

ครั้งที่ 49 (2/2564)

ข้อ 1 บริษัท กชค จำกัด(มหาชน) ทำกิจการร้านอาหารมีหลายสาขา อยู่ในห้างสรรพสินค้าถูกจำกัดด้วยสถานการณ์ COVID-19 ต้องพักกิจการทั้งสำนักงานใหญ่และสาขา ตั้งแต่ 2563 ถึง 2564 พนักงานส่วนใหญ่อยู่บ้าน work from home และบริษัท มีเงินกู้ยืมระยะยาว

หากท่านเป็นผู้สอบบัญชี ท่านจะวางแผนการตรวจสอบโดยตอบสนองต่อประเด็นในต่อไปนี้อย่างไร

1. ผลกระทบCOVID-19ต่อการประเมินความเสี่ยงของบัญชีการปรับปรุงสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่า (5คะแนน)
2. ผลกระทบCOVID-19ต่อการประเมินความเสี่ยงของบัญชีเงินกู้ระยะยาวจากธนาคาร (5 คะแนน)
3. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถทดสอบการควบคุมได้เหมือนปีก่อน จะส่งผลกระทบต่อตรวจสอบเนื้อหาสาระของบัญชีรายได้อย่างไร (5 คะแนน)
4. ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีได้เนื่องจากพนักงานติดโควิด จึงเลื่อนตรวจนับตอนสิ้นปี (5 คะแนน)

แนวคำตอบ

ผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19

1) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เนื่องจากผู้ปฏิบัติงานอาจไม่สามารถปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2) ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีตรวจสอบแบบ Remote Audit ได้แก่

- ให้ลูกค้าส่งเอกสารหลักฐานอยู่ในรูปของอิเล็กทรอนิกส์ หรือแปลงเอกสารในรูปของกระดาษให้อยู่ในรูปแบบเพิ่มข้อมูลมาให้ผู้สอบบัญชี

- การสอบถาม หรือสัมภาษณ์ลูกค้าจะดำเนินการผ่านการประชุมออนไลน์ Video Conference เช่น การใช้โปรแกรม Zoom

- ใช้ Data analytics เข้ามาวิเคราะห์ความเสี่ยง หรือระบุสัญญาณหรือข้อมูลที่ผิดปกติ เพื่อจะนำไปวางแผนและดำเนินการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

- ควรใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) เลือกตัวอย่างรายการในเพิ่มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ตามคุณลักษณะเฉพาะที่ต้องการ หรือทดสอบประชากรทั้งหมดแทนการยกตัวอย่าง

1. วิธีการตรวจสอบการปรับปรุงสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่า

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่า

เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 คือ การด้อยค่าของสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่า

1.1 ผู้สอบบัญชี ใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) ประเมินความน่าเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่า

1.2 ผู้สอบบัญชี ต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจากการปรับปรุงสิทธิการเช่าสินทรัพย์วิธีการเช่า เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

1.3 ผู้สอบบัญชี ต้องใช้ **Data analytics** วิเคราะห์ข้อบ่งชี้รายการที่ผิดปกติ การปรับปรุงสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่า เพื่อใช้ในการวางแผนการตรวจสอบ

1.4 ประเมินความเสี่ยงพหุของการตั้งการด้อยค่าของสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ดังนี้

- 1) ประเมินความเหมาะสมของวิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของผู้บริหาร
- 2) สอบถามผู้บริหารในเชิงทดสอบเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่สำคัญที่นำมาใช้ดังนี้
 - ทดสอบสมมติฐานที่ใช้ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานในอนาคตและอัตราการเติบโตของกิจการที่ใช้ในการคำนวณประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้จากสิทธิการเช่าและสินทรัพย์สิทธิการเช่า
 - ทดสอบความเหมาะสมของอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณประมาณการกระแสเงินสดว่าเป็นไปตามต้นทุนเงินทุนของกิจการ

2. วิธีการตรวจสอบบัญชีเงินกู้จากธนาคาร

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชีเงินกู้จากธนาคารเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 คือการผิคนัดชำระเจ้าหนี้เงินกู้

2.1 ผู้สอบบัญชี ใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) ประเมินความน่าเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับบัญชีเงินกู้ยืมจากธนาคาร

2.2 ผู้สอบบัญชี ใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) ต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดของบัญชีเงินกู้ยืมจากธนาคารเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

- 2.3 ใช้ Data analytics วิเคราะห์บัญชีเงินกู้ยืมจากธนาคาร สรุปยอดคงเหลือในงวดปัจจุบันกับงวดก่อน รวมถึงวิเคราะห์ความสำคัญกับบัญชีที่เกี่ยวข้อง หรือรายการที่ผิดปกติเช่น ดอกเบี้ยจ่ายและดอกเบี้ยค้างจ่าย
- 2.4 ตรวจสอบการอนุมัติการกู้ยืมเงิน โดยการสอบทานสัญญาเงินกู้ และอ่านรายงานการประชุมคณะกรรมการ
- 2.5 ตรวจสอบยอดคงเหลือยกมา ณ วันต้นงวด กับกระดาษทำการปีก่อน
- 2.6 ขอรายละเอียดเงินกู้ยืมจากธนาคาร และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ทดสอบการบวกเลขและทดสอบการคำนวณ
- 2.7 ขอคำยืนยันโดยตรงจากธนาคาร(Bank confirmation)เป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ โดยขอคำยืนยันเกี่ยวกับยอดคงเหลือสิ้นงวด
- 2.8 ตรวจสอบยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดได้รายละเอียดกับบัญชีคุมยอดในบัญชีแยกประเภททั่วไป
- 2.9 ทดสอบการคำนวณดอกเบี้ยจ่ายและดอกเบี้ยค้างจ่าย สำหรับงวดและเปรียบเทียบบัญชีดังกล่าวกับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไป
- 2.10. ตรวจสอบการเคลื่อนไหวบัญชีเงินกู้ยืมธนาคาร โดยใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) เลือกตัวอย่างรายการบัญชีเงินกู้ยืมธนาคารเป็นแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เช่น
- ตรวจสอบบัญชีที่ได้รับจากการกู้ยืมกับหลักฐานการรับเงินที่กิจการ Scan ส่งมา
 - ตรวจสอบการจ่ายเงินต้นและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างงวดกับหลักฐานการจ่ายเงินที่กิจการScanส่งมา
 - ตรวจสอบยอดคงเหลือณสิ้นงวดกับหลักฐานการชำระหลังวันสิ้นงวด เช่น ใบเสร็จรับเงิน

3. วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของบัญชีรายได้

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชีรายได้เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 คือประมาณการทางบัญชี การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญอาจไม่เพียงพอ หรือผู้บริหารอาจเพิ่มยอดขายโดยการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสม

- 3.1 ผู้สอบบัญชี ใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) ประเมินความน่าเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับบัญชีรายได้
- 3.2 ผู้สอบบัญชี ใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) ต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดของบัญชีรายได้ เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 เช่น การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญอาจไม่เพียงพอ

3.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบ

1) เทียบยอดขายรวมปีนี้กับปีก่อน

2) ทดสอบการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินเช่นหนี้สงสัยจะสูญต่อขายสุทธิ อัตราการหมุนเวียนลูกหนี้การค้า

3.2 การทดสอบรายละเอียดของรายการ ส่งตรวจการบันทึกรายการตามเอกสารหลักฐาน การบันทึกบัญชีขายสินค้าตรงตามรายการข้อมูลในใบกำกับสินค้า

3.3 สอบการตัดยอดขายและสินค้านำรับคืนระหว่างงวด

3.4 ทดสอบการตัดยอดการชำระเงินในวันสิ้นงวด เช่นตรวจนับยอดเงินค้างชำระและตรวจสอบการบันทึกบัญชีเงินฝากธนาคาร

3.5 การทดสอบรายละเอียดยอดคงเหลือ ส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้และติดตามข้อโต้แย้ง สุ่มทดสอบลูกหนี้ที่ไม่ได้แจ้งข้อโต้แย้งหรือตอบรับ เนื่องจากลูกหนี้อาจไม่มีความสามารถในการชำระหนี้ในสถานการณ์ COVID-19

3.6 ประเมินความเสี่ยงของการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ดังนี้

1) สอบทานยอดรวมของหนี้ที่มีอายุครบกำหนดตามเกณฑ์การตัดหนี้สูญว่าถูกต้องตรงตามที่บันทึกในบัญชี

2) ศูนย์ทดสอบการวิเคราะห์อายุหนี้ว่าตรงกับข้อมูล

3) ในส่วนของลูกหนี้ที่ค้างชำระเกินกำหนดเวลา พิจารณารายการเอกสารที่ยืนยันถึงการชำระเงินล่าช้า และพิจารณาถึงศักยภาพในการชำระเงินของลูกหนี้

4) ประเมินความเสี่ยงพอในการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และสอบทานรายการคำนวณ

5) ประเมินความเสี่ยงพอของการเปิดเผยข้อมูลของกลุ่มบริษัทและของบริษัทเกี่ยวกับลูกหนี้การค้า และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

4. วิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือหลังสิ้นปี

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชีสินค้าคงเหลือเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 คือ ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัยไม่เพียงพอเนื่องจากจำหน่ายได้ช้า และสินค้าคงเหลือไม่ตรงกับความเป็นจริง

4.1 ผู้สอบบัญชี ใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) ประเมินความน่าเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

4.2 ผู้ตรวจสอบ ต้องเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าในภายหลัง และกระทบยอดสินค้าคงเหลือณวันที่ตรวจนับไป ณ วันสิ้นปี

4.3 ผู้ตรวจสอบ ทดสอบผลการตรวจนับ โดยต้องเปรียบเทียบผลการตรวจนับที่ทำโดยผู้ตรวจสอบกับจำนวนที่กิจการตรวจนับได้

4.4 การสังเกตการตรวจนับ ผู้ตรวจสอบต้องดูสภาพ และคุณภาพของสินค้าต่างๆด้วย ทั้งสินค้าเก่า หรือสินค้าสมัยหรือจำหน่ายได้ซ้ำเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

4.5 ผู้สอบบัญชี ต้องทดสอบการยอดซื้อ และตัดยอดขาย

4.6 ผู้สอบบัญชี สอบถามเกี่ยวกับสินค้าล้าสมัยเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 และสินค้าที่ส่งไปจำหน่ายหรือค้าประกันเงินกู้

4.7 สอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับนโยบายการตั้งค่าเพื่อสินค้าล้าสมัย

4.7 ผู้สอบบัญชี ต้องประเมินความเพียงพอของการตั้งค่าเพื่อสินค้าล้าสมัย และตรวจทานรายการ