

การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต้องบการเงิน
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

OPINION OF THE CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT

ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF THAI LISTED COMPANIES

ฐานิตย์ เกษร¹ สุมินทร เบ้าธรรม¹ กนกทิพย์ สิทรงฮาต¹ ปิยวรรณ ปานพรหม¹ และ รัชฎาพร เรืองสวัสดิ์¹
Thanit Kesorn¹ Sumintorn Baotham¹ Kanoktip Srisonghad¹ Piyawan Panprom¹
and Ratchaporn Rueangsawat¹

¹คณะอุตสาหกรรมและเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตสกลนคร
¹Faculty of Industry and Technology, Rajamangala University of Technology Isan,
Sakon-Nakhon Campus

(Received: August 30, 2020; Revised: November 24, 2020; Accepted: December 25, 2020)

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต้องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยทำการศึกษาจากรายงานของผู้สอบบัญชีที่เปิดเผยในรายงานประจำปี พ.ศ. 2559-2561 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม จำนวน 678 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขมากที่สุด รองลงมาคือ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข และการไม่แสดงความเห็น ตามลำดับ และพบว่า ทั้ง 3 ปี ผู้สอบบัญชีไม่มีการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องต้องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ เมื่อจำแนกรายกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่าการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีที่มีต้องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ ภาพรวมทั้ง 3 ปี ส่วนใหญ่พบที่กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มบริการ ส่วนการไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต้องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ ภาพรวมทั้ง 3 ปี พบที่กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มบริการ เช่นกัน

เหตุผลของการไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต้องบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และการที่บริษัทถูกฟ้องร้องดำเนินคดี

คำสำคัญ: การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข, การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข, การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง, การไม่แสดงความเห็น, บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ABSTRACT

The purpose of this research was to study the opinions of certified public accountants as stated on the financial statements of Thai listed companies. This research surveys auditor's reports disclosed in the Company's Annual Reports for the year 2016-2018 of 678 companies in eight industry groups. The results showed that; the auditor has the most unqualified opinion. The second is qualified opinion and disclaimer, respectively. In all 3 years, the auditors did not give any adverse opinions regarding the accuracy of the financial statements. When identifying industry groups, the auditor's qualified opinion on the financial statements, for all 3 years, was mainly found at the industrials group, property & construction group, and services group. The auditor's use of a disclaimer on the financial statements was also mainly found at the industrials group, property & construction group, and services group.

The auditor's opinion contained a disclaimer when he could not find sufficient and appropriate auditing evidence to provide an opinion on the consolidated and separate financial statements, and if the company was involved in litigation.

Keywords: Unqualified Opinion, Qualified Opinion, Adverse Opinion, Disclaimers, Thai listed Companies

บทนำ

ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (มาตรา 11) ได้ระบุว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินโดยให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่ารายงานทางการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการไว้อย่างถูกต้อง และเชื่อถือได้ด้วยเหตุผลว่าผู้ใช้งบการเงินให้ความสำคัญกับรายงานทางการเงินที่น่าเชื่อถืออันนี้ว่าควรต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกของกิจการ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562ค) โดยที่มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) ระบุว่า การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารให้มากขึ้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562ก) นอกจากนี้ ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ยังได้ระบุถึงการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562ข) จากงานวิจัยในอดีตพบว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 และรหัส 705 ในรายงานประจำปี 2558 (56-1) ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมากที่สุด รองลงมาคือ การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข โดยผู้สอบบัญชีได้ออกรายงานแบบ

ไม่แสดงความเห็น 0.82% เนื่องจากคดีฟ้องร้องเกี่ยวกับงบการเงินในประเภท สินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นส่วนใหญ่ รวมถึง การกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ทางราชการ ยกยอก ทรัพย์สินในการอนุมัติให้สินเชื่อโดยมิชอบ (สินีนาล พ่อไชย และคณะ, 2560) และ สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดา นนท์ และปัญญา อิศระรวาณิช (2562) ได้ทำการเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใน 2 ปีแรกที่รูปแบบรายงานเปลี่ยนไป พบว่า 3 อันดับแรกของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือ Key Audit Matter (KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 ปีแรกเป็นเรื่องการรับรู้รายได้ การด้อยค่าของ สินทรัพย์ และการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ จากเหตุการณ์ดังกล่าว จึงจุดประกายให้ ผู้วิจัยสนใจที่ศึกษาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทยต่อเนื่อง และศึกษาถึงสาเหตุของการไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่องบการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนฯ โดยทำการศึกษาเฉพาะรายงานของผู้สอบบัญชี ปี 2559-2561 รายงาน ประจำปี (56-1) ทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรมในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี พ.ศ. 2559-2561
2. เพื่อศึกษาถึงสาเหตุของการไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี พ.ศ. 2559-2561

การทบทวนวรรณกรรม

รูปแบบการแสดงความเห็นและรายงานผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการพิจารณาเกี่ยวกับรูปแบบของความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562ก) ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

2. หากผู้สอบบัญชี

- (ก) สรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า งบการเงินโดยรวมมิได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ

- (ข) ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสรุปว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562ข)

3. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) กำหนดไว้ว่า ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ในกรณีนี้

(ก) ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน หรือ

(ข) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น แต่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน

4. ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแพร่กระจายไปยังงบการเงิน

5. ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น และผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ และแพร่กระจายไปยังงบการเงิน รวมไปถึง ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนหลายสถานการณ์ ซึ่งเกิดขึ้นได้ยาก) เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า ถึงแม้จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความไม่แน่นอนแต่ละสถานการณ์ ก็ไม่สามารถสรุปได้ว่าจะแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไร เนื่องจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ อาจมีความสัมพันธ์กัน และมีความเป็นไปได้ที่จะสะสมผลกระทบต่องบการเงินเพิ่มมากขึ้น

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากร คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 8 กลุ่ม จำนวน 678 บริษัท โดยการเก็บข้อมูลบนเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562)

ตารางที่ 1 จำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม ปี 2559-2561

ลำดับ	กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัท
1	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	57
2	สินค้าอุปโภคบริโภค	45
3	ธุรกิจการเงิน	66
4	สินค้าอุตสาหกรรม	115
5	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	157
6	ทรัพยากร	53
7	บริการ	139
8	เทคโนโลยี	46
	รวม	678

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสำรวจรายการด้วยตนเอง (Checklist) ที่ผู้ศึกษาได้กำหนดขึ้นมาในรูปแบบตาราง และตารางสรุป โดยวิเคราะห์จากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) และรหัส 705 (ปรับปรุง) รูปแบบการแสดงความเห็น ประกอบด้วย 1) การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข 2) การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข 3) การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และ 4) การไม่แสดงความเห็น

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชี ในแบบแสดงรายการประจำปี (56-1) ปี 2559-2561

4. การวิเคราะห์ข้อมูล ทำการวิเคราะห์รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อบงการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2561 โดยอธิบายผลลัพธ์ในรูปของค่าความถี่ (Frequency) และ ร้อยละ (Percentage) และประเด็นสรุปถึงสาเหตุในแต่ละรูปแบบของการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อบงการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2561 ดังแสดงในตารางที่ 2 พบว่า ผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขมากที่สุด รองลงมาคือ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข และการไม่แสดงความเห็น ตามลำดับ และพบว่า ทั้ง 3 ปี ผู้สอบบัญชีไม่มีการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องต่อบงการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้ เมื่อทำการวิเคราะห์แนวโน้มของการแสดงความเห็นพบว่า การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขมีแนวโน้มที่เพิ่มสูงขึ้น การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขมีแนวโน้มที่ลดลง และการไม่แสดงความเห็นนั้น พบว่า มีความไม่สม่ำเสมอ

สำหรับการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีที่มีต่อบงการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ ภาพรวมทั้ง 3 ปี ส่วนใหญ่พบที่กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มบริการ เมื่อจำแนกรายปี พบว่า 1) ปี 2559 กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขมากที่สุดคือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มบริการ 2) ปี 2560 กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขมากที่สุดคือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และ 3) ปี 2561 กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขมากที่สุดคือกลุ่มบริการ ส่วนการไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีฯ ที่มีต่อบงการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ ภาพรวมทั้ง 3 ปี พบที่กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มบริการเช่นกัน

ตารางที่ 2 รูปแบบการความเห็นของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2561 จำแนกรายกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัท	รูปแบบความเห็นของผู้สอบบัญชี					
		ไม่มีเงื่อนไข			มีเงื่อนไข		
		พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560	พ.ศ. 2561	พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560	พ.ศ. 2561
1. เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	57	55	56	54	2	1	3
2. สินค้าอุปโภคบริโภค	45	44	44	44	1	1	1
3. ธุรกิจการเงิน	66	66	65	64	-	1	2
4. สินค้าอุตสาหกรรม	115	110	112	111	4	2	3
5. อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	157	152	151	154	4	5	3
6. ทรัพยากร	53	50	50	50	3	3	3
7. บริการ	139	135	134	134	4	4	4
8. เทคโนโลยี	46	44	42	43	2	4	3
รวม	678	656	654	654	20	21	22
ร้อยละ	100	96.76	96.46	96.46	2.95	3.10	3.25

ตารางที่ 2 รูปแบบการความเห็นของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2561 จำแนกรายกลุ่มอุตสาหกรรม (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัท	รูปแบบความเห็นของผู้สอบบัญชี					
		งบการเงินไม่ถูกต้อง			ไม่แสดงความเห็น		
		พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560	พ.ศ. 2561	พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560	พ.ศ. 2561
1. เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	57	-	-	-	-	-	-
2. สินค้าอุปโภคบริโภค	45	-	-	-	-	-	-
3. ธุรกิจการเงิน	66	-	-	-	-	-	-
4. สินค้าอุตสาหกรรม	115	-	-	-	1	1	1
5. อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	157	-	-	-	1	1	-
6. ทรัพยากร	53	-	-	-	-	-	-
7. บริการ	139	-	-	-	-	1	1
8. เทคโนโลยี	46	-	-	-	-	-	-
รวม	678	-	-	-	2	3	2
ร้อยละ	100	-	-	-	0.29	0.44	0.29

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีได้อธิบายเหตุผลของการไม่แสดงความเห็นที่มีต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ โดยสรุปได้ดังนี้

1. กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม ผู้สอบบัญชีได้อธิบายเหตุผลของการไม่แสดงความเห็นไว้ว่า

ปี พ.ศ. 2559 ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว

ปี 2560 และ ปี 2561 บริษัทถูกฟ้องร้องดำเนินคดี มีผลทำให้มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ทั้งนี้ การดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทขึ้นอยู่กับผลการพิจารณาของศาลฎีกา ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาพอสมควร ปัจจุบันชี้ให้เห็นความไม่แน่นอนอย่างเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

2. กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ผู้สอบบัญชีได้อธิบายเหตุผลของการไม่แสดงความเห็นไว้ว่า

ปี 2559 เนื่องจาก 1) บริษัทถูกฟ้อง ในข้อกล่าวหาพร้อมกันและสนับสนุนเจ้าพนักงานและพนักงานในองค์การของรัฐ กระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ทางราชการ ยักยอกทรัพย์สินในการอนุมัติให้สินเชื่อโดยมิชอบ ทั้งนี้ บริษัทได้รับคำสั่งบังคับคดีจากศาลฎีกา จนถึงปัจจุบันยังไม่ได้มีการดำเนินการใดๆในเรื่องดังกล่าว 2) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจว่าการคำนวณประมาณรายได้ของการให้เช่าสิทธิการเช่าโดยวิธีกระแสเงินสดคิดลดที่ใช้ในการพิจารณาประเมินมูลค่ายุติธรรมของสิทธิการเช่าดังกล่าวเหมาะสมหรือไม่ เนื่องจากการประเมินราคาดังกล่าวอยู่ ภายใต้สมมุติฐานที่ไม่ปกติตามที่กล่าวข้างต้น ซึ่งมีความไม่แน่นอนอย่างมากว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลายเมื่อใด 3) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในความเหมาะสมของการตัดค่าในมูลค่าของเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อยดังกล่าวได้ และ 4) จากสถานการณ์ของบริษัทในปัจจุบัน มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทซึ่งมีผลทำให้การจัดทำประมาณการรายได้ของโครงการ จากสภาพตลาดในปัจจุบันจึงไม่สามารถทำได้ อย่างถูกต้องและเหมาะสม จากข้อจำกัดโดยสถานการณ์ผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในมูลค่าประมาณการหนี้สิน ดังกล่าวว่าจะเหมาะสมหรือไม่

ปี 2560 เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อรายงานของบริษัทที่ปรึกษาทางการเงินอิสระดังกล่าวเกี่ยวกับการประมาณการรายได้

3. กลุ่มบริการ ผู้สอบบัญชีได้อธิบายเหตุผลของการไม่แสดงความเห็นไว้ว่า

ปี 2560 บริษัทถูกรถนาครแห่งหนึ่งยื่นฟ้อง อันเนื่องมาจากภาระการค้ำประกันของบริษัทฯ ในฐานะผู้ค้ำประกันต่อหนี้สินของอดีตบริษัทย่อย คดีฟ้องร้องอยู่ภายใต้กระบวนการพิจารณาคดีของศาล ผลของคดีฟ้องร้องยังไม่สามารถระบุได้ในขณะนี้ และขึ้นอยู่กับกระบวนการยุติธรรมในอนาคต

ปี 2561 ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าว

อภิปรายผล

จากผลการศึกษาในครั้งนี้พบว่า ผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขมากที่สุด รองลงมาคือ การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข และการไม่แสดงความเห็น ตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สินีนาถ โพธิ์ไชย และคณะ (2560) ที่พบว่า ร้อยละ 95.69 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข รองลงมาคือ ร้อยละ 3.49 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข ในขณะที่เหตุผลของการไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในการศึกษาในครั้งนี้ ที่มีต่อการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ ซึ่งได้ให้เหตุผลว่า เพราะผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และการที่บริษัทถูกฟ้องร้องดำเนินคดีในข้อกล่าวหาพร้อมกันและสนับสนุนเจ้าพนักงานและพนักงานในองค์การของรัฐ กระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ทางราชการ ยกยอกททรัพย์ในการอนุมัติให้สินเชื่อโดยมิชอบ ซึ่งผลก็สอดคล้องเช่นเดียวกันกับ สินีนาถ โพธิ์ไชยและคณะ (2560) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีได้ออกรายงานแบบไม่แสดงความเห็นจำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.82 เนื่องจากคดีฟ้องร้องเกี่ยวกับงบการเงินในประเภท สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นส่วนใหญ่ รวมถึง การกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ทางราชการ ยกยอกททรัพย์ในการอนุมัติให้สินเชื่อโดยมิชอบ

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัยในครั้งนี้

ผลการวิจัยนี้ ชี้ให้เห็นถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) และรหัส 705 (ปรับปรุง) ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าว และเป็นไปตามรูปแบบการแสดงความเห็นทั้ง 4 รูปแบบ ตลอดจนถึงให้เหตุผลถึงเหตุผลของการไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ ทั้งนี้ ข้อกำหนดในมาตรฐานวิชาชีพ รวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ดังนั้น ผู้สอบบัญชี ควรให้ความสำคัญกับการติดตามความก้าวหน้าอย่างต่อเนื่อง ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด และมีการแสดงความเห็นต่อการเงินได้อย่างถูกต้อง

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการทำวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาเชิงลึกในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ เพื่อจะได้ทราบถึงสาเหตุของการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

2.2 ควรศึกษาการรับรู้ของผู้ใช้งบการเงินต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อพิสูจน์ว่า การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสนใจรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นหรือไม่

เอกสารอ้างอิง

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2562). รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2562 จาก : <https://www.set.or.th/set/commonslookup.do?language=th&country=TH>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562ก). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน**. สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2562 จาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/ttjvnkjJdF.pdf>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562ข). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**. สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2562 จาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/fKPMcohSnh.pdf>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562ค). **พ.ร.บ. การบัญชี พ.ศ. 2543**. สืบค้นเมื่อวันที่ 25 เมษายน 2562 จาก <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/77007>
- สินีนาก พ่อไชย, เจนจิรา หนองแคน, อรวรรณ สิงลา, และสุมินทร เบ้าธรรม. (2560). รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. ใน **การประชุมวิชาการมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล ครั้งที่ 9**. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์.
- สุรีย์รัตน์ วุฒิจันดานนท์ และ ปัญญา อิศระวรวาณิช. (2562). รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่: ประสพการณ์ปีต่อมาในประเทศไทย. **จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์**, 4(162), 24-53.