

ISQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย ISQC1 and Quality Control of Thai Audit Firms

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์*

บทคัดย่อ

ISQC1 กลายเป็นประเด็นน่าสนใจในประเทศไทย ในระยะนี้ เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้มีผลกระทบต่อ การควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงานสอบบัญชี นอกเหนือจากระดับงานสอบบัญชีที่กำหนดโดยมาตรฐาน การสอบบัญชีรหัส 220 มาตรฐานดังกล่าวกำหนดไว้ 7 ประเด็นสำคัญได้แก่ 1) ความรับผิดชอบของผู้นำ 2) ข้อกำหนดจรรยาบรรณ 3) การตอบรับและดำรงไว้ซึ่ง ความต่อเนื่องของลูกค้า 4) ทรัพยากรบุคคล 5) ผลการ



ปฏิบัติงาน 6) การติดตามผลและ 7) การจัดการ เอกสาร หลักฐาน ความเข้าใจ ในการนำไปปฏิบัติยังมี ความแตกต่างหลากหลาย โดยเฉพาะกับสำนักงาน ขนาดกลางและขนาดเล็ก การประเมินผลลัพธ์จากการ ปฏิบัติตามมาตรฐานก็ยังไม่มีความคืบหน้า การบังคับใช้ที่ยัง ไม่ชัดเจนมีจุดเริ่มต้นจากคำถามที่ว่า หน่วยงานใดจะเป็น ผู้กำกับดูแลตามมาตรฐานฉบับนี้ และตามมาด้วยประเด็น ถัดมาคือ สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งจะต้องปฏิบัติ ตามมาตรฐานฉบับนี้หรือไม่

คำสำคัญ : ISQC1 การควบคุมคุณภาพ การสอบบัญชี

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Abstract

ISQC1 becomes interesting topic in Thailand recently because it affects the quality control on the audit firm level, on top of the audit engagement level required by ISA 220. It focuses on 7 important issues consisting of the leadership responsibilities, ethic requirement, client acceptance and continuance, human resources, engagement performance, monitoring, and documentation. The understanding of implementation is various especially among the small and medium size audit firms. The evaluation of outcome is still unanswered. The unclear enforcement starts with the question which institutes will become regulators according to this standard and follows by the next issue whether every audit firm has to comply with this standard.

Keywords : ISQC1, quality control, auditing



1. ที่มาและหลักการ

ISQC1 เป็นคำย่อมาจาก International Standards on Quality Control 1 Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements ซึ่งเป็นมาตรฐานระหว่างประเทศเรื่องการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการให้ความเชื่อมั่นและการสอบบัญชีระหว่างประเทศ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ภายใต้สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ International Federation of Accountants (IFAC) ซึ่งเป็นผู้กำหนดมาตรฐานทางวิชาชีพ ซึ่งรวมทั้งมาตรฐานการศึกษา จรรยาบรรณ และมาตรฐานการสอบบัญชีที่ประกาศใช้โดยสภาวิชาชีพบัญชีไทยในปัจจุบันนั่นเอง ISQC เป็นมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่มีอยู่หลายฉบับ และฉบับที่ 1 นั้นเป็นเรื่องเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ซึ่ง IAASB มองว่า ถ้าสำนักงานสอบบัญชีมีการควบคุมคุณภาพที่ดี ไม่ว่าจะเป็นการบริหารจัดการ จรรยาบรรณ ทรัพยากรบุคคล กระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชี การสอบทานงาน และการควบคุมติดตาม เป็นต้น จะทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพที่น่าเชื่อถือด้วย การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีจึงเป็นการเน้นการควบคุมระบบกับกระบวนการและให้ระบบควบคุมคุณภาพของบุคคลและผลงานคือความเห็นของผู้สอบบัญชีในที่สุด ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีคนใดก็ตาม ที่เข้ามาปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่มีการควบคุมคุณภาพและมีมาตรฐานการทำงานที่ดี บุคคลนั้นก็จะมีความประพฤติที่ควรจะเป็นตามมาตรฐาน ไม่ได้ขึ้นกับ

ดุลยพินิจส่วนตัว อคติ หรือความรู้ความสามารถเฉพาะบุคคลเป็นหลัก เพราะทุกขั้นตอนของการควบคุมคุณภาพจะต้องถูกบันทึกเป็นหลักฐานและตรวจสอบได้ ดังนั้น กระบวนการดังกล่าวจะช่วยส่งผลให้ผลงานของผู้สอบบัญชีคือความเห็นของผู้สอบบัญชียุทธศาสตร์นั้นมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น แนวคิดดังกล่าวอาจเปรียบเทียบกับกับการที่สินค้าหรือบริการได้รับการรับรองคุณภาพจากสถาบันต่างๆ เช่น มาตรฐานอุตสาหกรรม (มอก.) มาตรฐาน ISO: International Standard Organization มาตรฐานรหัสต่างๆ หรือการรับรองมาตรฐานการศึกษา ด้านการบริหารธุรกิจ The Association of Advanced Collegiate School of Business (AACSB) เป็นต้น โดยที่กระบวนการควบคุมคุณภาพต่างๆ ที่กล่าวมาข้างต้นจะมีส่วนที่คล้ายคลึงกันในเรื่องของระบบการจัดการเอกสารหลักฐาน ซึ่งหลักการเบื้องต้นของการควบคุมคุณภาพจะอยู่ที่ว่า ถ้ามีการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพแล้ว จะต้องมีการหลักฐานแสดงให้เห็น ถ้าไม่มีหลักฐาน แสดงว่าไม่ได้มีการทำตามมาตรฐานที่กำหนดไว้

มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชียุทธศาสตร์นั้น มี 2 ฉบับด้วยกันคือ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และมาตรฐาน ISQC1 ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 นั้น จะเน้นการควบคุมคุณภาพในระดับงานสอบบัญชีแต่ละงาน (Audit Engagement Level) ส่วนมาตรฐาน ISQC1 จะเน้นการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน (Audit Firm Level) อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของมาตรฐานทั้งสองฉบับนั้นไม่แตกต่างกัน

คำว่า คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) มีการให้ความหมายในหลายมิติ ขึ้นอยู่กับว่าจะวัดคุณภาพด้วยตัวชี้วัดอะไร ในด้านไหน คุณภาพในการสอบบัญชีเป็นผลรวมของปัจจัยหลักสองประการ คือ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Competence) และความเป็น

อิสระของผู้สอบบัญชี (Independence) โดยที่ปัจจัยแรกนั้นขึ้นอยู่กับความรู้ด้านวิชาการ การฝึกอบรม ประสบการณ์ทำงานของผู้สอบบัญชี ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนปัจจัยที่สองนั้นขึ้นอยู่กับ การปลูกฝังจรรยาบรรณทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี สภาพแวดล้อมการทำงานและเศรษฐกิจ ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเสนอความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างเป็นอิสระ ทั้งนี้ความกดดันบางอย่างอาจเป็นอุปสรรคต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ เช่น การที่ผู้สอบบัญชีได้รับรายได้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีส่วนใหญ่จากลูกค้าเพียงรายเดียว การมีส่วนได้เสียในกิจการลูกค้าสอบบัญชี เป็นต้น งานวิจัยทางการสอบบัญชีได้ศึกษาคุณภาพของการสอบบัญชีและได้อธิบายคุณภาพของการสอบบัญชีไว้สอดคล้องกับแนวคิดดังกล่าว DeAngelo (1981) กล่าวว่าไว้ว่าคุณภาพการสอบบัญชีคือ ผลรวมของความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบข้อมูลซึ่งขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Material Misstatement) และการที่ผู้สอบบัญชีมีความอิสระในการรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวให้สาธารณชนได้รับทราบ อย่างไรก็ตาม คุณภาพของการสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาได้อีกแง่มุมหนึ่งคือ คุณภาพตามที่เป็นจริง (Actual Quality) กับคุณภาพตามที่รับรู้โดยภายนอก (Perceived Quality) คุณภาพตามที่เป็นจริงนั้นสะท้อนจากผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ทำงาน และมีความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี ทำให้ข้อมูลทางการเงินมีคุณภาพ (Information Quality) Beatty (1989) ระบุว่าคุณภาพการสอบบัญชีคือ ความถูกต้องของข้อมูลที่รายงานโดยผู้สอบบัญชี Becker et al. (1998) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ มีจำนวนเงินตามเกณฑ์คงค้างที่ขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของผู้บริหารอยู่ในระดับที่ต่ำ และสะท้อนรายการตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริง ส่วนคุณภาพตามที่รับรู้โดยภายนอกนั้นเป็น

ความเชื่อ ค่านิยมที่สาธารณชนมองคุณค่าของผู้สอบบัญชีว่ามีคุณภาพมากน้อยเพียงใด ซึ่งทำให้เกิดความเชื่อถือในข้อมูล (Information Credibility) DeAngelo (1981), Dopuch and Simunic (1982), Sammons (1984) อธิบายว่าคุณภาพการสอบบัญชีที่รับรู้อาจวัดได้จากขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Firm size) โดยที่คนส่วนใหญ่มองว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีคุณภาพมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เนื่องจากมีทรัพยากรที่พร้อมมากกว่า Ghosh and Moon (2003) อธิบายว่าคุณภาพการสอบบัญชีอาจวัดได้จากระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีอยู่กับลูกค้าสอบบัญชี (Audit Tenure) กล่าวคือ ถ้าผู้สอบบัญชีอยู่กับลูกค้าเป็นระยะเวลานานเพียงพอ จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้ในกิจการลูกค้า มีความเข้าใจและระบุนความเสี่ยงได้ดีขึ้น จากงานวิจัยด้านคุณภาพการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับ การควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสอบบัญชีให้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นสิ่งที่บุคคลภายนอกไม่สามารถมองเห็นได้ เป็นแต่เพียงการรับรู้ ความเชื่อหรือความนิยมเท่านั้น ส่วนปัจจัยภายนอกที่มองเห็นได้คือรายงานของผู้สอบบัญชีที่นำไปใช้ในการตัดสินใจต่อไป ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐาน ISQC1 คือต้องการควบคุมทั้งสองปัจจัยคุณภาพนี้ให้สอดคล้องกัน กล่าวคือ การควบคุมให้ผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ ข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และเสนอรายงานผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ นั้นเอง

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเข้าใจในโครงสร้าง เนื้อหาและแนวปฏิบัติของมาตรฐาน ISQC1 และระบุประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติ ส่วนที่สองของบทความจะอธิบายเนื้อหาของมาตรฐานซึ่งประกอบด้วย 7 เรื่องสำคัญ ส่วนที่สามจะเป็นการอภิปรายประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติในด้านต่างๆ เช่น ผู้สอบบัญชี ผู้ใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี และผู้กำกับดูแลวิชาชีพ

เป็นต้น และนำเสนอบทสรุปและข้อเสนอแนะในส่วนสุดท้ายของบทความ

2. โครงสร้างของมาตรฐาน

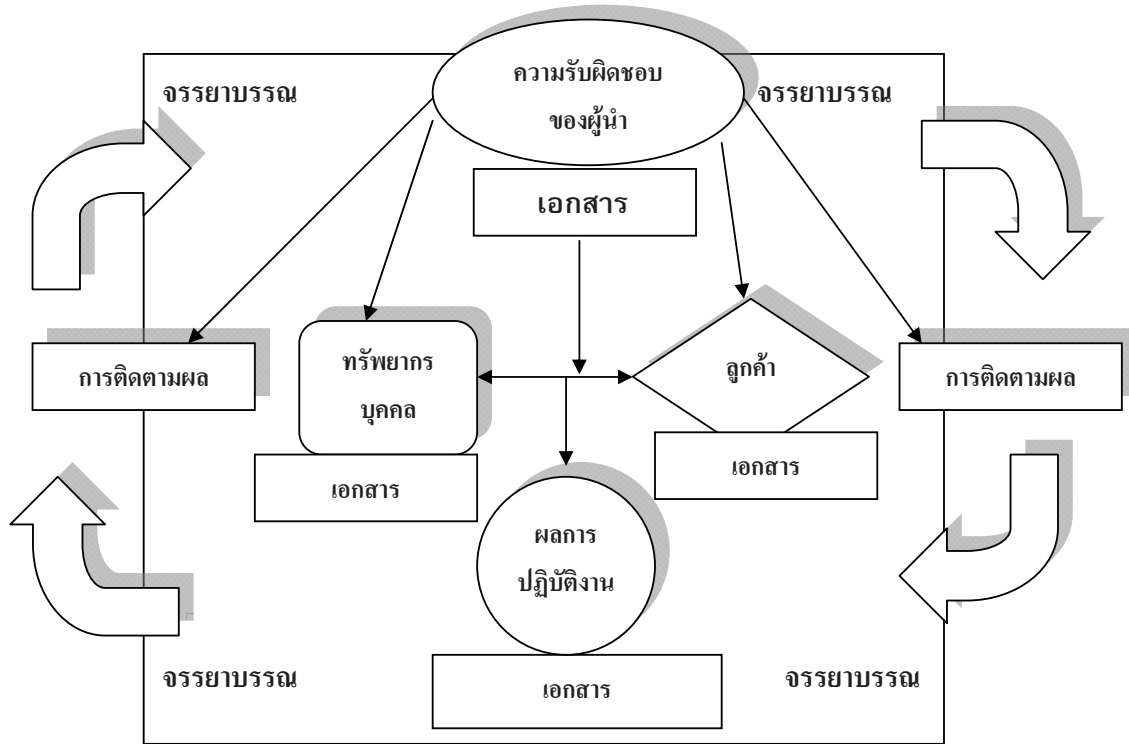
มาตรฐาน ISQC1 นั้นประกอบด้วยเนื้อหา 7 ส่วนด้วยกัน ได้แก่

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพในสำนักงานสอบบัญชี (Leadership Responsibilities for Quality Within the Firm)
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Relevant Ethical Requirements)
3. การตอบรับและการรักษาความต่อเนื่องซึ่งความสัมพันธ์ของลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง (Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements)
4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resources)
5. ผลการปฏิบัติงาน (Engagement Performance)
6. การติดตามผล (Monitoring)
7. การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation)

จากองค์ประกอบหลัก 7 ส่วนของ ISQC1 นั้นสามารถแสดงความสัมพันธ์ได้ตามรูปแสดงความสัมพันธ์

ขององค์ประกอบตาม ISQC1 ในหน้าถัดไป จากรูปจะเห็นว่าผู้นำหรือหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการรับผิดชอบต่อระบบคุณภาพภายในสำนักงานในการที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ ผู้รับผิดชอบในแต่ละส่วนงาน การกำหนดงบประมาณและกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติตามระบบคุณภาพอย่างต่อเนื่อง ภายใต้กรอบจรรยาบรรณวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทุกขั้นตอน ตั้งแต่การพิจารณารับหรือไม่รับงานลูกค้าสอบบัญชี การรักษาความต่อเนื่องซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าสอบบัญชี การจัดการเรื่องทรัพยากรบุคคลเพื่อคัดเลือกบุคคลเข้าทำงาน พัฒนาและฝึกอบรม การประเมินผล การจ่ายค่าตอบแทน นอกจากนี้ ต้องกำหนดระบบการสอบทานผลการปฏิบัติงานโดยให้ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี Engagement Quality Control Reviewer (EQCR) เป็นผู้สอบทานงาน โดยเริ่มตั้งแต่การวางแผนงาน กระบวนการตรวจสอบ การสรุปผลการตรวจสอบ การปรึกษาหารือ ประเด็นข้อโต้แย้งต่างๆ ที่เกิดขึ้นทั้งภายในทีมงานและกับลูกค้าสอบบัญชี จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ผู้นำหรือหัวหน้าสำนักงานต้องกำหนดให้มีระบบการติดตามผลเพื่อให้แน่ใจว่ากลไกต่างๆ ภายในสำนักงานได้ดำเนินไปภายใต้กระบวนการคุณภาพที่กำหนดโดย ISQC1 ทั้งนี้ การทำงานต่างๆ ที่กล่าวมาข้างต้น สำนักงานและผู้สอบบัญชีจะต้องมีการจัดทำเอกสารหลักฐานเอาไว้เพื่ออ้างอิงและตรวจสอบได้ทุกขั้นตอนการทำงาน

รูปแสดงความสัมพันธ์ขององค์ประกอบตาม ISQC1



รูปข้างต้นแสดงความสัมพันธ์ขององค์ประกอบตาม ISQC1 และคำอธิบายภาพรวมในเบื้องต้น ในส่วนนี้จะเป็นการอธิบายเนื้อหาของแต่ละองค์ประกอบแบบกระชับ

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพในสำนักงานสอบบัญชี (Leadership Responsibilities for Quality Within the Firm)

มาตรฐานกำหนดความรับผิดชอบของผู้นำไว้ 3 เรื่องหลัก ได้แก่

- 1) การส่งเสริมวัฒนธรรมภายในเกี่ยวกับคุณภาพ
 - 2) การมอบหมายความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน
- และ

3) การสื่อสารนโยบายการควบคุมคุณภาพในสำนักงานกับผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ทุกระดับชั้น

การส่งเสริมวัฒนธรรมภายในเรื่องคุณภาพนั้น ผู้นำหรือเจ้าของสำนักงานต้องกำหนดนโยบายให้ทุกคนเห็นความสำคัญเรื่องคุณภาพ เช่น กำหนดให้คุณภาพเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาผลตอบแทนและการเลื่อนตำแหน่ง เป็นต้น มีการจัดสรรทรัพยากรบุคคลและงบประมาณเพื่อสนับสนุนอย่างเต็มที่ การมอบหมายความรับผิดชอบด้านคุณภาพนั้น ผู้นำของสำนักงานต้องมอบหมายให้ผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการที่มีความรู้ความสามารถ และเป็นที่ยอมรับในสำนักงานให้เป็นผู้ดูแลเรื่องคุณภาพ โดยต้องกำหนดอำนาจและ

หน้าที่ในการทำงานอย่างชัดเจนเพื่อพัฒนาและปรับปรุงคุณภาพของสำนักงาน นอกจากนี้ ผู้นำต้องมีการสื่อสารนโยบายคุณภาพนี้ให้กับผู้บริหารและพนักงานทุกคนได้รับทราบทั่วกัน เช่น การจัดอบรมให้กับพนักงานใหม่ และพนักงานปัจจุบันให้รับทราบนโยบาย จัดทำคู่มือคุณภาพและแจกพนักงาน ให้พนักงานทุกคนลงนามรับทราบนโยบายคุณภาพและยอมรับที่จะปฏิบัติตามนโยบายนั้น เป็นต้น

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Relevant Ethical Requirements)

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีตาม International Federation of Accountants (IFAC) ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องดำรงไว้ซึ่ง

- (1) ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) และความเที่ยงธรรม (Objectivity)
- (2) ความระมัดระวังรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (Professional Competence and Due Care)
- (3) การรักษาความลับ (Confidentiality) และ
- (4) การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (Professional Behavior)

ส่วนข้อกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชีนั้นได้กำหนดขึ้นตามหลักการพื้นฐานของ IFAC และเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งกำหนดไว้ว่าผู้สอบบัญชีต้องมีคุณลักษณะดังนี้

- (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- (2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (3) การรักษาความลับ

(4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ เพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป

ข้อกำหนดดังกล่าวข้างต้น เน้นให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความซื่อสัตย์ ความเป็นอิสระและปฏิบัติตามด้วยความเที่ยงธรรม ระมัดระวังรอบคอบ รักษาความลับและรับผิดชอบต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว สำนักงานควรมีการกำหนดนโยบายเรื่องจรรยาบรรณให้เป็นแนวปฏิบัติเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพให้พนักงานทุกคนรับทราบและปฏิบัติ เช่น ให้พนักงานรับทราบและลงนามเป็นหลักฐานในเรื่องความเป็นอิสระจากลูกค้า สอบบัญชี และการรักษาความลับของลูกค้า เป็นต้น ประเด็นเรื่องความเป็นอิสระเป็นเรื่องสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชี เนื่องจากถ้าผู้สอบบัญชีไม่มีความเป็นอิสระแล้ว ความเห็นของผู้สอบบัญชีก็จะไม่น่าเชื่อถือดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีจึงต้องมีมาตรการ (Safeguard) ต่างๆ ไว้ป้องกันปัจจัยเสี่ยงที่จะกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเพื่อให้สามารถใช้ดุลยพินิจภายใต้กรอบที่กฎหมายกำหนด ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงดังกล่าว เช่น การมีผลประโยชน์จากลูกค้า (Self-interest) การสอบทานงานของตนเอง (Self-review) การสนับสนุนลูกค้า (Advocacy) ความคุ้นเคยและเชื้อใจลูกค้า (Familiarity) หรือการถูกข่มขู่ (Intimidation) โดยสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้ควบคุมดูแลต้องกำหนดมาตรการป้องกัน เช่น การห้ามผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยรวมถึงบุคคลใกล้ชิดถือหุ้นในกิจการลูกค้าสอบบัญชี เพื่อป้องกันการมีผลประโยชน์ในกิจการลูกค้า การห้ามผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีในกิจการที่ตนเองทำบัญชีให้เพื่อป้องกันการสอบทานงานตนเอง การห้ามผู้สอบบัญชีไม่ให้เป็นพยานในศาลโดยศาลไม่ได้ร้องขอเพื่อป้องกันการสนับสนุนลูกค้า การกำหนดให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี สำหรับการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้สอบบัญชีเกิดความคุ้นเคยหรือเชื้อโง่ลูกค้ามาจนไม่เป็นอิสระ หรือการหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่จะทำให้ลูกค้าข่มขู่หรือใช้ต่อรองกับผู้สอบบัญชี เป็นต้น

3. การตอบรับและการรักษาความต่อเนื่องซึ่งความสัมพันธ์ของลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง (Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements)

ในการตอบรับและการรักษาความต่อเนื่องซึ่งความสัมพันธ์ของลูกค้านั้น สำนักงานควรพิจารณาขีดความสามารถในการปฏิบัติงาน ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม ความรู้ความสามารถ เวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานนั้นได้ ข้อกำหนดจรรยาบรรณ และความซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า ซึ่งสำนักงานควรหาข้อมูลต่างๆ เหล่านี้อย่างรอบคอบก่อนที่จะตัดสินใจรับงานสอบบัญชีลูกค้าโดยเฉพาะในปีแรก และสำนักงานก็ควรจะสอบถามประเด็นเหล่านี้เช่นกันในการรับงานต่อเนื่องในปีต่อไป ทั้งนี้ หากมีประเด็นที่ทำให้ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานมีปัญหาในเรื่องจรรยาบรรณ เช่น ผู้สอบบัญชีมีส่วนได้เสียหรือผลประโยชน์ในกิจการที่จะรับงานตรวจสอบ หรือลูกค้ามีปัญหาในเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต เป็นต้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชีได้ หรือผู้สอบบัญชีอาจไม่รับงานสอบบัญชีลูกค้ารายนี้ตั้งแต่แรก ในการพิจารณาความซื่อสัตย์ของลูกค้านั้นอาจพิจารณาได้จากชื่อเสียงและพฤติกรรมของเจ้าของ ผู้บริหารคนสำคัญ วิธีการดำเนินธุรกิจ การจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี สำหรับการรับงานต่อเนื่องนั้น สำนักงานควรพิจารณาเรื่องทรัพยากรบุคคลในการสลับเปลี่ยนหมุนเวียนหน้าที่ด้วย เนื่องจากตามข้อกำหนดของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) ได้กำหนดให้มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุกๆ รอบระยะเวลา 5 ปี สำหรับการสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาด

หลักทรัพย์ฯ เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้สอบบัญชีมีความสนิทสนมคุ้นเคยกับลูกค้าสอบบัญชีมากเกินไปจนลดความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และอาจทำให้มองข้ามประเด็นความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ และทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ส่งสัญญาณเตือนภัยให้นักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ได้

4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resources)

ข้อกำหนดเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลใน ISQC1 นั้นจะกล่าวถึงตั้งแต่การรับพนักงานเข้ามา การรักษาพนักงาน การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การให้รางวัล และการบังคับใช้นโยบายควบคุมคุณภาพสำนักงานควรมีการวางแผนกำลังคนตลอดทั้งปีว่าช่วงใดที่มีปริมาณงานมากที่สุดและช่วงใดมีปริมาณงานน้อยตามลำดับ และมีการกำหนดมาตรฐานการรับพนักงานเพื่อให้ได้พนักงานที่มีคุณภาพเข้ามา นอกจากนี้ สำนักงานควรจัดทำคู่มือพนักงาน เพื่อสื่อสารให้พนักงานทราบถึงระเบียบต่างๆ สิทธิประโยชน์ หน้าที่ความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่ง (Job Description) ข้อกำหนดจรรยาบรรณ เป็นต้น และมีการปฐมนิเทศ การทดลองงาน การประเมินผลการปฏิบัติงาน ประเด็นสำคัญอีกเรื่องหนึ่งคือ การที่สำนักงานต้องมีการวางแผนการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (Continuing Professional Development, CPD) ให้กับพนักงานซึ่งเป็นแผนรายปีและกำหนดสำหรับแต่ละตำแหน่งว่าควรอบรมพัฒนาเรื่องใดในแต่ละหน้าที่งาน โดยสำนักงานอาจจัดการอบรมเองหรืออาจให้หน่วยงานภายนอกฝึกอบรมให้ก็ได้ นอกจากนี้ สำนักงานควรมีการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานในแต่ละงานตรวจสอบและเป็นรายปี เพื่อการปรับปรุงและการพัฒนาพนักงานอย่างต่อเนื่องและทันเวลา สำหรับพนักงานผู้ฝ่าฝืนนโยบายการควบคุมคุณภาพควรได้รับการลงโทษตามนโยบายของสำนักงานต่อไป

5. ผลการปฏิบัติงาน (Engagement Performance)

การควบคุมคุณภาพผลการปฏิบัติงานจะเกี่ยวข้องกับบทบาทหน้าที่ของหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงาน (Engagement Partner) การวางแผน การควบคุมงานและการสอบทานงาน การปรึกษาหารือ การสอบทาน การควบคุมคุณภาพงาน และความคิดเห็นที่แตกต่างประเด็นสำคัญของผลการปฏิบัติงานสามารถสรุปได้เป็น 2 เรื่องใหญ่ คือ หุ้นส่วนหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (Engagement Partner) กับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (Engagement Quality Control Reviewer, EQCR) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบโดยปกติคือ ผู้ที่ลงลายมือชื่อในรายงานผู้สอบบัญชีและเป็นผู้รับผิดชอบต่อการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้าสอบบัญชี โดยต้องมีการวางแผน ควบคุมและสอบทานงานตรวจสอบว่าเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดจรรยาบรรณหรือไม่ นอกจากนี้ ยังอาจมีการปรึกษาหารือในเรื่องที่ยากหรือมีข้อโต้แย้งที่ตรวจพบ สำหรับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานหรือ EQCR นั้นเป็นบุคคลที่สำนักงานสอบบัญชีแต่งตั้งให้ทำหน้าที่สอบทานงานตรวจสอบ ซึ่งเป็นงานที่บุคคลนั้นไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการตรวจสอบเลย ตามมาตรฐาน ISQC1 สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดให้มี EQCR สำหรับงานตรวจสอบงบการเงินบริษัทจดทะเบียนทุกงานเพราะมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในวงกว้างและจำนวนเงินที่มาก บุคคลที่ทำหน้าที่ EQCR นั้นต้องมีความรู้ทางวิชาการและมีประสบการณ์ที่จำเป็นและทำงานด้วยความเที่ยงธรรม EQCR จะทำหน้าที่สอบทานตั้งแต่การวางแผนสอบบัญชีของทีมงาน เอกสารตอบรับงาน การปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หนังสือตอบรับงาน การสอบทานประเด็นสำคัญระหว่างที่ทีมตรวจสอบปฏิบัติงานอยู่ การสอบทานงบการเงิน รายงานผู้สอบบัญชี กระดาษทำการ ข้อสรุปเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง การจัดการข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ สอบทานความเป็นอิสระของสำนักงานและ

พนักงาน ข้อหารือกับผู้เชี่ยวชาญ การสื่อสารกับผู้ทำหน้าที่กำกับดูแล การสอบทานเรื่องต่างๆ ที่กล่าวมานี้จะถูกเลือกขึ้นมาสอบทานโดย EQCR อย่างเป็นระบบซึ่งแตกต่างจากการสอบทานงานตรวจสอบตามปกติโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่ต้องสอบทานงานอย่างละเอียดมากกว่าเนื่องจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานควรต้องทราบรายละเอียดทุกอย่างในงานสอบบัญชี ส่วน EQCR จะสอบทานเฉพาะประเด็นที่สำคัญเพื่อเป็นการกลั่นกรองอีกชั้นหนึ่งและลดความซ้ำซ้อนในการทำงานกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ทั้งนี้ ประเด็นที่ EQCR สอบทานแล้วจะต้องได้รับการแก้ไขหรือตอบสนองจนกว่าจะหมดข้อสงสัยก่อน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานจึงสามารถเสนอรายงานผู้สอบบัญชีได้

6. การติดตามผล (Monitoring)

การติดตามผลนั้นเป็นกระบวนการที่ทำให้สำนักงานเกิดความเชื่อมั่นว่าสำนักงานมีการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ ข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีการออกแบบการควบคุมภายในที่ดีและมีการนำไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ มีการทำตามนโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพ รายงานที่ออกโดยสำนักงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ โดยการสุ่มตรวจติดตามนั้นอาจทำเป็นวงจรและกำหนดไว้เป็นระยะเวลา เช่น 3 ปี จะตรวจสอบให้ครบทุกประเด็น และสุ่มเลือกงานสอบบัญชีแต่ละงาน (Audit Engagement) จากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมาตรวจติดตามโดยไม่แจ้งให้ทราบล่วงหน้าเพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้สอบบัญชีนั้นทำการตกแต่งกระดาษทำการเพื่อการตรวจติดตามโดยเฉพาะ ซึ่งปัจจัยที่ใช้พิจารณาการตรวจติดตามเป็นวงจรขึ้นอยู่กับขนาดของสำนักงาน จำนวนและทำเลตามภูมิศาสตร์ของสำนักงาน ผลของวิธีการติดตามในปีก่อน ลักษณะและความซับซ้อนขององค์กร ความเสี่ยงที่เกี่ยวกับลูกค้าของสำนักงาน เป็นต้น ในกรณีที่สำนักงานมี

บุคลากรจำกัด อาจใช้บุคคลภายนอกที่มีคุณสมบัติเหมาะสมหรือสำนักงานสอบบัญชีอื่นทำหน้าที่นี้แทนก็ได้

7. การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation)

การจัดทำเอกสารหลักฐานจะกล่าวถึง 3 เรื่องใหญ่ได้แก่

- 1) วัตถุประสงค์ของการจัดทำเอกสาร
- 2) การจัดทำเอกสารหลักฐานของงาน และ
- 3) การเข้าถึงแฟ้มข้อมูลและการเก็บรักษา

วัตถุประสงค์ของการจัดทำเอกสารก็เพื่อให้สำนักงานมีแนวปฏิบัติเพื่อใช้จัดการเอกสารทั้งงานตรวจสอบและงานควบคุมคุณภาพ ส่วนการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานนั้น สำนักงานต้องกำหนดวิธีปฏิบัติเพื่อให้ทีมงานรวบรวมแฟ้มงานขั้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ภายในเวลาที่กำหนดคือไม่เกิน 60 วันหลังจากที่ได้ออกรายงานผู้สอบบัญชีไปแล้ว และต้องกำหนดนโยบายการรักษาความลับ การเก็บรักษา การเข้าถึงและการเรียกใช้เอกสาร สำหรับการเข้าถึงแฟ้มข้อมูลและการเก็บรักษานั้น สำนักงานต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการรักษาความลับ ความปลอดภัย การเข้าถึง และการเรียกใช้เอกสารหลักฐานตามข้อบังคับวิชาชีพ และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยหลักแล้วควรมีการป้องกันการเข้าถึงจากผู้ที่ไม่ได้รับอนุญาต อย่างไรก็ตาม กระดาษทำการไม่ควรถูกเปิดเผยแก่บุคคลที่สามเว้นแต่ลูกค้ามีการยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษร หรือผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ทางวิชาชีพในการเปิดเผยข้อมูล หรือกระบวนการทางกฎหมายหรือศาลกำหนดให้เปิดเผย สำหรับระยะเวลาขั้นต่ำในการเก็บรักษาเอกสารให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง การทำลายเอกสารควรได้รับการอนุมัติจากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและมีการบันทึกรายการเอกสารที่ทำลายด้วย

3. ประเด็นจากผู้ที่เกี่ยวข้องในการนำมาตรฐาน ISQC1 ไปปฏิบัติ

3.1 ประเด็นด้านสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทคือ (1) สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4 Audit Firms) ได้แก่ PwC, KPMG, Ernst & Young, และ Deloitte (2) สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางที่มีการร่วมมือกับต่างประเทศ เช่น BDO, Grant Thornton, DIA เป็นต้น และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ได้ร่วมมือกับต่างประเทศ เช่น ธรรมนิติ, ปิติเสวี เป็นต้น และ (3) สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กที่ส่วนใหญ่มีเจ้าของคนเดียวเป็นหัวหน้าสำนักงาน การแบ่งประเภทสำนักงานสอบบัญชีตามขนาดสำนักงานจะเป็นการช่วยอธิบายภาพรวมของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยได้เป็นอย่างดี เนื่องจากความพร้อมของทรัพยากรและความรู้ความเข้าใจ และผลในทางปฏิบัติจะขึ้นอยู่กับขนาดของสำนักงานด้วย กล่าวคือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีระบบการควบคุมคุณภาพภายในอยู่แล้วเนื่องจากการใช้ชื่อหรือตราสัญลักษณ์จากต่างประเทศนั้น ผู้เป็นเจ้าของตราจากต่างประเทศจะต้องมีการควบคุมคุณภาพเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วโลก ดังนั้น สำนักงานใหญ่หรือสำนักงานในภูมิภาคจะมีการส่งเจ้าหน้าที่มาสอบทานการควบคุมคุณภาพสำนักงานในประเทศไทย และสำนักงานสอบบัญชีเองก็จะมีหน่วยควบคุมคุณภาพอยู่เพื่อทำหน้าที่นี้โดยเฉพาะ ซึ่งผลจากการสอบทานคุณภาพงานก็จะรายงานให้หัวหน้าสำนักงานและมีผลต่อการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทุกคนในทีมตรวจสอบที่ถูกเลือกมาเพื่อสอบทานคุณภาพได้ ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จึงได้ทำการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีแล้วตามหลักการของ ISQC1 แต่บางครั้งผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานเองอาจ

ไม่ทราบว่าคุณเองได้ปฏิบัติตาม ISQC1 เรื่องใด เพราะทราบแต่เพียงว่าคุณเองได้ปฏิบัติตามนโยบายของสำนักงานแล้ว (Firm's Policy)

สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีการกำหนดนโยบายที่ชัดเจน มีทรัพยากรที่เพียงพอและมีโครงสร้างองค์กรที่เอื้ออำนวยต่อการควบคุมคุณภาพตาม ISQC1 หลายประการ เริ่มตั้งแต่การกำหนดหน้าที่รับผิดชอบด้านคุณภาพและคณะทำงานด้านต่างๆ เช่น ด้านจรรยาบรรณ ด้านทรัพยากรมนุษย์ ด้านเทคนิคการตรวจสอบ เป็นต้น โดยผู้นำทำหน้าที่ในควบคุมและพิจารณาการปฏิบัติงานโดยรวม การควบคุมส่วนที่สอง คือ เรื่องจรรยาบรรณนั้น ก็มีการกำหนดไว้ในคู่มือพนักงานและมีแบบฟอร์มให้พนักงานบันทึกในระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การลงนาม ยืนยันเรื่องความเป็นอิสระของพนักงาน การรักษาความลับของลูกค้า เป็นต้น ซึ่งประเด็นที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งคือการที่พนักงานที่มาช่วยทีมตรวจสอบในระยะเวลายาวนานในช่วงเร่งด่วน อาจไม่ได้มีการลงนามในแบบฟอร์มดังกล่าว ทำให้สำนักงานอาจจะควบคุมเรื่องความเป็นอิสระได้ไม่ครบถ้วน การควบคุมส่วนที่สาม คือ การตอบรับ และรักษาความต่อเนื่องซึ่งความสัมพันธ์ของลูกค้า สำนักงานจะมีระบบการประเมินความเสี่ยงในการพิจารณา รับงานครั้งแรกและรับงานต่อเนื่องอยู่ในระบบคอมพิวเตอร์อยู่แล้ว ซึ่งพนักงานที่รับผิดชอบต้องกรอกข้อมูลให้ครบถ้วนเท่านั้น จากนั้นระบบก็จะประมวลผลให้ว่าลูกค้าที่กำลังพิจารณานั้นมีความเสี่ยงในระดับสูง กลาง หรือต่ำ ประเด็นที่มักเกิดขึ้นก็คือการที่พนักงานไม่ได้มีการนำผลการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวไปตอบสนองในกลยุทธ์การตรวจสอบเท่าที่ควร หรือบางครั้งไม่ได้กล่าวถึงว่าจะแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างไร ทำให้อาจขาดความเชื่อมโยงจากการประเมินความเสี่ยงในการรับงานกับการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความเสี่ยงดังกล่าว การควบคุมส่วนที่สี่ คือ เรื่องของทรัพยากรมนุษย์ สำนักงานขนาดใหญ่จะมีระบบการวางแผนกำลังคนโดยอาศัย

ระบบฐานข้อมูลที่ทันสมัย ทำให้ทราบถึงความต้องการกำลังคนในแต่ละช่วงเวลา และการรับสมัครพนักงาน ทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ การจัดทำตารางการฝึกอบรม สำหรับแต่ละระดับ โดยหากพนักงานไม่สามารถเข้ารับการฝึกอบรมในห้องฝึกอบรมได้เนื่องจากอาจจะอยู่ต่างจังหวัด ก็สามารถมาฝึกอบรมด้วยตนเองได้ผ่านระบบคอมพิวเตอร์และทำการทดสอบให้ผ่าน การประเมินผลพนักงานในแต่ละงานตรวจสอบโดยหัวหน้างานในระดับต่างๆ การพิจารณาผลตอบแทนจะอย่างไร มีระบบและเวลาที่ชัดเจน อย่างไรก็ตามประเด็นที่อาจพบในเรื่องนี้ก็คือ การที่หัวหน้างานไม่สามารถประเมินผลการปฏิบัติงานของลูกน้องได้ทันเวลาเนื่องจากต้องไปปฏิบัติงานที่บริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องทำให้ไม่สามารถมาประชุมประเมินผลได้ เนื่องจากการประเมินผลต้องมีการพูดคุยกันทั้งสองฝ่ายให้รับทราบถึงผลการประเมิน จุดเด่น และจุดที่ควรพัฒนาต่อไปซึ่งอาจใช้เวลาค่อนข้างมาก ในกรณีที่มีประเด็นที่ควรปรับปรุงหลายประการ การควบคุมส่วนที่ห้า คือ เรื่องผลการปฏิบัติงาน การควบคุมในส่วนนี้มีผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่ายเนื่องจากเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบโดยตรง ไม่ว่าจะเป็นเรื่อง การวางแผนการตรวจสอบ การแต่งตั้ง ECQR การสอบทานและการควบคุมการทำงาน การปรึกษาหารือ กรณีที่มีความเห็นไม่ตรงกันในทีมงานหรือมีประเด็นที่มีความซับซ้อน หรือมีความเสี่ยงสูง ก็จะนำประเด็นดังกล่าวเข้าที่ประชุมฝ่ายวิชาการ (Technical Panel) ซึ่งประกอบด้วยหุ้นส่วนอาวุโสหลายท่าน เพื่อพิจารณาตัดสินใจ ปัญหาในการควบคุมส่วนใหญ่นั้นเกิดจากความเข้าใจและการสื่อสารที่อาจไม่ตรงกันหรือเกิดจากการที่หุ้นส่วนผู้จัดการ (Partner) มีวิธีปฏิบัติเฉพาะตนที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น หัวหน้าสำนักงานได้ให้ความสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีมากกว่าเรื่องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แต่ไม่มีการลงบันทึกเวลาสอบทานจาก EQCR เนื่องจากเกรงว่าการบันทึกเวลา

ดังกล่าวจะทำให้ต้นทุนและเวลาสูงกว่างบประมาณที่กำหนดไว้ ทำให้อาจต้องปรับขึ้นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้และลูกค้าอาจเปลี่ยนไปใช้บริการจากผู้สอบบัญชีรายอื่น การควบคุมส่วนที่หก คือ การติดตามผล โดยสำนักงานจะมีหน่วยติดตามผลที่ทำการสุ่มเลือกแฟ้มงานตรวจสอบมาสอบทาน โดยเฉพาะงานสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียน บริษัทขนาดใหญ่หรือมีความเสี่ยงสูงและหมุนเวียนไปในแต่ละปีจนครบทุกงานที่เข้าเงื่อนไขดังกล่าว และให้ผู้รับผิดชอบงานด้านหนึ่งไปทำการสอบทานงานอีกหน้าที่หนึ่งในระบบ เช่น ผู้รับผิดชอบด้านจรรยาบรรณไปสอบทานงานด้านทรัพยากรบุคคล เป็นต้น การสอบทานซึ่งกันและกันดังกล่าวจะกระทำทุกปีเช่นเดียวกันกับการสอบทานแฟ้มงานตรวจสอบ การควบคุมส่วนสุดท้าย คือ การจัดทำเอกสารหลักฐาน สำนักงานขนาดใหญ่จะมีระบบคอมพิวเตอร์เครือข่ายและฐานข้อมูลขนาดใหญ่เพื่อให้พนักงานใช้เป็นที่จัดเก็บกระดาษทำการและหลักฐานต่างๆ โดยมีระบบรักษาความปลอดภัย การเข้าถึงอย่างเข้มงวด สามารถตรวจสอบได้ นอกจากนี้ยังสามารถกำหนดเวลาในการรวบรวมและทำแฟ้มการตรวจสอบให้สมบูรณ์ภายใน 60 วันนับจากวันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อในรายงานผู้สอบบัญชีได้ตามข้อกำหนดของ ISQC1 อย่างไรก็ตาม สำนักงานขนาดใหญ่จะมีการสอบทานในอีกระดับหนึ่งคือเป็นการสอบทานจากสำนักงานเครือข่าย (Network Review) ซึ่งจะมีผู้แทนจากสำนักงานใหญ่หรือภูมิภาคใกล้เคียงเข้ามาสอบทานงานตรวจสอบทุกๆ 3 ปี ซึ่งจะทำหน้าที่คล้ายกับการติดตามผลที่กำหนดโดย ISQC1 ซึ่งการสอบทานดังกล่าวจะเป็นการควบคุมคุณภาพในระดับสากลของสำนักงานขนาดใหญ่เพื่อเป็นการรับประกันว่าสำนักงานสอบบัญชีจะมีมาตรฐานเดียวกันทั่วโลก

สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางนั้นมีข้อจำกัดในเรื่องทรัพยากรตามที่ ปิยามาศและศิลปพร

(2552) ได้ทำการศึกษาไว้และพบว่า สำนักงานสอบบัญชีมีบุคลากรไม่เพียงพอต่อการควบคุมคุณภาพและมีระยะเวลาจำกัดในการส่งงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี ความกังวลเรื่องการสูญเสียลูกค้าสอบบัญชี การมีจำนวนบุคลากรอาวุโสไม่มากทำให้มีข้อจำกัดเรื่องการสอบทานงาน และการทำความเข้าใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานที่หลากหลาย อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานขนาดกลางหลายแห่งสามารถริเริ่มและพัฒนาตนเองอย่างกระตือรือร้น เช่น การเข้ารับการอบรมจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชี สำนักงาน กสท. เป็นต้น การเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตามระบบควบคุมคุณภาพและรับการสอบทานคุณภาพจากหน่วยงานต่างๆ การที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางเหล่านี้มีความกระตือรือร้นในเรื่องการควบคุมคุณภาพ เนื่องจากสำนักงานเหล่านี้มีลูกค้าขนาดกลางถึงขนาดใหญ่ และมีลูกค้าที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยด้วย อย่างไรก็ตาม ประเด็นที่สำนักงานขนาดกลางประสบปัญหาหนักที่สุดคือเรื่องการหาผู้สอบทานหรือ EQCR และการติดตามผล เนื่องจากสำนักงานเหล่านี้มีบุคลากรในระดับสูงเพียงไม่กี่ท่าน ทำให้อาจมีความลำบากหากต้องแต่งตั้งให้ลูกน้องมาทำหน้าที่สอบทานงานของหัวหน้า หรือในเรื่องการติดตามผลก็อาจมีบุคลากรจำกัดในการทำหน้าที่ดังกล่าว ทำให้อาจมีต้นทุนการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้น และค่าสอบบัญชีที่สูงขึ้นจนทำให้สูญเสียลูกค้าได้ แต่หากไม่สามารถขึ้นค่าสอบบัญชีได้ สำนักงานก็ต้องรับภาระต้นทุนดังกล่าวเอง การเสนอแนวคิดให้สำนักงานต่างๆ รวมตัวกันเพื่อทำหน้าที่สอบทาน ติดตามผลซึ่งกันและกันอาจมีความยากในทางปฏิบัติ เนื่องจากผู้บริหารสำนักงานอาจเกรงว่าจะมีประเด็นเรื่องการรั่วไหลข้อมูลภายในของสำนักงาน ทำให้เสียโอกาสในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และการมีวัฒนธรรมองค์กรที่แตกต่างกันก็ทำให้อาจเกิดดังกล่าวไม่เกิดเป็นรูปธรรมได้ง่าย

สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก อาจมีข้อจำกัดในเรื่องทรัพยากรและความเข้าใจค่อนข้างมาก เพราะด้วยควมที่มีบุคลากรน้อยในการทำหน้าที่ควบคุมคุณภาพแล้ว การที่มีรายได้จำกัด ก็อาจเป็นอุปสรรคในการพัฒนาระบบควบคุมคุณภาพได้ เพราะการทำตาม ISQC1 จะมีต้นทุนที่เกิดขึ้นที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น เวลาที่ใช้ในการสอบทาน เอกสารที่ต้องจัดทำมากขึ้น เป็นต้น นอกจากนี้ งบการเงินที่ตรวจสอบก็มีผู้ใช้อยู่ในวงจำกัด ซึ่งส่วนใหญ่ก็เป็นเจ้าของกิจการและหน่วยงานราชการ ดังนั้น การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอาจต้องใช้มาตรฐานสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก เพื่อให้เหมาะสมกับปริมาณงาน และทำให้สำนักงานขนาดเล็กยังสามารถดำรงอยู่ได้

3.2 ประเด็นด้านผู้รับบริการสำนักงานสอบบัญชี

ผู้รับบริการจากสำนักงานสอบบัญชีคือ ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการใช้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งได้แก่ ผู้ถือหุ้น คณะผู้บริหาร พนักงาน ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ผู้กำกับดูแล หน่วยงานจัดเก็บภาษี เป็นต้น ถ้าหากจะพิจารณาแยกเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องจากภายในกิจการลูกค้าสอบบัญชี และภายนอกกิจการแล้วจะเห็นได้ชัดเจนขึ้นว่ากลุ่มบุคคลภายในกิจการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการคัดเลือกผู้สอบบัญชีเพื่อมาตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น คือผู้ถือหุ้น ซึ่งมีคณะผู้บริหาร เช่น ผู้อำนวยการฝ่ายการเงินและบัญชี ทำหน้าที่เป็นผู้เสนอรายชื่อผู้สอบบัญชีให้ผู้ถือหุ้นได้ลงมติคัดเลือก เนื่องจากผู้บริหารรู้จักผู้สอบบัญชีมากกว่าผู้ถือหุ้น โดยเหตุผลของการเลือกผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มาจากชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คุณภาพการให้บริการของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม นโยบายของสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ เป็นต้น ถ้าหากสำนักงานสอบบัญชีได้รับการตรวจ

ประเมินคุณภาพตาม ISQC1 จากหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพแล้ว ผู้บริหารของกิจการที่เป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีจะรับรู้ถึงความแตกต่างนี้ได้หรือไม่ และจะเป็นปัจจัยสำคัญในการเลือกผู้สอบบัญชีที่มาจากสำนักงานสอบบัญชีที่ผ่านการรับรองคุณภาพหรือไม่ ถ้ากิจการมีงบประมาณเพียงพอ กิจการจะเลือกใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางที่ผ่านการรับรองคุณภาพแล้วแทนการเลือกใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4 Audit Firms) หรือไม่ นอกจากนี้ หากเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องจากภายนอกกิจการลูกค้าสอบบัญชี เช่น นักวิเคราะห์ นักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เป็นต้น บุคคลหรือหน่วยงานเหล่านี้จะรับรู้ถึงคุณภาพและความแตกต่างของคุณภาพดังกล่าวที่มีต่อข้อมูลทางการเงินได้หรือไม่ คำถามเหล่านี้ยังไม่มีการพิสูจน์ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานผู้รับผิดชอบ เช่น สำนักงาน ก.ล.ต. หรือสภาวิชาชีพบัญชี ควรมีการสื่อสารไปยังผู้ใช้ งบการเงินให้ทราบถึงการควบคุมคุณภาพดังกล่าวเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในการใช้ข้อมูลทางการเงินที่แสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชี

3.3 ประเด็นด้านผู้กำกับดูแลวิชาชีพ

การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยนั้นเป็นเรื่องใหม่ที่เพิ่งเกิดขึ้นไม่นาน ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในแง่ของผู้กำกับดูแลวิชาชีพ ซึ่งสรุปได้เป็นสองประเด็นคือใครควรทำหน้าที่กำกับดูแลตาม ISQC1 และควรให้สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งปฏิบัติตาม ISQC1 หรือไม่

3.3.1 ใครควรเป็นผู้กำกับดูแลวิชาชีพตาม ISQC1?

ผู้กำกับดูแลวิชาชีพด้านการสอบบัญชีโดยทั่วไปคือ สภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งทำหน้าที่ในการจัดสอบคัดเลือกและพิจารณาคณะสมมติผู้สอบบัญชี กำหนดมาตรฐาน

และจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ส่วนผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน กสท. เพื่อเป็นการปกป้องผลประโยชน์ของนักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้น สำนักงาน กสท. เห็นว่าสำนักงานฯ สามารถทำหน้าที่ควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ ได้เนื่องจากเป็นผู้ให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีโดยตรงและสามารถคุ้มครองผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ได้ดีขึ้น นอกจากนี้ ในอนาคตสำนักงาน กสท. อาจให้ความเห็นชอบสำนักงานสอบบัญชีแทนการให้ความเห็นชอบเป็นรายบุคคล โดยใช้หลักการที่ว่าถ้าสำนักงานมีระบบควบคุมคุณภาพที่ดีแล้ว ผู้ที่อยู่ในกระบวนการย่อมมีคุณภาพที่ดีด้วย และสำนักงานสอบบัญชีสามารถเสนอชื่อผู้สอบบัญชีที่ลงนามในรายงานผู้สอบบัญชีได้และจะได้รับความเห็นชอบโดยอัตโนมัติ อย่างไรก็ตาม การที่สำนักงาน กสท. จะเป็นผู้กำกับดูแลคุณภาพการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ เพียงอย่างเดียว อาจทำให้สำนักงานต่างๆ ดังกล่าว ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนฯ อย่างเพียงพอ เนื่องจากเห็นว่าอาจไม่ได้มีผลกระทบในวงกว้างและยังไม่มีหน่วยงานใด มาตรวจสอบ ทำให้สำนักงานสอบบัญชีอาจมีสองมาตรฐาน สำหรับการตรวจสอบได้กล่าวคือ มีการควบคุมคุณภาพที่ดีสำหรับการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ แต่ไม่ได้สนใจคุณภาพเท่าที่ควรสำหรับการตรวจสอบบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนฯ

อย่างไรก็ตาม สภาวิชาชีพบัญชี อาจมีความเห็นที่แตกต่าง คือเห็นว่าผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีทั้งหมดควรอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งรับผิดชอบโดยตรงในการออกมาตรฐานฉบับดังกล่าว โดยหลักการแล้ว การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีนั้นควรกระทำทั้งระบบไม่ว่าสำนักงานฯ จะตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ หรือไม่ก็ตาม เพื่อให้วิชาชีพสอบบัญชี

ได้รับการยอมรับ อีกทั้งเป็นการยกระดับคุณภาพวิชาชีพในภาพรวมของประเทศ แต่ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชีอาจมีข้อจำกัดเรื่องทรัพยากรบุคคลและงบประมาณในการควบคุมคุณภาพ เนื่องจากการควบคุมคุณภาพต้องมีการตรวจประเมินคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีซึ่งมีอยู่หลายสำนักงานและหลายขนาดต่างกันทั่วประเทศ ซึ่งในปัจจุบัน (พ.ศ. 2554) ยังไม่มีข้อสรุปที่ชัดเจนว่าจะมีแนวทางร่วมมือกันเพื่อหาทางออกของประเด็นนี้อย่างไร

3.3.2 ควรให้สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งปฏิบัติตาม ISQC1 หรือไม่?

สืบเนื่องจากประเด็นแรกที่ว่า การที่ผู้กำกับดูแลอย่างเช่น สำนักงาน กสท. ได้ให้ความสำคัญกับสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นอันดับแรก เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีเหล่านั้นน่าจะมีความพร้อมอยู่บ้างในเรื่องของบุคลากรและงบประมาณเพราะสามารถรับงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ได้และการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีเหล่านี้จะส่งผลให้การตรวจสอบงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เป็นไปอย่างมีคุณภาพมากขึ้น ทำให้เพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับข้อมูลทางการเงินที่ผู้มีส่วนได้เสียจะนำไปใช้ในการตัดสินใจต่อไป คำถามต่อไปจึงตามมาว่าแล้วสำนักงานที่ตรวจสอบบริษัททั่วไปที่ไม่ได้มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-publicly Accountable Entities: NPAEs) นั้น สมควรได้รับการตรวจประเมินคุณภาพตาม ISQC1 ด้วยหรือไม่ เพราะเหตุใด หรือสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันถ้าตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ กับบริษัททั่วไป จะเน้นการควบคุมคุณภาพเหมือนกันหรือไม่ ถ้าหากคำตอบเป็นว่าไม่ควรตรวจสอบคุณภาพทุกสำนักงานสอบบัญชีเพราะเป็นการเพิ่มภาระให้กับทั้งหน่วยงานที่ตรวจประเมินและสำนักงานสอบบัญชีผู้รับการตรวจและผู้ใช้งบการเงินก็ไม่ได้มีผลกระทบในวงกว้าง คำถามตามมาก็คือ เราจะมีสองมาตรฐานสำหรับสำนักงาน

สอบบัญชีหรือไม่ และงบการเงินที่ถูกตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ได้ทำตาม ISQC1 จะน่าเชื่อถือต่อไปหรือไม่ แต่ถ้าหากคำตอบเป็นว่าควรตรวจสอบทุกสำนักงานสอบบัญชีไม่ว่าจะตรวจสอบลูกค้าประเภทใดก็จะเกิดคำถามต่อมาว่าหน่วยงานใดจะทำหน้าที่ตรวจประเมินคุณภาพ และมีงบประมาณและกำลังคนเพียงพอที่จะทำงานหรือไม่ มีผลดีคุ้มค่ากับต้นทุนที่จะเกิดขึ้นหรือไม่ สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กหรือสำนักงานที่ตรวจสอบบัญชีเฉพาะกิจการ NPAEs มีความจำเป็นต้องทำตาม ISQC1 หรือไม่และมีกำลังเพียงพอที่จะทำหรือไม่ คำถามเหล่านี้ยังไม่มีคำตอบ

4. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีตามมาตรฐาน ISQC1 เป็นกระบวนการที่เน้นการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีและบุคลากรทุกคนในสำนักงานสอบบัญชีให้คำนึงถึงว่าคุณภาพในทุกขั้นตอนของการทำงาน โดยอาศัยการบันทึกเอกสารหลักฐานเป็นเครื่องมือช่วยในการอธิบายการปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพเริ่มตั้งแต่เรื่องแรกคือ ความรับผิดชอบของผู้นำในสำนักงานที่จะเป็นผู้กำหนดให้มีระบบคุณภาพขึ้น กำหนดผู้รับผิดชอบและให้งบประมาณเพื่อการควบคุมคุณภาพ โดยเชื่อมโยงกับระบบการประเมินผลงานและกำหนดค่าตอบแทน เรื่องที่สองเน้นให้สำนักงานสอบบัญชีต้องมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นได้อย่างเป็นอิสระและถูกต้องเหมาะสม เรื่องที่สามคือ การพิจารณารับงานและรักษาความสัมพันธ์ต่อเนื่องกับลูกค้า ซึ่งให้ความสำคัญกับการพิจารณาว่าจะรับหรือไม่รับงานสอบบัญชีในปีแรกและการรับงานต่อเนื่องในปีต่อไป โดยพิจารณาประเด็นเรื่องจรรยาบรรณเป็นสำคัญ เรื่องที่สี่กล่าวถึงทรัพยากรบุคคลที่ให้ความสำคัญกับกระบวนการรับคนเข้าทำงาน การฝึกอบรม การประเมินผลและ

พัฒนาพนักงาน การให้รางวัลเมื่อพนักงานทำความดีและการลงโทษในกรณีที่พนักงานกระทำผิด เรื่องที่ห้าเน้นในเรื่องผลการปฏิบัติงาน ซึ่งเริ่มตั้งแต่การวางแผนการควบคุมงาน และการสอบทานงานโดยผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ การปรึกษาหารือ การแก้ไขข้อขัดแย้ง เรื่องที่หกคือ การติดตามผลงานให้ทุกๆ หน้าที่ที่กล่าวมาดำเนินไปภายใต้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ และเรื่องสุดท้ายคือ การจัดการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐาน โดยเน้นว่าทุกระบวนการต้องมีกระบวนการบันทึกหลักฐานไว้เพื่อการอ้างอิงและตรวจสอบได้

ข้อดีของ ISQC1 คือ ทำให้อำนาจสำนักงานสอบบัญชีมีแนวทางการควบคุมคุณภาพที่ชัดเจน ในการปฏิบัติงานเพื่อพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องรวมทั้งทำให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปอย่างน่าเชื่อถือและเหมาะสมต่อสถานการณ์ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้องตามควรเพื่อนำไปตัดสินใจได้อย่างถูกต้องเหมาะสม แต่ก็อาจมีข้อจำกัดเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานขนาดใหญ่อาจมีทรัพยากรที่จำกัด ทำให้มีต้นทุนเพิ่มขึ้นในการพัฒนาระบบคุณภาพ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น การมีความรู้ความเข้าใจที่อาจคลาดเคลื่อนจากมาตรฐาน มีวัฒนธรรมองค์กรที่แตกต่างกัน ประเด็นนี้อาจมีการแก้ไขปัญหาโดยการจัดกลุ่มสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่เข้าโครงการ ISQC1 ซึ่งสำนักงานขนาดใหญ่ (Big 4) นั้นมีระบบการควบคุมคุณภาพเป็นไปตามข้อกำหนด ISQC1 และได้ผนวกเข้ากับระบบการทำงานของสำนักงานแล้ว ดังนั้นจึงไม่มีประเด็นเรื่องคุณภาพมากนัก เพียงแต่ต้องมีมาตรการที่ทำให้พนักงานในสำนักงานปฏิบัติตามนโยบายคุณภาพที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัดและสม่ำเสมอเท่านั้น ส่วนสำนักงานขนาดกลางที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ หรือตรวจสอบบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนฯ แต่มีขนาดใหญ่

หรือมีความเสี่ยงสูงก็สมควรได้รับการควบคุมคุณภาพตาม ISQC1 หรือสำนักงานขนาดเล็ก ก็อาจนำ ISQC1 สำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก (ISQC1 for SMP: Small and Medium Practice) ไปใช้ปฏิบัติซึ่งจะมีขอบเขตและเนื้อหากระชับกว่า ISQC1 สำหรับสำนักงานขนาดใหญ่ และไม่ทำให้เกิดต้นทุนสูงกว่าความจำเป็นด้วย ในขณะที่เดียวกันก็สามารถทำงานได้อย่างมีคุณภาพที่ดีเช่นกัน

ความไม่ชัดเจนในเรื่องผู้กำกับดูแลและประเภทสำนักงานที่ควรได้รับการตรวจประเมิน รวมทั้งการประเมินผลดี ผลเสียจากการใช้มาตรฐานดังกล่าวนี้ อาจพิจารณาได้ว่า กรณีของผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับอนุญาตจากสำนักงาน กสท. ก็มีความเหมาะสมที่จะให้สำนักงาน กสท. เป็นผู้กำกับดูแลคุณภาพของผู้สอบบัญชีในกลุ่มนี้ เนื่องจากสำนักงาน กสท. เป็นผู้ให้การอนุมัติการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าว อันเป็นการคุ้มครองผู้มีส่วนได้เสียในตลาดทุน ซึ่งผลย้อนกลับจากการตรวจประเมินและควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีในตลาดทุน สำนักงาน กสท.สามารถนำมาใช้เป็นข้อมูลในการพัฒนาคุณภาพสำนักงานและผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ ก็ให้อยู่ในดุลยพินิจของสภาวิชาชีพบัญชีว่ามีความจำเป็นและเหมาะสมหรือไม่อย่างไรในการนำ ISQC1 ไปปฏิบัติกับสำนักงานดังกล่าว หรืออาจกำหนดขนาดของสำนักงานที่ควรมีการควบคุมคุณภาพ โดยควรพิจารณาผลประโยชน์และต้นทุนที่จะเกิดขึ้นต่อไป อย่างไรก็ตาม หาก

สภาวิชาชีพบัญชีมีความเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางที่ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนสมควรได้รับการควบคุมคุณภาพเช่นเดียวกันแล้ว สภาวิชาชีพบัญชีก็อาจต้องพิจารณาหาหนทางในการอำนวยความสะดวกในการพัฒนาคุณภาพดังกล่าว เช่น การจัดตั้งหน่วยติดตามคุณภาพ (Monitoring Unit) เพื่อสอบทานการทำงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งต้องอาศัยงบประมาณมหาศาลและกำลังคนจำนวนมากเพื่อให้การติดตามผลมีประสิทธิภาพในที่สุด การมีหน่วยงานกลางจะทำให้ช่วยลดต้นทุนของสำนักงานสอบบัญชีและทำให้สำนักงานมีความเชื่อมั่นในเรื่องความปลอดภัยของข้อมูลภายในสำนักงานและทำให้ได้รับความร่วมมือมากยิ่งขึ้น

หากมีการนำ ISQC1 มาใช้แล้ว หลายฝ่ายมีความเชื่อว่าสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีจะมีคุณภาพดียิ่งขึ้นเนื่องจากมาตรฐานดังกล่าวได้กำหนดการควบคุมคุณภาพไว้อย่างรัดกุมในทุกส่วนของสำนักงานสอบบัญชี อันเป็นการเตรียมความพร้อมของผู้สอบบัญชีไทยให้มีคุณภาพเป็นสากลเทียบเท่ากับผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ และในอนาคตหากมีการกดดันจากต่างประเทศให้ประเทศไทยยกเลิกข้อห้ามผู้ประกอบการต่างชาติเข้ามาประกอบวิชาชีพในประเทศไทยแล้ว การนำระบบ ISQC1 มาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีก็จะเป็นการทำให้ผู้สอบบัญชีไทยมีความพร้อมในด้านคุณภาพการทำงานในสภาวะการแข่งขันอย่างเสรีด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าผู้ประกอบการวิชาชีพจากต่างประเทศ

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- ปิยมาศ เรื่องแสงรอบ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. **วารสารวิชาชีพบัญชี**. ปีที่ 5 ฉบับที่ 13 (สิงหาคม): 84-96.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, **ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553.**
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, **ร่างมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง.**
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, **ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน.**

ภาษาอังกฤษ

- Beatty, R.P. (1989). Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings. **The Accounting Review**. Vol. 64, pp. 693-709.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J. And Subramanyam, K. R. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. **Contemporary Accounting Research**. 15(1): 4-24.
- DeAngelo, H.L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 3(3) (December), pp. 183-199.
- Dopuch, N., and D. Simunic. (1982). Competition in auditing: An assessment. **Fourth Symposium on Auditing Research**, University of Illinois.
- Ghosh, A., and Moon, D.C. (2003). Does Auditor Tenure Impair Audit Quality? Working paper. Office of Economics Analysis and State University of New York.
- International Federation of Accountants. International Standard on Quality Control 1 (ISQC1 redraft December 2008) – Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.
- International Federation of Accountants. International Standard on Auditing 220 (ISA 220 redraft December 2008) – Quality Control for an Audit of Financial Statements.
- Sammons, D.A. (1984). Accounting for growth. **INC. Magazine** (January): 75-82.