

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ต่อเนื่องจากเนื้อหาในบทที่ 1 ซึ่งเป็นบทนำที่ได้กล่าวถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหาของการศึกษาครั้งนี้ ในบทนี้จะแบ่งเนื้อหาออกเป็น 2 ส่วน โดยในส่วนของบทนี้จะกล่าวถึงวรรณกรรมและแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยเริ่มจากความหมายของการสอบบัญชี ลักษณะการทำงานของผู้สอบบัญชี และประโยชน์ของการสอบบัญชี ในส่วนหลังซึ่งเป็นส่วนสำคัญของบทนี้จะเป็นการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินโดยตรง

#### วรรณกรรมและแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน

##### ความหมายของการสอบบัญชี

พยอม สิงห์เสนห์ (2543: 1 - 1) ได้ให้ความหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชีไว้ว่า การสอบบัญชี (Auditing) คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ เพื่อให้ทราบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2541: 1) ได้ให้ความหมายว่า รายงานของผู้สอบบัญชี (Auditor's Report) หมายถึง การติดต่อสื่อสารอย่างเป็นทางการเกี่ยวกับกรกระทำและข้อสรุปของผู้สอบบัญชีไปยังผู้ใช้ ได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการ และบุคคลทั่วไป หมายถึง ผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นหรือความเชื่อถือได้ในงบการเงินที่เป็นประโยชน์ในการประกอบการตัดสินใจของผู้ใช้ได้อย่างถูกต้อง

นอกจากนั้น นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2541:25) ยังได้กล่าวถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ว่า วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (Auditor report Date) คือ วันสุดท้ายที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐาน ณ. สำนักงานของลูกค้า และมักจะเป็นวันเดียวกับวันที่ซึ่งลงไว้ในหนังสือรับรองของลูกค้า เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงวันที่สุดท้ายที่ผู้สอบบัญชีพึงรับผิดชอบ ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการตรวจสอบ สอบสวน หรือใช้วิธีการตรวจสอบอย่างใดอย่างหนึ่งหลังจากวันที่ที่ลงในรายงานของตน

### ลักษณะการทำงานของผู้สอบบัญชี

ลักษณะและช่วงเวลาการทำงานของผู้สอบบัญชีจะแตกต่างจากงานของนักบัญชีทั่วไป กล่าวคือ งานของผู้สอบบัญชีนี้นั้นจะต้องเข้าตรวจสอบกิจการของลูกค้าที่แตกต่างกันในหลายเรื่อง เช่น ลักษณะของธุรกิจ ความเสี่ยง ระบบการควบคุมภายใน ระบบบัญชี และระบบการบริหารงาน เป็นต้น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้ที่ทำงานแข่งกับเวลาและกระตือรือร้นอยู่เสมอ ซึ่งสามารถสรุปงานตลอดทั้งปีของผู้สอบบัญชีได้ดังนี้

1. ในช่วงเดือนมกราคมถึงพฤษภาคมจะเป็นช่วงการตรวจสอบปลายปี (Year – End Audit) ที่มีงานต้องตรวจสอบมากที่สุด (Peak Season) เพราะกิจการในประเทศไทยส่วนใหญ่จะปิดบัญชีเดือนธันวาคม ซึ่งจะนำส่งงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วให้หน่วยงานราชการ เช่น กระทรวงพาณิชย์และกรมสรรพากร ประมาณภายในเดือนพฤษภาคมของทุกปี โดยงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีนี้นั้นจะต้องได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ภายในระยะเวลา 4 เดือนแล้วต้องยื่นงบการเงินภายใน 1 เดือนนับจากวันที่ได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ ทำให้ช่วงนี้เป็นช่วงที่มีงานหนักเพราะต้องตรวจสอบติดต่อกันหลายกิจการ และมีประเด็นสืบเนื่องที่ไม่สามารถสรุปผลได้ (Outstanding Audit Point) ในช่วงเวลาที่ตรวจสอบ (Field Work) ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการทำงานล่วงเวลามากในช่วงนี้

2. ช่วงเดือนมิถุนายนถึงสิงหาคมโดยประมาณจะเป็นช่วงที่งานลดลงบ้าง แต่ผู้สอบบัญชีก็ต้องมีการตรวจสอบแฟ้มงานให้สมบูรณ์ (Completion of Audit File) และวางแผนเพื่อตรวจสอบในปีต่อไป โดยต้องจัดทำงบประมาณเวลาและค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจการที่ตรวจสอบ นอกจากนั้นต้องมีการฝึกอบรม (Training) ในเรื่องต่างๆเกี่ยวกับวิชาชีพ เช่น เทคนิคการตรวจสอบ มาตรฐานการบัญชีต่างๆ การสัมมนานอกสถานที่ เป็นต้น บางครั้งอาจมีการเข้าทดสอบการควบคุมภายใน (Test of Control) หรือเข้าตรวจสอบก่อนปลายปี (Pre – final Audit) เพื่อลดภาระงานช่วงปลายปี

3. ช่วงเดือนกันยายนถึงเดือนธันวาคม จะเป็นช่วงที่มีการทดสอบการควบคุมภายในและการเข้าตรวจสอบก่อนปลายปีมากที่สุด โดยในช่วงเดือนธันวาคม จะเป็นเดือนที่มีการเตรียมในเรื่องต่างๆ เช่น การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การส่งจดหมายยืนยันยอดต่างๆ เป็นต้น

4. ถ้าเป็นการตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ จะต้องมีการสอบทานงบการเงินรายไตรมาส หากบริษัทมีงวดบัญชีของบริษัทสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคมก็ต้องสอบทานงบไตรมาสที่ 1 สิ้นสุดมีนาคม ไตรมาสที่ 2 สิ้นสุดมิถุนายน และไตรมาสที่ 3 สิ้นสุดกันยายน ส่วนไตรมาสที่ 4 ซึ่งจะตรงกับวันปิดบัญชีประจำปี 31 ธันวาคม นั้นก็จะเป็นการตรวจสอบงบการเงินประจำปีทีเดียว สำหรับการส่งงบการเงินรายไตรมาสต่อตลาดหลักทรัพย์นั้นเป็นภายใน 45 วันนับแต่วันสิ้นแต่ละไตรมาส

5. ในบางครั้งกิจการลูกค้าอาจจะว่าจ้างให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ (Special Audit) เช่น ตรวจสอบภาษีอากร ตรวจสอบประมาณการ (Forecasting) การจัดทำงบการเงินต่างๆ เป็นต้น ซึ่งจะทราบกำหนดเวลาเป็นกรณีๆไป นอกจากนี้บริษัทที่เป็นบริษัทข้ามชาติ อาจจะต้องมีการส่งงบการเงินสำหรับการบริหาร (Management Account) ในรูปแบบชุดของงบการเงิน (Financial Package) ซึ่งต้องให้ผู้สอบบัญชีรับรองและต้องส่งภายในกำหนดเวลาที่ตกลงไว้ สำหรับการตรวจสอบหรือการสอบทานระหว่างปีนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพบข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในกิจการซึ่งสมควรออกหนังสือแจ้งฝ่ายบริหาร (Management Letter) เพื่อปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้ดียิ่งขึ้น ก็เป็นอีกงานหนึ่งของผู้สอบบัญชีที่จะสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการลูกค้าได้ในฐานะที่ปรึกษาทางธุรกิจ (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2544: 11-12)

ทั้งนี้ในการทำงานของผู้สอบบัญชีจะต้องติดต่อสื่อสารกับทั้งฝ่ายผู้ตรวจสอบภายใน ผู้บริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบ โดยเฉพาะในส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการรับงานสอบบัญชี วิธีการทั่วไปและขอบเขตการตรวจสอบโดยรวม การเลือกใช้หรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีซึ่งมีผลกระทบอย่างมีสาระต่อสำคัญต่องบการเงินของกิจการ ความขัดแย้งกับผู้บริหารเกี่ยวกับการใช้หลักการบัญชีสำหรับรายการและเหตุการณ์เรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะเกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี ซึ่งมีสาระสำคัญต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ตลอดจนรายการปรับปรุงที่สำคัญจากการตรวจสอบ รวมทั้งความไม่แน่นอนที่สำคัญจากเหตุการณ์และสถานการณ์ ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี : แนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีในการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ) การติดต่อสื่อสารดังกล่าวเพื่อให้การปฏิบัติงานของ

ผู้สอบบัญชีสามารถทำได้สะดวกและรวดเร็วมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี

### ประโยชน์ของการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินว่า

1. งบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (รวมทั้งแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงิน)
2. มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ (ครบถ้วนและถูกต้อง)
3. ใช้หลักการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, 2543: 3)

ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ทำการตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน โดยเฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชื่อนั้นมีเหตุผลอย่างไร แล้วเหตุผลนั้นสมควรหรือไม่ การปรับปรุงรายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลครบถ้วนถูกต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงทางบัญชื่อนั้นเกิดขึ้นในปีใด เช่น การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องทำการพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นนี้มีความสมเหตุสมผล เป็นไปตามวิธีการบัญชีที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรมประเภทนี้ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจะทำการปรับปรุงบัญชีแบบวิธีคำนวณผลสะสมย้อนหลังหรือเป็นแบบวิธีปรับปรุงย้อนหลัง เป็นต้น

นอกจากนี้หากผู้สอบบัญชีเกิดตรวจสอบพบข้อผิดพลาดหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงิน รวมทั้งการจัดประเภทรายการใหม่ ก็ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องแก้ไขและปรับปรุงรายการนั้น รวมทั้งมีการเปิดเผยข้อมูลว่ารายการที่เกิดขึ้นมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างไรบ้าง เหล่านี้จึงเป็นกลายเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้นจากแผนการตรวจสอบ (Audit Plan) ที่ได้วางไว้ ซึ่งจากผลการตรวจสอบทั้งหมดที่ได้จากการสอบบัญชีก็จะส่งผลต่อรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย

ถึงแม้ว่างานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะต้องทำตามวิธีการและขอบเขตงานที่ได้วางแผนไว้ตามสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริง แต่การทำงานของผู้สอบบัญชีก็ต้องทำงานแข่งขันกับระยะเวลาตามที่

กฎหมายกำหนด โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้า ต้องนำส่งงบการเงินภายในระยะเวลา 5 เดือนนับวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยต้องยื่นงบการเงินภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันซึ่งงบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ก่อนที่งบการเงินจะได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ได้นั้น ต้องผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีภายใน 4 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 1196 และ 1199 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นคือ บริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะสามารถนำส่งงบการเงินได้อย่างช้าที่สุดภายในระยะเวลา 5 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ในกรณีที่บริษัทจดทะเบียนต้องปฏิบัติตามพรบ. ก.ล.ต.ซึ่งกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องนำส่งงบการเงินรายไตรมาสมีกำหนดส่งภายใน 45 วันและสำหรับงบการเงินประจำปีกำหนดส่งภายใน 60 วันนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับกรณีที่เลือกไม่นำส่งงบการเงินในไตรมาสที่ 4 แต่ในกรณีที่บริษัทเลือกนำส่งงบการเงินรายไตรมาสที่ 4 บริษัทสามารถนำส่งงบการเงินประจำปีภายใน 3 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนจึงมีความแตกต่างจากบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียน

เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการใช้งบการเงินที่แตกต่างกันไป โดยเฉพาะนักลงทุนที่ต้องนำงบการเงินมาใช้เพื่อการตัดสินใจ ดังนั้นการรายงานข้อมูลล่าช้าอาจทำให้ข้อมูลสูญเสียความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ อย่างไรก็ตามฝ่ายบริหารอาจต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์ที่ได้รับจากรายงานที่ทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานนั้น กิจการอาจจำเป็นต้องเสนอรายงานให้ทันต่อเวลาก่อนที่จะทราบข้อมูลเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในทุกลักษณะซึ่งอาจทำให้ความเชื่อถือลดลงได้ ในทางกลับกันหากกิจการจะรอจนกระทั่งทราบข้อมูลในทุกลักษณะที่จะนำเสนอ รายงานนั้นอาจมีความเชื่อถือได้สูงแต่ไม่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจ ในช่วงเวลานั้น ในการหาความสมดุลระหว่างความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ของข้อมูล กิจการจึงต้องพิจารณาถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเป็นหลัก (แม่บทการบัญชี)

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

จากการศึกษาวิทยานิพนธ์ งานวิจัย วารสาร บทความทางทฤษฎี และหนังสือเรียนทั้งในและต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน พบว่างานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้มีผู้ทำการศึกษาเป็นจำนวนมากและนานเป็นเวลากว่า 20 ปีแล้ว สามารถสรุปผลงานวิจัยที่สำคัญ ที่ได้ทำการศึกษาไว้ในประเทศต่างๆ รวมทั้งในประเทศไทย ในปี 2542 ตามตารางที่ 2.1



ตารางที่ 2.1 สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีผลระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์	กลุ่มตัวอย่าง	ผลการศึกษา
Admad And Kamarudin (2003)	เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในประเทศมาเลเซีย	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศมาเลเซีย ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2539 - 2543	พบว่าผลการดำเนินงาน รายงานของผู้สอบบัญชี โครงสร้างหนี้ ประเภทของผู้สอบบัญชี และปีปฏิทินมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มตัวอย่าง
Boonlert-U-Thai, Patz And Saudagaran (2002)	เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในประเทศไทย	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปีพ.ศ. 2541 จำนวน 342 บริษัท	ขนาดของบริษัท ผลการดำเนินงาน โครงสร้างหนี้ อายุบริษัท อายุการเข้าเป็นบริษัทจดทะเบียน รายการพิเศษ ปีปฏิทิน และจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาตรวจสอบงบการเงิน มีเพียงความสามารถในการทำกำไรและประเภทของผู้สอบบัญชีเท่านั้นที่พบว่าไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาตรวจสอบงบการเงิน พร้อมทั้งเสนอว่าควรเพิ่มตัวแปรคณะกรรมการตรวจสอบในการวิจัยครั้งต่อไป
Owusu - Ansah, S (2000)	เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในประเทศซิมบับเว	บริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศซิมบับเว จำนวน 47 บริษัท	พบว่าขนาดของบริษัท ผลการดำเนินงาน และอายุของบริษัทมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มตัวอย่าง จากการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมยังพบว่าระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินประจำปีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการเปิดเผยข้อมูลสู่สาธารณชนเป็นครั้งแรกแต่กลับไม่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบรายงานประจำปี และเสนอว่าควรเพิ่มตัวแปรคณะกรรมการตรวจสอบในการวิจัยครั้งต่อไป

ตารางที่ 2.1 สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีผลระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน (ต่อ)

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์	กลุ่มตัวอย่าง	ผลการศึกษา
Hossain And Taylor (1998)	เพื่อศึกษาระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับโครงสร้างของบริษัท	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศปากีสถาน	พบว่าในประเทศกำลังพัฒนาอย่างปากีสถานนั้น สัดส่วนการถือหุ้นต่างชาติและค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน
Abdulla (1994)	เพื่อศึกษาคุณลักษณะของบริษัทที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปีพ.ศ. 2533 - 2534 จำนวน 26 บริษัท	พบว่าระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมีความสัมพันธ์เชิงลบกับขนาดของบริษัท ความสามารถในการทำกำไร และการจ่ายเงินปันผล นอกจากนี้พบว่าโครงสร้างหนี้ก็มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ และไม่มีความสัมพันธ์กับประเภทของอุตสาหกรรม
Bamber, Bamber and Schoderbek (1993)	เพื่อศึกษาว่าปัจจัยด้านขอบเขตงานตรวจสอบ โครงสร้างสำนักงานสอบบัญชี และแรงกระตุ้นจากบริษัทจะมีผลต่อระยะเวลาตรวจสอบงบการเงิน	บริษัทจำนวน 972 บริษัท จาก 7 อุตสาหกรรม เป็นระยะเวลา 3 ปี	พบว่าทั้งปัจจัยด้านขอบเขตงานตรวจสอบ โครงสร้างบริษัท สอบบัญชี และแรงกระตุ้นจากบริษัทต่างก็มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงิน โดยเฉพาะโครงสร้างสำนักงานสอบบัญชี
Carlsaw And Kaplan (1991)	เพื่อศึกษาถึงปัจจัยด้านผู้สอบบัญชี และคุณลักษณะของบริษัทกับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินของประเทศนิวซีแลนด์	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศนิวซีแลนด์	พบว่าขนาดของบริษัทและผลการดำเนินงานเท่านั้นที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ส่วนตัวแปรอื่นที่น่าสนใจอื่น เช่น การบริหารงาน ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ประเภทของอุตสาหกรรม โครงสร้างหนี้ รายการพิเศษ เป็นต้น ไม่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ



ตารางที่ 2.1 สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีผลระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน (ต่อ)

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์	กลุ่มตัวอย่าง	ผลการศึกษา
Newton, Graul and Ashton (1989)	เพื่อศึกษาระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับโครงสร้างของบริษัท	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่โตรอนโต จำนวน 465 บริษัท ตั้งแต่ปีค.ศ. 1978 - 1982	พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ ขนาดบริษัท เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นภายนอก รายงานพิเศษ รายงานของผู้สอบบัญชี ประเภทอุตสาหกรรม ผลการดำเนินงาน ซึ่งสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงได้ในระดับที่ต่ำ
Newton and Ashton (1989)	เพื่อศึกษาโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่โตรอนโต ตั้งแต่ปีค.ศ. 1978 - 1982 เฉพาะลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เท่านั้น	ผลการศึกษาไม่พบว่าโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ถึงแม้ว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีโครงสร้างองค์กรจะมีค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่มีโครงสร้างองค์กร แต่ก็มีลูกค้าสอบบัญชีมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีโครงสร้างองค์กร
Aston, Willingham, and Elliott (1987)	เพื่อศึกษาเกี่ยวกับลูกค้านี้และลักษณะการตรวจสอบที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน	ผู้สอบบัญชีในประเทศ ออสเตรเลีย แคนาดา นิวซีแลนด์ และสหรัฐอเมริกา	รายงานของผู้สอบบัญชี ประเภทอุตสาหกรรม การเป็นบริษัทมหาชน ปีปฏิทิน การควบคุมภายใน ประมาณการเวลาของผู้สอบบัญชี และการจัดทำบัญชี เป็นปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

คณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผล  
 สถาบันส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ  
 กรุงเทพมหานคร

ผู้ศึกษาในงานวิจัยต่างๆ ได้กำหนดปัจจัยที่ใช้ในการศึกษาความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินแตกต่างกันไปขึ้นกับประเด็นที่ผู้ศึกษาสนใจ โดยสามารถสรุปปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท (Corporate related factors) และปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี (Auditor related factors) ดังนี้

1. ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท (Corporate related factors) ประกอบด้วย ขนาดของบริษัท โครงสร้างหนี้ ผลการดำเนินงาน จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน และคณะกรรมการตรวจสอบ โดยสามารถวิเคราะห์แนวคิดและเหตุผลของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ดังนี้

#### 1.1 ขนาดของบริษัท (Company Size)

ในงานวิจัยของ Hossain and Taylor (1998) กล่าวว่าขนาดของบริษัทจะมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินทั้งในประเทศที่กำลังพัฒนาและพัฒนาแล้ว โดยให้ตามความเห็นตามงานวิจัยของ Aston, Graul and Newton (1989) ว่าจำนวนสินทรัพย์รวมสามารถอธิบายถึงขนาดของบริษัทได้ดีที่สุด กล่าวคือบริษัทที่มีสินทรัพย์รวมมากจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบน้อย ในขณะที่บริษัทขนาดเล็กจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบที่มากกว่าบริษัทขนาดใหญ่

โดยมีเหตุผลที่สนับสนุนจากงานวิจัยของ Dyer and Mchugh (1975) และ Abdullah (1996) ได้กล่าวว่า บริษัทขนาดใหญ่จะมีแรงกระตุ้นการติดตามผลการตรวจสอบการทำงานให้เป็นไปตามกระบวนการทำงานที่ดีทั้งจากนักลงทุน ตลาดหลักทรัพย์ สหภาพแรงงาน รวมทั้งผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องกับบริษัท ทำให้บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีความพร้อมในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก โดยมีความสอดคล้องกับวิจัยของ Carslaw and Kaplan (1991) ที่กล่าวไว้ว่า บริษัทที่มีขนาดใหญ่จะมีการควบคุมภายในที่ดี ทำให้ลดความผิดพลาดในการจัดทำงบการเงินและการทุจริตต่างๆ ซึ่งจะส่งผลให้งานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีลดลงด้วย นอกจากนี้บริษัทที่มีขนาดใหญ่ก็จะมีทรัพยากรบุคคลและระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่มีความพร้อมในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ซึ่งจะมีผลทำให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมีความรวดเร็วขึ้น อีกทั้งในงานวิจัยของ Davies and Whittred (1980), Frost and Pownall (1994), Owusu-Ansah (2000) ได้กล่าวว่าขนาดสินทรัพย์ของบริษัทซึ่งใช้วัดขนาดของกิจการซึ่งมีขนาดใหญ่จะมีแนวโน้มที่ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก เนื่องจากหากนักลงทุนเกิดความไม่แน่ใจเกี่ยวกับ

กิจการอาจส่งผลกระทบต่อราคาหุ้นได้ ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้ที่บริษัทขนาดใหญ่จะมีความพร้อมในการเข้ารับการตรวจสอบมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก เพื่อต้องการจะเปิดเผยงบการเงินประจำปีสู่สาธารณชนให้เร็วที่สุด

นอกจากนี้ในงานวิจัยของ David and Gist (1999) และดวงกมล โฆษพันธ์ (2547) ซึ่งทำการทดสอบขนาดของกิจการได้นำจำนวนทุนจดทะเบียนที่เรียกชำระแล้วมาใช้เป็นตัวแทนถึงขนาดของกิจการ ถึงแม้ว่าผลการทดสอบที่เกิดขึ้นจะไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรที่ทดสอบก็ตาม แต่การใช้จำนวนทุนจดทะเบียนที่เรียกชำระซึ่งถือว่าเป็นเงินลงทุนที่ได้มาจากเจ้าของกิจการ ซึ่งอาจจะสามารถใช้เป็นตัวแทนถึงขนาดของกิจการได้เช่นเดียวกับจำนวนสินทรัพย์รวม ดังนั้นจึงคาดว่าจำนวนทุนจดทะเบียนที่เรียกชำระแล้ว อาจจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินด้วยเช่นกัน

## 1.2 โครงสร้างหนี้ (Debt Ratio)

ความสัมพันธ์ของโครงสร้างหนี้กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินสามารถมองได้ทั้งสองทางคือ การที่บริษัทมีโครงสร้างหนี้ที่สูงกว่าผู้ถือหุ้นจะทำให้ระยะเวลาในการตรวจสอบน้อย ในทางตรงกันข้ามกลับมีงานวิจัยที่สนับสนุนว่าการที่บริษัทมีโครงสร้างหนี้ที่สูงจะทำให้ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินนานขึ้น

จากงานวิจัยของ Jensen and Meckling (1976) ซึ่งทำงานวิจัยเกี่ยวกับ Theory of the firm ได้กล่าวถึงโครงสร้างหนี้กับการตรวจสอบงบการเงินว่า กิจการที่มีหนี้สินเป็นจำนวนมากจะมีความพร้อมในการตรวจสอบกว่ากิจการที่มีหนี้สินน้อย เพราะจะต้องมีการตรวจสอบจากเจ้าหนี้ตามสัญญาการกู้ยืมเงินและมีการควบคุมผลการดำเนินงานให้อยู่ภายใต้ข้อตกลงกับเจ้าหนี้ ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการตรวจสอบอยู่เสมอ ทำให้เมื่อถึงเวลาตรวจสอบงบการเงินประจำปีจึงใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบน้อยลง

ในทางตรงกันข้ามงานวิจัยของ Carslaw and Kaplan (1991) และ Abdullah (1996) ซึ่งเป็นงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินโดยตรง ได้ให้เหตุผลสนับสนุนว่า กิจการที่มีหนี้สินเป็นจำนวนมากทำให้เกิดความไม่แน่นอน มีผลต่อการคงอยู่ของกิจการ ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการบริหารจัดการที่ไม่ดีและมีการทุจริตเกิดขึ้น ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Audit Risk) สูงไปด้วย ต้องมีการปฏิบัติงานอย่างละเอียดรอบคอบมากขึ้น โดยเฉพาะ

เมื่อกิจการมีหนี้สินเป็นจำนวนมากและมีเจ้าหนี้หลายรายด้วยกัน จะทำให้ระยะเวลาในการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินส่วนใหญ่ได้สรุปว่า กิจการที่มีโครงสร้างหนี้ต่ำจะมีระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่ากิจการที่มีโครงสร้างหนี้สูง

### 1.3 ผลการดำเนินงาน (Organization Performance)

จากงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า ผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน แต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวสามารถอธิบายเป็นความสัมพันธ์ได้ 2 ทางกล่าวคือ ในงานวิจัยของ Aston, Graul and Newton (1989), Carslaw and Kaplan (1991), Ng and Tai (1994), Hossain and Taylor (1998) และ Owusu-Ansah (2000) ต่างก็อธิบายว่าความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงิน คือ ผลการดำเนินงานหรือผลกำไรที่เกิดขึ้นจะเป็นตัวชี้ความสามารถของกิจการ (Aston, Willingham, and Robert, 1987) กิจการที่มีผลการดำเนินงานที่ดี มีกำไรสูงจะมีความพร้อมและต้องการความรวดเร็วในการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี เพื่อต้องการประกาศข่าวดีให้แก่นักลงทุนทราบ ในทางตรงกันข้ามบริษัทที่มีผลการดำเนินงานที่ไม่ดีมีผลกำไรต่ำกว่าค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรม หรือมีผลขาดทุนก็อาจมีความต้องการผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบช้ากว่าปกติ เนื่องจากถือว่าผลขาดทุนเป็นข่าวร้ายของกิจการที่ต้องแจ้งให้กับผู้ใช้งบการเงินทราบ ยิ่งมีการแจ้งข้อมูลช้าก็ยิ่งมีผลเสียหายกับกิจการช้า

นอกจากนี้ก็มีงานวิจัยของ Bamber, Bamber and Schoderbek (1993) และงานวิจัยของ Ahmad and Kamarudin (2003) ได้ให้เหตุผลอื่นออกมาสนับสนุนงานวิจัยข้างต้นว่า กิจการที่มีผลขาดทุนย่อมก่อให้เกิดข้อสงสัยกับผู้สอบบัญชีถึงความคงอยู่ของกิจการและการทุจริตที่สามารถตรวจสอบได้ รวมทั้งความถูกต้องโดยรวมของการจัดทำบัญชี ซึ่งจากความสัมพันธ์ทั้งสองทางดังกล่าวเป็นการส่งผลให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นกว่าเดิม

ในขณะเดียวกันก็มีงานวิจัยของ Dyer and McHugh (1975) ที่พบว่า ความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงิน โดยกิจการที่มีผลกำไรจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมาก ก็มีระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินที่ยาวนานมากกว่ากิจการที่มีผลกำไรจากการดำเนินงานน้อยหรือว่ามีผลขาดทุน

### 1.4 จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน (Affiliated companies)

งานวิจัยของ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) ได้กล่าวว่าจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยจะส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการ เนื่องจากกิจการจะต้องรอข้อมูลทางการเงินจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมาจัดทำงบการเงิน ยิ่งมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมากก็จะทำให้การจัดทำงบการเงินยิ่งมีความล่าช้า ซึ่งสอดคล้องกับข้อสนับสนุนในงานวิจัยของ Aston, Willingham and Elliott (1987) ที่ว่าบริษัทที่ต้องจัดทำงบการเงินรวมจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี เนื่องจากยังมีจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมากก็อาจหมายถึงจำนวนธุรกรรมที่เกิดร่วมกันมากขึ้น การกำหนดราคาโอน รายการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ทำให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้นด้วย

นอกจากนี้งานวิจัยของ Owusu - Ansah (2000) กล่าวว่านอกจากจำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกันแล้ว บริษัทที่มีการจัดทำข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ไม่ว่าจะเป็นส่วนงานทางธุรกิจหรือส่วนงานทางภูมิศาสตร์ก็จะมีผลให้การจัดทำงบการเงินยิ่งมีความล่าช้า ซึ่งจะทำให้ระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินมีความล่าช้าไปด้วย

### 1.5 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee)

จากข้อเสนอแนะในงานวิจัยของ Owusu-Ansah (2000) และ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) ที่ได้กล่าวว่าปัจจัยคณะกรรมการตรวจสอบอาจจะมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน จากบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่ต้องทำหน้าที่ประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้บริหารทำให้ช่วยลดปัญหาความถูกต้องเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ทำให้ผู้สอบบัญชีลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ส่งผลให้การตรวจสอบงบการเงินมีความรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ยิ่งคณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทในการทำงานมากขึ้นเท่าใดก็จะทำให้การทำงานของผู้สอบบัญชีมีความรวดเร็วมากขึ้นเท่านั้น

2. ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี (Auditor related variables) ประกอบด้วยรายการพิเศษ การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน ประเภทของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี และความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี โดยสามารถวิเคราะห์แนวคิดและเหตุผลของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินได้ดังนี้

#### 2.1 รายการพิเศษ (Extraordinary Item)

มีงานวิจัยที่ได้กล่าวถึงรายการพิเศษกับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ไม่ว่าจะเป็น Newton and Ashton (1989), Aston, Graul and Newton (1989), Bamber, Bamber and Schoderbek (1993) และ Ahmad and Kamarudin (2003) ได้กล่าวว่า รายการพิเศษเป็นรายการที่ไม่ได้คาดว่าจะเกิดขึ้นและเป็นรายการที่มีใช่เป็นการดำเนินงานตามปกติของกิจการ ดังนั้นรายการพิเศษของกิจการหนึ่งอาจจะเป็นรายการปกติของอีกกิจการหนึ่งก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และการดำเนินงานของกิจการนั้นๆ จากเหตุดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณในการพิจารณารายการพิเศษเพิ่มมากขึ้นกว่ากิจการที่ไม่มีรายการพิเศษ ส่งผลให้ระยะเวลาการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้น

จากการศึกษาเพิ่มเติมในงานวิจัยของ Owusu - Ansah (2000) ได้กล่าวเพิ่มเติมถึงหนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ว่าจะมีผลกระทบต่อตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกับรายการพิเศษ เนื่องจากรายการเหล่านี้จะต้องผ่านการพิจารณาและตรวจสอบผู้สอบบัญชี รวมทั้งพูดคุยทำความเข้าใจกับบริษัทถึงลักษณะของรายการ ความมืออยู่จริงและประมาณการจำนวนเงินของรายการที่เกิดก่อนที่จะแสดงรายการในงบการเงิน

## 2.2 การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน (Year end)

งานวิจัยส่วนใหญ่ต่างกล่าวถึงการปิดงบการเงินตามปีปฏิทินว่ามีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน อธิบายได้ว่าบริษัทส่วนใหญ่จะมีการปิดงบการเงินตามปีปฏิทินคือ ปิดงบการเงินช่วงเดือนธันวาคม ซึ่งเป็นช่วงการตรวจสอบงบการเงินประจำปีเพื่อนำส่งงบการเงินต่อหน่วยงานราชการ ทำให้ช่วงนี้เป็นช่วงที่มีการตรวจสอบมากที่สุด โดยในช่วงดังกล่าวจึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำงานหนักขึ้นส่งผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ส่วนบริษัทที่มีได้ปิดงบการเงินตามปีปฏิทินก็จะได้รับการตรวจสอบที่รวดเร็วขึ้น เนื่องจากลูกค้าสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้รับการตรวจสอบไปเกือบหมดแล้ว โดยเป็นไปตามการสนับสนุนของงานวิจัยของ Aston, Willingham and Elliott (1987), Newton and Ashton (1989), Schwartz and Soo (1996), Knechel and Payne (2001) และ Boonlert-U-Thai, Patz, and Saudagaran (2002) ที่พบว่าบริษัทที่ไม่ได้ปิดงบการเงินตามปีปฏิทินจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่าบริษัทที่ปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน

นอกจากนี้ในงานวิจัยของ Aston, Graul and Newton (1989) ยังเพิ่มเติมว่าในช่วงที่มีการตรวจสอบมากที่สุด (Peak Season) ผู้สอบบัญชีสามารถลดระยะเวลาในการตรวจสอบได้

โดยการเพิ่มการทำงานนอกเวลาและเพิ่มจำนวนพนักงานตรวจสอบให้มีมากขึ้น แต่ทั้งนี้ก็ไม่ได้หมายความว่า จะเป็นการลดปริมาณงานให้น้อยลง

### 2.3 ประเภทของผู้สอบบัญชี (Type of auditor)

จากงานวิจัยของ Aston, Graul and Newton (1989), Carslaw and Kaplan (1991), Hossain and Taylor (1998), Ahmad and Kamarudin (2003) และ Iman, Ahmed and Khan (2001) ต่างก็ให้เหตุผลสนับสนุนว่า ผู้สอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) จะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินที่น้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non - Big 4) ตามสมมติฐานที่ว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีความพร้อมทั้งในด้านเทคโนโลยีและบุคลากร มีความรู้ความชำนาญเฉพาะด้าน ส่งผลให้งานที่ออกมามีทั้งประสิทธิภาพและประสิทธิผล นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีแรงจูงใจให้ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เพื่อลดโอกาสในการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ตรวจสอบเพื่อคงไว้ซึ่งชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งจะมีผลต่อการรับงานในปีต่อไปอีกด้วย

### 2.4 รายงานของผู้สอบบัญชี (Type of audit opinion)

จากงานวิจัยส่วนใหญ่พบว่า มีการกล่าวถึงรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินไปในทิศทางเดียวกัน ทั้ง Aston, Willingham and Elliott (1987), Aston, Graul and Newton (1989), Newton and Ashton (1989), Schwartz and Soo (1996) และ Ahmad and Kamarudin (2003) กล่าวคือ ถ้าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบอื่นที่ไม่ใช่แบบตามมาตรฐานจะทำให้ถูกมองว่า เป็นการส่งสัญญาณที่ไม่ดีว่าต่อไปในอนาคตกิจการอาจจะมีปัญหาสำหรับเรื่องที่ได้รายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งก่อนที่จะแสดงความเห็นได้ในรายงานของผู้สอบบัญชีได้นั้น จะต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบเก็บรวบรวมหลักฐานในการสอบบัญชีเพื่อใช้ในการแสดงความเห็น ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบมากขึ้นกว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข (รายงานแบบมาตรฐาน) ซึ่งเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และงบการเงินนั้นแสดงฐานะ ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญเท่านั้น

### 2.5 ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี (Number of year of audit client)

จากงานวิจัยของ Schwartz and Soo (1996) ซึ่งเป็นการศึกษาถึงระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีพบว่า บริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในปีที่

ตรวจสอบเป็นปีแรก จะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบนานกว่าบริษัทที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ Aston, Willingham and Elliott (1987) ที่กล่าวว่า จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีลูกค้าแต่ละรายจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน ลูกค้ารายที่ผู้สอบบัญชีได้ให้บริการสอบบัญชีเป็นเวลานาน ย่อมมีความเข้าใจในธุรกิจและระบบการควบคุมภายในของลูกค้า รวมไปถึงข้อบกพร่องของกิจการที่ส่งผลต่อการลดความเสี่ยงในการตรวจสอบ ทำให้สามารถลดระยะเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีได้ แต่ถ้าผู้สอบบัญชีทำการสอบบัญชีของกิจการเป็นปีแรก ก็จะต้องทำการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการตรวจสอบในปีก่อน หนังสือสำคัญต่างๆ รวมทั้งระบบบัญชีและธุรกิจของลูกค้า

## 2.6 ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี (The length of auditor's report)

จากงานวิจัยของ Curtis (1976) ได้นำตัวแปรความยาวของรายงานประจำปี (The length of the annual report) มาทดสอบความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินแต่พบว่าไม่มีความสัมพันธ์กัน ทำให้ผู้วิจัยเกิดแนวคิดว่าหากใช้ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีอาจมีความเป็นได้ที่จะมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน กล่าวคือหากรายงานของผู้สอบบัญชีมีความยาวมาก ก็แสดงว่าผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินเป็นจำนวนมาก ซึ่งจะส่งผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้นด้วย ผู้วิจัยจึงนำตัวแปรความยาวของรายงานผู้สอบบัญชีมาใช้ในงานวิจัยนี้ด้วย

นอกจากนี้ทั้งหมดยกเว้นที่กล่าวมาทั้ง 11 ตัวแล้ว ผู้วิจัยก็มีความเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีและรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ อาจจะมีผลสำหรับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินในประเทศไทยในช่วงปี 2539 - 2545 เนื่องจากเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่เกิดขึ้นในช่วงที่เกิดวิกฤตเศรษฐกิจ ได้แก่

### 1) การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (Change in Accounting Principles)

หลังจากที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้นำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย ทำให้มีมาตรฐานการบัญชีใหม่ออกมามากมาย ซึ่งเป็นการเปิดทางเลือกให้หลายๆ กิจการได้ทบทวนและเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่ใช้ให้มีความเหมาะสมกับกิจการมากขึ้น การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชียุคนั้นส่งผลกระทบต่องานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาถึงความเหมาะสมของหลักการและการแสดงรายการอย่างถูกต้องตามที่ควร ส่งผลให้ยังมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชียุคนั้นเท่าไรจะส่งผลให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมากขึ้นเท่านั้น



2) รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ (Adjusting and reclassification entries) สืบเนื่องจากวิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ทำให้พบว่าหลายกิจการมีการบิดเบือนงบการเงิน ทำให้เกิดรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ขึ้นเพื่อปรับปรุงและการแสดงรายการต่างๆ ให้มีความถูกต้องตามที่ควร โดยรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่นี้เป็นรายการที่เกิดจากการความผิดพลาดจากการจัดงานการบัญชีของกิจการ โดยรายการที่เกิดขึ้นนี้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบได้จากการตรวจสอบเพื่อทำการปรับปรุงและแก้ไขให้ถูกต้อง ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการตรวจสอบให้แน่ใจว่า รายการที่เกิดขึ้นนี้จะมีผลกระทบต่องบการเงินในงวดปัจจุบัน และจะต้องทำการปรับปรุงรายการหรือการจัดประเภทใหม่เพื่อความถูกต้องของงบการเงิน ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มขึ้น

จากเหตุผลดังกล่าวจึงจัดให้ปัจจัยการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีอยู่ในกลุ่มปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี และปัจจัยรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ให้อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท ซึ่งปัจจัยทั้งสองที่กล่าวมาคาดว่าจะมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

จากการทบทวนทฤษฎี เอกสารและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้วิจัยสามารถรวบรวมตัวแปรสำคัญที่คาดว่าจะมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน โดยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มได้แก่ ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัทและปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชีตามตารางที่ 2.2 ดังนี้

ตารางที่ 2.2 ปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน

ปัจจัย	ความสัมพันธ์
<b>ปัจจัยที่อยู่ภายใต้โครงสร้างของบริษัท</b>	
ขนาดบริษัท (-)	กิจการที่มีขนาดใหญ่ (วัดจากสินทรัพย์รวมและทุนจดทะเบียน) จะมีระยะเวลาการตรวจสอบน้อยกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก
โครงสร้างหนี้ (+)	กิจการที่มีหนี้สินสูงกว่าส่วนของผู้ถือหุ้นก็จะมีระยะเวลาในการตรวจสอบนานกว่ากิจการที่มีหนี้สินน้อย
ผลการดำเนินงาน (+)	กิจการที่มีผลการดำเนินงานที่สูงหรือต่ำกว่าปกติ จะมีระยะเวลาในการตรวจสอบมากกว่ากิจการที่มีผลการดำเนินงานตามปกติ

จำนวนบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน (+)	กิจการที่มีจำนวนบริษัทรวมและบริษัทย่อยมาก ก็จะทำให้ระยะเวลาในการจัดทำงบการเงินมาก ส่งผลให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินเพิ่มมากขึ้นด้วย
คณะกรรมการตรวจสอบ (-)	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมากจะทำให้การทำงานมีความโปร่งใสมากขึ้น ส่งผลให้ระยะเวลาในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีน้อยลง
รายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ (+)	กิจการที่มีรายการปรับปรุงและการจัดประเภทใหม่ ก็จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ระยะเวลาในการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น

## ตารางที่ 2.2 ปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน (ต่อ)

ปัจจัย	ความสัมพันธ์
<b>ปัจจัยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี</b>	
การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (+)	กิจการที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีมากก็จะทำให้ผู้สอบบัญชีใช้ระยะเวลาในการตรวจเพิ่มมากขึ้น
รายการพิเศษ (+)	กิจการใดที่มีรายการพิเศษเกิดขึ้น จะมีต่อผลกระทบต่อระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงิน
การปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน (+)	กิจการที่ไม่ได้ปิดงบการเงินตามปีปฏิทินจะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินน้อยกว่าบริษัทที่ปิดงบการเงินตามปีปฏิทิน เนื่องจากบริษัทส่วนใหญ่ได้รับการตรวจสอบงบการเงินไปเกือบหมดแล้ว
ประเภทของผู้สอบบัญชี (-)	สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีระบบการทำงานที่มีประสิทธิภาพ ทำให้ใช้ระยะเวลาในการสอบบัญชีน้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก
รายงานของผู้สอบบัญชี (+)	กิจการที่มีรายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข จะใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบน้อยกว่ากิจการที่มีหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบอื่น
ระยะเวลาในการเป็นลูกค้าสอบบัญชี (-)	กิจการใดที่ผู้สอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีเป็นเวลานาน จะทำให้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมีความรวดเร็วมากยิ่งขึ้น
ความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชี (+)	กิจการที่มีหน้ารายงานการสอบบัญชียาว มีแนวโน้มที่ผู้สอบบัญชีต้องระยะเวลาในการตรวจสอบนานเพื่อรายงานเรื่องต่างๆ ให้แก่ผู้ใช้งบการเงินทราบ