

ปัญหาและผลกระทบจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศไทย

The Problems and Effects from Thai Standard on Quality Control (TSQC1) To SMEs of Audit Firm in Thailand

สุวิทย์ เต็มสุขยิ่ง ดวงกมล ดุจดารา อรพินท์ วงศ์ก่อ¹

และมนตรี ช่วยชู²

Suwit Temsukying Doungkamol Duchdara OrapinWongkor¹

and Montree Chuaychoo²

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ตลอดจนผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว โดยการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง บทความ และการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จำนวน 372 คน ซึ่งนำข้อมูลมาวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาและเชิงปริมาณ โดยสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์หาคู่ และการถดถอยแบบพหุคูณ ผลลัพธ์ที่ได้คาดว่าจะจะเป็นแนวทางต่อหน่วยงานที่กำกับดูแลนำข้อมูลไปใช้ในการปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้เหมาะสมกับระดับ และขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและด้านอื่นๆต่อไป

คำสำคัญ: มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ, สำนักงานสอบบัญชี, ขนาดกลางและขนาดเล็ก, ผู้สอบบัญชี

Abstract

The objectives of this study were to investigate the problems and effects from Thai Standard on Quality Control No.1 (TSQC1) in viewpoint of the auditors SMEs firms, as well as independent and single auditors. Methods were literature reviews, related research, articles and questionnaire survey with 372 CPAs, who weren't SET listed. The statistics used analysis composed of Multiple Correlation and Multiple Regression Analysis. The results of the study will be guidelines for the Regulators improving TSQC1 to appropriate audit firm.

Keywords: Thai Standard on Quality Control, Audit Firm, SMEs, Auditor

¹ นักศึกษาปริญญาเอก คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม จ.กรุงเทพฯ 10290 email: staaudit@yahoo.co.th

² ผู้อำนวยการหลักสูตรปริญญาบัญชีบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม จ.กรุงเทพฯ 10290

1. บทนำ

สืบเนื่องตั้งแต่ประมาณปี 2544 มีบริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งในประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า ผู้บริหารของบริษัทได้กระทำการทุจริต และขาดความรับผิดชอบต่อหน้าที่ ทั้งนี้ได้มีผู้สอบบัญชีของบริษัทเหล่านี้เข้าไปมีส่วนร่วมด้วย โดยบริษัทเหล่านี้ก็ล้มละลายและได้ปิดกิจการไปในที่สุด สังคมในขณะนั้นเกิดความสงสัยจึงมีการตั้งคำถามต่อหน่วยงานกำกับดูแลว่า เหตุใดงบการเงินของบริษัทที่ล้มละลาย หรือปิดกิจการเหล่านั้นจึงแทบไม่มีข้อบ่งชี้ หรือได้สะท้อนสิ่งผิดปกติอะไรให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียได้รู้ก่อน ซึ่งไม่ว่าจะเป็นรายงานผู้สอบบัญชีก็แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข จึงย่อมส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในผลงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี จนกระทั่งปี 2548 คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) ได้ร่วมกับสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) มีแนวความคิดว่า นอกจากจะควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในแต่ละงานแล้ว ก็ควรมองถึงสำนักงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่จะต้องมีการควบคุมคุณภาพด้วยเช่นกัน สำหรับประเทศไทยหน่วยงานที่กำกับดูแลวิชาชีพบัญชี ในปัจจุบันก็คือสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (Thai Standards on Quality Control No.1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง หรือที่เรียกสั้นๆว่า TSQC1 เป็นฉบับแรก ซึ่งเป็นการควบคุมคุณภาพงานสำหรับสำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งและผู้สอบบัญชีทุกคน เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน ที่ให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีการกลั่นกรองโดยระบบและบุคคลอื่น ได้ตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชี และได้สื่อสารข้อบกพร่องที่พบให้ผู้สอบบัญชีทราบอย่างสม่ำเสมอ ไม่ใช่ขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติงานของบุคคลคนเดียวอีกต่อไป โดยมุ่งหวังให้ผู้สอบบัญชีได้นำข้อมูลดังกล่าวไปปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของตนให้ดียิ่งขึ้น โดยเริ่มเผยแพร่ร่างมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในปี 2553 และประกาศเป็นมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเมื่อต้นปี 2554 เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีถือปฏิบัติในปี 2557 เป็นต้นมา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ก็ทำหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวโดยได้จัดตั้งหน่วยงานที่รับผิดชอบงานด้านคุณภาพงานสอบบัญชีขึ้น คือฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี ซึ่งหน่วยงานนี้จะมีผู้ปฏิบัติงานเต็มเวลา และพร้อมที่จะให้ข้อมูลตอบคำถามต่างๆเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพ นอกจากนี้ได้ออกคู่มือการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีนำไปใช้ง่ายขึ้น ดังนั้นหลังจากการประกาศใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับนี้ จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการบริหารจัดการที่เป็นมาตรฐานมากยิ่งขึ้น และยังคงกลายเป็นเรื่องที่ได้รับการสนใจในกลุ่มวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้มีผลกระทบกับการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงานบัญชีที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม การปฏิบัติงาน และระบบการบริหารงานของสำนักงานสอบบัญชีมากพอสมควร โดยในทางปฏิบัติยังมีความแตกต่างที่หลากหลาย โดยเฉพาะกับสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดกลางและขนาดเล็ก ไม่ว่าจะเป็นเรื่องความไม่ชัดเจน และไม่มีคำตอบใน

การประเมินผลลัพธ์จากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบังคับใช้ที่ยังคลุมเครือ ตลอดจนหน่วยงานผู้กำกับดูแลให้ปฏิบัติตามมาตรฐาน ซึ่งถึงแม้ว่าฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี จะจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน ดำเนินการจัดสัมมนาเชิงปฏิบัติการ หรือเผยแพร่ข้อมูลบนเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ก็ตาม ก็ยังเป็นเพียงแค่กลุ่มผู้สอบบัญชีส่วนน้อย หรือผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเท่านั้นที่ให้ความสนใจ และติดตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าว อีกทั้งหน่วยงานที่รับผิดชอบงานด้านคุณภาพงานสอบบัญชีที่ทางสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์จัดตั้งขึ้นนั้น ก็ยังขาดบุคลากรที่มีทักษะความรู้ ความสามารถในการควบคุมคุณภาพอยู่เป็นจำนวนมาก จึงเป็นเหตุทำให้สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดกลางและขนาดเล็กแต่ละเลยในมาตรฐานฉบับนี้

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น คณะผู้วิจัยจึงมุ่งที่จะศึกษาถึงปัญหา และวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ของสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศไทย ทั้งนี้ก็เพื่อเป็นแนวทางต่อหน่วยงานที่กำกับดูแล โดยเฉพาะสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ นำข้อมูลไปใช้เพื่อปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ การศึกษา หรือวางแผน หรือปรับปรุงกระบวนการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับระดับและขนาดของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

กรอบแนวคิดการวิจัย

ตัวแปรอิสระ

การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

- ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR)
Leadership Responsibilities for Quality within the Firm
- ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (RE)
Relevant Ethical Requirements
- การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ (AE)
Acceptance and Continuance of Client Relationships and specific Engagement
- ทรัพยากรบุคคล (HR)
Human Resources
- การปฏิบัติงาน (EP)
Engagement Performance
- การติดตามผล (MO)
Monitoring

ตัวแปรตาม

ปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (PB)

- ความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐาน (KL)
- รายได้จากการบริการกับต้นทุนที่เสียไป (IN)
- การชี้แจงให้เจ้าของกิจการ หรือผู้ทำบัญชีได้เข้าใจถึงการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน (UN)

รูปภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

2. ทบทวนวรรณกรรม

การวิจัยเรื่อง ปัญหา และผลกระทบจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง และขนาดเล็กในประเทศไทย คณะผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

การปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 นั้นจะช่วยให้สำนักงานเกิดความมั่นใจว่าสำนักงานและบุคลากรจะสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ ตลอดจนรายงานที่จัดทำก็จะมีเหมาะสมกับสถานการณ์ นอกจากนี้ยังช่วยเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี ส่งผลให้เกิดความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงิน หลักการสำคัญของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 คือผู้สอบบัญชีต้องกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติสำหรับระบบการควบคุมคุณภาพซึ่งมีทั้งหมด 6 ด้านด้วยกัน คือ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล

วีรณา ติระณะประกิจ (2552) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง พบว่าลักษณะของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่พบจากการวิจัยมีหลายลักษณะ โดยบางลักษณะของพฤติกรรมที่เกิดขึ้นนั้นเหมือนพฤติกรรมที่พบได้จากงานวิจัยในต่างประเทศ

จักรพงษ์ รัตนะ (2547) ศึกษาถึงปัญหา และอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่าจำนวนลูกค้าที่แตกต่างกันไม่มีผลต่อการสอบทานงานและ ควบคุมงานตรวจสอบตามหลักการควบคุมงานการตรวจสอบตามหลักการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ อย่างมีนัยสำคัญ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน มีผลต่อความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีของพนักงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ อย่างมีนัยสำคัญ ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีนั่นคือ ความรู้ ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละประเภท ผู้วิจัยมีความเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดกิจการเจ้าของคนเดียว ไม่ปฏิบัติตามการตรวจสอบตามขั้นตอนตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปกำหนดไว้ เมื่อเปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางหรือขนาดใหญ่ ที่ต้องรักษามาตรฐานการตรวจสอบบัญชีเพื่อรักษาคุณภาพ

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร (2555) ได้ศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า ปัญหาที่พบมากที่สุดจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในระดับภาพรวม 3 อันดับแรกคือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคลปัญหาด้านการติดตามผล และปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ ยังพบว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กได้รับผลกระทบเล็กน้อย เนื่องจากปริมาณงานและต้นทุนที่เพิ่มขึ้น

นอกจากนี้ยังงานวิจัยที่พบว่า ผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการจัดให้มีการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาถือปฏิบัติ เพื่อยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี แต่อย่างไรก็ตามก็ยังมี การประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวน้อยมาก ผู้สอบบัญชีหลายคนยังขาดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐาน และมีเสียงเรียกร้องให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการฝึกอบรมและฝึกปฏิบัติการ (Training and Workshop) ซึ่งถือเป็นเรื่องสำคัญมากที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าว พบว่า ปัญหาที่พบระหว่าง การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพไปใช้ในสำนักงานคือ (1) ปัญหาเกี่ยวกับผู้นำ หรือผู้ที่ทำหน้าที่รับผิดชอบในการนำไปปฏิบัติ ISQC1 เพราะจำนวนพนักงานมีน้อย (2) เสียเวลาการกรอกแบบฟอร์มและ Checklist เพื่อให้เป็นไปตาม ISQC1 (3) เป็นเรื่องยากที่สมาชิกในสำนักงานหรือพนักงานจะเข้าใจแนวคิดของการนำ ISQC1 ไปปฏิบัติในสำนักงานสอบบัญชี (4) มีความกังวลว่าอาจต้องใช้เวลานานมากในการติดตามผลและการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามระบบการควบคุมคุณภาพ (Aida Hazlin Ismail et al., 2008)

ทั้งนี้ องค์ประกอบทั้ง 6 ด้านของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ถือว่าเป็นกุญแจสำคัญ ในการบริหารสำนักงาน และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้มีคุณภาพ และช่วยเพิ่มศักยภาพของสำนักงานและผู้สอบบัญชีที่จะสามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอกได้อย่างยั่งยืน

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการนำนโยบายไปปฏิบัติ ในด้านปัญหาและอุปสรรค

ความล้มเหลวของนโยบาย (Policy failure) โดยเฉพาะความล้มเหลวในด้านนโยบายทางสังคมและเศรษฐกิจเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับนักทฤษฎี ซึ่งในความเป็นจริงจะเกี่ยวข้องกับผู้นำนโยบายไปปฏิบัติ (Policy practitioner) มากกว่าในการที่จะแสวงหาแนวทางเพื่อความสำเร็จของนโยบาย (Younis & Davidson, 1990)

Dunsire (1990) พบว่าความล้มเหลวจากการนำนโยบายไปปฏิบัติอาจเกิดจาก (1) การเลือกกลยุทธ์การนำนโยบายไปปฏิบัติที่ไม่เหมาะสม (2) กลยุทธ์การนำนโยบายไปปฏิบัติเหมาะสม แต่การเลือกหน่วยปฏิบัติและกลไกในการปฏิบัติไม่เหมาะสม และ (3) ถึงแม้ว่าสิ่งที่กล่าวมาแล้วจะมีความเหมาะสมทั้งหมด แต่การเลือกเครื่องมือและวิธีปฏิบัติไม่เหมาะสม ก็จะเป็นอุปสรรคสำคัญต่อความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติ

ทั้งนี้ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการนำนโยบายไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพนั้น ได้แก่ ทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติ และแนวทางการปฏิบัติที่ระบุอย่างเฉพาะเจาะจง ซึ่งพบว่าการเปลี่ยนแปลงงานกิจวัตรขององค์กรเป็นงานที่มีต้นทุนสูงมาก โดยองค์กรนั้นจะต้องได้รับทรัพยากรที่เพียงพอในการดำเนินงาน ในขณะที่เดียวกันหน่วยงานจะต้องได้รับแนวทางการปฏิบัติใหม่ที่เหมาะสมและชัดเจน ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่มีความสำคัญมาก มิฉะนั้นจะทำให้การนำนโยบายไปปฏิบัติประสบกับความล้มเหลวได้โดยง่าย (Mountjoy & O'Toole Jr., 1979 อ้างถึงใน สมบัติ ชำรงธัญวงศ์, 2546 หน้า 478) นอกจากนี้ยังมีนักวิจัยที่ทำการศึกษาก่อนนำนโยบายไปปฏิบัติโดยมีปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติ 4 ประการ ได้แก่ (1) การติดต่อสื่อสาร (2) ทรัพยากร (3) ทักษะของผู้ปฏิบัติ (4) โครงสร้างขององค์กรที่นำนโยบายไปปฏิบัติ (Edwards, 1980 อ้างถึงใน เสกสรรค์ นิสัยกล้า, 2550)

Ang Soon Yong and Nurmazilah Dato Mahzan (2013) ได้ทำวิจัยในเรื่องการปรับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศมาเลเซีย โดยใช้วิธีวิจัยในรูปแบบแบบสอบถามส่งไปยังผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีในมาเลเซีย ซึ่งพบว่าองค์ประกอบที่สำคัญและมีบทบาทอย่างมาก

ในการปรับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ได้แก่ องค์ประกอบด้านทรัพยากรบุคคล และทรัพยากรขององค์กร ทั้งนี้กล่าวได้ว่าทั้งระดับการศึกษาและประสบการณ์ของบุคลากรเป็นปัจจัยหนึ่งในด้านทรัพยากรบุคคลที่จะทำให้การปฏิบัติงานการควบคุมคุณภาพประสบความสำเร็จ ส่วนทรัพยากรขององค์กรที่ประกอบด้วย วัฒนธรรมองค์กร เครื่องมือของสำนักงาน และทรัพยากรด้านการเงินเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพประสบความสำเร็จ

นงลักษณ์ พัฒนบัณฑิต และคณะ (2542) ทำการวิจัยเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่าสามารถแบ่งปัจจัยออกเป็น 5 กลุ่มตามลำดับความสำคัญคือ (1) คุณภาพของงานและการให้บริการด้านข้อมูลและวิชาการที่เกี่ยวข้อง (2) ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้บริการกับบุคคลที่เกี่ยวข้อง (3) อัตราค่าบริการ (4) บุคลิกภาพส่วนตัวของผู้ให้บริการและภาพลักษณ์ของสำนักงานบัญชี (5) ความมีชื่อเสียงของเจ้าของและของสำนักงานบัญชี

เอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันทพร (2556) ได้ทำการวิจัยในเรื่องปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระนั้น พบว่าผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถในทุกด้านขององค์ประกอบที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ดีเพียงพอโดยเฉพาะด้านการปฏิบัติงานและข้อบังคับด้านจรรยาบรรณ แต่อาจมีองค์ประกอบบางด้านที่ต้องให้มีการอบรมเพิ่มเติม

2.3 ทฤษฎีเกี่ยวกับการสื่อสาร

ปัจจุบันการสื่อสาร (Communication) ถือว่าเป็นเรื่องที่สำคัญในการใช้ชีวิตประจำวันของทุกคนในสังคม ดังจะเห็นได้ว่าทุกคนมักจะใช้การสื่อสารเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ และเพื่อการดำรงอยู่ร่วมกันในสังคมกับผู้อื่น โดยการสื่อสารถือเป็นเครื่องมือที่ทำหน้าที่ในการถ่ายทอดความรู้ ความคิด อารมณ์ และความรู้สึกของคนๆหนึ่งไปยังอีกคนหนึ่ง เพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกัน ทั้งนี้ได้มีนักวิจัยมากมายที่ทำการศึกษในเรื่องการสื่อสาร ดังตัวอย่างเช่น

Cherry (1978) ได้ศึกษาถึงเรื่องการติดต่อสื่อสารของมนุษย์ พบว่า การสื่อสารของมนุษย์จะเกิดผลได้ ต้องมีการกระทำที่เรียกว่า การกระทำเพื่อแบ่งปันข่าวสาร และการแบ่งปันข่าวสารระหว่างกัน จะทำให้เกิดความเข้าใจร่วมกันเพื่อนำไปสู่การตัดสินใจและการทำกิจกรรมที่สอดคล้องซึ่งกันและกัน

เรวัตร สมบัติทิพย์ (2543) ได้วิจัยเรื่องการติดต่อสื่อสารในองค์กร: กรณีศึกษาบริษัท ซีเคเทคโนโลยี (ประเทศไทย) จำกัด พบว่าพนักงานมีความคิดเห็นต่อการติดต่อสื่อสารในองค์กรอยู่ในระดับปานกลาง โดยมีความคิดเห็นต่อการติดต่อสื่อสารในด้านคุณภาพของสื่อที่ใช้ในองค์กรมากที่สุด รองลงมาคือในด้านบรรยากาศของการติดต่อสื่อสารในองค์กร

ทั้งนี้ผู้รับบริการจากสำนักงานสอบบัญชี ก็คือ ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทที่ตรวจสอบ และแสดงความเห็นเพื่อรับรองการเงินโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้แก่ ผู้ถือหุ้น คณะผู้บริหาร ซึ่งถือว่าเป็นกลุ่มบุคคลภายในกิจการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการเลือกผู้สอบบัญชีเพื่อมาตรวจสอบ และแสดงความเห็นต่อ

งบการเงิน ทั้งนี้เหตุผลของการเลือกผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มาจากชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี คุณภาพการให้บริการของผู้สอบบัญชีและทีมงาน นโยบายของสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ตลอดจนความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม หากสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ และผ่านการประเมินจากหน่วยงานกำกับดูแลคุณภาพแล้ว จะส่งผลให้ผู้รับบริการที่เป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีรับรู้ถึงความแตกต่างหรือไม่ อย่างไรก็ตามหน่วยงานผู้รับผิดชอบโดยเฉพาะสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ควรมีการสื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงินให้ทราบถึงหลักการ และแนวทางปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในการใช้ข้อมูลทางการเงินที่แสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชี (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2554)

3. วิธีการศึกษา

รูปแบบของการวิจัยในครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) คณะผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติในสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก หรือผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว ทั้งนี้กรณีสำนักงานสอบบัญชีที่ประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชี หากจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลผู้มีอำนาจลงนามผูกพันต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะการลงลายมือชื่องบการเงินเป็นสิทธิเฉพาะตัวบุคคล หากมีการลงโทษผู้สอบบัญชีก็จะครอบคลุมเฉพาะผู้สอบบัญชีรายนั้น ไม่สามารถลงโทษทั้งสำนักงานสอบบัญชีได้เช่นเดียวกับต่างประเทศ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2557)

การหาจำนวนประชากรจากจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ แต่ทั้งนี้จะไม่รวมผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นความชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติในสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก หรือผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว ซึ่งจากการสอบถามกับฝ่ายทะเบียนผู้สอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ณ วันที่ 14 มีนาคม พ.ศ. 2559 มีจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ขึ้นทะเบียนทั้งสิ้น 12,209 คน โดยมีการปฏิบัติงานลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินประมาณ 6,400 คน ทั้งนี้ทางสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ไม่มีข้อมูลที่แน่ชัดที่อ้างถึงจำนวนผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก รวมถึงผู้สอบบัญชีอิสระที่ปฏิบัติงานคนเดียว ดังนั้นคณะผู้วิจัยจึงสามารถคำนวณหาจำนวนประชากรที่ใช้ในการวิจัยได้ดังนี้

ตารางที่ 1 จำนวนประชากรที่ใช้ในการวิจัย

ประเภท	จำนวน	แหล่งที่มา
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	12,209	สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เมื่อวันที่ 14 มีนาคม พ.ศ. 2559
หัก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบ	176	สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เมื่อวันที่ 25 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559
รวมประชากรที่ใช้ในการวิจัย	12,033	

กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นประชากรที่ใช้ในการวิจัย ซึ่งใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบกลุ่ม โดยการเปิดตารางของเครซี่และมอร์แกน (Krejcie & Morgan) ทั้งนี้ตารางนี้ใช้ในการประมาณค่าสัดส่วนของประชากร และระดับความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้ 5% และระดับความเชื่อมั่น 95% โดยได้จำนวนตัวอย่างทั้งสิ้น 372 คน

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) โดยได้ถูกสร้างขึ้นตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย และกรอบแนวคิดการวิจัยที่กำหนดขึ้น จำนวนเป็น 4 ตอน คือ

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม และข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือหน่วยงานของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตอนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามองค์ประกอบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในแต่ละด้านของผู้ตอบแบบสอบถาม ดังนี้ 1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน จำนวน 6 ข้อ ประกอบด้วย หน้าที่ ความรับผิดชอบ และสิ่งที่ต้องทำของผู้นำ 2) ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง จำนวน 6 ข้อประกอบด้วย การจัดทำข้อกำหนด และวิธีปฏิบัติด้านจรรยาบรรณ 3) ด้านการตอบรับ และการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ จำนวน 4 ข้อประกอบด้วย การประเมินความเสี่ยงก่อนรับงาน ความรู้ ความสามารถ การถอนตัว 4) ด้านทรัพยากรบุคคล จำนวน 4 ข้อประกอบด้วย การฝึกอบรม การคัดเลือกและสรรหา การประเมิน 5) ด้านการปฏิบัติงาน จำนวน 5 ข้อประกอบด้วย การจัดทำคู่มือ การวางแผน การควบคุม และการให้คำปรึกษา 6) ด้านการติดตามผล จำนวน 4 ข้อ ประกอบด้วย การประเมิน การจัดทำรายงาน การรับข้อร้องเรียน

ตอนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ในแต่ละด้านของผู้ตอบแบบสอบถาม ดังนี้ 1) ด้านความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐาน จำนวน 3 ข้อ ประกอบด้วย ความรู้ความเข้าใจ ความสามารถ การปรับปรุงการทำงาน และวิธีแก้ไข 2) ด้านรายได้จากการบริการ กับต้นทุนที่เสียไป จำนวน 5 ข้อ ประกอบด้วยค่าบริการ และต้นทุนงานที่เพิ่มขึ้น 3) ด้านชี้แจงให้เจ้าของกิจการ หรือผู้ทำบัญชีได้เข้าใจถึงการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน จำนวน 2 ข้อประกอบด้วย การชี้แจง และความเข้าใจ

ตอนที่ 4 ข้อเสนอแนะอื่นของผู้ตอบแบบสอบถามในปัญหา และผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง และขนาดเล็ก

3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการเก็บรวบรวมข้อมูลครั้งนี้ คณะผู้วิจัยได้ดำเนินการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ และไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-mail) ตามที่อยู่กลุ่มตัวอย่างได้แจ้งไว้ต่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ สำหรับกำหนดการให้คะแนนคำตอบของแบบสอบถาม โดยใช้มาตราวัดระดับของลิเคิร์ต (Likert Scale) และทำการวิเคราะห์ค่าคะแนนของแบบสอบถาม โดยใช้เกณฑ์ในการแปลความหมายของค่าเฉลี่ย (ธานินทร์, 2550)

3.4 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

สำหรับประเภทสถิติที่มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับข้อมูลทางสถิติ เพื่อตอบวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ได้กำหนดไว้ โดยประเภทสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลในงานวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วย (1) สถิติการวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Statistic) ประกอบด้วย ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) (2) สถิติเชิงอนุมาน (Inference statistic) ประกอบด้วย การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งสามารถเขียนสมการได้ดังนี้

$$PB = \beta_0 + \beta_1 LR + \beta_2 RE + \beta_3 AE + \beta_4 HR + \beta_5 EP + \beta_6 MO + \varepsilon$$

4. ผลการศึกษาที่คาดว่าจะได้รับ

(1) เพื่อเป็นแนวทางต่อหน่วยงานที่กำลังดูแล คือสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ นำข้อมูลไปใช้เพื่อปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้สอดคล้องกับระดับและขนาดของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

(2) เพื่อเป็นแนวทางในการนำข้อมูลไปใช้แก่ผู้ที่สนใจในงานวิจัยในอนาคต เช่น ผู้ที่จะทำการวิจัยต่อไป หรือนักวิจัยอื่นที่ต้องการใช้อ้างอิง หรือในการปรับปรุง หรือพัฒนาตัวแปรที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น นอกจากนี้ยังอาจใช้เป็นตัวอย่างหรือกรณีศึกษาในการศึกษาต่อไป

บรรณานุกรม

- จักรพงษ์ รัตนะ. (2547). ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. งานนิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชีบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2555). การศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี. วารสารการจัดการสมัยใหม่ ปีที่ 10 ฉบับที่ 1 มกราคม – มิถุนายน 2555.
- นงลักษณ์ พัฒนบัณฑิต, ศุภพร ตรียะประเสริฐพร และสมชาย วงศ์ทรัพย์สิน. (2542). ปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร. โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโท. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร.(2557). การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น กรุงเทพฯ: ที พี เอ็นเพรส.
- ปิยะมาส เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2552) ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 5 ฉบับที่ 13 สิงหาคม 2552: 84-96.
- ฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2556). รายงานผลการสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี.
- ฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2556). สรุปข้อสังเกตจากรายงานการสอบทานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) ของหน่วยงานกำกับดูแลในต่างประเทศ.
- เรวัตร สมบัติทิพย์. (2543). การติดต่อสื่อสารในองค์กร: กรณีศึกษาบริษัท ซีเกท เทคโนโลยี (ประเทศไทย) จำกัด. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 5 ฉบับที่ 13 สิงหาคม 2552: 25-30.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง. วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 5 ฉบับที่ 14 ธันวาคม 2552: 26-28.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง. จาก www.fap.or.th. ค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 10 มกราคม 2559.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). คู่มือการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก. พิมพ์ครั้งที่ 2. พฤศจิกายน 2556.

- สมบัติ ขำรงชัยวงศ์. (2546). **นโยบายสาธารณะ**. พิมพ์ครั้งที่ 9, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เสมาธรรม.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2554). **ISQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย**. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. ปีที่ 33. ฉบับที่ 130 ตุลาคม – ธันวาคม 2554: 14-29.
- เสกสรรค์ นิสัยกล้า. (2550). **การนำนโยบายไปปฏิบัติ: กรณีศึกษากรุงเทพมหานคร**. ปรัชญาคุณูปบัณฑิต รัฐประศาสนศาสตร์. มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- เอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันทะพร. (2556). **ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ**. วารสารวิชาชีพบัญชี. ปีที่ 9. ฉบับที่ 26 ธันวาคม 2556: 32-43
- Aida Hazlin Ismail, Zuraidah Mohd-Sanusi, Yusarina Mat Isa, Syazliana Kasim, Kamaruzaman Muhamad and Nor' Azam Mastuki. (2008). **"Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia."** The 9th Asian Academic Accounting Association Annual Conference. Dubai, United Arab Emirates
- Ang Soon Yong and Nurmazilah Dato Mahzan. (2013). **"Adoption of Clarified International Standard of Auditing (ISA) and International Standard of Quality Control (ISQC) Among Small and Medium Practice (SMP) in Malaysia."** The 14th FourA Annual Conference 2013, Penang, Malaysia, October 28–30, 2013.
- Edwards, G. C. (1980). **Implementing Public Policy**. Washington D.C.: Congressional Quarterly
- International Federation of Accountants. (2009). **International Standard on Quality Control 1: Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements**.
- International Federation of Accountants. (2011). **Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices**, Third Edition, August 2011.
- Younis, T. and Davidson, I. (1990). The Study of Implementation. In Talib Younis ed. **Implementation in Public Policy**, Great Britain: Billing G.Sons Ltd.