

# 5

## การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของ สำนักงานสอบบัญชีไทยสู่สากล

Development of Audit Quality Indicators to Enhance Audit Quality of  
Thai Audit Firm to Universal Standard

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์

Vansiri Prasoeetthap





## การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) เพื่อยกระดับ คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไทยสู่สากล

Development of Audit Quality Indicators to Enhance Audit Quality  
of Thai Audit Firm to Universal Standard

Received: December 28, 2018

Revised: March 11, 2019

Accepted: March 18, 2019

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์<sup>1</sup>

Vansiri Prasoetthap

### บทคัดย่อ

การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไทย ในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีเชิงประจักษ์ ช่วยในการตัดสินใจคุณภาพรายงานทางการเงิน และสามารถนำไปใช้ในการประเมินสำนักงานสอบบัญชี แนวทางในการศึกษาจากกรอบแนวคิดคุณภาพการสอบบัญชีสากล ประยุกต์แนวคิดการวัดผลแบบดุลยภาพครอบคลุม องค์ประกอบ TSQC16 ด้านโดยมีการวัดผลเชิงปริมาณสนับสนุนด้วยข้อมูลเชิงคุณภาพส่งเสริมให้เกิดคุณภาพ ทั้งปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลลัพธ์ เชื่อมโยงตัวชี้วัดจาก 6 หน่วยงานในต่างประเทศ นำมาเป็นข้อสรุปร่างข้อกำหนดตัวชี้วัดในประเทศไทย 26 ตัวชี้วัด จากการวัดผล 4 มุมมอง ได้แก่ มุมมองการเงิน วัดคุณภาพจากผลลัพธ์ มุมมองการเรียนรู้และพัฒนา วัดคุณภาพปัจจัยนำเข้าด้านความรับผิดชอบของผู้นำ ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณ และด้านทรัพยากรบุคคล มุมมองกระบวนการภายใน วัดคุณภาพกระบวนการ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล และมุมมองลูกค้า วัดคุณภาพผลลัพธ์ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการตอบรับและคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าผู้ประเมิน ตัวชี้วัดควรเป็นคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อนำผลการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี ไปใช้ในการกำกับ และเลือกใช้บริการและควรนำผลการประเมินเปรียบเทียบสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ดีกว่าทั้งในและต่างประเทศ เกิดการแข่งขันคุณภาพการสอบบัญชี สร้างความเชื่อมั่นผู้กำกับดูแล ผู้ลงทุนทั้งในและต่างประเทศมั่นใจในคุณภาพรายงานทางการเงิน และพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีไทยสู่สากล

**คำสำคัญ :** คุณภาพการสอบบัญชี; ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี; มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ; การวัดผลแบบดุลยภาพ

### Abstract

Development of Audit Quality Indicators is objected to be significant instrument to enhance audit quality of Thai audit firm in evaluating empirical audit quality, helping in decision making of the financial report quality and enabling to use in evaluating audit firm. The study guide for this research wastaken from the Universal Audit Quality Framework. The researcher also applied the concept of Balanced Scorecard covered elements of TSQC16 sides by using quantitative measurement supported with the qualitative information which encouraged for input, process and output qualities. The Connecting indicators from six institutes in foreign countries were used for drafting the definition of twenty-six indicators of Thai Audit Firm in Thailand in four perspectives measurement. These four perspective measurement were (1) financial

<sup>1</sup>คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร 86 ถนนพิษณุโลก แขวงสวนจิตรดา เขตดุสิต กรุงเทพฯ 10300 โทรฯ : 081-902-9339  
e mail : vansiri.p@rmutp.ac.th

perspective measured output quality, (2) learning and development perspective measured input quality of leadership for responsibilities, ethical and human resource requirements, (3) Internal business process perspective measured the quality of process, performance, and monitoring, and (4) customer perspective measured output quality of performance, client acceptance and continuance. The assessors for indicators should be the audit committee to bring the results of the audit quality assessment to use in supervision and selection of suitable audit firm. Besides, the results should be used as benchmark with better audit firms in local and foreign countries to establish competition of audit quality. This was to create confidence to supervisors, local and foreign investors for the quality of financial report and enhance audit quality of Thai audit firm to universal standards.

**Keywords :** Audit Quality; Audit Quality Indicators; Quality Control Standards; Balanced Scorecards

## บทนำ

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อนมากขึ้น ผู้ลงทุน ผู้มีส่วนได้เสียต่างมีความคาดหวังรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ของสำนักงานสอบบัญชีที่จะสร้างความเชื่อมั่นนักลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ จึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง หลายๆ หน่วยงานในต่างประเทศ จึงได้เร่งรัดในการพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีมาใช้ ในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี เกิดความโปร่งใสในการตรวจสอบรายงานการเงินมีการแข่งขันคุณภาพการสอบบัญชี และกำหนดค่าสอบบัญชีที่เหมาะสมดั่งนั้นประเทศไทยเป็นหนึ่งในสมาชิกประชาคมอาเซียนควรเร่งรัด และพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย เพื่อให้หน่วยงานกำกับดูแล และสำนักงานสอบบัญชี นำผลการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ไปใช้ในการแก้ไข ปรับปรุงและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีสามารถนำผลการประเมินไปใช้ในการตัดสินใจเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีที่เหมาะสม ทำให้เกิดการการแข่งขันคุณภาพการสอบบัญชี ผลักดันคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยให้ทัดเทียมระดับสากล

## ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality Indicators)

ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี เป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีช่วยในการตัดสินใจคุณภาพรายงานทางการเงิน และผลการประเมินตัวชี้วัดสามารถนำไปใช้ในการประเมินผู้ตรวจสอบบัญชีประจำปี รวมถึงการประเมินสำนักงานสอบบัญชีตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ปัจจุบันหน่วยงานกำกับดูแลในต่างประเทศหลายหน่วยงาน ได้เริ่มนำแนวคิดการกำหนดตัวชี้วัดมาใช้เป็นเครื่องมือในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ในการนำผลมาใช้ในการกำกับ และเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีที่เหมาะสม ทำให้เกิดการการแข่งขันคุณภาพการสอบบัญชี เกิดความโปร่งใสในการตรวจสอบ และเพิ่มความเชื่อมั่นต่องบการเงิน ดังนั้นประเทศไทยควรเร่งพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี เป็นเครื่องมือสำคัญในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ทำให้ทราบถึงข้อมูลเชิงปริมาณ ที่สามารถอธิบายข้อมูลเชิงลึกในการปรับปรุง ผลักดัน เช่นจำนวนชั่วโมง งบประมาณ และสนับสนุนด้วยข้อมูลเชิงคุณภาพ เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบเล็งเห็นว่าคุณภาพการสอบบัญชีเป็นจุดสำคัญที่มีผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และสามารถนำไปใช้ในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี เพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี มุ่งเน้นที่ประเด็นความเสี่ยงและความเกี่ยวข้อง นำผลประเมินไปใช้ในการคัดเลือกผู้ตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสม ให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอื่น ๆ ทั้งนักลงทุนในประเทศและต่างประเทศ ผลักดันเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ทำให้สำนักงานสอบบัญชีเกิดการแข่งขันด้านคุณภาพการตรวจสอบสามารถนำไปใช้ในการประเมินผู้ตรวจสอบบัญชีประจำปี รวมถึงการตรวจประเมินสำนักงานสอบบัญชี



## กรอบแนวคิดการกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality indicators)

ปัจจุบันหน่วยงานกำกับดูแลการสอบบัญชีในหลายประเทศเริ่มให้ความสำคัญการกำหนดตัวชี้วัด อาทิเช่น The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Federation of European Accountants (2015) การกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเป็นเรื่องสำคัญเพื่อสนับสนุนความเหมาะสมกรอบแนวคิดคุณภาพในการเข้าใจหรือประเมินคุณภาพการสอบบัญชี การวางแผนเชิงกลยุทธ์และการกำหนดเป้าหมายเพื่อให้เกิดผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย เป็นการสร้างข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับรากฐานของคุณภาพการสอบบัญชีทั้งภายในและระหว่างบริษัท และสร้างแรงจูงใจในการแข่งขันด้านคุณภาพการกำหนดตัวชี้วัด 28 ตัวชี้วัด ที่มีตัวชี้วัดทั้ง input process และ output จาก 3 ประเด็นคือความเป็นมืออาชีพการสอบบัญชีกระบวนการสอบบัญชีและผลลัพธ์การสอบบัญชี

ประเทศเนเธอร์แลนด์ Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, Netherlands (NBA) Federation of European Accountants (2015) การกำหนดตัวชี้วัดบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เป็นการรายงานปัจจัยคุณภาพเฉพาะสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยคุณภาพการสอบบัญชีทั่วไป โดยวัดและประเมินจากวัตถุประสงค์การตรวจสอบ คือการรายงานให้ผู้มีส่วนได้เสียเข้าใจดีขึ้นเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพ โดยกำหนดตัวชี้วัด 14 ตัวชี้วัดใน 3 ประเด็นคือ ปัจจัยนำเข้า คือข้อมูลจากการลงทุนในคุณภาพการสอบบัญชี กระบวนการและผลลัพธ์คือ การมีคุณภาพในการปฏิบัติงาน ทำให้เห็นภาพรวมระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี และคุณภาพการสอบบัญชีโดยทั่วไป สำนักงานสอบบัญชีมีข้อมูลมากขึ้นในการปรับปรุงคุณภาพการสอบบัญชี ทำให้รายงานทางการเงินมีความโปร่งใส

สำนักงานคุณภาพการสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา United States Center for Audit Quality (US CAQ) Federation of European Accountants (2015) ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเป็นการพัฒนาวิธีการสื่อสาร ต่อคณะกรรมการตรวจสอบผู้ลงทุนและผู้มีส่วนได้เสีย เน้นการสื่อสารตัวชี้วัดระดับงานโดยเฉพาะ (Engagement specific) รวมถึงตัวชี้วัดระดับบริษัท โดยทั่วไป (Firm wide) คณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นผู้ใช้ตัวชี้วัดระดับงานโดยเฉพาะ มีการกำหนดตัวชี้วัดใน 4 ประเด็น ดังนี้ (1) ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (2) ประสบการณ์การทำงานของทีมงานและประสบการณ์ในการทำงาน (3) การติดตามตรวจสอบและ (4) การรายงานของผู้สอบบัญชี

คณะกรรมการความรับผิดชอบสาธารณะของแคนาดา The Canadian Public Accountability Board (CPAB) Federation of European Accountants (2015) กล่าวว่า ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเป็นเป้าหมายที่สำคัญในการพัฒนาตัวชี้วัดเชิงปริมาณ (quantitative measures) ที่ให้ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบและเพื่อเพิ่มการอธิบายเกี่ยวกับตัวผลิตภัณฑ์คุณภาพการตรวจสอบระหว่างผู้มีส่วนได้เสีย แนวคิดเรื่อง AQIs จะเป็นหนทางในการตรวจสอบเพื่อแสดงถึงความมุ่งมั่น และการแข่งขันในด้านคุณภาพของการสอบบัญชี เพิ่มพูนความโปร่งใสในขั้นตอนการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นโดยเฉพาะกับคณะกรรมการตรวจสอบ นักลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี CPAB มี 4 ประเด็น คือ (1) ความพร้อมใช้งาน ความเป็นมืออาชีพ (2) ความรู้ความสามารถในความเป็นมืออาชีพ (3) จุดเน้นความเป็นมืออาชีพ (4) กระบวนการตรวจสอบ การติดตามและแผนแก้ไข

นอกจากนี้ ประเทศอังกฤษ The UK Financial Reporting Council (FRC) Federation of European Accountants (2015) จำแนกประเด็นตัวชี้วัด 5 ประเด็น และสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ของอังกฤษ<sup>2</sup> กำหนด 11 ตัวชี้วัด ใน 5 ประเด็น และได้ดำเนินไปใช้ในเปิดเผยรายงานความโปร่งใสประจำปี เพื่อให้เกิดความโปร่งใสสาธารณะชนในการเปรียบเทียบ ตัวชี้วัด 5 ประเด็น (1) การตรวจสอบจากภายนอก (2) ผลจากการติดตามคุณภาพการตรวจสอบจากภายในและภายนอก (3) การลงทุนทางด้านเทคนิค (4) วิธีการตรวจสอบ และ (5) บุคลากรสอบบัญชีการประสานงาน ผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ และผลสำรวจจากบุคลากรสอบบัญชี (Sadhir, 2016)

<sup>2</sup>UK's largest auditing firms ได้แก่ Ernst & Young (EY), Deloitte & Touche, Arthur Andersen, KPMG, PricewaterhouseCoopers (PwC), BDO และ Grant Thornton

ในขณะที่ ประเทศสิงคโปร์ Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA) Federation of European Accountants (2015) กำหนดกรอบตัวชี้วัด ใน 8 ประเด็น ดังนี้ (1) เวลาที่ใช้ของผู้สอบบัญชีอาวุโสในการรับงาน (2) จำนวนปีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม (3) ชั่วโมงการฝึกอบรมเฉลี่ยต่อปี และเฉพาะอุตสาหกรรม (4) ผลจากการตรวจสอบจากภายในและภายนอก (5) มีความเป็นอิสระตามข้อกำหนด (6) จำนวนพนักงานมีหน้าที่ในการควบคุมคุณภาพ (7) อัตราผู้ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีต่อผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้จัดการและ (8) อัตราหมุนบุคลากรในการตรวจสอบ (Sadhir, 2016)

การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีประเทศไทยควรเป็นไปตามกรอบมาตรฐานคุณภาพสากล International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ได้แก่ **ปัจจัยนำเข้า (input)** ประกอบด้วย ความรับผิดชอบของผู้นำ ข้อกำหนดจรรยาบรรณและการบริหารทรัพยากร **กระบวนการ (process)** ประกอบด้วย การปฏิบัติงาน การติดตามผลและการสอบทานงานและ**ผลลัพธ์ (output)** ประกอบด้วย กระบวนการเกี่ยวกับลูกค้า ความพึงพอใจลูกค้า คุณภาพรายงานการเงิน และคุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นองค์ประกอบที่จะส่งเสริมให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีกระตุ้นให้ผู้มีส่วนได้เสียแสวงหาเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC 1 องค์ประกอบทั้ง 6 ด้าน ได้แก่ ความรับผิดชอบผู้นำ ข้อกำหนดจรรยาบรรณ กระบวนการเกี่ยวกับลูกค้า การจัดการทรัพยากร การปฏิบัติงาน การติดตาม และการกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีให้สำเร็จด้วยการวัดผล 4 ด้าน ดังนี้ **ด้านการเงิน** คือรายได้ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจากลูกค้ารายใหม่ หรือบริการอื่นเพิ่มขึ้น ผลตอบแทนต่อผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น**ด้านลูกค้า** คือ กระบวนการเกี่ยวกับลูกค้า ความพึงพอใจลูกค้า จำนวนลูกค้ารายใหม่เพิ่มขึ้น และ**ข้อร้องเรียนด้านกระบวนการภายใน** คือ การปฏิบัติงาน การติดตามผล และการสอบทานงานคุณภาพการทำงาน แนวคิดและนวัตกรรมใหม่ๆ ประเด็นประสิทธิภาพ คุณภาพ และนวัตกรรมใหม่ๆ **ด้านการเรียนรู้และพัฒนา** คือ ความรับผิดชอบของผู้นำ ข้อกำหนดจรรยาบรรณ และทรัพยากรบุคคลความสำเร็จการทำงานภายในองค์กรขึ้นอยู่กับผู้นำ ในการถ่ายทอดวิสัยทัศน์ พันธกิจตระหนักการสร้าง ความพึงพอใจลูกค้า ให้มีความสำคัญกระบวนการทำงาน คำนึงถึงคุณภาพ และจรรยาบรรณ มุ่งเน้นการพัฒนาทักษะความสามารถให้ทันสมัยรองรับการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อม เช่น ชั่วโมงการฝึกอบรม การรักษาบุคลากรให้คงอยู่ อัตราหมุนเวียนพนักงาน งบประมาณสนับสนุนสารสนเทศสอดคล้องกับ Federation of European Accountants (2015) กำหนดตัวชี้วัดและการวัดผล คุณภาพการสอบบัญชี จากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ และปัจจัยนำเข้า กระบวนการและผลลัพธ์นอกจากนี้ตัวชี้วัดภาพรวมผู้นำมีความสำคัญต่อคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี สอดคล้องแนวคิด The Public Company Accounting Oversight Board (2015) และ Center for Audit Quality (2016) การกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) ต้องเกี่ยวกับความเป็นผู้นำแสดงให้เห็นว่าการสื่อสารของหัวหน้างาน มีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลการปฏิบัติงาน Francis (2011 : 125-152) กล่าวว่าระดับการวิเคราะห์ที่สำคัญคือปัจจัยนำเข้าสู่กระบวนการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณภาพของการตรวจสอบแตกต่างกันไปตามความสามารถผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบ สอดคล้องกับการกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพ **ปัจจัยนำเข้า** คือ ทรัพยากรบุคคล Neves & Eisenberger (2012 : 452-464) พบว่าการสนับสนุนจากองค์กรทำให้พนักงานรู้สึกถึงคุณค่าและมีส่วนร่วมกับองค์กร เพราะจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการทำงาน **กระบวนการตรวจสอบ** ได้แก่ การปฏิบัติงาน การสอบทาน การติดตาม สอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี TSQC 1 และ**ผลลัพธ์การตรวจสอบ** เช่น คุณภาพรายงานทางการเงิน คุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นคุณภาพการสอบบัญชีที่ผู้มีส่วนได้เสียรับรู้ได้

การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทยให้สำเร็จ การวัดผลแบบดุลยภาพ (Balanced Scorecard) Kaplan & Norton (2007 : 2) การวัดผลจาก 4 กระบวนการในระยะสั้น เพื่อผลลัพธ์ในระยะยาว เริ่มจากวิสัยทัศน์ สื่อสาร วางแผน และให้ข้อมูลย้อนกลับในการเรียนรู้และพัฒนา โดยอาศัยมุมมองอื่น ที่นอกเหนือจากมุมมองทางการเงินผลักดันองค์กรให้บรรลุเป้าหมาย สร้างตัวชี้วัดคุณภาพเพื่อเป็นตัวชี้วัดเป้าหมายและการวัดผลการดำเนินงานสำนักงานสอบบัญชี ในมุมมอง 4 ด้าน ได้แก่ ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายในและด้านการเรียนรู้และการพัฒนากับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (สุธีรา, 2560 : 52-64) ดังนั้น การลดข้อจำกัด ผลักดันสำนักงานสอบบัญชีให้มีการปรับปรุงพัฒนา อย่างมีเป้าหมายชัดเจน จากกลยุทธ์มาสู่การปฏิบัติได้จริง เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับเป้าหมายที่องค์กรได้ตั้งไว้ สรุปผล เพื่อหาแนวทางในการ





ปรับปรุงคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีให้ได้มาตรฐานส่งเสริมให้เกิดคุณภาพตามกรอบคุณภาพ IAASB ได้แก่ ปัจจัยนำเข้า กระบวนการและผลลัพธ์ ในการนำไปพัฒนาคุณภาพการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีได้อย่างต่อเนื่อง ส่งผลให้รายงานการเงินมีความโปร่งใส และลูกค้าเกิดความพึงพอใจผู้เขียนจึงเสนอกรอบแนวคิดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 ใช้การวัดผลแบบดุลยภาพ (Balanced Scorecard) มุมมอง 4 ด้าน ตั้งแผนภาพกรอบแนวคิด



แผนภาพที่ 1 กรอบแนวคิดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีไทยตามกรอบคุณภาพ IAASBand TSQC1 โดยใช้แนวคิด BSC ในการวัดผล

### การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์แนวคิด ข้อจำกัด บริบทประเทศไทยประกอบด้วยตัวชี้วัดในหลายประเทศการกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย เพื่อยกระดับคุณภาพให้ได้มาตรฐานทัดเทียมสากล ลดข้อจำกัดเรื่องข้อมูลเชิงปริมาณ ผลักดันให้เกิดการแข่งขันคุณภาพกันให้มีมาตรฐานระดับสากล ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC16 ประเด็นการวัดผลแบบดุลยภาพที่มีการวัดผลนอกเหนือทางด้านการเงิน สามารถผลักดันให้บรรลุเป้าหมาย ในมุมมอง 4 ด้าน โดยตัวชี้วัดครอบคลุมกรอบแนวคิดคุณภาพการสอบบัญชี ทั้งปัจจัยนำเข้า (INPUT) กระบวนการ (PROCESS) และผลลัพธ์ (OUTPUT) และตัวชี้วัดในต่างประเทศที่มีการกำหนด ซ้ำกันเกิน 2 หน่วยงานขึ้นไปจาก 6 ประเทศ ประกอบกับบริบทในประเทศไทย กำหนดร่างตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีดังตารางที่ 1 ต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ราชข้อกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) ในประเทศไทย

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) / ตัวชี้วัด/การวัดผล(BSC) 4 ด้าน		กรอบแนวคิดคุณภาพ			ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี(AQIs)ในต่างประเทศ						
		ปัจจัย นำเข้า INPUT	กระบวนการ PROCESS	ผลลัพธ์ OUTPUT	PCAOB	NBA	CAQ	CPAB	FRC UK	ACRA	รวม
<b>ด้านการเงิน</b>											
ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจากลูกค้ารายใหม่ ผลตอบแทนผู้ถือหุ้นสูงสุด				✓							
<b>ด้านการเรียนรู้และพัฒนา</b>											
1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน											
ผลสำรวจความอิสระของพนักงานสอบบัญชี*		✓			✓				✓		3
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง											
ผลสำรวจความอิสระของพนักงานสอบบัญชี*		✓			✓					✓	3
<b>ด้านลูกค้า</b>											
3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า											
3.1 ผลการตรวจสอบจากภายนอก				✓	✓				✓		4
3.2 ผลสำรวจจากแบบสอบถามคณะกรรมการตรวจสอบ (AOIs)				✓	✓				✓		5
4. ทรัพยากรบุคคล											
4.1 จำนวนชั่วโมงฝึกอบรมต่อผู้สอบ 1 คนต่อปี		✓			✓				✓		6
4.2 จำนวนปีความเชี่ยวชาญอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี		✓			✓				✓		4
<b>ด้านการเรียนรู้และพัฒนา</b>											
4.3 จำนวนชั่วโมงการงานของผู้สอบบัญชี		✓			✓				✓		3
4.4 จำนวนปีประสบการณ์ผู้สอบบัญชีผู้จัดการและผู้เป็นหุ้นส่วน**		✓			✓				✓		4
4.5 จำนวนชั่วโมงทำงานของผู้เป็นหุ้นส่วน		✓			✓				✓		4
4.6 จำนวนชั่วโมงการงานของผู้เป็นหุ้นส่วน		✓			✓				✓		4
4.7 จำนวนผู้สอบบัญชี ต่อผู้จัดการ /ผู้เป็นหุ้นส่วน **		✓			✓				✓		3
4.8 ผลสำรวจความพึงพอใจของพนักงานสอบบัญชี		✓			✓				✓		3



ตารางที่ 1 ราชบัณฑิตยสถานตรวจสอบบัญชี (AQIs) ในประเทศไทย (ต่อ)

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) / ราชบัณฑิตยสถาน (BSC) 4 ด้าน	ราชบัณฑิตยสถานในประเทศไทย			ราชบัณฑิตยสถานการสอบบัญชี (AQIs) ในต่างประเทศ						
	ปัจจัยนำเข้า INPUT	กระบวนการ PROCESS	กรอบแนวคิดคุณภาพ ผลลัพธ์ OUTPUT	PCAOB	NBA	CAQ	CPAB	FRC UK	ACRA	รวม
4.9 จำนวนงบประมาณการลงทุนในการพัฒนาเทคนิคการตรวจสอบ	✓			✓	✓			✓		3
4.10 จำนวนงบประมาณการลงทุนในการฝึกอบรมผู้เป็นส่วนและพนักงานสอบบัญชี	✓			✓	✓	✓	✓			4
4.11 อัตราการหมุนเวียนบุคลากรการตรวจสอบ**	✓			✓	✓				✓	3
<b>ด้านกระบวนการภายใน</b>										
<b>5. การปฏิบัติงาน</b>										
5.1 การพัฒนาใช้วิธีการตรวจสอบหรือเครื่องมือสมัยใหม่		✓		✓	✓			✓		3
5.2 ทรัพยากรสนับสนุนเทคนิคการตรวจ		✓		✓	✓	✓	✓			4
5.3 จำนวนชั่วโมงการตรวจสอบตามความเสียหายของลูกค้า		✓		✓		✓	✓			3
5.4 จำนวนชั่วโมงการสอบทานคุณภาพงาน (EOCRs) **		✓		✓	✓	✓		✓		5
<b>ด้านลูกค้า</b>										
5.5 ความถี่และผลกระทบ การแก้ไขข้อผิดพลาดรายงานทางการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูล			✓		✓	✓		✓		5
5.6 การทุจริตในรายงานทางการเงิน			✓					✓		3
5.7 การรายงานจุดอ่อนระบบการควบคุมภายในทันกาล			✓					✓		3
5.8 การรายงานผลการดำเนินงานต่อเนื่องทันกาล			✓					✓		3
5.9 การดำเนินการตามกฎหมายของสภาวิชาชีพและ SEC และ แนวโน้มการดำเนินงานที่ดีเอกชน			✓					✓		2



ตารางที่ 1 ร่างข้อกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) ในประเทศไทย (ต่อ)

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) / ตัวชี้วัด/การวัดผล(BSC) 4 ด้าน	ร่างตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี(AQIs)ในประเทศไทย				ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี(AQIs)ในต่างประเทศ						
	ปัจจัย นำเข้า INPUT	กระบวนการ PROCESS	กรอบแนวคิดคุณภาพ การสอบบัญชีสากล		PCAOB	NBA	CAQ	CPAB	FRC UK	ACRA	รวม
			ผลลัพธ์ OUTPUT								
6. การติดตามผล		✓			✓		✓	✓	✓	✓	5
6.1 ผลการสอบทานคุณภาพภายนอก		✓			✓		✓	✓	✓	✓	5
6.2 ผลการสอบทานคุณภาพภายในสำนักงานสอบบัญชี		✓			✓		✓	✓	✓	✓	5

ตีตแปลงมาจาก : “Overview of Audit Quality Indicators Initiatives,” by Federation of European Accountants, 2015, 5.

\* ตัวชี้วัด 1 ตัวตอบโจทย์ด้านปัจจัยนำเข้า ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC 1 2 ด้าน

\*\* สอดคล้องข้อมูล ก.ล.ต. (2560) รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพการสอบบัญชี.1 มกราคม 2560- 31 ธันวาคม 2560, 23-25



จากตารางที่ 1 การพัฒนาข้อกำหนดร่างตัวชี้วัดที่จะนำมาใช้ในประเทศไทยโดยผู้เขียน นำเสนอตัวชี้วัด จำนวน 26 ตัวชี้วัด จากการวิเคราะห์แนวคิดตัวชี้วัดจาก 6 ประเทศ โดยเลือกตัวชี้วัดคุณภาพที่เป็นเชิงปริมาณและเสริมเชิงคุณภาพบางตัวที่สำคัญให้เหมาะสมกับบริบทในประเทศไทยที่ซ้ำมากกว่า 2 ประเทศ ใช้แนวคิดการวัดผลดุลยภาพ 4 ด้าน การวัดผลคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย จากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ 6 ด้าน ส่งเสริมคุณภาพตามกรอบแนวคิดมาตรฐานคุณภาพสากลคือ ปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลลัพธ์ Federation of European Accountants (2015) มีตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี 5 ตัว ที่หน่วยงานต่างประเทศกำหนดตัวชี้วัดสอดคล้องกับการให้ข้อสังเกตการกำหนดตัวชี้วัดคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในการตรวจสอบคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยปี 2560 เช่น จำนวนปีประสบการณ์ผู้สอบบัญชีผู้จัดการและผู้เป็นหุ้นส่วน จำนวนผู้สอบบัญชี ต่อผู้จัดการ และผู้เป็นหุ้นส่วนจำนวนชั่วโมงการสอบทานคุณภาพงาน (EQCRs) และอัตราการหมุนเวียนบุคลากรการตรวจสอบปัจจุบันไม่มีการกำหนดตัวชี้วัดในการวัดผลเชิงปริมาณที่ชัดเจน เช่น จำนวนปีความเชี่ยวชาญอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี จำนวนงบประมาณการลงทุนในการฝึกอบรมของผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้สอบบัญชีและยังไม่มีมีการประเมินคุณภาพจากมุมมองผู้ใช้และนำผลการประเมินมาใช้ในการใช้ตัดสินใจเลือกสำนักงานสอบบัญชี และกำหนดค่าสอบบัญชี ดังนั้นการนำตัวชี้วัดมาใช้ในประเทศไทยจะทำให้เกิดข้อดีในการวัดผลและการประเมินผลจากมุมมองทั้ง 4 ด้าน และการพัฒนาคุณภาพทั้งจากปัจจัยนำเข้า กระบวนการและผลลัพธ์ และสามารถนำผลการประเมินไปเปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีที่ดีกว่าในประเทศหรือต่างประเทศ เกิดการผลักดัน พัฒนา แข่งขันคุณภาพการสอบบัญชี เกิดการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้ชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามการพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีต้องมีข้อสรุปที่ชัดเจน ใครควรเป็นผู้กำหนดตัวชี้วัด จำนวนตัวชี้วัดที่เหมาะสมที่ทุกฝ่ายยอมรับ รวมถึงผลการประเมินตัวชี้วัดจะนำไปใช้จริง ในการคัดเลือกสำนักงานสอบบัญชี การกำหนดค่าสอบบัญชี นอกจากนั้นประเด็นคำถามที่ตามมาใครควรเป็นผู้ประเมินตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีจากการกำหนดตัวชี้วัด 5 ประเทศ และหลักการกำกับดูแลที่ดีปี 2560 พบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญในการทำให้งบการเงินบริษัทมีความโปร่งใส ถูกต้อง ปกป้องผู้ลงทุน กำกับดูแลกระบวนการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและเป็นผู้เสนอชื่อผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบบัญชีประจำปี (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2560) ผู้เขียนจึงกำหนดตัวชี้วัด ผลสำรวจจากแบบสอบถามคณะกรรมการตรวจสอบ (AOIs) เป็นผู้ประเมินผลลัพธ์คุณภาพการสอบบัญชี ในการวัดผลมุมมองด้านด้านลูกค้า ดังนั้นการพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทยเป็นสิ่งที่สามารถทำให้เกิดขึ้นได้เป็นอย่างดีเป็นรูปธรรมต้องนำร่างข้อกำหนดตัวชี้วัด ไปสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชี และคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นผู้ใช้ เพื่อนำมาปรับปรุงให้สามารถนำไปใช้งานได้จริง ในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี และเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชีไทยในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีที่ทัดเทียมสากล

### บทสรุป

การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทยเพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชี ถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการประเมินคุณภาพเชิงประจักษ์ แนวทางการศึกษาใช้การวิเคราะห์เนื้อหา กรอบแนวคิดคุณภาพสากล TSQC1 ประยุกต์แนวคิดการวัดผลแบบดุลยภาพ โดยกำหนดการวัดผลเชิงปริมาณ สนับสนุนด้วยข้อมูลเชิงคุณภาพ เชื่อมโยงตัวชี้วัดจากหน่วยงานในต่างประเทศต่างๆ สรุปเป็นร่างข้อกำหนดตัวชี้วัดในประเทศไทยจำนวน 26 ตัวชี้วัด ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2 สรุปร่างตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย

กรอบ คุณภาพ IAASB	มาตรฐานคุณภาพ TSQC1	การวัดผล ตามแนวคิด BSC	ตัวชี้วัด
ปัจจัยนำเข้า	ทรัพยากรบุคคล	มุมมองด้านการ เรียนรู้และ พัฒนา	1.จำนวนชั่วโมงฝึกอบรมต่อผู้สอบ 1 คนต่อปี 2.จำนวนปีความเชี่ยวชาญอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี 3.จำนวนชั่วโมงภาระงานผู้สอบบัญชี 4.จำนวนปีประสบการณ์ผู้สอบบัญชี ผู้จัดการ และผู้เป็น หุ่นส่วน 5.จำนวนชั่วโมงทำงานของผู้เป็นหุ่นส่วน 6.จำนวนชั่วโมงภาระงานของผู้เป็นหุ่นส่วน 7.จำนวนผู้สอบบัญชีต่อผู้จัดการและผู้เป็นหุ่นส่วน 8. ผลสำรวจความพึงพอใจพนักงานสอบบัญชี 9. จำนวนงบประมาณการลงทุนในการพัฒนาเทคนิคการตรวจสอบ 10.จำนวนงบประมาณการลงทุนในการฝึกอบรมผู้เป็นหุ่นส่วน และพนักงานสอบบัญชี 11. อัตราการหมุนเวียนบุคลากรการตรวจสอบ
	ความรับผิดชอบของ ผู้นำ และข้อกำหนด จรรยาบรรณ		12. ผลสำรวจความอิสระของพนักงานบัญชี
กระบวนการ	การปฏิบัติงาน	มุมมอง กระบวนการ ภายใน	13. การพัฒนาใช้วิธีการตรวจสอบเครื่องมือสมัยใหม่ 14. ทรัพยากรสนับสนุนเทคนิคการตรวจสอบ 15. จำนวนชั่วโมงการตรวจสอบตามความเสี่ยงของลูกค้า 16. จำนวนชั่วโมงการสอบทานคุณภาพงาน
	การติดตามผล		17. ผลการสอบทานคุณภาพจากภายนอก 18. ผลการสอบทานคุณภาพจากภายในสำนักงานสอบบัญชี
ผลลัพธ์	การตอบรับและ คงไว้ซึ่งความสัมพันธ์ กับลูกค้า	มุมมองด้าน ลูกค้า	19.ผลการตรวจสอบจากภายนอก 20.ผลสำรวจแบบสอบถามคณะกรรมการตรวจสอบ (AQIs)
	การปฏิบัติงาน		21.ความถี่และผลกระทบการแก้ไขข้อผิดพลาดรายงานการเงิน และการเปิดเผยข้อมูล 22.การทุจริตในรายงานการเงิน 23.การรายงานจุดอ่อน ระบบการควบคุมภายในทันกาล 24.การรายงานผลการดำเนินงานต่อเนื่องทันกาล 25.การดำเนินการตามกฎหมายของสภาวิชาชีพ SEC และ ภาคเอกชน
		มุมมองด้าน การเงิน	26.การเพิ่มขึ้นค่าสอบบัญชีจากลูกค้ารายอื่นหรือผลตอบแทน ผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น

ดังนั้นการพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย ให้เกิดผลเป็นรูปธรรม หน่วยงานกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชี และบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ควรเร่งรัด พัฒนา ร่วมมือกับสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบในตลาดหลักทรัพย์เริ่มนำตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีมาใช้จริง โดยให้คณะกรรมการตรวจสอบผู้ใช้ เป็นผู้ประเมินคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงนำผลมาใช้ในการกำกับ และเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีที่เหมาะสม สร้างความเชื่อมั่นผู้กำกับดูแลผู้ลงทุนทั้งในและต่างประเทศ



ผู้มีส่วนได้เสียอื่น มั่นใจในคุณภาพรายงานทางการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และนำผลการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี สามารถนำไปเปรียบเทียบสำนักงานสอบบัญชีที่ดีกว่าทั้งในประเทศและต่างประเทศเพื่อให้เกิดการแข่งขันคุณภาพการสอบบัญชี และยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีไทยสู่สากล

## เอกสารอ้างอิง

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). คุณภาพการสอบบัญชี. *จดหมายข่าว สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์*, 18, 6-8.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง*. สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรุงเทพฯ.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2560). *รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพการสอบบัญชี 1 มกราคม 2560- 31 ธันวาคม 2560*. (13 พฤษภาคม 2561) สืบค้นจาก [https://www.sec.or.th/TH/Raising-Funds/EquityDebt/Documents/activities\\_report\\_th\\_2560 .pdf](https://www.sec.or.th/TH/Raising-Funds/EquityDebt/Documents/activities_report_th_2560.pdf).
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2560). *หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน*. (13 พฤษภาคม 2561) สืบค้นจาก <http://www.cgthailand.org/microsite/documents/CGCode.pdf>.
- สุธีรา ทิพย์วิวัฒน์พจนาน. (2560). ปัจจัยของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่มีผลต่อความสำเร็จของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย. *วารสารสมาคมนักวิจัย*, 22(2), 52-64.
- Center for Audit Quality. (2016). *Audit Quality Indicators. The Journey and Path Ahead*. (July 20, 2017). Retrieved from <https://www.thecaq.org/audit-quality-indicators-journey-and-path-ahead>.
- Federation of European Accountants. (2015). *Overview of Audit Quality Indicators Initiatives*. (July 20, 2017). Retrived from [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/upload/1607\\_update\\_of\\_Overview\\_of\\_AQIS.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/upload/1607_update_of_Overview_of_AQIS.pdf).
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2016). *Framework for Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. (July 20, 2017). Retrived from <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Framework-for-Audit-Quality-Outline.pdf>.
- Jere, R. Francis. (2011). A framework for understanding and researching audit, quality Auditing : A Journal of Practice and Theory. *A Journal of Practice and Theory*, 30, 125-152.
- Kaplan, R. S.,& Norton, D.P. (2007). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, July - August, 1-14.
- Neves, Pedro & Eisenberger, Robert. (2012). Management communication and employee performance : the contribution of perceived organizational support, Human Performance. *Human Performance*, 25(5), 452-464.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). *Concept Release on Audit Quality Indicator, PCAOB Release No 2015-005*. (July 20, 2017). Retrived from [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf).
- Sadhir, Issirinarain. (2016). *The Independent Regulatory Board for Auditors. Audit Quality Indicators : Promoting Transparency*. (November 21, 2017). Retrived from <https://www.accountancysa.org.za/analysis-audit-quality-indicators-promoting-transparency/>.