

ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน: การทบทวนวรรณกรรมและข้อเสนอแนะ

The Factors on Financial Reporting Quality:
Literature Review and Recommendation

สุวิภา รักประสูติ*
Sutika Rukprasoot*

* อาจารย์คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต
* Lecturer, Faculty of Accountancy, Dhurakij Pundit University
* Email: sutika.ruk@dpu.ac.th

บทคัดย่อ

งบการเงินมีความสำคัญเนื่องจากเป็นแหล่งข้อมูลของกิจการที่จัดทำขึ้น และนำเสนอต่อบุคคลภายนอกใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจ คุณภาพของงบการเงินจึงมีความสำคัญ ในประเทศไทยหน่วยงานกำกับดูแลกำหนดให้มีการใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินรับรู้และใช้ประโยชน์จากงบการเงินที่มีคุณภาพ อย่างไรก็ตาม มีปัจจัยต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกกิจการที่ก่อให้เกิดคุณภาพของงบการเงิน เช่น ความรับผิดชอบของผู้บริหาร ความสามารถของผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายในและคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระและมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชี ตลอดจนหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลซึ่งมีบทบาทสำคัญในการกำหนดกฎระเบียบ

จากการทบทวนวรรณกรรม แสดงให้เห็นปัจจัยดังกล่าวที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน นอกจากนี้บทความนี้ขอเสนอแนะให้ศึกษาคุณลักษณะต่างๆ ของปัจจัยดังกล่าวที่มีต่อคุณภาพของงบการเงิน งานวิจัยในอนาคตควรให้ความสำคัญกับการศึกษาคุณลักษณะต่างๆ ของแต่ละปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงินในบริบทของประเทศไทยเพื่อเปรียบเทียบและพัฒนาให้งบการเงินมีคุณภาพเพื่อใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ

คำสำคัญ: คุณภาพของงบการเงิน

Abstract

Financial reporting is an important source of information for decision makers. High quality reports provide useful and accurate information, upon which appropriate decision can be made. This is why the regulating agency has put in place a set of International Accounting Standard (IAS) to ensure that users of financial reports can benefit fully from the report. However, there are internal and external factors that affect quality of the report such as managerial accountability, accountant competency, independence and ethic of internal and external auditors as well as audit committee and regulators.

The literature review has shown that the aforementioned factors have impact on reporting quality on certain levels. Future research should put more emphasis on examining characteristic of these factors and how they influence quality of financial reports in Thailand. Such endeavor will provide useful insight to the improve quality of financial reporting.

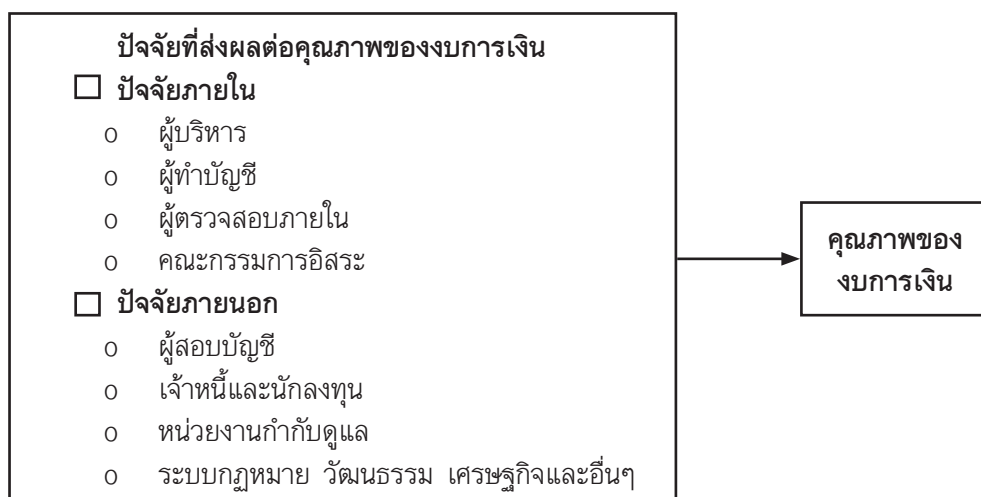
Keyword: Financial Reporting Quality

บทนำ

ในปัจจุบันเป็นยุคแห่งข้อมูลข่าวสารการค้าและตลาดทุนเสรี ผู้ใช้งบการเงินต้องการงบการเงินที่น่าเชื่อถือ ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี การจัดทำงบการเงินด้วยความโปร่งใสมีจรรยาบรรณ ตลอดจนการจัดให้มีการกำกับดูแลที่ดี ซึ่งเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือแก่งบการเงิน นอกจากนี้ การมีระบบการเปิดเผยข้อมูลที่ดียังช่วยลดต้นทุนการแสวงหาข้อมูล เอื้ออำนวยให้นักลงทุนจากต่างชาติเข้ามาลงทุนด้วยความมั่นใจ ดังนั้นงบการเงินจึงเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจถ้าหากข้อมูลในงบการเงินมีคุณภาพ

ในประเทศไทยกำหนดให้นักบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (Federation of Accounting Professions under the Royal Patronage of His Majesty the King: FAP) และสภาวิชาชีพบัญชีฯ เป็นสมาชิกของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountancy: IFAC) ซึ่ง IFAC พัฒนานักบัญชีในประเทศสมาชิกทั่วโลก มีการสำรวจและเผยแพร่แนวทางปฏิบัติต่างๆ ให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป นอกจากนี้สภาวิชาชีพบัญชีฯ นำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS) มาปรับใช้ ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2552 เป็นต้นมา เพื่อให้งบการเงินของบริษัทในประเทศไทยมีมาตรฐานสากลและเคลื่อนเข้าสู่หลักการเดียวกันกับมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศตามที่นักลงทุนเรียกร้องเพื่อความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งส่งผลให้เกิดคุณภาพของงบการเงิน

แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้รับการยอมรับให้ใช้แพร่หลายทั่วโลก แต่คุณภาพของงบการเงินอาจมีความแตกต่างกัน เนื่องจากไม่เพียงแค่อ้างอิงเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเท่านั้นที่จะทำให้งบการเงินมีคุณภาพ ยังคงมีปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน ในส่วนต่อไปของบทความนี้จะนำเสนอการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับปัจจัยทั้งภายในและภายนอกองค์กร ซึ่งส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน ดังแสดงตามแผนภาพที่ 1 และในส่วนสุดท้ายของบทความจะเป็นบทสรุปและข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคตที่เกิดจากปัจจัยดังกล่าวที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิด แสดงปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน
(ที่มา: จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้อง)

ทบทวนวรรณกรรม: ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน

คุณภาพของงบการเงิน เกิดจากทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วมในกระบวนการต่างๆ ที่ก่อให้เกิดงบการเงิน การนำเสนอปัจจัยที่ก่อให้เกิดคุณภาพของงบการเงินจึงมีความสำคัญ ในส่วนต่อไปจะนำเสนอปัจจัยต่างๆ ดังกล่าวโดยการนำเสนอจำแนกเป็น 2 ประเด็นคือ ปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน

1. ปัจจัยภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน

1.1 ความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Management Responsibility)

ผู้บริหารเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชี โดยจัดให้มีผู้ทำบัญชีตามข้อกำหนดของพระราชบัญญัติการบัญชี 2543 (พ.ร.บ. 2543) ดังนั้นผู้บริหารจึงมีบทบาทสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ในเรื่องการเปิดเผยข้อมูล อย่างไรก็ตาม ปริมาณและคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินบัญชี มีความแตกต่างกันแต่ละบริษัท โดยทั่วไปผู้บริหารจะมีความต้องการเปิดเผยข้อมูลที่ดีอย่างรวดเร็ว ในขณะที่เดียวกันก็ไม่ต้องการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ดีหรือข้อมูลที่ส่งผลเสียต่อภาพลักษณ์ขององค์กร ดังนั้นการสื่อสารข้อมูลไปยังผู้ใช้ข้อมูลกลุ่มต่างๆ จึงเกิดความไม่สมดุล Iatridis and Valahi (2010) ตรวจสอบว่าการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจมีความสัมพันธ์กับการเพิ่มขึ้นของเงินลงทุน เงินตอบแทนของผู้จัดการและการซื้อหุ้นคืนของบริษัท ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า กระบวนการตัดสินใจของผู้บริหารให้ความสำคัญกับตัวชี้วัดคุณภาพทางการเงิน เช่น อัตราส่วนของหนี้สินต่อสินทรัพย์ของกิจการ (Leverage) ความสามารถในการทำกำไรและการเติบโตของบริษัท ดังนั้น บริษัทมีแนวโน้มที่จะปรับใช้นโยบายทางการเงินบัญชี หรือปรับใช้กฎระเบียบเมื่อผลกระทบที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับสถานการณ์ทางการเงินเป็นที่น่าพอใจ เพื่อจัดเตรียมข้อมูลที่แสดงให้เห็นความสามารถในการบริหาร จากงานวิจัยดังกล่าวพบว่า ผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) ของผู้บริหารทำให้คุณภาพของงบการเงินลดลง

1.2 ความสามารถของผู้ทำบัญชี (Accountant Competency)

ผู้ทำบัญชี (Accountant) ในประเทศไทยที่ขึ้นทะเบียนเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดให้วุฒิการศึกษาระดับปริญญาตรีทางการเงินบัญชีเพื่อให้ผู้ทำบัญชีมีความสามารถในการปฏิบัติงาน Bots, Groenland and Swagerman (2009) ศึกษาความสามารถ (Competencies) ของผู้จัดการฝ่ายบัญชี โดยใช้ตัวแบบวัดความสามารถของ Birkett's (Birkett's Competency Model) ประกอบด้วยตัวชี้วัดความสามารถของผู้ทำบัญชี 38 รายการ เช่น ทักษะทางปัญญา (Cognitive Skills) ทักษะหรือความรู้ในการปฏิบัติงาน (Technical Skills) ทักษะในการสื่อสาร การเขียนและการรายงาน การวางแผนการทำงานและการประยุกต์ การคาดการณ์ เป็นต้น ซึ่งตัวชี้วัดดังกล่าวมีความสำคัญและส่งผลให้การปฏิบัติงานด้านการบัญชีประสบความสำเร็จ การศึกษาความสามารถในหน้าที่ซึ่งแบ่งเป็น 3 ระดับ คือ ความสามารถขั้นพื้นฐาน (Basic Competencies) ทักษะขั้นสูง (Advanced) และทักษะขั้นสูงที่สุด (Highly Advanced) พบว่าความสามารถขั้นพื้นฐาน มีความจำเป็นจะต้องมีเมื่อสำเร็จการศึกษา ในขณะที่ทักษะขั้นสูง จำเป็นจะต้องมีเมื่อจะเริ่มงานในตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชี และทักษะระดับขั้นสูงที่สุดมีความจำเป็นสำหรับตำแหน่ง Chief Financial Officer (CFO) และผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่า ระดับทักษะขั้นสูงและทักษะระดับขั้นสูงที่สุด ควรจะมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (Continuing Professional Education: CPE) ในขณะที่ หลักสูตรการศึกษาในมหาวิทยาลัยควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาระดับความสามารถขั้นพื้นฐาน จากผลการวิจัยดังกล่าว

เมื่อเปรียบเทียบกับความสามารถของผู้ทำบัญชีในประเทศไทย จะเห็นว่า สภาวิชาชีพบัญชี กำหนดให้ผู้ทำบัญชีพัฒนาความรู้วิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (Continuing Profession Development: DPD) 12 ชั่วโมงต่อปีปฏิทิน เพื่อส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีมีทักษะสูงขึ้น เพิ่มความสามารถของผู้ทำบัญชีอย่างต่อเนื่อง

Hassall, Joyce, Arquero Montano, and Donoso (2005) ศึกษาความสามารถในการสื่อสาร การทำงานเป็นทีม และทักษะในการแก้ไขปัญหาของผู้จัดการฝ่ายบัญชีประเทศสเปน และประเทศสหราชอาณาจักร พบว่า ความสามารถในการหน้าที่ของผู้จัดการฝ่ายบัญชีของทั้ง 2 ประเทศแตกต่างกัน เนื่องจากสถาบันการศึกษาให้ความสำคัญกับการพัฒนาหลักสูตร และทักษะที่จำเป็นในการทำงานต่างกัน ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของประเทศสหราชอาณาจักรมีความสามารถในการสื่อสารมากกว่าผู้จัดการฝ่ายบัญชีของประเทศสเปน ในขณะที่ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของประเทศสเปนมีความสามารถในการยอมรับเรื่องการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องสูงกว่า จากงานวิจัยดังกล่าวพบว่า การอบรมเพิ่มทักษะโดยตรง ช่วยแก้ปัญหาทักษะที่แตกต่างกัน ดังนั้น การอบรมต่างๆ และการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องของผู้ทำบัญชีส่งผลให้ความสามารถของผู้ทำบัญชีสูงขึ้น

1.3 ระบบการควบคุมภายใน (Internal Control)

แม้ว่าผู้บริหารมีหน้าที่กำหนดให้มีระบบการควบคุมภายในขององค์กรเพื่อให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้ และผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ประเมินระบบการควบคุมภายใน การจัดการความเสี่ยงและการกำกับดูแลขององค์กร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและให้ความเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและการประเมินจุดอ่อนที่สำคัญขององค์กร ตามที่กฎหมาย Sarbanes & Oxley Act กำหนดไว้เพื่อสร้างความเชื่อมั่นจากนักลงทุน ซึ่ง McEnroe (2009) ศึกษาการรับรู้ของผู้บริหารสูงสุดฝ่ายการเงิน (Chief Financial Officer: CFO) และผู้สอบบัญชี (Certified Public Accountancy: CPA) เกี่ยวกับการประเมินจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญขององค์กร พบว่า CFO และ CPA รับรู้เกี่ยวกับจุดอ่อนอย่างมีสาระสำคัญในการควบคุมภายในหรือความไม่มีประสิทธิภาพอย่างมีนัยสำคัญ (Significant Deficiency) ในระดับที่แตกต่างกัน กล่าวคือ CFO ไม่เห็นด้วยในการรายงานและเปรียบเทียบประมาณร้อยละ 70 และเห็นด้วยว่าควรเปิดเผยจุดอ่อนของการควบคุมภายใน ร้อยละ 24 เท่านั้น ในขณะที่ CPA เห็นด้วยควรเปิดเผย ร้อยละ 50 นอกจากนี้มีข้อโต้แย้งในมุมมองของ CFO เกี่ยวกับสาเหตุที่ไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในให้ถูกต้องเนื่องจากต้นทุนสูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ อย่างไรก็ตาม Altanuro and Beatty (2010) แสดงให้เห็นว่า ระบบการควบคุมภายในเพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมให้งบการเงินมีคุณภาพสูงขึ้น แม้ว่าประสิทธิภาพของกฎระเบียบในการควบคุมภายในยังเป็นที่ถกเถียงกันว่าก่อให้เกิดวิกฤตทางการเงินก็ตาม

1.4 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

การสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ที่มีความเชี่ยวชาญและมีความเป็นอิสระส่งเสริมให้งบการเงินมีคุณภาพ ลดการทุจริตในการรายงานทางการเงิน การบัญชี การทำผิดกฎระเบียบ การจัดการกำไร ซึ่ง Rainsbury, Bradbury and Cahan (2009) กล่าวว่า คุณภาพของคณะกรรมการตรวจสอบนำไปสู่การลดแนวโน้มในการเลือกนโยบายบัญชีแบบเชิงรุก (Aggressive Accounting Choices) ที่อาจเอื้ออำนวยให้เกิดการทุจริต หรือการตกแต่งข้อมูลต่างๆ นอกจากนี้ Lin and Hwang (2010) พบว่า ความเป็นอิสระและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการ

ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการบริหารกำไร ส่วนความเป็นเจ้าของหุ้นของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการบริหารกำไร (Earning Management) ซึ่งการบริหารกำไรมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงาน อาจกล่าวได้ว่า ความเป็นอิสระและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบลดการบริหารกำไร ซึ่งการบริหารกำไรเป็นการบิดเบือนข้อมูลในงบการเงิน ทำให้งบการเงินไม่มีคุณภาพ

2. ปัจจัยภายนอกที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน

2.1 ผู้สอบบัญชี (External Auditor)

มาตรฐานการสอบบัญชี ช่วยส่งเสริมให้มีการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินการบัญชีและสภาพแวดล้อมของข้อมูลของบริษัท กรณีศึกษาตลาดเกิดใหม่ของประเทศจีน ซึ่ง Sami and Zhou (2008) ตรวจสอบผลกระทบของบริษัทจากการนำมาตราฐานการสอบบัญชีมาใช้ในการปี ค.ศ. 1996 เนื่องจากผู้วิจัยมีความเชื่อว่ามาตรฐานสามารถเพิ่มคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินการบัญชี และเป็นแนวคิดในการปรับปรุงสภาพแวดล้อมข้อมูลบริษัทเอกชน จากศึกษานี้พบว่า Earnings Management ลดลง ส่งผลให้ Quality of Earnings สูงขึ้น นอกจากนี้พบว่า ปริมาณและราคาซื้อขายหุ้นสูงขึ้น ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าเมื่อมีการแจ้งข้อมูลข่าวสารเพิ่มขึ้นของบริษัทเกิดใหม่ในตลาดหุ้นของประเทศจีนหลังจากนำมาตราฐานการสอบบัญชีมาใช้ ส่งผลให้คุณภาพของข้อมูลที่มีไว้เพื่อนักลงทุนสูงขึ้น

2.2 การให้ความสำคัญของนักลงทุนและเจ้าหนี้ (Investor and Creditor Awareness)

หลังจากเกิดวิกฤติทางการเงินส่งผลให้นักลงทุนสูญเสียความเชื่อมั่นในตัวผู้บริหารและมีการเรียกร้องให้ข้อมูลทางการเงินมีคุณภาพสูงขึ้น Barton and Waymire (2004) พบว่า ข้อมูลทางการเงินของกิจการมีคุณภาพสูงขึ้น เนื่องจากความตั้งใจของผู้บริหารที่ต้องการให้คุณภาพของการรายงานทางการเงินเพิ่มขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามความต้องการของนักลงทุน ซึ่งสอดคล้องกับ Bagaeva(2008) ซึ่งวัดผลกระทบของนักลงทุนนานาชาติที่มีต่อคุณภาพของการรายงานทางการเงินการบัญชีในประเทศรัสเซีย ที่มีความเชื่อว่าคุณภาพของข้อมูลทางการเงินการบัญชีสามารถกระตุ้นหรือจูงใจนักลงทุนได้ ดังนั้นจึงสามารถวัดคุณภาพของข้อมูลทางการเงินการบัญชีทางอ้อมโดยตรวจสอบการลงทุนซึ่งเกิดจากข้อมูลทางการเงินการบัญชีที่มีคุณภาพ และจากการศึกษาพบว่าความต้องการข้อมูลของนักลงทุนมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพของรายงานทางการเงินการบัญชี และพบว่านักลงทุนสนใจในการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้ในกิจการเพื่อจัดทำรายงานทางการเงิน

นอกจากนี้ผลการศึกษาของ Rahman, Yammeeesri and Perera (2010) เกี่ยวกับคุณภาพของงบการเงินในทิศทางความเป็นสากล โดยเปรียบเทียบ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศญี่ปุ่น ประเทศไทย ประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมัน เพื่อตรวจสอบแนวทางการปฏิบัติทางการเงินการบัญชีของประเทศต่างๆ ภายใต้ทิศทางที่มีความเป็นสากลโดยวัดคุณภาพกำไรซึ่งใช้เกณฑ์คงค้าง และรายการคงค้างที่ผิดปกติซึ่งเป็นส่วนประกอบของกำไรทางบัญชี ผลการศึกษพบว่า หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นมีผลกระทบต่อคุณภาพของการบัญชีแต่ละประเทศ เช่น บริษัทที่มีการกู้ยืมทางการเงินจำนวนมากอาจจะได้รับการตรวจสอบจากเจ้าหนี้รายใหญ่ และมีการประเมินคุณภาพของรายงานทางการเงินที่ส่งให้กับบุคคลภายนอกซึ่งมีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ และบทบาทของการบัญชีมีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ ขึ้นอยู่กับลักษณะแนวทางของผู้ที่มีหน้าที่ควบคุมองค์กรของแต่ละประเทศ จากงานวิจัยดังกล่าวสรุปได้ว่า 1)การเรียกร้องให้ปรับปรุงคุณภาพของงบการเงิน

จากนักลงทุนมีความผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพของงบการเงิน และ 2) การตรวจสอบคุณภาพของรายงานทางการเงินจากเจ้าหนี้รายใหญ่ส่งผลให้เกิดคุณภาพของงบการเงินมากขึ้น ในขณะที่ Wittenberg-Moerman (2008) ศึกษาบทบาทข้อมูลที่ไม่มีความสมดุลและคุณภาพของงบการเงินในตลาดซื้อขายสินเชื่อ โดยตรวจสอบคุณภาพของงบการเงินของผู้กู้ พบว่า การกำกับดูแลกิจการที่เข้มข้น ทำให้ต้องเตรียมข้อมูลที่มีคุณภาพ ซึ่งจะลดความไม่สมดุลของข้อมูลในตลาดซื้อขายสินเชื่อ ลดเวลาที่ใช้ในการกระบวนการปฏิบัติงาน และสร้างประสิทธิภาพให้แก่ตลาดซื้อขายสินเชื่อ

2.3 ผลบังคับของกฎหมายจากผู้กำหนดนโยบาย

มาตรฐานการบัญชีปรับปรุงอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินใช้ประโยชน์จากรายงานอย่างต่อเนื่อง และในปีพ.ศ. 2557 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ปรับแก้บทการการบัญชี เปลี่ยนชื่อเป็นกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน และปรับปรุงลักษณะเชิงคุณภาพจากเดิม ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความน่าเชื่อถือ มาเป็นความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม เพื่อให้งบการเงินมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น งานวิจัยก่อนหน้านี้ของ Lin, Chen and Tang (2001) มีการประเมินระบบบัญชีธุรกิจระบบใหม่ของประเทศจีน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีสำหรับธุรกิจระบบใหม่ มีลักษณะแตกต่างกันตามลักษณะของธุรกิจอุตสาหกรรม 13 อุตสาหกรรม ภาครัฐส่งเสริมให้มีการกำหนดรายละเอียดแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีมากขึ้น หลังจากที่รัฐบาลแนะนำให้ธุรกิจใช้ ในปี ค.ศ.1993 งานวิจัยนี้ประเมินการรับรู้ของผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับผลกระทบของการปรับใช้ระบบบัญชีของธุรกิจระบบใหม่ พบว่าโดยทั่วไป ผู้มีส่วนได้เสียจะเห็นด้วยกับระบบบัญชีของธุรกิจระบบใหม่ โดยให้ข้อมูลว่าระบบบัญชีของธุรกิจระบบใหม่ มีส่วนช่วยในการพัฒนา ความสามารถความเข้าใจ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้และธุรกิจมีการใช้ประโยชน์จากข้อมูลทางการเงินเพื่อการตัดสินใจ อย่างไรก็ตามมีความเห็นที่ตรงกันในการส่งเสริมให้มีการลดทางเลือกทางการบัญชีให้น้อยลงเพื่อการรับรู้ที่เหมาะสมเกี่ยวกับการกำหนดรูปแบบมาตรฐานการบัญชีในบริบทของธุรกิจประเทศจีน จากงานวิจัยดังกล่าวสรุปได้ว่า 1) ความพร้อมและความเข้มงวดของนโยบายภาครัฐและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปรับปรุงกฎหมายเพื่อออกกฎระเบียบในการปรับปรุงคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของนักลงทุนจะส่งผลให้เกิดคุณภาพของงบการเงินมากขึ้น และ 2) ความเข้าใจง่าย ไม่ซับซ้อน และไม่ยุ่งยากในทางปฏิบัติของรูปแบบมาตรฐานจะส่งผลให้เกิดคุณภาพของงบการเงินมากขึ้น

นอกจากนี้ จากการศึกษาเกี่ยวกับระดับการเปิดเผยข้อมูลพบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ปฏิบัติตามที่มาตรฐานและกฎหมายกำหนด Naser and Nuseibeh (2003) ประเมินคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจการเงิน พบว่าการระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด (ยกเว้นกลุ่มที่เกี่ยวกับอิเล็กทรอนิกส์) สำหรับการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจทั้งที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับการกำหนด พบว่าบริษัทเปิดเผยมากกว่าขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด และข้อมูลดังกล่าวช่วยผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจมากขึ้น เช่นนักวิเคราะห์การเงินจะค้นหาข้อมูลง่ายขึ้นในการประเมินสภาพคล่องของกิจการถ้าหากกิจการจำแนกสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน นอกจากนั้นความสม่ำเสมอในการรายงานจะช่วยให้บริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันสามารถเปรียบเทียบกันได้

2.4 สภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม

วัฒนธรรมมีอิทธิพลต่อการพัฒนาระบบรายงานการเงินในระดับชาติ ประเทศออสเตรเลีย แคนาดา นิวซีแลนด์ สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักร มีค่านิยมทางบัญชีเรื่องความระมัดระวัง และการรักษาความลับต่ำ (มองโลกแง่ดีและโปร่งใสมาก) ประเทศที่มีวัฒนธรรมละตินอเมริกา รวม เม็กซิโกและโคลัมเบีย มีความระมัดระวังและการรักษาความลับสูง ทำให้เปิดเผยข้อมูลจำกัด (การรักษาความลับสูง) คาดว่าจะยึดแนวคิดความระมัดระวังสูงด้วยในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สิน (Gray, 1988 อ้างถึงใน Doupanik & Perera, 2015, p.39)

ความแตกต่างทางวัฒนธรรมส่งผลให้ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ลดลง สำหรับเรื่องความสามารถเปรียบเทียบกันได้ Zeff (2007) พบว่า แนวคิดดังกล่าวเป็นเรื่องยากในการทำความเข้าใจเรื่องภายในประเทศต่างๆ เพราะเมื่อนำมาตรฐาน IAS มาใช้ ประเทศต่างๆ ประมาณ 8,000 บริษัทของสหภาพยุโรป เตรียมการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมภายใต้มาตรฐาน IAS โดย Zeff ให้ข้อเสนอแนะว่า การเปรียบเทียบกันได้อาจจะไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องความเป็นหนึ่งเดียวเนื่องจากประเทศต่างๆมีวัฒนธรรมที่แตกต่างกัน 4 ประการคือ วัฒนธรรมทางการเงินและธุรกิจ วัฒนธรรมทางการบัญชี วัฒนธรรมทางการตรวจสอบ และวัฒนธรรมในเรื่องกฎระเบียบข้อบังคับ ซึ่งความแตกต่างทางวัฒนธรรมดังกล่าวจะเป็นสาเหตุให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นได้

2.5 ระบบกฎหมาย เศรษฐกิจและอื่นๆ

สิ่งแวดล้อมเกี่ยวกับระบบกฎหมายและเศรษฐกิจส่งผลต่อแนวปฏิบัติทางการบัญชี ตลอดจนการการปรับใช้ IFRS อย่างเต็มรูปแบบของประเทศต่างๆ ปัจจัยด้านการกฎหมายซึ่งประกอบด้วย 2 ระบบ คือระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) และระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Code Law) ที่มีผลต่อการพัฒนาการบัญชีในประเทศกฎหมายจารีตประเพณี ใช้แนวทางการปฏิบัติจากตัวอย่างที่มีมาก่อนหรือกฎหมายจากกรณีศึกษา ใช้มากในอังกฤษ หรือประเทศอื่นที่ใช้ภาษาอังกฤษในการสื่อสาร กฎหมายทางการบัญชีมีรายละเอียดในการปฏิบัติและมีคำแนะนำเฉพาะเรื่องแหล่งข้อกำหนดทางการบัญชีกำหนดโดยวิชาชีพหรือหน่วยงานอิสระที่ไม่ใช่รัฐ สำหรับกฎหมายลายลักษณ์อักษร กฎระเบียบทางการบัญชีกำหนดโดยหน่วยงานภาครัฐ กฎหมายทางการบัญชีมักกำหนดเรื่องทั่วไป ไม่กำหนดรายละเอียดเฉพาะ ต้องใช้แนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีจากแหล่งอื่น Doupanik and Perera (2015)

ปัจจัยด้านการเมืองและเศรษฐกิจของประเทศซึ่งมีความแตกต่าง มีอิทธิพลที่ส่งผลกระทบต่อแนวปฏิบัติและวิธีการเปิดเผยข้อมูล จากการศึกษาของ Al-Akra, Ali and Marashdeh (2009) ในประเทศจอร์แดน พบว่าการแปรปรวนจากรัฐวิสาหกิจเป็นเอกชนมีอิทธิพลที่สำคัญที่ทำให้เกิดการเปิดเผยข้อมูลและการกำกับดูแล ความพร้อมของรัฐบาลในการปรับปรุงกฎหมายเพื่อปกป้องนักลงทุน และการออกกฎระเบียบใหม่ในการเปิดเผยข้อมูลซึ่งมีส่วนสำคัญในการปรับปรุงคุณภาพการเปิดเผยข้อมูล จากการกระทำดังกล่าวนี้เองที่ทำให้เห็นว่าประเทศจอร์แดนเป็นประเทศที่มีกฎหมายของประเทศที่เรียกว่า Common-Law Country นอกจากนั้นปัจจัยที่เกี่ยวกับภาษี วัฒนธรรม ศาสนา ความเป็นประเทศอาณานิคม ลักษณะองค์กร ความเป็นเจ้าของธุรกิจ และระบบการศึกษาซึ่งพบว่าอิทธิพลของความเป็นอาณานิคมมีความสำคัญในการช่วยอธิบายแนวปฏิบัติด้านการบัญชีในประเทศจอร์แดนได้มากกว่าวัฒนธรรมและศาสนา

สำหรับปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง Chaney, Faccio and Parsley (2011) ได้ศึกษาเกี่ยวกับคุณภาพของข้อมูลทางการเงินบัญชีของบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกับการเมือง เนื่องจากผู้วิจัยมีความเชื่อว่าคุณภาพของข้อมูลทางการเงินบัญชีขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารที่มีทางเลือกในการใช้เกณฑ์คงค้าง บางครั้งอาจปิดบังผลการปฏิบัติงานของตนเอง บางครั้งเพื่อเพิ่มผลประโยชน์ให้กับตนเอง และบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกับการเมือง จะทำให้ข้อมูลทางการเงินบัญชีไม่มีคุณภาพ จากการศึกษาดังกล่าวพบว่าคุณภาพของการรายงานข้อมูลทางการเงินบัญชีของบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกับการเมืองมีระบบการรายงานที่ต่ำกว่าบริษัทที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับการเมือง จะเห็นว่าบริษัทที่เกี่ยวข้องทางการเมืองจะมีลักษณะของงบการเงินที่ยากต่อการอธิบายหรือพยากรณ์คุณภาพของข้อมูลทางการเงินบัญชีแม้ว่าจะมีการควบคุมตัวแปรระดับประเทศเช่นการคอร์รัปชัน หรือสิทธิของผู้ถือหุ้น หรือปัจจัยเฉพาะอื่นๆ ของบริษัท(เช่น โครงสร้างผู้ถือหุ้น ขนาดของธุรกิจ ความเจริญเติบโต มูลค่าของธุรกิจ เป็นต้น) จึงสรุปว่าสาเหตุหนึ่งที่บริษัทใช้เกณฑ์คงค้างที่ไม่มีคุณภาพส่งผลให้ข้อมูลในการรายงานทางการเงินไม่มีคุณภาพ เนื่องจากบริษัทมีความเกี่ยวข้องกับการเมือง

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทสรุป

คุณภาพของงบการเงินเกิดจากหลายปัจจัย ตั้งแต่กระบวนการเริ่มต้นจนกระทั่งสิ้นสุดของการจัดทำงบการเงินจะเห็นว่าทุกฝ่ายที่มีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำงบการเงินมีส่วนร่วมให้งบการเงินมีคุณภาพ เริ่มตั้งแต่ ผู้บริหารซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีมีความตั้งใจในการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส ผู้ทำบัญชีมีทักษะ ความรู้ความสามารถ และมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ มีความรู้และมีจรรยาบรรณ ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมในการประเมินการควบคุมภายใน ตลอดจน ความเข้มงวดของนโยบายภาครัฐและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารซึ่งมีหน้าที่ให้มีความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีมีบทบาทสำคัญสูงสุดในกระบวนการที่จะทำให้งบการเงินมีคุณภาพ จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน พบว่า เป็นหน้าที่ของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงิน จึงเป็นที่มาของ กรอบแนวคิด เกี่ยวกับคุณภาพของงบการเงิน (แสดงภาพที่ 1) ซึ่งเกิดจากการทบทวนวรรณกรรมและเชื่อมโยงงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

ข้อเสนอแนะ

ในปัจจุบันแม้ว่างบการเงินในประเทศไทยจัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศซึ่งเป็นมาตรฐานที่ยอมรับกันทั่วโลก แต่การใช้มาตรฐานชุดเดียวกันย่อมมีคุณภาพของงบการเงินแตกต่างกันได้เนื่องจากปัจจัยดังกล่าวข้างต้นแตกต่างกัน งานวิจัยในอนาคตอาจศึกษาในประเด็นซึ่งก่อให้เกิดคุณภาพของงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1. ความสามารถในการหน้าที่ระดับพื้นฐาน (Basic Competencies) ของผู้ทำบัญชีเช่น ทักษะทางปัญญา ทักษะการสื่อสาร ทักษะในการวางแผนและประยุกต์การปฏิบัติงาน เป็นต้น แตกต่างกันมากน้อยเพียงใด เนื่องจากสถาบันการศึกษาซึ่งมีหน้าที่ในการผลิตนักบัญชีที่มีความสามารถในการหน้าที่ระดับพื้นฐาน และอาจมุ่งเน้นความสามารถในหน้าที่ในระดับพื้นฐานมากน้อย

แตกต่างกันและส่งผลให้ความสามารถในการปฏิบัติงานแตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ใช้ระบบอิงหลักการ (Principles-Based) ไม่ใช่ระบบอิงกฎเกณฑ์ (Rule-Based) ซึ่งระบบอิงหลักการดังกล่าวส่งเสริมให้ใช้ดุลยพินิจของวิชาชีพมากขึ้น ความสามารถในการในหน้าที่ระดับพื้นฐานควรอยู่ในระดับดีและไม่ควรแตกต่างกันมากนัก เพราะส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจเชิงวิชาชีพ

2. ความตั้งใจของผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลแตกต่างกันหรือไม่อย่างไร เพื่อก่อให้เกิดคุณภาพของงบการเงิน ผู้บริหารที่อาจรายงานงบการเงินเชิงรุกหรือยึดหลักระมัดระวัง (Aggressive or Conservative) มากเกินไป จะลดการเปิดเผยถูกต้องตามควร (True and Fair View) ซึ่งอาจส่งผลให้คุณภาพของงบการเงินลดลง

3. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ มีความรู้ ความสามารถ ในการปฏิบัติงานรักษาผลประโยชน์ของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง และมีจรรยาบรรณ เนื่องจากคุณลักษณะดังกล่าวก่อให้เกิดประสิทธิภาพของการตรวจสอบ ทำให้ลดการบริหารกำไร (Earning Management) ของผู้บริหาร ส่งผลให้งบการเงินมีคุณภาพ สร้างความน่าเชื่อถือแก่ผู้ใช้ประโยชน์จากงบการเงิน

4. ผู้ตรวจสอบภายในมีการประเมินการควบคุมภายใน การจัดการความเสี่ยงและการกำกับดูแลเพื่อก่อให้เกิดคุณภาพของงบการเงิน มีความแตกต่างกันหรือไม่อย่างไร และปัจจัยใดบ้างที่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพการตรวจสอบ

5. ผู้กำหนดกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องให้ข้อกำหนดที่มีความชัดเจนไม่ซับซ้อนและง่ายในทางปฏิบัติหรือไม่ นอกจากนี้ ควรศึกษาข้อกำหนดให้การเปิดเผยข้อมูล 1) ประเด็นใดบ้างที่ควรจะต้องกำหนดให้มีการเปิดเผยเพิ่มเติม 2) ประเด็นใดบ้างที่กำหนดให้เปิดเผยมากเกินไป ซึ่งผู้ใช้งบการเงินไม่ใช้ข้อมูลดังกล่าว 3) ประเด็นใดบ้างที่กำหนดให้เปิดเผยมากเกินไปในเชิงปริมาณ แต่ด้อยเกินไปในเชิงคุณภาพ และ 4) ประเด็นใดบ้างควรมีการยืดหยุ่นในการเปิดเผยข้อมูล เพื่อก่อให้เกิดคุณภาพของงบการเงิน.

เอกสารอ้างอิง

- Al-Akra, M., Ali, M. J., & Marashdeh, O. (2009). Development of accounting regulation in Jordan. *The International Journal of Accounting*, 44, 163-186.
- Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 49, 58-74.
- Bagaeva, A. (2008). An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia. *Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting*, 24, 157-161.
- Barton, J., & Waymire, G. (2004). Investor protection under unregulated financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 38, 65-116.
- Bots., M.J., Groenlan., E., & Swagerman.,M.D. (2009). An empirical test of Birkett's competency model for management accountants: Survey evidence from Dutch practitioners. *Journal of Accounting Education*, 27, 1-13.
- Chaney, P. K., Faccio, M., & Parsley, D. (2011). The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51, 58-76.
- Doupnik.,T. & Perera.,H. (2015). *International Accounting*, fourth Edition, Singapore: McGraw- Hill.
- Hassall, T., Joyce, J., Arquero Montano, J. L. & Donoso, J. A. (2005). Priorities for the development of vocational skill: A European Perspective. *Accounting Forum*. 29(4), 379-394.
- Iatridis, G., & Valahi, S. (2010). Voluntary IAS 1 accounting disclosures prior to official IAS adoption: An empirical investigation of UK firms. *Research in International Business and Finance*, 24, 1-14.
- Lin, Z. J., Chen, F., & Tang, Q. (2001). An empirical evaluation of the new system of business accounting in China. *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, 10, 23-49.
- Lin., W.J. & Hwang., I. M. (2010). Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis. *International Journal of Auditing*, 14, 57-77.
- McEnroe., E. J., (2009). CFOs' and public accountants' perceptions of material weaknesses in internal control areas as required by Section 404 of the Sarbanes-Oxley act. *Research in Accounting Regulation*, 21, 48-55.
- Naser, K., & Nuseibeh, R. (2003). Quality of financial reporting: evidence from the listed Saudi nonfinancial companies. *The International Journal of Accounting*, 38, 41-69.

- Rahman, A., Yammeeesri, J., & Perera, H. (2010). Financial reporting quality in international settings: A comparative study of the USA, Japan, Thailand, France and Germany. *The International Journal of Accounting*, 45, 1-34.
- Rainsbury, E. A., Bradbury, M., & Cahan, S. F. (2009). The impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 5, 20-33.
- Sami, H., & Zhou, H. (2008). Do auditing standards improve the accounting disclosure and information environment of public companies? Evidence from the emerging markets in China. *The International Journal of Accounting*, 43, 139-169.
- Wittenberg-Moerman, R. (2008). The role of information asymmetry and financial reporting quality in debt trading: Evidence from the secondary loan market. *Journal of Accounting and Economics*, 46, 240-260.
- Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39, 290-302.