

## บทที่ 3

### วิธีดำเนินการวิจัย

#### รูปแบบการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงประจักษ์ (Empirical Study) โดยศึกษาถึงการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้ทันต่อข้อกำหนดของก.ล.ต. และการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาของการตรวจสอบงบการเงิน โดยจะรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี รวมทั้งข้อมูลใน ISIMS CD เพื่อนำข้อมูลที่ได้ออกมาวิเคราะห์หาความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

#### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ในการวิจัยครั้งนี้จะเลือกใช้กลุ่มตัวอย่างเป็นกลุ่มเดียวกับจำนวนประชากร คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยจะยกเว้นบริษัทที่ตรวจสอบงบการเงินโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงินและบริษัทที่อยู่ในหมวดที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ (Rehabco) ที่ห้ามการซื้อขายหลักทรัพย์ เนื่องจากบริษัทที่ตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินนั้นจะต้องมีหน่วยงานราชการถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ทำให้บริษัทนั้นๆ ไม่มีโอกาสที่จะเลือกสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งจะมีผลกระทบต่อปัจจัยเรื่องระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงินอันได้แก่ หมวดเงินทุนและหลักทรัพย์ หมวดประกันภัยและประกันชีวิต และหมวดธนาคาร จะมีสินทรัพย์และหนี้สินระยะยาวที่แตกต่างจากหมวดธุรกิจหมวดอื่น ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการศึกษาเก็บข้อมูลในปัจจัยเรื่องโครงสร้างหนี้ ส่วนบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการนั้น จะมีผลต่อระยะเวลาในการนำส่งงบการเงินซึ่งจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินด้วย ดังนั้นผู้วิจัยจึงไม่นำบริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน บริษัทที่ตรวจสอบงบการเงินโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน และบริษัทที่อยู่ในหมวดที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการรวมเป็นตัวอย่างในการวิจัยตามเหตุผลข้างต้น

การจัดเก็บข้อมูลจะเก็บจากรายงานประจำปีและงบการเงิน รวมถึงข้อมูลใน ISIMS CD ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 – 2545 เนื่องจากในปีพ.ศ. 2542 ตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee)

อย่างน้อย 3 คน เพื่อทำหน้าที่ในการกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทให้ได้มาตรฐานและเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้อง ประกอบกับที่มีเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีโดยการประกาศใช้แม่บทการบัญชีแทนข้อสมมติฐานพื้นฐานของการบัญชี และมีการนำมาตรฐานการบัญชีไทยที่อิงมาจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้ ซึ่งจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวคาดว่าจะมีผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในทางที่ดีขึ้น จึงได้เลือกทำการวิจัยตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 – 2541 ก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบทำการเปรียบเทียบกับปีพ.ศ. 2542 – 2545 ซึ่งมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว ดังที่ได้แสดงในตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 จำนวนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปีพ.ศ. 2539 – 2545

ปีพ.ศ.	จำนวนบริษัท
<b>ก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ</b>	
2539	454
2540	431
2541	418
<b>หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ</b>	
2542	392
2543	381
2544	382
2545	389

### การเก็บรวบรวมข้อมูลและการวัดค่าตัวแปร

#### 1. ตัวแปรตาม: ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

จากการทบทวนงานวิจัยเกี่ยวกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินที่ผ่านมา ทั้งในประเทศไทยและในต่างประเทศ พบว่าในการวัดระยะเวลาในการนำส่งงบการเงินจะสามารถวัดได้ 3 ระยะ ได้แก่

- 1.1 จำนวนวันโดยนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนกระทั่งวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในงบการเงิน (An audit reporting lead time)

- 1.2 จำนวนวันโดยนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนกระทั่งวันที่งบการเงินได้เผยแพร่สู่สาธารณชน (A Preliminary earnings reporting lead time)
- 1.3 จำนวนวันโดยนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนกระทั่งวันที่ตลาดหลักทรัพย์ได้รับรายงานประจำปี (A annual reporting lead time)

ทั้งนี้ในงานวิจัยส่วนใหญ่พบว่า ผู้วิจัยมักเลือกใช้จำนวนวันจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเกณฑ์ในการกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน แต่ในหลายงานวิจัย เช่น Davies. B. and Whittred, G.P. (1980), Whittred, G., (1980) และ Owusu - Ansah, S. (2000) ได้ทำการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับระยะเวลาในการนำส่งงบการเงินเป็นอีก 2 ระยะเวลามาเป็นตัวแปรตาม โดยเฉพาะในงานวิจัยของ Owusu - Ansah, S. (2000) พบว่าระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการส่งรายงานประจำปี โดยใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการนำส่งงบการเงินของอีก 2 ระยะเวลา ซึ่งทำให้ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชื่อนั้นหมดไป คงเหลือแต่ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัทเท่านั้น เนื่องจากระยะเวลาของวันที่ในงบการเงินเผยแพร่สู่สาธารณชนและจำนวนวันที่นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนกระทั่งวันที่ตลาดหลักทรัพย์ได้รับรายงานประจำปีไม่สามารถเก็บรวบรวมข้อมูลได้ ดังนั้นผู้วิจัยจึงเลือกใช้เกณฑ์ในการกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพียงเกณฑ์เดียวคือจำนวนวันโดยนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนกระทั่งวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีจากรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในงบการเงิน (An audit reporting lead time)

**2. ตัวแปรอิสระ:** ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน การทบทวนเกณฑ์การวัดมูลค่าของตัวแปรต่างๆ นี้ สามารถอธิบายวิธีการวัดมูลค่าของตัวแปรแต่ละตัวแยกกันตามลำดับดังนี้

### 2.1 ขนาดของบริษัท (Company Size)

จากการทบทวนวรรณกรรมในงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินพบว่า ผู้ทำการวิจัยส่วนใหญ่จะเลือกใช้ล็อกการิทึมของสินทรัพย์รวมและสินทรัพย์รวมเป็นเกณฑ์ในการวัดขนาดของบริษัท ไม่ว่าจะเป็น Hossain and Taylor (1998), Abdullah (1996), Carslaw and Kaplan (1991), Bamber, Bamber and Schoderbek (1993) Davies and Whittred (1980), Frost and Pownall (1994) และ Owusu-Ansah (2000) นอกจากนี้งานวิจัยของ David and Gist (1999) และ ดวงกมล โฆษพันธ์ (2547) ยังเลือกจำนวนทุนจดทะเบียนที่เรียกชำระ

แล้วมาใช้วัดขนาดของบริษัท ดังนั้นผู้วิจัยจึงเลือกใช้ล็อกการที่มของสินทรัพย์รวมและจำนวนทุนจดทะเบียนที่เรียกชำระแล้วเป็นตัวแปรในการวัดขนาดของบริษัท

## 2.2 โครงสร้างหนี้ (Debt Ratio)

เป็นการวัดผลกระทบโครงสร้างหนี้ที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ในงานวิจัยของ Owusu-Ansah (2000) และ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) ใช้อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อสินทรัพย์รวมเป็นเกณฑ์วัดระดับโครงสร้างหนี้ ส่วนงานวิจัยของ Hossain and Taylor (1998) และ Ahmad and Kamarudin (2003) ถึงแม้จะใช้อัตราส่วนทางการเงินที่แตกต่างกันออกไป แต่ก็ยังคงเป็นอัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ในการพิจารณาโครงสร้างเงินทุนของกิจการ ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าการเลือกใช้อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อสินทรัพย์รวมมีความเหมาะสมกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากกว่าการใช้อัตราส่วนทางการเงินอื่นๆ เนื่องจากจำนวนหนี้สินระยะยาวน่าจะมีความสัมพันธ์กับข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน ซึ่งถือว่ามีผลสำคัญอย่างยิ่งกับการตรวจสอบงบการเงิน

## 2.3 ผลการดำเนินงาน (Organization Performance)

ในการวัดผลการดำเนินงานที่ผ่านมาพบว่า ผู้วิจัยส่วนใหญ่มักจะใช้ตัวแปรเทียม (0,1) เพื่อศึกษาปัจจัยผลการดำเนินงานของบริษัทที่มีต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ไม่ว่าจะเป็น Hossain and Taylor (1998), Aston, Willingham and Elliott (1987), Aston, Graul and Newton (1989) และ Ahmad and Kamarudin (2003) โดยกำหนดตัวแปรเทียมให้แทนผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากการดำเนินงาน ยกเว้นงานวิจัยของ Bamber, Bamber and Schoderbek (1993) และ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) ที่ใช้ตัวแปรกำไรต่อหุ้น (EPS) ในการวัดผลการดำเนินงานกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากในงานวิจัยของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) เป็นงานวิจัยที่ทำในประเทศไทยมาก่อน ดังนั้นผู้วิจัยจึงเลือกใช้ค่าสัมบูรณ์ของตัวแปรกำไรต่อหุ้น (Absolute EPS) มาใช้ในการวัดผลการดำเนินงานแทนการใช้ตัวแปรกำไรต่อหุ้นในงานวิจัยครั้งนี้ เนื่องจากผลการศึกษาค่าตัวแปรผลการดำเนินงานที่ผ่านมา มีความสัมพันธ์ทั้งทางบวกและทางลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน คือบริษัทที่มีผลกำไรจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบทั้งมากกว่าและน้อยกว่าบริษัทที่ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน ซึ่งแสดงว่าจำนวนเงินของผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

## 2.4 จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน (Affiliated Companies)

จากผลการวิจัยที่ผ่านมา Aston, Willingham and Elliott (1987), Owusu-Ansah (2000), Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) จะใช้จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม

(Affiliated companies) เป็นเกณฑ์วัดระดับความยุ่งยากในการจัดทำงบการเงินรวม ถึงแม้ว่าในงานวิจัยของ Hossain and Taylor (1998) จะเลือกใช้ เฉพาะจำนวนบริษัทย่อยเท่านั้น แต่ผลการวิจัยที่ออกมา ก็พบว่าการใช้ทั้งจำนวนบริษัทย่อยและบริษัทรวมก็มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้นผู้วิจัยจึงเลือกใช้ทั้งจำนวนบริษัทย่อยและบริษัทรวมมาเป็นตัวแปรหนึ่งในการวิจัย

## 2.5 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

คณะกรรมการตรวจสอบเป็นตัวแปรที่ไม่เคยได้รับการพิจารณากับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน แต่ในข้อเสนอแนะของงานวิจัย เช่น Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) และ Owusu-Ansah (2000) ได้กล่าวว่าคณะกรรมการตรวจสอบอาจเป็นตัวแปรหนึ่งที่มีผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินแต่ไม่ได้มีการระบุวิธีการวัดมูลค่าตัวแปรดังกล่าว ผู้วิจัยจึงทำการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่าในงานวิจัยส่วนใหญ่จะเลือกวัดตัวแปรคณะกรรมการตรวจสอบ โดยใช้จำนวนครั้งในการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ และจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ จากงานวิจัยของ Felo, Krishnamurthy and Solieri (2003) เรื่อง คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยความทันต่อเวลานั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของคุณภาพของรายงานทางการเงิน เมื่อนำตัวแปรคณะกรรมการตรวจสอบ มาทดสอบความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานทางการเงิน พบว่ามีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ ผู้วิจัยจึงเลือกใช้จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบเป็นวิธีการวัดมูลค่าตัวแปร

## 2.6 รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ (Adjusting and Reclassification Entries)

เนื่องจากรายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ เป็นรายการที่มีลักษณะคล้ายกับรายการพิเศษ แต่รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่นี้ไม่สามารถจะทำการจัดเก็บข้อมูลเป็นจำนวนเงินได้เหมือนกับรายการพิเศษ ดังนั้นผู้วิจัยจึงเลือกใช้การกำหนดตัวแปรเทียม (0,1) ในลักษณะเดียวกับงานวิจัยอื่นๆ ที่ใช้วัดตัวแปรรายการพิเศษ โดยกำหนดให้ 1 คือ บริษัทมีรายการปรับปรุงและจัดประเภทใหม่ และ 0 บริษัทไม่มีรายการปรับปรุงและจัดประเภทใหม่

## 2.7 การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (Change in Accounting Principles)

ถึงแม้ว่าจะเป็นตัวแปรที่มีเคยนำมาพิจารณากับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเช่นเดียวกับคณะกรรมการตรวจสอบ แต่ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีเป็นตัวแปรหนึ่งที่มีความน่าสนใจสำหรับงานวิจัยในประเทศไทย โดยเฉพาะช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ซึ่งจากข้อสมมติเบื้องต้นที่ว่ายิ่งบริษัทมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีมากขึ้นเท่าใด

ก็จะทำให้การจัดทำงบการเงินล่าช้ามากขึ้นเท่านั้น ผู้วิจัยจึงนำจำนวนการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีในแต่ละปีมาเป็นเกณฑ์ในการวัดค่าตัวแปร

## 2.8 รายการพิเศษ (Extraordinary Item)

ตัวแปรรายการพิเศษ (Extraordinary Item) ที่ใช้วัดในงานวิจัยของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002), Owusu-Ansah (2000), Carslaw and Kaplan (1991), Newton and Ashton (1989), Aston, Graul and Newton (1989) และ Aston, Willingham and Elliott (1987) โดยใช้ตัวแปรเทียม (0,1) โดยกำหนดให้ 1 คือ บริษัทที่มีรายการพิเศษ และ 0 คือ บริษัทที่ไม่มีรายการพิเศษ ซึ่งผลการทดสอบส่วนใหญ่ก็พบว่าตัวแปรรายการพิเศษมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ แต่การใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ในการกำหนดตัวแปรรายการพิเศษเช่นเดียวกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเหมือนที่ผ่านมาก็อาจจะให้ผลการวิจัยในลักษณะเดิม ดังนั้นผู้วิจัยจึงเปลี่ยนเกณฑ์ในการวัดค่าตัวแปรจากค่าสัมบูรณ์ของจำนวนเงินจากรายการพิเศษแทนการเลือกใช้ตัวแปรเทียม 0 และ 1

## 2.9 การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน (Year End)

ตัวแปรการปิดงบการเงินตามปีปฏิทินผู้วิจัยจะเลือกใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ในการกำหนดความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งมักแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ บริษัทที่ใช้รอบระยะเวลาการปิดบัญชีตามปีปฏิทิน และ บริษัทที่ไม่ใช้รอบระยะเวลาการปิดบัญชีตามปีปฏิทิน ผู้วิจัยจึงมีเห็นว่าเหมาะสมแล้วในการเลือกใช้ตัวแปรเทียม (0,1) โดยกำหนดให้ 1 คือ บริษัทที่ใช้รอบระยะเวลาการปิดบัญชีตามปีปฏิทิน และ 0 คือ บริษัทที่ไม่ใช้รอบระยะเวลาการปิดบัญชีตามปีปฏิทิน เป็นเกณฑ์ในการวัดตัวแปรการปิดงบการเงินตามปีปฏิทินในงานวิจัยครั้งนี้ ตามที่ปรากฏในงานวิจัยของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002), Knechel and Payne (2001), Schwartz and Soo (1996), Newton and Ashton (1989), Aston, Graul and Newton (1989) และ Aston, Willingham and Elliott (1987)

## 2.10 ประเภทของผู้สอบบัญชี (Type of Auditor)

ในงานวิจัยที่ทำการทดสอบประเภทของผู้สอบบัญชีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้วิจัยมักจะเลือกใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ในการวัดประเภทของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งเป็นกลุ่มที่ตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่และอีกกลุ่มก็คือ บริษัทที่ตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดเล็ก ทั้งนี้ในการกำหนดจำนวน

สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ก็ขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศด้วย จากงานวิจัยของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) ที่ได้ทดสอบประเภทของผู้สอบบัญชีซึ่งแทนค่าตัวแปรโดยใช้ Big 5 กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในประเทศไทยพบว่าไม่ความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นในงานวิจัยของผู้วิจัยครั้งนี้ จะใช้ตัวแปรเทียม (0, 1) เป็นตัววัดขนาดเช่นเดิมอีกครั้ง โดยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มที่มีการตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชีที่เป็น Big 4 เนื่องจากบริษัท เอสซีวี ณ กลาง จำกัด ในประเทศไทยซึ่งเป็นหนึ่งในกลุ่ม Big 5 ได้ปิดตัวลง จึงทำให้เหลือเพียง Big - 4 เท่านั้น ซึ่งประกอบด้วยบริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชยสอบบัญชี จำกัด, บริษัท ดีลรอยท์ หูซ โธมัทส ไชยยศ จำกัด, บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮ้าส์ คูเปอร์ริส เอบีเอเอส จำกัด และบริษัท สำนักงาน เอ็นส์ท แอนด์ ยัง จำกัด เป็นตัวแปรเทียมเป็น 1 และสำนักงานสอบบัญชีที่มีได้มีอยู่ในกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีที่เป็น Big 4 เป็นตัวแปรเทียม 0

### 2.11 รายงานของผู้สอบบัญชี (Type of Audit Opinion)

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการวัดผลกระทบของประเภทรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยงานวิจัยที่ผ่านมาต่างก็เลือกใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ในการระบุรูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชีจะแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ 0 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข และ 1 เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบอื่น ผู้วิจัยจึงเลือกใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ให้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Aston, Graul and Newton (1989), Carslaw and Kaplan (1991), Hossain and Taylor (1998), Ahmad and Kamarudin (2003) และ Shahed, Zahir and Sadia (2001)

### 2.12 ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี (Number of Year of Audit Client)

ถึงแม้ว่าตัวแปรระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่ไม่ค่อยได้นำมาพิจารณากับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน แต่ในงานวิจัยของ Aston, Willingham and Elliott (1987) ที่นำตัวแปรระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีมาใช้ในงานวิจัย โดยใช้วิธีการวัดจากจำนวนปีที่ผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันได้ให้บริการลูกค้า ดังนั้นในงานวิจัยนี้จึงใช้วิธีการวัดระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี จากจำนวนปีของการเป็นลูกค้าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีคนปัจจุบัน เช่นเดียวกัน

### 2.13 ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี (The Length of The Auditor's Report)

จากงานวิจัยของ Courtis (1976) ที่ได้นำจำนวนหน้าของรายงานประจำปีมาใช้วัดความยาวของรายงานประจำปี แต่ในงานวิจัยนี้หากใช้จำนวนหน้าของรายงานผู้สอบบัญชี

เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Courtis (1976) จะไม่เหมาะสม เนื่องจากในรายงานผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไม่ได้กำหนดให้จัดทำในรูปแบบ (Pattern) เดียวกัน ทำให้ผู้วิจัยเลือกใช้จำนวนวรรคในรายงานผู้สอบบัญชีเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าแทน เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีนั้นจะมีรายงานแบบมาตรฐานและมีแนวทางในการแสดงความเห็นเมื่อต้องรายงานในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากการศึกษาวิจัยครั้งนี้จะแบ่งปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินออกเป็น 2 ประเภท คือ ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัทและปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี ตามตารางที่ 3.2

### ตารางที่ 3.2 การวัดค่าของตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

ตัวแปร	ชื่อตัวแปร	การวัดค่า
<b>ตัวแปรตาม</b>		
ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	Audit Duration	จำนวนจากวันที่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
<b>ตัวแปรอิสระ</b>		
<b>1. ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท</b>		
ขนาดบริษัท (-)	Logast	ล็อกการทิมของจำนวนสินทรัพย์รวมและ
	Logstock	ทุนจดทะเบียน
โครงสร้างหนี้ (+)	Debt	อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อสินทรัพย์รวม
ผลการดำเนินงาน (+)	Perform	ค่าสัมบูรณ์ของกำไรต่อหุ้น (EPS)
จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน (+)	Invest	จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
คณะกรรมการตรวจสอบ (-)	Audcom	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ
รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ (+)	Adjust	มีรายการปรับปรุงและจัดประเภทใหม่หรือไม่ (ใช่ / ไม่ใช่)
<b>2. ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี</b>		
การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (+)	Prin	จำนวนหลักการบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง
รายการพิเศษ (+)	Extra	ค่าสัมบูรณ์ของจำนวนเงินจากรายการพิเศษ
การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน (+)	Month	ปิดงบการเงินตามปีปฏิทินหรือไม่ (ใช่ / ไม่ใช่)
ประเภทของผู้สอบบัญชี (-)	Auditor	เป็นผู้สอบบัญชีใน Big 4 หรือไม่ (ใช่ / ไม่ใช่)
รายงานของผู้สอบบัญชี (+)	Opin	เป็นรายงานแบบไม่มีเงื่อนไขหรือไม่ (ใช่ / ไม่ใช่)
ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี (-)	Year	จำนวนปีการเป็นลูกค้าของผู้สอบบัญชียี่สิบปี
ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี (+)	Length	จำนวนวรรคของรายงานของผู้สอบบัญชี



ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินสามารถเก็บรวบรวมได้จากรายงานของผู้สอบบัญชี งบการเงินและรายงานประจำปี รวมถึงข้อมูลใน ISIMS CD ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### วิธีการสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลสามารถแบ่งได้เป็น 2 แนวทางตามวัตถุประสงค์การศึกษา คือ

#### 1. การวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างกลุ่ม (Significance of Group Differences)

การศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินก่อนที่ตลาดหลักทรัพย์จะมีการบังคับให้มีคณะกรรมการตรวจสอบกับหลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว เมื่อเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินแล้ว ข้อมูลจะถูกจำแนกออกเป็นกลุ่ม 2 กลุ่มตามที่ได้กล่าวไว้ หลังจากนั้นจึงใช้เทคนิคทางสถิติ คือ การทดสอบค่าที (T - Test) เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างกลุ่มของตัวแปรตาม

#### 2. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Relationship among Variables)

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตาม คือระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินและตัวแปรอิสระที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของบริษัทและผู้สอบบัญชี จะใช้เทคนิคทางสถิติคือ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบตามสมมติฐานต่างๆ ที่ได้กำหนดไว้ในบทที่ 1 ทั้งนี้ก่อนที่จะทำการทดสอบสมมติฐานจะมีการตรวจสอบข้อมูลหรือตัวแปรที่นำมาวิเคราะห์ว่าเข้าเงื่อนไขของการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุหรือไม่ เช่น ตรวจสอบว่าตัวแปรอิสระทุกตัวมีความเป็นอิสระต่อกันหรือไม่ (Multicollinearity)

#### แบบจำลอง

สมการถดถอยที่ใช้ในการทดสอบความสัมพันธ์เป็นดังนี้

$$\begin{aligned} \text{AUDIT DURATION} = & \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE} + \beta_2 \text{DEBT} + \beta_3 \text{PERFORM} + \beta_4 \text{INVEST} + \beta_5 \text{AUDCOM} + \\ & \beta_6 \text{PRIN} + \beta_7 \text{EXTRA} + \beta_8 \text{MONTH} + \beta_9 \text{AUDITOR} + \beta_{10} \text{OPIN} + \\ & \beta_{11} \text{YEAR} + \beta_{12} \text{LENGTH} + \beta_{13} \text{ADJUST} + \epsilon \end{aligned}$$