



ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ
ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

Factors Affecting the Quality of Financial Reporting According to the Thai Financial
Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities of Small and Medium
Enterprises : Special Development Zone

ณัฐชนน น่านิรัตติสัย

Natchanon Naniruttusai

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

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

Prince of Songkhla University

2562

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ชื่อวิทยานิพนธ์ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

ผู้เขียน นายณัฐชนน น่านิรัติศัย

สาขาวิชา การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	คณะกรรมการสอบ
.....ประธานกรรมการ
(ผศ.ดร.กุลวดี ลิ้มอุสันโน)	(ผศ.ดร.กุลวดี ลิ้มอุสันโน)
กรรมการ
	(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)
กรรมการ
	(ดร.ศิรดา นวลประดิษฐ์)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยเป็น
 ส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

.....
 (ศาสตราจารย์ ดร. ดำรงค์ศักดิ์ ฟ้างู่งสง)
 คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ.....

(ผศ.ดร.กุลวดี ลิ้มอุสันโน)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ลงชื่อ.....

(นายณัฐชนน น่านิรัติศัย)

นักศึกษา

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นายณัฐชนน น่านิรัติศัย)

นักศึกษา

ชื่อวิทยานิพนธ์	ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ
ผู้เขียน	นายณัฐชนน น่านิรัติศัย
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2562

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจที่จัดทำโดยสำนักงานบัญชี การศึกษาครั้งนี้เก็บข้อมูลจาก วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ประกอบด้วย จังหวัดนราธิวาส ปัตตานี ยะลา สตูล และสงขลาเฉพาะในท้องที่ได้แก่ อำเภอจะนะ อำเภอเทพา อำเภอ นาทวี และอำเภอสะบ้าย้อย โดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้ประกอบการ ทั้งนี้ได้รับแบบสอบถามคืน จำนวน 276 ชุด คิดเป็นร้อยละ 27.60 การศึกษาครั้งนี้ทำการวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าความถี่และค่าร้อยละ เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ และทดสอบสมมติฐานด้วยวิธีการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลการศึกษาพบว่า พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล การจัดการทรัพยากรมนุษย์ และการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Thesis Title Factors Affecting the Quality of Financial Reporting according to the Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities of Small and Medium Enterprises : Special Development Zone

Author Mr.Natchanon Naniruttisai

Major Program Accountancy

Academic Year 2019

ABSTRACT

The purpose of research was to study the factors affecting the quality of financial reporting according to the Thai financial reporting standards for non-publicly accountable entities of small and medium enterprises in Special Development Zone. Comprising of partial area in Naratiwat, Pattani, Yala, Satun and Songkhla. Data were collected using a questionnaire survey. In total, 276 entrepreneurs participated in the study (response rate = 27.60). Data analysis included the descriptive statistics and multiple regression analysis. The results of this study revealed that management behavior to support the accuracy of financial information, good governance human resource management and the creation of acceptance from stakeholders had positive relationship with quality of financial reporting according to the thai financial reporting standards for non-publicly accountable entities of small and medium enterprises.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความกรุณาและช่วยเหลืออย่างดีจากผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. กุลวดี ลิ้มอุสันโน อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ที่สละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา คำแนะนำในการค้นคว้าวิจัย ตลอดจนตรวจสอบและแก้ไข ปรับปรุงข้อบกพร่องต่างๆ อันเป็นประโยชน์สำหรับการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ขอขอบคุณ ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์ และดร.ศิรดา นวลประดิษฐ์ ที่ให้เกียรติในการเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และกรุณาให้คำชี้แนะ ซึ่งผู้วิจัยได้รับข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ในการแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น

ขอขอบพระคุณครู และอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทความรู้ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ตลอดจนผู้เขียนตำรา เอกสารบทความ งานวิจัยในอดีตต่างๆ ที่ผู้วิจัยได้ค้นคว้าและนำมาอ้างอิงในงานวิจัย

ขอขอบคุณทุกคนในครอบครัวที่ให้กำลังใจ และสนับสนุนการศึกษา ขอคุณพี่ๆ เพื่อนๆ น้องๆ ทุกคนที่ให้กำลังใจ และความช่วยเหลือเสมอมา

ประโยชน์และคุณค่าอันพึงมีของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบให้แก่อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้อันเป็นผู้มีพระคุณอย่างยิ่งในการสนับสนุนให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จไปได้ด้วยดี

ณัฐชนน น่านิรัติศัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
ABSTRACT	(6)
กิตติประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(11)
รายการภาพประกอบ	(12)
บทที่ 1 บทนำ	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 คำถามวิจัย	3
1.3 วัตถุประสงค์การวิจัย	3
1.4 สมมติฐาน	3
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
1.6 ขอบเขตการวิจัย	4
1.7 นิยามศัพท์	5
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม	7
2.2 แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน	14
2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการกำกับดูแลองค์กรที่ดี	24
2.4 ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View Theory: RBV)	36
2.5 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีที่เกี่ยวข้องกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม	37
2.6 แนวคิดเกี่ยวกับผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543	39
2.7 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547	40
2.8 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และการพัฒนาสมมติฐาน	42
2.9 กรอบแนวคิดการวิจัย	44

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 3	
ระเบียบวิธีการวิจัย	
3.1 แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย	46
3.2 ประชากรที่ใช้ในการวิจัย	46
3.3 ขนาดตัวอย่าง และการเลือกตัวอย่าง	47
3.4 เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล	47
3.5 ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล	47
3.6 ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย	48
บทที่ 4	
ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	
4.1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	51
4.2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ	52
4.3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ	54
4.4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	60
4.5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบ Pearson Correlation	67
4.6 การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ	68
4.7 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน	70
บทที่ 5	
สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	
5.1 สรุปและอภิปรายผลการศึกษา	71
5.2 ประโยชน์ที่ได้รับ	74
5.3 ข้อจำกัดในการวิจัย	75
5.4 ข้อเสนอแนะของการวิจัย	76
บรรณานุกรม	78
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก	89
ประวัติผู้เขียน	98

รายการตาราง

ตารางที่		หน้า
2.1	ค่าใช้จ่ายในการตรวจประเมิน	20
4.1	ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกข้อมูลทั่วไป	51
4.2	ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ	52
4.3	ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ โดยรวมรายด้าน	54
4.4	ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านความเข้าใจได้ โดยรวม และเป็นรายด้าน	55
4.5	ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ความเกี่ยวข้องกับการ ตัดสินใจ โดยรวม และเป็นรายด้าน	56
4.6	ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านความเชื่อถือได้ โดยรวม และเป็นรายด้าน	57
4.7	ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านการเปรียบเทียบได้ โดยรวม และเป็นรายด้าน	58
4.8	ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านทันเวลา โดยรวม และเป็นรายด้าน	59
4.9	ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านยืนยันความถูกต้องได้ โดยรวม และเป็นรายด้าน	60
4.10	ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ โดยรวมรายด้าน	61
4.11	ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการ ส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล โดยรวม และเป็นรายด้าน	62
4.12	ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการ จัดการทรัพยากรมนุษย์ โดยรวม และเป็นรายด้าน	63
4.13	ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการ สนับสนุนระบบการควบคุมภายใน โดยรวม และเป็นรายด้าน	64

รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.14	ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย โดยรวม และเป็นรายด้าน	65
4.15	ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน โดยรวม และเป็นรายด้าน	66
4.16	สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปร	67
4.17	การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ	69
4.18	แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน	70

รายการภาพประกอบ

ภาพที่		หน้า
1	แสดงกรอบแนวคิดวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ	45

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ข้อมูลที่มีคุณภาพเป็นพื้นฐานสำคัญของประสิทธิภาพองค์กร เนื่องจากทุกกิจกรรมในองค์กรนั้น จำเป็นต้องใช้ข้อมูลทั้งสิ้น (Hang, Arlbjorn, & Pedersen, 2009) ข้อมูลที่สำคัญของธุรกิจ คือ รายงานทางการเงิน เป็นเครื่องมือช่วยเพิ่มโอกาสในการขยายตัวของธุรกิจมีบทบาทสำคัญในเพิ่มความน่าเชื่อถือของกิจกรรมในการจัดหาแหล่งเงินทุน รายงานทางการเงินช่วยในการหาแหล่งทุนแก่ธุรกิจมานับศตวรรษ แต่ความน่าเชื่อถือในมุมมองของเจ้าหนี้และนักลงทุนกลับต่ำลงอันเนื่องจากคุณภาพที่ต่ำลง หรือแม้กระทั่งเจ้าของกิจการก็อาจเชื่อถือในข้อมูลรายงานทางการเงินเพื่อใช้ในการตัดสินใจ ปัญหาเหล่านี้ในสหรัฐอเมริกา พบความสูญเสียเม็ดเงินอันเกิดจากปัญหาที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพข้อมูลมีความสูญเสียถึงปีละ 600 ล้านเหรียญสหรัฐ (Lucas, 2010)

ประเทศไทยกำลังจะก้าวไปสู่ประเทศพัฒนาแล้ว ด้วยการกำหนดแผนยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ขึ้นครั้งแรก หนึ่งในความท้าทายที่ต้องเผชิญ คือ ความสามารถในการวิเคราะห์ และประมวลผลข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data) (ร่างยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี 2560-2579, 2560) ประเทศไทยเป็นประเทศที่ไม่มีข้อมูล ในขณะที่ประเทศอื่นๆ กำลังเข้าไปสู่การใช้ข้อมูลขนาดใหญ่ เป็นคำกล่าวของรองนายกรัฐมนตรี อนุทิน ชาญวีรกูล โอกาสประเทศไทย (สมคิด จาตุศรีพิทักษ์, 2560) ประเทศไทยประกอบด้วยผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ร้อยละ 99.7 ซึ่งผู้ประกอบการเหล่านี้จำนวนมากพบเจอปัญหาในการเข้าถึงแหล่งทุน (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2560) สืบเนื่องจากรายงานทางการเงินขาดความน่าเชื่อถือ (Reliability) (อมรา ตีรศรีวัฒน์, 2555) ซึ่งวิสาหกิจเหล่านี้เป็นส่วนสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ ด้วยศักยภาพด้านผลิตภัณฑ์มวลรวมประเทศ (Gross Domestic Product : GDP) มีถึงร้อยละ 39.6

ในปัจจุบันผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ไว้วางใจให้สำนักงานบัญชีจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามกฎหมาย เนื่องจากความคล่องตัวในการบริหารจัดการ อีกทั้งยังมีต้นทุนต่ำกว่าการจ้างพนักงานบัญชีประจำ และมีความเชี่ยวชาญสูง (ศรุต จิตต์คานนท์, 2557) เชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เป็นลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ตามมาตรฐานการเงินสำหรับกิจการไม่มีส่วนได้

เสียดาธารณะ (TFRS for NPAEs) ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ แต่ถึงกระนั้น รายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมส่วนใหญ่ยังคงขาดลักษณะเชิงคุณภาพ ขั้นพื้นฐานทั้งสองประการ สะท้อนได้จากความเชื่อมั่นจากแหล่งเงินทุนไม่ให้ความเชื่อถือ (เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, 2554; จตุรวิทย์ เขียวชะอุ่ม, 2557) เนื่องจากงบการเงินวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมมีการตรวจสอบต่ำ จึงเป็นช่องโหว่ให้เกิดการตกแต่งบัญชีสูง (ภาพร เอกอรรถพร, 2545)

ในประเทศไทยปัญหาด้านคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เป็นปัญหาที่มีมาอย่างยาวนาน และสมควรได้รับการแก้ไข อีกทั้งเป็นปัญหาที่น่ากังวลต่อการพัฒนา รากฐานสำคัญในแผนยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ในอดีตการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับความสนใจจากนักวิจัยจำนวนมาก เพื่อค้นหาอุปสรรคต่อ คุณภาพรายงานทางการเงินในบริบทต่างๆ และให้ข้อเสนอแนะในการวิจัยการศึกษาครั้งต่อไป ควรศึกษา โดยขยายขอบเขตของกลุ่มปัจจัยอื่นๆ (วิจิตร กิनावงศ์, 2553; พิมพ์พร อังสกุลวงศ์, 2553; วีรณา ตีระณประกิจ, 2552; ปิยมาศ เหลือล้น, 2555)

นโยบายการกำกับดูแลองค์กรที่ดี (Good Government Policy) มีความสำคัญอย่างยิ่ง สำหรับการบริหารงานทั่วไปจะต้องควบคุมการกำกับดูแลองค์กรที่ดีอยู่ตลอดเวลา ได้แก่ การส่งเสริม หลักธรรมาภิบาล การจัดการทรัพยากรมนุษย์การสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน และการสร้าง การยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย ตลอดจนการใช้เทคนิควิธีการต่างๆ อย่างเหมาะสม โดยการใช้ทรัพยากรที่มี อยู่อย่างจำกัดในองค์กรให้เกิดประโยชน์และคุ้มค่ามากที่สุดอย่างมีประสิทธิภาพที่สะท้อนถึงคุณภาพ รายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับนักบัญชีที่ได้จัดบันทึกจำแนก และจัดหมวดหมู่ พร้อมทั้งสรุปรายงาน ผลการดำเนินงานในรูปของจำนวนเงิน (เมธากุล เกียรติกระจาย, 2538) เพื่อเป็นประโยชน์ต่อ การนำไปใช้ในการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล

แนวคิดทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-Based View: RBV) ที่กล่าวว่าองค์กรใดมีทรัพยากร (Resource) และความสามารถ (Capability) ที่แตกต่างจากองค์กรอื่น 4 ลักษณะ ได้แก่ มีคุณค่า (Value) หายาก (Rare) ไม่สามารถทดแทนได้ง่าย (Difficult to Substitute) และยากที่คู่แข่งจะ ลอกเลียนแบบได้ (Difficult to Imitate) (Barney, 1991) ย่อมทำให้องค์กรนั้นได้เปรียบในการแข่งขันที่ ยั่งยืน (Sustainable Competitive Advantage) ดังนั้นองค์กรภาครัฐและเอกชนจึงมุ่งให้ ความสำคัญ กับการจัดการความรู้ (Knowledge Management) ทั้งนี้เพื่อที่จะสร้างให้องค์กรกลายเป็นองค์กรแห่ง การเรียนรู้ (Learning Organization) อย่างแท้จริง

ด้วยปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาแนวทางในการพัฒนาคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพขั้นพื้นฐานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่จัดทำโดยสำนักงานบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพ ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ที่จัดทำโดยสำนักงานบัญชี โดยศึกษาจากพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจประกอบด้วย จังหวัด ปัตตานี นราธิวาส ยะลา สตูล สงขลาในท้องที่อำเภอจะนะ อำเภอเทพา อำเภอนาหวี และอำเภอสะบ้าย้อย เนื่องจากเป็นพื้นที่มีลักษณะเฉพาะ โดยที่อัตราส่วนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใกล้เคียงกับอัตราส่วนในระดับประเทศ อีกทั้งได้รับสิทธิพิเศษลดอัตราภาษีเงินได้ลง

คำถามวิจัย

- 1) คุณภาพของรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจอยู่ในระดับใด
- 2) ปัจจัยอะไรที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

วัตถุประสงค์การวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาระดับคุณภาพของรายงานทางการเงิน ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ
- 2) เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

สมมติฐาน

- สมมติฐานที่ 1** การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน
- สมมติฐานที่ 2** การจัดการทรัพยากรมนุษย์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

สมมติฐานที่ 3 การสนับสนุนระบบการควบคุมภายในส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

สมมติฐานที่ 4 การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

สมมติฐานที่ 5 พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ตัวแทนภาครัฐและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถนำเอาปัจจัยที่เอื้อต่อการพัฒนาคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพขั้นพื้นฐานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เพื่อใช้ในการพัฒนา กฎหมาย นโยบาย ในการส่งเสริมคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

2. ผู้วิจัยและผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำผลจากการวิจัยไปใช้ในการต่อยอดงานวิจัยบนฐานแนวคิดทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-Based View) ในด้านคุณภาพรายงานทางการเงิน

ขอบเขตของการวิจัย

1. ขอบเขตพื้นที่

พื้นที่ของการวิจัยคือ พื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจประกอบด้วย จังหวัดนราธิวาส ปัตตานี ยะลา สตูล สงขลาเฉพาะในท้องที่อำเภอจะนะ อำเภอเทพา อำเภอ นาทวี และอำเภอสะบ้าย้อย ผู้วิจัยเลือกศึกษาในพื้นที่นี้ เนื่องจากเป็นพื้นที่ที่มีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอยู่ในสัดส่วนมากโดยส่วนใหญ่เลือกให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำรายงานทางการเงิน และประสบปัญหาในเรื่องของคุณภาพรายงานทางการเงินรวมทั้งความเชื่อมั่นของแหล่งเงินทุน อีกทั้งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 493) พ.ศ. 2553 ส่งผลให้ผู้มีเงินได้ในพื้นที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราทั่วไป

2. ขอบเขตประชากร

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

3. ข้อตกลงเบื้องต้น

ในการวิจัยครั้งนี้คุณภาพรายงานทางการเงินผู้วิจัยอิงโดยใช้คุณภาพตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

4. นิยามศัพท์

1. วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises) หมายถึง กลุ่มสถานประกอบการที่ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ครอบคลุมกิจการ 3 กลุ่มใหญ่ๆ คือ กิจการผลิต (Production Sector) กิจการการค้า (Trading Sector) ครอบคลุมการค้าส่ง (Wholesale) และการค้าปลีก (Retail) และกิจการบริการ (Service Sector) ซึ่งลักษณะขนาดของ SMEs สามารถกำหนดได้จาก 2 องค์ประกอบหลัก คือ มูลค่าขั้นสูงของสินทรัพย์ถาวร และจำนวนการจ้างงาน

การแบ่งประเภทกิจการด้วยมูลค่าขั้นสูงของสินทรัพย์ถาวร มีดังนี้ 1) กิจการผลิต ขนาดกลางไม่เกิน 200 ล้านบาท ขนาดย่อมไม่เกิน 50 ล้านบาท 2) กิจการบริการ ขนาดกลางไม่เกิน 200 ล้านบาท ขนาดย่อมไม่เกิน 50 ล้านบาท 3) กิจการการค้า ขนาดกลางค้าส่งไม่เกิน 100 ล้านบาท ขนาดย่อมไม่เกิน 50 ล้านบาท และค้าปลีกขนาดกลางไม่เกิน 60 ล้านบาท ขนาดย่อมไม่เกิน 30 ล้านบาท

การแบ่งประเภทกิจการด้วยจำนวนการจ้างงาน มีดังนี้ 1) กิจการผลิต ขนาดกลางไม่เกิน 200 คน ขนาดย่อมไม่เกิน 50 คน 2) กิจการบริการ ขนาดกลางไม่เกิน 200 คน ขนาดย่อมไม่เกิน 50 คน 3) กิจการการค้า ขนาดกลางค้าส่งไม่เกิน 50 คน ขนาดย่อมไม่เกิน 25 คน และขนาดกลางค้าปลีก ไม่เกิน 30 คน ขนาดย่อมค้าปลีกไม่เกิน 15 คน (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2559)

2. เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ หมายถึง พื้นที่ ประกอบด้วย จังหวัดนราธิวาส ปัตตานี ยะลา สตูล สงขลาเฉพาะในท้องที่อำเภอจะนะ อำเภอเทพา อำเภอนาทวี และอำเภอสะบ้าย้อย (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 493) , 2553)

3. คุณภาพของรายงานทางการเงิน หมายถึง ลักษณะเชิงคุณภาพที่บ่งบอกว่าข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

4. เชื่อถือได้ หมายถึง ข้อมูลที่เชื่อถือได้ต้องนำเสนอเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจโดยครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

5. เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายถึง ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต้องสามารถสร้างความแตกต่างในการตัดสินใจได้อย่างมีสาระสำคัญ โดยช่วยผู้ใช้งบการเงินยืนยันผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าที่คาดการณ์ไว้ในอดีต และคาดคะเนผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าในปัจจุบันที่จะเกิดขึ้นในอนาคต (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

6. เปรียบเทียบได้ หมายถึง ข้อมูลที่สามารถยืนยันความถูกต้องได้สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินที่มีระดับของความรู้และความเป็นอิสระที่แตกต่างกันเกิดความเห็นที่ยอมรับร่วมกันได้ ถึงแม้จะไม่เห็นด้วยอย่างสมบูรณ์ก็ตาม (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

7. ทันต่อเวลา หมายถึง ข้อมูลที่มีความทันเวลาจะต้องเป็นข้อมูลที่ใช้รายงานทางการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ก่อนที่ข้อมูลนั้นจะสูญเสียความสามารถในการมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

8. เข้าใจได้ หมายถึง ข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถเข้าใจได้เป็นข้อมูลที่นำเสนออย่างกระชับชัดเจน โดยมีข้อสมมติว่าผู้ใช้รายงานทางการเงินมีความรู้พอควรเกี่ยวกับธุรกิจและกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องและมีความสามารถที่จะอ่านและวิเคราะห์รายงานทางการเงินได้โดยใช้ความพากเพียรพอควร (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในงานวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กรณีศึกษาเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมเหล่านี้มาจากหนังสือ บทความวิชาการ เอกสารอิเล็กทรอนิกส์ และงานวิจัยภายในและภายนอกประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับปัญหารายงานทางการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นไม่สามารถให้ความมั่นใจแก่ผู้ใช้เพื่อการตัดสินใจได้รวมทั้งทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำข้อมูลไปสู่การวางแผนและดำเนินการวิจัย

การทบทวนวรรณกรรมมีรายละเอียดดังนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
2. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน
3. แนวคิดเกี่ยวกับการกำกับดูแลองค์กรที่ดี
4. ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View Theory: RBV)
5. แนวคิดเกี่ยวกับภาษีที่เกี่ยวข้องกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
6. แนวคิดเกี่ยวกับผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543
7. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547
8. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และการพัฒนาสมมติฐาน

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

2.1.1 นิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

คณะกรรมการมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standards Committee Foundation : IASCF) ได้ให้ความหมายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ตาม IFRS for SMEs (2009) หมายถึงกิจการที่ (1) ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (Non-public Accountability) (2) จัดทำงบการเงินเพื่อเผยแพร่ด้วยวัตถุประสงค์โดยทั่วไปต่อบุคคลภายนอก

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises : SMEs) หมายถึง สถานประกอบการหรือกลุ่มสถานประกอบการที่ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งครอบคลุม

กิจการ 3 กลุ่มใหญ่ๆ คือ กิจการผลิต (Production Sector) กิจการการค้า (Trading Sector) และ กิจการบริการ (Service Sector) (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2560)

พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ.2543 กำหนดคำจำกัดความหรือนิยามของคำว่า “วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม” หมายถึงวิสาหกิจที่มีจำนวนการจ้างงานหรือมูลค่าสินทรัพย์ถาวร หรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วตามจำนวนที่กำหนดในกฎกระทรวงตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2543)

2.1.2 เกณฑ์ในการพิจารณาขนาดของวิสาหกิจ

สำหรับประเทศไทยมีการให้คำจำกัดความหรือนิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่แตกต่างกันไปตามจุดประสงค์ และลักษณะการให้บริการในกิจการนั้นๆ อีกทั้งยังขึ้นอยู่กับหน่วยงานหรือองค์กรต่างๆ ที่เป็นผู้กำหนดวัตถุประสงค์ของหน่วยงานในการกำหนดมาตรการเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (จำลักษณ์ ขุนพลแก้ว, 2540)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงอุตสาหกรรมได้ออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดคำจำกัดความหรือนิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยใช้การจ้างงานและสินทรัพย์ถาวรเป็นตัวกำหนดเกณฑ์มาตรฐาน ตามกฎกระทรวงอุตสาหกรรม เรื่องกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545 ซึ่งลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 20 กันยายน พ.ศ. 2545 อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 และมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543 แสดงดังรายละเอียดดังต่อไปนี้

วิสาหกิจขนาดย่อม ได้แก่ กิจการที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้ (กฎแห่งกระทรวงอุตสาหกรรม เรื่องกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2545)

- 1) กิจการผลิตสินค้า ที่มีจำนวนการจ้างงานไม่เกินห้าสิบคน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินห้าสิบล้านบาท
- 2) กิจการบริการ ที่มีจำนวนการจ้างงานไม่เกินห้าสิบคน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินห้าสิบล้านบาท
- 3) กิจการค้าส่ง ที่มีจำนวนการจ้างงานไม่เกินยี่สิบห้าคน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินห้าสิบล้านบาท

4) กิจการค้าปลีก ที่มีจำนวนการจ้างงานไม่เกินสิบห้าคน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินสามสิบล้านบาท

วิสาหกิจขนาดกลาง ได้แก่ กิจการที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้

1) กิจการผลิตสินค้า ที่มีจำนวนการจ้างงานเกินกว่าห้าสิบคนแต่ไม่เกินสองร้อยคนหรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินสองร้อยล้านบาท

2) กิจการบริหาร ที่มีจำนวนการจ้างงานเกินกว่าห้าสิบคนแต่ไม่เกินสองร้อยคน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินสองร้อยล้านบาท

3) กิจการค้าส่ง ที่มีจำนวนการจ้างงานเกินกว่ายี่สิบห้าคนแต่ไม่เกินห้าสิบคน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

4) กิจการค้าปลีก ที่มีจำนวนการจ้างงานเกินกว่าสิบห้าคนแต่ไม่เกินสามสิบคน หรือมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่เกินหกสิบล้านบาท

แต่ในเชิงกรมสรรพากรไม่ได้ใช้ตามเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นเสมอไป วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามข้อกำหนดของกรมสรรพากรนั้น ซึ่งหากพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จะพบว่ามีกรณีให้สิทธิและประโยชน์แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ในขอบข่ายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากอัตราคงที่ร้อยละ 20 เป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งมีอัตราร้อยละ โดยกรมสรรพากรกำหนดเงื่อนไขของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาท และให้สิทธิประโยชน์สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินร้อยคน (พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 345, 2545)

2.1.3 มาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในต่างประเทศ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board : IASB) ออกมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities : IFRS for SMEs) โดยมีเป้าหมายหลักสองประการ ประการแรกคือ ตอบสนองความต้องการของผู้ใช้รายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งเป็นบุคคลภายนอก เช่น คู่ค้า

เจ้าหนี้ นักลงทุนภายนอก เป็นต้น ประการที่สอง คือมีความเหมาะสมต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับ (Cost and Benefits) จากการจัดทำรายงานทางการเงิน (ชูดินุช อินทรประสิทธิ์, 2557)

สำหรับโครงสร้างของ IFRS for SMEs ประกอบด้วยเนื้อหาทั้งหมด 35 หัวข้อ โดยหัวข้อส่วนใหญ่เทียบเคียงได้กับหัวข้อของ IASs และ IFRSs 2013 (The 2013 edition of the Bound Volume of International Financial Reporting Standards) แต่จะมีบางหัวข้อที่ไม่ปรากฏใน IFRS for SMEs เช่น งบการเงินระหว่างกาล กำไรต่อหุ้น หลักการวัดมูลค่ายุติธรรมและส่วนงานดำเนินงาน เป็นต้น ซึ่งลักษณะของเนื้อหาโดยภาพรวม IFRS for SMEs ได้รับการพัฒนาให้มีความซับซ้อนน้อยลง และลดข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล

จำนวนหลายประเทศที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินที่แตกต่างกัน โดยมีการจัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยเฉพาะ ยกตัวอย่างเช่น ประเทศนิวซีแลนด์มีการกำหนดให้ธุรกิจในประเทศจัดทำรายงานทางการเงินที่แตกต่างกันตามขนาดของกิจการ เพื่อให้กิจการมีต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานน้อยลง และมีการเปิดเผยข้อมูลของกิจการในปริมาณที่เหมาะสม (Warren, Sealy-Fisher, & Scott, 2004)

ประเทศโดยส่วนใหญ่มีจำนวนกิจการ SMEs มากกว่าร้อยละ 80 ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อภาวะเศรษฐกิจของแต่ละทวีป กิจการส่วนใหญ่ไม่ต้องการจดทะเบียนในรูปแบบบริษัทเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดทำงบการเงินและการตรวจสอบที่ซับซ้อน (Harvey & Walton, 1996)

2.1.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย (Thai Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities : TFRS for SMEs)

จากข้อเสนอแนะที่ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (Federation of Accounting Profession : FAP) ได้รับจากบุคคลภายนอก เรื่อง มาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities : TFRS for NPAEs) ไม่สามารถรองรับรายการบัญชีบางประเภทที่มีความซับซ้อน เช่น การรวมกิจการ และผู้ใช้งบการเงินแสดงความเห็นว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นตาม TFRS for NPAEs ไม่เพียงพอต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน ทำให้ต้องมีต้นทุนสูงขึ้นในการจัดหาข้อมูลเพิ่มเติม สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้นำ TFRS for SMEs มาพิจารณาอีกครั้ง จากที่เคยยกเลิกการพิจารณานำมาใช้ไปแล้วครั้งหนึ่ง เนื่องจาก IFRS for SMEs ในขณะนั้นยากต่อการนำมาใช้ปฏิบัติจริง และมีต้นทุนที่สูงเกินไป

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) (มัชฌิมา มาตรฐานวิจัย, 2559)

2.1.5 ความเห็นต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม

จากการศึกษาในกลุ่มประเทศยุโรปของพบว่าแนวคิดที่สนับสนุนให้มีการให้มีรายงานทางการเงินสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมคือ วิสาหกิจขนาดเล็กมีภาระในการจัดทำรายงานทางการเงินไม่รวมถึงต้นทุนไม่เหมาะสม โดยต้นทุนเหล่านี้ไม่คุ้มกับประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับงบการเงินที่กิจการจัดทำถูกบังคับด้วยข้อกำหนดตามกฎหมายที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อ SMEs โดยเฉพาะด้านการรายงานภายในกิจการ และกลุ่มผู้ใช้งบการเงินของ SMEs โดยผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการข้อมูลในการวิเคราะห์ที่ซับซ้อนน้อยกว่าวิสาหกิจขนาดใหญ่ (Evans et al., 2005) ซึ่งผลการวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับ อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์, (2559) ที่ให้ข้อสรุปว่า ไม่ควรใช้มาตรฐานการบัญชีทุกเรื่องกับธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ที่ไม่ต้องการการระดมเงินทุนจากประชาชนทั่วไปเพราะจะเป็นภาระกับกิจการเหล่านี้ เนื่องจากประโยชน์ที่กิจการได้รับไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เสียไปเพื่อจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐาน ในทางตรงข้ามมีบางแนวคิดที่ให้ความเห็นแย้งว่า มาตรฐานรายงานทางการเงินต้องการความเป็นสากลต้องการให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ และมีความเชื่อถือได้พร้อมกันว่าการมีมาตรฐานมากกว่าหนึ่งอาจทำให้วิชาชีพบัญชีแบ่งออกเป็นสองระดับ (Evan et al., 2005) นอกจากนี้ ยังรวมถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นเมื่อสถานประกอบการเติบโตจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ไม่ได้มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-public Accountability) สู่การเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (Colleen, 2004)

2.1.6 การใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินของผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

การใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงิน เป็นปัจจัยหนึ่งที่จะช่วยให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม สามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุน และนำไปใช้ในการบริหารจัดการทางการเงินที่ดี เพื่อให้ธุรกิจสามารถบรรลุเป้าหมาย ต้นตอของปัญหาในการเข้าถึงเงินทุนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในประเทศไทยส่วนใหญ่เกิดจากการความคลื่อนสินทรัพย์เพื่อเป็นหลักฐานในการทำสินเชื่อกับองค์กรทางการเงิน และความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินที่ต่ำ (ธนชัย อำนวยสวัสดิ์, 2552) การทำรายงาน

ทางการเงินที่เชื่อถือได้เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถเติบโตได้ แต่จากการสำรวจข้อมูลพบว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมักหลีกเลี่ยงในการจัดทำรายงานทางการเงินด้วยการให้เหตุผลว่าไม่มีเวลาเพียงพอในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งส่งผลให้ไม่สามารถนำข้อมูลทางการเงินมาใช้ในการตัดสินใจและเข้าถึงแหล่งเงินทุนเพื่อขยายกิจการได้ (Mahoon, 2005) ซึ่งสอดคล้องกับ Sarapaivanich and Kotey (2006) ที่ได้ให้ข้อสรุปว่า ความสามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุนของธุรกิจเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญต่อการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Sarapaivanich & Kotey, 2006) และ Leeds ได้ให้ข้อสรุปว่า การเข้าถึงแหล่งเงินทุนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีผลต่อมูลค่าเพิ่มทางการตลาด และเพิ่มโอกาสในการลงทุนในโครงการใหม่ๆ ซึ่งทำให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับผลตอบแทนเพิ่มขึ้น และนำไปสู่ประสิทธิผลของธุรกิจ แต่อุปสรรคที่สำคัญของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมคือไม่สามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุนได้หรือเข้าได้ยาก (Leeds, 2003)

ข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ช่วยให้ผู้ประกอบการ SMEs สามารถประเมินผลการดำเนินงานตลอดเวลาที่ผ่านมา และทราบถึงสถานะความมั่นคงของกิจการ สามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดนโยบาย วางแผน และตัดสินใจเพื่อให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ (Garrison, Noreen, & Brewer, 2012)

ระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยเป็นระบบเศรษฐกิจที่พึ่งพิงธนาคารพาณิชย์เป็นหลัก (Bank based Economy) คือ ระบบที่มีการกู้ยืมผ่านตัวกลางคือสถาบันการเงินโดยเฉพาะธนาคารพาณิชย์ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยมากกว่าการกู้ยืมโดยตรง (Direct Finance) (จตุรวิทย์ เขียวชะอุ่ม, 2557) แต่อย่างไรก็ตามข้อมูลจากสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (สสว.) ระบุว่าธุรกิจร้อยละ 99.8 ในประเทศไทยเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและย่อม (SMEs) ซึ่งไม่มีโอกาสเข้าถึงการกู้ยืมทางตรง ดังนั้นการกู้ยืมผ่านธนาคารพาณิชย์จึงยังเป็นแหล่งเงินทุนที่สำคัญของระบบเศรษฐกิจในประเทศไทย (มหัทธนะ พุทธิจักรชัย, 2555)

แหล่งเงินทุนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นเรื่องสำคัญมาก เนื่องจากธุรกิจจำเป็นต้องนำเงินทุนมาใช้หมุนเวียน และขยายกิจการหรือแก้ปัญหาการดำเนินงาน (ศศิ คล่องพยาบาล, 2553) จีรพรรณ โอพารธนาเศรษฐ์ (2551) กล่าวว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมยังต้องการความช่วยเหลือในหลายๆ ด้าน โดยเฉพาะในด้านการเงิน ซึ่งจากการศึกษาวิจัยในต่างประเทศ พบว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมองว่าปัญหาต่างๆ ที่กิจการพบ ส่วนใหญ่เกิดจากปัจจัย

ภายนอก เช่น ปัญหาการเข้าถึงแหล่งทุน ภาษี แรงงาน และนโยบายภาครัฐ มากกว่าปัจจัยภายใน (จิระพรรณ โอบารณาเศรษฐ์, 2551)

การเข้าถึงแหล่งเงินทุนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมส่วนใหญ่มาจากขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการทางการเงิน และมีระบบบัญชีที่ไม่ดี ซึ่งส่งผลต่อความเชื่อมั่นของสถาบันทางการเงินในการอนุมัติสินเชื่อ หรืออาจมีต้นทุนทางการเงินที่สูงกว่าปกติหากได้รับการอนุมัติ (เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, 2554) เนื่องจากระบบบัญชีและการเงินขาดความน่าเชื่อถือ ตลอดจนมีลักษณะการบริหารงานแบบครอบครัว ทำให้ความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลระหว่างธนาคารกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีผลกระทบมากกว่าวิสาหกิจขนาดใหญ่ ส่งผลให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ดีบางส่วนอาจจะไม่ได้รับสินเชื่อ (จตุรวิทย์ เขียวชะอุ่ม, 2557)

เนื่องจากข้อมูลงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมนั้นมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหนี้ นักลงทุน พนักงาน ตลอดจนหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งต่างมีส่วนได้เสียกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในแง่มุมต่างๆ ดังนั้นการทิ้งงบการเงินของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่มีคุณภาพในสายตาของผู้มีส่วนได้เสียเหล่านี้ ทำให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเกิดปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินธุรกิจ โดยเฉพาะการเข้าถึงแหล่งเงินทุน (นฤนาถ ศราภักย์วานิช, 2556)

2.1.7 การจัดทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

งานด้านการเงินและการบัญชีถือเป็นงานที่มีความสำคัญต่อหน่วยงานทั้งภายในและภายนอก อีกทั้งยังเป็นข้อมูลที่มีความลับของกิจการ (อุไรรัตน์ มณีรัตนาศักดิ์ และปิยวรรณ แก้วจันทร์, 2558)

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานภาษีขายและภาษีซื้อและยื่นแบบ ภ.พ. 30 พร้อมชำระภาษี (ถ้ามี) เป็นรายเดือนภาษีทุกเดือน ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป แสดงให้เห็นว่าทุกกิจการที่เป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องมีการจัดทำบัญชีเพื่อออกรายงานดังกล่าวทุกเดือน

ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการยื่นงบการเงิน พ.ศ. 2553 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด นิติบุคคลที่จัดตั้งตาม

กฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องยื่นงบการเงินภายใน 150 วัน นับแต่วันปิดบัญชี

McMahon ทำการศึกษาแนวปฏิบัติในการรายงานทางการเงินของ SMEs ในการผลิตของออสเตรเลีย พบว่าผู้บริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้ความสำคัญกับการบริหารธุรกิจในแต่ละวันมากกว่าการจัดทำงบการเงิน (Mahoon, 2014)

กุลวดี ลิ้มอุสันโน และคณะ (2550) ศึกษาวัตถุประสงค์ในการจัดทำและนำเสนอองบการเงินของผู้ทำบัญชี : กรณีศึกษา ผู้ทำบัญชีที่เข้ารับการอบรมกับสาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาบริหารธุรกิจ คณะวิทยาการจัดการ ผลการวิจัยพบว่าผู้ทำบัญชีที่ทำงานในธุรกิจที่เป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท และรายได้ไม่ถึง 30 ล้านบาทโดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินอันดับแรกคือเพื่อวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของกิจการ ตามด้วยเพื่อประโยชน์ในการวางแผนภาษีในปีต่อไป และในส่วนอันดับสุดท้ายได้แก่เพื่อเปรียบเทียบกับคู่แข่ง และอันดับรองสุดท้ายคือ เพื่อประกอบในการขอสินเชื่อ

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน

ความหมายของคุณภาพข้อมูล Wang and Strong (1996) ได้ให้คำจำกัดความว่า คุณภาพข้อมูลคือ ข้อมูลที่มีความเหมาะสมต่อการใช้งานของผู้ใช้ข้อมูล (Fit for Use by Data Consumers) เป็นการมองคุณภาพในมุมมองของผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งผู้ใช้ข้อมูลจะเป็นผู้ที่ตัดสินว่าข้อมูลเหมาะสมต่อการใช้งานหรือไม่ (Wang & Strong, 1996) Tayi and Ballou (1998) กล่าวว่า "ความเหมาะสมแก่การใช้งาน" สามารถอธิบายความหมายของคำว่า "คุณภาพข้อมูล" ได้ดีที่สุด ข้อมูลที่มีคุณภาพที่ได้รับการ พิจารณาความเหมาะสมสำหรับการใช้งานประเภทหนึ่ง อาจไม่มีคุณภาพพอสำหรับการใช้งานอีก ประเภทหนึ่ง ความเหมาะสมดังกล่าวจะมากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันไป

คุณภาพของรายงานทางการเงิน หมายถึง ลักษณะเชิงคุณภาพที่บ่งบอกว่าข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน (Berger, 2011) ซึ่งช่วยให้ผู้บริหารสามารถคาดคะเนผลที่ได้ และสามารถตัดสินใจวางแผนบริหารงานให้กิจการประสบความสำเร็จได้ (สายฝน วิสัย, และคณะ, 2558) ข้อมูลในรายงานทางการเงินต้องเชื่อถือได้จึงจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลที่เชื่อถือได้ต้องไม่มีความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญและความลำเอียง (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2554) การกำหนดคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน (Qualitative Characteristics of

Accounting Information) มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีที่จะให้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจสำหรับผู้ใช้ที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ (เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547)

Chen et al. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของรายงานทางการเงินและประสิทธิภาพของการลงทุนสำหรับกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทเอกชนขนาดเล็ก ให้ข้อสรุปว่าคุณภาพของการบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตัดสินใจ (Chen et al., 2010) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Alp and Ustundag (2009) อธิบายกระบวนการพัฒนามาตรฐานการบัญชีทั่วโลกและผลการปฏิบัติในประเทศกำลังพัฒนา และทำการสำรวจความยากจากมุมมองของผู้ออกข้อกำหนดและนักวิชาการ และอภิปรายอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับแนวทางการนำไปใช้ในการปฏิบัติจริง ตามหลักพื้นฐานของมาตรฐานรายงานทางการเงินในประเทศตุรกี สรุปได้ว่า จากมุมมองของประเทศกำลังพัฒนาที่ซึ่งต้องการเงินทุนจากต่างประเทศ เพื่อเติบโตทางเศรษฐกิจ มีความจำเป็นอย่างมากสำหรับข้อมูลทางการบัญชีที่จะต้องมีความสูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเชื่อถือได้ การเปรียบเทียบกันได้และความเข้าใจได้

นฤนาถ ศรภักย์วานิช ทำการศึกษาเรื่อง คุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในประเทศไทย ได้สรุปสาเหตุของปัญหาคุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไว้ 3 ประการ ได้แก่ ประการแรกผู้ประกอบการให้ความสำคัญต่อการจัดการในแต่ละวันมากกว่าการจัดทำงบการเงิน ประการที่สองผู้ประกอบการต้องการที่จะประหยัดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงิน และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยส่วนใหญ่ไม่สามารถรองรับต้นทุนได้มากนักหากเทียบกับวิสาหกิจขนาดใหญ่ ประการสุดท้ายวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจัดทำงบการเงินเพียงเพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยจะจัดทำเพียงแคในส่วนที่ข้อกำหนดกำหนดเท่านั้น โดยปัญหาทั้ง 3 ประการข้างต้นเกิดขึ้นจาก ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ส่วนใหญ่ขาดความรู้ทางด้านบัญชี และไม่เห็นถึงความสำคัญของงบการเงิน และขาดการกำกับดูแลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ถึงแม้ข้อกำหนดจะกำหนดให้งบการเงินต้องถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant : CPA) หรือจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) สำหรับห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก แต่ยังคงพบว่าการแสดงข้อมูลรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริงอย่างมีนัยสำคัญ อีกทั้งผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมขาดการสนับสนุนอย่างจริงจังและต่อเนื่องในการพัฒนาความรู้ความเข้าใจ และความสามารถในการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงิน (นฤนาถ ศรภักย์วานิช, 2556)

สภาวิชาชีพบัญชีได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง เชื่อถือได้ และเป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งจะช่วยสนับสนุนผู้บริหารในการตัดสินใจเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างเหมาะสม นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (GAAP) คุณภาพของข้อมูลทางการเงินยังเกี่ยวเนื่องกับมาตรฐานการสอบบัญชี เนื่องด้วยรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและเชื่อถือได้นั้น ต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified public accountant) หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax auditor) และลงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องจึงจะสามารถใช้เป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม (จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์, 2558)

จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์ ได้ให้ข้อเสนอในงานวิจัยเรื่อง คุณภาพรายงานทางการเงินกับการเตรียมพร้อมของธุรกิจเพื่อเข้าสู่ AEC ไว้ว่าเพื่อปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน สิ่งที่ต้องให้ความสำคัญคือระบบการควบคุมภายในที่ดี (Internal control) เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากการทุจริตควบคู่กับการนำ Balanced Scorecard มาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือการประเมินผลการดำเนินงาน เพื่อได้มุมมองที่เพิ่มขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารธุรกิจได้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ (จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์, 2558)

2.2.1 กรอบแนวคิดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการไม่มีส่วนได้เสีย

สาระณะ

วัตถุประสงค์ของงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คือ การนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

ผู้ใช้งบการเงินมาตรฐานการรายงานการเงินฉบับนี้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการนำเสนองบการเงินโดยกำหนดวัตถุประสงค์หลักคือเพื่อสนองความต้องการของเจ้าของกิจการ โดยประเมินฐานะการเงินของกิจการ ให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนจากเจ้าของกิจการ และประเมินโอกาสในการลงทุนต่อพร้อมใช้พิจารณาเกี่ยวกับการบริหารการเงิน และกำหนดผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ ได้แก่ ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้ หน่วยงานรัฐบาลและหน่วยงานกำกับดูแลกิจการ

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของข้อมูลในงบการเงินมีสองประการ ได้แก่

1) เชื่อถือได้ คือ ข้อมูลที่เชื่อถือได้ต้องนำเสนอเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจโดยครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

2) เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ คือ ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต้องสามารถสร้างความแตกต่างในการตัดสินใจได้อย่างมีสาระสำคัญ โดยช่วยผู้ใช้งบการเงินยืนยันผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าที่คาดการณ์ไว้ในอดีต และคาดคะเนผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าในปัจจุบันที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของข้อมูลในงบการเงินมีสี่ประการ ได้แก่

1) เปรียบเทียบกันได้ คือ ข้อมูลในรายงานทางการเงินต้องสามารถใช้ในการระบุความแตกต่างหรือความเหมือนของเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจระหว่างสองเหตุการณ์ได้ การใช้นโยบายทางการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอจะสามารถช่วยให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้

2) ยืนยันความถูกต้องได้ คือ ข้อมูลที่สามารถยืนยันความถูกต้องได้สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินที่มีระดับของความรู้และความอิสระที่ต่างกันเกิดความเห็นที่ยอมรับร่วมกันได้ถึงแม้จะไม่เห็นด้วยอย่างสมบูรณ์ก็ตาม

3) ทันต่อเวลา คือ ข้อมูลที่มีความต่อเวลาจะต้องเป็นข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ก่อนที่ข้อมูลนั้นจะสูญเสียความสามารถในการมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

4) เข้าใจได้ คือ ข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้เป็นข้อมูลที่นำเสนออย่างกระชับชัดเจน โดยมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้เพียงพอเกี่ยวกับธุรกิจและกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องและสามารถที่จะอ่านและวิเคราะห์รายงานทางการเงินได้โดยใช้ความพากเพียรพอควร

2.2.2 แนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ได้ให้คำนิยามของระบบคุณภาพสำนักงานบัญชี ว่าหมายถึงระบบที่มีการกำหนดนโยบาย ทิศทางและวัตถุประสงค์ เพื่อการดำเนินการควบคุมองค์กรในเรื่องคุณภาพด้านการจัดทำบัญชีและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามกฎหมายและมาตรฐานการบัญชี โดยแนวทางปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานบัญชี (Quality Control Practices) ถือเป็นมาตรฐานคุณภาพ

ในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี ประกอบด้วยองค์ประกอบมาตรฐานคุณภาพ 7 ด้าน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2557)

องค์ประกอบที่ 1 ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารของสำนักงานบัญชี

องค์ประกอบที่ 2 ด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี หัวหน้าสำนักงานต้องกำกับดูแลให้บุคลากรในสำนักงานบัญชีปฏิบัติตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553

องค์ประกอบที่ 3 ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี

องค์ประกอบที่ 4 ด้านการจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชี

องค์ประกอบที่ 5 ด้านการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี

องค์ประกอบที่ 6 ด้านการติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชี

องค์ประกอบที่ 7 ด้านการจัดการเอกสารของสำนักงานบัญชี

มาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีทั้ง 7 องค์ประกอบข้างต้น จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและคุณภาพการให้บริการของสำนักงานบัญชีจากผลการศึกษาของ เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2552) ยืนยันว่ามาตรฐานคุณภาพด้าน 5 มาตรฐานได้แก่ มาตรฐานด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารของสำนักงานบัญชี ด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี ด้านการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี และด้านการติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชี ส่งผลให้เกิดคุณภาพการบริการของสำนักงานบัญชี ในแง่ของการตอบสนองต่อลูกค้า การให้ความเชื่อมั่นต่อลูกค้า การดูแลเอาใจใส่ต่อลูกค้า ภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือของสำนักงานบัญชี

ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี พ.ศ.2558 สำนักงานบัญชีที่มีความประสงค์ยื่นเพื่อขอหนังสือรับรองต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1. รับทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามมาตรา 8 วรรคหนึ่ง ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 แบ่งตามขนาดดังนี้

2.1 ขนาดเล็ก จำนวนผู้ประกอบการ 15-29 ราย

2.2 ขนาดกลาง จำนวนผู้ประกอบการ 30-49 ราย

2.3 ขนาดใหญ่ จำนวนผู้ประกอบการ 50 รายขึ้นไป

2. ประกอบกิจการด้านการจัดทำบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 1 ปี

3. มีหัวหน้าสำนักงานปฏิบัติงานเต็มเวลา โดยมีวุฒิไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่า ประสบการณ์ด้านการทำบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี และแจ้งการเป็นผู้ทำบัญชีต่อกรมไว้แล้ว

4. มีผู้ช่วยผู้ทำบัญชีที่มีคุณวุฒิไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่า และปฏิบัติงานเต็มเวลาอย่างน้อย 1 คน

5. มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

6. ไม่เคยถูกเพิกถอนหนังสือรับรอง เว้นแต่พ้นมาแล้วไม่น้อยกว่า 1 ปี

7. ไม่เคยฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กำหนด ดังนี้

7.1 ในกรณีที่ถูกเพิกถอนหนังสือรับรองหรือมีการแจ้งขอยกเลิกการรับรอง หรือเลิกประกอบกิจการด้านการทำบัญชีจะต้องส่งคืนหนังสือรับรองให้แก่กรมภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ทราบคำสั่งหรือวันยกเลิกการรับรองหรือวันเลิกประกอบกิจการ แล้วแต่กรณี

7.2 ในกรณีที่ถูกพักใช้ หรือเพิกถอนหนังสือรับรอง หรือมีการแจ้งขอยกเลิกการรับรองหรือเลิกประกอบกิจการด้านการทำบัญชี ต้องยุติการใช้สิ่งพิมพ์ สื่อโฆษณา ที่มีการอ้างอิงถึงการได้รับการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี

8. หัวหน้าสำนักงานต้องไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

9. ในกรณีที่สำนักงานบัญชีจัดตั้งขึ้นในรูปคณะบุคคลหรือนิติบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือกรรมการ แล้วแต่กรณี ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบงานด้านการให้บริการรับทำบัญชีต้องมีคุณสมบัติไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

สโรบล สันทตวนิช ได้ทำตารางสรุปค่าใช้จ่ายในการตรวจประเมินไว้ดังนี้

(สโรบล สันทตวนิช , 2552)

ตารางที่ 2.1 ค่าใช้จ่ายในการตรวจประเมิน

จำนวนลูกค้าของ สำนักงานบัญชี (ราย)	ค่าใช้จ่ายในการ ตรวจประเมินครั้งแรก (เหมาจ่าย)	ตรวจประเมิน คุณภาพปีละ 1 ครั้ง	รวมค่าใช้จ่าย (บาท)	
			กรณีไม่มีการ แก้ไขและตรวจ ประเมินซ้ำ	กรณีที่มีการแก้ไขมาก และตรวจประเมินซ้ำใน ครั้งแรก
30-50	20,000	10,000	40,000	50,000
51-100	40,000	10,000	60,000	70,000
101 ขึ้นไป	60,000	10,000	80,000	90,000

1. ค่าใช้จ่ายในการตรวจประเมินข้างต้นใช้กับหน่วยงานตรวจประเมินทุกราย ในกรณีที่จำเป็นต้องเดินทางตรวจประเมินข้ามเขตจังหวัดของหน่วยงานตรวจประเมินนั้น สำนักงานบัญชีต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเดินทางและค่าที่พักของหน่วยงานตรวจประเมินด้วยตามที่จ่ายจริง

2. การจ่ายค่าใช้จ่ายในการตรวจประเมิน สำนักงานบัญชีเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ยโดยตรงต่อหน่วยงานตรวจประเมิน โดยจะจ่ายเมื่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้แจ้งให้ทราบว่าได้ตรวจสอบคุณสมบัติเบื้องต้นว่าเป็นไปตามที่ประกาศกรมฯ และได้ส่งเรื่องให้หน่วยงานตรวจประเมินเพื่อดำเนินการต่อไปแล้ว ประโยชน์ที่สำนักงานบัญชีจะได้รับเมื่อผ่านการตรวจสอบคุณภาพ

1. ได้รับหนังสือรับรองอายุ 3 ปี
2. ได้รับการเผยแพร่ชื่อและที่ตั้งสำนักงานให้สาธารณชนทราบ
3. ได้รับความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น

2.2.3 มาตรฐานคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน

ประเทศไทยมีการประกาศใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2557 เพื่อให้มั่นใจว่าคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินโดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อกำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพที่เป็นระบบที่จะสามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า สำนักงานและผู้ปฏิบัติงาน

ในสำนักงานมีการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามมาตรฐานของผู้ประกอบวิชาชีพและสอดคล้องกับกฎหมาย และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง และมีการรายงานประเด็นอย่างเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์โดยสำนักงานหรือหุ้นส่วนที่เป็นผู้รับผิดชอบหลักในแต่ละงาน (Engagement Partner)

คุณภาพของงบการเงินที่ผ่านการสอบบัญชีและมีรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี จะให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินได้ปัจจัยที่สำคัญที่สุด คือ คุณภาพงานสอบบัญชี (สมชาย สุภัทรกุล, 2542) พฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง (Behaviors that Reduced Audit Quality : RAQ) คือ พฤติกรรมที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติตามขั้นตอนการตรวจสอบอย่างเหมาะสม (Malone & Reberst, 1996)

ในปัจจุบันผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีเพิ่มขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ซึ่งส่งผลให้มีการแข่งขันสูงขึ้น และส่งผลต่อรายได้จากการสอบบัญชีถูกลดต่ำลงตามหลักทางเศรษฐศาสตร์ ดังนั้นสำนักงานบัญชีส่วนใหญ่จะใช้เวลาลดต้นทุน เพื่อเป็นการเพิ่มกำไรให้แก่กิจการ โดยลักษณะงานของสำนักงานสอบบัญชีนั้นเป็นงานที่เกิดขึ้นจากการอาศัยแรงงานในการทำงาน ต้นทุนที่สำคัญที่สุด คือ ชั่วโมงการทำงานของผู้สอบบัญชี จึงอาจกล่าวได้ว่าการควบคุมต้นทุนที่มีประสิทธิภาพสูงที่สุดนั้น คือ การควบคุมชั่วโมงการทำงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมายสำนักงานสอบบัญชีอาจจะกำหนดงบประมาณทางด้านเวลาในการทำงานสำหรับลูกค้าแต่ละรายให้ต่ำที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้โดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการปฏิบัติงานตามความจริงของผู้สอบบัญชี จากเหตุผลที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ผู้สอบบัญชีมักได้รับแรงกดดันทางเวลา (Time Pressure) อยู่เสมอ โดยเฉพาะช่วงใกล้ส่งงบการเงินประจำปี ซึ่งเป็นช่วงที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำงานหนัก (ววีริณา ติรณะประกิจ, 2552)

จากการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการคำนึงถึงประโยชน์ทางด้านธุรกิจแรงกดดันทางด้านเวลา และการสอบบัญชีอย่างผิดปกติ (Irregular Auditing) ของผู้ปฏิบัติงานซึ่งส่งผลให้งานสอบบัญชีผิดพลาด ผลจากการศึกษา พบว่า สำนักงานสอบบัญชีมักมอบหมายงานให้ผู้ฝึกงาน (Trainee) ทำการตรวจสอบเน้นเฉพาะรายการที่เคยผิดพลาด เพื่อเป็นการลดระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ซึ่งส่งผลให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลง (Lee, 2002) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Kelly and Margheim (1990) ที่ให้ข้อสรุปว่า ร้อยละ 55 ของผู้สอบบัญชีของกลุ่มประชากรที่ศึกษา มีความเห็นว่าการทำงานได้ตามระยะเวลาที่กำหนดมีความสำคัญมาก ในขณะที่เดียวกันก็ยังมีกลุ่มหนึ่งเห็นว่ามีการให้ความสำคัญกับการทำงานได้ตามระยะเวลาที่ถูกระบุกำหนดมากเกินไป ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีลดลง นอกจากนี้แรงกดดันเหล่านี้ยังส่งผลต่อการออกจากงานอีกด้วย (Kelly & Margheim, 1990) ระยะเวลาการตรวจสอบ

บัญชีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณรายการค้าของผู้ประกอบการ ความซับซ้อนของรายการบัญชี (Johnstone & Bedard, 2001)

2.2.4 การเพิ่มคุณภาพบุคลากรทางด้านบัญชี

ในปัจจุบันหน่วยงานที่ให้การสนับสนุนด้านบัญชีแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ทั้งในภาครัฐและเอกชน มุ่งเน้นในการส่งเสริมในการให้ความรู้เกี่ยวกับการจัดทำข้อมูลทางการเงินบัญชี โดยเฉพาะงบการเงิน แต่กลับพบว่างบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ส่วนใหญ่ยังคงไม่มีคุณภาพ ดังนั้นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจึงควรหามาตรการแก้ไขปัญหานี้ (นฤนาถ ศราภย์วานิช, 2556)

มีทฤษฎี สุทธิพันธุ์ และคณะ (2559) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ทำบัญชีและความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม : กรณีศึกษา ภาคใต้ ผลวิจัยพบว่า ระดับความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม นั้น ผลการศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างนักบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมพบว่าอยู่ในระดับปานกลาง

2.2.5 คุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ลักษณะที่ถือเป็นคุณสมบัติสำคัญของงบการเงินที่มีคุณภาพคือ คุณลักษณะพื้นฐานสองประการคือ งบการเงินต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และมีความเชื่อถือได้ (Reliability) คือ ข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจและมีความครบถ้วนสมบูรณ์ หากงบการเงินขาดคุณสมบัติสองประการนี้แล้ว สามารถกล่าวได้ว่าข้อมูลในงบการเงินดังกล่าวไม่มีคุณภาพ และไม่ควรมานำใช้ในการตัดสินใจ เพราะจะทำให้การตัดสินใจต่างๆผิดพลาด และก่อให้เกิดความเสียหายตามมาได้ อย่างไรก็ตามพบว่างบการเงินที่จัดทำโดยวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมส่วนใหญ่ของประเทศไทยขาดความน่าเชื่อถือและจัดทำขึ้นมาโดยไม่ทันต่อความต้องการใช้งาน (นฤนาถ ศราภย์วานิช, 2556)

จากวัตถุประสงค์ของการจัดทำงบการเงินแสดงให้เห็นว่าข้อมูลในงบการเงินโดยแท้จริงแล้วเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจอย่างยิ่ง ในการวางแผน บริหารดำเนินงาน และหาเงินทุนของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม อีกทั้งยังเป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นอย่างมาก เพราะว่างบการเงินได้นำเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ อีกทั้งยังสามารถแสดงถึงสภาพคล่อง โครงสร้างการเงิน

ความสามารถในการชำระหนี้ และผลตอบแทนที่ได้จากการลงทุน อย่างสมเหตุสมผล (นฤนาถ ศราภย์วานิช, 2556) แม้ว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมของไทยมีการจัดทำงบการเงินมากขึ้นแต่กลับพบผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมของไทยส่วนใหญ่มีการจัดทำงบการเงินเฉพาะที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ งบกำไรขาดทุน งบแสดงฐานะทางการเงิน และหมายเหตุประกอบงบเป็นหลัก (นฤนาถ ศราภย์วานิช, 2556 ; Sarapavanich & Kotey, 2006) และหากเปรียบเทียบกับประเทศเพื่อนบ้าน อย่าง สิงคโปร์ มาเลเซีย พบว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม ในประเทศดังกล่าวมีการจัดทำงบการเงินในส่วนอื่นที่นอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดมากกว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมในประเทศไทย (Dart, Ng, & Sarkar, 1990)

2.2.6 คุณภาพรายงานทางการเงินที่ถูกบิดเบือน

การตกแต่งบัญชีสามารถทำได้หลายรูปแบบ ตั้งแต่การบันทึกบัญชีที่ไม่สะท้อนสภาพความเป็นจริง การตีความที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี การเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเหมาะสม การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การแสดงรายการในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการ การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เพียงพอหรือจงใจละเว้นไม่เปิดเผยข้อมูลที่ควรเปิดเผย จนถึงการสร้างรายการเท็จเพื่อบันทึกบัญชี ซึ่งรูปแบบของการตกแต่งบัญชี และวัตถุประสงค์ในการตกแต่งบัญชีของแต่ละธุรกิจมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสภาพขององค์กร โดยส่วนใหญ่แล้วบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ มีแรงจูงใจในการตกแต่งบัญชีเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือเพื่อการเลี่ยงภาษี (ชนิกา อรุณวัฒนา, 2547) ซึ่งสอดคล้องกับ ภาพร เอกอรรถพร (2545) ให้ข้อสรุปว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเห็นว่าภาษีเป็นภาระค่าใช้จ่ายของกิจการ ทำให้กิจการมีกำไรลดลง อีกทั้งหน่วยงานกำกับดูแลและข้อบังคับน้อยกว่าบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ จึงเป็นช่องทางที่จะทำให้เกิดการตกแต่งบัญชีได้ง่ายกว่า โดยผู้ประกอบการจัดทำบัญชีเพียงเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนด และมีเอกสารประกอบการยื่นงบการเงินเพื่อเสียภาษีประจำปีเท่านั้น ซึ่งสิ่งเหล่านี้ทำให้รายงานทางการเงินไม่เป็นตามความเป็นจริง อีกทั้งวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่ได้มุ่งหวังการระดมทุนจากนักลงทุน แต่จะคำนึงถึงประโยชน์ทางภาษีมากกว่า เพื่อที่จะสามารถประหยัดต้นทุนเพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขัน วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจึงมีแนวโน้มที่จะตกแต่งบัญชีเพื่อเลี่ยงภาษี หรือตกแต่งกำไรให้ต่ำเพื่อเสียภาษีลดลง (ภาพร เอกอรรถพร, 2545)

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการกำกับดูแลองค์กรที่ดี

2.3.1 ความหมายของการกำกับดูแลองค์กรที่ดี

สุพานี สฤกษ์วานิช (2544) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การกำกับดูแลองค์กรที่ดี หมายถึง ระบบหรือกลไกที่ดีที่กรรมการของบริษัทหรือผู้บริหารระดับสูงของบริษัทใช้ในการกำกับดูแลการทำงาน ขององค์กร เพื่อผลประโยชน์ของฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ เจ้าของกิจการผู้ถือหุ้น พนักงาน ลูกค้า เจ้าหนี้ เป็นต้น

ปรีติยากร เทวกุล (2545) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การกำกับดูแลองค์กรที่ดี หมายถึง หลักการแห่งการดำรงอยู่และปฏิบัติตนที่จะผลักดันให้มีการบริหารจัดการที่ดี มีคุณธรรม มีการพัฒนาเพิ่ม ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในการทำงานของระบบงานเพื่อให้เจริญก้าวหน้าอย่างยั่งยืนตลอดไป

จันทนา สาขากร (2548) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การกำกับดูแลองค์กรที่ดี หมายถึง การ ใช้สิทธิ์ของความเป็นเจ้าของที่จะปกป้องดูแลผลประโยชน์ของตนเอง โดยผ่านกลไกที่เกี่ยวข้องในการ บริหาร โดยหัวใจสำคัญของ Good Governance คือ ความโปร่งใส (Transparency) ความยุติธรรม (Fairness) และความรับผิดชอบในผลของการตัดสินใจ

อุไรพร ดิเรกศรี (2554) ได้บอกถึงนโยบายการกำกับดูแลองค์กรที่ดีของผู้บริหาร ซึ่ง ประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่ การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล (Good Governance Promotion) การจัดการ ทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management) การสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน (Internal Control Support) และการสร้างการยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย (Recognition for Stakeholders)

1. การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล (Good Governance) ชีรยุทธ บุญมี (2546) ได้ให้ อธิบายไว้ว่า หลักธรรมาภิบาลหมายถึง การบริหารจัดการประเทศที่ดีในทุกๆ ด้าน และทุกๆ ระดับ

सानิตย์ หนูนิล (2559) ได้ศึกษา ธรรมาภิบาลในองค์การภาคเอกสาร : ธุรกิจ ภาคบริการ ให้ข้อสรุปว่าการที่องค์กรภาคธุรกิจจะประสบความสำเร็จได้นั้นสิ่งสำคัญประการหนึ่งก็คือ องค์กรเหล่านั้นจะต้องมีระบบการบริหารจัดการที่ดี มีความโปร่งใสเป็นธรรม เน้นประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และการเข้ามามีส่วนร่วมในการบริหารจัดการและตรวจสอบจากผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ ซึ่ง ประเทศไทยมีเฉพาะธุรกิจที่เป็นบริษัทจดทะเบียนเท่านั้นที่มีความตื่นตัวและให้ความสำคัญ

2. การจัดการทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management) ในปัจจุบันแต่ละ องค์กรไม่ว่าจะหน่วยงานของรัฐ หรือเอกชน ได้ให้ความสำคัญกับทรัพยากรบุคคลเป็นอย่างมาก Bowin and Harvery (2001) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การจัดการทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง กิจกรรมใน

การพัฒนา จูงใจ การปฏิบัติงานของพนักงานภายในองค์กรให้อยู่ในระดับสูง รวมทั้งการหลอมรวมความต้องการของบุคคลแต่ละคน เพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร

3. การสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน (Internal Control Support) ในการดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นกิจการประเภทใดก็ตาม ผู้ประกอบการย่อมมุ่งหวังที่จะให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่ตั้งไว้ และมีความเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่องความเสี่ยงภัยหรือโอกาสที่กิจการจะประสบกับสิ่งที่ไม่พึงปรารถนา อาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการถึงต้องพยายามที่หลีกเลี่ยงหรือลดระดับความเสี่ยงภัยลงให้น้อยที่สุดเท่าที่สามารถทำได้ ดังนั้นเพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพตรงตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ องค์กรจึงจำเป็นต้องสร้างระบบขึ้นมาช่วยในการควบคุมภายในแทนการที่พึ่งพาตัวบุคคลเพื่อให้การดำเนินงานประสบผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

3.1 วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญต่อวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามมาตรฐานนี้ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ 3 ประการ คือ

3.1.1 เพื่อให้เกิดประสิทธิผล และประสิทธิภาพของการดำเนินงาน (Operation Objectives) ได้แก่ การปฏิบัติงานและการใช้ทรัพยากรของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งรวมถึงการดูแลทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ

3.1.2 เพื่อให้เกิดความเชื่อถือได้ของรายการทางการเงิน (Financial Reporting Objectives) ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ใช้ภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลา

3.1.3 เพื่อให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (Compliance Objectives) ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2548)

3.2 ลักษณะของระบบการควบคุมภายในที่ดี

การควบคุมภายในของธุรกิจมักจะแตกต่างกันไปตามประเภทของดำเนินธุรกิจแต่โดยทั่วไปแล้วการควบคุมภายในที่ดีจะมีลักษณะที่เหมือนกัน ดังนี้

3.2.1 แผนจัดแบ่งส่วนงาน ซึ่งกำหนดความรับผิดชอบของงานด้านต่าง ๆ ไว้อย่างชัดเจน โดยมีหลักสำคัญคือการไม่ให้พนักงานคนใดคนหนึ่งคุมงานหรือปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งเพียงคนเดียวตั้งแต่เริ่มต้นจนสิ้นสุด เพราะจะเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทุจริตได้ง่ายหรือหากมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นก็ไม่มีใครทราบหรือแก้ไขให้ทันการณ์ ดังนั้นในแผนจัดแบ่งส่วนงานจึงต้องแยกงานด้าน

ปฏิบัติการดูแลรักษาทรัพย์สินการบัญชีและการตรวจสอบภายในให้เป็นอิสระกัน เพื่อให้มีการควบคุมสอบทานได้ แต่ในขณะเดียวกันก็ให้มีการประสานที่ดีด้วย

3.2.2 มีระบบการควบคุมทางบัญชีที่ดี คือ มีการอนุมัติรายการบัญชี คู่มือการบัญชีมีการควบคุมโดยงบประมาณและระบบต้นทุนที่เหมาะสม เพื่อให้การรวบรวมข้อมูลทางการบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้องเรียบร้อยสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ มีการใช้งบประมาณเพื่อการควบคุมการปฏิบัติงานสำหรับเอกสารประกอบรายการบัญชีแบบพิมพ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมีหมายเลขกำกับเพื่อให้สามารถควบคุมได้ และใช้เป็นหลักฐานในการประมวลข้อมูลทางการบัญชี

3.2.3 มีแนวทางปฏิบัติงานที่ดี โดยกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของพนักงานแต่ละตำแหน่งไว้อย่างครบถ้วนเป็นลายลักษณ์อักษร ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานการมอบหมายหน้าที่ และกำหนดนโยบายต่าง ๆ เพื่อป้องกันความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน การโต้แย้งหรือขัดความรับผิดชอบของพนักงาน

3.2.4 ใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับความรับผิดชอบการใช้เจ้าหน้าที่ที่เหมาะสมนี้จะเริ่มตั้งแต่การรับสมัครบุคคลเข้าทำงาน การเลื่อนตำแหน่งและการฝึกอบรมผู้ปฏิบัติงานที่มีคุณสมบัติและประสบการณ์เหมาะสมเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างยิ่งหนึ่งของผลสำเร็จของงานเพราะกิจการได้รับความเสียหายหากใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติไม่ตรงกับงานที่ได้รับมอบหมาย หรือหากใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติสูงกว่างานที่ทำก็จะเป็นการสูญเสียและไม่ประหยัด (จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันเพชร, 2548)

3.3 ประโยชน์ของการควบคุมภายใน

ประโยชน์ของการควบคุมภายในอาจพิจารณาได้เป็น 3 แนวทาง คือ

3.3.1 ประโยชน์สำหรับฝ่ายบริหาร ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารมีความแน่ใจว่าพนักงานและลูกจ้างได้ปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องรายงานต่าง ๆ ที่จัดทำขึ้นถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลาที่กำหนด ตลอดจนมีการป้องกันความผิดพลาดและการทุจริตหรือการสูญหายของทรัพย์สินไว้อย่างรัดกุม

3.3.2 ประโยชน์สำหรับพนักงานและลูกจ้าง ระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้แนะแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้องและเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ เป็นเครื่องมือช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

3.3.3 ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน จะใช้ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดขอบเขตทางการปฏิบัติงานตรวจสอบ กิจกรรมที่มีการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยให้การทำงานของผู้สอบ

บัญชี และผู้ตรวจสอบภายในรวดเร็ว และมีประสิทธิภาพมากขึ้น (จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาปะพร ศรีจันเพชร, 2548)

3.4 องค์ประกอบที่ทำให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ

องค์ประกอบที่ทำให้การควบคุมภายในเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วยกระบวนการที่สำคัญดังนี้ (กวี วงศ์วุฒ, 2548)

3.4.1 นโยบายองค์กรและทัศนคติของฝ่ายบริหารมีการสนับสนุนการควบคุมภายในโดยให้ความอิสระแก่ผู้ตรวจสอบภายในอย่างเต็มที่ ในด้านการตรวจสอบการรายงาน ตลอดจนการเสนอแนะ เพราะผู้ตรวจสอบภายในจะต้องอาศัยอำนาจของฝ่ายบริหารในการขอความร่วมมือจากผู้ปฏิบัติงาน

3.4.2 จริยธรรมและปรัชญาในการตรวจสอบภายใน เพื่อกำหนดให้ผู้ตรวจสอบเป็นบุคคลที่น่าเชื่อถือ เชื่อมั่นในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มีการเสนอแนะอย่างตรงไปตรงมา เพื่อประโยชน์แก่องค์กร

3.4.3 ความเข้าใจในหลักการควบคุมภายใน เพื่อให้เกิดความร่วมมือและสนับสนุนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในเป็นอย่างดี ทำให้ผู้ได้รับการตรวจสอบเห็นความสำคัญในการตรวจสอบ ที่ถือเป็นกลไกสำคัญเพื่อให้เกิดการรัดกุมและประหยัด ให้แก่หน่วยงานหรือองค์กรหากองค์ประกอบทั้ง 3 ส่วนมีความกลมกลืนกันไป หรือมีความเหมาะสมในตัวของมันเองแล้ว สภาพแวดล้อมจะเป็นส่วนกระตุ้นให้เกิดความร่วมมือ ทุกคนที่เกี่ยวข้องจะต้องทำความเข้าใจว่าทุกฝ่ายต้องการให้องค์กรมีประสิทธิภาพ การควบคุมที่ดีย่อมส่งผลต่อการดำเนินกิจกรรมที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรต่อไป

3.5 การควบคุมภายในทางการบัญชี

การควบคุมด้านการบัญชี หมายถึง แผนการจัดองค์กร วิธีการและมาตรการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการดูแลรักษาสินทรัพย์ การตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชีการควบคุมด้านการบัญชีเป็นเครื่องสนับสนุนให้ผู้บริหารดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยการให้ข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้สำหรับการตัดสินใจ การวิเคราะห์หาเหตุผลของรายการที่ผิดปกติหรือผิดพลาดไปจากความคาดหมาย หากกิจการใดขาดการควบคุมด้านการบัญชีที่ดีแล้ว การบริหารจะต้องเป็นไปได้อย่างลำบาก โดยทั่วไปการควบคุมด้านการบัญชีมีกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่ารายการต่างที่เกิดขึ้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์

เกียรติศักดิ์ จีระเถียรนารถ (2539) ให้ความหมายของการควบคุมภายในทางการบัญชี หมายถึง โครงสร้าง วิธีปฏิบัติงาน และคู่มือการบันทึกรายการขององค์กรที่เกี่ยวกับการป้องกันทรัพย์สิน และความน่าเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน รวมถึงการวางระบบให้เกิดความมั่นใจดังต่อไปนี้

1. รายการที่บันทึกได้รับการอนุมัติอย่างถูกต้องจากฝ่ายจัดการ ไม่ว่าจะโดยอำนาจที่มีอยู่ตามปกติหรือขออนุมัติเป็นกรณีพิเศษ

2. การบันทึกรายการต้องเพียงพอเพื่อให้ การนำเสนองบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรือเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น ยอดแสดงรายการทรัพย์สินนั้นน่าเชื่อถือ

3. การกระทำการใดเกี่ยวกับทรัพย์สิน ควรเป็นการกระทำจากผู้ที่มีความอำนาจหน้าที่เท่านั้น

4. ผลแตกต่างระหว่างยอดบัญชีกับทรัพย์สินตัวจริง มีเหตุผลเพียงพอที่จะอธิบายได้และการปรับปรุงยอดทางบัญชีกระทำอย่างเหมาะสมแก่กรณี

4. การสร้างการยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย (Recognition of Stakeholders)

การสร้างการยอมรับให้กับผู้มีส่วนได้เสียในองค์กร เป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้บริหารที่จะต้องตระหนักถึงความสำคัญ ไม่ว่าจะผู้มีส่วนได้เสียดังกล่าวจะเป็นบุคคลในองค์กรหรือภายนอกองค์กร ซึ่งการสร้างการยอมรับให้เกิดขึ้นกับผู้มีส่วนได้เสีย ประกอบด้วยกลุ่มบุคคลที่สำคัญดังต่อไปนี้ (พัชสิรี ชมพุกำ, 2552)

4.1 เจ้าของ / ผู้ถือหุ้น (Owner / Stakeholder) คือ บุคคลหรือกลุ่มที่ลงทุนในองค์กรธุรกิจและหวังผลตอบแทน ดังนั้นความรับผิดชอบขององค์กรที่มีต่อผู้มีส่วนได้เสียคือการดำเนินกิจการที่จะก่อให้เกิดการสร้างกำไรเพื่อนำมาซึ่งการจ่ายค่าตอบแทนหรือโบนัสแก่ผู้ลงทุน

4.2 ฝ่ายจัดการ (Management) คือ กลุ่มที่มีอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจในการใช้ทรัพยากรและการดำเนินงานขององค์กร โดยนับว่าเป็นกลุ่มที่มีส่วนสำคัญที่จะทำให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย

4.3 ลูกค้า (Customer) คือการขายสินค้าที่มีคุณภาพไม่ว่าสินค้าดังกล่าวจะสามารถ จับต้องได้หรือไม่ ด้วยราคาที่มีความเหมาะสม สมเหตุสมผล และมีความเป็นธรรมไม่เอาเปรียบผู้บริโภค

4.4 พนักงาน (Employee) คือ การดูแลและปฏิบัติต่อพนักงานในองค์กรอย่างเท่าเทียมกันและมีความเป็นธรรม รวมทั้งการมีระบบการให้รางวัลที่สอดคล้องกับผลงานของพนักงาน การวางแผนอาชีพที่จะช่วยให้พนักงานได้รับการพัฒนาตนเองเติบโตไปพร้อมกับองค์กร

4.5 สังคมและชุมชน (Society and Community) คือ การพัฒนาคุณภาพชีวิตของคนในชุมชนให้มีความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น ส่งเสริมอาชีพ สุขภาพอนามัยให้มีความพร้อมต่อปฏิบัติงานให้ได้มาซึ่งรายได้ที่เป็นค่าใช้จ่ายในชีวิตประจำวันโดยสรุป การบริหารจัดการองค์กรให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ การดำเนินงานสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ การดำเนินงานเป็นที่ยอมรับของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ตรวจสอบได้มีความโปร่งใส ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญและมีเจตคติทางการบริหารที่ดี มีการสนับสนุนอย่างเป็นรูปธรรม อาทิ การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล การจัดการทรัพยากรมนุษย์ การสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน และการสร้างการยอมรับจากผู้ส่วนได้เสียให้กับองค์กร ซึ่งกระบวนการเหล่านี้จะส่งผลต่อการนำมาซึ่งการเสนอรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพต่อไป

2.3.2 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทรัพยากรมนุษย์

การบริหารทรัพยากรมนุษย์ (Human Resources Management – HRM) เดิมใช้คำว่า การบริหารงานบุคคล (Personnel Management – PM) ทั้งนี้คำว่า การบริหารทรัพยากรมนุษย์ถูกนำมาใช้ระหว่งทศวรรษที่ 1970 และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป เมื่อสมาคมการบริหารงานบุคคลแห่งสหรัฐอเมริกา (American Society for Personal Administration – ASPA) และในปี คศ. 1989 เปลี่ยนชื่อเป็นสมาคมบริหารทรัพยากรมนุษย์แห่งสหรัฐอเมริกา (Society for Human Resources Management – SHRM) (Cherrington, 1995)

การบริหารงานทรัพยากรมนุษย์มองว่าพนักงานเป็นเสมือนสินทรัพย์ที่มีค่า (Valuable Asset) ขององค์กร นอกจากนี้เมื่อพิจารณาพันธกิจของฝ่ายบริหารทรัพยากรมนุษย์ จะพบว่ามีความซับซ้อนมากกว่าฝ่ายบริหารงานบุคคลในอดีต เนื่องจากสภาพปัจจุบันการเปลี่ยนแปลงด้านกำลังแรงงานด้านเศรษฐกิจ รวมทั้งวัฒนธรรมองค์กรเป็นไปอย่างรวดเร็ว จึงทำให้ฝ่ายบริหารทรัพยากรมนุษย์มีบทบาททางเชิงกลยุทธ์ (Mescon, Boovee & Thill, 1999) ทั้งนี้บุคลากรฝ่ายบริหารทรัพยากรมนุษย์ได้รับการคาดหวังจะต้องมีบทบาทหลายด้าน นอกจากหน้าที่เกี่ยวกับการจ้างงาน การฝึกอบรมและการพัฒนา การจูงใจ การประเมินผลการปฏิบัติงาน และการบริหารค่าตอบแทน

Bernardin and Russell (1988) ได้อธิบายการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ว่าเป็นเรื่องสำคัญที่เกี่ยวกับกระบวนการสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนาผู้ปฏิบัติงาน การจ่ายค่าตอบแทน การดูแลรักษาพนักงาน การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้นเงินเดือน ตำแหน่งของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรและยังได้อธิบายเพิ่มเติมว่าในองค์กรหนึ่งๆ ประกอบด้วยทรัพยากรมนุษย์ซึ่งต่างก็ปฏิบัติหน้าที่ของตนเอง การตัดสินใจต่างๆที่มีผลต่อผู้ปฏิบัติงานจะเป็นหน้าที่ของการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ในขณะที่เดสเซียร์ (Dessier, 2000) ได้อธิบายความหมายของการบริหารทรัพยากรมนุษย์ไว้ว่า

การบริหารทรัพยากรมนุษย์ หมายถึงแนวคิดและเทคนิคต่างๆที่จำเป็นต้องดำเนินการเกี่ยวกับบุคคลในด้านการบริหารงานซึ่งรวมทั้งเรื่องต่างๆได้แก่ การวิเคราะห์งาน การวางแผนกำลังคน การสรรหา การคัดเลือก การนิเทศ การประเมินผล การติดต่อสื่อสาร การพัฒนาผู้จัดการและสิ่งๆที่ผู้จัดการควรจะรู้เกี่ยวกับเรื่องความเสมอภาคทางโอกาส สุขภาพและความปลอดภัยของพนักงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อันจะนำไปสู่การบรรลุเป้าหมายขององค์กรของพนักงานไปพร้อมๆกัน ส่วนของ Fisher, Schoenfeldt and Show (1999) ให้ความเห็นว่า “การบริหารทรัพยากรมนุษย์เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจทางด้านการบริหารทั้งมวลและการปฏิบัติที่มีอิทธิพลต่อบุคคลที่ปฏิบัติงานเพื่อองค์กร”

2.3.3 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทรัพยากรมนุษย์

การบริหารงานบุคคลหรือการบริหารทรัพยากรมนุษย์ยึดหลักของระบบสำคัญ 2 ระบบ คือ ระบบคุณธรรม (Merit System) และระบบอุปถัมภ์ (Patronage System) ดังนี้

1. หลักความเสมอภาคในโอกาส (Equality of Opportunity) หมายถึง การเปิดโอกาสที่เท่าเทียมกันในการสมัครงานสำหรับผู้สมัครที่มีคุณสมบัติ ประสบการณ์ และพื้นความรู้ตามที่ระบุไว้โดยไม่มีข้อจำกัด อันเนื่องจากฐานะ เพศ ผิว และศาสนา กล่าวคือ ทุกคนที่มีคุณสมบัติตรงตามเกณฑ์ที่จะมีสิทธิในการถูกพิจารณาเท่าเทียมกัน ความเสมอภาคในโอกาสจะครอบคลุมถึง

1.1 ความเสมอภาคในการสมัครงาน โดยเปิดโอกาสให้ผู้มีคุณสมบัติ และพื้นฐานความรู้ตรงตามที่กำหนดไว้ ได้สมัครและเข้าสอบแข่งขัน

1.2 ความเสมอภาคในเรื่องค่าตอบแทน โดยยึดหลักการที่ว่างานเท่ากันและมีสิทธิ์ได้รับโอกาสต่างๆ ตามที่หน่วยงานเปิดโอกาสให้พนักงานทุกคน

1.3 ความเสมอภาคที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเสมอหน้ากัน โดยใช้ระเบียบและมาตรฐานเดียวกันทุกเรื่อง

2. หลักความสามารถ (Competence) หมายถึง การยึดความรู้ความสามารถเป็นเกณฑ์ในการคัดเลือกบุคคลเข้าทำงาน โดยเลือกผู้ที่มีความรู้ความสามารถให้เหมาะสมกับตำแหน่งมากที่สุด โดยจะบรรจุแต่งตั้งผู้ที่มีความเหมาะสมตามเกณฑ์มากกว่าเพื่อให้ได้คนที่เหมาะสมกับงานจริงๆ (Put the Right Man to the Right Job) หากจะมีการแต่งตั้งพนักงานระดับผู้บริหาร ก็จะมีการพิจารณาจากผลการปฏิบัติงาน ชีตความสามารถหรือศักยภาพของการบริหารงานในอนาคต

3. หลักความมั่นคงในอาชีพการงาน (Security on Tenure) หมายถึง หลักประกันการปฏิบัติงานที่องค์กรให้แก่บุคลากรว่าจะได้รับการคุ้มครอง จะไม่ถูกกลั่นแกล้งหรือถูกให้

ออกจางานโดยปราศจากความผิด ไม่ว่าจะโดยเหตุผลส่วนตัวหรือทางการเมือง ช่วยให้ผูปฏิบัติงานรู้สึกมั่นคงในหน้าที่

4. หลักความเป็นกลางทางการเมือง (Political Neutrality) หมายถึง การไม่เปิดโอกาสให้มีการใช้อิทธิพลทางการเมืองเข้าแทรกแซงในกิจการงานหรืออยู่ภายใต้อิทธิพลของนักการเมืองหรือพรรคการเมืองใดๆ

Henri Fayol ได้ให้หลักการบริหารเป็นองค์ประกอบ 5 อย่าง คือ การวางแผน (Planning) การจัดองค์การ (Organizing) การสั่งการ (Commanding) การประสานงาน (Coordinating) การควบคุม (Controlling) หรือเรียกว่าหลัก POCCC ซึ่งหลักการบริหารของ Henri Fayol มีผู้นำมาพัฒนาในภายหลังอีกมาไม่ว่าจะเป็น Gulick and Urwick ที่คิดหลักการบริหาร ซึ่งบางคนเรียกว่าเป็น ภาชิตทางการบริหาร คือ POSDCoRB ประกอบด้วยการวางแผน (Planning) การจัดองค์การ (Organizing) การจัดหาบุคคล (Staffing) การอำนวยการ (Directing) การประสานงาน (Coordinating) การรายงานผลการปฏิบัติงาน (Reporting) และการจัดหางบประมาณ (Budgeting) ตามลำดับ

ทั้งนี้ แนวทางการศึกษาหลักการบริหารในปัจจุบันแบ่งออกเป็น 4 ส่วน เช่น POLE ประกอบด้วย (Plan , Organizing , Direct , Control) ซึ่งเป็นการแบ่งหน้าที่ทางการบริหารในลักษณะเพื่อความสะดวกเท่านั้น เพราะในแต่ละส่วนก็ยังมีประเด็นในรายละเอียดมากมาย

Henri Fayol ยังให้แนวทางในการบริหารอย่างมีประสิทธิภาพได้อย่างละเอียด ได้แก่

1. การแบ่งงานกันทำตามความชำนาญเฉพาะด้าน (Division of Work) เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ (ความเร็ว ความประหยัด) ทั้งการแบ่งงานของฝ่ายบริหาร และการแบ่งงานของฝ่ายปฏิบัติ (คนงาน)

2. อำนาจสั่งการ (Authority) ซึ่งเป็นอำนาจอันชอบธรรมของบรรดาผู้ที่มีตำแหน่งเพื่อสามารถที่จะออกคำสั่งในการทำงานได้ แต่การจะออกคำสั่งให้ผู้ใดปฏิบัติงานได้นั้น ผู้ออกคำสั่งต้องมีความรับผิดชอบ (Responsibility) ต่อคำสั่งที่ออกพร้อมกันไปด้วย มองในมุมกลับถ้าผู้บริหารมีความรับผิดชอบสูง คือมีภาระหน้าที่ (Duty) ก็ควรจะมีอำนาจสั่งการ แต่ถ้าหน้าที่น้อย ก็ควรมีอำนาจสั่งการน้อย นั่นคือหน้าที่กับอำนาจ ควรสมดุลกันหากหน้าที่มากอำนาจน้อย งานจะสะดุดหรือถ้าหน้าที่น้อย อำนาจมาก ก็จะใช้อำนาจส่วนเกินไปก้าวก่ายคนอื่น

3. ระเบียบวินัย (Discipline) ที่คนในองค์การต้องเคารพและยอมรับเพื่อสร้างสภาพงานที่เป็นระเบียบเรียบร้อย

4. เอกภาพการบังคับบัญชา นอกจากลูกน้องจะต้องรับฟังคำสั่งจากผู้บังคับบัญชาโดยตรง (Immediate boss) เพียงคนเดียวแล้วการรายงานผลการปฏิบัติงาน (Reporting) ก็จะต้องทำกับผู้บังคับบัญชาโดยตรงคนเดียวเช่นกัน

5. การมีทิศทางหรือเป้าหมายเดียวกัน (Unity of Direction) โดยแต่ละกลุ่มย่อยในองค์การที่มีกิจกรรมที่แตกย่อยออกมาจากเป้าหมายใหญ่อันเดียวกัน ควรมีผู้บังคับบัญชาเพียงคนเดียวทำหน้าที่อำนวยความสะดวกการให้เป็นไปตามแผน

6. หลักประโยชน์ส่วนรวมเหนือกว่าประโยชน์ส่วนตน (Subordination of Individual Interests to the General Interests) ซึ่งหมายถึงผลประโยชน์ของผู้ปฏิบัติงานแต่ละงานหรือกลุ่มไม่ควรนำมาอ้างเพื่อหักล้างสิ่งที่จะก่อประโยชน์ต่อองค์การทั้งองค์การ

7. หลักการตอบแทนการทำงาน (Remuneration) ซึ่งถือแนวทางที่คนงานจะต้องได้รับค่าตอบแทนที่ยุติธรรม

8. หลักการรวมอำนาจ หมายถึง ระดับความมาก – น้อย ที่ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถตัดสินใจแต่ละสถานการณ์ Henri Fayol เห็นว่าการใช้อำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจควรกระทำที่สายการบังคับบัญชาในระดับสูงที่สุดที่เป็นไปได้ในสถานการณ์นั้นๆ

9. การมีสายบังคับบัญชา ซึ่งเสมือนห่วงโซ่หรือเส้นทางของคำสั่งการติดต่อสื่อสารใดๆ ระหว่างหัวหน้ากับลูกน้อง ในแต่ละสายงานภายใต้โครงสร้างของแต่ละองค์การ

10. การจัดระเบียบ คือการจัดให้คนตลอดจนวัตถุสิ่งของได้อยู่ในที่ที่ควรอยู่นั้น คือ ใช้คนให้เหมาะกับงาน จัดสถานที่ทำงานให้เป็นระเบียบ และมีระเบียบเกี่ยวกับงานพัสดุ

11. ความเที่ยงธรรม Henri Fayol กล่าวถึงหลักข้อนี้ว่า นักบริหารควรมีทั้งความยุติธรรม และความโอบอ้อมอารี ซึ่งหาความสมดุลได้ไม่่ง่ายนัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสภาพที่องค์การมีระเบียบข้อบังคับ ที่ต้องยึดถือปฏิบัติ

12. หลักความมั่นคงในตำแหน่งงานของบุคลากร ซึ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนบุคคล การพัฒนานักบริหาร ตลอดจนการดูแลเรื่องการเข้า และออกจากตำแหน่ง Henri Fayol เรียกร้องให้มีการอบรมให้กับผู้เริ่มงานใหม่ (อาจเป็นคนเก่าที่รับตำแหน่งใหม่) เพื่อให้มีความคุ้นเคยกับงานรวมถึงกิจกรรมอื่นที่เสริมสร้างความมั่นใจให้กับผู้ปฏิบัติงานด้วย

13. ความคิดริเริ่ม หมายถึงพลังที่จะคิดให้เกิดแผนงาน แล้วทำต่อไปจนสำเร็จ จะเกิดได้ต่อเมื่อผู้ปฏิบัติงานได้รับการจูงใจและมีความพึงพอใจในงาน Henri Fayol คิดว่าวิธีการสร้างความคิดริเริ่มคือ การมอบหมายงานให้ทำ (Delegation) อย่างสมบูรณ์โดยให้ครบทั้งหน้าที่ และพร้อมกับให้อำนาจที่สมดุลกับหน้าที่นั้นๆไปด้วย

14. สามัคคีคือพลัง (esprit de corps) หมายถึงการสร้างการทำงานเป็นทีม อันจะทำให้เกิดความกลมเกลียว

Luther Gulick ศาสตราจารย์ชาวอเมริกัน ที่นักวิชาการด้านบริหารรู้จักผลงานของท่านที่เรียกว่าภาชิตทางการบริหาร POSDCoRB อันประกอบด้วย Planning (การวางแผน) Organizing (การจัดการองค์การ) Staffing (การบริหารงานบุคคล) Directing (การสั่งงาน) Co-coordinating (การประสานงาน) Budgeting (การจัดทำงบประมาณ,แผนการใช้จ่ายเงิน) POSDCoRB ได้รับอิทธิพลทางความคิดจากหลักการบริหารของ Henri Fayol คือ POCCC นั่นเอง

2.3.4 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับแรงจูงใจในการปฏิบัติงาน

การศึกษาเกี่ยวกับแรงจูงใจในการปฏิบัติงานของคนในองค์กรนั้นได้มีทฤษฎีและแนวคิดหลายท่านได้ให้ไว้เกี่ยวกับแรงจูงใจ (Motive) เนื่องจากพฤติกรรมต่างๆของมนุษย์เกิดมาจากแรงจูงใจจึงมีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของบุคคลโดยตรง นับตั้งแต่ทฤษฎีลำดับความต้องการของ Maslow ได้กล่าวถึงลำดับความต้องการของมนุษย์จากระดับต่ำสุดไปยังระดับสูงสุดทฤษฎีการจูงใจ ERG ของ Alderfer กล่าวว่าหากความต้องการยังไม่ได้รับการตอบสนอง ความต้องการจะถอยไปยังความต้องการขั้นต่ำกว่า ทฤษฎีความต้องการของ McClelland กล่าวว่า บุคคลมีความต้องการแตกต่างกัน และเป็นสิ่งที่ต้องเรียนรู้ ทฤษฎีการจูงใจของ McGregor ซึ่งกล่าวถึงทฤษฎี X และทฤษฎี Y มาสร้างแรงจูงใจในการทำงานบุคคล

2.3.5 ทฤษฎีสองปัจจัยของ เฟรเดอริก เฮอ์ซเบิร์ก (Frederick Herzberg)

หลังจากที่ Maslow ได้ทำการศึกษาและเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับแรงจูงใจแล้ว Frederick Herzberg ก็ได้ทำการศึกษาเรื่องเดียวกัน โดยพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน โดยเฉพาะปัจจัยที่ทำให้เกิดความพึงพอใจ การศึกษาของ Frederick Herzberg กระทำโดยการเก็บข้อมูลจากนักบัญชี และวิศวกรจำนวนประมาณ 200 คน ในเขตเมือง Pittsburgh รัฐ Pennsylvania โดยทางการสัมภาษณ์นั้นเป็นการขอให้ผู้ถูกสัมภาษณ์คิดถึงเวลาการทำงานที่เขามีความรู้สึกดีเป็นพิเศษหรือไม่ดีเป็นพิเศษในการทำงาน โดยอาจจะเป็นงานที่ทำในปัจจุบันหรือเคยทำมาก่อนอาจจะเป็นการทำงานในสถานการณ์ที่ยาวนานหรือสั้นก็ได้

1. ปัจจัยที่ใช้จูงใจ (Motivation Factors) เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับงานโดยตรงเป็นปัจจัยให้คนชอบงานและมีความรักในงาน เป็นตัวการสร้างความพึงพอใจและสร้างขวัญและกำลังใจในการปฏิบัติงาน มี 5 ประการ ได้แก่

1.1 ความสำเร็จในงาน (Achievement) หมายถึงการที่บุคคลสามารถทำงานได้เสร็จสิ้น และประสบผลสำเร็จเป็นอย่างดี ความสามารถในการแก้ปัญหาต่างๆ การรู้จักป้องกันปัญหาที่จะเกิดขึ้น เมื่อผลงานสำเร็จ ผู้ทำงานจะเกิดความพึงพอใจและปลอบปลื้มในความสำเร็จของงาน

1.2 การได้รับการยอมรับ (Recognition) หมายถึงการได้รับการยอมรับจากเพื่อน ผู้บังคับบัญชา การยอมรับจะอยู่ในรูปของคำชมเชย การแสดงความยินดี การให้กำลังใจหรือการแสดงออกอื่นใด ที่แสดงให้เห็นถึงการยอมรับในความสามารถ เมื่อทำงานประสบผลสำเร็จการยอมรับจะแฝงอยู่ในความสำเร็จนั้นด้วย

1.3 ความรับผิดชอบในงาน (Responsibility) หมายถึง ความพึงพอใจที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบงานใหม่ ๆ และมีอำนาจในการรับผิดชอบได้อย่างเต็มที่โดยไม่จำเป็นต้องมีการตรวจหรือควบคุมอย่างใกล้ชิด คือ ความมีวินัยในตนเองสามารถควบคุมและจงใจตนเองได้

1.4 ความก้าวหน้า (Advancement) หมายถึง การได้รับเลื่อนตำแหน่งสูงขึ้นการมีโอกาสได้ศึกษาเพื่อหาความรู้เพิ่มเติมหรือได้รับการฝึกอบรม ทุกคนมีศักยภาพที่จะเจริญก้าวหน้าต่อไปในอนาคต

1.5 ลักษณะของงานนั้นๆ (The Work Itself) หมายถึง งานที่น่าสนใจงานที่ต้องอาศัยความคิดริเริ่ม สร้างสรรค์ ทำทหาย ให้ต้องลงมือทำด้วยตนเอง

2. ปัจจัยค้ำจุน (Hygiene Factors) หมายถึง ปัจจัยที่จะค้ำจุนให้แรงจูงใจในการทำงานของมนุษย์มีอยู่ตลอดเวลา ถ้าไม่มีหรือมีแต่ไม่สอดคล้องกับบุคคลในหน่วยงาน จะเกิดความไม่พอใจ ไม่ชอบใจในงานเกิดขึ้น ปัจจัยค้ำจุน ได้แก่

2.1 สถานะของอาชีพ (Career Status) หมายถึง อาชีพนั้นเป็นที่ยอมรับนับถือของสังคม มีเกียรติมีศักดิ์ศรี

2.2 ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลกับหัวหน้างานกับเพื่อนร่วมงาน และกับลูกน้อง (Interpersonal Relation with Superior Subordinate Peer) หมายถึง การติดต่อ ไม่ว่าจะ เป็นกริยาอาการหรือวาจาที่แสดงความสัมพันธ์อันดีต่อกัน สามารถทำงานร่วมกัน มีความเข้าใจในกันและกันเป็นอย่างดี

2.3 เทคนิคในการบังคับบัญชา (Supervision – technical) หมายถึง ความสามารถของผู้บังคับบัญชาในการดำเนินงานหรือความยุติธรรมในการบริหารงาน

2.4 นโยบายของบริษัทและการบริหาร (Policy and Administration) หมายถึง การจัดการ การบริหารงานในหน่วยงาน การติดต่อสื่อสารภายในหน่วยงาน

2.5 ความมั่นคงในงาน (Security) หมายถึง ความรู้สึกของบุคคลที่มีต่อความมั่นคงในหน่วยงาน ความยั่งยืนของอาชีพหรือความมั่นคงของหน่วยงาน

2.6 สภาพการทำงาน (Working Condition) หมายถึง สภาพทางกายภาพของงาน เช่น แสง เสียง อากาศร้อนหนาว การถ่ายเทอากาศ ชั่วโมงการทำงาน และลักษณะสิ่งแวดล้อมอื่นๆ

2.7 เงินเดือน (Salary) และสวัสดิการ การเลื่อนขั้น ในหน่วยงานมักเป็นที่พอใจของบุคลากรในหน่วยงาน

2.8 เรื่องราวส่วนตัว (Personal Life) หมายถึง ความรู้สึกที่ดีหรือไม่ดีอันเป็นผลที่รับจากการทำงานในหน้าที่ของเขา เช่นการที่ต้องถูกย้ายไปทำงานในที่แห่งใหม่ที่ต้องห่างไกลจากครอบครัว ทำให้ไม่มีความสุขในการทำงานและไม่พอใจกับสถานที่ใหม่

2.9 โอกาสที่จะได้รับความก้าวหน้าในอนาคต (Possibility of Growth) หมายถึง การที่ได้รับการแต่งตั้งเลื่อนตำแหน่งภายในหน่วยงานแล้วยังหมายถึงสถานการณ์ที่บุคคลสามารถได้รับความก้าวหน้าในทักษะวิชาชีพ

2.3.6 แนวคิดเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม (Corporate Social Responsibility)

แนวคิดความรับผิดชอบต่อสังคมเป็นหน้าที่ที่องค์กรธุรกิจต้องคำนึงถึง ประกอบด้วยกิจกรรมภายใน และภายนอกองค์กรที่ให้ความสำคัญถึงบุคคลที่นอกเหนือจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทางธุรกิจ แต่ยังให้ความสำคัญต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมอย่างมีคุณธรรม จริยธรรม และจรรยาบรรณรวมถึงการเอื้อประโยชน์ให้แก่สังคมโดยรวม อีกทั้งยังร่วมส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจควบคู่ไปกับการพัฒนาคุณภาพชีวิตของพนักงานและชุมชน (Thaipat Institute, 2017; The Stock Exchange of Thailand, 2013)

กรอบรายงานความยั่งยืนของ GRI ฉบับ G3.1 (Suttipun and Nuttaphon, 2014; Thaipat Institute, 2012) ประกอบด้วย 5 ด้าน คือ ด้านเศรษฐกิจสิทธิมนุษยชนและการปฏิบัติต่อแรงงานอย่างเป็นธรรม ด้านความรับผิดชอบต่อผู้บริโภค ด้านสิ่งแวดล้อม ด้านชุมชนและสังคม และด้านการประกอบธุรกิจด้วยความเป็นธรรม

สุธีรา ลิ้มรสเจริญ และคณะ (2561) ศึกษาอิทธิพลของความรับผิดชอบต่อสังคมต่อผลการดำเนินงานขององค์กรจากมุมมองของการวัดผลเชิงคุณภาพ กรณีศึกษา ธุรกิจโรงแรมในจังหวัดภูเก็ต กระบี่ และพังงา พบว่า ความรับผิดชอบต่อสังคม ด้านสิ่งแวดล้อม ด้านชุมชนและสังคม และด้านการประกอบธุรกิจด้วยความเป็นธรรม มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานขององค์กรจากมุมมอง

ของการวัดผลเชิงคุณภาพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Somset et.al (2013) พบว่าความรับผิดชอบต่อสังคม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนสินทรัพย์

2.4 ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View Theory: RBV)

การแข่งขันในตลาดในปัจจุบันต้องอาศัยปัจจัยสำคัญหลากหลายเพื่อให้ดำเนินธุรกิจในตลาดของการแข่งขันอย่างมั่นคง โดยต้องอาศัยการสร้างความสามารถได้เปรียบในการทำการแข่งขันรากฐาน ของทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดในองค์กร และเพื่อป้องกันการลอกเลียนแบบได้ของคู่แข่ง Preble and Hoffman (1994) ได้กล่าวถึงการสร้างความสามารถได้เปรียบเชิงการแข่งขันขององค์กรจำเป็นต้องได้เปรียบทางด้านราคาต่ำ หรือการสร้างแตกต่างของตัวผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ หรืออาจต้องอาศัยปัจจัยสองประการเพื่อให้การแข่งขันประสบความสำเร็จได้ (Gilbert & Strebel, 1989; Fahy, 2000) จึงเป็นที่มาของความสามารถเชิงการแข่งขันว่าด้วยทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View Theory: RBV) ของ Barney (1991)

ทฤษฎีของ Barney (1991) ได้นำเสนอความคิดในประเด็นของแหล่งที่มาความได้เปรียบเชิงการแข่งขันซึ่งแสดงลักษณะที่สำคัญของทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่จำเป็นต้องมี ได้แก่ (1) ทรัพยากรดังกล่าวจะต้องก่อให้เกิดคุณค่าขึ้นภายในองค์กร (Value) (2) ทรัพยากรดังกล่าวจะต้องหายาก (Rarity) (3) ทรัพยากรดังกล่าวจะต้องไม่สามารถลอกเลียนแบบได้หรือมีต้นทุนลอกเลียนแบบสูง (Imitability) และ (4) ความสามารถที่ทดแทนไม่ได้ (Non-substitutable) (Barney & Wright, 1998) ดังนั้นจากการศึกษาของ Barney (1991) พบว่าองค์กรที่จะสามารถสร้างคุณลักษณะเฉพาะขององค์กร เพื่อให้เกิดศักยภาพในการได้เปรียบเชิงการแข่งขันทรัพยากรขององค์กรต้องประกอบด้วยคุณลักษณะ 4 ประการ ดังนี้ (พรสวัสดิ มงคลชัยอรัญญา และนวพร ประสมทอง, 2551)

1. ความมีคุณค่า (Valuable Resource) คือ สิ่งที่องค์กรต้องใช้จุดอ่อนและจุดแข็งเพื่อแสวงหาประโยชน์จากโอกาส และหลบเลี่ยงอุปสรรค (Barney, 1991) ถึงแม้ว่าทรัพยากรสามารถเข้าถึงปัจจัยแวดล้อมได้หลายทางแต่ถ้าไม่สามารถสร้างคุณค่าได้ศักยภาพทางการได้เปรียบก็ไม่เกิดขึ้น (Fahy, 2000)

2. การหาได้ยาก (Rare Resource) คือ ความสามารถที่เกิดขึ้นจากคู่แข่งน้อยราย (Barney, 1991) ทรัพยากรภายในองค์กรที่มีคุณค่าจะถูกทำให้คุณค่าลดน้อยลงเมื่อคู่แข่งส่วนใหญ่มีทรัพยากรเหมือนกัน และสามารถใช้ประโยชน์ เช่นเดียวกันสุดท้ายเป็นเพียงแค่การสร้างความเท่าเทียมในการแข่งขัน (Competitive parity) ไม่ใช่ความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (Riordan, 2006)

3. ต้นทุนลอกเลียนแบบสูง (Imperfectly Imitable Resources) คือ ต้นทุนการลอกเลียนแบบ ที่สูงเป็นผลทำให้บริษัทอื่นไม่สามารถพัฒนาขึ้นได้โดยง่าย (Barney, 1991) ถึงแม้ว่าองค์กรจะเข้าสู่ ตลาดเป็นรายแรกๆ พร้อมด้วยทรัพยากรที่หาได้ยากแต่ถ้าคู่แข่งสามารถลอกเลียนแบบได้ง่าย ความได้เปรียบในการแข่งขันจะเกิดขึ้นเพียงชั่วคราวเท่านั้น (Riordan, 2006)

4. การทดแทนไม่ได้ (Non-substitutable) คือ ความสามารถที่ทดแทนไม่ได้ จะต้องไม่มีความสามารถเทียบเคียงทางกลยุทธ์ทดแทนได้ ความสามารถที่ทดแทนไม่ได้ จะเป็นแหล่งที่มาของความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (Barney, 1991) นอกจากนี้การจัดการองค์กร (Organization) ที่ดีและจำเป็นสำหรับการใช้ทรัพยากรที่เหมาะสมจากการสร้างโครงสร้างการทำงานที่อาศัยความร่วมมือที่เปิดโอกาสให้พนักงานมีส่วนร่วมในการคิดและการกระทำนำไปสู่ความได้เปรียบเชิงการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Sustainable Competitive Advantage) (Riordan, 2006)

2.5 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีที่เกี่ยวข้องกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

2.5.1 เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 493) พ.ศ. 2553 กำหนดให้ จังหวัดนครราชสีมา ปัตตานี ยะลา สตูล สงขลาเฉพาะในท้องที่อำเภอจะนะ อำเภอเทพา อำเภอ นาทวี และอำเภอสะบ้าย้อย กำหนดให้ลดอัตราภาษีดังนี้

1. ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.1 ของเงินได้พึงประเมิน
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของกำไรสุทธิ
3. ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(5) แห่งประมวลรัษฎากร จัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.1 ของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

2.5.2 รูปแบบของกลไกภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญในเชิงเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการ ดังนั้นเพื่อแสวงหาผลประโยชน์อันมิชอบจากสิทธิประโยชน์ของใบกำกับภาษีที่รัฐได้ให้ไว้ จึงมีกลไกต่างๆ ปรากฏหลายรูปแบบ นววิธ มานะกุล (2553) และสุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2539) ให้ข้อสรุปไว้ดังนี้

1) การขายใบกำกับภาษี คือ ผู้ออกใบกำกับภาษีเป็นผู้จดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีสถานประกอบการอยู่จริง และประกอบการขายสินค้าและบริการจริง แต่ในการขายสินค้าหรือให้บริการแต่ละครั้งไม่มีการออกใบกำกับภาษีทุกครั้ง เนื่องจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั้นอาจเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายที่ไม่ต้องการนำใบกำกับภาษีไปใช้ จึงทำให้ผู้ประกอบการนำใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าและบริการในครั้งนั้นไปขายให้แก่ ผู้ประกอบการรายอื่นๆ ที่ต้องการใบกำกับภาษีเพื่อไปใช้ประโยชน์ในการเครดิตภาษี

2) การปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียงออกขาย กรณีนี้ผู้ออกใบกำกับภาษีอาจไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจริง คือไม่ได้จดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ได้ประกอบกิจการ แต่ทำการปลอมใบกำกับภาษีของบริษัทที่มีชื่อเสียง แล้วนำออกไปขายให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่ต้องการใบกำกับภาษีเพื่อไปใช้ประโยชน์ในการเครดิตภาษี ซึ่งในกรณีนี้ยากแก่การตรวจสอบเนื่องจากบริษัทที่ถูกปลอมใบกำกับภาษีนี้ส่วนใหญ่แล้วจะมีการขายส่งสินค้าหรือให้บริการทั่วประเทศ

3) การพิมพ์ใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น กรณีนี้ผู้ประกอบการจะใช้วิธีปลอมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อนำมาใช้ในการเครดิตภาษีในกิจการของตน

4) การจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาขายใบกำกับภาษีปลอม โดยเฉพาะ กรณีนี้ผู้ออกใบกำกับภาษีจะเป็นผู้ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ แต่ไม่ได้มีการประกอบกิจการจริงตามที่ได้จดทะเบียน แต่ได้ออกใบกำกับภาษีและนำออกจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษีเพื่อไปใช้ประโยชน์ในการเครดิตภาษี

5) จัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนขึ้นมาหลายๆ ทอดเพื่อออกใบกำกับภาษีให้บริษัทในกลุ่ม กรณีนี้เกิดขึ้นกับผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออก ซึ่งอาจจะมีการส่งออกจริงบางส่วน แต่บางส่วนก็ได้นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เพื่อขอคืนภาษีโดยไม่มีการส่งออก การออกใบกำกับภาษีในลักษณะนี้จะออกต่อกันมาเป็นทอดๆ

6) สำนักงานบัญชีใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อปรับแต่งยอดบัญชีให้แก่ลูกค้า กรณีนี้จะเกิดขึ้นกับสำนักงานบัญชีที่ได้ให้บริการรับทำบัญชีแก่ผู้ประกอบการหลายๆ รายและได้มีการสับเปลี่ยนใบกำกับภาษีชื่อของผู้ประกอบการแต่ละรายเพื่อประโยชน์ในการปรับแต่งยอดบัญชี

7) การจัดทำใบกำกับภาษีเหมือนกัน 2 ชุด กรณีนี้ผู้ประกอบการได้จัดพิมพ์ใบกำกับภาษีเลขที่และเล่มที่เดียวกันไว้ 2 ชุดโดยเมื่อขายสินค้าไปแล้ว 2 ครั้ง ก็จะออกใบกำกับภาษีที่เลขที่เดียวกันนี้ให้แก่ผู้ซื้อทั้ง 2 ครั้ง ทำให้การยื่นแบบเสียภาษีขายจะต้องเสียภาษีจากยอดขายเพียงครั้งเดียว

8) ปลอมใบขนสินค้ามาใช้ควบคู่กับใบกำกับภาษีปลอม ในกรณีนี้เป็นผู้ประกอบการอาจประกอบกิจการส่งออกบ้างเล็กน้อย หรือไม่ได้ประกอบกิจการเลย แต่ทำการปลอมใบขนสินค้าขาออก และใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.6 แนวคิดเกี่ยวกับผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543

2.6.1 คุณสมบัติและเงื่อนไขของผู้ทำบัญชี

ตามประกาศกรมทะเบียนการค้า วันที่ 3 สิงหาคม พ.ศ.2543 เรื่อง กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี พ.ศ.2543 บัญญัติให้ผู้ทำบัญชีตามประกาศ ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1) ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี สมุห์บัญชี หัวหน้าแผนกบัญชี หรือผู้ดำรงตำแหน่งที่เรียกชื่ออย่างอื่นซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าว กรณีที่เป็นพนักงานของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

2) หัวหน้าสำนักงาน กรณีที่เป็นสำนักงานบริการรับทำบัญชีที่มีได้จัดตั้งในรูปคณะบุคคล

3) ผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชี กรณีที่เป็นสำนักงานบริการรับทำบัญชีที่จัดตั้งในรูปคณะบุคคล

4) กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชี กรณีที่เป็นสำนักงานบริการรับทำบัญชีที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล

5) บุคคลธรรมดา กรณีที่เป็นผู้รับจ้างทำบัญชีอิสระ

6) ผู้ช่วยผู้ทำบัญชี ในกรณีที่ผู้ทำบัญชีรับทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีปีละเกินกว่าหนึ่งร้อยราย

7) บุคคลอื่นนอกจากที่ระบุ ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

2.6.1 คุณสมบัติของผู้ทำบัญชีตามประกาศกรมทะเบียนการค้า

ผู้ทำบัญชีต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

- 1) มีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร
- 2) มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ทำบัญชีได้

3) ไม่เคยต้องโทษโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากได้กระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี เว้นแต่พ้นระยะเวลาที่ถูกลงโทษมาแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี

4) มีคุณสมบัติ ดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่ง ณ วันปิดบัญชีในรอบปี บัญชีที่ผ่านมา มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และมีรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ต้องมีคุณสมบัติไม่ต่ำกว่าอนุปริญญาหรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชีหรือเทียบเท่า

(ข) ผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีดังต่อไปนี้ ต้องมีคุณสมบัติไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่า จากสถาบันการศึกษาซึ่งทบวงมหาวิทยาลัย หรือคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) หรือกระทรวงศึกษาธิการเทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี

1) ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่ง ณ วันปิดบัญชีในรอบปีบัญชีที่ผ่านมา มีทุนจดทะเบียน หรือสินทรัพย์รวมหรือรายได้รวมรายการใดรายการหนึ่งเกินกว่าที่กำหนดไว้ใน (ก)

2) บริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

3) นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย

4) กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร

5) ผู้ประกอบธุรกิจธนาคาร เงินทุน หลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ ประกันชีวิต

ประกันวินาศภัย

6) ผู้ประกอบธุรกิจซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

2.7 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

คำนิยามของวิชาชีพบัญชี วิชาชีพบัญชี หมายถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีทั้งนี้ ในภายหน้าหากเห็นว่ามีบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการ

กระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในค่านิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบภายใน เป็นต้น

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้ความชำนาญ และประสบการณ์เกี่ยวกับการบัญชี มีจำนวนไม่น้อยกว่า 7 คน แต่ไม่เกิน 11 คน และผู้แทนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอีก 6 หน่วยงานทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี

แนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการฯ มีดังนี้

- 1) มาตรฐานการบัญชีต้องจัดทำเป็นภาษาไทย
- 2) มาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีกำหนดและปรับปรุง จะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว
- 3) หากคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้รับแจ้งจากผู้ทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน หรือหน่วยงานอื่นใด ว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการ

2.7.1 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 กำหนดข้อกำหนดในเรื่องจรรยาบรรณไว้ดังนี้

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้

2. สภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้จัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทยและอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่อง

2.1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์

สุจริต

2.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

2.3 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ

2.4 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติ

บุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

3. การกระทำดังต่อไปนี้ ถือว่าเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณ

3.1 ไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

3.2 ไม่ปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้

3.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายงานผลการสอบบัญชีโดยระบุข้อความใดอันแสดงว่าตนไม่รับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบเพราะเหตุที่ตนมิได้ปฏิบัติหน้าที่โดยครบถ้วนที่พึงคาดหวังได้หรือโดยครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชี

2.8 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และการพัฒนาสมมติฐาน

ผู้วิจัยได้ทบทวนแนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ข้างต้นพร้อมนำผลงานวิจัยที่ดำเนินการมาแล้ว เชื่อมโยงกับข้อสมมติฐานของการวิจัยในครั้งนี้เพื่อเป็นการยืนยันแนวคิดการวิจัย

อุไรพร ดิเรกศรี (2554) ได้ศึกษาผลกระทบของนโยบายการกำกับดูแลองค์กรที่ดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ของโรงพยาบาลสังกัดกระทรวงสาธารณสุขในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่าหัวหน้างานบริหารทั่วไปของโรงพยาบาล มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีนโยบายการกำกับดูแลองค์กรที่ดีโดยรวม จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ของนโยบายการกำกับดูแลกิจการที่ดี ด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม และด้านเปรียบเทียบกันได้ ในส่วนของด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และด้านการเปรียบเทียบกันได้ ในส่วนของ นโยบายการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพงบการเงินโดยรวม ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านการเปรียบเทียบกันได้ ในส่วนสุดท้ายด้านการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย พบความสัมพันธ์เชิงบวกต่อ ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านการเปรียบเทียบกันได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Bradbury et al. (2002) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการ และคุณภาพทางการเงิน พบว่าจากการทดสอบความสัมพันธ์ในเรื่องของการกำกับดูแลกิจการในด้านคุณลักษณะของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งในส่วนของคุณภาพทางการเงินได้ใช้ความผิดปกติของรายงานพึงรับพึงจ่ายหรือการจัดการกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซีย มาเป็นกลุ่มทดสอบ พบว่าการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ H1 การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

จันทร์นิภา ประหยัด (2556) ได้ศึกษา ผลกระทบของระบบการบันทึกบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของเทศบาลในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีระบบการบันทึกบัญชีที่ดีโดยรวม ด้านการวิเคราะห์รายการค้า ด้านการบันทึกรายการในสมุดรายวันด้านการผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภท ด้านการจัดทำงบทดลอง ด้านการบันทึกปรับปรุงรายการด้านการจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงรายการ ด้านการจัดทำงบการเงิน ด้านการบันทึกรายการปิดบัญชี และด้านการจัดทำงบทดลองหลังปิดบัญชี ไม่แตกต่างกัน ($p>0.05$) และผู้บริหารฝ่ายบัญชีของเทศบาล ที่มีสถานที่ตั้งของเทศบาล ประเภทของเทศบาล ขนาดของเทศบาล และจำนวนข้าราชการและพนักงานในปัจจุบันแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านการเปรียบเทียบกันได้ ไม่แตกต่างกัน ($p>0.05$) จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ H2 การจัดการทรัพยากรมนุษย์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

พรพิศ จันทร์จตุรภัทร (2548) ได้ทำการศึกษา การกำกับดูแลกิจการและคุณภาพรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs พบว่า ผู้ทำบัญชีมีความเห็นเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ โดยมีความสัมพันธ์ด้านความโปร่งใส ด้านความน่าเชื่อถือ และด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับด้านความเข้าใจได้ ด้านความเป็นอิสระ และด้านความยุติธรรมมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความโปร่งใสมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับด้านความเชื่อถือได้ ด้านความยุติธรรมและด้านความโปร่งใสมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับด้านการเปรียบเทียบกันได้ จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ H3 การสนับสนุนระบบการควบคุมภายในส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

วิมลวิภา วงศ์สูงเนิน (2560) ได้ศึกษา ผลกระทบของหลักธรรมาภิบาลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดนครราชสีมา พบว่า หลักความโปร่งใส หลักความรับผิดชอบ และหลักความคุ้มค่าส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในจังหวัดนครราชสีมา โดยสามารถนำผลกระทบทั้ง 3 หลักมาสร้างเป็นแบบประเมินคุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อวางแผนและกำหนดทิศทางการตรวจสอบรายงานทางการเงิน จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

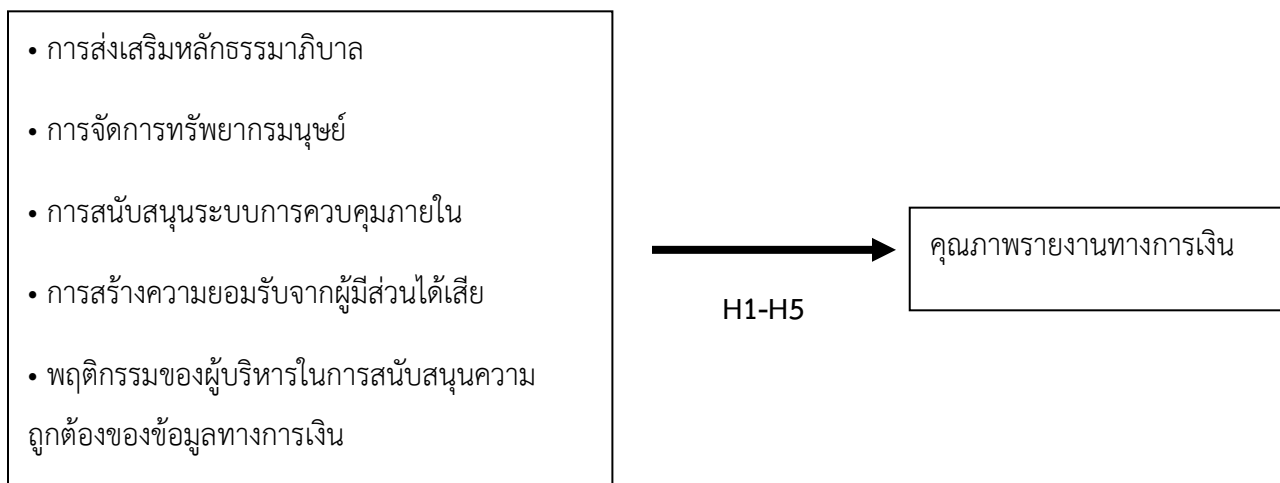
ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ H4 การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

กัลย์ธีรา สุทธิญาณวิมล (2552) ได้ศึกษา ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในเขตภาคเหนือ พบว่าส่วนใหญ่มีความเห็นต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ด้านคุณภาพตามมาตรฐานที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดได้แก่ ความเข้าใจได้ รองลงมาเป็นด้านความเชื่อถือได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และด้านการเปรียบเทียบกันได้ ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพด้านความเข้าใจได้ ได้แก่ ระดับความรู้ของผู้ประกอบการที่แตกต่างกันทำให้การทำความเข้าใจงบการเงินแตกต่างกัน คุณภาพด้านการตัดสินใจ ได้แก่ การนำระบบสารสนเทศมาช่วยในการปฏิบัติงานของทางด้านการบัญชีจะทำให้สะดวก รวดเร็ว คุณภาพด้านความเชื่อถือได้ ได้แก่ ผู้ประกอบการมีพฤติกรรมปิดบังข้อมูลที่สำคัญส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ และคุณภาพด้านการเปรียบเทียบกันได้ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีกำหนดแนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ เดือนเพ็ญ ธเนศรภา (2544) ได้ศึกษา การวิเคราะห์ประเด็นความผิดที่ตรวจพบจากการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ พบว่าประเด็นความผิดที่ตรวจพบเป็นประเด็นที่เกิดขึ้นบ่อยครั้ง เช่น การรับรู้รายได้ไว้ไม่ถูกต้อง การมีสินค้าขาดจากการรายงานสินค้าและวัตถุดิบ การให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบีย การไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย อีกทั้งพบว่าผู้บริหารของนิติบุคคลขนาดกลางและขนาดย่อมไม่ให้ความสำคัญกับข้อมูลทางบัญชี โดยส่วนใหญ่เลือกใช้บริหารจัดการทำบัญชีโดยสำนักงานบัญชี จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ H5 พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า ปัจจัยด้านการกำกับดูแลกิจการที่ดี ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ดังนั้นทำให้ได้กรอบแนวคิดการวิจัย เรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ



ภาพประกอบ 1 แสดงกรอบแนวคิดวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

จากภาพประกอบที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ ด้านการสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน ด้านการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย ด้านพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน ตัวแปรตามคือ คุณภาพรายงานทางการเงิน

บทที่ 3

ระเบียบวิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ตามลักษณะเชิงคุณภาพของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ที่จัดทำโดยสำนักงานบัญชี มีวิธีดำเนินการวิจัยซึ่งประกอบด้วย แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ประชากรที่ใช้ในการวิจัย กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล การวัดค่าของตัวแปรขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วย ข้อมูลทุติยภูมิและข้อมูลปฐมภูมิ โดยมีรายละเอียดดังนี้

ข้อมูลทุติยภูมิ ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการออกแบบสอบถามเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลปฐมภูมิ ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากการใช้แบบสอบถามสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพขั้นพื้นฐานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ที่จัดทำโดยสำนักงานบัญชี

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย

ประชากรในการศึกษา คือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมยึดตามกฎกระทรวงอุตสาหกรรม ฉบับที่ 11 กันยายน 2545 (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2560) คือ วิสาหกิจขนาดกลาง หมายถึง วิสาหกิจที่มีการจ้างงานระหว่าง 50-100 คน และมีมูลค่าทรัพย์สินถาวร อยู่ในช่วงระหว่าง 50-200 ล้านบาท และวิสาหกิจขนาดย่อมมีการจ้างงานไม่เกิน 50 คน และมีมูลค่าทรัพย์สินถาวรไม่เกิน 50 ล้านบาท

ขนาดตัวอย่างและการเลือกตัวอย่าง

การกำหนดขนาดตัวอย่างตามหลักของการวิเคราะห์ด้วยโมเดลสมการโครงสร้าง ซึ่งกลุ่มตัวอย่างควรมีจำนวนไม่น้อยกว่า 200 หน่วย (Kline, 2011)

กลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) กลุ่มตัวอย่างควรมี 5-10 เท่าของตัวแปร (Comrey and Lee, 1992) กลุ่มตัวอย่างควรมีไม่น้อยกว่า 100 ตัวอย่าง (Gorsuch, 1983; Kline, 1979)

จากข้อมูลข้างต้น ได้กลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์จำนวน 200 ตัวอย่าง และ Aaker, Kumar and Day (2001) แสดงให้เห็นว่าสำหรับการส่งแบบสอบถามแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับควรมีอย่างน้อยร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมด ดังนั้นต้องทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 1,000 คน เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างตอบกลับมา 200 คน

เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัยครั้งนี้ คือแบบสอบถาม (Questionnaire) โดยอาศัยข้อมูลที่ได้ศึกษา แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแบ่งออกเป็น 5 ส่วนดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ประกอบการในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ส่วนที่ 5 คำถามแบบปลายเปิด (Open-ended Question) ซึ่งเปิดโอกาสให้ผู้ตอบแบบสอบถามได้เสนอแนะเกี่ยวกับปัจจัยอื่นๆ นอกเหนือจากตัวแปรต้น และข้อเสนอแนะอื่นๆ เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีคุณภาพเพิ่มมากขึ้น

ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล

สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยดำเนินการตามลำดับขั้นตอนดังนี้

1. รวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อชี้แนะแนวทางในการออกแบบสอบถาม

2. ออกแบบสอบถามโดยการประยุกต์แบบสอบถาม โดยประยุกต์ใช้แบบสอบถามของ อุไรพร ดิเรกศรี การุณย์ ประทุม และณัฐวงศ์ พูนพล (2555), พรทิพย์ ภูถิ์ถ้วน (2555), เมชยา ศรีหนองกุ้ง

(2556), วิมลวิภา วงศ์สูงเนิน (2560), ปิยมาศ เหลือล้ำ (2555), นิศาชล หวานเปราะ (2557), พิรญาณ์ เฉลยบุญ (2559), นันทิยา อังกรวัฒนานุกุล (2557) และจันทร์นิภา ประหยัด (2556)

3. ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม ทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยวิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach, 1990)

พบว่าค่าความน่าเชื่อถือของแบบสอบถามเท่ากับ 0.818 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าแบบสอบถาม เรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ เป็นแบบสอบถามที่สามารถเชื่อถือได้ เนื่องจากมีค่า Alpha มากกว่า 0.7

4. ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 1,000 คน โดยใส่ซองตอบกลับให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม

ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย

นำข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างไปวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยมีขั้นตอนดังนี้

1. คัดเลือกแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ ลงรหัสในแบบสอบถาม และทำบันทึกข้อมูล
2. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และหาค่าร้อยละ (Percentage) เพื่อใช้อธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง
3. หาค่าเฉลี่ย (\bar{X}) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถาม ซึ่งเกณฑ์การแปลความหมายเพื่อการจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกได้เป็นช่วงดังต่อไปนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553)

ค่าเฉลี่ย 4.50-5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50-4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50-3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50-2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00-1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

4. ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยการใช้การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

โดยมีสมการ ดังนี้

$$\text{Model : } Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \epsilon$$

โดยที่ Y = คุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่
ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

X_1 = การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล

X_2 = การจัดการทรัพยากรมนุษย์

X_3 = การสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน

X_4 = การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย

X_5 = พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน

ϵ = ค่าความคลาดเคลื่อน

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ที่จัดทำโดยสำนักงานบัญชี ซึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) จากกลุ่มตัวอย่างวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ จำนวน 276 คน เพื่อให้การวิเคราะห์และแปลความหมายของผลการวิเคราะห์ข้อมูลเข้าใจตรงกัน ผู้วิจัยได้ใช้สัญลักษณ์ และอักษรย่อ ดังต่อไปนี้

n	แทน	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง
\bar{X}	แทน	ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง (Mean)
S.D.	แทน	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
VIF	แทน	ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม (Variance Inflation Factor)
p-value	แทน	ระดับนัยสำคัญทางสถิติ (Significance)
β	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน
r	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์หาคูณ

โดยนำเสนอผลการวิจัยเป็น 7 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ

ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ส่วนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบ Pearson Correlation

ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ส่วนที่ 7 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

แบบสอบถามจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ที่ สมบูรณ์และได้รับกลับคืนมา จำนวน 276 ชุด คิดเป็นร้อยละ 27.60 ของแบบสอบถามที่จัดส่ง

สำหรับข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างสามารถอธิบายคุณลักษณะทางประชากรศาสตร์ ของกลุ่มตัวอย่าง ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n=276)	ร้อยละ
1. เพศ		
- ชาย	147	53.30
- หญิง	129	46.70
รวม	276	100.00
2. อายุ		
- ต่ำกว่า 25 ปี	2	0.70
- 25-30 ปี	11	4.00
- 31-35 ปี	72	26.10
- 36-40 ปี	63	22.80
- 41-45 ปี	70	25.40
- มากกว่า 46 ปี	58	21.00
รวม	276	100.00
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n=276)	ร้อยละ

3. ระดับการศึกษาสูงสุด		
- ต่ำกว่าปริญญาตรี	103	37.30
- ปริญญาตรี	82	29.70
- สูงกว่าปริญญาตรี	91	33.00
รวม	276	100.00

จากตารางที่ 4.1 พบว่า วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตพัฒนาพิเศษ เฉพาะกิจจำนวน 276 คน เป็นเพศชายจำนวน 147 คน คิดเป็นร้อยละ 53.30 และเพศหญิงจำนวน 129 คน คิดเป็นร้อยละ 46.70 ส่วนใหญ่มีอายุ 31-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 26.10 แลอายุ 41-45 คิดเป็นร้อยละ 25.40 ส่วนใหญ่มีการศึกษา ต่ำกว่าระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 37.30 และ สูงกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 33.00

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ

สำหรับข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจของกลุ่มตัวอย่างสามารถอธิบายคุณลักษณะทางเกี่ยวกับธุรกิจ ของกลุ่มตัวอย่าง ประกอบด้วย ระยะเวลาเปิดดำเนินการ ประเภทธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม ทุน จดทะเบียนในธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวนพนักงานในธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 4.2 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ	จำนวน (n=276)	ร้อยละ
1. ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการ		
- ต่ำกว่า 3 ปี	79	28.60
- 3-4 ปี	47	17.00
- 5-6 ปี	55	19.90
- 7-8 ปี	49	17.80
- 9 ปีขึ้นไป	46	16.70
รวม	276	100.00
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n=276)	ร้อยละ

2. ประเภทของธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม		
- ธุรกิจค้าส่ง	61	22.10
- ธุรกิจค้าปลีก	76	27.50
- ธุรกิจบริการ	75	27.20
- ธุรกิจผลิต	64	23.20
รวม	276	100.00
3. ทุนจดทะเบียนในธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม		
- น้อยกว่า 1,000,000 บาท	138	50.00
- 1,000,001 - 5,000,000 บาท	134	48.60
- 5,000,001 - 10,000,000 บาท	4	1.40
รวม	276	100.00
4. จำนวนพนักงานในธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม		
- น้อยกว่า 15 คน	85	30.80
- 16-30 คน	95	34.40
- 31-50 คน	91	33.00
- มากกว่า 50 คน	5	1.80
รวม	276	100.00

จากตารางที่ 4.2 พบว่า ระยะเวลาที่เปิดดำเนินกิจการส่วนใหญ่ ต่ำกว่า 3 ปี ร้อยละ 28.60 และ 5-6 ปี ร้อยละ 19.90 ประเภทธุรกิจ ส่วนใหญ่เป็นธุรกิจค้าปลีก ร้อยละ 27.50 และธุรกิจบริการ ร้อยละ 27.20 ทุนจดทะเบียนของธุรกิจส่วนใหญ่ น้อยกว่า 1,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 50 และทุนจดทะเบียน 1,000,001 – 5,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 48.60 จำนวนพนักงานของธุรกิจส่วนใหญ่มีจำนวน 16-30 คน คิดเป็นร้อยละ 34.40 และจำนวนพนักงาน 31-50 คน คิดเป็นร้อยละ 33.00

ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.3 ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ โดยรวมรายด้าน

คุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ	ค่าเฉลี่ย \bar{X}	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1. ความเข้าใจได้	4.32	0.42	มาก
2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	4.18	0.43	มาก
3. ความเชื่อถือได้	4.15	0.49	มาก
4. การเปรียบเทียบได้	4.48	0.36	มาก
5. ทันเวลา	4.46	0.43	มาก
6. ยืนยันความถูกต้องได้	4.79	0.33	มากที่สุด
โดยรวม	4.40	0.70	มาก

จากตารางที่ 4.3 พบว่า ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ โดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.40$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า อยู่ในระดับมากที่สุด 1 ด้าน และระดับมาก 5 ด้าน โดยค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านยืนยันความถูกต้องได้ ($\bar{X} = 4.79$) รองลงมาคือด้านการเปรียบเทียบได้ ($\bar{X} = 4.48$) และด้านที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดคือด้านความเชื่อถือได้ ($\bar{X} = 4.15$)

ตารางที่ 4.4 ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านความเข้าใจได้ โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงาน ทางการเงินของกิจการ ด้านความเข้าใจได้	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบ และภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูล	146	127	1	2	0	4.51	0.55	มากที่สุด
	52.9%	46.0%	0.4%	0.7%	0.0%			
2. กิจการนำเสนอข้อมูลในรายงานทางการเงินอย่างกระชับ ชัดเจน ซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ทันที	78	109	87	2	0	3.95	0.79	มาก
	28.3%	39.5%	31.5%	0.7%	0.0%			
3. กิจการมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับรายการที่อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างเพียงพอ ครบถ้วน ถูกต้อง	143	130	2	0	1	4.50	0.56	มากที่สุด
	51.8%	47.1%	0.7%	0.0%	0.4%			
รวมด้านความเข้าใจได้						4.32	0.42	มาก

จากตารางที่ 4.4 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านความเข้าใจได้อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.32$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ดังนี้ กิจการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบ และภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูล ($\bar{X} = 4.51$) และกิจการมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับรายการที่อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างเพียงพอ ครบถ้วน ถูกต้อง ($\bar{X} = 4.50$) และกิจการนำเสนอข้อมูลในรายงานทางการเงินอย่างกระชับ ชัดเจน ซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ทันที ($\bar{X} = 3.95$) อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 4.5 ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจโดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงาน ทางการเงินของกิจการ ด้านเกี่ยวข้องกับการ ตัดสินใจ	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจทุกด้านอย่างเพียงพอ	104	74	98	0	0	4.02	0.86	มาก
	37.7%	26.8%	35.5%	0.0%	0.0%			
2. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่สามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคตได้	92	90	92	2	0	3.99	0.84	มาก
	33.3%	32.6%	33.3%	0.7%	0.0%			
3. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่มีสาระสำคัญต่อการตัดสินใจอย่างครบถ้วนถูกต้อง และทันต่อเวลา	153	120	2	1	0	4.54	0.53	มากที่สุด
	55.4%	43.5%	0.7%	0.4%	0.0%			
รวมด้านเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ						4.18	0.43	มาก

จากตารางที่ 4.5 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.18$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ดังนี้ กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่มีสาระสำคัญต่อการตัดสินใจอย่างครบถ้วนถูกต้อง และทันต่อเวลา ($\bar{X} = 4.54$) กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจทุกด้านอย่างเพียงพอ ($\bar{X} = 4.02$) อยู่ในระดับมาก และกิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่สามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคตได้ ($\bar{X} = 3.99$) อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 4.6 ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านความเชื่อถือได้ โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงาน ทางการเงินของกิจการ ด้านความเชื่อถือ ได้	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปาน กลาง	น้อย	น้อย ที่สุด			
1. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินตาม เนื้อหาของรายการและความเป็นจริงเชิง เศรษฐกิจ	67	68	73	67	1	3.48	1.12	ปาน กลาง
	24.3%	24.6%	26.4%	24.3%	0.4%			
2. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินตาม หลักบัญชีอย่างเป็นกลาง โดยปราศจาก ความลำเอียงและเจตนาที่จะทำให้ผู้ใช้งบ การเงินตัดสินใจตามที่กิจการต้องการ	134	140	0	2	0	4.47	0.54	มาก
	48.6%	50.7%	0.0%	0.7%	0.0%			
3. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน อย่างครบถ้วน โดยข้อมูลต้องมียุทธศาสตร์ และมีต้นทุนในการจัดทำไม่สูงกว่า ประโยชน์ที่ได้รับ	140	133	1	2	0	4.49	0.55	มาก
	50.7%	48.2%	0.4%	0.7%	0.0%			
รวมด้านความเชื่อถือได้						4.15	4.93	มาก

จากตารางที่ 4.6 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ความเชื่อถือได้อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.15$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ดังนี้ กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินอย่างครบถ้วน โดยข้อมูลต้องมียุทธศาสตร์และมีต้นทุนในการจัดทำไม่สูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ ($\bar{X} = 4.49$) กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินตามหลักบัญชีอย่างเป็นกลาง โดยปราศจากความลำเอียงและเจตนาที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจตามที่กิจการต้องการ ($\bar{X} = 4.47$) และกิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินตามเนื้อหาของรายการและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจและอนาคตได้ ($\bar{X} = 3.48$) อยู่ในระดับปานกลาง

ตารางที่ 4.7 ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านการเปรียบเทียบได้ โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงาน ทางการเงินของกิจการ ด้านการ เปรียบเทียบได้	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยใช้หลักการความสม่ำเสมอในการปฏิบัติ ทางการบัญชีสำหรับรายการหรือเหตุการณ์เดียวกันในรอบระยะเวลาบัญชี	131	142	2	1	0	4.46	0.53	มาก
2. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่สามารถเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการ ในรอบระยะเวลาต่างกัน หรือเปรียบเทียบระหว่างกิจการได้	137	136	2	1	0	4.48	0.54	มาก
3. กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่ช่วยวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการดำเนินงาน วิเคราะห์แนวโน้มในอนาคตได้อย่างเหมาะสม แม่นยำ	144	129	2	1	0	4.51	0.54	มากที่สุด
รวมด้านการเปรียบเทียบได้						4.48	0.36	มาก

จากตารางที่ 4.7 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ การเปรียบเทียบได้อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.48$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ดังนี้ กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่ช่วยวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการดำเนินงาน วิเคราะห์แนวโน้มในอนาคตได้อย่างเหมาะสม แม่นยำ ($\bar{X} = 4.51$) กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่สามารถเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกัน หรือเปรียบเทียบระหว่างกิจการได้ ($\bar{X} = 4.48$) อยู่ในระดับมาก และกิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยใช้หลักการความสม่ำเสมอในการปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายการหรือเหตุการณ์เดียวกันในรอบระยะเวลาบัญชี ($\bar{X} = 4.46$) อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 4.8 ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านทันเวลา โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงาน ทางการเงินของกิจการ ด้านทันเวลา	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจการไม่เคยประสบปัญหาการส่งงบ การเงินให้แก่ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าหรือ กรมสรรพากรล่าช้า	127	146	1	1	1	4.44	0.57	มาก
	46.0%	52.9%	0.4%	0.4%	0.4%			
2. รายงานทางการเงินมีประโยชน์ต่อการ ตัดสินใจ ในเวลาที่ต้องการ	137	136	1	2	0	4.48	0.55	มาก
	49.6%	49.3%	0.4%	0.7%	0.0%			
รวมด้านทันเวลา						4.46	0.43	มาก

จากตารางที่ 4.8 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ทันเวลาอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.46$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ดังนี้ รายงานทางการเงินมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจในเวลาที่ต้องการ ($\bar{X} = 4.48$) และกิจการไม่เคยประสบปัญหาการส่งงบการเงินให้แก่ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าหรือกรมสรรพากรล่าช้า ($\bar{X} = 4.44$)

ตารางที่ 4.9 ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ด้านยืนยันความถูกต้องได้โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงาน ทางการเงินของกิจการ ด้านยืนยันความ ถูกต้องได้	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. รายงานทางการเงินของท่านไม่เคย ประสบปัญหาจากผู้สอบบัญชีมีความเห็น ไม่ยอมรับ	273	0	0	2	1	4.96	0.35	มากที่สุด
	98.9%	0.0%	0.0%	0.7%	0.4%			
2. รายงานทางการเงินของท่านไม่เคย ประสบปัญหาจากหน่วยงานรัฐมีความเห็น ไม่ยอมรับ	273	0	2	1	0	4.97	0.25	มากที่สุด
	98.9%	0.0%	0.7%	0.4%	0.0%			
3. รายงานทางการเงินของท่านไม่เคย ประสบปัญหาจากแหล่งเงินทุนมีความเห็น ไม่ยอมรับ	122	151	1	1	1	4.42	0.56	มาก
	44.2%	54.7%	0.4%	0.4%	0.4%			
รวมด้านยืนยันความถูกต้องได้						4.79	0.33	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.9 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ ยืนยันความถูกต้องอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.79$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ดังนี้ รายงานทางการเงินของท่านไม่เคยประสบปัญหาจากหน่วยงานรัฐมีความเห็นไม่ยอมรับ ($\bar{X} = 4.97$) รายงานทางการเงินของท่านไม่เคยประสบปัญหาจากผู้สอบบัญชีมีความเห็นไม่ยอมรับ ($\bar{X} = 4.96$) และรายงานทางการเงินของท่านไม่เคยประสบปัญหาจากแหล่งเงินทุนมีความเห็นไม่ยอมรับ ($\bar{X} = 4.42$) อยู่ในระดับมาก

ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

- ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก
 ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง
 ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย
 ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.10 ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ โดยรวมรายด้าน

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ คุณภาพรายงานทางการเงิน	ค่าเฉลี่ย \bar{X}	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1. ด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล	4.47	0.36	มาก
2. ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์	4.48	0.36	มาก
3. ด้านการสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน	4.17	0.49	มาก
4. ด้านการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย	4.16	0.48	มาก
5. พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความ ถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน	4.49	0.38	มาก
โดยรวม	4.35	0.57	มาก

จากตารางที่ 4.10 พบว่า ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.35$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า อยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน ($\bar{X} = 4.49$) รองลงมาคือด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ ($\bar{X} = 4.48$) และด้านที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดคือด้านการสร้าง ความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย ($\bar{X} = 4.16$)

ตารางที่ 4.11 ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ คุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการ ส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจการให้ความสำคัญกับการทำงาน แบบมีส่วนร่วมระหว่างองค์กรกับประชาชน ชุมชน หรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง	145	128	1	2	0	4.51	0.55	มากที่สุด
	52.5%	46.4%	0.4%	0.7%	0.0%			
2. กิจการตระหนักถึงการรับฟังความคิด ของผู้รับบริการ หรือผู้มาติดต่องาน เพื่อ พัฒนางานให้มีประสิทธิภาพ	122	151	1	2	0	4.42	0.54	มาก
	44.2%	54.7%	0.4%	0.7%	0.0%			
3. กิจการเน้นในการเคราะพลีสิทธิส่วนบุคคล เพื่อนำไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายของ องค์กร	139	134	2	1	0	4.49	0.56	มาก
	50.4%	48.6%	0.7%	0.4%	0.0%			
รวมด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล						4.47	0.36	มาก

จากตารางที่ 4.11 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.47$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ดังนี้ กิจการให้ความสำคัญกับการทำงานแบบมีส่วนร่วมระหว่างองค์กรกับประชาชน ชุมชน หรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ($\bar{X} = 4.51$) กิจการเน้นในการเคราะพลีสิทธิส่วนบุคคลเพื่อนำไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร ($\bar{X} = 4.49$) อยู่ในระดับมาก และกิจการตระหนักถึงการรับฟังความคิดของผู้รับบริการ หรือผู้มาติดต่องาน เพื่อพัฒนางานให้มีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 4.42$) อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 4.12 ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ คุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการ จัดการทรัพยากรมนุษย์	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจกรรมการพัฒนาบุคลากรให้มี ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานอยู่ เสมอ	131	142	3	0	0	4.46	0.52	มาก
	47.5%	51.4%	1.1%	0.0%	0.0%			
2. กิจกรรมส่งเสริมวิธีการปฏิบัติงานของ บุคลากรให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ เพื่อบรรลุตามเป้าหมายขององค์กร	146	127	2	1	0	4.51	0.54	มากที่สุด
	52.9%	46.0%	0.7%	0.4%	0.0%			
3. กิจกรรมเชื่อว่าการสร้างแรงจูงใจในการ ทำงานจะทำให้บุคลากรแสดงออกถึงการ ทำงานด้วยความมุ่งมั่นและทุ่มเทในหน้าที่	135	138	0	3	0	4.47	0.56	มาก
	48.9%	50.0%	0.0%	1.1%	0.0%			
รวมด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์						4.48	0.36	มาก

จากตารางที่ 4.12 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.48$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด กิจกรรมส่งเสริมวิธีการปฏิบัติงานของบุคลากรให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพเพื่อบรรลุตามเป้าหมายขององค์กร ($\bar{X} = 4.51$) กิจกรรมเชื่อว่าการสร้างแรงจูงใจในการทำงานจะทำให้บุคลากรแสดงออกถึงการทำงานด้วยความมุ่งมั่นและทุ่มเทในหน้าที่อยู่เสมอ ($\bar{X} = 4.47$) อยู่ในระดับมาก และกิจกรรมมีการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานอยู่เสมอ ($\bar{X} = 4.46$) อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 4.13 ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ คุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการ สนับสนุนระบบการควบคุมภายใน	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจกรรมมีการจัดระบบงาน วิธีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับขององค์กรและกระทรวง	103	84	87	2	0	4.04	0.85	มาก
	37.3%	30.4%	31.5%	0.7%	0.0%			
2. กิจกรรมให้ความสำคัญกับการสอบทานความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน	92	92	90	0	2	3.99	0.85	มาก
	33.3%	33.3%	32.6%	0.0%	0.7%			
3. กิจกรรมให้ความสำคัญกับระบบการตรวจสอบและควบคุมภายในที่สามารถตรวจสอบได้	140	133	2	1	0	4.49	0.54	มาก
	50.7%	48.2%	0.7%	0.4%	0.0%			
รวมด้านการสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน						4.17	0.49	มาก

จากตารางที่ 4.13 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.17$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก กิจกรรมให้ความสำคัญกับระบบการตรวจสอบและควบคุมภายใน ที่สามารถตรวจสอบได้ ($\bar{X} = 4.49$) กิจกรรมมีการจัดระบบงาน วิธีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับขององค์กรและกระทรวง ($\bar{X} = 4.04$) และกิจกรรมให้ความสำคัญกับการสอบทานความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน ($\bar{X} = 3.99$)

ตารางที่ 4.14 ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ คุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการ สร้างยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. กิจการเชื่อมั่นว่าความสำเร็จของกิจการ คือการได้รับการยอมรับ ความเชื่อถือ จากผู้รับบริการหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง	148 53.6%	125 45.3%	2 0.7%	1 0.4%	0 0.0%	4.52	0.54	มากที่สุด
2. กิจการมีระบบป้องกันการสร้างปัญหา ด้านสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อชุมชน	97 35.1%	84 30.4%	93 33.7%	2 0.7%	0 0.0%	4.00	0.85	มาก
3. กิจการให้ความร่วมมือแก่ชุมชนในการ จัดกิจกรรมของชุมชน	86 31.2%	93 33.7%	94 34.1%	3 1.1%	0 0.0%	3.95	0.83	มาก
รวมด้านการสร้างยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย						4.16	0.48	มาก

จากตารางที่ 4.14 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านการสร้างยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.16$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด กิจการเชื่อมั่นว่าความสำเร็จของกิจการ คือการได้รับการยอมรับ ความเชื่อถือ จากผู้รับบริการหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ($\bar{X} = 4.52$) กิจการมีระบบป้องกันการสร้างปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อชุมชน ($\bar{X} = 4.00$) อยู่ในระดับมาก และกิจการให้ความร่วมมือแก่ชุมชนในการจัดกิจกรรมของชุมชน ($\bar{X} = 3.95$) อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 4.15 ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ คุณภาพรายงานทางการเงิน ด้าน พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุน	ระดับความเห็น					\bar{X}	SD	สรุปผล
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด			
1. ผู้ประกอบการเจตนาแสดงรายได้ในงบการเงินต่ำกว่าความเป็นจริง หรือรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อ ประโยชน์ทางภาษี	144	129	1	1	1	4.50	0.57	มากที่สุด
	52.2%	46.7%	0.4%	0.4%	0.4%			
2. ผู้ประกอบการให้ความสำคัญในการจัดทำงบการเงินอย่างถูกต้อง	156	117	1	2	0	4.55	0.55	มากที่สุด
	56.5%	42.4%	0.4%	0.7%	0.0%			
3. กิจการมีการออกเอกสารซื้อ-ขาย อย่างเป็นระบบ	124	149	0	3	0	4.43	0.56	มาก
	44.9%	54.0%	0.0%	1.1%	0.0%			
รวมด้านพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน						4.49	0.38	มาก

จากตารางที่ 4.15 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.49$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ผู้ประกอบการให้ความสำคัญในการจัดทำงบการเงินอย่างถูกต้อง ($\bar{X} = 4.55$) ผู้ประกอบการเจตนาแสดงรายได้ในงบการเงินต่ำกว่าความเป็นจริง หรือรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อ ประโยชน์ทางภาษี ($\bar{X} = 4.50$) และกิจการมีการออกเอกสารซื้อ-ขาย อย่างเป็นระบบ ($\bar{X} = 4.43$) อยู่ในระดับมาก

ส่วนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบ Pearson Correlation

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ โดยผู้วิจัยใช้การหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) ของเพียร์สัน (Pearson's Product Moment Correlation Coefficient) เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ทำให้ทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ ว่ามีความสัมพันธ์

เชิงเส้นตรงหรือไม่ สามารถระบุทิศทางของความสัมพันธ์ และขนาดของความสัมพันธ์ว่ามีค่าอยู่ในระดับใด โดยผู้วิจัยได้ทำการทดสอบการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างตัวแปร จำนวน 11 ตัวแปร ดังรายละเอียดตาราง 4.16

ตาราง 4.16 สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปร

ตัวแปร	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
	Pearson's Product Moment Correlation Coefficient (r)					
Y	1					
X ₁	.477**	1				
X ₂	.416**	.380**	1			
X ₃	.311**	.344**	.278**	1		
X ₄	.342**	.290**	.229**	.160**	1	
X ₅	.556**	.412**	.375**	.303**	.287**	1

หมายเหตุ : * ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 (P<0.05)

** ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 (P<0.01)

สัญลักษณ์และความหมายที่ใช้แทนตัวแปร

- Y = คุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
- X₁ = การส่งเสริมหลักทรัพย์
- X₂ = การจัดการทรัพยากรมนุษย์
- X₃ = การสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน
- X₄ = การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย
- X₅ = พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน

จากตาราง 4.16 เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เป็นเกณฑ์ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เพื่อบอกระดับความสัมพันธ์ระหว่างคู่ตัวแปรทั้ง 11 ตัวแปรซึ่งค่าสัมประสิทธิ์ระหว่างตัวแปรไม่ควรมีค่าเกิน 0.80 (Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham, 2006) พบว่า ตัวแปรส่วนใหญ่มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันในระดับต่ำ อยู่ระหว่างค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) 0.160 – 0.556 ซึ่งไม่เกิน 0.80 บ่งชี้ว่า ทุกตัวแปรได้มีความเที่ยงตรงเชิงจำแนกต่อกันในระดับที่เหมาะสม นอกจากนี้การตรวจสอบความเหมาะสมของเมทริกซ์สหสัมพันธ์ ในภาพรวม (Kaiser-Mayer-Olkin Measure of Sampling Adequacy : KMO) มีค่าเท่ากับ 0.86 ซึ่งมีค่าสูงเข้าใกล้ 1 ผลการทดสอบนี้แสดงให้เห็นถึงตัวแปรต่างๆ ของข้อมูลชุดนี้มีความสัมพันธ์กันมาก และค่า Bartlett test of Sphericity พบว่า มีค่านัยสำคัญทางสถิติ (Sig.) น้อยกว่า 0.01 จึงแสดงว่าข้อมูลตัวแปรชุดนี้เหมาะสมที่จะทำการวิเคราะห์ และมีความเที่ยงธรรมในระดับดี

ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

การทดสอบสมมติฐาน โดยใช้ Multiple Regression Analysis เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H₁ การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

H₂ การจัดการทรัพยากรมนุษย์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

H₃ การสนับสนุนระบบการควบคุมภายในส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

H₄ การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

H₅ พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ตาราง 4.17 การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

Variable	Unstandardized coefficients		standardized coefficients	t	Sig
	B	Std. error	Beta		
ค่าคงที่	1.333	.229		5.820	.000**
การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล	.189	.045	.226	4.24	.000**
การจัดการทรัพยากรมนุษย์	.139	.044	.163	3.14	.002**
การสนับสนุนการควบคุมภายใน	.042	.031	.068	1.347	.179
การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย	.086	.031	.135	2.73	.007**
พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน	.293	0.43	.363	6.84	.000**
R = .651 R ² = .415 R ² _{adj} = .231 F = 49.782					

*significant at 0.05 level, **Significant at 0.01 level

จากตารางที่ 4.17 ผลการทดสอบพบว่า การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ เท่ากับ 0.226 และมีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์เท่ากับ 0.383 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 การจัดการทรัพยากรมนุษย์ มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ เท่ากับ 0.163 และมีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์เท่ากับ 0.408 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ เท่ากับ 0.135 และมีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์เท่ากับ 0.424 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ เท่ากับ 0.363 และมีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์เท่ากับ 0.309 มี

นัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 ส่วนในด้านการสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน พบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ส่วนที่ 7 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

การศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ตามสมมติฐาน 5 ข้อ สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 4.18

ตารางที่ 4.18 แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน

	สมมติฐาน	ผลการศึกษา
H ₁	การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ยอมรับ
H ₂	การจัดการทรัพยากรมนุษย์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ยอมรับ
H ₃	การสนับสนุนระบบการควบคุมภายในส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ปฏิเสธ
H ₄	การสร้าง ความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ยอมรับ
H ₅	พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ยอมรับ

สมการ (Model) ด้วยการวิเคราะห์ด้วย Stepwise

$$\text{Model} : Y = 1.33 + 0.29X_1 + 0.19X_2 + 0.14X_3 + 0.09X_4 + \epsilon$$

หมายเหตุ : X₁ = พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน

X₂ = การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล

X₃ = การจัดการทรัพยากรมนุษย์

X₄ = การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย

บทที่ 5

บทสรุป การอภิปราย และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามลักษณะเชิงคุณภาพของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ที่จัดทำโดยสำนักงานบัญชี ประชากร (Population) ในการศึกษาครั้งนี้ คือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ โดยสุ่มตัวอย่างด้วยวิธีเฉพาะเจาะจงวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ จำนวน 1,000 ชุด ได้รับกลับมาและใช้เป็นกลุ่มตัวอย่างได้จำนวน 276 ชุด คิดเป็นร้อยละ 27.60 ของแบบสอบถามที่จัดส่ง เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล เป็นแบบสอบถามที่ประยุกต์จากงานวิจัยในอดีตของ อุไรพร ดิเรกศรี การุณย์ ประทุม และณัฐวงศ์ พูนพล (2555), พรทิพย์ ภูถ้ำถ้ำ (2555), เมชยา ศรีหนองกุ้ง (2556), วิมลวิภา วงศ์สูงเนิน (2560), ปิยมาศ เหลือกลิ่น (2555), นิตาชล หวานเปราะ (2557), พิรญาณ์ เฉลยบุญ (2559), นันทิยา อังกรวัฒนากุล (2557) และจันทร์นิภา ประหยัด (2556) ปรับปรุงและจัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์

การเก็บรวบรวมข้อมูลโดยบันทึกในโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ และหาค่าความน่าเชื่อถือ (Reliability) ด้วยค่าสัมประสิทธิ์อัลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) จากนั้นนำข้อมูลที่ได้นำวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) ประกอบด้วย ค่าความถี่ ร้อยละ เพื่ออธิบายข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ และทดสอบสมมติฐานโดยใช้ Multiple Regression Analysis เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งผลการวิจัยที่ได้รับจากการวิเคราะห์ข้างต้นสามารถสรุปได้ดังนี้

5.1 สรุปและอภิปรายผลการศึกษา

การศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ สามารถสรุปและอภิปรายผลการศึกษาดังนี้

5.1.1 การส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ผลการวิเคราะห์พบว่าการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินกล่าวคือ หลักธรรมาภิบาลเป็นกลไกในการบริหารองค์กรโดยคำนึงถึงผลประโยชน์ของหลายๆ ฝ่าย อย่างโปร่งใส ยุติธรรม ซึ่งทำให้ทุกภาคส่วนเกิดความพึงพอใจ และเป็นการตรวจสอบซึ่งกันและกัน จึงเป็นสิ่งที่ช่วยเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงินสอดคล้องกับงานวิจัยของ สานิตย์ หนูนิล (2559) ได้ศึกษา ธรรมาภิบาลในองค์กรภาคเอกสาร : ธุรกิจภาคบริการ ให้ข้อสรุปว่าการที่องค์กรภาคธุรกิจจะประสบความสำเร็จได้นั้นสิ่งสำคัญประการหนึ่งก็คือองค์กรเหล่านั้นจะต้องมีระบบการบริหารจัดการที่ดี มีความโปร่งใสเป็นธรรม เน้นประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และการเข้ามามีส่วนร่วมในการบริหารจัดการและตรวจสอบจากผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ

5.1.2 การจัดการทรัพยากรมนุษย์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ผลการวิเคราะห์พบว่าการจัดการทรัพยากรมนุษย์ที่ดีจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน เนื่องจากทรัพยากรมนุษย์เป็นสิ่งสำคัญในการดำเนินธุรกิจ การจูงใจ ความมั่นคง ภาระงานเหมาะสม เป็นส่วนช่วยให้บุคลากรในองค์กรสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงส่งผลให้กระบวนการปฏิบัติงาน และเอกสารต่างๆ ช่วยเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงินสอดคล้องกับทฤษฎีสองปัจจัยของ เฟรดเดอริค เฮอริชเบิร์ก (Herzberg et al., 1959) ซึ่งพื้นฐานความรู้ของนักบัญชีเป็นสิ่งสำคัญต่อการเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงินเห็นได้จากงานวิจัยของ มัทนชัย สุทธิพันธุ์ และคณะ (2559) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ทำบัญชีและความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม : กรณีศึกษา ภาคใต้ ผลวิจัยพบว่าระดับความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะและวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พบว่ากลุ่มตัวอย่างนักบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมพบว่าอยู่ในระดับปานกลาง

5.1.3 การสนับสนุนระบบการควบคุมภายในส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ผลการวิเคราะห์พบว่าการสนับสนุนระบบการควบคุมภายในไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของจารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์ (2558) ได้ให้

ข้อเสนอในงานวิจัยเรื่อง คุณภาพรายงานทางการเงินกับการเตรียมพร้อมของธุรกิจเพื่อเข้าสู่ AEC ไว้ว่าเพื่อปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน สิ่งที่ต้องให้ความสำคัญคือระบบการควบคุมภายในที่ดี (Internal Control) เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากการทุจริต ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารธุรกิจได้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ นั้นอาจเป็นเพราะการนำระบบการควบคุมภายในเข้ามาใช้สำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมนั้น หลักการ แนวคิด รวมถึงวิธีปฏิบัติ มีกระบวนการขั้นตอนที่ยุ่ยากซับซ้อน ซึ่งไม่เหมาะสมสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม การนำระบบการควบคุมภายในมาใช้ในธุรกิจนั้น ทำให้กระบวนการทำงานมีความคล่องตัวลดลง สอดคล้องกับ (Mahoon, 2014) ที่ทำการศึกษารายงานทางการเงิน ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในอุตสาหกรรมประเทศ ออสเตรเลีย ให้ข้อสรุปว่าผู้บริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมให้ความสำคัญกับการบริหารธุรกิจในแต่ละวันมากกว่าการจัดทำงบการเงิน อีกทั้งระบบการควบคุมภายในย่อมมาพร้อมกับค่าใช้จ่ายที่มาก โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายที่สำคัญเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน จากคำกล่าวของ สมชาย สุภัทรกุล (2542) ที่ทำการศึกษาเรื่อง คุณภาพของงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ได้ให้ข้อสรุปว่า งบการเงินจะให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินปัจจัยที่สำคัญที่สุด คือ คุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมักเลือกผู้สอบบัญชีจากค่าตอบแทนที่ต่ำที่สุด เนื่องจากค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีถูกมองว่าเป็นต้นทุน

5.1.4 การสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ผลการวิเคราะห์พบว่าการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน กล่าวคือในการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันนั้นไม่สามารถตั้งเป้าหมายเพียงกำไรสูงสุดเท่านั้น แต่ต้องคำนึงถึงสังคมและสิ่งแวดล้อมด้วยสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุธีรา ลิ้มรสเจริญ และคณะ (2561) ศึกษาอิทธิพลของความรับผิดชอบต่อสังคมต่อผลการดำเนินงานขององค์กรจากมุมมองของการวัดผลเชิงดุลยภาพ กรณีศึกษา ธุรกิจโรงแรมในจังหวัดภูเก็ต กระบี่ และพังงา พบว่า ความรับผิดชอบต่อสังคม ด้านสิ่งแวดล้อม ด้านชุมชนและสังคม และด้านการประกอบธุรกิจด้วยความเป็นธรรม มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานขององค์กรจากมุมมองของการวัดผลเชิงดุลยภาพ

5.1.5 พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ผลการวิเคราะห์พบว่าพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน มีผลเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กล่าวคือผู้บริหารหรือเจ้าของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ให้ความสำคัญกับการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน จะส่งผลให้คุณภาพรายงานทางการเงินเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เห็นถึงความสำคัญและพยายามให้การสนับสนุนการเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงินเพื่อให้สามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุนได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ Mahoon (2014) ได้ทำการศึกษาผลการดำเนินงาน และการเติบโตกับรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในอุตสาหกรรมประเทศออสเตรเลีย พบว่าปัจจัยที่สำคัญต่อการเข้าสู่แหล่งเงินทุนของธุรกิจคือรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ ซึ่งสอดคล้อง กับงานวิจัยของ Sarapaivanich and Kotey (2006) ซึ่งศึกษาผลกระทบของคุณภาพข้อมูลทางการเงินต่อความสามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุนของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ส่วนด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล การจัดการทรัพยากรมนุษย์ และการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เนื่องจากหลักธรรมาภิบาลเป็นการบริหารจัดการที่ดีในด้านต่างๆ มีกฎเกณฑ์ กติกา ที่โปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้ เป็นธรรม

จากทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View Theory : RBV) อธิบายได้ว่าการแข่งขันในปัจจุบันกิจการไม่ได้วัดผลเพียงแค่กำไรสูงสุดเพียงอย่างเดียว การสร้างความได้เปรียบหลากหลายช่องทางเพื่อสร้างความแตกต่างจากคู่แข่ง และป้องกันการลอกเลียนแบบ เร่งพัฒนาศักยภาพด้านต่างๆ อันเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน สะท้อนได้จากความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ในทุกๆ ด้าน โดยรวมอยู่ในระดับมาก อีกทั้งจากข้อมูลจากสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม (สสว.) ระบุว่าธุรกิจร้อยละ 99.8 ในประเทศไทยเป็นวิสาหกิจขนาดกลางและย่อม (SMEs) ซึ่งไม่มีโอกาสเข้าถึงการกู้ยืมทางตรง ซึ่ง จตุร์วิทย์ เขียวชะอุ่ม (2557) ทำการศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างความน่าเชื่อถือของงบการเงิน ทศนคติต่อความเสี่ยง พฤติกรรมการค้นหาข้อมูลทางการเงินและต้นทุนการกู้ยืม พบว่าระบบบัญชีและการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ขาดความน่าเชื่อถือ ส่งผลให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไม่ได้รับสินเชื่อ

5.2 ประโยชน์ที่ได้รับ

5.2.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ จากการนำทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้องมาอธิบายถึงปัจจัยของแต่ละตัว ประกอบด้วย

5.2.1.1 ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View Theory : RBV) ที่ใช้อธิบายการพัฒนาศักยภาพของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในปัจจัยต่างๆ เพื่อเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงินเพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขัน

5.2.1.2 ทฤษฎีสองปัจจัยของ เฟรดริก เฮอร์ซเบิร์ก (Frederick Herzberg) ที่ใช้อธิบายปัจจัยแรงจูงใจ และค้ำจุนในการบริหารจัดการทรัพยากรมนุษย์ เพื่อเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงิน

5.2.2 ประโยชน์เชิงนำไปใช้

5.2.2.1 ผู้บริหารสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลในการพัฒนาเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงิน เพื่อกำหนดทิศทาง การบริหารจัดการ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพข้อมูลทางการเงิน ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และสามารถใช้ประโยชน์ของรายงานทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.2.2.2 ภาครัฐสามารถใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนนโยบายเพื่อส่งเสริม พัฒนา ศักยภาพวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เพิ่มประสิทธิภาพของข้อมูลรายงานทางการเงิน เพื่อให้ได้ข้อมูลในการวางแผนนโยบายที่สะท้อนความเป็นจริง มีระบบ ระเบียบง่ายต่อการจัดการข้อมูลและประมวลผลข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data)

5.2.2.3 ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถนำไปเป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยเฉพาะในการของการสนับสนุนความถูกต้องของรายงานทางการเงิน ซึ่งเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงินจะช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุนได้ง่ายขึ้น

5.3 ข้อจำกัดในการวิจัย

5.3.1 การเก็บข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ใช้กลุ่มตัวอย่างจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจได้แก่ จังหวัดนราธิวาส ปัตตานี ยะลา สตูล สงขลาเฉพาะในท้องที่อำเภอจะนะ อำเภอเทพา อำเภอนาทวี และอำเภอสบไย้อย แต่ละฐานข้อมูลของผู้ประกอบการที่ใช้ นั้น ประกอบด้วยผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเท่านั้น ทำให้กรอบการเลือกกลุ่ม

ตัวอย่างไม่ครอบคลุมประชากรทั้งหมด ดังนั้นการวิจัยครั้งนี้ จึงไม่อาจตอบประเด็นต่างๆ ที่ต้องการศึกษาแทนประชากรในพื้นที่ได้ทั้งหมด อย่างไรก็ตาม ฐานข้อมูลดังกล่าวถือได้ว่าเป็นตัวแทนฐานข้อมูลที่มีความเชื่อถือได้

5.3.2 ตัวแปรในงานวิจัยนี้ได้มาจากการทบทวนวรรณกรรม และการประยุกต์ใช้เครื่องมือการเก็บรวบรวมข้อมูลจากงานวิจัยในอดีตของ อุไรพร ดิเรกศรี การุณย์ ประทุม และณัฐวงศ์ พูนพล (2555), พรทิพย์ ภูถึถ้วน (2555), เมชยา ศรีหนองงุง (2556), วิมลวิภา วงศ์สูงเนิน (2560), ปิยะมาศ เหลือล้น (2555), นิสาล หวานเปราะ (2557), พิรญาณ์ เฉลยบุญ (2559), นันทิยา อังกรวัฒนากุล (2557) และจันทร์นิภา ประหยัด (2556) ปรับปรุงและจัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ ดังนั้นตัวแปรจึงมีความจำกัด ไม่ครอบคลุมตามปัจจัยสำคัญอื่นๆ ที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม อย่างไรก็ตามแนวคิดและผลการศึกษายังคงอธิบายปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้ดี จากการทดสอบความน่าเชื่อถือ

5.3.3 งานวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยไม่ได้กำหนดตัวแปรควบคุม เนื่องจากผู้วิจัยมองถึงการควบคุมผ่านประชากรในด้านสองด้านได้แก่ ด้านที่หนึ่ง ด้านพื้นที่เก็บข้อมูล คือ เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจประกอบด้วย จังหวัดนราธิวาส ปัตตานี ยะลา สตูล และสงขลาเฉพาะในท้องที่ได้แก่ อำเภอจะนะ อำเภอเทพา อำเภอ นาทวี และอำเภอสะบ้าย้อย และด้านที่สองคือ ผู้วิจัยเก็บข้อมูลจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งผู้วิจัยมองว่าขอบเขตการเก็บข้อมูลดังกล่าวเสมือนเป็นตัวแปรของชุมชนทางธรรมชาติของกลุ่มตัวอย่าง

5.4 ข้อเสนอแนะของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีข้อเสนอแนะ 3 ส่วน คือ ข้อเสนอแนะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ข้อเสนอแนะสำหรับผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

5.4.1 ข้อเสนอแนะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

จากงานวิจัยในอดีตพบว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมประสบปัญหาหลักคือการเข้าถึงแหล่งทุน ซึ่งต้นตอของปัญหานี้มาจากคุณภาพรายงานทางการเงิน หน่วยงานภาครัฐควรส่งเสริมการเพิ่มคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เพื่อให้เกิดการพัฒนาที่ยั่งยืน โดยวางแนวทาง การพัฒนามุ่งเน้นปรับเปลี่ยนทัศนคติของผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ให้มองเห็นถึงความสำคัญของรายงานทางการเงินเพิ่มขึ้น รวมถึงความรู้ ความ

เข้าใจเกี่ยวกับการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล การจัดการทรัพยากรมนุษย์ และการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย ด้วยกระบวนการจูงใจผ่านโครงการต่างๆ ของภาครัฐ ซึ่งข้อมูลรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีคุณภาพ จะช่วยลดภาระของภาครัฐ ในการเก็บรวบรวมข้อมูล และเพิ่มคุณภาพการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายเพื่อขับเคลื่อนประเทศ

5.4.2 ข้อเสนอแนะสำหรับผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

จากงานวิจัยพบว่าปัจจัยที่สำคัญที่สุดสำหรับการเพิ่มคุณภาพรายงานคือพฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน ดังนั้นผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ควรตระหนักและเห็นคุณค่าของข้อมูลทางการเงิน ช่วยสนับสนุน ผลักดันการเพิ่มคุณภาพ พร้อมคอยสอดส่องดูแล เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินสามารถใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และยั่งยืน

5.4.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

5.4.3.1 ควรนำกรอบในการศึกษาครั้งนี้ไปประยุกต์ใช้กับประชากรวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่อื่นของประเทศไทย เพื่อเปรียบเทียบ ในการวิจัยครั้งนี้ประชากรที่ใช้ค่อนข้างมีความพิเศษเนื่องจากประชากรอยู่ในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ซึ่งมีอัตราภาษีต่ำกว่าประชากรในพื้นที่อื่น จึงอาจทำให้พฤติกรรมและความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามแตกต่างจากประชากรในพื้นที่อื่น

5.4.3.2 ผู้ที่สนใจอาจพัฒนาเครื่องมือที่ใช้เพื่อหาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใหม่ รวมถึงปรับเปลี่ยนกระบวนการวิจัยรูปแบบอื่น เช่น การวิจัยเชิงคุณภาพ การวิจัยแบบผสม เพื่อหาข้อมูลเชิงลึกที่ยังไม่ค้นพบในงานวิจัยในอดีต เพื่อให้ได้รายละเอียดที่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

5.4.3.3 ควรเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างอื่นที่ไม่ใช่ผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เช่น เจ้าหน้าที่รัฐ คู่ค้าของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม นักบัญชี ผู้สอบบัญชี เป็นต้น

บรรณานุกรม

- กฎแห่งกระทรวงอุตสาหกรรม เรื่องกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2545).
- กวี วงศ์พุด. (2535). ภาวะผู้นำ . กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
- กุลวดี ลิ้มอุสันโน, อริญา ซาติศิริ, จันทรา สงทวน, อรอนงค์ สัตยารักษ์, และมัณฑชัย สุทธิพันธ์. (2550). *วัตถุประสงค์ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินของผู้ทำบัญชี : กรณีศึกษา ผู้ทำบัญชีที่เข้ารับการอบรมกับสาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาบริหารธุรกิจ คณะวิทยาการจัดการ (รายงานผลการวิจัย)*. สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่.
- กัลย์ธีรา สุทธิญาณวิมล. (2555). *ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงบการเงิน ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคเหนือ*. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่:เชียงใหม่.
- เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ. (2542). บริษัทภิบาล : วิธีแห่งการนำองค์กรสู่ความรุ่งเรือง. กรุงเทพฯ : เอ็กชเปอร์เน็ท.
- ขจร สารุพันธ์. (2550). *การภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช.
- จตุรวิทย์ เขียวชะอุ่ม. (2557). *ความสัมพันธ์ระหว่างความน่าเชื่อถือของงบการเงิน ทัศนคติต่อความเสี่ยง พฤติกรรมการค้นหาข้อมูลทางการเงินและต้นทุนการกู้ยืม (ปริญญาานิพนธ์ปริญญาคุชฎบัณฑิต)*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จันทนา สาขากร, นิพันธ์เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2548). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ ที พี เอ็น เพรส.
- จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์. (2558). *คุณภาพรายงานทางการเงินกับการเตรียมพร้อมของธุรกิจเพื่อเข้าสู่ AEC*. *วารสารธรรมศาสตร์*, 24(3), 55-64.
- จำลองลักษณ์ ขุนพลแก้ว. (2540). SMEs กับทางรอดเศรษฐกิจไทย. *วารสารเพื่อการเพิ่มผลผลิต Productivity world*, 17, 19.

- จีรพรรณ โอฬารธนาเศรษฐ์, วสันต์ ยศสมแสน, สมหมาย ศิริธรรม และศิริพร สิริปัญญาวัฒน์. (2551). *การเข้าถึงแหล่งเงินทุนและสาเหตุการเกิด NPLs ของ SMEs : กรณีศึกษาภาคเหนือ*. วารสารเศรษฐศาสตร์ล้านนา, 5, 1-30.
- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2548). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ : ที พี เอ็น เพรส.
- จันทร์นิภา ประหยัด. (2556). *ผลกระทบของระบบการบันทึกบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของเทศบาลในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ*. (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ชนิกา อรุณวัฒนา. (2547). *การศึกษาความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรูปแบบและมูลเหตุจูงใจของการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยบูรพา).
- ชุตินุช อินทรประสิทธิ์. (2557). *การศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมระหว่างประเทศไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์*. วารสารสุทธิปริทัศน์, 28(27), 5-25.
- ณัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ์. (2558). *ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงินและประสิทธิผลในการตัดสินใจของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. วารสารบริหารธุรกิจศรีนครินทร์วิโรฒ, 6(2), 20-35.
- ธนชัย อำนวยสวัสดิ์. (2552). *รายงานทางการเงินกับความแข็งแกร่งทางการเงินของ SMEs ไทย*. สืบค้น 23 มีนาคม 2561, จาก <https://www.bloggang.com/mainblog.php?id=drnui&month=22-06-2009&group=3&gblog=1>
- ธีรยุทธ บุญมี. (2546). *ความหลากหลายของชีวิตความหลากหลายทางวัฒนธรรม*. กรุงเทพฯ: สายธาร.
- นงลักษณ์ วิรัชชัย. (2538). *วิธีวิทยาขั้นสูงด้านการวิจัยและสถิติ*. วารสารวิธีวิทยาการวิจัย, 7, 1-31.
- นงลักษณ์ วิรัชชัย, และสมหวังพิธิยานุวัฒน์. (2543). *ธรรมชาติของศาสตร์ทางการศึกษาและวิธีการวิทยาการวิจัยทางการศึกษา*. วารสารวิธีวิทยาการวิจัย, 13, 34-59.

นฤนาถ ศรารักษ์วานิช. (2556). คุณภาพทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร*. 8(2), 21-30.

นววิธ มานะกุล. (2553). *ใบกำกับภาษีปลอม* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

นันทิยา อังกรพัฒนานุกุล. (2557). ผลกระทบของการบริหารความเสี่ยงการปฏิบัติงานในระบบ GFMS ที่มีต่อคุณภาพทางการเงินของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

นิตชาชล หวานเปราะ. (2557). ผลกระทบของภาวะหนี้และความรู้ความสามารถของนักบัญชีที่มีต่อคุณภาพทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน 5 จังหวัดชายแดนใต้. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์).

ปิยมาศ เหลือกลิ่น. (2555). ผลกระทบของคุณภาพรายงานทางการเงินที่มีต่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของธุรกิจ SMEs ในจังหวัดสุรินทร์. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

ปรีดียาธร เทวกุล. (2545). ธรรมชาติกับความสำเร็จของ SMEs. กรุงเทพฯ : เมย์ฟลาวเวอร์.

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 345) ปี 2545. (2545).

พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543. (2543).

พรทิพย์ ภูถ้ำถ่าน. (2555). ผลกระทบของการควบคุมภายในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสหกรณ์การเกษตรในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

พรพิศ จันทจรตฤภัทร (2548). การกำกับดูแลกิจการและคุณภาพรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

พัชสิรี ชมพู่คำ. (2552). องค์การและการจัดการ. กรุงเทพฯ: แมคกรอ-ฮิล.

- พิชญานันท์ ฉะลวยบุญ. (2559). การจัดการปัญหาธุรกิจและคุณภาพรายงานทางการเงิน ของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออก. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยบูรพา).
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2554). ผลกระทบของการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินต่อความสามารถในการเข้าถึงแหล่งเงินทุน และประสิทธิผลของธุรกิจ SMEs ที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล. (รายงานวิจัย). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ภาพร เอกอรรถพร. (2545). กลยุทธ์. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- มหัทธนะ พุทธิจักรชัย. (2555). ศูนย์บ่มเพาะธุรกิจในมหาวิทยาลัยของประเทศไทย : สถานะปัจจุบันและโอกาสในการปรับปรุง. วารสารนักบริหาร. 36(2), 123-132.
- มัชฌิมา มาตรวิจิตร. (2559). ปัญหาการจัดทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในเขตกรุงเทพมหานคร(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.
- มัทนชัย สุทธิพันธ์, สมแก้ว รุ่งเลิศเกรียงไกร, พงษ์นิย ดวงปัญญา, อรอนงค์ สัตยารักษ์, และจันทรา สงทวน. (2559). ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ทำบัญชีและความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม : กรณีศึกษา ภาคใต้ ผลวิจัยพบว่าระดับความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมนั้น. (รายงานวิจัย). สงขลา: มหาลัยสงขลานครินทร์.
- เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2547). ทฤษฎีการบัญชี (ตีพิมพ์ครั้งที่ 10, ปรับปรุงใหม่). กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- เมชยา ศรีหนองงู. (2556). ผลกระทบของการปฏิบัติตามบัญชีตามเกณฑ์คงค้างที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ววีรณา ติรณะประกิจ. (2552). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

- วิมพีวิภา วงศ์สูงเนิน. (2560). ผลกระทบของหลักธรรมาภิบาลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของ
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดนครราชสีมา. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ,
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน).
- ศรี คล่องพยาบาล. (2549). แหล่งเงินทุนจาก SME. สืบค้น 23 มีนาคม 2561, จาก
www.businesssthai.co.th
- สมชาย สุภัทรกุล. (2542). คุณภาพของงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี. *วารสาร
บริหารธุรกิจ*. 83, 21-31.
- สายฝน วิสัย, สมใจ บุญหมื่นไวย, และพรพิมล อธิรัตน์. (2558). คุณภาพข้อมูลทางบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร ในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตอำเภอ
เมือง จังหวัดนครราชสีมา. *วารสารชุมชนวิจัย*, 9(2), 19-27.
- सानิตย์ หนูนิล. (2559). ธรรมาภิบาลในองค์การภาคเอกสาร : ธุรกิจภาคบริการ. *วารสารมหาวิทยาลัย
ศิลปากร ฉบับภาษาไทย*, 36(2), 57-77.
- สาริตย์ หนูนิล วิโรจน์ เจริญลักษณ์ และจันทนา แสงสุข. (2559). “องค์ประกอบและรูปแบบของความ
รับผิดชอบ ต่อสังคมเชิงกลยุทธ์ : ธุรกิจในโรงแรมประเทศไทย. “วารสารวิชาการสมาคม
สถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย, 22(2), 1-13.
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2560). *รายงานสถานการณ์วิสาหกิจขนาดกลาง
และขนาดย่อม*. กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2539). ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษาเฉพาะกรณีการโก่ง
ภาษีมูลค่าเพิ่ม. *วารนิพนธ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 52-57.
- สุพัตรา สุริตฉันท. (2546). การขยายฐานภาษีติดตามผู้ประกอบการนอกระบบเข้าสู่ระบบ กรณีศึกษา
ร้านค้าย่อย ชั้น 4 และชั้น 6 ศูนย์การค้ามาบุญครอง (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ).
กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สุพานี สฤษณ์วานิช. (2544) การบริหารเชิงกลยุทธ์ : แนวคิดและทฤษฎี. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สุธิรา ลีมรสเจริญ, มัทนชัย สุทธิพันธุ์, จาริณีย์ คงแก้ว, ณัฐชนน นานิรัตติชัย, ปยาภรณ์ ้วยนิพลี, สุปราณี แสงเขียว. (2561). อิทธิพลของความรับผิดชอบต่อสังคมต่อผลการดำเนินงานขององค์กรจากมุมมองของการวัดผลเชิงดุลยภาพ : กรณีศึกษาธุรกิจในจังหวัดภูเก็ต กระบี่ และพังงา. วารสารบริหารธุรกิจ, 41(160).

หทัยทิพย์ ภาคย์วุฒินนท์. (2553). การศึกษาปัญหาภาษีอากรในทางปฏิบัติจากข้อหาหรือภาษีอากรของกรมสรรพากร (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

อมรา ตีรศรีวัฒน์. (2555). ปัญหาของสารสนเทศทางการบัญชีที่เป็นอุปสรรคต่อการให้สินเชื่อแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม .วารสารวิชาการสมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย, 186-198.

อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2552). มาตรฐานการบัญชี ทำให้สินทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนหายไปแสนล้าน. วารสารบริหารธุรกิจ, 24(91), 1-8

อุไรรัตน์ มณีรัตนศักดิ์ และปิยวรรณ แก้วจันทร์. (2554). บริการรับทำบัญชี : กลยุทธ์บริหารงานในเชิงรุกเพื่อรองรับต่อการเติบโตของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร, 12(2), 1-15.

อุไรพร ดิเรกศรี การุณย์ ประทุม และณัฐวงศ์ พูนพล. (2555). ผลกระทบของนโยบายการกำกับดูแลองค์กรที่ดีที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของโรงพยาบาลสังกัดกระทรวงสาธารณสุขในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วารสารการบัญชีและการจัดการ, 4(2). 42-86.

อุไรพร ดิเรกศรี. (2554). ผลกระทบของนโยบายการกำกับดูแลองค์กรที่ดีที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของโรงพยาบาลสังกัดกระทรวงสาธารณสุขในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิตมหาสารคาม). มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยสารคาม.

Alp A., and Ustundag S. (2009). Financial reporting transformation: the experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20 , 680-699.

- Ana Lucas (2011). Corporate Data Quality Management: Towards a Meta-Framework, International Conference on Management and Service Science.
- Berger,P.G. (2011). Challenges and Opportunities in disclosure Research a Doscussion of the Financial Reporting Environment: Review of the Recent Literature. *Accounting and Economics*, 51, 204-218.
- Besacier,G.N. and Schatt A. (2007). Determinants of Audit Fees for Grench quoted Firms. *Managerial Auditing Journal*, 22, 139-160.
- Bernardin H. J., and Russell, J. E. A., (1993), Human resources management: An experiential approach, New York: McGraw-Hill.
- Biddle, G.C.,Hilary, G., &Verdi, R. S. (2009). How Does Financial Reporting Quality Related to Investment Efficiency. *Journal of Accounting and Economics*, 48, 112-131.
- Bowin & Harvey. (2001). Human Resource Management. An Experiential Approach, 2/e. Upper Saddle River, NJ : Prentice-Hall, Inc.
- Chen F.,Hope O.K., Li Q., Wang X. (2010). Financial Reoirting Quality and Investment Efficiency of Private Firms in Emeging Markets. *School of Economics and Management*, 1-47.
- Colleen, S. (2004). Widening the GAP:Big GAAP vs Little GAAP. *Financial Ececutive*, 20(6), 6.
- Combach,L.J. (1990). *Essentials of psychological testing 5th ed.* New York: Harper Collins Publishers.
- Comrey, A., & Lee,H. (1992). *A first course in factor analysis.* Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Creswell and Vicki L. Plano Clark. (2011). *Designing and Conducting Mixed Methods Research.* London: Sage.

- Cherrington. (1995). *How to Supervise People*. New York: McGraw-Hill.
- Dart J., Ng I. and Sarkar A. (1990). A comparative analysis of managerial practices among SMEs from Malaysia, Singapore, and Thailand. *ASEAN Economic Bulletin*, 7(1), 84-95.
- Dessler G. (2000). *Human resource management* . (8th ed.). New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Elbanna, S., Child, J., & Dayan, M. (2013). A Model of Antecedents and Consequences of Intuition in Strategic Decision Making : Evidence from Egypt. *Long Range Planning*, 46, 149-176.
- Evan, L. et al. (2005). Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper. *Accounting in Europe*, 2, 23-40.
- Fisher, C.D., Schoenfeldt, L.F., J.B. (1999). *Human Resource Management*. (4th ed.) Boston : Mifflin.
- Frederick, Herzberg et al. (1959). *The Motivation of work*. New York: John Wiley & Sons.
- Garrison, R., Noreen, E. and Brewer , P. (2012). *Managerial Accounting* 14th ed. Singapore: Mcgraw-Hill.
- Gorsuch, R.L. (1983). *A first course in factor analysis*. Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Internation Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities : IFRS for SMEs*. (2018).
- Haug, A, Arlbjorn, JS & Pedersen, A 2009, 'A classification model of ERP system data quality', *Industrial Management & Data Systems*, vol. 109, no. 8, pp. 1053-68.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate data analysis* (6th ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Education Inc.

- Johnstone, K.M. and Bedard, J.C. (2001) Engagement Planning, Bid Pricing, and Initial Attest Engagement. *The Accounting Review*, 76, 199-220.
- Kelly, T.P. & Margheim, L., and Pattison, D. (2003). *A survey of the effects of time pressures on auditors*, Form www.sbar.uca.edu/research/1997/WDS1/97wds081.txt
- Kline, R.B. (2011). *Principles and practice of structural equation modeling*, New York: Guilford.
- Lee, B. (2002). Professional socialisation, commercial pressure and junior staff's timepressured irregular auditing a contextual interpretation. *British Accounting Review*, 34, 315-333.
- Lincoln, Y.S., & Guba E.G. (1985). *Naturalistic Inquiry*, Newbury Park, CA: Sage Publications.
- Malone, C.F., and Rebergs, R.W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15, 49-65.
- McManoon, R. (1995). Business growth and performance and the financial reporting practices of Australian manufacturing SMEs. *School of commerce research paper series*, 98-7.
- McManoon, R. (2014). Financial Reporting Practices of Australian Manufacturing SMEs. The journal SEAANZ, 6.
- Mescon, M. H., Bovee, C.L., Thill, J. V. (1999). *Business Today*, Prentice Hall.
- Michael A. Huberman Matthew B. Miles. (2002). *The qualitative researcher's companion*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Sahahwan, Y. (2008). Qualitative Characteristics of Financial Reporting: a Historical Perspective. *Journal of Applied Accounting Research*, 9(2), 192-202.

- Sarapaivanich N., and Kotey, B (2006). The effect of finance information quality on ability to access external funds and performance of SMEs in Thailand. *Journal of Enterprising Culture University of New England*, 98-7.
- Subramanyam,K.R. and Wild, J. (2009). *Financial Statement Analysis*. Singapore: McGrawHill.
- Suttipun, M., & Nuttaphon, C. (2014). Corporate social responsibility reporting on websites in Thailand. *Kasetsart Journal (Social Sciences)*, 35, 536–549.
- Tayi,G.K.,& Ballou,D.P. (1998). Examining Data Quality. *Communications of the ACM*, 41(2), 54-57.
- Wang,R.Y.,& Strong ,D.W. (1996). Beyond Accuracy : What Data Quality Means to Data Consumers. *Journal of Management Information Systems*, 12(2), 5-33.
- Warren K., Sealy-Fisher V and Scott J. (2004) Differential reporting -FRSB issues Exposure Draft. *Chartered Accountants Journal*, 83, 47-48.
- Yin,R.K. (2003). *Case Study research : Design and methods* 3rd ed. Thousand Oaks,CA: Sage.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก



แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มี
ส่วนได้เสียสาธารณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม: เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

คำชี้แจง

โครงการวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินตาม
ลักษณะเชิงคุณภาพของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจที่จัดทำโดยสำนักงาน
บัญชี เพื่อประกอบการศึกษาวิทยานิพนธ์ในระดับปริญญาโทของผู้วิจัย ในหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะ
วิทยาการจัดการมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ จังหวัดสงขลา โทรศัพท์ 074-287861

ข้าพเจ้าใคร่ขอความอนุเคราะห์จากท่านผู้ตอบแบบสอบถาม ได้โปรดให้ข้อเท็จจริงในการตอบ
แบบสอบถามชุดนี้ โดยรายละเอียดของแบบสอบถามประกอบด้วยส่วนของคำถาม 6 ส่วน ดังนี้

- ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม
- ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ
- ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ
- ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน
- ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

คำตอบของท่านจะถูกเก็บรักษาไว้เป็นความลับ และจะไม่มีการใช้ข้อมูลใดๆ ที่เปิดเผยเกี่ยวกับ
ตัวท่านในการรายงานข้อมูล รวมทั้งจะไม่มีกรร่วมใช้ข้อมูลดังกล่าวกับบุคคลภายนอกอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาต
จากท่าน

ท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัยหรือไม่

() ต้องการ E-mail..... () ไม่ต้องการ

หากท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัย โปรดระบุ E-mail Address ของท่านหรือแนบนามบัตรของท่านมากับแบบสอบถามชุดนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาในการตอบแบบสอบถามชุดนี้อย่างถูกต้องครบถ้วน และหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ข้อมูลที่ได้รับจากท่านจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวิจัย ในครั้งนี้ และขอขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ หากท่านมีข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถามโปรดติดต่อผู้วิจัย นายณัฐชนน น่านิรัติศัย โทรศัพท์ 099-364-1449 หรือ E-mail Mr.natchanon.na@gmail.com

(นายณัฐชนน น่านิรัติศัย)

นักศึกษาปริญญาโท บัณฑิตมหาบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ประกอบการในพื้นที่เขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่อง หน้าข้อความที่เป็นจริงและตรงกับความคิดเห็นของท่าน

1. เพศ

1. ชาย 2. หญิง

2. อายุ

1. ต่ำกว่า 25 ปี 2. 25-30 ปี 3. 31-35 ปี

4. 36-40 ปี 5. 41-45 ปี 6. มากกว่า 46 ปี

3. ระดับการศึกษาสูงสุดของท่าน

1. ต่ำกว่าปริญญาตรี 2. ปริญญาตรี 3. สูงกว่าปริญญาตรี

4. ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการกิจการ

1. ต่ำกว่า 3 ปี 2. 3-4 ปี 3. 5-6 ปี

4. 7-8 ปี 5. 9 ปีขึ้นไป

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจ

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่อง หน้าข้อความที่เป็นจริงและตรงกับความคิดเห็นของท่าน

1. ประเภทธุรกิจ

1. ธุรกิจการค้าส่ง 2. ธุรกิจการค้าปลีก

3. ธุรกิจบริการ 4. ธุรกิจการผลิต

2. ทุนจดทะเบียน

1. น้อยกว่า 1,000,000 บาท 2. 1,000,000 – 5,000,000 บาท

3. 5,000,001 – 10,000,000 บาท 4. มากกว่า 10,000,000 บาท

3. จำนวนพนักงาน

1. น้อยกว่า 15 คน 2. 16-30 คน

3. 31-50 คน 4. มากกว่า 50 คน

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการ

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

คุณภาพรายงานทางการเงิน	ระดับความเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ความเข้าใจได้					
1.1 กิจการนำเสนอรายงานทางการเงินในรูปแบบและภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจของผู้ใช้ข้อมูล					
1.2 กิจการนำเสนอข้อมูลในรายงานทางการเงินอย่างกระชับ ชัดเจน ซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ทันที					
1.3 กิจการมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับรายการที่อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างเพียงพอ ครบถ้วน ถูกต้อง					
2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ					
2.1 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจทุกด้านอย่างเพียงพอ					
2.2 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่สามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคตได้					
2.3 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่มีสาระสำคัญต่อการตัดสินใจอย่างครบถ้วน ถูกต้อง และทันต่อเวลา					
3. ความเชื่อถือได้					
3.1 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินตามเนื้อหาของรายการและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ					

คุณภาพรายงานทางการเงิน	ระดับความเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
3.2 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินตามหลักบัญชี อย่างเป็นกลาง โดยปราศจากความลำเอียงและ เจตนาที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจตามที่ กิจการต้องการ					
3.3 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินอย่างครบถ้วน โดยข้อมูลต้องมีนัยสำคัญและมีต้นทุนในการจัดทำ ไม่สูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ					
4. การเปรียบเทียบได้					
4.1 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยใช้หลักการ ความสม่ำเสมอในการปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับ รายการหรือเหตุการณ์เดียวกันทุกรอบระยะเวลา บัญชี					
4.2 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่สามารถ เปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบ ระยะเวลาต่างกัน หรือเปรียบเทียบระหว่างกิจการ ได้					
4.3 กิจการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินที่ช่วยวิเคราะห์ เปรียบเทียบผลการดำเนินงาน วิเคราะห์แนวโน้ม ในอนาคตได้อย่างเหมาะสม แม่นยำ					
5. ทันเวลา					
5.1 กิจการไม่เคยประสบปัญหาการส่งงบการเงินให้แก่ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าหรือกรมสรรพากรล่าช้า					
5.2 รายงานทางการเงินมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ในเวลาที่ต้องการ					

คุณภาพรายงานทางการเงิน	ระดับความเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
6. ยืนยันความถูกต้องได้					
6.1 รายงานทางการเงินของท่านไม่เคยประสบปัญหาจากผู้สอบบัญชีมีความเห็นไม่ยอมรับ					
6.2 รายงานทางการเงินของท่านไม่เคยประสบปัญหาจากหน่วยงานรัฐมีความเห็นไม่ยอมรับ					
6.3 รายงานทางการเงินของท่านไม่เคยประสบปัญหาจากแหล่งเงินทุนมีความเห็นไม่ยอมรับ					

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ระดับความเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ด้านการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาล					
1.1 กิจการให้ความสำคัญกับการทำงานแบบมีส่วนร่วมระหว่างองค์กรกับประชาชน ชุมชน หรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง					
1.2 กิจการตระหนักถึงการรับฟังความคิดเห็นของผู้รับบริการ หรือผู้มาติดต่องาน เพื่อพัฒนางานให้มีประสิทธิภาพ					
1.3 กิจการเน้นในการเคารพสิทธิส่วนบุคคลเพื่อนำไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร					
2. ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์					
2.1 กิจการมีการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานอยู่เสมอ					

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ระดับความเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
2.2 กิจการส่งเสริมวิธีการปฏิบัติงานของบุคลากรให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล เพื่อบรรลุตามเป้าหมายขององค์กร					
2.3 กิจการเชื่อว่าการสร้างแรงจูงใจในการทำงานจะทำให้บุคลากรแสดงออกถึงการทำงานด้วยความมุ่งมั่นและทุ่มเทในหน้าที่อยู่เสมอ					
3. ด้านการสนับสนุนระบบการควบคุมภายใน					
3.1 กิจการมีการจัดระบบงาน วิธีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎระเบียบข้อบังคับขององค์กร					
3.2 กิจการให้ความสำคัญกับการสอบทานความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินบัญชี					
3.3 กิจการให้ความสำคัญกับระบบการตรวจสอบและควบคุมภายใน ที่สามารถตรวจสอบได้					
4. ด้านการสร้างความยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย					
4.1 กิจการเชื่อมั่นว่าความสำเร็จของกิจการ คือการได้รับการยอมรับ ความเชื่อถือ จากผู้รับบริการ หรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง					
4.2 กิจการมีระบบป้องกันการสร้างปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อชุมชน					
4.3 กิจการให้ความร่วมมือแก่ชุมชนในการจัดกิจกรรมของชุมชน					
5. พฤติกรรมของผู้บริหารในการสนับสนุนความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน					
5.1 ผู้ประกอบการเจตนาแสดงรายได้ในงบการเงินต่ำกว่าความเป็นจริง หรือรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อ ประโยชน์ทางภาษี					

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน	ระดับความเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
5.2 ผู้ประกอบการให้ความสำคัญในการจัดทำงบการเงินอย่างถูกต้อง					
5.3 กิจการมีการออกเอกสารซื้อ-ขาย อย่างเป็นระบบ					

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ สกุล	นายณัฐชนน น่านิรัติศัย		
รหัสนักศึกษา	6010521702		
วุฒิการศึกษา			
วุฒิ	ชื่อสถาบัน	ปีที่สำเร็จการศึกษา	
บัญชีบัณฑิต	มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต	2559	

ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน

ครูพิเศษสอน วิทยาลัยอาชีวศึกษาปัตตานี 10 ถนนหนองจิก ตำบลสะบารัง อำเภอเมือง จังหวัดปัตตานี 94000

การตีพิมพ์เผยแพร่ผลงาน

สุธิรา ลีมรสเจริญ, มัทนชัย สุทธิพันธุ์, จาริณีย์ คงแก้ว, ณัฐชนน น่านิรัติศัย, ปยาภรณ์ ้วยนิพลี, สุปราณี แสงเขียว. (2561). อิทธิพลของความรับผิดชอบต่อสังคมต่อผลการดำเนินงานขององค์กรจากมุมมองของการวัดผลเชิงคุณภาพ : กรณีศึกษาธุรกิจในจังหวัดภูเก็ต กระบี่ และพังงา. วารสารบริหารธุรกิจ, 41(160).