

การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในสถานการณ์การระบาดของโควิด-19 Gathering Audit Evidence in the COVID-19 Pandemic Situation

นภาพร ชูเปียเต็ง^{1*} จันทรลอย เลขทิพย์² ริณรภัทร์ ปิ่นมี³
^{1*} Navaporn Koopeateng Janloy Lekthip² Rinrabhat Pinmee³

^{*1,2} คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยรัตนบัณฑิต
ถนนลาดพร้าว ซอย 107 แขวงคลองจั่น เขตบางกะปิ กรุงเทพมหานคร 10240
Faculty of Accountancy, Rattana Bundit University
Ladprao Road, Soi 107, Khlong Chan Subdistrict, Bang Kapi District, Bangkok 10240 Thailand
Corresponding author. Email: dounq24@hotmail.com

Article Info:

Received: March 16, 2022

Revised: June 22, 2022

Accepted: June 26, 2022

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในช่วงการระบาดของโควิด-19 ข้อมูลที่ศึกษารวบรวมมาจากบทสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชี และบทความที่เกี่ยวข้อง ผลการศึกษา พบว่าจากสถานการณ์โควิด-19 ระบาดส่งผลให้การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีการปรับเปลี่ยนวิธีการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งมีลักษณะเป็นแบบ การตรวจประเมินระยะไกล การเข้าถึงเอกสารหลักฐานในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือเอกสารหลักฐานในรูปแบบสแกน การประชุม การสัมภาษณ์ทางไกลผ่านระบบวิดีโอคอนเฟอร์เรนซ์ การตรวจนับสินค้าคงเหลือแบบไลฟ์สด การใช้เทคโนโลยีคลาวด์ในการทำงานร่วมกัน การปรับเปลี่ยนวิธีการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในช่วงแรกของการระบาดส่งผลให้เกิดปัญหาในการตรวจสอบ เช่น การสื่อสารที่ผิดพลาด ความล่าช้าในการจัดส่งเอกสาร การปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามแผนงาน เป็นต้น แต่ผู้สอบบัญชีได้มีการปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชีให้ควบคุมมากขึ้นในปีถัดไปเพื่อลดปัญหาต่าง ๆ ที่เคยเกิดขึ้น และเพื่อให้การตรวจสอบมีคุณภาพ

คำสำคัญ: การสอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชี โควิด-19

Abstract

This article is intended to present the compilation of audit evidence during the COVID-19 outbreak. The study data was gathered from interviews with auditors and related articles. The results of the study revealed that due to the COVID-19 epidemic situation, auditors' auditing practices need to be modified in the method of collecting audit evidence, which is characterized as remote monitoring Access to documentary evidence in the form of electronic data or scanned documents, meetings, teleconferences via video conferencing live inventory counting Using cloud technology to work together. Modifications to the method of collecting audit evidence in the early stages of the outbreak resulted in audit problems such as miscommunication. Delays in Document Delivery performance that is not in accordance with the plan, etc., but the auditor has adjusted the audit plan to be more controlled in the next year to reduce various problems that have occurred and to ensure quality checks.

Keywords: auditing; audit evidence; COVID-19

บทนำ

ผู้ประกอบการต้องจัดทำงบการเงิน และยื่นงบการเงินต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้งบการเงินนั้นต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้คือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พ.ศ. 2472 มาตรา 1197 และพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 11 วรรคสี่ ของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องยื่นงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อนายทะเบียนภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชี (ยกเว้นห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 11 วรรค 4 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543) กรณีบริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด ต้องยื่นงบการเงิน ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อนายทะเบียนภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติในที่ประชุมผู้ถือหุ้น (Department of Business Development, 2021)

หากเป็นสถานการณ์ปกติ งบการเงินจะต้องยื่นในช่วงปลายเดือนพฤษภาคม (กรณีกิจการที่ปิดบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม) ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ซึ่งการตรวจสอบงบการเงินก็ต้องตรวจสอบให้แล้วเสร็จก่อนยื่นงบการเงิน

แน่นอนว่าการระบาดของโควิด-19 ที่เกิดขึ้นในปลายปี 2562 และเริ่มขยายตัวเป็นวงกว้างในต้นปี 2563 นั้นส่งผลกระทบต่อการค้าดำเนินชีวิตของคนทั้งโลก รวมทั้งประเทศไทย ทุกอาชีพต่างได้รับผลกระทบรวมทั้ง ผู้ตรวจสอบบัญชี งบการเงินก็ได้รับผลกระทบเช่นเดียวกัน เพราะการตรวจสอบงบการเงินนั้นตรวจสอบเพื่อให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การจะแสดงความเห็นได้นั้น

จะต้องมีการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมต้องเพียงพอและเหมาะสม ทั้งนี้การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี จะต้องเข้าไปยังสถานที่ทำงานของลูกค้า

ประเทศไทยพบผู้ป่วยโควิด-19 เป็นรายแรกนอกประเทศจีนและเป็นรายแรกของประเทศไทย เมื่อวันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2563 ผู้ป่วยเป็นหญิง วัย 61 ปี จากเมืองอู่ฮั่น ประเทศจีน ถูกส่งตัวเข้ารับการรักษาตัวไว้ในห้องแยกผู้ป่วยติดเชื้อทางอากาศ ที่สถาบันบำราศนราดูร (Ratnarathorn, 2020) ในเดือนมีนาคม รัฐบาลมีนโยบายให้ปิดสถานที่ที่มีคนมารวมตัวกันเป็นกิจวัตร ซึ่งเสี่ยงต่อการแพร่เชื้อได้ง่าย งดการจัดกิจกรรมรวมคนจำนวนมากที่มีความเสี่ยงสูงต่อการแพร่ระบาดของโรค และให้ทุกหน่วยงานพิจารณามาตรการเลื่อนเวลาทำงาน และการทำงานที่บ้าน (work for home) ซึ่งเป็นช่วงของการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งผู้ตรวจสอบบัญชีได้รับผลกระทบจากการระบาดของโควิด-19 และเมื่อผู้ตรวจสอบบัญชีต้องทำงานที่บ้านก็ต้องมีปรับเปลี่ยนวิธีการทำงาน ในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี แบบไม่มีในแผนงานตรวจสอบที่วางไว้

ผู้ตรวจสอบบัญชีที่ทำการสัมภาษณ์มาจากการค้นหาข้อมูลในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพ ในพระบรมราชูปถัมภ์ และเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ใช้วิธีการสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง (semi-structured interview) ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ตรวจสอบบัญชีจากการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชี และทำการศึกษารายละเอียดจากคำตอบที่ได้รับจากผู้ตรวจสอบบัญชี ร่วมกับการศึกษาวรรณกรรม บทความวิชาการ และบทความวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่ามีประโยชน์เป็นอย่างมากโดยเฉพาะในส่วนผลกระทบของโควิด-19 ต่อการตรวจสอบบัญชี ซึ่งก็ถือเป็นเรื่องใหม่สำหรับวิชาชีพสอบบัญชี ผู้เขียนจึงได้นำรายละเอียดดังกล่าวมาทำการศึกษาเพิ่มเติมและเรียบเรียงเป็นบทความวิชาการนี้ขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอวิธีการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ที่ผู้ตรวจสอบบัญชีใช้ในระหว่างที่มีการระบาดของโควิด-19

ซึ่งในบทความนี้คำว่า “ผู้ตรวจสอบบัญชี” หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

การตรวจสอบบัญชี

การตรวจสอบบัญชี คือ กระบวนการตรวจสอบอย่างเป็นระบบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือแนวทางปฏิบัติทางวิชาชีพที่กำหนดไว้ เพื่อทำการรวบรวม ประเมินหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นระหว่างงวด เช่น สมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานต่าง ๆ เป็นต้น ตลอดจนตรวจสอบรายงานทางการเงินว่าได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ และรายงานผลการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงิน ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และเผยแพร่ไปยังผู้ใช้งบการเงิน เพื่อใช้ในการตัดสินใจตามวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นการตรวจสอบบัญชีจึงควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และมีความเป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบ (Henchokchaichana, & Srijunpetch, 2020; Spa Consultant. Co. Ltd, 2014)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบไว้คือ เพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

หรือไม่ การที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินได้นั้นมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้อง รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อเป็นหลักฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีโดยการออกแบบและใช้วิธีการที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ และแสดงความเห็น ต่องบการเงินจากข้อสรุปที่ได้จากการสอบบัญชีที่ได้รับ

จากวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบบัญชีในช่วงต้นจะเห็นได้ว่าหลักฐานการสอบบัญชีมีความสำคัญต่อการสนับสนุนการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงข้อมูลจากบันทึกทางการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินและข้อมูลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 เรื่องหลักฐานการสอบบัญชี กำหนดไว้ว่าผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (Federation of Accounting Professions, 2020)

ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เป็นการประเมินเกี่ยวกับคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึงความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งใช้สนับสนุนข้อสรุปที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ส่วนความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี เป็นการประเมินเกี่ยวกับปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีเชิงปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการได้รับนั้นพิจารณาจากการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวม และประเมินหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้ ซึ่งกระบวนการสอบบัญชีแบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้ (Henchokchaichana, & Srijunpetch, 2020)

1. การวางแผนงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

1.1 การพิจารณารับงานสอบบัญชี ถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญต่อผู้สอบบัญชี เนื่องจากหากรับงานตรวจสอบกิจการที่มีความเสี่ยงสูง ย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงสูงตามไปด้วย

1.2 การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ เป็นขั้นตอนที่ผู้สอบบัญชีต้องศึกษา ทำความรู้จักกิจการ โดยการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ผู้สอบต้องทำการตรวจสอบ

1.3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น เป็นการศึกษเปรียบเทียบความสัมพันธ์ และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เพื่อช่วยในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ และระบุเรื่องที่จะเกิดความเสี่ยง และยังช่วยในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

1.4 การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะกำหนดความมีสาระสำคัญที่ตนยอมรับได้เพื่อใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบว่างบการเงิน

1.5 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้ และความเสี่ยงสืบเนื่อง

1.6 การทำความเข้าใจในระบบ การควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ความรู้เกี่ยวกับรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

- 1.7 การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี
2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุม (ถ้ามี) และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ การปฏิบัติงานตรวจสอบ จะตรวจสอบโดยแยกตามวงจรต่าง ๆ ได้แก่ วงจรรายได้ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต วงจรการลงทุน วงจรการจัดหาเงิน และการตรวจสอบที่สำคัญเพิ่มเติม
3. การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี ได้แก่ การประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี การเสนอรายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทบัญชีใหม่ การออกรายงานการสอบบัญชี

การตรวจสอบบัญชีระหว่างสถานการณ์การแพร่ระบาดของโควิด-19

ในการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชี ผู้เขียนได้มอบหมายให้นิสิตคณะการบัญชีชั้นปีที่ 4 เป็นผู้ช่วยในการเก็บข้อมูลและทำการสัมภาษณ์¹ โดยก่อนสัมภาษณ์ได้มีการอบรม ขั้นตอนในการสัมภาษณ์ เทคนิคการสัมภาษณ์ คำที่ควรใช้ไม่ควรใช้ บุคลิกภาพ การแต่งกายที่เหมาะสมก่อนมีการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชีจริง ซึ่งนิสิตที่เป็นผู้ช่วยในการสัมภาษณ์จะได้ฝึกการทำงานเป็นทีม และกล้าแสดงออก รวมทั้งเพื่อให้นิสิตได้รับแรงบันดาลใจดี ๆ จากผู้ตรวจสอบบัญชีโดยตรง ไม่ว่าจะเป็นประสบการณ์ในการทำงาน วิธีการรับมือแก้ปัญหาต่าง ๆ ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี ผู้เขียนได้ทำการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชีในช่วงปี พ.ศ. 2563 และปี พ.ศ. 2564 ทำการสัมภาษณ์ผ่านระบบออนไลน์ ซึ่งพบว่าผู้ตรวจสอบบัญชีที่นิสิตได้ทำการสัมภาษณ์รวม 3 ภาคเรียน มีจำนวนทั้งสิ้น 45 คน ดังรายละเอียดที่แสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1

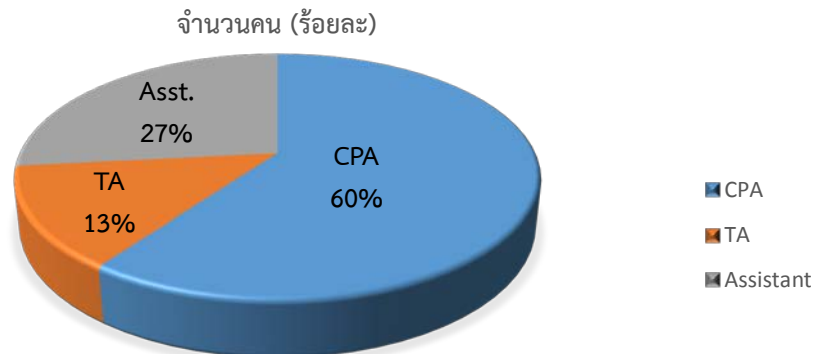
การสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชี

ภาคเรียน	ปีการศึกษา	ช่วงเวลาเรียน	ผู้ตรวจสอบบัญชีที่ทำการสัมภาษณ์ (คน)			
			CPA	TA	Asst.	รวม
ภาคฤดูร้อน	2562	เมษายน-พฤษภาคม 2563	1	-	3	4
ภาคเรียนที่ 1	2563	มิถุนายน-กันยายน 2563	17	6	6	29
ภาคเรียนที่ 1	2564	มิถุนายน-กันยายน 2564	9	-	3	12
		รวม	27	6	12	45
		ร้อยละ	60	13	27	100

**หมายเหตุ
 CPA ย่อมาจาก Certified Public Accountant หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
 TA ย่อมาจาก Tax Auditor หมายถึง ผู้สอบบัญชีภาษีอากร
 Asst. ย่อมาจาก Assistant หมายถึง ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

¹ ผู้ช่วยเก็บรวบรวมข้อมูล โดย นิสิตคณะการบัญชีกลุ่มการเรียน 6131801, 6011801, 6011802, 6011803, 6011804, 6121801 และ 6121801, เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ตรวจสอบบัญชีโดยใช้คำสัมภาษณ์ ผ่านทางระบบออนไลน์

ผู้ตรวจสอบบัญชีที่ให้สัมภาษณ์ แบ่งเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) จำนวน 27 คน คิดเป็นร้อยละ 60 เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 13 และเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Asst.) จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 27



ภาพที่ 1 ผู้ตรวจสอบบัญชีให้สัมภาษณ์แยกตามประเภทของผู้ตรวจสอบ

โควิด-19 ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีอย่างไร ?

การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีผู้ตรวจสอบบัญชีจะปฏิบัติ ณ สำนักงานของผู้สอบบัญชี และปฏิบัติงาน ณ สำนักงานของลูกค้า ซึ่งจากการรวบรวมบทสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชีที่นิตินิตจัดทำขึ้น พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีส่วนหนึ่งได้รับผลกระทบเพียงเล็กน้อย และไม่ต้องทำงานที่บ้าน ยังคงทำงานที่สำนักงานสอบบัญชี แต่ลดการเข้าพบลูกค้า เน้นการใช้โทรศัพท์ ปัจจัยที่ผู้ตรวจสอบบัญชีไม่ การทำงานที่บ้าน คือ สถานที่ทำงานกับที่พักอยู่ใกล้กัน ไม่ต้องใช้รถโดยสารสาธารณะ สถานที่ในการทำงานไม่แออัด มีพื้นที่ส่วนตัวและมีการเว้นระยะห่างคอยข้างมากเพียงพอ บริษัทให้เข้างานสายได้ไม่ต้องไปเวลาเร่งด่วนแต่เพิ่มเติมในส่วนของการป้องกันดูแลตัวเองจากโควิด-19 โดยการใส่หน้ากากอนามัยตลอดเวลา ล้างมือบ่อย ๆ วัคซีนตามบริษัทลูกค้าบ้าง หลีกเลี่ยงการไปในที่ผู้คนหนาแน่น

ขณะที่ผู้ตรวจสอบบัญชีอีกกลุ่มหนึ่งที่ได้รับผลกระทบค่อนข้างมากและต้องทำงานที่บ้าน เนื่องจากสำนักงานสอบมีพื้นที่จำกัด ไม่สามารถเว้นระยะห่างระหว่างบุคคลในการปฏิบัติงานได้ และสำนักงานสอบบัญชีมีนโยบายให้ทำงานที่บ้านเป็นส่วนใหญ่เพื่อป้องกันการติดเชื้อ โดยจะเข้าสำนักงานแค่ช่วงส่งงานให้หัวหน้าตรวจสอบเท่านั้น

การเข้าตรวจสอบ ณ สำนักงานของลูกค้า โดยปกติแล้วการตรวจสอบจะต้องเข้าไปยัง ณ สำนักงานของลูกค้า เพื่อทำการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี แต่สถานการณ์โควิด-19 ส่งผลกระทบทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่สามารถเข้าทำการตรวจสอบ ณ สำนักงานของลูกค้าได้ เนื่องจากผู้ตรวจสอบบัญชี และลูกค้ากลัวติดโควิด-19 อีกทั้งสำนักงานของลูกค้าบางรายมีการหยุดกิจการให้พนักงานทำงานที่บ้าน แต่ก็ยังมีลูกค้าที่เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งจะต้องจัดทำงบการเงินให้ทันตามกำหนดเวลาพนักงานจึงยังต้องเข้าทำงานตามปกติ ผู้ตรวจสอบบัญชีก็ยังคงสามารถเข้าทำการตรวจสอบ และรวบรวมหลักฐาน ณ สำนักงานของลูกค้าได้ตามปกติ เพียงแต่มีการปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบเพื่อให้มีการเว้นระยะห่าง และลดจำนวนทีมงานตรวจสอบให้น้อยลง

วิธีการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในแบบฐานวิถีชีวิตใหม่เป็นอย่างไร ?

จากการระบาดของโควิด-19 ส่งผลให้เกิดการใช้ชีวิตในแบบฐานวิถีชีวิตใหม่ หรือที่เรียกว่า New Normal หมายถึงรูปแบบการดำเนินชีวิตอย่างใหม่ที่แตกต่างจากอดีตอันเนื่องมาจากมีบางสิ่งมากระทบ จนแบบแผนและแนวทางปฏิบัติที่คนในสังคมคุ้นเคยอย่างเป็นปกติและเคยคาดหมายล่วงหน้าได้ต้องเปลี่ยนแปลงไปสู่วิถีใหม่ภายใต้หลักมาตรฐานใหม่ที่ไม่คุ้นเคย (Royal Society of Thailand, 2020) แม้ผู้ตรวจสอบบัญชีบางรายจะไม่ได้รับผลกระทบ ได้รับผลกระทบน้อย หรือได้รับผลกระทบค่อนข้างมาก จะการทำงานที่บ้านหรือไม่ แต่สถานการณ์ในปัจจุบันก็ไม่สามารถทำงานตรวจสอบแบบเดิมได้ร้อยละ 100 การทำงานของผู้ตรวจสอบบัญชีจึงต้องมีการปรับเปลี่ยนไปตามสถานการณ์ ซึ่งอนาคตก็ยังไม่ใครทราบได้ว่าโควิด-19 จะอยู่กับเราไปอีกนานแค่ไหน แม้มาตรฐานการสอบบัญชียังคงเหมือนเดิม การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชียังคงต้องให้ความสำคัญเหมาะสมและเพียงพอ เพื่อนำไปสู่การสรุปผลการตรวจสอบและให้ผู้สอบแสดงความคิดเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีในช่วงโควิด-19 ระบาดได้เกิดการเปลี่ยนแปลงไป จากการรวบรวมบทสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชีที่นิสิตจัดทำขึ้น การตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานในช่วงโควิด-19 ระบาดมีการปรับเปลี่ยนวิธีการดังนี้

ตารางที่ 2

เปรียบเทียบการตรวจสอบและการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีก่อนและระหว่างการแพร่ระบาดของโควิด-19

ลำดับที่	การตรวจสอบและการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี	
	ก่อนโควิด-19 ระบาด	หลังโควิด-19 ระบาด
1	การเข้าตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบ ณ สำนักงานของลูกค้าตามแผนการสอบบัญชีที่วางไว้	ลดการเข้าตรวจสอบและรวบรวมหลักฐาน ณ สำนักงานของลูกค้า วัตุไ้ และสวมหน้ากากอนามัยตลอดเวลา ล้างมือ หลังหยิบจับเอกสารต่าง ๆ
2	การตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ณ สำนักงานของลูกค้า เมื่อมีปัญหา ข้อสงสัยจะ สอบถามและพูดคุยกันโดยตรงกับพนักงานของลูกค้า	ลูกค้าจะนำแฟ้มเอกสารหลักฐานมาให้ เน้นการพูดคุยกันผ่านทางโทรศัพท์สำนักงาน แทนการคุยกันโดยตรง และสวมหน้ากากอนามัยตลอดเวลา ล้างมือหลังหยิบจับเอกสารต่าง ๆ
3	การเข้าตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบ ณ สำนักงานของลูกค้า เดิมจะมีทีมงานจำนวนมากเพื่อใช้เวลาการตรวจสอบให้น้อยที่สุด	ต้องลดทีมงานในการตรวจสอบลง เช่น เดิมส่งทีมเข้าตรวจสอบ 8 คน ก็จะลดลงเหลือแค่ 4 คน เพราะต้องเว้นระยะห่างของแต่ละคน (social distancing)
4	การประชุมกับทีมงานตรวจสอบ ในห้องประชุม ณ สำนักงานสอบบัญชี	ประชุมผ่านทาง ออนไลน์ เช่น Line video call, Zoom, FaceTime, Facebook Messenger, Microsoft Teams, Google Meet เป็นต้น
5	การประชุมกับลูกค้า ในห้องประชุม ณ สำนักงานของลูกค้า	

ตารางที่ 2 (ต่อ)

เปรียบเทียบการตรวจสอบและการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีก่อนและระหว่างการแพร่ระบาดของ
โควิด-19

ลำดับที่	การตรวจสอบและการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี	
	ก่อนโควิด-19 ระบาด	หลังโควิด-19 ระบาด
6	การสัมภาษณ์พนักงานของลูกค้าเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี	สัมภาษณ์ผ่านทางออนไลน์ เช่น Line video call, Zoom, FaceTime, Facebook Messenger, Microsoft Teams, Google Meet เป็นต้น
7	การรวบรวมหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ณ สำนักงานของลูกค้า	<ul style="list-style-type: none"> - กรณีบริษัทที่มีรายการค้าไม่มากจะให้ลูกค้าสแกนเอกสารเป็นไฟล์ PDF หรือส่งเป็น ไฟล์ Word ไฟล์ Excel ทางอีเมล - กรณีบริษัทลูกค้ามีเอกสารจำนวนมากจะให้ส่งเอกสารให้ทางทางไปรษณีย์ หรือ Grab - การแบ่งปันไดรฟ์ (share drive) - มีการสร้างฐานข้อมูล เหมือนเว็บบอร์ดให้ลูกค้าทุกคนนำข้อมูลรายละเอียดไปโพสต์ไว้ และผู้ตรวจสอบบัญชีก็จะเข้าไปโหลดไฟล์นั้นมาตรวจสอบ
8	การใช้โปรแกรมของลูกค้า ณ สำนักงานลูกค้าทำการตรวจสอบรายละเอียดการบันทึกบัญชีต่าง ๆ	การแนะนำให้ลูกค้าเพิ่มระบบออนไลน์ เพิ่มระบบคลาวด์ในระบบ เพื่อให้สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ทุกสถานที่ โดยไม่ต้องเข้าไปยังสำนักงานของลูกค้า

วิธีการตรวจสอบและการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีระหว่างการแพร่ระบาดของ โควิด-19 ระบาด ตามที่ผู้ตรวจสอบบัญชีได้ให้สัมภาษณ์ไว้ นั้น พบว่าเป็นลักษณะของการตรวจสอบ แบบตรวจประเมินระยะไกล คือ การตรวจสอบโดยที่ไม่ได้เข้าไปตรวจสอบ ณ สถานที่ประกอบการของลูกค้า แต่สามารถเก็บรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ อย่างเพียงพอและเหมาะสม ต่อการแสดงความเห็นต่อข้อมูลในงบการเงิน (Audsabumrungrat, 2020) ซึ่งเป็นวิธีการที่ได้มีการเผยแพร่ไว้ก่อนมีโควิด-19 ระบาด และพบว่าได้มีการใช้กันจริง ๆ ในช่วงที่มีการระบาดของโควิด-19 เพราะสถานการณ์ค่อนข้างจำกัดต่อการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในแบบเดิม ทั้งนี้การตรวจประเมินระยะไกล ผู้สอบบัญชีเองก็ต้องมั่นใจได้ว่าการเข้าถึงแหล่งข้อมูล เอกสารหลักฐานต่าง ๆ เป็นไปอย่างครบถ้วนถูกต้อง รวมทั้งความพร้อมของลูกค้าในการใช้เทคโนโลยี เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการรับส่งข้อมูล

ปัญหาที่พบในการทำงานระหว่างการแพร่ระบาดของโควิด-19

แน่นอนว่าเมื่อมีการปรับเปลี่ยนวิธีการทำงานในช่วงแรก ๆ ก็จะมีปัญหาหรืออุปสรรคในการทำงานเกิดขึ้น การตรวจสอบบัญชีก็เช่นเดียวกัน ซึ่งจากการรวบรวมบทสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบบัญชีพบปัญหาเกี่ยวกับการทำงานตรวจสอบในช่วงที่มีการระบาดของโควิด-19 ดังนี้

1. การสื่อสารระหว่างลูกค้าเกิดความผิดพลาด เข้าใจไม่ตรงกัน เช่น ต้องการขอคำอธิบาย ซึ่งลูกค้าก็จะเข้าใจอีกแบบหนึ่งไม่ได้เหมือนที่อยากได้คำตอบ เป็นต้น
2. การลดทีมงานในการตรวจสอบ ส่งผลให้เกิดความล่าช้า งานไม่เสร็จสิ้นตามแผนที่วางไว้
3. เอกสารที่ได้มาจากลูกค้าไม่ครบ หรือเอกสารไม่มีอยู่ในแฟ้ม ก็ต้องทำการแจ้งลูกค้าเพื่อขอให้ส่งข้อมูลให้ใหม่อีกครั้ง ทำให้ต้องใช้เวลาในการรอเอกสาร และส่งผลให้การตรวจสอบล่าช้าออกไป
4. ช่วงแรกของการระบาดทำให้ไม่สามารถทำงานตามแผนงานที่วางไว้ จึงทำให้งานสะสม และงานจะเยอะมาในช่วงท้ายหลังจากที่เริ่มมีการผ่อนคลาย
5. ไม่สามารถส่งยื่นยันยอดได้ ต้องใช้การตรวจตอบรับหรือการขอตรวจรับเงินหลังงวดสิ้นปี
6. ไม่สามารถเข้าทำการตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ ต้องใช้การประชุมทางไกลผ่านระบบวีดีโอคอนเฟอร์เรนซ์ซึ่งบางครั้งก็ไม่ได้เห็นมุมมองกว้าง ๆ ของคลังสินค้า ได้เห็นเฉพาะในส่วนที่ลูกค้าต้องการให้เห็น

ปัญหาในการทำงานตรวจสอบในช่วงโควิด-19 ระบาดของผู้ตรวจสอบบัญชีในช่วงต้นเป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีจะต้องนำมาพิจารณาว่าสถานการณ์ต่าง ๆ เป็นการถูกจำกัดขอบเขตโดยสถานการณ์หรือไม่ และผลกระทบที่ได้รับนั้นมีสาระสำคัญและแพร่กระจาย ส่งผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่เปลี่ยนแปลงไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) หรือไม่ (Audsabumrungrat, 2020)

แนวทางป้องกันหรือแก้ไขปัญหาการทำงานระหว่างการแพร่ระบาดของโควิด-19

การระบาดของโควิด-19 ยาวนานมากกว่า 2 ปีแล้ว ดังนั้นการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในปีที่ผ่านมาส่งผลกระทบต่อการทำงานตรวจสอบ ซึ่งแน่นอนว่าผู้สอบบัญชีต้องนำปัญหาอุปสรรคต่าง ๆ ไปเป็นแนวทางในการปรับปรุงแผนการสอบบัญชีโดยรวม (overall audit strategy) เพื่อให้การตรวจสอบในปีถัดไปไม่เกิดปัญหาต่าง ๆ ดังที่เคยเกิดมา และให้การตรวจสอบมีคุณภาพ สำหรับแนวทางป้องกันแก้ไขปัญหาการทำงานในสถานการณ์ที่มีโรคระบาดมีผู้ตรวจสอบบัญชีบางรายให้สัมภาษณ์ไว้อย่างน่าสนใจ ดังนี้

1. การวางแผนการสอบบัญชี หลังจากนี้การวางแผนการสอบบัญชีจะต้องมีวิธีการตรวจสอบที่รองรับสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นเหมือนการระบาดของโควิด-19 การตรวจสอบต้องปรับเป็นแบบฐานวิถีชีวิตใหม่ เพื่อที่จะได้ให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอต่อการตัดสินใจแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ถูกต้องได้คุณภาพ ขณะที่ลูกค้าเองก็มีความพึงพอใจ

การตรวจสอบบัญชีจะต้องมีการวางแผนและดำเนินการให้เสร็จสิ้นด้วยวิธีการที่ปลอดภัย การตรวจสอบแบบฐานวิถีชีวิตใหม่ เป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ตรวจสอบบัญชี ต้องเฝ้าติดตามและตระหนักถึงการเปลี่ยนแปลงในกฎหมายที่ส่งผลกระทบต่องาน และความเสี่ยง ซึ่งอาจแตกต่างกันไปในแต่ละสถานที่ทำงาน ผู้

มีส่วนได้ส่วนเสีย ซึ่งรวมถึงผู้ตรวจสอบ ซัพพลายเออร์ ผู้รับเหมา และสมาชิกในครอบครัว โดยทั่วไปแล้ว ผู้ตรวจสอบบัญชีควรทำงานจากระยะไกลหากมีความเสี่ยงสูง และไม่มีการควบคุมที่มีประสิทธิผล (Tan, 2021)

2. ผู้สอบบัญชีบางรายได้มีการพัฒนาด้านไอที ระบบอิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ เพื่อให้การทำงานไม่ล่าช้า และยังสามารถเป็นที่ยอมรับให้กับลูกค้า เนื่องจากการพัฒนาเพียงด้านผู้สอบบัญชีด้านเดียวไม่เพียงพอ จะต้องพัฒนาควบคู่กันไปเพื่อให้การตรวจสอบ การส่งไฟล์งานรวดเร็วและตรงตามความต้องการของผู้สอบบัญชี

แน่นอนว่าในความพร้อมของอุปกรณ์ในการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต การรับส่งข้อมูล รวมถึงการประชุมทางออนไลน์ จะต้องอาศัยอุปกรณ์และเครือข่ายที่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากหากการเชื่อมต่อล้มเหลว จะทำให้เกิดความล่าช้า และข้อมูลที่น่ามาเป็นหลักฐานในการสอบบัญชีจะขาดความน่าเชื่อถือ ไม่สามารถนำมาสนับสนุนการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีได้ (Audsabumrungrat, 2020)

3. ผู้สอบบัญชีบางรายได้ให้ลูกค้าเพิ่มระบบออนไลน์ เพิ่มระบบคลาวด์ในระบบ เปลี่ยนแปลงนำโปรแกรมเข้ามาช่วยงาน นำเอไอ (ปัญญาประดิษฐ์) เข้ามาช่วย เพื่อให้ทุกคนสามารถเข้าถึงข้อมูลได้โดยไม่ต้องเดินทางไปยังสำนักงานของลูกค้า

ซึ่งในส่วนนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาในเรื่องของโอกาสที่จะถูกคุกคามทางไซเบอร์ เพราะมีใช้ระบบออนไลน์หรือระบบคลาวด์ เป็นการรับส่งข้อมูลผ่านทางอินเทอร์เน็ต มีความเสี่ยงในเรื่องของการถูกขโมยข้อมูล หรือข้อมูลของลูกค้าถูกเผยแพร่หรือเปิดเผยโดยไม่ได้รับอนุญาตจากลูกค้า เป็นความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเพราะจะกระทบต่อความเชื่อมั่นในวิชาชีพสอบบัญชี (Audsabumrungrat, 2020) จากการศึกษาบทความที่เกี่ยวข้องผู้เขียนพบว่าสำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ที่มีทรัพยากรเพียงพอมีการใช้เทคโนโลยีบล็อกเชน (Blockchain) มาใช้ในการตรวจสอบและให้บริการทางการเงิน ช่วยในการจัดเก็บเอกสารประมวลผล และวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งช่วยให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น (Chantabutr, Jaensirisak, & Sawettham, 2021)

สรุป

วัตถุประสงค์หลักของบทความนี้ คือ เพื่อศึกษาการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ในช่วงที่มีการระบาดของโควิด-19 ซึ่งพบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีแต่ละราย แต่ละสำนักงานสอบบัญชีต่างก็มีวิธีการในการรวบรวมหลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมือนกันบ้าง แตกต่างกันไปบ้าง ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลาย ๆ อย่างที่ส่งผลกระทบต่อปฏิบัติงานของแต่ละสำนักงาน วิธีการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้ตรวจสอบใช้ในช่วงการแพร่ระบาดของโควิด-19 ได้แก่ การประชุม การสัมภาษณ์ผ่านทางออนไลน์ การสแกนเอกสารเป็นไฟล์ PDF หรือส่งเป็น ไฟล์ word ไฟล์ excel ทางอีเมล ส่งเอกสารทางไปรษณีย์ การแบ่งปันโดรฟ์ การตรวจนับสินค้าแบบไลฟ์สด ซึ่งวิธีการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเป็นการรวบรวมรายละเอียดจากบทสัมภาษณ์ที่นิติศตคณะกรรมการบัญชีจัดทำขึ้น และศึกษาบทความที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติม ดังนั้นวิธีการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบในบทความนี้เป็นเพียงแค่ส่วนหนึ่งเท่านั้น

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องมีการปรับเปลี่ยนตามสถานการณ์ในระหว่างการแพร่ระบาดของโควิด-19 เป็นเรื่องที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของวิชาชีพตรวจสอบบัญชีในอนาคต หากมีผู้ที่สนใจจะนำบทความนี้ไปศึกษาเพิ่มเติมหรือต่อยอดความรู้จากบทความนี้ โดยการศึกษาและทำวิจัยเกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในแบบการตรวจประเมินระยะไกล หรือศึกษาถึงผลกระทบหรืออุปสรรคของการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในแบบการตรวจประเมินระยะไกล หรือการนำเทคโนโลยีและปัญญาประดิษฐ์เข้ามาช่วยในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งสามารถต่อยอดความรู้ได้ในหลากหลายมุมมอง ทั้งนี้ผลการศึกษาวินิจฉัยจะเกิดประโยชน์ และเกิดองค์ความรู้ใหม่ต่อวิชาชีพสอบบัญชีเป็นอย่างมาก

เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2564). คู่มือการยื่นงบการเงินและสำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นสำหรับผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี/นิติบุคคล. https://www.dbd.go.th/download/document_file/balance/manual_finacial2563.pdf
- จุฑาทิพย์ อัสสะบ่างรัตน์. (2563). ถึงเวลาที่เรานำ Remoting Audit มาใช้กันหรือยัง?. <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/124715>
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2563). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- ปานมน จันทบุตร และคณะ. (2564). เทคโนโลยีบล็อกเชน: แนวคิดและผลกระทบสำหรับการบัญชีการตรวจสอบบัญชี และการจัดการห่วงโซ่อุปทาน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 17(56), 75-93.
- ยงยุทธ แฉล้มวงษ์ และคณะ. (2564). ผลกระทบ COVID-19 ระบาดรอบ 2 ต่อเนื่องรอบ 3 กับทิศทางตลาดแรงงานไทย. <https://tdri.or.th/2021/04/COVID-19-2-3-affected-thai-labor-market/>
- ราชบัณฑิตยสถาน. (2563). ราชบัณฑิตบัญญัติศัพท์คำว่า “New normal”. <https://royalsociety.go.th/บัญญัติศัพท์-new-normal/>
- วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี. (2564). การระบาดทั่วของโควิด-19 ในประเทศไทย. https://th.wikipedia.org/wiki/การระบาดทั่วของโควิด-19_ในประเทศไทย
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543. <https://www.tfac.or.th/upload/9414/JG6otiB33G.pdf>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 หลักฐานการสอบบัญชี. https://acprostd.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2558_TSA500.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). การปฏิบัติงานตรวจสอบในสถานการณ์โรคระบาด. <https://www.tfac.or.th/upload/9414/3xkINpPMjk.pdf>
- อนุตรา รัตน์นราทร. (2563). รายงานผู้ป่วยโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID -19): ผู้ป่วยรายแรกของประเทศไทยและนอกประเทศจีน. *วารสารสถาบันบำราศนราดูร*, 14(2), 116-123.
- อมร ลีลารัศมี. (2563). เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับโรคติดเชื้อ COVID 19 จากเชื้อไวรัส SARS-CoV-2. <https://tmc.or.th/pdf/COVID-19-MD-AmornUpdate.pdf>
- Audsabumrungrat, J. (2020). *Is it time for us to use the Remoting Audit?*. <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/124715> (in Thai)
- Chalamwong, Y. et al. (2021). *The impact of COVID-19 epidemic round 2, continuous round 3 with the direction of the Thai labor market*. <https://tdri.or.th/2021/04/COVID-19-2-3-affected-thai-labor-market/> (in Thai)
- Chantabutr, P. et al. (2021). Blockchain Technology: Concept and its implications for accounting, auditing and supply chain management. *Journal of Accounting Profession*, 17(56), 75-93. (in Thai)

เอกสารอ้างอิง (ต่อ)

- Department of Business Development. (2021). *Manual for filing financial statements and copy of shareholder list for those who have duty to keep accounts/juristic persons*.
https://www.dbd.go.th/download/document_file/balance/manualfinancial2563.pdf (in Thai)
- Federation of Accounting Professions. (2020). *Accounting Act B.E. 2543*. <https://www.tfac.or.th/upload/9414/JG6otiB33G.pdf> (in Thai)
- Federation of Accounting Professions. (2020). *Auditing standards, code 500, audit evidence*. https://acprostd.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2558_TSA500.pdf (in Thai)
- Federation of Accounting Professions. (2020). *Performing inspections in epidemic situations*.
<https://www.tfac.or.th/upload/9414/3xkINpPMjk.pdf> (in Thai)
- Henchokchaichana, N. and Srijunpetch, S. (2020). *Audit*. TPN Press. (in Thai)
- Leelarasamee, A. (2020). *Interesting facts about the COVID-19 infection caused by the SARS-CoV-2 virus*.
<https://tmc.or.th/pdf/COVID-19-MD-AmornUpdate.pdf> (in Thai)
- Ratnarathorn, A. (2020). Coronavirus infectious disease-2019 (COVID -19): A case report, the first patient in Thailand and outside China. *Journal of Bamrasnaradura Infectious Diseases Institute*, 14(2), 116-123. (in Thai)
- Royal Society of Thailand. (2020). *The Royal Institute coined the term “New normal”*. <https://royalsociety.go.th/บัญชีนิติศัพท์-new-normal/> (in Thai)
- SPA Consultant. (2014). *Meaning audit*. <http://spaconsult.co.th/การสอบบัญชี1/> (in Thai)
- SPA Consultant. (2014). *การสอบบัญชีความหมาย*. <http://spaconsult.co.th/การสอบบัญชี1/>
- Tan, R. (2021). *Auditing in the 'new normal*. <https://www.quality.org/knowledge/auditing-in-the-new-normal>
- Wikipedia the Free Encyclopedia. (2021). *COVID -19 pandemic in Thailand*. https://en.wikipedia.org/wiki/COVID-19_pandemic_in_Thailand (in Thai)