

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบให้พบสิ่งที่ผิดปกติอย่างเป็นสาระสำคัญในงบการเงินและความเป็นอิสระในการรายงานสิ่งที่ตรวจสอบพบนั้นได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและเหมาะสม ดังนั้น การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความสามารถตรวจสอบพบสิ่งที่ผิดปกติในงบการเงิน และสามารถรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม อันจะทำให้ทำผู้ใช้ประโยชน์จากงบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในงบการเงินที่ใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้

จากที่ได้กล่าวถึงที่มาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ในการวิจัย รวมทั้งขอบเขตของการวิจัย ในบทที่ 1 แล้วนั้น รายละเอียดของเนื้อหาในบทที่ 2 นี้เป็นการนำเสนอแนวคิด ทฤษฎี รวมทั้งผลงานวิจัยต่างๆ พบว่ามีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและสามารถแยกพิจารณาได้ 2 ประเด็น ได้แก่

1) พฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง หรือพฤติกรรม RAQ (Behaviors that Reduce Audit Quality (RAQ))

2) ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเกิดพฤติกรรม RAQ

2.1) การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ

2.2) ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี

2.3) การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา

2.4) การเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

2.5) การรับรู้ถึงผลประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชี

ซึ่งแต่ละประเด็นมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) พฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง หรือพฤติกรรม RAQ (Behaviors that Reduce Audit Quality (RAQ))

จากการทบทวนวรรณกรรมต่างๆ พบว่า งานวิจัยในต่างประเทศหลายชิ้นที่ทำการศึกษาลักษณะของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง (RAQ Behavior) ซึ่งพฤติกรรมเหล่านี้ได้ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง พฤติกรรม RAQ คือ พฤติกรรมที่ผู้สอบบัญชีได้กระทำการขณะปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งทำให้ประสิทธิภาพในการเก็บรวบรวมหลักฐานและข้อมูลต่างๆ เพื่อนำมาใช้ให้เป็นประโยชน์ต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินลดลงอย่างไม่เหมาะสม โดยพฤติกรรมต่างๆ ดังกล่าว ได้แก่

(1) การละเว้น ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน (*Premature Sign-off*) (Alderman and Deitrick, 1982; Waggoner and Cashell, 1991; Raghunathan, 1991; Azad, 1994; Kaplan, 1995; Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996a, 1996b; Recker, Wheeler and Wing, 1997) ซึ่งหมายถึงการที่ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งในการสอบบัญชีและไม่ได้ใช้การตรวจสอบโดยวิธีอื่นทดแทน (Otley and Pierce, 1996b) ในทางปฏิบัตินั้น พฤติกรรมนี้จะเกิดขึ้นจากการที่ผู้สอบบัญชีลงชื่อว่าได้ดำเนินการตามขั้นตอนครบถ้วนแล้ว แม้ว่าตามความจริงแล้วยังไม่สมบูรณ์หรือครบถ้วน ซึ่งการกระทำดังนี้ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีค่อนข้างมาก เนื่องจากผลที่ได้จะนำไปใช้สรุปก่อนการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี

(2) การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่สุ่ม (Coram, Ng and Woodliff, 2002) ซึ่งผลจากการกระทำดังกล่าวจะทำให้ตัวอย่างที่ได้ทำการสุ่มนั้นไม่เพียงพอและอาจไม่เป็นตัวอย่างที่ดีสำหรับประชากร รวมทั้งอาจนำไปสู่การสรุปผลการตรวจสอบที่ผิดพลาดได้

(3) การสอบทานเอกสารของลูกค้าเพียงผิวเผิน (*Superficial Reviews of Client Documents*) (Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996a, 1996b) ผู้สอบบัญชีอาจมีการตรวจสอบเอกสารของลูกค้าโดยไม่ดูถึงรายละเอียด หรือสิ่งที่จำเป็นจะต้องตรวจสอบดู อย่างเช่น วันที่ ลายเซ็นของผู้อนุมัติ ภายในเอกสาร ซึ่งอาจทำให้ไม่พบข้อผิดพลาด

(4) การไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัยและเปลี่ยนรายการตรวจสอบที่พบข้อผิดพลาด (*Failed to Pursue Questionable Items*) (Malone and Roberts, 1996) ผู้สอบบัญชีควรมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีตรวจสอบโดยไม่มีการตั้งข้อสงสัยในบางเรื่อง หรืออาจมองข้าม โดยการเปลี่ยนรายการที่พบเจอข้อผิดพลาด ซึ่งทำให้แสดงความเห็นขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีนัยสำคัญ

(5) การไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม (*Failing to Investigate a Relevant Issue / Research a Technical Accounting or Auditing Issue*) (Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996a) ซึ่งทั้งนี้อาจรวมถึงการไม่ศึกษาหาข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งอาจทำให้การตรวจสอบทางด้านรายการบัญชีผิดพลาด เช่น ลูกค้าอาจมีการบันทึกรายการทางบัญชีผิดพลาด แต่ผู้สอบบัญชีไม่ทราบว่าที่ถูกต้องควรจะบันทึกอย่างไร หรือหากมีข้อบังคับ มาตรฐานการบัญชีปรับปรุงใหม่ แต่ไม่ได้ศึกษาถึงข้อมูลเหล่านั้น ก็ทำให้การตรวจสอบนั้น ไม่พบข้อผิดพลาด

(6) การยอมรับคำตอบของลูกค้าที่มีเหตุผลที่ไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สมเหตุสมผลต่อคำถามของผู้สอบบัญชี (*Accepting Weak Client Explanation*) (Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996a, 1996b; Coram, Ng and Woodliff, 2002) การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนอกจากจะอาศัยการตรวจสอบจากหลักฐานเอกสารแล้ว ยังต้องมีการสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อทำความเข้าใจให้มากขึ้น และพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลจากคำตอบของลูกค้า ดังเช่น การสอบถามถึงสาเหตุการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของตัวเลข พร้อมกับคำนึงถึงสถานการณ์ของบริษัทว่าเป็นไปได้หรือไม่

(7) การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง (*Under-reporting Audit Time*) (Azad, 1994; Otley and Pierce, 1995, 1996b) การปฏิบัติดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีทำการสอบบัญชีของลูกค้า แต่ไม่ได้คิดระยะเวลาในการทำงานบางส่วนเข้าเป็นชั่วโมงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งแม้ว่าพฤติกรรมเหล่านี้จะไม่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทันทีแต่การกระทำดังกล่าวนี้อาจจะทำให้เวลาที่ถูกรับบันทึกในการทำงานน้อยกว่าความเป็นจริง ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อเนื่องไปยังการวางแผนงบประมาณระยะเวลาการทำงานในการสอบบัญชีครั้งต่อไป คือ ระยะเวลาตามแผนการปฏิบัติงานอาจน้อยจนไม่สามารถปฏิบัติได้ในความเป็นจริง อันเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง (RAQ Behavior)

จากการศึกษาของ Alderman และ Deitrick (1982) พบว่า 67% ของกลุ่มผู้สอบบัญชีทั้งหมดที่ได้ศึกษายอมรับว่าได้นำงานกลับไปทำที่บ้านและไม่ได้นำเวลาเหล่านั้นมารายงานเป็นชั่วโมงการทำงาน ซึ่งเหตุการณ์เหล่านี้มักจะเกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีทุกระดับของสำนักงานสอบบัญชี แต่จะเกิดขึ้นบ่อยกับผู้สอบบัญชีระดับ Senior และ Semi-Senior และบ่อยครั้งที่เหตุการณ์เหล่านี้จะเกิดขึ้นเนื่องจากการร้องขอจากผู้จัดการงานสอบบัญชีให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนำงานกลับไปทำที่บ้านและไม่นำเวลามารายงานเป็นชั่วโมงการทำงาน ซึ่งผลของการกระทำดังกล่าวนี้ ส่งผลให้เกิดการตั้งงบประมาณระยะเวลาในการสอบบัญชีน้อยเกินไปจนไม่อาจปฏิบัติงานได้จริงและนำไปสู่การเกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงในที่สุด

2) ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเกิดพฤติกรรม RAQ

2.1) การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ เพื่อให้การปฏิบัติงานบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ได้ตั้งไว้ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีขาดความรู้ความสามารถดังกล่าว ย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีพฤติกรรม RAQ ซึ่งจากการศึกษาถึงการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงของ Reckers, Wheeler และ Wing (1997) โดยมีผู้สอบบัญชีอาวุโสของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับนานาชาติแห่งหนึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่าง พบว่าปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน คือ การขาดการฝึกอบรมอย่างเพียงพอของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

2.2) ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี (Need for Achievement)

บุคคลที่มีความต้องการความสำเร็จ (Need for Achievement) สูง คือ ผู้ที่มีความต้องการที่จะบรรลุเป้าหมายที่ยากและท้าทายต่อความสามารถมากกว่าบุคคลที่มีความต้องการความสำเร็จที่น้อยกว่า

Herrell และ Stahl (1984) ศึกษาเกี่ยวกับการนำทฤษฎีความต้องการของMcClelland (McClelland's trichotomy of needs theory) มาใช้ในการพิจารณาถึงความพึงพอใจในงานและผลการ

2.3) การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา (Perceived Time Pressure)

ในปัจจุบันผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีมีเพิ่มขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ซึ่งส่งผลให้การแข่งขันมีมากขึ้น และส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ถูกกำหนดไว้ที่ระดับที่ลูกค้าสามารถยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานบัญชีส่วนใหญ่จะใช้บริการลดต้นทุนแทน เพื่อเป็นการเพิ่มกำไรให้แก่กิจการ สำหรับงานสอบบัญชีนั้น เป็นงานที่เกิดขึ้นได้จากการอาศัยแรงงานในการทำงาน ต้นทุนที่สำคัญที่สุดในการทำงานคือ ชั่วโมงการทำงานของผู้สอบบัญชี จึงอาจกล่าวได้ว่าการควบคุมต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด คือ การควบคุมเวลาในการทำงาน ดังนั้นเพื่อให้ได้กำไรตามที่ได้ตั้งเป้าหมายไว้ สำนักงานสอบบัญชีอาจกำหนดงบประมาณทางด้านเวลาในการทำงานสำหรับลูกค้าแต่ละรายให้ต่ำที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ โดยไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการปฏิบัติงานจริงของผู้สอบบัญชีว่าจะปฏิบัติงานได้เสร็จตามเวลาที่กำหนดไว้ได้หรือไม่ ซึ่งหากมีการทำงานเกินกว่าระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ หัวหน้างานหรือผู้จัดการงานสอบบัญชีอาจเกิดความไม่พอใจนอกจากนี้ยังพบอีกว่า ในหลายๆ สำนักงานสอบบัญชีมักจะใช้การปฏิบัติงานได้เสร็จตามงบประมาณเวลาเป็นตัวชี้วัดในการประเมินผลงานการทำงานของผู้สอบบัญชีด้วย ซึ่งจากงานวิจัยในอดีตหลายๆ ชิ้นพบว่า เมื่อมีการนำงบประมาณเวลาในการทำงานและเวลาในการทำงานจริงมาเป็นตัวควบคุมและประเมินผลการทำงาน มักจะทำให้เกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงเสมอ จากเหตุผลที่ได้กล่าวในข้างต้นทำให้ผู้สอบบัญชีมักจะได้รับแรงกดดันทางเวลา (Time Pressure) อยู่เสมอๆ โดยเฉพาะช่วงใกล้ส่งงบการเงินประจำปี ซึ่งเป็นช่วงที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำงานหนักมากเป็นพิเศษ

สิ่งที่เกิดขึ้นนี้อาจส่งผลให้เกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง โดยอาจไม่เห็นหรือค้นพบได้ในระยะเวลาอันสั้น ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีต่างๆ จึงต้องรับภาระในการวางระบบการควบคุมต้นทุนอย่างชัดเจน แต่ต้องยังคงรักษาคุณภาพงานสอบบัญชีไว้ให้ได้ด้วย

จากงานศึกษาในอดีตของ Kelly และ Margheim (1990) พบว่า 55% ของผู้สอบบัญชีที่เป็นกลุ่มประชากรที่ทำการศึกษารู้สึกว่าการทำงานได้ตามระยะเวลาที่ถูกกำหนดไว้นั้นมีความสำคัญมากในการปฏิบัติงาน ในขณะที่เดียวกันก็ยังมีบางกลุ่มที่เห็นว่าได้มีการให้ความสำคัญกับการทำงานได้ตามระยะเวลาที่ถูกกำหนดไว้มากจนเกินไป การที่สำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญกับการทำงานได้ตามระยะเวลาที่ถูกกำหนดไว้เพื่อประโยชน์ทางด้านการบริหารสำนักงานนั้นเป็นสิ่งที่ดี แต่การให้ความสำคัญมากจนเกินไปอาจเป็นปัจจัยให้เกิดพฤติกรรมส่วนบุคคลที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง นอกจากนั้นแรงกดดันเหล่านี้ยังส่งผลให้เกิดการลาออกจากงานอีกด้วย

จากการศึกษาในหลายๆ ประเทศในอดีตพบว่าสาเหตุส่วนใหญ่ของการเกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงคือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางด้านเวลาของผู้สอบบัญชี โดยจะพบได้จากผลการวิจัยที่มีผู้ศึกษาไว้ดังต่อไปนี้

Waggoner และ Cashell (1991) ได้ศึกษาผลกระทบของแรงกดดันทางด้านเวลาต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่าระยะเวลาที่ถูกกำหนดให้ในการปฏิบัติงานมีผลต่อจำนวนรายการที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบได้ และผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติงานได้ดีขึ้นหากถูกกำหนดให้ปฏิบัติงานภายใต้แรงกดดันทางด้านเวลาที่เหมาะสม ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีควรจัดสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานให้เหมาะสม เช่น กำหนดระยะเวลาในการปฏิบัติงานให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง เน้นให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชี และจัดให้มีเทคนิคการสอบทานงานสอบบัญชีที่จะทำให้ตรวจพบพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ละเว้น ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน (Premature Sign-Off)

Azad (1994) ศึกษาถึงพฤติกรรมที่ไม่เหมาะสมในงานตรวจสอบภายในโดยได้มุ่งศึกษาถึงการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน (Premature Signoff) และการรายงานถึงระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าความเป็นจริง (Under-reporting Audit Time) ซึ่งเกิดจากการมีแรงกดดันทางเวลา โดยผลการศึกษาพบว่า สองในสามของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามยืนยันว่าระยะเวลาที่ถูกกำหนดไว้ในการปฏิบัติงานมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่ร้อยละ 78 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่าระยะเวลาที่ถูกกำหนดไว้ในการปฏิบัติงานเป็นสิ่งจำเป็นที่จะใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของทั้งแผนกตรวจสอบภายในและตัวผู้ตรวจสอบภายในเอง อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 40 ของจำนวนผู้ตอบ

Raghunathan (1991) ศึกษาถึงการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนของผู้สอบบัญชี โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือเก็บรวบรวมข้อมูลและพบว่าสาเหตุสำคัญของการเกิดพฤติกรรมดังกล่าวคือ ระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่ถูกจำกัด และยังพบอีกว่าผู้ที่มีแนวโน้มที่จะมีพฤติกรรมนี้มากที่สุดคือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior) นอกจากนี้ Raghunathan ยังได้แนะนำให้สำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญกับการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน เนื่องจากพฤติกรรมดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

Lee (2002) ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการคำนึงถึงผลประโยชน์ทางด้านธุรกิจ แรงกดดันทางด้านเวลา และการสอบบัญชีอย่างผิดปกติ (Irregular Auditing) ของผู้ปฏิบัติงานซึ่งส่งผลให้งานสอบบัญชีผิดพลาด ผลจากการศึกษาพบว่าสำนักงานสอบบัญชีมักจะให้ผู้ฝึกงาน (Trainee) ทำการตรวจสอบเน้นเฉพาะรายการที่เคยเกิดความผิดพลาด เพื่อเป็นการลดระยะเวลาในการปฏิบัติงาน และเพิ่มผลประโยชน์ทางด้านธุรกิจให้กับสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งการกระทำเหล่านี้ส่งผลให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลง

Coram, Ng และ Woodliff (2002) ได้ทำการศึกษาถึงแรงกดดันทางด้านเวลาที่จำกัดและความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในงานที่ทำต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในด้านของพฤติกรรม RAQ โดยพิจารณาได้จาก 3 พฤติกรรม คือ การไม่เลือกรายการที่ควรตรวจสอบเป็นตัวอย่างในการสอบบัญชี การยอมรับหลักฐานที่ได้จากการสอบบัญชีที่ไม่ชัดเจนและน่าสงสัยและการตรวจสอบรายการไม่ครบถ้วนตามตัวอย่างที่ถูกสุ่มมา โดยผู้ศึกษาได้ทำการทดลองกับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior) เนื่องจากได้พิจารณาว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสมีความเป็นไปได้ที่จะมีพฤติกรรม RAQ ก่อนข้างมาก อีกทั้งยังเป็นผู้ที่ได้รับแรงกดดันจากการพิจารณาถึงต้นทุนและคุณภาพของงานจากการประเมินผลของสำนักงานสอบบัญชีด้วย ผลจากการศึกษาพบว่าในสภาพที่มีแรงกดดันทางด้านเวลาสูง ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสมีแนวโน้มที่จะมีพฤติกรรม RAQ เมื่อความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในงานมีน้อย อีกทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสยังมีการใช้ดุลพินิจในทางวิชาชีพ (Professional Judgement) ในการพิจารณาเพื่อลดขั้นตอนการตรวจสอบลงเมื่อได้รับแรงกดดันทางด้านเวลาด้วย ผู้ศึกษาจึงได้ให้ข้อเสนอแนะว่า

Alderman และ Deitrick (1982) ศึกษาเกี่ยวกับการรับรู้ถึงแรงกดดันทางด้านเวลาและการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาคือ ผู้เป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานสอบบัญชี (Partner) จำนวน 101 คน ผู้จัดการงานสอบบัญชี (Audit Manager) 169 คน ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior Auditor) จำนวน 202 คน และผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Staff) จำนวน 620 คน ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 แห่ง (Big Eight) โดยข้อมูลที่ได้รวบรวมได้จากแบบสอบถามแบ่งออกเป็นสามส่วนคือ ข้อมูลที่เกี่ยวกับขั้นตอนการสอบบัญชี ระยะเวลาที่ถูกกำหนดสำหรับการปฏิบัติงาน และการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน ผลจากการศึกษาพบว่า การละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนในบางครั้งเกิดขึ้นจากแรงกดดันทางด้านเวลาที่จำกัดและมักจะเกิดขึ้นในระหว่างที่ผู้สอบบัญชีทำการทดสอบและประเมินผลการควบคุมภายในของบริษัทที่รับการตรวจสอบ

Otley และ Pierce (1996) ศึกษาเกี่ยวกับแรงกดดันทางด้านเวลาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยได้พิจารณาถึงปัจจัย 3 ปัจจัยที่คาดว่าจะมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับระยะเวลาที่ถูกจำกัดในการสอบบัญชี ปัจจัยทั้ง 3 ได้แก่ การรับรู้ของลูกค้านี้เกี่ยวกับระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ในการสอบบัญชี การรับรู้ถึงขั้นตอนการสอบบัญชีภายใต้ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในการสอบบัญชี และระดับของการมีส่วนร่วมของผู้บริหารในการกำหนดระยะเวลา ผลจากการศึกษาพบว่า การรับรู้ของลูกค้านี้เกี่ยวกับระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ในการสอบบัญชีจะส่งผลกระทบมากที่สุดต่อแรงกดดันทางด้านเวลาที่จำกัดในการสอบบัญชี และการที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำงานให้เสร็จภายในกำหนดจะส่งผลกระทบต่อแรงกดดันทางด้านเวลาในการสอบบัญชีน้อยที่สุด

McDaniel (1990) ได้ศึกษาว่าแรงกดดันทางด้านเวลาและโครงสร้างแผนงานสอบบัญชีมีผลกระทบต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่และอย่างไร โดยได้ทดลองกับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี 179 คน จากสำนักงานสอบบัญชีแห่งหนึ่ง ตัวแปรอิสระของการศึกษาคือ แรงกดดันทางด้านเวลา และโครงสร้างแผนงานสอบบัญชี ซึ่งแรงกดดันทางด้านเวลาจะวัดจากเวลาที่ใช้ในการทดลองซึ่งกำหนดไว้ 4 ระดับ และได้แบ่งกลุ่มทดลองออกเป็นกลุ่มที่มีโครงสร้างแผนงานสอบบัญชีอย่างชัดเจนและกลุ่มที่ไม่มีโครงสร้างแผนงานสอบบัญชี ตัวแปรตามของการศึกษาคือ ความมีประสิทธิภาพ ความมี

Kelley, Marghiem และ Pattison (1997) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของแรงกดดันทางด้านเวลาของผู้สอบบัญชี โดยศึกษาจากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior Auditor) และผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Staff) ซึ่งผู้ศึกษาได้ทำการพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างแรงกดดันจากวันกำหนดส่งงาน (Time Deadline Pressure) กับแรงกดดันของระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ในการปฏิบัติงาน (Time Budget Pressure) ผลจากการสำรวจพบว่าทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสและผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต่างรู้สึกถึงแรงกดดันจากวันกำหนดส่งงานมากกว่าแรงกดดันของระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ในการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสและผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต่างก็เห็นว่าแรงกดดันของระยะเวลาที่กำหนดไว้ในการปฏิบัติงานมีความเกี่ยวข้องอย่างมากกับการลดลงของคุณภาพงานสอบบัญชีและความพึงพอใจในหน้าที่งานของผู้สอบบัญชีที่น้อยลง

จากงานวิจัยต่างๆ ที่ได้รวบรวมมา พบว่ามีผลการศึกษาในสองทิศทาง นั่นคือ มีงานวิจัยของ Waggoner และ Cashell (1991) ที่สรุปว่าเมื่อมีแรงกดดันทางด้านเวลาที่เหมาะสมแล้ว ผู้สอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานได้ดี นั่นคือผู้สอบบัญชีจะมีพฤติกรรม RAQ น้อย แต่งานวิจัยบางส่วนได้ศึกษาแล้วพบว่า เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับแรงกดดันทางเวลาผู้สอบบัญชีจะมีพฤติกรรม RAQ มากขึ้น ผู้วิจัยจึงได้พิจารณาให้แรงกดดันทางเวลาเป็นตัวแปรหนึ่งที่จะใช้ศึกษาในครั้งนี้ เพื่อทดสอบว่าในสภาพแวดล้อมงานสอบบัญชีในประเทศไทย แรงกดดันทางเวลาและการเกิดพฤติกรรม RAQ จะมีความสัมพันธ์กันหรือไม่และเป็นไปในทิศทางใด

2.4) การเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

Raghunathan (1991), Kaplan (1995) และ Azad (1994) ได้ศึกษาถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน (Premature Signoff) พบว่าเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าขั้นตอนในการตรวจสอบไม่จำเป็นและไม่มีความสำคัญต่อผลงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงละเว้นขั้นตอนบางอย่างในการปฏิบัติงานสอบบัญชี อันเป็นผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

2.5) การรับรู้ถึงควมมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี (Perceived Effectiveness of Audit Review Procedures)

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี การควบคุมพฤติกรรมและการควบคุมผลงานเป็นวิธีการที่ค่อนข้างสำคัญและจำเป็นที่จะต้องมีประสิทธิภาพเพื่อให้ได้ผลการทำงานตามที่ต้องการซึ่งวิธีการที่ใช้ในการควบคุมผลงานที่สามารถเห็นได้อย่างชัดเจนที่สุดคือ การติดตามว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่สำคัญอย่างครบถ้วนแล้วหรือไม่ มีการรายงานผลถึงข้อผิดพลาดที่พบจากการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วสำนักงานสอบบัญชีมักจะมีโครงสร้างลำดับชั้นสายการทำงานที่ค่อนข้างเป็นแบบแผนและชัดเจน ดังนั้นลักษณะการทำงานของผู้จัดการงานสอบบัญชีหรือประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีจะมีอิทธิพลอย่างมากต่อลักษณะพฤติกรรมการทำงานของ Senior หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

Azad (1994) ได้สรุปเกี่ยวกับการลดการเกิดพฤติกรรม RAQ โดยพยายามให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีรับรู้ถึงการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีพยายามทำงานให้ได้ตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้

การรับรู้ถึงควมมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับการเกิดพฤติกรรม RAQ (Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996b; Coram, Ng and Woodliff, 2002) ซึ่งหมายถึงการรับรู้ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผู้สอบทานงานที่ตนเองได้ตรวจสอบว่าหัวหน้าของตนนั้นสอบทานงานอย่างละเอียดรอบคอบมากน้อยเพียงใด ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบหากมีการพบข้อผิดพลาดมีการรายงานไว้หรือไม่ด้วย กล่าวคือหากผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงควมมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีมากเท่าไร แนวโน้มที่ผู้สอบบัญชีจะมีพฤติกรรม RAQ ก็จะน้อยลงเท่านั้น

ผลจากการสอบถามข้อมูลเบื้องต้น

นอกจากปัจจัยดังกล่าวนั้น ในระหว่างการจัดทำโครงร่างวิจัย ผู้วิจัยยังได้สัมภาษณ์ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Assistant Auditors) และผู้จัดการงานสอบบัญชี (Audit Managers) เพื่อรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติมว่า

- การรู้สึกว่าผลตอบแทนที่ได้รับเหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องทำ ซึ่งผลตอบแทนในที่นี้หมายถึง เงินเดือน ค่าล่วงเวลา โบนัส และสวัสดิการต่างๆ ที่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้รับ หากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรู้สึกว่าผลตอบแทนที่ได้รับนั้นไม่เหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องทำผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะมีพฤติกรรม RAQ

- ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ผู้ช่วยบัญชีที่มีประสิทธิภาพการทำงานมากจะมีพฤติกรรม RAQ น้อยกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพการทำงานน้อย เนื่องจากอาจพิจารณาถึงความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้ หรือลดขั้นตอนการตรวจสอบลง

- การศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน หมายถึงการที่ผู้จัดการงานสอบบัญชีหรือหัวหน้างานเรียกผู้ช่วยผู้สอบบัญชีประชุมเพื่อปรึกษาเกี่ยวกับข้อมูลของลูกค้าแต่ละราย รวมถึงรายการที่ควรทำการตรวจสอบเป็นพิเศษ หรือการที่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชินำกระดาดำทำการของปีก่อนมาศึกษาเพื่อดูถึงรายการที่ควรพิจารณาเป็นพิเศษ หากผู้สอบบัญชีได้ศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงานจะทำให้การตรวจสอบได้ข้อมูลสมบูรณ์ ทั้งในด้านกิจกรรมธุรกิจและรายการบัญชี ซึ่งคาดว่าผู้สอบบัญชีน่าจะมีพฤติกรรม RAQ น้อย

- ความพึงพอใจ เต็มใจในการตรวจสอบลูกค้าบางราย หากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในบางครั้งอาจรู้สึกละเลยหรือไม่มีความพึงพอใจ เต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย ทำให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะมีพฤติกรรม RAQ เนื่องจากหากทำให้ไม่มีความตั้งใจที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น อาจมีการละงานการไม่สอบถามลูกค้าถึงข้อสงสัยต่างๆ เนื่องจากความไม่พอใจในตัวลูกค้า