

บทที่ 4

ผลการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้วัตถุประสงค์ของการวิจัยเพื่อทราบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรูปแบบมูลเหตุจูงใจ และแนวในการลดการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย จากแบบสอบถามทั้งหมดจำนวน 400 ชุด ได้รับแบบสอบถามกลับจำนวน 342 ชุด คิดเป็นอัตราการตอบกลับ 85.50% จากนั้นผู้วิจัยตรวจสอบความสมบูรณ์ของการตอบแบบสอบถามและแยกแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ออกจำนวน 42 ชุด คิดเป็นอัตราแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์จากจำนวนแบบสอบถามที่ตอบกลับเท่ากับ 12.28% และมีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 2 ชุด ที่คิดว่าปัจจุบันในประเทศไทยไม่มีการตกแต่งบัญชี คิดเป็น 0.66% จากจำนวนแบบสอบถามที่สมบูรณ์ ดังนั้นแบบสอบถามที่นำมาวิเคราะห์ทั้งหมดมีจำนวน 298 ชุด

ข้อมูลสถานภาพส่วนบุคคลและข้อมูลด้านวิชาชีพ

ตารางที่ 1 ตารางแสดงความถี่และอัตราร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับ รูปแบบ มูลเหตุจูงใจ และ แนวทางแก้ไขการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย

ข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม	ความถี่	อัตราร้อยละ
1. เพศ		
1.1 ชาย	85	28.52
1.2 หญิง	213	71.48
รวม	298	100.00
2. อายุ		
2.1 20-30 ปี	155	51.01
2.2 31-40 ปี	98	32.89
2.3 41-50 ปี	34	11.41
2.4 มากกว่า 50 ปี	11	3.69
รวม	298	100.00

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม	ความถี่	อัตราร้อยละ
3. ระดับการศึกษา		
3.1 ปริญญาตรี(สถาบันในประเทศ)	226	75.84
3.2 ปริญญาตรี(สถาบันต่างประเทศ)	1	0.34
3.3 ปริญญาโท(สถาบันในประเทศ)	62	20.81
3.4 ปริญญาโท(สถาบันต่างประเทศ)	5	1.68
3.5 ปริญญาเอก(สถาบันในประเทศ)	0	0
3.3 ปริญญาเอก(สถาบันต่างประเทศ)	4	1.34
รวม	298	100.00
4. ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี		
4.1 น้อยกว่า 5 ปี	137	45.97
4.2 5 – 10 ปี	118	39.60
4.3 11-20 ปี	29	9.73
4.4 ปีขึ้นไป	14	4.70
รวม	298	100.00
5. ใบอนุญาตที่ได้รับในการประกอบวิชาชีพทางการบัญชี		
5.1 ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก กคต.	9	3.01
5.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป(นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ)	98	32.89
5.3 ผู้สอบบัญชีภายในรับอนุญาต	1	0.34
5.4 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	32	10.74
5.5 ไม่มีใบอนุญาตใดๆ	158	53.02
รวม	298	100.00
6. สถานที่ทำงาน(สำนักงานสอบบัญชี)		
6.1 สนง.สอบบัญชี Big 4 (เคพีเอ็ม,ดีลอยท์,ไพร์ซ,เอนส์)	77	25.84
6.2 สำนักงานสอบบัญชี(ในตลาดหลักทรัพย์ฯ)	45	15.01
6.3 สำนักงานสอบบัญชีทั่วๆ ไป	176	59.05
รวม	298	100.00

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม	ความถี่	อัตราร้อยละ
7. ที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชี		
7.1 ในเขตกรุงเทพ	178	59.73
7.2 ต่างจังหวัด	120	40.27
รวม	298	100.00
8. ตำแหน่งงานในสำนักงานสอบบัญชี		
8.1 เจ้าของสำนักงาน	47	15.77
8.2 ผู้เป็นหุ้นส่วน Partner	22	7.38
8.3 ผู้จัดการ	17	5.70
8.4 ผู้ช่วยผู้จัดการ	27	9.06
8.5 ผู้ตรวจสอบอาวุโส	25	8.39
8.6 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	136	45.64
8.7 ผู้ควบคุมงาน	11	3.69
8.8 อื่น ๆ ระบุ	13	4.36
รวม	298	100.00
9. ลักษณะงานที่ตรวจสอบ		
9.1 ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท (ในตลาดหลักทรัพย์ฯ)	11	3.69
9.2 ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท/ห้างฯ (นอกตลาด หลักทรัพย์ฯ)	163	54.70
9.3 ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท/ห้างฯ (ในและนอกตลาด หลักทรัพย์ฯ)	124	42.61
รวม	298	100.00
10. กิจการที่รับตรวจสอบงบการเงินโดยส่วนใหญ่		
10.1 กิจการในเขตกรุงเทพฯ	208	69.80
10.2 กิจการในต่างจังหวัด	90	30.20
10.3 ระบุไม่ได้	0	0
รวม	298	100.00

190626

๖
657.45
8149 0
๑

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม	ความถี่	อัตราร้อยละ
11. การตรวจทานงบการเงินโดยเฉลี่ยต่อปี		
11.1 น้อยกว่า 20 งบต่อปี	119	39.93
11.2 21 – 50 งบต่อปี	106	35.57
11.3 51 – 100 งบต่อปี	36	12.08
11.4 101 – 150 งบต่อปี	10	3.36
11.5 151 – 200 งบต่อปี	18	6.04
11.6 200 งบขึ้นไป	9	3.02
รวม	298	100.00
12. ขนาดของงบการเงิน(สินทรัพย์รวม)ที่ตรวจสอบโดยเฉลี่ย (ประมาณจากการตรวจสอบในรอบระยะเวลา 1 – 2 ปีที่ผ่านมา)		
12.1 สินทรัพย์รวมต่ำกว่า 100 ล้านบาท	137	45.98
12.2 สินทรัพย์รวม 101 – 1,000 ล้านบาท	103	34.56
12.3 สินทรัพย์รวม 1,001 – 5,000 ล้านบาท	50	16.78
12.4 สินทรัพย์รวม 5,001 – 10,000 ล้านบาท	6	2.01
12.5 สินทรัพย์รวม 10,000 ล้านบาทขึ้นไป	2	0.67
รวม	298	100.00

จากตารางข้างต้นสามารถสรุปข้อมูลเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ได้ดังนี้

กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุระหว่าง 20 –30 ปี ระดับการศึกษาปริญญาตรี(สถาบันในประเทศ) ประสบการณ์ในการทำงานด้านตรวจสอบบัญชี น้อยกว่า 5 ปี และส่วนใหญ่ไม่มีใบอนุญาตใด ๆ ในการประกอบวิชาชีพการบัญชี สถานที่ทำงานคือ สำนักงานสอบบัญชีทั่วไป ที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชีอยู่ในเขตกรุงเทพฯ ตำแหน่งส่วนใหญ่คือผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยตรวจสอบงบการเงินนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ กิจกรรมที่รับตรวจสอบงบการเงินส่วนใหญ่เป็นกิจกรรมในเขตกรุงเทพฯ และขนาดของงบการเงิน(สินทรัพย์รวม) ที่ตรวจสอบโดยเฉลี่ย (ประมาณจากการตรวจสอบในรอบระยะเวลา 1-2 ปีที่ผ่านมา) คือ สินทรัพย์รวมต่ำกว่า 100 ล้านบาท ส่วนความคิดเห็นในเรื่องของการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่คิดว่าปัจจุบันประเทศไทยมีการตกแต่งบัญชี และเป็นปัญหาที่ไม่สามารถแก้ไขให้หมดได้ ระดับความรุนแรง

ของปัญหาในการตกแต่งบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถามคิดว่าอยู่ในระดับปานกลาง และบริษัทที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์มีการตกแต่งบัญชีมากกว่าบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ฯ สำหรับปัญหาที่เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้เกิดการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย คือ การขาดจริยธรรมของทั้งนักบัญชีและเจ้าของกิจการ (ผู้บริหาร)

ข้อมูลด้านความคิดเห็น

การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับรูปแบบ มูลเหตุจูงใจ และแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชี (ตารางที่ 2 – ตารางที่ 7)

ตารางที่ 2 ตารางแสดงค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับระดับของรูปแบบในการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย 3 ลำดับแรก

รูปแบบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ผลการวิเคราะห์
1) เร่งบันทึกรายได้ให้เร็วกว่าความเป็นจริง	3.77	0.857	มาก
2) สร้างกำไรปลอม	3.63	1.022	มาก
3) การไม่บันทึกรายได้และ/หรือค่าใช้จ่าย	3.55	0.985	มาก

สรุปผลจากการวิเคราะห์

จากจำนวนของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ จำนวน 137 คน มีความเห็นเกี่ยวกับระดับของการใช้วิธีการในรูปแบบต่าง ๆ ในการตกแต่งบัญชีในประเทศไทยซึ่งสามารถสรุปผลตามลำดับได้ดังนี้

ลำดับที่ 1 เร่งบันทึกรายได้ให้เร็วกว่าความเป็นจริง จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.77 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของรูปแบบในการตกแต่งบัญชีวิธีนี้นี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 2 สร้างกำไรปลอม จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.63 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของรูปแบบในการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้นี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 3 การไม่บันทึกรายได้และ/หรือ ค่าใช้จ่ายทั้งที่มีรายการเกิดขึ้นจริง จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.55 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของรูปแบบในการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 3 ตารางแสดงค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับระดับของมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย 3 ลำดับแรก

มูลเหตุจูงใจ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ผลการวิเคราะห์
1) ต้องการดึงดูดผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันรายใหญ่ในตลาดทุน	3.75	0.930	มาก
2) เพื่อผลตอบแทนของฝ่ายบริหาร(ผูกติดกับกำไร)	3.81	0.827	มาก
3) ต้องการปิดบังการบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพของฝ่ายบริหาร	3.85	0.931	มาก

สรุปผลจากการวิเคราะห์

จากจำนวนของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ จำนวน 137 คน มีความเห็นเกี่ยวกับระดับของมูลเหตุต่าง ๆ ในการตกแต่งบัญชีในประเทศไทยซึ่งสามารถสรุปผลตามลำดับได้ดังนี้

ลำดับที่ 1 ต้องการดึงดูดผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันรายใหญ่ในตลาดทุน จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.85 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของมูลเหตุจูงใจนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 2 เพื่อผลตอบแทนของฝ่ายบริหารผูกติดกับผลการดำเนินงานของกิจการ(กำไร) จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.81 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของมูลเหตุจูงใจนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 3 ต้องการปิดบังการบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพของฝ่ายบริหาร จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.75 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของมูลเหตุจูงใจนี้อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 4 ตารางแสดงค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบ
งบการเงินนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับระดับของรูปแบบในการตกแต่งบัญชี
ในประเทศไทย 3 ลำดับแรก

รูปแบบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ผลการวิเคราะห์
1) การทำบัญชี 2 ชุด เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี	3.90	0.944	มาก
2) จงใจสร้างรายจ่ายมากเกินไปจนเกินจริง	3.94	0.989	มาก
3) จงใจแสดงรายได้ต่ำกว่าความจริง	3.84	1.025	มาก

สรุปผลจากการวิเคราะห์

จากจำนวนของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบ
งบการเงินนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ จำนวน 287 คน มีความเห็นเกี่ยวกับระดับของการใช้วิธีการ
ของรูปแบบต่าง ๆ ในการตกแต่งบัญชีในประเทศไทยซึ่งสามารถสรุปผลตามลำดับได้ดังนี้

ลำดับที่ 1 การทำบัญชี 2 ชุด เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ใน
ระดับ 3.94 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็น
ต่อระดับของรูปแบบการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 2 จงใจสร้างรายจ่ายมากเกินไปจนเกินจริง จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ
3.90 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็น ต่อระดับของ
รูปแบบการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 3 จงใจแสดงรายได้ต่ำกว่าความจริง จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ใน
ระดับ 3.84 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็น
ต่อระดับของรูปแบบการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 5 ตารางแสดงค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบ
งบการเงินนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับระดับของมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชี
ในประเทศไทย 3 ลำดับแรก

มูลเหตุจูงใจ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ผลการ วิเคราะห์
1) เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี	4.42	0.694	มาก
2) เป็นความต้องการของผู้บริหาร (เจ้าของ กิจการ)	3.96	0.906	มาก
3) เพื่อผลประโยชน์ในการกู้ยืมเงิน	3.46	1.086	ปานกลาง

สรุปผลจากการวิเคราะห์

จากจำนวนของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบ
งบการเงินนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ จำนวน 287 คน มีความเห็นเกี่ยวกับระดับของ มูลเหตุจูงใจ
ต่าง ๆ ในการตกแต่งบัญชีในประเทศไทยซึ่งสามารถสรุปผลตามลำดับได้ดังนี้

ลำดับที่ 1 เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ
4.42 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของ
มูลเหตุจูงใจนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 2 เป็นความต้องการของผู้บริหาร (เจ้าของกิจการ) จากผลการวิเคราะห์พบว่า
ค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.96 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มี
ความคิดเห็นต่อระดับของมูลเหตุจูงใจนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 3 เพื่อผลประโยชน์ในการกู้ยืมเงิน จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ
3.46 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของ
มูลเหตุจูงใจนี้อยู่ในระดับปานกลาง

ตารางที่ 6 ตารางแสดงค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย
3 ลำดับแรก

แนวทางแก้ไข	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ผลการวิเคราะห์
1) พัฒนาบุคลากรด้านบัญชีให้มีจริยธรรมของ นักบัญชี	4.08	0.875	มาก
2) มีการกำหนดมาตรการการลงโทษที่รุนแรง	3.94	0.946	มาก
3) ปรับปรุงมาตรฐานฉบับใหม่ให้สอดคล้องกับการบัญชี	3.93	0.967	มาก

สรุปผลจากการวิเคราะห์

จากจำนวนของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ และนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 298 คน มีความเห็นเกี่ยวกับแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย ซึ่งสามารถสรุปผลตามลำดับได้ดังนี้

ลำดับที่ 1 พัฒนาบุคลากรด้านบัญชีให้มีจริยธรรมของนักบัญชี จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 4.08 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 2 มีการกำหนดมาตรการการลงโทษที่รุนแรง จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.94 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้อยู่ในระดับมาก

ลำดับที่ 3 ปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานฉบับใหม่ให้ทันต่อเหตุการณ์และให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงานทางบัญชี จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.93 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชีวิธีการนี้อยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 7 ตารางแสดงค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ หลังจากออกมาตรฐานฉบับใหม่ ๆ (ปี พ.ศ.2540) มีผลต่อปัจจัยเหล่านี้อย่างไร

ปัจจัย	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ผลการวิเคราะห์
1) เกิดความโปร่งใสของรายงานทางการเงิน	3.26	1.090	ปานกลาง
2) ยกระดับมาตรฐานของการจัดทำรายงานทางการเงิน	3.24	1.139	ปานกลาง
3) ยกระดับมาตรฐานของการจัดทำรายงานทางการเงิน	3.24	1.139	ปานกลาง

สรุปผลจากการวิเคราะห์

จากจำนวนของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ฯ และนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ จำนวน 298 คน มีความเห็นเกี่ยวกับการออกมาตรฐานฉบับใหม่ ๆ มีปัจจัยในเรื่องของการ ตกแต่งบัญชีในประเทศไทยซึ่งสามารถสรุปผลตามลำดับได้ดังนี้

ลำดับที่ 1 เกิดความโปร่งใสของรายงานทางการเงิน จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.26 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของปัจจัยนี้อยู่ในระดับปานกลาง

ลำดับที่ 2 ยกระดับมาตรฐานของการจัดทำรายงานทางการเงิน จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.24 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของปัจจัยนี้อยู่ในระดับปานกลาง

ลำดับที่ 3 สร้างความเชื่อมั่นของผู้ใช้รายงานทางการเงิน จากผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับ 3.19 แสดงว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีความคิดเห็นต่อระดับของปัจจัยนี้อยู่ในระดับปานกลาง

ข้อมูลด้านวิเคราะห์

จากสมมติฐานที่ตั้งไว้เกี่ยวกับรูปแบบ มุลเหตุจูงใจ และแนวทางในการลดการตกแต่งบัญชี (ตารางที่ 8 – ตารางที่ 12)

สมมติฐานที่ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯและผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัดแตกต่างกัน สามารถเขียนเป็นสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

H_1 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯและผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัดแตกต่างกัน

จากสมมติฐานการวิจัยข้างต้น นำมาเขียนในรูปของสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

โดยที่

μ_1 = รูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ

μ_2 = รูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัด

โดย กำหนดระดับนัยสำคัญที่ .05 ผลการทดสอบทางสถิติแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 8 เปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ
แห่งประเทศไทย ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ
และผู้ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัด

รูปแบบ	กรุงเทพ	ต่างจังหวัด	ค่าเฉลี่ย รวม	t-test		
				Sig.	t	Sig.(2-talis)
1) จงใจสร้างรายจ่ายมากเกินไปจริง	3.92	3.85	3.90	0.125	0.602	0.547
2) จงใจแสดงรายได้ต่ำกว่าความจริง	3.86	3.79	3.84	0.001	0.497	0.620
3) การทำบัญชี 2 ชุด เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี	4.05	3.70	3.94	0.000	2.553	0.012
4) เจตนาตกแต่งฐานภาษีไปสู่อุบลคนอื่น	3.23	3.31	3.26	0.155	-0.574	0.567
5) ตกแต่งบัญชีโดยสร้างข้อมูลเท็จ	3.28	3.18	3.24	0.664	0.705	0.482
6) การขายสินค้าโดยไม่ออกบิลขาย	3.47	3.49	3.48	0.912	-0.131	0.896
7) เจตนากระทำความผิดกฎหมาย	2.98	2.81	2.93	0.564	1.076	0.283
8) การปกปิดหนี้สินหรือภาระผูกพันของบริษัท	3.19	3.00	3.13	0.360	1.423	0.156
9) การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี	2.76	2.69	2.74	0.857	0.517	0.605
10) จงใจไม่บันทึกรายได้และ/หรือ ค่าใช้จ่าย	3.56	3.33	3.48	0.165	1.579	0.116
11) เจตนาบันทึกบัญชีผิดประเภท	3.18	2.82	3.07	0.635	2.555	0.011

หมายเหตุ *** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .01 ** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .05 * ณ ระดับนัยสำคัญที่ .10

จากผลการทดสอบตามตารางที่ 8 สามารถสรุปตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้ ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัด พบว่า รูปแบบการตกแต่งบัญชี คือการทำบัญชี 2 ชุดเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดเท่ากับ 3.94 และค่า Sig (2-talis) เท่ากับ 0.012 ซึ่งน้อยกว่า .05 จึงสรุปได้ว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัด แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ .05 (เป็นไปตามสมมติฐานของการวิจัย)

สมมติฐานที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัดแตกต่างกัน สามารถเขียนเป็นสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

H_2 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัดแตกต่างกัน

จากสมมติฐานการวิจัยข้างต้น นำมาเขียนในรูปของสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

โดยที่

μ_1 = มูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ

μ_2 = มูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัด

โดย กำหนดระดับนัยสำคัญที่ .05 ผลการทดสอบทางสถิติแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 9 เปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์
ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบ
งบการเงินในเขตต่างจังหวัด

มูลเหตุ	กรุงเทพ	ต่างจังหวัด	ค่าเฉลี่ย รวม	t-test		
				Sig.	t	Sig.(2-talis)
1) เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี	4.43	4.38	4.42	0.074	0.566	0.578
2) เพื่อผลประโยชน์ในการกู้ยืมเงิน	3.45	3.47	3.46	0.364	-0.171	0.865
3) เพื่อทำให้งบการเงินของบริษัทดึงดูด ความสนใจต่อเจ้าหนี้,สถาบันการเงิน	3.31	3.41	3.34	0.507	-0.665	0.506
4) เพื่อความอยู่รอดของกิจการในภาวะทาง ตลาดที่มีการแข่งขันสูง	3.06	3.16	3.09	0.215	-0.813	0.417
5) เป็นความต้องการของผู้บริหาร(เจ้าของ กิจการ)	4.04	3.80	3.96	0.001	1.842	0.068
6) การประหยัดต้นทุนเพื่อรักษาสถานภาพ ในการแข่งขัน	3.01	2.99	3.00	0.082	0.141	0.888
หมายเหตุ *** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .01 ** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .05 * ณ ระดับนัยสำคัญที่ .10						

จากผลการทดสอบตามตารางที่ 9 สามารถสรุปตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้ ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัด พบว่า มูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชี คือ เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี ซึ่งค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดเท่ากับ 4.42 และค่า Sig (2-talis) เท่ากับ 0.578 ซึ่งมากกว่า .05 จึงสรุปได้ว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตกรุงเทพฯ และผู้ที่ตรวจสอบงบการเงินในเขตต่างจังหวัดไม่แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ .05 (ไม่เป็นไปตามสมมติฐานของการวิจัย)

สมมติฐานที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่แตกต่างกัน สามารถเขียนเป็นสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

H_3 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่แตกต่างกัน จากสมมติฐานการวิจัยข้างต้น นำมาเขียนในรูปของสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

โดยที่

μ_1 =รูปแบบการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก

μ_2 =รูปแบบการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่

โดย กำหนดระดับนัยสำคัญที่ .05 ผลการทดสอบทางสถิติแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 10 เปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่

รูปแบบ	กิจการ		ค่าเฉลี่ยรวม	t-test		
	ขนาดเล็ก	ขนาดใหญ่		Sig.	t	Sig.(2-talis)
1) เร่งบันทึกรายได้ให้เร็วกว่าความเป็นจริง	3.70	3.93	3.77	0.095	-1.491	0.138
2) ชะลอการบันทึกรายได้ให้ช้ากว่าความเป็นจริง	3.24	3.16	0.21	0.918	0.555	0.580
3) บันทึกค่าใช้จ่ายให้ช้ากว่าความเป็นจริง	3.43	3.48	3.45	0.252	-0.274	0.785
4) เร่งบันทึกค่าใช้จ่ายให้เร็วกว่าความเป็นจริง	3.25	3.30	3.26	0.894	-0.393	0.695
5) สร้างกำไรปลอม	3.66	3.57	3.63	0.033	0.434	0.665
6) การนำรายได้พิเศษมาแสดงเป็นรายได้ปกติ	2.80	2.45	2.69	0.942	1.818	0.071
7) การนำรายการขาดทุนปกปิดมาแสดงเป็นขาดทุนพิเศษ	2.73	2.32	2.60	0.473	2.074	0.040
8) การปกปิดหนี้สินหรือภาระผูกพันของบริษัท	3.24	3.34	3.27	0.501	-0.482	0.630
9) การรับมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศมาใช้	2.48	2.57	2.51	0.040	-0.399	0.691
10) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	2.75	2.84	2.78	0.919	-0.465	0.643
11) การล้างบาง(Take a big bath)	2.85	2.64	2.78	0.030	1.203	0.231
12) การทำรายการจัดหาเงินนอกงบดุล	3.16	3.16	3.16	0.295	0.011	0.991
13) การปรับแต่งกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน	3.17	2.89	3.08	0.132	1.436	0.153
14) สร้างรายได้ให้สูงโดยขายแบบเหวี่ยงเทียน	3.13	3.11	3.12	0.038	0.075	0.940
15) การลดค่าโรงวัดปัจจุบันลง	3.17	3.05	3.13	0.022	0.597	0.552
16) การไม่บันทึกรายได้และ/หรือค่าใช้จ่าย	3.62	3.41	3.55	0.337	1.193	0.235

หมายเหตุ *** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .01 ** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .05 * ณ ระดับนัยสำคัญที่ .10

จากผลการทดสอบตามตารางที่ 10 สามารถสรุปตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้ ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่ พบว่า รูปแบบการตกแต่งบัญชี คือ การเร่งบันทึกรายได้ให้เร็วกว่าความเป็นจริง ซึ่งค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดเท่ากับ 3.77 และค่า

Sig (2-talis)เท่ากับ 0.138 ซึ่งมากกว่า .05 จึงสรุปได้ว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบการตกแต่ง บัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และ ผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่ไม่แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ .05 (ไม่เป็นไปตาม สมมติฐานของการวิจัย)

สมมติฐานที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มี ค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็กและผู้ตรวจสอบงบการเงินของ กิจการขนาดใหญ่แตกต่างกัน สามารถเขียนเป็นสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

H_4 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มี ค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็กและผู้ตรวจสอบงบการเงินของ กิจการขนาดใหญ่ แตกต่างกัน

จากสมมติฐานการวิจัยข้างต้น นำมาเขียนในรูปของสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

โดยที่

μ_1 = มูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของ ผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก

μ_2 = มูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของ ผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่

โดย กำหนดระดับนัยสำคัญที่ .05 ผลการทดสอบทางสถิติแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 11 เปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดรวมของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่

มูลเหตุ	กิจการ ขนาดเล็ก	กิจการ ขนาดใหญ่	ค่าเฉลี่ย รวม	t-test		
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย		Sig.	t	Sig.(2-talis)
1) ต้องการปิดบังการบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพของฝ่ายบริหาร	3.72	3.82	3.75	0.262	-0.573	0.567
2) ต้องการป้องกันภัยอันตรายจากการถูกปลดออกจากงานของฝ่ายบริหาร	3.48	3.43	3.47	0.592	0.312	0.755
3) เพื่อผลตอบแทนของฝ่ายบริหารผูกติดกับผลดำเนินงานของกิจการ(กำไร)	3.86	3.70	3.81	0.101	1.029	0.305
4) เพื่อความอยู่รอดของกิจการในภาวะทางตลาดที่มีการแข่งขันสูง	3.56	3.52	3.55	0.130	0.231	0.817
5) เพื่อประโยชน์ทางด้านภาษีอากร	3.37	3.27	3.34	0.463	0.628	0.531
6) ต้องการดึงดูดผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันรายใหญ่ในตลาดทุน	3.77	4.00	3.85	0.301	-1.330	0.186
7) จุดอ่อนของแนวคิดทางบัญชีในปัจจุบันที่มีหลายแนวทางให้เลือกปฏิบัติ	3.44	3.43	3.44	0.070	0.048	0.962
8) ต้องการลดการฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กำหนดในสัญญาเงินกู้	3.33	3.73	3.46	0.894	-2.289	0.024
9) ต้องการลดผลการดำเนินงานของบริษัทที่มีความผันผวน	3.45	3.84	3.58	0.960	-2.267	0.025
10) เพื่อผลประโยชน์ในการกู้ยืมเงิน	3.66	3.80	3.70	0.611	-0.829	0.408

หมายเหตุ *** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .01 ** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .05 * ณ ระดับนัยสำคัญที่ .10

จากผลการทดสอบตามตารางที่ 11 สามารถสรุปตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้ ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่ พบว่า มูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชี คือ ต้องการดึงดูดผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันรายใหญ่ในตลาดทุน ซึ่งค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดเท่ากับ 3.85 และค่า Sig.(2-talis) เท่ากับ 0.186 ซึ่งมากกว่า .05 จึงสรุปได้ว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้ตรวจสอบงบการเงินของ

กิจการขนาดเล็ก และผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่ ไม่แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ .05 (ไม่เป็นไปตามสมมติฐานของการวิจัย)

สมมติฐานที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ กับผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ แตกต่างกัน สามารถเขียนเป็นสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

H_5 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ กับผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ แตกต่างกัน

จากสมมติฐานการวิจัยข้างต้น นำมาเขียนในรูปของสมมติฐานทางสถิติได้ดังนี้

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

โดยที่

μ_1 = ปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ

μ_2 = ปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ

โดย กำหนดระดับนัยสำคัญที่ .05 ผลการทดสอบทางสถิติแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 12 เปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯและผู้สอบบัญชี และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ

ปัจจัย	ในตลาด หลักทรัพย์	นอกตลาด หลักทรัพย์	ค่าเฉลี่ย รวม	t-test		
	ค่าเฉลี่ย	ค่าเฉลี่ย		Sig.	t	Sig.(2-talis)
1) มีการกำหนดมาตรการการลงโทษที่รุนแรง	3.77	4.07	3.94	0.676	-2.766	0.006
2) พัฒนาคู่มือการดำเนินงานบัญชีให้มีจริยธรรม	3.99	4.16	4.08	0.422	-1.676	0.095
3) กำหนดมาตรฐานบัญชีฉบับเดิมให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น	3.85	3.79	3.82	0.163	0.587	0.557
4) ปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานฉบับใหม่ให้ทันต่อเหตุการณ์	3.98	3.89	3.93	0.025	0.806	0.421
5) นำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้	2.97	2.99	2.98	0.329	-0.126	0.899
6) กำหนดให้ผู้บริหารต้องลงลายมือชื่อยืนยันความถูกต้องของงบการเงิน	3.71	3.66	3.68	0.087	0.443	0.658
7) ตั้งคณะกรรมการควบคุมบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	3.74	3.48	3.60	0.000	2.333	0.020
8) พัฒนาระบบการตรวจสอบบัญชี	3.59	3.53	3.56	0.035	0.537	0.592
9) ปรับปรุงหลักสูตรการเรียนการสอนเพื่อให้เข้าใจบัญชีอย่างลึกซึ้ง	3.76	3.80	3.78	0.177	-0.354	0.724
10) ออกข้อบังคับกำหนดให้มีการอบรมเพิ่มเติมแก่นักบัญชีเป็นระยะๆ	3.73	3.81	3.77	0.915	-0.781	0.436

หมายเหตุ *** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .01 ** ณ ระดับนัยสำคัญที่ .05 * ณ ระดับนัยสำคัญที่ .10

จากผลการทดสอบตามตารางที่ 12 สามารถสรุปตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้ ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ กับผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯแตกต่างกัน พบว่าปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชี คือ การพัฒนานุเคราะห์การดำเนินงานบัญชีให้มีจริยธรรม ซึ่งค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดเท่ากับ 4.08 และค่า Sig.(2-talis) เท่ากับ 0.095 ซึ่งมากกว่า .05 จึงสรุปได้ว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยในการลดการตกแต่งบัญชีที่มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุดของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ฯ กับผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ .05 (ไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย)