

บทที่ 1

บทนำ



ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากเหตุการณ์วิกฤตการณ์ทางการเงินที่ต่อเนื่องมาตั้งแต่กลางปีพ.ศ. 2540 ทำให้ส่งผลกระทบต่อประเทศไทยทั้งในด้านดีและด้านลบ ในด้านลบนั้นทำให้ประชาชนต้องได้รับความเดือดร้อน มีผู้ที่ตกงานเป็นจำนวนมากทำให้หลายคนมีหนี้สินมากมายจนต้องตกอยู่ในภาวะล้มละลาย รัฐบาลต้องแก้ไขสถานการณ์ที่เกิดขึ้นโดยการไปกู้เงินจากสถาบันกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) เพื่อเข้ามาแก้ไขภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำ ส่งผลกระทบต่อนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศขาดความเชื่อมั่นในการลงทุน มีการกล่าวว่รายงานทางการเงินหรืองบการเงินซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่นักลงทุนใช้ในการประกอบการตัดสินใจนั้นขาดความน่าเชื่อถือและให้ข้อมูลที่ล่าช้าไม่ทันต่อการตัดสินใจ จากปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในด้านที่ติดต่อการบัญชีไทย คือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ประกาศเปลี่ยนแปลงนโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทยในปี พ.ศ. 2542 โดยนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีไทยมีความเป็นสากล ตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมและการพัฒนาของประเทศ จุดมุ่งหมายคือ ต้องการให้รายงานทางการเงินเป็นที่น่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์สำหรับผู้ใช้ทุกฝ่าย จากการเปลี่ยนแปลงในนโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทยส่งผลทำให้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ประกาศยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม แล้วประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีใหม่ออกมาเพื่อให้สอดคล้องกัน ประกอบกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีข้อกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนทุกบริษัทจะต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) อย่างน้อยเป็นจำนวน 3 คน โดยมีกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คนเป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจหรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน และมีความรู้ต่อเนื่องเกี่ยวกับเหตุที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของรายงานทางการเงิน จะมีผลให้การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากหน้าที่หลักของคณะกรรมการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายคือ สอบทานการรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพที่ดีที่สุด ซึ่งส่งผลให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น

เมื่อวันที่ 25 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ประกาศให้มีการใช้แม่บทการบัญชีแทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ข้อสมมติฐานมูลฐาน

ของการบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ข้อหนึ่งว่า เพื่อต้องการให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน โดยในแม่บทการบัญชีได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน 4 ข้อ ได้แก่ ความเข้าใจได้ ความมีนัยสำคัญ ความเชื่อถือได้ และความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยเฉพาะความเชื่อถือได้และความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนี้ ต้องทำการเปรียบเทียบกับความทันต่อเวลาและความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนที่เสียไป การรายงานข้อมูลล่าช้าอาจทำให้ข้อมูลสูญเสียความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้ ดังนั้นระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินจึงถือว่ามีค่าสำคัญมาก โดยเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนั้น ต้องรายงานเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานในรูปแบบของงบการเงินประจำปีที่ผ่านมาตรวจสอบและแสดงความเห็นจากผู้สอบบัญชี โดยกำหนดให้บริษัทต้องนำส่งงบการเงินประจำปีบัญชีภายใน 60 นับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีกรณีไม่นำส่งงบการเงินในไตรมาส 4 และภายในระยะเวลา 3 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีกรณีส่งงบการเงินในไตรมาส 4 ตามมาตรา 56 ของพระราชบัญญัติก.ล.ต. โดยในการวิจัยนี้จะใช้การนำส่งงบการเงินประจำปีภายใน 60 นับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีเป็นกำหนดเวลาในการนำส่งงบการเงิน ซึ่งเป็นกำหนดเวลาการนำส่งงบการเงินที่บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่เลือกปฏิบัติ

ปัญหาการวิจัย

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น ทำให้ผู้วิจัยเกิดความสนใจว่ามีปัจจัยใดบ้างที่ส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หลังจากที่เปลี่ยนแปลงทางการบัญชีโดยการประกาศใช้แม่บทการบัญชี แทนข้อสมมติฐานมาตรฐานทางการบัญชีในปี 2542 และเริ่มนำมาตราฐานการบัญชีที่อิงมาจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาประกาศใช้ ประกอบกับตลาดหลักทรัพย์ได้มีแนวคิดที่นำการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) มาใช้ในปี 2542 แล้วจะทำให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินลดน้อยลงหรือเพิ่มขึ้นหรือไม่

วัตถุประสงค์การวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อน – หลังมีคณะกรรมการตรวจสอบ

ขอบเขตของการวิจัย

1. การวิจัยนี้มุ่งศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาของการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้บริษัทจะต้องดำรงอยู่จนถึงปี พ.ศ. 2545 โดยจะทำการศึกษาช่วงเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ.2539 – 2545 เนื่องจากในการวิเคราะห์จะแบ่งได้เป็น 2 ช่วงเวลาคือ ก่อนที่จะมีคณะกรรมการตรวจสอบ (พ.ศ. 2539 – 2541) และหลังจากมีคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว (พ.ศ. 2542 – 2545)

2. ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษามาจากงบการเงินประจำปีและรายงานประจำปี รวมถึงข้อมูลใน Integrated – SET Information Management System (I – SIMS CD)

3. การศึกษาครั้งนี้ไม่รวมถึงบริษัทที่ตรวจสอบงบการเงินโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงินและบริษัทที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูกิจการที่ห้ามการซื้อขายหลักทรัพย์ เนื่องจากบริษัทที่ตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินนั้นจะทำให้บริษัทนั้นๆ ไม่มีโอกาสที่จะเลือกสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งจะมีผลกระทบต่อปัจจัยเรื่องระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี ส่วนบริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงินจะมีสินทรัพย์และหนี้สินระยะยาวที่แตกต่างกันหมวดอื่นๆ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการศึกษาเก็บข้อมูลในปัจจัยเรื่องโครงสร้างหนี้ รวมทั้งบริษัทที่อยู่ในหมวดที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ(Company under Rehabilitation) ที่ห้ามการซื้อขายหลักทรัพย์

4. การศึกษามีตัวแปรบางตัวที่มีความน่าสนใจและอาจมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเช่น บริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการที่มีการซื้อขายหลักทรัพย์ เป็นต้น แต่เนื่องจากลักษณะประชากรของงานวิจัยคือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีลักษณะต่างๆ เหล่านี้มีสัดส่วนน้อยเมื่อเทียบกับขนาดประชากร ซึ่งอาจทำให้มีผลต่อการประมวลผลทางสถิติและอาจทำให้มีการสรุปผลผิดพลาดได้ ผู้ศึกษาจึงไม่นำตัวแปรเหล่านี้มาใช้ในการวิจัยครั้งนี้ นอกจากนี้ยังมีปัจจัยภายนอกไม่ว่าจะเป็นสภาพเศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม และการเมือง ก็ล้วนแล้วแต่อาจจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนทั้งหมด ยกเว้นบางสถานการณ์ เช่น วิกฤตโรค SARS หรือโรคไข้หวัดนก ที่อาจจะมีผลแค่เฉพาะในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอาหารแต่ก็อาจจะส่งผลกระทบต่อกลุ่มอุตสาหกรรมอื่นโดยทั่วถึงกัน ซึ่งไม่น่าจะเกี่ยวข้องกับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินโดยตรง อีกทั้งการวิจัยครั้งนี้มีการใช้ปัจจัยอิสระหลายตัวแปร ดังนั้นจึงไม่นำปัจจัยตามวิกฤตเหล่านั้นมาเป็นตัวแปรที่ส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

บริษัทร่วม หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นทางการสำคัญของผู้ลงทุน และไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้า

บริษัทย่อย หมายถึง กิจการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่
งบการเงินรวม หมายถึง งบการเงินที่กลุ่มกิจการนำเสนอเสมือนว่าเป็นกิจการเดียว
การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน หมายถึง บริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม และปิดบัญชีในวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี

Big 4 หมายถึง บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย สอบบัญชี จำกัด, บริษัท ดีลอยท์ ทัชโรมัทส์ ไทย ยศ จำกัด, บริษัท ไพร์ซวอเตอร์แฮร์ส คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด และบริษัทสำนักงานเอนส์ท แอนด์ ยัง จำกัด

Non – Big 4 หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีที่มีใช้สำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวข้างต้น
รายการพิเศษ หมายถึง รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่

- ก) มีความแตกต่างอย่างชัดเจนจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ
- ข) ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นประจำหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย

รายการปรับปรุง หมายถึง รายการที่มีผลกระทบต่อเงื่อนไขกำไรของงวด

รายการจัดประเภทใหม่ หมายถึง รายการซึ่งได้ลงไว้เพื่อให้รายการในงบการเงินงวดปัจจุบัน ถูกต้อง แต่ไม่เกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงินในงวดต่อไป

การแสดงความเห็นแบบอื่น หมายถึง งบการเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อความในรายงาน ตามรูปแบบมาตรฐาน ได้แก่ การแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็น และงบการเงินที่ไม่ได้ตรวจสอบ

การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งถือปฏิบัติในปีปัจจุบันให้แตกต่างไปจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งใช้ในปีก่อน และรวมถึงการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีที่ถือปฏิบัติด้วย

หน่วยวิเคราะห์ หมายถึง ผลรวมจำนวนบริษัทในแต่ละปี

สมมติฐานในการวิจัย

ปัจจัยที่มีความเกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งสามารถทำการสรุปตั้ง เป็นสมมติฐานในการวิจัยได้เป็นดังนี้

ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท (Corporate related factors)

1. ขนาดของบริษัท (Company Size)

จากงานวิจัยของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002), Owusu-Ansah (2000), Hossain and Taylor (1998) และ Carslaw and Kaplan (1991) ได้กล่าวว่ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินโดยอยู่ภายใต้สมมติฐานที่ว่า บริษัทที่มีขนาดใหญ่จะมีความพร้อมในการตรวจสอบงบการเงินมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่จะมีทรัพยากรที่มากกว่า ไม่ว่าจะเป็นทรัพยากรบุคคลหรือระบบการทำงาน มีระบบการควบคุมภายในที่ดี และมีการติดตามผลการตรวจสอบการทำงานให้เป็นไปตามกระบวนการทำงานที่ดีทั้งจากนักลงทุน สหภาพแรงงาน รวมทั้งผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องกับบริษัท ทำให้บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีความพร้อมในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก ดังนั้นระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่มีขนาดใหญ่จึงใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก

H₁: ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

2. โครงสร้างหนี้ (Debt Ratio)

จากผลงานวิจัยของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) และ Ahmad and Kamarudin (2003) พบว่าโครงสร้างหนี้เป็นปัจจัยหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากโครงสร้างหนี้เป็นส่วนหนึ่งของการชี้วัดความมั่นคงของบริษัท การที่บริษัทมีสัดส่วนหนี้สินมากกว่าส่วนของผู้ถือหุ้นทำให้เกิดความไม่แน่นอนถึงความคงอยู่ของกิจการ ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบนานและใช้ความระมัดระวังอย่างสูงในการตรวจสอบ เนื่องจากมีความเสี่ยงในการตรวจสอบ (Audit risk) มากกว่ากิจการที่มีสัดส่วนหนี้สินน้อยกว่าส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนั้นผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานว่า

H₂: โครงสร้างหนี้มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

3. ผลการดำเนินงาน (Organization Performance)

สำหรับผลการดำเนินงาน จากการศึกษาที่ผ่านมาพบว่าผลที่ได้ยังไม่มีชัดเจนนัก เนื่องจากงานวิจัยได้กำหนดให้เป็นตัวแปรเทียม 1 แทนบริษัทที่มีผลกำไร ส่วนบริษัทที่มีผลขาดทุนจะใช้ตัวแปรเทียมเป็น 0 โดยงานวิจัยของ Abdullah (1996) Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) และงานวิจัยของ Ahmad and Kamarudin (2003) พบว่าผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินคือ บริษัทที่มีผลกำไรจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากกว่าบริษัทที่มีขาดทุน แต่ในทางกลับกันในงานวิจัยของ Dyer and McHugh (1975) กลับพบว่าผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบ

งบการเงินคือ บริษัทที่ผลขาดทุนจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่มีผลกำไร จากงานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าจำนวนเงินของผลการดำเนินงานนั้นจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินไม่ว่าผลการดำเนินงานจะออกมาว่ามีกำไรหรือขาดทุนก็ตาม นั่นคือหากบริษัทมีผลกำไรหรือขาดทุนที่มาก (มีค่าสัมบูรณ์ของจำนวนเงินมาก) ก็จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นด้วย ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จึงตั้งสมมติฐานว่า

H_3 : ค่าสัมบูรณ์ของกำไรต่อหุ้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

4. จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน (Affiliated Companies)

จากผลการศึกษาของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002), Hossain and Taylor (1998) และ Aston, Willingham and Elliott (1987) พบว่าจำนวนบริษัทย่อยบริษัทร่วมมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน กล่าวคือ การที่บริษัทใหญ่ที่มีบริษัทย่อยและบริษัทร่วมเป็นจำนวนมาก จะต้องรอข้อมูลจากบริษัทเหล่านั้นในการจัดทำงบการเงินรวม ดังนั้นหากบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมีการส่งข้อมูลงบการเงินล่าช้าเท่าไร ก็จะทำให้การจัดทำงบการเงินของบริษัทมีความล่าช้ามากขึ้นเท่านั้น ยังมีจำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมมากก็ทำให้การจัดทำงบการเงินมีความล่าช้าและส่งผลให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินล่าช้ามากขึ้น ดังนั้นผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานดังนี้

H_4 : จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

5. คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

จากการที่บริษัทจดทะเบียนต้องแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คนเพื่อช่วยให้การทำงานของบริษัทจดทะเบียนมีความโปร่งใสมากขึ้น สามารถตรวจสอบได้ ทำให้ผู้วิจัยเชื่อว่าจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบจะมีผลกระทบต่อความเร็วในการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบต้องมีการติดต่อสื่อสารกับผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร ทำหน้าที่โดยตรงในการควบคุมดูแลและสอบถามเกี่ยวกับสินทรัพย์ การเงิน และการบัญชีของธุรกิจ เพื่อให้เกิดความมั่นใจเพิ่มขึ้นแก่ผู้บริหารเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินและงบการเงินที่จัดทำขึ้น ดังนั้นยังมีคณะกรรมการตรวจสอบจำนวนมากเท่าไร การทำงานของผู้สอบบัญชีก็必将มีความง่ายและสะดวกมากขึ้นซึ่งจะส่งผลต่องานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีด้วย ผู้วิจัยคาดว่าปัจจัยคณะกรรมการตรวจสอบอาจจะมีผลสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ตามข้อเสนอแนะในงานวิจัยของ Owusu-Ansah (2000) และ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) จึงได้ตั้งสมมติฐานว่า

H_5 : จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

6. รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ (Adjusting and Reclassification Entries)

รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ ต่างก็เป็นรายการที่มีผลกระทบต่องบการเงินในงวดปัจจุบันที่อาจเกิดจากความผิดพลาดในการจัดงานบัญชีของพนักงานบัญชี โดยพนักงานบัญชีที่มีความรู้ความสามารถก็ทำการควบคุมให้มีรายการเหล่านี้น้อยที่สุด เพราะหากผู้สอบบัญชีตรวจพบรายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ก็จะใช้ความระมัดระวังเป็นอย่างสูงในการตรวจสอบ เพื่อทำการปรับปรุงรายการและจัดประเภทรายการเสียใหม่ให้ถูกต้อง เมื่อตรวจพบและต้องมีการแก้ไขก็ต้องแจ้งให้ลูกค้านำข้อบกพร่องที่ทราบเพื่อแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องด้วย ดังนั้นการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีก็จะใช้ระยะเวลาเพิ่มมากขึ้น ยังมีจำนวนรายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่มากก็จะทำระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้น ทำให้ตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H_6 : รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี (Auditor related factors)

7. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (Change in Accounting Principles)

จากการที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีใหม่ โดยถือเอามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทยนั้น เป็นการเปิดทางเลือกให้แก่บริษัทในการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีโดยเลือกใช้หลักการบัญชีที่มีความเหมาะสมกับกิจการมากที่สุด จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นพิเศษ ยังมีจำนวนการเปลี่ยนแปลงในหลักการการบัญชีมาก ก็จะส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มขึ้นด้วย ดังนั้นผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานว่า

H_7 : จำนวนการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

8. รายการพิเศษ (Extraordinary Item)

จากงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่ารายการพิเศษมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ยกเว้นงานวิจัยของ Owusu-Ansah (2000) และ Carslaw and Kaplan (1991) เนื่องจากตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ได้กล่าวถึงการกำหนดรายการที่เกิดขึ้นให้เป็นรายการพิเศษได้นั้น จะต้องเป็นรายการที่ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นและเป็นรายการที่มีใช่เป็นการดำเนินงานตามปกติของกิจการ ดังนั้นรายการพิเศษที่เกิดขึ้นย่อมมีผลกระทบต่อตรวจสอบงบการเงิน ในการพิจารณาว่ารายการพิเศษที่เกิดขึ้นนี้มีความสมเหตุสมผลหรือไม่ เนื่องจากรายการเดียวกันแต่อาจจะจัดประเภทรายการแตกต่างกันได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และลักษณะการธุรกิจของกิจการ ทำให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรายการพิเศษเพิ่มขึ้นมากกว่าบริษัทที่ไม่มีรายการพิเศษ โดยเฉพาะเมื่อจำนวนเงินจากรายการพิเศษมากก็จะส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมาก จึงก่อให้เกิดสมมติฐานดังนี้

H_9 : ค่าสัมบูรณ์ของจำนวนเงินจากรายการพิเศษมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

9. การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน (Year End)

การที่บริษัทจดทะเบียนได้มีการปิดรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทินเป็นจำนวนมาก แต่จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตให้ตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีจำนวนจำกัด ส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งต้องทำการตรวจสอบบัญชีหลายบริษัท แต่สำนักงานสอบบัญชีมีทีมงานในจำนวนที่จำกัดและการให้บริการแก่บริษัทต่างๆ ต้องเป็นไปตามลำดับ เลยส่งผลกระทบต่อเนื่องไปถึงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน แต่หากบริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่ได้เป็นไปตามปีปฏิทินที่กำหนดตัวแปรเทียมให้เป็น 0 เหมือนบริษัทส่วนใหญ่ที่กำหนดตัวแปรเทียมเป็น 1 ก็จะได้รับตรวจสอบที่รวดเร็วขึ้น เนื่องจากลูกค้าสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้รับการตรวจสอบไปเกือบหมดแล้ว จากการศึกษาที่ผ่านมาพบว่าผลการวิจัยในต่างประเทศมีความสอดคล้องกับงานวิจัยในประเทศไทยคือ บริษัทที่ปิดงบการเงินตามปฏิทินจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากกว่าบริษัทที่ไม่ได้ปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน ไม่ว่าจะเป็นงานวิจัยของ Aston, Willingham and Elliott (1987), Newton, J.D. and Ashton, R.H (1989), Ahmad and Kamarudin (2003) ดังนั้นผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานขึ้นว่า

H_9 : การปิดงบการเงินตามปีปฏิทินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

10. ประเภทของผู้สอบบัญชี (Type of Auditor)

จากการศึกษาของ Iman, Ahmed and Khan (2001) เรื่อง ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศบังคลาเทศ พบว่า บริษัทที่อยู่ในกลุ่ม Big 7 ในขณะนั้นมีความสัมพันธ์กับความระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินจริง โดยสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ (ในประเทศไทยปัจจุบันเหลือเพียง Big 4) ซึ่งกำหนดตัวแปรเทียบเป็น 1 จะมีระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดเล็ก (Non - big 4) ซึ่งกำหนดตัวแปรเทียบเป็น 0 โดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มักจะถูกคาดหวังว่ามีพนักงานที่มีความรู้และความชำนาญในงานเฉพาะด้าน มีการให้บริการที่มีคุณภาพและประสิทธิภาพที่สูง จึงมีความคาดหวังว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะทำการตรวจสอบบัญชีได้รวดเร็วกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ตามสมมติฐานที่ตั้งเป็นดังนี้

H_{10} : ประเภทของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

11. รายงานของผู้สอบบัญชี (Type of Audit Opinion)

รายงานของผู้สอบบัญชีถือว่ามีผลสำคัญมาก เนื่องจากการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นตัวชี้วัดเบื้องต้นสำหรับผู้สนใจข้อมูลของบริษัทนั้นๆ ดังนั้นการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญกับทั้งบริษัทและผู้สอบบัญชี ในส่วนของผู้สอบบัญชานั้นต้องรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นที่เกิดขึ้น ดังนั้นการแสดงความเห็นแบบอื่นที่กำหนดตัวแปรเทียบเป็น 1 อาจเป็นการส่งสัญญาณที่ไม่ค่อยดี อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัทที่รับการตรวจสอบได้ อีกทั้งก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นได้นั้นจะต้องมีการตรวจสอบจนเป็นที่แน่ใจแล้วว่ามีผลกระทบต่องบการเงินอย่างเป็นทางการเป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้นการตรวจสอบที่แสดงความเห็นเป็นแบบไม่มีเงื่อนไขที่กำหนดตัวแปรเทียบเป็น 0 จึงคาดว่าจะเป็นการแสดงความเห็นที่ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบน้อยที่สุด ทำให้ได้สมมติฐานเป็นดังนี้

H_{11} : รายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

12. ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี (Number of Year of Audit Client)

ในการตรวจสอบปีแรกผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบมากกว่าในปีต่อๆ มา ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและระบบบัญชีของลูกค้า รวมทั้งการทดสอบยอดยกมาต้นปีและรายการของปีก่อนที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับรายการในปีปัจจุบัน ซึ่งจะต้องทำโดยละเอียดและกว้างมากยิ่งขึ้น ทำให้การที่บริษัทรับการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรายเดียวเป็น

ระยะเวลาสั้น ก็ทำให้งานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีทำได้ง่ายและมีความรวดเร็วมากขึ้น เนื่องจากการตรวจสอบบางอย่างไม่จำเป็นต้องตรวจสอบทุกปี แต่จะทำการตรวจสอบเฉพาะในปีแรกที่มีการเข้าตรวจสอบ โดยจะเก็บรวบรวมไว้ในแฟ้มถาวร (Permanent File) เช่น หนังสือสำคัญแสดงการจดทะเบียนนิติบุคคล สำเนาหนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับต่างๆ เป็นต้น และก็มีงานตรวจสอบที่ต้องทำการสอบทานเป็นระยะ เช่น สัญญาหรือข้อตกลงที่มีผลระยะใช้เป็นเวลานาน ผังบัญชี ผังการจัดองค์กร นโยบายการบัญชี เป็นต้น โดยไม่จำเป็นต้องทำการตรวจสอบทุกปี ดังนั้นการที่เป็นลูกค้าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีใดเป็นระยะเวลาสั้นก็จะช่วยให้การตรวจสอบมีความรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ดังนั้นจึงตั้งเป็นสมมติฐาน ดังนี้

H_{2} : ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

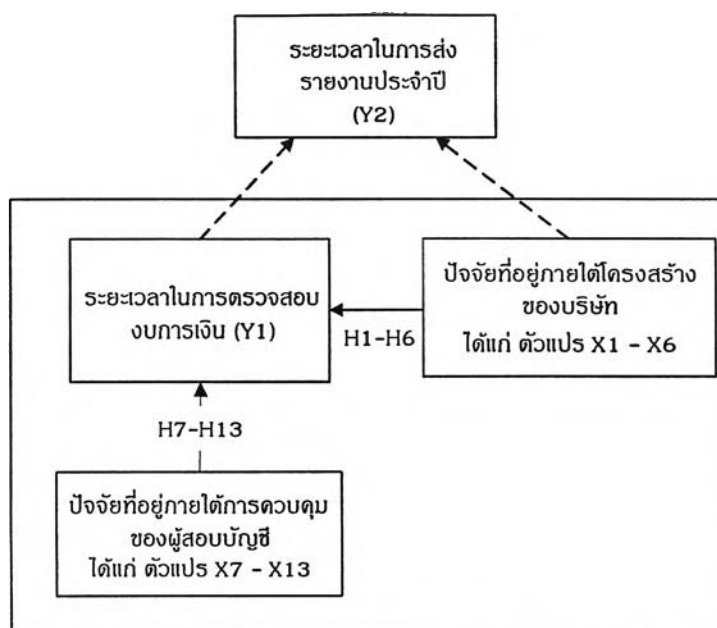
13. ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี (The Length of Auditor's Report)

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องใช้ข้อความตามรายงานแบบมาตรฐาน คือ รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เมื่อได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วและได้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ความเห็นของผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด งบการเงินไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ งบการเงินมิได้จัดทำขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด และมีความไม่แน่นอนในอนาคตที่มีสาระสำคัญ เป็นต้น ซึ่งสาเหตุเหล่านี้จะทำให้ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินมากกว่าการตรวจสอบตามปกติ โดยจะต้องรายงานผลการตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี จึงทำให้ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้นจึงตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H_{3} : ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

จากการตั้งสมมติฐานการวิจัยสามารถแสดงความสัมพันธ์เกี่ยวกับตัวแปรที่ทำการศึกษาก่อนหน้าเป็นกรอบแนวคิดได้ ตามรูปที่ 1.1

รูปที่ 1.1 กรอบแนวคิดเกี่ยวกับตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน



จากการทดสอบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยนำตัวแปรเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของแนวคิดเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) มาทดสอบ ว่าจากการนำแนวคิดเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี มาใช้จะทำให้กิจการมีแนวทางในการจัดการปรับปรุงระบบให้มีคุณภาพมากขึ้น ซึ่งมีศูนย์กลางของการกำกับดูแลกิจการที่ดีอยู่ที่คณะกรรมการตรวจสอบ บทบาทและหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบจะทำให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินลดน้อยลง ช่วยเพิ่มความมั่นใจแก่นักลงทุนว่าได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในเวลาที่เหมาะสมต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ทราบถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและความสัมพันธ์ระหว่างช่วงระยะเวลาในการนำส่งงบการเงิน
2. เพื่อเป็นข้อมูลให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น บริษัทที่รับการตรวจสอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีทำการปรับปรุงปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมทำให้การตรวจสอบงบการเงินมีความรวดเร็วขึ้น
3. เพื่อใช้เป็นฐานข้อมูลสำหรับการวิจัยและรายการอ้างอิงต่อไป

ส่วนประกอบอื่นๆ ของวิทยานิพนธ์

เนื้อหาและผลการวิจัยในครั้งนี้จะมีการนำเสนอโดยการแบ่งออกเป็น 5 บท ดังต่อไปนี้

บทที่ 1 กล่าวถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา ปัญหาการวิจัย วัตถุประสงค์การวิจัย ขอบเขตของการวิจัย คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย สมมติฐานในการวิจัย และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

บทที่ 2 กล่าวถึงการเก็บรวบรวมวรรณกรรมและแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงเอกสารและงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยจะแบ่งหัวข้อออกเป็น ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัทและปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี

บทที่ 3 กล่าวถึงรูปแบบการวิจัย ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย การเก็บรวบรวมข้อมูลและการวัดค่าตัวแปร รวมทั้งวิธีการทางสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

บทที่ 4 กล่าวถึงข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในช่วงเวลาต่างๆ ตามสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ รวมทั้งความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินก่อนและหลังการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ

บทที่ 5 กล่าวถึงสรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ ประกอบด้วย สรุปผลการวิจัยเพื่อตอบปัญหาการวิจัยและอภิปรายถึงแนวคิดที่เกี่ยวข้อง ข้อจำกัดของการวิจัย และข้อเสนอแนะแนวทางการวิจัยทางบัญชีในอนาคต