

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การตกแต่งบัญชีเป็นสิ่งที่บุคคลต่าง ๆ เริ่มให้ความสนใจกันมากขึ้น จะเห็นได้จากบทความและงานวิจัยจำนวนมากที่ได้เขียนและเผยแพร่อย่างต่อเนื่อง รวมทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเพื่อมาประยุกต์ใช้ในการประเมินการตกแต่งกำไร ซึ่งมีทั้งในประเทศและต่างประเทศที่น่าสนใจมากมาย

เนื่องจากปัจจุบันกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ทางภาษีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของรายการหรือเหตุการณ์ทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินค่อนข้างที่จะมีความยืดหยุ่นอยู่ในตัว ประกอบกับความไม่ชัดเจนในการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับต่าง ๆ ที่มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับภาวะการณ์อยู่ตลอดเวลา จึงเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้บริหารสามารถนำมาใช้ในการตกแต่งตัวเลขผลการดำเนินงานและฐานะการเงินตามมา ดังนั้นรูปแบบของการตกแต่งบัญชีจึงมีตั้งแต่การที่ผู้บริหารมีความตั้งใจในอันที่จะนำเสนอผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรไปจนกระทั่งถึงการที่ผู้บริหารหันไปสู่การทำรายการที่ไม่ชอบมาพากล ตลอดจนการที่ผู้บริหารหันไปสู่การแต่งตัวเลขในงบการเงินเพื่อให้ภาพของผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการออกมาดูดีกว่าที่เป็นอยู่จริง

แนวคิดและทฤษฎี

การตกแต่งบัญชี (Creative Accounting) หมายถึง การปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี โดยอาศัยความได้เปรียบหรือช่องโหว่ของกฎเกณฑ์ทางบัญชีและทางเลือกต่าง ๆ ในการวัดมูลค่า หรือในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินบัญชีเพื่อแปลงโฉมงบการเงินจากสิ่งที่ควรจะเป็นให้ไปสู่สิ่งที่ผู้บริหารปรารถนาที่จะให้ปรากฏในรายงานการเงิน (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543, หน้า 3-14)

ก่อนที่จะกลายมาเป็นคำว่า การตกแต่งบัญชี ณ ปัจจุบันก่อนหน้านี้นี้ได้มีสมมติฐานที่เรียกว่า การเกลี้ยกำไร (Income Smoothing) คือ การปรับแต่งความผันผวนของกำไรของกิจการอย่างจงใจของฝ่ายจัดการของกิจการ เพื่อให้ไปสู่ระดับกำไรที่ฝ่ายจัดการพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นระดับกำไรที่ปกติสำหรับกิจการในขณะนั้น โดยมีรูปแบบการเกลี้ยกำไร ประกอบด้วย

1. การเกลี้ยกำไรโดยอาศัยช่องโหว่ทางบัญชี (Intertemporal Smoothing) แบ่งได้เป็น 2 ประเภทดังนี้

1.1 การปรับแต่งกำไร (Real Smoothing) คือ การปรับแต่งกำไรของกิจการโดยการก่อให้เกิดรายการ หรือ ชะลอไม่ให้เกิดรายการนั้น ๆ ขึ้น โดยที่ฝ่ายจัดการได้มีการพิจารณามาก่อนหน้านี้ถึงผลกระทบของรายการนั้น ๆ ที่มีต่อผลดำเนินงานของกิจการ

1.2 การเกลี้ยกำไรโดยวิธีปฏิบัติทางบัญชี (Artificial Smoothing) คือการปรับกำไรโดยการรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยให้กิจการชะลอการรับรู้รายจ่ายและหรือรายได้จากงวดบัญชีหนึ่งไปสู่อีกงวดบัญชีหนึ่ง

2. การเกลี้ยรายการบางรายการ (Classificatory Smoothing) เป็นเรื่องของการปรับรายการบางรายการในงบกำไรขาดทุนของฝ่ายจัดการ โดยตัดสินใจว่าจะจัดจำแนกรายการนั้น ๆ เข้าเป็นส่วนหนึ่งของการคำนวณกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องหรือจะจัดจำแนกรายการนั้น ๆ เป็นส่วนหนึ่งของรายการพิเศษ

จากการเกลี้ยกำไร ได้พัฒนาไปสู่การจัดการตกแต่งกำไร (Earnings Management) คือ การปรับแต่งผลการดำเนินงานเพื่อที่จะสร้างภาพลักษณ์ของผลการดำเนินงานให้เป็นไปตามที่ผู้บริหารต้องการ โดยมีรูปแบบของการตกแต่งผลการดำเนินงาน ดังต่อไปนี้

1. การเพิ่มและลดกำไรของงวดปัจจุบัน (Boosting and Reducing Current Year Performance)

1.1 การขยับรายได้ของงวดบัญชีถัดไปเข้ามาเป็นรายได้ของงวดบัญชีปัจจุบัน

1.2 การบันทึกค่าใช้จ่ายต่ำกว่าความเป็นจริงโดยการบันทึกเป็นต้นทุนสินทรัพย์

1.3 การกำหนดระยะเวลาตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี ยาวนานกว่าความเป็นจริง

1.4 การไม่บันทึกค่าใช้จ่ายค้างจ่าย หรือบันทึกไม่ครบถ้วน

2. การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร (Discretionary Accounting Change) เช่นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หรือประมาณการทางบัญชีตามดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร เพื่อเพิ่มกำไรของงวดปัจจุบันเป็นสำคัญ มิใช่การเปลี่ยนแปลงเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดใหม่ ๆ ของมาตรฐานการบัญชี

3. การกำหนดช่วงเวลาที่ทำกรตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน (Times Management Actions) เช่นการตัดสินใจขายสินทรัพย์ที่ได้มาในราคาต่ำในช่วงเวลาที่ราคาสินทรัพย์นั้นปรับตัวสูงขึ้น เพื่อให้กำไรจากการขายสินทรัพย์ชดเชยกับผลดำเนินงานที่ตกต่ำลงรวมทั้งการตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับงวดบัญชีที่กิจการจะเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้มาปฏิบัติอย่างเป็นทางการ ทั้งนี้เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีมีการผ่อนปรนวันเริ่มต้นในการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้อย่างเป็นทางการ (Transition Period) จึงเปิดโอกาสให้ผู้บริหารตัดสินใจว่า จะเลือกรับเอามาตรฐานการบัญชีมาใช้ในงวดบัญชีใด จึงจะเกิดผลดีต่อกิจการมากที่สุด

4. การลดกำไรของงวดปัจจุบันลง (Reducing Current Year Performance) เช่น การลดอายุใช้งานของสินทรัพย์ถาวรลงการพิจารณาสินทรัพย์บางรายการเป็นรายการที่มีความเสื่อมในมูลค่าลงเพื่อเร่งการตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

5. การล้างบาง (Big Bath) คือ การที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนเพิ่มเติม (Additional Loss) ในปีที่มีการดำเนินงานประสบความล้มเหลว และเป็นการล้างบางตัวเลขผลการดำเนินงานที่ล้มเหลวให้หมดสิ้น เพื่อให้ผลการดำเนินงานในงวดต่อไปปรับตัวสูงขึ้นได้

สรุปจากแนวคิดทฤษฎีที่ได้อธิบายข้างต้น การตกแต่งบัญชี ในระยะเริ่มต้นจะทำการในรูปแบบของการเปลี่ยนกำไร และหลังจากนั้นก็ได้มีการพัฒนาไปสู่พฤติกรรม การตกแต่งกำไร แต่การตกแต่งบัญชี จะให้ความหมายของการปรับแต่งตัวเลขที่กว้างที่สุดโดยรวม ไปถึงการสร้างรายการ หรือการซ่อนเร้นรายการที่ไม่ต้องการแสดง ในขณะที่การตกแต่งกำไรเป็นส่วนย่อยของการตกแต่งบัญชี โดยจะมีความหมายที่แคบกว่า คือการตกแต่งตัวเลขจะเป็นไปตามกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่กำหนดไว้ แต่ให้ผลที่ออกมาเป็นไปตามความต้องการ ในขณะที่ การเปลี่ยนกำไร จะเป็นส่วนย่อยของการตกแต่งกำไร โดยที่การเปลี่ยนกำไร มุ่งหมายเพียงแต่การปรับแต่งตัวเลขที่ลดความผันผวนของตัวเลขกำไรเท่านั้น ในปัจจุบันหลายกิจการมีการแยกความเป็นเจ้าของและฝ่ายจัดการออกจากกัน ณ จุดนี้เองที่สร้างความกดดันให้แก่ฝ่ายจัดการในอันที่จะต้องรายงานผลดำเนินงานที่ดูดีในสายตาของผู้ที่สนใจจะลงทุนในธุรกิจ นอกจากนี้ การตกแต่งบัญชี ยังเป็นผลจากการปราศจากมาตรฐานการบัญชีที่จะรองรับเหตุการณ์ หรือรายการทางธุรกิจใหม่ ๆ ตลอดจนความคลุมเครือ และความยืดหยุ่นของกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของรายการ หรือเหตุการณ์ทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มีค่อนข้างสูง รวมทั้งความไม่สอดคล้องกันระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจจึงเปิดโอกาสให้ฝ่ายจัดการปรับแต่งผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการได้ตามที่ปรารถนา

ปรัทัศน์วรรณกรรม

Levitt (1998) อดีตประธานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กล่าวถึงการตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในอเมริกาว่าได้แพร่ขยายตัวอย่างรวดเร็ว และมีวิวัฒนาการมาหลายปี จนขนานนามได้ว่าเป็น “Number Game” ซึ่งการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วนี้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องมีด้วยกันหลายฝ่าย เช่น ผู้บริหารกิจการที่ต้องทำผลกำไรให้ได้ตามต้องการหรือ การคาดหวัง ในผลประโยชน์ของนักวิเคราะห์หุ้น ผู้สอบบัญชีกับความอิสระและการขัดแย้งทางผลประโยชน์จากบริการอื่น(Non Audit Service) ภาวะการแข่งขันกับคู่แข่งในอุตสาหกรรม และที่สำคัญก็คือ มาตรฐานการบัญชีที่มีการเปิดทางเลือกไว้ และในบางกรณีฝ่ายบริหารอาจใช้ประมาณ

การรายการบัญชีบางรายการ ซึ่งผลกระทบต่อจำนวนเงินที่แสดงในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ทำให้บริษัทสามารถใช้ความยืดหยุ่นดังกล่าวนั้น บริหารผลกำไรได้ตามที่ผู้บริหารต้องการ

Levitt ได้กล่าวถึงวิธีการที่เป็นที่นิยมใช้ในการตกแต่งกำไร 5 วิธีที่สำคัญ ดังนี้

1. การล้างบาง (Big Bath Charge) การล้างบางหรือชำระล้างรายการค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี หรือผลขาดทุนก้อนใหญ่ที่มีอยู่เพียงครั้งเดียวให้จบสิ้น ซึ่งจะช่วยให้กำไรที่จะรายงานในงวดต่อไปปรับตัวสูงขึ้น

2. การตกแต่งบัญชีโดยการควบรวมกิจการ (Creative Acquisition Accounting) กลยุทธ์ควบรวมกิจการ (Merger and Acquisitions : M&A) ทำให้กิจการพยายามที่จะหาวิธีให้กิจการที่ทำ M&A มีผลกำไรในอนาคตที่ดูดีขึ้นก่อนควบรวมกิจการ โดยตั้งเป็นค่าความนิยม หรือตั้งเงินลงทุนไว้เป็นสินทรัพย์อื่นภายใต้การวิจัยและพัฒนาแล้วตัดจ่ายครั้งเดียว (One-time Charge)

3. การตั้งสำรองต่างๆ (Miscellaneous) “Cookie Jar Reserve” บางกิจการมีการตั้งสำรองต่าง ๆ ไว้ในจำนวนที่สูงกว่าความเป็นจริงในปีที่ผลประกอบการดี

4. นัยสำคัญ (Materiality) การประเมินว่าเรื่องใดมีสาระสำคัญนั้น เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจ ดังนั้นผู้บริหารจึงอาศัยเรื่องของดุลยพินิจนี้เป็นช่องทางในการบริหารกำไร โดยการตั้งงบขึ้นที่ก่อให้เกิดผลเป็นค่าใช้จ่ายโดยให้เหตุผลว่าเมื่อคิดเป็นอัตราร้อยละต่อกำไรสุทธิแล้วไม่มีนัยสำคัญ

5. การรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) วิธีการรับรู้รายได้ ที่ผู้บริหารนำมาใช้ทำการตกแต่งกำไร (Earning Management) คือ การรับรู้รายได้เร็วเกินไปก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น หรือการรับรู้รายได้ที่ยังมีความไม่แน่นอนหรือการรับรู้รายได้ล่วงหน้า

Haq (2001) บทความเรื่องนี้ได้อธิบายถึงวิธีการทำ การตกแต่งบัญชี และกิจกรรมรายการนอกงบดุลโดยอ้างถึงสุนทรพจน์ The “Numbers Game” ของ Levitt อดีตประธานสำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา กล่าวถึงการตกแต่งบัญชี 5 วิธี และเพิ่มเติมในเรื่อง การจัดทำรายการนอกงบดุล (Off-balance Sheet) เช่น “Leasing Transaction Securitization Transaction and Creation of Unconsolidated Entities (SPE)” และกล่าวถึงเรื่อง “Off-income Statement” โดยยกตัวอย่างเรื่องการค้ากับดูแลของคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ต้องปรับปรุงเรื่องความโปร่งใสของรายงานทางการเงิน สมาคมวิชาชีพซึ่งเป็นคนกำหนดมาตรฐานการบัญชี ต้องปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ผู้สอบบัญชี ต้องยกเครื่องปรับปรุงเรื่องคุณภาพการปฏิบัติงานและความอิสระ ตลอดจนบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบจริยธรรมของผู้บริหาร และสุดท้าย นักวิเคราะห์ต้องเปลี่ยนวัฒนธรรมใหม่โดยต้องลงโทษพวกที่หลอกลวงคนอื่น

Cooper (2002) ได้กล่าวถึง การตกแต่งบัญชี โดยเน้นในเรื่องของการทำรายการจัดหางเงินนอกงบดุล ที่เกิดขึ้นกับกรณี Enron ซึ่งผู้เขียนบทความได้เสนอแนวทางเพื่อแก้ปัญหา คือ การให้ความสำคัญกับหลัก เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form) โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์ฯ ต้องมีมาตรการที่เข้มงวดมากกว่านี้ และผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะนักวิเคราะห์ต้องส่งสัญญาณเตือนเมื่อพบเหตุการณ์ที่น่าสงสัย สรุปแล้วนโยบายบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีต่าง ๆ โดยตัวของมันเอง ไม่ได้เป็นตัวตัดสินว่ากิจการจะประสบความสำเร็จหรือล้มเหลว แต่ขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของผู้บริหารและการบริหารด้านการเงินของกิจการเอง

Lorsch (2002) ได้เสนอวิธีการแก้ไขปัญหาระบบการตกแต่งบัญชี โดยเน้นประเด็นหลัก ๆ ที่สำคัญ 3 ประการ คือ

1. คณะกรรมการบริษัทต้องปฏิรูปเรื่องบทบาทความเป็นผู้นำและความเป็นอิสระของกรรมการอิสระ
2. คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระและมีบทบาทให้มากขึ้น โดยเฉพาะเรื่อง ที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของบริษัท
3. ระบบข้อมูลต้องได้รับการปรับปรุงให้สามารถรายงานข้อมูลทางการเงินได้อย่างถูกต้องรวดเร็วทันเวลา และที่สำคัญต้องเปิดเผยเหตุผลการเลือกใช้ทางเลือกที่มาตรฐานการบัญชีได้เปิดทางเลือกไว้ให้ ทั้งเหตุผลของฝ่ายบริหาร เหตุผลของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเห็นของผู้สอบบัญชี

กอบแก้ว รัตนอุบล (2541) กล่าวว่า “ผู้บริหารของกิจการสามารถที่จะตกแต่งตัวเลขทางบัญชีที่จะไปปรากฏในงบการเงินของกิจการได้ โดยที่เขาเหล่านั้นไม่จำเป็นต้องทำสิ่งที่ผิดกฎเกณฑ์ หรือผิดกฎหมาย ผู้ใช้งบการเงินพึงสังวรถึงความจริงข้อนี้ไว้ และควรระวังไว้เสมอว่า ถ้าไรสุทธิมิใช่ข้อสรุปบรรทัดสุดท้ายของงบการเงิน ผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องหาข้อมูลอื่น ๆ มาประกอบเพิ่มเติมในการตัดสินใจทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น ๆ”

ภาพร เอกอรรถพร (2545) “การตกแต่งบัญชีเพื่อหลอกล่อนนักวิเคราะห์และนักลงทุนนั้นมักทำกันที่ดัชนี และอัตราส่วนสำคัญ ๆ ที่ใช้ในการประเมินความสามารถของบริษัท ดัชนีที่มีมักตกแต่งกัน เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (Debt-equity Ratio) อัตราส่วนกำไรขั้นต้น (Gross Profit Margin) กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน (Cash Flows Operation) กำไรต่อหุ้น (Earnings per share : EPS) รายได้ (Revenue) และที่จะลืมไม่ได้คือ กำไรสุทธิ (Net Income) ดังนั้นแรงจูงใจประการเดียวที่ทำให้ผู้บริหารพยายามแต่งตัวเลขกำไรคือ ความไม่รู้จักรพอ”

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Wang (1998) ศึกษาในเรื่องการตกแต่งกำไรในประเทศไต้หวัน ระหว่างปี ค.ศ.1990-1996 โดยการใช้ข้อมูล (งบการเงิน) จำนวน 6 ปี ก่อนและหลังจากการเสนอขายหุ้นสู่สาธารณะชนเป็นครั้งแรก (Initial Public Offering : IPO) และให้การตรวจจับการตกแต่งกำไรโดยใช้เทคนิค Jones Model ผลที่ได้คือมีการตกแต่งกำไรจริง

Beneish (2001) ได้ศึกษาถึงแรงจูงใจในการตกแต่งบัญชี กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาคือบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ พบว่ามีแรงจูงใจหลายประการที่ถือเป็นประเด็นสำคัญทำให้เกิดการตกแต่งบัญชี และได้รับความนิยมนในการศึกษาถึง พฤติกรรมการตกแต่งกำไร โดยมีแรงจูงใจดังนี้

1. ข้อตกลงเกี่ยวกับสัญญาเงินกู้
2. ข้อตกลงการจ่ายผลตอบแทนการจ้างงาน
3. การเสนอขายตราสารทุน
4. การใช้ข้อมูลลงในเพื่อประโยชน์ในการซื้อขายหลักทรัพย์

ส่วนการตกแต่งลดกำไรมีแรงจูงใจ คือ เพื่อประโยชน์ที่จะเพิ่มโอกาสที่จะได้รับการปกป้องทางการค้าโดยกำแพงภาษี

Black, Carnes, and Narktablee, (2002) ศึกษาในเรื่องการตกแต่งกำไร ซึ่งศึกษาในเรื่องพฤติกรรมการตกแต่งกำไรของกิจการในประเทศไทยที่เสนอขายหุ้นสู่สาธารณะชนเป็นครั้งแรก (IPO) ระหว่างปี พ.ศ. 2534 – 2538 และทดสอบโดยใช้เทคนิค Jones Model จากการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่างมีรายการคงค้างในปีก่อนหน้า และปีที่เสนอขายหลักทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Nelson, et al. (2003) ได้ศึกษาถึงความคิดเห็นและวิธีการที่ใช้ในการตกแต่งกำไรที่มีผลกระทบต่อกำไรในงวดปัจจุบันในปี ค.ศ. 1998 ด้วยวิธีการสำรวจโดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชี จำนวน 532 คน ซึ่งสุ่มคัดเลือกจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จำนวน 4 สำนักงานในสหรัฐอเมริกา ซึ่งในแบบสอบถาม 1 ชุด ซึ่งคำถามเกี่ยวกับวิธีที่ใช้ในการตกแต่งกำไรที่พบจากประสบการณ์ในการทำงาน รวมทั้งการแสดงความคิดเห็นในเรื่องของการตรวจพบว่ามี การตกแต่งกำไรแล้วจะปฏิบัติอย่างไร ผลการศึกษาแสดงให้เห็นถึงวิธีการที่ใช้ในการตกแต่งกำไรและผลกระทบต่อกำไรในงวดปัจจุบัน(เปอร์เซ็นต์ที่ผู้ตรวจสอบปรับปรุง) วิธีการที่ใช้ในการตกแต่งกำไร คือ

1. การตกแต่งรายได้และกำไรอื่น ๆ พบว่าจะใช้วิธีการเร่งรับรู้รายได้หรือเลื่อนการรับรู้รายได้ออกไป การตั้งรายได้รอตัดบัญชีมากหรือน้อยเกินไป รับรู้เป็นการขายในรอบปีปัจจุบันและรับคืนกลับมาในรอบปีบัญชีถัดไป หรือรายการค้ากับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ผลการสำรวจสรุปได้ว่า

มีการตกแต่งรายได้ที่ทำให้กำไรงวดปัจจุบันเพิ่มขึ้น 75% ของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งโดยปกติเมื่อผู้ตรวจพบมักจะมีการร้องขอให้ทำการปรับปรุงรายการคิดเป็น 56% ของกลุ่มตัวอย่าง

2. การตกแต่งค่าใช้จ่ายและขาดทุนอื่น ๆ พบว่าจะใช้วิธีการรับรู้สำรอง ไม่ว่าจะเป็นการสำรองขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ สำรองขาดทุนจากการให้กู้ยืม ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี การรับรู้การด้อยค่าของทรัพย์สินมากหรือน้อยเกินไป การตกแต่งผ่านรายการต่าง ๆ เหล่านี้ทำให้กำไรในงวดปัจจุบันลดลง คิดเป็น 23 % ของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งโดยทั่วไปเมื่อผู้ตรวจสอบตรวจพบจะไม่เรียกร้องให้มีการปรับปรุงรายการคิดเป็น 42% ของกลุ่มตัวอย่าง

Poll (2003) ได้ศึกษาเกี่ยวกับความคิดเห็นของนักวิเคราะห์และผู้จัดการฝ่ายการเงิน ในเรื่องการตกแต่งกำไร ซึ่งคำถามที่ใช้จะเกี่ยวกับผลกระทบในการตกแต่งกำไร และผลการศึกษาพบว่า นักวิเคราะห์การลงทุนและผู้จัดการฝ่ายการเงินเห็นด้วยว่าการตกแต่งกำไร ช่วยเพิ่มระดับความมั่นใจให้กับนักลงทุน มากกว่าที่จะเห็นว่าการตกแต่งกำไรเป็นวิธีที่ผิดในการโน้มน้าวใจผู้ลงทุนให้เกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับตัวเลขทางการเงิน

มรรต นาควิลัย (2546) ได้ศึกษาในเรื่องการตกแต่งบัญชี ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรณีศึกษา กลุ่มพลังงานและกลุ่มสื่อสาร จำนวน 20 บริษัท ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการศึกษาโดยการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทในส่วนที่มีการเปิดเผยต่อสาธารณะ รวมทั้ง แสดงความเห็นต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีที่มีต่องบการเงินของบริษัทเหล่านั้น จากการศึกษาพบว่า ในช่วงหลายปี ที่ผ่านมา กลุ่มบริษัทดังกล่าวมีการปฏิบัติทางบัญชีและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ที่เห็นว่าจะเป็นการตกแต่งบัญชี ได้ เช่น การเปลี่ยนวิธีการรับรู้รายได้ การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายตัดจ่าย การทำรายการเกี่ยวกับบัญชีเงินลงทุน การประมาณค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง และทำรายการต่างๆ กับกิจการที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

สรุปแนวคิด ทฤษฎี และปริทัศน์วรรณกรรม

จากแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมปริทัศน์ รวมถึงงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง การตกแต่งบัญชีมีรูปแบบมูลเหตุจูงใจหลายประการรวมทั้งงานวิจัยทั้งในประเทศและต่างประเทศที่ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องการตกแต่งบัญชี พบมีการตกแต่งบัญชีจริง นอกจากนี้การตกแต่งบัญชียังเป็นผลจากการปราศจากมาตรฐานการบัญชีที่จะรองรับเหตุการณ์ หรือรายการทางธุรกิจใหม่ ๆ ตลอดจนความคลุมเครือ และความหยืดหยุ่นของกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของรายการหรือเหตุการณ์ทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มีค่อนข้างสูงรวมทั้งความไม่สอดคล้อง

ระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจจึงเปิดโอกาสให้ฝ่ายจัดการปรับแต่งผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการได้ตามที่ปรารถนา

มหาวิทยาลัยบูรพา
Burapha University