

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล ข้อค้นพบ และข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีต่อการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง ในประเทศไทย ได้แก่ บริษัท ดีลอยท์ ทูช โรมัทสு ไชยศ สอบบัญชี จำกัด, บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด, บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ที แอนด์ ยัง จำกัด และบริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด โดยศึกษาแนวคิด ทฤษฎี งานวิจัยและการศึกษาค้นคว้าที่เกี่ยวข้อง และทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีถึงระดับผู้ควบคุมงาน หรือระดับต่ำกว่าผู้จัดการ จำนวนอย่างน้อย 298 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล แล้วนำมาประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ ค่าความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากผลการศึกษาพบว่า พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 256 คน คิดเป็นร้อยละ 85.91 มีอายุระหว่าง 20-25 ปี จำนวน 176 คน คิดเป็นร้อยละ 59.06 สำเร็จการศึกษาระดับสูงสุดในระดับปริญญาตรี จำนวน 262 คน คิดเป็นร้อยละ 87.92 มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบันมากกว่า 2-5 ปี จำนวน 120 คน คิดเป็นร้อยละ 40.27 ตำแหน่งงานในปัจจุบันเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Junior หรือ Assistant) จำนวน 135 คน คิดเป็นร้อยละ 45.30 ปฏิบัติงานในบริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด จำนวน 78 คน คิดเป็นร้อยละ 26.17 และมีจำนวนบริษัทที่ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ในระยะเวลา 1 ปีที่ผ่านมา 6-10 บริษัท จำนวน 126 คน คิดเป็นร้อยละ 42.28

**ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินใน
สำนักงาน สอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง โดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชี**

การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินที่ศึกษาคือ มาตรฐานการสอบบัญชี
รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยได้ทำการสรุปผล ความคิดเห็น
เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินทั้งหมด 7 ด้านด้วยกันคือ ความรับผิดชอบของ
ผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงานและ
การคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
ตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ การติดตามผล และการจัดทำเอกสารหลักฐาน ซึ่งสามารถ
สรุปผลได้ดังนี้

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง ส่วนใหญ่มีความคิดเห็น
เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับมีคุณภาพมาก (ค่าเฉลี่ย
3.96) โดยแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพด้านการติดตามผล มีระดับค่าเฉลี่ยสูงสุด
(ค่าเฉลี่ย 4.01) อยู่ในระดับเห็นด้วยมาก

**ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบ
งบการเงิน โดยรวม จำแนกตามเพศ**

ผู้ตอบแบบสอบถามทั้งเพศชายและเพศหญิงมีความคิดเห็น่า สำนักงานของตนเอง
มีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก และเมื่อพิจารณา
รายละเอียดในแต่ละด้าน พบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามเพศชาย มีความคิดเห็น่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุม
คุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก (ค่าเฉลี่ย 4.10) ด้านการติดตาม
ผล เป็นด้านที่เห็นด้วยสูงสุด

ผู้ตอบแบบสอบถามเพศหญิง มีความคิดเห็น่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุม
คุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก (ค่าเฉลี่ย 3.93) ด้านการ
ปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นด้านที่เห็นด้วยสูงสุด

**ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบ
งบการเงิน โดยรวม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ใน
ปัจจุบัน**

ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงาน
อยู่ในปัจจุบันทุกช่วงเวลา มีความคิดเห็น่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการ

ตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก และเมื่อพิจารณารายละเอียดในแต่ละด้านพบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบันระหว่าง 0-2 ปี และมากกว่า 2-5 ปี มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ด้านการติดตามผล เป็นด้านที่เห็นด้วยสูงสุด

ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบันมากกว่า 6-7 ปี และมากกว่า 8-10 ปี มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นด้านที่เห็นด้วยสูงสุด

ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมแต่ละด้าน จำแนกตามตำแหน่งงานปัจจุบัน

ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีตำแหน่งงานปัจจุบันทุกตำแหน่ง มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก และเมื่อพิจารณารายละเอียดในแต่ละด้านพบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีตำแหน่งงานปัจจุบันเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Junior หรือ Assistant) และเป็นผู้ตรวจสอบอาวุโส (Senior) หรือหัวหน้าผู้ตรวจสอบ (In-Charge Auditor) มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ด้านการติดตามผล เป็นด้านที่เห็นด้วยสูงสุด ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่มีตำแหน่งงานปัจจุบันเป็นผู้ควบคุมงาน (Assistant Manager หรือ Supervisor) มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ด้านการมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นด้านที่เห็นด้วยสูงสุด

ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมแต่ละด้าน จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบัน

ผู้ตอบแบบสอบถามที่ปัจจุบันปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีทั้ง 4 แห่ง มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก และเมื่อพิจารณารายละเอียดในแต่ละด้านพบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามที่ปัจจุบันปฏิบัติงานในบริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคสอบบัญชี จำกัด และบริษัท สำนักงาน เอ็นส์ แอนด์ ยัง จำกัด มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง เป็นด้านที่เห็นด้วยสูงสุด

ส่วนที่ 3 ปัญหาและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและข้อเสนอแนะในแต่ละด้านดังนี้

1. ความคิดเห็นด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า หุ้นส่วน (Partner) ควรมีการสื่อสารในเรื่อง การควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบของสำนักงานให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบอย่างชัดเจนมากกว่านี้ รวมถึงให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ทราบถึงสิทธิและเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็นหรือเสนอประเด็นปัญหาที่พบในการปฏิบัติงาน โดยไม่ต้องเกรงกลัวต่ออำนาจ หรือความอาวุโส (จำนวน 2 ราย)

2. ความคิดเห็นด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ไม่มีผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาและข้อเสนอแนะในด้านนี้

3. ความคิดเห็นด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า การตอบรับงาน ควรมีการพิจารณาถึงทรัพยากรบุคคล ศักยภาพ และระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มี (จำนวน 9 ราย)

4. ความคิดเห็นด้านการมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า ปัญหาการขาดแคลนทรัพยากรบุคคล หรือทรัพยากรบุคคลมีไม่เพียงพอเนื่องจากมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีลาออกเป็นจำนวนมาก ทำให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ยังอยู่ ทำงานมากเกินไป ส่งผลให้การทำงานไม่มีประสิทธิภาพ และคุณภาพงานตรวจสอบลดลง (จำนวน 8 ราย)

5. ความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า หุ้นส่วน (Partner) ผู้จัดการ (Manager) ควรเปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้มีการขอคำปรึกษาอย่างเหมาะสมและเพียงพอในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ (จำนวน 4 ราย)

6. ความคิดเห็นด้านการติดตามผล ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า หุ้นส่วน (Partner) ควรมีการพิจารณาถึงความรู้ความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมากขึ้น (จำนวน 2 ราย)

7. ความคิดเห็นด้านการจัดทำเอกสารหลักฐาน ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า สำนักงานควรมีการพัฒนาเรื่องคุณภาพการจัดทำเอกสารหลักฐานประกอบการตรวจสอบให้ครบถ้วนและถูกต้องมากขึ้น (จำนวน 1 ราย)

อภิปรายผลการศึกษา

1. ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ทั้งหมด 7 ด้านคือ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ การติดตามผล และการจัดทำเอกสารหลักฐาน โดยรวม และเป็นรายด้าน อยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ พวงพยอม วนาพัฒนสิน (2554) ที่ได้ศึกษาถึงผลกระทบของการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย พบว่า ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมี การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก เนื่องจากการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี เป็นมาตรการหนึ่งที่น่ามาใช้ในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งต้องมีการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพที่กำหนดไว้ใน เรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีผ่านระบบการรับรองคุณภาพงานสอบบัญชี ทำให้สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีตระหนักถึงคุณภาพในการสอบบัญชีมากขึ้น มีการเข้มงวดในการปฏิบัติงานมากขึ้น

นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ ถนอมจิตต์ ท้าวแดนคำ (2550) ที่ได้ศึกษาถึงแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 พบว่า ระดับปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในแต่ละด้านของผู้ตอบแบบสอบถามตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 มีระดับการปฏิบัติเฉลี่ยโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก

รวมถึงยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ สิขรินทร์ แสงจันทร์ (2548) ที่ได้ศึกษาถึงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบน พบว่า ผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบนส่วนใหญ่มีความรู้และความเข้าใจในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นอย่างดี มีการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ทั้งการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีทั่วไปซึ่งประกอบด้วย ข้อกำหนดของวิชาชีพ ความชำนาญและความรู้ความสามารถ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การขอคำปรึกษาหารือ การตอบรับงานและคงไว้ซึ่งลูกค้า และการติดตาม และการควบคุมคุณภาพแต่ละงานสอบบัญชีซึ่งประกอบด้วย การตั้งการ การควบคุมดูแล และการสอบทาน อยู่ในระดับมีการปฏิบัติมาก

2. ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ด้านการติดตามผล มีระดับค่าเฉลี่ยสูงสุด ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ ถนอมจิตต์ ท้าวแดนคำ (2550) ที่ได้ศึกษาถึงแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจ

บัญชีสหกรณ์ที่ 7 โดยพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยให้ความสำคัญในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการติดตามผลมากที่สุด

ข้อค้นพบ

จากการศึกษาความคิดเห็นของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีต่อการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง พบว่า

1. ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก
2. ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน อยู่ในระดับเห็นด้วยมากทุกด้าน โดยเรียงตามลำดับค่าเฉลี่ยแต่ละด้านจากสูงสุดไปต่ำสุดเป็นดังนี้ การติดตามผล การปฏิบัติงานตรวจสอบ การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ การจัดทำเอกสารหลักฐาน และความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ
3. ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบันมากกว่า 8 ปี (มากกว่า 8-10 ปี และมากกว่า 10 ปี) มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ในด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบ อยู่ในระดับเห็นด้วยมากที่สุด ในขณะที่ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบันน้อยกว่า 8 ปี มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินในสามด้านดังกล่าวข้างต้น อยู่ในระดับเห็นด้วยมาก
4. ผู้ตอบแบบสอบถามที่ปัจจุบันปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีทั้ง 4 แห่ง มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก
5. ปัญหาที่ผู้ตอบแบบสอบถามพบมากที่สุดจากการปฏิบัติงานตรวจสอบคือการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ในเรื่องการตอบรับงานที่ไม่มีความสมดุลระหว่างทรัพยากรบุคคล ศักยภาพของทรัพยากรบุคคล และระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเท่าที่ควร (9 ราย) ซึ่งการตอบรับงานและการคงไว้

ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ก็เป็นด้านที่ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นโดยมีค่าเฉลี่ยต่ำสุดเป็นลำดับที่สาม

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาความคิดเห็นของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีต่อการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง ทำให้ทราบข้อมูลหลายประการ ซึ่งผู้ศึกษาได้รวบรวมและนำมาเป็นข้อเสนอแนะ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และเป็นแนวทางในการพัฒนาการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชี ดังนี้

1. แม้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน อยู่ในระดับเห็นด้วยมากทุกด้าน แต่พบว่าด้านที่มีค่าเฉลี่ยสามลำดับสุดท้าย ได้แก่ การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ การจัดทำเอกสารหลักฐาน และความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีทั้ง 4 แห่ง ควรให้ความสำคัญในการพัฒนาและปรับปรุงสามด้านที่มีค่าเฉลี่ยสามลำดับสุดท้ายดังกล่าวก่อน ส่วนด้านที่มีค่าเฉลี่ยมากสามลำดับแรก ได้แก่ การติดตามผล การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ สำนักงานสอบบัญชีทั้ง 4 แห่ง ควรมีการรักษาระดับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินให้อยู่ในระดับมีคุณภาพมากต่อไป

2. ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบันมากกว่า 8 ปี (มากกว่า 8-10 ปี และมากกว่า 10 ปี) มีความคิดเห็นว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ในด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบ อยู่ในระดับเห็นด้วยมากที่สุด ซึ่งสูงกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในปัจจุบันน้อยกว่า 8 ปี อาจเนื่องมาจากการที่ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์มากกว่า 8 ปี อาจเป็นผู้ที่ถือได้ว่า มีประสบการณ์ในการทำงานเทียบเท่าระดับผู้จัดการ (Manager) จึงอาจเป็นผู้ที่มีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายและแผนงานของสำนักงานสอบบัญชีในสามด้านดังกล่าวข้างต้น ซึ่งอาจเป็นสาเหตุให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีดังกล่าวมีความเข้าใจในสามด้านนี้ได้ดีกว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 8 ปี ทำให้ความคิดเห็นต่อสามด้านนี้มีค่าเฉลี่ยสูงกว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 8 ปี ดังนั้นหากสำนักงานสอบบัญชีต้องการพัฒนาการรับรู้ถึงคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินของสำนักงานในสามด้าน ได้แก่

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบ ควรมุ่งเน้นในกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 8 ปี โดยอาจกำหนดให้มีการจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติงานเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเผยแพร่ให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงาน โดยเฉพาะกลุ่มที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 8 ปี สามารถเข้าถึงได้ง่าย รวมถึงอาจมีการจัดอบรมเพื่อให้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากกว่า 8 ปี หรือผู้บริหารที่รับผิดชอบโดยตรงต่อเรื่องดังกล่าว

3. ผู้ตอบแบบสอบถามที่ปัจจุบันปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีทั้ง 4 แห่ง มีความคิดเห็นไปในทำนองเดียวกันว่า สำนักงานของตนเองมีการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ซึ่งอาจเป็นเพราะสำนักงานสอบบัญชีเหล่านี้มีประสบการณ์ในการตรวจสอบมายาวนาน มีความน่าเชื่อถือ มีบทบาทและความรับผิดชอบต่อสังคมในวงกว้าง รวมถึงมีการติดต่อสื่อสารกับบุคลากรของสำนักงานให้มีความเข้าใจในนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพและมีการนำไปปฏิบัติจริง ดังนั้นหากสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กต้องการเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน เพื่อทัดเทียมหรือใกล้เคียงกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ควรมีการวางแผนและให้ความรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และสื่อสารนโยบายต่างๆ รวมทั้งนำแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินมาปรับให้เหมาะสมกับขนาดของสำนักงานของตน เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง (ณัชชาธิษัฏ จุฑิณีโรจน์ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2555) และสามารถแข่งขันกับสำนักงานขนาดเดียวกันหรือใหญ่กว่า

4. เนื่องจากปริมาณงานในสำนักงานสอบบัญชีโดยทั่วไปมักมีการกระจุกตัวในระยษะต้นคือ ช่วงที่บริษัทลูกค้าต้องการการตรวจสอบงบการเงิน ทำให้ปริมาณงานไม่มีการกระจายตัวอย่างสม่ำเสมอทุกเดือนตลอดทั้งปี ส่งผลให้เกิดปัญหาความไม่สมดุลระหว่างทรัพยากรบุคคลศักยภาพของทรัพยากรบุคคล และระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเท่าที่ควร ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง ควรมีการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับเทคนิคงานตรวจสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดการทำงานที่ตรงจุด ส่งผลให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีใช้เวลาในงานตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ควรมีการสร้างวัฒนธรรมองค์กรให้พนักงานมีความผูกพันกับงานและองค์กร และควรมีการปลูกฝังให้พนักงานในสำนักงานตระหนักถึงการปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินให้เป็นมาตรฐานเดียวกันมากกว่าการบังคับให้ทำตามระบบ (ณัชชาธิษัฏ จุฑิณีโรจน์ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2555) เพราะผู้ปฏิบัติงานอาจมองว่าเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่และปริมาณงาน มากกว่าการคิดว่าการปฏิบัติดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกันของสำนักงาน

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

ในการศึกษาครั้งต่อไปผู้ศึกษาเห็นว่า อาจทำการศึกษาโดยใช้ขอบเขตของประชากรที่แตกต่างกันไป เช่น ทำการศึกษากับพนักงานสอบบัญชีทุกระดับ หรือเฉพาะระดับผู้จัดการขึ้นไป ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งในประเทศไทย หรือทำการศึกษาเกี่ยวกับพนักงานสอบบัญชีระดับผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีที่ไม่ใช่ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งในประเทศไทย เพื่อนำผลการศึกษาไปเปรียบเทียบกับมีความสอดคล้องหรือแตกต่างกันกับผลการศึกษาครั้งนี้

การออกแบบสอบถามในส่วนปัญหาและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม อาจมีการทำเป็นช่องให้เลือกคำตอบ เพื่อเพิ่มการแสดงความคิดเห็น

นอกจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน มีมาตรฐานการสอบบัญชีอีกฉบับหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบบัญชีคือ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์บังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ดังนั้นผู้ที่ต้องการทำการวิจัยในครั้งต่อไป อาจทำการศึกษาเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีในเรื่องต่างๆ ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 นี้ ซึ่งอาจจะได้ผลการศึกษาที่แตกต่างออกไป