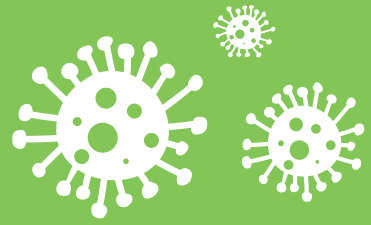


# การปฏิบัติงานตรวจสอบ ในสถานการณ์โรคระบาด



การแพร่ระบาดของโรค COVID-19 ได้นำไปสู่มาตรการต่าง ๆ ได้แก่ การรักษาระยะห่างทางสังคม (Social Distance) ซึ่งได้เปลี่ยนวิธีการทำงานของผู้สอบบัญชีและลูกค้าของผู้สอบบัญชี

สภาพแวดล้อมดังกล่าวยังเปลี่ยนแปลงสภาพทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญสำหรับหลายกิจการและการเปลี่ยนแปลงนั้น ยังคงดำเนินต่อไป ผู้สอบบัญชีต้องพร้อมที่จะตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลง

ดังกล่าว ในขณะเดียวกันต้องรักษาคุณภาพในการตรวจสอบและการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้เผยแพร่บทความสรุปมุมมองในการปฏิบัติงานตรวจสอบในสถานการณ์โรคระบาดสรุปได้ดังนี้

ตัวอย่าง เรื่องที่ควรพิจารณาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น

## หลักฐานการสอบบัญชี

การจำกัดการเข้าถึงสถานประกอบการของลูกค้าทำให้ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบอื่นและปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมและยังคงเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีผ่านทางไกล (Remote Access) และการเชื่อมต่อเทคโนโลยีต่าง ๆ มากขึ้นการเปลี่ยนแปลงข้างต้นส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี และต้องใช้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพเพิ่มมากขึ้นด้วย

หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยการเข้าถึงทางไกล ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณาว่ารายงานของผู้สอบบัญชีสามารถนำเสนอค่าเข้าได้หรือไม่ ซึ่งรวมถึงการแสดงความเห็นในรายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (หากจำเป็น)

## 01 การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีโดยการเข้าถึงทางไกล

### ความท้าทาย



อาจมีความเป็นไปได้ที่ไม่สามารถเข้าถึงเอกสารหลักฐานของลูกค้าทางกายภาพ

### เรื่องที่ควรพิจารณาในทางปฏิบัติ

วิธีการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีอื่นจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่เฉพาะและสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ และลักษณะของความเสี่ยงโดยเฉพาะที่ระบุไว้ ซึ่งอาจรวมถึง

- การรวบรวมหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์มากขึ้น หรือเอกสารหลักฐานในรูปแบบสแกน (Scanned Documentation) จากลูกค้า หรือผ่านหนังสือยืนยันยินยอมบุคคลที่สามารถทางอิเล็กทรอนิกส์
- การใช้เทคโนโลยีที่จะปฏิบัติงานเหมือนการทดสอบการปฏิบัติ (Walkthrough) และทดสอบการควบคุมผ่านทางแบ่งปันหน้าจอสด (Live Screenshares) และวิดีโอสด (Live Video)

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาซึ่งวิธีการอื่น และสิ่งสำคัญที่ได้รับจากการทำความเข้าใจกระบวนการและการควบคุมในการจัดทำเอกสารของลูกค้า ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณาวิธีการอนุมัติเอกสารรวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลภายในและ/หรือแหล่งข้อมูลภายนอกที่สอดคล้องกัน

### ความท้าทาย



ลูกค้าอาจไม่สามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดได้ หรือผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้

### เรื่องที่ควรพิจารณาในทางปฏิบัติ

ในบางสถานการณ์ ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าการสังเกตการณ์ระยะไกลให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ อาจพิจารณาตัวอย่างปัจจัยต่าง ๆ รวมถึง

- ความเป็นไปได้ในการตั้งค่าแบบ Live Feed และการรับภาพของการดำเนินงานทั้งหมดมีประสิทธิภาพหรือไม่ เพื่อการตรวจนับ
- มีบุคลากรที่มีความเป็นอิสระจากเจ้าหน้าที่ของกิจการที่รับผิดชอบสินค้าคงเหลือ ซึ่งสามารถใช้งานกล้องหรืออุปกรณ์บันทึกอื่น ๆ
- การกระหายยอดและเอกสารอื่น ๆ สามารถบันทึกสด (Captured Live) และหากผู้สอบบัญชีมีข้อสงสัยสามารถขอให้เปิดกล่องตรวจตราสินค้าคงเหลือได้
- อาจจำเป็นต้องมีหลักฐานอื่นเพิ่มเติมและพร้อมใช้ ตัวอย่างเช่น ผลลัพธ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือในงวดก่อนที่บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual) หรือแบบสิ้นงวด (Periodic)

### ความท้าทาย



ความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญ และการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมอย่างรวดเร็ว ทำให้ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจที่ซับซ้อนมากขึ้น

### เรื่องที่ควรพิจารณาในทางปฏิบัติ

- ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาความสมเหตุสมผลของการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องและการประมาณการทางบัญชีอื่น ๆ ของผู้บริหาร สิ่งที่สำคัญ คือ การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพสำหรับการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- การจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างทันท่วงทีมีความสำคัญอย่างยิ่งในสภาพแวดล้อมปัจจุบัน การตัดสินใจอาจสมเหตุสมผลในช่วงเวลาหนึ่ง แต่หากสถานการณ์นั้นเปลี่ยนแปลงไปไม่จำเป็นต้องกลับไปพิจารณาและจัดทำใหม่
- เอกสารประกอบการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญในการอธิบายเหตุผลของผู้สอบบัญชีในการใช้ดุลยพินิจสำหรับสถานการณ์ในขณะนั้น
- ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารจำเป็นต้องตัดสินใจบนพื้นฐานของความเป็นจริงที่ทราบและเหตุการณ์ ณ เวลานั้น

## ประมาณการทางบัญชี

ลักษณะของประมาณการทางบัญชีเกี่ยวข้องกับข้อสมมติและความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า รวมทั้งกระบวนการและวิธีการคำนวณที่ซับซ้อน ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินหลายรายการ

ในสภาพแวดล้อมปัจจุบัน ผู้บริหารจะกำหนดสมมติฐาน รับข้อมูล และพัฒนาการจัดทำประมาณการได้ยากมากขึ้น ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความท้าทายในการตรวจสอบดุลยพินิจและข้อสมมติของฝ่ายบริหาร

### ความท้าทาย



กิจการบางแห่งอาจไม่เคยเผชิญกับสภาพแวดล้อมของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เพิ่มสูงขึ้นเช่นนี้มาก่อนและอาจจำเป็นต้องกำหนดแนวทางในการคำนวณประมาณการที่รัดกุมมากขึ้น ในทางกลับกันผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพิ่มเติมเพื่อประเมินว่าประมาณการทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นสมเหตุสมผลหรือไม่ในบริบทของการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง และความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ

### เรื่องที่ควรพิจารณาในทางปฏิบัติ

- สร้างความมั่นใจในการมีส่วนร่วมกับผู้ลูกค้าตั้งแต่เนิ่น ๆ เพื่อทำความเข้าใจว่าพวกเขากำลังรับมือกับความท้าทายในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอย่างไร รวมถึงทำให้ลูกค้าทราบถึงระดับของเอกสารที่จำเป็นในการจัดเตรียมให้กับผู้สอบบัญชี
- ความจำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี เช่น ผู้เชี่ยวชาญในการวัดมูลค่า
- ทบทวนการตัดสินใจในระหว่างการตรวจสอบ รวมถึงทบทวนการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองต่อความเสี่ยงตามความจำเป็น
- ดึงตัวต่อการเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงจากการทุจริตหรือความลำเอียงของผู้บริหาร และให้ความสำคัญกับการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- การประเมินขอบเขตของความไม่แน่นอนในมูลค่าการประมาณการว่ามีผลกระทบต่องบการเงินหรือไม่ ซึ่งอาจจำเป็นต้องออกหน้ารายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป
- การประเมินความโปร่งใสของผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับระดับของความไม่แน่นอน

## การสอบทานคุณภาพงาน

กิจการต่าง ๆ จะมีเกณฑ์ของความจำเป็นในการสอบทานคุณภาพงานที่แตกต่างกัน แต่ด้วยสภาพแวดล้อมของโรคระบาด ความกดดันและความไม่แน่นอนที่เพิ่มขึ้น หากสถานการณ์ดังกล่าวเพิ่มมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาแสดงความเห็นในรายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งมีแนวโน้มว่าจำเป็นต้องมีการสอบทานคุณภาพงานมากขึ้นด้วย

### ความท้าทาย



วัตถุประสงค์ของการสอบทานคุณภาพงานไม่เปลี่ยนแปลงแต่การสอบทานอาจจำเป็นต้องใช้วิธีการที่แตกต่างออกไปในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานเข้าถึงทางไกล

### เรื่องที่ควรพิจารณาในทางปฏิบัติ

- การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพระหว่างผู้สอบทานและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นสิ่งสำคัญที่ต้องรักษาไว้
- ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีนัยสำคัญมากขึ้นกว่าเดิมตลอดทุกขั้นตอนของการตรวจสอบและผู้สอบทานจะต้องประเมินวัตถุประสงค์ของเรื่องเหล่านั้น
- จะเป็นประโยชน์มากขึ้น หากผู้สอบทานพิจารณาประเด็นการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญได้เร็ว
- สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการขนาดกลางหรือขนาดย่อมอาจจำเป็นต้องมีส่วนร่วมกับผู้สอบทานภายนอกนอกเหนือจากการปฏิบัติงานของตนเอง