



โดย พศ. ดร.สุภาวดี จิวะสุวรรณ

กรรมการในคณะทำงานศูนย์ติดตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ สาขาวิชาชีพบัญชี
อาจารย์ประจำภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

การสอบบัญชีวิถีใหม่...สมัยโรคระบาด



New Normal Auditing

During Pandemic

ในช่วงเวลาเกือบสองปีที่ต้องเผชิญกับ “Covid-19” ทำให้ทุกภาคส่วนต้องปรับตัวไม่เว้นแต่งานสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ผู้สอบบัญชี) ใช้วิธีการตรวจสอบแบบเดิมตามสถานการณ์ปกติ อาจทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) ยังคงอยู่ และมีโอกาสที่งานตรวจสอบจะไม่บรรลุตามเป้าหมาย ดังนั้น เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชี จึงจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานในทุกขั้นตอน



ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ

- ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงใหม่ที่อาจเกิดขึ้นท่ามกลางการระบาดของโรค Covid-19 อย่างละเอียด ไม่ว่าจะเป็นข้อผิดพลาดหรือความเสี่ยงจากการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชี เนื่องจากลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นและการประมวลผลข้อมูลของกิจการที่ตรวจสอบอาจมีความแตกต่างจากสถานการณ์ปกติ
- ผู้สอบบัญชียังจำเป็นต้องทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากการล็อกดาวน์ (Lockdown) หรือพฤติกรรมของผู้บริโภคซึ่งเปลี่ยนแปลงไป หรือนโยบายภาครัฐที่กระทบกับกิจการ ซึ่งปัจจัยภายนอกเหล่านี้เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องนำมาประกอบการพิจารณาตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่งบการเงินปีก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีเอง ผู้สอบบัญชียังคงจำเป็นต้องประเมินการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ โดยเฉพาะเรื่อง ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน เนื่องจากสถานการณ์ Covid-19 อาจทำให้กิจการจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบการทำงานไปพึ่งพาเทคโนโลยีมากขึ้น รวมทั้งต้องพิจารณาความเสี่ยงใหม่ที่อาจกระทบต่อการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้ารายเดิมด้วย โดยเฉพาะความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน เนื่องจากกิจการที่ตรวจสอบอาจมีการปรับเปลี่ยนนโยบายการควบคุมภายในใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายทำงานที่บ้าน หรือ Work from Home ของรัฐบาล ดังนั้น ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีได้เคยทดสอบไปเมื่อปีก่อนและได้รับความเชื่อมั่นจากการควบคุมภายในนั้น อาจจะไม่สามารถนำมาใช้ได้สำหรับการตรวจสอบในปีปัจจุบันอย่างมีประสิทธิภาพ
- ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยต้องพิจารณาว่าผลกระทบจากสถานการณ์นั้นเกิดขึ้นชั่วคราวหรือถาวร หากผลกระทบนั้นเกิดขึ้นชั่วคราว ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาใช้ค่าเฉลี่ยของเกณฑ์เดิมที่ใช้ในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญได้ เช่น ใช้อัตราร้อยละของกำไรก่อนภาษีเฉลี่ย 3-5 ปีที่ผ่านมา เป็นเกณฑ์กำหนดระดับความมีสาระสำคัญ อาจพิจารณาเปลี่ยนเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญใหม่แทนได้ เช่น อาจเปลี่ยนไปใช้เกณฑ์อัตราร้อยละของรายได้รวมหรืออัตราร้อยละของสินทรัพย์รวมแทน เนื่องจากเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเดิมไม่เหมาะสมกับสถานการณ์



ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรค Covid-19 ทำให้ต้องเว้นระยะห่าง ลดการรวมกลุ่มของคนจำนวนมาก หรือหลีกเลี่ยงการสัมผัส ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีรวบรวมหลักฐานประกอบการตรวจสอบยากมากขึ้น ส่งผลให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการทำงานใหม่ให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันด้วยการประยุกต์วิธีการตรวจสอบระยะไกล (หรือที่เรียกว่า Remote Audit) อย่างไรก็ตาม ประเด็นปัญหาสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเผชิญหากใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล คงหนีไม่พ้น เรื่องความน่าเชื่อถือของหลักฐาน และการรักษาความลับของลูกค้า

ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบเพื่อยืนยันว่า หลักฐานจากการตรวจสอบระยะไกลที่ผู้สอบบัญชีได้รับ เป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้ ไม่ได้ถูกบิดเบือน หรือแก้ไข

- ใช้ลายเซ็นดิจิทัล และ Business e-Mail ในการรับ-ส่งเอกสารผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์และมีเทคนิคต่าง ๆ ประกอบเพื่อให้มีการตรวจสอบความมีตัวตนของผู้ส่งข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์นั้น เช่น Encrypt File การโทรสอบถาม เป็นต้น
- หากเป็นเอกสารที่มีความสำคัญมากอาจต้องทำการถ่ายวิดีโอขณะส่งเอกสารทางอีเมลเพื่อให้มั่นใจว่า เป็นเอกสารฉบับจริง และไม่ได้ถูกบิดเบือนข้อมูลก่อนส่งให้ผู้สอบบัญชี แต่ถ้าหากเอกสารนั้นเป็นความลับขั้นสูงและไม่สามารถส่งผ่านทางออนไลน์ได้ อาจใช้วิธีส่งไฟล์เอกสารทาง Removable Disks ที่ใส่รหัสผ่านไว้ โดยต้องส่งผ่านบริษัทขนส่งด่วนที่มีความน่าเชื่อถือและต้องส่งให้ผู้สอบบัญชีโดยตรง
- ใช้ Virtual Technology ต่าง ๆ ประกอบการตรวจสอบ และบันทึกวิดีโอเก็บไว้เป็นหลักฐาน
- ทดสอบซ้ำโดยการถามคำถาม เพื่อตรวจสอบว่าคำตอบที่ได้รับนั้น สอดคล้องกับเอกสารที่ลูกค้าส่งมาให้

ตัวอย่างวิธีการป้องกันข้อมูลรั่วไหลจากการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล

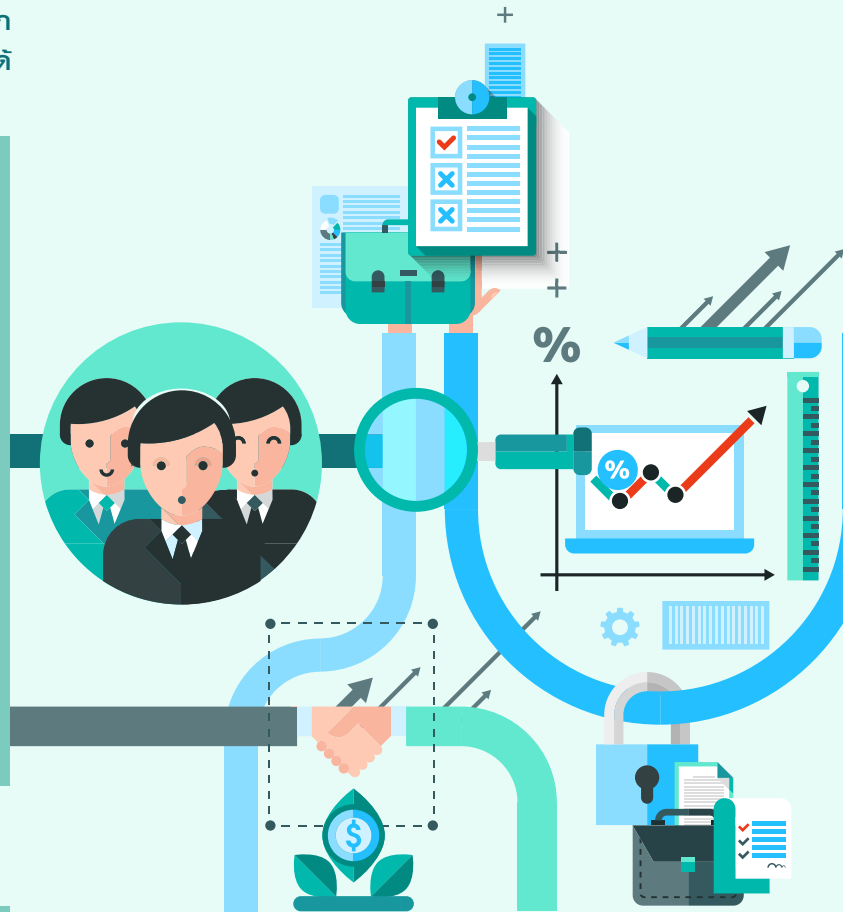
- จำกัดสิทธิ์ในการเข้าถึงไฟล์เอกสาร เช่น ใช้รหัสผ่าน สแกนลายนิ้วมือ หรือให้เข้าถึงเอกสารแบบ Encrypt File ที่มีความสำคัญ หรือให้เข้ารหัสยืนยันตัวตนมากกว่า 1 ขั้นตอน
- ตั้งค่าห้องประชุมแบบไม่ใช้สาธารณะ และไม่นั่งทำงานในสถานที่ที่มีผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องอยู่ด้วย
- ติดตั้งโปรแกรมป้องกันไวรัส หรือ Firewall เพื่อป้องกันการเจาะหรือขโมยข้อมูล
- เลือกใช้โปรแกรม หรือ Platform ในการรับ-ส่งข้อมูลที่มีความปลอดภัย และความเป็นส่วนตัวสูง

นอกจากผู้สอบบัญชีจะต้องปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่ไม่ปกติแล้ว ผู้สอบบัญชียังจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเชิญผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อพิจารณาอีกหลายประเด็นที่สำคัญ ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากการแพร่ระบาดของโรค Covid-19 โดยเฉพาะเรื่อง ความสมเหตุสมผลของการดำเนินงานต่อเนื่อง การกระทำผิดเงื่อนไขสัญญาจนส่งผลทำให้กิจการต้องจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่ การพิจารณาความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้การค้าและลูกหนี้เงินให้กู้ยืม การพิจารณาเรื่องการต่ออายุของสินทรัพย์ ไม่ว่าจะเป็นสินค้ายืดหยุ่น เครื่องจักร หรือแม้แต่อาคารหรือโรงงานของกิจการ รวมทั้งมูลค่าของเงินลงทุน

การอ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562). คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี. กรุงเทพมหานคร: บริษัท แอคทีฟ พรินท์ จำกัด.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555-2563). มาตรฐานการสอบบัญชี (รหัส 200-810) (ฉบับปรับปรุง). กรุงเทพมหานคร: บริษัท พี.เอ.ลิฟวิ่ง จำกัด.



ขั้นตอนสรุปผลการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานจำเป็นต้องมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอและเหมาะสมตลอดงานตรวจสอบในช่วงสถานการณ์ Covid-19 โดยอาจปรับเปลี่ยนรูปแบบการสอบทานให้เหมาะสมเพื่อให้แน่ใจว่า งานตรวจสอบยังคงไว้ซึ่งคุณภาพ เช่น ต้องให้คำปรึกษากับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในเวลาที่เหมาะสม พร้อมทั้งต้องสอบทานเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเป็นระยะ ๆ ตามความคืบหน้าของงานอย่างสม่ำเสมอ โดยการประยุกต์วิธีการสอบทานระยะไกล นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานยังต้องทำงานประสานกับผู้สอบทานคุณภาพงาน โดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องสอบทานกระดาษทำการเสร็จก่อนที่จะให้ผู้สอบทานคุณภาพงานปฏิบัติงาน และต้องไม่ลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีจนกว่าการสอบทานคุณภาพงานจะเสร็จสมบูรณ์ อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล หรือวิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตโดยสถานการณ์ และถ้าผลกระทบนั้นมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาแสดงความเห็นในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป