

การศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี
มาใช้ในประเทศไทย

THE EXAMINE THE PROBLEMS AND EFFECT FROM INTERNATIONAL STANDARD ON
QUALITY CONTROL (ISQC₁) TO IMPLEMENT IN THAILAND

¹ณัชชารีย์ จุริย์โรจน์

²ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร

¹บริษัท แกรนท์ ธอนตัน จำกัด

²ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ภาควิชา คณະพาณิยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการด้านพัฒนาวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี มาใช้ในประเทศไทย ซึ่งได้ทำการศึกษาและรวบรวมข้อมูลโดยการทบทวนวรรณกรรมจากงานวิจัยและบทความ โดยเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามและสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและนำข้อมูลมาวิเคราะห์สถิติเชิงอ้างอิงโดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ โดยใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ ผลการศึกษาพบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุดจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในระดับภาพรวม 3 อันดับแรกคือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านการติดตามผล และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ ยังพบว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กได้รับผลกระทบเล็กน้อย เนื่องจากปริมาณงานและต้นทุนที่เพิ่มขึ้น

คำสำคัญ : มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน สำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชี

ABSTRACT

The objectives of the study are to examine the problems and affect from International Standard on Quality Control (ISQC₁) implementing in Thailand. Methods used in this study are questionnaire survey and interview. This study found that 3 most problems overall were Human Resources, Engagement Performance and Monitoring respectively. In addition, this study found that the leading audit firms or big 4 firms were not affected by International Standards on Quality Control implementation while the others which were the small and medium audit firms on big 4 firms were slightly affected owing to the increase of audit works and costs.

Keywords : International Standard on Quality Control, Audit Firm, Auditor.

1. บทนำ

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

จากการที่สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้กำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี หรือ เรียกว่า ISQC1 (International Standard on Quality Control) เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีซึ่งไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรของสำนักงานได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องและรายงานที่ออกโดยสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานนั้นๆ มีความเหมาะสมกับสถานการณ์มาตรฐานดังกล่าวถูกบังคับใช้กับสำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ และสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีคุณภาพและมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทัดเทียมกันและไม่ให้เกิดช่องว่างระหว่างสำนักงานแต่ละขนาด เพื่อให้ก้าวสู่มาตรฐานสากล

หากกล่าวถึงในประเทศไทย สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่จะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Small and Medium Sizes หรือ Non Big 4 Firms) ซึ่งได้รับผลกระทบจากการนำมาตรฐานฉบับดังกล่าวมาปฏิบัติทั้งในแง่ความพร้อมของแต่ละสำนักงาน ค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจากการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงให้ก้าวสู่มาตรฐานตามที่กำหนด เป็นต้น ประกอบกับสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (“สำนักงาน ก.ล.ต.”) สังกัดอยู่จะต้องได้รับการตรวจเยี่ยมสำนักงานจากหน่วยงานดังกล่าว เพื่อประเมินผลจากหน่วยงานกำกับดูแล ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งมีความตื่นตัว และต้องเตรียมความพร้อมสำหรับการจัดทำระบบการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ แต่ในขณะเดียวกันก็มีสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งที่ประสบปัญหาจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวมาปฏิบัติ เนื่องจากยังขาดความ

พร้อมทั้งในด้านกำลังคน งบประมาณ การวางแผนและกำหนดนโยบาย การสื่อสารภายในสำนักงาน และการติดตามผลการปฏิบัติงาน เป็นต้น โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง พบว่า มีการศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล (ปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร, 2552) และงานวิจัยเกี่ยวกับการศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ (ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์, 2553) โดยศึกษาในมุมมองของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เท่านั้น งานวิจัยดังกล่าวล้วนแล้วแต่เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจงด้วยวิธีการสัมภาษณ์ ดังนั้น จึงเป็นสาเหตุให้ผู้วิจัยต้องการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทยในเชิงสำรวจ ในมุมมองของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจาก สำนักงาน ก.ล.ต. สังกัดอยู่ เพื่อให้สามารถระบุปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติจริงในแต่ละสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล เพื่อให้สามารถกำหนดแนวทางการแก้ไขปรับปรุงและวิธีปฏิบัติให้เหมาะสม อันจะส่งผลต่อการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ในการวิจัย

การวิจัยนี้มุ่งศึกษาปัญหาในการปฏิบัติและผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) ในสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. สังกัดอยู่ รวมถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหา เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1.3 ขอบเขตการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงสำรวจด้วยแบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งจำกัดขอบเขตเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. สังกัดอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร รวมจำนวน 27 แห่ง (ข้อมูล ณ วันที่ 6 ตุลาคม 2554 จาก www.sec.or.th) โดยแบ่งกลุ่มของผู้ตอบแบบสอบถามออกเป็น 2 กลุ่มในแต่ละสำนักงานสอบบัญชี ดังนี้

1. กลุ่มระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า (ตัวแทนของกลุ่มคือ หัวหน้า ส่วน ผู้จัดการสอบบัญชีอาวุโส และผู้จัดการสอบบัญชี)

2. กลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ตัวแทนของกลุ่มคือ ผู้ช่วยผู้จัดการสอบบัญชี ผู้ควบคุมงานสอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส และผู้ช่วยผู้สอบบัญชี)

ทั้งนี้เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดและการระบุปัญหาและผลกระทบทั้งในแง่มุมมองของผู้รับผิดชอบหรือผู้บริหารในสำนักงานสอบบัญชี (โดยใช้หัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่าง) และระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (โดยใช้พนักงานเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่าง) สำหรับสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง เพื่อศึกษาความแตกต่างของปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้น รวมทั้งแนวทางการแก้ไขเพื่อให้บรรลุข้อกำหนดและเป็นไปตามมาตรฐานกำหนด

2. ทบทวนวรรณกรรม

จากการศึกษามาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง หรือ ISQC1 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554) พบว่า องค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพซึ่งสำนักงานต้องจัดทำให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ และจะต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงาน รวมทั้งสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวให้กับบุคลากรของสำนักงานตามแต่ละองค์ประกอบ ได้แก่ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มี

ลักษณะเฉพาะ (4) ทรัพยากรบุคคล (5) ผลการปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล แนวคิดและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวเน้นให้สำนักงานสอบบัญชีมีการปรับปรุงทั้งคุณภาพแต่ละงานสอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี โดยเน้นให้มีนโยบายสำนักงานที่ชัดเจนและสามารถปฏิบัติได้จริง

การจัดระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพนั้น ควรเริ่มตั้งแต่การกำหนดนโยบายที่ดี การสื่อสารและผู้ปฏิบัติสามารถนำนโยบายเหล่านั้นไปปฏิบัติได้จริง โดยเป็นการแปลงวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในนโยบายให้เป็นแนวทาง/แผนงาน/โครงการกิจกรรมที่เป็นรูปธรรม (มยุรี อนุมานราชชน (2547 น.208 อ้างใน ธรรมนูญต์ สาจำปา ,2549 น.10)) นอกจากนี้ การนำนโยบายไปปฏิบัติ เป็นการนำการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายที่ได้กระทำไว้ไปปฏิบัติให้ประสบผลสำเร็จ ได้แก่ การบ่งชี้ปัญหา การกำหนดวัตถุประสงค์ และการกำหนดโครงสร้างกระบวนการนำนโยบายไปปฏิบัติ (Mazmanian and Sabatier (1989, pp.20-21)) ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าการนำนโยบายไปปฏิบัติ เป็นการแปลงนโยบายที่กำหนดโดยผู้นำหรือผู้บริหารขององค์กรเป็นการกระทำในลักษณะรูปธรรม โดยจะต้องมีการกำหนดทรัพยากรให้เพียงพอและเหมาะสมเพื่อดำเนินการตามนโยบายนั้นๆ โดยจะต้องบรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายสูงสุดขององค์กร การนำนโยบายไปปฏิบัติดังกล่าวเปรียบเสมือนการที่สำนักงานสอบบัญชีจะต้องนำนโยบายสำนักงานที่ได้รับการสื่อสารจากผู้นำองค์กรไปปฏิบัติเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของแต่ละสำนักงาน ซึ่งจะต้องมีทั้งกำลังคน กำลังสมอง และเป้าหมายที่ชัดเจน เพื่อให้สำนักงานสามารถดำเนินการตามนโยบายคุณภาพดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการนำนโยบายไปปฏิบัติ

Mountjoy and O'Toole (อ้างถึงใน สมบัติ ชำรงธัญวงศ์, 2546, หน้า 478) ได้ศึกษาอิทธิพลต่อการนำนโยบายไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพไว้ 2 ประการ ได้แก่ ทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติและแนวทางการปฏิบัติที่ระบุอย่างเฉพาะเจาะจง และพบว่าการเปลี่ยนแปลงงานกิจวัตรขององค์กรเป็นงานที่มีต้นทุนที่แพง และหน่วยงานนั้นจะต้องได้รับทรัพยากรที่เพียงพอใน

การดำเนินงาน ในขณะที่เดียวกันหน่วยงานจะต้องได้รับแนวทางในการปฏิบัติใหม่ที่เหมาะสมและชัดเจน ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่มีความสำคัญมาก มิฉะนั้นจะทำให้การนำนโยบายไปปฏิบัติประสบความสำเร็จความล้มเหลวได้ง่าย นอกจากนี้ ปัจจัยสำคัญที่พบ คือ ผู้นำ หากขาดผู้นำที่ทำงานอย่างต่อเนื่อง งานนโยบายก็ไม่สำเร็จ และปัจจัยอีกอย่าง คือ ต้องทำงานให้ง่าย ไม่ควรสร้างระเบียบให้ซับซ้อน นอกจากนี้ปัจจัยสำคัญที่พบ คือ ผู้นำ หากขาดผู้นำที่ทำงานอย่างต่อเนื่อง งานนโยบายก็ไม่สำเร็จ และปัจจัยอีกอย่าง คือ ต้องทำงานให้ง่าย ไม่ควรสร้างระเบียบให้ซับซ้อนยุ่งยากเกินความจำเป็น

Edwards (1980, อ้างถึงใน เสกสรรค์ นิสัยกล้า, 2550) ยังได้สรุปว่า การนำนโยบายไปปฏิบัติ มีปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติ 4 ประการ ได้แก่ (1) การติดต่อสื่อสาร (2) ทรัพยากร (3) ทศนคติของผู้ปฏิบัติ (4) โครงสร้างขององค์กรที่นำนโยบายไปปฏิบัติ

จากแนวคิดเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการนำนโยบายไปปฏิบัติ สรุปได้ว่าปัญหาที่พบ ส่วนใหญ่เกิดจากการกำหนดนโยบายที่ไม่ชัดเจน ปัญหาด้านความไม่เพียงพอของบุคลากร ปัญหาการติดต่อสื่อสารภายในองค์กร ปัญหาด้านการเครื่องมือที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติไม่เพียงพอ และขาดความต่อเนื่องในการนำนโยบายไปปฏิบัติ ซึ่งปัญหาดังกล่าวล้วนแล้วแต่เป็นสิ่งที่สำคัญที่ทำให้องค์กรอาจไม่ประสบผลสำเร็จในการปฏิบัติตามนโยบายนั้นๆ ให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพและความเชื่อถือของผลงานผู้สอบบัญชี

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2545 อ้างถึงใน จักรพงษ์ รัตน์, 2547) กล่าวว่า ธุรกิจขนาดย่อมโดย ส่วนใหญ่มักตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ซึ่งอาจไม่มีการมอบหมายงานตรวจสอบ และการแบ่งงานอย่างเพียงพอ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติงานตรวจสอบเพียงผู้เดียวโดยไม่มีผู้ช่วย หรือมีผู้ช่วยเพียงไม่กี่คน ในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีอาจมีความจำเป็นต้องขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมทั้งจากภายนอกและภายในสำนักงานเมื่อมีความจำเป็น หรือในกรณีที่ต้องอาศัยวิจารณญาณในประเด็นการตรวจสอบที่มีความซับซ้อน หรือมีความผิดปกติ

จักรพงษ์ รัตน์ (2547) ศึกษาระดับปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครใน 4 ด้าน ได้แก่ (1) ด้านการเงิน ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหาค่าธรรมเนียมของงานสอบบัญชีจากลูกค้า รองลงมาคือปัญหาการติดตามหนี้ กรณีลูกค้าค้างชำระค่าสอบบัญชี (2) ด้านลูกค้า ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหากระบวนการควบคุมภายในขององค์กรลูกค้า และปัญหารองลงมาคือ ปัญหาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานด้านบัญชีของพนักงานบริษัทลูกค้า (3) ด้านกระบวนการภายใน ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหาการสอบทานและควบคุมงานตรวจสอบโดยหัวหน้างาน ตามหลักการควบคุมคุณภาพบัญชี และปัญหารองลงมาคือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีของพนักงานสอบบัญชี (4) ด้านการเรียนรู้และการพัฒนา ระดับปัญหาและอุปสรรคที่มีปัญหามากคือ ปัญหาการพัฒนาความรู้และฝึกอบรมพนักงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ในเรื่องเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี การสอบบัญชี ประกาศ คำสั่ง และกฎระเบียบของหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านสอบบัญชี ปัญหารองลงมา คือ ปัญหาการส่งเสริมขวัญกำลังใจพนักงาน ซึ่งปัญหาดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยของจิรพันธ์ จันทร (2547)

2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ

ควบคุมคุณภาพ

จากงานวิจัยของปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) ซึ่งได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งไม่รวมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ในการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล (ISQC1) ด้วยวิธีวิจัยเชิงคุณภาพโดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-Depth Interview) พบว่าประเด็นปัญหาและอุปสรรคสำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ คือ (1) ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน จะพบปัญหาและอุปสรรคจากการที่มีบุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน และระยะเวลาที่มีจำกัด ซึ่งเกิดจากการกำหนดวันที่ต้องนำส่งงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์แห่ง

ประเทศไทย ทำให้ผู้รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี (2) ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ส่วนใหญ่เกิดจากปัญหาและอุปสรรคด้านลูกค้า เช่น 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 ระยะเวลา และบุคลากร รวมทั้งนโยบายหรือขั้นตอนที่สำนักงานกำหนดไว้อาจไม่สามารถปฏิบัติได้จริง

รัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ ซึ่งศึกษาในแง่มุมของหน่วยงานกำกับดูแลซึ่งจะเข้าตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชี เพื่อประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี โดยการวิจัยเป็นการสัมภาษณ์เชิงลึกจากคณะอนุกรรมการเพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชีสมาชิกวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และฝ่ายกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุน สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งเป็นการศึกษาองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ 3 องค์ประกอบ ได้แก่ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ทรัพยากรบุคคล และผลการปฏิบัติงานจากทั้งหมด 6 องค์ประกอบดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งสรุปได้

ว่า ปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานไว้ว่า ปัญหาสำคัญคือ รายได้ค่าสอบบัญชี และความคุ้นเคยของผู้สอบบัญชี ส่วนปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล พบว่าประเด็นปัญหาที่สำคัญที่สำนักงานสอบบัญชีควรเน้นคือ เรื่องความรู้ความสามารถของบุคลากรในสำนักงานซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของจักรพงษ์ รัตนะ (2547) ปัญหาการขาดแคลนทรัพยากรบุคคลและการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงาน ซึ่งจะพบมากในสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง รวมถึงการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานและการติดต่อสื่อสารที่เกี่ยวข้องด้วย ส่วนปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานนั้นพบว่าปัญหาที่สำคัญในเรื่องของการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ การใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และการบันทึกข้อมูลหลักฐานในการกระทำการ (Documentation) ของสำนักงาน

งานวิจัยต่างประเทศของ Aida Hazlin Ismail และคณะ (2008) ซึ่งได้ศึกษาเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพไปปฏิบัติ โดยรวบรวมข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศมาเลเซีย ด้วยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก พบว่า ปัญหาที่พบระหว่างการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพไปใช้ในสำนักงานคือ (1) ปัญหาเกี่ยวกับผู้นำหรือผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการนำไปปฏิบัติ ISQC1 เพราะจำนวนพนักงานมีน้อย (2) เสียเวลาการกรอกแบบฟอร์มและ Checklist เพื่อให้เป็นไปตาม ISQC1 (3) เป็นเรื่องยากที่สมาชิกในสำนักงานหรือพนักงานจะเข้าใจแนวคิดของการนำ ISQC1 ไปปฏิบัติในสำนักงานสอบบัญชี (4) มีความกังวลว่าอาจต้องใช้เวลานานในการติดตามผลและการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามระบบการควบคุมคุณภาพ

ดังนั้น จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า ปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงไปด้วย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า นโยบายของแต่ละสำนักงานเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งที่เป็นตัวกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการจัดสรรทรัพยากรบุคคลให้เพียงพอและเหมาะสมกับงานตรวจสอบนั้นๆ ซึ่งหากต้องการให้ปัญหาในงานสอบบัญชีลดลง ย่อมจะต้องแก้ไขจากต้นเหตุ นั่นคือ การบริหารจัดการภายในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง โดยการควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิดและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

3. วิธีการดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาในการปฏิบัติและผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) ในสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชี รับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. สังกัดอยู่ ซึ่งดำเนินการวิจัยโดยรวมรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม (Questionnaire) จากนั้นนำผลที่ได้จากแบบสอบถามมาประมวลผลและวิเคราะห์เพื่อสรุปผล

การกำหนดกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้สุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) คือ จะสุ่มตัวอย่างแยกตามสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งการสุ่มตัวอย่างจากแต่ละสำนักงานจะใช้วิธีการกำหนดสัดส่วนของจำนวนหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า และผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยตรง ซึ่งประชากรที่ใช้ในการศึกษา

แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า และกลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชี รับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. สังกัดอยู่ ทั้งนี้สาเหตุที่ผู้วิจัยแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม เนื่องจากประชากรกลุ่มหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า ส่วนใหญ่จะเป็นผู้ที่มีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย วางแผนและแนวทางการตรวจสอบบัญชีมากกว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยตรง ซึ่งในส่วนการปฏิบัติงานจะรับผิดชอบโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมากกว่า ทำให้สันนิษฐานว่ากลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มในแต่ละสำนักงานอาจมีความคิดเห็นหรือมุมมองที่แตกต่างกัน

ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง คำนวณได้จากสูตรทางสถิติ โดยกำหนดให้ค่าความคลาดเคลื่อนเท่ากับ 0.05 ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% สรุปได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 : แสดงขนาดกลุ่มตัวอย่างจากการคำนวณโดยสูตรทางสถิติที่ค่าความคลาดเคลื่อนเท่ากับ 0.05 ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ประชากร	จำนวนประชากร	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	จำนวนที่ส่งแบบสอบถาม
กลุ่มหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า	491	220	300
กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ	2,532	345	400

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งประกอบด้วยคำถามแบบปลายปิดและคำถามแบบปลายเปิด โดยได้จากการศึกษาแนวคิดและทฤษฎี ตลอดจนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องซึ่งสามารถนำมาสร้างเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา โดยแบ่งแบบสอบถามออกเป็น 4 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 เป็นคำถามปลายปิดเพื่อสอบถามข้อคิดเห็นต่อปัญหาในทางปฏิบัติจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ โดยแบ่งตามองค์ประกอบหลัก 6 องค์ประกอบข้างต้น รวมคำถามทั้งหมด 60 ข้อ เพื่อนำมาหาค่าเฉลี่ยและใช้เป็นระดับความ

คิดเห็นต่อปัญหาในการทางปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) โดยกำหนดเกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็นจากการให้คะแนนโดยใช้ Likert Scale คือ

- ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง มีน้ำหนักคะแนน 1
- ไม่เห็นด้วย มีน้ำหนักคะแนน 2
- ไม่แน่ใจ มีน้ำหนักคะแนน 3
- เห็นด้วย มีน้ำหนักคะแนน 4
- เห็นด้วยอย่างยิ่ง มีน้ำหนักคะแนน 5

จากนั้นผู้วิจัยนำคะแนนที่ได้จากคำถามแต่ละข้อจากคำถามส่วนที่ 1 จำนวน 60 ข้อ มาแบ่งเป็น 5 ระดับ

ซึ่งวิธีในการหาความกว้างของอันตรภาคชั้นจะทำให้
เกณฑ์ที่แบ่งได้มีความหมายของค่าเฉลี่ย คือ
คะแนนเฉลี่ย $1.00 - 1.80 =$ มีปัญหาน้อยที่สุด
คะแนนเฉลี่ย $1.81 - 2.60 =$ มีปัญหาน้อย
คะแนนเฉลี่ย $2.61 - 3.40 =$ มีปัญหาปานกลาง
คะแนนเฉลี่ย $3.41 - 4.20 =$ มีปัญหามาก
คะแนนเฉลี่ย $4.21 - 5.00 =$ มีปัญหามากที่สุด

ส่วนที่ 2 เป็นคำถามปลายเปิดเกี่ยวกับ
ผลกระทบและแนวทางการแก้ไขเกี่ยวกับปัญหาในการ
นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มา
ใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย โดยมองในแง่มุมมองของ
สำนักงานสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถาม เพื่อให้
ผู้ตอบแบบสอบถามได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับ
ผลกระทบโดยรวม รวมถึงเสนอแนะแนวทางการแก้ไข
รวมทั้งหมด 2 ข้อ

ส่วนที่ 3 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
รวมทั้งหมด 7 ข้อ

การวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ เป็นการ
วิเคราะห์ข้อมูล 2 ประเภท คือ การวิเคราะห์เชิงปริมาณ
(Quantitative Analysis) ด้วยการประมวลผลข้อมูลด้วย
โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS การใช้สถิติการแจกแจง
ความถี่และค่าร้อยละโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive
Statistic) เพื่ออธิบายและวิเคราะห์ข้อมูลจากกลุ่ม
ตัวอย่าง รวมทั้งการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติเชิงอ้างอิง
โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย ซึ่งจะประกอบไปด้วยปัจจัยใด
นั้น จะต้องทำการพิจารณาถึงค่าน้ำหนักปัจจัย (Factor
Loading) ซึ่งเป็นค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรกับ
องค์ประกอบ โดยตัวแปรใดมีน้ำหนักในองค์ประกอบใด
มาก (ยิ่งเข้าใกล้หนึ่ง) ควรจัดตัวแปรนั้นได้ใน
องค์ประกอบนั้น และมีค่าน้อย (เข้าใกล้ศูนย์) ในปัจจัย
อื่นๆ จะจัดให้ปัญหานั้นๆ อยู่ในปัจจัยนั้นๆ แต่บางครั้ง
ปัญหาใดปัญหาหนึ่งมีค่าน้ำหนักปัจจัยที่มีค่ากลางๆ ไม่
สามารถแบ่งออกได้อย่างชัดเจน จะต้องมีการหมุนแกน
ปัจจัยเริ่มต้น (Rotation of initial Factors) เพื่อเปลี่ยน
เมทริกซ์ โดยหลังจากทำการหมุนแกนปัจจัยเริ่มต้นแล้ว
นั้น จะทำให้ค่าน้ำหนักปัจจัยมีค่ามากที่ปัญหาใดปัญหา
หนึ่งเท่านั้น เพื่อให้ง่ายต่อการจัดปัญหาต่างๆ เข้าสู่
ปัจจัย นอกจากนี้ยังพิจารณาค่า Eigenvalue ซึ่งเป็นค่า
ความผันแปรของตัวแปรทั้งหมดในแต่ละองค์ประกอบ

ดังนั้นหากองค์ประกอบใดที่มีตัวแปรร่วมอยู่มาก จะทำให้ค่า
Eigenvalue มากไปด้วย เพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับ
จำนวนขององค์ประกอบสำหรับการวิเคราะห์ต่อไป โดยปกติ
แล้วหากค่า Eigenvalue มากกว่า 1 แสดงว่าองค์ประกอบ
ดังกล่าวมีความสามารถในการอธิบายความแปรปรวนของ
กลุ่มตัวอย่างได้มาก ในทางตรงกันข้าม หากค่า Eigenvalue
น้อยกว่า 1 แสดงว่า องค์ประกอบนั้นไม่มีประโยชน์ที่จะนำ
องค์ประกอบนั้นมาใช้ อีกทั้งผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์ข้อมูลเชิง
คุณภาพ โดยใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ (Logical
Reasoning) เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ถึงปัญหาในทางปฏิบัติ
และผลกระทบ รวมทั้งแนวทางการแก้ไขปัญหาในการนำ
มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานสอบบัญชีมา
ใช้ด้วย

4. ผลการวิจัย

ผู้วิจัยได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งหมด 407
ฉบับ ซึ่งได้รับจากกลุ่มระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า
จำนวน 57 ฉบับจากจำนวนที่ส่งแบบสอบถาม 300 ฉบับ คิด
เป็นร้อยละ 19 ของจำนวนที่ส่งแบบสอบถาม และได้รับจาก
กลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจำนวน 344 ฉบับจาก
จำนวนที่ส่งแบบสอบถาม 400 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 86 ของ
จำนวนที่ส่งแบบสอบถาม นอกจากนั้นมีแบบสอบถามที่ได้รับ
ตอบกลับอีก 6 ฉบับซึ่งไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างที่กำหนด คิดเป็น
ร้อยละ 1 ซึ่งส่วนใหญ่เป็นสมุห์บัญชีและพนักงานบัญชีที่เคย
ทำงานด้านตรวจสอบบัญชีมาก่อน โดยผู้วิจัยได้นำ
แบบสอบถามจำนวน 6 ฉบับดังกล่าวไปใช้ในการวิเคราะห์
ผลการวิจัยด้วย เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถามดังกล่าวเป็น
กลุ่มที่ผู้วิจัยเป็นผู้เก็บแบบสอบถามด้วยตนเองและเป็น
บุคคลที่ผู้วิจัยรู้จักและคุ้นเคย ซึ่งเพ่งเล็งออกจากตำแหน่ง
ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและ
ขนาดเล็ก โดยเป็นบุคคลที่ได้รับการอบรมในเรื่องมาตรฐาน
การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาแล้ว ดังนั้น ผู้วิจัย
จึงมีความเห็นว่าบุคคลดังกล่าวสามารถเป็นกลุ่มตัวอย่างที่ใช้
ในการวิจัยครั้งนี้

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลได้ถูกนำเสนอเป็น 5 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ภาพรวมของระดับความเห็น
ต่อปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการ
ควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาใช้

ส่วนที่ 3 การเปรียบเทียบระดับความคิดเห็นต่อปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาใช้ จำแนกตามเพศ อายุ สถานที่ทำงาน ประสบการณ์ในการทำงาน และตำแหน่งงานที่แตกต่างกัน

ส่วนที่ 4 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติเชิงอ้างอิง โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย

ส่วนที่ 5 ข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบและแนวทางแก้ไข

ทั้งนี้ ข้อมูลในส่วนที่ 1 เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจะแสดงอยู่ในภาคผนวก ซึ่งในที่นี้จะแสดงเฉพาะผลการวิจัยเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นต่อปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาใช้เท่านั้น

4.1 การวิเคราะห์ภาพรวมของระดับความคิดเห็นต่อปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาใช้

จากตารางที่ 2 สรุปว่าในภาพรวมของระดับความคิดเห็นที่มีต่อปัญหาจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาใช้อยู่ในระดับปานกลาง โดยปัญหาที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. สังกัดอยู่คิดว่ามีปัญหามากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านการติดตามผล

และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน ตามลำดับ ซึ่งผู้วิจัยเห็นมีความเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งอาจพบปัญหาในแต่ละด้านแตกต่างกัน อันเนื่องมาจากปัจจัยหลายอย่างที่ไม่เหมือนกัน เช่น สภาพแวดล้อมในการทำงาน การจัดการและระบบการควบคุมภายในสำนักงาน การติดต่อสื่อสารกัน ระบบเอกสารและการจัดเก็บ และวัฒนธรรมองค์กร เป็นต้น ส่งผลให้ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ไม่แน่ใจว่าปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาบังคับใช้ในสำนักงานมีสาเหตุมาจากผู้ปฏิบัติงานหรือนโยบายและระบบการจัดการของสำนักงาน นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ผู้จัดการสอบบัญชีท่านหนึ่ง ซึ่งมีความเห็นเพิ่มเติมว่าสาเหตุของความไม่แน่ใจเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นในสำนักงานนั้น อาจเกิดจากผู้ตอบแบบสอบถามคิดว่า สำนักงานสอบบัญชีของตนมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานบางข้ออยู่แล้ว แต่อาจจะไม่ชัดเจนและไม่มียาลักษณ์อักษร เพราะขนาดองค์กรเล็กกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4 Firms) มาก ทำให้สามารถสื่อสารวิธีการปฏิบัติ กฎเกณฑ์ ข้อบังคับและระบบต่างๆ ได้ค่อนข้างทั่วถึงโดยไม่ได้อัดทำเอกสารเป็นลายลักษณ์อักษรในทุกขั้นตอนโดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Small and Medium Sized หรือ Non-Big 4 Firms)

ตารางที่ 2 ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ใน

สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ในภาพรวมเรียงจากมากไปหาน้อย

อันดับที่	ปัญหา	ค่าเฉลี่ย (Mean*)	ระดับความคิดเห็นต่อปัญหา
1	ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล	3.36	ปานกลาง
2	ปัญหาด้านการติดตามผล	3.11	ปานกลาง
3	ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน	3.07	ปานกลาง
4	ปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า	2.91	ปานกลาง
5	ปัญหาด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน	2.82	ปานกลาง
6	ปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	2.70	ปานกลาง

4.2 การเปรียบเทียบระดับความคิดเห็นต่อปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาใช้ จำแนกตามเพศ อายุ สถานที่ทำงาน ประสบการณ์ในการทำงาน และตำแหน่งงานที่แตกต่างกัน

ตารางที่ 3 แสดงการเปรียบเทียบระดับความคิดเห็นต่อปัญหา จากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) มาใช้ จำแนกตามเพศ อายุ สถานที่ทำงาน ประสบการณ์ในการทำงาน และตำแหน่งงานที่แตกต่างกัน

ลักษณะที่ใช้ปัจจัย	ผลการเปรียบเทียบระดับความคิดเห็น (โดยใช้ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติที่ $P < 0.05$)
เพศ	แตกต่างกัน
อายุ	แตกต่างกัน
สถานที่ทำงาน	แตกต่างกัน
ประสบการณ์ในการทำงาน	แตกต่างกัน
ตำแหน่งงาน	ไม่แตกต่างกัน

จากตารางที่ 3 สรุปว่าเพศ อายุ สถานที่ทำงาน ประสบการณ์ในการทำงาน มีระดับความคิดเห็นต่อปัญหาที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้แตกต่างกันทางสถิติที่ระดับความมีนัยสำคัญ 0.05 ในขณะที่ตำแหน่งงานที่แตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นต่อปัญหาดังกล่าวไม่แตกต่างกัน

นอกจากนั้น ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ระดับความคิดเห็นต่อปัญหาที่เกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้จำแนกตามตำแหน่งงานที่แตกต่างกันระหว่างกลุ่มระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าและกลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยใช้ค่าเฉลี่ยของปัญหาแต่ละข้อในการจัดลำดับปัญหาที่พบมากที่สุด ซึ่งพบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรกในความคิดเห็นของระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าและกลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานคือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล รองลงมาคือปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน ในขณะที่ปัญหาที่พบมากเป็นอันดับที่ 3 ในความคิดเห็นของระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า คือ ปัญหาด้านการติดตามผล ส่วนระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบคิดว่าปัญหาด้านการตอบ

รับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า เป็นปัญหาที่พบมากเป็นอันดับที่ 3

งานตรวจสอบนั้นๆ เพิ่ม ทั้งที่สำนักงานมีระยะเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานไม่เพียงพอ

4.3 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติเชิงอ้างอิงโดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย

ผู้วิจัยนำปัญหาทั้งหมด 60 ข้อจากแบบสอบถามมาประมวลผลโดยใช้วิธีวิเคราะห์ปัจจัย โดยจะพิจารณาจากค่าความร่วมกัน (Communality) จากนั้นจึงใช้วิธีการสกัดปัจจัยแบบ Principal Component Analysis : PCA เพื่อหาองค์ประกอบหลัก (Principal Components) ให้ได้จำนวนปัญหาน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยการหมุนแกนปัจจัยเริ่มต้น (Rotation of Initial Factors) เพื่อเปลี่ยนเมทริกซ์ด้วยวิธี Varimax ในการได้มาซึ่งปัญหาที่น้อยที่สุดจำนวน 11 กลุ่มปัญหา โดยสรุปว่าปัญหาที่พบมีทั้งหมด 46 ข้อจากทั้งหมด 60 ข้อในแบบสอบถาม ดังตารางด้านล่างนี้

กลุ่มที่ 1 ปัญหาด้านความรับผิดชอบของผู้รับผิดชอบต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (ค่า Eigenvalue = 7.20)

ดังแสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านความรับผิดชอบของผู้รับผิดชอบต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
1	ผู้นำสำนักงานขาดภาวะการเป็นผู้นำ	0.857
2	ผู้นำสำนักงานมีการสื่อสารนโยบายสำนักงานให้บุคลากรในสำนักงานทราบเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพอย่างไม่ทั่วถึง	0.708
3	ประสบการณ์และความสามารถของผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพไม่เพียงพอหรือไม่เหมาะสม	0.697
4	ผู้นำและบุคลากรในสำนักงานไม่มีการวางแผนนโยบายหรือวิธีปฏิบัติร่วมกัน	0.695
5	ผู้นำสำนักงานไม่ให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานอย่างจริงจัง	0.688
6	การกำหนดบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ได้รับมอบหมายจากผู้นำสำนักงานในการดำเนินการเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานไม่ชัดเจน	0.636
7	ผู้นำสำนักงานมีการกำหนดนโยบายที่ชัดเจนหรือซับซ้อนและทำได้ยากในทางปฏิบัติ	0.602
8	นโยบายเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานที่ผู้นำต้องการสื่อสารให้ทราบไม่ชัดเจน	0.601
9	ผู้นำสำนักงานไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดหรือทำงานด้านนโยบายการควบคุมคุณภาพสำนักงาน	0.579

กลุ่มที่ 2 ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน (ค่า Eigenvalue = 5.97) ดังแสดงในตารางที่ 5

ตารางที่ 5 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
10	จำเป็นต้องลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีก่อนการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานจะเสร็จสิ้น เนื่องจากระยะเวลาการนำยื่นงบการเงินที่มีจำกัด	0.857
11	การปฏิบัติงานให้เสร็จสมบูรณ์ก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก เพราะรายละเอียดของงานตามระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานมีมากขึ้น	0.708
12	การออกรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปตามความเห็นของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน แม้ว่าจะเกิดความคิดเห็นที่แตกต่างระหว่างผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานกับผู้สอบบัญชี ซึ่งยังไม่ได้ข้อสรุปที่ชัดเจน	0.697
13	ขาดการจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานเมื่อการสอบทานดังกล่าวได้เสร็จสิ้นแล้ว	0.695
14	การหาผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานที่เหมาะสม ทั้งในด้านความรู้ความสามารถและประสบการณ์เป็นไปได้ยาก	0.688
15	ขาดการปรึกษาหารือที่เพียงพอและเหมาะสมในเรื่องต่างๆ ที่ยากหรือที่มีข้อโต้แย้งก่อนที่จะออกรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากระยะเวลาที่มีจำกัด	0.636
16	เอกสารหลักฐานที่สำคัญในงานตรวจสอบเกิดการสูญหาย เนื่องจากปริมาณเอกสารที่มีมากและสถานที่เก็บมีไม่เพียงพอ	0.602

กลุ่มที่ 3 ปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ค่า Eigenvalue = 5.47) ดังแสดงในตารางที่ 6
 ตารางที่ 6 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
17	อาจมีบุคลากรบางคนในสำนักงานที่ปกปิดสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ที่มีกับลูกค้ารายที่ตรวจสอบ ซึ่งก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ	0.779
18	ขาดการปรับปรุงการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ	0.721
19	ขาดการดำเนินการที่เหมาะสมเมื่อพบข้อจำกัดหรือเหตุที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระที่ไม่อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้	0.690
20	การให้ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าและขอบเขตการให้บริการ เพื่อให้สำนักงานประเมินผลกระทบต่อความเป็นอิสระมีไม่เพียงพอ	0.659
21	มีการจัดทำหนังสือยืนยันความเป็นอิสระที่เป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับลูกค้าบางรายที่ทำการตรวจสอบเท่านั้น	0.557
22	ขาดการสื่อสารข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้แก่บุคลากรในสำนักงานทราบ	0.530

กลุ่มที่ 4 ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล (ค่า Eigenvalue = 4.54) ดังแสดงในตารางที่ 7
 ตารางที่ 8 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
23	ขาดบุคลากรผู้ประสานงานเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน	0.706
24	จำนวนบุคลากรและความสามารถของบุคลากรที่รับผิดชอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานมีไม่เพียงพอ	0.698
25	บุคลากรยังไม่เข้าใจในวิธีการแปลงนโยบายไปสู่การปฏิบัติอย่างชัดเจน ซึ่งเป็นเหตุให้ไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ของสำนักงาน	0.694
26	ทรัพยากรต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการนำนโยบายการควบคุมคุณภาพสำนักงานไปปฏิบัติไม่เพียงพอ เช่น เครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ต่างๆ และงบประมาณ	0.654

กลุ่มที่ 5 ปัญหาด้านการมอบหมายและการสอบทานงาน (ค่า Eigenvalue = 4.40) ดังแสดงในตารางที่ 8
 ตารางที่ 8 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านการมอบหมายและการสอบทานงาน

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
27	การมอบหมายงานไม่ตรงความสามารถของผู้ปฏิบัติ	0.700
28	ขาดการสื่อสารไปยังผู้บริหารหลักและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้าที่ตรวจสอบเกี่ยวกับตัวบุคคลหรือบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบนั้น	0.618
29	การมอบหมายงานให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบไม่เหมาะสม	0.602
30	การมอบหมายหน้าที่ในการควบคุมดูแลและความรับผิดชอบในการสอบทานงานไม่เหมาะสม	0.567
31	บุคลากรขาดความจงรักภักดีต่อสำนักงาน ทำให้จำนวนบุคลากรไม่เหมาะสมกับปริมาณงาน	0.555

กลุ่มที่ 6 ปัญหาด้านการพัฒนาวิชาชีพและการสื่อสาร (ค่า Eigenvalue = 3.62) ดังแสดงในตารางที่ 9

ตารางที่ 9 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านการพัฒนาวิชาชีพและการสื่อสาร

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
32	ขาดการพัฒนาความรู้ใหม่ๆ เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี	0.698
33	ขาดการส่งเสริมให้บุคลากรเข้าร่วมกิจกรรมหรือสัมมนาทางวิชาชีพบัญชี	0.577
34	ข้อสรุปที่ได้จากการปรึกษาหารือ ไม่ได้นำไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมก่อนออกรายงานของผู้สอบบัญชี	0.530
35	การติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับนโยบายการติดตามผลภายในสำนักงานมีน้อยเกินไป	0.527

กลุ่มที่ 7 ปัญหาการติดตามผล (ค่า Eigenvalue = 3.07) ดังแสดงในตารางที่ 10

ตารางที่ 10 แสดงองค์ประกอบของปัญหาการติดตามผล

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
36	การติดต่อสื่อสารกันภายในสำนักงานมีความล่าช้า	0.690
37	ขาดบุคลากรที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการติดตามผลในสำนักงาน	0.600

กลุ่มที่ 8 ปัญหาด้านความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบ (ค่า Eigenvalue = 2.74) ดังแสดงในตารางที่ 11

ตารางที่ 11 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
38	ความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ในการทำงานของทีมตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมาก	0.622

กลุ่มที่ 9 ปัญหาการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ (ค่า Eigenvalue = 2.68) ดังแสดงในตารางที่ 12

ตารางที่ 12 แสดงองค์ประกอบของปัญหาการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
39	ตัดสินใจที่จะตอบรับงานหรือคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ทั้งๆ ที่ทราบว่ามีประเด็นปัญหาที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการตรวจสอบและยังไม่ได้ดำเนินการแก้ไขใดๆ ก่อนรับงาน	0.669
40	ละเลยหรือขาดการติดตาม/ติดต่อกับผู้สอบบัญชีคนก่อนและไม่ได้สอบถามมรรยาทผู้สอบบัญชี กรณีรับงานลูกค้ารายใหม่	0.554
41	สำนักงานให้ความสำคัญสนทนากับลูกค้าบริษัทที่ตรวจสอบมากเกินไป จนละเลยการปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า	0.534

กลุ่มที่ 10 ปัญหาด้านความพร้อมของสำนักงาน (ค่า Eigenvalue = 2.48) ดังแสดงในตารางที่ 13

ตารางที่ 13 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านความพร้อมของสำนักงาน

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
42	สำนักงานมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานและระเบียบปฏิบัติออกมาล่าช้าและไม่ชัดเจน รวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงระเบียบ/แนวทางในการปฏิบัติงานบ่อยเกินไป	0.680
43	บุคลากรในสำนักงานมีความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมคุณภาพเป็นเรื่องยากและน่าเบื่อ	0.594
44	กฎระเบียบต่างๆ ในสำนักงานไม่เอื้อต่อการปฏิบัติงานเพื่อให้มีประสิทธิภาพและเป็นไปตามมาตรฐาน	0.570

กลุ่มที่ 11 ปัญหาด้านการจัดสรรทรัพยากรและการวางแผนรับงานตรวจสอบ (ค่า Eigenvalue = 2.28) ดังแสดงในตารางที่ 14

ตารางที่ 14 แสดงองค์ประกอบของปัญหาด้านการจัดสรรทรัพยากรและการวางแผนรับงานตรวจสอบ

ข้อ	องค์ประกอบของปัญหา	น้ำหนักปัจจัย
45	ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรสำหรับปฏิบัติงานมีมากขึ้น	0.729
46	รับงานตรวจสอบได้น้อยลง เนื่องจากการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานทำให้เสียเวลามากขึ้น	0.513

จากการวิเคราะห์ปัจจัยข้างต้น สามารถสรุปปัญหาที่พบในทางปฏิบัติจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานมาใช้จำนวน 11 กลุ่มปัญหา ซึ่งปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก โดยพิจารณาจากค่า Eigenvalue จากมากไปหาน้อย คือ ปัญหาด้านความรับผิดชอบของผู้ต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ตามลำดับ ซึ่งจะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญกับปัญหาด้านผู้นำสำนักงานเป็นอันดับแรก เพราะมองว่าการที่สำนักงานจะดำเนินงานไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ย่อมขึ้นอยู่กับวิสัยทัศน์ของผู้นำองค์กร รวมถึงแนวคิด ทักษะต่างๆ ที่จำเป็นในการบริหารงาน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของแต่ละสำนักงาน ดังนั้น หากผู้นำสำนักงานขาดภาวะผู้นำ ขาดการสื่อสารไปยังผู้บังคับบัญชา ย่อมส่งผลกระทบต่อคุณภาพสำนักงานโดยรวม ในขณะที่ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานและปัญหาด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนั้น เป็นเรื่องที่มีความเชื่อมโยงกัน เพราะการทำงานด้านตรวจสอบบัญชีอาจมีข้อจำกัดด้านระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง ซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยตรง และยังมีผลต่อคุณภาพสำนักงานโดยรวม ซึ่งทำให้ขาดความน่าเชื่อถือในสายตา

ของบุคคลภายนอกด้วย และหากสำนักงานใดที่มีปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ ก็ย่อมส่งผลต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่อาจถูกละเลย และทำให้งานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามที่กำหนดและไม่มีประสิทธิภาพ

4.4 ข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบและแนวทางแก้ไข

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นต่อผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ในสำนักงานของตนในภาพรวมว่าได้รับผลกระทบเล็กน้อย เพราะคิดว่าการนำระบบการควบคุมดังกล่าวมาปฏิบัติจะทำให้คุณภาพของสำนักงาน รวมทั้งคุณภาพงานสอบบัญชีมีมาตรฐานมากขึ้น โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Non-big 4 Firms) ในขณะเดียวกันบางสำนักงานอาจมีระบบการควบคุมคุณภาพที่ดีอยู่แล้ว แต่อาจจะต้องเพิ่มรายละเอียดบางส่วนให้สอดคล้องกับการระบบการควบคุมคุณภาพดังกล่าว ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามส่วนหนึ่งคิดว่าเป็นการเพิ่มต้นทุนในการจัดทำ แต่ก็มีส่วนที่คิดว่าไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ เพราะสำนักงานของตนมีระบบการควบคุมคุณภาพที่ดีอยู่แล้ว และถือปฏิบัติตามเป็น

มาตรฐานเดียวกันอยู่แล้ว ซึ่งส่วนใหญ่ความเห็นนี้จะเป็นความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่ทำงานในสำนักงานสอบบัญชี

5. สรุปผลการวิจัย

ผลการวิจัยพบว่า ปัญหาที่พบในทางปฏิบัติจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ในภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 2.70-3.36 โดยปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.36 รองลงมาคือ ปัญหาด้านการติดตามผล มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.11 และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.07 ตามลำดับ และเมื่อวิเคราะห์ปัญหาที่พบแยกตามกลุ่มตัวอย่างซึ่งผู้วิจัยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มดังกล่าวข้างต้นพบว่า กลุ่มระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า พบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการติดตามผล ตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับปัญหาที่พบในภาพรวมจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ดังกล่าวข้างต้น อีกทั้งยังสอดคล้องกับงานวิจัยของปิยมาศ เรืองแสงรอบ และศิรพร ศรีจันเพชร (2552) และงานวิจัยของธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553)

ในขณะที่กลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ พบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ตามลำดับ ซึ่งในระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเล็งเห็นปัญหาในด้านทรัพยากรบุคคลและปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานเช่นเดียวกันกับระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า แต่มีความคิดเห็นแตกต่างกันสำหรับปัญหาที่พบในอันดับที่ 3 ของระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ คือ ปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ในขณะที่ระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าเล็งเห็นปัญหาด้านการติดตามผลมากกว่า ทั้งนี้เนื่องจากระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าเป็นกลุ่มมีหน้าที่ในการร่วมกำหนดนโยบายวิธีการปฏิบัติงาน การมอบหมายงานและการสอบทานงานทั้งในส่วนการควบคุมคุณภาพสำนักงานโดยทั่วไปและ

คุณภาพของงานสอบบัญชี ดังนั้นจึงเล็งเห็นความสำคัญของปัญหาด้านการติดตามผลเป็นหลัก เพราะหากการนำไปปฏิบัติซึ่งนโยบายหรือวิธีการปฏิบัติใดๆ แต่หากไม่มีการติดตามผล อาจทำให้สำนักงานปฏิบัติไม่เป็นไปตามแนวทางหรือมาตรฐานเดียวกัน แต่ระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลับให้ความสำคัญกับปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะมากกว่า โดยเฉพาะปัญหาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ระยะเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพอ แต่สำนักงานก็ยังพิจารณารับงานตรวจสอบนั้น ซึ่งผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเห็นว่าเป็นปัญหาสำคัญและทำให้ปริมาณงานเพิ่มขึ้นโดยไม่สัมพันธ์กับบุคลากรที่มีอยู่

ผู้ตอบแบบสอบถามได้ระบุผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน สอบบัญชีมาใช้ว่า ส่งผลให้มีปริมาณงานที่เพิ่มมากขึ้น การทำงานมีความซับซ้อนโดยเฉพาะเรื่องเอกสารภายในที่จำเป็นจะต้องจัดทำเพื่อให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายในของสำนักงานนั้นๆ รวมทั้งต้องมีการจัดเตรียมข้อมูลๆ รวมทั้งนโยบายหรือแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่เนื่องจากข้อจำกัดด้านทรัพยากรบุคคล ทำให้มองว่าสำนักงานสอบบัญชีของตนได้รับผลกระทบเล็กน้อย เพราะในแต่ละสำนักงานก็มีระบบการควบคุมภายในอยู่แล้ว เพียงแต่อาจมีการสื่อสารออกมาไม่ชัดเจนและไม่เคร่งครัดมากนัก ซึ่งเมื่อมีการกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและจะต้องมีหน่วยงานกำกับดูแลอย่างเช่น สำนักงาน ก.ล.ต. เข้าตรวจเยี่ยมและประเมินระดับการควบคุมคุณภาพสำนักงาน จึงส่งผลให้หลายสำนักงานต้องเร่งจัดระบบและเตรียมพร้อมก่อนการเข้าตรวจเยี่ยม ดังนั้น จึงทำให้ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่คิดว่าปริมาณงานเพิ่มมากขึ้นจากเดิม เนื่องจากการจัดระบบให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1)

ผู้ตอบแบบสอบถามยังให้ข้อเสนอแนะในเรื่องของการปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานมีความตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำตามระบบ หรือ ควรมีการวางแผนและการสื่อสารนโยบายต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานอย่างชัดเจน อีกทั้งยังเสนอแนะว่าการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ ควรนำมาปฏิบัติโดยเน้นเนื้อหา

มากกว่ารูปแบบ เนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสารภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐานดังกล่าว

5.1 ข้อเสนอแนะจากงานวิจัย

จากงานวิจัยดังกล่าว ผู้ตอบแบบสอบถามได้ให้ข้อเสนอแนะหรือแนวทางการแก้ไขปัญหาจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) มาใช้ กล่าวคือ สำนักงานควรปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำตามระบบ เพราะผู้ปฏิบัติงานมองว่าเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่และปริมาณงานมากกว่าการคิดว่าการปฏิบัติตามดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกันของสำนักงาน นอกจากนั้น ควรมีการวางแผนและให้ความรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงาน และสื่อสารนโยบายต่าง ๆ รวมทั้งนำแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานมาปรับให้เหมาะสมกับขนาดของสำนักงานของตน เพราะข้อปฏิบัติบางอย่าง สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Non-Big 4 Firms) ไม่สามารถปฏิบัติได้จริง เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง อีกทั้ง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานควรกำหนดโดยเน้นเนื้อหามากกว่ารูปแบบ เนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสารภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐานดังกล่าว แต่ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่มองว่าเป็นการเพิ่มงานและไม่จำเป็นเท่าการจัดทำให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายในของแต่ละสำนักงานนั้นๆ

ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า สำนักงานควรจัดหาบุคลากรที่รับผิดชอบหน้าที่เกี่ยวกับการกำหนดและควบคุมระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานเพิ่มขึ้น รวมทั้งพิจารณาวางแผนปริมาณทรัพยากรบุคคลให้เหมาะสมกับปริมาณงานที่ได้รับ และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) ควรให้ความสำคัญกับสำนักงาน สอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Non-Big 4 Firms) เป็นอย่างมาก และควรกำหนดนโยบายและแนวทางการปฏิบัติที่เอื้อต่อสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Non-Big 4 Firms) เช่น การกำหนดให้สำนักงานต้องมีผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสำหรับงานตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนทุกงาน ซึ่งการสรรหาบุคลากรสำหรับสอบทานคุณภาพงาน (EQCR) ค่อนข้างหายากและจำกัด

5.2 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยต่อเนื่อง

ในการศึกษาครั้งนี้ กลุ่มประชากร คือ สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. จำนวน 27 แห่งเท่านั้น ดังนั้นควรมีการศึกษาถึงกลุ่มตัวอย่างที่เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กที่ยังไม่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. แต่อยู่ในขอบข่ายของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC1) ไปใช้ด้วยเช่นกัน เพียงแต่หน่วยงานที่รับผิดชอบในการตรวจเยี่ยมจะเป็นสภานิติวิชาชีพบัญชี เท่านั้น ดังนั้นในการศึกษาครั้งต่อไป อาจศึกษาเฉพาะกลุ่มสำนักงานใดสำนักงานหนึ่งเพื่อระบุปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน

บรรณานุกรม

- จักรพงษ์ รัตนะ.(2547) ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร งานนิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา.
- จิรพันธ์ จันทร. (2547) ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดเล็กในเขตกรุงเทพมหานคร งานนิพนธ์ หลักสูตรปริญญา บัณฑิตมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา, กันยายน 2547.
- ณัฐกานต์ साजापा. (2549) ปัญหาอุปสรรคในการปฏิบัติงานตามนโยบายการจัดระบบการจ้างแรงงานต่างด้าว ปี 2547. สังคมสงเคราะห์ศาสตร์ มหาบัณฑิต คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์.(2553) การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ.
- ปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันทะพร.(2552) ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนัก

งานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 5 ฉบับที่ 13 (สิงหาคม 2552): 84-96.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554) มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง, 2554, จาก www.fap.or.th. ค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2554.

สมบัติ ธำรงธัญวงศ์. (2546) นโยบายสาธารณะ พิมพ์ครั้งที่ 9, กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์เสมาธรรม.

เสก สรรค์ นิสัยกล้า. (2550). การนำนโยบายไปปฏิบัติ: กรณีศึกษากรุงเทพมหานคร. ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต รัฐประศาสนศาสตร์, มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

Aida Hazlin Ismail, Zuraidah Mohd-Sanusi, Yusarina Mat Isa, Syazliana Kasim, Kamaruzaman Muhamad and Nor'Azam Mastuki, (2008) The 9th Asian Academic Accounting Association Annual Conference Dubai, United Arab Emirates 29 November – 1 December 2008. "Implementation of Audit Quality Control ขนาดใหญ่ (Big 4 Firms)

System : Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia" Universiti Teknologi MARA Faculty of Accountancy ค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2554.

International Federation of Accountants. (2009) "International Standard on Quality Control 1 (ISQC1) : Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements" - Effective as of December 15, 2009 จาก <http://www.ifac.org>. ค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2554.

Mazmanian, D. A., & Sabatier, P. A. (1989). Implementation and publicpolicy: With a new postscript. Latham, MD: University Press of America. ค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2554.

Pressman, J. L., & Wildavsky, A. B. (1973). Implementation (2nd ed.). San Francisco: University of California Press ค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2554. <http://www.idis.ru.ac.th/report/index.php?topic=3474.0>

ภาคผนวก

ตารางที่ 15 แสดงจำนวนของเพศของกลุ่มตัวอย่าง

เพศ (คน)	ระดับหัวหน้า สำนักงานหรือ เทียบเท่า	ระดับผู้ ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ	อื่น ๆ	รวม
หญิง	26	98	-	124
ชาย	31	246	6	283
รวม	57	344	6	407

ตารางที่ 16 แสดงจำนวนของอายุของกลุ่มตัวอย่าง

อายุ (ปี)	ระดับหัวหน้า สำนักงานหรือ เทียบเท่า	ระดับผู้ ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ	อื่น ๆ	รวม
< 25	-	116	-	116
25-35	45	217	6	268
36-45	12	11	-	23
รวม	57	344	6	407

ตารางที่ 17 แสดงจำนวนของสถานที่ทำงานของกลุ่มตัวอย่าง

สถานที่ ทำงาน	ระดับหัวหน้า สำนักงานหรือ เทียบเท่า	ระดับผู้ ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ	อื่น ๆ	รวม
Big 4	4	46	-	50
Non big 4	53	298	-	351
อื่น ๆ	-	-	6	6
รวม	57	344	6	407

ตารางที่ 18 แสดงจำนวนของประสบการณ์ในการทำงานของกลุ่มตัวอย่าง

ประสบการณ์ ทำงาน (ปี)	ระดับหัวหน้า สำนักงานหรือ เทียบเท่า	ระดับผู้ ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ	อื่น ๆ	รวม
< 3	-	162	-	162
3-5	3	129	3	135
6-10	36	53	-	89
>10	18	-	3	21
รวม	57	344	6	407

ตารางที่ 19 แสดงจำนวนของผู้ที่ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

CPA (คน)	ระดับหัวหน้า สำนักงานหรือ เทียบเท่า	ระดับผู้ ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ	อื่น ๆ	รวม
ได้	57	41	-	98
ไม่ได้	-	303	6	309
รวม	57	344	6	407

ตารางที่ 20 แสดงจำนวนของผู้ที่ได้รับใบอนุญาตให้ลงลายมือชื่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

SEC (คน)	ระดับหัวหน้า สำนักงานหรือ เทียบเท่า	ระดับผู้ ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ	อื่น ๆ	รวม
ได้	6	-	-	6
ไม่ได้	51	344	6	401
รวม	57	344	6	407