

ผลกระทบของความรอบรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Effects of Diversified Auditing on Audit Quality of Certified Public Accountants in Thailand.

ปุกณนุช คำหวาน,¹ นภาพรณีย์ พลนิกรกิจ,² พรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก,³

Punyanuch Kumwan,¹ Naphaphorn Phonnikornkij,² Porntip Shoosmuangpak³

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบผลกระทบของความรอบรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 182 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณและการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัย พบว่า ความรอบรู้ในการสอบบัญชี ด้านความรู้เรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการ ด้านความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมาย ด้านทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชี ด้านความรอบรู้ในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบ และด้านการปรับปรุงความรู้อย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมุ่งเน้นในการเรียนรู้โดยการแสวงหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้เกิดความรอบรู้ในทุก ๆ ด้าน สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ มาตรฐานทัดเทียมกับสากลและประสบความสำเร็จในวิชาชีพบัญชีต่อไป

คำสำคัญ: ความรอบรู้ในการสอบบัญชี, คุณภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Abstract

This study aimed to investigate the effects of audit quality of certified public accountants in Thailand. A questionnaire used as an instrument for collecting data from 182 certified accountants in Thailand. The statistical methods used for analyzing the collected data were multiple correlation analysis and multiple regression analysis. The findings revealed that the audits in the aspect of internal control knowledge were in compliance with standards. with regulation expert, accounting

¹ นิสิตปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

² รองศาสตราจารย์ ³ อาจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

¹ Master's Student of Accounting Program, Faculty of Accountancy and Management

² Associate Professor, ³ Lecturer, Faculty of Accountancy and Management

information technology skills, assessment risk specification and continuous improvement knowledge had positive relationships with and effects on audit quality. Therefore, to be well-rounded audit and create competitive advantage, certified public accountants should focus on learning for seeking a continuous improvement knowledge. Consequently, the accounting audit will be qualified, having international standards, and successful future of the accounting profession.

Keywords: Audit Well-Rounded, Audit Quality, Certified Public Accountants

บทนำ

ปัจจุบันกระแสโลกาภิวัตน์และความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว ทั้งด้านวิทยาการ สังคม เศรษฐกิจ แนวโน้มของธุรกิจที่มีการขยายตัวไปสู่ตลาดต่างประเทศ ซึ่งการแข่งขันหรือการเคลื่อนย้ายในสินค้าและบริการระหว่างประเทศมีมากขึ้น จะเห็นได้จากการเปิดเขตการค้าเสรี มีการรวมกลุ่มทางการค้าระหว่างประเทศ เกิดการร่วมลงทุนในธุรกิจข้ามชาติ การผลิตสินค้าและการให้บริการต่าง ๆ ที่ต้องมีคุณภาพสูง (Quality Challenge) ความเป็นกระแสโลกาภิวัตน์ส่งผลให้ธุรกิจมีขนาดใหญ่ขึ้น ธุรกิจมีความสลับซับซ้อน ความต้องการเงินทุนเพิ่มขึ้น ความรุนแรง ความเข้มข้นของการแข่งขันมีมากขึ้น ทำให้บุคคลต้องทำงานหนักขึ้น ดังนั้น กระแสโลกาภิวัตน์ จึงเป็นสิ่งท้าทายในการเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติงาน เพื่อให้บุคคลตระหนักและตื่นตัวในการเร่งพัฒนางานใน ความรับผิดชอบให้ได้มาตรฐาน รวมทั้งการทำงานที่มุ่งเน้นการพัฒนาเพื่อรักษาไว้ซึ่งคุณภาพ สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน ดังนั้น การที่จะอยู่รอดในธุรกิจหรือสร้างความได้เปรียบก็คือ การสร้างฐานอำนาจของความรู้ (พิชิต เทพวรรณ, 2554 : 17)

ความรู้เกิดขึ้นจากการสั่งสมความรู้ของบุคคลและนำความรู้นั้นมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด บุคคลที่รอบรู้จะมีการแสวงหาความรู้ใหม่ ๆ ชอบศึกษาค้นคว้าเพื่อให้ได้รู้ และนำสิ่งที่รู้มาจัดเก็บและเผยแพร่ จนเกิดเป็นความรู้ ถ้าความ

รอบรู้อยู่กับผู้หนึ่งผู้ใดสั่งสมไว้เป็นจำนวนมากแล้ว นำความรอบรู้มาประยุกต์ใช้ในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาจะมีความสามารถในการนำความรอบรู้มาใช้ให้เหมาะสมกับสภาวะการณ์เปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดี ความรอบรู้จึงถือเป็นหัวใจสำคัญของการพัฒนาธุรกิจ การดำเนินธุรกิจจะประสบความสำเร็จและสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้เกี่ยวข้องทั้งบุคคลภายในและภายนอกธุรกิจ ได้นั้น ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งคือ ได้มาจากการนำเสนอรายงานทางการเงินของธุรกิจก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ในอนาคต (พิชิตวิเศษประสิทธิ์, 2552 : 1) ซึ่งงบการเงินที่ธุรกิจเป็นผู้รับผิดชอบได้จัดทำขึ้น โดยดำเนินการจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ที่มีความต้องการใช้งบการเงินทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องในการนำเสนอข้อมูลและรายการตัวเลขต่าง ๆ เพื่อนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ในอนาคตตามบทบาทและภาระหน้าที่แต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้อง โดยข้อกำหนดในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 กำหนดไว้ว่า ใ้งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและมีการแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทมาตรฐานการบัญชีในการรายงานทางการเงิน

เงินหรือไม่เพียงใด ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินของธุรกิจโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป (ทิวารรณ ลชมพู, 2554 : เว็บไซต์) เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่า งบการเงินที่นำเสนอมีการจัดทำอย่างถูกต้องตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถ จึงมีบทบาทสำคัญในการนำเสนองบการเงินของธุรกิจ (พยอม สิงห์เสนห์, 2544 : 1-4) ปัจจัยสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือคือ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรอบรู้ในการสอบบัญชี (นิพันธ์ เท็นโซคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2545 : 1-8) โดยผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรอบรู้ในการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความรู้เรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการ (Internal Control Knowledge) ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และกฎหมาย (Compliance With Regulation Expert) ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชี (Accounting Information Technology Skills) ความรอบรู้ในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบ (Assessment Risk Specification) และการปรับปรุงความรู้อย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement Knowledge) (สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย, 2555) ดังนั้น เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในงบการเงินที่นำมาใช้เพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผู้สอบบัญชีที่เป็นบุคคลรอบรู้ จึงต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถ ทักษะ และประสบการณ์อื่น ๆ ที่ได้รับรู้ ได้สัมผัสจากสิ่งต่าง ๆ รอบตัวและนำมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจนกลายเป็นความรอบรู้ และต้องมีความรับผิดชอบต่อภาระผูกพันกับผู้ให้ความไว้วางใจในงบการเงินสอบบัญชี ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่มีความรอบรู้จะทำให้ผู้

ต้องการใช้ข้อมูลทางการเงินเกิดความเชื่อมั่นและส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดคุณภาพและเป็นที่ยอมรับต่อสาธารณชนโดยทั่วไป

การปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Practices) ผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องอาศัยความรู้ที่มีอยู่ในตัวบุคคลที่รอบรู้ ซึ่งได้มาจากการสั่งสมความรู้ ตามหลักวิชาการหลากหลายสาขาวิชาที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี สะสมทักษะ ความชำนาญ ความเชี่ยวชาญ ความเป็นมืออาชีพ เพื่อให้เกิดเป็นความรอบรู้ในวิชาชีพที่ตนเองได้ปฏิบัติ และมีความได้เปรียบในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากการนำไปใช้ในการปฏิบัติงานให้บรรลุผลสำเร็จ สามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานได้ทันเวลา มีความถูกต้องและเชื่อถือได้ (ชีวนันท์ สุขุมาลจันทร์, 2554 : 2) ทำให้ลดภาระของผู้สอบบัญชีในความรับผิดชอบที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ ดังนั้น ถ้าหากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่องไม่ได้ใช้ความรู้ ของตนเอง ซึ่งก่อตัวจากความรู้ ความสามารถ ทักษะ ประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญที่มีอยู่ อย่างเต็มที่ อย่างมืออาชีพหรือละเลยข้อผิดพลาด ที่ตรวจพบ ทำให้งบการเงินของธุรกิจที่ตรวจสอบปรากฏข้อผิดพลาด และสื่อถึงงานสอบบัญชีนั้นมีความน่าเชื่อถือหรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าความผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ทำให้เกิดข้อผิดพลาดในรายงานการเงินนั้นและนำมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีได้ (พยอม สิงห์เสนห์, 2545 : 1-5)

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นผลสะท้อนแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนในส่วนที่เป็นสาระสำคัญและรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงาน ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลผู้สอบบัญชีสามารถแสดงออกซึ่งความรอบรู้ได้ เป็นอย่างดีและ

มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจในอนาคตของผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน ตัวชี้วัดที่แสดงถึงคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ความทันต่อเวลา (Timeliness) ความไม่ลำเอียง (Unbiasness) และความครบถ้วนของข้อมูล (Completeness) (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554 : เว็บไซต์) ดังนั้น ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้น ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นในงบการเงินในลักษณะของข้อมูลที่มีคุณภาพต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นส่วนของคุณภาพถูกต้องครบถ้วนในส่วนสาระสำคัญ และเพื่อช่วยสร้างความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ตลอดจนเพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อสาธารณชน สภาวิชาชีพบัญชีจึงเข้ามากำกับดูแล โดยผู้สอบบัญชีต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีก่อนจึงจะสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้และเรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) มีฐานะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ในฐานะเช่นนั้นย่อมต้องมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานได้ ต้องทำงานโดยเป็นอิสระอย่างเต็มที่ในการตรวจสอบและแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน ต้องใช้ความระมัดระวังตามสมควรในการแสดงความเห็น เพราะผู้อื่นอาจใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นหลักในการตัดสินใจให้เครดิตหรือการซื้อหุ้นและอื่น ๆ ในระหว่างการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีย่อม

ทราบเรื่องราวต่าง ๆ เกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า และบางเรื่องเป็นเรื่องลับผู้สอบบัญชีต้องรักษาความลับของลูกค้าด้วย (พยอม สิงห์เสนห์, 2548 : 2-8) ผู้สอบบัญชีต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถ ทักษะ ประสบการณ์ ปฏิบัติงานตามมาตรฐานเพื่อรักษาไว้ซึ่งคุณภาพการสอบบัญชีต่อไป

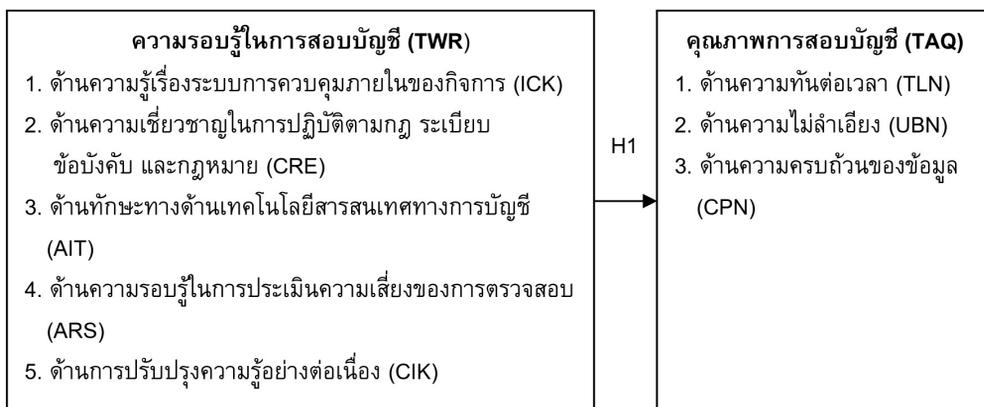
จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงทำการศึกษาวิจัย ผลกระทบของความรอบรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า ความรอบรู้ในการสอบบัญชีมีผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร ซึ่งทำการเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยจะสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลและแนวทางในการปรับปรุงแก้ไข เพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชีและพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ประสบผลสำเร็จตามเป้าหมายในอนาคตได้

เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐานของการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ ความรอบรู้ในการสอบบัญชี ได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระ และมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้

รูปภาพประกอบ 1

กรอบแนวคิดของความรอบรู้ในการสอบบัญชี และคุณภาพการสอบบัญชี



1. ความรอบรู้ในการสอบบัญชี (Audit Well-Rounded) หมายถึง การมีความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ในเรื่องงานสอบบัญชี ตลอดจนการแสวงหาความรู้ใหม่ ๆ ให้ทันกับเหตุการณ์ปัจจุบันและอนาคต สามารถนำความรู้ที่มีมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดีไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย, 2555) ประกอบด้วย

1.1 ความรู้เรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการ (Internal Control Knowledge) หมายถึง นโยบาย วิธีการปฏิบัติหรือกิจกรรมของธุรกิจที่กำหนดขึ้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและประสิทธิภาพเพื่อควบคุมและป้องกันรักษาทรัพย์สิน ป้องกันการทุจริตและข้อผิดพลาดความถูกต้องครบถ้วนของการบันทึกบัญชีและงบการเงิน รวมถึงได้ข้อมูลที่ทันต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน

1.2 ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และกฎหมาย (Compliance with Regulation Expert) หมายถึง ความรู้เกี่ยวกับกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพ ได้แก่ พระราชบัญญัติ

การบัญชี พ.ศ.2543 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท) พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2544 ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทราบข้อกำหนดของกฎหมายและข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงานหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไปตามประกาศ ก.บพ.ฉบับที่ 40 (พ.ศ.2541) เรื่อง แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ข้อ 2(3)

1.3 ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชี (Accounting Information Technology Skills) หมายถึง ระบบการทำงานที่ประกอบด้วย เทคโนโลยีสารสนเทศ ทรัพยากรมนุษย์ และนโยบาย มุ่งเน้นถึงการนำข้อมูลทางการบัญชีที่เกิดจากกิจกรรมของธุรกิจ เพื่อรวบรวมและบันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้น ซึ่งได้นำมาประมวลผลข้อมูลสารสนเทศรวมไปถึงมีการควบคุมข้อมูลให้มีความครบถ้วนถูกต้องมีความเชื่อถือได้และสามารถนำข้อมูลสารสนเทศไปใช้เป็นประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ ทำให้มีการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น

สร้างความได้เปรียบคู่แข่งและโอกาสทางธุรกิจ

1.4 ความรอบรู้ในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบ (Assessment Risk Specification) หมายถึง ความรอบรู้ที่ผู้สอบบัญชีต้องมีวิจักษณ์ญาณและวิเคราะห์ความเสี่ยงในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างไม่ถูกต้องต่องบการเงินที่ผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญ โดยการวิเคราะห์และประเมินอย่างรอบด้าน

1.5 การปรับปรุงความรู้อย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement Knowledge) หมายถึง การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงตนเอง ในการเข้าหาความรู้ ประมวลความรู้ มีความกระตือรือร้น ในการแสวงหาความรู้ อย่างไม่หยุดยั้ง โดยการ ศึกษาต่อเพิ่มเติม การติดตามข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับงาน ทั้งนอกเหนือและตาม ที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

2. คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง งบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ ซึ่งเป็นงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีได้ใช้ความรู้ ความสามารถอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติงาน เพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญและประโยชน์ในการตัดสินใจต่อผู้ใช้งบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554 : เว็บไซต์) ประกอบด้วย

2.1 ความทันต่อเวลา (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดีเป็นข้อมูลที่ทันสมัยเป็นปัจจุบัน สามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้ในเวลารวดเร็ว เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดของข้อมูลทันต่อความต้องการของผู้ใช้ข้อมูล

2.2 ความไม่ลำเอียง(Unbiasness) หมายถึง ความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ สุจริตและมีจริยธรรม มีทัศนคติที่ไม่เอนเอียงไปทางใดทางหนึ่งและต้องหลีกเลี่ยงภาวะการขัดแย้งกันทางผลประโยชน์ ทั้งจากทัศนคติและผลการประเมิน

ที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้ว ทั้งนี้การสังเกตการณ์สรุปและเสนอแนะของผู้สอบบัญชี ต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติ ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

2.3 ความครบถ้วนของข้อมูล (Completeness) หมายถึง การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ครบถ้วนสมบูรณ์ไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อแนะนำที่เพียงพอต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องจะต้องอาศัยความรู้ของตนไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงาน เพื่อให้ผลงานเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด นอกจากนี้ยังต้องเพิ่มพูนความรู้ความสามารถเพื่อพัฒนาการปฏิบัติงาน ให้ได้รับการยอมรับและเพิ่มคุณค่าให้แก่ตนเองและวิชาชีพบัญชีต่อไป

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่า ความรอบรู้ในการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งตั้งเป็นข้อสมมุติฐาน ได้ดังนี้

สมมุติฐานการวิจัย 1 : ความรอบรู้ในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

วิธีการดำเนินงานวิจัย

1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 400 คน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2554 : เว็บไซต์) เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลคือ แบบสอบถาม ผู้วิจัยดำเนินการจัดเก็บแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังกลุ่มตัวอย่างที่ได้ประชากรกลุ่มตัวอย่างมาทั้งหมด จำนวน 400 คน ซึ่งได้รับแบบสอบถามทั้งสิ้น 182 ชุด เป็น

แบบสอบถามที่ถูกต้องและครบถ้วนทั้งหมดมีอัตราตอบกลับ ร้อยละ 45.50 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001 : 1) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้ รวมระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งสิ้น 40 วัน นับตั้งแต่วันที่ 23 พฤศจิกายน 2555 ถึง 2 มกราคม 2556

2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

ความรอบรู้ในการสอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ จำนวน 25 ข้อ ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 5 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านความรู้เรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการ จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับการมีความรู้และทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน การสอบทานการควบคุมด้านต่าง ๆ และการประเมินระบบการควบคุมภายใน เพื่อนำมากำหนดแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี 2) ด้านความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมาย จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับการทำความเข้าใจข้อกำหนดของกฎหมาย หน่วยงานและสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพการแสดงความคิดเห็นในงบการเงินโดยปฏิบัติตามมรรยาทที่กำหนดการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้งานตรงตามมาตรฐาน 3) ด้านทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชี จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับการมีความรู้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบระบบการจัดทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์และการนำเครื่องคอมพิวเตอร์ และโปรแกรมสำเร็จรูปเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ ให้ได้รับข้อมูลที่เชื่อถือได้เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ 4) ด้านความรู้ในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบ จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง การประเมินความเสี่ยงในระดับงบการเงินโดยรวมและยอดคงเหลือในบัญชีและ

ประเภทรายการ การประเมินความเชื่อมโยงระบบการปฏิบัติงาน เพื่อนำมาประเมินความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ และ 5) ด้านการปรับปรุงความรู้อย่างต่อเนื่อง จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ การเข้ารับการฝึกอบรมสัมมนาของสภาวิชาชีพบัญชี การแสวงหาความรู้เพื่อเพิ่มพูนความรู้

คุณภาพการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม จำนวน 15 ข้อ ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านความทันต่อเวลา จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน การนำเสนอข้อมูลโดยเปรียบเทียบประโยชน์ที่ได้รับกับการดำเนินการได้ทันเวลา โดยยึดความมีคุณภาพของรายงานเป็นหลัก 2) ด้านความไม่ลำเอียง จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับการนำเสนอรายงาน การสอบบัญชีโดยยึดหลักความเป็นกลางและความเป็นอิสระ ปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะชี้นำผู้ใช้งบการเงินให้หลงผิดในสาระสำคัญ และ 3) ด้านความครบถ้วนของข้อมูล จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานข้อสังเกต ข้อสนับสนุนข้อสรุป และข้อเสนอ โดยคำนึงถึงสาระสำคัญของรายงานสมบูรณ์ถูกต้องและครบถ้วน เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้ที่นำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

3. ความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง โดยการวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งความรอบรู้ในการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.843 – 0.924 และคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.924 – 0.952 และการหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถามเป็นรายด้าน โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค

(Cronbach) ซึ่งความรอบรู้ในการสอบบัญชีได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.777 – 0.919 และคุณภาพการสอบบัญชีได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.890 – 0.947

4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณทดสอบผลกระทบ

ระหว่างความรอบรู้ในการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งเขียนสมการได้ดังนี้

$$\text{สมการ TAQ} = \beta_0 + \beta_1 \text{ICK} + \beta_2 \text{CRE} + \beta_3 \text{AIT} + \beta_4 \text{ARS} + \beta_5 \text{CIK} + \varepsilon$$

ผลลัพธ์การวิจัยและอภิปรายผล

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของความรอบรู้ในการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	TAQ	ICK	CRE	AIT	ARS	CIK	VIF
\bar{X}	4.00	3.99	4.11	3.84	3.91	3.98	
S.D.	0.54	0.68	0.61	0.81	0.72	0.73	
TAQ		0.648*	0.791*	0.575*	0.793*	0.785*	
ICK			0.665*	0.573*	0.568*	0.504*	2.158
CRE				0.464*	0.573*	0.677*	2.565
AIT					0.783*	0.589*	2.846
ARS						0.691*	3.383
CIK							2.526

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กัน ณ นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งอาจจะทำให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบด้วยค่า VIF พบว่าค่า

VIF ตัวแปรอิสระความรอบรู้ในการสอบบัญชี มีค่าตั้งแต่ 2.158 – 3.383 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006 : 585)

ตาราง 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความรอบรู้ในการสอบบัญชี	คุณภาพการสอบบัญชี		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.647	0.119	5.463	0.000*
ด้านความรู้เรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการ	0.096	0.036	2.687	0.008*
ด้านความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมาย	0.293	0.043	6.823	0.000*
ด้านทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชี	-0.138	0.034	-4.028	0.000*
ด้านความรอบรู้ในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบ	0.386	0.042	9.142	0.000*
ด้านการปรับปรุงความรู้อย่างต่อเนื่อง	0.198	0.036	5.561	0.000*
F = 181.479		p = 0.000	Adjusted R ² = 0.833	

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ความรอบรู้ในการสอบบัญชี โดยรวมมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ด้านความรู้เรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการ ด้านความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมาย ด้านความรอบรู้ในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบและด้านการปรับปรุงความรู้อย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี สำหรับด้านทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก การปฏิบัติงานสอบบัญชีในภาวะการณ์ปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมุ่งเน้นในการเรียนรู้เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีหรืองานบริการที่เกี่ยวข้องกัน โดยการ

แสวงหาความรู้ สะสมทักษะ ความชำนาญ ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ที่ผ่านมาในอดีต เพื่อให้เกิดความรอบรู้และสามารถนำความรอบรู้ ไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี นำมาซึ่งความสำเร็จในการประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างแท้จริง ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของนิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2548 : 5-9) กล่าวว่า การปฏิบัติงานสอบบัญชีย่อมต้องให้ความสำคัญต่อความรู้ ความสามารถ ให้มีความรอบรู้ในทุก ๆ ด้าน ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล สอดคล้องกับแนวคิดชีวิตันท์ สุขุมาลจันทร์ (2554 : 2) กล่าวว่า การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความจำเป็นอย่างยิ่งต้องอาศัยความรอบรู้ที่มีอยู่ในตัวบุคคลรอบรู้ ซึ่งได้มาจากการสั่งสมความรู้

ตามหลักวิชาการหลากหลายสาขาวิชาที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี เพื่อให้เกิดเป็นความรอบรู้ในวิชาชีพที่ตนเองปฏิบัติและมีความได้เปรียบในการประกอบวิชาชีพบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Rubin (2004 : บทคัดย่อ) พบว่า นักบัญชีเป็นบุคคลที่มีประสิทธิภาพ เป็นผู้แสวงหาทางเลือกใหม่ ๆ ไม่หยุดนิ่ง เป็นผู้แสวงหาข้อมูลเพื่อทำความเข้าใจ ทำงานร่วมกับผู้อื่นได้ดีและให้ความสำคัญกับการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง สอดคล้องกับงานวิจัยของ Lin et.al (2003 : 19-34) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถมากกว่าจะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและได้ปฏิบัติอย่าง Consensus, Consistency และ Self-insight ได้มากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์และความรู้ ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมีส่วนสำคัญในการตัดสินใจแสดงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความรู้ ความสามารถที่น้อยกว่า สอดคล้องกับงานวิจัยของ วิราภรณ์ ศรีจันทร์ (2553) พบว่า การเรียนรู้ ด้านเทคโนโลยี และด้านการเรียนรู้และระบบการคิดรวบยอด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับประสิทธิผลการประยุกต์ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชี โดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความสมบูรณ์ของสารสนเทศ และด้านความเกี่ยวข้องกับเรื่องที่จะตัดสินใจ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของการวิจัย

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้ที่สนใจสามารถนำไปศึกษาผลกระทบกับตัวแปรแทรกอื่น ๆ ที่มีผลกระทบกับความรอบรู้ในการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี เช่น สภาพแวดล้อมการตรวจสอบที่ควบคุมได้และที่ควบคุมไม่ได้ เป็นต้น ควรศึกษา

ความสัมพันธ์หรือปัจจัยด้านอื่นที่มีผลต่อความรอบรู้ในการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี เช่น การบริหารงานสอบบัญชีมีโนธรรมและสมรรถนะของผู้สอบบัญชี เป็นต้น ควรศึกษางค์ประกอบด้านอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อความรอบรู้ ควรเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างในกลุ่มประชากรอื่น ๆ เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น ในการวิจัยครั้งต่อไป ควรปรับวิธีการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามเป็นการสอบถามเชิงลึก เพื่อให้ได้ข้อมูลและความคิดเห็นที่ถูกต้อง ชัดเจนเพื่อประสิทธิภาพประสิทธิผลสูงสุดในการวิจัย

2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยนี้สามารถนำผลจากการศึกษาวิจัยไปใช้เป็นแนวทางในการสร้างความรอบรู้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบข้อบังคับของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ควรปรับตัวให้เข้ากับความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี และควรให้ความสำคัญกับการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อรักษามาตรฐานทางวิชาชีพบัญชี

สรุปผลการวิจัย

ความรอบรู้ในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมุ่งเน้นให้มีการเรียนรู้ โดยการแสวงหาความรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้งานสอบบัญชีได้มาตรฐานทัดเทียมระดับสากล สำหรับผู้ที่มีความสนใจเกี่ยวกับความรอบรู้ สามารถนำผลการวิจัยไปใช้เป็นแนวทางในการแสวงหาความรู้เพื่อให้เกิด ความรอบรู้ในหลากหลายสาขาอาชีพต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2554). รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. <http://www.dbd.go.th/audit>
- ชีวนันท์ สุขุมาลจันทร์. (2554). ความสัมพันธ์ระหว่างความรอบรู้ในวิชาชีพกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักตรวจสอบภาษีในสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ทิวาวรรณ ลมูโกชน. (2554). ความหมายของการสอบบัญชี. <http://teacher.aru.ac.th/tiwawan /images/ lesson/lesson%201.pdf>
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2545). การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : เอเอ็นเอส บีซีเนิส คอนซัลแทนส์.
- พยอม สิงห์เสนห์. (2544). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- พยอม สิงห์เสนห์. (2545). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- พยอม สิงห์เสนห์. (2548). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- พิชิต เทพวรรณ. (2554). การจัดการทรัพยากรมนุษย์เชิงกลยุทธ์ : แนวคิดและกลยุทธ์เพื่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน. กรุงเทพฯ : ซีเอ็ดยูเคชั่น.
- พัชริน วิเศษประสิทธิ์. (2552). ผลกระทบของความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคเหนือ. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- วิราภานต์ ศรีจันทร์. (2553) ผลกระทบของการเรียนรู้ด้านเทคโนโลยีที่มีต่อประสิทธิภาพการประยุกต์ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีของบริษัทในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2554). แม่บทการบัญชี. http://www.fap.or.th/files/st_accounting/ Framework.pdf.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย. (2555). แนวปฏิบัติในเรื่องการควบคุมภายใน. <http://www.oic.or.th/downloads/gov/ internalControl.pdf>
- Aaker, A., D. Kumer and S. Geprge, Day. (2001). *Marketing Research*. 7thed. New York : John Wiley and Sons.
- Black, K. (2006). *Business Statistics For Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA : john Wiley & Sons.
- Lin, Z. K., I.A.M. Fraser and D.J. Hatherly. (2008) "Auditor Analytical Review Judgement : A Performance Evaluation." *British Accounting Review*. 35 : 19-34 ; Summer.
- Rubin, D. Riley. (2004). "The Problem of Elicition Management knowledge : A Case of Research into Hospitality Management Knowledge," *International Journal of Hospitality Management*. 3(5) : 123-145.