

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาคำว่าความเข้าใจและการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี เพื่อให้ทราบและเป็นข้อมูลให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีในการศึกษาครั้งนี้ ได้ทำการรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีจำนวน 275 ราย นำข้อมูลมาวิเคราะห์และนำเสนอด้วยการอธิบายลักษณะต่างๆไปของข้อมูลโดยใช้ด้วยวิธีการทางสถิติตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย นอกจากนี้ในการศึกษายังรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร วารสาร หนังสือ สิ่งพิมพ์และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและนำข้อมูลมาวิเคราะห์สถิติเชิงอ้างอิงโดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัยและวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ โดยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ซึ่งข้อมูลที่ได้จากการศึกษาสามารถสรุปได้ดังนี้

5.1 สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามของสำนักงานสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ประกอบไปด้วยเพศ ชาย และ หญิง ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย คือเป็นเพศหญิง ร้อยละ 56.0 และเพศชาย ร้อยละ 44.0 มีอายุอยู่ในช่วง 40-49 ปี มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 44.0 รองลงมาคือช่วงอายุ 30-39 ปี คิดเป็นร้อยละ 37.8 อายุอยู่ในช่วง 50 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 13.5 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงอายุ 20-29 ปี คิดเป็นร้อยละ 4.7 มีการศึกษาปริญญาตรี มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 52.0 และการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 48.0 ประกอบไปด้วยเจ้าของคนเดียว และ นิติบุคคล คือรูปแบบการประกอบการนิติบุคคล ร้อยละ 51.6 และรูปแบบการประกอบการเจ้าของคนเดียว ร้อยละ 48.4 ส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจอยู่ในช่วง 5-10 ปี มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 42.5 รองลงมาคือช่วงระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ น้อยกว่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 39.6 ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจอยู่ในช่วง 10-15 ปี คิดเป็นร้อยละ 12.0 ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจอยู่ในช่วง 16-20 ปี คิดเป็นร้อยละ 2.5 ส่วนกลุ่ม

ตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ 20 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 3.6 ส่วนใหญ่มีลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวน 201 กิจการขึ้นไป มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 45.1 รองลงมาคือช่วงลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวน 151-200 กิจการ คิดเป็นร้อยละ 19.3 ลูกค้าที่ให้บริการต่อปีจำนวน 101-150 กิจการ คิดเป็นร้อยละ 14.9 ลูกค้าที่ให้บริการต่อปีจำนวน 51-100 กิจการ คิดเป็นร้อยละ 11.3 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวน น้อยกว่า 50 กิจการ คิดเป็นร้อยละ 9.5 มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 1-3 คน ขึ้นไป มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 65.8 รองลงมาคือช่วงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 4-6 คน คิดเป็นร้อยละ 25.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 7-10 คน คิดเป็นร้อยละ 7.3 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 10 คนขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 1.8 ส่วนใหญ่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 4-6 คน มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 37.1 รองลงมาคือช่วงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 1-3 คนคิดเป็นร้อยละ 26.9 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 7-10 คน คิดเป็นร้อยละ 19.6 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 10 คนขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 16.4

ผู้ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้เป็นผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีที่มีความรู้ความเข้าใจและทราบดีว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มีผลบังคับใช้เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยส่วนใหญ่ตอบว่าทราบ คิดเป็นร้อยละ 97.8 และตอบไม่ทราบ คิดเป็นร้อยละ 2.2 สรุปได้ว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ตระหนักดีว่ามีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม และดีทราบว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีขอบเขตการบังคับใช้ทั้งกับสำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระคนเดียว ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ส่วนใหญ่ตอบว่าทราบ คิดเป็นร้อยละ 92.7 และตอบไม่ทราบ คิดเป็นร้อยละ 7.3 และผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีทราบดีว่าองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ มี 6 ด้าน โดยผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีส่วนใหญ่ตอบว่าทราบ คิดเป็นร้อยละ 88.7 และตอบไม่ทราบ คิดเป็นร้อยละ 11.3 และผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีทราบดีว่าการปฏิบัติและยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณ ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ โดยผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีส่วนใหญ่ตอบว่าทราบ คิดเป็นร้อยละ 93.5 และตอบไม่ทราบ คิดเป็นร้อยละ 6.5 และผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีทราบดีว่าการจัดทำแผนงานสอบบัญชี และแนวทางการสอบบัญชี ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ โดยผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีส่วนใหญ่ตอบว่าทราบ คิดเป็นร้อยละ 94.2 และตอบไม่ทราบ คิดเป็นร้อยละ 5.8

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน

ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน พบว่า การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ความสามารถในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และความเข้าใจนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน รองลงมาคือ สื่อสารไปยังผู้บริหารหลักและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า เกี่ยวกับตัวบุคคลและบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานดังกล่าว ความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องที่ลูกค้าดำเนินธุรกิจอยู่ ความเข้าใจและประสบการณ์จริงในงานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน จากการศึกษาการฝึกอบรมและการมีส่วนร่วมที่เหมาะสม ความเข้าใจในมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และความรู้และความเชี่ยวชาญด้านเทคนิค รวมถึงความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ตามลำดับ

สำหรับผู้วิจัยมีความเห็นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ ใฝ่ใจ เต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบของผู้ประกอบวิชาชีพ ต้องให้บริการทางวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้ ต้องให้บริการทางวิชาชีพด้วยความมุ่งมั่นและขยันหมั่นเพียร ต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ เพื่อปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่า ได้ให้บริการทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ต่างๆ และมาตรฐานในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องและควรมีนโยบายในการปฏิบัติขั้นพื้นฐาน

หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการสร้างวัฒนธรรมภายในองค์กรให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชียังมีอิทธิพลที่สำคัญต่อการบังคับใช้ นโยบายและวิธีปฏิบัติในระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี หัวหน้าสำนักงานต้องให้มีการปฏิบัติตามนโยบายการควบคุมคุณภาพอย่างยั่งยืน เรื่องการปฏิบัติงานสอบบัญชียังไม่สม่ำเสมอ หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชียังให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าวไม่เพียงพอ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นองค์ประกอบที่หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีควร

ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีต้องวิเคราะห์หาสาเหตุที่ทำให้เกิดข้อบกพร่อง และกำหนดนโยบายและแนวปฏิบัติที่ช่วยยกระดับคุณภาพของงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น ทั้งนี้ ปัจจัยที่อาจกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เช่นขาดการสนับสนุนและกระตุ้นให้พนักงานตระหนักถึงความสำคัญในการรักษาหรือและปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของพนักงานให้คุ้นเคยกับการรักษาหรือในประเด็นที่ยากหรืออาจมีความซับซ้อนการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (“EQCR”) ยังไม่เพียงพอ อาจเป็นเหตุให้การควบคุมและสอบทานงานไม่ทั่วถึงและไม่ครบตามเกณฑ์ที่วางไว้ ส่งผลให้ผู้สอบทานงานไม่สามารถตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามนโยบายและคู่มือการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี หรือไม่สามารถตรวจพบความผิดปกติหรือความไม่ถูกต้องของงบการเงิน สำนักงานควรให้ความสำคัญกับการพิจารณารับงานให้เหมาะสมกับความเชี่ยวชาญหรือจำนวนทรัพยากรบุคคลที่มีอยู่

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2556) ได้มีบทความสรุปบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานไว้ว่าต้องปฏิบัติตามเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ (Professional Behavior) หมายถึงผู้ประกอบการวิชาชีพพึงประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควรสำนึกในหน้าที่ และพึงปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบเพื่อรักษาชื่อเสียงแห่งวิชาชีพ และงดเว้นการกระทำที่จะนำมาสู่การเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ โดยมีคติหรือนโยบายประจำสำนักงาน เช่นต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แก่วิชาชีพ ต้องไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างชื่อว่าเป็นผู้ปฏิบัติหรือควบคุมงานให้บริการทางวิชาชีพบัญชีโดยที่ตนเองมิได้เป็นผู้ปฏิบัติหรือควบคุมงานให้บริการอย่างแท้จริง ต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบริการของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวด หรือเปรียบเทียบกับหรือสำนักงานที่ตนเองสังกัดอยู่กับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีอื่น หรือสำนักงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีอื่นสังกัดอยู่

ด้านการวางแผนงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการวางแผนงาน เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ กระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง รองลงมาคือ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้รับการอธิบายสรุปเกี่ยวกับงานอย่างไร เพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่จะทำ การจดบันทึกที่เหมาะสมเกี่ยวกับงานที่ทำแล้วและระยะเวลาและขอบเขตของการสอบทาน และกระบวนการต่าง ๆ ในการทำนโยบายและวิธีปฏิบัติให้เป็นปัจจุบัน เท่ากัน และกระบวนการต่าง ๆ ของการควบคุมดูแล การฝึกอบรมพนักงาน และการสอนพนักงานแบบตัวต่อตัว ตามลำดับ

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2556) ได้มีบทความสรุปหน้าที่ของผู้สอบบัญชีด้านการวางแผนงานสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีควรมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Standards) โดยปฏิบัติงานตามมาตรฐานการประกอบวิชาชีพ โดยการวางแผนและควบคุมงานจนสามารถรวบรวมข้อมูลและหลักฐานให้เพียงพอในการปฏิบัติงาน ควรมีนโยบายในการปฏิบัติขั้นพื้นฐานของสำนักงาน เช่น ต้องให้บริการทางวิชาชีพที่สอดคล้องกับมาตรฐานของวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง ต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความชำนาญตามมาตรฐานของวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

ด้านการควบคุมงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการควบคุมงาน พิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ การติดตามความคืบหน้าของงาน รองลงมาคือการพิจารณาทักษะความรู้และความสามารถของสมาชิกแต่ละคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าบุคคลเหล่านั้นมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานหรือไม่ มีความเข้าใจในคำสั่งที่ได้รับหรือไม่ และได้ปฏิบัติงานตามแนวที่ได้วางแผนไว้สำหรับงานนั้น การพิจารณาและตัดสินใจเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงาน การพิจารณาความสำคัญของเรื่องดังกล่าว และการปรับเปลี่ยนแนวที่ได้วางแผนไว้อย่างเหมาะสม และการระบุเรื่องต่าง ๆ เพื่อการปรึกษาหารือหรือเพื่อการพิจารณาโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่าในระหว่างการปฏิบัติงาน ตามลำดับ

สำหรับผู้วิจัยมีความเห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีมีการควบคุมงาน แต่จะแตกต่างกันตามขนาดของสำนักงาน และคุณภาพในการปฏิบัติงานของแต่ละสำนักงาน การควบคุมงานภายในสำนักงานมีอยู่ทุกสำนักงานสอบบัญชี เพียงแต่ระบบหรือแผนการที่ใช้ในการควบคุมจะมีความละเอียด และเข้มงวดแตกต่างกันนอกจากนี้ยังรวมไปถึงความใส่ใจในประเด็นสำคัญ และความสงสัยของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคลด้วยสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีอาจจะมียุทธศาสตร์การควบคุมงานที่ไม่ค่อยเข้มงวดเนื่องจากจำนวนงานและจำนวนบุคลากรที่จำกัด อีกทั้งผลงานการสอบบัญชีไม่ได้กระทบกับผู้ใช้งบการเงินในวงกว้าง ทั้งนี้ปัญหาดังกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของ วัลลภลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ และศิลาพร ศรีจันทพร (2553) ที่ระบุว่าสำนักงานสอบบัญชีมีการควบคุมงาน แต่จะแตกต่างกันตามขนาดของสำนักงาน

ด้านการสอบทานงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการสอบทานงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบ

แบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ได้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการปฏิบัติงาน รองลงมาคือ หลักฐานที่ได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่จะสนับสนุนรายงาน ได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและได้มีการจดบันทึกและนำข้อสรุปที่ได้ไปปฏิบัติ ได้มีการนำเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ มาพิจารณาแล้ว และงานที่ทำสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และมีการจดบันทึกไว้อย่างเหมาะสม และมีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของงานที่ทำ ตามลำดับ

สำหรับผู้วิจัยมีความเห็นว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีควรระบุประเด็นที่ควรต้องมีการปรึกษาหารือกันไว้ในนโยบายของสำนักงานให้ครบถ้วน เพราะการที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีการกำหนดในเรื่องนี้ เนื่องมาจากการปรึกษาหารือกันจะเป็นการช่วยกันคิด ช่วยกันตรวจสอบ เพื่อป้องกันการผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ทั้งนี้ประเด็นที่ควรปรึกษาหารือกันนั้น ได้แก่ ทุกเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจ เนื่องจากปัญหาด้านสอบบัญชีที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ เกิดขึ้นเพราะการใช้ดุลยพินิจผิด ไม่ใช่เรื่องการคำนวณผิดหรือกฎเกณฑ์อื่น ทั้งนี้การใช้ดุลยพินิจควรมีการระบุถึงระดับของการปรึกษาหารือด้วย เช่น ดุลยพินิจเรื่องใดใช้ปรึกษาหารือกับบุคคลระดับไหน เป็นต้น นอกจากนี้อาจระบุแยกเป็นประเด็นสำหรับพื้นที่เสี่ยง (Risk Area) สำหรับการสอบบัญชี เช่น ประเด็นเรื่องการรับรู้รายได้ หรือการตั้งประมาณการทางบัญชี เป็นต้น ซึ่งประเด็นการปรึกษาหารือควรรวมไปถึงเรื่องอื่นๆด้วย เช่น เรื่องมาตรฐานการบัญชีใหม่ หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ซึ่งแม้สำนักงานไม่สามารถระบุได้ครบทุกประเด็น แต่อย่างน้อยจะถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติ

นอกจากนี้สำนักงานควรมีการจัดอบรมในหัวข้อที่เกี่ยวกับการใช้ความสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ในประเด็นต่างๆ ด้วย เพราะเมื่อบุคคลเกิดความสงสัย จะทำให้นำมาซึ่งการปรึกษาหารือกัน การระบุประเด็นที่จะต้องปรึกษารือนั้น อาจแบ่งเป็นระดับตามความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงการระบุถึงบุคคลที่ต้องทำการปรึกษาหารือในแต่ละระดับด้วย เนื่องจากการระบุประเด็นให้ได้ครอบคลุมทุกเรื่องนั้นเป็นสิ่งยาก อีกทั้งแม้มีระบุประเด็นได้ครบถ้วนแล้ว แต่หากพนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีไม่ทราบที่จะต้องปรึกษากับใคร การระบุประเด็นปรึกษารือนดังกล่าวจะไม่มีผลสำคัญ เพราะไม่สามารถนำมาปฏิบัติให้เกิดประโยชน์ได้ ในข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ระบุประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความอิสระในประเด็น การช่วยเหลือลูกค้าจัดทำงบการเงินว่า อาจก่อให้เกิดปัญหาการสอบทานงานของตนเองปัญหาการสอบทานงานของตนเองเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีและคณะทำงานสอบบัญชีเป็นผู้ตัดสินใจด้านการบริหาร โดยมีตัวอย่างเช่น ปรับปรุงรายการบัญชี หรือการจัดประเภทบัญชี

ของลูกค้าโดยไม่ได้รับการอนุมัติจากลูกค้า มีอำนาจหรือเป็นผู้อนุมัติการปรับปรุงบัญชี เป็นผู้จัดเตรียมเอกสารเบื้องต้น (รวมถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดข้อสมมติฐานการตีราคา) หรือแก้ไขเอกสารหรือข้อมูลดังกล่าว เป็นต้น

ในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี การที่ผู้บริหารได้ร้องขอหรือได้รับข้อหาหรือเกี่ยวกับ หลักการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายใน และวิธีการใน การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน การช่วยเหลือทางเทคนิคเกี่ยวกับลักษณะและคำแนะนำเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่เหมาะสม เป็นการสนับสนุนที่เหมาะสมให้ลูกค้าจัดทำรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องตามควร ไม่ได้เป็นการกระทบต่อความเป็นอิสระของสำนักงาน นอกจากนี้ในกระบวนการตรวจสอบบัญชี อาจมีการให้คำแนะนำลูกค้าในการแก้ไขปัญหาระทบยอดบัญชี การวิเคราะห์และการรวบรวมข้อมูลสำหรับการจัดทำงบการเงินตามกฎหมาย การช่วยเหลือในการจัดทำงบการเงินรวม การร่างหมายเหตุประกอบงบการเงิน การเสนอรายการปรับปรุงจากการตรวจสอบบัญชี และการให้คำแนะนำที่เหมาะสมในการจัดทำงบการเงินของบริษัทย่อย การให้บริการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการตามปกติของการสอบบัญชี และไม่ถือว่ากระทบต่อความเป็นอิสระ

เมื่อมีปัญหาที่สำคัญเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนครบุรีควรกำหนดมาตรการป้องกันและดำเนินการตามมาตรการนั้นๆ เพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การหารือดังกล่าวต้องมีการจดบันทึกไว้ มาตรการที่นำมาใช้ขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ สำนักงานควรพิจารณาให้มีการให้ข้อสรุปแก่บุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้รับรู้ รวมถึงมาตรการป้องกันที่ได้ดำเนินการทั้งที่สมเหตุผลและทั้งที่ไม่สามารถยอมรับได้ ข้อพิจารณาจะได้รับผลกระทบจากปัญหาต่างๆ เช่น ความสำคัญของปัญหา ลักษณะของงานให้ความเชื่อมั่น (เช่น การสอบบัญชีและการสอบทานงาน) วัตถุประสงค์ของผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี และโครงสร้างของสำนักงาน กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของแต่ละงานเพื่อให้มั่นใจว่าได้รับการมาตรฐานของงานสอบบัญชีให้สูงที่สุด

ด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ การมีกฎหมายหรือข้อกำหนดที่กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน รองลงมาคือ ลักษณะ

ของงาน รวมถึงขอบเขตที่งานนั้นเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ และการตรวจพบสถานการณ์ หรือความเสี่ยงที่ไม่ปกติในงานหรือประเภทของงาน ตามลำดับ

สำหรับผู้วิจัยมีความเห็นว่า เรื่องของการลงวันที่เป็นเรื่องสำคัญ โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีที่การสอบบัญชีที่ใช้กระดาษเขียนมือจัดทำกระดาษทำการ เนื่องจากการลงวันที่ย้อนหลัง สามารถทำได้ง่าย ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีควรใช้วิธีแก้ไข โดยการสร้างวัฒนธรรมในสำนักงานให้ตระหนักถึงความสำคัญของการลงวันที่ตามความเป็นจริง และมองเห็นผลเสียที่จะตามมาหากทำการลงวันที่ย้อนหลัง รวมถึงเรื่องของความซื่อสัตย์ต่อตนเอง และผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีอาจมีความเข้าใจในเรื่องการสอบทานงานไม่ถูกต้อง ซึ่งตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้ ได้แบ่งการสอบทานงานสอบบัญชีเป็น 2 ประเภทคือ การควบคุมคุณภาพงาน และการติดตามผล ซึ่งการควบคุมคุณภาพงานหมายถึง การสอบทานในส่วนที่เป็นประเด็นหลักที่มีผลต่อการตัดสินใจแสดงความเห็นงบการเงิน ทั้งรายการที่มีสาระสำคัญ และรายการที่ใช้ดุลยพินิจเป็นหลัก ซึ่งต้องสอบทานให้เสร็จก่อนออกรายงานการสอบบัญชี เพราะหากเกิดข้อผิดพลาดภายหลังจากวันออกงบการเงินจะไม่สามารถแก้ไขอะไรได้ ซึ่งการควบคุมคุณภาพจะเป็นมาตรการป้องกันสำหรับสำนักงานมากกว่า โดยเฉพาะงานสอบบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง เพราะจะเป็นการเข้ามามีส่วนร่วมในการสอบทานงานในทุกๆ ขั้นตอน ส่วนการติดตามผล จะเป็นการตรวจดูรายการอื่นที่ไม่ใช่ประเด็นหลักเพื่อที่จะนำไปปรับปรุงแก้ไขในงวดการตรวจสอบหน้า รวมไปถึงติดตามผลระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานโดยรวมด้วย

ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นเช่นเดียวกับผู้ให้สัมภาษณ์ที่ว่า ควรแก้ไข โดยการสร้างวัฒนธรรมในสำนักงานให้ตระหนักถึงความสำคัญของการลงวันที่ตามความเป็นจริงทั้งนี้พนักงานของสำนักงานหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้กับหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระของลูกค้ารายนั้นๆ และหุ้นส่วนที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีทันทีเมื่อทราบว่าเกิดการขาดความเป็นอิสระ

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ การควบคุมงาน รองลงมาคือ การวางแผนงาน การสอบทานงาน บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ตามลำดับ

สำหรับผู้วิจัยมีความเห็นว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีการกำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของแต่ละงานเพื่อให้มั่นใจว่า ได้รักษามาตรฐานของงานสอบบัญชีให้สูงที่สุดสำหรับลูกค้า ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิเคราะห์แบบสอบถาม ผู้วิจัยจึงมี

ความเห็นเพิ่มเติมว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีคุณภาพมากน้อยแตกต่างกันออกไปโดยแบ่งคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระได้เป็น 3 กลุ่มคือ ผู้สอบบัญชีอิสระปฏิบัติงานคนเดียว ผู้สอบบัญชีที่มีสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้ช่วยไม่เกิน 10 คน และ ผู้สอบบัญชีที่มีสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้ช่วย 10 ขึ้นไป ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีผู้ช่วยมากมีแนวโน้มที่จะมีคุณภาพค่อนข้างมากตามไปด้วย ทั้งนี้ยังมีปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการมีคุณภาพในการทำงาน เช่น ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี และแนวความคิดในการบริหารจัดการของหัวหน้าสำนักงาน การถือปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด แต่อย่างไรก็ตามผู้วิจัยเชื่อว่าสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนได้นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน มาถือปฏิบัติ ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะมาตรฐานเป็นข้อบังคับของวิชาชีพสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่รับงานสอบบัญชีทั้งหมดต้องถือปฏิบัติโดยไม่มีข้อยกเว้น

ปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี คือ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยได้กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชียานโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้ เพื่อให้แน่ใจว่างานตรวจสอบมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งนี้ ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ขนาดของกิจการ ลักษณะของงานบริการ ลักษณะ โครงสร้างขององค์กร และข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ ดังนั้นสำนักงานอาจมีนโยบายและวิธีการปฏิบัติ ตลอดจนการจัดทำเอกสารประกอบการควบคุมคุณภาพที่แตกต่างกันโดยนโยบายการควบคุมคุณภาพที่นำมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีโดยทั่วไปจะรวมถึงข้อกำหนดของวิชาชีพความชำนาญและความรู้ความสามารถ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การขอคำปรึกษาหารือ การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า และการติดตาม ทั้งนี้สำนักงานควรติดต่อสื่อสารกับบุคลากรของสำนักงานในลักษณะที่จะให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า บุคลากรมีความเข้าใจนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพและมีการนำไปปฏิบัติจริงตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ได้ระบุดังองค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน

สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่า งานสอบบัญชีได้ตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพ กฎระเบียบ และข้อบังคับตามกฎหมายและเพียงพอให้ให้ผู้สอบบัญชีออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรประกอบด้วยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพงานสอบบัญชี การกำกับดูแล

ความรับผิดชอบ และการตรวจทานความรับผิดชอบ โดยการตรวจทานนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรทำโดยผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า

การบันทึกหลักฐานของการควบคุมคุณภาพสำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่กำหนดให้มีการบันทึกและเก็บเอกสารหลักฐานของระบบควบคุมคุณภาพ และมีการเก็บรักษาเอกสารในช่วงเวลาหนึ่ง ซึ่งเพียงพอที่จะให้สามารถประเมินผลว่ามีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพ รวมทั้งกำหนดให้มีการบันทึกข้อร้องเรียน ข้อกล่าวหา และการแก้ไขปัญหา ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรเก็บข้อมูลเกี่ยวกับประเด็นที่พบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับจรรยาบรรณและการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ข้อสรุปเกี่ยวกับข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับแต่ละงานสอบบัญชี และการอภิปรายกับสำนักงานเพื่อสรุปความเห็น ข้อสรุปเกี่ยวกับการตอบรับงาน และการสอบบัญชี ลักษณะและขอบเขต และข้อสรุปเกี่ยวกับการปรึกษาในช่วงระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

ในส่วนนี้จะเป็นการอภิปรายผลการศึกษาที่ได้จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้นำเสนอไว้ในบทที่ 4 ซึ่งประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ซึ่งจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวสามารถนำมาอภิปรายได้ ดังนี้

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 56.0 จะเห็นได้ว่างานวิจัยส่วนมากที่ใช้กลุ่มตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทางด้านการบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะเป็นเพศหญิง ซึ่งจากข้อมูลสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี ณ วันที่ 3 มีนาคม 2557 ในรายงานประจำปี 2556 พบว่า จำนวนสมาชิกแยกตามเพศ มีสมาชิกเป็นเพศหญิงร้อยละ 83 เพศชายร้อยละ 17 และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเพศหญิงร้อยละ 70 เพศชายร้อยละ 30 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556) ผู้วิจัยมีความเห็นว่าส่วนใหญ่ผู้ที่ศึกษาและทำงานในสายอาชีพนี้จะเป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย จึงทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามมีจำนวนเพศหญิงมากกว่าเพศชาย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นลินรัตน์ เคนคอนทราย (2547) เทวีดา สนิทรัมย์ (2551) และวีรณา ติรณะประกิจ (2552) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ต่างก็พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง และเมื่อวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป

ในด้านอื่น ๆ ส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามจบการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า คิดเป็นร้อยละ 52.0 และผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการประกอบกิจการในรูปแบบนิติบุคคล คิดเป็นร้อยละ 51.6 และส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ 5-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 42.2 ซึ่งส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามมีจำนวนลูกจ้างที่ให้บริการต่อปี มากกว่า 200 กิจการขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 45.1 มีจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงาน 1-3 คน คิดเป็นร้อยละ 65.8 และมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 4-6 คน คิดเป็นร้อยละ 37.1 ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จึงปรากฏตามผลการวิเคราะห์ข้อมูลข้างต้น

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติ
ในสำนักงาน

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงานโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2556) ที่ได้ศึกษาเรื่อง “ความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 TSQC 1)” พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นอย่างดีและสอดคล้องกับ ศิลปพร ศรีจันทพร และเอกพล คงมา (2556) ผลการวิจัยพบว่าจากการวิเคราะห์ข้อมูลคุณลักษณะของผู้ตอบแบบสอบถามข้างต้นพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้สอบบัญชีอิสระหรือกลุ่มผู้สอบบัญชี 2 ถึง 3 คน ซึ่งน่าจะอยู่ในขอบเขตของสำนักงานขนาดเล็ก รวมแล้วเป็นจำนวนถึงร้อยละ 83 ทำให้ผู้วิจัยเชื่อมั่นว่า คำตอบของข้อมูลงานวิจัยนี้น่าจะสะท้อนให้เห็นถึงระดับความรู้ความเข้าใจตลอดจนสามารถนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพไปปฏิบัติได้จริง อีกทั้งยังสามารถนำความคิดเห็นและข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ในการพัฒนาและเพิ่มประสิทธิภาพงานสอบบัญชีให้กับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระได้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจในด้านมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในองค์ประกอบต่าง ๆ ทั้ง 6 ด้านและสอดคล้องกับ สิขรินทร์ แสงจันทร์ (2548) ที่ได้ศึกษาเรื่อง “การศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบน” พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นอย่างดีและ ถนอมจิตต์ ท้าวแดนคำ (2550) ที่ได้ศึกษาเรื่อง “การศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบ

บัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7” พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในแนวทางการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุดและ ณัชชาธิชัย จูริย์โรจน์ (2555) ที่ได้ศึกษาเรื่อง “การศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย” พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในแนวทางการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง ทั้งนี้เนื่องจาก มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 นี้ เป็นมาตรฐานใหม่ซึ่งที่ผ่านมายังไม่เคยมีการประกาศใช้ในประเทศไทย และ ณัชชาธิชัย จูริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันทพร (2555) ผลการวิจัยพบว่า ปัญหาที่พบในทางปฏิบัติจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1)มาใช้ในภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง โดยปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ รองลงมาคือ ปัญหาด้านการติดตามผล และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ อีกทั้งยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทพร (2552) และงานวิจัยของ ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ในขณะที่กลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ พบว่าปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ตามลำดับ ซึ่งในระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เล็งเห็นปัญหาในด้านทรัพยากรบุคคลและปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานเช่นเดียวกันกับระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า แต่มีความคิดเห็นแตกต่างกันสำหรับปัญหาที่พบในอันดับที่ 3 ของระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ คือ ปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ในขณะที่ระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าเล็งเห็นปัญหาด้านการติดตามผลมากกว่า ทั้งนี้เนื่องจากระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าเป็นกลุ่มมีหน้าที่ในการร่วมกำหนดนโยบายวิธีการปฏิบัติงาน การมอบหมายงานและการสอบทานงานทั้งในส่วนการควบคุมคุณภาพสำนักงานโดยทั่วไปและคุณภาพของงานสอบบัญชี ดังนั้นจึงเล็งเห็นความสำคัญของปัญหาด้านการติดตามผลเป็นหลัก เพราะหากการนำไปปฏิบัติซึ่งนโยบายหรือวิธีการปฏิบัติใดๆ แต่หากไม่มีการติดตามผล อาจทำให้สำนักงานปฏิบัติ ไม่เป็นไปตามแนวทางหรือมาตรฐานเดียวกัน แต่ระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลับให้ความสำคัญกับปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะมากกว่า โดยเฉพาะปัญหาความรู้ความสามารถใน

การปฏิบัติงาน ระยะเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพอ แต่สำนักงานก็ยังพิจารณา รับประทานตรวจสอบนั้น ซึ่งผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเห็นว่าเป็นปัญหาสำคัญและทำให้ปริมาณงาน เพิ่มขึ้นโดยไม่สัมพันธ์กับบุคลากรที่มีอยู่ผู้ตอบแบบสอบถามได้ระบุผลกระทบจากการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน สอบบัญชีมาใช้ว่าส่งผลให้มีปริมาณงานที่เพิ่มมากขึ้น การ ทำงานมีความซับซ้อน โดยเฉพาะเรื่องเอกสารภายในที่จำเป็นจะต้องจัดทำเพื่อให้เป็นไปตามระบบ การควบคุมภายในของสำนักงานนั้นๆ รวมทั้งต้องมีการจัดเตรียมข้อมูลๆ รวมทั้งนโยบายหรือ แนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่เนื่องจากข้อจำกัดด้านทรัพยากรบุคคล ทำให้มองว่าสำนัก งานสอบบัญชีของตนได้รับผลกระทบเล็กน้อย เพราะในแต่ละสำนักงานก็มีระบบการควบคุม ภายในอยู่แล้ว เพียงแต่อาจมีการสื่อสารออกมาไม่ชัดเจนและไม่เคร่งครัดมากนัก ซึ่งเมื่อมีการ กำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและจะต้องมีหน่วยงาน กำกับดูแลอย่างเช่น สำนักงาน ก.ล.ต. เข้าตรวจเยี่ยมและประเมินระดับการควบคุมคุณภาพ สำนักงาน จึงส่งผลให้หลายสำนักงานต้องเร่งจัดระบบและเตรียมพร้อมก่อนการเข้าตรวจเยี่ยม ดังนั้น จึงทำให้ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่คิดว่าปริมาณงานเพิ่มมากขึ้นจากเดิม เนื่องจากการจัดระบบให้ เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC 1) ผู้ตอบแบบสอบถามยังให้ ข้อเสนอแนะในเรื่องของการปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานมีความตระหนักถึงการปฏิบัติตาม ระบบการควบคุมคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำตามระบบ หรือ ควรมีการวางแผนและการสื่อสารนโยบายต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงาน อย่างชัดเจน อีกทั้งยังเสนอแนะว่าการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1) มาใช้ ควรนำมาปฏิบัติโดยเน้นเนื้อหามากกว่ารูปแบบ เนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสาร ภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐานดังกล่าว ซึ่งไม่ สอดคล้องกับ ฐติชญาณ์ นาวา (2555) จากการศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการสำนัก งานสอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการ ตรวจสอบตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 พบว่า ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีมี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพอยู่ในระดับน้อยที่สุดในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับการ ติดตามผลและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และมีความรู้ความเข้าใจอยู่ในระดับน้อยใน องค์ประกอบที่เกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มี

ลักษณะเฉพาะ และเมื่อพิจารณาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงานรายด้านของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ได้แก่

ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน พบว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน อยู่ในระดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่ามีการสื่อสารไปยังผู้บริหารหลักและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้านี้เกี่ยวกับตัวบุคคลและบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่ดี มีความเข้าใจและประสบการณ์จริงในงานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน จากการฝึกอบรมและการมีส่วนร่วมที่เหมาะสม มีความเข้าใจในมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีความรู้และความเชี่ยวชาญด้านเทคนิค รวมถึงความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง มีความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องที่ลูกค้าดำเนินธุรกิจอยู่ รวมถึงมีความสามารถในการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ และความเข้าใจนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน

ด้านการวางแผนงาน พบว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีการวางแผนงาน อยู่ในระดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่า กลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้รับการอธิบายสรุปเกี่ยวกับงานเป็นอย่างดี เพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่จะทำ มีการจัดทำกระบวนการต่างๆ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง มีการควบคุมดูแลการฝึกอบรมพนักงานและการสอนพนักงานแบบตัวต่อตัว มีการจัดบันทึกที่เหมาะสมเกี่ยวกับงานที่ทำแล้วและระยะเวลาขอบเขตของการสอบทาน รวมถึงมีกระบวนการต่างๆ ในการทำนโยบายและวิธีปฏิบัติให้เป็นปัจจุบัน

ด้านการควบคุมงาน พบว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีการควบคุมงาน อยู่ในระดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่ามีการติดตามความคืบหน้าของงานเป็นอย่างดี มีการพิจารณาทักษะความรู้และความสามารถของสมาชิกแต่ละคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าบุคคลเหล่านั้นมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานหรือไม่ มีความเข้าใจในคำสั่งที่ได้รับหรือไม่ และได้ปฏิบัติงานตามแนวที่ได้วางแผนไว้สำหรับงานนั้น มีการพิจารณาและตัดสินใจเรื่องที่สำคัญต่างๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงาน การพิจารณาความสำคัญของเรื่องดังกล่าว และการปรับเปลี่ยนแนวที่ได้วางแผนไว้เหมาะสม การระบุเรื่องต่างๆ เพื่อการปรึกษาหารือหรือเพื่อการพิจารณาโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่าในระหว่างการปฏิบัติงาน

ด้านการสอบทานงาน พบว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีการสอบทานงานอยู่ในระดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่าได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีการนำเรื่องที่สำคัญต่างๆ มาพิจารณาแล้ว มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและได้มีการจดบันทึกและนำข้อสรุปที่ได้ไปปฏิบัติ มีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของงานที่ทำ โดยงานที่ทำสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และมีการจดบันทึกไว้อย่างเหมาะสม มีหลักฐานที่ได้รับอย่างเพียงพอและเหมาะสมที่จะสนับสนุนรายงาน และบรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการปฏิบัติงาน

ด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน พบว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน อยู่ในระดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่าลักษณะของงานรวมถึงขอบเขตที่งานนั้นเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ มีการตรวจพบสถานการณ์หรือความเสี่ยงที่ไม่ปกติในงานหรือประเภทของงาน รวมทั้งการมีกฎหมายหรือข้อกำหนดที่กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

5.3 ข้อเสนอแนะ

ในการศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีต่อการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ทำให้ทราบข้อมูลหลายประการ ซึ่งผู้ศึกษาได้รวบรวมและนำมาเป็นข้อเสนอแนะ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและเป็นแนวทางในการพัฒนาสำนักงานสอบบัญชีและสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี จากบทสรุปของปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นสามารถสรุปข้อเสนอแนะที่จะเป็นประโยชน์ในการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลให้วงการสอบบัญชีได้ดังนี้

5.3.1. ข้อเสนอแนะจากผู้ให้สัมภาษณ์

จากข้อเสนอแนะของผู้ให้สัมภาษณ์ สามารถสรุปแบ่งเป็นประเด็นได้ดังนี้

5.3.1.1 ข้อเสนอแนะสำหรับสำนักงานสอบบัญชีและสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี

สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีต้องช่วยกันผลักดัน ยกกระดับสำนักงานสอบบัญชีให้สูงขึ้น เพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพมากขึ้น เพราะฉะนั้น

หากสำนักงานไม่ผ่านเกณฑ์ ในเรื่องคุณภาพ ผู้สอบบัญชีที่สังกัดอยู่สำนักงานนั้นจะถูกมองว่าไม่มีคุณภาพเช่นกัน แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะถูกควบคุมด้วยมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน แต่หากสำนักงานผ่านเกณฑ์ จะได้ชื่อว่าเป็นสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ทำให้ได้รับความน่าเชื่อถือจากบริษัทต่างๆ ซึ่งข้อเสนอแนะสำหรับสำนักงานสอบบัญชีแบ่งประเด็นได้ดังนี้

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) มาปฏิบัติ

การปฏิบัติตาม 6 องค์ประกอบในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนั้น เป็นสิ่งที่ไม่เกินความสามารถของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี เนื่องจากทั้ง 6 องค์ประกอบมีอยู่ในมาตรฐานสอบบัญชีอยู่แล้ว เพียงแต่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) นำมารวบรวมไว้เป็นประเด็นหลักๆ เพื่อทบทวนและเน้นย้ำในเรื่องของการปฏิบัติงานเพื่อให้ผลงานการสอบบัญชี มีคุณภาพมากกว่า ซึ่งสำนักงานทุกแห่งมีการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานอยู่แล้ว อาจอยู่ในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง เช่นคู่มือการปฏิบัติงาน บางแห่งอาจไม่มีเป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีการปฏิบัติจริง หรือการสอบทานงานที่มีการปฏิบัติจริง แต่ไม่มีการกำหนดเป็นนโยบายหรือแนวทางปฏิบัติ เป็นต้น แต่เรื่องหลักที่สำคัญที่สำนักงานควรคำนึงถึงก่อน คือเรื่องโครงสร้างภายในสำนักงานเนื่องจากประเทศไทยมีความ คู่ขนานกับการสอบบัญชีด้วยตัวคนเดียว หรือการทำเป็นอาชีพเสริม แม้ปัจจุบันจะสามารถทำได้ยาก ผู้สอบบัญชีจึงควรประกอบอาชีพสอบบัญชีเป็นอาชีพหลักมากกว่า นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ยังเป็นธุรกิจภายในครอบครัวไม่ใช่ระบบหุ้นส่วนเหมือนอย่างเช่น Big4 ทำให้การเติบโตในธุรกิจสอบบัญชีเป็นไปได้ยากเนื่องจากพนักงานภายในสำนักงานรู้ว่าตำแหน่งสูงสุดที่ตน สามารถดำรง ได้คือ ตำแหน่งใดกล่าวคือ พนักงาน ไม่สามารถที่จะเป็นหุ้นส่วนของสำนักงานได้ ทำให้มีความคิดที่จะลาออกจากสำนักงาน

และเพื่อให้เป็นการง่ายสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนั้น สำนักงานควรมีเป้าหมายในการดำเนินธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นเป้าหมายในการเพิ่มรายได้ การได้ส่วนแบ่งทางการตลาด หรือความต้องการในการเป็นสำนักงานที่สามารถตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น เพราะเป้าหมายที่ตั้งไว้จะส่งผลต่อระบบดำเนินงานภายในสำนักงานซึ่งตัวช่วยในการ ทำให้ สำนักงานบรรลุเป้าหมายที่วางไว้ คือมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ(TSQC 1) นั่นเอง

สิ่งแรกที่สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีควรทำในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ(TSQC 1) นี้มาปฏิบัติคือ ศึกษาและทำความเข้าใจในตัวมาตรฐานอย่างแท้จริง ซึ่ง ส่วนใหญ่สำนักงานยังไม่เข้าใจถึงจุดประสงค์ของมาตรฐานนี้ และเปรียบเทียบสำนักงานตนเองกับ Big4 ทำให้มองว่าตนเองไม่มีความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐาน ซึ่งแท้จริงแล้ว เนื่องจาก Big4 มีลูกค้าและพนักงานเป็นจำนวนมาก ส่งผลให้มีความเสี่ยงสูงเมื่อเทียบกับสำนักงานขนาดเล็ก

หรือผู้สอบบัญชีอิสระ ระบบภายในสำนักงานจึงต้องมีการออกแบบมาเพื่อให้สามารถจัดการและควบคุมเสี่ยงจากการสอบบัญชีได้ ระบบจึงมีความซับซ้อนและมีกระบวนการที่ละเอียดในการตรวจเช็คหรือตรวจสอบการทำงานในขั้นตอนต่างๆ แต่สำหรับสำนักงานที่ไม่ใช่ความถี่จึงย่อมน้อยกว่า ความซับซ้อนของระบบภายในจึงไม่จำเป็นต้องเทียบเท่า Big4

อีกประเด็นหนึ่งที่สำนักงานควรคำนึงถึงคือ การนำมาตรฐานนี้มาปฏิบัติใช้ภายในสำนักงานนั้น อาจทำให้พนักงานไม่พอใจกับการเปลี่ยนแปลงภายในสำนักงาน เนื่องจากการเปลี่ยนวิธีการทำงานของพนักงาน ดังนั้นเพื่อให้ปัญหาดังกล่าวนี้เกิดขึ้น สำนักงานจึงควรสื่อสารให้บุคคลภายในสำนักงานมีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) อธิบายถึงผลกระทบด้านบวกด้านลบที่จะเกิดขึ้นทั้งในปัจจุบัน และในอนาคต รวมทั้งวิธีการที่สำนักงานนำมาปฏิบัติใช้เพื่อให้เป็นไปตามที่มาตรฐานกำหนด เพราะทุกคนในสำนักงานคือส่วนที่จะทำให้สำนักงานมีระบบและการควบคุมคุณภาพตามที่มาตรฐานต้องการได้

การรวมตัวกันของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กหรือผู้สอบบัญชีอิสระ

สิ่งหนึ่งที่หลายฝ่ายคาดหวังไว้จากการบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้คือ สำนักงานขนาดเล็กหรือสำนักงานเจ้าของคนเดียวหรือผู้สอบบัญชีอิสระจะเกิดการตื่นตัว และรวมตัวกันมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อการเติบโตเป็นสำนักงานขนาดใหญ่หรือขนาดกลางและมีคุณภาพมากขึ้น แม้จะมองว่าเป็นเรื่องยากสำหรับประเทศไทยเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นกิจการของครอบครัว ต้องการให้ลูกหลานสืบทอดต่อ หรือ ปฏิบัติ กันในวงแคบ ซึ่งความคิดดังกล่าวถือว่าล้าสมัยและไม่สามารถทำให้สำนักงานเติบโตได้ ข้อดีของการรวมตัวกันคือ เป็นการช่วยลดต้นทุน เพราะการทำงานร่วมกันจะทำให้เกิดการเฉลี่ยต้นทุนในด้านต่างๆ ทั้งด้านการฝึกอบรม การพัฒนาเครื่องมือที่จะช่วยในการตรวจสอบ หรือต้นทุนด้านค่าเช่าสำนักงาน เพราะการรวมตัวกันอาจใช้พื้นที่สำนักงานร่วมกันในขณะที่แต่ละสำนักงานต่างมีระบบจัดการเป็นของตนเอง เป็นต้น ทั้งนี้การจะปันส่วนต้นทุนมาน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับรูปแบบของการรวมกลุ่มกัน

สำหรับสำนักงานด้านการสอบบัญชีในต่างจังหวัดนั้น ธุรกิจส่วนใหญ่มีการใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานภายในกรุงเทพมหานคร หรือในจังหวัดปริมณฑล ซึ่งหากใช้บริการของสำนักงานภายในท้องถิ่นจะช่วยลดต้นทุนได้มาก เช่น ค่าเดินทาง ค่าที่พัก ค่าเบี้ยเลี้ยง เป็นต้น ทั้งนี้เพราะธุรกิจมองถึงคุณภาพของแต่ละสำนักงานว่ามีความแตกต่างกัน แต่หากสำนักงานในท้องถิ่นมารวมตัวกัน ซึ่งอาจจัดตั้งเป็นศูนย์กลางสำนักงานสอบบัญชี แล้วมีการประมูลงานสอบบัญชีแต่ละงาน เป็นต้น ทั้งนี้จะเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับสำนักงานในท้องถิ่นด้วย

นอกจากนี้ เนื่องจาก ความต้องการทางธุรกิจที่พัฒนาขึ้น ทำให้สำนักงานสอบบัญชีเจ้าของคนเดียวหรือผู้สอบบัญชีอิสระมีข้อจำกัดคือ การรับงานที่ จำกัดเฉพาะลูกค้าขนาดเล็กเท่านั้น

ไม่สามารถจะรับงานขนาดใหญ่ได้ เพราะในประเทศไทยนั้น นอกจากจะมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ยังมีผู้สอบบัญชีภาษีอากร นั้นหมายความว่า หากสำนักงานยังคงที่จะอยู่ด้วยผู้สอบบัญชีเพียงคนเดียว อาจทำให้ เกิดความลำบากในการปฏิบัติงาน ในอนาคต เนื่องจากจำนวนผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีเพิ่มขึ้น เพราะฉะนั้นสำนักงานเจ้าของคนเดียวจึงควรรวมตัวกัน เพื่อดำรงธุรกิจให้ได้เติบโตต่อไป

การบริหารจัดการทรัพยากรบุคคล

ทรัพยากรบุคคล ถือเป็นเครื่องมือหลักในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ดังนั้นการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลจึงเป็นสิ่งที่สำนักงานควรให้ความสนใจ ซึ่งประเด็น หนึ่งที่เป็นปัญหาสำหรับสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระคือ การไม่สามารถคัดเลือกบุคคลที่ต้องการได้ แต่เนื่องจากลูกค้าส่วนใหญ่ของสำนักงานคือธุรกิจขนาดเล็ก ที่ไม่ได้ต้องการบุคคลที่มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบที่สูงมากนัก ดังนั้นบุคคลบางคนอาจเหมาะสมที่จะอยู่สำนักงานขนาดเล็กมากกว่าสำนักงานใหญ่ นอกจากนี้บางสำนักงานมุ่งเน้นในเรื่องความรู้ความสามารถของบุคคลที่ต้องการรับมากเกินไป จนลืมคำนึงว่า บางคนที่มีผลการศึกษาคืออาจไม่เข้าใจในการมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานสอบบัญชี หรืออาจไม่มีความสามารถในการปฏิบัติงาน เป็นต้น ซึ่งสิ่งที่สำนักงานควรมุ่งเน้น และให้ความสำคัญ คือ เรื่องจรรยาบรรณในการสอบบัญชี และเรื่องของการสร้างบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถตามที่สำนักงานต้องการมากกว่า

ต้นทุนและรายได้ค่าสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มองว่าการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) มาปฏิบัติใช้ เป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติงานของสำนักงาน และไม่ทำให้รายได้ของสำนักงานเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด ซึ่งความคิดดังกล่าวเป็นความคิดที่ผิด เพราะแท้จริงแล้ว มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) เป็นเรื่องของต้นทุนที่ทุกสำนักงานสอบบัญชีต้องลงทุน เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐาน ฉบับนี้ ซึ่งการลงทุนดังกล่าวจะมากขึ้นอยู่กับระบบหรือการควบคุมคุณภาพภายในของแต่ละสำนักงาน หากสำนักงานที่แต่เดิมไม่มีระบบหรือการควบคุม อาจทำให้ต้องลงทุนมากเมื่อเทียบกับสำนักงานที่มีระบบมากกว่า ส่วนเรื่องของรายได้ก็นั้น รายได้คือค่าบริการสอบบัญชี การที่สำนักงาน ตั้งค่าสอบบัญชี ต่ำเกินไป ส่งผลให้รายได้ของสำนักงานน้อยเช่นกัน ในปัจจุบันที่สำนักงานสามารถตั้งราคาค่าสอบบัญชีที่ต่ำได้ อาจเป็นเพราะสำนักงานยังไม่ได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) เพราะ หากมีการปฏิบัติแล้ว ต้นทุนของสำนักงานจะเพิ่มขึ้นแน่นอน และทำให้ไม่สามารถตั้งราคาค่าสอบบัญชีต่ำได้ นอกจากนี้ อีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีรายได้ก็น้อยนั้น เนื่องมาจากการตัดราคากันเอง ซึ่ง การตัดราคาค่าสอบบัญชีถือเป็นวงจรปัญหาหนึ่งในวงการสอบบัญชีในประเทศไทย เพราะเมื่อสำนักงานมีรายได้น้อย จะ

ส่งผลให้ค่าตอบแทนพนักงานน้อยตามไปด้วย และในขณะที่ปริมาณงานเพิ่มมากขึ้น การจ้างบุคคลเพิ่มเติมจะไม่สามารถทำได้ เนื่องจากกิจการไม่มีความสามารถในการจ่ายค่าตอบแทน อีกทั้ง อาจทำให้พนักงานเดิมลาออก และส่งผลให้เกิดปัญหาด้านทรัพยากรบุคคลในสำนักงานในที่สุด

สำหรับมุมมองของธุรกิจที่ใช้บริการสอบบัญชีนั้น เนื่องจากรายงานสอบบัญชีในประเทศไทยเป็นงานบริการภาคบังคับสำหรับธุรกิจทั่วไป จากการที่กฎหมายบังคับให้มีการสอบบัญชีจึงเสมือนเป็นการถูกบังคับให้ซื้อบริการตรวจสอบบัญชี อีกทั้งค่าบริการสอบบัญชีที่ต่ำเนื่องจากการตัดราคากันเอง ส่งผลให้ธุรกิจทั่วไปไม่เห็นถึงประโยชน์และคุณค่าของการสอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจึงควรทำให้ธุรกิจทั่วไปมองเห็นถึงประโยชน์และคุณค่าของการสอบบัญชี เพราะเมื่อธุรกิจเข้าใจ และมองเห็น ข้อดีของการสอบบัญชีแล้ว จะทำให้ธุรกิจมีความเต็มใจในการจ่ายค่าบริการสอบบัญชี

นอกจากนี้ หากมองในมุมมองที่กว้างขึ้น เมื่อบุคคลทั่วไปมองเห็นปัญหาในเรื่องต้นทุนและค่าบริการของวิชาชีพสอบบัญชีแล้ว อาจทำให้ไม่มีความต้องการในการศึกษาทางด้านการบัญชีหรือประกอบอาชีพในวิชาชีพนี้หรือเมื่อสำเร็จการศึกษาแล้วไม่มีความต้องการที่จะทำงานในสำนักงานลักษณะดังกล่าว เป็นต้น ส่งผลให้อาชีพสอบบัญชี มีบุคคลที่มีความรู้ความสามารถหรือมีความเชี่ยวชาญจำนวนน้อย ซึ่งประเด็นข้างต้นนี้อาจสะท้อนให้เห็นในผลการสอบเป็นผู้สอบบัญชี เพราะจำนวนผู้ที่สอบผ่านมีน้อยมาก แม้สาเหตุอาจมาจากข้อสอบที่ยากเกินไปหรือผู้ตรวจข้อสอบเข้มงวดเกินไป ในขณะที่เดียวกันสาเหตุอาจมาจากการที่ผู้เข้าสอบไม่มีความสามารถเพียงพอ แต่หากอาชีพสอบบัญชีมีความน่าสนใจสามารถให้ผลตอบแทนที่ดีหรืองานหนักอย่างมีเหตุมีผล จะทำให้สามารถดึงดูดบุคคลที่เก่งมีความรู้ความสามารถให้อยู่กับอาชีพสอบบัญชีได้ อีกทั้งสำนักงานจะไม่ประสบกับปัญหาในเรื่องของทรัพยากรบุคคลอีกด้วย ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่ควรตัดราคาค่าบริการสอบบัญชีกัน

จากประเด็นข้อเสนอแนะทั้งหมดที่กล่าวมาข้างต้นสิ่งหนึ่งที่สำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติ เมื่อพบอุปสรรคหรือปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐาน นั่น คือ การแก้ปัญหาจากตัวสำนักงานหรือจากตัวผู้สอบบัญชีอิสระเองก่อน เพราะไม่มีใครที่จะเข้าใจระบบและปัญหาภายในสำนักงานตนเองได้เท่ากับตัวสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระเอง

5.3.2 ข้อเสนอแนะสำหรับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สำหรับสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์นั้นเป็นหน่วยงานกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีโดยตรง รวมทั้งหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนอื่นๆ เช่นกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ กรมสรรพากร และหน่วยงานภาคเอกชน เป็นต้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรจัดให้มีกิจกรรมเผยแพร่องค์รู้ และส่งเสริมความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการ

ควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน แก่หน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องต่างๆ ดังกล่าวให้เข้าใจถึงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เป็นอย่างดี รวมทั้งผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีที่มีความต้องการ เนื่องจากมาตรฐานดังกล่าวเป็นมาตรฐานฉบับใหม่ที่เพิ่งมีการประกาศใช้ในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องทราบมาตรการการกำกับดูแลของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ด้วย และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรส่งเสริมและยกระดับตั้งแต่ในมหาวิทยาลัยที่ให้การศึกษาด้านการบัญชีและการสอบบัญชี ให้มีคุณภาพในการเรียนการสอนด้านการบัญชีและการสอบบัญชีในสถานศึกษาในต่างจังหวัดให้สามารถเทียบเคียงได้กับมหาวิทยาลัยในกรุงเทพมหานคร และควรควรมีการจัดฝึกอบรมมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงานอย่างครอบคลุม ตรงประเด็น จะทำให้คุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพที่ดีขึ้น เพิ่มความน่าเชื่อถือต่อผู้ใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี และควรมีเวทีให้ผู้สอบบัญชีได้มีโอกาสมาแลกเปลี่ยนความคิดเห็นหรือประเด็นปัญหาต่างๆ เกี่ยวกับ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน และเนื่องจากผู้ประกอบการบางส่วนยังไม่มีความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) เท่าที่ควร ดังนั้นในช่วง 1-2 ปีแรกสิ่งที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควร ปฏิบัติคือ การเข้าไปให้ความรู้ความเข้าใจกับสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับมาตรฐานดังกล่าว โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดเล็กและหรือสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระ เนื่องจากลูกค้าส่วนใหญ่ของสำนักงาน เป็นบริษัทจำกัดหรือธุรกิจครอบครัว สำนักงานจึง มีความเสี่ยงในเรื่องของการจะถูกฟ้องร้องจากผู้ถือหุ้น ในระดับที่ต่ำ ดังนั้นสำนักงานอาจมองว่า การสอบบัญชีเป็นเพียงการจัดให้มีกระดาษทำการที่อาจถูกเรียกตรวจสอบจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ หรือสรรพากรมากกว่าที่จะกังวลว่าผู้ใช้งบการเงินจะเข้าใจผิดจากงบการเงินที่ตนตรวจสอบ และเมื่อให้ความรู้ความเข้าใจมาตรฐานแล้ว จึงค่อยดำเนินการ เข้า ตรวจสอบจริง ทั้งนี้เพื่อเป็นการให้เวลาในการเตรียมความพร้อมสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กหรือสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระ และสภาวิชาชีพบัญชีฯ เอง เพราะการเข้าตรวจสอบทั้งที่รู้ว่าจะระบบของสำนักงาน ยังไม่มีความพร้อม หรือยังไม่มีคุณภาพตามเกณฑ์มาตรฐาน จะไม่ทำให้เกิดประโยชน์อย่างแท้จริง แต่ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องมีขอบเขตของการให้เวลาในการปฏิบัติตามมาตรฐานด้วย ไม่เช่นนั้นวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยจะล้าหลังกว่าประเทศอื่นๆ

เนื่องจากในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีฯ ยังขาดในเรื่องของความเป็นอิสระ ซึ่งรวมไปถึงคณะอนุกรรมการฯ ที่มีหน้าที่ในการเข้าตรวจสอบสำนักงานหรือสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระ ทำให้บุคคลภายนอกมองว่าการทำงานของสภาวิชาชีพฯ ยังไม่มีความเป็นอิสระ และความโปร่งใสเท่าที่ควร (ชัยลักษณ์ ศรีพรสวรรค์, 2553) ซึ่งปัญหาดังกล่าว สภาวิชาชีพบัญชีฯ อาจแก้ไขโดยการ

จัดหาบุคคลที่มีความเป็นอิสระเข้ามา ปฏิบัติหน้าที่ในการเข้าตรวจเยี่ยมสำนักงาน หรือทำหน้าที่ในการกำกับดูแลและอนุมัติการปฏิบัติงานของทีมงานตรวจสอบอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งบุคคลดังกล่าวอาจเป็นบุคคลที่เกษียณจากตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี หรือมีประสบการณ์ทำงานเฉลี่ย 15 ปี ทั้งนี้บุคคลดังกล่าวต้องไม่มีส่วนได้เสียจากสำนักงานที่เข้าตรวจเยี่ยม เป็นต้น นอกจากนี้ควร จัดให้มีการอบรมทีมงานก่อนเข้าตรวจเยี่ยมบนทฤษฎีเดียวกัน บนความคาดหวังเดียวกัน ในมุมมองเดียวกัน เพราะไม่เช่นนั้นแต่ละบุคคลจะมีความเข้มงวดในการตรวจสอบ แตกต่างกัน ส่งผลให้มาตรฐานต่างกัน แต่ในขณะที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ คาดหวังให้สำนักงานสอบบัญชีหรือสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระมีมาตรฐานเดียวกัน

นอกจากนี้ อัตราการสอบผ่านเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต่ำมาก (ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์, 2553) เป็น อีกเหตุผลหนึ่งที่ ก่อ ให้เกิด ปัญหา การขาดแคลนทรัพยากรบุคคล เพราะ การ สำเร็จ การศึกษา ในระดับปริญญาตรีสาขาบัญชี ถือได้ว่ามีความรู้ในระดับหนึ่ง สภาวิชาชีพบัญชี ฯ จึงควรตระหนักถึงปัญหาดังกล่าวด้วยว่า เพราะเหตุใด บุคคล ที่สามารถ สอบผ่าน จึง มีจำนวนน้อยมาก ซึ่งการทดสอบเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรเป็นการทดสอบในเรื่องที่สำคัญอย่างเรื่องของจรรยาบรรณ มากกว่า เนื่องจากจรรยาบรรณของวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานยกตัวอย่างเช่น บุคคลที่ สอบผ่านข้อเขียนแล้ว ต้องมีการทดสอบในเรื่องของจรรยาบรรณแยกต่างหากอีกครั้งหนึ่ง เป็นต้น

5.3.3 ข้อเสนอแนะสำหรับหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

รัฐบาลหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องควรมีการนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารมา บังคับ ใช้สำหรับ ประเทศไทย เพิ่มเติม ได้แก่ Sarbanes-Oxley Act และ Foreign Corrupt Practice Act ซึ่งกฎหมายทั้ง 2 ฉบับจะมีความเกี่ยวข้องกับบริษัทต่างๆและมีความเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี เนื่องจากเป็นกฎหมายที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดหลักปฏิบัติด้านจรรยาบรรณและขอบเขตความรับผิดชอบสำหรับผู้บริหารระดับสูง การจัดทำบัญชีอย่างโปร่งใส รวมถึงการให้สินบนกัน การนำกฎหมายข้างต้น มาปฏิบัติสำหรับประเทศไทยจะเป็นประโยชน์สำหรับตัวบริษัทและเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม เพราะ หากไม่มีการติดสินบน การทำ ธุรกิจ ที่ไม่ต้อง มีการจ่ายเงินได้ไต่จะ จะถือเป็นการประหยัดต้นทุนสำหรับผู้บริโภคทั่วไปในทางอ้อมอีกด้วย อีกทั้งยังเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน ฉะนั้นเพื่อให้วิชาชีพบัญชีมีความเสถียรในการนำมาตราฐานฉบับใหม่ มาปฏิบัติ รวมถึง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) นั้น รัฐบาลจึงควรที่จะมีกฎหมายอื่นอย่างที่ได้กล่าวมาในข้างต้นมารองรับด้วย และควรให้ความสนใจในการผลักดัน หรือให้ความช่วยเหลือสำหรับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

5.3.4 ข้อเสนอแนะจากผู้วิจัย

หนึ่งในประเด็นที่ทำให้เกิดข้อสงสัยว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) นี้จะสามารถให้ผลได้ตามที่ต้องการหรือไม่ นั่นคือเรื่องของความอิสระในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย เนื่องจากการประกอบอาชีพสอบบัญชี ภายหลังจากขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียน เพียงจัดตั้งเป็นคณะบุคคล หรือจัดทำเพียงบุคคลเดียว สามารถประกอบอาชีพได้แล้ว ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีฯ จึงควรมีการบังคับให้มีการจดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชี โดยแบ่งประเภทของสำนักงานเป็นสำนักงานเจ้าของคนเดียว สำนักงานที่มีหุ้นส่วนตั้งแต่ 2 คน ถึง 20 คน และสำนักงานที่มีหุ้นส่วนมากกว่า 20 คน (ชัยลักษณ์ ศรีพรสวรรค์, 2553) เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมการควบคุมคุณภาพสำนักงานและติดตามการเผยแพร่ความรู้แก่สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระได้อย่างถูกต้องเหมาะสมกับขนาดของกิจการสำนักงานสอบบัญชี สร้างความตระหนักด้านคุณภาพงาน รวมทั้งกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) อันจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้และผู้ที่เกี่ยวข้องในรายงานทางการเงิน และวิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ และช่วยลดความเสี่ยงในการที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบ ซึ่งจะส่งผลเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม และเพื่อประโยชน์ในการจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ให้บุคคลที่เป็นเจ้าของสำนักงานในการให้บริการการสอบบัญชีต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม สำนักงานของผู้สอบบัญชีนั้นที่สังกัดอยู่ร่วมรับผิดชอบต่ออย่างลูกหนี้ร่วม และในกรณีที่ยังไม่สามารถชำระค่าเสียหายได้ครบจำนวน ให้หุ้นส่วนต้องร่วมรับผิดชอบจนครบจำนวน เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่า ตนมิได้มีส่วนรู้เห็น หรือยินยอมในการกระทำผิดที่ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม รวมทั้งเพื่อประโยชน์สนทนการประเมินความเป็นไปได้ที่สำนักงานจะละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) ทั้งนี้ ก่อนที่จะออกมาตรการบังคับในภายหลังในเบื้องต้นควรส่งเสริมสนับสนุนและจูงใจให้มีการจดทะเบียนสำนักงานสอบบัญชีกับสภาวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ควรมีการบังคับให้สำนักงานสอบบัญชีที่จดทะเบียนนั้น ส่งรายงานทางการเงินให้แก่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ในทุกปีด้วย เพื่อประโยชน์ในการ กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี อย่างสม่ำเสมอและแจ้งรายละเอียดหลักประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามตามกฎกระทรวงที่กำหนดเรื่องหลักประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี รวมทั้งเพื่อเป็นฐานข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และเพื่อให้มีความชัดเจนในเรื่องของข้อมูลผู้สอบบัญชีที่เป็นปัจจุบัน รวมถึงการเข้าถึงผู้สอบบัญชี จะสามารถทำได้อย่างทั่วถึง นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์ สำหรับ การคัดเลือกสำนัก

งานสอบบัญชีเพื่อเข้าไปตรวจสอบคุณภาพ ซึ่งการคัดเลือกอาจแบ่งเป็นวิธีต่างๆ เช่น การคัดเลือกจากการประเมินความเสี่ยงของแต่ละสำนักงาน โดยอาจจะพิจารณาจากรายงานทางการเงิน ของแต่ละสำนักงานการคัดเลือกแบบสุ่ม การตรวจเพื่อติดตามผล หรือการตรวจเมื่อมีการร้องขอจากหน่วยงานอื่น เป็นต้น

ทั้งนี้ สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนครพนมควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้มั่นใจว่ามีการปรึกษาหารือกันอย่างเหมาะสมในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง รวมทั้งจัดให้มีทรัพยากรอย่างเพียงพอในการปรึกษาหารืออย่างเหมาะสมและข้อสรุปจากการปรึกษาหารือได้มีการจดบันทึกและมีการปฏิบัติตามหากสำนักงานไม่สามารถจัดหาจากทรัพยากรภายในสำนักงานได้ สำนักงานอาจจัดหาจากแหล่งอื่นๆ รวมถึงสำนักงานอื่นซึ่งเป็นพันธมิตร หน่วยงานวิชาชีพ หรือ สำนักงานที่มีความเชี่ยวชาญที่ให้บริการที่ปรึกษา หรือการสร้างความรู้จักกันเพื่อสร้างระบบสมาชิกเพื่อปรึกษาหารือซึ่งกันและกันช่วยกันแก้ปัญหา แบ่งปันข้อมูลความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน และสภาวิชาชีพบัญชีควรมีการจัดตั้งทีมงานให้คำปรึกษาด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานเพื่อช่วยให้คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีที่ต้องการคำแนะนำ

อนึ่ง สำนักงานควรปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำ ตามระบบ เพราะผู้ปฏิบัติงานมองว่าเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่และปริมาณงานมากกว่าการคิดว่าการปฏิบัติตามดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกันของสำนักงาน นอกจากนั้น ควรมีการวางแผนและให้ความรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงาน และสื่อสารนโยบายต่างๆ รวมทั้งนำแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานมาปรับให้เหมาะสมกับขนาดของสำนักงานของตน เพราะข้อปฏิบัติบางอย่าง สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กไม่สามารถปฏิบัติได้จริง เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง อีกทั้ง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานควรกำหนด โดยเน้นเนื้อหา มากกว่ารูปแบบเนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสารภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐานดังกล่าว แต่ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่มองว่าเป็นการเพิ่มงานและไม่จำเป็นเท่าการจัดทำให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายในของแต่ละสำนักงานนั้นๆ

5.4 ข้อจำกัดจากงานวิจัย

5.4.1 กลุ่มตัวอย่างในการส่งแบบสอบถามของงานวิจัยนี้ เป็นการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง และประชากร คือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนครพนม ดังนั้น ผลงานวิจัยนี้จึงไม่สามารถใช้เป็นตัวแทนของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการได้ทั้งหมด รวมทั้งกลุ่มตัวอย่างที่เลือก

สัมภาษณ์ก็เลือกแบบเฉพาะเจาะจง ซึ่งประชากรที่ถูกเลือกสำหรับการวิจัยครั้งนี้มีเพียงผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี จำนวนทั้งหมด 5 ท่าน ผลงานวิจัยจึงไม่สามารถใช้เป็นตัวแทนของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีได้ทั้งหมด

5.4.2 เนื่องจากการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยคัดเลือกเพียง 1 องค์กรประกอบ คือการศึกษาถึงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน จากทั้งหมด 6 องค์กรประกอบ ผลงานวิจัยนี้จึงไม่สามารถใช้อธิบายปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ได้ครบถ้วน

5.4.3 เนื่องจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) เพิ่งมีการบังคับใช้อีกทั้งเป็นเพียงความเห็นจากทัศนคติของผู้ให้สัมภาษณ์ ทำให้ข้อมูลเรื่องปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงานดังกล่าวมาใช้ อาจยังไม่มีชัดเจนเท่าที่ควร

5.5 การวิจัยในอนาคต

ในการศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาเฉพาะมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรี ดังนั้น ในการศึกษาครั้งต่อไป หากศึกษาด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ด้านทรัพยากรบุคคล และด้านการติดตามผล อาจได้ผลการศึกษาที่แตกต่างกันออกไปซึ่งจะทำให้ได้ผลการศึกษาที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการและต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการพัฒนาสำนักงานสอบบัญชีนอกจากการนี้ การศึกษาครั้งต่อไปอาจรวมถึงการศึกษาถึงปัญหาของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาใช้ในสำนักงาน