



การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและการสื่อสารคุณภาพของข้อมูล กนกกร แก้วประภา^a, ยุพดี ศิริวรรณ^b, เพ็ญศิริ คำจันทร์ษา^a และอลิสา กี่กระโทก^a

The Auditor's Opinion and Information Quality Communication

Kanok-on Kaewprapa^a, Yupadee Siriwan^b, Pensiri Khamjansa^a and Alisa Keekatok^a

^aคณะศิลปศาสตร์และวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตเฉลิมพระเกียรติ จังหวัดสกลนคร

^bคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กรุงเทพฯ

^aFaculty of Liberal Arts and Management Science, Kasetsart University, Chalemphrakiat Sakon Nakhon Province Campus

^bFaculty of Business Administration, Kasetsart University, Bangkok

^{*}Corresponding author. E-mail address: monniez@hotmail.com

บทคัดย่อ

การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เปรียบเสมือนการส่งสัญญาณเตือนภัยเกี่ยวกับคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินให้กับผู้ใช้งบการเงินผ่านรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมี 4 ประเภท คือ ไม่มีเงื่อนไข, มีเงื่อนไข, ไม่แสดงความเห็น และงบการเงินไม่ถูกต้อง ดังนั้น วัตถุประสงค์ของงานวิจัยนี้ เพื่อศึกษาความแตกต่างของการสื่อสารคุณภาพของข้อมูลแยกตามรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยเก็บข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 64 บริษัท ในช่วงปี พ.ศ. 2554-2555 ผลการศึกษา พบว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขจะสื่อสารคุณภาพของข้อมูลที่สูงกว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรูปแบบอื่นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ดังนั้น ผลการศึกษาในเชิงประจักษ์ยืนยันได้ว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถสะท้อนคุณภาพของข้อมูลได้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งเป็นผลให้รายงานของผู้สอบบัญชียังสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการส่งสัญญาณเตือนภัยเกี่ยวกับการจัดการกำไรหรือการตกแต่งบัญชีแก่ผู้ใช้งบการเงินได้

คำสำคัญ: รายงานของผู้สอบบัญชี การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี คุณภาพข้อมูล

Abstract

The auditor's opinion acts as an alarm informing the information quality in financial statements to users via the auditor's report which there are 4 types consisting of the unqualified opinion, the qualified opinion, the disclaimer of opinion, and the adverse opinion. Therefore, the objective of this research is to examine the difference of communicating the information quality divided by the auditor's opinion types. The listed firms of service industry in the Stock Exchange of Thailand (SET), totally 64 firms, were chosen as the population and sample during the period 2011 – 2012. The result showed that the auditor's report with unqualified opinion can significantly communicate the higher level of information quality than those with other opinions at a significance of 0.05 levels. Thus, the empirical result confirmed that the auditor's opinion can communicate the information quality in accordance with Thai audit standard (ISA) 700 "the auditor's report on financial statements" and the auditor's report can be the warning on earnings management or creative accounting to users.

Keywords: Auditor's Report Forms, Auditor's opinion, Information Quality

บทนำ

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นรายงานการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อข้อมูลที่แสดงในงบการเงินว่า มีความถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ ดังนั้น การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีจึงเปรียบเสมือนสัญญาณเตือนภัยให้กับนักลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญในการพิจารณาถึงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินว่า มีความน่าเชื่อถือ

เพียงใดก่อนจะนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถแสดงได้ 5 รูปแบบ ประกอบด้วย (ณัฐญา นิยามานุสร, 2548; ชาลัญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, 2552, น. 37-38)

1. แบบไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion) เป็นรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่าการเงินมีความถูกต้องตามควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรือที่เรียกว่า Clean Opinion

2. แบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีวรรคอธิบาย (Unqualified Opinion with Explanatory Language) เป็นรูปแบบการรายงานที่คล้ายกับแบบไม่มีเงื่อนไข แต่ผู้สอบบัญชีจะให้ข้อสังเกตเกี่ยวกับรายการบางอย่างในงบการเงินที่อาจขึ้นอยู่กับเหตุการณ์บางอย่างในอนาคตที่อาจส่งผลกระทบต่อข้อมูลในงบการเงิน เช่น การถูกประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม การถูกฟ้องร้อง เป็นต้น

3. แบบมีเงื่อนไข เป็นรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่า ข้อมูลในงบการเงินบางรายการอาจไม่ถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจถูกจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบไว้ หรือมีเหตุการณ์ที่สำคัญบางประการที่ผู้สอบบัญชีเห็นต่างจากฝ่ายบริหารในการใช้หลักการบัญชี ที่อาจมีผลต่อความถูกต้องของงบการเงินโดยรวมอย่างมีสาระสำคัญ ดังนั้น ในรูปแบบนี้จะเพิ่มวรรคเน้นหรือวรรคอธิบายเพื่อชี้แจงถึงปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ

4. แบบแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เป็นรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่างบการเงินมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญร้ายแรง และไม่สะท้อนภาพความเป็นจริง ดังนั้น ในรูปแบบนี้จะเพิ่มวรรคอธิบายเพื่อชี้แจงถึงปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นและ

5. แบบไม่แสดงความเห็น เป็นรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินได้หรือกิจการมีปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ดังนั้น จึงทำให้ผู้สอบบัญชีไม่มีหลักฐานเพียงพอต่อการแสดงความเห็นได้

จากรูปแบบข้างต้น ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ได้จัดกลุ่มรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็น 2 กลุ่มใหญ่ ๆ (ชาลัญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, 2552, น. 37; นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2554, น. 345) ได้แก่

1. กลุ่มความเห็นปกติ หรือการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ซึ่งจะแสดงเมื่อข้อมูลในงบการเงิน มีความถูกต้องตามควร โดยจะแสดงรายงานด้วยรูปแบบมาตรฐาน (Standard Format) จำนวน 6 วรรค ได้แก่ วรรครายงานต่องบการเงิน, วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร, วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี, วรรคการตรวจสอบ, วรรคหลักฐาน, และวรรคแสดงความเห็น

2. กลุ่มความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป คือ การแสดงความเห็นที่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการสอบบัญชี ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มย่อย ได้แก่ (ก) สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่อาจเกิดขึ้นกับกิจการในอนาคต แต่ข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าวไม่ส่งผลกระทบต่อความถูกต้องตามควรของงบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีก็จะเพิ่มวรรคอธิบายเพื่อให้ข้อสังเกตเกี่ยวกับความไม่แน่นอนดังกล่าว และ (ข) หากข้อมูลหรือเหตุการณ์ดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความมีสาระสำคัญของข้อมูลในงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็น โดยการออกรายงานของผู้สอบบัญชีในกลุ่มความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปนี้จะมีถ้อยคำที่ใช้ในการรายงานอย่างน้อย 7 วรรค ได้แก่ วรรครายงานต่องบการเงิน, วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร, วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี, วรรคการตรวจสอบ, วรรคหลักฐาน, วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็น และวรรคแสดงความเห็น

ในทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) อธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายตัวการ (Principal) หมายถึง ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ หรือผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ และฝ่ายตัวแทน (Agent) หมายถึง ฝ่ายบริหาร ซึ่งทั้งสองฝ่ายมีปัญหาความขัดแย้งในผลประโยชน์ (Conflict of Interests) อันนำมาซึ่งปัญหาตัวแทน (Agency Problem) ประกอบด้วย ปัญหาด้านศีลธรรม (Moral Hazard) ซึ่งก็คือ ปัญหาทุจริต คอร์รัปชันต่างๆ ของตัวแทน และปัญหาด้านการสรรหาบุคคล (Adverse Selection) ซึ่ง



ก็คือ ปัญหาด้านความรู้ความสามารถของตัวแทนที่ไม่เพียงพอ ดังนั้น เพื่อเป็นการลดปัญหาต่างๆ ลง จึงทำให้ฝ่ายตัวการจำเป็นต้องหากลไกต่างๆ เข้ามาควบคุมหรือตรวจสอบพฤติกรรมของฝ่ายตัวแทน

จากมุมมองของทฤษฎีนี้ ผู้สอบบัญชีจึงถือเป็นหนึ่งกลไกการควบคุมและตรวจสอบที่ถูกกำหนดขึ้นมา และถูกคัดเลือกมาโดยฝ่ายตัวการ (กลุ่มผู้ถือหุ้นหรือเจ้าหน้าที่) เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีที่สามารถเข้ามาเป็นตัวกลางในการตรวจสอบพฤติกรรมของฝ่ายบริหารแทนกลุ่มผู้ถือหุ้น อันนำไปสู่การสร้างเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียของบริษัท ดังนั้น การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีจึงเปรียบเสมือนเป็นสัญญาณเตือนภัยให้กับผู้ถือหุ้น นักลงทุน หรือผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ เพื่อพิจารณาถึงพฤติกรรมของฝ่ายบริหารที่อาจก่อให้เกิดปัญหาด้านศีลธรรมในการดำเนินธุรกิจขึ้น โดยรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีจึงถือเป็นสื่อกลางที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสื่อสารถึงระดับความน่าเชื่อถือของข้อมูลในงบการเงินที่ฝ่ายบริหารจัดทำขึ้นมาเพื่อสะท้อนถึงพฤติกรรมทางธุรกิจของตนในช่วงที่ผ่านมาให้แก่สาธารณชนได้รับทราบ

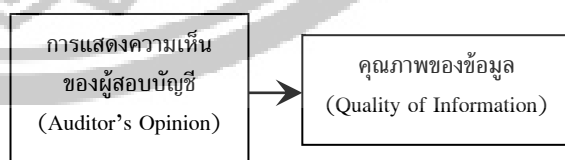
ในทางตรงกันข้าม งานวิจัยในอดีตที่ผ่านมาของ Butler, Leone, & Willenborg (2004, p. 139) กลับพบว่า รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion) และความเห็นแบบมีเงื่อนไข (Qualified Opinion) ไม่มีความแตกต่างกันในการสะท้อนคุณภาพกำไรในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่พบว่า กลุ่มกิจการที่มีปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องมีแนวโน้มที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขและมักมีระดับคุณภาพกำไรที่ต่ำกว่ากลุ่มกิจการโดยทั่วไป ดังนั้น ในงานวิจัยดังกล่าวจึงอธิบายเหตุผลว่า คุณภาพกำไรหรือคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินอาจไม่ใช่ประเด็นที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แต่อาจเกิดจากปัจจัยอื่นร่วมด้วย เช่น ผลการดำเนินงานที่แย่ลงหรือปัญหาเรื่องสภาพคล่อง เป็นต้น

นอกจากนั้นในช่วงปี 2555 ที่ผ่านมา ประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับ โดยเฉพาะมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่องรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ได้กำหนดให้ผู้สอบ

บัญชีต้องทำหน้าที่ในการสอบทานและประเมินหลักฐานทางการบัญชีอย่างเพียงพอและมีขั้นตอนที่เข้มงวดมากขึ้นต่อการแสดงความเห็นในงบการเงินผ่านรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบใหม่

จากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จึงนำมาสู่คำถามงานวิจัยว่า คุณภาพของข้อมูลจะถูกสื่อสารผ่านรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างถูกต้องตามรูปแบบหรือไม่ โดยในการศึกษานี้ได้ขยายผลการศึกษาของ Butler, Leone, & Willenborg (2004, p. 139) ซึ่งได้ศึกษาความแตกต่างของรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพของข้อมูลเพียง 2 รูปแบบ (แบบไม่มีเงื่อนไขและแบบมีเงื่อนไข) ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความแตกต่างของการสื่อสารคุณภาพของข้อมูลแยกตามรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีทั้ง 4 รูปแบบ (แบบไม่มีเงื่อนไข, แบบมีเงื่อนไข, แบบไม่แสดงความเห็น, แบบงบการเงินไม่ถูกต้อง) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ โดยประยุกต์ใช้โมเดลของ Jones (1991, p. 193) เพื่อวิเคราะห์คุณภาพของข้อมูล ตามความเชื่อที่ว่า ข้อมูลที่มีคุณภาพย่อมมีการปรับแต่งตัวเลขรายการที่เกิดจากดุลยพินิจของฝ่ายบริหารต่ำ (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และวิศรุต บุญนาถ, 2549, น. 11-13) ดังนั้น ผลการศึกษาที่ได้จะเป็นข้อมูลพื้นฐานประกอบการพิจารณาว่า รายงานของผู้สอบบัญชีสามารถใช้เป็นเครื่องมือเบื้องต้นให้กับผู้ใช้งบการเงินสำหรับการประเมินความน่าเชื่อถือและคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินได้หรือไม่ โดยการศึกษานี้ได้ตั้งสมมติฐานงานวิจัย ดังนี้

กรอบแนวคิดในการวิจัย



สมมติฐานงานวิจัย

สมมติฐานที่ 1 : การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขจะสื่อสารคุณภาพของข้อมูลที่สูงกว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรูปแบบอื่น

ระเบียบวิธีวิจัย

กลุ่มประชากรของการวิจัยนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ (Service) จำนวน 85 บริษัท โดยในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้แบ่งเป็น 6 หมวดธุรกิจ ได้แก่ หมวดพาณิชย์, หมวดการแพทย์, หมวดสื่อสิ่งพิมพ์, หมวดบริการเฉพาะกิจ, หมวดท่องเที่ยวและสันทนาการ และหมวดขนส่งและโลจิสติกส์ โดยเก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิที่ได้รับการเผยแพร่จากตลาดหลักทรัพย์ (www.set.co.th) ซึ่งได้แก่ งบการเงินของบริษัทและรายงานของผู้สอบบัญชี ที่ปรากฏอยู่ในฐานข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในระหว่างปี 2554 ถึงปี 2555 โดยสามารถแสดงรายละเอียดได้ดังนี้

ตารางที่ 1 จำนวนบริษัทของกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ

หมวดธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
1. พาณิชย์	10	15.62
2. การแพทย์	7	10.93
3. สื่อและสิ่งพิมพ์	17	26.56
4. บริการเฉพาะกิจ	3	4.68
5. การท่องเที่ยวและสันทนาการ	14	21.87
6. ขนส่งและโลจิสติกส์	13	20.31
รวม	64	100

ในการวัดค่าตัวแปร การศึกษานี้ได้กำหนดให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ (Independent Variable) โดยกำหนดเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม กำหนดค่า 1 แทนกลุ่มรายงานผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข 2 แทนกลุ่มรายงานผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข 3 แทนกลุ่มรายงานผู้สอบบัญชีแบบไม่แสดงความเห็น และ 4 แทนกลุ่มรายงานผู้สอบบัญชีแบบงบการเงินไม่ถูกต้อง ในขณะที่เดียวกันได้กำหนดให้คุณภาพของข้อมูลเป็นตัวแปรตาม (Dependent Variable) ซึ่งใช้

ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารเป็นตัวแทน (Proxy) ซึ่งได้จากการทดสอบตามโมเดลของ Jones (1991, pp. 193-228) เพื่อวัดค่ารายการคงค้างเกินปกติที่เกิดจากดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร (Discretionary Accruals: DCA) โดยมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ถ้า DCA สูงขึ้นจะสะท้อนว่า คุณภาพของข้อมูลในการเงินต่ำลง ในขณะที่ DCA ต่ำย่อมสะท้อนว่า คุณภาพของข้อมูลในการเงินสูงขึ้น (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และวิศรุต บุญนาค, 2549) โดยโมเดลการทดสอบ มีดังนี้

ขั้นที่ 1 คำนวณการเปลี่ยนแปลงรายการคงค้างรวมจากแบบจำลอง Total Accruals Jones Model

$$TA_{it} = (\Delta CA_{it} - \Delta CASH_{it}) - (\Delta CL_{it} - \Delta DEBT_{it}) \quad (1)$$

ขั้นที่ 2 ประมาณค่าสัมประสิทธิ์เพื่อใช้ในการคำนวณการเปลี่ยนแปลงรายการคงค้างเกินปกติ

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \beta_0 + \beta_1 \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} + \beta_2 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + e_{it} \quad (2)$$

ขั้นที่ 3 นำค่าสัมประสิทธิ์ในขั้นตอนที่ (2) มาแทนค่าเพื่อประมาณค่ารายการคงค้างตามปกติที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร (Non-Discretionary Accruals)

$$NDCA_{it} = \beta_0 + \beta_1 \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} + \beta_2 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \quad (3)$$

ขั้นที่ 4 คำนวณรายการคงค้างเกินปกติที่เกิดจากดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร (Discretionary Accruals)

$$DCA_{it} = TA_{it} - NDCA_{it} \quad (4)$$

โดยกำหนดให้ :-

- TA_{it} = รายการคงค้างรวมของบริษัท i ในปี t
- DCA_{it} = รายการคงค้างเกินปกติที่เกิดจากดุลยพินิจของบริษัท i ในปี t
- $NDCA_{it}$ = รายการคงค้างที่ไม่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจของบริษัท i ในปี t
- ΔCA_{it} = การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์หมุนเวียนของบริษัท i ในปี t
- $\Delta CASH_{it}$ = การเปลี่ยนแปลงในเงินสดของบริษัท i ในปี t



ΔCL_{it} = การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินหมุนเวียน
ของบริษัท i ในปี t

$\Delta DEBT_{it}$ = การเปลี่ยนแปลงหนี้ระยะยาวที่ครบกำหนด
ชำระในปีของ บริษัท i ในปี t

ΔREV_{it} = การเปลี่ยนแปลงของยอดขายของบริษัท i
 ปี t

PPE_{it} = ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (สุทธิ) สำหรับ
 บริษัท i ในปี t

A_{it-1} = สินทรัพย์รวมสำหรับ บริษัท i ในปี $t-1$

e_{it} = ค่าผิดพลาดสำหรับ บริษัท i ในปี t

ในการศึกษานี้ ได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดย (1) สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic) ได้แก่ ความถี่, ร้อยละ, ค่าเฉลี่ย และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และ (2) สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) ได้แก่ สถิติ t (t-statistic) และสถิติเอฟ (F-statistic) เพื่อทดสอบสมมติฐานงานวิจัย และใช้การวิเคราะห์ความถดถอย (Regression Analysis) เพื่อหาค่ารายการคงค้างเกินปกติซึ่งเป็นตัวแปรตามในงานวิจัยนี้

ตารางที่ 2 ระดับรายการพึงรับพึงจ่ายโดยดุลยพินิจ (DCA) แยกตามรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี

รูปแบบรายงาน	N	DCA		เปรียบเทียบ F-Value (p-value)	การทดสอบความ แตกต่างรายคู่ ด้วยวิธีเชฟเฟ
		Mean	S.D		
1. ไม่มีเงื่อนไข	44	0.057	0.993	3.213** (0.045)	1≠2** 1≠3** 2=3
2. มีเงื่อนไข	11	0.527	0.798		
3. ไม่แสดงความเห็น	9	0.924	0.051		
4. งบการเงินไม่ถูกต้อง	0	0	0		
รวม	64	0.317	0.635		

** มีระดับนัยสำคัญ 0.05

ดังนั้น จึงสรุปผลการศึกษาได้ว่า แบบที่ 1 การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมีการสื่อสารคุณภาพของข้อมูล สูงกว่า แบบที่ 2 การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข และแบบที่ 3 การแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขของการออกรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินที่ได้ตรวจสอบ ทั้งนี้ เพื่อให้ความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินได้อย่างถูกต้อง ดังนั้น ผลการศึกษานี้จึงยืนยันได้ว่า รายงานของผู้สอบบัญชี

ผลการศึกษาวิจัย

การทดสอบสมมติฐานทางสถิติเพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของคุณภาพของข้อมูลแยกตามรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (ตารางที่ 2) พบว่าค่าเฉลี่ยของ DCA แบบที่ 1 การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($\mu_{\text{แบบที่1}} = 0.057$) ต่ำกว่า ค่าเฉลี่ยของ DCA แบบที่ 2 การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข ($\mu_{\text{แบบที่2}} = 0.527$) และแบบที่ 3 การแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($\mu_{\text{แบบที่3}} = 0.924$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 (F-value = 3.213, $p < 0.05$) และเมื่อแยกทดสอบความแตกต่างเป็นรายคู่ด้วยวิธีของเชฟเฟ (Sheffe') พบว่า มีความแตกต่างกันจำนวน 2 คู่ ได้แก่ แบบที่ 1 การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขกับแบบที่ 2 การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข และแบบที่ 1 การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขกับแบบที่ 3 การแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น

ยังสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการส่งสัญญาณเตือนภัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้ โดยรูปแบบที่ 1 แบบไม่มีเงื่อนไข หรือ Clean Opinion จะสะท้อนถึงคุณภาพของข้อมูลที่สูง ในขณะที่การแสดงความเห็นรูปแบบอื่นจะสะท้อนถึงคุณภาพของข้อมูลที่ต่ำลงซึ่งจะถูกใช้เมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าข้อมูลหรือเหตุการณ์บางอย่างผิดพลาดหรืออาจส่งผลต่อความถูกต้องของงบการเงิน

การอภิปรายผลการศึกษา

ในการศึกษานี้ได้พบว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถสะท้อนถึงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบได้อย่างสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เมื่อเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามควรในสาระสำคัญหรือเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่หากมีข้อมูลหรือเหตุการณ์ใดที่อาจส่งผลกระทบต่อความถูกต้องตามควรในสาระสำคัญของงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นและออกรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบอื่นตามความเหมาะสม ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยที่พบว่า การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขจะสะท้อนคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินที่สูงกว่าการแสดงความเห็นในรูปแบบอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยผลการศึกษาที่สอดคล้องกับ Becker, Defond, Jiambalvo, & Subramanyam (1998, pp. 1-24); สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2550, น. 114-126); Shamsabadi, & Khozami (2004, p. 139) ที่พบผลการศึกษาเช่นเดียวกัน

ในทางตรงกันข้าม ผลการศึกษานี้ยังขัดแย้งกับงานวิจัยก่อนหน้าของ Butler, Leone, & Willenborg (2004, p. 139) ที่ไม่พบความแตกต่างในการสะท้อนคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินระหว่างรูปแบบการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขและแบบมีเงื่อนไข แต่กลับพบว่า ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขเมื่อกิจการดังกล่าวมีปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง เพราะกิจการเหล่านี้จะมีรายการคงค้างที่เกินปกติจากดุลยพินิจของฝ่ายบริหารค่อนข้างสูง ดังนั้น จึงเป็นไปได้ว่า อาจมีเหตุผลอื่นนอกเหนือจากคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินที่ทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข เช่น ผลการดำเนินงานที่แย่งหรือปัญหาด้านสภาพคล่อง เป็นต้น

ดังนั้น ผลการศึกษาของงานวิจัยนี้ สามารถบอกเป็นนัยให้แก่ผู้ใช้งบการเงินว่า รายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรให้ความสำคัญอย่างมากก่อนนำข้อมูลในงบการเงินมาประกอบการ

ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ ตลอดจนสามารถใช้เป็นสัญญาณเตือนภัยในเรื่องต่าง ๆ ได้ เช่น การดำเนินงานต่อเนื่อง แนวโน้มการทุจริตของฝ่ายบริหาร เป็นต้น ซึ่งผลการศึกษาเป็นไปตามมุมมองของทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ที่เชื่อว่า ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกที่มีความเชี่ยวชาญและมีความเป็นอิสระสูงจะช่วยเหลือเป็นหนึ่งกลไกในการควบคุมและตรวจสอบการดำเนินงานของฝ่ายบริหารที่อาจสร้างปัญหาตัวแทนขึ้น รวมทั้งเป็นกลไกที่ช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ดังนั้น การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินจึงถือเป็นข้อมูลพื้นฐานที่สำคัญในการพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลในงบการเงินที่ฝ่ายบริหารได้จัดทำขึ้นก่อนที่ผู้ใช้งบการเงินจะนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวิเคราะห์และประเมินถึงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการเหล่านั้น

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดในการศึกษาบางประการ เนื่องจากการศึกษาเพียง 2 ตัวแปร ได้แก่ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและคุณภาพของข้อมูล ซึ่งอาจจะมีปัจจัยอื่นที่มีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ดังกล่าว เช่น ความเสี่ยงทางการเงิน หรือคุณภาพการสอบบัญชี เป็นต้น ดังนั้น งานวิจัยในอนาคตควรศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัจจัยดังกล่าวว่ามีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอย่างไร นอกจากนั้นงานวิจัยนี้ได้จัดกลุ่มการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขหรือ Clean Opinion และแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีวรรคอธิบาย (Unqualified Opinion with Explanatory Language) ไว้ด้วยกัน ดังนั้น งานวิจัยในอนาคตควรแยกกลุ่มระหว่างการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 รูปแบบออกจากกันเพราะอาจให้ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับการสื่อสารคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินที่แตกต่างกัน

สรุปผลการศึกษา

การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีผ่านรายงานของผู้สอบบัญชี ถือเป็นสัญญาณเตือนภัยที่ให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินว่ามีความน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใดก่อนจะนำข้อมูลใน



งบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม งานวิจัยก่อนหน้าของ Butler, Leone, & Willenborg (2004, p. 139) กลับไม่พบว่า คุณภาพของข้อมูลสามารถสื่อสารผ่านรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความแตกต่างของการสื่อสารคุณภาพของข้อมูลแยกตามรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ โดยมีการประยุกต์ใช้โมเดลของ Jones (1991, pp. 193-228) เพื่อวิเคราะห์ถึงคุณภาพของข้อมูล โดยผลการศึกษาพบว่า การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขจะมีการสื่อสารคุณภาพของข้อมูลสูงกว่าการแสดงความเห็นในรูปแบบอื่นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ดังนั้น จึงบอกเป็นนัยได้ว่า รายงานของผู้สอบบัญชียังถือเป็นแหล่งข้อมูลสำคัญที่ให้ผู้ลงทุนและผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินก่อนจะนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการวิเคราะห์เชิงเศรษฐกิจต่อไป

เอกสารอ้างอิง

เกรียงไกร บุญเลิศคู่ทัย และวิศรุต บุญนาค. (2549). คุณภาพกำไรและตัวชี้วัด (ตอนที่ 1). *จุลสารสมาคมการบัญชีไทย*, 3(1), 10-17.

ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2552, สิงหาคม). การสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี: กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13, 31-53.

ณัฐญา นิยมานุสร. (2548). ความใส่ใจของผู้สอบบัญชี. *คอลัมน์หน้าต่าง ก.ล.ต. ค้นเมื่อ 1 สิงหาคม 2557*, จาก [http:// www.sec.or.th](http://www.sec.or.th)

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2554). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: ม.ป.พ.

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2550). Do Auditors Report Earnings Management. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 6, 114-126.

Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(spring), 1-24.

Butler, M., Leone, A. J., & Willenborg, M. (2004). An empirical analysis of auditor reporting and its association with abnormal accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 37, 139-165.

Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(1), 193-228.

Shamsabadi, D. T. & Khozami, S. (2013). The study of correlation between type of auditor's report and the quality of accrued interest in companies listed in Tehran stock exchange. *International Journal of Scientific and Engineering Research*, 4(6), 294.