

## บทที่ 5

### สรุปและอภิปรายผล

#### สรุปผลการวิจัย

การศึกษานี้เป็นการศึกษาเปรียบเทียบคุณภาพของงบการเงินเมื่อเปลี่ยนจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ว่ามีคุณภาพแตกต่างกันหรือไม่ในด้านของคุณภาพกำไร และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เนื่องจากการที่พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ยกเว้นให้งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ที่จัดตั้งตามกฎหมายไทยมีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวม ไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวม ไม่เกิน 30 ล้านบาท ทุกรายการไม่เกินข้อกำหนด ไม่ต้องจัดให้งบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชี สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในการศึกษาได้ใช้ข้อมูลงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงินและแนบนำส่งงบการเงิน (ส.บข.3) ของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรี ที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรในปี พ.ศ. 2545 จำนวน 65 ราย และในปี พ.ศ. 2546 จำนวน 99 ราย รวมทั้งสิ้น 164 ราย ในการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานและประมวลผล ใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS ในการประมวลผล โดยใช้สถิติทดสอบค่าเฉลี่ยของสองประชากรแบบจับคู่ (Paired-sample t Test) ค่าสถิติร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

จากกลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้ศึกษาสามารถสรุปลักษณะทั่วไปของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรีได้ดังนี้

ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรีส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจประเภทการขายปลีก ขายส่ง ภัตตาคารและโรงแรม มีผู้ประกอบการรวมทั้งสิ้นจำนวน 83 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.61 รองลงมาเป็นธุรกิจการบริการ มีผู้ประกอบการจำนวนรวม 47 ราย คิดเป็นร้อยละ 28.63 ตามลำดับ ทุนจดทะเบียนส่วนใหญ่ไม่เกิน 1,000,000.00 บาท มีจำนวนรวมทั้งสิ้น 125 ราย ผู้ทำบัญชีของ ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กส่วนใหญ่จะไม่มีพนักงานประจำแต่ละให้สำนักงานรับทำบัญชีเป็นผู้ทำบัญชี ซึ่งมีจำนวนมากถึง 90 รายจากผู้ประกอบการทั้งหมด 164 รายคิดเป็นร้อยละ 54.9 และคุณสมบัติของ ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในระดับปริญญาตรีมีจำนวน 120 คน คิดเป็นร้อยละ 73.2 ของผู้ทำบัญชี ทั้งหมด และงบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรีส่วนใหญ่ได้รับการ ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรคนเดียวมากที่สุด รวมทั้งสิ้น 81 ราย

ผลการศึกษาคณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไร โดยศึกษาค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของแต่ละกลุ่มธุรกิจ กับค่าเฉลี่ยของกลุ่มธุรกิจ หลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชีและก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า ในกลุ่มธุรกิจการก่อสร้างและกลุ่มธุรกิจบริการ หลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวม กับ ค่าเฉลี่ยของกลุ่มธุรกิจ ต่ำกว่าก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ส่วนในกลุ่มธุรกิจการขายปลีก ขายส่ง ภัตตาคารและโรงแรมในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบมีค่าความผันผวนสูงกว่าปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบ

ผลการศึกษาคณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูล โดยศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลทั่วไป สันคำคงเหลือ และที่ดินอาคารและอุปกรณ์ พบว่า ค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยสูงกว่าก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุกเรื่อง

ผลการทดสอบ เปรียบเทียบคุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภายนอกกับงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเปรียบเทียบค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมของทุกกลุ่มธุรกิจกับค่าเฉลี่ยของธุรกิจ พบว่า อัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมในปีหลังที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาเป็นผู้สอบบัญชีภายนอกมีความผันผวนน้อยกว่าปีก่อนเปลี่ยน ซึ่งหมายความว่าคุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรหลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาเป็นผู้สอบบัญชีภายนอก แตกต่างจากปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบในทางที่ดีขึ้น แต่ความแตกต่างดังกล่าวไม่นับสำคัญ จึงสรุปได้ว่าคุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภายนอก มีคุณภาพไม่แตกต่างจากงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งอาจเนื่องมาจากข้อมูลในงบการเงินทั้งหลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชีและก่อนเปลี่ยน เป็นข้อมูลที่จัดทำโดยผู้รับจ้างทำบัญชี อาจจะมีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีเพื่อให้ตัวเลขอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายได้รวมไม่แตกต่างจากปีก่อน ทำให้การเสียภาษีไม่แตกต่างกันมากนัก อีกทั้งยังช่วยลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Myers and Thomas (2003 อ้างถึงใน ช่อทิพโกกิม, 2547) ที่ว่าการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีไม่สามารถลดการแทรกแซงของผู้บริหารในการจัดทำรายงานทางการเงินได้ แต่การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเป็นเพียงการเพิ่มโอกาสในการหาสำนักงานบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นเท่านั้น

ผลการทดสอบ เปรียบเทียบคุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภายนอก และที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลรวมทุกเรื่อง พบว่า ค่าเฉลี่ยแสดงค่าเป็นบวก ซึ่งหมายถึง หลังเปลี่ยนผู้สอบเป็นผู้สอบบัญชีภายนอก ค่าเฉลี่ยของ

ระดับการเปิดเผยข้อมูลรวมมากกว่า ปีก่อนเปลี่ยนผู้สอบ แสดงให้เห็นว่า งบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภายนอกนั้น มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุแตกต่างเพิ่มมากขึ้นกว่า งบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และความแตกต่างดังกล่าวมีนัยสำคัญ จึงสรุปได้ว่าคุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภายนอกมีคุณภาพแตกต่างจากงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งอาจจะเนื่องมาจาก

1. ประกาศของกรมทะเบียนการค้า เรื่อง กำหนดรายการยี่ห้อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2544 ลงวันที่ 14 กันยายน พ.ศ. 2544 สำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบบัญชีเริ่มต้นในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 ได้กำหนดถึงประเภทของงบการเงินที่ธุรกิจแต่ละประเภทจะต้องจัดทำและรายการยี่ห้อที่ต้องมีในงบการเงินซึ่งรวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย เพื่อให้การจัดทำงบการเงินของกิจการต่าง ๆ เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน ทำให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นภายหลังประกาศฉบับนี้มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมมากขึ้น

2. ประกาศของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ฉบับที่ 44 (พ.ศ. 2544) เรื่อง หลักเกณฑ์การพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการพิจารณาคำขอขึ้นทะเบียนของผู้ที่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาต ลงวันที่ 11 ธันวาคม พ.ศ. 2544 โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแจ้งรายชื่อธุรกิจที่ตนจะลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีในรอบปี พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ต่อสำนักงาน ก.บช. ได้ไม่เกิน 300 รายต่อปี จากมาตรการดังกล่าวจะเป็นการควบคุมมิให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินจำนวนมากเกินไปโดยมิได้ปฏิบัติงานจริง และจะต้องเพิ่มความระมัดระวังในการปฏิบัติงานให้มากขึ้นด้วย ซึ่งหลังจากการมีข้อกำหนดดังกล่าวทำให้ไม่มีผู้สอบบัญชีรายใดรับรองการสอบบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปีและงบการเงินมีคุณภาพดีขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุภาพร บุญแทน (2548) สรุปไว้ว่า “ภายหลังจากมีข้อกำหนดมิให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินเกินกว่า 300 รายต่อปี ส่งผลให้คุณภาพงบการเงินด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินรอบปี พ.ศ. 2546 ดีกว่างบการเงินในรอบปี พ.ศ. 2543” ดังนั้นจึงเป็นไปได้ว่างบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก่อนหน้าที่จะมีประกาศฉบับนี้กำหนดใช้ อาจจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีพฤติกรรมรับจ้างลงลายมือชื่อ มิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือมิได้ตรวจสอบจริง จึงทำให้คุณภาพของงบการเงินแตกต่างกัน

นอกจากนี้จากการทดสอบเพิ่มเติม ผู้วิจัยได้ศึกษา ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิ ค่อยลดรายได้รวมของแต่ละกลุ่มธุรกิจ กับค่าเฉลี่ยธุรกิจ ของกลุ่มผู้ทำบัญชีที่แตกต่างกัน ทั้งหลังจากเปลี่ยนผู้สอบบัญชีและก่อนเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิ

ต่อ ยอดรายได้รวมของกลุ่มผู้ทำสำนักงานบัญชี และผู้ทำอิสระ ในปีหลังเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ค่ากว่าปีก่อนเปลี่ยนทั้งสองกลุ่ม

ผลการทดสอบ เปรียบเทียบคุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรที่ตรวจสอบและรับรอง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรและที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเปรียบเทียบ ค่าความผันผวนของอัตรากำไรสุทธิต่อ ยอดรายได้รวมของกลุ่มผู้ทำบัญชีรวมแล้ว ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจสรุปได้ว่า ข้อมูลในงบการเงินที่จัดทำโดยผู้ทำบัญชีไม่ว่าจะเป็นสำนักงาน หรือผู้ทำบัญชีอิสระมีคุณภาพกำไรไม่แตกต่างกัน

### ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ พบว่าห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กใน จังหวัดชลบุรี จะไม่มีพนักงานบัญชีประจำของห้าง ส่วนใหญ่จะให้สำนักงานรับทำบัญชีเป็นผู้ทำ บัญชีให้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งทำให้เจ้าของกิจการไม่เห็นความสำคัญของบัญชี ดังนั้นจึงเพียงเก็บ เอกสารที่เป็นรายการทางการค้าให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำตามเอกสารที่ส่งมอบให้เท่านั้นซึ่ง มิได้เกิดรายการทางการค้าที่แท้จริงแต่เพียงเพื่อนำมาจัดทำรายงานทางการเงินนำเสนอภาษีให้ กรมสรรพากรและให้หน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องเท่านั้น ดังนั้น จึงควรให้

1. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพิ่มความรู้และข้อกำหนดต่าง ๆ ให้ผู้ประกอบการเห็น ประโยชน์ในการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามกฎหมาย
2. กรมสรรพากรควรจะต้องกำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ปฏิบัติงานตามมาตรฐาน การสอบบัญชีในเรื่องของคุณภาพการตรวจสอบว่ามีการสอบบัญชีในจำนวนที่เหมาะสม กับเวลา หรือไม่
3. จากการศึกษาได้สังเกต การพบว่ารายงานทางการเงินของผู้สอบบัญชีภาษีอากรขึ้นอยู่กับผู้จัดทำบัญชีของสำนักงานจัดทำบัญชี เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลลงการเงินของผู้สอบบัญชีคน เดียวกันแต่จัดทำรายงานทางการเงินแตกต่างกัน ดังนั้นจึงให้กรมสรรพากรควรจัดอบรมสำนักงาน รับทำบัญชีและผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีรูปแบบการเปิดเผยเป็นมาตรฐานเดียวกัน

### ข้อเสนอแนะในการทำงานวิจัยครั้งต่อไป

1. ในการศึกษาครั้งนี้มีข้อจำกัดเรื่องปีที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ดังนั้นควรทำการศึกษา ในลักษณะนี้ซ้ำอีก โดยเพิ่มจำนวนปีที่มีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจทำให้ผลการศึกษา แตกต่างออกไปจากการศึกษาในครั้งนี้

2. ควรจะมีการศึกษาปัจจัยทางด้านผู้ทำบัญชีซึ่งอาจจะมีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน จากข้อมูลที่ผู้วิจัยได้สำรวจทางด้านผู้ทำบัญชีส่วนมากจะเป็นสำนักงานทำบัญชี จึงเป็นที่น่าสนใจ ว่างบการเงินที่จัดทำต่างสำนักงานกันจะมีผลต่อคุณภาพของงบการเงินหรือไม่

3. ควรศึกษาถึงการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร กับคุณภาพ งบการเงิน

4. ศึกษาเปรียบเทียบปริมาณการรับงานของผู้รับทำบัญชีว่าจะจัดทำงบการเงินมี คุณภาพหรือไม่

5. ศึกษาปริมาณการรับงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเหมาะสมกับเวลาที่ใช้ในการ ตรวจสอบต่อปี จะมีผลต่อคุณภาพงบการเงินหรือไม่