

มาตรฐานการบริหารคุณภาพ งานของผู้สอบบัญชี: มีอะไรใหม่

Standard on Quality Management: What's New?

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

รองศาสตราจารย์ หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor, Head of Accounting Department,
Thammasat Business School, Thammasat University

Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions

ณัฐพงษ์ บริณทิภูมิเศรษฐ์

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี บริษัท ไพริชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอ็มบีเอส จำกัด

Nutthongchai Preratipoomsret

Audit Associate, PricewaterhouseCoopers, ABAS Ltd.

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานของผู้สอบบัญชี: มีอะไรใหม่

ดร.ศิลปพร ศรีจันทะ

รองศาสตราจารย์ หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ณัฐพงษ์ชัย ปรีดิ์ทิฏฐิเศรษฐ์

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี บริษัท ไฟร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 15 มีนาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 28 มีนาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 30 มีนาคม 2563

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความรู้ความเข้าใจในร่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพสามฉบับ ซึ่งได้แก่ มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง): การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1: การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง และมาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2: การสอบทานคุณภาพงาน โดยอธิบายถึงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลง ประเด็นสำคัญของมาตรฐานฉบับใหม่ รวมทั้งงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี

คำสำคัญ: มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 มาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 และ 2

Standard on Quality Management: What's New?

Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor, Head of Accounting Department,
Thammasat Business School, Thammasat University
Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions

Nutthongchai Preratipoomsret

Audit Associate, PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd.

Received: March 15, 2020

Revised: March 28, 2020

Accepted: March 30, 2020

ABSTRACT

This article aims to enhance an understanding in Exposure draft of quality management standards including International Standard on Auditing 220 (ISA 220) (Revised), International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1) and International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2) , which describes preliminary context of standards, causes of changes and significant matters of new standards and related audit quality research.

Keywords: *International Standard on Auditing 220 (ISA 220), International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1), International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2)*

■ บทนำ

ย้อนหลังไปในปี พ.ศ.2554 มาตรฐานสอบบัญชีที่เป็นประเด็นร้อนในเรื่องการสอบบัญชี คือ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งผู้สอบบัญชีรู้จักกันในชื่อ ISQC 1 จนกระทั่งเมื่อวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและงานให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้ปรับปรุงและเผยแพร่ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีในเว็บไซต์ อันได้แก่

1. ร่างมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน หรือ ISA 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements

2. ร่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น หรือ International Standard on Quality Management (ISQM 1): Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements

3. ร่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 การสอบทานคุณภาพงาน หรือ International Standard on Quality Management (ISQM 2): Engagement Quality Reviews

IFAC ได้เปิดให้ร่วมแสดงความคิดเห็น และคาดว่าจะเผยแพร่มาตรฐานฉบับปรับปรุงดังกล่าวได้ภายในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2563 โดยในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ มีการจัดสัมมนาเพื่อทำความเข้าใจและเตรียมความพร้อมในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาใช้ และเปิดให้ร่วมแสดงความคิดเห็นต่อร่างมาตรฐานฉบับปรับปรุงจนถึงวันที่ 28 มิถุนายน พ.ศ. 2562 ที่ผ่านมา

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน จะนำมาใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (เดิม) การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 (ISQM 1): การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น จะนำมาใช้แทนมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ในขณะที่มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 (ISQM 2): การสอบทานคุณภาพงาน เป็นมาตรฐานฉบับใหม่ ซึ่งพัฒนาขึ้นมาใช้ประกอบกัน เพื่อสนับสนุนคุณภาพของงานที่ให้บริการ

มาตรฐานในกลุ่มการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงในรายละเอียด รวมทั้งเพิ่มเติมประเด็นต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป และยังมีมุมมองที่เปลี่ยนไปในการจัดการกับคุณภาพของงานที่ให้บริการ ดังนั้น บทความนี้จะนำเสนอสาเหตุของการเปลี่ยนแปลง ประเด็นสำคัญของการเปลี่ยนแปลง และงานวิจัยด้านคุณภาพงานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

■ สาเหตุการปรับปรุงมาตรฐานการบริหารคุณภาพ

มาตรฐานการบริหารคุณภาพได้อธิบายถึงแนวคิดใหม่ ๆ เกี่ยวกับการบริหารคุณภาพงาน ทั้งในระดับของงานตรวจสอบและในระดับของสำนักงาน อีกทั้งยังครอบคลุมและขยายขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีซึ่งรับผิดชอบงานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานโดยเน้นถึงความจริงจัง (Robustness) ของการบริหารคุณภาพในเชิงรุกและอ้างอิงกับความเสี่ยง (Risk-based Approach) มากขึ้น

การปรับปรุง เปลี่ยนแปลง และพัฒนามาตรฐานการบริหารคุณภาพทั้งสามฉบับ ส่งผลต่อกระบวนการในการตรวจสอบและการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี รวมไปถึงทรัพยากรทางเทคโนโลยี และวิธีการต่าง ๆ ของสำนักงานสอบบัญชีที่จำเป็นต้องจัดให้มี เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ทางด้านคุณภาพดังที่คาดหวังไว้

ประเด็นต่าง ๆ ที่สำคัญที่ IAASB ได้เปิดให้แสดงความคิดเห็นในเรื่องของการพัฒนาคุณภาพงานตรวจสอบและพบว่ามาตรฐานดังกล่าวยังมีอีกหลายมุมมองที่สามารถทำให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นได้ เนื่องจากนักลงทุนผู้มีส่วนได้เสียมีความคาดหวังในคุณภาพงานสอบบัญชีมากขึ้น การปรับปรุงมาตรฐานจึงมีความจำเป็น เพื่อที่จะพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น ทันต่อสถานการณ์และสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน

มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับใหม่ ใช้คำว่า “บริหาร” (Management) คุณภาพ แทนที่ใช้คำว่า “ควบคุม” (Control) คุณภาพงาน ทั้งนี้เพราะมุมมองในเรื่องของคุณภาพงานสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปในด้านที่เป็นการจัดการกับคุณภาพงานในเชิงรุก (Proactive) และปรับวิธีการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีให้ทันสมัย โดยกำหนดให้สำนักงานมีนโยบายหรือวิธีปฏิบัติ หรือมีระบบของการบริหารคุณภาพที่เหมาะสมทั้งในระดับของสำนักงานและงานตรวจสอบ รวมไปถึงยังคงความสำคัญในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการบริหารและบรรลุคุณภาพในงานตรวจสอบ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดประโยชน์สาธารณะ (Public Interest) มากที่สุด และสามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างานที่ให้บริการได้บรรลุวัตถุประสงค์เชิงคุณภาพดังที่คาดหวัง

นอกจากนั้น IAASB ยังมองว่าการสอบทานคุณภาพงาน ถือเป็นเรื่องที่มีผู้มีส่วนได้เสียและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้ความสำคัญ IAASB จึงได้ออกมาตรฐาน ISQM ฉบับที่ 2 ที่มีความเกี่ยวข้องกับการสอบทานคุณภาพงาน (Engagement Quality Review) โดยกำหนดให้สำนักงานมีนโยบายหรือวิธีปฏิบัติในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน (Engagement Quality Reviewer : EQR) คุณสมบัติและหน้าที่ความรับผิดชอบ ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบทานคุณภาพงาน

■ เรื่องสำคัญและการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับใหม่

IAASB มุ่งหวังว่าการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมาตรฐานนี้จะทำให้มาตรฐานการบริหารคุณภาพทั้งสามฉบับมีความสอดคล้องกัน และสามารถนำไปใช้ร่วมกันในทุกสถานการณ์และสำหรับทุกขนาดของสำนักงาน (Scalability) โดยมีจุดยืนที่สำคัญ ดังนี้

1) **เน้นย้ำความสำคัญของประโยชน์สาธารณะ (Public Interest):** ซึ่งเป็นผลมาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ และการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ (Professional Judgment) และการใช้วิจารณ์ญาณและการสังเกตของผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) อย่างเหมาะสม โดยให้คำอธิบายสำหรับการนำไปใช้อุปสรรคต่อวิจารณ์ญาณและการสังเกตของผู้ประกอบวิชาชีพ และวิธีการที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่จะจัดการกับอุปสรรคต่อการใช้วิจารณ์ญาณและการสังเกตของผู้ประกอบวิชาชีพ

2) บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน: ในการบริหารและบรรลุคุณภาพในระดับงานตรวจสอบ ทั้งด้านการบรรลุความรับผิดชอบในการเป็นผู้นำ (Fulfilling Leadership Responsibilities) และการบริหารจัดการแผนงาน (Project Management) ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องมีความเกี่ยวข้องในงานตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสม ซึ่งรวมไปถึงการสร้างสภาพแวดล้อม ซึ่งเน้นย้ำวัฒนธรรมของสำนักงานและพฤติกรรมที่คาดหวังในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องกระทำเรื่องดังกล่าวอย่างชัดเจน สม่ำเสมอและมีประสิทธิภาพ สะท้อนความมุ่งมั่นในคุณภาพของงาน สื่อสารพฤติกรรมที่คาดหวังดังกล่าวให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องติดตามผลการปฏิบัติงานของผู้ที่ได้รับมอบหมาย

3) การสนับสนุนการปฏิบัติงาน (Supporting Engagement Performance): ในเรื่องการปฏิบัติงานตรวจสอบ มาตรฐานการบริหารคุณภาพเน้นย้ำความสำคัญในเรื่องการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ และเรื่องสำคัญที่จำเป็นต้องได้รับการสอบทานโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และอธิบายถึงบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการบริหารจัดการเมื่อมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

4) การมองภาพรวม (Standing Back): มาตรฐานการบริหารคุณภาพใช้คำว่า Standing Back ซึ่งหมายถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมองภาพรวมของการบริหารคุณภาพว่าการบริหารจัดการสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพหรือไม่

5) ทำให้มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ISA 220) ทันสมัยมากขึ้นสำหรับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป: ISA 220 ได้ปรับปรุงคำนิยามของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (Engagement Team) เพื่อสะท้อนถึงสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน ซึ่งสำนักงานอาจได้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมาโดยหลากหลายวิธี หรือผู้ปฏิบัติงานอยู่ในต่างประเทศหรือต่างภูมิภาค ไม่ว่าสถานะการจ้างงานกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะเป็นอย่างไร การกำหนดแนวทาง ควบคุมดูแล และสอบทานงานตรวจสอบยังคงมีความสำคัญ และ ISA 220 ยังเน้นย้ำถึงบทบาทที่เพิ่มมากขึ้นของการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการตรวจสอบ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรจะครอบคลุมถึงทรัพยากรทางเทคโนโลยีและทรัพยากรทางปัญญา (นอกเหนือจากทรัพยากรบุคคล)

6) ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) และมาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 (ISQM 1) และ 2 (ISQM 2): ISA 220 (Revised) เป็นมาตรฐานที่ออกแบบมาเพื่อการปฏิบัติงานในระดับของงานตรวจสอบ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบการบริหารคุณภาพตาม ISQM 1 ในขณะที่ ISA รหัส 220 ฉบับก่อนการปรับปรุงมีการพูดถึงข้อกำหนด และคำแนะนำของการปฏิบัติงานสอบทานคุณภาพ ข้อกำหนดดังกล่าวได้นำมาพัฒนาเป็น ISQM 2 ซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวข้องโดยตรงกับการสอบทานคุณภาพงาน โดย ISA 220 (Revised) จะให้ความสำคัญเฉพาะหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และอธิบายเพิ่มเติมว่าผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานควรมีปฏิสัมพันธ์กับผู้สอบทานคุณภาพงานอย่างไร

7) การนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพไปปรับใช้ได้: IAASB ตั้งใจที่จะทำให้มาตรฐานกลุ่มนี้สามารถนำไปใช้ได้สำหรับสำนักงานสอบบัญชีทุกขนาด และสำหรับสถานการณ์ของงานที่แตกต่างกัน IAASB จึงได้เพิ่มเติมคำอธิบาย (Supporting Material) ในมุมมองว่าสำนักงานขนาดเล็กจะสามารถนำมาตรฐานบริหารคุณภาพไปประยุกต์ได้อย่างไร รวมถึงแต่ละย่อหน้าที่เกี่ยวข้องจะบอกถึงการนำไปประยุกต์ในสถานการณ์ต่าง ๆ

8) **ทรัพยากรของงานตรวจสอบ:** มาตรฐานก่อนการปรับปรุงไม่ได้มีข้อกำหนดและคำแนะนำในทรัพยากรในระดับของงานตรวจสอบ ส่วนมาตรฐานปรับปรุงฉบับนี้ได้เพิ่มส่วนของทรัพยากรบุคคล (Human Resources) ทรัพยากรทางปัญญา (Intellectual Resources) และทรัพยากรทางเทคโนโลยี (Technological Resources) โดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความรับผิดชอบในการพิจารณาว่ามีทรัพยากรเพียงพอและเหมาะสมกับงานหรือไม่ และจัดให้มีทรัพยากรดังกล่าวอย่างทันเวลา มาตรฐานได้อธิบายถึงการนำทรัพยากรไปใช้เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบ การใช้ทักษะการบริหารจัดการแผนงานกับการบริหารคุณภาพงาน รวมทั้งวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมเมื่อพิจารณาว่าทรัพยากรไม่เพียงพอและเหมาะสมในการที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ

9) **ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ:** มาตรฐานฉบับปรับปรุงอธิบายถึงจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และพิจารณาว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้ตระหนักถึงข้อกำหนดนี้ รวมถึงอุปสรรคที่มีต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ และการพิจารณาว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระได้บรรลุผลสำเร็จหรือไม่

10) **เรื่องอื่น ๆ:** มาตรฐานฉบับปรับปรุงให้ความสำคัญกับการนำข้อมูลที่ได้รับมาจากกระบวนการตอบรับงาน และคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามาพิจารณาในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ และการเน้นย้ำความรับผิดชอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสำหรับการบริหารคุณภาพงาน

■ มาตรฐานบริหารคุณภาพงาน ฉบับที่ 1 (ISQM 1)

แนวคิดใหม่ในวิธีการบริหารคุณภาพงานตาม ISQM 1 เป็นแนวคิดในการบริหารคุณภาพในเชิงรุกและอยู่บนพื้นฐานของความเสี่ยง แนวคิดใหม่นี้มุ่งเน้นให้สำนักงานให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบ โดยกำหนดให้สำนักงานปรับแต่งการออกแบบ การนำไปใช้และการดำเนินการของระบบการบริหารคุณภาพให้เหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของสำนักงานและงานที่ตรวจสอบ

องค์ประกอบหลักของระบบการบริหารคุณภาพที่นำเสนอตาม ISQM 1 มี 8 องค์ประกอบ ได้แก่

- 1) การกำกับดูแลและภาวะผู้นำ (ปรับปรุงจาก “ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน”)
- 2) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน (องค์ประกอบใหม่)
- 3) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
- 4) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ
- 5) การปฏิบัติงาน
- 6) ทรัพยากร (ปรับปรุงจาก “ทรัพยากรบุคคล”)
- 7) สารสนเทศและการสื่อสาร (องค์ประกอบใหม่)
- 8) กระบวนการติดตามผลและแก้ไข (องค์ประกอบใหม่)

องค์ประกอบทั้ง 8 องค์ประกอบข้างต้นไม่เหมือนกับมาตรฐานฉบับเดิมที่แยกต่างหากจากกัน แต่จะเป็นองค์ประกอบที่ออกแบบมาเฉพาะและมีการบูรณาการระหว่างกัน

ความเสี่ยงด้านคุณภาพ (Quality Risk) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานถือเป็นหนึ่งในองค์ประกอบสำคัญของระบบการบริหารคุณภาพ ซึ่งประกอบไปด้วยกระบวนการขั้นตอนต่าง ๆ ที่สำนักงานนำแนวทางการบริหารความเสี่ยง (Risk-based Approach) ไปใช้ในการบริหารคุณภาพ โดยกระบวนการประเมินความเสี่ยงจะ

นำไปประยุกต์กับ 7 องค์ประกอบของระบบการบริหารคุณภาพ เช่น สำนักงานใช้กระบวนการบริหารความเสี่ยงดังกล่าวในการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ ระบุและประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ ออกแบบและตอบสนองไปใช้สำหรับอีก 7 องค์ประกอบอื่น

ในเรื่องการออกแบบและตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพ คำจำกัดความของการตอบสนอง เป็นไปในทางเดียวคำจำกัดความของ “การควบคุม” ในร่างมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 315 (Exposure Draft ISA 315) ซึ่งหมายถึง นโยบายหรือวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ในเชิงการควบคุม ในขณะที่ค่านิยมของ ISQM 1 จะรวมไปถึงมุมมองด้านการกำกับดูแล อย่างไรก็ตาม สาเหตุที่ใช้คำว่า “การตอบสนอง” แทน “การควบคุม” เพราะต้องการจะเน้นย้ำความสำคัญในการตอบสนองต่อความเสี่ยงเชิงคุณภาพในลักษณะเชิงรุก โดยสำนักงานอาจปรับเปลี่ยนการตอบสนองดังกล่าวตามการพิจารณาความเสี่ยงเชิงคุณภาพที่ประเมินแล้ว เพื่อให้เหมาะสมตามลักษณะของสำนักงานและสถานการณ์งานที่ตรวจสอบ

การกำกับดูแลและผู้นำ: มาตรฐานฉบับนี้ระบุพฤติกรรมที่คาดหวังของผู้นำสำนักงานในการปฏิบัติเป็นแบบอย่างของผู้นำองค์กร (Tone at the Top) รวมถึงคุณสมบัติที่เหมาะสมสำหรับผู้นำและการเป็นผู้นำที่มีความรับผิดชอบต่อการประเมินผลการปฏิบัติงาน บุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบสูงสุดเกี่ยวกับระบบการบริหารคุณภาพในสำนักงาน ซึ่งจะช่วยสนับสนุนความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงาน คือ ผู้บริหารสูงสุด (CEO) หรือหุ้นส่วนผู้จัดการ (Managing Partner) มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้สำนักงานจัดการประเมินผลการปฏิบัติงานในบุคคลที่ได้รับมอบหมายในบทบาทของผู้นำ

สารสนเทศและการสื่อสาร: เป็นเรื่องที่มาตรฐานฉบับนี้พัฒนาขึ้นมาใหม่ ซึ่งเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อระบบการบริหารคุณภาพ และเน้นย้ำการสื่อสารแบบสองทาง (two-way Communication)

■ มาตรฐานบริหารคุณภาพงาน ฉบับที่ 2 (ISQM 2)

การสอบทานคุณภาพงานเป็นการสนับสนุนการใช้จรรยาบรรณในการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในระดับของงานตรวจสอบ มาตรฐานฉบับนี้จึงระบุถึงความสำคัญในการประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์ โดยกำหนดนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน รวมทั้งระบุเกณฑ์คุณสมบัติของบุคคลที่จะได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน รวมถึงข้อจำกัดต่าง ๆ

ความสัมพันธ์ระหว่าง ISQM 1, ISQM 2 และ ISA 220 (Revised): ISQM 1 อธิบายถึงความรับผิดชอบของสำนักงานในการจัดให้มีระบบการบริหารคุณภาพ ซึ่งการสอบทานคุณภาพงานถือเป็นการตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพที่ประเมินไว้แล้ว ถึงแม้ว่าการสอบทานคุณภาพงานจะเป็นระดับของงานตรวจสอบ แต่ก็เป็นการตอบสนองความเสี่ยงด้านคุณภาพที่นำไปใช้โดยผู้สอบทานคุณภาพงานในนามของสำนักงาน ในขณะที่ ISA220 (ปรับปรุง) ประกอบไปด้วยข้อกำหนดที่มุ่งเน้นในการปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานกับผู้สอบทานคุณภาพงาน

การแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน: เป็นการปรับปรุงข้อกำหนดต่าง ๆ หรือขยายขอบเขตของข้อกำหนดจาก ISQM 1 ในด้านทักษะความรู้ ความสามารถและเวลาที่เพียงพอ อำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ความเที่ยงธรรมของผู้ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบทานคุณภาพ รวมทั้งระยะเวลาเว้นพักหลังจากเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การปรึกษาร่วมกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และการใช้ทรัพยากรภายนอกในการปฏิบัติงานสอบทาน

■ งานวิจัยด้านคุณภาพงานสอบบัญชี

ในแวดวงของการศึกษาวิจัย คุณภาพงานสอบบัญชีก็เป็นหัวข้อหนึ่งที่มีผู้สนใจ เช่น

ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติหามาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง การวิจัยรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่แสดงความคิดเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติมากที่สุดของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง คือ การจัดให้มีระบบการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีและการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล เนื่องจากความพร้อมด้านบุคลากร ระยะเวลาที่ต้องใช้เพิ่มเติมในกระบวนการตรวจสอบและต้นทุนที่จะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม สำนักงานสอบบัญชีควรเร่งดำเนินการในการเตรียมความพร้อม และอาจพิจารณาร่วมมือกันระหว่างสำนักงานเพื่อแบ่งปันทรัพยากรเพื่อช่วยลดภาระต้นทุนและบุคลากร

สุกานดา มิสกวันวงศ์ (2550) ศึกษาปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งใช้การศึกษาเชิงสำรวจในมุมมองของระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (BIG 4) ซึ่งพบว่าปัจจัยภายในที่มีผลกระทบที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรกได้แก่ ปัจจัยทางด้านความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ ด้านการปฏิบัติงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี การพัฒนาทางวิชาชีพ และจำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้งานตรวจสอบ โดยสอดคล้องกับ Wooten, T.C. (2003) ที่นำเสนอแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model) ที่พบว่าปัจจัยภายในสำนักงานสอบบัญชีอย่างทรัพยากรบุคคล กระบวนการควบคุมภายในสำนักงานสอบบัญชี ประสิทธิภาพการตรวจสอบในอุตสาหกรรมของสำนักงาน และปัจจัยของทีมงานตรวจสอบ ซึ่งหมายถึงการวางแผน การปฏิบัติงานสอบบัญชี การควบคุมดูแลงานสอบบัญชี ความรู้ความเชี่ยวชาญ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และปัจจัยทางด้านความเป็นอิสระ ล้วนมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี การพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีสามารถพัฒนาให้สอดคล้องกับปัจจัยที่ได้ศึกษา โดยการเพิ่มคุณภาพของงานผ่านทั้งในระดับของนโยบายของสำนักงาน และระดับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีไปพร้อม ๆ กัน รวมถึงมีการควบคุมดูแลงานสอบบัญชี เพื่อให้คุณภาพของงานสอบบัญชีเป็นไปตามวัตถุประสงค์

■ สรุป

คุณภาพของงานตรวจสอบมีความสำคัญยิ่ง ที่ไม่ว่าจะเป็นนักลงทุน ผู้มีส่วนได้เสีย หรือบุคคลภายนอกที่มีความเกี่ยวข้องล้วนคาดหวังในคุณภาพงานของผู้สอบบัญชี การจัดให้มีระบบการบริหารคุณภาพ จะช่วยให้เกิดความสม่ำเสมอในคุณภาพของงานตรวจสอบ และยกระดับคุณภาพของงานตรวจสอบ IAASB จึงออกมาตรฐาน 3 ฉบับที่เกี่ยวข้องกับการบริหารคุณภาพ ซึ่งได้แก่ มาตรฐานสอบบัญชี ฉบับ 220 (ปรับปรุง) มาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 และ 2 ซึ่งเป็นการปรับปรุงแก้ไขและพัฒนามาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบทั้งในระดับของงานตรวจสอบและในระดับของสำนักงาน เพื่อให้มาตรฐานมีความทันสมัยต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน และสามารถนำไปใช้ได้กับทุก ๆ ขนาดของสำนักงาน และปรับเปลี่ยนไปตามลักษณะและสถานการณ์ของสำนักงานและงานตรวจสอบ

■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552). ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. *วารสารวิชาชีพบัญชี* 5 (13), 83-95.

ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. *วารสารวิชาชีพบัญชี* 5 (13), 25-30.

สุกานดา มิสกวันวงศ์ (2550). ปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อ คุณภาพงานสอบบัญชีในมุมมองระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (BIG 4): การศึกษาเชิงสำรวจ. โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ภาษาอังกฤษ

IAASB. *Proposed International Standard on Auditing 220 (Revised)*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-auditing-220-revised-quality-management>

IAASB. *Proposed International Standard on Quality Management 1*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-1-quality-management>

IAASB. *Proposed International Standard on Quality Management 2*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-2-engagement-quality>

Wooten, T.C. (2003). Research about Audit Quality. *The CPA Journal*, January (2003), 48-51.