



โดย คุณบุญเรือง เลิศวิเศษวิทย์

- Partner, PwC Thailand
- กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี



ศ.ดร.สมพงษ์ พรอุปถัมภ์

- Associate Dean, Chulalongkorn Business School
- กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

ประเมินความเสี่ยง ในสำนักงานสอบบัญชี

เริ่มอย่างไรดี



เมื่อ สภาวิชาชีพบัญชี ได้ประกาศให้มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับใหม่ หรือ TSQM1 และ TSQM2 แทนมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับเดิมหรือ TSQC1 ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 2566 นั้น ทำให้สำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะสำนักงานที่ไม่ใช่เครือข่าย ซึ่งเป็นสำนักงานสอบบัญชีไทยขนาดกลางและขนาดเล็กต้องมีการเตรียมความพร้อมสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าว ซึ่งเรื่องที่สำคัญที่กำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ คือ กระบวนการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment Process) โดยสำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีการวางแผน และจัดเตรียมเอกสารอย่างเหมาะสมว่า สำนักงานมีการบริหารความเสี่ยง และตอบสนองความเสี่ยงอย่างไร เพื่อเป็นการยกระดับคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งก็จะส่งผลไปถึงคุณภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นอีกด้วย

จะเริ่มต้น
อย่างไร



สำนักงานสอบบัญชีอาจมีคำถามว่าจะเริ่มต้นอย่างไรดี

ในการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน ในความเป็นจริง การประเมินความเสี่ยงไม่ใช่เรื่องใหม่สำหรับสำนักงานสอบบัญชี หากสำนักงานได้ทำตามข้อกำหนดของ TSQC1 อยู่แล้วนั้น สำนักงานก็ได้มีการพิจารณาและประเมินความเสี่ยงในแต่ละวัตถุประสงค์ โดยอยู่ในรูปแบบของการตรวจสอบตามรายการที่กำหนดไว้ใน TSQC1 เดิม ทั้งนี้ TSQM1 ได้กำหนดการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานไว้ให้ชัดเจนมากขึ้น โดยให้สำนักงานเป็นผู้ระบุ ความเสี่ยง ประเมินความเสี่ยง ตอบสนองความเสี่ยง และจัดเตรียมเอกสารดังกล่าว โดยสามารถปรับให้เหมาะสม (Scalability) กับบริบท สภาพแวดล้อม และสถานการณ์ของสำนักงานแต่ละแห่ง

อันที่จริงแล้วผู้สอบบัญชีจะมีความคุ้นเคยกับการประเมินความเสี่ยงในกิจการของลูกค้าสอบบัญชี ซึ่งกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานก็มีความคล้ายคลึงกัน โดยกระบวนการประเมิน ความเสี่ยงจะเริ่มจากการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ (Quality Objective) โดยอย่างน้อยต้องครอบคลุมในแต่ละองค์ประกอบหลักของระบบคุณภาพสำนักงานที่กำหนดไว้ใน TSQM ซึ่งได้แก่ Governance and Leadership, Relevant Ethical Requirement, Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements, Engagement Performance, Resource, Information and Communication เมื่อมีการกำหนด วัตถุประสงค์ด้านคุณภาพแล้ว สำนักงานก็จะเริ่มระบุและประเมิน ความเสี่ยงด้านคุณภาพ (Quality Risk) ในแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งอาจมีความเสี่ยงมากกว่า 1 เรื่องในแต่ละองค์ประกอบเพื่อพิจารณา ในการออกแบบและตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพ (Respond to Quality Risk) คำถามที่ตามมา คือ

สำนักงาน
จะเริ่มต้น
ระบุความเสี่ยง
ด้านคุณภาพอย่างไร



การระบุความเสี่ยงด้านคุณภาพ คือ การทำความเข้าใจถึงเงื่อนไข เหตุการณ์ และสภาพแวดล้อมที่จะส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ เช่น สำนักงานให้บริการที่หลากหลายนอกเหนือจากการสอบบัญชี ดังนั้น สำนักงานอาจมีความเสี่ยงด้านการรับงานที่อาจขัดต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน หรือสำนักงานอาจมีแผนการเติบโตโดยรับงานสอบบัญชีในตลาดทุนเพิ่มขึ้น แต่สำนักงานมีบุคลากรไม่เพียงพอเพื่อรองรับการเติบโตของสำนักงานได้ เช่น สำนักงานไม่สามารถหาบุคลากรอย่างเพียงพอสำหรับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานคุณภาพงาน เป็นต้น ในช่วงเริ่มต้นของการระบุความเสี่ยงด้านคุณภาพของสำนักงาน สำนักงานอาจมีความสงสัยว่ามีเงื่อนไขเหตุการณ์อะไรที่สำนักงานจำเป็นต้องพิจารณาบ้าง? อย่างที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น TSQM1 นั้นให้ความยืดหยุ่นในการที่สำนักงานจะพิจารณาถึงความเสี่ยงที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับบริบท สภาพแวดล้อม และสถานการณ์ของสำนักงานแต่ละแห่ง โดยสำนักงานจำเป็นต้องทำความเข้าใจในเงื่อนไขและเหตุการณ์ของสำนักงาน ยกตัวอย่างเช่น



ความซับซ้อนและลักษณะการดำเนินงานของสำนักงาน เช่น มีการรวมศูนย์การดำเนินงาน และมีผู้ดูแลไม่กี่คน สำนักงานขนาดเล็กก็อาจมีความเสี่ยงด้านคุณภาพจากการขาดบุคลากรที่จำเป็น



การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และกระบวนการทางธุรกิจ เช่น การตัดสินใจของผู้นำมีผลต่อกลยุทธ์ขององค์กร โดยหากสำนักงานใช้กลยุทธ์ในการรับลูกค้าที่มุ่งเน้นไปในการทางการเงินเป็นหลักโดยไม่คำนึงถึงองค์ประกอบทางด้านอื่น ๆ เช่น จำนวนบุคลากร ประสบการณ์ของบุคลากรก็อาจทำให้เกิดความเสี่ยงด้านคุณภาพเพิ่มมากขึ้น



ลักษณะและรูปแบบการบริหารจัดการของผู้นำ การทำความเข้าใจการกระจายอำนาจของฝ่ายบริหาร วิธีการมุ่งใจบุคลากร



ทรัพยากรของสำนักงาน รวมถึงทรัพยากรที่ผู้ให้บริการจัดหาให้ เช่น สำนักงานต้องการรับงานตรวจสอบกิจการลูกค้าที่มี Cryptocurrency แต่ไม่มีบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว หรือการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการปฏิบัติงานก็อาจจะเพิ่มหรือลดความเสี่ยงด้านคุณภาพได้



ลักษณะของลูกค้า และความเป็นอิสระ เช่น สำนักงานตรวจสอบอุตสาหกรรมใดเป็นหลัก มีความซับซ้อนของกิจการหรือไม่ มีการถือหุ้นในกิจการที่ตรวจสอบหรือไม่



ลักษณะของงานที่ให้บริการ เช่น การตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานงบการเงิน บริการให้ความเชื่อมั่นอื่น เช่น ESG, Sustainability ขององค์กร สำนักงานต้องพิจารณาว่ามีบุคลากรที่มีความพร้อมเพียงพอหรือไม่



ลักษณะและข้อกำหนดของสำนักงานเครือข่าย และบริการเครือข่าย เช่น สำนักงานขนาดใหญ่ และสมาชิกของสำนักงานเครือข่าย วิธีการปฏิบัติงาน ข้อกำหนดด้านคุณภาพและการประเมินความเสี่ยงที่เครือข่ายกำหนดไว้



กฎระเบียบ ข้อบังคับ มาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง เช่น แม่บทที่ใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน หรือหากสำนักงานมีข่าวเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ หรือมาตรฐานวิชาชีพก็อาจส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและความน่าเชื่อถือได้ รวมทั้งเพิ่มความเสี่ยงด้านคุณภาพของสำนักงานจากมุมมองภายนอกได้



หลังจากที่สำนักงาน
ระบุความเสี่ยง

ด้านคุณภาพ (Quality
Risk Identification) แล้ว

ก็อาจเกิดคำถามตามมาว่า

แล้วจะประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ
(Quality Risk Assessment) อย่างไร



การกำหนดเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยง คือ การพิจารณาโอกาส (Likelihood) และผลกระทบ (Impact) ของความเสี่ยงที่สำนักงานระบุได้ที่จะส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ โดยสำนักงานสามารถเริ่มต้นจากการใช้ข้อมูลในอดีตของสำนักงานมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา หรือสำนักงานอาจสามารถหาข้อมูลจากภายนอกที่มีลักษณะใกล้เคียงกันกับสำนักงานมาพิจารณาประกอบด้วย เช่น ข้อมูลการสอบทานคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีโดยสำนักงาน ก.ล.ต. โดยพิจารณาปัจจัยที่มีผลกระทบด้านคุณภาพและแนวทางปรับปรุงแก้ไข

การกำหนดโอกาส (Likelihood) อาจเป็นจำนวนครั้งที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อปี หรือจำนวนเปอร์เซ็นต์ของการเกิดขึ้นต่อปี เช่น การเข้าถึงข้อมูลลูกค้าสำนักงานพบว่าไม่เคยมีการรั่วไหลของข้อมูลเลย ดังนั้น ในการพิจารณาขั้นต้นของโอกาสที่จะเกิดการรั่วไหลก็อยู่ในระดับต่ำ หรือการยืนยันความเป็นอิสระของพนักงาน ถ้ามีพนักงานไม่ได้ยืนยันความเป็นอิสระเกินกว่าร้อยละ 5 สำนักงานอาจมีความเสี่ยงต่อความเป็นอิสระอยู่ในระดับสูง

ลักษณะของผลกระทบ (Impact) อาจพิจารณาจากผลกระทบทางการเงิน (เช่น ความเสี่ยงที่ระบุและประเมินไว้ หากมีผลกระทบต่อรายได้ที่ลดลงมากกว่าที่ % ถือว่าผลกระทบรุนแรง) ผลกระทบต่อชื่อเสียงของสำนักงาน ผลกระทบด้านกฎหมาย และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง เช่น ถ้ามีเหตุการณ์ที่กระทบต่อชื่อเสียงของสำนักงานในสื่อสาธารณะหรือสำนักงานอาจถูกเพิกถอนใบอนุญาต ก็มีผลกระทบในระดับสูง

ทั้งนี้ การกำหนดโอกาส และลักษณะของผลกระทบ
สำนักงานอาจใช้วิธีการประเมินเป็นระดับสูง กลาง ต่ำ
หรือแบ่งตามระดับเป็นตัวเลขตามนโยบาย
ที่สำนักงานได้กำหนดไว้



		ผลกระทบ		
		ต่ำ	กลาง	สูง
โอกาสในการเกิด	สูง			
	กลาง		2	1
	ต่ำ		3	

รูปแสดงตัวอย่างแสดงการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานสอบบัญชี

เมื่อสำนักงานทำการประเมินความเสี่ยงในแต่ละองค์ประกอบของ TSQM เรียบร้อยแล้ว ในขั้นตอนต่อมาสำนักงานจะต้องนำความเสี่ยงที่ระบุและประเมินไว้มาพิจารณาถึงระดับความเสี่ยงขั้นต้น (Gross Risk) และความเสี่ยงคงเหลือ (Net Risk) โดยความเสี่ยงขั้นต้น คือ ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นก่อนที่สำนักงานจะนำการตอบสนองความเสี่ยงมาใช้ ส่วนความเสี่ยงคงเหลือ (Net Risk) คือ ความเสี่ยงที่ยังคงเหลืออยู่หลังจากการที่สำนักงานมีการพิจารณาและตอบสนองต่อความเสี่ยงแล้ว มาจัดอันดับเพื่อการบริหารความเสี่ยงให้อยู่ระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น องค์ประกอบเรื่องจรรยาบรรณ

วัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ

1. สำนักงานได้กำหนดว่าการดำรงความเป็นอิสระของสำนักงานซึ่งรวมถึงพนักงานในทุกระดับชั้นต่อลูกค้าสอบบัญชีมีความสำคัญอย่างยิ่ง โดยหากมีพนักงานที่ปฏิบัติงานตรวจสอบขาดความเป็นอิสระต่อลูกค้าสอบบัญชี สำนักงานอาจจะสูญเสียความเชื่อมั่น และอาจจะถูกพิจารณาในการเพิกถอนใบอนุญาตของสำนักงาน รวมถึงอาจถูกดำเนินคดีตามกฎหมายหากพบความผิด
2. สำนักงานได้กำหนดว่าพนักงานระดับปฏิบัติงานทุกคนจะต้องมีความเข้าใจในกฎระเบียบ และนโยบายเกี่ยวกับเรื่องความเป็นอิสระของสำนักงาน และจะต้องยืนยันความเป็นอิสระของตนเองก่อนปฏิบัติงานสอบบัญชี



ความเสี่ยง

พนักงานอาจยังมีความเข้าใจที่ไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการยืนยันความเป็นอิสระ เนื่องจากการอบรมอาจไม่เพียงพอ มีการสื่อสารที่ลดลง มีอัตราการเข้าออกของพนักงานในระดับสูง การทำงานแบบ Work From Home ในช่วงโควิด-19 ทำให้พนักงานได้รับข้อมูลไม่ครบถ้วน



R
I
S
K



โดยหลังจากที่สำนักงานนำความเสี่ยงในแต่ละวัตถุประสงค์มาหาระดับความเสี่ยงขั้นต้น และความเสี่ยงคงเหลือแล้ว สำนักงานก็จะได้ภาพรวมของความเสี่ยงทั้งหมดของสำนักงาน และสามารถจัดลำดับความสำคัญ รวมถึงสามารถออกแบบวิธีการที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น ๆ อย่างเหมาะสม

ทั้งนี้ การประเมินความเสี่ยงของสำนักงานนั้น ไม่ใช่เป็นการประเมินเพียงครั้งเดียวในแต่ละปี แต่เป็นลักษณะของ Live Event หรือเหตุการณ์ที่มีชีวิต ซึ่งสำนักงานจะต้องมีการติดตามผล (Monitoring) เป็นระยะ ๆ ขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง โดยในระหว่างปีหลังจากที่ได้ประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพแล้ว หากมีสถานการณ์ หรือปัจจัยอื่น ๆ มากระทบต่อวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพหรือความเสี่ยงด้านคุณภาพที่ได้ประเมินไว้ สำนักงานอาจต้องมีการปรับเปลี่ยนการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดผลกระทบจากเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ดังกล่าว เพื่อให้มีความมั่นใจว่าความเสี่ยงด้านคุณภาพที่ได้ประเมินไว้ รวมถึงวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้นสามารถตอบสนองต่อเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงได้ เช่น การที่กฎหมาย พ.ร.บ.คุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ที่มีผลบังคับใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน 2565 อาจส่งผลกระทบต่อการเก็บข้อมูลของลูกค้าของสำนักงาน รวมถึงในการตอบรับงานของลูกค้าสอบถาม ซึ่งสำนักงานอาจจะต้องมีการเพิ่มหรือปรับเปลี่ยนการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ตลอดปีเพื่อให้สามารถตอบสนองต่อกฎระเบียบใหม่นี้ โดยจะต้องพิจารณาให้ครบตามองค์ประกอบที่กำหนดไว้ใน TSQM นั้นเอง

