

บทที่ 6

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยในครั้งนี้ต้องการศึกษาถึงความแตกต่างของความเห็นของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูล และเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี และการตัดสินใจและการเปรียบเทียบการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ โดยแบ่งพิจารณาเป็นความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน หลังจากการออกเผยแพร่ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน การปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน สำหรับการทดสอบทางสถิติจะใช้สถิติที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ โดยใช้ Kruskal-Wallis H Test ทดสอบความแตกต่างของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด ใช้ Mann-Whitney U Test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์แต่ละกลุ่ม และใช้ Paired-Samples T Test ทดสอบความแตกต่างค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นในแต่ละกลุ่มของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ และกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

6.1 สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

กลุ่มของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มีความคิดเห็นที่แตกต่างกันในแต่ละประเด็น ตารางที่ 6.1 จำนวนรวมของประเด็นที่แตกต่าง โดยการทดสอบทางสถิติของค่าความแตกต่าง แสดงให้เห็นว่ากลุ่มของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มีความแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ในทุกกรณี

ตารางที่ 6.1 แสดงจำนวนประเด็นที่มีความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์

เรื่อง	จำนวนประเด็นที่แตกต่าง ของ	ผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์
1. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี		24
2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว		20
3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่ยังไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์		24
4. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่ยังไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์		19
	รวม	87

ส่วนจำนวนรวมของประเด็นความแตกต่างของความคิดเห็นของสองกลุ่ม ในตารางที่ 6.2 แสดงให้เห็นว่าความแตกต่างของความคิดเห็นสูงสุดอยู่ในกลุ่มของนักลงทุน กับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ถึง 72 ประเด็น รองลงมาคือ กลุ่มของผู้สอบบัญชี กับนักลงทุน มี 67 ประเด็น และในส่วนที่มีจำนวนรวมของประเด็นความแตกต่างต่ำสุดอยู่ในกลุ่มของผู้สอบบัญชี กับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มี 30 ประเด็น ความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี และความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้วพบความแตกต่างในกลุ่มของนักลงทุน กับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มากที่สุดคือ 23 และ 18 ประเด็น ตามลำดับ ส่วนความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่ยังไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์

ของผู้สอบบัญชีที่มี และไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์พบความแตกต่างในกลุ่มของผู้สอบบัญชี กับนักลงทุน มากที่สุดคือ 22 และ 15 ประเด็น ตามลำดับ

ตารางที่ 6.2 แสดงจำนวนประเด็นที่มีความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องต่าง ๆ

เรื่อง	จำนวนประเด็นที่แตกต่างระหว่าง	ผู้สอบบัญชีกับนักลงทุน	ผู้สอบบัญชีกับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์	นักลงทุนกับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์
1. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี		14	9	23
2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว		16	4	18
3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่ยังมีรายการของผู้สอบบัญชีที่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์		22	8	17
4. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายการของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์		15	9	14
รวม		67	30	72

ส่วนประเด็นความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว และความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายการของผู้สอบบัญชีมี และไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ พบความแตกต่างในกลุ่มของผู้สอบบัญชี กับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ น้อยที่สุด 9 4 8 และ 9 ประเด็น ตามลำดับ

ตารางที่ 6.3 แสดงจำนวนประเด็นที่มีความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์

เรื่อง	จำนวนประเด็นที่แตกต่างของ	ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์
1. ผู้สอบบัญชี		10
2. นักลงทุน		33
3. นักวิเคราะห์หลักทรัพย์		18
	รวม	61

ตารางที่ 6.3 แสดงให้เห็นว่า ประเด็นความคิดเห็นเกี่ยวกับความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ พบความแตกต่างในกลุ่มของนักลงทุน มากที่สุด 33 ประเด็น รองลงมาเป็นกลุ่มของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ 18 ประเด็น และกลุ่มของผู้สอบบัญชี 10 ประเด็น

ตารางที่ 6.4 แสดงจำนวนประเด็นที่มีความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ โดยใช้ค่าเฉลี่ยรวมของแต่ละกรณี

เรื่อง	จำนวนประเด็นที่แตกต่าง ของ	ผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์
1. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี		8
2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว		5
3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์		8
4. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์		8
รวม		29

กลุ่มของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มีความคิดเห็นที่แตกต่างกันในแต่ละประเด็น ตารางที่ 6.4 จำนวนรวมของประเด็นที่แตกต่าง โดยการทดสอบทางสถิติของค่าความแตกต่าง โดยใช้ค่าเฉลี่ยรวม แสดงให้เห็นว่ากลุ่มของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มีความแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ในทุกกรณี

ส่วนจำนวนรวมของประเด็นความแตกต่างของความคิดเห็นของสองกลุ่ม ในตารางที่ 6.5 แสดงให้เห็นว่าความแตกต่างของความคิดเห็นสูงสุดอยู่ในกลุ่มของนักลงทุน กับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ถึง 26 ประเด็น รองลงมาคือ กลุ่มของผู้สอบบัญชี กับนักลงทุน มี 21 ประเด็น และในส่วนที่มีจำนวนรวมของประเด็นความแตกต่างต่ำสุดอยู่ในกลุ่มของผู้สอบบัญชี กับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มี 11 ประเด็น ความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณ

ข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี และความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชี มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์พบความแตกต่างในกลุ่มของนักลงทุน กับนักวิเคราะห์ หลักทรัพย์ มากที่สุดคือ 8 6 และ 6 ประเด็น ตามลำดับ ส่วนความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจใน กรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์พบความแตกต่างในกลุ่ม ของผู้สอบบัญชี กับนักลงทุน มากที่สุดคือ 7 ประเด็น ตามลำดับ

ตารางที่ 6.5 แสดงจำนวนประเด็นที่มีความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องต่าง ๆ โดยใช้ค่าเฉลี่ยรวมของแต่ละกรณี

เรื่อง	จำนวนประเด็นที่แตกต่าง ระหว่าง	ผู้สอบบัญชี กับ นักลงทุน	ผู้สอบบัญชี กับ นักวิเคราะห์ หลักทรัพย์	นักลงทุน กับ นักวิเคราะห์ หลักทรัพย์
1. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี		5	4	8
2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว		5	1	6
3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์		7	3	6
4. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์		4	3	6
รวม		21	11	26

ส่วนประเด็นความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว และความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมี และไม่มี การเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ พบความแตกต่างในกลุ่มของผู้สอบบัญชี กับนักวิเคราะห์ หลักทรัพย์ น้อยที่สุด 4 1 3 และ 3 ประเด็น ตามลำดับ

ตารางที่ 6.6 แสดงจำนวนประเด็นที่มีความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ โดยใช้ค่าเฉลี่ยรวมของแต่ละกรณี

เรื่อง	จำนวนประเด็นที่แตกต่างของ	ความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์
1. ผู้สอบบัญชี		3
2. นักลงทุน		11
3. นักวิเคราะห์หลักทรัพย์		7
	รวม	21

ตารางที่ 6.6 แสดงให้เห็นว่า ประเด็นความคิดเห็นเกี่ยวกับความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ พบความแตกต่างในกลุ่มของนักลงทุน มากที่สุด 11 ประเด็น รองลงมาเป็นกลุ่มของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ 7 ประเด็น และกลุ่มของผู้สอบบัญชี 3 ประเด็น

วัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ เพียงเพื่อต้องการให้ผู้ใช้งายงานของผู้สอบบัญชีได้เห็นถึงประเด็นที่สำคัญที่ได้เปิดเผยอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเท่านั้น ไม่ได้ต้องการให้ผู้ใช้งายงานของผู้สอบบัญช้นำไปให้น้ำหนักกับเรื่องที่ผู้สอบบัญชีทำการเน้นมากไปกว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

จากผลการวิจัยในส่วนของการเปรียบเทียบความแตกต่างของการตัดสินใจในกรณีที่มีรายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าเมื่อผู้สอบบัญชีทำการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกิดความไม่แน่ใจในการตัดสินใจลงทุนสูงกว่าการที่ผู้สอบบัญชีไม่ทำการเพิ่มวรรคเน้นเพียงแต่ให้บริษัทเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินในทุกกรณี และมาตรฐานการสอบบัญชีระบุให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญของงบการเงิน ซึ่งมีความหมายที่จะระบุให้ผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชีทราบว่าผู้สอบบัญชีพิจารณาสิ่งที่มีสาระสำคัญต่อผู้ใช้ง่ายงานการเงินเท่านั้น อาจจะทำให้ผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชีตีความว่าถ้าเป็นเรื่องที่ไม่มีสาระสำคัญมาก ผู้สอบบัญชีคงจะไม่นำข้อมูลและเหตุการณ์มาเน้น จนส่งผลทำให้ผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชี นำข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าวไปให้น้ำหนักมากไปกว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งจะขัดกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของมาตรฐานการสอบบัญชี

ในกลุ่มของผู้สอบบัญชี จะเห็นได้ว่าจำนวนเรื่องที่ผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างของการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นมีปริมาณน้อยที่สุด เมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ซึ่งเรื่องที่พบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชีต้องให้น้ำหนักมากขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีทำการเพิ่มวรรคเน้น มีดังต่อไปนี้

1. ความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ
2. ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม
3. ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ทั้ง 3 ประเด็น จะเห็นได้ว่าเป็นกรณีที่มาตราฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีควรเน้น และควรพิจารณาเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าว จากผลการวิจัยผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชีควรจะให้น้ำหนักมากเป็นพิเศษในเรื่องดังกล่าว ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจจะมองเหมือนกับกลุ่มของนักลงทุนและนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ที่ควรให้ความสำคัญสูงขึ้นกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีทำการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามพบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่น่าจะเกิดขึ้นในกรณีของความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่

แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ได้ไว้เดิม ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงิน อีกทั้งข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และเป็นเพียงการแสดงการเปลี่ยนแปลงของข้อมูลเปรียบเทียบเท่านั้น จึงทำให้ไม่สามารถสรุปได้ว่าในเรื่องที่ไม่พบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญของการเปรียบเทียบการตัดสินใจ ว่ากลุ่มของผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ เนื่องจากพบว่า มีบางข้อมูลและเหตุการณ์ที่พบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ อาจสรุปได้เพียงว่าข้อมูลและเหตุการณ์ที่มีความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีต้องให้น้ำหนักมากขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีทำการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าว ซึ่งขัดแย้งกับมาตรฐานการสอบบัญชี

ในกลุ่มของนักลงทุน จากผลการวิจัยพบว่าความแตกต่างของความคิดเห็นในเรื่องต่าง ๆ ระหว่างผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ส่วนใหญ่แล้วเกิดมาจากกลุ่มของนักลงทุน เนื่องจากจำนวนเรื่องต่าง ๆ มีความแตกต่างกันมากที่สุด ในกลุ่มที่มีการเปรียบเทียบกับกลุ่มของนักลงทุน และจากผลการวิจัยยังพบอีกว่าทุกกรณีมีความแตกต่างของการตัดสินใจในกรณีที่ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นมีปริมาณมากที่สุด แสดงให้เห็นว่านักลงทุนให้น้ำหนักกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีทำการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มากไปกว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหมายเหตุประกอบงบการเงินจนส่งผลกระทบต่อการนำข้อมูลไปใช้เพื่อการตัดสินใจลงทุนซึ่งเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญในทุกกรณี ซึ่งส่วนใหญ่แล้ว ข้อมูลและเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชื่อนำมาเน้นอยู่ในปัจจุบัน จะเป็นเรื่องที่มีผลกระทบในทางลบต่อกิจการ แต่จากผลการวิจัยในกลุ่มของนักลงทุนจะเห็นได้ว่ามีข้อมูลและเหตุการณ์ส่วนหนึ่งที่ไม่ควรส่งผลกระทบต่องบการเงิน แต่ในส่วนของกลุ่มนักลงทุนกลับพบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญในกรณีของความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ได้ไว้ไว้เดิม ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงิน อีกทั้งข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และเป็นเพียงการแสดงการเปลี่ยนแปลงของข้อมูลเปรียบเทียบเท่านั้น และในกรณีของการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ และในกรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติซึ่งไม่น่าจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจ เนื่องจากเรื่องดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีจากสิ่งที่ถูกเป็นสิ่งที่ถูก แต่นักลงทุนอาจมองว่าผู้บริหารใช้การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีต่าง ๆ ในการจัดการกำไรของกิจการ แสดงให้เห็นถึงกลุ่มของนักลงทุนไม่มีความเข้าใจในวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของมาตรฐานการสอบบัญชี ในเรื่องการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ในกลุ่มของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ จะเห็นได้ว่าจำนวนเรื่องที่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์ มีความแตกต่างของการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มี การเพิ่มวรรคเน้นมี ปริมาณมากกว่ากลุ่มของผู้สอบบัญชี และมีปริมาณน้อยกว่ากลุ่มของนักลงทุน ซึ่งเรื่อง ที่พบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ และพอจะสรุปได้ว่านักวิเคราะห์หลักทรัพย์เห็นว่าต้องให้น้ำหนักมาก ขึ้นกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีทำการเพิ่มวรรคเน้น มีดังต่อไปนี้

1. ความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ
 - กิจการมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมากติดต่อกันมาหลายปี
 - กิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบติดต่อกันมาหลายปี
2. กรณีย่อยของการพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่
 - ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ
 - ข้อผิดพลาดกระทบกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ
3. ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจาก ความเห็นที่ให้ไว้เดิม
 - รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไข เปลี่ยนเป็น รายงานแบบไม่แสดงความเห็น
 - รายงานอย่างมีเงื่อนไข เปลี่ยนเป็น รายงานแบบไม่แสดงความเห็น
4. ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงาน อย่างต่อเนื่อง
5. รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงินและไม่ปกติ
 - การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน)
6. เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป
7. การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน
 - เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง
 - เกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง
8. เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน

จะเห็นได้ว่าเป็นกรณีที่มาตราฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชี ควรเน้น ควรพิจารณาเน้น และขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี จากผลการวิจัยนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เห็นว่า ควรจะให้น้ำหนักกับเรื่องดังกล่าวเป็นพิเศษ ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของมาตรฐาน

การสอบบัญชี แต่ในกลุ่มของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ไม่ได้ให้น้ำหนักกับทุกเรื่องที่เป็นสาเหตุของข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าว เช่น กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการไม่ได้ให้น้ำหนักมากไปกว่าความเป็นจริงที่ปรากฏในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในกรณีที่กิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ และในกรณีที่กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน แสดงให้เห็นว่าสิ่งที่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์จะให้น้ำหนักกับสิ่งใด ไม่ได้ดูแต่สิ่งที่ข้อมูลและเหตุการณ์นั้นได้ระบุไว้ แต่ดูถึงสาเหตุของข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าว ซึ่งบางเรื่องของสาเหตุน่าจะมีน้ำหนักเท่ากัน ทำให้เกิดข้อสงสัยว่าทำไมจึงไม่พบความแตกต่างในเรื่องดังกล่าว เช่น กรณีการพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ในกรณีข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุน และกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ แต่ผลกระทบสินทรัพย์รวมอย่างมีสาระสำคัญกลับไม่พบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ เช่นเดียวกับกรณีของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงินและไม่ปกติ อาจจะต้องทำการศึกษาต่อไปว่าเป็นสาเหตุมาจากอะไร

อย่างไรก็ตามพบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่น่าจะเกิดขึ้นเช่นเดียวกับกลุ่มของนักลงทุนและผู้สอบบัญชีในกรณีของความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ได้ไว้เดิม ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงิน อีกทั้งข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าวไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และเป็นเพียงการแสดงการเปลี่ยนแปลงของข้อมูลเปรียบเทียบเท่านั้น รวมทั้งไม่สามารถสรุปได้ว่าในเรื่องที่ไม่พบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญของการเปรียบเทียบการตัดสินใจ ว่ากลุ่มของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์มีความเข้าใจในวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของมาตรฐานการสอบบัญชี เนื่องจากพบว่าข้อมูลและเหตุการณ์ที่พบความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ อาจสรุปได้เพียงว่าข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าวที่มีความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ เป็นเรื่องที่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์เห็นว่าต้องให้น้ำหนักมากขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีทำการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าว ซึ่งขัดแย้งมาตรฐานการสอบบัญชี

6.2 ข้อเสนอแนะของการวิจัย

ซึ่งจะเห็นได้ว่าการเพิ่มวรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์มีผลกระทบต่อการใช้ข้อมูล โดยเฉพาะเรื่องการตัดสินใจลงทุนและการแนะนำลงทุน การเพิ่มวรรณคดีน่าจะมีประโยชน์เพื่อที่จะให้ผู้สอบบัญชีนำไปพิจารณาโดยเฉพาะเรื่องที่มาตราฐานการสอบบัญชีไม่ได้ระบุว่าผู้สอบบัญชีควรเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าว และการเพิ่มวรรณคดีเรื่องเดียวกัน แต่มีผลกระทบต่อการใช้ข้อมูลโดยเฉพาะการตัดสินใจลงทุน และการแนะนำลงทุนต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ

ระหว่างการเพิ่มและการไม่เพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรระมัดระวังในการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ รวมทั้งผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีควรให้ความรู้ในเรื่องของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ จนทำให้นำข้อมูลและเหตุการณ์ไปให้นำหนักกับเรื่องของผู้สอบบัญชีทำการเน้นมากไปกว่าข้อเท็จจริงที่ปรากฏ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนั้นผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชี ควรปรับปรุงถ้อยคำ ให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีไม่เข้าใจผิดเกี่ยวกับการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์

6.3 งานวิจัยในอนาคต

วัตถุประสงค์หลักของงานวิจัยนี้เพื่อศึกษาความเห็นของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี และการตัดสินใจและการเปรียบเทียบการตัดสินใจของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ ผลการศึกษาในครั้งนี้พบว่า มีความแตกต่างของผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว และผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมี และไม่มีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ อย่างไรก็ตามในความเข้าใจทั่ว ๆ ไป ของกลุ่มนักลงทุน น่าจะมีความแตกต่างสูงสุด เนื่องจากนักลงทุนมีความหลากหลายมากโดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องของความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี อันจะนำไปสู่ความคิดเห็นที่หลากหลายเมื่อเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ทางการสอบบัญชีโดยตรง และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ที่มีความรู้เกี่ยวกับการวิเคราะห์ข้อมูลจากงบการเงิน และข้อมูลอื่น ๆ โดยตรง การวิจัยในอนาคตควรศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบทางจิตวิทยาของการที่ผู้สอบบัญชีทำการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีต่อผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี หรืออาจจะทำการศึกษาเกี่ยวกับการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างไรให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีไม่เกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์