



Journal of Modern Management Science

Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

<https://www.tci-thaijo.org/index.php/JMMS>



2015 - 2019

โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระตามความเป็นจริง
กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการรายงาน
อย่างมีจริยธรรม : การศึกษาเชิงประจักษ์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ในประเทศไทย

Article Information

Received Sep 25, 2018

Accepted Jun 29, 2018

Available Online Dec 29, 2018

Structural Relationship Model of Independence in Fact, Audit Professional
Skepticism and Ethical Audit Report : An Empirical Investigation from
Certified Public Accountants in Thailand

สวัสดี ฮากิน^{1*} วรวิทย์ เลาะห์เมธานี¹

Sawad Hakin^{1*} Worawit Laohamethanee¹

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระตามความเป็นจริงกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการรายงานอย่างมีจริยธรรม การศึกษานี้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามผ่านระบบออนไลน์เพื่อรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จำนวน 212 คน และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและการวิเคราะห์ด้วยโมเดลสมการโครงสร้าง ผลการศึกษาระบุว่าความเป็นอิสระตามความเป็นจริงมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและการรายงานอย่างมีจริยธรรม และผู้สอบบัญชีที่มีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพจะเสนอรายงานการสอบบัญชีอย่างมีจริยธรรมมากขึ้น การศึกษานี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของความเป็นอิสระตามความเป็นจริงและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีผลต่อการรายงานอย่างมีจริยธรรม ซึ่งเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน การพัฒนาแนวคิดดังกล่าวอาจช่วยส่งเสริมวิชาชีพบัญชีเพื่อตอบสนองต่อความคาดหวังของสังคมได้

คำสำคัญ : ความเป็นอิสระตามความเป็นจริง, การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ, การรายงานอย่างมีจริยธรรม, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

¹ อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เชียงใหม่

Lecturer of Business Administration and Liberal Arts Faculty, Rajamangala University of Technology Lanna,

Chiang Mai

Abstract

The objective of this research is to investigate the relationship among Independence in Fact, Audit Professional Skepticism and Ethical Audit Report. Data were collected by online questionnaire from 212 certified public accountants of Federation of Accounting Profession. The Data were analyzed by descriptive statistic and structural equation modeling. The results of the study reveal Independence in Fact has positive effects on Audit Professional Skepticism and Ethical Audit Report. Furthermore, certified public accountants that have high Audit Professional Skepticism are more likely have high Ethical Audit Report. This study emphasizes the importance of Independence in Fact and Audit Professional Skepticism that affect the ethical audit report. The development of those concept may enhance and promote the audit professions.

Keywords : Independence in fact, Audit Professional Skepticism, Ethical Audit Report, Certified Public Accountants

บทนำ

วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระที่มีบทบาทสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานรายงานการเงินหรือไม่ การสอบบัญชีจึงวัตถุประสงค์เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลในระดับสูงต่อข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งจะช่วยให้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินและผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ ดังนั้นสาธารณชนมีความคาดหวังอย่างมากในผลงานของผู้สอบบัญชีที่จะช่วยทำให้คุณภาพของข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้นและหากข้อมูลในงบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องส่งสัญญาณเตือนให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ เพื่อตอบสนองต่อความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินและสาธารณชน สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2557) กำหนดมาตรฐานและแนวทางในการปฏิบัติงานโดยให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ภายใต้กรอบการปฏิบัติงานดังกล่าวผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถ ทักษะและประสบการณ์ด้านการตรวจสอบและประเมินหลักฐานอย่างเหมาะสมเต็มความรู้ความสามารถภายใต้กรอบจรรยาบรรณและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยหนึ่งในจรรยาบรรณที่มีความสำคัญมากที่สุดคือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ความเป็นอิสระ คือ การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ ความเป็นอิสระจะต้องประจักษ์ เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ด้านหลักการบัญชีและความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเต็มความสามารถ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556) ภายใต้กรอบจรรยาบรรณสากล การรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอันประกอบด้วยความเป็นอิสระตามที่ปรากฏ (Independence in Appearance) และความเป็นอิสระตามความเป็นจริง

(Independence in Fact) (Gramling, Jenkins & Taylor, 2010) ซึ่งความเป็นอิสระเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่ส่งผลต่อคุณภาพในการตรวจสอบและผลงานของผู้สอบบัญชีว่ามีความถูกต้องมากน้อยเพียงใด (DeAngelo, 1981)

ในทางทฤษฎีประเด็นความเป็นอิสระที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับทั่วโลก การขาดความเป็นอิสระอาจเกิดจากการมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์กับลูกค้า เช่น การให้บริการด้านบัญชีอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชีแก่บริษัทที่เป็นลูกค้า การมีความสัมพันธ์ที่ดีเป็นระยะเวลายาวนานกับลูกค้า ซึ่งงานวิจัยในอดีตจำนวนมากระบุว่า การที่ผู้สอบบัญชีรักษาความเป็นอิสระได้จะช่วยให้การปฏิบัติงานมีคุณภาพโดยเฉพาะอย่างยิ่งการเสนอรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์ (DeAngelo, 1981; Hope & Langli, 2010; Robinson, 2008) อย่างไรก็ตาม งานวิจัยอีกส่วนหนึ่งได้แย้งว่าการขาดความเป็นอิสระไม่ได้ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงาน (Knechel & Vanstraelen, 2007) และการที่ผู้สอบบัญชีให้บริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชีไม่มีผลต่อความเป็นอิสระในการเสนอรายงานเนื่องจากผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการรักษาชื่อเสียงของสำนักงานมากกว่า (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002) ผลการวิจัยที่ไม่สอดคล้องกันนี้ก่อให้เกิดคำถามว่า ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานส่งผลต่อคุณภาพการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือไม่ แล้วทำไมผู้สอบบัญชีทั่วโลกถูกกำหนดให้ปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระแต่ยังเกิดความล้มเหลวในการตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง

ปัญหาความล้มเหลวในการปฏิบัติงานตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยผู้สอบบัญชีที่เกิดขึ้นในทั่วโลก เช่น การตกแต่งงบการเงินของ Enron และ WorldCom ในประเทศสหรัฐอเมริกา การตกแต่งกำไรของบริษัท โตชิบา ในประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น จากการสอบสวนของหน่วยงานกำกับดูแลพบว่า สาเหตุสำคัญหนึ่งประการที่ทำให้ผู้สอบบัญชีล้มเหลวในการปฏิบัติงานคือ การขาดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยในช่วง ปี 1993 – 2008 ผู้สอบบัญชีที่ถูกลงโทษจำนวน 22 รายจาก 28 ราย ถูกสอบสวนพบว่าไม่ได้ปฏิบัติงานโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอ (Messier, Kozloski, & Kochetova-Kozloski, 2010) เช่นเดียวกับผลการศึกษาเพิ่มเติมโดย Kraussman & Messier (2015) ซึ่งระบุว่าผู้สอบบัญชี 10 จาก 12 รายถูกสอบสวนพบว่าไม่ได้ปฏิบัติงานโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอและเหมาะสมกับสถานการณ์ ซึ่งมีผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่าสาเหตุหนึ่งคือ ผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติงานด้วยความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเนื่องจาก ไม่ได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ โดยเฉพาะการรักษาความเป็นอิสระ (Messier, Kozloski, & Kochetova-Kozloski, 2010; Kraussman & Messier, 2015) สอดคล้องกับข้อเสนอของ Nelson (2009) และ Hurr, Brown-Liburd, Earley และ Krishnamoorthy (2013) ระบุว่า ความเป็นอิสระส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญในการตรวจสอบ และประเมินหลักฐานการสอบบัญชี รวมทั้งการนำเสนอรายงานการสอบบัญชี

เช่นเดียวกับในประเทศไทยมีกรณีที่มีปัญหาการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินและผู้สอบบัญชีถูกกล่าวหาและถูกฟ้องร้องหลายกรณี เช่น รอยเนท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น พาวเวอร์-พี ตลอดจนล่าสุดกรณีของ บริษัท อินเทอร์เน็ตฟาร์อีสต์ เอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน) (IFEC) บริษัทแม่ของโรงแรมดาราทวี และ บริษัท กรู๊ปลิส จำกัด (มหาชน) แม้ว่ากรณีเหล่านี้จะเกิดขึ้นจากผู้บริหาร แต่จากปัญหาความอื้อฉาวเหล่านี้ สาธารณชนต่างตั้งคำถามและสงสัยในสาเหตุของความล้มเหลวในการตรวจสอบที่มีการตั้งข้อสงสัยว่าเกิดจากการขาดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และอาจครอบคลุมถึงความเป็นอิสระ ซึ่งสองปัจจัยนี้อาจส่งผลต่อคุณภาพการรายงานของผู้สอบบัญชี งานวิจัยนี้จึงศึกษาโมเดล

โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจะส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการเสนอรายงานต่องบการเงินอย่างมีคุณภาพภายใต้กรอบจริยธรรมอย่างไร

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงโครงสร้างระหว่างความเป็นอิสระ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการรายงานอย่างมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การทบทวนวรรณกรรมและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

ความเป็นอิสระตามความเป็นจริง

ความเป็นอิสระ คือ การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ ความเป็นอิสระอาจแบ่งได้ 2 ประเภทคือ ความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (Independent in fact) หมายถึง ความเป็นอิสระด้านจิตใจที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เป็นความรู้สึกนึกคิดและตระหนักถึงความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีเท่านั้นที่ทราบว่าคุณเองมีความเป็นอิสระหรือไม่ ความเป็นอิสระตามที่ปรากฏ (Independent in Appearance) หมายถึง ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าที่ปรากฏความเป็นอิสระต่อบุคคลภายนอก และในการวินิจฉัยว่าผู้สอบบัญชียังมีความเป็นอิสระต่อลูกค้าหรือไม่จะต้องคำนึงถึงทัศนคติของบุคคลภายนอกที่ล่วงรู้ถึงความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีนั้นด้วย (Gramling, Jenkins & Taylor, 2010) อย่างไรก็ตามงานวิจัยในอดีตมิได้แยกศึกษาความเป็นอิสระทั้ง 2 ประเภทต่างหากจากกัน เนื่องจากเป็นตัวแทนเชิงพฤติกรรมศาสตร์ และยากต่อการวัด ประกอบกับหากขาดความเป็นอิสระอย่างใดอย่างหนึ่งแล้วจะทำให้ขาดความเป็นอิสระโดยทันที งานวิจัยในอดีตส่วนใหญ่จึงพิจารณาความเป็นอิสระรวมกันทั้ง 2 กรณีรวมกัน

ความเป็นอิสระเป็นหลักการสำคัญในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีและองค์ประกอบที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสร้างคุณค่าเพิ่มให้แก่องค์กรโดยการให้ความเชื่อมั่นแก่ข้อมูลในงบการเงินจากผลการตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ ที่ปรากฏในกิจการ ในกระบวนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจพิจารณาและตัดสินใจเลือกวิธีการทำงานภายใต้มาตรฐานวิชาชีพ ซึ่งก็คือความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (สภาวิชาชีพบัญชี, 2557) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสามารถใช้ดุลยพินิจและตัดสินใจโดยไม่ถูกอิทธิพลภายนอกกดดันการทำงาน ซึ่งความเป็นอิสระตามความเป็นจริงอาจมีส่วนสำคัญกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและช่วยทำให้ผู้สอบบัญชีตั้งข้อสังเกต ตั้งคำถามและประเมินข้อมูลที่ได้รับเพื่อตัดสินใจในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างเหมาะสม การศึกษาเกี่ยวกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีมาอย่างต่อเนื่องเป็นระยะเวลานาน โดยเฉพาะในทศวรรษหลังที่มีงานวิจัยของ Nelson (2009) ที่รวบรวมการศึกษาที่เกี่ยวข้องทั้งในวิชาชีพบัญชีและเชิงจิตวิทยา งานวิจัยของ Hurr (2010) ที่พัฒนามาตรวัดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และมีการนำมาศึกษาในประเทศไทยโดย ดร.ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2559) งานวิจัยในอดีตให้ความสำคัญกับการศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุที่ก่อให้เกิดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยปัจจัยหนึ่งที่สำคัญต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพคือ ความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (Nelson, 2009)

ผลการศึกษาในอดีตพบว่า การมีความสัมพันธ์กับกิจการลูกค้าจะทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยปราศจากความเป็นอิสระ และทำให้ไม่ได้ใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม (Ho, Kwok & James, 2015) สอดคล้องกับ Bowlin, Hobson และ Piercey (2015) หากหน่วยงานกำกับดูแลไม่กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ และไม่สามารถใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้อย่างเหมาะสม เนื่องจากเมื่อผู้สอบบัญชีสังเกตความผิดปกติของตัวเลขในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรตั้งข้อสงสัยว่าความผิดปกติเกิดจากสาเหตุใด และมีผลกระทบมากน้อยเพียงใด ซึ่งผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับความผิดปกติดังกล่าวจนสิ้นข้อสงสัย (Hurt, 2010) ในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีปราศจากความเป็นอิสระ ผู้สอบบัญชีอาจสังเกตและตั้งข้อสงสัยในประเด็นดังกล่าวได้ แต่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ค้นหาหลักฐานเพิ่มเติมเนื่องจากมีอิทธิพลจากบุคคลอื่นกดดันให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระ เพียงธรรม และเป็นกลางได้ ดังนั้นความเป็นอิสระเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่สำคัญของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Hurt, 2010; Hurt et al., 2013; Nelson, 2009) สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H₁ : ความเป็นอิสระตามความเป็นจริงมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ความเป็นอิสระจะส่งผลกระทบต่อการเสนอรายงานการสอบบัญชีซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของการสื่อสารผลงานทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติมาแก่ผู้ใช้งบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2557) หากผู้สอบบัญชีปราศจากความเป็นอิสระจะส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้ดุลยพินิจพิจารณาหลักฐานได้อย่างเหมาะสม ทำให้เสนอรายงานการสอบบัญชีว่างงบการเงินถูกต้องตามที่ควรทั้งที่งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ทำให้เป็นรายงานผลการตรวจสอบที่ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง (DeAngelo, 1981) ผลการศึกษาในอดีตยังบ่งชี้ว่าความเป็นอิสระมีส่วนสัมพันธ์กับโอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะเสนอรายงานว่ากิจการมีปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยงานวิจัยจำนวนมากใช้โอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะเสนอรายงานเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องเป็นตัวแทนของความเป็นอิสระ และพบว่าในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ เช่น มีสัดส่วนค่าบริการภาษี การตรวจสอบภายใน บริการอื่นที่ได้รับจากกิจการที่เป็นลูกค้าสอบบัญชีสูงผิดปกติ จะทำให้ผู้สอบบัญชีไม่รายงานเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง (Hope & Langli, 2010; Johnstone, Sutton & Warfield, 2001; Robinson, 2008; Sharma, 2001; Sharma and Sidhu, 2001; Ye, Carson & Simnett, 2011) นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีที่มีจริยธรรมสูงมีแนวโน้มที่จะแสดงออกถึงความระมัดระวังและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่า (Brown-Liburd, Cohen & Trompeter, 2013) ดังนั้น ความเป็นอิสระมีความสำคัญต่อการเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีจริยธรรมภายใต้กรอบวิชาชีพ สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H₂ : ความเป็นอิสระตามความเป็นจริงมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการรายงานอย่างมีจริยธรรม

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Audit Professional Skepticism)

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหมายถึง ทศนคติรวมถึงความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจรณ์ญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557) Nelson (2009) ให้นิยามว่าเป็น ผลจากการสังเกตและสงสัยและตัดสินใจของผู้สอบบัญชีซึ่งสะท้อนให้เห็นการประเมิน

ความเสี่ยงขั้นสูงเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องของสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ โดยขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับ สอดคล้องกับ Hurr (2010) ซึ่งให้นิยามการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพว่าเป็น “พฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่จะไม่ยอมรับหรือสรุปผลจนกว่าจะได้รับหลักฐานหรือข้อมูลที่เพียงพอต่อการสนับสนุนคำอธิบายเกี่ยวกับรายการในงบการเงิน” (Hurr, 2010) การสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเป็นแนวคิดที่ซับซ้อนและยากต่อการกำหนดคำนิยาม และวัดค่าปรากฏการณ์ ดังนั้น เมื่อบูรณาการความหมายทั้งหมดแล้ว การศึกษาครั้งนี้ให้คำนิยามการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพคือทัศนคติและพฤติกรรมที่แสดงถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย และเลือกวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในสถานการณ์ที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือการทุจริตในงบการเงิน ซึ่งทัศนคติและความรู้สึกดังกล่าวครอบคลุมถึงการสังเกตในความผิดปกติของข้อมูลที่รับ การตั้งข้อสงสัยและค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมจนกว่าจะได้ข้อเท็จจริงที่พิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในงบการเงินได้จนสิ้นข้อสงสัย

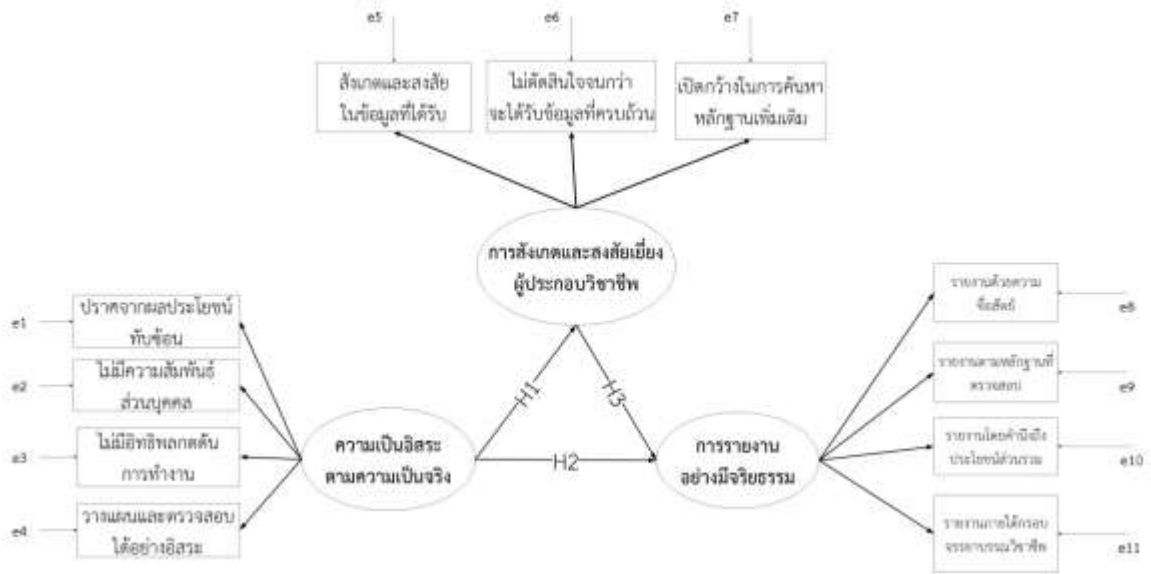
ผลการศึกษาในอดีตระบุว่าผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานด้วยความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับสูงจะประสบความสำเร็จในการตรวจพบและรายงานเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินได้ดีกว่า (Carpenter & Reimers, 2013; Kerler III & Killough, 2009) ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจประเมินและพิจารณาข้อมูลที่ได้รับจากหลักฐานการสอบบัญชี และตัดสินใจเสนอรายงานการสอบบัญชีจากข้อเท็จจริงที่ได้รับจากหลักฐาน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานด้วยความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดมีแนวโน้มที่จะประเมินความเสี่ยงและตอบสนองความเสี่ยงโดยการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพออย่างเหมาะสม (Payne & Ramsay, 2005) และเสนอรายงานการสอบบัญชีที่เที่ยงธรรมและเป็นกลาง สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง (Kaplan & Whitecotton, 2001) ซึ่งจะเป็นการบรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบและรายงานอย่างมีประสิทธิภาพ สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H₃ : การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการรายงานอย่างมีจริยธรรม

การรายงานอย่างมีจริยธรรม (Ethical Audit Report)

การรายงานอย่างมีจริยธรรม คือการเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์บนหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อนำเสนอรายงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย (Dillard & Yuthas, 2002) ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะเผยแพร่ต่อสาธารณชนในวงกว้างและมีผู้ใช้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำนวนมาก ดังนั้น ในสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนและยากต่อการตัดสินใจ เช่น กรณีที่กิจการมีปัญหาค่าดำเนินงานต่อเนื่องและอาจไม่สามารถคงอยู่ได้ ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องรายงานข้อมูลที่ถูกต้องและเหมาะสมเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้ข้อมูลทุกฝ่ายแม้ว่าการรายงานข้อมูลดังกล่าวอาจทำให้เกิดผลเชิงลบต่อตัวผู้สอบบัญชีหรือกิจการที่ตรวจสอบ (Carson, Fargher, Geiger, Lennox, Raghunandan, & Willekens, 2013) ดังนั้น ภายใต้การแข่งขันที่รุนแรงและแรงกดดันที่สาธารณชนคาดหวังในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ การเสนอรายงานการสอบบัญชีอย่างมีจริยธรรม ด้วยความซื่อสัตย์ ไม่ปกปิดบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินจึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างมากในการปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพในปัจจุบัน

ภาพที่ 1 โมเดลสมการโครงสร้างในการศึกษา



วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ดังนั้นจากฐานข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ผู้สอบบัญชีที่เปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลเพื่อการติดต่อขอข้อมูลมีจำนวน 1,184 คน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) การศึกษาครั้งนี้จึงใช้ฐานข้อมูลดังกล่าวทั้งหมดเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา และเก็บข้อมูลโดยส่งแบบสอบถามออนไลน์ให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยกำหนดช่วงเวลาในการตอบผ่านระบบออนไลน์ช่วงเวลา 1 กันยายน – 15 ตุลาคม 2559 แต่จากการติดต่อทางอีเมลกับผู้สอบบัญชี มีข้อมูลอีเมลไม่ถูกต้องและตกลับจำนวน 26 ราย คงเหลือจำนวนผู้สอบบัญชีที่ติดต่อขอให้เข้ามาตอบแบบสอบถามได้จำนวน 1,158 ราย มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเข้ามาตอบแบบทั้งหมดจำนวน 212 รายหรือคิดเป็นร้อยละ 18.30 โดยปกติการวิจัยเชิงสังคมศาสตร์ที่ใช้การเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามโดยการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ซึ่งหากไม่มีการติดตามแบบสอบถามจะมีอัตราการตอบกลับประมาณร้อยละ 20 (Aaker, Kumar & Day, 2001) แต่งานวิจัยนี้ครั้งนี้เก็บรวบรวมข้อมูลจากการส่งแบบสอบถามออนไลน์จึงอาจทำให้อัตราการตอบกลับต่ำกว่าการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ โดย Nulty (2008) ระบุว่าค่าเฉลี่ยของอัตราตอบกลับของการส่งแบบสอบถามออนไลน์อาจมีเพียงร้อยละ 41 ของอัตราการตอบกลับจากการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ ซึ่งในงานวิจัยนี้มีอัตราการตอบกลับร้อยละ 18.30 ซึ่งใกล้เคียงกับอัตราการตอบกลับที่ควรจะได้จากการศึกษาโดยแบบสอบถามทางไปรษณีย์ นอกจากนี้ จำนวนตัวอย่างที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้เหมาะสมและเพียงพอต่อการทดสอบทางสถิติสมการโครงสร้างซึ่งควรมีจำนวนตัวอย่างอย่างน้อย 10 ตัวอย่างต่อหนึ่งตัวแปร ดังนั้น เมื่อพิจารณาทั้งอัตราการตอบกลับของแบบสอบถามออนไลน์และจำนวนตัวอย่างที่จำเป็นในการทดสอบทางสถิติแล้ว จำนวนตัวอย่างที่ได้รับตอบกลับน่าจะเพียงพอต่อการ

เพื่อทดสอบว่างานวิจัยนี้ไม่มีความลำเอียงจากผู้ตอบแบบสอบถาม (Non-response Bias) ผู้วิจัยใช้วิธีการทดสอบตามแนวคิดของ Armstrong และ Overton (1977) ซึ่งทดสอบโดยการแบ่งกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดเป็น 2 กลุ่มคือ กลุ่มที่ตอบมาก่อน (Early respondents) จำนวน 106 รายหรือร้อยละห้าสิบ และกลุ่มที่ตอบในภายหลัง (Late respondents) จำนวน 106 รายหรือร้อยละห้าสิบ จากนั้นเปรียบเทียบข้อมูลส่วนบุคคลของทั้ง 2 กลุ่มเช่น ประสบการณ์ และอายุ โดยใช้สถิติ t-test ผลการทดสอบพบว่า ข้อมูลลักษณะพื้นฐานของผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่มไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นข้อบ่งชี้ว่าการศึกษานี้ไม่มีปัญหาความลำเอียงในการตอบคำถามอย่างมีนัยสำคัญ

เครื่องมือวิจัยและการสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การศึกษานี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพซึ่งพัฒนาจากกรอบแนวคิดของ Nelson (2009) และตัววัดที่พัฒนาโดย Hurtt (2010) และปรับปรุงจากการศึกษาคั้งก่อนที่เคยศึกษาในประเทศไทย (วรวิทย์ เลหาเมทนี, 2558) สำหรับตัววัดความเป็นอิสระตามความเป็นจริง ดัดแปลงจากข้อคำถามของ Bartlett (1993) และตัววัดการรายงานอย่างมีจริยธรรมปรับปรุงจากงานวิจัยของ Dillard และ Yuthas (2002) โดยแบบสอบถามทั้งหมดใช้การวัดค่าตัวแปรแบบ Likert scale 5 ระดับ ตั้งแต่ 1 (ไม่เป็นความจริงเลย) จนถึง 5 (จริงที่สุด) เช่น ความเป็นอิสระตามความเป็นจริงวัดจาก การปราศจากผลประโยชน์ทับซ้อน ไม่มีความสัมพันธ์ส่วนบุคคลกับกิจการที่ตรวจสอบ การทำงานโดยปราศจากอิทธิพลกดดันการทำงาน และการวางแผนการตรวจสอบอย่างเป็นอิสระ การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพจะวัดจาก การสังเกตความผิดปกติและสงสัยข้อมูลที่ได้รับ ไม่ตัดสินใจจนกว่าจะได้รับหลักฐาน และเปิดกว้างในการหาข้อเท็จจริง ในขณะที่การรายงานอย่างมีจริยธรรมวัดจาก รายงานด้วยความซื่อสัตย์ รายงานตามหลักฐานที่ได้รับ การรายงานโดยคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวม และรายงานภายใต้กรอบจรรยาบรรณ

จากนั้นนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบจำนวนสองท่านตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา ขั้นตอนต่อมา นำแบบสอบถามที่ปรับแก้ไขตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญแล้วไปทดสอบแบบสอบถาม (pre-test) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 30 คนซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่างที่ต้องการทดสอบ ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะนำมาปรับแก้ไขแบบสอบถามก่อนจัดทำเป็นแบบสอบถามออนไลน์เพื่อกระจายให้กับกลุ่มตัวอย่างตามอีเมล แอดเดรสที่เผยแพร่ในเวปไซต์สภาวิชาชีพบัญชีต่อไป โดยข้อมูลที่ได้จากการทดสอบจำนวน 30 ชุดนี้จะไม่รวมกลุ่มข้อมูลที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน

เพื่อพิจารณาความสอดคล้องและสม่ำเสมอในการตอบคำถามของผู้ตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยทดสอบคุณภาพของเครื่องมือโดยใช้การทดสอบความเชื่อมั่นของข้อคำถามโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาค (Cronbach's α) และค่า Item-total Correlation เพื่อทดสอบความสอดคล้องกันของข้อคำถาม ค่า สัมประสิทธิ์ครอนบาคจะต้องมีค่าไม่น้อยกว่า 0.7 (Nunnally & Bernstein, 1994) และค่า Item-total Correlation จะต้องไม่น้อยกว่า 0.4 (Kline, 1993) ผลการวิเคราะห์แสดงในตาราง 1 ซึ่งพบว่าทุกองค์ประกอบมีระดับความเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ นอกจากนี้ ค่าที่แสดงไว้ในตารางที่ 1 แสดงความเชื่อมั่นเชิงประกอบ (Composite Reliability) และความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว (Average Variance Extracted) ความเชื่อมั่นเชิงประกอบจะสะท้อนว่าชุดของตัวแปรสังเกตได้สามารถวัดตัวแปรแฝงที่

เป็นโครงสร้างได้ดีเพียงใด โดยค่านี้ควรมีค่าไม่น้อยกว่า 0.7 จึงจะบ่งชี้ว่ามีความเชื่อมั่นสูง (Hair, Black, Babin & Anderson, 2010) ค่าที่แสดงไว้ในตาราง 1 แสดงค่าความเชื่อมั่นเชิงประกอบของตัวแปรแฝงทุกตัวแปรที่มีค่าเกิน 0.7 สอดคล้องกับผลการวิเคราะห์ค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้วซึ่งทุกปัจจัยค่าเฉลี่ยสูงกว่าเกณฑ์คือ 0.5 มีความหมายว่า ความแปรปรวนจากความคลาดเคลื่อนในการวัดมีค่าต่ำกว่าปริมาณความแปรปรวนในกลุ่มตัวแปรสังเกตได้ทั้งหมดที่อธิบายโดยตัวแปรโครงสร้าง เมื่อพิจารณาโดยรวมทั้งค่าสัมประสิทธิ์การรบกวน ค่าความเชื่อมั่นเชิงประกอบ และค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้วสามารถสรุปได้ว่าโมเดลการวัดในการศึกษาคำนี้มีความเชื่อมั่นเชิงโครงสร้างในระดับดี

การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาคำนี้ใช้สถิติในการวิเคราะห์ 2 ประเภทคือ สถิติเบื้องต้นเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยวิเคราะห์ด้วยค่าเฉลี่ย สถิติการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อพิสูจน์สมมติฐานใช้การวิเคราะห์ ได้แก่ โมเดลสมการโครงสร้างเพื่อทดสอบและประมาณค่าสัมพันธระหว่างตัวแปรในการศึกษาคำนี้

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่า Item-total Correlation และค่าความเชื่อมั่นครอนบาค

ชื่อตัวแปร	จำนวนข้อคำถาม	ค่า Item-total Correlation	ค่าความเชื่อมั่น (Cronbach's Alpha)	ความเชื่อมั่นเชิงประกอบ (Composite Reliability)	ความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว (Average Variance Extracted)
ความเป็นอิสระตามความเป็นจริง	4	0.643-0.773	0.852	0.7523	0.5385
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	3	0.721-0.792	0.874	0.815	0.5955
การรายงานอย่างมีจริยธรรม	4	0.675-0.925	0.933	0.8645	0.6189

ผลการวิจัย

ลักษณะเบื้องต้นของกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด 212 คนแบ่งเป็นเพศชาย 44.8% และเพศหญิง 55.2% โดยกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีประสบการณ์ปฏิบัติงานในวิชาชีพ 1-5 ปี (33.5%) ค่าสถิติเบื้องต้นและค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แสดงไว้ในตาราง 2

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละองค์ประกอบ

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย	S.D.	1	2	3
1. ความเป็นอิสระตามความเป็นจริง	2.4835	1.0981	1	1	1
2. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	3.5079	1.128	0.284***		
3. การรายงานอย่างมีจริยธรรม	2.7170	1.449	0.641***	0.366***	

***ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, ** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.1

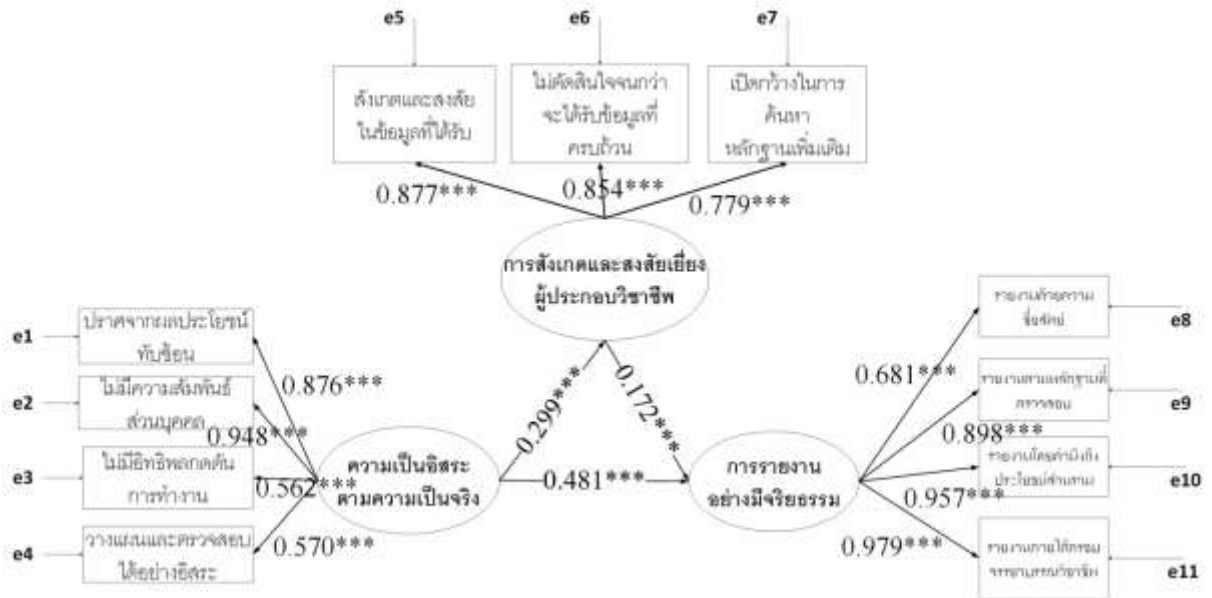
ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์

ตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระตามความเป็นจริง การสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการรายงานอย่างมีจริยธรรม โดยแบ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน และการวิเคราะห์หือทธิพล โดยค่าสถิติในโมเดลทั้ง χ^2/df , GFI, CFI, NFI, RMSEA บ่งชี้ถึงระดับความสอดคล้องระหว่างข้อมูลเชิงประจักษ์กับโมเดลวิเคราะห์องค์ประกอบโดยทุกตัวชี้วัดระบุว่ามี ความสอดคล้องกันเป็นอย่างดี (Byrne, 1998)

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามสมมติฐานกับข้อมูล

Goodness-of-fit statistics	Threshold values	Studied values
Normed chi-square (χ^2 / df)	<3.00	2.175
Goodness-of-Fit Index (GFI)	>0.90	0.945
Comparative Fit Index (CFI)	>0.95	0.981
Normed-fit index (NFI)	>0.95	0.967
Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)	<0.05	0.025

ภาพที่ 2 ผลการทดสอบโมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระตามความเป็นจริง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการรายงานอย่างมีจริยธรรม



***ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, ** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.1

ภาพที่ 2 แสดงค่าน้ำหนักองค์ประกอบของแต่ละตัวแปรแฝงและอิทธิพลความสัมพันธ์ในโมเดลนี้ด้วยคะแนนมาตรฐาน (Standardized Coefficient) โดยพิจารณาจากโมเดลการวัดซึ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน ค่าน้ำหนักองค์ประกอบเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงกับตัวแปรสังเกตได้ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่สูงจะสะท้อนถึงความเที่ยงตรงเชิงเหมือน (Convergent Validity) ตัวแปรแฝงภายในความเป็นอิสระตามความเป็นจริงวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกตได้โดยการไม่มีความสัมพันธ์ส่วนบุคคลกับกิจกรรมที่ตรวจสอบเป็นตัวแปรสังเกตได้ที่มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงสุด (0.948) เช่นเดียวกับตัวแปรแฝงภายนอกการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพวัดจาก 3 ตัวแปรสังเกตได้โดยความช่างสังเกตและสงสัยในข้อมูลที่ได้รับเป็นตัวแปรสังเกตได้ที่มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงสุด (0.877) ในขณะที่ตัวแปรแฝงภายนอกการรายงานอย่างมีจริยธรรมวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกตได้โดยการรายงานภายใต้กรอบจรรยาบรรณเป็นตัวแปรสังเกตได้ที่มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงสุด (0.979) เมื่อพิจารณาจากค่าน้ำหนักองค์ประกอบทั้งหมดทุกตัวแปรพบว่าแตกต่างจากศูนย์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงกว่า 0.6 ซึ่งบ่งชี้ว่าโมเดลการวัดมีความเที่ยงตรงในการวัด (Nunnally & Bernstein, 1994) ยกเว้นตัวแปรไม่มีอิทธิพลกดดันการทำงานที่มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบเพียง 0.562 แต่มีค่าแตกต่างจากศูนย์อย่างมีนัยสำคัญซึ่งถือว่าอยู่ในระดับยอมรับได้ เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ (R^2) หรือ ความเชื่อมั่นรายข้อในการวัดอันเป็นค่าที่ระบุสัดส่วนความแปรผันระหว่างตัวบ่งชี้กับองค์ประกอบร่วม ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ในระดับสูงจะสะท้อนให้เห็นถึงความเชื่อมั่นสูง โดยตัวบ่งชี้ที่มีค่าความเชื่อมั่นสูงสุดได้แก่ การรายงานอย่างมีจริยธรรม ($R^2 = 0.311$) และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ($R^2 = 0.089$) ตามลำดับ

ภาพที่ 2 แสดงอิทธิความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝง โดยความเป็นอิสระตามความเป็นจริงมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ($\beta = 0.299, P < 0.01$) และการรายงานอย่างมีจริยธรรม ($\beta = 0.481, P < 0.01$) ดังนั้นสรุปได้ว่ายอมรับสมมติฐานที่ 1 และ 2 นอกจากนี้ ภาพ 2 บ่งชี้ว่าตัวแปรแฝง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการรายงานอย่างมีจริยธรรม ($\beta = 0.172, P < 0.01$) ซึ่งสามารถสรุปได้ว่ายอมรับสมมติฐานที่ 3 เมื่อพิจารณาอิทธิรวมของตัวแปรแฝงภายในที่มีต่อตัวแปรแฝงภายนอกพบว่า ความเป็นอิสระตามความเป็นจริงมีอิทธิพลรวมต่อการรายงานอย่างมีจริยธรรม (0.533)

สรุปและอภิปรายผล

ประการแรก จากผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามทฤษฎีกับข้อมูลพบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ซึ่งเป็นการยืนยันว่า ความเป็นอิสระตามความเป็นจริงมีอิทธิพลความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการรายงานอย่างมีจริยธรรม ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับข้อเสนอแนะของหน่วยกำกับดูแลวิชาชีพ (IAASB, 2015; IAESB, 2015) และสอดคล้องกับนักวิจัยในระดับสากลซึ่ง Bowlin, Hobson และ Piercey (2015) Nelson (2009) และ Hurtt และคณะ (2013) เสนอแนะว่าในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระตามความเป็นจริงเป็นสิ่งสำคัญอย่างมากในการตรวจสอบด้วยความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการปฏิบัติงานการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมข้อมูลเพื่อประเมินความเสี่ยงและกำหนดวิธีการตรวจสอบให้ตอบสนองต่อความเสี่ยง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลจากกิจการลูกค้า ผู้สอบบัญชีต้องตั้งคำถาม ข้อสงสัยและค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อให้การประเมินความเสี่ยงและกำหนดวิธีการตรวจสอบมีความเหมาะสมกับสถานการณ์มากที่สุด นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับรายงานแนวคิด (Conceptual paper) ของไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนพพร พวงมณี (2557) ซึ่งเสนอแนวคิดจากการวรรณกรรมปริทัศน์ว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจะส่งเสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีให้ตรวจสอบด้วยความซื่อสัตย์ ไม่ลำเอียง และดำรงไว้ซึ่งทัศนคติความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ประการถัดมา การศึกษาทางด้านบัญชีส่วนใหญ่ไม่ได้แยกพิจารณาความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (Independence in Fact) กับความเป็นอิสระตามที่ปรากฏต่อสาธารณชน (Independence in Appearance) ซึ่งความเป็นอิสระตามความเป็นจริงนั้น เป็นความอิสระที่ตัวผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทราบและตระหนักดีว่า ตนเองมีความเป็นอิสระหรือไม่ ซึ่งถือเป็นตัวแปรแฝงที่ไม่สามารถวัดได้โดยตรงจากข้อมูลในงบการเงินหรือข้อมูลที่ปรากฏต่อสาธารณชน การศึกษาครั้งนี้พัฒนาแบบสอบถามเพื่อวัดความเป็นอิสระตามความเป็นจริงเพื่อจะได้พิจารณาถึงผลกระทบของความเป็นอิสระตามความเป็นจริงที่มีต่อทัศนคติการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากการตรวจสอบงบการเงินเป็นกระบวนการที่ซับซ้อน แม้ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะรักษาภาพพจน์ความเป็นอิสระต่อสาธารณชนได้ แต่หากความเป็นจริงผู้สอบบัญชีมิได้มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงก็อาจส่งผลกระทบต่อกระบวนการตรวจสอบ ข้อสังเกตจากการศึกษานี้พบว่า การมีความเป็นอิสระตามความเป็นจริงจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีประเมินข้อมูลและหลักฐานที่ได้รับจากกิจการลูกค้า และนำไปสู่การค้นหาคำตอบเพื่อขจัดข้อสงสัยซึ่งจะนำไปสู่การรายงานอย่างมีจริยธรรม สอดคล้องกับ Dillard และ Yuthas (2002) กับ Shaub และ Lawrence (1996) ที่ระบุว่าความมีจริยธรรมมีผลต่อการปฏิบัติงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งการปฏิบัติงานด้วยทัศนคติความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

และสอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตที่ระบุว่า ความเป็นอิสระมีผลต่อการปฏิบัติงานด้วยความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Bowlin, Hobson & Piercey 2015; Ho, Kwock & James, 2015)

ประการที่สาม หลักฐานเชิงประจักษ์นี้บ่งชี้ถึงความสำคัญของความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามแนวคิดมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อส่งเสริมให้เกิดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวัง ซึ่งจะนำไปสู่การรายงานอย่างมีจริยธรรมในท้ายที่สุด การศึกษาครั้งนี้จึงเน้นย้ำความสำคัญของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ควรรักษาไว้อย่างเคร่งครัด

ประการที่สี่ การใช้วิจารณ์ในการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นแนวคิดเชิงพฤติกรรมศาสตร์ที่ซับซ้อน การศึกษาในอดีตจำนวนมากเน้นที่ศึกษาผลกระทบของการใช้วิจารณ์ในการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีและการตรวจสอบการทุจริต (Bowlin, Hobson & Piercey, 2015; Carpenter & Reimers, 2013; Kerler III & Killough, 2009) แต่งานวิจัยที่ศึกษาถึงปัจจัยเชิงสาเหตุของการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นมีจำนวนจำกัด (Shaub & Lawrence, 1996; Hurtt et al., 2013) การศึกษาครั้งนี้จึงเป็นการบูรณาการทั้งปัจจัยเชิงสาเหตุด้านความเป็นอิสระและผลกระทบของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการรายงานอย่างมีจริยธรรม

ข้อเสนอแนะ

จากข้อค้นพบในแต่ละประเด็น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเชิงวิชาการเพื่อพัฒนารายงานการวิจัยเพื่อส่งเสริมการนำค่านิยมส่วนบุคคลเพื่อพัฒนาปรับใช้กับวิชาชีพบัญชี ดังนี้

ข้อเสนอแนะทางวิชาการ

การศึกษานี้รายงานผลว่าความเป็นอิสระตามความเป็นจริงเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการสังเกตและสงสัยในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการรายงานอย่างมีจริยธรรม อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยต่อไปในอนาคต ผู้ที่สนใจในประเด็นเดียวกันนี้ ควรศึกษาเพิ่มเติมถึงปัจจัยเชิงสาเหตุอื่น เช่น Nelson (2009) เสนอแนะว่า การใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม (Moral Reasoning) อาจเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการสังเกตและสงสัยในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งอาจเป็นปัจจัยพิจารณาร่วมกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ประการถัดมา การศึกษาครั้งนี้ใช้แนวคิดความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามนิยามของ Nelson (2009) ซึ่งมีได้กำหนดเป็นหลายมิติ โดย Hurtt (2010) ได้พัฒนาตัววัดและเสนอว่า การสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอาจประกอบด้วย 6 มิติคือ ความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind) การชะลอการลงความเห็น (Suspension of Judgment) การหาความรู้ (Search for Knowledge) ความเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล (Interpersonal Understanding) การตัดสินใจโดยตัวเอง (Self-Determining or Autonomy) และความเชื่อมั่นในตนเอง (Self-Esteem) การศึกษาครั้งต่อไปอาจแยกการศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุต่อองค์ประกอบของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ 6 มิติ และผลกระทบที่มีต่อการตรวจสอบและการรายงาน ประการสุดท้าย แนวคิดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นอาจครอบคลุมถึงกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน ดังนั้น การศึกษาครั้งต่อไปอาจศึกษากลุ่มตัวอย่างผู้ตรวจสอบภายในและอาจ

เปรียบเทียบแบบจำลองในลักษณะของการวิเคราะห์กลุ่มตัวอย่างพหุ (Multi-group) เพื่อศึกษาความไม่แปรเปลี่ยนของแบบจำลอง และเพื่อนำผลการศึกษาดังกล่าวไปพัฒนาวิชาชีพบัญชี

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นแนวคิดในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งประกอบด้วย การสังเกตและสงสัยด้วยความสงสัยและการรายงานอย่างมีจริยธรรม ผลการศึกษาครั้งนี้บ่งชี้ว่าการที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าตนเองมีระดับความเป็นอิสระตามความเป็นจริงสูงจะเสนอรายงานการสอบบัญชีอย่างมีจริยธรรมภายใต้กรอบจรรยาบรรณวิชาชีพ และเสนอรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์อีกด้วย สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กำกับดูแลให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพอย่างเป็นอิสระ

ประโยชน์ของงานวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ให้ประโยชน์หลายประการ ประการแรก ผลการศึกษาบ่งชี้ว่าความเป็นอิสระตามความเป็นจริงส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยและพฤติกรรมการปฏิบัติงานซึ่งเป็นการยืนยันแนวคิดในการพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งประยุกต์แนวคิดมาจากคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและบริการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ การศึกษาครั้งนี้จึงให้หลักฐานเชิงประจักษ์ในการสนับสนุนแนวคิดดังกล่าวได้ และเป็นการเพิ่มวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาประเด็นดังกล่าวในประเทศไทย ประการสุดท้าย การศึกษาครั้งนี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีผลต่อการรายงานอย่างมีจริยธรรม ซึ่งเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน การพัฒนาแนวคิดดังกล่าวอาจช่วยส่งเสริมวิชาชีพบัญชีเพื่อให้เป็นกำลังสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศในฐานะผู้ให้บริการความเชื่อมั่นแก่ข้อมูลสมกับความคาดหวังของสังคมได้

ข้อจำกัดงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดบางประการ ข้อจำกัดประการแรกคือ ขนาดตัวอย่างซึ่งมีจำนวนน้อยเพียง 212 คน แม้ว่าอัตราการตอบกลับจะอยู่ในระดับที่ยอมรับได้สำหรับการวิจัยในเชิงสังคมศาสตร์ แต่จากจำนวนข้อคำถามและโมเดลที่ต้องการศึกษานั้นควรมีขนาดตัวอย่างมากกว่า 300 คนขึ้นไปหรือ 100 ตัวอย่างต่อหนึ่งกลุ่มตัวแปรแฝง (Kline , 2005) แต่เนื่องจากการเก็บข้อมูลจากประชากรทั้งหมดยังไม่ได้ขนาดตัวอย่างที่เพียงพอกับการวัด ประการถัดมาคือ ความเที่ยงตรงของเครื่องมือในการวัดเช่น ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ซึ่งมีค่าต่ำ ทั้งนี้ข้อคำถามทั้งหมดได้มาจากการพัฒนาแบบสอบถามจากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการวิชาชีพควบคู่กับการแปลจากต้นฉบับภาษาอังกฤษจึงอาจมีข้อคำถามบางข้อที่ไม่สามารถเป็นตัวแทนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีของไทยที่มีบริบท วัฒนธรรมแตกต่างจากประเทศตะวันตกได้ แม้ว่าผู้วิจัยจะทดสอบเครื่องมือกับกลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับกลุ่มตัวอย่างแล้วแต่ยังมีความเชื่อมั่นในระดับต่ำอยู่

เอกสารอ้างอิง

- Aaker, D. A., Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley & Sons.
- Armstrong, J. S. & Overton, T. S. (1977). Estimating Non-response Bias in Mail Surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396-402.
- Bartlett, R. W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2).
- Bowlin, K.O., Hobson, J.L., & Piercey, M.D. (2015). The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, & Interactions with Managers on Audit Quality. *The Accounting Review*, 90(4), 1363-1393.
- Brown-Liburd, H. L., Cohen, J. & Trompeter, G. (2013). Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client–Auditor Negotiation. *Journal of Business Ethics*, 116, 311–325.
- Byrne, B. M. (1998). *Structural Equation Modeling with LISREL, PRELIS, & SIMPLIS: Basic Concepts, Applications, & Programming*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- Carpenter, T. & Reimers, J.L. (2013). Professional Skepticism: The Effects of a Partner's influence & the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments & Actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69.
- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K. and Willekens M., (2013). Audit Report for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32, (Supplementary 1), pp 353-384.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size & Audit Quality. *Journal of Accounting & Economics*. 3(3), 183-199.
- DeFOND, M.L., K.Raghunandan, & K.R. SUBRAMANYAM. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40 (4), 1247-1274.
- Dillard, J. F. & Yuthas, K. (2002). Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective. *Journal of Business Ethics*, 36, 49-64.
- Gramling, A. A., Jenkins, J.G. & Taylor, M. H. (2010). Policy and Research Implications of Evolving Independence Rules for Public Company Auditors. *The Accounting Horizon*, 24(4), 547-566.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Ho, R., Kwok, B. & Jame, M. (2015). Cultural Implications on Chinese Accounting Students' Professional Skepticism. *Journal of Business Studies Quarter*, 7(2), 274-289.

- Hope, O.K. & Langli, J.C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, 85(2), 573-605.
- Hurt, K. (2010). Development of an Instrument to Measure Professional Skepticism. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hurt, K., Brown-Liburd, H., Earley, C., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis & Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 45-97.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB). (2015). *Handbook of International Education Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, & Related Services Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- Kaplan, S. E. & Whitecotton, Stacey M. (2001). An Examination of Auditors' Reporting Intentions When Another Auditor Is Offered Client Employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 45-63.
- Kerler III, W.A. & Killough, L.N. (2009). The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud. *Journal of Business Ethics*, 85, 109-136.
- Knechel, R. W. and Vanstraelen, A. (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 113-131.
- Johnstone, K. M., Sutton, M.H. & Warfield, T.D. (2001). Antecedents and Consequences of Independence Risk : Framework for Analysis. *Accounting Horizon*, 15, 1-18.
- Kline, P. (1993). *A Handbook of Test Construction*. London, UK : Routledge.
- Kline, R. B. (2005). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling (2nd ed.)*. New York: Guilford.
- Messier, Jr., W.F., Kozloski, T.M., & Kchetova-Kozloski, N. (2010). An analysis of SEC & PCAOB Enforcement Actions against Engagement Quality Reviewers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 233-252.
- Nelson, M. (2009). A Model & Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.

- Nulty, D. D. (2008). The Adequacy of Response Rates to Online and Paper Surveys: What can be Done?. *Assessment & Evaluation in Higher Education*, 33(3), 301-314.
- Nunnally, J. C. & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric Theory*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Payne, E.A. and Ramsay, R.J. (2005). Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321-330.
- Robinson, D. (2008). Audit Independence and Audit-Provided Tax Service: Evidence from Going-Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings. *AUDITING A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 31-54.
- Sharma, D. (2001). The Association between Non-Audit Services and the Propensity of Going Concern Qualifications: Implications for Audit Independence. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 8, 143-156.
- Sharma, & J. Sidhu. (2001). Professionalism versus Commercialism: The Association between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 28 (June/July), 595-629.
- Shaub, M.K., & Lawrence, J.E. (1996). Ethics, Experience & Professional Skepticism: A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting*. 8 (Supplemental), 124-157.
- Ye, P., Carson, E. & Simnett, R. (2011). Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 121-148.
- ไพลิน ตระเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี. (2557). ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10(27), 78-85.
- วรวิทย์ เลหาเหมณี. (2558). การวิเคราะห์โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมเชิงวิชาชีพ กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการรายงานอย่างมีจริยธรรม: การศึกษาเชิงประจักษ์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*, 8(2), 56-70.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). มาตรการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/200_2557.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). คำชี้แจงข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553 สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&id=539774557&Ntype=30>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559) ข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. สืบค้นจาก https://eservice.fap.or.th/fap_registration/cpa_contact_list.php