

แนวทางในการประเมินความเสี่ยง และตอบสนองความเสี่ยง ของประมาณการหนี้สิน

Risk assessment and risk responses in Provisions

อภิญา ทำพันธ์จาก

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บริษัท เคพีเอ็มจี ภูเก็ต จำกัด

Email: apinya.th@outlook.com

Apinya Thampanjark

Certified Public Accountant

KPMG PHOOMCHAI AUDIT CO., LTD.

Email: apinya.th@outlook.com

รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

แนวทางในการประเมินความเสี่ยงและตอบสนองความเสี่ยง ของประมาณการหนี้สิน

อภิญญา กำพันธ์จาก

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด

Email: apinya.th@outlook.com

รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 27 กันยายน 2564
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 9 พฤศจิกายน 2564
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 15 พฤศจิกายน 2564

บทคัดย่อ

มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ใช้แนวทางการใช้ความเสี่ยงเป็นเกณฑ์ในการกำหนดแผนการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประมาณการหนี้สินนับเป็นความเสี่ยงที่สำคัญอย่างหนึ่งในกระบวนการวางแผนการตรวจสอบ การศึกษานี้จึงมุ่งเน้นการวิเคราะห์แนวทางในการประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน รวมถึงระบุปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการตรวจสอบที่สำคัญ ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์เก็บโดยแบบสอบถามจากผู้ช่วยและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การวิเคราะห์ข้อมูลประกอบด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ Independent Sample T-Test และ One-Way ANOVA

ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงมากกว่าการตอบสนองความเสี่ยง โดยผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงมากที่สุด คือ การอ่านสัญญาเพื่อประเมินเงื่อนไขที่ผลกระทบต่อธุรกิจ และประเด็นที่ให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ สอบถามและพิจารณาการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับวิธีการจัดทำประมาณการหนี้สิน ขณะเดียวกันผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการตอบสนองความเสี่ยงมากที่สุด คือ การสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน และให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน นอกจากนี้ การศึกษายังชี้ให้เห็นปัจจัยที่มีผลต่อการประเมินและการตอบสนองความเสี่ยง โดยพบว่า ณ ระดับความมีนัยสำคัญ 0.05 ได้แก่ ประเภทสำนักงานตรวจสอบบัญชี สถานการณ์เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขนาดของกิจการ และประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน การศึกษานี้เป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีกำหนดวิธีการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน

คำสำคัญ: การวางแผนการตรวจสอบ ความเสี่ยงในการตรวจสอบงบการเงิน ประมาณการหนี้สิน

Risk Assessment and Risk Responses in Provisions

Apinya Thampanjark

Certified Public Accountant

KPMG PHOOMCHAI AUDIT CO., LTD.

Email: apinya.th@outlook.com

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Received: September 27, 2021

Revised: November 9, 2021

Accepted: November 15, 2021

ABSTRACT

ISAs require the use of the concept of risk based approach for audit planning. Provisions for liability, in particular, are considered as one of significant risks in the audit planning process. Therefore, this study focuses on both the analysis of risk assessment and risk responses in provisions and identifies factors affecting the significant audit plans. This study explores the attitudes of audit assistants and auditors by adopting a questionnaire survey as data collection tool. Both descriptive and inferential statistics; Independent Sample T-Test and One-Way ANOVA.

The study results indicate that the respondents are more likely to emphasize their works on risk assessment than risk responses. Audit programs on risk assessment include mostly on reading all contracts to assess the specified conditions, while the least effort is to inquiry and consideration of management's judgment regarding how to prepare provisions. Audit programs on risk responses include mostly on reviewing subsequent events, while the least effort is to test the effectiveness of internal control regarding provisions. In addition, the hypothesis testing, at 0.05 significant level, indicates different factors influencing risk assessment and risk responses including types of auditing firms, qualified as a certified public accountant, client size and experience to be auditors of listed companies. This study is useful to auditors in audit planning of liability provisions.

Keywords: *audit planning, audit risk, provisions*

สืบเนื่องจากหนี้สินที่เกิดจากการประมาณการมักมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดทำ โดยหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำอาจมีความซับซ้อน ประกอบกับผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจโดยพิจารณาจากตัวเลข รวมถึงภาระผูกพัน และรายละเอียดที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งถือเป็นส่วนสำคัญที่จะสามารถอธิบายการคาดการณ์สิ่งที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตของกิจการได้ จึงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้รายงานความถูกต้องเหมาะสมของงบการเงินที่จัดทำโดยกิจการได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกทั้งในบางกรณีผู้บริหารอาจมีแรงกดดันในการทำให้ผลการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามเป้าหมายที่คาดหวังไว้ จึงเป็นเหตุให้เกิดความพยายามที่จะบิดเบือนการจัดทำประมาณการหนี้สิน ซึ่งเป็นช่องทางหนึ่งที่ผู้บริหารมักใช้ในการตกแต่งบัญชีเพื่อให้งบการเงินแสดงตัวเลขไปในทิศทางที่ต้องการ และส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ไม่ถูกต้องเหมาะสม โดยอาจส่งผลเสียต่อผู้ใช้งบการเงินในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ด้วยเหตุนี้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินยังต้องใส่ใจในความถูกต้องของงบการเงินมากขึ้น และคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอย่างครบถ้วนถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ทั้งนี้ทางด้านผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยการปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องอาศัยดุลยพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งจะไม่ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด แต่เนื่องจากประมาณการหนี้สินในปัจจุบันมีความซับซ้อนและหลากหลายมากขึ้น เนื่องมาจากการพัฒนารูปแบบและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่หลากหลาย ตลอดจนมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องมีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับธุรกิจอยู่ตลอดเวลา จึงเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบประมาณการหนี้สินในทุกบริษัท (Andersson & Zetterqvist, 2014; Seidel, Simon & Stephens, 2020) ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความมั่นใจในการนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม

จากความสำคัญของปัญหาดังกล่าว การศึกษาครั้งนี้จึงมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน และแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงดังกล่าว รวมถึงระบุปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการตรวจสอบประมาณหนี้สิน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการนำไปใช้วางแผนการตรวจสอบประมาณการหนี้สินได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีที่จะสามารถรายงานความถูกต้องเหมาะสมของประมาณการหนี้สินที่จัดทำโดยกิจการได้อย่างน่าเชื่อถือ รวมถึงเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินได้อย่างสมเหตุสมผลอีกด้วย ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการศึกษาครั้งนี้ คือ เพื่อวิเคราะห์แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงและตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน และเพื่อระบุปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน

■ การทบทวนวรรณกรรม

การจัดทำประมาณการหนี้สินเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นและพบได้ทั่วไปในกระบวนการบันทึกบัญชี แต่จะมีความซับซ้อนที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะและรูปแบบของธุรกิจ ซึ่งประมาณการหนี้สินเหล่านี้ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจบนพื้นฐานของประมาณการข้อมูลที่ดีที่สุดที่รับรู้ได้ในสภาวะปัจจุบัน ดังนั้นผู้ศึกษาจึงทำการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับแนวคิดและทฤษฎีรวมถึงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินและแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน นอกจากนี้ยังทำการศึกษาวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องในอดีตเพื่อค้นหาแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและตอบสนองความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินให้มีประสิทธิภาพและเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้น

■ แนวคิดเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน

ตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2563) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้ให้นิยามของหนี้สิน (Liabilities) ว่าหมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ สำหรับนิยามของประมาณการหนี้สิน (Provisions) ตามมาตราฐานการบัญชีดังกล่าวระบุไว้ว่าเป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ เช่น ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้าหลังการขาย ประมาณการหนี้สินจากสัญญาที่สร้างภาระ เป็นต้น ซึ่งการที่กิจการจะรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ ทั้งนี้หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าวจะต้องไม่ทำการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน

1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน (Present Obligation) ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย (Legal Obligation) หรือภาระผูกพันจากการอนุমান (Constructive Obligation)

ในการพิจารณาว่าเหตุการณ์ในอดีตก่อให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่นั้น ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่โดยไม่ขึ้นอยู่กับการกระทำในอนาคตของกิจการ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะมีผลทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ให้ถือว่าเหตุการณ์ในอดีตมีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบัน เช่น การขายสินค้าซึ่งมีการรับประกันเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน ซึ่งเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย เป็นต้น

2. ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว

ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึง เหตุการณ์ที่กิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันนั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าที่จะไม่เกิดขึ้น โดยที่กิจการอาจยังไม่ทราบว่าผู้ที่ได้รับชำระภาระผูกพันดังกล่าวเป็นใคร หรืออาจยังไม่ทราบวันที่แน่นอนที่จะต้องชำระภาระผูกพันนั้นก็ได้ ส่วนการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจกระทำได้หลายลักษณะ เช่น การชำระด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือการโอนสินทรัพย์อื่น เป็นต้น

3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ (Reliable Estimate)

กิจการจะรับรู้รายการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งหลักฐานที่ใช้ในการประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น ประสบการณ์ของกิจการ ประสบการณ์ของกิจการอื่นในอุตสาหกรรม ความเห็นของฝ่ายกฎหมาย เป็นต้น

หลักในการวัดมูลค่าของประมาณการหนี้สิน มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2563) ได้กำหนดไว้ว่า กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กล่าวคือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยในที่นี้กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งอยู่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์และสถานการณ์ในอนาคต เพื่อให้ได้มาซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของประมาณการหนี้สิน รวมถึงกิจการต้องประมาณรายจ่ายและผลกระทบทางการเงินโดยใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร ประกอบกับประสบการณ์ที่ได้จากรายการบัญชีที่คล้ายคลึงกัน และรายงานของผู้เชี่ยวชาญอิสระ อีกทั้งในบางกรณีกิจการจำเป็นต้องนำหลักฐานที่ได้รับเพิ่มเติมจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานมาพิจารณาด้วย

จะเห็นได้ว่าหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินมีความซับซ้อน และต้องอาศัยวิจารณญาณในการประเมินว่าเป็นหนี้สินหรือไม่ หากเป็นหนี้สินควรบันทึกด้วยจำนวนเงินเท่าไร หรือแค่เพียงเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเพื่อตรวจสอบรายการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินด้วยความรอบคอบและเที่ยงธรรมมากที่สุด

■ แนวคิดเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ความหมายและประเภทของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ได้ระบุไว้ว่า ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงดังต่อไปนี้

1. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยงที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญก่อนการตรวจสอบ หรือเป็นความเสี่ยงของกิจการและมีอยู่โดยไม่ขึ้นอยู่กับ การตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยความเสี่ยง 2 ส่วน ดังนี้

1.1 ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในกิจการหรืองานแต่ละอย่าง ส่วนจะมีมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือรายการที่ตรวจสอบ

1.2 ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาทันทั่วทั้งที่ ซึ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่อาจเกิดขึ้นและอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยระบบการควบคุมภายในที่ดีควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันความเสี่ยงสืบเนื่องได้

2. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ จะตรวจไม่พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น

ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกันหรือรวมกัน ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีในการตรวจสอบบัญชี และข้อพิจารณาในทางปฏิบัติที่เลือกใช้ สำหรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี เช่น การจัดบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ หรือการควบคุมดูแลและการสอบทานงานตรวจสอบที่ปฏิบัติ เป็นต้น

ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องลดความเสี่ยง และไม่สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีจนเป็นศูนย์ได้ ดังนั้นจึงไม่สามารถได้มาซึ่งความเชื่อมั่นในระดับสูงสุดว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีทำให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการหาข้อสรุป และใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง โดยข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีเกิดขึ้นจากลักษณะของการรายงานทางการเงิน ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ หรือความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม

■ การระบุและประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2557) ได้อธิบายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในกิจการที่ตนเองตรวจสอบ เพื่อสามารถระบุความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่องบการเงินในระหว่างการทำทำความเข้าใจธุรกิจ และเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

(1) ระบุความเสี่ยงตลอดกระบวนการเพื่อการได้มาซึ่งความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง โดยการพิจารณาประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

(2) ประเมินความเสี่ยงที่ระบุได้ว่าเป็นความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่องบการเงินโดยรวมและมีโอกาสกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลาย ๆ เรื่องหรือไม่

(3) เชื่อมโยงความเสี่ยงที่ระบุได้กับสิ่งที่สามารถผิดพลาดได้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยพิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่มีความเป็นไปได้ที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในแต่ละเรื่อง

(4) พิจารณาน่าจะเป็น รวมถึงโอกาสที่จะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และพิจารณาว่าผลของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจะส่งผลให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงที่ระบุได้ประเด็นใดที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ โดยผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมของกิจการ รวมถึงกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น และหากในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น หรือได้รับข้อมูลใหม่ซึ่งมีความขัดแย้งกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินไว้แต่เดิม ผู้สอบบัญชีควรปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงและปรับเปลี่ยนแผนงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องต่อไป

■ วิธีการประเมินความเสี่ยง

ความหมายและประเภทของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2557) ระบุว่า วิธีการประเมินความเสี่ยง หมายถึง วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2557) ยังได้อธิบายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงใช้เป็นพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยวิธีการประเมินความเสี่ยงรวมถึงวิธีดังต่อไปนี้

(ก) การสอบถามผู้บริหาร หน่วยงานตรวจสอบภายใน และหน่วยงานหรือบุคคลอื่นภายในกิจการ

(ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ทั้งข้อมูลด้านการเงินและไม่ใช่ด้านการเงิน

(ค) การสังเกตการณ์ และการตรวจทาน

(ง) อ้างอิงจากข้อมูลที่ได้จากประสบการณ์การตรวจสอบกิจการ และวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตรวจสอบที่ผ่านมา

อย่างไรก็ตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพียงอย่างเดียวไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่ใช้ในการแสดงความเห็นต่อการเงินได้ อีกทั้งผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้ทุกวิธีการในการทำความเข้าใจในแต่ละเรื่อง ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการอื่นซึ่งเป็นประโยชน์ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น การสอบทานข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งภายนอก การสอบถามที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ หรือการใช้ผู้เชี่ยวชาญในการประเมินราคา เป็นต้น

■ แนวคิดเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ไ้ประเมินไว้

ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและนำวิธีการตอบสนองโดยรวมไปปฏิบัติเพื่อตอบรับกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ การตรวจสอบอาจกระทำได้ทั้งการออกแบบและทดสอบการควบคุม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ และความสามารถในตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบว่าการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองยังมีความเหมาะสมหรือไม่ โดยหากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างมีเงื่อนไข หรือเสนอรายงานอย่างไม่แสดงความเห็นต่อการเงินต่อไป (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330)

■ แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี

ประมาณการทางบัญชีมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการ ความไม่แน่นอน ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ และปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง 2563) จัดทำขึ้นเนื่องจากการตรวจสอบประมาณการทางบัญชีเป็นประเด็นที่สลับซับซ้อน และผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นอย่างมาก องค์การทางวิชาชีพจึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรฐานเป็นการเฉพาะ มาตรฐานสอบบัญชีรหัส 540 ได้กำหนดไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงโดยทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อม เช่น รายการเหตุการณ์ หรือเงื่อนไข ของกิจการ ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงิน ปัจจัยข้อกำหนดด้านกฎหมาย เป็นต้น รวมถึงทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ เช่น ลักษณะและขอบเขตของการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ กิจกรรมการควบคุมและระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น จากนั้นผู้สอบบัญชีจึงทำการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี โดยต้องพิจารณา ดังต่อไปนี้

1. ระดับของประมาณการทางบัญชีภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการ
2. ระดับของเรื่องต่อไปที่ได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น
 - 2.1 การเลือกและการนำวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือ
 - 2.2 การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน

สำหรับการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่เกิดจากประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบและทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยอาจใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม รวมถึงวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างต่อไปนี้

1. การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากการวัดมูลค่าประมาณการทางบัญชีในหลายๆ กรณี โดยปกติจะขึ้นอยู่กับผลของสถานการณ์ รายการ หรือเหตุการณ์ในอนาคต
2. การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร
3. การกำหนดค่าประมาณแบบจุด หรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี โดยขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการและดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีตามแต่ละสถานการณ์

นอกจากนี้ ข้อมูลที่ถูกใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจจัดทำขึ้นโดยกิจการ จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร หรือจัดทำโดยแหล่งข้อมูลภายนอก ดังนั้น ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของข้อมูลที่ได้รับอีกด้วย

ทั้งนี้หลักการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวมสำหรับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินจากวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติและจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับตามหลักการดังต่อไปนี้

1. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้มีความเหมาะสมหรือไม่ รวมถึงเมื่อระบุว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น การประเมินนั้นยังเหมาะสมหรือไม่
2. การตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
3. ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่

■ วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยทางการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบประมาณการทางการเงินบัญชียังไม่แพร่หลายมากนัก บทความในอดีตมักเกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีเท่านั้น

Phetruen (2018) ได้ศึกษาพฤติกรรมการตกแต่งบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง โดยอธิบายเกี่ยวกับการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีของผู้บริหารว่าสามารถทำได้ 2 ทาง คือ

1. วิธีการทางบัญชี คือ การใช้การประมาณการในการจัดทำบัญชี หรือเรียกว่าการประมาณการจำนวนคงค้าง เพื่อปรับเปลี่ยนรายได้หรือค่าใช้จ่ายบางตัวที่ต้องมีการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการ เช่น การประมาณจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น การเพิ่มลดประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจะส่งผลให้กำไรลดลงหรือเพิ่มขึ้นได้ตามต้องการ

2. วิธีการปรับแต่งกำไรโดยการปรับเปลี่ยนรายการทางธุรกิจ เช่น การลดค่าใช้จ่ายในการโฆษณา การลดค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซม เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่หวังผลในการเพิ่มกำไรของกิจการ

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2017) ได้สำรวจประเด็นในการตรวจสอบบัญชีที่พบมากที่สุดในช่วงปี 2016 ได้แก่ การประมาณการต่าง ๆ เช่น ประมาณการหนี้สิน ประมาณการด้อยค่า การดำเนินงานต่อเนื่อง เป็นต้น โดยผู้สอบบัญชียังไม่เข้าใจวิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการของกิจการ รวมถึงไม่ได้ทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ PCAOB แนะนำว่าผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจกระบวนการทางธุรกิจ รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องในการจัดทำประมาณการ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่มีนัยสำคัญ และสอบทานเหตุการณ์หรือรายการภายหลังที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ในรายงานการตรวจสอบบัญชี นอกจากนั้น The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR, 2018) ได้ทำการสำรวจประเด็นในการตรวจสอบบัญชีในปี 2017 ซึ่งพบว่าร้อยละ 29 ของผลการสำรวจทั้งหมดเกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชี โดยตามรายงานของ IFIAR ระบุว่าผลการตรวจสอบส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับความล้มเหลวในการประเมินความสมเหตุสมผลของสมมติฐาน รวมถึงการพิจารณาหลักฐานที่ไม่สอดคล้องกัน โดยประเด็นที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่พบจากการสำรวจเรียงลำดับจากมากไปน้อย มีดังนี้

1. ความสมเหตุสมผลของข้อสมมติฐาน
2. การไม่สามารถทดสอบความถูกต้องของข้อมูลได้อย่างเพียงพอ
3. การไม่สามารถดำเนินการตามขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงได้อย่างเพียงพอ
4. การไม่สามารถพิจารณาตัวแปรที่เกี่ยวข้องได้
5. การไม่สามารถประเมินวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาสมมติฐานทางเลือก
6. การไม่สามารถพิจารณาสิ่งบ่งชี้เกี่ยวกับอคติได้อย่างเพียงพอ

ให้กับผู้เชี่ยวชาญอีกด้วย

Farr (2019) ได้อธิบายว่า การประมาณการทางบัญชีเกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีถือเป็นความท้าทายอย่างหนึ่ง โดยความท้าทายที่สำคัญ ดังนี้

1. การพิจารณาว่าสมมติฐานที่อยู่ภายใต้การประมาณการสมเหตุสมผลหรือไม่
2. ผู้สอบบัญชีมั่นใจได้อย่างไรว่าการทดสอบการควบคุมโดยการทบทวนประมาณการโดยฝ่ายบริหาร จะให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการป้องกันหรือตรวจจับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
3. การทำความเข้าใจข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการใช้ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเข้าใจกระบวนการรวบรวมข้อมูลและการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมถึงผู้สอบบัญชีจะต้องทดสอบความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลที่น่าส่ง

งานวิจัยเกี่ยวกับการประมาณการหนี้สินเริ่มต้นด้วยการตั้งข้อสังเกตของคำว่า “ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (probable) เป็นไปได้ (possible) และ ไม่น่าจะเกิดขึ้น (remote)” มีความหมายอย่างไรในมุมมองของผู้ใช้งบการเงิน ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าทั้ง 3 คำนี้ขึ้นอยู่กับวิจารณ์ญาณของผู้ประกอบอาชีพ (ผู้สอบบัญชีและนักบัญชี) และไม่สามารถระบุเป็นเชิงตัวเลขว่าเป็นจำนวนเงินเท่าไร อย่างไรก็ตาม Alexander, Britton, Hoogendoon and Mourik (2014) ได้แนะนำว่าร้อยละ 51 ขึ้นไปน่าจะหมายถึง ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ส่วนอีก 2 คำที่เหลือยากที่จะประมาณการว่าเป็นจำนวนเงินเท่าไรหรือมีความน่าจะเป็นที่อาจจะเกิดขึ้นร้อยละเท่าไร ดังนั้นการไม่สามารถสรุปตัวเลขเชิงปริมาณได้ จึงมีผลทำให้การนำเสนอ ในงบการเงินมีความแตกต่างกัน กล่าวคืออาจเป็นไปได้ที่จะปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าว ในงบการเงิน ซึ่งกระทบผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน รวมทั้งเปิดเผยในหมายเหตุประกอบการเงิน หรือไม่ต้องนำเสนอ ประมาณการหนี้สินในงบการเงิน (Bratten, Choudhary & Schipper, 2013) นอกจากนั้น ผู้ใช้งบการเงินยังให้ความเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินไม่เพียงพอหรือไม่มีประโยชน์ในการตัดสินใจในการช่วยประเมินโอกาส เวลา และปริมาณการสูญเสียของกิจการได้ (Hennes, 2014) การศึกษาที่ใช้ข้อมูลในอดีตพบว่าข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้น แต่ยังไม่เด่นชัดมากเท่าไรนักในประเทศโปรตุเกส ซึ่งเป็นประเทศที่ตลาดหลักทรัพย์เกิดใหม่ (Lopes & Reis, 2019)

ทั้งนี้จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับแนวคิด ทฤษฎี รวมไปถึงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ที่เกี่ยวกับประมาณการหนี้สินและแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ตลอดจนการศึกษาวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง สามารถสรุปได้ว่า ประมาณการหนี้สินเป็นสิ่งที่ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการจัดทำโดยมีการตั้งสมมติฐานในเรื่องที่มีความไม่แน่นอนซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน จึงเป็นความท้าทายของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบประมาณการหนี้สินดังกล่าวว่ามีความถูกต้องเหมาะสม หรือใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตได้มากน้อยเพียงใด ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการวางแผนการตรวจสอบบัญชีอย่างเหมาะสม ตั้งแต่การทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ การระบุความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่อการเงิน การประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่เกิดจากประมาณการหนี้สินโดยการออกแบบวิธีการตรวจสอบ รวมถึงการทดสอบความถูกต้องของข้อมูลและความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

■ วิธีการศึกษา

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจโดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในประเทศไทยเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน รวมถึงการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุได้ดังกล่าว แบบสอบถามได้พัฒนาจากมาตรฐานการสอบบัญชี แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้เขียน และแบบสอบถามได้ผ่านการพิจารณาจากผู้ทรงคุณวุฒิจากนักวิชาการและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แบบสอบถามประกอบด้วย 4 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 ระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุความเสี่ยง และประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน ส่วนที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน และส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม โดยการเก็บข้อมูลในส่วนที่ 2 และส่วนที่ 3 ใช้การสอบถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) โดยมี 5 ระดับ คือ เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วย ไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

ทั้งนี้ผู้ศึกษาไม่สามารถทราบถึงขนาดและสัดส่วนของจำนวนประชากรทั้งหมด จึงใช้สูตรหาขนาดกลุ่มตัวอย่างของ Cochran (1977) โดยได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 385 ตัวอย่าง ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยใช้วิธีส่งแบบสอบถามผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ Line, Messenger, Facebook เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม และทำการรวบรวมข้อมูลผ่านทาง Google Form ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูลมีลักษณะดังนี้

การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่ออธิบายถึงคุณลักษณะของข้อมูลที่เก็บรวบรวม ได้แก่ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน โดยใช้เกณฑ์ในการแปลข้อมูลค่าเฉลี่ย (Kannasutta, 1999) ดังนี้ 1) ค่าเฉลี่ย 4.21 - 5.00 หมายถึง เห็นด้วยอย่างยิ่ง 2) ค่าเฉลี่ย 3.41 - 4.20 หมายถึง เห็นด้วย 3) ค่าเฉลี่ย 2.61 - 3.40 หมายถึง ไม่แน่ใจ 4) ค่าเฉลี่ย 1.81 - 2.60 หมายถึง ไม่เห็นด้วย 5) ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.80 หมายถึง ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่ออธิบายคุณลักษณะของสิ่งที่ต้องการศึกษากลุ่มใดกลุ่มหนึ่งหรือหลายกลุ่ม แล้วสามารถอ้างอิงไปยังกลุ่มประชากรได้ โดยใช้สถิติการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างตัวแปร 2 ตัว ที่เป็นอิสระต่อกัน (Independent Sample T-Test) ในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูล 2 กลุ่ม และใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-Way ANOVA) ในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่ม โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุด (Least Significant Difference : LSD) ในการทดสอบรายคู่ ซึ่งการทดสอบสมมติฐานอยู่ที่ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05

■ ผลการศึกษา

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ผู้ศึกษาได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามและนำมาประมวลผลทางสถิติโดยผลการตอบกลับแบบสอบถามมีจำนวนทั้งสิ้น 126 ชุด คิดเป็นร้อยละ 32.73 ซึ่งสามารถอธิบายผลการวิเคราะห์จากข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน

■ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าความถี่ และค่าร้อยละ เกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี ตำแหน่งงานปัจจุบัน สถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ และประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามที่ปรากฏในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 99 ราย คิดเป็นร้อยละ 78.57 และจบการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 21.43 ซึ่งส่วนใหญ่มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีในช่วง 5 - 10 ปี จำนวน 72 ราย คิดเป็นร้อยละ 57.14 และรองลงมา มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 45 ราย คิดเป็นร้อยละ 35.71 โดยการทำงานส่วนใหญ่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท จำนวน 84 ราย คิดเป็นร้อยละ 66.67 รองลงมาทำงานอยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ จำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 16.67 ทั้งนี้ตำแหน่งงานในปัจจุบันส่วนใหญ่อยู่ในระดับผู้จัดการขึ้นไป จำนวน 57 ราย คิดเป็นร้อยละ 45.24 รองลงมาอยู่ในตำแหน่งหัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี จำนวน 48 ราย คิดเป็นร้อยละ 38.10

นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จำนวน 72 ราย คิดเป็นร้อยละ 57.14 ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมถึงส่วนใหญ่ทำการตรวจสอบบริษัทที่มีขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) จำนวน 72 ราย คิดเป็นร้อยละ 57.14 รองลงมาได้ทำการตรวจสอบบริษัทที่มีขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท) จำนวน 48 ราย คิดเป็นร้อยละ 38.10 และส่วนใหญ่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 99 ราย คิดเป็นร้อยละ 78.57



ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างโดยการแจกแจงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
1. ระดับการศึกษา		
ปริญญาตรี	99	78.57
สูงกว่าปริญญาตรี	27	21.43
2. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี		
น้อยกว่า 5 ปี	45	35.71
5 – 10 ปี	72	57.14
11 – 15 ปี	6	4.76
มากกว่า 15 ปี	3	2.38
3. รูปแบบการทำงานด้านการสอบบัญชี		
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท (Big 4)	84	66.67
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Multi-National firm)	9	7.14
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ (Local firm)	21	16.67
ผู้สอบบัญชีอิสระ	12	9.52
4. ตำแหน่งงานปัจจุบัน		
ผู้ช่วยทีมตรวจสอบบัญชี (Audit Staff)	21	16.67
หัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี (Audit In-charge)	48	38.10
ผู้จัดการ (Audit Manager) ขึ้นไป	57	45.24
5. ท่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือไม่		
ใช่	54	42.86
ไม่ใช่	72	57.14
6. ขนาดของบริษัทที่ท่านทำการตรวจสอบ		
บริษัทขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท)	6	4.76
บริษัทขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)	48	38.10
บริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท)	72	57.14
7. ท่านได้ทำการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่		
ใช่	99	78.57
ไม่ใช่	27	21.43

การวิเคราะห์ระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ระดับการให้ความสำคัญที่มีต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ (%) ค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) รวมทั้งให้ความหมายของค่าเฉลี่ยว่าอยู่ในระดับใด

จากตารางที่ 2 แสดงระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับความเป็นไปได้สำหรับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน ภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.34 (SD = 0.63) โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดในเรื่อง ทำการอ่านสัญญาและเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา เพื่อพิจารณาภาระผูกพันของบริษัทมีอยู่ โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.48 (SD = 0.50) รองลงมา คือ ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัทเพื่อใช้ในการพิจารณาเหตุการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.45 (SD = 0.50) และพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินของบริษัท โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.45 (SD = 0.63) และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุด คือ สอบถามและพิจารณาถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการระบุวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.19 (SD = 0.63)

จากตารางที่ 3 แสดงระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับความเป็นไปได้สำหรับแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน ภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.25 (SD = 0.73) โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดในเรื่อง สอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.52 (SD = 0.59) รองลงมา คือ ส่งหนังสือยืนยันไปยังที่ปรึกษากฎหมายของบริษัท เพื่อตรวจสอบคดีความการฟ้องร้อง และภาระผูกพันทางกฎหมาย โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.50 (SD = 0.59) และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุด คือ ทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.93 (SD = 0.89)



ตารางที่ 2 ระดับการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{X}$	SD	ความหมาย
1. ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัท เพื่อใช้ในการพิจารณาเหตุการณ์ ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน				54.76	45.24	4.45	0.50	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2. ทำการอ่านสัญญาและเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา เพื่อพิจารณาภาระผูกพันที่บริษัทมีอยู่				52.38	47.62	4.48	0.50	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
3. อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริษัท และคณะกรรมการอื่นเพื่อให้ทราบถึงภาระผูกพันที่บริษัทมีอยู่			7.14	45.24	47.62	4.41	0.62	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
4. พิจารณารายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย ที่อาจนำไปสู่ภาระผูกพันหรือรายการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			14.29	42.86	42.86	4.29	0.70	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
5. ทำความเข้าใจถึงวิธีการระบุและประเมินความเสี่ยง รวมถึงวิธีการจัดการความเสี่ยง ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินที่จัดทำโดยผู้บริหาร			11.90	42.86	45.24	4.33	0.68	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
6. สอบถามและพิจารณาถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในวิธีการประมาณการหนี้สิน			11.90	57.14	30.95	4.19	0.63	เห็นด้วย
7. พิจารณาระดับความซับซ้อนของวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			11.90	54.76	33.33	4.21	0.64	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
8. พิจารณาความสอดคล้องของวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน กับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินตามหลักการบัญชี			7.14	50.00	42.86	4.36	0.61	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
9. สอบถามและพิจารณาถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการกำหนดสมมติฐานที่ใช้ในการประมาณการหนี้สิน			7.14	54.76	38.10	4.31	0.60	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
10. พิจารณาระดับความไม่แน่นอนของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อยู่ภายใต้สมมติฐานที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สิน			11.90	47.62	40.48	4.29	0.67	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
11. พิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินของบริษัท			7.14	40.48	52.38	4.45	0.63	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
12. พิจารณาปัจจัยด้านข้อกำหนดทางระเบียบ หรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินของบริษัท			16.67	40.48	42.86	4.26	0.73	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ภาพรวม						4.34	0.63	เห็นด้วยอย่างยิ่ง

ตารางที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

แนวทางในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{X}$	SD	ความหมาย
1. ทำความเข้าใจและประเมินความเสี่ยงพ่วงเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน			16.67	45.24	38.10	4.21	0.71	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2. ทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน		4.76	28.57	35.71	30.95	3.93	0.89	เห็นด้วย
3. สอบทานผลของประมาณการหนี้สินในงวดก่อน (การสอบทานย้อนหลัง) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของประมาณการหนี้สินและช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินในงวดปัจจุบัน			19.05	40.48	40.48	4.21	0.74	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
4. วิเคราะห์หาสาเหตุของผลแตกต่างที่เกิดขึ้นสำหรับประมาณการหนี้สินที่จัดทำขึ้นในงวดก่อน		2.38	7.14	57.14	33.33	4.21	0.68	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
5. ใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อประเมินความเสี่ยงสำหรับประมาณการหนี้สินที่เกิดจากการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ		2.38	11.90	35.71	50.00	4.33	0.78	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
6. สอบทานความสมเหตุสมผลของข้อมูลหรือข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			7.14	57.14	35.71	4.29	0.59	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
7. ขยายขอบเขตการสอบถามไปยังบุคคลอื่นนอกเหนือจากผู้บริหารและฝ่ายบัญชีเพื่อหาหลักฐานสนับสนุนความเหมาะสมของข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			19.05	40.48	40.48	4.21	0.74	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
8. สอบทานความถูกต้องเหมาะสมของประมาณการหนี้สินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร			14.29	50.00	35.71	4.21	0.68	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
9. ทำการประเมินผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สิน		2.38	14.29	47.62	35.71	4.17	0.76	เห็นด้วย
10. วิเคราะห์ความอ่อนไหวเพื่อพิจารณาผลกระทบจากความเปลี่ยนแปลงในข้อมูลหรือข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน		2.38	14.29	45.24	38.10	4.19	0.77	เห็นด้วย

ตารางที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน (ต่อ)

แนวทางในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{X}$	SD	ความหมาย
11. ใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำประมาณการอย่างอิสระ เพื่อใช้เปรียบเทียบกับการประมาณการหนี้สินของผู้บริหาร	2.38	21.43	42.86	33.33	4.07	4.07	0.80	เห็นด้วย
12. ส่งหนังสือยืนยันไปยังที่ปรึกษากฎหมายของบริษัทเพื่อทราบถึงการฟ้องร้องและการระงับข้อพิพาท			4.76	40.48	54.76	4.50	0.59	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
13. สอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน			4.76	38.10	57.14	4.52	0.59	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
14. ตรวจสอบการจ่ายชำระหนี้ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เพื่อประเมินความเหมาะสมของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบการเงิน			11.90	40.48	47.62	4.36	0.69	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
15. พิจารณาการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงิน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร			11.90	47.62	40.48	4.29	0.67	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ภาพรวม						4.25	0.73	เห็นด้วยอย่างยิ่ง

■ ผลการวิเคราะห์เพื่อทดสอบสมมติฐาน

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลโดยมุ่งเน้นหาความแตกต่างและทดสอบสมมติฐานว่าปัจจัยประชากรศาสตร์ได้มีอิทธิพลต่อระดับการให้ความสำคัญสำหรับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน การทดสอบสมมติฐานในการหาความแตกต่างของการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินเป็นดังนี้

H0: ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีผลต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินไม่แตกต่างกัน

H1: ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีผลต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินแตกต่างกัน

การศึกษาส่วนนี้ใช้สถิติการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างตัวแปร 2 ตัว ที่เป็นอิสระต่อกันในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูล 2 กลุ่ม และใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียวในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่ม โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดในการทดสอบรายคู่ ซึ่งการทดสอบสมมติฐานได้กำหนดให้ระดับความมีนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 ผลการศึกษาปรากฏดังนี้

ตารางที่ 4 ชี้ให้เห็นว่า ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ต่างกันมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ การเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่ตามตารางที่ 5 และตารางที่ 6

ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี

ประเภทบริษัท ตรวจสอบบัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	p-value
แนวทางในการระบุและประเมิน ความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	4.653	3	1.551	7.805	0.001*
	ภายในกลุ่ม	24.242	122	0.199		
	รวม	28.895	125			
แนวทางในการตรวจสอบ ที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	5.917	3	1.972	7.982	0.001*
	ภายในกลุ่ม	30.144	122	0.247		
	รวม	36.061	125			
ภาพรวม	ระหว่างกลุ่ม	4.958	3	1.653	8.510	0.001*
	ภายในกลุ่ม	23.693	122	0.194		
	รวม	28.651	125			

หมายเหตุ *** ** *ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

จากตารางที่ 5 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ต่างกันเป็นรายคู่ สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัทมีระดับการให้ความสำคัญมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.438 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินสูงกว่า ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติมีระดับการให้ความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.722 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ และผู้สอบบัญชีอิสระ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

การเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่ตามตารางที่ 6

ตารางที่ 5 การเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่

ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี	$\bar{X}$	อยู่ภายใต้สังกัด บริษัทตรวจ สอบบัญชีราย ใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท	อยู่ภายใต้สังกัด บริษัทตรวจ สอบบัญชีข้าม ชาติ	อยู่ภายใต้ สังกัดบริษัท ตรวจสอบ บัญชีภายใน ประเทศ	ผู้สอบบัญชี อิสระ
		<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัท ตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ ระดับโลก 4 บริษัท	4.438	-	0.001*	0.165	0.051
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัท ตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ	3.722	-	-	0.002*	0.026*
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัท ตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ	4.286	-	-	-	0.462
ผู้สอบบัญชีอิสระ	4.167	-	-	-	-

หมายเหตุ *** ** *ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

จากตารางที่ 6 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ต่างกันเป็นรายคู่สามารถจำแนกได้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัทมีระดับการให้ความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 4.355 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินสูงกว่าผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ และผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติมีระดับการให้ความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.60 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศและผู้สอบบัญชีอิสระ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 6 การเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่

ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี	$\bar{X}$	อยู่ภายใต้สังกัด บริษัทตรวจ สอบบัญชีราย ใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท	อยู่ภายใต้สังกัด บริษัทตรวจ สอบบัญชีข้าม ชาติ	อยู่ภายใต้ สังกัดบริษัท ตรวจสอบ บัญชีภายใน ประเทศ	ผู้สอบบัญชี อิสระ
		<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัท ตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ ระดับโลก 4 บริษัท	4.355	-	0.001*	0.008*	0.938
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัท ตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ	3.600	-	-	0.032*	0.001*
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัท ตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ	4.029	-	-	-	0.063
ผู้สอบบัญชีอิสระ	4.367	-	-	-	-

หมายเหตุ *** ** *ระดับมีนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

นอกจากความแตกต่างของประเภทบริษัทที่ตรวจสอบบัญชีแล้วตารางที่ 7 ยังชี้ให้เห็นว่า สถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต่างกัน ให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เป็นผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินมากกว่าผู้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ไม่พบความแตกต่างด้านแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน

ตารางที่ 7 การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามสถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	เป็นผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต		ไม่เป็นผู้สอบบัญชี รับอนุญาต		Sig.	t	p-value
	$\bar{X}$	SD	$\bar{X}$	SD			
แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยง	4.282	0.531	4.375	0.439	0.024*	-1.042	0.300
แนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	4.085	0.582	4.369	0.469	0.351	-3.035	0.003**
ภาพรวม	4.173	0.544	4.372	0.407	0.055	-2.351	0.020**

หมายเหตุ *** ** *ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

ตารางที่ 8 ยังพบความแตกต่างของการให้ความสำคัญต่อแนวทางการตรวจสอบบัญชีเกี่ยวกับการประมาณการหนี้สินอีกประการหนึ่ง คือ ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ โดยพบว่าขนาดของบริษัทที่แตกต่างกันให้ความสำคัญต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินแตกต่างกัน แต่ไม่พบความแตกต่างในการให้ความสำคัญต่อการตอบสนองความเสี่ยง การวิเคราะห์ความแตกต่างรายคู่แสดงในตารางที่ 9

ตารางที่ 8 การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ (One-Way ANOVA)

ขนาดของบริษัทส่วนที่ทำการตรวจสอบ	แหล่งความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	p-value
แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	3.672	2	1.836	8.954	0.001***
	ภายในกลุ่ม	25.223	123	0.205		
	รวม	28.895	125			
แนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	1.247	2	0.623	2.202	0.115
	ภายในกลุ่ม	34.814	123	0.283		
	รวม	36.061	125			
ภาพรวม	ระหว่างกลุ่ม	1.866	2	0.933	4.284	0.016*
	ภายในกลุ่ม	26.785	123	0.218		
	รวม	28.651	125			

หมายเหตุ *** ** *ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

ตารางที่ 9 แสดงให้เห็นว่า ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบที่ต่างกันมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยพบว่าผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท) มีระดับการให้ความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.917 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท) มีระดับการให้ความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 4.177 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบเป็นรายคู่

ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ	$\bar{X}$	บริษัทขนาดเล็ก	บริษัทขนาดกลาง	บริษัทขนาดใหญ่
		(ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท)	(ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)	(ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท)
		<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>
บริษัทขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท)	3.917	-	0.187	0.004**
บริษัทขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)	4.177	-	-	0.001*
บริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท)	4.476	-	-	-

หมายเหตุ *** ** *ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

จากตารางที่ 10 การวิเคราะห์ยังพบอีกว่าประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ มีผลต่อการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางการตรวจสอบประมาณการหนี้สินอีกด้วย โดยพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ ให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่มีประสบการณ์ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ

ตารางที่ 10 การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

การได้ตรวจสอบบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	ได้ตรวจสอบ		ไม่ได้ตรวจสอบ		Sig.	t	p-value
	$\bar{X}$	SD	$\bar{X}$	SD			
แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยง	4.429	0.457	3.991	0.409	0.032*	4.811	0.001*
แนวทางในการตรวจสอบ ที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	4.301	0.485	4.052	0.669	0.164	2.168	0.032*
ภาพรวม	4.358	0.446	4.025	0.510	0.515	3.334	0.001***

หมายเหตุ *** ** *ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

■ สรุปและอภิปรายผลการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษานี้มุ่งเน้นไปที่จะนำเสนอแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงและแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงประมาณการ รวมถึงระบุปัจจัยที่มีผลต่อแนวทางการตรวจสอบที่สำคัญเพื่อนำไปสู่การวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สินได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ตั้งแต่การทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ การระบุและความเสี่ยง การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่เกิดจากประมาณการหนี้สิน รวมไปถึงการทดสอบความถูกต้องของข้อมูลและความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ เนื่องจากประมาณการหนี้สินมีความหลากหลายและแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะและรูปแบบของธุรกิจ โดยเป็นสิ่งที่ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการจัดทำ รวมทั้งขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการความไม่แน่นอน ความซับซ้อน และปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม จากระดับการให้ความสำคัญของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในประเทศไทย สรุปผลการศึกษาที่สำคัญได้ดังนี้

แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับแนวทางการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินมากกว่าแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน เนื่องจากการระบุและประเมินความเสี่ยงถือเป็นขั้นตอนสำคัญในการวางแผนการตรวจสอบบัญชี เพื่อนำไปสู่การตอบสนองความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ที่ระบุไว้ว่า วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทั้งในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยการทำทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการ และการนำวิธีการไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ โดยผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญมากที่สุดในเรื่อง ทำการอ่านสัญญาและเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา เพื่อพิจารณาภาระผูกพันที่บริษัทมีอยู่ อาจเป็นเพราะบ่อยครั้งในสัญญามักจะมีการระบุเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดภาระผูกพันแก่บริษัทในอนาคต และเป็นเหตุให้บริษัทต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินที่มีสาระสำคัญจากเงื่อนไขที่ระบุไว้ดังกล่าว สำหรับเรื่องที่คุณตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญรองลงมา มี 2 เรื่อง คือ ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัท เพื่อใช้ในการพิจารณาเหตุการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน และพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินของบริษัท เนื่องจากในปัจจุบันรูปแบบทางธุรกิจมีความหลากหลายมากขึ้นทำให้เกิดรายการค้าและประมาณการทางบัญชีที่มีความซับซ้อน และย่อมก่อให้เกิดความเสี่ยงในลักษณะที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นการทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัทก็เป็นกระบวนการสำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและประเมินความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ที่ระบุไว้ว่า การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการก่อให้เกิดกรอบในการอ้างอิง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้ดุลยพินิจเพียงพอผู้ประกอบวิชาชีพตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ นอกจากนี้ประมาณการหนี้สินยังเป็นช่องทางหนึ่งที่ผู้บริหารสามารถใช้ในการตกแต่งตัวเลขเพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลเป็นไปในทิศทางที่ต้องการ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือและความเหมาะสมของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินดังกล่าวอีกด้วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ IFIAR (2018) ที่พบประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีในส่วนของความสมเหตุสมผลของข้อสมมติฐานและการไม่สามารถทดสอบความถูกต้องของข้อมูลได้อย่างเพียงพอ สำหรับเรื่องที่คุณตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ สอบถามและพิจารณาถึงการใช้อดุลยพินิจของผู้บริหารในการระบุวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน ชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสนใจการใช้อดุลยพินิจของผู้บริหารในด้านอื่น เช่น การกำหนดสมมติฐาน ข้อมูลที่นำมาใช้ในการจัดทำ เป็นต้น มากกว่าการระบุวิธีในการจัดทำประมาณการหนี้สิน โดยมีความเชื่อว่าผู้บริหารอาจมีแนวโน้มในการตกแต่งบัญชีผ่านการใช้อดุลยพินิจ

เกี่ยวกับประมาณการหนี้สินเพื่อปรับเปลี่ยนผลการดำเนินงานของบริษัทให้เป็นไปในทิศทางที่ต้องการ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Phetruen (2018) ที่ได้ศึกษาพฤติกรรมการตกแต่งบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งระบุไว้ว่า การตกแต่งตัวเลขทางบัญชีของผู้บริหารของกิจการ สามารถทำได้ 2 ทาง คือ การใช้การประมาณการในการจัดทำบัญชี และการปรับแต่งกำไรโดยการปรับเปลี่ยนรายการทางธุรกิจ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ PCAOB (2017) ที่ได้ระบุไว้ว่า การประมาณการเป็นประเด็นด้านการสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง โดยผู้สอบบัญชียังไม่เข้าใจวิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการของบริษัท หรือไม่ได้ทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ

แนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญในเรื่อง สอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน ชี้ให้เห็นว่าในการจัดทำประมาณการหนี้สิน ผู้บริหารจะใช้ดุลยพินิจในการประมาณการบนพื้นฐานข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ ณ ปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องตรวจสอบความสมเหตุสมผลของประมาณการหนี้สินโดยการสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เพื่อให้เห็นแนวโน้มของสถานการณ์ และได้รับหลักฐานหรือข้อมูลที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริง หรือผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจริงในอนาคตได้มากที่สุด รวมถึงอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สินอื่นเพิ่มเติมได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ PCAOB (2017) ที่ได้ระบุไว้ว่า ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจกระบวนการทางธุรกิจ รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องในการจัดทำประมาณการ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีควรทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่มีนัยสำคัญ และสอบทานเหตุการณ์หรือรายการภายหลังที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ในรายงานการตรวจสอบบัญชี สำหรับเรื่องและผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญรองลงมา คือ ส่งหนังสือยืนยันไปยังที่ปรึกษากฎหมายของบริษัท เพื่อตรวจสอบคดีความ การฟ้องร้อง และภาระผูกพันทางกฎหมาย ชี้ให้เห็นว่าคดีความ การฟ้องร้อง และภาระผูกพันทางกฎหมายอาจไม่สามารถสังเกตได้หรือไม่สามารถได้รับหลักฐานอย่างเพียงพอจากรายการทางบัญชีของบริษัท ซึ่งผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องได้รับการยืนยันจากบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และน่าเชื่อถือ ซึ่งนำไปสู่การประเมินผลกระทบทางการเงินที่อาจก่อให้เกิดภาระผูกพันแก่บริษัทในอนาคตได้ และเรื่องและผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ ทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน ชี้ให้เห็นว่าในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญและมุ่งเน้นไปที่การตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบการควบคุม เนื่องจากผู้บริหารมักจะใช้ดุลยพินิจประกอบกับสถานการณ์และข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้นในการจัดทำประมาณการหนี้สิน ซึ่งผู้บริหารอาจมีแรงกดดันจากปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการตกแต่งบัญชีของผู้บริหารได้ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 540 (2563) ที่ระบุไว้ว่า ข้อจำกัดของความเสี่ยงสืบเนื่องในการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมุ่งเน้นไปที่กระบวนการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม อีกทั้งยังสอดคล้องกับการศึกษาของ Farr (2019) ที่ได้อธิบายส่วนหนึ่งในความท้าทายที่ใหญ่ที่สุดในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี คือ ผู้สอบบัญชีมั่นใจได้อย่างไรว่าการทดสอบการควบคุมโดยการทบทวนประมาณการโดยฝ่ายบริหารจะให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการป้องกันหรือตรวจจับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน

การทดสอบสมมติฐานว่าปัจจัยประชากรศาสตร์ได้มีผลต่อการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน พบว่า บริษัทตรวจสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ (Big 4) ให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินมากกว่าบริษัทตรวจสอบบัญชีอื่น (บริษัทสอบบัญชีข้ามชาติ บริษัทสอบบัญชีภายในประเทศ และผู้สอบบัญชีอิสระ) ผลการวิเคราะห์ดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่ว่าบริษัทตรวจสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ (Big 4) มีแนวทางการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพกว่าบริษัทสอบบัญชีประเภทอื่น อย่างไรก็ตามการวิเคราะห์ชี้ให้เห็นว่าบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติที่ไม่ใช่ Big 4 ให้ความสำคัญต่อการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สินน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทสอบบัญชีอื่น ลักษณะดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติซึ่งอยู่กึ่งกลางระหว่างบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่และบริษัทสอบบัญชีภายในประเทศและผู้สอบบัญชีอิสระ มักมีแนวทางในการสอบบัญชี ในลักษณะประนีประนอมเมื่อมีโอกาสในการเสนอการบริการ นอกจากนี้โดยปกติแล้วหากบริษัทต้องการที่จะลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หรือถูกปฏิเสธจากบริษัทสำนักสอบบัญชีขนาดใหญ่ บริษัทมักจะคำนึงถึงบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติก่อนบริษัทภายในประเทศหรือผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งอาจจะเป็นเพราะเป็นบริษัทที่น่าเชื่อถือกว่าบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติมีแนวโน้มที่จะแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีตามบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในปีแรกที่ได้รับงาน ดังนั้นแนวทางการตรวจสอบอาจไม่เข้มงวด

การศึกษาครั้งนี้ยังพบอีกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบบัญชีของบริษัทขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะให้ความสำคัญกับการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ประเด็นดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่ว่าชี้ให้เห็นว่าบริษัทขนาดใหญ่มักมีการจัดทำประมาณการหนี้สินหลายประเภท และมักเป็นประมาณการที่มีความซับซ้อนซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญในการระบุและประเมินความเสี่ยงมากกว่าบริษัทขนาดกลางและบริษัทขนาดเล็ก นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีแนวโน้มที่จะกำหนดแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินที่เข้มงวดกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบในตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้เนื่องจากผู้ที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน มักมีความชำนาญและให้ความสำคัญกับการระบุและประเมินความเสี่ยงมากกว่าผู้ที่ไม่มีความชำนาญการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน

ประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินน้อยกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ประเด็นนี้สร้างความกังวลใจและตั้งคำถามที่ว่า เป็นเพราะสาเหตุใด หากจะคิดในแง่บวกที่ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมักมีความชำนาญและให้ความสำคัญกับการตอบสนองความเสี่ยงมากกว่าผู้ที่ไม่มีความชำนาญการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน ดังนั้นการมองประเด็นปัญหาจึงชัดเจน และสามารถวางแผนการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในทางตรงกันข้ามผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจให้ความสำคัญกับแนวทางการตรวจสอบในทุกประเด็น ซึ่งอาจจะผิดพลาดหากไม่ได้มุ่งไปที่ประเด็นการตรวจสอบที่สำคัญ หากมองในแง่ลบก็จะมองได้ว่า ผู้สอบบัญชีอนุญาตมีความประมาทและไม่ระมัดระวังในการกำหนดแนวทางการตรวจสอบ ซึ่งอาจนำไปสู่การไม่มีคุณภาพของงานสอบบัญชี ดังนั้นผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีอาจต้องหามาตรการในการป้องปรามผู้สอบบัญชีที่อาจมีพฤติกรรมดังกล่าว เช่น การเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ทั้งที่เป็นบุคคล และสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีคนใหม่ได้ทำการศึกษาธุรกิจอย่างจริงจัง (เปรียบเสมือนไม่มีความรู้ในกิจการนี้มาก่อน) หรือมาตรการใดที่ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่คุ้นเคยกับลูกค้ามากเกินไปจนกระทั่งไม่วางแผนงานการตรวจสอบให้รอบครอบและระมัดระวัง เป็นต้น

การศึกษาครั้งนี้แสดงให้เห็นแนวทางการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจเป็นอย่างมาก นอกจากนั้นระดับการให้ความสำคัญในขณะทำการศึกษาอาจแตกต่างกับผลการศึกษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เนื่องจากการจัดทำประมาณการหนี้สินอาจมีการเปลี่ยนแปลงหรือมีความซับซ้อนตามรูปแบบทางธุรกิจหรือรายการค้าที่มีความหลากหลายมากขึ้น ทั้งนี้ผู้ศึกษาจึงมิได้เสนอแนวทางในการลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการประมาณการหนี้สิน เพียงแต่ทำการเสนอเพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน และเป็นการเสนอปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบที่สำคัญ การศึกษาครั้งนี้ยังมีข้อจำกัดที่สำคัญ ได้แก่ จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา มีสัดส่วนที่น้อยกว่าจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่คาดไว้ ซึ่งทำให้ผลการวิเคราะห์อาจมีความคลาดเคลื่อนได้ รวมทั้งระยะเวลาในการจัดส่งแบบสอบถามเป็นช่วงเวลาที่ผู้ตอบบัญชีส่วนใหญ่ทำการตรวจสอบงบการเงินประจำปี ซึ่งมีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามอาจไม่ได้ให้ความสำคัญกับแบบสอบถามมากนัก จำนวนคำถามในแบบสอบถามมีปริมาณมาก ซึ่งอาจทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามไม่ตั้งใจตอบคำถามเท่าที่ควร และอาจทำให้ผลการวิเคราะห์มีความคลาดเคลื่อนได้ เพื่อให้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลนำไปสู่ข้อสรุปที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ การศึกษาครั้งถัดไปควรใช้การเก็บข้อมูลโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกเพื่อยืนยันคำตอบได้ดียิ่งขึ้น และสามารถทราบการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงการประมาณการหนี้สินได้ดียิ่งขึ้น

■ References

- Alexander, D., Britton, A., Hoogendoon, M. & Mourik, C.V. (2014). *International Financial Reporting and Analysis*, 6th ed., Cengage Learning EMEA, UK.
- Andersson, Christoffer & Zetterqvist, Rickard (2014). *Audit of highly uncertain accounting estimates: A field-based study of auditors' attitudes towards proposed audit responses in ISA 540*. Stockholm School of Economics Department of Accounting Master Thesis in Accounting and Financial Management.
- Bratten, B., Choudhary, P. & Schipper, K. (2013). Evidence that market participants access recognized and disclosed items similarly when reliability is not an issue. *The Accounting Review*, 88(4), 1179-1210.
- Cochran, W. (1977). *Sampling Techniques*. John Wiley and Sons, New York.
- Farr, Liz (2019). A refined approach to auditing accounting estimates. *Journal of Accountancy*. Retrieved from: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2019/jun/auditing-accounting-estimates-201921413.html>
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). Thai Accounting Standard (TAS) 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent assets (revised 2020).
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 200 Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment.
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 330 The Auditor's Responses to Assessed Risks.
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 540 Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures.
- Hennes, K. M. (2014). Disclosure of contingent legal liabilities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(1), 32-50.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2018). *Survey of Inspection Findings 2017*. Retrieved from: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=7970>
- Kannasutta, P. (1999). *Statistics for Behavioral Science Research*, 3rd edition. Bangkok: Chulalongkorn University Press.
- Lopes, Ana Isabel & Reis, Laura (2019). Are provisions and contingent liabilities priced by the market? An exploratory study in Portugal and the UK. *Meditari Accountancy Research*, 27 (2), 228-257.

- Phetruen, W. (2018). Earnings management behaviour and related factors. *Journal of Business, Economics and Communications*, 13(1), 29-40.
- Public Company Accounting Oversight Board (2017). *Preview of Observations from 2016 Inspections of Auditors of Issuers*. Vol 2017/4. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-4-issuer-results.pdf>.
- Seidel, Timothy, A., Simon, Chad, A. & Stephens, Nathaniel, M (2020). Management bias across multiple accounting estimates. *Review of Accounting*, 25, 1–53.