

ปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง

PROBLEMS AND IMPACTS OF THE IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL ON SMALL AND MEDIUM PRACTICES

เพ็ญพักต์ นนทะภา

ผู้จัดการด้านการสอบบัญชี สำนักงานปิติเสวี

ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

อนุกรรมการด้านพัฒนาวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

บทคัดย่อ

งานวิจัยเรื่อง “ปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางในประเทศไทย ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าว เพื่อจะได้นำผลที่ได้จากการศึกษานี้ไปเป็นแนวทางในการพัฒนา ลดปัญหาและเป็นข้อเสนอแนะในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติต่อไป รวมถึงให้ผู้ที่เกี่ยวข้องงานวิจัยนี้สามารถนำไปศึกษาค้นคว้าต่อได้

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีนานาชาติขนาดใหญ่ที่ประกอบกิจการในประเทศไทย 4 แห่ง คือ Pricewaterhouse Coopers, KPMG, Deloitte และ Ernst & Young ผลการวิจัยพบว่าผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบฯ มีความพร้อม แต่สำนักงานขนาดเล็กและขนาดกลางอื่นยังไม่มีความพร้อม ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี และประเด็นที่เป็นปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ส่วนใหญ่จะเป็นการติดตาม (Monitoring) ทรัพยากรบุคคลและการปฏิบัติงานในเรื่องการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากการขาดแคลนบุคลากรทุกระดับในงานสอบบัญชีและระยะเวลาที่จำกัด รวมถึงการเพิ่มต้นทุนให้สูงขึ้น นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่แสดงความคิดเห็นว่า หากสำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพอย่างจริงจังและหน่วยงานกำกับดูแลบังคับใช้อย่างเข้มแข็ง จะส่งผลให้วิชาชีพมีมาตรฐาน รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีมีคุณภาพและน่าเชื่อถือ นอกจากนี้หน่วยงานกำกับดูแลทั้งสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ควรร่วมมือกัน เพื่อให้ความช่วยเหลือแก่สำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ในส่วนของสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กนั้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีบทบาทเป็นหลักและเข้าช่วยเหลือให้คำแนะนำอย่างใกล้ชิด และควรมีระบบตรวจสอบและติดตามผลที่ชัดเจน

คำสำคัญ : มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก ปัญหาและผลกระทบ

Abstract

The objective of the research of “Problems and Impacts of the Implementation of International Standards on Quality Control (ISQCs) on Small and Medium Practices” is to study the problems and impacts of the implementation ISQCs to small and medium audit firms in Thailand. The study could be used as a guideline for the future development, resolutions and recommendations in applying ISQCs as well as for further study for any interesting individuals.

This research gathered information by interviewing certified public accountants (CPAs) approved by Securities and Exchange Commission (SEC) excluding large firms (the Big 4). It is found that most CPAs approved by SEC are well prepared while other Small and Medium Sized Practices (SMPs) are not ready to implement ISQCs. The key challenges and problems are in the areas of monitoring, human resources and appointing engagement quality control reviewer (Engagement Quality Control Review: EQCR) due to lack of personnel in all levels and tight dateline as well as higher cost. In addition, most interviewees suggested that if audit firms seriously implement ISQCs and the regulator strongly enforce, the professional standards will be improved, audit firms will have high standard and recognition. The regulators; the Federation of Accounting Professions (FAP) and SEC shall incorporate to assist SMPs who audit listed companies. In respect of SMPs, FAP should take major role to closely assist and advise as well as implement monitoring system.

Keywords : International Standards on Quality Control (ISQC), Small and Medium Practices (SMP), Issues and Impact

บทนำ

งานวิจัยนี้ ศึกษาปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้โดยมุ่งศึกษาถึงระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งไม่รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีนานาชาติขนาดใหญ่ที่ประกอบกิจการในประเทศไทย 4 แห่ง คือ Pricewaterhouse Coopers, KPMG, Deloitte และ Ernst & Young เนื่องด้วยหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี) ได้ประกาศบังคับใช้ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งเป็นมาตรฐานฉบับใหม่ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป และสำนักงาน ก.ล.ต. ได้กำหนดให้สำนักงานที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อให้แน่ใจว่าการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานสากลที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) จึงทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวว่าจะสามารถปฏิบัติได้จริงหรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อเป็นข้อมูล

ให้หน่วยงานที่กำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพฯ) และสำนักงาน ก.ล.ต. เป็นต้น หาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวและพัฒนาแนวปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติ และลดปัญหาและอุปสรรคที่มีในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

วัตถุประสงค์ในการวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบในทางปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งไม่รวมสำนักงานสอบบัญชีนานาชาติขนาดใหญ่ที่ประกอบกิจการในประเทศไทย 4 แห่ง คือ Pricewaterhouse Coopers, KPMG, Deloitte และ Ernst & Young จากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ
2. เพื่อเป็นข้อมูลให้หน่วยงานที่กำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพฯ สำนักงาน ก.ล.ต. หาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวและพัฒนาแนวปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติ

แนวคิดและทฤษฎี

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (ISQC1: International Standards on Quality Control) ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 9/2554 สำนักงานต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพที่เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชี สนับสนุนให้นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ (สภาวิชาชีพบัญชี: 2554) สำนักงานต้องจัดให้มีและรักษาความต่อเนื่องซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพที่มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ระบุถึงองค์ประกอบแต่ละหัวข้อดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
3. การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและการรับงานที่มีลักษณะเฉพาะ
4. ทรัพยากรบุคคล
5. การปฏิบัติงาน
6. การติดตาม

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฯ โดยสรุปตามองค์ประกอบแต่ละหัวข้อ ดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

ปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) ได้ศึกษาปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล การวิจัยดังกล่าวใช้วิธีรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน กสท. ซึ่งไม่รวมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (BIG 4) พบว่าโดยส่วนใหญ่ผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานมีการตระหนักถึงความรับผิดชอบเพียงพอแล้ว ส่วนปัญหาและอุปสรรคที่พบคือการมีบุคลากรที่ไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน และระยะเวลาการทำงานที่มีจำกัด ทำให้ไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) พบว่า ปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้เกิดการละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระมาจากปัจจัยสองด้าน คือ (1) ด้านลูกค้า เช่น การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน การกังวลเรื่องการสูญเสียลูกค้า และ (2) ด้านระยะเวลาที่มีจำกัด ทำให้อาจละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงาน นอกจากเรื่องความเป็นอิสระแล้วยังอาจเกิดปัญหาในเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานที่รับผิดชอบในการตรวจสอบ เนื่องจากสำนักงานขนาดกลางและเล็กอาจมีบุคลากรไม่เพียงพอ

ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ศึกษาปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ การวิจัยดังกล่าวได้รวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ความคิดเห็นของหน่วยงานกำกับดูแล ได้แก่ คณะอนุกรรมการควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี และฝ่ายกำกับบัญชีตลาดทุน สำนักงานกสท. ซึ่งได้ศึกษาองค์ประกอบบางส่วนของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ทรัพยากรบุคคล และผลการปฏิบัติงาน พบว่า สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับเรื่องความเป็นอิสระเป็นหลัก ปัจจัยที่ส่งผลนี้มีทั้งด้านลูกค้าและระยะเวลาการทำงานที่จำกัด เช่นเดียวกับที่ปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) ได้ศึกษาไว้

สายฝน ขาวนา (2550) ได้ศึกษาความเห็นของผู้สอบบัญชีในเรื่องผลกระทบจากการนำกฎการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทยโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่มีการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน พบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยในการนำกฎการหมุนเวียนมาใช้ เพราะเพิ่มความเป็นอิสระ เพิ่มคุณภาพการตรวจสอบและสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุน

3. การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและการรับงานที่มีลักษณะเฉพาะ

ปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) พบว่า ปัญหาและอุปสรรคที่จะทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า คือข้อจำกัดด้านระยะเวลา ความสนิทสนม และความกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า

4. ทรัพยากรบุคคล

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) พบว่า ปัญหาและอุปสรรคที่พบส่วนใหญ่คือ สำนักงานสอบบัญชีไม่มีการระบุบทบาทหน้าที่ของหุ้นส่วน สำนักงาน ผู้สอบบัญชี หรือเจ้าของไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งยังมีบุคลากรไม่เพียงพอ

ฉัตรลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) พบว่า ปัญหาสำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กคือ การไม่สามารถคัดเลือกบุคคลที่ต้องการได้ นอกจากนี้บางสำนักงานมุ่งเน้นในเรื่องผลการศึกษาของบุคคลที่ต้องการรับมากเกินไป จนลืมนำถึงความสามารถในการปฏิบัติงาน

5. การปฏิบัติงาน

จักรพงษ์ รัตน์ะ (2547) ได้ศึกษาถึงระดับปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ด้านกระบวนการภายใน คือ ปัญหาการสอบทานและการควบคุมงานตรวจสอบโดยหัวหน้างานตามหลักการควบคุมคุณภาพบัญชีและ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบของพนักงานสอบบัญชี และมีความเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เช่น กิจการเจ้าของคนเดียว อาจไม่ปฏิบัติงานตามขั้นตอนตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดไว้

นลินรัตน์ เเด่นดอนทราย (2547) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง โดยศึกษาในมุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชี ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. พบว่า ลักษณะของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่เกิดขึ้นมากที่สุด 3 ลักษณะ คือ (1) การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง (2) การเพิ่มขนาดของระดับความผิดพลาดที่ยอมรับได้เพื่อให้รายงานนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ และ (3) การไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม ส่วนปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมากที่สุดคือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอและการรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี ปัจจัยรองลงมาคือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและการเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) พบว่า ช่วงเวลาที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและกำหนดเวลาในการเผยแพร่การเงินของบริษัทจดทะเบียนมีระยะเวลาจำกัด และส่วนใหญ่เป็นช่วงเวลาเดียวกันจึงทำให้การสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก รวมถึงจำนวนบุคลากรอาวุโสที่มีจำนวนน้อย นอกจากนี้ยังทำให้ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรสูงขึ้น

ฉัตรลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) พบว่า ในสำนักงานเล็กจะประสบปัญหาในเรื่องของการหาบุคคลที่จะดำรงตำแหน่งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ (Engagement Quality Review: EQCR) เนื่องจากเป็นธุรกิจครอบครัว และมีบุคลากรไม่เพียงพอ อีกทั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพต้องมีความรู้ความสามารถและเป็นอิสระ ส่วนสำนักงานขนาดกลางจะพบปัญหาในเรื่องเวลา คืออาจทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบหรือสอบทานไม่ทันตามเวลาที่กำหนด และไม่ได้คุณภาพเท่าที่ควร ทั้งนี้ ปัญหาดังกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของปิยมาศ เรื่องแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552)

วีรณาติระประกิจ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชี ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมี 5 ปัจจัย คือ (1) การไม่ฝึกอบรมอย่างเพียงพอ (2) ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี (3) การรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี (4) การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและต้องทำงานให้เสร็จตามเวลาที่กำหนด จึงละเว้นขั้นตอนการทำงานบางรายการ และ (5) การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

6. การติดตามผล

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) พบว่าปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติสำหรับการติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการสอบทานคุณภาพสำนักงาน คือข้อจำกัดด้านวิธีการ ระยะเวลา และบุคลากร รวมทั้งอาจเกิดจากนโยบายหรือขั้นตอนที่กำหนดไว้อาจไม่สามารถปฏิบัติได้

ฉัตรลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) พบว่า การติดตามผลเป็นองค์ประกอบที่จะพบปัญหาและเป็นอุปสรรคต่อการนำมาปฏิบัติมากที่สุด เนื่องจากเป็นสิ่งที่ไม่เคยปฏิบัติ และการหาบุคลากรที่ทำหน้าที่เป็นสิ่งที่ยาก และอาจเกิดประเด็นปัญหาเรื่องส่วนได้เสียและการรักษาความลับ นอกจากนี้การติดตามผลยังถูกมองว่าเป็นการทำงานซ้ำซ้อนและยังเสียเวลา

การศึกษานี้จะเน้นศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งไม่รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (BIG 4) โดยศึกษาในทุกองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานสอบบัญชี ในมุมมองของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี (Managing Partners)

วิธีการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งต้องรวบรวมความรู้จากเอกสารหลักฐานต่างๆ รวมถึงความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (BIG 4) โดยเป็นการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) เพื่อให้ทราบทัศนะของผู้ให้สัมภาษณ์และทราบถึงปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

- ความพร้อม ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง

- ข้อเสนอแนะในการเพิ่มประสิทธิภาพและแนวทางในการลดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง

คำถามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้ให้สัมภาษณ์แสดงความคิดเห็นได้โดยไม่มีข้อจำกัด ผู้วิจัยได้พัฒนาคำถามจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (International Standards on Quality Control: ISQC1) และแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง (Guide to Quality Control for Small-and Medium- Sized Practices: SMP) และจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยได้นำไปให้ผู้ชำนาญการด้านการสอบบัญชีทบทวนคำถามดังกล่าวว่ามีความเข้าใจมากน้อยเพียงใดและได้นำมาปรับปรุงให้มีความเข้าใจและชัดเจนมากขึ้น

ประชากรสำหรับงานวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ไม่รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (BIG 4) จำนวน 23 แห่ง จำนวน 32 คน ซึ่งได้จากการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง โดยเลือกผู้สอบบัญชีรับ

อนุญาตที่เป็นผู้ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการเงินของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ระดับบริหารและมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายและมาตรฐานการปฏิบัติงานจากสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 6 แห่ง จำนวน 7 คน โดยข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์ลำดับที่สัมภาษณ์ตำแหน่งปัจจุบันจำนวนปีที่ปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีจำนวนบริษัทจดทะเบียนที่สำนักงานตรวจสอบในปี 2554จำนวนพนักงานฝ่ายตรวจสอบบัญชี

ลำดับที่สัมภาษณ์	ตำแหน่งปัจจุบัน	จำนวนปีที่ปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี	จำนวนบริษัทจดทะเบียนที่สำนักงานตรวจสอบในปี 2554	จำนวนพนักงานฝ่ายตรวจสอบบัญชี
1	ประธานกรรมการบริษัท บริษัท ก จำกัด	30ปี	25	160 คน
2	หุ้นส่วนสำนักงานบริษัท ข จำกัด	30 ปี		

ตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์ลำดับที่สัมภาษณ์ตำแหน่งปัจจุบันจำนวนปีที่ปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีจำนวนบริษัทจดทะเบียนที่สำนักงานตรวจสอบในปี 2554 จำนวนพนักงานฝ่ายตรวจสอบบัญชี (ต่อ)

ลำดับที่ สัมภาษณ์	ตำแหน่งปัจจุบัน	จำนวนปีที่ปฏิบัติงาน ด้านการสอบบัญชี	จำนวนบริษัทจดทะเบียนที่สำนักงาน ตรวจสอบในปี 2554	จำนวนพนักงานฝ่าย ตรวจสอบบัญชี
3	หุ้นส่วนผู้จัดการ บริษัท ค จำกัด	46 ปี	4 กลุ่มบริษัท	50 คน
4	หุ้นส่วนสำนักงาน สำนักงานสอบบัญชี ง	20 ปี	ไม่ระบุ	ไม่ระบุ
5	หุ้นส่วนผู้จัดการ สำนักงาน จ	34 ปี	13 กลุ่มบริษัท	70 คน
6	หุ้นส่วนสำนักงาน บริษัท ฉ จำกัด	32 ปี	20 กลุ่มบริษัท	70 คน
7	หุ้นส่วนสำนักงานอาวุโส สำนักงาน ช	28 ปี	8 กลุ่มบริษัท	70 – 80 คน

ผลการรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลจากการสัมภาษณ์สรุปได้ ดังนี้

ส่วนที่ 1 ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพ ภายในสำนักงาน

1. ปัจจุบันผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานของท่านมีการตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนเพียงพอหรือไม่อย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน ตอบว่า “ผู้บริหารทุกคนมีความสำนึกและตระหนักเป็นอย่างดี ทุกคนจึงพยายามรักษามาตรฐานตัวเอง และเห็นความสำคัญของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ”

2. ท่านคิดว่าในทางปฏิบัติปัญหาและอุปสรรคใดที่ทำให้บุคลากรที่รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 3 ใน 7 คน เห็นว่า ข้อจำกัดในเรื่องเวลา คือ บุคลากรไม่มีเวลาเพียงพอ อาจรีบทำงานให้แล้วเสร็จ โดยอาจละเลยด้านคุณภาพไป

ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 2 ใน 7 คน ตอบว่า “โดยนิสัยของคนไทยไม่ชอบบันทึก ไม่ชอบเรื่องเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร”

ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 2 ใน 7 คน ตอบว่า ไม่มีปัญหาในเรื่องดังกล่าวเนื่องจากผู้บริหารระดับสูงมีความตระหนักดีและไม่รับงานในปริมาณที่ไม่เหมาะสมกับจำนวนพนักงาน

ส่วนที่ 2 ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

1. ท่านคิดว่าในทางปฏิบัติ สำนักงานและผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณเรื่องใดเป็นพิเศษ เพราะเหตุใด

ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 4 ใน 7 คน ตอบว่า ความเป็นอิสระสำคัญที่สุด “หากขาดความเป็นอิสระแล้วจะทำให้เกิดการทำผิดจรรยาบรรณเรื่องอื่นๆ ได้ เช่น ความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ การปฏิบัติงานตามมาตรฐาน เป็นต้น”

ผู้ให้สัมภาษณ์บางคนเห็นว่า “ความเป็นอิสระและความรู้ความสามารถและการขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest) เป็นสิ่งสำคัญในการสอบบัญชีบริษัทฯ จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์”

2. ท่านคิดว่าปัญหาและอุปสรรคใดที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ

ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 6 ใน 7 คน ตอบว่าไม่มีประเด็นใดข้างต้นที่จะทำให้เกิดปัญหาการขาดความเป็นอิสระ

ส่วนผู้ให้สัมภาษณ์อีกคนเห็นว่า “เรื่องความกดดันในเรื่องลูกค้ารายใหญ่ที่มีค่าสอบบัญชีสูงอาจทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความเกรงใจ ทำให้ผ่อนปรนการทำงานไปบ้าง”

3. การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานที่รับผิดชอบในการสอบทาน ในระยะเวลาที่เหมาะสมตามข้อกำหนดจรรยาบรรณ จะมีผลกระทบต่อสำนักงานอย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 6 ใน 7 คน ตอบว่าไม่มีผลกระทบ ทั้งนี้ การหมุนเวียนจะทำให้ได้มุมมองการตรวจสอบที่แตกต่างกันไป เพื่อให้ได้ความรู้ความคิดใหม่ๆ นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ให้ความเห็นว่า “จะหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเฉพาะการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ”

ส่วนที่ 3 การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและการรับงานที่มีลักษณะเฉพาะ

1. ท่านคิดว่าปัญหาและอุปสรรคใดที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน ตอบว่า “ไม่มีปัญหาใดที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการรับงานได้” จากการเข้าตรวจเยี่ยมของสำนักงาน กสท.มีข้อสังเกตที่ตรวจพบว่า “ผู้สอบบัญชีออกหนังสือตอบรับงาน (Engagement Letter) ก่อนที่จะมีการส่งจดหมายไปที่ผู้สอบบัญชีเดิม (มีปัญหาในทางปฏิบัติที่ผู้สอบบัญชีคนก่อนไม่ให้ความร่วมมือ)” (สำนักงาน กสท., 2553) ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนไม่เห็นด้วย เพราะการส่งหนังสือปรึกษาผู้สอบบัญชีเดิมทำไม่ได้ในทางปฏิบัติเนื่องจากยังไม่ได้รับการแต่งตั้ง ดังนั้น จึงไม่มีสิทธิส่งหนังสือดังกล่าวและในทุกครั้งที่ได้รับหนังสือตอบกลับจากผู้สอบบัญชีเดิมจะตอบกลับมาว่าไม่มีอะไรซึ่งคำตอบไม่มีผลต่อการตัดสินใจในการรับงาน อีกทั้งยังเป็นเรื่องที่ค่อนข้างเสียเวลา

การคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ารายเดิม ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนตอบว่า “สำนักงานสอบบัญชีมีระบบการตรวจสอบและแบบสอบถามความครบถ้วน (Checklist) ความเป็นอิสระ รวมถึงมาตรการอื่นๆ เช่น มีการเซ็นรับรองจรรยาบรรณในทุกปี การหมุนเวียนพนักงานตรวจสอบหรือทีมตรวจสอบ เป็นต้น”

2. ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีของท่านได้พิจารณาในการกำหนดค่าตอบแทนในการรับงานเหมาะสมหรือไม่อย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่า “ในการกำหนดค่าตอบแทนในการรับงานเหมาะสมดีแล้ว มีการพิจารณาจากชั่วโมงปฏิบัติงานตามงบประมาณ (Budget Hour) และชั่วโมงปฏิบัติงานจริง (Actual Hour) ปีก่อน รวมถึงขนาดและปริมาณงานธุรกิจของลูกค้าและความยากง่ายของงาน

ประกอบกัน” นอกจากนี้ การพิจารณากำหนดค่าตอบแทนต้องพิจารณาในส่วนอื่นๆ ประกอบกัน เช่น ค่าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีคนก่อนเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรายเดิมสามารถทำงานได้ ตลาดงานผู้สอบบัญชีมีการแข่งขันสูงและมีการลดราคาค่าสอบบัญชีของสำนักงานแห่งใหญ่ (Big 4) เป็นต้น

ส่วนที่ 4 ทรัพยากรบุคคล

1. ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับเรื่องใดมากที่สุด เพื่อให้สำนักงานมีคุณภาพในเรื่องทรัพยากรบุคคล เพราะเหตุใด

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนเห็นว่าทุกส่วนสำคัญเท่ากัน ตั้งแต่การเริ่มต้นในการจัดหาพนักงาน การพัฒนาความรู้ความสามารถพนักงาน การประเมินผลการปฏิบัติงานต้องให้เป็นไปอย่างยุติธรรม มีแนวทางการประเมินการให้คะแนน ซึ่งในประเด็นนี้สำนักงาน กสท. ได้ให้ข้อสังเกต ดังนี้ “ไม่กำหนดปัจจัยและเกณฑ์การวัดผลที่ใช้ในการประเมินผลพนักงาน และไม่พบตัวชี้วัด หรือ KPI เกี่ยวกับเรื่องคุณภาพงาน หรือนำน้ำหนักกับปัจจัยด้านคุณภาพน้อยและไม่นำข้อบกพร่องด้านคุณภาพงานจากการติดตามผล หรือ Monitoring มาใช้ในการประเมินผลงานประจำปี” (สำนักงาน กสท., 2553) ทั้งนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 3 ใน 7 คน ยอมรับว่าสำนักงานขนาดเล็ก ไม่อาจปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ได้เนื่องจากจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยอื่นๆ ประกอบกัน

2. ท่านคิดว่าปัญหาและอุปสรรคใดที่จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีบัญชีอาจปฏิบัติงานไม่ได้คุณภาพตามมาตรฐาน

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 3 ใน 7 คน เห็นว่า “การขาดแคลนทรัพยากรบุคคลในการปฏิบัติงาน จะเป็นปัญหาอย่างมาก”

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 2 ใน 7 คน เห็นว่า “ปริมาณงานมากเกินไป และระยะเวลาที่จำกัด อาจทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ได้ตามมาตรฐาน”

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 2 ใน 7 คน เห็นว่า “ไม่มีปัญหาและอุปสรรคเนื่องจากสำนักงานมีอัตราการหมุนเวียนงานต่ำ และพิจารณาปริมาณงานเหมาะสมกับจำนวนพนักงานที่มีอยู่ดีแล้ว”

3. ปัจจุบันสำนักงานมีบุคลากร (Engagement Team) ซึ่งเหมาะสมเพียงพอที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมภาพสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่า เหมาะสมเพียงพอแล้ว เพราะแต่ละสำนักงานมีการพิจารณารับงานให้เหมาะสม

กับความรู้ความสามารถและปริมาณเหมาะสมกับจำนวนพนักงาน

ส่วนที่ 5 การปฏิบัติงาน

1. ท่านคิดว่า ปัญหาและอุปสรรคใดที่เป็นประเด็นหลักในเรื่องการปฏิบัติงาน

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 4 ใน 7 คน เห็นว่า “การแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี จะเป็นปัญหาในทางปฏิบัติที่ทำได้ยากมาก”

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 3 ใน 7 คน เห็นว่า ไม่มีปัญหาที่เป็นสาระสำคัญในทางปฏิบัติ เนื่องจากมีโครงสร้างตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพและมีการปฏิบัติตามอย่างเหมาะสมเพียงพอ

2. สำนักงานมีการระบุบทบาทของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจนหรือไม่ อย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนตอบว่า มีการระบุในคู่มือการปฏิบัติงานอย่างชัดเจนถึงการมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานและการแสดงความเห็นต่อการเงิน

3. ท่านคิดว่า จะพบปัญหาและอุปสรรคในกรณีที่กำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (EQCR) ในกรณีต่างๆ ดังนี้

3.1 กรณีสำนักงานเจ้าของคนเดียวและไม่มีผู้เชี่ยวชาญ

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน ตอบว่า “มีปัญหาและอุปสรรคอย่างแน่นอน เพราะการมีหุ้นส่วน (Partner) คนเดียว จะมีปัญหาเรื่องการขาดผู้ร่วมแสดงความคิดเห็น หรือ Second Opinion ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญตามมาตรฐานมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ”

3.2 กรณีเป็นสำนักงานที่มีหุ้นส่วนจำนวนสองถึงสามคน Managing Partner

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่า “สำนักงานที่มีหุ้นส่วนจำนวน 2-3 คน ไม่มีปัญหา และสามารถปฏิบัติงานได้ แต่การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี อาจมีปัญหาในทางปฏิบัติ”

ส่วนที่ 6 การติดตาม

1. ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการติดตามผลการปฏิบัติงานคือช่วงเวลาใด

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 5 ใน 7 คน ตอบว่า “ควรทำช่วงหลังจาก Engagement (ช่วงสิ้นปี) ประมาณเดือนมิถุนายนถึงเดือนกันยายน และควรทำทุกปี อย่างไรก็ตาม ในบางเรื่องเช่น จรรยาบรรณไม่จำเป็นต้องใช้ความรู้ความ

สามารถมาก อาจทยอยทำไปก่อนได้”

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 2 ใน 7 คน ตอบว่า “ควรทำทุกเมื่อโดยทำเป็นระยะๆ”

2. ท่านคิดว่า มีปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติใดที่อาจทำให้ไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในระบบควบคุมคุณภาพที่ตรวจพบ เพราะเหตุใด

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 4 ใน 7 คน ตอบว่าการขาดแคลนบุคลากรและอัตราการหมุนเวียนพนักงานสูงอาจทำให้ระบบการควบคุมคุณภาพไม่ต่อเนื่อง

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 2 ใน 7 คน ตอบว่า “ไม่มีอะไรที่แก้ไขไม่ได้ อาจมีปัญหาในทางปฏิบัติเล็กน้อยแต่ไม่มีสาระสำคัญ”

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 1 ใน 7 คน ตอบว่า “ความเป็นอิสระในการติดตามผล (Monitoring) ทำไม่ได้ตามที่หน่วยงานกำกับดูแล กตด. กำหนด”

ส่วนที่ 7 เรื่องอื่นๆ

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนปฏิบัติงานในสำนักงานฯ ที่ผ่านการตรวจเยี่ยมจากสำนักงาน กตด. โดยมีข้อสังเกตเพื่อให้แก้ไขปรับปรุงในเรื่องที่บกพร่อง ทั้งในส่วนระบบการควบคุมคุณภาพในระดับงานสอบบัญชี (Engagement Level) และระบบการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน (Firm Level)

1. ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย มีความพร้อมมากน้อยเพียงใดในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1: ISQC1 มาปฏิบัติ

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน มีความเห็นว่าทุกสำนักงานฯ มีความพร้อมที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานฯ และ “เป็นเรื่องที่ควรทำและต้องทำเพื่อยกระดับวิชาชีพและให้มีมาตรฐานการทำงานได้เท่าเทียมกัน ให้บริการลูกค้าในประเทศและต่างประเทศได้ในระดับทัดเทียมกับสากล”

นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 4 ใน 7 คน เห็นว่า สำนักงานฯ อาจไม่สามารถดำรงสภาพได้ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เนื่องมาจากปัญหา ได้แก่ การขาดแคลนบุคลากร โดยเฉพาะในเรื่องผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี (EQCR) การติดตาม รวมถึงการมีต้นทุนและต้องใช้เวลาอย่างมาก เป็นต้น

2. ท่านคิดว่า การที่สภาวิชาชีพฯ ได้ประกาศใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีหรือไม่อย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่า “ไม่น่าจะมีผลกระทบ

ทุกคนมีความกังวลแต่ว่าจะทำได้แต่ต้องมีการปรับเปลี่ยนวิธีการทำงานที่เป็นสาระสำคัญ” แต่สำหรับสำนักงานขนาดเล็กๆ อาจมีผลกระทบอยู่บ้างเช่น มีผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอในการสอบทานงาน (Peers Review) หรือมีหุ้นส่วนสำนักงานไม่เพียงพอ มีปัญหาเรื่องผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี (EQCR) ยากที่จะปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐาน ISQC เป็นต้น

3. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1: ISQC1 จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดในการนำมาปฏิบัติ เพราะเหตุใด

ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 5 ใน 7 คน เห็นว่า องค์ประกอบเรื่องการติดตามเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุด ซึ่งการติดตามดูแล (Monitoring) ต้องใช้คนที่มีความรู้ความสามารถ มีคุณสมบัติที่เหมาะสม นำไปสู่การจ้างคนที่มีต้นทุนสูงอาจไม่คุ้มค่างบประมาณงานที่ให้ (Cost- benefit) การขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ รวมถึงการติดตามต้องมีเงื่อนไขด้านเวลา

ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวน 4 ใน 7 คน เห็นว่า ทรัพยากรบุคคลมีปัญหาและอุปสรรคมากที่สุด เนื่องมาจากการขาดแคลนบุคลากรทำให้งานไม่สามารถดำเนินไปอย่างต่อเนื่องเป็นระบบได้

นอกจากนี้ การปฏิบัติงาน เช่น การแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี หรือ EQCR สำหรับสำนักงานขนาดเล็กที่มีหุ้นส่วน (Partner) คนเดียวถึงสองคน น่าจะมีปัญหาเรื่องการหมุนเวียนงาน

4. การดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพจะเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้กับสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 4 ใน 7 คน ตอบว่า“เป็นการเพิ่มภาระให้กับสำนักงาน” ในเรื่องต่างๆ ได้แก่ การทำเอกสารหลักฐาน มีขั้นตอนมากขึ้น มีต้นทุนสูงขึ้นหรือต้องมีการลงทุนเพิ่ม การไม่มีคู่มือจะต้องเสียเวลาในการพัฒนาองคิผลดองถูก เป็นต้น

ผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 3 ใน 7 คน ตอบว่า“ไม่ถือเป็นการเพิ่มภาระ แต่เป็นการเพิ่มหน้าที่เพราะโดยปกติวิชาชีพจำเป็นต้องมีและต้องทำให้มีการประกันคุณภาพผลงานและลดความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี มีการเสียเวลามากแต่ถือเป็นการช่วยยกระดับมาตรฐานวิชาชีพ อาจต้องมีระยะเวลาในการปรับตัวบ้าง”

5. ภายหลังจากที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ประกาศให้

มีการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพแล้ว ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยจะมีคุณภาพโดยรวมเป็นอย่างไร

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน ให้ความเห็นไว้ว่า“ถ้ามีการบังคับใช้และปฏิบัติตามกันอย่างจริงจัง จะทำให้สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยมีการพัฒนาตัวเองไปสู่คุณภาพที่ดีขึ้น” อย่างไรก็ตาม ในแง่ลบ สำนักงานที่ไม่พร้อมอาจเป็นสำนักงานขนาดเล็กๆ อาจไม่สามารถดำรงอยู่ได้ คนที่เข้ามาในวิชาชีพนี้ถ้อยลงอาจมีการขาดแคลน

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

ปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง สรุปผลได้ ดังนี้

1. ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนเห็นว่าปัจจุบันผู้บริหารสูงสุดหรือหุ้นส่วนสำนักงานมีความสำนึกและตระหนักเป็นอย่างดีเพียงพอแล้ว ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของปิยมาศ เรื่องแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) พบว่า ผู้บริหารระดับสูงสุดส่วนใหญ่มีความตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อเพียงพอแล้ว นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้บุคลากรละเลยไม่ให้ความสำคัญในคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ ข้อจำกัดในเรื่องระยะเวลาและการมีบุคลากรที่ไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน รวมถึงการไม่ชอบจดบันทึกหรือการจัดทำเอกสารเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นต้น

2. ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีความเห็นว่าความเป็นอิสระเป็นจรรยาบรรณที่สำคัญที่สุด ซึ่งหากขาดแล้วจะนำมาซึ่งการกระทำผิดจรรยาบรรณเรื่องอื่นๆ เช่นเดียวกับที่ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ศึกษาไว้และเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระนั้น มีเรื่องความกดดันในเรื่องลูกค้ารายใหญ่หรือค่าสอบบัญชีความเห็นด้านการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและบุคลากรที่เกี่ยวข้องมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของปิยมาศ เรื่องแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) และงานวิจัยของสายฝน ชาวนา (2550) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการนำกฎหมายหมุนเวียนผู้สอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย โดยให้ความเห็นสนับสนุนว่าทำให้ได้มุมมองหรือความรู้ความคิดใหม่ๆ และเพิ่มความ

เป็นอิสระให้แก่ผู้สอบบัญชี

นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนเห็นว่าจรรยาบรรณทุกข้อสำคัญทั้งหมด แต่ที่จะต้องให้ความสำคัญเป็นพิเศษสำหรับการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ และต้องมีความรู้ในเรื่องการขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest)

3. ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและการรับงานที่มีลักษณะเฉพาะ

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนเห็นว่า ไม่มีปัญหาและอุปสรรคใดที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการรับงานได้ เพราะมีระบบการตรวจสอบและมีการปฏิบัติตามขั้นตอนอย่างชัดเจน นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนให้ความเห็นว่า สำนักงานของตนได้กำหนดค่าตอบแทนในการรับงานเหมาะสมดีแล้ว

4. ด้านทรัพยากรบุคคล

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ ให้ความเห็นว่าในด้านทรัพยากรบุคคล สำคัญทุกขั้นตอนตั้งแต่การจัดหาพนักงาน การพัฒนาความรู้ความสามารถ การประเมินผลการปฏิบัติงาน ตลอดจนการให้ค่าตอบแทน ทั้งนี้ ปัญหาและอุปสรรคที่จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีอาจจะเลยด้านคุณภาพตามมาตรฐานไปบ้าง ได้แก่ การขาดแคลนทรัพยากรบุคคลในการปฏิบัติงานปริมาณงานมากเกินไปเกินความสามารถของบุคคลที่จะทำได้

5. ด้านการปฏิบัติงาน

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีความเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคที่จะมีในเรื่องการปฏิบัติงาน ได้แก่ การแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นปัญหาในทางปฏิบัติที่ทำได้ยาก เนื่องจากการมีบุคลากรไม่เพียงพอ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) และงานวิจัยของธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ที่ระบุว่าในสำนักงานขนาดเล็กจะประสบปัญหาในเรื่องการหาบุคคลที่จะดำรงตำแหน่งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ (EQCR) ในกรณีที่สำนักงานเจ้าของคนเดียวเป็นปัญหาอย่างมาก ต้องหาบุคคลภายนอกที่มีความรู้ความสามารถและเป็นอิสระมาเป็นผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี หรือ EQCR ซึ่งจะทำให้เกิดปัญหาอื่นเช่น การรักษาความลับ ความสงสัยในความรู้ความสามารถของผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ต้นทุนในการจ้างงานสูงมาก เป็นต้น ในกรณีที่สำนักงานที่มีหุ้นส่วนจำนวนสองถึงสามคนจะไม่มีปัญหาทางปฏิบัติ แต่อาจมีปัญหในเรื่องการหมุนเวียน

ผู้สอบบัญชี

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีความเห็นว่าสำนักงานมีการระบอบบาทของผู้สอบบัญชีในคู่มือการปฏิบัติงานเป็นลายลักษณ์อักษร และสำนักงานไม่อนุญาตให้พนักงานรับงานสอบบัญชีในนามส่วนตัว ยกเว้นในกรณีจำเป็น

6. ด้านการติดตาม

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่า การติดตามควรทำช่วงหลังจากงานสิ้นปี ประมาณเดือนมิถุนายนถึงกันยายนของทุกปี และควรทำทุกปี นอกจากนี้ ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติที่อาจทำให้ไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในระบบควบคุมที่ตรวจพบนั้น คือ การขาดแคลนบุคลากรและอัตราการหมุนเวียนพนักงานที่สูงทำให้ระบบการควบคุมคุณภาพไม่สม่ำเสมอ ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร (2552)

7. อื่นๆ และข้อเสนอแนะจากผู้ให้สัมภาษณ์

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ เห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความพร้อมที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ และเห็นว่าการประกาศใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพจะไม่มีผลกระทบ แต่สำหรับสำนักงานขนาดเล็กๆ อาจมีผลกระทบอยู่บ้าง

สำหรับประเด็นปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าองค์ประกอบในเรื่องการติดตามและทรัพยากรบุคคล เป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุด รวมถึงประเด็นที่เป็นปัญหาในทางปฏิบัติบางประการ ได้แก่ การปฏิบัติงานในเรื่องการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี หรือ EQCR

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่คิดว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเป็นการเพิ่มภาระให้กับสำนักงานในเรื่องต่างๆ เช่น การจัดทำเอกสารหลักฐาน ต้องมีการลงทุนเพิ่มทำให้ต้นทุนสูงขึ้น เสียเวลา เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ เห็นว่า ภายหลังจากที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ประกาศให้มีการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพแล้ว สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยจะมีคุณภาพดีขึ้น ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องมีการบังคับใช้อย่างจริงจัง

ข้อเสนอแนะ

จากผู้ให้สัมภาษณ์ สรุปได้ดังนี้

1. หน่วยงานกำกับดูแล ทั้งสภาวิชาชีพฯ และ

สำนักงาน กสท. ควรร่วมมือกันเพื่อช่วยเหลือสำนักงานสอบ บัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางที่ตรวจสอบงบการเงินบริษัท ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ โดยการจัดทำคู่มือและ แนวปฏิบัติ (Best Practice) รวมถึงมีระบบการตรวจเยี่ยมที่ เข้มงวดและชัดเจน

2. สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง ควรรวมกลุ่มกัน เพื่อแบ่งปันทรัพยากรของแต่ละสำนักงาน หรือแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีร่วมกัน เพื่อลด ภาระต้นทุน เช่น การจัดทำแบบฟอร์มเอกสาร การลงทุนเพื่อ ปรับปรุงระบบการทำงานต่างๆ การเสียเวลาและลดปัญหา การขาดแคลนบุคลากร

3. ทรัพยากรบุคคลเป็นหัวใจสำคัญขององค์กร สำนักงานต้องมีระบบดูแลพนักงานที่ดี ต้องมีการฝึกอบรม พนักงานสม่ำเสมอ กำหนดโครงสร้างค่าตอบแทนและความ ก้าวหน้าในงานให้เหมาะสม

4. ควรกำหนดให้สถาบันการศึกษามีการสอนเรื่อง จรรยาบรรณ โดยมีการปลูกฝังจริยธรรมเข้าเป็นวิชาบังคับใน หลักสูตรการเรียนการสอนและให้มีการสอดแทรกในทุกวิชาที่ สอน

เอกสารอ้างอิง

จักรพงษ์ รัตนะ. 2547. ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงาน ของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา.

ชัยลักษณ์ ศรีพรสวรรค์. 2553.การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ. โครงการวิจัยคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นลินรัตน์ เตนดอนทราย. 2547.ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับ พฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง :มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบ บัญชี. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขา วิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์ และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันเพชร. 2556. การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส,

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร.2552. ปัญหา และอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบ บัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. วารสารวิชาชีพ บัญชี5(13) : 84-96.

วีรณา ธีระประกิจและศิลปพร ศรีจันเพชร. 2552. ปัจจัยที่ มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบ บัญชีลดลง.วารสารวิชาชีพบัญชี. 5(14) : 69-79.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. 2552. การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชี. 5(13) : 21-30.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2554. คู่มือการ ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับ SMP. กรุงเทพฯ.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2554. มาตรฐาน การควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพ สำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและ การสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง. กรุงเทพฯ.

สายฝน ขาวนา. 2550. การสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบ บัญชีและผู้ช่วยสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี ที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ต่อกฎหมายหมุนเวียนผู้สอบบัญชี.โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัย ธรรมศาสตร์,

เอกสารประกอบการบรรยายการสัมมนาเรื่อง How to survive from the SEC audit quality inspection โดย Mr. Ivan Sotomayor. สำนักงานกสท. ณ ห้อง แกรนด์บอลรูม ชั้น 4 โรงแรมแกรนด์ มิลเลนเนียม สุขุมวิท วันที่ 22 มกราคม 2553.