

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรม ที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

วีรณา ติรณะประกิจ*

ดร.ศิลปพร ศรีจันทะพร**

บทนำ

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (มาตรา 11 และมาตรา 12) ระบุว่างบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบ และแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล งบการเงินไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ นั่นคือ ผู้ใช้งบการเงินเป็นผู้ใช้ประโยชน์จากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี งบการเงินจะมีประโยชน์น่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) งานวิจัยในปัจจุบันศึกษาถึงปัจจัยอันเป็นสาเหตุซึ่งทำให้เกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง (Behaviors that Reduce Audit Quality) หรือเรียกสั้นๆ ในบทความนี้ว่า “พฤติกรรม RAQ” และความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยดังกล่าวกับลักษณะของพฤติกรรม RAQ ภายใต้สภาพแวดล้อมของงานสอบบัญชีในประเทศไทย ผู้วิจัยคาดหวังว่าผลจากงานวิจัยจะเอื้อต่อการวางแผนแนวทางในการควบคุมและปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีด้วยการลดพฤติกรรม RAQ ดังกล่าว

* บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

** ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิด ทฤษฎีที่ทบทวนมี 2 ประเด็นใหญ่ คือ พฤติกรรม RAQ และปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเกิด พฤติกรรม RAQ

พฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

พฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง หรือ พฤติกรรม RAQ คือ พฤติกรรมที่ผู้สอบบัญชีได้กระทำใน ขณะที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งทำให้ประสิทธิภาพในการ รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีลดลงอย่างไม่เหมาะสม พฤติกรรมต่างๆ ดังกล่าว ได้แก่

(1) การละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่ จำเป็นอย่างครบถ้วน (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) ซึ่ง หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนใด ขั้นตอนหนึ่งในการสอบบัญชี และไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นทดแทน

(2) การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่ได้ กำหนด (Coram, Ng and Woodliff, 2002)

(3) การสอบทานเอกสารของลูกค้าเพียงผิวเผิน (Superficial Reviews of Client Documents) (Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996a, 1996b)

(4) การไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัย (Failed to Pursue Questionable Items) (Malone and Roberts, 1996)

(5) การไม่ศึกษาถึงรายการ หรือประเด็นที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลเพิ่มเติม (Failing to Investigate a Relevant Issue / Research a Technical Accounting or Auditing Issue) (Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996a) ทั้งนี้อาจรวมถึงการไม่ศึกษาหาข้อมูลเพิ่มเติม เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจทำให้การตรวจสอบผิดพลาด เช่น

ลูกค้านที่รายการทางบัญชีผิดพลาด แต่ผู้สอบบัญชี ไม่ทราบว่าการที่ถูกต้องควรจะเป็นที่อย่างไร

(6) การยอมรับคำตอบของลูกค้า ซึ่งไม่น่าเชื่อถือ หรือไม่สมเหตุสมผล (Accepting Weak Client Explanation) (Malone and Roberts, 1996; Otley and Pierce, 1996a, 1996b; Coram, Ng and Woodliff, 2002)

(7) การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชี น้อยกว่าระยะเวลาปฏิบัติที่ได้ใช้ไปจริง (Under-reporting Audit Time) (Azad, 1994; Otley and Pierce, 1995, 1996b) การปฏิบัติดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยได้ทำการสอบบัญชี แต่ไม่ได้คิดระยะเวลาในการทำงานบางส่วนไว้เป็นชั่วโมงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ถึงแม้ว่าพฤติกรรมเหล่านี้จะไม่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยตรง แต่การกระทำดังกล่าวจะทำให้เวลาที่บันทึกในการทำงานน้อยกว่าความเป็นจริง ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อเนื่องไปยังการวางแผนงบประมาณระยะเวลาการทำงานในการสอบบัญชีครั้งต่อไป กล่าวคือ ระยะเวลาแผนการปฏิบัติงานอาจน้อยจนไม่สามารถปฏิบัติได้ ในความเป็นจริง อันเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิด พฤติกรรม RAQ จากการศึกษารายงานของ Alderman และ Deitrick (1982) พบว่า 67% ของกลุ่มผู้สอบบัญชียอมรับว่าได้นำงานกลับไปทำที่บ้านและไม่ได้นำเวลาเหล่านั้นมา รายงานเป็นชั่วโมงการทำงาน

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเกิดพฤติกรรม RAQ

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเกิดพฤติกรรม RAQ มีดังนี้ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ

Reckers, Wheeler และ Wing (1997) ศึกษาถึง การละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่าง ครบถ้วนของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลให้คุณภาพของงาน สอบบัญชีลดลง โดยพบว่าปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการ ละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่าง ครบถ้วน คือ การขาดการฝึกอบรมอย่างเพียงพอของ ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี

Herrell และ Stahl (1984) ศึกษาเกี่ยวกับการนำทฤษฎีความต้องการของ McClelland (McClelland's Trichotomy of Needs Theory) มาใช้ในการพิจารณาถึงความพึงพอใจในงานและผลการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่าความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี (Need for Achievement) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงานและระดับผลงานที่ได้รับการประเมินจากหัวหน้า ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีที่มีความต้องการความสำเร็จสูงจะมีระดับผลงานที่ดี ต่อจากนั้น Herrell และ Stahl ได้นำระดับผลงานมาเป็นตัวสรุปถึงการมีพฤติกรรม RAQ และได้ผลสรุปว่าผู้สอบบัญชีที่มีความต้องการความสำเร็จสูงจะมีแนวโน้มที่จะมีพฤติกรรม RAQ น้อย

การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา

ในปัจจุบันผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ซึ่งส่งผลให้การแข่งขันมีมากขึ้น และส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ถูกกำหนดไว้ที่ระดับที่ลูกค้าสามารถยอมรับได้ ต้นทุนที่สำคัญที่สุดในการปฏิบัติงาน คือ ชั่วโมงการทำงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้นเพื่อให้ได้กำไรตามที่ได้ตั้งเป้าหมายไว้ สำนักงานสอบบัญชีอาจกำหนดงบประมาณทางด้านเวลาในการทำงานสำหรับลูกค้าแต่ละรายให้ต่ำที่สุด โดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการปฏิบัติงานจริงของผู้สอบบัญชีว่าจะปฏิบัติงานได้เสร็จตามเวลาที่กำหนดไว้ได้หรือไม่ หากชั่วโมงการทำงานเกินกว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ หัวหน้างานหรือผู้จัดการงานสอบบัญชีอาจเกิดความไม่พอใจ นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชีมักจะใช้การปฏิบัติงานได้เสร็จตามงบประมาณมาเป็นตัวชี้วัดในการประเมินผลงานการทำงานของผู้สอบบัญชี

Kelly, Margheim และ Pattison (1997) พบว่า 55% ของผู้สอบบัญชีรู้สึกว่าการทำงานได้ตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ นั้นมีความสำคัญมากในการปฏิบัติงาน ในขณะที่เดียวกันก็ยังมีผู้ปฏิบัติงานบางคนเห็นว่าตนได้ให้ความ

สำคัญมากจนเกินไปสำหรับการทำงานให้ได้ตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ จากการศึกษาในหลายๆ ประเทศ สาเหตุส่วนใหญ่ของการเกิดพฤติกรรม RAQ คือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางด้านเวลาของผู้สอบบัญชี เช่น Waggoner และ Cashell (1991), Azad (1994), Raghunathan (1991), Lee (2002), Conner, Ng และ Woodliff (2002), Alderman และ Deetrick (1982), McDaniel (1990), Kelley, Margheim และ Pattison (1997)

การเห็นว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไป

Raghunathan (1991), Kaplan (1995) และ Azad (1994) พบว่าสาเหตุที่ทำให้เกิดการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็น (Premature Signoff) เกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าขั้นตอนในการตรวจสอบไม่จำเป็นและไม่มีความสำคัญต่อผลงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงละเว้นขั้นตอนบางอย่างในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ๑ เป็นผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

การรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี วิธีการที่ใช้ในการควบคุมผลงานที่สามารถเห็นได้อย่างชัดเจนที่สุด คือ การติดตามดูว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่สำคัญอย่างครบถ้วนแล้วหรือไม่ รวมทั้งมีการรายงานข้อผิดพลาดที่พบจากการตรวจสอบหรือไม่ นั่นคือ ลักษณะการทำงานของผู้จัดการงานสอบบัญชี (ซึ่งเป็นผู้สอบทานงาน) หรือประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีจะมีอิทธิพลอย่างมากต่อลักษณะพฤติกรรมการทำงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

Azad (1994) สรุปว่าการลดพฤติกรรม RAQ ทำได้โดยพยายามให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีรับรู้ถึงการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีพยายามทำงานให้ได้ตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้

นอกจากปัจจัยข้างต้น ผู้วิจัยยังได้สัมภาษณ์ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และผู้จัดการงานสอบบัญชี เพื่อรวบรวม

ข้อมูลเพิ่มเติมว่าในสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีในประเทศไทยยังมีปัจจัยอื่นใดที่มีผลทำให้เกิดพฤติกรรม RAQ อีกหรือไม่ และจากผลการสัมภาษณ์เบื้องต้นพบว่ามีพฤติกรรม RAQ ในลักษณะอื่น คือ ไม่มีการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ ไม่มีการติดตามงาน การรู้สึว่าผลตอบแทนที่ได้รับไม่เหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องทำ ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชียังไม่เพียงพอ การไม่

ได้ศึกษาข้อมูลของลูกค้านแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน และความไม่เต็มใจในการตรวจสอบลูกค้าบางราย

กรอบแนวคิดในการทำการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมและสัมภาษณ์เบื้องต้นสรุปเป็นกรอบแนวคิดการวิจัยได้ ดังนี้

ปัจจัยที่เกี่ยวข้อง

- การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ
- ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี
- การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา
- การเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น
- การรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี
- การรู้สึว่าผลตอบแทนที่ได้รับไม่เหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องทำ
- ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี
- การศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน
- ความเต็มใจที่จะตรวจสอบลูกค้าบางราย

พฤติกรรม RAQ

การดำเนินการวิจัย

กลุ่มตัวอย่างของการศึกษาในครั้งนี้มี 2 กลุ่ม คือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 300 คน และผู้จัดการงานสอบบัญชี 200 คน ของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชี ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) จำนวน 27 แห่ง เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม จำนวน 2 ชุด คือ ชุดสำหรับผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และชุดสำหรับผู้จัดการงานสอบบัญชี เนื่องจาก

กลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเน้นที่การปฏิบัติงานตรวจสอบ ส่วนกลุ่มผู้จัดการงานสอบบัญชีเน้นที่การสอบทานงาน

ผลการวิจัย

การอภิปรายผลจะอธิบายถึงข้อมูลเกี่ยวกับพฤติกรรม RAQ ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรม RAQ ผลการทดสอบสมมติฐาน และข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางแก้ไข

ข้อมูลเกี่ยวกับพฤติกรรม RAQ

ข้อมูลเกี่ยวกับระดับของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นคำถามที่ได้จากการประเมินตนเอง พบว่า เมื่อวิเคราะห์ด้วยวิธี Principal Component Analysis (PCA) และผลการหมุนแกนพฤติกรรมแบบ Orthogonal Rotation โดยวิธี Varimax แล้วสามารถแบ่งกลุ่มพฤติกรรมได้เป็น 3 กลุ่มดังต่อไปนี้

กลุ่มพฤติกรรมที่ 1 คือ พฤติกรรมการไม่ติดตามงาน ประกอบด้วยพฤติกรรมไม่มีการติดตามผลงานความสำเร็จ ไม่มีการแก้ไขข้อผิดพลาดของงานที่รับผิดชอบ สอบทานเอกสารของลูกค้าเพียงผิวเผิน ไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม ไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัย ไม่มีการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ

กลุ่มพฤติกรรมที่ 2 คือ พฤติกรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบไม่เหมาะสม ประกอบด้วยพฤติกรรมเพิ่มขนาดของอัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้ เพื่อให้รายการนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ เปลี่ยนรายการตรวจสอบที่พบข้อผิดพลาด ตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่สุ่ม ยอมรับคำตอบของลูกค้าที่มีเหตุผลที่ไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สมเหตุสมผล

กลุ่มพฤติกรรมที่ 3 คือ พฤติกรรมด้านแรงกดดัน ประกอบด้วยพฤติกรรมรายงานจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง ไม่มีความเต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย ละเว้นวิธีการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีบางรายการ

ค่าเฉลี่ยของพฤติกรรม RAQ ที่พบมากที่สุด ได้แก่ พฤติกรรมด้านแรงกดดัน ซึ่งค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.62 รองลงมา คือ พฤติกรรมการไม่ติดตามงาน และ พฤติกรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบไม่เหมาะสม ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.94 และ 1.92 ตามลำดับ

สำหรับวิธีวิเคราะห์เดียวกันข้อมูลของกลุ่มผู้จัดการงานสอบบัญชีสามารถแบ่งกลุ่มพฤติกรรมได้เป็น 2 กลุ่มดังต่อไปนี้

กลุ่มพฤติกรรมที่ 1 คือ พฤติกรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบไม่เหมาะสม ประกอบด้วยพฤติกรรมไม่มีการติดตามผลงาน การยอมรับคำตอบของลูกค้าที่ไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สมเหตุสมผล การไม่ปฏิบัติตามตัวอย่างรายการที่น่าสงสัย การไม่แก้ไขข้อผิดพลาดของงานที่รับผิดชอบ การไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม การสอบทานเอกสารของลูกค้าเพียงผิวเผิน การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่สุ่ม การละเว้นวิธีการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีบางรายการ การเพิ่มขนาดของอัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้เพื่อให้รายการนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ และการไม่รายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ

กลุ่มพฤติกรรมที่ 2 คือ พฤติกรรมด้านแรงกดดัน ประกอบด้วยพฤติกรรมรายงานจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง เปลี่ยนรายการตรวจสอบที่พบข้อผิดพลาด ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีความเต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย

เมื่อพิจารณาค่าเฉลี่ยของแต่ละกลุ่มพฤติกรรมแล้วพบว่า ผู้จัดการงานสอบบัญชีได้ประเมินว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติมากที่สุด คือ พฤติกรรมด้านแรงกดดัน ซึ่งมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 2.63 ส่วนพฤติกรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบไม่เหมาะสม มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 2.55

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้จัดการงานสอบบัญชีพบว่า ลักษณะกลุ่มพฤติกรรม RAQ ที่ผู้จัดการงานสอบบัญชีประเมินว่าเกิดมากที่สุด ได้ผลเช่นเดียวกับกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี คือ กลุ่มพฤติกรรมทางด้านแรงกดดัน สาเหตุที่กลุ่มผู้จัดการงานสอบบัญชีมีความเห็นว่าการรายงานจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง ซึ่งเป็นความเห็นเช่นเดียวกับกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เนื่องจากผู้จัดการงานสอบบัญชีเป็นผู้ที่รับรู้ถึงการเกิดพฤติกรรม RAQ ลักษณะนี้เป็นคนแรก เนื่องจากผู้จัดการงานสอบบัญชีเป็นผู้ทราบผลการปฏิบัติงานและรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน

ตารางที่ 1 ค่า Eigenvalue ร้อยละความแปรปรวนที่อธิบายได้โดยกลุ่มปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรม RAQ และร้อยละความแปรปรวนสะสมของแต่ละกลุ่มปัจจัยของกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.444	16.399	16.399	3.444	16.399	16.399	2.592	12.345	12.345
2	2.792	13.294	29.693	2.792	13.294	29.693	1.950	9.384	21.629
3	1.577	7.511	37.204	1.577	7.511	37.204	1.935	9.132	30.821
4	1.475	7.025	44.229	1.475	7.025	44.229	1.800	8.572	39.393
5	1.460	6.954	51.183	1.460	6.954	51.183	1.743	8.299	47.692
6	1.239	5.901	57.084	1.239	5.901	57.084	1.703	8.109	55.802
7	1.128	5.370	62.453	1.128	5.370	62.453	1.639	6.652	62.453
8	.983	4.682	67.136						
9	.895	4.260	71.396						
10	.883	4.204	75.600						
11	.759	3.616	79.216						
12	.740	3.525	82.740						
13	.605	2.879	85.619						
14	.562	2.678	88.297						
15	.464	2.211	90.508						
16	.419	1.997	92.505						
17	.376	1.792	94.297						
18	.356	1.695	95.992						
19	.311	1.482	97.474						
20	.287	1.369	98.843						
21	.243	1.157	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

ข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรม RAQ จากตารางที่ 1 อธิบายว่ากลุ่มปัจจัย ดังต่อไปนี้ กลุ่มปัจจัยที่ 1 คือ การรับรู้ถึงกรรมมีประสิทธิผลของการสอบทานและการฝึกอบรม กลุ่มปัจจัยที่ 2 คือ ขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น กลุ่มปัจจัยที่ 3 คือ ระยะเวลาการตรวจสอบ

กลุ่มปัจจัยที่ 4 คือ การศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน กลุ่มปัจจัยที่ 5 คือ ความพึงพอใจ เติบโตในการทำงานตรวจสอบ กลุ่มปัจจัยที่ 6 คือ แรงกดดันทางเวลา กลุ่มปัจจัยที่ 7 คือ ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี

ตารางที่ 2 แสดงระดับปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรม RAQ ของกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

ปัจจัย	$\bar{X}$	S.D.	ระดับปัจจัย
1. การรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานและการฝึกอบรม	3.64	0.75	มาก
2. ขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น	3.04	0.83	ปานกลาง
3. ระยะเวลาการตรวจสอบ	3.69	0.57	มาก
4. การศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน	4.38	0.76	มากที่สุด
5. ความพึงพอใจ เต็มใจในการทำงานตรวจสอบ	3.12	0.73	ปานกลาง
6. แรงกดดันทางเวลา	3.54	0.84	มาก
7. ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี	4.17	0.71	มาก
รวม	3.63	0.36	มาก

จากตารางที่ 2 เมื่อพิจารณาในภาพรวมแล้วจะพบว่า กลุ่มตัวอย่างผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรม RAQ มากที่สุด คือ การศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน ซึ่งมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.38 โดยมีผลในระดับมากที่สุด นั่นคือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการศึกษาทำความเข้าใจข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน รองลงมา คือ ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี ค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.17 โดยมีผลในระดับมาก ซึ่งแสดงว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับประสบการณ์ในการสอบบัญชีช่วยให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น ในขณะที่ยังมีปัจจัยขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงน้อยที่สุด ค่าเฉลี่ย เท่ากับ 3.04 โดยมีผลในระดับปานกลาง

นอกจากนั้นยังพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรม RAQ ในความเห็นของผู้จัดการงานสอบบัญชี ลำดับที่ 1 คือ ประสบการณ์การทำงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 7.37 และลำดับสุดท้าย คือ ผู้ช่วย

ผู้สอบบัญชีไม่เต็มใจจะไปตรวจสอบลูกค้าบางราย มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 1.25

ผลการทดสอบสมมติฐาน

การทดสอบสมมติฐานในการวิจัยนี้ เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรม RAQ กับปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยได้นำข้อมูลที่ได้รวบรวมไว้มาทำการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ในขั้นแรกก่อน เพื่อเป็นการจับกลุ่มหรือรวมตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในกลุ่มเดียวกัน โดยตัวแปรที่อยู่ในกลุ่มเดียวกันจะมีความสัมพันธ์กันมาก โดยความสัมพันธ์นั้นอาจเป็นความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันหรือทิศทางตรงกันข้ามกันก็ได้ ส่วนตัวแปรที่อยู่ในคนละกลุ่มจะไม่มีความสัมพันธ์กันหรือมีความสัมพันธ์กันน้อยมาก โดยกลุ่มปัจจัยที่ได้ถือเป็นตัวแปรใหม่ ซึ่งจะนำตัวแปรใหม่นี้ไปใช้ในการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงซ้อน (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐาน นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังใช้การวิเคราะห์ค่าสถิติสหสัมพันธ์ (Correlation) เพื่อให้ได้ผลการวิจัยตามที่ได้ตั้งวัตถุประสงค์เอาไว้

ตารางที่ 3 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของพฤติกรรม RAQ และปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรม RAQ

ตัวแปร	y	x1	x2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
y	1.000	-	-	-	-	-	-	-	-
X1	-.241*	1.000	-	-	-	-	-	-	-
X2	.173*	-.068	1.000	-	-	-	-	-	-
X3	.079	.134*	.406*	1.000	-	-	-	-	-
X4	-.059	.020	.014	.042	1.000	-	-	-	-
X5	-.054	.256*	.075	.136*	-.017	1.000	-	-	-
X6	.158*	.081	.251*	.291*	-.135*	.090	1.000	-	-
X7	.001	.265*	.078	.082	-.012	.228*	.112	1.000	-
X8	-.201*	.055	-.05	.067	-.128	.183*	.000	.096	1.000

* p < 0.05

โดยที่ Y = พฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

X1 = การรับรู้ถึงควมมีประสิทธิผลของการสอบทานและการฝึกอบรม

X2 = ขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

X3 = ระยะเวลาการตรวจสอบ

X4 = การศึกษาถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายก่อนการปฏิบัติงาน

X5 = ความพึงพอใจ เต็มใจในการทำงานตรวจสอบ

X6 = แรงกดดันทางเวลา

X7 = ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี

X8 = ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4 แสดงค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของปัจจัยที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงกับการเกิดพฤติกรรม RAQ ของกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

ตัวแปรอิสระ	B	SE	Beta	t	Sig.
1. การรับรู้ถึงควมมีประสิทธิผลของการสอบทานและการฝึกอบรม	-.232	.053	-.245	-4.411	.000*
2. แรงกดดันทางเวลา	.125	.048	.148	2.594	.010*
3. ขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น	.101	.049	.119	2.079	.038*

Note. R2 = .103; R2 Adj = .094; F = 11.317 p < 0.05

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า ปัจจัยการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานและการฝึกอบรม ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับพฤติกรรม RAQ โดยตัวผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Sig. < .05) และสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r > 0$) และปัจจัยขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น และแรงกดดันทางเวลา มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรม RAQ โดยตัวผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Sig. < .05) และสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน

จากตารางที่ 4 พบว่า ปัจจัยการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานและการฝึกอบรม (Beta = -.245) ปัจจัยแรงกดดันทางเวลา (Beta = .148) และปัจจัยด้านขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น (Beta = .119) มีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรม RAQ ของกลุ่มผู้จัดการสอบบัญชี ร้อยละ 9.4 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. < .05) โดยปัจจัยการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานและการฝึกอบรม มีผลต่อการเกิดพฤติกรรม RAQ ของกลุ่มผู้จัดการสอบบัญชี มากที่สุด

สรุปว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการเกิดพฤติกรรม RAQ ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 มีทั้งหมด 3 ปัจจัยด้วยกัน คือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี การรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลา และการเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น

ความสัมพันธ์ระหว่างการฝึกอบรมอย่างเพียงพอกับการเกิดพฤติกรรม RAQ นั้นมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางตรงกันข้าม นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอในระดับมาก การเกิดพฤติกรรม RAQ จะน้อย แต่หากผู้สอบบัญชีได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรม RAQ จะมาก ดังเห็นได้จากส่วนที่งานสอบบัญชีส่วนใหญ่มุ่งเน้นให้มีการฝึกอบรมเพื่อเพิ่มพูนความรู้ความรู้อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำความรู้ที่ไปประยุกต์ใช้ระหว่างการตรวจสอบ

และสามารถลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ซึ่งจะได้จากการวิเคราะห์นี้สอดคล้องกับ Reckers, Wheeler และ Wing (1997)

ความสัมพันธ์ระหว่างความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชีกับการเกิดพฤติกรรม RAQ มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีมีความต้องการความสำเร็จในระดับมาก การเกิดพฤติกรรม RAQ จะน้อย แต่หากผู้สอบบัญชีมีความต้องการความสำเร็จในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรม RAQ จะมาก ดังเช่นหากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความต้องการที่จะได้รับการประเมินผลงานในระดับดี ก็จะมีคามมุ่งมั่นในการทำงาน ปฏิบัติตามขั้นตอนการตรวจสอบอย่างครบถ้วนเพื่อรับผลจากการสอบทานงานอยู่ในระดับดี ซึ่งผลที่ได้จากการวิเคราะห์นี้สอดคล้อง Herrell และ Stahl (1984)

ความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลากับการเกิดพฤติกรรม RAQ มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาในระดับมาก การเกิดพฤติกรรม RAQ จะมากตามไปด้วย แต่หากผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรม RAQ จะน้อยตาม ซึ่งส่วนใหญ่เมื่อระยะเวลาการปฏิบัติงานน้อย ผู้สอบบัญชีจะรู้สึกกดดันและต้องการทำงานให้เสร็จตามเวลาที่กำหนด จึงอาจมีการละเว้นขั้นตอนการตรวจสอบบางรายการ เพื่อให้งานสำเร็จได้ตามระยะเวลาที่ตั้งไว้ ซึ่งผลที่ได้จากการวิเคราะห์นี้สอดคล้องกับ 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)

ความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีกับการเกิดพฤติกรรม RAQ มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางตรงกันข้าม นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีในระดับมาก การเกิดพฤติกรรม RAQ

จะน้อย แต่หากผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงควมมีประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชีในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรม RAQ จะมาก เนื่องจากหากมีการสอบทานงานแล้วพบข้อผิดพลาดที่เกิดจากการกระทำพฤติกรรม RAQ จะส่งผลให้ผู้ปฏิบัติงานต้องกลับไปทำงานนั้นซ้ำหรือต้องมีการตรวจสอบเพิ่มเติม และยิ่งหากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรู้ว่าผู้จัดการงานที่สอบทานงานมีความละเอียดในการสอบทานมาก จะยิ่งรู้สึกเกรงกลัว และไม่กล้ามีพฤติกรรม RAQ ผลที่ได้จากการวิเคราะห์สอดคล้องกับ Azad (1994), Malone and Roberts (1996), Otley and Pierce (1996b), Coram, Ng and Woodliff (2002)

ความสัมพันธ์ระหว่างการเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็นกับการเกิดพฤติกรรม RAQ มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าในการปฏิบัติงานมีขั้นตอนที่ไม่จำเป็นในระดับมาก การเกิดพฤติกรรม RAQ จะมากตามไปด้วย แต่หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าในการปฏิบัติงานมีขั้นตอนที่ไม่จำเป็นในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรม RAQ จะน้อยตาม ดังเช่น หากการตรวจสอบบริษัทที่มีระดับความเสี่ยงอยู่ในระดับต่ำ แต่ขั้นตอนการตรวจสอบเหมือนกับการตรวจสอบบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความรู้สึกไม่สบายใจ ปฏิบัติตามขั้นตอนนั้น อีกทั้งขั้นตอนที่มากเกินไป ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบได้ทันเวลา ส่งผลต่อการเกิดพฤติกรรม RAQ ได้ ผลที่ได้จากการวิเคราะห์สอดคล้องกับ Raghunathan (1991), Kaplan (1995) และ Azad (1994)

ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางแก้ไข

จากผลการวิเคราะห์ที่ได้จากผลงานวิจัยทำให้เกิดข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัย และผู้สอบบัญชี เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีโดยการพยายามลดการเกิดพฤติกรรม RAQ ดังต่อไปนี้

1. สำนักงานสอบบัญชีควรเพิ่มการฝึกอบรมทางด้านงานสอบบัญชีให้เพียงพอที่จะปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็น

เป็นการอบรมทางด้านมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อกฎหมายต่างๆ และความรู้ทางภาษีที่เกี่ยวข้อง และจริยธรรมของผู้สอบบัญชี

2. สำนักงานสอบบัญชีอาจคัดเลือกพนักงานที่มีลักษณะเป็นผู้มีความต้องการความสำเร็จสูงเข้าทำงาน หรือพยายามสร้างหรือกระตุ้นให้พนักงานมีลักษณะเหล่านี้เพิ่มมากขึ้น อาจโดยการสร้างวัฒนธรรมขององค์กรหรือการฝึกอบรมอย่างสม่ำเสมอ

3. สำนักงานสอบบัญชีควรพยายามลดแรงกดดันทางด้านเวลาลง โดยอาจพิจารณาถึงงบประมาณทางด้านระยะเวลาในการทำให้งานสามารถปฏิบัติได้จริง ซึ่งไม่สร้างแรงกดดันให้กับผู้สอบบัญชีมากเกินไป

4. สำนักงานสอบบัญชีควรวางแผนงานสอบบัญชีให้สามารถยืดหยุ่นและปรับเปลี่ยนได้กับสถานการณ์ต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากประเภทหรือขนาดของลูกค้าที่แตกต่างกัน เพื่อเป็นการรองรับให้ขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากที่สุด โดยที่ไม่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง และไม่ทำให้เกิดการทรมานมากเกินไปจนเกิดความจำเริญ

5. สำนักงานสอบบัญชีควรทำให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงควมมีประสิทธิผลของการสอบทานงาน ไม่ว่าจะเป็นการปรับปรุงให้กระบวนการสอบทานงานสอบบัญชีของทั้งสำนักงานสอบบัญชี และตัวผู้จัดการงานสอบบัญชีเองให้มีประสิทธิภาพ เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานไม่กล้าที่จะกระทำพฤติกรรม RAQ

6. ผู้สอบบัญชีควรศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายและทำความเข้าใจธุรกิจที่ตรวจสอบก่อนการปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการตรวจสอบ

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยต่อเนื่อง

งานวิจัยต่อไปอาจศึกษาถึงปัจจัยด้านอื่นๆ ที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรม RAQ เช่น วัฒนธรรมองค์กร กฎระเบียบและบทลงโทษในการปฏิบัติงาน แรงจูงใจด้านอื่นๆ ในการปฏิบัติงาน ความผูกพันกับองค์กร และชั่วโมงการทำงานที่มากเกินไปในแต่ละวัน เป็นต้น

บรรณานุกรม

ศิโรจน์เพชร การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีวารสารวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 13 ปีที่ 5 สิงหาคม 2552 หน้า 26-31.

Alderman, C.W., and Detrick, J.W., Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension., **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 1 (1982): 54-68.

Azad, A.N., Time Budget Pressure and Filtering of Time Practices in Internal Auditing: A Survey., **Managerial Auditing Journal** 9 (1994): 17-25.

Coram, P., Ng, J., and Woodliff, D., The Effects of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance., **The 2002 International Symposium on Audit Research**, July 1-2, (2002).

Harrell, A.M., and Stahl, M.J., McClelland's Trichotomy of Needs Theory and the Job Satisfaction and Work Performance of CPA Firm Professionals., **Accounting, Organization & Society** 9 (1984): 241-252.

Kaplan, S.E., An Examination of Auditors' Reporting Intentions upon Discovery of Procedures Prematurely Signed-off. Auditing., **Journal of Practice & Theory** 14 (1995): 90-104.

Kelly, T.P., Margheim, L., and Pattison, D., A Survey of the Effects of Time Pressure on Auditors [Online]. (n.d.). Available from: <http://www.sbaer.uca.edu/research/1997/WDS/97wds081.txt> [2003, March 3]

Lee, B., Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time Pressured Irregular Auditing a Contextual Interpretation., **British Accounting Review** 34 (December 2002): 315-333.

Malone, C.F., and Roberts, R.W., Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors., **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 15 (1996): 49-65.

McDaniel, L.S., The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance., **Journal of Accounting Research** 28 (1990): 27-285.

Otley, D.T., and Pierce, B.J., Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents., **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 9 (1996): 31-58.

Otley, D.T., and Pierce, B.J., The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style., **Accounting, Organizations & Society** 20 (1995): 405-420.

Otley, D.T. and Pierce, B.J., The Operation of Control Systems in Large Audit Firms., **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 15 (1996): 65-84.

Raghunathan, B., Premature Signing-off of Audit Procedures: An analysis., **Accounting Horizons** 5 (1991): 71-79.

Reckers, P.M., Wheeler, S.W., and Wing, B., A Comparative Examination of Auditor Premature Sign-offs Using the Direct and the Randomized Response Methods., **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 16 (1997): 69-78.

Waggoner, J.B., and Cashell, J.D., The Impact of Time Pressure on Auditors' Performance., **Ohio CPA Journal** 50 (1991): 27-32.