

การปรับปรุงมาตรฐานที่เกี่ยวกับ การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี

การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีเป็นอีกเรื่องที่ผู้สอบบัญชีคุ้นเคยกัน ซึ่งในเดือนมกราคมที่ผ่านมาสภาวิชาชีพบัญชีได้เผยแพร่ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 ฉบับปรับปรุงตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศฯ ซึ่งคาดว่าจะกำหนดให้มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2563 จึงขอนำประเด็นที่ปรับปรุงมาเล่าสู่กันฟังจะได้อินเทรนด์แบบเน้น ๆ กันเสียล่ะ


การเปลี่ยนแปลงนั้นเริ่มตั้งแต่ชื่อเลย โดยจากเดิม คือ “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่าธุรกรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” เปลี่ยนเป็น “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” แล้วทำไมต้องปรับปรุงมาตรฐานฉบับนี้ด้วยนะ จริง ๆ แล้วสิ่งที่ทำให้ต้องปรับต้องเปลี่ยน ก็เพื่อรับลูกจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่นับวันจะลึกซึ้งขึ้นตามการปรับเปลี่ยน Business Model ของแต่ละกิจการ ซึ่งในมาตรฐานฉบับนี้ได้ให้ตัวอย่างประมาณการทางบัญชีไว้ในย่อหน้าที่ ก1 อย่างเช่น



ประมาณการทางบัญชี





TFRS ที่เกี่ยวข้อง





การวัดมูลค่าของสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน

TFRIC 12
เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ





ค่าเผื่อสำหรับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

TFRS 9
เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน




การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาประกันภัย

TFRS 4
เรื่อง สัญญาประกันภัย



การรับรู้รายได้สำหรับสัญญาระยะยาว

TFRS 15
เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า



จะเห็นได้ว่าเดิมประมาณการทางบัญชีก็ยุ่งยากอยู่แล้วพอมาถึงยุคนี้ ยิ่งได้รับอิทธิพลจากรายการค่าที่ซับซ้อนขึ้นเรื่อย ๆ มาตราฐานที่คิดค้นขึ้นมารองรับก็ต้องตามให้ทัน ทำให้แนวคิดที่พิจารณาถึง “ความสมเหตุสมผลตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง” เข้ามามีบทบาทสำคัญมากขึ้น เรียกได้ว่าต้องมองกันตั้งแต่ต้นน้ำไปจนถึงปลายน้ำกันเลยทีเดียว คือ ต้องสมเหตุสมผลกันตั้งแต่จัดทำไปจนถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน อาทิเช่นในมาตรฐานฉบับปรับปรุงนี้

- ✔ ระบุชี้ว่าต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการนั้นว่ามีความสอดคล้องระหว่างกันและสอดคล้องกับที่ใช้ในประมาณการอื่นหรือไม่ หรือสอดคล้องกับที่ใช้กับธุรกรรมอื่นของกิจการหรือไม่ รวมทั้งเหมาะสมตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งแต่เดิมมาตรฐานระบุว่าเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาค่ะ
- ✔ ระบุว่า การเปิดเผยข้อมูลต้องสมเหตุสมผลทั้งที่เดิมระบุว่าจะเปิดเผยอย่างเพียงพอเท่านั้น



ความสมเหตุสมผลตามแม่บทการรายงานทางการเงิน หมายถึง ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในแม่บทการรายงานทางการเงินได้นำมาประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสม ซึ่งรวมถึงการนำมาใช้กับ

- ✔ การจัดทำประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเลือกใช้วิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลเมื่อพิจารณาตามลักษณะของประมาณการทางบัญชี, ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ
- ✔ การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหาร
- ✔ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับวิธีการจัดทำประมาณการทางบัญชี และอธิบายลักษณะ ขอบเขต และแหล่งข้อมูลที่มีความไม่แน่นอนของประมาณการ

นอกจากนี้ อิทธิพลจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลก็มีส่วนทำให้ต้องปรับมาตรฐานฉบับนี้เช่นกัน อย่างธนาคารแห่งประเทศไทยก็มักจะออกกฎหรือข้อบังคับมาเพื่อกำกับหรือให้แนวปฏิบัติสำหรับกลุ่มสถาบันทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การกำกับดูแลเงินกองทุนที่ประกาศไปเมื่อกลางปี 2562 โดยสาระสำคัญของประกาศ คือ กำหนดเรื่องการรับรู้ผลกระทบต่อเงินกองทุนจากการนำ TFRS 9 มาใช้ในครั้งแรก และกำหนดค่าจำกัดความในเงินกองทุนให้สอดคล้องกับ TFRS 9 รวมทั้งกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลตัวชี้วัดความเสี่ยงที่สำคัญ ด้วยเหตุนี้มาตรฐานฉบับนี้จึงระบุว่า **ผู้สอบบัญชี ต้องทำความเข้าใจปัจจัยด้านข้อกำหนดทางกฎหมาย** ในขั้นตอนประเมินความเสี่ยงด้วย



หนังสือเวียนนำส่งประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลเงินกองทุนเพื่อรองรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9



และแน่นอนความยุ่งยากเหล่านั้นส่งผลต่อหลักการประเมินความเสี่ยงตลอดจนวิธีตอบสนองต่อความเสี่ยงอย่างแรง มาตรฐานฉบับนี้จึงนำเสนอแนวคิดว่าจะไร้งานที่เป็นปัจจัยที่กระทบต่อความเสี่ยง โดยกำหนดว่า **ต้องทำความเข้าใจและพิจารณาผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ และความไม่แน่นอนของประมาณการต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม อีกทั้งพุ่งเป้ากับแนวทางวัดระดับความเสี่ยง (Scalability)** จากปัจจัยเหล่านั้น ขอยกตัวอย่างง่าย ๆ เช่น จำนวนหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นจากคดีความ ที่การคำนวณอาจไม่ได้ซับซ้อนแต่มีความไม่แน่นอนสูงและจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีนัยสำคัญ โดยแต่ละคดีก็มีระดับความไม่แน่นอนต่างกันขึ้นอยู่กับหลาย ๆ ปัจจัย อย่างเช่น คดีอยู่ในกระบวนการของศาลชั้นไหน ข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารรวบรวมและประเมินไว้มีแค่ไหน ฯลฯ และต้องใช้ดุลยพินิจในระดับที่ต่างกันเพื่อประเมินความน่าเชื่อถือของหลักฐานและพยานที่มีว่าสมเหตุสมผลหรือไม่ สามารถเสริมให้ชนะคดีได้หรือไม่ ดังนั้นถ้าเสี่ยงมากกว่าก็ต้องตรวจละเอียดกว่าตามระเบียบค่ะ

มาถึงจุดนี้ สมาชิกหลาย ๆ ท่าน ก็เริ่มอินและอยากจะทำต่อไป ก็สามารถเข้าเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อ Download ร่างมาตรฐานฉบับนี้ได้ค่ะ: แล้วพบกันใหม่ในโอกาสหน้าค่ะ



โดย.. นางสาวรุณีย์ พลาขจรศักดิ์

กรรมการในคณะกรรมการด้านมาตรฐานการสอบบัญชี และเทคนิคการสอบบัญชี