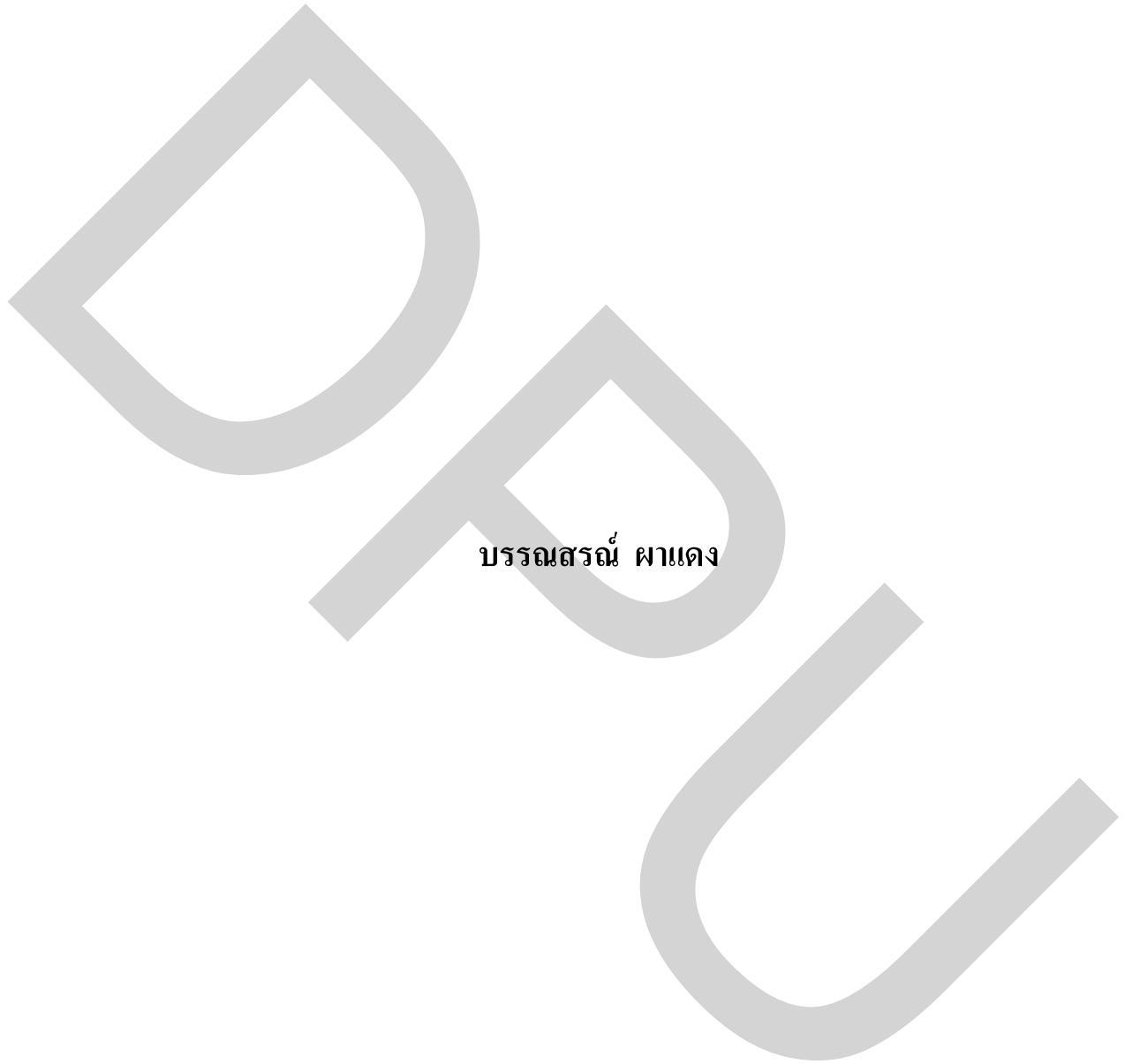



มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชี
อิสระในจังหวัดนนทบุรี



สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2559

**Thai Standard on Quality Control 1- Engagement Performance for
freelance auditors in Nonthaburi province**



Bannasorn Phadaeng

A Thematic Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Accountancy Program

Department of Accountancy

Faculty of Accounting, Dhurakij Pundit University

2016

หัวข้อสารนิพนธ์	มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี
ชื่อผู้เขียน	บรรณสรณ์ ผาแดง
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ ดร.เอกพล คงมา
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	พ.ศ. 2557

บทคัดย่อ

งานวิจัยเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิดและเหตุผลของ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) รวมถึงแนวทางในการนำมาตราฐานมาปฏิบัติ ทั้งนี้เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและผลกระทบของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี เมื่อมีการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับดังกล่าว และเพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษาไปพัฒนาเป็นข้อเสนอแนะในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ไปปฏิบัติ

โดยการวิจัยเป็นการใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม การนำมาตรฐานการควบคุมมาปฏิบัติในสำนักงาน และข้อเสนอแนะ รวมทั้งวิจัยโดยใช้การสัมภาษณ์ แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) เพื่อให้ทราบถึงทัศนคติและปัญหา อุปสรรคในการนำระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปปฏิบัติ โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่ เรื่องทั่วไป และ ผลการปฏิบัติงาน ซึ่งจากผลการวิจัย พบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุดจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในระดับภาพรวม 3 อันดับแรกคือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านการติดตามผล และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ ยังพบว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กได้รับผลกระทบเล็กน้อย เนื่องจากปริมาณงานและต้นทุนที่เพิ่มขึ้น

Thematic paper Title Thai Standard on Quality Control 1- Engagement Performance for
freelance auditors in Nonthaburi province

Author Bannasorn Phadaeng

Thematic paper Advisor Dr.Eakapol Kongma

Department Accountancy

Academic Year 2015

ABSTRACT

The objective of the research was to study the problems and implications of adopting Thai Standard on Quality Control (TSQC1) subject Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements in Engagement performance. Operational for firms or freelance auditors in Nonthaburi province the purpose is to study the concept and reasoning of Thai Standard on Quality Control (TSQC1) as well as guidelines for implementing standards in order to know the problems and the impact When the standard is complied with, bring the results of the study to the development of suggestions to implement the Thai Standard on Quality Control (TSQC1) to practice.

The research is based on the questionnaire. (Questionnaire) divided into 3 parts: general information of the respondents, applying Thai Standard on Quality Control (TSQC1) to office practices and recommendations, as well as research using in-depth interviews to gain insights and problems. The obstacle to the quality control system of the auditing work in accordance with the Thai Standard on Quality Control (TSQC1) is divided into two parts: general and performance. Based on the findings, the most common problems with the introduction of the quality control standards for auditing firms at the top three levels are the human resources problem. Tracking issues In addition, large audit firms are not affected by the adoption. Small and medium auditing offices are slightly affected because due to increased workload and costs.

กิตติกรรมประกาศ

งานศึกษาวิจัยเฉพาะเรื่อง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาของ อาจารย์ ดร.เอกพล คงมา อาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัยฉบับนี้ และคณะกรรมการ ที่ได้ให้คำปรึกษา ข้อชี้แนะ และความช่วยเหลือในการศึกษางานวิจัย จนกระทั่งสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้วิจัยขอกราบ ขอบพระคุณท่านอาจารย์ทั้งหลายเป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

นอกจากนี้ ขอขอบคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่ได้ให้ความร่วมมือเสียสละเวลาในการตอบแบบสอบถามรวมถึงผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่านที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการให้สัมภาษณ์ และให้ข้อมูลต่างๆ อันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำงานวิจัยฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ครู อาจารย์ ทุกท่านที่เคยให้ความรู้มา ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยฉบับนี้จะมีคุณประโยชน์แก่มหาวิทยาลัย และผู้ที่สนใจ สำหรับ ความผิดพลาดและความบกพร่องประการใดในงานวิจัยเฉพาะเรื่องฉบับนี้ ผู้วิจัยขออภัยและขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

บรรณสรณ์ ผาแดง

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๙
กิตติกรรมประกาศ.....	๑
สารบัญตาราง.....	๗
สารบัญภาพ.....	๑๑
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความสำคัญและความเป็นมาของปัญหา.....	1
1.2 ปัญหาคำวิจัย.....	3
1.3 วัตถุประสงค์.....	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
1.6 นิยามศัพท์เฉพาะ.....	5
2. แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	8
2.1 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1.....	10
2.2 วรรณกรรมทางการสอบบัญชี.....	33
3. ระเบียบวิธีวิจัย.....	56
3.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	56
3.2 การรวบรวมข้อมูล.....	57
3.3 วิธีการวิจัย.....	60
3.4 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	63
3.5 วิธีการสุ่มตัวอย่าง.....	63
3.6 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา.....	64

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.7 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	65
3.8 ผลที่คาดว่าจะได้รับ.....	68
4. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	70
4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม.....	70
4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน.....	76
4.3 ผลจากการสัมภาษณ์.....	87
5. สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ.....	133
5.1 สรุปผลการศึกษา.....	133
5.2 อภิปรายผลการศึกษา.....	142
5.3 ข้อเสนอแนะ.....	147
5.4 ข้อจำกัดจากงานวิจัย.....	155
5.5 การวิจัยในอนาคต.....	156
บรรณานุกรม.....	157
ภาคผนวก.....	162
ก แบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัย.....	163
ข คำถามในการสัมภาษณ์.....	170
ประวัติผู้เขียน.....	172

สารบัญตาราง

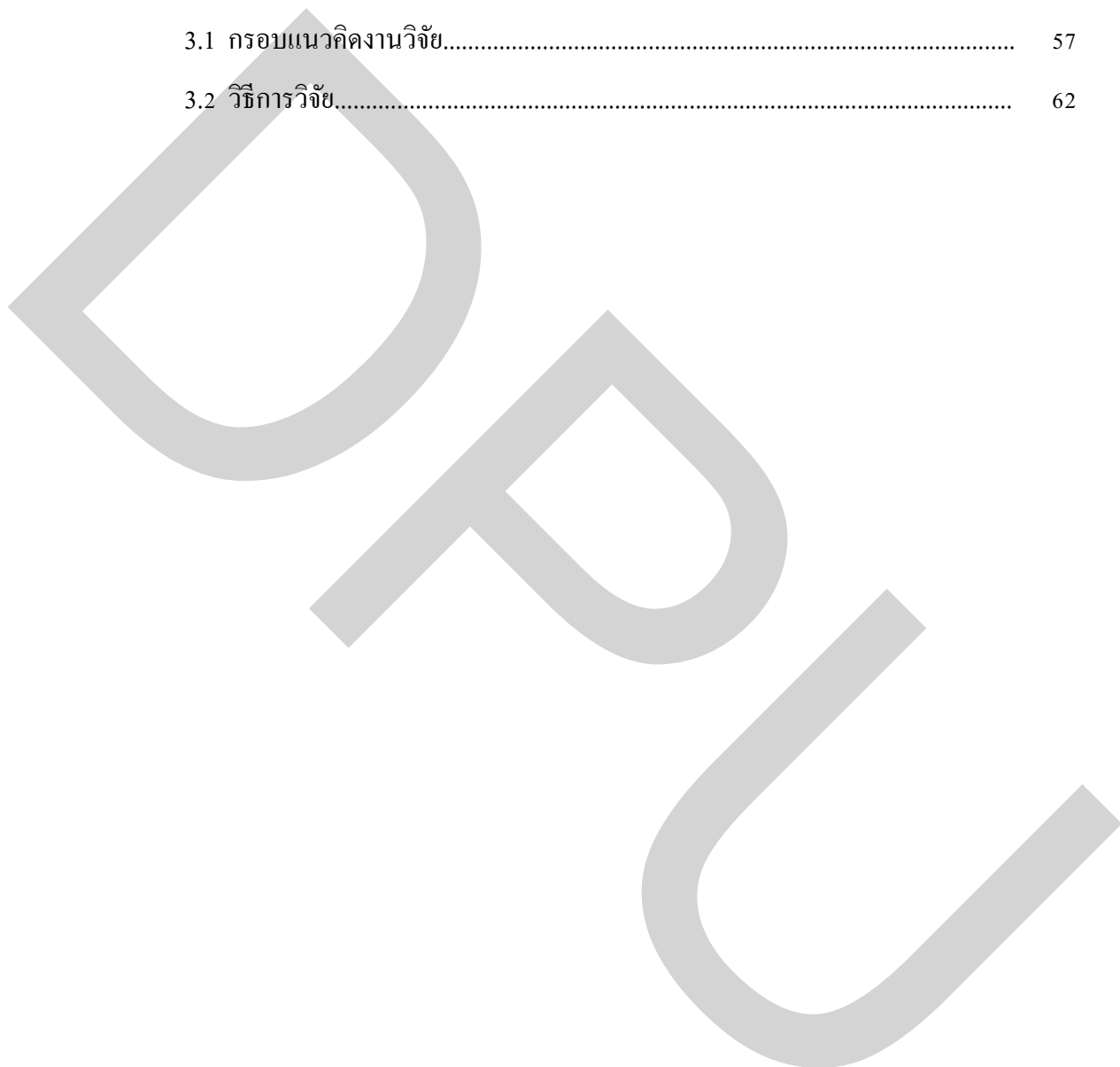
ตารางที่	หน้า
4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม เพศ.....	71
4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม อายุ.....	71
4.3 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตามระดับการศึกษา.....	72
4.4 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม รูปแบบการประกอบกร.....	72
4.5 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ.....	72
4.6 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม จำนวนลูกค้าที่ให้บริการต่อปี.....	73
4.7 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....	74
4.8 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี.....	74
4.9 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน....	75
4.10 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน.....	77
4.11 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการวางแผนงาน.....	79

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.12 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติ ในสำนักงาน ด้านการควบคุมงาน.....	80
4.13 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติ ในสำนักงานด้านการสอบทานงาน.....	83
4.14 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติ ในสำนักงาน ด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน.....	85
4.15 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติ ในสำนักงาน.....	86
4.16 คำถามเกี่ยวกับเรื่องทั่วไป.....	87
4.17 คำถามเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงาน.....	113
4.18 คำถามเกี่ยวกับเรื่องอื่นๆ.....	124

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
3.1 กรอบแนวคิดงานวิจัย.....	57
3.2 วิธีการวิจัย.....	62



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญและความเป็นมาของปัญหา

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ในฐานะที่เป็นสมาชิกของ IFAC มีภาระในการปฏิบัติตาม IFAC Member Body Compliance Program & Statements of Memberships obligations(SMOs) หนึ่งในมาตรฐานที่กำหนดโดย IFAC คือ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีหรือ Quality Assurance หรือ มาตรฐาน ISQC1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง และเริ่มใช้ในต่างประเทศตามข้อกำหนดของ IFAC ตั้งแต่ปี 2548 และมีการปรับปรุงเนื้อหาในปี 2552

สภาวิชาชีพบัญชีฯ เริ่มเผยแพร่ร่างมาตรฐาน ISQC1 นี้ ในปี 2553 และประกาศเป็นมาตรฐานเมื่อต้นปี 2554 ทั้งนี้มีผลบังคับใช้ในปี 2557 โดยสนับสนุนให้นำมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ และได้กำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง โดยให้มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2557 (สภาวิชาชีพบัญชีฯ ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556) เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน และให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้และผู้ที่เกี่ยวข้องในรายงานทางการเงิน และวิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ และช่วยลดความเสี่ยงในการที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบซึ่งส่งผลเสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวม ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้แต่งตั้งคณะกรรมการและที่ปรึกษาด้านพัฒนาและควบคุมดูแลระบบควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชี ตามคำสั่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีที่ 2/2555 ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2555 และมติคณะกรรมการสภาวิชาชีพ ครั้งที่ 2/2556 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2556 ได้ให้ความ

เห็นชอบกำหนดเป้าหมาย ภารกิจ และแผนการดำเนินงานหลักในการส่งเสริมและการกำกับดูแล
คุณภาพงานสอบบัญชี

ในประเทศไทย สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่จะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง
และขนาดเล็ก (Small and Medium Sizes หรือ Non Big 4 Firms)ซึ่งได้รับผลกระทบจากการนำ
มาตรฐานฉบับดังกล่าวมาปฏิบัติทั้งในแง่ความพร้อมของแต่ละสำนักงานและค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจาก
การปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงให้ก้าวสู่มาตรฐานตามที่กำหนด ประกอบกับสำนักงานสอบบัญชีที่มี
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ
ตลาดหลักทรัพย์ (“สำนักงาน ก.ล.ต.”) สังกัดอยู่จะต้องได้รับการตรวจเยี่ยมสำนักงานจากหน่วยงาน
ดังกล่าว เพื่อประเมินผลจากหน่วยงานกำกับดูแล ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งมีความ
ตื่นตัว และต้องเตรียมความพร้อมสำหรับการจัดทำระบบการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน
เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ แต่ในขณะที่เดียวกันก็มีสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งที่ประสบ
ปัญหาจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวมาปฏิบัติ เนื่องจากยัง
ขาดความพร้อมทั้งในด้านกำลังคน งบประมาณ การวางแผนและกำหนดนโยบาย การสื่อสาร
ภายในสำนักงาน และการติดตามผลการปฏิบัติงาน เป็นต้น โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาด
กลางและขนาดเล็กจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง พบว่า มีการศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรค
ของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล (เปี่ยมยศ เรืองแสงรอบ
และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2552) และงานวิจัยเกี่ยวกับการศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและ
ผลกระทบของการมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ (ธัญลักษณ์ ศรี
พรสวรรค์, 2553) โดยศึกษาในมุมมองของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และสำนักงาน
คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เท่านั้น งานวิจัยดังกล่าวล้วนแล้วแต่
เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจงด้วยวิธีการสัมภาษณ์ ดังนั้น จึง
เป็นสาเหตุให้ผู้วิจัยต้องการศึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน
สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในเชิงสำรวจ ในมุมมองของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กใน
จังหวัดนนทบุรี เพื่อให้สามารถระบุปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติจริงในแต่ละสำนัก
งานสอบบัญชีรวมทั้งเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล
เพื่อให้สามารถกำหนดแนวทางการแก้ไขปรับปรุงและวิธีปฏิบัติให้เหมาะสม อันจะส่งผลต่อการ
ควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

1.2 ปัญหาวิจัย

1. การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ไปใช้สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีปัญหาหรืออุปสรรคในการปฏิบัติงานจริงอย่างไร

2. การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน เรื่อง การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน ไปใช้สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระใน จังหวัดนนทบุรี มีปัญหาหรืออุปสรรคในการปฏิบัติงานจริงอย่างไร

3. การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน เรื่อง การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ไปใช้สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีปัญหา หรืออุปสรรคในการปฏิบัติงานจริงอย่างไร

1.3 วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและเหตุผลของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1)
2. เพื่อศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของมาตรฐาน TSQC 1 ที่มีต่อผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน การปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การ สอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัด นนทบุรี เนื่องจากเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีอิสระควรให้ความสำคัญเป็นอันดับแรกๆ เรื่องที่ศึกษาเป็น การรวบรวมข้อมูลจากการใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) และการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีอิสระใน เขตจังหวัดนนทบุรี จากเอกสาร จากการสัมภาษณ์ และจากบทความที่เกี่ยวข้องต่างๆ โดยการเลือก กลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง และเลือกผู้สอบบัญชีอิสระในเขตจังหวัดนนทบุรีที่ได้แสดงความเห็นต่อ งบการเงินและเป็นผู้กำหนดนโยบายและมาตรฐานการปฏิบัติงานและมีผู้ช่วยอย่างจำกัดและ ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระใน

จังหวัดนนทบุรี จำนวน 879 คน เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดและการระบุปัญหาและผลกระทบในแง่มุมมองของผู้รับผิดชอบหรือผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี

ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์มีดังต่อไปนี้ บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานการวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน และจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีโดยได้นำไปให้ผู้ชำนาญการด้านการสอบบัญชีทบทวนคำถามดังกล่าวว่ามีความเข้าใจมากน้อยเพียงใดและได้นำมาปรับปรุงให้มีความเข้าใจและชัดเจนมากขึ้น การวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ จะเป็นการวิเคราะห์ข้อมูล โดยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ(Logical Reasoning) เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ถึงความเห็น ปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีอิสระเรื่องบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานมาปฏิบัติรวมถึงข้อเสนอแนะ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้อง

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษาไปพัฒนา เป็นข้อเสนอแนะในการนำมาตรฐาน TSQC 1 ด้านการปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน แก่ผู้สอบบัญชีอิสระและสำนักงานสอบบัญชีที่สนใจ
2. เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษามาใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงและพัฒนาวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี
3. ข้อมูลที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปเป็นความรู้พื้นฐานสำหรับงานวิจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1)

1.6 นิยามศัพท์เฉพาะ

การปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี หมายถึง การดำเนินการทุกอย่างด้านงานสอบบัญชี เพื่อให้การสอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎ และข้อบังคับหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ซึ่งกำหนดโดยหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล โดยต้องกำหนดให้องค์กรหรือบุคคลที่รับผิดชอบปฏิบัติตาม

ผู้ประกอบการ หมายถึง ผู้ที่เป็นเจ้าของ ผู้จัดการ หรือกรรมการผู้ที่มีส่วนในการบริหารงานของสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี หมายถึง สำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง เช่น การตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน ที่เกี่ยวกับอนาคต การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ เป็นต้น

การควบคุมคุณภาพ (Quality Control) หมายถึง ระบบที่ใช้ในการรักษาระดับคุณภาพของสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการออกรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์

การตรวจสอบ หมายถึง การตรวจสอบบัญชีและงบการเงิน ซึ่งเป็นกระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศโดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระ ตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ เพื่อรายงานเกี่ยวกับความสอดคล้องกันของสารสนเทศกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ให้ผู้ใช้ที่สนใจทราบ

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง หมายถึง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่คณะกรรมการวิชาชีพบัญชี ด้านการสอบบัญชีสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์จัดทำขึ้น สำหรับเป็นนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ ให้แก่สำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องนำไปปฏิบัติ เพื่อให้การปฏิบัติงานของสำนักงานและบุคลากรของสำนักงาน เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

รวมถึงการออกรายงานของสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีมีความเหมาะสมกับสถานการณ์โดยมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้ จะเกี่ยวข้องกับการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพ ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบ 6 องค์ประกอบ ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล และมีกำหนดให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน หมายถึง การที่สำนักงานงานจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยการจัดให้มีการวางแผนงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี ก่อนเริ่มปฏิบัติงาน จัดให้มีการคู่มือหรือแนวทางปฏิบัติงาน เพื่อให้การจัดทำเอกสารหลักฐานการตรวจสอบมีความสม่ำเสมอ และเป็นมาตรฐานการทำงานเดียวกัน การจัดให้มีการวางแผนการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประชุมหารือร่วมกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งข้อมูลที่สำคัญที่หารือกัน ควรรวมถึงต่อไปนี้อย่างน้อย เช่น การทำความเข้าใจในธุรกิจที่ตรวจสอบ การกำหนดความมีสาระสำคัญ การประเมินข้อมูลทางการเงินจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นต้น การประเมินความเสี่ยง การกำหนดวิธีการตรวจสอบ การมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับบุคลากร การกำหนดระยะเวลาการตรวจสอบ ต้องความรับผิดชอบในการควบคุมงานและ สอบทานงาน โดยควบคุมดูแลงานที่จัดทำโดยบุคลากรผู้มีประสบการณ์น้อยกว่า ต้องจัดให้มีบุคคลที่ให้คำปรึกษาหารืออย่างเหมาะสม และกระบวนการปรึกษาหารือในเรื่องที่ยาก ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการทำงานที่ผู้สอบบัญชีกำหนดอย่างครบถ้วนและสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานออกรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์ นโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวต้องรวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบในการควบคุมดูแล และความรับผิดชอบในการสอบทาน การพิจารณา นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการสอบทานของสำนักงานต้องอยู่บนพื้นฐานที่ว่าง งานของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์น้อยกว่าจะถูกสอบทาน โดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่า การปรึกษาหารือ สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมา

เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า มีการปรึกษาหารืออย่างเหมาะสมในเรื่องต่างๆ ที่ยากหรือที่มีข้อโต้แย้ง มีทรัพยากรที่เพียงพอในการจัดให้มีการปรึกษาหารืออย่างเหมาะสมได้ ลักษณะและขอบเขตของการปรึกษาหารือและข้อสรุปจากการปรึกษาหารือดังกล่าวได้มีการจดบันทึกและได้มีการตกลงร่วมกันระหว่างผู้ขอคำปรึกษาและผู้ให้คำปรึกษาและ ข้อสรุปที่ได้จากการปรึกษาหารือได้มีการนำไปปฏิบัติ สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธปฏิบัติที่กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสำหรับงานที่เหมาะสม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและข้อสรุปที่ได้ใช้ในการจัดทำรายงาน นโยบายและวิธปฏิบัติดังกล่าวต้อง กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสำหรับงานตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนทุกงาน กำหนดเกณฑ์ ในการประเมินเพื่อพิจารณาว่าต้องมีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานหรือไม่ สำหรับงานตรวจสอบและงานสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต และงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการที่เกี่ยวข้องทั้งหมด กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสำหรับงานทุกงานที่เข้าข่ายตามเกณฑ์ที่กำหนด สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธปฏิบัติที่กำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการ สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน นโยบายและวิธปฏิบัติดังกล่าวต้องกำหนดว่า ต้องไม่ลงวันที่ในรายงานจนกว่าการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานจะเสร็จสิ้นสำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธปฏิบัติที่กำหนดให้การสอบทานการควบคุมคุณภาพงานรวมถึง การปรึกษาหารือเรื่องต่างๆ ที่สำคัญกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การสอบทานงบการเงินหรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นและร่างรายงาน การสอบทานเอกสารหลักฐานของงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญและข้อสรุปที่ได้ของกลุ่มปฏิบัติงานและ การประเมินข้อสรุปที่ได้ใช้ในการจัดทำรายงานและการพิจารณาว่าร่างรายงานนั้นเหมาะสมหรือไม่

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้กำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง มาตรฐานนี้เริ่มใช้ในต่างประเทศตามข้อกำหนดของ IFAC ตั้งแต่ปี 2548 และมีการปรับปรุงเนื้อหาในปี 2552 ส่วนในประเทศไทยเริ่มเผยแพร่ร่างมาตรฐานนี้ในปี 2553 และประกาศเป็นมาตรฐานเมื่อต้นปี 2554 โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ประกาศบังคับใช้ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฯ ที่ 9/2554) ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป โดยสนับสนุนให้นำมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ สำหรับสำนักงานที่ยังไม่พร้อม ควรต้องเร่งทำความเข้าใจเพื่อปรับระบบงานหรือเตรียมการไว้ล่วงหน้า ก่อนการบังคับใช้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ตระหนักถึงความสำคัญในการกำกับดูแลคุณภาพงานสอบบัญชี โดยได้จัดตั้งฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นหน่วยงานของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และมีเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานเต็มเวลา เพื่อเร่งรัดผลักดันการเผยแพร่ความรู้และสร้างความตระหนักด้านคุณภาพงาน รวมทั้งกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งมีเนื้อหาเช่นกันกับ International Standard on Quality Control 1 เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน และให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้และผู้ที่เกี่ยวข้องในรายงานทางการเงิน และวิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับอันจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ และช่วยลดความเสี่ยงในการที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบ ซึ่งจะส่งผล

เสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวม งานวิจัยนี้จึงมุ่งเน้นที่จะศึกษาว่า จะพบปัญหาหรือผลกระทบใดบ้างหากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กนำมาตราฐาน TSQC1 ไปปฏิบัติ

แนวคิดและทฤษฎี

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้คำนิยาม “มาตรฐาน” หมายถึง สิ่งที่ถือเอาเป็นเกณฑ์ที่รองรับกันทั่วไป เช่น เวลามาตรฐานกรีนิช สิ่งที่ถือเอาเป็นเกณฑ์สำหรับเทียบกำหนดทั้งในด้านปริมาณและคุณภาพ เช่น มาตรฐานอุตสาหกรรม หนังสือนี้ยังไม่เข้ามาตรฐาน

มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึง แนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยหลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่างๆที่เกี่ยวข้อง โดยในปัจจุบัน สภาวิชาชีพได้จัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้อยู่เดิม (มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี: สภาวิชาชีพบัญชี)

สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระ ต้องนำนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ มาใช้เพื่อให้แน่ใจว่างานตรวจสอบมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งแต่ละสำนักงานสอบบัญชีจะมีนโยบายและวิธีการปฏิบัติงาน ที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับ ขนาดของกิจการ ลักษณะของบริการ สถานประกอบการของกิจการซึ่งกระจายอยู่หลายแห่ง ลักษณะโครงสร้างขององค์กร และข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี: สภาวิชาชีพบัญชี)

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน หมายถึง หุ่นส่วนหรือบุคคลอื่นในสำนักงานซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบงานและผลการปฏิบัติงานนั้น และรับผิดชอบต่อรายงานที่ออกในนามของสำนักงาน และในบางสถานการณ์อาจเป็นผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสมซึ่งได้รับจากองค์กรวิชาชีพ หน่วยงานตามกฎหมาย หรือหน่วยงานกำกับดูแล (มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1): สภาวิชาชีพบัญชี)

สรุปได้ว่า มาตรฐาน (Standard) หมายถึง สิ่งที่ถือเอาเป็นเกณฑ์สำหรับเทียบกำหนดทั้งในด้านปริมาณและคุณภาพ ข้อกำหนด กฏระเบียบ ข้อบังคับ หรือแนวทางปฏิบัติ ข้อกำหนดความรับผิดชอบโดยรวมของผู้ปฏิบัติงาน เช่น มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และอธิบายถึงลักษณะและขอบเขตของการตรวจสอบซึ่ง

ออกแบบมาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เหล่านั้น ได้มาตรฐานการสอบบัญชียังอธิบายถึงขอบเขตการบังคับใช้และโครงสร้างของมาตรฐานการสอบบัญชี ตลอดจนข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับทุกงานตรวจสอบทุกงาน ซึ่งรวมถึงหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี การเห็นพ้องต้องกันและได้รับความเห็นชอบจากองค์กรอื่นเป็นที่ยอมรับทั่วไป เช่นกฎระเบียบแนวทางปฏิบัติหรือลักษณะเฉพาะกิจกรรมหรือผลที่เกิดขึ้นของกิจกรรมนั้น ๆ เพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้กันทั่วไปจนเป็นปกติวิสัย โดยมุ่งให้บรรลุถึงความสำเร็จสูงสุดตามข้อตกลงที่วางไว้

2.1 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่น อื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

ระบบการควบคุมคุณภาพ ประกอบด้วยนโยบายที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของสำนักงานคือการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่าสำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับนี้ใช้กับสำนักงานทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ลักษณะและขอบเขตของนโยบายและวิธีปฏิบัติที่แต่ละสำนักงานพัฒนาขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ขนาดและลักษณะการดำเนินงานของสำนักงาน และการที่สำนักงานนั้นเป็นส่วนหนึ่งของเครือข่ายหรือไม่ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 15-19, น. 31-41)

องค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐาน TSQC1 สำนักงานต้องจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ ซึ่งรวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติต่อไปนี้

- (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน
- (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
- (3) การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ
- (4) ทรัพยากรบุคคล
- (5) การปฏิบัติงาน
- (6) การติดตามผล

ดิชญาณ์ นาวา (2555) มาตรฐานฉบับนี้ กล่าวถึงระบบการควบคุมคุณภาพ รวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กล่าวถึงในแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งสำนักงานต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานและสื่อสารให้กับบุคลากรของสำนักงานด้วย โดยแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานมีดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน ต้องมีการกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลผู้ทำหน้าที่ควบคุมคุณภาพของสำนักงาน รวมทั้งกำหนดบทบาทและหน้าที่ของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้สำนักงานมีคุณภาพตามที่กำหนดหัวใจสำคัญของการนำ TSQC1 ไปปฏิบัติ และให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดและต่อเนื่อง คือ ผู้นำองค์กร (ผู้นำองค์กร คือ ผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชีหรือในกรณีผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว ผู้นำองค์กรคือตัวผู้สอบบัญชี) สิ่งที่ผู้นำองค์กรต้องปฏิบัติเริ่มจากการมีทัศนคติที่ดีต่อคุณภาพงาน การจัดทำ นโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบการปฏิบัติควบคุมคุณภาพให้บุคลากรที่เหมาะสม และสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติให้ทุกคนในสำนักงานได้ทราบอย่างทั่วถึง

ฐิติชญาณ์ นาวา (2555) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่าในการส่งเสริมวัฒนธรรมภายในองค์กรที่ให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน การมอบหมายความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานระบบการควบคุมคุณภาพในสำนักงานให้แก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีประสบการณ์และความสามารถที่เพียงพอและเหมาะสม ซึ่งสามารถระบุและเข้าใจประเด็นต่าง ๆ เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพและพัฒนานโยบายและวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมได้ รวมถึงมีอำนาจที่จำเป็นในการกำหนดและบังคับใช้นโยบายต่าง ๆ ตามที่ได้รับอนุมัติจากหุ้นส่วนผู้จัดการหรือคณะผู้บริหารสำนักงาน ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบสูงสุดต่อการควบคุมคุณภาพในสำนักงาน และการสื่อสารนโยบายการควบคุมคุณภาพในสำนักงานกับผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ทุกระดับชั้น ซึ่งอาจสื่อสารได้โดยการฝึกอบรม สัมมนา การประชุม การสนทนาทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ พันธกิจและจดหมายข่าวหรือบันทึกย่อ

ทั้งนี้ จะมุ่งเน้นที่จะให้ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการปฏิบัติงานตามนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่เกี่ยวข้อง และการเสนอรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 26-28) กล่าวไว้ว่าความรับผิดชอบของสำนักงานในการส่งเสริมวัฒนธรรมในองค์กรในส่วนของงานการควบคุมคุณภาพงานวัตถุประสงค์หนึ่งของสำนักงานสอบบัญชี คือ การจัดให้มีและรักษาความต่อเนื่องซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้สำนักงานมีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐาน

ทางวิชาชีพ ข้อบังคับ และข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้นๆ อีกทั้งหุ้นส่วนและพนักงานทุกคนมีความรับผิดชอบต่อการถือปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน นั่นคือ คุณภาพของงานเป็นสิ่งที่คุณภาพต้องคำนึงถึงเป็นสิ่งแรก สำนักงานจึงต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อสนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กร หุ้นส่วนจะสื่อสารวัฒนธรรมของการควบคุมคุณภาพนี้ไปยังพนักงานทุกระดับ

ศิลปพร ศรีจันทพร (2552, น. 25-30) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่าสำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่สนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กรว่าคุณภาพของงานมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี นโยบายและวิธีการปฏิบัติควรกำหนดให้ผู้บริหารสูงสุดของสำนักงาน หรือหุ้นส่วนบริหารเป็นผู้รับผิดชอบสูงสุดในการจัดให้มีการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีนอกจากนี้ สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่กำหนดให้มีบุคลากรที่รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี รวมทั้งได้รับมอบอำนาจที่จำเป็นต่อการทำหน้าที่นี้ และผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในคุณภาพโดยรวมของแต่ละงานสอบบัญชีที่ตนได้รับมอบหมาย โดยต้องมีการสื่อสารให้สมาชิกในทีมตรวจสอบทราบถึง ความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชีในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด การปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์

ปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทพร (2552, น. 83-95) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า ปัจจุบันผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานของท่านมีการตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนเพียงพอแล้วหรือไม่ อย่างไร ผู้ให้สัมภาษณ์ 4 ใน 6 คน เห็นว่าเพียงพอ โดยให้เหตุผลว่าปัจจุบันผู้บริหารสูงสุด หรือ หุ้นส่วนสำนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการปฏิบัติงาน การฝึกอบรมภายในและภายนอกในทุกระดับ ทั้งในเรื่องของมรรยาททางวิชาชีพในเรื่องจรรยาบรรณ เรื่องความเป็นอิสระ ด้านวิชาการ และวิธีการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอผู้ให้สัมภาษณ์ 2 ใน 6 คน เห็นว่ายังไม่เพียงพอโดยให้เหตุผลว่า ผู้บริหารปัจจุบันไม่ใช่ผู้สอบบัญชีประกอบกับการกำกับดูแลในปัจจุบันจะเน้นที่ตัวบุคคลคือผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้บริหารจึงเน้นไปที่การควบคุมคุณภาพงานของแต่ละบุคคล 1.2 ท่านคิดว่าในทางปฏิบัติ ปัญหาและอุปสรรคใดที่ทำให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องที่รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน มีความเห็นตรงกันในเรื่องบุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน และระยะเวลาที่มีจำกัด ซึ่งเกิดจาก

กำหนดวันที่ต้องนำส่งงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงทำให้เกิดการละเลย นอกจากนี้ปัญหาและอุปสรรคอื่นมีดังนี้

1. บุคลากรที่รับผิดชอบไม่มีความผูกพันกับองค์กรในระยะยาว จึงทำให้บุคลากรต้องการเพียงให้ งานเสร็จตามที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น
2. บุคลากรอาจไม่เข้าใจและไม่รู้สึกว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญ และการ ดำเนินการตามระบบส่วนใหญ่ก็น่าจะต้องจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งบางครั้งในช่วงเร่งด่วนอาจ ละเลยการปฏิบัติตามระบบได้
3. วัฒนธรรมองค์กรและการสื่อสารภายใน ไม่ช่วยให้เกิดสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานที่ ให้ ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี รวมทั้งไม่มีการส่งเสริมการให้รางวัลแก่พนักงานที่มีคุณภาพ หรือไม่มีบทลงโทษที่เหมาะสม
4. สำนักงานไม่มีระบบการติดตามผลการดำเนินงานในเวลาที่เหมาะสม ทันเหตุการณ์
5. สำนักงานให้ความสำคัญกับต้นทุน/กำไร(Cost/benefit) มากกว่าการเน้นในเรื่องคุณภาพ งานสอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้สามารถเพิ่มโอกาสในการแข่งขัน

ฉัตรชัย จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ ผู้นำสำนักงานขาดภาวะการเป็นผู้นำ ผู้นำสำนักงานมีการสื่อสาร นโยบายสำนักงานให้บุคลากรในสำนักงานทราบเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพอย่างไม่ทั่วถึง ประสิทธิภาพและความสามารถของผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพไม่เพียงพอ หรือไม่เหมาะสม ผู้นำและบุคลากรในสำนักงานไม่มีการวางแผนนโยบายหรือวิธีปฏิบัติร่วมกัน ผู้นำสำนักงานไม่ให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานอย่างจริงจัง การกำหนด บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ได้รับมอบหมายจากผู้นำสำนักงานในการดำเนินการเกี่ยวกับระบบการ ควบคุมคุณภาพของสำนักงานไม่ชัดเจน ผู้นำสำนักงานมีการกำหนดนโยบายที่ชัดเจนหรือซับซ้อน และทำได้ยากในทางปฏิบัติ นโยบายเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานที่ผู้นำต้องการ สื่อสารให้ทราบไม่ชัดเจน ผู้นำสำนักงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดหรือทำงานด้านนโยบายการ ควบคุมคุณภาพสำนักงาน

ศิลปพร ศรีจันทเพชร และเอกพล คงมา (2556, น. 32-43) ได้ทำการวิจัยและสรุปว่า สำหรับองค์ประกอบด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานประกอบไปด้วย คำถามทั้งหมด 4 คำถามอ้างอิงในแต่ละประเด็นที่สำคัญตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สรุปผลได้ว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เข้าใจถึงบทบาทและหน้าที่ที่สำคัญของผู้นำสำนักงานต่อการ กำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพ ตลอดจนการมอบหมายความรับผิดชอบและสื่อสารไปยังบุคคลที่ เกี่ยวข้องให้เห็นความสำคัญของการควบคุมคุณภาพได้เป็นอย่างดี (ค่าเฉลี่ยในภาพรวม 4.33)

รัชฎ์ลักษณะ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า สำนักงานต้องจัดให้มี นโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้ ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า การ ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และสำนักงานหรือ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานออกรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์ นโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าว ต้องรวมถึง

(ก) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานสำนักงานส่งเสริม ความสม่ำเสมอของคุณภาพของการปฏิบัติงานผ่านนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงาน ซึ่งมักอยู่ใน รูปของคู่มือที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือที่เป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การจัดทำเอกสารหลักฐานที่เป็น มาตรฐาน โดยใช้ซอฟต์แวร์หรือในรูปแบบอื่น และแนวปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับอุตสาหกรรม หรือที่เน้นเฉพาะเรื่อง เรื่องต่าง ๆ ที่พิจารณาอาจรวมถึง กลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้รับการอธิบายสรุป เกี่ยวกับงานอย่างไร เพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่จะทำกระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไป ตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

1. กระบวนการต่าง ๆ ของการควบคุมดูแล การฝึกอบรมพนักงานและการสอนพนักงานแบบตัวต่อ ตัว
2. วิธีการต่าง ๆ ในการสอบทานงานที่ทำแล้ว การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ และรูปแบบของรายงานที่ ออก
3. การจดบันทึกที่เหมาะสมเกี่ยวกับงานที่ทำแล้วและระยะเวลาและขอบเขตของการสอบทาน
4. กระบวนการต่าง ๆ ในการทำนโยบายและวิธีปฏิบัติให้เป็นปัจจุบัน

การทำงานร่วมกันและการฝึกอบรมที่เหมาะสมช่วยให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มี ประสบการณ์น้อยกว่าเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่ได้รับมอบหมายได้อย่างชัดเจน

(ข) ความรับผิดชอบในการควบคุมดูแล และการควบคุมดูแลงาน รวมถึงเรื่องต่อไปนี้

1. การติดตามความคืบหน้าของงาน
2. การพิจารณาทักษะความรู้และความสามารถของสมาชิกแต่ละคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าบุคคล เหล่านั้นมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานหรือไม่ มีความเข้าใจในคำสั่งที่ได้รับหรือไม่ และได้ ปฏิบัติงานตามแนวที่ได้วางแผนไว้สำหรับงานนั้นหรือไม่
3. การพิจารณาและตัดสินใจเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงาน การพิจารณา ความสำคัญของเรื่องดังกล่าว และการปรับเปลี่ยนแนวที่ได้วางแผนไว้อย่างเหมาะสม และ
4. การระบุเรื่องต่าง ๆ เพื่อการปรึกษาหารือหรือเพื่อการพิจารณาโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ มีประสบการณ์มากกว่าในระหว่างการปฏิบัติงาน

(ค) ความรับผิดชอบในการสอบทาน การสอบทาน รวมถึงการพิจารณาว่า

1. ได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่
2. ได้มีการนำเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ มาพิจารณาแล้วหรือไม่
3. ได้มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและได้มีการจดบันทึกและนำข้อสรุปที่ได้ไปปฏิบัติหรือไม่
4. มีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของงานที่ทำหรือไม่
5. งานที่ทำสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และมีการจดบันทึกไว้อย่างเหมาะสมหรือไม่
6. หลักฐานที่ได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่จะสนับสนุนรายงานหรือไม่ และ
7. ได้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการปฏิบัติงานหรือไม่

การพิจารณานโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการสอบทานของสำนักงานต้องอยู่บนพื้นฐานที่ว่า งานของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์น้อยกว่าจะถูกสอบทานโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่า

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เป็นสิ่งที่กำหนดความประพฤติและวิธีปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ต้องยึดถือ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ ความเชื่อถือได้ในผลงาน ความเป็นมืออาชีพทางวิชาชีพบัญชี และคุณภาพของงานวิชาชีพบัญชี ดังนั้น เมื่อปฏิบัติตามจรรยาบรรณอย่างยึดมั่น จะส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับขอบเขตข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ต้องปฏิบัติ

สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและกระบวนการที่ออกแบบขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจตามสมควรว่า สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 23/2552 เรื่อง ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2551 อันประกอบด้วย

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

นอกจากการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ สำนักงานต้องพิจารณาถึง Codes of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code) และทบทวนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณวิชาชีพของสำนักงานให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพ ได้แก่

1. ความซื่อสัตย์สุจริต

2. ความเที่ยงธรรม
3. ความรู้ความสามารถเชิงผู้ประกอบวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ
4. การรักษาความลับ
5. ประพฤติตนเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2556) ช้อบบังคับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เป็นบทบัญญัติที่กำหนดสิ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติในเรื่องต่าง ๆ โดยกำหนดขึ้นเป็นข้อ ๆ ตามหลักการพื้นฐานที่ได้อธิบายไว้ในส่วนที่แล้วเพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนในส่วนนี้ จะเป็นการชี้แจงและอธิบายถึงข้อบังคับดังกล่าว ซึ่งใช้สำหรับผู้สอบบัญชีโดยเรียงตามลำดับของหมวดและข้อบังคับแต่ละข้อ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในการปฏิบัติวิชาชีพของผู้สอบบัญชี อาจต้องประสบกับลักษณะงานและสถานการณ์ที่มีความแตกต่างกันไป จึงเป็นเรื่องยากที่จะจัดทำคำชี้แจงให้สามารถครอบคลุมทุกประเด็น

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2556) การปฏิบัติตนเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Behavior) หมายถึงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพึงประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่ และพึงปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบเพื่อรักษาชื่อเสียงแห่งวิชาชีพ และงดเว้นการกระทำที่จะนำมาสู่การเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ โดยมีคติ หรือนโยบายประจำสำนักงานดังนี้

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แก่วิชาชีพ
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างชื่อว่าเป็นผู้ปฏิบัติหรือควบคุมงานให้บริการทางวิชาชีพบัญชีโดยที่ตนเองมิได้เป็นผู้ปฏิบัติหรือควบคุมงานให้บริการอย่างแท้จริง
3. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบริการของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับตนเองหรือสำนักงานที่ตนเองสังกัดอยู่กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่น หรือสำนักงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นสังกัดอยู่

ฐิติชญาณ์ นาวา (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและกระบวนการที่ออกแบบขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจตามสมควรว่า สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้แก่ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 โดยการส่งเสริมให้บุคลากรเห็นถึงความสำคัญในเรื่องจรรยาบรรณในวิชาชีพ ซึ่งถือเป็นความรับผิดชอบของผู้นำของสำนักงานที่จะกำหนดนโยบายและปฏิบัติตามเป็นตัวอย่าง รวมถึงการให้ความรู้และการฝึกอบรมเกี่ยวกับข้อกำหนดของจรรยาบรรณในวิชาชีพแก่บุคลากรทุกคน การติดตามผลการปฏิบัติตาม

ข้อกำหนดของจรรยาบรรณในวิชาชีพ และการจัดให้มีกระบวนการที่เหมาะสมในกรณีที่ไม่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว

นอกจากนี้ยังได้กล่าวถึงจรรยาบรรณในเรื่องความเป็นอิสระ โดยสำนักงานต้องกำหนดนโยบายและกระบวนการที่ออกแบบขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจตามสมควรว่า สำนักงานบุคลากรของสำนักงาน รวมถึงบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระที่กำหนดโดยข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งนโยบายและกระบวนการดังกล่าวจะต้องช่วยสื่อสารข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้แก่บุคลากรของสำนักงานและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสามารถระบุสถานการณ์และความสัมพันธ์ซึ่งอาจกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน และทำการประเมินว่ามีผลกระทบต่อความเป็นอิสระสำหรับงานนั้นหรือไม่ รวมทั้งดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อจำกัดหรือลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้โดยการใช้มาตรการป้องกันหรือถอนตัวจากการรับงานอย่างไรก็ตามสำนักงานต้องได้รับหนังสือยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง เกี่ยวกับการปฏิบัติตามนโยบายและวิธปฏิบัติของสำนักงานเกี่ยวกับความเป็นอิสระจากบุคลากรของสำนักงานทุกคนที่ต้องดำรงไว้ซึ่งความเป็น

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 26-28) ได้กล่าวสรุปให้แนวทางสำหรับหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนด สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีความเชื่อมั่นว่าสำนักงานและบุคลากร ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องจรรยาบรรณพื้นฐานดังกล่าว ได้แก่ ความซื่อสัตย์ (Integrity) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ความรู้ความสามารถเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ (Professional Competence and Due Care) การรักษาความลับ (Confidentiality) และการประพฤติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Behavior) แนวปฏิบัติยังกล่าวถึงจรรยาบรรณในเรื่องความเป็นอิสระ (Independence) โดยสำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธปฏิบัติเพื่อให้มั่นใจว่าสำนักงาน รวมทั้งบุคลากร ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการดำรงความเป็นอิสระ สำนักงานต้องได้รับคำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างน้อยปีละครั้ง เกี่ยวกับการปฏิบัติตามนโยบายและวิธปฏิบัติในการรักษาความเป็นอิสระจากบุคลากรของสำนักงานทุกคนที่ต้องดำรงความเป็นอิสระตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนอกจากนี้ หุ้นส่วนและและพนักงานต้องไม่มีผลประโยชน์ (Conflict of Interest) หรือมีความสัมพันธ์ที่เกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า ซึ่งส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจหรือความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมทั้งต้องรักษาข้อมูลความลับของลูกค้า

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 25-30) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีและพนักงานปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะในเรื่องความ

เป็นอิสระ นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรกำหนดให้ผู้สอบบัญชี ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ขอบเขตการให้บริการ เพื่อให้สำนักงานประเมินผลกระทบทั้งหมดต่อความเป็นอิสระและต้องสรุปว่ามีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของความเป็นอิสระ เพื่อประเมินว่ามีสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระ และประเมินข้อมูลของการไม่ปฏิบัติตามนโยบายของความเป็นอิสระ รวมทั้งดำเนินการแก้ไขมาตรการป้องกัน หรือถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจได้ว่า สำนักงานจะได้รับแจ้งการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของความเป็นอิสระ และช่วยสำนักงานดำเนินการที่เหมาะสมในการแก้ไขสถานการณ์นั้น นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรประกอบด้วยข้อกำหนด ดังต่อไปนี้

1. กำหนดให้บุคลากรแจ้งต่อสำนักงาน โดยทันทีที่มีการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ
2. กำหนดให้สำนักงานสื่อสารเกี่ยวกับการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระทันทีแก่ผู้สอบบัญชีและบุคลากรที่เกี่ยวข้อง และต้องมีการดำเนินการที่เหมาะสม
3. หากจำเป็น ผู้สอบบัญชีและบุคลากรควรสื่อสารให้สำนักงานทราบ โดยทันที เกี่ยวกับการดำเนินการในการแก้ไขปัญหาในเรื่องความเป็นอิสระ
4. กำหนดให้สำนักงานต้องได้รับหนังสือยืนยันจากพนักงานทุกคน รวมถึงหุ้นส่วนว่าตนได้ปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติของสำนักงานในเรื่องความเป็นอิสระแล้วอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง

สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อกำหนดการป้องกันที่จะช่วยลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้าลงไปในระดับที่สามารถรับได้ เมื่อใช้บุคลากรคนเดียวกันในระยะเวลาอันยาวนาน เช่น ข้อกำหนดสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน เช่น การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และพนักงานที่รับผิดชอบในการสอบทาน ในระยะเวลาที่เหมาะสมตามข้อกำหนดจรรยาบรรณ

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552, น. 83-95) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า ความเป็นอิสระ ความโปร่งใส และเป็นกลาง ไม่มีส่วนได้เสีย และไม่เห็นแก่ผลตอบแทนพิเศษที่ลูกค้าเสนอให้เป็นลำดับแรก เนื่องจากเป็นเรื่องจริยธรรม การละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน และการตรวจสอบลูกค้ากรณีที่ต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ซึ่งอาจส่งผลให้ไม่มีการหมุนเวียนสายตรวจ ความกดดันในด้านระยะเวลาที่มีจำกัดในระหว่างการสอบทานหรือตรวจสอบ ทำให้เมื่อมีประเด็นที่อาจส่งผลกระทบต่อความเห็น อาจทำให้ละเว้นบางขั้นตอนของการปฏิบัติงานเพื่อลดข้อขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหาร การกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า หรือเหตุการณ์ที่อาจทำให้ลูกค้าเสียหาย หลักเกณฑ์การรับงบการเงินของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสำนักงาน ก.ล.ต. ที่ไม่รับงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีมีการแสดง

ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข กล่าวคือ หากงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไปจากการไม่มีเงื่อนไข (ยกเว้นการถูกจำกัดขอบเขตโดยสถานการณ์) ตลาดหลักทรัพย์จะสั่งพักการซื้อขายหลักทรัพย์ของบริษัทนั้น กรณีดังกล่าวเป็นปัจจัยในการเพิ่มแรงกดดันจากผู้บริหารที่มีต่อผู้สอบบัญชี ทำให้อาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจที่ซับซ้อนและไม่สามารถปฏิบัติงานตามขั้นตอนได้ในบางกรณี ความคิดเห็นเกี่ยวกับการกำหนดนโยบายที่จะป้องกันและลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้า เช่นการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และพนักงานที่รับผิดชอบในการสอบทาน นโยบายดังกล่าวจะให้ประโยชน์ในเรื่องความเป็นอิสระและอาจทำให้เห็นมุมมองที่แตกต่างออกไป รวมทั้ง

เป็นการพัฒนาบุคลากรในสำนักงานให้มีประสบการณ์และความรู้มากขึ้น สำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กอาจจะมีบุคลากรที่มีความรู้ ความเข้าใจ และความเชี่ยวชาญในแต่ละธุรกิจไม่เพียงพอทำให้เกิดความเสี่ยงและความล่าช้าในการปฏิบัติงานในช่วงแรก และอาจเป็นการเพิ่มความเสี่ยงอันเกิดจากการตรวจสอบผิดพลาดได้ รวมทั้ง เป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติงาน

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลาพร ศรีจันทเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ อาจมีบุคลากรบางคนในสำนักงานที่ปกปิดสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ที่มีกับลูกค้ารายที่ตรวจสอบ ซึ่งก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ การขาดการปรับปรุงการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ การขาดการดำเนินการที่เหมาะสมเมื่อพบข้อจำกัดหรือเหตุที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระที่ไม่อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ การให้ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าและขอบเขตการให้บริการ เพื่อให้สำนักงานประเมินผลกระทบต่อความเป็นอิสระมีไม่เพียงพอ การมีการจัดทำหนังสือยืนยันความเป็นอิสระที่เป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับลูกค้าบางรายที่ทำการตรวจสอบเท่านั้น การขาดการสื่อสารข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้แก่บุคลากรในสำนักงานทราบ

เอกพล คงมา และศิลาพร ศรีจันทเพชร (2556, น. 32-43) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า ในองค์ประกอบด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องประกอบไปด้วยคำถามทั้งหมด 17 คำถามอ้างอิงในแต่ละประเด็นที่สำคัญตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เช่นเดียวกันพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจและคาดว่าจะสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในระดับดี (ค่าเฉลี่ยในภาพรวม 3.76) โดยเหตุผลที่สนับสนุนข้อมูลดังกล่าว คือโดยส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 อยู่ก่อนแล้ว และได้ยึดถือข้อบังคับดังกล่าวในการปฏิบัติงาน สอบบัญชีแต่เดิมตามที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนหนึ่งได้แสดงความคิดเห็นกลับมา และสอดคล้องกับข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ถึงประเด็นดังกล่าว

ชัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับเรื่องความเป็นอิสระเป็นหลัก เพราะหากเกิดอคติ ไม่มีความเป็นอิสระแล้ว แม้จะมีความรู้ความสามารถมากแต่การปฏิบัติงานจะไม่สามารถทำได้เต็มที่ ซึ่งประเด็นที่จะส่งผลถึงความ เป็นอิสระนี้มีทั้งจากด้านลูกค้าและด้านระยะเวลาการทำงานที่มีจำกัดของผู้สอบบัญชี ดังที่ ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลาพร ศรีจันทพร (2552) ได้ทำการศึกษาไว้ นอกจากนี้จรรยาบรรณ ของผู้สอบบัญชียังเป็นปัจจัยอันดับแรกที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีดังที่กล่าวไว้ในงานวิจัยของ สมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา และคณะ (2540) แต่ความเป็นอิสระสามารถมองได้หลายมุม ซึ่งผู้สอบ บัญชีอาจไม่ได้มองว่าสิ่งที่กระทำอยู่เป็นเรื่องของความเป็นอิสระ เช่น มีรายการเกิดขึ้นระหว่าง ตนเองกับลูกค้า ไม่ว่าจะเป็นการซื้อของหรือการให้บริการที่มีการลดราคา หรือกรณีที่ถูกลูกค้าข่มขู่ อ้างว่าหากไม่ กระทำตามที่ต้องการจะเปลี่ยนสำนักงาน ซึ่งสำนักงานขนาดเล็กจะประสบ กับปัญหา ดังกล่าว บ่อยครั้ง เป็นต้น ทั้งนี้รวมไปถึงการกระทำตัวของผู้สอบบัญชีด้วย ความเป็นอิสระเป็นสิ่ง นามธรรม ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความเป็นอิสระทั้งภายในจิตใจ (In Mind) และภาพลักษณ์ (In Appearance) ควบคู่กัน ซึ่งหากผู้สอบบัญชี ไม่สามารถมีความเป็นอิสระได้ทั้ง 2 ด้าน จะไม่สามารถ ปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพได้

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ สำนักงานต้องมีกระบวนการและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานสอบบัญชี กระบวนการพิจารณาและ ประเมินความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชีครั้งแรกและการพิจารณาว่าจะรับงานต่อไปหรือไม่ รวมถึงการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ การพิจารณาตอบรับงานกับ ลูกค้ารายใหม่ หรือคงไว้ซึ่งลูกค้ารายเดิม เป็นอีกขั้นตอนหนึ่งที่ช่วยลดความเสี่ยงการปฏิบัติงาน จากการรับลูกค้าที่มีปัญหา ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีนโยบายและวิธี ปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่และการคงไว้ซึ่งลูกค้ารายเดิม โดยพิจารณาปัจจัย ต่างๆ ดังนี้ ความซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า ทักษะความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ที่จำเป็นใน การปฏิบัติงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้ง ประเมินทรัพยากรและเวลาในการ ปฏิบัติงาน สำนักงาน หน่วยงานและพนักงานสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่ เกี่ยวข้อง รวมถึงความเป็นอิสระจากลูกค้าสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีควรใช้แบบสอบถามมาตรฐาน ในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้าแต่ละราย ก่อนตัดสินใจรับงานหรือคงไว้ซึ่งงาน

ฐิติชญา นาวา (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า สำนักงานต้องกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติซึ่งออกแบบมาเพื่อให้สำนักงานมีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า สำนักงานจะ สามารถตอบรับงานและคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และรับงานที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจงได้ เมื่อสำนักงานมีขีดความสามารถในการปฏิบัติงานนั้นและมีความรู้ความสามารถ รวมถึงมีเวลาและ

ทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องได้และได้มีการพิจารณาถึงความซื่อสัตย์สุจริตของลูกจ้างและไม่มีข้อมูลที่น่าไปสู่อุปสรรคว่าลูกจ้างขาดความซื่อสัตย์สุจริต โดยสำนักงานจะต้องรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นในแต่ละสถานการณ์ก่อนที่จะตอบรับงานสำหรับลูกจ้างรายใหม่หรือเมื่อต้องตัดสินใจว่าจะตอบรับงานที่มีอยู่ต่อเนื่องไปหรือไม่ และเมื่อมีการพิจารณาการตอบรับงานใหม่ของลูกจ้างรายเดิม ซึ่งอาจทำได้โดยการสื่อสารกับผู้ให้บริการด้านวิชาชีพบัญชีแก่ลูกจ้างคนปัจจุบันหรือคนก่อนในเรื่องเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและการปรึกษาหารือบุคคลภายนอกอื่น การสอบถามจากบุคลากรอื่นของสำนักงานหรือบุคคลภายนอก เช่น ธนาคาร ที่ปรึกษาด้านกฎหมาย เป็นต้น และการตรวจสอบประวัติจากฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ในการตัดสินใจว่าจะคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกจ้างหรือไม่ นั้น รวมถึงการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นในการรับงานปัจจุบันหรือก่อนหน้านี้ และผลของเรื่องดังกล่าวที่อาจมีต่อการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์นั้นด้วย

ศิลปะพร ศรีจันทเพชร (2552, น. 26-28) ได้กล่าวให้แนวทางในการจัดทำนโยบายและกระบวนการการตอบรับและการรักษาความต่อเนื่องสำนักงานต้องรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นในแต่ละสถานการณ์ก่อนที่จะตอบรับงานสำหรับลูกจ้างรายใหม่ หรือเมื่อต้องตัดสินใจว่าจะตอบรับงานที่มีอยู่ต่อเนื่องไปหรือไม่ และเมื่อมีการพิจารณาการตอบรับงานใหม่ของลูกจ้างปัจจุบันกระบวนการสอบทานก่อนรับงาน รวมถึงการประเมินความเสี่ยง การพิจารณาความซื่อสัตย์สุจริตของลูกจ้าง ความรู้ความสามารถที่จำเป็น รวมทั้งการมีทรัพยากรและเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานให้เสร็จสมบูรณ์ การปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ รวมถึงการดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ และสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานได้

ศิลปะพร ศรีจันทเพชร (2552, น. 25-30) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกจ้าง ที่ออกแบบที่จะให้สำนักงานมั่นใจว่าสำนักงานจะรับงานสอบบัญชีกับลูกจ้างต่อเมื่อสำนักงานและผู้สอบบัญชีมีความรู้ความสามารถที่จะดำเนินการสอบบัญชีได้ รวมถึงเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานและสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณได้ รวมทั้งต้องพิจารณาความซื่อสัตย์สุจริตของลูกจ้าง นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรกำหนดให้สำนักงานได้รับข้อมูลที่จำเป็นในแต่ละสถานการณ์ก่อนที่จะรับงานสอบบัญชีจากลูกจ้างรายใหม่ หรือเมื่อตัดสินใจที่จะรับงานของลูกจ้างรายเดิม และถ้าพบว่าอาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในการรับงานจากลูกจ้าง สำนักงานควรระบุว่าเหมาะสมหรือไม่ที่จะรับงานนั้น รวมทั้งถ้ามีการระบุประเด็นแล้ว สำนักงานตกลงที่จะรับงาน สำนักงานควรจัดทำเอกสารบันทึกวิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าว และหากผู้สอบบัญชีได้ข้อมูลที่จะทำให้ปฏิเสธการรับงาน ก็ควรแจ้งให้สำนักงานทราบในทันที

เพื่อที่จะดำเนินการที่เหมาะสมต่อไป นอกจากนี้สำนักงานควรระบุสถานการณ์ที่หากสำนักงานได้รับข้อมูลดังกล่าวอาจทำให้ปฏิเสธการรับงาน นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรรวมถึงการพิจารณาความรับผิดชอบต่อวิชาชีพและกฎหมายสำหรับแต่ละสถานการณ์ และข้อกำหนดในการรายงานผู้ที่เกี่ยวข้อง และความเป็นไปได้ที่อาจจะถอนตัวจากงานสอบบัญชี

ปิยามาส เรื่องแสงรอบ และศิลปิน ศรีจันเพชร (2552, น. 83-95) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า ปัญหาและอุปสรรคใดที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ปัญหาและอุปสรรคในการไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนปฏิบัติงานมีดังนี้

1. ข้อจำกัดด้านระยะเวลาการเสนองาน ทำให้มีข้อจำกัดด้านการค้นหาข้อมูลข่าวสาร และในเรื่องของความเสียด้านความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร
2. ความสนิทสนมและความกังวลว่าจะสูญเสียลูกค้า
3. การรับงานฟังฟังความเห็นของผู้รับงาน โดยไม่มีภาระระบุขั้นตอนการปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจน
4. วัฒนธรรมองค์กรที่อาจให้ความสำคัญกับผลสรุปว่าจะรับงานหรือไม่รับ มากกว่าการเน้นถึงการหาข้อมูลข่าวสารและการปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอน ปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวมีโอกาสเกิดขึ้นน้อย เนื่องจากการตัดสินใจของสำนักงานจะต้องผ่านมติที่ประชุมของหุ้นส่วนสำนักงานทุกคน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับมติตัดสินใจของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเท่านั้น

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลปิน ศรีจันเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ การตัดสินใจที่จะตอบรับงานหรือคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ทั้งๆที่ทราบว่ามีประเด็นปัญหาที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการตรวจสอบและยังไม่ได้ดำเนินการแก้ไขใดๆ ก่อนรับงาน การละเลยหรือขาดการติดตาม/ติดต่อกับผู้สอบบัญชีคนก่อนและไม่ได้สอบถามมรรยาทของผู้สอบบัญชี กรณีรับงานลูกค้ารายใหม่ การที่สำนักงานให้ความสำคัญสนทนากับลูกค้าบริษัทที่ตรวจสอบมากเกินไป จนละเลยการปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ศิลปิน ศรีจันเพชร และเอกพล คงมา (2556, น. 32-43) ได้ทำการวิจัยและกล่าวว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะในแบบสอบถามประกอบด้วยคำถาม 9 ข้อ ผลการศึกษาพบว่าในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานและคาดว่าจะสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในระดับดี (ค่าเฉลี่ยในภาพรวม 3.85) แต่เมื่อแยกการวิเคราะห์ในเชิงรายละเอียด พบว่า องค์ประกอบด้านดังกล่าวสามารถแยกวิเคราะห์ได้เป็น 2 ประเด็นใหญ่ ๆ ได้แก่ การตอบรับลูกค้า และการคงไว้ซึ่ง

ความสัมพันธ์กับลูกค้า โดยคำถามด้านการตอบรับลูกค้ามีค่าเฉลี่ยคะแนนของคำถามแต่ละข้อในระดับดี แต่สำหรับด้านการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามีค่าเฉลี่ยคะแนนของคำถามแต่ละข้อในระดับพอใช้ถึงดีทั้งนี้อาจเป็นข้อสันนิษฐานได้ว่าผู้สอบบัญชีในสำนักงานขนาดเล็กหรือผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งมีสัดส่วนมากที่สุดในกลุ่มตัวอย่างอาจไม่ได้ให้ความสำคัญกับการจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติในการคงไว้ซึ่งงานและความสัมพันธ์กับลูกค้ามาแต่เดิม เช่น ไม่มีการบันทึกข้อมูลที่อาจเป็นเหตุให้สำนักงานปฏิเสธงานหากได้รับข้อมูลดังกล่าวก่อนหน้านั้นเป็นต้น ซึ่งข้อสันนิษฐานดังกล่าวสอดคล้องกับข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ โดยผู้ให้สัมภาษณ์บางท่านเสนอแนะว่าควรจัดให้มีการฝึกอบรมหรือฝึกปฏิบัติการ (Training and Workshop) ซึ่งประเด็นดังกล่าวคล้ายกับผลงานวิจัยด้านการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในมาเลเซีย (Aida Hazlin Ismail et al., 2008) ดังที่กล่าวไว้ข้างต้น

4. ทรัพยากรบุคคล สำนักงานต้องการออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ มีทักษะความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอมีขั้นตอนตั้งแต่การวางแผนกำลังคน การกำหนดคุณสมบัติของพนักงาน การรับคนเข้าทำงาน การพัฒนาความรู้ความสามารถของพนักงาน การประเมินผลและเลื่อนตำแหน่งพนักงาน โดยต้องเชื่อมโยงกับระบบคุณภาพของสำนักงาน ทรัพยากรบุคคลถือเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งต่อความสำเร็จของสำนักงาน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพจึงเน้นกระบวนการให้ได้บุคลากรที่มีทักษะความรู้ความสามารถ และความยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ โดยการพิจารณาในเรื่องการวางแผนกำลังคนให้สัมพันธ์กับปริมาณงานที่จะต้องปฏิบัติอย่างเหมาะสม แนวทางการสรรหาและคัดเลือกที่มีประสิทธิภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบในงานแต่ละงานให้เหมาะสม การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง การประเมินผลการปฏิบัติงาน และการบังคับใช้ นโยบายการควบคุมคุณภาพ

ฐิติชญา นาวา (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้เชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า สำนักงานมีบุคลากรที่มีทักษะ ความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่จำเป็น เพื่อการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพ ข้อบังคับและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และช่วยให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีสามารถเสนอรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นได้ เช่น มีความเข้าใจและประสบการณ์ในงานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน มีความเข้าใจในมาตรฐานทางวิชาชีพ ข้อบังคับและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีความเชี่ยวชาญด้านเทคนิคด้านการบัญชี

และการสอบบัญชีมีความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรม มีความสามารถในการใช้ดุลยพินิจยังผู้ประกอบวิชาชีพ และมีความเข้าใจนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน เป็นต้น โดยนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวจะต้องครอบคลุมถึงเรื่องการจัดการและการรักษาพนักงาน การประเมินผลการปฏิบัติงานความสามารถและการมีเวลาที่จะปฏิบัติงาน ทักษะความรู้ การพัฒนาด้านอาชีพ การเลื่อนตำแหน่งการให้ค่าตอบแทน และการวางแผนกำลังคน

กระบวนการในการจัดหาพนักงานอย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยให้สำนักงานคัดเลือกบุคคลที่มีความซื่อสัตย์สุจริตและมีศักยภาพในการพัฒนาทักษะความรู้และความสามารถที่จำเป็นในการปฏิบัติงานของสำนักงาน และมีคุณลักษณะที่เหมาะสมที่ช่วยให้บุคคลเหล่านั้นสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มศักยภาพ โดยทักษะความรู้ของบุคลากรนั้น สามารถพัฒนาได้หลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นการให้ความรู้ทางวิชาชีพ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพซึ่งรวมถึงการฝึกอบรมประสบการณ์การทำงาน การสอบแบบตัวต่อตัวโดยพนักงานที่มีประสบการณ์มากกว่า และการให้ความรู้เกี่ยวกับความเป็นอิสระที่ต้องดำรงไว้ นอกจากนี้ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การให้ค่าตอบแทน และการเลื่อนตำแหน่ง ยังช่วยให้เกิดการตระหนักถึงและการให้คุณค่ากับการพัฒนาและการดำรงไว้ซึ่งทักษะความรู้และการยึดมั่นในหลักของจรรยาบรรณในวิชาชีพด้วย

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 26-28) ได้ให้แนวทางเกี่ยวกับนโยบายและกระบวนการที่จะทำให้ทรัพยากรบุคคลเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมีประสิทธิภาพ สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้มั่นใจว่าสำนักงานมีบุคลากรที่เพียงพอ มีความรู้ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณ สำนักงานอาจกำหนดให้บุคคลที่รับผิดชอบด้านทรัพยากรบุคคล รวมทั้งการวางแผนจัดหาทรัพยากรบุคคล การให้คำปรึกษา

การประเมินผลการปฏิบัติงานและการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพข้อบังคับ และข้อกำหนดตามกฎหมายแผนปฏิบัติการฉบับนี้ให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ เช่น การกำหนดตารางเวลาในการพัฒนาด้านวิชาชีพภายในสำนักงาน การเก็บรักษาแฟ้มประวัติบุคคล (รวมถึงการยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระ หนังสือรับทราบเกี่ยวกับการรักษาความลับ และรายงานการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง) และการพัฒนาและจัดให้มีการประชุมพิเศษ

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 25-30) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานมีบุคลากรที่มีความรู้ที่เพียงพอ และสามารถที่จะปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณมาตรฐานวิชาชีพ กฎระเบียบ และข้อบังคับตามกฎหมายและออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์สำนักงานควรมอบหมายความรับผิดชอบในแต่ละงานสอบบัญชีแก่ผู้สอบบัญชี และจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน โดยต้องระบุบทบาท ความรับผิดชอบและความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีให้ชัดเจน และมีการ

สื่อสารไปยังผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชี ควรมั่นใจว่าทีมตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญ (ที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของทีมตรวจสอบ) มีความสามารถและมีศักยภาพที่จะทำงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด และออกรายงานการสอบบัญชีเหมาะสมกับสถานการณ์

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 83-95) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า การระบุนบทบาทของผู้สอบบัญชี ไร้ชัดเจน โดยหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบจะมีส่วนร่วมในการสอบทานกระดาษทำการและงบการเงิน ร่วมกับผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ออกรายงานรวมทั้งการปรึกษาหารือ และร่วมกันตัดสินใจในการแก้ไขปัญหาและประเด็นต่างๆ สำนักงานบางแห่งอาจมีการระบุไว้แต่ไม่ชัดเจน ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชี แต่ละคนในสำนักงานใช้วิจารณญาณสูงในการปฏิบัติงาน ซึ่งอาจทำให้มีความเห็นแตกต่างกันในสำนักงานเดียวกัน สำนักงานควรให้ความสำคัญกับขั้นตอน การประเมินผล เป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุด เนื่องจากจะทำให้สำนักงานทราบได้อย่างชัดเจนว่ามีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเพียงพอและทำให้ทราบถึงความสามารถของบุคลากรอย่างแท้จริงและเพื่อมั่นใจได้ว่าสำนักงานมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเพียงพอ และสามารถที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ และเพียงพอให้ผู้สอบบัญชีออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ ต้องให้ความสำคัญในทุกขั้นตอน ตั้งแต่การรับสมัครพนักงานที่มีความรู้ความสามารถและมีไหวพริบ นอกจากนี้ยังต้องเน้นการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องและการประเมินการปฏิบัติงานของพนักงานอย่างเป็นกลางเพื่อให้ได้พนักงานที่มีความรู้ความสามารถ ขั้นตอนการฝึกอบรมเป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดโดยให้เหตุผลว่าการพัฒนาบุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยกระตุ้น และทำให้ก้าวทันทั้งในด้านความรู้เกี่ยวกับวิชาการ รวมทั้งในเรื่องของมรรยาททางวิชาชีพ เทคนิคการตรวจสอบและวิธีการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ ปัจจุบันสำนักงานมีบุคลากร (Engagement Team) ที่เหมาะสมเพียงพอที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่า ยังไม่เพียงพอในส่วนของทีมงาน ซึ่งดูแลเรื่องการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีโดยเฉพาะ เพราะหากใช้บุคลากรจากทีมตรวจที่ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยก็จะไม่มีเวลาพอที่จะดำเนินการได้ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพได้

ณัชชาธิชัย จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ การขาดบุคลากรผู้ประสานงานเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน การที่จำนวนบุคลากรและความสามารถของบุคลากรที่รับผิดชอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานมีไม่เพียงพอ การที่บุคลากรยังไม่เข้าใจในวิธีการแปลงนโยบายไปสู่การปฏิบัติอย่างชัดเจน ซึ่งเป็นเหตุให้ไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ของสำนักงาน การที่ทรัพยากร

ต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการนำนโยบายการควบคุมคุณภาพสำนักงานไปปฏิบัติไม่เพียงพอ เช่น เครื่องมือ และวัสดุอุปกรณ์ต่างๆ และงบประมาณ

ศิลปพร ศรีจันทเพชร และเอกพล คงมา (2556, น. 32-43) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า คำถามจำนวน 5 ข้อในองค์ประกอบด้านทรัพยากรบุคคล พบคำตอบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจและคาดว่าจะสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในระดับดี(ค่าเฉลี่ยในภาพรวม 3.50) อย่างไรก็ตาม พบว่าค่าเฉลี่ยเริ่มเข้าใกล้ผู้ระดับพอใช้ และมีความคิดเห็นจากผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ถูกสัมภาษณ์ในประเด็นด้านทรัพยากรบุคคลอย่างหลากหลายมุมมองและน่าสนใจ เช่น บางรายให้ความเห็นว่า การจัดหาผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในปัจจุบันมีแนวโน้มหายากขึ้น เพราะผู้เรียนจบบัญชีส่วนใหญ่ไม่ชอบงานสอบบัญชีเพราะทำงานหนัก ส่วนใหญ่จะ去做เพื่อเก็บชั่วโมงฝึกงานขึ้นต่ำเพื่อให้ได้สอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือทำงานสอบบัญชีจนถึงระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสแล้วจึงเปลี่ยนงานอื่นที่เบากว่าและได้เงินเดือนสูงขึ้น จากเหตุดังกล่าวทำให้ในบางครั้งหัวหน้าสำนักงานจำเป็นต้องเลือกบุคคลที่สมัครใจมาทำงานก่อน โดยไม่คำนึงถึงความรู้ความสามารถในงานสอบบัญชี แล้วจึงจัดให้มีการฝึกอบรมภายหลัง นอกจากนี้บางรายให้ความเห็นว่าผู้สอบบัญชีอิสระส่วนใหญ่ทำงานประจำของตนเองอยู่แล้วและบางรายไม่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ทำให้การจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติในเรื่องทรัพยากรบุคคลให้ได้ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเป็นสิ่งที่ไม่สำคัญเท่าไรนัก ซึ่งข้อคิดเห็นทั้งหมดดังกล่าวผู้วิจัยเห็นว่าเป็นประเด็นที่ผู้สนใจสามารถนำมาต่อ ยอดในการทำงานวิจัยต่อไปได้

ชัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า เรื่องความรู้ความสามารถของบุคลากรเป็นสิ่งที่สำนักงานควรให้ความสำคัญที่สุด เพราะหากความรู้ความสามารถของบุคคลที่รับมาไม่เพียงพอต่อการปฏิบัติงานของสำนักงาน สำนักงานยังสามารถที่จะทำการอบรม หรือให้ความรู้แก่บุคคลนั้นๆ ให้เป็นไปตามที่ สำนักงานต้องการได้ นอกจากนี้ความรู้ความสามารถของบุคคลจะนำไปสู่ผลในการปฏิบัติงานว่ามีคุณภาพมากน้อยเพียงใดด้วย

5. การปฏิบัติงาน กำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กระบวนการทำงานของผู้สอบบัญชีตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผน การปฏิบัติงาน และการสรุปผลงาน โดยต้องมี EQCR (Engagement Quality Control Reviewer) หรือผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งไม่ใช่ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในงานนั้นๆ เพื่อเป็นผู้สอบทานในประเด็นสำคัญ ตลอดจนการปรึกษาหารือในกรณีที่มีความเห็นขัดแย้งกัน เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและบุคลากรปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพข้อบังคับและข้อกำหนดทางกฎหมายอย่าง

สมัคร และถูกต้อง สำนักงานและผู้สอบบัญชีต้องกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการปฏิบัติงาน ในเรื่องดังนี้ การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน การปรึกษาหารือ และความคิดเห็นที่แตกต่าง การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (EQCR)

จิตติชญา นาวา (2555) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้สำนักงานมีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ได้ปฏิบัติงานสอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพข้อบังคับและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และได้นำเสนอรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น โดยงานทุกงานต้องได้รับการวางแผนและมีการแจ้งให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานทราบเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับงาน เช่น ความรับผิดชอบของสมาชิกและหุ้นส่วนแต่ละคน วัตถุประสงค์ของงานและวิธีปฏิบัติงานโดยละเอียด เป็นต้น มีกระบวนการควบคุมงาน เช่น การติดตามความคืบหน้าของงาน และการพิจารณาความรู้และความสามารถของสมาชิกแต่ละคน เป็นต้น มีการสอบทานงานโดยบุคลากรที่มีประสบการณ์มากกว่า ในเวลาที่เหมาะสมและในขั้นตอนที่เหมาะสมระหว่างการปฏิบัติงาน มีการปรึกษาหารือที่เป็นไปอย่างเหมาะสมในเรื่องต่าง ๆ ที่ยากหรือที่มีข้อโต้แย้ง และในระหว่างการปฏิบัติงาน รวมถึงการนำข้อสรุปมาปฏิบัติและการแก้ไขความเห็นที่ขัดแย้ง ทั้งนี้ ต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานตรวจสอบโดยผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบที่มีความเที่ยงธรรมซึ่งได้รับการแต่งตั้งเพื่อทำการสอบทานในเรื่องต่าง ๆ เช่น การใช้ดุลยพินิจ ความเป็นอิสระ การปรึกษาหารือ และการจัดทำกระดาษทำการ เป็นต้น ตามลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตที่กำหนด ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดที่ต้องไม่ลงวันที่ในรายงานจนกว่าการสอบทานการควบคุมคุณภาพจะเสร็จสิ้นนอกจากนี้ยังเกี่ยวข้องกับการรวบรวมแฟ้มงานขึ้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ภายในเวลาที่ทันท่วงทีหลังจากที่รายงานเสร็จสิ้นแล้ว การคงไว้ซึ่งการรักษาความลับของข้อมูลในเอกสารหลักฐานของงานตลอดเวลา และการเก็บรักษาอย่างปลอดภัย ความสมบูรณ์ครบถ้วน ความสามารถในการเข้าถึง และความสามารถในการเรียกใช้เอกสารหลักฐานของงาน เพื่อหลีกเลี่ยงการคัดแปลงแก้ไขโดยไม่ได้รับอนุญาต หรือการสูญหายของเอกสารหลักฐานของงาน ทั้งนี้ ต้องจัดให้มีการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของงานซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของสำนักงานไว้เป็นระยะเวลาที่เพียงพอต่อความต้องการของสำนักงาน หรือตามที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้ด้วย

ศิลาพร ศรีจันทเพชร (2552, น. 25-30) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่า งานสอบบัญชีได้ตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพ กฎระเบียบ และข้อบังคับตามกฎหมายและเพียงพอให้ให้ผู้สอบบัญชีออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรประกอบด้วยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพงานสอบบัญชี การกำกับดูแลความรับผิดชอบ และการ

ตรวจทานความรับผิดชอบ โดยการตรวจทานนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรทำโดยผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า

ปิยามาส เรื่องแสงรอบ และศิลปิน ศรีจันเพชร (2552, น. 83-95) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า ปัญหาและอุปสรรคใดในทางปฏิบัติหากต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนเห็นว่า การตรวจสอบและระยะเวลาในการเผยแพร่งบการเงินมีระยะเวลาจำกัด และส่วนใหญ่เป็นช่วงเวลาเดียวกัน ซึ่งจะทำให้การสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก ถึงแม้ว่าระยะเวลาที่ใช้ในการสอบทานอาจเป็นเพียง 1 วันก็ตาม รวมทั้งประเด็นเรื่องขาดบุคลากรในการรับผิดชอบหน้าที่ดังกล่าว โดยเฉพาะบุคลากรระดับอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงาน

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลปิน ศรีจันเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ จำเป็นต้องลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีก่อนการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานจะเสร็จสิ้น เนื่องจากระยะเวลาการนำยื่นงบการเงินที่มีจำกัด การปฏิบัติงานให้เสร็จสมบูรณ์ก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก เพราะรายละเอียดของงานตามระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานมีมากขึ้น การออกรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ตามความเห็นของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน แม้ว่าจะเกิดความคิดเห็นที่แตกต่างระหว่างผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานกับผู้สอบบัญชี ซึ่งยังไม่ได้ข้อสรุปที่ชัดเจน ขาดการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานเมื่อการสอบทานดังกล่าวได้เสร็จสิ้นแล้ว การหาผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานที่เหมาะสม ทั้งในด้านความรู้ความสามารถและประสบการณ์เป็นไปได้ยาก ขาดการปรึกษาหารือที่เพียงพอและเหมาะสมในเรื่องต่างๆ ที่ยากหรือที่มีข้อโต้แย้งก่อนที่จะออกรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากระยะเวลาที่มีจำกัด เอกสารหลักฐานที่สำคัญในงานตรวจสอบเกิดการสูญหาย เนื่องจากปริมาณเอกสารที่มีมากและสถานที่เก็บมีไม่เพียงพอ

ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า การแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพจะเป็นประเด็นสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรค เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีขนาดเล็ก ทำให้การหาบุคคลดำรงตำแหน่งเป็นเรื่องยาก นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องของเวลาในการปฏิบัติงาน

6. การติดตามผล การติดตามผลเกี่ยวกับนโยบาย วิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่สำนักงานได้กำหนดไว้ เพื่อให้มีความเชื่อมั่นว่ามีระบบที่เพียงพอและการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ หรือการดูแลตัวสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีระบบขึ้นมากขึ้นและมีอย่างต่อเนื่อง สำนักงานสอบบัญชีต้องกำหนดบุคคลหรือระบบในการติดตามผลว่าข้อกำหนดต่างๆ ที่กล่าวมาทั้ง 5 ข้อ นั้น มีการปฏิบัติตามอย่างถูกต้องเหมาะสม ระบบติดตามผล จัดทำขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจว่า

นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานมีการออกแบบที่เหมาะสมและเพียงพอ และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ซึ่งทำให้การพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และการทำงานของบุคลากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น การติดตามผลแบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ การติดตามผลในระดับสำนักงาน และการติดตามผลในระดับงาน

ฐิติชญา นาวา (2555) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า สำนักงานต้องจัดให้มีกระบวนการติดตามผลที่ออกแบบมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมคุณภาพนั้นเกี่ยวข้อง เพียงพอ และมีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ โดยจัดให้มีการพิจารณาและประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานอย่างต่อเนื่อง โดยบุคคลที่ได้รับมอบหมายที่มีประสบการณ์และอำนาจหน้าที่ที่เพียงพอและเหมาะสม และต้องไม่เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องในการตรวจงานนั้น ทั้งนี้ ข้อบกพร่องที่พบจากระบบการติดตามผลต้องได้รับการประเมินผลและพิจารณาว่า เกิดขึ้นเนื่องจากระบบการควบคุมคุณภาพไม่เพียงพอ หรือเกิดขึ้นอย่างมีแบบแผนเกิดขึ้นซ้ำๆ หรือต้องได้รับการแก้ไขในทันที รวมทั้งต้องสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่พบนั้นพร้อมทั้งข้อเสนอแนะให้แก้ไขที่เหมาะสม

นอกจากนี้ สำนักงานยังต้องจัดให้มีการจัดการกับข้อร้องเรียนและข้อกล่าวหาทั้งจากภายในและภายนอกอย่างทันทั่วทั้งที่เกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานซึ่งรวมถึงการดำเนินการอย่างเหมาะสมต่อผลการสืบสวนเกี่ยวกับข้อร้องเรียนและข้อกล่าวหาเหล่านั้น

สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนดให้มีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมเพื่อเป็นหลักฐานเกี่ยวกับการดำเนินการในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานด้วย อย่างไรก็ตาม รูปแบบและเนื้อหาของเอกสารหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงการดำเนินการของแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจและปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงขนาดและจำนวนสาขา ของสำนักงาน และลักษณะและความซับซ้อนของการปฏิบัติงานและองค์กรของสำนักงาน นอกจากนี้ต้องกำหนดให้มีการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานเป็นระยะเวลาที่เพียงพอ เพื่อให้ผู้ที่ปฏิบัติงานติดตามผลสามารถประเมินการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานได้ หรือเป็นระยะเวลาตามที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 26-28) ได้ทำการวิจัยและสรุปให้แนวทางการติดตามนโยบายและกระบวนการของสำนักงานในการควบคุมคุณภาพรวมถึงกระบวนการ และรายงานการติดตามผล และการตอบข้อร้องเรียนและข้อกล่าวหา สำนักงานต้องกำหนดกระบวนการในการติดตามผล เพื่อให้มั่นใจว่านโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสอดคล้อง

เพียงพอ และมีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมอบหมายให้หุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งหรือหลายคน หรือบุคคลอื่นในสำนักงานที่มีประสบการณ์และอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสมกับความรับผิดชอบในกระบวนการติดตามผล ในกรณีที่เป็นสำนักงานขนาดเล็กผู้ประกอบการวิชาชีพภายนอกสำนักงานอาจให้บริการติดตามผล ซึ่งบุคคลเหล่านั้นมีคุณสมบัติเหมาะสมและเป็นไปตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ หรือสำนักงานอาจเลือกจะจ้างสำนักงานอื่นซึ่งเป็นพันธมิตรก็ได้การประเมินผล รวมถึงการประเมินในเรื่องการปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพ ข้อบังคับ และกฎหมายความเหมาะสมของรายงานของผู้สอบบัญชี มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและเพียงพอในเรื่องที่เป็นเรื่องยากหรือมีข้อโต้แย้งหรือไม่ งานที่ปฏิบัติมีเอกสารหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ และที่สำคัญ คือ การประเมินผลว่านโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานได้มีการนำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมหรือไม่

ศิลปิน ศรีจันทพร (2552, น. 25-30) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นว่า นโยบายของระบบการควบคุมคุณภาพเกี่ยวข้องกับกระตุ้นใจมีความเพียงพอ และดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีการพิจารณาและประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ รวมถึงมีการสุ่มตรวจทานเป็นระยะ โดยตรวจอย่างน้อยหนึ่งงานต่อหนึ่งผู้สอบบัญชี สำนักงานควรสื่อสารให้ผู้สอบบัญชี และบุคคลากรที่เกี่ยวข้องทราบเกี่ยวกับจุดอ่อนที่พบจากขั้นตอนการควบคุมคุณภาพ และแนะนำวิธีการแก้ไขที่เหมาะสม ข้อเสนอแนะวิธีการแก้ไขข้อบกพร่องที่เหมาะสม ประกอบด้วย

1. การใช้วิธีการแก้ไขที่เหมาะสมกับผู้สอบบัญชีและบุคคลากร
2. การสื่อสารสิ่งที่พบไปยังผู้ที่รับผิดชอบในการฝึกอบรมและผู้ที่พัฒนาวิชาชีพ
3. เปลี่ยนนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพ
4. การลงโทษทางวินัยแก่ผู้ที่ไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบาย และขั้นตอนของสำนักงาน โดยเฉพาะผู้ที่กระทำผิดซ้ำ

สำนักงานควรจัดให้มีนโยบาย และขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ระบุกรณีที่เกิดผลของขั้นตอนการควบคุมชี้ให้เห็นว่ารายงานสอบบัญชีอาจไม่เหมาะสมต่อสถานการณ์ระหว่างปฏิบัติงานสอบบัญชี นโยบายและขั้นตอนควรกำหนดให้สำนักงานระบุวิธีการปฏิบัติที่เหมาะสมต่อไปเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ กฎระเบียบและข้อบังคับด้านกฎหมาย และพิจารณาว่าต้องมีการขอคำแนะนำทางกฎหมายหรือไม่ สำนักงานควรสื่อสารผลที่ได้จากกระบวนการควบคุมคุณภาพอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง กับผู้สอบบัญชีและบุคคลากรรวมถึงหุ้นส่วนผู้จัดการ การสื่อสารนี้ควรมีความเพียงพอให้สำนักงาน และบุคคลากรมีการแก้ไขที่เหมาะสมอย่างทันที ตามที่ระบุไว้ในบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละคน ข้อมูลที่สื่อสารควรประกอบด้วย คำอธิบายขั้นตอนการควบคุม

คุณภาพที่ใช้ ข้อสรุปที่ได้จากขั้นตอนการควบคุม และคำอธิบายการค้อยคุณภาพที่เกิดขึ้นซ้ำๆหรือ มีนัยสำคัญ และวิธีการแก้ไข

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 83-95) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการติดตามผลการปฏิบัติงานในการสื่อสารผลที่ได้จากการปฏิบัติงานตามการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี คือ ควรมีการติดตามอย่างสม่ำเสมอเป็นระยะๆ อย่างน้อย ไตรมาสละ 1 ครั้ง ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติใดที่อาจทำให้ไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ตรวจพบ สรุปได้ดังนี้

1. วิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวต้องใช้ต้นทุนสูงมาก
2. ข้อจำกัดด้านบุคลากรที่จะมาแก้ไข
3. นโยบายและขั้นตอนที่กำหนดไว้ อาจไม่สามารถทำได้จริงในทางปฏิบัติ
4. ผู้ปฏิบัติงานขาดความเข้าใจ ซึ่งอาจเกิดจากปัญหาความพร้อมของบุคลากร หรือจากการสื่อสารที่ไม่มีประสิทธิภาพ
5. ระบบการประเมินผลไม่จูงใจให้เกิดการแก้ไขหรือบทลงโทษยังไม่เหมาะสม

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ การติดต่อสื่อสารกันภายในสำนักงานมีความล่าช้า การขาดบุคลากรที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการติดตามผลในสำนักงาน

ศิลปพร ศรีจันเพชร และเอกพล คงมา (2556, น. 32-43) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า องค์ประกอบด้านการติดตามผลในงานวิจัยนี้ประกอบด้วยคำถามจำนวน 13 ข้อ ผลการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามความรู้ความเข้าใจและคาดว่าจะสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในระดับพอใช้ (ค่าเฉลี่ยในภาพรวม 3.26) ซึ่งเป็นค่าเฉลี่ยในภาพรวมเพียงองค์ประกอบเดียวที่อยู่ในระดับพอใช้ ผู้วิจัยจึงได้ตั้งข้อสังเกตว่าองค์ประกอบดังกล่าวน่าจะถือเป็นประเด็นใหม่ที่ผู้สอบบัญชีในสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระยังไม่เข้าใจและไม่มั่นใจในการนำไปปฏิบัติใช้จริง ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในตารางที่ 2 ให้ข้อสังเกตได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามอาจยังไม่เข้าใจกับการประเมินผลการสื่อสารผลการประเมินและข้อบกพร่องที่พบ และการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบ ผู้วิจัยจึงมีคำถามไปยังผู้ให้สัมภาษณ์ในประเด็นดังกล่าว และได้รับคำตอบกลับมาบางส่วนว่าในอดีตที่ผ่านมาภายหลังการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีในสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระมักละเลยในเรื่องการประเมินและติดตามผลเพราะถือว่าได้ทำหน้าที่จบไปแล้ว ผู้สอบบัญชีจึงมักไม่มีหลักฐานที่ได้จากการประเมินข้อบกพร่องในงานที่ทำเพื่อนำไปสู่การวางแผนการปฏิบัติงานในปี

ถัดไป เมื่อเกิดเหตุการณ์ร้องเรียนและข้อกล่าวหา ผู้สอบบัญชีจึงมักไม่ได้รับความเป็นธรรม เนื่องจากขาดหลักฐานดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าข้อคำตอบสนับสนุนแนวคิดการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบด้านติดตามผลของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้เป็นอย่างดี เพราะนอกจากจะช่วยให้การทำงานสอบบัญชีมีความโปร่งใสและตรวจสอบได้แล้ว ยังจะทำให้แผนงาน

สอบบัญชีในปีถัดไปเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นนอกจากการถามความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพแล้ว ในส่วนท้ายของแบบสอบถามและการสัมภาษณ์ยังเปิดโอกาสให้ผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แสดงความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ เกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาปรับใช้งานจริง โดยมีผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ให้สัมภาษณ์หลายรายแสดงความคิดเห็นในมุมมองที่เหมือนกันบางประเด็น ที่น่าสนใจยกตัวอย่างเช่น

1. สนับสนุนการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพเพื่อเพิ่มคุณค่าและยกระดับงานวิชาชีพสอบบัญชี
2. อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติด้านการจัดทำเอกสาร (Documentation)
3. อาจต้องใช้เวลาเพิ่มมากขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี
4. อาจทำให้ต้นทุนการปฏิบัติงานงานสอบบัญชีสูงขึ้นเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับกิจการขนาดเล็กที่ค่อนข้างต่ำอยู่แล้ว และถ้าจำเป็นต้องขึ้นค่าธรรมเนียม ผู้ประกอบการจะรับค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ได้
5. อาจก่อให้เกิดแรงต้านจากพนักงานในภาระหน้าที่งานที่มากขึ้นกว่าเดิม และเกิดความอึดอัดใจ ไม่อยากทำงานในด้านการสอบบัญชีอีกนอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ให้สัมภาษณ์ได้ให้ข้อเสนอแนะโดยสรุปเป็นประเด็นต่าง ๆ ได้ดังนี้
6. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีส่วนช่วยประชาสัมพันธ์เพื่อสื่อสารให้เห็นความจำเป็นและประโยชน์ในด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมากกว่านี้โดยจัดให้มีการสัมมนาร่วมกับผู้ประกอบการขนาดเล็ก สำนักงานทำบัญชีและบุคคลทั่วไป
7. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรกำหนดวิธีปฏิบัติ “ขั้นต่ำ” ที่ผู้สอบบัญชีในสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ ที่จำเป็น “ต้องทำ” และ “ควรทำ” เพื่อให้ได้มาตรฐานเดียวกันเรียงตามลำดับความสำคัญเนื่องจากกรอบในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพค่อนข้างกว้าง ซึ่งจะมีส่วนช่วยไม่ให้เกิดข้อโต้แย้งหรือข้อร้องเรียนในภายหลัง
8. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีส่วนช่วยในการกำหนดค่าสอบบัญชีขั้นต่ำ หรือมีส่วนชี้แจงในการปรับค่าธรรมเนียมที่อาจสูงขึ้นเพื่อลดข้อสงสัยของผู้ประกอบการ
9. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรจัดอบรม การฝึกปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เพื่อเพิ่มความรู้ความเข้าใจในมาตรฐาน

10. ผู้สอบบัญชีควรมีเวลาในการปรับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพผ่านไปในระยะหนึ่ง ก่อนที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ จะเริ่มมีการตรวจสอบ

ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีการกำหนดให้มีผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ (Engagement Quality Control Review: EQCR) รวมถึงการติดตามผล ซึ่งจะเป็นตัวช่วยในการป้องกันในเรื่องของความเป็นอิสระ อีกทางหนึ่งมาตรฐานการควบคุมคุณภาพจะช่วยลดปัญหาดังกล่าวได้หากสำนักงานมีการปฏิบัติตามมาตรฐานจริง เพราะหากการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติทางด้านจรรยาบรรณ หรือมาตรการป้องกันอื่นๆ ซึ่งรวมถึงการกำหนดให้มีผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ และการติดตามผลนั้น เป็นเพียงแต่การกระทำเพื่อให้ “มีตามมาตรฐานกำหนด” นอกจากจะไม่ช่วยลดปัญหาดังกล่าวแล้ว ยังไม่ช่วยให้สำนักงานมีคุณภาพดีขึ้นแต่อย่างใด

2.2 วรรณกรรมทางการสอบบัญชี

จากการศึกษาวรรณกรรมทางการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องในปัญหาและอุปสรรค รวมไปถึงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี พบว่ามีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยแยกเป็นประเด็นดังนี้

2.2.1 การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ

จากงานวิจัยของ ปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทพร (2552) ซึ่งได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งไม่รวมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ในการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล (ISQC 1) ด้วยวิธีวิจัยเชิงคุณภาพโดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) พบว่า ประเด็นปัญหาและอุปสรรคสำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ คือ

1. ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงานจะพบปัญหาและอุปสรรคจากการที่มีบุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน และระยะเวลาที่มีจำกัด ซึ่งเกิดจากการกำหนดวันที่ต้องนำส่งงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ผู้รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี
2. ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ส่วนใหญ่เกิดจากปัญหาและอุปสรรคด้านลูกค้าเช่น การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน การกังวลเรื่องการสูญเสียลูกค้า และด้านระยะเวลาที่มีจำกัด ทำให้อาจจะเลยขั้นตอนการปฏิบัติงาน

3. ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ปัญหาและอุปสรรคที่พบจะเป็นข้อจำกัดด้านระยะเวลา ความสนิทสนมและความกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า ที่ทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าได้
4. ด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาและอุปสรรคที่พบคือ การที่ยังไม่มีการระบุบทบาทหน้าที่ของหุ้นส่วนสำนักงาน ผู้สอบบัญชี หรือเจ้าของไว้อย่างชัดเจน รวมทั้งมีบุคลากรไม่เพียงพอ หากมีการนำระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานตามมาตรฐานสากลมาปฏิบัติ
5. ด้านผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่พบปัญหาเกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานที่ต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงาน สอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นไปได้ยากเนื่องจากระยะเวลาตรวจสอบที่จำกัด
6. ด้านการติดตามดูแล ปัญหาและอุปสรรคคือ ข้อจำกัดด้านวิธีการ ระยะเวลาและบุคลากร รวมทั้งนโยบายหรือขั้นตอนที่สำนักงานกำหนดไว้อาจไม่สามารถปฏิบัติได้จริง

ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ศึกษาแนวคิดและเหตุผลของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพปัญหาและผลกระทบของสำนักงานสอบบัญชีจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษาไปพัฒนาเป็นข้อเสนอแนะในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติ จากการวิจัยเชิงคุณภาพที่ทำการรวบรวมความรู้จากเอกสารหลักฐานต่างๆ และการสัมภาษณ์บุคคลที่สังกัดอยู่ในหน่วยงานที่กำกับดูแลตามกฎหมาย ซึ่งได้แก่ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)

การปฏิบัติตาม 6 องค์ประกอบในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนั้น สำนักงานสอบบัญชีสามารถนำมาปรับใช้ได้เหมาะสม เนื่องจากทั้ง 6 องค์ประกอบมีอยู่ในมาตรฐานสอบบัญชีอยู่แล้ว เพียงแต่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) นำมารวบรวมไว้เป็นประเด็นหลักๆ เพื่อทบทวนและเน้นย้ำในเรื่องของการปฏิบัติงานเพื่อให้ผลงานการสอบบัญชี มีคุณภาพมากกว่า ซึ่งสำนักงานทุกแห่งมีการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานอยู่แล้ว อาจอยู่ในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง เช่น คู่มือการปฏิบัติงาน บางแห่งอาจไม่มีเป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีการปฏิบัติจริง หรือการสอบทานงานที่มีการปฏิบัติจริง แต่ไม่มีการกำหนดเป็นนโยบายหรือแนวทางปฏิบัติ เป็นต้น แต่เรื่องหลักที่สำคัญที่สำนักงานควรคำนึงถึงก่อน คือเรื่องโครงสร้างภายในสำนักงานเนื่องจากประเทศไทยมีความคุ้นเคยกับการสอบบัญชีด้วยตัวคนเดียว หรือการทำเป็นอาชีพเสริม แม้ปัจจุบันจะสามารถทำได้ยาก ผู้สอบบัญชีจึงควรประกอบอาชีพสอบบัญชีเป็นอาชีพหลักมากกว่า นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ยังเป็นธุรกิจภายในครอบครัวไม่ใช่ระบบหุ้นส่วนเหมือนอย่างเช่น Big4 ทำให้การเติบโตในธุรกิจสอบบัญชีเป็นไปได้ยากเนื่องจากพนักงานภายในสำนักงานรู้ว่าตำแหน่ง

สูงสุดที่ตน สามารถดำรงได้คือ ตำแหน่งพนักงาน ไม่สามารถที่จะเป็นหุ้นส่วนของสำนักงานได้ ทำให้มีความคิดที่จะลาออกจากสำนักงาน

สิ่งแรกที่สำนักงานควรทำในการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) นี้มาปฏิบัติ คือ ศึกษาและทำความเข้าใจในตัวมาตรฐานอย่างแท้จริง ซึ่ง ส่วนใหญ่สำนักงานยังไม่เข้าใจถึง จุดประสงค์ของมาตรฐานนี้ และเปรียบเทียบสำนักงานตนเองกับ Big4 ทำให้มองว่าตนเองไม่มีความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐาน ซึ่งแท้จริงแล้ว เนื่องจาก Big4 มีลูกค้าและพนักงานเป็นจำนวนมาก ส่งผลให้มีความเสี่ยงสูงเมื่อเทียบกับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ระบบภายในสำนักงานจึงต้องมีการออกแบบมาเพื่อให้สามารถจัดการและควบคุมความเสี่ยงจากการสอบบัญชีได้ ระบบจึงมีความซับซ้อนและมีกระบวนการที่ละเอียดในการตรวจเช็คหรือตรวจสอบการทำงานในขั้นตอนต่างๆ แต่สำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กไม่จำเป็นต้องเทียบเท่า Big4 เพราะมีลูกค้าและพนักงานน้อยกว่า ความเสี่ยงจึงย่อมน้อยกว่า ความซับซ้อนของระบบภายในน้อยกว่าจึงไม่จำเป็นต้องเทียบเท่า Big4

ฐิติชญาณ์ นาวา (2555) ศึกษาเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ เนื้อหาในการศึกษาค้นคว้าได้ศึกษาถึงความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งได้กำหนดให้สำนักงานต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน ที่ประกอบด้วยองค์ประกอบ 6 องค์ประกอบ ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงานและการติดตามผล

จากการศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 พบว่า

1. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจที่เพียงพอเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพทั้ง 6 องค์ประกอบ โดยมีความรู้ความเข้าใจอยู่ในระดับน้อยที่สุดในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับการติดตามผลและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีความรู้ความเข้าใจอยู่ในระดับน้อยในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ และมีความรู้ความเข้าใจอยู่ในระดับปานกลางในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานและการปฏิบัติงาน

2. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีทุกราย ไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในข้อที่ว่า สำนักงานจะต้องจัดการกับสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยใช้มาตรการป้องกันหรือถอนตัวออกจากงานนั้น

3. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีที่ประกอบการในรูปแบบบริษัทจำกัดมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานมากที่สุด อันดับสองเป็นผู้ที่ประกอบการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนจำกัดอันดับสามเป็นผู้ที่ประกอบการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ/คณะบุคคล และอันดับสุดท้ายเป็นผู้ที่ประกอบการในรูปแบบกิจการเจ้าของคนเดียว

4. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการ 11 - 15 ปี และมากกว่า 15 ปี มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพในเรื่องที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน และการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะน้อยกว่าผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการ 5 - 10 ปี

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2555) ศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย พบว่า ปัญหาที่พบในทางปฏิบัติจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1) มาใช้ในภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 2.70-3.36 โดยปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.36 รองลงมาคือ ปัญหาด้านการติดตามผล มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.11 และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.07 ตามลำดับ และเมื่อวิเคราะห์ปัญหาที่พบแยกตามกลุ่มตัวอย่างซึ่งผู้วิจัยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มดังกล่าวข้างต้น พบว่า กลุ่มระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า พบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการติดตามผล ตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับปัญหาที่พบในภาพรวมจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1) มาใช้ดังกล่าวข้างต้น อีกทั้งยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) และงานวิจัยของ ชัยลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553)

ในขณะที่กลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ พบว่าปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ตามลำดับ ซึ่งในระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเล็งเห็นปัญหาในด้านทรัพยากรบุคคลและปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานเช่นเดียวกันกับระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า แต่มีความคิดเห็นแตกต่างกันสำหรับปัญหาที่พบในอันดับ

ที่ 3 ของระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ คือ ปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ในขณะที่ระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าสังเกตเห็นปัญหาด้านการติดตามผลมากกว่า ทั้งนี้เนื่องจากระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าเป็นกลุ่มมีหน้าที่ในการร่วมกำหนดนโยบายวิธีการปฏิบัติงาน การมอบหมายงานและการสอบทานงานทั้งในส่วนการควบคุมคุณภาพสำนักงานโดยทั่วไปและคุณภาพของงานสอบบัญชี ดังนั้น จึงสังเกตเห็นความสำคัญของปัญหาด้านการติดตามผลเป็นหลัก เพราะหากการนำไปปฏิบัติซึ่งนโยบายหรือวิธีการปฏิบัติใดๆ แต่หากไม่มีการติดตามผล อาจทำให้สำนักงานปฏิบัติ ไม่เป็นไปตามแนวทางหรือมาตรฐานเดียวกัน แต่ระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลับให้ความสำคัญกับปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะมากกว่า โดยเฉพาะปัญหาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ระยะเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพอ แต่สำนักงานก็ยังพิจารณารับงานตรวจสอบนั้น ซึ่งผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเห็นว่าเป็นปัญหาสำคัญและทำให้ปริมาณงานเพิ่มขึ้นโดยไม่สัมพันธ์กับบุคลากรที่มีอยู่

ผู้ตอบแบบสอบถามได้ระบุผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน สอบบัญชีมาใช้ว่าส่งผลให้มีปริมาณงานที่เพิ่มมากขึ้น การทำงานมีความซับซ้อน โดยเฉพาะเรื่องเอกสารภายในที่จำเป็นจะต้องจัดทำเพื่อให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายในของสำนักงานนั้นๆ รวมทั้งต้องมีการจัดเตรียมข้อมูล รวมทั้งนโยบายหรือแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่เนื่องจากข้อจำกัดด้านทรัพยากรบุคคล ทำให้มองว่าสำนักงานสอบบัญชีของตนได้รับผลกระทบเล็กน้อย เพราะในแต่ละสำนักงานก็มีระบบการควบคุมภายในอยู่แล้ว เพียงแต่อาจมีการสื่อสารออกมาไม่ชัดเจนและไม่เคร่งครัดมากนัก ซึ่งเมื่อมีการกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและจะต้องมีหน่วยงานกำกับดูแล อย่างเช่น สำนักงาน ก.ล.ต. เข้าตรวจเยี่ยมและประเมินระดับการควบคุมคุณภาพสำนักงาน จึงส่งผลให้หลายสำนักงานต้องเร่งจัดระบบและเตรียมพร้อมก่อนการเข้าตรวจเยี่ยมดังนั้น จึงทำให้ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่คิดว่าปริมาณงานเพิ่มมากขึ้นจากเดิม เนื่องจากการจัดระบบให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC 1)

ผู้ตอบแบบสอบถามยังให้ข้อเสนอแนะในเรื่องของการปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานมีความตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำตามระบบ หรือ ควรมีการวางแผนและการสื่อสารนโยบายต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานอย่างชัดเจน อีกทั้งยังเสนอแนะว่าการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1) มาใช้ ควรนำมาปฏิบัติโดยเน้นเนื้อหามากกว่า

รูปแบบ เนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสารภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐานดังกล่าว

ดังนั้น จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า ปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ มีดังนี้ เช่น

1. ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงานจะพบปัญหาและอุปสรรคจากการที่มีบุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน
2. ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ส่วนใหญ่เกิดจากปัญหาและอุปสรรคด้านลูกค้าเช่น การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน ด้านระยะเวลาที่มีจำกัด ทำให้อาจจะเลยขั้นตอนการปฏิบัติงาน
3. ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ปัญหาและอุปสรรคที่พบจะเป็นข้อจำกัดด้านระยะเวลา ความสนิทสนม ที่ทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบาย
4. ด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาและอุปสรรคที่พบ คือ การที่ยังไม่มีการระบุนโยบายหน้าที่ของหุ้นส่วนสำนักงานฯ
5. ด้านผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น ปัญหาเกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานที่ต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงาน สอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานของผู้สอบบัญชี
6. ด้านการติดตามดูแล ปัญหาและอุปสรรคคือ ข้อจำกัดด้านวิธีการ ระยะเวลาและบุคลากร รวมทั้งนโยบายหรือขั้นตอนที่สำนักงานกำหนดไว้อาจไม่สามารถปฏิบัติได้จริง และสำนักงานทุกแห่งอาจมีการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานอยู่แล้ว อาจอยู่ในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง เช่น คู่มือการปฏิบัติงาน บางแห่งอาจไม่มีเป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีการปฏิบัติจริง หรือการสอบทานงานที่มีการปฏิบัติจริง แต่ไม่มีการกำหนดเป็นนโยบายหรือแนวทางปฏิบัติ เป็นต้น แต่เรื่องหลักที่สำคัญที่สำนักงานควรคำนึงถึงก่อน คือเรื่องโครงสร้างภายในสำนักงานเนื่องจากประเทศไทยมีความคุ้นเคยกับการสอบบัญชีด้วยตัวคนเดียว ปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงไปด้วย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า นโยบายของแต่ละสำนักงานเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งที่เป็นตัวกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการจัดสรรทรัพยากรบุคคลให้เพียงพอและเหมาะสมกับงานตรวจสอบนั้นๆ ซึ่งหากต้องการให้ปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติลดลงย่อมจะต้องแก้ไขจากต้นเหตุ นั่นคือ การบริหารจัดการภายในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง โดยการควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิดและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

2.2.2 งานศึกษาเกี่ยวข้องกับคุณภาพและความน่าเชื่อถือของผลงานผู้สอบบัญชี

ศิลปพร ศรีจันเพชร และเอกพล คงมา (2556) ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชี โดยส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาใช้เนื่องจากจะทำให้มาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีแนวโน้มเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และทำให้วิชาชีพสอบบัญชี ภูมิคุณค่ามากขึ้นกว่าเดิม อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีบางส่วนมีความคิดเห็นว่าการควบคุมคุณภาพใน องค์ประกอบบางส่วน เช่น ด้านการติดตามผล ยังเป็นสิ่งที่ต้องใช้เวลาทำความเข้าใจมากขึ้น โดย อาจจัดในรูปแบบการฝึกอบรมและการฝึกปฏิบัติการ ส่วนการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพทั้ง ฉบับมาปรับใช้งานจริงนั้น ในทางปฏิบัติจะพบว่าการจัดทำแผนงาน การจัดเตรียมเอกสารและการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีมากขึ้นกว่าเดิม ในขณะที่อำนาจต่อรองด้านการกำหนดค่าธรรมเนียม วิชาชีพยังคงเดิม โดยเฉพาะงานสอบบัญชีที่ได้รับการติดต่อจากบริษัททำบัญชี อาจส่งผลให้รายได้ จากวิชาชีพได้รับ ไม่คุ้มค่ากับต้นทุนที่เสียไป ซึ่งเหตุดังกล่าวอาจทำให้บั่นทอนกำลังใจผู้สอบบัญชี และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงาน และทำให้มีผู้สนใจในงานสอบบัญชีลดน้อยลง อีกทั้งการ สื่อสารไปยังเจ้าของกิจการและผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นผู้ทำข้อมูลต้นทางก็เป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นเพื่อให้ บุคคลดังกล่าวตระหนักถึงบทบาทของผู้สอบบัญชีต่อการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้

นอกจากการถามความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพแล้ว ในส่วนท้ายของ แบบสอบถามและการสัมภาษณ์ยังเปิดโอกาสให้ผู้ตอบแบบสอบถามได้แสดงความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ เกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาปรับใช้งานจริง โดยมีผู้ตอบ แบบสอบถามและผู้ให้สัมภาษณ์หลายรายแสดงความคิดเห็นในมุมมองที่เหมือนกันบางประเด็นที่ น่าสนใจ ยกตัวอย่างเช่น

1. สนับสนุนการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพเพื่อเพิ่มคุณค่าและยกระดับงานวิชาชีพ สอบบัญชี
2. อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติด้านการจัดทำเอกสาร (Documentation)
3. อาจต้องใช้เวลาเพิ่มมากขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี
4. อาจทำให้ต้นทุนการปฏิบัติงานสอบบัญชีสูงขึ้นเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับ กิจการขนาดเล็กที่ค่อนข้างต่ำอยู่แล้ว และถ้าจำเป็นต้องขึ้นค่าธรรมเนียม ผู้ประกอบการจะรับค่าจ่าย ดังกล่าวไม่ได้
5. อาจก่อให้เกิดแรงต้านจากพนักงานในภาระหน้าที่งานที่มากขึ้นกว่าเดิม และเกิดความอึดอัดใจ ไม่อยากทำงานในด้านการสอบบัญชีอีก

นงลักษณ์ พัฒนบัณฑิต และคณะ (2543) ศึกษาปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่าปัจจัยที่มีความสำคัญที่สุดในการเลือกใช้บริการสำนักงานบัญชี คือ คุณภาพของการให้บริการ เนื่องจากปัจจุบันผู้ประกอบการมักให้ความสำคัญกับข้อมูลทางบัญชีเพื่อนำมาช่วยในการตัดสินใจในการบริหารธุรกิจ อีกทั้งมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากและรวดเร็ว ดังนั้นข้อมูลทางบัญชีที่มีคุณภาพและรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์จึงเป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการต้องการ นอกจากนี้ยังมีปัจจัยในเรื่องของความเป็นระบบในการทำงานของสำนักงาน เพราะหากสำนักงานมีการทำงานที่เป็นระบบและมีขั้นตอนที่เป็นมาตรฐานแน่นอน จะส่งผลให้งานบริการนั้นมีความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ และตรงตามความต้องการของลูกค้า อีกทั้งทำให้ผู้รับบริการเกิดความเชื่อถือ และไว้วางใจงานบริการนั้นเป็นงานที่มีคุณภาพ ดังนั้น สำนักงานที่มีระบบการทำงานที่ดีย่อมเป็นที่ยอมรับของลูกค้าด้วยเช่นกัน

ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2545, อ้างถึงใน จักรพงษ์ รัตนะ, 2547) กล่าวว่า ธุรกิจขนาดย่อมโดย ส่วนใหญ่มักตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ซึ่งอาจไม่มีการมอบหมายงานตรวจสอบ และการแบ่งงานอย่างเพียงพอ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติงานตรวจสอบเพียงผู้เดียวโดยไม่มีผู้ช่วย หรือมีผู้ช่วยเพียงไม่กี่คน ในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีอาจมีความจำเป็นต้องขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมทั้งจากภายนอกและภายในสำนักงานเมื่อมีความจำเป็น หรือในกรณีที่ต้องอาศัยวิจารณ์คุณภาพในประเด็นการตรวจสอบที่มีความซับซ้อน หรือมีความผิดปกติ

สาวิตรี อ่องธรรมกุล (2547) ได้ศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี กับผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้แก่นักลงทุน ที่ปรึกษาทางการเงิน และสินเชื่อของธนาคารพาณิชย์โดยแบ่งพิจารณาเป็น 4 ลักษณะ ได้แก่

1. บทบาทการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี พบว่าผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินมีความคิดเห็นไม่เหมือนกันในประเด็นการตรวจสอบทุจริตที่ไม่มีสาระสำคัญ เพราะแม้ว่าผู้ใช้งบการเงินจะเข้าใจว่าไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชี แต่คาดหวังให้ผู้สอบบัญชีตรวจทุจริตทั้งที่มีสาระสำคัญและไม่มีสาระสำคัญ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเข้าใจว่าตนไม่ได้มีความรับผิดชอบถึงระดับนั้น
2. ความเข้าใจและความเชื่อถือได้ในรายงานการสอบบัญชี พบว่า ผู้ที่ใช้งบการเงินเห็นด้วยกับรายงานการสอบบัญชีที่ให้ความเชื่อมั่นในเรื่องของความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งน่าจะถือได้ว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักของการออกรายงานการสอบบัญชีและการตรวจสอบบัญชี แม้ว่าผู้ใช้งบการเงินบางส่วนยังมีความคาดหวังต่อรายงานสอบบัญชีมากกว่าที่ควรจะเป็นตามความคิดของผู้สอบบัญชี เช่น ความหมายของคำว่า “ถูกต้องตามที่ควร”

3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี พบว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยกับการที่ผู้สอบบัญชีต้องไม่ถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบและไม่ควรมีตำแหน่งผู้บริหารของสมาคมหรือมูลนิธิที่ตนเป็นผู้ตรวจสอบ

4. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ถูกฟ้องร้อง พบว่า ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับการชดใช้ค่าเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงินแบบไม่จำกัด เนื่องจากความผิดที่เกิดขึ้นอาจไม่ใช่ความผิดที่แท้จริงของผู้สอบบัญชี หรือเป็นการรับผิดชอบที่เกินกว่าเหตุ ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ แต่ไม่ได้ต้องการให้ชดใช้ค่าเสียหายแบบไม่จำกัด

นอกจากงานวิจัยข้างต้น วราภรณ์ ตันดิยทุธ (2549) ได้ทำการศึกษาระดับความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินต่อผู้สอบบัญชีในประเทศไทย 4 เรื่อง ได้แก่เรื่องความเชื่อถือได้ของงบการเงินและข้อมูลที่เกิดจากการเปิดเผยต่อสาธารณะชน เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เรื่องการค้นพบและรายงานการทุจริตและข้อผิดพลาดและเรื่องการควบคุมภายใน ซึ่งจากการศึกษาพบว่า เรื่องที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังจากผู้สอบบัญชีมากที่สุด 2 เรื่อง เรื่องแรกคือ ความเชื่อถือได้ของงบการเงินและข้อมูลที่เกิดจากการเปิดเผยต่อสาธารณะชน เนื่องจากความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลจะช่วยในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างถูกต้องมากขึ้น ส่วนอีกเรื่องหนึ่งคือ เรื่องการควบคุมภายใน เนื่องจากการควบคุมภายในเป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญที่จะส่งผลต่อความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน อีกทั้งผู้ใช้งบการเงินเชื่อว่าหน้าที่ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนและพัฒนาการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ดังนั้น จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า คุณภาพและความน่าเชื่อถือของผลงานผู้สอบบัญชีทำให้วิชาชีพสอบบัญชีมีคุณค่ามากขึ้นกว่าเดิมซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาถือปฏิบัติ ในทางปฏิบัติจะ พบว่า การจัดทำแผนงาน การจัดเตรียมเอกสารและการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีมากขึ้นกว่าเดิม ในขณะที่อำนาจต่อรองด้านการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพยังคงเดิม คุณภาพและความน่าเชื่อถือของผลงานผู้สอบบัญชีทำให้มีผลต่อปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดเนื่องจากปัจจุบันผู้ประกอบการมักให้ความสำคัญกับข้อมูลทางบัญชีเพื่อนำมาช่วยในการตัดสินใจในการบริหารธุรกิจ รวมถึงความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินต่อผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

2.2.3 งานศึกษาเกี่ยวข้องกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

ศิลปพร ศรีจันเพชร และเอกพล คงมา (2556) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ดีเพียงพออยู่แล้วสืบเนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและขอบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีอยู่

เดิม มีเพียงองค์ประกอบบางด้าน เช่น การติดตามผลที่อาจจำเป็นต้องให้ความรู้ให้การฝึกอบรมเพิ่มเติม

สมหวัง สุภโชคชัยวัฒนา และคณะ (2540) ได้ทำการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าปัจจัยที่มีความสำคัญที่สุดในการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 3 อันดับแรก คือ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี คุณภาพงานสอบบัญชี และความสามารถของผู้สอบบัญชี ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของ บริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่สำคัญที่สุด 3 อันดับแรก คือความไม่พอใจในคุณภาพงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่ยอมรับของบุคคลภายนอก และการขาดประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

สมใจ พัฒนกิจไพโรจน์ และคณะ (2542) ได้ทำการศึกษาความคาดหวังของบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับการรับรองงบการเงินของผู้สอบบัญชี พบว่า บุคคลภายนอกคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดชอบต่องบการเงินที่ตรวจสอบ โดยต้องตรวจสอบให้ถูกต้องตามที่ควรและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ในขณะที่บางกลุ่มเห็นว่า งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเปิดเผยไม่เพียงพอบางครั้งผู้สอบบัญชีทำงานในเชิงการค้ามากเกินไปทำให้สูญเสียความเป็นอิสระหรือบางครั้งไม่รับผิดชอบต่องบการเงินที่ตรวจสอบ โดยมีการแสดงข้อมูลที่ไม่ครบและมีการตกแต่งบัญชี นอกจากนั้นบุคคลภายนอกบางกลุ่มยังมีความคิดเห็นว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะไม่ค่อยมีความรับผิดชอบ

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า สืบเนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีอยู่เดิมถือเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมภาพ ฉบับที่ 1 มีเพียงองค์ประกอบบางด้าน เช่น การติดตามผลที่อาจจำเป็นต้องให้ความรู้ให้การฝึกอบรมเพิ่มเติม และงานวิจัยของ สมหวัง สุภโชคชัยวัฒนา และคณะ (2540) พบว่าปัจจัยที่มีความสำคัญที่สุดในการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี คุณภาพงานสอบบัญชี และความสามารถของผู้สอบบัญชี สอดคล้องกับ งานวิจัยของ สมใจ พัฒนกิจไพโรจน์ และคณะ (2542) พบว่าบุคคลภายนอกคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดชอบต่องบการเงินที่ตรวจสอบ โดยต้องตรวจสอบให้ถูกต้องตามที่ควรและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ

2.2.4 งานศึกษาเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน และการบริหารจัดการภายในสำนักงานสอบบัญชี

นลินรัตน์ เค่นคอนทราย (2547) ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง โดยศึกษาในมุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน กคต. พบว่า ลักษณะ

ของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่เกิดขึ้นมากที่สุด 3 ลักษณะคือ การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง การเพิ่มขนาดของระดับความผิดพลาดที่ยอมรับได้เพื่อให้รายงานนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ และการไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม ส่วนปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมากที่สุดคือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอและการรับรู้ถึงความมีประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชี ปัจจัยรองลงมาคือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและการเห็นว่าการปฏิบัติตามงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

จักรพงษ์ รัตนะ (2547) ได้ทำการศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร โดยแบ่งเป็น 4 ด้านคือ

1. ด้านการเงิน ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหาค่าธรรมเนียมของงานสอบบัญชีจากลูกค้า รองลงมาคือปัญหาการติดตามหนี้ กรณีลูกค้าค้างชำระค่าสอบบัญชี
2. ด้านลูกค้า ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหาระบบการควบคุมภายในขององค์กรลูกค้า และปัญหาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานด้านบัญชีของพนักงานบริษัทลูกค้าตามลำดับ
3. ด้านกระบวนการภายใน ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหาการสอบทานและควบคุมงานตรวจสอบโดยหัวหน้างาน ตามหลักการควบคุมคุณภาพบัญชี และปัญหารองลงมาคือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีของพนักงานสอบบัญชี
4. ด้านการเรียนรู้และการพัฒนา ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือปัญหาการพัฒนาความรู้และฝึกอบรมพนักงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ในเรื่องเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี การสอบบัญชี ประกาศ คำสั่ง และกฎระเบียบของหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานงานสอบบัญชี ปัญหารองลงมาอันดับที่ 2 คือ ปัญหาการส่งเสริมขวัญกำลังใจพนักงาน

นอกจากนี้ยังได้ศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งพบว่าปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีในแต่ละประเภทกล่าวคือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เช่น กิจการเจ้าของคนเดียว อาจไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบตามขั้นตอนตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รองทั่วไปกำหนดไว้ เมื่อเปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางหรือขนาดใหญ่ที่ต้องรักษามาตรฐานการตรวจสอบบัญชีเพื่อรักษาคุณภาพงานสอบบัญชี

อิสริยาศิริ พยัคติกุล (2544) ได้ศึกษาถึงแนวทางการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของสำนักกำกับดูแลธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ โดยศึกษาปัญหาในการนำนโยบายการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีไปปฏิบัติในทัศนะของราชการสำนักกำกับดูแลธุรกิจ พบว่า มีปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี มี 4 ประเด็น ได้แก่ การลงลายมือชื่อรับรองโดยไม่มีการตรวจสอบบัญชี หรือที่เรียกกันว่า “การรับจ้างลงลายมือชื่อ” หรือ “มือป็นรับจ้าง” ปัญหาผู้สอบบัญชีรุ่นใหม่ไม่กล้าปฏิบัติงานตรวจสอบเนื่องจากธุรกิจจำนวนมากไม่จัดทำบัญชีให้ได้มาตรฐาน ซึ่งส่งผลให้ไม่สามารถจัดหางบการเงินให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีได้ ปัญหาผู้สอบบัญชีบางส่วนไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และปัญหาการขาดแคลนผู้สอบบัญชี
 2. ปัญหาที่เกี่ยวกับทางด้านสมรรถนะ มี 4 ประเด็น ได้แก่ ปัญหาขาดแคลนทรัพยากรและบุคลากรจำนวนมากในกลุ่มงานของสำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ ปัญหากลุ่มงานของสำนักงานกำกับดูแลธุรกิจมีขีดความสามารถไม่เพียงพอ ขาดความเชี่ยวชาญและทักษะในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ปัญหาผู้บริหารในส่วนต่างๆ ขาดภาวะผู้นำและไม่มีความเข้มแข็งรวมทั้งเจ้าหน้าที่ขาดความกระตือรือร้นในการปฏิบัติงาน และปัญหาในการสื่อสารภายในหน่วยงาน
 3. ปัญหาที่เกี่ยวกับทางด้านการควบคุม มีเพียงประเด็นเดียวคือ ปัญหาในเรื่องของระบบการทำงาน ขาดความชัดเจน ทำให้ไม่เกิดความต่อเนื่องในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่
 4. ปัญหาที่เกี่ยวกับทางด้านความร่วมมือ และการต่อต้านการเปลี่ยนแปลง มี 2 ประเด็นคือปัญหาการดำเนินการตรวจสอบการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีของเจ้าหน้าที่ไม่มีความเสมอภาคกัน และปัญหาจากการที่เจ้าหน้าที่แต่ละคน ไม่ยอมรับและไม่ถือปฏิบัติแนวทางเดียวกัน
 5. ปัญหาที่เกี่ยวกับทางด้านอำนาจและความสัมพันธ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง มี 2 ประเด็น ได้แก่ ปัญหาอันเนื่องมาจากหน่วยงานของรัฐเป็นผู้กำกับดูแลผู้สอบบัญชีโดยตรง จึงมีขั้นตอนมาก ทำให้ไม่สามารถดูแลผู้สอบบัญชีได้ทั่วถึงและต่อเนื่อง และปัญหาการมีระบบเส้นสายผ่านเข้ามาทางผู้บังคับบัญชา หรือผู้บริหารระดับสูง
 6. ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับทางด้านความสนับสนุน และความผูกพันขององค์กรหรือบุคคลที่สำคัญ มีประเด็นปัญหาเดียว คือ ปัญหาแผนงานหรือโครงการต่างๆ ขาดการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง
- จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า การปฏิบัติงาน และการบริหารจัดการภายในสำนักงานสอบบัญชีลักษณะของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่เกิดขึ้นมากที่สุด 3 ลักษณะคือ การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง การเพิ่มขนาดของระดับความผิดพลาดที่ยอมรับได้เพื่อให้รายงานนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ และการไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม ต่างจากผลงานวิจัยของ จักรพงษ์ รัตนะ (2547) ที่ระบุว่าระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหาการสอบทานและควบคุมงานตรวจสอบโดยหัวหน้างาน ตามหลักการควบคุมคุณภาพบัญชี และปัญหารองลงมาคือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีของพนักงานสอบบัญชี สอดคล้องกับผลงานวิจัยของ อิศริยาศิริ พยัคติกุล

(2544) ที่ระบุว่าสำนักงานสอบบัญชีมีปัญหาขาดแคลนทรัพยากรและบุคลากรจำนวนมากในกลุ่มงานของสำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ ปัญหากลุ่มงานของสำนักงานกำกับดูแลธุรกิจมีขีดความสามารถไม่เพียงพอ ขาดความเชี่ยวชาญและทักษะในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ปัญหาผู้บริหารในส่วนต่างๆ ขาดภาวะผู้นำและไม่มีความเข้มแข็งรวมทั้งเจ้าหน้าที่ขาดความกระตือรือร้นในการปฏิบัติงาน และปัญหาในการสื่อสารภายในหน่วยงาน

2.2.5 ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ

ศิลปพร ศรีจันทเพชร และเอกพล คงมา (2556) ได้ทำการศึกษาระดับความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีผลบังคับใช้วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 ว่าจะสามารถนำไปปฏิบัติงานได้จริง และสำรวจปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในทางปฏิบัติในมุมมองของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีที่อยู่ในสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว การศึกษาใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามและการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบทั้ง 6 ด้าน ได้แก่ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงานและ (6) การติดตามผล โดยวิเคราะห์ข้อมูลและความคิดเห็นในประเด็นต่าง ๆ ที่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคและเป็นปัญหาต่องานสอบบัญชีหากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวมีผลบังคับใช้ ผลการศึกษาพบว่าส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ดีเพียงพออยู่แล้วสืบเนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีอยู่เดิม มีเพียงองค์ประกอบบางด้าน เช่น การติดตามผลที่อาจจำเป็นต้องให้ความรู้ให้การฝึกอบรมเพิ่มเติม

ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาใช้เนื่องจากจะทำให้มาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีแนวโน้มเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และทำให้วิชาชีพสอบบัญชีมีคุณค่ามากขึ้นกว่าเดิม อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีบางส่วนมีความคิดเห็นว่าการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบบางส่วน เช่น ด้านการติดตามผล ยังเป็นเรื่องที่ต้องใช้เวลาทำความเข้าใจมากขึ้น โดยอาจจัดในรูปแบบการฝึกอบรมและการฝึกปฏิบัติการ ส่วนการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพทั้งฉบับมาปรับใช้งานจริงนั้น ในทางปฏิบัติจะพบว่าการจัดทำแผนงาน การจัดเตรียมเอกสารและการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีมากขึ้นกว่าเดิม

ในขณะที่อำนาจต่อรองด้านการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพยังคงเดิม โดยเฉพาะงานสอบบัญชีที่ได้รับการติดต่อจากบริษัททำบัญชี อาจส่งผลให้รายได้จากวิชาชีพได้รับไม่คุ้มเท่ากับต้นทุนที่เสียไป ซึ่งเหตุดังกล่าวอาจทำให้บัณฑิตจบใหม่และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงาน และทำให้มีผู้สนใจในงานสอบบัญชีลดน้อยลง อีกทั้งการสื่อสารไปยังเจ้าของกิจการและผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นผู้ทำข้อมูลต้นทางก็เป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นเพื่อให้บุคคลดังกล่าวตระหนักถึงบทบาทของผู้สอบบัญชีต่อการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้ นอกจากนี้ การให้ความรู้ความเข้าใจ ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพและการกำหนดแนวทาง “ขั้นต่ำ” ที่ต้องปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพก็เป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีในสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระต้องการเช่นเดียวกัน ผลการศึกษาในงานวิจัยนี้เป็นประโยชน์สำหรับหน่วยงานพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพงานสอบบัญชี ตลอดจนสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระเพื่อให้ทราบถึงสถานะ ความรู้ ความเข้าใจและข้อเสนอแนะต่าง ๆ เพื่อปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีให้พัฒนาและมีประสิทธิภาพต่อไป

ข้อจำกัดของงานวิจัยนี้ได้แก่ กลุ่มตัวอย่างของผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ที่ถูกสัมภาษณ์ ส่วนใหญ่อยู่ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในต่างจังหวัดมีจำนวนน้อย ซึ่งอาจทำให้ผลสรุปที่ได้ อาจไม่ครอบคลุมทั้งหมดทั้งหมด และอาจทำให้ค่าการวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ ยกตัวอย่างเช่น ความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานและความสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง คลาดเคลื่อนไปจากเดิมอันเนื่องมาจากปัจจัยแฝงหลาย ๆ ปัจจัย เช่น การเข้าถึงเทคโนโลยี อินเทอร์เน็ตของสำนักงานต่างจังหวัดซึ่งต้องพึ่งพาข้อมูลและข่าวสารจากส่วนกลาง ความรวดเร็วในการรับทราบและทำความเข้าใจในข่าวสารและแนวปฏิบัติที่สำคัญจากสภาวิชาชีพบัญชี ตลอดจนจำนวนหลักสูตรอบรมที่สถานบันอบรมในต่างจังหวัดจัดให้มีขึ้นในเรื่องมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าว ซึ่งผู้ที่สนใจสามารถทำงานวิจัยเพื่อศึกษาในปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ได้ ในโอกาสต่อไป

นอกจากนี้ ยังมีงานวิจัยของ Ismail et al. (2008) ที่ดำเนินการวิจัยเกี่ยวกับการนำระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐาน ISQC 1 มาปฏิบัติงานจริงในสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศมาเลเซีย โดยมีวิธีวิจัยในรูปแบบการสัมภาษณ์กลุ่มเจาะจง (Focus Group Interview) กับผู้สอบบัญชี พบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการจัดให้มีการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เพื่อยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี อย่างไรก็ตามในประเทศมาเลเซีย ยังมีการประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวน้อยมาก ผู้สอบบัญชีหลายคนยังขาดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐาน และเรียกร้องให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการฝึกอบรมและฝึกปฏิบัติการ (Training and Workshop) ซึ่งถือเป็นเรื่องสำคัญสูงสุดที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้

ความเข้าใจในมาตรฐานดังกล่าว Yong and Mahzan (2013) ได้ดำเนินวิจัยด้านการปรับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ISQC 1 สำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศมาเลเซียเช่นเดียวกัน โดยใช้วิธีวิจัยในรูปแบบแบบสอบถามส่งไปยังผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีในมาเลเซีย พบว่า องค์ประกอบที่สำคัญและมีบทบาทอย่างมากในการปรับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ได้แก่ องค์ประกอบด้านทรัพยากรบุคคลและทรัพยากรขององค์กร โดยกล่าวได้ว่าระดับการศึกษาและประสบการณ์ของบุคลากรเป็นส่วนหนึ่งในด้านทรัพยากรบุคคลที่จะทำให้การปฏิบัติงานด้านการควบคุมคุณภาพประสบความสำเร็จ และทรัพยากรขององค์กร ได้แก่ วัฒนธรรมองค์กร เครื่องมือของสำนักงาน และทรัพยากรด้านการเงินเป็นส่วนสำคัญที่ผลักดันให้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพประสบความสำเร็จในประเทศไทย ฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี (2556) มีการสำรวจความคิดเห็นในเรื่องการปฏิบัติงานสอบบัญชี ภายหลังจากได้มีการชี้แจงเรื่องมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ในช่วงเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2555 และกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2556 ผลสรุปที่ได้พบว่า การประเมินความเสี่ยงในการรับงานถืออุปสรรคต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพในลำดับสูงสุด รองลงมา ได้แก่ การวางแผนงานตรวจสอบ ประสิทธิภาพและความต้องการของลูกค้า และการขอขึ้นยืนยันยอดคงเหลือต่าง ๆ จากลูกค้า ตามลำดับ นอกจากนี้ปัญหาที่ผู้สอบบัญชีพบในการปฏิบัติงานมากที่สุด ได้แก่ ความซับซ้อนและการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องของมาตรฐานการบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อบังคับต่าง ๆ รองลงมาได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพต่ำเกินไป งบประมาณของลูกค้าจัดทำมาไม่ถูกต้องและการขาดบุคลากรในการช่วยงานตามลำดับ

จากแนวคิดเกี่ยวกับปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระเป็นปัญหาและอุปสรรคในการนำนโยบายไปปฏิบัติ สรุปได้ว่าปัญหาที่พบ เช่น การจัดทำแผนงาน การจัดเตรียมเอกสาร และการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีมากขึ้นกว่าเดิม รวมทั้งระดับการศึกษาและประสบการณ์ของบุคลากรเป็นส่วนหนึ่งในด้านทรัพยากรบุคคลที่จะทำให้การปฏิบัติงานด้านการควบคุมคุณภาพประสบความสำเร็จ และการกำหนดนโยบายที่ไม่ชัดเจน ปัญหาด้านความไม่เพียงพอของบุคลากร ปัญหาการติดต่อสื่อสารภายในองค์กร ปัญหาด้านการเครื่องมือที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติไม่เพียงพอ และขาดความต่อเนื่องในการนำนโยบายไปปฏิบัติ ซึ่งปัญหาดังกล่าวล้วนแล้วแต่เป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้องค์กรอาจไม่ประสบผลสำเร็จในการปฏิบัติตามนโยบายการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กนั้นๆ ให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

2.2.6 งานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ

ปิยมาศ เรื่องแสงรอบ และศิลปะพร ศรีจันเพชร (2552) ได้ทำการศึกษาปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติหากนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง โดยการวิจัยดังกล่าวได้ใช้วิธีรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน กคต. ซึ่งไม่รวมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) พบว่า มีปัญหาและอุปสรรคโดยแบ่งตามองค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีได้ดังนี้

1. ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

โดยส่วนใหญ่ผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานมีการตระหนักถึงความรับผิดชอบเพียงพอแล้ว ส่วนปัญหาและอุปสรรคที่พบคือ การมีบุคลากรที่ไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน และระยะเวลาการทำงานที่มีจำกัด ทำให้ไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีเท่าที่ควร

2. ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้เกิดการละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ มาจากปัจจัยสองด้าน คือ ด้านลูกค้า เช่น การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน การกังวลเรื่องการสูญเสียลูกค้าและด้านระยะเวลาที่มีจำกัด ทำให้อาจละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงาน นอกจากเรื่องความเป็นอิสระแล้ว ยังอาจเกิดปัญหาในเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานที่รับผิดชอบในการตรวจสอบเพื่อป้องกันและลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้า เนื่องจากสำนักงานขนาดกลางและเล็กอาจมีบุคลากรไม่เพียงพอ

3. ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ปัญหาและอุปสรรคที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าคือข้อจำกัดด้านระยะเวลา ความสนิทสนม และความกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า

4. ด้านทรัพยากรบุคคล

ปัญหาและอุปสรรคที่พบส่วนใหญ่คือ การที่สำนักงานสอบบัญชียังไม่มีกระบวนการบทบาทหน้าที่ของหุ้นส่วนสำนักงาน ผู้สอบบัญชี หรือเจ้าของไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งยังมีบุคลากรไม่เพียงพอหากมีการนำระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานตามมาตรฐานสากลมาใช้ปฏิบัติ

5. ด้านผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี เกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานที่ต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี

เนื่องจากช่วงเวลาที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและกำหนดเวลาในการเผยแพร่งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนมีระยะเวลาจำกัดและส่วนใหญ่เป็นช่วงเวลาเดียวกัน จึงทำให้การสอบทานคุณภาพ

งานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก นอกจากนี้ยังมีปัญหาและอุปสรรคในเรื่องของความเพียงพอของบุคลากร โดยเฉพาะบุคลากรอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงาน รวมทั้งทำให้ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรสูงขึ้น เนื่องจากหากปฏิบัติตามระบบทำให้สามารถรับงานได้ลดลง หรือ ต้องผลักรงให้แก่ลูกค้าโดยการขึ้นค่าสอบบัญชี ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานต่อไปของสำนักงานสอบบัญชี

6. ด้านการติดตามดูแล

ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติสำหรับการติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการสอบทานคุณภาพสำนักงาน คือข้อจำกัดด้านวิธีการ ระยะเวลาและบุคลากรรวมทั้งอาจเกิดจากนโยบายหรือขั้นตอนที่กำหนดไว้อาจไม่สามารถปฏิบัติได้

นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวยังให้ข้อเสนอแนะสำหรับการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี โดยแบ่งเป็นประเด็นดังต่อไปนี้

1. สภาวิชาชีพบัญชีฯ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรจัดทำประชาพิจารณ์กับผู้ที่เกี่ยวข้องก่อนมีการประกาศบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี
2. สภาวิชาชีพบัญชีฯ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรจัดให้มีการอบรมแนวทาง วิธีปฏิบัติและขั้นตอนในการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี
3. สำนักงานสอบบัญชี อาจจัดให้มีการรวมกลุ่มกันเพื่อแบ่งปันทรัพยากรของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี หรือมีการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีร่วมกัน เพื่อช่วยลดภาระของต้นทุน และลดปัญหาเรื่องการขาดแคลนบุคลากร
4. สำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งควรวางแผนงาน รวมทั้งกำหนดระยะเวลาที่เหมาะสมในการดำเนินการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานสากลเพื่อให้สำนักงานมีความพร้อมและสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวได้ทันต่อการเริ่มบังคับใช้

นอกจากนี้ Sanusi (2007) กล่าวว่า ประเทศมาเลเซียเริ่มนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) ในกลางปี 2006 พบว่า มีข้อจำกัดสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากการประสบกับปัญหาในเรื่องของความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นในเรื่องของมาตรการ การควบคุมคุณภาพฉบับนี้ และสำหรับการประเมินความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐาน ISQC 1 ของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งนั้น จะมีการประเมินเป็นผลคะแนนตามระดับการให้ความสำคัญทั้งในด้านนโยบายและวิธีการปฏิบัติทั้ง 7 องค์ประกอบ (รวมเรื่องการจัดทำเอกสารเป็นอีกหนึ่งองค์ประกอบ) และแบ่งออกเป็น 5 ระดับที่แตกต่างกัน คือ

ระดับที่ 1 (91-100%)	หมายความว่า	สำนักงานมีการปฏิบัติตามมาตรฐานได้ดีเยี่ยม
ระดับที่ 2 (81-90%)	หมายความว่า	สำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานได้ดีเยี่ยมเพียงบางส่วน
ระดับที่ 3 (71-80%)	หมายความว่า	สำนักงานปฏิบัติได้ต่ำกว่ามาตรฐานที่วางไว้
ระดับที่ 4 (61-70%)	หมายความว่า	สำนักงานต้องมีการพัฒนาปรับปรุงบางส่วน
ระดับที่ 5 (0-60%)	หมายความว่า	สำนักงานต้องมีการพัฒนาปรับปรุงทั้งหมด

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า ประเด็นที่เป็นปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น คือ ขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชียังมีความซับซ้อน เช่น ในด้านของความรับผิดชอบในงานสอบบัญชี การควบคุมการปฏิบัติงาน เป็นต้น ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากสำนักงานสอบบัญชียังไม่มีข้อกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่ชัดเจน นอกจากนี้ยังรวมไปถึงข้อกำหนดจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะในเรื่องความเป็นอิสระซึ่งปัจจุบันบุคคลภายนอกได้ให้ความสำคัญมากขึ้น และอีกประเด็นหนึ่งคือ ความรู้ความสามารถของบุคลากรในสำนักงานที่ไม่เพียงพอในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เนื่องจากปัจจุบันสาขาวิชาชีพบัญชี มีการประกาศใช้มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีมากขึ้น บุคลากรในสำนักงานอาจไม่ได้รับการอบรมมาตรฐานใหม่ๆ เท่าที่ควรหากสำนักงานไม่ให้การสนับสนุน

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า งานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของ ปิยามาศ เรืองแสงรอบ และศิลปะพร ศรีจันเพชร (2552) พบว่า การมีบุคลากรที่ไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน โดยเฉพาะบุคลากรอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงานและระยะเวลาการทำงานที่มีจำกัด ทำให้ไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีเท่าที่ควร สอดคล้องกับงานวิจัยของ Sanusi (2007) กล่าวว่า ประเทศมาเลเซียเริ่มนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) ในกลางปี 2006 พบว่า ประเด็นที่เป็นปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้นคือความรู้ความสามารถของบุคลากรในสำนักงานที่ไม่เพียงพอในการปฏิบัติงานสอบบัญชีบุคลากรในสำนักงานอาจไม่ได้รับการอบรมมาตรฐานใหม่ๆ

ดังนั้นการศึกษานี้ จึงเน้นศึกษาปัญหา และผลกระทบในบางองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งได้แก่ด้านการปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน, การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน, การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน โดยศึกษาในมุมมองของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี

ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน (Accountability) หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพึงปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้

กรอบวิชาชีพ จากผลการประกอบวิชาชีพบัญชี โดยควรมีนโยบายในการปฏิบัติขั้นพื้นฐานของสำนักงานดังนี้

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็น หุ้นส่วนบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้กรอบวิชาชีพ

2.2.7 งานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน

ฐิติชญา นาวา (2555) จากงานวิจัยพบว่า ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง (ร้อยละ 61.29) โดยมีความรู้ความเข้าใจแต่ละเรื่องดังนี้

1. สำนักงานต้องจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานไว้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้แก่พนักงาน
2. ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีอายุงานมากกว่าสามารถสอบทานงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีอายุงานน้อยกว่าตนได้ คิดเป็นร้อยละ 61.29
3. สำนักงานต้องจัดให้มีการปรึกษาหารือกับบุคคลภายในหรือภายนอกสำนักงานที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ คิดเป็นร้อยละ 19.35
4. สำนักงานต้องมีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสำหรับงานตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนทุกงาน คิดเป็นร้อยละ 83.87
5. สำนักงานต้องไม่ลงวันที่ในรายงานจนกว่าการสอบทานการควบคุมคุณภาพจะเสร็จสิ้น คิดเป็นร้อยละ 45.16
6. สำนักงานมีการสอบทานการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญและข้อสรุปที่ได้จากการปฏิบัติงาน นอกเหนือจากการสอบทานงบการเงินหรือข้อมูลเรื่องอื่นและร่างรายงานด้วย คิดเป็นร้อยละ 87.10
7. การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีต่องานนั้นลดลง คิดเป็นร้อยละ 93.55
8. สำนักงานต้องให้ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบงานนั้น ประเมินความเป็นอิสระของสำนักงานด้วย คิดเป็นร้อยละ 6.45
9. สำนักงานต้องแต่งตั้งบุคลากรที่มีคุณสมบัติด้านเทคนิค รวมถึงสามารถให้คำปรึกษาได้เป็นผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน คิดเป็นร้อยละ 54.84
10. ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานจะต้องเป็นบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานในช่วงเวลาที่รับการสอบทาน รวมทั้งไม่มีส่วนร่วมในการตัดสินใจในงานแต่ละงานนั้น คิดเป็นร้อยละ 38.71

11. สำนักงานต้องจัดทำเอกสารหลักฐานที่แสดงว่าได้มีการปฏิบัติตามนโยบายในการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานแล้ว คิดเป็นร้อยละ 93.55
12. เมื่อมีความคิดเห็นที่ไม่ตรงกันเกี่ยวกับงานเกิดขึ้น สำนักงานจะต้องไม่ลงวันที่ในรายงานจนกว่าจะได้แก้ไขปัญหาดังกล่าวหมดไป คิดเป็นร้อยละ 74.19
13. สำนักงานต้องรวบรวมแฟ้มงานขั้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ภายในเวลาที่ทันท่วงทีหลังจากที่รายงานเสร็จสิ้นแล้ว คิดเป็นร้อยละ 16.13
14. สำนักงานต้องจำกัดการเข้าถึงเอกสารหลักฐานของงาน โดยไม่ได้รับอนุญาตหรือการสูญหายของเอกสารหลักฐานของงาน คิดเป็นร้อยละ 90.32
15. กระมลสิทธิ์ในเอกสารหลักฐานของงานเป็นกรรมสิทธิ์ของสำนักงาน บางครั้งอาจให้เอกสารหลักฐานคัดลอกมาจากเอกสารหลักฐานของงานแก่ลูกค้า คิดเป็นร้อยละ 54.84

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 26-28) การให้แนวทางสำหรับการประเมินผลการปฏิบัติงาน บทบาทที่สำคัญของหุ้นส่วน การวางแผน การควบคุมและการสอบทานงาน การปรึกษา การแก้ไขความเห็นที่ขัดแย้ง และผลการสอบทานคุณภาพงาน สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้มั่นใจว่าได้ปฏิบัติงานอย่างสอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมาย และสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานได้เสนอรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์ นโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวรวมถึงการส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบในการควบคุมงาน ความรับผิดชอบในการสอบทานงาน และควบคุมงานผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในฐานะที่เป็นผู้นำของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความรับผิดชอบในคุณภาพโดยรวมของงานแต่ละงาน และรับผิดชอบกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยการให้คำปรึกษาหารือที่เหมาะสม งานทุกงานที่รับผิดชอบต้องมีการวางแผน การควบคุม และการสอบทานตามมาตรฐานทางวิชาชีพและมาตรฐานของสำนักงานอย่างเพียงพอสำนักงานยังต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้มั่นใจว่ามี การปรึกษาหารือกันอย่างเหมาะสมในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง รวมทั้งจัดให้มีทรัพยากรอย่างเพียงพอในการปรึกษาหารืออย่างเหมาะสม และข้อสรุปจากการปรึกษาหารือได้มีการจดบันทึกและมีการปฏิบัติตามหากสำนักงานไม่สามารถจัดหาจากทรัพยากรภายในสำนักงานได้ สำนักงานอาจจัดหาจากแหล่งอื่นๆ รวมถึงสำนักงานอื่นซึ่งเป็นพันธมิตร หน่วยงานวิชาชีพ หรือสำนักงานที่มีความเชี่ยวชาญที่ให้บริการที่ปรึกษาตัวอย่างประเด็นที่ควรปรึกษาหารือ เช่น การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การทุจริตที่สงสัยหรือที่ค้นพบหรือความผิดปกติอื่นๆ การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารสำคัญข้อสงสัยในความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ความจำเป็นที่จะต้องเสนอรายงานอย่างมีเงื่อนไข การเสนอให้ปรับปรุงงบการเงินปีก่อนย้อนหลัง

การฟ้องร้องที่มีสาระสำคัญ ปัญหาในอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจ และประเด็นทางบัญชีหรือการสอบบัญชีที่สำคัญ เป็นต้น

ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552, น. 25-30) ได้วิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า 1) การขอคำปรึกษาหรือสำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่า มีการปรึกษาในประเด็นที่ยากหรือมีข้อโต้แย้ง มีทรัพยากรเพียงพอที่จะทำให้บุคลากรปรึกษาหารือได้ และต้องบันทึกลักษณะ ขอบเขต และข้อสรุป ไว้เป็นลายลักษณ์อักษร รวมทั้งมีการปฏิบัติตามข้อสรุปดังกล่าว และ 2) การสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานสำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน โดยกำหนดให้มีการตรวจทานคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีการใช้ดุลยพินิจ และจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งกำหนดกฎเกณฑ์ในการจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงิน หรือการให้บริการอื่น

ปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552, น. 83-95) ได้วิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า ปัญหาและอุปสรรคในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ตามแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง ในกรณีต่างๆ ดังนี้

1. กรณีที่เป็นสำนักงานเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietor) และไม่มีผู้เชี่ยวชาญ ผู้สอบทานคุณภาพการปฏิบัติงาน (Engagement Quality Control Reviewer: QCR) อาจเป็นผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่าจะมีต้นทุนการจ้างและบุคลากรไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้มีความรู้ความสามารถและมีความอาวุโสมีจำนวนจำกัด และส่วนใหญ่ก็สังกัดในสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ดังนั้น การใช้บุคลากรภายนอกก็ถือว่าเป็นข้อจำกัดอย่างมาก

2. กรณีที่เป็นสำนักงานที่มีหุ้นส่วนจำนวนสองถึงสามคน หุ้นส่วนผู้จัดการ อาจแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพการปฏิบัติงานจากหุ้นส่วน และพนักงานภายในสำนักงานผู้ให้สัมภาษณ์จำนวน 6 คน เห็นว่าการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบดังกล่าวให้แก่หุ้นส่วนและพนักงานภายในสำนักงานเพิ่มเติม จะทำให้แต่ละสายงานรับงานบริษัทจดทะเบียนได้ไม่มาก ราย เพราะต้องไปทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีผู้สอบทานงาน (Second Partner) ให้แต่ละสายด้วย และหากสายตรวจรับงานมากเกินไปอาจทำให้การสอบทานงานระหว่างกันไม่สามารถทำให้ทันเวลาได้ ดังนั้น เมื่อรับงานไม่ได้มากนัก รายได้ค่าสอบบัญชีอาจไม่สามารถคุ้มต้นทุนพนักงานได้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีระดับอาวุโส มีจำนวนน้อย ไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน ดังนั้น หากหุ้นส่วนหรือพนักงานที่ได้รับมอบหมายมีอาวุโสไม่เพียงพออาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ

ณัชชารีย์ จุรีย์โรจน์ และศิลาพร ศรีจันเพชร (2555) ได้วิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า การมอบหมายและการสอบทานงาน การมอบหมายงานไม่ตรงกับความสามารถของผู้ปฏิบัติ ขาดการสื่อสารไปยังผู้บริหารหลักและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้าที่ตรวจสอบเกี่ยวกับตัวบุคคลหรือบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบนั้น การมอบหมายงานให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบไม่เหมาะสม การมอบหมายหน้าที่ในการควบคุมดูแลและความรับผิดชอบในการสอบทานงานไม่เหมาะสม บุคลากรขาดความจงรักภักดีต่อสำนักงาน ทำให้จำนวนบุคลากรไม่เหมาะสมกับปริมาณงาน การพัฒนาวิชาชีพและการสื่อสาร ขาดการพัฒนาความรู้ใหม่ๆ เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ขาดการส่งเสริมให้บุคลากรเข้าร่วมกิจกรรมหรือสัมมนาทางวิชาชีพบัญชี ข้อสรุปที่ได้จากการปรึกษาหารือ ไม่ได้นำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชี การติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับนโยบายการติดตามผลภายในสำนักงานมีน้อยเกินไป

ศิลาพร ศรีจันเพชร และเอกพล คงมา (2556 น. 32-43) ได้วิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพด้านการปฏิบัติงานเป็นด้านที่มีเนื้อหามากที่สุด โดยในแบบสอบถามมีคำถามทั้งหมด 28 ข้อ ผลการวิเคราะห์คำตอบได้ข้อสรุปในภาพรวมว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจ และคาดว่าจะสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในระดับดี (ค่าเฉลี่ยในภาพรวม 3.78) ทั้งนี้ ส่วนหนึ่งของผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ถูกสัมภาษณ์ให้ความเห็นว่ามาตรฐานด้านการปฏิบัติงานก็คือการนำมาตรฐานการสอบบัญชีเดิมมาใช้นั่นเอง สำหรับการวิเคราะห์คำตอบในรายละเอียดพบว่า บางคำถามในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (Engagement Quality Control Review: EQCR) มีคะแนนค่าเฉลี่ยในระดับพอใช้ ซึ่งอาจเป็นข้อสังเกตได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามอาจยังไม่เข้าใจในเรื่องการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานเท่าที่ควร อีกทั้งมีผู้ตอบแบบสอบถามบางส่วน ซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระหรืออยู่ในสำนักงานขนาดเล็กได้ให้ความเห็นว่าบริษัทลูกค้าที่ตนตรวจสอบยังไม่เข้าข่ายที่จะต้องทำ EQCR

ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสอบบัญชี (ISQC 1) กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้น แต่ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจไม่สามารถสอบทานงานให้เสร็จสิ้นก่อนวันออกรายงานได้ ประเด็นดังกล่าวมีความสำคัญมาก โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีที่ใช้กระดาษเขียนมือจัดทำกระดาษทำการ เนื่องจากการลงวันที่ย้อนหลัง (Back Dated) สามารถทำได้ง่าย สำนักงานควรใช้วิธีแก้ไขโดยการสร้างวัฒนธรรมในสำนักงานให้ตระหนักถึงความสำคัญของ

การลงวันที่ตามความเป็นจริง ซึ่งตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้ได้แบ่งการสอบทานงานสอบบัญชีเป็น 2 ประเภทคือ การควบคุมคุณภาพงาน (EQCR) และการติดตามผล (Monitoring) ซึ่งการควบคุมคุณภาพงานหมายถึง การสอบทานในส่วนที่เป็นประเด็นหลักที่มีผลต่อการตัดสินใจแสดงความเห็นงบการเงิน ทั้งรายการที่มีสาระสำคัญ และรายการที่ใช้ดุลยพินิจเป็นหลัก (Hot File Review) ซึ่งต้องสอบทานให้เสร็จก่อนออกรายงานการสอบบัญชี

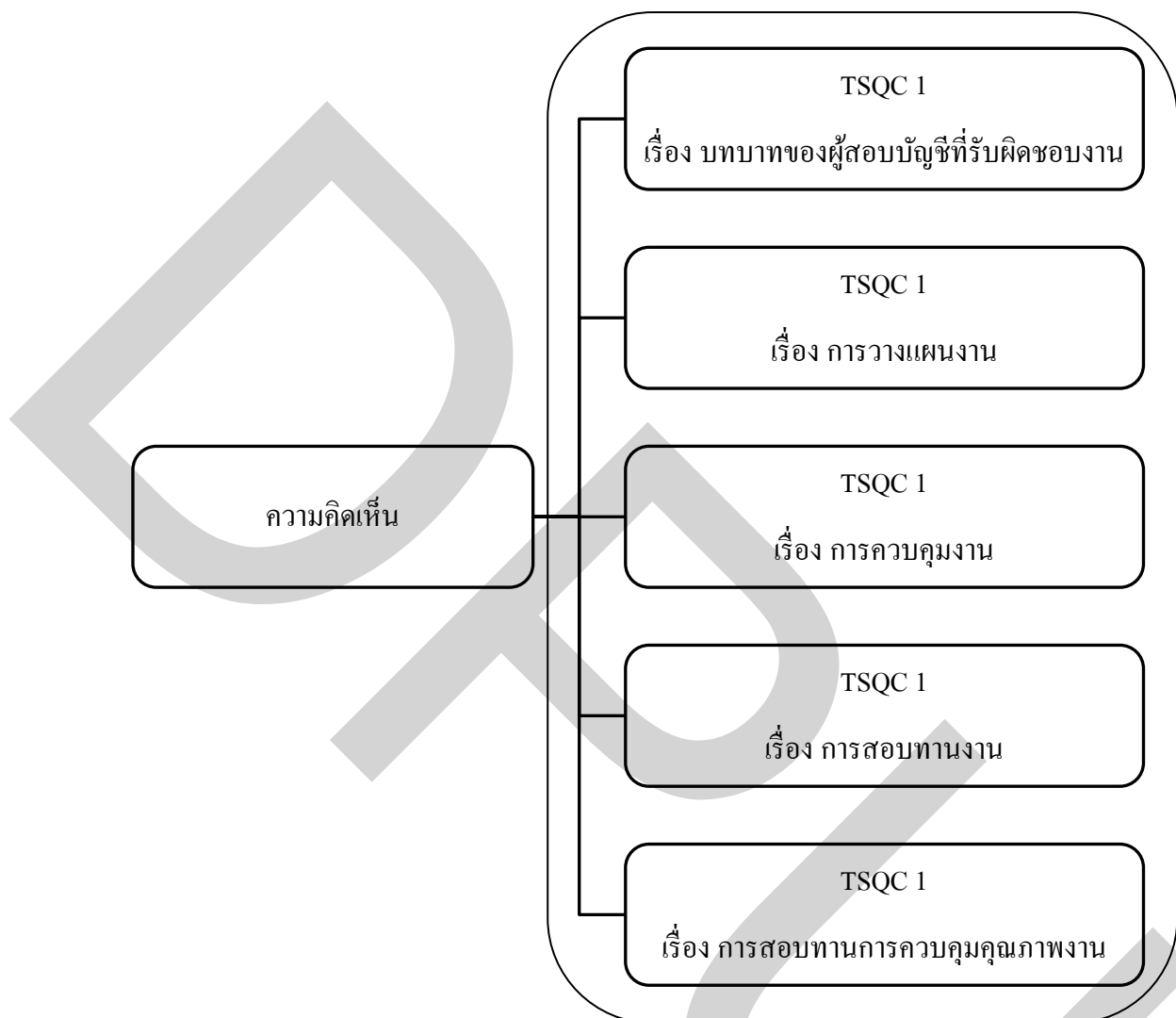
บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

3.1 กรอบแนวคิดของการวิจัย

การศึกษาถึงการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานเรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีวัตถุประสงค์หลักในการศึกษาถึงวิธีการปฏิบัติ อุปสรรค หรือผลกระทบอย่างไรในทางปฏิบัติ เพื่อประโยชน์ในการสร้างแนวทางในการควบคุมและปรับปรุงคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีด้วยการปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรฐานต่อไป อย่างไรก็ดีเพื่อให้เกิดความสอดคล้องและสามารถอธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่จะศึกษาถึงกับลักษณะความสัมพันธ์ของกลุ่มตัวแปรได้อย่างถูกต้อง และเป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ข้างต้นมากยิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงได้พัฒนากรอบแนวคิดดังภาพที่ 3.1 สืบจากความคิดเห็น การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ได้นำประเด็นต่างๆ ไปปฏิบัติมากขึ้นเพียงไร

Engagement Performance



ภาพที่ 3.1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

3.2 การรวบรวมข้อมูล

การศึกษานี้ศึกษาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ได้ทำการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)

1.1 โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) ผู้วิจัยจะทำการจัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างที่ได้จากการสุ่ม ซึ่งแบบสอบถามจะใช้เทคนิคในการวัดผลของข้อมูลแบบการจัดลำดับคะแนน (Rating) และคำถามในแบบสอบถามจะมีทั้งคำถามปลายปิดและปลายเปิด เพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะของคำถาม ผู้วิจัยได้จัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างโดยทางจดหมาย ซึ่งแบบสอบถามแต่ละชุดนั้นได้ถูกแนบด้วยซองจดหมายติดแสตมป์สำหรับตอบกลับมายังผู้วิจัยเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ตอบแบบสอบถามและทำให้แบบสอบถามที่กลับมายังผู้วิจัยมากขึ้น โดยใช้ระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลตั้งแต่วันที่ 19 มิถุนายน 2558 ถึงวันที่ 31 สิงหาคม 2558

1.2 การสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง ในเรื่องทั่วไป เช่น ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี โดยการสัมภาษณ์เป็นการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) เพื่อให้ทราบทัศนคติของผู้ให้สัมภาษณ์ เช่น ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพในการทำงานมากน้อยเพียงใด, ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ, จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ท่านคิดว่าจะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี), ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ เรื่องผลการปฏิบัติงาน เช่น ปัญหาและอุปสรรคใดที่ท่านคิดว่าเป็นประเด็นหลักในเรื่องของผลการปฏิบัติงาน, ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใด, ท่านคิดว่า การควบคุมงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีการปฏิบัติกันมากน้อยเพียงใด, เนื่องจากประเด็นในการปรึกษาหารือที่เกิดขึ้น ที่จะถือว่าเป็นเรื่องยากหรือง่ายนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคลในแต่ละสถานการณ์ ทำให้ไม่สามารถระบุประเด็นความยากง่ายในนโยบายและวิธีปฏิบัติได้ ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติเช่นไร เพื่อลดปัญหาดังกล่าว, มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้น แต่ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจไม่สามารถสอบทานงานให้เสร็จสิ้นก่อนวันออกรายงานได้ ท่านมีความเห็น

เกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างไร, ประเด็นดังกล่าวมีความสำคัญมากน้อยเพียงใด หากสำนักงานสอบทานงานไม่ทันเวลา หรือสำนักงานอาจจะบูรณสอบทานเป็นวันที่ก่อนออกรายงาน ทั้งๆ ที่สอบทานงานหลังวันออกรายงานนั้นท่านคิดว่าจะพบปัญหาและอุปสรรคใดในกรณีที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) มีการกำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ (โดยเฉพาะสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ)

เรื่องอื่นๆ เช่น เนื่องจากการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีจะเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้กับสำนักงานสอบบัญชี ท่านคิดว่าสภาวิชาชีพฯ หรือผู้มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องควรมีการดำเนินการอะไรบ้าง เพื่อเป็นการช่วยเหลือสำนักงานสอบบัญชีในประเด็นดังกล่าว, จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบถึงการดำเนินการว่ามีคุณภาพ ประสิทธิภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่นั้น ท่านคิดว่าจะมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลเพียงใด, เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการฯ ผู้ที่ทำหน้าที่ในการเข้าตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีท่านคิดว่าระบบหรือขั้นตอนในการเข้าตรวจเยี่ยม สำนักงานสอบบัญชีนั้นควรมีรูปแบบ วิธีการ และขั้นตอน อย่างไร, ภายหลังจากประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี(TSQC1) แล้ว ท่านคิดว่าสภาพการณ์ของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีโดยรวมจะเป็นอย่างไร

2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมจากหนังสือวารสาร สิ่งพิมพ์ เอกสาร รายงาน และข้อมูลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีแหล่งมาจากที่ต่างๆ ทั้งที่เป็นเอกสาร และเว็บไซต์บนระบบอินเทอร์เน็ต เช่น

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน

ปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552, น. 83-95) ได้กล่าวไว้ว่า จากการศึกษาปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลจากเอกสารทางบัญชี พบว่า ผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี การสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานมีปัญหาและอุปสรรคใดในทางปฏิบัติหากต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนเห็นว่า การตรวจสอบและระยะเวลาในการเผยแพร่งบการเงินมีระยะเวลาจำกัด และส่วนใหญ่เป็นช่วงเวลา

เดียวกัน ซึ่งจะทำให้การสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก ถึงแม้ว่าระยะเวลาที่ใช้ในการสอบทานอาจเป็นเพียง 1 วันก็ตาม รวมทั้งประเด็นเรื่องขาดบุคลากรในการรับผิดชอบหน้าที่ดังกล่าว โดยเฉพาะบุคลากรระดับอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงาน และปัญหาและอุปสรรคในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ตามแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง ในกรณีต่างๆ ดังนี้ กรณีที่เป็นสำนักงานเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietor) และไม่มีผู้เชี่ยวชาญ ผู้สอบทานคุณภาพการปฏิบัติงาน (Engagement Quality Control Reviewer: EQCR) อาจเป็นผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน เห็นว่าจะมีต้นทุนการจ้างและบุคลากรไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้มีความรู้ความสามารถและมีความอาวุโสมีจำนวนจำกัด และส่วนใหญ่ก็สังกัดในสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ดังนั้น การใช้บุคลากรภายนอกก็ถือว่าเป็นข้อจำกัดอย่างมากทำให้ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรสูงขึ้นเนื่องจากหากปฏิบัติตามระบบทำให้สามารถรับงานได้ลดลง หรือต้องผลักภาระให้แก่ลูกค้าโดยการขึ้นค่าสอบบัญชีซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการค้าดำเนินงานต่อไปของสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งระบบการประเมินผลไม่จูงใจให้เกิดการแก้ไขหรือบทลงโทษยังไม่เหมาะสม

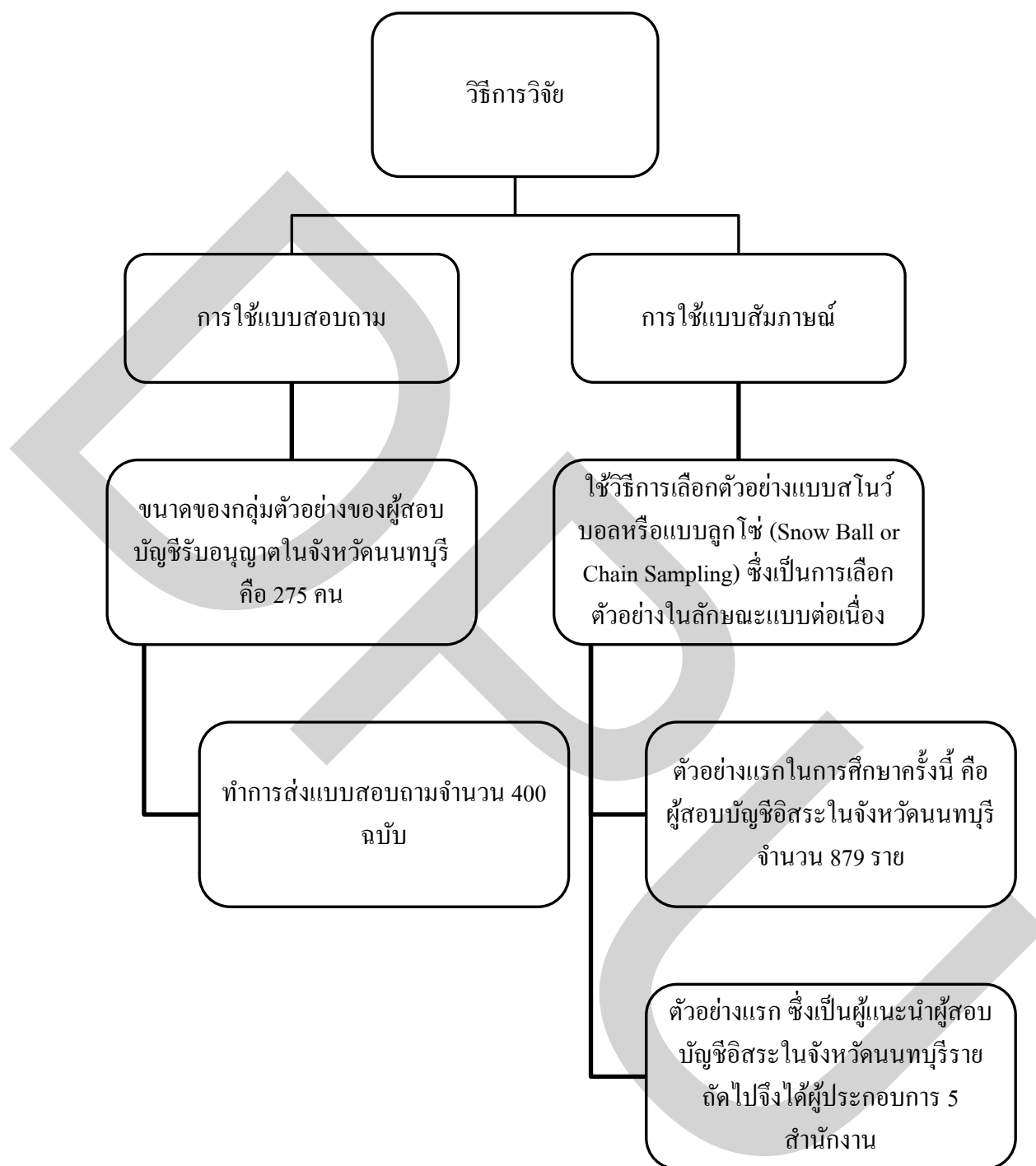
3.3 วิธีกรวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาในการปฏิบัติและผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน เรื่องบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน, การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน, การสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ทั้งนี้เพื่อให้ผู้สัมภาษณ์มีอิสระที่จะอธิบายแนวความคิดเห็นของตนเอง ซึ่งดำเนินการวิจัยโดยรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม (Questionnaire) จากนั้นนำผลที่ได้จากแบบสอบถามมาประมวลผลและวิเคราะห์เพื่อสรุปผลการกำหนดกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้

การวิจัยจากเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าจากหนังสือและเอกสารทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ วารสาร และเอกสารเผยแพร่ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน

วิธีการวิจัยทั้งสองลักษณะเพื่อให้ทราบถึงการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ด้านการปฏิบัติงาน มาใช้สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ในมุมมองของคณะอนุกรรมการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ และในมุมมองของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี โดยผู้วิจัยมีสมมติฐานว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ได้

ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน อย่างเหมาะสม จำนวนลูกค้ามีผลต่อการสอบทานงานตามหลักการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ผู้วิจัยได้จัดทำ Check list สอบถามเบื้องต้นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน, การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน, การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน เพื่อให้ทราบว่า ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับดังกล่าวในข้อใดอย่างไรบ้าง เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีมีขนาดของการดำเนินงานที่แตกต่างกัน จึงทำให้บางสำนักงานที่มีขนาดเล็กกว่าหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ไม่ได้นำมาตรฐานฉบับดังกล่าวมาอ้างอิงมาถือปฏิบัติ การสอบถามถึงการนำมาตรฐานฉบับดังกล่าวมาใช้ก่อนเข้าสัมภาษณ์จึงมีความจำเป็น เพื่อให้การสัมภาษณ์ตรงประเด็น และเพิ่มความเข้าใจในประเด็นที่สัมภาษณ์ เช่น สำนักงานได้มีการกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานให้ชัดเจนหรือไม่อย่างไรสำนักงานได้มีการพิจารณาตอบรับงานหรือไม่อย่างไร สำนักงานได้มีการรวบรวมข้อมูลธุรกิจที่ตรวจสอบหรือไม่อย่างไร เพื่อให้ผู้สัมภาษณ์และผู้ถูกสัมภาษณ์ทราบถึงขอบเขตของการสัมภาษณ์และวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับ ผู้วิจัยจึงได้มีการจัดทำวิธีการวิจัย ดังภาพที่ 3.2 เพื่อเป็นการสุ่มเลือกกลุ่มตัวอย่างการทำวิจัยในครั้งนี้



ภาพที่ 3.2 วิธีการวิจัย

3.4 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ศึกษาจากประชากรที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรี จำนวน 400 คน จากจำนวนประชากรตามรายชื่อผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 จำนวน 879 คน (สำนักพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดนนทบุรี, 2557) กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาอีกกลุ่มหนึ่งเพื่อการสัมภาษณ์คือผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 5 สำนักงาน จากจำนวนทั้งหมด 60 สำนักงาน (สำนักพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดนนทบุรี, 2557)

3.5 วิธีการสุ่มตัวอย่าง

ขนาดของกลุ่มตัวอย่างคำนวณได้จากสูตรของ Taro Yamane ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ความคลาดเคลื่อนไม่เกิน 0.05

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2}$$

โดยที่ n คือ ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง
N คือ จำนวนประชากรทั้งหมด
e คือ ความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้ ซึ่งเท่ากับ 0.05

(ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2555)

กลุ่มตัวอย่าง สำหรับการวิจัยครั้งนี้ กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรี จำนวน 879 คน โดยกำหนดให้ค่าความคลาดเคลื่อนคือ 0.05 ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% สามารถคำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างได้ดังนี้

$$n = \frac{879}{1 + 879(0.05 \times 0.05)} = 274.90$$

3.5.1 แบบสอบถาม ขนาดของกลุ่มตัวอย่างของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรี คือ 275 คน ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำการส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ฉบับ เนื่องจากผู้วิจัยคาดว่าอัตราการตอบกลับจะมีน้อยจึงได้เพิ่มจำนวนในการส่งแบบสอบถามเพื่อให้ได้การตอบกลับตามที่ได้คำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างของผู้สอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรี

3.5.2 แบบสัมภาษณ์ ใช้วิธีการเลือกตัวอย่างแบบสโนว์บอลหรือแบบลูกโซ่ (Snow Ball or Chain Sampling) ซึ่งเป็นการเลือกตัวอย่างในลักษณะแบบต่อเนื่อง โดยที่ตัวอย่างแรกจะเป็นผู้ให้คำแนะนำในการเลือกตัวอย่างถัดไป และมีการแนะนำต่อไปจนกระทั่งได้ขนาดตัวอย่างตามที่ต้องการ (เทพศักดิ์ บุญรัตพันธุ์, 2555: ออนไลน์) โดยตัวอย่างแรกในการศึกษาครั้งนี้ ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี จำนวน 879 ราย (สำนักพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดนนทบุรี, 2557) วิธีการเลือกผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีรายหนึ่งในจังหวัดนนทบุรีจากรายชื่อที่ได้มานั้นเป็นตัวอย่างแรก ซึ่งจะเป็นผู้แนะนำผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีรายถัดไป และจากการแนะนำผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีอย่างต่อเนื่องกันไปนี้เอง จึงได้ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 5 สำนักงาน จากจำนวนทั้งหมด 60 สำนักงาน (สำนักพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดนนทบุรี, 2557)

3.6 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

3.6.1 แบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งผู้วิจัยได้ออกแบบ แบบสอบถามโดยอาศัยข้อมูลจากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งแบบสอบถามออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามสำนักงานสอบบัญชีได้แก่ ตำแหน่งวุฒิการศึกษาสูงสุด และอายุของผู้ตอบแบบสอบถาม รูปแบบการประกอบกร ระยะเวลาที่ให้บริการงานบริการที่ให้แก่ลูกค้า จำนวนลูกค้าที่ให้บริการ จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีรวมถึงความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

ส่วนที่ 2 การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน มาปฏิบัติในสำนักงาน โดยมีเอกสารหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับดังกล่าว ได้แก่ การปฏิบัติตามมาตรฐานในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพที่ทำการศึกษาในครั้งนี้ คือ บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

ส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน เรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การวางแผนงาน การควบคุมงาน การสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

3.6.2 แบบสัมภาษณ์ ซึ่งผู้วิจัยได้ออกแบบสัมภาษณ์ แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) เพื่อทราบถึงทัศนะของผู้ให้สัมภาษณ์และทราบปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบการควบคุมคุณภาพ

งานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน โดยแบ่งแบบ สัมภาษณ์ออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 เรื่องทั่วไป ได้แก่ 1) ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในจังหวัด นนทบุรีโดยรวม มีคุณภาพมากน้อยเพียงใด 2) ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) มาปฏิบัติ 3) จากการที่สภา วิชาชีพบัญชี มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี(TSQC1) ท่านคิดว่า จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร(โดยเฉพาะสำนักงานสอบ บัญชีขนาดเล็ก) 4) ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ

ส่วนที่ 2 ผลการปฏิบัติงาน ได้แก่ 1) ปัญหาและอุปสรรคใดที่ท่านคิดว่าเป็นประเด็น หลักในเรื่องของผลการปฏิบัติงาน 2) ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีมีความ สม่่าเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใด 3) ท่านคิดว่า การควบคุมงานในสำนัก งานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีมีการปฏิบัติกันมากน้อยเพียงใด

3.7 การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่ได้ทำการเก็บรวบรวมมาจะถูกนำมาประมวลผลด้วยวิธีการทางสถิติ เพื่อใช้ ศึกษาตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย และผู้วิจัยนำมาใช้ในวิเคราะห์เชิงสถิติ ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูล สำหรับกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรีจะใช้วิธี Multivariate Analysis ในการ ทดสอบสมมติฐาน และข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถามจะนำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิง พรรณนา (Descriptive Statistics) อีกครั้ง เพื่ออธิบายระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุม คุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน เรื่องบทบาทของผู้สอบบัญชีที่ รับผิดชอบงาน, การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน, การสอบทานการควบคุม คุณภาพงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ประกอบด้วย ค่าความถี่ (Frequency) และ ค่าร้อยละ (Percentage) โดยใช้การวัดระดับการปฏิบัติตามมาตรฐาน และกำหนดเกณฑ์การให้ คะแนนในแต่ละข้อ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตรส่วนประมาณค่า (Rating Scales) ตาม แบบ ของ ลิเคิร์ต (Likert Scale) กำหนดการให้คะแนนการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงานเป็น 5 ระดับ (บุญชม ศรีสะอาด, 2543 น. 100-103) ดังนี้

ระดับการปฏิบัติ	ระดับคะแนน
มากที่สุด	5 คะแนน
มาก	4 คะแนน
ปานกลาง	3 คะแนน
น้อย	2 คะแนน
น้อยที่สุด	1 คะแนน

ระดับเกณฑ์การให้คะแนนค่าเฉลี่ยในแต่ละระดับนั้นให้สูตรการคำนวณ ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ช่วงความกว้างของข้อมูลในแต่ละชั้น} &= \frac{\text{คะแนนสูงสุด} - \text{คะแนนต่ำสุด}}{\text{จำนวนชั้น}} \\ &= \frac{5 - 1}{5} \\ &= 0.80 \end{aligned}$$

สามารถแปลความหมายของระดับระดับการปฏิบัติ ได้ดังนี้

ค่าเฉลี่ย	ระดับการปฏิบัติ
4.21 – 5.00	มากที่สุด
3.41 – 4.20	มาก
2.61 – 3.40	ปานกลาง
1.81 – 2.60	น้อย
1.00 – 1.80	น้อยที่สุด

การสัมภาษณ์ เป็นการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) เพื่อทราบทัศนะของ ผู้ให้สัมภาษณ์และทราบปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตาม มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน ซึ่งประกอบไปด้วยสาระสำคัญดังนี้

ความมีคุณภาพในการทำงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีมากน้อยเพียงใด และความพร้อมในการนำของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใดกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ ความคิดเห็นเกี่ยวกับ

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ที่ได้มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี) ความคิดเห็นว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคใดที่เป็นประเด็นหลักในเรื่องของผลการปฏิบัติงาน ความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีถึงเรื่องความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานมากนักน้อยเพียงใด ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีการปฏิบัติกันมากนักน้อยเพียงใด ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นในการปรึกษาหารือที่เกิดขึ้น ที่จะถือว่าเป็นเรื่องยากหรือง่ายนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคลในแต่ละสถานการณ์ ทำให้ไม่สามารถระบุประเด็นความยากง่ายในนโยบายและวิธีปฏิบัติได้ ความคิดเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติเช่นไรเพื่อลดปัญหาดังกล่าว ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้น แต่ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจไม่สามารถสอบทานงานให้เสร็จสิ้นก่อนวันออกรายงานได้ ความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าสำนักงานสอบทานงานไม่ทันเวลา หรือสำนักงานอาจจะระบุวันสอบทานเป็นวันที่ก่อนออกรายงาน ทั้งๆ ที่สอบทานงานหลังวันออกรายงานนั้นท่านคิดว่าจะพบปัญหาและอุปสรรคใดในกรณีที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) มีการกำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ(โดยเฉพาะสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีจะเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้กับสำนักงานสอบบัญชี ว่าสภาวิชาชีพฯ หรือผู้มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องควรมีการดำเนินการอะไรบ้าง เพื่อเป็นการช่วยเหลือสำนักงานสอบบัญชีในประเด็นดังกล่าวอย่างไร ความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าสภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบถึงการดำเนินการว่ามีคุณภาพประสิทธิภาพ และเป็นไป ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่นั้น จะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงใด ความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าสภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการ ผู้ที่ทำหน้าที่ในการเข้าตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีท่านคิดว่าระบบหรือขั้นตอนในการเข้าตรวจเยี่ยม สำนักงานสอบบัญชีนั้นควรมีรูปแบบ วิธีการ และขั้นตอน ควรเป็นอย่างไร ความคิดเห็นว่าภายหลังจากประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) แล้ว สภาพการณ์ของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี โดยรวมจะเป็นอย่างไร ความพร้อม ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชี

ให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน ข้อเสนอแนะในการเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและแนวทางในการลดปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน

คำถามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นคำถามปลายเปิดเพื่อให้ผู้สัมภาษณ์แสดงความคิดเห็นได้โดยไม่มีข้อจำกัดผู้วิจัยได้พัฒนาคำถามดังกล่าวจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง และจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยได้นำไปให้ผู้ชำนาญการด้านการสอบบัญชี ทบทวนคำถามดังกล่าวว่ามีความเข้าใจมากน้อยเพียงใด และได้นำมาปรับปรุงให้มีความเข้าใจและชัดเจนมากขึ้นการวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ จะเป็นการวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ(Logical Reasoning) เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ถึงข้อดี ข้อจำกัด วิเคราะห์ความเห็นปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน ไปปฏิบัติรวมถึงข้อเสนอแนะ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องทั่วไป

3.8 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

ผลของการวิจัยจะทำให้ทราบว่า มีปัญหาในทางปฏิบัติอะไรบ้างและมีข้อเสนอแนะใดในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ด้านการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะเรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน, การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ปัญหาและอุปสรรคในการวิจัยพร้อมกับการเสนอแนะแนวทางในการขยายผลการวิจัยในประเด็นที่ได้เพิ่มเติมจากการวิจัย เพื่อให้ผู้สนใจนำไปขยายผลในการวิจัยครั้งต่อไป หรือเป็นจุดเริ่มต้นของการค้นคว้าหาความรู้ใหม่ๆ

ผลลัพธ์ที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้วิจัยจะเปรียบเทียบผลการศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย (ณัชชาธิชัย จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2555) โดยผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี มาใช้ในประเทศไทย ซึ่งได้ทำการศึกษา

และรวบรวมข้อมูลโดยการทบทวนวรรณกรรมจากงานวิจัยและบทความ โดยเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามและสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและนำข้อมูลมาวิเคราะห์สถิติเชิงอ้างอิงโดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัยและวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ โดยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ ผลการศึกษาพบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุดจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในระดับภาพรวม 3 อันดับแรกคือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านการติดตามผล และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ ยังพบว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กได้รับผลกระทบเล็กน้อย เนื่องจากปริมาณงานและต้นทุนที่เพิ่มขึ้น

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยเรื่อง “มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี” ผู้วิจัยได้แบ่งผลการวิจัยออกเป็นสองส่วน ได้แก่ ผลสรุปจากการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ตอบแบบสอบถามและผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ การวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามสำหรับงานวิจัยเรื่อง “มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี” โดยขนาดกลุ่มตัวอย่างที่ส่งแบบสอบถามมีจำนวน 400 ชุด ได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวน 275 ชุด คิดเป็นร้อยละ 68.75 แบบสอบถามที่เก็บรวบรวมมาได้นั้นเป็นข้อมูลที่เพียงพอและน่าเชื่อถือ เนื่องจากเก็บรวบรวมมาได้มากกว่าร้อยละ 60 ของแบบสอบถามที่ต้องการทั้งหมด (บุญธรรม จิตอนันต์, 2540 : 91-92) โดยนำข้อมูลตัวอย่างที่เก็บรวบรวมมาได้จำนวน 275 คน ที่ผ่านการตรวจสอบคุณภาพแล้วมาทำการวิเคราะห์ ด้วยวิธีการทางสถิติตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยจะนำเสนอผลการวิเคราะห์ไว้ 2 ส่วนดังต่อไปนี้

4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน

4.3 ผลจากการสัมภาษณ์

4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา รูปแบบการประกอบอาชีพ ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ จำนวนลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน แสดงผลจำนวนและร้อยละ ดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม เพศ

เพศ	จำนวน	ร้อยละ
ชาย	121	44.0
หญิง	154	56.0
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.1 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ ประกอบไปด้วยเพศ ชาย และ หญิง ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย คือเป็นเพศหญิง ร้อยละ 56.0 และเพศชาย ร้อยละ 44.0

ตารางที่ 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม อายุ

อายุ	จำนวน	ร้อยละ
20-29 ปี	13	4.7
30-39ปี	104	37.8
40-49 ปี	121	44.0
50 ปีขึ้นไป	37	13.5
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.2 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ ส่วนใหญ่มีอายุอยู่ในช่วง 40-49 ปี มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 44.0 รองลงมาคือช่วงอายุ 30-39 ปี คิดเป็นร้อยละ 37.8อายุอยู่ในช่วง 50 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 13.5 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงอายุ 20-29 ปี คิดเป็นร้อยละ 4.7

ตารางที่ 4.3 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่าปริญญาตรี	-	-
ปริญญาตรีหรือเทียบเท่า	144	52.0
สูงกว่าปริญญาตรี	132	48.0
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.3 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ส่วนใหญ่มีการศึกษาปริญญาตรี มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 52.0 และการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 48.0

ตารางที่ 4.4 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม รูปแบบการประกอบการ

รูปแบบการประกอบการ	จำนวน	ร้อยละ
เจ้าของคนเดียว	133	48.4
นิติบุคคล	142	51.6
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.4 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ประกอบไปด้วยเจ้าของคนเดียว และ นิติบุคคล คือรูปแบบการประกอบการนิติบุคคล ร้อยละ 51.6 และรูปแบบการประกอบการเจ้าของคนเดียว ร้อยละ 48.4

ตารางที่ 4.5 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ

ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 5 ปี	109	39.6
5-10 ปี	116	42.2
10-15 ปี	33	12.0

ตารางที่ 4.5 (ต่อ)

ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
16-20 ปี	7	2.5
20 ปีขึ้นไป	10	3.6
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.5 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจอยู่ในช่วง 5-10 ปี มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 42.5 รองลงมาคือ ช่วงระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ น้อยกว่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 39.6 ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจอยู่ในช่วง 10-15 ปี คิดเป็นร้อยละ 12.0 ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจอยู่ในช่วง 16-20 ปี คิดเป็นร้อยละ 2.5 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ 20 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 3.6

ตารางที่ 4.6 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม จำนวนลูกค้าที่ให้บริการต่อปี

จำนวนลูกค้าที่ให้บริการต่อปี	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 50 กิจการ	26	9.5
51-100 กิจการ	31	11.3
101-150 กิจการ	41	14.9
151-200 กิจการ	53	19.3
201 กิจการขึ้นไป	124	45.1
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.6 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ส่วนใหญ่มีลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวน 201 กิจการขึ้นไป มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 45.1 รองลงมาคือ ช่วงลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวน 151-200กิจการ คิดเป็นร้อยละ 19.3 ลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวน 101-150กิจการ คิดเป็นร้อยละ 14.9 ลูกค้าที่ให้บริการต่อปีจำนวน 51-100กิจการ คิดเป็นร้อยละ 11.3 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงลูกค้าที่ให้บริการต่อปี จำนวน น้อยกว่า 50 กิจการ คิดเป็นร้อยละ 9.5

ตารางที่ 4.7 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	จำนวน	ร้อยละ
1-3คน	181	65.8
4-6คน	69	25.1
7-10คน	20	7.3
10คนขึ้นไป	5	1.8
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.7 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ส่วนใหญ่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 1-3คน ขึ้นไป มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 65.8 รองลงมาคือช่วงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 4-6คน คิดเป็นร้อยละ 25.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 7-10คน คิดเป็นร้อยละ 7.3 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 10คนขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 1.8

ตารางที่ 4.8 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
1-3คน	74	26.9
4-6คน	102	37.1
7-10คน	54	19.6
10คนขึ้นไป	45	16.4
รวม	275	100.0

จากตารางที่ 4.8 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ส่วนใหญ่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 4-6คน มากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 37.1 รองลงมาคือช่วงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 1-3คนคิดเป็นร้อยละ 26.9 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 7-10คน คิดเป็นร้อยละ 19.6 ส่วนกลุ่มตัวอย่างน้อยอยู่ในช่วงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 10คนขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 16.4

ตารางที่ 4.9 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจำแนกตาม ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน

ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน	ใช่		ไม่ใช่	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มีผลบังคับใช้เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป	269	97.8	6	2.2
2. ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพมี ขอบเขตการบังคับใช้ทั้งกับ สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มี ผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระ คนเดียว	255	92.7	20	7.3
3. ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่า องค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ มี 6 ด้าน	244	88.7	31	11.3
4. ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าการ ปฏิบัติและยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณ ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพ	257	93.5	18	6.5
5. ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าการ จัดทำแผนงานสอบบัญชี และ แนวทางการสอบบัญชี ถือว่าเป็นการ ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ	259	94.2	16	5.8

จากตารางที่ 4.9 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มีผลบังคับใช้เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ตอบว่าใช่ คิดเป็นร้อยละ 97.8 และตอบไม่ใช่ คิดเป็นร้อยละ 2.2

ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีขอบเขตการบังคับใช้ทั้งกับ สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระคนเดียว กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ตอบว่าใช่ คิดเป็นร้อยละ 92.7 และตอบไม่ใช่ คิดเป็นร้อยละ 7.3

ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ มี 6 ด้าน กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ตอบว่าใช่ คิดเป็นร้อยละ 88.7 และตอบไม่ใช่ คิดเป็นร้อยละ 11.3

ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าการปฏิบัติและยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณ ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ตอบว่าใช่ คิดเป็นร้อยละ 93.5 และตอบไม่ใช่ คิดเป็นร้อยละ 6.5

ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าการจัดทำแผนงานสอบบัญชี และแนวทางการสอบบัญชี ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ตอบว่าใช่ คิดเป็นร้อยละ 94.2 และตอบไม่ใช่ คิดเป็นร้อยละ 5.8

4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ประกอบด้วย ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ด้านการวางแผนงาน ด้านการควบคุมงาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน แสดงผลจำนวน ร้อยละค่าเฉลี่ยและ ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.10

ตารางที่ 4.10 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. สื่อสารไปยังผู้บริหารหลักและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้าเกี่ยวกับตัวบุคคลและบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานดังกล่าว	108 (39.3)	146 (53.1)	21 (7.6)	- -	- -	4.32	0.61	มากที่สุด
2. ความเข้าใจและประสบการณ์จริงในงานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน จาก การฝึกอบรมและการมีส่วนร่วมที่เหมาะสม	96 (34.9)	160 (58.2)	19 (6.9)	- -	- -	4.28	0.58	มากที่สุด
3. ความเข้าใจในมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	91 (33.1)	166 (60.4)	18 (6.5)	- -	- -	4.27	0.57	มากที่สุด
4. ความรู้และความเชี่ยวชาญด้านเทคนิค รวมถึงความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง	90 (32.7)	153 (55.6)	31 (11.3)	1 (0.4)	- -	4.21	0.64	มากที่สุด

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

ด้านบทบาทของผู้สอบ บัญชีที่รับผิดชอบงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการ ปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปาน กลาง	น้อย	น้อย ที่สุด			
5. ความรู้เกี่ยวกับ อุตสาหกรรมที่ เกี่ยวข้องที่ลูกค้า ดำเนินธุรกิจอยู่	101 (36.7)	149 (54.2)	25 (9.1)	- -	- -	4.28	0.62	มากที่สุด
6. ความสามารถในการ ใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ ประกอบวิชาชีพ และ ความเข้าใจนโยบาย และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับ การควบคุมคุณภาพ ของสำนักงาน	112 (40.7)	151 (54.9)	12 (4.4)	- -	- -	4.36	0.57	มากที่สุด
เฉลี่ย						4.28	0.47	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.10 พบว่า การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.28$, S.D. = 0.47) เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ความสามารถในการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ และความเข้าใจนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน ($\bar{X} = 4.36$, S.D. = 0.57) รองลงมาคือ สื่อสารไปยังผู้บริหารหลักและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า เกี่ยวกับตัวบุคคลและบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานดังกล่าว ($\bar{X} = 4.32$, S.D. = 0.61) ความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องที่ลูกค้าดำเนินธุรกิจอยู่ ($\bar{X} = 4.28$, S.D. = 0.62) ความเข้าใจและประสบการณ์จริงในงานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน จากการฝึกอบรมและการมีส่วนร่วมที่เหมาะสม ($\bar{X} = 4.28$, S.D. = 0.58) ความเข้าใจในมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ($\bar{X} = 4.27$, S.D.

=0.64) และความรู้และความเชี่ยวชาญด้านเทคนิค รวมถึงความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ($\bar{X} = 4.21$, S.D. = 0.64) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.11 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการวางแผนงาน

ด้านการวางแผนงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้รับการอธิบายสรุปเกี่ยวกับงานอย่างไร เพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่จะทำ	113 (41.1)	147 (53.5)	15 (5.5)	- -	- -	4.36	0.58	มากที่สุด
2. กระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง	116 (42.2)	142 (51.6)	17 (6.2)	- -	- -	4.36	0.60	มากที่สุด
3. กระบวนการต่าง ๆ ของการควบคุมดูแลการฝึกอบรมพนักงานและการสอนพนักงานแบบตัวต่อตัว	110 (40.0)	136 (49.5)	28 (10.2)	1 (0.4)	- -	4.29	0.66	มากที่สุด
4. การจัดบันทึกที่เหมาะสมเกี่ยวกับงานที่ทำแล้วและระยะเวลาและขอบเขตของการสอบทาน	115 (41.8)	142 (51.6)	17 (6.2)	1 (0.4)	- -	4.35	0.61	มากที่สุด

ตารางที่ 4.11 (ต่อ)

ด้านการวางแผนงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
5. กระบวนการต่าง ๆ ในการทำงานนโยบายและวิธีปฏิบัติให้เป็นปัจจุบัน	115 (41.8)	141 (51.3)	19 (6.9)	- -	- -	4.35	0.61	มากที่สุด
เฉลี่ย						4.34	0.49	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.11 พบว่า การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการวางแผนงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.34$, S.D. = 0.49) เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ กระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง ($\bar{X} = 4.36$, S.D. = 0.60) รองลงมาคือ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้รับการอธิบายสรุปเกี่ยวกับงานอย่างไร เพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่จะทำ ($\bar{X} = 4.36$, S.D. = 0.58) การจดบันทึกที่เหมาะสมเกี่ยวกับงานที่ทำแล้วและระยะเวลาและขอบเขตของการสอบทาน และกระบวนการต่าง ๆ ในการทำงานนโยบายและวิธีปฏิบัติให้เป็นปัจจุบัน ($\bar{X} = 4.35$, S.D. = 0.61) เท่ากัน และกระบวนการต่าง ๆ ของการควบคุมดูแล การฝึกอบรมพนักงานและการสอนพนักงานแบบตัวต่อตัว ($\bar{X} = 4.29$, S.D. = 0.66) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.12 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการควบคุมงาน

ด้านการควบคุมงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. การติดตามความคืบหน้าของงาน	164 (59.3)	99 (36.0)	12 (4.4)	- -	- -	4.55	0.58	มากที่สุด

ตารางที่ 4.12 (ต่อ)

ด้านการควบคุมงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
2. การพิจารณาทักษะความรู้และความสามารถของสมาชิกแต่ละคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าบุคคลเหล่านั้นมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานหรือไม่ มีความเข้าใจในคำสั่งที่ได้รับหรือไม่ และได้ปฏิบัติงานตามแนวที่ได้วางแผนไว้สำหรับงานนั้น	154 (56.0)	106 (38.5)	14 (5.1)	1 (0.4)	- -	4.50	0.61	มากที่สุด
3. การพิจารณาและตัดสินใจเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงาน การพิจารณาความสำคัญของเรื่องดังกล่าว และการปรับเปลี่ยนแนวที่ได้วางแผนไว้อย่างเหมาะสม	144 (52.4)	120 (43.6)	11 (4.0)	- -	- -	4.48	0.58	มากที่สุด

ตารางที่ 4.12 (ต่อ)

ด้านการควบคุมงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
4. การระบุเรื่องต่าง ๆ เพื่อการปรึกษาหารือหรือเพื่อการพิจารณาโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่าในระหว่างการปฏิบัติงาน	100 (36.4)	157 (57.1)	18 (6.5)	- -	- -	4.30	0.58	มากที่สุด
เฉลี่ย						4.46	0.45	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.12 พบว่า การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการควบคุมงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.46$, S.D. = 0.45) เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ การติดตามความคืบหน้าของงาน ($\bar{X} = 4.55$, S.D. = 0.58) รองลงมาคือ การพิจารณาทักษะความรู้และความสามารถของสมาชิกแต่ละคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่าบุคคลเหล่านั้นมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานหรือไม่ มีความเข้าใจในคำสั่งที่ได้รับหรือไม่ และได้ปฏิบัติงานตามแนวที่ได้วางแผนไว้สำหรับงานนั้น ($\bar{X} = 4.50$, S.D. = 0.61) การพิจารณาและตัดสินใจเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงาน การพิจารณาความสำคัญของเรื่องดังกล่าว และการปรับเปลี่ยนแนวที่ได้วางแผนไว้อย่างเหมาะสม ($\bar{X} = 4.48$, S.D. = 0.58) และการระบุเรื่องต่าง ๆ เพื่อการปรึกษาหารือหรือเพื่อการพิจารณาโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่าในระหว่างการปฏิบัติงาน ($\bar{X} = 4.30$, S.D. = 0.58) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.13 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงานด้านการสอบทานงาน

ด้านการสอบทานงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. ได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	101 (36.7)	162 (58.9)	12 (4.4)	- -	- -	4.32	0.55	มากที่สุด
2. ได้มีการนำเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ มาพิจารณาแล้ว	95 (34.5)	162 (58.9)	18 (6.5)	- -	- -	4.28	0.58	มากที่สุด
3. ได้มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและได้มีการจัดบันทึกและนำข้อสรุปที่ได้ไปปฏิบัติ	103 (37.5)	155 (56.4)	17 (6.2)	- -	- -	4.31	0.58	มากที่สุด
4. มีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของงานที่ทำ	84 (30.5)	147 (53.5)	44 (16.0)	- -	- -	4.15	0.67	มาก
5. งานที่ทำสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และมีการจัดบันทึกไว้อย่างเหมาะสม	96 (34.9)	161 (58.5)	18 (6.5)	- -	- -	4.28	0.58	มากที่สุด

ตารางที่ 4.13 (ต่อ)

ด้านการสอบทานงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
6. หลักฐานที่ได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่จะสนับสนุนรายงาน	112 (40.7)	148 (53.8)	15 (5.5)	- -	- -	4.35	0.58	มากที่สุด
7. ได้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการปฏิบัติงาน	116 (42.2)	142 (51.6)	17 (6.2)	- -	- -	4.36	0.60	มากที่สุด
เฉลี่ย						4.29	0.44	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.13 พบว่า การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการสอบทานงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.29$, S.D. = 0.44) เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ได้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการปฏิบัติงาน ($\bar{X} = 4.36$, S.D. = 0.60) รองลงมาคือ หลักฐานที่ได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่จะสนับสนุนรายงาน ($\bar{X} = 4.35$, S.D. = 0.58) ได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ($\bar{X} = 4.32$, S.D. = 0.55) ได้มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและได้มีการจดบันทึกและนำข้อสรุปที่ได้ไปปฏิบัติ ($\bar{X} = 4.31$, S.D. = 0.58) ได้มีการนำเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ มาพิจารณาแล้ว และงานที่ทำสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และมีการจดบันทึกไว้อย่างเหมาะสม ($\bar{X} = 4.28$, S.D. = 0.58) และมีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของงานที่ทำ ($\bar{X} = 4.15$, S.D. = 0.67) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.14 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

ด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน	ระดับการปฏิบัติ (ร้อยละ)					\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. ลักษณะของงาน รวมถึงขอบเขตที่งานนั้นเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ	133 (48.4)	111 (40.4)	31 (11.3)			4.37	0.68	มากที่สุด
2. การตรวจพบสถานการณ์หรือความเสี่ยงที่ไม่ปกติในงานหรือประเภทของงาน	107 (38.9)	108 (39.3)	36 (13.1)	24 (8.7)		4.08	0.93	มาก
3. การมีกฎหมายหรือข้อกำหนดที่กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน	123 (44.7)	127 (46.2)	24 (8.7)	1 (0.4)		4.35	0.65	มากที่สุด
เฉลี่ย						4.27	0.62	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.14 พบว่า การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ด้านการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.27$, S.D. = 0.62) เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกข้อ เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ การมีกฎหมายหรือข้อกำหนดที่กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ($\bar{X} = 4.35$, S.D. = 0.65) รองลงมาคือ ลักษณะของงาน รวมถึงขอบเขตที่งานนั้นเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ

(\bar{X} = 4.37, S.D. = 0.68) และการตรวจพบสถานการณ์หรือความเสี่ยงที่ไม่ปกติในงานหรือประเภทของงาน (\bar{X} = 4.08, S.D. = 0.93) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.15 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน	\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน	4.28	0.47	มากที่สุด
การวางแผนงาน	4.34	0.49	มากที่สุด
การควบคุมงาน	4.46	0.45	มากที่สุด
การสอบทานงาน	4.29	0.44	มากที่สุด
การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน	4.27	0.62	มากที่สุด
เฉลี่ย	4.33	0.36	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.15 พบว่า การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาที่ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด (\bar{X} = 4.33, S.D. = 0.36) เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ การควบคุมงาน (\bar{X} = 4.46, S.D. = 0.45) รองลงมาคือ การวางแผนงาน (\bar{X} = 4.34, S.D. = 0.49) การสอบทานงาน (\bar{X} = 4.29, S.D. = 0.44) บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (\bar{X} = 4.28, S.D. = 0.47) และการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (\bar{X} = 4.27, S.D. = 0.62) ตามลำดับ

4.3 ผลจากการสัมภาษณ์

ตารางที่ 4.16 คำถามเกี่ยวกับเรื่องทั่วไป

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
1. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพในการทำงานมากน้อยเพียงใด	1, 2, และ 4	- หากกล่าวถึงคุณภาพของสำนักงานในจังหวัดนนทบุรี หรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ขนาดของสำนักงานเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี จึงควรแบ่งตามขนาดของกิจการ เป็นผู้สอบบัญชีอิสระปฏิบัติงานคนเดียว หรือเป็นผู้สอบบัญชีที่มีสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้ช่วยไม่เกิน 10 คน และ ผู้สอบบัญชีที่มีสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้ช่วย 10 ขึ้นไป สำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้ช่วยหลายคน มีความเป็นไปได้ว่าจะมีคุณภาพในระดับหนึ่ง ส่วนสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีน้อย หรือ ผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว มีความเป็นไปได้ว่าจะไม่มีคุณภาพดี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยประกอบอื่นๆ อีก แต่ส่วนใหญ่สำนักงานที่มีผู้ช่วยผู้สอบน้อยรายหรือเป็นผู้สอบบัญชีอิสระปฏิบัติงานคนเดียวจะไม่ค่อยมีคุณภาพเท่าที่ควร เพราะบางสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีหนึ่งคนสามารถเซ็นรับรองงบการเงินได้มากถึง 200 บริษัท ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะสามารถตรวจสอบได้ครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ได้สอดคล้องกับงานวิจัยของ สมใจ พัฒนกิจไพโรจน์ และคณะ (2540) ที่กล่าวไว้ว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไม่ค่อยมีความรับผิดชอบ ส่งผลให้การตรวจสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลอาจไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
1. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพในการทำงานมากน้อยเพียงใด (ต่อ)	3	- สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีส่วนใหญ่จัดอยู่ในประเภทที่เรียกว่ากำลังพัฒนาเพื่อจะให้มีคุณภาพหรือมีศักยภาพในการทำให้มีคุณภาพมากกว่า เพราะผู้ใช้งบการเงินมีหลายระดับ ดังนั้นความสำคัญหรือความคาดหวังที่บุคคลภายนอกหรือหน่วยงานรัฐที่ใช้งบการเงินมองมาที่ผู้สอบบัญชีจึงแตกต่างกัน แต่ไม่ว่าระดับของการใช้งบการเงินจะแตกต่างกันอย่างไร คุณภาพในการทำงานควรเท่าเทียมกัน เพราะปฏิบัติตามมาตรฐานเดียวกันและตามมาตรฐานวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อให้แน่ใจว่าการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 และ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220
	5	- ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพในการทำงานมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ ดังนี้ อันดับหนึ่งที่หนึ่ง คือ ปัจจัยด้านลูกค้ำ ซึ่งปัจจัยลูกค้ำที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมาก เช่น การที่ผู้บริหารของกิจการขาดความโปร่งใสในการบริหารงาน การที่ลูกค้ำมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่น่าเชื่อถือและการที่ลูกค้ำไม่เปิดเผยข้อมูลที่ไม่ได้แสดงในงบการเงินให้ผู้สอบบัญชีทราบอันดับรองลงมา อันดับสองคือ ปัจจัยด้านสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด คือ การที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ยากต่อความเข้าใจและการนำมาปฏิบัติ การขาดประสิทธิภาพ

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
1. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพในการทำงานมากน้อยเพียงใด (ต่อ)	5 (ต่อ)	<p>ในการเผยแพร่และทำความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชี อันดับที่สาม คือ ปัจจัยด้านสำนักงาน ซึ่งปัจจัยที่จะมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด คือ ความไม่ชัดเจนของแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีภายในสำนักงานเอง อันดับที่สี่ คือ ปัจจัยด้านผู้ร่วมวิชาชีพ ซึ่งปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด เช่นการขาดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีอื่นหรือผู้สอบบัญชีอิสระอื่นที่ตรวจสอบบริษัทในเครือ ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชีอื่นหรือผู้สอบบัญชีอิสระอื่นที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทในเครือ และการที่ผู้สอบบัญชีอื่นที่ตรวจสอบบริษัทในเครือของลูกค้าไม่ให้ความร่วมมือในการสอบทานกระดาษทำการตรวจสอบ</p>
	ผู้วิจัย	<p>- การนำกฎการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย น่าจะมีประโยชน์ในเรื่องการเพิ่มความเป็นอิสระให้กับผู้สอบบัญชี เพิ่มคุณภาพการตรวจสอบและสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ใช้งบการเงินและคุณภาพในการทำงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี จะกระทบโดย อันดับแรก คือ ปัญหาการสอบทานและควบคุมงานตรวจสอบโดยหัวหน้างาน อันดับที่สองคือความรู้ความชำนาญด้านการสอบของพนักงานตรวจสอบและด้านการเรียนรู้และการพัฒนาคือปัญหาการพัฒนาความรู้และฝึกรวมพนักงานตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ ในเรื่องเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีการ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
1. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพในการทำงานมากน้อยเพียงใด (ต่อ)	ผู้วิจัย (ต่อ)	<p>สอบบัญชี และกฎระเบียบของหน่วยงานต่างๆ รวมทั้งข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านสอบบัญชี</p> <p>ปัญหาที่รองลงมาคือ ปัญหาการส่งเสริมขวัญกำลังใจพนักงาน ผลการศึกษาายังแสดงให้เห็นถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี นั่นคือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละประเภท และมีความเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (เช่น กิจการเจ้าของคนเดียว) หรือผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว อาจไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบตามขั้นตอนตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นๆ ที่กำหนดไว้หรือปฏิบัติได้ไม่ครบถ้วนตามมาตรฐาน เมื่อเปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางหรือขนาดใหญ่ และปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎ ระเบียบหรือหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่จดทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ กนกจันทร์ ปิงเจริญกุล (2547) ได้ศึกษาความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจสอบบัญชีในประเทศไทยต่อการเปิดเสรีภาคบริการ พบว่าปัจจัยที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญ ได้แก่ ปัจจัยความสามารถของบุคลากร ด้านระดับการศึกษา ความสามารถด้านภาษาต่างประเทศ การฝึกอบรม และค่าตอบแทนพนักงาน ปัจจัยด้านลูกค้าด้านจำนวนประเภทธุรกิจ ปัจจัยขนาดสำนักงาน</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
1. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีคุณภาพในการทำงานมากน้อยเพียงใด (ต่อ)	ผู้วิจัย (ต่อ)	และปัจจัยเทคโนโลยี ผลการศึกษาดังกล่าว สรุปได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันมากกว่า และเป็นปัจจัยที่มีความซับซ้อนเลียนแบบได้ยาก และต้องใช้เวลาในการสร้างปัจจัยดังกล่าว
2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ	1 และ 4	- มาตรฐานการสอบบัญชี คือแนวคิดที่จะระบุไว้อย่างชัดเจนว่า ภายใต้สถานการณ์ต่างๆ ผู้สอบบัญชีต้องทำอะไรบ้าง และในขณะนี้สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อการควบคุมคุณภาพผู้สอบบัญชีให้มีมาตรฐานใกล้เคียงกันทุกคน โดยใช้ชื่อว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มีการจัดทำตัวอย่างกระดาษทำการ และคู่มือการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ทำงานคนเดียว หรือเป็นสำนักงานขนาดเล็ก เพื่อให้มีการจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาตรฐาน มีการวางแผนการตรวจสอบบัญชี และการประเมินความเสี่ยง นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรียังต้องรับมือกับความเปลี่ยนแปลงอีกอย่างหนึ่งคือ การจะมีผู้สอบบัญชีของอาเซียน (ACPA หรือ ASEAN Certified Professional Accountant) ซึ่งทำให้มีการทำงานสอบบัญชีข้ามประเทศในหมู่สมาชิกอาเซียน เนื่องจากการเปิดเสรี 7 อาชีพ เพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) นั้นได้รวมอาชีพนักบัญชีและผู้สอบบัญชีอยู่ด้วย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ แต่ละประเทศอาจจะยังมี

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>1 และ 4 (ต่อ)</p>	<p>และผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) เพื่อเริ่มต้นพัฒนาสาขางานวิชาชีพสอบบัญชีเพื่อก้าวไปสู่มาตรฐานระดับสากลและเป็นการส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีปรับตัวได้ทันกับการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานบัญชีสากลและธุรกรรมที่ซับซ้อนมากยิ่งขึ้นรวมทั้งหากไม่มีการเริ่มใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ความพร้อมจะไม่เกิดขึ้นและเนื่องจากเป็นมาตรฐานที่สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระที่รับงานด้านการสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบบางอย่างที่มีลักษณะเป็นการกีดกันอย่างอ้อมๆ เช่น การกำหนดให้ผู้ที่ต้องการจะลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในประเทศใด ต้องสอบเพื่อให้ได้รับใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีในประเทศนั้น และในการสอบต้องใช้ภาษาท้องถิ่นของชาตินั้นๆ ซึ่งทำให้ยากต่อการได้ใบอนุญาตจริง เป็นต้น คาดกันว่า อาจมีการปฏิบัติงานข้ามประเทศกัน โดยไม่มีการลงลายมือชื่อรับรองงบการเงิน แต่คงเป็นวิธีการทำงานร่วมกับผู้สอบบัญชีท้องถิ่นในประเทศนั้นๆ มากกว่า ในปัจจุบันแม้จะยังไม่ถึงกำหนดเปิด AEC ก็มีการทำงานกันข้ามชาติอย่างไม่เป็นทางการ แต่อาจจะทำกันในลักษณะที่ไม่มีการลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินกันข้ามประเทศ</p> <p>- แนวโน้มการทำงานของผู้สอบบัญชีจะมีข้อกำหนดให้ต้องทำตามขั้นตอนต่างๆ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องปรับตัวเองให้ทันต่อแนวโน้ม</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมามาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ (ต่อ)	1 และ 4 (ต่อ)	<p>การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว คาดกันว่า แนวโน้มค่าสอบบัญชีก็จะสูงขึ้น การเสนองานในลักษณะตัดราคาค่าสอบบัญชีเพื่อให้ได้รับงานน่าจะมีน้อยลง และกิจการจะเลือกผู้สอบบัญชีโดยดูจากคุณภาพงานมากขึ้น ไม่นั่นแต่ราคาถูกเข้าว่าเหมือนในปัจจุบัน ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 1 สรุปว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี น่าจะยังไม่มีความพร้อมที่จะนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ เนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวทำให้กิจการหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีหน้าที่เพิ่มขึ้นจากหน้าที่ที่มีอยู่แล้วตามปกติ ทำให้การปฏิบัติตามมาตรฐาน มีต้นทุนเพิ่มขึ้นเป็นเหตุให้ผลการประกอบการของกิจการหรือผลตอบแทนจากงานสอบบัญชีมีกำไรต่ำลง และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางรายอาจจะถึงกับเลิกประกอบวิชาชีพสอบบัญชีไปเลย</p>
	2	<p>- ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) โดยให้เหตุผลว่า การควบคุมคุณภาพเหมือนกับการควบคุมภายใน ที่ไม่ได้มีสูตรสำเร็จว่าจะใช้ได้เหมือนกันทุกสำนักงาน เพราะแต่ละสำนักงานมีระบบ วิธีคิด เทคนิค และกลยุทธ์ที่ต่างกัน นอกจากนี้มาตรฐานดังกล่าวได้มีการแบ่งระดับในการนำมาปฏิบัติ กล่าวคือไม่ได้กำหนดว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีคนเดียวต้องมีระบบการควบคุมคุณภาพครบเหมือนกับสำนักงานขนาดใหญ่ แต่ปัญหาคือ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ (ต่อ)	2 (ต่อ)	ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เข้าใจมาตรฐานผิด โดยเปรียบเทียบสำนักงานตนเองกับ Big4 แล้วมองว่าตนเองไม่มีความสามารถ ซึ่งเป็นความคิดที่ผิด ดังนั้นถ้าเข้าใจในมาตรฐานนี้จริงจะไม่พบปัญหาในการนำมาปฏิบัติ
	3	- สำนักงานสอบบัญชีมีความพร้อมในด้านความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี แต่หากมองว่าไม่พร้อม จะเป็นในแง่ของข้อจำกัด ไม่ว่าจะเป็นเรื่องค่าสอบบัญชีที่ต่ำเกินไป (เมื่อเทียบกับประเทศอื่น) เรื่องของเวลาที่ต้องใช้ในการทำงานมากขึ้น การเตรียมตัวให้มีความพร้อมมากขึ้น การจัดระบบภายในสำนักงาน แต่ทั้งหมดนี้จะเป็นข้อจำกัดในช่วงแรกเท่านั้น ซึ่งภายหลัง ข้อจำกัดดังกล่าวจะลดลงและหมดไป
	5	หากไม่มีการเริ่มใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีนี้ ความพร้อมจะไม่เกิดขึ้น แต่ระยะเวลาในช่วงนี้ถือ เป็นการดีสำหรับ ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีที่มีการใช้มาตรฐานฉบับนี้ เพราะนอกจากมาตรฐานฉบับนี้แล้ว ยังมีมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานสอบบัญชีที่มีการปรับเปลี่ยน แก้ไขให้เป็นมาตรฐานสากลเช่นกัน

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>ผู้วิจัย</p>	<p>- ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) เพราะเนื้อหาภายในมาตรฐาน ความจริงแล้วคือระบบการจัดการภายในสำนักงาน และผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีควรพัฒนาวิชาชีพการสอบบัญชีไทยไปสู่ระดับสากล พร้อมรับการแข่งขันที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) และติดตามการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานทางวิชาชีพสากล ทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ</p> <p>- ข่าวสารสภาวิชาชีพบัญชี (2557: ออนไลน์) ปัจจุบันประเทศไทยได้รับการยอมรับในฐานะสมาชิกของ International Federation of Accountants (IFAC) และมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยสอดคล้องกับมาตรฐานสากล ที่ผ่านมา ก.ล.ด. ได้เสริมสร้างคุณภาพงานสอบบัญชีบริษัทในตลาดทุน ให้ได้มาตรฐานโปร่งใส และน่าเชื่อถือ ทัดเทียมกับมาตรฐานสากล จนได้รับการยอมรับในเวทีสากลอย่างต่อเนื่อง โดย ก.ล.ด. ได้รับการยอมรับให้เข้าเป็นสมาชิก International Forum of Independent Audit Regulator (IFIAR) ตั้งแต่ปี 2553 ด้านการบัญชีและการสอบบัญชีของประเทศไทยได้รับการประเมินว่ามีคุณภาพดีเป็นอันดับ 2 ในเอเชีย โดย Asian Corporate Governance Association (ACGA) ในปี 2555 และ โดยในปี 2556 คณะกรรมการยุโรปยอมรับ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>ผู้วิจัย (ต่อ)</p>	<p>มาตรฐานการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนไทย และอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีของไทยตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทที่เสนอขายหลักทรัพย์ในยุโรปได้ โดยไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปอีกทั้ง ก.ล.ต. และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ยังมีโครงการเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีตลาดทุนให้มีคุณภาพและปริมาณที่สามารถรองรับการขยายตัวของกิจการในตลาดทุน โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ จะคัดเลือกผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีนอกตลาดทุนที่มีศักยภาพเข้าร่วมโครงการอบรม ตรวจสอบให้คำแนะนำ และพัฒนาปรับปรุงการปฏิบัติงานให้มีคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1) โดยคาดว่าผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีจะมีความพร้อมในระยะเวลาภายใน 12 - 18 เดือน เพื่อให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทในตลาดทุน ในจำนวนนี้อาจมีบางรายที่จะเริ่มต้นเป็นผู้สอบบัญชีบริษัทในกระดาน เอสเอ็มอี ก่อนที่จะยกระดับสู่การเป็นผู้สอบบัญชีบริษัททั่วไปในตลาดทุน ต่อไป พร้อมกันนี้ ทั้งสองหน่วยงานยังสนับสนุนให้มีการรวมกลุ่มของสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีเข้มแข็งและมีจำนวนผู้สอบบัญชีที่มาขอความเห็นชอบเพิ่มขึ้น รวมถึงส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมทำงานกับสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดทุน ซึ่งจะช่วยแก้ไขปัญหาการขาดแคลนบุคลากรและทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีความมั่นคงมากยิ่งขึ้น จึงเป็นโอกาสดีของสำนัก</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>ผู้วิจัย (ต่อ)</p>	<p>งานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี</p> <p>- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2557) ได้สรุปบทความไว้ว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 หรือที่เรียกเป็นภาษาอังกฤษว่า Thai Standards on Quality Control no. 1 (TSQC 1) มีผลบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2557 นี้ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีได้เตรียมความพร้อมมาก่อนที่จะบังคับใช้ เนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการทำงานและระบบการบริหารงานสอบบัญชีมากพอสมควร สาเหตุที่ต้องมีการใช้มาตรฐานฉบับนี้เพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องและนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชีได้เหมาะสมกับสถานการณ์ เพื่อยกระดับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ทำให้เป็นที่ยอมรับมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของสำนักงานสอบบัญชีในเวทีสากลมากขึ้น สำนักงานสอบบัญชีต้องเขียนระบบควบคุมคุณภาพทุกเรื่องที่กำลังกล่าวมาเป็นลายลักษณ์อักษร โดยถือว่าถ้าเรื่องใด ไม่ได้เขียนไว้ แสดงว่าไม่ได้ทำ ในปัจจุบัน สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นผู้ทำหน้าที่บังคับใช้การปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวกับสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนสภาวิชาชีพบัญชีก็ทำหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติตามมาตรฐานการ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากน้อยเพียงใด กับการนำมามาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) มาปฏิบัติ (ต่อ)	ผู้วิจัย (ต่อ)	ควบคุมคุณภาพดังกล่าวด้วย และได้ออกคู่มือเกี่ยวกับ TSQC 1 ให้สำนักงานสอบบัญชีนำไปใช้งาน
3. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ท่านคิดว่า จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี)	1, 3, และ 5	- หลังจากการประกาศใช้มาตรฐานฉบับนี้ จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีกระบวนการทำงานที่เป็นมาตรฐานมากยิ่งขึ้น แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ต้นทุนและเวลาดูแลก่อนข้างมากในระยะแรก แต่จะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีในระยะยาวดีขึ้น การรับงานสอบบัญชีเกินปริมาณที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพจะลดลง และส่งผลทางอ้อมให้ลดการตัดราคาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีด้วยกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถทำการสอบบัญชีให้มีคุณภาพด้วยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำมากอีกต่อไป ผลกระทบที่เกิดขึ้นจะเป็นในด้านดี เพราะอย่างน้อยสำนักงานสอบบัญชีได้รู้ว่ามีมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสำนักงาน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อตัวสำนักงานเอง นอกจากนี้ เนื่องจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้ใช้รูปแบบจากสำนักงานใหญ่อย่าง Big4 แต่ออกแบบมาเพื่อสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง ทั้งนี้

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ท่านคิดว่า จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี</p>	<p>1, 3, และ 5 (ต่อ)</p>	<p>เพื่อให้ทุกสำนักงานสอบบัญชีมีคุณภาพไปในแนวเดียวกันทั้งหมด ดังนั้นแม้สำนักงานจะมองว่าเกิดผลกระทบด้านลบต่อตัวสำนักงาน แต่เป็นเพียงช่วงแรกเท่านั้น เพราะในอนาคตเรื่องของคุณภาพผลงานผู้สอบบัญชีจะดีขึ้น เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีจะมีคุณภาพได้นั้นต้องมาจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพที่ดี โดยสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีต้องมีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติให้พนักงานทราบทั่วกัน ซึ่งนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวล้วนต้องเป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชี และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ นั้นหมายความว่า แม้สำนักงานจะทำการลดต้นทุนโดยการลดอัตราค่าจ้างงานหรือการจ้างบุคลากรน้อยคน ในขณะที่มีปริมาณงานมากขึ้น จะไม่สามารถทำได้ เพราะไม่เช่นนั้นจะไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ อีกทั้งสำนักงานจะไม่ประสบกับปัญหาในเรื่องของคุณภาพงานสอบบัญชีที่ลดลงอีกด้วย เพราะการปฏิบัติงานทั้งหมดจะเป็นไปตามมาตรฐานและนำมาสู่ซึ่ง ความมีคุณภาพ</p>
	<p>2</p>	<p>- ขึ้นอยู่กับสำนักงานว่ามีมาตรฐานในเรื่องคุณภาพมากน้อยเพียงใด ซึ่งหากสำนักงานไม่ค่อยมีมาตรฐานจะได้รับผลกระทบค่อนข้างมาก เนื่องจากมาตรฐานนี้จะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงวิธีการประกอบกิจการครั้งใหญ่ภายในสำนักงาน เช่นในเรื่องการรับลูกค้าที่ต้องขึ้นอยู่กับความสามารถของสำนักงาน อาจส่งผลให้สำนักงานไม่สามารถรับงานได้มากเหมือนในอดีต แต่หากปฏิบัติตาม</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ท่านคิดว่า จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี)</p>	2 (ต่อ)	<p>มาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้ได้ผลที่ตามมาจะทำให้ลักษณะการดำเนินการ รวมถึงผลงานของสำนักงานดีขึ้น</p>
	4	<p>- จะส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในผลงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ผลกระทบที่เกิดขึ้นทั้งต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นด้านดี เนื่องจากมาตรฐาน TSQC1 จะให้ประโยชน์โดยตรงกับสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีเอง ส่วนผลกระทบด้านลบอาจเกิดขึ้นเพราะความไม่เข้าใจในมาตรฐานอย่างแท้จริงก่อให้เกิดความคิดว่าตนเองไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานได้</p>
	ผู้วิจัย	<p>- มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ และผลกระทบมากน้อยแตกต่างกันไปตามขนาดของกิจการสำนักงานสอบ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ท่านคิดว่าจะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี)</p>	<p>ผู้วิจัย (ต่อ)</p>	<p>บัญชีและผลกระทบจะเป็นทั้งผลกระทบด้านบวกและผลกระทบด้านลบ โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระจะได้รับผลกระทบมากที่สุดเนื่องจากมองว่ามาตรฐานดังกล่าวเพิ่มภาระงานให้แก่ผู้สอบบัญชีทุกคนที่รับงานสอบบัญชีซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวทำให้มีภาระหน้าที่งานเพิ่มขึ้น จึงอาจจะต้องจ้างผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในที่สุด บางรายถึงกับถอดใจเลิกอาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยให้เหตุผลว่า สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดกรอบมาตรฐานการสอบบัญชีที่เข้มงวดมากเกินไป ทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงานยากลำบากมากยิ่งขึ้น</p> <p>- อย่างไรก็ตามผลกระทบในด้านลบจะเป็นเพียงช่วงแรกเท่านั้น เพราะในอนาคตเรื่องของคุณภาพของผลงานผู้สอบบัญชีจะดีขึ้น ผู้ให้บริการงานสอบบัญชีจะมีความพอใจในการให้บริการอย่างมีมาตรฐานและผู้ใช้งบการเงินจะมีความเชื่อมั่นในผลงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีจะมีคุณภาพได้นั้นต้องมาจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพที่ดีก่อน</p> <p>สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะช่วยให้คุณภาพงานสอบดีขึ้น และเป็นเครื่องมือที่ช่วยลดความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี และเป็นการยกระดับมาตรฐานสำนักงานให้เป็นที่ยอมรับอย่างไรก็ตาม การนำมาตรฐานดังกล่าวมาใช้ในทางปฏิบัติอาจมีปัญหาและอุปสรรคโดยให้เหตุผลว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะทำให้เกิดความยุ่งยากต่อการปฏิบัติงานมากขึ้นและทำให้มีต้นทุนสูงในการจัด</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ท่านคิดว่า จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี)</p>	<p>ผู้วิจัย (ต่อ)</p>	<p>ให้มีระบบดังกล่าว ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีต้องผลกระทบให้ลูกค้า และเมื่ออัตราค่าสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กสูงใกล้เคียงกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ย่อมทำให้ลูกค้าอาจเปลี่ยนไปใช้ขนาดใหญ่แทน เพราะได้เปรียบเรื่องชื่อเสียงอยู่แล้ว สุดท้ายอาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้ ดังนั้น จึงต้องมีการให้ระยะเวลาในการเตรียมความพร้อมอย่างเหมาะสม</p>
<p>4. ท่านคิดว่า องค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ</p>	<p>2 และ 4</p>	<p>- มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานจะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุด โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี โดยประเด็นที่น่าจะเป็นปัญหามากที่สุดคือเรื่องการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ เป็นประเด็นหลักที่จะทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรค เนื่องจากไม่รู้ว่าสำนักงานจะมีการแต่งตั้ง ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพเพียงในนามหรือไม่ แม้แนวทางการปฏิบัติของตำแหน่งดังกล่าวจะเป็นการดีที่มีบุคคลเข้ามาช่วยสอบทานการปฏิบัติงาน</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)	2 และ 4 (ต่อ)	ทุกขั้นตอนอีกรอบหนึ่ง ส่งผลให้ผลงานที่ออกมามีคุณภาพดีจริง บางท่านให้ความเห็นว่า การใช้ความสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น เรื่องของการวิเคราะห์ การคำนึงถึงประเด็นต่างๆ ในการทำงาน รวมไปถึงการใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เป็นสิ่งสำคัญที่จะก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติงานเช่นกัน
	3 และ 5	- องค์ประกอบเรื่องทรัพยากรบุคคล จะนำไปสู่ปัญหาและเป็นอุปสรรคที่สุดต่อการปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เนื่องจากหากสำนักงานไม่สามารถทำให้บุคคลภายในสำนักงานเข้าใจถึงจุดประสงค์ของมาตรฐานได้ อาจเกิดการต่อต้านหรือไม่ยอมรับจากบุคลากรในสำนักงาน และนำไปสู่การลาออกจากสำนักงานได้ ทรัพยากรบุคคล (Human Resources) เป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่สุดเนื่องจากในงานสอบบัญชี ทรัพยากรบุคคลคือเครื่องมือหลักในการปฏิบัติงาน เป็นสิ่งที่สร้างรายได้ให้กับสำนักงาน แต่หากความรู้ความสามารถต่างกัน ความคิดต่างกัน การบริหารจัดการ จะทำได้ยาก ซึ่งในเรื่องของทรัพยากรบุคคลจะมีประเด็นของจรรยาบรรณอยู่ด้วย โดยเฉพาะในเรื่องของศีลธรรมจรรยา ความซื่อสัตย์ สำนักงานจึงควร ปลุกฝังความคิด ดังกล่าว เพราะงานสอบบัญชีเป็นงานขายความน่าเชื่อถือ สำนักงาน จึงต้องทำให้ลูกค้ามั่นใจว่า ตัวสำนักงานมีศีลธรรม มีความซื่อสัตย์ และมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากร

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>3 และ 5 (ต่อ)</p>	<p>บุคคลถือเป็นสิ่งที่สำนักงานควรให้ความสำคัญ ตั้งแต่การคัดเลือกบุคคลเข้าทำงานสำนักงานต้องเลือกคนที่ดีและมีความเหมาะสมที่สุด เรื่องความรู้ความสามารถของบุคลากรเป็นสิ่งที่สำนักงานควรให้ความสำคัญ เพราะหากความรู้ความสามารถของบุคคลที่รับมาไม่เพียงพอต่อการปฏิบัติงานของสำนักงาน สำนักงานยังสามารถที่จะทำการอบรม หรือให้ความรู้แก่บุคคลนั้นๆ ให้เป็นไปตามที่ สำนักงานต้องการได้</p> <p>- นอกจากนี้ ความรู้ความสามารถของบุคคลจะนำไปสู่ผลในการปฏิบัติงานว่ามีคุณภาพมากน้อยเพียงใดด้วย เมื่อรับเข้ามาแล้ว ควรจัดให้มีการอบรม ก่อนการทำงานจริง และเมื่อทำงานแล้ว สำนักงานต้อง จัดให้มีการประเมินผลการทำงานที่ยุติธรรม รวมถึงการกำหนดผลตอบแทนตามความสามารถ ทั้งนี้เพื่อรักษาบุคคลเหล่านั้นให้อยู่กับสำนักงาน แต่ประเด็นสำคัญที่สำนักงานสอบบัญชีควรเน้นคือเรื่องความรู้ความสามารถ เนื่องจากความรู้ความสามารถของสำนักงานจะถูกส่งผ่านไปยังตัวพนักงานที่ไปพบลูกค้า ซึ่งรวมไปถึงประสบการณ์ของพนักงานในสำนักงานด้วย นอกจากนี้ หากพนักงานมีความรู้ความสามารถแล้ว ผลงานที่ออกมาจะดีมีคุณภาพ สอดคล้องกับผลงานการวิจัยของ จักรพงษ์ รัตน์ (2547) ได้กล่าวว่าปัญหาด้านการเรียนรู้และการพัฒนาพนักงานภายในสำนักงานถือเป็นปัญหาหลักในการปฏิบัติงานสอบบัญชี นอกจากนี้ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีคือ เรื่องความรู้ความชำนาญ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>3 และ 5 (ต่อ)</p>	<p>ด้านการตรวจสอบบัญชี อีกด้วย อีกทั้งปัญหาภายในสำนักงานส่วนใหญ่มาจากการบริหารทรัพยากรบุคคล ประเด็นหลักคือ ต้องสร้างวัฒนธรรมภายในสำนักงานให้มีความสมดุลกัน โดยเฉพาะการประเมินผลการปฏิบัติงาน ที่ควรมีความยุติธรรมและสะท้อนการทำงานที่แท้จริง รวมไปถึงการติดต่อสื่อสารที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลที่ถูกต้องด้วยเพราะปัญหาที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่คือ เมื่อมีการประเมินผลแล้ว บุคคลในสำนักงานส่วนใหญ่มองว่าผลที่ได้ไม่เป็นกลาง ไม่เห็นพ้องต้องกันกับผลที่ประเมินได้ ซึ่งประเด็นปัญหาตรงนี้จะส่งผลในเรื่องอัตราการเปลี่ยนงานของบุคคลในสำนักงานด้วย แต่หากพนักงานรู้ถึงผลการประเมินที่ยุติธรรม จะถือเป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับตัวพนักงานเอง ซึ่งผลการประเมินนี้จะส่งผลไปยังเรื่องของการจ่ายผลตอบแทนให้กับพนักงานด้วย ถ้าระบบการประเมินผลมีความชัดเจน สามารถรักษาคคนที่ทำงานดี หรือลงโทษคนที่ทำงานไม่ดี สามารถให้รางวัล หรือค่าตอบแทนอย่างที่เราควรจะเป็นได้ จะทำให้ปัญหาในเรื่องของทรัพยากรบุคคลลดลง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ณัชชาธิชัย จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2555) ผลการวิจัยพบว่า ปัญหาที่พบในทางปฏิบัติจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (TSQC 1) มาใช้ในภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 2.70-3.36 โดยปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.36 รองลงมาคือ ปัญหาด้านการติดตามผล</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>3 และ 5 (ต่อ)</p>	<p>มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.11 และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.07 ตามลำดับ และเมื่อวิเคราะห์ปัญหาที่พบแยกตามกลุ่มตัวอย่างซึ่งผู้วิจัยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มดังกล่าวข้างต้นพบว่า กลุ่มระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า พบว่าปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการติดตามผล ตามลำดับ และสอดคล้องกับปัญหาที่พบในภาพรวมจากการนำมามาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (TSQC 1) มาใช้ดังกล่าวข้างต้น</p> <p>- อีกทั้งยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปะพร ศรีจันเพชร (2552) และงานวิจัยของ ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ในขณะที่กลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ พบว่าปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ตามลำดับ ซึ่งในระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเล็งเห็นปัญหาในด้านทรัพยากรบุคคลและปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานเช่นเดียวกันกับระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า แต่มีความคิดเห็นแตกต่างกันสำหรับปัญหาที่พบในอันดับที่ 3 ของระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ คือ ปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ในขณะที่ระดับหัวหน้าสำนักงานหรือ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)	3 และ 5 (ต่อ)	<p>เทียบเท่าถึงเห็นปัญหาด้านการติดตามผลมากกว่า ทั้งนี้เนื่องจากระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าเป็นกลุ่มมีหน้าที่ในการร่วมกำหนดนโยบายวิธีการปฏิบัติงาน การมอบหมายงานและการสอบทานงานทั้งในส่วนการควบคุมคุณภาพสำนักงานโดยทั่วไปและจากการวิเคราะห์ปัจจัยข้างต้น สามารถสรุปปัญหาที่พบในทางปฏิบัติจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานมาใช้จำนวน 11 กลุ่มปัญหา ซึ่งปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก โดยพิจารณาจากค่าEigenvalue จากมากไปหาน้อย คือ ปัญหาด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง</p> <p>ตามลำดับ ซึ่งจะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญกับปัญหาด้านผู้นำสำนักงานเป็นอันดับแรก เพราะมองว่าการที่สำนักงานจะดำเนินงานไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ย่อมขึ้นอยู่กับวิสัยทัศน์ของผู้นำองค์กร รวมถึงแนวคิด ทักษะต่างๆ ที่จำเป็นในการบริหารงาน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของแต่ละสำนักงาน ดังนั้นหากผู้นำสำนักงานขาดภาวะผู้นำ ขาดการสื่อสารไปยังผู้ได้บังคับบัญชา ย่อมส่งผลต่อคุณภาพสำนักงาน โดยรวม ในขณะที่ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานและปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนั้น เป็นเรื่องที่มีความเชื่อมโยงกัน เพราะการทำงานด้านตรวจสอบบัญชีอาจมีข้อจำกัดด้านระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง ซึ่งส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยตรง และยังมีผลต่อคุณภาพ</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>3 และ 5 (ต่อ)</p>	<p>สำนักงานโดยรวม ซึ่งทำให้ขาดความน่าเชื่อถือในสายตาของบุคคลภายนอกด้วย และหากสำนักงานใดที่มีปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ ก็ย่อมส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่อาจถูกละเลย และทำให้งานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามที่กำหนดและไม่มีประสิทธิภาพคุณภาพของงานสอบบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> - ดังนั้นจึงสังเกตเห็นความสำคัญของปัญหาด้านการติดตามผลเป็นหลัก เพราะหากการนำไปปฏิบัติซึ่งนโยบายหรือวิธีการปฏิบัติใดๆ แต่หากไม่มีการติดตามผล อาจทำให้สำนักงานปฏิบัติไม่เป็นไปตามแนวทางหรือมาตรฐานเดียวกัน แต่ระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลับให้ความสำคัญกับปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะมากกว่า โดยเฉพาะปัญหาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ระยะเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพอ แต่สำนักงานก็ยังพิจารณารับงานตรวจสอบนั้น ซึ่งผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเห็นว่าเป็นปัญหาสำคัญและทำให้ปริมาณงานเพิ่มขึ้นโดยไม่สัมพันธ์กับบุคลากรที่มีอยู่ผู้ตอบแบบสอบถามได้ระบุผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ว่าส่งผลให้มีปริมาณงานที่เพิ่มมากขึ้น การทำงานมีความซับซ้อน โดยเฉพาะเรื่องเอกสารภายในที่จำเป็นจะต้องจัดทำเพื่อให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายในของสำนักงานนั้นๆ รวมทั้งต้องมีการจัดเตรียมข้อมูลฯ

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>3 และ 5 (ต่อ)</p>	<p>รวมทั้งนโยบายหรือแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่เนื่องจากข้อจำกัดด้านทรัพยากรบุคคล ทำให้มองว่าสำนักงานสอบบัญชีของตนได้รับผลกระทบเล็กน้อย เพราะในแต่ละสำนักงานก็มีระบบการควบคุมภายในอยู่แล้ว เพียงแต่อาจมีการสื่อสารออกมาไม่ชัดเจนและไม่เคร่งครัดมากนัก ซึ่งเมื่อมีการกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและจะต้องมีหน่วยงานกำกับดูแลอย่างเช่น สำนักงาน ก.ล.ต. เข้าตรวจเยี่ยมและประเมินระดับการควบคุมคุณภาพสำนักงาน จึงส่งผลให้หลายสำนักงานต้องเร่งจัดระบบและเตรียมพร้อมก่อนการเข้าตรวจเยี่ยมดังนั้น จึงทำให้ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่คิดว่าปริมาณงานเพิ่มมากขึ้นจากเดิม เนื่องจากการจัดระบบให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1)</p> <p>- ผู้ตอบแบบสอบถามยังให้ข้อเสนอแนะในเรื่องของการปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานมีความตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำตามระบบ หรือ ควรมีการวางแผนและการสื่อสารนโยบายต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานอย่างชัดเจน อีกทั้งยังเสนอแนะว่าการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (TSQC 1) มาใช้ ควรนำมาปฏิบัติโดยเน้นเนื้อหามากกว่ารูปแบบ เนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสารภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐาน</p>

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)	3 และ 5 (ต่อ)	ดังกล่าว และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ วีรณา ติระณะประกิจ (2552) ปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยมักประสบกับปัญหาในเรื่องของการขาดแคลนทรัพยากรบุคคลในการปฏิบัติงาน แต่ในทางกลับกันสำนักงานกลับรับงานบริการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้นปัญหาดังกล่าวส่งผลให้การปฏิบัติงานอาจไม่ได้คุณภาพตามมาตรฐานสอบบัญชีเท่าที่ควร มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) จะช่วยลดปัญหาดังกล่าวได้มากน้อยเพียงใดผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน มีความเห็นว่า ในแง่ของมาตรฐานสอบบัญชีเพียงอย่างเดียว สำนักงานจะไม่สามารถรับงานได้แล้วหากไม่มีความพร้อมทั้งในด้านทรัพยากรบุคคลและความรู้ความสามารถ ซึ่งถ้าสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานอย่างเคร่งครัดจริง จะไม่ประสบกับปัญหาข้างต้นนี้ แต่ปัญหาดังกล่าวจะพบมากในสำนักงานขนาดเล็กและขนาดกลางที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหานี้คือ การคิดค่าสอบบัญชีที่ต่ำเกินไป ทำให้สำนักงาน ต้องเน้นเรื่องของปริมาณงานตรวจสอบแทน ดังนั้นสำนักงานจึงควรคิดค่าสอบบัญชีให้สมเหตุสมผลกับต้นทุนในการตรวจสอบมากกว่าสำหรับผู้วิจัยมีความเห็นว่า มาตรฐาน TSQC1 จะช่วยลดปัญหาดังกล่าวได้ เพราะอย่างที่กล่าวในข้างต้นแล้วว่า มาตรฐานจะช่วยลดปัญหาที่จะทำให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงนอกจากปัญหาข้างต้นแล้ว ยังพบ

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่	3 และ 5 (ต่อ)	ปัญหาในเรื่องของสำนักงานต้องการลดต้นทุนในการดำเนินงานส่งผลให้อัตราค่าตอบแทนการจ้างงานอาจไม่สมเหตุสมผลเมื่อเทียบกับปริมาณงานที่ต้องทำ และอาจทำให้บุคคลในสำนักงานปฏิบัติงานตรวจสอบไม่ได้คุณภาพเท่าที่ควร
จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)	1	- การติดตามผล (Monitoring) คือองค์ประกอบที่จะพบปัญหาและเป็นอุปสรรคต่อการนำมาปฏิบัติมากที่สุด เนื่องจากวิธีการติดตามผลตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้เป็นสิ่งที่ไม่เคยปฏิบัติสำหรับสำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่ในประเทศไทย และการหาบุคคลที่ทำหน้าที่ในการติดตามผลเป็นสิ่งที่ยาก เนื่องจากบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่นี้ต้องมีอำนาจพอที่จะสามารถแสดงความคิดเห็น ได้เต็มที่ และเวลาทำงานจริงควรที่จะมีเครื่องมือในการช่วยให้ผู้ที่รับผิดชอบหน้าที่นี้มีความเป็นอิสระ และมีอำนาจสั่งการ ซึ่งบางครั้งอาจต้องใช้ความเป็นอาวุโสในการปฏิบัติงาน หรือสำนักงานอาจร่วมมือระหว่างกัน เพื่อทำการสอบทานซึ่งกันและกัน แต่อาจเกิดประเด็นปัญหาในเรื่องของส่วนได้เสีย และการรักษาความลับระหว่างกัน นอกจากนี้ การติดตามผลยังถูกมองว่าเป็นการทำงานซ้ำซ้อน ทั้งยังเป็นการเสียเวลา

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ (ต่อ)</p>	<p>ผู้วิจัย</p>	<p>- การแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพจะเป็นประเด็นสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรค เนื่องจากผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีไม่มีการรวมกลุ่มเพื่อช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และผู้ที่ทำหน้าที่ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพต้องมีความรู้ความสามารถในระดับที่สูงในงานด้านการสอบบัญชี ทำให้การหาบุคคลดำรงตำแหน่งดังกล่าวเป็นเรื่องยากที่จะหาผู้มีคุณสมบัติดังกล่าวได้ แม้หาได้แล้วก็อาจจะสู้กับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปเพื่อให้ได้บุคคลดังกล่าวมาปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานไม่ได้ นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องของระยะเวลาในการปฏิบัติงานอีกด้วย ปัญหาและอุปสรรคอันดับรองลงมาคือ การบันทึกรายการในกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีเป็นอีกปัญหาหนึ่ง เนื่องจากผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มักอ้างเสมอว่ามีการปฏิบัติงานแต่ไม่ได้มีการบันทึกลงในกระดาษทำการ ซึ่งสาเหตุหนึ่งของการไม่บันทึกรายการคือ การขาดทักษะในการเขียน กล่าวคือผู้สอบบัญชีรู้ว่ารายการเป็นอย่างไร สามารถอธิบายได้แต่ไม่สามารถเขียนออกมาเป็นลายลักษณ์อักษรได้</p>

ตารางที่ 4.17 คำถามเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงาน

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
1. ปัญหาและอุปสรรคใดที่ท่านคิดว่าเป็นประเด็นหลักในเรื่องของผลการปฏิบัติงาน	ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน	<p>- ปัญหาอันดับแรกคือ เรื่องการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ (EQCR) คือประเด็นหลักที่จะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรค เนื่องจากไม่รู้ว่าสำนักงานจะมีการแต่งตั้ง EQCR เพียงในนามหรือไม่ แม้แนวทางการปฏิบัติของตำแหน่งดังกล่าวจะเป็นการคิดที่มีบุคคลเข้ามาช่วยสอบทานการปฏิบัติงานทุกชั้นตอนอีกรอบหนึ่งส่งผลให้ผลงานที่ออกมามีคุณภาพดีจริง และการสรรหาผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานกรณีที่เป็นสำนักงานเจ้าของคนเดียว อย่างเช่นผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี การไม่สามารถหาผู้เชี่ยวชาญได้ และผู้สอบทานคุณภาพการปฏิบัติงาน (Engagement Quality Control Reviewer : QCR) อาจเป็นผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกจะมีต้นทุนการจ้าง และจะทำให้บุคลากรไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้มีความรู้ความสามารถและมีความอาวุโสมีจำนวนจำกัด และส่วนใหญ่ก็สังกัดในสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ดังนั้น การใช้บุคลากรภายนอกก็ถือว่าเป็นข้อจำกัดอย่างมาก เนื่องจากผู้ให้สัมภาษณ์เห็นว่าผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวได้ ควรเป็นผู้ที่มีประสบการณ์งานสอบบัญชีอยู่ในระดับสูง ทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีจะมีอุปสรรคในการนำมาตรฐานมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน ไปปฏิบัติให้เกิดเป็นรูปธรรมปัญหาอันดับที่สองคือการใช้ความสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่นเรื่องของการวิเคราะห์ การ</p>

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
1. ปัญหาและอุปสรรคใดที่ท่านคิดว่าเป็นประเด็นหลักในเรื่องของผลการปฏิบัติงาน (ต่อ)	ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน (ต่อ)	<p>คำนึงถึงประเด็นต่างๆ ในการทำงาน รวมไปถึงการใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เป็นสิ่งสำคัญที่จะก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติงานเช่นกัน ปัญหาอันดับที่สามคือการบันทึกรายการในกระดาษทำการของสำนักงานเป็นปัญหาหนึ่งของสำนักงาน เนื่องจากผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มักอ้างเสมอว่ามีการปฏิบัติงานแต่ไม่ได้มีการบันทึกลงในกระดาษทำการ ซึ่งสาเหตุหนึ่งของการไม่บันทึกรายการคือ การขาดทักษะในการเขียน กล่าวคือผู้สอบบัญชีรู้ว่ารายการเป็นอย่างไร สามารถอธิบายได้แต่ไม่สามารถเขียนออกมาเป็นลายลักษณ์อักษรได้</p>
	ผู้วิจัย	<p>- เพราะการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพจะเป็นประเด็นสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในลำดับที่มีสาระสำคัญ เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีส่วนใหญ่มีขนาดเล็กหรือเป็นผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว ทำให้การหาบุคคลดำรงตำแหน่งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพสอบบัญชีจะเป็นเรื่องยาก</p>
2. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใด	3 และ 5	<p>- ความสม่ำเสมอของคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีแบ่งออกเป็น 2 ด้านคือด้านที่ดีมีคุณภาพ และด้านที่ไม่ค่อยมีคุณภาพ ซึ่งสำนักงานใดที่ไม่ค่อยดีจะไม่ดีอย่างสม่ำเสมอ กล่าวคือสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีรู้ว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีของตนเองไม่ค่อยดีมีคุณภาพเท่าที่ควรแต่ไม่ได้มีการปรับปรุงให้ดีขึ้นแต่อย่างใด ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีที่ปฏิบัติงานดี จะดีอย่างสม่ำเสมอ เว้นแต่ข้อผิดพลาดบางอย่างที่อาจส่งผล</p>

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
2. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใด (ต่อ)	3 และ 5 (ต่อ)	ให้คุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีลดลง เช่น การตัดสินใจผิดพลาดเนื่องจากการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี
	1	- คุณภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความสม่ำเสมอแต่จะแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้สอบบัญชี เพราะผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีแต่ละคนมีความถนัด ความรู้ความสามารถที่ต่างกัน ทำให้คุณภาพในการปฏิบัติงานจึงไม่เท่ากัน
	2	- สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความสม่ำเสมอในเรื่องของคุณภาพทั้งในด้านบวกและด้านลบ แต่สาเหตุหนึ่งที่มีส่วนให้คุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ดีเท่าที่ควรคือ บริษัทที่เป็นลูกค้านของสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี เพราะหากผู้บริหารของบริษัทที่เป็นลูกค้านดังกล่าว มีความคิดที่จะทุจริต และมีการกระทำที่แนบเนียน แม้ผู้สอบบัญชีจะเก่งเพียงใดแต่ไม่สามารถที่จะตรวจสอบเจอสิ่งที่ลงบัญชีไม่ถูกต้องได้
	4	- สำนักงานสอบบัญชีใดที่มีคุณภาพคืออยู่แล้ว จะมีคุณภาพสม่ำเสมอ ส่วนสำนักงานสอบบัญชีใดที่ไม่ค่อยมีคุณภาพ การปฏิบัติงานและผลงานจะไม่ค่อยมีคุณภาพเช่นกันแม้ผู้สอบบัญชีในสำนักงานจะปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพ แต่เมื่อบุคคลภายนอกมองเข้ามา จะมองที่สำนักงาน ไม่ได้มองที่ตัวผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
2. ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใด (ต่อ)	ผู้วิจัย	- ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีจะมีความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานในระดับที่ดี เพราะเชื่อว่าจังหวัดนนทบุรีอยู่ติดกับกรุงเทพมหานคร ทำให้เป็นการง่ายที่เจ้าหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะมาเยี่ยมชมสำนักงานสอบบัญชี ดังนั้นการเตรียมความพร้อมของสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี จึงมีความจำเป็นอยู่เสมอเนื่องจากไม่สามารถทราบได้ว่า เจ้าหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากสภาวิชาชีพบัญชีจะมาเยี่ยมชมสำนักงานในเวลาใด
3. ท่านคิดว่า การควบคุมงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีการปฏิบัติกันมากน้อยเพียงใด	ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน	- ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในฐานะที่เป็นผู้นำของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมีความรับผิดชอบในคุณภาพโดยรวมของงานแต่ละงานและรับผิดชอบกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยการให้คำปรึกษาหารือที่เหมาะสม งานทุกงานที่รับผิดชอบต้องมีการวางแผน การควบคุม และการสอบทานตามมาตรฐานทางวิชาชีพและมาตรฐานของสำนักงานอย่างเพียงพอ การควบคุมงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีมีอยู่ทุกคนทุกสำนักงานสอบบัญชี เพียงแต่ระบบหรือแผนการที่ใช้ในการควบคุมจะมีความเข้มงวดแตกต่างกันนอกจากนี้ยังรวมไปถึงความใส่ใจในประเด็นสำคัญ และความสงสัยของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคลด้วยผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีบางท่านจะมีระบบการควบคุมงานที่ค่อนข้างเข้มงวดกว่าบางท่าน เนื่องจากจำนวนงานและจำนวนบุคลากรที่มากน้อยแตกต่างกัน

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3. ท่านคิดว่า การควบคุมงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มีการปฏิบัติกันมากน้อยเพียงใด (ต่อ)</p>	<p>ผู้วิจัย</p>	<p>- การควบคุมงานของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีจะมีการปฏิบัติกันในระดับที่ดีเพราะเชื่อว่าจังหวัดนนทบุรีอยู่ติดกับกรุงเทพมหานครทำให้เป็นการง่ายที่เจ้าหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะมาเยี่ยมเยือนและให้คำแนะนำในการปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน รวมทั้งการหาข้อมูลเพื่อนำมาเป็นแนวทางมาใช้ในการปฏิบัติงาน และการสรรหาบุคลากร อยู่ในระดับที่ไม่ยากมากทั้งนี้ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีจะมีการควบคุมงาน แต่จะแตกต่างกันตามขนาดของสำนักงานหรือจำนวนของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีหรือจำนวนลูกค้ำของแต่ละสำนักงาน และคุณภาพในการปฏิบัติงานของแต่ละสำนักงาน</p>

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3.1 เนื่องจากประเด็นในการปรึกษาหารือที่เกิดขึ้นที่ถือว่เป็นเรื่องยากหรือง่ายนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคลในแต่ละสถานการณ์ ทำให้ไม่สามารถระบุประเด็นความยากง่ายในนโยบายและวิธีปฏิบัติได้ ท่านคิดว่าสำนักงาน สอบบัญชี ควรปฏิบัติเช่นไรเพื่อลดปัญหาดังกล่าว</p>	<p>ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน</p>	<p>- สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีควรระบุประเด็นที่ควรต้องมีการปรึกษาหารือกันไว้ในนโยบายของสำนักงานให้ครบถ้วน เพราะการที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีการกำหนดในเรื่องนี้ เนื่องมาจากการปรึกษาหารือกันจะเป็นการช่วยกันคิด ช่วยกันตรวจสอบ เพื่อป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ทั้งนี้ประเด็นที่ควรปรึกษาหารือกันนั้นได้แก่ เรื่องที่ต้องใช้ดุลพินิจ เนื่องจากปัญหาด้านสอบบัญชีที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ เกิดขึ้นเพราะการใช้ดุลยพินิจผิด ไม่ใช่เรื่องการคำนวณผิดหรือกฎเกณฑ์อื่น ทั้งนี้การใช้ดุลยพินิจควรมีการระบุถึงระดับของการปรึกษาหารือด้วย เช่นดุลยพินิจเรื่อง ใดใช้ปรึกษาหารือกับบุคคลระดับไหน เป็นต้น นอกจากนี้อาจระบุแยกเป็นประเด็นสำหรับพื้นที่เสี่ยง หรือประเด็นที่มีความเสี่ยงสำหรับการสอบบัญชี เช่นประเด็นเรื่องการรับรู้รายได้ หรือการตั้งประมาณการทางบัญชี เป็นต้น ซึ่งประเด็นการปรึกษาหารือควรรวมไปถึงเรื่องอื่นๆด้วย เช่นเรื่องมาตรฐานการบัญชีใหม่หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ซึ่งแม้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีไม่สามารถระบุได้ครบทุกประเด็น แต่อย่างน้อยจะถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติ นอกจากนี้สำนักงานควรมีการจัดอบรมในหัวข้อที่เกี่ยวกับการใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ในประเด็นต่างๆ ด้วย เพราะเมื่อบุคคลเกิดความสงสัยจะทำให้นำมาซึ่งการปรึกษาหารือกัน</p>

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3.1 เนื่องจากประเด็นในการปรึกษาหารือที่เกิดขึ้นที่เชื่อว่าเป็นเรื่องยากหรือง่ายนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคลในแต่ละสถาน การณ์ ทำให้ไม่สามารถระบุประเด็นความยากง่ายในนโยบายและวิธีปฏิบัติได้ ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติเช่นไรเพื่อลดปัญหาดังกล่าว (ต่อ)</p>	ผู้วิจัย	<p>การระบุประเด็นที่จะต้องปรึกษาหารือนั้น อาจแบ่งเป็นระดับตามความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงการระบุถึงบุคคลที่ต้องทำการปรึกษาหารือในแต่ละระดับด้วย เนื่องจากการระบุประเด็นให้ได้ครอบคลุมทุกเรื่องนั้นเป็นเรื่องยาก อีกทั้งแม้มีระบุประเด็นได้ครบถ้วนแล้ว แต่หากพนักงานไม่ทราบที่จะต้องปรึกษากับใคร การระบุประเด็นปรึกษาหารือดังกล่าวจะไม่มีผลสำคัญ เพราะไม่สามารถนำมาปฏิบัติให้เกิดประโยชน์ได้</p>
<p>3.2 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้นแต่ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจไม่สามารถสอบทานงานให้เสร็จสิ้นก่อนวันออกรายงานได้ ท่านมีความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างไร</p>	1, 3, และ 4	<p>- เรื่องของการลงวันที่เป็นเรื่องสำคัญ โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีที่ใช้กระดาษเขียนมือจัดทำกระดาษทำการ เนื่องจากการลงวันที่ย้อนหลังสามารถทำได้ง่าย สำนักงานควรใช้วิธีแก้ไขโดยการสร้างวัฒนธรรมในสำนักงานให้ตระหนักถึงความสำคัญของการลงวันที่ตามความเป็นจริง และมองเห็นผลเสียที่จะตามมาหากทำการลงวันที่ย้อนหลัง รวมถึงเรื่องของการสื่อสารข้อมูลตนเองเนื่องจากช่วงเวลาที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและกำหนดเวลาในการส่งงบการเงินของบริษัทจำกัด ให้จัดการประชุมอนุมัติงบการเงินภายใน 4 เดือน นับแต่วันปิดรอบบัญชี และให้ส่งงบการเงินต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ภายใน 1 เดือนนับแต่วันอนุมัติงบการเงิน จะเห็นว่าระยะเวลาที่จำกัดและงบการเงินของกิจการจะ</p>

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
3.2 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้นแต่ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจไม่สามารถสอบทานงานให้เสร็จสิ้นก่อนวันออกรายงานได้ ท่านมีความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างไร (ต่อ)	1, 3, และ 4 (ต่อ)	เสร็จประมาณสิ้นเดือนกุมภาพันธ์เป็นอย่างรวดเร็ว ดังนั้นช่วงเวลาที่บจะเสร็จเป็นช่วงเวลาเดียวกัน จึงทำให้การสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้น ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยากนอกจากนี้ ปัญหาและอุปสรรคในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีถือว่าเป็นปัญหาและอุปสรรคหลักในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีเนื่องจากความเพียงพอของบุคลากร โดยเฉพาะบุคลากรอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงานรวมทั้งทำให้ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรสูงขึ้นเนื่องจากหากปฏิบัติตามระบบจะทำให้สามารถรับงานได้ลดลง หรือต้องผลกระทบให้แก่ลูกค้าโดยการขึ้นค่าสอบบัญชีซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการค้าดำเนินงานต่อไปของสำนักงาน
	2 และ 5	- สำนักงานอาจมีความเข้าใจในเรื่องการสอบทานงานไม่ถูกต้อง ซึ่งตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้ ได้แบ่งการสอบทานงานสอบบัญชีเป็น 2 ประเภทคือ การควบคุมคุณภาพงาน (EQCR) และการติดตามผล (Monitoring) ซึ่งการควบคุมคุณภาพงานหมายถึง การสอบทานในส่วนที่เป็นประเด็นหลักที่มีผลต่อการตัดสินใจแสดงความเห็นงบการเงิน ทั้งรายการที่มีสาระสำคัญ และรายการที่ใช้ดุลยพินิจเป็นหลักซึ่งต้องสอบทานให้เสร็จก่อนออกรายงานการสอบบัญชี เพราะหากเกิดข้อผิดพลาดภายหลังวันออกงบการเงินจะไม่สามารถแก้ไขอะไรได้ ซึ่งการควบคุมคุณภาพจะเป็นมาตรการป้องกันสำหรับสำนักงานมากกว่า โดยเฉพาะ

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
3.2 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้นแต่	2 และ 5 (ต่อ)	งานสอบบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง เพราะจะเป็นการเข้ามามีส่วนร่วมในการสอบทานงานในทุกๆขั้นตอน ส่วนการติดตามผล จะเป็นการตรวจดูรายการอื่นที่ไม่ใช่ประเด็นหลักเพื่อที่จะนำไปปรับปรุงแก้ไขในงวดการตรวจสอบหน้า รวมไปถึงติดตามผลระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานโดยรวมด้วย
ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจไม่สามารถสอบทานงานให้เสร็จสิ้นก่อนวันออกรายงานได้ ท่านมีความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างไร (ต่อ)	ผู้วิจัย	ในทางปฏิบัติเป็นการยากมากที่วันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพจะเป็นวันที่ก่อนออกรายงานได้ เนื่องจากบริษัทต่างๆ ต้องจัดประชุมอนุมัติงบการเงินภายใน 4 เดือนนับตั้งแต่วันปิดรอบบัญชี ด้วยระยะเวลาที่จำกัด บุคลากรที่จะใช้ในการสอบทานจะถูกใช้ไปในการตรวจสอบงบการเงิน

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3.3 ประเด็นดังกล่าวมีความสำคัญมากน้อยเพียงใด หากสำนักงานสอบทานงานไม่ทันเวลา หรือสำนักงานอาจารย์วันสอบทานเป็นวันที่ก่อนออกรายงาน ทั้งๆ ที่สอบทานงานหลังวันออกรายงานนั้น ท่านคิดว่าจะพบปัญหาและอุปสรรคใดในกรณีที่มาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน สอบบัญชี (TSQC 1) มีการกำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ(โดยเฉพาะสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ)</p>	<p>ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน</p>	<p>- สำนักงานเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระจะประสบปัญหาในเรื่องของการหาบุคคลที่จะดำรงตำแหน่งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ (EQCR) เนื่องจากสำนักงานขนาดเล็กในประเทศไทยเป็นลักษณะของธุรกิจครอบครัว และมีบุคลากรน้อย อีกทั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพต้องเป็นคนที่มีความรู้ความสามารถในระดับหนึ่ง และต้องมีความสามารถในการใช้อำนาจด้วย เพราะความสามารถในการใช้อำนาจอาจไม่เพียงพอสำหรับตำแหน่งที่ดำรงอยู่ เช่นมีประเด็นในเรื่องของความอาวุโสเข้ามาเกี่ยวข้องกับทำให้การใช้อำนาจไม่สามารถทำได้เต็มที่ ส่งผลให้การสอบทานการควบคุมคุณภาพไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ส่วนสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางจะพบปัญหาในเรื่องของเวลาในการปฏิบัติงานเนื่องจากผู้สอบบัญชีแต่ละคนมีงานที่ต้องรับผิดชอบอยู่แล้ว และเมื่อมีงานสอบทานงานผู้สอบบัญชีอื่นเพิ่มเข้ามา อาจทำให้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรืองานสอบทานไม่ทันตามเวลาที่กำหนดไว้ และอาจไม่ได้คุณภาพเท่าที่ควร ทั้งนี้ปัญหาดังกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยะมาศ เรื่อง แสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) ที่ระบุถึงความไปได้ยากของการสอบทานคุณภาพงานให้เสร็จก่อนการออกรายงาน อีกทั้งยังมีปัญหาในเรื่องของความเพียงพอของบุคลากรภายในสำนักงานด้วย</p>

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3.3 ประเด็นดังกล่าวมีความสำคัญมากน้อยเพียงใด หากสำนักงานสอบทานงานไม่ทันเวลา หรือสำนักงานอาจจะวันสอบทานเป็นวันที่ก่อนออกรายงาน ทั้งๆ ที่สอบทานงานหลังวันออกรายงานนั้น ท่านคิดว่าจะพบปัญหาและอุปสรรคใดในกรณีนี้</p> <p>มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน สอบบัญชี (TSQC 1) มีการกำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ(โดยเฉพาะสำนักงานขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ)</p>	ผู้วิจัย	<p>- สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีจะประสบกับปัญหาทั้งด้านการหาบุคคลที่จะดำรงตำแหน่งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ และปัญหาในด้านของเวลาในการปฏิบัติงานเช่นเดียวกับความเห็นของผู้ให้สัมภาษณ์</p>

ตารางที่ 4.18 คำถามเกี่ยวกับเรื่องอื่นๆ

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>1. เนื่องจากการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีจะเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้กับสำนักงานสอบบัญชี ท่านคิดว่าสภาวิชาชีพฯ หรือผู้มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องควรมีการดำเนินการอะไรบ้าง เพื่อเป็นการช่วยเหลือสำนักงานสอบบัญชีในประเด็นดังกล่าว</p>	<p>1, 3, และ 5</p>	<p>- สิ่งแรกที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรให้การช่วยเหลือคือการให้ความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานแก่สำนักงานสอบบัญชี รวมถึงผู้สอบบัญชีอย่างทั่วถึง โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากหากสำนักงานไม่มีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานอย่างแท้จริงแล้วจะทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามที่มาตรฐานกำหนดได้ และสำหรับสำนักงานขนาดเล็กหรือผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียวที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ทราบอยู่แล้วว่ามีระบบ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรเข้าไปช่วยเหลือให้สำนักงานมีระบบมากขึ้น เข้าไปดูว่าสำนักงานต้องการอะไร เข้าไปช่วยหาเครื่องมือให้ หรือเข้าไปช่วยให้ข้อมูล เป็นต้น นอกจากนี้สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรจัดให้มีการอบรมในหัวข้อที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี การให้ความเข้าใจถึงความถูกต้องของการนำมาปฏิบัติใช้ การเปิดรับฟังความเห็น การให้บริการเกี่ยวกับการร่างนโยบายในเรื่องต่างๆ และการตั้งโต๊ะให้ความช่วยเหลือหรือให้คำปรึกษา เป็นต้น</p>
	<p>2 และ 4</p>	<p>- สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรทำหน้าที่ในการช่วยเหลือสำนักงานสอบบัญชีเป็นหลัก เนื่องจากสภาวิชาชีพฯ มีบทบาทหน้าที่ในการควบคุมดูแลสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรจัดให้มีทีมงานหรือเจ้าหน้าที่ให้คำปรึกษาด้านการปฏิบัติตามมาตรฐาน และจัดให้มีทีมงานเจ้าหน้าที่หรือมอบหมายให้มีทีมงานออกไปให้คำแนะนำและเยี่ยมชมสำนักงานงานสอบบัญชีและ</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>1. เนื่องจากการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีจะเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้กับสำนักงานสอบบัญชี ท่านคิดว่าสภาวิชาชีพฯ หรือผู้มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องควรมีการดำเนินการอะไรบ้าง เพื่อเป็นการช่วยเหลือสำนักงานสอบบัญชีในประเด็นดังกล่าว (ต่อ)</p>	<p>2 และ 4 (ต่อ)</p>	<p>ผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อให้คำแนะนำในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน รวมทั้งส่งเสริมให้มีการรวมกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กหรือกลุ่มผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อให้มีการช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานและนอกจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ จะทำหน้าที่นี้แล้วหน่วยงานภาครัฐอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น สำนักงานกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ก็ควรทำหน้าที่ช่วยเหลือในเรื่องดังกล่าวด้วยเช่นกัน</p>
	<p>ผู้วิจัย</p>	<p>- สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรเป็นเสาหลักในการให้ความช่วยเหลือ เนื่องจากมีหน้าที่หลักในกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีทั่วประเทศ แต่นอกจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ แล้ว สำนักงาน ก.ล.ต. ควรที่จะให้ความช่วยเหลือ สำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งรวมไปถึงกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ที่ควรให้ความช่วยเหลือสำนักงานสอบบัญชีที่ขึ้นทะเบียนจัดตั้งบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วน หรือแม้แต่ว่าตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่ควรให้ความรู้แก่บริษัทจดทะเบียน ทั้งนี้เพื่อให้บริษัทต่างๆ มีความเข้าใจในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และเพื่อก่อให้เกิดความร่วมมือในการปฏิบัติงานสอบบัญชี แต่ทั้งนี้ทั้งนั้น การให้ความช่วยเหลือจากทุกหน่วยงานควรที่จะเป็นไปในแนวเดียวกัน เพราะหากความรู้หรือคำตอบที่ได้จากการขอความช่วยเหลือแตกต่างกัน จะส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีเกิดความสับสนในประเด็นปัญหาต่างๆ ได้</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบถึงการดำเนินการว่ามีคุณภาพ ประสิทธิภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ท่านคิดว่าจะมี ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลเพียงใด</p>	1 และ 4	<p>- ประสิทธิภาพอาจจะยังไม่ค่อยมีนักเพราะการปฏิบัติงานตรวจเยี่ยมในภาคสนามยังขาดกำลังบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ ซึ่งในขณะนี้กำลังบุคคลที่มีอยู่เป็นเพียงเจ้าหน้าที่ส่วนหนึ่ง ซึ่งอาจไม่มีความเป็นอิสระเพียงพอ เนื่องจากยังทำงานสอบบัญชีอยู่ นอกจากนี้ยังมีคณะบุคคลจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งบุคคลเหล่านี้ อาจยังไม่เคยสัมผัสกับการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีเท่าที่ควร จึงอาจเป็นปัญหาในเรื่องของคุณภาพในการเข้าตรวจเยี่ยมสำนักงาน</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชีเพื่อทำหน้าที่ในการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบถึงการดำเนินการว่ามีคุณภาพ ประสิทธิภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ท่านคิดว่าจะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงใด (ต่อ)</p>	2 และ 5	<p>- เป็นมาตรการที่ดี และหากคณะกรรมการดังกล่าวมีการปฏิบัติหน้าที่อย่างจริงจัง คาดว่าจะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แต่ทั้งนี้ การปฏิบัติของคณะกรรมการดังกล่าวควรเป็นไปเพื่อเป็นการส่งเสริมวิชาชีพสอบบัญชีโดยการไปตรวจเยี่ยมเพื่อให้คำแนะนำในครั้งแรกๆ ก่อนที่จะมีมาตรการอื่นๆ ที่เหมาะสมในภายหลังหากไม่มีการพัฒนาการปฏิบัติให้เป็นไปตามแนวทางที่มาตรฐานกำหนด</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบถึงการดำเนินการว่ามีคุณภาพ ประสิทธิภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ท่านคิดว่าจะมี ประสิทธิภาพ และ ประสิทธิผลเพียงใด (ต่อ)</p>	3	<p>- การแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบถึงการดำเนินการว่ามีคุณภาพ ประสิทธิภาพ นำยังไม่มิตั้งคุณภาพในการปฏิบัติงาน และประสิทธิผลจากการปฏิบัติงาน เนื่องจากหน้าที่ดังกล่าวถือเป็นสิ่งใหม่สำหรับสภาวิชาชีพบัญชี อีกทั้งขั้นตอนที่จะนำไปสู่การตรวจเยี่ยมยังไม่เป็นที่ชัดเจน และกว้างขวางพอสำหรับสำนักงานสอบบัญชี</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>2. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี มีการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชีเพื่อทำหน้าที่ในการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบถึงการดำเนินการว่ามีคุณภาพประสิทธิภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ท่านคิดว่าจะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงใด (ต่อ)</p>	ผู้วิจัย	<p>- แผนการและเป้าหมายของสภาวิชาชีพบัญชี ในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวมาปฏิบัติใช้ยังไม่มี ความชัดเจนเท่าที่ควร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องนโยบายการปฏิบัติงาน วิธีการปฏิบัติงาน ขอบเขตของการให้เวลาในการปฏิบัติตามมาตรฐานรวมถึงเรื่องคุณภาพของบุคคลที่จะเข้าตรวจเยี่ยมสำนักงานดังที่ได้กล่าวในข้างต้น ปัญหาดังกล่าวอาจทำให้สภาวิชาชีพบัญชี ได้รับผลกระทบในแง่ของชื่อเสียง ความศรัทธาจากผู้ประกอบวิชาชีพเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียวต่างมีความคาดหวังในทีมงานที่จะเข้าตรวจสอบเช่นกัน</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
<p>3. เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการฯ ผู้ที่ทำหน้าที่ในการเข้าตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีท่านคิดว่าระบบหรือขั้นตอนในการเข้าตรวจเยี่ยม สำนักงานสอบบัญชีนั้นควรมีรูปแบบวิธีการ และขั้นตอนอย่างไร</p>	<p>ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน</p>	<p>- ไม่สามารถสรุปคำตอบได้ชัดเจน ได้แต่เพียงแสดงความเห็นว่าระบบหรือขั้นตอนในการเข้าตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีนั้นควรมีรูปแบบ วิธีการ และขั้นตอนไม่แตกต่างกันในทุกๆ สำนักงานเนื่องจากมีเป้าหมายเดียวกัน คือการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นเรื่องเดียวกัน มาตรฐานเดียวกัน วัตถุประสงค์เหมือนกัน ดังนั้นขั้นตอนและวิธีการเข้าตรวจสอบจึงไม่ควรจะแตกต่างกัน แม้แต่การตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่อย่าง Big4 กับสำนักงานขนาดเล็กและขนาดกลาง เพราะใช้คู่มือการตรวจสอบเดียวกัน โดยคณะกรรมการดังกล่าว ควรมีรูปแบบการตรวจเยี่ยมโดยเป็นการไปให้คำแนะนำในการปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี และควรมีการแจ้งให้สำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 14 วัน ก่อนการเข้าตรวจเยี่ยมสำนักงาน และแจ้งขั้นตอนการเข้าตรวจเยี่ยม รวมทั้งแจ้งให้สำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระเตรียมเอกสารหลักฐานให้พร้อม เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบและเพื่อเป็นประโยชน์ในการได้รับคำแนะนำจากคณะกรรมการดังกล่าว</p>
	<p>ผู้วิจัย</p>	<p>- ระบบหรือขั้นตอนในการเข้าตรวจเยี่ยม สำนักงานสอบบัญชีนั้นควรมีรูปแบบ วิธีการ และขั้นตอน ที่ไม่แตกต่างกัน โดยการกำหนดนัดหมายก่อนเข้าตรวจเยี่ยมล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 14 วัน และแจ้งขั้นตอน วิธีการตรวจ สิ่งที่ต้องการตรวจ เอกสารหลักฐานที่ต้องให้สำนักงานสอบ</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
3. เนื่องจากสาขาวิชาชีพบัญชี มีการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการฯ ผู้ที่ทำหน้าที่ในการเข้าตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีท่านคิดว่าระบบหรือขั้นตอนในการเข้าตรวจเยี่ยม สำนักงานสอบบัญชีนั้นควรมีรูปแบบวิธีการ และขั้นตอนอย่างไร (ต่อ)	ผู้วิจัย (ต่อ)	บัญชีจัดเตรียมไว้ให้ตรวจ โดยรูปแบบ วิธีการ และขั้นตอนควรมีความเป็นมาตรฐานเดียวกันเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่เพื่อมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับเดียวกัน
4. ภายหลังจากประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) แล้ว ท่านคิดว่าสภาพการณ์ของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีโดยรวมจะเป็นอย่างไร	ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน	- คุณภาพของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีจะมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ทั้งในลักษณะการสอบบัญชีและงบการเงินที่ออกมา ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินที่อยู่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ผู้ใช้งบการเงินจะให้ความเชื่อมั่นในคุณภาพของรายงานผู้สอบที่ออกโดยผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี มากขึ้น เมื่อคุณภาพของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีดีขึ้น จะทำให้สามารถกำหนดค่าสอบบัญชีให้เหมาะสมกับคุณภาพงานได้ บริษัทผู้ว่าจ้างจะเห็นประโยชน์ และมีความเต็มใจที่จะจ่ายค่าสอบบัญชีซึ่งรายได้ค่าสอบบัญชีดังกล่าวจะส่งผลไปยังการจ่ายค่าตอบแทนกับผู้ช่วยผู้สอบหรือพนักงานในสำนักงานที่สมเหตุสมผลกับการปฏิบัติงานด้วย กล่าวคือเมื่อมีการ

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

คำถาม	ลำดับผู้ให้สัมภาษณ์คนที่	ผลจากการสัมภาษณ์
4. ภายหลังจากประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC 1) แล้ว ท่านคิดว่าสภาพการณ์ของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีโดยรวมจะเป็นอย่างไร	ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคน (ต่อ)	ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ทุกอย่างภายในสำนักงานจะสมดุลกัน แต่ทั้งนี้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพอาจส่งผลให้ปริมาณของผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีเนื่องจากการรวมตัวกันเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวได้
	ผู้วิจัย	- ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรีจะมีคุณภาพ และมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ช่วยยกระดับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี และรายงานทางการเงินของกิจการที่ผ่านการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนนทบุรี ช่วยลดระดับความแตกต่างของคุณภาพในแต่ละสำนักงานจะลดน้อยลงเนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานเดียวกันเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของกิจการบนเวทีในระดับสากล

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 และดีที่ทราบว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีขอบเขตการบังคับใช้ทั้งกับสำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชี 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 ใส่ใจ เต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบของผู้ประกอบวิชาชีพ ต้องให้บริการทางวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้ ต้องให้บริการทางวิชาชีพด้วยความมุ่งมั่นและขยันหมั่นเพียร ต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ เพื่อปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่า ได้ให้บริการทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ต่างๆ และมาตรฐานในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องและควรมีนโยบายในการปฏิบัติขั้นพื้นฐาน

หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการสร้างวัฒนธรรมภายในองค์กรให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชียังมีอิทธิพลที่สำคัญต่อการบังคับใช้ นโยบายและวิธีปฏิบัติในระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี หัวหน้าสำนักงานต้องให้มีการปฏิบัติตามนโยบายการควบคุมคุณภาพอย่างยั่งยืนในเรื่องการปฏิบัติงานสอบบัญชียังไม่สม่ำเสมอ หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชียังให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าวไม่เพียงพอ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นองค์ประกอบที่หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีควร

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

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2556) ได้มีบทบาทตรวจสอบบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานไว้ว่าต้องปฏิบัติตามเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ (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 ผู้สอบบัญชีอิสระในจังหวัดนครสวรรค์กำหนดมาตรการป้องกันและดำเนินการตามมาตรการนั้นๆ เพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ 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 ซึ่งตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพนี้ได้แบ่งการสอบทานงานสอบบัญชีเป็น 2 ประเภทคือ การควบคุมคุณภาพงาน และการติดตามผล ซึ่งการควบคุมคุณภาพงานหมายถึง การสอบทานในส่วนที่เป็นประเด็นหลักที่มีผลต่อการตัดสินใจแสดงความเห็นงบการเงิน ทั้งรายการที่มีสาระสำคัญ และรายการที่ใช้ดุลยพินิจเป็นหลัก ซึ่งต้องสอบทานให้เสร็จก่อนออกรายงานการสอบบัญชี เพราะหากเกิดข้อผิดพลาดภายหลังวันออกงบการเงินจะไม่สามารถแก้ไขอะไรได้ ซึ่งการควบคุมคุณภาพจะเป็นมาตรการป้องกันสำหรับสำนักงานมากกว่า โดยเฉพาะงานสอบบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง เพราะจะเป็นการเข้ามามีส่วนร่วมในการสอบทานงานในทุกๆ ขั้นตอน ส่วนการติดตามผล จะเป็นการตรวจสอบรายการอื่นที่ไม่ใช่ประเด็นหลักเพื่อที่จะนำไปปรับปรุงแก้ไขในงวดการตรวจสอบหน้า รวมไปถึงติดตามผลระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานโดยรวมด้วย

ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นเช่นเดียวกับผู้ให้สัมภาษณ์ที่ว่า ควรแก้ไขโดยการสร้างวัฒนธรรมในสำนักงานให้ตระหนักถึงความสำคัญของการลงวันที่ตามความเป็นจริงทั้งนี้พนักงานของสำนักงานหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้กับหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอิสระของลูกค้ารายนั้นๆ 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 กฏระเบียบ 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 จะเห็นได้ว่างานวิจัยส่วนมากที่ใช้กลุ่มตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทางการบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะเป็นเพศหญิง ซึ่งจากข้อมูลสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี ณ วันที่ 3 มีนาคม 2557 ในรายงานประจำปี 2556 พบว่า จำนวนสมาชิกแยกตามเพศ มีสมาชิกเป็นเพศหญิง ร้อยละ 83 เพศชายร้อยละ 17 และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเพศหญิงร้อยละ 70 เพศชายร้อยละ 30 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556) ผู้วิจัยมีความเห็นว่าส่วนใหญ่ผู้ที่ศึกษาและทำงานในสายอาชีพนี้จะเป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย จึงทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามมีจำนวนเพศหญิงมากกว่าเพศชาย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นลินรัตน์ เคนคอนทราย (2547) เทวิตา 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 “การศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย” พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในแนวทางการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง ทั้งนี้เนื่องจาก มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 นี้ เป็นมาตรฐานใหม่ซึ่งที่ผ่านมายังไม่เคยมีการประกาศใช้ในประเทศไทย และ ณัชชาธิชัย จูริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2555) ผลการวิจัยพบว่า ปัญหาที่พบในทางปฏิบัติจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1) มาใช้ในภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง โดยปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ รองลงมาคือ ปัญหาด้านการติดตามผล และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ อีกทั้งยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (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 อาจทำให้สำนักงานปฏิบัติไม่เป็นไปตามแนวทางหรือมาตรฐานเดียวกัน แต่ระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลับให้ความสำคัญกับปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะมากกว่า โดยเฉพาะปัญหาความรู้ความสามารถใน

การปฏิบัติงาน ระยะเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพอ แต่สำนักงานก็ยังพิจารณา รับประทานตรวจสอบนั้น ซึ่งผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเห็นว่าเป็นปัญหาสำคัญและทำให้ปริมาณงาน เพิ่มขึ้นโดยไม่สัมพันธ์กับบุคลากรที่มีอยู่ผู้ตอบแบบสอบถามได้ระบุผลกระทบจากการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน สอบบัญชีมาใช้ว่าส่งผลให้มีปริมาณงานที่เพิ่มมากขึ้น การ ทำงานมีความซับซ้อน โดยเฉพาะเรื่องเอกสารภายในที่จำเป็นจะต้องจัดทำเพื่อให้เป็นไปตามระบบ การควบคุมภายในของสำนักงานนั้นๆ รวมทั้งต้องมีการจัดเตรียมข้อมูลฯ 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 ควรมี การวางแผนและการสื่อสารนโยบายต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงาน อย่างชัดเจน อีกทั้งยังเสนอแนะว่าการนำ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1) มาใช้ ควรนำมาปฏิบัติโดยเน้นเนื้อหามากกว่ารูปแบบ เนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสาร ภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐานดังกล่าว ซึ่งไม่ สอดคล้องกับ รุติชญาณ์ 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 มีการสอบทานงาน อยู่ในระดับมากที่สุด 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 ค่อนข้างกับการสอบบัญชีด้วยตัวคนเดียว 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 แต่สำหรับสำนักงานที่ไม่ใช่ความเสี่ยงจึงย่อมน้อยกว่า 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 หรือ ในจังหวัดปริมณฑล 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 ส่วนเรื่องของรายได้ค่านั้น รายได้คือค่าบริการสอบบัญชี การที่สำนักงาน ตั้งค่าสอบบัญชี ต่ำเกินไป ส่งผลให้รายได้ของสำนักงานน้อยเช่นกัน ในปัจจุบันที่สำนักงานสามารถตั้งราคาค่าสอบบัญชีที่ต่ำได้ อาจเป็นเพราะสำนักงานยังไม่ได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) เพราะ หากมีการปฏิบัติแล้ว ต้นทุนของสำนักงานจะเพิ่มขึ้นแน่นอน และทำให้ไม่สามารถตั้งราคาค่าสอบบัญชีต่ำได้ นอกจากนี้ อีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีรายได้ที่น้อยนั้น เนื่องมาจากการตัดราคากันเอง ซึ่ง การตัดราคาค่าสอบบัญชี ถือเป็นวงจรปัญหาหนึ่งในวงการสอบบัญชีในประเทศไทย เพราะเมื่อสำนักงานมีรายได้ที่น้อย 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 ควรมีการส่งเสริมและยกระดับตั้งแต่ในมหาวิทยาลัยที่ให้การศึกษาด้านการบัญชีและการสอบบัญชี 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 ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม 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 เพื่อให้มั่นใจว่าการปรึกษาหารือกันอย่างเหมาะสมในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง รวมทั้งจัดให้มีทรัพยากรอย่างเพียงพอในการปรึกษาหารืออย่างเหมาะสมและข้อสรุปจากการปรึกษาหารือได้มีการจดบันทึกและมีการปฏิบัติตามหากสำนักงานไม่สามารถจัดหาจากทรัพยากรภายในสำนักงานได้ สำนักงานอาจจัดหาจากแหล่งอื่นๆ รวมถึงสำนักงานอื่นซึ่งเป็นพันธมิตร หน่วยงานวิชาชีพ หรือ สำนักงานที่มีความเชี่ยวชาญที่ให้บริการที่ปรึกษา หรือการสร้างความรู้จักกันเพื่อสร้างระบบสมาชิกเพื่อปรึกษาหารือซึ่งกันและกันช่วยกันแก้ปัญหา แบ่งปันข้อมูลความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน และสภาวิชาชีพบัญชีควรมีการจัดตั้งทีมงานให้คำปรึกษาด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานเพื่อช่วยให้คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีที่ต้องการคำแนะนำ

อนึ่ง สำนักงานควรปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำ ตามระบบ เพราะผู้ปฏิบัติงานมองว่าเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่และปริมาณงานมากกว่าการคิดว่าการปฏิบัติตามดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกันของสำนักงาน นอกจากนั้น ควรมีการวางแผนและให้ความรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงาน และสื่อสารนโยบายต่างๆ รวมทั้งนำแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานมาปรับให้เหมาะสมกับขนาดของสำนักงานของตน เพราะข้อปฏิบัติบางอย่าง สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก ไม่สามารถปฏิบัติได้จริง เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง อีกทั้ง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานควรกำหนดโดยเน้นเนื้อหา 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



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2557). ข้อมูล สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดนนทบุรี บัญชีธุรกิจ. สืบค้นจาก http://www.dbd.go.th/nonthaburi/ewt_news.php?nid=55
- แก้วตา อัมรินทร์, วิยะดา มะโนประเสริฐกุล, และสุวรรณา ฉายชนะบุญมี. (2540). การควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีของบริษัทตรวจสอบบัญชี (โครงการวิจัยปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จักรพงษ์ รัตนะ. (2547). ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร (งานนิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.
- จิตติชญาณ์ นาวา. (2555). ความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญามหาบัณฑิต). เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์, และศิลาปะพร ศรีจันเพชร. (2555). บทความวิจัยศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย (ม.ป.พ.)
- ถนอมจิตต์ ท้าวแดนคำ. (2550). การศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญามหาบัณฑิต). เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- เทพศักดิ์ บุญรัตพันธุ์. (2555). การสุ่มตัวอย่าง (Sampling Method). สืบค้นจาก <http://www.drmanage.com/index.php?lay=show&ac=article&Id=538635197>

- ชัยลักษณ์ ศรีพรสวรรค์. (2553). การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ (โครงการวิจัยปริญญาโท). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นงลักษณ์ พัฒนบัณฑิต, ศุภพร ตริยะประเสริฐพร, และสมชาย วงศ์ทรัพย์สิน. (2543). ปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร (โครงการวิจัยปริญญาโท). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นลินรัตน์ เคนคอนทราย. (2547). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง: มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ปิยมาศ เรืองแสงรอบ, และศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2552). ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. วารสารวิชาชีพบัญชี, 5(13), 83-95.
- พรรณราย คำจันทร์ดี. (2551). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาโท). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- วรภรณ์ ตันดิยัทธ. (2549). ความคาดหวังของผู้ใช้บริการเงินต่อผู้สอบบัญชี (โครงการวิจัยปริญญาโท). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชี, 5(13), 25-30.
- ศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง. วารสารวิชาชีพบัญชี, 5(14), 26-28.
- ศิลปะพร ศรีจันเพชร, และเอกพล คงมา. (2556). ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ. วารสารวิชาชีพบัญชี, 9(26), 32-43

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). *มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่น อื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง*. กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง.
- วันดี ลีวรวัฒน์, วันเพ็ญ เลี้ยงไพศาล, และสมใจ พัฒนะกิจไพโรจน์. (2542). *ความคาดหวังของบุคคลภายนอกเกี่ยวกับการรับรองงบการเงินของผู้สอบบัญชี*. (โครงการวิจัยปริญญาโทมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สมชาย สุภัทรกุล. (2542). *คุณภาพของงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี*. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 22(83), 21-32.
- นิทัศน์ เหมรัญษ์, พรสวรรค์ เรืองสุขอุดม, และสมหวัง สุภโชคชัยวัฒนา. (2540). *ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย* (โครงการวิจัยสำหรับปริญญาโทมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สาวิตรี อ่องธรรมกุล. (2547). *ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- องอาจ นัยพัฒน์. (2551). *การออกแบบการวิจัย วิธีการเชิงปริมาณ เชิงคุณภาพ และผสมผสานวิธีการ*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ภาษาต่างประเทศ

International Federation of Accountants. (2008). *International Standard on Auditing 220 –*

Quality Control for Audit of Financial Statements. Retrieved

from <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/isas/proposed-redrafted-isa-220-and-isqc-1.pdf>

International Federation of Accountants. (2008). *International Standard on QualityControl1 –*

Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements. Retrieved

from <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>

Sanusi, Z. M. (2007). *Benefitting from the International Standards on Quality Control (ISQC) 1:*

A Tool for Assessing Audit Firms. Retrieved from

<http://www.mia.org.my/enews/2009/47.htm>

ด

พ

ภาคผนวก

๕



ภาคผนวก ก
แบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัย

แบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัย

เรื่อง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรี

วัตถุประสงค์

แบบสอบถามนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาในหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต ปีการศึกษา 2558 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจข้อมูลเกี่ยวกับ “มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน สำหรับสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรี” ผู้วิจัยใคร่ขอความกรุณาจากท่านในการกรอกแบบสอบถามทุกข้อ เพื่อความสมบูรณ์ของข้อมูล

คำชี้แจง

1. แบบสอบถามนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูล ซึ่งข้อมูลที่ได้จากการวิจัยมาประยุกต์ปรับใช้ให้เกิดประโยชน์สำหรับผู้สนใจ
2. แบบสอบถาม แบ่งออกเป็น 3 ส่วนดังนี้
 - ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
 - ส่วนที่ 2 การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน มาปฏิบัติในสำนักงาน
 - ส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน
3. ผู้วิจัยขอขอบคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่าน ที่กรุณาสละเวลาในการกรอกแบบสอบถามเป็นอย่างสูง

แบบสอบถาม

“มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน
สำหรับสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรี”

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่อง หน้าคำตอบที่ตรงกับความเป็นจริงมากที่สุด

1. เพศ

1) ชาย2) หญิง

2. อายุ

1) 20-29 ปี2) 30-39 ปี3) 40-49 ปี4) 50 ปีขึ้นไป

3. ระดับการศึกษาสูงสุด

1) ต่ำกว่าปริญญาตรี2) ปริญญาตรีหรือเทียบเท่า3) สูงกว่าปริญญาตรี

4. รูปแบบการประกอบการ

1) เจ้าของคนเดียว2) นิติบุคคล

5. ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ.....ปี

6. จำนวนลูกค้าที่ให้บริการต่อปี.....กิจการ

7. จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....คน

8. จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี.....คน

9. ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน

ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน	ใช่	ไม่ใช่
ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 มีผลบังคับใช้เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป		
ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่ามาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีขอบเขตการบังคับใช้ทั้งกับ สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระคนเดียว		
ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ มี 6 ด้าน		
ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าการปฏิบัติและยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณ ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ		
ผู้สอบบัญชีฯ ทราบหรือไม่ว่าการจัดทำแผนงานสอบบัญชี และแนวทางการสอบบัญชี ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ		

ส่วนที่ 2 การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน ท่านได้นำประเด็นต่างๆ ไปปฏิบัติจริงมากน้อยเพียงไร

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่อง หน้าคำตอบที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน	ระดับการปฏิบัติ				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
บทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน					
สื่อสารไปยังผู้บริหารหลักและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า เกี่ยวกับตัวบุคคลและบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานดังกล่าว					

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน	ระดับการปฏิบัติ				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ความเข้าใจและประสบการณ์จริงในงานที่มีลักษณะและความซับซ้อนใกล้เคียงกัน จาก การฝึกอบรมและการมีส่วนร่วมที่เหมาะสม					
ความเข้าใจในมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง					
ความรู้และความเชี่ยวชาญด้านเทคนิค รวมถึงความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง					
ความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องที่ลูกค้าดำเนินธุรกิจอยู่					
ความสามารถในการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ และความเข้าใจนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน					
การวางแผนงาน					
กลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้รับการอธิบายสรุปเกี่ยวกับงานอย่างไร เพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่จะทำ					
กระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง					
กระบวนการต่าง ๆ ของการควบคุมดูแล การฝึกอบรมพนักงานและการสอนพนักงานแบบตัวต่อตัว					
การจัดบันทึกที่เหมาะสมเกี่ยวกับงานที่ทำแล้ว และระยะเวลาและขอบเขตของการสอบทาน					
กระบวนการต่าง ๆ ในการทำนโยบายและวิธีปฏิบัติให้เป็นปัจจุบัน					

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติใน สำนักงาน	ระดับการปฏิบัติ				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
การควบคุมงาน					
การติดตามความคืบหน้าของงาน					
การพิจารณาทักษะความรู้และความสามารถ ของสมาชิกแต่ละคนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานว่า บุคคลเหล่านั้นมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงาน หรือไม่ มีความเข้าใจในคำสั่งที่ได้รับหรือไม่ และได้ปฏิบัติงานตามแนวที่ได้วางแผนไว้ สำหรับงานนั้น					
การพิจารณาและตัดสินใจเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงาน การพิจารณา ความสำคัญของเรื่องดังกล่าว และการ ปรับเปลี่ยนแนวที่ได้วางแผนไว้อย่าง เหมาะสม					
การระบุเรื่องต่าง ๆ เพื่อการปรึกษาหารือหรือ เพื่อการพิจารณาโดยสมาชิกในกลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่าใน ระหว่างการปฏิบัติงาน					
การสอบทานงาน					
ได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและ ข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง					
ได้มีการนำเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ มาพิจารณาแล้ว					
ได้มีการปรึกษาหารือที่เหมาะสมและได้มีการ จดบันทึกและนำข้อสรุปที่ได้ไปปฏิบัติ					
มีความจำเป็นที่จะต้องปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของงานที่ทำ					

การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงานมาปฏิบัติในสำนักงาน	ระดับการปฏิบัติ				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
งานที่ทำสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และมีการจดบันทึกไว้อย่างเหมาะสม					
หลักฐานที่ได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่จะสนับสนุนรายงาน					
ได้บรรลุวัตถุประสงค์ของวิธีการปฏิบัติงาน					
การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน					
ลักษณะของงาน รวมถึงขอบเขตที่งานนั้นเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์สาธารณะ					
การตรวจพบสถานการณ์หรือความเสี่ยงที่ไม่ปกติในงานหรือประเภทของงาน					
การมีกฎหมายหรือข้อกำหนดที่กำหนดให้มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน					

ส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC) ด้านการปฏิบัติงาน

.....

.....

.....

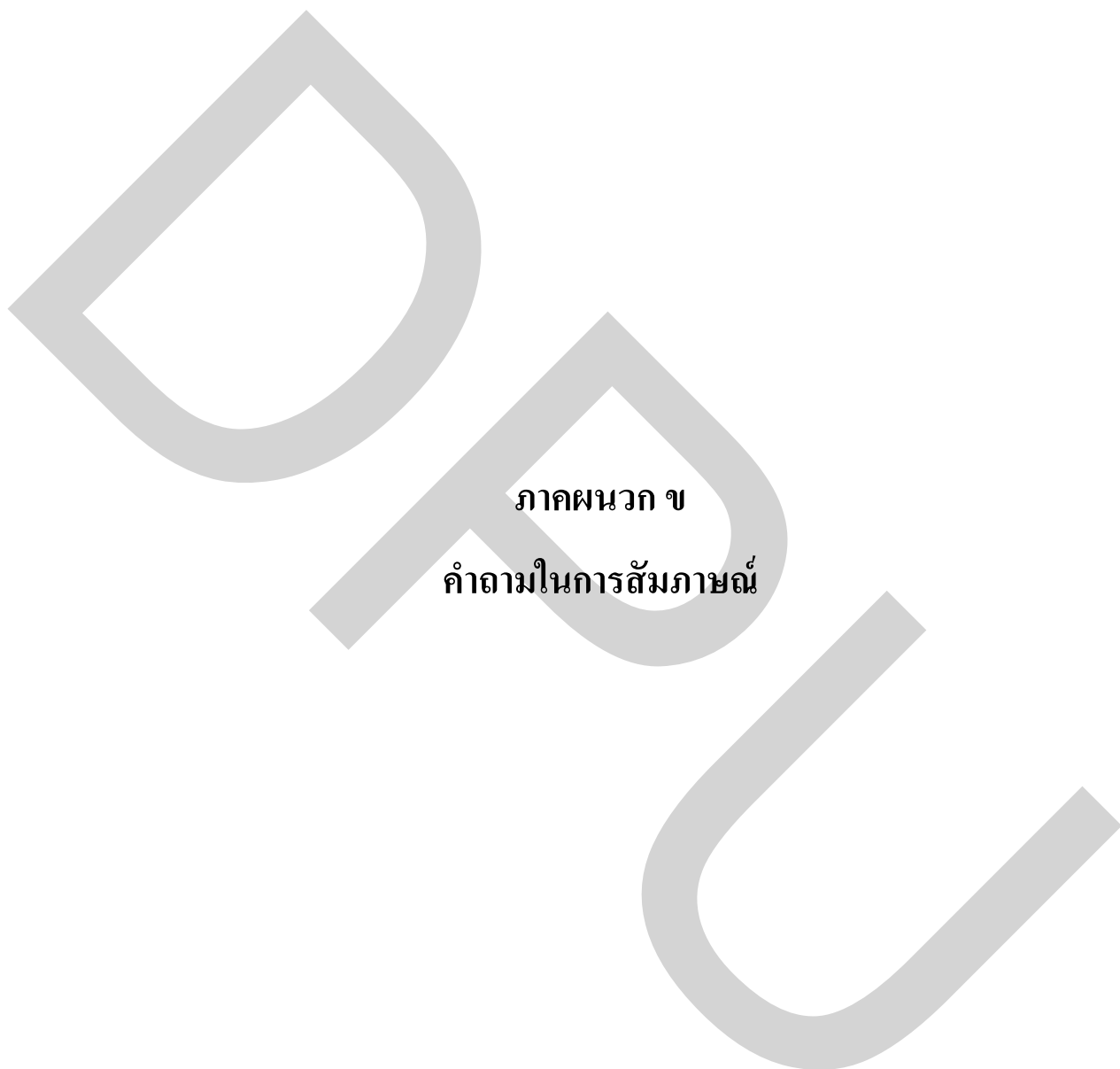
.....

.....

.....

.....

ขอขอบพระคุณท่านที่สละเวลาตอบแบบสอบถามมา ณ โอกาสนี้



ภาคผนวก ข
คำตามในการสัมภาษณ์

คำถามในการสัมภาษณ์

ส่วนที่ 1 เรื่องทั่วไป

1. ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในจังหวัดนนทบุรีโดยรวม มีคุณภาพมากน้อยเพียงใด
2. ท่านคิดว่าจังหวัดนนทบุรีมีความพร้อมมากเพียงใด กับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) มาปฏิบัติ
3. จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี มีการออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี(TSQC1) ท่านคิดว่า จะส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี และผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก)
4. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ

ส่วนที่ 2 ผลการปฏิบัติงาน

1. ปัญหาและอุปสรรคใดที่ท่านคิดว่าเป็นประเด็นหลักในเรื่องของผลการปฏิบัติงาน
2. ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีมีความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใด
3. ท่านคิดว่า การควบคุมงานในสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดนนทบุรีมีการปฏิบัติกันมากน้อยเพียงใด

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล

บรรณสรณ์ ผาแดง

ประวัติการศึกษา

พ.ศ. 2548 บริหารธุรกิจบัณฑิต สาขาการบัญชี

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ. 2554 นิติศาสตรบัณฑิต

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

ตำแหน่งกรรมการผู้จัดการ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA)

และ ทนายความ (Lawyer)

ของ บริษัท เอสเคอินเตอร์ สอบบัญชีและกฎหมาย จำกัด

และบริษัท ผาแดงสอบบัญชีและกฎหมาย จำกัด