

บทที่ 4

ผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบคุณภาพของงบการเงินเมื่อเปลี่ยนจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่ามีคุณภาพแตกต่างกันหรือไม่ ซึ่งได้พิจารณาเปรียบเทียบคุณภาพของงบการเงินทางด้านคุณภาพกำไรและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยทำการศึกษาจากงบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรีที่มีการเปลี่ยนจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 164 ราย โดยจำแนกเป็นปี พ.ศ. 2545 จำนวน 65 รายและในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 89 ราย

ลักษณะทั่วไปของข้อมูล

กลุ่มตัวอย่างที่สำรวจจากข้อมูลงบการเงินและแบบนำส่งงบการเงิน (แบบ ส.บข. 3) จากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ สามารถสรุปลักษณะข้อมูลทั่วไปของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรีที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในปี พ.ศ. 2545 และ พ.ศ. 2546 ปรากฏตามข้อมูลในตารางที่ 4-1 ถึง ตารางที่ 4-5 ดังนี้

ตารางที่ 4-1 ความถี่และอัตราร้อยละประเภทธุรกิจ ของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี

ข้อมูลทั่วไปของห้างหุ้นส่วนที่ศึกษา	2545		2546		รวม	
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ
1. ประเภทธุรกิจ						
1.1 การขายปลีก-ขายส่ง-ภัตตาคารและโรงแรม	36	55.4	47	47.5	83	50.61
1.2 การก่อสร้าง	12	18.5	22	22.2	34	20.73
1.3 การบริการ	17	26.2	30	30.3	47	28.66
รวม	65	100	99	100	164	100

จากตารางที่ 4-1 ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี ที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในปี พ.ศ. 2545 และ ปี พ.ศ. 2546 โดยแบ่งตามกลุ่มธุรกิจทั้งหมด 3 ประเภท ซึ่งกลุ่มธุรกิจที่มีผู้ประกอบการมากที่สุดคือ ประเภทการขายส่ง ขายปลีก ภัตตาคารและโรงแรม มีจำนวนรวมทั้งสิ้น

83 ราย โดยในปี พ.ศ. 2545 มีจำนวน 36 ราย ในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 47 ราย รองลงมาเป็นประเภท การบริการ มีจำนวนรวมทั้งสิ้น 47 ราย โดยในปี พ.ศ. 2545 จำนวน 17 ราย ในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 30 ราย ตามลำดับ กลุ่มสุดท้ายได้แก่ประเภทการก่อสร้างมีจำนวนรวมทั้งสิ้น 34 ราย โดยในปี พ.ศ. 2545 มีผู้ประกอบการจำนวน 12 ราย และในปี พ.ศ. 2546 มีจำนวน 22 ราย ตามลำดับ

ตารางที่ 4-2 ความถี่และร้อยละของทุนจดทะเบียน ของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี

ข้อมูลทั่วไปของห้างหุ้นส่วนที่ศึกษา	2545		2546		รวม		
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ	
2. ทุนจดทะเบียน							
2.1	1-500,000 บาท	22	33.8	40	40.4	62	37.8
2.2	500,001-1,000,000 บาท	25	38.5	38	38.4	63	38.4
2.3	1,000,001-2,000,000 บาท	9	13.8	9	9.1	18	11.0
2.4	2,000,001-3,000,000 บาท	6	9.2	3	3.0	9	5.5
2.5	3,000,001-4,000,000 บาท	2	3.1	6	6.1	8	4.9
2.6	4,000,001-5,000,000 บาท	1	1.5	3	3.0	4	2.4
	รวม	65	100	99	100	164	100

จากตารางที่ 4-2 แสดงความถี่และร้อยละของทุนจดทะเบียน พบว่า ทุนจดทะเบียนของ ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรีส่วนใหญ่ทุนจดทะเบียนจะไม่เกิน 1 ล้านบาท มีจำนวน รวมทั้งสิ้น 125 ราย คิดเป็นร้อยละ 76.2 โดยในปี พ.ศ. 2545 มีจำนวน 47 ราย และในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 78 ราย ซึ่งในในปี พ.ศ. 2545 ห้างฯ ที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 แสนบาท มีจำนวน 22 ราย และมากกว่า 5 แสนแต่ไม่เกิน 1 ล้าน มีจำนวน 25 ราย ส่วนในปี พ.ศ. 2546 ห้างฯ ที่มีทุนจดทะเบียน ไม่เกิน 5 แสนบาท มีจำนวน 40 รายและมากกว่า 5 แสนแต่ไม่เกิน 1 ล้านบาท มีจำนวน 38 ราย ส่วนห้างฯที่มีทุนจดทะเบียนมากกว่า 1 ล้านไม่เกิน 2 ล้านบาท มีจำนวนรวม 18 ราย ส่วนที่มากกว่า 2 ล้านแต่ไม่เกิน 5 ล้านบาท มีจำนวนรวมทั้งสิ้น 21 ราย

ตารางที่ 4-3 ความถี่และร้อยละของผู้ทำบัญชี ของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี

ข้อมูลทั่วไปของห้างหุ้นส่วนที่ศึกษา	2545		2546		รวม	
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ
3 ผู้ทำบัญชี						
3.1 สำนักงานบัญชี	32	49.2	58	58.6	90	54.9
3.2 ผู้ทำอิสระ	30	46.2	40	40.4	70	42.7
3.3 พนักงานของห้าง	3	4.6	1	1.0	4	2.4
รวม	65	100	99	100	164	100

จากตารางที่ 4-3 จากการสำรวจพบว่า ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี มีพนักงานบัญชีประจำน้อยมาก ส่วนใหญ่จะให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้ทำบัญชี โดยมีจำนวนรวมถึง 90 ราย คิดเป็นร้อยละ 54.9 รองลงมาคือ ผู้รับจ้างทำบัญชีอิสระ จำนวน 64 ราย คิดเป็นร้อยละ 42.1 ตามลำดับ

ตารางที่ 4-4 ความถี่และร้อยละ วุฒิการศึกษาของผู้ทำบัญชี

ข้อมูลทั่วไปของห้างหุ้นส่วนที่ศึกษา	2545		2546		รวม	
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ
4. วุฒิการศึกษาผู้ทำบัญชี						
4.1 ปริญญาตรี	38	58.5	82	82.8	120	73.2
4.2 อนุปริญญา	27	41.5	17	17.2	44	26.8
รวม	65	100	99	100	164	100

จากตารางที่ 4-4 คุณวุฒิของผู้ทำบัญชีจากข้อมูลที่สำรวจพบว่า ผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีและผู้ทำบัญชีอิสระส่วนใหญ่อยู่ในระดับปริญญาตรี มีจำนวนรวมถึง 120 ราย คิดเป็นร้อยละ 73.2 โดยแยกออกเป็นในปี พ.ศ. 2545 จำนวน 38 รายและในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 82 ราย ส่วนที่เหลือจำนวน 44 ราย อยู่ในระดับอนุปริญญา

ตารางที่ 4-5 ความถี่และร้อยละของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ตรวจสอบห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กใน
จังหวัดชลบุรี

ข้อมูลทั่วไปของห้างหุ้นส่วนที่ศึกษา	2545		2546		รวม	
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ
5. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เลขที่						
5.1 AA	53	81.5	28	28.3	81	49.4
5.2 BB	1	1.5	15	15.2	16	9.8
5.3 CC	1	1.5	5	5.1	6	3.7
5.4 DD	0	0.0	6	6.1	6	3.7
5.5 EE	0	0.0	4	4.0	4	2.4
5.6 FF	2	3.1	1	1.0	3	1.8
5.7 GG	0	0.0	3	3.0	3	1.8
5.8 HH	1	1.5	2	2.0	3	1.8
5.9 II	0	0.0	3	3.0	3	1.8
5.10 JJ	0	0.0	2	2.0	2	1.2
5.11 อื่น ๆ	7	10.8	30	30.3	37	22.6
รวม	65	100	99	100	164	100

จากตารางที่ 4-5 แสดงถึงจำนวนผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ตรวจสอบและรับรอง
งบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี จากกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาทั้งหมดพบว่า ผู้สอบ
บัญชีภาษีอากรที่ตรวจสอบและรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรีมาก
ที่สุด ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลขที่ AA รับรองงบการเงินรวมสูงสุดถึง 81 รายจากจำนวนรวม
ทั้งสิ้น 164 ราย คิดเป็นร้อยละ 49.4 โดยที่รับรองงบการเงินในปี พ.ศ. 2545 จำนวน 53 รายจาก
จำนวน 65 ราย คิดเป็นร้อยละ 81.5 และในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 28 รายจากจำนวน 99 ราย คิดเป็น
ร้อยละ 28.3 รองลงมาคือผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลขที่ BB รับรองงบการเงินรวมจำนวน 16 ราย
คิดเป็นร้อยละ 9.8 โดยที่รับรองงบการเงินในปี พ.ศ. 2545 จำนวน 1 ราย และในปี พ.ศ. 2546
จำนวน 15 ราย จากข้อมูลดังกล่าวอาจเป็นไปได้ว่าในปีแรกที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

มาเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น จำนวนผู้สอบบัญชีภาษีอากรยังมีน้อย จึงทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรหมายเลข AA ในปีแรกได้รับรองงบการเงินเป็นจำนวนมาก

กล่าวโดยสรุปลักษณะทั่วไปของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรี ได้ดังนี้

ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรีส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจประเภทการขายปลีก ขายส่ง ภัตตาคารและโรงแรมมีผู้ประกอบการรวมทั้งสิ้นจำนวน 83 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.61 รองลงมาเป็นประเภทการบริการซึ่งมีจำนวนผู้ประกอบการจำนวนรวม 47 ราย ตามลำดับ ทุนจดทะเบียนส่วนใหญ่ไม่เกิน 1,000,000.00 บาท มีจำนวนรวมถึง 125 ราย ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กส่วนใหญ่จะไม่มีพนักงานประจำแต่ละจะให้สำนักงานรับทำบัญชีเป็นผู้ทำบัญชี ซึ่งมีจำนวนมากถึง 90 รายจากผู้ประกอบการทั้งหมด 164 รายคิดเป็นร้อยละ 54.9 และคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในระดับปริญญาตรีซึ่งมีจำนวน 120 คน คิดเป็นร้อยละ 73.2 ของผู้ทำบัญชีทั้งหมด และงบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรีได้รับการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลขที่ AA มากที่สุดรวมทั้งสิ้น 81 ราย

นอกจากลักษณะโดยทั่วไปแล้ว ผู้วิจัยได้สำรวจอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของแต่ละกลุ่มธุรกิจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลของงบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี ที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2545 และปี พ.ศ. 2546 ปรากฏตามตารางที่ 4 – 6 และ 4 -7 ดังนี้

ตารางที่ 4-6 ประเภท จำนวนและอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของกลุ่มธุรกิจ

กลุ่มธุรกิจ	หลังเปลี่ยน				ก่อนเปลี่ยน			
	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย
1. การขายปลีก-ส่ง-ภัตตาคารและโรงแรม	70	-8.52%	12.69%	2.93%	71	-9.64%	10.56%	2.28%
2. การก่อสร้าง	32	-6.32%	17.61%	6.19%	31	-14.32%	19.81%	6.56%
3. การบริการ	43	-5.42%	19.54%	7.64%	42	-5.78%	22.50%	6.86%
4. รวมทุกกลุ่มธุรกิจ	145	-8.52%	19.54%	5.05%	144	-14.32	22.50%	4.54%

จากตารางที่ 4-6 แสดงจำนวนและอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของแต่ละกลุ่มธุรกิจสรุปได้ดังนี้

กลุ่มธุรกิจการขายปลีก ขายส่ง ภัตตาคารและโรงแรม มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี 70 ราย อัตรากำไรสูงสุด 12.69 % ต่ำสุดอยู่ที่ -8.52 % มีค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิเท่ากับ

2.93 % ก่อนเปลี่ยน มีจำนวน 71 ราย อัตรากำไรสูงสุด 10.56 % ต่ำสุด -9.64 % ค่าเฉลี่ยของอัตรากำไรเท่ากับ 2.28%

กลุ่มธุรกิจการก่อสร้าง มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี 32 ราย อัตรากำไรสูงสุด 17.61 % ต่ำสุดอยู่ที่ -6.32 % มีค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิเท่ากับ 6.19 % ก่อนเปลี่ยน มีจำนวน 31 ราย อัตรากำไรสูงสุด 19.81 % ต่ำสุด -14.32 % ค่าเฉลี่ยของอัตรากำไรเท่ากับ 6.56%

กลุ่มธุรกิจบริการ มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี 43 ราย อัตรากำไรสูงสุด 19.54 % ต่ำสุดอยู่ที่ -5.42 % มีค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิเท่ากับ 7.64 % ก่อนเปลี่ยน มีจำนวน 42 ราย อัตรากำไรสูงสุด 22.50 % ต่ำสุด -5.78 % ค่าเฉลี่ยของอัตรากำไรเท่ากับ 6.86

รวมทุกกลุ่มธุรกิจ มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี 145 ราย อัตรากำไรสูงสุดอยู่ที่ 19.54 % ต่ำสุด -8.56 % มีค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิเท่ากับ 5.05 % ก่อนเปลี่ยนมีจำนวนกลุ่มตัวอย่าง 144 ราย อัตรากำไรสุทธิสูงสุด 22.5 % ต่ำสุด -14.32 % ค่าเฉลี่ยอัตรากำไรเท่ากับ 4.54%

ตารางที่ 4-7 ความถี่และร้อยละของระดับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ระดับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	หลังเปลี่ยน		ก่อนเปลี่ยน	
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ
1. การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป				
ไม่เปิดเผย	22	13.4	62	37.8
น้อย	1	0.6	1	0.6
ปานกลาง	0	0.0	0	0.0
มาก	141	86.0	101	61.6
รวม	164	100.0	164	100
2. การเปิดเผยเรื่องสินค้าคงเหลือ				
ไม่เปิดเผย	78	47.6	84	51.2
น้อย	36	22.0	42	25.6
ปานกลาง	45	27.4	35	21.3
มาก	5	3.1	3	1.8
รวม	164	100.0	164	100.0

ตารางที่ 4-7 (ต่อ)

ระดับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	หลังเปลี่ยน		ก่อนเปลี่ยน	
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ
3. การเปิดเผยเรื่องที่คืน อาคารและอุปกรณ์				
ไม่เปิดเผย	29	17.7	36	22.0
น้อย	22	13.4	18	11.0
ปานกลาง	111	67.7	108	65.9
มาก	2	1.2	2	1.2
รวม	164	100.0	164	100.0

จากตารางที่ 4-7 ระดับของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินจากกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา จำนวน 164 ตัวอย่างแบ่งการวัดระดับเป็น 4 ระดับ พบว่าการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องข้อมูลทั่วไป การเปิดเผยข้อมูลระดับมากมีการเปิดเผยข้อมูลก่อนเปลี่ยนผู้สอบในอัตราร้อยละ 61.6 หลังเปลี่ยนผู้สอบในอัตราร้อยละ 86 และจากจำนวนรายที่ไม่เปิดเผยจาก 62 รายลดลงเหลือ 22 ราย แสดงให้เห็นว่าในปีที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลครบถ้วนมากขึ้น

การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องสินค้าคงเหลือ การเปิดเผยในระดับมากมีจำนวนน้อยมากเนื่องกลุ่มตัวอย่างเป็นกลุ่มธุรกิจบริการที่ไม่มีสินค้าคงเหลือจำนวนถึง 43 ราย เมื่อลดปริมาณในกลุ่มธุรกิจดังกล่าวลง จำนวนของการเปิดเผยในระดับปานกลางถึงระดับไม่เปิดเผยมีจำนวนไม่แตกต่างกันมาก แสดงว่ามีการเปิดเผยอย่างน้อย 1-2 เรื่อง ซึ่งส่วนใหญ่จะเปิดเผยในเรื่องของวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือและวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน

การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องที่ดินอาคารและอุปกรณ์ มีจำนวนการเปิดเผยสูงสุดอยู่ในระดับปานกลางโดยที่หลังเปลี่ยนมีจำนวน 111 รายและก่อนเปลี่ยน จำนวน 108 ราย ซึ่งส่วนใหญ่จะเปิดเผยในเรื่องวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและรายการกระทบยอดราคาตามบัญชีระหว่างต้นงวดถึงสิ้นงวดที่แสดงถึงค่าเสื่อมราคาและจำนวนสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง

การทดสอบสมมติฐาน

จากข้อมูลที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาข้อมูลเบื้องต้นจำนวนตัวอย่างทั้งสิ้น 164 ราย ประกอบด้วย ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรีที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีในปี พ.ศ. 2545 จำนวน 65 รายและในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 99 ราย ในการทดสอบสมมติฐานผู้วิจัยทดสอบกลุ่มตัวอย่างที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ในปี พ.ศ. 2545 และ ปี พ.ศ. 2546 รวม 164 ราย

สมมติฐานที่ 1 คุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร กับงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน สามารถเขียนเป็นสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

H_1 : คุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรกับงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน

ในการพิจารณาตอบคำถามวิจัยนี้ ผู้วิจัยพิจารณา จากค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของทุกกลุ่มธุรกิจ กับค่าเฉลี่ยรวมของกลุ่มธุรกิจ

จากสมมติฐานการวิจัยข้างต้น นำมาเขียนในรูปของสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

$$H_0 : SD_{k,t=หลัง} = SD_{k,t=ก่อน}$$

$$H_1 : SD_{k,t=หลัง} \neq SD_{k,t=ก่อน}$$

โดยที่

$$SD_{k,t=หลัง} = \text{ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของกลุ่มธุรกิจ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี}$$

$$SD_{k,t=ก่อน} = \text{ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของกลุ่มธุรกิจ ในปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชี}$$

$$k = \text{กลุ่มธุรกิจที่ 1-4}$$

ตารางที่ 4-8 ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปรที่นำมาศึกษาคุณภาพทางการเงินในด้านคุณภาพกำไรก่อน และหลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กลุ่มธุรกิจ	อัตรากำไรสุทธิ					
	หลังเปลี่ยน			ก่อนเปลี่ยน		
	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	ค่าความ ผันผวน	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	ค่าความ ผันผวน
1. การขายปลีก-ส่ง-ภัตตาคาร และโรงแรม	70	2.93	2.83	70	2.23	2.32
2. การก่อสร้าง	31	5.91	5.00	31	6.56	5.18
3. การบริการ	42	7.75	4.92	42	6.86	6.06
4. รวมทุกกลุ่มธุรกิจ	143	5.06	3.97	143	4.54	4.04

จากตารางที่ 4-8 แสดงค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิต่อยอดรายได้รวม และค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดรายได้รวมกับค่าเฉลี่ยธุรกิจของแต่ละกลุ่มธุรกิจ ในปีหลังเปลี่ยนและก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร จากข้อมูลที่ศึกษา จำนวนรวม 164 ราย ผู้วิจัยได้ตัดข้อมูลที่แสดงค่าผิดปกติ (Outlier) ตามวิธีการคำนวณในบทที่ 3 ออกจำนวน 21 รายการเหลือข้อมูลศึกษานี้ จำนวน 143 ราย ซึ่งสรุปได้ดังนี้

ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ซึ่งตรวจสอบและรับรองงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร กลุ่มธุรกิจแต่ละประเภทแสดงผลการดำเนินงานเป็นกำไรทุกกลุ่มและกลุ่มที่มีผลประกอบการสูงที่สุดได้แก่ กลุ่มธุรกิจการบริการ โดยมีค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิสูงถึง 7.75% รองลงมาเป็นกลุ่มธุรกิจการก่อสร้าง 5.91 % และกลุ่มธุรกิจการขายปลีก ขายส่ง ภัตตาคารและโรงแรม 2.93%

ในปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชีซึ่งตรวจสอบและรับรองงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผลประกอบการของแต่ละกลุ่มธุรกิจจะมีกำไรทุกกลุ่มซึ่ง กลุ่มธุรกิจการบริการเป็นกลุ่มที่มีค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิสูงที่สุด 6.86 % รองลงมาเป็นกลุ่มธุรกิจการก่อสร้าง 6.56 % และกลุ่มธุรกิจการขายปลีก ขายส่ง ภัตตาคารและโรงแรม 2.23 % ตามลำดับ

ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดรายได้รวม เมื่อเทียบกับค่าเฉลี่ยของธุรกิจ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบ ของกลุ่มธุรกิจการบริการและการก่อสร้าง ต่ำกว่า ค่าความผันผวนของอัตรา

กำไรสุทธิต่อยอดขายโดยรวม เมื่อเทียบกับค่าเฉลี่ยของธุรกิจในปีก่อนเปลี่ยน ส่วนกลุ่มธุรกิจการ ขายปลีก ขายส่ง ภัตตาคารและ โรงแรม ค่าความผันผวนหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี สูงกว่า ก่อนเปลี่ยน ผู้สอบบัญชี และเมื่อรวมทุกกลุ่มธุรกิจแล้วค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายโดยรวม เมื่อเทียบกับค่าเฉลี่ยของธุรกิจ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ต่ำกว่า ค่าความผันผวนของอัตรากำไร สุทธิต่อยอดขายโดยรวมเมื่อเทียบกับค่าเฉลี่ยธุรกิจในปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบ โดยที่หลังเปลี่ยนผู้สอบมี ค่าความผันผวนเท่ากับ 3.97 ก่อนเปลี่ยนผู้สอบมีค่าความผันผวน เท่ากับ 4.04

ตารางที่ 4-9 ผลการทดสอบเปรียบเทียบ ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายโดยรวมใน แต่ละกลุ่มธุรกิจ กับ ค่าเฉลี่ยธุรกิจของกลุ่มเดียวกัน ก่อนและหลังจากการเปลี่ยน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ค่าความผันผวนอัตรากำไรสุทธิ กลุ่มธุรกิจ	Paired Differences						t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	SD	SD	95% Confidence					
				Error	Interval of the				
						Mean			
Lower	Upper								
Pair 1 กลุ่มที่ 1 หลังเปลี่ยน-ก่อนเปลี่ยน	0.508	3.023	0.361	-0.213	1.229	1.406	69	0.164	
Pair 2 กลุ่มที่ 2 หลังเปลี่ยน-ก่อนเปลี่ยน	-0.180	6.809	1.223	-2.677	2.317	-0.147	30	0.884	
Pair 3 กลุ่มที่ 3 หลังเปลี่ยน-ก่อนเปลี่ยน	-1.140	5.743	0.886	-2.930	0.649	-1.287	41	0.205	
Pair 4 รวม หลังเปลี่ยน - ก่อนเปลี่ยน	-0.065	4.926	0.410	-0.876	0.747	-0.157	143	0.875	

หมายเหตุ

กลุ่มที่ 1 = กลุ่มธุรกิจการขายส่ง, ขายปลีก, ภัตตาคารและ โรงแรม

กลุ่มที่ 2 = กลุ่มธุรกิจการก่อสร้าง

กลุ่มที่ 3 = กลุ่มธุรกิจการบริการ

กลุ่มที่ 4 = รวมทุกกลุ่มธุรกิจ

จากสมมติฐานการวิจัย คุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรอง โดย ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน โดยผู้วิจัยจะพิจารณาจากค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายโดยรวมของทุกกลุ่มธุรกิจ กับค่าเฉลี่ยของกลุ่มธุรกิจ

ผลการทดสอบตามตารางที่ 4-9 พบว่า

ในปีที่เปลี่ยนผู้สอบ เปรียบเทียบค่าความผันผวนอัตราค่าไรสุทธิต่อยอดรายได้รวมของแต่ละกลุ่มธุรกิจ สรุปได้ดังนี้

กลุ่มที่ 1 กลุ่มธุรกิจการขายส่ง ขายปลีก ภัตตาคารและโรงแรม ค่าความผันผวนของอัตราค่าไรสุทธิต่อยอดรายได้รวม กับ ค่าเฉลี่ยของกลุ่มธุรกิจ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แตกต่างมากกว่า ปีก่อนเปลี่ยน โดยเฉลี่ย 0.508

กลุ่มที่ 2 กลุ่มธุรกิจการก่อสร้าง ค่าความผันผวนของอัตราค่าไรสุทธิต่อยอดรายได้รวม กับค่าเฉลี่ยของธุรกิจ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แตกต่างน้อยกว่า ปีก่อนเปลี่ยน โดยเฉลี่ย 0.180

กลุ่มที่ 3 กลุ่มธุรกิจบริการ ค่าความผันผวนของอัตราค่าไรสุทธิต่อยอดรายได้กับค่าเฉลี่ยธุรกิจ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แตกต่างน้อยกว่า ปีก่อนเปลี่ยน โดยเฉลี่ย 1.140

กลุ่มที่ 4 รวมทุกกลุ่มธุรกิจ ค่าความผันผวนของอัตราค่าไรสุทธิต่อยอดรายได้รวมกับค่าเฉลี่ยของธุรกิจ ในปีหลังจากที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร แตกต่างน้อยกว่า ปีก่อนเปลี่ยน โดยเฉลี่ย 0.065

เมื่อพิจารณาจากค่าความผันผวนรวมทุกกลุ่มธุรกิจแล้ว พบว่า ค่าความผันผวนแสดงค่าเป็นลบ หมายความว่า คุณภาพกำไรของงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความแตกต่างน้อยกว่าที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวเป็นไปในทางที่ดีขึ้น แต่ไม่มีนัยสำคัญในทางสถิติ เนื่องจากค่า Sig (2-tails) มากกว่า .05 จึง สรุปได้ว่า คุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร และงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีคุณภาพไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 2 เปรียบเทียบคุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุของงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรและงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถเขียนเป็นสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

H_2 : คุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุของงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร และงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แตกต่างกัน

ในการพิจารณาตอบคำถามงานวิจัย ผู้วิจัยจะพิจารณาจากค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินรวม 3 เรื่อง ได้แก่ การเปิดเผยข้อมูลทั่วไปของกิจการ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

จากสมมติฐานการวิจัยข้างต้น นำมาเขียนในรูปของสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

$$H_0 : \text{Avg (Disc)}_{j,t = \text{หลัง}} = \text{Avg (Disc)}_{j,t = \text{ก่อน}}$$

$$H_1 : \text{Avg (Disc)}_{j,t = \text{หลัง}} \neq \text{Avg (Disc)}_{j,t = \text{ก่อน}}$$

โดยที่

$\text{Avg (Disc)}_{j,t = \text{หลัง}}$ = ค่าเฉลี่ยรวมของระดับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

$\text{Avg (Disc)}_{j,t = \text{ก่อน}}$ = ค่าเฉลี่ยรวมของระดับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

j = เรื่องที่เปิดเผย

ตารางที่ 4-10 ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปรที่นำมาศึกษาคุณภาพงบการเงินในด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุก่อนและหลังการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

เรื่องที่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุ	หลังเปลี่ยน			ก่อนเปลี่ยน		
	จำนวน	Mean	SD	จำนวน	Mean	SD
1. เรื่องข้อมูลทั่วไป	164	2.585	1.033	164	1.854	1.458
2. เรื่องสินค้าคงเหลือ	164	0.860	0.926	164	0.738	0.857
3. เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	164	1.524	0.795	164	1.463	0.846
รวม	164	4.970	1.552	164	4.055	1.890

จากตารางที่ 4 – 10 สามารถสรุปค่าสถิติเบื้องต้นได้ดังนี้

งบการเงินของกลุ่มตัวอย่างที่นำมาศึกษาโดยรวมแล้วในปีหลังการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมีการเปิดเผยข้อมูลมากกว่า กล่าวคือ ในรอบปีหลังที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยการเปิดเผยข้อมูลรวมเท่ากับ 4.97 ซึ่งสูงกว่าในปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชีซึ่งมี ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.055 โดยมีค่าเฉลี่ยในแต่ละเรื่องที่เปิดเผยดังนี้

เรื่องการเปิดเผยข้อมูลทั่วไปในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 2.585 ก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 1.854

เรื่องการเปิดเผยเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.860 ก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 0.738

เรื่องการเปิดเผยเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 1.524 ก่อนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 1.463

ตารางที่ 4-11 ผลการทดสอบความแตกต่างคุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ก่อนและหลังจากการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ค่าเฉลี่ยการเปิดเผยข้อมูล	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	SD	SD	95% Confidence				
				Interval of the				
				Mean	Difference			
Lower	Upper							
Pair 1 กลุ่มที่ 1 หลังเปลี่ยน-ก่อนเปลี่ยน	0.732	1.334	0.104	0.526	-0.937	7.023	163	0.000***
Pair 2 กลุ่มที่ 2 หลังเปลี่ยน-ก่อนเปลี่ยน	0.122	0.540	0.042	0.039	0.205	2.891	163	0.004***
Pair 3 กลุ่มที่ 3 หลังเปลี่ยน-ก่อนเปลี่ยน	0.061	0.439	0.034	-0.007	0.129	1.779	163	0.077*
Pair 4 รวม หลังเปลี่ยน - ก่อนเปลี่ยน	0.915	1.580	0.123	0.671	1.158	7.414	163	0.000***

หมายเหตุ

กลุ่มที่1 = การเปิดเผยเรื่องข้อมูลทั่วไป

กลุ่มที่2 = การเปิดเผยเรื่องสินค้าคงเหลือ

กลุ่มที่3 = การเปิดเผยเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กลุ่มที่4 = การเปิดเผยรวม 3 เรื่อง

*** ณ ระดับนัยสำคัญ .01

** ณ ระดับนัยสำคัญ .05

* ณ ระดับนัยสำคัญ .10

จากสมมติฐานการวิจัย คุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุของ งบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร และงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน โดยผู้วิจัยจะพิจารณาจากค่าเฉลี่ยของการเปิดเผยข้อมูลรวม ทุกเรื่อง

ผลการทดสอบ จากตารางที่ 4- 11 พบว่า ค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลรวม (กลุ่มที่4) ในหมายเหตุประกอบงบการเงินปีหลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แตกต่างเพิ่มมากขึ้นจากปีก่อนเปลี่ยน โดยเฉลี่ย 0.915 และค่า Sig (2-tailed) น้อยกว่า .05 ซึ่งหมายความว่า การเปิดเผยข้อมูลรวมในหมายเหตุประกอบงบการเงินในปีที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีการเปิดเผยข้อมูลโดยรวม มากกว่างบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและความแตกต่างดังกล่าวมีนัยสำคัญในทางสถิติ ซึ่งจะได้อธิบายสาเหตุของความแตกต่างไว้ในการสรุปและอภิปรายผลในบทที่ 5 ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า คุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบของงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรและงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น มีคุณภาพแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ .05

ตารางที่ 4-12 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานงานวิจัย

สมมติฐานงานวิจัย	ผลการทดสอบ
H_1 : คุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรและงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีคุณภาพแตกต่างกัน	ปฏิเสธ
H_2 : คุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร และงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีคุณภาพแตกต่างกัน	ยอมรับ

การทดสอบเพิ่มเติม

จากการสำรวจข้อมูลทั่วไปด้านผู้ทำบัญชีพบว่า ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี ส่วนใหญ่จะให้สำนักงานบัญชี และผู้ทำบัญชีอิสระ เป็นผู้ทำบัญชี ซึ่งกลุ่มผู้ทำบัญชีที่แตกต่างกัน อาจจะมีผลต่อคุณภาพงบการเงินที่แตกต่างกันได้ ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้ทดสอบเพิ่มเติมทางด้านกลุ่มของผู้ทำบัญชี ว่า เมื่อเปลี่ยนจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้วคุณภาพของงบการเงินของกลุ่มผู้ทำบัญชีแต่ละกลุ่มจะแตกต่างกันหรือไม่ โดยพิจารณาจากค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของกลุ่มธุรกิจซึ่งแยกตามกลุ่มผู้ทำบัญชี จากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น สามารถแบ่งกลุ่มตัวอย่างการทดสอบตามกลุ่มผู้ทำบัญชีได้ตามตารางที่ 4-13 ดังนี้

ตารางที่ 4-13 จำนวนกลุ่มตัวอย่างของผู้ทำบัญชี

กลุ่มทำบัญชี	จำนวนตัวอย่าง		
	ปี พ.ศ. 2545	ปี พ.ศ. 2546	รวม
1. กลุ่มผู้ทำบัญชี-สำนักงาน	29	51	80
2. กลุ่มผู้ทำบัญชี-อิสระ	27	35	62
รวม	56	86	142

จากตารางที่ 4-13 กลุ่มผู้ทำบัญชี ของธุรกิจขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรีแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ สำนักงานทำบัญชีมีจำนวนรวม 80 รายและผู้ทำบัญชีอิสระจำนวนรวม 62 ราย

ตารางที่ 4-14 ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปรที่นำมาศึกษาคุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไร โดยพิจารณาแยกตามกลุ่มผู้ทำบัญชี

กลุ่มผู้ทำบัญชี	หลังเปลี่ยน			ก่อนเปลี่ยน		
	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	ค่าความผันผวน	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	ค่าความผันผวน
1. สำนักงานทำบัญชี	80	4.40	3.71	80	4.41	3.75
2. ผู้ทำบัญชีอิสระ	58	5.84	4.42	58	4.73	4.51
รวมทุกกลุ่มผู้ทำ	140	5.03	3.99	140	4.54	4.03

จากตารางที่ 4-14 แสดงค่าเฉลี่ยของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของกลุ่มผู้ทำบัญชี หลังเปลี่ยนและก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยที่กลุ่มผู้ทำบัญชีที่เป็นสำนักงานทำบัญชี จะมีค่าเฉลี่ยของอัตรากำไรสุทธิหลังเปลี่ยนเท่ากับ 4.40 และก่อนเปลี่ยน 4.41 ส่วนกลุ่มผู้ทำบัญชีอิสระมีค่าเฉลี่ยหลังเปลี่ยนเท่ากับ 5.84 และหลังเปลี่ยนเท่ากับ 4.73

ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวม ของกลุ่มผู้ทำสำนักงานบัญชี หลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีค่าเท่ากับ 3.71 ก่อนเปลี่ยนมีค่าเท่ากับ 3.75 ส่วนกลุ่มผู้ทำบัญชีอิสระค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีค่าเท่ากับ 4.42 ก่อนเปลี่ยนมีค่าเท่ากับ 4.51 และโดยรวมทุกกลุ่มของผู้ทำบัญชีแล้วค่าค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีค่าเท่ากับ 3.99 ก่อนเปลี่ยนมีค่าเท่ากับ 4.03

ตารางที่ 4-15 ผลการทดสอบเปรียบเทียบค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดรายได้รวมในแต่ละกลุ่มผู้ทำบัญชีก่อนและหลังจากการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ค่าความผันผวนอัตรากำไรสุทธิ กลุ่มผู้ทำบัญชี	Paired Differences				t	df	Sig. (2-tailed)										
	Mean	SD	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference Lower Upper													
								Pair 1	กลุ่มที่ 1 หลังเปลี่ยน - ก่อนเปลี่ยน	-0.047	4.533	0.507	-1.056	0.962	-0.092	79	0.927
								Pair 2	กลุ่มที่ 2 หลังเปลี่ยน - ก่อนเปลี่ยน	-0.089	4.972	0.653	-1.396	1.219	-0.136	57	0.892
Pair 3	รวม หลังเปลี่ยน - ก่อนเปลี่ยน	-0.050	5.048	0.427	-0.894	0.793	-0.118	139	0.906								

หมายเหตุ

กลุ่มที่ 1 = กลุ่มผู้ทำสำนักงานบัญชี

กลุ่มที่ 2 = กลุ่มผู้ทำอิสระ

กลุ่มที่ 3 = รวมทุกกลุ่ม

ผลการทดสอบตามตารางที่ 4-15 พบว่า ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดรายได้รวมของผู้ทำบัญชีแต่ละกลุ่มไม่แตกต่างกัน ดังนี้

กลุ่มที่ 1 ผู้ทำสำนักงานบัญชี ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดรายได้รวมในปีหลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แตกต่างจากปีก่อนเปลี่ยน โดยเฉลี่ย .047 ค่า Sig (2-tails) เท่ากับ 0.927

กลุ่มที่ 2 ผู้ทำบัญชีอิสระ ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดรายได้รวมในปีหลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แตกต่างจากปีก่อนเปลี่ยน โดยเฉลี่ย 0.089 ค่า Sig (2-tails) เท่ากับ 0.892

ผลการทดสอบทางสถิติ ณ ระดับนัยสำคัญที่ .05 พบว่า ทั้งกลุ่มผู้ทำบัญชีที่เป็นสำนักงานและกลุ่มผู้ทำบัญชีอิสระ มีค่า Sig (2-tails) มากกว่า .05 ในทางสถิติความแตกต่างของค่าความผันผวนของทั้ง 2 กลุ่มไม่มีความแตกต่าง จึงสรุปได้ว่า คุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรและที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่แตกต่างกัน