



ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร
กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**The Relationship between Accounting Moral and Earnings Management Behavior
: A Case Study of Thai Listed Company in the Stock Exchange of Thailand**

ณัฐวัชร อุตตะมะปรากรม

Nattawat Uttamaprakrom

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy**

Prince of Songkla University

2561

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์



ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร
กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**The Relationship between Accounting Moral and Earnings Management Behavior
: A Case Study of Thai Listed Company in the Stock Exchange of Thailand**

ณัฐวัชร อุตตะมะปรากรม

Nattawat Uttamaprakrom

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy**

Prince of Songkla University

2561

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ.....

(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ.....

(นายณัฐวัชร อุดตมะปรางกรม)

นักศึกษา

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นาย ฉัฐวัชร อุตตะมะปรางกรม)

นักศึกษา

ชื่อวิทยานิพนธ์	ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ผู้เขียน	นายณัฐวัชร อุดตมะปรากรม
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2560

บทคัดย่อ

การศึกษาในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไรของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือการวิจัย ซึ่งได้รับการตอบกลับมา 154 บริษัท จาก 569 บริษัท สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลเป็น ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ผลการศึกษาพบว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีระดับความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับ มากที่สุด ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร พบว่า ความเป็นอิสระ และ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไรที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.1 และ 0.05 เมื่อวิเคราะห์ผลกระทบตัวแปรควบคุมในการปฏิบัติงาน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไรที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.1 และ 0.05 คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ และ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

Thesis Title The Relationship between Accounting Moral and Earnings Management Behavior : A Case Study of Thai Listed Company in the Stock Exchange of Thailand

Author Mr.Nattawat Uttamaprakrom

Program Master of Accountancy

Academic Year 2017

ABSTRACT

The study's objective is to test the relationship between accounting moral and earning management behavior of listed companies from the Stock Exchange of Thailand. Questionnaires are used to collect the data from 569 listed companies. Data analysis used in this study is descriptive analysis and multiple regression. As the result, listed companies in Thailand have the accounting ethic in highest level. There is a negatively significant relationship between transparency independence, professional standards, and earning management behavior .

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์ได้ ด้วยความกรุณาจากท่านอาจารย์ที่ปรึกษา ดร.มัทนชัย สุทธิพันธ์ ที่กรุณาอนุเคราะห์สละเวลาให้คำปรึกษา และ คำชี้แนะในด้านวิชาการ ทุกด้าน ตลอดจนทุกขั้นตอนของกระบวนการจัดทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้เป็นอย่างดีตลอดระยะเวลา ที่ศึกษา ขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงในความกรุณาของท่านไว้ ณ ที่นี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ คณะกรรมการการสอบวิทยานิพนธ์ ดร.ศิริดา นวลประดิษฐ์ ดร.มัทนชัย สุทธิพันธ์ และดร.กุลวดี ลิ้มอุสันโน ที่ได้กรุณาเป็นผู้เชี่ยวชาญในการตรวจทานและ ให้ข้อเสนอแนะเป็นอย่างดี เป็นประโยชน์ในการแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น ขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

สุดท้ายนี้ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และผู้มีอุปการคุณทุกท่านที่คอย ให้การสนับสนุน คอยดูแล และ ให้ความช่วยเหลือในทุกด้านด้วยความปรารถนาดีเสมอมา ช่วย ผลักดันให้ผู้วิจัยพากเพียรในการจัดทำวิทยานิพนธ์จนสำเร็จลุล่วงและขอขอบคุณพี่ๆเพื่อนๆที่คอย ให้ คำแนะ นำ และ ให้ ความ ช่วยเหลือ แก่ผู้วิจัยเสมอมาตลอดจน บุ คลากรเจ้าหน้าที่ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ทุกท่านที่ให้คำแนะนำงานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์

ณัฐวัชร อุตตมะปรากรม

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
ABSTRACT	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
สารบัญตาราง	(10)
สารบัญภาพประกอบ	(12)
บทที่ 1 บทนำ	
ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
คำถามการวิจัย	2
วัตถุประสงค์การวิจัย	3
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
ขอบเขตของการวิจัย	3
นิยามศัพท์	4
บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	
จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี	5
พฤติกรรม การตกแต่งกำไร	7
ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	9
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	12
กรอบแนวคิด	19
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	
การพัฒนาสมมติฐาน	20
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	26
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	27
วิธีเก็บรวบรวมข้อมูล	30
การวัดค่าตัวแปร	30

สารบัญ(ต่อ)

	หน้า
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	
การวิเคราะห์ข้อมูล	31
บทที่ 4 ผลการศึกษา	
สัญลักษณ์ที่ใช้เป็นตัวแทนผลการวิเคราะห์ของข้อมูล	33
ขอบเขต ลักษณะและปริมาณของการรายงานข้อมูล	34
การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา	35
การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี	49
และพฤติกรรมการตกแต่งกำไร โดยวิธีวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)	
สรุปสมมุติฐานการศึกษา	51
บทที่ 5 สรุปผลอภิปราย และข้อเสนอแนะ	
สรุปผล และ อภิปรายการศึกษา ผลการศึกษา	55
ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา	60
ข้อจำกัดการศึกษา	61
ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต	61
บรรณานุกรม	62
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก แบบสอบถาม	65
ภาคผนวก ข รายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิในการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือที่ใช้ใน การวิเคราะห์	72
ภาคผนวก ค ค่าดัชนีความสอดคล้องของแบบสอบถาม (IOC)	74
ภาคผนวก ง รายชื่อ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	82
ประวัติผู้เขียน	100

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 ตารางสรุปจำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่างในแต่ละอุตสาหกรรม	27
3.2 ช่วงคะแนนของระดับความคิดเห็นต่ออิทธิพลของจรรยาบรรณมีผลต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรมาก	31
4.1 แสดงข้อมูลจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	34
4.2 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี	35
4.3 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส	36
4.4 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความอิสระ	37
4.5 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม	38
4.6 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความซื่อสัตย์	39
4.7 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ	40
4.8 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็น ในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	41
4.9 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็น ในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ	42
4.10 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านการรักษาความลับ	43
4.11 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็น ในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและ จรรยาบรรณ	44
4.12 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องพฤติกรรมการตกแต่งกำไร	45

สารบัญตาราง(ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.13 แสดง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร	47
4.14 วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร	49
4.15 สรุปสมมุติฐานการศึกษา	51

สารบัญญภาพประกอบ

ภาพประกอบที่	หน้า
2.1 แสดงกรอบแนวคิดในงานวิจัย	19

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันมีการแข่งขันระหว่างองค์กรในระดับสูงโดยเฉพาะกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากความก้าวหน้าของเทคโนโลยีด้านอิเล็กทรอนิกส์ ความเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจและการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของผู้บริโภค ผู้บริหารจึงมีความจำเป็นต้องวางแผนการดำเนินงานเพื่อตอบสนองความพึงพอใจของเจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้น โดยอาศัยข้อมูลทางบัญชีเป็นเครื่องมือในการตัดสินใจเสมอซึ่งข้อมูลดังกล่าวอาจมีแนวโน้มการไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเนื่องจากข้อมูลอาจผ่านการตกแต่งกำไรภายใต้ดุลยพินิจของผู้บริหารเพื่อหวังผลตอบแทนนอกเหนือตามสัญญาจ้าง และ ความมีชื่อเสียงของผู้บริหาร โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์สูงสุดขององค์กรและอาจเกิดความเสียหายต่อความเสียหายของเจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้น ซึ่งการเลือกนโยบายบัญชีส่วนใหญ่จะขึ้นอยู่กับผู้บริหาร ผู้บริหารอาจมีแนวโน้มเลือกนโยบายบัญชีที่ส่งผลดีแก่ผู้บริหารเอง ทั้งเรื่อง ผลตอบแทน และ ชื่อเสียง เป็นต้น

ในอดีตเคยมีตัวอย่างที่ไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณและส่งผลเสียหายต่อองค์กรเช่น บริษัท เอนรอน (Enron) (เกียรติศักดิ์ จีระเชียรนาถ, 2548) เป็นบริษัทผลิตพลังงานอันดับ 5 ของสหรัฐอเมริกา ได้ประกาศผลขาดทุน 618 ล้านดอลลาร์ ในวันที่ 16 ตุลาคม 2544 และภายหลังได้ประกาศล้มละลายได้มีการสืบสวนจากสภาของเกรต เกิดการทุจริตฉ้อโกง จากการตกแต่งบัญชี เมื่อข้อมูลทางบัญชีที่ถูกบิดเบือนถูกเปิดเผย เอกสารสำคัญบางอย่างถูกทำลายโดยผู้บริหารระดับสูงของบริษัท อาร์เทอร์ แอนเดอร์สัน จำกัด ทำให้เห็นถึงการไม่ปฏิบัติตามวิชาชีพบัญชี ผลกระทบครั้งนี้ก่อให้เกิดความเสียหายของเศรษฐกิจสหรัฐอเมริกาจำนวน 60,000 ล้านดอลลาร์ สำหรับกรณีที่เกิดขึ้นในประเทศไทย การถอดถอน บมจ. รอยเนท (Roynat) (Family Know How, 2005) ออกจากตลาดหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่ (MAI) ตั้งแต่วันที่ 16 พฤศจิกายน 2547 เนื่องจากเพราะมีความผิดในเรื่องปัญหาของ บมจ. รอยเนท ไม่สามารถสร้างความเชื่อถือให้กับตลาดคือ ความโปร่งใสของตัวเลขบัญชีที่สำนักงานคณะกรรมการควบคุมและกำกับหลักทรัพย์ได้สั่งให้บริษัทแก้ไข เนื่องจากงบการเงินไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี จึงส่งผลให้ บมจ. รอยเนท

มีการตกแต่งบัญชีโดยอาศัยช่องโหว่สำหรับบัญชีรับรู้รายได้จากการขายชั่วโมงอินเทอร์เน็ต ที่ได้ฝากไว้ในร้านค้า แสดงให้เห็นถึงการขาดจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ตัวอย่างของการตกแต่งบัญชี อาทิเช่น บริษัท ปิคนิคคอร์เปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) (เศรษฐกิจ สันติ, 2548) ตกแต่งบัญชีเพื่อสร้างรายได้ปลอม บันทึกบัญชีเงินค้ำมัดจำถังแก๊ส เป็น รายได้ 178 ล้านบาท เมื่อมีการแก้ไขงบการเงินที่ถูกต้องทำให้กำไรของบริษัทลดลง 178 ล้านบาท และบริษัท เพาเวอร์-พี จำกัด (มหาชน) ตกแต่งรายได้ปลอมในงบการเงิน 34 ล้านบาท เพื่อนำหุ้นขายในตลาดหลักทรัพย์และจัดทำเอกสารเท็จจ่ายเงินมัดจำค่าหุ้นให้บริษัทแห่งหนึ่งสูงกว่าความเป็นจริง 45 ล้านบาท

สถานการณ์ดังกล่าวทำให้เกิดความตื่นตัวและการให้ความสำคัญถึงการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชี ได้ออกข้อบังคับ (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553 โดยอาศัยอำนาจตามความในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยจะมีแนวทางในการควบคุมความประพฤติในการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติและชื่อเสียงของวิชาชีพบัญชี ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเป็นองค์ประกอบหนึ่งของคุณภาพรายงานทางการเงิน ที่ช่วยให้นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในความถูกต้องของข้อมูล และสามารถนำข้อมูลไปประกอบการตัดสินใจเชิงธุรกิจ

จากความสำคัญข้างต้นที่ได้กล่าวถึงการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ทุกองค์กรควรตระหนักและให้ความสำคัญ เพราะหากองค์กรใดมีการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีจะทำให้ผู้มีส่วนได้เสียได้รับข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วน และจะส่งเสริมภาพลักษณ์และมูลค่าขององค์กร ดังนั้นผู้ศึกษาจึงสนใจในการศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร เหตุผลที่เลือกเพราะปัจจุบันผลการดำเนินงานของกิจการต่างๆ จะออกมาในรูปแบบรายงานทางการเงินซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลรายงานทางการเงิน ถ้าข้อมูลดังกล่าวได้ผ่านการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

1.2 คำถามวิจัย

1. บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีระดับความคิดเห็นต่อการการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรระดับใด

2. จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีอิทธิพลกับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรหรือไม่

1.3 วัตถุประสงค์ในงานวิจัย

1. เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร
2. เพื่อทดสอบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีต่ออิทธิพลกับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรหรือไม่

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในเชิงทฤษฎี

1. สามารถนำความรู้จากผลการศึกษาไปใช้อ้างอิงกับทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร
2. ผู้วิจัยและผู้ที่เกี่ยวข้องในผลการศึกษาครั้งนี้ สามารถนำผลการศึกษาครั้งนี้ไปใช้อ้างอิง ในการเป็นฐานความรู้ในการทำวิจัยในอนาคต

ผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในการนำไปใช้

1. ผลจากการศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร เนื่องจากการตกแต่งกำไรเป็นการปิดบังข้อมูลการดำเนินงานและจะส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพกำไรที่รายงานต่อสาธารณะซึ่งหากเป็นเช่นนั้นจริงนักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินอื่นควรเพิ่มความระมัดระวังในการใช้งบการเงินเพิ่มมากขึ้นในการพิจารณา
2. ผลการดำเนินงานของบริษัทก่อนตัดสินใจลงทุนในเชิงเศรษฐกิจ ไม่เพียงจะเป็นประโยชน์ต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น แต่กลุ่มบริษัทที่ไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ก็สามารถใช้ประโยชน์จากผลสรุปในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพและการตกแต่งกำไรได้เช่นกัน

1.5 ขอบเขตการวิจัย

ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยเรื่อง ความสัมพันธ์จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีกับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยศึกษาระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในเรื่องการตกแต่งกำไรในอุตสาหกรรมต่างๆ

ขอบเขตประชากร

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 16 ธันวาคม พ.ศ.2558 จำนวน 569 บริษัท

ขอบเขตด้านเวลา

ระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล วันที่ 1 กันยายน 2559 – 31 มกราคม 2560

1.6 นิยามศัพท์

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี หมายถึง ข้อกำหนดที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องปฏิบัติ ได้แก่ ด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหารวางแผนระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชี ด้านอื่นที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี ในเรื่องข้อกำหนด พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 7 กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและมาตรา 47 กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทย (ประวัตร นิลสุวรรณากุล, 2557)

การตกแต่งกำไร หมายถึง การที่ผู้บริหารใช้ดุลพินิจในการจัดทำงบการเงินและจัดโครงสร้างรายการธุรกิจเพื่อบิดเบือนงบการเงินเพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียเข้าใจผิดเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของบริษัท หรือ เพื่อประโยชน์ ตามสัญญาที่ขึ้นกับตัวเลขทางบัญชี (เมตตา บุรพุกศลศรี, 2553)

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หมายถึง เป็นตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2517 อยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เปิดทำการซื้อขายขึ้นอย่างเป็นทางการครั้งแรกในวันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2518 ทำหน้าที่เป็นตลาดรองเพื่อแลกเปลี่ยนซื้อขายตราสารทุนของบริษัทต่าง ๆ ที่ขึ้นทะเบียนไว้และ เพื่อให้สามารถระดมเงินทุนเพิ่มเติมจากสาธารณะได้โดยสะดวก ปัจจุบันการดำเนินงานของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ตลาดหลักทรัพย์, 2553)

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษา เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีกับพฤติกรรม การตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้ศึกษาได้รวบรวม ข้อมูลอาทิ วารสาร เอกสาร วิทยานิพนธ์เพื่อทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องซึ่งประกอบด้วย

2.1 จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

2.2 การตกแต่งกำไร

2.3 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.3.1 ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

2.3.2 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory)

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.5 กรอบแนวคิด

2.1 จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี คือ ประมวลผลความประพฤติที่ผู้ประกอบวิชาชีพ ต้อง ปฏิบัติตาม เพื่อรักษาเกียรติคุณ และชื่อเสียงในฐานะสมาชิก (ราชบัณฑิตยสถาน, 2556: 301) ซึ่งสภาวิชาชีพได้ออกข้อบังคับ (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553 โดยอาศัยอำนาจตามความในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยจะมีแนวทางในการ ควบคุมความประพฤติในการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อรักษาและส่งเสริม เกียรติและชื่อเสียงของวิชาชีพบัญชี ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียน ไว้กับสภา วิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และต้องปฏิบัติ หน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. ความโปร่งใส หมายถึง การไม่ปกปิดบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้

2. ความเป็นอิสระ หมายถึง คุณพินิจในการดำเนินงานโดยปราศจากอิทธิพล ของบุคคลอื่นเพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

3. ความเที่ยงธรรม หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรมซื่อตรงต่อวิชาชีพและต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพนอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้โดยปราศจากความมีอคติและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้โดยโปร่งใสอิสระและซื่อสัตย์สุจริต

4. ความซื่อสัตย์สุจริต หมายถึง การปฏิบัติงานตามความเป็นจริง โดยไม่ยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานหากไม่ได้ปฏิบัติงานจริงและต้องปฏิบัติงานตรงตามหลักฐานที่เป็นจริง

5. ความรู้ความสามารถ หมายถึง ปฏิบัติงานโดยใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และต้องหมั่นศึกษาความรู้เพิ่มเติมอยู่เสมอ

6. มาตรฐานในการปฏิบัติงาน คือ ปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและวิชาการที่เกี่ยวข้องและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบและด้วยความซื่อสัตย์ตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

7. การรักษาความลับ หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรที่ได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กรเว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

8. ความรับผิดชอบต่อผู้บริการ หมายถึง ปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ

9. ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่ปฏิบัติงานให้ หมายถึง ปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้ปฏิบัติงานให้ เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานให้ประกอบด้วย

9.1 การปฏิบัติตามจริยธรรมธุรกิจ และไม่กระทำการที่ส่งผลเสียต่อชื่อเสียงองค์กร

9.2 ต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริตต่อองค์กรที่ตนสังกัด

9.3 ต้องใช้เวลาและทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุดไม่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สามทั้งทางตรงและทางอ้อม

9.4 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กรสถาบันธุรกิจภายนอกเพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

9.5 ต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด

9.6 ต้องปฏิบัติงานอย่างรอบคอบเพื่อประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรที่ตนสังกัด รวมถึงนายจ้างผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วนเจ้าของของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

10. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ หมายถึง ไม่ปฏิบัติกิจการที่ได้รับมอบหมาย ไม่แย่งงาน ไม่เปรียบเทียบตนเองกับเพื่อนร่วมวิชาชีพ ไม่ให้ข้อมูลเกินความเป็นจริง ไม่กำหนดค่าตอบแทนเกินความควร และไม่ใช้ผลประโยชน์ในการจูงใจบุคคลอื่น (ฉัตรอมร แยมเจริญ, 2558)

2.2 การตกแต่งกำไร

การตกแต่งกำไรมีผู้ให้คำจำกัดความไว้หลายความหมายดังต่อไปนี้

Schipper (1989) ได้นิยามความหมายของการตกแต่งกำไรหมายถึงการเข้ามาแทรกแซงโดยผู้บริหารในการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้รายงานทางการเงินเพื่อสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ Levitt (1998) กล่าวว่า การสะท้อนความต้องการของผู้บริหารมากกว่าผู้ประกอบการดำเนินงานที่เป็นจริงของบริษัท นอกจากนี้ Healy and Wahlen (1999) กล่าวว่า การตกแต่งกำไรเกิดขึ้นเมื่อฝ่ายบริหารจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อปิดเบี่ยงงบการเงินเพื่อส่งผลต่อความเข้าใจผิดต่อผลการดำเนินงานของบริษัท หรือ หาผลประโยชน์ตามสัญญาจ้างจากตัวเลขทางบัญชี

สมชาย สุภัทธกุล (2548) : การตกแต่งกำไรเกิดขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงหลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามสัญญาและเพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารเป็นไปตามทิศทางที่ดีของสัญญาจ้าง หรือ เพื่อส่งเสริมราคาหุ้นของบริษัท ได้แบ่ง เป้าหมายกำไรไว้ 4 ประเภท

1. หลีกเลี่ยงการดำเนินงานที่ขาดทุน
2. หลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานในปัจจุบัน ไม่ให้ต่ำกว่าผลการดำเนินงานในอดีต
3. หลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่ต่ำกว่ากำไรตามที่ผู้บริหารประกาศไว้
4. หลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่ต่ำกว่าความคาดหวังของนักวิเคราะห์และผู้

ลงทุน

Schroeder (1995) : ความพยายามของผู้บริหารในการที่จะเพิ่มกำไรในระยะสั้น โดยผู้บริหารเชื่อว่าการตกแต่งกำไรส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุน ดังนั้น Schroeder จึงให้ความหมายการตกแต่งกำไรตั้งแต่

1. การที่ผู้บริหารชะลอการตัดสินใจในเรื่องการผลิตหรือการเลื่อนการตัดสินใจลงทุนออกไปโดยมีจุดประสงค์ในการยื่นหยุ่นกำไร

2. การรับนโยบายบัญชีโดยการตัดสินใจของผู้บริหารเพื่อให้สอดคล้องกับกลยุทธ์ของกิจการที่ใช้อยู่

3. การรับมาตรฐานบัญชีใหม่โดยการตัดสินใจของผู้บริหารมาใช้ก่อนมีผลบังคับอย่างเป็นทางการ

เมลดา บุรพุกศลศรี (2553) : การตกแต่งกำไรผ่านการสร้างรายการทางธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุน โดยมีการศึกษาหลากหลายวิธีในการตกแต่งกำไรผ่านการสร้างรายการทางธุรกิจ เช่น การลดค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจของผู้บริหาร เป็นการลดค่าใช้จ่ายที่กระแสเงินสดออกลดลง หรือทำให้บริษัทมีกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน เมื่อเทียบกับยอดขายสูงกว่าปกติ และมีค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจของผู้บริหารเมื่อเทียบกับยอดขายต่ำกว่าปกติ เช่น

การสร้างยอดขาย เป็นการสร้างยอดขายโดยให้ส่วนลดที่ผิดปกติ จะส่งผลทำให้กระแสเงินสดรับของยอดขายลดลงเพื่อให้มีกระแสเงินสดรับจากการดำเนินงาน เมื่อเปรียบเทียบกับยอดขายต่ำกว่าปกติเพราะอัตรากำไรขั้นต้นลดลง และต้นทุนการผลิตเมื่อเทียบกับยอดขายสูงกว่าปกติ

การผลิตสินค้าเกินความจำเป็น คือการเพิ่มปริมาณการผลิตโดยต้นทุนคงที่ต่อหน่วยสินค้าลดลง เพื่อส่งผลให้ต้นทุนรวมต่อหน่วยสินค้าลดลง ซึ่งจะทำให้บริษัทมีต้นทุนขาย

ลดลงและมีกำไรเพิ่มขึ้น แต่บริษัทก็จะมีรายจ่ายในการผลิตสินค้าส่วนที่เกินความจำเป็นและรายจ่ายในการเก็บรักษาสินค้าเพิ่มขึ้น ส่งผลต่อกระแสเงินสดจากการดำเนินงานเมื่อเทียบกับยอดขายต่ำกว่าปกติ

การผลิตสินค้าเกินความจำเป็นจะทำให้บริษัทมีปริมาณของสินค้าคงเหลือสูงขึ้นจึงทำให้บริษัทมีต้นทุนการผลิตเมื่อเทียบกับยอดขายสูงกว่าปกติ

จากคำจำกัดความดังกล่าวอาจสรุปได้ว่าการตกแต่งกำไร หมายถึง กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี โดยอาศัยช่องว่างของหลักบัญชีและทางเลือกที่ใช้ในการวัดมูลค่าในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินบัญชี เพื่อ นำเสนองบการเงินตามความต้องการของผู้บริหาร เพื่อ ก่อให้เกิดผลการดำเนินงานตามต้องการแทนที่จะรายงานเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริง

2.3 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.3.1 Agency Theory (ทฤษฎีตัวแทน)

ทฤษฎีตัวแทนประกอบด้วยผู้เกี่ยวข้องด้วยกัน 2 ฝ่าย คือ ตัวแทน (Agency) ในที่นี้คือ ผู้บริหาร ซึ่งจะทำหน้าที่ในฐานะตัวแทนให้กับอีกฝ่ายโดยเรียกว่า ตัวการ (Principle) ในฐานะเจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้น ภายใต้ทฤษฎีนี้พบว่ามนุษย์ทุกคนมีแรงผลักดันในการทำทุกอย่างซึ่งได้มาเป็นผลประโยชน์ส่วนตัวด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้นผู้บริหารหรือตัวแทนจะหาหนทางในการสร้างมูลค่าสูงสุดให้แก่กิจการก็เพราะเห็นว่าสิ่งเหล่านั้นเอื้ออำนวยให้ตัวเองได้รับผลประโยชน์ด้วย จึงมีข้อสังเกตว่า เจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้น (ตัวการ) ต่างมีความขัดแย้งกับผู้บริหารในเรื่องผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน โดยผู้บริหารมีแนวโน้มในการตัดสินใจเพื่อนำไปสู่การตอบสนองต่อความพึงพอใจสูงสุดของตน โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์สูงสุดของเจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้นกล่าวคือผู้บริหารอาจจะตัดสินใจที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ต่อตนเอง นอกเหนือจากผลตอบแทนตามสัญญา ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความเสี่ยงหรือความเสียหายต่อเจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้น ทั้งนี้จะใช้งบการเงินเป็นเครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารที่นำเสนอต่อเจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้น ซึ่งการเลือกนโยบายการบัญชีส่วนใหญ่จะขึ้นอยู่กับผู้บริหารเป็นหลักและผู้บริหารจะมีแนวโน้มที่จะเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลดีแก่ผู้บริหารเองทั้งในด้านผลตอบแทนและชื่อเสียง ยกตัวอย่างเช่น นโยบายบัญชีที่ทำให้เกิดการ

เพิ่มขึ้นของกำไร เพราะกำไรเป็นตัวสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการดำเนินงาน และส่งผลต่อการจ่ายผลตอบแทนของผู้บริหาร (พรพรรณ คำรงค์สุขนิวัฒน์, 2556)

จากการศึกษาของ McColgan (2001) ในเรื่องความขัดแย้งระหว่างตัวการและตัวแทน สามารถอธิบายสาเหตุการเกิดปัญหา ดังต่อไปนี้

1. Moral-Hazard ปัญหาที่เกิดจากความขัดแย้งของ ตัวแทน ในการบริหารงาน เพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว มากกว่าประโยชน์ของ ตัวการ เช่น การนำทรัพยากรของบริษัทไปใช้ส่วนตัว โดยทรัพยากรดังกล่าว จะไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ให้บริษัท

2. Earnings Retention ปัญหาความขัดแย้งที่เกิดจากขนาดของกิจการโดยวัดจากกำไรสะสมของบริษัท ผู้บริหารจะประโยชน์จากกำไรสะสมเพื่อเป็นการจัดการหาเงินทุนจากแหล่งภายในมากกว่าการจัดหาเงินทุนจากแหล่งภายนอก เพื่อลดการตรวจสอบจากบุคคลภายนอกแต่จะส่งผลต่อให้ผลตอบแทน (เงินปันผล) มีค่าลดลง

3. Time Horizon ปัญหาความขัดแย้งที่เกิดจากระยะเวลาลงทุน โดย ตัวการจะให้ความสำคัญในเรื่องของกระแสเงินสดในอนาคต แต่ ตัวแทนจะให้ความสำคัญในเรื่องของกระแสเงินสดของบริษัทในช่วงที่อยู่ในระยะเวลาของการบริหาร โดยตัวแทนจะลงทุนในโครงการระยะสั้นมากกว่า ถึงแม้โครงการในระยะยาวจะให้ประโยชน์แก่บริษัทมากกว่า

4. Risk Aversion ปัญหาความขัดแย้งเกิดจากผลตอบแทนของตัวแทนคงที่ (เงินเดือน) ส่งผล ให้พฤติกรรมของตัวแทนจะเลือกการลงทุนในโครงการที่มีความเสี่ยงต่ำ เพราะ ตัวแทนจะไม่ได้ รับผลประโยชน์จากโครงการนั้นๆ แม้ว่าโครงการนั้นจะให้ผลตอบแทนที่สูงกว่าต่อบริษัท และหากบริหารงานล้มเหลวจะส่งผลกระทบต่อตำแหน่งหน้าที่การงาน

Jensen (1993: 831-880) ได้ตรวจสอบปัญหาของตัวแทน (Agency) ในการศึกษาเรื่อง “The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems” สามารถอธิบายว่าระบบการควบคุมภายในของบริษัทที่ไม่มีประสิทธิภาพในอุตสาหกรรมส่งผลให้เกิดปัญหาต้นทุนตัวแทนโดยกล่าวหาว่ากระแสเงินสดอิสระเป็นเหตุผลสำคัญ ที่ส่งผลต่อผลตอบแทนการลงทุนในบริษัทจดทะเบียนของสหรัฐอเมริกาตลอดในช่วงปี 1980

ทฤษฎีตัวแทน อธิบายถึงในเรื่องแรงจูงใจที่ส่งผลให้ผู้บริหารมีพฤติกรรมการ ตกลงแต่ทำอะไรเนื่องจากทำไรที่เป็นที่พอใจของเจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้นจะส่งผลต่อผลตอบแทน สัญญาจ้าง และ ชื่อเสียงของผู้บริหารดังนั้นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงมีความสำคัญอย่างมากในการลดปัญหาพฤติกรรมการตกลงแต่ทำอะไร

2.3.2 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder Theory)

การพัฒนาของทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้เสียมมาจากพื้นฐานกรอบแนวคิดของ Barnard (1993) จากหนังสือ The Functions of the Executive นำเสนอมุมมองของผู้จัดการเรื่องความรับผิดชอบต่อสังคมซึ่งต่อมา Freeman (1984) สนับสนุนว่าผู้บริหารต้องสร้างความพึงพอใจต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องต่อผลลัพธ์จากการบริหารประกอบด้วย พนักงาน ลูกค้า ผู้ขายปัจจัยการผลิต เจ้าหนี้ เจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้นจึงกล่าวได้ว่าโดยธรรมชาติทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียจะประกอบด้วยสามส่วนสำคัญคือ

1. กลุ่มผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทั้งวงในและวงนอก มีดังนี้

- กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียวงในคือ กลุ่มที่อยู่ใกล้ชิดองค์กรมากที่สุด เวลาเกิดผลกระทบกลุ่มนี้จะได้รับผลกระทบก่อน เช่น ลูกค้า ผู้จัดหาวัตถุดิบ พนักงาน เจ้าของเงินทุน และชุมชน

- กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียวงนอกคือ กลุ่มที่ได้รับผลกระทบลำดับถัดมา เช่น รัฐบาล คู่แข่ง ผู้สนับสนุนองค์กร และกลุ่มผลประโยชน์พิเศษต่างๆ

2. จุดมุ่งหมายของการบริหารเพื่อผู้มีส่วนได้เสีย

เป็นการสร้างความพึงพอใจต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องต่อผลลัพธ์จากการบริหาร

3. ผู้บริหารที่เหมาะสมต่อการบริหารเพื่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

ผู้นำที่มีคุณค่าเป็นฐาน Freeman ระบุว่าผู้นำแบบนี้คือผู้นำที่มีบุคลิกภาพดี และตั้งมั่นในคุณค่า ของ ผู้นำที่แท้จริง ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ ความเคารพตนเองและผู้อื่น มีความจริงใจ เป็นต้น

สรัต ภูมิโพธิ์ (2545) ให้นิยามว่ากลุ่มผู้มีส่วนได้เสียคือกลุ่มบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากการตัดสินใจในการดำเนินงานขององค์กร เช่น การตัดสินใจ การปฏิบัติงาน และ

นโยบาย เดิมจะมุ่งเน้นการตอบสนองต่อความพึงพอใจของผู้ถือหุ้น ไปสู่การพัฒนาแนวคิดโดยคำนึงต่อผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียอื่น

ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีกับการตกแต่งกำไร เพราะผู้บริหารจะอาจมีพฤติกรรมตกแต่งกำไรเพื่อตอบสนองกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียทั้งวงในและวงนอก จึงส่งผลให้เกิดอุปสรรคในการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ฉัตรอมร แยมเจริญ (2558) ได้ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษา นักบัญชีในบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร” 2558 จากกลุ่มตัวอย่างคือนักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร จำนวน 385 คน เครื่องมือในการวิจัยโดยใช้แบบสอบถามพบว่าสัมพันธภาพระหว่างเพื่อนร่วมงานและสัมพันธภาพระหว่างพนักงานกับผู้บังคับบัญชาอยู่ในระดับมาก ส่วนจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด

จุฑามาศ ทองเจริญ (2547) ได้ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครต่อพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 โดยใช้แบบสอบถามเก็บข้อมูลประชากร 358 คนจากกรมพัฒนาธุรกิจจากการสุ่ม โดยใช้สูตรทาโร ยามาเน จากระดับความเชื่อมั่น 0.95 ในประชากร 2,075 คนพบว่าผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครมีความเห็นด้วยในเรื่องพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีในระดับมาก และเห็นด้วยต่อองค์กรที่มีการเปลี่ยนแปลงในเรื่องสนับสนุนวิชาชีพบัญชีโดยตรงเพื่อเป็นศูนย์กลางในการพัฒนาความรู้ ส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพในด้านคุณภาพและการควบคุมจรรยาบรรณ ทำให้วิชาชีพบัญชีมีมาตรฐานและได้รับพัฒนาการของวิชาชีพบัญชีที่เป็นสากล

บุญยัง สหเทวสุคนธ์ (2553) ได้ศึกษาเรื่อง การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลจากกลุ่มตัวอย่างสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ โดยการสุ่มตัวอย่างจัดส่ง

แบบสอบถามทางไปรษณีย์ด้วยวิธีลงทะเบียนให้กับหัวหน้าสำนักงานบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง จากการที่ผู้วิจัยพิจารณาวิเคราะห์ผลของการวิจัยในหลายๆด้านมีความเห็นเป็นที่น่าสังเกตว่า จากผลของการศึกษาการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีที่ปฏิบัติได้มากที่สุดอันดับแรก คือ สำนักงานบัญชีต้องไม่ปฏิบัติให้เสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในด้านการจัดทำบัญชี อันดับที่สองคือ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ อันดับที่สามคือ ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่สำนักงานบัญชีปฏิบัติหน้าที่ อันดับที่สุดคือ ความโปร่งใสความเป็นอิสระความเที่ยงธรรมและความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต อันดับสุดท้ายคือ ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานเมื่อเปรียบเทียบกับหลักจรรยาบรรณที่สำนักงานบัญชีควรคำนึงถึงอันดับแรก คือ มิติด้านความโปร่งใสความเป็นอิสระความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์ อันดับที่สองคือ ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าเมื่อมองในแง่มุมมองของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณสำนักงานบัญชียังปฏิบัติไม่ได้ตามประเด็นสำคัญที่ควรคำนึงและพบว่ายังมีข้อจำกัดที่ทำให้ยังไม่สามารถปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณได้โดยครบถ้วน เช่น ลูกค้ายังมีความรู้ความเข้าใจทางด้านบัญชีไม่เพียงพอความจำเป็นทางเศรษฐกิจ ทำให้สำนักงานบัญชีต้องแข่งขันกันเพื่อให้บริการลูกค้าการให้ความรู้และประชาสัมพันธ์ให้ตระหนักถึงความสำคัญจรรยาบรรณยังไม่มากเพียงพอ

ศุภมิตร เป้าธรรม,ดวงฤดี อู่(2558) ได้ศึกษาเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี: มุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น มีความแตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ส่วน ด้านความโปร่งใสความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน ด้านการรักษาความลับ และด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพไม่มีความแตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ตรีทิพย์ อนันต์(2556) ได้ศึกษาเรื่องการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและประสิทธิผลการทำงานของผู้ตรวจสอบบัญชีในทัศนะของนักธุรกิจSMEsในจังหวัดสงขลา พบว่าประเภทของผู้ตรวจสอบบัญชีที่ให้บริการนักธุรกิจSMEs มีค่าเฉลี่ยทัศนะของ

ระดับการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีด้านการรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ และพบว่านักลงทุนส่วนใหญ่เห็นว่าจริยธรรมเป็นส่วนสำคัญต่อรายงานทางการเงินมากที่สุดคือ ความซื่อสัตย์ของนักบัญชี

ทัศนีย์ วิรปริชาชัย (2555) ได้ศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของนักบัญชีในการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี พบว่านักบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับดีมากและนักบัญชีมีความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้เวลาและต้องใช้ทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดซึ่งแสดงให้เห็นว่านักบัญชีให้ความสำคัญในส่วนของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีน้อยลงเนื่องจากความมั่นคงในงานความพึงพอใจของค่าตอบแทนและความเป็นอิสระ

พินิจ วชิรรัตนวงศ์ (2553) ศึกษาความคิดเห็นของนักบัญชีต่อจรรยาบรรณทางวิชาชีพที่มีต่อความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน จากการศึกษาพบว่านักบัญชีมีความคิดเห็นต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในภาพรวมอยู่ในระดับมากและปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ความสัมพันธ์ต่อความเชื่อถือได้ต่อรายงานทางการเงิน

สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงษ์ (2549) ได้ศึกษาเรื่องแนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยผู้ให้ข้อมูลสำคัญประกอบด้วย หน่วยงานกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ผู้บริหารระดับสูงของสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่ นักวิชาการทางด้านวิชาชีพบัญชี และผู้ประกอบวิชาชีพพบว่า การปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีอุปสรรค เช่น ความโลภ การขาดจิตสำนึกขาดความรับผิดชอบต่อระบบการควบคุมคุณภาพที่ไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอและเจ้าของธุรกิจไม่เห็นถึงความสำคัญของงานด้านบัญชี เป็นต้น

จากการศึกษางานวิจัยเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีพบในอดีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีอยู่ในระดับมาก แต่นักบัญชีมีความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพว่าต้องใช้เวลาและต้องใช้ทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดและมีข้อจำกัดในส่วนของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียจากข้อมูลรายงานทางการเงินเพราะหากข้อมูลรายงานทางการเงินแสดงผลการดำเนินงานที่มีกำไรย่อมเป็นประโยชน์ต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียซึ่งเป็นอุปสรรคในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ จึงนำมาสู่สมมุติฐาน ในการวิจัยเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีกับการพฤติกรรมการตกแต่งกำไร

พฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร

เมลดดา บุรพุกศลศรี (2553) ได้ศึกษาเรื่องการตกแต่งกำไรโดยใช้ดุลยพินิจสร้างรายการทางธุรกิจจากกลุ่มตัวอย่างของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในช่วงปี พ.ศ.2548-2552 ยกเว้นกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจทางการเงิน และ กลุ่มกองทุนรวม อสังหาริมทรัพย์พบว่าผลที่ได้จากการทดสอบพบว่า บริษัทที่รายงานกำไรเป็นบวกเพียงเล็กน้อยมีค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจของผู้บริหารต่ำกว่าปกติ และมีต้นทุนการผลิตสูงกว่าปกติอย่างมีนัยสำคัญ แสดงให้เห็นว่ามีการตกแต่งกำไร ในกลุ่มบริษัทที่รายงานกำไรบวกเพียงเล็กน้อยโดยการลดค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจของผู้บริหารและลดราคาเพื่อเร่งสร้างยอดขาย เพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานผลที่ขาดทุนแต่สำหรับกลุ่มที่มีการรายงานกำไรเพิ่มจากปีก่อนเพียงเล็กน้อย ไม่พบว่ามีค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจของผู้บริหารและต้นทุนการผลิตแตกต่างจากระดับปกติอย่างมีนัยสำคัญ

นภัสวรรณ อัจยุต โภคิน (2554) ได้ศึกษาเรื่องการตกแต่งกำไรโดยใช้ดุลยพินิจในการสร้างรายการทางธุรกิจด้วยวิธีการลดรายจ่ายการวิจัยพัฒนาการศึกษาบริษัทในอุตสาหกรรมยาของประเทศญี่ปุ่น จากกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย บริษัทอุตสาหกรรมยาที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของญี่ปุ่นซึ่งเป็นบริษัทที่มีรายจ่ายการวิจัยและพัฒนาในช่วงปี พ.ศ. 2535-2550 โดยการเก็บข้อมูลจากฐานข้อมูลพบว่าจากสมมติฐานแรกผู้วิจัยไม่สามารถตรวจพบความสัมพันธ์ระหว่างการตกแต่งกำไร โดยการใช้ดุลยพินิจในการสร้างรายการทางธุรกิจของผู้บริหาร ด้วยวิธีการลดรายจ่ายการวิจัยและพัฒนากับบริษัทที่มีผลดำเนินงานตามเป้าหมายกำไร ซึ่งได้แก่บริษัทที่รายงานผลกำไรเพียงเล็กน้อยและบริษัทที่รายงานผลกำไรเพิ่มจากปีก่อนเพียงเล็กน้อย เนื่องจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ความเชื่อมั่น 95% จึงไม่สามารถสรุปว่าบริษัทที่มีผลการดำเนินงานตามเป้าหมายกำไรมีการตกแต่งกำไร โดยใช้ดุลยพินิจในการสร้างรายการทางธุรกิจด้วยวิธีการลดรายจ่ายวิจัยและพัฒนาจริงสมมติฐานที่สอง พบว่าบริษัทในอุตสาหกรรมยาจำเป็นต้องลงทุนในการวิจัยและพัฒนาเพื่อให้ได้มาซึ่งตัวยาใหม่ๆ อันจะส่งผลให้บริษัทมีผลการดำเนินงานที่ดีในอนาคตและมีความสามารถแข่งขันเมื่อเทียบกับคู่แข่งในอุตสาหกรรม

กฤษณา กัมปนาท โภคผล และชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2551) ได้ศึกษาเรื่องการตกแต่งกำไรกับสัดส่วนการก่อหนี้ โดยเก็บข้อมูลทุกัญมิจากงบการเงินของบริษัทและรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในช่วงปี พ.ศ.2549 รวมทั้งสิ้น

476 บริษัทโดยไม่นำบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินทำให้บริษัทกลุ่มตัวอย่างเหลือ 389 บริษัทพบว่าบริษัทที่มีสัดส่วนการถือหุ้นในระดับสูงมีการตกแต่งกำไรน้อยกว่าบริษัทที่มีสัดส่วนการถือหุ้นระดับต่ำ และการตกแต่งกำไรไม่มีความสัมพันธ์กับสัดส่วนการถือหุ้นของกิจการ นั้นมาจากสาเหตุบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมดังกล่าวมีปัจจัยอื่นซึ่งส่งผลต่อการตกแต่งกำไรมากกว่าสัดส่วนการถือหุ้นของกิจการ

พรพรรณ คำரசุนิวัฒน์ และปัญญา อิศระวรวาณิช (2556) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดกิจการกับการตกแต่งกำไรของกิจการในอุตสาหกรรมพัฒนาอสังหาริมทรัพย์: หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทยโดยเก็บข้อมูลจากฐานข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SETSMART) ประกอบด้วยข้อมูล 46 บริษัท รวม 276 ตัวอย่าง พบว่าจากข้อมูลธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2549 ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการตกแต่งกำไร โดยกิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไร เพื่อหลบเลี่ยงผลขาดทุนมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก

รศจรินทร์ กุลศรีสอน (2552) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างผู้ถือหุ้นและคุณภาพกำไร ประชากรกลุ่มตัวอย่างคือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (set100) ระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม 2551 – 31 กรกฎาคม 2551 และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (set100) ระหว่างช่วง พ.ศ.2548-2550 พบว่า การถือหุ้นแบบกระจุกตัวและสัดส่วนการถือหุ้นของกรรมการบริหารบริษัทและผู้บริหารไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับรายการคงค้างจากการดำเนินงานและผลการศึกษาประชากรกลุ่มที่1 พบว่า ขนาดกิจการที่วัดจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวมไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับรายการคงค้างจากเงินทุนหมุนเวียน

Roychowdhury (2006) ได้ทำการศึกษาเรื่องการตกแต่งกำไรผ่านรายการธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุน โดยศึกษาบริษัทประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1987-2001 พบว่าการสร้างรายการธุรกิจด้วยการลดค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจผู้บริหาร การผลิตสินค้าเกินปกติ และการให้ส่วนลดเพื่อสร้างยอดขาย บริษัท ที่รายงานผลกำไรเป็นจำนวนเพียงเล็กน้อยมีระดับค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจผู้บริหารและกระแสเงินสดจากการดำเนินงานเปรียบเทียบกับยอดขายมีค่าต่ำกว่าและต้นทุนการผลิตเมื่อเปรียบเทียบกับยอดขายสูงกว่าบริษัทอื่นในกลุ่มตัวอย่างแสดงให้เห็น

ว่าผู้บริหารทำการตกแต่งกำไรจากการลดค่าใช้จ่ายในดุลยพินิจของผู้บริหารและให้ผลิตสินค้าเกินความจำเป็นและให้ส่วนลดเกินปกติเพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุน

Perry and Grinaker (1995) ได้ศึกษาในตัวอย่างบริษัทในประเทศอเมริกา ในช่วงปีค.ศ.1972-1990 ที่มีรายจ่ายในการวิจัยพัฒนาเกิน 2% ของยอดขายพบว่าผู้บริหารจะลดค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเมื่อกำไรของบริษัทจะต่ำกว่าประมาณการกำไรของนักวิเคราะห์ และจะเพิ่มค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเมื่อคาดว่ากำไรของบริษัทเกินประมาณการกำไรของนักวิเคราะห์

Jackson and Wilcox (2000) ทำการศึกษาเพื่อทดสอบว่าผู้บริหารทำการให้ส่วนลดเกินปกติของธุรกิจในช่วงไตรมาสที่ 4 เพื่อเร่งสร้างยอดขายและหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุนและยอดขายที่ลดลง โดยทำการศึกษารายบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา ในช่วงปีค.ศ.1989-1997 พบว่าบริษัทที่รายงานกำไรเป็นจำนวนเล็กน้อย บริษัทที่รายงานกำไรเพิ่มจากปีก่อนเล็กน้อย และบริษัทที่รายงานยอดขายเพิ่มขึ้นจากปีก่อนเพียงเล็กน้อยพบว่าในไตรมาสที่ 4 มีกำไรขึ้นต่ำกว่าไตรมาสที่ 3 ลดลงมากอย่างมีนัยสำคัญแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารให้ส่วนลดเกินปกติเพื่อให้สามารถรายงานผลกำไรเป็นบวก

Mohd-Ali, S. et al.. (2007) การศึกษานี้เป็นการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับของความเป็นเจ้าของและการตกแต่งกำไรของกิจการในบริษัทจดทะเบียนหลักทรัพย์ประเทศมาเลเซีย พบว่าส่วนของผู้ถือหุ้นและการบริหารควบคุมส่งผลให้เกิดแรงจูงใจของผู้บริหารในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีและเทคนิคการบัญชีที่มีผลต่อค่าใช้จ่ายของผู้ถือหุ้น ซึ่งการดำรงตำแหน่งโดยผู้มีส่วนความเป็นเจ้าของอาจจะลดต้นทุนตัวแทนแก่ผู้ถือหุ้นและความสามารถในการตรวจสอบการบริหารจัดการ ผลสรุปแสดงให้เห็นว่าไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างระดับความเป็นเจ้าของและความสำคัญของรายการค้างรับค้างจ่ายโดยดุลยพินิจของผู้บริหาร

Burgstahler and Dichev (1997) ศึกษาเรื่องการตกแต่งตัวเลขกำไรของกิจการ จากการวิเคราะห์การกระจายความถี่ของข้อมูล พบว่ากิจการที่มีการตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่ลดลง น้อยกว่าการตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่ขาดทุน โดยเรื่องของการตกแต่งกำไรของกิจการพบว่าการตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงผลขาดทุนและผลการดำเนินงานที่ลดลง โดยพิจารณาจากรูปแบบความถี่ของการกระจายข้อมูลกำไรใดก็ได้ ค่าเฉลี่ยศูนย์

ช่อทิพย์ สมแจ้ง (2558) ได้ศึกษาเรื่องการตกแต่งกำไรภายใต้แรงจูงใจทำกำไรให้เป็นไปตามที่นักลงทุนคาดหวังจากการพยากรณ์ของนักวิเคราะห์ : กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากกลุ่มของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในช่วงปี 2553-2555 รวมทั้งสิ้น 136 บริษัทจาก 7 อุตสาหกรรมพบว่าบริษัทจำนวนมากครั้งหนึ่งของกลุ่มตัวอย่างมีกำไรตามที่นักลงทุนคาดหวังไว้จากการวิเคราะห์รายการคงค้าง โดยดุลยพินิจของฝ่ายบริหารซึ่งมีกำไรเป็นไปตามที่นักลงทุนคาดหวังไว้จากการพยากรณ์ของนักวิเคราะห์สรุปได้ว่าผลกำไรของกลุ่มบริษัทดังกล่าวมีการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างโดยดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร

วิลานูช ผดุงเดช (2558) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับการจัดการกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากการศึกษาพบว่าค่าเฉลี่ยระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เท่ากับ 2.34 ปี มีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ 2 ปี มากที่สุดแสดงให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีระยะเวลาการจ้างผู้สอบบัญชีไม่นาน ดังนั้นระยะเวลาการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันไม่ส่งผลต่อการตกแต่งกำไร

จิราภรณ์ พินิจนรัชย์ (2550) ศึกษาการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีกับการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร จากการศึกษาพบว่าการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีจาก Big 4 เป็น Big 4 กับจาก Non Big 4 เป็น Non Big 4 ไม่ส่งผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงรายการคงค้างแต่การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี จาก Non Big 4 เป็น Big 4 และจาก Big 4 เป็น Non Big 4 อาจส่งผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงรายการคงค้างซึ่งมาจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

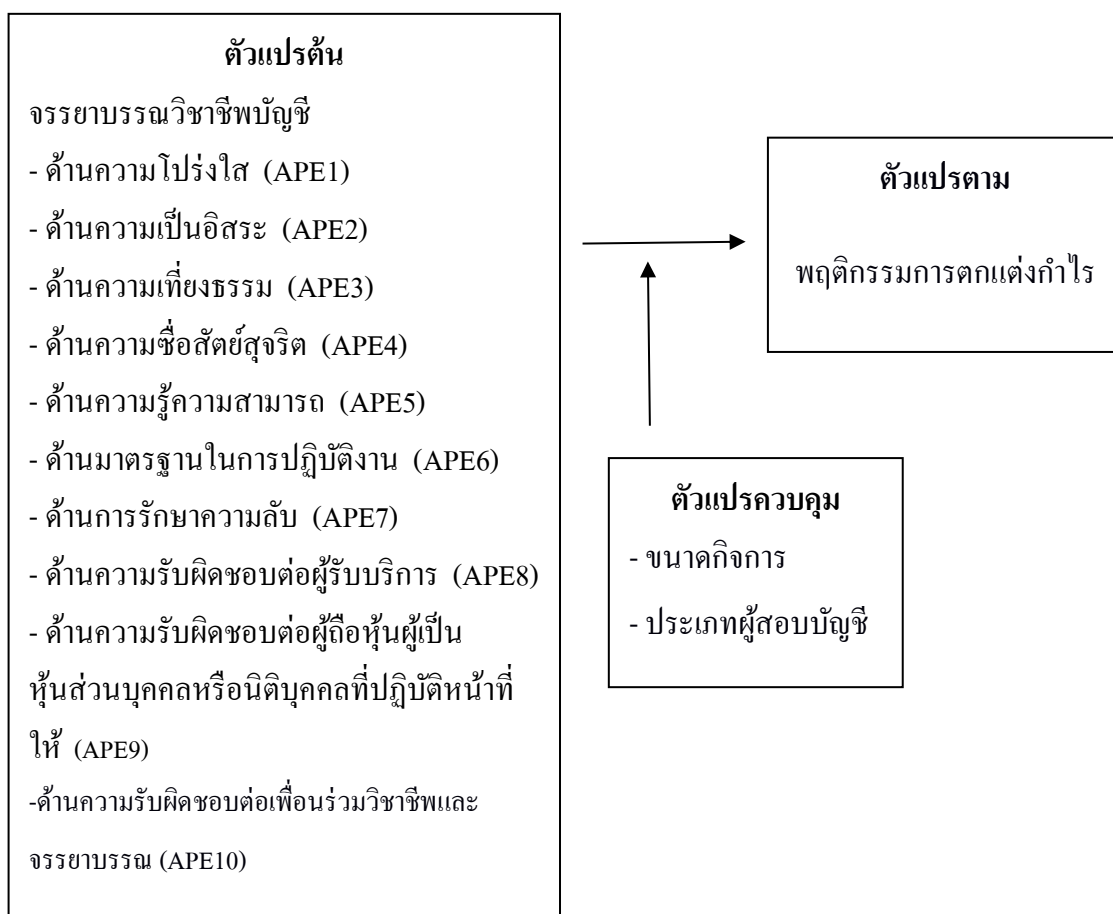
อารีย์ เชียงทอง (2553) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการตกแต่งกำไรกับการดำรงรักษาเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ พบว่าบริษัทที่ไม่ผิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้นั้นมีแนวโน้มที่จะตกแต่งกำไรโดยบริษัทดังกล่าวมีแนวโน้มในการใช้รายการคงค้างภายใต้ดุลยพินิจของผู้บริหารเพื่อหลบเลี่ยงการผิดสัญญาเงินกู้

การศึกษางานวิจัยในอดีตพบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่มีการศึกษาเกี่ยวกับการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างและการสร้างรายการทางธุรกิจ ภายใต้ดุลยพินิจ

ของผู้บริหาร เนื่องจากผู้บริหาร มีแนวโน้มการใช้ข้อมูลรายงานทางการเงินเพื่อตอบสนองความคาดหวังของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย จากการศึกษางานวิจัยในอดีตแสดงให้เห็นว่า กิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไร เพื่อหลบเลี่ยงผลขาดทุนมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก เพราะหากผลการดำเนินงานได้รับผลกำไรผู้บริหารจะได้รับผลประโยชน์ตามสัญญาจ้างและส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงของผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อาจมีแนวโน้มการใช้พฤติกรรมการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างภายใต้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เนื่องจากผู้บริหารมีอำนาจในการตัดสินใจในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน จึงนำมาสู่สมมุติฐานในการวิจัยเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร

2.5 กรอบแนวคิด

ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร



ภาพประกอบที่ 2.1 แสดงกรอบแนวคิดในงานวิจัย

บทที่ 3

ระเบียบวิธีการวิจัย

การศึกษา เรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไรกรณีศึกษา บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

- 3.1 การพัฒนาสมมุติฐาน
- 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- 3.4 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.5 การวัดค่าตัวแปร
- 3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไรเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย 2 ประการ คือ ระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในเรื่องพฤติกรรมการตกแต่งกำไร และจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีอิทธิพลกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไรหรือไม่ จำนวนตัวอย่างในงานวิจัย คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 569 บริษัท

3.1 การพัฒนาสมมุติฐาน

จากแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษาได้กำหนดตัวแปรต้นที่ใช้ในการศึกษา ประกอบด้วย จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยใช้เหตุผลจากงานวิจัยและแนวคิดในอดีตดังต่อไปนี้

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เป็นข้อกำหนดที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ต้องปฏิบัติ ได้แก่ ด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหารวางแผนระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชี ด้านอื่นที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี ในเรื่องข้อกำหนดตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553 ดังต่อไปนี้

1. ด้านความโปร่งใส (APE1)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ บุญยัง สหเทวสุคนธ์(2553) ได้ศึกษาเรื่อง การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลจากกลุ่มตัวอย่างสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล พบว่า หลักจรรยาบรรณที่สำนักงานบัญชีควรคำนึงถึงอันดับแรก คือมิติด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์และอันดับที่สอง คือ ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน เมื่อเปรียบเทียบกับ การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต อยู่ในอันดับที่สี่ และอันดับที่ห้า คือความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน อยู่ในอันดับที่ห้าดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่า เมื่อมองในแง่มุมมองของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณ สำนักงานบัญชียังปฏิบัติไม่ได้ตามประเด็นสำคัญที่ควรคำนึง วัลลภ บัวชุม (2550) ซึ่งนักลงทุนคิดว่านักบัญชีมีจรรยาบรรณวิชาชีพในระดับปานกลาง และพบว่า มีระดับความคาดหวังมากกว่าระดับความคิดเห็นที่มีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพของนักบัญชี พบว่าในมุมมองของนักบัญชีคิดว่าได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพมากแล้ว แต่มุมมองของนักลงทุนในฐานะเป็นผู้ใช้ผลงานมีความคาดหวังไว้สูง ดังนั้นการวิจัยนี้จึงตั้งสมมุติฐานได้ว่า

H1 : ความโปร่งใสมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2. ด้านความเป็นอิสระ (APE2)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ จริญญา ปานเจริญ (2541) พบว่าการปฏิบัติงานด้านการบัญชีจำเป็นต้องมี ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน เพราะการปฏิบัติงานด้านบัญชานั้น หากผู้ปฏิบัติงานมี ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานด้านการบัญชีจะเกิดผลลัพธ์ที่ส่งผลต่อคุณภาพงบการเงินขององค์กรที่มีคุณภาพและประสิทธิภาพ รวมถึงการยอมรับจากบุคคลภายนอก ยุทธนา ไชยจุกุล (2551) พบว่าความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานทางด้านการบัญชีจะเสริมแรงบวก ให้บุคคลสามารถควบคุมโอกาสการทำงานด้วยตนเอง มีโอกาสในการแสดงความคิดเห็น มีทางเลือกในการปฏิบัติงาน และสามารถแสดงความคิดเห็นทางวิชาชีพ หากไม่มีอิสระในการปฏิบัติงานจะเป็นปัจจัยในการส่งผลให้เกิดความเหนื่อยหน่ายในอาชีพ ดังนั้นการวิจัยนี้จึงตั้งสมมุติฐานได้ว่า

H2 : ความเป็นอิสระ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3. ด้านความเที่ยงธรรม (APE3)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ เอมอร์ ใจเก่งกิจ (2548) กรณีของบริษัท Enron โดยมี Arther Andersen เป็นผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่ของโลกต้องปิดกิจการลงเพราะสาเหตุจากการทุจริตด้านบัญชีจนทำให้วิชาชีพบัญชีขาดความน่าเชื่อถือ อักษรภรณ์ แวนแก้ว (2548) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ได้แก่ ด้านการเรียนรู้ ด้านการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านเทคนิค ด้านสัมพันธ์ติดต่อสื่อสารส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีพรเทพรัตน์รภัย และคณะ(2542)พบว่า ธนาคารแบริง ซึ่งเป็นธนาคารของประเทศอังกฤษในสิงคโปร์ได้ประสบผลขาดทุนอย่างหนัก ส่งผลให้กิจการต้องล้มเลิกไป สาเหตุเนื่องจากขาดทุนจากการเก็งกำไรในตราสารอนุพันธ์และการทุจริตของผู้บริหารชาวอังกฤษที่ตัดสินใจลงทุนตามลำพัง เมื่อตลาดทุนเปลี่ยนแปลงไม่เป็นไปตามคาดการณ์ ส่งผลให้ธนาคารขาดทุนประมาณ 1.5 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ

H3 : ความเที่ยงธรรม มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

4. ด้านความซื่อสัตย์สุจริต (APE4)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์ (2549) ได้ศึกษาเรื่องแนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ผู้ให้ข้อมูลสำคัญประกอบด้วย หน่วยงานกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ผู้บริหารระดับสูงของสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่ นักวิชาการทางด้านวิชาชีพบัญชีและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพบว่า การปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีอุปสรรคเช่น ความโลภการขาดจิตสำนึกขาดความรับผิดชอบระบบการควบคุมคุณภาพที่ไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ และเจ้าของธุรกิจไม่เห็นถึงความสำคัญของงานด้านบัญชี เป็นต้น ดังนั้นการวิจัยนี้จึงตั้งสมมุติฐานได้ว่า

H4 : ด้านความซื่อสัตย์สุจริต มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5. ด้านความรู้ความสามารถ (APE5)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ ชัยนรินทร์ วีระสถาวิชย์ (2548) พบว่า คุณสมบัติของนักบัญชีที่กำหนดจากความสามารถในการปฏิบัติงานบัญชีได้แก่ ความรู้และทักษะในวิชาชีพ คุณค่าของวิชาชีพ จรรยาบรรณและเจตคติที่เหมาะสม ส่งผลต่อคุณภาพของการปฏิบัติงาน และความเชื่อมั่นขององค์กร นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2545) พบว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานโดยบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถและความอิสระ เพื่อช่วยลดความเสี่ยงต่อข้อมูลสารสนเทศที่มีผลต่อการตัดสินใจ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2538) ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะสร้างมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จในงานและการเป็นที่ยอมรับของลูกค้า ส่งผลต่อความสำเร็จในงานที่ปฏิบัติอย่างมีคุณภาพ ดังนั้นการวิจัยนี้จึงตั้งสมมุติฐานได้ว่า

H5 : ความรู้ ความสามารถ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

6. ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (APE6)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ สุภาพร แซ่มน้อย (2558) พบว่า นักบัญชีส่วนมากมีทัศนคติที่ดีต่อแนวการปฏิบัติงานบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี การมีทัศนคติที่ดีส่งผลให้งานด้านการบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น สุภมิตร พินิจการ (2552) พบว่า นักบัญชีคิดเห็นว่าประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตามมาตรฐานบัญชีของนักบัญชีอยู่ในระดับมาก อักษรารณณ์ แวนแก้ว (2548) พบว่าความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการเรียนรู้ ด้านการปฏิบัติหน้าที่ ด้านการติดต่อสื่อสารและด้านการบริหารจัดการธุรกิจ

H6 : ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

7. ด้านการรักษาความลับ (APE7)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ พรหมินทร์ รัตนชัย (2538) พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกบริการสอบบัญชีนอกเหนือจากความรู้ความชำนาญด้านบัญชี การเก็บรักษาความลับของลูกค้าและ เสนอรายงานถูกต้องตามข้อเท็จจริง เป็นปัจจัยสำคัญ สิทธิกร ค่านพิไลพร (2557) พบว่า ถ้าผู้บริหารธุรกิจให้ความสำคัญกับนักบัญชีในการระมัดระวังการใช้และป้องกันข้อมูลที่ได้

จากการปฏิบัติงานโดยไม่ให้นำข้อมูลไปใช้เพื่อหาประโยชน์ส่วนตัวหรือนำข้อมูลไปใช้ในทางมิชอบด้วยกฎหมาย เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำผิดที่เกิดความเสียหายต่อองค์กรและการรักษาความลับของลูกค้า จะส่งผลให้ประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีเพิ่มมากขึ้น

H7 : การรักษาความลับ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

8. ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ (APE8) และด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วน

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ ภาพร เอกอรรถพร (2545) กรณีเอนรอน สร้างผลกระทบต่อประชาชนอย่างมาก เนื่องจากเกิดความบกพร่องทางการบัญชี และการตรวจสอบบัญชี สหิทธิกรด้าน พิไลพร (2557) พบว่าถ้าผู้บริหารธุรกิจให้ความสำคัญกับนักบัญชีในด้านการมีสัมพันธภาพที่ดีกับลูกค้า โดยเชื่อว่าเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือให้กับองค์กรในอนาคต และการให้บริการที่ดีต่อลูกค้าก็จะมีผลทำให้การทำงานของนักบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้น Perry and Grinaker (1995) ได้ศึกษาในตัวอย่างบริษัทในประเทศอเมริกาในช่วงปี ค.ศ.1972-1990 ที่มีรายจ่ายในการวิจัยพัฒนาเกิน 2% ของยอดขายพบว่าผู้บริหารจะลดค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเมื่อกำไรของบริษัทจะต่ำกว่าประมาณการกำไรของนักวิเคราะห์ และจะเพิ่มค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเมื่อคาดว่ากำไรของบริษัทเกินประมาณการกำไรของนักวิเคราะห์ ดังนั้นการวิจัยนี้จึงตั้งสมมุติฐานไว้ว่า

H8 : ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วน มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

9. บุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้และความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ (APE9)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ Roychowdhury (2006) พบว่าสร้างรายการธุรกิจด้วยการลดค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจผู้บริหาร การผลิตสินค้าเกินปกติและการให้ส่วนลดเพื่อสร้างยอดขายแสดงให้เห็นว่า ผู้บริหารทำการตกแต่งกำไรจากการลดค่าใช้จ่ายในดุลพินิจของผู้บริหาร และให้ผลิตสินค้าเกินความจำเป็นและให้ส่วนลดเกินปกติ เพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานผล

การดำเนินงานที่ขาดทุน Perry and Grinaker (1995) ได้ศึกษาในตัวอย่างบริษัทในประเทศอเมริกา ในช่วงปี ค.ศ. 1972 - 1990 ที่มีรายจ่ายในการวิจัยพัฒนาเกิน 2% ของยอดขายพบว่าผู้บริหารจะลดค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา เมื่อกำไรของบริษัทจะต่ำกว่าประมาณการกำไรของนักวิเคราะห์ และจะเพิ่มค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเมื่อคาดว่ากำไรของบริษัทเกินประมาณการกำไรของนักวิเคราะห์ Jackson and Wilcox (2000) ทำการศึกษาเพื่อทดสอบว่าผู้บริหารทำการให้ส่วนลดเงินปกติของธุรกิจ พบว่าบริษัทที่รายงานกำไรเป็นจำนวนเล็กน้อย บริษัทที่รายงานกำไรเพิ่มจากปีก่อนเล็กน้อยและบริษัทที่รายงานยอดขายเพิ่มขึ้นจากปีก่อนเพียงเล็กน้อย พบว่าในไตรมาสที่ 4 มีกำไรขึ้นต่ำกว่าไตรมาสที่ 3 ลดลงมากอย่างมีนัยสำคัญแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารให้ส่วนลดเงินปกติเพื่อให้สามารถรายงานผลกำไรเป็นบวก ชนิดาภา ดิสุข นงลักษณ์ ศิริพิศ และชลกนก โหมยตณิน (2553) พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีด้านการทางบัญชีส่วนใหญ่จะมีความรู้ในระดับดีถึงดีมากเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เนื่องจากการทำบัญชีต้องคำนึงถึงมาตรฐานการบัญชีรับรองทั่วไป และต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด เพื่อให้งานบัญชีที่ได้ถูกต้องตามกำหนดของกฎหมาย ฉัตรอมร แยมเจริญ (2558) พบว่าสัมพันธภาพระหว่างพนักงานกับผู้บังคับบัญชาอยู่ในระดับมาก ส่วนจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด ดังนั้นการวิจัยนี้จึงตั้งสมมุติฐานได้ว่า

H9 : บุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้และความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

10 ตัวแปรควบคุม

การตัดสินใจของผู้ปฏิบัติงานได้รับอิทธิพลจากลักษณะของขนาดกิจการและประเภทสำนักงานสอบบัญชี

จากการศึกษางานในอดีตของ สิงห์ชัยบุญยัง สหเทวสุคนธ์ (2553) พบว่าสำนักงานบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการจัดทำบัญชีมานานมากกว่า 10 ปีจะมีจรรยาบรรณทางด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับมากกว่าสำนักงานบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการจัดทำบัญชีไม่เกิน 10 ปี พรพรรณ ดำรงสุขนิวัฒน์ และ ปัญญา อิศระวรวานิช (2556) จากการศึกษาข้อมูลจากภาคธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง

ประเทศไทยในระหว่างช่วงปี พ.ศ. 2543–2549 พบว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการตกแต่งกำไร โดยกิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงผลขาดทุนจากการดำเนินงานมากกว่ากิจการขนาดเล็ก ซึ่งผลวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับสมมติฐานแต่ไม่พบหลักฐานเกี่ยวกับขนาดของกิจการมี ความสัมพันธ์กับการตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานการผลดำเนินงานที่ขาดทุนกรณีการตกแต่งกำไร เพื่อหลีกเลี่ยงผลขาดทุนพบแต่เพียงว่ากิจการที่รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี Big 4 มีการตกแต่งกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่ลดลงน้อยกว่าเมื่อเทียบกับกิจการที่ถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น

H10 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H11 : ประเภทผู้สอบบัญชีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากการพัฒนาสมมติฐานดังกล่าว สามารถสรุปเป็นกรอบแนวคิดในการศึกษา ดังหัวข้อที่ 2.5 ในบทที่ 2

3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย คือผู้บริหารสูงสุดทางด้านการเงินและผู้จัดการแผนกการเงินและบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยไม่รวมบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ใหม่และบริษัทที่อยู่ในระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน รวมจำนวน 569 บริษัท

ตารางที่ 3.1 ตารางสรุปจำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่างในแต่ละอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	
	จำนวน	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	51	8.96 %
กลุ่มเทคโนโลยี	41	7.21 %
กลุ่มทรัพยากร	40	7.03 %
กลุ่มธุรกิจการเงิน	59	10.37 %
กลุ่มบริการ	101	17.75%
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	86	15.11 %
กลุ่มสินค้าอุปโภค	40	7.03 %
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	151	26.54%
รวม	569	100%

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยศึกษาเป็นแบบสอบถาม ซึ่งสร้างจากกรอบแนวคิดที่กำหนด โดยแบบจะมีจำนวน 3 ส่วน แบ่งตามลักษณะการวิจัยเชิงปริมาณ และการวิจัยเชิงคุณภาพ ข้อมูลในแบบสอบถามประเภทการวิจัยเชิงปริมาณ ประกอบด้วย 3 ส่วน มีดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปของกิจการ คือ ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัท และข้อมูลขนาดของกิจการและผู้ตรวจสอบบัญชี ประกอบด้วย ประเภทสำนักงานสอบบัญชี ขนาดของบริษัท ผลการดำเนินงานของบริษัท

ส่วนที่ 2 เป็นคำถามที่สร้างขึ้นเพื่อวัดระดับความคิดเห็นต่อการการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและประกอบด้วยคำถาม 3 ส่วนคือ 1 คำถามด้านจรรยาบรรณด้าน ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ 2 จรรยาบรรณด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน 3 จรรยาบรรณด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วนบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ และด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ โดยแบบสอบถามที่สร้างขึ้นจะมีลักษณะเป็นมาตราส่วนการประเมินมี 5 ระดับคือ มากสุด มาก ปานกลางน้อย และ น้อยที่สุด

ส่วนที่ 3 เป็นคำถามที่สร้างขึ้นเพื่อวัดระดับความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมการตกแต่งกำไรโดยแบบสอบถามที่สร้างขึ้นจะเป็นพฤติกรรมการตกแต่งกำไร โดยมีลักษณะเป็นมาตราส่วนการประเมินมี 5 ระดับคือ มากสุด มาก ปานกลาง น้อย และ น้อยที่สุด ประกอบด้วย ข้อคำถามมี 11 ข้อ จำแนกเป็น 2 องค์ประกอบดังนี้ พฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร ด้านการสร้างรายการทางธุรกิจ และการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี ภายใต้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ขั้นตอนการพัฒนาเครื่องมือวิจัย

1. การรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ผู้วิจัยได้ศึกษาข้อมูลที่มีผู้รวบรวมไว้จากการทบทวนวรรณกรรม บทความวิชาการ และบทความวิจัย และข้อมูลจากอินเทอร์เน็ตที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย เพื่อใช้เป็นแนวทางในการสร้างเครื่องมือวิจัย หรือข้อคำถามของแบบสอบถาม เพื่อให้สอดคล้องกับขอบเขตของเนื้อหาที่ศึกษา กรอบแนวคิด วัตถุประสงค์ และประโยชน์ของการวิจัย

2. ดำเนินการร่างแบบสอบถาม ตรวจสอบความถูกต้องและความสมบูรณ์ของข้อมูล

3. ขอคำแนะนำอาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัยและพัฒนาแบบสอบถาม ตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัย

4. หาค่าความเที่ยงตรงของแบบสอบถาม (Index of Item - Objective Congruence: IOC) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามฉบับร่างพร้อมแบบประเมินไปให้ผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 6 ท่าน ซึ่งมีความรู้และประสบการณ์ทางด้านที่จะทำการศึกษาพิจารณาแบบสอบถาม เพื่อประเมินข้อคำถามว่า ข้อคำถามมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์หรือเนื้อหาการวิจัย มีความเหมาะสมของภาษาที่ใช้ว่ามีความเข้าใจตรงกันและมีความครบถ้วนหรือไม่ เมื่อผู้เชี่ยวชาญประเมินแบบสอบถามและให้คะแนนผลการประเมินแล้ว ผู้วิจัยจึงนำคะแนนผลการประเมินไปหาคำนวณหาค่าความเที่ยงตรงของแบบสอบถาม โดยการตรวจสอบให้ใช้เกณฑ์ในการตรวจพิจารณาข้อคำถาม ดังนี้ (ผศ.สุรพงษ์ คงศักดิ์ และอ.ธีรชาติ ธรรมวงศ์, 2551)

ข้อใด	+1	หมายความว่า	แน่ใจว่าคำถามมีความเหมาะสม
ข้อใด	0	หมายความว่า	ไม่แน่ใจว่าคำถามมีความเหมาะสมหรือไม่
ข้อใด	-1	หมายความว่า	แน่ใจว่าคำถามไม่มีความเหมาะสม

แล้วนำผลคะแนนที่ได้จากผู้เชี่ยวชาญมาคำนวณหาค่า IOC ตามสูตรดังนี้

$$IOC = \frac{\sum R}{N}$$

เมื่อ IOC แทน คำนีความสอดคล้องของผู้เชี่ยวชาญ
 $\sum R$ แทน ผลรวมคะแนนจากการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ
 N แทน จำนวนผู้เชี่ยวชาญ

ผู้วิจัยได้นำค่าดังกล่าวและแบบประเมินของผู้เชี่ยวชาญมาใช้ปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถาม โดยกำหนดเกณฑ์ค่า IOC ดังนี้

1. ข้อคำถามที่มีค่า IOC ตั้งแต่ 0.50 – 1.00 มีค่าความเที่ยงตรงใช้ได้
2. ข้อคำถามที่มีค่า IOC ต่ำกว่า 0.50 ต้องปรับปรุง ยังใช้ไม่ได้
3. การทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) นำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขไปทำการทดสอบ (Per-test) จำนวน 30 ชุด กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพื่อตรวจสอบว่าคำถามสามารถสื่อความหมายตรงตามวัตถุประสงค์และมีความเหมาะสมหรือไม่ โดยใช้โปรแกรม spss ในการหาค่าความเชื่อมั่น แบบสอบถาม โดยการทดสอบความเชื่อมั่นจากค่าสัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่นของครอนบาคแอลฟา (Cronbach's Reliability Coefficient Alpha) โดยหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha – Coefficient) มีสูตรดังนี้

$$\text{สูตร } \alpha = \frac{K}{K-1} \left(1 - \frac{\sum S_i^2}{S^2} \right)$$

เมื่อ α แทน สัมประสิทธิ์แอลฟา
 K แทน จำนวนข้อคำถาม
 $\sum S_i^2$ แทน ผลรวมของความแปรปรวนของคะแนนแต่ละข้อ
 S^2 แทน ความแปรปรวนของคะแนนรวม

การวิเคราะห์หาค่าความเชื่อมั่นของมาตรวัดค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ควร มีค่ามากกว่า 0.70 (Hair et al., 2006) ถือว่าคำถามนั้นเหมาะสม ผู้วิจัยได้ใช้โปรแกรมสถิติสำเร็จรูป ในการหาค่าความเชื่อมั่น ซึ่งจากการตรวจสอบพบว่าค่าค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ของข้อคำถาม มีค่าเท่ากับ 0.885 ดังนั้น ข้อคำถามจึงมีความเหมาะสม เพราะมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา มากกว่า 0.70

3.4 วิธีเก็บรวบรวมข้อมูล

การศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและการตกแต่งกำไรกรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยข้อมูลที่ได้มาจะเป็นข้อมูลปฐมภูมิซึ่งได้จากการรวบรวมแบบสอบถาม โดยจัดส่งทางไปรษณีย์ ไปยังบริษัทกลุ่มตัวอย่างจำนวน 569 ชุด

3.5 การวัดค่าตัวแปร

1. ตัวแปรอิสระ ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวัดค่าตัวแปร จะเป็นในลักษณะของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยสอบถามข้อมูลในเรื่องอิทธิพลของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีซึ่งแบบสอบถามจะแบ่งมาตราส่วนออกเป็น 5 ระดับ ได้แก่

- 5 มีระดับความคิดเห็นในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อยู่ในระดับที่ มากที่สุด
- 4 มีระดับความคิดเห็นในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อยู่ในระดับที่ มาก
- 3 มีระดับความคิดเห็นในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อยู่ในระดับที่ ปานกลาง
- 2 มีระดับความคิดเห็นในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อยู่ในระดับที่ น้อย
- 1 มีระดับความคิดเห็นในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อยู่ในระดับที่ น้อยที่สุด

2. ตัวแปรควบคุมจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร ได้แก่

- ขนาดของกิจการ วัดค่าโดยคำนวณสินทรัพย์รวมของกิจการ
- ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชี Big 4 = 1

และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4 หรือ Non-Big 4 = 0

3. ตัวแปรตามใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวัดค่าตัวตาม จะเป็นในลักษณะของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยสอบถามข้อมูลในเรื่องพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรด้านการสร้างรายการทางธุรกิจ ซึ่งแบบสอบถามจะแบ่งมาตราส่วน 5 ระดับ ได้แก่

- 5 ระดับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรในงบการเงิน มีระดับ มากที่สุด
- 4 ระดับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรในงบการเงิน มีระดับ มาก
- 3 ระดับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรในงบการเงิน มีระดับ ปานกลาง
- 2 ระดับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรในงบการเงิน มีระดับ น้อย
- 1 ระดับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรในงบการเงิน มีระดับ น้อยที่สุด

3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล

1.การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ได้จากแบบสอบถามมาประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและสถิติอ้างอิง

ตอนที่ 1 วิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาในการหาความถี่และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานการ และวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับระดับคุณลักษณะคำตอบของผู้ทำบัญชีโดยวิธีการประมวลสถิติเชิงพรรณนาได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) โดยมีเกณฑ์การพิจารณาค่าเฉลี่ยดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2 ช่วงคะแนนของระดับความคิดเห็นต่ออิทธิพลของจรรยาบรรณมีผลต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรมาก

ค่าเฉลี่ย	แปลผล
4.01 - 5.00	ระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณมีผลต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรมากที่สุด
3.01 - 4.00	ระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณมีผลต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรมาก
2.01 - 3.00	ระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณมีผลต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรปานกลาง
1.01 - 2.00	ระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณมีผลพฤติกรรมต่อการตกแต่งกำไรน้อย
1.00 ลงไป	ระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณมีผลต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรน้อยที่สุด

ตอนที่ 2 ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis)

จากการวิจัยพบว่าตัวแปรตามไม่ได้เป็นผลมาจากตัวแปรอิสระตัวใดตัวหนึ่งเท่านั้น แต่จะมีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระกลุ่มหนึ่ง ในการทำนาย หากตัวแปรอิสระหลายๆตัวแปรหรือกลุ่มของตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์ต่อตัวแปรตามมารวมกันสร้างสมการทำนายแล้ว ก็จะได้สมการทำนายที่มีความแม่นยำมากกว่าสมการทำนายที่ใช้ตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียว (สุวิมล ติรกันันท์ 2553 : 56) นำมาปรับให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการศึกษา

โดยเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$Y_1 = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5 + b_6x_6 + b_7x_7 + b_8x_8 + b_9x_9 + b_{10}x_{10}$$

$$Y_2 = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5 + b_6x_6 + b_7x_7 + b_8x_8 + b_9x_9 + b_{10}x_{10} + b_{11}x_{11} + b_{12}x_{12}$$

โดยที่ Y= การตกแต่งกำไร

X₁=ด้านความโปร่งใส

X₂=ด้านความเป็นอิสระ

X₃=ด้านความเที่ยงธรรม

X₄=ด้านความซื่อสัตย์สุจริต

X₅=ด้านความรู้ความสามารถ

X₆=ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

X₇=ด้านการรักษาความลับ

X₈=ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

X₉=ด้านความรับผิดชอบต่อบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้และเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ

X₁₀=ขนาดของกิจการ

X₁₁=ประเภทผู้ตรวจสอบบัญชี

บทที่ 4

ผลการศึกษา

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลแบบสอบถาม จากกลุ่มตัวอย่าง 569 ชุด ซึ่งจากการส่งแบบสอบถามมีแบบสอบถามที่ตอบกลับมา 154 ชุด คิดเป็น ร้อยละ 27 โดยผู้วิจัยได้นำข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง มาทำการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา เพื่อหา ค่าเฉลี่ย ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด และความแปรปรวน ของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร และวิเคราะห์วิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมทั้ง สรุปสมมติฐานการศึกษา และนำเสนอผลการศึกษาในรูปแบบตารางประกอบการอธิบาย โดยมีรายละเอียดผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์และสมมติฐานที่ตั้งไว้แบ่งออกเป็นหัวข้อ ดังนี้

ส่วนที่ 1 สัญลักษณ์ที่ใช้เป็นตัวแทนผลการวิเคราะห์ของข้อมูล

ส่วนที่ 2 ขอบเขตลักษณะและปริมาณของการรายงานข้อมูลบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ส่วนที่ 3 การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา

ส่วนที่ 4 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไรโดยวิธีวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ส่วนที่ 5 สรุปสมมติฐานการศึกษา

ส่วนที่ 1 สัญลักษณ์ที่ใช้เป็นตัวแทนผลการวิเคราะห์ของข้อมูล

X = ค่าเฉลี่ย (Mean)

S.D = ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

Y = การตกแต่งกำไร

X₁ = ด้านความโปร่งใส

X₂ = ด้านความเป็นอิสระ

X₃ = ด้านความเที่ยงธรรม

X₄ = ด้านความซื่อสัตย์สุจริต

X₅ = ด้านความรู้ความสามารถ

X_6	=	ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
X_7	=	ด้านการรักษาความลับ
X_8	=	ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
X_9	=	ด้านความรับผิดชอบต่อบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้และเพื่อนร่วมวิชาชีพและ จรรยาบรรณ
X_{10}	=	ขนาดของกิจการ
X_{11}	=	ประเภทผู้ตรวจสอบบัญชี

ส่วนที่ 2 ขอบเขต ลักษณะและปริมาณของการรายงานข้อมูล บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลผ่านการตอบแบบสอบถาม จำนวน 569 บริษัท ในปี พ.ศ.2559 ซึ่งในแบบสอบถามประกอบด้วยข้อมูล 3 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของบริษัทผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทั้ง 9 ด้าน ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมการตกแต่งกำไรซึ่งทำให้ได้ข้อมูลของกลุ่มตัวอย่าง พบว่ามีจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตอบแบบสอบถาม จำนวน 154 บริษัท ดังตาราง

ตารางที่ 4.1 แสดงข้อมูลจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่าง		จำนวนประชากรที่รายงาน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	51	8.96 %	8	5.2%
กลุ่มเทคโนโลยี	41	7.21 %	14	9.1%
กลุ่มทรัพยากร	40	7.03 %	11	7.1%
กลุ่มธุรกิจการเงิน	59	10.37 %	17	11.0%
กลุ่มบริการ	101	17.75%	34	22.1%
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	86	15.11 %	23	14.9%
กลุ่มสินค้าอุปโภค	40	7.03 %	15	9.7%
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	151	26.54%	31	20.1%
รวม	569	100%	154	100

ส่วนที่ 3 การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการค้าต่างกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ความโปร่งใส	4.64	0.53	มากที่สุด
ความเป็นอิสระ	4.55	0.67	มากที่สุด
ความเที่ยงธรรม	4.70	0.49	มากที่สุด
ความซื่อสัตย์สุจริต	4.75	0.46	มากที่สุด
ความรู้ความสามารถ	4.57	0.56	มากที่สุด
มาตรฐานในการปฏิบัติงาน	4.62	0.54	มากที่สุด
การรักษาความลับ	4.58	0.53	มากที่สุด
ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ	4.55	0.58	มากที่สุด
ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ	4.54	0.61	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.2 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.75 เมื่อพิจารณาด้านการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในแต่ละด้าน อยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้านโดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ความซื่อสัตย์สุจริตมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.75 ความเที่ยงธรรมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.70 ความโปร่งใสมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.64 มาตรฐานในการปฏิบัติงานมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.62 การรักษาความลับมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.58 ความรู้ความสามารถมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ

4.57 ความเป็นอิสระมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.55 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.55 และ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.54

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใสของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.3

ตารางที่ 4.3 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านยึดมั่นหลักการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณโดยมุ่งเน้นการกระทำที่ถูกต้องและเหมาะสม	4.76	0.43	มากที่สุด
ท่านคำนึงถึงคุณค่าทางจรรยาบรรณเป็นสิ่งแรก มากกว่าคุณค่าด้านอื่นๆ	4.52	0.58	มากที่สุด
รวม	4.64	0.53	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.3 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.76 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ท่านยึดมั่นหลักการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณโดยมุ่งเน้นการกระทำที่ถูกต้องและเหมาะสม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.76 และ ท่านคำนึงถึงคุณค่าทางจรรยาบรรณเป็นสิ่งแรก มากกว่าคุณค่าด้านอื่นๆ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.52

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความอิสระ

ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.4

ตารางที่ 4.4 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความอิสระ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจากแรงกดดัน	4.31	0.77	มากที่สุด
บริษัทที่ท่านปฏิบัติงานมีคณะกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระไม่มีการอุกบังค้ำเพื่อให้มีปกปิดการตกแต่งกำไร	4.81	0.41	มากที่สุด
รวม	4.55	0.67	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.4 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความอิสระ พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความอิสระ มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.81 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ บริษัทที่ท่านปฏิบัติงานมีคณะกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระไม่มีการอุกบังค้ำเพื่อให้มีปกปิดการตกแต่งกำไร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.81 และ ท่านปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจากแรงกดดัน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.31

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.5

ตารางที่ 4.5 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านมีการปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมาโดยปราศจาก อคติและความลำเอียงในการตัดสินใจ	4.66	0.52	มากที่สุด
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีการจัดเก็บข้อมูลที่น่าเชื่อถือ	4.62	0.57	มากที่สุด
รวม	4.70	0.49	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.5 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.66 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ท่านมีการปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมาโดยปราศจาก อคติและความลำเอียงในการตัดสินใจ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.66 และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีการจัดเก็บข้อมูลที่น่าเชื่อถือ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.62

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความซื่อสัตย์ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.6

ตารางที่ 4.6 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความซื่อสัตย์ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต โดยปราศจากผลประโยชน์ทับซ้อน	4.75	0.46	มากที่สุด
ท่านประกอบวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและน่าเชื่อถือ	4.75	0.46	มากที่สุด
รวม	4.75	0.46	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.6 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความซื่อสัตย์ พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความซื่อสัตย์ มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.75 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ท่านปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต โดยปราศจากผลประโยชน์ทับซ้อน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.75 และ ท่านประกอบวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและน่าเชื่อถือ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.75

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.7

ตารางที่ 4.7 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านให้ความสำคัญต่อ ประสิทธิภาพ คุณภาพในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันการ ตกแต่งกำไร	4.55	0.54	มากที่สุด
ท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างดีที่สุด เพื่อ ให้ผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามความเป็น จริง	4.53	0.59	มากที่สุด
ท่านใช้ความสามารถที่ดีที่สุด เพื่อผลงานที่ มีคุณภาพ	4.64	0.52	มากที่สุด
ท่านใช้เอกสารอย่างครบถ้วนและถูกต้อง ในการทำงานบัญชี	4.58	0.58	มากที่สุด
ท่านพัฒนาความรู้ให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ เพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร	4.58	0.57	มากที่สุด
ท่านแบ่งปันความรู้ในการปฏิบัติงานไปยัง ผู้อื่นเสมอ เพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร	4.56	0.58	มากที่สุด
รวม	4.57	0.56	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.7 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.64 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ท่านใช้ความสามารถที่ดีที่สุด เพื่อผลงานที่มีคุณภาพ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.64 ท่านใช้เอกสารอย่างครบถ้วนและถูกต้องในการทำงานบัญชี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.58 ท่านพัฒนาความรู้ให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.58 ท่านแบ่งปันความรู้ในการปฏิบัติงานไปยังผู้อื่นเสมอ เพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.56 ท่านให้ความสำคัญต่อ ประสิทธิภาพ คุณภาพในการปฏิบัติงาน

เพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.55 และ ท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างดีที่สุด เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามความเป็นจริง กำไร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.53

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.8

ตารางที่ 4.8 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านส่งเสริมให้พนักงานมีการปฏิบัติงานให้มีความรับผิดชอบและคุณภาพต่อสังคม	4.52	0.59	มากที่สุด
ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานตามมาตรฐานบัญชีมากที่สุด	4.65	0.57	มากที่สุด
ท่านใช้ความรู้ตามมาตรฐานบัญชีและเคารพกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	4.66	0.50	มากที่สุด
ท่านส่งเสริมการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชีเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร	4.64	0.52	มากที่สุด
ท่านมีการจัดเก็บข้อมูล และเอกสารสำคัญเป็นไปตามกฎหมาย	4.66	0.50	มากที่สุด
รวม	4.62	0.54	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.8 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด

มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.66 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ท่านใช้ความรู้ตามมาตรฐานบัญชีและเคารพกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.66 ท่านมีการจัดเก็บข้อมูลและเอกสารสำคัญเป็นไปตามกฎหมาย มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.66 ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานตามมาตรฐานบัญชีมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.65 ท่านส่งเสริมการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชีเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.64 และ ท่านส่งเสริมให้พนักงานมีการปฏิบัติงานให้มีความรับผิดชอบและคุณภาพต่อสังคม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.52

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติหาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.9

ตารางที่ 4.9 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านตระหนักถึงความคาดหวังและความสนใจของผู้มีส่วนได้เสียในผลจากการปฏิบัติงานเป็นสิ่งสำคัญ	4.47	0.66	มากที่สุด
ท่านเคารพข้อตกลงต่อผู้มีส่วนได้เสียตามสัญญาจ้างปฏิบัติงาน	4.55	0.56	มากที่สุด
ท่านใช้ความรอบคอบในการปฏิบัติงานในทุกด้าน	4.64	0.51	มากที่สุด
รวม	4.55	0.58	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.9 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ พบว่าความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีค่าอยู่ในระดับ

มากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.64 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ท่านใช้ความรอบคอบในการปฏิบัติงานในทุกด้าน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.64 ท่านเคารพข้อตกลงต่อผู้มีส่วนได้เสียตามสัญญาจ้างปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.55 และ ท่านตระหนักถึงความคาดหวังและความสนใจของผู้มีส่วนได้เสียในผลจากการปฏิบัติงานเป็นสิ่งสำคัญ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.47

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านการรักษาความลับ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.10

ตารางที่ 4.10 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านการรักษาความลับ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านปกป้องผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียอย่างซื่อสัตย์และยุติธรรม	4.58	0.53	มากที่สุด
รวม	4.58	0.53	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.10 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านการรักษาความลับ พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านการรักษาความลับ มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.58

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ ของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.11

ตารางที่ 4.11 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ระดับการประเมิน
ท่านให้ความสำคัญในการรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานเป็นหลัก	4.61	0.56	มากที่สุด
ท่านยึดหลักผลประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลักในการปฏิบัติงาน	4.62	0.57	มากที่สุด
ท่านพัฒนาความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ	4.50	0.69	มากที่สุด
ท่านตระหนักถึงการรักษาความสามารถในวิชาชีพที่ได้มา	4.65	0.52	มากที่สุด
นักบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ คุณภาพเพื่อให้ผลงานทางวิชาชีพที่เหมาะสม	4.31	0.69	มากที่สุด
ท่านยอมรับให้ตรวจสอบและจัดเตรียมการตรวจสอบตามวิชาชีพที่เหมาะสม	4.56	0.56	มากที่สุด
รวม	4.54	0.61	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.11 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.65 โดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้ ท่านตระหนักถึงการรักษาความสามารถในวิชาชีพที่ได้มา มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.65 ท่านยึดหลักผลประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลักในการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.62 ท่านให้ความสำคัญในการรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานเป็นหลัก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.61 ท่านยอมรับให้ตรวจสอบและจัดเตรียมการตรวจสอบตามวิชาชีพที่เหมาะสม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.56

ท่านพัฒนาความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.50 และ นักบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ คุณภาพเพื่อให้ผลงานทางวิชาชีพที่เหมาะสม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.31

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ ในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ พฤติกรรมการตกแต่งกำไร โดยใช้สถิติ หาค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ดังตารางที่ 4.12

ตารางที่ 4.12 แสดงค่า สูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของระดับความคิดเห็นในเรื่องพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ระดับการ ประเมิน
รายได้รับล่วงหน้า ควรบันทึกรับรู้รายได้ตาม ความสำเร็จของงาน	3.69	1.056	มาก
บริษัทควรมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเป็นประจำทุก 3-5 ปี	3.42	1.071	ปานกลาง
มีการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาได้ตามวิธีที่ เหมาะสมเพื่อสะท้อนผลการดำเนินงาน	3.26	1.17	ปานกลาง
รายการลูกหนี้การค้าได้เพิ่มขึ้นในช่วงที่มีสถานะ เศรษฐกิจเติบโต	3.26	0.91	ปานกลาง
บริษัทสามารถลงรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าก่อน รอบระยะเวลาบัญชีเป็นทรัพย์สิน	3.23	1.19	ปานกลาง
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรบันทึกเป็นทรัพย์สินของ กิจการ เพราะได้ยืดอายุการใช้งาน	3.11	1.19	ปานกลาง
เงินลงทุนเพื่อค้าสามารถเปลี่ยนแปลงเป็นเงินลงทุน เพื่อขายได้	3.09	0.96	ปานกลาง

ตารางที่ 4.12 (ต่อ)

	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ระดับการประเมิน
บริษัทผู้ผลิตส่วนใหญ่ที่มีกิจการใน เครือเป็นตัวแทนขาย จะกำหนดปริมาณ สั่งซื้อ	2.93	1.02	ปานกลาง
บริษัทส่วนใหญ่มักจะมีรายการคงค้าง ในไตรมาสที่ 4 เพิ่มขึ้น	2.87	0.98	ปานกลาง
รายการรายตัดจำหน่ายบ่อยครั้งหรือมี ตัดจำหน่ายที่ซับซ้อนตามสถานการณ์ ทางเศรษฐกิจ	2.86	0.90	ปานกลาง
บริษัทสามารถรับรู้รายได้จากสินค้าฝาก ขายผ่านตัวแทน	2.70	1.09	ปานกลาง
รวม	3.13		ปานกลาง

จากตารางที่ 4.12 แสดงค่าสูงสุด ต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นในเรื่องพฤติกรรมการตกแต่งกำไร พบว่าระดับความคิดเห็นในเรื่องพฤติกรรมการตกแต่งกำไร โดยภาพรวม มีค่าในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.13 เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ ระดับความคิดเห็นในเรื่องพฤติกรรมการตกแต่งกำไร อยู่ในระดับปานกลางถึงระดับมากโดยสามารถเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปหาค่าเฉลี่ยน้อยได้ดังนี้

1. รายได้รับล่วงหน้า ควรบันทึกรับรู้รายได้ตามความสำเร็จของงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.69
2. บริษัทควรมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเป็นประจำทุก 3-5 ปี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.41
3. มีการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาได้ตามวิธีที่เหมาะสมเพื่อสะท้อนผลการดำเนินงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.26
4. รายการลูกหนี้การค้าได้เพิ่มขึ้นในช่วงที่มีสถานะเศรษฐกิจเติบโต มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.26
5. บริษัทสามารถลงรายการค่าใช้จ่ายล่วงหน้าก่อนรอบระยะเวลาบัญชีเป็นทรัพย์สิน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.22

6. ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรบันทึกเป็นทรัพย์สินของกิจการ เพราะได้ใช้อายุการใช้งาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.11

7. เงินลงทุนเพื่อค่าสามารถเปลี่ยนแปลงเป็นเงินลงทุนเพื่อขายได้ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.09

8. บริษัทผู้ผลิตส่วนใหญ่ที่มีกิจการในเครือเป็นตัวแทนขาย จะกำหนดปริมาณสั่งซื้อ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.93

9. บริษัทส่วนใหญ่มักจะมีรายการคงค้างในไตรมาสที่ 4 เพิ่มขึ้น สั่งซื้อ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.87

10. รายการรายตัดจำหน่ายบ่อยครั้งหรือมีตัดจำหน่ายที่ซับซ้อนตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.86 และ

11. บริษัทสามารถรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขายผ่านตัวแทน ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.7013

ตารางที่ 4.13 แสดง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร

	APE 1	APE 2	APE 3	APE 4	APE 5	APE 6	APE 7	APE 8	APE 9	BDCA
APE 1	1.000									
APE 2	.578**	1.000								
APE 3	.676**	.702**	1.000							
APE 4	.626**	.576**	.650**	1.000						
APE 5	.524**	.493**	.595**	.555**	1.000					
APE 6	.513**	.488**	.581**	.564**	.873**	1.000				
APE 7	.573**	.489**	.569**	.526**	.663**	.645**	1.000			
APE 8	.558**	.529**	.549**	.528**	.695**	.700**	.748**	1.000		
APE 9	.489**	.496**	.600**	.516**	.649**	.662**	.730**	.839**	1.000	
BDCA	-.100	-.121	-.002	.012	.089	.112	-.005	.010	.091	1.000

**นัยสำคัญที่ 0.01,* นัยสำคัญที่ 0.05

- APE 1 = ความโปร่งใส
 APE 2 = ความเป็นอิสระ
 APE 3 = ความเที่ยงธรรม
 APE 4 = ความซื่อสัตย์สุจริต
 APE 5 = ความรู้ความสามารถ
 APE 6 = มาตรฐานในการปฏิบัติงาน
 APE 7 = การรักษาความลับ
 APE 8 = ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
 APE 9 = ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ
 BDCA = พฤติกรรมการตกแต่งกำไร

จากตารางที่ 4.13 จากความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษา บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และการรักษาความลับ มีความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร จึงทำการตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ Factor Analysis เป็นค่าในการวัดตัวแปร อิสระแต่ละตัวที่ถูกอธิบายโดยตัวแปรอิสระอื่นในระดับใด ตัวแปรอิสระที่น่าวิเคราะห์ห่อหุ้มประกอบ ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในระดับสูง $r = 0.30 - 0.74$ ถ้า ค่า r อยู่ในระดับมากกว่า 0.75 จะถือว่าอยู่ในระดับที่จะก่อให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระได้ จากการตรวจสอบพบตัวแปรอิสระที่มีค่า r อยู่ในระดับมาก คือ ความรู้ความสามารถ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ที่ระดับความเชื่อมั่น ร้อยละ 99 เท่ากับ 0.873 และ 0.839 ดังนั้นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ทั้ง 9 ด้าน จะมีเพียง 7 ด้านที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

ส่วนที่ 5 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและ
พฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรโดยวิธีวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

จากการศึกษา ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ข้อมูลของการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง
จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษา บริษัทจดทะเบียนในตลาด
หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใช้สถิติทดสอบการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis)
โดยกำหนดนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.1และ0.05 ดังตารางที่4.14

ตารางที่ 4.14 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการ
ตกแต่งกำไรโดยวิธีวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

ตัวแปร	Model 1			Model 2		
	B	t	Sig.	B	t	Sig.
(Constant)	2.971	4.782	0.000	2.954	4.575	0.000
ความโปร่งใส	-0.263	-1.642	0.103	-0.272	-1.687	0.094**
ความเป็นอิสระ	-0.285	-2.072	0.040*	-0.269	-1.935	0.055**
ความเที่ยงธรรม	0.188	1.062	0.290	0.175	0.964	0.337
ความซื่อสัตย์สุจริต	0.103	0.619	0.537	0.127	0.751	0.454
การรักษาความลับ	-0.053	-0.360	0.719	-0.055	-0.375	0.708
ความรับผิดชอบต่อ ผู้รับบริการ	0.000	0.002	0.998	0.008	0.046	0.963
ขนาดของกิจการ				3.592E-011	-0.851	0.396
ประเภทของสำนัก งานสอบบัญชี				0.020	0.193	0.847

Model 1: R = 0.276 R Square = 0.76 Adjusted R Square = 0.32 F= 1.726 Sig = 0.107

Model 2 : R = 0.285 R Square = 0.81 Adjusted R Square = 0.24 F= 1.418 Sig = 0.185

จากตารางที่ 4.14 Model 1 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression
Analysis) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมกรรมการตกแต่ง
กำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยพบว่าตัวแปรที่มีผลต่อพฤติกรรม
การตกแต่งกำไร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ มีเพียง 2 ตัวแปรเท่านั้น คือ ความเป็นอิสระ โดยมีค่า

$B = -.285$, ($t = -2.072$, $sig = .040$) และ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน โดยมีค่า $B = 0.336$, ($t = 1.946$, $sig = 0.054$) ส่วนตัวแปรจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจาก $sig > 0.1$ มี 5 ตัวแปร ความโปร่งใส ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต การรักษาความลับ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

จากผลการศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรม การตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถสรุปได้ว่า ตัวแปรอิสระ 7 ตัวแปร คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต การรักษาความลับ มาตรฐานในการปฏิบัติงานและ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีเพียง 2 ตัวแปรที่มี นัยสำคัญทางสถิติ (sig) น้อยกว่าหรือเท่ากับ 0.1 คือ ความเป็นอิสระ และ มาตรฐานในการ ปฏิบัติงานและผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนอิทธิพลของขนาดกิจการและประเภทสำนัก งานสอบบัญชีที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรม การตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใช้สถิติทดสอบการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) โดยกำหนดนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.1และ0.05 ดัง Model 2

จากตารางที่ 4.14 Model 2 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบอิทธิพลของขนาดกิจการและประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่มีต่อ ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรม การตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าตัวแปรที่มีผลต่อพฤติกรรม การตกแต่งกำไร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ มีเพียง 3 ตัวแปร คือ ความโปร่งใส โดยมีค่า $B = -0.272$, ($t = -1.687$, $sig = 0.094$) ความเป็นอิสระ โดยมีค่า $B = -0.272$, ($t = -1.935$, $sig = 0.055$) และ มาตรฐาน ในการ ปฏิบัติงาน โดยมีค่า $B = 0.312$, ($t = 1.783$, $sig = 0.077$) ส่วนตัวแปรจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ ส่งผลอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจาก $sig > 0.1$ มี 5 ตัวแปร ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์ สุจริต การรักษาความลับ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

จากผลการศึกษาการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบอิทธิพลของขนาดกิจการและประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่มีต่อ ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรม การตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสรุปได้ว่า ตัวแปรอิสระ 7 ตัวแปร มีเพียง 3 ตัวแปร ที่

มีนัยสำคัญทางสถิติ (sig) น้อยกว่าหรือเท่ากับ 0.1 คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ส่วนที่ 6 สรุปสมมุติฐานการศึกษา

จากผลการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรม การตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยกำหนดสมมุติฐาน เกี่ยวกับองค์ประกอบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งประกอบด้วยตัวแปรอิสระทั้งหมด 7 ตัวแปร คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต การรักษาความลับ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และตัวแปรอิสระที่เป็นตัวแปรควบคุม 2 ตัวแปรคือ ขนาดกิจการ และ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี

จากการศึกษาดังกล่าว องค์ประกอบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์ อย่างมีนัยสำคัญกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไรคือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ และมาตรฐานใน การปฏิบัติงาน โดยมีความสัมพันธ์สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ในข้อ 1 ข้อ 2 และข้อ 6 มี ความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ดังตาราง 4.16

ตารางที่ 4.15 สรุปสมมุติฐานการศึกษา

ตัวแปร	ทิศทาง	ยอมรับ/ปฏิเสธ
H 1: ความโปร่งใส	เชิงลบ	ยอมรับ
H 2: ความเป็นอิสระ	เชิงลบ	ยอมรับ
H 3: ความเที่ยงธรรม	เชิงลบ	ปฏิเสธ
H 4: ด้านความซื่อสัตย์สุจริต	เชิงลบ	ปฏิเสธ
H 6: ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	เชิงลบ	ยอมรับ
H 7: การรักษาความลับ	เชิงลบ	ปฏิเสธ
H 8: ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ	เชิงลบ	ปฏิเสธ
H 10: ขนาดของกิจการ	เชิงลบ	ปฏิเสธ
H 11: ประเภทผู้สอบบัญชี	เชิงลบ	ปฏิเสธ

จากตารางที่ 4.15 เป็นการสรุปผลทดสอบกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ ซึ่ง สมมุติฐานที่ 1 ความโปร่งใสมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า ความโปร่งใสมีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยเป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งสอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้เช่นเดียวกับสมมุติฐานที่ 2 ความอิสระ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า ความอิสระมีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยเป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งสอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้

สมมุติฐานที่ 3 ความเที่ยงธรรมมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า ความเที่ยงธรรมไม่มีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยไม่เป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ ดังนั้นบริษัทที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีความเที่ยงธรรม ไม่ได้ทำให้พฤติกรรมการตกแต่งกำไรลดลง เช่นเดียวกับ สมมุติฐานที่ 4 ความซื่อสัตย์สุจริตมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า ความซื่อสัตย์สุจริต ไม่มีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยไม่เป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ ดังนั้นบริษัทที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความซื่อสัตย์สุจริต ไม่ได้ทำให้พฤติกรรมการตกแต่งกำไรลดลง

สมมุติฐานที่ 6 ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยเป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งสอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ ดังนั้นบริษัทที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ทำให้พฤติกรรมการตกแต่งกำไรลดลง

สมมุติฐานที่ 7 การรักษาความลับมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า การรักษาความลับ ไม่มีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยไม่เป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ เช่นเดียวกับ สมมุติฐานที่ 8 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ไม่มีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยไม่เป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ ดังนั้นบริษัทที่มี

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ไม่ทำให้พฤติกรรมการตกแต่งกำไรลดลง

สมมุติฐานที่ 10 ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่าขนาดของกิจการไม่มีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยไม่เป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ เช่นเดียวกับสมมุติฐานที่ 11 ประเภทผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ผลปรากฏว่า ประเภทผู้สอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์ต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรอย่างมีนัยสำคัญ โดยไม่เป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ ดังนั้นขนาดของกิจการและประเภทผู้สอบบัญชีไม่ทำให้พฤติกรรมการตกแต่งกำไรลดลง

บทที่ 5

สรุป อภิปราย และ ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร และทดสอบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีต่ออิทธิพลกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไรหรือไม่ ประชากรคือกลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 569 บริษัทกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยคือกลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวนทั้งสิ้น 154 บริษัท ซึ่งเป็นการกำหนดกลุ่มตัวอย่างจากประชากรทั้งหมด

เครื่องมือวิจัยในครั้งนี้คือแบบสอบถามแบบ มีลักษณะเป็นคำถามปลายเปิด แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของบริษัท ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วยคำถาม 20 ข้อ และ ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ประกอบด้วยคำถาม 11 ข้อ มาวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ พรรณนา เพื่อหาค่าเฉลี่ย ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด และความแปรปรวน ของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร และวิเคราะห์วิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร โดยมีประเด็นสำคัญในการนำเสนอ ตามลำดับดังนี้

- 5.1 สรุปผล และ อภิปรายการศึกษา ผลการศึกษา
- 5.2 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา
- 5.3 ข้อจำกัดการศึกษา
- 5.4 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

5.1 สรุปผล และ อภิปรายการศึกษา ผลการศึกษา

สรุปและอภิปรายผลการศึกษาในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำเสนอเริ่มจากวัตถุประสงค์การวิจัยและอภิปรายผลการวิจัยโดยเปรียบเทียบกับงานวิจัยในอดีต ตามลำดับต่อไปนี้

5.11 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ วิชาชีพบัญชี กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ผลการศึกษา พบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในระดับมากที่สุด และเมื่อพิจารณาทั้ง 9 ด้าน พบว่ากลุ่มตัวอย่างระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มากที่สุดทุกด้าน ได้แก่ ดังนี้ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความโปร่ง มาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรู้ความสามารถ ความเป็นอิสระ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ โดยเห็นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีส่วนใหญ่ จะปฏิบัติตนอยู่ใน ความซื่อสัตย์สุจริตต่อตนเอง ผู้รับบริการ และองค์กรที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ เช่น ปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ซื่อตรงต่ออาชีพ ไม่คดโกง ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือไม่บิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญและปฏิบัติงานตามวิชาชีพบัญชีอย่างตรงไปตรงมา ด้านความเที่ยงธรรม การปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมาปราศจากความลำเอียงและอคติ เช่นมีการปฏิบัติงานภายใต้ความเที่ยงธรรม โดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ที่อาจส่งผลต่อการปฏิบัติงานและต้องไม่มีส่วนได้ส่วนเสียใดๆของงานที่บริการ นอกจากคำตอบแทนตามการบริการทางวิชาชีพบัญชีเป็นต้น ด้านความโปร่งใส ไม่ปิดบัง ซ่อนเร้น บิดเบือน หรือเห็นประโยชน์แก่ส่วนตน เช่น การปฏิบัติงานอย่างโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ และผู้ที่เกี่ยวข้องหรือรับผลกระทบสามารถเข้าถึงข้อมูลการปฏิบัติงาน อย่างสะดวก และเพียงพอตามสถานการณ์ เป็นต้น

ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ เช่น การบริการทางวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพรวมถึงการปฏิบัติงานด้วยความละมัดระวังด้วยความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ด้านการรักษาความลับ ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับของกิจการที่ตนได้รับมาจากการให้บริการตามวิชาชีพ เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่เปิดเผยความลับของผู้รับบริการหากไม่ได้รับอนุญาตและการเปิดเผยข้อมูลตามความรับผิดชอบทางกฎหมายหรือเป็น

สิทธิตามวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ ความชำนาญและประสิทธิภาพการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีตามมาตรฐานในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรู้ ความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง และพัฒนาหาความรู้เพิ่มเติมเพื่อ พัฒนาความรู้ให้ทันสมัยอยู่เสมอ เป็นต้น ด้านความเป็นอิสระ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสามารถ ปฏิบัติงานด้วยความอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ผลงานผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความ เชื่อถือได้ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติงานด้วยความ รับผิดชอบต่อผู้ให้เกิดความน่าเชื่อถือ และประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้กรอบวิชาชีพซึ่งได้จาก ผลการบริการทางวิชาชีพ ด้าน ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ ผู้ ประกอบวิชาชีพต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูก คำนึงถึงหน้าที่ปฏิบัติตามกฎระเบียบเพื่อรักษา ชื่อเสียงแห่งวิชาชีพ สอดคล้องกับงานวิจัยของทัศนีย์ วีระปรีชาชัย (2555) พบว่านักบัญชีมีระดับ ความคิดเห็นต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับมากที่สุด บุญยัง สหเทวสุคนธ์ (2553) ที่พบว่า สำนักงานบัญชีมีระดับความคิดเห็นต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณาใน แต่ละด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับคิดเป็นร้อยละ ในอันดับแรก ประกอบด้วย ความ ซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม และความโปร่งใส

5.12 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรกรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ผลการศึกษาพบว่า โดยภาพรวมกลุ่มตัวอย่างมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ พฤติกรรมการตกแต่งกำไรอยู่ในระดับปานกลางถึงระดับมาก เมื่อพิจารณาในแต่ละข้อพบว่ากลุ่ม ตัวอย่างมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไรของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอยู่ในระดับปานกลางทุกข้อ ประกอบด้วยพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร ด้านการสร้างรายการทางธุรกิจ และการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี ภายใต้ดุลยพินิจผู้บริหาร ได้แก่ รายได้รับล่วงหน้า ควรบันทึกรับรู้รายได้ตามความสำเร็จของงาน รายการลูกหนี้การค้าได้เพิ่มขึ้น ในช่วงที่มีสถานะเศรษฐกิจเติบโต บริษัทสามารถลงรายการค่าใช้จ่ายล่วงหน้าก่อนรอบ ระยะเวลาบัญชีเป็นทรัพย์สิน บริษัทส่วนใหญ่มักจะมีรายการคงค้างในไตรมาสที่ 4 เพิ่มขึ้น และ บริษัทสามารถรับรู้รายได้จากสินค้าฝากขายผ่านตัวแทน ซึ่งสอดคล้องกับ Roychowdhury (2006) พบว่าการสร้างรายการธุรกิจด้วยการลดค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลยพินิจผู้บริหาร การผลิตสินค้าเกินปกติ

และการให้ส่วนลดเพื่อสร้างยอดขาย บริษัท ที่รายงานผลกำไรเป็นจำนวนเพียงเล็กน้อยมีระดับค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจผู้บริหารและกระแสเงินสดจากการดำเนินงานเปรียบเทียบกับยอดขายมีค่าต่ำกว่าและต้นทุนการผลิตเมื่อเปรียบเทียบกับยอดขายสูงกว่าบริษัทอื่นในกลุ่มตัวอย่างแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารทำการตกแต่งกำไรจากการลดค่าใช้จ่ายในดุลพินิจของผู้บริหารและให้ผลิตสินค้าเกินความจำเป็นและให้ส่วนลดเกินปกติเพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุน และ Jackson and Wilcox (2000) พบว่าบริษัทที่รายงานกำไรเป็นจำนวนเล็กน้อย บริษัทที่รายงานกำไรเพิ่มจากปีก่อนเล็กน้อยและบริษัทที่รายงานยอดขายเพิ่มขึ้นจากปีก่อนเพียงเล็กน้อยพบว่าในไตรมาสที่ 4 มีกำไรขั้นต่ำกว่าไตรมาสที่ 3 ลดลงมากอย่างมีนัยสำคัญแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารให้ส่วนลดเกินปกติเพื่อให้สามารถรายงานผลกำไรเป็นบวก

คำซ่อมแซมเครื่องจักรบันทึกเป็นทรัพย์สิน รายการรายตัดจำหน่ายบ่อยครั้งหรือมีตัดจำหน่ายที่ซับซ้อนตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ บริษัทควรมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเป็นประจำทุก 3-5 ปี และการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาได้ตามวิธีที่เหมาะสมเพื่อสะท้อนผลการดำเนินงาน ซึ่งสอดคล้องกับ เมลดา บุรพุกุศลศรี(2553) พบว่า บริษัทที่รายงานผลกำไรเป็นบวกเพียงเล็กน้อยมีค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจผู้บริหารต่ำกว่าปกติและมีต้นทุนการผลิตสูงอย่างมีนัยสำคัญ แสดงให้เห็นถึงการตกแต่งกำไรในการลดค่าใช้จ่ายที่อยู่ในดุลพินิจผู้บริหาร และวิลาณูช ผดุงเดช (2558) พบว่าระยะเวลาของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันไม่ส่งผลต่อการตกแต่งกำไรและ จิราภรณ์ พินิจนรัชย์ (2550) พบว่าระยะเวลาการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี ไม่ส่งผลกระทบต่อ การตกแต่งกำไร อาจเนื่องมาจากความรู้และประสบการณ์

5.13 ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรม การตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรม การตกแต่งกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีประกอบด้วย 9 ข้อ คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรม การตกแต่งกำไร ซึ่งมีความสัมพันธ์ในทิศทางเชิงลบ ที่ระดับ

นัยสำคัญ 0.1 สอดคล้องกับสมมุติฐานที่ตั้งไว้ คือบริษัทที่มีระดับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีจะช่วยลดพฤติกรรมตกแต่งกำไร เนื่องจากจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเป็นข้อกำหนดที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ต้องปฏิบัติ ได้แก่ ด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหารวางแผนระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชี ด้านอื่น เพื่อการควบคุมความประพฤตินในการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติและชื่อเสียงของวิชาชีพบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ ฟินิจ วชรรัตน์วงศ์ (2553) พบว่านักบัญชีมีความคิดเห็นต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในภาพรวมอยู่ในระดับมากและปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ความสัมพันธ์ต่อความเชื่อถือได้ต่อรายงานทางการเงิน ซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยของทัศนีย์ วีรปรีชาชัย (2555) พบว่านักบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับดีมากและนักบัญชีมีความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้เวลาและต้องใช้ทรัพยากรสิ้นขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดผลประโยชน์สูงสุด ซึ่งแสดงให้เห็นว่านักบัญชีให้ความสำคัญในส่วนของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีน้อยลงเนื่องจากความมั่นคงในงานความพึงพอใจของค่าตอบแทน

จากการศึกษาครั้งนี้พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย 9 ด้าน คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ ผลการศึกษาพบว่า มี จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี 2 ด้านที่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรมตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย คือ ความเป็นอิสระ และ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับ ทัศนีย์ วีรปรีชาชัย (2555) พบว่า นักบัญชีให้ความสำคัญในส่วนของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีน้อยลงเนื่องจาก ความมั่นคงในงาน ความพึงพอใจของค่าตอบแทนและความเป็นอิสระ และบุญยัง สหเทวสุคนธ์ (2553) พบว่าเมื่อเปรียบเทียบกับหลักจรรยาบรรณที่สำนักงานบัญชีควรคำนึงถึง คือ มิติด้านความโปร่งใสความเป็นอิสระความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์ ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน แต่สำนักงานบัญชียังปฏิบัติไม่ได้ตามหลักควรคำนึงเพราะมีข้อจำกัดที่ทำให้ยังไม่สามารถปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณได้โดยครบถ้วน และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2556) พบว่าแนวโน้มการทุจริต

ตกแต่งงบการเงินสูงขึ้น และส่งผลเสียหายแก่ผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมาก เนื่องจากความประพฤตินี้ที่ขาดจรรยาบรรณในวิชาชีพ

ภายหลังการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยผู้วิจัยได้ทดสอบอิทธิพลของขนาดกิจการและประเภทสำนักงาน สอบบัญชี ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไร มี 3 ด้าน คือ ด้านความอิสระมีผลกระทบเชิงลบกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร การทำงานที่มีความอิสระจะมีดุลยพินิจในการดำเนินงานที่ปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นเพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีผลกระทบเชิงลบกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร เนื่องจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและวิชาการที่เกี่ยวข้องและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบและด้วยความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพ เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีคุณภาพ เชื่อถือได้และปราศจากการตกแต่งกำไร และด้านความโปร่งใสในการทำงาน ซึ่งมีอิทธิพลในการแสดงผลการดำเนินงานที่ถูกต้อง ไม่ปกปิดบิดเบือนข้อเท็จจริง การดำเนินงานที่มีความโปร่งใสจะส่งเสริมความน่าเชื่อถือในการรายงานข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพ น่าเชื่อถือ และเป็นเครื่องมือการตัดสินใจลงทุนที่ดี ยิ่งขึ้น แต่พบว่าขนาดของบริษัท ไม่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สอดคล้องกับ รสจรินทร์ กุลศรีสอน (2552) พบว่าขนาดกิจการที่วัดจากลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวมไม่มีความสัมพันธ์กับรายการคงค้างจากเงินทุนหมุนเวียน ซึ่งเหมือนกับ ฉัตรชัย แสงจันทร์(2550) พบว่าขนาดกิจการไม่มีอิทธิพลต่อการควบคุมภายในกับคุณภาพกำไรของกลุ่มสมาชิกอุตสาหกรรมภาคใต้ แตกต่างกับงานวิจัยของ พรพรรณ คำรงสุขนิวัฒน์ และปัญญา อิศระวราณิช (2556) พบว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการตกแต่งกำไร โดยกิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรเพื่อหลบเลี่ยงผลขาดทุนมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก และ DeGeorge (1999) รายงานว่า บริษัทขนาดใหญ่มักถูกคาดการณ์จากความสนใจของนักวิเคราะห์ทางการเงิน ทำให้บริษัทขนาดใหญ่จะรายงานข้อมูลทางการเงินให้สูงกว่าตัวเลขทางการเงินที่นักวิเคราะห์ได้คาดการณ์ไว้ นอกจากนี้ยังพบว่า

ประเภทสำนักงานสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Lawrence et al (2001) พบว่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ไม่ได้มีคุณภาพงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองประเภทต้องปฏิบัติตามได้ข้อกำหนดและมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับเดียวกันตามถิ่นฐานของแต่ละประเภท นอกจากนี้ ได้ตรวจสอบความแตกต่างของคุณภาพการสอบบัญชี จากรายการคงค้างทางบัญชี ต้นทุนที่คาดหวังในส่วนของผู้ถือหุ้น และความถูกต้องของการคาดการณ์ของนักวิเคราะห์ พบว่าไม่มีความแตกต่างในคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกับงานวิจัยของ Becker et al. (1998) และ Francis et al. (1999) พบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ Big 6 หรือ Big 4 ในปัจจุบัน มีการรายงานระดับของรายการคงค้างที่เกิดจากดุลพินิจผู้บริหารน้อยกว่ากิจการที่ถูกตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 6 งานวิจัยของ Gore et al (2001) พบว่าสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 5 ยอมให้กิจการตกแต่งกำไรมากกว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 5

5.2 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

การศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยผู้วิจัยได้รับประโยชน์จากการศึกษานี้ โดยแบ่งออกเป็นสองด้าน คือ 1. ประโยชน์เชิงทฤษฎี 2. ประโยชน์เชิงนำไปใช้ปฏิบัติ

5.2.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

จากการศึกษานี้ ทำให้ทราบว่า ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) สามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากการศึกษานี้พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมการตกแต่งกำไรเนื่องจากทฤษฎีตัวแทนสามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวการ ในที่นี้คือ ผู้ถือหุ้น และตัวแทนในที่นี้คือ ผู้บริหารหรือผู้จัดการด้านการเงิน ซึ่งหากตัวแทนขาดจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี จะส่งผลต่อการรายงานข้อมูลทางการเงินและเกิดผลเสียต่อตัวการ ดังนั้น จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีสามารถลดพฤติกรรมการตกแต่งกำไรและสามารถสร้างความน่าเชื่อถือต่อการรายงานข้อมูลทางการเงิน

5.2.2 ประโยชน์เชิงนำไปใช้ปฏิบัติ

1. ผู้ใช้งบการเงิน ได้เห็นความสำคัญ ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งระดับจรรยาบรรณเป็นตัวชี้วัดพฤติกรรมการตกแต่งกำไรที่ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน ซึ่งจะส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนของผู้ใช้งบการเงิน
2. เพื่อเป็นฐานข้อมูล แก่นักวิชาการ หรือผู้ที่สนใจสามารถนำการศึกษาครั้งนี้เป็นแนวทางการขยายขอบเขตการศึกษาในอนาคต
3. เพื่ออธิบายระดับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีต่อพฤติกรรมการตกแต่งกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5.3 ข้อจำกัดการศึกษา

1. ประชากรในการศึกษานี้มีเพียงกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้นนอกจากนี้ยังมีกลุ่มบริษัทไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ยังไม่ได้มีการศึกษา
2. วิจัยพบว่ากลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวนมากไม่แสดงความคิดเห็นทำให้ข้อมูลในการศึกษานี้มีจำนวนน้อย

5.4 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

1. ควรมีการศึกษาในเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการตกแต่งกำไรจากกลุ่มตัวอย่างอื่น เช่น บริษัทไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. ควรเพิ่มระยะเวลาการศึกษา เพื่อเพิ่มปริมาณ ข้อมูลในการศึกษา และผลการศึกษาที่ชัดเจนขึ้น

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กฤษณา กัมปนาทโกศล. (2551). การตกแต่งกำไรกับสัดส่วนการก่อหนี้.
- จิราภรณ์ พินิจนรัชย์(2550). การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีกับการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร.
- จุฑามาศ ทองเจริญ. (2547). ความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครต่อพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547.
- ฉัตรอมร เข้มเจริญ. (2558). ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษา นักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร” 2558 (กุมภาพันธ์ – พฤษภาคม).
- ช่อทิพย์ สมแจ้ง.(2556). การตกแต่งกำไรภายใต้แรงจูงใจทำกำไรให้เป็นไปตามที่นักลงทุนคาดหวังจากการพยากรณ์ของนักวิเคราะห์:กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ชัยนรินทร์ วีระสถาวณิษฐ์. International Education Standard(IES),สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.
- ดร.พรพรรณ คำรงค์สุขนิวัฒน์,ดร.ปัญญา อิศระวรวาณิช.(2556). ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดกิจการกับการตกแต่งกำไรของกิจการในอุตสาหกรรมพัฒนาอสังหาริมทรัพย์:หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทย.
- ตรีทิพย์ อนันต์(2556). การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและประสิทธิผลการทำงานของผู้ตรวจสอบบัญชีในทัศนะของนักธุรกิจSMEsในจังหวัดสงขลา.
- ทัศนีย์ วีรปรีชาชัย (2555). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของนักบัญชีในการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี.
- นางสาวนภัสวรรณ อัจยุตโกกิน.(2554). การตกแต่งกำไรโดยใช้ดุลยพินิจในการสร้างรายการทางธุรกิจด้วยวิธีการลดรายจ่ายการวิจัยและพัฒนา:การศึกษาในอุตสาหกรรมยาของประเทศญี่ปุ่น. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นางสาวเมตตา บุรพุกุศลศรี.(2553). การตกแต่งกำไรผ่านดุลยพินิจในการสร้างรายการทางธุรกิจ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ , ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552). ทฤษฎีการ บัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2.

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

บุญยัง สหเทวสุคนธ์(2553). การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี ในเขต

กรุงเทพมหานครและปริมณฑล.

พรชนก ทองลาด(2555). ปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพ

ของนักบัญชีในภาคเหนือตามรูปแบบทฤษฎีสัมพันธนิยม. . ฉบับที่ 1.

พินิจ วชิรรัตนวงศ์ (2553). ความคิดเห็นของนักบัญชีต่อจรรยาบรรณทางบัญชีที่มีต่อความเชื่อถือได้

ของรายงานทางการเงิน.

รสจรินทร์ กุลครสอน. (2552). ความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างผู้ถือหุ้นและคุณภาพกำไร .

(วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต,มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์).

วัลลภ บัวชุม(2550). รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์โครงการวิจัย ความคาดหวังของนักลงทุนต่อ

จริยธรรมของนักบัญชี. กรุงเทพฯ. สถาบันวิจัย มหาวิทยาลัยรังสิต.

วิลานุช ผดุงเดช. (2558). การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการ

เป็นผู้สอบบัญชี ในบริษัทลูกค่ากับการจัดการกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาด

หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET100.คณะวิทยาการจัดการ สาขาการบัญชี.

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงษ์(2549). แนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย.

มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต.

สิทธิกร ค่านพิไลพร(2557). ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกับ

ประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจประกันวินาศภัยเขตภาคเหนือตอนบน.

มหาวิทยาลัยพิษณุโลก.

สุภาพร แซ่มน้อย(2558). ปัจจัยที่มีผลต่อแนวปฏิบัติงานบัญชีของนักบัญชีไทย.

สุมิทร เบ้าธรรม,ดวงฤดี อู่(2558). จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี:มุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย.

อารีย์ เชียงทอง. (2553). ความสัมพันธ์ระหว่างการตกแต่งกำไรกับการดำรงรักษาเงินปันผล

เงินกู้.

เอมอร ใจเก่งกิจ(2548). สารพันความรู้ร่วมสมัยทางการบัญชี, สมาคมการบัญชี.

ภาษาอังกฤษ

- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15, 1–24.
- Burgstahler, D.C. and Dichev, I.D. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics*, 24, 99–126..
- Degeorge, F., Patel, J. and Zeckhauser, R. (1999). Earnings management to exceed thresholds. *The Journal of Business*, 72, 1–33.
- Francis, J.R., Maydew, E.L. and Sparks, H.C. (1999). The role of big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing*, 18(2), 17–34.
- Gore, P., Pope, P.F. and Singh, A.K. (2001). Non-audit services, auditor independence, and earnings management. Working Paper, Lancaster University.
- Jackson, S.B., & Wilcox (2000). Do Managers Grant Sales Price Reduction to Avoid Losses and Declines in Earnings and Sales. *Quarterly Journal of Business and Economics*, 30, 3–20..
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?. *The Accounting Review*, 86(1), 259–286.
- Mohd-Ali, S., Hassan, M. S., & Mohd-Saleh, N. (2007). Block ownership and earnings management in Malaysian listed firms. *Corporate Ownership and Control*, 5(2), 195-201.
- Perry, S., & Grinaker. Earnings Expectation and Discretionary Research and Development Spending. *Accounting Horizon*, 8(4), 43–51. (1994).
- Roychowdhury, S. (2006). “Earnings Management through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42, 335–370.

ภาคผนวก ก

แบบสอบถามข้อมูล เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและ
พฤติกรรมการตกแต่งกำไร กรณีศึกษา บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง
ประเทศไทย

**แบบสอบถามข้อมูล เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและพฤติกรรมการค้า
ตกแต่งกำไร**

กรณีศึกษา บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของบริษัท

ประเภทอุตสาหกรรม

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร | <input type="checkbox"/> สินค้าอุปโภคบริโภค |
| <input type="checkbox"/> ธุรกิจการเงิน | <input type="checkbox"/> สินค้าอุตสาหกรรม |
| <input type="checkbox"/> อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง | <input type="checkbox"/> ทรัพยากร |
| <input type="checkbox"/> บริการ | <input type="checkbox"/> เทคโนโลยี |

ส่วนที่ 2 ประเภทสำนักงานสอบบัญชี และขนาดกิจการ

ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี

- Auditors Big 4 Auditors Non-Big 4

ขนาดของบริษัท

มูลค่าสินทรัพย์รวม = _____ บาท

รายได้จากการขาย = _____ บาท (ในปี พ.ศ.

2559)

ผลการดำเนินงานของบริษัท

กำไรสุทธิ = _____ บาท (ในปี พ.ศ.

2559)

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

1 จรรยาบรรณด้าน ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ				
	เห็นด้วยมากที่สุด 5	เห็นด้วยมาก 4	เห็นด้วยปานกลาง 3	เห็นด้วยน้อย 2	เห็นด้วยน้อยที่สุด 1
1.1. ท่านยึดมั่นหลักการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณ โดยมุ่งเน้นการกระทำที่ถูกต้องและเหมาะสม					
1.2. ท่านคำนึงถึงคุณค่าทางจรรยาบรรณเป็นสิ่งแรกมากกว่าคุณค่าด้านอื่นๆ					
1.3. ท่านมีการปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมา โดยปราศจาก อคติและความลำเอียงในการตัดสินใจในเรื่องที่เกิดขึ้น					
1.4. ท่านปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต โดยปราศจากผลประโยชน์ทับซ้อน					
1.5. ท่านปฏิบัติงาน โดยอิสระปราศจากแรงกดดัน					
1.6. ท่านประกอบวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและน่าเชื่อถือ					
1.7. บริษัทที่ท่านปฏิบัติงานมีคณะกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระไม่มีการผูกบังคับเพื่อให้มีปกปิดการตกแต่งกำไร					
1.8. บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีการจัดเก็บข้อมูลที่น่าเชื่อถือ					

2. จรรยาบรรณด้านความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ				
	เห็นด้วย มากที่สุด 5	เห็นด้วย มาก 4	เห็นด้วย ปานกลาง 3	เห็นด้วย น้อย 2	เห็นด้วย น้อยที่สุด 1
2.1. ท่านให้ความสำคัญต่อประสิทธิภาพ คุณภาพในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันการ ตกแต่งกำไร					
2.2. ท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างดีที่สุดเพื่อ ให้ผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามความเป็นจริง					
2.3. ท่านส่งเสริมให้พนักงานมีการปฏิบัติงาน ให้มีความรับผิดชอบและคุณภาพต่อสังคม					
2.4. ท่านใช้ความสามารถที่ดีที่สุด เพื่อผลงาน ที่มีคุณภาพ					
2.5. ท่านใช้ออกสารอย่างครบถ้วนและถูกต้อง ในการทำงานบัญชี					
2.6. ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงาน ตามมาตรฐานบัญชีให้มากที่สุด					
2.7. ท่านใช้ความรู้ตามมาตรฐานบัญชีและ เคารพกฎหมายที่เกี่ยวข้อง					
2.8. ท่านส่งเสริมการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน วิชาชีพบัญชีเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร					
2.9. ท่านพัฒนาความรู้ให้เป็นปัจจุบันอยู่ เสมอเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร					
2.10. ท่านมีการจัดเก็บข้อมูล และเอกสาร สำคัญเป็นไปตามกฎหมาย					
2.11. ท่านแบ่งปันความรู้ในการปฏิบัติงาน ไปยังผู้อื่นเสมอ เพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร					

3. จรรยาบรรณด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วนบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ และด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ				
	เห็นด้วยมากที่สุด	เห็นด้วยมาก	เห็นด้วยปานกลาง	เห็นด้วยน้อย	เห็นด้วยน้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
3.1. ท่านตระหนักถึงความคาดหวังและความสนใจของผู้มีส่วนได้เสียในผลจากการปฏิบัติงานเป็นสิ่งสำคัญ					
3.2. ท่านให้ความสำคัญในการรับผิดชอบต่อผลจากการปฏิบัติงานเป็นหลัก					
3.3. ท่านยึดหลักผลประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลักในการปฏิบัติงาน					
3.4. ท่านพัฒนาความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ					
3.5. ท่านปกป้องผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย อย่างซื่อสัตย์และยุติธรรม					
3.6. ท่านเคารพข้อตกลงต่อผู้มีส่วนได้เสียตามสัญญาจ้างปฏิบัติงาน					
3.7. ท่านตระหนักถึงการรักษาความสามารถในวิชาชีพที่ได้มา					
3.8. ท่านใช้ความรอบคอบในการปฏิบัติงานในทุกด้าน					
3.9. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า นักบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ คุณภาพ เพื่อให้ผลงานทางวิชาชีพที่เหมาะสม					
3.10. ท่านยอมรับให้ตรวจสอบและจัดเตรียมการตรวจสอบตามวิชาชีพที่เหมาะสม					

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมการตกแต่งกำไร

ความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมการตกแต่งกำไร	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมการตกแต่งกำไร				
	เห็นด้วยมากที่สุด 5	เห็นด้วยมาก 4	เห็นด้วยปานกลาง 3	เห็นด้วยน้อย 2	เห็นด้วยน้อยที่สุด 1
1. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรบันทึกเป็นทรัพย์สินของกิจการ เพราะได้ยืดอายุการใช้งานและประสิทธิภาพของเครื่องจักร					
2. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณี รายการลูกหนี้การค้าได้เพิ่มขึ้นจากเดิมอย่างเห็นได้ชัดเนื่องจากการส่งเสริมยอดขายในช่วงที่มีสถานะเศรษฐกิจเติบโต					
3. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่าบริษัทสามารถลงรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าก่อนรอบระยะเวลาบัญชีบางรายการเป็นสินทรัพย์					
4. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า ในกรณี รายได้รับล่วงหน้า ควรบันทึกรับรู้รายได้ตามความสำเร็จของงาน					
5. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณีบริษัทมีการบันทึกรายการรายตัดจำหน่ายบ่อยครั้งหรือมีการตัดจำหน่ายที่ซับซ้อนตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและประเภทธุรกิจ					
6. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า บริษัทผู้ผลิตส่วนใหญ่ที่มีกิจการในเครือเป็นตัวแทนขาย จะกำหนดปริมาณสั่งซื้อสินค้าแก่บริษัทในเครือ					
7. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า ในกรณี บริษัทควรมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเป็นประจำทุก 3-5 ปี					

ความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมกรรมการ ตกแต่งกำไร	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร				
	เห็นด้วย มากที่สุด	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย ปานกลาง	เห็นด้วย น้อย	เห็นด้วย น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
8. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า บริษัทสามารถรับรู้ รายได้จากสินค้าฝากขายผ่านตัวแทนใน สาขาต่างๆ					
9. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า บริษัทส่วนใหญ่ มักจะมีรายการคงค้างในไตรมาสที่ 4 เพิ่มขึ้น เนื่องจากนโยบายการส่งเสริมการขาย					
10. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณีเงินลงทุน เพื่อค้าสามารถเปลี่ยนแปลงเป็นเงินลงทุน เพื่อขายได้					
11. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณี มีการ เปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาได้ตามวิธีที่ เหมาะสมเพื่อสะท้อนผลการดำเนินงานให้ เหมาะสมในสถานะเศรษฐกิจปัจจุบัน					

ภาคผนวก ข

รายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิในการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

รายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิในการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์	อาจารย์ประจำสาขาการบัญชี ภาควิชาการบัญชีคณะ วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์วิทยา เขตหาดใหญ่
ดร.นิพัฒน์ โพธิ์วิจิตร	อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชีคณะ พาณิชยศาสตร์และการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์วิทยาเขตตรัง
นาย วรวุฒิ อุตเวทยานนท์	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลขที่ 12204 (CPA) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลขที่ TA002783 (Tax Auditor)
นาง อรพัน วารุสนานนท์	Delta Electronic (Thailand)
นาง อังศุมาลย์ ณ พัทลุง	รองผู้จัดการธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ การเกษตร สาขา สงขลา

ภาคผนวก ก

ค่าดัชนีความสอดคล้องของแบบสอบถาม (IOC)

ค่าดัชนีความสอดคล้องของแบบสอบถาม (IOC)

ข้อที่	ข้อคำถามในแบบสอบถาม	ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ		ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม
		ioc	ผลการประเมิน	
ส่วนที่ 1 : ข้อมูลทั่วไป				
1	ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัท	0.75	ใช้ได้	
2	ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	0.88	ใช้ได้	
3	ขนาดบริษัท	0.88	ใช้ได้	
4	ผลการดำเนินงานของบริษัท	1	ใช้ได้	
5	อายุการดำเนินงานของบริษัท	0.75	ใช้ได้	
ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี				
1. จรรยาบรรณด้าน ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์				
1.1	ท่านยึดมั่นหลักการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณโดยมุ่งเน้นการกระทำที่ถูกต้องและเหมาะสม	0.75	ใช้ได้	
1.2	ท่านคำนึงถึงคุณค่าทางจรรยาบรรณเป็นสิ่งแรกมากกว่าคุณค่าด้านอื่นๆ	1	ใช้ได้	
1.3	ท่านมีการปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมาโดยปราศจากอคติและความลำเอียงในการตัดสินใจในเรื่องที่เกิดขึ้น	1	ใช้ได้	
1.4	ท่านปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต โดยปราศจากผลประโยชน์ทับซ้อน	1	ใช้ได้	
1.5	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในการใช้ความรู้และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานซึ่งนำมาเพื่อประโยชน์ส่วนตนเป็นในบางครั้ง	-0.125	ตัดออก	
1.6	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ในการใช้อำนาจในทางที่ไม่เหมาะสม	-0.25	ตัดออก	

ข้อที่	ข้อความถามในแบบสอบถาม	ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ		ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม
		ioc	ผลการประเมิน	
1.7	ท่านปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจากแรงกดดัน	0.62	ใช้ได้	
1.8	ท่านประกอบวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและน่าเชื่อถือ	0.75	ใช้ได้	
1.9	บริษัทที่ท่านปฏิบัติงานมีคณะกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระไม่มีการผูกบังคับเพื่อให้มีปกปิดการตกแต่งกำไร	0.75	ใช้ได้	
1.10	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีการจัดเก็บข้อมูลที่น่าเชื่อถือ	0.62	ใช้ได้	
2. จรรยาบรรณด้านความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน				
2.1	ท่านให้ความสำคัญต่อประสิทธิภาพคุณภาพในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร	1	ใช้ได้	
2.2	ท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างดีที่สุด เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามความเป็นจริง	1	ใช้ได้	
2.3	ท่านส่งเสริมให้พนักงานมีการปฏิบัติงานให้มีความรับผิดชอบและคุณภาพต่อสังคม	0.75	ใช้ได้	
2.4	ท่านนำความรู้และประสบการณ์การทำงานในอดีตมาประยุกต์ใช้ในการตกแต่งกำไรเพื่อตอบสนองความพึงพอใจของผู้บริหาร	-0.25	ตัดออก	
2.5	ท่านใช้ความสามารถที่ดีที่สุดเพื่อผลงานที่มีคุณภาพ	0.75	ใช้ได้	

ข้อที่	ข้อความถามในแบบสอบถาม	ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ		ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม
		ioc	ผลการประเมิน	
2.5	ท่านใช้ความสามารถที่ดีที่สุด เพื่อผลงานที่มีคุณภาพ	0.75	ใช้ได้	
2.6	ท่านใช้ออกสารอย่างครบถ้วนและถูกต้องในการทำงานบัญชี	0.75	ใช้ได้	
2.7	ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานตามมาตรฐานบัญชีให้มากที่สุด	0.75	ใช้ได้	
2.8	ท่านใช้ความรู้ตามมาตรฐานบัญชีและเคารพกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	0.75	ใช้ได้	
2.9	ท่านส่งเสริมการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชีเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร	1	ใช้ได้	
2.10	ท่านพัฒนาความรู้ให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอเพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร	1	ใช้ได้	
2.11	ท่านมีการจัดเก็บข้อมูล และเอกสารสำคัญเป็นไปตามกฎหมาย	1	ใช้ได้	
2.12	ท่านแบ่งปันความรู้ในการปฏิบัติงานไปยังผู้อื่นเสมอ เพื่อป้องกันการตกแต่งกำไร	1	ใช้ได้	
2.13	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า พนักงานบัญชีส่วนใหญ่มีความรับผิดชอบในผลการปฏิบัติงาน	0.12	ตัดออก	
2.14	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า นักบัญชีส่วนใหญ่จะตกแต่งกำไรตามคำสั่งของผู้บริหาร	0.12	ตัดออก	
2.15	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่มีกาตกแต่งกำไร	-0.38	ตัดออก	

ข้อที่	ข้อความถามในแบบสอบถาม	ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ		ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม
		ioc	ผลการประเมิน	
3. จรรยาบรรณด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วนบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ และด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณ				
3.1	ท่านตระหนักถึงความคาดหวังและความสนใจของผู้มีส่วนได้เสียในผลจากการปฏิบัติงานเป็นสิ่งสำคัญ	1	ใช้ได้	
3.2	ท่านให้ความสำคัญในการรับผิดชอบต่อผลจากการปฏิบัติงานเป็นหลัก	1	ใช้ได้	
3.3	ท่านยึดหลักผลประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลักในการปฏิบัติงาน	0.88	ใช้ได้	
3.4	ท่านพัฒนาความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ	1	ใช้ได้	
3.5	ท่านปกป้องผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย อย่างซื่อสัตย์และยุติธรรม	0.75	ใช้ได้	
3.6	ท่านเคารพข้อตกลงต่อผู้มีส่วนได้เสียตามสัญญาจ้างปฏิบัติงาน	1	ใช้ได้	
3.7	ท่านตระหนักถึงการรักษาความสามารถในวิชาชีพที่ได้มา	0.75	ใช้ได้	
3.8	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า นักบัญชีส่วนหนึ่งใช้ข้อได้เปรียบและโอกาสในการหาผลประโยชน์ส่วนตน	0.25	ตัดออก	
3.9	ท่านใช้ความรอบคอบในการปฏิบัติงานในทุกด้าน	0.75	ใช้ได้	
3.10	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า นักบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติงานโดยยึดมั่นหลักคุณธรรมและสามารถตรวจสอบได้อย่างชัดเจน	0.32	ตัดออก	

ข้อที่	ข้อความถามในแบบสอบถาม	ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ	ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม
3.11	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า นักบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ คุณภาพเพื่อให้ผลงานทางวิชาชีพที่เหมาะสม	0.5	ใช้ได้
3.12	ท่านยอมรับให้ตรวจสอบและจัดเตรียมการตรวจสอบตามวิชาชีพที่เหมาะสม	1	ใช้ได้

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร

ความคิดเห็นในเรื่องของพฤติกรรมกรรมการตกแต่งกำไร

1	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรบันทึกเป็นทรัพย์สินของกิจการ เพราะได้ใช้อายุการใช้งาน และประสิทธิภาพของเครื่องจักร	0.625	ใช้ได้	
2	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณี รายการลูกหนี้การค้าอยู่ที่ประมาณ ร้อยละ 10 ของยอดขายแต่ได้เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 30 ในช่วงที่มีสถานะเศรษฐกิจเติบโต	0.5	ใช้ได้	ปรับคำถามเกณฑ์ 10% และ 30%
3	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่าบริษัทสามารถลงรายการค่าใช้จ่ายล่วงหน้าก่อนรอบระยะเวลาบัญชีบางรายการเป็นสินทรัพย์	0.5	ใช้ได้	
4	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า ในกรณี รายได้รับล่วงหน้า ควรบันทึกรับรู้รายได้ในงวดที่ให้บริการเสร็จสิ้น	0.5	ใช้ได้	ทยอยรับรู้ตามความสำเร็จของงาน
5	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณีบริษัทมีการบันทึกรายการรายตัดจำหน่ายบ่อยครั้ง	0.625	ใช้ได้	ตามสถานการณ์และประเภทธุรกิจ

ข้อที่	ข้อความถามในแบบสอบถาม	ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ	ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม	
6	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า บริษัทผู้ผลิตส่วนใหญ่ที่มีกิจการในเครือเป็นตัวแทนขาย จะกำหนดปริมาณสั่งซื้อสินค้าแก่บริษัทในเครือ	0.5	ใช้ได้	
7	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณี บริษัทมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ	-0.25	ตัดออก	
8	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า ในกรณี บริษัทควรมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเป็นประจำทุกปี	0.5	ใช้ได้	การเปลี่ยนผู้สอบบัญชี 3-5 ปี เหมาะสมกว่า
9	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า บริษัทสามารถรับรู้รายได้สินค้าฝากขายผ่านตัวแทนในสาขาต่างๆ	0.5	ใช้ได้	
10	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่า บริษัทส่วนใหญ่ มักจะมีรายการคงค้างในไตรมาสที่ 4 เพิ่มขึ้น	0.5	ใช้ได้	
11	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณีเงินลงทุนเพื่อค้าสามารถเปลี่ยนแปลงเป็นเงินลงทุนเพื่อขายได้	0.63	ใช้ได้	
12	ท่านเห็นด้วยหรือไม่ ในกรณี มีการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาได้ตามวิธีที่เหมาะสม	0.75	ใช้ได้	การคิดค่าเสื่อมควรคิดให้สะท้อนผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ

ภาคผนวก ง

รายชื่อ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

รายชื่อ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท อารียา พรอพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐานโรงไฟฟ้า อมตะ บี.กริม เพาเวอร์	ทรัพยากร
บริษัท แอดวานซ์ คอนเนคชั่น คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัทหลักทรัพย์ เออีซี จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท อีออน ทรูสินค้า (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท เอเชียไฟเบอร์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท อาปีโก ไซเทค จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท โรงพยาบาลเอกชล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เอเชีย อินซูเลเตอร์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท แอ็ดวานซ์ อินฟอร์เมชั่น เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท เอ.เจ.พลาสติก จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอเจ แอดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท เอกรัฐวิศกรรม จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท ออลล่า จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอแอลที เทเลคอม จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท อลูคอน จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท อะมานะฮ์ ลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท อมรินทร์พรีนติ้ง แอนด์ พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท อมตะ วิเอ็น จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอเชีย เมทัล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท อนันดา ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เอพี (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอเชีย ฟริชชั่น จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอพีเคซ์ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอควี เอสเตท จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอเชียซอฟท์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ซินเนอร์เจติก ออโต้ เพอร์ฟอร์แมนซ์ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท อาซิฟา จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอเชียไฮเดิล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ห้างหุ้นเอเชียน ซีฟู้ด จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท เอเชีย มาร์ติน เซอร์วิสเซส จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เอเชียเสริมกสิกรรม จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท เอเชีย พลัส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท ศรีอยุธยา แคปปิตอล จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท บริการเรือเพลิงการบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท ไทยสโตเรจ แบตเตอรี่ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท อควา คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
ธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท บางกอก เชน ฮอสปิทอล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท บางจาก คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท บีซีพีจี จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท กรุงเทพคู่มือวิชาการ จำกัด(มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท บิวตี้ คอมมูนิตี้ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ทางด่วนและรถไฟฟ้ากรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัทเงินทุน ศรีสวัสดิ์ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท บี.กริม เพาเวอร์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท บีค คาเมร่า คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เบอร์ลี่ ยุคเกอร์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท บีเจซี เฮฟวี่ อินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท กรุงเทพประกันภัย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์บางกอก	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท กรุงเทพประกันชีวิต จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท บลิส-เทล จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท บ้านปู เพาเวอร์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท บางกอกแอนด์ จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท บ้านร็อคคาร์เด็น จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท น้ำตาลบุรีรัมย์ จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน โรงไฟฟ้ากลุ่มน้ำตาลบุรีรัมย์	ทรัพยากร
บริษัท บางสะพานบาร์มิล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท บางปะกง เทอร์มินอล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท บุคคินิวซิติ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐานระบบขนส่งมวลชนทางราง บีทีเอส โกรท	บริการ
บริษัท บางกอกสหประกันภัย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท เบตเตอร์ เวิลด์ กรีน จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท คาราบาวกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท แคล-คอมพ์ อีเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ผลิตภัณฑ์คอนกรีตชลบุรี จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท แคปปิตอล เอ็นจิเนียริง เน็ตเวิร์ค จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท โรงแรมเซ็นทรัลพลาซา จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ซีเฟรชอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท คันทรี กรุ๊ป ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท คันทรี กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท จรัญประกันภัย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท โรงพยาบาลจุฬารัตน์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท บางกอกแลนด์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ห้างเซ็นโซติวัฒน์ขนาดใหญ่ จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท ซาณูอิสสระ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ธนาคาร ซีไอเอ็มบี ไทย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท ซีดี สตีล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ช.การช่าง จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ซีเค พาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท เชียงใหม่โปรเซสฟู๊ดส์ จำกัด(มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท เชียงใหม่รามธุรกิจการแพทย์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท หลักทรัพย์ โนมูระ พัฒนสิน จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท คริสเตียนีและนิลเสน (ไทย) จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ซีไอแอล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท คอมเซเว่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท คาสเซอ์ฟิค โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท ซีพีแอล กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท เซ็นทรัลพัฒนา จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ CPN คอมเมอร์เชียล โกรท	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ CPN รีเทล โกรท	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ซี.พี.ทาวเวอร์ โกรท	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ชูโก จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์คริสตัล รีเทล โกรท	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ฝาจีบ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ซีเอส ล็อกซอินโฟ จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ซีเอสพี สตีลเซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เทพธานีกรีฑา จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท คอมมิวนิเคชั่น แอนด์ ซิสเต็มส์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์โรงแรมและรีสอร์ทในเครือฯ	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท จรุงไทยไวร์เอนด์เคเบิล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ไดนาสตีเซรามิค จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ดีคอนโปรดักส์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เดลต้า อิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท เด็มโก้ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐานโทรคมนาคม ดิจิทัล	เทคโนโลยี
บริษัท ดิจิตอลเทค แพลนเน็ต จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท ผลิตภัณฑ์ตราเพชร จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ดุสิตธานี จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ดี.ที.ซี.อินเตอร์ีส จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และสิทธิการเช่าดุสิตธานี	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ชัยวัฒนา แทนเนอรี่ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท พลังงานบริสุทธิ์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท เอ็นเนอร์ยี่ เอิร์ธ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท อีซีเอ็น เพันธ์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท จัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท ตะวันออกพาณิชย์ลีสซิ่ง จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท อีเทอเนล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน โรงไฟฟ้าพระนครเหนือ ชุดที่ 1	ทรัพยากร
การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย	
บริษัท ผลิตไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท อุตสาหกรรม อิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท เอกซัยการแพทย์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท อีเอ็มซี จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โรงพิมพ์ตะวันออก จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท อีสเทิร์นโพลีเมอร์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ดี เอราวิ้น กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เอราวิ้น โฮเทล โกรท	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท อีสเทอร์น สตาร์ เรียด เอสเตท จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท เอเวอร์แลนด์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท แฟนซีวูด อินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท ฟาร์อีสท์ ดีดีบี จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เฟอร์รี่ จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ฟรุททาว เมททัล (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอฟเอ็น แฟคตอรี เอ้าท์เลท จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ฟินันซ่า จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท ฟอรัท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท หลักทรัพย์ ฟินันเซีย ไซรัส จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท ไฟร์เทรดเอ็นจิเนียริ่ง จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ฟิวเจอร์พาร์ค	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ แกรนด์ โฮสพิทาลิตี้	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โกลเบล็ก โฮลดิ้ง แมนเนจเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท โกลบอล คอนเน็คชั่นส์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เจนเนอร์ล เอนจิเนียริ่ง จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัทบริหารและพัฒนาเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท โกลบอลกรีนเคมิคอล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท แกรททิทูด อินฟินิท จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท จี เจ สตีล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท กรู๊ปบลิส จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท แกรนด์ คาแนล แลนด์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ อาคารสำนักงาน จีแลนด์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท สยามโกลบอลเฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท แผ่นดินทอง พร็อพเพอร์ตี้ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์โกลด์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โกลบอล เพาเวอร์ ซินเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท จีเอ็มเอ็ม แกรมมี่ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท กรีน รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์โกลด์เวิลด์ เจอร์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท กู๊ดเยียร์(ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ฮั่วฟง รีบเบอร์ (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และสิทธิการเช่าเหมราชอินดัสเตรียล	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์เหมราช	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท หาดทิพย์ จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท แอสเซี่ยน เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ไอ.ซี.ซี. อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท อิชิตัน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท อินเตอร์เนชั่นเนลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท อินเทอร์เน็ต ฟาร์อีสท์ เอ็นเนอร์ยี คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท ไอเอฟเอส แคปปิตอล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท อินเทอร์เน็ต จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ทริฟเฟิล ไอ โลจิสติกส์ จำกัด (มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท อินเทอร์เน็ต คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์อิมแพ็ค โกรท	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท อินเทอร์เน็ตประเทศไทย จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท อิงเกรส อินดัสเตรียล (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท โพลโค-ไทยน็อกซ์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท อินทรประกันภัย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท อินทัช โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท อีโนเว รับเบอร์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท ไอที ซิตี จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท อิน โดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เจเอเอส แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐานบรอดแบนด์อินเทอร์เน็ต จัสมิน	เทคโนโลยี
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ เจซี	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท แจกเจียอุตสาหกรรม (ไทย) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท เจ มาร์ท จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท เจ เอ็ม ที เน็ทเวอร์ค เซอร์วิสเซส จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท จัสมิน เทเลคอม ซิสเต็มส์ จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท จุฑานาวี จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เจดับเบิ้ลยูดี อินโฟโลจิสติกส์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท คาร์มาร์ท จำกัด (มหาชน)	บริการ
ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท น้ำตาลครบรี จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท เค.ซี. พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท กรุงไทยคาร์เร้นท์ แอนด์ ลีส จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท เคซีอี อีเลคโทรนิคส์ จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ชนบุรี เมดิคัล เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัทหลักทรัพย์ เคจีไอ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท กุลธรเคอร์บี้ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
ธนาคารเกียรตินาคิน จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เคพีเอ็น	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท บัตรกรุงไทย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท เกษตรไทย อินเตอร์เนชั่นแนล ชูการ์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท กรุงเทพโสภณ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท คิง ไว กรุ๊ป (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ไลท์ติ้ง แอนด์ อีควิปเมนต์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท ลลิต พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท แลนด์แอนด์เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ไวท์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ แอล เอช โฮเทล	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โลหะกิจ เม็ททอล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และสิทธิการเช่า แลนด์ แอนด์ เฮ้าส์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ แอล เอช ซุป ปิ้ง เซ็นเตอร์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ลีอชเลย์ จำกัด (มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท โรงพยาบาล ลาดพร้าว จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท แอล.พี.เอ็น.ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ลาภูนารี รีสอร์ท แอนด์ โฮเทล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท ลัคกี้เทคส์ (ไทย) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ลักซ์ชัวร์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอ็มเค เรสโตรองต์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท มาสเตอร์ แอด จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท สยามแม็คโคร จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท มาลีกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท แมนดาริน โฮเต็ล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท แม่ทิง แม่กซิไม้ซ์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท มติชน จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท แมกซ์ เมทัล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัทหลักทรัพย์ เมย์แบงก์ กิมเอ็ง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท แม็คกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท โรงพยาบาลมหาชัย จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท อสมท จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เอ็ม.ซี.เอส.สตีล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอ็ม ดี เอ็กซ์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท เมก้า ไลฟ์ไชนเอนซ์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน เอ็มเอฟซี จำกัด(มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท เอ็ม เอฟ อี ซี จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ไม้ด้า แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิการเช่า เอ็มเอฟซี อินดัสตรี ยล อินเวสเมนต์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท มิลล์คอน สตีล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ไมเนอร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์มิลเลียนเนอรี่	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เอ็มเอฟซีอินดัสตรียล	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เมเจอร์ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาฯ เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ ไลฟ์สไตล์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท มั่นคงเคหะการ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ไม้ค้ำ ลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เอ็มเอฟซี-นิชคาธานี	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์นิชคาธานี 2	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์มัลดีเนชั่นแนลเรสซิเดนซ์พินด์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โมเดอร์นฟอรั่มกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท โมโน เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์แบบมีกรรมสิทธิ์ 101 มนตรี สโตร์เรจ	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เอ็มเอฟซี ป่าตอง เสริทเจจ	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอ็ม พิคเจอร์ส เอ็นเตอร์เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เมโทรซิสเต็มส์คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เอ็มเอฟซี-สเตรทิจิกสโตร์เรจพินด์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เมืองไทย ลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท นิวซีดี (กรุงเทพฯ) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท เอ็น. ซี. เฮ้าส์ซิ่ง จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอ็นอีพี อสังหาริมทรัพย์ และอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท วัฒนาการแพทย์ จำกัด (มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท เอ็นเอฟซี จำกัด (มหาชน)	-
บริษัท นวกิจประกันภัย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท เนชั่น มัลติมีเดีย กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท โนเบิล ดีเวลลอปเมนท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท นิปปอน แพล็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท นำสินประกันภัย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท โรงพยาบาลนนทเวช จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท อนุสาศิริ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เนาวรัตน์พัฒนาการ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท นามยง เทอร์มินัล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท โอ ซี ซี จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท โอเชียนกลาส จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท โอเอชทีแอล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท โออิชิ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท ออร์จีน พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เพช ดีเวลลอปเมนท์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท พีเออี (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท แพนเอเชียฟูดแวร์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท แปซิฟิกไฟฟ์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท พาโตเคมีอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เพอร์ซิเดนท์ เบเกอรี่ จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท พี.ซี.เอส.แมชชีน กรุ๊ป โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท พรีเมียร์เอ็นเตอร์ไพรซ์ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท เพิ่มสินสตีลเว็คส์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท ฟร็อพเพอร์ตี้ เพอร์เฟก จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ประชาอาภรณ์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท พัฒน์กล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ภัทรลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท แพลน บี มีเดีย จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เดอะ แพลทินัม กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เทาเวอร์ไลน์ เอ็นจิเนียริ่ง จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท พรีเมียร์ มาร์เก็ตติ้ง จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท โพลาริส แคปปิตัล จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ผลิตภัณฑ์อาหารกว้างไพศาล จำกัด (มหาชน)	-
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ไพรม์ออฟฟิศ	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท บางกอก โปสต์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ปันทอง อินคัสเตรียล ปาร์ค	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท พรีเมียร์ โปรดักส์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ประกิต โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท แพรนด้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท פרבิลท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ปรึกษากรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ปทุมไรชมิล แอนด์ แกรนารี จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท ปริญสิริ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ฟรินซิเฟิล แคปิตอล จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ปริมา มารีน จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท โปรเฟสชั่นแนล เวสต์ เทคโนโลยี (1999) จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท พฤกษา โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ฟรีเชิส ชิปปิ้ง จำกัด (มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท พรีเมียร์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท โพลีเพ็คซ์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ไพลอน จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ควอลิตี้คอนสตรัคชั่นโปรดักส์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ควอลิตี้เฮาส์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และสิทธิการเช่า ควอลิตี้ เฮาส์ โฮเทล แอนด์ เรซิเดนซ์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ควอลิตี้ ฮอสพิทอลลิตี	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ควอลิตี้ เฮาส์	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โรงพยาบาลรามคำแหง จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ผลิตไฟฟ้าราชบุรีโฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท อาร์ ซี แอล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ริช เอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ริชี่ เฟลช 2002 จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โรงพยาบาลราชธานี จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ไรมอน แลนด์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท โรบินสัน จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ร็อกเวล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท โรงแรมรอยัล ออคิด (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท สวนอุตสาหกรรมโรจนะ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท อาร์พีซีจี จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท โรงพยาบาลราชพฤกษ์ จำกัด (มหาชน)	บริการ

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท อาร์เอส จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ริช สปอร์ต จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท สิงห์ เอสเตท จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บ.เอส แอนด์ เจ อินเตอร์เนชั่นแนล เอนเตอร์ไพรส์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท เอส 11 กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท ซาบีน่า จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท สามชัย สตีล อินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท สามารถคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท สัมมากร จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท สามารถเทลคอม จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท เชื้อปเป้ จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท สมบูรณ์ แอ็ดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ไทยเทพรส จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท ศรีสวัสดิ์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท สว่างเอ็กซ์พอร์ต จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ สมุยบุรี	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอสซี แอสเสท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด(มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท สห โคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท เอสซีไอ อิเล็คทริก จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท สแกน อินเตอร์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท ทักษิณคอนกรีต จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท สามารถ ดิจิตอล จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ซีพี โก้ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เสนาดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท สยามฟิวเจอร์ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท อาหารสยาม จำกัด(มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปีโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท แขงกรี-ลา โฮเต็ล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท สยามสตีลอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุปโภคบริโภค
บริษัท ชิงเกอร์ประเทศไทย จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท แสตนลิริ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์แสตนลิริ ไพร์มออฟฟิศ	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เอสไอเอส ดิสทริบิวชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท ศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท ส.กิจชัย เอ็นเตอร์ไพรส์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ศิครินทร์ จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท สาลี พรินท์ติ้ง จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท สหมิตรเครื่องกล จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท สิ้นมั่นคงประกันภัย จำกัด (มหาชน)	ธุรกิจการเงิน
บริษัท สยามอินเตอร์มัลติมีเดีย จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท สหมิตรถังแก๊ส จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท สตาร์ส ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท เอส เอ็น ซี โฟร์เมอร์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอส แอนด์ พี	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
ชินดิเคท จำกัด (มหาชน)	
บริษัท โซลาร์ตรอน จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร

บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรม
บริษัท เอส. แพ็ค แอนด์ พรินท์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท เอส. แพ็ค แอนด์ พรินท์ จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท สุภาลัย จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท สหพัฒนพิบูล จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท เอสพีซีจี จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์สนามบินสมุย	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท สยามภัณฑ์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
บริษัท สหพัฒนาอินเตอร์โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท สยามสปอร์ต ซินดิเคท จำกัด (มหาชน)	บริการ
บริษัท ชิงเกิ้ล พอยท์ พาร์ท (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	เทคโนโลยี
บริษัท สตาร์ ปิโตรเลียม รีไฟน์นิ่ง จำกัด (มหาชน)	ทรัพยากร
บริษัท สหกลอติวิปเมนต์ จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท ศรีราชาคอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์โรงแรมศรีพัญญา	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท สุรพลฟู๊ดส์ จำกัด (มหาชน)	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
บริษัท สหวิริยาสติอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)	สินค้าอุตสาหกรรม
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ศาลาแอทสาทร	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ สกุล นายณัฐวัชร อุดตมะปรากรม

รหัสประจำตัวนักศึกษา 5810520701

วุฒิการศึกษา

วุฒิ

ชื่อสถาบัน

ปีที่สำเร็จการศึกษา

บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง 2558

ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน : เจ้าหน้าที่โครงการเสริมสร้างความเข้มแข็งแก่สหกรณ์และกลุ่ม

เกษตรกรในจังหวัดชายแดนใต้ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สงขลา

139/23 ถนนกาญจนวนิช ตำบลเขารูปช้าง อำเภอเมือง จังหวัดสงขลา

90000