



# FAC

ISSN 2672-9776

## วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

Journal of Federation  
of Accounting Professions

ปีที่ 3 ฉบับที่ 9 • กันยายน - ธันวาคม 2564



Download ในรูปแบบ E-book  
ได้โดย Scan QR Code  
[www.tfac.or.th](http://www.tfac.or.th)



## สาส์นจากบรรณาธิการ

ความเจริญก้าวหน้าในวิชาชีพย่อมมาจากสองภาคส่วนที่บูรณาการเข้าหากัน คือ ภาคทฤษฎี (วิชาการ) และภาคปฏิบัติ ภาระของส่วนแวดวงวิชาการ คือ นำเสนอความรู้หลักการวิทยาการใหม่ ๆ ในขณะที่หน้าที่ส่วนของผู้ปฏิบัติคือระบุดูประเด็นที่เป็นปัญหาในการปฏิบัติงานวิชาชีพ หากทั้งสองส่วนร่วมมือกันอย่างใกล้ชิดและจริงจังย่อมก่อให้เกิดประโยชน์อย่างสำคัญต่อสังคมธุรกิจในวงกว้าง

วารสารสภาวิชาชีพบัญชีมีเจตจำนงแน่วแน่ในการผลักดันเพื่อพัฒนาวิชาชีพบัญชีให้ตอบโจทย์ของสังคมได้ตรงจุด และสร้างคุณค่าแก่การประกอบธุรกิจในยุคสมัยใหม่ที่เต็มไปด้วยการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญด้านเทคโนโลยีและสภาพภูมิทัศน์การประกอบธุรกิจ หวังเป็นอย่างยิ่งว่าทุกท่านจะมีส่วนร่วมด้วยช่วยกันนำเสนอความเห็นผ่านทางบทความวิชาการบทความวิจัยที่นำข้อมูลมาวิเคราะห์ ถิ่นกรอง เพื่อให้ได้แนวทางที่ดีที่สุดและทำให้วิชาชีพบัญชีสามารถอยู่รอดได้อย่างน้อยในทศวรรษนี้

มาร่วมเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างเสริมความศรัทธาต่อวิชาชีพการบัญชีให้คงมั่น ช่วยกันจรรโลงหลักวิธีปฏิบัติทางธรรมาภิบาล ดำเนินการตามแนวทางการปฏิบัติงานที่สุจริต โปร่งใส และในโอกาสที่จะขึ้นปีใหม่ ๒๕๖๕ นี้ ขอสิ่งศักดิ์สิทธิ์ที่ท่านเคารพนับถือประทานพรให้ทุกท่านมีสุขภาพพลานามัยทั้งกายใจแข็งแรงสมบูรณ์มีความพร้อมในการสร้างประโยชน์ส่วนตนและประโยชน์ส่วนร่วมเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืนของสังคมและประเทศชาติของเราสืบไป



**บรรณาธิการ**  
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย สุภธาดา

## สารบัญ

### ◎ บทความวิจัย ◎

04 แนวทางในการประเมินความเสี่ยงและตอบสนอง  
ความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน

อภิญญา ทำพันธ์จาก  
รศ.ดร.วชิระ บุญยเนตร

34 แนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชี  
ยุคดิจิทัลที่ส่งผลกระทบต่อการทำงาน  
ของนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี

สร้อยเพชร ลิสนิ  
บุตรครินทร์ แสงสว่าง

50 ความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลัง  
กับกลไกการกำกับดูแลกิจการ

วรางคนางค์ สุกุลวงศ์ ลี หยาน  
ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู  
ดร.ศิริเดช คำสุพรหม

## บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

## ที่ปรึกษา

ศาสตราจารย์ธีรยุทธ ตรีศรี

ศาสตราจารย์วิโรจน์ เล้าหะพันธุ์

นายวรวิทย์ เจนธนากุล

## กองบรรณาธิการบริหารและกลั่นกรองบทความ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

## กองบรรณาธิการกลั่นกรองบทความ (ภายนอก)

รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย สุภัทรกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดิชพงศ์ พงศ์ภัทรชัย

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย

- จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อุษารัตน์ ธีรธร

- มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์

- มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ วิเศษสรรพ์

- มหาวิทยาลัยรังสิต

ดร.กรัณท์รัตน์ บุญญวัฒน์

- มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

ดร.เพ็ญ เสี่ยมวิบูล

- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

นายสุพจน์ สิงห์เสน่ห์

นางนันทนา สังขวิจิตร

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

นางสาวนิดาพร อัครธีระเกียรติ

นายธวัชชัย เกียรติกานกุล

- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

## ผู้ช่วยบรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ขวัญหทัย มิตรภานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์เมตตา เสมสมบูรณ์

- มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

## วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

ปีที่ 3 / ฉบับที่ 9 กันยายน - ธันวาคม 2564



## เจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์  
Federation of Accounting Professions  
Under The Royal Patronage  
of His Majesty the King

## ที่อยู่สำนักงาน

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี)  
แขวงคลองเตยเหนือ  
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110  
โทรศัพท์ 02 685 2500  
โทรสาร 02 685 2501

## ออกแบบ

นางสาวสวิตา สุวรรณกุล  
นายจิราวัฒน์ เพชรชู  
นางสาวสุขุมมาลย์ แก้วสนั่น  
นายชยากรณ์ นกุล  
ส่วนสื่อสารองค์กร  
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



<http://www.tfacc.or.th>

[tfacc@tfacc.or.th](mailto:tfacc@tfacc.or.th)

[www.facebook.com/tfacc.family](https://www.facebook.com/tfacc.family)

LINE@ @tfacc.family

# แนวทางในการประเมินความเสี่ยง และตอบสนองความเสี่ยง ของประมาณการหนี้สิน

## Risk assessment and risk responses in Provisions

### อภิญา ทำพันธ์จาก

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
บริษัท เคพีเอ็มจี ภูเก็ต จำกัด  
Email: apinya.th@outlook.com

### Apinya Thampanjark

Certified Public Accountant  
KPMG PHOOMCHAI AUDIT CO., LTD.  
Email: apinya.th@outlook.com

### รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

### Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Faculty of Commerce and Accountancy  
Chulalongkorn University  
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

# แนวทางในการประเมินความเสี่ยงและตอบสนองความเสี่ยง ของประมาณการหนี้สิน

## อภิญา กำพันธ์จาก

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย สอบบัญชี จำกัด

Email: apinya.th@outlook.com

## รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 27 กันยายน 2564

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 9 พฤศจิกายน 2564

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 15 พฤศจิกายน 2564

## บทคัดย่อ

มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ใช้แนวทางการใช้ความเสี่ยงเป็นเกณฑ์ในการกำหนดแผนการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประมาณการหนี้สินนับเป็นความเสี่ยงที่สำคัญอย่างหนึ่งในกระบวนการวางแผนการตรวจสอบ การศึกษานี้จึงมุ่งเน้นการวิเคราะห์แนวทางในการประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน รวมถึงระบุปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการตรวจสอบที่สำคัญ ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์เก็บโดยแบบสอบถามจากผู้ช่วยและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การวิเคราะห์ข้อมูลประกอบด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ Independent Sample T-Test และ One-Way ANOVA

ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงมากกว่าการตอบสนองความเสี่ยง โดยผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงมากที่สุด คือ การอ่านสัญญาเพื่อประเมินเงื่อนไขที่ผลกระทบต่อธุรกิจ และประเด็นที่ให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ สอบถามและพิจารณาการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับวิธีการจัดทำประมาณการหนี้สิน ขณะเดียวกันผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการตอบสนองความเสี่ยงมากที่สุด คือ การสอบถามเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน และให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน นอกจากนี้ การศึกษายังชี้ให้เห็นปัจจัยที่มีผลต่อการประเมินและการตอบสนองความเสี่ยง โดยพบว่า ณ ระดับความมีนัยสำคัญ 0.05 ได้แก่ ประเภทสำนักงานตรวจสอบบัญชี สถานการณ์เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขนาดของกิจการ และประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน การศึกษานี้เป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีกำหนดวิธีการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน

**คำสำคัญ:** การวางแผนการตรวจสอบ ความเสี่ยงในการตรวจสอบงบการเงิน ประมาณการหนี้สิน

# Risk Assessment and Risk Responses in Provisions

## Apinya Thampanjark

Certified Public Accountant

KPMG PHOOMCHAI AUDIT CO., LTD.

Email: apinya.th@outlook.com

## Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Received: September 27, 2021

Revised: November 9, 2021

Accepted: November 15, 2021

## ABSTRACT

ISAs require the use of the concept of risk based approach for audit planning. Provisions for liability, in particular, are considered as one of significant risks in the audit planning process. Therefore, this study focuses on both the analysis of risk assessment and risk responses in provisions and identifies factors affecting the significant audit plans. This study explores the attitudes of audit assistants and auditors by adopting a questionnaire survey as data collection tool. Both descriptive and inferential statistics; Independent Sample T-Test and One-Way ANOVA.

The study results indicate that the respondents are more likely to emphasize their works on risk assessment than risk responses. Audit programs on risk assessment include mostly on reading all contracts to assess the specified conditions, while the least effort is to inquiry and consideration of management's judgment regarding how to prepare provisions. Audit programs on risk responses include mostly on reviewing subsequent events, while the least effort is to test the effectiveness of internal control regarding provisions. In addition, the hypothesis testing, at 0.05 significant level, indicates different factors influencing risk assessment and risk responses including types of auditing firms, qualified as a certified public accountant, client size and experience to be auditors of listed companies. This study is useful to auditors in audit planning of liability provisions.

*Keywords:* audit planning, audit risk, provisions

## ■ บทนำ

สืบเนื่องจากหนี้สินที่เกิดจากการประมาณการมักมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดทำ โดยหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำอาจมีความซับซ้อน ประกอบกับ ผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจโดยพิจารณาจากตัวเลข รวมถึงภาระผูกพัน และรายละเอียดที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งถือเป็นส่วนสำคัญที่จะสามารถอธิบายการคาดการณ์ สิ่งนี้อาจเกิดขึ้นในอนาคตของกิจการได้ จึงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้รายงานความถูกต้องเหมาะสมของงบการเงินที่จัดทำโดยกิจการได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกทั้งในบางกรณีผู้บริหารอาจมีแรงกดดันในการทำให้ ผลการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามเป้าหมายที่คาดหวังไว้ จึงเป็นเหตุให้เกิดความพยายามที่จะบิดเบือนการจัดทำประมาณการ หนี้สิน ซึ่งเป็นช่องทางหนึ่งที่ผู้บริหารมักใช้ในการตกแต่งบัญชีเพื่อให้งบการเงินแสดงตัวเลขไปในทิศทางที่ต้องการ และส่งผลให้ งบการเงินแสดงข้อมูลที่ไม่ถูกต้องเหมาะสม โดยอาจส่งผลเสียต่อผู้ใช้งบการเงินในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ด้วยเหตุนี้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินยิ่งต้องใส่ใจในความถูกต้องของงบการเงินมากขึ้น และคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอย่างครบถ้วนถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ทั้งนี้ทางด้านผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยการปฏิบัติงานสอบบัญชี ต้องอาศัยดุลยพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงิน โดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งจะไม่ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด แต่เนื่องจากประมาณการหนี้สินในปัจจุบันมีความซับซ้อนและหลากหลายมากขึ้น เนื่องมาจากการพัฒนารูปแบบ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่หลากหลาย ตลอดจนมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องมีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับธุรกิจ อยู่ตลอดเวลา จึงเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบประมาณการหนี้สินในทุกบริษัท (Andersson & Zetterqvist, 2014; Seidel, Simon & Stephens, 2020) ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความมั่นใจในการนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม

จากความสำคัญของปัญหาดังกล่าว การศึกษาครั้งนี้จึงมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์แนวทางในการระบุและ ประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน และแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง ดังกล่าว รวมถึงระบุปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการตรวจสอบประมาณหนี้สิน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการนำ ไปใช้วางแผนการตรวจสอบประมาณการหนี้สินได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี ที่จะสามารถรายงานความถูกต้องเหมาะสมของประมาณการหนี้สินที่จัดทำโดยกิจการได้อย่างน่าเชื่อถือ รวมถึงเปิดเผยข้อมูล ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินได้อย่างสมเหตุสมผลอีกด้วย ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการศึกษาครั้งนี้ คือ เพื่อวิเคราะห์แนวทาง ในการระบุและประเมินความเสี่ยงและตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน และเพื่อระบุปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผน และกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน

## ■ การทบทวนวรรณกรรม

การจัดทำประมาณการหนี้สินเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นและพบได้ทั่วไปในกระบวนการบันทึกบัญชี แต่จะมีความซับซ้อน ที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะและรูปแบบของธุรกิจ ซึ่งประมาณการหนี้สินเหล่านี้ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจ บนพื้นฐานของประมาณการข้อมูลที่ดีที่สุดที่รับรู้ได้ในสภาวะปัจจุบัน ดังนั้นผู้ศึกษาจึงทำการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับแนวคิด และทฤษฎี รวมถึงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินและแนวทางในการตรวจสอบ ประมาณการหนี้สิน นอกจากนี้ยังทำการศึกษาวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องในอดีตเพื่อค้นหาแนวทางในการประเมินความเสี่ยง และตอบสนองความเสี่ยงเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินให้มีประสิทธิภาพและเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้น

## ■ แนวคิดเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน

ตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2563) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้ให้นิยามของหนี้สิน (Liabilities) ว่าหมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ สำหรับนิยามของประมาณการหนี้สิน (Provisions) ตามมาตราฐานการบัญชีดังกล่าวระบุไว้ว่าเป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ เช่น ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้าหลังการขาย ประมาณการหนี้สินจากสัญญาที่สร้างภาระ เป็นต้น ซึ่งการที่กิจการจะรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ ทั้งนี้หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าวจะต้องไม่ทำการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน

**1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน (Present Obligation) ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าจะภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย (Legal Obligation) หรือภาระผูกพันจากการอนุমান (Constructive Obligation)**

ในการพิจารณาว่าเหตุการณ์ในอดีตก่อให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่นั้น ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่โดยไม่ขึ้นอยู่กับการกระทำในอนาคตของกิจการ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะส่งผลทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ให้ถือว่าเหตุการณ์ในอดีตมีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบัน เช่น การขายสินค้าซึ่งมีการรับประกันเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน ซึ่งเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย เป็นต้น

**2. ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว**

ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึง เหตุการณ์ที่กิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันนั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าที่จะไม่เกิดขึ้น โดยที่กิจการอาจยังไม่ทราบว่าผู้ที่ได้รับชำระภาระผูกพันดังกล่าวเป็นใคร หรืออาจยังไม่ทราบวันที่แน่นอนที่จะต้องชำระภาระผูกพันนั้นก็ได้ ส่วนการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจกระทำได้หลายลักษณะ เช่น การชำระด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือการโอนสินทรัพย์อื่น เป็นต้น

**3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ (Reliable Estimate)**

กิจการจะรับรู้รายการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งหลักฐานที่ใช้ในการประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น ประสบการณ์ของกิจการ ประสบการณ์ของกิจการอื่นในอุตสาหกรรม ความเห็นของฝ่ายกฎหมาย เป็นต้น

หลักในการวัดมูลค่าของประมาณการหนี้สิน มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2563) ได้กำหนดไว้ว่า กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กล่าวคือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยในที่นี้กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งอยู่กับสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์และสถานการณ์ในอนาคต เพื่อให้ได้มาซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของประมาณการหนี้สิน รวมถึงกิจการต้องประมาณรายจ่ายและผลกระทบทางการเงินโดยใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร ประกอบกับประสบการณ์ที่ได้จากรายการบัญชีที่คล้ายคลึงกัน และรายงานของผู้เชี่ยวชาญอิสระ อีกทั้งในบางกรณีกิจการจำเป็นต้องนำหลักฐานที่ได้รับเพิ่มเติมจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานมาพิจารณาด้วย



จะเห็นได้ว่าหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินมีความซับซ้อน และต้องอาศัยวิจรรณญาณในการประเมินว่าเป็นหนี้สินหรือไม่ หากเป็นหนี้สินควรบันทึกด้วยจำนวนเงินเท่าไร หรือแค่เพียงเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้วิจรรณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อตรวจสอบรายการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินด้วยความรอบคอบและเที่ยงธรรมมากที่สุด

## ■ แนวคิดเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

### ความหมายและประเภทของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ได้ระบุไว้ว่า ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นผลมาจากความเสี่ยงดังต่อไปนี้

**1. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ** หมายถึง ความเสี่ยงที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญก่อนการตรวจสอบ หรือเป็นความเสี่ยงของกิจการและมีอยู่โดยไม่ขึ้นอยู่กับ การตรวจสอบของงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยความเสี่ยง 2 ส่วน ดังนี้

**1.1 ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk)** หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งซึ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีความสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในกิจการหรืองานแต่ละอย่าง ส่วนจะมีมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือรายการที่ตรวจสอบ

**1.2 ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk)** หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาทันท่วงที่ ซึ่งการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงกับสิ่งซึ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่อาจเกิดขึ้นและอาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะมีความสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีความสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยระบบการควบคุมภายในที่ดีควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันความเสี่ยงสืบเนื่องได้

**2. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk)** หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ จะตรวจไม่พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ ซึ่งอาจมีความสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีความสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น

ผู้สอบบัญชีอาจประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมแยกต่างหากจากกันหรือรวมกัน ขึ้นอยู่กับเทคนิคหรือวิธีในการตรวจสอบบัญชี และข้อพิจารณาในทางปฏิบัติที่เลือกใช้ สำหรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับประสิทธิผลของวิธีการตรวจสอบและการนำวิธีการตรวจสอบนั้นไปปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชี เช่น การจัดบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือการควบคุมดูแลและการสอบทานงานตรวจสอบที่ปฏิบัติ เป็นต้น

ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องลดความเสี่ยง และไม่สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีจนเป็นศูนย์ได้ ดังนั้นจึงไม่สามารถได้มาซึ่งความเชื่อมั่นในระดับสูงสุดว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ เนื่องจากข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีทำให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการหาข้อสรุป และใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง โดยข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีเกิดขึ้นจากลักษณะของการรายงานทางการเงิน ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ หรือความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม

## ■ การระบุและประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2557) ได้อธิบายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในกิจการที่ตนเองตรวจสอบ เพื่อสามารถระบุความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่องบการเงิน ในระหว่างการทำความเข้าใจธุรกิจ และเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

(1) ระบุความเสี่ยงตลอดกระบวนการเพื่อการได้มาซึ่งความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง โดยการพิจารณาประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

(2) ประเมินความเสี่ยงที่ระบุได้ว่าเป็นความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อฝ่ายกระจายไปยังงบการเงินโดยรวมและมีโอกาสกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในหลาย ๆ เรื่องหรือไม่

(3) เชื่อมโยงความเสี่ยงที่ระบุได้กับสิ่งที่สามารถผิดพลาดได้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยพิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่มีความเป็นไปได้ที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในแต่ละเรื่อง

(4) พิจารณาความน่าจะเป็น รวมถึงโอกาสที่จะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และพิจารณาว่าผลของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจะส่งผลให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงที่ระบุได้ประเด็นใดที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ โดยผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมของกิจการ รวมถึงกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น และหากในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น หรือได้รับข้อมูลใหม่ซึ่งมีความขัดแย้งกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินไว้แต่เดิม ผู้สอบบัญชีควรปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงและปรับเปลี่ยนแผนงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องต่อไป

## ■ วิธีการประเมินความเสี่ยง

### ความหมายและประเภทของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2557) ระบุว่า วิธีการประเมินความเสี่ยง หมายถึง วิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2557) ยังได้อธิบายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงใช้เป็นพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยวิธีการประเมินความเสี่ยงรวมถึงวิธีดังต่อไปนี้

(ก) การสอบถามผู้บริหาร หน่วยงานตรวจสอบภายใน และหน่วยงานหรือบุคคลอื่นภายในกิจการ

(ข) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ทั้งข้อมูลด้านการเงินและไม่ใช่ด้านการเงิน

(ค) การสังเกตการณ์ และการตรวจทาน

(ง) อ้างอิงจากข้อมูลที่ได้จากประสบการณ์การตรวจสอบกิจการ และวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตรวจสอบที่ผ่านมา อย่างไรก็ตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพียงอย่างเดียวไม่ได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่ใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ อีกทั้งผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้ทุกวิธีการในการทำความเข้าใจในแต่ละเรื่อง ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการอื่นซึ่งเป็นประโยชน์ในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น การสอบทานข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งภายนอก การสอบถามที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ หรือการใช้ผู้เชี่ยวชาญในการประเมินราคา เป็นต้น

## ■ แนวคิดเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ไ้ประเมินไว้

ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและนำวิธีการตอบสนองโดยรวมไปปฏิบัติเพื่อตอบรับกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ การตรวจสอบอาจกระทำได้ทั้งการออกแบบและทดสอบการควบคุม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ และความสามารถในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบว่าการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองยังมีความเหมาะสมหรือไม่ โดยหากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไข หรือเสนอรายงานอย่างไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินต่อไป (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330)

## ■ แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี

ประมาณการทางบัญชีมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการ ความไม่แน่นอน ความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ และปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง 2563) จัดทำขึ้นเนื่องจากการตรวจสอบประมาณการทางบัญชีเป็นประเด็นที่สลับซับซ้อน และผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นอย่างมาก องค์กรทางวิชาชีพจึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรฐานเป็นการเฉพาะ มาตรฐานสอบบัญชีรหัส 540 ได้กำหนดไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงโดยทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อม เช่น รายการเหตุการณ์ หรือเงื่อนไข ของกิจการ ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงิน ปัจจัยข้อกำหนดด้านกฎหมาย เป็นต้น รวมถึงทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีของกิจการ เช่น ลักษณะและขอบเขตของการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ กิจกรรมการควบคุมและระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น จากนั้นผู้สอบบัญชีจึงทำการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี โดยต้องพิจารณา ดังต่อไปนี้

1. ระดับของประมาณการทางบัญชีภายใต้ความไม่แน่นอนของประมาณการ
2. ระดับของเรื่องต่อไปที่ได้รับผลกระทบจากความซับซ้อน การใช้ดุลยพินิจ หรือปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น
  - 2.1 การเลือกและการนำวิธีการ ข้อสมมติ และข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี หรือ
  - 2.2 การเลือกค่าประมาณแบบจุดของผู้บริหารและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน

สำหรับการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่เกิดจากประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบและทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยอาจใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม รวมถึงวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างต่อไปนี้

1. การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากการวัดมูลค่าประมาณการทางบัญชีในหลายๆ กรณี โดยปกติจะขึ้นอยู่กับผลของสถานการณ์ รายการ หรือเหตุการณ์ในอนาคต
2. การทดสอบวิธีการจัดทำประมาณการของผู้บริหาร
3. การกำหนดค่าประมาณแบบจุด หรือค่าประมาณแบบช่วงของผู้สอบบัญชี โดยขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการและดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์

นอกจากนี้ ข้อมูลที่ถูกใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีอาจจัดทำขึ้นโดยกิจการ จัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร หรือจัดทำโดยแหล่งข้อมูลภายนอก ดังนั้น ลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของข้อมูลที่ได้รับอีกด้วย

ทั้งนี้หลักการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวมสำหรับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องประเมินจากวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติและจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับตามหลักการดังต่อไปนี้

1. การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้มีความเหมาะสมหรือไม่ รวมถึงเมื่อระบุว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้น การประเมินนั้นยังเหมาะสมหรือไม่
2. การตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่
3. ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่

## ■ วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยทางการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบประมาณการทางการบัญชียังไม่แพร่หลายมากนัก บทความในอดีตมักเกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีเท่านั้น

Phetruen (2018) ได้ศึกษาพฤติกรรมการตกแต่งบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง โดยอธิบายเกี่ยวกับการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีของผู้บริหารว่าสามารถทำได้ 2 ทาง คือ

1. วิธีการทางบัญชี คือ การใช้การประมาณการในการจัดทำบัญชี หรือเรียกว่าการประมาณการจำนวนคงค้าง เพื่อปรับเปลี่ยนรายได้หรือค่าใช้จ่ายบางตัวที่ต้องมีการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการ เช่น การประมาณจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น การเพิ่มลดประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจะส่งผลให้กำไรลดลงหรือเพิ่มขึ้นได้ตามต้องการ

2. วิธีการปรับแต่งกำไรโดยการปรับเปลี่ยนรายการทางธุรกิจ เช่น การลดค่าใช้จ่ายในการโฆษณา การลดค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซม เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่หวังผลในการเพิ่มกำไรของกิจการ

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2017) ได้สำรวจประเด็นในการตรวจสอบบัญชีที่พบมากที่สุดในช่วงปี 2016 ได้แก่ การประมาณการต่าง ๆ เช่น ประมาณการหนี้สิน ประมาณการด้อยค่า การดำเนินงานต่อเนื่อง เป็นต้น โดยผู้สอบบัญชียังไม่เข้าใจวิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการของกิจการ รวมถึงไม่ได้ทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ PCAOB แนะนำว่าผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจกระบวนการทางธุรกิจ รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องในการจัดทำประมาณการ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่มีนัยสำคัญ และสอบทานเหตุการณ์หรือรายการภายหลังที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ในรายงานการตรวจสอบบัญชี นอกจากนี้ The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR, 2018) ได้ทำการสำรวจประเด็นในการตรวจสอบบัญชีในปี 2017 ซึ่งพบว่าร้อยละ 29 ของผลการสำรวจทั้งหมดเกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชี โดยตามรายงานของ IFIAR ระบุว่าผลการตรวจสอบส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับความล้มเหลวในการประเมินความสมเหตุสมผลของสมมติฐาน รวมถึงการพิจารณาหลักฐานที่ไม่สอดคล้องกัน โดยประเด็นที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่พบจากการสำรวจเรียงลำดับจากมากไปน้อย มีดังนี้

1. ความสมเหตุสมผลของข้อสมมติฐาน
2. การไม่สามารถทดสอบความถูกต้องของข้อมูลได้อย่างเพียงพอ
3. การไม่สามารถดำเนินการตามขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงได้อย่างเพียงพอ
4. การไม่สามารถพิจารณาตัวแปรที่เกี่ยวข้องได้
5. การไม่สามารถประเมินวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการพิจารณาสมมติฐานทางเลือก
6. การไม่สามารถพิจารณาสิ่งบ่งชี้เกี่ยวกับอคติได้อย่างเพียงพอ

ให้กับผู้เชี่ยวชาญอีกด้วย

Farr (2019) ได้อธิบายว่า การประมาณการทางบัญชีเกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีถือเป็นความท้าทายอย่างหนึ่ง โดยความท้าทายที่สำคัญ ดังนี้

1. การพิจารณาว่าสมมติฐานที่อยู่ภายใต้การประมาณการสมเหตุสมผลหรือไม่
2. ผู้สอบบัญชีมั่นใจได้อย่างไรว่าการทดสอบการควบคุมโดยการทบทวนประมาณการโดยฝ่ายบริหาร จะให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการป้องกันหรือตรวจจับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
3. การทำความเข้าใจข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการใช้ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเข้าใจกระบวนการรวบรวมข้อมูลและการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมถึงผู้สอบบัญชีจะต้องทดสอบความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลที่นำเสนอ

งานวิจัยเกี่ยวกับการประมาณการหนี้สินเริ่มต้นด้วยการตั้งข้อสังเกตของคำว่า “ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (probable) เป็นไปได้ (possible) และ ไม่น่าจะเกิดขึ้น (remote)” มีความหมายอย่างไรในมุมมองของผู้ใช้งบการเงิน ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าทั้ง 3 คำนี้ขึ้นอยู่กับวิจารณ์ญาณของผู้ประกอบอาชีพ (ผู้สอบบัญชีและนักบัญชี) และไม่สามารถระบุเป็นเชิงตัวเลขว่าเป็นจำนวนเงินเท่าไร อย่างไรก็ตาม Alexander, Britton, Hoogendoon and Mourik (2014) ได้แนะนำว่าร้อยละ 51 ขึ้นไปน่าจะหมายถึง ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ส่วนอีก 2 คำที่เหลือยากที่จะประมาณการว่าเป็นจำนวนเงินเท่าไรหรือมีความน่าจะเป็นที่อาจจะเกิดขึ้นร้อยละเท่าไร ดังนั้นการไม่สามารถสรุปตัวเลขเชิงปริมาณได้ จึงมีผลทำให้การนำเสนอ ในงบการเงินมีความแตกต่างกัน กล่าวคืออาจเป็นไปได้ที่จะปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าว ในงบการเงิน ซึ่งกระทบผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน รวมทั้งเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือไม่ต้องนำเสนอ ประมาณการหนี้สินในงบการเงิน (Bratten, Choudhary & Schipper, 2013) นอกจากนี้ ผู้ใช้งบการเงินยังให้ความเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินไม่เพียงพอหรือไม่มีประโยชน์ในการตัดสินใจในการช่วยประเมินโอกาส เวลา และปริมาณการสูญเสียของกิจการได้ (Hennes, 2014) การศึกษาที่ใช้ข้อมูลในอดีตพบว่าข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้น แต่ยังไม่เด่นชัดมากเท่าไรนักในประเทศโปรตุเกส ซึ่งเป็นประเทศที่ตลาดหลักทรัพย์เกิดใหม่ (Lopes & Reis, 2019)

ทั้งนี้จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับแนวคิด ทฤษฎี รวมไปถึงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ที่เกี่ยวกับประมาณการหนี้สินและแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ตลอดจนการศึกษาวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง สามารถสรุปได้ว่า ประมาณการหนี้สินเป็นสิ่งที่ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการจัดทำโดยมีการตั้งสมมติฐานในเรื่องที่มีความไม่แน่นอนซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน จึงเป็นความท้าทายของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ ประมาณการหนี้สินดังกล่าวว่ามีความถูกต้องเหมาะสม หรือใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตได้มากน้อยเพียงใด ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการวางแผนการตรวจสอบบัญชีอย่างเหมาะสม ตั้งแต่การทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ การระบุความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่องบการเงิน การประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่เกิดจากประมาณการหนี้สินโดยการออกแบบวิธีการตรวจสอบ รวมถึงการทดสอบความถูกต้องของข้อมูลและความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

## ■ วิธีการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจโดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในประเทศไทยเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน รวมถึงการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุได้ดังกล่าว แบบสอบถามได้พัฒนาจากมาตรฐานการสอบบัญชี แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้เขียน และแบบสอบถามได้ผ่านการพิจารณาจากผู้ทรงคุณวุฒิจากนักวิชาการและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แบบสอบถามประกอบด้วย 4 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 ระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุความเสี่ยง และประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน ส่วนที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน และส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม โดยการเก็บข้อมูลในส่วนที่ 2 และส่วนที่ 3 ใช้การสอบถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) โดยมี 5 ระดับ คือ เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วยไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

ทั้งนี้ผู้ศึกษาไม่สามารถทราบถึงขนาดและสัดส่วนของจำนวนประชากรทั้งหมด จึงใช้สุตรหาขนาดกลุ่มตัวอย่างของ Cochran (1977) โดยได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 385 ตัวอย่าง ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยใช้วิธีส่งแบบสอบถามผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ Line, Messenger, Facebook เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม และทำการรวบรวมข้อมูลผ่านทาง Google Form ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูลมีลักษณะดังนี้

**การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา** เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่ออธิบายถึงคุณลักษณะของข้อมูลที่เก็บรวบรวม ได้แก่ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน โดยใช้เกณฑ์ในการแปลข้อมูลค่าเฉลี่ย (Kannasutta, 1999) ดังนี้ 1) ค่าเฉลี่ย 4.21 - 5.00 หมายถึง เห็นด้วยอย่างยิ่ง 2) ค่าเฉลี่ย 3.41 - 4.20 หมายถึง เห็นด้วย 3) ค่าเฉลี่ย 2.61 - 3.40 หมายถึง ไม่แน่ใจ 4) ค่าเฉลี่ย 1.81 - 2.60 หมายถึง ไม่เห็นด้วย 5) ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.80 หมายถึง ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

**การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน** เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่ออธิบายคุณลักษณะของสิ่งที่ต้องการศึกษากลุ่มใดกลุ่มหนึ่งหรือหลายกลุ่ม แล้วสามารถอ้างอิงไปยังกลุ่มประชากรได้ โดยใช้สถิติการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างตัวแปร 2 ตัว ที่เป็นอิสระต่อกัน (Independent Sample T-Test) ในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูล 2 กลุ่ม และใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-Way ANOVA) ในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่ม โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุด (Least Significant Difference : LSD) ในการทดสอบรายคู่ ซึ่งการทดสอบสมมติฐานอยู่ที่ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05

## ■ ผลการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามและนำมาประมวลผลทางสถิติโดยผลการตอบกลับแบบสอบถามมีจำนวนทั้งสิ้น 126 ชุด คิดเป็นร้อยละ 32.73 ซึ่งสามารถอธิบายผลการวิเคราะห์จากข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน

## ■ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าความถี่ และค่าร้อยละ เกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี ตำแหน่งงานปัจจุบัน สถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ และประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามที่ปรากฏในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 99 ราย คิดเป็นร้อยละ 78.57 และจบการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 21.43 ซึ่งส่วนใหญ่มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีในช่วง 5 - 10 ปี จำนวน 72 ราย คิดเป็นร้อยละ 57.14 และรองลงมา มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 45 ราย คิดเป็นร้อยละ 35.71 โดยการทำงานส่วนใหญ่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท จำนวน 84 ราย คิดเป็นร้อยละ 66.67 รองลงมาทำงานอยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ จำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 16.67 ทั้งนี้ตำแหน่งงานในปัจจุบันส่วนใหญ่อยู่ในระดับผู้จัดการขึ้นไป จำนวน 57 ราย คิดเป็นร้อยละ 45.24 รองลงมาอยู่ในตำแหน่งหัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี จำนวน 48 ราย คิดเป็นร้อยละ 38.10

นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จำนวน 72 ราย คิดเป็นร้อยละ 57.14 ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมถึงส่วนใหญ่ทำการตรวจสอบบริษัทที่มีขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) จำนวน 72 ราย คิดเป็นร้อยละ 57.14 รองลงมาได้ทำการตรวจสอบบริษัทที่มีขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท) จำนวน 48 ราย คิดเป็นร้อยละ 38.10 และส่วนใหญ่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 99 ราย คิดเป็นร้อยละ 78.57





ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างโดยการแจกแจงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
<b>1. ระดับการศึกษา</b>		
ปริญญาตรี	99	78.57
สูงกว่าปริญญาตรี	27	21.43
<b>2. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี</b>		
น้อยกว่า 5 ปี	45	35.71
5 – 10 ปี	72	57.14
11 – 15 ปี	6	4.76
มากกว่า 15 ปี	3	2.38
<b>3. รูปแบบการทำงานด้านการสอบบัญชี</b>		
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท (Big 4)	84	66.67
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Multi-National firm)	9	7.14
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ (Local firm)	21	16.67
ผู้สอบบัญชีอิสระ	12	9.52
<b>4. ตำแหน่งงานปัจจุบัน</b>		
ผู้ช่วยทีมตรวจสอบบัญชี (Audit Staff)	21	16.67
หัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี (Audit In-charge)	48	38.10
ผู้จัดการ (Audit Manager) ขึ้นไป	57	45.24
<b>5. ท่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือไม่</b>		
ใช่	54	42.86
ไม่ใช่	72	57.14
<b>6. ขนาดของบริษัทที่ท่านทำการตรวจสอบ</b>		
บริษัทขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท)	6	4.76
บริษัทขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)	48	38.10
บริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท)	72	57.14
<b>7. ท่านได้ทำการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่</b>		
ใช่	99	78.57
ไม่ใช่	27	21.43

## การวิเคราะห์ระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ระดับการให้ความสำคัญที่มีต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ (%) ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ ) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) รวมทั้งให้ความหมายของค่าเฉลี่ยว่าอยู่ในระดับใด

จากตารางที่ 2 แสดงระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับความเป็นไปได้สำหรับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน ภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.34 (SD = 0.63) โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดในเรื่อง ทำการอ่านสัญญาและเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา เพื่อพิจารณาภาระผูกพันที่บริษัทมีอยู่ โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.48 (SD = 0.50) รองลงมา คือ ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัท เพื่อใช้ในการพิจารณาเหตุการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.45 (SD = 0.50) และพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินของบริษัท โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.45 (SD = 0.63) และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุด คือ สอบถามและพิจารณาถึงการใช้อุบายพินิจของผู้บริหารในการระบุวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.19 (SD = 0.63)

จากตารางที่ 3 แสดงระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับความเป็นไปได้สำหรับแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน ภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.25 (SD = 0.73) โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดในเรื่อง สอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.52 (SD = 0.59) รองลงมา คือ ส่งหนังสือยืนยันไปยังที่ปรึกษากฎหมายของบริษัท เพื่อตรวจสอบคดีความการฟ้องร้อง และภาระผูกพันทางกฎหมาย โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.50 (SD = 0.59) และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุด คือ ทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.93 (SD = 0.89)



ตารางที่ 2 ระดับการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	$\bar{X}$	SD	ความหมาย
1. ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัท เพื่อใช้ในการพิจารณาเหตุการณ์ ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน				54.76	45.24	4.45	0.50	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2. ทำการอ่านสัญญาและเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา เพื่อพิจารณาภาระผูกพันที่บริษัทมีอยู่				52.38	47.62	4.48	0.50	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
3. อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริษัท และคณะกรรมการอื่นเพื่อให้ทราบถึงภาระผูกพันที่บริษัทมีอยู่			7.14	45.24	47.62	4.41	0.62	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
4. พิจารณารายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย ที่อาจนำไปสู่ภาระผูกพันหรือรายการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			14.29	42.86	42.86	4.29	0.70	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
5. ทำความเข้าใจถึงวิธีการระบุและประเมินความเสี่ยง รวมถึงวิธีการจัดการความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินที่จัดทำโดยผู้บริหาร			11.90	42.86	45.24	4.33	0.68	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
6. สอบถามและพิจารณาถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในวิธีการประมาณการหนี้สิน			11.90	57.14	30.95	4.19	0.63	เห็นด้วย
7. พิจารณาระดับความซับซ้อนของวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			11.90	54.76	33.33	4.21	0.64	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
8. พิจารณาความสอดคล้องของวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน กับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินตามหลักการบัญชี			7.14	50.00	42.86	4.36	0.61	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
9. สอบถามและพิจารณาถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการกำหนดสมมติฐานที่ใช้ในการประมาณการหนี้สิน			7.14	54.76	38.10	4.31	0.60	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
10. พิจารณาระดับความไม่แน่นอนของเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อยู่ภายใต้สมมติฐานที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สิน			11.90	47.62	40.48	4.29	0.67	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
11. พิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินของบริษัท			7.14	40.48	52.38	4.45	0.63	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
12. พิจารณาปัจจัยด้านข้อกำหนดทางระเบียบ หรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินของบริษัท			16.67	40.48	42.86	4.26	0.73	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
<b>ภาพรวม</b>						<b>4.34</b>	<b>0.63</b>	<b>เห็นด้วยอย่างยิ่ง</b>

ตารางที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

แนวทางในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	$\bar{X}$	SD	ความหมาย
1. ทำความเข้าใจและประเมินความเสี่ยงพ่วงเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน			16.67	45.24	38.10	4.21	0.71	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2. ทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน		4.76	28.57	35.71	30.95	3.93	0.89	เห็นด้วย
3. สอบทานผลของประมาณการหนี้สินในงวดก่อน (การสอบทานย้อนหลัง) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของประมาณการหนี้สินและช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินในงวดปัจจุบัน			19.05	40.48	40.48	4.21	0.74	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
4. วิเคราะห์สาเหตุของผลแตกต่างที่เกิดขึ้นสำหรับประมาณการหนี้สินที่จัดทำขึ้นในงวดก่อน		2.38	7.14	57.14	33.33	4.21	0.68	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
5. ใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อประเมินความเสี่ยงสำหรับประมาณการหนี้สินที่เกิดจากการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ		2.38	11.90	35.71	50.00	4.33	0.78	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
6. สอบทานความสมเหตุสมผลของข้อมูลหรือข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			7.14	57.14	35.71	4.29	0.59	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
7. ขยายขอบเขตการสอบถามไปยังบุคคลอื่นนอกเหนือจากผู้บริหารและฝ่ายบัญชีเพื่อหาหลักฐานสนับสนุนความเหมาะสมของข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน			19.05	40.48	40.48	4.21	0.74	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
8. สอบทานความถูกต้องเหมาะสมของประมาณการหนี้สินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร			14.29	50.00	35.71	4.21	0.68	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
9. ทำการประเมินผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สิน		2.38	14.29	47.62	35.71	4.17	0.76	เห็นด้วย
10. วิเคราะห์ความอ่อนไหวเพื่อพิจารณาผลกระทบจากความเปลี่ยนแปลงในข้อมูลหรือข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สิน		2.38	14.29	45.24	38.10	4.19	0.77	เห็นด้วย

ตารางที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน (ต่อ)

แนวทางในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ			
	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	$\bar{X}$	SD	ความหมาย	
11. ใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำประมาณการอย่างอิสระ เพื่อใช้เปรียบเทียบกับ การประมาณการหนี้สินของผู้บริหาร	2.38	21.43	42.86	33.33	4.07	4.07	0.80	เห็นด้วย	
12. ส่งหนังสือยืนยันไปยังที่ปรึกษากฎหมายของบริษัทเพื่อทราบถึงการฟ้องร้อง และภาระผูกพัน			4.76	40.48	54.76	4.50	0.59	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	
13. สอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติม เดิมที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน			4.76	38.10	57.14	4.52	0.59	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	
14. ตรวจสอบการจ่ายชำระหนี้ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เพื่อประเมินความเหมาะสมของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบการเงิน			11.90	40.48	47.62	4.36	0.69	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	
15. พิจารณาการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงิน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ ของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร			11.90	47.62	40.48	4.29	0.67	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	
						<b>ภาพรวม</b>	<b>4.25</b>	<b>0.73</b>	<b>เห็นด้วยอย่างยิ่ง</b>

## ■ ผลการวิเคราะห์เพื่อทดสอบสมมติฐาน

การศึกษาส่วนนี้เป็นการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลโดยมุ่งเน้นหาความแตกต่างและทดสอบสมมติฐานว่าปัจจัยประชากรศาสตร์ได้มีอิทธิพลต่อระดับการให้ความสำคัญสำหรับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน การทดสอบสมมติฐานในการหาความแตกต่างของการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินเป็นดังนี้

H0: ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีผลต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินไม่แตกต่างกัน

H1: ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีผลต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินแตกต่างกัน

การศึกษาส่วนนี้ใช้สถิติการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างตัวแปร 2 ตัว ที่เป็นอิสระต่อกันในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูล 2 กลุ่ม และใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียวในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่ม โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดในการทดสอบรายคู่ ซึ่งการทดสอบสมมติฐานได้กำหนดให้ระดับความมีนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 ผลการศึกษาปรากฏดังนี้

ตารางที่ 4 ชี้ให้เห็นว่า ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ต่างกันมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ การเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่ตามตารางที่ 5 และตารางที่ 6

**ตารางที่ 4** การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี

ประเภทบริษัท ตรวจสอบบัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	p-value
แนวทางในการระบุและประเมิน ความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	4.653	3	1.551	7.805	0.001*
	ภายในกลุ่ม	24.242	122	0.199		
	รวม	28.895	125			
แนวทางในการตรวจสอบ ที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	5.917	3	1.972	7.982	0.001*
	ภายในกลุ่ม	30.144	122	0.247		
	รวม	36.061	125			
ภาพรวม	ระหว่างกลุ่ม	4.958	3	1.653	8.510	0.001*
	ภายในกลุ่ม	23.693	122	0.194		
	รวม	28.651	125			

หมายเหตุ \*\*\* \*\* \*ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

จากตารางที่ 5 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ต่างกันเป็นรายคู่ สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัทมีระดับการให้ความสำคัญมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.438 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินสูงกว่าผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติมีระดับการให้ความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.722 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ และผู้สอบบัญชีอิสระ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

การเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่ตามตารางที่ 6

**ตารางที่ 5** การเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่

ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี	$\bar{X}$	อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท	อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ	อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ	ผู้สอบบัญชีอิสระ
		<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท	4.438	-	0.001*	0.165	0.051
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ	3.722	-	-	0.002*	0.026*
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ	4.286	-	-	-	0.462
ผู้สอบบัญชีอิสระ	4.167	-	-	-	-

หมายเหตุ \*\*\* \*\* \*ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

จากตารางที่ 6 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประเมินการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ต่างกันเป็นรายคู่สามารถจำแนกได้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัทมีระดับการให้ความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 4.355 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประเมินการหนี้สินสูงกว่าผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ และผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติมีระดับการให้ความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.60 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประเมินการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศและผู้สอบบัญชีอิสระ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

**ตารางที่ 6** การเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประเมินการหนี้สิน จำแนกตามประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชีเป็นรายคู่

ประเภทบริษัทตรวจสอบบัญชี	$\bar{X}$	อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท	อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ	อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ	ผู้สอบบัญชีอิสระ
		<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 บริษัท	4.355	-	0.001*	0.008*	0.938
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ	3.600	-	-	0.032*	0.001*
อยู่ภายใต้สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ	4.029	-	-	-	0.063
ผู้สอบบัญชีอิสระ	4.367	-	-	-	-

หมายเหตุ \*\*\* \*\* \*ระดับมีนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ



นอกจากความแตกต่างของประเภทบริษัทที่ตรวจสอบบัญชีแล้วตารางที่ 7 ยังชี้ให้เห็นว่า สถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต่างกัน ให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เป็นผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินมากกว่าผู้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ไม่พบความแตกต่างด้านแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน

**ตารางที่ 7** การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามสถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สถานะการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		ไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		Sig.	t	p-value
	$\bar{X}$	SD	$\bar{X}$	SD			
แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยง	4.282	0.531	4.375	0.439	0.024*	-1.042	0.300
แนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	4.085	0.582	4.369	0.469	0.351	-3.035	0.003**
ภาพรวม	4.173	0.544	4.372	0.407	0.055	-2.351	0.020**

หมายเหตุ \*\*\* \*\* \*ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

ตารางที่ 8 ยังพบความแตกต่างของการให้ความสำคัญต่อแนวทางการตรวจสอบบัญชีเกี่ยวกับการประมาณการหนี้สินอีกประการหนึ่ง คือ ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ โดยพบว่าขนาดของบริษัทที่แตกต่างกันให้ความสำคัญต่อการระบุและประเมินความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินแตกต่างกัน แต่ไม่พบความแตกต่างในการให้ความสำคัญต่อการตอบสนองความเสี่ยง การวิเคราะห์ความแตกต่างรายคู่แสดงในตารางที่ 9

**ตารางที่ 8** การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ (One-Way ANOVA)

ขนาดของบริษัทส่วนที่ทำการตรวจสอบ	แหล่งความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	p-value
แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	3.672	2	1.836	8.954	<b>0.001***</b>
	ภายในกลุ่ม	25.223	123	0.205		
	รวม	28.895	125			
แนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	ระหว่างกลุ่ม	1.247	2	0.623	2.202	<b>0.115</b>
	ภายในกลุ่ม	34.814	123	0.283		
	รวม	36.061	125			
ภาพรวม	ระหว่างกลุ่ม	1.866	2	0.933	4.284	<b>0.016*</b>
	ภายในกลุ่ม	26.785	123	0.218		
	รวม	28.651	125			

หมายเหตุ \*\*\* \*\* \*ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

ตารางที่ 9 แสดงให้เห็นว่า ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบที่ต่างกันมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยพบว่าผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท) มีระดับการให้ความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.917 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท) มีระดับการให้ความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 4.177 โดยมีระดับการให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินต่ำกว่าผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

**ตารางที่ 9** การเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน จำแนกตามขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบเป็นรายคู่

ขนาดของบริษัทที่ทำการตรวจสอบ	$\bar{X}$	บริษัทขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท)	บริษัทขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)	บริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท)
		<i>p-value</i>	<i>p-value</i>	<i>p-value</i>
บริษัทขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท)	3.917	-	0.187	0.004**
บริษัทขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)	4.177	-	-	0.001*
บริษัทขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท)	4.476	-	-	-

หมายเหตุ \*\*\* \*\* \*ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

จากตารางที่ 10 การวิเคราะห์ยังพบอีกว่าประสพการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ มีผลต่อการให้ความสำคัญของการกำหนดแนวทางการตรวจสอบประมาณการหนี้สินอีกด้วย โดยพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสพการณ์ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ ให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สินมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่มีประสพการณ์ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ

**ตารางที่ 10** การเปรียบเทียบระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน จำแนกตามประสพการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

การได้ตรวจสอบบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	ได้ตรวจสอบ		ไม่ได้ตรวจสอบ		Sig.	t	p-value
	$\bar{X}$	SD	$\bar{X}$	SD			
แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยง	4.429	0.457	3.991	0.409	0.032*	4.811	0.001*
แนวทางในการตรวจสอบ ที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยง	4.301	0.485	4.052	0.669	0.164	2.168	0.032*
ภาพรวม	4.358	0.446	4.025	0.510	0.515	3.334	0.001***

หมายเหตุ \*\*\* \*\* \*ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ .001 .01 .05 ตามลำดับ

## ■ สรุปและอภิปรายผลการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษานี้มุ่งเน้นไปที่จะนำเสนอแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงและแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงประมาณการ รวมถึงระบุปัจจัยที่มีผลต่อแนวทางการตรวจสอบที่สำคัญ เพื่อนำไปสู่การวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สินได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ตั้งแต่การทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ การระบุและความเสี่ยง การตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ที่เกิดจากประมาณการหนี้สิน รวมไปถึงการทดสอบความถูกต้องของข้อมูลและความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ เนื่องจากประมาณการหนี้สินมีความหลากหลายและแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะและรูปแบบของธุรกิจ โดยเป็นสิ่งที่ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการจัดทำ รวมทั้งขึ้นอยู่กับลักษณะของประมาณการ ความไม่แน่นอน ความซับซ้อน และปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม จากระดับการให้ความสำคัญของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในประเทศไทย สรุปผลการศึกษาที่สำคัญได้ดังนี้

### แนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับแนวทางการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินมากกว่าแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน เนื่องจากการระบุและประเมินความเสี่ยงถือเป็นขั้นตอนสำคัญในการวางแผนการตรวจสอบบัญชี เพื่อนำไปสู่การตอบสนองความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ที่ระบุไว้ว่า วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทั้งในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการ และการนำวิธีการไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ โดยผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญมากที่สุดในเรื่อง ทำการอ่านสัญญาและเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา เพื่อพิจารณาภาระผูกพันที่บริษัทมีอยู่ อาจเป็นเพราะบ่อยครั้งในสัญญามักจะมีการระบุเงื่อนไขที่อาจก่อให้เกิดภาระผูกพันแก่บริษัทในอนาคต และเป็นเหตุให้บริษัทต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินที่มีสาระสำคัญจากเงื่อนไขที่ระบุไว้ดังกล่าว สำหรับเรื่องที่คุณตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญรองลงมา มี 2 เรื่อง คือ ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัท เพื่อใช้ในการพิจารณาเหตุการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน และพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินของบริษัท เนื่องจากในปัจจุบันรูปแบบทางธุรกิจมีความหลากหลายมากขึ้นทำให้เกิดรายการค้าและประมาณการทางบัญชีที่มีความซับซ้อน และย่อมก่อให้เกิดความเสี่ยงในลักษณะที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นการทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจและรายการค้าของบริษัทก็เป็นกระบวนการสำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและประเมินความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ที่ระบุไว้ว่า การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการก่อให้เกิดกรอบในการอ้างอิง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้ดุลยพินิจเพียงพอผู้ประกอบวิชาชีพตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ นอกจากนี้ประมาณการหนี้สินยังเป็นช่องทางหนึ่งที่ผู้บริหารสามารถใช้ในการตกแต่งตัวเลขเพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลเป็นไปในทิศทางที่ต้องการ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือและความเหมาะสมของข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการหนี้สินดังกล่าวอีกด้วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ IFIAR (2018) ที่พบประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีในส่วนของคุณสมเหตุผลของข้อสมมติฐานและการไม่สามารถทดสอบความถูกต้องของข้อมูลได้อย่างเพียงพอ สำหรับเรื่องที่คุณตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ สอบถามและพิจารณาถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการระบุวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน ชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสนใจการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในด้านอื่น เช่น การกำหนดสมมติฐาน ข้อมูลที่นำมาใช้ในการจัดทำ เป็นต้น มากกว่าการระบุวิธีการในการจัดทำประมาณการหนี้สิน โดยมีความเชื่อว่าผู้บริหารอาจมีแนวโน้มในการตกแต่งบัญชีผ่านการใช้ดุลยพินิจ

เกี่ยวกับประมาณการหนี้สินเพื่อปรับเปลี่ยนผลการดำเนินงานของบริษัทให้เป็นไปในทิศทางที่ต้องการ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Phetruen (2018) ที่ได้ศึกษาพฤติกรรมกรรมการตกแต่งบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งระบุไว้ว่า การตกแต่งตัวเลขทางบัญชีของผู้บริหารของกิจการ สามารถทำได้ 2 ทาง คือ การใช้การประมาณการในการจัดทำบัญชี และการปรับแต่งกำไรโดยการปรับเปลี่ยนรายการทางธุรกิจ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ PCAOB (2017) ที่ได้ระบุไว้ว่า การประมาณการเป็นประเด็นด้านการสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง โดยผู้สอบบัญชียังไม่เข้าใจวิธีการที่ใช้ในการจัดทำประมาณการของบริษัท หรือไม่ได้ทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำอย่างเพียงพอ

### แนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สิน

ผลการศึกษานี้แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญในเรื่อง สอบทานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่อาจก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สิน ซึ่งให้เห็นว่าในการจัดทำประมาณการหนี้สิน ผู้บริหารจะใช้ดุลยพินิจในการประมาณการบนพื้นฐานข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ ณ ปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องตรวจสอบความสมเหตุสมผลของประมาณการหนี้สินโดยการสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เพื่อให้เห็นแนวโน้มของสถานการณ์ และได้รับหลักฐานหรือข้อมูลที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริง หรือผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจริงในอนาคตได้มากที่สุด รวมถึงอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ก่อให้เกิดความจำเป็นในการจัดทำรายการประมาณการหนี้สินอื่นเพิ่มเติมได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ PCAOB (2017) ที่ได้ระบุไว้ว่า ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจกระบวนการทางธุรกิจ รวมถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องในการจัดทำประมาณการ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีควรทดสอบข้อมูลและสมมติฐานที่มีนัยสำคัญ และสอบทานเหตุการณ์หรือรายการภายหลังที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ในรายงานการตรวจสอบบัญชี สำหรับเรื่องและผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญรองลงมา คือ ส่งหนังสือยืนยันไปยังที่ปรึกษากฎหมายของบริษัท เพื่อตรวจสอบอคติ ความ การฟ้องร้อง และภาวะผูกพันทางกฎหมาย ซึ่งเห็นว่าอคติ ความ การฟ้องร้อง และภาวะผูกพันทางกฎหมายอาจไม่สามารถสังเกตได้หรือไม่สามารถได้รับหลักฐานอย่างเพียงพอจากรายการทางบัญชีของบริษัท ซึ่งผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องได้รับการยืนยันจากบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และน่าเชื่อถือ ซึ่งนำไปสู่การประเมินผลกระทบทางการเงินที่อาจก่อให้เกิดภาวะผูกพันแก่บริษัทในอนาคตได้ และเรื่องและผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ ทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการหนี้สิน ซึ่งให้เห็นว่าในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญและมุ่งเน้นไปที่การตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบการควบคุม เนื่องจากผู้บริหารมักจะใช้ดุลยพินิจประกอบกับสถานการณ์และข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้นในการจัดทำประมาณการหนี้สิน ซึ่งผู้บริหารอาจมีแรงกดดันจากปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการตกแต่งบัญชีของผู้บริหารได้ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 540 (2563) ที่ระบุไว้ว่า ข้อจำกัดของความเสียหายเนื่องในการออกแบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมุ่งเน้นไปที่กระบวนการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม อีกทั้งยังสอดคล้องกับการศึกษาของ Farr (2019) ที่ได้อธิบายส่วนหนึ่งในความท้าทายที่ใหญ่ที่สุดในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี คือ ผู้สอบบัญชีมั่นใจได้อย่างไรว่าการทดสอบการควบคุมโดยการทบทวนประมาณการโดยฝ่ายบริหารจะให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการป้องกันหรือตรวจจับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

## ปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน

การทดสอบสมมติฐานว่าปัจจัยประชากรศาสตร์ได้มีผลต่อการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน พบว่า บริษัทตรวจสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ (Big 4) ให้ความสำคัญต่อแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินมากกว่าบริษัทตรวจสอบบัญชีอื่น (บริษัทสอบบัญชีข้ามชาติ บริษัทสอบบัญชีภายในประเทศ และผู้สอบบัญชีอิสระ) ผลการวิเคราะห์ดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่ว่าบริษัทตรวจสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ (Big 4) มีแนวทางการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพกว่าบริษัทสอบบัญชีประเภทอื่น อย่างไรก็ตามการวิเคราะห์ชี้ให้เห็นว่าบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติที่ไม่ใช่ Big 4 ให้ความสำคัญต่อการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สินน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทสอบบัญชีอื่น ลักษณะดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติซึ่งอยู่กึ่งกลางระหว่างบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่และบริษัทสอบบัญชีภายในประเทศและผู้สอบบัญชีอิสระ มักมีแนวทางในการสอบบัญชี ในลักษณะประนีประนอมเมื่อมีโอกาสในการเสนอการบริการ นอกจากนี้โดยปกติแล้วหากบริษัทต้องการที่จะลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หรือถูกปฏิเสธจากบริษัทสำนักสอบบัญชีขนาดใหญ่ บริษัทมักจะคำนึงถึงบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติก่อนบริษัทภายในประเทศหรือผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งอาจจะเป็นเพราะเป็นบริษัทที่น่าเชื่อถือกว่าบริษัทสอบบัญชีข้ามชาติมีแนวโน้มที่จะแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีตามบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในปีแรกที่ได้รับงาน ดังนั้นแนวทางการตรวจสอบอาจไม่เข้มงวด

การศึกษาครั้งนี้ยังพบอีกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบบัญชีของบริษัทขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะให้ความสำคัญกับการวางแผนและกำหนดแนวทางในการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ประเด็นดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่ว่าชี้ให้ว่าบริษัทขนาดใหญ่มักมีการจัดทำประมาณการหนี้สินหลายประเภท และมักเป็นประมาณการที่มีความซับซ้อนซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญในการระบุและประเมินความเสี่ยงมากกว่าบริษัทขนาดกลางและบริษัทขนาดเล็ก นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีแนวโน้มที่จะกำหนดแนวทางในการระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินที่เข้มงวดกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบในตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้เนื่องจากผู้ที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน มักมีความชำนาญและให้ความสำคัญกับการระบุและประเมินความเสี่ยงมากกว่าผู้ที่ไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน

ประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญต่อแนวทางในการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณการหนี้สินน้อยกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ประเด็นนี้สร้างความกังวลใจและตั้งคำถามที่ว่าเป็นเพราะสาเหตุใด หากจะคิดในแง่บวกที่ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมักมีความชำนาญและให้ความสำคัญกับการตอบสนองความเสี่ยงมากกว่าผู้ที่ไม่ประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน ดังนั้นการมองประเด็นปัญหาจึงชัดเจน และสามารถวางแผนการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในทางตรงกันข้ามผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจให้ความสำคัญกับแนวทางการตรวจสอบในทุกประเด็น ซึ่งอาจจะผิดพลาดหากไม่ได้มุ่งไปที่ประเด็นการตรวจสอบที่สำคัญ หากมองในแง่ลบก็จะมองได้ว่า ผู้สอบบัญชีอนุญาตมีความประมาทและไม่ระมัดระวังในการกำหนดแนวทางการตรวจสอบ ซึ่งอาจนำไปสู่การไม่มีคุณภาพของงานสอบบัญชี ดังนั้นผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีอาจต้องหามาตรการในการป้องปรามผู้สอบบัญชีที่อาจมีพฤติกรรมดังกล่าว เช่น การเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ทั้งที่เป็นบุคคล และสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีคนใหม่ได้ทำการศึกษาธุรกิจอย่างจริงจัง (เปรียบเสมือนไม่มีความรู้ในกิจการนี้มาก่อน) หรือมาตรการใดที่ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่คุ้นเคยกับลูกค้านานเกินไปจนกระทั่งไม่วางแผนงานการตรวจสอบให้รอบครอบและระมัดระวัง เป็นต้น

การศึกษาครั้งนี้แสดงให้เห็นแนวทางการตรวจสอบประมาณการหนี้สิน ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจเป็นอย่างมาก นอกจากนั้นระดับการให้ความสำคัญในขณะที่ทำการศึกษาอาจแตกต่างกับผลการศึกษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เนื่องจากการจัดทำประมาณการหนี้สินอาจมีการเปลี่ยนแปลงหรือมีความซับซ้อนตามรูปแบบทางธุรกิจหรือรายการค้าที่มีความหลากหลายมากขึ้น ทั้งนี้ผู้ศึกษาจึงมิได้เสนอแนวทางในการลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการประมาณการหนี้สิน เพียงแต่ทำการเสนอเพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงของประมาณการหนี้สิน และเป็นการเสนอปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบที่สำคัญ การศึกษาครั้งนี้ยังมีข้อจำกัดที่สำคัญ ได้แก่ จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา มีสัดส่วนที่น้อยกว่าจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่คาดไว้ ซึ่งทำให้ผลการวิเคราะห์อาจมีความคาดเคลื่อนได้ รวมทั้งระยะเวลาในการจัดส่งแบบสอบถามเป็นช่วงเวลาที่ผู้ตอบบัญชีส่วนใหญ่ทำการตรวจสอบงบการเงินประจำปี ซึ่งมีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามอาจไม่ได้ให้ความสำคัญกับแบบสอบถามมากนัก จำนวนคำถามในแบบสอบถามมีปริมาณมาก ซึ่งอาจทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามไม่ตั้งใจตอบคำถามเท่าที่ควร และอาจทำให้ผลการวิเคราะห์มีความคาดเคลื่อนได้ เพื่อให้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลนำไปสู่ข้อสรุปที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ การศึกษาครั้งถัดไปควรใช้การเก็บข้อมูลโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกเพื่อยืนยันคำตอบได้ดียิ่งขึ้น และสามารถทราบการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงการประมาณการหนี้สินได้ดียิ่งขึ้น



## ■ References

- Alexander, D., Britton, A., Hoogendoon, M. & Mourik, C.V. (2014). *International Financial Reporting and Analysis*, 6<sup>th</sup> ed., Cengage Learning EMEA, UK.
- Andersson, Christoffer & Zetterqvist, Rickard (2014). *Audit of highly uncertain accounting estimates: A field-based study of auditors' attitudes towards proposed audit responses in ISA 540*. Stockholm School of Economics Department of Accounting Master Thesis in Accounting and Financial Management.
- Bratten, B., Choudhary, P. & Schipper, K. (2013). Evidence that market participants access recognized and disclosed items similarly when reliability is not an issue. *The Accounting Review*, 88(4), 1179-1210.
- Cochran, W. (1977). *Sampling Techniques*. John Wiley and Sons, New York.
- Farr, Liz (2019). A refined approach to auditing accounting estimates. *Journal of Accountancy*. Retrieved from: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2019/jun/auditing-accounting-estimates-201921413.html>
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). Thai Accounting Standard (TAS) 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent assets (revised 2020).
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 200 Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment.
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 330 The Auditor's Responses to Assessed Risks.
- Federation of Accounting Profession of Thailand (2020). International Standard on Auditing (ISA) 540 Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures.
- Hennes, K. M. (2014). Disclosure of contingent legal liabilities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(1), 32-50.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2018). *Survey of Inspection Findings 2017*. Retrieved from: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=7970>
- Kannasutta, P. (1999). *Statistics for Behavioral Science Research*, 3<sup>rd</sup> edition. Bangkok: Chulalongkorn University Press.
- Lopes, Ana Isabel & Reis, Laura (2019). Are provisions and contingent liabilities priced by the market? An exploratory study in Portugal and the UK. *Meditari Accountancy Research*, 27 (2), 228-257.



- Phetruen, W. (2018). Earnings management behaviour and related factors. *Journal of Business, Economics and Communications*, 13(1), 29-40.
- Public Company Accounting Oversight Board (2017). *Preview of Observations from 2016 Inspections of Auditors of Issuers*. Vol 2017/4. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-4-issuer-results.pdf>.
- Seidel, Timothy, A., Simon, Chad, A. & Stephens, Nathaniel, M (2020). Management bias across multiple accounting estimates. *Review of Accounting*, 25, 1–53.

# แนวทางการพัฒนาคุณลักษณะ ของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ ต่อการปฏิบัติงานของนิติบุคคล ในจังหวัดกาญจนบุรี

A Guideline of Developing Accountant's Characteristics  
in the Digital Age Affecting the Achievement of Performance  
for Juristic Persons in Kanchanaburi Province

## สร้อยเพชร ลิسانی

อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ  
มหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี  
E-mail: lissani.sroy@gmail.com

## Sroypet Lissani

Lecturer of a Bachelor's in Accounting,  
Faculty of Management Science, Kanchanaburi Rajabhat University  
E-mail: lissani.sroy@gmail.com

## บุตรสินธ์ แสงสว่าง

อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต  
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี  
E-mail: sangsawang1985@gmail.com

## Butsarin Sangsawang

Lecturer of a Bachelor's in Accounting,  
Faculty of Management Science, Kanchanaburi Rajabhat University  
E-mail: sangsawang1985@gmail.com

# แนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงานของนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี

## สร้อยเพชร ลิสนิ

อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี

E-mail: lissani.sroy@gmail.com

## บุตรสินทร์ แสงสว่าง

อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี

E-mail: sangsawang1985@gmail.com

วันที่ได้รับบทความฉบับนี้: 3 พฤษภาคม 2564

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 16 ตุลาคม 2564

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 3 พฤศจิกายน 2564

## บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน และเพื่อจัดทำแนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี จำนวน 350 ตัวอย่าง เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามใช้สถิติวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันและวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า 1) โมเดลคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ 2) คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษ ด้านการคิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหา และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ส่งผลเชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน 3) แนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน พบว่า นักบัญชีควรมีการพัฒนาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ รู้จักใช้ประโยชน์จาก AI ก้าวทันทางเทคโนโลยี และมีทักษะด้านการใช้ภาษาอังกฤษเป็นอย่างดี

**คำสำคัญ:** คุณลักษณะ นักบัญชียุคดิจิทัล ผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน นิติบุคคล  
จังหวัดกาญจนบุรี

# A Guideline of Developing Accountant's Characteristics in the Digital Age Affecting the Achievement of Performance for Juristic Persons in Kanchanaburi Province

## **Sroypet Lissani**

Lecturer of a Bachelor's in Accounting,  
Faculty of Management Science, Kanchanaburi Rajabhat University  
E-mail: lissani.sroy@gmail.com

## **Butsarin Sangsawang**

Lecturer of a Bachelor's in Accounting,  
Faculty of Management Science, Kanchanaburi Rajabhat University  
E-mail: sangsawang1985@gmail.com

Received: May 3, 2021  
Revised: October 16, 2021  
Accepted: November 3, 2021

## **ABSTRACT**

The objectives of this research were to analyze the accountant's characteristics in the digital age affecting the achievement on performance and to develop guidelines for the development of accountant's characteristics in the digital age affecting the achievement on performance. The sample group was 350 accounting managers of juristic persons in Kanchanaburi Province. Data were collected from a questionnaire, and analyzed by the use of the confirmatory factor analysis and multiple regression analysis. The findings showed that 1) The model accountant's characteristics of the digital age was consistent with the empirical data. 2) The accountant's characteristics of the digital age include the ethics of the accounting profession, English language skills, analytical thinking and problem solving, and information technology had a positive impact on the achievement of performance and 3) Analysis of the accountant's characteristics development in the digital age affecting the achievement on performance was made. It was also found that accountants should develop information technology, and perceive of taking advantage of artificial intelligence that keep pace with technology. And they should have good command of the English language as well.

**Keywords:** *Characteristics, Accountant in the Digital Age, Achievement on Performance, Juristic Person, Kanchanaburi Province*

ประเทศไทยในปัจจุบันได้ก้าวเข้าสู่ยุคดิจิทัล ด้วยการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีและนวัตกรรมต่าง ๆ เช่น Big Data, Robotics Process Automation (RPA), Block chain, Data Analytics, Machine Learning และ Artificial Intelligence ทำให้ทุกอาชีพล้วนต้องปรับตัวให้ทันกระแสโลก รวมถึงอาชีพนักบัญชีที่อาจจะถูกลดบทบาทลงโดยการนำหุ่นยนต์เข้ามาแทนที่ แต่ในมุมมองของนักบัญชีบริหารบทบาทของนักบัญชีก็ยังคงมุ่งเน้นการสร้างคุณค่าให้ธุรกิจ เทคโนโลยีใหม่ ๆ จะเข้ามามีส่วนช่วยให้ นักบัญชีสามารถทำงานได้มีประสิทธิภาพมากขึ้น นั่นคือ นักบัญชีสามารถนำเอาเทคโนโลยีมาใช้เป็นข้อได้เปรียบเพื่อให้ตนเองสามารถเป็นหุ้นส่วนธุรกิจ หรือคู่คิดธุรกิจได้อย่างเต็มตัว (Pornpipatkul, 2021) นักบัญชีจึงมีบทบาทสำคัญในกระบวนการการตัดสินใจของธุรกิจ มีความรู้และทักษะในการวิเคราะห์ข้อมูล Big Data ที่มีประสิทธิภาพ (McKinney, Yoos & Snead, 2017) สามารถใช้ระบบสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อสนับสนุนข้อมูลทางการบัญชีในการตัดสินใจของผู้บริหาร มีการวางแผนและคาดคะเนเหตุการณ์ล่วงหน้าได้อย่างถูกต้องหรือใกล้เคียง นักบัญชีจะสามารถอยู่รอดได้โดยไม่ต้องถูกเทคโนโลยีเข้ามาลดบทบาทความสำคัญต้องมีความรู้และทักษะทางด้านบัญชี (Srisuk & Sukwatanasinit, 2017) มีความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและนวัตกรรมใหม่ ๆ (Stanciu & Ghfeorghe, 2017; Alamin, Yeoh, Wawen, & Sazman, 2015) สามารถนำความรู้และเทคโนโลยีมาเป็นเครื่องมือในการประยุกต์ใช้กับงานบัญชีได้ (Kokina, Gilleran, Blanchette & Stoddard, 2020) มีทักษะด้านการคิดวิเคราะห์และแก้ไขปัญหา (Boonchaay, 2020) เปลี่ยนบทบาทจากเป็นผู้สนับสนุนข้อมูลมาเป็นผู้นำเสนอข้อมูลช่วยวางแผนวิเคราะห์ และการตัดสินใจ มีความรู้ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชี ในการวางแผนภาษีอากรและช่วยในการลดต้นทุนทางธุรกิจภายใต้เงื่อนไขที่ถูกต้องตามกฎหมาย ประกอบกับโลกที่ไร้พรมแดนด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษ (Santhachak & Sukwattanasinit, 2019) จึงเป็นอีกเรื่องที่สำคัญเพื่อก้าวสู่การเป็นนักบัญชียุคดิจิทัล

จังหวัดกาญจนบุรีเป็นผู้นำด้านการค้าชายแดนเป็นศูนย์กลางทางเศรษฐกิจภาคตะวันตกด้านการค้าชายแดนหรือมีศักยภาพในการเป็น “เขตเศรษฐกิจพิเศษชายแดน” ที่เชื่อมโยงระเบียงเศรษฐกิจ GMS ตอนใต้ที่เชื่อมโยง ทวาย-กาญจนบุรี-กรุงเทพฯ-พนมเปญ-โฮจิมินต์ (Kanchanaburi Provincial Office, 2020) นิติบุคคลเป็นกลุ่มสำคัญที่ช่วยขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจและการพัฒนาระบบเศรษฐกิจของชุมชนให้เติบโตเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน โดยนักบัญชีเป็นบุคคลสำคัญที่ต้องมีอยู่ทุกหน่วยงานธุรกิจ อีกทั้งจากการลงพื้นที่สำรวจข้อมูลโดยสัมภาษณ์จากผู้จัดการฝ่ายบัญชีของนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี พบว่า นักบัญชีส่วนใหญ่ทำงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้ดี ปิดงบการเงินได้ตามเวลาที่กำหนด แต่ยังคงขาดทักษะการคิดวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจ ขาดทักษะในการวางแผนภาษีอากร ขาดทักษะของการปรับตัวในการใช้เทคโนโลยีใหม่ๆ และการประยุกต์ใช้ข้อมูลจากเทคโนโลยีสารสนเทศ รวมทั้งทักษะด้านการพูด ฟัง อ่าน เขียนภาษาอังกฤษ ส่วนใหญ่มีความวิตกกังวลเรื่องเทคโนโลยีที่จะเข้ามาทำงานแทนที่ทำให้นักบัญชีอาจถูกลดบทบาทความสำคัญลง

จากประเด็นดังกล่าวผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาถึงแนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงานของนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี วัตถุประสงค์ของการวิจัยเพื่อวิเคราะห์ปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน และเพื่อจัดทำแนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน เพื่อให้ให้นักบัญชีสามารถปรับตัวได้ทันต่อการเปลี่ยนแปลง เป็นนักบัญชียุคดิจิทัลที่ก้าวทันเทคโนโลยีนำไปสู่ผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานจนเป็นที่ยอมรับของหน่วยงาน อีกทั้งเพื่อเป็นการพัฒนาท้องถิ่นขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจและเสริมสร้างความเข้มแข็งให้ชุมชน

### แนวคิดเกี่ยวกับนักบัญชียุคดิจิทัล

ประเทศไทยก้าวเข้าสู่ยุคดิจิทัลมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในการปฏิบัติงานมากขึ้น นักบัญชีในยุคดิจิทัลจำเป็นต้องมีทักษะที่เทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) ไม่สามารถทำแทนได้ ทักษะดังกล่าว เช่น ทักษะการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจ ซึ่งจุดแข็ง จุดอ่อน และการวางแผนสร้างกลยุทธ์ให้เกิดประโยชน์กับองค์กร ทักษะการให้คำปรึกษาแก่ธุรกิจในการวางแผนภาษี การวางระบบบัญชี การบริหารงาน สามารถบูรณาการจัดการข้อมูลกับกรองข้อมูลรายงานผู้บริหาร ทักษะในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ อีกทั้งความเชี่ยวชาญเฉพาะทางที่นอกจากความรู้เรื่องบัญชี เช่น ทักษะการลงทุน การบริหารองค์กร ธุรกิจออนไลน์ ถือเป็นสิ่งจำเป็นอย่างมากในยุคดิจิทัล ดังนั้น นักบัญชีมีบทบาทสำคัญในกระบวนการตัดสินใจของธุรกิจ มีความรู้และทักษะในการวิเคราะห์ข้อมูล Big Data ที่มีประสิทธิภาพ (McKinney, Yoos & Snead, 2017) เตรียมพร้อมสำหรับการใช้ข้อมูลที่เกิดขึ้นแบบ Real-time ซึ่งทำให้ได้รับรู้ข้อมูลในมิติที่หลากหลายได้ โดยบทบาทของนักบัญชีจะเริ่มต้นหลังจากที่รายงานและการวิเคราะห์แบบมาตรฐานได้ถูกสร้างออกมาแล้วโดยระบบอัตโนมัติ และจะเน้นการวิเคราะห์และหา Business Insight แบบมองไปข้างหน้า (Forward-Looking) รวมทั้งตั้งคำถามและวิเคราะห์ด้วยวิธีการที่หลากหลายเพื่อให้ได้มุมมองที่แตกต่าง โดยนักบัญชีจะต้องทำงานควบคู่ไปกับ Business Function อื่น ๆ เพื่อตอบโจทย์และขับเคลื่อนธุรกิจให้มีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้น (Pornpipatkul, 2021)

### แนวคิดเกี่ยวกับคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัล

จากการศึกษาตัวแปรด้านความรู้และทักษะวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษาของ Srisuk and Sukwatanasinit (2017) พบว่า ความรู้และทักษะทางด้านบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Bunyawut and Intakhan (2016) พบว่า สมรรถนะทางการบัญชีสมัยใหม่ในมิติด้านความรู้และทักษะทางด้านบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยนักบัญชีในยุคดิจิทัลต้องมีความรู้ทางวิชาชีพบัญชี และความรู้ด้านอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับบัญชี เช่น ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ความรู้ด้านบัญชีบริหาร ด้านบัญชีการเงิน ด้านสอบบัญชี ด้านเทคโนโลยี ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง นักบัญชีที่มีคุณลักษณะด้านความรู้ทางวิชาชีพมากจะส่งผลต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน (Theingtrakul, 2014)

การศึกษาตัวแปรด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษาของ Srisuk and Sukwatanasinit (2017) พบว่า สมรรถนะทางการบัญชีสมัยใหม่ในมิติด้านจริยธรรมในวิชาชีพมีอิทธิพลทางบวกต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Pimta and Srithonrach (2019) พบว่า จริยธรรมทางการบัญชีด้านความซื่อสัตย์ ด้านความเที่ยงธรรม ด้านการรักษาความลับมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน เช่นเดียวกับผลการศึกษาของ Rodjam and Mungsing (2019) พบว่า ความรู้และปัญญาในวิชาชีพ จรรยาบรรณวิชาชีพ จริยธรรมทางการบัญชี ด้านการปฏิบัติงานและด้านความชำนาญในทักษะต่าง ๆ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ในทางกลับกัน ผลการศึกษา Upradit (2018) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับผลการปฏิบัติงาน ซึ่งตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547 กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีต้องจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพขึ้น (Federation of Accounting Professions, 2021) โดยอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย

การศึกษาตัวแปรด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษ ผลการศึกษาของ Sukjai and Penwutikun (2019) พบว่าด้านภาษาอังกฤษมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานด้านการปฏิบัติการของสำนักงานศาลยุติธรรม สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Santhachak and Sukwattanasinit (2019) พบว่า ด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษด้านการวิเคราะห์และแก้ไขปัญหา มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานราชการในประเทศไทย โดยทักษะการใช้ภาษาอังกฤษเป็นอีกหนึ่งปัจจัยที่มีต่อการเพิ่มมูลค่าของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี คือ ทักษะการฟัง การพูด การอ่าน และการเขียนภาษาอังกฤษได้ดี เนื่องจากภาษาอังกฤษเป็นภาษาหลักที่นิยมใช้เพื่อการติดต่อสื่อสารระหว่างประเทศมากที่สุด และในการใช้โปรแกรมบัญชีต่าง ๆ ส่วนใหญ่เป็นภาษาอังกฤษ รวมทั้งการนำเสนอข้อมูลทางการเงินของธุรกิจต้องนำเสนอตามหลักสากลเพราะผู้ใช้ข้อมูลบางหน่วยงานจะเกี่ยวข้องกับต่างประเทศด้วย นักบัญชียุคดิจิทัลที่มีทักษะด้านภาษาอังกฤษดี มีโอกาสเจริญก้าวหน้าในหน้าที่การงานได้มากกว่าและเป็นที่ต้องการขององค์กรขนาดใหญ่ในระดับประเทศและต่างประเทศ

การศึกษาตัวแปรด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชี ผลการศึกษาของ Santhachak and Sukwattanasinit (2019) พบว่า ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานราชการในประเทศไทย สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Siripit, Manawakul, and Kamchuen (2013) นักบัญชีไทยมีความคิดเห็นด้วยอย่างยิ่งเรื่องของการเตรียมความพร้อมในความรู้ด้านกฎหมาย เช่นเดียวกับผลการศึกษาของ Khrutboonyong (2014) พบว่า คุณสมบัติที่พึงประสงค์ของนักบัญชีที่สถานประกอบการต้องการ คือ คุณสมบัติด้านบัญชีภาษีอากร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีความรู้ด้านกฎหมายทั้งหมด โดยเฉพาะความรู้ตามประมวลรัษฎากรที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ต้องอัปเดตข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากรที่ออกใหม่เสมอเพื่อสิทธิประโยชน์ในการวางแผนภาษีให้ธุรกิจ

การศึกษาตัวแปรด้านการคิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหา ผลการศึกษาของ Kokina, Gilleran, Blanchette, and Stoddard (2020) พบว่า นักบัญชีจะมีบทบาทในการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลขององค์กร ทักษะความสามารถของนักบัญชีจะต้องพัฒนาเพื่อให้สามารถทำงานได้สำเร็จ และนักบัญชีต้องมีบทบาทสำคัญในฐานะที่ปรึกษาให้ข้อมูลที่สำคัญต่อการตัดสินใจแก่ผู้บริหาร สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Santhachak and Sukwattanasinit (2019) พบว่าด้านการวิเคราะห์และแก้ไขปัญหา มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานราชการในประเทศไทย เช่นเดียวกับผลการศึกษาของ Boonchaay (2020) พบว่า นักบัญชียุคใหม่จะต้องมีทักษะการคิดวิเคราะห์ ข้อมูลในการดึงข้อมูลของธุรกิจทั้งหมดมาวิเคราะห์เพื่อให้ได้ชุดข้อมูลที่สนับสนุนต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร

การศึกษาตัวแปรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ผลการศึกษาของ Prapaisri and Numtapun (2020) พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัลจึงควรมีทักษะด้านเทคโนโลยี การคิดวิเคราะห์ การบริหารจัดการยุคใหม่ เพื่อเป็นฟันเฟืองสำคัญในการขับเคลื่อนองค์กรให้ฝ่าฟันทุกอุปสรรคที่จะถูกแทรกแซงด้วย Digital Disruption ไปให้ได้ สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Boonchaay (2020) พบว่า นักบัญชียุคใหม่ต้องมีทักษะการประยุกต์ใช้เครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูล (analytic tool) และเทคโนโลยีต่าง ๆ เช่น ระบบอัตโนมัติ (robotic process automation) การนำเทคโนโลยีบล็อกเชน (block chain) เข้ามาปรับใช้กับงานบัญชี เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพให้งานบัญชีจนสามารถสร้างนวัตกรรมที่ส่งเสริมคุณค่า ลดต้นทุน และเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน เช่นเดียวกับผลการศึกษาของ Stanciu and Ghfeorghe (2017) และ Alamin, Yeoh, Wawen, and Sazman (2015) พบว่า ความรู้และทักษะด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชีส่งผลกระทบต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานของนักบัญชียุคดิจิทัล

## แนวคิดเกี่ยวกับผลสัมฤทธิ์การปฏิบัติงาน

Laksana (2003) ได้ให้แนวคิดว่า ผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงานหรือความสำเร็จในการปฏิบัติงานคือ ความคาดหวังในความสำเร็จ 4 ด้าน ประกอบด้วย 1) การบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ (Goal Accomplishment) คือ การทำงานให้บรรลุเป้าหมาย 2) การจัดหาและการใช้ทรัพยากร (Procurement and Resource Using) คือ ประสิทธิภาพในการจัดหาและใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงาน 3) กระบวนการปฏิบัติงาน (Operation Process) คือ การมีประสิทธิภาพในการทำงาน มีการนำนวัตกรรมใหม่ ๆ มาใช้ในการช่วยปฏิบัติงาน และ 4) ความพอใจของทุกฝ่าย (Participant Satisfaction) คือ ความสำเร็จของงานนำมาซึ่งความพอใจของผู้เกี่ยวข้องต่าง ๆ

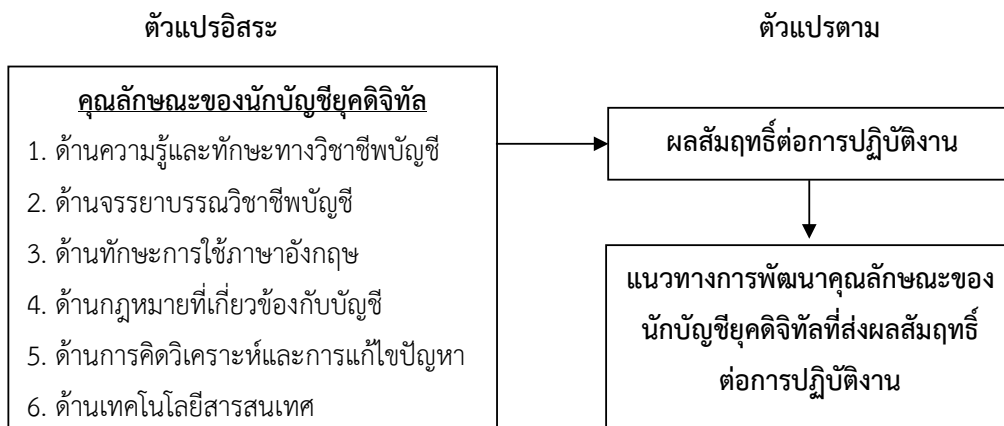
## ■ สมมติฐานการวิจัย

จากการทบทวนงานวิจัยดังกล่าวนำไปสู่การตั้งสมมติฐานการวิจัยดังนี้

- H1: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพบัญชีส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน
- H2: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน
- H3: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน
- H4: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน
- H5: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านการคิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหาส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน
- H6: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านเทคโนโลยีสารสนเทศส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน

## ■ กรอบแนวความคิดในการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สามารถสรุปกรอบแนวความคิดในการวิจัยดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย



## ■ วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยแบบผสม ประชากรคือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี (Department of Business Development, 2020) จำนวน 3,810 ราย กำหนดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตรของเครซีและมอร์แกน (Krejcie & Morgan, 1970, p. 607-610) ได้ 350 ตัวอย่าง เลือกวิธีการคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย แสดงได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิเคราะห์

กลุ่มที่	นิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี	จำนวนประชากรของแต่ละกลุ่ม	จำนวนกลุ่มตัวอย่างของแต่ละกลุ่ม
1	ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล	1	1
2	ห้างหุ้นส่วนจำกัด	1,558	143
3	บริษัทจำกัด	2,248	205
4	บริษัท จำกัด (มหาชน)	3	1
รวม		3,810	350

## ■ การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้แบ่งเป็น 1) การวิจัยเชิงปริมาณ เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่สร้างขึ้นตามวัตถุประสงค์และกรอบแนวคิดการวิจัย ตรวจสอบการหาความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) ของแบบสอบถามโดยผู้เชี่ยวชาญ 3 ท่าน ได้ค่าดัชนี IOC (Index of Item Objective Congruence) เท่ากับ 0.99 โดยดัชนีค่าความสอดคล้องตั้งแต่ 0.67-1.00 ซึ่งมีค่า 0.50 ขึ้นไป ถือว่ามีความตรงเชิงเนื้อหา (Kongsat & Thammawong, 2008) และทำการทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability test) โดยนำแบบสอบถามไปทำการทดสอบ (Prior-test) กับผู้จัดการฝ่ายบัญชีที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ราย แล้วนำมาวิเคราะห์หาความเชื่อมั่นโดยการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่นของครอนบาค (Cronbach's alpha coefficient alpha) (Cronbach, 1971) ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาที่ระดับ 0.875 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.70 และเข้าใกล้ 1 ถือได้ว่าอยู่ในระดับดี สามารถนำไปศึกษากับกลุ่มตัวอย่างจริงได้ แล้วจึงนำแบบสอบถามดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด จำนวน 350 ตัวอย่าง 2) การวิจัยเชิงคุณภาพ เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน โดยเป็นข้อคำถามปลายเปิด (Open end Question) เพื่อให้ผู้ตอบให้ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะอย่างเป็นอิสระตามเงื่อนไขที่ข้อคำถามกำหนดไว้เกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน

## ■ การวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้วิเคราะห์ข้อมูลโดย 1) การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ เป็นการวิเคราะห์และประมวลผลข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ในการวิเคราะห์และสรุปผลเบื้องต้น และสถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) ใช้การวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัล และผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน และการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ.05 2) การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ ใช้เทคนิคการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) โดยนำผลการวิจัยเชิงคุณภาพดำเนินการสรุปผลความขัดแย้งหรือสอดคล้อง การสังเคราะห์ วิเคราะห์ คิดและตีความ และจัดประชุมแบบมีส่วนร่วมระหว่างผู้วิจัย ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจต่าง ๆ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยนำผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพมาวิเคราะห์ร่วมกันเพื่อจัดทำแนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน

## ■ ผลการวิจัย

**ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (confirmatory factor analysis: CFA) ของปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน**

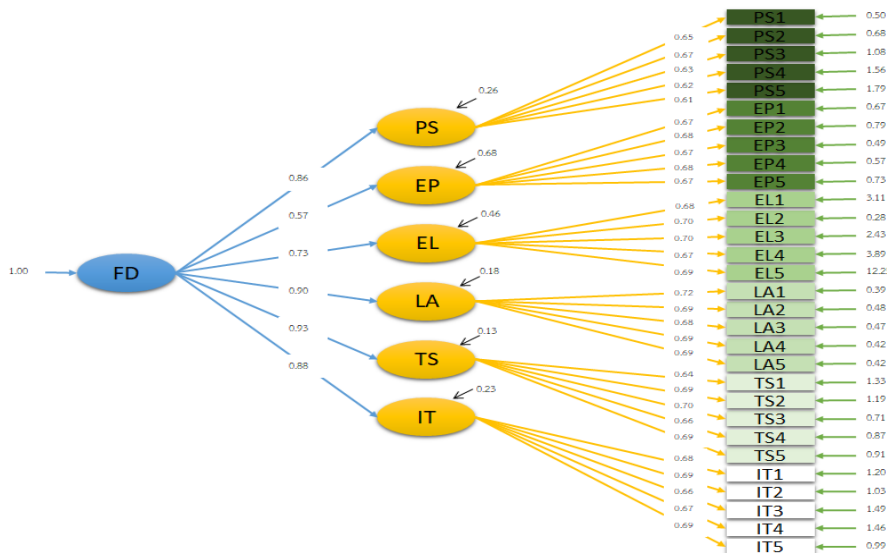
ผลการตรวจสอบความเหมาะสมของกลุ่มตัวอย่างในการวิเคราะห์องค์ประกอบของตัวบ่งชี้คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัล จำนวน 30 ตัวบ่งชี้ พบว่า มีความเหมาะสมอยู่ในระดับมาก ซึ่งพิจารณาได้จากค่า kaiser-meger-olkin measure of sampling adequacy (KMO) เท่ากับ 0.899 ซึ่งมากกว่า 0.50 และเข้าใกล้ 1 และเมื่อพิจารณาค่าการทดสอบของบาร์ทเลท (bartlett's test) พบว่าตัวแปรต่าง ๆ มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 สรุปได้ว่าข้อมูลที่มีอยู่เหมาะสมที่จะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ factor analysis ผลการตรวจสอบความตรงตามทฤษฎีหรือความสอดคล้องของโมเดลคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัล (FD) สำหรับการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันอันดับที่สอง พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยพิจารณาจากค่าไค-สแควร์ (chi-square) เท่ากับ 368.11 ซึ่งมีความน่าจะเป็นเท่ากับ 0.86 ที่องศาอิสระเท่ากับ 399 และมีค่า  $\chi^2/df = 0.923$  นั่นคือ ค่าไค-สแควร์ (chi-square) แตกต่างจากศูนย์อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (GFI) เท่ากับ 0.93 ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (AGFI) เท่ากับ 0.92 ค่ารากที่สองของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนกำลังสองของการประมาณ (RMSEA) เท่ากับ 0.01 และดัชนีรากของค่าเฉลี่ยกำลังสองของส่วนเหลือ (RMR) เท่ากับ 0.05 ดังแสดงรายละเอียดตามภาพที่ 2

การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันอันดับที่สองของโมเดลคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัล สามารถสร้างสเกลองค์ประกอบในรูปสมการได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 FD = & 0.19^{**}(PS1)+0.18^{**}(PS2)+0.12^{**}(PS3)+0.10^{**}(PS4)+0.09^{**}(PS5)+0.01^{**}(EP1)+0.01^{**}(EP2)+ \\
 & 0.01^{**}(EP3)+0.01^{**}(EP4)+0.01^{**}(EP5)+0.01^{**}(EL1)+0.02^{**}(EL2)+0.01^{**}(EL3)+0.01^{**}(EL4)+ \\
 & 0.00^{**}(EL5)+0.04^{**}(LA1)+0.03^{**}(LA2)+0.03^{**}(LA3)+0.03^{**}(LA4)+0.03^{**}(LA5)+0.02^{**}(TS1)+ \\
 & 0.02^{**}(TS2)+0.03^{**}(TS3)+0.03^{**}(TS4)+0.03^{**}(TS5)+0.02^{**}(IT1)+0.02^{**}(IT2)+0.01^{**}(IT3)+ \\
 & 0.02^{**}(IT4)+0.02^{**}(IT5)
 \end{aligned}$$

โดยที่

FD =	คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัล	PS =	ด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพบัญชี
EP =	ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี	EL =	ด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษ
LA =	ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชี	TS =	ด้านการคิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหา
IT =	ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ		



ภาพที่ 2 แสดงผลการตรวจสอบความตรงของโมเดลคุณลักษณะนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน

ปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงานที่พัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ เนื่องจาก ความกลมกลืนของโมเดลในภาพรวม (overall model fit measure) พบว่า ค่าไค-สแควร์สัมพันธ์ (relative chi-square) เป็นอัตราส่วนระหว่างค่าสถิติไค-สแควร์กับจำนวนองศาอิสระ ( $\chi^2/df$ ) มีค่าเท่ากับ 0.923 ซึ่งผ่านเกณฑ์ที่กำหนดไว้คือน้อยกว่า 3 เมื่อพิจารณาดัชนีกลุ่มที่กำหนดไว้ที่ระดับมากกว่าหรือเท่ากับ 0.90 พบว่าดัชนีทุกตัว ได้แก่ CFI = 1.00, GFI = 0.93, AGFI = 0.92, NFI = 0.98, IFI = 1.00 ผ่านเกณฑ์ ส่วนดัชนีที่กำหนดไว้ที่ระดับน้อยกว่า 0.05 พบว่า ดัชนี RMR = 0.05 และ RMSEA = 0.01 ผ่านเกณฑ์ที่กำหนดไว้ จึงสรุปได้ว่าปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงานมีความกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์

การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัย

ตารางที่ 2 แสดงผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน

Variables	Unstandardized		Standardized		95% Confidence		
	Coefficients		Coefficients		Interval for B		
	b	Std. error	$\beta$	t	Sig.	Lower Bound	Upper Bound
ค่าคงที่ (Constant)	-.067	.178		-.374	.709	-.417	.284
PS	-.022	.047	-.026	-.464	.643	-.114	.071
EP	.407	.047	.327	8.677	.000***	.315	.499
EL	.079	.027	.130	2.880	.004***	.025	.133
LA	-.057	.039	-.078	-1.444	.150	-.135	.021
TS	.247	.060	.281	4.144	.000***	.130	.365
IT	.354	.058	.387	6.050	.000***	.239	.469
R = .843		R <sup>2</sup> = .711		Adjusted R <sup>2</sup> = .706			

หมายเหตุ \*\*\* มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

จากตารางที่ 2 พบว่า ปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี (EP) ด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษ (EL) ด้านการคิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหา (TS) และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT) ส่งผลเชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ในส่วนของด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพบัญชี (PS) และด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชี (LA) ไม่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน โดยจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลสามารถเขียนสมการพยากรณ์ได้ดังนี้ และผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย แสดงได้ดังตารางที่ 3

$$AP = -.067 + .407(EP) + .079(EL) + .247(TS) + .354(IT) + e$$

### ตารางที่ 3 ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย	ผลการวิจัย
H1: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพบัญชีส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน	ปฏิเสธ
H2: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชีส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน	ยอมรับ
H3: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน	ยอมรับ
H4: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน	ปฏิเสธ
H5: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านการคิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหาส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน	ยอมรับ
H6: คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านเทคโนโลยีสารสนเทศส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน	ยอมรับ

#### การวิเคราะห์แนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน

ผลการวิเคราะห์แนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงาน พบว่า นักบัญชีควรมีการพัฒนาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ รู้จักใช้ประโยชน์จากปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) ก้าวทันทางเทคโนโลยี และนักบัญชีควรเปลี่ยนบทบาทใหม่มาอยู่ในฐานะที่ปรึกษาเพื่อคู่คิดของผู้บริหารสามารถ คิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหาได้ทันการณ์ รวมทั้งมีทักษะด้านการใช้ภาษาอังกฤษเป็นอย่างดี เพื่อเป็นการเพิ่ม ประสิทธิภาพให้งานบัญชีจนสามารถสร้างนวัตกรรมที่ส่งเสริมคุณค่า ลดต้นทุน และเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

#### สรุปและอภิปรายผล

คุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านทักษะการใช้ภาษาอังกฤษ ด้านการคิดวิเคราะห์ และการแก้ไขปัญหา และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศส่งผลเชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ต่อการปฏิบัติงานของนิสิตบุคคลในจังหวัด กาญจนบุรี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Kuaket, Promthem, and Paiboonwetsawat (2020); Stanciu and Ghfeorghe (2017); Alamin, Yeoh, Wawen, and Sazman (2015) พบว่า องค์ประกอบ ของความเป็นมืออาชีพของนักบัญชียุคดิจิทัลมี 4 องค์ประกอบที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการเนื้องานคือ ความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ความสามารถในการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน ทักษะเฉพาะของนักบัญชี และจรรยาบรรณ ของนักบัญชี Pimta and Srithonrach (2019); Rodjam and Mungsing (2019) พบว่า ความรู้และปัญญาในวิชาชีพ จรรยาบรรณวิชาชีพ จริยธรรมทางการบัญชี ด้านการปฏิบัติงานและด้านความชำนาญในทักษะต่าง ๆ มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน Sukjai and Penwutikun (2019) พบว่า ด้านภาษามีความสัมพันธ์ เชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานด้านการปฏิบัติการของสำนักงานศาลยุติธรรม Santhachak and Sukwattanasinit (2019) พบว่า ทักษะการใช้ภาษาอังกฤษ การวิเคราะห์และแก้ไขปัญหา มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงาน ของหน่วยงานราชการในประเทศไทย Boonchaay (2020); Prapaisri and Numtapun (2020) พบว่า นักบัญชียุคใหม่ จะต้องมีความรู้ทักษะการคิดวิเคราะห์ข้อมูลในการตั้งข้อมูลของธุรกิจทั้งหมดมาวิเคราะห์เพื่อให้ได้ชุดข้อมูลที่สนับสนุน ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร Kokina, Gilleran, Blanchette, and Stoddard (2020) พบว่า นักบัญชีจะมีบทบาท ในการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลขององค์กร ทักษะความสามารถของนักบัญชีจะต้องพัฒนาเพื่อให้สามารถทำงานได้สำเร็จ

และนักบัญชีต้องมีบทบาทสำคัญในฐานะที่ปรึกษาให้ข้อมูลที่สำคัญต่อการตัดสินใจแก่ผู้บริหาร ในส่วนของคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลด้านความรู้และทักษะวิชาชีพบัญชี และด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี อาจเป็นไปได้ว่า รูปแบบธุรกิจที่แตกต่างกัน นักบัญชีที่มีความรู้และทักษะ ประสบการณ์ ความชำนาญทางวิชาชีพบัญชีของธุรกิจรูปแบบหนึ่ง อาจไม่สามารถนำความรู้และทักษะ ประสบการณ์ ความชำนาญนี้ไปใช้กับอีกธุรกิจหนึ่งที่มีรูปแบบธุรกิจที่ต่างกันได้ หรืออาจใช้ได้ไม่เต็มที่ และด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชี อาจเป็นไปได้ว่า การมีความรู้ด้านกฎหมายและปฏิบัติตามกฎหมายเพียงอย่างเดียวอาจไม่ได้คำนึงถึงคุณธรรมจริยธรรม และจริยธรรมในการประกอบอาชีพนักบัญชีก็ไม่อาจประสบความสำเร็จในวิชาชีพได้

แนวทางการพัฒนาคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลกระทบต่อการทำงาน พบว่า นักบัญชีควรมีการพัฒนาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ รู้จักใช้ประโยชน์จากปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) ก้าวทันทางเทคโนโลยี และนักบัญชีควรเปลี่ยนบทบาทใหม่มาอยู่ในฐานะที่ปรึกษาเพื่อคู่คิดของผู้บริหารสามารถคิดวิเคราะห์และการแก้ไขปัญหาได้ทันการณ์ รวมทั้งมีทักษะด้านการใช้ภาษาอังกฤษเป็นอย่างดี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Boonchaay (2020) ได้ศึกษาเรื่อง ยุคพลิกผันทางเทคโนโลยีกับการพัฒนานักบัญชีนวัตกรรม พบว่า นักบัญชียุคใหม่ต้องมีทักษะการประยุกต์ใช้เครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูล (analytic tool) และเทคโนโลยีต่าง ๆ เช่น ระบบอัตโนมัติ (robotic process automation) การนำเทคโนโลยีบล็อกเชน (block chain) เข้ามาปรับใช้กับงานบัญชี เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพให้งานบัญชีจนสามารถสร้างนวัตกรรมที่ส่งเสริมคุณค่า ลดต้นทุน และเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน

## ■ ข้อเสนอแนะ

1. องค์กรธุรกิจสามารถนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์ในด้านการกำหนดคุณสมบัติ หลักเกณฑ์ และวิธีการคัดเลือกนักบัญชีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ
2. องค์กรธุรกิจนำผลการวิจัยองค์ประกอบของปัจจัยด้านคุณลักษณะของนักบัญชียุคดิจิทัลที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานไปพัฒนาต่อยอดการบริหารจัดการ และกำหนดทิศทางการหรือนโยบายในการพัฒนาคุณลักษณะของพนักงานบัญชีในองค์กร
3. สถานศึกษาสามารถนำผลการวิจัยไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดหลักสูตรของสาขาวิชาการบัญชี เพื่อผลิตนักศึกษาสาขาวิชาการบัญชีที่มีประสิทธิภาพตรงตามความต้องการของตลาดแรงงาน
4. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาตนเองเพื่อให้มีคุณลักษณะเป็นนักบัญชีดิจิทัลที่มีคุณลักษณะตรงตามความต้องการขององค์กรธุรกิจ

## ■ References

- Alamin, A., Yeoh, W., Warren, M., & Salzman, S. (2015). An empirical study of factors influencing accounting information systems adoption. In *Twenty-Third European Conference on Information Systems (ECIS)* (pp. 1-11). Münster, Germany: ECIS.
- Boonchaay, N. (2020). The Age of Disruptive Technology and the Development of Innovative Accountants. *Journal of Business and Social Sciences, Ramkhamhaeng University*, 3(1), 15-26.
- Bunyawut, S., & Intakhan, P. (2016). The study of new generation characteristics of accountants under the ASEAN community. *Journal of Modern Management Science*, 9(1), 167-177.
- Cronbach, L. J. (1971). *Essentials of psychological Testing Fourth Edition*. New York. Haper & Row
- Department of Business Development. (2020). *Provincial juristic person registration statistics, 2020*. Retrieved from <https://datawarehouse.dbd.go.th/area/overview#>
- Federation of Accounting Professions. (2021). *Accounting Professions Act, B.E. 2547*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/66888>
- Khrutboonyong, C. (2014). Desirable Characteristics of Accountant for Japanese Manufacturing Companies in Thailand. *Panyapiwat Journal*, 6(1), 77-85.
- Krejcie, R.V., & D.W. Morgan. (1970). Determinging Sample Size for Research Activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), 607-610
- Kokina, J., Gilleran, R., Blanchette, S., & Stoddard, D. (2020). Accountant as Digital Innovator: Roles and Competencies in the Age of Automation. *Accounting Horizons*, 35(1) 153-184.
- Kongsat, S. & Thammawong, T. (2008). *Determination of the Validity of the Questionnaire (IOC)*. Retrieved from <https://www.mcu.ac.th/article/detail/14329>
- Kuaket, P., Promthem, P. & Paiboonwetsawat, W. (2020). Relationship between Become a professional accountant in the digital age and the performance of a limited partnership business. In Yala province. *Journal of Accounting and Management, Mahasarakham University*, 12(1), 163-166.
- Laksana, S. (2003). *Development of work efficiency*. (3<sup>rd</sup> edition) Bangkok: Thanarat Publication.
- McKinney, E., Yoos, C. J., & Snead, K. (2017). The need for 'skeptical' accountants in the era of Big Data. *Journal Accounting Education*, 38, 63-80.
- Pimta, L. & Srithonrach, B. (2019). Effects Accounting Ethics on Work Success of Companies Accountants in the Roi Et Province. *Burapha Journal of Business Management*, 8(2), 119-141.
- Pornpipatkul, W. (2021). *Accountants Management in the Digital Age*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/126283>
- Prapaisri, P., & Numtapun, K. (2020). Professional Development Guidelines for Accounting Professionals in the Digital Age. *Journal of MCU Nakhondhat*, 7(12), 421-435.
- Rodjam, C. & Mungsing, R. (2019). A Confirmatory Factor Analysis of Accountants' Competency in Desirable Accountants' Qualifications. *Journal of Humanities and Social Sciences, Rajapruerk University*, 5(1), 29-44.

- Santhachak, K., & Sukwattanasinit, K. (2019). Factors Affecting working Efficiency of Digital Accountants Working in Thai Government Offices. *Hatyai Academic Journal*, 17(1), 17-31.
- Siripit, N., Manawakul, S., & Kamchuen, P. (2013). *Factors Affecting the Readiness of Thai Accountants with the Opening of the ASEAN Free Trade Area (AEC) Case Study of Accounting Firms Certified by Accounting Firms In accordance with the requirements for accounting firm quality certification in Bangkok*. Retrieved from <http://www.hu.ac.th>.
- Srisuk, N., & Sukwatanasinit, K. (2017). Modern Accounting Competencies on Rpractice Sussess of Bookkeepers in Nonthaburi and Bangkok Provinces. In W. Choram (Ed.), *Proceeding of the National Academic Research Conference 7<sup>th</sup>*. Nakhonratchasima: Nakhonratchasima Rajabhat University.
- Stanciu, V. & Ghfeorghe, M. (2017). An exploration of the accounting profession-The stream of mobile devices. *Accounting and Management Information Systems*, 16(3), 369-385.
- Sukjai, S., & Penwutikun, P. (2019). Characteristics of the Accountants in Thailand 4.0 Thai Affect Practice Success of Office of the Judiciary. In D. Rungsawanpho (Ed.), *Proceeding of the National Academic Research Conference 3<sup>rd</sup>*. Bangkok: Suan Sunandha Rajabhat University.
- Theingtrakul, A. (2014). *Professional Knowledge, Professional Skills and Professional Values of Certified Public Accountant Under International Standards on performance with Affecting Operation of Industrial Goods and Technology Group Users in the Stock Exchange of Thailand*. (Research report). Bangkok: Dhurakij Pundit University.
- Upradit, A. (2018). The Relationship of Accounting Professional Ethics toward Performance of Bookkeeper in Lampang Province. *Journal of Faculty of Applied Arts, King Mongkut's University of Technology North Bangkok*, 11(1), 81-91.





# ความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงิน ย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการ

## The Relationship between Financial Restatements and Corporate Governance Mechanisms

### วารังคานางค์ สกุลวงศ์ ลี หยาน

นักศึกษาระดับปริญญาเอก สาขาการบัญชี

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

Email: warangkanang.lee.yan@gmail.com

### Warangkanang Sakulwong Lee Yan

Ph.D. Candidate, Doctor of Philosophy Program in Accountancy.

College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University.

Email: warangkanang.lee.yan@gmail.com

### ดร.พัชรนันท์ เพชรเชิดชู

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ รองอธิการบดีสายงานวิชาการ

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

Email: pattanant.peo@dpu.ac.th

### Pattanant Petchchedchoo, PhD.

Assistant Professor, Vice President for Strategic Alliances and CEO.

College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University.

Email: pattanant.peo@dpu.ac.th

### ดร.ศิริเดช คำสุพรหม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณบดีและผู้อำนวยการหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

Email: siridech.kum@dpu.ac.th

### Siridech Kumsuprom, PhD.

Assistant Professor, Dean and Director of Doctor of Business Administration.

College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University.

Email: siridech.kum@dpu.ac.th

# ความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลัง และกลไกการกำกับดูแลกิจการ

## วรางคนางค์ สุกุลวงศ์ ลี หยาน

นักศึกษาระดับปริญญาเอก สาขาการบัญชี

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

Email: warangkanang.lee.yan@gmail.com

## ดร.พัชรนันท์ เพชรเชิดชู

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ รองอธิการบดีสายงานวิชาการ

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

Email: pattanant.peo@dpu.ac.th

## ดร.ศิริเดช คำสุพรหม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณบดีและผู้อำนวยการหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

Email: siridech.kum@dpu.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 30 ตุลาคม 2564

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 16 ธันวาคม 2564

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 18 ธันวาคม 2564

## บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาลักษณะข้อมูล สาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังและวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลังกับกลไกการกำกับดูแลกิจการของบริษัทจดทะเบียน โดยใช้ข้อมูลทศตวรรษจากแบบ 56-1 และงบการเงินประจำปีระหว่างปี 2559-2563 จำนวน 415 บริษัทตัวอย่าง กำหนดเครื่องมือวิจัย 2 ประเภทคือ บัตรตรวจสอบรายการเพื่อตรวจสอบและเก็บรวบรวมลักษณะข้อมูล และสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง เพื่อนำข้อมูลบริษัทที่มีการปรับงบการเงินย้อนหลังวิเคราะห์ความสัมพันธ์กับกลไกการกำกับดูแลกิจการ โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยพหุ (Multiple Regression) ผลการวิจัยพบว่าลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลังเกี่ยวข้องกับต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่สูงที่สุด รองลงมาเกี่ยวข้องกับการลงทุน การจัดหาเงิน และรายได้ ทั้งนี้สาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังมากที่สุดคือ การปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ รองลงมาคือ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และข้อผิดพลาดตามลำดับ ทั้งนี้ไม่พบสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังโดยการทุจริต นอกจากนี้ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์พบว่าคณะกรรมการอิสระและผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกสามารถช่วยลดการปรับงบการเงินย้อนหลังได้อย่างมีนัยสำคัญ ในทางตรงกันข้ามพบว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงินกลับเพิ่มการปรับงบการเงินย้อนหลังอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้ผลการวิจัยไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัทกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง

**คำสำคัญ:** การปรับงบการเงินย้อนหลัง กลไกการกำกับดูแลกิจการ ความเป็นอิสระ  
คณะกรรมการบริษัท

# The Relationship between Financial Restatements and Corporate Governance Mechanisms

## **Warangkanang Sakulwong Lee Yan**

Ph.D. Candidate, Doctor of Philosophy Program in Accountancy.  
College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University.  
Email: warangkanang.lee.yan@gmail.com

## **Pattant Petchchedchoo, PhD.**

Assistant Professor, Vice President for Strategic Alliances and CEO.  
College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University.  
Email: pattant.peo@dpu.ac.th

## **Siridech Kumsuprom, PhD.**

Assistant Professor, Dean and Director of Doctor of Business Administration.  
College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University.  
Email: siridech.kum@dpu.ac.th

Received: October 30, 2021  
Revised: December 16, 2021  
Accepted: December 18, 2021

## **ABSTRACT**

The objectives of this research is to study the nature and reasons of financial restatements, to analyze its relationship with corporate governance mechanisms of Thai listed companies. The study uses secondary data collecting annual registration statements and the annual financial statements of 415 firm-years during the period 2016-2020. Two types of research tools were used, checklist cards to examine and collect the nature of restatements and multiple regressions to analyze the data and to test the hypotheses. The results indicate that the characteristics of restated statements regarding costs and expenses are the highest, followed by investment, financing and revenue. The adoption of new accounting standards was the highest cause of restatements, followed by the change in accounting policies and errors. However, there was no cause for restatements arising from fraud. In addition, the relationship analysis of variables shows that board independence and outside blockholders can significantly reduce restatements. In contrast, audit committees with accounting knowledge and financial expertise significantly increased restatements. On the other hand, the research did not find any relationship between the CEO duality and restatements.

**Keywords:** *Financial Restatements, Corporate Governance Mechanisms, Independence, Board of Directors*

งบการเงิน (Financial Statement) มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งถือได้ว่าเป็นหัวใจของธุรกิจ เป็นเครื่องมือที่สะท้อนถึงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานของธุรกิจทั้งอดีต ปัจจุบัน และแนวโน้มในอนาคต อีกทั้งยังใช้สื่อสารกับผู้บริหาร เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยพื้นฐานในการประเมินผลการดำเนินงาน ฐานะและความมั่นคง การประมาณการข้อมูลการเงิน ประเมินมูลค่าหุ้นเพื่อการตัดสินใจลงทุน งบการเงินจึงต้องจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อสนับสนุนข้อมูลทางการบัญชีให้มีคุณภาพครบทุกองค์ประกอบ มีประสิทธิภาพในการตัดสินใจอยู่ในระดับสูงทั้งด้านคุณภาพข้อมูลทางบัญชี ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านการเปรียบเทียบกันได้ ก่อให้เกิดอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการตัดสินใจของผู้ลงทุน คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) มีภารกิจในการพัฒนา IFRS นำความโปร่งใส ความรับผิดชอบ และความมีประสิทธิภาพของข้อมูลในตลาดการเงิน คณะกรรมการได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน เพื่อให้งบการเงินมีคุณภาพ น่าเชื่อถือ และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน แต่จากการศึกษาวิจัยในอดีตกลับพบว่าแนวโน้มการแก้ไขหรือปรับปรุงงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีอัตราเพิ่มสูงขึ้น (Collins, 2012; Agolia, 2011) เมื่อบริษัทได้นำมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาปรับใช้เมื่อเทียบกับบริษัทที่ใช้ US GAPP ส่งผลต่อดุลยพินิจในการตัดสินใจของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงไปเกี่ยวกับการตีความและการปรับใช้มาตรฐาน อาจนำไปสู่ความแตกต่างและปรับปรุงแก้ไขงบการเงินมากขึ้น โดย Scholz (2014) พบว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา มีการปรับงบการเงินย้อนหลัง สร้างความเสียหายต่อมูลค่าตลาดระหว่างเดือนมกราคม 2540-มิถุนายน 2554 มูลค่าตลาดเสียหาย “...ประมาณ 100 พันล้านเหรียญสหรัฐ” ระหว่างเดือนกรกฎาคม 2545-กันยายน 2548 มูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดเสียหายอีก “...36 พันล้านเหรียญสหรัฐ” (GAO, 2006) และอีกหนึ่งตัวอย่างสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงความเสียหายและผลกระทบร้ายแรงจากการปรับงบการเงินย้อนหลัง คือ Enron ออกมาประกาศว่าบริษัทมีผลประกอบการขาดทุนประจำไตรมาสที่ 3 ของปี 2544 จำนวน “...618 ล้านเหรียญสหรัฐ” แต่ต่อมาไม่นาน Enron ได้เปิดเผยว่าบริษัทมีการปรับงบการเงินย้อนหลังเกี่ยวกับผลประกอบการในช่วงหลายปีที่ผ่านมา (Sridharan et al., 2002) ส่งผลให้มูลค่าหุ้นของ Enron ลดลงจากระดับสูงสุดที่ 90 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น เหลือเพียงไม่กี่เซ็นต์เท่านั้น สร้างความเสียหายต่อผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมหาศาล

จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด มีข้อกำหนดให้ปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ โดยความผิดพลาดนั้นอาจเกิดขึ้นจากการขาดความระมัดระวังในการจัดทำงบการเงิน หรือเกิดจากความผิดพลาดที่ตั้งใจทุจริตต่องบการเงิน (Park, 2009) ล้วนก่อให้เกิดความเสียหายและความไม่น่าเชื่อถือต่อผู้ใช้งบการเงินทั้งสิ้น เพื่อเป็นการระมัดระวังประเด็นการปรับงบการเงินย้อนหลังจึงควรมีการกำกับดูแลตรวจสอบและติดตาม โดยงานวิจัยในอดีตระบุว่า การปรับงบการเงินย้อนหลังของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีความเกี่ยวข้องกับกลไกการกำกับดูแลกิจการที่สำคัญคือ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก เพราะคณะกรรมการบริษัทเป็นบุคคลที่มีความสำคัญต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน หากคณะกรรมการบริษัทมีความเป็นอิสระ จะมีโอกาสน้อยในการปรับงบการเงินย้อนหลัง (Abbott et al., 2004) คณะกรรมการตรวจสอบจัดเป็นหนึ่งในกลไกการกำกับดูแลกิจการที่สำคัญที่สุดที่เกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพหากมีคณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงิน ผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัทมีแนวโน้มก่อให้เกิดการปรับงบการเงินย้อนหลัง (Sultana & Zhan, 2015; Abbott, Parker & Peters, 2004) และผู้ถือหุ้นรายใหญ่จัดเป็นกลไกการกำกับดูแลกิจการเป็นเครื่องมือในการตรวจสอบและกำกับดูแลกิจการ เนื่องจากผู้ถือหุ้นรายใหญ่จะมีอิทธิพลต่อบริษัทสูง สามารถกำหนดทิศทางการตัดสินใจของคณะกรรมการบริษัทสัมพันธ์กับราคาหุ้นของบริษัท (Dechow et al., 1996)

งานวิจัยนี้จึงสนใจศึกษาความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญ การบัญชีและการเงิน โดยศึกษาในด้านคุณวุฒิการศึกษาของคณะกรรมการตรวจสอบสำเร็จการศึกษาด้านบัญชีและการเงิน ผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก ที่เป็นปัจจัยสำคัญ ต่อการปรับงบการเงินย้อนหลัง ในบริษัทของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในช่วงเวลาสำคัญ ที่มีการเปลี่ยนแปลงการปรับใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินของประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2563 ประกอบกับการปรับงบการเงินย้อนหลังเป็นประเด็นที่สำคัญยิ่งต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายควรให้ความระมัดระวังเป็นอย่างสูงเพราะอาจเป็นเหตุแห่งความเสียหายของธุรกิจได้ในหลายมิติอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้หลายหน่วยงานโดยเฉพาะกลุ่มนักวิชาการ หน่วยงานกำกับดูแลกิจการและผู้ปฏิบัติงานต่าง ๆ ให้ความสนใจ การปรับงบการเงินย้อนหลังเป็นอย่างมาก แต่ยังไม่มียงานวิจัยในอดีตของประเทศไทยที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง การปรับงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการ งานวิจัยนี้จะให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปรับงบการเงิน ย้อนหลังและการกำกับดูแลกิจการ เพื่อรักษาผลประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียอย่างสูงสุด

## ■ การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐาน

อ้างอิงทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) จะเห็นได้ว่าฝ่ายบริหารจัดการของบริษัท ไม่ได้ดำเนินการบริหารงาน เพื่อผลประโยชน์สูงสุดของผู้ถือหุ้นเสมอไป เพราะยังคงมีแรงจูงใจอื่นที่ยังคงแสวงหาผลประโยชน์ให้แก่ตนเองมากกว่า ที่จะสร้างความมั่งคั่งให้แก่ผู้ถือหุ้น (Jensen & Meckling, 1976; Fama & Jensen, 1983; Shleifer & Vishny, 1997) ดังนั้นกลไกการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) จะเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตรวจสอบความมีประสิทธิภาพ สร้างระบบการบริหารจัดการให้สมดุลและใช้เป็นเครื่องมือยับยั้งการทุจริตโดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง (Persons, 2005) ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง คณะกรรมการอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและการเงิน ผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่ประธานกรรมการบริษัท และผู้ถือหุ้น รายใหญ่ ดังนี้

### ลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง

การปรับงบการเงินย้อนหลัง หมายถึง การแก้ไขหรือปรับปรุงงบการเงิน เนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามหลักการ บัญชีที่รับรองทั่วไป (Palmrose & Scholz, 2000; Efendi et al., 2007; Myers et al., 2004) การปรับงบการเงิน ย้อนหลังเกิดขึ้นโดยความสมัครใจหรือได้รับแจ้งให้ปรับแก้ไขจากผู้ตรวจสอบหรือหน่วยงานที่กำกับดูแล (Huron Consulting Group, 2003) โดยลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลังจะมีความสัมพันธ์กับแรงจูงใจในการสร้างรายได้ (DeFond & Jiambalvo, 1991) สอดคล้องกับการศึกษา Wang and Wu (2011) พบว่าลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลัง ของบริษัทในสหรัฐอเมริกาเกี่ยวข้องกับรายได้สูงถึง 40% รองลงมาคือค่าใช้จ่าย จากการทบทวนลักษณะข้อมูลการปรับ งบการเงินย้อนหลังจึงจำแนกประเภทของลักษณะข้อมูลได้เป็น 5 ประเภท ดังนี้ 1) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ 2) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย 3) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับภาษี 4) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุน การจัดหาเงิน และ 5) ความผิดพลาดอื่น ๆ

สาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้เพื่อให้งบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และมีความน่าเชื่อถือ ดังนั้นหากมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่าต้องใช้วิธีการปรับย้อนหลังงบการเงินเสมือนว่ากิจการได้ใช้นโยบายการบัญชีดังกล่าวมาโดยตลอด นอกจากนี้ Scholz (2014) พบว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา มีการปรับงบการเงินย้อนหลังที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต ประมาณ 2% โดยมีการปรับงบการเงินย้อนหลังเป็นเวลานานถึง 10 ปี เป็นการสะท้อนให้เห็นถึงการจัดการที่ไม่ดี ผู้บริหารมีแรงจูงใจทุจริตในการปรับงบการเงินย้อนหลัง ข้อฉลในฐานะผู้มีอำนาจตัดสินใจและพยายามปกปิดการทุจริตดังกล่าว จากการทบทวนสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังข้างต้นสรุปได้ว่า การปรับงบการเงินย้อนหลังเกิดจากสาเหตุดังนี้ 1) การปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ 2) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี 3) ข้อผิดพลาด และ 4) การทุจริต

### คณะกรรมการอิสระ

คณะกรรมการอิสระ หมายถึง กรรมการที่ไม่ได้ทำหน้าที่จัดการบริษัท เป็นคณะกรรมการที่ไม่ได้เป็นผู้บริหาร (Non-Executive Director) มีอิสระจากฝ่ายจัดการและผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุม และไม่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับบริษัทในลักษณะที่จะทำให้มีข้อจำกัดในการแสดงความคิดเห็นที่เป็นอิสระ ซึ่งทำให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจการบริหารงาน และลดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างผู้ถือหุ้นและฝ่ายจัดการ จากการศึกษาบทบาทของคณะกรรมการบริษัท โดยทั่วไปพบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัทเป็นคุณลักษณะสำคัญและช่วยลดโอกาสการปรับงบการเงินย้อนหลังได้ (Abbott et al., 2004) สอดคล้องกับการศึกษาของ Beasley (1996) ที่สนับสนุนว่าคณะกรรมการบริษัทเป็นบุคคลสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงินและเป็นผู้รับผลกระทบต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นจากการรายงานงบการเงิน ดังนั้นคณะกรรมการบริษัทควรมีความเป็นอิสระเพื่อลดโอกาสนำไปสู่การปรับงบการเงินย้อนหลัง นอกจากนี้ John and Senbet (1998) พบว่าคณะกรรมการบริษัทที่มีหน้าที่สอดส่องดูแล และควบคุมฝ่ายจัดการการบริหารงานของบริษัทจะปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพจะต้องมีความเป็นอิสระในการทำงาน ประกอบกับงานวิจัยของ Hermalin and Weisbach (1991) พบว่าจำนวนกรรมการอิสระที่มากขึ้นส่งผลให้ผลการดำเนินงานของบริษัทดีขึ้น และบทบาทของคณะกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระ เป็นลักษณะสำคัญของความมีประสิทธิภาพ (Kosnik, 1987; Hermalin & Weisbach, 1991; Weisbach, 1988) เพราะความเป็นอิสระของคณะกรรมการมีความเกี่ยวข้องหรือความเป็นไปได้น้อยที่จะเกิดการทุจริตทางการเงิน (Beasley, 1996) และการปรับปรุงแก้ไขข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ (Chtourou et al., 2001; Klein, 2002; Peasnell et al., 2005) แต่ขัดแย้งกับงานวิจัย Kyereboach and Beikpe (2002) ระบุว่าการมีคณะกรรมการอิสระนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายเท่านั้นไม่มีผลต่อการปรับงบการเงินย้อนหลัง เพราะในความเป็นจริงการปรับงบการเงินย้อนหลังยังคงเกิดขึ้น (Baber et al., 2005) แม้ว่าคณะกรรมการมีความเป็นอิสระยังไม่ไร้สิ่งที่ไม่ดีที่แสดงให้เห็นว่าระบบจัดการบริหารงานมีประสิทธิภาพ หากมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงหรือปรับงบการเงินย้อนหลัง อาจส่งผลเสียหายต่อชื่อเสียงของกรรมการอิสระได้ (Fama & Jensen, 1983) กำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>1</sub>: คณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง

## คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงิน

คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เป็นหนึ่งในคณะกรรมการที่มีประสิทธิภาพสูงสุดมีอิทธิพลต่อองค์กร และเป็นกลไกการกำกับดูแลกิจการ มีความรับผิดชอบในการจัดการลดความไม่สมดุลของข้อมูลระหว่างผู้จัดการและผู้ถือหุ้น ช่วยลดต้นทุนหน่วยงานและนำเสนอรายงานทางการเงินที่โปร่งใส ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดองค์ประกอบคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน มีความรู้ความเข้าใจหรือประสบการณ์ด้านการบัญชีและการเงิน และมีความรู้ต่อเนื่องเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่จะส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงของการรายงานทางการเงิน เพื่อช่วยลดความขัดแย้งระหว่างผู้จัดการและผู้ตรวจสอบบัญชี เพราะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ด้านบัญชีและการเงินจะเข้าใจกระบวนการตรวจสอบต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วยองค์ความรู้ด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบจะสามารถปรับปรุงแก้ไขรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น (Sultana & Zhan, 2015) สอดคล้องกับ Abbott, Parker and Peters (2004) ระบุว่าบริษัทที่มีคณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ด้านบัญชีและเชี่ยวชาญด้านการเงินจะนำเสนอรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ กำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>2</sub>: คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง

## ผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท

ผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท คือ ผู้บริหารระดับสูงสุดของบริษัท (CEO) นอกเหนือจากหน้าที่บริหารบริษัทในระดับสูงสุดแล้วยังดำรงตำแหน่งประธานกรรมการบริษัท แต่ทั้งนี้หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ระบุว่าควรแยกบทบาทของผู้บริหารสูงสุดและประธานกรรมการบริษัทออกจากกัน แต่ทางปฏิบัติการรวมสองบทบาทในคนเดียวยังมีอยู่จึงทำให้ผู้บริหารระดับสูงสุด (CEO) มีอำนาจมากเกินไป เป็นการเปิดโอกาสให้ CEO แสวงหาผลประโยชน์ส่วนตัวมากกว่าผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น จึงมีการปรับงบการเงินย้อนหลังโดยการทุจริต (Boyd, 1994) อีกทั้ง Jensen (1993) ระบุว่าเพื่อให้คณะกรรมการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ การแยกตำแหน่งผู้บริหารระดับสูงสุดและประธานกรรมการบริษัทออกจากกันเป็นสิ่งสำคัญเนื่องจาก Dechow et al. (1996) พบว่าการบิดเบือนข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และการปรับงบการเงินย้อนหลังมีแนวโน้มเกิดขึ้นจากการที่ผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท อีกทั้ง Efendi et al. (2007) ระบุเพิ่มเติมว่าบริษัทที่มีการปรับงบการเงินย้อนหลังจะมีโครงสร้างการกำกับดูแลที่อ่อนแอ และมีผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท แต่หากประธานคณะกรรมการไม่ดำรงตำแหน่งควบคู่ผู้บริหารระดับสูงสุด จะทำให้มั่นใจได้ว่าประเด็นเกี่ยวกับผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นจะได้รับความคุ้มครองอย่างเพียงพอ ในขณะที่งานวิจัย Baliga (1996) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัทและการปรับงบการเงินย้อนหลัง ดังนั้นจากการทบทวนวรรณกรรมเห็นได้ว่าผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัทหากไม่เป็นไปตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี จะทำให้ผู้บริหารระดับสูงสุดขององค์กรมีอำนาจมากเกินไป และหากผู้บริหารถูกครอบงำให้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของรายงานทางการเงิน อาจนำไปสู่การปรับงบการเงินย้อนหลังโดยทุจริต จึงกำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>3</sub>: การปรับงบการเงินย้อนหลังมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท



## ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก

ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก (Outside Blockholders) คือ ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกบริษัท ในมุมมองการถือหุ้นกลุ่มใหญ่และมีลักษณะเป็นเจ้าของของแสดงให้เห็นว่าบุคคลเหล่านี้สามารถโน้มน้าวความคิดเห็นหรือการตัดสินใจของผู้บริหารได้ด้วยการใช้สิทธิในการออกเสียงตามจำนวนสิทธิของการถือครองหุ้นในบริษัท และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกดังกล่าวนี้ ยังมีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบการบริหารงานของคณะกรรมการบริษัท (Shleifer & Vishny, 1986; Admati et al., 1994; Huddart, 1993; Maug, 1998; Noe, 2002) เพื่อทราบถึงผลการดำเนินงาน โดยแรงจูงใจของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกนั้นมาจากรายได้หรือผลตอบแทนที่ผูกติดอยู่กับบริษัทที่ได้ลงทุนไว้ (Abdullah, 2002) และการศึกษา La Porta et al. (1999) รายงานจำนวนผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกมีจำนวนมากในประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ แต่เมื่อเทียบกับสหรัฐอเมริกาจำนวนผู้ถือหุ้นรายใหญ่ที่เป็นบุคคลภายนอกมีจำนวนน้อยกว่า ทั้งนี้ประเทศมาเลเซียมีจำนวนผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกบริษัท เฉลี่ยร้อยละ 54 ของหุ้นบริษัทที่ใหญ่เป็นอันดับสิบของมาเลเซีย และร้อยละ 49 ของหุ้นบริษัทที่ใหญ่เป็นอันดับสิบของสิงคโปร์ เมื่อเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกามีเพียงร้อยละ 20 เท่านั้น สนับสนุนงานวิจัยของ Dechow et al. (1996) พบว่าหากบริษัทมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกโอกาสการบิดเบือนข้อมูลเกี่ยวกับรายได้จะเกิดขึ้นได้น้อย และการปรับงบการเงินย้อนหลังจะมีโอกาสเกิดขึ้นต่ำ สอดคล้องกับ Yeo et al. (2002) พบว่ามีความเป็นไปได้น้อยลงที่จะปรับงบการเงินย้อนหลังหากผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกได้ตรวจสอบการบริหารงานของบริษัท ดังนั้นจึงควรให้ความสำคัญกับการมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก เพื่อใช้เป็นเครื่องมือกลไกการตรวจสอบให้ฝ่ายบริหารดำเนินการเพื่อประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ถือหุ้น นำเสนอรายงานทางการเงินที่เป็นจริงเที่ยงธรรมและปราศจากข้อผิดพลาด จึงกำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>4</sub>: การปรับงบการเงินย้อนหลังมีความสัมพันธ์เชิงลบกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก

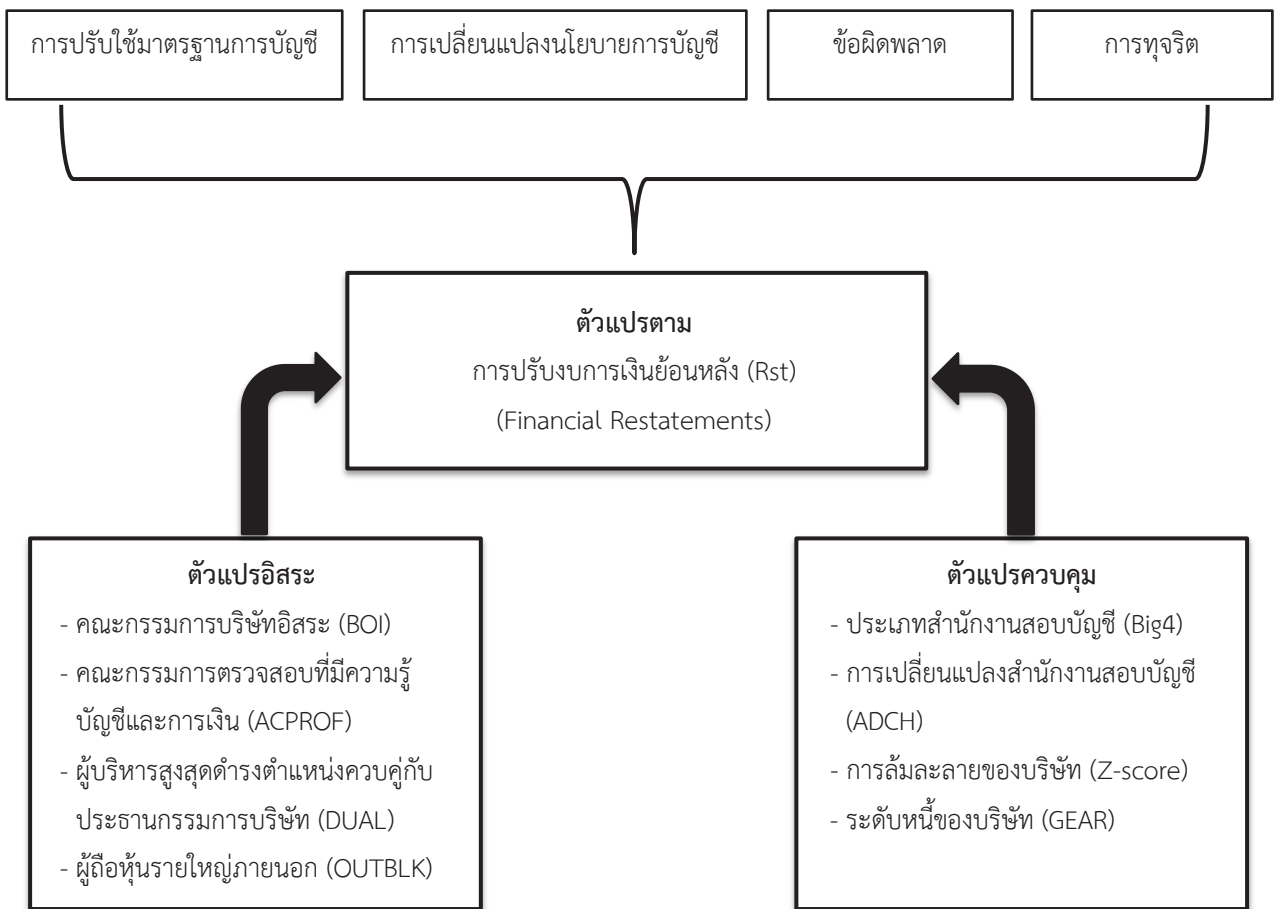
## ■ ตัวแปรควบคุม

งานวิจัยนี้มีตัวแปรควบคุม 4 ตัวรวมอยู่ในการวิเคราะห์ แสดงไว้ดังภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัยโดยประกอบด้วย

- 1) ประเภทสำนักงานสอบบัญชี จากการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยในอดีต พบว่ากิจการที่ใช้บริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ (Big 4) ผู้ตรวจสอบบัญชีจะเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญสูงสามารถช่วยลดโอกาสในการปรับงบการเงินย้อนหลังได้
- 2) การเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี (ADCH) งานวิจัยในอดีตพบว่าการเปลี่ยนแปลงสำนักงานบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง (Romanus et al., 2008)
- 3) ความน่าจะเป็นในการล้มละลายของบริษัท (Z-score) จะพยากรณ์การล้มละลายของบริษัทโดยใช้อัตราส่วนทางการเงิน หากพบว่าสถานะที่กระแสเงินสดเข้าน้อยกว่ากระแสเงินสดออกเป็นสถานการณ์ที่กระแสเงินสดสุทธิมีค่าเป็นลบสะท้อนให้เห็นว่าบริษัทกำลังประสบปัญหาทางการเงิน (Nobanee, Abdullatif & AlHajjar, 2011) ไม่สามารถจ่ายชำระหนี้ที่ผูกพันกับบริษัทได้ (Fallahpour, 2004) และมีแนวโน้มในการบิดเบือนรายได้ พยายามสร้างข้อผิดพลาดทางการบัญชีขึ้น (Palmrose & Scholz, 2000) ผู้บริหารจึงตัดสินใจปรับงบการเงินย้อนหลังในปีถัดไป (Abbott et al., 2004) ทั้งนี้การพยากรณ์ค่าความน่าจะเป็นล้มละลายของบริษัทใช้วิธี Z-Score Model (Altman, 1968) เพื่อดูคะแนนในภาพรวม โดยกำหนดรูปแบบสมการดังนี้  $Altman\ Z-Score = 1.2X_1 + 1.4X_2 + 3.3X_3 + 0.6X_4 + 0.999X_5$  เกณฑ์วัดค่าการล้มละลายของบริษัทเป็นดังนี้ ค่า  $Z > 2.99$  อยู่ในช่วงที่บริษัทไม่ประสบภาวะล้มละลาย,  $Z < 1.18$  อยู่ในช่วงที่บริษัทประสบภาวะล้มละลาย และ  $1.18 < Z < 2.99$  อยู่ในช่วงสีเทา (Gray Zone) มีโอกาสผิดพลาดเกิดขึ้นจากการพยากรณ์โดยค่า Z ที่ต่ำจะบอกลถึงโอกาสในการล้มละลายที่มากขึ้น และสำหรับตัวแปรควบคุมที่ 4) ระดับหนี้ของบริษัท (GEAR) จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่าระดับหนี้ของบริษัทมีความเกี่ยวข้องกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง (Dechow et al., 1996; Kinney & McDaniel, 1989; Richardson et al., 2002) โดยระบุว่าหากระดับหนี้ของบริษัทอยู่ในระดับสูงบ่งชี้ได้ว่าบริษัทกำลังมีความเสี่ยงสูงด้านการเงินและมีโอกาสสร้างข้อผิดพลาดทางการบัญชีอยู่ในระดับสูงเช่นกันเป็นตัวการนำไปสู่การปรับงบการเงินย้อนหลังโดยเจตนาทุจริต

## ■ กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมดังกล่าวข้างต้นพบว่าลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลังจำแนกได้ 5 ประเภทดังนี้ 1) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ 2) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย 3) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับภาษี 4) ลักษณะข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุน การจัดหาเงิน และ 5) ความผิดพลาดอื่น ๆ และพบว่ามี 4 สาเหตุในการปรับงบการเงินย้อนหลัง 1) การปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ 2) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี 3) ข้อผิดพลาด และ 4) การทุจริต ผู้วิจัยทำการตรวจสอบข้อมูลบริษัทที่ปรับงบการเงินย้อนหลังโดยจำแนกตามลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง เพื่อนำข้อมูลเฉพาะบริษัทที่ปรับงบการเงินย้อนหลังวิเคราะห์หาความสัมพันธ์กับกลไกการกำกับดูแลกิจการ โดยตัวแปรที่มีอิทธิพลและส่งผลต่อการปรับงบการเงินย้อนหลังกำหนดเป็นตัวแปรอิสระคือ คณะกรรมการบริษัทอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและการเงิน ผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก จึงกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

## ■ วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง เพื่อวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่ม SET 100<sup>1</sup> จัดเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่น่าสนใจ มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุดและสภาพคล่องสูง หุ้นกลุ่มนี้จะอยู่ในบริษัทขนาดใหญ่และขนาดกลางที่เติบโตสูง มีสัดส่วนผู้ถือหุ้นตามที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดไว้ครบถ้วน เป็นข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2559–2563 ประกอบด้วย 8 กลุ่มอุตสาหกรรม จำนวนประชากร 500 บริษัทตัวอย่าง หักบริษัทที่อยู่ในกลุ่มเงินทุนหลักทรัพย์ ธนาคาร ประกันชีวิต คงเหลือ 415 บริษัทตัวอย่าง การเลือกกลุ่มตัวอย่างพิจารณา กลุ่มตัวอย่างที่มีความใกล้เคียงกันเพื่อขจัดความคลาดเคลื่อนของขนาดกิจการ และเป็นบริษัทที่มีตัวแปรครบถ้วนตามที่กำหนดดังนี้ คณะกรรมการบริษัทอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและการเงิน ผู้บริหารสูงสุด ดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัทและผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก โดยใช้เครื่องมือ

ในการวิจัย 2 ประเภทคือ บัตรตรวจสอบรายการ และตัวแบบจำลองงานวิจัย มีขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยตรวจสอบบริษัทเพื่อค้นหาลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง โดยจำแนกตามลักษณะข้อมูล 5 กลุ่ม และด้านสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง 4 กลุ่ม และนำข้อมูลเฉพาะบริษัทที่ปรับงบการเงินย้อนหลังทดสอบหาความสัมพันธ์ โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยพหุ (Multiple Regression) กำหนดรูปแบบจำลองดังนี้

$$Rst = \beta_1 \cdot BOI + \beta_2 \cdot ACPROF + \beta_3 \cdot DUAL + \beta_4 \cdot OUTBLK + \beta_5 \cdot Big4 + \beta_6 \cdot ADCH + \beta_7 \cdot Zscore + \beta_8 \cdot GEAR + \epsilon_i$$

โดยที่

- Rst = การปรับงบการเงินย้อนหลัง วัดค่าจาก 1) การปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่  
2) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี 3) ข้อผิดพลาด และ 4) การทุจริต
- BOI = สัดส่วนคณะกรรมการอิสระต่อจำนวนคณะกรรมการอิสระของบริษัททั้งหมด
- ACPROF = สัดส่วนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีคุณวุฒิการศึกษาบัญชีและหรือการเงินต่อคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด
- DUAL = ผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท วัดค่าเป็นตัวแปรหุ่น หากผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งเป็นคนเดียวกับประธานกรรมการบริษัทให้มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0
- OUTBLK = สัดส่วนจำนวนหุ้นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกต่อจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัท

<sup>1</sup>บริษัทจดทะเบียนที่ผ่านการประเมินโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย Thailand Sustainability Investment: THSI (SET) และผ่านการประเมินโดย Dow Jones Sustainability Indices (DJSI) คงอยู่ ณ วันที่ 30 เมษายน 2564

## ตัวแปรควบคุม

- Big4 = ประเภทสำนักงานสอบบัญชี วัดค่าเป็นตัวแปรหุ่น หากสำนักงานสอบบัญชีเป็น Big4 ให้ค่าเป็น 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0
- ADCH = การเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี วัดค่าเป็นตัวแปรหุ่น หากมีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี ให้ค่าเป็น 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0 นอกจากนั้นงานวิจัยนี้ได้แยกพิจารณาประเภทการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี โดยกำหนดค่าตัวแปร ดังนี้
- ADCH\_0 หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี ให้มีค่าเท่ากับ 0
  - ADCH\_1 หากมีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีจาก Big4 – NonBig4 ให้เท่ากับ 1
  - ADCH\_2 หากมีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีจาก Big4 – Big4 ให้เท่ากับ 2
  - ADCH\_3 หากมีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีจาก NonBig4 – Big4 ให้เท่ากับ 3
  - ADCH\_4 หากมีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีจาก NonBig4–NonBig4 ให้เท่ากับ 4
- Z-score = ความน่าจะเป็นในการล้มละลาย วัดค่าโดยใช้แบบจำลอง Altman's Z-Score Model =  $1.2X_1 + 1.4 X_2 + 3.3 X_3 + 0.6 X_4 + 0.999 X_5$
- GEAR = สัดส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมด

## ■ ผลการวิจัย

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ 2 ข้อคือ 1) เพื่อศึกษาลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง และ 2) วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กำหนดการเลือกกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม SET100 ประชากรจำนวน 500 บริษัท ยกเว้นบริษัทในกลุ่มเงินทุนหลักทรัพย์ ธนาคารประกันชีวิตและประกันภัย คงเหลือ 415 บริษัทตัวอย่าง การเลือกกลุ่มตัวอย่างแสดงดังตารางที่ 1

**ตารางที่ 1** การเลือกกลุ่มตัวอย่าง

อุตสาหกรรม	จำนวน	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	15	3.00
กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	40	8.00
กลุ่มธุรกิจการเงิน	85	17.00
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	20	4.00
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	75	15.00
กลุ่มทรัพยากร	110	22.00
กลุ่มบริการ	105	21.00
กลุ่มเทคโนโลยี	50	10.00
รวม	500	100.00
หัก บริษัทกลุ่มธุรกิจการเงิน	85	
<b>บริษัทตัวอย่าง</b>	<b>415</b>	

**ตารางที่ 2** จำนวนบริษัทที่ปรับงบการเงินย้อนหลัง จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรม	2559	2560	2561	2562	2563	รวม	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	3	3	3	3	1	13	5070
กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	6	6	7	7	5	31	13.60
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	1	2	2	1	2	8	3.50
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	7	4	3	8	9	31	13.60
กลุ่มทรัพยากร	10	8	11	7	10	46	20.18
กลุ่มบริการ	11	16	14	16	13	70	30.70
กลุ่มเทคโนโลยี	5	6	7	7	4	29	12.72
<b>รวม</b>	<b>43</b>	<b>45</b>	<b>47</b>	<b>49</b>	<b>44</b>	<b>228</b>	

จากตารางที่ 2 พบว่าบริษัทที่มีการปรับงบการเงินย้อนหลังจำนวน 228 บริษัท จากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 415 บริษัท ทั้งนี้มีบางบริษัทปรับงบการเงินย้อนหลังมากกว่า 1 ปี โดยในแต่ละปีจะนับเป็น 1 บริษัทตัวอย่าง สังเกตเห็นได้ว่ากลุ่มอุตสาหกรรมบริการมีแนวโน้มการปรับงบการเงินย้อนหลังมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 30.70 และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมมีการปรับงบการเงินย้อนหลังน้อยที่สุด คิดเป็นร้อยละ 3.50

**ตารางที่ 3** จำนวนรายการการปรับงบการเงินย้อนหลัง จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรม	2559	2560	2561	2562	2563	รวม	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	12	13	14	7	3	49	7.95
กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	26	28	27	24	9	114	18.51
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	4	2	0	1	6	13	2.11
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	17	8	3	20	15	63	10.23
กลุ่มทรัพยากร	20	15	10	9	16	70	11.36
กลุ่มบริการ	29	49	40	57	40	215	34.90
กลุ่มเทคโนโลยี	14	24	20	20	14	92	14.94
<b>รวม</b>	<b>122</b>	<b>139</b>	<b>114</b>	<b>138</b>	<b>103</b>	<b>616</b>	<b>100.00</b>

**หมายเหตุ:** จำนวนรายการปรับงบการเงินย้อนหลัง (616) มีความแตกต่างจากจำนวน 228 ในตารางที่ 2 เนื่องจากแต่ละบริษัทมีสาเหตุของการปรับงบการเงินย้อนหลังมากกว่า 1 เหตุผล

จากตารางที่ 3 พบว่าบริษัทที่มีจำนวนรายการปรับงบการเงินย้อนหลังจำนวน 616 รายการ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมบริการมีจำนวนรายการปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังสูงที่สุดจำนวน 215 รายการ คิดเป็นร้อยละ 34.90 และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมมีจำนวนรายการปรับปรุงต่ำที่สุดจำนวน 13 รายการ คิดเป็นร้อยละ 2.11

ตารางที่ 4 ลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง

ปี	2559	2560	2561	2562	2563	รวม	ร้อยละ
<b>ลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลัง</b>							
รายได้	10	11	13	14	9	57	21.92
ค่าใช้จ่าย	15	21	19	15	9	79	30.38
ภาษี	8	9	10	11	3	41	15.77
การลงทุน การจัดหาเงิน	15	15	14	10	5	59	22.70
ความผิดพลาดอื่น ๆ	7	7	4	4	2	24	9.23
<b>รวม</b>	<b>55</b>	<b>63</b>	<b>60</b>	<b>54</b>	<b>28</b>	<b>260</b>	<b>100.00</b>
<b>สาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง</b>							
การปรับใช้มาตรฐานใหม่	20	27	11	39	39	136	56.67
การเปลี่ยนแปลงนโยบาย	17	18	11	13	21	80	33.33
ความผิดพลาด	7	7	4	4	2	24	10.00
การทุจริต	0	0	0	0	0	0	0.00
<b>รวม</b>	<b>44</b>	<b>52</b>	<b>26</b>	<b>56</b>	<b>62</b>	<b>240</b>	<b>100.00</b>

ผลการศึกษาตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 1 ลักษณะข้อมูลและสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง พบว่าลักษณะข้อมูลที่มีการปรับงบการเงินย้อนหลังเกี่ยวข้องกับต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายสูงสุด คิดเป็นร้อยละ 30.38 เกี่ยวข้องกับการลงทุน การจัดหาเงิน คิดเป็นร้อยละ 22.70 และเกี่ยวข้องกับรายได้ คิดเป็นร้อยละ 21.92 ของจำนวนรายการปรับงบการเงินย้อนหลังทั้งหมด ทั้งนี้การปรับงบการเงินย้อนหลังในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย และการลงทุน การจัดหาเงิน คาดการณ์ว่าการปรับงบการเงินย้อนหลังทั้งสามกลุ่มนี้จัดทำขึ้นโดยที่บริษัทน่าจะมิมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการบริหารจัดการเกี่ยวกับรายได้ในรายงานทางการเงินของบริษัท ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาในอดีตที่พบว่าลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลังมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับแรงจูงใจในการสร้างรายได้ (DeFond & Jiambalvo, 1991; Wang & Wu, 2011)

ผลการศึกษาสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง พบว่าสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังมากที่สุดสำหรับการปรับงบการเงินปี 2559-2563 คือ สาเหตุการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ คิดเป็นร้อยละ 56.67 รองลงมาคือสาเหตุการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี คิดเป็นร้อยละ 33.33 สาเหตุจากความผิดพลาด คิดเป็นร้อยละ 10.00 แต่ไม่พบสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังที่เกิดขึ้นจากการทุจริต

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (บนขวา Pearson ล่างซ้าย Spearman' s rho)

ตัวแปร	Rst	BOI	ACPROF	DUAL	OUTBLK	Big4	ADCH	Z-score	Gear
Rst	1	-.182**	.136*	0.06	-.172**	0.044	0.022	-0.069	-0.019
BOI	-.182**	1	-0.081	-0.079	0.02	-.146**	-0.004	0.039	-.117*
ACPROF	.136*	-0.081	1	.112*	-0.011	0.085	-0.004	-0.011	0.099
DUAL	0.06	-0.079	.112*	1	-0.073	.141*	0.009	-.151**	0.004
OUTBLK	-.172**	0.02	-0.011	-0.073	1	-.223**	-0.003	.151**	0.000
Big4	0.044	-.146**	0.085	.141*	-.223**	1	0.056	0.026	.128*
ADCH	0.022	-0.004	-0.004	0.009	-0.003	0.056	1	0.026	0.002
Z-score	-0.069	0.039	-0.011	-.151**	.151**	0.026	0.026	1	-.111*
Gear	-0.019	-.117*	0.099	0.004	0.000	.128*	0.002	-.111*	1

หมายเหตุ: \*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

จากตารางที่ 5 เป็นการตรวจสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย โดยพิจารณาตัวแปรอิสระ มีความสัมพันธ์กันเองในระดับสูงหรือไม่ หากมีความสัมพันธ์กันเองสูงจะส่งผลให้เกิดปัญหา Multicollinearity กระทบต่อการตีความผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ทั้งนี้ผลการทดสอบดังกล่าวพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองไม่เกิน 0.65 (Burns & Grove, 1993) จึงไม่ทำให้เกิดปัญหา Multicollinearity ดังนั้นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการปรับรับงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการ แสดงดังตารางที่ 6 ดังนี้

ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ตัวแบบที่ 1

ตัวแปรวิจัย	Predicted sign	Coefficients	SE	p-value	VIF
ตัวแบบ 1- ไม่มีตัวแปรควบคุม					
(Constant)		3.528	0.690	0.000**	
BOI	Negative	-0.168	0.747	0.002**	1.012
ACPROF	Positive	0.118	0.756	0.028*	1.018
DUAL	Positive	0.022	0.250	0.689	1.023
OUTBLK	Negative	-0.166	0.753	0.002**	1.006
F-Stat		6.78**			
Adjusted R Square		0.065			
Durbin-Watson		1.541			

หมายเหตุ: \*p < 0.05, \*\*p < 0.01, two-tailed tests; n = 415



จากตารางที่ 6 เป็นผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการ โดยตัวแปรวิจัยที่ 1 แสดงไว้เฉพาะตัวแปรอิสระเท่านั้นไม่รวมตัวแปรควบคุม ตัวแปรอิสระ 4 ตัวแปรมีดังนี้ 1) คณะกรรมการอิสระ (BOI) 2) คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงิน (ACPROF) 3) ผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท (DUAL) และ 4) ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก (OUTBLK) โดยมีค่า F-stat ของตัวแปรที่ 1 อยู่ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 แสดงว่าตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยมีความเหมาะสม โดยตัวแปรอิสระแต่ละตัวสามารถอธิบายการปรับงบการเงินย้อนหลังได้ประมาณ 6.5% ทั้งนี้ผลการวิจัยในภาพรวมตามตัวแปรที่ 1 พบว่าคณะกรรมการอิสระ (BOI) และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก (OUTBLK) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการปรับงบการเงินย้อนหลังอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 และคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงิน (ACPROF) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการปรับงบการเงินย้อนหลังอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 แต่ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท (DUAL) กับการปรับงบการเงินย้อนหลัง

**ตารางที่ 7** ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ตัวแปรที่ 2

ตัวแปรวิจัย	Predicted sign	Coefficients	SE	p-value	VIF
ตัวแปร 2- มีตัวแปรควบคุม					
(Constant)		4.089	0.873	0.000**	
BOI	Negative	-0.176	0.760	0.001**	1.040
ACPROF	Positive	0.125	0.763	0.021*	1.030
DUAL	Positive	0.018	0.256	0.746	1.062
OUTBLK	Negative	-0.166	0.785	0.003**	1.084
Big4	Negative	-0.025	0.395	0.656	1.123
ADCH	Positive	0.023	0.124	0.661	1.004
Zscore	Negative	-0.039	0.103	0.480	1.070
Gear	Positive	-0.053	0.138	0.331	1.052
F-Stat		3.598**			
Adjusted R Square		0.059			
Durbin-Watson		1.567			

หมายเหตุ: \*p < 0.05, \*\*p < 0.01, two-tailed tests; n = 415

จากตารางที่ 7 เป็นผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการ โดยตัวแบบวิจัยที่ 2 ประกอบด้วยตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุม ตัวแปรควบคุมมี 4 ตัวแปร ดังนี้ 1) ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Big4) 2) การเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี (ADCH) 3) ความน่าจะเป็นในการล้มละลาย (Z-score) และ 4) ระดับหนี้ของบริษัท (GEAR) โดยมีค่า F-stat ของตัวแบบที่ 2 อยู่ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 แสดงว่าตัวแบบที่ 2 ใช้ในการวิจัยมีความเหมาะสม โดยตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุมแต่ละตัวสามารถอธิบายการปรับงบการเงินย้อนหลังได้ 5.9% ทั้งนี้ผลการวิจัยตามตัวแบบที่ 2 พบว่าคณะกรรมการอิสระ (BOI) และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก (OUTBLK) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการปรับงบการเงินย้อนหลังอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 และคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงิน (ACPROF) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการปรับงบการเงินย้อนหลังอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 อย่างไรก็ตามผลการวิจัยครั้งนี้ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท (DUAL) กับการปรับงบการเงินย้อนหลัง รวมถึงตัวแปรควบคุมที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ทั้ง 4 ตัวแปร คือ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Big4) การเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี (ADCH) ความน่าจะเป็นในการล้มละลาย (Z-score) และระดับหนี้ของบริษัท (GEAR) พบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับการปรับงบการเงินย้อนหลังเช่นกัน

ดังนั้นผลการศึกษารูปตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการปรับงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการได้ว่าคณะกรรมการอิสระเกี่ยวข้องกับการปรับงบการเงินย้อนหลังและเป็นไปตามทิศทางที่คาดการณ์ไว้บริษัทที่คณะกรรมการบริษัทมีความเป็นอิสระและมีคุณสมบัติเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำกับดูแลกิจการที่ดี จะมีโอกาสน้อยในการปรับงบการเงินย้อนหลัง และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบกับการปรับงบการเงินย้อนหลังแสดงถึงขอบเขตความเป็นเจ้าของ โดยผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจและบริหารงานของบริษัท ถือเป็นกลไกการกำกับดูแลกิจการที่ใช้ควบคุมพฤติกรรมกรรมการฉวยโอกาสของผู้บริหารได้ (Shleifer & Vishny, 1986; Admati et al., 1994; Huddart, 1993; Maug, 1998; Noe, 2002; Yeo et al., 2002) โดยทั้งนี้ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกจะมีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบการบริหารงานของคณะกรรมการบริษัทส่งผลให้การปรับงบการเงินย้อนหลังมีโอกาสเกิดขึ้นน้อย

นอกจากนี้ผลการวิเคราะห์ด้านคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการปรับงบการเงินย้อนหลังตามที่คาดการณ์ไว้ โดยสัมพันธ์กันในเชิงบวกเนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ด้านบัญชีและเชี่ยวชาญการเงินจะเข้าใจถึงกระบวนการขั้นตอนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ประกอบกับองค์ความรู้ด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ส่งผลให้เกิดการปรับงบการเงินย้อนหลัง เพื่อทำการแก้ไขปรับปรุงรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น (Sultana & Zhan, 2015) โดยสรุปผลการทดสอบสมมติฐานดังตารางที่ 8 ดังนี้

**ตารางที่ 8** ผลการทดสอบสมมติฐานในการวิจัย

สมมติฐานในการวิจัย	ผลการวิจัย
H <sub>1</sub> : คณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง	ยอมรับ
H <sub>2</sub> : คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง	ยอมรับ
H <sub>3</sub> : การปรับงบการเงินย้อนหลังมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผู้บริหารสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท	ปฏิเสธ
H <sub>4</sub> : การปรับงบการเงินย้อนหลังมีความสัมพันธ์เชิงลบกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก	ยอมรับ

## ■ อภิปรายผลการวิจัย

วัตถุประสงค์ของการศึกษาครั้งนี้ เพื่อตรวจสอบลักษณะข้อมูลและสาเหตุของการปรับงบการเงินย้อนหลัง และวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างงบการเงินย้อนหลังและกลไกการกำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์กันหรือไม่อย่างไร ในระหว่างปีงบการเงิน 2559-2563 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรม SET 100 จำนวน 415 บริษัทตัวอย่าง โดยมีบริษัทที่ปรับงบการเงินย้อนหลังจำนวน 228 บริษัท

ผลการวิจัยครั้งนี้พบว่าลักษณะข้อมูลที่มีการปรับงบการเงินย้อนหลังเกี่ยวข้องกับต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายสูงสุด รองลงมาเกี่ยวข้องกับการลงทุน การจัดหาเงิน และเกี่ยวข้องกับรายได้ โดยการปรับงบการเงินย้อนหลังทั้งสามลักษณะนี้ คาดว่าบริษัทจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการบริหารจัดการเกี่ยวกับรายได้ของบริษัท ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีต ระบุว่าลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลังมีความสัมพันธ์กับแรงจูงใจในการสร้างรายได้ (DeFond & Jiambalvo, 1991) ประกอบกับงานวิจัยของ Wang and Wu (2011) พบว่าลักษณะข้อมูลการปรับงบการเงินย้อนหลังของบริษัทเกี่ยวข้องกับรายได้สูงถึง 40% ในขณะที่ Scholz (2014) พบว่าลักษณะข้อมูลที่มีการปรับงบการเงินย้อนหลังมากที่สุดคือเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่าย สำหรับมุมมองในด้านสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง งานวิจัยครั้งนี้พบว่าสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังมากที่สุดสำหรับปีงบการเงิน 2559-2563 คือ สาเหตุการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ รองลงมาคือสาเหตุการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และความผิดพลาดน้อยที่สุด ทั้งนี้ไม่พบสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังโดยการทุจริต จึงกล่าวได้ว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอย่างเคร่งครัดและสอดคล้องตามคำแนะนำของหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ดังนั้นนักลงทุนสามารถเชื่อมั่นต่อการบริหารงานของผู้บริหารสูงสุด ด้านการเงินและผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเรื่องการนำเสนองบการเงิน มั่นใจได้ว่าว่างบการเงินดังกล่าวสามารถเปรียบเทียบกันได้ ครอบคลุมถึงข้อกำหนดโดยรวมของการนำเสนองบการเงิน

ผลการวิจัยพบว่าคณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง กล่าวได้ว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีโครงสร้างการกำกับดูแลกิจการที่มีประสิทธิภาพ งานวิจัยนี้จึงสนับสนุนหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีด้านข้อกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการจะต้องมีคุณสมบัติคือเป็นกรรมการที่มีความเป็นอิสระ ใช้เป็นกลไกการกำกับดูแลกิจการที่สามารถสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุน และรักษาสมดุลของการบริหารจัดการที่ดี สอดคล้องกับ Agrawal and Chadha (2005) พบว่าการปรับงบการเงินย้อนหลังมีความเกี่ยวข้องกับโครงสร้างการกำกับดูแลกิจการที่ไม่มีประสิทธิภาพ คณะกรรมการขาดความเป็นอิสระในการทำงาน นอกจากนี้ Abbott et al. (2004) พบว่าบริษัทที่มีคณะกรรมการบริษัทมีความเป็นอิสระและมีคุณสมบัติตามที่คณะกรรมการการกำกับดูแลกิจการที่ดี จะมีโอกาสน้อยในการปรับงบการเงินย้อนหลัง และ Beasley (1996) สนับสนุนว่าคณะกรรมการบริษัทเป็นบุคคลที่สำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ดังนั้นคณะกรรมการบริษัทควรมีความเป็นอิสระเพื่อลดโอกาสนำไปสู่การปรับงบการเงินย้อนหลัง

ในมุมมองด้านคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงิน พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง สอดคล้องกับงานวิจัยของ Sultana and Zhan (2015) ระบุว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ด้านบัญชีและการเงินจะมีความรู้ความเข้าใจถึงกระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ประกอบกับองค์ความรู้ด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบจึงสามารถปรับงบการเงินย้อนหลังโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้รายงานทางการเงินให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น จึงกล่าวได้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้บัญชีและเชี่ยวชาญการเงินสามารถช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการ นำเสนอรายงานทางการเงินที่โปร่งใส น่าเชื่อถือ และเป็นไปตามหลักการกำกับดูแลที่ดีซึ่งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบระบุอย่างน้อยกรรมการจำนวน 1 คน จะต้องมีความรู้ความเข้าใจหรือประสบการณ์ด้านการบัญชีและการเงินจะทำให้เกิดความมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น สอดคล้องกับ Abbott, Parker, and Peters (2004) พบว่าบริษัทที่มีคณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ที่มีความรู้ด้านบัญชีและเชี่ยวชาญด้านการเงิน จะนำเสนอรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ

นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการปรับงบการเงินย้อนหลัง สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่พบว่าหากบริษัทมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอก จะพบโอกาสการบิดเบือนข้อมูลเกี่ยวกับรายได้เกิดขึ้นได้น้อย การปรับงบการเงินย้อนหลังจึงต่ำ เนื่องจากผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกได้เข้าตรวจสอบการบริหารงานของบริษัท (Dechow et al., 1996; Yeo et al., 2002) ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกมีความสำคัญถือเป็นกลไกการติดตามดูแลให้ฝ่ายบริหารดำเนินการต่าง ๆ เพื่อประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ถือหุ้น ทั้งนี้โครงสร้างการถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัทจดทะเบียนแห่งประเทศไทยนั้นมีลักษณะเช่นเดียวกับประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ ที่มีหุ้นถือโดยผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกสูงถึงประมาณ 55% (Claessens et al., 2000) จึงพบว่าการปรับงบการเงินย้อนหลังเกิดขึ้นน้อยกว่าบริษัทในสหรัฐอเมริกาที่มีการถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกน้อยกว่าเพียงร้อยละ 20 เท่านั้น และยังสอดคล้องกับงานวิจัย Abdullah (2002) พบว่าผู้ถือหุ้นรายใหญ่ภายนอกมีจำนวนที่สูงจะมีโอกาสต่ำในการปรับงบการเงินย้อนหลัง (La Porta et al., 1999)

ผลการวิจัยครั้งนี้ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารระดับสูงสุดดำรงตำแหน่งควบคู่กับประธานกรรมการบริษัท และการปรับงบการเงินย้อนหลัง ทั้งนี้อาจกล่าวได้ว่าบริบทของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยผู้บริหารสูงสุดกับประธานกรรมการบริษัทเป็นคนละท่านกัน จึงทำให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจและยังมีโครงสร้างการกำกับดูแลกิจการที่เข้มแข็ง จึงไม่พบการปรับงบการเงินย้อนหลังที่เกิดจากสาเหตุการทุจริต เนื่องจากผู้บริหารสูงสุดแยกออกจากกันกับประธานกรรมการบริษัท ไม่เปิดโอกาสให้ผู้บริหารสูงสุดแสวงหาประโยชน์เป็นของตนเองมากกว่าผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น

## ■ ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะในการวิจัย

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดในด้านตัวแปรที่อาจมีผลต่อการปรับงบการเงินย้อนหลังแต่ไม่รวมในการศึกษาครั้งนี้ เช่น อายุของคณะกรรมการตรวจสอบ ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้การวิจัยในประเด็นนี้ยังสามารถดำเนินการในอนาคตได้ เช่น การตรวจสอบการปรับงบการเงินย้อนหลังของบริษัทโดยพิจารณารายงานทางการเงินรายไตรมาส และทดสอบตัวแปรการกำกับดูแลกิจการอื่น ๆ เช่น คณะกรรมการกำกับดูแลกิจการและประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน นอกจากนี้สามารถศึกษาด้านผลกระทบของการปรับงบการเงินย้อนหลังต่อราคาหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

## ■ References

- Abbott, J.L., Parker, S., & Peters, G.F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing*, 23(1), 69-87.
- Abdullah, S. (2002). Board of directors' independence among Malaysian listed companies in an emerging economy. *Utara Management Review*, 4(2), 27-46.
- Admati, A., Pfleiderer, P., & Zechner, J. (1994). Large shareholder activism, risk sharing, and financial market equilibrium. *Journal of Political Economy*, 102(1), 1097-1300.
- Agolia, C. D. (2011). Principles-based versus rules-based accounting standards: the influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions. *The Accounting Review*, (86) 3, 747-767.
- Agrawal, A. & Chadha, S. (2005). Corporate governance and accounting scandals. *Journal of Law & Economics*, 48(2), 371-406.
- Altman, E. (1968). Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *Journal of Finance*, 23(1), 589-609.
- Baber, W.R., Kang, S.H., & Liang, L. (2005). *Strong boards, management entrenchment and accounting restatement*. Retrieved from <http://zsbapp.baruch.cuny.edu/download/Accountancy/BKLJuly20.pdf>.
- Baliga, B. M. (1996). CEO duality and firm performance: What's the fuss. *Strategic Management Journal*, 17(1), 41-53.
- Beasley, M. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review*, 71(1), 443-465.
- Boyd, B. K. (1994). Board Control and CEO Compensation. *Strategic Management Journal*, 15(5), 335-344.
- Burns, N. & Grove, S. K. (1993). *Study the practice of nursing research: Conduct, critique & utilization*. 4<sup>th</sup> edition. W. B. Saunders Company: Philadelphia.
- Chtourou, S.M., Bedard, J., & Courteau, L. (2001). *Corporate governance and earnings management*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=275053>
- Claessens, S., Dyankov, S., & Lang, L.H.P. (2000). The separation of ownership and control in East Asian corporations, *Journal of Financial Economics*, 58(1), 81-112.
- Collins, D. P. (2012). Rules-based and principles-based accounting. *Accounting Horizons*, 26(4), 681-705.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G., & Sweeney, A.P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 1-36.
- DeFond, M.L. & Jiambalvo, J. (1991). Incidence and circumstances of accounting errors. *The Accounting Review*, 66(1), 643-655.
- Efendi, J., Srivastava, A., & Swanson, E.P. (2007). Why do corporate managers misstate financial statements? The role of option compensation, corporate governance and other factors. *Journal of Financial Economics*, 85(3), 667-708.

- Fallahpour, S. (2004). *Behavioral finance, Journal A different approach in financial arena*. (Research Report). Tehran University.
- Fama, E. & Jensen, M. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26(1), 301-326.
- GAO. (2006). *Financial Restatement Database*. Report 06-1053R, Government Printing Office, Washington, DC.
- Huron Consulting Group. (2003). *An Analysis of Restatement Matters: Rules, Errors, Ethics, for the Five Years Ended December 31, 2002*. Retrieved from <http://www.huronconsultinggroup.com/about.aspx>.
- Hermalin, B.E. & Weisbach, M.S. (1991). The determinants of board composition. *Journal of Economics*, 19(1), 1-29.
- Huddart, S. (1993). The effects of a large shareholder on corporate value. *Management Science*, 39(11), 1407-1421.
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(1), 305-360.
- Jensen, M. (1993). The modern industrial revolution, exit and the failure of internal control systems. *Journal of Finance*, 48(1), 831-880.
- John, K. & Senbet, L.W. (1998). Corporate governance and board effectiveness. *Journal of Banking and Finance*, 22(1), 371-403.
- Kinney, W. J. & McDaniel, L. (1989). Characteristics of firms correcting previously reported quarterly earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 11(1), 71-94.
- Klein, A. (2002). Audit committee, board of director characteristics and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 33(1), 375-400.
- Kosnik, R. (1987). Greenmail: a study of board performance in corporate governance. *Administrative Science Quarterly*, 32(1), 163-185.
- Kyereboah, A. C. & Biekpe, N. (2002). *The Relationship Between Board Size, Board Composition CEO Duality and Firm Performance: Experience from Ghana*. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.275053>
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. (1999). Corporate ownership around the world. *Journal of Finance*, 54(2), 471-518.
- Maug, E. (1998). Large shareholders as a monitor: is there a trade-off between liquidity and control? *Journal of Finance*, 53(1), 65-98.
- Myers, J.L., Myers, L.A., & Palmrose, Z.V. (2004). *Mandatory auditor rotation: evidence from restatements*. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=443980>.
- Nobanee, H., Abdullatif, M., & AlHajjar, M. (2011). Cash conversion cycle and firm's performance of Japanese firms. *Asian Review of Accounting*, 19(2), 147-156.


- Noe, T. (2002). Institutional activism and financial market structure. *Review of Financial Studies*, 15(1), 289-319.
- Palmrose, Z. & Scholz, S. (2000). *Restated financial statements and auditor litigation*. Los Angeles: University of Southern California.
- Peasnell, K.V., Pope, P.F., & Young, S.E. (2005). Board monitoring and earnings management: do outside directors influence abnormal accruals? *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(1), 1311-1346.
- Persons, O. (2005). The relation between the new corporate governance rules and the likelihood of financial statement fraud. *Accounting and Finance Journal*, 4(1), 125-148.
- Richardson, S., Tuna, I., & Wu, M. (2002). *Predicting earnings management: the case of earnings restatement*, Retrieved from <http://ssrn.com.abstract=338681>.
- Romanus, R.N., John, J. M., & Fleming, D.M. (2008). Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements. *Accounting Horizons*, 22(4), 389-413.
- Rukprasoot, S. (2017). Financial Restatements of Thai Listed Companies: Reasons and Data Attributes Resources, Technology, and Finance Industries). *Suthiparithat*, 31(99), 221-232.
- Scholz, S. (2014). *Financial Restatement Trends in the United States. 2003-2021*. Retrieved from <http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/financial-restatement-trends-in-the-united-states-2003-2012.pdf>
- Shleifer, A. & Vishny, R. (1986). Large shareholders and corporate control. *Journal of Political Economy*, 94(2), 461-488.
- Shleifer, A. & Vishny, R. (1997). A survey of corporate governance. *Journal of Finance*, 52(1), 737-783.
- Sridharan, U.V., Caines, W.R., McMillan, J., & Summers, S. (2002). Financial statement transparency and auditor responsibility: Enron and Andersen. *International Journal of Auditing*, 6(1), 277-286.
- Sultana, N. H. & Zhan, V.D. (2015). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag. *International Journal of Auditing*, 19(2), 72-87.
- The Securities and Exchange Commission, Thailand. (2017). *Corporate Governance Code for listed companies 2017*. Retrieved from <https://www.cgthailand.org>.
- Wang, X. & Wu, M. (2011). The quality of financial reporting in China: An examination from an accounting restatement perspective. *China Journal of Accounting*, 4(4), 167-196.
- Weisbach, M. (1988). Outside directors and CEO turnover. *Journal of Financial Economics*, 20(1), 431-460.
- Yeo, H.H., Tan, M.S., Ho, K.W., & Chen, S.S. (2002). Corporate ownership structure and the informativeness of earnings. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(7), 833-863.




## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Federation of Accounting Professions  
Under The Royal Patronage of His Majesty the King

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ  
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110  
โทรศัพท์ 02 685 2500 โทรสาร 02 685 2501

 <http://www.tfac.or.th>

 [www.facebook.com/tfac.family](http://www.facebook.com/tfac.family)

 [tfac@tfac.or.th](mailto:tfac@tfac.or.th)

 LINE@ @TFAC.Family