

## บทที่ 2

### ทฤษฎีแนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### ทฤษฎีแนวคิดที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบให้พบสิ่งที่ผิดปกติอย่างเป็นสาระสำคัญในงบการเงินและความเป็นอิสระในการรายงานสิ่งที่ตรวจสอบพบนั้นได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและเหมาะสม<sup>6</sup> ดังนั้น การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความสามารถตรวจสอบพบสิ่งที่ผิดปกติในงบการเงิน และสามารถรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม อันจะทำให้ทำผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในงบการเงินที่ใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้

ในการศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบนครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ศึกษาทฤษฎีแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เป็นแนวทางในการศึกษา ดังต่อไปนี้

#### แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ให้บริการด้านการสอบบัญชีและบริการเกี่ยวเนื่อง<sup>7</sup> การสอบบัญชีเป็นบริการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างถูกต้องและ

<sup>6</sup>สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, "การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในสหราชอาณาจักร", วารสารนักบัญชี, 2 (ธ.ค. 2546 – มี.ค. 2547), หน้า 50

<sup>7</sup>สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี, (กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ้ง จำกัด, 2544), หน้า 3

เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสม ประเมินหลักฐานที่รวบรวมได้จากการปฏิบัติงาน สรุปผลเป็นรายงานของผู้สอบบัญชี

สำหรับบริการที่เกี่ยวข้อง หรือบริการที่ไม่ใช่การสอบบัญชี ประกอบด้วย การสอบทาน การตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน และการรวบรวมข้อมูล ซึ่งความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะเปลี่ยนไปตามลักษณะบริการเหล่านั้น

### วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ และต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมายหรือบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน<sup>8</sup>

### มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี มาตรฐานฉบับนี้กำหนดหลักการพื้นฐาน แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี พร้อมคำอธิบายและคำชี้แจงที่ให้แนวทางในการนำมาปฏิบัติ ซึ่งขณะนั้นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยกำหนดขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA 220, “Quality control for audit work”) เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี 2 ด้าน คือ

1. นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป
2. วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชี

<sup>8</sup>สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี, (กรุงเทพ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด, 2544), หน้า 3-4

เนื่องจากการปฏิบัติการคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีบุคคลภายนอกไม่สามารถสังเกตได้จากรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานและผลงานของผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจึงควรกำหนดและนํานโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ในงานสอบบัญชีโดยทั่วไปและแต่ละงานสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจะทำให้แน่ใจว่าการตรวจสอบมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยแต่ละสำนักงานสอบบัญชีอาจกำหนดนโยบาย ลักษณะระยะเวลา วิธีการปฏิบัติและการจัดทำเอกสารประกอบที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ขนาดและลักษณะของสำนักงานสอบบัญชี ลักษณะของบริการที่ให้บริการแก่ลูกค้า การกระจายของสถานประกอบการ โครงสร้างขององค์กร และข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ เป็นต้น

มาตรฐานดังกล่าวได้ระบุนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป และแต่ละงานสอบบัญชี ดังนี้

1. นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ประกอบด้วย ด้านต่างๆ  
ต่อไปนี้

- 1.1 ข้อกำหนดของวิชาชีพ
- 1.2 ความชำนาญและความรู้ความสามารถ
- 1.3 การมอบหมายงาน
- 1.4 การแบ่งงาน
- 1.5 การขอคำปรึกษาหารือ
- 1.6 การตอบรับงานและคงไว้ซึ่งลูกค้า
- 1.7 การติดตาม

2. วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชี ประกอบด้วย

- 2.1 การสั่งการ
- 2.2 การควบคุมดูแล
- 2.3 การสอบทาน

นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไปในแต่ละด้าน สรุปได้  
ดังนี้

## 1. ข้อกำหนดของวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะต้องยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ สุจริต ความเที่ยงธรรม มรรยาทต่อลูกค้า และมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

สำนักงานสอบบัญชีควรมีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพทั่วไปด้านข้อกำหนดของวิชาชีพไว้ เช่น ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลางโดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจก่อให้เกิดความลำเอียง ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน เป็นต้น สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดการปฏิบัติตนในการรักษาความลับ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และแนวทางในการแก้ไขปัญหาเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ และการรักษาความลับไว้ด้วย

เมื่อกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไปด้านข้อกำหนดของวิชาชีพขึ้นแล้วสำนักงานสอบบัญชีควรสื่อสารให้ทุกคนในสำนักงานทราบ เพื่อให้เข้าใจตรงกัน พร้อมทั้งมีการติดตามการปฏิบัติตามนโยบายและการควบคุมคุณภาพที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่อง สำนักงานสอบบัญชีอาจขอให้บุคลากรอื่นยื่นความเข้าใจในนโยบายและวิธีปฏิบัติการไม่มีเงินลงทุนหรือผลประโยชน์อื่นใดในกิจการที่เป็นลูกค้า และไม่มีความสัมพันธ์หรือรายการใดๆ กับลูกค้าตามข้อห้ามที่กำหนดไว้ และสำนักงานสอบบัญชีควรสอบทานความสัมพันธ์กับลูกค้าอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีเรื่องที่สามารถทำให้การปฏิบัติงานขาดความเป็นอิสระ หรือถูกมองว่าขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการแสดงความเห็น

## 2. ความชำนาญและความรู้ความสามารถ

ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีควรมีความรู้และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ และความสามารถทางวิชาชีพ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานที่รับผิดชอบด้วยความระมัดระวัง และรอบคอบ

เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าว สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการปฏิบัติในการจ้างบุคลากร การพัฒนาทางวิชาชีพและการเลื่อนตำแหน่ง ดังนี้

- การจ้างบุคลากร สำนักงานสอบบัญชีควรสรรหาและคัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถโดยวิธีที่เหมาะสม เช่น พิจารณาจากประวัติการศึกษา ประวัติส่วนตัว ประสบการณ์ในการทำงาน การสัมภาษณ์ เป็นต้น เพื่อให้ได้บุคลากรที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน และบริการที่เสนอให้แก่ลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีอาจวางแผนความต้องการบุคลากรในทุกระดับ

การปฏิบัติงานโดยพิจารณาจากจำนวนลูกค้าในปัจจุบัน การเติบโตของสำนักงานในอนาคต และจำนวนบุคลากรที่ลาออกหรือเกษียณอายุ เพื่อให้มีบุคลากรที่สามารถปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง

- การพัฒนาทางวิชาชีพ สำนักงานสอบบัญชีควรจัดและส่งเสริมให้มีการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพและความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง เช่น ส่งเสริมการเข้ารับการฝึกอบรมทางข้อกำหนดวิชาชีพ ฝึกอบรมด้านการปฏิบัติงาน และส่งเสริมให้มีการศึกษาต่อ เป็นต้น สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความรู้ข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทั้งทางด้านการบัญชี การสอบบัญชี ประกาศ ข้อกำหนด และข้อบังคับต่างๆ อย่างเพียงพอและเหมาะสม และควรพิจารณาเป็นสมาชิกองค์กรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ เพื่อให้ได้รับความรู้ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีสถานที่เก็บเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพตามความเหมาะสมเพื่อใช้งานต่อไป

- การเลื่อนตำแหน่ง สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานเพื่อเลื่อนตำแหน่ง เช่น ความรู้ทางวิชาการ ความสามารถในการวิเคราะห์ ทักษะในการติดต่อสื่อสาร และความสัมพันธ์กับลูกค้า เป็นต้น และควรกำหนดความรับผิดชอบที่ตรงกับคุณสมบัติของผู้ช่วยซึ่งจะช่วยให้สามารถประเมินผลการปฏิบัติงานและเลื่อนตำแหน่งได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

### 3. การมอบหมายงาน

ผู้สอบบัญชีควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับบุคลากรที่ผ่านการฝึกอบรมทางวิชาการ และมีความชำนาญในสถานการณ์ต่างๆ ตามความเหมาะสม

สำนักงานสอบบัญชีควรวางแผนความต้องการบุคลากรให้สอดคล้องกับบุคลากร ทักษะส่วนบุคคล การพัฒนาและการใช้งานบุคลากร โดยอาจพิจารณาปัจจัยต่างๆ เช่น ขนาดและความซับซ้อนของงานตรวจสอบ บุคลากรที่มีอยู่ ความชำนาญพิเศษที่ต้องการ ช่วงเวลาที่เข้าตรวจสอบ เป็นต้น

การมอบหมายงานสำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการมอบหมายงานให้แก่บุคลากรที่เหมาะสม ทั้งความรู้ ความสามารถ ช่วงระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ความต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ และการตรวจสอบบัญชีแต่ละงานสำนักงานสอบบัญชีควรจัดบุคลากรที่เหมาะสมและเพียงพอในการปฏิบัติงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

#### 4. การแข่งขัน

ผู้สอบบัญชีควรมีการสั่งการ ควบคุมงาน และสอบทานงานอย่างเพียงพอในทุกระดับ เพื่อให้มีความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าการปฏิบัติงานมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานอย่างเหมาะสม

สำนักงานสอบบัญชีควรจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการสอบบัญชีที่ระบุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ เรื่องที่ตรวจสอบ วิธีปฏิบัติงาน ระยะเวลาปฏิบัติงานและการดำเนินการที่ต้องจัดทำ จำนวนบุคลากรที่ใช้ในแต่ละงาน รวมถึงการปรึกษาหารือและแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบครบถ้วน

การวางแผนการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีควรให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานมีส่วนร่วมในการวางแผนเพื่อให้มีความเข้าใจที่ตรงกัน และควรกำหนดรูปแบบและเนื้อหากระดาษทำการ และแบบตรวจความครบถ้วนของงานของสำนักงานไว้เป็นมาตรฐาน และสำนักงานสอบบัญชีอาจพิจารณาใช้แบบสอบถามบางสถานการณ์ที่จะทำให้การตรวจสอบมีความเหมาะสมมากขึ้น

#### 5. การขอคำปรึกษาหารือ

ผู้สอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมเมื่อมีความจำเป็น เมื่อเกิดสถานการณ์ หรือเรื่องที่ยากต่อการตัดสินใจสำนักงานสอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญซึ่งอาจเป็นบุคคลภายใน ภายนอกสำนักงาน หรือหน่วยงานทางวิชาชีพ รวมทั้งค้นคว้าจากหนังสือ เอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดขั้นตอน วิธีการปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสม และควรแจ้งให้บุคลากรทราบนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการขอคำปรึกษาหารือของสำนักงานไว้ เช่น การขอคำปรึกษาหารือเกี่ยวกับการใช้มาตรฐานทางวิชาชีพฉบับใหม่ หรือปัญหาในการตรวจสอบบัญชีลูกค้า เช่น ระบบบัญชี ข้อกำหนดทางกฎหมาย วิธีการตรวจสอบ เป็นต้น

สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีบุคคลที่ให้ข้อมูล คำปรึกษาหารือ และให้อำนาจในการยุติประเด็นปัญหาต่างๆ และควรจัดทำเอกสารประกอบการปรึกษาหารืออื่นๆ เพื่อประโยชน์ในการใช้อ้างอิงและค้นคว้าต่อไป

#### 6. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า

ผู้สอบบัญชีควรประเมินกิจการที่คาดว่าจะจะเป็นลูกค้ารายใหม่และสอบทานลูกค้าปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ โดยพิจารณาถึงความเป็นอิสระ ความสามารถในการให้บริการลูกค้า และความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของกิจการ

การประเมินลูกค้ารายใหม่สำนักงานสอบบัญชีควรมหาข้อมูลเกี่ยวกับประเภทธุรกิจ  
เจ้าของกิจการ ฐานะการเงิน ฐานะทางสังคม และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของลูกค้า  
และควรปฏิบัติดังนี้ คือ

- สอบทานงบการเงินของกิจการที่คาดว่าจะเป็ลูกค้ารายใหม่
  - สอบถามบุคคลที่สามเกี่ยวกับข้อมูลของกิจการเรื่องผู้บริหารและผู้ถือหุ้น ที่อาจมีผล  
กระทบต่อการประเมิน
  - ติดต่อกับผู้สอบบัญชีคนก่อนเพื่อสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับกิจการและผู้บริหารของ  
กิจการ ความขัดแย้งเกี่ยวกับนโยบายบัญชี และเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง
  - พิจารณาสถานการณ์ที่มีความเสี่ยงที่ผิดปกติในการตอบรับงาน
  - ประเมินความเป็นอิสระของสำนักงานและความสามารถในการให้บริการลูกค้าที่คาด  
ว่าจะเป็นรายใหม่
  - พิจารณาว่าการรับงานสอบบัญชีไม่ผิดมารยาทของผู้สอบบัญชี
- สำนักงานสอบบัญชีควรมีการจัดทำเอกสารแสดงถึงข้อสรุปในการรับงานสอบบัญชี  
ไว้ด้วย สำหรับลูกค้าปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาเมื่อมีเหตุการณ์ต่างๆ ประกอบ  
การคงไว้ซึ่งลูกค้า เช่น ระยะเวลาการสอบบัญชีสิ้นสุด มีการเปลี่ยนแปลงในการบริหารงาน  
กรรมการ สถานะทางการเงิน สถานะเกี่ยวกับคดีความ เป็นต้น

#### 7. การติดตาม

ผู้สอบบัญชีควรติดตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ ว่ามีความ  
เพียงพอและถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการในการติดตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่า  
มีการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติอื่นในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำนักงาน  
สอบบัญชีควรคัดเลือกงานขึ้นมาทำการสอบทานและทดสอบการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการ  
ปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และสอบทานงานที่เลือกกว่ามีการปฏิบัติตามมาตรฐาน  
ของวิชาชีพและสอดคล้องกับนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และ  
ควรจัดให้มีการจัดทำรายงานข้อเท็จจริงที่พบซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อปรับเปลี่ยนนโยบายและวิธีปฏิบัติ  
การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

สำหรับงานสอบบัญชีแต่ละงาน สำนักงานสอบบัญชีควรนำวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการ  
ควบคุมคุณภาพมาใช้ด้วย โดยพิจารณาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ช่วยซึ่งปฏิบัติงานที่ได้  
รับมอบหมายเพื่อให้สั่งการ ควบคุมดูแล และการสอบทานงานสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสม  
การแบ่งงานให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีควรมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่า งานนั้นจะมีการปฏิบัติอย่าง

ระมัดระวังรอบคอบ และปฏิบัติโดยผู้มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่เหมาะสมตามสถานการณ์นั้น

วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชีสรุปได้ดังนี้

1. การสั่งการ หรือการแจ้งให้ผู้ช่วยทราบถึงหน้าที่ความรับผิดชอบ วัตถุประสงค์และวิธีการปฏิบัติงาน รวมทั้งการแจ้งเรื่องต่างๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง เช่น ลักษณะธุรกิจของกิจการ ปัญหาทางด้านการบัญชี และปัญหาด้านการสอบบัญชีที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรสั่งการอย่างเหมาะสมแก่ผู้ช่วยที่ได้รับมอบหมาย โดยอาจใช้แนวการสอบบัญชี ร่วมกับประมาณเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และแผนการสอบบัญชีเป็นเครื่องมือในการสั่งการ

2. การควบคุมดูแล การควบคุมดูแลเป็นวิธีการที่สำคัญวิธีหนึ่งในการตรวจสอบ โดยในระหว่างการตรวจสอบผู้สอบบัญชีควรควบคุมดูแลในเรื่องต่อไปนี้

2.1 ผู้ช่วยมีความชำนาญและความรู้ความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมาย

2.2 ผู้ช่วยเข้าใจการสั่งการงานตรวจสอบ

2.3 การปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

หากเกิดปัญหาขึ้นระหว่างการตรวจสอบควรได้รับการแก้ไขและหากมีผลกระทบต่อแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี ควรปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชี และแนวการสอบบัญชีตามความเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงาน และหากมีความเห็นที่แตกต่างกันในการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ ควรพิจารณาปรึกษาหารือเพื่อให้ได้ข้อยุติ

3. การสอบทาน ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยโดยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเท่าเทียมกันหรือสูงกว่า เพื่อให้มั่นใจว่า

3.1 การปฏิบัติงานเป็นไปตามแนวการสอบบัญชี

3.2 การปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบมีการจัดทำเอกสารหลักฐานไว้อย่างเพียงพอและเหมาะสม

3.3 ประเด็นสำคัญทั้งหมดจากการตรวจสอบมีการแก้ไข หรือมีการแสดงไว้ในข้อสรุปจากการตรวจสอบ

3.4 วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบได้บรรลุเป้าหมาย

3.5 ข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติและสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี



สำนักงานสอบบัญชีตรวจสอบทานในเรื่องต่อไปนี้ในเวลาที่จะควร

1. แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี
2. ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม รวมทั้งผลจากการทดสอบการควบคุม การปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีจาก ผลการประเมินดังกล่าว
3. การจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ข้อสรุปจากการตรวจสอบ และผลจากการปรึกษาหารือว่ามีความถูกต้องและครบถ้วนตรงกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ และข้อมูลในการขายทำการมีเพียงพอและเหมาะสมในการสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
4. งบการเงิน รายการปรับปรุงที่เสนอ และรายงานของผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่งานตรวจสอบบัญชีมีความซับซ้อน การสอบทานอาจให้บุคลากรที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทำการสอบทานเพิ่มเติมก่อนออกรายงานผู้สอบบัญชี

#### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

เยาวเรศ วัชราคม<sup>๑</sup> (2546) ได้ทำศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท

ผลการศึกษาพบว่า ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่วนใหญ่มีระยะเวลาดำเนินงานอยู่ในช่วง 5 – 10 ปี มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 1 ล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 10 ล้านบาท และรายได้รวมต่อปีไม่เกิน 10 ล้านบาท มีวิธีการจัดทำบัญชีโดยมีพนักงานบัญชีเป็นของกิจการเอง และจ้างสำนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำ การตรวจสอบและรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้จัดหาให้ ค่าใช้จ่ายในการบริการตรวจสอบและรับรองบัญชีเท่ากับ 10,000 บาท หรือมากกว่า การใช้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะค้ำเนินถึงปัจจัย 4 ปัจจัย คือ ปัจจัยด้านผลิตภัณฑ์ คือ มาตรฐานงานตรวจสอบ จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบ และความชำนาญของผู้ตรวจสอบในแต่ละ

<sup>๑</sup>เยาวเรศ วัชราคม. ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่. การค้นคว้าแบบอิสระ บัญชีมหาบัณฑิตบัณฑิตศึกษาศานมหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546.

ธุรกิจ ปัจจัยด้านราคา คือ อัตราค่าบริการ ปัจจัยด้านการส่งเสริมการขาย คือ ชื่อเสียงและ  
 ประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบ การช่วยเหลือหากมีการตรวจสอบภาษีอากร และรู้จักและเคยใช้  
 บริการ และปัจจัยด้านช่องทางการจำหน่าย คือ คำแนะนำจากสำนักงานบัญชี ความสะดวก  
 ในการติดต่อ และทำเลที่ตั้งของสำนักงานอยู่ในอำเภอและจังหวัดเดียวกัน

**พัชรินทร์ รินคำ<sup>10</sup>** (2546) ได้ศึกษาเรื่อง ความพึงพอใจของธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่  
 ต่อการสอบบัญชี ซึ่งวัตถุประสงค์ในการศึกษานั้นเพื่อต้องการศึกษาและเปรียบเทียบระดับความ  
 พึงพอใจที่ธุรกิจได้คาดหวังว่าจะได้รับการสอบบัญชีและระดับความพึงพอใจที่ธุรกิจได้รับการ  
 การสอบบัญชี โดยศึกษานิติบุคคลขนาดกลางและขนาดใหญ่ในจังหวัดเชียงใหม่ซึ่งมีทุน  
 จดทะเบียนตั้งแต่ 5 ล้านบาทขึ้นไป

ผลการศึกษาพบว่า ธุรกิจที่ใช้บริการสอบบัญชีส่วนใหญ่คาดหวังที่จะได้รับ  
 ความพึงพอใจจากการสอบบัญชีในระดับสูง 4 ด้าน คือ ความเชื่อถือของสำนักงานและทีมงาน  
 ตรวจสอบบัญชี การตอบสนองความต้องการของธุรกิจ ความปลอดภัยจากการใช้บริการสอบบัญชี  
 ความเอาใจใส่ในการให้บริการและรูปลักษณ์ของสำนักงานสอบบัญชี และภายหลังจากการ  
 ใช้บริการแล้วธุรกิจส่วนใหญ่ได้รับความพึงพอใจจากการสอบบัญชีจากประสบการณ์จริงที่ได้รับ  
 อยู่ในระดับสูงเป็นส่วนใหญ่และระดับปานกลางในบางส่วน

เมื่อใช้วิธีทางสถิติ Paired-Sample T-Test เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของระดับความพึงพอใจ  
 ที่คาดหวังและได้รับการประสบการณ์จริง พบว่า ระดับความพึงพอใจทุกด้านมีความแตกต่างกัน  
 อย่างมีนัยสำคัญ ธุรกิจส่วนใหญ่ได้รับความพึงพอใจภายหลังจากการใช้บริการสอบบัญชีต่ำกว่า  
 ที่คาดหวังไว้ และเมื่อนำความพึงพอใจของธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการสอบบัญชีมา  
 เปรียบเทียบกับความพึงพอใจของธุรกิจที่เลือกใช้บริการของสำนักงานสอบบัญชีใน  
 กรุงเทพมหานคร พบว่า ธุรกิจที่ใช้บริการของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองจังหวัดได้รับความพึงพอ  
 ใจในระดับสูงและระดับปานกลางบางส่วน และถึงแม้ธุรกิจไม่ได้รับความพึงพอใจตรงตาม  
 ที่คาดหวังแต่ธุรกิจส่วนใหญ่ไม่มีความคิดที่จะเปลี่ยนผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจาก  
 จำนวนของผู้สอบบัญชีในปัจจุบันไม่เพียงพอต่อจำนวนธุรกิจและธุรกิจไม่ต้องการที่จะเพิ่มต้นทุน  
 ในการใช้บริการสอบบัญชี

<sup>10</sup>พัชรินทร์ รินคำ. ความพึงพอใจของธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการสอบบัญชี การค้นคว้าแบบ  
 อีสรอบบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตศึกษาศาสนา มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546.