

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

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

เสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวม งานวิจัยนี้จึงมุ่งเน้นที่จะศึกษาว่า จะพบปัญหาหรือผลกระทบใดบ้างหากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กนำมาตราฐาน TSQC1 ไปปฏิบัติ

แนวคิดและทฤษฎี

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

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

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

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

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

ออกแบบมาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เหล่านั้น ได้มาตรฐานการสอบบัญชียังอธิบายถึงขอบเขตการบังคับใช้และโครงสร้างของมาตรฐานการสอบบัญชี ตลอดจนข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับทุกงานตรวจสอบทุกงาน ซึ่งรวมถึงหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี การเห็นพ้องต้องกันและได้รับความเห็นชอบจากองค์กรอันเป็นที่ยอมรับทั่วไป เช่นกฎระเบียบแนวทางปฏิบัติหรือลักษณะเฉพาะกิจกรรมหรือผลที่เกิดขึ้นของกิจกรรมนั้น ๆ เพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้กันทั่วไปจนเป็นปกติวิสัย โดยมุ่งให้บรรลุถึงความสำเร็จสูงสุดตามข้อตกลงที่วางไว้

2.1 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

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

องค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐาน TSQC1 สำนักงานต้องจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ ซึ่งรวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติต่อไปนี้

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

ดิชญาณ์ นาวา (2555) มาตรฐานฉบับนี้ กล่าวถึงระบบการควบคุมคุณภาพ รวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กล่าวถึงในแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งสำนักงานต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานและสื่อสารให้กับบุคลากรของสำนักงานด้วย โดยแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานมีดังนี้

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

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

ทั้งนี้ จะมุ่งเน้นที่จะให้ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการปฏิบัติงานตามนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่เกี่ยวข้อง และการเสนอรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์

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

ทางวิชาชีพ ข้อบังคับ และข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้นๆ อีกทั้งหุ้นส่วนและพนักงานทุกคนมีความรับผิดชอบต่อการถือปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน นั่นคือ คุณภาพของงานเป็นสิ่งที่บุคลากรต้องคำนึงถึงเป็นสิ่งแรก สำนักงานจึงต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อสนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กร หุ้นส่วนจะสื่อสารวัฒนธรรมของการควบคุมคุณภาพนี้ไปยังพนักงานทุกระดับ

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

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

กำหนดวันที่ต้องนำส่งงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงทำให้เกิดการละเลย นอกจากนี้ปัญหาและอุปสรรคอื่นมีดังนี้

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

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

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

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

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

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

การทำงานร่วมกันและการฝึกอบรมที่เหมาะสมช่วยให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มี ประสบการณ์น้อยกว่าเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของงานที่ได้รับมอบหมายได้อย่างชัดเจน

(ข) ความรับผิดชอบในการควบคุมดูแล และการควบคุมดูแลงาน รวมถึงเรื่องต่อไปนี้

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

(ค) ความรับผิดชอบในการสอบทาน การสอบทาน รวมถึงการพิจารณาว่า

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

การพิจารณานโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการสอบทานของสำนักงานต้องอยู่บนพื้นฐานที่ว่า งานของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์น้อยกว่าจะถูกสอบทานโดยสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์มากกว่า

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

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

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

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

1. ความซื่อสัตย์สุจริต

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

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

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

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

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

ข้อกำหนดของจรรยาบรรณในวิชาชีพ และการจัดให้มีกระบวนการที่เหมาะสมในกรณีที่ไม่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว

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

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

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

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

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

สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อกำหนดการป้องกันที่จะช่วยลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้าลงไปในระดับที่สามารถรับได้ เมื่อใช้บุคลากรคนเดียวกันในระยะเวลาอันยาวนาน เช่น ข้อกำหนดสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน เช่น การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และพนักงานที่รับผิดชอบในการสอบทาน ในระยะเวลาที่เหมาะสมตามข้อกำหนดจรรยาบรรณ

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

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

เป็นการพัฒนาบุคลากรในสำนักงานให้มีประสบการณ์และความรู้มากขึ้น สำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กอาจจะมีบุคลากรที่มีความรู้ ความเข้าใจ และความเชี่ยวชาญในแต่ละธุรกิจไม่เพียงพอทำให้เกิดความเสี่ยงและความล่าช้าในการปฏิบัติงานในช่วงแรก และอาจเป็นการเพิ่มความเสี่ยงอันเกิดจากการตรวจสอบผิดพลาดได้ รวมทั้ง เป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติงาน

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลาพร ศรีจันเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวสรุปไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ อาจมีบุคลากรบางคนในสำนักงานที่ปกปิดสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ที่มีกับลูกค้ารายที่ตรวจสอบ ซึ่งก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ การขาดการปรับปรุงการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ การขาดการดำเนินการที่เหมาะสมเมื่อพบข้อจำกัดหรือเหตุที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระที่ไม่อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ การให้ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าและขอบเขตการให้บริการ เพื่อให้สำนักงานประเมินผลกระทบต่อความเป็นอิสระไม่เพียงพอ การมีการจัดทำหนังสือยืนยันความเป็นอิสระที่เป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับลูกค้าบางรายที่ทำการตรวจสอบเท่านั้น การขาดการสื่อสารข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้แก่บุคลากรในสำนักงานทราบ

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

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

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

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

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

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

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

เพื่อที่จะดำเนินการที่เหมาะสมต่อไป นอกจากนี้สำนักงานควรระบุสถานการณ์ที่หากสำนักงานได้รับข้อมูลดังกล่าวอาจทำให้ปฏิเสธการรับงาน นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรรวมถึงการพิจารณาความรับผิดชอบต่อวิชาชีพและกฎหมายสำหรับแต่ละสถานการณ์ และข้อกำหนดในการรายงานผู้ที่เกี่ยวข้อง และความเป็นไปได้ที่อาจจะถอนตัวจากงานสอบบัญชี

ปิยามาศ เรื่องแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552, น. 83-95) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า ปัญหาและอุปสรรคใดที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ปัญหาและอุปสรรคในการไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนปฏิบัติงานมีดังนี้

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

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

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

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

4. ทรัพยากรบุคคล สำนักงานต้องการออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ มีทักษะความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอมีขั้นตอนตั้งแต่การวางแผนกำลังคน การกำหนดคุณสมบัติของพนักงาน การรับคนเข้าทำงาน การพัฒนาความรู้ความสามารถของพนักงาน การประเมินผลและเลื่อนตำแหน่งพนักงาน โดยต้องเชื่อมโยงกับระบบคุณภาพของสำนักงาน ทรัพยากรบุคคลถือเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งต่อความสำเร็จของสำนักงาน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพจึงเน้นกระบวนการให้ได้บุคลากรที่มีทักษะความรู้ความสามารถ และความยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ โดยการพิจารณาในเรื่องการวางแผนกำลังคนให้สัมพันธ์กับปริมาณงานที่จะต้องปฏิบัติอย่างเหมาะสม แนวทางการสรรหาและคัดเลือกที่มีประสิทธิภาพการมอบหมายความรับผิดชอบในงานแต่ละงานให้เหมาะสม การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง การประเมินผลการปฏิบัติงาน และการบังคับใช้นโยบายการควบคุมคุณภาพ

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

และการสอบบัญชีมีความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรม มีความสามารถในการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการ วิชาชีพ และมีความเข้าใจนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน เป็นต้น โดยนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวจะต้องครอบคลุมถึงเรื่องการจัดการและการรักษาพนักงาน การประเมินผลการปฏิบัติงานความสามารถและการมีเวลาที่จะปฏิบัติงาน ทักษะความรู้ การพัฒนาด้านอาชีพ การเลื่อนตำแหน่งการให้ค่าตอบแทน และการวางแผนกำลังคน

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

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

การประเมินผลการปฏิบัติงานและการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพข้อบังคับ และข้อกำหนดตามกฎหมายแผนปฏิบัติการฉบับนี้ให้ข้อแนะนำที่เป็นประโยชน์ เช่น การกำหนดตารางเวลาในการพัฒนาด้านวิชาชีพภายในสำนักงาน การเก็บรักษาแฟ้มประวัติบุคคล (รวมถึงการยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระ หนังสือรับทราบเกี่ยวกับการรักษาความลับ และรายงานการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง) และการพัฒนาและจัดให้มีการประชุมพิเศษ

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

สื่อสารไปยังผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชี ควรมั่นใจว่าทีมตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญ (ที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของทีมตรวจสอบ) มีความสามารถและมีศักยภาพที่จะทำงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด และออกรายงานการสอบบัญชีเหมาะสมกับสถานการณ์

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

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

ต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการนำนโยบายการควบคุมคุณภาพสำนักงานไปปฏิบัติไม่เพียงพอ เช่น เครื่องมือ และวัสดุอุปกรณ์ต่างๆ และงบประมาณ

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

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

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

สมัครและถูกต้อง สำนักงานและผู้สอบบัญชีต้องกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการปฏิบัติงาน ในเรื่องดังนี้ การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน การปรึกษาหารือ และความคิดเห็นที่แตกต่าง การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (EQCR)

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

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

ตรวจทานความรับผิดชอบ โดยการตรวจทานนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรทำโดยผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า

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

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

ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ได้ทำการวิจัยและสรุปไว้ว่า การแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพจะเป็นประเด็นสำคัญที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรค เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีขนาดเล็ก ทำให้การหาบุคคลดำรงตำแหน่งเป็นเรื่องยาก นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องของเวลาในการปฏิบัติงาน

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

นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานมีการออกแบบที่เหมาะสมและเพียงพอ และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ซึ่งทำให้การพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และการทำงานของบุคลากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น การติดตามผลแบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ การติดตามผลในระดับสำนักงาน และการติดตามผลในระดับงาน

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

นอกจากนี้ สำนักงานยังต้องจัดให้มีการจัดการกับข้อร้องเรียนและข้อกล่าวหาทั้งจากภายในและภายนอกอย่างทันท่วงทีเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานซึ่งรวมถึงการดำเนินการอย่างเหมาะสมต่อผลการสืบสวนเกี่ยวกับข้อร้องเรียนและข้อกล่าวหาเหล่านั้น

สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนดให้มีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมเพื่อเป็นหลักฐานเกี่ยวกับการดำเนินการในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานด้วย อย่างไรก็ตาม รูปแบบและเนื้อหาของเอกสารหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงการดำเนินการของแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจและปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงขนาดและจำนวนสาขา ของสำนักงาน และลักษณะและความซับซ้อนของการปฏิบัติงานและองค์กรของสำนักงาน นอกจากนี้ต้องกำหนดให้มีการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานเป็นระยะเวลาที่เพียงพอ เพื่อให้ผู้ที่ปฏิบัติงานติดตามผลสามารถประเมินการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานได้ หรือเป็นระยะเวลาตามที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดไว้

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

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

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

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

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

คุณภาพที่ใช้ ข้อสรุปที่ได้จากขั้นตอนการควบคุม และคำอธิบายการด้อยคุณภาพที่เกิดขึ้นซ้ำๆหรือ มีนัยสำคัญ และวิธีการแก้ไข

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

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

ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2555) ได้ทำการวิจัยและกล่าวไว้ว่า ปัญหาที่พบมีตามลำดับดังนี้ การติดต่อสื่อสารกันภายในสำนักงานมีความล่าช้า การขาดบุคลากรที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการติดตามผลในสำนักงาน

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

ถัดไป เมื่อเกิดเหตุการณ์ร้องเรียนและข้อกล่าวหา ผู้สอบบัญชีจึงมักไม่ได้รับความเป็นธรรม เนื่องจากขาดหลักฐานดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าข้อคำตอบสนับสนุนแนวคิดการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบด้านติดตามผลของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้เป็นอย่างดี เพราะนอกจากจะช่วยให้การทำงานสอบบัญชีมีความโปร่งใสและตรวจสอบได้แล้ว ยังจะทำให้แผนงาน

สอบบัญชีในปีถัดไปเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นนอกจากการถามความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพแล้ว ในส่วนท้ายของแบบสอบถามและการสัมภาษณ์ยังเปิดโอกาสให้ผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แสดงความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ เกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาปรับใช้งานจริง โดยมีผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ให้สัมภาษณ์หลายรายแสดงความคิดเห็นในมุมมองที่เหมือนกันบางประเด็น ที่น่าสนใจยกตัวอย่างเช่น

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

10. ผู้สอบบัญชีควรมีเวลาในการปรับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพผ่านไปในระยะหนึ่ง ก่อนที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ จะเริ่มมีการตรวจสอบ

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

2.2 วรรณกรรมทางการสอบบัญชี

จากการศึกษาวรรณกรรมทางการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องในปัญหาและอุปสรรค รวมไปถึงถึงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี พบว่ามีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยแยกเป็นประเด็นดังนี้

2.2.1 การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ

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

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

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

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

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

สูงสุดที่ตน สามารถดำรงได้คือ ตำแหน่งพนักงาน ไม่สามารถที่จะเป็นหุ้นส่วนของสำนักงานได้ ทำให้มีความคิดที่จะลาออกจากสำนักงาน

สิ่งแรกที่สำนักงานควรทำในการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) นี้มาปฏิบัติ คือ ศึกษาและทำความเข้าใจในตัวมาตรฐานอย่างแท้จริง ซึ่ง ส่วนใหญ่สำนักงานยังไม่เข้าใจถึง จุดประสงค์ของมาตรฐานนี้ และเปรียบเทียบสำนักงานตนเองกับ Big4 ทำให้มองว่าตนเองไม่มีความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐาน ซึ่งแท้จริงแล้ว เนื่องจาก Big4 มีลูกค้าและพนักงานเป็นจำนวนมาก ส่งผลให้มีความเสี่ยงสูงเมื่อเทียบกับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ระบบภายในสำนักงานจึงต้องมีการออกแบบมาเพื่อให้สามารถจัดการและควบคุมความเสี่ยงจากการสอบบัญชีได้ ระบบจึงมีความซับซ้อนและมีกระบวนการที่ละเอียดในการตรวจเช็คหรือตรวจสอบการทำงาน ในขั้นตอนต่างๆ แต่สำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็กไม่จำเป็นต้องเทียบเท่า Big4 เพราะมีลูกค้าและพนักงานน้อยกว่า ความเสี่ยงจึงขม่น้อยกว่า ความซับซ้อนของระบบภายในน้อยกว่าจึงไม่จำเป็นต้องเทียบเท่า Big4

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

จากการศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 พบว่า

1. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจที่ดีพอเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพทั้ง 6 องค์ประกอบ โดยมีความรู้ความเข้าใจอยู่ในระดับน้อยที่สุดในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับการติดตามผลและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีความรู้ความเข้าใจอยู่ในระดับน้อยในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ และมีความรู้ความเข้าใจอยู่ในระดับปานกลางในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานและการปฏิบัติงาน

2. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีทุกราย ไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในข้อที่ว่า สำนักงานจะต้องจัดการกับสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยใช้มาตรการป้องกันหรือถอนตัวออกจากงานนั้น
3. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีที่ประกอบการในรูปแบบบริษัทจำกัดมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานมากที่สุด อันดับสองเป็นผู้ที่ประกอบการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนจำกัดอันดับสามเป็นผู้ที่ประกอบการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ/คนละครึ่ง และอันดับสุดท้ายเป็นผู้ที่ประกอบการในรูปแบบกิจการเจ้าของคนเดียว
4. ผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการ 11 - 15 ปี และมากกว่า 15 ปี มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพในเรื่องที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน และการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะน้อยกว่าผู้ประกอบการสำนักงานสอบบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการ 5 - 10 ปี

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

ในขณะที่กลุ่มระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ พบว่าปัญหาที่พบมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงาน และปัญหาด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ตามลำดับ ซึ่งในระดับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเล็งเห็นปัญหาในด้านทรัพยากรบุคคลและปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานเช่นเดียวกันกับระดับหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า แต่มีความคิดเห็นแตกต่างกันสำหรับปัญหาที่พบในอันดับ

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

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

ผู้ตอบแบบสอบถามยังให้ข้อเสนอแนะในเรื่องของการปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานมีความตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำตามระบบ หรือ ควรมีการวางแผนและการสื่อสารนโยบายต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานอย่างชัดเจน อีกทั้งยังเสนอแนะว่าการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงาน (ISQC 1) มาใช้ ควรนำมาปฏิบัติโดยเน้นเนื้อหามากกว่า

รูปแบบ เนื่องจากในบางสำนักงานมีการออกแบบเอกสารภายในขึ้นมาใหม่เป็นจำนวนมาก เพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในมาตรฐานดังกล่าว

ดังนั้น จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า ปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ มีดังนี้ เช่น

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

2.2.2 งานศึกษาเกี่ยวข้องกับคุณภาพและความน่าเชื่อถือของผลงานผู้สอบบัญชี

ศิลปพร ศรีจันเพชร และเอกพล คงมา (2556) ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาใช้เนื่องจากจะทำให้มาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีแนวโน้มเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และทำให้วิชาชีพสอบบัญชีควมมีคุณค่ามากขึ้นกว่าเดิม อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีบางส่วนมีความคิดเห็นว่าการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบบางส่วน เช่น ด้านการติดตามผล ยังเป็นสิ่งที่ต้องใช้เวลาทำความเข้าใจมากขึ้น โดยอาจจัดในรูปแบบการฝึกอบรมและการฝึกปฏิบัติการ ส่วนการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพทั้งฉบับมาปรับใช้ในงานจริงนั้น ในทางปฏิบัติจะพบว่าการจัดทำแผนงาน การจัดเตรียมเอกสารและการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีมากขึ้นกว่าเดิม ในขณะที่อำนาจต่อรองด้านการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพยังคงเดิม โดยเฉพาะงานสอบบัญชีที่ได้รับการติดต่อจากบริษัททำบัญชี อาจส่งผลให้รายได้จากวิชาชีพได้รับไม่คุ้มค่ากับต้นทุนที่เสียไป ซึ่งเหตุดังกล่าวอาจทำให้บั่นทอนกำลังใจผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงาน และทำให้มีผู้สนใจในงานสอบบัญชีลดน้อยลง อีกทั้งการสื่อสารไปยังเจ้าของกิจการและผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นผู้ทำข้อมูลต้นทางก็เป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นเพื่อให้บุคคลดังกล่าวตระหนักถึงบทบาทของผู้สอบบัญชีต่อการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้

นอกจากการถามความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพแล้ว ในส่วนท้ายของแบบสอบถามและการสัมภาษณ์ยังเปิดโอกาสให้ผู้ตอบแบบสอบถามได้แสดงความคิดเห็นข้อเสนอแนะ เกี่ยวกับการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาปรับใช้ในงานจริง โดยมีผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ให้สัมภาษณ์หลายรายแสดงความคิดเห็นในมุมมองที่เหมือนกันบางประเด็นที่น่าสนใจ ยกตัวอย่างเช่น

1. สนับสนุนการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพเพื่อเพิ่มคุณค่าและยกระดับงานวิชาชีพสอบบัญชี
2. อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติด้านการจัดทำเอกสาร (Documentation)
3. อาจต้องใช้เวลาเพิ่มมากขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี
4. อาจทำให้ต้นทุนการปฏิบัติงานสอบบัญชีสูงขึ้นเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับกิจการขนาดเล็กที่ค่อนข้างต่ำอยู่แล้ว และถ้าจำเป็นต้องขึ้นค่าธรรมเนียม ผู้ประกอบการจะรับค่าจ้างดังกล่าวไม่ได้
5. อาจก่อให้เกิดแรงต้านจากพนักงานในภาระหน้าที่งานที่มากขึ้นกว่าเดิม และเกิดความอึดอัดใจไม่อยากทำงานในด้านการสอบบัญชีอีก

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

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

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

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

3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี พบว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยกับการที่ผู้สอบบัญชีต้องไม่ถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบและไม่ควรมีตำแหน่งผู้บริหารของสมาคมหรือมูลนิธิที่ตนเป็นผู้ตรวจสอบ
4. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ถูกฟ้องร้อง พบว่า ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับการชดใช้ค่าเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงินแบบไม่จำกัด เนื่องจากความผิดที่เกิดขึ้นอาจไม่ใช่ความผิดที่แท้จริงของผู้สอบบัญชี หรือเป็นการรับผิดชอบที่เกินกว่าเหตุ ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ แต่ไม่ได้ต้องการให้ชดใช้ค่าเสียหายแบบไม่จำกัด

นอกจากงานวิจัยข้างต้น วราภรณ์ ตันดิยทุธ (2549) ได้ทำการศึกษาระดับความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินต่อผู้สอบบัญชีในประเทศไทย 4 เรื่อง ได้แก่เรื่องความเชื่อถือได้ของงบการเงินและข้อมูลที่กิจการเปิดเผยต่อสาธารณะชน เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เรื่องการค้นพบและรายงานการทุจริตและข้อผิดพลาดและเรื่องการควบคุมภายใน ซึ่งจากการศึกษาพบว่า เรื่องที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังจากผู้สอบบัญชีมากที่สุด 2 เรื่อง เรื่องแรกคือ ความเชื่อถือได้ของงบการเงินและข้อมูลที่กิจการเปิดเผยต่อสาธารณะชน เนื่องจากความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลจะช่วยในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างถูกต้องมากขึ้น ส่วนอีกเรื่องหนึ่งคือ เรื่องการควบคุมภายใน เนื่องจากการควบคุมภายในเป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญที่จะส่งผลต่อความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน อีกทั้งผู้ใช้งบการเงินเชื่อว่าการที่ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนและพัฒนาการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

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

2.2.3 งานศึกษาเกี่ยวข้องกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

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

เดิม มีเพียงองค์ประกอบบางด้าน เช่น การติดตามผลที่อาจจำเป็นต้องให้ความรู้ให้การฝึกอบรมเพิ่มเติม

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

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

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

2.2.4 งานศึกษาเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน และการบริหารจัดการภายในสำนักงานสอบบัญชี

นลินรัตน์ เค่นคอนทราย (2547) ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง โดยศึกษาในมุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. พบว่า ลักษณะ

ของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่เกิดขึ้นมากที่สุด 3 ลักษณะคือ การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง การเพิ่มขนาดของระดับความผิดพลาดที่ยอมรับได้เพื่อให้รายงานนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ และการไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม ส่วนปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมากที่สุดคือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอและการรับรู้ถึงความมีประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชี ปัจจัยรองลงมาคือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและการเห็นว่าการปฏิบัติตามงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

จักรพงษ์ รัตนะ (2547) ได้ทำการศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร โดยแบ่งเป็น 4 ด้านคือ

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

นอกจากนี้ยังได้ศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งพบว่าปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีในแต่ละประเภทกล่าวคือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เช่น กิจการเจ้าของคนเดียว อาจไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบตามขั้นตอนตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รองทั่วไปกำหนดไว้ เมื่อเปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางหรือขนาดใหญ่ที่ต้องรักษามาตรฐานการตรวจสอบบัญชีเพื่อรักษาคุณภาพงานสอบบัญชี

อิสริยาศิริ พยัคติกุล (2544) ได้ศึกษาถึงแนวทางการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของสำนักกำกับดูแลธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ โดยศึกษาปัญหาในการนำนโยบายการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีไปปฏิบัติในทัศนะของราชการสำนักกำกับดูแลธุรกิจ พบว่า มีปัญหาดังต่อไปนี้

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

(2544) ที่ระบุว่าสำนักงานสอบบัญชีมีปัญหาขาดแคลนทรัพยากรและบุคลากรจำนวนมากในกลุ่มงานของสำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ ปัญหากลุ่มงานของสำนักงานกำกับดูแลธุรกิจมีขีดความสามารถไม่เพียงพอ ขาดความเชี่ยวชาญและทักษะในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ปัญหาผู้บริหารในส่วนต่างๆ ขาดภาวะผู้นำและไม่มีความเข้มแข็งรวมทั้งเจ้าหน้าที่ขาดความกระตือรือร้นในการปฏิบัติงาน และปัญหาในการสื่อสารภายในหน่วยงาน

2.2.5 ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ

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

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

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

ข้อจำกัดของงานวิจัยนี้ ได้แก่ กลุ่มตัวอย่างของผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ที่ถูกสัมภาษณ์ ส่วนใหญ่อยู่ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในต่างจังหวัดมีจำนวนน้อย ซึ่งอาจทำให้ผลสรุปที่ได้ อาจไม่ครอบคลุมทั้งหมดทั้งหมด และอาจทำให้ค่าการวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ ยกตัวอย่างเช่น ความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานและความสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง คลาดเคลื่อนไปจากเดิมอันเนื่องมาจากปัจจัยแฝงหลาย ๆ ปัจจัย เช่น การเข้าถึงเทคโนโลยี อินเทอร์เน็ตของสำนักงานต่างจังหวัดซึ่งต้องพึ่งพาข้อมูลและข่าวสารจากส่วนกลาง ความรวดเร็วในการรับทราบและทำความเข้าใจในข่าวสารและแนวปฏิบัติที่สำคัญจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ ตลอดจนจำนวนหลักสูตรอบรมที่สถานบันอบรมในต่างจังหวัดจัดให้มีขึ้นในเรื่องมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าว ซึ่งผู้ที่สนใจสามารถทำงานวิจัยเพื่อศึกษาในปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ได้ ในโอกาสต่อไป

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

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

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

2.2.6 งานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ

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

1. ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

โดยส่วนใหญ่ผู้บริหารสูงสุด หรือหุ้นส่วนสำนักงานมีการตระหนักถึงความรับผิดชอบเพียงพอแล้ว ส่วนปัญหาและอุปสรรคที่พบคือ การมีบุคลากรที่ไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน และระยะเวลาการทำงานที่มีจำกัด ทำให้ไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีเท่าที่ควร

2. ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้เกิดการละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ มาจากปัจจัยสองด้าน คือ ด้านลูกค้า เช่น การตรวจสอบลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานาน การกังวลเรื่องการสูญเสียลูกค้าและด้านระยะเวลาที่มีจำกัด ทำให้อาจละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงาน นอกจากเรื่องความเป็นอิสระแล้ว ยังอาจเกิดปัญหาในเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานที่รับผิดชอบในการตรวจสอบเพื่อป้องกันและลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้า เนื่องจากสำนักงานขนาดกลางและเล็กอาจมีบุคลากรไม่เพียงพอ

3. ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ปัญหาและอุปสรรคที่จะทำให้สำนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าคือข้อจำกัดด้านระยะเวลา ความสนิทสนม และความกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า

4. ด้านทรัพยากรบุคคล

ปัญหาและอุปสรรคที่พบส่วนใหญ่คือ การที่สำนักงานสอบบัญชียังไม่มีกระบวนการบทบาทหน้าที่ของหุ้นส่วนสำนักงาน ผู้สอบบัญชี หรือเจ้าของไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งยังมีบุคลากรไม่เพียงพอหากมีการนำระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานตามมาตรฐานสากลมาใช้ปฏิบัติ

5. ด้านผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี เกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานที่ต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี

เนื่องจากช่วงเวลาที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและกำหนดเวลาในการเผยแพร่งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนมีระยะเวลาจำกัดและส่วนใหญ่เป็นช่วงเวลาเดียวกัน จึงทำให้การสอบทานคุณภาพ

งานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปได้ยาก นอกจากนี้ยังมีปัญหาและอุปสรรคในเรื่องของความเพียงพอของบุคลากร โดยเฉพาะบุคลากรอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงาน รวมทั้งทำให้ต้นทุนในการจัดสรรทรัพยากรสูงขึ้น เนื่องจากหากปฏิบัติตามระบบทำให้สามารถรับงานได้ลดลง หรือ ต้องผลักรงให้แก่ลูกค้าโดยการขึ้นค่าสอบบัญชี ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการค้าดำเนินงานต่อไปของสำนักงานสอบบัญชี

6. ด้านการติดตามดูแล

ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติสำหรับการติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการสอบทานคุณภาพสำนักงาน คือข้อจำกัดด้านวิธีการ ระยะเวลาและบุคลากรรวมทั้งอาจเกิดจากนโยบายหรือขั้นตอนที่กำหนดไว้อาจไม่สามารถปฏิบัติได้

นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวยังให้ข้อเสนอแนะสำหรับการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี โดยแบ่งเป็นประเด็นดังต่อไปนี้

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

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

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

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นว่า ประเด็นที่เป็นปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น คือ ขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชียังมีความซับซ้อน เช่น ในด้านของความรับผิดชอบในงานสอบบัญชี การควบคุมการปฏิบัติงาน เป็นต้น ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากสำนักงานสอบบัญชียังไม่มีกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่ชัดเจน นอกจากนี้ยังรวมไปถึงข้อกำหนดจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะในเรื่องความเป็นอิสระซึ่งปัจจุบันบุคคลภายนอกได้ให้ความสำคัญมากขึ้น และอีกประเด็นหนึ่งคือ ความรู้ความสามารถของบุคลากรในสำนักงานที่ไม่เพียงพอในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เนื่องจากปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชี มีการประกาศใช้มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีมากขึ้น บุคลากรในสำนักงานอาจไม่ได้รับการอบรมมาตรฐานใหม่ๆ เท่าที่ควรหากสำนักงานไม่ให้การสนับสนุน

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

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

ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน (Accountability) หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพึงปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้

กรอบวิชาชีพ จากผลการประกอบวิชาชีพบัญชี โดยควรมีนโยบายในการปฏิบัติขั้นพื้นฐานของสำนักงานดังนี้

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็น หุ้นส่วนบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้กรอบวิชาชีพ

2.2.7 งานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ด้านการปฏิบัติงาน

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

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

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

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

การฟ้องร้องที่มีสาระสำคัญ ปัญหาในอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจ และประเด็นทางบัญชีหรือการสอบบัญชีที่สำคัญ เป็นต้น

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

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

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

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

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

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

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

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