



## 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) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2563 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมด ที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

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

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี 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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี  
และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2563)

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ลักษณะของประมาณการทางบัญชี	2-3
แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	4-9
วันที่ถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11
คำจำกัดความ	12
ข้อกำหนด	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	13-15
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	16-17
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	18-30
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี	31
ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น	32
หลักการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม	33-36
หนังสือรับรอง	37
การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง	38
เอกสารหลักฐาน	39

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี	ก1-ก7
แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก8-ก13
คำจำกัดความ	ก14-ก18
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก19-ก63
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก64-ก80
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้	ก81-ก132
ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น	ก133-ก136
หลักการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม	ก137-ก144
หนังสือรับรอง	ก145
การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง	ก146-ก148
เอกสารหลักฐาน	ก149-ก152
ภาคผนวก 1 ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง	
ภาคผนวก 2 การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานนี้ได้รวมข้อกำหนดและแนวทางซึ่งอ้างอิงหรือครอบคลุมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี 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> และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการประยุกต์เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังให้ข้อกำหนดและแนวทางสำหรับการประเมินข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และข้อบ่งชี้ถึงความล่าช้าที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร

### ลักษณะของประมาณการทางบัญชี

2. ประมาณการทางบัญชีแตกต่างกันไปได้มากในเรื่องลักษณะและเมื่อจำนวนเงินไม่สามารถสังเกตโดยตรงได้ ผู้บริหารต้องจัดทำประมาณการทางบัญชี การวัดมูลค่าของจำนวนเงินดังกล่าวอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการซึ่งสะท้อนให้เห็นข้อจำกัดสืบเนื่องในเรื่องความรู้หรือข้อมูล ข้อจำกัดนั้นก่อให้เกิดการใช้ดุลยพินิจและความผันแปรในผลลัพธ์จากการวัดมูลค่า กระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีเกี่ยวข้องกับการเลือกและประยุกต์ใช้วิธีการที่ใช้ข้อสมมติและข้อมูลที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและสามารถทำให้เกิดความซับซ้อนในการวัดมูลค่า ผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่มีต่อการวัดมูลค่าของจำนวนเงินดังกล่าวทำให้เกิดข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก1-ก6 และ ภาคผนวก 1)
3. แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับประมาณการทางบัญชีทั้งหมด แต่ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการทางบัญชีนั้นจะแตกต่างกันไปได้มาก ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเพิ่มเติมซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะแตกต่างกันไปตามความไม่แน่นอนของประมาณการและการประเมิน ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ประมาณการทางบัญชีบางประเภทอาจมีความไม่แน่นอนของประมาณการต่ำมากซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการ ความซับซ้อน และการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการที่ต่ำมาก สำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าวนี้

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

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

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

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

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเพิ่มเติมที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จะไม่ถูกคาดหวังให้ครอบคลุมกว้าง เมื่อความไม่แน่นอนของประมาณการหรือความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจสูงมาก วิธีการดังกล่าวจะถูกคาดหวังให้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางว่าข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีสามารถวัดระดับได้อย่างไร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7)

#### แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

4. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้แยกการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ระบุไว้<sup>5</sup> ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ข้อสงสัยในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการทางบัญชีนั้นที่อยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น รวมถึงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัย ด้วยเหตุนี้ การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจึงขึ้นอยู่กับระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องกระทบต่อความเป็นไปได้หรือขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งทำให้มีความแตกต่างกันในหลายระดับ โดยระดับต่างๆ ดังกล่าวเรียกว่า ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8-ก9, ก65-ก66, ภาคผนวก 1)
5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อ้างถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ รหัส 330 และให้แนวทางที่เกี่ยวข้องเพื่อเน้นถึงความสำคัญของการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี รวมถึงการตัดสินใจว่า
  - มีการควบคุมที่ต้องระบุตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ซึ่งผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่
  - จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือไม่
6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ยังกำหนดให้แยกการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมเพื่อวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงว่ามีวิธีการตรวจสอบใดเพื่อพิจารณาความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เชื่อถือตามแผนที่วางไว้ ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม หรือไม่ตั้งใจที่จะพึ่งพาความมีประสิทธิภาพของการดำเนินการตามการควบคุม การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของ

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

ผู้สอบบัญชีต้องเป็นแบบที่ทำให้การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเท่ากับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)

7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เน้นว่าวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี (รวมถึงการทดสอบการควบคุมภายในเมื่อเหมาะสม) ต้องตอบสนองต่อเหตุของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และต้องคำนึงถึงผลกระทบต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า รวมถึงผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี
8. การสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง และความสำคัญของเรื่องนี้เพิ่มขึ้นเมื่อประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้ระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการที่สูงกว่า หรือได้รับผลกระทบจากความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจที่มากกว่า รวมถึงได้รับผลกระทบจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ในทำนองเดียวกัน การสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญเมื่อมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือจากปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น トラบเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องเพิ่มสูงขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11)
9. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผล<sup>6</sup> หรือขัดต่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ โดยประเมินจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ความสมเหตุสมผลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หมายถึง ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในแม่บทการรายงานทางการเงินได้นำมาประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสม ซึ่งรวมถึงการนำมาใช้กับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก13 และ ก139-ก144)
  - การจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเลือกใช้วิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลเมื่อพิจารณาตามลักษณะของประมาณการทางบัญชี ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ของกิจการ
  - การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
  - การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี และอธิบายลักษณะ ขอบเขต และแหล่งข้อมูลที่มีความไม่แน่นอนของประมาณการ

### วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2563

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



## วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินนั้นสมเหตุสมผลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

## คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายตามที่แสดงไว้ดังนี้
- (ก) ประมาณการทางบัญชี หมายถึง จำนวนที่เป็นตัวเงินซึ่งการวัดมูลค่าให้เป็นไปตามข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้นอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)
  - (ข) ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี หมายถึง จำนวนหรือช่วงของจำนวน ซึ่งจัดทำโดยผู้สอบบัญชีเพื่อใช้ในการประเมินค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
  - (ค) ความไม่แน่นอนของประมาณการ หมายถึง ข้อสงสัยเกี่ยวกับการขาดความแม่นยำที่ควรมีในการวัดมูลค่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16 และ ภาคผนวก 1)
  - (ง) ความลำเอียงของผู้บริหาร หมายถึง การขาดความเป็นกลางของผู้บริหารในการจัดทำข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)
  - (จ) ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร หมายถึง จำนวนที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นเพื่อรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินว่าเป็นประมาณการทางบัญชี
  - (ฉ) ผลของประมาณการทางบัญชี หมายถึง จำนวนที่เป็นตัวเงินที่เกิดขึ้นจริงซึ่งเกิดจากผลจากการสิ้นสุดของรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์หนึ่ง หรือหลายรายการ ซึ่งกำหนดขึ้นจากประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18)

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

13. เมื่อทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>7</sup> ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจนั้นต้องปฏิบัติในขอบเขตที่จำเป็นเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถให้หลักเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก22)

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



การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

- (ก) รายการต่างๆ ของกิจการ รวมถึงเหตุการณ์ หรือเงื่อนไขอื่นที่อาจนำไปสู่ความจำเป็นหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่จะต้องรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)
- (ข) ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (รวมถึงเกณฑ์การรับรู้รายการ ปัจจัยพื้นฐานในการวัดมูลค่า รวมทั้งข้อกำหนดในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง) และวิธีการที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ซึ่งรวมถึงวิธีการที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบกับข้อสงสัยในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก25)
- (ค) ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ ในกรณีที่เกี่ยวข้อง รวมถึงกรอบของกฎหมายที่สัมพันธ์กับการควบคุมดูแลอย่างระมัดระวัง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)
- (ง) ลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีคาดว่ารวมอยู่ในงบการเงินของกิจการ โดยมีพื้นฐานมาจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ก)-(ค) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)

การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการ

- (จ) ลักษณะและขอบเขตของการควบคุมและการกำกับดูแลที่กิจการมีอยู่ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28-ก30)
- (ฉ) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ระบุความจำเป็นและประยุกต์ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมาใช้ รวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31)
- (ช) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการที่ระบุและกำหนดความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก33)
- (ซ) ระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึง
  - (1) วิธีการที่สารสนเทศเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญเดินทางผ่านระบบสารสนเทศของกิจการ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก35)
  - (2) สำหรับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังกล่าว ผู้บริหาร
    - ก. ระบุวิธีการ ข้อสมมติ หรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องและความจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

ที่เกี่ยวข้องอย่างไร เพื่อให้เหมาะสมกับแม่บทการรายงานทางการเงิน รวมถึงวิธีการที่ผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก36-ก37)

1. เลือก หรือออกแบบ และวิธีการที่นำมาใช้ รวมถึงการใช้แบบจำลอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก38-ก39)
  2. เลือกข้อสมมติที่ใช้ รวมถึงการพิจารณาทางเลือกและระบุข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40-ก43)
  3. เลือกข้อมูลที่ใช้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก44)
- ข. ทำความเข้าใจระดับความไม่แน่นอนของประมาณการอย่างไร ซึ่งรวมถึงการพิจารณาจากช่วงของผลจากการวัดมูลค่าที่อาจเป็นไปได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45)
- ค. ระบุความไม่แน่นอนของประมาณการอย่างไร ซึ่งรวมถึงการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก46-ก49)
- (ฉ) การควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมควบคุม<sup>8</sup> ที่ระบุไว้ในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร ตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13(ข)(2) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50-ก54)
- (ญ) วิธีการที่ผู้บริหารสอบทานผลของประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนและตอบสนองต่อผลจากการสอบทานนั้น
14. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานผลของประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน หรือผลจากการประมาณใหม่ในเวลาต่อมาตามที่ควร (หากเป็นไปได้) เพื่อช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงรูปแบบของประมาณการทางบัญชีเมื่อกำหนดลักษณะและขอบเขตของการสอบทาน การสอบทานดังกล่าวไม่ได้มีเจตนาที่นำไปสู่การตั้งคำถามต่อดุลยพินิจในการประมาณการทางบัญชีที่ผ่านมา ซึ่งเหมาะสมตามข้อมูลที่ได้มาในช่วงเวลาจัดทำประมาณการดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก55-ก60)
15. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพื่อปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ ต้องมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ ต้องมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพื่อออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ หรือต้องมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพื่อประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61-ก63)

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

## การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

16. ในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องใน ระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแยกจากความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>9</sup> ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก64-ก71)
- (ก) ระดับของประมาณการทางบัญชีภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก72-ก75)
  - (ข) ระดับของเรื่องต่อไปนี้ที่ได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก76-ก79)
    - (1) การเลือกและการนำวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือ
    - (2) การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน
17. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้รับระบุหรือประเมินไว้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16 ว่าเรื่องใดที่มีนัยสำคัญ<sup>10</sup> ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญอยู่จริง ผู้สอบบัญชีต้องระบุนการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น<sup>11</sup> และประเมินว่าการควบคุมดังกล่าวได้มีการออกแบบไว้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และพิจารณาว่าได้นำไปปฏิบัติหรือไม่<sup>12</sup> (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก80)

## การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้

18. ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>13</sup> วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>14</sup> และต้องคำนึงถึงเหตุผลสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีรวมถึงวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างต่อไปนี้

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

<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

- (ก) การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)
- (ข) การทดสอบว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22-27)
- (ค) การกำหนดค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28-29)

วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่สูงขึ้น<sup>15</sup> ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยไม่อคติไปสู่การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสอดคล้องหรือไปสู่การไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้ง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก81-ก84)

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

- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชีได้คาดการณ์ว่าการควบคุมมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ หรือ
- (ข) วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การทดสอบการควบคุมของผู้สอบบัญชีดังกล่าวต้องตอบสนองต่อเหตุผลสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ในการออกแบบและดำเนินการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีได้ให้ระดับความน่าเชื่อถือในความมีประสิทธิภาพของการควบคุมอยู่ในเกณฑ์ที่สูงขึ้น<sup>17</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก85-ก89)

20. วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องรวมการทดสอบการควบคุมในงวดปัจจุบันหากผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะเชื่อถือการควบคุมที่มีต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่วิธีการตรวจสอบสำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญประกอบด้วยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว วิธีการตรวจสอบดังกล่าวต้องรวมถึงการทดสอบเนื้อหาสาระไว้ด้วย<sup>18</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก90)

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

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

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

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

การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

21. เมื่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีรวมถึงการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเพียงพอและเหมาะสมต่อการตอบสนองความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีหรือไม่ และต้องพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องอื่นในระหว่างเหตุการณ์และวันที่วัดมูลค่า ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ของหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวกับแม่บทการรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก91-ก93)

การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร

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

- (ก) การเลือกและการนำวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหาร และ
- (ข) วิธีการที่ผู้บริหารกำหนดค่าประมาณแบบจุดและจัดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของประมาณการ

วิธีการ

23. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีการในย่อหน้าที่ 22 วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า

- (ก) วิธีการที่เลือกนั้นมีความเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ และหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการที่ใช้จากงวดก่อน วิธีการนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก95 และ ก97)
  - (ข) การใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการนั้นทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96)
  - (ค) การคำนวณที่นำมาใช้เป็นไปตามวิธีการและถูกต้องตามหลักคณิตศาสตร์หรือไม่
  - (ง) เมื่อมีการใช้ดุลยพินิจในการประยุกต์วิธีการของผู้บริหารเกี่ยวกับแบบจำลองที่ซับซ้อน ต้องประเมินว่ามีการใช้ดุลยพินิจอย่างสม่าเสมอหรือไม่ และในกรณีที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก98-ก100)
- (1) การออกแบบแบบจำลองบรรลู่วัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้นหรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลงแบบจำลองที่ใช้จากปีก่อนๆ แบบจำลองนั้นมีความเหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้นหรือไม่



- (2) การปรับปรุงผลจากแบบจำลอง มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้นหรือไม่ และ
- (จ) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่นำมาใช้กับวิธีการมีความน่าเชื่อถือหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก101)

#### ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ

24. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในย่อหน้าที่ 22 วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า
- (ก) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญนั้นมีความเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ และหากมีการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน ข้อสมมติเหล่านั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก95 และ ก102-ก103)
- (ข) การใช้ดุลยพินิจในการเลือกข้อสมมติที่มีนัยสำคัญนั้นทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96)
- (ค) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญมีความสอดคล้องระหว่างกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่ หรือสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับธุรกรรมอื่นของกิจการหรือไม่ จากความรู้ของผู้สอบบัญชีที่ได้ในระหว่างการตรวจสอบ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก104)
- (ง) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารมีความตั้งใจในการดำเนินการและมีความสามารถในการดำเนินการที่เกี่ยวข้องนั้นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก105)

#### ข้อมูล

25. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับข้อมูลในย่อหน้าที่ 22 วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า
- (ก) ข้อมูลนั้นมีความเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ และหากมีการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ใช้จากงวดก่อน ข้อมูลนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก95 และ ก106)
- (ข) การใช้ดุลยพินิจเพื่อเลือกข้อมูลนั้นทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96)
- (ค) ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือสำหรับสถานการณ์นั้นหรือไม่ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก107)
- (ง) ผู้บริหารทำความเข้าใจและตีความข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งรวมถึงเงื่อนไขตามสัญญา (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก108)

การเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร

26. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องประเมินในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินว่า ผู้บริหารได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมหรือไม่ ในการ
- (ก) ทำความเข้าใจในความไม่แน่นอนของประมาณการ และ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก109)
  - (ข) ประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการจากการเลือกค่าประมาณแบบจุดและจากการจัดทำกรเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก110-ก114)
27. เมื่อผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจหรือประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจบนพื้นฐานของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก115-ก117)
- (ก) ร้องขอผู้บริหารให้ใช้วิธีการอื่นเพื่อทำความเข้าใจในความไม่แน่นอนของประมาณการหรือเพื่อประเมินเรื่องดังกล่าวโดยการพิจารณาการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารใหม่หรือการพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลที่ให้เพิ่มเติมเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการ และประเมินการตอบสนองของผู้บริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26
  - (ข) หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าการตอบสนองของผู้บริหารต่อการร้องขอจากผู้สอบบัญชีไม่อาจประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการได้อย่างเพียงพอ ให้จัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชีในขอบเขตที่สามารถปฏิบัติได้ ตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 28-29 และ
  - (ค) ประเมินว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมภายในอยู่หรือไม่ และถ้ามี ได้สื่อสารตามที่กล่าวได้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265<sup>19</sup>

การจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี

28. เมื่อผู้สอบบัญชีจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงเพื่อประเมินค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของประมาณการ รวมถึงเมื่อเป็นไปตามที่กำหนดโดยย่อหน้าที่ 27(ข) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีต้องรวมวิธีการที่ประเมินวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่เชื่อว่าเหมาะสมในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลของผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีหรือไม่ วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมนี้ต้องออกแบบและจัดทำเพื่อประเมินเรื่องในย่อหน้าที่ 23-25 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก118-ก123)
29. หากผู้สอบบัญชีจัดทำค่าประมาณแบบช่วง ผู้สอบบัญชีต้อง

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



- (ก) พิจารณาว่าช่วงดังกล่าวรวมจำนวนที่สนับสนุนด้วยหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเท่านั้นและได้รับการประเมินจากผู้สอบบัญชีว่าสมเหตุสมผลในบริบทของวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าและข้อกำหนดอื่นของแม่บทการรายงานทางการเงิน และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก124-ก125)
- (ข) ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินในการอธิบายความไม่แน่นอนของประมาณการ

#### ข้อพิจารณาอื่นเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี

30. เมื่อได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500

เมื่อใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ในย่อหน้าที่ 21-29 อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งเป็นหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 8(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ในการประเมินผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมได้รับผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อความรู้ความสามารถและความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในลักษณะของงานที่ทำโดยผู้เชี่ยวชาญ และความคุ้นเคยของผู้สอบบัญชีกับความชำนาญเฉพาะทางของผู้เชี่ยวชาญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก126-ก132)

#### การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

31. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี นอกเหนือจากที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของประมาณการที่ได้ประเมินไว้ตามย่อหน้าที่ 26(ข) และ 29(ข)

#### ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น

32. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจโดยผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินนั้นว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ แม้ว่าข้อบ่งชี้ที่สมเหตุสมผลในแต่ละเรื่อง เมื่อระบุได้ว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อตรวจสอบ หากผู้บริหารมีเจตนาที่จะบิดเบือน จะถือว่าความลำเอียงของผู้บริหารเป็นการกระทำทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก133-ก136)

### หลักการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม

33. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>20</sup> สำหรับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินจากวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติและจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก137-ก138)
- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้มีความเหมาะสมหรือไม่ รวมถึงเมื่อระบุว่า มีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น การประเมินนั้นยังเหมาะสมหรือไม่
  - (ข) การตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
  - (ค) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่
34. ในการประเมินตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 33(ค) ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ได้รับมาไม่ว่าจะสอดคล้องกันหรือขัดแย้งกัน<sup>21</sup> หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการตรวจสอบหรือต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>22</sup>

การพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

35. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450<sup>23</sup> ให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการจำแนกการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของผู้สอบบัญชี (ไม่ว่าจะเป็นการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง การแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ หรือการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากที่ประมาณไว้) เพื่อการประเมินของผู้สอบบัญชีถึงผลกระทบต่องบการเงินจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12-ก13 และ ก139-ก144)
36. สำหรับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมิน
- (ก) ในกรณีของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ผู้บริหารได้รวมการเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่กำหนดเฉพาะในแม่บทซึ่งจำเป็นสำหรับการนำเสนองบการเงินให้ถูกต้องตามที่ควรแล้วหรือไม่<sup>24</sup> หรือ

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

<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> คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 14

- (ข) ในกรณีของแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ การเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นสำหรับงบการเงินนั้นไม่ทำให้เกิดการเข้าใจผิด ใช่หรือไม่<sup>25</sup>

### หนังสือรับรอง

37. ผู้สอบบัญชีต้องร้องขอหนังสือรับรองจากผู้บริหาร<sup>26</sup> และในกรณีที่เหมาะสมต้องร้องขอจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่า วิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นเหมาะสมเพื่อการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวในแม่บทการรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการได้มาซึ่งการรับรองเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่เฉพาะเจาะจง รวมถึงที่เกี่ยวข้องกับวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก145)

### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง

38. ในการปฏิบัติมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง)<sup>27</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี 265<sup>28</sup> ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือผู้บริหารเกี่ยวกับบางเรื่อง ซึ่งรวมถึงแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญในแต่ละเรื่องของวิธีปฏิบัติทางบัญชีและข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญของกิจการ ในการนี้ หากมีเรื่องที่ต้องสื่อสารเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเหตุให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการหรือผลของความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่อการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่ นอกจากนี้ในบางสถานการณ์ กฎหมายและข้อบังคับกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเกี่ยวกับบางเรื่องกับบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือที่ปรึกษา/ผู้ควบคุมดูแลที่มีความรอบคอบที่ไม่เกี่ยวข้องกับสายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก146-ก148)

### เอกสารหลักฐาน

39. ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้<sup>29</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก149-ก152)
- (ก) องค์ประกอบสำคัญต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
  - (ข) การเชื่อมโยงระหว่างวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหาร

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

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

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

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

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

ได้ให้การรับรองไว้<sup>30</sup> และพิจารณาถึงเหตุผลที่ทำให้เกิดการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวว่าเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงสืบเนื่องหรือความเสี่ยงจากการควบคุมหรือไม่

- (ค) การตอบสนองของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการ
- (ง) การประเมินผลกระทบต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32 หากมีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และ
- (จ) การใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชี

- ก1. ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล รวมถึง
  - ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย
  - ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์และอุปกรณ์
  - การวัดมูลค่าของสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน
  - การวัดมูลค่าของเครื่องมือทางการเงิน
  - ผลลัพธ์ของคดีความที่ยังไม่สิ้นสุด
  - ค่าเผื่อสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
  - การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาประกันภัย
  - ภาระผูกพันจากการรับประกัน
  - หนี้สินผลประโยชน์พนักงานเมื่อเกษียณ
  - การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
  - มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับมาจากการซื้อธุรกิจ รวมถึงค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้
  - การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ใช้ได้นานหรือ สินทรัพย์หรืออุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย

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

- การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหนี้สินระหว่างผู้ที่เป็นอิสระต่อกัน
- การรับรู้รายได้สำหรับสัญญาระยะยาว

### วิธีการ

ก2. วิธีการ หมายถึง เทคนิคการวัดมูลค่าที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีตามที่กล่าวไว้ในหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่กำหนด ตัวอย่างเช่น วิธีการหนึ่งที่ยอมรับให้ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์คือราคาเสนอซื้อสัญญาสิทธิทางทฤษฎีโดยใช้สูตรของ Black-Scholes วิธีการเป็นการปรับใช้เครื่องมือหรือกระบวนการคำนวณ ซึ่งบางครั้งอ้างอิงถึงแบบจำลองและการใช้ข้อสมมติและข้อมูล รวมทั้งพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องเหล่านั้น

### ข้อสมมติและข้อมูล

- ก3. ข้อสมมติเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่เกี่ยวกับเรื่อง เช่น ทางเลือกของอัตราดอกเบี้ย อัตราคิดลด หรือการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคต ข้อสมมติอาจถูกเลือกโดยผู้บริหารจากช่วงของทางเลือกที่เหมาะสม ข้อสมมติที่จัดทำหรือระบุโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารกลายเป็นข้อสมมติของผู้บริหารเมื่อถูกนำไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหาร
- ก4. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อมูล หมายถึง ข้อมูลที่สามารถได้มาจากการสังเกตโดยตรงหรือจากบุคคลซึ่งอยู่นอกกิจการ ข้อมูลที่ได้มาจากการใช้เทคนิควิเคราะห์เปรียบเทียบหรือการตีความเหมือนกับข้อมูลที่ได้มาเมื่อเทคนิคดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีที่กำหนดไว้อย่างดี ดังนั้นความต้องการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารจึงน้อยลง นอกเหนือจากนี้ข้อมูลนั้นถือเป็นข้อสมมติ
- ก5. ตัวอย่างของข้อมูล รวมถึง
- ราคาที่ตกลงกันสำหรับรายการในตลาด
  - เวลาดำเนินการหรือปริมาณของผลผลิตจากเครื่องจักรที่ใช้ในกระบวนการผลิต
  - ราคาในอดีตหรือข้อตกลงอื่นที่รวมอยู่ในสัญญา เช่น อัตราดอกเบี้ยตามสัญญา ตารางการจ่ายชำระ และเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้
  - ข้อมูลที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้า เช่น ประมาณการเชิงเศรษฐกิจหรือผลกำไรซึ่งได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอก
  - อัตราดอกเบี้ยในอนาคตที่กำหนดโดยใช้เทคนิคการประมาณค่าในช่วงจากอัตราดอกเบี้ยในอนาคต (ข้อมูลที่ได้มา)
- ก6. ข้อมูลได้มาจากแหล่งที่มาหลายแหล่ง ตัวอย่างเช่น ข้อมูลอาจ
- เกิดขึ้นภายในหรือภายนอกองค์กร
  - ได้รับจากระบบทั้งที่อยู่ในหรือนอกบัญชีแยกประเภทหรือสมุดแยกประเภทย่อย



- สังเกตเห็นได้จากสัญญา
- สังเกตเห็นได้จากประกาศตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ

การวัดระดับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

ก7. ตัวอย่างของย่อหน้าที่ให้แนวทางว่าข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้สามารถใช้วัดระดับได้ ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ก20-ก22, ก63, ก67 และ ก84

แนวคิดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4)

- ก8. ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องเป็นรูปแบบของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ส่งผลให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด) ของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลก่อนการพิจารณาการควบคุมภายใน<sup>31</sup> ภาคผนวก 1 อธิบายเพิ่มเติมถึงลักษณะของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องดังกล่าวและความสัมพันธ์ระหว่างกันของปัจจัยนั้นในบริบทของการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการแสดงรายการในงบการเงิน
- ก9. เมื่อประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>32</sup> นอกจากความไม่แน่นอน ความซับซ้อน และการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประมาณการ ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องตามที่ได้ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) (นอกเหนือจากความไม่แน่นอน ความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประมาณการ) มีผลกระทบต่อข้อสงสัยในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว รวมถึง
- การเปลี่ยนแปลงในลักษณะหรือสถานการณ์ของรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการเปลี่ยนแปลงของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งอาจทำให้มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่นที่นอกเหนือจากที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่องในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากความไม่แน่นอนของประมาณการ

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

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

**ความเสี่ยงจากการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6)**

ก10. ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ผู้สอบบัญชีค่านิ่งว่า ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมหรือไม่ เมื่อผู้สอบบัญชีกำลังพิจารณาว่าจะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการดำเนินการตามการควบคุมหรือไม่ การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมได้ถูกออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพและได้นำไปปฏิบัติสนับสนุนความคาดหวังของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในการกำหนดแผนที่จะทดสอบการควบคุมนั้น

**การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 8)**

ก11. ย่อหน้าที่ ก60, ก95, ก96, ก137 และ ก139 เป็นตัวอย่างของย่อหน้าที่อธิบายถึงวิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ย่อหน้าที่ ก152 ให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีและรวมถึงตัวอย่างของย่อหน้าที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ซึ่งเอกสารหลักฐานจะให้หลักฐานแสดงการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

**แนวคิดของ “ความสมเหตุสมผล” (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9 และ 35)**

- ก12. ข้อพิจารณาอื่นที่อาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความสมเหตุสมผลในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงิน รวมถึง
- ข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชียุคนั้นมีความสอดคล้องระหว่างกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่ หรือสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับธุรกรรมอื่นของกิจการหรือไม่
  - การประมาณการทางบัญชีค่านิ่งถึงข้อมูลที่เหมาะสมตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
- ก13. คำว่า “ประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสม” ในย่อหน้าที่ 9 หมายถึง การกระทำที่ไม่แค่เพียงปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินแต่รวมถึงการตระหนักถึงการใช้อยู่ในบริบทที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของเกณฑ์ในการวัดมูลค่าตามที่ระบุในแม่บทดังกล่าว

**คำจำกัดความ**

**ประมาณการทางบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12(ก))**

ก14. ประมาณการทางบัญชีเป็นจำนวนที่เป็นตัวเงินซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชีที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงิน ประมาณการทางบัญชียังรวมถึงจำนวนที่เป็นตัวเงินซึ่งรวมอยู่ในการเปิดเผยข้อมูลหรือซึ่งใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการรับรู้หรือเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประเภทของรายการหรือยอดคงเหลือทางบัญชี



ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ข))

ก15. ค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชีอาจนำไปใช้เพื่อประเมินประมาณการทางบัญชีโดยตรง (ตัวอย่างเช่น ผลขาดทุนจากการด้อยค่าหรือมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินหลายประเภท) หรือโดยอ้อม (ตัวอย่างเช่น จำนวนที่นำไปใช้เป็นข้อสมมติที่มีนัยสำคัญสำหรับประมาณการทางบัญชี) ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการที่คล้ายคลึงกันในการกำหนดจำนวนหรือช่วงของจำนวนที่ใช้ในการประเมินจำนวนที่ไม่เป็นตัวแทนของข้อมูลหรือข้อสมมติ (ตัวอย่างเช่น ประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์)

ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ค))

ก16. ประมาณการทางบัญชีทุกรายการไม่จำเป็นต้องมีความไม่แน่นอนของประมาณการที่ระดับสูงเสมอไป ตัวอย่างเช่น บางรายการในงบการเงินอาจมีตลาดซื้อขายคล่องซึ่งให้ข้อมูลราคาที่สามารถทำได้ทั่วไปและเชื่อถือได้จากการซื้อขายที่เกิดขึ้นจริง อย่างไรก็ตาม แม้ว่าวิธีการวัดมูลค่าและข้อมูลจะมีความชัดเจน ความไม่แน่นอนของประมาณการก็อาจเกิดขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น การประเมินมูลค่าตราสารทางการเงินที่อ้างอิงในตลาดซื้อขายคล่องในราคาตลาดที่ระบุไว้ในวันนี้อาจต้องมีการปรับปรุง หากการถือตราสารนั้นมีนัยสำคัญต่อตลาดหรือมีข้อจำกัดในการซื้อขาย นอกจากนี้ สภาพเศรษฐกิจโดยทั่วไปในขณะนั้น เช่น สภาพของตลาดที่ไม่มีสภาพคล่องอาจกระทบต่อความไม่แน่นอนของประมาณการ

ความลำเอียงของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(ง))

ก17. แม้บทการรายงานทางการเงินมักจะเรียกร้องให้มีความเป็นกลาง คือ ปราศจากความลำเอียง ซึ่งการที่ต้องใช้ความคิดเห็นทำให้ต้องมีการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและทำให้เกิดข้อสงสัยถึงความลำเอียงทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจของผู้บริหาร (ตัวอย่างเช่น ผลจากการโน้มน้าวเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายกำไรที่ต้องการหรืออัตราส่วนเงินกองทุนที่ต้องการ) ข้อสงสัยถึงความลำเอียงของผู้บริหารต่อประมาณการทางบัญชีนั้นเพิ่มขึ้นตามขอบเขตของการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ผลของประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12(จ))

ก18. ตามลักษณะของประมาณการทางบัญชีนั้น บางรายการไม่มีผลของประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีอาจขึ้นอยู่กับความรู้ของผู้ร่วมตลาด ณ ขณะนั้น ดังนั้น ราคาที่รับรู้เมื่อขายสินทรัพย์หรือเมื่อโอนหนี้สินอาจแตกต่างจากประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำ ณ วันที่ในรายงาน เนื่องจากการรับรู้เกี่ยวกับมูลค่าของผู้ร่วมตลาดมีการเปลี่ยนแปลงตามเวลาที่ผ่านไป

## วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก19. ย่อหน้าที่ 19–27 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจบางเรื่องเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทของการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องอย่างเฉพาะเจาะจงมากขึ้นกับประมาณการทางบัญชีและใช้เป็นพื้นฐานสำหรับพัฒนาข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ต่อได้

### การวัดระดับ

ก20. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ อาจขึ้นอยู่กับขอบเขตที่แต่ละเรื่องนั้นนำมาใช้กับสถานการณ์ในระดับที่มากขึ้นหรือน้อยลง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีรายการหรือเหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่นที่ทำให้เกิดความจำเป็นที่จะต้องมีการประมาณการทางบัญชีเพียงเล็กน้อย ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่ประยุกต์ใช้จึงอาจไม่ซับซ้อนและอาจไม่มีปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ประมาณการทางบัญชีอาจไม่ต้องมีข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและกระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจซับซ้อนน้อยกว่า ในสถานการณ์นี้ ประมาณการทางบัญชีอาจอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่น้อยกว่า และอาจมีการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่น้อยกว่า หากเป็นเช่นนั้นวิธีการระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอาจครอบคลุมน้อยกว่าและส่วนมากเป็นการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับความรับผิดชอบที่เหมาะสมต่อการเงิน เช่น การใช้วิธีเดินตามผังทางเดินเอกสารในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร (ซึ่งรวมถึงเมื่อประเมินว่าการควบคุมที่ระบุไว้ในกระบวนการนั้นมีการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และเมื่อกำหนดว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่)

ก21. ในทางกลับกันประมาณการทางบัญชีอาจต้องมีข้อสมมติที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารและกระบวนการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับการใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน นอกจากนี้กิจการอาจมีระบบสารสนเทศที่ซับซ้อนและมีการควบคุมภายในเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีจำนวนมาก ในสถานการณ์นี้ ประมาณการทางบัญชีอาจอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นในระดับที่สูงกว่า หากเป็นเช่นนั้นลักษณะหรือระยะเวลาของวิธีการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างและครอบคลุมมากกว่าสถานการณ์ในย่อหน้าที่ ก20

ก22. ข้อพิจารณาต่อไปนี้อาจเกี่ยวข้องกับกิจการที่มีการดำเนินธุรกิจเพียงแบบง่าย ๆ ซึ่งอาจรวมถึง กิจการขนาดเล็กหลายแห่ง

- กระบวนการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีอาจไม่ซับซ้อนเพราะธุรกรรมไม่ซับซ้อนหรือประมาณการที่กำหนดขึ้นอาจมีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการที่ต่ำกว่า
- ประมาณการทางบัญชีอาจเกิดขึ้นภายนอกบัญชีแยกประเภทหรือสมุดแยกประเภทย่อย การควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำประมาณการนั้นอาจมีจำนวนไม่มากและเจ้าของกิจการมักมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการพิจารณานั้น เมื่อระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและพิจารณาความเสี่ยงจากความลำเอียงของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องนำบทบาทของเจ้าของกิจการในการจัดทำประมาณการทางบัญชีมาพิจารณา

กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ

รายการ เหตุการณ์หรือเงื่อนไขอื่น ๆ ของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ก))

ก23. การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่ทำให้ทราบว่ามีความจำเป็นหรือมีการเปลี่ยนแปลงที่จะต้องมีการประมาณการทางบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง

- กิจการมีรายการใหม่หรือไม่
- เงื่อนไขของรายการเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่
- เหตุการณ์หรือเงื่อนไขใหม่ได้เกิดขึ้นหรือไม่

ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก24. การได้มาซึ่งความเข้าใจในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินช่วยผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ว่าผู้บริหารนำข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีมาประยุกต์ใช้อย่างไร และช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาได้ว่าผู้บริหารประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่ ความเข้าใจนี้ยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญและเป็นที่ยอมรับตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องนั้น ไม่เป็นวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดภายใต้สถานการณ์เฉพาะสำหรับกิจการ<sup>33</sup>

ก25. การได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบบัญชีอาจค้นหาเพื่อให้เข้าใจว่า

- แม่บทการรายงานทางการเงิน
  - มีการกำหนดเงื่อนไขบางประการในการรับรู้รายการ หรือวิธีการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชีหรือไม่

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

- มีการระบุถึงเงื่อนไขบางประการ ซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ ตัวอย่างเช่น มีการอ้างถึงความตั้งใจของผู้บริหารที่จะดำเนินการบางอย่างเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- มีการระบุข้อกำหนดหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ ข้อสมมติ หรือที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงในแม่บทการรายงานทางการเงินทำให้เกิดการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีของกิจการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

ปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ค))

ก26. การได้มาซึ่งความเข้าใจในปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (ถ้ามี) อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุดูรอบของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (ตัวอย่างเช่น กรอบของกฎหมายที่กำหนดโดยผู้ควบคุมดูแลที่มีความรอบคอบของอุตสาหกรรมธนาคารหรือประกันภัย) และการระบุว่ากรอบของกฎหมายดังกล่าวนั้น

- ระบุเงื่อนไขสำหรับการรับรู้รายการ หรือวิธีการวัดมูลค่าสำหรับประมาณการทางบัญชี หรือให้แนวทางที่เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือไม่
- ระบุหรือให้แนวทางเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือจากข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
- ให้ข้อบ่งชี้ในส่วนที่อาจมีความลำเอียงของผู้บริหารเพื่อให้บรรลุข้อกำหนดทางกฎหมาย
- มีข้อกำหนดตามจุดประสงค์ทางกฎหมายซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งอาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลบางแห่งอาจหาวิธีเพื่อให้มีอิทธิพลอย่างน้อยต่อค่าเพื่อสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นซึ่งเกินกว่าข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงิน

ลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่ารวมอยู่ในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ง))

ก27. การได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่ารวมอยู่ในงบการเงินของกิจการ รวมถึงลักษณะและขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีดังกล่าว ความเข้าใจนั้นช่วยผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร

## ระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ลักษณะและขอบเขตของการควบคุมและกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(จ))

- ก28. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>34</sup> มาประยุกต์ใช้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในลักษณะและขอบเขตของการควบคุมและกำกับดูแลซึ่งกิจการมีอยู่ในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารอาจมีความสำคัญต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีที่ต้องทำเกี่ยวกับ
- ผู้บริหาร (โดยการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล) ได้สร้างและดำรงไว้ซึ่งวัฒนธรรมในเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมทางจรรยาบรรณหรือไม่
  - สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นพื้นฐานที่ดีต่อองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน (โดยพิจารณาถึงลักษณะและขนาดของกิจการ) หรือไม่ และ
  - ข้อบกพร่องของการควบคุมที่ระบุไว้ในสภาพแวดล้อมการควบคุม มีผลกระทบต่อองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายในหรือไม่
- ก29. ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้ว
- มีทักษะหรือความรู้เพื่อทำความเข้าใจรูปแบบของวิธีการหรือแบบจำลองเฉพาะที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี หรือความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี เช่น ความเสี่ยงเกี่ยวกับวิธีการหรือเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือไม่
  - มีทักษะและความรู้เพื่อทำความเข้าใจว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีตามที่กล่าวไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
  - มีความเป็นอิสระจากผู้บริหารหรือไม่ มีข้อมูลที่ต้องใช้ในการประเมินว่าผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีในเวลาที่เหมาะสมหรือไม่ และมีอำนาจในการสอบถามถึงการกระทำของผู้บริหารเมื่อการกระทำที่เกิดขึ้นไม่เพียงพอหรือไม่เหมาะสมหรือไม่
  - กำกับดูแลกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีรวมถึงการใช้แบบจำลองของผู้บริหารหรือไม่
  - กำกับดูแลกิจกรรมการติดตามผลได้ดำเนินการโดยผู้บริหารหรือไม่ กิจกรรมนี้รวมถึงการควบคุมดูแลและกระบวนการสอบทานที่ออกแบบมาเพื่อป้องกันและแก้ไขข้อบกพร่องที่อาจมีในการออกแบบการควบคุม และความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- ก30. การได้มาซึ่งความเข้าใจในการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจมีความสำคัญเมื่อมีประมาณการทางบัญชีซึ่ง
- ต้องใช้การพิจารณาที่มีนัยสำคัญโดยผู้บริหารเพื่อประเมินถึงการใช้ดุลยพินิจ

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



- มีความไม่แน่นอนของประมาณการสูง
- มีความซับซ้อนในการจัดทำ ตัวอย่างเช่น เนื่องจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศครอบคลุมกว้างขวาง ใช้ข้อมูลจำนวนมาก หรือใช้แหล่งที่มาของข้อมูลหลากหลาย หรือใช้ข้อสมมติที่มีความสัมพันธ์กันแบบซับซ้อน
- เปรียบเทียบกับงวดก่อนแล้วมีการเปลี่ยนแปลงหรือควรจะได้รับมีการเปลี่ยนแปลงในวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูล หรือ
- เกี่ยวข้องกับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ

การนำทักษะหรือความรู้เฉพาะทางของผู้บริหารมาใช้ รวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ฉ))

ก31. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าสถานการณ์ต่อไปนี้เพิ่มความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารต้องการใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือไม่<sup>35</sup>

- ลักษณะเฉพาะของรายการซึ่งต้องมีการจัดทำประมาณการ เช่น ประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของแร่ธาตุหรือไฮโดรคาร์บอนในอุตสาหกรรมแร่ หรือการประเมินผลลัพธ์ที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ใช้เงื่อนไขในสัญญาที่ซับซ้อน
- ลักษณะของความซับซ้อนในแบบจำลองถูกกำหนดเพื่อให้ประยุกต์ใช้ตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจเป็นกรณีที่ต้องใช้การวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมระดับ 3<sup>36</sup>
- ลักษณะของสถานการณ์ รายการหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย ซึ่งเป็นเหตุให้ต้องมีการจัดทำประมาณการทางบัญชี

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช))

ก32. ความเข้าใจว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการระบุและประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีอย่างไร อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงใน

- ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี
- ความพร้อมหรือลักษณะของแหล่งที่มาของข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้
- ระบบสารสนเทศหรือสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ
- บุคลากรหลัก

ก33. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการที่ผู้บริหารใช้ระบุและประเมินข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริต

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

<sup>36</sup> ดูตัวอย่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 การวัดมูลค่ายุติธรรม

ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงพิจารณาว่าผู้บริหารดำเนินการตามวิธีการนั้นหรือไม่ และอย่างไร

- ให้ความสำคัญเป็นพิเศษในการเลือกใช้หรือประยุกต์ใช้วิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ติดตามดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญซึ่งบ่งบอกถึงการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามที่คาดหวังหรือการดำเนินงานที่ไม่สม่ำเสมอ โดยเปรียบเทียบกับการดำเนินงานในอดีตหรือที่ประมาณไว้ หรือปัจจัยที่ทราบอื่น
- ระบุแรงจูงใจทางการเงินหรือแรงจูงใจอื่นซึ่งอาจเป็นเหตุจูงใจสำหรับความลำเอียง
- ติดตามความจำเป็นที่ต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- กำหนดการกำกับดูแลที่เหมาะสมและกำหนดการสอบทานแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- กำหนดการบันทึกเหตุผลสำหรับข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือการบันทึกการสอบทานข้อสมมตินั้นแบบอิสระ

ระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข)(1))

ก34. ประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขที่มีนัยสำคัญตามขอบเขตของย่อหน้าที่ 13(ข) เป็นประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไขที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องเหมือนกับที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 25(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบสารสนเทศของกิจการเท่าที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า

- มีประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากการบันทึกรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือเกิดจากรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือรายการผิดปกติหรือไม่
- ส่วนมากสำหรับประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับหนี้สิน ระบบสารสนเทศได้ประเมินความครบถ้วนของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างไร

ก35. ระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจระบุประเภทของรายการ เหตุการณ์ หรือเงื่อนไข ซึ่งทำให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้บริหารไม่สามารถระบุได้ รวมถึงการพิจารณาผลกระทบจากการประเมินของผู้สอบบัญชีสำหรับกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ<sup>37</sup>

<sup>37</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 22(ข)



การระบุวิธีการ ข้อสมมติ หรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช)(2)(ก))

ก36. หากผู้บริหารเปลี่ยนวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี ข้อพิจารณาอาจรวมถึงวิธีการใหม่นั้นเหมาะสมกว่าหรือไม่ เช่น วิธีการใหม่นั้นตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์ที่กระทบต่อกิจการหรือไม่ หรือตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือสภาพแวดล้อมของข้อบังคับทางกฎหมายหรือไม่ หรือผู้บริหารมีเหตุผลอื่นสนับสนุนหรือไม่

ก37. หากผู้บริหารไม่เปลี่ยนวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี ข้อพิจารณาอาจรวมถึงการใช้วิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลเดิมต่อหน้านั้นเหมาะสมหรือไม่ ในแง่มุมมองของสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์ปัจจุบัน

วิธีการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ช)(2)(ก)(1))

ก38. แม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้รายละเอียดวิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี อย่างไรก็ตาม ในหลายกรณีแม่บทการรายงานทางการเงินไม่ได้ให้รายละเอียดเพียงวิธีการเดียวหรือหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่กำหนดไว้ให้รายละเอียดหรืออนุญาตการใช้วิธีการทางเลือก

แบบจำลอง

ก39. ผู้บริหารอาจออกแบบและนำการควบคุมเฉพาะมาปฏิบัติกับแบบจำลองที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ไม่ว่าจะเป็นแบบจำลองที่ทำโดยผู้บริหารเองหรือแบบจำลองจากภายนอก เมื่อแบบจำลองนั้นมีระดับความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจที่สูงขึ้น (เช่น แบบจำลองวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหรือแบบจำลองวัดมูลค่ายุติธรรมซึ่งใช้ข้อมูลระดับ 3) การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีซึ่งจัดการความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจดังกล่าวอาจต้องระบุให้มากขึ้น เมื่อมีความซับซ้อนเกี่ยวกับแบบจำลอง การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของข้อมูลมีโอกาสมากขึ้นที่จะเป็นการควบคุมที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในแบบจำลองและการควบคุมที่ระบุไว้ที่เกี่ยวข้องรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกันและความถูกต้องของแบบจำลอง
- กระบวนการตรวจสอบหรือการย้อนทบทวนแบบจำลอง รวมถึงแบบจำลองนั้นได้รับการตรวจสอบก่อนนำไปใช้และได้ตรวจสอบซ้ำในรอบระยะเวลาปกติเพื่อพิจารณาว่าแบบจำลองยังคงเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้หรือไม่ กระบวนการตรวจสอบแบบจำลองของกิจการอาจรวมถึงการประเมิน
  - ความสมบูรณ์ทางทฤษฎีของแบบจำลอง
  - ความเชื่อถือได้ของการคำนวณของแบบจำลอง
  - ความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล และความเหมาะสมของข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลอง

- แบบจำลองได้ปรับเปลี่ยนหรือปรับปรุงในเวลาที่เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในตลาดหรือการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขอื่นอย่างไร และมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการควบคุมที่เหมาะสมต่อแบบจำลองนั้นหรือไม่
- มีการปรับปรุงผลลัพธ์จากแบบจำลองหรือไม่ โดยการปรับปรุงนั้นเหมาะสมกับสถานการณ์ตามที่กล่าวไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ รวมทั้งอ้างอิงโดยเทียบกับคู่เปรียบที่คล้ายกันหรือไม่ เมื่อการปรับปรุงไม่เหมาะสม การปรับปรุงนั้นอาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น
- แบบจำลองมีการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอหรือไม่ ซึ่งรวมถึงการใช้แบบจำลอง ข้อจำกัดของแบบจำลอง ข้อมูลนำเข้าตัวแปรสำคัญ ข้อมูลและข้อสมมติที่จำเป็น ผลจากการวิเคราะห์ผลการตรวจสอบแบบจำลอง และลักษณะของการปรับปรุง รวมทั้งพื้นฐานของการปรับปรุงผลลัพธ์จากแบบจำลอง

ข้อสมมติ (อ้างถึงย่อหน้า 13(ข)(2)(ก)(2))

ก40. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อการได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการเลือกข้อสมมติของผู้บริหารที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีรวมถึง ตัวอย่างเช่น

- พื้นฐานในการเลือกของผู้บริหารและเอกสารหลักฐานที่สนับสนุนการเลือกข้อสมมติแม่บทการรายงานทางการเงินอาจให้เกณฑ์หรือแนวทางที่ใช้ในการเลือกข้อสมมติ
- วิธีการที่ผู้บริหารใช้ประเมินว่าข้อสมมติเกี่ยวข้องและครบถ้วนหรือไม่
- ในกรณีที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาว่าข้อสมมติมีความสอดคล้องระหว่างกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่ หรือสอดคล้องกับธุรกรรมอื่นของกิจการ หรือสอดคล้องกับเรื่องอื่น ซึ่งได้แก่
  - ภายใต้การควบคุมของผู้บริหาร (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับโปรแกรมการบำรุงรักษาซึ่งอาจกระทบต่อประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์) ข้อสมมตินั้นสอดคล้องกับแผนทางธุรกิจและสภาพแวดล้อมภายนอกหรือไม่
  - นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหาร (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย อัตราการเสียชีวิต การตัดสินใจที่เป็นไปได้หรือการกระทำทางกฎหมาย)
- ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติ

ก41. สำหรับการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีนั้น ข้อสมมติอาจมีความแตกต่างกันไปตามแหล่งข้อมูลและตามพื้นฐานการใช้ดุลยพินิจที่สนับสนุนข้อสมมตินั้น ดังต่อไปนี้

- (ก) ข้อสมมติที่สะท้อนถึงรายการที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดอาจใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งได้มาจากข้อมูลทางการตลาดที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลอิสระของกิจการที่รายงาน

(ข) ข้อสมมติที่สะท้อนดุลยพินิจของกิจการเกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้ซื้อผู้ขายในตลาดอาจใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งได้มาจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่หาได้ในสถานการณ์นั้น อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ การแยกความแตกต่างระหว่าง (ก) และ (ข) ไม่สามารถทำได้เสมอไปและความแตกต่างระหว่างข้อสมมติที่ขึ้นอยู่กับความเข้าใจในแหล่งข้อมูลและพื้นฐานการใช้อดุลยพินิจที่สนับสนุนข้อสมมติที่นั้น นอกจากนี้ผู้บริหารอาจมีความจำเป็นที่ต้องเลือกข้อสมมติจากหลายข้อสมมติที่มีความแตกต่างกันที่ใช้โดยผู้ซื้อผู้ขายในตลาดต่างรายกัน

ก42. ข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเป็นเหมือนข้อสมมติที่มีนัยสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ถ้าความผันผวนในข้อสมมติที่สมเหตุสมผลส่งผลกระทบต่อการวัดมูลค่าของประมาณการทางบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ การวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจใช้ประโยชน์ในการแสดงระดับของการวัดมูลค่าที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับข้อสมมติใดข้อสมมติหนึ่งหรือหลายข้อสมมติซึ่งใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ตลาดที่ไม่มีการซื้อขายหรือที่ไม่มีสภาพคล่อง

ก43. เมื่อไม่มีการซื้อขายหรือที่ไม่มีสภาพคล่องในตลาด ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในวิธีการเลือกข้อสมมติของผู้บริหารอาจรวมถึงความเข้าใจว่าผู้บริหารมี

- การนำนโยบายที่เหมาะสมมาประยุกต์ใช้กับวิธีการที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์นั้น การประยุกต์ใช้ดังกล่าวอาจรวมถึงการปรับปรุงแบบจำลองเดิมหรือการพัฒนาแบบจำลองใหม่ให้เหมาะสมกับสถานการณ์
- ผู้ที่มีทักษะหรือความรู้ที่จำเป็นในการประยุกต์หรือพัฒนาแบบจำลองที่อาจจำเป็นในภาวะเร่งด่วน รวมถึงการเลือกเทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น
- ผู้ที่พิจารณาช่วงของผลลัพธ์และความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น การวิเคราะห์ความอ่อนไหว
- วิธีการประเมินอย่างไร ในกรณีที่มีการลดลงในเงื่อนไขของตลาดซึ่งกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการ สภาพแวดล้อม และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง และการประเมินผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีของกิจการในสถานการณ์ดังกล่าว
- ความเข้าใจที่เหมาะสมเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องจากแหล่งข้อมูลภายนอกที่เฉพาะเจาะจงซึ่งอาจแตกต่างกันในสถานการณ์นั้น

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

ก44. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเพื่อการได้มาซึ่งความเข้าใจในวิธีการเลือกข้อมูลของผู้บริหารที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึง

- ลักษณะและแหล่งข้อมูล รวมถึงข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งข้อมูลภายนอก
- วิธีการที่ผู้บริหารประเมินว่าข้อมูลนั้นเหมาะสมหรือไม่
- ความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล

- ความสอดคล้องของข้อมูลที่ใช้กับข้อมูลซึ่งใช้ในงวดก่อน
- ความซับซ้อนของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลและเพื่อประมวลผลข้อมูล รวมถึงเมื่อต้องเกี่ยวข้องกับการจัดการข้อมูลจำนวนมาก
- วิธีการได้มาซึ่งข้อมูล วิธีการถ่ายโอนข้อมูล วิธีการประมวลผลข้อมูล และวิธีการรักษาความเชื่อถือได้ของข้อมูล

วิธีการที่ผู้บริหารทำความเข้าใจและประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ซ)(2)(ข)-13(ซ)(2)(ค))

- ก45. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้บริหารที่ใช้เพื่อทำความเข้าใจถึงระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการ รวมถึง ตัวอย่างเช่น
- ผู้บริหารมีการระบุวิธีการทางเลือก ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือแหล่งข้อมูลที่เหมาะสม ซึ่งสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ และอย่างไร
  - ผู้บริหารมีการพิจารณาผลที่เป็นทางเลือกอื่น โดยการจัดทำการวิเคราะห์ความอ่อนไหว เพื่อพิจารณาผลกระทบจากความเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่มีนัยสำคัญหรือจากข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือไม่ และอย่างไร
- ก46. ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดวิธีการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารจากผลจากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล แม่บทการรายงานทางการเงินอาจยอมรับจำนวนที่เหมาะสมเพียงจำนวนเดียวที่เลือกจากผลจากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล และในบางกรณี จำนวนที่เกี่ยวข้องมากที่สุดอาจกำหนดได้จากค่ากลางของช่วง
- ก47. ตัวอย่างเช่น สำหรับการประมาณการมูลค่ายุติธรรม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13<sup>38</sup> กำหนดว่า หากเทคนิคการประเมินมูลค่าหลายวิธีถูกนำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ผลลัพธ์ (คือ ตัวบ่งชี้มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากแต่ละวิธี) ต้องถูกประเมินโดยพิจารณาความสมเหตุสมผลของช่วงของราคาที่ระบุโดยผลลัพธ์เหล่านั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นราคาใดราคาหนึ่งในระหว่างช่วงราคาซึ่งเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์นั้น ในกรณีอื่น แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้ใช้ค่าความน่าจะเป็นถ่วงน้ำหนักของผลจากการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล หรือผลจากการวัดมูลค่าที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุด หรือผลจากการวัดมูลค่าที่มีความเป็นไปได้มากกว่าที่จะเป็นไปได้
- ก48. แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลหรือเปิดเผยวัตถุประสงค์เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี และบางกิจการอาจเลือกเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลหรือการเปิดเผยวัตถุประสงค์อาจมีดังนี้

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

- วิธีการที่ใช้ในการประมาณการ รวมถึงแบบจำลองที่ใช้ และพื้นฐานสำหรับการเลือกวิธีการและแบบจำลองนั้น
  - ข้อมูลที่ได้รับจากแบบจำลอง หรือจากการคำนวณอื่นที่ใช้กำหนดประมาณการซึ่งบันทึกหรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน รวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลพื้นฐานและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลองนั้น เช่น
    - ข้อสมมติที่พัฒนาจากภายใน หรือ
    - ข้อมูลที่ได้รับผลกระทบจากปัจจัยที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ
  - ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการที่ใช้ในการประมาณการในงวดก่อน
  - แหล่งข้อมูลของความไม่แน่นอนของประมาณการ
  - ข้อมูลมูลค่ายุติธรรม
  - ข้อมูลเกี่ยวกับการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่ได้มาจากแบบจำลองทางการเงิน ซึ่งแสดงว่าผู้บริหารได้พิจารณาถึงข้อสมมติอื่น ๆ
- ก49. ในบางกรณี แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการ ตัวอย่างเช่น
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่จัดทำเกี่ยวกับอนาคตและแหล่งที่มาหลักของความไม่แน่นอนของประมาณการซึ่งทำให้ความเป็นไปได้หรือความมีสาระสำคัญของ การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินหลังสิ้นงวดเพิ่มสูงขึ้น ข้อกำหนดดังกล่าวอาจอธิบายโดยใช้คำว่า “แหล่งข้อมูลหลักของความไม่แน่นอนของประมาณการ” หรือ “ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ” การเปิดเผยข้อมูลนั้นอาจเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่ผู้บริหารมีความยุ่งยากที่สุด มีการใช้ดุลยพินิจหรือความซับซ้อนของดุลยพินิจ การใช้ดุลยพินิจนั้นอาจมีความคิดส่วนตัวและความซับซ้อนมากขึ้น เป็นผลให้อาจเกิดการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินเพิ่มขึ้น และจำนวนรายการของข้อมูลและข้อสมมติส่งผลกระทบต่อผลที่อาจเป็นไปได้ในอนาคตของความไม่แน่นอนของประมาณการ ข้อมูลที่อาจเปิดเผยรวมถึง
    - ลักษณะของข้อสมมติหรือแหล่งที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการ
    - ความอ่อนไหวของมูลค่าตามบัญชีต่อวิธีการและข้อสมมติที่ใช้ รวมถึงเหตุผลของความอ่อนไหว
    - ผลลัพธ์ที่คาดหวังของความไม่แน่นอนและช่วงที่อาจเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลของผลลัพธ์ในกรณีที่มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินได้รับผลกระทบ
    - คำอธิบายของความเปลี่ยนแปลงที่เกิดกับข้อสมมติในอดีตเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สิน หากความไม่แน่นอนยังคงมีอยู่
  - การเปิดเผยข้อมูลช่วงที่อาจเป็นไปได้ของผลและข้อสมมติที่ใช้ในการพิจารณาช่วงของการประมาณการ



- การเปิดเผยข้อมูลที่เฉพาะเจาะจง เช่น
  - ข้อมูลเกี่ยวกับนัยสำคัญของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ
  - การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับตลาดที่มีความเคลื่อนไหวน้อยหรือไม่มีสภาพคล่อง
- การเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพ เช่น การเปิดเผยความเสี่ยงและความเสี่ยงเกิดขึ้นได้อย่างไร วัตถุประสงค์ของกิจการ นโยบายและวิธีการสำหรับการจัดการความเสี่ยง วิธีที่ใช้ในการวัดความเสี่ยงและการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในเชิงคุณภาพ
- การเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณ เช่น ขอบเขตที่กิจการจะเกิดความเสียหายขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ให้ไว้กับผู้บริหารหลักของกิจการ รวมถึงความเสี่ยงทางด้านสินเชื่อ ความเสี่ยงทางด้านสภาพคล่อง และความเสี่ยงทางการตลาด

การควบคุมที่ระบุไว้เกี่ยวกับกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ณ))

ก50. การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการระบุนการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม ซึ่งเกี่ยวกับกระบวนการของผู้บริหารตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ข)(2) และทำให้เกิดความจำเป็นในการประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจไม่ระบุนการควบคุมที่เกี่ยวกับแง่มุมทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13(ข)(2)

ก51. ส่วนหนึ่งของการระบุนการควบคุม และการประเมินการออกแบบและพิจารณาว่าการควบคุมนั้นได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึง

- วิธีการที่ผู้บริหารพิจารณาความเหมาะสมของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงเมื่อผู้บริหารใช้แหล่งข้อมูลภายนอกหรือข้อมูลจากนอกบัญชีแยกประเภทและสมุดแยกประเภทย่อย
- การสอบทานและการอนุมัติประมาณการทางบัญชี รวมถึงข้อสมมติหรือข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการดังกล่าว โดยผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในระดับที่เหมาะสม
- การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้รับผิดชอบในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและผู้ทำรายการ รวมถึงการมอบหมายความรับผิดชอบมีความเหมาะสมกับลักษณะของกิจการ สินค้าหรือบริการของกิจการหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ในสถาบันทางการเงินขนาดใหญ่ การแบ่งแยกหน้าที่ส่วนที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงความเป็นอิสระของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการประมาณการและตรวจสอบมูลค่ายุติธรรมของผลิตภัณฑ์ทางการเงินของกิจการ ซึ่งทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียกับผลิตภัณฑ์นั้น
- ความมีประสิทธิภาพของการออกแบบการควบคุม โดยทั่วไปเป็นเรื่องยากที่ผู้บริหารจะออกแบบการควบคุมซึ่งใช้จัดการเรื่องการใช้ดุลยพินิจและความไม่แน่นอนของประมาณการในลักษณะป้องกัน หรือค้นพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญว่าการออกแบบการควบคุมซึ่งใช้จัดการเรื่องความซับซ้อน การควบคุมซึ่งใช้จัดการเรื่องการใช้ดุลยพินิจและความไม่แน่นอนของประมาณการอาจรวมถึงส่วนที่



ปฏิบัติงานด้วยมือซึ่งอาจน่าเชื่อถือน้อยกว่าการควบคุมโดยอัตโนมัติ เพราะผู้บริหารสามารถข้ามขั้นตอน เพิกเฉย หรือแทรกแซงการควบคุมที่ปฏิบัติงานด้วยมือได้ง่ายกว่า การออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิผลในการจัดการกับความซับซ้อนอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับเหตุที่ทำให้ซับซ้อนและลักษณะของความซับซ้อน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นเรื่องง่ายกว่าในการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิผลยิ่งขึ้นเกี่ยวกับวิธีที่ใช้เป็นประจำหรือการควบคุมเรื่องความเชื่อถือได้ของข้อมูล

ก52. เมื่อผู้บริหารมีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศจำนวนมากในการจัดทำประมาณการทางบัญชี การควบคุมที่ระบุในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมอาจรวมการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมการประมวลผลสารสนเทศ การควบคุมดังกล่าวอาจระบุความเสี่ยงเกี่ยวกับ

- ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือด้านอื่นของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีความสามารถและถูกเขียนไว้รองรับการประมวลผลข้อมูลจำนวนมากหรือไม่
- การคำนวณโดยประยุกต์ใช้วิธีการที่ซับซ้อน เมื่อธุรกรรมที่มีความซับซ้อนจำเป็นต้องใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีความหลากหลายและซับซ้อน และต้องกระตบยอดระหว่างข้อมูลในแต่ละระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยเฉพาะเมื่อระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเหล่านั้นไม่เชื่อมโยงกันโดยอัตโนมัติหรืออาจต้องใช้การทำงานด้วยมือ
- การออกแบบและความเข้ากันได้ของแบบจำลองได้รับการประเมินผลในระยะเวลาที่กำหนดหรือไม่
- ความครบถ้วนและความถูกต้องในการดึงข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีจากบันทึกของกิจการเองหรือจากแหล่งข้อมูลภายนอก
- ข้อมูล เรื่องความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงใดที่เกิดขึ้นกับข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการรักษาความเชื่อถือได้และความปลอดภัยของข้อมูล รวมถึงความครบถ้วนและความถูกต้องของการไหลของข้อมูลผ่านระบบสารสนเทศของกิจการ
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการประมวลผลหรือการบันทึกข้อมูลเมื่อมีการใช้แหล่งข้อมูลภายนอก
- ผู้บริหารมีการควบคุมการเข้าถึง การเปลี่ยนแปลงและการบำรุงรักษาแบบจำลองแต่ละตัวหรือไม่ เพื่อเก็บข้อมูลร่องรอยการแก้ไขเปลี่ยนแปลงของแบบจำลองให้ครบถ้วนเพื่อป้องกันการบุกรุกหรือแก้ไขแบบจำลองเหล่านั้น
- มีการควบคุมที่เหมาะสมในการโอนย้ายข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีไปยังบัญชีแยกประเภทหรือไม่ รวมถึงการควบคุมที่เหมาะสมในการบันทึกรายการในสมุดรายวัน

ก53. ในบางอุตสาหกรรม เช่น สถาบันการเงินหรือประกันภัย เงื่อนไขในการกำกับดูแลอาจใช้ในการอธิบายกิจกรรมภายในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการติดตามผลของระบบการควบคุม

ภายในของกิจการ และองค์ประกอบอื่นของระบบการควบคุมภายใน ตามที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>39</sup>

- ก54. สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน งานของหน่วยงานนั้นอาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งความเข้าใจใน
- ลักษณะและขอบเขตของการใช้ประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร
  - การออกแบบและการนำการควบคุมไปปฏิบัติซึ่งระบุถึงความเสี่ยงเกี่ยวกับข้อมูล ข้อสมมติ และแบบจำลองที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ลักษณะของระบบสารสนเทศของกิจการซึ่งก่อให้เกิดข้อมูลที่เป็นพื้นฐานของประมาณการทางบัญชี
  - วิธีการระบุ ประเมิน และจัดการความเสี่ยงใหม่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี

การสอบทานผลหรือการประมาณการใหม่สำหรับประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก55. การสอบทานผลหรือการประมาณการใหม่สำหรับประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน (การสอบทานย้อนหลัง) ช่วยในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเมื่อประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนมีผลลัพธ์ผ่านการโอนหรือการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินในงวดปัจจุบัน หรือเป็นการประมาณการใหม่สำหรับวัตถุประสงค์ของงวดปัจจุบัน โดยการสอบทานย้อนกลับ ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่ง
- ข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดก่อน ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพที่เป็นไปได้ของการประมาณการของผู้บริหารในงวดปัจจุบัน
  - หลักฐานการสอบบัญชีซึ่งอาจต้องเปิดเผยในงบการเงิน เช่น เหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลง
  - ข้อมูลเกี่ยวกับความซับซ้อนหรือความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
  - ข้อมูลเกี่ยวกับข้อสงสัยต่อประมาณการทางบัญชี ซึ่งอาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงที่อาจเป็นไปได้ของผู้บริหาร การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีช่วยในการระบุสถานการณ์หรือเงื่อนไข และช่วยในการพิจารณาลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการตรวจสอบเพิ่มเติม

- ก56. การสอบทานย้อนหลังอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สนับสนุนการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงวดปัจจุบัน การสอบทานย้อนหลังดังกล่าวอาจนำไปปฏิบัติกับประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นสำหรับงบการเงินงวดก่อนหรืออาจปฏิบัติครอบคลุมหลายงวดหรืองวดที่สั้นกว่า (เช่น ครึ่งปีหรือไตรมาส) ในบางกรณี

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

การสอบทานย้อนหลังที่ครอบคลุมหลายงวดอาจเหมาะสมเมื่อผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีนั้นสรุปได้จากงวดที่ยาวกว่า

- ก57. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>40</sup> กำหนดให้มีการสอบทานย้อนหลังถึงการตัดสินใจของผู้บริหารและข้อสมมติที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ ในทางปฏิบัติการสอบทานประมาณการทางบัญชีในงวดก่อนของผู้สอบบัญชีเพื่อประเมินความเสี่ยงให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีอาจทำได้โดยการทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240
- ก58. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าจำเป็นต้องสอบทานย้อนหลังในรายละเอียดเพิ่มเติมขึ้นอยู่กับ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี ในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากความเสี่ยงสืบเนื่องที่ประเมินไว้สูงกว่าสำหรับความเสี่ยงใดหรือหลายความเสี่ยง ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจให้ความใส่ใจเป็นพิเศษในผลกระทบของ ข้อมูลและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งงวดก่อนเป็นส่วนหนึ่งของการสอบทานย้อนกลับรายละเอียด ในทางตรงกันข้าม สำหรับประมาณการทางบัญชีที่เกิดจากการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อประเมินความเสี่ยงก็เพียงพอแล้วสำหรับการสอบทาน
- ก59. วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าสำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและประมาณการทางบัญชีอื่น ซึ่งประมาณจากสถานการณ์ปัจจุบัน ณ วันที่มีการวัดมูลค่าและเกี่ยวเนื่องกับการรับรู้มูลค่า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญและรวดเร็วเมื่อสภาพแวดล้อมในการดำเนินงานเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจให้ความสำคัญกับการสอบทานเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ในบางกรณี การทำความเข้าใจการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาด ซึ่งส่งผลต่อผลของประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ในงวดก่อนอาจจะไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ในบางกรณี หลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มาโดยการทำตามความเข้าใจผลของข้อสมมติ (เช่น ประมาณการกระแสเงินสด) และความเข้าใจในประสิทธิภาพของกระบวนการประมาณการของผู้บริหารในงวดก่อนซึ่งช่วยในการระบุหรือการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงวดปัจจุบัน
- ก60. ผลต่างระหว่างผลจากประมาณการทางบัญชีและจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินงวดก่อนอาจไม่ได้แสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของงบการเงินในงวดก่อนเสมอไป อย่างไรก็ตาม ผลต่างนั้นอาจแสดงถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น ผลต่างซึ่งเกิดขึ้นจากข้อมูลซึ่งผู้บริหารสามารถหามาได้ในขณะที่งบการเงินงวดก่อนได้รับการสรุปผลแล้วหรือมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าต้องได้รับข้อมูลดังกล่าวและมีการพิจารณาถึงเนื้อหาของแม่บทการรายงานทางการเงิน<sup>41</sup> ผลต่างดังกล่าวอาจทำให้เกิดคำถามต่อกระบวนการของผู้บริหารในการพิจารณา

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

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

ข้อมูลที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี เป็นผลให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินแผนการที่จะทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่เกี่ยวข้องใหม่หรืออาจพิจารณาถึงหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องนั้นที่ต้องการมากขึ้น ในแม่บทการรายงานทางการเงินหลายแม่บทอาจกำหนดแนวทางในการแยกความแตกต่างระหว่างการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดหรือไม่ก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และให้แนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดให้ปฏิบัติสำหรับแต่ละกรณี

ทักษะหรือความรู้เฉพาะทาง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก61. เรื่องที่อาจส่งผลกระทบต่อการศึกษาของผู้สอบบัญชีว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจำเป็นต้องมีทักษะและความชำนาญเฉพาะด้านหรือไม่ ตัวอย่างเช่น<sup>42</sup>

- ลักษณะของประมาณการทางบัญชีสำหรับบางธุรกิจหรือบางอุตสาหกรรม (ตัวอย่างเช่น สินแร่ สินทรัพย์ทางการเกษตร เครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อน หนี้สินตามสัญญาประกันภัย)
- ระดับความไม่แน่นอนของประมาณการ
- ความซับซ้อนของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงรายการที่มีความแตกต่างของการตีความหรือการนำไปปฏิบัติหรือส่วนที่ไม่สม่ำเสมอในวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- วิธีการที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะใช้ในการตอบสนองต่อผลการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- ความจำเป็นในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเรื่องที่ได้ระบุโดยแม่บทการรายงานทางการเงิน
- ระดับของดุลยพินิจที่จำเป็นต้องใช้ในการเลือกข้อมูลและข้อสมมติ
- ความซับซ้อนและขอบเขตการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการจัดทำประมาณการทางบัญชีของกิจการ

ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของความเกี่ยวข้องของแต่ละคนที่มีทักษะและความรู้เฉพาะทาง อาจหลากหลายตลอดการตรวจสอบ

ก62. ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีทักษะและความรู้เฉพาะด้านนั้น ๆ หากมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับด้านอื่น ๆ ที่มีใช้การบัญชีหรือการตรวจสอบ (ตัวอย่างเช่น ทักษะการประเมินมูลค่า) และอาจจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี<sup>43</sup>

ก63. ประมาณการทางบัญชีหลายเรื่องไม่จำเป็นต้องใช้ทักษะและความรู้เฉพาะทาง ตัวอย่างเช่น ทักษะและความรู้เฉพาะทางอาจไม่จำเป็นสำหรับการคำนวณค่าเพื่อสินค้าล้าสมัยแบบง่าย อย่างไรก็ตาม

<sup>42</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 14 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 8(จ)

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

สำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของสถาบันการเงินหรือหนี้สินตามสัญญาประกันภัยของกิจการประกันภัย ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความจำเป็นต้องใช้ทักษะและความรู้เฉพาะทาง

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4 และ 16)

- ก64. การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ซึ่งเกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีเป็นสิ่งสำคัญสำหรับทุกประมาณการทางบัญชี ซึ่งไม่เพียงรวมถึงการรับรู้ประมาณการดังกล่าวในงบการเงินแต่รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลด้วย
- ก65. ย่อหน้าที่ ก44 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กล่าวว่า มาตรฐานการสอบบัญชีโดยทั่วไปจะกล่าวถึง “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” มากกว่าการกล่าวถึงความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกัน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้แยกประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมเพื่อใช้เป็นพื้นฐานสำหรับการออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>44</sup> รวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330
- ก66. ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>45</sup> ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องที่มีผลกระทบต่อข้อสงสัยจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และวิธีการที่ปัจจัยความเสี่ยงดังกล่าวกระทบ การพิจารณาปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลที่ใช้ใน
- การประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (นั่นคือ เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องถูกประเมินบนความหลากหลายในระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง) และ
  - การกำหนดเหตุผลสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ซึ่งตอบสนองต่อเหตุผลดังกล่าว

ความสัมพันธ์กันระหว่างปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอธิบายเพิ่มเติมในภาคผนวก 1

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

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



- ก67. เหตุผลสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี อาจเป็นผลจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งหรือหลายปัจจัย ตัวอย่างเช่น
- (ก) ประมาณการทางบัญชีของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นไปได้ที่มีความซับซ้อนเพราะผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง และอาจต้องใช้แบบจำลอง แบบจำลองนั้นอาจใช้ชุดของข้อมูลในอดีตที่ซับซ้อนและข้อสมมติเกี่ยวกับอนาคตซึ่งการจัดทำนั้นมีความหลากหลายตามสถานการณ์เฉพาะกิจการจึงอาจเป็นอุปสรรคในการคาดการณ์ ประมาณการทางบัญชีของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นยังอาจอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการที่สูงและการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคตซึ่งอาจมีความคิดส่วนตัวที่มีนัยสำคัญ ข้อพิจารณาที่คล้ายคลึงกันประยุกต์ใช้กับหนี้สินตามสัญญาประกันภัย
  - (ข) ประมาณการทางบัญชีสำหรับค่าเผื่อสินค้าล้าสมัยของกิจการซึ่งมีประเภทของสินค้าที่แตกต่างกันหลากหลายอาจจำเป็นต้องมีระบบและกระบวนการที่ซับซ้อน แต่อาจเกี่ยวข้องกับ การใช้ดุลยพินิจน้อย และระดับของความไม่แน่นอนของประมาณการต่ำ ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าคงเหลือ
  - (ค) ประมาณการทางบัญชีอื่นอาจไม่ซับซ้อนในการจัดทำแต่อาจมีความไม่แน่นอนของประมาณการสูงและจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น จำนวนหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากผลของคดีความ เป็นประมาณการทางบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญเพียงอย่างเดียว
- ก68. ความเกี่ยวข้องกันและนัยสำคัญของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของประมาณการหนึ่งอาจแตกต่างจากประมาณการอื่น ดังนั้น ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องทั้งแยกและรวมแต่ละปัจจัย อาจส่งผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีให้ลดระดับความซับซ้อนลง และผู้สอบบัญชีอาจระบุความเสี่ยงน้อยกว่าหรือประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องไว้ใกล้กับระดับต่ำสุดของความหลากหลายในระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง
- ก69. ในทางตรงกันข้าม ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องทั้งแยกและรวมแต่ละปัจจัยอาจส่งผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีทำให้เพิ่มระดับความซับซ้อนมากขึ้น และอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องไว้สูงสุดของความหลากหลายในระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง สำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าว การพิจารณาผลกระทบจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ที่จะกระทบโดยตรงต่อจำนวนและลักษณะของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ การประเมินความเสี่ยงดังกล่าว และทำที่สุดกระทบต่อความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ การประยุกต์ใช้การสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับประมาณการทางบัญชีดังกล่าวเช่นกัน



- ก70. เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ผลของประมาณการทางบัญชีที่อาจพบระหว่างการตรวจสอบ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจประเมินหรือทบทวนการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้<sup>46</sup> โดยไม่ต้องคำนึงถึงวิธีการที่ปัจจัยเสี่ยงเนื่องมีผลต่อข้อสงสัยในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินยังอาจส่งผลต่อการเลือกวิธีการทดสอบประมาณการทางบัญชีของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 18 ตัวอย่างเช่น โบนัสค้างจ่ายทั่วไปซึ่งขึ้นอยู่กับอัตราร้อยละของผลตอบแทนสำหรับพนักงานที่เลือกไว้แบบตรงไปตรงมา ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความซับซ้อนหรือการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชีค่อนข้างน้อย ดังนั้นอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ใกล้กับระดับต่ำสุดของความหลากหลายในระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง การจ่ายโบนัสหลังจากสิ้นงวดบัญชีอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ซึ่งได้ประเมินไว้
- ก71. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีอาจทำได้หลายวิธีขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีการทางการสอบบัญชี การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอาจแสดงโดยใช้ลำดับชั้นเชิงปริมาณ (ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้ เช่น สูงสุด ปานกลาง ต่ำสุด) หรือในรูปแบบของคำอธิบายของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมนั้นมีประสิทธิผลในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้อย่างไร ดังนั้นเป็นการเชื่อถือที่วางแผนไว้ต่อการปฏิบัติตามการควบคุมที่มีประสิทธิผล ตัวอย่างเช่น หากความเสี่ยงจากการควบคุมได้ประเมินไว้สูงสุด ผู้สอบบัญชีพิจารณาไม่เชื่อถือต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติตามการควบคุม หากความเสี่ยงจากการควบคุมได้ประเมินไว้ต่ำกว่าระดับสูงสุด ผู้สอบบัญชีพิจารณาเชื่อถือต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติตามการควบคุม

ความไม่แน่นอนของประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

- ก72. ในการพิจารณาระดับที่ประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา
- แม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้กำหนด
    - วิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งโดยปกติมีความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงหรือไม่ ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้ใช้ข้อมูลนำเข้าที่ไม่สามารถสังเกตได้

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

- การใช้ข้อสมมติซึ่งโดยปกติมีความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงหรือไม่ เช่น ข้อสมมติที่มีช่วงการประมาณยาว ข้อสมมติที่เกิดจากข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้จึงยากสำหรับผู้บริหารในการจัดทำ หรือการใช้ข้อสมมติหลากหลายที่สัมพันธ์กัน
  - การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่
  - สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ กิจกรรมอาจมีสภาพคล่องในตลาดที่ประสบกับความผันผวนหรือมีโอกาสหยุดชะงัก (ตัวอย่างเช่น การเคลื่อนไหวของค่าเงินที่สำคัญมาก หรือตลาดที่ไม่มีสภาพคล่อง) ดังนั้น ประมาณการทางบัญชีต้องอ้างอิงข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ง่าย
  - มีความเป็นไปได้หรือไม่ (หรือปฏิบัติได้ トラบเท่าที่อนุญาตโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้) สำหรับผู้บริหาร
    - ในการจัดทำการคาดการณ์ที่แน่นอนและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับการรับรู้ในอนาคตของรายการในอดีต (ตัวอย่างเช่น จำนวนที่จะจ่ายภายใต้เงื่อนไขของสัญญาที่อาจเกิดขึ้น) หรือเกี่ยวกับขอบเขตและผลกระทบของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคต (ตัวอย่างเช่น จำนวนของผลขาดทุนด้านเครดิตในอนาคตหรือจำนวนที่ค่าสินไหมทดแทนจากการประกันภัยจะถูกจ่ายชำระและเวลาการจ่ายชำระจำนวนดังกล่าว) หรือ
    - ในการได้มาซึ่งข้อมูลที่แน่นอนและครบถ้วนเกี่ยวกับเงื่อนไขในปัจจุบัน (ตัวอย่างเช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่าเพื่อจัดทำประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่แสดงว่าข้อมูลนั้นจะสะท้อนมุมมองของผู้ร่วมตลาด ณ วันที่ในงบการเงิน)
- ก73. ขนาดของจำนวนที่รับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชีไม่เป็นที่เกิดข้อบ่งชี้ของข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น มีข้อสงสัยเพราะประมาณการทางบัญชีอาจต่ำไป
- ก74. ในบางสถานการณ์ ความไม่แน่นอนของประมาณการอาจมีระดับสูงจนไม่สามารถจัดทำประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลได้ ดังนั้น แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจไม่ได้รับรู้ประมาณการในงบการเงินหรือไม่ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีนี้ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่เพียงเกี่ยวข้องว่าควรรับรู้ประมาณการทางบัญชีหรือควรวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ หากรวมถึงความสมเหตุสมผลของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินด้วย แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการนั้น (ดูย่อหน้าที่ ก112-ก113 และ ก143-ก144)
- ก75. ในบางกรณี ความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจก่อให้เกิดความสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)<sup>47</sup> ได้ให้ข้อกำหนดและให้แนวทางในสถานการณ์ดังกล่าว

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

ความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ระดับที่ความซับซ้อนกระทบต่อการเลือกและการนำวิธีการไปปฏิบัติ

ก76. ในการพิจารณาระดับที่การเลือกและการนำวิธีการไปใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ความต้องการทักษะหรือความรู้เฉพาะทางโดยผู้บริหารอาจแสดงให้เห็นว่าวิธีการที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีมีความซับซ้อนสืบเนื่อง ดังนั้นประมาณการทางบัญชีอาจมีข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงกว่า เมื่อผู้บริหารจัดทำแบบจำลองเองโดยมีประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อยหรือใช้แบบจำลองที่ประยุกต์ใช้วิธีการที่ไม่ได้สร้างขึ้นหรือโดยทั่วไปไม่ได้ใช้สำหรับอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อมนั้น ๆ อาจมีข้อสงสัยต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสูงกว่า
- ลักษณะของหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่ากำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจเป็นผลให้มีความต้องการวิธีการที่ซับซ้อนซึ่งจำเป็นต้องมีแหล่งที่มาอันหลากหลายของข้อมูลหรือข้อสมมติในอดีตและข้อมูลหรือข้อสมมติที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้าด้วยความสัมพันธ์กันที่หลากหลายระหว่างข้อมูลหรือข้อสมมติ ตัวอย่างเช่น ค่าเผื่อสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือต่อการจ่ายชำระในอนาคตและกระแสเงินสดอื่นอยู่บนพื้นฐานการพิจารณาของข้อมูลจากประสบการณ์ในอดีตและการนำข้อสมมติที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้ามาใช้ในทำนองเดียวกัน การประเมินมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาประกันภัยอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการจ่ายเงินตามสัญญาประกันภัยในอนาคตที่ถูกประมาณการไว้บนพื้นฐานของประสบการณ์ในอดีตและแนวโน้มในปัจจุบันและอนาคตที่ตั้งข้อสมมติไว้

ระดับที่ความซับซ้อนกระทบต่อการเลือกและการนำข้อมูลมาใช้

ก77. ในการพิจารณาระดับที่การเลือกและการนำข้อมูลไปใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ความซับซ้อนของกระบวนการได้มาซึ่งข้อมูลและการพิจารณาความสัมพันธ์และความน่าเชื่อถือของแหล่งที่มาของข้อมูล ข้อมูลจากแหล่งที่มาบางแหล่งอาจน่าเชื่อถือมากกว่าแหล่งอื่น ๆ สำหรับการรักษาความลับหรือการมีส่วนได้เสีย แหล่งที่มาของข้อมูลภายนอกบางแหล่งยังคงไม่เปิดเผยข้อมูล(หรือไม่เปิดเผยข้อมูลทั้งหมด) ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่มาจากแหล่งนั้น เช่น แหล่งที่มาของข้อมูลพื้นฐานที่นำมาใช้หรือวิธีการที่ข้อมูลถูกรวบรวมและประมวลผล
- ความซับซ้อนสืบเนื่องในการรักษาความถูกต้องของข้อมูล เมื่อข้อมูลมีจำนวนมากและมีแหล่งที่มาหลากหลาย ก็อาจมีความซับซ้อนสืบเนื่องในการรักษาความน่าเชื่อถือของข้อมูลซึ่งใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี

- ความจำเป็นในการตีความเงื่อนไขของสัญญาที่ซับซ้อน ตัวอย่างเช่น การกำหนดกระแสเงินสดเข้าหรือกระแสเงินสดออกที่เกิดจากเจ้าหนี้เชิงพาณิชย์หรือส่วนลดที่ให้ลูกค้าอาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของสัญญาที่ซับซ้อนอย่างมาก ซึ่งจำเป็นต้องมีประสบการณ์ที่เฉพาะเจาะจงหรือความรู้ความสามารถในการทำความเข้าใจหรือตีความ

ระดับที่ใช้ดุลยพินิจกระทบต่อการเลือกและการนำวิธีการไปปฏิบัติหรือนำข้อมูลและข้อสมมติมาใช้

ก78. ในการพิจารณาระดับที่การเลือกและการนำวิธีการไปปฏิบัติหรือนำข้อมูลและข้อสมมติมาใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการใช้ดุลยพินิจ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ระดับที่แม่บทการรายงานทางการเงินไม่เจาะจงวิธีการประเมินมูลค่า หลักการ เทคนิค และปัจจัยที่ใช้ในวิธีการประมาณการ
- ความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนหรือเวลา รวมถึงช่วงเวลาที่มีการประมาณ จำนวนและเวลาเป็นที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการซึ่งมีอยู่เป็นปกติ และก่อให้เกิดความจำเป็นสำหรับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการเลือกค่าประมาณแบบจุดซึ่งนำไปสู่โอกาสให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชีที่รวมข้อสมมติที่เกี่ยวกับอนาคตข้างหน้าไว้ด้วย อาจมีระดับของการใช้ดุลยพินิจสูงซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยต่อความลำเอียงของผู้บริหาร

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ก79. ระดับของการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีมีอิทธิพลต่อข้อสงสัยว่าประมาณการทางบัญชีขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงการทุจริตอื่นตรงเท่าที่เรื่องเหล่านั้นมีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง ตัวอย่างเช่น เมื่อประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้การใช้ดุลยพินิจระดับสูง อาจเป็นไปได้ที่เกิดข้อสงสัยว่าประมาณการทางบัญชีนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริตและอาจเป็นเหตุให้ผลที่อาจเป็นไปได้จากการวัดมูลค่ามีความหลากหลาย ผู้บริหารอาจเลือกค่าประมาณแบบจุดจากช่วงผลลัพธ์ดังกล่าวซึ่งไม่เหมาะสมในสถานการณ์นั้น หรือได้รับอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมจากความลำเอียงของผู้บริหารทั้งที่ตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ ดังนั้นประมาณการจึงแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับการตรวจสอบปีถัดไป ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเป็นไปได้ในงวดก่อนอาจมีผลต่อการวางแผนและวิธีการประเมินความเสี่ยงในงวดปัจจุบัน

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก80. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชี ซึ่งพิจารณาระดับที่ประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้หรือได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใดที่ระบุไว้และประเมินไว้นั้น เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้  
วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

ก81. ในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการใดใน 3 วิธี (วิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือร่วมกัน) ที่ระบุในย่อหน้าที่ 18 ยกตัวอย่างเช่น เมื่อข้อสมมติต่าง ๆ ถูกนำมาใช้เพื่อประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจใช้วิธีการตรวจสอบที่แตกต่างกัน สำหรับการทดสอบข้อสมมติแต่ละข้อ

การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งที่สอดคล้องหรือขัดแย้ง

ก82. หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่สนับสนุนและสอดคล้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมถึงข้อมูลใดๆ ที่ขัดแย้งกัน<sup>48</sup> การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีในลักษณะที่เป็นกลางอาจเกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งหลักฐานจากหลายแหล่งทั้งภายในและภายนอกกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการค้นหาทุกสิ่งอย่างละเอียดเพื่อระบุแหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นไปได้ทั้งหมด

ก83. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นตามการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่สูงขึ้น<sup>49</sup> ดังนั้นการพิจารณา ลักษณะหรือปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีอาจมีความสำคัญมากขึ้นเมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีถูกประเมินไว้ในระดับสูงที่สุดของความหลากหลายของระดับ ความเสี่ยงสืบเนื่อง

การวัดระดับ

ก84. ลักษณะ เวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชานั้นได้รับผลกระทบจาก ตัวอย่างเช่น

- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ซึ่งมีผลต่อความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการและมีอิทธิพลต่อวิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกเพื่อตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับความมีอยู่จริงหรือการประเมินมูลค่าอาจต่ำกว่าสำหรับโบนัสค้างจ่ายแบบตรงไปตรงมาที่จ่ายให้กับพนักงานหลังจากสิ้นงวดไม่นาน ในสถานการณ์เช่นนี้ อาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติมากกว่าหากผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอจากการประเมิน เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแทนที่จะใช้วิธีการตรวจสอบอื่น
- เหตุผลของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

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

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



เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

- ก85. การทดสอบประสิทธิผลของการนำการควบคุมไปปฏิบัติอาจเหมาะสมเมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องถูกประเมินในระดับที่สูงในความหลากหลายของระดับความเสี่ยงสืบเนื่องรวมถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งอาจเกิดขึ้นเมื่อประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับหรือได้รับผลกระทบจากความซับซ้อนในระดับสูง เมื่อประมาณการทางบัญชีได้รับผลกระทบจากการใช้ดุลยพินิจในระดับสูง ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการตัดสินใจที่มีความสำคัญโดยผู้บริหาร ข้อจำกัดของความเสี่ยงเนื่องในการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิผลอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมุ่งเน้นไปที่กระบวนการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
- ก86. ในการกำหนดลักษณะ เวลา และขอบเขตของการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่างๆ เช่น
- ลักษณะ ความถี่ และปริมาณของรายการ
  - ความมีประสิทธิภาพของการออกแบบการควบคุม รวมถึงการควบคุมได้รับการออกแบบอย่างเหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงสืบเนื่องที่ได้ประเมินไว้และทำให้การกำกับดูแลดีขึ้นหรือไม่
  - ความสำคัญของการควบคุมเฉพาะที่มีต่อวัตถุประสงค์การควบคุมในภาพรวมและกระบวนการที่กิจการมีอยู่ รวมถึงความซับซ้อนของระบบสารสนเทศที่สนับสนุนการทำรายการ
  - การติดตามผลการควบคุมและการระบุข้อบกพร่องในการควบคุมภายใน
  - ลักษณะของความเสี่ยงที่การควบคุมออกแบบมาเพื่อตอบสนอง ตัวอย่างเช่น การควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจเปรียบเทียบกับควบคุมเกี่ยวกับข้อมูลสนับสนุน
  - ความสามารถของผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจกรรมการควบคุม
  - ความถี่ในการปฏิบัติงานของกิจกรรมควบคุม และ
  - หลักฐานการปฏิบัติงานของกิจกรรมการควบคุม

การตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ก87. ในบางประเภทธุรกิจ เช่น การให้บริการทางการเงิน ผู้บริหารใช้เทคโนโลยีสารสนเทศอย่างกว้างขวางในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้สูงที่จะมีความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีบางประการซึ่งการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

- ก88. ในกรณีที่มีความเสี่ยงซึ่งวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ อาจรวมถึง
- เมื่อการควบคุมมีความจำเป็นเพื่อที่จะลดความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการเริ่มต้น การบันทึกการประมวลผล หรือการรายงานข้อมูลที่ได้รับจากภายนอกของบัญชีแยกประเภททั่วไป และบัญชีแยกประเภทย่อย



- ข้อมูลสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หนึ่งอย่างหรือมากกว่านั้นมีการ เริ่มต้นบันทึก ประมวลผล หรือรายงานผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ กรณีนี้มักจะเกิดขึ้นเมื่อรายการหรือข้อมูลมีจำนวนมาก หรือมีการใช้แบบจำลองที่ซับซ้อน และต้องใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ครอบคลุมเพื่อให้มั่นใจว่ามีความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูล สถาบันการเงินหรือหน่วยงานสาธาณูปโภคอาจจำเป็นต้องมีการตั้งสำรองการสูญเสียที่มีความซับซ้อน ตัวอย่างเช่น ในกรณีของหน่วยงานสาธาณูปโภค ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณประมาณการการตั้งสำรองการสูญเสียที่คาดว่าจะเกิดอาจประกอบด้วยยอดคงเหลือของบัญชีขนาดเล็กจำนวนมากที่เกิดจากปริมาณรายการที่สูง ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้โดยไม่มีการทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับแบบจำลองที่ใช้ในการคำนวณค่าเผื่อสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

ในกรณีดังกล่าว ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีอาจขึ้นอยู่กับประสิทธิผลของการควบคุมในเรื่องความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล

- ก89. ผู้สอบบัญชีอาจถูกบังคับตามกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นเพื่อให้ดำเนินการตามกระบวนการเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องหรือเพื่อให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบงบการเงินสำหรับหน่วยงานบางหน่วยงาน (เช่น ธนาคารหรือบริษัทประกัน) ในสถานการณ์เช่นนี้และสถานการณ์อื่นๆ ที่คล้ายคลึงกัน ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวเป็นหลักฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับพิจารณาว่ามีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นในภายหลังวันที่ในงบการเงินหรือไม่ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อสอบบัญชี

*ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)*

- ก90. เมื่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญมีเพียงกระบวนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>50</sup> กำหนดให้ขั้นตอนเหล่านั้นต้องรวมถึงการทดสอบรายละเอียด การทดสอบรายละเอียดดังกล่าวอาจได้รับการออกแบบและปฏิบัติตามแต่ละวิธีที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้ ตามการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพตามแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างของการทดสอบรายละเอียดสำหรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีรวมถึง

- การตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น การตรวจสอบสัญญาเพื่อยืนยันข้อกำหนดหรือข้อสมมติ
- การคำนวณซ้ำ ยกตัวอย่างเช่น การตรวจสอบความถูกต้องทางคณิตศาสตร์ของแบบจำลอง
- การสอบทานข้อสมมติที่ใช้ในการสนับสนุนเอกสารว่ามีความสอดคล้องกัน เช่น ข้อมูลที่เผยแพร่โดยบุคคลที่สาม

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

การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

- ก91. ในบางสถานการณ์ การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอเพื่อระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น การขายสินค้าคงคลังของผลิตภัณฑ์ที่ถูกยกเลิกหลังจากสิ้นสุดงวดของรายงานอาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอเกี่ยวกับการประมาณการของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ณ วันสิ้นสุดงวด ในกรณีอื่นๆ อาจจำเป็นต้องใช้วิธีทดสอบนี้เพื่อเชื่อมต่อกับแนวทางอื่นในย่อหน้าที่ 18
- ก92. สำหรับประมาณการทางบัญชีบางรายการ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่เนิ่นนานไป นอกจากนั้น เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ข้อมูลหลังจากวันสิ้นสุดงวดอาจไม่สะท้อนเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนั้นจึงอาจไม่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี
- ก93. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะไม่เลือกใช้วิธีการทดสอบนี้เป็นการเฉพาะในการประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีทุกรายการ ที่เป็นรายการที่ต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินได้รับการระบุ<sup>51</sup> และปรากฏในงบการเงินอย่างเหมาะสม<sup>52</sup> เนื่องจากการวัดมูลค่าประมาณการทางบัญชีในหลายๆ กรณีที่นอกเหนือไปจากการวัดมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี ซึ่งโดยปกติจะขึ้นอยู่กับผลของสถานการณ์ รายการหรือเหตุการณ์ในอนาคต ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560

การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)

- ก94. การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหารอาจเป็นวิธีการที่เหมาะสมเมื่อเป็นไปตามตัวอย่างต่อไปนี้
- การสอบทานของผู้สอบบัญชีสำหรับประมาณการทางบัญชีที่มีลักษณะเดียวกันในงบการเงินในงวดบัญชีก่อนทำให้เชื่อได้ว่ากระบวนการของผู้บริหารในปัจจุบันน่าจะมี ความเหมาะสม
  - ประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับประชากรที่มีขนาดใหญ่ซึ่งมีลักษณะคล้ายกันโดยที่ ความแตกต่างของประชากรแต่ละรายไม่มีนัยสำคัญ

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

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

- แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้ระบุวิธีที่ผู้บริหารควรใช้เพื่อประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น อาจเป็นกรณีของประมาณการการตั้งสำรองการสูญเสียที่คาดว่าจะเกิด
- ประมาณการทางบัญชีจัดทำจากการประมวลผลของข้อมูลตามปกติ

การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหารยังอาจเป็นวิธีการที่เหมาะสมเมื่อไม่มีวิธีทดสอบที่ทำได้ในทางปฏิบัติ หรืออาจเป็นวิธีที่เหมาะสมในการรวมเป็นส่วนหนึ่งกับวิธีทดสอบอื่น ๆ

การเปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลจากการตรวจสอบในงวดก่อนหน้า (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ก), 24(ก) และ 25(ก))

ก95. เมื่อการเปลี่ยนแปลงวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือข้อมูล จากงวดก่อนหน้าไม่ได้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่ หรือเมื่อข้อสมมติที่มีนัยสำคัญไม่สอดคล้องกับส่วนอื่น ๆ และส่วนที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีอื่น ๆ หรือข้อสมมติที่เกี่ยวข้องที่ถูกใช้ในส่วนอื่นของกิจกรรมด้านธุรกิจของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องมีการหารือกับผู้บริหารเพิ่มเติมเกี่ยวกับสถานการณ์และสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อสมมติที่ใช้

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

ก96. เมื่อผู้สอบบัญชีระบุนข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องหารือเพิ่มเติมกับผู้บริหารและอาจจำเป็นต้องพิจารณาอีกครั้งว่ามีหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอซึ่งได้รับมาจากวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ว่ามีความเหมาะสมและสามารถสนับสนุนในเหตุการณ์ดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างของข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารสำหรับประมาณการทางบัญชีที่เฉพาะเจาะจงอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารได้จัดทำช่วงที่เหมาะสมสำหรับข้อสมมติที่แตกต่างกัน และในแต่ละกรณี ข้อสมมติที่ใช้มาจากจุดสิ้นสุดของช่วงที่ทำให้เกิดผลการวัดมูลค่าที่ดีที่สุด

## วิธีการ

การเลือกวิธีการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ก))

ก97. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการที่เลือกในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจากงวดก่อนอาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกวิธีการนั้นเหมาะสมหรือไม่
- วิธีการมีความเหมาะสมหรือไม่ในแต่ละลักษณะสถานการณ์ของการประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แนวคิดหรือเทคนิคการประเมินมูลค่าอื่นที่มีอยู่ข้อกำหนดด้านกฎระเบียบ ธุรกิจ อุตสาหกรรม และสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่

- เมื่อผู้บริหารได้พิจารณาแล้วว่าวิธีการที่แตกต่างกันส่งผลให้มีการประมาณการในช่วงที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ผู้บริหารมีวิธีการในการสืบหาสาเหตุของความแตกต่างเหล่านี้อย่างไร และ
  - การเปลี่ยนแปลงขึ้นอยู่กับสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ เมื่อไม่เป็นเช่นนั้น การเปลี่ยนแปลงอาจไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปลี่ยนแปลงโดยปราศจากเหตุผลที่ไม่สอดคล้องกับงบการเงินเป็นเวลานานและอาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (ดูเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ก133-ก136)
- ประเด็นเหล่านี้มีความสำคัญเมื่อข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดวิธีการวัดมูลค่าหรือไม่อนุญาตให้ใช้หลายวิธี

การใช้แบบจำลองที่มีความซับซ้อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ง))

ก98. แบบจำลองและแบบจำลองที่เกี่ยวข้องมีแนวโน้มที่จะซับซ้อนมากขึ้นเมื่อ

- การทำความเข้าใจ การนำวิธีการมาใช้ รวมถึงการออกแบบแบบจำลอง การเลือก และการใช้ข้อมูลรวมถึงข้อสมมติที่เหมาะสมนั้นจำเป็นต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทาง
- เป็นการยากที่จะได้รับข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการใช้ในแบบจำลองดังกล่าว เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับความพร้อมใช้ หรือความสามารถสังเกตได้ของข้อมูล หรือความสามารถในการเข้าถึงข้อมูล
- เป็นการยากที่จะรักษาความถูกต้องของข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในแบบจำลองเนื่องจากลักษณะของการประเมินค่ามีความหลากหลาย ความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยมีจำนวนมาก หรือมีการคำนวณซ้ำหลายครั้ง (เช่น ความถูกต้อง ความสอดคล้อง หรือความครบถ้วน)

ก99. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อผู้บริหารใช้แบบจำลองที่ซับซ้อนอาจรวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้ เช่น

- แบบจำลองได้รับการตรวจสอบก่อนนำไปใช้หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงแบบจำลอง โดยมีการสอบทานเป็นระยะเพื่อให้มั่นใจว่ามีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้ กระบวนการตรวจสอบของกิจการ รวมถึงการประเมินดังต่อไปนี้
  - ความสมบูรณ์ทางทฤษฎีของแบบจำลอง
  - ความเชื่อถือได้ของการคำนวณของแบบจำลอง
  - ความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลและข้อสมมติของแบบจำลอง และ
  - ผลของแบบจำลองเปรียบเทียบกับรายการที่เกิดขึ้นจริง
- นโยบายเกี่ยวกับการควบคุมการเปลี่ยนแปลงมีความเหมาะสมและมีขั้นตอนอยู่จริง
- ผู้บริหารใช้ทักษะและความรู้ที่เหมาะสมในการใช้แบบจำลอง

ข้อพิจารณาเหล่านี้อาจเป็นประโยชน์สำหรับวิธีการที่ไม่ได้ใช้แบบจำลองที่ซับซ้อนด้วยเช่นกัน

ก100. ผู้บริหารอาจทำการปรับปรุงผลของแบบจำลองเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ในบางธุรกิจการปรับปรุงเหล่านี้เรียกว่าการปรับผลกระทบรายการ ในกรณีของการประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี อาจจะต้องพิจารณาว่าการปรับปรุงผลของแบบจำลองนั้น (ถ้ามี) สะท้อนถึงข้อสมมติของผู้ซื้อผู้ขายในตลาดภายใต้สถานการณ์เดียวกันหรือไม่

การรักษาความน่าเชื่อถือของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่น่าไปใช้ในแบบจำลอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(จ))

ก101. ในการรักษาความน่าเชื่อถือของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและข้อมูลที่น่าไปใช้ในแบบจำลองนั้น หมายถึงการรักษาความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลและข้อสมมติ ผ่านการประมวลผลข้อมูลทุกขั้นตอน ความล้มเหลวในการรักษาความน่าเชื่อถือดังกล่าวอาจส่งผลให้เกิดความเสียหายของข้อมูลและข้อสมมติ และอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในกรณีนี้ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีอาจรวมถึงข้อมูลและข้อสมมติที่อาจมีการเปลี่ยนแปลงทั้งหมดที่เป็นความตั้งใจของผู้บริหาร และไม่มีเปลี่ยนแปลงใดๆที่เกิดขึ้นโดยไม่ตั้งใจในระหว่างกิจกรรมต่างๆ เช่น การป้อน การจัดเก็บ การส่ง หรือการประมวลผลข้อมูล

ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก102. ข้อพิจารณาที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนหน้า (ถ้ามี) อาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกข้อสมมติ
- ข้อสมมติมีความเหมาะสมในแต่ละลักษณะสถานการณ์ของการประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ธุรกิจ อุตสาหกรรม และสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานหรือไม่ และ
- การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในการเลือกข้อสมมติขึ้นอยู่กับสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงก็อาจไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปลี่ยนแปลงการประมาณทางบัญชีโดยปราศจากเหตุผลอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ก133-ก136)

ก103. ผู้บริหารอาจประเมินข้อสมมติทางเลือกหรือผลของการประมาณการทางบัญชีที่เป็นทางเลือก ซึ่งอาจทำได้โดยใช้วิธีการที่หลากหลายขึ้นอยู่กับสถานการณ์ แนวทางหนึ่งที่เป็นไปได้คือการวิเคราะห์ความอ่อนไหว ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าจำนวนเงินของประมาณการทางบัญชีแตกต่างกันไปตามข้อสมมติที่แตกต่างกันอย่างไร แม้ว่าประมาณการทางบัญชีที่วัดมูลค่ายุติธรรมก็อาจมีความแตกต่างกันเนื่องจากผู้ร่วมตลาดที่แตกต่างกันก็ใช้ข้อสมมติที่แตกต่างกันด้วยการวิเคราะห์ความอ่อนไหวอาจนำไปสู่การจัดทำสถานการณ์ผลลัพธ์จำนวนหนึ่ง ซึ่งบางครั้งมี



ลักษณะเป็นช่วงของผลลัพธ์โดยผู้บริหาร และประกอบด้วย “สถานการณ์ในแง่ร้าย” และ “สถานการณ์ในแง่ดี”

- ก104. ผู้สอบบัญชีอาจรับรู้หรือได้รับความเข้าใจในข้อสมมติที่ถุ่กนำมาใช้ในด้านอื่นของธุรกิจของกิจการผ่านความรู้ที่ได้รับในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เรื่องดังกล่าวอาจรวมถึง โอกาสทางธุรกิจ ข้อสมมติในเชิงกลยุทธ์ และกระแสเงินสดในอนาคต เป็นต้น นอกจากนี้หากผู้สอบบัญชี ที่รับผิดชอบงานได้ดำเนินการอื่นใดเพื่อกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>53</sup> ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานพิจารณาว่าข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงานอื่นมีความเกี่ยวข้องกับ การระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ข้อมูลนี้อาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณาเพื่อระบุว่าข้อสมมติที่มีนัยสำคัญมีความสอดคล้องกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่
- ก105. ความเหมาะสมของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในบริบทของข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจขึ้นอยู่กับความตั้งใจและความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้บริหาร ผู้บริหารมักจัดทำเอกสารเกี่ยวกับแผนงานและความตั้งใจที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินเฉพาะอย่างและแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้บริหารทำเช่นนั้น ลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะได้รับเกี่ยวกับความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจรวมถึงกระบวนการต่อไปนี้ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง)
- การสอบทานเหตุการณ์ในอดีตเกี่ยวกับการทำตามความตั้งใจของผู้บริหาร
  - การตรวจสอบแผนงานหรือเอกสารอื่นซึ่งรวมถึง แผนงบประมาณที่ผ่านการอนุมัติแล้วหรือรายงานการประชุม (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง)
  - การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับเหตุผลสำหรับการดำเนินการที่มีลักษณะเฉพาะนั้น
  - การสอบทานเหตุการณ์ที่เกิดภายหลังวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
  - การประเมินความสามารถของกิจการในการทำตามสิ่งที่กำหนดไว้ภายใต้สภาพเศรษฐกิจของกิจการรวมถึงผลกระทบของภาวะผูกพันที่มี และข้อจำกัดทางกฎหมาย ข้อบังคับ หรือสัญญาที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นไปได้ของข้อเท็จจริงของผู้บริหาร
  - การพิจารณาว่าผู้บริหารได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (ถ้ามี)

อย่างไรก็ตามแม่บทการรายงานทางการเงินบางแม่บทอาจไม่อนุญาตให้ใช้ความตั้งใจของผู้บริหารหรือแผนงานในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ส่วนใหญ่เป็นกรณีของการประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีเนื่องจากวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ากำหนดให้ต้องสะท้อนให้เห็นถึงข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้โดยผู้ซื้อและผู้ขายในตลาด

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



ข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ก))

ก106. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อมูลที่เลือกเพื่อใช้ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และความเหมาะสมของการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนหน้า (ถ้ามี) อาจรวมถึง

- เหตุผลของผู้บริหารในการเลือกข้อมูล
- ข้อมูลมีความเหมาะสมหรือไม่ในแต่ละลักษณะสถานการณ์ของการประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และธุรกิจ อุตสาหกรรม และสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ และ
- การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในเรื่องแหล่งที่มาหรือรายการข้อมูลที่เลือกหรือข้อมูลที่เลือกขึ้นอยู่กับสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่หรือไม่ หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงก็อาจไม่สมเหตุสมผลหรือไม่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยปราศจากเหตุผลอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินหรืออาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ก133-ก136)

ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ค))

ก107. เมื่อใช้ข้อมูลที่ทำโดยกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าข้อมูลมีความน่าเชื่อถือเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่ รวมถึงความจำเป็นตามแต่สถานการณ์เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลและประเมินว่าข้อมูลมีความแม่นยำและมีรายละเอียดเพียงพอตามวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีหรือไม่<sup>54</sup>

ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือสัญญาที่มีความซับซ้อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ง))

ก108. วิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับข้อกำหนดทางกฎหมายหรือสัญญาที่มีความซับซ้อนรวมถึง

- พิจารณาว่าจำเป็นต้องมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพื่อทำความเข้าใจหรือตีความสัญญาหรือไม่
- การสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของนิติบุคคลเกี่ยวกับข้อกำหนดทางกฎหมายหรือสัญญา และ
- สอบทานพื้นฐานของสัญญาเพื่อ
  - ประเมินวัตถุประสงค์พื้นฐานทางธุรกิจสำหรับการทำรายการหรือข้อตกลง และ
  - พิจารณาว่าข้อกำหนดของสัญญาสอดคล้องกับคำอธิบายของผู้บริหารหรือไม่

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

การเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องของผู้บริหารเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของ  
ประมาณการ

ขั้นตอนเพื่อทำความเข้าใจและระบุความไม่แน่นอนของประมาณการของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่  
26(ก))

ก109. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับผู้บริหารว่าได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำ  
ความเข้าใจและระบุความไม่แน่นอนของประมาณการหรือไม่ อาจรวมถึงว่าผู้บริหารได้ดำเนินการ  
ตามขั้นตอนต่อไปนี้หรือไม่

- (ก) ทำความเข้าใจเรื่องความไม่แน่นอนของประมาณการโดยการระบุแหล่งที่มาและประเมิน  
ระดับความผันแปรสืบเนื่องในการวัดมูลค่าผลลัพธ์และช่วงผลลัพธ์ของการวัดมูลค่า  
ผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล
- (ข) ระบุระดับของกระบวนการวัดมูลค่า ความซับซ้อน หรือการใช้ดุลยพินิจว่าส่งผลต่อความ  
เสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และมีการระบุผลที่อาจ  
เกิดขึ้นจากการแสดงข้อมูลผิดพลาดโดยใช้
  - (1) ทักษะและความรู้ที่เหมาะสมในการประมาณการทางบัญชี และ
  - (2) การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการระบุและแก้ไขสิ่งที่ทำให้เกิด  
อคติของผู้บริหาร และ
- (ค) ระบุความไม่แน่นอนของประมาณการโดยการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยที่  
เกี่ยวข้องของผู้บริหารเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการ

การเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องของผู้บริหารเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของ  
ประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26(ข))

ก110. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องกับการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการจัดทำเปิดเผยข้อมูล  
ที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของประมาณการรวมถึง

- วิธีการและข้อมูลที่ใช้ถูกเลือกอย่างเหมาะสมหรือไม่ รวมถึงเมื่อมีวิธีการทางเลือกในการ  
จัดทำประมาณการทางบัญชีและแหล่งที่มาทางเลือก
- คุณลักษณะการประเมินมูลค่าที่ใช้มีความเหมาะสมและครบถ้วนหรือไม่
- ข้อสมมติที่ใช้ถูกเลือกจากช่วงของจำนวนที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล และได้รับ  
การสนับสนุนโดยข้อมูลซึ่งเหมาะสมที่เกี่ยวข้องและเชื่อถือได้หรือไม่
- ข้อมูลที่ใช้มีความเหมาะสม ความเกี่ยวข้อง และความเชื่อถือได้หรือไม่ รวมถึง  
ความน่าเชื่อถือของข้อมูลนั้นได้รับการดูแลหรือไม่
- การคำนวณถูกนำไปใช้ตามวิธีการและมีการคำนวณที่แม่นยำหรือไม่
- การประมาณแบบจุดของผู้บริหารได้รับการคัดเลือกอย่างเหมาะสมจากผลการวัดมูลค่าที่  
เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลหรือไม่

- การเปิดเผยที่เกี่ยวข้องได้มีการอธิบายตัวเลขประมาณการอย่างเหมาะสม และอธิบายลักษณะรวมถึงข้อจำกัดของกระบวนการประเมิน รวมถึงความผันแปรของผลการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลหรือไม่
- ก111. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารอาจรวมถึง
- เมื่อข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนดค่าประมาณแบบจุดที่จะใช้หลังจากการพิจารณาผลลัพธ์และข้อสมมติทางเลือกหรือได้กำหนดวิธีการวัดมูลค่าที่เฉพาะเจาะจง ผู้บริหารได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
  - เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไม่ได้ระบุวิธีเลือกจำนวนเงินจากผลการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล ผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจโดยพิจารณาตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ก112. ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการรวมถึงข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจต้องมีการเปิดเผย
- เพื่ออธิบายจำนวนเงินที่เป็นการประมาณและอธิบายลักษณะและข้อจำกัดของกระบวนการในการทำรวมถึงความผันแปรของผลการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล แม่บทอาจกำหนดให้มีการเปิดเผยเพิ่มเติมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การเปิดเผย<sup>55</sup>
  - เกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี นโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องอาจรวมถึงเรื่องต่างๆ เช่น หลักการเฉพาะ บัญชีพื้นฐาน ประเพณีนิยม กฎและวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการจัดทำและนำเสนอประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์
  - เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญหรือมีความเสี่ยงสูง (ตัวอย่างเช่น การใช้ดุลยพินิจที่มีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญที่สุดกับจำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงิน) รวมถึง ข้อสมมติเกี่ยวกับการคาดการณ์ล่วงหน้าที่มีนัยสำคัญหรือความไม่แน่นอนของประมาณการจากแหล่งอื่น
- ในบางสถานการณ์การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินอาจมีความจำเป็นเพื่อให้บรรลุการนำเสนอที่เป็นธรรม หรือต้องปฏิบัติตามแม่บทเพื่อไม่ทำให้เกิดความเข้าใจงบการเงินที่คลาดเคลื่อน
- ก113. ประมาณการทางบัญชีซึ่งได้รับผลจากความไม่แน่นอนของประมาณการมากเท่าใด ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อันเป็นสาระสำคัญก็จะถูกประเมินให้สูงขึ้นเท่านั้น ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการสอบทานหลักฐานการสอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 35 ว่าการประมาณค่าแบบจุดและ

<sup>55</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 “การวัดมูลค่ายุติธรรม” ย่อหน้าที่ 92

การเปิดเผยที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการของผู้บริหารมีความสมเหตุสมผล  
ในบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือมีสิ่งที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

ก114. หากข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับ  
การประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษ  
จากผู้สอบบัญชี สิ่งนี้อาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ<sup>56</sup>

เมื่อผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและระบุความไม่แน่นอนของ  
ประมาณการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก115. เมื่อผู้สอบบัญชีพบว่าผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจและระบุ  
ความไม่แน่นอนของประมาณการ ขั้นตอนเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจขอให้ผู้บริหารดำเนินการเพื่อ  
ทำความเข้าใจเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการซึ่งอาจรวมถึงการพิจารณาข้อสมมติ  
ทางเลือกหรือการวิเคราะห์ความอ่อนไหว

ก116. ในการพิจารณาว่าเป็นไปได้ในทางปฏิบัติหรือไม่ที่จะจัดทำการประมาณแบบจุดหรือแบบช่วง  
ประเด็นที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องคำนึงถึงนั้นรวมถึงการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีสามารถทำได้โดยไม่  
กระทบต่อข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระหรือไม่ การพิจารณาดังกล่าวอาจรวมถึงข้อกำหนด  
จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งระบุถึงข้อห้ามเกี่ยวกับการทำหน้าที่ที่เป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร

ก117. หลังจากการพิจารณาการตอบสนองของผู้บริหารหากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่สามารถจัดทำ  
การประมาณแบบจุดหรือแบบช่วงได้ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อ  
การตรวจสอบหรือต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อบการเงินตามย่อหน้าที่ 34

การจัดทำค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีหรือการใช้ค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี (อ้างถึง  
ย่อหน้าที่ 28-29)

ก118. ในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือแบบช่วงของผู้สอบบัญชีเพื่อประเมินค่าประมาณแบบจุดและ  
การเปิดเผยที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการของผู้บริหารอาจเป็นวิธีการที่  
เหมาะสม ในกรณีนี้

- การสอบทานของผู้สอบบัญชีในประมาณการทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันในช่วงก่อนทำให้เชื่อ  
ได้ว่ากระบวนการประมาณการของผู้บริหารในช่วงปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะไม่มีประสิทธิภาพ
- การควบคุมภายในของกิจการที่อยู่ภายใต้กระบวนการของผู้บริหารในการจัดทำประมาณ  
การทางบัญชีมีการออกแบบที่ไม่ดีพอหรือไม่มีนำไปใช้
- เหตุการณ์หรือรายการระหว่างวันสิ้นงวดและวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชานั้นไม่ได้  
ถูกนำมาพิจารณาอย่างเหมาะสมเมื่อผู้บริหารควรจะพิจารณา และเหตุการณ์หรือรายการ  
ดังกล่าวปรากฏว่าขัดแย้งต่อค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร

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

- มีแหล่งข้อมูลหรือข้อสมมติอื่นที่เหมาะสมที่สามารถใช้ในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี
  - ผู้บริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมเพื่อทำความเข้าใจหรือระบุความไม่แน่นอนของประมาณการ (ดูย่อหน้าที่ 27)
- ก119. การตัดสินใจในการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือแบบช่วงอาจได้รับอิทธิพลจากแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจกำหนดค่าประมาณแบบจุดที่จะใช้หลังจากพิจารณาผลและข้อสมมติทางเลือก หรือกำหนดวิธีการวัดมูลค่าโดยเฉพาะ (ตัวอย่างเช่น การใช้การคิดลดมูลค่าที่คาดหวังถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็นหรือผลลัพธ์ที่มีความเป็นไปได้สูงสุด)
- ก120. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะจัดทำการประเมินแบบจุดแทนที่จะเป็นแบบช่วงหรือไม่ ขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการและดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีตามแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น ลักษณะของประมาณการอาจคาดว่าผลที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลมีความผันแปรน้อยในสถานการณ์เช่นนี้การจัดทำค่าประมาณแบบจุดอาจเป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อสามารถจัดทำด้วยความแม่นยำในระดับสูง
- ก121. ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงได้หลายวิธี เช่น
- การใช้แบบจำลองที่แตกต่างจากแบบจำลองที่ใช้โดยผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น แบบจำลองที่ใช้ในเฉพาะภาคส่วนหรืออุตสาหกรรมนั้นหรือแบบจำลองที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้น
  - การใช้แบบจำลองของผู้บริหารแต่จัดทำข้อสมมติหรือแหล่งข้อมูลทางเลือกที่แตกต่างกับที่ผู้บริหารใช้
  - การใช้แบบจำลองของผู้สอบบัญชีเองแต่จัดทำด้วยข้อสมมติทางเลือกที่แตกต่างกับที่ผู้บริหารใช้
  - การจ้างหรือใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำแบบจำลองหรือให้ข้อสมมติที่มีความเกี่ยวข้อง
  - การพิจารณาถึงเงื่อนไข รายการ หรือเหตุการณ์หรือตลาดที่เกี่ยวข้องของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถเปรียบเทียบกันได้
- ก122. ผู้สอบบัญชีอาจจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วงสำหรับการประมาณการทางบัญชีเพียงบางส่วน (ตัวอย่างเช่น สำหรับข้อสมมติโดยเฉพาะหรือเมื่อมีเพียงบางส่วนของประมาณการทางบัญชีที่ทำให้เกิดความเสี่ยงต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ)
- ก123. เมื่อใช้วิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลของผู้สอบบัญชีเพื่อจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือค่าประมาณแบบช่วง ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีใช้ข้อสมมติของผู้สอบบัญชีในการจัดทำช่วงเพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจคำนึงถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการเลือกข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีนี้น่าทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่



- ก124. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 29(ก) สำหรับผู้สอบบัญชีเพื่อพิจารณาว่าช่วงดังกล่าวรวมจำนวนที่สนับสนุนด้วยหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเท่านั้น ไม่ได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีถูกคาดหวังว่าจะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนผลที่เป็นไปได้ในแต่ละช่วง แต่ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะได้รับหลักฐานเพื่อตรวจสอบจุดที่ปลายทั้งสองของช่วงดังกล่าวว่ามีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น และเป็นการสนับสนุนว่าจำนวนที่อยู่ระหว่างทั้งสองจุดก็มีความสมเหตุสมผลเช่นกัน
- ก125. ขนาดของช่วงของผู้สอบบัญชีอาจทวีคูณความมีสาระสำคัญต่อการเงินโดยรวม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อสาระสำคัญขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงาน (ตัวอย่างเช่น รายได้ก่อนหักภาษี) และขนาดดังกล่าวมีส่วนค่อนข้างเล็กเมื่อเทียบกับสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นในงบดุล ในกรณีนี้มีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นเมื่อความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีนั้นทวีคูณความมีสาระสำคัญขึ้น ซึ่งเป็นเรื่องปกติสำหรับการประมาณการทางบัญชีบางประเภทหรือในอุตสาหกรรมบางประเภท เช่น ธุรกิจประกันภัยหรือธนาคาร ซึ่งระดับความไม่แน่นอนของประมาณการมีค่าสูงเป็นเรื่องปกติและอาจมีข้อกำหนดเฉพาะในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้น จากวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าช่วงที่ทวีคูณความมีสาระสำคัญตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ในกรณีนี้ การประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของการเปิดเผยเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการจึงมีความสำคัญมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเปิดเผยดังกล่าวได้แสดงถึงความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูงและช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เหมาะสมหรือไม่ ย่อหน้าที่ ก139-ก144 มีข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมที่อาจเกี่ยวข้องในสถานการณ์นี้

ข้อพิจารณาอื่นเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

- ก126. ข้อมูลที่ถูกใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจจัดทำขึ้นโดยกิจการ จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร หรือจัดทำโดยแหล่งข้อมูลจากภายนอก

แหล่งข้อมูลจากภายนอก

- ก127. ดังที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>57</sup> ความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกนั้นได้รับอิทธิพลจากแหล่งที่มา ลักษณะของหลักฐาน และสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น ดังนั้น ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของปัจจัยเหล่านี้ ตัวอย่างเช่น

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

- เมื่อข้อมูล ราคา หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาของตลาดหรืออุตสาหกรรม ได้มาจากแหล่งข้อมูลภายนอกเพียงแหล่งเดียวซึ่งมีความเชี่ยวชาญในข้อมูลดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจขอราคาจากแหล่งข้อมูลอิสระอื่นเพื่อที่จะทำการเปรียบเทียบ
- เมื่อข้อมูล ราคา หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาของตลาดหรืออุตสาหกรรม ได้มาจากแหล่งข้อมูลภายนอกหลายแหล่ง และข้อมูลเหล่านั้นชี้ให้เห็นถึงความสอดคล้องกัน ผู้สอบบัญชีอาจมีความจำเป็นต้องได้รับหลักฐานเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากแหล่งบุคคลน้อยลง
- เมื่อข้อมูลที่ได้จากแหล่งข้อมูลหลายแหล่งชี้ให้เห็นมุมมองของตลาดที่แตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำความเข้าใจเหตุผลของความหลากหลายในมุมมอง ความหลากหลายอาจเป็นผลมาจากการใช้วิธีการข้อสมมติ หรือข้อมูลที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น แหล่งที่มาหนึ่งอาจใช้ราคาปัจจุบันและแหล่งที่มาอีกแหล่งใช้ราคาในอนาคต เมื่อเกิดความหลากหลายเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 26(ข) ผู้สอบบัญชีจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่ามีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่อธิบายถึงความไม่แน่นอนของประมาณการอย่างสมเหตุสมผลตามบริบทของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในกรณีเช่นนี้การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญในการพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการ ข้อสมมติ หรือข้อมูลที่ใช้
- เมื่อข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกถูกจัดทำโดยใช้แบบจำลองของแหล่งข้อมูลนั้น ย่อหน้าที่ ก43 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้ให้แนวทางที่เกี่ยวข้องไว้

ก128. สำหรับประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายนอกอาจรวมถึง

- (ก) มูลค่ายุติธรรมนั้นขึ้นอยู่กับการซื้อขายของตราสารเดียวกันหรือการเสนอราคาในตลาดที่มีการแข่งขันหรือไม่
- (ข) วิธีการระบุธุรกรรมและพิจารณาว่าสามารถเทียบเคียงกันได้เมื่อมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงจากธุรกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เทียบเคียงกันได้
- (ค) เมื่อไม่มีธุรกรรมสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินหรือไม่มีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เทียบเคียงกันได้ ข้อมูลดังกล่าวได้ถูกจัดทำขึ้นอย่างไร รวมทั้งข้อมูลนำเข้าที่ถูกจัดทำและนำมาใช้แสดงถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดใช้เมื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินหรือไม่ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) และ
- (ง) เมื่อการวัดมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงตามการเสนอราคาของนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์
  - (1) นายหน้าดังกล่าวเป็นผู้ดูแลสภาพคล่องในการซื้อขายเครื่องมือทางการเงินประเภทเดียวกันหรือไม่

- (2) การเสนอราคาของนายหน้าดังกล่าวมีผลผูกพันหรือไม่มีผลผูกพันโดยมีการให้น้ำหนักมากกว่าหากเป็นข้อเสนอที่มีผลผูกพัน และ
- (3) การเสนอราคาของนายหน้าดังกล่าวสะท้อนให้เห็นถึงสถานะตลาด ณ วันที่ในงบการเงินเมื่อถูกกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก129. เมื่อข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอกถูกนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีอาจรวมถึง ข้อมูลสามารถหามาได้หรือไม่ หรือข้อมูลมีรายละเอียดเพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ทำความเข้าใจวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลอื่นที่ใช้โดยแหล่งข้อมูลภายนอก เรื่องนี้มีข้อจำกัดในบางประเด็นและมีอิทธิพลต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะ เวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ตัวอย่างเช่น บริการกำหนดราคามักให้ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการและข้อสมมติตามประเภทสินทรัพย์มากกว่าหลักทรัพย์แต่ละรายการ นายหน้ามักให้ข้อมูลที่จำกัดเกี่ยวกับข้อมูลนำเข้าและข้อสมมติเมื่อมีการเสนอราคาเบื้องต้นสำหรับหลักทรัพย์แต่ละรายการ ย่อหน้าที่ 44 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้ให้แนวทางเกี่ยวกับข้อจำกัดที่เกิดจากแหล่งข้อมูลภายนอกในเรื่องการจัดหาข้อมูลสนับสนุน

ผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร

ก130. ข้อสมมติเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่จัดทำหรือระบุโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารกลายเป็นข้อสมมติของผู้บริหารเมื่อถูกใช้โดยผู้บริหารในการประมาณการทางบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชีนี้กับข้อสมมติเหล่านั้น

ก131. หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการหรือแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีหรือการจัดทำหรือการให้ผลลัพธ์หรือข้อสรุปที่เกี่ยวข้องกับค่าประมาณแบบจุดหรือการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21-29 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 8(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้

องค์กรที่ให้บริการ

ก132. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402<sup>58</sup> เกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการบริการที่ได้รับจากองค์กรที่ให้บริการ รวมถึงการควบคุมภายใน และการตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ เมื่อกิจการใช้บริการขององค์กรที่ให้บริการในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ข้อกำหนดและแนวทางในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

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

ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 32)

ก133. ความลำเอียงของผู้บริหารอาจยากที่จะตรวจพบในระดับรายการบัญชี และอาจจะระบุได้โดยผู้สอบบัญชีเมื่อพิจารณาจากกลุ่มของประมาณการทางบัญชี หรือเมื่อพิจารณาประมาณการทางบัญชีทั้งหมดในภาพรวม หรือเมื่อสังเกตจากหลายๆ จุดบัญชี ตัวอย่างเช่น หากประมาณการทางบัญชีที่รวมอยู่ในงบการเงินได้รับการพิจารณาว่าสมเหตุสมผลในแต่ละบัญชีแต่ค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารมักโน้มเอียงไปทางค่าสุดท้ายของค่าประมาณแบบช่วงของผลลัพธ์ที่สมเหตุสมผลของผู้สอบบัญชี ซึ่งส่งผลกระทบต่อรายงานทางการเงินในลักษณะที่เป็นประโยชน์สำหรับผู้บริหารมากขึ้น สถานการณ์ดังกล่าวอาจแสดงถึงความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นโดยผู้บริหาร

ก134. ตัวอย่างของข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี รวมถึง

- การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงวิธีจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้บริหารได้ทำการประเมินโดยใช้ดุลยพินิจแล้วว่ามีเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม
- การเลือกหรือจัดทำข้อสมมติที่มีนัยสำคัญหรือข้อมูล ซึ่งทำให้ผลการประมาณการสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร
- การเลือกค่าประมาณแบบจุดที่อาจมีข้อบ่งชี้ถึงรูปแบบของการมองในแง่ดีและการมองในแง่ร้าย

เมื่อข้อบ่งชี้ดังกล่าวถูกระบุไว้ อาจมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้และระดับของงบการเงิน ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นไม่ได้ทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับวัตถุประสงค์ในการหาข้อสรุปเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีเสมอไป อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีหลักฐานการสอบบัญชีอาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมากกว่าเพียงระบุถึงข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหาร

ก135. ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นอาจกระทบต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชี ขึ้นอยู่กับว่าการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการตอบสนองที่เกี่ยวข้องยังคงเหมาะสมอยู่หรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจยังจำเป็นต้องพิจารณาผลกระทบสำหรับแง่มุมอื่นในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี รวมถึงความจำเป็นในการตั้งคำถามเพิ่มเติมในความเหมาะสมของการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้ ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นอาจกระทบต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชี ขึ้นอยู่กับว่างบการเงินโดยรวมปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>59</sup>

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

ก136. นอกจากนี้ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินว่าการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินนั้น ระบุถึงความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเป็นข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เป็นผลมาจากการทุจริต<sup>60</sup> การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมักเกิดจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประมาณการทางบัญชีซึ่งกระทำอย่างตั้งใจ โดยอาจรวมถึงประมาณการทางบัญชีที่บันทึกต่ำไปหรือสูงไปโดยตั้งใจ ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นซึ่งอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต อาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินใหม่ว่าการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการตอบสนองที่เกี่ยวข้องยังคงเหมาะสมอยู่หรือไม่

**หลักการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 33)**

ก137. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาจากที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่วางแผนไว้ อาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบอื่นจากที่ได้วางแผนไว้<sup>61</sup> สำหรับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่เป็นหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจระบุไว้ว่าการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชีเป็นเพียงสาเหตุเดียวของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ อย่างไรก็ตาม ในขณะที่ปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าประมาณการทางบัญชีนั้นซับซ้อนกว่าที่พิจารณาไว้เดิม ซึ่งอาจทำให้เกิดคำถามต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงสืบเนื่องอาจต้องถูกประเมินใหม่ไปที่จุดสูงสุดของความหลากหลายในระดับความเสี่ยงสืบเนื่องเพราะผลกระทบจากความซับซ้อน) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ<sup>62</sup>

ก138. ในกรณีที่ประมาณการทางบัญชีไม่ได้มีการรับรู้ ผู้สอบบัญชีจะมุ่งเน้นประเมินว่ารายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เมื่อประมาณการทางบัญชีไม่ได้มีการรับรู้และผู้สอบบัญชีสรุปว่าวิธีการนี้มีความเหมาะสม บางแม่บทการรายงานทางการเงินยังอาจกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสถานการณ์นั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9 และ 35)

ก139. ในการพิจารณาว่าค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องสมเหตุสมผลหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่ ขึ้นอยู่กับวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

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

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

<sup>62</sup> คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 31



- เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีสนับสนุนค่าประมาณแบบช่วง ในบางสถานการณ์ ขนาดของช่วงอาจกว้างและอาจมีสาระสำคัญต่อการเงินโดยรวมหลายเท่า (ดูย่อหน้าที่ ก125) แม้ว่าช่วงที่กว้างนั้นอาจเหมาะสมในสถานการณ์นั้น แต่สิ่งนี้อาจชี้ให้เห็นว่าเป็นสิ่งสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาใหม่ว่ามีหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของจำนวนในช่วงหรือไม่
- หลักฐานการสอบบัญชีอาจสนับสนุนค่าประมาณแบบจุดซึ่งแตกต่างจากค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ในสถานการณ์ดังกล่าว ผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้สอบบัญชีและค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
- หลักฐานการสอบบัญชีอาจสนับสนุนค่าประมาณแบบช่วงซึ่งไม่รวมค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารไว้ ในสถานการณ์ดังกล่าว การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง คือ ผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารกับจุดที่ใกล้เคียงที่สุดจากค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี

ก140. ย่อหน้าที่ ก110-ก114 ให้แนวทางเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน

ก141. เมื่อวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีรวมถึงการทดสอบวิธีที่ผู้บริหารจัดทำประมาณการทางบัญชีหรือการจัดทำค่าประมาณแบบจุดหรือแบบช่วงของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องถึงความไม่แน่นอนของประมาณการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 26(ข) และ 29(ข) และการเปิดเผยข้อมูลอื่นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ผู้สอบบัญชีจึงต้องพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเหมือนเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินภาพรวมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 35 โดยพิจารณาว่าประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นมีความสมเหตุสมผลตามแม่บทการรายงานทางการเงินหรือขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

ก142. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ยังให้แนวทางเกี่ยวกับการเปิดเผยเชิงคุณภาพ<sup>63</sup> และเมื่อมีการเปิดเผยข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งสามารถบ่งชี้ถึงการทุจริต<sup>64</sup>

ก143. ในกรณีที่งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร การประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินดังกล่าวแสดงอย่างถูกต้องตามที่ควรหรือไม่<sup>65</sup> ให้รวมถึงการพิจารณาในเรื่องการแสดงรายการโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน ตลอดจนงบการเงินรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินได้แสดงให้เห็นถึงรายการและเหตุการณ์ที่สำคัญในบริษัทที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ตัวอย่างเช่น เมื่อประมาณการทางบัญชีอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับที่สูงกว่า ผู้สอบบัญชี

<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

อาจพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร หากผู้บริหารไม่รวมการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่างบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ

ก144. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>66</sup> ให้แนวทางของนัยต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการไม่เพียงพอหรืออาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 37)

- ก145. หนังสือรับรองเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่เฉพาะเจาะจงอาจรวมถึงการรับรอง
- ว่าการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการจัดทำประมาณการทางบัญชีได้พิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดซึ่งผู้บริหารรับทราบแล้ว
  - เกี่ยวกับความสม่าเสมอและความเหมาะสมในการเลือกหรือการนำไปใช้ ทั้งวิธีการข้อสมมติ และข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ว่าข้อสมมติได้สะท้อนอย่างเหมาะสมถึงความตั้งใจและความสามารถของผู้บริหารในการดำเนินการเฉพาะในนามของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล
  - การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี รวมถึงการเปิดเผยเพื่ออธิบายความไม่แน่นอนของประมาณการ มีความครบถ้วนและสมเหตุสมผลภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
  - ว่าทักษะเฉพาะทางหรือความเชี่ยวชาญที่เหมาะสมได้นำมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
  - ไม่มีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่ทำให้ต้องปรับปรุง หรือเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน
  - ว่ามีความเหมาะสมในการตัดสินใจของผู้บริหารว่าไม่เข้าเงื่อนไขของการรับรู้หรือการเปิดเผยข้อมูลตามแม่บทการรายงานทางการเงิน เมื่อไม่รับรู้ประมาณการทางบัญชีหรือไม่เปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 38)

ก146. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญในวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง<sup>67</sup> ภาคผนวก 2 ประกอบด้วยเรื่องที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล

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

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

ก147. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบในระหว่างการตรวจสอบ<sup>68</sup> ข้อบกพร่องดังกล่าวอาจรวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม

- (ก) การเลือกและการนำนโยบายการบัญชีที่มีนัยสำคัญไปปฏิบัติ และการเลือกและการนำไปใช้ทั้งวิธีการ ข้อสมมติและข้อมูล
- (ข) การบริหารความเสี่ยงและระบบที่เกี่ยวข้อง
- (ค) ความถูกต้องของข้อมูล รวมถึงเมื่อข้อมูลได้รับมาจากแหล่งข้อมูลภายนอก และ
- (ง) การใช้ การจัดทำ และกระบวนการตรวจสอบแบบจำลอง รวมถึงแบบจำลองที่ได้มาจากผู้ให้บริการภายนอก และการปรับปรุงใดๆ ที่อาจจำเป็น

ก148. นอกจากการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจได้รับอนุญาตหรือถูกกำหนดให้สื่อสารไปยังหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือผู้ควบคุมดูแลที่มีความรอบคอบที่ไม่เกี่ยวข้องกับสายงานโดยตรง การสื่อสารดังกล่าวอาจเป็นประโยชน์ในระหว่างการตรวจสอบหรือ ณ บางช่วงของการตรวจสอบ เช่น เมื่อวางแผนการตรวจสอบหรือเมื่อสรุปผลต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลสถาบันการเงินขอความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานและการปฏิบัติตามการควบคุมในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงิน การตรวจสอบการประเมินมูลค่าของเครื่องมือทางการเงินในตลาดที่ไม่มีการซื้อขาย ผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และสำรองประกันภัย ในขณะที่บางหน่วยงานอาจขอความร่วมมือเพื่อทำความเข้าใจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมที่สำคัญของการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงการประเมินการต้นทุนของกิจการ การสื่อสารนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุ การประเมิน และการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

**เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 39)**

ก149. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>69</sup> และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>70</sup> ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการบันทึกความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชี และบันทึกการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ แนวทางนี้อยู่บนพื้นฐานของข้อกำหนดและแนวทางในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230<sup>71</sup> ในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องจัดเตรียมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับองค์ประกอบสำคัญต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้ การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัด

<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)

ต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการตอบสนองของผู้สอบบัญชี อาจได้รับสนับสนุนจากเอกสารหลักฐานของการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร

ก150. ในการบันทึกความเชื่อมโยงของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาเหตุผลที่ทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เหตุผลดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งหรือหลายปัจจัยหรือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องบันทึกทุกปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องที่ใช้พิจารณาในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประมาณการทางบัญชี

ก151. ผู้สอบบัญชียังอาจพิจารณาการบันทึก

- เมื่อการใช้วิธีการของผู้บริหารเกี่ยวข้องกับแบบจำลองที่ซับซ้อน ดุลยพินิจของผู้บริหารนำไปประยุกต์ใช้อย่างสม่าเสมอหรือไม่ และในกรณีที่เกี่ยวข้อง การออกแบบแบบจำลองนั้นเหมาะสมกับวัตถุประสงค์การวัดมูลค่าของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
- เมื่อการเลือกและการนำวิธีการ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ หรือข้อมูลมาใช้ ได้รับผลกระทบจากความซับซ้อนในระดับที่สูงกว่า การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจำเป็นต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางในการปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงหรือไม่ ต้องใช้ในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้นหรือไม่ ต้องใช้ในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับหรือไม่ ในสถานการณ์นี้ เอกสารหลักฐานยังอาจรวมถึงวิธีประยุกต์ใช้ทักษะและความรู้ที่จำเป็น

ก152. ย่อหน้าที่ ก7 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ระบุว่า แม้ว่าไม่ได้มีวิธีเฉพาะที่ใช้เพื่อบันทึกการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี แต่กระนั้นเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบอาจให้หลักฐานที่แสดงถึงการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น เมื่อหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีรวมหลักฐานทั้งที่สอดคล้องและขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เอกสารหลักฐานอาจรวมถึงวิธีที่ผู้สอบบัญชีใช้ประเมินหลักฐานดังกล่าว รวมถึงการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการจัดทำข้อสรุปจากความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมา ตัวอย่างของข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้สำหรับเอกสารหลักฐานซึ่งอาจให้หลักฐานที่แสดงถึงการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยผู้สอบบัญชี รวมถึง

- ย่อหน้าที่ 13(ง) เกี่ยวกับวิธีที่ผู้สอบบัญชีประยุกต์ใช้ความเข้าใจในการจัดทำคำคาดหมายของผู้สอบบัญชีสำหรับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน และวิธีเปรียบเทียบค่าคาดหมายนั้นกับงบการเงินของกิจการที่จัดทำโดยผู้บริหาร

- ย่อหน้าที่ 18 ซึ่งกำหนดวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ได้ออกแบบและกำหนดให้ปฏิบัติตาม เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยไม่อคติไปสู่การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสอดคล้องหรือไปสู่การไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้ง
- ย่อหน้าที่ 23(ข), 24(ข), 25(ข) และ 32 ซึ่งประเมินถึงข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น
- ย่อหน้าที่ 34 ซึ่งประเมินข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีต่อหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ไม่ว่าจะสอดคล้องกันหรือขัดแย้งกัน



## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 2, 4, 12(ค), ก8, ก66)

## ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

## คำนำ

1. ในการระบุ การประเมิน และการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการสอบบัญชีนี้ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงระดับของประมาณการทางบัญชีที่ได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของประมาณการ และระดับของการเลือก การนำวิธีการมาใช้ ข้อสมมติ และข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องของผู้บริหารเพื่อนำมารวมอยู่ในงบการเงินว่าได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยเสี่ยงอื่นหรือไม่
2. ความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีคือข้อสงสัยต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญก่อนจะมีการพิจารณาเรื่องการควบคุม ความเสี่ยงสืบเนื่องเป็นผลมาจากปัจจัยเสี่ยงซึ่งก่อให้เกิดความท้าทายในการประมาณการทางบัญชีอย่างเหมาะสม ภาคผนวกนี้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องของความไม่แน่นอนของประมาณการ การใช้ดุลยพินิจความซับซ้อน และความสัมพันธ์ระหว่างกัน ในบริบทของการจัดทำประมาณการทางบัญชีและการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องของผู้บริหารเพื่อนำมารวมอยู่ในงบการเงิน

## หลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า

3. หลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าและลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของรายการในงบการเงิน ก่อให้เกิดคุณลักษณะการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวข้อง เมื่อไม่สามารถหาต้นทุนหรือราคาของรายการได้โดยตรงจำเป็นต้องทำการประมาณการทางบัญชีโดยใช้วิธีการที่เหมาะสมและใช้ข้อมูลและข้อสมมติที่เหมาะสม วิธีการอาจถูกระบุโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือถูกเลือกโดยผู้บริหารเพื่อสะท้อนความรู้ที่มีอยู่เกี่ยวกับวิธีการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวข้องที่คาดว่าจะมีผลต่อต้นทุนหรือราคาของรายการตามหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า

## ความไม่แน่นอนของประมาณการ

4. ข้อสงสัยต่อการขาดความแม่นยำในการวัดมูลค่ามักถูกอ้างอิงถึงในแม่บทการบัญชีว่ามีความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า ความไม่แน่นอนของประมาณการถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีนี้เนื่องจากข้อสงสัยต่อการขาดความแม่นยำในการวัดมูลค่าสืบเนื่อง มันเกิดขึ้นเมื่อจำนวนเงินที่ถูกกำหนดสำหรับรายการในงบการเงินที่ถูกรับรู้หรือเปิดเผยในงบการเงินไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแม่นยำจากการหาต้นทุนหรือราคาโดยตรง เมื่อไม่สามารถหาได้โดยตรง กลยุทธ์การวัดมูลค่า

ทางเลือกที่แม่นยำที่สุดถัดไปคือการใช้วิธีการที่สะท้อนความรู้ที่มีอยู่เกี่ยวกับต้นทุนหรือราคาสำหรับรายการตามเกณฑ์การวัดที่เกี่ยวข้อง โดยใช้ข้อมูลที่สามารถหาได้เกี่ยวกับคุณลักษณะการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวข้อง

5. อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดเกี่ยวกับการมีอยู่ของความรู้หรือข้อมูลดังกล่าวอาจจำกัดความสามารถในการตรวจสอบข้อมูลนำเข้าในกระบวนการวัดมูลค่าดังกล่าว ดังนั้นจึงทำให้ความแม่นยำของการวัดมูลค่าผลลัพธ์ถูกจำกัด นอกจากนี้แม้บทการบัญชีส่วนใหญ่รับทราบว่ามีข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลที่ควรนำมาพิจารณา เช่น เมื่อค่าใช้จ่ายในการให้ได้มานั้นจะสูงกว่าผลประโยชน์การขาดความแม่นยำในการวัดมูลค่าที่เกิดจากข้อจำกัดเหล่านี้เป็นเรื่องปกติเพราะไม่สามารถกำจัดออกไปจากกระบวนการวัดมูลค่าได้ ดังนั้นข้อจำกัดดังกล่าวจึงเป็นที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการ แหล่งที่มาอื่นของความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าที่อาจเกิดขึ้นในกระบวนการวัดมูลค่าสามารถกำจัดได้หากวิธีการนั้นถูกนำไปใช้อย่างเหมาะสม อย่างน้อยที่สุดก็ตามหลักการและดังนั้นจึงอาจเป็นแหล่งที่มาของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมากกว่าจะเป็นความไม่แน่นอนของประมาณการ
6. เมื่อความไม่แน่นอนของประมาณการเกี่ยวข้องกับกระแสการไหลเข้าหรือออกในอนาคตของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นในที่สุดเป็นผลมาจากสินทรัพย์หรือหนี้สิน ผลของกระแสเหล่านี้จะสามารถเห็นได้หลังจากวันที่งบการเงิน ขึ้นอยู่กับลักษณะของเกณฑ์การวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้องและลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของรายการในงบการเงิน ผลลัพธ์นี้อาจสังเกตเห็นได้โดยตรงก่อนที่งบการเงินจะได้รับการสรุปหรืออาจสังเกตเห็นได้โดยตรงในภายหลัง สำหรับประมาณการทางบัญชีบางรายการอาจไม่มีผลลัพธ์ที่สังเกตเห็นได้โดยตรง
7. ความไม่แน่นอนของผลลัพธ์บางอย่างอาจง่ายต่อการคาดเดาด้วยความแม่นยำในระดับสูงสำหรับแต่ละรายการ ตัวอย่างเช่น อายุการใช้งานของเครื่องจักรสำหรับผลิตอาจคาดการณ์ได้ง่ายถ้ามีข้อมูลทางเทคนิคเพียงพอเกี่ยวกับอายุการใช้งานโดยเฉลี่ย เมื่อไม่สามารถคาดการณ์ผลลัพธ์ในอนาคตได้ เช่น อายุขัยของแต่ละบุคคลตามสมมติฐานตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยด้วยความแม่นยำที่สมเหตุสมผล อาจเป็นไปได้ที่จะทำนายผลลัพธ์สำหรับกลุ่มบุคคลด้วยความแม่นยำที่มากขึ้น ในบางกรณี หลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าอาจระดับของพอร์ตโฟลิโอเป็นหน่วยบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า ซึ่งอาจลดความไม่แน่นอนสืบเนื่องจากการประมาณการได้

#### ความซับซ้อน

8. ความซับซ้อน (เช่น ความซับซ้อนที่มีอยู่ในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีก่อนการพิจารณาเรื่องการควบคุม) ก่อให้เกิดความเสี่ยงสืบเนื่อง ความซับซ้อนสืบเนื่องอาจเกิดขึ้นเมื่อ
  - มีคุณลักษณะการประเมินมูลค่าจำนวนมากที่มีความสัมพันธ์จำนวนมากหรือไม่เป็นเชิงเส้นระหว่างกัน
  - การกำหนดมูลค่าที่เหมาะสมสำหรับคุณลักษณะการประเมินมูลค่าหนึ่งรายการหรือมากกว่าจะต้องมีชุดข้อมูลหลายชุด

- ต้องใช้ข้อสมมติเพิ่มเติมในการประมาณการทางบัญชีหรือเมื่อมีความสัมพันธ์ระหว่างข้อสมมติที่ถูกระบุ
  - ข้อมูลที่ใช้นั้นยากต่อการระบุ เห็น เข้าถึง หรือทำความเข้าใจโดยธรรมชาติ
9. ความซับซ้อนอาจเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของวิธีการและกระบวนการคำนวณหรือแบบจำลองที่นำมาใช้ ตัวอย่างเช่น ความซับซ้อนของแบบจำลองอาจสะท้อนถึงความจำเป็นในการใช้แนวคิดหรือเทคนิคการประเมินมูลค่าโดยมีความน่าจะเป็นเป็นพื้นฐาน สูตรการกำหนดราคาสัญญาสิทธิหรือเทคนิคการจำลองเพื่อทำนายผลลัพธ์ในอนาคตที่ไม่แน่นอน หรือพฤติกรรมตามสมมติฐานในลักษณะเดียวกันกระบวนการคำนวณที่อาจต้องการข้อมูลจากหลายแหล่งหรือหลายชุดข้อมูลเพื่อสนับสนุนการสร้างข้อสมมติหรือการประยุกต์ใช้แนวคิดทางคณิตศาสตร์หรือสถิติที่ซับซ้อน
10. ยิ่งมีความซับซ้อนมากเท่าใดก็ยิ่งมีความเป็นไปได้มากขึ้นที่ผู้บริหารจะต้องใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางในการประมาณการทางบัญชีหรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร ยกตัวอย่างเช่นที่เกี่ยวข้องกับ
- แนวคิดและเทคนิคการประเมินมูลค่าที่สามารถใช้ในบริบทของหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าและวัตถุประสงค์ หรือข้อกำหนดอื่น ๆ ของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และวิธีการนำแนวคิดหรือเทคนิคเหล่านั้นมาใช้
  - คุณลักษณะการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจมีความเกี่ยวข้องเนื่องจากลักษณะของหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า และลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์ของรายการในงบการเงินที่ใช้ประมาณการทางบัญชี หรือ
  - ระบุแหล่งข้อมูลที่เหมาะสมจากแหล่งข้อมูลภายใน (รวมถึงจากแหล่งภายนอกบัญชีแยกประเภททั่วไปหรือบัญชีแยกประเภทย่อย) หรือจากแหล่งข้อมูลภายนอก การกำหนดวิธีแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการได้มาซึ่งข้อมูลจากแหล่งดังกล่าวหรือในการรักษาความน่าเชื่อถือในการใช้วิธีดังกล่าว หรือความเข้าใจถึงความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลนั้น
11. ความซับซ้อนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอาจเกิดขึ้นในสถานการณ์ต่อไปนี้ เช่น
- (ก) เมื่อข้อมูลยากที่จะได้รับมาหรือเมื่อเกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ไม่สามารถเข้าถึงได้โดยทั่วไป แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะสามารถเข้าถึงได้ เช่น ผ่านแหล่งข้อมูลภายนอก มันอาจเป็นเรื่องยากที่จะพิจารณาความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูล เว้นแต่แหล่งข้อมูลภายนอกจะเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอเกี่ยวกับแหล่งข้อมูลพื้นฐานที่ใช้และการประมวลผลข้อมูลที่ได้ถูกนำไปปฏิบัติ
- (ข) เมื่อข้อมูลที่สะท้อนแง่มุมมองของแหล่งข้อมูลภายนอกเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อสนับสนุนของข้อสมมติที่เข้าใจโดยไม่มี ความโปร่งใสเกี่ยวกับเหตุผลและข้อมูลที่นำมาพิจารณาในการจัดทำแง่มุมเหล่านั้น

- (ค) เมื่อข้อมูลบางประเภทยากที่จะเข้าใจโดยธรรมชาติเพราะจำเป็นต้องอาศัยความเข้าใจในธุรกิจที่ซับซ้อนทางเทคนิคหรือแนวคิดทางกฎหมาย เช่น อาจจำเป็นต้องเข้าใจข้อมูลที่ประกอบด้วยเงื่อนไขของข้อตกลงทางกฎหมายเกี่ยวกับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อนหรือผลิตภัณฑ์ประกันภัย

## การใช้ดุลยพินิจ

12. การใช้ดุลยพินิจ (เช่น การใช้ดุลยพินิจที่อยู่ในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีตามปกติ ก่อนการพิจารณาเกี่ยวกับการควบคุม) สะท้อนถึงข้อจำกัดสืบเนื่องของความรู้หรือข้อมูลที่มีอยู่เกี่ยวกับคุณลักษณะการประเมินมูลค่าอย่างสมเหตุสมผล เมื่อมีข้อจำกัดดังกล่าวแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจลดระดับการใช้ดุลยพินิจโดยให้หลักเกณฑ์ที่กำหนดสำหรับการตัดสินใจบางอย่าง ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดดังกล่าวอาจกำหนดวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนหรือโดยนัยเกี่ยวกับการวัดมูลค่า การเปิดเผย หน่วยบัญชี หรือการประยุกต์ใช้ข้อจำกัดด้านต้นทุนแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจเน้นความสำคัญของการตัดสินใจดังกล่าวผ่านข้อกำหนดสำหรับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจดังกล่าว
13. โดยทั่วไปผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเรื่องต่อไปนี้บางส่วนหรือทั้งหมด ซึ่งมักเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจ
- ขอบเขตที่ไม่ได้ระบุไว้ภายใต้ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องวิธีการประเมินมูลค่าที่เหมาะสม แนวคิด เทคนิค และปัจจัยที่จะใช้ในวิธีการประมาณการโดยคำนึงถึงความรู้ที่มีอยู่
  - ขอบเขตที่คุณลักษณะการประเมินมูลค่าสามารถสังเกตเห็นได้เมื่อมีแหล่งข้อมูลที่มีศักยภาพหลากหลาย แหล่งข้อมูลที่เหมาะสมที่จะใช้
  - ขอบเขตที่คุณลักษณะการประเมินมูลค่าไม่สามารถสังเกตเห็นได้ ข้อสมมติที่เหมาะสมหรือช่วงของข้อสมมติที่จัดทำ โดยคำนึงถึงข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่รวมถึงเรื่องอื่นเช่นมุมมองของตลาด
  - ช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลที่จะเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและโอกาสที่ข้อมูลบางจุดในช่วงนั้นจะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และ
  - การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องที่จะเปิดเผยในงบการเงิน
14. การจัดทำข้อสมมติเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคตเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจ ความยากซึ่งแตกต่างกันไปตามระดับความไม่แน่นอนของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขเหล่านั้น ความแม่นยำที่เป็นไปได้ในการคาดการณ์เหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคตที่ไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับระดับที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขเหล่านั้นถูกกำหนดขึ้นจากความรู้ ซึ่งรวมถึงความรู้เกี่ยวกับเงื่อนไข

ในอดีต เหตุการณ์ และผลลัพธ์ที่เกี่ยวข้อง การขาดความแม่นยำก่อให้เกิดความไม่แน่นอนของประมาณการดังที่อธิบายไว้ข้างต้น

15. ในส่วนของผลลัพธ์ในอนาคตจะต้องมีการตั้งข้อสมมติสำหรับคุณลักษณะของผลลัพธ์ที่ไม่แน่นอนเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น ในการพิจารณาการวัดการด้อยค่าที่เป็นไปได้ของลูกหนี้สำหรับการขายสินค้า ณ วันที่ในงบดุล จำนวนเงินของลูกหนี้อาจจะถูกกำหนดอย่างชัดเจนและสังเกตเห็นได้โดยตรงในเอกสารการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง สิ่งนี้อาจไม่แน่นอนคือจำนวนเงินสำหรับการสูญเสียเนื่องจากการด้อยค่า (ถ้ามี) ในกรณีนี้อาจจำเป็นต้องมีการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความเป็นไปได้ของการสูญเสียและเกี่ยวกับจำนวนเงินและเวลาของการสูญเสียดังกล่าว
16. อย่างไรก็ตามในกรณีอื่นๆ กระแสเงินสดที่แฝงอยู่ในสิทธิที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อาจมีความไม่แน่นอน ในกรณีเหล่านี้จำเป็นต้องมีการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับทั้งจำนวนเงินของสิทธิที่อ้างอิงสำหรับกระแสเงินสดและเกี่ยวกับการสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นจากการด้อยค่า
17. ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับเงื่อนไขและเหตุการณ์ในอดีต รวมถึงแนวโน้มและความคาดหวังในปัจจุบันเกี่ยวกับการพัฒนาในอนาคต เงื่อนไขและเหตุการณ์ที่ผ่านมาให้ข้อมูลทางประวัติศาสตร์ที่อาจเน้นรูปในอดีตซึ่งเกิดขึ้นซ้ำที่สามารถคาดการณ์ได้ในการประเมินผลลัพธ์ในอนาคต ข้อมูลในอดีตดังกล่าวอาจบ่งบอกถึงรูปแบบการเปลี่ยนแปลงของพฤติกรรมดังกล่าวเมื่อเวลาผ่านไป (เป็นรอบหรือเป็นสมัย) สิ่งเหล่านี้อาจชี้ให้เห็นว่ารูปแบบพฤติกรรมที่อ้างอิงในอดีตมีการเปลี่ยนแปลงด้วยวิธีที่คาดการณ์ได้ค่อนข้างมากซึ่งอาจนำมาใช้ในการประเมินผลลัพธ์ในอนาคต อาจมีข้อมูลประเภทอื่นที่มีอยู่ที่บ่งบอกถึงการเปลี่ยนแปลงที่เป็นไปได้ในรูปแบบในอดีตของพฤติกรรมดังกล่าวหรือในรอบหรือสมัยที่เกี่ยวข้อง อาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจที่ยากลำบากในการคาดการณ์มูลค่าของข้อมูลดังกล่าว
18. ขอบเขตและลักษณะ (รวมถึงระดับของการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้อง) ของการใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจเปิดโอกาสให้เกิดอคติของผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินการ ตามที่ฝ่ายบริหารเห็นว่ามีความเหมาะสมในการประมาณการทางบัญชี เมื่อมีความซับซ้อนสูงหรือมีความไม่แน่นอนของประมาณการในระดับสูง หรือทั้งสองอย่าง ความเสี่ยงและโอกาสที่เกิดอคติของผู้บริหารหรือการทุจริตก็อาจเพิ่มขึ้นเช่นกัน

**ความสัมพันธ์ของความไม่แน่นอนของการประมาณกับการใช้ดุลยพินิจและความซับซ้อน**

19. ความไม่แน่นอนของประมาณการก่อให้เกิดความผันแปรสืบเนื่องในวิธีการ แหล่งข้อมูล และข้อสมมติที่เป็นไปได้ที่สามารถใช้ในการประมาณการทางบัญชี เรื่องนี้ก่อให้เกิดการใช้ดุลยพินิจและด้วยเหตุนี้ ความจำเป็นในการใช้ดุลยพินิจในการทำประมาณการทางบัญชี การตัดสินใจดังกล่าวจำเป็นต้องใช้ในการเลือกวิธีการและแหล่งข้อมูลที่เหมาะสมในการตั้งข้อสมมติ และในการเลือกค่าประมาณแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อเปิดเผยในงบการเงินของผู้บริหาร การใช้ดุลยพินิจเหล่านี้ถูกจัดทำขึ้นตามบริบทของการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม



เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับการมีอยู่และการเข้าถึงความรู้หรือข้อมูลเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเหล่านี้ทำให้มีการใช้ดุลพินิจเป็นเรื่องปกติ

20. การใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเปิดโอกาสให้เกิดการมีอคติของผู้บริหารโดยไม่เจตนาหรือโดยเจตนาในการจัดทำประมาณการ แม้บทการบัญชีจำนวนมากกำหนดให้ข้อมูลที่จัดทำขึ้นเพื่อเปิดเผยไว้ในงบการเงินควรเป็นกลาง (กล่าวคือไม่ควรมีอคติ) อย่างน้อยตามหลักการแล้ว อคติสามารถกำจัดออกไปจากกระบวนการประมาณการได้ แหล่งที่มาของอคติที่อาจเกิดขึ้นในการตัดสินใจที่ทำเพื่อตอบสนองต่อการใช้ดุลยพินิจเป็นแหล่งที่มาของข้อมูลที่อาจทำให้เกิดสิ่งขัดต่อข้อเท็จจริงมากกว่าจะเป็นแหล่งที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการ
21. ความผันแปรสืบเนื่องในวิธีการ แหล่งข้อมูล และข้อสมมติที่เป็นไปได้ที่สามารถนำมาใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี (ดูย่อหน้า 19) ทำให้เกิดความผันแปรในผลการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้ ขนาดของช่วงผลลัพธ์การวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลเป็นผลมาจากระดับความไม่แน่นอนของประมาณการ และมักถูกอ้างถึงว่าเป็นความอ่อนไหวของการประมาณการทางบัญชี นอกเหนือจากการกำหนดผลลัพธ์การวัดมูลค่าแล้ว กระบวนการประมาณการยังเกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ผลกระทบของการผันแปรโดยธรรมชาติในวิธีการ แหล่งข้อมูล และข้อสมมติที่เป็นไปได้เกี่ยวกับช่วงของผลการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล (เรียกว่าการวิเคราะห์ความอ่อนไหว)
22. การจัดทำการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับประมาณการทางบัญชีเพื่อให้บรรลุการสื่อความตามจริง (เช่น ความครบถ้วน ความเป็นกลาง และการปราศจากข้อผิดพลาด) ซึ่งกำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจะมีการเปิดเผยที่น่าเชื่อถือ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสมในการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารที่ถูกเลือกมาจากช่วงของผลลัพธ์การวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล และการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องซึ่งได้มีการอธิบายความไม่แน่นอนของประมาณการอย่างเหมาะสม การตัดสินใจเหล่านี้อาจเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อกำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งตอบสนองต่อเรื่องเหล่านี้ ตัวอย่างเช่น แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจจำเป็นต้องมีเกณฑ์เฉพาะ (เช่น ค่าเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของความน่าจะเป็นหรือค่าประมาณที่ดีที่สุด) สำหรับการเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร ในลักษณะเดียวกันอาจต้องมีการเปิดเผยโดยเฉพาะหรือการเปิดเผยที่ตรงตามวัตถุประสงค์การเปิดเผยโดยเฉพาะ หรือการเปิดเผยเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรในสถานการณ์นั้น
23. แม้ว่าการประมาณการทางบัญชีที่ได้รับผลกระทบจากระดับความไม่แน่นอนของประมาณการที่สูงขึ้นอาจวัดมูลค่าได้แม่นยำน้อยกว่าประมาณการทางบัญชีที่มีระดับความไม่แน่นอนของประมาณการที่ต่ำกว่า ประมาณการทางบัญชีดังกล่าวอาจยังมีความเกี่ยวข้องเพียงพอสำหรับผู้ใช้งบการเงินเพื่อที่จะให้รวมอยู่ในรายงานทางการเงินถ้าหากถูกกำหนดไว้ตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และบรรลุวัตถุประสงค์การนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร ในบางกรณีความไม่แน่นอนของประมาณการอาจมีมากจนไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์การรับรู้ในแม่บทการรายงาน

ทางการเงินที่เกี่ยวข้องและไม่สามารถรับรู้ประมาณการทางบัญชีในงบการเงินได้ แม้ในสถานการณ์เหล่านี้ก็อาจมีข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยที่เกี่ยวข้อง เช่น การเปิดเผยค่าประมาณแบบจุดหรือแบบช่วงของผลการวัดมูลค่าที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลและข้อมูลที่อธิบายถึงความไม่แน่นอนของประมาณการและข้อจำกัดในการรับรู้รายการ ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องซึ่งมีผลบังคับใช้ในสถานการณ์เหล่านี้อาจจะระบุได้ในระดับที่มากหรือน้อยกว่านั้น ดังนั้นในสถานการณ์เหล่านี้ อาจต้องมีการตัดสินใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก146)

## การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล

เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงการสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลเพื่อสะท้อนความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญในวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมถึง

- (ก) วิธีการที่ผู้บริหารระบุรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขอื่น ที่อาจทำให้เกิดความจำเป็นหรือมีการเปลี่ยนแปลงในประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
- (ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (ค) ความมีสาระสำคัญของประมาณการทางบัญชีต่องบการเงินโดยรวม
- (ง) ความเข้าใจของผู้บริหาร (หรือไม่มีความเข้าใจ) เกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของประมาณการทางบัญชี และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
- (จ) ผู้บริหารได้ประยุกต์ใช้ทักษะหรือความรู้เฉพาะทางที่เหมาะสมหรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมหรือไม่
- (ฉ) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลต่างระหว่างค่าประมาณแบบจุดหรือแบบช่วงของผู้สอบบัญชีกับค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
- (ช) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีและการแสดงรายการของประมาณการทางบัญชีในงบการเงิน
- (ซ) ข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น
- (ฌ) มีการเปลี่ยนแปลงหรือควรจะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในวิธีการสำหรับจัดทำประมาณการทางบัญชีจากงวดก่อนหรือไม่
- (ญ) เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนในวิธีการสำหรับจัดทำประมาณการทางบัญชี เหตุผลของการเปลี่ยนแปลง อีกทั้งผลของประมาณการทางบัญชีของงวดก่อน
- (ฎ) วิธีการสำหรับจัดทำประมาณการทางบัญชีของผู้บริหารรวมถึงเมื่อผู้บริหารใช้แบบจำลองนั้นเหมาะสมกับวัตถุประสงค์การวัดมูลค่าหรือไม่ เหมาะสมกับลักษณะ เงื่อนไข และสถานการณ์หรือไม่ เหมาะสมกับข้อกำหนดอื่นในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
- (ฏ) ลักษณะและผลที่ตามมาจากการใช้ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในประมาณการทางบัญชี และระดับของการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการพัฒนาข้อสมมติ
- (ฐ) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญมีความสอดคล้องระหว่างกันและสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการทางบัญชีอื่นหรือไม่ หรือสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในธุรกรรมอื่นของกิจการหรือไม่

- (ท) เมื่อเกี่ยวข้องกับความเหมาะสมของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญหรือแม่บทการรายงานทางการเงินที่เหมาะสม ผู้บริหารมีความตั้งใจในการดำเนินการเรื่องนั้นและมีความสามารถในการทำเช่นนั้นหรือไม่
- (ฑ) วิธีการที่ผู้บริหารใช้พิจารณาข้อสมมติทางเลือกหรือผลลัพธ์ และเหตุที่ไม่ใช้ข้อสมมติดังกล่าวหรือไม่เช่นนั้นก็วิธีการที่ผู้บริหารประเมินความไม่แน่นอนของประมาณการในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- (ฒ) ข้อมูลและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้จัดทำประมาณการทางบัญชีโดยผู้บริหารนั้นเหมาะสมกับเนื้อหาของแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
- (ด) ความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งข้อมูลภายนอก
- (ด) อุปสรรคสำคัญที่พบเมื่อการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอั้นเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ได้จากแหล่งข้อมูลภายนอกหรือการวัดมูลค่าที่จัดทำโดยผู้บริหารหรือผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- (ถ) ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ และการเปิดเผยที่กำหนดให้แสดงในงบการเงิน รวมถึงความไม่แน่นอนของประมาณการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
- (ท) ความสมเหตุสมผลของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของประมาณการในงบการเงิน
- (ธ) การตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่