

## ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ในบทนี้จะกล่าวถึงผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการรวบรวมข้อมูลในงบการเงินประจำปี และรายงานประจำปี รวมถึงข้อมูลใน Integrated – SET Information Management System (I – SIMS CD) ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 – 2545 การวิเคราะห์ผลทำโดยใช้วิธีการทางสถิติและตีความการวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุปเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยแบ่งผลการวิจัยออกเป็น 2 ส่วนดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ส่วนที่ 2 ความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีต่อผลระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลและเลือกตัวอย่างให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ สามารถแสดงจำนวนบริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่างตามช่วงเวลาได้ในตารางที่ 4.1 โดยมีข้อสังเกตดังนี้

1. จำนวนบริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่างในระหว่างปีพ.ศ. 2540 – 2542 ยังคงไม่เปลี่ยนแปลง ถึงแม้ว่าผลจากวิกฤตเศรษฐกิจในปีพ.ศ. 2540 ทำให้ในช่วงนี้ไม่มีบริษัทที่เข้ามาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และในหลายบริษัทต้องทำการปรับปรุงภายในองค์กรเพื่อความอยู่รอด โดยการยุบรวมกับกิจการอื่นหรือทำการเพิกถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้เหตุการณ์ดังกล่าวก็ไม่มีผลกระทบต่อกลุ่มตัวอย่างในปีพ.ศ. 2540 – 2542 แต่อย่างใด เนื่องจากบริษัทที่ได้รับผลกระทบจากวิกฤตเศรษฐกิจนี้ส่วนใหญ่จะเป็นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงินซึ่งมิใช่กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยนี้

2. จำนวนบริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่างในระหว่างปีพ.ศ. 2543 – 2545 มีแนวโน้มเพิ่มจำนวนขึ้นตามภาวะทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดี ทำให้มีนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศเข้ามาลงทุนในตลาดหลักทรัพย์มากขึ้น ถึงแม้ว่าจำนวนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีจำนวนลดลงตามบริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน

ตารางที่ 4.1 จำนวนประชากรและตัวอย่างของบริษัทจดทะเบียน

ปี	2539	2540	2541	2539 – 2541	2542	2543	2544	2545	2542 - 2545
จำนวนบริษัทจดทะเบียน	454	431	418	1,303	392	381	382	389	1,544
หัก									
- บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน									
- บริษัทที่ตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน									
- บริษัทที่อยู่ในกลุ่ม rehabco ที่ห้ามการซื้อขายหลักทรัพย์									
และ บริษัทที่ไม่ตรงตามเกณฑ์เลือกตัวอย่าง*	155	126	113	394	87	75	72	65	299
บริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง	299	305	305	909 <sup>A</sup>	305	306	310	324	1,245 <sup>A</sup>

\* บริษัทที่มีการเพิกถอนหลักทรัพย์ก่อนปี พ.ศ. 2545 บริษัทที่นำส่งงบการเงินในไตรมาสที่ 4 และอื่นๆ

<sup>A</sup> จำนวนหน่วยวิเคราะห์ (Firm - year) โดยคำนวณจากผลรวมจำนวนบริษัทในแต่ละปี

หลังจากที่ได้ทำการเก็บข้อมูลของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 แล้ว ข้อมูลที่ได้ก็จะถูกนำมาประมวลและวิเคราะห์ผล โดยใช้สถิติเชิงพรรณนาในรูปของค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด ค่าเฉลี่ยเลขคณิต และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ซึ่งสามารถสรุปผลได้ในแง่ของภาพรวมทั้ง 7 ปี ก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบและหลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว การสรุปผลข้อมูลก็สามารถแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

1. ข้อมูลก่อนที่จะมีคณะกรรมการตรวจสอบ (พ.ศ. 2539 – 2541)
2. ข้อมูลหลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบ (พ.ศ. 2542 – 2545)

ตารางที่ 4.2 สถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรในการวิจัยตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 - 2545

ตัวแปร	จำนวน <sup>A</sup>	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ยเลขคณิต	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
<b>ตัวแปรตาม</b>					
Audit Duration <sup>B</sup>	2,147	10.00	262.00	47.90	16.33
<b>ตัวแปรอิสระ</b>					
Asset (ล้านบาท)	2,153	72.52	345,728.60	7,689.80	21,082.85
Stock (ล้านบาท)	2,153	1.21	78,489.11	1,186.64	3,419.99
Debt <sup>C</sup> (เท่า)	2,153	0.00	7.72	0.17	0.33
Perform <sup>D</sup> (ล้านบาท)	2,153	0.00	601.44	9.83	24.32
Invest	2,153	0.00	65.00	4.60	7.23
Audcom	1,176	3.00	6.00	3.03	0.22
Adjust	2,151	0.00	1.00	0.14	0.35
Prin <sup>E</sup>	2,152	0.00	4.00	0.07	0.27
Extra <sup>F</sup> (ล้านบาท)	2,152	0.00	56,296.28	279.08	2,121.51
Month	2,154	0.00	1.00	0.93	0.26
Auditor	2,154	0.00	1.00	0.65	0.48
Year	2,001	1.00	20.00	5.03	3.93
Opin	2,151	0.00	1.00	0.30	0.46
Length <sup>G</sup>	2,151	2.00	20.00	4.41	2.41

<sup>A</sup> จำนวนหน่วยวิเคราะห์ (Firm - year) โดยคำนวณผลรวมจากจำนวนบริษัทในแต่ละปี

<sup>B</sup> โดยปกติระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินที่ตลาดหลักทรัพย์อนุญาตให้บริษัทขอผ่อนผันขยายระยะเวลาการส่งงบการเงินตามความจำเป็นสูงสุดได้ไม่เกิน 180 วัน หากเกินกว่าที่กำหนดดังกล่าวสูงสุดของตัวอย่างก็จะเข้าข่ายบริษัทที่อาจถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนและย้ายหลักทรัพย์ไปยังหมวด REHABCO จนครบ 180 วันหรือจนกว่าจะนำส่งงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์

<sup>C</sup> ค่าต่ำสุดและค่าสูงสุดของโครงสร้างหนี้มีจำนวนแตกต่างกันมาก เนื่องจากบางบริษัทก็ไม่มีหนี้สินระยะยาว แต่บางบริษัทก็มีหนี้สินระยะยาวเป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ (Company under rehabilitation)

<sup>D</sup> ค่าต่ำสุดของผลการดำเนินงานมีค่าเป็น 0.00 เนื่องจากมีหลายบริษัทที่ผลการดำเนินงานกำไรต่อหุ้นต่ำกว่า 0.005 เมื่อทำการปัดเศษ จึงทำให้มีค่าเป็น 0.00

<sup>E</sup> เนื่องจากมีมาตรฐานการบัญชีใหม่ออกมาใช้เป็นจำนวนมาก จึงเป็นทางเลือกให้แก่บริษัทในการนำหลักการบัญชีใหม่มาใช้ ทั้งนี้ก็มีหลายบริษัทที่เลือกที่จะเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีให้เหมาะสมกับกิจการ

<sup>F</sup> ค่าต่ำสุดและค่าสูงสุดของรายการพิเศษมีจำนวนแตกต่างกันมาก รวมถึงส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานที่มีค่าสูง เนื่องจากในปีพ.ศ. 2540 มีการประกาศลดค่าเงินบาท ทำให้บริษัทส่วนใหญ่มีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นจำนวนมาก

<sup>G</sup> ถึงแม้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีจะมีรูปแบบมาตรฐาน แต่เมื่อมีการรายงานในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปทำให้มีค่าสูงสุดถึง 20 วรรค นอกจากนี้ในปีพ.ศ. 2539 – 2540 รายงานของผู้สอบบัญชีแบบมาตรฐานจะมีเพียง 2 วรรคเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากในปัจจุบัน

จากตารางที่ 4.2 พบว่าโดยส่วนใหญ่บริษัทกลุ่มตัวอย่างจะมีระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอยู่ระหว่าง 10 – 252 วัน โดยรวมเฉลี่ยแล้วอยู่ที่ 48 วัน แสดงว่าบริษัทส่วนใหญ่จะสามารถนำส่งงบการเงินให้ทันต่อข้อกำหนดของก.ล.ต. ได้ภายใน 60 วัน โดยบริษัทกลุ่มตัวอย่างนี้มีสินทรัพย์รวมเฉลี่ย 7,689.83 ล้านบาท มีทุนจดทะเบียนเฉลี่ย 1,186.64 ล้านบาท มีการก่อกั้นสินระยะยาวโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ 17 ของสินทรัพย์รวมของบริษัท โดยเฉลี่ยมีจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันประมาณ 4 บริษัท และมีคณะกรรมการตรวจสอบอยู่ระหว่าง 3 - 6 คน จากบริษัทกลุ่ม

ตารางที่ 4.3 สถิติเชิงพรรณนาเปรียบเทียบตัวแปรในการวิจัยก่อน – หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ

ตัวแปร	หน่วยวิเคราะห์		ค่าต่ำสุด		ค่าสูงสุด		ค่าเฉลี่ย		ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	
	ก่อนมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	หลังมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	ก่อนมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	หลังมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	ก่อนมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	หลังมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	ก่อนมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	หลังมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	ก่อนมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	หลังมี คณะกรรมการ ตรวจสอบ
ตัวแปรตาม										
Audit Duration	907	1,240	10.00	16.00	108.00	262.00	49.89	46.45	12.62	18.44
ตัวแปรอิสระ										
Asset	909	1,244	260.63	72.52	345,728.60	271,481.60	8,098.84	7,390.97	22,160.16	20,263.29
Stock	909	1,244	24.83	24.83	22,230.00	78,489.11	888.10	1,404.79	2,027.73	4,139.25
Debt	909	1,245	0.00	0.00	1.35	7.72	0.14	0.19	0.18	0.40
Perform	909	1,244	0.00	0.00	437.93	601.44	11.23	8.80	22.32	25.64
Invest	909	1,244	0.00	0.00	46.00	65.00	4.31	4.81	6.84	7.50
Adjust	907	1,244	0.00	0.00	1.00	1.00	0.08	0.18	0.27	0.39
Extra	908	1,244	0.00	0.00	56,296.28	1,6471.50	279.21	133.00	3,063.94	942.27
Audcom	-	1,176	-	3.00	-	6.00	-	3.03	-	0.22
Prin	908	1,244	0.00	0.00	3.00	4.00	0.06	0.07	0.26	0.28
Month	909	1,245	0.00	0.00	1.00	1.00	0.93	0.93	0.26	0.25
Auditor	909	1,245	0.00	0.00	1.00	1.00	0.68	0.64	0.47	0.48
Opin	907	1,244	0.00	0.00	1.00	1.00	0.36	0.26	0.48	0.44
Year	807	1,194	1.00	1.00	17.00	20.00	5.48	4.73	3.58	4.13
Length	907	1,244	2.00	3.00	20.00	20.00	3.89	4.79	2.35	2.42

ตัวอย่างร้อยละ 93 จะทำการปิดงบการเงินตามปีปฏิทินและส่วนใหญ่จะใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ถึงร้อยละ 65 มีอายุการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทโดยประมาณไม่เกิน 5 ปี มีผู้สอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีลูกค้านานสูงสุดถึง 20 ปี ส่วนประเภทรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนมากจะเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข รายงานของผู้สอบบัญชีที่ยาวที่สุดก็มีจำนวนถึง 20 วรรค

ตารางที่ 4.3 เมื่อทำการเปรียบเทียบตัวแปรต่างๆ ก่อน - หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบพบว่า ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทกลุ่มตัวอย่างในช่วงปีพ.ศ. 2539 - 2541 มีค่าเฉลี่ย 50 วัน แต่หลังจากมีกรรมการตรวจสอบแล้วพบว่า ค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินลดลงเหลือ 46 วัน โดยบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนสินทรัพย์รวมโดยเฉลี่ยลดลง มีหนี้สินระยะยาวเพิ่มมากขึ้น แต่มีจำนวนทุนจดทะเบียนและจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันโดยเฉลี่ยเพิ่มขึ้น

ทั้งนี้ จากบริษัทกลุ่มตัวอย่างกลับพบว่าไม่มีความแตกต่างในการปิดงบการเงินตามปีปฏิทินและในการใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ก่อน - หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขเพิ่มมากขึ้น แต่กลับพบว่าค่าเฉลี่ยความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีและรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่เพิ่มมากขึ้น ส่วนระยะเวลาการให้บริการสอบบัญชีจะลดลงจาก 5.48 ปี เหลือ 4.73 ปี

จากการสรุปข้างต้นมีข้อสังเกต คือ บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขเพิ่มมากขึ้น แต่ค่าเฉลี่ยความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีในช่วงปีพ.ศ. 2539 - 2541 กลับน้อยกว่าความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีในช่วงปีพ.ศ. 2542 - 2545 อาจมีสาเหตุมาจากในช่วงปีพ.ศ. 2540 สภาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีการนำรายงานแบบมาตรฐานใหม่มาใช้ ซึ่งเพิ่มจำนวนวรรคจาก 2 วรรคเป็น 3 วรรค

## ส่วนที่ 2 ความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีต่อผลระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ข้อมูลที่ได้จากการเก็บรวบรวมตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด จะถูกนำมาวิเคราะห์ผลโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อหาความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระแต่ละตัวกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์โดยแบ่งข้อมูลออกเป็น

1. ทดสอบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงปีพ.ศ. 2539 - 2545

2. ทดสอบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงปี.ศ.  
2539 – 2541 ซึ่งเป็นช่วงที่ยังไม่มีคณะกรรมการตรวจสอบ
3. ทดสอบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงปี.ศ.  
2542 – 2545 ซึ่งเป็นช่วงที่ได้มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว

ก่อนที่ตัวแปรทั้งหมดจะนำมาวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุได้นั้น จะต้องผ่านการทดสอบว่าตัวแปรต่างๆ เป็นไปตามเงื่อนไขของการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุหรือไม่ โดยการทดสอบว่าตัวแปรอิสระทุกตัวที่ใช้ในการศึกษาจะต้องเป็นอิสระต่อกัน เนื่องจากหากตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเอง อาจทำให้ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม ทั้งๆ ที่ความเป็นจริงแล้วตัวแปรอิสระเหล่านั้นไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามเลย ทำให้ผลการวิเคราะห์ความถดถอยผิดพลาดได้ก่อให้เกิดปัญหาที่เรียกว่า ภาวะร่วมเส้นตรงพหุ (Multicollinearity) ซึ่งปัญหาเหล่านี้จะนำไปสู่การตัดสินใจที่ผิดพลาดได้ในที่สุด ดังนั้นจึงทำการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ( $r$ ) ของตัวแปรอิสระแต่ละคู่ก่อน หากมีตัวแปรคู่ใดที่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ในระดับสูงก็แสดงว่าตัวแปรอิสระคู่นั้นมีความสัมพันธ์กันมาก ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุได้

จากตารางที่ 4.4 เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร 2 ตัวแปร เมื่อพิจารณา ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระแต่ละคู่พบว่า มีตัวแปรอิสระหลายคู่ที่มีความสัมพันธ์กันเองอย่างมีนัยสำคัญแต่อยู่ในระดับที่ไม่สูงมาก สังเกตได้จากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรแต่ละคู่จะมีค่าน้อยกว่า 0.60 ซึ่งถือว่ายังอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (นงลักษณ์ วิรัชชัย, 2542) ยกเว้นตัวแปรอิสระระหว่าง Logast กับ Logstock ที่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์สูงถึง 0.740 ซึ่งความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นนี้อาจจะส่งผลกระทบต่อผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุได้ ดังนั้นจึงได้ตัดตัวแปรทุนจดทะเบียนที่เรียกชำระแล้วออก แล้วใช้จำนวนสินทรัพย์รวมเป็นตัวแทนของขนาดบริษัทเพียงตัวเดียว เนื่องจากตารางที่ 4.4 พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ล็อกการิทึมของสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน แต่กลับไม่พบความสัมพันธ์ใดๆ ในตัวแปรทุนจดทะเบียนที่เรียกชำระแล้ว

อย่างไรก็ตามปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุอาจสร้างความรุนแรงได้ เพราะว่าตัวแปรอิสระบางตัวอาจจะมีความสัมพันธ์เชิงเส้นกับตัวแปรอิสระตัวอื่นๆ ดังนั้นจึงทำการตรวจสอบต่อไปคือการคำนวณค่า Variance Inflation Factor (VIF) และค่า Tolerance โดยค่า VIF ซึ่งเป็นค่าที่ใช้วัดตัวแปรอิสระแต่ละตัวซึ่งถูกอธิบายโดยตัวแปรตัวอื่นในระดับใด ถ้าค่า VIF มีค่ามากก็แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรอื่นมาก สำหรับค่า VIF ที่มากกว่า 10 ขึ้นไปจึงถือว่ายู่ในระดับที่ก่อ

ตารางที่ 4.4 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงปีพ.ศ. 2539 – 2545

	Logast	Logstk	Debt	Perform	Invest	Audcom	Adjust	Prin	Extra	Month	Auditor	Opin	Year	Length	Audit Duration
<b>ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท</b>															
Logast	1														
Logstock	.740**	1													
Debt	.144**	.173**	1												
Perform	.117**	-.062**	.052*	1											
Invest	.510**	.371**	.132**	.165**	1										
Audcom	.113**	.049	.062*	.076**	.173**	1									
Adjust	.026	.055*	.102**	.025	.104**	-.014	1								
<b>ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี</b>															
Prin	.100**	.079**	.020	.019	.021	-.007	.026	1							
Extra	.219**	.183**	.116**	.384**	.188**	-.019	-.009	.022	1						
Month	-.092**	-.034	.030	-.050*	-.052*	-.025	-.005	.026	-.052*	1					
Auditor	.294**	.277**	.019	.070**	.195**	-.024	-.103**	.046**	.064**	-.127**	1				
Opin	.123**	.120**	.070**	.151**	.119**	-.005	.133**	-.002	.090**	.010	-.032	1			
Year	-.087**	-.118*	-.062**	-.008	-.096**	-.022	-.117**	-.039	.033	-.022	-.255**	-.056*	1		
Length	.182**	.238**	.115**	.151**	.187**	.034	.164**	.028	.075**	.018	.011	.511**	-.047*	1	
<b>Audit</b>															
Duration	.095**	.042	.044*	.153**	.128**	.024	.188**	-.007	.080**	-.020	-.051*	.233**	.072**	.288**	1

\*\* p <= .01

\* p <= .05



ให้เกิดปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพบได้ จากการตรวจสอบสำหรับงานวิจัยครั้งนี้พบว่า ค่า VIF มากที่สุด คือ ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี มีค่า 1.404 เท่านั้น ส่วนค่า Tolerance ซึ่งเป็นค่าที่ใช้วัดตัวแปรอิสระแต่ละตัว ซึ่งถูกอธิบายโดยตัวแปรตัวอื่นในระดับใดเช่นเดียวกัน ค่า Tolerance จะมีค่าอยู่ระหว่าง 0 – 1 หากค่า Tolerance ของตัวแปรใดมีค่าเข้าใกล้ 0 ก็แสดงว่าตัวแปรอิสระตัวนั้นมีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระตัวอื่นๆ มากนั่นคือ ถ้าค่า Tolerance ยิ่งเข้าใกล้ 1 ยิ่งดี จากการตรวจสอบตัวแปรในครั้งนี้พบว่า ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีมีค่า Tolerance ต่ำที่สุดคือ 0.712 ซึ่งถือว่ายังอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นทำให้การวิเคราะห์ประมวลผลครั้งนี้ก็จะไม่เกิดปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพบ จากผลลัพธ์ที่ได้ก็就会有ความถูกต้องน่าเชื่อถือมากขึ้น

นอกจากนี้ยังได้นำค่า Durbin – Watson มาใช้ในการทดสอบความเป็นอิสระกันของค่าคลาดเคลื่อน ซึ่งผลปรากฏว่า ค่า Durbin – Watson ของตัวแปรอิสระทั้งหมดมีค่าเท่ากับ 1.875 ซึ่งมีค่ามากกว่า 1.5 แต่ไม่เกิน 2.5 แสดงว่าค่าคลาดเคลื่อนเป็นอิสระต่อกัน

หลังจากทำการตรวจสอบเงื่อนไขการวิเคราะห์ความถดถอยแล้ว ข้อมูลหลังการตรวจสอบแล้วก็จะถูกนำมาประมวลผล โดยการวิจัยครั้งนี้ก็เลือกใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุแบบขั้นตอน (Stepwise) ซึ่งเป็นเทคนิคการเลือกตัวแปรอิสระเข้าสมการถดถอยเชิงพหุตามลำดับความสัมพันธ์ที่มีต่อตัวแปรตาม นั่นคือตัวแปรอิสระตัวใดที่คาดว่าจะมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามมากที่สุดจะถูกเลือกเข้าสมการอันดับแรก ในขณะที่เดียวกันก็จะตัดตัวแปรอิสระที่ไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามออกทีละตัวจนเหลือเป็นสมการความถดถอยที่เหมาะสม ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.5 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ปี พ.ศ. 2539 – 2545

$$R^2 = 0.121$$

$$F\text{-value} = 25.759$$

$$\text{Adjust } R^2 = 0.116$$

$$\text{Sig. } F = 0.000$$

ตัวแปร	R <sup>2</sup>	Unstandardized Coefficients		t - value	Sig. t
		B	Beta		
Constant		36.879		31.608	0.000
1 LENGTH	0.083	1.359	0.201	6.061	0.000
2 PERFORM	0.012	0.064	0.095	3.312	0.000
3 OPIN	0.008	3.703	0.104	3.176	0.001
4 YEAR	0.008	0.425	0.102	3.619	0.002
5 ADJUST	0.006	3.484	0.074	2.584	0.006
6 INVEST	0.004	0.145	0.064	2.216	0.027

จากตารางที่ 4.5 ตัวแปรที่ถูกนำเข้ามาสมการถดถอยเป็นอันดับแรกคือ ตัวแปร LENGTH หรือความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากที่สุด สังเกตจากค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน (Beta) จะมีค่าเป็นบวกและมีค่าสูงสุด 0.201 และเมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (R<sup>2</sup>) ซึ่งหมายความว่า ความยาวรายงานของผู้สอบบัญชี สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้เท่ากับร้อยละ 8.3 นั่นคือ ยิ่งรายงานของผู้สอบบัญชีมีความยาวมากก็จะส่งผลให้มีระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากขึ้นด้วย

ตัวแปรที่มีความสำคัญรองลงมาที่จะนำเข้ามาสมการในอันดับถัดไปก็คือ ผลการดำเนินงาน (PERFORM) ซึ่งหมายความว่า กิจกรรมที่มีผลกำไรหรือขาดทุนมากก็จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ระยะเวลาการตรวจสอบมากขึ้นด้วย ตัวแปรประเภทรายงานของผู้สอบบัญชี (OPIN) คือ บริษัทที่มีรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข ก็จะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่าบริษัทที่มีรายงานของผู้สอบบัญชีแบบอื่นที่ไม่มีเงื่อนไข จากรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ (ADJUST) สามารถอธิบายได้ว่า กิจกรรมที่มีรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่จะเพิ่มงานตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้น ส่วนจำนวนปีในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี (YEAR) ซึ่งได้ตั้งสมมติฐานไว้ในเชิงลบกับระยะเวลาการตรวจสอบงบ

การเงิน แต่ผลการทดสอบที่ออกมาเป็นเชิงบวกจึงได้ปฏิเสธสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ ซึ่งหมายความว่า บริษัทที่ใช้บริการผู้สอบบัญชีใดเป็นระยะเวลานานก็จะยิ่งเพิ่มระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากขึ้นด้วย จากตัวแปรทั้ง 4 ตัวสามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ร้อยละ 1.20, 0.80, 0.80, 0.60 ตามลำดับ และตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยที่สุดในสมการถดถอยคือ จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน (INVEST) โดยตัวแปรทั้งหมดที่กล่าวมารวมกันอธิบายการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้เท่ากับร้อยละ 11.60 ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 88.40 เกิดจากอิทธิพลของตัวแปรอื่นๆ ที่ไม่ได้นำมาพิจารณา

ส่วนตัวแปรอื่นๆ ที่นอกเหนือจากนี้ได้แก่ ขนาดของบริษัท (LOGAST), โครงสร้างหนี้ (DEBT), จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (AUDCOM), การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (PRIN), รายการพิเศษ (EXTRA), การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน (MONTH) และประเภทของผู้สอบบัญชี (AUDITOR) เป็นตัวแปรที่ไม่มีนัยสำคัญมากพอที่จะถูกนำเข้ามาในสมการความถดถอยเชิงพหุ ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่าตัวแปรเหล่านี้ไม่มีความสัมพันธ์หรือมีอิทธิพลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอย่างมีนัยสำคัญ

จากข้อมูลข้างต้นสรุปได้คือ ตัวแปรที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้แก่ ผลการดำเนินงาน จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันและรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ ส่วนตัวแปรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชีได้แก่ ประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี และความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งสามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานได้ดังตารางที่ 4.6 โดยพบว่าสอดคล้องกับสมมติฐานในข้อที่ 3, 4, 10, 12 และ 13 แต่ปฏิเสธสมมติฐานในข้อที่ 11 ดังนี้

ตารางที่ 4.6 ผลการทดสอบสมมติฐานตัวแปรในปี พ.ศ. 2539 – 2545

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ ( $\alpha = 0.05$ )
$H_3$ : ค่าสมบูรณ์ของการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	ยอมรับ
$H_4$ : จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	ยอมรับ
$H_{10}$ : ประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	ยอมรับ

ตารางที่ 4.6 ผลการทดสอบสมมติฐานตัวแปรในปีพ.ศ. 2539 – 2545 (ต่อ)

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ ( $\alpha = 0.05$ )
H <sub>11</sub> : ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	ปฏิเสธ
H <sub>12</sub> : ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	ยอมรับ
H <sub>13</sub> : รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	ยอมรับ

ดังนั้นสมการถดถอยที่เหมาะสมที่ใช้ในการพยากรณ์ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในปีพ.ศ. 2539 - 2545 คือ

$$\text{AUDIT DURATION}_{39-45} = 36.879 + 1.359 \text{ LENGTH} + 0.064 \text{ PERFORM} + 3.703 \text{ OPIN} + 0.425 \text{ YEAR} + 3.484 \text{ ADJUST} + 0.145 \text{ INVEST}$$

เมื่อทำการวิเคราะห์เพิ่มเติมโดยทำการแบ่งข้อมูลออกเป็น 2 ส่วน คือ ช่วงปีพ.ศ. 2539 – 2541 ก่อนที่จะมีคณะกรรมการตรวจสอบ และช่วงปีพ.ศ. 2542 – 2545 หลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว โดยที่ตัวแปรทั้งหมดและเทคนิคการวิเคราะห์ยังคงเหมือนเดิม ซึ่งได้ผลลัพธ์ตามตารางที่ 4.7 และ ตารางที่ 4.8

ตารางที่ 4.7 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ปี พ.ศ. 2539 – 2541

$$R^2 = 0.100$$

$$F - \text{value} = 22.317$$

$$\text{Adjust } R^2 = 0.096$$

$$\text{Sig. } F = 0.000$$

ตัวแปร	R <sup>2</sup>	Unstandardized Coefficients		t - value	Sig. t
		B	Beta		
Constant		37.847		12.412	0.000
1 INVEST	0.050	0.288	0.156	3.917	0.000
2 OPIN	0.031	4.532	0.172	5.006	0.000
3 YEAR	0.014	0.431	0.122	3.629	0.000
4 LOGAST	0.005	1.969	0.087	2.198	0.028

จากตารางที่ 4.7 จะได้สมการถดถอยที่เหมาะสมที่ใช้ในการพยากรณ์ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในระหว่างปีพ.ศ. 2539 – 2541 ดังนี้

$$\text{AUDIT DURATION}_{39-41} = 37.847 + 0.288 \text{ INVEST} + 4.532 \text{ OPIN} + 0.431 \text{ YEAR} + 1.969 \text{ LOGAST}$$

จากตารางที่ 4.7 พบว่ามีตัวแปรจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ประเภทรายงานของผู้สอบบัญชี และระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีเท่านั้นที่ยังคงมีสัมพันธเชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอย่างมีนัยสำคัญเหมือนเดิม โดยมีตัวแปรล็อกการริทิมของสินทรัพย์รวมเป็นตัวแปรเพิ่มเข้ามาในสมการถดถอย ซึ่งมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน คือ ยิ่งบริษัทมีขนาดใหญ่มากก็จะทำให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้นด้วย ซึ่งผลการวิเคราะห์ตัวแปรขนาดของบริษัทที่ได้มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในทิศทางที่ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ว่าเป็นความสัมพันธ์เชิงลบ

ในปีพ.ศ. 2539 – 2541 ตัวแปรจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันเป็นตัวแปรที่มีความสำคัญมากที่สุดในการอธิบายระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ร้อยละ 5 ส่วนตัวแปรประเภทรายงานของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี และตัวแปรขนาดของบริษัทเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินรองลงมาตามลำดับ ในขณะที่เมื่อรวมตัวแปรทั้ง 4 ตัวแล้ว จะพบว่าสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงร่วมกันได้ร้อยละ 9.60 ซึ่งเป็นช่วงก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินปีพ.ศ. 2542 – 2545

$$R^2 = 0.187$$

$$F - \text{value} = 42.998$$

$$\text{Adjust } R^2 = 0.183$$

$$\text{Sig. } F = 0.000$$

ตัวแปร	R <sup>2</sup>	Unstandardized Coefficients		t - value	Sig. t
		B	Beta		
Constant		31.681		20.851	0.000
1 LENGTH	0.152	2.682	0.352	12.690	0.000
2 PERFORM	0.015	0.097	0.120	4.411	0.000
3 AUDITOR	0.006	-2.696	-0.073	-2.514	0.012
4 INVEST	0.006	0.167	0.071	2.549	0.011
5 ADJUST	0.004	3.638	0.078	2.788	0.005
6 YEAR	0.004	0.306	0.072	2.546	0.011

จึงทำให้ได้สมการพยากรณ์ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินระหว่างปีพ.ศ. 2542 – 2545 เป็นดังนี้

$$\text{AUDIT DURATION}_{42 - 45} = 31.681 + 2.682 \text{ LENGTH} + 0.097 \text{ PERFORM} - 2.696 \text{ AUDITOR} + 0.167 \text{ INVEST} + 3.638 \text{ ADJUST} + 0.306 \text{ YEAR}$$

จากตารางที่ 4.8 พบว่าปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัทได้แก่ ตัวแปรผลการดำเนินงาน จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันและรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในปีพ.ศ. 2542 – 2545 ยังคงมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญเหมือนกับผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุในปีพ.ศ. 2539 – 2545 แต่ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชีนั้นมีการเปลี่ยนแปลง จากประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นประเภทของผู้สอบบัญชี ซึ่งสามารถอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่าผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ในขณะที่ตัวแปรอื่นได้แก่ ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีและความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชียังคงมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเช่นเดิม

ดังนั้นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในปีพ.ศ. 2542 – 2545 ได้แก่ จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ผลการดำเนินงาน ประเภทของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ และความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 18.30 ส่วนตัวแปรอื่นๆ ไม่พบว่ามีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

จากผลการทดสอบสมมติฐานทั้งหมด สามารถแสดงตารางเปรียบเทียบผลการทดสอบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับสมมติฐานที่ได้กำหนดไว้ในบทที่ 1 ตามตารางที่ 4.9 ดังนี้

**ตารางที่ 4.9 เปรียบเทียบผลการทดสอบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับสมมติฐานที่กำหนด**

ปัจจัย	สมมติฐาน	ผลการทดสอบ		
		คณะกรรมการตรวจสอบ		รวม ปี 2539 - 2545
		ก่อน ปี 2539 - 2541	หลัง ปี 2542 - 2545	
<b>ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท</b>				
ขนาดบริษัท	-	+		
โครงสร้างหนี้	+			
ผลการดำเนินงาน	+		+	+
จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน	+	+	+	+
จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	-	N/A		
รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่	+		+	+
<b>ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี</b>				
การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	+			
รายการพิเศษ	+			
การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน	+			
ประเภทของผู้สอบบัญชี	-		-	
รายงานของผู้สอบบัญชี	+	+		+
ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี	-	+	+	+
ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี	+		+	+

- + มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน
- มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน
- N/A ไม่มีข้อมูล

จากตารางที่ 4.9 เป็นการสรุปผลการทดสอบสมมติฐานเปรียบเทียบกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ในบทที่ 1 พบว่า ตัวแปรโครงสร้างหนี้ จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี รายการพิเศษ และการปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน ไม่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอย่างมีนัยสำคัญในช่วงเวลาใดเลย ในขณะที่ตัวแปรจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน และตัวแปรระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินทั้ง 3 ช่วงเวลา แต่สำหรับตัวแปรระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีจะเป็นในทิศทางที่ตรงข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ ส่วนตัวแปรผลการดำเนินงาน ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี และรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงปีพ.ศ. 2539 – 2545 และหลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว แสดงว่าในช่วงก่อนที่จะมีคณะกรรมการตรวจสอบ มีตัวแปรอื่นที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากกว่า สำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินช่วงปีพ.ศ. 2539 – 2545 และก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ ส่วนประเภทของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงหลังมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้วเท่านั้น นอกจากนี้ในช่วงก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดของบริษัทยังมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาตรวจสอบงบการเงินในเชิงบวก ซึ่งเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้กล่าวคือ บริษัทที่มีขนาดใหญ่ขึ้นจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น

จะสังเกตได้ว่าเมื่อเปรียบเทียบก่อน - หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้วพบว่า ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชีมีบทบาทต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากขึ้น โดยมีตัวแปรประเภทของผู้สอบบัญชีเข้ามามีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อทดสอบว่าผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่าผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ผู้วิจัยจึงนำตัวแปรประเภทของผู้สอบบัญชีกับการนำส่งงบการเงินให้ทันเวลามาทดสอบว่ามีความเป็นอิสระต่อกันหรือไม่ โดยใช้ค่าไคสแควร์ (Chi – Square) มาทดสอบความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยปรากฏสถิติเชิงพรรณนาตามตารางที่ 4.10



ตารางที่ 4.10 สรุปประเภทของผู้สอบบัญชีกับระยะเวลาในการนำส่งงบการเงิน

ประเภทของผู้สอบบัญชี	จำนวนหน่วยวิเคราะห์		
	งบการเงินส่งทันเวลา	งบการเงินส่งไม่ทันเวลา	รวม
ตรวจสอบโดย Big 4	1,324 (94.44 %)	78 (5.56 %)	1,402 (100 %)
ตรวจสอบโดย Non - big 4	658 (88.32 %)	87 (11.68 %)	745 (100 %)
รวม	1,982 (92.31 %)	165 (7.69 %)	2,147 (100 %)

เมื่อนำข้อมูลที่ได้มาแบ่งกลุ่มพบว่า บริษัทที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะนำส่งงบการเงินได้ทันเวลามากกว่าบริษัทที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก โดยคิดเป็นร้อยละ 94.44 และ 88.32 หลังจากนั้นจึงทำการทดสอบความสัมพันธ์ของประเภทของผู้สอบบัญชีกับระยะเวลาในการนำส่งงบการเงิน โดยใช้ค่าไคสแควร์ (Chi - Square) ในการทดสอบ โดยปรากฏผลตามตารางที่ 4.11

ตารางที่ 4.11 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ประเภทของผู้สอบบัญชีกับระยะเวลาในการนำส่งงบการเงิน

	Value	df	Sig. 2 - tailed
Pearson Chi - Square	25.636	1	0.000

จากตารางที่ 4.11 ผลการวิเคราะห์พบว่าค่า Sig. ของ Chi - Square มีค่าเท่ากับ 0.000 ซึ่งน้อยกว่า 0.05 จึงสรุปได้ว่าประเภทของผู้สอบบัญชีกับระยะเวลาในการนำส่งงบการเงินมีความสัมพันธ์กัน

จากการทดสอบที่ผ่านมาเมื่อทำการสรุปสมมติฐานที่ตั้งไว้ ปรากฏว่ามีปัจจัยขนาดของ บริษัทและระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในทิศทางที่ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ เพื่อให้สามารถเห็นถึงทิศทางและความแตกต่างของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น จึง

แสดง ตารางที่ 4.12 .เพื่อเปรียบเทียบค่าสัมประสิทธิ์สหพันธ์ของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาตรวจสอบงบการเงินในช่วงเวลาต่างๆ

ตารางที่ 4.12 เปรียบเทียบค่าสัมประสิทธิ์สหพันธ์ของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาตรวจสอบงบการเงินในช่วงเวลาต่างๆ

ปัจจัย	ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน		
	ก่อนมีคณะกรรมการ ตรวจสอบ ปี 2539 - 2541	หลังมีคณะกรรมการ ตรวจสอบ ปี 2542 - 2545	รวม ปี 2539 - 2545
<b>ปัจจัยที่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท</b>			
ขนาดบริษัท	.195**	.039	.095**
โครงสร้างหนี้	.031	.058**	.044*
ผลการดำเนินงาน	.107 **	.168**	.153**
จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้อง	.224**	.092**	.128**
จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	-	.024	.024
รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่	.062	.161**	.188**
<b>ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี</b>			
การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	.003	-0.010	-0.007
รายการพิเศษ	.130**	.038	.080**
การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน	-0.031	-0.013	-0.020
ประเภทของผู้สอบบัญชี	-0.012	-0.078**	-0.051*
รายงานของผู้สอบบัญชี	.214**	.237 **	.233**
ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี	.094**	.051	.072**
ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี	.179**	.382**	.288**

จากผลลัพธ์ที่ได้มีการแบ่งข้อมูลออกเป็น 2 กลุ่มคือ ก่อนและหลังมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้วทำให้ได้ข้อสังเกตคือ ตัวแปรคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเลย ทั้งนี้อาจเกิดมาจากตัวแปรตัวอื่นที่มีอิทธิพลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบ เช่น สภาวะทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

ตารางที่ 4.11 ตารางแสดงสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรในการวิจัยรายปี ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 – 2545

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ยเลขคณิต							ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน						
	2539	2540	2541	2542	2543	2544	2545	2539	2540	2541	2542	2543	2544	2545
Logast	3.45	3.48	3.44	3.03	3.38	3.37	3.38	0.54	0.57	0.57	0.57	0.57	0.58	0.59
Debt	0.12	0.18	0.13	0.16	0.18	0.21	0.22	0.14	0.20	0.18	0.31	0.29	0.40	0.55
Perform	5.19	17.18	11.22	9.25	9.26	8.73	8.01	6.86	32.14	18.38	12.81	18.51	35.43	29.19
Invest	3.88	4.48	4.57	4.63	4.73	4.81	5.07	6.29	7.15	7.03	6.99	7.49	7.49	7.98
Extra	10.21	1,347.28	69.57	66.50	100.32	141.91	217.83	113.40	5,151.85	561.63	392.70	454.96	1,022.08	1,437.00
Audcom	-	-	-	3.0316	3.0313	3.0304	3.0293	-	-	-	0.2276	0.2265	0.2077	0.2040
Adjust	0.06	0.07	0.11	0.14	0.19	0.22	0.17	0.24	0.26	0.32	0.35	0.40	0.42	0.38
Prin	0.04	0.07	0.07	0.09	0.10	0.05	0.05	0.22	0.27	0.30	0.28	0.38	0.22	0.23
Month	0.92	0.92	0.93	0.93	0.93	0.93	0.94	0.27	0.26	0.25	0.25	0.25	0.25	0.24
Auditor	0.69	0.67	0.67	0.62	0.62	0.63	0.66	0.46	0.47	0.47	0.49	0.49	0.48	0.47
Opin	0.27	0.46	0.35	0.28	0.24	0.26	0.25	0.45	0.50	0.48	0.45	0.43	0.44	0.44
Year	5.16	5.48	5.80	5.32	4.94	4.65	4.07	3.19	3.58	3.90	4.22	4.32	4.37	3.52
Length	2.78	3.77	5.12	5.37	4.83	4.62	4.37	1.30	2.28	2.64	2.52	2.48	2.57	1.99

ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำการวิเคราะห์เพิ่มเติมโดยที่จะเลือกตัวแปรบางตัวมาทำการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินที่ละตัว โดยข้อมูลจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วนตามแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรนั้นๆ โดยแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรที่นำมาพิจารณาใช้จากสถิติเชิงพรรณนารายปีของตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยตามตารางที่ 4.13

จากตารางที่ 4.13 แสดงสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรแต่ละตัว พบว่ามีตัวแปรอิสระหลายตัว มีค่าเฉลี่ยเลขคณิตในแต่ละปีแตกต่างกันมาก ซึ่งจะมีผลต่อค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานด้วย จึงนำข้อมูลที่มีอยู่มาพิจารณาต่อว่า ตัวแปรอิสระแต่ละตัวที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินนั้น อาจเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านอื่นเช่น สภาพเศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม หรือการเมือง นอกเหนือไปจากการมีคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนั้นจึงได้ทำการจัดกลุ่มตัวแปรอิสระบางตัวใหม่ โดยช่วงเวลาที่จัดใหม่นี้จะเป็นไปตามแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอิสระแต่ละตัว ทั้งนี้มีปัจจัยที่เลือกนำมาทดสอบใหม่ได้แก่ ตัวแปรโครงสร้างหนี้ การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี รายการพิเศษ ซึ่งเป็นตัวแปรที่ทดสอบแล้วพบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยมีการทดสอบเพิ่มเติมในตัวแปรขนาดของบริษัทและระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี เพราะว่าการทดสอบที่เกิดขึ้นของตัวแปรทั้งสอง พบว่ามีสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในทิศทางที่ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ และทดสอบตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้ออกประกาศกำหนดรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีแบบมาตรฐานใหม่จากเดิมที่มี 2 วรรคเพิ่มเป็น 3 วรรค โดยเริ่มใช้ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2541 เป็นต้นไป ส่วนตัวแปรการปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน ถึงแม้ว่าจะพบว่าไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน แต่จะไม่นำมาทดสอบซ้ำอีกครั้ง เนื่องจากแทบจะไม่มีเปลี่ยนแปลงในตัวแปรนี้ คือ บริษัทส่วนใหญ่มักจะปิดงบการเงินตามปฏิทินเช่นเดิม ทำให้ผลการทดสอบครั้งใหม่ก็อาจจะได้ผลลัพธ์เช่นเดิม

จากการแบ่งช่วงเวลาใหม่ของตัวแปรโครงสร้างหนี้และรายการพิเศษจะทำแบ่งออกเป็น 2 ช่วงเวลาคือ ปีพ.ศ. 2539 - 2540 ซึ่งเป็นช่วงก่อนเกิดภาวะวิกฤตเศรษฐกิจและหลังภาวะวิกฤตเศรษฐกิจปีพ.ศ. 2541 - 2545 ส่วนตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีจะแบ่งตามช่วงเวลาเดียวกันตามที่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีแบบมาตรฐาน

ตัวแปรการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีจะแบ่งการทดสอบออกเป็น 2 เวลาคือปีพ.ศ. 2539 - 2543 และปีพ.ศ. 2544 - 2545 ตามแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ทั้งนี้แนวโน้มการเปลี่ยนแปลงอาจมีสาเหตุมาจากการที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการกำหนดให้

นำมาตราฐานการบัญชีใหม่ที่กำหนดให้ถือปฏิบัติก่อนปีพ.ศ. 2543 เป็นจำนวนหลายฉบับ ทำให้บริษัทกลุ่มตัวอย่างต่างเลือกที่จะเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีให้มีความเหมาะสมกับกิจการ

ส่วนตัวแปรขนาดของกิจการจากการวัดโดยสินทรัพย์รวม แบ่งข้อมูลออกเป็นช่วงปีพ.ศ. 2539 – 2542 และ ปีพ.ศ. 2543 – 2545 โดยเป็นไปตามภาวะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นคือ เศรษฐกิจกำลังฟื้นตัวหลังจากปีพ.ศ. 2543 เป็นต้นมา

ส่วนระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีจะแบ่งออกเป็น 2 ช่วงเวลา คือปีพ.ศ. 2539 – 2544 และปีพ.ศ. 2545 ตามแนวโน้มของค่าเฉลี่ยที่มีค่าลดน้อยลงและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานที่มีค่าเพิ่มสูงขึ้นจนถึงในปีพ.ศ. 2544 แล้วจากนั้นทั้งค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานก็มีแนวโน้มไปในทิศทางที่ลดลงเหมือนกัน

การเปลี่ยนแปลงการทดสอบตัวแปรอิสระโดยการแบ่งกลุ่มใหม่ครั้งนี้ จะเลือกใช้การวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับตัวแปรโครงสร้างหนี้ การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี รายการพิเศษ ขนาดของบริษัท ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีและความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี โดยผลการทดสอบปรากฏตามตารางที่ 4.14

**ตารางที่ 4.14 ตารางเปรียบเทียบผลการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่ายของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน**

ตัวแปร	$R^2_1 / R^2_2$	$F_1 / F_2$	$Beta_1 / Beta_2$	2539	2540	2541	2542	2543	2544	2545
Debt	.001 / .003	0.496 / 4.447	0.029 / 0.054	0.482	0.035					
Extra	.018 / .002	10.912 / 3.078	0.133 / 0.045	0.001	0.080					
Length	.063 / .117	40.571 / 203.891	0.251 / 0.342	0.000	0.000					
Logast	.007 / .000	8.125 / 0.153	0.082 / 0.013	0.004			0.696			
Prin	.000 / .002	0.001 / 1.058	0.251 / 0.342	0.973				0.304		
Year	.007 / .009	12.044 / 3.003	0.084 / -0.097	0.002						0.084

= ช่วงเวลาที่ 1

= ช่วงเวลาที่ 2

ผลจากการทดสอบในตารางที่ 4.14 พบว่าที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 ปรากฏว่าตัวแปรโครงสร้างนี้มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินหลังเกิดวิกฤตเศรษฐกิจ ซึ่งตรงกันข้ามกับตัวแปรรายการพิเศษ ที่พบว่ามีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อนเกิดวิกฤตเศรษฐกิจ ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ไม่ว่าจะรายงานของผู้สอบบัญชีแบบมาตรฐานจะมีการเปลี่ยนแปลงหรือไม่ก็ตาม ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 เฉพาะช่วงปีพ.ศ. 2539 – 2542 เท่านั้น ซึ่งความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นเป็นไปในทิศทางที่ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้เช่นเดิม เช่นเดียวกับการแบ่งข้อมูลออกเป็น 2 ส่วนตามการมีคณะกรรมการตรวจสอบ การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ไม่ว่าจะเป็นในช่วงเวลาใดก็ตาม ส่วนตัวแปรระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงก่อนปี พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นไปในทิศทางที่ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ แต่หลังจากช่วงปีพ.ศ. 2545 ถึงแม้ว่าจะมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเช่นเดียวกัน แต่ก็มีความสัมพันธ์ที่ไม่มีความสำคัญต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

จากผลการทดสอบตัวแปรอิสระบางตัว เช่น ตัวแปรรายการพิเศษและโครงสร้างหนี้ เป็นต้น ที่เคยทดสอบพบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงเวลาหนึ่ง แต่เมื่อนำมาจัดกลุ่มใหม่กลับพบว่าความสัมพันธ์ที่เคยระบุไว้ได้มีการเปลี่ยนแปลงไป ทำให้ต้องศึกษาและวิเคราะห์เพิ่มเติมว่า ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอาจจะเปลี่ยนแปลงได้ตามกาลเวลาและสถานการณ์ โดยทำการทดสอบตัวแปรอิสระทุกตัวว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในแต่ละปี เป็นระยะเวลา 7 ปี ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 - 2545 ส่วนวิธีทางสถิติที่เลือกใช้ก็เป็นการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุแบบขั้นตอน (Stepwise) ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ความถดถอยตามตารางที่ 4.15

ตารางที่ 4.15 ผลการทดสอบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในแต่ละปี ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 – 2545

ตัวแปร	ปีพ.ศ.						
	2539	2540	2541	2542	2543	2544	2545
Adj R <sup>2</sup>	0.111	0.164	0.087	0.204	0.174	0.194	0.104
F - Value <sup>a</sup>	9.132	18.690	13.903	23.584	29.801	23.981	12.588
Logast							
Debt							
Perform				0.140		0.189	
Invest	0.198	0.218					0.184
Audcom							
Adjust					0.180		
Extra	0.205		0.130				
Prin							
Month							
Auditor						-0.115	-0.146
Opin	0.158						
Year	0.120	0.171		0.137			
Length		0.275	0.281	0.389	0.365	0.364	0.237

จากตารางที่ 4.15 ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในปีพ.ศ. 2539 พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ตัวแปรบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน รายการพิเศษ ประเภทรายงานของผู้สอบบัญชี และระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี โดยทั้งหมดมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน เมื่อรวมตัวแปรทั้ง 4 แล้วสามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ประมาณร้อยละ 11.10

ในปีพ.ศ. 2540 พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน และระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี โดยทั้งหมดมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

เมื่อรวมตัวแปรทั้ง 3 แล้วสามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ประมาณร้อยละ 16.40

ในปีพ.ศ. 2541 พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีและตัวแปรรายการพิเศษ สามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้เพียงร้อยละ 8.70 ซึ่งตัวแปรทั้งสองตัวมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ในปีพ.ศ. 2542 พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี และตัวแปรผลการดำเนินงาน สามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้เพิ่มสูงขึ้นถึงร้อยละ 20.40 ซึ่งตัวแปรทั้งหมดมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ในปีพ.ศ. 2543 พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีและตัวแปรรายการปรับปรุงและจัดประเภทใหม่ สามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินลดลงเหลือร้อยละ 17.40 ซึ่งตัวแปรทั้งสองตัวมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ในปีพ.ศ. 2544 พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีและผลการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ส่วนประเภทของผู้สอบบัญชีนั้นมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยตัวแปรทั้ง 3 ตัวแปรสามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ร้อยละ 19.40

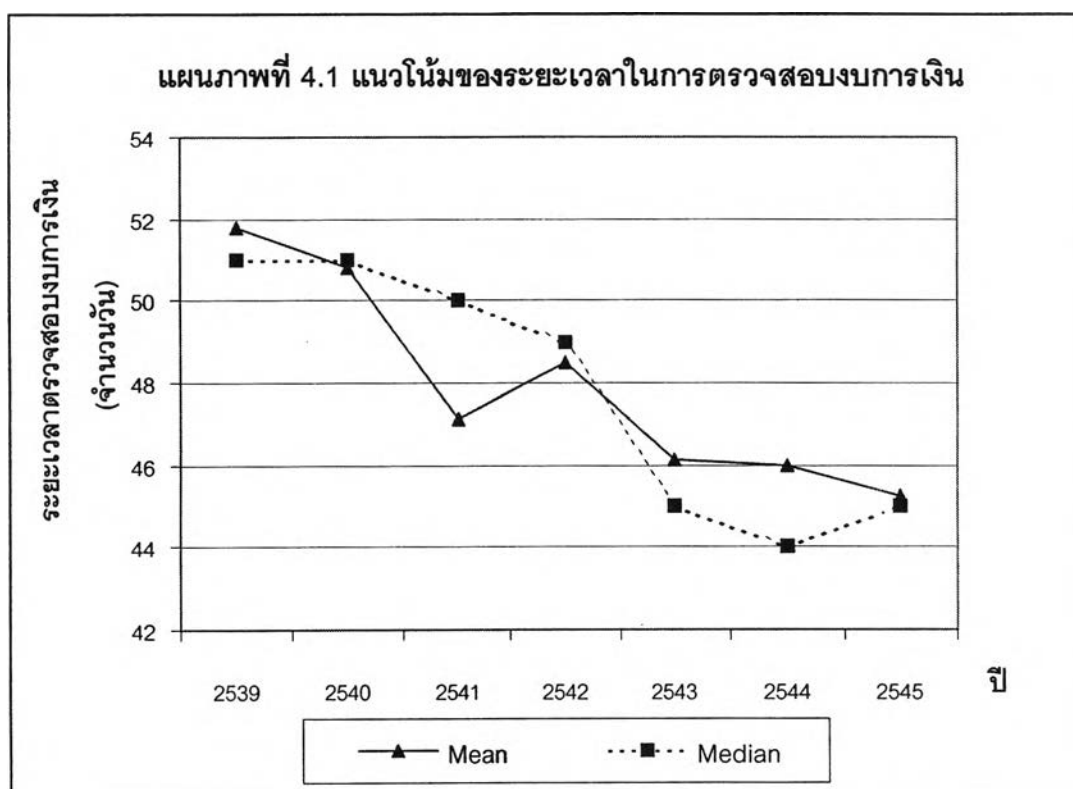
ในปีพ.ศ. 2545 พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ตัวแปรความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีและจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ส่วนประเภทของผู้สอบบัญชีนั้นมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยตัวแปรทั้ง 3 ตัวแปร สามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ประมาณร้อยละ 10.40



จากตารางที่ 4.13 สามารถสรุปได้ว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในแต่ละปีจะมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้มีผลให้ความสามารถในการอธิบายในถึงการเปลี่ยนแปลงของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินแต่ละปีมีความแตกต่างกันด้วย

### ส่วนที่ 3 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อน – หลังจากการมีคณะกรรมการตรวจสอบ

จากการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินที่เก็บรวบรวมในระหว่างปีปี พ.ศ. 2539 – 2545 พบว่าค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในแต่ละปีมีแนวโน้มลดลง ในขณะที่ค่ามัธยฐานของข้อมูลก็มีแนวโน้มลดลงเช่นกัน ดังแสดงในแผนภาพที่ 4.1



จากแผนภาพที่ 4.1 จะเห็นได้ว่าทั้งค่าเฉลี่ยเลขคณิตและค่ามัธยฐานของตัวแปรตามมีแนวโน้มลดลง ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการมีคณะกรรมการตรวจสอบขึ้น ดังนั้นจึงทำการเก็บรวบรวมและสรุประยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในแต่ละช่วงเวลากับตัวแปรคณะกรรมการตรวจสอบสามารถแสดงได้ตามตารางที่ 4.16 ดังนี้

ตารางที่ 4.16 สรุประยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในแต่ละช่วงเวลากับตัวแปร  
คณะกรรมการตรวจสอบ

ช่วงเวลา	จำนวนหน่วยวิเคราะห์		
	งบการเงินส่งทันเวลา	งบการเงินส่งไม่ทันเวลา	รวม
ก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ (ปีพ.ศ. 2539 - 2541)	821 (90.32 %)	88 (9.68 %)	909 (100 %)
หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ (ปีพ.ศ. 2542 - 2545)	1,168 (93.82 %)	77 (6.18 %)	1,245 (100 %)
<b>รวม</b>	<b>1,989</b> <b>(92.34 %)</b>	<b>165</b> <b>(7.66 %)</b>	<b>2,154</b> <b>(100 %)</b>

จากตารางที่ 4.16 พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินทันเวลา คือ ตรวจสอบให้เสร็จสิ้นภายใน 60 วัน จากจำนวนหน่วยวิเคราะห์ทั้งหมด 2,154 หน่วยวิเคราะห์ มีหน่วยวิเคราะห์ที่ใช้ระยะเวลาตรวจสอบมากกว่า 60 วัน เป็นจำนวน 165 หน่วยวิเคราะห์ หรือคิดเป็นร้อยละ 7.66 ของจำนวนหน่วยวิเคราะห์ทั้งหมด เมื่อแบ่งช่วงเวลาออกเป็น 2 ช่วงเวลา ทำให้ทราบว่าในช่วงปีพ.ศ. 2539 - 2541 ซึ่งเป็นช่วงก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบก็พบว่า มีหน่วยวิเคราะห์ที่ตรวจสอบงบการเงินไม่ทันต่อกำหนดเวลาประมาณร้อยละ 10 แต่หลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว พบว่ามีหน่วยวิเคราะห์ที่ตรวจสอบงบการเงินไม่ทันต่อกำหนดเวลาของก.ล.ต. มีจำนวนลดลงเหลือร้อยละ 6.18 จากจำนวนหน่วยวิเคราะห์ 1,245 หน่วยวิเคราะห์

หลังจากนั้นจึงนำข้อมูลที่ได้จากการแบ่งกลุ่มมาทำการทดสอบความแตกต่างค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อน - หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ โดยสมมติฐานที่ใช้ในการทดสอบ คือ

$$H_0 : \mu_1 \leq \mu_2$$

$$H_1 : \mu_1 > \mu_2$$

โดยที่  $\mu_1$  = ค่าเฉลี่ยระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ

$\mu_2$  = ค่าเฉลี่ยระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินหลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ

การทดสอบความแตกต่างค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินจะใช้ค่า T - test ทดสอบ โดยปรากฏสถิติเชิงพรรณนาตามตารางที่ 4.17

**ตารางที่ 4.17 สถิติเชิงพรรณนาของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อน - หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ**

	หน่วยวิเคราะห์	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ (ปีพ.ศ. 2539 - 2541)	907	49.89	12.62
หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ (ปีพ.ศ. 2542 - 2545)	1,240	46.45	18.44

จากตารางที่ 4.17 พบว่า ก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบบริษัทส่วนใหญ่จะมีระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอยู่ที่ 50 วัน และหลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้วพบว่าค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินลดลงเหลือ 46 วัน แต่ก็มีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานมากกว่าก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบ

เมื่อนำค่าเฉลี่ยระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อน - หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบมาทำการทดสอบความแตกต่างจะได้ผลการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ย ตามตารางที่ 4.18

**ตารางที่ 4.18 ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อน - หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ**

ตัวแปร	Levene's Test for Equality of Variances		T - test for Equality of Means	
	F	Sig.	t	Sig. 2 - tailed
ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	6.279	0.012	5.127	0.00

จากตารางที่ 4.18 จะเริ่มพิจารณาจากค่า Sig. ในช่อง Levene's Test for Equality of Variances ก่อนเพื่อตรวจสอบว่าค่าแปรปรวนของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินทั้ง 2 กลุ่มว่าเท่ากันหรือไม่ จากการทดสอบปรากฏว่า Sig. มีค่าเท่ากับ 0.012 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าค่านัยสำคัญ

ที่ตั้งไว้ที่ 0.05 ดังนั้นสรุปได้ว่าความแปรปรวนของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อนและหลังมีคณะกรรมการตรวจสอบมีค่าไม่เท่ากัน ส่วน  $t$  เป็นค่าที่ใช้ในการทดสอบค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน พบว่า  $t$  มีค่าเท่ากับ 5.127 ทำให้ได้ค่า  $P - \text{value} = 0.000 / 2 = 0$  ซึ่งน้อยกว่ากว่า 0.05 จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ว่า  $\mu_1 \leq \mu_2$  กล่าวคือ ค่าเฉลี่ยระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อนมีคณะกรรมการตรวจสอบมากกว่าค่าเฉลี่ยระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินหลังมีคณะกรรมการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ

