

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยเรื่อง “ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง” เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) และเพื่อให้ได้ข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ได้ตั้งไว้ ผู้วิจัยจึงใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยกลุ่มประชากรของการวิจัยในครั้งนี้ คือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Assistant Auditor) และผู้จัดการงานสอบบัญชี (Audit Manager) ของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 27 แห่ง โดยมีขนาดของกลุ่มตัวอย่างของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 311 คน และขนาดของกลุ่มตัวอย่างของผู้จัดการงานสอบบัญชีจำนวน 199 คน ข้อมูลที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์สำหรับงานวิจัยครั้งนี้ได้เก็บรวบรวมจากแบบสอบถามที่ได้รับกลับมาทางจดหมายของกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีเป็นจำนวน 300 ฉบับและ 200 ฉบับ ตามลำดับ ซึ่งในการสรุปผลการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการแบ่งออกเป็น 3 ข้อ เพื่ออภิปรายถึงผลที่ได้จากการวิจัยตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ได้ตั้งไว้ ดังนี้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 1 เพื่อศึกษาถึงลักษณะของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงภายใต้สภาพแวดล้อมของการสอบบัญชีในประเทศไทยว่ามีแบบใดบ้างแตกต่างจากที่พบในงานวิจัยในอดีตหรือไม่

จากผลงานวิจัยที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยพบว่าลักษณะของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่พบจากการวิจัยมีหลายลักษณะ โดยบางลักษณะของพฤติกรรมที่เกิดขึ้นนั้นเหมือนกับพฤติกรรมที่พบได้จากงานวิจัยในต่างประเทศ ดังเช่น ข้อมูลที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 คือ การละเว้นการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีบางรายการ การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่สุ่ม การสอบทานเอกสารของลูกค้าเพียงผิวเผิน การไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัย การไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม การยอมรับคำตอบของลูกค้าที่มีเหตุผลที่ไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สมเหตุสมผลต่อคำถามของผู้สอบบัญชี และการรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง นอกจากนี้ยังมีบางลักษณะของพฤติกรรม RAQ ที่ผู้วิจัยได้จากการ

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีพบว่า ลักษณะกลุ่มพฤติกรรม RAQ ที่เกิดมากที่สุด คือ กลุ่มพฤติกรรมทางด้านแรงกดดัน ซึ่งประกอบด้วย การรายงานจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีความพึงพอใจ เต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย และการละเว้นวิธีการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีบางรายการ ซึ่งโดยหลักน่าจะมาจากการรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง

สาเหตุที่ทำให้การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริงเป็นพฤติกรรมที่เกิดขึ้นมากที่สุดสำหรับกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี อาจเนื่องมาจากในการทำงานด้านสอบบัญชื่อนั้นจะต้องมีการวางแผนระยะเวลาและงบประมาณสำหรับการทำงานให้ลูกค้าแต่ละรายอย่างชัดเจนเพื่อเป็นประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนในการทำงานของสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้บางสำนักงานสอบบัญชียังนำผลการเปรียบเทียบระหว่างจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นจริงและงบประมาณที่ได้ตั้งเอาไว้มาใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในสำนักงานอีกด้วย ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจไม่กล้ารายงานถึงจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีที่ใช้ในการปฏิบัติงานจริงที่เกินกว่างบประมาณเนื่องจากเกรงว่าจะกระทบถึงผลการประเมินการปฏิบัติงานของตนเอง อีกทั้งในปัจจุบัน มีผู้ประกอบการอาชีพทางด้านงานสอบบัญชีค่อนข้างมากเมื่อเทียบกับในอดีต ประกอบกับภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน ทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีค่อนข้างถูกจำกัด และสิ่งนี้เองที่ส่งผลให้สำนักงานบัญชีมักจะลดงบประมาณทางด้านระยะเวลาในการทำงานลงเพื่อให้สอดคล้องกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยในบางครั้งงบประมาณที่ได้ถูกกำหนดขึ้นนั้นอาจไม่สามารถปฏิบัติได้ในความเป็นจริง จนทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีพฤติกรรม RAQ ลักษณะนี้ขึ้นมา

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้จัดการงานสอบบัญชีพบว่า ลักษณะกลุ่มพฤติกรรม RAQ ที่ผู้จัดการงานสอบบัญชีประเมินว่าเกิดมากที่สุด ได้ผลเช่นเดียวกับกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี คือ กลุ่มพฤติกรรมทางด้านแรงกดดัน ซึ่งประกอบด้วย การรายงานจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีความพึงพอใจ เต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย และการเปลี่ยนรายการตรวจสอบที่พบข้อผิดพลาด

สาเหตุที่กลุ่มผู้จัดการงานสอบบัญชีมีความเห็นว่าการรายงานจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง ซึ่งเป็นความเห็นเช่นเดียวกับกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ทั้งนี้อาจเนื่องจากผู้จัดการงานสอบบัญชีนั่นเป็นผู้ที่รับรู้ถึงการเกิดพฤติกรรม RAQ ลักษณะนี้เป็นคนแรก เนื่องจากผู้จัดการงานสอบบัญชีเป็นผู้ทราบผลการปฏิบัติงานและรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้จากผลการวิจัยของ Otley และ Pierce (1996) ยังพบว่าพฤติกรรม RAQ นี้มักจะเกิดขึ้นเมื่อผู้จัดการงานสอบบัญชียอมให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทำได้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 2 เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

จากผลงานวิจัยที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยพบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่พบจากการวิจัยมีหลายปัจจัย โดยบางปัจจัยนั้นเหมือนกับปัจจัยที่พบได้จากงานวิจัยในต่างประเทศ ดังเช่นข้อมูลที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 คือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี การรับรู้แรงกดดันทางเวลา การเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น และการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี นอกจากนี้ยังมีบางปัจจัยที่ผู้วิจัยได้จากการสอบถามข้อมูลเบื้องต้น คือ การรู้สึกละเลยผลตอบแทนที่ได้รับเหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องทำ ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี การศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน และความพึงพอใจ เต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มปัจจัยการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานและการฝึกอบรมอย่างเพียงพอ พบว่า ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เท่ากับ 3.64 โดยมีผลอยู่ในระดับมาก คือ ได้รับการฝึกอบรมความรู้อย่างเพียงพอจากสำนักงานสอบบัญชีที่จะปฏิบัติงาน แต่อย่างไรก็ตาม ยังคงมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ยังต้องการการฝึกอบรมจากสำนักงานสอบบัญชีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ และแสดงให้เห็นว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ต่างก็รับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีในระดับมาก

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มปัจจัยทางด้านการเห็นว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น พบว่า ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เท่ากับ 3.04 โดยมีผลอยู่ในระดับปานกลาง

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มปัจจัยทางด้านระยะเวลาการตรวจสอบพบว่า ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เท่ากับ 3.69 โดยมีผลอยู่ในระดับมาก ซึ่งแสดงว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบน้อยเกินไปเป็นสิ่งขัดขวางไม่ทำให้การสอบบัญชีเป็นไปอย่างเหมาะสม

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มปัจจัยทางด้านการศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน พบว่า ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เท่ากับ 4.38 โดยมีผลอยู่ในระดับมากที่สุด นั่นคือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มปัจจัยทางด้านความพึงพอใจ เต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย พบว่า ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เท่ากับ 3.12 โดยมีผลอยู่ในระดับปานกลาง

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มปัจจัยทางด้านการรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา พบว่า ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เท่ากับ 3.54 โดยมีผลอยู่ในระดับมาก ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ซึ่งส่งผลให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาก่อนข้างมาก

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกลุ่มปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพในการทำงานสอบบัญชี พบว่า ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เท่ากับ 4.17 โดยมีผลอยู่ในระดับมาก ซึ่งแสดงว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชีช่วยให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น

วัตถุประสงค์ข้อที่ 3 เพื่อการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่จะศึกษาถึงกับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

จากข้อมูลที่ได้รวบรวมจากการทบทวนวรรณกรรม การสัมภาษณ์ (Interviews) และจากแบบสอบถามของกลุ่มผู้จัดการงานสอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีพบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้นมี 9 ปัจจัย คือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา การเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น การรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี การรู้สึกว่าการผลตอบแทนที่ได้รับเหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องทำ ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี การศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน และความพึงพอใจ เต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย แต่จากการทดสอบสมมติฐานข้างต้นพบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 มีทั้งหมด 5 ปัจจัยด้วยกัน คือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี การรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา และการเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

ความสัมพันธ์ระหว่างการฝึกอบรมอย่างเพียงพอกับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น พิจารณาจากค่า Sig.ของการฝึกอบรมอย่างเพียงพอ ที่ได้จากผลการวิเคราะห์ คือ 0.000 ซึ่งน้อยกว่าค่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ คือ 0.05 จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 สรุปได้ว่า การฝึกอบรมอย่างเพียงพอมีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 โดยมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางตรงกันข้าม นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอในระดับมาก การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะน้อย แต่หากผู้สอบบัญชีได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะมาก ดังเห็นได้จากสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่จึงมุ่งเน้นให้มีการฝึกอบรม เพื่อเพิ่มเติมความรู้และข้อมูลที่มีการปรับปรุง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำความรู้ไปประยุกต์ใช้ในการตรวจสอบ และสามารถลดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบได้ ซึ่งผลที่ได้จากการวิเคราะห์นี้สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ Reckers, Wheeler และ Wing (1997)

ความสัมพันธ์ระหว่างความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชีกับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น พิจารณาจากค่า Sig.ของความต้องการ

ความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลากับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น พิจารณาจากค่า Sig.ของการรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา ที่ได้จากการวิเคราะห์ คือ 0.006 ซึ่งน้อยกว่าค่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ คือ 0.05 จึงปฏิเสธสมมติฐาน H0 สรุปได้ว่า การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา มีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 โดยมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาในระดับมาก การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะมากตามไปด้วย แต่หากผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะน้อยตาม ซึ่งส่วนใหญ่เมื่อระยะเวลาการปฏิบัติงานนั้นน้อย ผู้สอบบัญชีจะรู้สึกกดดันและต้องการทำงานให้เสร็จตามเวลาที่กำหนด จึงอาจมีการละเว้นขั้นตอนการตรวจสอบบางรายการเพื่อให้งานสำเร็จได้ตามระยะเวลาที่ตั้งไว้ ซึ่งผลที่ได้จากการวิเคราะห์นี้สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ Azad (1994), Raghunathan (1991), Lee (2002), Coram, Ng และ Woodliff (2002), Alderman และ Deitrick (1982), Otley และ Pierce (1996), McDaniel (1990) และ Kelley, Marghiem และ Pattison (1997)

ความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้ถึงความมีประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชีกับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น พิจารณาจากค่า Sig.ของการรับรู้ถึงความมีประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชี ที่ได้จากการวิเคราะห์ คือ 0.000 ซึ่งน้อยกว่าค่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ คือ 0.05 จึงปฏิเสธสมมติฐาน H0 สรุปได้ว่า การรับรู้ถึงความมีประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 โดยมีความสัมพันธ์ไปในทิศทาง

ความสัมพันธ์ระหว่างการเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็นกับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น พิจารณาจากค่า Sig.ของกลุ่มปัจจัยที่ 1 ที่ได้จากการวิเคราะห์ คือ 0.000 ซึ่งน้อยกว่าค่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ คือ 0.05 จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 สรุปได้ว่า การเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็นมีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 โดยมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าในการปฏิบัติงานมีขั้นตอนที่ไม่จำเป็นในระดับมาก การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะมากตามไปด้วย แต่หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าในการปฏิบัติงานมีขั้นตอนที่ไม่จำเป็นในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะน้อยตาม ดังเช่น หากการตรวจสอบบริษัทที่มีระดับความเสี่ยงอยู่ในระดับน้อย แต่ขั้นตอนการตรวจสอบเหมือนกับการตรวจสอบบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความรู้สึกไม่อยากปฏิบัติตามขั้นตอนนั้น อีกทั้งขั้นตอนที่มากเกินไปก็ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบได้ทันเวลา ส่งผลต่อการเกิดพฤติกรรม RAQ ได้ ซึ่งผลที่ได้จากการวิเคราะห์นี้สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ Raghunathan (1991), Kaplan (1995) และ Azad (1994)

แนวทางแก้ไขและข้อเสนอแนะที่ได้จากงานวิจัย

จากผลการวิเคราะห์ดังกล่าวที่ได้จากผลงานวิจัย ทำให้เกิดข้อเสนอแนะแก่สำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชี เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีโดยการพยายามลดการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ดังต่อไปนี้

1. สำนักงานสอบบัญชีควรเพิ่มการฝึกอบรมทางด้านงานสอบบัญชีให้เพียงพอที่จะปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นการอบรมทางด้านมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อกฎหมายต่างๆ และความรู้ทางภาษีที่เกี่ยวข้อง และอาจรวมไปถึงจริยธรรมที่ผู้สอบบัญชีควรมี
2. สำนักงานสอบบัญชีอาจคัดเลือกพนักงานที่มีลักษณะเป็นผู้มีความต้องการความสำเร็จสูงเข้ามาทำงาน หรือพยายามสร้างหรือกระตุ้นให้พนักงานมีลักษณะเหล่านี้เพิ่มมากขึ้น อาจโดยการสร้างวัฒนธรรมขององค์กรหรือการฝึกอบรมเป็นระยะ
3. สำนักงานสอบบัญชีควรพยายามลดแรงกดดันทางด้านเวลาลง โดยอาจพิจารณาถึงงบประมาณทางด้านระยะเวลาในการทำงานให้สามารถปฏิบัติได้จริงซึ่งไม่สร้างแรงกดดันให้กับผู้สอบบัญชีมากเกินไป
4. สำนักงานสอบบัญชีควรวางแผนงานสอบบัญชีให้สามารถยืดหยุ่นและปรับใช้ได้กับสถานการณ์ต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากประเภทหรือขนาดของลูกค้าที่แตกต่างกัน เพื่อเป็นการปรับให้ขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากที่สุด โดยที่ไม่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง และไม่ทำให้เกิดการทำงานมากเกินไปจนเกิดความจำป็น
5. สำนักงานสอบบัญชีควรทำให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงความมีประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นปรับปรุงให้กระบวนการสอบทานงานสอบบัญชีของทั้งสำนักงานสอบบัญชี และตัวผู้จัดการงานสอบบัญชีเองมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานไม่กล้าที่จะกระทำพฤติกรรม RAQ.
6. ผู้สอบบัญชีควรมีการศึกษาการศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการตรวจสอบ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไปเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงนั้น มีดังนี้

1. ควรมีการศึกษาถึงปัจจัยด้านอื่นๆ ที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง เช่น วัฒนธรรมองค์กร กฎระเบียบและบทลงโทษในการปฏิบัติงาน แรงจูงใจ

2. ในการศึกษาครั้งนี้มีกลุ่มประชากรคือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 27 แห่ง ซึ่งมีทั้งสำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 และไม่ได้อยู่ในกลุ่ม Big 4 ซึ่งอาจทำให้มีลักษณะต่างๆ ที่แตกต่างกัน เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 จะมีสภาพแวดล้อมและลักษณะการทำงานที่เป็นสากลค่อนข้างมาก ดังนั้นในการศึกษาครั้งต่อไป อาจศึกษาเฉพาะกลุ่มสำนักงานใดสำนักงานหนึ่ง เพื่อหาปัจจัยสำหรับแต่ละกลุ่มสำนักงานโดยเฉพาะ หรืออาจศึกษาจากประชากรที่มีระดับของตำแหน่งการทำงานที่ต่างกันออกไป