

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วนตามลักษณะของรูปแบบที่ใช้ในการวิจัย ดังนี้

1. ผลการวิเคราะห์จากการใช้วิธีสัมภาษณ์เชิงลึก
 - 1.1 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี
 - 1.2 วิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
2. ผลการวิเคราะห์จากการใช้วิธีการวิจัยเชิงประจักษ์
 - 2.1 สถิติเชิงพรรณนา
 - 2.2 สถิติเชิงอนุมาน
 - 2.2.1 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์
 - 2.2.2 การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี
 - 2.2.3 การวิเคราะห์ในส่วนการทดสอบยืนยัน

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์จากการใช้วิธีสัมภาษณ์เชิงลึก

ในส่วนของการสัมภาษณ์เชิงลึกจากการติดต่อเข้าสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บุคลากรจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และบุคลากรจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 10 คน ได้รับการอนุญาตให้เข้าสัมภาษณ์เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งสิ้น 9 คน ซึ่งแบ่งเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 อันดับแรกจำนวน 3 คน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 4 อันดับแรกจำนวน 4 คน บุคลากรจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และบุคลากรจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแห่งละ 1 คน ซึ่งคำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์รวบรวมจากงานวิจัยในอดีตมาใช้เป็นแนวทาง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหาปัจจัยเพิ่มเติมที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี คำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์แบ่งเป็น 2 ส่วนดังนี้

1.1 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี

1.2 วิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี

จากการสัมภาษณ์ซึ่งมีผู้ให้สัมภาษณ์ทั้งหมด 9 คนแบ่งเป็นผู้ชาย 4 คน คิดเป็นร้อยละ 44.4 และเป็นผู้หญิง 5 คนคิดเป็นร้อยละ 55.6 ผู้ให้สัมภาษณ์มีระดับการศึกษาในระดับปริญญาตรีจำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 และมีระดับการศึกษาในระดับปริญญาโทจำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 66.7 โดยมีอายุอยู่ระหว่าง 25 – 30 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 มีอายุอยู่ระหว่าง 36 – 45 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 มีอายุอยู่ระหว่าง 46 – 50 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 ในขณะที่มีประสบการณ์ในการทำงาน 6 – 9 ปี จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 22.2 มีประสบการณ์ในการทำงาน 10 – 15 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 และมีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 20 ปี จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 44.4 ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์สามารถแบ่งเป็น 2 ส่วนดังต่อไปนี้

1.1 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี

จากคำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์เกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี¹

ตารางที่ 4.1 แสดงความเห็นต่อปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี

	N	Mean
จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี	9	4.89
ความสามารถของผู้สอบบัญชีและทีมผู้ช่วย	9	4.39
ความเชี่ยวชาญพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า	9	4.33
ระยะเวลาความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า	9	3.56
ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี	9	3.44
Valid N (listwise)	9	

¹ คำถามที่ใช้พัฒนาจากแบบสอบถามในงานวิจัยของ สมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา, นิทัศน์ เหมรักษ์ และ พรสวรรค์ เรืองสุขอุดม, "ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย," (โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโท คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2539)

ผลที่ได้จากตารางที่ 4.1 พบว่ากลุ่มตัวอย่างเห็นว่าจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีความสำคัญมากที่สุด โดยมีค่าเฉลี่ยของความเห็น เท่ากับ 4.89 อันดับรองลงมาคือ ความสามารถของผู้สอบบัญชีและทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของ สำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้า ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับ ลูกค้า และขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งมีค่า 4.39 4.33 3.56 และ 3.44 ตามลำดับ เนื่องจากทั้งจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความสามารถของผู้สอบบัญชีและทีมงานผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งที่ถูกบังคับโดยมาตรฐานการบัญชีอยู่แล้ว ดังนั้นจึงสนใจเฉพาะปัจจัยที่เหลือ และปัจจัยอื่นที่ได้เพิ่มเติม ซึ่งมีดังต่อไปนี้

1. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

กลุ่มตัวอย่างให้ความเห็นว่าการศึกษาที่คุณภาพของงานสอบบัญชีจะออกมาดี หรือไม่ขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินนั้น ซึ่งผู้ใช้รายงานทางการเงินมักจะ พิจารณาว่ารายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือหรือไม่ จากการกลั่นกรองว่าใครเป็นผู้ให้บริการ การตรวจสอบ ซึ่งโดยมากจะให้ความน่าเชื่อถือกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เนื่องจาก

1.1 ด้านบุคลากร

1.1.1 การรับบุคลากรที่ดีและมีคุณภาพ เพื่อสร้างบรรยากาศ การเรียนรู้ การแข่งขัน และกระตุ้นให้แสวงหาความรู้

1.1.2 ให้ความรู้และอบรมเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้บุคลากร พัฒนา โดยแบ่งการสอนออกเป็น 2 ระดับ คือ แบบ In house training โดยการสอนในห้องเรียน เกี่ยวกับเทคนิควิธีการต่าง ๆ สอนความรู้และทักษะเชิงธุรกิจ สอนให้รู้จักทำงานเป็นทีม และ แบบ On job training เป็นการสอนในระหว่างปฏิบัติงานจริง จะทำโดยการสร้างบรรยากาศให้ หัวหน้าสอนผู้ช่วยต่อไปเป็นรุ่น ๆ ตามระดับงาน

1.1.3 มีระบบผลตอบแทนและผลประโยชน์ที่คุ้มค่า เพื่อรักษา บุคลากรที่มีคุณภาพไว้กับสำนักงานสอบบัญชี และเพื่อกระตุ้นให้บุคลากรที่มีอยู่ขยันแสวงหา ความรู้ใหม่และทำงานให้ดีขึ้น

* ในระหว่างการสัมภาษณ์จะถามคำถามและให้ผู้ให้สัมภาษณ์แสดงความเห็นพร้อมทั้งให้ คะแนนระดับความเห็น โดยคำถามแต่ละข้อที่ถามจะแบ่งระดับความเห็นออกเป็น 5 ระดับ โดยที่ 5 หมายถึง มากที่สุด และ 1 หมายถึงน้อยที่สุด จากนั้นนำคะแนนระดับความเห็นที่ผู้ให้สัมภาษณ์ให้มาหาค่าเฉลี่ยของ ความเห็น ซึ่งจะมีค่าสูงสุดได้เท่ากับ 5 ค่าต่ำสุดเท่ากับ 1

1.2 ด้านเทคนิควิธีการตรวจสอบ

สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีเงินทุนเพื่อใช้ในการลงทุนเกี่ยวกับการวิเคราะห์เทคนิคการตรวจสอบใหม่ ๆ เนื่องจากความต้องการของผู้ใช้บริการมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา เช่น ในอดีตผู้ไ้รายงานทางการเงินอาจต้องการเพียงแค่ความถูกต้องและการตรวจสอบรายการบัญชีกับเอกสารเท่านั้น แต่ในปัจจุบันความต้องการเปลี่ยนแปลงไปเรื่อย ๆ โดยผู้ให้บริการอาจต้องการให้แนะนำเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน การตรวจดูความเสี่ยง หรือกระทั่งการตรวจสอบจากคอมพิวเตอร์ เช่น ถ้าลูกค้าใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการลงบัญชี สำนักงานสอบบัญชีอาจต้องใช้ software ช่วยเพิ่มเติมในการตรวจสอบ ซึ่งหากสำนักงานสอบบัญชีไม่มีเงินทุนเพียงพออาจไม่สามารถให้บริการตามความคาดหวังของผู้ใช้บริการได้

2. ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับลูกค้า

กลุ่มตัวอย่างแสดงความเห็นว่าสามารถมองได้ 2 มุม

2.1 หากสำนักงานสอบบัญชีตรวจบริษัทลูกค้าเป็นประจำมาเป็นระยะเวลานานจะทำให้ได้งานที่มีคุณภาพเพราะผู้สอบบัญชีจะมีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับลูกค้าและอุตสาหกรรมของลูกค้าเป็นอย่างดี แต่ทั้งนี้ต้องขึ้นอยู่กับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นไปตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดอย่างเคร่งครัด

2.2 หากสำนักงานสอบบัญชีตรวจบริษัทลูกค้ามาเป็นระยะเวลานาน อาจทำให้ผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้าเกิดความคุ้นเคยสนิทสนมกัน จนทำให้วางตัวไม่เป็นกลางซึ่งจะกระทบต่อคุณภาพในทางลบเช่นกัน

3. ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้า

สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ จะรู้และเข้าใจในอุตสาหกรรมและลักษณะของลูกค้าเป็นอย่างดี ซึ่งจะส่งผลให้สามารถใช้เทคนิคและวิธีในการตรวจสอบได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมทำให้งานสอบบัญชีออกมามีคุณภาพดีและในเวลารวดเร็ว ยิ่งในปัจจุบันธุรกรรมของลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงและซับซ้อนเพิ่มขึ้น ดังนั้นความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีจึงยิ่งเพิ่มความสำคัญ

4. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

กลุ่มตัวอย่างแสดงความเห็นว่าสามารถมองได้ 2 มุม

4.1 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงอาจแสดงถึงคุณภาพที่เพิ่มขึ้นของสำนักงานสอบบัญชีหากปฏิบัติงานอย่างมีจรรยาบรรณ เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงอาจเกิดจากต้นทุนในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่จะต้องใช้เวลาจำนวนมาก และต้องให้เทคนิควิธีการตรวจสอบหลายวิธีเพื่อตรวจสอบหาข้อผิดพลาด ทำให้ได้มาซึ่งงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

4.2 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงอาจทำให้เกิด Conflict of interest

กลุ่มตัวอย่างบางท่านให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงอาจไม่ได้แสดงถึงงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพเสมอไป แต่อย่างน้อยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีก็ควรจะคุ้มกับต้นทุนที่สำนักงานสูญเสียไป เนื่องจากหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่เพียงพอต่อต้นทุน หรือต่ำเกินไปจะส่งผลให้สำนักงานไม่มีงบประมาณที่จะปรับปรุงเทคนิควิธีการตรวจสอบ

5. กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า

เกี่ยวข้องกับกิจการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เพราะหากกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานติดลบจะส่งผลต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในอนาคตได้

1.2 วิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี

จากคำถามเกี่ยวกับวิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี² แบ่งได้ 2 ส่วน คือ

1. ในส่วนของการป้องกัน (Prevention Activities)

² พัฒนมาจากงานวิจัยของ Meier, H. H., and J. Fuglister " How to Improve Audit Quality : Perceptions of Auditors and Clients," *The CPA Journal* (June 1992) : 21-24.

ตารางที่ 4.2 แสดงความเห็นต่อวิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีในส่วนของกำรป้องกัน

	จำนวนตัวอย่าง	ค่าเฉลี่ย
การได้รับการอบรมและแนะนำ	9	4.44
การปฏิบัติตามหลักการบัญชี	9	4.33
ระยะเวลาความสัมพันธ์	9	3.56
การทำงานที่ต่อเนื่องของทีมงาน	9	4.00
ความเชี่ยวชาญในคอมพิวเตอร์	9	3.89
การจัดทดสอบเกี่ยวกับความรู้	9	3.78
คณะกรรมการตรวจสอบ	9	3.67
Valid N (listwise)	9	

พบว่ากลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการได้รับการอบรมและคำแนะนำมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.44 เนื่องจากหากผู้สอบบัญชีได้รับการศึกษาและอบรมเกี่ยวกับความรู้ที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบรวมถึงความรู้เกี่ยวกับลูกค้ำและอุตสาหกรรมของลูกค้ำแล้ว จะทำให้สามารถเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีได้มากขึ้น

อันดับที่ 2 คือ การยึดปฏิบัติตามนโยบายและหลักการบัญชี เท่ากับ 4.33 เป็นสิ่งที่ถูกกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีอยู่แล้ว

อันดับที่ 3 คือ ระยะเวลาที่เพียงพอในการตรวจสอบบัญชีเท่ากับ 4.22 เพื่อที่จะได้ทำการตรวจสอบได้อย่างถ่วงถ้ำเพราะในการงานตรวจสอบมิได้มีเฉพาะการตรวจสอบเอกสารเท่านั้นยังต้องใช้เทคนิคอื่นประกอบด้วย

อันดับที่ 4 คือ การทำงานที่ต่อเนื่องของทีมงานตรวจสอบบัญชีเท่ากับ 4.00 เพราะจะทำให้ทีมงานเกิดความเชี่ยวชาญเพิ่มมากขึ้น

อันดับที่ 5 คือ การมีความเชี่ยวชาญในด้านคอมพิวเตอร์ เท่ากับ 3.89 เพราะจะทำให้สามารถประเมินได้ว่าระบบควบคุมเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ดีเพียงใด หากประเมินแล้วพบว่าระบบคอมพิวเตอร์ของบริษัทลูกค้ำไม่ดีก็จะได้สามารถแนะนำให้แก่ไขได้ เนื่องจากระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่ดีหรือมีข้อบกพร่องจะส่งผลให้รายการทางบัญชีผิดพลาดอยู่เรื่อยๆ ดังนั้นจึงมีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้วย ถ้าปรับปรุงให้ดีคุณภาพก็จะดีขึ้น

อันดับที่ 6 คือ การจัดให้มีการทดสอบเกี่ยวกับความรู้ เท่ากับ 3.78

อันดับสุดท้ายคือ คณะกรรมการตรวจสอบ เท่ากับ 3.67 เนื่องจากในประเทศไทยคณะกรรมการตรวจสอบยังไม่มีบทบาทเด่นชัดเท่าในต่างประเทศ ดังนั้นหากมีการเพิ่มการปฏิบัติงานให้เคร่งครัดยิ่งขึ้น จะมีผลต่อการเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีได้

2. ในส่วนของการประเมินผลเกี่ยวกับการดำเนินงานในการตรวจสอบ (Appraisal Activities)

ตารางที่ 4.3 แสดงแสดงความเห็นต่อวิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีในส่วนของ การประเมินผลเกี่ยวกับการดำเนินงานในการตรวจสอบ

	จำนวนตัวอย่าง	ค่าเฉลี่ย
การวางแผนในการตรวจสอบ	9	5.00
การวิเคราะห์ความเสี่ยง	9	4.78
มีการควบคุมคุณภาพผู้สอบบัญชี	9	4.56
Valid N (listwise)	9	

จากตารางที่ 4.3 พบว่ากลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการวางแผนในการตรวจสอบมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5.00 อันดับรองลงมาคือ การวิเคราะห์ความเสี่ยงเท่ากับ 4.78 อันดับสุดท้ายคือ การควบคุมคุณภาพของผู้สอบบัญชีเท่ากับ 4.56

เดิมจากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่ามีปัจจัยต่างที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาความสัมพันธ์ของสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของลูกค้า จากการสัมภาษณ์เชิงลึกพบว่าได้ปัจจัยใหม่เพิ่มเติมอีก 2 ปัจจัย ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน ซึ่งจะนำไปใช้ในการวิจัยเชิงประจักษ์ที่จะกล่าวถึงต่อไป

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์จากการใช้วิธีการวิจัยเชิงประจักษ์

2.1 สถิติเชิงพรรณนา

ในส่วนของสถิติเชิงพรรณนาจากการวิจัยเชิงประจักษ์จะเป็นการอธิบายถึงลักษณะโดยทั่วไปของข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ซึ่งจะออกมาในลักษณะของการแจกแจงความถี่เป็นร้อยละ โดยแยกอธิบายรายละเอียดตามตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

ตารางที่ 4.4 แสดงข้อมูลของตัวแปรตาม : คุณภาพงานสอบบัญชี

คุณภาพงานสอบบัญชี

		ความถี่	ค่าร้อยละ	ค่าร้อยละ สะสม
Valid	ไม่มีเงื่อนไข	28	45.9	45.9
	ไม่มีเงื่อนไขแต่ เพิ่มวรรคเน้น	12	19.79	65.6
	ไม่แสดงความเห็น	21	33.4	100.0
	รวม	61	100.0	

ข้อมูลของตัวแปรตามที่ใช้ คือ ดูจากรายงานของผู้สอบบัญชีในปีก่อนหน้าที่บริษัทลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีจะถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเกณฑ์ดังกล่าวนำมาใช้ในการแบ่งระดับของควมมีคุณภาพของงานสอบบัญชี จากตัวอย่างทั้งหมด 61 บริษัท พบว่าสามารถเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับตัวแปรตามได้ทั้งหมด แต่เนื่องจากการเก็บข้อมูลในส่วนของตัวแปรอิสระบางตัวไม่สามารถเก็บได้ครบถ้วน ดังนั้นตัวอย่างบริษัทที่สามารถเก็บข้อมูลในส่วนของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามได้ครบถ้วนและสามารถนำมาใช้ในการวิจัยครั้งนี้จึงมีทั้งสิ้น 56 บริษัท ซึ่งแบ่งเป็น

รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข 26 บริษัท ข้อมูลที่สามารถใช้ในการศึกษาได้ลดลงจากข้อมูลเดิม 2 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 46.4 จากตัวอย่างทั้งหมดที่สามารถใช้ในการศึกษาได้

รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนิน

งานต่อเนื่อง 12 บริษัท ซึ่งหมายถึงตัวอย่างในกลุ่มนี้ทุกตัวสามารถใช้ในการศึกษาได้ โดยคิดเป็นร้อยละ 21.4 จากตัวอย่างทั้งหมดที่สามารถใช้ในการศึกษาได้

รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง 18 บริษัท ข้อมูลที่สามารถใช้ในการศึกษาได้ลดลงจากข้อมูลเดิม 3 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 32.1 จากตัวอย่างทั้งหมดที่สามารถใช้ในการศึกษาได้

ตารางที่ 4.5 แสดงข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

	จำนวนตัวอย่าง	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบน
ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี	61	.0582	30.9462	10.249092	8.0881255

จากตารางที่ 4.5 พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีซึ่งเก็บข้อมูลจากร้อยละของส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีจากการให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถเก็บได้ครบทั้ง 61 ตัวอย่าง โดยมีค่าต่ำสุดอยู่ที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีส่วนแบ่งตลาดร้อยละ 0.058 จากบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในขณะที่ค่าสูงสุดอยู่ที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีส่วนแบ่งตลาดร้อยละ 30.95 จากบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และมีค่าเฉลี่ยของข้อมูลของขนาดของสำนักงานสอบบัญชีอยู่ที่มีส่วนแบ่งตลาดร้อยละ 10.25 จากบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตารางที่ 4.6 แสดงสัดส่วนข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

		ค่าร้อยละ		
		ความถี่	ค่าร้อยละ	สะสม
Valid	อื่น ๆ	23	37.7	37.7
	big 4	38	62.3	100.0
	รวม	61	100.0	

หลังจากที่ทำการจัดกลุ่มให้กับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีโดยให้สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่หมายถึง บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย สอบบัญชี จำกัด บริษัท ดีลอยท์ พูช โธมัทส ไชยยศ จำกัด บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด และบริษัท สำนักงาน เอ็นส์ท แอนด์ ยัง จำกัด พบว่าสัดส่วนของข้อมูลเกี่ยวกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีรายละเอียดดังนี้

จากตัวอย่างทั้งสิ้น 61 บริษัท พบว่ามีบริษัทจำนวน 38 บริษัทที่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 62.3 จากตัวอย่างทั้งหมด และมีบริษัทจำนวน 23 บริษัทที่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 37.7 จากตัวอย่างทั้งหมด

ตารางที่ 4.7 แสดงข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า

	จำนวนตัวอย่าง	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบน
ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า	61	1	23	5.07	4.423

จากตารางที่ 4.7 พบว่าระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ซึ่งเก็บข้อมูลจากจำนวนปีทั้งหมดที่สำนักงานสอบบัญชีรับสอบบัญชีให้กับบริษัทลูกค้า สามารถเก็บได้ครบทั้ง 61 ตัวอย่าง โดยมีค่าต่ำสุดอยู่ที่ 1 ปี ในขณะที่ค่าสูงสุดอยู่ที่ 23 ปี และมีค่าเฉลี่ยของข้อมูลระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าอยู่ที่ 5.07 ปี

ตารางที่ 4.8 แสดงสัดส่วนข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า

ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า

		ค่าร้อยละ		
		ความถี่	ค่าร้อยละ	สะสม
Valid	1	12	19.7	19.7
	2	11	18.0	37.7
	3	7	11.5	49.2
	4	4	6.6	55.7
	5	4	6.6	62.3
	6	8	13.1	75.4
	7	3	4.9	80.3
	9	2	3.3	83.6
	10	3	4.9	88.5
	11	1	1.6	90.2
	12	2	3.3	93.4
	13	1	1.6	95.1
	14	1	1.6	96.7
	16	1	1.6	98.4
	23	1	1.6	100.0
	รวม	61	100.0	

จากข้อมูลที่ได้พบว่าตัวอย่างส่วนใหญ่จะมีความสัมพันธ์กับสำนักงานสอบบัญชีในระยะสั้น คือ อยู่ในช่วงเวลา 1 – 3 ปี จากตัวอย่างทั้งสิ้น 61 บริษัท พบว่ามีบริษัทจำนวน 30 บริษัทที่มีระยะเวลาความสัมพันธ์กับสำนักงานสอบบัญชีในระยะสั้น ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 49.2 จากตัวอย่างทั้งหมด ในขณะที่บริษัทที่มีระยะเวลาความสัมพันธ์กับสำนักงานสอบบัญชีในระยะกลาง คือ 4 – 8 ปี มีจำนวน 19 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 31.15 จากตัวอย่างทั้งหมด และบริษัทที่มีระยะเวลาความสัมพันธ์กับสำนักงานสอบบัญชีในระยะยาว คือ มากกว่า 9 ปี มีจำนวน 12 บริษัทที่มีระยะเวลาความสัมพันธ์กับสำนักงานสอบบัญชีในระยะยาว ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 19.67 จากตัวอย่างทั้งหมด

ตารางที่ 4.9 แสดงข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชี
ในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า

	จำนวนตัวอย่าง	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบน
ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า	61	.00280	40.42942	18.0491343	14.69161374

จากตารางที่ 4.9 พบว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ซึ่งเก็บข้อมูลจากร้อยละของส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมนั้น สามารถเก็บได้ครบทั้ง 61 ตัวอย่าง โดยมีค่าต่ำสุดอยู่ที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีส่วนแบ่งตลาดร้อยละ 0.0028 จากบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดที่อยู่ในอุตสาหกรรมนั้น ในขณะที่ค่าสูงสุดอยู่ที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีส่วนแบ่งตลาดร้อยละ 40.43 จากบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดที่อยู่ในอุตสาหกรรมนั้น และมีค่าเฉลี่ยของข้อมูลของความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้าอยู่ที่ส่วนแบ่งตลาดร้อยละ 18.05

ตารางที่ 4.10 แสดงสัดส่วนข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า

ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า

	ความถี่	ค่าร้อยละ	ค่าร้อยละสะสม
Valid			
อื่น ๆ	28	45.9	45.9
มีความเชี่ยวชาญ	33	54.1	100.0
รวม	61	100.0	

หลังจากที่ทำการจัดกลุ่มให้กับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า โดยเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งระดับว่าสำนักงานสอบบัญชีใดมีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมนั้นใช้วิธีดูว่าสำนักงานสอบบัญชีใดมีส่วนแบ่งตลาดในอุตสาหกรรมนั้นสูงที่สุด หรือสำนักงานสอบบัญชีใดมีส่วนแบ่งตลาดในอุตสาหกรรมนั้นเกินกว่า

ร้อยละสิบห้าแสดงว่าสำนักงานสอบบัญชีนั้นมีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม พบว่า สัดส่วนของข้อมูลเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกคามีรายละเอียดดังนี้

จากตัวอย่างทั้งสิ้น 61 บริษัท พบว่ามีบริษัทจำนวน 33 บริษัทที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้ำ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 54.1 จากตัวอย่างทั้งหมด และมีบริษัทจำนวน 28 บริษัทที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้ำ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 45.9 จากตัวอย่างทั้งหมด

ตารางที่ 4.11 แสดงข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

	จำนวนตัวอย่าง	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบน
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	57	.1500	3.4000	.70007	.53691

จากตารางที่ 4.11 พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งเก็บข้อมูลจากค่าธรรมเนียมจากการให้บริการสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้ำจ่ายให้สำนักงานสอบบัญชีซึ่งเปิดเผยอยู่ในรายงานสามัญผู้ถือหุ้นประจำปี สามารถเก็บได้เพียง 57 ตัวอย่าง โดยมีค่าต่ำสุดอยู่ที่ 150,000 บาท ในขณะที่ค่าสูงสุดอยู่ที่ 3,400,000 บาท และมีค่าเฉลี่ยของข้อมูลค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ที่ 700,070 บาท

ตารางที่ 4.12 แสดงสัดส่วนข้อมูลของตัวแปรอิสระ : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี			ค่าร้อยละ	
		ความถี่	ค่าร้อยละ	สะสม
Valid	100,000 – 500,000 บาท	24	39.3	42.1
	500,001 – 1,000,000 บาท	28	45.9	91.2
	มากกว่า 1,000,001 บาท	5	8.2	100.0
	รวม	57	93.4	
	ข้อมูลไม่ครบถ้วน	4	6.6	
	รวม	61	100.0	

จากข้อมูลที่ได้พบว่าตัวอย่างส่วนใหญ่จ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้สำนักงานสอบบัญชีสำหรับการให้บริการงานสอบบัญชีอยู่ในช่วงตั้งแต่ 500,001 – 1,000,001 บาท โดยจากตัวอย่างทั้งสิ้น 57 บริษัท พบว่ามีบริษัทจำนวน 28 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 45.9 จากตัวอย่างทั้งหมด ในขณะที่บริษัทที่จ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้สำนักงานสอบบัญชีสำหรับการให้บริการงานสอบบัญชีอยู่ในช่วงตั้งแต่ 100,000 – 500,000 บาท มีจำนวน 24 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 39.3 จากตัวอย่างทั้งหมด และบริษัทที่จ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้สำนักงานสอบบัญชีสำหรับการให้บริการงานสอบบัญชีอยู่ในช่วงที่มากกว่า 1,000,001 บาทขึ้นไป มีจำนวน 5 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 8.2 จากตัวอย่างทั้งหมด

ตารางที่ 4.13 แสดงข้อมูลของตัวแปรควบคุม : กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า

	จำนวนตัวอย่าง	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบน
กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า	60	-2345.7800	6595.7500	75.9103	1187.7594

จากตารางที่ 4.13 พบว่ากระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า ซึ่งเก็บข้อมูลจากเงินสดสุทธิที่ได้มา หรือ ใช้ไปในกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า ซึ่งเปิดเผยอยู่ในกระแสเงินสดสามารถเก็บได้เพียง 60 ตัวอย่าง โดยมีค่าต่ำสุดอยู่ที่ -2,345,780,000 บาท ในขณะที่ค่าสูงสุดอยู่ที่ 6,595,750,000 บาท และมีค่าเฉลี่ยของข้อมูลกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าเท่ากับ 75,910,267 บาท

ตารางที่ 4.14 แสดงสัดส่วนข้อมูลของตัวแปรควบคุม : กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า

กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า

		ความถี่	ค่าร้อยละ	ค่าร้อยละ สะสม
Valid	กระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบ	29	47.5	48.3
	กระแสเงินสดจากการดำเนินงานเป็นบวก	31	50.8	100.0
รวม		60	98.4	
ข้อมูลไม่ครบถ้วน		1	1.6	
รวม		61	100.0	

จากตัวอย่างทั้งสิ้น 60 บริษัท พบว่ามีบริษัทจำนวน 31 บริษัท ที่มีกระแสเงินสดจากการดำเนินงานเป็นบวก ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 50.8 จากตัวอย่างทั้งหมด และมีบริษัทจำนวน 29 บริษัท ที่มีกระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 47.5 จากตัวอย่างทั้งหมด

2.2 สถิติเชิงอนุมาน

2.2.1 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

ในการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีซึ่งเป็นการวิเคราะห์หลายตัวแปร (Multivariate Analysis) ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ Multiple Regression Analysis) ซึ่งใช้เทคนิคการวิเคราะห์ถดถอยแบบโลจิสติก (Logistic Regression) ผู้วิจัยจึงได้ทำการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อตรวจสอบว่าตัวแปรอิสระทุกตัวที่นำมาศึกษามีความสัมพันธ์กันสูงหรือไม่ เพื่อป้องกันการเกิดปัญหา Multicollinearity ซึ่งผลจากการวิเคราะห์ในตารางที่ 4.15 พบว่าไม่มีตัวแปรอิสระคู่ใดมีความสัมพันธ์กันสูงเกิน 0.5

ตารางที่ 4.15 แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระที่นำมาศึกษา

		Correlations				Cash flow
		Audit firm	Auditor		from	
		size	Tenure	expertise	Fee	operating
Audit firm size	Pearson Correlation	1	.044	.439(**)	.447(**)	.045
	Sig. (2-tailed)	.	.735	.000	.000	.733
Tenure	Pearson Correlation	.044	1	-.005	.092	.127
	Sig. (2-tailed)	.735	.	.970	.494	.333
Auditor expertise	Pearson Correlation	.439(**)	-.005	1	.107	.011
	Sig. (2-tailed)	.000	.970	.	.427	.931
Fee	Pearson Correlation	.447(**)	.092	.107	1	-.133
	Sig. (2-tailed)	.000	.494	.427	.	.328
Cash flow from operating	Pearson Correlation	.045	.127	.011	-.133	1
	Sig. (2-tailed)	.733	.333	.931	.328	.

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

ตัวแปรต่าง ๆ มีความหมายดังนี้

Audit firm size	หมายถึง	ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี
Tenure	หมายถึง	ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชี ที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า
Auditor Expertise	หมายถึง	ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงาน สอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า
Fee	หมายถึง	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
Cash flow from operating	หมายถึง	กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน ของบริษัทลูกค้า

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 99 % โดยขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า และกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.447 0.439 0.069 และ 0.045 ตามลำดับ

ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า พบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.127 0.92 และ 0.44 ตามลำดับ ส่วนระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ากับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้านั้นมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ - 0.005

ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า พบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 99 % โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.439 และพบว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้ายังมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี และกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า ซึ่งมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.107 และ 0.011 ตามลำดับ ส่วนความเชี่ยวชาญเป็น

พิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าและระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ -0.005

กระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า พบว่ามีความสัมพันธ์กับระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.127 0.045 และ 0.011 ตามลำดับ ส่วนกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าและค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ -0.133

2.2.2 การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี

ในส่วนของการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ และนำมาวิเคราะห์ประมวลผลด้วยเทคนิคทางสถิติวิธีการวิเคราะห์ถดถอยแบบโลจิสติก ได้ผลการวิเคราะห์ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 4.16 แสดงผลสรุปของจำนวนตัวอย่างที่ใช้ในการวิเคราะห์

Case Processing Summary

		N	Marginal Percentage
audit quality	J = 1	26	46.4%
	J = 2	12	21.4%
	J = 3	18	32.1%
Valid		56	100.0%
Missing		5	
Total		61	
Subpopulation		56	

ตัวแปรตาม คือ คุณภาพของงานสอบบัญชี

โดยกำหนดให้

- J = 1 หมายถึง รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข
- J = 2 หมายถึง รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง
- J = 3 หมายถึง รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตารางที่ 4.16 แสดงจำนวนบริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นในประเภทต่าง ๆ ในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

จากตัวอย่างทั้งหมด 61 บริษัทพบว่า มีจำนวนบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนจำนวน 5 บริษัท ดังนั้นจึงเหลือจำนวนบริษัทที่สามารถใช้เป็นตัวอย่างได้จำนวน 56 บริษัท

โดยมีบริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ทั้งหมด 26 บริษัทคิดเป็นร้อยละ 46.4 ของตัวอย่างทั้งหมด และบริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 2$) ทั้งหมด 12 บริษัทคิดเป็นร้อยละ 21.4 ของตัวอย่างทั้งหมด ส่วนบริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$) มีจำนวนทั้งสิ้น 18 บริษัทคิดเป็นร้อยละ 32.1 ของตัวอย่างทั้งหมด

ตารางที่ 4.17 แสดงผลการทดสอบความเหมาะสมของสมการแบบโครงสร้าง

Model Fitting Information

Model	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
Intercept Only	117.727			
Final	97.232	20.495	10	.025

การทดสอบความเหมาะสมของสมการแบบโครงสร้างโดยใช้ค่า - 2 Log Likelihood ของสมการแบบโครงสร้าง จากผลการทดสอบในตารางที่ 4.17 พบว่าค่า Log Likelihood เริ่มต้น เท่ากับ 117.727 ส่วนค่า Log Likelihood สุดท้าย เท่ากับ 97.232 ดังนั้นค่าไคสแควร์ที่ได้จากสมการแบบโครงสร้าง คือ 20.495 ซึ่งนำไปใช้ในการทดสอบสมมติฐาน

$$H_0 : \beta_1 = 0$$

$$H_1 : \beta_1 \neq 0$$

ซึ่งจากตารางที่ 4.17 สามารถวิเคราะห์ผลได้ว่าสมการแบบโครงสร้างที่ใช้ในการศึกษาในครั้งนี้มีค่าไคสแควร์เท่ากับ 20.495 ที่ระดับนัยสำคัญ 0.025 ซึ่งน้อยกว่า 0.1 หรือ ที่ระดับความเชื่อมั่นเท่ากับ 90 % ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่าตัวแปรตามและตัวแปรอิสระที่นำมาใส่ในสมการแบบโครงสร้างมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และสมการแบบโครงสร้างนี้มีความเหมาะสมในการนำมาใช้งาน

ตารางที่ 4.18 แสดงสัดส่วนที่สามารถอธิบายความผันแปรระหว่างตัวแปรในสมการแบบโครงสร้าง

Pseudo R-Square

Cox and Snell	.443
Nagelkerke	.499
McFadden	.268

ค่าทั้ง 3 มีความคล้ายคลึงกับค่า R^2 เรียกว่า ค่า Pseudo R^2 สามารถใช้ในการบอกสัดส่วนหรือร้อยละที่สามารถอธิบายความผันแปรระหว่างตัวแปรในสมการแบบโครงสร้างที่ใช้เทคนิคการวิเคราะห์ถดถอยแบบโลจิสติก ซึ่งค่าที่นิยมใช้มากในการพิจารณาได้แก่ค่า Nagelkerke และจะพิจารณาร่วมกับค่า McFadden หากค่า McFadden ที่ได้มีค่ามากกว่าร้อยละ 20 ขึ้นไป แสดงว่าสมการแบบโครงสร้างที่ได้มีความเหมาะสมในระดับที่ยอมรับได้จากการวิเคราะห์สำหรับสมการแบบโครงสร้างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้พบว่า ได้ค่า Cox and Snell เท่ากับร้อยละ 44.3 ค่า Nagelkerke เท่ากับร้อยละ 49.9 และค่า McFadden เท่ากับร้อยละ 26.8

จึงสามารถสรุปได้ว่าสมการแบบโครงสร้างที่ได้มีความเหมาะสมในระดับที่ยอมรับได้ และสามารถอธิบายความถูกต้องของสมการแบบโครงสร้างจากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ถดถอยแบบโลจิสติกได้ถูกต้องถึงร้อยละ 49.9

ตารางที่ 4.19 แสดงผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามกับตัวแปรอิสระแต่ละตัวที่ใช้ในสมการแบบโครงสร้าง

Likelihood Ratio Tests

Effect	-2 Log Likelihood of Reduced Model	Chi-Square	df	Sig.
Intercept	100.399	3.166	2	.205
Audit firm size	108.230	10.997	2	.004
Tenure	97.715	.483	2	.785
Auditor expertise	103.119	5.887	2	.053
Fee	104.091	6.859	2	.032
Cash flow from operating	98.219	.987	2	.611

The chi-square statistic is the difference in -2 log-likelihoods between the final model and a reduced model.

The reduced model is formed by omitting an effect from the final model.

null hypothesis is that all parameters of that effect are 0.

Likelihood Ratio Test ใช้ในการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามกับตัวแปรอิสระแต่ละตัวที่ใช้ในสมการแบบโครงสร้าง จากผลที่ได้พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระทั้ง 3 ตัวมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีระดับนัยสำคัญทางสถิติน้อยกว่า 0.1 หรือที่ระดับความเชื่อมั่นเท่ากับ 90 % จึงสามารถกล่าวได้ว่าตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับสมการแบบโครงสร้างในครั้งนี้คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

นอกจากนี้ Likelihood Ratio Test ยังใช้ในการทดสอบสมมติฐานว่าตัวแปรมีความสามารถในการลดความผิดพลาด จากสมการแบบโครงสร้างพบว่าตัวแปรอิสระ 3 ตัว คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า และค่า

ธรรมชาติของการสอบบัญชี มีนัยสำคัญทางสถิติสามารถอธิบายความแตกต่างระหว่างกลุ่มของตัวแปรตามซึ่งหมายถึงคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละประเภทได้

ตารางที่ 4.20 แสดงสัดส่วนความถูกต้องในการพยากรณ์สมการแบบโครงสร้าง

Classification

ประเภทรายงานของ ผู้สอบบัญชี	คำพยากรณ์			
	ไม่มีเงื่อนไข	ไม่มีเงื่อนไขแต่ เพิ่มวรรณ	ไม่แสดง ความเห็น	ร้อยละ ความถูกต้อง
ไม่มีเงื่อนไข	22	1	3	84.6%
ไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรณ	6	5	1	41.7%
ไม่แสดงความเห็น	6	2	10	55.6%
Overall Percentage	60.7%	14.3%	25.0%	66.1%

คือค่าร้อยละความถูกต้องในการพยากรณ์สมการแบบโครงสร้าง สามารถอธิบายได้ดังนี้

จากตัวอย่างจำนวน 26 บริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข สมการแบบโครงสร้างที่ได้สามารถพยากรณ์ได้ถูกต้อง 22 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 84.6

จากตัวอย่างจำนวน 12 บริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรณอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง สมการแบบโครงสร้างที่ได้สามารถพยากรณ์ได้ถูกต้อง 5 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 41.7

จากตัวอย่างจำนวน 18 บริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องสมการแบบโครงสร้างที่ได้สามารถพยากรณ์ได้ถูกต้อง 10 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 55.6

จากตัวอย่างจำนวน 56 บริษัท สมการแบบโครงสร้างที่ได้สามารถพยากรณ์ได้ถูกต้องรวมคิดเป็นร้อยละ 66.1

นอกจากการดูสัดส่วนความถูกต้องรวมจากตาราง Classification แล้วในการประเมินความถูกต้องแม่นยำของสมการแบบโครงสร้างยังสามารถประเมินโดยดูจากสัดส่วนของ

อัตราของโอกาสที่จะเกิดความถูกต้อง (Proportional by chance accuracy rate) ซึ่งสัดส่วนของเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดความถูกต้องสามารถคำนวณได้โดยการนำผลรวมกำลังสองของสัดส่วนความถูกต้องที่พยากรณ์ในตัวแปรตามแต่ละกลุ่ม (J = 1, 2 และ 3) ไปคูณกับ 1.25 เนื่องจากตั้งอยู่บนความต้องการที่จะให้ความถูกต้องของสมการแบบโครงสร้างควรจะมีมากกว่าเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดความถูกต้องร้อยละ 25 ดังนั้นเกณฑ์ที่ใช้ในการเปรียบเทียบความถูกต้องของสมการแบบโครงสร้างในครั้งนี้ คือ ผลรวมกำลังสองของสัดส่วนความถูกต้องที่พยากรณ์ในตัวแปรตามแต่ละกลุ่ม ซึ่งเท่ากับ $(0.607 \times 0.607) + (0.143 \times 0.143) + (0.25 \times 0.25) = 0.4514$ ไปคูณกับ 1.25 จะได้ $(1.25 \times 0.4514) = 0.5642$ หรือร้อยละ 56.42 จากสมการแบบโครงสร้างที่ได้พบว่ามีอัตราความถูกต้องเท่ากับร้อยละ 66.1 ซึ่งเกินกว่าที่เกณฑ์มาตรฐานกำหนด แสดงว่าสมการแบบโครงสร้างที่ได้มีความเหมาะสม

ตารางที่ 4.21 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการประมาณค่าสัมประสิทธิ์

Parameter Estimates

audit quality(a)		B	Std. Error	Wald	Sig.	Exp(B)	90% Confidence Interval for Exp(B)	
							Lower Bound	Upper Bound
ไม่มีเงื่อนไข (J = 1)	Intercept	.210	.793	.070	.791			
	Audit firm size	.201	.075	7.099	.008	1.223	1.055	1.418
	Tenure	.042	.078	.284	.594	1.043	.894	1.215
	Auditor expertise	-.057	.030	3.738	.053	.944	.891	1.001
	Fee	-1.468	.0860	2.915	.088	.230	.043	1.243
	Cash flow from operating	.000	.000	.227	.634	1.000	1.000	1.001
ไม่มีเงื่อนไข แต่เพิ่ม วรรณคดี (J = 2)	Intercept	1.922	1.194	2.592	.107			
	Audit firm size	.152	.092	2.721	.099	1.164	.972	1.394
	Tenure	-.010	.102	.010	.919	.990	.810	1.210
	Auditor expertise	-.077	.044	3.029	.082	.926	.850	1.010
	Fee	-4.082	1.988	4.216	.040	.017	.000	.831
	Cash flow from operating	.000	.000	1.012	.314	1.000	1.000	1.001

a The reference category is: ไม่แสดงความเห็น. (J = 3)

ตารางที่ 4.21 เป็นการแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการประมาณค่าสัมประสิทธิ์ในสมการแบบโครงสร้าง โดยจะเน้นที่ตัวแปรอิสระแต่ละตัวว่ามีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามในลักษณะใด ซึ่งค่าที่ได้จะต่างกันไปในแต่ละกลุ่มของตัวแปรตาม

จากการพิจารณาสมการแบบโครงสร้างพบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.1 หรือ ที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า และ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. ปัจจัย : ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

1.1 การวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

หากขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น จะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) เพิ่มขึ้นแทนความน่าจะเป็นที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) ซึ่งอธิบายได้ว่าทุก 1 หน่วยที่เพิ่มขึ้นของขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์กับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ที่เพิ่มขึ้นเท่ากับร้อยละ 22.3 ($1.223 - 1 = 22.3$) เมื่อเทียบกับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) และยังสามารถอธิบายได้ว่า หากขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น 1 หน่วยจะทำให้โอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) ลดลงน้อยกว่าโอกาสที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) เท่ากับร้อยละ 18.23 ($1 / 1.223 - 1 = 18.23$)

1.2 การวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 2$) กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดง

ความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

หากขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น จะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) เพิ่มขึ้นแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) ซึ่งอธิบายได้ว่าทุก 1 หน่วยที่เพิ่มขึ้นของขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์กับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) ที่เพิ่มขึ้นเท่ากับร้อยละ 16.4 ($1.164 - 1 = 16.4$) เมื่อเทียบกับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) และยังสามารถอธิบายได้ว่า หากขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น 1 หน่วยจะทำให้โอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) ลดลงน้อยกว่าโอกาสที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) เท่ากับร้อยละ 14.09 ($1 / 1.164 - 1 = 14.09$)

จากผลที่ได้พบว่าปฏิเสธสมมติฐานข้อที่ 1 ที่คาดว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากพบว่ายิ่งขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีขนาดเพิ่มขึ้น โอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้นจะยิ่งเพิ่มสูงขึ้นกว่าแบบไม่แสดงความเห็น จากผลที่ได้จึงสรุปว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชี

2. ปัจจัย : ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า

2.1 การวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

หากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าเพิ่มสูงขึ้น จะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$)

ซึ่งอธิบายได้ว่าทุก 1 หน่วยที่เพิ่มขึ้นของความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าจะมีความสัมพันธ์กับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ที่ลดลงเท่ากับร้อยละ 5.6 ($.944 - 1 = 5.6$) เมื่อเทียบกับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) และยังสามารถอธิบายได้ว่า หากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าเพิ่มขึ้น 1 หน่วยจะทำให้โอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เพิ่มขึ้นมากกว่าโอกาสที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) เท่ากับร้อยละ 5.93 ($1 / 0.944 - 1 = 5.93$)

2.2 การวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานผู้สอบบัญชีที่มีการออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 2$) กับรายงานผู้สอบบัญชีที่มีการออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

หากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าเพิ่มสูงขึ้นจะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) ซึ่งอธิบายได้ว่าทุก 1 หน่วยที่เพิ่มขึ้นของความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าจะมีความสัมพันธ์กับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) ที่ลดลงเท่ากับร้อยละ 7.4 ($0.926 - 1 = 7.4$) เมื่อเทียบกับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) และยังสามารถอธิบายได้ว่า หากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าเพิ่มขึ้น 1 หน่วยจะทำให้โอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เพิ่มมากกว่าโอกาสที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) เท่ากับร้อยละ 7.99 ($1 / 0.926 - 1 = 7.99$)

จากผลที่ได้พบว่ายอมรับสมมติฐานข้อที่ 3 ที่คาดว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากพบว่ายิ่งความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าเพิ่มขึ้น โอกาสที่จะเกิด

เหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้นจะยิ่งลดลงน้อยกว่าแบบไม่แสดงความเห็น จากผลที่ได้จึงสรุปว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพงานสอบบัญชี

3. ปัจจัย : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

3.1 การวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

หากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นจะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) ซึ่งอธิบายได้ว่าทุก 1 หน่วยที่เพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์กับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ที่ลดลงเท่ากับร้อยละ 77.0 ($0.230 - 1 = 77.0$) เมื่อเทียบกับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$)

3.2 การวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 2$) กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

หากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นจะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) ซึ่งอธิบายได้ว่าทุก 1 หน่วยที่เพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์กับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) ที่ลดลงเท่ากับร้อยละ 98.3 ($0.017 - 1 = 98.3$) เมื่อเทียบกับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$)

จากผลที่ได้พบว่ายอมรับสมมติฐานข้อที่ 4 ที่คาดว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากพบว่ายิ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้นจะยิ่งลดลงน้อยกว่าแบบไม่แสดงความเห็น จากผลที่ได้จึงสรุปได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพงานสอบบัญชี

จากรายละเอียดเกี่ยวกับการประมาณค่าสัมประสิทธิ์ในตารางที่ 4.21 สามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังตารางที่ 4.22 ดังนี้

ตารางที่ 4.22 แสดงผลสรุปการวิจัยตัวแปรแต่ละปัจจัย

ตัวแปรอิสระ	ผลการวิจัยที่ระดับความเชื่อมั่น 90%	
	นัยสำคัญทางสถิติ	ทิศทางความสัมพันธ์
- ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี	มี	ตรงข้าม
- ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มี ความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า	ไม่มี	เดียวกัน
- ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงาน สอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า	มี	เดียวกัน
- ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	มี	เดียวกัน

จากผลการวิจัยที่ได้สามารถสรุปได้ว่าที่ระดับความเชื่อมั่น 90% ตัวแปรอิสระที่มีนัยสำคัญทางสถิติมีทั้งสิ้น 3 ปัจจัยได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 4.23 แสดงผลการทดสอบสมมติฐานตัวแปรแต่ละปัจจัย

สมมติฐาน	ผลการวิจัยที่ระดับ ความเชื่อมั่น 90%
H ₁ : ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับ คุณภาพของงานสอบบัญชี	ปฏิเสธ
H ₂ : ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี	ปฏิเสธ
H ₃ : ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี	ยอมรับ
H ₄ : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับ คุณภาพของงานสอบบัญชี	ยอมรับ

จากตารางที่ 4.23 พบว่าผลการวิจัยที่ได้ยอมรับสมมติฐาน 2 ข้อจากสมมติฐานการวิจัยทั้งหมด 4 ข้อ คือยอมรับสมมติฐานข้อที่ 3 ว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี และยอมรับสมมติฐานข้อที่ 4 ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี แต่ปฏิเสธสมมติฐานข้อที่ 1 ว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากผลการวิจัยที่ได้พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชี และปฏิเสธสมมติฐานข้อที่ 2 เนื่องจากพบว่าระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัท ลูกค้าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90% จึงไม่สามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ากับคุณภาพงานสอบบัญชีได้

จากผลการวิจัยที่ได้ในตารางที่ 4.22 – 4.23 สามารถสรุปเกี่ยวกับการทดสอบสมมติฐานของตัวแปรอิสระแต่ละปัจจัย (Univariate Analysis) ได้ดังนี้

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีพบว่ามีความสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % แต่เนื่องจากมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้ามดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานข้อที่ 1

ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าแม้จะมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกันแต่พบว่าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานข้อที่ 2

ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้าพบว่าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % และมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกันดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานข้อที่ 3

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีพบว่าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % และมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกันดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานข้อที่ 4

จากผลการวิจัยที่ได้ในตารางที่ 4.16 – 4.21 สามารถสรุปเกี่ยวกับการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงซ้อนของตัวแปรอิสระที่มีต่อตัวแปรตาม (Multivariate Analysis) ได้ดังนี้ ผลการวิจัยจากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ถดถอยแบบโลจิสติกมาวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างพบว่าตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งจากการนำสมการแบบโครงสร้างมาวิเคราะห์ถดถอยแบบโลจิสติกพบว่าตัวแปรอิสระทั้ง 3 ตัวสามารถอธิบายเกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ถูกต้องถึงร้อยละ 49.9 และนอกจากนี้สมการแบบโครงสร้างยังมีความเชื่อถือได้สูงถึงร้อยละ 66.1

2.2.3 การวิเคราะห์ในส่วนการทดสอบยืนยัน

การวิเคราะห์การทดสอบยืนยัน หรือ (Sensitivity Analysis) สามารถทำได้ โดยที่ผู้สร้างสมการแบบโครงสร้างจะทำการคาดเดาและตั้งสมมติฐานของผลลัพธ์ที่ได้ เนื่องจากผลลัพธ์ที่ได้จากสมการแบบโครงสร้างจะขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ ดังนั้นจึงควรพิจารณาข้อมูลที่น่ามาใช้ในการวิเคราะห์ พบว่าข้อมูลที่น่ามาใช้สามารถมีค่าต่างๆ ได้หลากหลายค่าและสามารถนำไปปรับเปลี่ยนใช้กับเงื่อนไขที่เปลี่ยนไป หรือกับความต้องการในสถานการณ์การตัดสินใจที่ต่างออกไปได้ และยังช่วยทำให้เข้าใจสมการแบบโครงสร้างได้ดีขึ้น ทำให้มีความมั่นใจในสมการแบบโครงสร้างมากขึ้น และสามารถใช้ตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสมการแบบโครงสร้าง เช่น ผลของการปรับเปลี่ยนตัวแปรภายนอกและปัจจัยที่กำหนดที่มีต่อตัวแปรตาม

ซึ่งผลที่ได้จากการวิเคราะห์การทดสอบยืนยันในการวิจัยครั้งนี้ เป็นดังนี้

กรณีที่ 1 ปรับเปลี่ยนการวัดค่าตัวแปรอิสระ ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยจากเดิมวัดค่าจากส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีจากรายได้ของบริษัทลูกค้ำมาเป็น การวัดขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจากส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีจาก ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทลูกค้ำ ผลการวิจัย (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.1 – 6.6) พบว่าสมการแบบโครงสร้างไม่มีความเหมาะสมเนื่องจากไม่มีตัวแปรอิสระตัวใดที่มีความสัมพันธ์ กับตัวแปรตาม

กรณีที่ 2 ตัดกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในช่วงปี พ.ศ. 2540 ออก เนื่องจากในปี พ.ศ. 2540 เกิดวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจจึงทำการวิเคราะห์ใหม่ โดยการตัดตัวอย่างที่อยู่ในปี พ.ศ. 2540 ออก ผลการวิจัย (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.7 – 6.12) พบว่าสมการแบบโครงสร้างมีความเหมาะสม โดยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพ งานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90%

กรณีที่ 3 ตัดกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในช่วงปี พ.ศ. 2540 และ ทำการปรับเปลี่ยน ตัวแปรอิสระโดยเปลี่ยนการวัดค่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจากการใช้ส่วนแบ่งตลาดของ สำนักงานสอบบัญชีจากรายได้ของบริษัทลูกค้ำมาเป็น การใช้ส่วนแบ่งตลาดของสำนักงาน สอบบัญชีจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทลูกค้ำ ผลการวิจัย (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.13 – 6.18) พบว่าสมการแบบโครงสร้างมีความเหมาะสม โดยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมี ความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความ เชื่อมั่น 90%

กรณีที่ 4 ตัดกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในกลุ่มธนาคารพาณิชย์ และธุรกิจเงินทุน หลักทรัพย์ออก ผลการวิจัย (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.19 – 6.24) พบว่าสมการแบบโครงสร้าง ไม่มีความเหมาะสมเนื่องจากไม่มีตัวแปรอิสระตัวใดที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม

กรณีที่ 5 ตัดกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในกลุ่มธนาคารพาณิชย์ และธุรกิจเงินทุน หลักทรัพย์ออก และทำการปรับเปลี่ยนตัวแปรอิสระโดยเปลี่ยนการวัดค่าขนาดของสำนักงาน สอบบัญชีจากการใช้ส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีจากรายได้ของบริษัทลูกค้ำมาเป็น การ ใช้ส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทลูกค้ำ ผลการวิจัย (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.25 – 6.30) พบว่าสมการแบบโครงสร้างมีความเหมาะสม

แต่ไม่มีตัวแปรอิสระตัวใดที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90%

กรณีที่ 6 ทำการปรับเปลี่ยนตัวแปรอิสระ 2 ตัว ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้า โดยปรับเปลี่ยนมาเป็นการแบ่งสำนักงานสอบบัญชีออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ 4 อันดับแรก และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 4 อันดับแรก และปรับเปลี่ยนค่าที่ใช้ของความเชี่ยวชาญพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีจากส่วนแบ่งตลาดในอุตสาหกรรมมาเป็น 2 กลุ่ม คือ สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษ และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่มีความเชี่ยวชาญพิเศษตามเกณฑ์ที่ได้กล่าวถึงในบทที่ 3 จากผลที่ได้ (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.31 – 6.36) พบว่าสมการแบบโครงสร้างมีความเหมาะสม โดยขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับคุณภาพงานสอบบัญชีที่ระดับความเชื่อมั่น 90%

กรณีที่ 7 เปลี่ยนแปลงค่าตัวแปรตามซึ่งหมายถึงคุณภาพงานสอบบัญชีจากเดิมที่แบ่งเป็น 3 ระดับให้ลดลงมา มี 2 ระดับ ส่วนค่าตัวแปรอิสระทุกตัวคงค่าเดิม เนื่องจากมีการปรับเปลี่ยนค่าของตัวแปรตามซึ่งเป็นตัวแปรเชิงกลุ่มให้ลดลงมา มี 2 ระดับ ดังนั้นจึงต้องปรับเปลี่ยนเทคนิคทางสถิติที่ใช้มาเป็นการวิเคราะห์แบบ Binary Logistic Regression แทนซึ่งผลที่ได้ (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.37 – 6.43) พบว่าสมการแบบโครงสร้างมีความเหมาะสม โดยขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับคุณภาพงานสอบบัญชีที่ระดับความเชื่อมั่น 90%

กรณีที่ 8 เปลี่ยนแปลงตัวแปรตามได้แก่ คุณภาพของงานสอบบัญชีเป็น 2 ระดับ และปรับเปลี่ยนตัวแปรอิสระบางตัวซึ่งได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของลูกค้า โดยทำการปรับเปลี่ยนจากการวัดค่าที่เป็นเชิงปริมาณมาเป็นเชิงกลุ่มเพื่อแบ่งกลุ่มให้ชัดเจนตามที่ได้กล่าวถึงในกรณีที่ 6 จากผลที่ได้ (ดูภาคผนวก ตารางที่ 6.44 – 6.50) พบว่าสมการแบบโครงสร้างมีความเหมาะสม โดยขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับคุณภาพงานสอบบัญชีที่ระดับความเชื่อมั่น 90%