

## บทที่ 5

### ผลการทดสอบทางสถิติและการวิเคราะห์ข้อมูล

วัตถุประสงค์ของการวิจัยในครั้งนี้สิ่งที่สำคัญ คือ เพื่อทราบถึงความแตกต่างของความเห็นของการเพิ่มวรรณชิ้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี และการตัดสินใจ และเปรียบเทียบการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณชิ้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ โดยจะใช้ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นจากกลุ่มตัวอย่างมาทดสอบทางสถิติ ซึ่งจะมีการทดสอบ 3 ลักษณะ ได้แก่ การทดสอบความแตกต่างของข้อมูลจาก 3 กลุ่มตัวอย่าง โดยข้อมูลแต่ละชุดสุ่มอย่างเป็นอิสระกัน การทดสอบความแตกต่างของข้อมูล 2 กลุ่มตัวอย่าง ซึ่งจะใช้ข้อมูลของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เปรียบเทียบกันในแต่ละกลุ่ม โดยที่ตัวอย่างทั้งสามกลุ่มจะต้องสุ่มอย่างเป็นอิสระกัน และการทดสอบความแตกต่างของความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มตัวอย่าง

การทดสอบเกี่ยวกับการแจกแจงของข้อมูลด้วย Kolmogorov-Smirnov Test ทำให้ทราบว่าข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างแต่ละกลุ่มมีการแจกแจงแบบไม่ปกติ เพราะฉะนั้นจึงต้องใช้สถิติที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ (Nonparametric statistics) ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น

การทดสอบจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS ในการประมวลผล สำหรับการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ จะใช้ Kruskal-Wallis H Test ในการคำนวณหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

ในกรณีของการทดสอบค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ที่ละกลุ่ม จะใช้ Mann-Whitney U Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

ในกรณีของการทดสอบความแตกต่างค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ การตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรณชิ้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี จะใช้ Paired-Samples T Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

สำหรับค่านัยสำคัญ ( $p$ -value) ที่ได้จากการคำนวณนั้นจะนำมาพิจารณาว่ามีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้เท่ากับ 0.05 หรือไม่ หากมากกว่าแสดงว่า ค่าเฉลี่ยของความแตกต่างของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินไม่แตกต่างกัน ที่ระดับความเชื่อมั่น 95 %

## 5.1 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนี้จะใช้ Kruskal-Wallis H Test เพราะเป็นการพิจารณามากกว่า 2 กลุ่ม โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ซึ่งจะแบ่งอธิบายเป็นเรื่องของความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน การปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน หากค่า  $p$ -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่าปฏิเสธ  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ แตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม การแสดงค่า  $p$ -value ให้ดูตามตารางที่ 1 – 4 ในภาคผนวก

### สมมติฐานของการทดสอบ

- $H_0$  : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ไม่แตกต่างกัน ( $M_1 = M_2 = M_3$ )
- $H_1$  : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์แตกต่างกัน อย่างน้อย 2 กลุ่ม

1. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี (ตารางที่ 1 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 24 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ได้แก่ ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ ข้อผิดพลาดกระทบสินทรัพย์รวมอย่างมีสาระสำคัญ และข้อผิดพลาดกระทบกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานประจำปี ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี(แบบ56-1)ขัดแย้งกับ

ข้อมูลในงบการเงิน และ รายงานทางภาษี (เช่น งบด. 50) ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้ มีเพียง 9 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 8 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน และกรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 3 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

**2. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว (ตารางที่ 2 ในภาคผนวก)**

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 20 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่ามีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กิจการมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมากติดต่อกันมาหลายปี และกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบติดต่อกันมาหลายปี กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดง

ความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการรวบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป ได้แก่ ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม และลูกหนี้ล้มละลาย กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และการนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน กรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ได้แก่ กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลวิธีราชการ และกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้มี 13 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่ามีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม และกรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน นอกจากนี้มี 6 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

3. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 3 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 24 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ และกิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป ได้แก่ ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม ลูกหนี้ล้มละลาย และคำพิพากษาของศาล ซึ่งกิจการจะต้องปรับปรุงการประมาณการหนี้สิน กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีกรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ กรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ได้แก่ กฎหมายเพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากร และ

กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้มีเพียง 9 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 8 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน และกรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน นอกจากนี้มีเพียง 3 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

**4. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 4 ในภาคผนวก)**

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 19 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ได้แก่ ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่

แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนแปลงเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานประจำปี ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 14 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 8 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ประเด็นดังกล่าว ได้แก่ กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน และกรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 3 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน



ส่วนใหญ่ผลการทดสอบที่ได้แสดงให้เห็นว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ แตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 อย่างไรก็ตามวิธีการนี้ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นกลุ่มใดบ้างที่แตกต่างกัน ดังนั้นจึงได้มีการพิจารณาต่อไปเพื่อดูความแตกต่างของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ แต่ละกลุ่ม

## 5.2 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักลงทุน

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในตอนนี้จะใช้ Mann-Whitney U Test เพราะเป็นการพิจารณา 2 กลุ่ม โดยจะหาความแตกต่างของความเห็นของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน ซึ่งจะแบ่งอธิบายเป็นเรื่องของความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน การปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน หากค่า  $p$ -value ที่ได้ น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่าปฏิเสธ  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักลงทุนแตกต่างกัน การแสดงค่า  $p$ -value ให้ดูตามตารางที่ 5 - 8 ในภาคผนวก

### สมมติฐานของการทดสอบ

$H_0$  : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักลงทุน  
ไม่แตกต่างกัน ( $M_1 = M_2$ )

$H_1$  : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักลงทุน  
แตกต่างกัน ( $M_1 \neq M_2$ )

1. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี (ตารางที่ 5 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 14 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน หลังจากการออกเผยแพร่ ได้แก่ ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ ข้อผิดพลาดกระทบสินทรัพย์รวมอย่างมีสาระสำคัญ และข้อผิดพลาดกระทบกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน กรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ได้แก่ กฎหมายเพิ่งและพาณิชย์ นอกจากนี้มี 19 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ กรณีความเห็นของผู้สอบ

บัญชีต้องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และกรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ นอกจากนี้มี 6 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

2. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักลงทุน เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว (ตารางที่ 6 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 16 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กิจการมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมากติดต่อกันมาหลายปี และกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบติดต่อกันมาหลายปี กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป ได้แก่ ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม และลูกหนี้ล้มละลาย กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และการนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน นอกจากนี้มี 17 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผย

ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม และกรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน นอกจากนี้มี 6 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

**3. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 7 ในภาคผนวก)**

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 22 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป ได้แก่ ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม และลูกหนี้ล้มละลาย กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี

ที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ กรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ได้แก่ กฎหมายเฟ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากร และกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้มี 11 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 7 ประเด็น ได้แก่ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ และกรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน นอกจากนี้มี 4 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

#### 4. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 8 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 15 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างมีเงื่อนไข เปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง

กันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ชัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานประจำปี ชัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 18 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักลงทุน เกี่ยวกับการตัดสินใจ ในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน และกรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน นอกจากนี้มี 7 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

### 5.3 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann-Whitney U Test เพราะเป็นการพิจารณา 2 กลุ่ม โดยจะหาความแตกต่างของความเห็นของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ซึ่งจะแบ่งอธิบายเป็นเรื่องของความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน

การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน การปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน หากค่า  $p$ -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่าปฏิเสธ  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์แตกต่างกัน การแสดงค่า  $p$ -value ให้ดูตามตารางที่ 9 - 12 ในภาคผนวก

### สมมติฐานของการทดสอบ

- $H_0$ : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ไม่แตกต่างกัน ( $M_1 = M_3$ )
- $H_1$ : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิเคราะห์หลักทรัพย์แตกต่างกัน ( $M_1 \neq M_3$ )

1. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี (ตารางที่ 9 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 9 ประเด็น ได้แก่ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานประจำปี ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 24 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ได้แก่ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน และกรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ชัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 7 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

2. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว (ตารางที่ 10 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และการนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน นอกจากนี้มี 29 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ได้แก่ กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน นอกจากนี้มี 10 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน



3. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 11 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 8 ประเด็น ได้แก่ กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ นอกจากนี้มี 25 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 3 ประเด็น ได้แก่ กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ และกรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน นอกจากนี้มี 8 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

4. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 12 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 9 ประเด็น ได้แก่ กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ได้แก่ ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และ

เกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ นอกจากนี้มี 24 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 3 ประเด็น ได้แก่ กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ และกรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน นอกจากนี้มี 8 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

#### 5.4 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann-Whitney U Test เพราะเป็นการพิจารณา 2 กลุ่ม โดยจะหาความแตกต่างของความเห็นของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ซึ่งจะแบ่งอธิบายเป็นเรื่องของความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ความเห็นของผู้สอบบัญชี ต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน การปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน หากค่า  $p$ -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ แตกต่างกัน การแสดงค่า  $p$ -value ให้ดูตามตารางที่ 13 - 16 ในภาคผนวก

### สมมติฐานของการทดสอบ

$H_0$ : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของนักลงทุนและนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ไม่แตกต่างกัน ( $M_2 = M_3$ )

$H_1$ : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของนักลงทุนและนักวิเคราะห์หลักทรัพย์แตกต่างกัน ( $M_2 \neq M_3$ )

1. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของนักลงทุนและนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี (ตารางที่ 13 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 23 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ได้แก่ ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ ข้อผิดพลาดกระทบสินทรัพย์รวมอย่างมีสาระสำคัญ และข้อผิดพลาดกระทบกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการคำนวณตัวเลขผิด เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริงหรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการเปลี่ยนแปลงประมาณการ

ทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และการด้อยค่าของสินทรัพย์ กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานประจำปี ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี(แบบ56-1)ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน และรายงานทางภาษี (เช่น ภงด. 50) ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มีเพียง 10 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการให้ระดับความสำคัญของการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 8 ประเด็น ได้แก่ กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน และกรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มีเพียง 3 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

**2. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว (ตารางที่ 14 ในภาคผนวก)**

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 18 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กิจการมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมากติดต่อกันมาหลายปี และกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบติดต่อกันมาหลายปี กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดง

เปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็น รายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการรวบรวม กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป ได้แก่ ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม และลูกหนี้ล้มละลาย กรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต้องบการเงิน ได้แก่ กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากร และกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานทางภาษี (เช่น ภงด. 50) ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 15 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอยู่แล้ว มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 6 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป และกรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต้องบการเงิน นอกจากนี้มี 5 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

3. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 15 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 17 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน และกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบติดต่อกันมาหลายปี กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่อการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป ได้แก่ ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม ลูกหนี้ล้มละลาย และคำพิพากษาของศาล ซึ่งกิจการจะต้องปรับปรุงการประมาณการหนี้สิน กรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อการเงิน ได้แก่ กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากร และกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้มี 16 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 6 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการ

ดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป และกรณีการปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต้องบการเงิน นอกจากนี้มี 5 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

4. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่ยางานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (ตารางที่ 16 ในภาคผนวก)

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่ยางานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 14 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน หลังจากการออกเผยแพร่ ได้แก่ ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ และข้อผิดพลาดกระทบกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) เงินให้กู้ยืมระหว่างกัน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างกัน กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีการนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน ได้แก่ การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับ

ข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานประจำปี ชัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 19 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 6 ประเด็น ได้แก่ กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน กรณีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ และกรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ชัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้มี 5 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

#### 5.5 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Paired-Samples T Test เพราะเป็นการพิจารณา 2 กลุ่ม โดยจะหาความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ซึ่งจะแบ่งอธิบายเป็นเรื่องของความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต้องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีสาระสำคัญ การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน การปฏิบัติผิดกฎหมายแต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต้องบการเงิน เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินชัดเจนกับข้อมูลในงบการเงิน หากค่า  $p$ -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ย



ของระดับความคิดเห็นของนักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ แตกต่างกัน การแสดงค่า  $p$ -value ให้ดูตามตารางที่ 17 – 19 ในภาคผนวก

1. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี (ตารางที่ 17 ในภาคผนวก)

#### สมมติฐานของการทดสอบ

- $H_0$ : ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ( $M_1 = M_2$ )
- $H_1$ : ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน ( $M_1 \neq M_2$ )

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 10 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน กิจการมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมากติดต่อกันมาหลายปี และกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบมาหลายปีติดต่อกันมาหลายปี กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานอย่างมีเงื่อนไข รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน นอกจากนี้มี 23 ประเด็น ที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกัน 3 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญ

เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม และกรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้มี 8 ประเด็นที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

2. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของนักลงทุน (ตารางที่ 18 ในภาคผนวก)

#### สมมติฐานของการทดสอบ

- $H_0$  : ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของนักลงทุนไม่แตกต่างกัน ( $M_2 = M_2$ )
- $H_1$  : ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของนักลงทุนแตกต่างกัน ( $M_2 \neq M_2$ )

ผลการทดสอบความคิดเห็นของนักลงทุนเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ย และค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นแตกต่างกันในทุกประเด็น

3. ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ (ตารางที่ 19 ในภาคผนวก)

#### สมมติฐานของการทดสอบ

- $H_0$  : ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ไม่แตกต่างกัน ( $M_3 = M_3$ )
- $H_1$  : ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์แตกต่างกัน ( $M_3 \neq M_3$ )

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่มีรายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีกรเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 18 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ ได้แก่ กิจการมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมากติดต่อกันมาหลายปี และกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบมาหลายปีติดต่อกันมาหลายปี กรณีพบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่ ได้แก่ ข้อผิดพลาดกระทบกำไรหรือขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ และข้อผิดพลาดกระทบกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม ได้แก่ รายงานอย่างไม่มีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น และรายงานอย่างมีเงื่อนไขเปลี่ยนเป็นรายงานแบบไม่แสดงความเห็น กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับแผนการควบรวมกิจการ และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับมูลค่าสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับคืน กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม ได้แก่ การซื้อหรือขายสินค้าระหว่างกัน (ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ระหว่างกัน) กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป ได้แก่ ไฟไหม้ หรือน้ำท่วม ลูกหนี้ล้มละลาย และคำพิพากษาของศาล ซึ่งกิจการจะต้องปรับปรุงการประมาณการหนี้สิน กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน ได้แก่ เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง และเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง กรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงินขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ได้แก่ รายงานประจำปี ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี(แบบ 56-1)ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน และรายงานทางภาษี (เช่น ภงด. 50) ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้ มี 15 ประเด็น ที่มีความคิดเห็นที่ไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตัดสินใจในกรณีที่มีรายงานของผู้สอบบัญชีมีและไม่มีกรเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 7 ประเด็น ได้แก่ กรณีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กรณีความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม

กรณีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง กรณีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญต่อการเงิน และไม่ปกติคือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม กรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญในปี/ไตรมาสต่อ ๆ ไป กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน และกรณีเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ชัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน

## สรุป

ในบทนี้ผลการทดสอบทางสถิติแสดงให้เห็นว่ามีความแตกต่างของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักลงทุน และนักวิเคราะห์หลักทรัพย์อยู่หลายประเด็น ดังนั้นข้อมูลในส่วนนี้ช่วยให้เห็นความแตกต่างได้ชัดเจนมากกว่าการอธิบายตามสถิติพื้นฐานในบทที่ 4