

# ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล

ปิยมาศ เรืองแสงรอบ\*  
ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร\*\*

## บทนำ

งานวิจัยในครั้งนี้มุ่งศึกษาถึงความพร้อม ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งไม่รวมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ในการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล (ISQC1) รวมทั้งแนวทางในการเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และแนวทางในการลดปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

## การออกแบบวรรณกรรม

ISQC1 ระบุถึงระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน สรุปได้ดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

\*บัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

\*\*ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า
4. ทรัพยากรบุคคล
5. ผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี
6. การติดตามดูแล

รายละเอียดขององค์ประกอบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ศึกษาได้จากคอลัมน์ประจำของมุมมองตรวจสอบในวารสารฉบับนี้

### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นักวิจัยหลายท่านได้ศึกษาถึงปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น Wooten, T.C. (2003) นำเสนอแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model) โดยพบว่ามีปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีแบ่งได้เป็น 3 ส่วน คือ

1. ปัจจัยภายในสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Factors) ซึ่งประกอบด้วย
  - ทรัพยากรบุคคล ซึ่งแบ่งเป็น การจ้างบุคลากร และการพัฒนาทางวิชาชีพ
  - กระบวนการควบคุมงานภายในสำนักงานสอบบัญชี
  - ประสิทธิภาพการตรวจสอบในอุตสาหกรรมของสำนักงาน
2. ปัจจัยของทีมงานตรวจสอบ (Audit Team Factors) ซึ่งประกอบด้วย
  - การวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยเรื่องของการพัฒนาแผนการสอบบัญชี และความรู้ ความสามารถและประสิทธิภาพการทำงานของทีมงานตรวจสอบ จำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ
  - การควบคุมแต่ละงานสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี การสั่งการ การควบคุมดูแล และการจบงานสอบบัญชี
  - ประสิทธิภาพในบริษัทลูกค้า

- ความรู้ ความเชี่ยวชาญเฉพาะธุรกิจที่ตรวจสอบของทีมงานตรวจสอบ

- การปฏิบัติงานสอบบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

### 3. ปัจจัยด้านความเป็นอิสระ (Independence)

- การสอบบัญชีลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน สุกานดา มิสกวันวงศ์ (2550) ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยศึกษาเชิงสำรวจในมุมมองระดับผู้ขายผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (Big 4) โดยใช้แบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model) ซึ่งตั้งพบว่าทุกปัจจัยภายในที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นไปตามแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับมาก ยกเว้นปัจจัยภายในด้านการควบคุมบัญชีลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานานที่มีความเป็นอิสระมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับปานกลาง ส่วนปัจจัยภายในมีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรกคือ ปัจจัยภายในด้านความรู้ ความสามารถและประสิทธิภาพการทำงานของทีมงานตรวจสอบ การพัฒนาทางวิชาชีพ และจำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้ในงานตรวจสอบ

นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวได้ให้แนวทางในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีว่าควรมีการเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับนโยบายของสำนักงานและระดับทีมงานตรวจสอบ ควบคู่กัน เช่น ในระดับนโยบายการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานควรสรรหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและความชำนาญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งควรจัดให้มีการฝึกอบรมอย่างสม่ำเสมอในด้านต่างๆ นอกจากนี้ ในขั้นตอนของการปฏิบัติงานสอบบัญชี ควรมีการปรับปรุงแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงการวางแผนเกี่ยวกับบุคลากร และระยะเวลาในการตรวจสอบให้เหมาะสม

สุภักดิ์ ตรงโยธิน (2550) ศึกษาเชิงสำรวจถึงปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีใน

มุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งประกอบด้วย 4 ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุดตามลำดับ ดังนี้

ลำดับที่หนึ่ง คือ ปัจจัยด้านลูกค้าย ซึ่งปัจจัยลูกค้ายนี้อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงาน

สอบบัญชีมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ การที่ผู้บริหารระดับสูงขาดความโปร่งใสในการบริหารงาน

การที่ลูกค้ายมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่น่าเชื่อถือ และการที่ลูกค้ายไม่เปิดเผยข้อมูลที่ไม่ได้แสดงในงบการเงินให้ผู้สอบบัญชีทราบ

อันดับรองลงมา คือ ปัจจัยด้านสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งปัจจัยนี้อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด คือ การที่มาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ยากต่อความเข้าใจและการนำมาปฏิบัติ การขาดประสิทธิภาพในการเผยแพร่และทำความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี

อันดับที่สาม คือ ปัจจัยด้านสำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งปัจจัยนี้อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด คือ ความไม่ชัดเจนของแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชี และแนวทางการปฏิบัติทางบัญชีที่ออกโดยสำนักงาน ก.ล.ต.

อันดับที่สี่ คือ ปัจจัยด้านผู้ร่วมวิชาชีพ ซึ่งปัจจัยนี้อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด คือ การขาดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ตรวจสอบบริษัทในเครือ ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทในเครือ และการที่ผู้สอบบัญชีอื่นที่ตรวจสอบบริษัทในเครือของลูกค้ายไม่ให้ความร่วมมือในการสอบทานกระดาษทำการตรวจสอบ

สายฝน ชาวนา (2550) ได้ศึกษาความเห็นของผู้สอบบัญชีในเรื่องผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด คือ การขาดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ตรวจสอบบริษัทในเครือ ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทในเครือ และการที่ผู้สอบบัญชีอื่นที่ตรวจสอบบริษัทในเครือของลูกค้ายไม่ให้ความร่วมมือในการสอบทานกระดาษทำการตรวจสอบ

ประเทศไทย พบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยในการนำกฎการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย ซึ่งจากความเห็นสนับสนุนว่าจะได้รับประโยชน์จากกฎดังกล่าวในเรื่องการเพิ่มความเป็นอิสระให้กับผู้สอบบัญชี เพิ่มคุณภาพการตรวจสอบและสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนในด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน

จักรพงษ์ รัตนะ (2547) ได้ศึกษาถึงระดับปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลจากหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร โดยพบว่าด้านกระบวนการภายใน ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหา มากเป็นอันดับแรก คือ ปัญหาการสอบทานและควบคุมงานตรวจสอบโดยหัวหน้างาน ปัญหารองลงมาคือ ความรู้ความชำนาญด้านการสอบของพนักงานตรวจสอบ และด้านการเรียนรู้และการพัฒนา ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหา มากเป็นอันดับแรก คือ ปัญหาการพัฒนาความรู้และฝึกอบรมพนักงานตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ ในเรื่องเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีการสอบบัญชี และกฎระเบียบของหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านสอบบัญชี ปัญหารองลงมาคือ ปัญหาการส่งเสริมขวัญกำลังใจพนักงาน ผลการศึกษาายังแสดงให้เห็นถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี นั่นคือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละประเภท และมีความเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (เช่น กิจการเจ้าของคนเดียว) อาจไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบตามขั้นตอนตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปกำหนดไว้ เมื่อเปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางหรือขนาดใหญ่

กนกจันทร์ ปิงเจริญกุล (2547) ได้ศึกษาความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจสอบบัญชีในประเทศไทยต่อการเปิดเสรีภาคบริการ พบว่าปัจจัยที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญ ได้แก่ ปัจจัยความสามารถของบุคลากร ด้านระดับการศึกษา ความสามารถด้านภาษาต่างประเทศ การฝึกอบรม และ

ค่าตอบแทนพนักงาน ปัจจัยด้านลูกค้านับจำนวน ประเภทธุรกิจ ปัจจัยขนาดสำนักงาน และปัจจัยเทคโนโลยี ผลการศึกษาดังกล่าว สรุปได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันมากกว่า และเป็นปัจจัยที่มีความซับซ้อน เลียนแบบได้ยาก และต้องใช้เวลาในการสร้างปัจจัยดังกล่าว

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่าปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎ ระเบียบหรือหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่จดทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี และตามมาตรฐานวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อให้แน่ใจว่าการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานสากลที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งได้แก่ International Standard on Quality Control: ISQC1 และ International Standard on Auditing: ISA 220 และจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่าขนาดของสำนักงานเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ดังนั้นการศึกษานี้จะเน้นศึกษาถึงหลักเกณฑ์การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสากล ซึ่งจะใช้เป็นแนวทางในการศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับการเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งไปรวมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4)

### วิธีการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ เนื่องจากหัวข้อเรื่องที่ศึกษาเป็นการรวบรวมความรู้จากเอกสารหลักฐานต่าง ๆ รวมถึงความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์บุคคลที่ปฏิบัติงานด้านสอบบัญชีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ประชากรสำหรับการวิจัยครั้งนี้ ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับการเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ใช้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ซึ่งใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง โดยเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นผู้ตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นเรื่องการเงินของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ระดับบริหารและมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายและมาตรฐานการปฏิบัติงานจากสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 5 แห่ง จำนวน 6 ท่าน โดยสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้ให้สัมภาษณ์สังกัดอยู่มีการให้บริการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในปี 2551 คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 39 ของจำนวนบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4 ซึ่งมีจำนวน 203 บริษัท (อ้างอิงจากรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นประจำปี 2551 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ที่ IOD ทำการสำรวจตามโครงการ Corporate Governance Report of Thai Listed Companies) โดยข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์

ลำดับที่ สัมภาษณ์	ตำแหน่งปัจจุบัน	จำนวนปีที่ปฏิบัติงาน ด้านการสอบบัญชี	จำนวนบริษัท จดทะเบียนที่สำนักงาน ตรวจสอบในปี 2551	จำนวน พนักงานฝ่าย ตรวจสอบ
1	หุ้นส่วนสำนักงาน ก	10 ปี	23 บริษัท	140
2	หุ้นส่วนสำนักงาน ข	18 ปี	3 บริษัท	20
3	ผู้จัดการอาวุโสฝ่ายตรวจสอบ สำนักงาน ค	17 ปี	} 12 บริษัท	71
4	ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบสำนักงาน ค	9 ปี		
5	กรรมการผู้จัดการ บริษัท ง	19 ปี	6 บริษัท	20
6	ผู้จัดการอาวุโสฝ่ายตรวจสอบบริษัท จ	19 ปี	35 บริษัท	150
	รวม		79 บริษัท	

การสัมภาษณ์ เป็นการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) เพื่อทราบทัศนะของผู้ให้สัมภาษณ์ และทราบปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานสากลไปปฏิบัติ ซึ่งประกอบไปด้วยสาระสำคัญดังนี้

- ความคิดเห็นเกี่ยวกับการแก้ไขหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล

- ความพร้อม ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล

- ข้อเสนอแนะในการเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและแนวทางในการลดปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล

คำถามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้สัมภาษณ์แสดงความคิดเห็นได้โดยไม่มีข้อจำกัด ผู้วิจัยได้พัฒนาคำถามดังกล่าวจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (ISQC1 redraft December 2008) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง

การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน (ISA 220 redraft December 2008) และแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง (Guide to Quality Control for Small-and Medium-Sized Practices (Implementation Guide March 2009)) และจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องซึ่งมีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยได้นำไปให้ผู้ชำนาญการด้านการสอบบัญชีทบทวนคำถ้อยแถลงว่ามีความเข้าใจมากน้อยเพียงใด และได้นำมาปรับปรุงให้มีความเข้าใจและชัดเจนมากขึ้น

การวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ จะเป็นการวิเคราะห์ข้อมูล โดยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ (Logical Reasoning) เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ถึงความเห็น ปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีสากลไปปฏิบัติรวมถึงข้อเสนอแนะ ซึ่งจะ เป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีและผู้สนใจ

### สรุปจากผู้ให้สัมภาษณ์

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะมีการแก้ไขหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีเพิ่มเติม

ตารางที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการแก้ไขหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

รายการ	ความคิดเห็น	
	เห็นด้วย (คน)	ไม่เห็นด้วย (คน)
การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน	4	2
การกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องนำ ISQC1 และ ISA 220 มาใช้เป็นมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี	6	-
การรายงานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ประจำปี	2	4
การเปิดเผยหลักเกณฑ์การกำหนดค่าตอบแทนของหุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชี	1	5

การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน

ผู้ให้สัมภาษณ์ 4 ใน 6 คน เห็นด้วย โดยให้เหตุผลว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะช่วยให้คุณภาพงานสอบบัญชีดีขึ้น เนื่องจากการปฏิบัติงานจะต้องทำงานกันเป็นทีม และเป็นการกระตุ้นให้สำนักงานสอบบัญชีต้องเห็นความสำคัญต่อการระบบการควบคุมคุณภาพในสำนักงานมากขึ้น

ผู้ให้สัมภาษณ์ 2 ใน 6 คน ไม่เห็นด้วย โดยให้เหตุผลว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างสำนักงานกับผู้สอบบัญชี ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีที่สังกัดในสำนักงานดังกล่าวไม่ได้เป็นหุ้นส่วนหรือเจ้าของสำนักงาน เนื่องจากการรับรองรายงานผู้สอบบัญชีในปัจจุบันกฎหมายที่เกี่ยวข้องยังกำหนดให้เป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ลงนามเท่านั้น ไม่ได้เป็นการรับรองในนามสำนักงาน การกำหนดให้มีหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีการลงทุนสูงทั้งในส่วนของการควบคุมคุณภาพของสำนักงานตามมาตรฐานสากลและต้นทุนการจ้างผู้สอบบัญชี ซึ่งกรณีดังกล่าวย่อมส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กไม่สามารถลงทุนได้

การกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องทำ ISQC1 และ ISA 220 มาใช้เป็นมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นด้วยโดยให้เหตุผลว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะช่วยให้คุณภาพงานสอบบัญชีดีขึ้น และเป็นเครื่องมือที่ช่วยลดความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี และเป็นการยกระดับมาตรฐานสำนักงานให้เป็นที่ยอมรับ อย่างไรก็ตาม การนำมาตรฐานดังกล่าวมาใช้ในทางปฏิบัติอาจมีปัญหาและข้อสรรคโดยให้เหตุผลว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะทำให้เกิดความยุ่งยากต่อการปฏิบัติงานมากขึ้นและทำให้มีต้นทุนสูงในการจัดให้มีระบบดังกล่าว ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีต้องผลักภาระให้ลูกค้า และเมื่ออัตรา

ค่าสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กสูงแล้ว เคียงกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ย่อมทำให้ลูกค้าอาจเปลี่ยนไปใช้ Big 4 แทน เพราะได้เปรียบเรื่องชื่อเสียงอยู่แล้ว สุดท้ายอาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้ ดังนั้น จึงต้องมีการให้ระยะเวลาในการเตรียมความพร้อมอย่างเหมาะสม

การกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องมีรายงานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีส่งสำนักงานสอบบัญชีต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ประจำปี

ผู้ให้สัมภาษณ์ 2 ใน 6 คน เห็นด้วย โดยให้เหตุผลว่าการรายงานหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ในการกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชี และสามารถใช้อ้างอิงเครื่องมือช่วยกระตุ้นในการจัดทำมีการดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด และช่วยให้มีการประเมินผล การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม ผู้ให้สัมภาษณ์ ให้ข้อสังเกตว่า สำนักงาน ก.ล.ต. ควรพิจารณาถึงเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของรายงานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีดังกล่าวอย่างรอบคอบด้วยเนื่องจากอาจมีผลกระทบต่อจรรยาบรรณวิชาชีพได้

ผู้ให้สัมภาษณ์ 4 ใน 6 คน ไม่เห็นด้วย โดยให้เหตุผลว่า การรายงานดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อสำนักงาน ก.ล.ต. เท่านั้น ในแง่ของฐานข้อมูลเกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทจดทะเบียน และไม่เห็นว่า เป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชีแต่อย่างใดเนื่องจากหากมีการบังคับให้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวแล้ว สำนักงานสอบบัญชีก็ย่อมที่จะต้องปฏิบัติตาม ดังนั้น การกำหนดให้มีการรายงานดังกล่าวอาจแสดงถึงความไม่เชื่อมั่นของสำนักงาน ก.ล.ต. ที่มีต่อสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ทำให้เกิดความยุ่งยากต่อการปฏิบัติงานมากขึ้น และทำให้มีต้นทุนในการทำงานมากขึ้น

## การเปิดเผยหลักเกณฑ์การกำหนดค่าตอบแทนของ หุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชี

ผู้ให้สัมภาษณ์ 1 ใน 6 คน เห็นด้วยกับการเปิดเผยหลักเกณฑ์การกำหนดค่าตอบแทนของหุ้นส่วนสำนักงานเพื่อสะท้อนถึงความสัมพันธ์และข้อสังเกตและสิ่งผิดปกติของผลตอบแทนของหุ้นส่วนสำนักงานแต่ละคน

ผู้ให้สัมภาษณ์ 5 ใน 6 คน ไม่เห็นด้วย โดยให้เหตุผลว่า การเปิดเผยดังกล่าวไม่มีความเกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และการเปิดเผยดังกล่าวอาจทำให้เกิดผลกระทบต่อการดึงดูดผู้สอบบัญชีได้ และหากข้อกำหนดดังกล่าวเป็นเพื่อการพิจารณาด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ก็เห็นว่าในเรื่องดังกล่าวควรเน้นในเรื่องนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับหัวข้อจรรยาบรรณแทน

## คำถามในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ ISQC 1

### 1. ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

1.1 ปัจจุบันผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานของท่านมีการตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนเองเพียงพอแล้วหรือไม่ อย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ 4 ใน 6 คน เห็นว่าเพียงพอ โดยให้เหตุผลว่าปัจจุบันผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการปฏิบัติงาน การฝึกอบรมภายในและภายนอกในทุกระดับ ทั้งในเรื่องของมรรยาททางวิชาชีพในเรื่องจรรยาบรรณ เรื่องความเป็นอิสระ ด้านวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ

ผู้ให้สัมภาษณ์ 2 ใน 6 คน เห็นว่ายังไม่เพียงพอ โดยให้เหตุผลว่าผู้บริหารปัจจุบันไม่ใช่ผู้สอบบัญชี ประกอบกับการกำกับดูแลในปัจจุบันจะเน้นที่ตัวบุคคลคือ ผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้บริหารจึงเน้นไปที่การควบคุมคุณภาพงานของแต่ละบุคคล

1.2 ท่านคิดว่าในทางปฏิบัติ ปัญหาและอุปสรรคใดที่ทำให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องที่รับผิดชอบต่อการดำเนิน

การเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน มีความเห็นตรงกันว่าเรื่องบุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน เป็นประเด็นที่มีจำกัด ซึ่งเกิดจากกำหนดวันที่ต้องนำส่งผลการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงทำให้เกิดการละเลย นอกจากนี้ปัญหาและอุปสรรคอื่นมีดังนี้

- บุคลากรที่รับผิดชอบไม่มีความผูกพันกับองค์กรในระยะยาว จึงทำให้บุคลากรต้องการเพียงให้งานเสร็จตามที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น

- บุคลากรไม่เข้าใจและไม่รู้สึกว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญ และการดำเนินการตามระบบส่วนใหญ่เน้นมักต้องจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งบางครั้งในช่วงเร่งด่วนอาจจะเลยการปฏิบัติตามระบบได้

วัฒนธรรมองค์กรและการสื่อสารภายใน ไม่ช่วยให้เกิดสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานที่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี รวมทั้งไม่มีการส่งเสริมการให้รางวัลแก่งานที่มีคุณภาพ หรือไม่มีบทลงโทษที่เหมาะสม

- สำนักงานไม่มีระบบการติดตามผลการดำเนินงานในเวลาที่เหมาะสม ทันเหตุการณ์

- สำนักงานให้ความสำคัญกับต้นทุน/กำไร (Cost/benefit) มากกว่าการเน้นในเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้สามารถเพิ่มโอกาสในการแข่งขัน

### 2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

2.1 ท่านคิดว่าในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีจะตระหนักถึงจรรยาบรรณใดเป็นพิเศษในการให้บริการแก่บริษัทจดทะเบียน

ผู้ให้สัมภาษณ์ 4 ใน 6 คน จะตระหนักถึงเรื่องความเป็นอิสระ ความโปร่งใส และเป็นกลาง ไม่มีส่วนได้เสีย และไม่เห็นแก่ผลตอบแทนพิเศษที่ลูกค้าเสนอให้เป็นลำดับแรก เนื่องจากเป็นเรื่องจริยธรรม แต่สำหรับอื่นๆ เห็นว่าเป็นเรื่องรองลงไปเนื่องจากสามารถพัฒนาได้

ผู้ให้สัมภาษณ์ 2 ใน 6 คน จะตระหนักถึงเรื่องความเป็นอิสระ และความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการให้บริการแก่บริษัทจดทะเบียนเป็นลำดับแรก

2.2 ท่านคิดว่าปัญหาและอุปสรรคใดที่ทำให้เกิดการละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน มีความเห็นว่า ปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้เกิดการละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระมีดังนี้

2.2.1 การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน และการตรวจสอบลูกค้ากรณีที่ต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ซึ่งอาจส่งผลให้ไม่มีการหมุนเวียนสายตรวจ

2.2.2 ความกดดันในด้านระยะเวลาที่มีจำกัดในระหว่างการสอบทานหรือตรวจสอบ ทำให้เมื่อมีประเด็นที่อาจส่งผลกระทบต่อความเห็น อาจทำให้ละเว้นบางขั้นตอนของการปฏิบัติงานเพื่อลดข้อขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหาร

2.2.3 การกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า หรือเหตุการณ์ที่อาจทำให้ลูกค้าเสียหาย

2.2.4 หลักเกณฑ์การรับงบการเงินของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสำนักงาน ก.ล.ด. ที่ปรับปรุงงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข กล่าวคือ หากงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลง เช่น การไม่มีเงื่อนไข (ยกเว้นการถูกจำกัดขอบเขตโดยสถานการณ์) ตลาดหลักทรัพย์จะสั่งพักการซื้อขายหลักทรัพย์ของบริษัทนั้น กรณีดังกล่าวเป็นปัจจัยในทางลบที่เข้มงวดกดดันจากผู้บริหารที่มีต่อผู้สอบบัญชี ทำให้เกิดผลกระทบต่อการตัดสินใจที่ซับซ้อนและไม่สามารถปฏิบัติงานตามขั้นตอนได้ในบางกรณี

2.3 ความเห็นเกี่ยวกับการกำหนดนโยบายที่จะป้องกันและลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้า เช่น การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และพนักงานที่รับผิดชอบในการสอบทาน ในระยะเวลาที่เหมาะสมตามข้อกำหนดจรรยาบรรณ และนโยบายดังกล่าวจะมีผลกระทบต่อ

สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางอย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นด้วย โดยให้เหตุผลนโยบายดังกล่าวจะให้ประโยชน์ในเรื่องความเป็นอิสระ และอาจทำให้เห็นมุมมองที่แตกต่างออกไป ความจำเป็นในการพัฒนาบุคลากรในสำนักงานให้มีประสบการณ์และความรู้มากขึ้น อย่างไรก็ตาม ผู้ให้สัมภาษณ์ 4 คน มีความเห็นว่า สำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กอาจจะมีบุคลากรที่มีความรู้ ความเข้าใจ และความเชี่ยวชาญในแต่ละธุรกิจไม่เพียงพอทำให้เกิดความเสี่ยงและความล่าช้าในการปฏิบัติงานในช่วงแรก และอาจเป็นการเพิ่มความเสี่ยงอันเกิดจากการตรวจสอบผิดพลาดได้ รวมทั้งเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติงาน

### 3. การตอบรับ และการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ท่านคิดว่า ปัญหาและอุปสรรคใดที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ผู้ให้สัมภาษณ์ 5 คน เห็นว่า ปัญหาและอุปสรรคในทางไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานมีดังนี้

- ข้อจำกัดด้านระยะเวลาการเสนองาน ทำให้มีข้อจำกัดด้านการค้นหาข้อมูลข่าวสาร และในเรื่องของความเสี่ยงด้านความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร
- ความสนิทสนมและความกังวลว่าจะสูญเสียลูกค้า
- การรับงานฟังฟังความเห็นของผู้รับงาน โดยไม่มีการระบุขั้นตอนการปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจน
- วัฒนธรรมองค์กรที่อาจให้ความสำคัญกับผลสรุปว่าจะรับงานหรือไม่รับ มากกว่าการเน้นถึงการหาข้อมูลข่าวสารและการปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอน

ผู้ให้สัมภาษณ์ 1 ใน 6 คน เห็นว่า ปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวมีโอกาสเกิดขึ้นน้อย เนื่องจากการตัดสินใจของสำนักงานจะต้องผ่านมติที่ประชุมของหุ้นส่วนสำนักงานทุกคน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเท่านั้น



#### 4. ทรัพยากรบุคคล

4.1 สำนักงานท่านมีการระบุบทบาทของผู้สอบบัญชี อย่างชัดเจนหรือไม่ อย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ 2 ใน 6 คน ตอบว่ามีการระบุบทบาทของผู้สอบบัญชี ไว้อย่างชัดเจน โดยหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบจะมีส่วนร่วมในการสอบทานกระดาษทำการและงบการเงิน ร่วมกับผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ออกรายงานรวมทั้งการปรึกษาหารือ และร่วมกันตัดสินใจในการแก้ไขปัญหาและประเด็นต่างๆ

ผู้ให้สัมภาษณ์ 4 ใน 6 คน ตอบว่ามีการระบุไว้แต่ไม่ชัดเจน ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชี แต่ละคนในสำนักงานใช้วิจารณญาณสูงในการปฏิบัติงาน ซึ่งอาจทำให้มีความเห็นแตกต่างกันในสำนักงานเดียวกัน

4.2 ท่านคิดว่าสำนักงานควรให้ความสำคัญกับขั้นตอนใดเป็นพิเศษ เพื่อมั่นใจได้ว่าสำนักงานมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเพียงพอ และสามารถที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ และเพียงพอให้ผู้สอบบัญชีออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์

ผู้ให้สัมภาษณ์ 2 ใน 6 คน เห็นว่าขั้นตอนการประเมินผล เป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุด เนื่องจากจะทำให้สำนักงานทราบได้อย่างชัดเจนว่ามีบุคลากรที่รู้ความสามารถเพียงพอและทำให้ทราบถึงความสามารถของบุคลากรอย่างแท้จริง

ผู้ให้สัมภาษณ์ 3 ใน 6 คน เห็นว่า จะต้องให้ความสำคัญในทุกขั้นตอน ตั้งแต่การรับสมัครพนักงานที่มีความรู้ความสามารถและมีไหวพริบ นอกจากนี้ยังต้องเน้นการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องและการประเมินการปฏิบัติงานของพนักงานอย่างเป็นกลางเพื่อให้ได้พนักงานที่มีความรู้ความสามารถ

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 1 ใน 6 คน เห็นว่าขั้นตอนการฝึกอบรม เป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดโดยให้เหตุผลว่าการพัฒนาบุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยกระตุ้น และทำให้ก้าวหน้าทั้งในด้านความรู้เกี่ยวกับวิชาการ รวมทั้งในเรื่องของบรรยากาศทางวิชาชีพ เทคนิคการตรวจสอบและวิธีการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ

4.3 ปัจจุบันสำนักงานมีบุคลากร (Engagement Team) ที่เหมาะสมเพียงพอที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่า เพียงพอในส่วนของทีมงาน ซึ่งดูแลเรื่องการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีโดยเฉพาะ เพราะหากใช้บุคลากรที่ทีมตรวจที่ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยก็จะไม่เพียงพอที่จะดำเนินการได้ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพได้

#### 5. ผลการปฏิบัติงานและบทบาทของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงาน

5.1 ปัญหาและอุปสรรคใดในทางปฏิบัติหากต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงาน ผู้สอบบัญชี

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนเห็นว่า การตรวจสอบและระยะเวลาการเผยแพร่งบการเงินมีระยะเวลาจำกัด และส่งผลกระทบต่อเวลาเดียวกัน ซึ่งจะทำให้การสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี เป็นไปได้ยาก ถึงแม้ว่าระยะเวลาที่ใช้ในการสอบทานอาจเป็นเพียง 1 วันก็ตาม รวมทั้งประเด็นเรื่องขาดบุคลากรในการรับผิดชอบหน้าที่ดังกล่าว โดยเฉพาะบุคลากรระดับอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงาน

5.2 ปัญหาและอุปสรรคในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ตามแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง ในกรณีต่างๆ ดังนี้

■ กรณีที่เป็นสำนักงานเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietor) และไม่มีผู้เชี่ยวชาญ ผู้สอบทานคุณภาพการปฏิบัติงาน (Engagement Quality Control Reviewer: QCR) อาจเป็นผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นบุคคลภายนอก

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่าจะมีต้นทุนการจ้างและบุคลากรไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้มีความรู้ความสามารถและมีความอาวุโสมีจำนวนจำกัด และส่วนใหญ่ก็สังกัดในสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ดังนั้น การใช้บุคลากรภายนอกก็ถือว่าเป็นข้อจำกัดอย่างมาก

■ กรณีที่เป็นสำนักงานที่มีหุ้นส่วนจำนวนสองถึงสามคน หุ้นส่วนผู้จัดการ อาจแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพการปฏิบัติงานจากหุ้นส่วน และพนักงานภายในสำนักงาน

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 6 คน เห็นว่าการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบดังกล่าวให้แก่หุ้นส่วนและพนักงานภายในสำนักงานเพิ่มเติม จะทำให้แต่ละสายงานรับงานบริษัทจดทะเบียนได้ไม่มากราย เพราะต้องไปทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีผู้สอบทานงาน (Second Partner) ให้แต่ละสายด้วย และหากสายตรวจรับงานมากเกินไป อาจทำให้การสอบทานงานระหว่างกันไม่สามารถทำให้ทันเวลาได้ ดังนั้น เมื่อรับงานไม่ได้มากนัก รายได้ค่าสอบบัญชีอาจไม่สามารถคุ้มต้นทุนพนักงานได้ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีระดับอาวุโส มีจำนวนน้อย ไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน ดังนั้น หากหุ้นส่วนหรือพนักงานที่ได้รับมอบหมายมีอาวุโสไม่เพียงพออาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ

## 6. การติดตามดูแล

6.1 ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการติดตามผลการปฏิบัติงานในการสื่อสารผลที่ได้จากการปฏิบัติงานตามการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี คือ ช่วงเวลาใด

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่า ควรมีการติดตามอย่างสม่ำเสมอเป็นระยะๆ อย่างน้อย ไตรมาสละ 1 ครั้ง

6.2 ท่านคิดว่ามีปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติใดที่อาจทำให้ไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ตรวจพบ

- ผู้ให้สัมภาษณ์ มีความเห็นสรุปได้ดังนี้
- วิธีการแก้ไขปัญหาที่กล่าวต้องใช้ต้นทุนสูงมาก
- ข้อจำกัดด้านบุคลากรที่จะมาแก้ไข
- นโยบายและขั้นตอนที่กำหนดไว้ อาจไม่สามารถทำได้จริงในทางปฏิบัติ

ผู้ปฏิบัติงานขาดความเข้าใจ ซึ่งอาจเกิดจากปัญหา ความพร้อมของบุคลากร หรือจากการสื่อสารที่ไม่มีประสิทธิภาพ

■ ระบบการประเมินผลไม่จูงใจให้เกิดการแก้ไขหรือบทลงโทษยังไม่เหมาะสม

## สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

ประเด็นปัญหาและอุปสรรคในการนำมาดำเนินการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสาธารณะสำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) สรุปผลได้ดังนี้

### 1. ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ แสดงความคิดเห็นว่าปัจจุบันผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานที่ผู้ให้สัมภาษณ์สังกัดอยู่มีการตระหนักถึงความรับผิดชอบเพียงพอแล้ว และมีความเห็นตรงกันเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคจากการที่มีบุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน และระยะเวลาที่มีจำกัด ซึ่งเกิดจากการกำหนดวันที่ต้องนำส่งงบการเงิน ต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงทำให้บุคลากรที่รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี

### 2. ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้เกิดการละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเกิดจากปัจจัยสองด้าน คือ ด้านลูกค้า เช่น การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลา นาน การกังวลเรื่องการสูญเสียลูกค้า และด้านระยะเวลาที่มีจำกัดทำให้อาจละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่าน เห็นด้วยกับการกำหนดนโยบายการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานที่รับผิดชอบในการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อป้องกันและลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้า อย่างไรก็ตาม ผู้ให้สัมภาษณ์เห็นว่าสำนักงานขนาดกลางและเล็กอาจมีบุคลากรไม่เพียงพอต่อการดำเนินนโยบายดังกล่าว

### 3. ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่า ข้อจำกัดด้านระยะเวลา ความสนิทสนม และความกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า เป็นปัญหาและอุปสรรคที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

### 4. ด้านทรัพยากรบุคคล

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่กล่าวว่า ปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัดอยู่ยังไม่มีกระบวนการบทบาทหน้าที่ของหุ้นส่วนสำนักงาน ผู้สอบบัญชี หรือเจ้าของไว้อย่างชัดเจน และสำนักงานมีบุคลากรในสำนักงานไม่เพียงพอหากมีการนำระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานตามมาตรฐานสากล

### 5. ด้านผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี เกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานที่ต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่าน เห็นว่าช่วงเวลาที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและกำหนดเวลาในการเผยแพร่รายงานของบริษัทจดทะเบียนมีระยะเวลาจำกัดและส่วนหนึ่งเป็นช่วงเวลาเดียวกัน จึงทำให้การสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้น ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก นอกจากนี้ ปัญหาและอุปสรรคในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ถือว่าเป็นปัญหาและอุปสรรคหลักในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากความเพียงพอของบุคลากร โดยเฉพาะบุคลากรอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงาน รวมทั้งทำให้ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรสูงขึ้น เนื่องจากหากปฏิบัติตามระบบทำให้สามารถรับงานได้ลดลง หรือต้องยกเลิกภาระให้แก่ลูกค้าโดยการขึ้นค่าสอบบัญชี ซึ่งกระทบต่อการดำเนินงานต่อไปของสำนักงานสอบบัญชี

### 6. ด้านการติดตามดูแล

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่านเห็นว่าควรมีการติดตามดูแลแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการสอบทานคุณภาพอย่างสม่ำเสมออย่างน้อยไตรมาสละ 1 ครั้ง บ่อยกว่านี้ยิ่งดี และอุปสรรคในทางปฏิบัติที่อาจทำให้ไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในระบบการควบคุมคุณภาพที่ตรวจพบ คือ ข้อจำกัดด้านวิธีการ ระยะเวลา และบุคลากร รวมทั้งอาจเกิดจากนโยบายหรือขั้นตอนที่กำหนดไว้อาจไม่สามารถปฏิบัติได้จริงในทางปฏิบัติ

### ข้อเสนอแนะอื่นๆ

ความเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้ให้ข้อเสนอแนะจากการสัมภาษณ์ ซึ่งเป็นการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งข้อเสนอแนะของผู้วิจัยจากกลุ่มระดมความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลดังกล่าว น่าจะเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานต่างๆ หรือบุคคลที่สนใจในประเด็นต่าง ๆ ต่อไปนี้

1. สภาวิชาชีพบัญชีฯ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรจัดทำประชาพิจารณ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง ก่อนมีการประกาศบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย (Local Firm) มีขนาดเล็กมากเมื่อเทียบกับสำนักงานขนาดใหญ่ (International Firm) ดังนั้น การนำข้อกำหนดดังกล่าวมาปฏิบัติอาจยังไม่พร้อมที่จะนำมาใช้ทันที ทั้งในเรื่องของวิธีการปฏิบัติ บุคลากร และค่าใช้จ่าย นอกจากนี้ ควรพิจารณาถึงระยะเวลาในการเตรียมความพร้อมที่เหมาะสมก่อนมีการบังคับใช้ ซึ่งอาจพิจารณาภาพรวมของผลกระทบต่างๆ

2. สภาวิชาชีพบัญชีฯ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรจัดให้มีการอบรมแนวทาง วิธีปฏิบัติ และขั้นตอนในการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งควรมีการชี้แจงให้เจ้าของสำนักงาน มีความเข้าใจหลักการ

และเห็นความจำเป็นของการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงาน

3. สำนักงานสอบบัญชี อาจจัดให้มีการรวมกลุ่มกัน เพื่อแบ่งปันทรัพยากรของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี หรือ มีการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีร่วมกัน เพื่อช่วยลดภาระของต้นทุน และลดปัญหาเรื่องการขาดแคลนบุคลากร

4. สำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งควรวางแผนงาน รวมทั้งกำหนดระยะเวลาที่เหมาะสมในการดำเนินการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานสากล เพื่อให้สำนักงานมีความพร้อมและสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวได้ทันต่อการเริ่มบังคับใช้

### ข้อจำกัดในการทำวิจัย

1. กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยนี้ เป็นการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง และประชากร คือสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4 ดังนั้น ผลงานวิจัยนี้จึงไม่สามารถใช้เป็นตัวแทนของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการแก่บริษัทจดทะเบียนได้ทั้งหมด

2. ปัจจุบันมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสากล (ISQC 1) ยังไม่มีการบังคับใช้ จึงทำให้การเก็บรวบรวมข้อมูลเรื่องปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานดังกล่าวมาใช้ เป็นเพียงความเห็นจากทัศนคติของผู้ให้สัมภาษณ์ จึงไม่ใช่ข้อมูลจากปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นแล้วเมื่อมีการใช้มาตรฐานดังกล่าว

### ข้อเสนอแนะในการทำวิจัย

1. องค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีมีรายละเอียดอีกมากมาย ดังนั้น ผู้ที่สนใจอาจศึกษาเพิ่มเติมในรายละเอียดใช้ประโยชน์ของแต่ละองค์ประกอบ

2. ความคิดเห็นจากงานวิจัยนี้ เป็นการมองผลกระทบด้านเดียว คือ ในด้านของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ดังนั้น ผู้ที่สนใจอาจพิจารณาแหล่งข้อมูลอื่นในการทำวิจัย เช่น บริษัทจดทะเบียน หรือหน่วยงานกำกับดูแล หรือสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่

3. หลังจากได้มีการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ผู้ที่สนใจสามารถศึกษาวิจัยต่อเนื่องจากงานวิจัยชิ้นนี้ได้

## บรรณานุกรม

กนกจันทร์ ปิ่งเจริญกุล. “ความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจสอบบัญชีในประเทศไทยต่อการเปิดเสรีภาคบริการ” วิทยานิพนธ์ เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547

จักรพงษ์ รัตนะ. “ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร” งานนิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา, 2547

สุภัค ตรงโยธิน. “ปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย: การศึกษาเชิงสำรวจ” โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550

สุกานดา มิสกวันวงศ์. “ปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในมุมมองระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (BIG 4): การศึกษาเชิงสำรวจ” โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550

สายฝน ชาวนา. “การสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต่อกฎหมายหมุนเวียนผู้สอบบัญชี” โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550

สถาบันส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย. “ข้อมูลผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนปี 2551” ตามโครงการ Corporate Governance Report of Thai Listed Companies, <http://www.thaiiod.com/en/publications-detail.aspx?id=105>

Colbert & Murray. “The Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis of Small CP Firms” *Journal of Accounting, Auditing & Finance* (1997)

International Federation of Accountants. “International Standard on Quality Control 1 (ISQC1 redraft December 2008) - Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements” <http://www.ifac.org>.

International Federation of Accountants. “International Standard on Auditing 220 (ISA 220 redraft December 2008) - Quality Control for an Audit of Financial Statements”

Small and Medium Practices Committee, International Federation of Accountants. “Guide to Quality Control for Small-and Medium-Sized Practices (Implementation Guide March 2009)”

Vooten, T.C. “Research about audit quality.” *The CPA Journal* (January 2003) : 48-51.