

บทที่ 4

ผลการศึกษา

ในการศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน จะแบ่งการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น 5 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีและด้านการตรวจสอบบัญชี ลักษณะการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชี ระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล แหล่งรับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล (ตารางที่ 1-8)

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน (ตารางที่ 9-15)

2.1 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ตารางที่ 9)

2.2 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (ตารางที่ 10)

2.3 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว (ตารางที่ 11)

2.4 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต่อรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่าย (ตารางที่ 12)

2.5 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน (ตารางที่ 13)

2.6 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต (ตารางที่ 14)

2.7 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคต มาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน (ตารางที่ 15)

2.8 สรุปความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน (ตารางที่ 16)

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 17-23)

3.1 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 17)

3.2 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 18)

3.3 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 19)

3.4 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่าย จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 20)

3.5 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 21)

3.6 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 22)

3.7 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคต มาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 23)

ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน (ตารางที่ 24)

ส่วนที่ 5 การวิเคราะห์ความแตกต่างของประสบการณ์ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน

5.1 การวิเคราะห์ความแตกต่างของประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน (ตารางที่ 25)

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ตารางที่ 1 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุด

ระดับการศึกษา	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ปริญญาตรี	85	57.4
ปริญญาโท	63	42.6
สูงกว่าปริญญาโท	-	-
รวม	148	100.0

จากตารางที่ 1 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีระดับการศึกษาสูงสุด ในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 57.4 และปริญญาโท ร้อยละ 42.6 ตามลำดับ

ตารางที่ 2 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชี

ประสบการณ์	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ไม่เกิน 1 ปี	18	12.2
2 - 3 ปี	22	14.9
4 - 8 ปี	37	25.0
มากกว่า 8 ปี	71	48.0
รวม	148	100.0

จากตารางที่ 2 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานด้านบัญชีมากกว่า 8 ปี ร้อยละ 48.0 รองลงมา มีประสบการณ์ 4-8 ปี ร้อยละ 25.0 มีประสบการณ์ 2-3 ปี ร้อยละ 14.9 และมีประสบการณ์ไม่เกิน 1 ปี ร้อยละ 12.2 ตามลำดับ

ตารางที่ 3 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

ประสบการณ์	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ไม่มี	20	15.5
ไม่เกิน 1 ปี	10	6.8
1-5 ปี	72	48.6
มากกว่า 5 ปี	43	29.1
รวม	148	100.0

จากตารางที่ 3 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี 1-5 ปี ร้อยละ 48.6 รองลงมา มีประสบการณ์มากกว่า 5 ปี ร้อยละ 29.1 ไม่มีประสบการณ์ ร้อยละ 15.5 และมีประสบการณ์ไม่เกิน 1 ปี ร้อยละ 6.8 ตามลำดับ

ตารางที่ 4 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามลักษณะการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชี

ลักษณะการปฏิบัติงาน	จำนวน (คน)	ร้อยละ
บางเวลา	52	35.1
เต็มเวลา	75	50.7
ไม่ปฏิบัติงาน	21	14.2
รวม	148	100.0

จากตารางที่ 4 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชี แบบเต็มเวลา ร้อยละ 50.7 รองลงมา ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชี แบบบางเวลา ร้อยละ 35.1 และไม่ปฏิบัติงาน ร้อยละ 14.2 ตามลำดับ

ตารางที่ 5 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามระดับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี

ระดับ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
น้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์	6	4.1
50-80 เปอร์เซ็นต์	98	66.2
มากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์	44	29.7
รวม	148	100.0

จากตารางที่ 5 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี 50-80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 66.2 รองลงมา มีระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 29.7 และน้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 4.1 ตามลำดับ

ตารางที่ 6 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามระดับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี

ระดับ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
น้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์	8	5.4
50-80 เปอร์เซ็นต์	93	62.8
มากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์	47	31.8
รวม	148	100.0

จากตารางที่ 6 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่มีระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี 50-80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 62.8 รองลงมา มีระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 31.8 และน้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 5.4 ตามลำดับ

ตารางที่ 7 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามระดับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

ระดับ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
น้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์	5	3.4
50-80 เปอร์เซ็นต์	105	70.9
มากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์	38	25.7
รวม	148	100.0

จากตารางที่ 7 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่มีระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล 50-80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 70.9 รองลงมา มีระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล มากกว่า 80 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 25.7 และน้อยกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ ร้อยละ 3.4 ตามลำดับ

ตารางที่ 8 แสดง จำนวน และร้อยละ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามแหล่งรับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

แหล่ง	จำนวน (คน)	ร้อยละ
การเรียนการสอนในชั้นเรียน	63	42.6
การอบรมและสัมมนา	133	89.9
สื่อต่างๆ	57	38.5
การทำงาน	131	88.5
อื่นๆ	20	13.5

จากตารางที่ 8 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่มีแหล่งระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล จากการอบรมสัมมนา ร้อยละ 89.9 จากการทำงาน ร้อยละ 88.5 จากการเรียนการสอนในชั้นเรียน ร้อยละ 42.6 จากสื่อต่างๆ ร้อยละ 38.5 และจากอื่นๆ ได้แก่ การสอบถามจากเพื่อน การศึกษาจากวารสารบัญชี ร้อยละ 13.5 ตามลำดับ

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน

2.1 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ตารางที่ 9)

ตารางที่ 9 แสดง จำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น

วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
การรับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น	4.13	มาก
การบันทึกรายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอน เช่น การรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขาย การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ถ้าไม่พอใจ	4.12	มาก
การบันทึกเงินรับค่าบริการที่ยังคงต้องให้บริการในอนาคตเป็นรายได้ทั้งจำนวน	3.99	มาก
การขยับค่าขายในงวดถัดไปเข้ามาเป็นค่าขายในงวดปัจจุบันโดยการลงวันที่ในใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีย้อนหลัง	4.16	มาก
รวม	4.10	มาก

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 9 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 4.10) ทั้งนี้วิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ การขยับค่าขายในงวดถัดไปเข้ามาเป็นค่าขายในงวดปัจจุบันโดยการลงวันที่ในใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีย้อนหลัง (ค่าเฉลี่ย 4.16) การรับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น (ค่าเฉลี่ย 4.13) การบันทึกรายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอน เช่น การรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขาย การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ถ้าไม่พอใจ (ค่าเฉลี่ย 4.12) และการบันทึกเงินรับค่าบริการที่ยังคงต้องให้บริการในอนาคตเป็นรายได้ทั้งจำนวน (ค่าเฉลี่ย 3.99)

2.2 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (ตารางที่ 10)

ตารางที่ 10 แสดง จำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภายในต่อรูปแบบการ
สร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น

วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป	4.32	มาก
การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาต่ำกว่าปกติ	3.45	ปานกลาง
การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น	2.91	ปานกลาง
การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ	3.63	มาก
รวม	3.58	มาก

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 10 พบว่า ผู้สอบบัญชีภายในอาจมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นโดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 3.58) ทั้งนี้วิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป (ค่าเฉลี่ย 4.32) การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ (ค่าเฉลี่ย 3.63) และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลางได้แก่ การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาต่ำกว่าปกติ (ค่าเฉลี่ย 3.45) การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น (ค่าเฉลี่ย 2.91)

2.3 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว (ตารางที่ 11)

ตารางที่ 11 แสดง จำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ยความคิดเห็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว

วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สินนั้นไป	3.58	มาก
การได้ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม (ได้ถอนหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำก่อนกำหนดโดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม)	3.28	ปานกลาง
การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ(กำไรจากการประνομหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)	3.11	ปานกลาง
การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน	3.20	ปานกลาง
รวม	3.29	ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 11 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวโดยรวมในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย 3.29) ทั้งนี้วิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สินนั้นไป (ค่าเฉลี่ย 3.58) และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลางได้แก่ การได้ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม (ได้ถอนหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำก่อนกำหนดโดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม) (ค่าเฉลี่ย 3.28) การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน (ค่าเฉลี่ย 3.20) การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็น

รายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน) (ค่าเฉลี่ย 3.11)

2.4 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่าย (ตารางที่ 12)

ตารางที่ 12 แสดง จำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่าย

วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่สำเร็จของแต่ละโครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที	3.70	มาก
การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป	3.48	ปานกลาง
การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี	3.97	มาก
การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนดให้คู่ค้า(Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า	3.78	มาก
รวม	3.73	มาก

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 12 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่ายโดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 3.73) ทั้งนี้วิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะ

ไม่ตั้งค่าเพื่อหนีสัญญาหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้ออกจากบัญชี (ค่าเฉลี่ย 3.97) การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนดให้คู่ค้า (Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า (ค่าเฉลี่ย 3.78) การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละโครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที (ค่าเฉลี่ย 3.70) และวิธีที่มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลางได้แก่ การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป (ค่าเฉลี่ย 3.48)

2.5 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน (ตารางที่ 13)

ตารางที่ 13 แสดง จำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน

วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
รายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้ารายได้ ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน	4.05	มาก
การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ้คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา	3.45	ปานกลาง
การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่นการไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร	3.45	ปานกลาง
การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน	3.65	มาก
รวม	3.65	มาก

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 13 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วนโดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 3.65) ทั้งนี้วิธีที่มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ รายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระ

ล่วงหน้าจากลูกค้ารายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน (ค่าเฉลี่ย 4.05) การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครื่องขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน (ค่าเฉลี่ย 3.65) และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลางได้แก่ การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ้คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา (ค่าเฉลี่ย 3.45) การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร (ค่าเฉลี่ย 3.45)

2.6 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันไปในอนาคต (ตารางที่ 14)

ตารางที่ 14 แสดง จำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันไปในอนาคต

วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไปแสดงในอนาคตโดยการตั้งสำรองต่างๆ เพื่อใช้ปรับผลกำไรในแต่ละช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่าประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจการ สำรองสินค้าล้าสมัย เป็นต้น	3.70	มาก
การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต เช่น การลงวันที่ส่งสินค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริงหรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป	3.71	มาก
รวม	3.71	มาก

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 14 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคตโดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 3.71) ทั้งนี้วิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต เช่น การ

ลงวันที่ส่งสินค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริงหรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป (ค่าเฉลี่ย 3.71) การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไปแสดงในอนาคตโดยการตั้งสำรองต่างๆเพื่อใช้รับผลกำไรในแต่ละช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่าประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจการ สำรองสินค้าล้าสมัย เป็นต้น (ค่าเฉลี่ย 3.70)

2.7 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน (ตารางที่ 15)

ตารางที่ 15 แสดง จำนวนร้อยละและค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน

วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น	3.90	มาก
การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที	3.96	มาก
การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่สั้นลง	3.61	มาก
การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการต่างๆหรือสินทรัพย์ต่างๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น	3.54	มาก
รวม	3.75	มาก

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 15 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันโดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 3.75) ทั้งนี้วิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำ

สัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที (ค่าเฉลี่ย 3.96) การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น (ค่าเฉลี่ย 3.90) การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาคู่ระยะเวลาที่สั้นลง (ค่าเฉลี่ย 3.61) การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการต่างๆหรือสินทรัพย์ต่างๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น (ค่าเฉลี่ย 3.54)

2.8 สรุปความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบกระบวนการปรับแก้ตัวเลขทางบัญชี (ตารางที่ 16)

ตารางที่ 16 แสดงค่าเฉลี่ยสรุปความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบกระบวนการปรับแก้ตัวเลขทางบัญชี

ลำดับ	รูปแบบการปรับแก้ตัวเลขทางบัญชี	วิธีการปรับแก้ตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
1.	การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น	1.1 การรับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น	4.13	มาก
		1.2 การบันทึกรายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอน เช่น การรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขาย การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ถ้าไม่พอใจ	4.12	มาก
		1.3 การบันทึกเงินรับค่าบริการที่ยังคงต้องให้บริการในอนาคตเป็นรายได้ทั้งจำนวน	3.99	มาก
		1.4 การขยับค่าขายในงวดถัดไปเข้ามาเป็นค่าขายในงวดปัจจุบัน โดยการลงวันที่ในใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีย้อนหลัง	4.16	มาก

ตารางที่ 16 (ต่อ)

ลำดับ	รูปแบบการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
2.	การสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น	2.1 การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป	4.32	มาก
		2.2 การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาที่ต่ำกว่าปกติ	3.45	ปานกลาง
		2.3 การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น	2.91	ปานกลาง
		2.4 การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ยังหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ	3.63	มาก
3.	การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว	3.1 การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สินนั้นไป	3.58	มาก
3.	การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว	3.2 การได้ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม(ได้ถอนหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำเกินกำหนดโดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม)	3.28	ปานกลาง
		3.3 การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ(กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)	3.11	ปานกลาง
		3.4 การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน	3.20	ปานกลาง

ตารางที่ 16 (ต่อ)

ลำดับ	วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	รูปแบบ	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
4.	การชะลอค่าใช้จ่าย	4.1 การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณา และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละโครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที	3.70	มาก
		4.2 การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป	3.48	ปานกลาง
		4.3 การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตัดค่าเผื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี	3.97	มาก
		4.4 การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนดให้ลูกค้า (Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า	3.78	มาก
5.	การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน	5.1 รายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้ารายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน	4.05	มาก
		5.2 การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ้คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา	3.45	ปานกลาง
		5.3 การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร	3.45	ปานกลาง
		5.4 การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน	3.65	มาก

ตารางที่ 16 (ต่อ)

ลำดับ	วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	รูปแบบ	ค่าเฉลี่ย	แปลค่า
6.	การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต	6.1 การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไปแสดงในอนาคตโดยการตั้งสำรองต่างๆเพื่อใช้ปรับผลกำไรในแต่ละช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่าประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจการ สำรองสินค้าล้าสมัย เป็นต้น	3.70	มาก
		6.2 การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต เช่น การลงวันที่ส่งสินค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริงหรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป	3.71	มาก
7.	การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน	7.1 การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น	3.90	มาก
		7.2 การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที	3.96	มาก
		7.3 การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่สั้นลง	3.61	มาก
		7.4 การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการเก่าๆหรือสินทรัพย์เก่าๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น	3.54	มาก
		รวม	3.69	มาก

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 16 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นถึงผลกระทบของรูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน โดยรวมในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 3.69) ทั้งนี้รูปแบบที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมากได้แก่ การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ค่าเฉลี่ย 4.10) การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน (ค่าเฉลี่ย 3.75) การชะลอค่าใช้จ่าย (ค่าเฉลี่ย 3.73) การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต (ค่าเฉลี่ย 3.71) การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน (ค่าเฉลี่ย 3.65) การสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (ค่าเฉลี่ย 3.58) และรูปแบบที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลางได้แก่ การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว (ค่าเฉลี่ย 3.29)

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน จำแนกตาม ประสิทธิภาพในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

3.1 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น จำแนกตามประสิทธิภาพในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 17)

ตารางที่ 17 แสดงค่าเฉลี่ย ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น	ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี				รวม
	ไม่มี	ไม่เกินปี	1-5 ปี	มากกว่า 5 ปี	
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	
การรับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น	4.09 (มาก)	3.70 (มาก)	4.11 (มาก)	4.28 (มาก)	4.13 (มาก)
การบันทึกรายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอน เช่น การรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขาย การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ถ้าไม่พอใจ	3.74 (มาก)	3.90 (มาก)	4.32 (มาก)	4.05 (มาก)	4.12 (มาก)
การบันทึกเงินรับค่าบริการที่ยังคงต้องให้บริการในอนาคตเป็นรายได้ทั้งจำนวน	4.00 (มาก)	3.70 (มาก)	3.96 (มาก)	4.12 (มาก)	3.99 (มาก)
การขยับค่าขายในงวดถัดไปเข้ามาเป็นค่าขายในงวดปัจจุบันโดยการลงวันที่ในใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีย้อนหลัง	4.17 (มาก)	3.70 (มาก)	4.14 (มาก)	4.30 (มาก)	4.16 (มาก)
รวม	4.00 (มาก)	3.75 (มาก)	4.13 (มาก)	4.19 (มาก)	4.10 (มาก)

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 17 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้นที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินจำแนกตามผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี โดยรวมแล้ว ทุกช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ทั้งนี้ทุกวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

3.16 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 18)

ตารางที่ 18 แสดงค่าเฉลี่ย ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

การสร้างรายได้ หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น	ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี				รวม ค่าเฉลี่ย
	ไม่มี	ไม่เกินปี	1-5 ปี	มากกว่า ปี	
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	
การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป	4.30 (มาก)	4.40 (มาก)	4.19 (มาก)	4.51 (มาก)	4.32 (มาก)
การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาที่ต่ำกว่าปกติ	3.43 (ปานกลาง)	3.70 (มาก)	3.35 (ปานกลาง)	3.56 (มาก)	3.45 (ปานกลาง)
การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น	2.96 (ปานกลาง)	3.20 (ปานกลาง)	2.96 (ปานกลาง)	2.74 (ปานกลาง)	2.91 (ปานกลาง)
การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ	3.61 (มาก)	3.60 (มาก)	3.64 (มาก)	3.63 (มาก)	3.63 (มาก)
รวม	3.58 (มาก)	3.73 (มาก)	3.54 (มาก)	3.61 (มาก)	3.58 (มาก)

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 18 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินจำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี โดยรวมแล้วทุกช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการสร้างรายได้หรือกำไรล่วงหน้าที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี แล้วพบว่าในช่วงของผู้ไม่มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี และช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี 1-5 ปี มีความคิดเห็นว่ามีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง ได้แก่ การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาที่ต่ำกว่าปกติ การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วง ไม่เกิน 1 ปี และมากกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นว่ามีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้าในราคาที่ต่ำกว่าปกติ ในระดับปานกลาง ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น

3.17 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 19)

ตารางที่ 19 แสดงค่าเฉลี่ย ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว	ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี				รวม
	ไม่มี	ไม่เกิน 1 ปี	1-5 ปี	มากกว่า 5 ปี	
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	
การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ ในราคาต่ำกว่าความเป็นจริงมาก เมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สินนั้นไป	3.26 (ปานกลาง)	4.00 (มาก)	3.58 (มาก)	3.65 (ปานกลาง)	3.58 (มาก)
การได้ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม (ได้ถอนหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำ ก่อนกำหนดโดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม)	3.17 (ปานกลาง)	3.50 (ปานกลาง)	3.21 (ปานกลาง)	3.40 (ปานกลาง)	3.28 (ปานกลาง)
การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประνομหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)	3.39 (ปานกลาง)	3.20 (ปานกลาง)	3.19 (ปานกลาง)	2.81 (ปานกลาง)	3.11 (ปานกลาง)
การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน	3.43 (ปานกลาง)	3.40 (ปานกลาง)	3.22 (ปานกลาง)	3.00 (ปานกลาง)	3.20 (ปานกลาง)
รวม	3.31 (ปานกลาง)	3.53 (มาก)	3.30 (ปานกลาง)	3.22 (ปานกลาง)	3.29 (ปานกลาง)

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 19 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินจำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี โดยรวม

แล้วทุกช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี แล้วพบว่าช่วงของผู้ไม่มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีและผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีมากกว่า 8 ปี มีความคิดเห็นว่าทุกวิธีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงไม่เกิน 5 ปี และมากกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นว่ามีวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาต่ำกว่าความเป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สินนั้นไป และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง ได้แก่ การไถ่ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม (ไถ่ถอนหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำติดก่อนกำหนดโดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม) การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)

3.18 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภายใต้การต่อรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่าย จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 20)

ตารางที่ 20 แสดงค่าเฉลี่ย ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภายในกรต่อรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่าย
จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

การชะลอค่าใช้จ่าย	ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี				รวม
	ไม่มี	ไม่เกินปี	1-5 ปี	มากกว่า 5 ปี	
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	
การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุน อย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึก ค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขาย และบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัด บัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วน ของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละ โครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่าย ทันที	3.43 (ปานกลาง)	3.70 (มาก)	3.79 (มาก)	3.70 (มาก)	3.70 (มาก)
การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคา ในระยะเวลายาวนานเกินไป	3.22 (ปานกลาง)	3.40 (ปานกลาง)	3.50 (ปานกลาง)	3.60 (มาก)	3.48 (ปาน กลาง)
การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่า หรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญถูก หนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจาก บัญชี	3.83 (มาก)	4.00 (มาก)	4.06 (มาก)	3.91 (มาก)	3.97 (มาก)
การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้า ออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนด ให้ลูกค้า(Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบ แจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวด หน้า	3.48 (ปานกลาง)	3.90 (มาก)	3.86 (มาก)	3.79 (มาก)	3.78 (มาก)
รวม	3.49 (ปานกลาง)	3.75 (มาก)	3.80 (มาก)	3.75 (มาก)	3.73 (มาก)

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 20 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภายในถึงการถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่ายที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน จำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี โดยรวมแล้วทุกช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการชะลอค่าใช้จ่ายที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี แล้วพบว่าช่วงของผู้ไม่มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นว่ววิธีที่มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่า หรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี และวิธีที่มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง ได้แก่ การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนดให้คู่ค้า (Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละโครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงไม่เกิน 1 ปีและช่วง 1-5 ปี มีความคิดเห็นว่ววิธีที่มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนดให้คู่ค้า (Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีโดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละโครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที และวิธีที่มีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง ได้แก่ การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงมากกว่า 5 ปี มีมีความคิดเห็นว่วทุกวิธีมีผลกระทบต่อ การนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

3.19 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 21)

ตารางที่ 21 แสดงค่าเฉลี่ย ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี

การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน	ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี				รวม
	ไม่มี	ไม่เกินปี	1-5 ปี	มากกว่า 5 ปี	
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	
รายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้ารายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายเฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน	3.91 (มาก)	4.30 (มาก)	3.99 (มาก)	4.19 (มาก)	4.05 (มาก)
การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ้คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา	3.35 (ปานกลาง)	4.00 (มาก)	3.63 (มาก)	3.09 (มาก)	3.45 (ปานกลาง)
การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่นการไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร	3.35 (ปานกลาง)	3.60 (มาก)	3.63 (มาก)	3.19 (ปานกลาง)	3.45 (ปานกลาง)
การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ยืมเงิน	3.26 (ปานกลาง)	4.20 (มาก)	3.82 (มาก)	3.44 (ปานกลาง)	3.65 (มาก)
รวม	3.47 (ปานกลาง)	4.03 (มาก)	3.77 (มาก)	3.48 (ปานกลาง)	3.65 (มาก)

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 21 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วนที่มีต่อการ

นำเสนอรายงานทางการเงิน จำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี โดยรวมแล้วทุกช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี แล้วพบว่าช่วงของผู้ไม่มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีไม่เกิน 1 ปี มีความคิดเห็น่ววิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ รายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้ารายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลางได้แก่ การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ็คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่นการไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงไม่เกิน 1 ปี และ 1-5 ปี มีความคิดเห็นว่ทุกวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงมากกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นว่วิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ รายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้ารายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ็คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลางได้แก่ การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่นการไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร

3.20 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภายใต้การต่อรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 22)

ตารางที่ 22 แสดงค่าเฉลี่ย ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อรูปแบบการชะลอรายได้ของ
งวดปัจจุบันออกไปในอนาคต จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบ
สอบบัญชี

การชะลอรายได้ของงวด ปัจจุบันออกไปในอนาคต	ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี				รวม
	ไม่มี	ไม่เกินปี	1-5 ปี	มากกว่า 5 ปี	
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย
การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไป แสดงในอนาคต โดยการตั้งสำรอง ต่างๆเพื่อใช้ปรับผลกำไรในแต่ละ ช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่า ประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจ การ สำรองสินค้าล้าสมัย เป็นต้น	3.22 (ปานกลาง)	3.80 (มาก)	3.79 (มาก)	3.79 (ปานกลาง)	3.70 (มาก)
การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ ในอนาคต เช่น การลงวันที่ส่งสิน ค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริง หรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตาม กำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วง สิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป	3.22 (ปานกลาง)	3.60 (มาก)	3.71 (มาก)	4.00 (มาก)	3.71 (มาก)
รวม	3.22 (ปานกลาง)	3.70 (มาก)	3.75 (มาก)	3.90 (มาก)	3.71 (มาก)

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 22 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของ
กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต
ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน จำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี
โดยรวมแล้วทุกช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นถึง
ผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบัน
ออกไปในอนาคต ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของผู้ไม่มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี
แล้วพบว่า มีความคิดเห็นว่าทุกวิธีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับ
ปานกลาง

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงไม่เกิน 1 ปีและช่วง 1-5 ปี มีความคิดเห็นว่าทุกวิธีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงมากกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นว่าวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต เช่น การลงวันที่ส่งสินค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริงหรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง ได้แก่ การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไปแสดงในอนาคตโดยการตั้งสำรองต่างๆเพื่อใช้ปรับผลกำไรในแต่ละช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่าประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจการ สำรองสินค้าล้าสมัย เป็นต้น

3.21 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาคีอากรต่อรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี (ตารางที่ 23)

ตารางที่ 23 แสดงค่าเฉลี่ย ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาคีอากรต่อรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายใน
 อนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านการ
 ตรวจสอบบัญชี

การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมา เป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน	ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี				รวม ค่าเฉลี่ย
	ไม่มี	ไม่เกินปี	1-5 ปี	มากกว่า 5 ปี	
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย	
การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริการอื่นซึ่ง บริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะ นั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น	3.57 (มาก)	4.00 (มาก)	3.90 (มาก)	4.05 (มาก)	3.90 (มาก)
การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวัน สิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่ง ไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่ เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ในงวดนั้นทันที	3.52 (มาก)	3.90 (มาก)	3.94 (มาก)	4.23 (มาก)	3.96 (มาก)
การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่าย ที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดย การตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัด บัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่า เสื่อมราคาด้วยเวลาที่สั้นลง	3.48 (ปานกลาง)	3.30 (ปานกลาง)	3.67 (มาก)	3.65 (มาก)	3.61 (มาก)
การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครง การเก่าๆหรือสินทรัพย์เก่าๆ ออก จากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้ บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงาน ของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น	3.39 (ปานกลาง)	3.90 (มาก)	3.50 (ปาน กลาง)	3.60 (มาก)	3.54 (มาก)
รวม	3.49 (ปานกลาง)	3.78 (มาก)	3.75 (มาก)	3.88 (มาก)	3.75 (มาก)

ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 = มากที่สุด, 3.51-4.50 = มาก, 2.51-3.50 = ปานกลาง, 1.51-2.50 = น้อย, 1.00-1.50 = น้อยที่สุด

จากตารางที่ 23 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคต มาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน จำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี โดยรวมแล้วทุกช่วงของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี แล้วพบว่าช่วงของผู้ไม่มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี มีความคิดเห็นว่ามีผลกระทบต่อกรนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที และวิธีที่มีผลกระทบต่อกรนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง ได้แก่ การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่สั้นลง การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการเก่าๆหรือสินทรัพย์เก่าๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงไม่เกิน 1 ปี มีความคิดเห็นว่ามีผลกระทบต่อกรนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการเก่าๆหรือสินทรัพย์เก่าๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น และวิธีที่มีผลกระทบต่อกรนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับปานกลาง ได้แก่ การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่สั้นลง

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วง 1-5 ปี มีความคิดเห็นว่ามีผลกระทบต่อกรนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก ได้แก่ การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะ

นั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้ว รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่สั้นลง และวิธีที่มีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับ ปานกลาง ได้แก่ การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการเก่าๆหรือสินทรัพย์เก่าๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น

ผู้มีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีช่วงมากกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นว่าทุกวิธีมีผลกระทบต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินในระดับมาก

ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะอื่นๆของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน

ตารางที่ 24 จำนวน ข้อเสนอแนะอื่นๆของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน

ข้อเสนอแนะ	จำนวน (คน)
1. กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นๆประกอบได้แก่	21
1.1 ขนาดของรายการที่ปรับแต่งเปรียบเทียบกับตัวเลขโดยรวม (ความมีนัยสำคัญหรือระดับความมีสาระสำคัญ)	
1.2 การเปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	
1.3 การกำหนดการแสดงรายการในรายงานทางการเงินตามที่กฎกระทรวงกำหนด	
1.4 ลักษณะการปฏิบัติงานด้านบัญชีเช่น การกำหนดข้อับัญชีในการบันทึกบัญชี การปรับปรุงรายการบัญชี การรายงานข้อมูลทางบัญชี	
1.5 มูลค่าเชิงเศรษฐกิจในอนาคต	
1.6 หน่วยงานที่นำเสนอรายงานทางการเงิน	

ตารางที่ 24 (ต่อ)

ข้อเสนอแนะ	จำนวน (คน)
1.7 การเลือกใช้นโยบายการบัญชี 1.8 ความเหมาะสมของการประมาณรายการทางบัญชีต่างๆ เช่น อายุการ ใช้งานการตั้งสำรองและค่าเผื่อต่างๆ 1.9 ความมีจริยธรรมของผู้บริหารของกิจการ 1.10 วัตถุประสงค์ทางการเงินในเรื่องสัดส่วนทางการเงิน 1.11 ผู้ใช้รายงานทางการเงิน เช่น นักลงทุน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ สถาบันการเงิน เป็นต้น 1.12 ระดับความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี 1.13 การตัดสินใจของผู้สอบบัญชี (Judgement) 1.14 ลักษณะและความถี่ของการเกิดขึ้นของรายการบัญชีนั้นๆ 1.15 ขนาดและลักษณะของธุรกิจ 1.16 สภาพเศรษฐกิจ 1.17 กิจการประเภทเดียวกัน 1.18 รอบระยะเวลาบัญชี เช่น รายเดือน รายไตรมาส รายปี 1.19 หลักข้อเท็จจริง (เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ)	
2. ขนาดของกิจการขนาดเล็กจำนวนมาก เช่น ห้างหุ้นส่วนฯ ไม่มีกระบวนการปรับ แต่งตัวเลข ซึ่งต่างจากกิจการขนาดใหญ่ เช่น บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน	3
3. กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีไม่มีผลกระทบต่อบุคคลภายนอกของห้าง หุ้นส่วนจำกัด เนื่องจากห้างหุ้นส่วนจำกัดถูกตรวจสอบโดยเน้นการเสียหายจาก กำไรสุทธิทางภาษีเท่านั้นซึ่งเน้นหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากร	1
4. รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในรูปแบบการสร้างรายได้หรือ กำไรล่วงหน้า ถ้าทำโดยสุจริต เช่น การกำหนดราคาซื้อขายโดยสุจริตถือว่าถูกต้อง และผู้สอบบัญชียอมรับได้	1
5. รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีบางรูปแบบมีผลกระทบไปยังบ อื่นๆในการนำเสนอรายงานทางการเงิน หรือรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องอื่น	1
6. รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีมีผลกระทบเน้นไปยังด้านภาษี อากรเพื่อเสียหายอากร	1

657.45

เลขหมู่..... ก ๕๘๓ ๕

e.3
สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

ตารางที่ 24 (ต่อ)

ข้อเสนอแนะ	จำนวน (คน)
7. รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี ควรมองโดยยึดหลักตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป กฎหมายประมวลรัษฎากร ประกาศ คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพทางบัญชี (ก.บ.ช.) และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์	2
8. รูปแบบกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีที่พบ ส่วนใหญ่เป็นรูปแบบการเพิ่มค่าใช้จ่ายและลดรายได้เพื่อเสียภาษีให้น้อยลง	3

ส่วนที่ 5 การวิเคราะห์ความแตกต่างของประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน

ตารางที่ 25 การวิเคราะห์ความแตกต่างของประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงผลกระทบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่มีต่อการนำเสนอรายงานทางการเงินทางการเงิน

รูปแบบ	วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสถิติ F
1. การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น	1.1 การรับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น	4.130 0.712 0.128
	1.2 การบันทึกการขายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอน เช่น การรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขาย การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ถ้าไม่พอใจ	4.120 0.807 0.013
	1.3 การบันทึกเงินรับค่าบริการที่ยังคงต้องให้บริการในอนาคตเป็นรายได้ทั้งจำนวน	3.990 0.733 0.398

ตารางที่ 25 (ต่อ)

รูปแบบ	วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสถิติ F	
1. การรับรู้รายได้ที่ยัง ไม่เกิดขึ้น	1.4 การขยับค่าขายในงวดถัดไปเข้ามาเป็นค่าขายในงวดปัจจุบัน โดยการลงวันที่ในใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีย้อนหลัง	4.160	
		0.783	
		0.177	
2. การสร้างรายได้หรือ กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น	2.1 การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ ในงวดปัจจุบันและลงรายการ โอนกลับในงวดถัดไป	4.320	
		0.738	
		0.164	
	2.2 การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายเพื่อขายให้ลูกค้า ในราคาต่ำกว่าปกติ	3.450	
		1.012	
0.609			
3. การเพิ่มกำไรด้วยราย การที่เกิดขึ้นเพียงครั้ง เดียว	2.3 การรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการ ทดลองเครื่องจักรเป็นรายได้จากการขายแทนที่จะนำไปลดค่า ใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือแสดงเป็นรายได้อื่น	2.910	
		1.056	
		0.575	
	2.4 การรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์โดยทำสัญญาซื้อกลับ คืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตาม ราคาตลาดขณะที่ขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผล ประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการ โอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ	3.630	
0.942			
0.999			
3.1 การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความ เป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สิน สินค้านั้นไป	3.1 การขายสินทรัพย์ที่บันทึกต้นทุนไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความ เป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สิน สินค้านั้นไป	3.580	
		0.849	
		0.111	
	3.2 การไถ่ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาที่มีอัตราดอกเบี้ย ต่ำสินก่อนกำหนดโดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม)	3.2 การไถ่ถอนหนี้สินก่อนกำหนดในช่วงเวลาที่มีอัตราดอกเบี้ย ต่ำสินก่อนกำหนดโดยก่อนนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าเดิม)	3.280
			0.798
			0.454
	3.3 การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่ เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)	3.3 การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่ เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)	3.110
0.770			
3.4 การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วน หนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน	3.4 การซ่อนรายการขาดทุนปกติไว้ในรายการพิเศษหรือส่วน หนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน	0.014	
		3.200	
		0.857	
0.199			

ตารางที่ 25 (ต่อ)

รูปแบบ	วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสถิติ F
4.การชะลอค่าใช้จ่าย	4.1 การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม เช่น การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี โดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่สำเร็จของแต่ละ โครงการแทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที	3.700 0.986 0.519
	4.2 การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป	3.480 0.958 0.469
	4.3 การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเพื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี	3.970 0.791 0.600
	4.4 การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า โดยการกำหนดให้คู่ค้า(Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ใบแจ้งหนี้ หลายใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า	3.780 0.915 0.359
5.การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน	5.1 รายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้ารายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน	4.050 0.658 0.175
	5.2 การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ็คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา	3.450 1.006 0.011
	5.3 การไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่นการไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดินไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร	3.450 1.012 0.136
	5.4 การบันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน	3.650 0.917 0.005
6.การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต	6.1 การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไปแสดงในอนาคตโดยการตั้งสำรองต่างๆเพื่อใช้ปรับผลกำไรในแต่ละช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่าประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจการ สำรองสินค้าล้าสมัย เป็นต้น	3.700 0.986 0.084

ตารางที่ 25 (ต่อ)

รูปแบบ	วิธีการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสถิติ F	
6.การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต	6.2 การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต เช่น การลงวันที่ส่งสินค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริงหรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป	3.710	
		0.890	
		0.007	
7.การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน	7.1 การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณาและค่าบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น	3.900	
		0.931	
		0.247	
		7.2 การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที	3.960
		0.903	
0.023			
7.3 การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาคู่ระยะเวลาที่สั้นลง	7.3 การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาคู่ระยะเวลาที่สั้นลง	3.610	
		0.916	
		0.580	
7.4 การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการเก่าๆหรือสินทรัพย์เก่าๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น	7.4 การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการเก่าๆหรือสินทรัพย์เก่าๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น	3.540	
		0.979	
		0.538	

จากตารางที่ 25 จากการใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนจำแนกทางเดียวหรือแบบมีปัจจัยเดียว (ONE-WAY ANOVA) พบว่า ระดับประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีนัยสำคัญ (ค่าสถิติ F < 0.05) ต่อความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในทุกรูปแบบยกเว้น รูปแบบที่ 2 การสร้างรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น และรูปแบบที่ 4 การชะลอค่าใช้จ่าย

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของระดับประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งมีนัยสำคัญ (ค่าสถิติ F < 0.05) ต่อความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีในแต่ละรูปแบบดังนี้

กรณีรูปแบบการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีนัยสำคัญต่อวิธี การบันทึกรายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอนเช่น

การรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขาย การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ถ้าไม่พอใจเป็นรายได้ทั้งจำนวน

กรณีรูปแบบการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีนัยสำคัญต่อวิธี การรวมรายได้อื่นที่มีได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายเป็นการพิเศษเข้ามาเป็นรายได้จากการดำเนินงานปกติ (กำไรจากการประนอมหนี้ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน)

กรณีรูปแบบการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีนัยสำคัญต่อวิธี การไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่นหนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ้คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา การบันทึกการขายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชีการสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชีเช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน

กรณีรูปแบบการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีนัยสำคัญต่อวิธี การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต เช่น การลงวันที่ส่งสินค้าให้ลูกค้าออกไปกว่าที่เป็นจริงหรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป

กรณีรูปแบบการขยับค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีนัยสำคัญต่อวิธี การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที