

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

แนวคิดเกี่ยวกับการตกแต่งบัญชี (Creative Accounting) ในประเทศไทยเริ่มมีบทบาทมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นในหมู่นักวิชาการหรือนักปฏิบัติทางการบัญชีรวมทั้งสถาบันการเงิน ผู้ลงทุน และผู้ให้กู้ โดยแนวคิดดังกล่าวถือได้ว่าเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดความล้มเหลวทางเศรษฐกิจของประเทศ ดังจะเห็นได้จากกรณีของบริษัทเ็นรอน ยักษ์ใหญ่ในวงการพลังงานของประเทศสหรัฐอเมริกา ด้วยสาเหตุคือการปกปิดข้อมูลทางบัญชี ทั้งๆ ที่มีสำนักงานสอบบัญชีที่มีมาตรฐานระดับโลกอย่างอาร์เธอร์แอนด์เคอเซนเป็นผู้สอบบัญชี เนื่องจากการตกแต่งบัญชีเป็นการบิดเบือนข้อมูลในรายงานทางการเงินของกิจการ ทำให้ข้อมูลที่เสนอต่อสาธารณชนเกิดความไม่เป็นกลาง และข้อมูลที่เปิดเผยไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลทั้งหมด ดังนั้นจึงอาจก่อให้เกิดการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจที่ผิดพลาดได้

สถาบันการเงินชั้นนำในประเทศไทยหลายแห่งต่างยอมรับว่า ไม่มีประโยชน์ที่นักวิเคราะห์สินเชื่อจะเรียนรู้เฉพาะการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินและข้อจำกัดของงบการเงินอย่างที่เคยปฏิบัติมาโดยไม่ได้ตระหนักถึงความจริงที่ว่างบการเงินของบริษัทถูกค่าที่กล่าวถึงวิเคราะห์อยู่อาจผ่านการตกแต่งบัญชีมาแล้ว เพราะการรายงานทางการเงินในช่วงที่ผ่านมาไม่ได้สะท้อนให้ผู้ใช้งบการเงินทราบล่วงหน้าเกี่ยวกับการตกแต่งบัญชีอย่างชัดเจน ดังนั้นการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ภายใต้อิทธิพลของการตกแต่ง อาจไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจและนำไปสู่ความรู้ประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากรของกิจการ นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดการย้ายถ่ายเทมูลค่าสินทรัพย์จากกิจการไปสู่ฝ่ายจัดการและสร้างความมั่งคั่งให้กับบุคคลเหล่านี้ได้อีกด้วย

มีบทความหลายบทความที่ออกมาเรียกร้องให้ผู้บริหารของบริษัท ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีของบริษัทและผู้สอบบัญชีของบริษัทให้ตระหนักถึงอันตรายของการตกแต่งบัญชี ที่มีต่อผู้ถือหุ้น เพื่อนพนักงาน สถาบันการเงินผู้ให้กู้และเศรษฐกิจของประเทศชาติโดยรวมให้มากขึ้น โดยการช่วยกันขจัดปัญหาในเรื่องการตกแต่งกำไร ให้หมดไปซึ่งจะต้องอาศัยความร่วมมือจากหน่วยงานที่มีอำนาจหลาย ๆ ฝ่ายร่วมกันไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตลอดจนสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และสำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ช่วยกันสอดส่องดูแลพฤติกรรมของฝ่ายจัดการและผู้สอบบัญชีที่ไม่ชอบมาพากล

สำหรับการตกแต่งบัญชีที่เกิดขึ้นในประเทศไทยนั้น มักจะมีผู้วิจารณ์ว่าเป็นเพราะมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยไม่ได้มาตรฐานสากล อีกทั้งผู้สอบบัญชีเองก็ปฏิบัติงานไม่ได้คุณภาพและขาดจริยธรรม จึงทำให้มีการตกแต่งบัญชี แต่หากพิจารณามาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยแล้ว พบว่า มาตรฐานดังกล่าวมีความใกล้เคียงกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีสากล เนื่องจากในกระบวนการจัดทำมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรฐานของประเทศต่าง ๆ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอยู่เสมอ ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยจึงไม่ได้ด้อยไปกว่ามาตรฐานการบัญชีของนานาประเทศแม้แต่น้อย

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีมิใช่หลักประกันคุณภาพสุดท้ายของงานทางด้านบัญชี เพราะขึ้นอยู่กับว่านักบัญชีแต่ละคนว่าใส่ใจที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่ และถึงแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีจะดีเพียงใด แต่ถ้าผู้ปฏิบัติไม่ปฏิบัติตามก็ไม่สามารถจะทำให้งานมีคุณภาพขึ้นมาได้ ประกอบกับความคลุมเครือ ความยืดหยุ่น และความไม่สอดคล้องต้องกันระหว่างแนวปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดโดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจในการออกกฎเกณฑ์ผนวกกับข้อกำหนดต่าง ๆ ทางกฎหมายทำให้เกิดความหลากหลายในแนวทางปฏิบัติที่เป็นทางเลือกต่าง ๆ ตามมา ด้วยเหตุนี้การนำแนวทางปฏิบัติทางบัญชีมาโดยการปรับให้เข้ากับลักษณะการดำเนินธุรกิจของแต่ละกิจการ จึงเกิดขึ้นเพื่อรองรับความต้องการของผู้คนแต่ละฝ่ายในองค์กร ซึ่งอาจจะเป็นการสะท้อนภาพของฐานะการเงินที่เป็นภาพลวงตาแก่ผู้ใช้งบการเงิน และทำให้การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินผิดพลาดได้

วรัศนี ทมมานนท์ (2543, หน้า 26-27) ได้รวบรวมข้อมูลต่าง ๆ จากหนังสือ “Financial Shenanigans” เขียนโดย Howard M. Schilit ได้กล่าวว่า กลลวงทางการเงินเป็นคำที่ง่ายต่อการให้นิยาม แต่เป็นสิ่งที่จับได้ยากในทางปฏิบัติกลลวงทางการเงิน หมายถึง การกระทำต่าง ๆ หรือการละเว้นในเรื่องต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะซ่อนเร้นหรือบิดเบือนผลการปฏิบัติงานทางการเงินที่แท้จริงหรือฐานะการเงินของกิจการกลลวงทางการเงินจึงมีตั้งแต่กลลวงที่ไม่รุนแรง ไปจนถึงการนำหลักการบัญชีไปใช้ในทางที่ผิดอย่างมหันต์ ซึ่งได้ยกตัวอย่างของการตกแต่งบัญชีโดยแบ่งออกเป็น 7 ประเภท ดังนี้

1. การรับรู้รายได้เร็วเกินไป (Recording Revenue too Soon)
2. การบันทึกรายได้ลวงตา (Recording Bogus Revenues)
3. การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว (Boosting Income with One-time Gains)

4. การชะลอค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันออกไปในงวดหน้า (Shifting Current Expenses to a Later Period)

5. การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน (Failing to Record or Disclose all Liabilities)

6. การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในงวดอนาคต (Shifting Current Income to a Later Period)

7. การขยับค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายงวดปัจจุบัน (Shifting Future Expenses to the Current Period)

เนื่องจากในช่วงที่ผ่านมาผู้สอบบัญชีบางรายได้รับงานสอบบัญชีในปริมาณที่เกินความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงานได้ตามประกาศ (คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี : ก.บช.) ฉบับที่ 39(พ.ศ.2540) รับงานสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระและขาดความเป็นกลาง กล่าวคือรับรองการเงินของสำนักงานรับทำบัญชี ขณะเดียวกันรับรองการสอบบัญชีให้กับลูกค้าของสำนักงานรับทำบัญชี หรือลงลายมือชื่อรับรองในรายงานการแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการที่มีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือควบคุมการสอบบัญชีตาม มวตฐานการสอบบัญชี ขาดความระมัดระวังรอบคอบ ไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและซื่อสัตย์สุจริตทั้งนี้จากการตรวจสอบการเงินของสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี ปรากฏว่ามีข้อบกพร่องเป็นผลทำให้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีหลายกิจการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานไม่ถูกต้องโดย (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543, หน้า 67) ได้ยกตัวอย่างของข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น ตลอดจนสาเหตุของการตกแต่งบัญชีที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ดังนี้

1. มีเอกสารประกอบการลงบัญชีแต่ไม่บันทึกบัญชี และบันทึกบัญชีไม่ตรงกับเอกสารประกอบการลงบัญชี และบางรายการมีการบันทึกบัญชีซ้ำ 2 ครั้ง

2. ผู้สอบบัญชีได้มีส่วนร่วมในการขายใบเสร็จรับเงินให้กับบริษัท เช่น ปรากฏเอกสารใบสำคัญจ่ายของบริษัทระบุว่าผู้สอบบัญชีได้รับเงินค่าขายใบเสร็จรับเงินเป็นเช็คส่งจ่ายส่วนตัวจากบัญชีของบริษัทและนำเข้าบัญชีส่วนตัวของผู้สอบบัญชีทั้งนี้ผู้สอบบัญชีได้ชี้แจงว่าเงินดังกล่าวได้รับเป็นค่าที่ปรึกษาส่วนตัว

3. ใบเสร็จและใบกำกับภาษีปลอม ปรากฏว่าบางรายธุรกิจไม่มีตัวตนจริง บางรายหาพบแต่ธุรกิจแจ้งว่าไม่ได้ขายสินค้าให้กับบริษัทตามที่ระบุในใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับภาษี

4. ไม่แสดงงบการเงินเปรียบเทียบโดยให้เหตุผลว่าบริษัทได้มีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี

5. เปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีจากสัญญาเช่าระยะยาว (รับรู้รายได้ตามอายุของสัญญาเช่าระยะยาว) เป็นสัญญาเช่าแบบการขายสิทธิ (รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ) เพื่อเพิ่มกำไรสุทธิและกำไรต่อหุ้น ฯลฯ

Nelson, Elliott, and Tarpley, (2003) ได้ศึกษาถึงความคิดเห็นและวิธีการที่ใช้ในการตกแต่งกำไรที่มีผลกระทบต่อกำไรในงวดปัจจุบัน ในปี ค.ศ. 1998 ด้วยวิธีการสำรวจโดยส่งแบบสอบถามไปยัง ผู้สอบบัญชี จำนวน 532 คน รวมทั้งผู้คัดเลือกจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ในสหรัฐอเมริกา ซึ่งในแบบสอบถาม 1 ชุด ประกอบด้วยคำถามที่เกี่ยวกับวิธีที่ใช้ในการตกแต่งกำไรที่พบจากประสบการณ์ในการทำงาน รวมทั้งการแสดงความคิดเห็นในเรื่องของการตรวจพบว่ามี การตกแต่งกำไรแล้วจะปฏิบัติ ผลการศึกษาแสดงให้เห็นถึงวิธีการที่ใช้ในการตกแต่งกำไรและผลกระทบต่อกำไรในงวดปัจจุบัน (เปอร์เซ็นต์ที่ผู้ตรวจสอบปรับปรุง) วิธีการที่ใช้ในการตกแต่งกำไรตามลำดับดังนี้ รายได้และกำไรอื่น ค่าใช้จ่ายและขาดทุนอื่น การรวมธุรกิจ วิธีอื่น ๆ

Beneish (2001) ได้ศึกษาถึงแรงจูงใจในการตกแต่งบัญชี กรณีที่ได้ศึกษาคือบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ โดยให้ผู้บริหารเป็นผู้แสดงความคิดเห็น ในเรื่องการตกแต่งเพิ่มกำไรและการตกแต่งลดกำไร พบว่ามีแรงจูงใจหลายประการที่ถือเป็นประเด็นสำคัญและได้รับความนิยมนในการศึกษาถึงพฤติกรรมตกแต่งกำไร ซึ่งการตกแต่งเพิ่มกำไรมีแรงจูงใจตามลำดับดังนี้ ข้อตกลงเกี่ยวกับสัญญาเงินกู้ ข้อตกลง การจ่ายผลตอบแทนการจ้างงาน การเสนอขายตราสารทุน การใช้ข้อมูลลงในเพื่อประโยชน์ในการซื้อขายหลักทรัพย์ ส่วนการตกแต่งลดกำไร เพื่อประโยชน์ที่จะเพิ่มโอกาสที่จะได้รับการปกป้องทางการค้าโดยกำแพงภาษี

ภาพร เอกอรรถพร (2545, หน้า 57-58) กล่าวว่า “กิจการเจ้าของคนเดียวหรือเจ้าของเพียงไม่กี่คน มีแรงจูงใจในการตกแต่งบัญชีอยู่ที่การประหยัดต้นทุนเพื่อรักษาสภาพในการแข่งขัน จึงมีแนวโน้มที่จะตกแต่งบัญชีเพื่อเลี่ยงภาษี หรือตกแต่งกำไรให้ดูต่ำ ส่วนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ จึงมีแนวโน้มที่จะตกแต่งบัญชีเพื่อหลอกผู้ถือหุ้นรายย่อย เจ้าหนี้ นักวิเคราะห์และนักลงทุนเพื่อให้มาลงทุน ดังนั้นการตกแต่งบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ จึงต้องมุ่งเน้นไปที่การแสดงรายได้สูง ค่าใช้จ่ายต่ำ และ กำไรสูง”

ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่ ต้องการศึกษาค้นคว้าถึงรูปแบบ มูลเหตุจูงใจ และแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้แนวคิดเกี่ยวกับความคิดเห็น Foster (1992) กล่าวไว้ว่า ความคิดเห็นเกิดจากมูลเหตุ 2 ประการ คือ ประสบการณ์ (Experiences) และระบบค่านิยมและการตัดสินใจ (Value System and Judgement) และสิ่งที่มีอิทธิพลที่ทำให้เกิดความคิดเห็นที่แตกต่างกัน คือ การศึกษาระดับการศึกษามีอิทธิพลมากต่อการแสดงความคิดเห็น เพราะเป็นการจัดประสบการณ์ให้กับบุคคล ความคิดเห็นเป็นการแสดงออกถึง

เรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ความคิดเห็นจะเกี่ยวข้องกับค่านิยมและทัศนคติ ซึ่งคุณสมบัติประจำตัวบางอย่าง เช่น พื้นความรู้ ประสบการณ์ในการทำงาน และการติดต่อกันระหว่างบุคคล นับเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้บุคคลและกลุ่มมีความคิดเห็นไปในทิศทางหนึ่ง ทฤษฎีการยอมรับการเปลี่ยนแปลงหรือสิ่งใหม่ ๆ ของ Roger (1998) คือกลุ่มตัวอย่างผู้มีการศึกษาหรือพื้นความรู้สูงจะยอมรับสิ่งใหม่ ๆ ได้รวดเร็วกว่าผู้มีความรู้ต่ำ

ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับ รูปแบบ มูลเหตุจูงใจ และแนวในการลดการตกแต่งบัญชีในประเทศไทยของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งเปรียบเทียบความคิดเห็นในเรื่องรูปแบบและมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีเกี่ยวกับสถานที่ตั้ง ขนาดของกิจการ และเปรียบเทียบความคิดเห็นในเรื่องของแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชี เกี่ยวกับกิจการในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยจึงได้นำมาเป็นแนวทางในการตั้งพิสัยสมมติฐานต่อไป

ผลจากการศึกษาครั้งนี้อาจช่วยให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง หรือผู้ที่สนใจสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ประกอบการตัดสินใจแก้ปัญหาที่ประเทศไทยกำลังประสบอยู่จากการตกแต่งบัญชี ของกิจการต่าง ๆ ในปัจจุบัน ซึ่งผู้วิจัยเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่ผู้อ่าน โดยเฉพาะในส่วนของนักวิเคราะห์ทางการเงิน ผู้ลงทุน และสถาบันการเงิน ควรจะต้องตรวจสอบการเงินในทุก ๆ แง่มุมเหล่านี้ก่อนที่จะดำเนินการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินโดยปราศจากซึ่งการตรวจสอบกลดต่าง ๆ ที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำงบการเงินคงไม่ได้ให้ความกระจ่างใด ๆ รวมถึงหาแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชี ซึ่งจะช่วยยกระดับมาตรฐานของการจัดทำรายงานทางการเงินของประเทศไทยให้ก้าวไปสู่ความเป็นระดับสากลมากยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ต่อรูปแบบ มูลเหตุจูงใจ และวิธีการลดการตกแต่งบัญชีของกิจการในประเทศไทย
2. เพื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ต่อรูปแบบ มูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชี และแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชี โดยการเปรียบเทียบตามปัจจัยดังนี้
 - 2.1 รูปแบบและมูลเหตุจูงใจของกิจการในกรุงเทพมหานครกับกิจการในต่างจังหวัด
 - 2.2 รูปแบบและมูลเหตุจูงใจของกิจการขนาดเล็กกับกิจการขนาดใหญ่
 - 2.3 แนวทางในการลดการตกแต่งบัญชีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (รูปแบบและมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีไม่สามารถ

เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบริษัทในตลาดหลักทรัพย์กับนอกตลาดหลักทรัพย์ได้ เนื่องจาก รูปแบบและมูลเหตุจูงใจมีคำถามในแบบสอบถามที่ต่างกัน)

สมมติฐานของการวิจัย

งบการเงินจัดทำขึ้นภายใต้แม่บทการบัญชีของไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต่อบุคคลหลายฝ่าย แต่หากงบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีการตกแต่งบัญชีหรือบิดเบือนข้อมูลก็อาจทำให้การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินเกิดความผิดพลาดได้ โดยรูปแบบและมูลเหตุจูงใจของการตกแต่งบัญชีมีหลายประการ (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) ซึ่งผู้วิจัยจะศึกษาเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งพื้นความรู้ และประสบการณ์ในการทำงาน ย่อมมีอิทธิพลต่อการแสดงความคิดเห็นที่เหมือนหรือแตกต่างกัน (Foster, 1992) รวมทั้งผู้วิจัยมีความคิดที่ว่ากิจการในเขตกรุงเทพฯ กับกิจการในเขตต่างจังหวัด(นอกตลาดหลักทรัพย์) มีรูปแบบและมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีที่แตกต่างกัน เนื่องจากกิจการนอกตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่ตกแต่งบัญชีเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี (ภาพร เอกอรรถพร, 2545) ดังนั้นความเกี่ยวข้องกับสำนักงานสรรพากรจึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ รวมทั้งจำนวนสำนักงานสรรพากรในเขตกรุงเทพฯ ที่มากกว่าในเขตต่างจังหวัด (กรุงเทพฯ : 51 สาขา ชลบุรี : 14 สาขา ระยอง : 9 สาขา จันทบุรี : 10 สาขา ตรัง : 7 สาขา) ทำให้กิจการในเขตกรุงเทพฯ จะมีความระมัดระวังในเรื่องของการตกแต่งบัญชีมากกว่าในเขตต่างจังหวัด ซึ่งจากจำนวนเจ้าหน้าที่และจำนวนสำนักงานสรรพากรที่มากกว่าในเขตต่างจังหวัด ทำให้ผู้วิจัยมีความสนใจในเรื่องของสถานที่ตั้ง ซึ่งอาจทำให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบและมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีแตกต่างกัน จึงได้นำมาเป็นแนวทางในการตั้งและพิสูจน์สมมติฐาน ดังนี้

H_1 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัดแตกต่างกัน

H_2 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัดแตกต่างกัน

งานวิจัยของ Barton and Simko (2002) ที่ศึกษาเกี่ยวกับกิจการขนาดใหญ่จะมีแรงกดดันจากภายนอกมากกว่ากิจการขนาดเล็ก จึงทำให้กิจการที่มีขนาดใหญ่มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรมากกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก ทำให้ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับขนาดของกิจการ ซึ่งอาจทำให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบและมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีแตกต่างกัน จึงได้นำมาเป็นแนวทางในการตั้งและพิสูจน์สมมติฐาน ดังนี้

H_3 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่แตกต่างกัน

H_4 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินกิจการขนาดใหญ่แตกต่างกัน

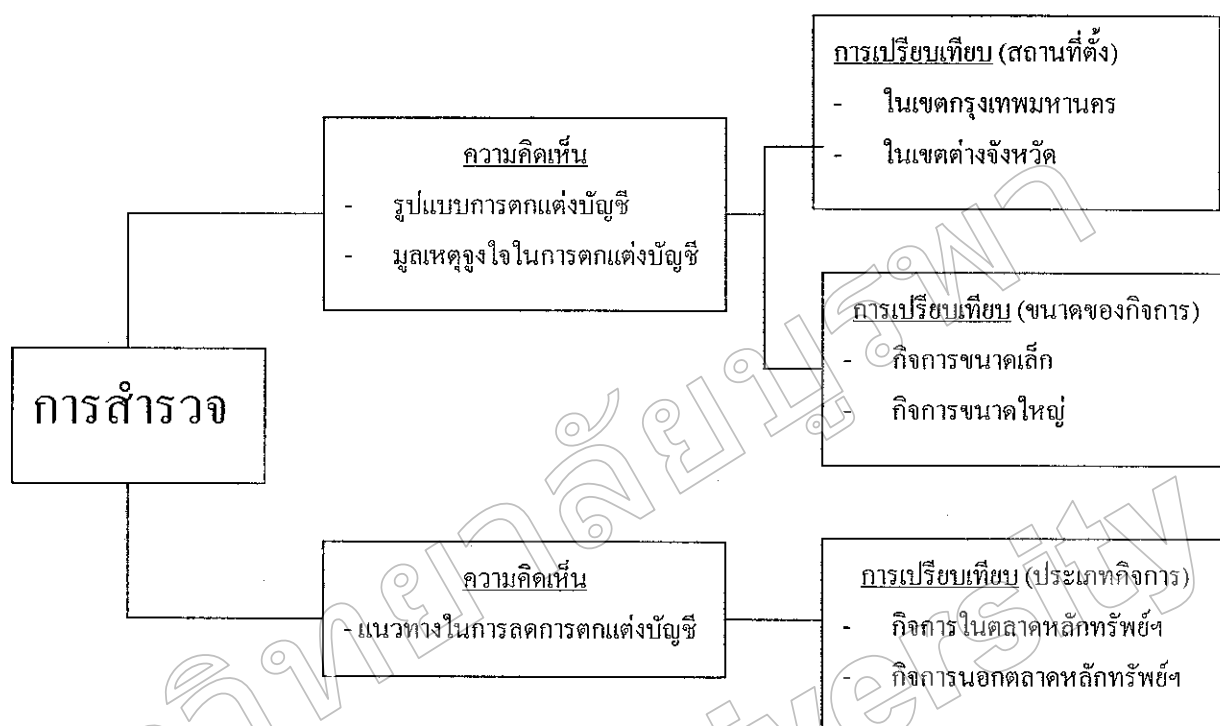
เนื่องจากรูปแบบ และมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชี ของบริษัทในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ แตกต่างกัน (ภาพร เอกอรรรถพร, 2545, หน้า 57-58) ซึ่งอาจเป็นผลทำให้ความคิดเห็นในเรื่องของแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชีแตกต่างกัน ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้นำมาเป็นแนวทางในการตั้งและพิสูจน์สมมติฐาน ดังนี้

H_5 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ และผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ แตกต่างกัน

สำหรับสมมติฐานที่ 1 และ 2 สาเหตุที่ผู้วิจัยเลือกวิเคราะห์บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ เนื่องจากผู้วิจัยมีความคิดที่ว่า บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีการตกแต่งบัญชีมากกว่าบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ เนื่องจากบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย : กตล.) ควบคุมกำกับดูแลรวมทั้งกลุ่มตัวอย่างของผู้ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และในต่างจังหวัดของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่แตกต่างกันมาก

สำหรับสมมติฐานที่ 3 และ 4 สาเหตุที่ผู้วิจัยเลือกวิเคราะห์บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ เนื่องจากผู้วิจัยมีความคิดที่ว่า บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ เป็นกิจการที่มีขนาดใหญ่กว่ากิจการที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ (กิจการนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ส่วนใหญ่จะมีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 1,000 ล้านบาท)

กรอบแนวคิดในการวิจัย



ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อเป็นข้อมูลให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องใช้ประกอบการตัดสินใจแก้ไขปัญหา ที่เกิดจากตกแต่งบัญชีที่ประเทศไทยกำลังประสบอยู่ในปัจจุบัน รวมถึงหาแนวทางในการลดปัญหาของการตกแต่งบัญชีในอนาคต ทั้งบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ และบริษัทที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ
2. เพื่อเป็นข้อมูลให้กับนักวิเคราะห์ทางการเงินของสถาบันการเงินผู้ลงทุนและผู้ปล่อยสินเชื่อรวมถึงผู้ให้บริการเงินทั่วๆ ไป ในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการต่างๆ ได้อย่างถูกต้องและสมเหตุสมผลมากยิ่งขึ้น
3. เพื่อเป็นข้อมูลให้กับผู้กำหนดมาตรฐานทางการบัญชี ในการยกระดับมาตรฐานของการจัดทำรายงานทางการเงินของประเทศไทยให้ก้าวไปสู่ความเป็นระดับสากลและมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

ขอบเขตของการทำวิจัย

การทำวิจัยครั้งนี้ได้ศึกษาถึงความคิดเห็นของกลุ่มผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ทั้งสำนักงานสอบบัญชีที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครและสำนักงานสอบบัญชีที่ตั้งอยู่ในเขตต่างจังหวัด (ภาคตะวันออก คือ ชลบุรี ระยอง จันทบุรี ตราด)

ข้อจำกัดของงานวิจัย

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาในงานวิจัยครั้งนี้ มีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับกลุ่มประชากรทั้งหมดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในประเทศไทยเนื่องจากข้อจำกัดทางด้านเวลาในการทำวิจัยครั้งนี้

นิยามศัพท์เฉพาะ

1. การตกแต่งบัญชี หมายถึง การปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี โดยอาศัยความได้เปรียบจากช่องโหว่ของกฎเกณฑ์ทางบัญชีและทางเลือกต่าง ๆ ในการวัดมูลค่า หรือในการเปิดเผยทางการบัญชี ในการแปลงโฉมงบการเงินจากสิ่งที่ควรจะเป็นให้ไปสู่สิ่งที่ฝ่ายจัดการปรารถนาที่จะให้ปรากฏในรายงานทางการเงิน
2. ผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีและใบอนุญาตไม่ขาดอายุหรือถูกเพิกถอน (พรบ. 2505)
3. ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ช่วยทำบัญชีผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี และใบอนุญาตไม่ขาดอายุหรือถูกเพิกถอน
4. กิจการขนาดเล็ก หมายถึง กิจการที่มีสินทรัพย์รวมต่ำกว่า 1,000 ล้านบาท
5. กิจการขนาดใหญ่ หมายถึง กิจการที่มีสินทรัพย์รวมสูงกว่า 1,000 ล้านบาท