

ความสำคัญของการประเมินการทางบัญชี

เรื่องใกล้ตัวที่ท่านอาจมองข้าม

ประเมินการทางบัญชีคืออะไร สำคัญขนาดไหน และเกี่ยวกับพวกเราชาวบัญชีอย่างไร !!! ท่านเคยตั้งคำถามนี้กับงบการเงินในมือของท่านเองหรือไม่ ไม่ว่าในวันนี้ท่านจะอยู่ในสถานะ ‘ผู้ทำบัญชี’ ‘ผู้สอบบัญชี’ หรือแม้กระทั่ง ‘ผู้ใช้งบการเงิน’ คนหนึ่งก็ตาม

ในยุคของการเปลี่ยนแปลงมุ่งสู่ความเป็นสากลของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในประเทศไทยให้ก้าวทันมาตรฐานการรายงานทางการเงินสากลในขณะนี้คงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่บริษัทจะต้องทำการประเมินการรายการบัญชีใด ๆ ขึ้นมาเพื่อทำการบันทึกบัญชี หน้าที่ประเมินการทางบัญชีในทุกวันนี้ยังเพิ่มความซับซ้อนมากขึ้นจนเรา ๆ ท่าน ๆ อาจไม่เคยคาดคิดมาก่อน ทั้งนี้ก็เนื่องมาจากการพัฒนาการที่ไม่หยุดนิ่งทั้งจากรูปแบบอันหลากหลายทางธุรกิจตลอดจนมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างของประเมินการทางบัญชีที่สำคัญ ย่อมหนีไม่พ้นบัญชีค่าเผื่อต่าง ๆ ทั้งในฝั่งของการลดมูลค่าสินทรัพย์และในฝั่งของหนี้สิน อาทิ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จากลูกหนี้การค้าและเงินให้กู้ยืม ค่าเผื่อสินค้าคงเหลือล้าสมัย ค่าเผื่อการด้อยค่าของค่าความนิยม ค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุน ประเมินการผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากคดีความ สำรองผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงานหลังออกจากงาน ตลอดจน ประเมินการสิทธิในการคืนสินค้าตาม TFRS 15 ที่จะใช้กันในปีหน้า เป็นต้น ซึ่งการประเมินการเหล่านี้ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจบนพื้นฐานของประเมินการข้อมูลที่ดีที่สุดที่รับรู้ได้ในสภาวะปัจจุบัน

แท้จริงแล้วประเมินการทางบัญชี ก็คือ ทุกอย่างที่ยฝ่ายบริหารหรือบริษัทจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อประเมินการโดยมีการตั้งสมมติฐานในเรื่องที่มีความไม่แน่นอน ซึ่งมีผลกระทบต่อจำนวนเงินที่แสดงในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ด้วยเหตุนี้ผลที่เกิดขึ้นจริงจึงอาจแตกต่างไปจากจำนวนที่ประเมินไว้ เหล่านี้ล้วนแต่แสดงให้เห็นว่า ประเมินการทางบัญชีนั้นอยู่รายล้อมรอบตัวท่านอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ แล้วเจ้าประเมินการทางบัญชีนี้จะจับต้องได้จริงหรือไม่ ซื่อมั่นก็บอกอยู่แล้วว่ามันคือประเมินการ แต่จะประเมินการออกมาแล้วดีที่สุดในเหมาะสมที่สุด ใกล้เคียงกับความจริงหรือผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจริงในอนาคตได้มากที่สุดอย่างไร นี่คือการท้าทายของวิชาชีพเรา ๆ ท่าน ๆ

แต่ก่อนที่ท่านจะทราบได้ว่า ประเมินการทางบัญชีใดใด มีความสำคัญกับกิจการใดมากหรือน้อยขนาดไหนตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 ท่านจำเป็นต้องจัดประเภทประเมินการทางบัญชีออกเป็นตามระดับความเสี่ยงให้ได้อย่างชัดเจนเสียก่อน อันได้แก่

- ประเมินการทางบัญชีที่มีความเสี่ยงต่ำ
- ประเมินการทางบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง
- ประเมินการทางบัญชีที่มีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญ



โดยปัจจัยหรือองค์ประกอบหลัก ๆ ที่ใช้ในการจัดแบ่งประเภทความเสี่ยงของประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ ได้แก่

■ ความไม่แน่นอนของประมาณการทางบัญชีดังกล่าว (Estimation uncertainty) ซึ่งได้แก่

- ความซับซ้อนของแบบจำลองหรือการคำนวณ
- ความเกี่ยวข้องกับผู้เชี่ยวชาญ
- ระดับการใช้ดุลพินิจเพื่อกำหนดข้อสมมติฐานตลอดจนความจำเป็นของสมมติฐานดังกล่าว
- ความมีประสิทธิภาพ เชื่อถือได้ของระบบข้อมูลสารสนเทศของกิจการ
- ระยะเวลาที่เกี่ยวข้องและจำเป็นในการประมาณการ

■ ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ (Risk of material misstatement due to fraud) ซึ่งได้แก่

- ระดับการแบ่งแยกหน้าที่ภายในกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีดังกล่าว
- การเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณ หรือข้อสมมติฐานในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ระดับความระมัดระวังของผู้บริหารในการสร้างกระบวนการจัดทำประมาณการทางบัญชีรวมถึงแรงจูงใจที่อาจมีต่อผู้บริหารจากประมาณการทางบัญชีดังกล่าว

■ ความแม่นยำของผลการประมาณการในปีก่อน (Outcome of prior period / previous experience) ซึ่งได้แก่

- ความผิดพลาดจากผลการประมาณการของผู้บริหารจากปีก่อนเมื่อเปรียบเทียบกับผลเสียหายจริงในปีปัจจุบันย่อมเป็นตัวสะท้อนถึงความแม่นยำในการประมาณการ
- การเปลี่ยนแปลงบุคลากรที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการทางบัญชี

■ ลักษณะของกิจการและลักษณะของรายการบัญชีประมาณการดังกล่าว (Nature of the entity and of the account) ตัวอย่างเช่น หากเป็นประมาณการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือธุรกิจที่มีการพึ่งพิงเทคโนโลยีที่ล้ำสมัย ย่อมส่งผลให้บัญชีประมาณการดังกล่าวมีความซับซ้อนมากกว่าประมาณการในธุรกิจซื้อขายไปตามปกติ เป็นต้น



เมื่อท่านได้ทำความรู้จักและเข้าใจในประมาณการทางบัญชีที่มีอยู่ในมือท่านมากขึ้นแล้ว ซึ่งไม่ว่าตอนนี้ท่านจะเกี่ยวข้องในฐานะใด (นักบัญชี ผู้บริหาร ผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงิน) ท่านจะเห็นได้เลยว่าประมาณการทางบัญชีบางรายการอาจไม่ใช่แค่รายการบัญชีธรรมดา ๆ ที่บันทึกเดบิตและเครดิตผ่านใบสำคัญทั่วไป อีกต่อไป และยิ่งไปกว่านั้นประมาณการทางบัญชีบางรายการในกิจการหนึ่ง ๆ อาจควรถูกหยิบยกขึ้นพิจารณาเป็นหนึ่งในเรื่องสำคัญสำหรับการตรวจสอบ (Key Audit Matter) เสียด้วยซ้ำ อีกทั้งประมาณการทางบัญชีก็เป็นอีกหนึ่งช่องทางที่ผู้บริหารมักใช้ในการตกแต่งบัญชีเพื่อใ้งบการเงินแสดงตัวเลขไปในทิศทางที่ต้องการอีกด้วย



แล้วทำอย่างไรละ ถึงจะสามารถทำให้แน่ใจได้ว่าประมาณการทางบัญชีรายการนั้น ๆ จะถูกกำหนดขึ้นมาอย่างเพียงพอ และเหมาะสมจริง ๆ อย่างน้อย 5 ขั้นตอนที่สำคัญ ที่ควรรวมอยู่ในการพิจารณาจัดทำประมาณการทางบัญชี คือ



✓ ขั้นที่หนึ่ง

กิจการจะต้องกำหนด**นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม**กับประมาณการทางบัญชีนั้น ๆ เพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงของบัญชีประมาณการในแต่ละระดับ โดยนโยบายดังกล่าวควรมีการพิจารณาใหม่อีกครั้งอย่างน้อยในทุกรอบปี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่อาจกระทบต่อความไม่แน่นอนของบัญชีประมาณการในแต่ละประเภท



✓ ขั้นที่สอง

ผู้บริหารของกิจการจะต้องจัดให้มีการ**ประมวลผลข้อมูลสารสนเทศเพื่อให้แน่ใจในความครบถ้วนถูกต้องและเกี่ยวข้อง** ในข้อมูลที่จะนำมาใช้คำนวณประมาณการทางบัญชีนั้น ๆ



✓ ขั้นที่สาม

ผู้บริหารของกิจการจะต้องออกแบบ**วิธีการที่เหมาะสม** ตลอดจน**แบบจำลอง**ในการคำนวณที่จำเป็นสำหรับประมาณการทางบัญชีใดใด และหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการหรือแบบจำลองในการคำนวณก็ต้องแน่ใจว่ามีเหตุผลที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ



✓ ขั้นที่สี่

ในสถานการณ์ที่จำเป็น ผู้บริหารของกิจการจะต้องจัดให้มี**ผู้เชี่ยวชาญ**ที่มีคุณลักษณะที่เหมาะสม ตลอดจนความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอในการประเมินหรือแสดงความเห็นอย่างเป็นทางการเป็นอิสระต่อการประมาณการทางบัญชีใดใด



✓ ขั้นที่ห้า

ข้อสมมติฐานที่เกี่ยวข้องและจำเป็นในการประมาณการทางบัญชี โดยผู้บริหารของกิจการจะต้องระบุข้อสมมติฐานสำคัญให้ครอบคลุมครบถ้วน ตลอดจนจะต้องออกแบบหลักการในการกำหนดเพื่อสนับสนุนที่มาของความสมเหตุสมผลของข้อสมมติฐานในแต่ละเรื่องได้อย่างชัดเจน (และต้องพึงระลึกไว้เสมอว่าจะต้องพยายามที่จะเลือกใช้ข้อสมมติฐานที่สามารถสังเกตได้เป็นลำดับแรกเสมอ)

ในขณะที่หากท่านเป็นผู้สอบบัญชี ท่านก็ต้องวางแผนการตรวจสอบให้ครอบคลุมในลำดับขั้นตอนทั้ง 5 ข้อข้างต้นเช่นเดียวกัน

โดย.. นางสาวยุจิรา ด้วงตบ
บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด



เอกสารอ้างอิง :

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 เรื่อง การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

