



การสอบบัญชีร่วม: ผลกระทบในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย

โดย

นางสาวดวงกมล จีรวิทย์วิไล

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2557

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การสอบบัญชีร่วม: ผลกระทบในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย

โดย

นางสาวดวงกมล จีรวิทย์วิไล



การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2557

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



JOINT AUDIT: THE IMPACT ON THE VIEWS OF ACCOUNTING
EXPERTS IN THAILAND

BY

MISS DUANGKAMON JIRAWITTAYAWILAI



AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF
THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF ACCOUNTING
INTEGRATIVE BUSINESS ACCOUNTING
FACULTY OF COMMERCE AND ACCOUNTANCY
THAMMASAT UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2014
COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

การค้นคว้าอิสระ

ของ

นางสาวดวงกมล จีรวิทย์วิไล

เรื่อง

การสอบบัญชีร่วม: ผลกระทบในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ

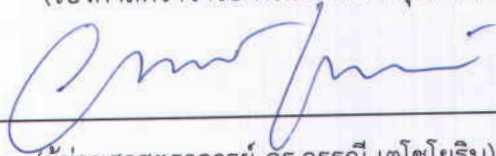
เมื่อ วันที่ - 7 ส.ค. 2558

ประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ

คณบดี


(รองศาสตราจารย์ ดร.มนวิภา ผดุงสิทธิ์)


(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วรรณิ เตโชโยธิน)


(ศาสตราจารย์ ดร.ศิริลักษณ์ โรจนกิจจอันวย)

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ

การสอบบัญชีร่วม: ผลกระทบในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญ
การบัญชีไทย

ชื่อผู้เขียน

นางสาวดวงกมล จีรวิทย์วิไล

ชื่อปริญญา

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย

การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วรรณิ เตโชโยธิน

ปีการศึกษา

2557

บทคัดย่อ

การค้นคว้าอิสระเรื่อง “การสอบบัญชีร่วม: ผลกระทบในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิดของการสอบบัญชีร่วม ซึ่งเป็นหนึ่งในแนวคิดที่ได้รับการเสนอว่าสามารถเพิ่มคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ รวมถึงศึกษาถึงความพร้อม ปัญหาและอุปสรรคของแนวคิดนี้หากมีการนำแนวคิดดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทย เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษานี้ไปพัฒนาเป็นข้อเสนอแนะหรือแนวทางต่อผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลต่อไป

โดยการวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพที่ใช้เทคนิคการวิจัยเชิงอนาคตแบบ EFR และเลือกผู้ให้สัมภาษณ์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์มากกว่า 10 ปี ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่แสดงความเห็นว่า แม้ว่าแนวคิดนี้จะมีข้อดีแต่หากมองในมุมของประเทศไทยแนวคิดดังกล่าวยังไม่มี ความเหมาะสม เนื่องด้วยข้อจำกัดในด้านคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และด้านทรัพยากรบุคคล

ผลจากการวิจัยครั้งนี้ยังสามารถสรุปเป็นข้อเสนอแนะต่อสภาวิชาชีพบัญชีฯ และผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ได้ดังนี้ (1) ควรตระหนักถึงเรื่องของคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และคุณภาพของงบการเงิน เนื่องจากเป็นประเด็นที่จะส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้สอบบัญชี (2) หากมีการปรับใช้กับประเทศไทย ควรมีการออกมาตรฐานหรือกฎเกณฑ์ให้ชัดเจน โดยเฉพาะในเรื่องของการแบ่งหน้าที่การทำงานหรือความรับผิดชอบ และ (3) สภาวิชาชีพบัญชีฯและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลควรเร่งผลักดันให้สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) เพื่อใช้แก้ปัญหาในเรื่องของคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ได้มาตรฐาน

คำสำคัญ: การสอบบัญชีร่วม, คุณภาพของการสอบบัญชี, คุณภาพของงบการเงิน

Independent Study Title	JOINT AUDIT: THE IMPACT ON THE VIEWS OF ACCOUNTING EXPERTS IN THAILAND
Author	Miss Duangkamon Jirawittayawilai
Degree	Master of Accounting
Department/Faculty/University	Integrative Business Accounting Faculty of commerce and accountancy Thammasat University
Independent Study Advisor	Assistant Professor Wannee Taechoyotin, Ph.D.
Academic Years	2014

ABSTRACT

This research aims to study the joint audit concept which is one of the concepts that have been proposed to increase the quality of the audit process and also study the readiness and the barrier of joint audit concept if adapting in Thailand.

In this study, researcher uses the qualitative research technique and the future research technique named EFR to interview 5 the certified public accountants with over 10 years' experience. Most of the results show that the joint audit concept is good but it isn't suitable for Thailand because of the audit quality and the limitation in the field of human resources.

The results of this research can be summarized into recommendations as follows: (1) should aware of the quality of the audit firm and the quality of financial statements because this issue will affect the work of the auditors. (2) If it is deployed to Thailand, FAP should have issued clear standards or rules especially in terms of division of work duties or responsibilities, and (3) the Federation of Accounting Professions should accelerate TSQC1 to solve the problems of the audit quality.

Keywords: Joint audit, Audit quality, Auditor independence

กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระเรื่อง “การสอบบัญชีร่วม: ผลกระทบในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย” ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วรรณิ เตโชโยธิน อาจารย์ที่ปรึกษาในงานวิจัยฉบับนี้ และคณะกรรมการที่ได้ให้คำปรึกษา ข้อชี้แนะ และความช่วยเหลือในการศึกษางานวิจัยในครั้งนี้จนกระทั่งสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ทั้งหลายเป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่โครงการหลักสูตร 5 ปี ตรี-โทของทางคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ทุกท่าน ที่ได้สละเวลาและให้ความช่วยเหลือในส่วนของการดำเนินการวิจัย รวมถึงต้องขอขอบพระคุณผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่านที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการให้สัมภาษณ์ และให้ข้อมูลต่างๆ อันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำงานวิจัยฉบับนี้

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา น้องๆ พี่ๆ และเพื่อนๆ ทุกท่านที่ได้สนับสนุนให้ความช่วยเหลือในการศึกษา และให้กำลังใจแก่ผู้วิจัยเสมอมา ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยฉบับนี้จะมีคุณประโยชน์แก่มหาวิทยาลัย และผู้ที่สนใจอยู่บ้างไม่มากก็น้อย สำหรับความผิดพลาดและความบกพร่องประการใดในงานวิจัยฉบับนี้ ผู้วิจัยขออภัยและขออน้อมรับไว้ ณ ที่นี้แต่เพียงผู้เดียว

นางสาวดวงกมล จีรวิทย์วิไล

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(2)
กิตติกรรมประกาศ	(3)
สารบัญตาราง	(6)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญ	1
1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย	3
1.3 ขอบเขตงานวิจัย	3
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
บทที่ 2 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	5
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับกระบวนการสอบบัญชี	5
2.2 แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	7
2.3 แนวคิดการสอบบัญชีร่วม	8
2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	13
2.4.1 งานวิจัยที่เกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี	13
2.4.2 ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับคุณภาพของการสอบบัญชี	15
2.4.3 ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับต้นทุนของการสอบบัญชี	16
2.4.4 ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับตลาดธุรกิจสอบบัญชี	16

บทที่ 3 วิธีการวิจัย	18
3.1 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	18
3.1.1 การวิจัยเชิงคุณภาพ	18
3.1.2 การวิจัยเชิงอนาคตแบบชาติพันธุ์วรรณนา EFR	19
3.2 การรวบรวมข้อมูล	19
3.3 ข้อมูลผู้ให้สัมภาษณ์	20
3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล	21
บทที่ 4 ผลการรวบรวมข้อมูล	22
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	29
5.1 สรุปผลการวิจัย	29
5.2 ข้อเสนอแนะต่อสภาวิชาชีพบัญชี และผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล	31
5.3 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมต่อสภาวิชาชีพบัญชี และผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล	32
5.4 ข้อจำกัดในการวิจัย	32
5.5 แนวทางสำหรับงานวิจัยในอนาคต	32
รายการอ้างอิง	33
ประวัติผู้เขียน	36

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์	20
5.1 ข้อดีและข้อเสียของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญไทย	30



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของงานวิจัย

จากคำนิยามของการสอบบัญชีที่กล่าวไว้ว่า การสอบบัญชี เป็นกระบวนการรวบรวม และประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้อง ต้องกันของข้อมูลสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความ ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และงบการเงินดังกล่าวได้แสดง ข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอ (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2009 อ้างถึง พยอ ม สิทธิ์ เสน่ห์, 2548: 1-1) ดังนั้นคุณภาพของการสอบบัญชีจึงถือเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้มีส่วน เกี่ยวข้องควรตระหนักถึง เนื่องจากงานสอบบัญชีเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของสาธารณะ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระจากกิจการที่ ตรวจสอบ

ในหลายปีที่ผ่านมา ได้มีการตระหนักในเรื่องของคุณภาพของการสอบบัญชีมากขึ้น โดยเฉพาะในด้านของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหลายกลุ่ม อย่างเช่น ผู้ที่มี หน้าที่กำกับดูแลพยายามที่จะสร้างข้อกำหนดต่างๆ เพื่อใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบ วิชาชีพในเรื่องของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยมีเหตุผลที่ว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เป็นองค์ประกอบที่จำเป็นอย่างยิ่งสำหรับความน่าเชื่อถือของคุณภาพของการตรวจสอบงบการเงิน และความเป็นอิสระนั้นจะต้องประกอบไปด้วยความเป็นอิสระโดยจิตใจ และความเป็นอิสระตามที่ ปรากฏให้เห็น เพื่อให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นเป็นไปด้วยความซื่อสัตย์สุจริต เทียงธรรม และดำรงไว้ซึ่งทัศนคติเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

สำหรับในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีได้ให้ความสำคัญในเรื่องของความเป็นอิสระ ของผู้สอบบัญชี โดยมีการกำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตาม มาตรฐานสากล (TSQC1) และมาตรฐานการสอบบัญชีไว้หลายฉบับ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการลด ปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี หนึ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการ แก้ปัญหาในด้านของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีคือ นโยบายการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) ซึ่งปรากฏตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพย่อหน้าที่ 25 (ก) แต่อย่างไรก็ตามนโยบาย การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีดังกล่าวก็ยังมีข้อถกเถียงในงานวิจัยต่างประเทศในหลายแง่มุมว่า นโยบาย การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีนี้นั้นสามารถปรับปรุงคุณภาพของการสอบบัญชีได้จริงหรือไม่

ด้วยประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีดังที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้ผู้ที่ทำหน้าที่กำกับดูแลกฎข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของงบการเงินและคุณภาพของการสอบบัญชีพยายามที่จะหาวิธีหรือแนวคิดต่างๆ มาประยุกต์ใช้ เพื่อลดหรือแก้ปัญหามาในประเด็นดังกล่าว หนึ่งในตัวอย่างที่กำลังเป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจคือ ในปี ค.ศ. 2010 ที่ผ่านมานี้ คณะกรรมาธิการยุโรป (The European Commission) ได้เสนอ Green Paper ในเรื่องของนโยบายการสอบบัญชี ภายใต้ชื่อ “Audit Policy: Lessons from Crisis” โดยเนื้อหาในรายงานฉบับนี้มีความมุ่งหวังในเรื่องของการหาแนวทางในการควบคุมและปรับปรุงคุณภาพของการสอบบัญชี โดยเฉพาะในประเด็นของความน่าเชื่อถือของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ภายในรายงานฉบับดังกล่าวได้เสนอแนวทางเพื่อใช้แก้ปัญหาไว้หลายแนวทาง อาทิ การสอบบัญชีร่วม (Joint audits) การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor rotation) คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committees) และการห้ามไม่ให้ผู้สอบบัญชีจัดหาบริการอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชีให้กับลูกค้า

จากแนวทางต่างๆ ที่ได้ระบุไว้ใน Green Paper แนวคิดการสอบบัญชีร่วมถือเป็นแนวคิดหนึ่งที่มีความสนใจเป็นอย่างมาก ซึ่งเห็นได้จากงานวิจัยในอดีตมากมายที่ได้มีการศึกษาถึงความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี ต้นทุนของงานสอบบัญชี และผลกระทบต่อตลาดสอบบัญชี โดยมีการกล่าวไว้ว่าการสอบบัญชีร่วมเป็นแนวทางหนึ่งที่สามารถเพิ่มคุณภาพของการตรวจสอบ และช่วยทำให้การแข่งขันในธุรกิจสอบบัญชีเป็นไปได้อย่างดีขึ้น แต่ก็มีงานวิจัยหลายงานวิจัยที่เสนอผลวิจัยในทางตรงกันข้าม โดยมีการกล่าวว่าการสอบบัญชีร่วมทำให้ต้นทุนของการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ในขณะที่การสอบบัญชีร่วมนั้นมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยต่อคุณภาพของการสอบบัญชี นอกจากนี้ จากจดหมายตอบรับของสำนักงานสอบบัญชีต่อกรรมาธิการยุโรป สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) มีแนวโน้มที่ไม่เห็นด้วยกับแนวความคิดของการสอบบัญชีร่วม ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (non-Big4) ค่อนข้างมีความเห็นชอบต่อแนวความคิดดังกล่าว

แม้ว่างานวิจัยในอดีตจะยังไม่สามารถหาข้อสรุปได้ว่าแนวความคิดของการสอบบัญชีร่วมนั้นสามารถปรับปรุงคุณภาพของงานสอบบัญชีและใช้แก้ปัญหาในประเด็นของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้จริงหรือไม่ แต่แนวคิดดังกล่าวก็ยังได้รับความสนใจและได้รับการเสนอจากกรรมาธิการยุโรปว่าเป็นแนวทางหนึ่งที่สามารถใช้แก้ปัญหาดังกล่าวได้ และควรนำมาพิจารณาเพื่อปรับใช้อีกครั้ง ประกอบกับคำพูดของ Mazars ที่ให้สัมภาษณ์ไว้ว่าแนวคิดการสอบบัญชีร่วมนั้นจะมีผลบังคับใช้กับประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป ประมาณกลางปี 2016 (อ้างถึงคำกล่าวของ Mazars ใน www.mazars.co.th) แนวความคิดการสอบบัญชีร่วมจึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจ และควรค่าแก่การศึกษา

งานวิจัยชิ้นนี้จึงเลือกทำการศึกษาเน้นในส่วนของแนวความคิดการสอบบัญชีร่วม ซึ่งเป็นแนวความคิดที่ได้รับความสนใจในหลายประเทศ แต่เนื่องจากยังไม่มีการศึกษาในประเทศไทย งานวิจัยนี้จึงเป็นงานวิจัยเชิงอนาคตที่มุ่งเน้นการศึกษาผลกระทบของแนวคิดของการสอบบัญชีร่วมในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญไทยว่าแนวความคิดดังกล่าวมีข้อดี ข้อเสีย ข้อจำกัด และมีความเหมาะสมกับประเทศไทยมากน้อยเพียงใด

1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาแนวความคิดการสอบบัญชีร่วม ซึ่งเป็นหนึ่งในแนวคิดที่ได้รับการเสนอว่าสามารถเพิ่มคุณภาพของงานสอบบัญชีได้

1.2.2 เพื่อศึกษาถึงความพร้อม ปัญหาและอุปสรรค ของแนวความคิดการสอบบัญชีร่วมหากมีการนำแนวคิดดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทยในอนาคต

1.2.3 เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษาไปพัฒนาเป็นข้อเสนอแนะหรือแนวทางต่อผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล

1.3 ขอบเขตงานวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงอนาคตที่ทำการศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับแนวความคิดการสอบบัญชีร่วม (Joint Audit) โดยจะทำการศึกษาถึงข้อดี ข้อเสีย ข้อจำกัด และแนวทางที่เหมาะสมหากนำแนวความคิดดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทย โดยงานวิจัยชิ้นนี้ได้ทำการรวบรวมข้อมูลจากเอกสารและบทความต่างๆที่เกี่ยวข้อง รวมถึงใช้เทคนิคการวิจัยเชิงอนาคตแบบชาติพรรณวรรณนา หรือ EFR (Ethnographic Futures Research) ในการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญเพื่อศึกษาแนวโน้มความเป็นไปได้ของแนวความคิดการสอบบัญชีร่วมหากมีการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย และกลุ่มประชากรเป้าหมายที่ใช้ในการศึกษารั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) และส่วนที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (non-big4)

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.4.1 สามารถใช้เป็นหลักฐานเพื่อใช้สนับสนุนแนวความคิดของงานวิจัยก่อนหน้านี้เกี่ยวกับผลกระทบของการสอบบัญชีร่วมในด้านต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านของคุณภาพงานสอบบัญชี

1.4.2 ผลจากงานวิจัยชิ้นนี้จะเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการกำหนดนโยบาย หรือข้อบังคับในการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี

1.4.3 สามารถใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาความเหมาะสม หากมีการนำแนวทางการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ในประเทศไทย

1.4.4 เนื่องด้วยงานวิจัยชิ้นนี้เป็นงานวิจัยที่ศึกษาขอบเขตของแนวทางการสอบบัญชีร่วม จึงได้มีการศึกษาและรวบรวมงานวิจัยที่เกี่ยวข้องไว้มาก ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาเพิ่มเติมในอนาคต

บทที่ 2

วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับกระบวนการสอบบัญชี

การสอบบัญชี เป็นกระบวนการรวบรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของข้อมูลสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอ (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2009 อ้างถึงพยอม สิงห์แสน, 2548: 1-1)

จากพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ที่ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม 2547 โดยกำหนดให้คำว่า “วิชาชีพบัญชี” หมายถึง วิชาชีพในด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ในส่วนของการสอบบัญชี นั้นพระราชบัญญัติวิชาชีพได้กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชี เป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยโดยตรง และได้กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีโดยมีเงื่อนไขที่สำคัญคือ นิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม และบุคคลซึ่งมีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลในการบริการการสอบบัญชีต้องเป็นผู้ที่ได้รับใบอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย ยังได้กำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน โดยมีหลักการที่ต้องปฏิบัติตามในเรื่องต่างๆ ดังนี้

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. การรักษาความลับ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
5. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ และ
6. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

จากการที่งานตรวจสอบบัญชีเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของสาธารณะ ดังนั้น จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบ ความเป็นอิสระดังกล่าวจะต้องประกอบด้วยความเป็นอิสระโดยจิตใจ และความเป็นอิสระตามที่ปรากฏให้เห็น ซึ่งความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากกิจการที่ตรวจสอบช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นในการตรวจสอบได้โดยไม่ได้รับผลกระทบจากอิทธิพลที่อาจกระทบต่อความเห็นนั้น ความเป็นอิสระช่วยส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต มีความเที่ยงธรรม และดำรงไว้ซึ่งทัศนคติเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

สำหรับขั้นตอนของการสอบบัญชีสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2556)

1. การวางแผนงานสอบบัญชี ประกอบด้วย

- การพิจารณารับงานสอบบัญชี
- การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น
- การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ
- การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง
- การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

- การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวการสอบบัญชี

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาของกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กรอันได้แก่ วงจรรายได้ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต วงจรการลงทุน วงจรการจัดหาเงิน และการตรวจสอบที่สำคัญอื่นเพิ่มเติม

3. การตรวจสอบการปฏิบัติงานขั้นสุดท้ายและการออกรายงานการสอบบัญชี

- การประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี
- การเสนอรายงานการปรับปรุงและรายการจัดประเภทบัญชี
- การออกรายงานการสอบบัญชี

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

จากการศึกษาและรวบรวม มีผู้ให้คำนิยามของกลุ่มคำ “ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี” ไว้อย่างหลากหลาย ดังนี้

Batlett, R.W. (1993) ได้ให้คำนิยามของ “ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี” ไว้ว่าเป็นทัศนคติภายในใจที่ไม่มีอคติต่อการตัดสินใจในงานสอบบัญชีและงบการเงิน

Firth (1980) ได้ให้คำนิยามของ “ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี” ไว้ว่าเป็นการใช้ทฤษฎีที่ไม่มีอคติในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ประเมินผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการตรวจสอบ ความเป็นอิสระรวมถึงความซื่อสัตย์ การไม่นำเรื่องส่วนตัวเข้ามาเกี่ยวข้อง และความยุติธรรม

จากคำชี้แจงกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2543) เรื่อง มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้อธิบายว่า ความเป็นอิสระหมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่าผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน

นอกจากความหมายที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในคำชี้แจงกฎกระทรวงฉบับที่ 4 ดังกล่าวยังมีตัวอย่างของกรณีที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นอิสระ เช่น ผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของกรรมการบริษัท ผู้บริหาร หรือเจ้าหน้าที่ของกิจการ ทั้งนี้ไม่ว่าด้วยความคุ้นเคยหรือความเกรงใจ หรือด้วยเหตุผลใดก็ตาม และผู้สอบบัญชียอมโอนอ่อนผ่อนปรนตามความต้องการของบุคคลเหล่านั้น การที่ผู้สอบบัญชีสูญเสียความเป็นอิสระดังกล่าว ถือเป็นสาเหตุสำคัญของการล้มละลายและเรื่องอื้อฉาวของบริษัทหลายแห่งในประเทศต่างๆ ทั่วโลก เช่น กรณีของบริษัท Enron (NurBarizah et al., 2005)

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการตรวจสอบบัญชี รวมถึงเป็นจรรยาบรรณข้อสำคัญที่ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีพึงรักษาสำหรับในประเทศไทยนั้น ได้มีการออกกฎหมายและหลักเกณฑ์หลายฉบับที่มีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระในงบการเงินที่ตนตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ธนาคาร ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่นสามารถนำงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและให้การรับรองไปใช้ประโยชน์ได้ด้วยความมั่นใจ โดยตัวอย่างกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1208 กำหนดว่าผู้สอบบัญชีต้องไม่เป็นการหรือพนักงานของบริษัทที่ตนตรวจสอบ กฎกระทรวงฉบับที่ 4 พ.ศ. 2534 ได้กำหนดให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เป็นหนึ่งในมารยาทของผู้สอบบัญชี โดยระบุไว้ชัดเจนในข้อ 1 (ก) (ข) (ค) และ (ง) ว่าไม่ให้ผู้สอบบัญชีรับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระหรือขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือมีเหตุอื่นที่อาจก่อให้เกิดความ

ลำเอียง ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต และไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อ (สมศักดิ์ วิวัฒนสินชัย, 2550 อ้างถึงพยอม สิงห์เสน่ห์, 2549)

ในส่วนของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) ได้กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนทำหนังสือรับรองต่อคณะกรรมการ ก.ล.ต. ว่า ตนและผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบและ/หรือ บริษัทในเครือของบริษัทที่ตรวจสอบนั้น รวมถึงไม่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้างหรือตัวแทนของบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบ (สมศักดิ์ วิวัฒนสินชัย, 2550 อ้างถึง สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2548)

นอกจากกฎหมายและกฎเกณฑ์ดังกล่าวมาข้างต้นแล้ว บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องจัดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) หากผู้สอบบัญชีรายเดิมปฏิบัติหน้าที่สอบทานหรือตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทมาแล้วห้ารอบปีบัญชีติดต่อกัน เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในเรื่องของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

2.3 แนวคิดการสอบบัญชีร่วม

มีผู้ให้คำนิยามของการสอบบัญชีร่วม (Joint Audit) ไว้ว่าเป็นการสอบบัญชีรูปแบบหนึ่งซึ่งเป็นรูปแบบที่งบการเงินของบริษัทใดบริษัทหนึ่งจะต้องได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีตั้งแต่ 2 แห่งขึ้นไป โดยสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวจะต้องมีความเป็นอิสระต่อกัน ใช้ความพยายามร่วมกันในการตรวจสอบ ร่วมกันแสดงความเห็นต่องบการเงิน และร่วมกันรับผิดชอบด้วยการลงนามในหน้ารายงานความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่องบการเงินร่วมกัน (ICAS, 2012)

จากงานวิจัยของ Karjalainen (2011) ได้กล่าวถึงความหมายของการสอบบัญชีร่วมไว้ว่า การสอบบัญชีร่วม คือ การที่ผู้สอบบัญชีสองกลุ่มขึ้นไปที่เป็นอิสระต่อกันจะต้องทำงานร่วมกันในทุกขั้นตอนของการสอบบัญชี โดยมีการควบคุมคุณภาพของการสอบบัญชีร่วมกัน และมีการแสดงความเห็นต่องบการเงินร่วมกัน

สำหรับขั้นตอนในการสอบบัญชีร่วม องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้ระบุไว้ 5 ขั้นตอน ดังนี้ (OECD, 2010)

1. ขั้นตอนการเตรียมงาน (The preparation process)

- สำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งทำการพิจารณาเบื้องต้นเกี่ยวกับธุรกิจที่ทำ
การตรวจสอบ

- สำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งทำการกำหนดกลุ่มบุคคลที่ใช้ในงานตรวจสอบ

2. ขั้นตอนการแบ่งกระบวนการทำงาน (The case selection process)

- ทีมการตรวจสอบแต่ละทีมระบุความสามารถในการตรวจสอบของตน

- ทีมการตรวจสอบแต่ละทีมทำการวางแผนการตรวจสอบเพื่อเข้าร่วมการ
ประชุมเพื่อการวางแผนการตรวจสอบร่วมกัน

3. ขั้นตอนการประชุมเพื่อการวางแผนการตรวจสอบ (The planning meeting)

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมร่วมกันร่างแผนงานที่จะใช้สำหรับการตรวจสอบ
ร่วมกัน

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมร่วมกันทบทวนและปรับปรุงแผนการตรวจสอบ
ร่วมกัน

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมร่วมลงลายมือชื่อในแผนงานที่จะใช้ในการตรวจสอบ
ร่วมกัน

4. ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ (The auditing process)

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมร่วมกันขอข้อมูลจากลูกค้าและร่วมกันทำการ
ตรวจสอบ

- จัดการประชุมกับลูกค้า โดยทีมการตรวจสอบทุกทีมจะต้องเข้าร่วม ไม่
จัดการประชุมเพียงทีมใดทีมหนึ่ง

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมจะต้องมีความเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยนข้อมูลที่สำคัญ
ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมจะต้องรายงานความคืบหน้าของการตรวจสอบให้
เป็นไปตามแผนงานตรวจสอบที่ได้กำหนดไว้ร่วมกัน

5. ขั้นตอนสุดท้ายของการปฏิบัติงานตรวจสอบและการออกรายงานการสอบบัญชี (The final stages of the Joint Audit)

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมจัดเตรียมข้อมูลเพื่อเข้าร่วมการประชุมครั้งสุดท้าย

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมร่วมกันจัดทำรายงานการตรวจสอบ ปรับปรุง และ
แก้ไขรายงานการตรวจสอบ

- ทีมการตรวจสอบทุกทีมร่วมลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบร่วมกัน

แม้ว่าแนวคิดการสอบบัญชีร่วมจะเป็นเรื่องใหม่สำหรับประเทศไทย แต่ได้มีงานวิจัยในหลายประเทศที่ทำการทดสอบผลกระทบของการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยพบว่า บริษัทที่มีการใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วมจะมีรายการคงค้างที่ผิดปกติ (Abnormal accrual) ต่ำกว่าบริษัทอื่นที่ไม่ได้มีการใช้นโยบายดังกล่าว (Francis et al., 2009) และสรุปไว้ว่านโยบายการสอบบัญชีร่วมนั้นสามารถปรับปรุงคุณภาพของงานตรวจสอบ และปรับปรุงการรับรู้คุณภาพของงานตรวจสอบได้ (M. Zerni et al., 2012) นอกจากนี้ประเด็นดังกล่าวยังมีงานวิจัยอีกหลายงานที่กล่าวถึงข้อดีของการสอบบัญชีร่วม ซึ่งสามารถสรุปได้ 3 ประเด็นดังนี้ (1) การสอบบัญชีร่วมช่วยแก้ปัญหาที่เกิดจากนโยบายการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Carcello และ Nagy, 2004) (2) การสอบบัญชีร่วมช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นในประเด็นของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Mazars, 2010; Zerni et al., 2010) และ (3) การสอบบัญชีร่วมช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นของรายงานทางการเงิน (Kargupta et al., 2007) แต่อย่างไรก็ตามการปฏิบัติตามนโยบายการสอบบัญชีร่วมส่งผลให้บริษัทต่างๆ ที่ดำเนินการตามนโยบายดังกล่าวจะต้องรับภาระในส่วนของต้นทุนการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มสูงขึ้น

ถึงแม้ว่าจะยังไม่มีการศึกษาหรืองานวิจัยงานใดที่ให้ข้อสรุปได้ว่า การสอบบัญชีร่วมมีประโยชน์หรือมีข้อเสียมากกว่ากัน แต่การสอบบัญชีร่วมก็ยังคงได้รับการเสนอขึ้นใน Green Paper ที่คณะกรรมการการยุโรปเห็นว่าเป็นแนวทางที่จะใช้แก้ปัญหาในด้านของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และสามารถปรับปรุงคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีได้ ดังนั้นจึงได้ทำการศึกษาศถานการณ์ของแต่ละประเทศที่มีการบังคับใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วมอย่างละเอียด ดังนี้

ประเทศเดนมาร์ก

ในช่วงปีค.ศ. 1930 ถึง 2004 ประเทศเดนมาร์กได้มีการบังคับใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วมกับบริษัทที่จดทะเบียนและรัฐวิสาหกิจในประเทศ การบังคับใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วมในครั้งดังกล่าวกฎหมายของประเทศเดนมาร์กไม่ได้มีการระบุขั้นตอนหรือวิธีการในการทำงานร่วมกันของบริษัทสอบบัญชีทั้งสองกลุ่ม แต่มีงานวิจัยชิ้นหนึ่งกล่าวว่า รูปแบบการแบ่งงานของการสอบบัญชีร่วมระหว่างสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองสำนักงานสามารถดูได้จากการเรียกเก็บค่าบริการสอบบัญชี ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้ว ค่าบริการสอบบัญชีมากกว่าร้อยละ 80 (ต่อครั้ง) จะถูกเรียกชำระจากสำนักงานสอบบัญชีเพียงสำนักงานเดียว (Thinggaard and Kiertzner, 2008)

แนวคิดการสอบบัญชีร่วมถูกบังคับใช้ในประเทศเดนมาร์กราวประมาณ 75 ปี และสิ้นสุดในปีค.ศ. 2005 เนื่องด้วยเหตุผลที่ว่านโยบายการสอบบัญชีร่วมนั้นส่งผลทำให้ค่าบริการการสอบบัญชีสูงมากขึ้นโดยไม่เกิดความจำเป็น (Danish Financial Statement Act, 2001, The Proposal of the Act, §135) และสมมติฐานที่ว่า การสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชีแห่งเดียว

(Single Audit) สามารถให้มุมมองในแบบองค์รวมได้มากกว่าการสอบบัญชีร่วม (Holm and Warming-Rasmussen, 2008)

ประเทศฝรั่งเศส

สำหรับในประเทศฝรั่งเศสได้มีการตระหนักถึงการควบคุมการสอบบัญชีสำหรับบริษัทขนาดใหญ่ไว้เป็นอย่างมาก โดยมีข้อบังคับให้บริษัทว่าจ้างสำนักงานสอบบัญชีมากกว่า 2 แห่งเพื่อทำการตรวจสอบตั้งแต่ปีค.ศ. 1966 แต่อย่างไรก็ตาม ในช่วงปีค.ศ. 1970 ก็เกิดการวิพากษ์วิจารณ์เกี่ยวกับกฎการบังคับดังกล่าว โดยสภาวิชาชีพบัญชีและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับตลาดทางการเงินในประเทศฝรั่งเศสได้ออกมาให้ความเห็นว่า ระบบการสอบบัญชีร่วมมีความยุ่งยากต่อการแบ่งส่วนการทำงานของสำนักงานของบัญชีแต่ละแห่ง

ประเทศแคนาดา

หลังการล่มสลายของ The Home Bank ของประเทศแคนาดา ในปีค.ศ. 1923 ได้มีการแก้ไขให้ธนาคารในประเทศแคนาดาจะต้องได้รับการตรวจสอบการเงินจากสำนักงานสอบบัญชีสองแห่ง และบังคับให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ สองปี (Richardson, 2001) เป็นผลทำให้ระบบการสอบบัญชีร่วมเริ่มบังคับใช้ในประเทศแคนาดา การบังคับใช้กฎดังกล่าวส่งผลทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กได้รับโอกาสในการเรียนรู้ประสบการณ์การสอบบัญชีจากสำนักงานขนาดใหญ่ เนื่องจากได้ทำการร่วมงานกันในการตรวจสอบ

ระบบการสอบบัญชีร่วมพร้อมด้วยการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีถือเป็นกุญแจสำคัญที่ใช้ในระบบกำกับดูแลธนาคารในประเทศแคนาดามากกว่า 60 ปี (GAO, 2003) แต่อย่างไรก็ตามระบบการสอบบัญชีร่วมดังกล่าวก็ยังไม่สามารถที่จะป้องกันการล่มสลายของธนาคารพาณิชย์ในประเทศแคนาดาได้ (Lew and Richard, 1992) ประกอบกับมีผู้เห็นว่าระบบหรือแนวคิดดังกล่าวทำให้ต้นทุนสูงขึ้นโดยไม่เกิดประโยชน์ทำให้ในปีค.ศ.1991 ระบบดังกล่าวถูกยกเลิกในประเทศแคนาดา

ประเทศแอลจีเรีย

ในส่วนของประเทศแอลจีเรีย ตั้งแต่เดือนสิงหาคม ปีค.ศ. 2003 ได้มีการกำหนดให้เงินของธนาคารและสถาบันการเงินภายในประเทศจะต้องได้รับการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นอิสระต่อกันจำนวน 2 แห่ง (Ordonnance relative à la monnaie et au crédit, 2003) นั้นเริ่มมีการบังคับใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วมในปีค.ศ. 2003 และในส่วนของธุรกิจที่อยู่ในอุตสาหกรรมอื่น การปรับใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วมเป็นไปด้วยความสมัครใจ (Algeria, 2012, de Commerce Algeria, Livre 5ème: Les Sociétés commerciales Article 715 bis 4)

ประเทศคองโก

ประเทศคองโกเป็นหนึ่งในสมาชิกที่ร่วมลงนามปฏิบัติตามอนุสัญญา OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) ซึ่งเป็นอนุสัญญาที่กำหนดให้ประเทศที่เข้าร่วมเป็นสมาชิกจะต้องใช้หลักกฎหมายธุรกิจต่างๆ ในแนวทางเดียวกัน รวมถึงกลุ่มประเทศดังกล่าวยังรวมกันจัดตั้ง Uniform System ที่ใช้ในการอธิบายและอ้างถึงกฎหมายต่างๆ ด้วย หนึ่งในข้อบังคับของอนุสัญญานี้คือ งบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของทุกประเทศสมาชิกจะต้องได้รับการตรวจสอบร่วมจากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นอิสระต่อกันตั้งแต่ 2 แห่งขึ้นไป โดยข้อบังคับดังกล่าวบังคับใช้ในปีค.ศ.1997 (OHADA, 1997, Article 702) นอกจากนี้ในปีค.ศ.1992 ยังมีการบังคับให้ธนาคารที่ตั้งอยู่ในแถบแอฟริกากลางจะต้องปฏิบัติตามนโยบายการสอบบัญชีร่วม (Etats de l'Afrique Centrale, 1992)

ประเทศไอวอรีโคสต์

ประเทศไอวอรีโคสต์เป็นประเทศสมาชิกที่ร่วมลงนามตามอนุสัญญา OHADA จึงส่งผลให้ต้องปฏิบัติตามนโยบายการสอบบัญชีร่วมเช่นเดียวกับประเทศคองโก

ประเทศอินเดีย

ผู้มีหน้าที่ควบคุมหรือสำนักงานควบคุมกรมบัญชีกลางในประเทศอินเดียได้นำระบบการสอบบัญชีร่วมเข้ามาปรับใช้กับบริษัทที่เป็นรัฐวิสาหกิจ (World Bank, 2004) โดยสำหรับในประเทศอินเดียนั้นระบบการสอบบัญชีร่วมอนุญาตให้ออกรายงานการตรวจสอบร่วมกัน และสามารถออกรายงานการตรวจสอบแยกออกจากกันได้ ในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีที่ร่วมกันทำการตรวจสอบมีความเห็นในการตรวจสอบที่ต่างกัน

ประเทศคูเวต

นโยบายการสอบบัญชีร่วมเริ่มบังคับใช้ในประเทศคูเวตตั้งแต่ปีค.ศ.1994 โดยบังคับใช้สำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศ (The Kuwait Stock Exchange: KSE) (Kuwait, 1994, article 161)

ประเทศโมร็อกโก

กฎหมายของประเทศโมร็อกโกเริ่มบังคับให้บริษัทที่จดทะเบียนและธนาคารในประเทศปฏิบัติตามนโยบายการสอบบัญชีร่วมตั้งแต่ปีค.ศ.1993 เป็นต้นมาถึงปัจจุบัน (Morocco, 1993, article 35)

ประเทศตูนิเซีย

ในปีค.ศ.2005 ได้มีการปรับปรุงและแก้ไขประมวลกฎหมายพาณิชย์ของประเทศตูนิเซีย (Tunisian commercial code) ในการปรับปรุงครั้งนั้นได้มีการนำนโยบายการสอบบัญชีร่วมเข้ามา

บังคับใช้สำหรับธุรกิจที่ประกอบกิจการเป็นธนาคารพาณิชย์ บริษัทประกันภัย และบริษัทที่มีหนี้สินเกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนด (Tunisia, 2005, article 13) โดยนโยบายการสอบบัญชีร่วมที่บังคับใช้ในประเทศตูนิเซียนั้นดูเหมือนว่าจะได้รับต้นแบบมาจากกฎข้อบังคับของประเทศฝรั่งเศส แต่อย่างไรก็ตาม การบังคับใช้ในครั้งดังกล่าวไม่ได้กำหนดถึงข้อบังคับในการแบ่งสรรงานตรวจสอบระหว่างสำนักงานสอบบัญชีในการสอบบัญชีร่วม

ประเทศซาอุดีอาระเบีย

นโยบายการสอบบัญชีร่วมมีผลบังคับใช้ในประเทศซาอุดีอาระเบียตั้งแต่ค.ศ. 1966 โดยเริ่มแรกมีผลบังคับใช้กับธนาคาร และต่อมาในปีค.ศ. 2003 ได้เพิ่มการบังคับใช้แก่บริษัทประกัน (Saudi Arabia, 2003, article 10)

ประเทศแอฟริกาใต้

สำหรับประเทศแอฟริกาใต้ นโยบายการสอบบัญชีร่วมมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปีค.ศ. 1973 และในปีค.ศ. 2003 ได้มีการยกเลิกการบังคับใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วม โดยกำหนดให้การปฏิบัติตามการสอบบัญชีร่วมนั้นเป็นไปด้วยความสมัครใจ

จากการศึกษานโยบายการสอบบัญชีร่วมตามที่กล่าวมาข้างต้นทั้งหมดนั้น จะเห็นได้ว่าการนำนโยบายการสอบบัญชีร่วมไปปรับใช้ในทางปฏิบัตินั้นยังมีประเด็นที่ท้าทายที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่ควรให้ความสนใจใน 3 ประเด็น ดังนี้ ประเด็นที่ 1 การกำหนดแนวทางการแบ่งงานตรวจสอบที่เหมาะสมระหว่างผู้สอบบัญชีร่วม ประเด็นที่ 2 การกำหนดระยะเวลาของการตรวจสอบร่วมและการหมุนเปลี่ยนผู้สอบบัญชี และประเด็นที่ 3 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากแนวคิดการสอบบัญชีร่วม

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.4.1 งานวิจัยเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ในงานวิจัยของปิยมาศ เรืองแสงรอบ ในปีพ.ศ. 2552 ได้กล่าวไว้ว่ามีนักวิจัยหลายท่านได้พยายามศึกษาถึงปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี หนึ่งในนั้นคือ Wooten, T.C. (2003) ที่ได้นำเสนอแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model) โดยพบว่าปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และสามารถแบ่งได้เป็น 3 ส่วน ดังนี้

1. ปัจจัยภายในสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Factors) ซึ่งประกอบด้วย
 - ทรัพยากรบุคคล ซึ่งแบ่งเป็น การจ้างบุคลากรและการพัฒนาทางวิชาชีพ
 - กระบวนการควบคุมงานภายในสำนักงานสอบบัญชี
 - ประสบการณ์การตรวจสอบในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี

2. ปัจจัยของทีมงานตรวจสอบบัญชี (Audit Team Factors)

- การวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยเรื่องของการพัฒนาแผนการสอบบัญชี และความรู้ ความสามารถและประสบการณ์การทำงานของทีมงานตรวจสอบบัญชี และจำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ
- การควบคุมแต่ละงานสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี การสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทานงานสอบบัญชี
- ประสบการณ์ในบริษัทลูกค้า
- ความรู้ ความเชี่ยวชาญเฉพาะธุรกิจที่ตรวจสอบของทีมงานตรวจสอบบัญชี
- การปฏิบัติงานสอบบัญชีিয়েกับผู้ประกอบวิชาชีพ

3. ปัจจัยด้านความเป็นอิสระ (Independence)

- การตรวจสอบบัญชีลูกค้ายาวเดิมเป็นระยะเวลานาน

หลังจากนั้น สุกานดา มิสกวันสวศ์ (2550) ได้นำแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชีของ Wooten, T.C. (2003) มาศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยเป็นการศึกษาเชิงสำรวจในมุมมองของระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (Big4) และพบว่าทุกปัจจัยภายในที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นไปตามแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับมาก ยกเว้นปัจจัยภายในด้านการตรวจสอบบัญชีลูกค้ายาวเดิมเป็นระยะเวลานานที่มีความเห็นว่ามีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับปานกลาง โดยปัจจัยภายในที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรก คือ ปัจจัยภายในด้านความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์การทำงานของทีมงานตรวจสอบบัญชี การพัฒนาทางวิชาชีพ และจำนวนบุคลากร และระยะเวลาที่ใช้ในงานตรวจสอบ

นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวยังได้ให้แนวทางในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีว่า ควรมีการเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับนโยบายของสำนักงาน และระดับทีมงานสอบบัญชีควบคู่กัน และควรมีการควบคุมดูแลงานสอบบัญชี เพื่อติดตามความก้าวหน้าของงานตรวจสอบ มีการสอบทานอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้สามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้ทันเวลา

สำหรับงานวิจัยที่ศึกษาถึงปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีนั้น สุภักดิ์ ตรงโยธิน (2550) ได้ทำการศึกษาประเด็นดังกล่าวในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยพบว่าปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุดโดยลำดับผลกระทบคือ ปัจจัยด้านลูกค้า ปัจจัยด้านวิชาชีพบัญชี ปัจจัยด้านสำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และปัจจัยด้านผู้ร่วมวิชาชีพ

นอกจากนี้ว่า ยังมีงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาผลกระทบของแนวคิดการสอบบัญชีร่วม โดยเน้นศึกษาความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมใน 3 ด้าน คือ ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับคุณภาพของการสอบบัญชี ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับค่าใช้จ่ายในการสอบบัญชี และความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับลักษณะการกระจุกตัวของธุรกิจสอบบัญชี การศึกษาความสัมพันธ์ทั้ง 3 ด้านดังกล่าว เพื่อให้สามารถเห็นผลกระทบของการสอบบัญชีร่วมได้อย่างชัดเจน

2.4.2 ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับคุณภาพของการสอบบัญชี

งานวิจัยในอดีตหลายงานวิจัยได้ทำการศึกษาผลกระทบของการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อคุณภาพของการสอบบัญชี (Audit quality) จากงานวิจัยของ Francis et al. (2009) ซึ่งได้ทำการศึกษาผลกระทบของรูปแบบการจับคู่ผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพของการสอบบัญชีในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งเป็นประเทศที่มีการบังคับใช้นโยบายการสอบบัญชีร่วม ผลจากงานวิจัยพบว่า บริษัทที่ได้รับการตรวจสอบจากคู่ของสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงจะมีรายการคงค้างที่ผิดปกติ (Abnormal accrual) ต่ำกว่าบริษัทที่ไม่มีการใช้ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big4 และผลกระทบดังกล่าวยังเด่นชัดในกรณีของบริษัทที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชี Big4 ทั้งสองสำนักงาน แสดงให้เห็นว่ารูปแบบการจับคู่ผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพของการสอบบัญชี และจากงานวิจัยของ Zerni et al. (2012) ได้ให้ข้อสรุปที่ว่า การสอบบัญชีร่วมสามารถปรับปรุงคุณภาพของงานตรวจสอบ และปรับปรุงการรับรู้คุณภาพของงานตรวจสอบ

นอกจากนี้แล้ว ยังมีงานวิจัยอีกหลายงานที่สนับสนุนว่าการสอบบัญชีร่วมมีผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพของการสอบบัญชี โดยมีการกล่าวไว้ใน 3 ประเด็นคือ (1) การสอบบัญชีร่วมช่วยแก้ปัญหาที่เกิดจากนโยบายการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (2) การสอบบัญชีร่วมช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นในประเด็นของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และ (3) การสอบบัญชีร่วมช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นของรายงานทางการเงิน (Zerni et al., 2012 อ้างถึง Carcello and Nagy, 2004; Mazars, 2010; Zerni et al., 2010; Kargupta et al., 2007)

ถึงแม้ว่าจะมีหลายงานวิจัยที่ให้ข้อสนับสนุนว่าการสอบบัญชีร่วมสามารถปรับปรุงคุณภาพของการสอบบัญชีได้ แต่ก็ยังมีงานวิจัยหลายงานที่ได้แย้งข้อสนับสนุนดังกล่าว โดยจากงานวิจัยของ Holm and Thinggaard (2011) และ Ledage et al. (2012) พบว่า การสอบบัญชีร่วมไม่มีความสัมพันธ์กับการวัดคุณภาพของการสอบบัญชี โดยงานวิจัยทั้งสองงานนี้ใช้ รายการคงค้างผิดปกติ (Abnormal accruals) เป็นตัวแทนในการวัดคุณภาพของการสอบบัญชี

จากการศึกษางานวิจัยต่างๆ ที่ศึกษาความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับคุณภาพของงานสอบบัญชี ไม่สามารถให้ข้อสรุปและทิศทางของความสัมพันธ์ที่แน่ชัด

2.4.3 ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับต้นทุนของการสอบบัญชี

งานวิจัยในอดีตหลายงานวิจัยได้มีการพยายามที่จะศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนเพิ่มเติมที่อาจจะเกิดขึ้นจากแนวความคิดการสอบบัญชีร่วม จากงานวิจัยของ Lesage et al. (2012) ที่ได้ทำการทดสอบผลกระทบของการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อค่าบริการการตรวจสอบ (Audit fees) ในประเทศเดนมาร์ก พบว่าการสอบบัญชีร่วมมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับค่าบริการการตรวจสอบบัญชีที่สูงขึ้น แต่อย่างไรก็ตามงานวิจัยชิ้นนี้ไม่พบว่าการสอบบัญชีร่วมมีความเกี่ยวข้องที่มีสาระสำคัญกับค่าบริการทั้งหมด (Total fees) ซึ่งเป็นจำนวนรวมระหว่างค่าบริการการตรวจสอบ (Audit fees) กับค่าตอบแทนสำหรับงานบริการอื่นๆ (non-audit fees) นอกจากงานวิจัยของ Lesage et al. แล้วนั้น ยังมีงานวิจัยของ André et al. (2012) ที่กล่าวถึงความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการสอบบัญชีร่วมกับต้นทุนการสอบบัญชีโดยการทดสอบตัวแปรในประเทศฝรั่งเศส โดยกล่าวไว้ว่าต้นทุนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว นั้นเป็นผลมาจากต้นทุนในการประสานงาน (Coordination Costs) ของการสอบบัญชีร่วมรวมถึงยังมีงานวิจัยที่กล่าวว่า การเพิ่มขึ้นของต้นทุนการสอบบัญชีจากการเลือกใช้การสอบบัญชีร่วมนั้นเป็นการจ่ายเพิ่มสำหรับคุณภาพของการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น (Zerni et al., 2012)

แม้ว่าจะมีหลายงานวิจัยที่สนับสนุนว่า การสอบบัญชีร่วมมีผลทำให้เกิดต้นทุนในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้น แต่งานวิจัยของ The Ittonen and Peni (2012) กลับเสนอผลที่ตรงกันข้าม โดยผลจากงานวิจัยนี้กล่าวไว้ว่า การสอบบัญชีร่วมมีผลทำให้ค่าบริการการสอบบัญชีลดลง

2.4.4 ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีร่วมกับตลาดธุรกิจสอบบัญชี

การกระจุกตัวของตลาด (Market Concentration) หมายถึง การที่ผู้ประกอบการธุรกิจน้อยรายสามารถควบคุมสินทรัพย์หรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่างๆ ไว้ได้เป็นสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับจำนวนสินทรัพย์ หรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจทั้งหมดที่มีอยู่ในตลาดหรือในธุรกิจนั้น ๆ (Bain, 1968, p.78) ดังนั้นแล้วการกระจุกตัวจึงเป็นการแสดงถึงการมีอำนาจผูกขาดในตลาด

สำหรับตลาดของธุรกิจสอบบัญชีนั่น การกระจุกตัวของตลาดอยู่ในกลุ่มของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีชื่อเสียงเพียงไม่กี่ราย ซึ่งประเด็นนี้ยังเป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจจากผู้ที่มีหน้าที่ควบคุมดูแลและนักวิจัยหลายกลุ่ม รวมถึงได้ถูกกล่าวถึงในรายงาน Green Paper ที่คณะกรรมการสิทธิการสหภาพยุโรปได้เสนอแนะว่า ระดับการกระจุกตัวของตลาดธุรกิจสอบบัญชีในปัจจุบันกำลังสร้างความเสี่ยงที่เป็นระบบ (Systemic risk) เนื่องจากการล่มสลายของเครือข่ายงานตรวจสอบระหว่างประเทศขนาดใหญ่จะส่งผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงของตลาดการสอบบัญชี (The audit market dynamics) โดยการสอบบัญชีร่วมเป็นแนวทางที่สามารถลดระดับการกระจุกตัวที่เป็นอยู่ในปัจจุบันได้ (Quick, 2012)

นอกจากคำแนะนำของกรรมาธิการยุโรปที่ได้กล่าวไว้ใน Green Paper แล้วนั้น ยังมีงานวิจัยที่สนับสนุนแนวคิดดังกล่าว จากงานวิจัยของ Piot (2007) พบว่าการบังคับใช้การสอบบัญชีร่วมส่งผลทำให้การกระจุกตัวของตลาดสอบบัญชีในฝรั่งเศสลดต่ำลง และดูเหมือนว่าระบบการสอบบัญชีร่วมจะช่วยทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางได้ส่วนแบ่งการตลาดจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มากขึ้นเช่นเดียวกับงานวิจัยของ Broye (2007)



บทที่ 3

วิธีการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยที่ศึกษาถึงแนวทางการสอบบัญชีร่วมและผลกระทบของแนวคิดดังกล่าวหากมีการนำมาปรับใช้ในประเทศไทยในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย โดยแนวทางการสอบบัญชีร่วมเป็นหนึ่งในแนวคิดที่ได้รับการเสนอให้เป็นแนวทางในการเพิ่มหรือปรับปรุงคุณภาพของการสอบบัญชี และเป็นหนึ่งในแนวทางที่สามารถแก้ปัญหาในประเด็นของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ เนื่องด้วยแนวทางการสอบบัญชีร่วมนั้นยังไม่ใช่ที่รู้จักในประเทศไทย แต่ได้รับความสนใจเป็นอย่างมากในหลายประเทศ โดยเฉพาะในประเทศแถบยุโรป จึงทำให้งานวิจัยชิ้นนี้ต้องทำการศึกษานโยบายแนวคิดดังกล่าวผ่านการรวบรวมเอกสาร และหลักฐานต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึก รวมถึงการสัมภาษณ์และรวบรวมความคิดเห็นที่มีต่อแนวทางการสอบบัญชีร่วมจากผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย เพื่อให้ได้มุมมองผลกระทบต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น ดังนั้น การวิจัยนี้จึงเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ที่ศึกษามุมมองเกี่ยวกับแนวคิดในอนาคต (Futures Studies) ด้วยวิธีการวิจัยเชิงอนาคตแบบชาติพันธุ์วรรณนา หรือ EFR (Ethnographic Future Research) ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

3.1.1 การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research)

การวิจัยเชิงคุณภาพ เป็นกระบวนการแสวงหาความรู้ ความจริงอย่างละเอียดเกี่ยวกับกรณีที่มีขอบเขตเฉพาะเจาะจง ซึ่งมีข้อดีคือ การวิจัยเชิงคุณภาพสามารถถ่ายทอดให้ผู้อ่านทราบและเข้าใจความเป็นจริงได้อย่างลุ่มลึกและกระจ่างชัด สามารถดำเนินการศึกษาวิจัยได้ภายใต้สถานการณ์ที่นักวิจัยไม่สามารถควบคุม คาดหมาย หรือจัดกระทำสิ่งต่างๆ ให้เป็นไปตามความต้องการได้ เป็นต้น (ัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์, 2553 อ้างถึง องอาจ นัยพัฒน์, 2551)

สาเหตุที่ผู้วิจัยเลือกวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ เนื่องจากการวิจัยนี้เป็นการมุ่งเน้นศึกษาแนวความคิดการสอบบัญชีร่วม และแนวโน้มผลกระทบในอนาคตของแนวคิดดังกล่าวในมุมมองผู้เชี่ยวชาญในประเทศไทย และเนื่องด้วยแนวความคิดการสอบบัญชีร่วมนั้นยังไม่ใช่ที่รู้จักในประเทศไทย ประกอบกับการวิจัยนี้มีขอบเขตของการศึกษาที่ไม่กว้างขวาง แต่มีลักษณะเฉพาะเจาะลึก การวิจัยเชิงคุณภาพจึงเป็นวิธีการวิจัยที่เหมาะสม

3.1.2 การวิจัยเชิงอนาคตแบบชาติพันธุ์วรรณนา EFR (Ethnographic Futures Research)

การวิจัยเชิงอนาคต เป็นระบบคำถามที่อยู่ในทางเลือกในอนาคตที่อาจเป็นไปได้ หรือมีโอกาสเกิดขึ้น วิธีการวิจัยนี้มีความเหมาะสมสำหรับการหาสถานะของความรู้เกี่ยวกับแนวโน้มใดแนวโน้มหนึ่งโดยเฉพาะ โดยผลที่ได้จากการวิจัยในรูปแบบนี้จะสามารถกำหนดวิธีเสนอแนะ และสิ่งที่ตามมาของอนาคตที่เป็นไปได้ รวมถึงจะสามารถอธิบายความเป็นไปได้ของทางเลือก โดยการวิจัยเชิงอนาคตมีวิธีการวิจัยหลายรูปแบบ แต่การวิจัยนี้เลือกการวิจัยเชิงอนาคตแบบชาติพันธุ์วรรณนา

การวิจัยเชิงอนาคตแบบชาติพันธุ์วรรณนา หรือ EFR เป็นวิธีวิจัยที่เกิดขึ้นในปีค.ศ. 1976 โดยนักวิจัยอนาคตใช้แนวทางมานุษยวิทยาในการดำเนินการวิจัย ผู้ถูกสัมภาษณ์จะต้องให้สัมภาษณ์ในมุมมองของตนเองเกี่ยวกับทางเลือก และโอกาสความเป็นไปได้ที่จะสามารถเกิดขึ้นในอนาคต ระเบียบวิจัยแบบ EFR ขึ้นอยู่กับการสัมภาษณ์ โดยผู้วิจัยจะทำงานร่วมกับผู้ถูกสัมภาษณ์ในการพัฒนาและสร้างภาพอนาคต (Scenario) ซึ่งโดยปกติผู้ถูกสัมภาษณ์จะถูกถามในมุมมองอนาคต 3 ภาพ คือ ภาพในแง่ดี ภาพในแง่ร้าย และภาพที่เป็นไปได้มากที่สุด (Robert B Textor, 1995)

โดยการศึกษาการวิจัยเชิงอนาคตนั้น มุ่งเน้นวัตถุประสงค์ต่อไปนี้

1. ทางเลือกของอนาคตว่ามีความเป็นไปได้หรืออาจเกิดขึ้นได้สำหรับประชากรกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ
2. สภาพของความรู้ (ความไม่แน่นอน) เกี่ยวกับอนาคตนี้ และอนาคตนั้นที่อาจเป็นไปได้
3. ข้อเสนอแนะ และความเป็นไปได้ของสิ่งที่ตามมาของอนาคตนี้ และอนาคตนั้นอาจเป็นไปได้
4. สัญญาณเตือนของความเป็นไปได้ของอนาคตที่ไม่พึงปรารถนา
5. ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการพื้นฐานของการเปลี่ยนแปลง

3.2 การรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยชิ้นนี้เป็นการศึกษาเชิงอนาคตของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีในประเทศไทย โดยเป็นการวิจัยในเชิงคุณภาพและได้ทำการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. เอกสาร บทความ และข้อมูลต่างๆ ทางบัญชี บนสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวกับการสอบบัญชี การสอบบัญชีร่วม และการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี

2. ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้กำกับดูแล และควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งได้แก่ คณะอนุกรรมการควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และฝ่ายกำกับบัญชีตลาดทุน สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียน และกลุ่มของผู้บริหารองค์กรที่ปฏิบัติงานทางด้านบัญชี โดยการสัมภาษณ์เป็นการสัมภาษณ์โดยใช้เทคนิคการวิจัยเชิงอนาคตแบบ EFR (Ethnographic Futures Research) เพื่อให้ทราบถึงความเป็นไปได้ในอนาคต

คำถามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ จะเป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้วิจัยและผู้ให้สัมภาษณ์ได้ร่วมกันพัฒนาและสร้างภาพอนาคต (Scenario) ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์จะต้องตอบคำถามในมุมมองของภาพอนาคต 3 มุมมอง คือ ภาพในแง่ดี (Optimistic) ภาพในแง่ร้าย (Pessimistic) และภาพที่เป็นไปได้มากที่สุด (Most probable) และผู้ทำวิจัยได้ทำการพัฒนาคำถามดังกล่าวจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี และการสอบบัญชีร่วม โดยได้นำคำถามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ไปให้ผู้ชำนาญการด้านการสอบบัญชีทบทวนว่าคำถามดังกล่าวมีความเข้าใจมากน้อยเพียงใด และนำมาปรับปรุงให้มีความเข้าใจและชัดเจนมากยิ่งขึ้น

3.3 ข้อมูลผู้ให้สัมภาษณ์

ผู้ให้สัมภาษณ์สำหรับการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) และส่วนที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (non-big4)

ตารางที่ 3.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์

ลำดับที่ สัมภาษณ์	ตำแหน่งปัจจุบัน	จำนวนปีในการ ปฏิบัติงานที่ เกี่ยวข้อง	สัญลักษณ์ อ้างอิง
1	พาร์ตเนอร์ บริษัท สำนักงานสอบบัญชี	23 ปี	ผู้เชี่ยวชาญ 1
2	พาร์ตเนอร์ บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด	20 ปี	ผู้เชี่ยวชาญ 2

ลำดับที่ สัมภาษณ์	ตำแหน่งปัจจุบัน	จำนวนปีในการ ปฏิบัติงานที่ เกี่ยวข้อง	สัญลักษณ์ อ้างอิง
3	พาร์ทเนอร์ บริษัท อริยะแอสโซซิเอตส์ จำกัด	15 ปี	ผู้เชี่ยวชาญ 3
4	พาร์ทเนอร์ บริษัท อริยะแอสโซซิเอตส์ จำกัด	14 ปี	ผู้เชี่ยวชาญ 4
5	เจ้าของสำนักงานสอบบัญชี บริษัท เอนไลท์เทน แอดไวเซอร์ จำกัด	10 ปี	ผู้เชี่ยวชาญ 5

3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลในงานวิจัยชิ้นนี้ เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ (Logical Reasoning) เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ถึงแนวโน้มในอนาคตของแนวคิดการสอบบัญชีร่วม และสรุปอธิบายมุมมองต่างๆ ที่ผู้เชี่ยวชาญแต่ละกลุ่มมีต่อแนวความคิดดังกล่าว ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลหรือกำหนดกฎเกณฑ์ต่างๆ เกี่ยวกับงานสอบบัญชี รวมถึงบุคคลกลุ่มอื่นๆ และผู้ที่สนใจทั่วไป

บทที่ 4

ผลการรวบรวมข้อมูล

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อศึกษาแนวคิดการสอบบัญชีร่วม ซึ่งเป็นหนึ่งในแนวคิดที่ได้รับเสนอว่าสามารถเพิ่มคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ โดยได้ทำการศึกษาถึงความพร้อมของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคของแนวคิดการสอบบัญชีร่วม หากมีการนำแนวคิดดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทยในอนาคตในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย ซึ่งก็คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจะแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) และกลุ่มที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (non-big4) แม้ว่าจะมีการแบ่งกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ผลการศึกษาของผู้ให้สัมภาษณ์ทั้งสองกลุ่มให้ผลการศึกษาไปในแนวทางเดียวกัน

ดังนั้น ผลการศึกษาจากการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ สามารถสรุปออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 เรื่องทั่วไป

ส่วนที่ 2 มุมมองของผู้เชี่ยวชาญที่มีต่อแนวคิดการสอบบัญชีร่วม

ส่วนที่ 1 เรื่องทั่วไป

คุณภาพโดยรวมของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

หากจะกล่าวถึงคุณภาพโดยรวมของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนให้ความเห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยมีคุณภาพที่ไม่เท่าเทียมกัน โดยผู้เชี่ยวชาญ 1, ผู้เชี่ยวชาญ 3, ผู้เชี่ยวชาญ 4 และผู้เชี่ยวชาญ 5 มีความเห็นว่า คุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยควรแบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ กลุ่มสำนักงานสอบบัญชี Big4 กลุ่มสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ (listed company) และกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ (non-listed company)

ในส่วนของกลุ่มสำนักงานสอบบัญชี Big4 ถือว่าเป็นกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพอยู่ในระดับที่สูง ทัดเทียมกับมาตรฐานของต่างประเทศ เนื่องจากมีกระบวนการในการตรวจสอบงบการเงินที่ค่อนข้างชัดเจน และมีความน่าเชื่อถือ ทำให้เชื่อมั่นได้ว่าการเงินที่สำนักงานสอบบัญชี Big4 ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สำหรับในส่วนของกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ในส่วนของกลุ่มนี้ถือว่าเป็นสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงเช่นกัน เนื่องด้วยงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นข้อมูลสำคัญที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินจำนวนมาก โดยเฉพาะการตัดสินใจในเรื่องของการลงทุน ดังนั้นงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ทำให้สำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทดังกล่าวจะต้องคำนึงถึงคุณภาพของงานสอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญ

และในส่วนของกลุ่มสุดท้าย คือกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ ในส่วนนี้จะไม่สามารถวัดระดับคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีได้อย่างแน่นอน เนื่องด้วยคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่มนี้จะขึ้นอยู่กับปัจจัยสำคัญ 2 ปัจจัยด้วยกัน คือ ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี และความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน

โดยผู้เชี่ยวชาญทั้ง 4 ท่านกล่าวตรงกันว่า สำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีคุณภาพมีจำนวนน้อย โดยส่วนใหญ่จะมีคุณภาพอยู่ในระดับต่ำ เนื่องจากข้อจำกัดในด้านของจำนวนบุคลากร ซึ่งเป็นผลที่สอดคล้องกับงานวิจัยของธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ ในปีพ.ศ. 2553 ที่ว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีคุณภาพดีจะมีไม่มาก ส่วนใหญ่จะไม่ค่อยมีคุณภาพเท่าที่ควร เพราะบางสำนักงาน ผู้สอบบัญชีหนึ่งคนสามารถเซ็นรับรองงบการเงิน 100-300 บริษัท ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะสามารถตรวจสอบได้ครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชี

นอกจากนี้ในงานวิจัยของ ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ ยังได้กล่าวอีกว่า ผลการสัมภาษณ์ดังกล่าวได้สอดคล้องกับงานวิจัยของ สมใจ พัฒนกิจไพโรจน์และคณะ ที่กล่าวไว้ว่า ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไม่ค่อยมีความรับผิดชอบ ส่งผลให้การตรวจสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลอาจไม่ถูกต้องเท่าที่ควร

นอกจากการแบ่งระดับของคุณภาพการสอบบัญชีแล้วนั้น ผู้เชี่ยวชาญ 2 ยังได้ให้ตัวอย่างจากประสบการณ์ในการทำงานเพื่อสนับสนุนการแบ่งระดับของคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวข้างต้นไว้ว่า ในปัจจุบันมีบริษัทที่ต้องการจะเข้าไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มากขึ้น ถ้านำงบการเงินของบริษัทดังกล่าวในอดีตมาเปรียบเทียบกับงบการเงินในช่วงเวลาที่จะทำการเข้าตลาด จะเห็นได้ว่างบการเงินในสองช่วงเวลานั้นมีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก โดยผู้เชี่ยวชาญ 2 ยังกล่าวอีกว่า งบการเงินในช่วงเวลาก่อนที่จะเข้าตลาดนั้นเหมือนไม่ได้รับการตรวจสอบมาหรือได้รับการตรวจสอบมาอย่างน้อยมาก

สำหรับผู้วิจัย มีความเห็นต่อคุณภาพโดยรวมของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยว่า สามารถแบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งในที่นี้รวมสำนักงานสอบบัญชี Big4 ด้วย และกลุ่มของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองกลุ่มแตกต่างกันอย่างชัดเจน โดยมีปัจจัยสำคัญในการระบุระดับของคุณภาพขึ้นอยู่กับจำนวนทรัพยากรบุคคล กระบวนการในการตรวจสอบของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี รวมถึงความต้องการและจำนวนของผู้ใช้งบการเงิน

ความเข้าใจของผู้ให้สัมภาษณ์ในแนวคิดการสอบบัญชีร่วม

สำหรับในประเด็นนี้ผู้เชี่ยวชาญทุกท่านมีความเข้าใจในแนวคิดการสอบบัญชีร่วมในระดับปานกลาง โดยมีความเข้าใจว่า แนวคิดการสอบบัญชีร่วม คือ แนวคิดที่ต้องการให้งบการเงินของบริษัทใดบริษัทหนึ่งได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี 2 กลุ่มขึ้นไป โดยกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบทั้งหมดจะต้องเป็นอิสระต่อกัน และทำงานร่วมกันในทุกกระบวนการหรือทุกขั้นตอนของการสอบบัญชี รวมถึงมีการร่วมกันรับผิดชอบต่อการเงินของบริษัทดังกล่าว โดยการลงลายมือชื่อเพื่อรับรองความถูกต้องของงบการเงินร่วมกัน

นอกจากนี้ผู้เชี่ยวชาญ 3 ยังได้ให้ความเห็นอีกว่า แนวคิดการสอบบัญชีร่วมน่าจะมีวัตถุประสงค์คล้ายกับวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC: Thai Standard on Quality Control) ที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้มีผลบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2557 เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเพิ่มคุณภาพของงบการเงินเช่นเดียวกัน

ส่วนที่ 2 มุมมองของผู้เชี่ยวชาญที่มีต่อแนวคิดการสอบบัญชีร่วม

ภาพในด้านดีของการนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ในประเทศไทย

ผู้เชี่ยวชาญ 1, ผู้เชี่ยวชาญ 2, ผู้เชี่ยวชาญ 4 และผู้เชี่ยวชาญ 5 ได้ให้ภาพด้านดีของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมไว้ 3 ประเด็น ดังนี้

1. แนวคิดการสอบบัญชีร่วมน่าจะเป็นแนวคิดที่ทำให้เวลาในการตรวจสอบงบการเงินลดลง กล่าวคือ การตรวจสอบงบการเงินจะรวดเร็วมากขึ้น เนื่องจากการทำงานร่วมกัน และอาจมีการใช้ทรัพยากรร่วมกัน

2. แนวคิดการสอบบัญชีร่วมทำให้ผู้สอบบัญชีได้มีการแลกเปลี่ยนมุมมองหรือความเห็นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เกิดการแลกเปลี่ยนประสบการณ์ในการทำงาน ทำให้เห็นภาพของงบการเงินได้สมบูรณ์มากขึ้น โดยผู้เชี่ยวชาญ 2 ได้กล่าวไว้ว่า “บางทีการที่เราต้องทำงานร่วมกันกับทีมการตรวจสอบอื่น มันก็อาจจะทำให้เราได้แลกเปลี่ยนความคิดเห็น และก็ทำให้เห็นมุมมองบางอย่างที่เราอาจจะมองข้ามไป”

3. แนวคิดการสอบบัญชีร่วมทำให้งบการเงินมีคุณภาพมากขึ้น และน่าจะเป็นแนวคิดที่มีผลดีต่อผู้ที่ใช้ข้อมูลจากงบการเงินในการตัดสินใจ

นอกจากนั้น ผู้เชี่ยวชาญ 2 และ ผู้เชี่ยวชาญ 4 ยังมีความเห็นเพิ่มเติมว่า จากภาพในด้านดีของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมที่ช่วยทำให้ผู้สอบบัญชีได้มีการแลกเปลี่ยนมุมมองหรือความเห็นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้น น่าจะส่งผลทำให้วงการของวิชาชีพสอบบัญชีพัฒนาเพิ่มมากขึ้น โดยผู้เชี่ยวชาญ 2 ได้กล่าวไว้ว่า “แค่เราดูแค่อะไรซักอย่างที่มันดูเป็นประเด็นขึ้นมามากกว่าทีมอื่น เราก็กุมิใจนะ มันเหมือนเป็นการแข่งขันกันเล็กน้อย ซึ่งพอดูว่าเป็นอย่างนั้น มันก็อาจจะทำให้เราตั้งใจทำงานมากขึ้น หรือเราอาจจะต้องมองให้มันหลายมุมมองมากขึ้น” ส่วนเหตุผลของผู้เชี่ยวชาญ 4 คือ “จากการที่มันมีหลายๆ คนช่วยกันคิด ถ้าเรามองคนเดียวมันก็จะมุ่งไปด้านเดียว พอมีการทำงานร่วมกับผู้อื่น ก็อาจจะเกิดมุมมองใหม่ๆ ได้เห็นมุมมองของผู้อื่น และสามารถนำมาปรับใช้ในการตีความทฤษฎีทางบัญชี เพราะฉะนั้นในภาพรวมน่าจะทำให้ความรู้นั้นเพิ่มสูงขึ้น”

ภาพในด้านลบของการนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ในประเทศไทย

สำหรับภาพด้านลบของการนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ในประเทศไทย ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่านได้กล่าวถึงภาพด้านลบ หรือข้อเสียของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมใน 2 ประเด็นดังต่อไปนี้

1. ผู้เชี่ยวชาญ 1, ผู้เชี่ยวชาญ 2, ผู้เชี่ยวชาญ 3 และผู้เชี่ยวชาญ 5 มีความเห็นว่าแนวคิดการสอบบัญชีร่วมจะส่งผลกระทบต่อการทำงานของสำนักงานสอบบัญชี โดยการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะมีความยุ่งยากมากขึ้น เนื่องจากจะต้องมีการทำงานร่วมกับผู้อื่น โดยผู้เชี่ยวชาญทั้งสี่ท่านได้ให้ความสำคัญกับประเด็นที่ว่า หากมีการนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ในประเทศไทยจริง ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง อย่างเช่น สภาวิชาชีพบัญชี จะต้องระบุ หรือกำหนดหลักเกณฑ์ในการแบ่งการปฏิบัติงานให้ชัดเจน เพื่อป้องกันปัญหาที่จะเกิดขึ้นในภายหลัง ซึ่งประเด็นดังกล่าวนี้ได้มีการกล่าวถึงในงานวิจัยของ Nicole Ratzinger และคณะ ในปี 2012

2. ผู้เชี่ยวชาญ 2, ผู้เชี่ยวชาญ 3, ผู้เชี่ยวชาญ 4 และผู้เชี่ยวชาญ 5 มีความเห็นว่าแนวคิดการสอบบัญชีร่วมนั้น จะส่งผลกระทบต่อต้นทุนของงานสอบทั้งในแง่ของลูกค้า หรือบริษัทที่ต้องจ้างสำนักงานสอบบัญชีเพื่อทำการสอบบัญชีร่วม และในแง่ของสำนักงานสอบบัญชีเอง โดยจะทำ

ให้มีต้นทุนการสอบบัญชีที่สูงขึ้น ผู้เชี่ยวชาญ 3 ได้ให้เหตุผลตามบทสัมภาษณ์ดังนี้ “คือต้นทุนของการที่เราทำสอบบัญชี มันคิดมาจากชั่วโมงการทำงานที่เราประมาณไว้ สมมติว่าในหนึ่งบริษัทเราใช้ชั่วโมงในการตรวจสอบลดลงก็จริง ค่าสอบบัญชีมันก็จะลดลง แต่ที่มันเพิ่มขึ้นอาจจะเพราะเราต้องมาเพิ่มชั่วโมงในการประสานงานร่วมกับทีมการตรวจสอบอีกทีมหนึ่ง เพื่อดูว่า คุณทำอะไร ฉันทำอะไร มันอาจจะต้องไปเสียเวลา และเสียต้นทุนเพิ่มในส่วนของการประสานงานตรงนั้น” ซึ่งสอดคล้องกับคำให้สัมภาษณ์ของผู้เชี่ยวชาญ 5 ที่ว่า “ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบอาจจะยาวนานมากขึ้นเนื่องจากจะต้องมีการ review (สอบทาน) งาน และ agree (ตกลง/ยอมรับ) งานของทีมตรวจสอบอื่นด้วย เพราะฉะนั้นระยะเวลาตรงนี้อาจจะทำให้ภาพรวมมันดูนามมากขึ้น เช่นกัน เวลามากขึ้น ลูกคาก็ต้องจ่ายค่าบริการมากขึ้นตามไปด้วย” ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ André et al. (2012) ที่กล่าวไว้ว่าต้นทุนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวนี้เป็นผลมาจากต้นทุนในการประสานงาน (Coordination Costs) ของการสอบบัญชีร่วม

การเปรียบเทียบภาพด้านดีและด้านลบของแนวคิดการสอบบัญชีร่วม

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนมีความเห็นเป็นหนึ่งเดียวกันว่า หากให้มีการเปรียบเทียบระหว่างภาพในด้านดีและด้านลบของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมนั้น แนวคิดการสอบบัญชีร่วมน่าจะมีภาพในด้านลบมากกว่า โดยผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่านได้ให้เหตุผลเช่นเดียวกับภาพในด้านลบที่กล่าวไว้ก่อนหน้านี้ โดยผู้เชี่ยวชาญ 3 ได้ให้สัมภาษณ์ไว้ว่า “คิดว่าด้านลบนะ คือมันยากมากต่อการปฏิบัติ ในการที่เราจะทำงานร่วมกับใครมันขึ้นอยู่กับว่าบริษัทเขาเลือก หรือเราเป็นคนเลือก มันยากต่อการที่เราจะประสานงาน สมมติในหนึ่งบริษัท มันจะแบ่งงานกันยังไงว่าใครจะทำอะไร ทำ section (ส่วนงาน) ไหน ความยากความง่ายของแต่ละส่วนมันก็ไม่เท่ากัน มันดูไม่น่าเวิร์ก” ประกอบกับบทสัมภาษณ์ของผู้เชี่ยวชาญ 4 ที่ว่า “ข้อเสียมากกว่านะ อาจจะเป็นเพราะเราเป็นคนทำงานด้วยมั้ง เพราะมันจะไปคิดถึงประเด็นของการทำงานที่ยากมากขึ้น”

ในประเด็นต่อมาผู้เชี่ยวชาญ 5 ยังให้ความเห็นว่า แม้ว่าแนวคิดการสอบบัญชีร่วมจะเป็นแนวคิดที่มีภาพในด้านดี แต่เมื่อพิจารณาถึงต้นทุนที่เพิ่มมากขึ้นแล้วนั้น ข้อดีของแนวคิดของการสอบบัญชีร่วมอาจไม่มีน้ำหนักที่มากพอเมื่อเทียบกับต้นทุนที่เพิ่มสูงขึ้น โดยมีบทสัมภาษณ์ดังนี้ “มีข้อเสียมากกว่านะ แต่คือมันไม่ชัดเจนไม่มีข้อดีนะ ข้อดีก็มีอย่างทีกล่าวไปข้างต้นแล้ว แต่คือมันไม่ได้หนักมากพอกับต้นทุนที่ลูกค้าจะต้องแบกรับ”

ความเหมาะสมของแนวคิดของการสอบบัญชีร่วมกับประเทศไทย

ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนให้ความเห็นไปในทางเดียวกันว่า ประเทศไทยยังไม่เหมาะสมกับแนวคิดการสอบบัญชีร่วม โดยเหตุผลหลักของผู้ให้สัมภาษณ์ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเด็นดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่านได้ให้เหตุผลว่า คุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยส่วนใหญ่ยังไม่ได้มาตรฐาน การนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้จึงถือเป็นเรื่องยาก ซึ่งเห็นได้จากบทสัมภาษณ์ของผู้เชี่ยวชาญหลายท่านดังนี้

ผู้เชี่ยวชาญ 1 ได้ให้สัมภาษณ์ไว้ว่า “มันยากนะ ในไทย ถ้าแบบจะให้ไปรับรองบริษัทใดบริษัทหนึ่ง แต่มีคนอื่นมาทำร่วมด้วยและออกความเห็นคู่ มันยากในการทำงาน ยากในการประสานงาน”

ผู้เชี่ยวชาญ 2 ได้ให้สัมภาษณ์ไว้ว่า “ถึงแม้ว่าเราจะเป็นสอง firm (สำนักงาน) ก็ตาม มันก็ต้องมีคำถามว่า 2 firm (สำนักงาน) นั้น จะต้องมีความน่าเชื่อถือทั้งคู่ด้วยนะ มันถึงจะทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ ซึ่งจริงๆ ณ ปัจจุบัน พอบอกว่า Big4 ทุกคนก็โอเคในระดับหนึ่ง มันก็อาจจะไม่จำเป็นต้องมี 2 firm (สำนักงาน) ก็ได้”

ผู้เชี่ยวชาญ 4 ได้ให้สัมภาษณ์ไว้ว่า “ยังไม่เหมาะนะ คือว่าต้องผลักดัน ISQC ให้มันทำได้จริงก่อน ทำได้จริงในที่นี้ก็คือ สำนักงานสอบบัญชีจะต้องนำมาใช้ก่อน เพราะตอนนี้มีจำนวนน้อยมากๆ ที่ใช้ ต้องแก้เรื่องของคุณภาพให้มันมีมาตรฐานเท่าๆ กันเสียก่อน”

และผู้เชี่ยวชาญ 5 ได้ให้สัมภาษณ์ไว้ว่า “ยังไม่เหมาะสม แต่ไม่ได้บอกว่ามันจะเป็นไปไม่ได้นะ เพียงแค่ว่าในปัจจุบันบริษัทในเมืองไทยยังไม่สามารถทำแบบนั้นได้ トラバิดที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ยังไม่เข้มงวดกับ audit working paper (กระดาษทำการ) ของผู้สอบบัญชี คุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีก็ยังไม่มีความมาตรฐานเท่าที่ควร”

ประเด็นที่สอง ผู้เชี่ยวชาญ 1 และผู้เชี่ยวชาญ 4 มีความเห็นว่า ประเทศไทยไม่ได้มีบริษัทที่มีขนาดใหญ่มากเสียจนกระทั่งมีความจำเป็นต้องใช้แนวคิดการสอบบัญชีร่วม

และประเด็นที่สาม ผู้เชี่ยวชาญ 2 และ ผู้เชี่ยวชาญ 4 กล่าวว่าแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมีความไม่เหมาะสมกับประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยมีทรัพยากรบุคคลไม่เพียงพอ กล่าวคือ มีจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและจำนวนผู้ที่ปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีเป็นจำนวนน้อย ไม่เพียงพอต่อการสภาพการทำงานในปัจจุบัน หากนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ อาจส่งผลทำให้ปริมาณงานในตลาดเพิ่มสูงขึ้น และอาจจะส่งผลทำให้คุณภาพของการตรวจสอบต่ำลง เนื่องจากทรัพยากรในเรื่องของบุคคลไม่เพียงพอต่อจำนวนของงาน โดยผู้เชี่ยวชาญ 2 ได้ให้สัมภาษณ์เพื่อสนับสนุนประเด็นดังกล่าวไว้ว่า “คิดว่าไม่เหมาะสม เหตุผลคือ จริงๆ ถ้าเป็นผู้ใช้งบ ก็คงจะบอกว่ามันเหมาะสม แต่ถ้าให้ตอบในแง่ผู้ตรวจสอบ ณ ปัจจุบัน คิดว่ายังไม่เหมาะสม แค่ว่าปริมาณงานกับเวลาที่มันมีอยู่ของแต่ละ firm (สำนักงาน) มันก็ไม่พออยู่แล้ว เพราะปัจจุบันนี้คือสุดท้ายมันก็ต้องเลือกว่า ขนาดบริษัทเราเท่านี้ เรามีเวลาเท่านี้ เราก็ตรวจได้เท่านี้แหละ เอาตรงๆ คือบางที่เรา ก็อาจจะไม่ได้ cover (ครอบคลุม) ทุกประเด็น เพราะฉะนั้นยิ่งถ้างานมันมากขึ้น พี่ไม่คิดว่าผู้สอบสมัยนี้

จะสามารถรักษาคุณภาพของงานตรวจสอบของตัวเองได้ขนาดนั้น” และในส่วนของผู้เชี่ยวชาญ 4 ได้กล่าวไว้ว่า “มันน่าจะยากที่จะทำได้จริง เพราะขนาด ISQC ที่มันต่างคนต่างทำ มันยังยากเลย คือถ้าเป็น big4 เขาค่อนข้างพร้อม เหมือนอย่างถ้ายกตัวอย่าง ISQC มันต้องมีทีมที่มา handle (จัดการ) ด้านนี้โดยเฉพาะ คือคนมันต้องพอ เพราะถ้าเป็นสำนักงานขนาดเล็กลงมามันยากมาก เพราะว่าเขาต้องเน้นงานที่เป็นประจำวันที่เขาต้องทำก่อน”

ความท้าทายของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อวิชาชีพผู้สอบบัญชี

ในส่วนของความท้าทายของแนวคิดของการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อวิชาชีพผู้สอบบัญชี ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกท่านได้ให้ความเห็นแบบเดียวกันว่า ความท้าทายของแนวความคิดนี้ที่มีต่อผู้สอบบัญชีคือ การทำงานร่วมกับทีมการตรวจสอบอื่น เนื่องจากเหตุผลคือ แนวคิดการสอบบัญชีร่วมทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำงานร่วมกับทีมการตรวจสอบทีมอื่น ซึ่งมาจากสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีที่ตนปฏิบัติงานอยู่ การทำงานร่วมกันดังกล่าวเป็นประเด็นที่ท้าทาย เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งมีกระบวนการทำงาน หรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ทำให้ยากต่อการปฏิบัติงานร่วมกัน นอกจากนี้ งานสอบบัญชีส่วนใหญ่จะเป็นงานที่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีแต่ละคน จึงทำให้หากมีการปรับใช้แนวคิดการสอบบัญชีร่วมนั้น ผู้สอบบัญชีหรือบุคลากรในทีมการตรวจสอบจะต้องทำงานให้ละเอียดมากยิ่งขึ้น และมองประเด็นการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นในหลายแง่มุมมากกว่าเดิม โดยบทสัมภาษณ์ของผู้เชี่ยวชาญที่สนับสนุนผลการศึกษาดังกล่าว มีดังนี้

ผู้เชี่ยวชาญ 1 กล่าวไว้ว่า “การ coordinate (การประสานงาน) กับเขานี้แหละ การจัดสรรงาน การตกลงการทำงาน นอกจากนี้ก็จะมีส่วนของการคุมงาน ถ้าจะต้องเข้าไปควบคุมงานของทีมการตรวจสอบอื่น มันท้าทายที่ว่า เราจะควบคุมคุณภาพของงานตรวจสอบได้อย่างไร”

ผู้เชี่ยวชาญ 2 กล่าวไว้ว่า “จริงๆ คงเป็นในแง่การตรวจสอบนี้แหละ ว่าเราจะทำให้ได้ผลตรงกับอีกเจ้าหนึ่งไหม เพราะมองว่าจริงๆ แล้ว ณ วันที่เราตรวจ เราก็พยายามทำให้มันดีที่สุดแหละ ก็ทำตามมาตรฐาน ทำตาม methodology (กระบวนการการสอบบัญชี) ของแต่ละบริษัท แต่สุดท้ายก็คือ เราได้มองครบทุกมุมไหม เวลาเอามาเปรียบเทียบกัน พูดยกกัน เราสามารถที่จะตรวจมันได้อย่างมีคุณภาพที่ดีจริงหรือเปล่า คือหมายถึงว่า เราไม่ได้หลุดอะไรไป”

ผู้เชี่ยวชาญ 3 กล่าวไว้ว่า “อาจจะเป็นเรื่องของการทำงานร่วมกันระหว่างทีมการตรวจสอบ 2 ทีม ที่จะทำงานให้การแสดงความเห็นของเราสองคนในหน้ารายงานมันเป็นการแสดงความเห็นที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี มันน่าจะยาก เพราะว่าถ้าถามว่า เราไปทำงานร่วมกับคนอื่น judgment (ดุลพินิจ) บางอย่างยังไม่เหมือนกันเลย เพราะว่าบางบัญชีมันต้องใช้ดุลพินิจของแต่ละคนซึ่งอาจจะมีไม่เท่ากัน หรือความเข้าใจไม่ตรงกัน”

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

งานวิจัยเรื่อง “การสอบบัญชีร่วม: ผลกระทบในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย” มีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. เพื่อศึกษาแนวคิดการสอบบัญชีร่วม ซึ่งเป็นหนึ่งในแนวคิดที่ได้รับการเสนอว่าสามารถเพิ่มคุณภาพของงานสอบบัญชีได้
2. เพื่อศึกษาถึงความพร้อม ปัญหาและอุปสรรค ของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมหากมีการนำแนวคิดดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทยในอนาคต
3. เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษาไปพัฒนาเป็นข้อเสนอแนะหรือแนวทางต่อผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล

จากการวิจัยเชิงคุณภาพที่ทำการรวบรวมความรู้จากเอกสารหลักฐานต่างๆ และการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญ โดยประยุกต์ใช้เทคนิคการวิจัยเชิงอนาคตแบบชาติพันธุ์วรรณนา (EFR: Ethnographic Futures Research) และสามารถสรุปผลการวิจัย และเสนอข้อเสนอแนะที่ควรแก่การพิจารณาได้ดังนี้

5.1 สรุปผลการวิจัย

จากผลการวิจัยที่ได้ทำการรวบรวมข้อมูลในการให้สัมภาษณ์ของผู้เชี่ยวชาญซึ่งในที่นี้คือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 5 คน สามารถสรุปเป็นประเด็นต่างๆ ได้ดังนี้

ข้อดีและข้อเสียของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญไทย
สามารถสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 5.1 ข้อดีและข้อเสียของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมในมุมมองของผู้เชี่ยวชาญไทย

ข้อดีของแนวคิดการสอบบัญชีร่วม	ข้อเสียของแนวคิดการสอบบัญชีร่วม
1. เป็นแนวคิดที่ทำให้เวลาในการตรวจสอบงบการเงินลดลง กล่าวคือ การตรวจสอบงบการเงินจะรวดเร็วมากขึ้น เนื่องจากมีการทำงานร่วมกัน และอาจมีการใช้ทรัพยากรร่วมกัน	1. ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีความยุ่งยากมากขึ้น เนื่องจากจะต้องมีการทำงานร่วมกับผู้อื่น และมีข้อจำกัดในเรื่องของการขาดแคลนทรัพยากรบุคคล
2. ทำให้ผู้สอบบัญชีได้มีการแลกเปลี่ยนมุมมองหรือความเห็นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เกิดการแลกเปลี่ยนประสบการณ์ในการทำงาน ทำให้เห็นภาพของงบการเงินได้สมบูรณ์มากขึ้น	2. เพิ่มต้นทุนของงานสอบบัญชีทั้งในแง่ของสำนักงานสอบบัญชีและลูกค้า
3. งบการเงินมีคุณภาพมากขึ้น และมีผลดีต่อผู้ที่ใช้ข้อมูลจากงบการเงินในการตัดสินใจ	
4. ทำให้วงการของวิชาชีพสอบบัญชีพัฒนาเพิ่มมากขึ้น	

ความเหมาะสมของแนวคิดของการสอบบัญชีร่วมกับประเทศไทย

จากการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญไทยในส่วนของประเด็นความเหมาะสมของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมหากมีการนำมาปรับใช้ในประเทศ โดยสรุปได้ว่า แนวความคิดการสอบบัญชีร่วมยังไม่เหมาะสมกับการปรับใช้ในประเทศไทย เนื่องด้วยข้อจำกัด 2 ด้านคือ (1) ด้านคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และ (2) ด้านทรัพยากรบุคคล

สำหรับประเทศไทย ถ้าจะกล่าวถึงระดับของคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชียังสามารถแบ่งได้เป็น 2 ระดับ คือระดับของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งในที่นี้รวมสำนักงานสอบบัญชี Big4 ด้วย และระดับของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองกลุ่มแตกต่างกันอย่างชัดเจน แม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชี จะมีการบังคับใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC: Thai Standard on Quality Control) ที่ในปี 2557 แล้วนั้น แต่ในปัจจุบันยังมีสำนักงานสอบบัญชีจำนวนมากที่ไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวได้อย่างครบถ้วน ทำให้เห็นได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่ไม่ได้มาตรฐานหรืออยู่ในระดับต่ำกว่ามาตรฐานในเรื่องของคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีเป็น

จำนวนมาก การจะนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้นั้น ประเทศไทยควรจะต้องหาวิธีที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีมาตรฐานที่ใกล้เคียงกันและอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ในส่วนของด้านทรัพยากรบุคคล ในที่นี้หมายถึง จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และจำนวนบุคคลที่ทำงานเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชียังมีจำนวนน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับปริมาณงานที่อยู่ในตลาด การนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ในประเทศไทย อาจทำให้เป็นการเพิ่มจำนวนงานในตลาดมากขึ้น

ความท้าทายของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อวิชาชีพผู้สอบบัญชี

ในส่วนของความท้าทายของแนวคิดของการสอบบัญชีร่วมที่มีต่อวิชาชีพผู้สอบบัญชี คือการทำงานร่วมกับทีมการตรวจสอบอื่น เนื่องจากเหตุผลคือ แนวคิดการสอบบัญชีร่วมทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำงานร่วมกับทีมการตรวจสอบทีมอื่น ซึ่งมาจากสำนักงานสอบบัญชีอื่นที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีที่ตนปฏิบัติงานอยู่ การทำงานร่วมกันดังกล่าวเป็นประเด็นที่ท้าทาย เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งมีกระบวนการทำงาน หรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ทำให้ยากต่อการปฏิบัติงานร่วมกัน นอกจากนี้ งานสอบบัญชีส่วนใหญ่จะเป็นงานที่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีแต่ละคน จึงทำให้หากมีการปรับใช้แนวคิดการสอบบัญชีร่วมนั้น ผู้สอบบัญชีหรือบุคลากรในทีมการตรวจสอบจะต้องทำงานให้ละเอียดมากยิ่งขึ้น และมองประเด็นการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นในหลายแง่มุมมากกว่าเดิม

5.2 ข้อเสนอแนะต่อสภาวิชาชีพบัญชีฯ และผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล

หากมีการนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้ในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีฯ และผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล ควรให้ความสำคัญกับประเด็นดังต่อไปนี้

1. ควรตระหนักถึงเรื่องของคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี หรือคุณภาพของการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากเป็นประเด็นที่จะส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และสำนักงานสอบบัญชี หากมีการนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้กับประเทศไทย
2. หากมีการนำแนวคิดการสอบบัญชีร่วมมาปรับใช้กับประเทศไทย สภาวิชาชีพฯ และผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล ควรออกมาตราฐานหรือกฎเกณฑ์เกี่ยวกับแนวคิดการสอบบัญชีร่วมให้ชัดเจน โดยเฉพาะในเรื่องของการแบ่งหน้าที่การทำงานหรือความรับผิดชอบ

5.3 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมต่อสภาวิชาชีพบัญชีฯ และผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

สภาวิชาชีพบัญชีฯ และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลควรเร่งผลักดันให้สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งในประเทศไทยปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ที่บังคับใช้ในปี 2557 เพื่อใช้แก้ปัญหาเรื่องของคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ได้มาตรฐาน

5.4 ข้อจำกัดในการทำวิจัย

งานวิจัยชิ้นนี้เป็นเพียงงานวิจัยที่รวบรวมผลการวิจัยจากการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญการบัญชีไทย ซึ่งสำหรับงานวิจัยชิ้นนี้คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) และกลุ่มที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (non-big4) ทำให้ผลของงานวิจัยและข้อเสนอแนะที่เกิดขึ้นในงานวิจัยชิ้นนี้เป็นเพียงมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพียงมุมมองเดียว

5.5 แนวทางสำหรับงานวิจัยในอนาคต

เนื่องด้วยบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และงบการเงินมีหลายกลุ่ม การรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีเพียงกลุ่มเดียวอาจไม่สามารถให้ข้อสรุปที่ชัดเจนในเรื่องความเหมาะสมของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมในประเทศไทยได้ ดังนั้น งานวิจัยในอนาคตอาจทำการศึกษาประเด็นในเรื่องของความเหมาะสมของแนวคิดการสอบบัญชีร่วมในประเทศไทยในมุมมองของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกลุ่มอื่น อาทิ ผู้บริหารซึ่งเป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี และผู้มีหน้าที่กำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพบัญชีฯ หรือสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เพื่อให้ได้มุมมองในประเด็นนี้ครบถ้วนมากยิ่งขึ้น

รายการอ้างอิง

หนังสือและบทความในหนังสือ

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2556). *การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น*. กรุงเทพมหานคร.

พยอม สิงห์เสนห์. (2548). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

บทความวารสาร

ปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันเพชร. “ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล.” *วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 5 ฉบับที่ 13* (สิงหาคม 2552): 84-96

วิทยานิพนธ์

พรรณราย คำจันทร์ดี. (2552). *ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์*. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

สุกานดา มีสกวังวงศ์. (2550). *ปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในมุมมองระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (BIG 4): การศึกษาเชิงสำรวจ*. โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สายฝน ขาวนา. (2550). *การสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ต่อกฎหมายหมุนเวียนผู้สอบบัญชี*. โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

มารยาท (จรรยาบรรณ) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. สืบค้นเมื่อวันที่ 23 มกราคม 2558, จาก <http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&id=526261>

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547. สืบค้นเมื่อวันที่ 23 มกราคม 2558, จาก <http://www.fap.or.th/539609017.html>

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ – หัวข้อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง. สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2558, จาก <http://www.fap.or.th>

Journal Articles

Broye, G. (2007). Concentration du marché de l'audit en France: Un état des lieux. *Revue Française de comptabilité*, 399, 34-37.

European Commission. (2010). *Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis*.

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British accounting review*, 36(4), 345-368.

Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152.

Francis, J. R., Michas, P. N., & Seavey, S. E. (2013). Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries*. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 325-355.

Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *European Accounting Review*, 21(4), 731-765.

Thesis

- André, P., Broye, G., Pong, C., & Schatt, A. (2012). *Do joint audits lead to greater audit fees?*.
- Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M. (2013). Do joint audits improve or impair audit quality?. Rotman School of Management Working Paper, (2111710).
- Haapamäki, E. L. I. N. A., Järvinen, T. U. U. K. K. A., Niemi, L. A. S. S. E., & Zerni, M. I. K. K. O. (2011). Do joint audits offer value for money? Abnormal accruals, earnings conservatism, and auditor remuneration in a setting of voluntary joint audits. *online*] http://www.isarhq.org/papers/C32_Haapam%C3%A4ki_Jarvinen_Niemi_Zerni_ISAR_2011.pdf (accessed 03 July 2012).
- Holm, C., & Thinggaard, F. (2010). Joint audits–benefit or burden?. *Available at SSRN 1702867*.
- Holm, C., & Thinggaard, F. (2012). Balancing auditor choices during the transition from a mandatory to a voluntary joint audit system in Denmark. In *American Accounting association annual Meeting*.
- Karjalainen, J. (2011). Audit quality and cost of debt capital for private firms: Evidence from Finland. *International journal of auditing*, 15(1), 88-108.
- Lesage, C., Ratzinger, S., & Kettunen, J. (2012). Struggle over joint audit: on behalf of public interest?. *33ème congrès de l'AFC*.
- Piot, C. (2007). Auditor concentration in a joint-auditing environment: The French market 1997-2003. *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 161-176.
- Quick, R. (2012). EC green paper proposals and audit quality. *Accounting in Europe*, 9(1), 17-38.
- Ratzinger-Sakel, N., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2012). WHAT DO WE KNOW ABOUT JOINT AUDIT?. ICAS.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ

นางสาวดวงกมล จีรวิทย์วิไล

วันเดือนปีเกิด

8 มิถุนายน 2535

วุฒิการศึกษา

ปีการศึกษา 2556: บัณฑิต

(การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ)

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

