



โดย คุณสมชาย จิรวินวาท  
 คณะทำงานศูนย์พัฒนาและส่งเสริมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี  
 ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

## ความท้าทายของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติ ตามมาตรฐานฉบับใหม่ ISQM

มาตรฐานใหม่สำหรับการบริหารคุณภาพที่ออกมาเพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติโดยจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2566 ถือเป็นความท้าทายใหม่ของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในการดำเนินการขับเคลื่อนคุณภาพของการสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น หน่วยงานกำกับดูแลในหลาย ๆ ประเทศ มีแนวทางเดียวกันที่จะเปลี่ยนแปลง “การควบคุม” ด้านคุณภาพ ไปสู่ “การบริหาร” ด้านคุณภาพ เช่น

### คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IAASB)

ในเดือนธันวาคม 2563 ได้ออกมาตรฐานการบริหารคุณภาพ จำนวน 3 ฉบับ ได้แก่ มาตรฐานการบริหารคุณภาพระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 (ISQM1) มาตรฐานการบริหารคุณภาพระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 (ISQM2) และมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 220 (ฉบับปรับปรุง) (ISA 220 (Revised))

### Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

ในเดือนธันวาคม 2562 PCAOB ได้เผยแพร่แนวคิดการเปลี่ยนแปลง มาตรฐานสำหรับการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดในประเทศ สหรัฐอเมริกาที่มีลักษณะคล้ายกับข้อกำหนดใหม่ที่กำหนดโดย IAASB

### คณะกรรมการมาตรฐานการตรวจสอบของ AICPA (ASB)

ได้ออก exposure draft เพื่อรับฟังความคิดเห็นต่อร่างมาตรฐาน ที่กล่าวถึงการบริหารคุณภาพ จำนวน 3 ฉบับ ซึ่งร่างมาตรฐานเหล่านี้ มีลักษณะคล้ายกับมาตรฐานของ IAASB



ซึ่งเห็นได้ว่าหน่วยงานกำกับดูแลในหลาย ๆ ประเทศมีความพยายามในการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานให้ไปในทางเดียวกัน และจะทำให้การทำงานของสำนักงานสอบบัญชีระดับประเทศและระดับโลก มีความง่ายขึ้น เนื่องจากความแตกต่างของมาตรฐานในแต่ละหน่วยงานกำกับดูแลลดน้อยลง

การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานในครั้งนี้ถือเป็นเรื่องที่น่าตื่นเต้น เพราะเป็นโอกาสที่ดีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีที่จะพัฒนาคุณภาพการทำงานด้านการสอบบัญชีอย่างแท้จริงและต่อเนื่อง รวมทั้งทำให้ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นมืออาชีพมากยิ่งขึ้น แม้จะมีความท้าทายอยู่บ้าง

ความท้าทายอย่างหนึ่งที่น่าสนใจ คือ การทำให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งหมดในสำนักงานสอบบัญชีเข้าใจ เห็นถึงความสำคัญ และมีเป้าหมายเดียวกันที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับใหม่และทำงานร่วมกันได้ เพราะสำนักงานสอบบัญชีมีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียจำนวนมาก เช่น ผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชี ตลอดจนพนักงานฝ่ายต่างๆ ที่ทำงานร่วมกันในสำนักงานสอบบัญชี หากทุกคนในสำนักงานสอบบัญชีเข้าใจ เห็นถึงความสำคัญ และร่วมมือกันจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น และได้รับการยอมรับจากหน่วยงานกำกับดูแล ลูกค้า และผู้ใช้งบการเงินเพิ่มมากขึ้น

## สรุปสาระสำคัญอย่างกว้าง ๆ เกี่ยวกับมาตรฐานของ IAASB



ปรับเปลี่ยนจากการควบคุมคุณภาพตามนโยบายเป็นการบริหารคุณภาพตามความเสี่ยง โดย ISQM1 กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ (ผลลัพธ์ที่ต้องการบรรลุ) ระบุและประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ (การกระทำหรือการไม่กระทำที่จะส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ) และออกแบบการตอบสนองความเสี่ยง (ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้) โดยสำนักงานขนาดใหญ่ และสำนักงานขนาดเล็กมีความเสี่ยงที่แตกต่างกันไปตามบริบทของสำนักงาน รวมทั้งสำนักงานสอบบัญชี ต้องมีการติดตามผลและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีจะสามารถวิเคราะห์สาเหตุเพื่อหาข้อบกพร่องในระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงานและพัฒนาให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น



ปรับปรุงมาตรฐานให้ทันกับนวัตกรรมที่เกิดขึ้นในวิชาชีพ โดยจากเดิมมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) กล่าวถึงองค์ประกอบ “ทรัพยากรบุคคล” เท่านั้น แต่มาตรฐานการบริหารคุณภาพ (ISQM1) ได้ขยายองค์ประกอบทรัพยากรกว้างมากขึ้น ซึ่งประกอบด้วย ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) ทรัพยากรทางเทคโนโลยี (Technological Resource) และทรัพยากรทางปัญญา (Intellectual Resource)

ให้ความสำคัญกับความถูกต้องของสารสนเทศและการสื่อสารที่สำนักงานสอบบัญชีใช้ในระบบการบริหารคุณภาพอย่างเข้มงวดมากขึ้น

ที่สำคัญที่สุด คือ การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ (Responsibility) และความรับผิดชอบ (Accountability) ของผู้นำ (Leadership) เกี่ยวกับการบริหารคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และการประเมินประสิทธิภาพประจำปี



นอกจากนี้ IAASB ได้เล็งเห็นถึงความแตกต่างของอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับเดิมระหว่างสำนักงานขนาดเล็กและสำนักงานขนาดใหญ่ เช่น สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กอาจประสบปัญหาเรื่องทรัพยากรมีจำนวนจำกัด ทำให้การดำเนินการตามมาตรฐานอาจเป็นไปได้ยาก โดยต้องขอความร่วมมือจากสำนักงานพันธมิตร ไม่เหมือนกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีจำนวนทรัพยากรมากกว่าสามารถดำเนินการด้วยตัวเองได้ แต่ในทางกลับกัน ลูกค้ายของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กจะมีความซับซ้อนน้อยกว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ จึงทำให้การจัดทำเอกสารหลักฐานได้ง่ายกว่า IAASB จึงได้มีการปรับมาตรฐานใหม่ให้มีลักษณะที่เป็น **Scalability** คือ สามารถนำไปปรับใช้ให้เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของสำนักงานสอบบัญชีและของงานที่ให้บริการโดยสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นความท้าทายในการนำมาตรฐานไปปรับใช้ให้เหมาะสมกับแต่ละสำนักงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

การพัฒนาระบบ “การควบคุมคุณภาพ” ไปสู่ระบบ “การบริหารคุณภาพ” สำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานฉบับเดิมอยู่แล้วนั้น อาจเริ่มจากการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ ระบุและประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ และการออกแบบและตอบสนองความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ โดยในการออกแบบและตอบสนองความเสี่ยง สำนักงานสอบบัญชีสามารถปรับใช้นโยบายและวิธีปฏิบัติที่มีอยู่เดิมให้สอดคล้องกับความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้และเพิ่มนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อตอบสนองความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่ให้ครบถ้วน

สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งอาจมองว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานใหม่เป็นเรื่องที่ยากและเป็นภาระในการปฏิบัติ แต่ถ้าเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับแล้วก็ถือว่าคุ้มค่า เพราะหากนำมาตรฐานฉบับนี้ไปปฏิบัติตามจะส่งผลให้การสอบบัญชีมีคุณภาพมากขึ้น รวมทั้งช่วยเพิ่มคุณค่าและความน่าเชื่อถือให้กับงานของผู้สอบบัญชีต่อผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้นนำไปสู่การพัฒนาและยกระดับวิชาชีพบัญชีต่อไป