

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชี  
บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย



นางสาวอังคณา ฤกษ์มงคลวิทย์

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี


คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2546

ISBN 974-17-3623-1

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

FACTORS ASSOCIATED WITH TIME BUDGETS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS  
IN AUDITING COMPANIES LISTED IN THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND



Miss. Aungkana Ruekmongkolvit

สถาบันวิทยบริการ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Accountancy in Accounting

Department of Accountancy

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Academic Year 2003

ISBN 974-17-3623-1



อังคณา ฤกษ์มงคลวิทย์ : ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับ  
อนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.  
(FACTORS ASSOCIATED WITH TIME BUDGETS OF CERTIFIED PUBLIC  
ACCOUNTANTS IN AUDITING COMPANIES LISTED IN THE STOCK EXCHANGE  
OF THAILAND) อ. ที่ปรึกษา : อาจารย์ ดร. ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, อ. ที่ปรึกษาร่วม : รศ.  
ดร. กัลยา วานิชย์บัญชา จำนวน 150 หน้า. ISBN 974-17-3623-1

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึง 1) ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาและ  
ระดับความสัมพันธ์ของปัจจัยในแต่ละปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับ  
อนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2) ความแตกต่าง  
ของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาระหว่างผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4  
กับ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 โดยดำเนินการวิจัยทางเอกสาร การสัมภาษณ์ การ  
ส่งแบบสอบถาม และวิเคราะห์ผลทางสถิติโดยวิธีวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ และวิธีการวิเคราะห์ความถด  
ถอยเชิงเส้น ที่ระดับนัยสำคัญ .10 ผู้วิจัยได้แยกปัจจัยเป็น 5 กลุ่ม คือ ปริมาณรายการที่ตรวจสอบ ความ  
เสี่ยงและระดับการควบคุมภายใน ความซับซ้อนของโครงสร้างบริษัทลูกค้า การเปลี่ยนแปลงนโยบาย  
การบัญชีและรายการที่ซับซ้อน และปัจจัยภายนอก

ผลของการวิจัยพบว่า ปัจจัยทั้ง 5 กลุ่ม มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบ  
บัญชี โดยปัจจัยแต่ละตัวที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลามากที่สุด 3 อันดับแรก ได้แก่ จำนวน  
สินทรัพย์รวม จำนวนสินค้าคงเหลือ และจำนวนลูกหนี้รวม ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการ  
เวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงานตรวจสอบบัญชี Big 4 คือ จำนวนลูก  
หนี้การค้ารวม ระดับการควบคุมภายใน การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่  
ซับซ้อน และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบเฉพาะหรืองบรวม โดยปัจจัยทั้ง 4 ตัว สามารถอธิบายความ  
สัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาได้ร้อยละ 44.80 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาในการ  
ตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงานตรวจสอบบัญชี Non Big 4 คือ จำนวนสินทรัพย์  
รวม และผลการประเมินความเสี่ยงเนื่องจากลักษณะธุรกิจ โดยปัจจัยทั้ง 2 ตัว สามารถอธิบายความ  
สัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาได้ร้อยละ 56.30 ซึ่งความแตกต่างเหล่านี้อาจเป็นผลมาจากความแตก  
ต่างของลักษณะสำนักงานสอบบัญชี อาทิเช่น เทคโนโลยีที่ใช้ในการตรวจสอบ การมีผู้เชี่ยวชาญในด้าน  
อื่น ๆ ที่หลากหลาย และการจัดอบรมที่บ่อยครั้งกว่า หรือ การมีกลุ่มลูกค้าที่แตกต่างกัน

ภาควิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่อนิสิต .....

สาขาวิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....

ปีการศึกษา.....2546..... ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

# # 448 25062 26 : MAJOR ACCOUNTANCY

KEY WORD: AUDIT TIME BUDGET

AUNGKANA RUEKMONGKOLVIT : FACTORS ASSOCIATED WITH TIME BUDGETS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN AUDITING COMPANIES LISTED IN THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND. THESIS ADVISOR : SUPHAMIT TECHAMONTRIKUL, D.B.A., THESIS COADVISOR : ASSOC. PROF. KANLAYA VANICHBUNCHA, Ph.D., 150 pp. ISBN : 974-17-3623-1.

The purpose of this thesis is to study 1) the factors which associated with audit time budgets, and the relationship level of each factor associated with audit time budgets of certified public accountants in auditing companies listed in the stock exchange of Thailand, 2) the differences of the factors associated with audit time budgets between accountants from Big-four and Non-big four audit companies. The methodology and approaches of this study apply documentary research, interviews, questionnaires and statistical analysis using correlation and regression analysis at significant level of 0.10. This study classifies factors into five groups : 1) number of transactions, 2) inherent risk and internal control, 3) complexity of client's structure, 4) change in accounting standard and complexity of transaction, and 5) external factor.

The study shows that there is a relationship between five groups of factors and the audit time budget. The top three factors that have high correlation with audit time budget are total assets, inventory and total receivable. For Big-four audit firms, the result shows that there is a relationship between audit time budget and total receivable, level of internal control, application of unique and complex accounting standard and company only or consolidated financial statement which explain 44.80% of audit time budget. Finally, for Non-big four audit firms, the result shows that there is a relationship between audit time budget and total assets and assessment of inherent risk resulting from business types which explain 56.30% of audit time budget .

The different result between difference in Big-four auditing firms and Non-big four auditing firms may come from the difference in audit firms characteristics such as audit technology, varieties of specialists in the firms and training hours or from the different of client base.

Department.....Accountancy..... Student's signature.....  
 Field of study.....Accounting..... Advisor's signature.....  
 Academic year ...2003... Co-advisor's signature.....

## กิตติกรรมประกาศ

ความสำเร็จในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ อาจารย์ ดร. ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษา แนะนำ และข้อคิดที่เป็นประโยชน์อย่างมาก ตลอดจนให้ความช่วยเหลือในการตรวจทาน แก้ไขและปรับปรุง ข้อบกพร่องต่าง ๆ เป็นอย่างดีมาโดยตลอดจนทำให้วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลงด้วยดี และขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ประจำภาควิชาบัญญัติ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีทุกท่าน ที่ได้ให้ความห่วงใย และข้อคิดในการจัดทำวิทยานิพนธ์

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร. กัลยา วานิชย์บัญชา ในฐานะอาจารย์ที่ปรึกษาร่วมที่ได้สละเวลาอันมีค่าให้ความช่วยเหลือในการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ อาจารย์ณัฐเสกข์ นิมโธม และ คุณจรรยาเกียรติ อรุณไพโรจน์กุล ในฐานะประธานและกรรมการกณกรของวิทยานิพนธ์ ที่ได้กรุณาตรวจสอบข้อบกพร่องต่าง ๆ พร้อมทั้งให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างมาก

ในโอกาสเดียวกัน ผู้เขียนขอขอบพระคุณผู้ให้สัมภาษณ์ของสำนักงานสอบบัญชี และผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าเพื่อให้ข้อมูลต่าง ๆ ในการจัดทำวิทยานิพนธ์นี้ และขอขอบคุณพี่ ๆ ที่ห้องภาควิชาบัญชี พี่และเพื่อน ๆ ทุกท่านที่ช่วยให้กำลังใจและให้คำปรึกษาที่ดีตลอดมา

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา และญาติพี่น้องทุกคนที่ให้กำลังใจ สนับสนุนและห่วงใยด้วยดีเสมอมา และขอขอบพระคุณท่านผู้เกี่ยวข้องที่มีได้กล่าวนามข้างต้น ซึ่งมีส่วนช่วยเหลือในการจัดทำวิทยานิพนธ์ จนบรรลุผลสำเร็จด้วยดี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อังคณา ฤกษ์มงคลวิทย์

# สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ณ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย .....	1
ขอบเขตของการวิจัย .....	2
คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย.....	3
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	3
วิธีดำเนินการวิจัย .....	4
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	6
แนวคิดและทฤษฎี .....	6
เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	12
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	23
ประชากร .....	23
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	24
การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	26
การวิเคราะห์ข้อมูล .....	26
วิธีทางสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล.....	29
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	34
ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง .....	34
ส่วนที่ 2 วิเคราะห์ความคิดเห็นด้านปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการใน การตรวจสอบบัญชี.....	48
ส่วนที่ 3 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการตรวจสอบบัญชี.....	59
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ .....	83
สรุปผลการวิจัย.....	83
ข้อเสนอแนะ.....	97
รายการอ้างอิง.....	100
ภาคผนวก.....	102

ภาคผนวก ก .....	103
ภาคผนวก ข .....	109
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	150



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## สารบัญตาราง

	หน้า
ตาราง 4.1	จำนวนและร้อยละของผู้ตอบกลับแยกตามประเภทของผู้สอบบัญชี..... 35
ตาราง 4.2	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและเพศ..... 36
ตาราง 4.3	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและอายุ..... 37
ตาราง 4.4	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและระดับการศึกษา..... 37
ตาราง 4.5	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและประสบการณ์ ด้านการสอบบัญชี..... 38
ตาราง 4.6	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและจำนวนลูกค้าที่เป็นบริษัทที่ จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์..... 38
ตาราง 4.7	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและความคิดเห็นเกี่ยวกับความมีประโยชน์ ของประมาณการเวลา..... 39
ตาราง 4.8	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและลักษณะประโยชน์ของ การประมาณการ..... 40
ตาราง 4.9	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการให้ความสำคัญใน การประมาณเวลา..... 41
ตาราง 4.10	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและอุปสรรคในการประมาณ การเวลา..... 42
ตาราง 4.11	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการให้บริการด้านอื่นๆ นอกจากการสอบบัญชี..... 44
ตาราง 4.12	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการมีผู้เชี่ยวชาญ..... 45
ตาราง 4.13	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ในการตรวจสอบ..... 46
ตาราง 4.14	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ..... 47
ตาราง 4.15	ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการจัดอบรมความรู้ให้แก่ พนักงาน..... 47
ตาราง 4.16	ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีโดยรวม..... 49
ตาราง 4.17	ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4..... 51
ตาราง 4.18	ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Nonbig 4..... 53
ตาราง 4.19	แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลา โดยรวมจากผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ ทำงานอยู่ในบริษัท Big 4..... 59

ตาราง 4.20	แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big4.....	61
ตาราง 4.21	แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big4.....	63
ตาราง 4.22	แสดงค่า KMO.....	65
ตาราง 4.23	แสดงค่าTotal Variance ของFactor Analysis.....	66
ตาราง 4.24	ตารางแสดงการหมุนแกนของFactor Analysis.....	67
ตาราง 4.25	แสดงความค่า $R^2$ ของการวิเคราะห์โดยรวม.....	76
ตาราง 4.26	แสดงค่าSig. ของปัจจัยของการวิเคราะห์โดยรวม.....	76
ตาราง 4.27	แสดงความค่า $R^2$ ของการวิเคราะห์โดยรวมใหม่.....	77
ตาราง 4.28	แสดงค่าSig. ของปัจจัยของการวิเคราะห์โดยรวมใหม่.....	77
ตาราง 4.29	แสดงความค่า $R^2$ ของการวิเคราะห์โดยรวม.....	78
ตาราง 4.30	แสดงค่าSig. ของปัจจัยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 .....	78
ตาราง 4.31	แสดงความค่า $R^2$ ของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 .....	79
ตาราง 4.32	แสดงค่าSig. ของปัจจัยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 .....	79
ตาราง 4.33	แสดงความค่า $R^2$ ของการวิเคราะห์โดยรวม.....	80
ตาราง 4.34	แสดงค่าSig. ของปัจจัยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 .....	81
ตาราง 4.35	แสดงความค่า $R^2$ ของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 .....	81
ตาราง 4.36	แสดงค่าSig. ของปัจจัยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 .....	82
ตาราง 6.1	การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์โดยรวม.....	109
ตาราง 6.2	การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำงานในบริษัท Big4.....	110
ตาราง 6.3	การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big 4.....	111
ตาราง 6.4	การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแทนกลุ่มผู้สอบบัญชีโดยรวม.....	112
ตาราง 6.5	การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแทนกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4.....	121
ตาราง 6.6	การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแทนกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big 4.....	130

# บทที่ 1

## บทนำ

### ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ผู้สอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระทางบัญชีแขนงหนึ่ง ซึ่งในปัจจุบันมีบทบาทและเป็นที่ยอมรับกันมากขึ้น ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการทางวิชาชีพในการรับรองงบการเงิน โดยรับผิดชอบในการแสดงความเห็นของตนเองต่องบการเงินที่ได้ปฏิบัติตามการตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินว่างบการเงินซึ่งผู้บริหารของบริษัทมีความรับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนอขึ้น แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของบริษัทโดยถูกต้องตามควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อให้เพียงพอในการตัดสินใจ ดังนั้นการที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นที่เชื่อถือได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ และเป็นอิสระ ในการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจทำให้พบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในหรือพบการทุจริตในบริษัท ผู้สอบบัญชีก็สามารถเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารของบริษัทให้สามารถทราบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในดังกล่าว และรายงานการทุจริตให้ผู้บริหารทราบได้ ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนในการปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งขั้นตอนหนึ่งที่สำคัญในวางแผนการปฏิบัติงานคือ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการกำหนดประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยการวางแผนประมาณระยะเวลาในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ด้วยวิจารณญาณ เพื่อให้ประมาณการเวลาที่กำหนดไว้มีความเหมาะสมและการตรวจสอบมีคุณภาพ

ในภาวะปัจจุบันการเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพมีความจำเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากสภาวะแวดล้อมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ มีบริษัทจำนวนมากได้จัดตั้งขึ้นใหม่ นักลงทุนมีความรู้และต้องการข้อมูลที่ถูกต้องมากขึ้น ภาวะการแข่งขันธุรกิจตรวจสอบมีการแข่งขันกันสูง มีการออกข้อกำหนด กฎระเบียบ และมาตรการต่างๆ ขึ้นมาใหม่เพิ่มเติม จากผลกระทบต่างๆ เหล่านี้ทำให้ผู้วิจัยมีแนวคิดที่จะทำการศึกษาถึงการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีผลต่อการประมาณการเวลา ระดับความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลา ความแตกต่างของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ได้ทำงานในสำนักงาน Big 4

ว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ เพราะการประมาณการเวลาจะนำไปสู่ผลกระทบต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี อาทิเช่น คุณภาพในการปฏิบัติงาน ต้นทุนที่เกิดขึ้น ความพึงพอใจในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เป็นต้น

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาระดับความสัมพันธ์ในแต่ละปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาความแตกต่างของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงานBig 4 กับ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสำนักงานBig 4

### ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษาและทำวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Exploratory Research) ทางด้านการสอบบัญชี โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อใช้ในการวิเคราะห์และสรุปผลการวิจัย

โดยผู้วิจัยจะทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เฉพาะในส่วนการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตในปี 2545 โดยมีกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (จาก [http://www.thairegistration.com/thai/account\\_x/detail9\\_list](http://www.thairegistration.com/thai/account_x/detail9_list))

## คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

1. การประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี (Audit Time Budget) หมายถึง การประมาณจำนวนชั่วโมงที่จะต้องทำงานในการตรวจสอบบัญชีให้เสร็จ
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำงานใน บริษัท เคพีเอ็มจี ออดิท (ประเทศไทย) จำกัด , บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทส์ , บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส์ เอบีเอส จำกัด , บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ที แอนด์ ยัง จำกัด
3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ได้ทำงานในสำนักงาน Big 4 หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ได้ทำงานในบริษัทดังกล่าวข้างต้น
4. ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ หมายถึง ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีประมาณการไว้เพื่อใช้ในการตรวจสอบบัญชีของบริษัท เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งรวมถึงการสอบทานในรายไตรมาส และการตรวจสอบสิ้นปี
5. ลูกค้ายายเดิม หมายถึงลูกค้าที่ได้ทำการตรวจสอบต่อเนื่อง
6. ลูกค้ายายใหม่ หมายถึงลูกค้าที่ทำการตรวจสอบเป็นปีแรก

## ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. ทำให้ทราบถึงระดับความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. ทำให้ทราบว่าความแตกต่างของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยระหว่างผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 กับผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 มีความแตกต่างกันหรือไม่

4. เป็นแนวทางในการกำหนดประมาณการเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอนาคต
5. องค์กรหรือหน่วยงานที่ควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี สามารถนำผลวิจัยที่ได้มาใช้ในการควบคุมดูแลและปรับปรุงวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย
6. ทำให้ผู้ใช้บริการงานสอบบัญชีทราบถึงหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความเหมาะสมในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย
7. เป็นฐานข้อมูลสำหรับการวิจัยและอ้างอิงต่อไปในอนาคต

### วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาและทำวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจทางด้านการสอบบัญชี โดยมีขั้นตอนการดำเนินงานวิจัย ดังนี้

1. ศึกษาข้อมูลทุติยภูมิด้วยการทบทวนวรรณกรรมจาก หนังสือ บทความ ผลงานวิจัยต่าง ๆ เพื่อใช้ในการจัดทำโครงร่างวิทยานิพนธ์
2. ปรับปรุงโครงร่างวิทยานิพนธ์ให้สมบูรณ์
3. ทำการสัมภาษณ์เพื่อนำข้อมูลที่ได้ใช้ประกอบในการออกแบบแบบสอบถาม โดยทำการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบ หลังจากนั้นให้ผู้สอบบัญชีช่วยให้ระดับความสำคัญของปัจจัยที่ได้กล่าวถึง และปัจจัยต่าง ๆ ที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม
4. จัดทำแบบสอบถามเพื่อใช้ในการ Pretest กับผู้สอบบัญชี เพื่อใช้ปรับปรุงแบบสอบถามฉบับจริง
5. จัดทำแบบสอบถามฉบับจริง เพื่อใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ
6. จัดส่งแบบสอบถามให้กับกลุ่มตัวอย่าง

7. ติดตามแบบสอบถามที่ได้จัดส่งไปแล้ว เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการสรุปผลการวิจัย
8. วิเคราะห์และประมวลผลจากแบบสอบถามที่ได้รับ โดยใช้วิธีทางสถิติ
9. สรุปและจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับสมบูรณ์



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### แนวคิดและทฤษฎี

##### ความหมายของการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับแพทย์ วิศวกร สถาปนิก และทนายความ เป็นต้น โดยผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีนี้จะต้องใช้ความรู้ความชำนาญเฉพาะทางในการตรวจสอบเอกสารทางบัญชี และเมื่อผู้สอบบัญชีได้ผ่านการทดสอบและขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้วจะได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หน้าที่ของผู้สอบบัญชี เรียกว่า การสอบบัญชี ซึ่งงานการสอบบัญชีเป็นการพิสูจน์ข้อมูลทางการเงินของกิจการหนึ่งทีปรากฏอยู่ในงบการเงินได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท และมีการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อให้เพียงพอในการตัดสินใจ และเสนอความคิดเห็นของตนเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของข้อมูลดังกล่าวไว้ในรายงานซึ่งเรียกว่า รายงานของผู้สอบบัญชี

พยอม สิงห์เสนห์ (2542: 1-1) ได้ให้ความหมายว่าการสอบบัญชี (Auditing) หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานประกอบอื่น ๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารได้ทราบด้วย

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2541: 1) ให้ความหมายว่ารายงานของผู้สอบบัญชี (Auditor's Report) หมายถึง การติดต่อสื่อสารอย่างเป็นทางการกระทำและข้อสรุปของผู้สอบบัญชีไปยังผู้ใช้ ได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการ และบุคคลทั่วไป หรือหมายถึง ผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นหรือความเชื่อถือได้ในงบการเงินที่เป็นประโยชน์ในการประกอบการตัดสินใจของผู้ใช้ได้อย่างถูกต้อง



สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2542 : 3) วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชีกล่าวว่า “การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแบบทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ “

### การจัดโครงสร้างลำดับขั้นของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี

ในสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ จะมีโครงสร้างลำดับขั้นของความรับผิดชอบที่แบ่งไปตามระดับหน้าที่ ประสบการณ์ หรือตำแหน่งงานของบุคลากรต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีขั้นต้น (Junior) หมายถึง พนักงานตรวจสอบที่อยู่ในระดับหน้าที่หรือตำแหน่งที่ต่ำกว่าผู้สอบบัญชีอาวุโสลงไป ซึ่งอาจหมายความถึง ตั้งแต่ผู้เข้าฝึกงานใหม่จนถึงผู้ที่เตรียมจะเลื่อนระดับเป็นผู้สอบบัญชีอาวุโสด้วย ผู้สอบบัญชีเหล่านี้มีหน้าที่ตรวจสอบงานในรายละเอียดตามขั้นตอนและวิธีการที่กำหนดไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยปฏิบัติงานภายใต้คำสั่งหรือการควบคุมโดยตรงของผู้สอบบัญชีอาวุโส

2. ผู้สอบบัญชีระดับอาวุโส (senior) เป็นผู้ควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคสนาม (In-charge Auditor) ณ ที่ทำการของบริษัทลูกค้าโดยจะมีผู้สอบบัญชีขั้นต้นอยู่ในสายงานของตน ผู้สอบบัญชีระดับอาวุโสจะตัดสินใจหาย่อยเฉพาะหน้า ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วยให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีที่ได้วางไว้ ตรวจสอบงานที่ต้องใช้ความรู้ความชำนาญมากกว่างานในส่วนอื่น และมักจะเป็นผู้ติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ของบริษัทลูกค้า เมื่อปฏิบัติงานภาคสนามเสร็จจะเป็นผู้รวบรวม และสอบทานกระดาษทำการในขั้นต้น ร่างรายงานผู้สอบบัญชี และให้ข้อมูลผู้สอบบัญชีระดับผู้จัดการ

3. ผู้สอบบัญชีระดับผู้ควบคุม (Supervisor) เป็นผู้วางแผนการสอบบัญชี ตรวจสอบความก้าวหน้าของงาน สอบทานงานซึ่งทำเสร็จแล้ว และจัดทำรายงานเพื่อเสนอผู้สอบบัญชีระดับผู้จัดการต่อไป ( บางสำนักงานอาจไม่มีผู้สอบบัญชีระดับนี้)

4. ผู้สอบบัญชีระดับผู้จัดการ (Manager) เป็นผู้กำกับดูแลทั้งด้านงานตรวจสอบ และงานบริหาร งานด้านตรวจสอบจะเป็นการสอบทานงานของทีมนักตรวจสอบ เข้าประชุมกับลูกค้าถึงประเด็นการตรวจสอบ และเป็นผู้ตรวจสอบทบทวนร่างรายงานการสอบบัญชี และกระดาษทำการก่อนเสนอให้ผู้สอบบัญชีระดับขั้นสูงอนุมัติ ส่วนงานบริหารจะเป็นการเสนอ

ค่าสอบบัญชี การเรียกเก็บค่าสอบบัญชี การประเมินผลงานผู้ได้บังคับบัญชา การอบรมพนักงาน  
ในสำนักงาน เป็นต้น

5. ผู้สอบบัญชีระดับหุ้นส่วน (Partner) เป็นผู้รับผิดชอบสูงสุดของรายงานสอบ  
บัญชี โดยมีหน้าที่หลักคือ การติดต่อลูกค้า เพื่อรับงานตรวจสอบซึ่งอาจอยู่ในรูปการประชุมเพื่อหา  
ข้อสรุปเกี่ยวกับประเด็นที่พบจากการตรวจสอบ และการแสดงความเห็นต่องบการเงิน บริหารงาน  
บุคคลและสำนักงาน โดยบริหารงานด้านนโยบายต่าง ๆ ของสำนักงาน เช่นบุคลากร การพัฒนา  
วิชาชีพ กำหนดแนวทางปฏิบัติงาน สอบทานงานตรวจสอบและรับผิดชอบรายงานการสอบบัญชี  
แต่ละราย ตลอดจนเป็นผู้หาลูกค้าใหม่ให้สำนักงานของตนเมื่อโอกาสอำนวยด้วย

### การประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี

การประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี หมายถึง การกำหนดระยะเวลาใน  
การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งในการปฏิบัติงานในการตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจำเป็นต้อง  
มีการประมาณการเวลาในแต่ละขั้นของการปฏิบัติงานการตรวจสอบ โดยเริ่มตั้งแต่การวางแผน  
งานการสอบบัญชี ซึ่งต้องมีการประมาณการเวลาในการตรวจสอบโดยรวม การจัดทำแนวการ  
ตรวจสอบบัญชี เป็นการประมาณการเวลาในแต่ละเรื่องที่จะทำการปฏิบัติงานตรวจสอบในราย  
ละเอียด เพื่อที่จะจัดสรรเวลา กำลังคน ควบคุมและประเมินผลการดำเนินงาน รวมถึงการ  
ประมาณการเวลาไว้สำหรับการจัดทำรายงานการสอบบัญชี ซึ่งการประมาณการเวลาจะประกอบ  
อยู่ในขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนี้

1. การวางแผนการตรวจสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 การ  
วางแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนงานตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานมีประ  
สิทธิภาพ “การวางแผน” หมายถึง การพัฒนากลยุทธ์ทั่วไปและวิธีการโดยละเอียดสำหรับลักษณะ  
ระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบที่คาดไว้ ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้  
มีประสิทธิภาพ และทันต่อเหตุการณ์ ในการวางแผนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเรื่อง  
ต่าง ๆ ดังนี้

1.1 ความรู้ในธุรกิจของลูกค้า ในด้านลักษณะและโครงสร้างของกิจการ  
การดำเนินธุรกิจ ประเภทอุตสาหกรรม ข้อกำหนดหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรม รวมถึง  
ปัจจัยทางเศรษฐกิจ และภาวะของอุตสาหกรรม ในกรณีการตรวจสอบบัญชีของบริษัทลูกค้าราย  
ใหม่ ผู้สอบบัญชีอาจต้องประมาณการเวลาในการทำความเข้าใจในธุรกิจลูกค้ามากกว่ากรณีการ  
ตรวจสอบบัญชีบริษัทลูกค้ารายเดิม การทำความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้าอาจส่งผลกระทบต่อ

ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการ หากกิจการมีลักษณะการดำเนินงานที่ซับซ้อน เช่น บริษัทมีบริษัทย่อยเป็นจำนวนมาก ทำให้บริษัทมีการจัดทำงานการเงินรวม หรือมีข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมที่ต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจและตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ทำให้ต้องประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากขึ้น

1.2 ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการเวลาเพื่อทำความเข้าใจในนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าว ผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ ๆ ความรู้เกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้า ซึ่งมีผลต่อการทดสอบการควบคุมและวิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระ รวมถึงการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบในรายละเอียด หากกิจการมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือมีการนำมาตรฐานการบัญชีในเรื่องที่ซับซ้อนมาใช้ ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการเวลาในการตรวจสอบในการปฏิบัติตามมาตรฐานในเรื่องนั้นมากขึ้น กรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้าดีเพียงพอ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้วิธีการทดสอบการควบคุมระบบ เพื่อใช้กำหนดขอบเขตปริมาณรายการในวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เช่น หากผู้สอบบัญชีทำการทดสอบการควบคุมภายในของบริษัทอยู่ในเกณฑ์ดี ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับต่ำ ทำให้ผู้สอบบัญชีกำหนดปริมาณรายการในการตรวจสอบเนื้อหาสาระลดลง โดยเน้นการตรวจสอบรายการที่มีสาระสำคัญ ทำให้ผู้สอบบัญชีลดเวลาในการตรวจสอบลงได้

1.3 เรื่องที่ต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาว่ามีเรื่องใดบ้างที่ต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านเพื่อขอคำปรึกษา หรือช่วยในการตรวจสอบ ซึ่งอาจช่วยลดเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

1.4 จัดสรรจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในแต่ละระดับที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ และประมาณจำนวนชั่วโมงที่ในการตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในแต่ละระดับ กำหนดขอบเขตงานในรายละเอียดในการตรวจสอบ โดยจัดทำแนวการสอบบัญชี

2. การจัดทำแนวการสอบบัญชี (Audit Program) เป็นการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม

2.1 การจัดเตรียมแนวการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเรื่องต่าง ๆ  
ดังนี้

2.1.1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะการดำเนินงานทางธุรกิจ ลักษณะโครงสร้างของบริษัท ประเภทอุตสาหกรรม รวมถึงจากลักษณะประเภทรายการทางบัญชีแต่ละรายการ โดยไม่ได้คำนึงถึงระบบการควบคุมมีอยู่ หากผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากประเภทรายการที่จะทำการตรวจสอบอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีอาจต้องหาหลักฐานที่เพียงพอต่อการตรวจสอบมากขึ้น ส่งผลให้การประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากขึ้น เพื่อลดความเสี่ยงจากการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้

2.1.2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ในการทดสอบการควบคุม (Test of control) ของบริษัทลูกค้า เพื่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม จะมีส่วนช่วยในการกำหนดปริมาณรายการในการตรวจสอบด้วยวิธีเนื้อหาสาระ (Substantive test) รวมถึงการประมาณเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชีทำการทดสอบการควบคุมของบริษัทลูกค้า แล้วพบว่าอยู่ในเกณฑ์ดี ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีอาจลดปริมาณรายการที่จะทำการตรวจสอบด้วยวิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระลง โดยเน้นการตรวจสอบรายการที่สาระสำคัญ และไม่เน้นรายการที่ไม่มีสาระสำคัญมากนัก ส่งผลให้ลดเวลาในการตรวจสอบลงได้ และเกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงานมากขึ้น โดยที่ความเสี่ยงจากการสอบบัญชียังอยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้

2.1.3 จากผลการประมาณความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีนำมากำหนดปริมาณรายการ ระดับสาระสำคัญ วิธีการตรวจสอบ ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบ ระยะเวลาในการตรวจสอบของแต่ละเรื่องที่จะทำการตรวจสอบโดยละเอียด

2.2 การประมาณการเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยงานที่ทำการตรวจสอบ อาจแบ่งเป็น

2.2.1 การประมาณการเวลาสำหรับงานที่ต้องทำระหว่างปี เพื่อเป็นการลดปริมาณงานที่จะต้องตรวจสอบ ณ สิ้นงวด เช่น การทดสอบระบบการควบคุมภายใน การทดสอบระบบบัญชี ซึ่งหากผู้สอบบัญชีประเมินว่าระบบการควบคุมภายในของกิจการมีข้อบกพร่อง อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มรายการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากขึ้นเพื่อลดความ

เสี่ยงจากการตรวจสอบให้อยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ ทำให้ต้องมีการประมาณการเวลาเพิ่มมากขึ้น

2.2.2 การประมาณการเวลาสำหรับงานที่ต้องทำ ณ วันปิดบัญชี เช่น การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การตรวจนับเงินสด

2.2.3 การประมาณการเวลาสำหรับงานที่ต้องทำภายหลังวันปิดบัญชี เมื่อกิจการได้ทำการปิดบัญชีและจัดทำงบการเงินเสร็จ ผู้สอบบัญชีจะทำการปฏิบัติงานตรวจสอบรายการต่าง ๆ ด้วยการทดสอบรายการและยอดคงเหลือ กระทบยอดต่าง ๆ ส่งหนังสือยืนยันยอด และตรวจสอบระบบการควบคุม เพื่อดูว่ามีการเปลี่ยนแปลงหลังจากการทำการทดสอบในระหว่างงวดหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีต้องทำการประมาณการเวลาเพื่อเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสมและทันต่อเวลา เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประโยชน์ได้ทันต่อเวลา

### 3. การรายงานผลการตรวจสอบ

เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเสร็จสิ้น ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการเวลาในช่วงทำการร่างรายงาน เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ทำการตรวจสอบ ว่าเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ หรือการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็น แล้วแต่ผลการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการเวลาในการตรวจสอบ เพื่อจัดสรรงาน กำลังคน ให้เหมาะสมในแต่ละงาน ตั้งแต่ขั้นการวางแผนการสอบบัญชี การปฏิบัติงาน จนกระทั่งจัดทำรายงาน เพื่อแสดงความเห็นให้เสร็จสิ้นทันความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งในบางครั้งอาจเลือกใช้วิธีการตรวจสอบ เทคโนโลยีในสำนักงาน รวมทั้งการใช้ผู้เชี่ยวชาญในด้านอื่น ๆ เมื่อจำเป็น ซึ่งอาจช่วยลดเวลาในการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพมากที่สุด

#### ประโยชน์ของการประมาณการเวลา

1. ใช้เป็นปัจจัยพื้นฐานในการคิดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี โดยคิดจากจำนวนชั่วโมงที่ได้จากการประมาณการเวลาคูณด้วยอัตราค่าธรรมเนียมของพนักงานที่ใช้ในแต่ละระดับ

2. หากเวลาที่ใช้จริงในการตรวจสอบสูงกว่าที่ประมาณไว้เกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่ดีพอ จำนวนชั่วโมงที่สูงกว่าประมาณการนั้นอาจคิดเงินเพิ่มจากลูกค้าได้

3. ใช้ในการจัดสรรเวลา กำลังคน ในการตรวจสอบลูกค้าแต่ละราย รวมทั้งใช้ในการพิจารณาปรับลูกค้าใหม่ในกรณีที่มีเวลาเพียงพอ
4. ใช้ในการควบคุม สอบทาน และประเมินผลการดำเนินงานในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
5. ใช้เป็นแนวทางในการประมาณการจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการทำงานประมาณในปีหน้า

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนและค้นหางานวิจัยและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง พบว่ามีผู้ศึกษาและทำการวิจัยเกี่ยวกับอิทธิพลของปัจจัยทางด้านลูกค้าที่มีผลต่อผลต่างของประมาณการเวลากับเวลาที่ใช้จริง โดยการศึกษานั้นสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

Davidson and Gist (1999) ได้ทำการศึกษาเชิงสำรวจถึงอิทธิพลของปัจจัยทางด้านบริษัทลูกค้าที่มีต่อผลต่างของประมาณการเวลากับเวลาที่ใช้จริง โดยพิจารณาจากขนาด ความซับซ้อน ความเสี่ยง และความสามารถในการทำกำไรของบริษัทลูกค้าที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผลต่างของประมาณการเวลา (จำนวนเวลาที่รายงานการใช้จริงหักด้วยประมาณการเวลา) โดยทำการสำรวจข้อมูลกลุ่มตัวอย่างจากผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 สำนักงาน ซึ่ง ขนาด จะพิจารณาจาก สินทรัพย์รวม ความซับซ้อน พิจารณาจาก จำนวนรายงานของผู้สอบบัญชี จำนวนบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงานรวม จำนวนสถานที่ที่ตรวจสอบ สัดส่วนของสินทรัพย์ในต่างประเทศต่อสินทรัพย์รวม ความเสี่ยงและความสามารถในการทำกำไร พิจารณาจาก บริษัทลูกค้าว่าเป็นลูกค้าใหม่หรือลูกค้าเดิม การมีผู้ตรวจสอบภายใน การมีคณะกรรมการการตรวจสอบ สัดส่วนของลูกหนี้ต่อสินทรัพย์รวม สัดส่วนของสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม ผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวม (ROA) ผลตอบแทนของส่วนผู้ถือหุ้น (ROE) กำไรสุทธิต่อรายได้ (PROFIT MARGIN) หนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (DEBT/EQUITY) การศึกษานี้ได้ศึกษาถึงผลกระทบจากผลต่างประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีในระดับหน้าที่งานที่ต่างกัน ซึ่งแบ่งเป็น ผู้สอบบัญชีหุ้นส่วน (Partner) , ผู้สอบบัญชีผู้จัดการ (Manager) , ผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior) , ผู้สอบบัญชีขั้นต้น (Junior) กับ คุณลักษณะของลูกค้าในด้าน ขนาด ความซับซ้อน ความเสี่ยงและความสามารถในการทำกำไร จากผลการศึกษาพบว่า ผลต่างประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีหุ้นส่วน (Partner) มีความสัมพันธ์กับ ขนาด และความเสี่ยงของบริษัทลูกค้า ผลต่าง

ประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior) มีความสัมพันธ์กับ ขนาด ความซับซ้อน ความเสี่ยง และความสามารถในการทำกำไรของบริษัทลูกค้าผลต่างประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีขั้นต้น (Junior) มีความสัมพันธ์กับ ขนาด (ในทางลบ) ถ้าบริษัทลูกค้ายังมีขนาดใหญ่ ผลต่างของประมาณการเวลายังน้อย และ ความซับซ้อนของบริษัทลูกค้า แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับ ความเสี่ยงของบริษัทลูกค้า และพบว่าผลต่างประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีผู้จัดการ (Manager) ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปัจจัยดังกล่าวของบริษัทลูกค้า

งานวิจัยที่อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องการประมาณการเวลาในการตรวจสอบกับปัจจัยอื่น ๆ ที่สืบเนื่องกัน โดยการศึกษาที่สนับสนุนผลการศึกษาดังนี้

Fleming (1980) ทำการสำรวจการประมาณการเวลาในบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ เพื่อสำรวจว่า 1. งบประมาณการตรวจสอบจัดตั้งขึ้นอย่างไร 2. เวลาถูกจัดสรรอย่างไร 3. ผู้สอบบัญชีถูกประเมินและจ่ายค่าตอบแทนอย่างไร กลุ่มตัวอย่างในการสำรวจ คือ ผู้สอบบัญชีหุ้นส่วน หรือ ผู้สอบบัญชีผู้จัดการ จำนวน 10 คน การสำรวจพบว่า ประมาณการเวลาสำหรับบริษัทลูกค้าเดิมจะขึ้นอยู่กับจำนวนชั่วโมงที่ใช้ไปในงวดก่อน และปรับปรุงด้วยปัจจัยอื่น ๆ ส่วนประมาณการของบริษัทลูกค้าใหม่จะมีความซับซ้อนมากกว่า โดยจะให้ผู้เชี่ยวชาญทำการประมาณจำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบบัญชีคนเดิมใช้ และค่าธรรมเนียมจะถูกหารด้วยอัตราส่วนจำนวนชั่วโมงเฉลี่ยที่ประมาณขึ้น การเตรียมงบประมาณจะถูกจัดทำขึ้นโดยคณะผู้สอบบัญชี และจำนวนชั่วโมงจริงที่ถูกใช้ไปจะถูกบันทึกในรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในใบเสร็จของลูกค้า และการเตรียมบัญชีเงินเดือน ค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นมาตรฐาน บางบริษัทมีการจ่ายค่าล่วงเวลา บางบริษัทไม่จ่ายแต่จะอนุญาตให้ได้รับส่วนแบ่งกำไร ทุกบริษัทที่ทำการสำรวจจะมีการใช้พนักงานในการประเมินระบบ และ ผู้สอบบัญชีด้วยปัจจัยต่าง ๆ 10 -20 ปัจจัย เช่น ความรู้ทางด้านเทคนิค ทักษะในการสื่อสาร เป็นต้น

DeAngelo (1981) ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพในการตรวจสอบบัญชี คุณภาพในการตรวจสอบจะถูกประเมินโดยผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งพิจารณาจากการที่ผู้ตรวจสอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงิน และการที่ผู้สอบบัญชีจะรายงานการตรวจพบข้อผิดพลาดดังกล่าว โดยการที่ผู้ตรวจสอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินจะขึ้นอยู่กับความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี แผนการตรวจสอบ หรือขนาดตัวอย่างที่ใช้ในการตรวจสอบ เป็นต้น และการที่ผู้สอบบัญชีจะรายงานการตรวจพบข้อผิดพลาดดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า ซึ่งจะพิจารณาในประเด็นสัดส่วนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของลูกค้ารายนั้นต่อค่าธรรมเนียมการ

สอบบัญชีจากลูกค้าทั้งหมด จากการศึกษาพบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีความเป็นอิสระมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เนื่องจากสัดส่วนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีรายหนึ่งต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของลูกค้าทั้งหมดของสำนักสอบบัญชีขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่ต่ำกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก และถ้ามีการตรวจพบในภายหลังว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้รายงานข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ตรวจพบต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ย่อมมีต้นทุนในการสูญเสียชื่อเสียงจากการฟ้องร้องโดยผู้เสียหายหรือต้องมีการรักษาชื่อเสียงมากกว่าสำนักงานการสอบบัญชีขนาดเล็ก ดังนั้นจากการศึกษาดังกล่าวพบว่า การตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีคุณภาพงานในการตรวจสอบสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก

Cook and Kelley (1988) ได้ศึกษาถึงแรงกดดันและประมาณการเวลา ปัญหาที่มีผลต่อแรงกดดันในการประมาณการเวลา ได้แก่ 1. การรายงานเวลาต่ำกว่าความเป็นจริง 2. การลดลงของคุณภาพในการตรวจสอบ 3. ความไม่พึงพอใจงานของพนักงาน 4. การมีข้อมูลที่น้อยในการฝึกอบรมและการควบคุม โดยการศึกษาในครั้งนี้ ได้ศึกษาถึงความกดดันของผู้สอบบัญชีและการประมาณการเวลา เพื่อเปรียบเทียบกับการศึกษาในปี 1982 การศึกษาครั้งนี้พบว่า มีการเพิ่มขึ้นของการลดลงในคุณภาพในการตรวจสอบใน 6 ปีที่ผ่านมาซึ่งมีผลต่อการเป็นมืออาชีพ จากผลการศึกษาดังกล่าวจะนำไปสู่พฤติกรรมของการไม่เป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีด้วยเหตุผลจากการประมาณการเวลา เพื่อให้ได้มาซึ่งลูกค้า

Kelley and Seiler (1986) ได้ทำการศึกษาการประมาณการเวลาในการตรวจสอบ ในด้านการวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์ ผลประโยชน์ของการประมาณการเวลาในการตรวจสอบ คือ 1. เพื่อให้มั่นใจว่า บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญจะสามารถหาได้เมื่อต้องการ 2. ตารางเวลาที่มีการจัดตามลำดับ 3. มีส่วนช่วยในการคิดค่าธรรมเนียม และ 4. ใช้ในการติดตามเวลาที่ใช้จริง ซึ่งจะมีประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงาน และการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีในอนาคต อย่างไรก็ตาม ต้นทุนของการประมาณการเวลาในการตรวจสอบ รวมถึงความกดดันในงาน จำนวนครั้ง และความผิดพลาด การศึกษาได้สำรวจผู้สอบบัญชี 91 คน ในเมือง เฮาส์ตัน รัฐเท็กซัส และ ลอสแอนเจลิสในรัฐแคลิฟอร์เนีย การสำรวจพบว่า แรงกดดันมีผลกระทบจากนโยบาย หรือ การกระทำของบริษัททำบัญชี และการควบคุมของบริษัทเอง จากการสำรวจให้ข้อเสนอว่า ควรมีการวางแผนที่ดีขึ้น มีการปรับปรุงการสื่อสารกับบริษัททำบัญชี และหลีกเลี่ยงการผูกติดค่าธรรมเนียมกับการตั้งประมาณการเวลา



Palmrose (1988) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพในการตรวจสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยแบ่งขนาดสำนักงานออกเป็น 2 กลุ่ม คือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก คุณภาพในการตรวจสอบบัญชีหมายถึงความน่าจะเป็นที่งบการเงินจะปราศจากข้อผิดพลาด โดยประเมินจากอัตราที่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ปรากฏในงบการเงินที่ตรวจสอบในระหว่างปี 1960 – 1985 ข้อผิดพลาดในงบการเงินดังกล่าวจะทำให้เกิดต้นทุนทางด้านกฎหมาย ซึ่งมีผลต่อชื่อเสียงของสำนักงาน และโอกาสในการสูญเสียลูกค้า จากการศึกษาพบว่าอัตราส่วนการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีต่อจำนวนลูกค้า และอัตราส่วนของการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีต่อรายได้รวมจากการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก เสนอบริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก จะมีต้นทุนในการสูญเสีย และมีชื่อเสียงที่ต้องรักษามากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกถ้าเกิดการปฏิบัติงานบกพร่องและถูกฟ้องร้องดำเนินคดี

Marxen (1990) ได้ทำการศึกษาพฤติกรรมการวางแผนประมาณการเวลาในสภาพแวดล้อมของการแข่งขันการตรวจสอบ ในการแข่งขันที่มีมากมาย และการฟ้องร้องดำเนินคดีที่เพิ่มขึ้น ทำให้เกิดความแตกต่างในการตัดสินใจสำหรับการวางแผนประมาณการเวลาในการสอบบัญชี การแข่งขันกันในด้านราคาที่สูงขึ้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชียอมรับความเสี่ยงจากธุรกิจที่สูงขึ้นเพื่อที่จะรักษาลูกค้าโดยการตั้งประมาณการเวลาที่ตึงเกินไป จึงทำให้มีการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการแข่งขันของผู้สอบบัญชีกับพฤติกรรมการตั้งประมาณการเวลา โดยศึกษาจากผู้สอบบัญชี 67 คน จากสำนักงานสอบบัญชีสากลขนาดใหญ่ 9 สำนักงาน ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีการแข่งขันกันในด้านราคา มีแนวโน้มที่จะรักษาลูกค้าด้วยการตั้งประมาณการเวลาที่ตึงมากเกินไป

Cook and Kelley (1991) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปรียบเทียบแรงกดดันของการประมาณการเวลาในการตรวจสอบในประเทศสหรัฐอเมริกา กับ ประเทศนิวซีแลนด์ ในประเทศสหรัฐอเมริกามีหลายการศึกษาที่ชี้ว่า แรงกดดันในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบมีเพิ่มมากขึ้น ส่งผลต่อการลดลงของคุณภาพในการตรวจสอบ และการรายงานเวลาที่ต่ำกว่าความเป็นจริง การศึกษาในครั้งนี้ศึกษาถึงผู้สอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศนิวซีแลนด์ เพื่อที่จะเปรียบเทียบการขยายแรงกดดันในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบและ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อแรงกดดันในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบ ผลการศึกษาพบว่า แรงกดดันในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบเป็นปัญหาในประเทศนิวซีแลนด์เหมือนของประเทศสหรัฐอเมริกา แนวโน้มของการประมาณการเวลาของประเทศนิวซีแลนด์จัดตั้งจากความเป็นจริงมากกว่าของประเทศสหรัฐอเมริกา และการประมาณการเวลาจะถูกใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีในประเทศนิวซีแลนด์มากกว่าในประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้รับผิดชอบได้แนะนำว่าการแก้ไขปัญหาของแรงกดดันของการประมาณการเวลา คือ การให้ผู้ปฏิบัติงานมีส่วนร่วมในการตั้งประมาณการเวลา และไม่ผูกจำนวนชั่วโมงที่ประมาณการกับการคิดค่าธรรมเนียม

Houston (1999) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับ ผลกระทบของแรงกดดันจากค่าธรรมเนียม และความเสี่ยงของลูกค้านการวางแผนประมาณเวลาที่ใช้ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาวุโส จำนวนประมาณการชั่วโมงของผู้สอบบัญชีอาวุโส และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องมีการตอบสนองน้อยต่อความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นในแรงกดดันจากค่าธรรมเนียม จำนวนชั่วโมงที่ประมาณการในแรงกดดันจากค่าธรรมเนียมอาจถูกปรับปรุงด้วยกำไรในระยะสั้น แต่อาจไม่เป็นไปตามมาตรฐานของมืออาชีพและผลประโยชน์ของบริษัท ผู้สอบบัญชีอาวุโสวางแผนการปฏิบัติงานเมื่อมีแรงกดดันจากค่าธรรมเนียมน้อยกว่าการไม่มีแรงกดดันจากค่าธรรมเนียม

วรพจน์ อุฑูปัญญวงษ์ ( 2531 ) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย โดยได้แยกปัจจัยออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่ ปัจจัยภายนอกและปัจจัยภายใน และแยกพิจารณาเป็น 3 กรณี ดังนี้ 1. กรณีการวิเคราะห์รวม ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียม ได้แก่ จำนวนรายได้รวม การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และขนาดของสำนักงานสอบบัญชี 2. กรณีวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียม คือ จำนวนรายได้รวม การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และการที่มีบริษัทเกี่ยวข้องกัน 3. กรณีวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียม ได้แก่ จำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรายได้รวม จำนวนค่าใช้จ่าย การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และประเภทธุรกิจ สำหรับปัจจัยภายใน ปัจจัยที่ใช้เป็นองค์ประกอบในการกำหนดค่าธรรมเนียมตามลำดับความสำคัญ ได้แก่ เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี จำนวนพนักงานในแต่ละระดับ อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน

## ปัจจัยที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี

จากการทบทวนทฤษฎี วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง และจากการสัมภาษณ์ พบว่า ปัจจัยหลักที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี มีดังนี้

**การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี** สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544: 3-4) ตามมาตรฐานการการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน ได้กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

“ความเสี่ยงในการสอบบัญชี” หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วนได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง, ความเสี่ยงจากการควบคุม และ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

“ความเสี่ยงสืบเนื่อง” คือ โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่ได้คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

“ความเสี่ยงจากการควบคุม” คือ ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

“ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ” คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญในแต่

ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

การวิเคราะห์ความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งในขั้นการวางแผนงานการสอบบัญชี ในการวิเคราะห์ความเสี่ยงในขั้นแรกผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึง ความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งเกี่ยวข้องกับสัมพันธ์ในยอดคงเหลือในบัญชีหรือการผิดพลาดของรายการที่มีสาระสำคัญโดยไม่พิจารณาถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ ความเสี่ยงสืบเนื่องจะเพิ่มขึ้นตามประเภทธุรกิจ หรืออุตสาหกรรม ความสลับซับซ้อนของรายการที่ตรวจสอบ หลังจากพิจารณาความเสี่ยงสืบเนื่องแล้ว ก็ จะพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญที่ไม่อาจป้องกันหรือค้นพบได้ด้วยระบบการควบคุมภายในที่กิจการมีอยู่ ดังนั้นการวิเคราะห์ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมจะเป็นปัจจัยหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นตัวกำหนดประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชี และกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีอาจต้องประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากกว่ากิจการที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับต่ำ หรือกิจการที่มีระบบการควบคุมภายในดีผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับต่ำและประมาณการเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยลง และจากการศึกษาของ Davidson และ Gist (1996) , O'Keefe และคณะ (1994) พบว่า ความเสี่ยงของธุรกิจเป็นปัจจัยที่มีผลกระทบมากต่อการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยที่บริษัทลูกค้ำที่มีที่มีความเสี่ยงสูงจะส่งผลต่อการใช้เวลาตรวจสอบที่มากขึ้น

**งบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบการเงินรวม** การตรวจสอบงบการเงินเฉพาะบริษัทเป็นการตรวจสอบรายการที่เกิดขึ้นเฉพาะของบริษัท ในขณะที่การตรวจสอบงบการเงินรวม นอกจากการตรวจสอบรายการเฉพาะบริษัทแล้ว ยังต้องมีการตรวจสอบรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก ในด้านของเงินลงทุน รายการค้าระหว่างกัน ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ซึ่งย่อมส่งผลต่อการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบที่มากขึ้น และจากการศึกษาของ Davidson และ Gist (1999) พบว่า จำนวนบริษัทที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมเป็นการแสดงถึงความซับซ้อนขององค์กรลูกค้ำ ซึ่งมีผลต่อการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยที่บริษัทลูกค้ำที่มีความซับซ้อนมากจะส่งผลให้ต้องการการประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากขึ้น

**บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน** แสดงถึงโครงสร้างความซับซ้อนในการตรวจบัญชีเงินลงทุนทั้งในด้านกรรมสิทธิ์ การตีราคา การบันทึกบัญชี ภาวะผูกพัน และการปฏิบัติตามมาตรฐาน

การบัญชีที่เกี่ยวข้อง ถ้าบริษัทมีจำนวนบริษัทเกี่ยวข้องกันมากก็ยังมีปริมาณรายการที่ทำให้ทำการตรวจสอบมากซึ่งมีผลต่อการวางแผนการเวลาเพิ่มขึ้นด้วย

**จำนวนสินทรัพย์รวม** ซึ่งโดยปกติแล้วบริษัทที่มีจำนวนสินทรัพย์รวมมากจะเป็นบริษัทที่มีขนาดใหญ่ มีปริมาณรายการค่ามาก จากการศึกษาของ Davidson และ Gist (1999) พบว่า จำนวนสินทรัพย์รวมเป็นตัวบ่งบอกถึง ขนาดของบริษัท ซึ่งมีผลต่อการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยที่บริษัทลูกค้าที่มีขนาดใหญ่มากจะส่งผลต่อการใช้เวลาตรวจสอบที่มากขึ้นด้วย

**จำนวนลูกหนี้รวม** ประกอบด้วยส่วนสำคัญ 3 ส่วน คือ ลูกหนี้การค้า ตัวเงินรับ และลูกหนี้อื่น โดยรายการลูกหนี้การค้าส่วนใหญ่จะเป็นส่วนประกอบหลักที่เกี่ยวข้องกับรายการขายและรายการเงินสด เมื่อมีธุรกรรมการขายเกิดขึ้น บริษัทจะเปลี่ยนสภาพสินค้ามาเป็นลูกหนี้ และเมื่อมีการจ่ายชำระลูกหนี้ก็就会被แปรสภาพมาเป็นเงินสด ในการตรวจสอบบัญชีลูกหนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบว่ามีจำนวนลูกหนี้ที่ถูกต้อง มีการตั้งสำรองค่าเผื่อไว้เพียงพอ และแสดงรายการในงบการเงินโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ดังนั้น รายการนี้จึงถือว่ามีส่วนสำคัญในการกำหนดระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เนื่องจากจะต้องกำหนดแผนการตรวจสอบทั้งสามรายการนี้ให้สอดคล้องกัน ถ้าบริษัทลูกค้ายังมีปริมาณรายการค่าที่เป็นการขายเชื่อมาก บริษัทก็จะมีลูกหนี้การค้ามาก ทำให้ปริมาณงานที่ต้องทำการตรวจสอบมากขึ้นด้วย

**สินค้าคงเหลือ** โดยปกติถ้าเป็นธุรกิจประเภทการผลิต สินค้าคงเหลือจะเป็นรายการที่มีจำนวนมากในงบดุล ซึ่งเป็นรายการหนึ่งที่สำคัญและมีปัญหาค่อนข้างมากในการพิสูจน์หลักฐาน เนื่องจากรายการนี้มีความสัมพันธ์กับรายการซื้อและรายการขาย วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ คือ การตรวจสอบถึงปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถูกต้อง และการตีราคาหรือต้นทุนของสินค้าคงเหลือที่ถูกต้อง ปกติแล้วถ้าบริษัทมีรายการค่ามากก็จะมีเตรียมสินค้าไว้เพื่อขายมาก ปริมาณงานตรวจสอบก็ย่อมมีมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการประมาณการเวลาที่ใช้ตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ รวมถึงการประมาณการเวลาเพื่อเข้าสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้นด้วย

**ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี** จากการศึกษา Houston (1999) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับแรงกดดันของค่าธรรมเนียมในกับการประมาณการเวลา พบว่า มีความสัมพันธ์กัน โดยแรงกดดันยิ่งมากจะทำให้มีการประมาณการเวลาน้อยลง Marxen (1990) ได้ทำการศึกษาเรื่องการประมาณการเวลาในสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขัน พบว่า การแข่งขันค่าธรรมเนียมที่รุนแรงจะทำให้มีการประมาณการเวลาที่ตีงมากขึ้น

**การตีราคา ที่ดิน อาคารอุปกรณ์ใหม่** ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดินอาคารอุปกรณ์ ได้ให้แนวทางในการแสดงมูลค่าที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ ไว้ 2 ทาง คือ การแสดงด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า หรือ แสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ หากกิจการเลือกที่จะทำการตีราคาใหม่ ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนการตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรฐานในการบัญชีในเรื่องนี้ด้วย

**การปรับโครงสร้างหนี้** เป็นรายการทางด้านหนี้สินที่มีประเด็นในการตรวจสอบค่อนข้างมาก อาทิเช่น เงื่อนไขในการปรับโครงสร้างหนี้ การบันทึกบัญชี การเปิดเผยข้อมูล ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องมีการประมาณการเวลามากขึ้นสำหรับลูกค้าที่มีการปรับโครงสร้างหนี้

**การเปลี่ยนนโยบายการบัญชี** ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 ในเรื่องการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ย่อหน้าที่ 35 “กิจการควรเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเฉพาะกรณีที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้เปลี่ยน หรือ กรณีที่การเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอย่างเหมาะสม” ดังนั้นหากกิจการมีการเลือกใช้นโยบายการบัญชีใหม่ เพื่อให้การแสดงรายการในงบการเงินถูกต้องมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีควรทราบถึงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เพื่อวางแผนการตรวจสอบและทดสอบรายการเหล่านั้นให้เหมาะสมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

**การประยุกต์มาตรฐานการบัญชีที่ซับซ้อน** อาทิเช่น มาตรฐานในเรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ อนุพันธ์ทางการเงิน ซึ่งเป็นเรื่องเฉพาะที่มีความซับซ้อนในการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจและตรวจสอบการเกิดรายการ การบันทึกบัญชี และเงื่อนไขที่เกี่ยวข้อง ยิ่งถ้าลูกค้ามีการนำมาตราฐานที่ซับซ้อนหรือเป็นเรื่องเฉพาะมาประยุกต์ใช้มากเท่าใด ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจและตรวจสอบรายการมากขึ้น ส่งผลให้ต้องใช้เวลาที่มากขึ้นตามมาด้วย

**การควบคุมภายใน** ในเบื้องต้นผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินผลการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบว่ากิจการมีระบบการดำเนินงานและระบบทางด้านเอกสารน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใด ซึ่งถ้าพบว่ากิจการมีระดับการควบคุมภายในที่ดี ทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำส่งผลให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการตรวจสอบน้อยลง

**การจัดทำบัญชีและความเรียบง่ายของเอกสาร** ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม การจัดทำบัญชีและความเรียบง่ายของเอกสารถือปัจจัยเป็นหนึ่งของผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณา โดยที่ถ้าบริษัทลูกค้ามีระบบการจัดทำบัญชีที่ดีและมีความเรียบง่ายในการจัดทำ

บัญชีมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้หลักฐานหรือข้อมูลของลูกค้าได้ และสามารถลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำ ซึ่งส่งผลให้เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบน้อยลง

**ภาวะเศรษฐกิจ** จากการศึกษาของ Davidson และ Gist ,1999 (Kaplan ,1985 และ O'Keefe และคณะ ,1994 ) พบว่า ภาวะเศรษฐกิจที่เป็นปัจจัยภายนอกมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งมีความสัมพันธ์มากกับชั่วโมงของผู้สอบบัญชีขั้นต้น กับผู้สอบบัญชีอาวุโส สำหรับการตรวจสอบในสาระสำคัญของรายการ

**กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ** ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 เรื่องการพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ ในย่อหน้าที่ 2 ได้กล่าวว่า “ ในการวางแผนการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ รวมถึงการประเมินและการรายงานผลที่ได้นั้น ผู้สอบบัญชีควรคำนึงว่าการที่กิจการมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอาจส่งผลกระทบต่องบการเงิน” ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ข้อบังคับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อให้สามารถตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือข้อบังคับนั้นได้ ซึ่งถ้าบริษัทของลูกค้ายิ่งเกี่ยวข้องกับกฎหมายเฉพาะเรื่องมากเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการเวลาในการตรวจสอบเรื่องนี้มากขึ้น และจากการศึกษาของ Davidson และ Gist ,1999 (Watts และ Zimmerman ,1978 และ O'Keefe และคณะ ,1994 ) พบว่า กฎหมายและข้อบังคับที่เป็นปัจจัยภายนอกมีผลต่อเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

**มาตรการของตลาดหลักทรัพย์** บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะอยู่ภายใต้การดูแลและตรวจสอบของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์(ก.ล.ต.) ซึ่งคณะกรรมการ ก.ล.ต. มีอำนาจในการกำหนดนโยบาย ออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ ต่าง ๆ เพื่อให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ปฏิบัติตาม รวมถึงการกำหนดมาตรการส่วนที่เกี่ยวข้องในด้านการบัญชี เช่น การกำหนดให้จัดทำและนำเสนองบการเงินรายไตรมาส การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ระยะเวลาในการนำเสนองบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้ล้วนแต่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการ

**ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี** จากการศึกษาของ DeAngelo (1981)ในเรื่องคุณภาพงานในการตรวจสอบกับขนาดของสำนักงานในการตรวจสอบ พบว่า คุณภาพในการตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับขนาดของสำนักงาน โดยการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีคุณภาพงานในการตรวจสอบสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก และ Palmrose (1988) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณ

ภาพในการตรวจสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก เสนอบริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก จากการศึกษาข้างต้น จะแสดงให้เห็นว่าขนาดของสำนักงานตรวจสอบมีผลต่อคุณภาพงานในการตรวจสอบ ซึ่งตามมาตราฐานการสอบบัญชีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี รหัส 220 การประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบถือเป็นประโยชน์ในติดต่อสื่อสารเพื่อสั่งการงานตรวจสอบและใช้ในการควบคุมคุณภาพในงานสอบบัญชี

ซึ่งทำให้ผู้วิจัยเกิดแนวคิดในการศึกษาถึงความแตกต่างของปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในขนาดสำนักงานที่ต่างกันเลือกใช้ในการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจ โดยนำปัจจัยดังกล่าวข้างต้นมาเป็นปัจจัยที่ใช้ในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## บทที่ 3

### วิธีดำเนินการวิจัย

จากการศึกษาในบทก่อนเกี่ยวกับทฤษฎีและวิธีปฏิบัติในการประกอบวิชาชีพสอบ บัญชี ซึ่งได้กล่าวถึง ความหมาย ประวัติความเป็นมา ขั้นตอนในปฏิบัติงานสอบบัญชี ตลอดจน ปัจจัยที่คาดว่าจะมีผลต่อการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต บทนี้จะกล่าวถึงวิธีการดำเนินการวิจัยโดยบรรยายถึง วิธีที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้า ประเภทของข้อมูล การเลือกตัวอย่าง การรวบรวมข้อมูล และวิธีทางสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

#### วิธีที่ใช้ในการศึกษา

##### 1. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

การวิจัยในครั้งนี้ได้อาศัยข้อมูลจากการวิจัยในอดีตของต่างประเทศหลายเรื่อง เพื่อเป็นฐานข้อมูลและแนวทางในการทำวิจัย เนื่องจากในประเทศไทยยังไม่มีการศึกษาใน เรื่องนี้มาก่อน โดยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ในส่วนการทบทวนวรรณกรรม และทำการศึกษาจาก มาตรฐานการสอบบัญชี กฎหมายต่าง ๆ ทฤษฎี และหนังสือที่เกี่ยวข้องกับการวิชาชีพการสอบ บัญชี เพื่อใช้ในการออกแบบสอบถาม และวิเคราะห์ผล

##### 2. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)

การเก็บรวบรวมข้อมูลในภาคสนามด้วยการใช้ แบบสอบถาม เป็นเครื่องมือใน การรวบรวมข้อมูล โดยจัดส่งแบบสอบถามให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบบัญชีของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

#### ประชากร

การวิจัยในครั้งนี้ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลา ในการตรวจสอบบัญชี โดยประชากรที่จะทำการศึกษาคือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจบริษัทที่ จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยหารายชื่อจาก

[http://www.thairegistration.com/thai/account\\_x/detail9\\_list](http://www.thairegistration.com/thai/account_x/detail9_list)

Sampling population : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 72 คน

Sampling frame : รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ตรวจสอบในอุตสาหกรรมการผลิตในปี 2545 ดังนี้

รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ทำงานในบริษัท BIG 4 จำนวน 32 คน

รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ทำงานในบริษัท BIG 4 จำนวน 19 คน

เนื่องจากจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ตรวจสอบบัญชีในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตตามรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีทั้งสิ้น 51 คน ซึ่งถือเป็นประชากรขนาดเล็กจึงทำการจัดส่งแบบสอบถามทั้งหมด และจะทำการสรุปผลเมื่อได้รับแบบสอบถามตอบกลับจำนวนอย่างน้อย 30 คน โดยแบ่งเป็น

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ทำงานในบริษัท BIG 4 จำนวน 19 คน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ทำงานในบริษัท BIG 4 จำนวน 11 คน

### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลวิจัยในครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (ดูภาคผนวก ก) โดยการออกแบบสอบถามโดยจะทำการศึกษาข้อมูลจากการทบทวนวรรณกรรม และผลจากการสัมภาษณ์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และนำข้อมูลมาประกอบในการออกแบบและสร้างแบบสอบถาม เพื่อให้แบบสอบถามดังกล่าวสามารถช่วยในการรวบรวมข้อมูลได้ในประเด็นที่เกี่ยวข้องได้อย่างครบถ้วน และครอบคลุมเนื้อหาที่ต้องการศึกษาวิจัย โดยตัวอย่างคำถามหลักที่จะนำมาใช้ในการสัมภาษณ์ คือ

1. ท่านคิดว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี เพราะเหตุใด
2. ให้ท่านช่วยเรียงลำดับความสำคัญของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลา จากปัจจัยที่ท่านคิดว่ามีความสำคัญมากที่สุดไปน้อยที่สุด (ปัจจัยที่สรุปได้จากการสัมภาษณ์)
3. ท่านคิดว่า การประมาณการเวลามีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของท่านหรือไม่ อย่างไร
4. ท่านคิดว่า การประมาณการเวลามีประโยชน์ต่อท่านหรือไม่ เพราะเหตุใด
5. ท่านคิดว่า การประมาณการเวลาในปัจจุบัน มีปัญหา และอุปสรรคอะไรบ้าง เพราะเหตุใด
6. ท่านคิดว่า การประมาณการเวลาที่ดีและเหมาะสมจะมีส่วนช่วยเสริมจุดแข็งในการปฏิบัติงานของท่านหรือไม่ อย่างไร
7. ท่านคิดว่ามีกฎ ระเบียบ และข้อบังคับใดที่เอื้อประโยชน์หรือเป็นอุปสรรคในการประมาณการเวลาของท่าน

แบบสอบถามที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

- ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี จำนวน 6 ข้อ
- ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีและข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
  - 2.1 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับ ความสำคัญ ประโยชน์ และอุปสรรคในการประมาณการเวลา จำนวน 5 ข้อ
  - 2.2 ข้อมูลเกี่ยวกับการให้บริการ วิธีการตรวจสอบ และการจัดอบรม ความรู้ของสำนักงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอยู่ จำนวน 7 ข้อ

ส่วนที่ 3 ข้อมูลของธุรกิจที่เป็นลูกค้าของท่านที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

3.1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลา

3.2 ข้อมูลของบริษัทลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลา

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้จัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้ตอบบัญชีรับอนุญาตโดยทางโทรสารและส่งทางไปรษณีย์ หากหลังจากการส่งแบบสอบถาม 2 สัปดาห์ ถ้ายังไม่ได้รับตอบกลับจะทำการโทรศัพท์ติดตามแบบสอบถามดังกล่าวเพื่อใช้ในการวิเคราะห์และสรุปผลการวิจัย

จากแบบสอบถามที่ได้จัดส่งไปยังกลุ่มตัวอย่างจำนวนทั้งสิ้น 51 ชุด มีผู้ตอบแบบสอบถามที่ใช้ได้จริงกลับคืนมาจำนวน 32 ชุด คิดเป็นร้อยละ 63 โดยแบ่งเป็นผู้ตอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ทำงานในบริษัท Big 4 จำนวน 21 ชุด คิดเป็นร้อยละ 66 และผู้ตอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ทำงานในบริษัท Big 4 จำนวน 11 ชุด คิดเป็นร้อยละ 34

### การวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้ตอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งคำตอบที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลจากสถิติที่เลือกใช้อาจมีได้ 2 ลักษณะ คือ สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และสถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) โดยการวิเคราะห์ข้อมูลแบบสถิติเชิงพรรณนาจะเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลในรูปของการบรรยาย การนำเสนอข้อมูลในรูปแบบตาราง แผนภูมิ กราฟ การอธิบายความหมายของข้อมูล เป็นต้น ส่วนการวิเคราะห์ข้อมูลแบบเชิงอนุมาน เป็นการเลือกใช้เทคนิคในการเลือกเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างที่ใช้เป็นตัวแทนประชากร

ทั้งหมด การวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้หลักทางสถิติทั้ง 2 ประเภท และใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS for Windows version 11.0 ในการประมวลผลข้อมูล ดังนี้

1. สถิติเชิงพรรณนา โดยสรุปผลเป็นร้อยละ ความถี่ ของประเด็นคำตอบที่ได้รับใน ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป และ ตอนที่ 2 ความคิดเห็นในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชี และข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และตอนที่ 3 ข้อ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2. สถิติเชิงอนุมาน ในการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อหาระดับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่าง ๆ ของประเด็นคำตอบในแต่ละปัจจัย (Univariate) ที่ได้รับใน ตอนที่ 3 ข้อ 2 ข้อมูลของลูกค้ำ และจะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ตัวปัจจัยแบบ (Factor Analysis) ช่วยในการรวมกลุ่มตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเองและเป็นการลดจำนวนตัวแปรลง เพื่อให้เหลือตัวแปรที่มีความเหมาะสมในการนำมาวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุนำค่าที่ได้มาวิเคราะห์ความสมเหตุสมผลตามหลักวิชาการ เพื่อจัดกลุ่มให้สามารถอธิบายความหมายได้อย่างสมเหตุสมผลมากยิ่งขึ้น และนำปัจจัยที่ได้มาวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรหลายตัว (Multivariate) ซึ่งเรียกว่า ตัวแปรอิสระ ว่ามีความสัมพันธ์ต่อตัวแปรอีกตัวซึ่งเรียกว่า ตัวแปรตาม อย่างไร โดยแสดงในรูปสมการถดถอย และวัดระดับความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่าง ๆ ด้วยสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจ (Coefficient of Determination) โดยการคัดเลือกตัวแปรที่เป็นตัวแทนกลุ่มเพื่อใช้ในการเข้าสมการถดถอย จะพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจของตัวแปรที่สามารถอธิบายได้ด้วยตัวแปรที่เหลือในกลุ่มได้มีค่ามากที่สุด ร่วมกับการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ และการเกิดปัญหาที่ตัวแปรแต่ละกลุ่มมีความสัมพันธ์กันเอง Multicollinearity

ตัวแปรตาม คือ ประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตัวแปรอิสระที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม การสัมภาษณ์ มีดังนี้

1. ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า เนื่องจากความเสี่ยงถือเป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการพิจารณาก่อนการตรวจสอบ เนื่องจากถ้าลูกค้ามีความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจสูงผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องเพิ่มวิธีการตรวจสอบและมีการ

ประมาณการเวลาเพิ่มขึ้นเพื่อให้สามารถลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้

2. งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบการเงินรวม การตรวจสอบงบการเงินรวม อาจต้องมีการประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากกว่างบเดี่ยวเนื่องจากในงบการเงินรวมมีรายการและความซับซ้อนของรายการที่มากกว่างบการเงินเฉพาะบริษัท เช่น รายการซื้อขายระหว่างกัน

3. ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่าค่าสอบบัญชีมีผลกับการประมาณการเวลา

4. จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง การมีความสัมพันธ์หรือธุรกรรมรวมกัน ดังนั้นยังมีจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมาก ก็อาจหมายถึงจำนวนธุรกรรมที่เกิดร่วมกันมากขึ้น การกำหนดราคาโอน รายการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจต้องประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากขึ้นด้วย

5. จำนวนสินทรัพย์รวม สินทรัพย์เป็นสิ่งบ่งบอกถึงขนาดของบริษัท โดยปกติบริษัทที่มีขนาดใหญ่ จะมีรายการหรือธุรกรรมที่ค่อนข้างมาก ซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีมากขึ้นด้วย

6. จำนวนสินค้าคงเหลือรวม รายการสินค้าคงเหลือ เป็นรายการที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ให้ความสำคัญในการตรวจสอบ ทั้งด้านความมีอยู่จริง การตีราคา และยังต้องมีการเผื่อเวลาไว้เพื่อเข้าสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลืออีกด้วย โดยปกติถ้าบริษัทมีจำนวนสินค้าคงเหลือมาก บริษัทจะมีปริมาณหรือธุรกรรมทางการค้ามากด้วย

7. จำนวนลูกหนี้รวม บริษัทที่มีจำนวนลูกหนี้รวมมาก ส่วนใหญ่จะมีปริมาณรายการค้าและธุรกรรมมากด้วยเช่นกัน

8. การตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่ เป็นการตรวจสอบในส่วนการเลือกใช้นโยบายและหลักการบัญชีโดยนำมาตราฐานการบัญชีมาประยุกต์ใช้ ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบในส่วนนี้โดยใช้เวลาเพิ่มขึ้นด้วย

9. การปรับโครงสร้างหนี้ เป็นการตรวจสอบในส่วนการเลือกใช้นโยบายและหลักการบัญชีโดยนำมาตราฐานการบัญชีมาประยุกต์ใช้ ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบในส่วนนี้โดยใช้เวลาเพิ่มขึ้นด้วย

10. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี
11. การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน, รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ, สัญญาเช่าทางการเงิน
12. ระดับคุณภาพของระบบควบคุมภายใน ถ้าบริษัทมีการควบคุมภายในอยู่ในเกณฑ์ดีจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเชื่อถือผลงานของนักบัญชีได้มากขึ้น ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีน้อยลง
13. ระดับความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชี การจัดเก็บเอกสาร และการจัดทำบัญชีที่มีความเรียบง่าย ซึ่งทำให้การตรวจสอบเอกสารเป็นไปได้ง่าย สะดวก ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการรวบรวมหลักฐานน้อยลง
14. ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อการลูกค้ายิ่งมาก ก็จะส่งผลกระทบต่อเวลาในการตรวจสอบ
15. กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้า
16. มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต.

### วิธีทางสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

หลังจากการรวบรวมข้อมูลที่ได้รับจากการตอบแบบสอบถามแล้ว ก็จะนำข้อมูลเหล่านั้นมาจัดระเบียบให้อยู่ในรูปตารางในรูปแบบต่าง ๆ ที่เหมาะสมตามแต่ละหัวข้อย่อยในแบบสอบถาม เพื่อความสะดวกในการนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์และสรุปผลต่อไป ส่วนข้อมูลที่อยู่ในลักษณะที่แสดงความคิดเห็นหรือเปิดให้ตอบโดยอิสระจะทำการสรุปเป็นข้อ ๆ และแสดงเป็นรายละเอียดเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับข้อมูลในส่วนที่เกี่ยวข้อง ต่อจากนั้นก็ทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยวิธีทางสถิติที่เหมาะสม วิธีทางสถิติที่เหมาะสมสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ ได้แก่ วิธีการวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และวิธีการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงเส้น (Regression Analysis) โดยวิธีดังกล่าวจะใช้ในการวิเคราะห์ปัจจัยต่าง ๆ จากข้อมูลที่รวบรวมมา เพื่อดูว่าปัจจัยดังกล่าวมีความสัมพันธ์อย่างไรต่อการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี ในที่นี้จะใช้การวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และวิธีการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้น (Regression Analysis) โดยมีทฤษฎีที่เกี่ยวข้องดังนี้

### สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient)

สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ เป็นการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ของ 2 ตัวแปร ว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่ สัญลักษณ์ของสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ที่เป็นของกลุ่มตัวอย่าง คือ  $r$  โดยค่าของ  $r$  จะไม่มีหน่วย และใช้วัดความสัมพันธ์ระหว่าง 2 ตัวแปร โดยจะมีค่าสูงสุดเป็น 1 และค่าต่ำสุดเป็น -1

ความหมายของค่า  $r$  เป็นดังนี้

1. ถ้าค่า  $r$  เป็นลบ แสดงว่า ตัวแปรทั้ง 2 ตัว มีความสัมพันธ์กันในทิศทางตรงกันข้าม
2. ถ้าค่า  $r$  เป็นบวก แสดงว่า ตัวแปรทั้ง 2 ตัว มีความสัมพันธ์กันในทิศทางเดียวกัน
3. ถ้าค่า  $r$  มีค่าเข้าใกล้ 1 หมายถึง ตัวแปรทั้ง 2 ตัวมีความสัมพันธ์กันมากและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน
4. ถ้าค่า  $r$  มีค่าเข้าใกล้ -1 หมายถึง ตัวแปรทั้ง 2 ตัวมีความสัมพันธ์กันมากและเป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม
5. ถ้าค่า  $r = 0$  แสดงว่าตัวแปรทั้ง 2 ตัวไม่มีความสัมพันธ์กัน และถ้าค่า  $r$  มีค่าเข้าใกล้ 0 แสดงว่าตัวแปรทั้ง 2 ตัวมีความสัมพันธ์กันน้อย

ค่า  $r$  จะหาได้จากการถอดรากของสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ

### สัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจ (Coefficient of Determination : $r^2$ )

สัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจ เป็นสัดส่วนที่ตัวแปรหนึ่งสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของอีกตัวแปรหนึ่งได้ สัญลักษณ์ของสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจ คือ  $r^2$  โดยค่าของ  $r^2$  จะไม่มีหน่วย และ  $r^2$  จะมีค่า ตั้งแต่ 0 ถึง 1 ซึ่งค่า  $r^2$  สามารถอธิบายถึงเปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลง



ของตัวแปรหนึ่งที่มีตัวอีกตัวแปรหนึ่งได้ โดยที่ ถ้าค่า  $r^2$  มีค่าเข้าใกล้ 1 แสดงว่าตัวแปรทั้ง 2 มีความสัมพันธ์กันมาก แต่ถ้าค่า  $r^2 = 0$  แสดงว่า ตัวแปรทั้ง 2 ไม่มีความสัมพันธ์กันเลย

### ทฤษฎีการวิเคราะห์ความถดถอย และสหสัมพันธ์

การวิเคราะห์ความถดถอย (Regression Analysis) เป็นการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรหนึ่งหรือหลายตัว ซึ่งเรียกว่า ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) ว่ามีความสัมพันธ์ต่อตัวแปรอีกตัว ซึ่งเรียกว่า ตัวแปรตาม (Dependent Variable) แสดงในรูปแบบสมการถดถอย และวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อหาระดับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่าง ๆ โดยวัดระดับความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่าง ๆ ด้วยสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจ (Coefficient of Determination) และ สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient)

ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามสามารถแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบคือ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามกับตัวแปรอิสระเพียงหนึ่งตัว เรียกว่า การวิเคราะห์ความถดถอยหรือสหสัมพันธ์อย่างง่าย (Simple Regression or Correlation Analysis) แต่ถ้าวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีตัวแปรอิสระมากกว่า 1 ตัว เรียกว่า การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ความถดถอยหรือสหสัมพันธ์เชิงซ้อน (Multiple Regression or Correlation Analysis)

สมการแสดงความสัมพันธ์ความถดถอยเชิงซ้อน คือ

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + \dots + b_nx_n + e$$

การตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Measures of Collinearity) การเกิดปัญหา Collinearity คือการที่ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง ซึ่งในการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ ตัวแปรทุกตัวต้องเป็นอิสระต่อกัน ดังนั้นจึงควรทำการตรวจสอบเพื่อป้องกันการเกิดปัญหา Multicollinearity ดังนี้

1. ทำการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระต่าง ๆ โดยการทำการทดสอบทีละคู่ว่าเป็น 0 หรือไม่ ซึ่งถ้าได้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าเป็น 0 หมายถึงตัวแปรคู่นั้นไม่มีความสัมพันธ์กัน แต่ถ้าผลการทดสอบพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ไม่มีค่าเป็น 0 แสดงว่าตัวแปรคู่นั้นมีความสัมพันธ์กันเอง ดังนั้นจะต้องตัดตัวแปรตัวใดตัวหนึ่งออกจากสมการความถดถอย

2. ใช้วิธีเลือกตัวแปรเข้าสมการความถดถอยด้วยวิธี Stepwise เนื่องจากเป็นวิธีการเลือกตัวแปรอิสระเข้าสมการทีละ 1 ตัว และถ้าตัวแปรใดมีความสัมพันธ์กันเองก็จะตัดตัวใดตัวหนึ่งออก

#### วิธีการเลือกตัวแปรอิสระเข้าสมการความถดถอย

การเลือกตัวแปรอิสระเข้าสมการถดถอย จะนำเทคนิควิธี Enter มาใช้ โดยวิธี Enter เป็นวิธีการเลือกตัวแปรเข้าสมการความถดถอยในขั้นตอนเดียว โดยจะต้องทำการเลือกตัวแปรที่คิดว่าเหมาะสมเข้าสมการเอง โดยพิจารณาจากค่า Significance ของสถิติทดสอบ

#### การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)

Factor Analysis เป็นการวิเคราะห์ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าไว้เป็นกลุ่มเดียวกัน หรือเป็นปัจจัย (Factor) เดียวกัน ซึ่งตัวแปรที่อยู่ในกลุ่มเดียวกันจะมีความสัมพันธ์กันมาก การวิเคราะห์ปัจจัยเป็นการรวมกลุ่มตัวแปรซึ่งซ่อนอยู่ภายใต้ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัย

#### เทคนิคการทำ Factor Analysis

1. เพื่อลดจำนวนตัวแปรหลายตัวให้เหลือเป็นปัจจัย ด้วยการนำตัวแปรต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์กันมากไว้รวมเป็นปัจจัยเดียวกัน ปัจจัยที่ได้จะถือเป็นตัวแปร หรือ Factor ใหม่ และค่าที่ได้ เรียกว่า Factor Score สามารถนำค่านี้ไปวิเคราะห์ทางสถิติอื่น ๆ ได้อีก

2. ใช้ในการแก้ปัญหาที่ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเองในการวิเคราะห์ความถดถอย ที่เรียกว่า Multicollinearity โดยการรวมตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ด้วยกันเป็นปัจจัยใหม่ แล้วนำปัจจัยใหม่ไปใช้ในการวิเคราะห์ความถดถอยต่อไป

3. เพื่อตรวจสอบความถูกต้อง การกำหนดน้ำหนักหรือความสำคัญของตัวแปรต่าง ๆ เพื่อสร้างสมการแสดงความสัมพันธ์ เทคนิค Factor Analysis สามารถช่วยในการตรวจสอบการให้น้ำหนักหรือความสำคัญของตัวแปรดังกล่าวได้

#### ความหมายของค่าศัพท์ที่ใช้แปรผลการวิเคราะห์ปัจจัย

1. พิจารณา ค่า KMO เป็นค่าใช้วัดความเหมาะสมของข้อมูล ซึ่งค่านี้ถ้าอยู่ระหว่าง 0.5 -1 จะถือว่าข้อมูลที่มีอยู่เหมาะสมในการเลือกใช้เทคนิค Factor Analysis

2. แสดงค่าสถิติของแต่ละปัจจัย ด้วยวิธี Principle Component เป็นวิธีสกัดตัวประกอบที่จะอธิบายความแปรปรวนของปัจจัยได้มากที่สุด

3. Component หมายถึง จำนวนปัจจัยที่จะสกัดให้มีเท่ากับจำนวนตัวแปร

ค่า Eigenvalues คือ ค่าความแปรปรวนรวมของตัวแปรเดิมที่สามารถอธิบายได้ด้วย Factor ซึ่งสามารถคำนวณได้ด้วย ผลรวมของกำลังสองของค่า Factor Loading ในตัวปัจจัยทุกตัวของ Factor นั้น ค่าเปอร์เซ็นต์ความแปรปรวนรวมของแต่ละ Factor เท่ากับค่า Eigenvaluesหารด้วย จำนวนปัจจัยทั้งหมด เปอร์เซนต์ดังกล่าวแสดงถึงความสามารถในการอธิบายการผันแปรของตัวปัจจัยทั้งหมดด้วย Factor และค่า Eigenvalues เป็นค่าที่ใช้กำหนดจำนวน Factor โดยใช้เฉพาะ Factor ที่มีค่า Eigenvalues มากกว่า 1 ในการนำไปวิเคราะห์ผล

4. Factor Loading หรือสัมประสิทธิ์ของตัวแปรเป็นค่าที่แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวประกอบกับปัจจัย โดย Factor Loading มีค่าระหว่าง -1 ถึง 1

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

#### ผลการวิเคราะห์

ในบทนี้จะกล่าวถึงผลที่ได้จากการวิจัย โดยนำเสนอข้อมูลที่รวบรวมได้จากการส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับ และวิเคราะห์ผลโดยใช้วิธีทางสถิติและตีความผลการวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุปในเรื่องของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ใช้ตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยแบ่งผลการวิจัยออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ส่วนที่ 2 วิเคราะห์ความคิดเห็นด้านปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชี

ส่วนที่ 3 ความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชี

#### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

1.1 จำนวนแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับ

การวิจัยในครั้งนี้ได้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยได้ทำการจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในอุตสาหกรรมการผลิต เป็นจำนวนทั้งสิ้น 51 ชุด ได้รับการตอบกลับจำนวน 38 ชุด คิดเป็นร้อยละ 75 แบบสอบถามที่ใช้ในการประมวลผล มีจำนวน 32 ชุด คิดเป็นร้อยละ 84 ของแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับ และคิดเป็นร้อยละ 63 ของแบบสอบถามที่จัดส่งไป เนื่องจากมีแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับมาจำนวน 6 ชุด คิดเป็นร้อยละ 16 ของแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับ และคิดเป็นร้อยละ 37 ของแบบสอบถามที่จัดส่งไปที่ไม่ได้รับการตอบข้อมูลในแบบสอบถามอย่างครบถ้วนเพียงพอที่จะใช้ในการประมวลผลได้

## ตาราง 4.1

จำนวนและร้อยละของผู้ตอบกลับแยกตามประเภทของผู้สอบบัญชี

ประเภทของผู้สอบบัญชี	จำนวนที่ส่ง	จำนวนที่ใช้ในการ ประมวลผล
Big 4	32 (63 %)	21 (66%)
Non Big 4	19 (37 %)	11 (34%)
<b>รวม</b>	<b>51 (100 %)</b>	<b>32 (100 %)</b>

จากตาราง 4.1 ได้ทำการส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ตรวจสอบในอุตสาหกรรมการผลิต ในปี 2545 จำนวน 51 ชุด โดยแบ่งเป็น

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ทำงานในบริษัท Big 4 จำนวน 32 ชุด คิดเป็นร้อยละ 63
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ทำงานในบริษัท Big 4 จำนวน 19 ชุด คิดเป็นร้อยละ 37

ซึ่งมีผู้ตอบกลับมาและใช้ในการประมวลผลทั้งหมด 32 ชุด โดยแบ่งเป็น

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ทำงานในบริษัท Big 4 จำนวน 21 ชุด คิดเป็นร้อยละ 66
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ทำงานในบริษัท Big 4 จำนวน 11 ชุด คิดเป็นร้อยละ 34

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## 1.2 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี

### 1.2.1 ตัวแปรทางประชากรศาสตร์ : เพศ

ตาราง 4.2 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและเพศ

ประเภทของผู้สอบบัญชี		เพศ		รวม
		หญิง	ชาย	
Big 4	ความถี่	9	12	21
	%	43%	57%	100%
Non Big 4	ความถี่	5	6	11
	%	45%	55%	100%
รวม	ความถี่	14	18	32
	%	44%	56%	100%

จากตาราง 4.2 จำนวนผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาในกลุ่มของ Big 4 ทั้งหมด 21 ราย แยกเป็นเพศหญิง 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 43 และเพศชาย 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 57 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 ทั้งหมด 11 ราย แยกเป็น เพศหญิง 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 45 และเพศชาย 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 55

### 1.2.2 ตัวแปรทางประชากรศาสตร์ : อายุ

ตาราง 4.3 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและอายุ

ประเภทของผู้สอบบัญชี		อายุ			รวม
		31-40 ปี	41-50 ปี	50 ปีขึ้นไป	
Big 4	ความถี่	1	18	2	21
	%	5%	86%	10%	100%
Non Big 4	ความถี่	1	3	7	11
	%	9%	27%	64%	100%
รวม	ความถี่	2	21	9	32
	%	6%	66%	28%	100%

จากตาราง 4.3 จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาในกลุ่มของ Big 4 จะมีอายุอยู่ระหว่างช่วง 41-50 มากที่สุด จำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 86 และอันดับรองลงมา จะมีอายุ

อยู่ในช่วง 50 ปีขึ้นไป จำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 10 ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 จะเป็นช่วงอายุ 51 ปีขึ้นไป เป็นจำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 64 และอันดับรองลงมา จะมีอายุอยู่ระหว่างช่วง 41-50 จำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 27

### 1.2.3 ตัวแปรทางประชากรศาสตร์ : การศึกษา

ตาราง 4.4 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและระดับการศึกษา

ประเภทของผู้สอบบัญชี		ระดับการศึกษา		รวม
		ปริญญาตรี	สูงกว่าปริญญาตรี	
Big 4	ความถี่	4	17	21
	%	19%	81%	100%
Non Big 4	ความถี่	4	7	11
	%	36%	64%	100%
รวม	ความถี่	8	24	32
	%	25%	75%	100%

จากตาราง 4.4 จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาในกลุ่มของ Big 4 จะมีการศึกษาในสูงกว่าระดับปริญญาตรี มากที่สุด จำนวน 17 ราย คิดเป็นร้อยละ 81 ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 จะมีการศึกษาสูงกว่าระดับปริญญาตรี หรือ จำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 64

### 1.2.4 ตัวแปรทางประชากรศาสตร์ : ประสบการณ์

ตาราง 4.5 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี

ประเภทของผู้สอบบัญชี		ประสบการณ์ในการทำงานด้านสอบบัญชี			รวม
		11-20 ปี	21-30 ปี	30 ปีขึ้นไป	
Big 4	ความถี่	10	10	1	21
	%	48%	48%	5%	100%
Non Big 4	ความถี่	4	3	4	11
	%	36%	27%	36%	100%
รวม	ความถี่	14	13	5	32
	%	44%	41%	16%	100%

จากตาราง 4.5 จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาในกลุ่มของ Big 4 จะมีผู้ที่มีประสบการณ์อยู่ในช่วง 11-20 ปี และในช่วง 21-30 ปีสูงสุดเท่ากัน คือ จำนวน 12 ราย คิดเป็น

ร้อยละ 48 และ ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 จะมีผู้มีประสบการณ์อยู่ในช่วง 11-20 ปี และในช่วง 30 ปีขึ้นไปสูงสุดเท่ากัน จำนวน 4 ราย คิดเป็นร้อยละ 36

#### 1.2.5 ตัวแปร: ลูกค้ำที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ตาราง 4.6 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและจำนวนลูกค้ำที่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ประเภทของผู้สอบบัญชี		ลูกค้ำที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์				รวม
		1-5 ราย	6-10 ราย	11-15 ราย	15 รายขึ้นไป	
Big 4	ความถี่	7	8	2	4	21
	%	33%	38%	10%	19%	100%
Non Big 4	ความถี่	2	4	4	1	11
	%	18%	36%	36%	9%	100%
รวม	ความถี่	9	12	6	5	32
	%	28%	38%	19%	16%	100%

จากตาราง 4.6 จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาในกลุ่มของ Big 4 จะมีผู้มีจำนวนลูกค้ำที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ 6-10 ราย มากที่สุด จำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 38 และอันดับรองลงมา จะมีจำนวนลูกค้ำอยู่ในช่วง 1-5 ราย จำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 33 ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 จะมีผู้มีจำนวนลูกค้ำที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ 6-10 รายและอยู่ในช่วง 11-15 รายมากที่สุดเป็นจำนวนเท่ากัน จำนวน 4 ราย คิดเป็นร้อยละ 36



1.3 ข้อมูลในด้านความเห็นในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีและข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

1.3.1 ตัวแปร : ความมีประโยชน์ของการประมาณการ

ตาราง 4.7 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและความคิดเห็นเกี่ยวกับความมีประโยชน์ของประมาณการเวลา

ประเภทของผู้สอบบัญชี		ประมาณการเวลา มีประโยชน์หรือไม่		รวม
		มี	ไม่มี	
Big 4	ความถี่	21	0	21
	%	100%	0%	100%
Non Big 4	ความถี่	11	0	11
	%	100%	0%	100%
รวม	ความถี่	32	0	32
	%	100%	0%	100%

จากตาราง 4.7 จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดในทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่าการประมาณการเวลา มีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## 1.3.2 ตัวแปร : ลักษณะประโยชน์ของการประมาณการ

ตาราง 4.8 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและลักษณะประโยชน์ของการประมาณการเวลา

ประโยชน์ในการทำประมาณการ เวลา	Big 4		Non Big 4		รวมทั้ง 2 กลุ่ม	
	ความถี่	%	ความถี่	%	ความถี่	%
1. จัดสรรเวลาในแต่ละงาน	21	30%	8	22%	29	27%
2. ประเมินผลการดำเนินงาน	11	16%	6	17%	17	16%
3. เลื่อนตำแหน่ง	1	1%	2	6%	3	3%
4. ให้โบนัส	1	1%	2	6%	3	3%
5. ชำเงินเดือน	1	1%	0	0%	1	1%
6. ทำงานประมาณค่าใช้จ่าย ( ต้นทุน )	17	24%	7	19%	24	23%
7. คิดค่าธรรมเนียม	18	26%	11	31%	29	27%
<b>รวม</b>	<b>70</b>	<b>100%</b>	<b>36</b>	<b>100%</b>	<b>106</b>	<b>100%</b>

ผู้สอบแบบสอบถามทั้งหมดให้ความเห็นว่าการประมาณการมีความสำคัญ และจากตาราง 4.8 จะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้งในกลุ่ม Big 4 และ Non Big 4 ใช้ประโยชน์จากการประมาณการในด้านต่าง ๆ สูงสุด 4 อันดับแรกเหมือนกัน คือ ใช้ในการจัดสรรเวลาในแต่ละงาน, คิดค่าธรรมเนียม, ทำงานประมาณค่าใช้จ่าย และ ประเมินผลการดำเนินงาน ตามลำดับ โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ใช้ประโยชน์จากการประมาณการ 4 ข้อนี้สูงถึง ร้อยละ 96 และในกลุ่ม Non Big 4 สูงถึง ร้อยละ 89

## 1.3.3 ตัวแปร : ความสำคัญในการประมาณเวลา

ตาราง 4.9 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการให้ความสำคัญในการประมาณเวลา

ประเภทของผู้สอบบัญชี		ความสำคัญในการประมาณการเวลา			รวม
		น้อย	ปานกลาง	มาก	
Big 4	ความถี่	1	5	15	21
	%	5%	24%	71%	100%
Non Big 4	ความถี่	0	5	6	11
	%	0%	46%	55%	100%
รวม	ความถี่	1	10	21	32
	%	3%	31%	66%	100%

จากตาราง 4.9 จะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้งในกลุ่มของ Big 4 และ Non Big 4 ให้ความสำคัญของการประมาณการอยู่ในระดับที่สูง มากที่สุด โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ให้ความสำคัญของการประมาณการไว้สูง เป็นจำนวน 15 ราย คิดเป็นร้อยละ 71 และอันดับรองลงมา จะให้ความสำคัญของการประมาณการอยู่ในระดับที่ปานกลาง จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 24 ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 ให้ความสำคัญของการประมาณการไว้สูง เป็นจำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 55 และอันดับรองลงมา จะให้ความสำคัญของการประมาณการอยู่ในระดับที่ปานกลาง จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 43

## 1.3.4 ตัวแปร : อุปสรรคในการประมาณการเวลา

ตาราง 4.10 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและอุปสรรคในการประมาณการเวลา

ประเภทของผู้สอบบัญชี		มีอุปสรรคในการประมาณการเวลาหรือไม่		รวม
		มี	ไม่มี	
Big 4	ความถี่	9	12	21
	%	43%	57%	100%
Non Big 4	ความถี่	6	5	11
	%	55%	46%	100%
รวม	ความถี่	15	17	32
	%	47%	53%	100%

จากตาราง 4.10 จะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่าไม่มีอุปสรรคในการประมาณการเวลามากที่สุด จำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 57 และผู้ที่ตอบว่ามีอุปสรรคในการประมาณการเวลา จำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 43 ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 มีผู้ที่ตอบว่ามีอุปสรรคในการประมาณการเวลาในการประมาณการเวลามากที่สุด จำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 55 และผู้ที่ตอบว่าไม่มีอุปสรรคในการประมาณการเวลา จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 46

โดยผู้สอบบัญชีที่ตอบว่ามีอุปสรรคในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีได้กล่าวถึงอุปสรรคในการประมาณการเวลาดังนี้

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีของ กลุ่ม Big 4

1. การเปลี่ยนรูปแบบวิธีการตรวจสอบบัญชี
2. จำนวนพนักงานที่ใช้ในการตรวจสอบมีไม่เพียงพอ
3. ต้นทุน และผลประโยชน์ที่ได้รับ (cost & benefit)
4. ไม่ได้รับข้อมูลที่แท้จริงในการประมาณการเวลา
5. ความซับซ้อนในงานแต่ละงานที่ทำ
6. มีการหมุนเวียนของพนักงานที่ตรวจสอบสูง (STAFF TURNOVER)

7. ระยะเวลาที่ต้องตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นเสร็จสิ้น (DUE DATE)

8. ผลกระทบจากปัจจัยภายนอกที่ควบคุมไม่ได้

9. กฎและรายงานต่างๆที่ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบ/สอบทาน นอกเหนือจากมาตรฐานการสอบบัญชี

10. เหตุการณ์ในอนาคตที่คาดไม่ได้

11. การฝึกหัดพนักงานใหม่

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีของ กลุ่ม NON Big 4

1. ความรู้ความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ

2. การที่บริษัทลูกค้าบอกข้อมูลไม่ครบถ้วนหรือให้ข้อมูลไม่เพียงพอ

3. พนักงานของบริษัทลูกค้าที่ตรวจสอบมีความรู้ความสามารถไม่ตรงกับงานที่

ได้รับผิดชอบ

4. พนักงานของบริษัทลูกค้าที่ไปตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพ

5. บริษัทลูกค้าไม่พร้อมให้เข้าตรวจตามเวลาที่กฎหมายกำหนด

6. ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่ให้ความสำคัญ

7. ผู้ทำบัญชีและผู้ช่วยมีคุณสมบัติไม่เพียงพอ

8. ระบบบัญชีและข้อมูลต่างๆของบริษัทลูกค้าไม่ดี

9. การเปลี่ยน PROGRAM ทางการบัญชี

10. ผู้บริหารบริษัทลูกค้าไม่ค่อยให้ความสำคัญทางด้านบัญชีและบางรายมีการบิดเบือนข้อมูลทางบัญชี

11. ความไม่พร้อมของบริษัทลูกค้าและของบริษัทที่เกี่ยวข้อง

12. กรณีการรับงานใหม่ ไม่มีเวลาเข้าสังเกตการณ์และขาดประสบการณ์

13. บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนระบบการควบคุมภายใน
14. บริษัทลูกค้าเปลี่ยนพนักงานบ่อย
15. กรณีพนักงานของสำนักงานลาออก

1.3.5 ตัวแปร : การให้บริการในด้านอื่น ๆ นอกจากการสอบบัญชี

ตาราง 4.11 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการให้บริการด้านอื่น ๆ  
นอกจากการสอบบัญชี

บริการของสำนักงานสอบบัญชี	Big 4		Non Big 4		รวมทั้ง 2 กลุ่ม	
	ความถี่	%	ความถี่	%	ความถี่	%
1. บริการด้านวางระบบบัญชี	13	24%	5	29%	18	25%
2. บริการจัดทำบัญชี	9	16%	1	6%	10	14%
3. บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร	14	25%	5	29%	19	26%
4. บริการให้คำปรึกษาทางธุรกิจ	11	20%	3	18%	14	19%
5. บริการด้านการจดทะเบียนพาณิชย์ตามกฎหมายธุรกิจ	7	13%	3	18%	10	14%
6. บริการด้านอื่น ๆ	1	2%	0	0%	1	1%
รวม	55	100%	17	100%	72	100%

จากตาราง 4.11 จะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่ม Big 4 มีการให้บริการใน 3 อันดับแรกคือ การให้บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร, การให้บริการด้านการวางระบบบัญชี, การให้บริการให้คำปรึกษาทางธุรกิจ ซึ่งการให้บริการ 3 อันดับแรก รวมกันคิดเป็นร้อยละ 69 ขณะที่ในกลุ่ม Non Big 4 มีการให้บริการใน 2 อันดับแรก โดยอันดับแรก คือ การให้บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากรและการให้บริการด้านการวางระบบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 58 และอันดับที่ 2 คือ การให้บริการให้คำปรึกษาทางธุรกิจและการให้บริการด้านการจดทะเบียนพาณิชย์ตามกฎหมายธุรกิจ คิดเป็นร้อยละ 36

## 1.3.6 ตัวแปร : ผู้เชี่ยวชาญ

ตาราง 4.12 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการมีผู้เชี่ยวชาญ

ประเภทของผู้สอบบัญชี		ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน		รวม
		มี	ไม่มี	
Big 4	ความถี่	20	1	21
	%	95%	5%	100%
Non Big 4	ความถี่	2	9	11
	%	18%	82%	100%
รวม	ความถี่	22	10	32
	%	69%	31%	100%

จากตาราง 4.12 จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาในกลุ่มของ Big 4 จะมีผู้ตอบว่ามีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านมากที่สุด จำนวน 20 ราย คิดเป็นร้อยละ 95 ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 จะมีผู้ตอบว่าไม่มีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านมากที่สุด จำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 82

โดยผู้สอบบัญชีที่ตอบว่ามีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบบัญชีได้กล่าวถึงประเภทผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านของบริษัท Big 4 ดังนี้

1. ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย ภาษีอากร
2. ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินราคาทรัพย์สิน
3. ผู้เชี่ยวชาญด้านวางระบบบัญชี
4. ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบคอมพิวเตอร์ และเทคโนโลยีและสารสนเทศ
5. ผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารความเสี่ยง
6. ผู้เชี่ยวชาญเรื่องการปรับโครงสร้างหนี้
7. ผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภายใน

โดยผู้สอบบัญชีที่ตอบว่ามีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบบัญชีได้กล่าวถึงประเภทผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านของบริษัท Non Big 4 ดังนี้

1. ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย ภาษีอากร
2. ผู้เชี่ยวชาญด้านวางระบบบัญชี

### 1.3.7 ตัวแปร : การใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบ

ตาราง 4.13 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบ

โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี	Big 4		Non Big 4		รวมทั้ง 2 กลุ่ม	
	ความถี่	%	ความถี่	%	ความถี่	%
1. ใช้โปรแกรม Microsoft Office ในการออกรายงาน	21	38%	9	90%	30	46%
2. ใช้ Software ในการตรวจสอบบัญชีแบบอัตโนมัติ	18	33%	1	10%	19	29%
3. ใช้โปรแกรมในการขนาดเล็กดตัวอย่าง	16	29%	0	0%	16	25%
4. ไม่มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์	0	0%	0	0%	0	0%
5. อื่น ๆ โปรดระบุ.....	0	0%	0	0%	0	0%
<b>รวม</b>	<b>55</b>	<b>100%</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

จากตาราง 4.13 จะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้งในกลุ่ม Big 4 และ Non Big 4 มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในงานด้านตรวจสอบบัญชี โดยที่กลุ่ม Big 4 มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในงานด้านการตรวจสอบเรียงตามลำดับดังนี้ ใช้โปรแกรม Microsoft Office ในการออกรายงาน, ใช้ Software ในการตรวจสอบบัญชีแบบอัตโนมัติ, ใช้โปรแกรมในการขนาดเล็กดตัวอย่าง ขณะที่ในกลุ่ม Non Big 4 มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในงานด้านการตรวจสอบใช้โปรแกรม Microsoft Office ในการออกรายงาน มากที่สุด



## 1.3.8 ตัวแปร : วิธีการตรวจสอบ

ตาราง 4.14 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ

ประเภทของผู้สอบบัญชี		วิธีการตรวจสอบ			รวม
		การทดสอบ การควบคุม	การทดสอบ สาระสำคัญ	ทั้ง 2 อย่าง	
Big 4	ความถี่	0	0	21	21
	%	0%	0%	100%	100%
Non Big 4	ความถี่	0	0	11	11
	%	0%	0%	100%	100%
รวม	ความถี่	0	0	32	32
	%	0%	0%	100%	100%

จากตาราง 4.14 จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดในทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีการใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมือนกัน คือ ใช้ทั้งการทดสอบการควบคุมและการทดสอบสาระสำคัญ

## 1.3.8 ตัวแปร : การจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ ให้แก่พนักงาน

ตาราง 4.15 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีและการจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ ให้แก่พนักงาน

ประเภทของผู้สอบบัญชี		การจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ ( Training )					รวม
		ไม่มี	1-2 ครั้ง ต่อเดือน	1-2 ครั้ง ต่อ 3 เดือน	1-2 ครั้ง ต่อ 6 เดือน	1-2 ครั้ง ต่อปี	
Big 4	ความถี่	1	1	8	6	5	21
	%	5%	5%	38%	29%	24%	100%
Non Big 4	ความถี่	0	0	3	4	4	11
	%	0%	0%	27%	36%	36%	100%
รวม	ความถี่	1	1	11	10	9	32
	%	3%	3%	34%	31%	28%	100%

จากตาราง 4.15 จะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่ม Big 4 มีการจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ 1-2 ครั้ง ต่อ 3 เดือน มากที่สุด เป็นจำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 38 และอันดับรองลงมา มีการจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ 1-2 ครั้ง ต่อ 6 เดือนจำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 29 ขณะที่กลุ่ม Non Big 4 มีการจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ 1-2 ครั้ง ต่อ 6 เดือนและ 1-2 ครั้ง ต่อปี มากที่สุดเท่ากัน จำนวน 4 ราย คิดเป็นร้อยละ 36 และอันดับรองลงมา มีการจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ 1-2 ครั้ง ต่อ 3 เดือน จำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 27

## ส่วนที่ 2 วิเคราะห์ความคิดเห็นด้านปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการในการตรวจสอบบัญชี

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นด้านปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยรวม พบว่า ส่วนใหญ่คิดว่าปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงไปแล้วมีผลทำให้การประมาณการเวลาเพิ่มขึ้น ได้แก่ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าอยู่ในระดับสูง เป็นจำนวน 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 100 , บริษัทลูกค้ามีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน จำนวน 28 ราย คิดเป็นร้อยละ 88, บริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก เป็นจำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 84, บริษัทลูกค้ามีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมาก เป็นจำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 84, บริษัทลูกค้ามีจำนวนลูกหนี้รวมมาก เป็นจำนวน 28 ราย คิดเป็นร้อยละ 88, บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่ เป็นจำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 84 , บริษัทที่มีการปรับโครงสร้างหนี้ เป็นจำนวน 31 ราย คิดเป็นร้อยละ 97, บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี เป็นจำนวน 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 94, บริษัทลูกค้ามีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เป็นจำนวน 31 ราย คิดเป็นร้อยละ 97, ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามากเป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 66 , กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้ามาก เป็นจำนวน 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 94, มาตรการของตลาดหลักทรัพย์/ก.ล.ต.มีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก เป็นจำนวน 31 ราย คิดเป็นร้อยละ 97 ปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงไปแล้วมีผลทำให้การประมาณการเวลาลดลง ได้แก่ บริษัทลูกค้ามีระบบควบคุมภายในที่ดี เป็นจำนวน 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 100, บริษัทลูกค้ามีความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชีในเกณฑ์ที่ดีมาก เป็นจำนวน 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 94และปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงไปแล้วไม่มีผลต่อการประมาณการเวลา ได้แก่ การแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรง เป็นจำนวน 19 ราย คิดเป็นร้อยละ 59 และด้านการประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตามประมาณการเวลา เป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 66 ดังตาราง 4.16

ตาราง 4.16 ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีโดยรวม

ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชี	รวมทั้ง 2 กลุ่ม			
	มีผลต่อการประมาณการเวลา		ไม่มีผลต่อการประมาณการเวลา	
	มาก	น้อยลง		
1. ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าอยู่ในระดับสูง	32	0	0	32
	100%	0%	0%	100%
2. บริษัทลูกค้ามีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน	28	0	4	32
	88%	0%	13%	100%
3. บริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก	27	0	5	32
	84%	0%	16%	100%
4. บริษัทลูกค้ามีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมาก	27	0	5	32
	84%	0%	16%	100%
5. บริษัทลูกค้ามีจำนวนลูกหนี้รวมมาก	28	0	4	32
	88%	0%	13%	100%
6. บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่	27	0	5	32
	84%	0%	16%	100%
7. การแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรง	9	4	19	32
	28%	13%	59%	100%
8. บริษัทมีการปรับโครงสร้างหนี้	31	0	1	32
	97%	0%	3%	100%
9. บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี	30	0	2	32
	94%	0%	6%	100%
10. บริษัทลูกค้ามีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน , รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ , สัญญาเช่าทางการเงิน เป็นต้น	31	0	1	32
	97%	0%	3%	100%
11. บริษัทลูกค้ามีระบบควบคุมภายในที่ดี	0	32	0	32
	0%	100%	0%	100%
12. บริษัทลูกค้ามีความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีในเกณฑ์ที่ดี	0	30	2	32
	0%	94%	6%	100%
13. ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก	21	1	10	32
	66%	3%	31%	100%

14. กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผล ต่อบริษัทลูกค้ามาก	30	2	0	32
	94%	6%	0%	100%
15. มาตรการของตลาดหลักทรัพย์/ก.ต.มีผลกระทบ ต่อบริษัทลูกค้ามาก	31	1	0	32
	97%	3%	0%	100%
16. การประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตาม ประมาณการเวลา	9	2	21	32
	28%	6%	66%	100%



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตาราง 4.17 ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4

ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชี	Big 4			
	มีผลต่อการประมาณการเวลา		ไม่มีผลต่อการประมาณการเวลา	
	มาก	น้อยลง		
1. ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าอยู่ในระดับสูง	21	0	0	21
	100%	0%	0%	100%
2. บริษัทลูกค้ามีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน	18	0	3	21
	86%	0%	14%	100%
3. บริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก	18	0	3	21
	86%	0%	14%	100%
4. บริษัทลูกค้ามีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมาก	18	0	3	21
	86%	0%	14%	100%
5. บริษัทลูกค้ามีจำนวนลูกหนี้รวมมาก	18	0	3	21
	86%	0%	14%	100%
6. บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่	18	0	3	21
	86%	0%	14%	100%
7. การแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรง	7	3	11	21
	33%	14%	52%	100%
8. บริษัทมีการปรับโครงสร้างหนี้	21	0	0	21
	100%	0%	0%	100%
9. บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี	21	0	0	21
	100%	0%	0%	100%
10. บริษัทลูกค้ามีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน , รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ , สัญญาเช่าทางการเงิน เป็นต้น	20	0	1	21
	95%	0%	5%	100%
11. บริษัทลูกค้ามีระบบควบคุมภายในที่ดี	0	21	0	21
	0%	100%	0%	100%
12. บริษัทลูกค้ามีความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีในเกณฑ์ที่ดี	0	21	0	21
	0%	100%	0%	100%
13. ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก	12	1	8	21
	57%	5%	38%	100%

14. กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผล ต่อบริษัทลูกค้ามาก	20	1	0	21
	95%	5%	0%	100%
15. มาตรการของตลาดหลักทรัพย์/ก.ต.มีผลกระทบ ต่อบริษัทลูกค้ามาก	21	0	0	21
	100%	0%	0%	100%
16. การประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตาม ประมาณการเวลา	8	0	13	21
	38%	0%	62%	100%



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตาราง 4.18 ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non big 4

ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชี	Non big 4			
	มีผลต่อการประมาณการเวลา		ไม่มีผลต่อการประมาณการเวลา	
	มาก	น้อยลง		
1. ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้ายู่ในระดับสูง	11	0	0	11
	100%	0%	0%	100%
2. บริษัทลูกค้ำมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน	10	0	1	11
	91%	0%	9%	100%
3. บริษัทลูกค้ำมีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก	9	0	2	11
	82%	0%	18%	100%
4. บริษัทลูกค้ำมีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมาก	9	0	2	11
	82%	0%	18%	100%
5. บริษัทลูกค้ำมีจำนวนลูกหนี้รวมมาก	10	0	1	11
	91%	0%	9%	100%
6. บริษัทลูกค้ำมีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่	9	0	2	11
	82%	0%	18%	100%
7. การแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรง	2	1	8	11
	18%	9%	73%	100%
8. บริษัทมีการปรับโครงสร้างหนี้	10	0	1	11
	91%	0%	9%	100%
9. บริษัทลูกค้ำมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี	9	0	2	11
	82%	0%	18%	100%
10. บริษัทลูกค้ำมีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน , รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ , สัญญาเช่าทางการเงิน เป็นต้น	11	0	0	11
	100%	0%	0%	100%
11. บริษัทลูกค้ำมีระบบควบคุมภายในที่ดี	0	11	0	11
	0%	100%	0%	100%
12. บริษัทลูกค้ำมีความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีในเกณฑ์ที่ดี	0	9	2	11
	0%	82%	18%	100%
13. ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ำมาก	9	0	2	11
	82%	0%	18%	100%

14. กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผล ต่อบริษัทลูกค้ามาก	10	1	0	11
	91%	9%	0%	100%
15. มาตรการของตลาดหลักทรัพย์/ก.ล.ต.มีผลกระทบ ต่อบริษัทลูกค้ามาก	10	1	0	11
	91%	9%	0%	100%
16. การประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตาม ประมาณการเวลา	1	2	8	11
	9%	18%	73%	100%

จากตาราง 4.17 – 4.18

## 2.1 ตัวแปร : ความเสี่ยงเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้ามีความเสี่ยงระดับสูง

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่าธุรกิจที่มีลักษณะความเสี่ยงสูง จะมีผลกระทบต่อการประมาณเวลาในลักษณะที่สูงขึ้น โดยมีผู้ตอบในกลุ่มของ Big 4 เป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 100 และในกลุ่มของ Non Big 4 เป็นจำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 100

## 2.2 ตัวแปร : ลูกค้ามีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่ลูกค้ามีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 86 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 14 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 91 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 9

## 2.3 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมากนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 86 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 14 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 9 ราย คิดเป็น



ร้อยละ 82 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

#### 2.4 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมาก

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมากนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 86 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 14 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 82 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

#### 2.5 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีจำนวนลูกหนี้รวมมาก

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีจำนวนลูกหนี้รวมมากนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 86 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 14 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 91 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 9

#### 2.6 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่นั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 86 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 14 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 82 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

## 2.7 ตัวแปร : การแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรง

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่มีการแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรงนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่าไม่มีผลต่อการประมาณเวลาเป็นอันดับสูงสุดเป็นจำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 52 และตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 33 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่าไม่มีผลต่อการประมาณเวลาเป็นอันดับสูงสุดเป็นจำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 73 และตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

## 2.8 ตัวแปร : บริษัทมีการปรับโครงสร้างหนี้

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทมีการปรับโครงสร้างหนี้ นั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 100 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 91 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 9

## 2.9 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชีนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 100 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 82 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

## 2.10 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีการจัดเอกสารและทำบัญชีเรียบร้อย

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีการจัดเอกสารและทำบัญชีเรียบร้อยจะมีผลกระทบต่อการประมาณ

เวลาในลักษณะที่น้อยลง โดยมีผู้ตอบในกลุ่มของ Big 4 เป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 100 และในกลุ่มของ Non Big 4 เป็นจำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 100

2.11 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน , รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ , สัญญาเช่าทางการเงิน เป็นต้น

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน , รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ , สัญญาเช่าทางการเงินนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 20 ราย คิดเป็นร้อยละ 95 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 5 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 100

2.12 ตัวแปร : บริษัทลูกค้ามีระบบควบคุมภายในที่ดี

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่บริษัทลูกค้ามีระบบควบคุมภายในที่ดีจะมีผลกระทบต่อการประมาณเวลาในลักษณะที่น้อยลง โดยมีผู้ตอบในกลุ่มของ Big 4 เป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 100 และในกลุ่มของ Non Big 4 เป็นจำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 100

2.13 ตัวแปร : ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้า

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามากนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 57 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 38 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 82 และตอบว่าไม่ทำให้การประมาณเวลาเปลี่ยนแปลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

2.14 ตัวแปร : กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้ามาก

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้ามากนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 20 ราย คิดเป็นร้อยละ 95 และตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาน้อยลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 5 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 91 และตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาน้อยลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 9

2.15 ตัวแปร : มาตรการของตลาดหลักทรัพย์/ก.ล.ต.มีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้ามากนั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 100 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นสูงที่สุดเป็นจำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 91 และตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาน้อยลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 9

2.16 ตัวแปร : การประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตามประมาณการเวลา

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 2 กลุ่ม คือ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่มีการประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตามประมาณการเวลานั้น โดยในกลุ่ม Big 4 มีผู้ตอบว่าไม่มีผลต่อการประมาณเวลาเป็นอันดับสูงสุดเป็นจำนวน 13 ราย คิดเป็นร้อยละ 62 และตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาสูงขึ้นเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 38 ส่วนในกลุ่มของ Non Big 4 มีผู้ตอบว่าไม่มีผลต่อการประมาณเวลาเป็นอันดับสูงสุดเป็นจำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 73 และตอบว่ามีผลทำให้การประมาณเวลาน้อยลงเป็นอันดับรองลงมาเป็นจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

### ส่วนที่ 3 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชี

#### 3.1 การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

เป็นการวิเคราะห์เพื่อดูความสัมพันธ์ของปัจจัยแต่ละตัวกับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชี

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์ค่าโดยแบ่งเป็น

1. วิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์โดยรวมจากผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในบริษัท Big 4
2. วิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์จากผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big4
3. วิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์จากผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Non big 4

3.1.1 วิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์โดยรวมจากผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท B i g 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสำนักงาน B i g 4

ตาราง 4.19 แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาโดยรวมจากผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในบริษัท Big 4

Correlations	Estimate working hours	
Estimate working hours	Pearson Correlation	1.000
	Sig. (2-tailed)	.
Inherent risk	Pearson Correlation	0.418 **
	Sig. (2-tailed)	0.001
Related company	Pearson Correlation	0.331 **
	Sig. (2-tailed)	0.010
Total asset	Pearson Correlation	0.566 **
	Sig. (2-tailed)	0.000
Inventory	Pearson Correlation	0.563 **
	Sig. (2-tailed)	0.000

Account receivable	Pearson Correlation	0.489	**
	Sig. (2-tailed)	0.000	
Audit fee	Pearson Correlation	0.703	**
	Sig. (2-tailed)	0.000	
Internal control Quality	Pearson Correlation	-0.220	*
	Sig. (2-tailed)	0.094	
Accounting Quality	Pearson Correlation	-0.227	**
	Sig. (2-tailed)	0.033	
Economic	Pearson Correlation	0.244	*
	Sig. (2-tailed)	0.063	
Law	Pearson Correlation	0.206	
	Sig. (2-tailed)	0.177	
SET Standard	Pearson Correlation	0.100	
	Sig. (2-tailed)	0.453	
** Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			
* Correlation is significant at the 0.10 level (2-tailed).			

หมายเหตุ : เนื่องจากตัวแปรบางตัวอยู่ในรูปข้อความทำให้ไม่สามารถนำมาคำนวณค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ได้ ตัวแปรดังกล่าวประกอบด้วย งบการเงินเป็นงบเฉพาะบริษัทหรืองบรวม, การตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่ , การปรับโครงสร้างหนี้ , การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี , การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน

จากตาราง 4.19 พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีโดยรวม ที่ระดับนัยสำคัญ .05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 95 % เรียงตามลำดับดังนี้ ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี , จำนวนสินทรัพย์รวม , จำนวนสินค้าคงเหลือรวม,จำนวนลูกหนี้รวม , ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า , จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน , ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี และถ้าพิจารณาที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % พบว่ามีปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เพิ่มขึ้นอีก 2 ปัจจัย เรียงลำดับดังนี้ ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า,ระดับการควบคุมภายในของบริษัท

## 3.1.2 วิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์จากผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน

Big4

ตาราง 4.20 แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของ

ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big4

Correlations	Estimate working hours	
Estimate working hours	Pearson Correlation	1.000
	Sig. (2-tailed)	.
Inherent risk	Pearson Correlation	0.418 **
	Sig. (2-tailed)	0.011
Related company	Pearson Correlation	0.239
	Sig. (2-tailed)	0.161
Total asset	Pearson Correlation	0.523 **
	Sig. (2-tailed)	0.001
Inventory	Pearson Correlation	0.549 **
	Sig. (2-tailed)	0.001
Account receivable	Pearson Correlation	0.579 **
	Sig. (2-tailed)	0.000
Audit fee	Pearson Correlation	0.676 **
	Sig. (2-tailed)	0.000
Internal control Quality	Pearson Correlation	-0.385 **
	Sig. (2-tailed)	0.021
Accounting Quality	Pearson Correlation	-0.375 **
	Sig. (2-tailed)	0.024
Economic	Pearson Correlation	0.194
	Sig. (2-tailed)	0.256
Law	Pearson Correlation	0.346 **
	Sig. (2-tailed)	0.039
SET Standard	Pearson Correlation	0.149
	Sig. (2-tailed)	0.387

\*\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.10 level (2-tailed).

หมายเหตุ : เนื่องจากตัวแปรบางตัวอยู่ในรูปข้อความทำให้ไม่สามารถนำมาคำนวณค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ได้ ตัวแปรดังกล่าวประกอบด้วย งบการเงินเป็นงบเฉพาะบริษัทหรืองบรวม, การตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่ , การปรับโครงสร้างหนี้ , การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี , การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน

จากตาราง 4.20 พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big4 ที่ระดับนัยสำคัญ .05 และ .10 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 95 % และ 90 % เรียงตามลำดับความสำคัญจากมากไปน้อยดังนี้ ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี , จำนวนลูกหนี้รวม , จำนวนสินค้าคงเหลือรวม, จำนวนสินทรัพย์รวม , ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า, ระดับการควบคุมภายในของบริษัท, ระดับความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชี และกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้า



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## 3.1.3 วิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์จากผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน

Non big 4

ตาราง 4.21 แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของ

ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big4

Correlations	Estimate working hours	
Estimate working hours	Pearson Correlation	1.000
	Sig. (2-tailed)	.
Inherent risk	Pearson Correlation	0.439 **
	Sig. (2-tailed)	0.036
Related company	Pearson Correlation	0.620 **
	Sig. (2-tailed)	0.002
Total asset	Pearson Correlation	0.731 **
	Sig. (2-tailed)	0.000
Inventory	Pearson Correlation	0.612 **
	Sig. (2-tailed)	0.002
Account receivable	Pearson Correlation	0.264
	Sig. (2-tailed)	0.223
Audit fee	Pearson Correlation	0.745 **
	Sig. (2-tailed)	0.000
Internal control Quality	Pearson Correlation	0.224
	Sig. (2-tailed)	0.303
Accounting Quality	Pearson Correlation	0.079
	Sig. (2-tailed)	0.722
Economic	Pearson Correlation	0.159
	Sig. (2-tailed)	0.468
Law	Pearson Correlation	-0.245
	Sig. (2-tailed)	0.259
SET Standard	Pearson Correlation	-0.003
	Sig. (2-tailed)	0.990

\*\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.10 level (2-tailed).

หมายเหตุ : เนื่องจากตัวแปรบางตัวอยู่ในรูปข้อความทำให้ไม่สามารถนำมาคำนวณค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ได้ ตัวแปรดังกล่าวประกอบด้วย งบการเงินเป็นงบเฉพาะบริษัทหรืองบรวม, การตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่ , การปรับโครงสร้างหนี้ , การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี , การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน

จากตาราง 4.21 พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big4 ที่ระดับนัยสำคัญ .05 และ .10 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 95 % และ 90 % เรียงตามลำดับความสำคัญจากมากไปน้อยดังนี้ ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี , จำนวนสินทรัพย์รวม , จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน , จำนวนสินค้าคงเหลือรวม และผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

### 3.2 การจัดกลุ่มและคัดเลือกปัจจัยที่ใช้ในการวิเคราะห์ความถดถอย

เนื่องจากปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ที่นำมาเป็นตัวแปรอิสระในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์มีจำนวนค่อนข้างมาก ผู้วิจัยจึงทำการจัดกลุ่มตัวแปรและคัดเลือกตัวแปรเข้าสมการด้วยการวิเคราะห์ตัวประกอบและวิเคราะห์ความสมเหตุสมผลเชิงวิชาการ

#### 3.2.1 การวิเคราะห์ตัวปัจจัย

การวิเคราะห์ปัจจัย Factor Analysis เพื่อจัดกลุ่มปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กันเข้าไว้ด้วยกัน โดยใช้ โปรแกรม SPSS for window 11.0 สามารถวิเคราะห์ผลและอธิบายความหมายได้ดังนี้

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ตาราง 4.22

## KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.686
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	241.352
	df	78
	Sig.	.000

พิจารณาค่า KMO เป็นค่าใช้วัดความเหมาะสมของข้อมูล ค่านี้ถ้าอยู่ระหว่าง 0.5 -1 จะถือว่าข้อมูลที่มีอยู่เหมาะสมในการเลือกใช้เทคนิค Factor Analysis จากตาราง 4. 22 พบว่าค่า KMO เท่ากับ .686 ซึ่งถือว่าข้อมูลเหมาะสมในการใช้ เทคนิค Factor Analysis

จากตาราง 4.23 แสดงค่าสถิติของแต่ละปัจจัย ด้วยวิธี Principle Component เป็นวิธีสกัดปัจจัยที่ค้นพบจะอธิบายความแปรปรวนของปัจจัยได้มากที่สุด

ค่า Component มาได้ถึง จำนวนปัจจัยที่จะสกัดให้มีเท่ากับจำนวนตัวแปร จากตาราง มีทั้งหมด 13 ตัวแปร = 13 ปัจจัย

ค่า Eigenvalues คือ ค่าความแปรปรวนรวมของตัวแปรเดิมที่สามารถอธิบายได้ด้วย Factor ซึ่งสามารถคำนวณได้ด้วย ผลรวมของกำลังสองของค่า Factor Loading ในตัวปัจจัยทุกตัวของ Factor นั้น จากตารางค่า Eigenvalues ของ Factor ที่ 1 ถึง Factor ที่ 4 มีค่ามากกว่า 1 ดังนั้นจึงสรุปเหลือเพียง 4 Factor

ค่า % of Variance ที่ได้ทำการหมุนแกนของ Factor ที่ 1 มีค่ามากที่สุด เท่ากับ 25.582 ซึ่งหมายถึง Factor ที่ 1 สามารถอธิบายความผันแปรของข้อมูลได้ 25.582% , Factor ที่ 2 สามารถอธิบายความผันแปรของข้อมูลได้ 16.024 % , Factor ที่ 3 สามารถอธิบายความผันแปรของข้อมูลได้ 15.377% และ Factor ที่ 4 สามารถอธิบายความผันแปรของข้อมูลได้ 8.927 % ดังนั้น Factor ที่ 1 จึงมีความสำคัญมากที่สุด

ค่า Cumulative % หมายถึงผลบวกสะสมของ% of Variance ซึ่งเมื่อรวมทั้ง 4 Factor สามารถอธิบายความผันแปรของข้อมูลได้ 65.905 %

ตาราง 4.23

## Total Variance Explained

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	3.528	27.139	27.139	3.528	27.139	27.139	3.326	25.582	25.582
2	2.262	17.399	44.538	2.262	17.399	44.538	2.083	16.024	41.606
3	1.641	12.624	57.162	1.641	12.624	57.162	1.999	15.377	56.983
4	1.137	8.747	65.909	1.137	8.747	65.909	1.160	8.927	65.909
5	.857	6.593	72.502						
6	.789	6.070	78.572						
7	.635	4.886	83.458						
8	.504	3.875	87.333						
9	.476	3.659	90.992						
10	.381	2.933	93.925						
11	.308	2.371	96.296						
12	.260	1.999	98.295						
13	.222	1.705	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

ตาราง 4.24

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>

	Component			
	1	2	3	4
audit fee	.839			
total assest	.819			
account recivable	.697	-.230	-.251	
related company	.671		.405	-.255
inventory	.670		-.329	.208
financial statement	.551			-.442
accounting quality		.857		
internal audit quacity		.828		
audit risk	.427	-.645		
apply accounting standard			.775	
revalue			.727	
RE_LIAB		-.285	.680	
apply complex standard	.242			.836

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 7 iterations.

จากตาราง 4.24 Component Matrix ค่า Rotation Component ที่ได้เป็นค่าสัมประสิทธิ์ หรือเรียกว่า Factor Loading เป็นค่าที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรกับ Factor ทั้ง 3 Factor จากตาราง สามารถจัดตัวแปรให้อยู่ภายใน 4 Factor โดยที่

Factor ที่ 1 ประกอบด้วย ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี มีค่า Factor Loading เท่ากับ .839 , จำนวนสินทรัพย์รวม มีค่า Factor Loading เท่ากับ .819 , จำนวนลูกหนี้รวม มีค่า Factor Loading เท่ากับ .697 , บริษัทที่เกี่ยวข้องกันมีค่า Factor Loading เท่ากับ.671 , จำนวนสินค้าคงเหลือรวมมีค่า Factor Loading เท่ากับ .670 และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวมมีค่า Factor Loading เท่ากับ .551

Factor ที่ 2 ประกอบด้วย ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี มีค่า Factor Loading เท่ากับ .857, ระดับการควบคุมภายใน มีค่า Factor Loading เท่ากับ .828 , ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า มีค่า Factor Loading เท่ากับ .645

Factor ที่ 3 ประกอบด้วย การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชีมีค่า Factor Loading เท่ากับ .775 , การตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่มีค่า Factor Loading เท่ากับ .680 และการปรับโครงสร้างหนี้ มีค่า Factor Loading เท่ากับ .680

Factor ที่ 4 ประกอบด้วย การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน มีค่า Factor Loading เท่ากับ .836

### 3.2.2 การวิเคราะห์ความสมเหตุสมผลของกลุ่มปัจจัย

จากการวิเคราะห์การแยกปัจจัยดังกล่าว พบว่าปัจจัยบางตัวมีการจัดกลุ่มตัวแปรไม่สมเหตุสมผลตามหลักการหรือความหมายที่แท้จริง ผู้วิจัยจึงทำการวิเคราะห์และจัดกลุ่มตัวแปรอีกครั้งเพื่อให้มีความหมายที่สามารถอธิบายลักษณะร่วมของกลุ่มปัจจัยได้อย่างสมเหตุสมผลมากยิ่งขึ้น ดังนี้

#### ปัจจัยกลุ่มที่ 1 ได้แก่

- 1.1 จำนวนสินทรัพย์รวม
- 1.2 จำนวนลูกหนี้รวม
- 1.3 จำนวนสินค้าคงเหลือรวม

ปัจจัยกลุ่มที่ 1 ประกอบด้วยตัวแปรที่ใช้ในการอธิบายถึง การเกิดขึ้นของปริมาณรายการค้า ภายใต้ข้อสมมติที่ว่า บริษัทที่จำนวนสินทรัพย์รวมมาก หรือ จำนวนลูกหนี้รวมมาก หรือจำนวนสินค้าคงเหลือมาก จะมีปริมาณรายการค้าที่เกิดขึ้นตามมามาก ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องว่าประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่มีจำนวนสินทรัพย์รวม หรือ จำนวนลูกหนี้รวม หรือจำนวนสินค้าคงเหลือน้อย

#### ปัจจัยกลุ่มที่ 2 ได้แก่

- 2.1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า
- 2.2 การควบคุมภายในของบริษัท
- 2.3 ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี

ปัจจัยในกลุ่มนี้ จะอธิบายถึง ความเสี่ยงและระดับการควบคุมภายในของบริษัท ลูกค้ำที่มีผลต่อการตรวจสอบ โดยที่บริษัทลูกค้ำถ้ามีความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีอาจต้อง ประเมินการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่มีความเสี่ยงต่ำ เนื่องจาก เพื่อให้ การตรวจสอบมีคุณภาพตามมาตรฐานการสอบบัญชี และถ้าบริษัทมีระดับการควบคุมภายในและ ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีอยู่ในเกณฑ์ดี จะส่งผลให้ความเสี่ยงอยู่ใน ระดับต่ำ ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจประเมินการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบที่น้อยลง

### ปัจจัยกลุ่มที่ 3 ได้แก่

- 3.1 การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี ซึ่งประกอบ
- 3.2 การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน รวมถึง การปรับโครงสร้างหนี้ และการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่

ปัจจัยกลุ่มที่ 3 เป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบาย ทางการบัญชี ภายใต้ข้อสมมติที่ว่า หากกิจการมีการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ซับซ้อน หรือมี การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินการเวลาในการตรวจสอบที่ มากขึ้นเพื่อทำการตรวจสอบรายการดังกล่าวว่ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้อง หรือไม่

### ปัจจัยกลุ่มที่ 4 ได้แก่

- 4.1 จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
- 4.2 งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม

ปัจจัยกลุ่มที่ 4 สามารถอธิบายได้ว่าลักษณะโครงสร้างและความซับซ้อนของกิจ การ หากกิจการมีโครงสร้างของบริษัทที่ซับซ้อน เช่น บริษัทมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมาก หรือมีการ ถือหุ้นในบริษัทอื่นที่ส่งผลให้ต้องจัดทำงบการเงินรวม ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องประเมินการ เวลาในการตรวจสอบบัญชีมากขึ้น เพื่อตรวจสอบรายการระหว่างกัน

## ปัจจัยกลุ่มที่ 5 ได้แก่

5.1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

5.2 กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้า

5.3 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต.

ปัจจัยในกลุ่มที่ 5 เป็นปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อบริษัท ทั้งในด้านภาวะทางเศรษฐกิจ มาตรการ และกฎหมายต่าง ๆ ซึ่งปัจจัยเหล่านี้อาจส่งผลกระทบต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีผู้สอบบัญชี

ส่วนปัจจัยค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี เมื่อพิจารณาความสมเหตุสมผลแล้ว พบว่า ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4 เรื่อง มรรยาทของผู้สอบบัญชี ในส่วนของมารยาททั่วไป (จ) “การกำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนซึ่งประกอบด้วยค่าสอบบัญชี และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการสอบบัญชีที่จะเรียกเก็บ ควรคำนวณจากเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชีอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น” และจากการศึกษาของ วรพจน์ อุชุไพบุลย์วงศ์ (2531) เรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย พบว่า วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมในการประกอบวิชาชีพโดยทั่วไปมี 2 วิธี คือ กำหนดตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน และกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอน โดยพื้นฐานการคิดค่าธรรมเนียมที่แน่นอนจะมาจากการจัดทำประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้น” รวมถึงผลจากการสำรวจความคิดเห็นในส่วนที่ 2 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ทั้ง 2 กลุ่ม ได้แก่ Big 4 และ Non Big 4 มีความเห็นสอดคล้องกันว่ากรณีที่มีการแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรงนั้นไม่มีผลต่อการประมาณเวลา จากข้อมูลข้างต้นผู้วิจัยสรุปได้ว่า ปัจจัยค่าด้านธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในรูปของ การประมาณการเวลาเป็นพื้นฐานหรือเป็นปัจจัยในการคำนวณค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี (กล่าวคือ ประมาณการเวลาเป็นสาเหตุหรือตัวแปรอิสระ และค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีเป็นผลหรือตัวแปรตาม) ดังนั้นในการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยจะตัดผลกระทบจากปัจจัยค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีออกจากสมการความสัมพันธ์



### 3.2.3 การคัดเลือกตัวแปรที่เป็นตัวแทนแต่ละกลุ่มเพื่อใช้เป็นตัวแปรอิสระในการวิเคราะห์ความถดถอย

การคัดเลือกตัวแปรที่เป็นตัวแทนกลุ่มเพื่อใช้ในการเข้าสมการถดถอย จะพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจของตัวแปรที่สามารถอธิบายได้ด้วยตัวแปรที่เหลือในกลุ่มได้มีค่ามากที่สุด ร่วมกับการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์จากหัวข้อ 3.1.1 และการเกิดปัญหาที่ตัวแปรแต่ละกลุ่มมีความสัมพันธ์กันเอง Multicollinearity

การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจของตัวแปรที่สามารถอธิบายได้ด้วยตัวแปรที่เหลือในกลุ่มได้ โดยพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรในกลุ่มที่มีค่ามากที่สุด (จะหาค่าเฉพาะที่ตัวแปรในกลุ่มมีมากกว่า 2 ตัวแปร)

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์ค่าโดยแบ่งเป็น 3 กลุ่ม

1. ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในบริษัท Big 4
2. ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big4
3. ผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในบริษัท Non big 4

3.2.2.1 ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในบริษัท Big 4 (ดูภาคผนวก ข ตาราง 6.4)

ตัวแปรกลุ่มที่ 1

กรณีที่ 1 จำนวนสินทรัพย์รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนลูกหนี้รวมและจำนวนสินค้างเหลือรวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .372$

กรณีที่ 2 จำนวนลูกหนี้รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนสินค้างเหลือรวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .453$

กรณีที่ 3 จำนวนสินค้างเหลือรวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนลูกหนี้รวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .352$

## ตัวแปรกลุ่มที่ 2

กรณีที่ 1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .230$

กรณีที่ 2 ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .453$

กรณีที่ 3 ระดับการควบคุมภายในของบริษัทที่อธิบายได้ด้วยระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี และ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .358$

## ตัวแปรกลุ่มที่ 5

กรณีที่ 1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและมาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .112$

กรณีที่ 2 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .218$

กรณีที่ 3 ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าที่อธิบายได้ด้วย กฎหมาย มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. และภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .097$

### 3.2.2.2 ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 (ดูภาคผนวก ข ตาราง 6.5)

#### ตัวแปรกลุ่มที่ 1

กรณีที่ 1 จำนวนสินทรัพย์รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนลูกหนี้รวมและจำนวนสินค้างคงเหลือรวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .518$

กรณีที่ 2 จำนวนลูกหนี้รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนสินค้างคงเหลือรวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .707$

กรณีที่ 3 จำนวนสินค้างคงเหลือรวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนลูกหนี้รวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .571$

#### ตัวแปรกลุ่มที่ 2

กรณีที่ 1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .287$

กรณีที่ 2 ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .503$

กรณีที่ 3 ระดับการควบคุมภายในของบริษัทที่อธิบายได้ด้วยระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี และ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .451$

#### ตัวแปรกลุ่มที่ 5

กรณีที่ 1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและมาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต. ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .107$

กรณีที่ 2 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .292$

กรณีที่ 3 ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าที่อธิบายได้ด้วย กฎหมาย มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. และภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .189$

### 3.2.2.3 ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big 4 (ดูภาคผนวก ข ตาราง 6.6)

#### ตัวแปรกลุ่มที่ 1

กรณีที่ 1 จำนวนสินทรัพย์รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนลูกหนี้รวมและจำนวนสินค้าคงเหลือรวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .227$

กรณีที่ 2 จำนวนลูกหนี้รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนสินค้าคงเหลือรวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .111$

กรณีที่ 3 จำนวนสินค้าคงเหลือรวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนลูกหนี้รวม ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .066$

#### ตัวแปรกลุ่มที่ 2

กรณีที่ 1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .059$

กรณีที่ 2 ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .250$

กรณีที่ 3 ระดับการควบคุมภายในของบริษัทที่อธิบายได้ด้วยระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี และ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .154$

### ตัวแปรกลุ่มที่ 5

กรณีที่ 1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อ บังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและมาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต. ได้ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .132$

กรณีที่ 2 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต. ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อ บังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ได้ ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .119$

กรณีที่ 3 ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าที่อธิบายได้ ด้วย กฎหมาย มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต. และภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ได้ ค่า  $R^2 = .046$

ในการคัดเลือกตัวแปรที่เป็นตัวแทนกลุ่มเพื่อใช้ในการเข้าสมการถดถอย จะ พิจารณาจากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์จากหัวข้อ 3.1.1 ร่วมกับค่าสัมประสิทธิ์ของ การตัดสินใจของตัวแปรที่สามารถอธิบายได้ด้วยตัวแปรที่เหลือในกลุ่มได้มีค่ามากที่สุด และการ เกิดปัญหาที่ตัวแปรแต่ละกลุ่มมีความสัมพันธ์กันเอง Multicollinearity โดยแบ่งเป็น 3 กลุ่มดังนี้

#### 1. ตัวแปรที่เลือกเข้าสมการถดถอยของผู้สอบบัญชีโดยรวม มีดังนี้

ตัวแปรกลุ่มที่ 1 คือ จำนวนสินทรัพย์รวม

ตัวแปรกลุ่มที่ 2 คือ ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี

ตัวแปรกลุ่มที่ 3 คือ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับราย การบัญชีที่ซับซ้อน

ตัวแปรกลุ่มที่ 4 คือ งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรือ งบรวม

ตัวแปรกลุ่มที่ 5 คือ ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

ตาราง 4.25

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.645 <sup>a</sup>	.415	.360	377.201	1.777

a. Predictors: (Constant), economic, financial statement, apply complex standard, accounting quality, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ตาราง 4.26

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1144.661	519.002		2.206	.032
	financial statement	101.196	114.479	.096	.884	.381
	total assest	5.584E-08	.000	.495	4.337	.000
	apply complex standar	124.717	116.725	.119	1.068	.290
	accounting quality	-172.093	85.568	-.227	-2.011	.049
	economic	74.180	83.795	.103	.885	.380

a. Dependent Variable: Estimate working hours

จากตาราง 4.25 และ ตาราง 4.26 จากการนำตัวแปรที่เป็นตัวแทนจากทั้ง 5 กลุ่มเข้าสมการพบว่า ที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % ค่า  $R^2$  Adj. = .360 มีตัวแปรในกลุ่มเข้าสมการ 2 ตัว คือ จำนวนสินทรัพย์รวม Sig t = .000 และระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี Sig t = .049

เพื่อหาผลจากตัวแปรที่เข้าสมการโดยขจัดปัญหาเรื่องความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรที่เลือกเข้า ที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % ผู้วิจัยจึงนำตัวแปรที่ได้เลือกเข้าสมการในครั้งแรกมาเพิ่ม-ลดตัวแปรทีละตัว ด้วยการใช้วิธี Enter อีกครั้ง ซึ่งจะได้สมการใหม่ที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปรกับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีโดยรวมที่มีระดับนัยสำคัญ .10 ดังนี้

ตาราง 4.27

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.625 <sup>a</sup>	.391	.369	374.573	1.789

a. Predictors: (Constant), accounting quality, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ตาราง 4.28

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1647.961	290.426		5.674	.000
	total assest	6.327E-08	.000	.560	5.373	.000
	accounting quality	-201.294	79.150	-.265	-2.543	.014

a. Dependent Variable: Estimate working hours

จากตาราง 4.27 และ ตาราง 4.28 ที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % จะได้ว่าตัวแปรที่เข้าสมการเพียง 2 ตัว ซึ่งเหมือนกับการวิเคราะห์ในครั้งแรก คือ จำนวนสินทรัพย์รวม Sig t = .000 และระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี Sig t = .014 ตัวแปรดังกล่าวเป็นตัวแทนของปัจจัยในกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 โดยที่ตัวแปรจำนวนสินทรัพย์ มีค่า b เป็นบวก แสดงจำนวนสินทรัพย์รวม มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีโดยรวม แต่ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีมีค่า b เป็นลบ แสดงระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีโดยรวม ค่า  $R^2$  Adj. = .369 แสดงว่าจำนวนสินทรัพย์รวม และระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี สามารถอธิบายความสัมพันธ์ของการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีโดยรวม ได้ถึง ร้อยละ 36.9

2. ตัวแปรที่เลือกเข้าสมการถดถอยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 มีดังนี้ (ดูภาคผนวก ข ตาราง 6.5)

ตัวแปรกลุ่มที่ 1 คือ จำนวนลูกหนี้การค้า

ตัวแปรกลุ่มที่ 2 คือ ระดับการควบคุมภายใน

ตัวแปรกลุ่มที่ 3 คือ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการ บัญชีที่ซับซ้อน

ตัวแปรกลุ่มที่ 4 คือ งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม

ตัวแปรกลุ่มที่ 5 คือ มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต.

ตาราง 4.29

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.726 <sup>a</sup>	.527	.448	396.004	1.940

a. Predictors: (Constant), set standard, apply complex standard, financial statement, account recivable, internal audit quatity

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ตาราง 4.30

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2039.632	606.848		3.361	.002
	financial statement	284.021	157.844	.234	1.799	.082
	account recivable	8.909E-07	.000	.444	3.359	.002
	internal audit quatity	-333.767	111.688	-.436	-2.988	.006
	apply complex standar	338.555	161.941	.279	2.091	.045
	set standard	-92.418	110.984	-.116	-.833	.412

a. Dependent Variable: Estimate working hours

จากตาราง 4.29 และ ตาราง 4.30 จากการนำตัวแปรที่เป็นตัวแทนจากทั้ง 5 กลุ่มเข้าสมการพบว่า ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .448$  และที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % มีตัวแปรในกลุ่มเข้าสมการ 4 ตัว คือ จำนวนลูกหนี้รวม ระดับการควบคุมภายใน การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม



เพื่อหาผลจากตัวแปรที่เข้าสมการโดยขจัดปัญหาเรื่องความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรที่เลือกเข้า ที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % ผู้วิจัยจึงนำตัวแปรที่ได้เลือกเข้าสมการในครั้งแรกมาเพิ่ม-ลดตัวแปรทีละตัว ด้วยการวิธี Enter อีกครั้ง ซึ่งจะได้สมการใหม่ที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปรกับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีโดยรวมที่มีระดับนัยสำคัญ .10 ดังนี้

ตาราง 4.31

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.718 <sup>a</sup>	.516	.453	394.041	1.933

a. Predictors: (Constant), apply complex standard, financial statement, account recivable, internal audit quatity

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ตาราง 4.32

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1634.484	360.895		4.529	.000
	account recivable	3.888E-07	.000	.442	3.358	.002
	internal audit quatity	-296.004	101.561	-.387	-2.915	.007
	financial statement	266.325	155.631	.219	1.711	.097
	apply complex standard	315.472	158.760	.260	1.987	.056

a. Dependent Variable: Estimate working hours

จากตาราง 4-31 และ ตาราง 4-32 4-36 ที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % จะได้ตัวแปรที่เข้าสมการเพียง 4 ตัว ซึ่งเหมือนกับการวิเคราะห์ในครั้งแรก คือ จำนวนลูกหนี้รวม Sig t = .002 ระดับการควบคุมภายใน Sig t = .007 และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน Sig t = .056 งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม Sig t = .097 ตัวแปรดังกล่าวเป็นตัวแทนของปัจจัยใน

กลุ่มที่ 1 กลุ่มที่ 2 กลุ่มที่ 3 และกลุ่มที่ 4 โดยที่ตัวแปรจำนวนลูกหนี้รวม การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรือรวม มีค่า b เป็นบวก แสดงว่ามีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 แต่ระดับการควบคุมภายใน มีค่า b เป็นลบ แสดงว่ามีความสัมพันธ์ไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 ค่า  $R^2 \text{ Adj.} = .453$  แสดงว่าจำนวนลูกหนี้รวม การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรือรวม และระดับการควบคุมภายใน สามารถอธิบายความสัมพันธ์ของการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 ได้ถึง ร้อยละ 45.30

3. ตัวแปรที่เลือกเข้าสมการถดถอยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big 4 มีดังนี้ (ดูภาคผนวก ข ตาราง 6.6)

ตัวแปรกลุ่มที่ 1 คือ จำนวนสินทรัพย์รวม

ตัวแปรกลุ่มที่ 2 คือ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจ

ตัวแปรกลุ่มที่ 3 คือ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน

ตัวแปรกลุ่มที่ 4 คือ งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรือรวม

ตัวแปรกลุ่มที่ 5 คือ ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

ตาราง 4.33

#### Model Summary <sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.780 <sup>a</sup>	.608	.493	237.082	1.794

a. Predictors: (Constant), economic, apply complex standard, financial statement, total assest, in\_risk

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ตาราง 4.34

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	568.716	303.035		1.877	.078
	financial statement	-52.501	125.711	-.074	-.418	.681
	in_risk	207.454	131.002	.293	1.584	.132
	total assest	4.627E-08	.000	.667	4.144	.001
	apply complex standard	19.976	111.991	.028	.178	.861
	economic	-3.160	90.159	-.006	-.035	.972

a. Dependent Variable: Estimate working hours

จากตาราง 4.33 และ ตาราง 4.34 จากการนำตัวแปรที่เป็นตัวแทนจากทั้ง 5 กลุ่มเข้าสมการพบว่า ค่า  $R^2$  Adj. = .493 และที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % มีตัวแปรในกลุ่มเข้าเพียง 1 ตัว คือ จำนวนสินค้าคงเหลือ

เพื่อหาผลจากตัวแปรที่เข้าสมการโดยขจัดปัญหาเรื่องความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรที่เลือกเข้า ที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % ผู้วิจัยจึงนำตัวแปรที่ได้เลือกเข้าสมการในครั้งแรกมาเพิ่ม-ลดตัวแปรทีละตัว ด้วยการวิธี Enter อีกครั้ง ซึ่งจะได้สมการใหม่ที่สามารอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปรกับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีโดยรวม ที่มีระดับนัยสำคัญ .10 ดังนี้

ตาราง 4.35

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.776 <sup>a</sup>	.602	.563	220.147	1.598

a. Predictors: (Constant), in\_risk, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ตาราง 4.36

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	565.755	176.217		3.211	.004
	total assest	4.589E-08	.000	.662	4.538	.000
	in_risk	190.615	103.224	.269	1.847	.080

a. Dependent Variable: Estimate working hours

จากตาราง 4.35 และ ตาราง 4.36 ที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือระดับความเชื่อมั่น 90 % จะได้ว่าตัวแปรที่เข้าสมการเพียง 2 ตัว ซึ่งต่างจากการวิเคราะห์ในครั้งแรก เนื่องจาก มีตัวแปรบางตัวในสมการมีความสัมพันธ์กันเอง ดังนั้นเมื่อทำการตัดตัวแปรเหล่านั้น ออกทำให้ได้ตัวแปรเข้าสมการได้มากขึ้น คือ จำนวนสินทรัพย์รวม Sig t = .000 และผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจ Sig t = .080 ตัวแปรดังกล่าวเป็นตัวแทนของปัจจัยในกลุ่มที่ 1 กลุ่มที่ 2 โดยที่ตัวแปรทั้ง 2 มีค่า b เป็นบวก แสดงว่ามีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big ค่า R<sup>2</sup> Adj. = .563 แสดงว่าจำนวนสินทรัพย์รวมและผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจ สามารถอธิบายความสัมพันธ์ของการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 ได้ถึง ร้อยละ 56.30

## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระที่มีความสำคัญแขนงหนึ่ง ซึ่งในปัจจุบันวิชาชีพการสอบบัญชีมีบทบาทและเป็นที่ยอมรับมากขึ้น โดยผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นผู้ให้บริการการตรวจสอบรายงานทางการเงินของธุรกิจ เพื่อให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินว่างบการเงินที่ได้ผ่านการตรวจสอบแล้วนั้นได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานของบริษัทโดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ เพียงใด งบการเงินดังกล่าวเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อให้เพียงพอในการตัดสินใจหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานภายใต้กฎหมาย มาตรฐาน และมารยาทของวิชาชีพที่ควบคุมและบังคับ ดังนั้นการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีการวางแผนการปฏิบัติงานการตรวจสอบ โดยขั้นตอนหนึ่งที่สำคัญในการวางแผนการปฏิบัติงานคือ การกำหนดประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากประมาณการเวลานี้ จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถควบคุมการดำเนินงาน การจัดสรรเวลาในแต่ละงาน กำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี และการพิจารณารับงานใหม่ เป็นต้น เพื่อการปฏิบัติงานมีการตรวจสอบมีคุณภาพ และทันเวลา

#### สรุปผลการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง “ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาระดับความสัมพันธ์ในแต่ละปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาความแตกต่างของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงานBig 4 กับ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสำนักงานBig 4

การวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจทางด้านการบัญชีการเงิน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อใช้ในการวิเคราะห์และสรุปผลการวิจัย

โดยผู้วิจัยจะทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เฉพาะในส่วนการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตในปี 2545 โดยมีกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยแบ่งเป็น

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ทำงานในสำนักงาน BIG 4 จำนวน 32 คน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ทำงานในสำนักงาน BIG 4 จำนวน 19 คน

จากปัจจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม การสัมภาษณ์ ผู้วิจัยสามารถจัดกลุ่มปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบตามความสมเหตุสมผล ได้ 5 กลุ่ม ดังนี้

#### กลุ่มที่ 1 ได้แก่

- 1.1 จำนวนสินทรัพย์รวม
- 1.2 จำนวนลูกหนี้รวม
- 1.3 จำนวนสินค้าคงเหลือรวม

ปัจจัยกลุ่มที่ 1 ประกอบด้วยตัวแปรที่ใช้ในการอธิบายถึง การเกิดขึ้นของปริมาณรายการค้า ภายใต้ข้อสมมติที่ว่า บริษัทที่จำนวนสินทรัพย์รวมมาก หรือ จำนวนลูกหนี้รวมมาก หรือจำนวนสินค้าคงเหลือมาก จะมีปริมาณรายการค้าที่เกิดขึ้นตามมามาก ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่จำนวนสินทรัพย์รวม หรือจำนวนลูกหนี้รวม หรือจำนวนสินค้าคงเหลือน้อย

## กลุ่มที่ 2 ได้แก่

- 2.1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า
- 2.2 การควบคุมภายในของบริษัท
- 2.3 ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี

ปัจจัยในกลุ่มนี้ จะอธิบายถึง ความเสี่ยงและการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้าที่มีผลการตรวจสอบ โดยที่บริษัทลูกค้าถ้ามีความเสี่ยงเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีอาจต้องประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่มีความเสี่ยงต่ำเสี่ยงน้อยกว่า เพื่อให้การตรวจสอบมีคุณภาพตามมาตรฐานการสอบบัญชี และถ้าบริษัทมีระดับการควบคุมภายในและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีอยู่ในเกณฑ์ดี จะส่งผลให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับต่ำ ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบที่น้อยลง

## กลุ่มที่ 3 ได้แก่

- 3.1 การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี
- 3.2 การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน รวมถึง การปรับโครงสร้างหนี้ และการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่

ปัจจัยกลุ่มที่ 3 เป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชี ภายใต้ข้อสมมติที่ว่า หากกิจการมีการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ซับซ้อน หรือมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจต้องประมาณการเวลาในการตรวจสอบที่มากขึ้นเพื่อทำการตรวจสอบรายการดังกล่าวว่ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องหรือไม่

## กลุ่มที่ 4 ได้แก่

- 4.1 จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
- 4.2 งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม

ปัจจัยกลุ่มที่ 4 สามารถอธิบายได้ว่าลักษณะโครงสร้างและความซับซ้อนของกิจการ หากกิจการมีโครงสร้างของบริษัทที่ซับซ้อน เช่น บริษัทมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมาก หรือมีการถือหุ้นในบริษัทอื่นที่ส่งผลให้ต้องจัดทำงบการเงินรวม ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีมากขึ้น เพื่อตรวจสอบรายการระหว่างกัน ให้เป็นไปปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกัน

#### กลุ่มที่ 5 ได้แก่

- 5.1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า
- 5.2 กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้า
- 5.3 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต.

ปัจจัยในกลุ่มที่ 5 เป็นปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อบริษัท ทั้งในด้านภาวะทางเศรษฐกิจ มาตรการ และกฎหมายต่าง ๆ ซึ่งปัจจัยเหล่านี้อาจส่งผลต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีผู้สอบบัญชี

จากผลการวิจัยปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม การสัมภาษณ์ สามารถสรุปผลได้ ดังนี้

#### 1. ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาและระดับของความสัมพันธ์ในแต่ละปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 ผลจากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาโดยเรียงลำดับความสำคัญจากมากไปน้อย มีดังนี้ จำนวนสินทรัพย์รวม , จำนวนสินค้าคงเหลือรวม , จำนวนลูกหนี้รวม , ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า , จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน , ระดับความเรียบง่ายของ



เอกสารและการจัดทำบัญชี , ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า , ระดับการควบคุมภายในของ บริษัท

จากผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ข้างต้น ปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ เป็น ปัจจัยภายในของกลุ่มปัจจัยทั้ง 5 กลุ่ม

ทั้งนี้ ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาที่ผ่านการคัดเลือกเป็นตัวแทนจาก 5 กลุ่มข้างต้น ได้แก่ จำนวนสินทรัพย์รวม , ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี , การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี เฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน, งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม, ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า เข้าสมการวิเคราะห์ความถดถอยพบว่า ที่ระดับความเชื่อมั่น 90% จำนวนสินทรัพย์รวมและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ซึ่งเป็น ตัวแทนของกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 เข้าสมการ โดยที่จำนวนสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์ในทิศทาง เดียวกับการประมาณการเวลา ซึ่งหมายถึง ถ้าบริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก สะท้อนถึงการเกิดรายการค้าหรือปริมาณธุรกรรมที่มาก ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการประมาณการ เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีมากขึ้นด้วย ในทางกลับกันระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการ จัดทำบัญชีจะเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการประมาณการเวลา ซึ่งหมายถึง ถ้าผู้สอบ บัญชีประเมินระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีของบริษัทลูกค้าอยู่ในเกณฑ์ที่ดี จะทำให้ผู้สอบบัญชีประมาณการเวลาในการตรวจสอบลดน้อยลง ทั้งนี้ปัจจัยทั้ง 2 ตัวนี้ สามารถ อธิบายความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาได้ถึง ร้อยละ 36.90

ดังนั้น จากการวิเคราะห์ผลทางสถิติทั้ง 2 ส่วนข้างต้น สามารถอธิบายได้ว่า ปัจจัยหลักที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชี คือ จำนวนสินทรัพย์รวม และระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี ซึ่งเป็นตัวแทนของปัจจัยในกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 สามารถอธิบายความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาได้ถึง ร้อยละ 36.90 และปัจจัย อื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์ในการพิจารณาในการประมาณการบัญชี ในระดับรองลงมาได้แก่ ปัจจัยใน กลุ่มที่ 3 กลุ่มที่ 4 และกลุ่มที่ 5

2. ความแตกต่างของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 กับ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4

2.1 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4

ผลจากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาโดยเรียงลำดับความสำคัญจากมากไปน้อยมีดังนี้ จำนวนลูกหนี้รวม , จำนวนสินค้าคงเหลือรวม , จำนวนสินทรัพย์รวม , ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า , ระดับการควบคุมภายในของบริษัท , ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี , กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้า

จากผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ข้างต้น ปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ เป็นปัจจัยภายในของกลุ่มที่ 1 กลุ่มที่ 2 และกลุ่มที่ 5

ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์การตัดสินใจของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาที่ผ่านการคัดเลือกเป็นตัวแทนจาก 5 กลุ่มข้างต้น ได้แก่ จำนวนลูกหนี้การค้ารวม , ระดับการควบคุมภายใน , การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน , งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม , มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. เข้าสมการวิเคราะห์ความถดถอยพบว่า ที่ระดับความเชื่อมั่น 90% จำนวนลูกหนี้การค้ารวม , ระดับการควบคุมภายใน , การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มที่ 1 กลุ่มที่ 2 กลุ่มที่ 3 และกลุ่มที่ 4 เข้าสมการ โดยที่จำนวนลูกหนี้การค้ารวม , การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการประมาณการเวลา หมายถึง ถ้าบริษัทลูกค้ามีผลกระทบจากปัจจัยเหล่านี้มากขึ้น ผู้สอบบัญชีจะประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากขึ้นด้วย ในทางกลับกันระดับการควบคุมภายในจะเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการประมาณการเวลา ซึ่งหมายถึง ถ้าบริษัทลูกค้ามีระดับการควบคุมภายในจะทำให้ผู้

สอบบัญชีประมาณการเวลาดน้อยลง ทั้งนี้ ปัจจัยทั้ง 4 ตัว สามารถอธิบายความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาได้ถึง ร้อยละ 45.30

ดังนั้น จากการวิเคราะห์ผลทางสถิติทั้ง 2 ส่วนข้างต้น สามารถอธิบายได้ว่า ปัจจัยหลักที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 คือ จำนวนลูกหนี้การค้ารวม, การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน และงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม ซึ่งเป็นตัวแทนของปัจจัยในกลุ่มที่ 1 กลุ่ม 2 กลุ่ม 3 และกลุ่มที่ 4 ในเรื่องของปริมาณรายการค้า ผลการประเมินความเสี่ยงและระดับการควบคุมภายใน นโยบายการบัญชี ความซับซ้อนของรายการและโครงสร้างของบริษัท สามารถอธิบายความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาได้ถึง ร้อยละ 45.30 และปัจจัยอื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์ในการพิจารณาในการประมาณการบัญชี ในระดับรองลงมาได้แก่ ปัจจัยกลุ่มที่ 5 ในเรื่องผลกระทบจากปัจจัยภายนอกต่าง ๆ

## 2.2 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4

ผลจากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยที่ระดับนัยสำคัญ .10 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาโดยเรียงลำดับจากมากไปน้อยมีดังนี้ จำนวนสินทรัพย์รวม , จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน , จำนวนสินค้าคงเหลือรวม , ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

จากผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ข้างต้น ปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ เป็นปัจจัยภายในของกลุ่มที่ 1 กลุ่มที่ 2

ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาที่ผ่านการคัดเลือกเป็นตัวแทนจาก 5 กลุ่มข้างต้น ได้แก่ จำนวนสินทรัพย์รวม , ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจ, การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน, งบการเงินที่ตรวจสอบเป็นงบการเงินเฉพาะบริษัทหรืองบรวม, ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า เข้าสมการวิเคราะห์ความถดถอยพบว่า ที่ระดับความเชื่อมั่น 90% จำนวนสินทรัพย์รวม และผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจ ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 เข้าสมการ โดยที่จำนวนสินทรัพย์รวม และผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการประมาณการเวลา ซึ่งหมายถึง

ถึงถ้าบริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก หรือมีผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจในระดับสูง จะใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้นด้วย ปัจจัยทั้ง 2 ตัวนี้ สามารถอธิบายความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาได้ถึง ร้อยละ 56.30

ดังนั้น จากการวิเคราะห์ผลทางสถิติทั้ง 2 ส่วนข้างต้น สามารถอธิบายได้ว่า ปัจจัยหลักที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 คือ จำนวนสินทรัพย์รวม และผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจ ซึ่งเป็นตัวแทนของปัจจัยในกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 ในเรื่องเกี่ยวกับปริมาณรายการค้าที่เกิดขึ้น และผลการประเมินความเสี่ยงในเบื้องต้นของบริษัทลูกค้า สามารถอธิบายความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาได้ถึง ร้อยละ 56.30 และปัจจัยในกลุ่มอื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์ในการพิจารณาในการประมาณการบัญชีในระดับที่น้อยมาก

การวิเคราะห์ผลทางสถิติทั้ง 2 กลุ่มพบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาที่อธิบายความสัมพันธ์ในสมการถดถอยส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มเดียวกัน คือกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 ในเรื่องปริมาณรายการค้าที่ต้องทำการตรวจสอบ และผลจากการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในของกิจการ โดยกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 จะมีการพิจารณาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในกลุ่มที่ 3 และกลุ่มที่ 4 ในเรื่องของ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ความซับซ้อนของรายการและโครงสร้างของบริษัทเพิ่มเติมอีกด้วย ในขณะที่กลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 จะพิจารณาถึงปัจจัยเหล่านี้ในระดับที่น้อยกว่ามาก

อย่างไรก็ตาม จากผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 กับผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 จะมีปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบมากกว่าผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 และยังมีข้อแตกต่างในปัจจัยที่กลุ่มที่ 2 ซึ่งจากผลทางสถิติการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 ปัจจัยภายในกลุ่มทั้ง 3 ตัว ได้แก่ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า , ระดับการควบคุมภายในของบริษัท และระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลา แต่สำหรับผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 จะมีเพียงผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าเท่านั้นที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี ซึ่งอาจสรุปผลจากข้อมูลทางสถิติได้ว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีของทั้ง 2 กลุ่มมีความแตกต่างกัน

คือ ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 จะให้พิจารณาปริมาณรายการค้าที่เกิดขึ้น ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจที่เกิดขึ้น ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้า การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี และกฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับบริษัทลูกค้า ในขณะที่ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 จะพิจารณาจากปริมาณรายการค้า และผลการประเมินความเสี่ยงเป็นหลัก

### 3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นด้านปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่ม พบว่า ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นสอดคล้องกัน โดยคิดว่าปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงไปแล้วมีผลทำให้การประมาณการเวลาเพิ่มขึ้น ได้แก่ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าอยู่ในระดับสูง , บริษัทลูกค้ามีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน , บริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก, บริษัทลูกค้ามีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมาก, บริษัทลูกค้ามีจำนวนลูกหนี้รวมมาก, บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่ , บริษัทมีการปรับโครงสร้างหนี้, บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี, บริษัทลูกค้ามีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน, ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก , กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้ามาก, มาตรการของตลาดหลักทรัพย์/ก.ล.ต.มีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก ปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงไปแล้วมีผลทำให้การประมาณการเวลาลดลง ได้แก่ บริษัทลูกค้ามีระบบควบคุมภายในที่ดี, บริษัทลูกค้ามีความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีในเกณฑ์ที่ดีมาก และปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงไปแล้วไม่มีผลต่อการประมาณการเวลา ได้แก่ การแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรง และด้านการประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตามประมาณการเวลา

จากผลการสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลา และผลจากการวิเคราะห์ทางสถิติมีผลสอดคล้องกัน ตัวอย่างเช่น จำนวนสินทรัพย์รวมที่เพิ่มมากขึ้น ผลจากการสำรวจความคิดเห็นพบว่าจะมีผลทำให้การเปลี่ยนแปลงประมาณการเวลาเพิ่มมากขึ้น ซึ่งตรงกับผลลัพธ์ที่ได้จากการวิเคราะห์ทางสถิติ หรือในส่วนของกรณีระดับการควบคุมภายในที่ดีจะทำให้ช่วยลดเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบให้น้อยลง

#### 4. การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีและสำนักงาน

จากการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 ส่วนใหญ่จะมีประสบการณ์ทำงานอยู่ในช่วง 11-20 ปี และ 21-30 ปี มีลูกค้าในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 6 – 15 ราย และมีความคิดเห็นว่าเป็นการประเมินการเวลามีประโยชน์ โดยใช้ในการจัดสรรเวลาในแต่ละงาน ใช้ในการคิดค่าธรรมเนียม ประเมินผลการดำเนินงาน และ ใช้ในการทำงานประมาณค่าใช้จ่าย ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 ยังให้ความสำคัญในการประมาณการเวลาในระดับมาก และคิดว่าการประมาณการเวลาในปัจจุบันไม่มีอุปสรรคมากนัก ซึ่งผู้สอบบัญชีบางส่วนที่คิดว่าประมาณการเวลามีอุปสรรคเนื่องจาก ด้านบริษัทลูกค้า ด้านสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยภายนอก

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีด้านของบริษัทลูกค้าส่วนใหญ่เป็นเรื่องเกี่ยวกับความไม่มีประสิทธิภาพของพนักงานบัญชีในบริษัทลูกค้า การไม่ได้เตรียมข้อมูลให้ทำการตรวจสอบ การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมทางการบัญชี หรือระบบการควบคุมภายใน

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีด้านของสำนักงานสอบบัญชีจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับความไม่เพียงพอของจำนวนพนักงานตรวจสอบ การหมุนเวียนของพนักงานที่ตรวจสอบสูง ต้นทุนในการตรวจสอบ การเปลี่ยนแปลงรูปแบบวิธีการตรวจสอบบัญชี และการฝึกหัดพนักงานใหม่

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีในเรื่องปัจจัยภายนอก เช่น ในด้านระเบียบข้อบังคับ กฎหมายที่เกี่ยวข้องในอุตสาหกรรม ระยะเวลาที่ต้องตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นเสร็จสิ้น(DUE DATE)

โดยที่อุปสรรคดังกล่าวข้างต้น เป็นสิ่งที่ทำให้การประมาณการเวลาในการตรวจสอบกับเวลาที่ใช้จริงในการตรวจสอบแตกต่างกัน เพราะในการประมาณการเวลาผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถคาดการณ์เหตุการณ์เหล่านี้ได้ หรือได้คาดการณ์แล้วแต่เกิดการเปลี่ยนแปลงในเรื่องเหล่านี้ในภายหลัง ซึ่งส่งผลให้เวลาที่ใช้จริงในการตรวจสอบมากขึ้นกว่าประมาณการเวลาที่กำหนดไว้

สำนักงานที่ผู้สอบบัญชี Big 4 ทำงานอยู่มีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เพื่อช่วยให้คำปรึกษาหรือช่วยในการตรวจสอบ มีดังนี้

1. ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย ภาษีอากร
2. ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินราคาทรัพย์สิน

3. ผู้เชี่ยวชาญด้านวางระบบบัญชี
4. ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบคอมพิวเตอร์ และเทคโนโลยีและสารสนเทศ
5. ผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารความเสี่ยง
6. ผู้เชี่ยวชาญเรื่องการปรับโครงสร้างหนี้

การที่สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีผู้เชี่ยวชาญที่หลากหลายไว้เพื่อช่วยหรือให้คำปรึกษาในการตรวจสอบในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีความชำนาญเพียงพอ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถลดเวลาในการตรวจสอบลงได้ และการปฏิบัติงานในการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 ได้ใช้วิธีการตรวจสอบทั้งการทดสอบการควบคุมระบบและการทดสอบสาระสำคัญ ซึ่งจากการวิจัยในส่วนการวิเคราะห์ค่าทางสถิติพบว่า ปัจจัยในเรื่องการควบคุมภายในและความเรียบร้อยของเอกสารมีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลา แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีการให้ความสำคัญกับวิธีการทดสอบการควบคุม ซึ่งการทดสอบการควบคุม จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้ เช่น ผู้สอบบัญชีทำการทดสอบการควบคุม แล้วประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีกำหนดปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระน้อยลง โดยเน้นตรวจสอบรายการที่มีสาระสำคัญ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาลดลงได้ และในการตรวจสอบส่วนใหญ่ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบโดยการใช้ Microsoft Office ในการออกรายงาน ใช้ Software ในการตรวจสอบแบบอัตโนมัติ และใช้โปรแกรมในการขนาดเลือกตัวอย่าง ซึ่งการเลือกใช้เทคโนโลยีทางด้านโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาช่วยในการตรวจสอบ จะช่วยในการลดเวลาการตรวจสอบลงได้ รวมทั้งมีการจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ ให้พนักงานอยู่ในช่วง 1-2 ครั้งต่อ 3 เดือน

ส่วนผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 ส่วนใหญ่จะมีประสบการณ์ทำงานอยู่ในช่วง 11-20 ปี และ 30 ปีขึ้นไป มีลูกค้าในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 6 – 15 ราย และมีความคิดเห็นว่าประมาณการเวลามีประโยชน์ โดยใช้ในการจัดสรรเวลาในแต่ละงาน ใช้ในการคิดค่าธรรมเนียม ประเมินผลการดำเนินงาน และ ใช้ในการทำงานประมาณค่าใช้จ่าย ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 ยังให้ความสำคัญในการประมาณการเวลาในระดับมาก และคิดว่าการประมาณการเวลาในปัจจุบันมีอุปสรรคเนื่องมาจาก ในด้านบริษัทลูกค้า ด้านสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยภายนอก

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีด้านของบริษัทลูกค้าส่วนใหญ่นั้นเป็นเรื่องเกี่ยวกับความไม่มีประสิทธิภาพของพนักงานบัญชีในบริษัทลูกค้า พนักงานบริษัทลูกค้ามีความรู้ความสามารถไม่เพียงพอ การไม่ได้เตรียมข้อมูลให้ทำการตรวจสอบและไม่มีความพร้อมให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบ การเปลี่ยนโปรแกรมทางการบัญชีหรือระบบการควบคุมภายใน

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีด้านของสำนักงานสอบบัญชีจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับความรู้ความสามารถในธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ ความไม่เพียงพอของจำนวนพนักงานตรวจสอบ การหมุนเวียนของพนักงานที่ตรวจสอบสูงทำให้พนักงานตรวจสอบขาดประสบการณ์ และกรณีการรับงานใหม่ ไม่มีเวลาเข้าสังเกตการณ์

อุปสรรคในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีในเรื่องปัจจัยภายนอก เช่น ในด้านระเบียบข้อบังคับ กฎหมายที่เกี่ยวข้องในอุตสาหกรรม

โดยที่อุปสรรคดังกล่าวข้างต้น เป็นสิ่งที่ทำให้การประมาณการเวลาในการตรวจสอบกับเวลาที่ใช้จริงในการตรวจสอบแตกต่างกัน เพราะในการประมาณการเวลาผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถคาดการณ์เหตุการณ์เหล่านี้ได้ หรือได้คาดการณ์แล้วแต่เกิดการเปลี่ยนแปลงในเรื่องเหล่านี้ในภายหลัง ซึ่งส่งผลให้เวลาที่ใช้จริงในการตรวจสอบมากขึ้นกว่าประมาณการเวลาที่กำหนดไว้

มีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เพื่อช่วยให้คำปรึกษาหรือช่วยในการตรวจสอบ มีดังนี้

1. ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย ภาษีอากร
2. ผู้เชี่ยวชาญด้านวางระบบบัญชี

สำนักงาน Non Big 4 มีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านเพื่อคำปรึกษาในส่วนที่ผู้สอบบัญชีขาดความชำนาญ ซึ่งมีในด้านกฎหมาย ภาษีอากร และการวางระบบบัญชีเท่านั้น ซึ่งอาจช่วยลดเวลาในการตรวจสอบบัญชีได้ แต่ยังคงขาดแคลนผู้เชี่ยวชาญในด้านอื่น ๆ ที่อาจมีความจำเป็น อาทิเช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบคอมพิวเตอร์ และเทคโนโลยีและสารสนเทศ ซึ่งอาจมีความจำเป็นในการตรวจสอบธุรกิจที่มีการนำระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ซับซ้อนมาใช้

ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 ได้ใช้วิธีการตรวจสอบทั้งการทดสอบการควบคุมระบบและการทดสอบสาระสำคัญ จากผลการวิจัยในส่วนการวิเคราะห์ค่าทางสถิติ พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 ยังไม่ค่อยให้ความสำคัญกับการปัจจัยในเรื่องการควบคุมภายในและความเรียบร้อยของเอกสารในการประมาณการเวลา แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีการให้ความสำคัญกับวิธีการทดสอบการควบคุมน้อย โดยเน้นใช้วิธีเนื้อหาสาระ ซึ่ง



อาจทำให้มีการใช้เวลามากเกินไป และในการตรวจสอบส่วนใหญ่ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบโดยการใช้ Microsoft Office ในการออกรายงาน รวมทั้งมีการจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ ให้พนักงานอยู่ในช่วง 1-2 ครั้งต่อ 6 เดือน และ 1-2 ต่อปี

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีความคิดเห็นสอดคล้องกันว่าประมาณการเวลาที่มีประโยชน์ โดยใช้ในการจัดสรรเวลาในแต่ละงานประเมินผลการดำเนินงาน ใช้ในการทำงานประมาณค่าใช้จ่าย และใช้เป็นปัจจัยในการคิดค่าธรรมเนียมสอบบัญชี และยังให้ความสำคัญในการประมาณการเวลาเป็นอย่างมาก พร้อมทั้งมีการใช้วิธีการตรวจสอบทั้งการทดสอบการควบคุมระบบและการทดสอบสาระสำคัญในการตรวจสอบซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ถือปฏิบัติ แต่กลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 อาจให้ความสำคัญในเรื่องการทดสอบการควบคุมระบบน้อยกว่ากลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 เนื่องจากผลการวิจัยทางสถิติพบว่า ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 ไม่ค่อยได้ให้ความสำคัญกับการประเมินผลการควบคุมภายในและความเรียบร้อยในการจัดทำเอกสาร ซึ่งการทดสอบการควบคุม อาจมีส่วนช่วยในการลดเวลาในการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีใช้วิธีตรวจสอบเฉพาะ โดยเน้นตรวจรายการที่มีสาระสำคัญ ทำให้เวลาในการตรวจสอบลดลง ในด้านอุปสรรคในการประมาณการเวลาในปัจจุบันผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มมีความคิดเห็นที่แตกต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 คิดว่าในการประมาณการเวลาในปัจจุบันมีอุปสรรคไม่มากนัก ส่วนผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Non Big 4 กลับคิดว่าการประมาณการเวลาในปัจจุบันมีอุปสรรคมาก โดยอุปสรรคดังกล่าวที่พบจากผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่ม ในด้านของบริษัทลูกค้าส่วนใหญ่เป็นเรื่องเกี่ยวกับความไม่มีประสิทธิภาพของพนักงานบัญชีในบริษัทลูกค้า การไม่ได้เตรียมข้อมูลให้ทำการตรวจสอบ การเปลี่ยนโปรแกรมทางบัญชี หรือระบบการควบคุมภายในส่วนในด้านของสำนักงานสอบจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับความรู้ความสามารถในธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ ความเพียงพอของจำนวนพนักงานตรวจสอบ ต้นทุนในการตรวจสอบ และด้านปัจจัยภายนอกในเรื่องข้อกำหนดหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอุปสรรคเหล่านี้ส่งผลต่อการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากขึ้น แต่เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถคาดการณ์ได้หรือคาดการณ์แล้วแต่เหตุการณ์มีการเปลี่ยนแปลงไป

อย่างไรก็ตาม จากการสำรวจข้อมูลพื้นฐานของสำนักงาน พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 จะมีการนำเทคนิคและโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาช่วยในการตรวจสอบ และมีการจัดอบรมความรู้ใหม่ให้แก่พนักงานบ่อยครั้งมากกว่า รวมทั้งการมีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่หลากหลายกว่าผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Non Big 4 ซึ่งสิ่งเหล่านี้อาจเป็น

ส่วนหนึ่งของสาเหตุที่ทำให้ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มมีความแตกต่างกันอยู่ โดยที่ผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 ใช้วิธีการทดสอบการควบคุม อาจนำเทคนิคและโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาช่วยในการทดสอบระบบ ทำให้ประหยัดเวลาในการตรวจสอบ ซึ่งกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Non Big 4 อาจไม่มีเทคโนโลยีด้านโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ช่วยในการทดสอบระบบ จึงมีการเน้นการตรวจสอบวิธีเนื้อหาสาระ ทำให้เสียเวลาในการรวบรวมหลักฐานในการตรวจสอบมากขึ้น ด้านการจัดอบรมความรู้ใหม่ให้แก่ผู้สอบบัญชีถือเป็นสิ่งจำเป็น จะเห็นได้จากผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Non Big 4 มีอุปสรรคในเรื่องความรู้ความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งส่งผลกระทบต่อประมาณการเวลาเนื่องจากหากผู้สอบบัญชีขาดความรู้ในเรื่องที่เกี่ยวกับการตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีอาจเสียเวลาในการศึกษาหรือทำความเข้าใจในเรื่องนั้นมาก ดังนั้นในเรื่องการอบรมความรู้ความสามารถให้แก่ผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจในเรื่องที่ทำการตรวจสอบได้ง่ายขึ้น อาจทำให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งใช้เวลาในการตรวจสอบน้อยลง ส่วนในด้านการมีผู้เชี่ยวชาญมาช่วยให้คำปรึกษาหรือช่วยในการตรวจสอบในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีมีขาดความชำนาญ อาจช่วยลดเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีลงได้

ผลการสรุปโดยรวมจากการวิเคราะห์ค่าทางสถิติ การสำรวจความคิดเห็น และการวิเคราะห์ข้อมูลโดยทั่วไปของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่ม ได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 พบว่า ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาในการประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีของทั้ง 2 กลุ่มมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากปัจจัยพื้นฐานภายในสำนักงานที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 จะให้ค่านิ่งถึงปัจจัยที่ใช้ในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีที่มากกว่า อันได้แก่ ปริมาณรายการค้าที่เกิดขึ้น ผลการประเมินความเสี่ยงและระดับการควบคุมภายในของบริษัท นโยบายการบัญชี ความซับซ้อนของรายการและโครงสร้างของบริษัทลูกค้า ในขณะที่ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 จะค่านิ่งถึงปัจจัยที่ใช้ในการประมาณการเวลาที่น้อยกว่า อันได้แก่ ปริมาณรายการค้า และผลการประเมินความเสี่ยงเบื้องต้น ปัจจัยเหล่านี้จะส่งผลในการเลือกใช้เทคนิคในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งความแตกต่างในการเลือกใช้ปัจจัยต่าง ๆ ดังกล่าวในการพิจารณาในการประมาณการเวลาอาจเนื่องมาจากปัจจัยพื้นฐานของสำนักงานที่ต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 จะมีปัจจัยพื้นฐานของสำนักงานที่เอื้ออำนวยมากกว่า อาทิ เช่น การมีผู้เชี่ยวชาญในสาขาต่าง ๆ การนำเทคโนโลยีทางโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้ การได้รับการอบรมความรู้ใหม่ ๆ ที่บ่อยครั้งกว่าผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 แต่ในส่วนของการสำรวจผลจากการความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงปัจจัย

ต่าง ๆ ที่จะส่งผลกับการประมาณการเวลา พบว่า ผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มส่วนใหญ่มีความคิดเห็นสอดคล้องกัน ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอยู่ภายใต้กฎหมาย มาตรฐาน และมรรยาทของผู้สอบบัญชี เพื่อให้เงินที่รับการตรวจสอบมีคุณภาพ และเชื่อถือได้

### ข้อจำกัดของงานวิจัย

1. เนื่องจากการวิจัยในครั้งนี้ได้ทำการศึกษาเฉพาะปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเฉพาะกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต ดังนั้นการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น อาจมีปัจจัยที่แตกต่างกันได้

2. งานวิจัยครั้งนี้มิได้นำค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีมาใช้เป็นปัจจัยในการพิจารณาการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่าการคิดค่าธรรมเนียมมาจากการประมาณการเวลา

3. งานวิจัยในครั้งนี้ได้ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยรวมทั้งที่มงานตรวจสอบ มิได้ทำการศึกษาโดยแยกระดับของพนักงาน ซึ่งระดับของพนักงานตรวจสอบที่แตกต่างกันอาจมีการให้ความสำคัญของปัจจัยที่แตกต่างกันได้

### ข้อเสนอแนะ

ผลของการวิจัยจะใช้เป็นแนวทางหรือข้อพิจารณาของผู้ที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาวิชาชีพ ดังนี้

1. สำหรับผู้สอบบัญชี จากผลการวิจัยพบว่าปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 ได้แก่ ปริมาณรายการค้าที่เกิดขึ้น ผลการประเมินความเสี่ยงเนื่องจากลักษณะธุรกิจที่เกิดขึ้น ความเรียบง่ายของเอกสารและการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้า การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี และกฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับบริษัทลูกค้า ในขณะที่ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนัก

งาน Non Big 4 จะพิจารณาจากปริมาณรายการค้า และผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องเป็นหลัก จากผลการวิจัยดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มทราบถึงปัจจัยที่ใช้มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาที่แตกต่างกัน สาเหตุของความแตกต่างอาจเนื่องมาจาก

1.1 ผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในสำนักงาน Big 4 มีการปฏิบัติงานโดยการทดสอบการควบคุม และนำมาใช้กำหนดปริมาณรายการในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งส่งผลต่อการประมาณการเวลาในการตรวจสอบโดยรวม และควมมีประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

1.2 ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 มีปัจจัยที่ต่างกัน อาจเนื่องมาจากสาเหตุ แบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ

1.2.1 ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 อาจใช้วิธีการทดสอบการควบคุมแล้วไม่สามารถช่วยลดเวลาในการตรวจสอบโดยรวมได้ เนื่องจากกลุ่มลูกค้าของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 อาจมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่ดีเพียงพอ หรือมีปริมาณรายการไม่มาก ทำให้การทดสอบการควบคุมไม่มีความจำเป็น

1.2.2 ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 อาจยังไม่เคยนำวิธีการทดสอบการควบคุมมาใช้ โดยเน้นการใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งอาจทำให้ปริมาณงานที่ต้องตรวจสอบมีมากเกินไป ดังนั้นในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 อาจพิจารณาใช้การทดสอบการควบคุม เพื่อลดเวลาในการตรวจสอบโดยรวม ซึ่งอาจมีผลต่อการประมาณการเวลาในการตรวจสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพขึ้น ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีประเมินว่าบริษัทลูกค้ามีระบบการควบคุมภายในอยู่ในเกณฑ์ดีมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีลดปริมาณรายการในการตรวจสอบสาระสำคัญ โดยเน้นการตรวจไปยังรายการที่เป็นสาระสำคัญ และไม่เน้นมากต่อรายการที่ไม่เป็นสาระสำคัญ ส่งผลให้ใช้เวลาในการตรวจสอบน้อยลง เกิดประสิทธิภาพในการทำงานมากขึ้น ในขณะที่ความเสี่ยงในการสอบบัญชียังอยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้

2. จากผลการวิจัยในครั้งนี้ทำให้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้รับทราบถึงปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการตรวจสอบและความแตกต่างของปัจจัยที่ใช้ในการประมาณการเวลาในกลุ่มของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะเป็นจุดเริ่มต้นให้ทางสมาคมฯ อาจหาสาเหตุต่อไปว่า ปัจจัยที่แตกต่างกันนั้นมีผลมาจากการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน และอาจนำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ประสิทธิภาพมากขึ้นต่อไป

3. การประมาณการเวลาและเวลาที่ใช้จริงในการตรวจสอบ จะมีผลต่อการคำนวณค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี จากผลการวิจัยทำให้ผู้ใช้บริการงานสอบบัญชี ได้ทราบถึงปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประมาณเวลาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ซึ่งทางบริษัทอาจนำปัจจัยในบางเรื่อง เช่น การประเมินระบบการควบคุมภายใน ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี มาใช้ในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีของบริษัทให้ดีขึ้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถลดเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี ซึ่งอาจส่งผลให้ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบลดลง หรือการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้น

สำหรับการวิจัยในอนาคตเกี่ยวกับเรื่องปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชี ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป ดังนี้

1. ควรมีการศึกษาถึงปัจจัยในด้านอื่น ๆ ที่อาจมีผลในการวางแผนการเวลา อาทิเช่น การมีผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้า ระดับของพนักงานในสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้ในการตรวจสอบ ทศนคติของผู้สอบบัญชีและการยอมรับความเสี่ยงในการตรวจสอบ แรงกดดันด้านค่าธรรมเนียมจากการแข่งขันในธุรกิจตรวจสอบ เป็นต้น ที่จะส่งผลต่อการวางแผนการเวลาในการตรวจสอบ ซึ่งผู้วิจัยคาดว่า ผลการวิจัยที่ได้จะสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงและวางแผนการประมาณการเวลาให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

2. การวิจัยในครั้งนี้ ศึกษาเฉพาะการกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในอุตสาหกรรมการผลิต ซึ่งการศึกษาในอนาคตควรทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างในอุตสาหกรรมอื่น ๆ หรือทำการศึกษาในกลุ่มตัวอย่างของผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ตรวจบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในอุตสาหกรรมเดียวกัน เพื่อเปรียบเทียบผลที่ได้รับกับการวิจัยในครั้งนี้

3. การวิจัยในครั้งนี้ พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างกันระหว่างกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Big 4 กับผู้สอบบัญชีที่ทำงานในสำนักงาน Non Big 4 ซึ่งในการศึกษาครั้งต่อไปอาจศึกษาว่าความแตกต่างของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการประมาณการเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเหล่านี้มีผลต่อคุณภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีหรือไม่

## รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กัลยา วานิชย์บัญชา. 2542. การวิเคราะห์สถิติ : สถิติเพื่อการตัดสินใจ. พิมพ์ครั้งที่ 4.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

กัลยา วานิชย์บัญชา. 2542. การวิเคราะห์ข้อมูลด้วย SPSS for Windows. พิมพ์ครั้งที่ 3.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

กัลยา วานิชย์บัญชา. 2544. การวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัวด้วย SPSS for Windows. พิมพ์ครั้งที่ 2.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ. 2541. รายงานของผู้สอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร .

ปรีชา ลิ้มไทย. 2533. หลักการสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : แมสพับลิชชิง.

พยอม สิงห์เสนห์. 2542. การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : ชวนพิมพ์.

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. 2544. การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : พัฒนาการบริหารธรรมนิติ.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2542. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 : วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: พี.เอ.ลิฟวิง.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2542. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: พี.เอ.ลิฟวิง.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2542. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 : การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน. กรุงเทพมหานคร : พี.เอ.ลิฟวิง.

### ภาษาต่างประเทศ

- Cook, Ellen and Kelley, Timothy. 1988. Auditor Stress and Time-Budgets. CPA Journal 58 (Dec,1988): 83-86.
- Cook, Ellen and Kelley, Timothy. 1991. "An International Comparison of Audit Time-Budget Pressures: The United States and New Zealand. Woman CPA 9 : 25-30.
- Davidson, Ronald A. , Gist, Willie E. 1999. An exploratory study of the influence of client factors on audit time budget variances. Auditing: A Journal of Practice & Theory 18 : 101-116.
- DcAngelo, Linda E. 1989. Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics 3(Dec, 1981) : 183-199.
- Fleming, Mary M. K. 1980. Budgeting Practices in Large CPA Firms. Journal of Accountancy 149 (May, 1980) : 55-62.
- Houston, Richard W. 1999. The Effect of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors' Time budget Decisions. Journal of Practice Journal of Practice 18: 70-86.
- Kelley, Timothy . , Seiler, Robert E. 1986. Audit Time Budgets: A Cost-Benefit Analysis. Woman CPA . 48(Oct,1986) : 18 - 20.
- Marxen, Dale E.. 1997. A Behavioral Investigation of Time Budget Preparation in a Competitive Audit Environment. Accounting Horizons 4(Jul, 1990) : 47-57.
- Palmrose, Zoe – Vonna. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. The Accounting Review 64 (Jan, 1988) : 55-73.



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## ภาคผนวก ก

## แบบสอบถาม

ขอคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

คำชี้แจง แบบสอบถามนี้จัดทำขึ้นเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิเคราะห์และประมวลผล เพื่อประกอบการจัดทำวิทยานิพนธ์ในหัวข้อเรื่อง “ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” ตามหลักสูตรของ ภาควิชาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ของ นางสาวอังคณา ฤกษ์มงคลวิทย์ คำตอบทุกคำตอบของท่านจะถูกเก็บรักษาเป็นความลับ โดยนำเสนอผลเป็นส่วนรวม มิใช่รายบุคคลหรือสำนักงานเฉพาะแห่ง จึงใคร่ขอความร่วมมือและความกรุณาจากท่านในการตอบแบบสอบถาม และขอขอบคุณเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ด้วย

**วัตถุประสงค์ :** เพื่อประเมินปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชีที่ใช้ในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

กรุณาทำเครื่องหมาย ✓ ลงในคำตอบที่เลือกและตอบข้อมูลในช่องที่เหมาะสม

**ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี**

1. เพศ
 

<input type="radio"/> หญิง	<input type="radio"/> ชาย
----------------------------	---------------------------
2. อายุ
 

<input type="radio"/> ไม่เกิน 30	<input type="radio"/> 31 – 40 ปี	<input type="radio"/> 41 – 50 ปี	<input type="radio"/> 50 ปีขึ้นไป
----------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	-----------------------------------
3. วุฒิการศึกษาสูงสุดที่ได้รับ
 

<input type="radio"/> ปริญญาตรี	<input type="radio"/> สูงกว่าปริญญาตรี
---------------------------------	--
4. ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี
 

<input type="radio"/> ไม่เกิน 10 ปี	<input type="radio"/> 11 - 20 ปี	<input type="radio"/> 21 - 30 ปี	<input type="radio"/> 30 ปีขึ้นไป
-------------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	-----------------------------------
5. ปัจจุบันท่านทำงานในบริษัทตรวจสอบบัญชีประเภทใด
 

<input type="radio"/> Big 4	<input type="radio"/> ไม่ใช่ Big 4
-----------------------------	------------------------------------
6. ท่านมีลูกค้าที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวนกี่ราย
 

<input type="radio"/> 1 – 5 ราย	<input type="radio"/> 6 – 10 ราย	<input type="radio"/> 11 – 15 ราย	<input type="radio"/> 15 รายขึ้นไป
---------------------------------	----------------------------------	-----------------------------------	------------------------------------

## ตอนที่ 2 ความคิดเห็นในการประมาณการเวลาในการสอบบัญชีและข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

1. ท่านคิดว่าการประมาณการเวลาที่มีประโยชน์ต่อท่านหรือไม่
  - มี  ไม่มี (ข้าม ไปข้อ 3)
2. ท่านใช้การประมาณการเวลาของท่านเพื่อประโยชน์ในข้อใดบ้าง (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)
  - จัดสรรเวลาในแต่ละงาน  ขึ้นเงินเดือน
  - ประเมินผลการดำเนินงาน  ท่างบประมาณค่าใช้จ่าย (ต้นทุน)
  - เลื่อนตำแหน่ง  คิดค่าธรรมเนียม
  - ให้โบนัส  อื่น ระบุ.....
3. ท่านให้ความสำคัญในการประมาณการเวลามากน้อยเพียงใด
  - น้อย  ปานกลาง  มาก
4. ท่านคิดว่าการประมาณการเวลาในปัจจุบันมีอุปสรรคหรือไม่
  - มี  ไม่มี (ข้าม ไปข้อ 6)
5. ท่านคิดว่าอะไรเป็นอุปสรรคต่อการประมาณการเวลาในปัจจุบันของท่าน
  1. .... 3. ....
  2. .... 4. ....
6. สำนักงานท่านมีการให้บริการด้านอื่น ๆ นอกจากการให้บริการสอบบัญชีหรือไม่
  - มี  ไม่มี (ข้ามไปข้อ 8)
7. สำนักงานท่านมีการให้บริการด้านใดบ้าง นอกจากการให้บริการสอบบัญชี
  - บริการด้านการวางระบบบัญชี  บริการให้คำปรึกษาทางธุรกิจ
  - บริการจัดทำบัญชี  บริการด้านการจดทะเบียนพาณิชย์ตามกฎหมายธุรกิจ
  - บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร  อื่น ๆ โปรดระบุ .....
8. สำนักงานของท่านมีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ( Specialist )
  - มี  ไม่มี (ข้าม ไปข้อ 10)
9. สำนักงานของท่านมีผู้เชี่ยวชาญด้านใดบ้าง
  1. ....
  2. ....
  3. ....
  4. ....
10. สำนักงานของท่านมีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบด้านใดบ้าง

- ใช้โปรแกรม Microsoft Office ในการออก รายงาน  
 ใช้ Software ในการตรวจสอบบัญชีแบบ อัตโนมัติ  
 ใช้โปรแกรมในการขนาดเลือกตัวอย่าง  
 ไม่มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์  
 อื่น ๆ โปรดระบุ.....

11. การตรวจสอบบัญชีในกลุ่มลูกค้าของท่านมีการเน้นวิธีการตรวจสอบแบบใด

- การทดสอบการควบคุมระบบ Test of Control  
 การทดสอบสาระสำคัญ Substantive procedures  
 ใช้ทั้ง 2 อย่างร่วมกัน

12. สำนักงานของท่านมีจัดอบรมความรู้ใหม่ ๆ ( Training ) ให้พนักงานบ่อยเพียงใด

- ไม่เคย  
 1 – 2 ครั้ง / เดือน  
 1 – 2 ครั้ง / 3 เดือน  
 1 – 2 ครั้ง / 6เดือน  
 1 – 2 ครั้ง / ปี

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**ตอนที่ 3 ข้อมูลของธุรกิจที่เป็นลูกค้าของท่านที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์  
กรุณาทำเครื่องหมาย ✓ ในช่องคำตอบที่ท่านเลือกดังต่อไปนี้**

1. ท่านคิดว่าปัจจัยดังต่อไปนี้มีผลกระทบต่อการประมาณการเวลาของท่านหรือไม่ อย่างไร

ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชี	มีผลต่อการประมาณการเวลา		ไม่มีผลต่อประมาณการเวลา
	มากขึ้น	น้อยลง	
1. ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าอยู่ในระดับสูง			
2. บริษัทลูกค้าเป็นลูกค้าใหม่( ตรวจสอบเป็นปีแรก )			
3. บริษัทลูกค้ามีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน			
4. บริษัทลูกค้ามีจำนวนสินทรัพย์รวมมาก			
5. บริษัทลูกค้ามีจำนวนรวมสินค้าคงเหลือมาก			
6. บริษัทลูกค้ามีจำนวนลูกหนี้รวมมาก			
7. บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่			
8. การแข่งขันด้านค่าธรรมเนียมที่รุนแรง			
9. บริษัทมีการปรับโครงสร้างหนี้			
10. บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชี			
11. บริษัทลูกค้ามีการจัดเอกสารและทำบัญชีเรียบร้อย			
12. บริษัทลูกค้ามีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับรายการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน , รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ , สัญญาเช่าทางการเงิน เป็นต้น			
13. บริษัทลูกค้ามีระบบควบคุมภายในที่ดี			
14. บริษัทลูกค้ามีความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีในเกณฑ์ที่ดี			
15. ภาวะเศรษฐกิจมีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก			
16. กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้ามาก			
17. มาตรการของตลาดหลักทรัพย์/ก.ล.ต.มีผลกระทบต่อบริษัทลูกค้ามาก			
18. การประเมินผลการดำเนินงาน , การขึ้นเงินเดือน , การให้โบนัส ขึ้นอยู่กับการทำงานให้เป็นไปตามประมาณการเวลา			
19. อื่น ๆ โปรดระบุ .....			

2. กรุณาเลือกลูกค้าของท่านที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมกรรมการผลิตที่ท่านได้ทำการตรวจสอบในปี 2545 ( ธุรกิจการเกษตร , วัสดุก่อสร้างและตกแต่ง , เคมีภัณฑ์และพลาสติก , เครื่องใช้ไฟฟ้าและคอมพิวเตอร์ , ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ , พลังงาน , อาหารและเครื่องดื่ม , ของใช้ในครัวเรือน , อัญมณีและเครื่องประดับ , เครื่องมือและเครื่องจักร , เหมืองแร่ , บรรจุก๊าซ , เวชภัณฑ์และเครื่องสำอาง , การพิมพ์และสิ่งพิมพ์ , เยื่อกระดาษและกระดาษ , สิ่งทอ เครื่องนุ่งห่มและรองเท้า , ยานพาหนะและอุปกรณ์ ) จำนวน 3 ราย และใส่ข้อมูลไว้ในช่องต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ให้ดังนี้

ปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการเวลาในการสอบบัญชี		ลูกค้ารายที่1	ลูกค้ารายที่2	ลูกค้ารายที่3
1.	ประมาณเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบทั้งปี(ชั่วโมง) *			
2.	ประเภทลูกค้าใหม่/ลูกค้าเก่า 0 =ลูกค้าเก่า 1= ลูกค้าใหม่			
2.	ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า 1 = ต่ำ , 2 = ปานกลาง , 3 = สูง			
3.	งบการเงินที่ตรวจสอบ งบเฉพาะบริษัท = 1, งบรวม = 2			
4.	จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน			
5.	จำนวนสินทรัพย์รวม ( บาท )			
6.	จำนวนสินค้าคงเหลือรวม ( บาท )			
7.	จำนวนลูกหนี้รวม ( บาท )			
8.	ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี ( บาท )			
9.	บริษัทลูกค้ามีการตีราคาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ใหม่หรือไม่ 1 = มี , 0 = ไม่มี			
10.	บริษัทลูกค้ามีการปรับโครงสร้างหนี้หรือไม่ 1 = มี , 0 = ไม่มี			
11.	บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือนโยบายการบัญชีหรือไม่ 1 = มี , 0 = ไม่มี			
12.	มีการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกับการบัญชีที่ซับซ้อน เช่น รายการอนุพันธ์ทางการเงิน , รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ , สัญญาเช่าทางการเงินหรือไม่ 1 = มี , 0 = ไม่มี			
<b>ข้อ 12. และข้อ 13. ให้ตอบเป็นระดับคุณภาพ</b> โดยแบ่งเป็น 5 = ดีมาก, 4 = ดี, 3 = พอใช้, 2 = พอใช้ ควรปรับปรุง, 1 = ควรแก้ไข				
13.	ระดับคุณภาพของระบบควบคุมภายใน			
14.	ระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี			

กรุณาให้ระดับความสำคัญของปัจจัยข้อ14.ถึง ข้อ16. โดยแบ่งเป็น 5 = มากที่สุด, 4 = มาก, 3 =ปานกลาง , 2 = น้อย, 1 = น้อยที่สุด				
15.	ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้าในระดับใด			
16.	กฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าในระดับใด			
17.	มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต.มีผลต่อบริษัทลูกค้าในระดับใด			
18.	อื่น ๆ ระบุ .....			
19.	อื่น ๆ ระบุ .....			
20.	อื่น ๆ ระบุ .....			
* ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบหมายถึง ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีประมาณการไว้เพื่อใช้ในการตรวจสอบบัญชีของบริษัท เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งรวมถึงการสอบทานในรายไตรมาส และการตรวจสอบสิ้นปี * * ลูกค้ารายเดิม หมายถึงลูกค้าที่ได้ทำการตรวจสอบต่อเนื่อง ลูกค้ารายใหม่ หมายถึงลูกค้าที่ท่านได้ทำการตรวจสอบเป็นปีแรก				


  
 สถาบันวิทยบริการ  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตาราง 6.1 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์สหสัมพันธ์โดยรวม

Correlations

		Estimate working hours	in_risk	related company	total assest	inventory	account recivable	audit fee	internal audit quaty	accounting quality	economic	law	set standard
Estimate working hours	Pearson Correlation	1	.418**	.331*	.566**	.563**	.489**	.703**	-.220	-.277*	.244	.206	.100
	Sig. (2-tailed)	.	.001	.010	.000	.000	.000	.000	.094	.033	.063	.117	.453
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
in_risk	Pearson Correlation	.418**	1	.331*	.345**	.329*	.373**	.267*	-.352**	-.503**	.345**	.248	.214
	Sig. (2-tailed)	.001	.	.011	.008	.011	.004	.041	.006	.000	.007	.058	.103
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
related company	Pearson Correlation	.331*	.331*	1	.470**	.197	.204	.559**	-.128	-.018	.267*	.063	.115
	Sig. (2-tailed)	.010	.011	.	.000	.134	.122	.000	.334	.892	.041	.635	.387
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
total assest	Pearson Correlation	.566**	.345**	.470**	1	.495**	.603**	.633**	-.025	-.022	.154	.126	.077
	Sig. (2-tailed)	.000	.008	.000	.	.000	.000	.000	.852	.871	.245	.341	.563
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
inventory	Pearson Correlation	.563**	.329*	.197	.495**	1	.585**	.495**	-.063	-.094	.164	.124	.200
	Sig. (2-tailed)	.000	.011	.134	.000	.	.000	.000	.636	.480	.215	.351	.129
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
account recivable	Pearson Correlation	.489**	.373**	.204	.603**	.585**	1	.519**	-.087	-.138	.217	.068	.171
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.122	.000	.000	.	.000	.512	.297	.098	.607	.195
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
audit fee	Pearson Correlation	.703**	.267*	.559**	.633**	.495**	.519**	1	-.075	-.065	.272*	.204	.063
	Sig. (2-tailed)	.000	.041	.000	.000	.000	.000	.	.572	.623	.037	.122	.636
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
internal audit quaty	Pearson Correlation	-.220	-.352**	-.128	-.025	-.063	-.087	-.075	1	.615**	-.276*	-.279*	-.322*
	Sig. (2-tailed)	.094	.006	.334	.852	.636	.512	.572	.	.000	.034	.032	.013
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
accounting quality	Pearson Correlation	-.277*	-.503**	-.018	-.022	-.094	-.138	-.065	.615**	1	-.346**	-.415**	-.344**
	Sig. (2-tailed)	.033	.000	.892	.871	.480	.297	.623	.000	.	.007	.001	.008
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
economic	Pearson Correlation	.244	.345**	.267*	.154	.164	.217	.272*	-.276*	-.346**	1	.057	.370**
	Sig. (2-tailed)	.063	.007	.041	.245	.215	.098	.037	.034	.007	.	.668	.004
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
law	Pearson Correlation	.206	.248	.063	.126	.124	.068	.204	-.279*	-.415**	.057	1	.350**
	Sig. (2-tailed)	.117	.058	.635	.341	.351	.607	.122	.032	.001	.668	.	.007
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
set standard	Pearson Correlation	.100	.214	.115	.077	.200	.171	.063	-.322*	-.344**	.370**	.350**	1
	Sig. (2-tailed)	.453	.103	.387	.563	.129	.195	.636	.013	.008	.004	.007	.
	N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ตาราง 6.2 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์สหสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำงานในบริษัท Big4

**Correlations**

		Estimate working hours	in risk	financial statement	related company	total asset	inventory	account receivable	audit fee	internal audit quality	accounting quality	economic	law	set standard
Estimate working hours	Pearson Correlation	1	.418*	.228	.239	.523**	.549**	.579**	.676**	-.385*	-.375*	.194	.346*	.149
	Sig. (2-tailed)	.	.011	.182	.161	.001	.001	.000	.000	.021	.024	.256	.039	.387
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
in_risk	Pearson Correlation	.418*	1	.046	.365*	.417*	.317	.381*	.229	-.484**	-.554**	.420*	.360*	.369*
	Sig. (2-tailed)	.011	.	.788	.029	.011	.060	.022	.180	.003	.000	.011	.031	.027
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
financial statement	Pearson Correlation	.228	.046	1	.424**	.267	.214	.142	.413*	.117	.094	.141	.246	.073
	Sig. (2-tailed)	.182	.788	.	.010	.115	.211	.408	.012	.498	.587	.412	.148	.672
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
related company	Pearson Correlation	.239	.365*	.424**	1	.350*	.109	.147	.541**	-.112	.007	.295	.093	.088
	Sig. (2-tailed)	.161	.029	.010	.	.036	.525	.391	.001	.515	.968	.081	.589	.608
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
total asset	Pearson Correlation	.523**	.417*	.267	.350*	1	.578**	.738**	.614**	-.179	-.093	.145	.268	.131
	Sig. (2-tailed)	.001	.011	.115	.036	.	.000	.000	.000	.296	.588	.399	.115	.447
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
inventory	Pearson Correlation	.549**	.317	.214	.109	.578**	1	.772**	.552**	-.144	-.107	.098	.211	.141
	Sig. (2-tailed)	.001	.060	.211	.525	.000	.	.000	.000	.403	.535	.571	.217	.414
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
account receivable	Pearson Correlation	.579**	.381*	.142	.147	.738**	.772**	1	.613**	-.177	-.178	.162	.245	.138
	Sig. (2-tailed)	.000	.022	.408	.391	.000	.000	.	.000	.302	.299	.344	.150	.422
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
audit fee	Pearson Correlation	.676**	.229	.413*	.541**	.614**	.552**	.613**	1	-.243	-.088	.133	.310	.067
	Sig. (2-tailed)	.000	.180	.012	.001	.000	.000	.000	.	.153	.611	.438	.066	.698
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
internal audit quality	Pearson Correlation	-.385*	-.484**	.117	-.112	-.179	-.144	-.177	-.243	1	.683**	-.484**	-.311	-.380*
	Sig. (2-tailed)	.021	.003	.498	.515	.296	.403	.302	.153	.	.000	.003	.065	.022
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
accounting quality	Pearson Correlation	-.375*	-.554**	.094	.007	-.093	-.107	-.178	-.088	.683**	1	-.491**	-.467**	-.376*
	Sig. (2-tailed)	.024	.000	.587	.968	.588	.535	.299	.611	.000	.	.002	.004	.024
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
economic	Pearson Correlation	.194	.420*	.141	.295	.145	.098	.162	.133	-.484**	-.491**	1	.187	.397*
	Sig. (2-tailed)	.256	.011	.412	.081	.399	.571	.344	.438	.003	.002	.	.274	.016
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
law	Pearson Correlation	.346*	.360*	.246	.093	.268	.211	.245	.310	-.311	-.467**	.187	1	.485**
	Sig. (2-tailed)	.039	.031	.148	.589	.115	.217	.150	.066	.065	.004	.274	.	.003
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
set standard	Pearson Correlation	.149	.369*	.073	.088	.131	.141	.138	.067	-.380*	-.376*	.397*	.485**	1
	Sig. (2-tailed)	.387	.027	.672	.608	.447	.414	.422	.698	.022	.024	.016	.003	.
	N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).



ตาราง 6.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์สหสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big 4

Correlations

		Estimate working hours	in_risk	related company	total assest	inventory	account recivable	audit fee	internal audit quality	accounting quality	economic	law	set standard
Estimate working hours	Pearson Correlation	1	.439*	.620**	.731**	.612**	.264	.745**	.224	.079	.159	-.245	-.003
	Sig. (2-tailed)	.	.036	.002	.000	.002	.223	.000	.303	.722	.468	.259	.990
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
in_risk	Pearson Correlation	.439*	1	.206	.257	.367	.357	.425*	.007	-.337	.295	-.120	-.120
	Sig. (2-tailed)	.036	.	.347	.237	.085	.095	.043	.974	.116	.171	.587	.587
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
related company	Pearson Correlation	.620**	.206	1	.755**	.443*	.371	.607**	-.195	-.082	.139	-.022	.188
	Sig. (2-tailed)	.002	.347	.	.000	.034	.081	.002	.373	.712	.528	.920	.389
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
total assest	Pearson Correlation	.731**	.257	.755**	1	.388	.438*	.732**	.194	.112	.100	-.097	.014
	Sig. (2-tailed)	.000	.237	.000	.	.067	.037	.000	.376	.610	.650	.659	.948
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
inventory	Pearson Correlation	.612**	.367	.443*	.388	1	.150	.372	.120	-.047	.240	-.112	.319
	Sig. (2-tailed)	.002	.085	.034	.067	.	.494	.081	.585	.832	.269	.611	.137
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
account recivable	Pearson Correlation	.264	.357	.371	.438*	.150	1	.390	.110	-.033	.358	-.394	.233
	Sig. (2-tailed)	.223	.095	.081	.037	.494	.	.066	.617	.880	.093	.063	.286
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
audit fee	Pearson Correlation	.745**	.425*	.607**	.732**	.372	.390	1	.279	.041	.186	-.008	.068
	Sig. (2-tailed)	.000	.043	.002	.000	.081	.066	.	.197	.854	.396	.969	.758
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
internal audit quality	Pearson Correlation	.224	.007	-.195	.194	.120	.110	.279	1	.450*	-.037	-.197	-.224
	Sig. (2-tailed)	.303	.974	.373	.376	.585	.617	.197	.	.031	.865	.368	.304
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
accounting quality	Pearson Correlation	.079	-.337	-.082	.112	-.047	-.033	.041	.450*	1	-.120	-.261	-.293
	Sig. (2-tailed)	.722	.116	.712	.610	.832	.880	.854	.031	.	.585	.260	.175
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
economic	Pearson Correlation	.159	.295	.139	.100	.240	.358	.186	-.037	-.120	1	-.146	.422*
	Sig. (2-tailed)	.468	.171	.528	.650	.269	.093	.396	.865	.585	.	.506	.045
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
law	Pearson Correlation	-.245	-.120	-.022	-.097	-.112	-.394	-.008	-.197	-.261	-.146	1	.000
	Sig. (2-tailed)	.259	.587	.920	.659	.611	.063	.969	.368	.230	.506	.	.717
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
set standard	Pearson Correlation	-.003	-.120	.188	.014	.319	.233	.068	-.224	-.293	.422*	.080	1
	Sig. (2-tailed)	.990	.587	.389	.948	.137	.286	.768	.304	.175	.045	.717	.
	N	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## ตาราง 6.4 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรในกลุ่มผู้สอบบัญชีโดยรวม

ตัวแปรกลุ่มที่ 1

กรณีที่ 1 จำนวนสินทรัพย์รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนลูกหนี้รวมและจำนวนสินค้าคงเหลือรวม

Regression

### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	account receivable, inventory	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: total assest

### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.628 <sup>a</sup>	.394	.372	3310126675	1.953

a. Predictors: (Constant), account receivable, inventory

b. Dependent Variable: total assest

### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.0E+20	2	1.993E+20	18.189	.000 <sup>a</sup>
	Residual	6.1E+20	56	1.096E+19		
	Total	1.0E+21	58			

a. Predictors: (Constant), account receivable, inventory

b. Dependent Variable: total assest

### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.1E+09	5.6E+08		1.945	.057
	inventory	1.371	.815	.216	1.684	.098
	account receivable	3.505	.945	.476	3.710	.000

a. Dependent Variable: total assest

กรณีที่ 2 จำนวนลูกหนี้รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนสินค้าคงเหลือรวม

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	total assest, <sup>a</sup> inventory	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: account receivable

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.687 <sup>a</sup>	.472	.453	419538551	2.048

a. Predictors: (Constant), total assest, inventory

b. Dependent Variable: account receivable

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.8E+18	2	4.412E+18	25.064	.000 <sup>a</sup>
	Residual	9.9E+18	56	1.760E+17		
	Total	1.9E+19	58			

a. Predictors: (Constant), total assest, inventory

b. Dependent Variable: account receivable

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	7.0E+07	7.2E+07		.971	.336
	inventory	.328	.096	.380	3.405	.001
	total assest	5.630E-02	.015	.414	3.710	.000

a. Dependent Variable: account receivable

กรณีที่ 3 จำนวนสินค้าคงเหลือรวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนลูกหนี้รวม

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	account receivable, total <sup>a</sup> assest	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: inventory

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.612 <sup>a</sup>	.374	.352	529796416	2.052

a. Predictors: (Constant), account receivable, total assest

b. Dependent Variable: inventory

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.4E+18	2	4.702E+18	16.751	.000 <sup>a</sup>
	Residual	1.6E+19	56	2.807E+17		
	Total	2.5E+19	58			

a. Predictors: (Constant), account receivable, total assest

b. Dependent Variable: inventory

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.6E+08	9.0E+07		1.751	.085
	total assest	3.513E-02	.021	.223	1.684	.098
	account receivable	.523	.154	.451	3.405	.001

a. Dependent Variable: inventory

## ตัวแปรกลุ่มที่ 2

กรณีที่ 1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	accounting quality, internal audit <sup>a</sup> quacity	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: in\_risk

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.506 <sup>a</sup>	.256	.230	.542	2.058

a. Predictors: (Constant), accounting quality, internal audit quacity

b. Dependent Variable: in\_risk

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.667	2	2.833	9.655	.000 <sup>a</sup>
	Residual	16.435	56	.293		
	Total	22.102	58			

a. Predictors: (Constant), accounting quality, internal audit quacity

b. Dependent Variable: in\_risk

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.575	.445		8.036	.000
	internal audit quacity	-6.52E-02	.138	-.069	-.471	.639
	accounting quality	-.458	.145	-.461	-3.157	.003

a. Dependent Variable: in\_risk

กรณีที่ 2 ระดับความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชี ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	in_risk, internal audit <sup>a</sup> quacity	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: accounting quality

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.687 <sup>a</sup>	.472	.453	.460	2.394

a. Predictors: (Constant), in\_risk, internal audit quacity

b. Dependent Variable: accounting quality

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10.569	2	5.284	24.997	.000 <sup>a</sup>
	Residual	11.838	56	.211		
	Total	22.407	58			

a. Predictors: (Constant), in\_risk, internal audit quacity

b. Dependent Variable: accounting quality

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.495	.442		5.640	.000
	internal audit quacity	.476	.099	.499	4.809	.000
	in_risk	-.330	.104	-.328	-3.157	.003

a. Dependent Variable: accounting quality

กรณีที่ 3 ระดับการควบคุมภายในของบริษัทที่อธิบายได้ด้วยระดับความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชี และ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	accounting quality <sub>a</sub> in_risk	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: internal audit quality

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.617 <sup>a</sup>	.380	.358	.522	2.023

a. Predictors: (Constant), accounting quality, in\_risk

b. Dependent Variable: internal audit quality

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.367	2	4.684	17.169	.000 <sup>a</sup>
	Residual	15.277	56	.273		
	Total	24.644	58			

a. Predictors: (Constant), accounting quality, in\_risk

b. Dependent Variable: internal audit quality

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.365	.602		2.266	.027
	in_risk	-6.06E-02	.129	-.057	-.471	.639
	accounting quality	.614	.128	.586	4.809	.000

a. Dependent Variable: internal audit quality

## ตัวแปรกลุ่มที่ 5

กรณีที่ 1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและมาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต.

Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	set standard, law	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: economic

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.377 <sup>a</sup>	.142	.112	.615	1.701

a. Predictors: (Constant), set standard, law

b. Dependent Variable: economic

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.521	2	1.761	4.653	.014 <sup>a</sup>
	Residual	21.191	56	.378		
	Total	24.712	58			

a. Predictors: (Constant), set standard, law

b. Dependent Variable: economic

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.433	.459		5.297	.000
	law	-7.60E-02	.122	-.082	-.623	.536
	set standard	.385	.128	.398	3.016	.004

a. Dependent Variable: economic



กรณีนี้ 2 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	economic, law	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: set standard

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.495 <sup>a</sup>	.245	.218	.598	1.614

a. Predictors: (Constant), economic, law

b. Dependent Variable: set standard

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.493	2	3.247	9.083	.000 <sup>a</sup>
	Residual	20.015	56	.357		
	Total	26.508	58			

a. Predictors: (Constant), economic, law

b. Dependent Variable: set standard

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.091	.527		2.071	.043
	law	.315	.111	.330	2.835	.006
	economic	.363	.120	.351	3.016	.004

a. Dependent Variable: set standard

กรณีนี้ที่ 3 ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าที่อธิบายได้ด้วย กฎหมาย มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. และภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	set standard, <sup>a</sup> economic	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: law

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.358 <sup>a</sup>	.128	.097	.672	2.329

a. Predictors: (Constant), set standard, economic

b. Dependent Variable: law

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.721	2	1.860	4.124	.021 <sup>a</sup>
	Residual	25.262	56	.451		
	Total	28.983	58			

a. Predictors: (Constant), set standard, economic

b. Dependent Variable: law

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.016	.552		3.651	.001
	economic	-9.06E-02	.145	-.084	-.623	.536
	set standard	.398	.140	.381	2.835	.006

a. Dependent Variable: law

ตาราง 6.5 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแทนกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4

ตัวแปรกลุ่มที่ 1

กรณีที่ 1 จำนวนสินทรัพย์รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนลูกหนี้รวมและจำนวนสินค้าคงเหลือรวม

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	account receivable <sub>a</sub> inventory	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: total assest

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.738 <sup>a</sup>	.545	.518	2611431629	1.760

a. Predictors: (Constant), account receivable, inventory

b. Dependent Variable: total assest

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.7E+20	2	1.348E+20	19.772	.000 <sup>a</sup>
	Residual	2.3E+20	33	6.820E+18		
	Total	4.9E+20	35			

a. Predictors: (Constant), account receivable, inventory

b. Dependent Variable: total assest

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.6E+09	5.5E+08		2.897	.007
	inventory	.116	.971	.022	.119	.906
	account receivable	4.478	1.146	.721	3.907	.000

a. Dependent Variable: total assest

กรณีที่ 2 จำนวนลูกหนี้รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนสินค้าคงเหลือรวม

### Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	total assest, <sup>a</sup> inventory	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: account receivable

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.850 <sup>a</sup>	.723	.707	327997014	2.028

a. Predictors: (Constant), total assest, inventory

b. Dependent Variable: account receivable

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.3E+18	2	4.641E+18	43.137	.000 <sup>a</sup>
	Residual	3.6E+18	33	1.076E+17		
	Total	1.3E+19	35			

a. Predictors: (Constant), total assest, inventory

b. Dependent Variable: account receivable

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-6.2E+07	7.6E+07		-.811	.423
	inventory	.439	.095	.518	4.613	.000
	total assest	7.064E-02	.018	.439	3.907	.000

a. Dependent Variable: account receivable

กรณีนี้ที่ 3 จำนวนสินค้าคงเหลือรวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนลูกหนี้รวม

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	account receivable, total <sup>a</sup> assest		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: inventory

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.772 <sup>a</sup>	.595	.571	468151218	2.416

a. Predictors: (Constant), account receivable, total assest

b. Dependent Variable: inventory

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.1E+19	2	5.324E+18	24.290	.000 <sup>a</sup>
	Residual	7.2E+18	33	2.192E+17		
	Total	1.8E+19	35			

a. Predictors: (Constant), account receivable, total assest

b. Dependent Variable: inventory

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.4E+08	1.1E+08		1.283	.208
	total assest	3.728E-03	.031	.020	.119	.906
	account receivable	.894	.194	.757	4.613	.000

a. Dependent Variable: inventory

## ตัวแปรกลุ่มที่ 2

กรณีที่ 1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	accounting quality, internal audit <sup>a</sup> quacity	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: in\_risk

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.573 <sup>a</sup>	.328	.287	.592	1.966

a. Predictors: (Constant), accounting quality, internal audit quacity

b. Dependent Variable: in\_risk

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.645	2	2.823	8.046	.001 <sup>a</sup>
	Residual	11.577	33	.351		
	Total	17.222	35			

a. Predictors: (Constant), accounting quality, internal audit quacity

b. Dependent Variable: in\_risk

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.919	.561		6.991	.000
	internal audit quacity	-.200	.197	-.199	-1.018	.316
	accounting quality	-.422	.197	-.418	-2.141	.040

a. Dependent Variable: in\_risk

กรณีนี้ที่ 2 ระดับความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชี ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	in_risk, internal audit quacity <sup>a</sup>	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: accounting quality

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.729 <sup>a</sup>	.531	.503	.490	2.303

a. Predictors: (Constant), in\_risk, internal audit quacity

b. Dependent Variable: accounting quality

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.968	2	4.484	18.680	.000 <sup>a</sup>
	Residual	7.921	33	.240		
	Total	16.889	35			

a. Predictors: (Constant), in\_risk, internal audit quacity

b. Dependent Variable: accounting quality

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.178	.624		3.490	.001
	internal audit quacity	.540	.136	.541	3.973	.000
	in_risk	-.289	.135	-.292	-2.141	.040

a. Dependent Variable: accounting quality

กรณีที่ 3 ระดับการควบคุมภายในของบริษัทที่อธิบายได้ด้วยระดับความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชี และ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

### Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	accounting quality <sub>a</sub> in_risk	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: internal audit quatity

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.694 <sup>a</sup>	.482	.451	.516	2.092

a. Predictors: (Constant), accounting quality, in\_risk

b. Dependent Variable: internal audit quatity

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.183	2	4.091	15.360	.000 <sup>a</sup>
	Residual	8.790	33	.266		
	Total	16.972	35			

a. Predictors: (Constant), accounting quality, in\_risk

b. Dependent Variable: internal audit quatity

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.604	.717		2.237	.032
	in_risk	-.152	.149	-.153	-1.018	.316
	accounting quality	.599	.151	.598	3.973	.000

a. Dependent Variable: internal audit quatity



## ตัวแปรกลุ่มที่ 5

กรณีที่ 1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและมาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต.

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	set standard, law	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: economic

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.397 <sup>a</sup>	.158	.107	.545	2.206

a. Predictors: (Constant), set standard, law

b. Dependent Variable: economic

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.838	2	.919	3.095	.059 <sup>a</sup>
	Residual	9.801	33	.297		
	Total	11.639	35			

a. Predictors: (Constant), set standard, law

b. Dependent Variable: economic

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.567	.487		5.272	.000
	law	-5.07E-03	.133	-.007	-.038	.970
	set standard	.346	.158	.401	2.194	.035

a. Dependent Variable: economic

กรณีนี้ที่ 2 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับ  
อุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	economic, law	.	Enter

- a. All requested variables entered.  
b. Dependent Variable: set standard

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.577 <sup>a</sup>	.333	.292	.562	1.813

- a. Predictors: (Constant), economic, law  
b. Dependent Variable: set standard

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.204	2	2.602	8.228	.001 <sup>a</sup>
	Residual	10.435	33	.316		
	Total	15.639	35			

- a. Predictors: (Constant), economic, law  
b. Dependent Variable: set standard

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.869	.665		1.307	.200
	law	.359	.122	.426	2.940	.006
	economic	.368	.168	.318	2.194	.035

- a. Dependent Variable: set standard

กรณีนี้ที่ 3 ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าที่อธิบายได้ด้วย กฎหมาย มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. และภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	set standard, <sup>a</sup> economic	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: law

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.485 <sup>a</sup>	.235	.189	.714	1.840

a. Predictors: (Constant), set standard, economic

b. Dependent Variable: law

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.180	2	2.590	5.082	.012 <sup>a</sup>
	Residual	16.820	33	.510		
	Total	22.000	35			

a. Predictors: (Constant), set standard, economic

b. Dependent Variable: law

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.120	.843		1.328	.193
	economic	-8.70E-03	.228	-.006	-.038	.970
	set standard	.578	.197	.488	2.940	.006

a. Dependent Variable: law

ตาราง 6.6 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแทนกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big 4

ตัวแปรกลุ่มที่ 1

กรณีที่ 1 จำนวนสินทรัพย์รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนลูกหนี้รวมและจำนวนสินค้าคงเหลือรวม

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	account receivable <sub>a</sub> inventory	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: total assest

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.546 <sup>a</sup>	.298	.227	4220873854	1.838

a. Predictors: (Constant), account receivable, inventory

b. Dependent Variable: total assest

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.5E+20	2	7.553E+19	4.239	.029 <sup>a</sup>
	Residual	3.6E+20	20	1.782E+19		
	Total	5.1E+20	22			

a. Predictors: (Constant), account receivable, inventory

b. Dependent Variable: total assest

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	5.2E+07	1.3E+09		.042	.967
	inventory	2.788	1.602	.330	1.740	.097
	account receivable	3.616	1.766	.388	2.047	.054

a. Dependent Variable: total assest

กรณีนี้ที่ 2 จำนวนลูกหนี้รวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนสินค้าคงเหลือรวม

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	total assest, <sup>a</sup> inventory	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: account receivable

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.438 <sup>a</sup>	.192	.111	485909779	1.785

a. Predictors: (Constant), total assest, inventory

b. Dependent Variable: account receivable

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.1E+18	2	5.607E+17	2.375	.119 <sup>a</sup>
	Residual	4.7E+18	20	2.361E+17		
	Total	5.8E+18	22			

a. Predictors: (Constant), total assest, inventory

b. Dependent Variable: account receivable

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.8E+08	1.3E+08		2.123	.046
	inventory	-2.09E-02	.198	-.023	-.106	.917
	total assest	4.792E-02	.023	.446	2.047	.054

a. Dependent Variable: account receivable

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กรณีนี้ที่ 3 จำนวนสินค้าคงเหลือรวม ที่อธิบายได้ด้วยจำนวนสินทรัพย์รวม และจำนวนลูกหนี้รวม

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	account receivable, total <sup>a</sup> assest	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: inventory

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.389 <sup>a</sup>	.151	.066	548953154	1.446

a. Predictors: (Constant), account receivable, total assest

b. Dependent Variable: inventory

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.1E+18	2	5.361E+17	1.779	.194 <sup>a</sup>
	Residual	6.0E+18	20	3.013E+17		
	Total	7.1E+18	22			

a. Predictors: (Constant), account receivable, total assest

b. Dependent Variable: inventory

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.0E+08	1.5E+08		2.058	.053
	total assest	4.715E-02	.027	.399	1.740	.097
	account receivable	-2.67E-02	.253	-.024	-.106	.917

a. Dependent Variable: inventory

## ตัวแปรกลุ่มที่ 2

กรณีที่ 1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	accounting quality, internal audit quality <sup>a</sup>	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: in\_risk

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.381 <sup>a</sup>	.145	.059	.456	2.214

a. Predictors: (Constant), accounting quality, internal audit quality

b. Dependent Variable: in\_risk

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.706	2	.353	1.695	.209 <sup>a</sup>
	Residual	4.164	20	.208		
	Total	4.870	22			

a. Predictors: (Constant), accounting quality, internal audit quality

b. Dependent Variable: in\_risk

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.601	.763		3.408	.003
	internal audit quality	.159	.185	.199	.859	.401
	accounting quality	-.402	.218	-.426	-1.841	.081

a. Dependent Variable: in\_risk

กรณีที่ 2 ระดับความเรียบง่ายของเอกสารและการจัดทำบัญชี ที่อธิบายได้ด้วยระดับการควบคุมภายในของบริษัทและ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	in_risk, internal audit quantity <sup>a</sup>	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: accounting quality

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.564 <sup>a</sup>	.318	.250	.432	2.019

a. Predictors: (Constant), in\_risk, internal audit quantity

b. Dependent Variable: accounting quality

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.742	2	.871	4.662	.022 <sup>a</sup>
	Residual	3.736	20	.187		
	Total	5.478	22			

a. Predictors: (Constant), in\_risk, internal audit quantity

b. Dependent Variable: accounting quality

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.905	.636		4.572	.000
	internal audit quantity	.383	.156	.452	2.449	.024
	in_risk	-.361	.196	-.340	-1.841	.081

a. Dependent Variable: accounting quality



กรณีที่ 3 ระดับการควบคุมภายในของบริษัทที่อธิบายได้ด้วยระดับความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชี และ ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าได้ค่า

Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	accounting quality <sub>a</sub> in_risk	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: internal audit quality

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.480 <sup>a</sup>	.231	.154	.542	2.157

a. Predictors: (Constant), accounting quality, in\_risk

b. Dependent Variable: internal audit quality

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.766	2	.883	3.001	.073 <sup>a</sup>
	Residual	5.886	20	.294		
	Total	7.652	22			

a. Predictors: (Constant), accounting quality, in\_risk

b. Dependent Variable: internal audit quality

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.879	1.124		.782	.443
	in_risk	.224	.261	.179	.859	.401
	accounting quality	.603	.246	.510	2.449	.024

a. Dependent Variable: internal audit quality

## ตัวแปรกลุ่มที่ 5

กรณีที่ 1 ภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและมาตรการของตลาดหลักทรัพย์ /ก.ล.ต.

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	set standard, law	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: economic

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.459 <sup>a</sup>	.211	.132	.583	1.983

a. Predictors: (Constant), set standard, law

b. Dependent Variable: economic

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.817	2	.909	2.675	.093 <sup>a</sup>
	Residual	6.792	20	.340		
	Total	8.609	22			

a. Predictors: (Constant), set standard, law

b. Dependent Variable: economic

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.458	.866		2.839	.010
	law	-.201	.222	-.181	-.909	.374
	set standard	.389	.177	.437	2.193	.040

a. Dependent Variable: economic

กรณีที่ 2 มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. ที่อธิบายได้ด้วยกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับ  
อุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าและภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	economic, law	.	Enter

- a. All requested variables entered.  
b. Dependent Variable: set standard

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.446 <sup>a</sup>	.199	.119	.660	1.950

- a. Predictors: (Constant), economic, law  
b. Dependent Variable: set standard

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.163	2	1.082	2.485	.109 <sup>a</sup>
	Residual	8.706	20	.435		
	Total	10.870	22			

- a. Predictors: (Constant), economic, law  
b. Dependent Variable: set standard

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.193	1.130		1.055	.304
	law	.181	.253	.145	.716	.482
	economic	.499	.227	.444	2.193	.040

- a. Dependent Variable: set standard

กรณีนี้ที่ 3 ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมมีผลต่อบริษัทลูกค้าที่อธิบายได้ด้วย กฎหมาย มาตรการของตลาดหลักทรัพย์ / ก.ล.ต. และภาวะเศรษฐกิจมีผลต่อบริษัทลูกค้า

Regression

**Variables Entered/Removed<sup>b</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	set standard, <sup>a</sup> economic	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: law

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.214 <sup>a</sup>	.046	-.050	.576	1.076

a. Predictors: (Constant), set standard, economic

b. Dependent Variable: law

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.319	2	.159	.480	.626 <sup>a</sup>
	Residual	6.638	20	.332		
	Total	6.957	22			

a. Predictors: (Constant), set standard, economic

b. Dependent Variable: law

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.204	.718		4.464	.000
	economic	-.197	.217	-.219	-.909	.374
	set standard	.138	.193	.173	.716	.482

a. Dependent Variable: law

## การเลือกตัวแปรเข้าสมการถดถอย

1. ตัวแปรที่เลือกเข้าสมการถดถอยของผู้สอบบัญชีโดยรวม

### Regression

#### Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	economic, financial statement, apply complex standard, accounting quality, total assest <sup>a</sup>		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Estimate working hours

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.645 <sup>a</sup>	.415	.360	377.201	1.777

a. Predictors: (Constant), economic, financial statement, apply complex standard, accounting quality, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5358812	5	1071762.377	7.533	.000 <sup>a</sup>
	Residual	7540859	53	142280.352		
	Total	1.3E+07	58			

a. Predictors: (Constant), economic, financial statement, apply complex standard, accounting quality, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1144.661	519.002		2.206	.032
	financial statement	101.196	114.479	.096	.884	.381
	total assest	5.584E-08	.000	.495	4.337	.000
	apply complex standard	124.717	116.725	.119	1.068	.290
	accounting quality	-172.093	85.568	-.227	-2.011	.049
	economic	74.180	83.795	.103	.885	.380

a. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficient Correlations <sup>a</sup>

Model		economic	financial statement	apply complex standard	accounting quality	total assest	
1	Correlations	economic	1.000	.016	.213	.361	-.200
		financial statement	.016	1.000	.091	-.009	-.258
		apply complex standard	.213	.091	1.000	.116	-.275
		accounting quality	.361	-.009	.116	1.000	-.059
		total assest	-.200	-.258	-.275	-.059	1.000
	Covariances	economic	7021.563	149.639	2085.813	2589.280	-2.155E-07
		financial statement	149.639	13105.409	1217.030	-87.410	-3.807E-07
		apply complex standard	2085.813	1217.030	13624.744	1159.535	-4.130E-07
		accounting quality	2589.280	-87.410	1159.535	7321.814	-6.483E-08
		total assest	-2.15E-07	-3.807E-07	-4.130E-07	-6.483E-08	1.658E-16

a. Dependent Variable: Estimate working hours

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## สมการใหม่

Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	accounting quality, total assest <sup>a</sup>	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.625 <sup>a</sup>	.391	.369	374.573	1.789

a. Predictors: (Constant), accounting quality, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5042580	2	2521289.817	17.970	.000 <sup>a</sup>
	Residual	7857091	56	140305.195		
	Total	1.3E+07	58			

a. Predictors: (Constant), accounting quality, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1647.961	290.426		5.674	.000
	total assest	6.327E-08	.000	.560	5.373	.000
	accounting quality	-201.294	79.150	-.265	-2.543	.014

a. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficient Correlations<sup>a</sup>

Model			accounting quality	total assest
1	Correlations	accounting quality	1.000	.022
		total assest	.022	1.000
	Covariances	accounting quality	6264.648	2.012E-08
		total assest	2.012E-08	1.387E-16

a. Dependent Variable: Estimate working hours

2. ตัวแปรที่เลือกเข้าสมการถดถอยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Big 4 มีดังนี้

Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	apply complex standard, financial statement, set standard, account recivable, internal audit <sup>a</sup> quacity		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.726 <sup>a</sup>	.527	.448	396.004	1.940

a. Predictors: (Constant), apply complex standard, financial statement, set standard, account recivable, internal audit quacity

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5233290	5	1046657.919	6.674	.000 <sup>a</sup>
	Residual	4704579	30	156819.305		
	Total	9937869	35			

a. Predictors: (Constant), apply complex standard, financial statement, set standard, account recivable, internal audit quacity

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2039.632	606.848		3.361	.002
	account recivable	3.909E-07	.000	.444	3.359	.002
	internal audit quacity	-333.767	111.688	-.436	-2.988	.006
	set standard	-92.418	110.984	-.116	-.833	.412
	financial statement	284.021	157.844	.234	1.799	.082
	apply complex standard	338.555	161.941	.279	2.091	.045

a. Dependent Variable: Estimate working hours



Coefficient Correlations <sup>a</sup>

Model		apply complex standard	financial statement	set standard	account recivable	internal audit quatity	
1	Correlations	apply complex standard	1.000	.119	-.171	-.196	-.298
		financial statement	.119	1.000	-.135	-.178	-.204
		set standard	-.171	-.135	1.000	-.022	.406
		account recivable	-.196	-.178	-.022	1.000	.209
		internal audit quatity	-.298	-.204	.406	.209	1.000
	Covariances	apply complex standard	26224.996	3038.237	-3076.534	-3.70E-06	-5393.059
		financial statement	3038.237	24914.590	-2358.557	-3.26E-06	-3601.085
		set standard	-3076.534	-2358.557	12317.514	-2.86E-07	5033.170
		account recivable	-3.702E-06	-3.265E-06	-2.858E-07	1.354E-14	2.712E-06
		internal audit quatity	-5393.059	-3601.085	5033.170	2.712E-06	12474.274

a. Dependent Variable: Estimate working hours



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## สมการใหม่

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	apply complex standard, financial statement, account receivable, internal audit quantity <sup>a</sup>	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.718 <sup>a</sup>	.516	.453	394.041	1.933

a. Predictors: (Constant), apply complex standard, financial statement, account receivable, internal audit quantity

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5124549	4	1281137.175	8.251	.000 <sup>a</sup>
	Residual	4813320	31	155268.389		
	Total	9937869	35			

a. Predictors: (Constant), apply complex standard, financial statement, account receivable, internal audit quantity

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1634.484	360.895		4.529	.000
	account receivable	3.888E-07	.000	.442	3.358	.002
	internal audit quantity	-296.004	101.561	-.387	-2.915	.007
	financial statement	266.325	155.631	.219	1.711	.097
	apply complex standard	315.472	158.760	.260	1.987	.056

a. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficient Correlations <sup>a</sup>

Model			apply complex standard	financial statement	account receivable	internal audit quality
1	Correlations	apply complex standard	1.000	.098	-.203	-.254
		financial statement	.098	1.000	-.182	-.165
		account receivable	-.203	-.182	1.000	.238
		internal audit quality	-.254	-.165	.238	1.000
	Covariances	apply complex standard	25204.812	2424.920	-3.74E-06	-4095.025
		financial statement	2424.920	24221.039	-3.29E-06	-2611.251
		account receivable	-3.736E-06	-3.287E-06	1.340E-14	2.800E-06
		internal audit quality	-4095.025	-2611.251	2.800E-06	10314.597

a. Dependent Variable: Estimate working hours



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## 3. ตัวแปรที่เลือกเข้าสมการถดถอยของผู้สอบบัญชีที่ทำงานในบริษัท Non Big 4 มีดังนี้

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	economic, apply complex standard, financial statement, total assest <sub>a</sub> , in_risk		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.780 <sup>a</sup>	.608	.493	237.082	1.794

a. Predictors: (Constant), economic, apply complex standard, financial statement, total assest, in\_risk

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1482520	5	296504.056	5.275	.004 <sup>a</sup>
	Residual	955531.4	17	56207.728		
	Total	2438052	22			

a. Predictors: (Constant), economic, apply complex standard, financial statement, total assest, in\_risk

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	568.716	303.035		1.877	.078
	financial statement	-52.501	125.711	-.074	-.418	.681
	total assest	4.627E-08	.000	.667	4.144	.001
	in_risk	207.454	131.002	.293	1.584	.132
	apply complex standard	19.976	111.991	.028	.178	.861
	economic	-3.160	90.159	-.006	-.035	.972

a. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficient Correlations <sup>a</sup>

Model		economic	apply complex standard	financial statement	total assest	in_risk	
1	Correlations	economic	1.000	.123	.338	-.091	-.393
		apply complex standard	.123	1.000	.159	-.164	-.208
		financial statement	.338	.159	1.000	-.169	-.446
		total assest	-.091	-.164	-.169	1.000	-.111
		in_risk	-.393	-.208	-.446	-.111	1.000
	Covariances	economic	8128.641	1243.836	3833.373	-9.146E-08	-4647.526
		apply complex standard	1243.836	12542.002	2235.947	-2.053E-07	-3048.575
		financial statement	3833.373	2235.947	15803.208	-2.378E-07	-7349.268
		total assest	-9.15E-08	2.053E-07	-2.378E-07	1.247E-16	-1.63E-07
		in_risk	-4647.526	-3048.575	-7349.268	-1.629E-07	17161.416

a. Dependent Variable: Estimate working hours

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## สมการใหม่

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>b</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	in_risk, total assest <sup>a</sup>	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.776 <sup>a</sup>	.602	.563	220.147	1.598

a. Predictors: (Constant), in\_risk, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1468761	2	734380.508	15.153	.000 <sup>a</sup>
	Residual	969290.6	20	48464.532		
	Total	2438052	22			

a. Predictors: (Constant), in\_risk, total assest

b. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	565.755	176.217		3.211	.004
	total assest	4.589E-08	.000	.662	4.538	.000
	in_risk	190.615	103.224	.269	1.847	.080

a. Dependent Variable: Estimate working hours

Coefficient Correlations <sup>a</sup>

Model		in_risk	total assest
1	Correlations	in_risk	1.000
		total assest	-.257
	Covariances	in_risk	10655.125
		total assest	-2.68E-07
			1.023E-16

a. Dependent Variable: Estimate working hours



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อผู้วิจัย : นางสาวอังคณา ฤกษ์มงคลวิทย์  
วัน เดือน ปี เกิด: 16 ตุลาคม พ.ศ. 2522  
ระดับการศึกษาระดับปริญญาตรี : บัญชีบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ  
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์เมื่อ พ.ศ. 2544



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย