

ตัวอย่างทฤษฎีและระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลองเพื่องานวิจัย การใช้ดูดยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี

วิวัฒน์ชัย แสงสุวรรณ

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 10 พฤศจิกายน 2564

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 3 มกราคม 2565

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 15 มกราคม 2565

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นวรรณกรรมและสร้างแรงบันดาลใจสำหรับผู้วิจัยที่สนใจงานวิจัยการใช้ดูดยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชีในบริบทของประเทศไทยโดยการใช้วิธีทดลอง เนื่องมาจากวิธีทดลองนั้นสามารถทำให้เข้าถึงมุมมองและหัวข้อทางบัญชีใหม่ ๆ ประกอบกับจุดแข็งของวิธีทดลองที่ทำให้สามารถสรุปผลเชิงสาเหตุได้ จึงทำให้วิธีดังกล่าวได้รับความนิยมที่เพิ่มขึ้นอย่างมาก เนื้อหาของบทความประกอบด้วย ความเป็นมา พัฒนาการของมุมมองทางปรัชญา แนวคิด และวิธีวิจัยทางบัญชีที่เปลี่ยนแปลงจากอดีตจนถึงปัจจุบันโดยสังเขป ตัวอย่างทฤษฎีที่มักถูกนำมาใช้ในการศึกษาในปัจจุบันและระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลอง เพื่องานวิจัยการใช้ดูดยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี

คำสำคัญ: งานวิจัยการใช้ดูดยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี งานวิจัยบัญชีเชิงพฤติกรรม ระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลอง ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ

The Examples of the Theories and Experimental Research Methodology for Judgement and Decision-Making Research in Accounting

Wattanachai Sangsuwan

Lecturer of Department of Accounting,

Thammasat Business School, Thammasat University

Received: *November 10, 2021*

Revised: *January 3, 2022*

Accepted: *January 15, 2022*

ABSTRACT

This article is a piece of the literature which inspires researchers interested in judgement and decision-making research in accounting, especially in Thailand's context, by using the experimental method. Due to the experimental method, we can realize new aspects and research topics in accounting research. Moreover, the strength of the experimental method can conclude causal relationship inference. This is the reasons why there is an increase in popularity in the experimental method. This article is divided into three sections. The first section briefly informs the readers of the evolution of accounting research philosophies and methods from past to present. The second section provides the examples of the theories which have recently been used in judgement and decision-making research in accounting; and finally, the last section explains the experimental research methods for judgement and decision-making research in accounting.

Keywords: Judgement and Decision-Making Research in Accounting, Behavioral Accounting Research, Experimental Research Methodology, Causal Relationship Inference

บทนำ

งานวิจัยทางบัญชีที่ศึกษาภายใต้บริบทประเทศไทยเมื่อทำการเปรียบเทียบกับในบริบทของประเทศอื่นที่เป็นประเทศหลัก อาทิเช่น สหรัฐอเมริกา (U.S.) สหราชอาณาจักร (UK) และ จีน (China) จะพบว่างานวิจัยทางบัญชีที่ศึกษาในบริบทของประเทศเหล่านี้มักจะได้รับ การยอมรับและถูกตีพิมพ์ในวารสารระดับนานาชาติอย่างแพร่หลาย โดยงานวิจัยทางบัญชีส่วนใหญ่ของประเทศหลัก ๆ นั้นจะเป็นงานที่ศึกษาด้วยวิธีการเชิงจดหมายเหตุ (Archival) ทั้งนี้ เป็นผลสืบเนื่องมาจากการที่ประเทศเหล่านี้เป็นกลุ่มประเทศแรก ๆ ที่คิดค้นและนำข้อกำหนด กฎเกณฑ์ทางบัญชีที่เกี่ยวข้องมาบังคับใช้ ยกตัวอย่างเช่น เกณฑ์ในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องต่อนักลงทุน ทำให้มีการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นบรรทัดฐาน สามารถเปรียบเทียบกันได้ จึงเป็นที่มาของพัฒนาการฐานข้อมูล (Database Evolution) ที่รวบรวมข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาวิจัย นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมและนวัตกรรมในการบริหารธุรกิจ ส่งผลให้เกิดการปรับปรุงกฎเกณฑ์ทางบัญชีของประเทศเหล่านี้อย่างต่อเนื่อง ทำให้ผู้วิจัยสามารถมองเห็นช่องทางและประเด็นปัญหาในการศึกษา จึงทำให้ประเทศเหล่านี้มีวรรณกรรมทางบัญชี (Accounting Literature) อย่างกว้างขวาง และพร้อมที่จะต่อยอดงานวิจัยทางบัญชีต่อไปได้ ด้วยเหตุผลประการนี้ จึงทำให้การศึกษาวิจัยทางบัญชีในบริบทของประเทศเหล่านี้ได้ตีพิมพ์ออกมาเป็นจำนวนมาก ในขณะที่วรรณกรรมทางการบัญชีที่ศึกษาในบริบทประเทศไทยยังมีไม่มากนัก ทำให้ผู้วิจัยในบริบทประเทศไทยต้องหิบบัณฑิตมุ่งวรรณกรรมทางบัญชีของประเทศหลัก ซึ่งในบางครั้งอาจไม่สามารถระบุถึงความแตกต่างระหว่างบริบทได้ จึงทำให้ผลของการวิจัยในบริบทประเทศไทยไม่แตกต่างจากบริบทประเทศหลัก จึงอาจทำให้งานวิจัยในบริบทประเทศไทยถูกลดความน่าสนใจลง

ในปัจจุบันงานวิจัยทางบัญชีที่ศึกษาโดยใช้วิธีทดลองได้รับความนิยมและได้รับการตีพิมพ์ในวารสารระดับนานาชาติเป็นจำนวนมาก งานวิจัยเหล่านี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงานทางบัญชี และ/หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยมุ่งไปที่การใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี ซึ่งถูกเรียกว่า งานวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจ (Judgements and Decisions Making Research: JDM) เหตุผลที่ทำให้งานวิจัยทางบัญชีที่ศึกษาโดยใช้วิธีทดลองนั้นได้รับความนิยมเนื่องมาจากข้อได้เปรียบของการวิจัยด้วยวิธีทดลองหลายประการอันได้แก่ ประการที่ 1 ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาด้วยวิธีทดลองนั้นจะเป็นข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ทำให้ผู้วิจัยสามารถออกแบบตัวแปรที่ต้องการศึกษา เก็บข้อมูลจากผู้เข้าร่วมทดลอง ด้วยเหตุนี้จึงทำให้ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยมีลักษณะเฉพาะและไม่ซ้ำกับงานวิจัยทางบัญชีในหัวข้ออื่น ๆ ประการที่ 2 วิธีทดลองเป็นการศึกษาที่อาศัยการจำลองบริบทภายใต้การควบคุมตัวแปรและผลกระทบจากปัจจัยรบกวนต่าง ๆ (Confounding Effect) ในการทดลองที่อาจส่งผลต่อปัจจัยที่สนใจศึกษา จึงทำให้ผลของการวิจัยด้วยวิธีนี้สามารถสรุปผลเชิงสาเหตุ (Causal Relationship Inference) ได้ และประการที่ 3 เนื่องมาจากการที่วิธีทดลองสามารถที่จะควบคุมปัจจัยรบกวนต่าง ๆ ได้ จึงทำให้ผลของการวิจัยด้วยวิธีทดลองนั้นมีความตรงภายใน (Internal Validity) ที่ค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับการศึกษาด้วยวิธีอื่น ซึ่งเป็นหนึ่งในคุณลักษณะของงานวิจัยที่มีคุณภาพ บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นวรรณกรรมและสร้างแรงบันดาลใจให้แก่ นักวิจัยที่สนใจงานวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี (Judgements and Decision Making Research in Accounting) ที่ศึกษาด้วยวิธีทดลอง พร้อมทั้งเพื่อเป็นประโยชน์ในแง่ของการเสริมสร้างความก้าวหน้าให้แก่งานวิจัยทางบัญชีและเพื่อที่จะนำเสนอทางเลือกอื่นให้กับนักวิจัยทางบัญชีในการสร้างสรรค์งานวิจัยใหม่ ๆ ในแขนงนี้ในบริบทประเทศไทย

บทความนี้เรียบเรียงโดยเริ่มจากส่วนที่ 1 กล่าวถึงความเป็นมาและวิวัฒนาการของงานวิจัยทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงที่นำมาสู่กระแสนิยมในการศึกษาที่มุ่งศึกษาการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี ส่วนที่ 2 กล่าวถึงตัวอย่างทฤษฎีจากศาสตร์อื่น ๆ ที่นำมาใช้ในงานวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชีในปัจจุบัน และส่วนที่ 3 กล่าวถึงระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลอง เพื่องานวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชีอย่างสังเขป พร้อมทั้งยกตัวอย่างงานวิจัยประกอบ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของงานวิจัยที่มุ่งศึกษาการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี

งานวิจัยทางบัญชีมีวัตถุประสงค์ เพื่อสร้างองค์ความรู้ใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานทางบัญชีได้มีการศึกษาอย่างต่อเนื่องกันมาเป็นเวลายาวนานหลายทศวรรษ โดยปกติแล้วงานวิจัยทางบัญชีมักจะต้องนำทฤษฎีจากศาสตร์ทางด้านอื่น ๆ มาใช้ประกอบ อาทิเช่น เศรษฐศาสตร์ การเงิน จิตวิทยา สังคมศาสตร์ เป็นต้น โดยในช่วงปี 1960s-1970s นั้น งานวิจัยทางบัญชีที่เป็นที่นิยมส่วนใหญ่ได้รับอิทธิพลและแนวคิดมาจากวิธีวิจัยของสายวิทยาศาสตร์ เพื่อมุ่งศึกษาค้นคว้าและแสวงหาองค์ความรู้ที่เป็นหนึ่งเดียวและดีที่สุด (Best Practice) ซึ่งแนวคิดดังกล่าวนี้ได้รับความสนใจและถูกนำมาใช้อย่างแพร่หลายจนได้รับการยอมรับให้เป็นแนวคิดการวิจัยทางบัญชีหลัก (Mainstream Accounting Research: MAR)

ในเวลาต่อมา ได้เกิดแนวคิดที่ต่างออกไปจากการวิจัยทางบัญชีหลักนั่นก็คือ แนวคิดการวิจัยทางบัญชีทางเลือก(Alternative Accounting Research: AAR) ได้แก่ แนวคิด Interpretive และ Critical เป็นต้น (Chua, 1986) แนวคิดทางเลือกนี้ได้รับความสนใจในหมู่นักวิจัยทางบัญชีเป็นอย่างมาก เหตุผลเนื่องจากข้อจำกัดบางประการของแนวคิดการวิจัยทางบัญชีหลัก ซึ่ง Cavanaugh et al. (2001) สรุปข้อจำกัดดังกล่าวเป็น 2 ประเด็นใหญ่ ๆ ดังนี้ ประเด็นที่ 1 แนวคิดแบบ MAR เน้นการศึกษาในระดับองค์กร (Organization Level) เพื่อสร้างองค์ความรู้ที่ดีที่สุดเพียงหนึ่งเดียวและสามารถนำมาใช้ได้ทั่วทุกองค์กร (Positive Accounting Research) โดยมิได้พิจารณาถึงปัจจัยในระดับบุคคล (Individual Level) ในขณะที่แนวคิดทางเลือกมิได้มีวัตถุประสงค์ เพื่อค้นคว้าและแสวงหาองค์ความรู้ที่เป็นหนึ่งเดียวและดีที่สุด แต่ทว่า ต้องการศึกษารูปแบบปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมกับบริบท (Context) เฉพาะในแต่ละบริบทที่แตกต่างกันออกไป (Normative Accounting Research) ประเด็นที่ 2 คือ ข้อสมมติเกี่ยวกับผู้นำความรู้ภายใต้แนวคิดแบบ MAR มาใช้เพื่อที่จะได้รับประโยชน์สูงสุดจากความรู้ นั้น ๆ บุคคลจะต้องคิด พิจารณาและตัดสินใจด้วยเหตุและผล เพื่ออรรถประโยชน์สูงสุด (Economic Rationality) ในขณะที่แนวคิดแบบ AAR ตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับบุคคลว่าจะต้องคิด พิจารณาและตัดสินใจด้วยเหตุและผล เพื่อให้เหมาะสมกับบริบทที่ตนเองอยู่ (Bounded Rationality; Simon, 1957) ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับบริบท จึงควรที่จะพิจารณาถึงปัจจัยในระดับบุคคล ซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่เกิดผลกระทบการวิจัยที่แตกต่างกันออกไประหว่างสองแนวคิด กล่าวคือ ในความเป็นจริงนั้น แม้ว่าบุคคลจะคิด พิจารณาและตัดสินใจโดยใช้เหตุและผล แต่ก็ยังคงได้รับอิทธิพลจากอารมณ์ ความรู้สึกนึกคิด ศีลธรรม จิตวิทยา ซึ่งทำให้เกิดอคติต่อการใช้ตรรกะได้เช่นกัน ซึ่งปัจจัยที่มีผลกระทบต่ออารมณ์นั้นมีอยู่มากมาย ไม่ว่าจะเป็นปัจจัยภายใน (Internal Factors) เช่น อายุ ประสบการณ์ เพศ ความเชื่อ ศาสนา ระดับการศึกษา เป็นต้น หรือปัจจัยภายนอก (External Factors) เช่น แรงกดดันจากการเมือง กฎหมาย ข้อบังคับ ข้อปฏิบัติ และวัฒนธรรมขององค์กร สถานภาพทางสังคม เป็นต้น ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ ไม่ได้ถูกควบคุมภายใต้การศึกษาวิจัยตามแนวคิดแบบ MAR เนื่องจากข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูล (Data Availability)

วัตถุประสงค์ของการทำวิจัยภายใต้กรอบแนวคิด AAR มุ่งเน้นไปที่การอธิบาย พยากรณ์และคาดการณ์พฤติกรรมทางบัญชีในแต่ละบริบทเฉพาะที่แตกต่างกัน อีกทั้งข้อสมมติและกรอบแนวคิดที่มุ่งเน้นตอบคำถามที่ว่า “อะไรคือ สิ่งที่เหมาะสมและควรทำ” (Normative Approach) ในบริบทหนึ่ง ๆ โดยมีได้มุ่งเน้นการหาข้อสรุปโดยทั่วไป (Generalization) ในขณะที่ ภายใต้กรอบแนวคิดของ MAR จะมุ่งเน้นไปยังการตอบคำถามที่ว่า “อะไรคือ สิ่งที่ดีที่สุดที่ต้องทำ เพื่อยกระดับสวัสดิการทางสังคม (Social Welfare)” (Chua, 1986; Ismail and Zainuddin, 2013) ดังนั้น ภายใต้กรอบแนวคิด AAR ทำให้ผู้วิจัยมีทางเลือกเกี่ยวกับทฤษฎีและวิธีวิจัยที่หลากหลาย มิได้จำกัดวิธีวิจัยเพียงแค่วิธีวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Accounting Research) ซึ่งได้แก่วิธีวิเคราะห์ (Analytic) จดหมายเหตุ (Archival) และ การทดลอง (Experimental) เท่านั้น แต่ทว่าผู้วิจัยสามารถทำวิจัยทางบัญชีด้วยวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Accounting Research) ซึ่งได้แก่วิธีสังเกตการณ์ (Fieldwork) การสอบถาม (Survey) การสัมภาษณ์ (Interview) ได้ด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตาม งานวิจัยที่ใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพส่วนใหญ่มักถูกวิพากษ์จากฝั่ง MAR ว่าผลการศึกษาดังกล่าวไม่สามารถนำมาพยากรณ์ คาดการณ์ หรือหาความสัมพันธ์เชิงเหตุผล (Causal Relationship) ได้ แต่ทว่าสามารถนำผลการศึกษานั้นเพื่อมาต่อยอดเพื่อวิจัยเชิงลึกด้วยวิธีวิจัยอื่น ๆ ต่อไปได้ ซึ่งในบทความนี้มีได้มีเนื้อหาครอบคลุมไปถึงรายละเอียดของวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ แต่จะมุ่งกล่าวถึงรายละเอียดของการทำวิจัยเชิงปริมาณโดยใช้วิธีทดลอง (Experimental Method) ซึ่งได้รับความนิยมและยังสามารถสรุปผลการศึกษาความสัมพันธ์เชิงเหตุผลได้

วิธีทดลองได้ถูกนำมาใช้ในงานวิจัยทางบัญชีที่มุ่งเน้นศึกษาเชิงพฤติกรรม (Behavioral Research) เนื่องจากพฤติกรรมหลัก ๆ ของผู้ปฏิบัติงานทางบัญชีมักจะมีข้องเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี ซึ่งมักจะได้รับอิทธิพลมาจากปัจจัยทั้งภายในและภายนอก ซึ่งปัจจัยดังกล่าวสามารถส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์ทางบัญชีและผลประกอบการโดยรวมขององค์กร ดังนั้น งานวิจัยทางบัญชีเชิงพฤติกรรม จึงมุ่งเน้นศึกษาการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชีและถูกเรียกว่างานวิจัยที่มุ่งศึกษาการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจ (Judgements and Decisions Making Research: JDM)

ความแตกต่างประการหนึ่งที่สำคัญระหว่างงานวิจัยแบบ MAR และ JDM นั่นก็คือ การตั้งคำถามงานวิจัย ความแตกต่างดังกล่าวสามารถอธิบายได้จากการยกตัวอย่าง เช่น งานวิจัยหัวข้อ “ความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางบัญชี ผลกำไร (Earnings) และผลตอบแทนหุ้น (Stock Performance)” ในมุมมองของ MAR ที่มีวัตถุประสงค์ เพื่อแสวงหาความรู้โดยมุ่งศึกษาผลลัพธ์ (Outcome-Based) ทางบัญชีจะตั้งคำถามของงานวิจัยว่า “ข้อมูลทางบัญชีอะไรใช้พยากรณ์ต่อผลกำไร (Earnings) และผลตอบแทนหุ้น (Stock Performance) ได้ดีที่สุด” ตัวอย่างงานวิจัยในกลุ่มนี้ได้แก่งานวิจัยของ Abarbanell, J. S., & Bushee, B. J. (1997), Amir, E., & Lev, B. (1996), Lev, B., & Thiagarajan, S. R. (1993), Ou, J. A., & Penman, S. H. (1989). หรือ “คุณสมบัติใดของรายการบัญชีระหว่างรายการคงค้าง (Accruals) และรายการกระแสเงินสด (Cash flow) ที่มีอิทธิพลเหนือกว่าต่อความสัมพันธ์ต่อผลกำไร (Earnings) และผลตอบแทนหุ้น (Stock Performance)” (Kothari, S. P. (2001), Sloan, R. G. (1996)) ในขณะที่ JDM มีวัตถุประสงค์โดยมุ่งเน้นไปที่การศึกษาระบวนการ (Process-based) คิด วิเคราะห์ การใช้ดุลยพินิจ และการตัดสินใจทางบัญชี ดังนั้น ลักษณะคำถามของงานวิจัยในแขนงนี้จะเน้นคำถามว่า “ทำไม” และ “อย่างไร” โดย JDM จะตั้งคำถามงานวิจัยจากหัวข้อข้างต้นว่า “ปัจจัยในระดับบุคคลของนักลงทุนส่งผลกระทบต่อกระบวนการพยากรณ์ผลประกอบการของบริษัทในอนาคตอย่างไร” (Libby, R., Bloomfield, R., & Nelson, M. W. (2002)) เป็นต้น

จากกรณีคำถามงานวิจัยของฝั่ง MAR ที่จะเน้นไปที่ผลลัพธ์ ทำให้ผู้วิจัยต้องใช้วิธีวิจัยแบบจดหมายเหตุ อย่างไรก็ตาม การศึกษาที่เน้นข้อมูลเชิงผลลัพธ์นี้ทำให้ผู้วิจัยจะยังไม่สามารถที่จะสรุปผลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุได้ในทันที เนื่องจาก ปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดมิได้ถูกควบคุมโดยสมบูรณ์ เพราะไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้ ในขณะที่คำถามงานวิจัยของฝั่ง JDM ที่เน้นไปที่การศึกษากระบวนการ ทำให้ผู้วิจัยที่ใช้วิธีทดลองจะต้องทำการกำหนดปัจจัยที่สนใจศึกษาและระบุปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในกระบวนการคาดการณ์ผลประกอบการในอนาคต ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีไม่ชัดเจน ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องออกแบบวิธีวิจัย เพื่อเก็บข้อมูลที่ต้องการจากผู้เข้าร่วมวิจัย (Participants) ในขั้นตอนการออกแบบวิธีวิจัย โดยผู้วิจัยจะต้องทำการแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่มคือ กลุ่มควบคุมหรือเรียกว่า Control Group และกลุ่มที่มีปัจจัยที่สนใจหรือเรียกว่า Treatment Group โดยทั้งสองกลุ่มจะต้องควบคุมปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดให้เหมือนกัน เพื่อที่จะให้ผลการศึกษาสะท้อนผลกระทบที่มาจากปัจจัยที่สนใจอย่างเดียวนั้น ซึ่งผลการศึกษาที่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างกลุ่มควบคุมและกลุ่มที่มีปัจจัยที่สนใจ จะสามารถสรุปผลได้ว่าเป็นผลกระทบที่มาจากปัจจัยที่สนใจศึกษานั้นเอง ดังนั้น ด้วยวิธีการออกแบบการวิจัยด้วยวิธีการวิจัยดังกล่าวจึงทำให้การวิจัยด้วยวิธีทดลองนี้สามารถที่จะสรุปผลของความสัมพันธ์เชิงสาเหตุได้

2. ตัวอย่างทฤษฎีที่ถูกนำมาใช้ในการวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี

2.1 ตัวอย่างทฤษฎีที่ถูกนำมาใช้สำหรับงานวิจัยด้านบัญชีการเงินเชิงทดลอง

2.1.1 ทฤษฎีภาษาศาสตร์เชิงจิตวิทยา (Psycholinguistics)

ภาษาศาสตร์เชิงจิตวิทยา (Psycholinguistics) เป็นแขนงวิชาที่เป็นส่วนผสมระหว่างภาษาศาสตร์และจิตวิทยาที่เน้นไปที่กระบวนการคิดและผลิตภาษาเพื่อการสื่อสารของผู้ส่งสาร รวมถึงการรับรู้ การตีความภาษาที่ได้รับของผู้รับสาร ดังนั้น ทฤษฎีภาษาศาสตร์เชิงจิตวิทยาจึงสามารถนำมาประยุกต์ใช้สำหรับการวิจัยในบริบททางการบัญชี ตัวอย่างเช่น การศึกษากระบวนการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุน เพื่อใช้ประกอบสำหรับการตัดสินใจ นักลงทุนจะต้องมีการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้ประกอบในการตัดสินใจซึ่งข้อมูลเหล่านั้นอยู่ในรูปแบบที่ต่างกันออกไป ตัวอย่างข้อมูลที่ใช่ เช่น ลายลักษณ์อักษร คลิปวิดีโอ คลิปเสียงที่เปิดเผยต่อสาธารณชน เป็นต้น ตัวอย่างงานวิจัยที่ศึกษาการเลือกใช้ภาษาและวิธีการสื่อสารที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจต่าง ๆ ของนักลงทุน ของ Asay, H. S., Libby, R., & Rennekamp, K. M. (2018) และ Chen, Z., & Loftus, S. (2019) งานวิจัยนี้ศึกษาการใช้สรรพนามแทนตัวเองบุรุษที่ 1 บ่งบอกถึงความมั่นใจและความมีส่วนร่วมในข้อความที่สื่อสารของผู้ส่งสาร เช่น การที่ผู้บริหารใช้สรรพนามแทนตัวเองบุรุษที่ 1 ในการรายงานผลประกอบการ แสดงให้เห็นว่า เขามีความมั่นใจและมีส่วนร่วมในผลประกอบการที่เกิดขึ้น ซึ่งเมื่อนำมาอธิบายร่วมกับทฤษฎีการอนุมานสาเหตุ (Attribution Theory) ที่เป็นทฤษฎีที่มุ่งอธิบายการให้เหตุผลของพฤติกรรมใดพฤติกรรมหนึ่งว่าเป็นผลมาจากปัจจัยภายนอก เช่น สิ่งแวดล้อม บุคคลอื่น เป็นต้น หรือปัจจัยภายใน เช่น ความรู้ ความสามารถของตนเอง ผลการวิจัยของทั้งสองสามารถสรุปได้ว่า การใช้สรรพนามบุรุษที่ 1 ในสถานการณ์ที่ผลประกอบการดี (Positive Frame) จะไม่ส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุน แต่จะส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุนในมุมมองเชิงบวกก็ต่อเมื่อใช้สรรพนามบุรุษที่ 1 ในสถานการณ์ที่ผลประกอบการแย่ (Negative Frame) โดยนักลงทุนจะรับรู้ได้ถึงความน่าเชื่อถือ (Credibility) ของรายงานและความน่าเชื่อถือในตัวผู้บริหาร (Trustworthiness)

2.1.2 ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication Theory)

ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication Theory) เป็นทฤษฎีที่มุ่งอธิบายความหมาย กระบวนการ องค์ประกอบการสื่อสารตลอดจน ปรากฏการณ์การสื่อสารในแต่ละบริบท ทฤษฎีการสื่อสารนี้สามารถนำมาประยุกต์ใช้สำหรับการวิจัยในบริบททางการบัญชี ในหัวข้อการศึกษาสื่อกลางที่ใช้ในการรายงาน (Medium) เช่น Social Media Application, Webpage ซึ่งได้รับการสนใจเป็นอย่างมาก เมื่อกล่าวถึงรูปแบบการสื่อสารระหว่างผู้บริหารและนักลงทุนในปัจจุบัน สื่อกลางที่ใช้ในการรายงานรูปแบบใหม่ ๆ ได้เข้ามามีบทบาทในการสื่อสารของผู้บริหารเป็นอย่างมากยกตัวอย่างเช่น Twitter, Facebook, Official Website, Conference Calls เป็นต้น สื่อกลางเหล่านี้ทำให้ผู้บริหารสามารถที่จะสื่อสารข้อความจากผู้บริหารไปถึงยังนักลงทุนได้อย่างรวดเร็วและสะดวกมากขึ้น โดยเฉพาะที่สำคัญอย่างยิ่งคือ สื่อกลางบางประเภท เช่น Twitter และ Facebook ยังเปิดโอกาสให้นักลงทุนสามารถที่จะทำการตอบกลับหรือแสดงความคิดเห็น (Feedback) โดยตรงกลับมายังผู้บริหารได้อย่างทันที จึงสามารถกล่าวได้ว่า สื่อกลางประเภทดังกล่าวเป็นการสื่อสารแบบสองทาง (Two-way Communication) ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการสื่อสารแบบเดิม สื่อกลางรูปแบบใหม่นี้เปิดโอกาสให้ผู้บริหารสามารถที่จะสร้างความสัมพันธ์ที่ดีต่อนักลงทุนได้ ยกตัวอย่างจากงานวิจัยของ Grant, S. M., Hodge, F. D., & Sinha, R. K. (2018) ที่ทำการศึกษาผลกระทบที่แตกต่างกันจากการใช้สื่อกลางระหว่าง Conference Calls และ Twitter ต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุนภายใต้ทฤษฎีการละเมิดความคาดหวัง (Expectancy Violations Theory) ซึ่งกล่าวไว้ว่าในการสื่อสารผู้รับสารจะมีความคาดหวังกับสิ่งที่ส่งมาจากผู้ส่งสารไว้ก่อนล่วงหน้า หากข้อความหรือเนื้อหาที่ส่งมาเป็นไปตามที่ผู้รับสารคาดหวังไว้จะส่งผลกระทบต่อด้านบวกต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้รับสาร ในทางตรงกันข้ามหากข้อความหรือเนื้อหาที่ส่งมามีความคาดหวังของผู้รับสารจะส่งผลกระทบต่อด้านลบต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้รับสาร เมื่อนำมาเชื่อมโยงยังบริบททางบัญชี โดยปกติแล้วการสื่อสารโดยการใช้ Conference Calls เป็นการสื่อสารที่มีจุดมุ่งหมาย เพื่อสื่อสารโดยมุ่งเน้นที่จุดเด่น จุดแข็ง และความสำเร็จขององค์กร ในขณะที่การสื่อสารโดยการใช้ Twitter เป็นการสื่อสารที่มีจุดมุ่งหมายมุ่งเน้น เพื่อสร้างความสัมพันธ์ที่ดีต่อนักลงทุนและมีความเป็นกันเองมากกว่าการสื่อสารแบบ Conference Calls ด้วยเหตุนี้ นักลงทุนจึงมีความคาดหวังเกี่ยวกับพฤติกรรมกรรมการสื่อสารของผู้บริหารจากสื่อกลางทั้งสองที่แตกต่างกัน โดยมีการคาดหวังการสื่อสารของผู้บริหารแบบโอ้อวดบน Conference Calls ในขณะที่คาดหวังการสื่อสารของผู้บริหารแบบถ่อมตนบน Twitter ผลการศึกษาของ Grant, S. M., Hodge, F. D., & Sinha, R. K. (2018) พบว่า เมื่อผู้บริหารมีการสื่อสารแบบผิดความคาดหวังที่นักลงทุนได้ตั้งไว้จะส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุนไปในเชิงลบ

2.1.3 ทฤษฎีทางด้านจิตวิทยา (Psychology Theory)

ทฤษฎีแรงจูงใจ (Persuasion Theory) เป็นทฤษฎีทางด้านจิตวิทยาที่มุ่งอธิบายอิทธิพลจากแรงจูงใจ (Persuasion) ที่สามารถส่งผลกระทบต่อสื่อสารในเรื่องของความเชื่อ ทศนคติ ตลอดจนพฤติกรรมของผู้ส่งสารไปยังผู้รับสาร¹ ให้เชื่อและคล้อยตามผู้ส่งสาร ยกตัวอย่างงานวิจัยที่ใช้ทฤษฎีทางด้านจิตวิทยา ได้แก่ Cade, N. L. (2018) ที่ศึกษาการสื่อสารและพฤติกรรมของผู้บริหารบน Twitter โดยมุ่งไปที่ผลกระทบของวิธีการที่ผู้บริหารแถลงข่าว เพื่อตอบสนองต่อข่าวร้ายและ

¹ Persuasion Knowledge Model กล่าวถึงวิธีการที่ผู้รับสารรับมือกับการสื่อสารที่มีอิทธิพล ก่อนที่จะตัดสินใจเชื่อและคล้อยตาม

จำนวนรีทวีต (Retweet) ของข่าวร้ายนั้น ดังนั้น ในบริบทที่มีข่าวร้ายบน Twitter และได้รับจำนวน Retweet จากแหล่งที่น่าเชื่อถือเป็นจำนวนมาก หากผู้บริหารไม่มีการตอบสนองต่อข่าวหรือมีการตอบสนองแบบเพิกเฉย จะส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุนในเชิงลบ ในขณะที่หากผู้บริหารมีการตอบสนองแบบจริงจัง ตรงไปตรงมาจะส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุนในทางตรงกันข้าม

ทฤษฎีเอกลักษณ์ทางสังคม (Social Identity Theory) เป็นทฤษฎีที่กล่าวถึงพฤติกรรมของบุคคลหนึ่ง ๆ ในฐานะที่เป็นสมาชิกในกลุ่มหนึ่ง ๆ ที่แสดงออก เพื่อให้ได้รับการยอมรับจากสมาชิกคนอื่น ๆ ในกลุ่มนั้น อันเป็นผลมาจากสายใยของความสัมพันธ์ (Social Bond) ระหว่างบุคคลในกลุ่มนั้น ตัวอย่างงานวิจัยที่ใช้ทฤษฎีเอกลักษณ์ทางสังคมที่ถูกนำมาประยุกต์ใช้สำหรับการวิจัยในบริบททางการบัญชีได้แก่ Grant, S. M., Hodge, F. D., & Sinha, R. K. (2018). และ Cade, N. L. (2018) งานวิจัยนี้ศึกษาการใช้สื่อกลางใช้เทคนิคการสื่อสารแบบสองทาง (Two-Way Communication) ตัวอย่างเช่น Twitter ที่เปิดโอกาสให้มีการโต้ตอบระหว่างองค์กรและนักลงทุนสามารถสร้างและพัฒนาความสัมพันธ์ที่ดีได้ ดังนั้น จึงเป็นที่มาของการศึกษาต่อมาว่า ปัจจัยอะไรที่เป็นตัวแปรส่งผ่าน (Mediator Variable) เพื่อสร้างความสัมพันธ์ดังกล่าว Elliott, W. B., Grant, S. M., & Hodge, F. D. (2018) ได้นำความเชื่อใจ (Trust) มาเป็นตัวแปรส่งผ่านในการสร้างความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างองค์กรและนักลงทุน โดยได้เชื่อมโยงผ่านทฤษฎีเอกลักษณ์ทางสังคม Grant, S. M., & Hodge, F. D. (2018) สรุปว่า Twitter เป็นสื่อกลางที่องค์กรสามารถใช้ เพื่อทำให้เกิดสายใยของความสัมพันธ์ได้ เพื่อนำไปสู่ความเชื่อใจของนักลงทุนที่เพิ่มขึ้นและกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุนในด้านบวก

2.2 ตัวอย่างทฤษฎีที่ถูกนำมาใช้สำหรับงานวิจัยด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีเชิงทดลอง

วิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นวิชาชีพที่ต้องแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องและความเหมาะสมของข้อมูลในงบการเงินของบริษัทที่เผยแพร่สู่สาธารณะ โดยข้อมูลในงบการเงินที่ถูกต้องและเหมาะสมจะช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน (Stakeholder) ในแง่ของความเชื่อถือได้ของข้อมูล ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งความเห็นดังกล่าวนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานตามขั้นตอนการสอบบัญชี ซึ่งในแต่ละขั้นตอนนั้นจะต้องมีการใช้ดุลยพินิจ การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีร่วมด้วยเสมอ ผู้วิจัยอาจนำปัจจัยส่วนบุคคล (Personal Factors) และปัจจัยสภาพแวดล้อม (Environmental Factors) ที่สามารถส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจมาพิจารณาร่วมกันกับกิจกรรมของงานสอบบัญชี (Audit Tasks) ประเภทต่าง ๆ ในบทความวิชาการของ Nelson, M., & Tan, H. T. (2005) ได้แบ่งงานสอบบัญชีแยกตามประเภทของกิจกรรมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีออกเป็น 4 กิจกรรมหลัก ดังนี้ 1) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ขององค์กรที่ต้องตรวจสอบ เพื่อเลือกตัวแบบความเสี่ยง (Risk Model) และวางแผนตรวจสอบ (Audit Planning) 2) การวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและการประเมินหลักฐาน (Analytical Procedures and Evidence Evaluation) 3) การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการแก้ไขและปรับปรุง (Correction Decisions) ข้อผิดพลาดของงบการเงิน (Financial Misstatement) และ 4) การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องขององค์กร (Going Concern Judgements) โดยตัวอย่างของทฤษฎีที่สามารถนำมาใช้สำหรับงานวิจัยด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีเชิงทดลองมีดังต่อไปนี้

2.2.1 ทฤษฎีพัฒนาการทางความคิด (Cognitive Theory) ที่นำมาใช้ในงานสอบบัญชีการประเมินความเสี่ยง

ในขั้นตอนของการประเมินความเสี่ยง มาตรฐานสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในการรายงานทางการเงินที่มีนัยสำคัญ (Material Misstatement) โดยพิจารณาจากโอกาส (Likelihood) และขนาดของผลกระทบ (Magnitude) จากความเสี่ยงนั้น ๆ ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงได้ 2 วิธี คือ วิธีการแยกองค์ประกอบ (Decomposition) และ วิธีการแบบองค์รวม (Holistic) โดยมาตรฐานสอบบัญชีได้มีการกล่าวถึงการประเมินความเสี่ยงตามวิธีการแยกองค์ประกอบที่จะสามารถช่วยส่งเสริมการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีให้มีความถูกต้องและแม่นยำมากขึ้น งานวิจัยของ Simon, C. A., Smith, J. L., & Zimbelman, M. F. (2018) ทำการศึกษาเปรียบเทียบถึงผลกระทบของการใช้วิธีประเมินความเสี่ยงระหว่างวิธีการแยกองค์ประกอบและวิธีการแบบองค์รวม ผลการวิจัยพบว่า การประเมินความเสี่ยงตามวิธีการแยกองค์ประกอบนั้น จะทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดอคติและมีความอ่อนไหวต่อการประเมินความเสี่ยงในการเกิดทุจริตที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการประเมินความเสี่ยงด้วยวิธีการแบบองค์รวม จากเหตุการณ์ดังกล่าวสามารถทำการอธิบายภายใต้ทฤษฎีการประมวลสารสนเทศ (Information-Processing Theory) ได้ว่า การประเมินความเสี่ยงตามวิธีการแยกองค์ประกอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการแยกพิจารณาตามแต่ละองค์ประกอบ เพื่อสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีใช้กระบวนการประมวลผลด้วยการวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ (Analytical Process) ร่วมกับการใช้ตรรกะ การกระทำดังกล่าวจึงส่งผลกระทบต่อประจักษ์ความรู้สึกไม่ตีต่อความเสี่ยง ทำให้ผู้สอบบัญชีนั้นประเมินความเสี่ยงออกมาต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ในขณะที่การประเมินความเสี่ยงด้วยวิธีการแบบองค์รวม สนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีใช้กระบวนการประมวลผลแบบฮิวริสติกส์ (Heuristic Process) ร่วมกับอารมณ์และความรู้สึกไม่ตีที่มีความเสี่ยงการเกิดทุจริต ดังนั้น จึงเป็นการเน้นย้ำความรู้สึกไม่ตีต่อความเสี่ยงให้สูงขึ้น อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่า ผลจากการประเมินความเสี่ยงด้วยวิธีการแยกองค์ประกอบทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงลดต่ำลง อันเนื่องมาจากอารมณ์และความรู้สึกต่อความเสี่ยงส่วนที่เป็นอคติได้ถูกจำกัดไว้ ก็ยังไม่สามารถที่จะสรุปได้ว่า การประเมินความเสี่ยงด้วยวิธีการแยกองค์ประกอบก่อให้เกิดผลเสียต่อคุณภาพการสอบบัญชี

2.2.2 ทฤษฎีทางด้านจิตวิทยา (Psychology Theory) ที่นำมาใช้งานสอบบัญชีการวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและการประเมินหลักฐาน

การวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและการประเมินหลักฐานมีวัตถุประสงค์ เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมความเสี่ยงและผลประกอบการย้อนหลังของธุรกิจ งานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า อารมณ์ (Mood) แบบอย่างผู้นำองค์กรสอบบัญชี (Tone at the Top) และการทำงานเป็นทีม (Teamwork) มีผลต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในขณะที่ผู้สอบบัญชีกำลังทำการวิเคราะห์ข้อมูล (Analytical Procedures) Cianci, A. M., & Bierstaker, J. L. (2009) ทำการศึกษาการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในขั้นตอนของการวิเคราะห์ข้อมูล โดยอ้างอิงภายใต้ทฤษฎีทางจิตวิทยาที่กล่าวถึงผลกระทบของอารมณ์ (Mood) ที่มีต่อการใช้ดุลยพินิจของบุคคล โดยระบุว่า 1) อารมณ์สามารถแบ่งได้เป็น อารมณ์เชิงบวก (Positive Mood) เช่น ความพอใจ ความอึดใจ ความสุข เป็นต้น และอารมณ์เชิงลบ (Negative Mood) เช่น ความโกรธ ความกลัว เป็นต้น 2) อารมณ์เชิงลบช่วยส่งเสริมการใช้กระบวนการอัลกอริทึมในการควบคุมและวิเคราะห์ได้ดีกว่า ในขณะที่อารมณ์เชิงบวกช่วยส่งเสริมกระบวนการสร้างสรรค์และสร้างปฏิสัมพันธ์ได้ดีกว่า ผลการศึกษาพบว่า ในขั้นตอนของการวิเคราะห์ข้อมูล อารมณ์เชิงลบของผู้สอบบัญชีจะช่วยส่งเสริมการใช้ดุลยพินิจในการตั้งสมมติฐานและ

อธิบายเกี่ยวกับความผันผวนของอัตราส่วนทางการเงินได้ดีกว่าอารมณ์เชิงบวก ในขณะที่อารมณ์เชิงบวกของผู้สอบบัญชี จะช่วยส่งเสริมการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับจริยธรรมและศีลธรรมได้ดีกว่าอารมณ์เชิงลบ

2.2.3 ทฤษฎีทางด้านจิตวิทยา (Psychology Theory) ที่นำมาใช้ในงานสอบบัญชีการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการแก้ไขและปรับปรุงข้อผิดพลาดของงบการเงินและการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องขององค์กร

ภายใต้กิจกรรมการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการแก้ไขและปรับปรุงข้อผิดพลาดของงบการเงินและการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องขององค์กรนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการติดต่อสื่อสารและเจรจาต่อรองกับลูกค้าในแง่ของการปรับปรุง แก้ไข ข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ ผลของการศึกษาภายใต้บริบทนี้พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญต่อความสัมพันธ์ที่ดีต่อลูกค้าจึงส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีให้มีแนวโน้มเอนเอียงไปในทิศทางตามความต้องการของลูกค้า (Management-Preferred Conclusion) กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะทำการหลีกเลี่ยงหรือลดขนาดของการปรับปรุง แก้ไข ข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญลง (Altiero, E. C., Kang, Y. J., & Peecher, M. E. (2019)) ซึ่งจากพฤติกรรมดังกล่าวสามารถ อธิบายได้ภายใต้ทฤษฎีเอกลักษณ์ทางสังคม หรืออีกสาเหตุหนึ่งมาจากการที่ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ทำงานน้อยหรือ การจำกัดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี (Short Audit Tenure) จึงส่งผลทำให้ให้ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มเอนเอียงไปในทางความต้องการของลูกค้ามากขึ้น (Bauer, T. D. (2015); Bennett, G. B., & Hatfield, R. C. (2018); Saiowitz, A., & Kida, T. (2018)) ซึ่งจากเหตุการณ์ดังกล่าวส่งผลให้คุณภาพของการสอบบัญชีนั้นลดต่ำลง

3. ระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลองเพื่องานวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี

Abdel-Khalik and AJinkya (1979) ได้กล่าวถึงระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลองว่า เป็นวิธีวิจัยที่ผู้วิจัยสามารถจัดการกับตัวแปรต่าง ๆ ภายใต้บริบทหนึ่ง ๆ ให้เป็นไปตามที่ผู้วิจัยต้องการได้ (Manipulation) ประกอบกับการสุ่มผู้เข้าร่วมทดลอง (Participants Randomization) ไปยังกลุ่มทดลองที่มีการจัดการตัวแปรที่แตกต่างกันและเป็นจุดสำคัญที่ทำให้การวิจัยเชิงทดลองสามารถสรุปผลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุได้ ในหัวข้อนี้จะเป็นการยกตัวอย่างสิ่งที่ควรพิจารณาในขั้นตอนการออกแบบระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลอง โดยขอยกตัวอย่างงานวิจัยของ Chen, Z., & Loftus, S. (2019).; CL เพื่อใช้เป็นตัวอย่างประกอบการอธิบายระเบียบวิธีวิจัยเชิงทดลอง เพื่องานวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชี ตามหัวข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

3.1 คำถามงานวิจัย

จากวัตถุประสงค์ของการทำวิจัยภายใต้กรอบแนวคิด AAR ที่มุ่งเน้นไปยังการอธิบาย พยากรณ์และคาดการณ์ พฤติกรรมทางบัญชีในแต่ละบริบทที่เฉพาะแตกต่างกัน และมุ่งเน้นตอบคำถามที่ว่า “อะไรคือ สิ่งที่เหมาะสมและควรทำ” (Normative Approach) ในบริบทหนึ่ง ๆ โดยมีได้มุ่งเน้นการหาข้อสรุปโดยทั่วไป (Generalization) จากตัวอย่างงานวิจัยของ CL คำถามงานวิจัยของ CL คือ การเลือกใช้คำสรรพนามแทนตัวเอง (Self-Inclusive Language; SIL) ที่แตกต่างกันของผู้บริหารในรายงานผลประกอบการของบริษัทจะส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจของนักลงทุนอย่างไร ซึ่งจากคำถามงานวิจัยของ CL จึงนำมาสู่การศึกษาผลกระทบจากการใช้คำสรรพนามแทนตัวเอง เช่นการใช้ I We และ The Company ของผู้บริหารที่มีต่อการตัดสินใจของนักลงทุน (Investor’s Judgements) ในการรายงานผลประกอบการของบริษัทที่มีสถานการณ์แตกต่างกัน ระหว่างผลประกอบการที่เป็นข่าวดี (Good News) และ ข่าวร้าย (Bad News)

3.2 การทบทวนวรรณกรรม

งานวิจัยของ CL นั้นได้นำทฤษฎีภาษาศาสตร์เชิงจิตวิทยา (Psycholinguistics)² มาใช้ในงานวิจัย ซึ่งเป็นทฤษฎีที่ผสมกันระหว่างภาษาศาสตร์และจิตวิทยา โดยจะเน้นไปที่กระบวนการคิดและผลิตภาษาเพื่อการสื่อสารของผู้ส่งสาร รวมถึงการรับรู้ การตีความภาษาที่ได้รับของผู้รับสาร โดยในงานของ CL ทำการทบทวนวรรณกรรมในประเด็นเกี่ยวกับการใช้คำสรรพนามแทนตัวเอง (Self-Inclusive Language; SIL) ได้แก่ การใช้ I และ We ซึ่งจากทฤษฎีภาษาศาสตร์เชิงจิตวิทยาได้กล่าวว่า หากผู้ส่งสารมีการใช้สรรพนามแทนตัวเองบุรุษที่ 1 จะเป็นการบ่งบอกถึงความมั่นใจและความมีส่วนร่วมในข้อความที่สื่อสารของผู้ส่งสาร ดังนั้น การที่ผู้ส่งสารมีการเลือกใช้คำสรรพนามแทนตัวเองที่แตกต่างกันไป ก็จะส่งผลต่อกระบวนการใช้ดุลยพินิจของผู้รับสารในการตีความ เพื่อใช้ประกอบสำหรับการตัดสินใจในรูปแบบที่ต่างกันไป ออกไปตามคำสรรพนามแทนตัวเองของผู้ส่งสารที่ผู้รับสารนั้นได้รับ

3.3 สมมติฐานการทดลอง

จากการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัยของ CL ทำการตั้งสมมติฐานโดยกล่าวว่า ในสถานการณ์ที่ผู้บริหารมีการรายงานข่าวร้าย นักลงทุนจะมีการตัดสินใจในเชิงลบน้อยกว่า เมื่อมีการรายงานโดยใช้สรรพนาม I เทียบกับการรายงานโดยใช้สรรพนาม We หรือ The Company ในขณะที่สถานการณ์ที่ผู้บริหารมีการรายงานข่าวดี นักลงทุนจะมีการตัดสินใจไม่แตกต่างกันระหว่างการรายงานโดยใช้สรรพนาม I We หรือ The Company โดยสามารถเขียนสมมติฐานเพื่อทดสอบทางสถิติ³ ได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 ในสถานการณ์ที่มีการรายงานข่าวร้าย นักลงทุนจะมีการตัดสินใจเชิงลบน้อยกว่า (ความน่าเชื่อถือและความเต็มใจที่จะลงทุนมากกว่า) เมื่อมีการรายงานโดยใช้สรรพนาม I เปรียบเทียบกับ การรายงานโดยใช้สรรพนาม We หรือ The Company ดังนั้น จึงต้องทดสอบทางสถิติว่า ตัวแปรตามในกลุ่มข่าวร้ายใช้สรรพนาม I มีค่าเฉลี่ยความน่าเชื่อถือหรือความเต็มใจการลงทุนมากกว่ากลุ่มข่าวร้ายใช้สรรพนาม We และกลุ่มข่าวร้ายใช้สรรพนาม The Company

สมมติฐานที่ 2 ในสถานการณ์ที่มีการรายงานข่าวดี นักลงทุนจะมีการตัดสินใจไม่แตกต่างกันระหว่างการรายงานโดยใช้สรรพนาม I We หรือ The Company แต่จะมีการตัดสินใจเชิงบวกมากกว่า เมื่อเทียบกับสถานการณ์ที่มีการรายงานข่าวร้าย ดังนั้น จึงต้องทดสอบทางสถิติว่า ตัวแปรตามในกลุ่มข่าวดีที่ใช้สรรพนาม I We และ The Company มีค่าเฉลี่ยความน่าเชื่อถือหรือความเต็มใจการลงทุนไม่แตกต่างกัน โดยกลุ่มข่าวดีมีค่าเฉลี่ยความน่าเชื่อถือหรือความเต็มใจการลงทุนมากกว่ากลุ่มข่าวร้ายในทุกกลุ่มสรรพนาม

3.4 การออกแบบการทดลอง

งานวิจัยของ CL มีการจัดการตัวแปรต่าง ๆ ดังนี้ 1. ตัวแปรหลัก (Main Independent Variable) คือ การเลือกใช้คำสรรพนามแทนตัวเองของผู้บริหารในรายงานผลประกอบการของบริษัท สามารถจัดการได้ภายใต้ 3 เงื่อนไข ได้แก่ I และ We (เป็นตัวแทนของการใช้ SIL) และ The Company (เป็นตัวแทนของการไม่ใช้ SIL) 2. ตัวแปรกำกับ (Moderator Variable) คือ สถานะผลประกอบการ (Performance) ของบริษัท สามารถจัดการได้ภายใต้ 2 เงื่อนไข

² ทฤษฎีภาษาศาสตร์เชิงจิตวิทยา (Psycholinguistics) ได้ทำการกล่าวอ้างไว้แล้วในหัวข้อ 2.1.1

³ สมมติฐานต่อไปนี้เป็นสมมติฐานที่ผู้เขียนเรียบเรียงใหม่ ซึ่งไม่ตรงกับสมมติฐานที่แสดงในงานของ CL ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ต่อการอธิบาย

ได้แก่ ข่าวดีและข่าวร้าย และ 3. ตัวแปรตาม (Dependent Variable) คือ การใช้ดุลยพินิจของนักลงทุน (ความน่าเชื่อถือของข่าวและความเต็มใจที่จะลงทุน) ซึ่งเป็นตัวแปรที่สะท้อนผลกระทบจากตัวแปรที่จัดการ

จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่า เงื่อนไขของตัวแปรหลักมี 3 เงื่อนไข ตัวแปรกำกับมี 2 เงื่อนไข จึงสามารถจัดกลุ่มปัจจัย (Treatment Combination) ได้ 6 กลุ่ม (3x2) แสดงดังในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงการจัดกลุ่มปัจจัย (Treatment Combination): Chen, Z., & Loftus, S. (2019).

		ตัวแปรหลัก (Main Independent Variable)		
		SIL: I	SIL: We	No SIL: The Company
ตัวแปรกำกับ (Moderator Variable)	Bad News	A	B	C
	Good News	D	E	F

จากตารางที่ 1 กลุ่ม A คือ กลุ่มทดลองภายใต้เงื่อนไขการรายงานข่าวร้ายโดยใช้สรรพนาม I กลุ่ม B คือ กลุ่มทดลองภายใต้เงื่อนไขการรายงานข่าวร้ายโดยใช้สรรพนาม We กลุ่ม C คือ กลุ่มทดลองภายใต้เงื่อนไขการรายงานข่าวร้ายโดยใช้สรรพนาม The Company กลุ่ม D คือ กลุ่มทดลองภายใต้เงื่อนไขการรายงานข่าวดีโดยใช้สรรพนาม I กลุ่ม E คือ กลุ่มทดลองภายใต้เงื่อนไขการรายงานข่าวดีโดยใช้สรรพนาม We และ กลุ่ม F คือ กลุ่มทดลองภายใต้เงื่อนไขการรายงานข่าวดีโดยใช้สรรพนาม The Company ในขณะที่ ตัวแปรตามวัดจากการให้ผู้เข้าร่วมทดลองประเมินความน่าเชื่อถือของรายงานผลประกอบการ (ระดับคะแนน 0–100) หรือความเต็มใจที่จะลงทุนในกิจการดังกล่าว (ระดับคะแนน 0–100)

ผู้เข้าร่วมทดลอง

เมื่อสามารถระบุกลุ่มปัจจัยและสมมติฐานได้แล้ว ขั้นตอนต่อมาผู้วิจัยจะต้องทำการกำหนดคุณสมบัติของผู้เข้าร่วมทดลองที่สามารถเป็นตัวแทนนักลงทุนทั่วไปได้ ยกตัวอย่างเช่น อายุไม่ต่ำกว่า 18 ปี มีประสบการณ์ลงทุนในหลักทรัพย์ไม่น้อยกว่า 5 ปี ผ่านเกณฑ์การทดสอบความรู้เกี่ยวกับการลงทุนที่ผู้วิจัยเป็นผู้กำหนด เป็นต้น นอกจากนี้ ยังต้องควบคุมในเรื่องของสถานที่ วัน และเวลา เนื่องจากสิ่งเหล่านี้สามารถส่งผลกระทบต่ออารมณ์ และกระทบต่อการตัดสินใจของผู้เข้าร่วมทดลอง ซึ่งทำให้ผลการทดลองผิดพลาดได้ โดยปกติแล้ว การควบคุมจะทำการกำหนดให้ผู้เข้าร่วมทดลองทุกคนเริ่มทำการทดลองพร้อมกัน ณ สถานที่เดียวกัน ซึ่งการควบคุมดังกล่าวถือว่า สามารถที่จะควบคุมปัจจัยอื่นที่ไม่ได้ต้องการศึกษา แต่ปัจจัยเหล่านั้นอาจส่งผลกระทบต่อผู้เข้าร่วมทดลอง การควบคุมปัจจัยแวดล้อมอื่นจะทำให้ได้ผลการศึกษาที่มาจากปัจจัยที่ต้องการ โดยเฉพาะได้ดีที่สุด แต่ทว่าอาจก่อให้เกิดต้นทุนการวิจัยที่เพิ่มขึ้นได้ เช่น ค่าเดินทาง ค่าเช่าสถานที่ เป็นต้น ประกอบกับการนัดหมายผู้เข้าร่วมทดลองจำนวนมากให้มาตรงกันตามนัดอาจทำได้ยาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เข้าร่วมทดลองที่เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพหรือมีตำแหน่งในระดับสูง ด้วยข้อจำกัดดังกล่าว ผู้วิจัยสามารถพิจารณาทำการทดลองผ่านทางระบบ Online เพื่อเป็นการลดต้นทุนในส่วนนี้และผู้วิจัยยังสามารถที่จะควบคุมระยะเวลาการทดลองได้เช่นกัน ในกรณี CL ได้ทำการออกแบบการทดลองโดยกำหนดให้มีการทดสอบทาง Online โดยเลือกผู้เข้าร่วมทดลองจาก Amazon's Mechanical Turk (MTurk) ซึ่งเป็น Platform ที่รวบรวมกลุ่มคนเพื่อการจ้างงาน ซึ่งสามารถจ้างงานคนกลุ่มนี้ให้เป็นผู้เข้าร่วมทดลองได้

ความแตกต่างระหว่างรูปแบบการทดลอง *Between-Subjects* และ *Within-Subjects*

ตามที่กล่าวไปข้างต้นเกี่ยวกับวิธีวิจัยเชิงทดลองว่า สามารถสรุปผลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ เนื่องจากข้อกำหนดสำคัญดังนี้ 1) เป็นวิธีวิจัยที่ผู้วิจัยสามารถจัดการกับตัวแปรต่าง ๆ ภายใต้บริบทหนึ่ง ๆ ให้เป็นไปตามที่ผู้วิจัยต้องการได้ (Manipulation) 2) เป็นวิธีวิจัยที่ผู้วิจัยสามารถทำการสุ่มผู้เข้าร่วมทดลอง (Participants Randomization) ไปยังกลุ่มทดลองที่มีการจัดการกลุ่มปัจจัยที่แตกต่างกัน โดยในหัวข้อนี้จะมุ่งเน้นไปที่ข้อสำคัญข้อที่ 2 ที่กล่าวว่า วิธีวิจัยเชิงทดลองนั้นผู้วิจัยสามารถกำหนดรูปแบบการสุ่มผู้เข้าร่วมทดลองได้หลายรูปแบบ ซึ่งในบทความนี้จะกล่าวถึง 2 รูปแบบที่พบในงานของ CL ดังนี้

Between-Subjects คือ รูปแบบการทดลองที่ผู้วิจัยมุ่งเน้นให้ผู้เข้าร่วมทดลองแต่ละคนทำแบบทดสอบเพียง 1 กลุ่มปัจจัย (Treatment Combination)

Within-Subjects หรือ Repeated Measures คือ รูปแบบการทดลองที่ผู้วิจัยมุ่งเน้นให้ผู้เข้าร่วมทดลองทำแบบทดสอบที่มีการวัดซ้ำ หรือการตัดสินใจเป็นครั้งที่ 2 ของผู้ร่วมเข้าการทดลองคนเดิม ภายใต้เงื่อนไขตัวแปรอิสระคงเดิม แต่ตัวแปรตามเปลี่ยนแปลงไป

ความแตกต่างระหว่างรูปแบบการทดลองทั้งสองรูปแบบนี้สามารถส่งผลกระทบต่อคุณภาพของการทดลองหากผู้วิจัยเลือกใช้รูปแบบที่ไม่เหมาะสม ดังนั้น ผู้วิจัยจึงจำเป็นที่จะต้องทำความเข้าใจเสียก่อนว่า แต่ละรูปแบบเหมาะกับวัตถุประสงค์การวิจัยเชิงทดลองแบบไหน โดยทั่วไปในการวิจัยเชิงทดลองมักมีการกล่าวถึงผลกระทบที่อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพของการทดลอง ได้แก่ ผลกระทบจากลำดับ (Order Effect) คือ การลำดับแบบทดสอบ เป็นการกำหนดให้ผู้เข้าร่วมทดลองทำแบบทดสอบ 1 ก่อนแล้วจึงทำแบบทดสอบ 2 อาจส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์ที่ต่างจากการลำดับแบบทดสอบ โดยการกำหนดให้ผู้เข้าร่วมทดลองทำแบบทดสอบ 2 ก่อนแล้วจึงทำแบบทดสอบที่ 1 และผลกระทบจากการเรียนรู้ (Learning Effect) ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จากการที่ผู้เข้าร่วมทดลองทำแบบทดสอบมากกว่าหนึ่งครั้งหรือมีการตัดสินใจเป็นครั้งที่สอง

งานวิจัยของ CL มีการทดลองโดยใช้รูปแบบการทดลองทั้งสองรูปแบบเนื่องมาจาก CL มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการทดลองครั้งที่ 1 และครั้งที่ 2 ที่แตกต่างกันออกไป กล่าวคือ ในการทดลองครั้งที่ 1 มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบผลกระทบจากการเลือกใช้คำสรรพนามแทนตัวเองของผู้บริหารในรายงานผลประกอบการของบริษัทต่อความน่าเชื่อถือหรือความเต็มใจการลงทุนของนักลงทุน เพื่อลดผลกระทบจากการเรียนรู้ CL จึงเลือกใช้รูปแบบการทดลอง *Between-Subjects* ในขณะที่ในการทดลองครั้งที่ 2⁴ นั้นมีวัตถุประสงค์ เพื่อสอบถามการรับรู้ของนักลงทุนเกี่ยวกับการเลือกใช้สรรพนามและความคิดเห็นเกี่ยวกับความชอบส่วนตัว (Preference) CL จึงกำหนดให้ผู้เข้าร่วมทดลองแต่ละคนต้องทำแบบทดสอบอีกครั้ง เพื่อเป็นการตัดสินใจครั้งที่สอง ดังนั้น ในการทดลองที่ 2 จึงจำเป็นที่จะต้องหลีกเลี่ยงผลกระทบจากการเรียนรู้เพื่อเป็นข้อมูลให้แก่ผู้เข้าร่วมทดลองสำหรับการประเมินความชอบส่วนตัว ดังนั้น CL จึงเลือกใช้รูปแบบการทดลอง *Within-Subjects*

⁴ หัวข้อ 3.4 Within-Subject Test ในงานวิจัยของ CL

3.5 สรุปผล

จากสมมติฐานที่ 1 ที่กล่าวข้างต้นในบทความนี้ สามารถสรุปผลการทดสอบทางสถิติว่า ตัวแปรตามในกลุ่มข่าวร้ายใช้สรรพนาม I มีค่าเฉลี่ยความน่าเชื่อถือหรือความเต็มใจในการลงทุนมากกว่ากลุ่มข่าวร้ายใช้สรรพนาม We และกลุ่มข่าวร้ายใช้สรรพนาม The Company เป็นจริงหรือไม่ ผลการทดสอบแสดงดังตารางที่ 2 (เฉพาะค่าเฉลี่ยความเต็มใจในการลงทุน)

ตารางที่ 2 แสดงผลการทดลอง Chen, Z., & Loftus, S. (2019): ค่าเฉลี่ยความเต็มใจในการลงทุน (0-100)

		ตัวแปรหลัก (Main Independent Variable)		
		SIL: I	SIL: We	No SIL: The Company
ตัวแปรกำกับ (Moderator Variable)	Bad News	48.98 (A)	42.43 (B)	42.35 (C)
	Good News	68.22 (D)	67.73 (E)	71.33 (F)

เมื่อได้ค่าเฉลี่ยความพอใจในการลงทุนดังตาราง สามารถทำการทดสอบทางสถิติโดยใช้วิธี ANOVA F-Test (One-Tailed) เมื่อเปรียบเทียบค่า P-Value (0.03) กับระดับนัยสำคัญทางสถิติ (0.05) พบว่า P-Value ต่ำกว่า ซึ่งหมายความว่าสมมติฐานที่ 1 เป็นจริง สามารถสรุปได้ว่า ในสถานการณ์ที่มีการรายงานข่าวร้าย นักลงทุนจะมีการตัดสินใจเชิงลบน้อยกว่า (ความน่าเชื่อถือและความเต็มใจที่จะลงทุนมากกว่า) เมื่อมีการรายงานโดยใช้สรรพนาม I เปรียบเทียบกับการรายงานโดยใช้สรรพนาม We หรือ The Company

ตารางที่ 3 แสดงค่า P-Value (One-Tailed) ของสมมติฐานที่ 2

สมมติฐานที่ 2	F-Statistic	P-Value (One-Tailed)
D > E	0.02	0.44
D > F	0.88	0.17
E > F	1.18	0.14

ในขณะที่สมมติฐานที่ 2 ในตารางที่ 3 เมื่อเปรียบเทียบค่า P-Value กับระดับนัยสำคัญทางสถิติ (0.05) พบว่าค่า P-Value สูงกว่า สามารถสรุปได้ว่า สมมติฐานที่ 2 ในส่วนที่กล่าวว่า ในสถานการณ์ที่มีการรายงานข่าวดี นักลงทุนจะมีการตัดสินใจไม่แตกต่างกันระหว่างการรายงานโดยใช้สรรพนาม I We หรือ The Company เป็นจริง นอกจากนี้ CL ได้ทำการทดสอบเพิ่มเติมโดยการเปรียบเทียบความแตกต่าง (Contrast) ระหว่างค่าเฉลี่ยกลุ่มทดลองระหว่างกลุ่มข่าวดีและกลุ่มข่าวร้าย โดยผลการทดสอบพบว่า P-Value = 0.00 จึงสามารถสรุปได้ว่า กลุ่มข่าวดีมีค่าเฉลี่ยความน่าเชื่อถือหรือความเต็มใจในการลงทุนมากกว่ากลุ่มข่าวร้ายในทุกกลุ่มสรรพนาม ดังนั้น ผลการทดลองสนับสนุนสมมติฐานที่ 2 เป็นจริงตามที่กล่าวไว้ข้างต้น

โดยสรุปแล้ว การวิจัยเชิงทดลองเป็นรูปแบบการศึกษาที่มีความตรงภายใน (Internal Validity) สูงกว่าการศึกษาเชิงจดหมายเหตุ เหตุผลเนื่องมาจากว่า การวิจัยเชิงทดลองเป็นการศึกษาที่อาศัยการจำลองบริบทภายใต้การควบคุมปัจจัยรบกวนต่าง ๆ ซึ่งผู้วิจัยจะต้องพิจารณาในการกำหนดรูปแบบการทดลองให้เหมาะสม เพื่อกำจัดหรือควบคุมผลกระทบจากปัจจัยรบกวน (Confounding Effect) เพื่อมิให้ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์หลักที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา เพื่อที่จะได้เป็นการเพิ่มความตรงภายในและทำให้สามารถสรุปผลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุได้อย่างตรงไปตรงมา

3.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ควรระวังในการทำงานวิจัยเชิงทดลอง

3.6.1 ก่อนเริ่มทำงานวิจัยเชิงทดลองในคน ผู้วิจัยจะต้องทำการขออนุมัติจากคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัย (Institutional Review Board: IRB) เสียก่อน เนื่องมาจากการศึกษาวิจัยหรือการทดลองในคนทางด้านสังคมศาสตร์ พฤติกรรมศาสตร์และมนุษยศาสตร์อาจก่อให้เกิดอันตรายต่อร่างกาย จิตใจ สถานะทางสังคม ฐานะทางการเงินและอันตรายทางกฎหมาย เช่น ถูกจับกุม โดยคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยจะทำการทบทวนด้านจริยธรรมการวิจัยของข้อเสนอโครงการวิจัยในคน เพื่อคุ้มครองสิทธิ ศักดิ์ศรี ความปลอดภัยและความเป็นอยู่ที่ดีของอาสาสมัครในการวิจัย

3.6.2 ผู้วิจัยต้องปฏิบัติตามหลักจริยธรรมต่าง ๆ ได้แก่ หลักเคารพในบุคคล (Respect for Person) คือ เคารพในการขอความยินยอมในการให้ข้อมูล ผู้วิจัยจะต้องขอความยินยอม (Informed Consent) ต่ออาสาสมัครในการให้ข้อมูล โดยอาสาสมัครต้องสามารถตัดสินใจอย่างอิสระ ปราศจากการข่มขู่ บังคับ หรือให้สินจ้างรางวัล หลักเคารพในความเป็นส่วนตัวของอาสาสมัคร (Respect for Privacy) หลักเคารพในการเก็บรักษาความลับในข้อมูลส่วนตัวของอาสาสมัคร (Respect for Confidentiality) หลักเคารพในความเป็นผู้อ่อนด้อยเปราะบาง (Respect for Vulnerable Persons) เป็นต้น

3.6.3 โดยปกติแล้วตามหลักจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ ก่อนเริ่มทำการทดลองผู้วิจัยต้องชี้แจงขั้นตอนการทดลองและวัตถุประสงค์ของการศึกษาให้ผู้เข้าร่วมการทดลองทราบก่อนเริ่มการทดลอง อีกประเด็นหนึ่งที่ผู้วิจัยต้องระวัง เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบจากการเรียนรู้จากการชี้แจงวัตถุประสงค์ก็คือ ผู้วิจัยควรชี้แจงวัตถุประสงค์ในภาพรวม เพื่อไม่ให้ผู้เข้าร่วมการทดลองคาดเดาผลกระทบจากการตัดสินใจของตนเอง เพื่อป้องกันการเอนเอียงในผลของการวิจัย รวมถึงต้องทำการการบอกสิทธิของผู้ร่วมทดลองในการที่จะสามารถยุติการเข้าร่วมการทดลองได้ตลอดเวลา

unสรุป

จากการพิพากษ์ถึงข้อจำกัดและจุดอ่อนจากการศึกษาวิจัยทางบัญชีแบบแนวคิดการวิจัยทางบัญชีหลัก จนนำมาสู่การนำเสนอรูปแบบวิธีวิจัยแบบแนวคิดการวิจัยทางบัญชีทางเลือก ซึ่งมีมุมมองที่ต่างออกไปจากแนวคิดการวิจัยทางบัญชีหลักที่มุ่งเน้นไปที่การศึกษาพฤติกรรมของนักบัญชีหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง บทความนี้กล่าวถึงรูปแบบวิธีวิจัยแบบแนวคิดการวิจัยทางบัญชีทางเลือกในเฉพาะส่วนของงานวิจัยด้วยวิธีทดลอง ซึ่งในปัจจุบันได้รับความสนใจเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง เหตุผลเนื่องมาจากจุดแข็งของวิธีทดลองอันได้แก่ ประการแรกคือ วิธีทดลองสามารถสรุปผลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุได้ ประการที่สอง การวิจัยด้วยวิธีทดลองสามารถควบคุมปัจจัยรบกวนต่าง ๆ ได้อย่างสมบูรณ์ และประการที่สาม การวิจัยด้วยวิธีทดลองมีความตรงภายในที่ค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับการศึกษาด้วยวิธีการอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าการศึกษาดูด้วยวิธีทดลองจะมีจุดแข็งตามที่กล่าวข้างต้น คุณภาพของงานวิจัยด้วยวิธีทดลองยังขึ้นอยู่กับการออกแบบ

การทดลอง แบบทดสอบ ให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของงานวิจัย รวมถึงการเลือกใช้เครื่องมือทางสถิติให้เหมาะสมกับแต่ละรูปแบบการทดลองด้วย นอกจากนี้ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับคุณภาพของงานวิจัยมิได้มีเพียงความตรงภายในเท่านั้น แต่ยังมีคุณลักษณะอื่น เช่น ความตรงภายนอก ซึ่งเป็นคุณลักษณะเกี่ยวกับการสรุปอ้างอิง (Generalization) ไปยังบริบทอื่น ๆ ท้ายที่สุด ผู้เขียนหวังว่า บทความนี้จะประโยชน์และนำเสนอทางเลือกให้แก่กวีวิจัยทางบัญชีในการที่จะพัฒนางานวิจัยการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจทางบัญชีโดยใช้วิธีทดลอง เพื่อเป็นการต่อเติมวรรณกรรมทางการบัญชีของประเทศไทยและเป็นการต่อยอดทฤษฎีจากศาสตร์ทางด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ทฤษฎีทางด้านจิตวิทยา การจัดการเชิงพฤติกรรม การตลาด ในการนำมาประยุกต์ใช้กับบริบทของวิชาชีพบัญชีไม่ว่าจะเป็นบัญชีการเงิน บัญชีบริหารสอบบัญชี หรือการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีทางวิชาชีพบัญชี

REFERENCES

- Abarbanell, J. S., & Bushee, B. J. (1997). Fundamental analysis, future earnings, and stock prices. *Journal of accounting research*, 35(1), 1–24.
- Abdel-Khalik and Ajinkya (1979). Empirical research in accounting: A methodological viewpoint. Accounting Education Series, vol. 4.
- Altiero, E. C., Kang, Y. J., & Peecher, M. E. (2019). Motivated perspective taking: why auditors asked to take an investor’s perspective assess negative audit adjustments as less material. Available at SSRN 3213986.
- Amir, E., & Lev, B. (1996). Value-relevance of nonfinancial information: The wireless communications industry. *Journal of accounting and economics*, 22(1–3), 3–30.
- Asay, H. S., Libby, R., & Rennekamp, K. M. (2018). Do features that associate managers with a message magnify investors’ reactions to narrative disclosures?. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 1–14.
- Bauer, T. D. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1), 95–114.
- Bennett, G. B., & Hatfield, R. C. (2018). Staff auditors’ proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 42–57.
- Bentley, J. W., Lambert, T. A., & Wang, E. Y. (2018). The Effect of Increased Audit Disclosure on Managerial Decision Making: Evidence from Disclosing Critical Audit Matters (Working Paper).
- Bol, J. C., Estep, C., Moers, F., & Peecher, M. E. (2018). The role of tacit knowledge in auditor expertise and human capital development. *Journal of Accounting Research*, 56(4), 1205–1252.
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, 91(6), 1577–1599.
- Brown-Liburd, H., Wright, A. M., & Zamora, V. L. (2016). Managers’ strategic reporting judgments in audit negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 47–64.

- Cade, N. L. (2018). Corporate social media: How two-way disclosure channels influence investors. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 63–79.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45–69.
- Cavana, R. Y., Delahaye, B. L. and Sekaran, U. (2001). *Applied Business Research: Qualitative and Quantitative Methods*. John Wiley & Sons.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601–632.
- Chen, Z., & Loftus, S. (2019). Multi-method evidence on investors' reactions to managers' self-inclusive language. *Accounting, Organizations and Society*, 79, 101071.
- Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, organizations and society*, 47, 1–13.
- Cianci, A. M., & Bierstaker, J. L. (2009). The impact of positive and negative mood on the hypothesis generation and ethical judgments of auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 119–144.
- Commerford, B. P., Hatfield, R. C., & Houston, R. W. (2018). The effect of real earnings management on auditor scrutiny of management's other financial reporting decisions. *The Accounting Review*, 93(5), 145–163.
- Elliott, W. B., Grant, S. M., & Hodge, F. D. (2018). Negative news and investor trust: The role of \$ Firm and# CEO Twitter use. *Journal of Accounting Research*, 56(5), 1483–1519.
- Frank, M. L., & Hoffman, V. B. (2015). How audit reviewers respond to an audit preparer's affective bias: The ironic rebound effect. *The Accounting Review*, 90(2), 559–577.
- Grant, S. M., Hodge, F. D., & Sinha, R. K. (2018). How disclosure medium affects investor reactions to CEO bragging, modesty, and humblebragging. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 118–134.
- Hamilton, E. L. (2016). Evaluating the intentionality of identified misstatements: How perspective can help auditors in distinguishing errors from fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 57–78.
- Ismail, K. and Zainuddin, S. (2013). Research paradigms for accounting: a review. *Journal of Accounting Perspectives*, 6, 50–56.
- Kadous, K., Leiby, J., & Peecher, M. E. (2013). How do auditors weight informal contrary advice? The joint influence of advisor social bond and advice justifiability. *The Accounting Review*, 88(6), 2061–2087.
- Kaplan, S. E., & Zamora, V. L. (2018). The effects of current income attributes on nonprofessional investors' say-on-pay judgments: does fairness still matter? *Journal of Business Ethics*, 153(2), 407–425.
- Kothari, S. P. (2001). Capital markets research in accounting. *Journal of accounting and economics*, 31(1–3), 105–231.

- Lambert, T. A., & Agoglia, C. P. (2011). Closing the loop: Review process factors affecting audit staff follow-through. *Journal of Accounting Research*, 49(5), 1275–1306.
- Lev, B., & Thiagarajan, S. R. (1993). Fundamental information analysis. *Journal of Accounting research*, 31(2), 190–215.
- Libby, R., Bloomfield, R., & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and society*, 27(8), 775–810.
- Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision-making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(s-1), 41–71.
- Ou, J. A., & Penman, S. H. (1989). Financial statement analysis and the prediction of stock returns. *Journal of accounting and economics*, 11(4), 295–329.
- Saiewitz, A., & Kida, T. (2018). The effects of an auditor’s communication mode and professional tone on client responses to audit inquiries. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 33–43.
- Simon, C. A., Smith, J. L., & Zimbelman, M. F. (2018). The influence of judgment decomposition on auditors’ fraud risk assessments: Some trade-offs. *The Accounting Review*, 93(5), 273–291.
- Sloan, R. G. (1996). Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings?. *Accounting review*, 289–315.

