



UTCC

Research Institute for
Policy Evaluation & Design: RIPED
สถาบันวิจัยเพื่อการประเมินและออกแบบนโยบาย

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

The Study of Audit Adjustments

and the Relationship between Characteristics of Financial
Statement Preparers and Audit Adjustments

ทุนสนับสนุนการวิจัย โดย

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

สารบัญ

บทนำ	1
วัตถุประสงค์	2
แหล่งที่มาของข้อมูล	2
ข้อมูลรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน	3
ผลจากสมการถดถอยเชิงพหุ	15
ข้อเสนอแนะ	17
ข้อสรุป	19



บทนำ **คุณภาพของงบการเงิน**ที่รายงานต่อผู้ใช้งบการเงินขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ปัจจัยที่สำคัญได้แก่ **ฝ่ายบัญชี** ซึ่งมีหน้าที่จัดทำงบการเงิน **ผู้สอบบัญชี** **บรรษัทภิบาลของบริษัท**ที่จัดทำรายงานทางการเงิน และปัจจัยอื่นๆ

ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินเป็นผู้ควบคุมคุณภาพของงบการเงินตั้งแต่ต้นทาง ก่อนที่จะผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี หากงบการเงินถูกจัดทำขึ้นอย่างถูกต้องตั้งแต่เริ่มแรก ผู้สอบบัญชีจะไม่เสนอให้มีการแก้ไข ในทางตรงกันข้าม หากงบการเงินมีข้อผิดพลาดอันมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชี จะเสนอให้ลูกค้าทำการแก้ไขงบการเงินก่อนจะออกสู่มือผู้ใช้งบการเงิน บรรษัทภิบาลเป็นปัจจัยที่มีผลต่อสภาพแวดล้อมในการทำงานของทั้งบริษัท รวมถึงการจัดทำงบการเงิน กระบวนการตรวจสอบซึ่งเป็นกลไกหนึ่งของ บรรษัทภิบาล ทำหน้าที่ประสานงานกับผู้สอบบัญชีและสื่อสารกับผู้บริหารของกิจการเพื่อให้งบการเงินมีคุณภาพสูง ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้กำหนด tone at the top และเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อความถูกต้องของงบการเงิน ปัจจัยอื่นๆ เช่น การเปลี่ยนมาตรฐานบัญชี อาจมีผลให้บริษัทจะต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง



หากผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน จัดทำงบการเงินได้อย่างถูกต้องตั้งแต่เริ่มแรก คุณภาพของงบการเงินที่รายงานต่อผู้ใช้งบการเงินก็จะมีคุณภาพสูง โดยไม่ต้องพึ่งพาการตรวจสอบและแก้ไขจากผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสามารถลดเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน และอาจส่งผลให้ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีลดลง หรือผู้สอบบัญชีอาจจะจัดสรรเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีไปยังส่วนอื่นๆ เพื่อให้ข้อเสนอแนะแก่กิจการ ในการพัฒนาการดำเนินงานของกิจการ

วัตถุประสงค์ ในการศึกษาคุณภาพของงบการเงินที่ผ่านมา เป็นการศึกษาคุณภาพของงบการเงินที่ไปถึงมือผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งหมายถึงงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบและแก้ไขโดยผู้สอบบัญชีแล้ว ดังนั้น จึงเป็นการยากที่จะทราบถึงคุณภาพของงบการเงินที่ถูกจัดทำขึ้น โดยผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินตั้งแต่ต้นทาง งานวิจัยนี้จึงศึกษารายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินซึ่งรวมถึงรายการที่ผู้สอบบัญชี หรือ ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินพบ และเสนอให้แก้ไข ให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่ม หรือให้จัดประเภทรายการใหม่ หลังจากที่มีหน้าที่จัดทำงบการเงินได้ส่งมอบงบทดลองให้แก่ผู้สอบบัญชีแล้ว เหตุผลที่งานวิจัยนี้ รวมรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินที่มีหน้าที่จัดทำงบการเงินเป็นผู้พบและเสนอให้แก้ไขเอง เนื่องจากรายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งที่สะท้อนคุณภาพของงบการเงินต้นทางที่ส่งให้แก่ผู้สอบบัญชี

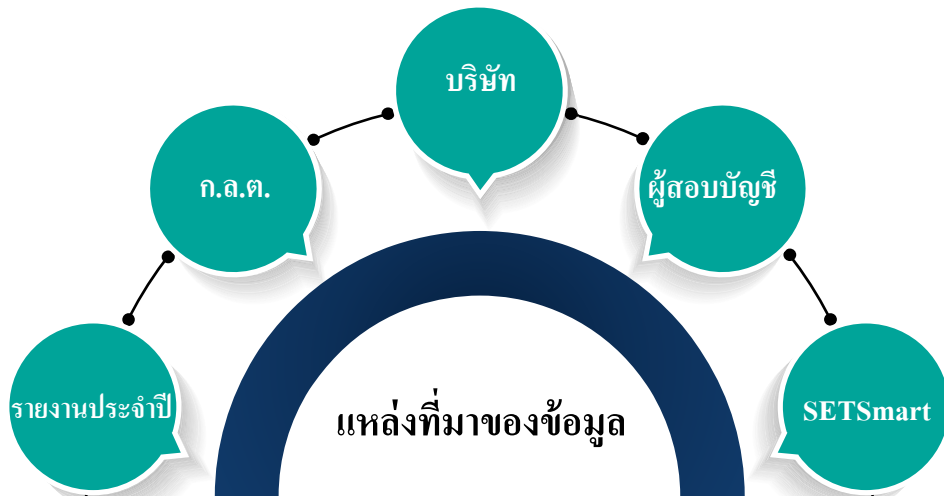
งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ 3 ประการ ได้แก่

1. เพื่อศึกษา**ลักษณะ**ของรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน
2. เพื่อศึกษา**ปัจจัย**ที่เกี่ยวข้องกับรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน
3. เพื่อให้**ข้อเสนอแนะ** เพื่อยกระดับคุณภาพงบการเงิน แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลบริษัทจดทะเบียน

1. ลักษณะ

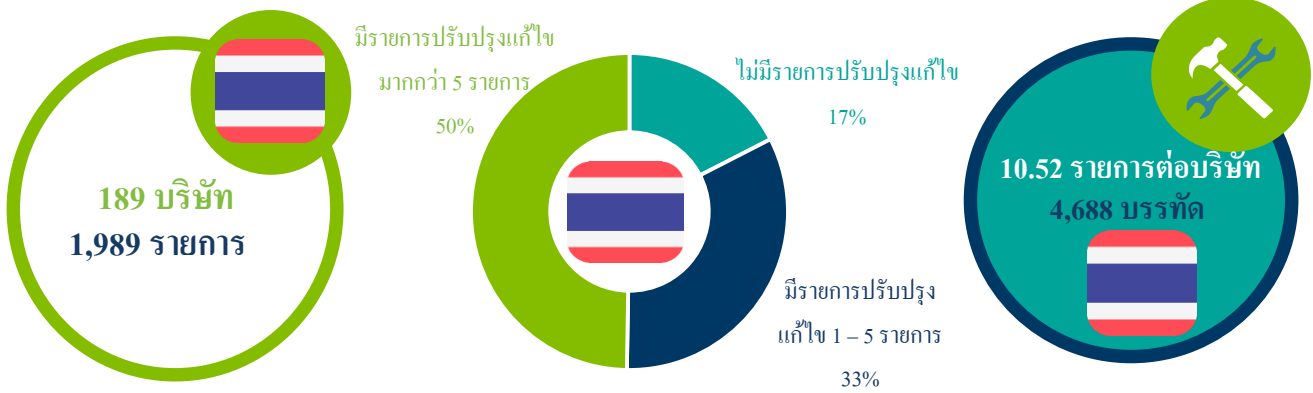
2. ปัจจัย

3. ข้อเสนอแนะ

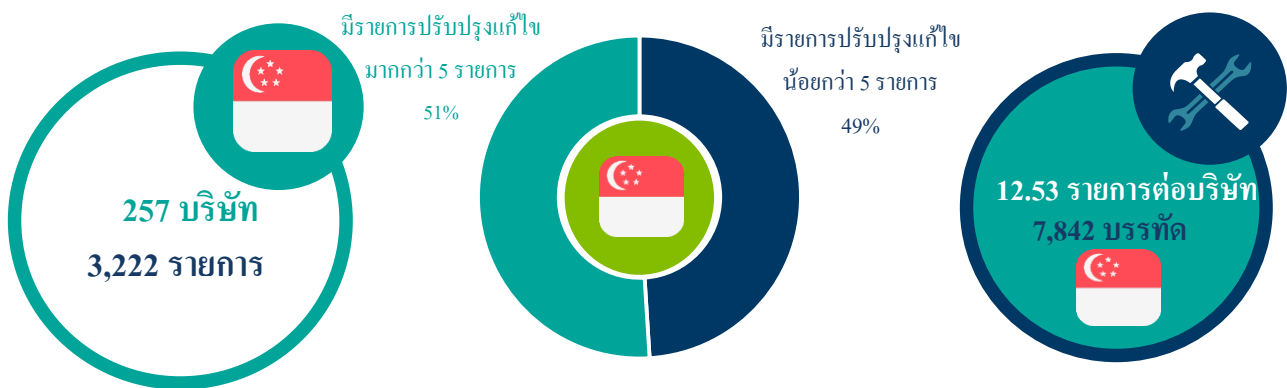


แหล่งที่มาของข้อมูล ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยมาจาก 5 แหล่งข้อมูล ได้แก่ บริษัทที่เข้าร่วมโครงการวิจัย โดยเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (mai) ผู้สอบบัญชี SETSmart รายงานประจำปี และ ก.ล.ด. ทั้งนี้ การเข้าร่วมโครงการวิจัย เป็นความสมัครใจของแต่ละบริษัท โดยบริษัทที่เข้าร่วมโครงการจะส่งหนังสือยินยอมให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อมูลแก่ผู้วิจัย โดยส่งให้ ก.ล.ด. หลังจากนั้น ก.ล.ด.หรือผู้วิจัยจะส่งหนังสือยินยอมดังกล่าว ให้แก่ผู้สอบบัญชี ข้อมูลที่บริษัทให้แก่ผู้วิจัย เป็นข้อมูลเกี่ยวกับกรรมการ ผู้บริหาร และฝ่ายบัญชีของบริษัท

สำหรับข้อมูลรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน เป็นข้อมูลจากผู้สอบบัญชี ในการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน จะต้องมีการควบคุมปัจจัยอื่นๆ โดยข้อมูลที่เป็นตัวเลขในงบการเงินได้มาจากข้อมูลใน SETSmart ส่วนข้อมูลอื่นๆที่ไม่มีใน SETSmart เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับค่าสอบบัญชี มาจากรายงานประจำปีหรือรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัท ที่เปิดเผยต่อสาธารณชน



ข้อมูลรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน มีบริษัทเข้าร่วมโครงการทั้งสิ้น **189 บริษัท** มีรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน **1,989 รายการ** ในจำนวนนี้มี **33 บริษัท หรือร้อยละ 17** ไม่มีรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน และมี **62 บริษัท หรือร้อยละ 33** มีจำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน **1 – 5 รายการ** บริษัทที่เหลือ จำนวน **94 บริษัท** มีรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินเกินกว่า **5 รายการ** เมื่อคำนวณจำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินเฉลี่ย ได้ค่าเฉลี่ย **10.52 รายการ ต่อบริษัท** และมีจำนวนบรรทัดที่แก้ไขทั้งสิ้น **4,688 บรรทัด**.



เมื่อเปรียบเทียบกับงานวิจัยก่อนหน้านี้ ซึ่งจัดทำโดย คณาจารย์จาก Singapore Management University ได้แก่ Themim Suwardy, Jean Seow, และ Lim Chu Yeong พบว่า งานวิจัยดังกล่าว มีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศ **สิงคโปร์** เข้าร่วมโครงการถึง **257 บริษัท** จำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินรวมทั้งหมด **3,222 รายการ** โดยในจำนวนนี้ **ร้อยละ 49** มีจำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน **น้อยกว่า 5 รายการ** ส่วน **ร้อยละ 51** มีจำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน **ตั้งแต่ 5 รายการขึ้นไป** เมื่อคำนวณจำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินเฉลี่ยต่อบริษัท ได้ค่าเฉลี่ย **12.53 รายการต่อบริษัท** โดยมีจำนวนบรรทัดที่แก้ไขทั้งสิ้น **7,842 บรรทัด**

ถึงแม้ว่าจำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินเฉลี่ยต่อบริษัท ของบริษัทที่เข้าร่วมโครงการนี้ จะมีจำนวนน้อยกว่าของ สิงคโปร์ ผลดังกล่าว ไม่สามารถให้ข้อสรุปว่า คุณภาพของรายงานทางการเงินซึ่งวัดจากงบการเงินที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย มีคุณภาพสูงกว่าของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของ ประเทศสิงคโปร์ แม้ว่าทั้งสองโครงการจะเป็นโครงการที่เข้าร่วมโดยสมัครใจ โครงการวิจัยของประเทศไทย จัดทำโดยได้รับการสนับสนุนจาก ก.ล.ด. ซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนและผู้สอบบัญชี มีความเป็นไปได้ว่าบริษัทที่เข้าร่วมโครงการเป็นบริษัทที่มีจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินน้อยกว่าบริษัทที่ไม่เข้าร่วมโครงการ ซึ่งมีความกังวลว่า หากเข้าร่วมโครงการและเปิดเผยข้อมูลรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินจะส่งผลกระทบต่อบริษัท

ในด้านจำนวนเงิน ยอดรวมของรายการปรับปรุงแก้ไข โดยไม่นับ
ยอดฝั่ง debit และ credit ซ้ำกัน ได้ยอดรวม **1.08 แสนล้านบาท**
สำหรับงานวิจัยของสิงคโปร์ มียอดรวมรายการปรับปรุงแก้ไขโดยใช้วิธี
คำนวณแบบไม่นับยอดฝั่ง debit และ credit ซ้ำกันได้ยอดรวม **3.96**
แสนล้านบาท



1.08 Hundred Billion THB

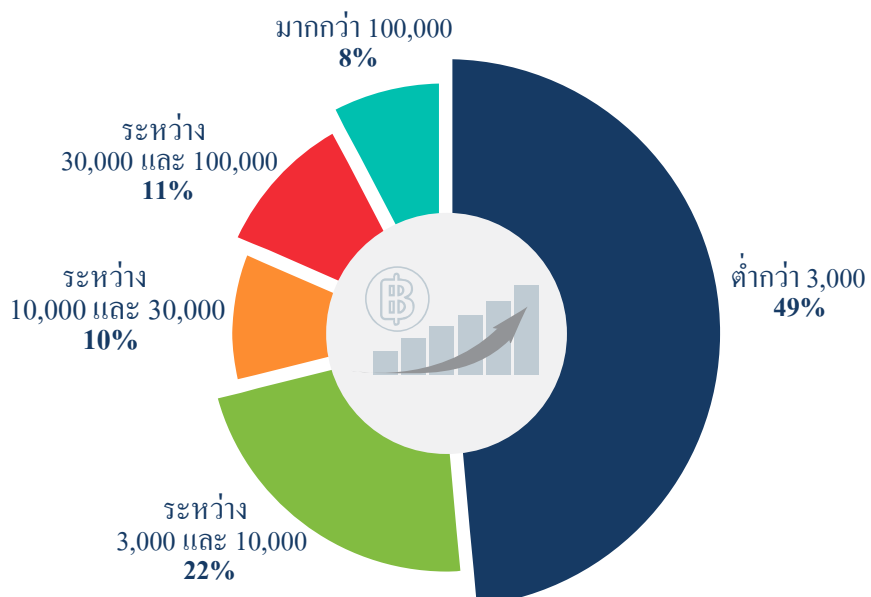
3.96 Hundred Billion THB

มูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาด (Market Capitalization) ของบริษัทที่เข้าร่วมโครงการ โดยวัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2561
มียอดรวม **7.04 ล้านล้านบาท** คิดเป็นร้อยละ 43 ของมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดของทั้งตลาด รวมตลาดหลักทรัพย์
เอ็ม เอ ไอ

มูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดของผู้เข้าร่วมโครงการ และไม่เข้าร่วมโครงการ (ล้านบาท)



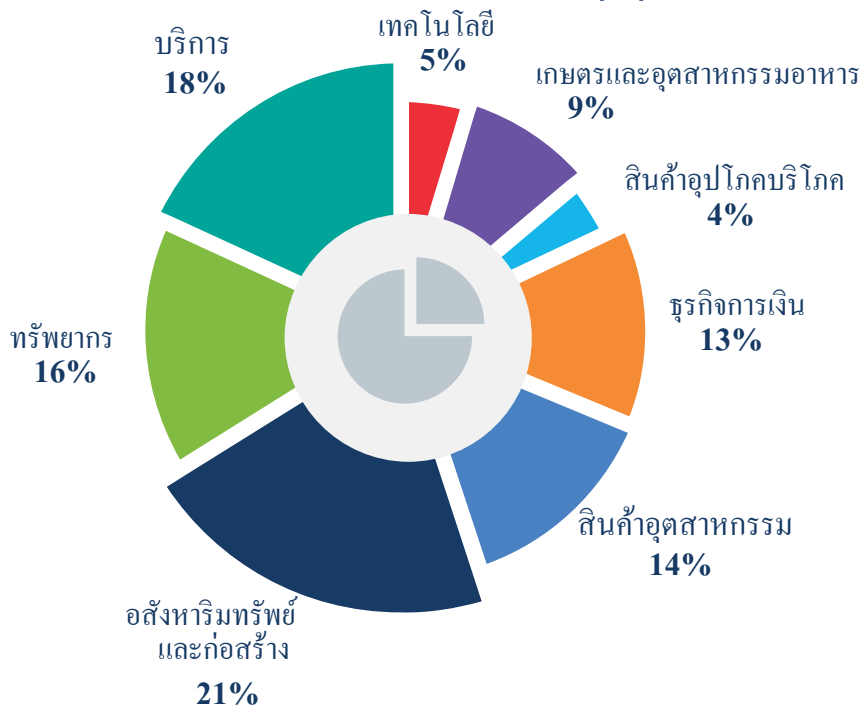
มูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดของบริษัทที่เข้าร่วมโครงการ (หน่วย: ล้านบาท)



เมื่อพิจารณาจากขนาดของกิจการโดยวัดจากมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดพบว่า บริษัทที่เข้าร่วมโครงการเกือบครึ่งหนึ่ง (ร้อยละ 49) เป็นบริษัทจดทะเบียนขนาดเล็ก โดยมีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดน้อยกว่า 3,000 ล้านบาท และร้อยละ 22 เป็นบริษัทขนาดกลางซึ่งมีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาด ระหว่าง 3,000 – 10,000 ล้านบาท

โดยเมื่อพิจารณาผู้เข้าร่วมโครงการตามกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่าผู้เข้าร่วมโครงการเป็นบริษัทในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้างร้อยละ 21 รองลงมาคือกลุ่มบริการ กลุ่มทรัพยากร กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มธุรกิจการเงิน ร้อยละ 18, 16, 14, และ 13 ตามลำดับ

จำนวนบริษัทที่เข้าร่วมโครงการแบ่งตามกลุ่มอุตสาหกรรม



การจัดประเภทรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินตามผู้เสนอให้แก้ไข เป็นรายการที่เกิดขึ้นครั้งแรกหรือเคยเกิดขึ้นมาแล้ว และเป็นรายการจัดประเภทรายการใหม่หรือแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน

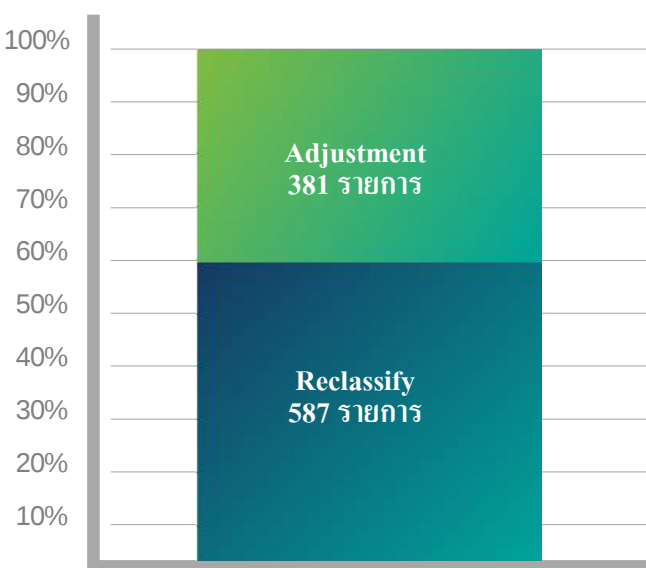
ผู้เสนอให้แก้ไข	รายการ	บรรทัด
ผู้สอบบัญชี	968	2,281
บริษัท	1,021	2,407
เกิดขึ้นครั้งแรก/เคยเกิดมาแล้ว	รายการ	บรรทัด
เกิดขึ้นครั้งแรก	883	2,108
เคยเกิดมาแล้ว	1,106	2,580
จัดประเภทรายการใหม่ (reclassify)/ แก้ไขตัวเลขในงบการเงิน (adjustment)	รายการ	บรรทัด
จัดประเภทรายการใหม่	903	2,024
แก้ไขตัวเลขในงบการเงิน	1,086	2,664

รายการปรับปรุงและแก้ไขทั้งหมด 1,989 รายการ เป็นรายการที่**ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินตรวจพบเองมากกว่าครึ่งหนึ่ง** คือ 1,021 รายการ เมื่อบริษัทสามารถตรวจพบรายการเหล่านี้ได้เอง บริษัทควรจะสามารถปรับปรุงรายการเหล่านี้ก่อนที่จะส่งงบทดลองให้แก่ผู้สอบบัญชี จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและฝ่ายบัญชีของบริษัทจดทะเบียนพบสาเหตุหลักของรายการปรับปรุงและแก้ไข โดยผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินตรวจพบเอง โดยเกิดจากฝ่ายบัญชีไม่มั่นใจในรายการปรับปรุง จึงรอปรึกษาผู้สอบบัญชี บางรายการเกิดจากระบบบัญชีไม่รองรับการเพิ่มบัญชี จึงต้องมีการปรับปรุงภายหลังจากที่ได้ส่งงบทดลองจากระบบบัญชี อย่างไรก็ตาม รายการเหล่านี้ ก็ควรได้รับการแก้ไขก่อนส่งงบทดลองให้แก่ผู้สอบบัญชี สาเหตุที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ข้อมูลและเอกสารประกอบการลงบัญชีส่งถึงฝ่ายบัญชีล่าช้า เนื่องจากระยะเวลาที่ใช้ในการปิดบัญชีและจัดทำงบทดลองให้แก่ผู้สอบบัญชีเป็นระยะเวลาที่สั้นมาก ประกอบกับการขาดการสื่อสารไปยังฝ่ายอื่นๆ เป็นสาเหตุให้ฝ่ายบัญชีได้รับเอกสารประกอบการลงบัญชีไม่ครบถ้วนในวันปิดบัญชี เมื่อเอกสารดังกล่าวมาถึงฝ่ายบัญชีหลังจากวันส่งมอบงบทดลองให้แก่ผู้สอบบัญชี ฝ่ายบัญชีจึงต้องทำการปรับปรุงแก้ไขรายการดังกล่าว

สอดคล้องกับเหตุผลข้างต้น รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเหล่านี้ **กว่าครึ่งคือ 1,106 รายการ เป็นรายการที่เคยเกิดขึ้นมาแล้ว** ในงวดที่ผ่านมา รายการเหล่านี้ ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการควรให้ความสำคัญเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดขึ้นซ้ำอีกในงวดต่อไป แต่หากสาเหตุเกิดจากการได้รับเอกสารประกอบการลงบัญชีไม่ครบถ้วน ณ วันปิดบัญชีและจัดทำงบทดลอง การกำกับดูแลฝ่ายบัญชี จะไม่สามารถลดรายการเหล่านี้ได้ **ผู้บริหารจะต้องสื่อสารและทำความเข้าใจกับฝ่ายอื่นๆ** เพื่อให้สามารถส่งเอกสารประกอบการลงบัญชีมายังฝ่ายบัญชีได้ทันเวลา

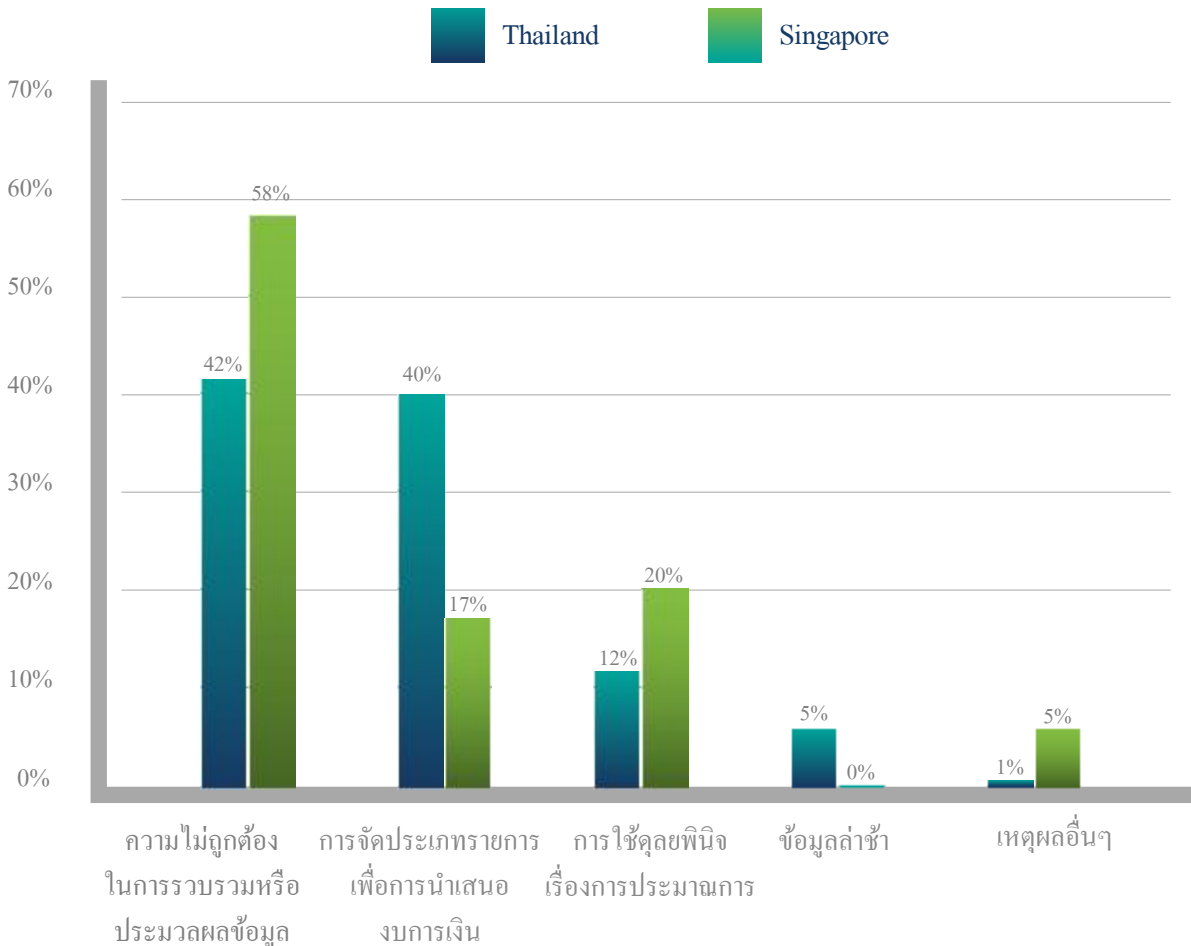
เมื่อจัดประเภทรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน เป็นรายการจัดประเภทรายการใหม่ (Reclassify) และรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน (Adjustment) คือการแก้ไขตัวเลขในงบการเงินซึ่งกระทบกำไรสุทธิ พบว่า ทั้งสองประเภท มีจำนวนใกล้เคียงกัน โดยเป็นรายการ**จัดประเภทรายการใหม่ 903 รายการ และรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน 1,086 รายการ**

จำนวนรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน (Adjustment) และจำนวนรายการจัดประเภทรายการใหม่ (Reclassify) โดยผู้สอบบัญชี



เมื่อแยกพิจารณาเฉพาะรายการที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ พบว่า รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน โดยเป็นการจัดประเภทรายการใหม่ มีจำนวนมากกว่ารายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน โดยรายการจัดประเภทรายการใหม่ มีทั้งสิ้น 587 รายการ และรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน มีทั้งสิ้น 381 รายการ สาเหตุของรายการเหล่านี้อาจเกิดจากระบบบัญชีของบริษัท ไม่สามารถรองรับการเพิ่มบัญชีใหม่ ส่วนรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงินอาจเกิดจากความเข้าใจในมาตรฐานบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน มีความคลาดเคลื่อนจากสิ่งที่ถูกต้อง ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลฝ่ายบัญชี และผู้บริหารของกิจการควรให้ความสำคัญกับ**การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง**ของฝ่ายบัญชี โดยควรสนับสนุนให้บุคลากรฝ่ายบัญชีเข้า**สัมมนา**มาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้องกับบริษัท

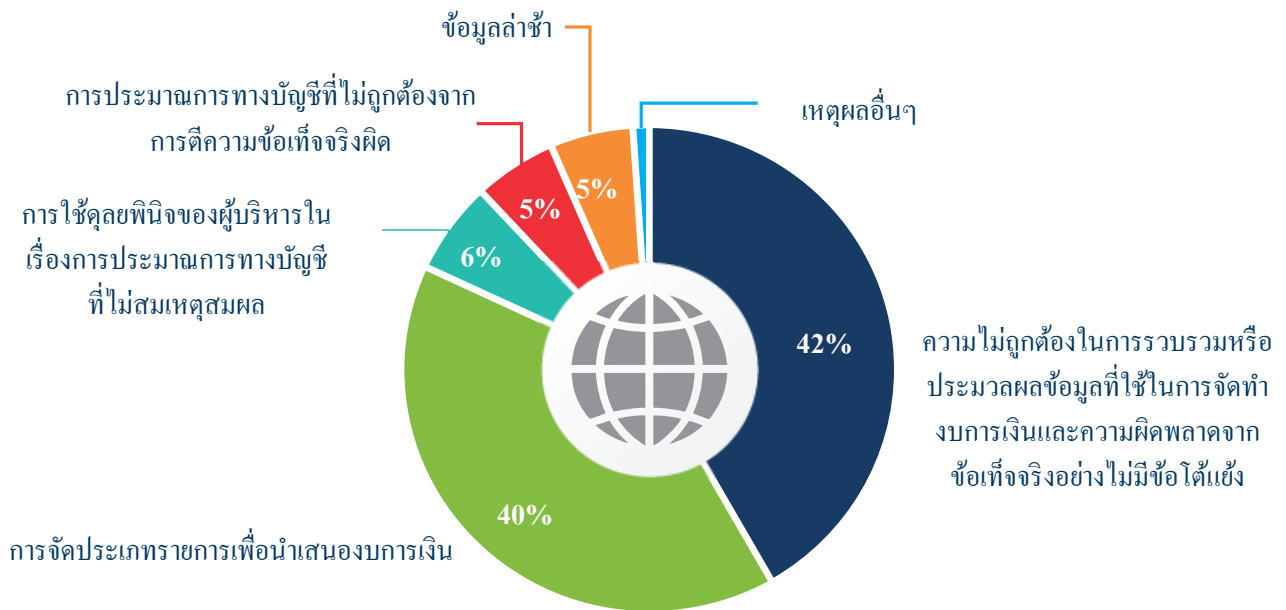
เหตุผลของรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินเปรียบเทียบกับผลการศึกษามาจากประเทศสิงคโปร์



ผู้สอบบัญชีระบุเหตุผลที่ต้องมีรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินในทุกๆรายการที่ให้ข้อมูลแก่ผู้วิจัย โดยพบว่า สาเหตุหลักของการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินคือ **ความไม่ถูกต้องในการรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินและความผิดพลาดจากข้อเท็จจริงอย่างไม่มีข้อโต้แย้ง** โดยเป็นสาเหตุของการแก้ไขงบการเงินถึง **ร้อยละ 42** รองลงมาคือการ **จัดประเภทรายการเพื่อการนำเสนองบการเงิน ร้อยละ 40** ส่วนการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชีซึ่งไม่สมเหตุสมผล เป็นสาเหตุของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเพียงร้อยละ 12

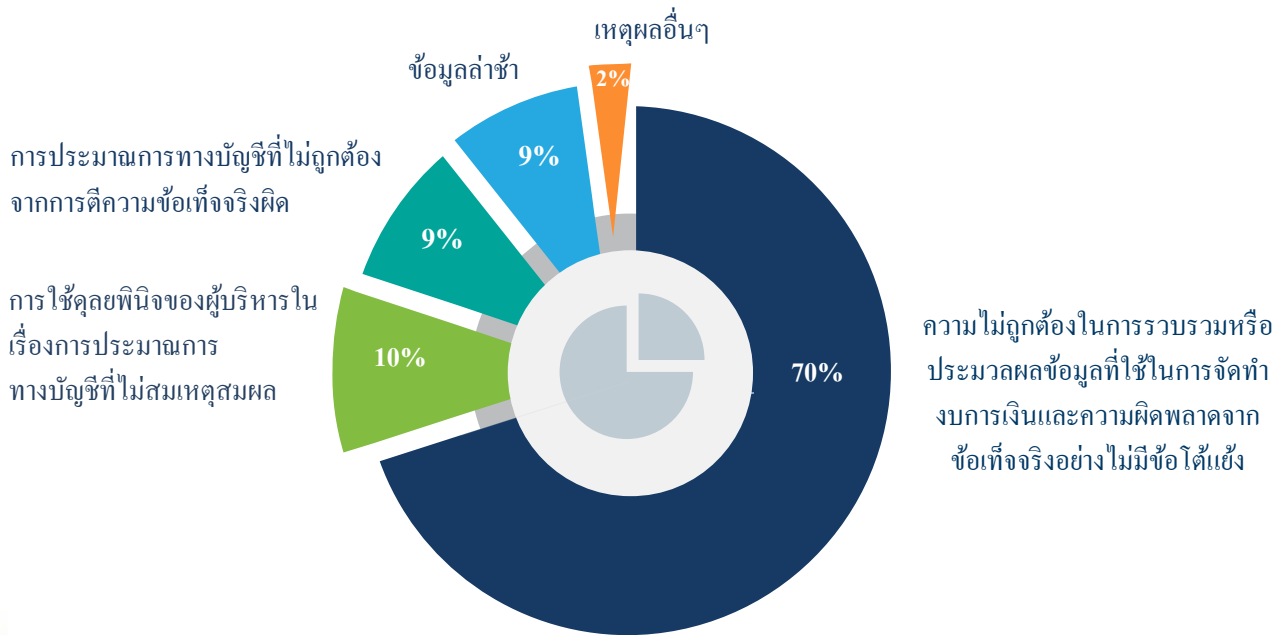
เมื่อเปรียบเทียบกับงานวิจัยของประเทศสิงคโปร์พบว่า สาเหตุอันดับหนึ่งเป็นสาเหตุเดียวกัน คือเกิดจากความไม่ถูกต้องในการรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินและความผิดพลาดจากข้อเท็จจริงอย่างไม่มีข้อโต้แย้ง แต่เหตุผลรองลงมาของประเทศสิงคโปร์คือการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชีซึ่งไม่สมเหตุสมผล นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของไทยยังให้เหตุผลว่า รายการปรับปรุงแก้ไขร้อยละ 5 เกิดจากการได้รับข้อมูลประกอบการลงบัญชีล่าช้า

เหตุผลของรายการปรับปรุงแก้ไขตามความเห็นของผู้สอบบัญชี



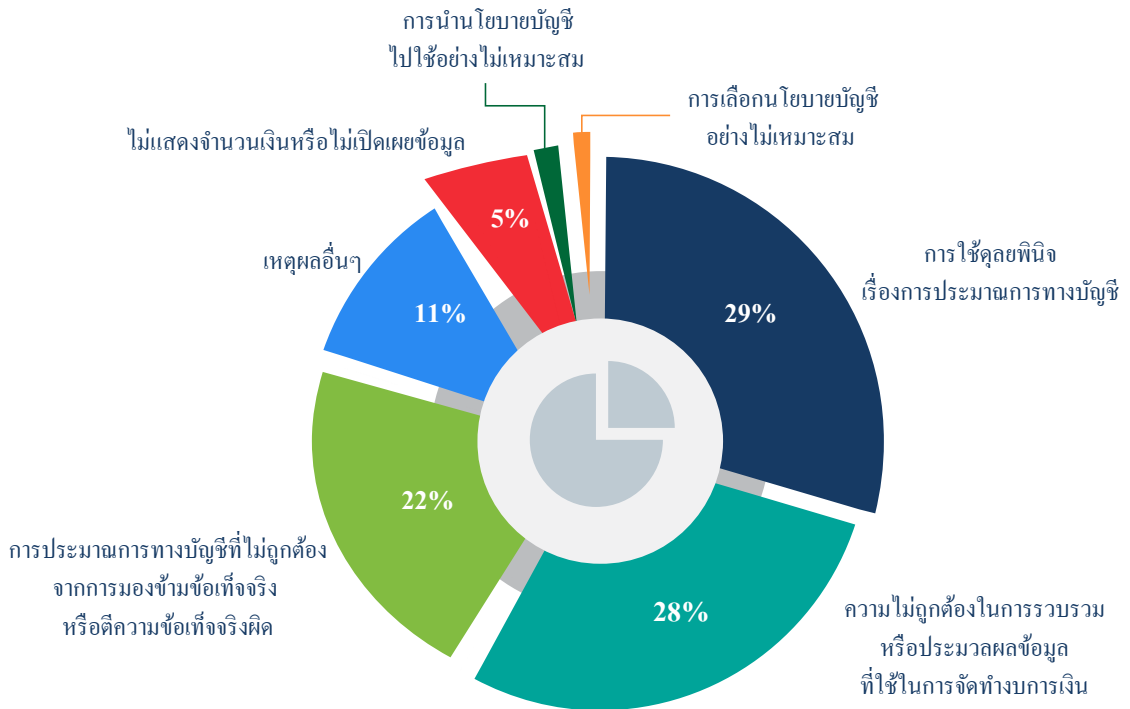
ผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นถึงเหตุผลของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินแต่ละรายการ โดยพบว่า 42% ของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเกิดจากความไม่ถูกต้องในการรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน และความผิดพลาดจากข้อเท็จจริงอย่างไม่มีข้อโต้แย้ง และ 40% ของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเกิดจากการจัดประเภทรายการเพื่อนำเสนองบการเงิน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลว่ามีเพียง 6% ของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินที่เกิดจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชีซึ่งไม่สมเหตุสมผล

เหตุผลของรายการปรับปรุงแก้ไขตามความเห็นของผู้สอบบัญชี(ไม่รวมรายการจัดประเภทรายการใหม่)



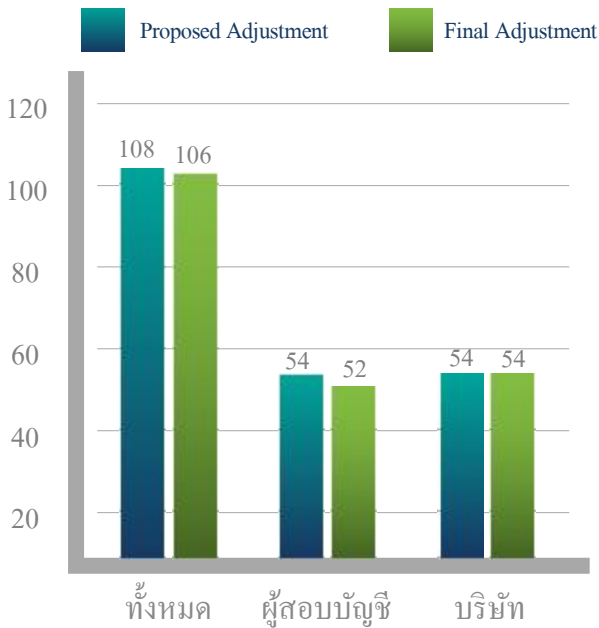
เพื่อพิจารณาแต่รายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน โดยไม่รวมรายการแก้ไขเพื่อจัดประเภทรายการใหม่พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นว่า เหตุผลหลักของรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงินคือ **ความไม่ถูกต้องในการรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน** โดยคิดเป็น ร้อยละ 70 ของรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน การประมาณการทางบัญชีที่ไม่ถูกต้องจากการตีความข้อเท็จจริงผิด และการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชีที่ไม่สมเหตุสมผล เป็นสาเหตุของรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน ร้อยละ 19 การ **ได้รับข้อมูลล่าช้า** เป็นเหตุผลของรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน ร้อยละ 9

เหตุผลของรายการปรับปรุงแก้ไขตามความเห็นของผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน



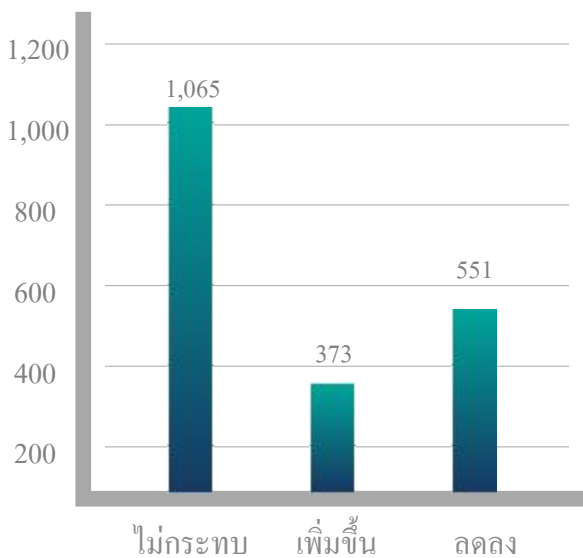
ฝ่ายบัญชีได้ให้ความเห็นโดยระบุสาเหตุของรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน โดย **ร้อยละ 29** เชื่อว่ารายการดังกล่าว เกิดจากการใช้ **ดุลยพินิจเรื่องการประมาณการทางบัญชี** และ **ร้อยละ 22** เกิดจาก **การประมาณการทางบัญชีที่ไม่ถูกต้อง** ในขณะที่ร้อยละ 28 เห็นว่า รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเกิดจาก ความไม่ถูกต้องในการรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน จะเห็นได้ว่า ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน ยังมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับสาเหตุของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินเข้าใจว่ารายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินเกี่ยวข้องกับการประมาณการถึงร้อยละ 51 แต่สาเหตุหลักของรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินซึ่งผู้สอบบัญชีระบุ คือ ความไม่ถูกต้องในการรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชีและผู้ที่มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน ควรมีการสื่อสารถึงสาเหตุของแต่ละรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน เพื่อให้ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินและผู้บริหารของกิจการได้ทราบเพื่อป้องกันการเกิดรายการดังกล่าวในปีถัดไป

จำนวนเงินที่เสนอให้ปรับปรุงแก้ไขและจำนวนเงินที่มีการแก้ไขจริง (พันล้านบาท)



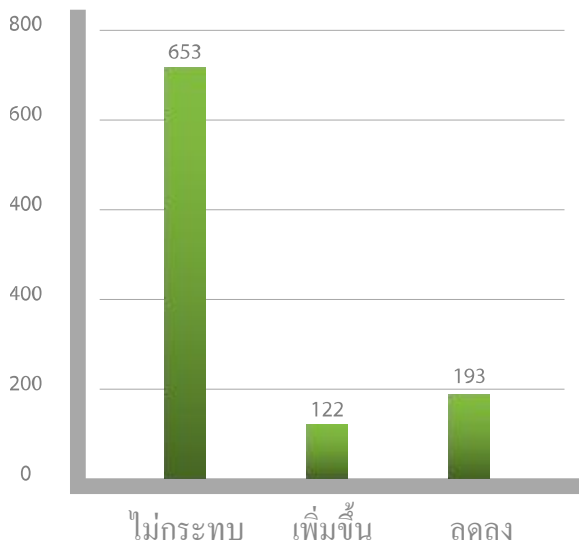
เมื่อพิจารณารายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินในแง่จำนวนเงินพบว่า รายการที่เสนอให้ปรับปรุงแก้ไขทั้งหมดมียอดรวม 108 พันล้านบาท โดยบริษัทปรับปรุงจริง 106 พันล้านบาท ในจำนวนนี้ เป็นรายการที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบและเสนอให้แก้ไข 54 พันล้านบาท และบริษัทปรับปรุงจริง 52 พันล้านบาท ในส่วนที่บริษัทพบและปรับเอง มีจำนวนใกล้เคียงกันคือ 54 พันล้านบาท จากผลดังกล่าวสามารถกล่าวได้ว่า งานสอบบัญชีช่วยเพิ่มคุณภาพงบการเงิน โดยแก้ไขข้อมูลที่ผิดพลาดใน งบการเงินก่อนออกสู่มือผู้ใช้งบการเงินกว่า 52 พันล้านบาท ในอีกแง่มุม จะพบว่า บริษัทมีแนวโน้มจะแก้ไขงบการเงินตามที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ

จำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินพิจารณาตามผลกระทบต่อกำไรสุทธิ(รายการ)



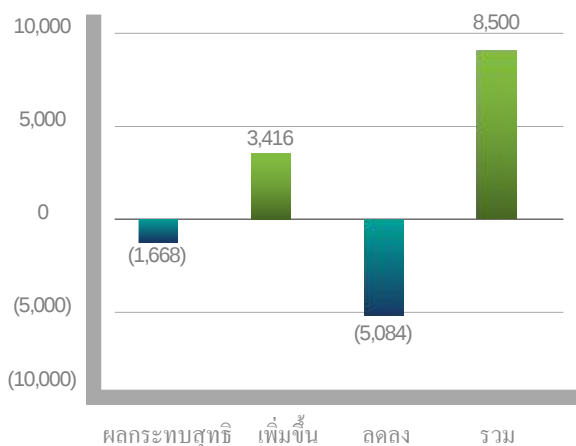
สำหรับผลกระทบต่อกำไรของบริษัท พบว่ารายการปรับปรุงแก้ไขส่วนใหญ่ทั้งจากผู้จัดทำบัญชีและผู้สอบบัญชีเป็นรายการจัดประเภทรายการใหม่ (reclassify) ซึ่งไม่มีผลกระทบต่อตัวเลขกำไรของบริษัท โดยมีรายการที่ไม่มีผลกระทบต่อกำไร 1,065 รายการ สาเหตุของการจัดประเภทรายการใหม่ เป็นผลมาจากบางรายการมีการบันทึกยอดสินทรัพย์และหนี้สินด้วยยอดสุทธิที่นำมาหักกลบกกัน แต่ในการนำเสนองบการเงิน จะต้องแยกรายการดังกล่าวออกจากกัน รวมถึงการจัดประเภทบางรายการที่ระบบบัญชีไม่รองรับ ทำให้ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินจะต้องจัดประเภทเองภายหลัง

จำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี พิจารณาตามผลกระทบต่อกำไรสุทธิ (รายการ)



รายการแก้ไขงบการเงินซึ่งมีผลให้กำไรลดลง มีมากกว่ารายการแก้ไขงบการเงินซึ่งมีผลให้กำไรเพิ่มขึ้นคือมีจำนวน **193 รายการ** ซึ่งผู้สอบบัญชีเสนอให้ปรับปรุงโดยมีผลให้**กำไรสุทธิลดลง** ในขณะที่รายการปรับปรุงเพื่อเพิ่มกำไรสุทธิ มีจำนวน 122 รายการ จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชี ได้ข้อมูลที่สอดคล้องกับข้อมูลที่รายงานข้างต้นคือ รายการแก้ไขงบการเงินเกิดจากรายการปรับปรุงเพื่อปรับเพิ่มค่าใช้จ่าย เนื่องจากเอกสารล่าช้า ส่วนฝั่งรายได้ ระบบบัญชีของบางบริษัทบันทึกบัญชีได้ทันทีที่ระบบออกใบแจ้งหนี้ แต่การออกใบแจ้งหนี้ ไม่ได้เกิด ณ เวลาเดียวกันกับการส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้า จึงก่อให้เกิดรายการปรับปรุงเพื่อลดรายได้เนื่องจากรับรู้รายได้ก่อนจากรับรู้ได้ตามมาตรฐานบัญชี

ผลกระทบต่อกำไรสุทธิ (ล้านบาท)

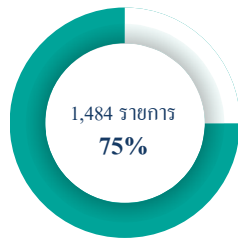


รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินทั้งหมด ส่งผลกระทบให้กำไรสุทธิลดลง 1,688 ล้านบาท โดยเป็นการปรับปรุงที่ทำให้กำไรเพิ่มขึ้น 3,416 ล้านบาท และเป็นการปรับปรุงที่ทำให้กำไรลดลง 5,084 ล้านบาท ในภาพรวมรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินส่งผลกระทบต่อกำไร 8,500 ล้านบาท สอดคล้องกับผลในแง่จำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินซึ่งมีรายการที่เป็นการปรับให้กำไรลดลง มากกว่ารายการที่เป็นการปรับเพิ่มกำไร ในแง่ของจำนวนเงินก็เช่นเดียวกัน ผลกระทบต่อกำไรเป็นไปในทิศทางการปรับลดกำไร มากกว่าทิศทาง การปรับเพิ่มกำไร ผู้สอบบัญชี และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลการจัดทำงบการเงิน ควรใช้ความระมัดระวังเรื่อง การบันทึกกำไรสูงเกินกว่ากำไรตามมาตรฐานบัญชี

ระดับของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน



รายการแก้ไขทั้งหมด



รายการแก้ไขของงบการเงิน
บริษัทแม่



รายการแก้ไขของงบการเงิน
บริษัทย่อยเพื่อการจัดทำ
งบการเงินรวม



รายการแก้ไข
ในระดับการจัดทำ
งบการเงินรวม

จากรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน 1,989 รายการ พบว่า ส่วนใหญ่ คือร้อยละ 75 เป็นรายการที่เกิดขึ้นในงบการเงินของบริษัทแม่ ขณะที่ร้อยละ 20 เป็นรายการแก้ไขงบการเงินบริษัทย่อยเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ผลดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า แม้จะไม่มีผลกระทบจากการจัดทำงบการเงินรวม รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินก็ยังคงเกิดขึ้นได้ ความซับซ้อนในการจัดทำงบการเงินมีส่วนให้เกิดรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน แต่ไม่ใช่สาเหตุหลัก ผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการจัดทำงบการเงินควรเพิ่มความระมัดระวังแม้บริษัทจะไม่มีบริษัทย่อย

บัญชีที่มีการปรับปรุงแก้ไขบ่อยแยกตามรายการที่เคยเกิดขึ้นมาแล้ว และรายการที่เกิดขึ้นเป็นครั้งแรกในปี 2561

55.03% ของรายการ adjustment เป็นรายการ
ที่เคยเกิดขึ้นมาแล้ว (recurring)

- ลูกหนี้ (Accounts Receivables): 7.25%
- เจ้าหนี้ (Accounts Payable): 6.74%
- ภาษีเงินได้ (Income Taxes): 5.31%
- ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expense): 4.53%
- สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น (Other Current Assets): 4.45%

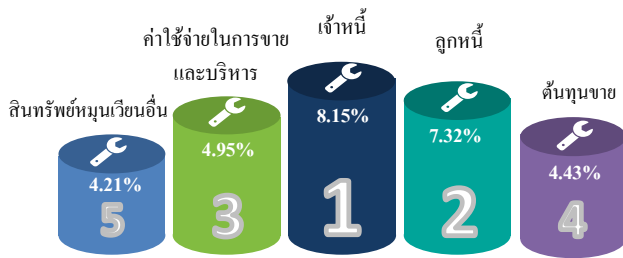
44.97% ของรายการ adjustment เป็นรายการ
ที่เกิดขึ้นครั้งแรกในปี 2561 (first time in 2018)

- ลูกหนี้ (Accounts Receivables): 6.64%
- ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expense): 6.45%
- ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expenses): 6.21%
- ต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold): 5.03%
- เจ้าหนี้ (Accounts Payable): 4.98%

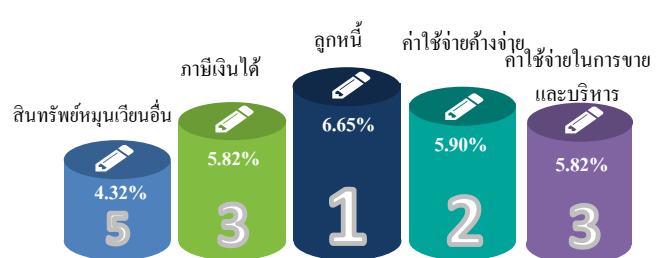
กว่าครึ่งของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน เป็นรายการที่เคยเกิดขึ้นมาแล้วในงวดที่ผ่านมา ผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินควรตระหนักถึงรายการเหล่านี้จากข้อผิดพลาดในงวดก่อน การสื่อสารภายในบริษัทไปยังแผนกต่างๆ และการติดตามสอบถามจากผู้บริหาร อาจช่วยป้องกันไม่ให้รายการเหล่านี้เกิดขึ้นในอนาคต

เมื่อพิจารณาบัญชีที่มีการปรับปรุงแก้ไขมากที่สุด 5 อันดับแรก ทั้งรายการที่เคยเกิดขึ้นแล้ว และรายการที่เพิ่งเกิดขึ้นเป็นครั้งแรก พบว่า บัญชีลูกหนี้ (Accounts Receivables) เป็นบัญชีที่ได้รับการแก้ไขมากที่สุด ผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินควรให้ความใส่ใจในบัญชีนี้เป็นพิเศษ

บัญชีที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไข

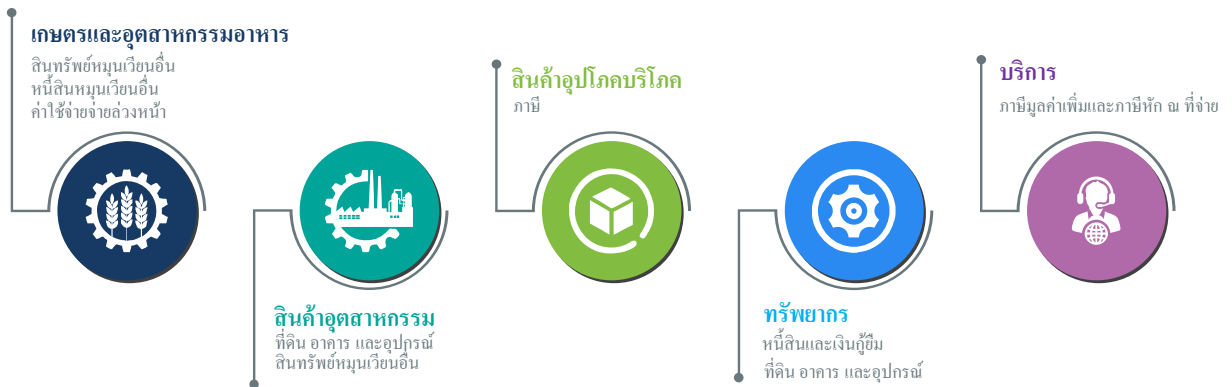


บัญชีที่ผู้มีหน้าที่จัดการทางการเงินเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไข



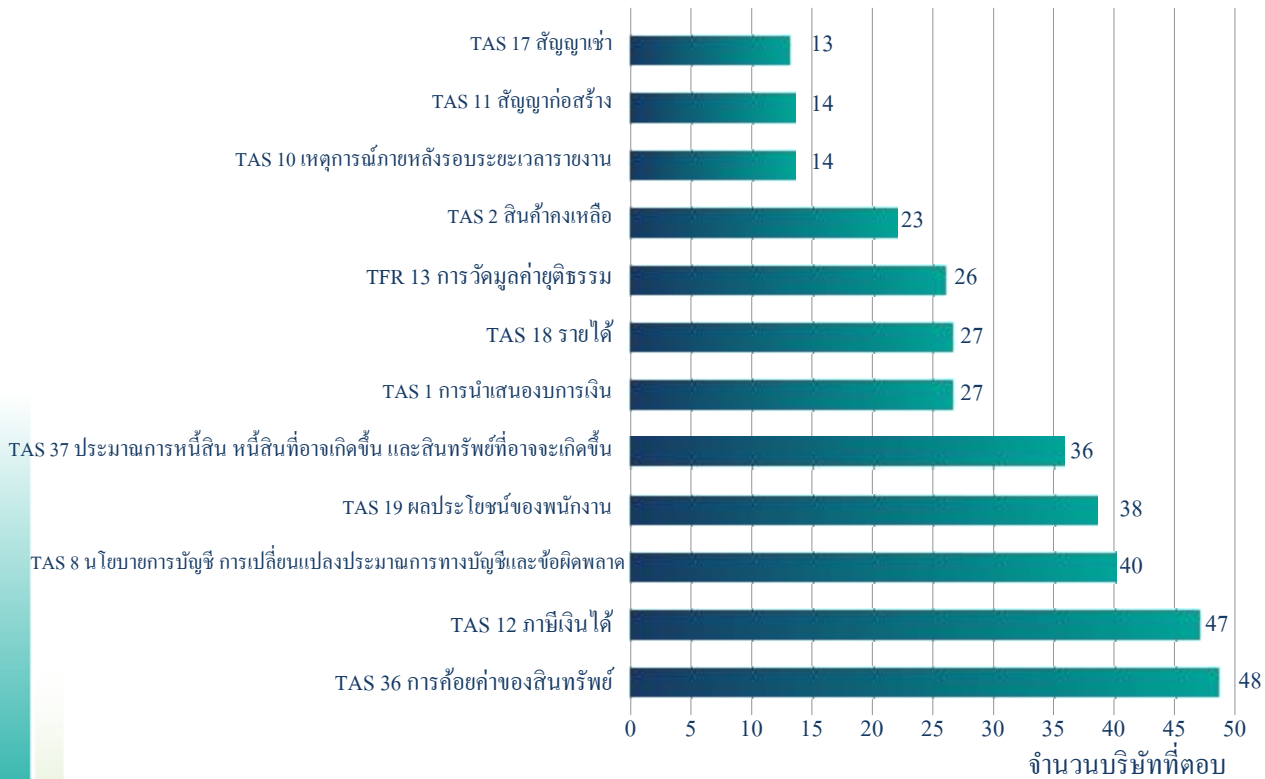
ในรายละเอียดของการปรับปรุงรายบัญชีพบว่า **บัญชีเจ้าหนี้** เป็นบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้แก้ไขมากที่สุด รองลงมาคือ **บัญชีลูกหนี้** ซึ่งเป็นบัญชีที่ผู้มีหน้าที่จัดการทางการเงินพบความผิดพลาดที่ต้องแก้ไขมากที่สุด บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นบัญชีที่ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีพบความผิดพลาดมากเช่นกัน รายการที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ เป็นบัญชีที่ผู้มีหน้าที่จัดการทางการเงินพบข้อผิดพลาดมากเป็นอันดับที่ 3 จากการสัมภาษณ์ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่จัดการทางการเงินพบว่า เมื่อใดก็ตามที่มีการปรับปรุงแก้ไขบัญชีรายได้หรือค่าใช้จ่าย จะเกิดผลกระทบต่อบัญชีภาษีเงินได้ และถึงแม้ว่าผลกระทบนั้นจะเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก ซึ่งไม่ถึงระดับความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีตั้งไว้ ผู้มีหน้าที่จัดการทางการเงินก็จะยังทำการปรับปรุงแก้ไขบัญชีภาษีเงินได้ เนื่องจากความกังวลเกี่ยวกับการตรวจสอบโดยกรมสรรพากร และต้องการปรับปรุงให้สอดคล้องไปงวดหน้าถูกต้อง

บัญชีที่สำคัญที่มีความผิดพลาดในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม



เมื่อแยกบัญชีที่พบข้อผิดพลาดตามรายอุตสาหกรรม พบว่า แต่ละอุตสาหกรรมมีรายการบัญชีที่พบข้อผิดพลาดแตกต่างกัน รายการที่น่าสนใจ อาทิเช่น กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคและบริโภคนิยมมีรายการปรับปรุงเกี่ยวกับภาษีเป็นจำนวนมาก ในขณะที่กลุ่มทรัพยากรซึ่งมีรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ถาวรมาก และมีความซับซ้อน ก็มีการปรับปรุงบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มากตามไปด้วย ในอุตสาหกรรมบริการ ซึ่งการรับรู้รายได้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขในสัญญา ไม่มีสินค้าที่จับต้องได้ ความผิดพลาดเกิดในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นหลัก เมื่อผู้บริหารและมีผู้หน้าที่กำกับดูแลทราบถึงรายการเหล่านี้ จะช่วยเพิ่มความระมัดระวังในบัญชีเหล่านี้มากยิ่งขึ้นตามแต่ละอุตสาหกรรมที่บริษัทดำเนินงานอยู่

มาตรฐานบัญชีที่มีหน้าที่ในการจัดทำงานการเงินคาดว่าจะเป็สาเหตุของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน



จากการสำรวจเรื่องมาตรฐานบัญชีที่ก่อให้เกิดรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน โดยให้ผู้มีหน้าที่จัดทำงานการเงินเลือกได้ 3 อันดับ พบว่า มาตรฐานเรื่อง **การค้อยค่าของสินทรัพย์ (TAS 36)** เป็นมาตรฐานที่ผู้มีหน้าที่จัดทำงานการเงินเห็นว่าเป็นสาเหตุหลักของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินมากที่สุด รวมถึง **TAS 12, TAS 8, TAS 19, และ TAS 37** อย่างไรก็ดี ข้อมูลรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินจากผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงให้เห็นว่าประเด็นเรื่องการค้อยค่าเป็นประเด็นหลักของการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน แต่ผลดังกล่าวสอดคล้องกับความเห็นของผู้จัดทำบัญชีที่เข้าใจว่าประเด็นด้าน **การประมาณการ และการใช้ดุลยพินิจ** ซึ่งเป็นส่วนสำคัญของการประมาณการค้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นเหตุผลหลักของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน และมีความเป็นไปได้ว่า มาตรฐานเรื่องการค้อยค่าได้ถูกนำมาใช้เป็นระยะเวลาหนึ่งแล้ว ความผิดพลาดจากประเด็นดังกล่าวจึงน้อยลง ในอันดับ 3, 4 และ 5 เป็นเรื่องประมาณการอีกเช่นกัน ซึ่งสอดคล้องกับคำอธิบายข้างต้น ในแง่ภาษีเงินได้ (TAS12) สอดคล้องกับข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชี ซึ่งพบว่า การแก้ไขบัญชีภาษีอากร เกิดขึ้นบ่อย ในบางบริษัท ผู้มีหน้าที่จัดทำงานการเงินยังขาดความเข้าใจในมาตรฐานบัญชีเรื่องนี้ จึงขอให้ผู้สอบบัญชีช่วยตรวจสอบตัวเลขก่อนจะบันทึกแก้ไขรายการ

ผลจากสมการถดถอยเชิงพหุ (multiple regression)

จำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินทั้งหมด

- ค่าตอบแทนของฝ่ายบัญชี
- สัดส่วนกรรมการอิสระ
- การตรวจสอบภายใน
- อายุของบริษัท

จำนวนรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน ไม่รวมการจัดประเภทรายการใหม่

- ค่าตอบแทนของฝ่ายบัญชี
- การตรวจสอบภายใน
- อายุของบริษัท
- ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ตรวจสอบ
- ผู้สอบบัญชี Big 4

จำนวนรายการที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้แก้ไข

- การตรวจสอบภายใน
- สัดส่วนกรรมการอิสระ
- ขนาดของบริษัท
- จำนวนบริษัทย่อย

ผลจากสมการถดถอยเชิงพหุ

งานวิจัยนี้ใช้สมการถดถอยเชิงพหุ (multiple regression) เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน กับปัจจัยด้านต่างๆอันอาจมีความสัมพันธ์กับจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน โดยมีการวิเคราะห์ 3 สมการ โดยมีตัวแปรตามที่แตกต่างกันในแต่ละสมการ คือ

1. จำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงินโดยรวมทุกรายการปรับปรุงและแก้ไข
2. จำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน เฉพาะรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน (adjustment) โดยไม่รวมการจัดประเภทรายการใหม่ (reclassify)
3. จำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน เฉพาะรายการที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้เสนอให้แก้ไข

ผลจากสมการถดถอยเชิงพหุพบว่า **บริษัทที่มีแผนตรวจสอบภายใน (in-house internal audit function) มีรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินน้อยกว่าบริษัทที่ใช้บริการงานตรวจสอบภายในจากบริษัทอื่น** โดยผลดังกล่าว เกิดขึ้นทั้ง 3 สมการ อาจอธิบายผลดังกล่าวได้ว่า แผนตรวจสอบภายในของบริษัท มีข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยงานต่างๆในบริษัทมากกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มาจากภายนอก จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีได้รับคำอธิบายว่า แผนตรวจสอบภายในของแต่ละบริษัท มีหน้าที่ตรวจสอบภายในให้บริษัทของตนเองเท่านั้น จึงทุ่มเทความพยายามและความใส่ใจได้มากกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มาจากภายนอกบริษัท ซึ่งอาจจะมีจำนวนลูกค้าย่อยมาก รายจึงไม่สามารถให้เวลาแก่ลูกค้ารายใดรายหนึ่งได้ตลอดเวลา และผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทสามารถติดตามและตรวจสอบข้อเสนอแนะจากผู้สอบบัญชี เพื่อลดโอกาสที่บริษัทจะมีข้อผิดพลาดที่เกยเกิดขึ้นมาแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในที่มาจากภายนอกบริษัทมีความเชี่ยวชาญซึ่งเกิดจากประสบการณ์ที่ได้ตรวจสอบหลายบริษัท แต่ผู้ตรวจสอบภายในเหล่านี้ มักจะมุ่งเน้นการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติการมากกว่าที่จะตรวจสอบเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำงบการเงิน ทั้งนี้ เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ชัดเจน จะต้องทำการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของการตรวจสอบภายในต่อคุณภาพงบการเงินในประเทศไทยต่อไป

ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ฝ่ายบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน ในสมการที่ 1 และ 2 ผลดังกล่าว อาจแสดงให้เห็นว่าทรัพยากรที่ฝ่ายบัญชีได้รับมีผลต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน งบประมาณที่บริษัทจัดสรรให้แก่ฝ่ายบัญชี ยังอาจแสดงถึงการให้ความสำคัญแก่ ฝ่ายบัญชีโดยผู้บริหาร บริษัทที่ผู้บริหารให้การสนับสนุนฝ่ายบัญชีเป็นอย่างดี มีข้อผิดพลาดในงบการเงินน้อย และมีรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินน้อย

สัดส่วนกรรมการอิสระต่อกรรมการทั้งหมดของบริษัท ซึ่งให้เป็นตัวชี้วัดคุณภาพการกำกับดูแลกิจการ มีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน ในสมการที่ 1 และ 3 บริษัทที่มีคุณภาพการกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยจัดให้มีจำนวนกรรมการอิสระต่อจำนวนกรรมการทั้งหมดเป็นสัดส่วนที่มาก ให้ความสำคัญกับคุณภาพงบการเงินที่จัดทำโดยฝ่ายบัญชี ส่งผลให้จำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินน้อย

อายุของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน ในสมการที่ 1 และ 2 บริษัทที่ก่อตั้งมายาวนานมีประสบการณ์ในการจัดทำงานการเงินและมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานและข้อปฏิบัติด้านบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกิจการของบริษัทมากกว่าบริษัทที่มีอายุน้อยกว่า ส่งผลให้งบการเงินของบริษัทที่จัดตั้งมายาวนาน มีจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินน้อยกว่า

ในสมการที่ 2 ซึ่งตัวแปรตามคือ จำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน เฉพาะรายการแก้ไขงบการเงินประเภทรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน (adjustment) โดยไม่รวมการจัดประเภทรายการใหม่ (reclassify) พบว่า**บริษัทสอบบัญชี Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน** อธิบายได้ว่าบริษัทที่ตรวจโดยบริษัท non-Big 4 มีรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน มากกว่าบริษัทที่ตรวจโดยบริษัทสอบบัญชี Big 4 ทั้งนี้ ผลดังกล่าวสามารถตีความได้ทั้งผลกระทบจากผู้มีหน้าที่จัดทำงานการเงิน และผลกระทบจากฝั่งผู้สอบบัญชี สำหรับผลกระทบจากฝั่งผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำงานการเงิน อาจเป็นผลจากบริษัทที่เลือกใช้ผู้สอบบัญชี Big 4 มีคุณภาพของงบการเงินสูงกว่าบริษัทที่ใช้ผู้สอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 จึงมีรายการปรับปรุงน้อยกว่า หากมองในฝั่งผลกระทบจากผู้สอบบัญชี อาจสรุปได้ว่าผู้สอบบัญชี Non-Big 4 ตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินมากกว่าผู้สอบบัญชี Big 4

ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ตรวจสอบ (audit tenure) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับจำนวนรายการปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน เฉพาะรายการแก้ไขงบการเงินประเภทรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงิน (adjustment) โดยไม่รวมการจัดประเภทรายการใหม่ (reclassify) หมายถึงบริษัทที่ใช้ผู้สอบบัญชีรายเดิมเป็นระยะเวลานาน จะมีรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงินน้อยกว่าบริษัทที่เพิ่งมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีที่เพิ่งรับงานเป็นปีแรก อาจมีความเห็นต่างจากผู้สอบบัญชีรายเดิม แม้จะเป็นผู้สอบบัญชีจากสำนักงานเดียวกัน ดังนั้นเมื่อมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี โอกาสที่จะเกิดรายการแก้ไขตัวเลขในงบการเงินจึงเพิ่มขึ้น เมื่อลูกค้าได้เรียนรู้จากผู้สอบบัญชีเป็นระยะเวลานานขึ้น รายการดังกล่าวจึงลดลง ผลดังกล่าว อาจตีความได้อีกแง่มุมหนึ่ง คือ คุณภาพงบการเงินอาจจะไม่ได้เปลี่ยนแปลง แต่ผู้สอบบัญชีอาจจะยอมรับข้อผิดพลาดได้มากขึ้น โดยอาจปรับระดับความเสี่ยงของลูกค้าเมื่อตรวจลูกค้ารายเดิมซ้ำและเข้าใจความเสี่ยงของลูกค้าดีขึ้น

นอกจากนี้ยังพบว่า **ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเฉพาะรายการแก้ไขงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ** บริษัทขนาดใหญ่มีรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินน้อยกว่าบริษัทขนาดเล็ก ผลดังกล่าวอาจอธิบายได้จากการมีทรัพยากรที่มากกว่าของบริษัทขนาดใหญ่ ส่งผลให้มีระบบบัญชีที่ดีกว่า บริษัทขนาดเล็ก

เมื่อพิจารณาจากรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเฉพาะที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้แก้ไข พบว่า**จำนวนบริษัทย่อยมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน** บริษัทที่มีบริษัทย่อยจำนวนมาก จะมีรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินมากตามไปด้วย จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินพบว่า การมีบริษัทย่อยจำนวนมาก สร้างความซับซ้อนให้แก่ระบบบัญชีมากขึ้น และมีโอกาสที่เอกสารประกอบการลงบัญชีที่จัดทำโดยบริษัทย่อย ส่งมาถึงบริษัทแม่ภายหลังจากที่ปิดบัญชีบริษัทแม่ไปแล้ว อีกส่วนหนึ่ง อาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีของบริษัทแม่ รอผลการตรวจสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีของบริษัทย่อย และเมื่อผลดังกล่าวมาถึง พบว่ามีตัวเลขที่ผิดพลาดที่มีสาระสำคัญระดับงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีของบริษัทแม่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงรายการดังกล่าว

ข้อเสนอแนะ จากผลการศึกษาข้างต้น ปัจจัยสำคัญยิ่งที่จะช่วยลดรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน คือ การให้ความสำคัญต่อฝ่ายบัญชีและความถูกต้องของงบการเงินโดยผู้บริหารของกิจการ (*tone at the top*) ฝ่ายบัญชีไม่มีอำนาจเพียงพอในการขอความร่วมมือจากฝ่ายอื่นๆ ในบริษัทเพื่อให้ส่งเอกสารและข้อมูลประกอบการลงบัญชีอย่างทันเวลา ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มีความจำเป็นที่จะต้องสื่อสารไปยังฝ่ายอื่นๆ ในบริษัท เพื่อลดรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน เหตุผลหลักของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินคือ **ความไม่ถูกต้องในการรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน** โดยไม่ใช่ประเด็นเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ นอกจากนี้ รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินกว่าครึ่ง ยังเป็น**รายการที่เคยเกิดขึ้นมาแล้ว** ในงวดที่ผ่านมา และบริษัทควรมีการตั้งตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงาน (KPI) โดยรวมถึงเรื่องรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน เพื่อให้ทุกฝ่ายให้ความสำคัญกับรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน มากขึ้น เนื่องจากงบการเงินเป็นประโยชน์ไม่เฉพาะกับผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกเท่านั้น แต่ข้อมูลในงบการเงินมีความจำเป็นอย่างยิ่งต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และการวางแผนของบริษัท

ข้อเสนอแนะจากผลการศึกษา



บริษัทควรจัดให้มีระบบ**การตรวจสอบและควบคุมภายใน**ที่มีประสิทธิภาพโดยครอบคลุมถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน ไม่ใช่เพียงด้านการดำเนินงาน

ความเข้าใจในมาตรฐานบัญชีของผู้จัดทำงบการเงินส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพงบการเงินด้านงบดุลการฝ่ายบัญชีควรได้รับการสนับสนุนจากผู้บริหารให้เข้าอบรมสัมมนาเพื่อเพิ่มพูนความรู้ในประเด็นที่ยังไม่เข้าใจ และควรให้นำความรู้ที่ได้มาแบ่งปันในบริษัท

รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเป็นรายการที่**มีความเฉพาะในแต่ละอุตสาหกรรม** ดังนั้น หากมีการตั้งชมรมผู้ทำบัญชีและผู้บริหารฝ่ายบัญชีและการเงิน เช่น **ชมรม CFO (CFO Club)** หรือ **ชมรมผู้ทำบัญชี (Accountant Club)** ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม อาจช่วยให้เกิดการ**แบ่งปันความรู้**ในเรื่องเฉพาะของแต่ละอุตสาหกรรมได้

ก.ล.ต. ควรจัดให้มีช่องทางการแบ่งปันความรู้ โดยอาจสร้าง *knowledge sharing platform* ซึ่งนำเสนอกรณีศึกษาที่เกิดขึ้น พร้อมคำแนะนำจาก ก.ล.ต. หรือนำเสนอปัญหาที่มีหลายบริษัทสอบถามทาง ก.ล.ต. เพื่อให้บริษัทอื่นๆ ที่มีคำถามเดียวกันหรือพบกับสถานการณ์เดียวกัน สามารถหาแนวปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม

รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินหลายรายการเกิดจากการที่บริษัทขอให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบแล้วจึงปรึกษาและแก้ไขงบการเงินภายหลัง ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องขยายหรือเปลี่ยนแนวทางการตรวจสอบ เนื่องจากระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ ถูกกระทบด้วยรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน บริษัทควร**ขอคำปรึกษาจากผู้สอบบัญชีหรือ ก.ล.ต.** ก่อนจะถึงเวลาปิดบัญชีเพื่อแก้ไขรายการดังกล่าวก่อนการจัดทำงบการเงินในช่วงสิ้นปี แต่ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารและฝ่ายบัญชีจะต้องตระหนักว่าความรับผิดชอบต่อความถูกต้องในการจัดทำงบการเงินเป็นของกิจการ ไม่ใช่ของผู้สอบบัญชี บริษัทควรทำความเข้าใจในประเด็นต่างๆ ด้วยตนเองก่อนจะขอคำปรึกษาจากผู้สอบบัญชี และหากเป็นประเด็นที่ซับซ้อน ควรพิจารณาจ้างที่ปรึกษาด้านบัญชี เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อันเนื่องมาจากการกำหนดตัวเลขทางบัญชี และตรวจสอบตัวเลขเหล่านั้นเอง

จากสาเหตุเรื่อง**เอกสารประกอบการลงบัญชีมาถึงฝ่ายบัญชีล่าช้า** ก่อให้เกิดรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน บริษัทควรจัดให้มี**คู่มือการปิดบัญชี** ซึ่งมี**รายการ check list เอกสารที่ต้องใช้** พร้อมระบุระยะเวลาที่ผู้จัดทำเอกสารนั้นจะต้องส่งมอบให้แก่ฝ่ายบัญชี และสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่จัดทำเอกสารนั้นๆ ทั้งนี้ ข้อเสนอแนะนี้จะสำเร็จได้ ก็ต่อเมื่อได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร โดยสื่อสารไปยังทุกฝ่ายในบริษัท



ประเด็นที่สำคัญ



ข้อสรุป ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน มาจากปัจจัยด้าน **ผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชี และบรรษัทภิบาล** สาเหตุหลักของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินเกิดจากรายการที่**ผิดจากข้อเท็จจริง**ซึ่งไม่ใช่การประมาณการ และมากกว่าครึ่งเป็น**รายการที่เคยเกิดขึ้นมาแล้ว**ในงวดก่อนหน้า รายการบัญชีที่ก่อให้เกิดรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินมีความ**เฉพาะตามแต่ละอุตสาหกรรม** การจะลดจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน จะต้องมีส่วนร่วมโดยให้มีการ**สื่อสาร**ไปยังแผนกต่างๆ ในบริษัท เพื่อช่วยส่งเอกสารและข้อมูลให้แก่แผนกบัญชี และสื่อสารกับผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ จะต้องช่วย**สอบทานงบการเงิน**ก่อนที่จะส่งให้แก่ผู้สอบบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงิน และปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับจำนวนรายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินจะช่วยให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องป้องกัน ตรวจสอบ และแก้ไขความผิดพลาดในงบการเงินก่อนส่งให้แก่ผู้สอบบัญชี ผลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคือ รายการปรับปรุงและแก้ไขงบการเงินจะมีจำนวนลดลง และคุณภาพของงบการเงินจะเพิ่มขึ้น

