

แนวทางการตรวจสอบทดแทนการไม่สามารถ ตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19

Non-Physical Inventory Verification
during COVID-19 pandemic

ณัฐนันท์ ศรีรอด

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

Email: Praenattanan.s@gmail.com

ดร.วชิระ บุญยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Nattanan Srirod

Assistant Auditor

State Audit Office of the Kingdom of Thailand

Email: Praenattanan.s@gmail.com

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accounting

Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

แนวทางการตรวจสอบทดแทนการไม่สามารถ ตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19

ณัฐนันท์ ศรีรอด

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

Email: Praenattanan.s@gmail.com

ดร.วชิระ บุญยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 17 ตุลาคม 2565

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 27 พฤศจิกายน 2565

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 28 พฤศจิกายน 2565

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือกรณีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ได้ในช่วงโควิด-19 โดยเก็บข้อมูลจากผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 114 คน และวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา (ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด) และเชิงอนุมาน (Mann-Whitney U test และ Kruskal-Wallis test)

ผลการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความเชื่อมั่นกรณีที่ไม่ได้เข้าถึงเหตุการณ์ตรวจนับสินค้ามากที่สุด คือ การทดสอบการควบคุม การตรวจสอบเนื้อหาสาระ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ตามลำดับ โดยวิธีการทดสอบการควบคุมที่ให้ความสำคัญมากที่สุด ได้แก่ การตรวจหาการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูง และให้ความสำคัญต่อการพิจารณาผลงานผู้ตรวจสอบภายในน้อยที่สุด ในขณะที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่สำคัญมากที่สุด คือ การใช้ Data analytics ทดสอบยอดคงเหลือของสินค้าคงเหลือ การค้นหาสิ่งผิดปกติระหว่างปี และการนับสินค้าเป็นรอบ ตามลำดับ ส่วนการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้ให้ความสำคัญมากที่สุด คือ การทดสอบความสัมพันธ์ของสินค้าคงเหลือกับรายการที่เกี่ยวข้อง โดยเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุด ได้แก่ การเปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อน การศึกษาค้นคว้าวิจัยด้านประชากรศาสตร์ที่มีผลต่อแนวทางการตรวจสอบ เช่น ประเภทของบริษัทตรวจสอบบัญชี ขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ เป็นต้น การศึกษาค้นคว้าจะเป็นประโยชน์ในการวางแผนการตรวจสอบสินค้าคงเหลือในกรณีที่ไม่สามารถเข้าตรวจนับได้

คำสำคัญ: การตรวจนับสินค้าคงเหลือ แนวทางการตรวจสอบช่วงโควิด-19 การทดสอบด้วยสถิตินอนพาราเมตริก

Non-Physical Inventory Verification during COVID-19 pandemic

Nattanan Srirod

Assistant Auditor

State Audit Office of the Kingdom of Thailand

Email: Praenattanan.s@gmail.com

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accounting

Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Received: October 17, 2022

Revised: November 27, 2022

Accepted: November 28, 2022

ABSTRACT

This study aims to explore the perspective of auditors and audit assistants regarding key audit consideration of physical inventory verification without a site visit amid COVID-19. Data collection tool bases a questionnaire survey from 114 respondents. The statistical analysis comprises of both descriptive (average, minimum, maximum) and inferential statistic (Mann-Whitney U test and Kruskal–Wallis test regarding).

The analysis reveals that respondents are more likely to put their effort on test of controls, following by test of details and analytical procedures. On the test of controls, the respondents focus on detecting high-risk of inventory modifications and are less likely to use the work of internal auditors. On test of details, they use data analytics to verify the ending inventory balance, unusual items during the year and underweight of cycle inventory count information. Finally, on analytical procedures, the respondents employ data analytics to scrutinize the relationships of inventory and related accounts, and are less likely to compare inventory data with previous periods. Furthermore, the study finds out that factors affecting alternative audit procedures of inventory count include the type of audit firms, client firm size. This study is benefit to auditors who develop the use of alternative audit procedures in physical inventory count.

Keywords: *Inventory count, audit program during COVID-19, Non-parametric*

■ ความเป็นมาและความสำคัญในการศึกษา

การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ได้สร้างปัญหาความท้าทายที่เกิดขึ้นหลายประการในการตรวจสอบงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตรวจสอบสินค้าคงเหลือของกิจการ การจัดหาวิธีการเพื่อทดแทนการไม่ได้เข้าตรวจสอบสินค้าคงเหลือ ณ สถานประกอบการ เป็นสิ่งจำเป็นของทั้งผู้บริหารและผู้สอบบัญชี การตรวจสอบสินค้าคงเหลือให้มีประสิทธิภาพจึงยังคงเป็นเรื่องที่ท้าทายในภาวะวิกฤต โดยทั่วไปการตรวจสอบทางกายภาพของสินค้าคงเหลือ (การนับสต็อก) ถือเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของกิจการ โดยปกติผู้บริหารจะต้องกำหนดขั้นตอนในการนับสินค้าคงเหลืออย่างน้อยปีละครั้งเพื่อรับรองการมีอยู่จริงและแสดงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ ความน่าเชื่อถือของระบบและการสนับสนุนการประเมินมูลค่าสินค้าคงเหลือ มาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความคิดเห็นว่าการตรวจสอบทางกายภาพของสินค้าคงเหลือได้ดำเนินการในช่วงเวลาที่เหมาะสมและสังเกตความคลาดเคลื่อนที่มีสาระสำคัญ รวมทั้งการแสดงยอดคงเหลือในงบการเงิน (MAC, 2016) สิ่งหนึ่งที่สำคัญคือเรื่องของการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นไปอย่างครบถ้วนและถูกต้อง นอกจากนี้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้กำหนดให้ผู้ตรวจสอบสามารถออกแบบและดำเนินการตรวจสอบที่ทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอสามารถหาข้อสรุปที่สมเหตุสมผลเพื่อใช้เป็นฐานในความเห็นของผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้นเมื่อมีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน จึงมักมีการร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือเพื่อทดสอบความมีอยู่จริงและสิทธิและภาระผูกพันของสินค้านั้นอยู่เสมอ

ในภาวะการแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) มีข้อจำกัดในการเข้าทำการสังเกตการณ์หรือนับสินค้าคงเหลือเป็นอย่างมาก จึงเกิดคำถามมากมายเกี่ยวกับความเป็นไปได้ของการนำวิธีการตรวจสอบอื่นทดแทนการไม่ได้เข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ได้ระบุถึงแนวทางในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือเพิ่มเติม หากไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าอันเนื่องมาจากเหตุผลวิสัยหรือข้อจำกัด ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือได้ นอกจากนี้ การสามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลและหลักฐานโดยไม่ต้องเข้าไปที่กิจการของลูกค้า ผู้สอบบัญชีได้พัฒนาแนวทางการตรวจสอบให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี เช่น การประชุมกับลูกค้าผ่านการประชุมออนไลน์ (Video Conference) การใช้โปรแกรม Zoom โปรแกรม MS Team เป็นต้น หรือแม้กระทั่งการตรวจสอบระยะไกล (Remote Audit) ก็อาจเป็นวิธีการตรวจสอบทางเลือกหนึ่งที่สามารถทำได้ในอนาคต (Audsabumrungrat, 2020) นอกจากนี้วิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ได้ถูกพัฒนาขึ้นตามลำดับแล้ว ขั้นตอนการสอบบัญชีที่ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุม การตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งประกอบด้วย การตรวจสอบยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชียังคงต้องปฏิบัติอีกด้วย และหากผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีได้ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 อย่างไรก็ตามแนวทางการปฏิบัติ การตรวจนับสินค้าคงเหลือมีหลากหลายวิธี การศึกษาครั้งนี้จึงได้พัฒนาแนวทางการตรวจสอบในสถานะที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ โดยมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์แนวทางการตรวจสอบ 3 ด้าน ได้แก่ การทดสอบการควบคุมภายใน การตรวจสอบเนื้อหาสาระ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ รวมไปถึงปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่อาจมีผลกระทบต่อการปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีในกรณีที่ไม่สามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือได้

■ แนวคิด ทฤษฎี วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

สถานการณ์ COVID-19 ส่งผลกระทบทางบัญชีต่อกิจการที่มีการลงทุนในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด หน่วยงานที่มีผู้จัดจำหน่ายหรือลูกค้าที่สำคัญในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด รวมถึงหน่วยงานที่มีธุรกรรมการให้กู้ยืมหรือการกู้ยืมจากหน่วยงานในพื้นที่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินค้าคงเหลือที่แสดงในงบการเงินต้องมีอยู่จริงและมีได้แสดงมูลค่าสูงกว่าความเป็นจริง ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 ได้มีการระบุไว้ว่า “สินค้าคงเหลือ” โดยปกติจะมีการวัดมูลค่าด้วยราคาทุนที่ต่ำกว่าและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable value, NRV) อย่างไรก็ตามในสถานการณ์ที่มีการแพร่ระบาดของ COVID-19 การคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ถูกต้องอาจทำได้ยากกว่าก่อนหน้านี้และอาจจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์เพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นว่าทั้งปริมาณสินค้าและมูลค่าสินค้าถูกต้องตามข้อเท็จจริง นอกจากนี้หากกำลังการผลิตสินค้าของกิจการซึ่งอยู่ในระดับต่ำอยู่แล้ว การลดลงถึงระดับที่ต่ำมากอันเนื่องมาจากการหยุดทำงานหรือการหยุดชะงักทันทีของการผลิต อาจจำเป็นต้องมีการตรวจสอบมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือที่จะเกิดขึ้น ดังนั้นนักบัญชีควรให้ความสำคัญต่อแสดงมูลค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวด นอกจากนี้หากสินค้าคงเหลือปลายงวดแสดงไว้สูงเกินจริง จะทำให้กิจการแสดงกำไรสุทธิสูงเกินจริงด้วย ดังนั้นความมีอยู่จริงและความครบถ้วนของสินค้าเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบต้องให้ความสำคัญในการตรวจสอบ โดยเฉพาะกรณีที่ไม่สามารถเข้าไปสังเกตการณ์ตรวจนับได้อาจมีความเสี่ยงที่สินค้าในบัญชีไม่ตรงกับสินค้าตามที่มีอยู่จริง เช่น สินค้าเก่าหรือล้าสมัย ชำรุดเสียหาย กิจการขายสินค้าโดยการฝากขาย และกิจการรับฝากขายสินค้า เป็นต้น (Deloitte, 2020)

มาตรฐานวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบสินค้าคงเหลือได้มีการกำหนดให้มีวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอ เริ่มตั้งแต่มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ที่ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อเน้นการตรวจสอบรายการและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจกระทบต่อการเงินโดยรวม รวมถึงสิ่งที่ให้ผู้บริหารได้ให้การรับรองและการเปิดเผยข้อมูล ต่อมาเมื่อได้มีการกำหนดภาพรวมวัตถุประสงค์แล้วมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 500 ได้กำหนดให้ผู้ตรวจสอบสามารถออกแบบและดำเนินการตรวจสอบเพื่อหาข้อสรุปที่สมเหตุสมผลเพื่อใช้เป็นฐานในความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยได้ระบุถึงการตรวจสอบสินทรัพย์ที่มีตัวตนว่าสามารถร่วมทำการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือเพื่อทดสอบความมีอยู่จริงและสิทธิและการผูกพันของสินค้านั้นได้ แต่บางกรณีการเข้าร่วมการตรวจนับสินค้าคงเหลือหรือนับสินค้าคงเหลืออาจไม่สามารถทำได้ อันเนื่องมาจากปัจจัยหลายอย่าง เช่น สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ลักษณะและที่ตั้งของสินค้าคงเหลือที่อยู่ในสถานที่ที่อาจเป็นอันตรายต่อความปลอดภัยของผู้สอบบัญชี และเรื่องของความไม่สะดวกด้านอื่น นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ได้กล่าวถึงเรื่องของความยากลำบาก ระยะเวลา หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องอันไม่เป็นเหตุอันควรให้ผู้สอบบัญชี ละเว้นวิธีการตรวจสอบที่ไม่มีวิธีการตรวจสอบอื่นมาทดแทนได้ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการวางแผนการตรวจสอบและเลือกใช้วิธีการอื่นในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อการเงินภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม

นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 501 ได้กล่าวถึงแนวทางเพิ่มเติมกรณีหากไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ การตรวจนับสินค้าอันเนื่องมาจากเหตุสุดวิสัยหรือข้อจำกัด ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกอื่นได้ รวมทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 ได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อตอบสนองความเสี่ยง ทั้งในด้านของการทดสอบการควบคุมเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมของกิจการ และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อันประกอบไปด้วยวิธีการทดสอบ รายละเอียดประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี การเปิดเผยข้อมูล และวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ อย่างไรก็ตาม ควรมีการพิจารณาอยู่เสมอว่าผู้สอบบัญชีไม่ควรใช้แนวทางการตรวจสอบแบบครอบคลุมกับลูกค้าผู้ตรวจสอบทั้งหมดของตน เนื่องจากอาจมีบางอุตสาหกรรมที่ธุรกิจไม่ได้รับผลกระทบดังกล่าวหรือไม่เกิดผลเสียขึ้น ดังนั้นหากไม่สามารถเลือกใช้วิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นที่เหมาะสมหรือทันต่อสถานการณ์ดังกล่าวได้จริง การพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงความเห็น ในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 จึงเป็นสิ่งที่ควรนำมาพิจารณาในขั้นตอนต่อไป โดยหากสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจไม่พบจะส่งผลกระทบต่อการเงินอันเป็น สาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข โดยผู้สอบบัญชีสามารถกำหนด หัวข้อสำหรับบรรทัดความเห็นว่า “ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “ความเห็นว่างการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “การไม่แสดงความเห็น” ได้ตามความเหมาะสม

การนับสินค้าคงเหลือโดยการใช้วิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นกรณีที่ไม่สามารถปฏิบัติการสังเกตการณ์จริงสำหรับผู้สอบบัญชีอาจรวมถึงสิ่งต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น กรณีหากการตรวจนับสินค้าได้ถูกจัดให้มีขึ้น ณ วันอื่นที่ไม่ใช่วันที่ในงบการเงิน ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือในวันก่อนได้เป็นทางเลือกแล้วใช้การกระทบยอดกลับมาวันสิ้นงวดแทน นอกจากนี้ การประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหารจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งวิธีการที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมเคลื่อนย้าย สินค้าช่วงก่อน ระหว่าง และหลังการตรวจนับได้ นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 620 ยังได้กำหนดว่าการได้รับ รายงานจากผู้สอบบัญชีอื่นหรือรายงานจากองค์กรภายนอกที่ให้ความเชื่อมั่นในหลักฐานการตรวจสอบอาจกระทำได้ กรณีที่การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ ที่สถานที่อื่นห่างไกล มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 600 และ รหัส 610 ได้ระบุให้ สามารถพิจารณาถึงผลงานของผู้สอบบัญชีอื่น ผู้เชี่ยวชาญที่เข้ามาเกี่ยวข้องในเรื่องของการวางแผนการสังเกตการณ์ และตรวจนับสินค้าคงเหลือ รวมไปถึงการพิจารณาผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสำหรับการปรึกษาหารือและความร่วมมือกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน

การประเมินการควบคุมภายในและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เป็นอีกสิ่งหนึ่งที่ต้องพิจารณาในการตรวจสอบสินค้า คงเหลือ รวมไปถึงกระบวนการควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกสินค้า การตั้งเจ้าหนี้ และการควบคุมอื่นด้วย เช่น การสอบทาน การกระทบยอดตรวจนับรายเดือน การกระทบยอดระหว่างสมุดแยกประเภทและรายงานสินค้าเอกสารหลักฐานที่ถืออยู่ โดยบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่น ใบรับสินค้าของคลังสินค้า หรือแม้กระทั่งการควบคุมการบันทึกต้นทุนขาย การตรวจสอบ การตัดยอดสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด และการนับสินค้าเป็นรอบ (Cycle Count) กรณีที่มีการนับสินค้าคงเหลือมาตลอดทั้งปี อาจพิจารณาไม่นับเพิ่มเติมในช่วงไตรมาสที่ 4 (Deloitte, 2020; KPMG, 2020a) นอกจากนี้ยังควรมีระบบเทคโนโลยี สนับสนุน เช่น การสังเกตการณ์สินค้าวิดีโอคอลจากกล้องวงจรปิดของไซต์งาน เช่น Skype, WebEx, ZOOM, Hangout,

Line เป็นต้น โดยอุปกรณ์การเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต ระบบอินเทอร์เน็ตความเร็วเพียงพอที่มีความสามารถในการรับส่งข้อมูลได้อย่างเหมาะสมทั้งสำหรับการรับส่งข้อมูล การประชุมทางไกล รวมไปถึงการใช้ Data Analytics เพื่อวิเคราะห์สัญญาณบ่งชี้ถึงสิ่งผิดปกติ ทำให้ช่วยให้การวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แม้ไม่ได้เข้าไปตรวจสอบที่สถานประกอบการของกิจการ (KPMG, 2020c) ตัวอย่างของบริษัทสอบบัญชีที่ได้นำระบบเทคโนโลยีมาสนับสนุน เช่น EY ได้นำ Data Analytics เข้ามาช่วยในการตรวจสอบบัญชีอย่างแพร่หลายในช่วงระยะเวลาเมื่อไม่นานมานี้ โดยคำว่า Data Analytics ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบบัญชีของ EY ไม่ได้หมายถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลตัวเลขในงบการเงินของรอบบัญชีปัจจุบันกับรอบบัญชีอดีตหรือของกิจการเปรียบเทียบกับคู่แข่งเพียงอย่างเดียว แต่ยังมีความหมายรวมถึงการนำเทคโนโลยีและนวัตกรรมทางคอมพิวเตอร์มาใช้ได้แก่ คอมพิวเตอร์หุ่นยนต์ (Robotics) คอมพิวเตอร์ที่สามารถเรียนรู้ (Machine Learning) และปัญญาประดิษฐ์/คอมพิวเตอร์เสมือนมนุษย์ (Cognitive Computing) มาใช้กับกระบวนการและวิธีการตรวจสอบบัญชี (Permsirivallop, 2016) และสำหรับ KPMG ได้เริ่มแผนการลงทุนระยะยาว 5 ปีที่มีมูลค่าการลงทุนประมาณ 1 พันล้านดอลลาร์โดยเน้นการลงทุนในเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับ Data Analytics และเทคโนโลยีการนับสต็อกด้วยการร่วมเป็นพันธมิตรทางธุรกิจกับ McLaren Applied Technologies และเข้าถือหุ้นในบริษัท Bottlenose (Fisher, 2015)

■ วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจความคิดเห็นโดยวิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติทดแทนการไม่ได้ตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19 แบบสอบถามได้พัฒนาขึ้นจากบทความของผู้มีประสบการณ์ สำนักงานสอบบัญชี (Appelbaum, 2020; Carl, 2020; Dohrer, 2020; Ginman, 2020; KPMG, 2020b) และประสบการณ์ของผู้เขียนในฐานะผู้สอบบัญชี นอกจากนั้นแบบสอบถามยังได้รับการสอบทานจากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีอีกด้วย การเก็บตัวอย่างใช้วิธีสิ่งแบบสอบถามผ่านทางข้อความอิเล็กทรอนิกส์ เว็บไซต์โซเชียลมีเดีย ในรูปแบบ Google form ไปยังกลุ่มตัวอย่าง ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ได้แก่ บริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท (Big 4) บริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Multi-national firm) บริษัทตรวจสอบในประเทศไทย (Local firm) หน่วยงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ และผู้สอบบัญชีอิสระ แบบสอบถามของการศึกษานี้ประกอบด้วย 4 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1: ข้อมูลทั่วไป ปัจจัยทางด้านประชากรศาสตร์ ได้แก่ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การทำงาน ด้านบัญชี การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงาน การตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และขนาดของกิจการที่ทำการตรวจสอบ

ส่วนที่ 2: แบบสอบถามความเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่น สอบถามความเชื่อมั่นในหลักฐานการสอบบัญชีว่าสามารถทดแทนวิธีการตรวจสอบเดิมได้ในระดับใด โดยแบ่งเป็น 3 ด้าน ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุมภายใน (Test of Control) การตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive tests) ซึ่งแบ่งออกเป็น การทดสอบยอดคงเหลือ (Test of details of balances) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical procedures)

ส่วนที่ 3: ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

การวิเคราะห์ข้อมูลจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ประกอบด้วยส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เป็นตัวเลขที่ใช้ในการบรรยายถึงลักษณะกลุ่มข้อมูลตัวอย่างด้านประชากรศาสตร์เช่น ระดับการศึกษาตำแหน่งงานประสบการณ์การทำงานด้านบัญชี เป็นต้น นอกจากนี้แบบสอบถามเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามให้คะแนนตามแนวคิดของ Modified Likert Scale 5 ระดับ ได้แก่ เห็นด้วยอย่างยิ่ง (4.21 – 5.00) เห็นด้วย (3.41 – 4.20) ไม่แน่ใจ (2.61 – 3.40) ไม่เห็นด้วย (1.81 – 2.60) และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง (1.00 – 1.80) (Kanasoot, 1999) และส่วนที่ 2 สถิติเชิงอนุมาน (Inference Statistics) เพื่อศึกษาหาความแตกต่างของระดับความคิดเห็นในแนวทางการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชีสินค้าคงเหลือในช่วงโควิด-19 ของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยใช้สถิติของ Mann-Whitney U test สำหรับเปรียบเทียบมีัยฐาน 2 กลุ่ม และ Kruskal-Wallis test สำหรับเปรียบเทียบมีัยฐานตั้งแต่ 2 กลุ่มขึ้นไป เนื่องจากมีลักษณะข้อมูลที่แจกแจงอิสระ (Nonparametric) และทดสอบสมมติฐานที่ระดับความมีัยสำคัญทางสถิติ 0.05 โดยสมมติฐานการศึกษาค้างนี้เป็นดังนี้

H0: ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชี สินค้าคงเหลือไม่แตกต่างกัน

H1: ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชี สินค้าคงเหลือแตกต่างกัน

■ ผลการศึกษา

การศึกษาโดยใช้สถิติในการอธิบายผลการศึกษากับความเห็นโดยรวมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี
สินค้าน่าเชื่อถือ ที่นำวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นมาทดแทนวิธีตรวจสอบสินค้าน่าเชื่อถือช่วงโควิด-19 จากกลุ่มตัวอย่าง
ของประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยการส่งแบบสอบถามตัวอย่างไปยังกลุ่มตัวอย่าง
ในช่วงเดือนมกราคม ถึง มีนาคม 2565 โดยมีผู้ตอบกลับแบบสอบถาม จำนวน 114 คน คิดเป็นร้อยละ 28.5 ของอัตรา
การตอบกลับ สามารถสรุปผลการศึกษากลุ่มตัวอย่างได้ดังนี้

ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น ได้แก่ ความถี่ และค่าร้อยละ เกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์
ของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ได้แก่ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงานปัจจุบัน ประสบการณ์ทำงานในอาชีพสอบบัญชี
การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บริษัทที่สังกัด การตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ
ผลสรุปของข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างเป็นดังนี้

- การศึกษาของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีจำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 61.4 และจบการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรีจำนวน 44 คน คิดเป็นร้อยละ 38.6
- ตำแหน่งงานปัจจุบันของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นหัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 46.5 รองลงมาเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 38 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 เป็นผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบบัญชีขึ้นไป และอื่น ๆ จำนวน 21 และ 2 คน คิดเป็นร้อยละ 18.4 และ 1.8 ตามลำดับ
- ประสบการณ์ในด้านการทำงานด้านบัญชีของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามพบว่าส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในด้านการบัญชี 0 - 5 ปี จำนวน 57 คน คิดเป็นร้อยละ 50.0 รองลงมา มีประสบการณ์ในด้านการบัญชี 6 - 10 ปี จำนวน 29 คน คิดเป็นร้อยละ 25.4 นอกจากนี้มีประสบการณ์ในด้านการบัญชี 11 - 15 ปี และ มากกว่า 15 ปี จำนวน 16 และ 12 คน คิดเป็นร้อยละ 14.1 และ 10.5 ตามลำดับ
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 53.5 และไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 46.5
- รูปแบบการทำงานด้านบริษัทตรวจสอบบัญชีของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 45.6 รองลงมาเป็นหน่วยงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจจำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 18.4 และบริษัทตรวจสอบประเทศไทยจำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 16.7 นอกจากนี้เป็นผู้สอบบัญชีอิสระและบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Multi-national firm) จำนวน 13 และ 9 คน คิดเป็นร้อยละ 11.4 และ 7.9 ตามลำดับ
- ผู้ตอบแบบสอบถามเป็ผู้ตรวจสอบในบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ (Listed Company) จำนวน 62 คน คิดเป็นร้อยละ 54.4 และ ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ (Listed Company) จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 45.6
- ผู้ตอบแบบสอบถามทำการตรวจสอบส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 20 ล้านบาท) จำนวน 64 คน คิดเป็นร้อยละ 56.1 รองลงมาเป็นกิจการขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท) จำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 29.8 และกิจการขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่า 5 ล้านบาท) จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 14.1

จากลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างสามารถสรุปได้ว่า กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี เป็นหัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี มีประสบการณ์ในด้านการบัญชี 0 - 5 ปี เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การสังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท (Big 4) ตรวจสอบในบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และเป็นกิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 20 ล้านบาท)

การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นในวิธีการตรวจสอบทดแทนการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การวิเคราะห์ในส่วนนี้จะเป็นการวิเคราะห์ตามความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุมภายใน การตรวจสอบยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ การวิเคราะห์ดังกล่าวจะเป็นการวิเคราะห์โดยใช้สถิติพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และความหมายของค่าเฉลี่ย ตามตารางที่ 1 ที่แสดงให้เห็นถึงความสำคัญในการประเมินวิธีการตรวจสอบทดแทนการตรวจนับสินค้าคงเหลือ



ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นในวิธีการตรวจสอบทดแทนการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย
1.	การทดสอบการควบคุมภายใน								
	1.1 การพิจารณาเพิ่มการทดสอบอื่นให้มากขึ้น เช่น การจับคู่ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ การกระทบยอดรายงานสินค้าคงเหลือ เป็นต้น	-	0.9	8.8	50.9	39.5	4.29	0.662	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
	1.2 การประเมินนโยบายการควบคุมภายใน สอบทานและประเมินแผนการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการ	-	0.9	7.0	67.5	24.6	4.16	0.573	เห็นด้วย
	1.3 สอบทานโดยละเอียดเกี่ยวกับคุณสมบัติและผลงานของผู้เชี่ยวชาญ กรณีต้องมีการใช้ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจนับ	0.9	5.3	28.1	47.4	18.4	3.77	0.842	เห็นด้วย
	1.4 การพิจารณาผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	-	7.9	35.1	50.0	7.0	3.56	0.741	เห็นด้วย
	1.5 เพิ่มการทดสอบระบบการควบคุมการรับ-จ่ายสินค้าและประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเหลือสินค้ามากยิ่งขึ้น	-	0.9	9.6	71.1	18.4	4.07	0.560	เห็นด้วย
	1.6 การประเมินบทบาทของผู้ดูแลการตรวจนับสินค้าคงเหลือโดยละเอียด	-	0.9	9.6	69.3	20.2	4.09	0.573	เห็นด้วย
	1.7 การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการตรวจหาร่องรอยการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูง	-	1.8	4.4	21.1	72.8	4.65	0.652	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ภาพรวม							4.08	0.658	เห็นด้วย

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{X}$	SD	ความหมาย
2.	การตรวจสอบยอดคงเหลือ								
	2.1 ปรับเวลาของการนับสินค้าคงเหลือเป็นวันที่อื่น แล้วใช้การกระทบยอดกลับมาวันสิ้นงวด (Roll forward /Roll backward)	-	0.9	6.1	28.9	64.0	4.56	0.652	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
	2.2 สุ่มตัวอย่างตามสถิติที่ให้หลักฐานเหมาะสมกับประชากรสินค้าคงเหลือให้มากยิ่งขึ้น	-	5.3	11.4	55.3	28.1	4.06	0.779	เห็นด้วย
	2.3 การทำ Cycle Count กรณีที่มีการนับสินค้าคงเหลือมาตลอดทั้งปี อาจพิจารณาไม่นับเพิ่มเติมในช่วงไตรมาสที่ 4	8.8	32.5	15.8	36.0	7.0	3.00	1.152	ไม่แน่ใจ
	2.4 ตรวจสอบการตัดยอดสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดให้มากยิ่งขึ้น	2.6	1.8	7.9	59.6	28.1	4.09	0.815	เห็นด้วย
	2.5 การขอรายงานจากผู้สอบบัญชีอื่นหรือรายงานจากองค์กรภายนอก เพื่อเป็นหลักฐานขดเชยการมีได้ดำเนินการตรวจสอบตามปกติ	2.6	29.8	17.5	39.5	10.5	3.25	1.079	ไม่แน่ใจ
	2.6 การเพิ่มการตรวจเอกสารหลักฐานที่ถือโดยบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่น ใบรับสินค้าของเหลือสินค้า เป็นต้น	-	2.6	7.0	59.6	30.7	4.18	0.673	เห็นด้วย
	2.7 การสังเกตการณ์สินค้าวิดีโอคอล รวมทั้งกล้องวงจรปิดของไชต์งาน เช่น Skype, WebEx, ZOOM, Hangout, Line เป็นต้น	-	1.8	3.5	28.9	65.8	4.59	0.649	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
	2.8 การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการทดสอบการคำนวณราคาค้นหาสิ่งผิดปกติจากรายการค้า	-	1.8	6.1	20.2	71.9	4.62	0.683	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ภาพรวม							4.04	0.810	เห็นด้วย

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย
3.	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ								
	3.1 เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับจำนวนที่คาดการณ์ และขอคำอธิบายผลแตกต่างหรือแนวโน้มที่ผิดปกติจากผู้บริหาร	-	0.9	20.2	39.5	39.5	4.18	0.779	เห็นด้วย
	3.2 การใช้อัตราส่วนทางการเงิน โดยเฉพาะ อัตรากำไรขั้นต้น อัตราหมุนเวียนของสินค้า และระยะเวลาขายสินค้าโดยเฉลี่ย แล้วเปรียบเทียบกับข้อมูลปีก่อน และอุตสาหกรรม	-	2.6	21.9	48.2	27.2	4.00	0.776	เห็นด้วย
	3.3 เปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นโดยภาพรวม และแยกตามประเภทของสินค้าที่สำคัญของงวดปัจจุบันกับงวดก่อนให้ละเอียดมากยิ่งขึ้น	-	4.4	27.2	43.9	24.6	3.89	0.828	เห็นด้วย
	3.4 วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่อยู่ในงบการเงิน และข้อมูลอื่นที่ไม่ได้อยู่ในงบการเงิน เช่น ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนคำร้องเรียนกับยอดขายของสินค้าชนิดหนึ่ง เป็นต้น	-	4.4	28.9	42.1	24.6	3.87	0.836	เห็นด้วย
	3.5 เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อน ทั้งภาพรวม และแยกประเภทรายการสินค้าคงเหลือ	-	5.3	28.9	53.5	12.3	3.73	0.744	เห็นด้วย
	3.6 การวิเคราะห์การบริหารสินค้าคงเหลือโดยใช้ทฤษฎีต่าง ๆ เช่น ABC analysis เป็นต้น	-	1.8	28.1	50.0	20.2	3.89	0.738	เห็นด้วย
	3.7 การใช้ Data analytics ในการทดสอบความสัมพันธ์ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูล	-	1.8	17.5	20.2	60.5	4.39	0.837	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ภาพรวม							3.99	0.791	เห็นด้วย

จากตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่าแนวทางการตรวจสอบสินค้าคงเหลือกรณีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ตรวจนับสินค้าได้ในช่วงโควิด-19 ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญและความเชื่อมั่นในหลักฐานการสอบบัญชีมากที่สุดคือ ด้านการทดสอบการควบคุมภายใน ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.08 รองลงมาคือการตรวจสอบยอดคงเหลือ ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.04 และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดอยู่ที่ 3.99 โดยมีรายละเอียดดังนี้

การทดสอบการควบคุมภายใน พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.08 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดคือ การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการตรวจหาร่องรอยการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูงซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.65 รองลงมาคือ การพิจารณาเพิ่มการทดสอบอื่นให้มากขึ้น เช่น การจับคู่ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ การกระหายยอดรายงานสินค้าคงเหลือ เป็นต้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.29 และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือ การพิจารณาผลงานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.56 จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตทั้งเชิงปริมาณและคุณภาพในการวิเคราะห์ข้อมูลการปฏิบัติตามและการละเมิดการควบคุมภายใน มากกว่าการอ้างอิงผลงานและแหล่งข้อมูลจากภายนอก

การตรวจสอบเนื้อหาสาระ พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.04 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดคือ การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการทดสอบการคำนวณราคา คำนวณสิ่งผิดปกติจากรายการค้าซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.62 รองลงมาคือ การสังเกตการณ์สินค้าวิดีโอคอล รวมทั้งกล้องวงจรปิดของไ้ตงาน เช่น Skype, WebEx, ZOOM, Hangout, Line เป็นต้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.59 และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือ การนับสินค้าเป็นรอบ (Cycle Count) กรณีที่มีการนับสินค้าคงเหลือมาตลอดทั้งปีอาจพิจารณาไม่นับเพิ่มเติมในช่วงไตรมาสที่ 4 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.00 จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตในด้านปริมาณรายการค้าที่ตรวจสอบจากการสุ่มตัวอย่างไปสู่รายการค้าทั้งหมดและเน้นหลักฐานความมีอยู่จริงเชิงประจักษ์ มากกว่าการให้ความสำคัญกับข้อมูลในอดีต

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.99 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดคือ การใช้ Data analytics ในการทดสอบความสัมพันธ์ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูลซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.39 รองลงมาคือ เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับจำนวนที่คาดการณ์ และขอคำอธิบายผลแตกต่างหรือแนวโน้มที่ผิดปกติจากผู้บริหาร ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.18 และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือ เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อนทั้งภาพรวมและแยกประเภทรายการสินค้าคงเหลือซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.73 จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์ภาพรวมของธุรกิจและประเมินความเสี่ยงของธุรกิจได้อย่างชัดเจนภายในเวลาอันรวดเร็วมากกว่าการนำเสนอในรูปแบบข้อมูลตัวเลขยอดคงเหลือเพียงอย่างเดียว

■ ผลการวิเคราะห์จากการทดสอบสมมติฐาน

การศึกษาในส่วนนี้เป็นการทดสอบทางสถิติเชิงอนุมาน (Inference Statistics) เพื่อศึกษาหาความแตกต่างของระดับความคิดเห็นในแนวทางการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชีสินค้าคงเหลือในช่วงโควิด-19 ของผู้สอบบัญชี เนื่องจากมีลักษณะการแจกแจงไม่ปกติ การวิเคราะห์ข้อมูลจึงใช้การวิเคราะห์แบบ Non-parametric โดยสถิติของ Mann-Whitney U test สำหรับเปรียบเทียบมัธยฐาน 2 กลุ่ม และ Kruskal-Wallis test สำหรับเปรียบเทียบมัธยฐานตั้งแต่ 2 กลุ่มขึ้นไป สรุปผลการทดสอบสมมติฐานของการวิเคราะห์ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการแนวทางการตรวจสอบแสดงตามตารางที่ 2 และตารางที่ 3 ดังนี้

การทดสอบการควบคุมภายใน พบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการแนวทางการตรวจสอบ ได้แก่

ปัจจัยที่ 1 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญกับวิธีการทดสอบการควบคุมภายในมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ปัจจัยที่ 2 ตำแหน่งงาน โดยพบว่าตำแหน่งงานอื่นที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสายตรวจสอบบัญชี เช่น ผู้ตรวจสอบภายในที่ปรึกษาด้านบัญชี เป็นต้น ให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในที่แตกต่างกับตำแหน่งงาน ได้แก่ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี หัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี และผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบบัญชีขึ้นไป

ปัจจัยที่ 3 ประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ โดยพบว่าบริษัทตรวจสอบประเทศไทย หน่วยงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ และผู้สอบบัญชีอิสระให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในที่แตกต่างกับบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ และบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ ให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในที่แตกต่างกับบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท

ปัจจัยที่ 4 ขนาดของกิจการที่ทำการตรวจสอบ โดยพบว่ากิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 20 ล้านบาท) ให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในความแตกต่างกับกิจการขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่า 5 ล้านบาท) กิจการขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)

การตรวจสอบเนื้อหาสาระ พบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการแนวทางการตรวจสอบ ได้แก่

ปัจจัยที่ 1 การตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีความเห็นด้วยกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ปัจจัยที่ 2 ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชี โดยพบว่าประสบการณ์อายุมากกว่า 15 ปี ให้ความสำคัญด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระในความแตกต่างกับ 0 – 5 ปี 6 – 10 ปี และ 11 – 15 ปี

ปัจจัยที่ 3 ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ โดยพบว่าผู้สอบบัญชีอิสระให้ความสำคัญด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระความแตกต่างกับบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท บริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ หน่วยงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ พบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อแนวทางการตรวจสอบ ได้แก่

ปัจจัยที่ 1 ระดับการศึกษา แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่จบปริญญาตรีมีความเห็นด้วยกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่จบสูงกว่าปริญญาตรี

ปัจจัยที่ 2 การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นด้วยกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ปัจจัยที่ 3 การตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีความเห็นด้วยกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ปัจจัยที่ 4 ระดับตำแหน่งงาน ปัจจัยที่ 5 ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชี ปัจจัยที่ 6 ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ และปัจจัยที่ 7 ขนาดของกิจการที่ทำการตรวจสอบ

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สมมติฐานของ Mann-Whitney U test กรณีที่มีตัวเลือก 2 กลุ่ม

ปัจจัย	การควบคุมภายใน	ตรวจสอบเนื้อหา สาระ	การวิเคราะห์ เปรียบเทียบ
ระดับการศึกษา	.518	.200	<.001*
การเป็นผู้สอบบัญชี	.003*	.286	<.001*
ตรวจสอบในบริษัทหลักทรัพย์	.155	.013*	<.001*

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สมมติฐานของ Kruskal-Wallis test กรณีที่มีตัวเลือกตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไป

ปัจจัย	การควบคุมภายใน	ตรวจสอบเนื้อหา สาระ	การวิเคราะห์ เปรียบเทียบ
ตำแหน่งงาน	<.001*	.336	<.001*
ประสบการณ์	.658	<.001*	<.001*
ประเภทธุรกิจที่ทำงาน	<.001*	<.001*	<.001*
ขนาดกิจการที่ตรวจสอบ	.012*	.398	.003*

■ สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้แสดงให้เห็นว่าแนวทางการตรวจสอบสินค้าคงเหลือกรณีไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าได้ในช่วงโควิด-19 ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญและความเชื่อมั่นในหลักฐานการสอบบัญชีมากที่สุด คือ ด้านการทดสอบการควบคุมภายใน รองลงมาคือการตรวจสอบเนื้อหาสาระ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะการทดสอบการควบคุมภายในถือเป็นการประเมินความเสี่ยงก่อนว่า วิธีการที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการบันทึกและควบคุมการตรวจนับสินค้าคงเหลือเป็นกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสม ถูกต้องตามรูปแบบการตรวจสอบที่วางไว้หรือไม่ หากมีการตรวจสอบเบื้องต้นแล้วพบว่าในช่วงปีหลายปีที่ผ่านมาสินค้ามีความครบถ้วน วิธีการบันทึก การตรวจนับ และควบคุมการเคลื่อนย้ายสินค้ามีประสิทธิภาพ ผู้สอบอาจไม่จำเป็นต้องเข้าไปสังเกตการณ์สภาพสินค้าจริงและเลือกใช้วิธีตรวจสอบที่เป็นทางเลือกอื่น ประกอบกับหน้ารายงานผู้สอบบัญชีได้อธิบายการถูกจำกัดขอบเขตไว้แล้ว ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 ได้ ทั้งนี้หากสถานการณ์โรคระบาดได้คลี่คลายลงผู้สอบก็สามารถเข้าไปตรวจนับภายหลังได้เช่นกัน สอดคล้องกับ PCAOB ที่ได้ระบุว่าหากลูกค้าได้แสดงและตรวจสอบการบันทึกสินค้าที่น่าเชื่อถือและครบถ้วนในอดีต การสังเกตการณ์ของผู้สอบบัญชีอาจเกิดขึ้นในช่วงเวลาอื่นที่ไม่ใช่ช่วงสิ้นปีหรือสิ้นปีได้

ในส่วนการทดสอบการควบคุมภายใน ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตทั้งเชิงปริมาณและคุณภาพในการวิเคราะห์ข้อมูลการปฏิบัติตามและการละเมิดการควบคุมภายใน มากกว่าการอ้างอิงผลงานและแหล่งข้อมูลจากภายนอก ทั้งเรื่องของการใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการตรวจหาร่องรอยการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูง การพิจารณาเพิ่มการทดสอบอื่นให้มากขึ้น เช่น การจับคู่ใบสั่งซื้อ ใบแจ้งหนี้ การกระหายยอดรายการสินค้าคงเหลือ รวมไปถึงให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือการพิจารณาผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตในด้านปริมาณรายการค่าที่ตรวจสอบจากการสุ่มตัวอย่างไปสู่วิธีการค่าทั้งหมดและเน้นหลักฐานความมีอยู่จริงเชิงประจักษ์มากกว่าการให้ความสำคัญกับข้อมูลในอดีต โดยการใช้ Data analytics ในการทดสอบการคำนวณราคา ค้นหาสิ่งผิดปกติจากรายการค่า รองลงมาคือการสังเกตการณ์สินค้าวิดิโอคอล และให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือการนับสินค้าเป็นรอบ (Cycle Count) และสุดท้ายการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์ภาพรวมของธุรกิจและประเมินความเสี่ยงของธุรกิจได้อย่างชัดเจนภายในเวลาอันรวดเร็ว มากกว่าการนำเสนอในรูปแบบข้อมูลตัวเลขยอดคงเหลือเพียงอย่างเดียว โดยวิธีการทดสอบความสัมพันธ์ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูล รองลงมาคือเปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับจำนวนที่คาดการณ์ โดยขอคำอธิบายผลแตกต่างหรือแนวโน้มที่ผิดปกติจากผู้บริหาร และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือเปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อน

จากภาพรวมจะเห็นได้ว่าวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญมากที่สุดทั้ง 3 ด้าน คือ เรื่องของการใช้ Data Analytics เข้ามาใช้เป็นหลักฐานสอบบัญชีมากยิ่งขึ้นอ้างอิงกับข้อมูลจากเอกสารเผยแพร่ของ International Auditing and Assurance Standard Board 's Data Analytics Working Group (IAASB, 2016) ได้กล่าวว่าในปัจจุบัน Data Analytics สามารถนำมาพิจารณาเพื่อใช้ใน 4 กระบวนการหลักของการสอบบัญชี ได้แก่ การประเมินความเสี่ยง การประเมินระบบการควบคุมภายใน การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยคำว่า Data Analytics ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบบัญชีไม่ได้หมายถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลตัวเลขในงบการเงินของรอบบัญชีปัจจุบันกับรอบบัญชีอดีตหรือของกิจการเปรียบเทียบกับคู่แข่งเพียงอย่างเดียว แต่ยังมีความหมายรวมถึงการนำเทคโนโลยีและนวัตกรรมทางคอมพิวเตอร์มาใช้ได้แก่ คอมพิวเตอร์หุ่นยนต์ (Robotics) คอมพิวเตอร์ที่สามารถเรียนรู้ (Machine Learning)

และปัญญาประดิษฐ์ (Cognitive Computing) โดยในอนาคตการใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยตรวจสอบจะมีบทบาทมากขึ้น ในงานสอบบัญชีและเกิดเป็นความท้าทายที่ผู้สอบบัญชีต้องเผชิญคือปริมาณข้อมูล ความซับซ้อน และความหลากหลายของข้อมูลที่เพิ่มมากขึ้น อย่างไรก็ตาม PCAOB และ AICPA ได้ให้ข้อสังเกตเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเทคโนโลยีในการเป็นหลักฐานการตรวจสอบโดยเฉพาะนั้นจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือต้องอนุมานจากมาตรฐานทั่วไปในปัจจุบัน การสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปียังคงเป็นวิธีการที่ได้ผลดีที่สุดในการพิสูจน์ความมืออยู่จริงและความครบถ้วนของสินค้า ด้วยเหตุนี้เทคโนโลยีที่เข้ามาทดแทน วิดีโอที่บันทึกโดยบุคคลที่สามหรือโดยลูกค้าที่ตรวจสอบอาจเป็นหลักฐานการตรวจสอบที่ไม่ใช่สิ่งที่ดีที่สุดแต่อาจเหมาะสมกับสถานการณ์ที่ไม่ปกติและเมื่อเนื้อหาไม่มีสาระสำคัญต้องการเงินได้

นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่าปัจจัยทางด้านประชากรศาสตร์ที่มีผลต่อการกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือได้แตกต่างกันมากที่สุดคือ ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบทำงานอยู่ ดังนั้นผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีที่มีความพร้อมทั้งด้านระบบเทคโนโลยีและบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญที่ได้รับการฝึกอบรมจนมีทักษะความชำนาญ จะช่วยให้การตัดสินใจในการเลือกวิธีการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยหากหน่วยงานผู้รับบริการสอบบัญชีมีการบูรณาการปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เช่น กรณีบริษัทมีการใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์เนื้อหาของภาพวิดีโอ (Video Analytics) หรือสังเกตการณ์ในระบบงานคลังสินค้าช่วงโควิด-19 ผู้สอบบัญชีหรือหน่วยงานก็จำเป็นต้องศึกษาหาความรู้และวิเคราะห์เพิ่มเติมว่าข้อมูลที่ได้นั้นจะนำมาใช้ประโยชน์ต่องานตรวจสอบรายการสินค้าคงเหลือได้อย่างไร เป็นต้น

การศึกษานี้ยังเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการทราบถึงแนวทางการตรวจสอบในกรณีที่ไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ตรวจสอบสินค้าคงเหลือได้ในกรณีที่มีสาเหตุที่จำเป็น เช่น เกิดภาวะโรคระบาด สถานที่จัดเก็บสินค้าไม่เอื้ออำนวยต่อการตรวจนับสินค้า กิจกรรมมีสาขาที่อยู่ต่างสถานที่เป็นจำนวนมาก เป็นต้น อย่างไรก็ตามการมุ่งเน้นการตรวจนับสินค้าคงเหลืออาจไม่ใช่เป็นทางเลือกเดียวในอันที่จะทราบว่าสินค้าคงเหลือมีตัวตนอยู่จริง และการแสดงมูลค่าสินค้าในงบการเงินสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชี การสอบบัญชี ยังมีเครื่องมือที่เอื้ออำนวยที่ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบสอบถามมูลค่าสินค้าเหลือแสดงตามข้อเท็จจริง และไม่ผิดอย่างเป็นสาระสำคัญที่มีผลกระทบต่อการสนใจในการดำเนินธุรกิจ เช่น การทดสอบการควบคุม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นต้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรเลือกแนวทางการปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับสถานการณ์และข้อกำหนดทางวิชาชีพ การศึกษานี้ยังเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแลในการทราบถึงแนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีในกรณีที่ไม่สามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ และเป็นประโยชน์ในการสอบทานของผู้สอบบัญชีว่าเลือกใช้แนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมหรือไม่ นอกจากนี้การศึกษานี้ยังเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการทราบถึงทางเลือกที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบ เพื่อเป็นแนวทางในการตรวจนับสินค้าคงเหลือต่อไปในอนาคต

■ References

- Appelbaum, Deniz. (2020). *Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis*. Retrieved from <https://www.cpajournal.com/2020/07/08/auditing-and-accounting-during-and-after-the-covid-19-crisis/>
- Audsabumrungrat, J. (2020). *Is it time for us to adopt Remoting Audit ?*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/u1H3XbDOW3.pdf>
- Carl R. Mayes Jr. (2020). *How to audit during a pandemic? You asked. We answered*. Retrieved from <https://www.aicpa.org/news/article/how-to-audit-during-a-pandemic-you-asked-we-answered>
- Deloitte. (2020). *Observing inventory in a different way*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/risk/us-observing-inventory-in-a-different-way-new.pdf>
- Dohrer, Bob. (2020). *How auditors can test inventory without a site visit*. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/mar/auditing-how-to-observe-inventory-during-coronavirus-pandemic.html>
- Fisher, L. (2015). *Big data transforming how audits are carried out*. AB Magazine. Retrieved from <http://www.accaglobal.com/pk/en/member/member/accounting-business/insights/big-data.html>.
- Ginman, Paul. (2020). Webinar 2: Performing the Audit in the Pandemic Environment. *International Federation of Accountants (IFAC)*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). *Exploring the Growing Use of Technology on the Audit, with a Focus on Data Analytics*. Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications/exploring-growing-use-technology-audit-focus-data-analytics>.
- Kanasoot, P. (1999). *Statistic for Behavioral Science Research*. (3rd Ed.). Bangkok: Chulalongkorn University Press.
- KPMG. (2020a). *Transforming inventory counting*. Retrieved from https://info.kpmg.us/content/dam/info/en/news-perspectives/pdf/2021/4498%20-%20Transforming%20inventory%20counting%20TL_secured_vF.pdf

- KPMG. (2020b). *Physical inventory count amid COVID-19*. Retrieved from [https://assets.kpmg/content/dam /kpmg/in/pdf/2020/03/chapter-2-aau-covid-19-financial-reporting-inventory-impact-relaxations.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/in/pdf/2020/03/chapter-2-aau-covid-19-financial-reporting-inventory-impact-relaxations.pdf)
- KPMG. (2020c). *How analyzing data signals can help businesses*. Retrieved from <https://home.kpmg/xx/en/blogs /home/posts/2020/05/how-analyzing-data-signals-help-businesses.html>
- Mahbod, Reza. (2020). *Overcoming site visit limitations in the pandemic*. Retrieved from <https://www.journal ofaccountancy.com/news/2020/may/overcoming-auditing-site-visit-limitations-during-coronavirus-pandemic.html>
- Ministry of Corporate Affairs (MCA) (2016). *Company Auditor's Report Order (CARO), 2016 – Reporting Requirements*. Retrieved from <https://www.aicpa.org/news/article/how-to-audit-during-a-pandemic-you-asked-we-answered>.
- Permsirivallop, S. (2016). Technology Innovation Wave and Audit Profession. *Journal of Accounting Professions*, 12(34), 59-62.
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *Audit operations in epidemic situations*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/3xkINpPMjk.pdf>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2021). *Thai Accounting Standard (TAS) 2 Inventory*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 500 Audit Evidence*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 501 Audit Evidence--Additional Considerations for Specific Items*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 600 (Revised) Special Considerations--Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013) Using the Work of Internal Auditors and Related Conforming Amendments*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>

Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 620 Using the Work of an Expert*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>

Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 705 (Revised) Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>

