



การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับสำนักงานสอบบัญชี ขนาดเล็กและขนาดกลาง

ในฉบับก่อน คอลัมน์ประจำได้นำเสนอให้ท่านผู้อ่านรู้จักกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี หรือ ISQC : International Standards on Quality Control กันแล้ว ในฉบับนี้ จะกล่าวถึง Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices หรือ แนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง ซึ่งออกโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC: International Federation of Accountants)

วัตถุประสงค์ของแนวปฏิบัตินี้ต้องการให้แนวทางเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง แนวปฏิบัตินี้สอดคล้องกับ ISQC แต่ทำให้ง่ายขึ้น และมตัวอย่าง เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางนำไปดัดแปลงใช้กับสำนักงานได้ แนวปฏิบัติกล่าวถึง 7 เรื่องต่อไปนี้

1. การเป็นผู้นำในการรับผิดชอบต่อคุณภาพภายในสำนักงาน กล่าวถึงความรับผิดชอบของสำนักงานในการส่งเสริมวัฒนธรรมในองค์กรในส่วนของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี วัตถุประสงค์หนึ่งของสำนักงานสอบบัญชี คือ การจัดให้มีและรักษาความต่อเนื่องซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้สำนักงานมีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและ

* Ph.D. (Accounting) ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี และกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี ประธานคณะทำงานสนับสนุนงานกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี และคณะทำงานติดตามมาตรฐานวิชาชีพสากล และคณะทำงานจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับ SMEs สภาวิชาชีพบัญชี

บุคลากรได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพ ข้อบังคับ และข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้นๆ อีกทั้งหุ้นส่วนและพนักงานทุกคนมีความรับผิดชอบต่อการถือปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน นั่นคือ คุณภาพของงานเป็นสิ่งที่บุคลากรต้องคำนึงถึงเป็นสิ่งแรก สำนักงานจึงต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อสนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กร หุ้นส่วนจะสื่อสารวัฒนธรรมของการควบคุมคุณภาพนี้ไปยังพนักงานทุกระดับ

2. ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ให้แนวทางสำหรับหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนด สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีความเชื่อมั่นว่าสำนักงานและบุคลากรได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง จรรยาบรรณพื้นฐานดังกล่าว ได้แก่ ความซื่อสัตย์ (Integrity) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ความรู้ความสามารถเพียงพอของผู้ประกอบวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ (Professional Competence and Due Care) การรักษาความลับ (Confidentiality) และการประพฤติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Behavior)

แนวปฏิบัติยังกล่าวถึงจรรยาบรรณในเรื่องความเป็นอิสระ (Independence) โดยสำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้มั่นใจว่าสำนักงาน รวมทั้งบุคลากรได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการดำรงความเป็นอิสระ สำนักงานต้องได้รับคำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างน้อยปีละครั้ง เกี่ยวกับการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติในการรักษาความเป็นอิสระจากบุคคลกรของสำนักงานทุกคนที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ หุ้นส่วนและพนักงานต้องไม่มีผลประโยชน์ (Conflict of Interest) หรือมีความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของลูกค้า ซึ่งส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจหรือ

ความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมทั้งต้องรักษาข้อมูลความลับของลูกค้า

3. การตอบรับและการรักษาความต่อเนื่องของความสัมพันธ์ของลูกค้า ให้แนวทางในการจัดทำนโยบายและกระบวนการการตอบรับและการรักษาความต่อเนื่อง สำนักงานต้องรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นในแต่ละสถานการณ์ก่อนที่จะตอบรับงานสำหรับลูกค้ารายใหม่ หรือเมื่อต้องตัดสินใจว่าจะตอบรับงานเดิมหรือไม่ต่อไปหรือไม่ และเมื่อมีการพิจารณาการตอบรับงานใหม่ของลูกค้าปัจจุบัน

กระบวนการสอบทานก่อนรับงาน รวมถึงการประเมินความเสี่ยง การพิจารณาความซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า ความรู้ความสามารถที่จำเป็น รวมทั้งการมีทรัพยากรและเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานให้เสร็จสมบูรณ์ การปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ รวมถึงการพึงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ และสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานได้

4. ทรัพยากรบุคคล ให้แนวทางเกี่ยวกับนโยบายและกระบวนการที่จะทำให้ทรัพยากรบุคคลเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมีประสิทธิภาพ สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้มั่นใจว่าสำนักงานมีบุคลากรที่เพียงพอ มีความรู้ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณ สำนักงานอาจกำหนดให้มีบุคคลที่รับผิดชอบด้านทรัพยากรบุคคล รวมทั้งการวางแผนจัดหาทรัพยากรบุคคล การให้คำปรึกษา การประเมินผลการปฏิบัติงาน และการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพ ข้อบังคับ และข้อกำหนดตามกฎหมาย

แนวปฏิบัติฉบับนี้ให้ข้อแนะนำที่เป็นประโยชน์ เช่น การกำหนดตารางเวลาในการพัฒนาด้านวิชาชีพภายในสำนักงาน การเก็บรักษาแฟ้มประวัติบุคคล (รวมถึงการยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระ หนังสือรับทราบเกี่ยวกับการรักษาความลับ และรายงานการพัฒนาด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง) และการพัฒนาและจัดให้มีการปฐมนิเทศ

5. การประเมินผลการปฏิบัติงาน ให้แนวทางสำหรับการประเมินผลการปฏิบัติงาน บทบาทที่สำคัญของ

หุ้นส่วน การวางแผน การควบคุมและการสอบทานงาน การปรึกษา การแก้ไขความเห็นที่ขัดแย้ง และผลการสอบทานคุณภาพงาน

สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้มั่นใจว่าได้ปฏิบัติงานอย่างสอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมาย และสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้เสนอรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์ นโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวรวมถึงการส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบในการควบคุมงาน ความรับผิดชอบในการสอบทานงาน และควบคุมงาน

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในฐานะที่เป็นผู้นำของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความรับผิดชอบในคุณภาพโดยรวมของงานแต่ละงาน และรับผิดชอบกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยการให้คำปรึกษาหารือที่เหมาะสม งานทุกงานที่รับผิดชอบต้องมีการวางแผน การควบคุม และการสอบทานตามมาตรฐานทางวิชาชีพและมาตรฐานของสำนักงานอย่างเพียงพอ

สำนักงานยังต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้มั่นใจว่ามีการปรึกษาหารือกันอย่างเหมาะสมในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง รวมทั้งจัดให้มีทรัพยากรอย่างเพียงพอในการปรึกษาหารืออย่างเหมาะสม และข้อสรุปจากการปรึกษาหารือได้มีการจดบันทึกและมีการปฏิบัติตาม หากสำนักงานไม่สามารถจัดหาจากภายในสำนักงานได้ สำนักงานอาจจัดหาจากแหล่งอื่นๆ รวมถึงสำนักงานอื่นซึ่งเป็นพันธมิตร หน่วยงานวิชาชีพ หรือสำนักงานที่มีความเชี่ยวชาญที่ไปขอปรึกษา

ตัวอย่างประเด็นที่ควรปรึกษาหารือ เช่น การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การทุจริตที่สงสัยหรือที่ค้นพบ หรือความผิดปกติอื่นๆ การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารสำคัญ ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ความจำเป็นที่จะต้องเสนอรายงานอย่างมีเงื่อนไข การเสนอให้ปรับปรุงงบการเงินปีก่อนย้อนหลัง การฟ้องร้องที่มีสาระ

สำคัญ ปัญหาในอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจ และประเด็นทางบัญชีหรือการสอบบัญชีที่สำคัญ เป็นต้น

6. การติดตามผล ให้แนวทางการติดตามนโยบายและกระบวนการของสำนักงานในการควบคุมคุณภาพ รวมถึงกระบวนการ และรายงานการติดตามผล และการตอบข้อร้องเรียนและข้อกล่าวหา สำนักงานต้องกำหนดกระบวนการในการติดตามผล เพื่อให้มั่นใจว่านโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสอดคล้อง เพียงพอ และมีภาพปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมอบหมายให้หุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งหรือหลายคน หรือบุคลากรอื่นในสำนักงานที่มีประสบการณ์และอำนาจหน้าที่เหมาะสมกับความรับผิดชอบในกระบวนการติดตามผล ในกรณีที่เป็นสำนักงานขนาดเล็ก ผู้ประกอบวิชาชีพภายนอกสำนักงานอาจให้บริการติดตามผล ซึ่งบุคคลเหล่านั้นมีคุณสมบัติเหมาะสมและเป็นไปตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ หรือสำนักงานอาจเลือกจะว่าจ้างสำนักงานอื่นซึ่งเป็นพันธมิตรก็ได้

การประเมินผล รวมถึงการประเมินในเรื่องการปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพ ข้อบังคับ และกฎหมาย ความเหมาะสมของรายงานของผู้สอบบัญชี มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและเพียงพอในเรื่องที่เป็นเรื่องยากหรือมีข้อโต้แย้งหรือไม่ งานที่ปฏิบัติมีเอกสารหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ และที่สำคัญ คือ การประเมินผลว่านโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานได้มีการนำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมหรือไม่

7. การจัดทำเอกสารหลักฐาน ให้แนวทางเกี่ยวกับข้อกำหนดของสำนักงานในเรื่องการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติงานของสำนักงาน เอกสารหลักฐานทั้งระดับงานที่ได้รับมอบหมายแต่ละงาน การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และการเข้าถึงแฟ้มข้อมูลและการเก็บรักษา