

# คุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จำนงค์ จันทโชโต

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

ดร.นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาาระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

## บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ของการวิจัยเชิงสำรวจนี้เพื่อศึกษาว่า (1) ปัจจัยใดที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ (2) ศึกษาวិธีการทางบัญชีที่ใช้ในการจัดการกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย งานวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารฝ่ายบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ให้การรับรองในปี พ.ศ. 2555 จำนวน 300 ตัวอย่าง

ผลของการวิเคราะห์ปัจจัยทำให้ได้ตัววัด 23 ตัวประกอบด้วย 6 ปัจจัยได้แก่ (1) นโยบายทางบัญชี (2) จริยธรรมส่วนบุคคลตามหลักอุดมคตินิยม (3) จริยธรรมส่วนบุคคลตามหลักสัมพัทธ์นิยม (4) วัฒนธรรมองค์กร (5) ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท และ (6) คุณภาพการสอบบัญชี เมื่อนำปัจจัยทั้ง 6 มาหาความสัมพันธ์กับตัวแปรคุณภาพของรายงานการเงิน ด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอยพบว่า (1) ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคลตามหลักอุดมคตินิยม (2) ปัจจัยวัฒนธรรมองค์กร (3) ปัจจัยความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท และ (4) ปัจจัยคุณภาพการสอบบัญชี ส่งผลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงิน สำหรับปัจจัยนโยบายทางบัญชีและปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคลตามหลักสัมพัทธ์นิยมไม่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับผู้สนใจศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงิน สามารถทำวิจัยโดยการวิเคราะห์ข้อมูลทุติยภูมิ หรืออาจศึกษาโดยใช้แบบจำลองของ Jones ที่ทำการปรับปรุงเพื่อนำมาเป็นตัววัดสำหรับวิเคราะห์ตัวเลขในงบการเงินว่ามี การจัดการกำไรหรือไม่

**คำสำคัญ:** คุณภาพของรายงานการเงิน การจัดการกำไร คุณภาพการสอบบัญชี นโยบายทางบัญชี จริยธรรมส่วนบุคคล

# Quality of Financial Reporting of Listed Company in the Stock Exchange of Thailand

**Jamnong Jantachoto**

*Lecturer of Accounting, Faculty of Business Administration,  
Rajamangala University of Technology Phra Nakhon*

**Dr.Nitaya Wongpinunwattana**

*Associate Professor of Department of Management Information System  
Thammasat Business School, Thammasat University*

## ABSTRACT

The purposes of this survey research are to (1) investigate factors affect the financial report quality of the listed companies in the Stock Exchange of Thailand and (2) study accounting methods used for earning management of these listed companies. The data were collected through the questionnaire from 300 samples. These samples work as Chief financial officers and Auditors of the listed companies approved by the Securities and Exchange Commission in 2012.

The results reveal 22 measurers containing six factors which are (1) the accounting policy, (2) personal ethics based upon idealism, (3) personal ethics based upon relativism, (4) Corporate culture, (5) the board of directors' responsibilities and (6) the auditing quality. In addition, all six factors were analyzed by the regression analysis to find the correlation with financial report quality. The results show positive relationship of (1) the personal ethics based upon idealism, (2) the corporate culture, (3) the responsibilities of the board of directors and (4) the auditing quality with the financial report quality. Unfortunately, no correlation of accounting policy and the personal ethics based on relativism with financial report quality. Future research should attempt to study factors affect the quality of financial reporting by the modified Jones model.

**Keywords:** Quality of Financial Reporting, Earnings Management, Audit Quality, Accounting Policy, Personal Moral

## บทนำ

ประเทศไทยมีการวางรากฐานการเสริมสร้างระบบบริหารจัดการของภาครัฐ ภาคธุรกิจเอกชน จนถึงระดับชุมชนและครอบครัวเพื่อเสริมสร้างรากฐานของสังคมและปรับโครงสร้างทางเศรษฐกิจให้สมดุลยั่งยืน อย่างต่อเนื่องในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ซึ่งมีเป้าหมายเพื่อทำให้ธรรมาภิบาลของประเทศทั้งภาครัฐและภาคธุรกิจสามารถเปรียบเทียบกับต่างประเทศได้ดีขึ้น การบริหารจัดการที่ดีในช่วง 2 ปีแรกของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 10 โดยรวมดีขึ้น แต่ยังมีประเด็นที่ต้องเร่งแก้ไขปรับปรุง ได้แก่การส่งเสริมภาคธุรกิจให้เข้มแข็งและมีธรรมาภิบาลมากยิ่งขึ้นเพื่อให้สามารถแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ ในระดับภูมิภาคและตลาดโลกได้ ดังนี้ (1) การส่งเสริมสถาบันวิชาชีพ สมาคมวิชาชีพ กลุ่มชมรม ผู้ประกอบการด้านธุรกิจให้เข้มแข็งและมีบทบาทในการสร้างธรรมาภิบาล รวมถึงมีความรับผิดชอบต่อสังคม และ (2) รมรณงค์ให้ธุรกิจเอกชน ผู้บริหารหรือกรรมการ ผู้ถือหุ้น ตลอดจนประชาชนทั่วไป มีความตระหนักเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่ได้ตามมาตรฐานสากล ประกอบธุรกิจด้วยความซื่อสัตย์สุจริต มีความยุติธรรม และคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลัก (วรวิทย์ อวิรุทธ์วรกุล, 2557)

รายงานการเงินเป็นเครื่องมือที่สำคัญของภาคธุรกิจ เนื่องจากรายงานการเงินใช้สื่อสารผลการดำเนินงานกับผู้มีส่วนได้เสียภายนอกของบริษัท เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหน้าที่หน่วยงานกำกับดูแล และสาธารณชน เป็นต้น ที่สนใจต่อการทำธุรกิจและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อช่วยในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม อนึ่ง ผู้ใช้งบการเงินจะประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ดีขึ้น หากได้รับข้อมูลที่โปร่งใสถึงฐานะการเงินผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

อย่างไรก็ดี ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบต่อในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ

โดยเฉพาะผู้บริหารระดับสูงสุดและผู้บริหารด้านการเงิน ต้องรับรองความถูกต้องของงบการเงินที่ตนมีหน้าที่ทำ พร้อมทั้งยืนยันว่างบการเงินแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัทตามสภาพที่แท้จริงโดยถูกต้องตามที่ควร รวมทั้งให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีอย่างเต็มที่ในการตรวจสอบงบการเงินด้วยความโปร่งใส เมื่อบิดบังหรือตกแต่งงบการเงิน (ศิลปพร ศรีรุ่งนพร, 2549) ในทางปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีอาจทำให้ผู้บริหารของบริษัทใช้วิจารณญาณในการเลือกบัญชีและประมาณการทางบัญชีต่าง ๆ ในการจัดทำรายงานการเงินได้ ซึ่งอาจเป็นไปได้ที่ผู้บริหารแต่ละคนจะใช้วิจารณญาณในการเลือกใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันไป กล่าวคือ ผู้บริหารบางกลุ่มจะใช้วิจารณญาณหรือดุลยพินิจ เพื่อที่จะทำให้ได้ตัวเลขทางบัญชีที่สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัท และในทางกลับกันผู้บริหารบางคนอาจจะเลือกใช้วิจารณญาณเพื่อประโยชน์หรือเป้าหมายส่วนตัวและถือเป็นการตกแต่งกำไรของกิจการ (สมชาย สุภัทรกุล, 2548)

จากหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่มีมากกว่าหนึ่งทางเลือกทำให้ผู้บริหารสามารถเลือกใช้เพื่อจัดทำรายงานการเงินและส่งผลให้ข้อมูลในรายงานการเงินอาจมีการปกปิด บิดเบือน ซ่อนเร้นความเป็นจริง หรือแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วน และไม่เที่ยงธรรม ซึ่งส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของรายงานการเงินและทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินตัดสินใจผิดพลาดได้ รวมถึงทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินขาดความเชื่อมั่นต่อหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทเช่นกัน และอาจกล่าวได้ว่ารายงานการเงินที่ขาดความน่าเชื่อถือหรือมีคุณภาพน้อยเป็นปัญหาและมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินดังกล่าว งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อจะศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมทั้งศึกษาวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการจัดการกำไรของบริษัทจดทะเบียน เพื่อเป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงิน และหน่วยงานกำกับดูแลต่อไป

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมเพื่อกำหนดปัจจัยและอธิบายผลกระทบของปัจจัยต่อคุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียน สามารถสรุปปัจจัยที่เกี่ยวข้องเป็นปัจจัยภายในองค์กร (ประกอบด้วย นโยบายทางบัญชี จริยธรรมส่วนบุคคล และวัฒนธรรมองค์กร) และปัจจัยภายนอกองค์กร (ประกอบด้วย ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท และคุณภาพการสอบบัญชี) ดังนี้

### 1. นโยบายทางบัญชี (Accounting Policy)

บริษัทต่าง ๆ สามารถเลือกใช้นโยบายทางบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป จากหลักความระมัดระวัง (Conservative) ไปเป็นการเลือกใช้นโยบายทางบัญชีเชิงรุก (Aggressive) โดยการเลือกนโยบายบัญชีที่ยึดหลักความระมัดระวัง หมายถึง การยึดการรับรู้รายได้หรือการเร่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายส่วนการบัญชีเชิงรุก หมายถึง การใช้หลักการบัญชีที่เร่งการรับรู้รายได้ เช่น การเร่งรับรู้รายได้ที่มีสัญญาหลาย ๆ ปี เป็นต้น หรืออาจทำในรูปแบบการชะลอการรับรู้ค่าใช้จ่าย เช่น การประมาณการหนี้สงสัยจะสูญต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นต้น สำหรับผลกระทบในระยะสั้นของการเลือกนโยบายทางบัญชีที่ยึดหลักความระมัดระวังจะทำให้กิจการมีผลกำไรต่ำ และในทางกลับกันหากเลือกใช้นโยบายทางบัญชีเชิงรุก จะทำให้กิจการมีผลกำไรสูง อย่างไรก็ตามการใช้นโยบายทางบัญชีเชิงรุกส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน (Rainsbury, Bradbury and Cahan, 2009)

นอกจากนี้ Jackson and Pittman (2001) กล่าวว่า การบัญชีภายใต้เกณฑ์คงค้างตามหลักของบัญชีที่รับรองทั่วไบนั้น ยินยอมให้ผู้บริหารกระทำไปหลายทางเลือกสำหรับดุลยพินิจทางการบัญชี ซึ่งผลกระทบต่อกรรายงานผลกำไร อนึ่ง การใช้ดุลยพินิจในการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างทำให้ผลกำไรบิดเบือนข้อเท็จจริงโดยใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งดังนี้ คือ (1) สัญญาการก่อสร้างระยะยาว ต้องการให้ประมาณการความก้าวหน้าของงานก่อสร้างจนกระทั่งการสิ้นสุดสมบูรณ์และต้นทุนในการสร้าง ซึ่งผู้บริหารสามารถประมาณการความก้าวหน้าของงานในทางที่ทำให้

กำไรสูงขึ้น (2) ลูกหนี้จะต้องแสดงด้วยมูลค่าที่คาดไม่ถึง เรียกเก็บได้ ดังนั้น ผู้บริหารมักจะประมาณการเรียกเก็บเงินจากลูกหนี้ในทางที่ทำให้กำไรสูงขึ้น (3) ต้นทุนที่จัดซื้อต้องจัดประเภทเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนขาย โดยการจัดประเภทต้นทุนบางครั้งก็กำกวมระหว่าง ต้นทุนผลิตภัณฑ์มากกว่าเป็นต้นทุนงวดเวลา โดยผู้บริหารสามารถเลือกลดค่าใช้จ่ายลงและไปเพิ่ม ต้นทุนค่าคงเหลือในระหว่างงวด (4) การคำนวณค่าเสื่อมราคา ต้องประมาณมูลค่าคงเหลือและอายุการที่ประปราย ซึ่งผู้บริหารสามารถใช้การประมาณมูลค่าคงเหลือของจำนวนเงินสินทรัพย์และอายุการที่ประปรายขึ้นในการลดค่าเสื่อมราคา (5) รายการกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์อาจจะรับรู้กำไรเต็มจำนวนในงวดที่ขายสินทรัพย์ ซึ่งผู้บริหารสามารถเลือกระยะเวลาขายสินทรัพย์เช่น การขายหลักทรัพย์ในความ ต้องการปรับสภาพและสินทรัพย์ถาวรเพื่อไปเพิ่มกำไร เป็นต้น (6) การพัฒนาซอฟต์แวร์ของบริษัท ต้องประมาณจากความเป็นไปได้ของเทคโนโลยีที่ประสบความสำเร็จ และการพัฒนาผลิตภัณฑ์ซอฟต์แวร์และบันทึกต้นทุนการพัฒนาซอฟต์แวร์หลังจากจุดนั้น ซึ่งผู้บริหารสามารถเร่งวันเพื่อหลีกเลี่ยงการเป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงไปเป็นต้นทุนการพัฒนาซอฟต์แวร์ (7) การประมาณการค่าใช้จ่ายตามภาระผูกพันการรับประกันสินค้า จะต้องบันทึกค่าใช้จ่ายและเปรียบเทียบกับรายได้ โดยประมาณค่าใช้จ่ายจากการรับประกัน ซึ่งผู้บริหารสามารถลดค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันได้ (8) ค่าซ่อมแซมปกติถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น ในขณะที่การซ่อมใหญ่ (Major Repairs) บันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้ โดยการบันทึกค่าซ่อมแซมปกติเป็นการซ่อมใหญ่ ซึ่งผู้บริหารสามารถเพิ่มกำไรของงวดปัจจุบันได้ (9) ผู้บริหารจงใจลูกค้า เช่น การยินยอมลดราคาสินค้า เป็นต้น เพื่อเร่งยอดขายและเพิ่มกำไร และ (10) สินค้าคงเหลือต้องวัดค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า ผู้บริหารสามารถใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับในทางที่ส่งผลให้ลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งการจัดการกำไรที่เพิ่มขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพของรายงานการเงินลดลง

(Levitt, 1990, cited in Kamel and Elbanna, 2010)

ในการเลือกวิธีการทางบัญชีถือเป็นการจัดการกำไร (Earnings Management) อย่างมีประสิทธิภาพโดยใช้ความยืดหยุ่นของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อไปสู่เป้าหมายกำไรที่กำหนดไว้ ได้แก่ เป้าหมายอัตรากำไรต่อหุ้นของกำไรในระยะยาวที่ไม่ใช่ระดับสูงสุดหรือต่ำสุดที่กิจการถือว่าเป็นตัวสะท้อนกระบวนการทางเศรษฐกิจตามปกติ ซึ่งเป้าหมายดังกล่าวอาจกำหนดโดยผู้บริหารของบริษัทและนักวิเคราะห์เป็นผู้พยากรณ์ตัวเลขขึ้น รวมถึงจำนวนเงินกำไรที่สะท้อนกระแสกำไรที่เกิดขึ้นเป็นประจำและสม่ำเสมอ อนึ่ง ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) เป็นทฤษฎีที่สามารถนำมาใช้อธิบายถึงการเลือกวิธีการบัญชีของผู้บริหาร กล่าวคือผู้บริหารจะพยายามหาทางในการสร้างมูลค่าสูงสุดให้กับกิจการเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าหนทางนั้นเอื้อประโยชน์ให้กับตนเองด้วย โดยที่ไม่คำนึงว่าการกระทำนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือไม่ (ภัทรพรพาณิชย์สุสวัสดิ์ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2551)

## 2. วัฒนธรรมองค์กร (Corporate Culture)

วัฒนธรรมองค์กร คือ ค่านิยม (Value) และมาตรฐานความประพฤติที่ยึดมั่นร่วมกันเป็นแนวทางในการปฏิบัติตนในองค์กร และเป็นแนวทางที่ได้ถ่ายทอดไปสู่ผู้ร่วมงานในองค์กร (สุภาพร พิศาลบุตร, 2546) ซึ่งค่านิยม ความเชื่อ ประเพณีที่เป็นทางการมักจะกำหนดโดยผู้บริหารระดับสูง การเขียนบันทึก จรรยาบรรณองค์กรที่เป็นลายลักษณ์อักษร คู่มือ แนวปฏิบัติ แบบฟอร์ม และวิธีการต่างๆ เป็นรูปแบบที่เป็นทางการของการแสดงออกถึงวัฒนธรรมองค์กร อย่างไรก็ตาม วัฒนธรรมองค์กรอาจแสดงออกอย่างไม่เป็นทางการ ได้แก่ การแสดงความคิดเห็น การเสนอแนะทั้งทางตรงและทางอ้อมเพื่อแสวงหาความต้องการของฝ่ายบริหาร และ Singhapakdi and Vitell (1990 cited in Singhapakdi et al., 1996) กล่าวว่า นโยบายทางจริยธรรมและมาตรฐานขององค์กรส่งผลต่อการตัดสินใจทางจริยธรรมของนักการตลาด โดยเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการตัดสินใจทางธุรกิจ อาจกล่าวได้ว่านักการตลาดตระหนัก

ด้านจริยธรรมและมีความรับผิดชอบต่อสังคม ยอมรับในมาตรการที่จะควบคุมป้องกันพฤติกรรมที่ไม่ถูกต้องทางจริยธรรม นอกจากนี้วัฒนธรรมองค์กรจะโยงกับกลยุทธ์ขององค์กรที่เน้นความยั่งยืนขององค์กรช่วยได้แก่ ความพึงพอใจของลูกค้า ความรับผิดชอบต่อสังคม การกำกับดูแลกิจการที่ดี และวัฒนธรรมองค์กรส่งผลต่อค่านิยมทางจริยธรรมและการกระทำขององค์กร ซึ่งส่งผลต่อทัศนคติของสมาชิกองค์กรไปสู่การกระทำขององค์กรในด้านการกลยุทธ์และกระบวนการทางบัญชี อนึ่ง วัฒนธรรมองค์กรสามารถช่วยให้ธุรกิจบรรลุผลการปฏิบัติที่ดี ตลอดจนความได้เปรียบทางการแข่งขันและอยู่รอดในระยะยาว กล่าวได้ว่าธุรกิจที่มีวัฒนธรรมองค์กรที่เข้มแข็งอาจสามารถลดพฤติกรรมและการกระทำที่ อันส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินได้เช่นกัน

## 2.1 จริยธรรมส่วนบุคคล

### (Personal Moral Philosophies)

จริยธรรมของบุคคล คือ ค่านิยมทางจริยธรรมหรือคุณค่าทางจริยธรรมที่แต่ละบุคคลยึดถือ โดยมีความเชื่อว่าการกระทำหรือการประพฤติอย่างไรที่ถูกต้อง เหมาะสม ดีงาม และการกระทำหรือการประพฤติปฏิบัติอย่างไรที่ไม่ถูกต้อง ไม่เหมาะสม หรือผิดทางศีลธรรม จริยธรรม โดยแต่ละบุคคลมีหลักเกณฑ์ มีระบบในการพิจารณาตัดสินของตนเอง (สุภาพร พิศาลบุตร, 2546) ซึ่งทฤษฎีจริยธรรมเน้นหน้าที่เป็นแนวทางหนึ่งที่มีมนุษย์นำมาใช้เป็นเกณฑ์ตัดสินใจทางจริยธรรมที่มีความเชื่อว่าการกระทำตามสำนึกในหน้าที่ถือเป็นเจตนาที่ดี เนื่องจากการกระทำดังกล่าวไม่เป็นการกระทำตามแรงกระตุ้นของสัญชาตญาณและความรู้สึกตามอารมณ์ปรารถนา ผู้ที่กระทำตามหน้าที่จะไม่คำนึงถึงตนเองและคนใกล้ชิด อย่างไรก็ตาม ทฤษฎีจริยธรรมของ Kohlberg (1976 อ้างถึงใน สุภาพร พิศาลบุตร, 2546) กล่าวว่า หลักเกณฑ์ในการพิจารณาความถูกต้องของบุคคลแตกต่างกันตามวุฒิภาวะและเหตุผลทางจริยธรรมมีระดับสูงต่ำไม่เท่ากัน นอกจากนี้ทฤษฎีจิตวิเคราะห์ของ Freud (1927 อ้างถึงใน สุภาพร พิศาลบุตร, 2546) เน้นจิตใต้สำนึก ความสำนึกผิด

กล่าววาท เป็นสาเหตุสำคัญของ การไม่ทำผิดศีลธรรม ต้อง เชื้อฟังคำสั่งสอนของผู้ใหญ่ ดังนั้น การจำแนกความแตกต่าง ระหว่างบุคคลตาม ความเชื่อ เหตุผล หรือหลักเกณฑ์ที่ บุคคลใช้วินิจฉัยความดี ความถูกต้อง เป็นการจำแนกตาม แนวปรัชญาสอง แนวคิด คือ แนวคิดจริยธรรมอุดมคตินิยม (Idealism) เป็นแนวคิดของผู้ที่ยึดมั่นในอุดมคตินิยม เป็น ผู้สนใจในสวัสดิภาพของผู้อื่น รวมถึงรู้สึกว่าการกระทำใดที่ จะกระทบกระเทือนหรือเป็นภัยต่อผู้อื่นแล้วต้องหลีกเลี่ยง เสมอ โดยไม่ยอมแม้แต่การที่จะต้องเลือกระหว่างการ กระทำที่ผิดมากหรือผิดน้อย แนวคิดนี้ยึดความถูกต้องตาม หลักคำสอนในศาสนาหรือหลักศีลธรรม ส่วนแนวคิดจริยธรรม หลักสัมพัทธนิยม (Relativism) เป็นแนวคิดผู้ที่มีความรู้สึก ว่าจริยธรรมขึ้นอยู่กับสถานการณ์และบุคคลที่เกี่ยวข้อง เมื่อ ตัดสินพฤติกรรมของผู้อื่นก็จะคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อม ที่จำเป็นมากกว่าจะคำนึงถึงการละเมิดหลักศีลธรรม ซึ่ง กล่าวได้ว่าการตัดสินจริยธรรมของบุคคลจะขึ้นอยู่กับความ รู้สึกของบุคคลเป็นหลักโดยไม่มีเกณฑ์หรือมาตรฐานที่ตายตัว ในการตัดสินใจ ทางจริยธรรม และจากการศึกษาของนิตยา วงศ์ภินันท์วิวัฒนา และคณะ (2548) พบว่า จริยธรรม ส่วนบุคคล และสภาพแวดล้อมส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพ สอบบัญชี กล่าวคือ บุคคลจะใช้ความเชื่อและกฎทาง ศีลธรรมที่มีในตนเองเป็นหลัก โดยไม่พิจารณาเงื่อนไข และสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์การ ตัดสินจริยธรรมตามหลักอุดมคตินิยม นอกจากนี้เกณฑ์การ ตัดสินจริยธรรมตามหลักสัมพัทธนิยมส่งผลต่อการมีจริยธรรม ของผู้สอบบัญชีเช่นกัน คือ การตัดสินจริยธรรมของบุคคล ยังขึ้นกับความรู้สึกของตนเองและสภาพแวดล้อมของบุคคล และ Elias (2002) พบว่า จริยธรรมและความรับผิดชอบต่อ สังคมมีความสัมพันธ์ทางบวก กับผลการดำเนินงานของ กิจการ กล่าวคือ จริยธรรมและความรับผิดชอบต่อสังคม ของกิจการมีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากกิจการเป็นส่วนหนึ่ง ของความซับซ้อน และการพึ่งพาในระบบสังคม และความ รับผิดชอบต่อสังคมมีความเกี่ยวข้องกันระหว่างพันธะผูกพัน ของธุรกิจกับสังคมเช่นกัน

#### 4. การกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance)

การกำกับดูแลกิจการหรือบรรษัทภิบาล คือ ระบบที่ จัดให้มีโครงสร้างและกระบวนการของความสัมพันธ์ระหว่าง คณะกรรมการ ฝ่ายจัดการและผู้ถือหุ้น เพื่อสร้างความ สามารถในการแข่งขันนำไปสู่ความเจริญเติบโตและเพิ่ม มูลค่าให้กับผู้ถือหุ้นในระยะยาว โดยคำนึงถึงผู้มีส่วนได้เสีย อื่นๆ อย่างไม่เลือกปฏิบัติตามที่สำคัญของการกำกับดูแลกิจการ ที่ดี คือ ความรับผิดชอบของคณะกรรมการ ซึ่งมีบทบาท สำคัญในการกำกับดูแลกิจการเพื่อประโยชน์สูงสุดของบริษัท และมีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียอื่น เป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ รวมถึงการจัดให้มีระบบแบ่งแยก บทบาทหน้าที่ที่มีความรับผิดชอบระหว่างคณะกรรมการและ ฝ่ายจัดการที่ชัดเจน และดูแลให้บริษัทมีระบบงานที่ให้ความ เชื่อมั่นได้มีจริยธรรมต่างๆ ของบริษัทได้ดำเนินไปในลักษณะ ที่ถูกต้องตามกฎหมายและมีจริยธรรม อีกทั้งคณะกรรมการ ควรดูแลให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลสำคัญที่เกี่ยวข้องกับบริษัท ทั้งข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลการเงินรวมอย่าง ถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา โปร่งใส ผ่านช่องทางที่เข้าถึง ข้อมูลได้ง่าย มีความเท่าเทียมกันและน่าเชื่อถือ สำหรับ ข้อมูลทางการเงินของบริษัท รวมถึงรายงานทางการเงินและ ข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินต่าง ๆ ตามข้อกำหนดของ สำนักงาน ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น การทำหน้าที่ในรอบปีที่ ผ่านมาของคณะกรรมการ นโยบายกำกับดูแลกิจการ นโยบายเกี่ยวกับการดูแลสิ่งแวดล้อม เป็นต้น ดังนั้น คณะกรรมการควรให้ความมั่นใจเกี่ยวกับข้อมูลที่แสดง ในรายงานการเงินมี ความถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐาน การบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และผ่านการตรวจสอบจาก ผู้สอบบัญชีที่เป็นอิสระ นอกจากนี้สัดส่วนของคณะกรรมการ อิสระและการมีอยู่ของคณะกรรมการตรวจสอบสามารถ กำกับจัดการกิจการทำได้เช่นกัน (Siregar and Utama, 2008)

## 5. คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality)

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการแสดงความเห็นต่อข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือมีความสำคัญและจำเป็นต่อบุคคลหลายฝ่าย ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการรายงานความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อข้อมูล นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชียังเป็นสื่อกลางในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายงานการเงินของกิจการ นอกจากนี้ งานวิจัยของ Krishnan (2003 อ้างถึงใน Siregar and Utama, 2008) พบว่า การตรวจสอบจากภายนอกในการกำกับดูแลกิจการมีบทบาทความสำคัญต่อการจำกัดโอกาสในการจัดการกำไรเช่นกัน นอกจากนี้กลไกการตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการจัดการกำไร กล่าวคือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจะจำกัดให้การจัดการกำไรรายการคงค้างให้อยู่ในระดับที่ต่ำ ซึ่งพิจารณาได้จากบริษัทที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมีความรู้ความสามารถ และหรือมีความเป็นอิสระมากกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กอาจสูญเสียอำนาจต่อรองได้มากกว่าและจากการศึกษาของ Hussainey (2009) พบว่า นักลงทุนสามารถคาดการณ์ผลกำไรในอนาคตได้ดีกว่าเมื่องบการเงินตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ดังนั้น กล่าวได้ว่าคุณภาพงานสอบบัญชีมีผลต่อความน่าเชื่อถือของงบการเงินและผู้ใช้งบการเงินมีความคาดหวังต่อผู้สอบบัญชีด้านการป้องกันการทุจริตและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งการรับรองการตรวจสอบงบการเงินโดยอิสระ ไม่บิดเบือนเป็นการลดความเสี่ยงการหลอกลวงหรือการบิดเบือนงบการเงิน

## 6. คุณภาพของ รายงานการเงิน

### (Quality of Financial Reporting)

คุณภาพของรายงานการเงิน หมายถึง รายงานการเงินที่ปราศจากการผิดพลาดและการบิดเบือน ซึ่งคุณภาพของรายงานการเงินจะสามารถบรรลุได้เมื่อมีความสมดุลของ

ระบบการทำงานของการทำงานกำกับดูแลกิจการที่ดี จากภาพผู้บริหารใช้ทางเลือกของหลักการบัญชีหรือความไม่ชัดเจนของหลักการบัญชีในการลดต้นทุนและผลกระทบจากภายนอกจะส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินไม่แสดงรายการสาเหตุการณที่เป็นกลาง

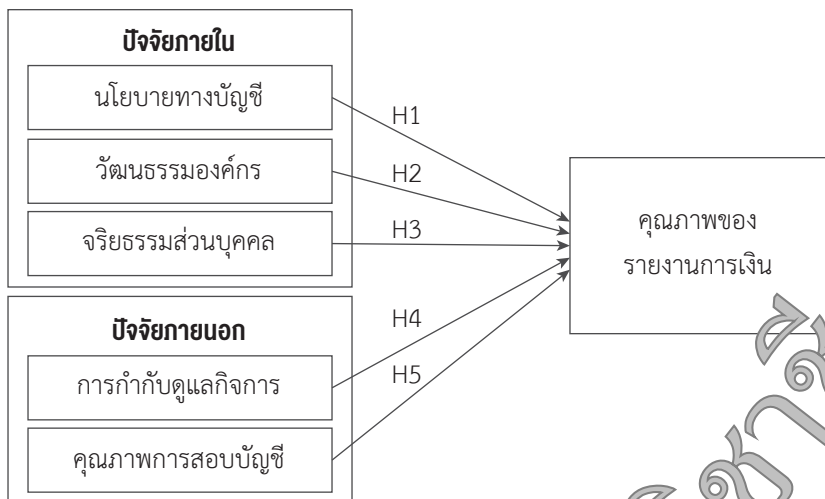
ในการประเมินคุณภาพของข้อมูลทางการเงินสามารถใช้เกณฑ์ลักษณะเชิงคุณภาพตามองค์ประกอบบัญชีประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความถี่ ความน่าเชื่อถือได้ กล่าวได้ว่าวัตถุประสงค์ของรายงานการเงินเพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ รวมถึงกระบวนการรายงานการเงินมีผลต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลและคุณภาพของรายงานทางการเงิน สำหรับกระบวนการการรายงานการเงินประกอบด้วย (1) เหตุการณ์และรายการทางธุรกิจของกิจการ (2) การเลือกนโยบายทางบัญชี (3) การประยุกต์ใช้บัญชี (4) การประมาณการและการใช้ดุลยพินิจ และ (5) การเปิดเผยเกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์ นโยบาย การประมาณการและการใช้ดุลยพินิจ (Jonas and Blanchet, 2000) นอกจากนี้คุณภาพของรายงานการเงินจะประเมินจากการจัดการกำไรตามเกณฑ์คงค้าง เนื่องจากเกณฑ์ คงค้าง สามารถพยากรณ์กระแสเงินสดในอนาคต และมีความระมัดระวังในการรายงานผลดำเนินงานทางลบ (Choi and Pae, 2011)

### กรอบแนวคิดและสมมติฐานการวิจัย

จากวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องข้างต้นสามารถนำมาสร้างเป็นรูปแบบปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังภาพที่ 1 จากภาพแสดงให้เห็นว่าปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียน ประกอบด้วยปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก

### สมมติฐานของการวิจัย

ในบางครั้งผู้บริหาร อาจเลือกใช้นโยบายทางบัญชีจากการยึดหลักความระมัดระวัง โดยเลือกใช้นโยบายทางบัญชี



ภาพที่ 1 รูปแบบปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินของบริษัทจดทะเบียน

เชิงรุก เช่น การเร่งรับรู้รายได้ที่มีสัญญาหลาย ๆ ปี หรือ การชะลอการรับรู้ค่าใช้จ่าย เป็นต้น ซึ่งการเลือกใช้นโยบายทางบัญชีเชิงรุกจะทำให้กิจการมีกำไรสูง ในทางกลับกันถ้า กิจการเลือกนโยบายบัญชีที่ยืดหลักความระมัดระวัง ซึ่ง เป็นการยืดการรับรู้รายได้หรือการเร่งการรับรู้ค่าใช้จ่าย จะ ทำให้กิจการมีผลกำไรต่ำ นอกจากนี้จากการศึกษาของ Rainsbury et al. (2009) พบว่าการใช้นโยบายทางบัญชีเชิงรุกส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการเงิน ดังนั้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานดังนี้

**สมมุติฐานที่ 1:** นโยบายทางบัญชีส่งผลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

วัฒนธรรมองค์กรอาจแสดงออกทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ และมักจะกำหนดโดยผู้บริหารระดับสูง เช่น การเขียนบันทึก การกำหนดจรรยาบรรณองค์กรไว้เป็นลายลักษณ์อักษร คู่มือ แนวปฏิบัติ แบบฟอร์ม ตลอดจน การแสดงความคิดเห็น การเสนอแนะทั้งทางตรงทางอ้อม เพื่อแสดงถึงความตั้งใจจริงของฝ่ายบริหาร และจากการศึกษาของ Singhapakdi and Vitell (1990 cited in Singhapakdi et al., 1996) กล่าวว่า นโยบายทาง

จริยธรรมและมาตรการขององค์กรส่งผลต่อการตระหนักด้านจริยธรรม และมีความรับผิดชอบต่อสังคม ดังนั้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานการวิจัยดังนี้

**สมมุติฐานที่ 2:** วัฒนธรรมองค์กรส่งผลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

จริยธรรมมีบทบาทสำคัญในด้านความรับผิดชอบ ซึ่งดำเนินการโดยผู้บริหารแต่ละคน และจริยธรรมแต่ละบุคคล ในทางธุรกิจขึ้นอยู่กับที่ยอมรับในหน้าที่ความรับผิดชอบของตนกับพฤติกรรมของแต่ละบุคคล ซึ่งส่งผลต่อพฤติกรรมทางจริยธรรมของบุคคล (McNamee, 1992) นอกจากนี้ การมีจริยธรรมจะเป็นปัจจัยส่งเสริมให้บุคคลมีความซื่อสัตย์และมีจริยธรรมเมื่อต้องเผชิญกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์ บุคคลจะปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ นอกจากนี้จากการศึกษาของ Elias (2002) พบว่า จริยธรรมและความรับผิดชอบต่อสังคมมีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้น สามารถตั้งเป็นสมมุติฐานดังนี้

**สมมุติฐานที่ 3:** จริยธรรมส่วนบุคคลส่งผลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงิน



คณะกรรมการบริษัทที่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลกิจการเพื่อประโยชน์สูงสุดของบริษัทและมีความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติหน้าที่ต่อผู้ถือหุ้นเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ โดยคณะกรรมการต้องประกอบด้วยกรรมการอิสระตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. ประกาศ ซึ่งกำหนดให้บริษัทต้องมีคณะกรรมการอิสระในการทำหน้าที่ตรวจสอบถ่วงดุลการดำเนินงานของฝ่ายจัดการ นอกจากนี้ความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัทสามารถจำกัดโอกาสของพฤติกรรมบางอย่างที่ไม่เหมาะสมของผู้บริหาร อันส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของรายงานการเงิน รวมถึงลดความเสี่ยงจากความผิดพลาดและการบิดเบือนรายงานทางการเงินได้ นอกจากนี้คณะกรรมการย่อยที่ปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบถ่วงดุลเพื่อกำกับดูแลกิจการอย่างเพียงพอและเป็นอิสระคือ คณะกรรมการตรวจสอบ โดยที่กรรมการตรวจสอบอย่างน้อยหนึ่งคนต้องมีความรู้และประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงินอย่างเพียงพอที่จะสามารถทำหน้าที่ในการสอบทานความเชื่อถือได้ของงบการเงิน อันมีผลให้การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น และจากการศึกษาของ Siregar and Utama (2008) การมีอยู่ของคณะกรรมการตรวจสอบสามารถจำกัดการจัดการกำไรได้เช่นกัน ดังนั้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานการวิจัยดังนี้

**สมมุติฐานที่ 4:** การกำกับดูแลกิจการส่งผลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินคือ ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบันและอนาคตรวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้ (แมงและการบัญชี, 2552) อาจกล่าวได้ว่าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพ ได้แก่ ความน่าเชื่อถือของข้อมูล คือ ข้อมูลที่ไม่ผิดพลาดและไม่กำกวม โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ในการแสดงความเห็นต่อข้อมูลในงบการเงินเป็นไปตามหลักการ

บัญชีที่รับรองทั่วไป และรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือเป็นสื่อกลางในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายงานการเงินของกิจการ นอกจากนี้ คุณภาพงานสอบบัญชีมีความต่อความน่าเชื่อถือของงบการเงินโดยการรับรองแห่งเดียวของงบการเงินอย่างอิสระไม่บิดเบือน ถือเป็นบรรทัดการบิดเบือนงบการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Krishnan (2003) อ้างถึงใน Siregar and Utama, (2008) ดังนั้น สามารถตั้งเป็นสมมุติฐานการวิจัยดังนี้

**สมมุติฐานที่ 5:** คุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

## วิธีดำเนินงานวิจัย

### 1. เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

แบบสอบถามในการวิจัยนี้พัฒนาจากงานวิจัยในอดีตที่กล่าวไว้ข้างต้น (ประกอบด้วย Rainsbury, Bradbury and Caham, 2009; Krishnan, 2003 อ้างถึงใน Siregar and Utama, 2008; Siregar and Utama, 2008 และ Singhapakdi and Vitell, 1990 cited in Singhapakdi et al., 1996) โดยแบบสอบถามดังกล่าวถูกนำไปทดสอบความเหมาะสมเบื้องต้นกับผู้เชี่ยวชาญ เพื่อปรับปรุงแก้ไขข้อคำถามที่ไม่ชัดเจนก่อนจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้บริหารฝ่ายการเงินและบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่มีขนาดกลางและขนาดใหญ่ และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต.เพื่อขอความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม อนึ่ง งานวิจัยนี้แบ่งแบบสอบถามออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ตำแหน่งงานปัจจุบัน ประสบการณ์ในตำแหน่งงานปัจจุบัน กลุ่มธุรกิจ ขนาดธุรกิจ ขนาดของสินทรัพย์รวมของบริษัท และประเภทของผู้สอบบัญชี คำถามในส่วนนี้มี 8 ข้อสำหรับผู้บริหารฝ่ายการเงินและบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีจำนวน 9 คำถาม

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียนประกอบด้วย คุณภาพการสอบบัญชี การกำกับดูแลกิจการ นโยบายทางบัญชี วัฒนธรรมองค์กร และจริยธรรมส่วนบุคคล คำถามในส่วนนี้มีทั้งสิ้น 50 ข้อ

ส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับการวัดคุณภาพของรายงานการเงิน มีข้อคำถามทั้งสิ้น 6 ข้อ

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะอื่น ๆ

**2. การเก็บข้อมูลและกลุ่มตัวอย่าง**

งานวิจัยนี้จัดเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ด. จำนวน 143 คน และผู้บริหารฝ่ายการเงินและบัญชีของบริษัทจดทะเบียนขนาดกลางและขนาดใหญ่ จำนวน 538 บริษัท โดยแบบสอบถามจัดส่งทางไปรษณีย์ในช่วงเดือนสิงหาคม

2555และให้ตอบกลับภายใน 2 สัปดาห์ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดมีผู้ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้น 60 คน ที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ

อนึ่ง กลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มักเป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 75 มีอายุระหว่าง 41 ถึง 50 ปี คิดเป็นร้อยละ 41.7 การศึกษาระดับปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 63.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีไม่ได้สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ และดำรงตำแหน่งหุ้นส่วนคิดเป็นร้อยละ 30 สำหรับผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชีคิดเป็นร้อยละ 35 ประสบการณ์ในการทำงานอยู่ระหว่าง 10 ถึง 20 ปี คิดเป็นร้อยละ 48.3 ปฏิบัติงานในกลุ่มธุรกิจบริการและสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 26.7 และร้อยละ 20 ตามลำดับ คัดตารางที่ 1

**ตารางที่ 1** ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม (60 ตัวอย่าง)

คุณสมบัติ		อัตราส่วนร้อยละ
เพศ	ชาย	25.0
	หญิง	75.0
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>
อายุ (ปี)	น้อยกว่า 30 ปี	5.0
	ระหว่าง 30-40 ปี	25.0
	ระหว่าง 41-50 ปี	41.7
	มากกว่า 50 ปี	28.3
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>
การศึกษา	ปริญญาตรี	36.7
	ปริญญาโท	63.3
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>
ประเภทผู้สอบบัญชี	สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big Four)	40.0
	สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big Four)	60.0
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>

ตารางที่ 1 ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม (60 ตัวอย่าง) (ต่อ)

คุณสมบัติ		อัตราส่วนร้อยละ
ตำแหน่งงานปัจจุบัน	ผู้บริหารฝ่ายการเงินและบัญชี	16.7
	ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี	15.0
	ผู้จัดการฝ่ายบัญชีอื่น ๆ	35.0
	ผู้สอบบัญชีหุ้นส่วน	3.0
	หุ้นส่วนผู้จัดการ	3.3
	ผู้สอบบัญชีอาวุโส	1.7
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>
ประสบการณ์ทำงาน (ปี)	น้อยกว่า 10 ปี	20.0
	ระหว่าง 10-20 ปี	48.3
	มากกว่า 21 ปี	31.7
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>
กลุ่มอุตสาหกรรม	ทรัพยากร	8.3
	การเงิน	3.3
	อสังหาริมทรัพย์	16.7
	สินค้าอุตสาหกรรม	20.0
	เทคโนโลยี	6.7
	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	6.7
	บริการ	26.7
	สินค้าอุปโภคบริโภค	11.7
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>
ขนาดของธุรกิจ	ตลาด mai	18.3
	ตลาด SET	81.7
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>
สินทรัพย์รวม (บาท)	น้อยกว่า 1,000 ล้านบาท	20.0
	ระหว่าง 1,000 – 5,000 ล้านบาท	30.0
	ระหว่าง 5,0001 – 10,000 ล้านบาท	15.0
	ระหว่าง 10,001 – 15,000 ล้านบาท	13.3
	มากกว่า 15,000 ล้านบาท	21.7
	<b>รวม</b>	<b>100.0</b>

**การวิเคราะห์ผล**

**1. ความเชื่อถือได้ของเครื่องมือที่ใช้ในการวัดค่าตัวแปร**

ผลจากการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ทำให้ได้ตัววัด 22 ตัว (ดังตารางที่ 2) และจัดกลุ่มปัจจัยเป็น 6 ปัจจัย ประกอบด้วย นโยบายทางบัญชี จริยธรรมส่วนบุคคลตามหลักอุดมคตินิยม จริยธรรมบุคคลตามหลัก

สัมพัทธนิยม วัฒนธรรมองค์กร ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท และคุณภาพการสอบบัญชี โดยปัจจัยเหล่านี้มีค่า Cronbach's Alpha เท่ากับ 0.800, 0.892, 0.723, 0.702, 0.897 และ 0.886 ตามลำดับ ซึ่งทั้งหมดมีค่า Cronbach's Alpha มากกว่า 0.5 ถือว่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษามีความเชื่อถือได้

**ตารางที่ 2** Factor Analysis ของตัวแปรอิสระในรอบการวิจัย

ตัววัด	Factor loading
<b>ปัจจัยนโยบายทางบัญชี (Variance = 12.206%, Alpha = 0.800)</b>	
ท่านคิดว่าบริษัทมักจะรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ เช่น ขายสินทรัพย์ ในระยะเวลาสั้นหรือการยืดระยะเวลาการขายสินทรัพย์ เป็นต้น	0.833
ท่านคิดว่าบริษัทมักจะปรับปรุงรายการกำไรและรายได้อื่น เช่น รายได้ค่าเช่า และการขายสินทรัพย์ เป็นต้น	0.782
ท่านคิดว่าบริษัทมีการปรับปรุงบัญชีลูกหนี้หรือค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เช่น การเพิ่มหรือการลดหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น	0.757
ท่านคิดว่าบริษัทมีการปรับปรุงค่าใช้จ่ายในการบริหาร เช่น ค่ารับรองลูกค้า เงินเดือนของผู้บริหาร เป็นต้น	0.732
<b>ปัจจัยจริยธรรมบุคคลตามหลักอุดมคติ (Variance = 11.531%, Alpha = 0.896)</b>	
ท่านคิดว่าบุคคลไม่ควรทำร้ายผู้อื่นทั้งทางด้านร่างกายและจิตใจ	0.892
ท่านคิดว่าบุคคลไม่ควรกระทำการใด ๆ อันเป็นกีดกัน ชุมชู่หรือละเมิดสิทธิส่วนตัวของผู้อื่น	0.883
ท่านคิดว่าการกระทำที่ทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหายเป็นสิ่งที่ไม่ควรกระทำ	0.852
<b>ปัจจัยจริยธรรมบุคคลตามหลักสัมพัทธนิยม (Variance = 10.508%, Alpha = 0.723)</b>	
ท่านคิดว่าการพิจารณาการมีจริยธรรมควรพิจารณาเป็นรายบุคคล	0.760
ท่านคิดว่าจริยธรรมจะมีความแตกต่างกันตามสถานการณ์และสังคม	0.729
ท่านคิดว่าจริยธรรมของแต่ละบุคคลไม่สามารถระบุได้แน่ชัดจากความมีหรือไม่มีจริยธรรม	0.713
ท่านคิดว่าบุคคลแต่ละคนจะมีเกณฑ์พิจารณาจริยธรรมที่แตกต่างกัน ดังนั้น ควรให้แต่ละบุคคลเป็นผู้มีส่วนร่วมในการกำหนดจริยธรรม	0.709

ตารางที่ 2 Factor Analysis ของตัวแปรอิสระในกรอบการวิจัย (ต่อ)

ตัววัด	Factor loading
<b>ปัจจัยวัฒนธรรมองค์กร</b> (Variance = 9.240%, Alpha = 0.702)	
ผู้บริหารระดับสูงของธุรกิจ จะไม่ให้เกิดการกระทำผิดจริยธรรมเกิดขึ้น	0.755
ถ้าผู้บริหารพบการกระทำของบุคคลที่ค้ำประกันถึงประโยชน์ส่วนตนมากกว่าส่วนรวมผู้บริหารจะกล่าวตักเตือนทันที	0.751
ท่านคิดว่าความสำเร็จของธุรกิจส่วนหนึ่งมาจากการตกลงเกี่ยวกับจริยธรรม	0.716
<b>ปัจจัยความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท</b> (Variance = 15.071%, Alpha = 0.897)	
ท่านคิดว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีประสิทธิผล	0.916
ท่านคิดว่าคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทที่มีประสิทธิผล	0.899
ท่านคิดว่าคณะกรรมการของบริษัทที่มีความเป็นอิสระ	0.835
ท่านคิดว่าคณะกรรมการของบริษัทที่มีความรู้ความสามารถ	0.742
<b>ปัจจัยคุณภาพการสอบบัญชี</b> (Variance = 14.495%, Alpha = 0.886)	
ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี	0.884
ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนการตรวจสอบบัญชีอย่างระมัดระวังรอบคอบ	0.883
ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะธุรกิจลูกค้า	0.845
ท่านคิดว่าผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถทางมาตรฐานการสอบบัญชีและการสอบบัญชี	0.764

## 2. การวิเคราะห์ผลและอธิบายผลการวิจัย

งานวิจัยนี้ใช้สถิติการวิเคราะห์ปัจจัย (Principal Component Factor Analysis) เพื่อลดจำนวนตัวแปรของแต่ละปัจจัย โดยการหมุนแกนแบบ Varimax rotation และใช้เกณฑ์ตัดสินจำนวนปัจจัยที่ eigen สูงกว่า 1 และมีค่า Factor loading มากกว่า 0.50 ดังนั้น หากตัวแปรใดกระจายออกนอกกลุ่มจะตัดตัวแปรนั้นออกจาก การวิเคราะห์ในการประมวลผลทางสถิติ ผลการวิเคราะห์ การวิเคราะห์ปัจจัย ดังแสดงในตารางที่ 2 โดยมีค่า KMO เท่ากับ 0.522 และค่า Bartlett's Test of Sphericity โดย Chi-Square = 749.700, df = 231, Sig. = 0.000 นอกจากนี้งานวิจัยนี้ทดสอบสมมติฐานด้วยวิธีการวิเคราะห์การถดถอย (Regression Analysis) แบบ

Enter ค่าสถิติจากการวิเคราะห์แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระ กำหนดตัวแปรตามหรือคุณภาพของรายงานการเงินที่ระดับ นัยสำคัญ  $p = 0.000$  ( $F_{6,53} = 17.319$ ) (ดังตารางที่ 3) เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดแต่ละตัวแปรอิสระพบว่า ตัวแปรอิสระจำนวน 4 ตัวแปร ประกอบด้วย จริยธรรม ส่วนบุคคลตามหลักอุดมคตินิยม วัฒนธรรมองค์กร ความ รับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท และคุณภาพการ สอบบัญชี เป็นปัจจัยกำหนดคุณภาพรายงานการเงินของ บริษัทจดทะเบียนที่ระดับนัยสำคัญ  $p = 0.047, 0.035, 0.000$  และ  $0.036$  ตามลำดับ และมีค่าสัมประสิทธิ์ ในทิศทางบวกตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ (ดังตาราง ที่ 4)

ตารางที่ 3 Regression model

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	39.072	6	6.512	17.319	0.000*
Residual	19.928	53	0.376		
Total	59.000	59			

\* p< 0.05

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ถดถอยของปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียน

ตัวแปร	ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย (b)	ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยปรับมาตรฐาน (beta)	T	Sig.
นโยบายทางบัญชี	0.309	0.309	3.871	0.000
วัฒนธรรมองค์กร	0.173	0.115	2.164	0.035*
จริยธรรมบุคคลตามหลักอุดมคตินิยม	0.162	0.162	2.035	0.047*
จริยธรรมบุคคลตามหลักสัมพัทธนิยม	-0.038	-0.038	-0.481	0.632
ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท	0.692	0.692	8.673	0.000*
คุณภาพการสอบบัญชี	0.172	0.172	2.157	0.036*

หมายเหตุ \* p < 0.05

$$R = 0.814, R^2 = 0.662, SE = 0.613$$

ปัจจัยนโยบายทางบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน (เนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมีทิศทางตรงกันข้ามกับที่ตั้งสมมติฐาน เนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของค่าสถิติแสดงทิศทางบวก ค่าสมมติฐานเป็นทิศทางลบ) ซึ่งขัดแย้งกับงานวิจัยของ Rainsbury et al. (2009) ที่กล่าวว่า การใช้นโยบายทางบัญชีเชิงรุกส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน อย่างไรก็ตาม การทดสอบไคสแควร์ระหว่างบริษัทจดทะเบียนขนาดกลางและขนาดใหญ่กับการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา พบว่ามีความสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.023 โดยที่บริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่มีการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในระดับบ่อยมาก ในขณะที่บริษัทจดทะเบียนขนาดกลางมีการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในระดับบ่อย อาจกล่าวได้ว่าระบบการบัญชีภายใต้เกณฑ์คงค้างตามหลักการ

บัญชีที่รับรองทั่วไปยินยอมให้ผู้บริหารกระทำได้หลายทางเลือกสำหรับดุลยพินิจทางการบัญชีซึ่งอาจมีผลกระทบต่อ การรายงานผลกำไรได้

นอกจากนี้จริยธรรมบุคคลตามหลักสัมพัทธนิยมไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน ซึ่งขัดแย้งกับการศึกษาของนิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2548) กล่าวว่า การตัดสินใจจริยธรรมของบุคคลขึ้นอยู่กับความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของบุคคล อธิบายได้ว่ากลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นบริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่ (SET) กล่าวคือ บริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่มักให้ความสำคัญในด้านความน่าเชื่อถือของรายงานการเงินที่มีต่อผู้ใช้อ้างอิงอยู่แล้ว

**3. วิเคราะห์วิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการจัดการ  
กำไรของบริษัทจดทะเบียน**

จากการทดสอบสถิติเชิงพรรณนาดังตารางที่ 5 พบว่าวิธีการทางบัญชีส่วนใหญ่ที่ใช้ในการจัดการกำไรของบริษัท-

จดทะเบียนขนาดกลางและขนาดใหญ่ คือ การเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา เช่น เปลี่ยนการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรงเป็นวิธียอดคงเหลือลดลง เป็นต้น

**ตารางที่ 5** วิธีการทางบัญชีที่บริษัทจดทะเบียนเลือกใช้ในการจัดการกำไร

ลำดับ	นโยบายการบัญชี	ค่าเฉลี่ย
1	การปรับปรุงบัญชีลูกหนี้หรือค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เช่น การเพิ่มหรือการลดหนี้สงสัยจะสูญ	2.90
2	การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ เช่น ขายสินทรัพย์ในระยะเวลายาวหรือการยืดระยะเวลาการขายสินทรัพย์	3.45
3	การเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา เช่น จากวิธีเส้นตรงเป็นวิธียอดคงเหลือลดลง	4.57
4	การปรับปรุงรายการกำไรและรายได้อื่น เช่น รายได้ค่าเช่าและการขายสินทรัพย์	3.97
5	การมีรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เช่น การซื้อ การซื้อ และการขาย	2.80
6	การปรับปรุงค่าใช้จ่ายในการบริหาร เช่น ค่ารับรองลูกค้า เป็นต้นของผู้บริหาร	3.70
7	การปรับปรุงค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายและค่าโฆษณา	3.67

เมื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของขนาดบริษัทจดทะเบียนกับการเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา (ตารางที่ 6) พบว่าบริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่เปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคาในระดับบ่อยมากคิดเป็นร้อยละ 69.4 ส่วนบริษัทจดทะเบียนขนาดกลางเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคาในระดับบ่อยเป็นร้อยละ

63.6 อาจอธิบายได้ว่า การเลือกใช้นโยบายบัญชีภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในบางครั้งบริษัทอาจเลือกใช้นโยบายบัญชีแบบเชิงรุกไปเป็นนโยบายบัญชีแบบยึดหลักความระมัดระวัง ซึ่งส่งผลให้บริษัทมีผลกำไรในทิศทางที่สูงหรือต่ำได้เช่นกัน

**ตารางที่ 6** ขนาดของบริษัทจดทะเบียนและการเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา

ขนาดของบริษัทจดทะเบียน	การเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของบริษัท			Chi sq. (Sig.)
	บางครั้ง	บ่อย	บ่อยมาก	
บริษัทขนาดกลาง (n = 12)		63.6%	36.4%	7.525
บริษัทขนาดใหญ่ (n = 49)	8.2%	22.4%	69.4%	(0.023)

หมายเหตุ: เครื่องเล็บคือค่าระดับนัยสำคัญ

### unสรุป

ผลจากงานวิจัยแสดงให้เห็นว่าวัฒนธรรมองค์กร จริยธรรมบุคคลตามหลักอุดมคตินิยม ความรับผิดชอบของ คณะกรรมการบริษัท และคุณภาพการสอบบัญชี ส่งผล ทางบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงิน อาจกล่าวได้ว่า วัฒนธรรมขององค์กรและจริยธรรมบุคคลตามหลักอุดมคตินิยมมีผลต่อการตัดสินใจทางจริยธรรมของบุคคล นอกจากนี้ คณะกรรมการบริษัทมีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแล กิจการที่ดี ซึ่งควรยึดหลักปฏิบัติด้านความยุติธรรม ความ โปร่งใส ความรับผิดชอบต่อหน้าที่ และมีความรับผิดชอบต่อ งานเช่นกัน ในขณะที่ปัจจัยนโยบายทางบัญชี และปัจจัย จริยธรรมบุคคลตามหลักสัมพัทธนิยมไม่ส่งผลต่อคุณภาพ ของรายงานการเงิน อย่างไรก็ตาม ค่าสถิติแสดงให้เห็นความ สัมพันธ์ระหว่างบริษัทจดทะเบียนขนาดกลางและขนาดใหญ่ กับการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา กล่าวคือ บริษัท- จดทะเบียนขนาดใหญ่เปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคาในระดับ บ่อยมาก ส่วนบริษัทจดทะเบียนขนาดกลางเปลี่ยนวิธีคิด ค่าเสื่อมราคาในระดับบ่อย

#### 1. ประโยชน์ของงานวิจัย

ผลของการวิจัยแสดงให้เห็นว่าปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพ รายงานการเงินขึ้นอยู่กับ วัฒนธรรมองค์กร จริยธรรมบุคคล ตามหลักอุดมคตินิยม ความรับผิดชอบต่อคณะกรรมการ บริษัท และคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผลของการวิจัยนี้ สามารถนำไปใช้ในการเสริมสร้างจริยธรรมทางธุรกิจและ จรรยาบรรณทางวิชาชีพให้กับผู้เกี่ยวข้องได้แก่ ผู้บริหาร คณะกรรมการ ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชี นักวิชาการ ตลอดจน หน่วยงานกำกับดูแล เช่น สำนักงาน ก.ล.ต. สภาวิชาชีพ บัญชีฯ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เป็นต้น อนึ่ง การกำกับดูแล กิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียนถือเป็นความรับผิดชอบต่อ ของคณะกรรมการบริษัท ต่อการปฏิบัติหน้าที่และดูแลให้ บริษัทมีระบบงานที่ให้ความเชื่อมั่นในกิจกรรมต่าง ๆ ของ บริษัทได้ดำเนินการอย่างถูกต้องตามกฎหมายและมี จริยธรรม การสังเกตดูแลให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ ทั้งข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินอย่างถูกต้อง

ครบถ้วน ทันเวลา โปร่งใส ผ่านช่องทางที่เข้าถึงข้อมูล ได้ง่าย มีความเท่าเทียมกันและเชื่อถือได้ นอกจากนี้ การตรวจสอบจากภายนอกในการกำกับดูแลกิจการและการ การตรวจสอบมีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลกิจการ การจัดการกำไรเช่นกัน อนึ่ง ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่แสดงความเห็น ต่อข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรอง ทั่วไป ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความสามารถ มีความเป็นอิสระ ซึ่งมีความเป็นไปที่จะตรวจสอบข้อผิดพลาด และความผิดปกติในงบการเงิน เพื่อให้สามารถลดความเสี่ยง การหลอกลวงหรือการบิดเบือนงบการเงินได้

#### 2. ข้อจำกัดของงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดคือ ข้อจำกัดแรก อัตราการตอบ แบบสอบถามคืนมาค่อนข้างน้อยจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. รวมถึงผู้บริหาร ฝ่ายการเงินของบริษัทจดทะเบียนขนาดกลางและ ขนาดใหญ่ ซึ่งอาจเนื่องจากกลุ่มตัวอย่างเป็นกลุ่มผู้บริหาร ในองค์กร เช่น ผู้จัดการฝ่าย หัวหน้าผู้จัดการ เป็นต้น อย่างไรก็ตามผู้วิจัยได้ดำเนินการส่งแบบสอบถามเพิ่มเติม เช่น

- ข้อจำกัดข้อที่สองคือ งานวิจัยนี้จัดเก็บข้อมูลจาก บริษัทจดทะเบียนขนาดกลางและขนาดใหญ่อาจกล่าวได้ว่า แรงจูงใจในการปฏิบัติงานของผู้บริหารบริษัทจดทะเบียน และผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต่างกัน ดังนั้น ผลของการวิจัยนี้จึงมีอาจนำไปใช้กับบริษัท ขนาดเล็กหรือบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ได้

#### 3. งานวิจัยต่อเนื่อง

จากการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพรายงานการเงิน บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าปัจจัยนโยบายทางบัญชีซึ่งผลทางบวกต่อคุณภาพ รายงานการเงิน ซึ่งขัดแย้งกับสมมุติฐานการวิจัยที่กำหนดไว้ อย่างไรก็ดีตาม การทดสอบค่าสถิติแสดงให้เห็นความสัมพันธ์ ระหว่างขนาดของบริษัทจดทะเบียนกับนโยบายทางบัญชี นอกจากนี้การวิจัยครั้งนี้ให้ผู้ตอบแบบสอบถามประเมิน ตนเอง อาจให้ผลที่เบี่ยงเบนได้เช่นกัน ดังนั้นในการทำวิจัย



ต่อเนื่องอาจทำได้โดยการวิเคราะห์ข้อมูลทฤษฎีเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของการเลือกใช้นโยบายทางบัญชีกับการจัดการกำไร หรืออาจศึกษาโดยใช้แบบจำลอง Modified Jones Model เป็นตัววัด เพื่อวิเคราะห์ตัวเลขในงบการเงิน ว่ามีการจัดการกำไรหรือไม่ แล้วนำผลมาเปรียบเทียบกับตัวแปรที่ได้จากงานวิจัยนี้

## เอกสารอ้างอิง

### ภาษาไทย

- นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา, จำนงค์ จันทร์โชโต, พัชรียา เห็นกลาง, และ ศุภรัตน์ หล่อซังวาลกุล. (2548). ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 107, 59.
- ภัทรภาพร พาณิชสุสวัสดิ์ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2551). ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการที่ดีมุมมองด้านบทบาทความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทและมูลค่าเพิ่มของกิจการ (EVA) กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 50). *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 9, 44.
- วรวิทย์ อวิรุทธ์วรกุล. (2552). การเสริมสร้างธรรมาภิบาลในช่วงแผนพัฒนา ฉบับที่ 10. *วารสารเศรษฐ (เจและ) ังคม สำนักงานคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ*, 2, 46.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2549). กฎหมายกฤษฎีจริยธรรมธุรกิจ. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 110, 1.
- ศูนย์พัฒนาการกำกับดูแลกิจการบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2555). *หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2555*.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552). *แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง พ.ศ. 2552)*, กรุงเทพมหานคร.
- สมชาย สุภัทรกุล. (2548). เป้าหมายตัวเลขกำไร การตกแต่งกำไรและแนวโน้มความคาดหวัง. *กระบวนทัศน์วิชาชีพบัญชีและการบริหารธุรกิจ*, 88.
- สุภกรพร พิทักษ์บุตร. (2546). จริยธรรมทางธุรกิจ *Business Ethics ฉบับปรับปรุง*.

### English

- Choi, T. H. & Pae, J. (2011). Business ethics and financial reporting quality: Evidence from Korea. *Journal of Business Ethics*, 107, 403-427.
- Elias, R. Z. (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics*, 4, 42.
- Hussainey, K. (2009). The impacts of audit quality on earnings predictability. *Managerial Auditing Journal*, 24, 4.
- Jackson, S. P. & Pirma, M. K. (2001). Auditors and earnings management. *The CPA Journal*, current issue.
- Jonas, B. J. & Blanchet, J. (2000). Assessing quality of financial reporting. *Accounting Horizons*, 14, 3.
- Kamal, H. & Elbanna, S. (2010). Assessing the perceptions of the quality of reported earnings in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 25, 1.
- McNamee, D. (1992). Resolving problems in ethics and management. *Managerial Auditing Journal*, 7, 2.
- Rainsbury, E. A., Bradbury, M., & Cahan, S. F. (2009). The impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 5, 20-33.
- Siregar, S. V. & Utama, S. (2008). Type of earnings management and the effect of ownership structure, firm size, and corporate-governance practices: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Accounting*, 43, 1-27.
- Singhapakdi, A., Vitell, S. J., Rallapalli, K. C., & Kraft, K. L. (1996). The perceived role of ethics and social responsibility: A scale development. *Journal of Business Ethics*, 15, 1131-1140.