

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผลการศึกษา ข้อค้นพบและข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยกลุ่มประชากรที่ใช้ศึกษา คือผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 159 คนซึ่งมีอัตราการตอบกลับจำนวน 148 คน(ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 90) และเพื่อให้การสรุปผล และการอภิปรายผลสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ผู้ศึกษาจึงได้สรุปผลการศึกษา 3 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ส่วนที่ 2 สรุปผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี

ส่วนที่ 3 สรุปผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีจำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จากจำนวนทั้งหมด 148 คน มีระดับการศึกษาสูงสุดในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 57.4 และระดับปริญญาโทร้อยละ 42.6

มีประสบการณ์ด้านบัญชี ไม่เกิน 1 ปี ร้อยละ 12.2 ระยะเวลา 2-3 ปี ร้อยละ 14.9 ระยะเวลา 4-8 ปี ร้อยละ 25.0 ระยะเวลามากกว่า 8 ปี ร้อยละ 48.0

มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบบัญชี ไม่มี ร้อยละ 15.5 ระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ร้อยละ 6.8 ระยะเวลา 1-5 ปี ร้อยละ 48.6 ระยะเวลามากกว่า 5 ปี ร้อยละ 29.1

ลักษณะการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี บางเวลา ร้อยละ 35.1 ปฏิบัติงานเต็มเวลา ร้อยละ 50.7 ไม่ได้ปฏิบัติงาน ร้อยละ 14.2

มีระดับความรู้ความเข้าใจด้านมาตรฐานการบัญชี น้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ร้อยละ 4.1 ระดับ 50-80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 66.2 ระดับมากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 29.7

มีระดับความรู้ความเข้าใจด้านมาตรฐานการสอบบัญชี น้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ร้อยละ 5.4 ระดับ50-80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 62.8 ระดับมากกว่า80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 31.8

มีระดับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล น้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ร้อยละ 3.4 ระดับ 50-80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 70.9 ระดับมากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 25.7

มีแหล่งความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล จากการเรียนการสอนในชั้นเรียนร้อยละ 42.6 จากการอบรมและสัมมนาร้อยละ 89.9 จากสื่อต่างๆร้อยละ 38.5 จากการทำงาน ร้อยละ 88.5 และจากแหล่งอื่นๆเช่น สอบถามจากเพื่อน ศึกษาจากวารสารบัญชี ร้อยละ 13.5

ส่วนที่ 2 สรุปผลการวิเคราะห์ ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน

ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินโดยรวมอยู่ในระดับมาก และในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีมีผลกระทบต่อต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินเรียงตามระดับผลกระทบจากมากไปน้อย มีดังต่อไปนี้

1. การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น (Recording revenue too soon) ประกอบด้วย

1.1 การขยับค่าขายในงวดถัดไปเข้ามาเป็นค่าขายในงวดปัจจุบัน โดยการลงวันที่ในใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีย้อนหลัง

1.2 การรับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น

1.3 การบันทึกรายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอน เช่น การรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขาย การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ถ้าไม่พอใจ

1.4 การบันทึกเงินรับค่าบริการที่ยังคงต้องให้บริการในอนาคตเป็นรายได้ทั้งจำนวน โดยทุกวิธีมีผลกระทบต่อต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก

2. การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน (Shifting future expenses to the current period) ประกอบด้วย

2.1 การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดทันที

2.2 การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริหารอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น

2.3 การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอกการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่สั้นลง

2.4 การตัดต้นทุนรอกตัดบัญชีของโครงการเก่าๆ หรือสินทรัพย์เก่าๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหารเพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น

โดยทุกวิธีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก

3. การชะลอค่าใช้จ่าย (Shifting current expenses to a later period) ประกอบด้วย

3.1 การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี

3.2 การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนดให้คู่ค้า (Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า

3.3 การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอกการตัดบัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละโครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที

3.4 การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป

โดยวิธีการเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี วิธีการกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้าโดยการกำหนดให้คู่ค้า (Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้าและวิธีการบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขาย และบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอกการตัดบัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละโครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน

อยู่ในระดับมาก ส่วนวิธีการตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไปมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับปานกลาง

4. การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต (Shifting current income to a later period) ประกอบด้วย

4.1 การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต เช่น การลงวันที่ส่งสินค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริงหรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็น รายได้ในปีถัดไป

4.2 การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไปแสดงในอนาคตโดยการตั้งสำรองต่างๆเพื่อใช้ปรับ ผลกำไรในแต่ละช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่าประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจการ สำรองสินค้า ล้าสมัย เป็นต้น

โดยทุกวิธีมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก

5. การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน (Failing to record or disclose all liabilities) ประกอบด้วย

5.1 รายได้สูงไปประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้าเป็นราย ได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขาย แพรนไซส์เป็นราย ได้ทั้งจำนวน

5.2 การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้ สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน

5.3 การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการ แพ้คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา

5.4 การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การไม่เปิดเผย ข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร

โดยวิธี รายได้สูงไปประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้าเป็น รายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขาย แพรนไซส์เป็น รายได้ทั้งจำนวน และการบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้ สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงินมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก ส่วนวิธีการไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ้คดี ซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณาและการไม่เปิดเผยภาระผูกพัน หรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกัน การกู้เงินจากธนาคาร มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับปานกลาง

6. การสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (Recording bogus revenues) ประกอบด้วย

6.1 การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป

6.2 การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์ โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ

6.3 การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาที่ต่ำกว่าปกติ

6.4 การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น

โดยวิธี การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป และการรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้า ซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยง และผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก ส่วนวิธีการจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาที่ต่ำกว่าปกติ และการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขาย แทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับปานกลาง

7. การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว (Boosting income with one-time gains) ประกอบด้วย

7.1 การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมาก เมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายสินทรัพย์นั้นไป

7.2 การไถ่ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม (ไถ่ถอนหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำสินก่อนกำหนดโดยก่อหนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม)

7.3 การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษ หรือส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน

7.4 การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงาน หรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)

โดยวิธี การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาต่ำกว่าความเป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายสินทรัพย์นั้นไป มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก ส่วนวิธีการไถ่ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม (ไถ่ถอนหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำคั่นก่อนกำหนด โดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม) วิธีการซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน และวิธีการรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน) มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินอยู่ในระดับปานกลาง

ส่วนที่ 3 สรุปผลการวิเคราะห์ ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินจำแนกตามประเภทการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชี

ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตามประเภทการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชี พบว่าในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินเรียงดังต่อไปนี้

ในรูปแบบที่ 1 การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น (Recording revenue to soon) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตามประเภทการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรพบว่าในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก และในระดับของประเภทการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชีทุกระดับ มีความคิดเห็นว่ารูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบที่ 1 การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากไม่แตกต่างกัน

ในรูปแบบที่ 2 การสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (Recording bogus revenues) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตามประเภทการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรพบว่าในแต่ละรูปแบบ กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก และในระดับของประเภทการดำเนินงาน

ด้านการตรวจสอบบัญชีแต่ละระดับมีความคิดเห็นว่า รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบที่ 2 การสร้างรายได้หรือกำไรลงตา มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากและปานกลางแตกต่างกัน

ในรูปแบบที่ 3 การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว (Boosting income with one-time gains) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีพบว่า ในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง และในระดับของประสบการณ์การในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละระดับมีความคิดเห็นว่า รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบที่ 3 การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากและปานกลางแตกต่างกัน

ในรูปแบบที่ 4 การชะลอค่าใช้จ่าย (Shifting current expenses to a later period) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีพบว่า ในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก และในระดับของประสบการณ์การในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละระดับ มีความคิดเห็นว่ารูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบที่ 4 การชะลอค่าใช้จ่าย มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากและปานกลางแตกต่างกัน

ในรูปแบบที่ 5 การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน (Failing to record or disclose all liabilities) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีพบว่า ในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก และในระดับของประสบการณ์การในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละระดับ มีความคิดเห็นว่ารูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบที่ 5 การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วนมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากและปานกลางแตกต่างกัน

ในรูปแบบที่ 6 การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต (Shifting current income to a later period) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตามประสบการณ์การทำงาน

ด้านการตรวจสอบบัญชีพบว่า ในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก และในระดับของประสบการณ์การทำงาน ด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละระดับ มีความคิดเห็นว่ารูปแบบกระบวนการ ปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบที่ 6 การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต มีผล กระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากและปานกลางแตกต่างกัน

ในรูปแบบที่ 7 การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน (Shifting future expenses to the current period) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของ กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยจำแนกตาม ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีพบว่า ในแต่ละรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัว เลขทางบัญชีมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก และในระดับของประสบ การณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละระดับ มีความคิดเห็น ว่ารูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบที่ 7 การขยับค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็น ค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากและปาน กลางแตกต่างกัน

การอภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษาถึง ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อกระบวนการปรับแต่งตัวเลข ทางบัญชี (Creative Accounting) นั้น จากผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็น ถึงผลกระทบของรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน ในระดับปานกลางถึงมากกล่าวคือรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีนั้นมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากถึง 6 รูปแบบคือ การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น การ ขยับค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน การชะลอค่าใช้จ่าย การชะลอรายได้ของ งวดปัจจุบันออกไปในอนาคต การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน การสร้างรายได้หรือ กำไรลวงตา และผลกระทบในระดับปานกลาง 1 รูปแบบ คือ การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียง ครั้งเดียว

จากการพิจารณาประเด็นข้อมูล เกี่ยวกับประสบการณ์ในการทำงานด้านการ ตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่าในทุกะดับของประสบการณ์ในการทำงานด้าน การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นว่า รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลข ทางบัญชีนั้นมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากถึง 6 รูปแบบคือ การรับรู้ รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน การชะลอค่าใช้จ่าย

จ่าย การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน การสร้างรายได้หรือกำไรลวงตาและผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง รูปแบบคือ การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว แต่จากการพิจารณา ลงไปในรายละเอียดในปีจ่ายของประสบการณ์ในการทำงาน ด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชีภาษีอากรแต่ละระดับพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของรูปแบบ กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีแต่ละวิธี มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินแตกต่างกัน จำนวนรูปแบบคือ การสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว การชะลอค่าใช้จ่าย การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน การชะลอ รายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวด ปัจจุบัน และมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีแต่ละวิธี มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินไม่แตกต่างกันจำนวนรูปแบบคือ การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น

อย่างไรก็ตามผลการศึกษาคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต่อกระบวนการปรับ แต่งตัวเลขทางบัญชียังมีความสอดคล้องกับการศึกษาวิจัยของเรื่องการศึกษาคิดเห็นของผู้ สอบบัญชีต่อรูปแบบการทำ Creative Accounting ในประเทศไทย (สมบัติ พันธกาล 2542 : 6) ใน ประเด็นของมูลเหตุจูงใจของการทำ Creative Accounting ในเรื่องของความเกี่ยวข้องในด้านของผล ประโยชน์ทางด้านภาษีอากร ความได้เปรียบจากช่องโหว่ของกฎเกณฑ์ทางบัญชีและทางเลือกต่างๆ ในการวัดมูลค่าหรือในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ซึ่งตรงกับข้อมูลที่ได้จากข้อเสนอแนะจากผู้ สอบบัญชีภาษีอากรว่ามีปัจจัยอื่น ๆ ในการพิจารณาผลกระทบที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน นอกเหนือจากกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีเพียงปัจจัยเดียว

ข้อค้นพบ

ข้อค้นพบที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้ ในเรื่องของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึง ผลกระทบต่อรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความ ตระหนักถึงผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินจากรูปแบบ และวิธีการปรับแต่งตัวเลข เป็นอย่างมาก

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษา ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน นั้น จะเห็นได้ว่ารูปแบบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีต่าง ๆ นั้นต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ ที่สำคัญประกอบในการพิจารณาระดับของผลกระทบที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน ได้แก่ ลักษณะและขนาดของธุรกิจ ระดับของความสำเร็จ การตัดสินใจของผู้สอบบัญชี (Judgement) นโยบายบัญชีที่เลือกใช้ และรอบระยะเวลาบัญชี เป็นต้น

ข้อจำกัดสำหรับงานวิจัย

กลุ่มประชากรที่ใช้ศึกษาในงานวิจัยครั้งนี้ มีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับจำนวนประชากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นจากผลการสอบผ่านของผู้สอบบัญชีภาษีอากรระหว่างปี 2546 ซึ่งสิ้นสุด ณ วันที่ 28 มกราคม 2546 มีจำนวนทั้งสิ้น 437 คน เนื่องจากข้อจำกัดทางด้านเวลาในการทำวิจัยครั้งนี้