



# การสอบทานงาน ขั้นตอนสำคัญที่ขาดไม่ได้ เพื่อ...คุณภาพงานสอบบัญชี

เยาวพา พลเพชร



นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ

กองกำกับ การสอบบัญชีสหกรณ์



## ทำไม

ต้องมีการสอบทานงานด้วย...

ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อ

แสดงความเห็นต่องบการเงินแล้ว ยังไม่เพียงพออีกหรือ

คำถามนี้อาจเกิดขึ้นในใจของใครหลายคน  
บทความนี้มีคำตอบ.....

เมื่อพูดถึง “การสอบบัญชี” เป็นที่ทราบและเข้าใจกันดีว่า หมายถึง การตรวจสอบบรรดาสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี หลักฐานต่างๆ รวมทั้งรายงานทางการเงินของกิจการ โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือที่เราๆ ท่านๆ เรียกติดปากว่า “ผู้สอบบัญชี” ผลจากการตรวจสอบบัญชี คือ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของกิจการว่ารายงานทางการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบของ “รายงานของผู้สอบบัญชี” ตามข้อกำหนดวิชาชีพ ทั้งนี้ “รายงานของผู้สอบบัญชี” จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินของกิจการในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างยิ่ง ดังนั้น การที่จะมั่นใจว่า “รายงานของผู้สอบบัญชี” นั้น มีคุณภาพ เชื่อถือได้ จะต้องผ่านกระบวนการควบคุมคุณภาพโดยการสอบทานงาน ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด (ภาคบังคับ) ใน 2 ระดับ คือ (1) การสอบทานในระดับงานสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี





และ (2) การสอบทานงานระดับสำนักงานโดยผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Engagement Quality Control Reviews : EQCR) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งแนวปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีในการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีได้กำหนดไว้ใน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (International Standard on Quality Control No.1 : TSQC1)

**สำหรับการสอบบัญชีสหกรณ์** กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ เป็นอย่างยิ่ง เพื่อให้ได้ความมั่นใจว่าผลงานสอบบัญชีมีคุณภาพ เชื่อถือได้ เป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงิน ดังปรากฏตามวิสัยทัศน์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ อย่างชัดเจน ดังนี้ “ภายในปี 2565 สหกรณ์และเกษตรกร มีความเข้มแข็ง ด้านการเงิน การบัญชีที่มีคุณภาพ เชื่อถือได้” และได้ออกประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2563 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 25 พฤษภาคม 2563 เป็นต้นไป ถึงวันนี้ได้ถือปฏิบัติมากกว่าหนึ่งปีแล้ว ซึ่งในประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ดังกล่าว ได้กำหนด หลักเกณฑ์ เรื่อง การสอบทานงาน ไว้ในหัวข้อที่ 5 การปฏิบัติงาน โดยสรุปดังนี้





1 **ระดับของการสอบทานงาน** แบ่งการสอบทานงานออกเป็น 2 ระดับ ดังนี้

1.1 การสอบทานงานในระดับงานสอบบัญชี เป็นการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

1.2 การสอบทานงานในระดับสำนักงานสอบบัญชี เป็นการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

**ระดับการสอบทานและความรับผิดชอบของผู้สอบทานงาน**



- กำหนดให้ผู้สอบบัญชี เป็นผู้รับผิดชอบในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายและควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

- สอบทานแฟ้มกระดาษทำการและหลักฐานการสอบบัญชีต่าง ๆ
- พิจารณาความเหมาะสมและเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อสนับสนุนการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

- ในกรณีมีปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ให้ขอคำปรึกษาหารือเป็นลายลักษณ์อักษรให้เสร็จสิ้นก่อนการลงลายมือชื่อในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน



- หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สอบทานงานของผู้สอบบัญชี **ทุกชิ้นงาน**

- สหกรณ์ที่มีขนาดสินทรัพย์น้อยกว่า 5,000 ล้านบาท
  - ☞ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นผู้สอบทานงานของตนเอง **หรือ**
  - ☞ มอบหมายผู้ที่มีความเป็นอิสระและมีความรู้ความชำนาญ เทียบเท่ากับผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นผู้สอบทานงาน

- สหกรณ์ที่มีขนาดสินทรัพย์ตั้งแต่ 5,000 ล้านบาท
  - ☞ มอบหมายผู้ที่มีความเป็นอิสระและมีความรู้ความชำนาญ เทียบเท่ากับผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นผู้สอบทานงาน (EQCR)



## 2 กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบทานงาน

ผู้ทำหน้าที่สอบทานงานต้องเป็นผู้ที่มีความเป็นอิสระ มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ เพื่อให้ได้ความมั่นใจว่า งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ตามมาตรฐานวิชาชีพ ข้อพิจารณาคุณสมบัติของผู้สอบทานงาน เช่น

- มีความเป็นอิสระ
- มีประสบการณ์
- มีอำนาจหน้าที่
- มีเวลา



## 3 การปฏิบัติงานสอบทาน

ผู้สอบทานต้องสอบทานงานสอบบัญชีตามกระบวนการงานสอบบัญชี ตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี การจัดทำแฟ้มกระดาษทำการ การแสดงความเห็นต่องบการเงิน และการรายงานผลการตรวจสอบบัญชี กล่าวคือ **ต้องสอบทานงานตั้งแต่เริ่มทำงานจนปิดงานสอบบัญชี** มีข้อควรพิจารณาในการสอบทานงาน ดังนี้

**3.1 การสอบทานงานในระดับงานสอบบัญชี** สอบทานความสอดคล้องระหว่างการประเมินความเสี่ยงการระบุความเสี่ยง ผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี มีการกำหนดวิธีการตรวจสอบ ช่วงเวลาการเลือกตัวอย่าง ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้และบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ รวมทั้งได้พิจารณาผลกระทบของข้อสังเกตจากการตรวจสอบบัญชีปีก่อน และหน่วยงานกำกับดูแลในการวางแผนงานสอบบัญชีในปีปัจจุบันแล้ว ความสอดคล้องกับรายการในงบการเงินและวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชี ตลอดจนได้พิจารณาความเหมาะสมและเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี สรุปผลการตรวจสอบและข้อสังเกต สนับสนุนการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ ในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์แล้ว

**3.2 การสอบทานงานระดับสำนักงาน** การให้คำปรึกษาหารือและสอบทานความเป็นอิสระของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและสอบทานประเด็นที่สำคัญ เอกสารหลักฐานที่เลือกสอบทาน สะท้อนถึงผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญและสนับสนุนข้อสรุปที่ได้เพื่อนำไปสู่การแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ ในรายงานของผู้สอบบัญชีมีความเหมาะสม ซึ่งผู้สอบทานต้องพิจารณาถึงความถูกต้อง ความสมเหตุสมผล และความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ปรากฏในรายงานการสอบบัญชี



### รายการที่มีความสำคัญที่ควรสอบทานงาน ตัวอย่าง เช่น

✍️ สอบทานความสอดคล้องระหว่างการประเมินความเสี่ยง การระบุความเสี่ยง ผลการประเมินความเสี่ยง ในการสอบบัญชี แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี มีการกำหนดวิธีการตรวจสอบตอบสนอง ต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้และบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ รวมทั้งได้พิจารณาผลกระทบของข้อสังเกต จากการตรวจสอบบัญชีปีก่อนและหน่วยงานกำกับดูแลในการวางแผนงานสอบบัญชีในปีปัจจุบันแล้ว

✍️ สถานการณ์/ข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของสหกรณ์

✍️ ความขัดแย้งกับคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ เรื่องหลักการบัญชีหรือการถูกจำกัดขอบเขต การตรวจสอบ

✍️ สอบทานความเหมาะสมเพียงพอของหลักฐานการตรวจสอบความมีอยู่จริงสอดคล้องกับ วิธีการตรวจสอบที่กำหนด เช่น การยืนยันยอดเงินฝากธนาคารต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือตอบยืนยันยอดจาก ธนาคารถึงผู้สอบบัญชีและลงวันที่ก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี การยืนยันยอดทุนเรือนหุ้นโดยตรงต้องมี หลักฐานลายมือชื่อสมาชิก เป็นต้น

✍️ สอบทานความเหมาะสมเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับประมาณการต่างๆ เป็นไป ตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น รายการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ต้องมีหลักฐานการ แยกหรือวิเคราะห์อายุหนี้พร้อมหลักฐานอันเป็นที่มาของการแยกอายุหนี้และการจัดชั้นคุณภาพลูกหนี้ รายการ ค่าเผื่อการปรับมูลค่า เงินลงทุน ต้องมีหลักฐานแสดงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนอันเป็นที่มาของการปรับลด มูลค่าเงินลงทุน รายการค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ต้องมีหลักฐาน การพิจารณารายจ่ายที่ให้ข้อสรุปได้ว่า ควรบันทึก เป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย และหากข้อสรุปเป็นสินทรัพย์ควรมีหลักฐานการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของ สินทรัพย์ในการพิจารณาความถูกต้องของค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

✍️ สอบทานความเหมาะสมเพียงพอของหลักฐานการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์และ กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น สหกรณ์มีการฝากหรือลงทุนเป็นไปตามกฎหมายและประกาศคณะกรรมการ พัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติ สหกรณ์ร้านค้าเกี่ยวกับการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม สหกรณ์เคหสถานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรเรื่องภาษีธุรกิจเฉพาะ รวมทั้งธุรกรรมที่ต้องปฏิบัติ ตามกฎหมายป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เป็นต้น

ทั้งนี้ การสอบทานคุณภาพงานไม่ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบต่องานนั้นลดลง





#### 4 ช่วงระยะเวลาการสอบทานงาน



ผู้สอบทานงานจะต้องมีส่วนร่วม ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน ได้แก่ การวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสรุปผลการตรวจสอบ การสอบทานเป็นระยะๆ ในช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมจะช่วยให้พบข้อผิดพลาดและได้รับการแก้ไขอย่างทันทั่วถึง ทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น มีข้อควรพิจารณา ดังนี้

**4.1 ระดับงานสอบบัญชี** ผู้สอบบัญชีควรสอบทานแผนงานสอบบัญชี **ก่อน** ปฏิบัติงานสอบบัญชี และกรณีปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างปี พบความเสี่ยงในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจากเดิม ควรพิจารณาความเหมาะสมของขอบเขต เวลา และวิธีการตรวจสอบว่า ได้มีการปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชีให้สอดคล้องและตอบสนองกับความเสี่ยงที่เปลี่ยนแปลงอย่างเหมาะสมแล้ว

**4.2 ระดับสำนักงาน** ผู้สอบทานงานควรเข้าร่วมประชุมทีมเพื่อวางแผนงานสอบบัญชี และก่อนการสอบทานงานเสร็จสิ้นหรือก่อนวันที่ในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบทานต้องไม่พบเรื่องที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข ซึ่งอาจเป็นเหตุให้การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญและข้อสรุปที่ได้ของผู้สอบบัญชีไม่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความมั่นใจในคุณภาพงานสอบบัญชีมากขึ้น เช่น เงินฝากธนาคารในงบการเงินมียอดแตกต่างกับหนังสือตอบยืนยันยอดจากธนาคาร หรือมีลูกหนี้ปฏิเสธหนี้ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีได้บันทึกวิธีการตรวจสอบและอธิบายสาเหตุที่แตกต่าง รวมทั้งมีหลักฐานการตรวจสอบและสรุปผลการตรวจสอบครบถ้วน เป็นต้น



ทั้งนี้ ผู้ทำหน้าที่สอบทานงาน ไม่ว่าจะป็นระดับงาน หรือระดับสำนักงาน ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งก็คือ **ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน**



#### 5 หลักฐานการสอบทานงาน ในการสอบทานงาน ผู้สอบทานต้องมี

- หลักฐานการสอบทานงานเป็นลายลักษณ์อักษร
- ควรระบุเอกสารหลักฐานที่ได้สอบทาน ซึ่งแสดงว่า ได้มีการสอบทานงานสอบบัญชีนั้นแล้ว
- คำแนะนำ/ข้อเสนอแนะของผู้สอบทาน และผลการหารือและร่วมกันแก้ไขปัญหา
- การสอบทานงานได้ดำเนินการเสร็จสิ้นแล้วก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และผู้สอบทานไม่พบเรื่องที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขที่อาจ เป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลการตรวจสอบไม่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความมั่นใจในคุณภาพงานสอบบัญชีมากขึ้น

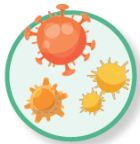




## 6 ประโยชน์ของการสอบทานงาน

➤ ช่วยลดความเสี่ยงหรือข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบ

➤ เป็นเครื่องมือสร้างความมั่นใจให้กับผู้สอบบัญชี ว่าการแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปตามข้อเท็จจริง สร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจยิ่งขึ้น โดยทำให้ **ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด** การแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์สอดคล้องกับสถานการณ์ สำนักงานสอบบัญชี นำผลสรุปข้อสังเกตที่ได้จากการสอบทานงานไปใช้ในการพัฒนาผู้สอบบัญชี และปรับปรุงแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น และสุดท้าย...ทำให้วิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ



ปัจจุบันเกิดสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ส่งผลกระทบต่ออย่างรุนแรงต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนขอบเขต วิธีการ ระยะเวลา ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อคงคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ ดังนั้น การสอบทานงานจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนวิธีการเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานที่ต้องรักษาระยะห่างทางสังคม (Social Distance) การใช้วิธีการสอบทานระยะไกล เช่น การประชุมทีมผ่าน VDO Conference การแบ่งปันไฟล์ข้อมูล (Document sharing) ให้ผู้สอบทานเข้าถึงแฟ้มหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อพิจารณาประเด็นสำคัญ และความเหมาะสมเพียงพอของหลักฐานได้อย่างทันท่วงที เป็นต้น ซึ่งวิธีการดังกล่าว จำเป็นต้องใช้เทคโนโลยีเป็นเครื่องมือในการสื่อสารให้มากขึ้น อาทิ Application Live Screenshares หรือ Live Video เป็นต้น โดยสิ่งสำคัญนอกจากการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพระหว่างผู้สอบทานกับผู้สอบบัญชีแล้ว ในการใช้เทคโนโลยีการสื่อสารต้องมีการรักษาความปลอดภัยที่ยอมรับได้เพื่อรักษาความลับของข้อมูลลูกค้า จึงเป็นความท้าทายของผู้สอบทานและผู้ที่เกี่ยวข้องที่ต้องปฏิบัติงาน เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงภายใต้สถานการณ์แพร่ระบาดของโรคติดเชื้อฯ ดังกล่าว



เมื่อพูดถึงคุณภาพงานสอบบัญชี กล่าวได้ว่า

**“การสอบทานงานเป็นขั้นตอนที่ขาดไม่ได้ ซึ่งผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องต้องให้ความสำคัญและถือปฏิบัติตามข้อกำหนดอย่างเคร่งครัด”**

[บทความนี้เป็นข้อคิดเห็นส่วนบุคคล]



## เอกสารอ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพ สำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง. สืบค้นจาก [https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2554\\_TSQC1.pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2554_TSQC1.pdf).

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพ การตรวจสอบงบการเงิน. [https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2560\\_TSA220.pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2560_TSA220.pdf).

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). คู่มือการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก. (พิมพ์ครั้งที่ 2).

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). เอกสารประกอบคำบรรยายโครงการ “พัฒนาผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (EQCR) และผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี (Monitoring) ในตลาดทุน.

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2562). ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562.

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2563). ประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สหกรณ์ พ.ศ. 2563.

