



## การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีทุกท่านเห็นด้วยหรือไม่กับคำกล่าวที่ว่า กระบวนการการสอบบัญชีเปรียบเสมือนเป็นกล่องดำที่บุคคลทั่วไปมักจะไม่ว่าผู้สอบบัญชีทำอะไรและทำอย่างไรบ้าง สิ่งเดียวที่ออกมาจากกล่องดำก็คือ หน้ารายงานของผู้สอบบัญชีจำนวนไม่กี่แผ่นที่แนบติดกับงบการเงิน บ่อยครั้งที่กระบวนการในกล่องดำถูกตั้งข้อสงสัยและวิพากษ์วิจารณ์ถึงคุณภาพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี อันเป็นผลมาจากข่าวการล่มสลายของบริษัทใหญ่ๆ หลายบริษัท หรือข่าวการทุจริตคอร์รัปชันต่างๆ (วีระพงษ์ กิตติวงศ์, 2561)

ข้อสงสัยและคำวิพากษ์วิจารณ์ต่างๆ ทำให้กระบวนการในกล่องดำของผู้สอบบัญชีถูกจับตามองและถูกตรวจสอบมากขึ้น ในปี พ.ศ. 2545 ได้มีการก่อตั้ง PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) ขึ้นในสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระที่กำกับตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน รวมถึงตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีเพื่อควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี สำหรับประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2553 ก.ล.ต. ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้เข้าร่วมเป็นสมาชิก IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators) ซึ่งเป็นความร่วมมือของหน่วยงานอิสระที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีกว่า 50 ประเทศทั่วโลก และ ก.ล.ต. ได้เริ่มตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2553 เป็นต้นมา

คำว่า คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) มีความหมายในหลายมิติ ขึ้นอยู่กับว่าจะวัดคุณภาพด้วยตัวชี้วัดอะไร ในด้านไหน คุณภาพการสอบบัญชีเป็นผลรวมของปัจจัยสองประการ คือ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Competence) และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Independence) โดยปัจจัยแรกขึ้นอยู่กับความรู้ด้านวิชาการ การฝึกอบรม ประสบการณ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนปัจจัยที่สองขึ้นอยู่กับ การปลูกฝังจรรยาบรรณทางวิชาชีพ สภาพแวดล้อมการทำงานและเศรษฐกิจที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเสนอความเห็นได้อย่างเป็นอิสระ (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2554) นอกจากนี้ คุณภาพการสอบบัญชี

อาจสะท้อนได้จากความถูกต้องของข้อมูลที่รายงานโดยผู้สอบบัญชี หรือจากคุณค่าที่สังคมนั้นยึดถือ เช่น คุณภาพการสอบบัญชีอาจวัดจากขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี หรือระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีอยู่กับลูกค้า จะเห็นได้ว่านิยามของคุณภาพการสอบบัญชียังไม่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป (IAASB, 2014 อ้างถึงใน วีระพงษ์ กิตติวงศ์, 2561) จึงทำให้เป็นการยากที่จะวัดคุณภาพการสอบบัญชี

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2562) เห็นว่าตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality Indicators) เป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยประเมินคุณภาพการสอบบัญชี ช่วยในการตัดสินใจคุณภาพรายงานทางการเงิน และผลการประเมินตัวชี้วัดสามารถนำไปใช้ประเมินผู้ตรวจสอบบัญชีประจำปี รวมถึงการประเมินสำนักงานสอบบัญชี ปัจจุบันหน่วยงานกำกับดูแลในต่างประเทศหลายแห่งได้นำแนวคิดการกำหนดตัวชี้วัดมาใช้เป็นเครื่องมือประเมินคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี จึงได้ศึกษาวิเคราะห์ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีจาก 6 ประเทศ และเลือกตัวชี้วัดที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย โดยให้สอดคล้องกับกรอบแนวคิดคุณภาพสากล ISQC1 และประยุกต์แนวคิดการวัดผลแบบดุลยภาพ (Balanced Scorecard) 4 ด้าน คือ ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และพัฒนา สรุปเป็นร่างข้อกำหนดตัวชี้วัด จำนวน 26 ตัวชี้วัด เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ดังแสดงในตารางแนบท้ายบทความ



สำหรับมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี มี 2 ฉบับคือ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน (TSA 220) ซึ่งเป็นการควบคุมคุณภาพในระดับงานสอบบัญชีแต่ละงาน (Audit Engagement Level) และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1) ซึ่งเป็นการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน (Audit Firm Level) ทั้งนี้ โครงสร้างของมาตรฐานทั้งสองฉบับนั้นไม่แตกต่างกัน

องค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐาน TSQC1 ประกอบด้วย (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล จะเห็นว่าผู้นำหรือหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการรับผิดชอบต่อระบบคุณภาพในการกำหนดหลักเกณฑ์ มอบหมายผู้รับผิดชอบแต่ละส่วนงาน กำหนดงบประมาณและกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติตามระบบคุณภาพอย่างต่อเนื่องภายใต้กรอบจรรยาบรรณวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทุกขั้นตอน ตั้งแต่การพิจารณารับงาน การรักษาความสัมพันธ์กับลูกค้า การจัดการเรื่องการค้าเลือกบุคลากร พัฒนาและฝึกอบรม การประเมินผล นอกจากนี้ ต้องกำหนดระบบการสอบทานผลการปฏิบัติงานโดยให้ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (EQCR) เป็นผู้สอบทานงาน ผู้นำหรือหัวหน้าสำนักงานยังต้องกำหนดระบบการติดตามผลเพื่อให้แน่ใจว่ากลไกต่างๆ ได้ดำเนินไปภายใต้กระบวนการคุณภาพที่กำหนด โดยที่การทำงานต่างๆ ข้างต้นจะต้องมีการจัดทำเอกสารหลักฐานเพื่ออ้างอิงและตรวจสอบได้ทุกขั้นตอน

สำหรับการตรวจสอบคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียน ก.ล.ต. ได้ปรับปรุงหลักเกณฑ์ให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุนต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ ในการตรวจสอบจะมี **คณะที่ปรึกษาซึ่งเป็นผู้ทรงคุณวุฒิอิสระ** มีการให้คะแนนในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC1 ดังนี้ (1) ผู้นำของสำนักงาน 20% (2) ข้อกำหนดเกี่ยวกับจรรยาบรรณ 15%

(3) การตอบรับงานสอบบัญชี 15% (4) ทรัพยากรมนุษย์ 15% (5) การปฏิบัติงาน 20% (6) การติดตามผล 15% (The Stock Exchange of Thailand, 2017a อ้างถึงใน วีระพงษ์ กิตติวงศ์, 2561) โดย ก.ล.ต. ได้เผยแพร่รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2553-2561 รวมถึงแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ทั้ง 6 ด้าน ผู้สนใจสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ทางเว็บไซต์ของ ก.ล.ต. <https://www.sec.or.th/th/pages/lawandregulations/auditorqualityassurancereview.aspx>

นอกจากนี้ สภาวิชาชีพบัญชีได้เผยแพร่ผลการตรวจเยี่ยมการสอบทานการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐาน TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชี จำนวน 9 แห่ง เมื่อปี 2557 แยกตามประเด็นทั้ง 6 ด้าน ผู้สนใจสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี หรือคลิกลิงค์ <http://www.tfac.or.th/upload/9414/BvZMdyzWPN.pdf>

เมื่อเดือนกุมภาพันธ์ 2562 IAASB ได้เผยแพร่ร่างมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี 3 ฉบับ คือ มาตรฐาน ISA 220 ISQM1 และ ISQM2 โดย ISQM1 จะมาแทนที่ ISQC1 ซึ่งเน้นการควบคุมการบริหารคุณภาพ ISQM2 กล่าวถึงการสอบทานคุณภาพงานเป็นส่วนหนึ่งของระบบของการบริหารคุณภาพที่สำนักงานใช้เพื่อจัดการกับความเสียด้านคุณภาพที่ประเมินไว้ และ ISA 220 การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ระดับของงานตรวจสอบ ทั้งนี้ ตามกระบวนการการเผยแพร่มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับภาษาไทย จะมีผลบังคับใช้ภายใน 1 ปี นับจากวันที่ถือปฏิบัติของมาตรฐานระหว่างประเทศ ซึ่งคาดว่าจะมีผลบังคับใช้ในปี 2564 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563)

จะเห็นได้ว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชียังเป็นเรื่องค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทย โดย TSA 220 มีผลบังคับใช้เมื่อ 1 มกราคม 2555 และ TSQC1 มีผลบังคับใช้เมื่อ 1 มกราคม 2557 ซึ่งยังมีความไม่ชัดเจนของหน่วยงานกำกับดูแลระหว่าง ก.ล.ต. กับสภาวิชาชีพบัญชีว่า หน่วยงานใดจะเป็นผู้ทำหน้าที่ควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี





สำหรับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ออกประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี พ.ศ. 2563 เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2563 โดยมีความสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (TSA 220) และมาตรฐาน TSQC1 ประกอบด้วย (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า (4) การมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล โดย*ส่วนที่หนึ่ง* ความรับผิดชอบของผู้นำ ก็คืออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นผู้กำหนดนโยบายการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์และจะต้องมีการสื่อสารที่ชัดเจนอย่างต่อเนื่องไปยังผู้ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ทุกระดับ *ส่วนที่สอง* กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์เกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2559) *ส่วนที่สาม* การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ประกอบด้วย 2 ส่วนคือ ผู้สอบบัญชีภาครัฐ และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือบุคคลอื่น *ส่วนที่สี่* การมอบหมายงานตรวจสอบ พิจารณาถึงความรู้

ความสามารถความชำนาญงานและประสบการณ์ ส่วนการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพให้เป็นไปตามหลักสูตรที่กรมกำหนด *ส่วนที่ห้า* การปฏิบัติงาน ครอบคลุมตั้งแต่การวางแผนงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบและการสอบทาน การขอคำปรึกษาหารือ และการแสดงความเห็นต่องบการเงิน สำหรับการสอบทานงานแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ การสอบทานงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของตนเองและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐให้หัวหน้าสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เป็นผู้สอบทานงาน ส่วนผู้สอบบัญชีอนุญาตหรือบุคคลอื่น สหกรณ์ที่มีสินทรัพย์น้อยกว่า 5,000 ล้านบาทให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สอบทานงาน ส่วนสหกรณ์ออมทรัพย์และสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนที่มีทรัพย์สินตั้งแต่ 5,000 ล้านบาทขึ้นไป ให้มอบหมายผู้ที่มีความเป็นอิสระและมีความรู้ความชำนาญเทียบเท่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นผู้สอบทานงาน *ส่วนที่หก* การติดตามผล ให้มีการประเมินคุณภาพผลงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และแจ้งผลเป็นลายลักษณ์อักษร พร้อมทั้งสรุปภาพรวมการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์และข้อเสนอแนะเสนอต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

จะเห็นได้ว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นเรื่องที่สำคัญและจำเป็นสำหรับการสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งายงานทางการเงิน สร้างความโปร่งใสต่อกระบวนการสอบบัญชี รวมทั้งสามารถนำผลการประเมินไปใช้ในการปรับปรุงและพัฒนาการสอบบัญชี และผลักดันคุณภาพการสอบบัญชีให้ได้ตามมาตรฐานวิชาชีพ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงควรเร่งรัดดำเนินการปรับปรุงและพัฒนากระบวนการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ ทั้ง 6 ด้าน ให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลอย่างแท้จริง โดยเฉพาะการจัดทำคู่มือการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และการจัดทำรายงานการติดตามผลการควบคุมคุณภาพ นอกจากนี้ควรเตรียมการเพื่อรองรับมาตรฐานฉบับใหม่ที่จะมีผลบังคับใช้ต่อไปในอนาคต

สิงหาคม 2563  
กลุ่มวิจัยและพัฒนา  
สำนักแผนงานและโครงการพิเศษ  
Email: [research@cad.go.th](mailto:research@cad.go.th)



## อ้างอิง

### วารสาร

วีระพงษ์ กิติวงศ์. (2561). ผลของการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีของ ก.ล.ต. ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี. วารสาร วิชาชีบบัญชี, 14(43), 5-25.

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562). การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไทยสู่สากล. วารสารร่วมพฤษภูมิ มหาวิทยาลัยเกริก, 37(1), 55-66.

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2554). ISQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, 33(130), 14-30

### เว็บไซต์

ก.ล.ต. Quality Assurance & Review. สืบค้นจาก

<https://www.sec.or.th/th/pages/lawandregulations/auditorqualityassurancereview.aspx>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ. สืบค้นจาก

<http://www.tfac.or.th/upload/9414/BvZMdyzWPN.pdf>

ยุทธพงษ์ เชื้อเมืองพาน. การเปลี่ยนแปลงจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เป็นมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชี. (2563). สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/123053>

สรุปร่างตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย

IAASB	TSQC 1	BSC	ตัวชี้วัด
ปัจจัยนำเข้า (Input)	ทรัพยากรบุคคล	มุมมองด้านการเรียนรู้และพัฒนา	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. จำนวนชั่วโมงฝึกอบรมต่อผู้สอบบัญชี 1 คนต่อปี</li> <li>2. จำนวนปีความเชี่ยวชาญทางอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี</li> <li>3. จำนวนชั่วโมงภาระงานของผู้สอบบัญชี</li> <li>4. จำนวนปีประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ผู้จัดการ และผู้เป็นหุ้นส่วน</li> <li>5. จำนวนชั่วโมงทำงานของผู้เป็นหุ้นส่วน</li> <li>6. จำนวนชั่วโมงภาระงานของผู้เป็นหุ้นส่วน</li> <li>7. จำนวนผู้สอบบัญชีต่อผู้จัดการและผู้เป็นหุ้นส่วน</li> <li>8. ผลสำรวจความพึงพอใจพนักงานสอบบัญชี</li> <li>9. จำนวนงบประมาณการลงทุนในการพัฒนาเทคนิคการตรวจสอบ</li> <li>10. จำนวนงบประมาณการลงทุนในการฝึกอบรมผู้เป็นหุ้นส่วนและพนักงานสอบบัญชี</li> <li>11. อัตราการหมุนเวียนบุคลากรการตรวจสอบ</li> </ol>
	ความรับผิดชอบของผู้นำ และข้อกำหนดจรรยาบรรณ		<ol style="list-style-type: none"> <li>12. ผลสำรวจความอิสระของพนักงานบัญชี</li> </ol>
กระบวนการ (Process)	การปฏิบัติงาน	กระบวนการภายใน	<ol style="list-style-type: none"> <li>13. การพัฒนาใช้วิธีการตรวจสอบเครื่องมือสมัยใหม่</li> <li>14. ทรัพยากรสนับสนุนเทคนิคการตรวจสอบ</li> <li>15. จำนวนชั่วโมงการตรวจสอบตามความเสี่ยงของลูกค้า</li> <li>16. จำนวนชั่วโมงการสอบทานคุณภาพงาน</li> </ol>
	การติดตามผล		<ol style="list-style-type: none"> <li>17. ผลการสอบทานคุณภาพจากภายนอก</li> <li>18. ผลการสอบคุณภาพจากภายในสำนักงานสอบบัญชี</li> </ol>
ผลลัพธ์ (Output)	การตอบรับและคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า	ด้านลูกค้า	<ol style="list-style-type: none"> <li>19. ผลการตรวจสอบจากภายนอก</li> <li>20. ผลสำรวจแบบสอบถามคณะกรรมการตรวจสอบ (AQIs)</li> </ol>
	การปฏิบัติงาน		<ol style="list-style-type: none"> <li>21. ความถี่และผลกระทบการแก้ไขข้อผิดพลาดรายงานการเงินและการเปิดเผยข้อมูล</li> <li>22. การทุจริตในรายงานการเงิน</li> <li>23. การรายงานจุดอ่อนระบบการควบคุมภายในทันกาล</li> <li>24. การรายงานผลการดำเนินงานต่อเนื่องทันกาล</li> <li>25. การดำเนินการตามกฎหมายของสภาวิชาชีพ SEC และภาคเอกชน</li> </ol>
		ด้านการเงิน	<ol style="list-style-type: none"> <li>26. การเพิ่มขึ้นค่าสอบบัญชีจากลูกค้ารายอื่นหรือผลตอบแทนผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น</li> </ol>