

ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ดร.ไพลิน ตรงเมธีรัตน์, CMA*

นภาพร พวงมณี**

บทคัดย่อ

ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นองค์ประกอบสำคัญส่งผลต่อคุณภาพของงานบริการให้ความเชื่อมั่น เมื่อพิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี คำถามตอบ และเอกสารที่เผยแพร่โดยหน่วยงานกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพจะถูกละเลยออกมาในการปฏิบัติงานระดับบุคคลของผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งประกอบไปด้วยความเชื่อที่ส่งผลต่อพฤติกรรมและคุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งทัศนคติและค่านิยมด้านจริยธรรมนั้นส่งผลต่อลักษณะส่วนบุคคล ทั้งยังมีระดับความสามารถของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งผลักดันให้ผู้ประกอบการวิชาชีพมีระดับความสงสัยเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นผลจากความรู้ระดับบุคคล นอกจากนี้ สภาพแวดล้อมระดับงานสอบบัญชี และระดับสำนักงานสอบบัญชีเองก็มีอิทธิพลอย่างมากในการปลูกฝังความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทำงานโดยไม่ลำเอียง 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 service. 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 ทั้งนิยามแนวปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพและเชิงวิชาการ (เช่น Nelson, 2009; Hurtt, 2010) ความหมายหรือตัวชี้วัดชี้แสดงถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นแนวคิดที่ซับซ้อน และไม่ง่ายในการกำหนดนิยามให้มีเพียงความหมายเดียว การกระทำหรือพฤติกรรมที่แสดงถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพก็ไม่ได้มีเพียงอย่างเดียว (IAASB 2012) และประกอบด้วยมิติต่าง ๆ ทั้งยังมีองค์ประกอบ ปัจจัย หรือสิ่งผลักดันที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีความสงสัยในระดับที่พอเหมาะเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพที่ดี ระดับที่พอเหมาะนั้นก็ยังไม่สามารถระบุหรือวัดค่าออกในเชิงรูปธรรมได้ งานวิจัยด้านการสอบบัญชีซึ่งได้ให้นิยามและ

พิจารณาที่แตกต่างกันไป เช่น Hurtt (2010) Nelson (2009) Shaub and Lawrence (1996) บทความนี้ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับแนวคิดของการใช้วิจารณญาณและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และปัจจัยที่ส่งเสริมวิจารณญาณและความสงสัยดังกล่าวจากเอกสารเผยแพร่ของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (The International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) และจากคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ประเทศสหรัฐอเมริกา (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB)

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing: ISAs) กำหนดว่าความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็น “ทัศนคติที่ก่อปรด้วยการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัย ระมัดระวังในสภาวะการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงปัญหาที่ทำให้การรายงานทาง

การเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญอันอาจเป็นผลจากความผิดพลาดหรือการทุจริตและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง”

การใช้วิจารณ์ญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นองค์ประกอบพื้นฐานที่สำคัญของงานให้ความเชื่อมั่นโดยผู้ประกอบวิชาชีพตามแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น (สภาวิชาชีพบัญชี 2555, ศิลพร ศรีจันทพร 2554) โดยเฉพาะในกระบวนการตรวจสอบรายงานทางการเงิน ซึ่งมีความซับซ้อนและต้องใช้วิจารณ์ญาณมากในการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีส่งเสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีให้ตรวจสอบด้วยความซื่อตรง ไม่ลำเอียง และดำรงไว้ซึ่งทัศนคติความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยพิจารณาความเป็นไปได้ที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นผลจากการทุจริตของผู้บริหาร (สภาวิชาชีพบัญชี 2555) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบการเงิน กำหนดให้ผู้สอบบัญชียอมรับว่าหลักฐานเอกสารต่าง ๆ เป็นเอกสารที่แท้จริงเมื่อไม่มีเหตุผลแย้งให้เชื่อเป็นอย่างอื่น กรณีที่มีเหตุผลให้เชื่อว่าเอกสารหลักฐานไม่แสดงข้อมูลที่เป็นความจริง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาตรวจสอบเพิ่มเติม ทั้งนี้ เมื่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการตอบข้อสอบถาม หรือปฏิบัติตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชีอย่างไม่สม่ำเสมอ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาตรวจสอบเพิ่มเติม (สภาวิชาชีพบัญชี 2555) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน ยังกล่าวถึงความสำคัญในการพิจารณาหรือเกี่ยวกับงบการเงินที่อาจจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เป็นผล

จากการทุจริตโดยอ้างตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ดังนั้น ความเชื่อถือในความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการนั้นไม่เพียงพอในการดำรงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบหลักฐานการสอบบัญชีนั้นไม่สามารถให้ความเชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผล (สภาวิชาชีพบัญชี 2555)

ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติสำคัญที่เสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีในการวินิจฉัยหรือแยกแยะสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจส่งต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และการตอบสนองต่อสถานการณ์นั้น ๆ ได้อย่างเหมาะสม สิ่งที่ผู้สอบบัญชีพึงระลึก คือ การรักษาระดับความสงสัยในระดับที่เหมาะสมเพื่อให้งานสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพที่ดีตามระดับความเสี่ยง หากระดับความสงสัยน้อยจนเกินไปก็จะทำให้การวางแผนและขอบเขตการตรวจสอบนั้นไม่ครอบคลุมความเสี่ยงที่มีอยู่ 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) การไม่ทึกทักว่าข้อสงสัยหรือไม่ข้อสงสัย (Assuming neither Honesty nor Dishonesty) พิจารณาความเป็นไปได้ว่ารายงานขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญจากการทุจริต (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

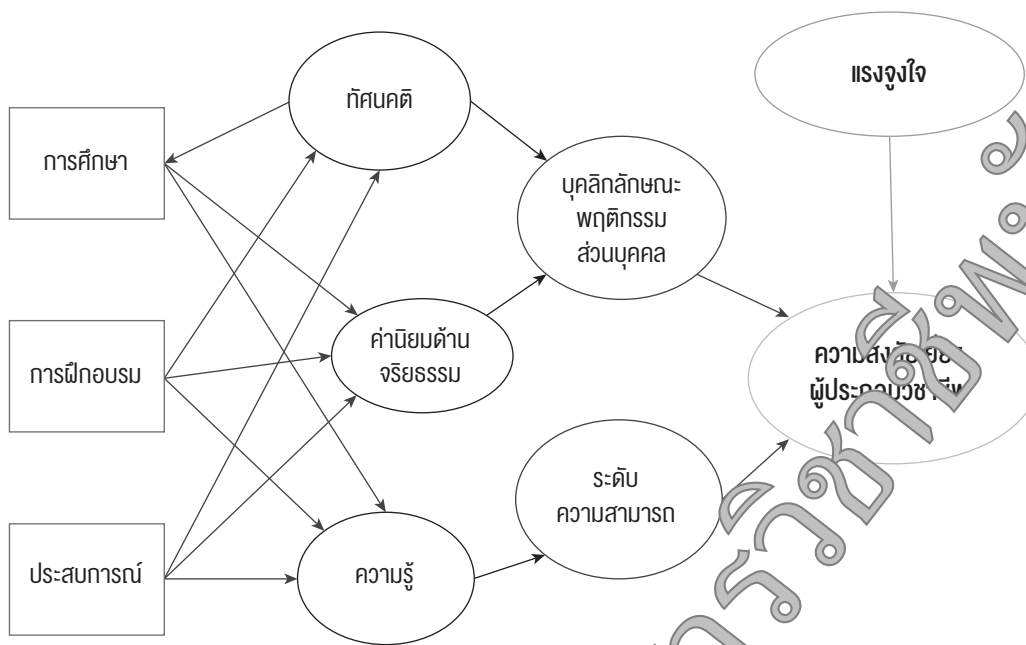
คำถามและคำตอบเกี่ยวกับวิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเผยแพร่โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (IAASB 2012) อธิบายถึงปัจจัยหลักที่ผลักดันระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพระดับบุคคล (แสดงดังภาพที่ 2) คือ (1) **บุคลิกลักษณะพฤติกรรมส่วนบุคคล** ซึ่งได้แก่ ทักษะที่ดี และค่านิยมทางจริยธรรม (2) **ระดับความรู้ความเข้าใจ** ได้แก่ ความรู้ของบุคลากรที่ทำงานด้วย การสอบบัญชี ทั้งนี้ได้รับอิทธิพลจากการศึกษา การฝึกอบรม ประสบการณ์ ในระดับของทีมงานตรวจสอบ และได้รับอิทธิพลจากทั้งภาวะผู้นำในสำนักงานสอบบัญชีและหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี จากวัฒนธรรมองค์กรและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ



ภาพที่ 1

องค์ประกอบของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

๑. มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่ต่างกัน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (International Standard on Quality Control: ISQC 1) การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง กำหนดและให้แนวทางเพื่อสร้างสภาพแวดล้อมทั้งในระดับงานสอบบัญชี (Engagement Level) และระดับสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Level) (สภาวิชาชีพบัญชี 2554) อันส่งผลต่อการปลูกฝังและกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีใช้วิจารณ์ญาณ และความสงสัยมากขึ้น ดังภาพที่ 3 การสนับสนุนของหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในงานสอบบัญชี (Engagement Partner) และคุณภาพของงานสอบบัญชีโดยภาพรวมช่วยเสริมให้ผู้สอบบัญชีสงสัยเพิ่มขึ้น IAASB (2012) ได้ชี้แจงและให้คำแนะนำสำหรับปัจจัยแต่ละระดับโดยอ้างอิงกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC) และมาตรฐานการสอบบัญชี (ISAs) ดังนี้



ภาพที่ 2 ปัจจัยผลักดันระดับความพึงพอใจของผู้ประกอบวิชาชีพ

ระดับรายบุคคล
(ดูภาพที่ 2)

ระดับงานสอบบัญชี

- หน่วยงานผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี
- คุณภาพของงานสอบบัญชีในภาพรวม

ระดับสำนักงานสอบบัญชี

- นโยบายและวิธีปฏิบัติ
- วัฒนธรรมภายใน
- บุคลากรที่เพียงพอ
- การฝึกอบรมและการศึกษา

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
- จัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้พนักงานเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ว่า มีจิตวิญญาณบุคลากรที่เพียงพอและบุคลากรมีความสามารถ ความพร้อม และความรับผิดชอบต่อหลักปฏิบัติทางจริยธรรม อาจกระทำได้โดยกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ ที่กล่าวถึงสมรรถนะ การประเมินผล การให้ผลตอบแทน การเลื่อนตำแหน่งโดยพิจารณาจากการพัฒนาและการปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถ
- พัฒนาและส่งเสริม การการศึกษาและการอบรมอย่างต่อเนื่องให้กับบุคลากรทุกระดับ โดยพิจารณาตามระดับการพัฒนาทางวิชาชีพที่เหมาะสมกับแต่ละระดับของบุคลากร

ระดับงานสอบบัญชี

หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานสอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีที่ได้รับมอบหมาย การกระทำ และข้อความที่หุ้นส่วนสื่อสารกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ต้องเน้นย้ำความจำเป็นของคุณภาพในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ และความสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชี หุ้นส่วนระบุและเน้นให้ทีมงานตระหนักถึงความสำคัญของการดำรงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตลอดงานการสอบบัญชี ซึ่งอาจมีประเด็นข้อสงสัยการ รายงานที่อาจขัดต่อข้อเท็จจริง การพูดคุยก่อปรายควร กล่าวถึงแม้บทสรุปของงานทางการเงินที่นำมาใช้เทียบกับ ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของลูกค้า ส่วนของงบการเงินที่ อาจขัดต่อข้อเท็จจริง โอกาสที่การทุจริตอาจเกิดขึ้นได้ โดยละความ เชื่อที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลปฏิบัติ หน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และซื่อตรง การอภิปรายดังกล่าวจะ เป็นแนวทางเพื่อให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้สื่อสารและ แบ่งปันสารสนเทศใหม่ ซึ่งส่งผลต่อการประเมินความเสี่ยง และการปฏิบัติตรวจสอบ หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบ ต้อง กำหนดความคาดหวังและเน้นความสำคัญของความสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมทั้งรับผิดชอบต่อประเด็นต่าง ๆ ดังตัวอย่างนี้

- กำหนดทิศทาง กำกับดูแล และสมรรถนะของงาน สอบบัญชี
- สอบทานงานที่ได้ปฏิบัติแล้ว หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบ งานสอบบัญชีเป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์ ที่ให้ความรู้ผ่านการสอบทานงานแก่สมาชิกใน ทีมตรวจสอบเพื่อพัฒนาจิตสำนึกในการสงสัย เจริญวิจารณ์ การสอบทานที่ทันต่อเวลาทำให้ประเด็น ที่สำคัญได้รับความสนใจและแก้ไขก่อนการออก รายงานผู้สอบบัญชี
- ปัจจัยระดับสำนักงานสอบบัญชี และงานสอบบัญชี ส่งผลขัดเกลาทัศนคติความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพ ค่านิยมด้านจริยธรรม รวมถึงความรู้ และ สะท้อนแสดงในรูปคุณลักษณะส่วนบุคคล และ

ความสามารถในด้านวิชาชีพ (IAASB 2012) และยังคงถือเป็นจิตสำนึกความรับผิดชอบต่อส่วนบุคคลของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ต้องคงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดงานการสอบบัญชี

บทสรุปและอภิปราย

หน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศได้ให้ความสำคัญกับการดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ดังปรากฏในมาตรฐานการสอบบัญชีและบทความต่าง ๆ อย่างกว้างขวาง ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพถูกคาดหวังให้แสดงออกในการปฏิบัติงานระดับผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งมีปัจจัยผลักดันระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพระดับบุคคล ได้แก่ บุคคลลักษณะพฤติกรรมส่วนบุคคล ระดับความสามารถ ทั้งนี้ สภาพแวดล้อมในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชีมีอิทธิพลอย่างมากในการเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่โดยดำรงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การรักษาไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพช่วยให้ผู้สอบบัญชีตลอดการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะช่วยลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีซึ่งอาจเกิดจากการเพิกเฉยเหตุการณ์ที่ผิดปกติ การใช้ข้อสมมติฐานที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดลักษณะระยะเวลาขอบเขตของกระบวนการสอบบัญชี และการประมาณค่าที่ได้จากการสอบบัญชี

แม้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้รับความสนใจในเชิงวิชาชีพเป็นอย่างมาก การศึกษาเชิงวิชาการด้านการสอบบัญชียังคงไม่เพียงพอเพื่อไขข้อข้องใจประกอบและความสัมพันธ์ ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจึงควรได้รับการศึกษาอย่างเพียงพอในเชิงประจักษ์เพื่อช่วยให้สารสนเทศแก่หน่วยงานกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างคำถามวิจัยที่ยังไม่มีหลักฐานเชิงวิชาการ อาทิเช่น ระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพระดับที่เหมาะสมคืออะไร พฤติกรรมใดบ่งชี้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพได้ใช้ความสงสัย

เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอ ปัจจัยผลักดันความสัมพันธ์กับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหรือทิศทางของความสัมพันธ์เป็นอย่างไร ปัจจัยใดที่สำคัญต่อระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในบริบทของการวัดค่าระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ควรทำอย่างไร ระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสัมพันธ์กับกระบวนการให้ความเชื่อมั่นอย่างไร เรื่องของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอแล้ว หน่วยงานต่าง ๆ ก็จะสามารถกำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อลดความเสี่ยงจากความผิดพลาดในการสอบบัญชีได้ สอดคล้องกับเป้าหมายของการสอบบัญชีที่ดี คือ ขึ้นกับการเงินในระดับที่สมเหตุสมผล

เอกสารอ้างอิงภาษาไทย

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี. จากเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ 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 [21 ธันวาคม 2556].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน. จากเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 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 [21 ธันวาคม 2556].

ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2554). ผู้สอบบัญชีกับสัญญาเตือนภัย. *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 [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/publication-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements> [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). 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 [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.