

# ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ดร.ไพลิน ตรงเมธีรัตน์, CMA\*

นภาพร พวงมณี\*\*

## บทคัดย่อ

ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นองค์ประกอบสำคัญส่งผลต่อคุณภาพของงานบริการให้ความเชื่อมั่น เมื่อพิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี คำถามตอบ และเอกสารที่เผยแพร่โดยหน่วยงานกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพจะถูกแสดงออกมาในการปฏิบัติงานระดับบุคคลของผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งประกอบไปด้วยความเชื่อที่มีผลต่อพฤติกรรมและคุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งทัศนคติและค่านิยมส่วนบุคคลนั้นส่งผลต่อลักษณะส่วนบุคคล ทั้งยังมีระดับความสามารถของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ผลักดันให้ผู้ประกอบการวิชาชีพมีระดับความสงสัยเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นผลจากความรู้ระดับบุคคล นอกจากนี้ สภาพแวดล้อมระดับงานสอบบัญชี และระดับสำนักงานสอบบัญชี ก็มีอิทธิพลอย่างมากในการปลูกฝังความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทำงานโดยไม่ลำเอียง อย่างไรก็ตาม ความหมายและการตีความ รวมทั้งระดับความสงสัยที่เหมาะสมนั้นยังคงไม่มีการกำหนดอย่างชัดเจน

**คำสำคัญ:** ความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ วิชาชีพบัญชี

\* อาจารย์ประจำ ภาควิชาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

\*\* อาจารย์ประจำ คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย

**ABSTRACT**

Professional skepticism is one of important components imparting the quality of assurance services. Auditing standards, Q&A and documents from standard setting bodies and regulatory agencies state that professional skepticism is manifested at the individual level. The individual professional skepticism comprises of mindset and attributes. The attributes, personal behavioral traits, depend on attitudes and ethical values. The competence level, another factor driving the professional skepticism is a product of individual knowledge. Additionally, professional skepticism can be cultivated in the environment shaped at both engagement and firm levels; thus, audit staff can perform their work without bias. However, definition and interpretation and the appropriate level of professional skepticism have yet been clearly identified.

**Keywords:** Professional Skepticism, Accounting Profession

คุณภาพของการสอบบัญชีเป็นกลไกที่สำคัญในระบบตลาดทุน ปกป้องนักลงทุนรวมทั้งผลประโยชน์ส่วนรวม คุณภาพของการสอบบัญชีต้องอาศัยการสังเกตและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ซึ่งสำคัญอย่างยิ่งในกระบวนการบริการให้ความเชื่อมั่น ดังปรากฏในมาตรฐานการสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลต่าง ๆ แต่นิยามและความเข้าใจเกี่ยวกับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังหลวมล้ากัน ทั้งตามแนวปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพและเชิงวิชาการ (เช่น Nelson, 2009; Hurtt, 2010) ความหมายหรือตัวชี้วัดที่แสดงถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นแนวคิดที่ซับซ้อน และไม่ง่ายในการกำหนดนิยามให้มีเพียงคำจำกัดความเดียว การกระทำหรือพฤติกรรมที่แสดงถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพก็ไม่ได้มีเพียงอย่างเดียว (IAASB 2012) และประกอบด้วยมิติต่าง ๆ ทั้งยังมีองค์ประกอบ ปัจจัย หรือสิ่งผลักดันที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีความสงสัยในระดับที่พอเหมาะ เพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพที่ดี ระดับที่พอเหมาะนั้นก็ยังไม่สามารถระบุหรือวัดค่าออกในเชิงปริมาณได้ งานวิจัยด้านการสอบบัญชีซึ่งได้ให้นิยามและ

พิจารณาแนวทางที่ต่างกันไป เช่น Hurtt (2010) Nelson (2009) Shaub and Lawrence (1996) บทความนี้ ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับแนวคิดของการใช้วิจารณญาณ และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และปัจจัยที่ส่งเสริม วิจารณญาณและความสงสัยดังกล่าวจากเอกสารเผยแพร่ของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (The International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) และจากคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ประเทศสหรัฐอเมริกา (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB)

### การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing: ISAs) กำหนดว่า ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็น “ทัศนคติที่ก่อปรด้วยการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัย ระมัดระวังใน สภาวะการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงปัญหาที่ทำให้การรายงานทาง

การเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญอันอาจเป็นผลจากความผิดพลาดหรือการทุจริตและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง”

การใช้วิจารณ์ญาติของผู้ประกอบวิชาชีพและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นองค์ประกอบพื้นฐานที่สำคัญของงานให้ความเชื่อมั่นโดยผู้ประกอบวิชาชีพตาม*แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น* (สภาวิชาชีพบัญชี 2555, ศิลพร ศรีจันทเพชร 2554) โดยเฉพาะในกระบวนการตรวจสอบรายงานทางการเงิน ซึ่งมีความซับซ้อนและต้องใช้วิจารณ์ญาติมากในการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีส่งเสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีให้ตรวจสอบด้วยความซื่อตรง ไม่ลำเอียง และดำรงไว้ซึ่งทัศนคติความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้ *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี* กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณ์ญาติในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยพิจารณาความเป็นไปได้ที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นผลจากการทุจริตของผู้บริหาร (สภาวิชาชีพบัญชี 2555) *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบการเงิน* กำหนดให้ผู้สอบบัญชียอมรับว่าหลักฐานเอกสารต่าง ๆ เป็นเอกสารแท้จริงเมื่อไม่มีเหตุผลแย้งให้เชื่อเป็นอย่างอื่น กรณีที่พบเหตุผลให้เชื่อว่าเอกสารหลักฐานไม่แสดงข้อมูลตามความเป็นจริง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาตรวจสอบเพิ่มเติม ทั้งนี้ เมื่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการตอบข้อสอบถาม หรือปฏิบัติข้อเรียกร้องของผู้สอบบัญชีอย่างไม่สม่ำเสมอ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาตรวจสอบเพิ่มเติม (สภาวิชาชีพบัญชี 2555) *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน* ยังกล่าวถึงความสำคัญในการปรึกษาหารือเกี่ยวกับงบการเงินที่อาจจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เป็นผล

จากการทุจริตโดยอ้างตาม*มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240* ดังนั้น ความเชื่อถือในความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการนั้นไม่เพียงพอในการดำรงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือเป็นเพียงผลหากหลักฐานการสอบบัญชีนั้นไม่สามารถให้ความเชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผล (สภาวิชาชีพบัญชี 2555)

ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งทัศนคติสำคัญที่เสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีในการวินิจฉัยหรือแยกแยะสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจส่งผลต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และการตอบสนองต่อสถานการณ์นั้น ๆ ได้อย่างเหมาะสม สิ่งที่ผู้สอบบัญชีพึงระลึกคือ การรักษาระดับความสงสัยในระดับที่เหมาะสมเพียงพอ งานสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพที่ดีตามระดับความเสี่ยง หากระดับความสงสัยน้อยจนเกินไปก็จะทำให้วางแผนและขอบเขตการตรวจสอบนั้นไม่ครอบคลุมความเสี่ยงที่มีอยู่ ส่งผลให้วางแผนการสอบบัญชีนั้นไม่เพียงพอและครอบคลุมกับความเสี่ยงที่มีอยู่จริง (Underaudit) ในทางตรงกันข้าม หากระดับความสงสัยที่มากจนเกินไปและยึดหลักความระมัดระวังเกินกว่าที่ควร อาจทำให้ผู้สอบบัญชีขยายขอบเขตการตรวจสอบใช้เวลา และทรัพยากรในการสอบบัญชีเกินกว่าความจำเป็น (Overaudit) (McMillan & White, 1993; Hurtt, 2010) ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นจึงรวมถึงการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีเชิงพินิจพิเคราะห์ และระมัดระวังเตรียมพร้อมเมื่อพบหลักฐานที่แย้งกัน ซึ่งทำให้สงสัยในความน่าเชื่อถือของสารสนเทศที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ

### องค์ประกอบและตัวแปรที่ส่งผลต่อระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

มาตรฐานการสอบบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ประเทศสหรัฐอเมริกา (Public Company Accounting Oversight Board:

PCAOB อธิบายองค์ประกอบของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็น 3 ส่วน ได้แก่ **ความเชื่อที่มีผลต่อพฤติกรรม (Mindset)** ประกอบด้วยความเชื่อศรัทธาที่ดี (Good Faith) ความซื่อตรงไม่แยกจากกัน (Integrity) การไม่ทึกทักว่าข้อเท็จจริงหรือไม่ข้อเท็จจริง (Assuming neither Honesty nor Dishonesty) พึงระลึกความเป็นไปได้ว่ารายงานขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญจากการทุจริต (Recognizing the Possibility of Material Misstatement due to Fraud) **คุณลักษณะ (Attributes)** ประกอบด้วยความรู้ ทักษะ และความสามารถ การกระทำ (Action) ประกอบด้วยประเมินความเสี่ยงในการแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง (Assess the Risk of Material Misstatement) มอบหมายและกำกับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (Assign and Supervise Staff) รวบรวมและประเมินผลหลักฐานอย่างอดุสาหะ (Diligently Gather and Evaluate Evidence) และประเมินหลักฐานเชิงวิจารณ์ (Critically Assess Evidence) ทั้งสามองค์ประกอบหลักนี้ส่งผลต่อ **การกระทำ (action)** ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานได้อย่างไม่ลำเอียง (Franzel, 2013) ดังแสดงในภาพที่ 1

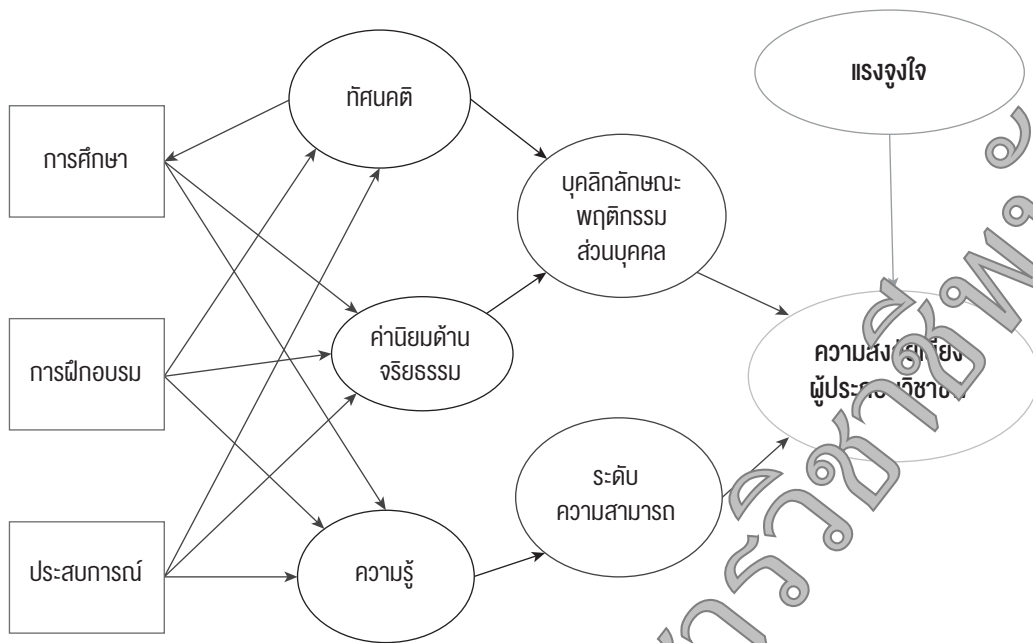


ภาพที่ 1

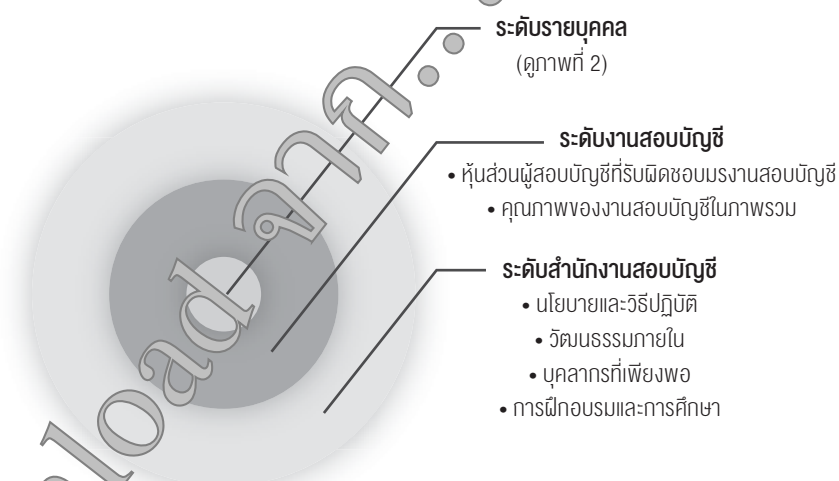
องค์ประกอบของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่ต่าง ๆ และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (International Standard on Quality Control: ISQC 1) การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง กำหนดและให้แนวทางเพื่อสร้างสภาพแวดล้อมทั้งในระดับงานสอบบัญชี (Engagement Level) และระดับสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Level) (สภาวิชาชีพบัญชี 2554) อันส่งผลต่อการปลูกฝังและกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีใช้วิจารณญาณ และความสงสัยมากขึ้น ดังภาพที่ 3 การสนับสนุนของหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในงานสอบบัญชี (Engagement Partner) และคุณภาพของงานสอบบัญชีโดยภาพรวมช่วยเสริมให้ผู้สอบบัญชีสงสัยเพิ่มขึ้น IAASB (2012) ได้ชี้แจงและให้คำแนะนำสำหรับปัจจัยแต่ละระดับโดยอ้างอิงกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC) และมาตรฐานการสอบบัญชี (ISAs) ดังนี้

คำถามและคำตอบเกี่ยวกับวิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเผยแพร่โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (IAASB 2012) อธิบายถึงปัจจัยหลักที่ผลักดันระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพระดับบุคคล (แสดงดังภาพที่ 2) คือ (1) **บุคลิกลักษณะพฤติกรรมส่วนบุคคล** ซึ่งได้แก่ ทัศนคติ และค่านิยมทางจริยธรรม (2) **ระดับความกล้าหาญ** ได้แก่ ความรู้ของบุคลากรที่ทำงานด้านการสอบบัญชี ทั้งนี้ได้รับอิทธิพลจากการศึกษา การฝึกอบรม ประสบการณ์ ในระดับของทีมงานตรวจสอบยังได้รับอิทธิพลจากทั้งภาวะผู้นำในสำนักงานสอบบัญชีและหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี จากวัฒนธรรมองค์กรและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ



ภาพที่ 2 ปัจจัยผลักดันระดับความพึงพอใจของผู้ประกอบวิชาชีพ



ภาพที่ 3 สภาพแวดล้อมที่ส่งผลต่อความพึงพอใจของผู้ประกอบวิชาชีพ

### ระดับสำนักงานสอบบัญชี

ภาวะผู้นำในการทำงานมีอิทธิพลอย่างมากต่อวัฒนธรรมภายในสำนักงานสอบบัญชี ท่าทีของผู้บริหาร และการสนับสนุนความสำคัญของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างต่อเนื่องส่งผลต่อพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ สำนักงานสอบบัญชีควรเน้นถึงความสำคัญดังตัวอย่างต่อไปนี้

- จัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อส่งเสริมวัฒนธรรมที่ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ
- ส่งเสริมวัฒนธรรมที่เน้นคุณภาพผ่านการกระทำ และข้อความที่ชัดเจน สม่ำเสมอและเป็นประจำจากผู้บริหารทุกระดับ การสื่อสารอาจเป็นในลักษณะ การอบรม สัมมนา การประชุม การอภิปรายสนทนา ทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ พันธกิจ จดหมายข่าว และบันทึกย่อ โดยการกระทำ และข้อความที่ส่งออกไปกระตุ้นเตือนวัฒนธรรมที่แสดงถึงคุณค่าและให้รางวัลผลงานที่มีคุณภาพสูง ซึ่งอาจรวมถึงเอกสารหลักฐานภายใน เอกสาร การอบรม และวิธีปฏิบัติการประเมินพนักงาน
- จัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้อำนาจงานเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ว่า มีจุดมุ่งหมายการที่เพียงพอและบุคลากรมีความสามารถ ความพร้อม และความรับผิดชอบต่อหลักปฏิบัติทางจริยธรรม อาจกระทำได้โดยกำหนด นโยบายและวิธีปฏิบัติ ที่กล่าวถึงสมรรถนะ การประเมินผล การให้ผลตอบแทน การเลื่อนตำแหน่งโดยพิจารณาจากการพัฒนาและการทำงานด้วยความรู้ความสามารถ
- พัฒนาและจัดฝึกอบรมการศึกษาและการอบรมอย่างต่อเนื่องให้กับบุคลากรทุกระดับ โดยพิจารณาตามระดับการพัฒนาทางวิชาชีพที่เหมาะสมกับแต่ละระดับของบุคลากร

### ระดับงานสอบบัญชี

หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานสอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีที่ได้รับมอบหมาย การกระทำ และข้อความที่หุ้นส่วนสื่อสารกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องเน้นย้ำความจำเป็นของคุณภาพในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ และความสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชี หุ้นส่วนระบุและเน้นให้ที่งานเป็นงานที่มีความสำคัญของการดำรงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตลอดจนการสอบบัญชี ซึ่งอาจมีประเด็นข้อสงสัยการรายงานที่อาจขัดต่อข้อเท็จจริง การพูดคุยก่อปรายควรกล่าวถึงแม้บางส่วนของรายงานทางการเงินที่นำมาใช้เทียบกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของลูกค้า ส่วนของงบการเงินที่อาจขัดต่อข้อเท็จจริง โอกาสที่การทุจริตอาจเกิดขึ้นได้ โดยละความเชื่อที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และซื่อตรง การอภิปรายดังกล่าวจะเป็นแนวทางเพื่อให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้สื่อสารและแจ้งข้อสงสัยสารสนเทศใหม่ ซึ่งส่งผลต่อการประเมินความเสี่ยง และการปฏิบัติการตรวจสอบ หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบกำหนดความคาดหวังและเน้นความสำคัญของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมทั้งรับผิดชอบต่อประเด็นต่าง ๆ ดังตัวอย่างนี้

- กำหนดทิศทาง กำกับดูแล และสมรรถนะของงานสอบบัญชี
- สอบทานงานที่ได้ปฏิบัติแล้ว หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานสอบบัญชีเป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์ ที่ให้ความรู้ผ่านการสอบทานงานแก่สมาชิกในทีมตรวจสอบเพื่อพัฒนาจิตสำนึกในการสงสัยเชิงวิจารณ์ การสอบทานที่ทันต่อเวลาทำให้ประเด็นที่สำคัญได้รับความสนใจและแก้ไขก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี
- ปัจจัยระดับสำนักงานสอบบัญชี และงานสอบบัญชี ส่งผลขัดเกลาทัศนคติความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ค่านิยมด้านจริยธรรม รวมถึงความรู้ และสะท้อนแสดงในรูปคุณลักษณะส่วนบุคคล และ

ความสามารถในด้านวิชาชีพ (IAASB 2012) และยังคงถือเป็นจิตสำนึกความรับผิดชอบส่วนบุคคลของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ต้องคงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดงานการสอบบัญชี

### บทสรุปและอภิปราย

หน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศได้ให้ความสำคัญกับการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ดังปรากฏในมาตรฐานการสอบบัญชีและบทความต่าง ๆ อย่างกว้างขวาง ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพถูกคาดหวังให้แสดงออกในการปฏิบัติงานระดับผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งมีปัจจัยหลักต้นระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพระดับบุคคล ได้แก่ บุคลิกลักษณะพฤติกรรมส่วนบุคคล ระดับความสามารถ ทั้งนี้ สภาพแวดล้อมในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชีมีอิทธิพลอย่างมากในการเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่โดยดำรงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การรักษาไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพช่วยให้ผู้สอบบัญชีตลอดการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะช่วยลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีซึ่งอาจเกิดจากการเพิกเฉยเหตุการณ์ที่ผิดปกติ การใช้อรรถสมมติฐานที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดลักษณะระยะเวลาขอบเขตของกระบวนการสอบบัญชี และการประเมินผลที่ได้จากการสอบบัญชี

แม้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้รับความสนใจในเชิงวิชาชีพเป็นอย่างมาก การศึกษาเชิงวิชาการด้านการสอบบัญชียังคงไม่เพียงพอเพื่อให้ความกระจ่างและความสัมพันธ์ ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจึงควรได้รับการศึกษาอย่างเป็นระบบ ในเชิงประจักษ์เพื่อช่วยให้อาจารย์และนักกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างคำถามวิจัยที่ยังไม่มีหลักฐานในเชิงวิชาการ อาทิเช่น ระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่เหมาะสมคืออะไร พฤติกรรมใดบ้างที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ใช้ความสงสัย

เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอ ปัจจัยผลักรุดรึความสัมพันธ์กับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหรือมิติทิศทางของความสัมพันธ์เป็นอย่างไร ปัจจัยใดที่สำคัญต่อระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในบริบทของการวัดค่าระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพควรทำอย่างไร ระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสัมพันธ์กับกระบวนการให้ความเชื่อมั่นอย่างไร และเข้าใจความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างถ่องแท้แล้ว หน่วยงานต่าง ๆ ก็จะสามารถกำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อลดความเสี่ยงจากความผิดพลาดในการสอบบัญชีได้ สอดคล้องกับเป้าหมายของการสอบบัญชีที่ให้ความเชื่อมั่นกับงบการเงินในระดับที่สมเหตุสมผล

### เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น. จากเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ [http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/framework.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/framework.pdf) [21 ธันวาคม 2556].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัดดูประสงค้โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี. จากเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ [http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st%20200.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20200.pdf) [21 ธันวาคม 2556].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน. จากเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. [http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st%20240.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20240.pdf) [21 ธันวาคม 2556].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน. จากเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. [http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st%20300.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20300.pdf) [21 ธันวาคม 2556].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1. จากเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. [http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column\\_1364292929/ISQC1\\_2.pdf](http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1364292929/ISQC1_2.pdf) [21 ธันวาคม 2556].

ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2554). ผู้สอบบัญชีกับสัญญาเงินเดือนภัย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 7(18), 22–25.

#### ภาษาอังกฤษ

Franzel, JM. (2013). Auditor objectivity and skepticism—What’s next? In American Accounting Association Annual Meeting, August 5, 2013, Anaheim CA. Retrieved from: [http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/08052013\\_AAA.aspx](http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/08052013_AAA.aspx) [23 December 2013].

Hurt, K. (2010). Development of Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). Staff Questions and Answers—Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements. Retrieved from International Federation of Accountants website: <http://www.ifac.org/publications-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statement> [20 December 2013]

McMillan, J. J. and White, R. A. (1993). Auditors’ belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism. *The Accounting Review*, 68(3), 443–465.

Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Auditing Standard No. 13 The auditors’ responses to the risks of material misstatement.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). AU section 230 Due professional care in the performance of work.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2012). Staff Audit Practice Alert No. 10: Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Retrieved from Public Company Accounting Oversight Board website: [pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012\\_SAPA\\_10.pdf](http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf) [December 21, 2013]

Shaub, M.K. & Lawrence, J.E. (1996). Ethics, experience, and professional skepticism: A situational analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 8(Supplement), 124–157.