



**Graduate School,
Silpakorn University**

Veridian E-Journal

Silpakorn University

HUMANITIES, SOCIAL SCIENCES AND ARTS

Volume 12 Number 1
January - February 2019

ISSN 1906 - 3431

วารสารวิชาการ Veridian E – Journal, Silpakorn University**ฉบับภาษาไทย สาขามนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ****ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 เดือนมกราคม – กุมภาพันธ์ 2562****หน่วยงานที่รับผิดชอบ**

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร

วัตถุประสงค์

มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้อาจารย์ นักวิชาการ นักศึกษาระดับบัณฑิตศึกษา และผู้สนใจทั่วไป ได้มีโอกาสเผยแพร่ผลงานทางวิชาการและผลงานวิจัย รวมทั้งได้แลกเปลี่ยนความรู้ ความคิดเห็นทางวิชาการ และการวิจัยในสาขามนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ อันจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาการศึกษาในสาขาดังกล่าวต่อไป

สาขาที่รับพิจารณา

สาขามนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ

กำหนดออก

วารสารวิชาการ Veridian E – Journal, Silpakorn University ฉบับภาษาไทย สาขามนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ จำนวน 6 ฉบับ/ปี ฉบับละ 80 บทความ ดังนี้

- เดือนมกราคม-กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562
- เดือนมีนาคม-เมษายน พ.ศ. 2562
- เดือนพฤษภาคม-มิถุนายน พ.ศ. 2562
- เดือนกรกฎาคม-สิงหาคม พ.ศ. 2562
- เดือนกันยายน-ตุลาคม พ.ศ. 2562
- เดือนพฤศจิกายน-ธันวาคม พ.ศ. 2562

การเผยแพร่

เป็นวารสารอิเล็กทรอนิกส์ เผยแพร่บนเว็บไซต์

<https://www.tci-thaijo.org/index.php/Veridian-E-Journal/issue/archive>**ติดต่อสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมได้ที่**

นางสาวชุตติมณฑน์ อยู่เป็นสุข หรือ นายณพพล สุดซารมย์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร
มือถือ 091- 424 9362 หรือ 091 – 424 9363 โทรสาร 034 243 435 email gradsu.jr@gmail.com

การสมัคร

ผู้เขียนบทความสามารถดูรายละเอียดเงื่อนไขรูปแบบการจัดทำบทความ และการสมัครส่งบทความเพื่อพิจารณา ในระบบออนไลน์ (ThaiJO) ได้ที่เว็บไซต์

<https://www.tci-thaijo.org/index.php/Veridian-E-Journal/index>

กองบรรณาธิการ

วารสารวิชาการ Veridian E – Journal, Silpakorn University

ฉบับภาษาไทย สาขามนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ

1. รองศาสตราจารย์ ดร.จุไรรัตน์ นันทานิซ
บรรณาธิการ
คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร
2. ศาสตราจารย์ปรีชา เกาทอง
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายใน)
ศิลปินแห่งชาติ สาขาทัศนศิลป์ (จิตรกรรม)
คณะจิตรกรรมประติมากรรมและภาพพิมพ์
มหาวิทยาลัยศิลปากร
3. ศาสตราจารย์วิโชค มุกตามณี
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายใน)
ศิลปินแห่งชาติ สาขาทัศนศิลป์ (สื่อผสม)
คณะจิตรกรรมประติมากรรมและภาพพิมพ์
มหาวิทยาลัยศิลปากร
4. ศาสตราจารย์เกียรติคุณ กำธร กุลชล
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายใน)
คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร
5. อาจารย์ ดร. กำไลทิพย์ ปัตตะพงษ์
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายใน)
คณะโบราณคดี
มหาวิทยาลัยศิลปากร
6. อาจารย์ ดร.อธิกมาส มากจ้อย
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายใน)
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร

7. ศาสตราจารย์ ดร.ณรงค์ฤทธิ์ ธรรมบุตร
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
ศิลปินศิลป์สาธ สาขาจิตศิลป์
คณะศิลปกรรมศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
8. ศาสตราจารย์กิตติคุณ ดร.นงลักษณ์ วีรัชชัย
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
คณะครุศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
9. ศาสตราจารย์กิตติคุณ ดร.อัจฉรา วงศ์โสธร
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิภายนอกสภาวิชาการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏธนบุรี
10. ศาสตราจารย์ภิษณ ไกรฤทธิ์ บุญเกียรติ
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
สถาบันส่งเสริมการจัดการความรู้เพื่อสังคม (สคส.)
11. ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.ประคอง นิมมานเหมินท์
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
คณะอักษรศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
12. ศาสตราจารย์เกียรติคุณ อรศิริ ปาณินท์
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
13. ศาสตราจารย์กิตติคุณ กำจร สุนพงษ์ศรี
กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
กรรมการคณะวุฒิยาจารย์สาขา
มนุษยศาสตร์และประธานคณะอนุวุฒิยาจารย์
ประจำคณะศิลปกรรมศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

14. ศาสตราจารย์ เตชา วราขุน

ศิลปินแห่งชาติ สาขาทัศนศิลป์ (ภาพพิมพ์และสื่อผสม)
สาขาวิชาศิลปกรรม คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์
สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง

15. Assoc. Prof. April Munson, Ph.D.

กองบรรณาธิการ (ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก)
Kennesaw State University

ผู้ทรงคุณวุฒิพิจารณาบทความ

ผู้ทรงคุณวุฒิ	ที่อยู่
1. อาจารย์ ดร.พรรณทิพา ตันตินัย	ภาควิชาการจัดการเรียนรู้ คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา
2. อาจารย์ ดร.พิรุณ ศิริศักดิ์	โรงเรียนราชินีบน
3. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชวนชื่น อัคระวงษ์ชชา	คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร
4. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิโรจน์ เจษฎาลักษณ์	คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร
5. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เกริกฤทธิ์ อัมพะวัต	คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร
6. อาจารย์ ดร.พนัสกร สิมะขจรบุญ	คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร
7. อาจารย์ ดร.รัตตมา รัตนวงศา	คณะเทคโนโลยีการเกษตร สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหาร ลาดกระบัง
8. รองศาสตราจารย์ ดร.เขมณัฐ มิ่งศิริธรรม	สำนักงานเทคโนโลยีการศึกษา มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
9. อาจารย์ ดร.อัฐมา บุญपालิต	คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร
10. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มนัสสินี บุญมีศรีสง่า	คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร

11. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กมลทิพย์ คำใจ คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่
12. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กัญจณา ดิษฐ์แก้ว คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา ตาก
13. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิตศักดิ์ พุฒจรรยา คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร
14. อาจารย์ ดร.วงศ์ลัดดา วีระไพบุลย์ คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร
15. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พินดา วราสุนันท์ คณะศึกษาศาสตร์และพัฒนศาสตร์
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (กำแพงแสน)
16. รองศาสตราจารย์ ดร.ชัยวิชิต เขียวชนะ คณะครุศาสตร์อุตสาหกรรม
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
17. อาจารย์ ดร.ศิริระ ศรีโยธิน คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร
18. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ภาวิณี กาญจนานา คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร
19. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อัจฉรา สโรบล คณะมนุษยศาสตร์
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
20. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เกรียงศักดิ์ เขียวมั่ง คณะศิลปกรรมศาสตร์
มหาวิทยาลัยบูรพา
21. รองศาสตราจารย์ ดร.นรินทร์ สังข์รักษา คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร

- | | | |
|-----|--|---|
| 22. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อมรินทร์ เทวตา | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 23. | ศาสตราจารย์ ดร.คณิต เขียววิชัย | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 24. | อาจารย์ ดร.จักรพรรดิ วัฒนา | สาขาวิชาการบริหารการศึกษา
มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี |
| 25. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศศิภา พจน์วาที | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 26. | อาจารย์ ดร.พิภู บุซบก | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 27. | อาจารย์ ดร.รัตตมา รัตนวงศา | คณะเทคโนโลยีการเกษตร
สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหาร
ลาดกระบัง |
| 28. | รองศาสตราจารย์ ดร.สุรพล บุญลือ | คณะครุศาสตร์อุตสาหกรรมและเทคโนโลยี
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี |
| 29. | อาจารย์ ดร.อภิรักษ์ จิตรกร | สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้า
เจ้าคุณทหารลาดกระบัง |
| 30. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขวัญชนก นัยจรรย์ | คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์
มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม |
| 31. | อาจารย์ ดร.อดิสรณ์ เรืองกิจจามันท์ | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ |
| 32. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิวัช ศรีโสภากุล | วิทยาลัยการปกครองท้องถิ่น
มหาวิทยาลัยขอนแก่น |

- | | |
|--|--|
| 33. รองศาสตราจารย์ ดร.สุรเชษฐ์ ชีระมณี | คณะรัฐศาสตร์และสังคมศาสตร์
มหาวิทยาลัยพะเยา |
| 34. รองศาสตราจารย์พรชัย เทพปัญญา | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 35. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จันทนา แสนสุข | วิทยาลัยการจัดการ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ |
| 36. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อนุพงศ์ อวีรุทธา | คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยศรีปทุม |
| 37. รองศาสตราจารย์ ดร.การุณย์ ประทุม | คณะการบัญชีและการจัดการ
มหาวิทยาลัยมหาสารคาม |
| 38. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีรพงษ์ บัวหล้า | คณะรัฐศาสตร์และนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยบูรพา |
| 39. รองศาสตราจารย์สมประสงค์ น่วมบุญลือ | 222/58 หมู่ 5 หมู่บ้านร้อยพุกกา ถนนนาสร้าง
ตำบลนครปฐม อำเภอนครปฐม จังหวัดนครปฐม |
| 40. รองศาสตราจารย์ ดร.นงเยาว์ อุทุมพร | คณะครุศาสตร์
มหาวิทยาลัยราชภัฏธนบุรี |
| 41. อาจารย์ ดร.สง่า วงศ์ไชย | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยรามคำแหง |
| 42. อาจารย์ ดร.สุปรียา หวังพัชรพล | คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตบางเขน |
| 43. ผู้ช่วยศาสตราจารย์นิวัติ ทองป้อง | คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์
มหาวิทยาลัยขอนแก่น |

- | | | |
|-----|---|--|
| 44. | อาจารย์ ดร.ธนาวุฒิ ลาตวงษ์ | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยบูรพา |
| 45. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เชษฐ ศิริสวัสดิ์ | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยบูรพา |
| 46. | อาจารย์ ดร.ภฤศญา ปิยนุสรณ์ | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 47. | รองศาสตราจารย์ ดร.ไชยยศ ไพวิทยศิริธรรม | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 48. | อาจารย์ ดร.ศศิณัฐ สรรคบุรานุรักษ์ | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 49. | รองศาสตราจารย์ ดร.จินตวีร์ คล้ายสังข์ | คณะครุศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย |
| 50. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สวรรยา ธรรมอภิพล | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 51. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธารินทร์ ก้านเหลือง | คณะศึกษาศาสตร์และพัฒนศาสตร์
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (กำแพงแสน) |
| 52. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปรณัฐ กิจรุ่งเรือง | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 53. | อาจารย์ ดร.สรัญญา จันทร์ชูสกุล | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 54. | รองศาสตราจารย์ ดร.ทวีวัฒน์ วัฒนกุลเจริญ | สำนักวิชาศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช |

- | | | |
|-----|--|---|
| 55. | รองศาสตราจารย์สมชาย วรรณญาณุไกร | คณะมนุษยศาสตร์
มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ |
| 56. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.บารมี เขียววิชัย | คณะอักษรศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 57. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.บุลย์จีรา ชिरเวทย์ | คณะอักษรศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 58. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ภัทราวลี กระแสร์ | คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์
มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร |
| 59. | อาจารย์ ดร.มานิตา ลีโทชวลิต อรรถนุพรรณ | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 60. | อาจารย์ ดร.สิรินทร์ ลัดดาภิรม บัญเชิดชู | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 61. | อาจารย์ ดร.วุฒิชัย อารักษ์โพชนงค์ | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 62. | อาจารย์ ดร.รุ่งทิพย์ จันทร์ธนะกุล | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 63. | รองศาสตราจารย์ ดร.พิทักษ์ ศิริวงศ์ | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 64. | รองศาสตราจารย์ ดร.ไพโรจน์ วิไลนุช | คณะนิเทศศาสตร์
มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย |
| 65. | อาจารย์ ดร.เปรมฤดี จิตรเกื้อกุล | คณะศิลปศาสตร์และวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
วิทยาเขตเฉลิมพระเกียรติ จังหวัดสกลนคร |

66. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กัญญ์พัสวีย์ กล่อมธงเจริญ คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยแม่โจ้
67. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประเสริฐ มงคล ข้าราชการเกษียณ
68. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มัทนา วัฒนอมศักดิ์ ภาควิชาการบริหารการศึกษา
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร
69. อาจารย์ ดร.ขจิตา ศรีพุ่ม ภาควิชาภาษาไทย
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์
มหาวิทยาลัยบูรพา
70. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขวัญชนก นัยจรรย์ คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์
มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม
71. อาจารย์ ดร.กิตติมา พันธุ์พุกษา ภาควิชาการจัดการเรียนรู้
คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา
72. อาจารย์ ดร.นภาเดช บุญเชิดชู สาขาพื้นฐานการศึกษา
คณะครุศาสตร์
มหาวิทยาลัยราชภัฏนครปฐม
73. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิริวรรณ วัฒนวัฒนชัย ภาควิชาหลักสูตรและวิธีสอน
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร
74. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประเสริฐ อินทร์รักษ์ ภาควิชาการบริหารการศึกษา
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร
75. รองศาสตราจารย์ ดร.สุวิญ รักษัตย์ สำนักงานคณบดี บัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยมหามกุฏราชวิทยาลัย

- | | | |
|-----|---|--|
| 76. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุธรรม รัตน์โชติ | บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา |
| 77. | รองศาสตราจารย์ ดร.นวลฉวี ประเสริฐสุข | ภาควิชาจิตวิทยาและการแนะแนว
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 78. | อาจารย์ ดร.นงนุช โรจนเลิศ | ภาควิชาจิตวิทยาและการแนะแนว
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 79. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์เกตุวดี สมบูรณ์ทวี | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 80. | รองศาสตราจารย์ ดร.นพพร จันทรนำชู | ภาควิชาพื้นฐานทางการศึกษา
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 81. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สายสุดา เตียเจริญ | ภาควิชาการบริหารการศึกษา
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 82. | ศาสตราจารย์เกียรติคุณกัญญา เจริญศุภกุล | คณะจิตรกรรม ประติมากรรม และภาพพิมพ์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 83. | รองศาสตราจารย์กัณจณา คำโสภี | คณะวิจิตรศิลป์
สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้า
เจ้าคุณทหารลาดกระบัง |
| 84. | อาจารย์ ดร.ศรัณย์ กอสนาน | คณะเภสัชศาสตร์
มหาวิทยาลัยหัวเฉียวเฉลิมพระเกียรติ |
| 85. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ผกามาศ ไมตรีมิตร | ภาควิชาเภสัชกรรมชุมชน
คณะเภสัชศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |

- | | | |
|-----|---|---|
| 86. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เวนิช สุวรรณโมลี | เลขที่ 49 หมู่ 5 ตำบลท่าพระยา อำเภอนครชัยศรี
จังหวัดนครปฐม 73120 |
| 87. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เฉลิมชัย กิตติศักดิ์นาวิน | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 88. | อาจารย์ ดร.วิไลวรรณ สิริโรจนพุดิ | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 89. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มาเรียม นิลพันธุ์ | ภาควิชาหลักสูตรและวิธีสอน
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 90. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มีชัย เอี่ยมจินดา | ภาควิชาหลักสูตรและวิธีสอน
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 91. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.บำรุง ไตรรัตน์ | ข้าราชการเกษียณ |
| 92. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุนีตา โฆษิตชัยวัฒน์ | คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 93. | อาจารย์ ดร.ศิริพร เพือก่อง | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 94. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรพิน ศิริสัมพันธ์ | ภาควิชาหลักสูตรและวิธีสอน
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 95. | รองศาสตราจารย์ ดร.ธนิษฐ์รัฐ รัตนพงศ์ภิญโญ | คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร |
| 96. | ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัฐพงศ์ บุญเหลือ | คณะรัฐศาสตร์
มหาวิทยาลัยรามคำแหง |

97. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อภิศักดิ์ ลินธุ์ภาค คณะครุศาสตร์อุตสาหกรรม
สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหาร
ลาดกระบัง
98. อาจารย์ ดร.ปริญญาพันธ์ พร้อมสุขกุล วิทยาลัยดุริยางคศิลป์
มหาวิทยาลัยมหิดล
99. อาจารย์ ดร.นิอร เตรีตันชัย วิทยาลัยดุริยางคศิลป์
มหาวิทยาลัยมหิดล
100. อาจารย์ ดร.ธิตี ญาณปรีชาเศรษฐ ภาควิชาพื้นฐานการศึกษา
คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศิลปากร
101. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิราภา พึ่งบางกรวย สาขาการตลาด
คณะวิทยาการจัดการและการท่องเที่ยว
มหาวิทยาลัยบูรพา
102. อาจารย์ ดร.สันติธร ภูริภักดี คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร
103. รองศาสตราจารย์ ดร.เนตร์พัฒนา ยาวีราช คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
104. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศุภวรรณ สัจจพิบูล คณะศึกษาศาสตร์
มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
105. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กัมพล เชื้อแถว สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์
คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏบ้านสมเด็จเจ้าพระยา
106. รองศาสตราจารย์ ดร.ปรเมษฐ์ บุญศรี สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์
คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏบ้านสมเด็จเจ้าพระยา

107. อาจารย์ ดร.ดวงกมล บุญแก้วสุข คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยศิลปากร
108. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ณัฐพล สุวรรณกุลสง คณะจิตรกรรม ประติมากรรม และภาพพิมพ์
มหาวิทยาลัยศิลปากร

ผลการเรียนการสอนด้วยรูปแบบการสร้างข้อโต้แย้งโดยใช้แผนผังออนไลน์ร่วมกับ แท็กคลาวด์ที่มีต่อ
ความสามารถในการให้เหตุผลทางวิทยาศาสตร์ของ นักเรียนมัธยมศึกษาตอนปลาย

(Effects of Instruction Using Generative Argument Instructional Model with Online
Mapping and Tagcloud on Scientific Reasoning Abilities of Upper Secondary School
Students)

กุลชญา พิบูลย์ (Kulchaya Piboon)

จันทวีร์ คล้ายสังข์ (Jintavee Khlaisang)

51-67

แผนยุทธศาสตร์เพื่อพัฒนาการท่องเที่ยวเชิงสุขภาพแบบบูรณาการอย่างยั่งยืนในกรุงเทพมหานคร
ประเทศไทย (Strategic Plan for Integrated Sustainable Health Tourism Development in
Bangkok, Thailand)

จิตติณชูลี บุญช่วย (Jittinchulee Boonchuai)

พยอม ธรรมบุตร (Payom Dhamabutra)

68-84

ปัจจัยที่ส่งผลต่อความตั้งใจในการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีในวิสาหกิจขนาดย่อม สำหรับ
กิจการการค้าและบริการ เพื่อรองรับการเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน : ทรรศนะของผู้ทำบัญชี
(Factor Affecting The Intention to Use Accounting Software Packages of a Small
Businesses Trading and Services Sector for Serving in ASEAN Economic Community
(AEC) : Thai Accountants 's Perspectives.)

ชาญชัย อรรคผาติ (Chanchai Arkaphati)

85-100

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้วิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ส่งผลต่อ
การตกแต่งตัวเลขในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มธุรกิจ
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

(Factors affecting the selection of Property, Plant and Equipment revaluation
influencing discretionary accruals of listed companies in real estate and construction
sector in Stock Exchange of Thailand.)

จิตวี ล้อวงศ์รัตนากกร (Thittawee Lorwongrattanakorn)

พรปรวีณ์ ชาญสุวรรณ (Phornpravee Chansuwan)

101-110

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้วิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและ
อุปกรณ์ที่ส่งผลต่อการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาด
หลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

Factors affecting the selection of Property, Plant and Equipment
revaluation influencing discretionary accruals of listed companies
in real estate and construction sector in Stock Exchange of Thailand.

Received: September 8, 2018

Revised: January 7, 2019

Accepted: January 15, 2019

ฐิติวี ล້องวงศ์รัตนกร (Thittawee Lorwongrattanakorn)*

พรประวีณ์ ชาญสุวรรณ (Phornpravee Chansuwan)**

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อวิธีการเลือกตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ส่งผลต่อการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2556-2558 โดยเก็บข้อมูลทั้งสิ้นจำนวนตัวอย่าง 294 โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติก (Logistic Regression Analysis) และ t-test ในการทดสอบสมมติฐาน โดยผลการวิจัยพบว่า อัตราส่วนแสดงสภาพหนี้สิน และอัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร ส่งผลต่อการเลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ นอกจากนี้ผลการวิจัยยังพบว่า กลุ่มตัวอย่างที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่มีรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการตกแต่งกำไรที่สูงกว่ากลุ่มบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05

คำสำคัญ : การตีราคาใหม่ การตกแต่งกำไร รายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

* นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

Academic Affair Executive - Audit, Audit Officer, State Audit Office of the Kingdom of Thailand.

Thittawee_k@hotmail.com, 081-5823557

** อาจารย์ประจำสาขาบัญชี มหาวิทยาลัยศิลปากร

Lecturer, Department of Accountancy, Silpakorn University. tscouser@hotmail.com, 081-8243039

Abstract

The objective of this research was to explore factors affecting the selection of property, plant and equipment revaluation influencing discretionary accruals of listed companies in real estate and construction sector in Stock Exchange of Thailand during the period of 2013 - 2015. Data were collected from 294 samples and analyzed by logistic regression analysis and t-test in order to test the hypothesis. The results revealed that debt and property investment ratios affected the selection of revaluation accounting policies. Furthermore, the research revealed that sample firms selecting property, plant and equipment revaluation had significantly higher discretionary accruals than those firms who applied cost method at 0.05 significant level of statistics.

Keywords : Revaluation, Creative Accounting, Discretionary Accruals

บทนำ

หลักเกณฑ์การวัดมูลค่าที่มีความยืดหยุ่นตามมาตรฐานการบัญชี เปิดโอกาสให้บริษัทสามารถเลือกนโยบายบัญชีที่เหมาะสมกับบริษัทในการแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงาน ซึ่งจะส่งผลให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินมีความแตกต่างกัน เช่นเดียวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สามารถเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ ได้ 2 วิธี คือ วิธีราคาทุน และวิธีการตีราคาใหม่ โดยวิธีราคาทุน หมายถึง มูลค่าที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้นๆ และหมายรวมถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการจัดหา และเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพที่ใช้งาน โดยภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นต้องแสดงด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์สำหรับวิธีการตีราคาใหม่ คือ ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง โดยกิจการจะต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่เลือกตี (สภาวิชาชีพบัญชี, 2559)

ผลงานวิจัยในอดีตศึกษาเพียงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันเท่านั้น (ณัฐภูมิ ตันติเศรษฐ, 2547) ดังนั้นในงานวิจัยนี้จึงได้มุ่งเน้นที่จะศึกษา ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้วิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ โดยศึกษาอัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน รวมถึงขนาดของกิจการและประเภทของผู้สอบบัญชี ที่ได้จากการนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน และศึกษาการเลือกใช้นโยบายการบัญชีว่ามีอิทธิพลต่อการส่งเสริมให้เกิดการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินหรือไม่ เนื่องจากผู้บริหารมีสิทธิเลือกที่จะใช้นโยบายการบัญชีดังกล่าว ซึ่งผลจากการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันอาจส่งผลกระทบต่อตัวเลขในงบการเงินที่แตกต่างกัน

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการเลือกใช้วิธีการตราราคาสินทรัพย์ใหม่ อันได้แก่ อัตราส่วนแสดงสภาพหนี้สิน อัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร อัตราส่วนการเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน ขนาดของกิจการ อัตราส่วนการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น และประเภทของผู้สอบบัญชี
2. เพื่อศึกษาถึงการเลือกใช้นโยบายของการตราราคาสินทรัพย์ใหม่ที่มีผลต่อการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ในช่วงปี พ.ศ.2556 - 2558 จำนวนทั้งสิ้น 101 บริษัท แบ่งออกเป็นกลุ่มบริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตราราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จำนวน 14 บริษัท ใช้นโยบายการบัญชีในการตราราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและบริษัท และกลุ่มบริษัทที่ไม่เลือกบริษัท 87 อุปกรณ์ จำนวนโดยรวบรวมข้อมูลงบการเงินของบริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่างรวมทั้งสิ้น 294 ตัวอย่าง

ในการประมวลผลการวิจัย ในการตรวจสอบข้อมูลในส่วนที่สอง คือ การเลือกใช้วิธีการตราราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ส่งผลต่อการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินใช้วิธีการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression) โดยใช้แบบจำลองของ The Modified Jones Model ด้วยการใช้ค่าสถิติ t-test เพื่อวัดค่าของตัวแปรตามเรื่องการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารสำหรับกลุ่มบริษัทที่ตราราคาสินทรัพย์ใหม่กับบริษัทที่ใช้วิธีราคาทุน ดังนี้

1. คำนวณหารายการคงค้างทั้งหมด (Total Accruals) โดยใช้แนวคิด Cash Flow Based Approach

$$TA_{it} = NI_t - CFO_t$$

โดยที่ TA_{it} = รายการคงค้างรวมของบริษัท i ในปี t

$$NI_t = \text{กำไรสุทธิในปี t}$$

$$CFO_t = \text{กระแสเงินสดจากการดำเนินงานในปี t}$$

2. นำผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณในข้อ 1. มาวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression)

เพื่อคำนวณค่าสัมประสิทธิ์ α_1 , α_2 และ α_3 ดังนี้

$$TA_t / A_{t-1} = \alpha_1 (1 / A_{t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / A_{t-1}] + \alpha_3 (PPE_t / A_{t-1}) + \epsilon_t$$

โดยที่ TA_t = รายการคงค้างรวมในปี t

$$A_{t-1} = \text{สินทรัพย์รวม ณ สิ้นงวดของปี t-1}$$

$$\Delta REV_t = \text{การเปลี่ยนแปลงของรายได้จากการขาย}$$

ในปี t กับปี t-1

$$\Delta REC_t = \text{การเปลี่ยนแปลงของลูกหนี้การค้าในปี t}$$

กับปี t-1

PPE_t = ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ สิ้นงวดในปีที่ t

\mathcal{E}_t = สัดส่วนของรายการคงค้างโดยใช้ดุลย
พินิจของผู้บริหารต่อรายการคงค้างทั้งหมด

3. นำผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณในข้อ 2. มาคำนวณในแบบจำลองของ The Modified Jones Model ดังนี้

$$NDA_{it} = \alpha_1 (1 / A_{t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / A_{t-1}] + \alpha_3 (PPE_t / A_{t-1})$$

โดยที่ NDA_{it} = รายการคงค้างที่ไม่ใช้ดุลยพินิจของ
ผู้บริหารของบริษัท i ในปี t

A_{t-1} = สินทรัพย์รวม ณ สิ้นงวดของปีที่ t-1

ΔREV_t = การเปลี่ยนแปลงของรายได้จากการขาย
ในปีที่ t กับปีที่ t-1

ΔREC_t = การเปลี่ยนแปลงของลูกหนี้การค้าในปีที่ t
กับปีที่ t-1

PPE_t = ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ สิ้นงวดในปีที่ t

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ = ค่าสัมประสิทธิ์ที่คำนวณได้จากสมการข้อ 2.

4. นำผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณในข้อ 3. มาคำนวณรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) ดังนี้

$$DA_{it} = TA_t / A_{t-1} - NDA_{it}$$

โดยที่ DA_{it} = รายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของ
ผู้บริหารของบริษัท i ในปี t

TA_t = รายการคงค้างรวมในปีที่ t

A_{t-1} = สินทรัพย์รวม ณ สิ้นงวดของปีที่ t-1

NDA_{it} = รายการคงค้างที่ไม่ใช้ดุลยพินิจของ
ผู้บริหารของบริษัท i ในปี t

ผลการวิจัย

การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้วิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและ
อุปกรณ์ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ในช่วง
เวลาที่ทดสอบ 255 .ศ.พ) ปี 36255 - 8 (มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น ตัวอย่าง แบ่งเป็นบริษัทที่เลือกใช้ 294
นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จำนวน ตัวอย่าง คิด 34
11.6 เป็นร้อยละ ส่วนบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคาร
และอุปกรณ์ จำนวน 88.4 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 260 ผลการวิจัยพบว่า

ตาราง 1 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก

ตัวแปร	B	Wald	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
					Lower	Upper
LEV	-0.117	11.873	0.001*	0.894	0.544	12.51
PPTY	1.584	9.654	0.002*	12.264	5.195	780.54
ΔCFO	-1.345	0.125	0.752	0.834	0.178	24.252
SIZE	0.548	2.000	0.124	0.185	0.354	1.892
ΔEQUITY	-0.825	0.789	0.125	0.245	0.155	39.00
AUDIT	-1.582	1.025	0.154	0.051	0.001	1.585
Constant	0.852	0.136	0.589	2.125		

* ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05

โดยที่

P_0 = บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุน

P_1 = บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาที่ตีใหม่

จากตาราง 1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระทั้ง ตัว กับตัวแปรตามคือ โอกาสที่จะเกิด 6 เหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พบว่า ตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลต่อตัวแปรตามอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ ตัวแปร คือ ตัวแปรอัตราส่วน 2 มีจำนวน 0.05 แสดงสภาพหนี้สิน(LEV) และตัวแปรอัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร)PPTYสำหรับ (อัตราส่วนการเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน Δ) CFO(ขนาดของกิจการ)SIZE) อัตราส่วนการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น Δ)EQUITYและ (ประเภทของผู้สอบบัญชี (AUDIT(ไม่มีความสัมพันธ์กับ โอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์ พบว่าไม่มีนัยสำคัญที่ระดับ แต่อย่างไร 0.05

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์โลจิสติก)B) และค่า Exp(B) ของตัวแปรอิสระที่มีนัยสำคัญทางสถิติ พบว่าค่าสถิติทั้งสองจะช่วยอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามและตัวแปรอิสระได้ โดยตัวแปรอัตราส่วน แสดงสภาพหนี้สิน (LEV) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบาย การบัญชีในการประเมินราคาสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เนื่องจากค่า B¹ ของตัวแปร LEV มีค่า เท่ากับ 0.117- ซึ่งมีค่าลบ และมีค่า Exp(B) หรือค่า e^{bi} เท่ากับ 0.894 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า สามารถอธิบายได้ว่า 1 ถ้าเพิ่มตัวแปรอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้สิน(LEV) ขึ้น หน่วย โดยควบคุมตัวแปรพยากรณ์ที่เหลือจะทำให้ 1Odds

ratio ลดลง ซึ่งแสดงว่าโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่จะลดลง

และตัวแปรอัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร)PPTYมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับ (โอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เนื่องจาก ค่า B^2 ของตัวแปร PPTY มีค่าเท่ากับ 1.584 ซึ่งมีค่าเป็นบวก และมีค่า $\text{Exp}(B)$ หรือค่า e^{bi} เท่ากับ 12.264 ซึ่งมีค่ามากกว่า สามารถอธิบายได้ว่า ถ้าเพิ่มตัวแปรอัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร 1 (PPTY) ขึ้น หน่วย โดยควบคุมตัวแปรพยากรณ์ที่เหลือจะทำให้ 1Odds ratio เพิ่มขึ้น ซึ่งแสดงว่าโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่จะเพิ่มขึ้น

นอกจากนี้ยังพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มากที่สุดคืออัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร เนื่องจากมีค่า $\text{Exp}(B)$ เท่ากับ 12.264 ซึ่งมีค่ามากกว่าตัวแปรอิสระอื่นๆ รองลงมาคือ ตัวแปรอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้สิน)LEV) เนื่องจากมีค่า $\text{Exp}(B)$ เท่ากับ 0.894

ตาราง 2 แสดงค่าสถิติ Independent Samples t-test สำหรับการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีผ่านรายการคงค้างโดยดุลยพินิจของผู้บริหาร

Variables	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	t	df	Sig.
DA: Equal variances Assumed	0.175	0.754	-0.187	292	0.894

*หมายถึงตัวแปรที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ความแปรปรวนในช่อง Sig. (Levene's Test for Equality of Variances) มีค่าเท่ากับ 0.754 ซึ่งมากกว่าระดับนัยสำคัญ กลุ่มนี้ไม่ 2 แสดงให้เห็นว่าค่าความแปรปรวนของประชากร 0.05 แตกต่าง ดังนั้น ค่าSig. จะเท่ากับ 0.894 ซึ่งมากกว่าระดับนัยสำคัญ จึงยอมรับ $0.05H_0$ และ ปฏิเสธ H_1 คือ ค่าเฉลี่ยรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในช่วงเวลาที่ทำการทดสอบของบริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ไม่แตกต่างกับบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่า บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ใช้รายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร)Discretionary Accruals) ในการตกแต่งกำไร ไม่แตกต่าง กับบริษัทที่ใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่า และหากพิจารณาค่าเฉลี่ยของรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร)Mean Discretionary Accruals) จะพบว่า บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการ

ตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีค่าเฉลี่ยของรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
ใกล้เคียงกับบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
ซึ่งเท่ากับ 0.0549 แสดงให้เห็นว่า บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน
อาคารและอุปกรณ์ มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารไม่แตกต่างกับ
บริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตาราง 3 แสดงค่าสถิติ Independent Samples t-test สำหรับการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีผ่านรายการ
คงค้างโดยดุลยพินิจของผู้บริหาร สำหรับข้อมูลจำนวน ตัวอย่าง 68

Variables	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	t	df	Sig.
DA: Equal variances Assumed	0.652	0.548	-3.125	66	0.031*

*หมายถึงตัวแปรที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตาราง 3 ผลการวิเคราะห์เพิ่มเติมในครั้งนี้อันไม่สอดคล้องกับการวิเคราะห์ด้วยสถิติ Independent
Sample t-test ในครั้งแรก โดยผลทดสอบที่ได้มีค่าความแปรปรวนในช่อง Sig. (Levene's Test for Equality
of Variances) มีค่าเท่ากับ 0.548 ซึ่งมากกว่าระดับนัยสำคัญ ค่าความแปรปรวนของแสดงให้เห็นว่า 0.05
กลุ่มนี้ไม่แตกต่างกัน ดังนั้น ค่า 2 ประชากรSig. จะเท่ากับ จึงปฏิเสธ 0.05 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.049
 H_0 และยอมรับ H_1 คือ ค่าเฉลี่ยรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในช่วงเวลาที่ทำการทดสอบ จำนวน
ของบริษัทที่เลือกใช้นโยบายบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตัวอย่าง 68
แตกต่าง กับบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ α บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตี ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่า 0.05
ราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ใช้รายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
(Discretionary Accruals) ในการตกแต่งกำไร แตกต่าง กับบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตี
ราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และหากพิจารณาค่าเฉลี่ยของรายการคงค้างโดยใช้ดุลย
พินิจของผู้บริหาร)Mean Discretionary Accruals) จะพบว่า บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตี
ราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีค่าเฉลี่ยของรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
มากกว่า บริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
แสดงให้เห็นว่า บริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและ
อุปกรณ์มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมากกว่าบริษัทที่ไม่เลือกใช้
นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สรุปผลและอภิปรายผล

การศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้วิธีการตราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง หลังจากการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกแล้ว สามารถสรุปผลการวิจัย ในภาพรวมได้ว่า ตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลต่อตัวแปรตามคือ โอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างมีนัยสำคัญ ตัวแปร ได้แก่ ตัวแปรอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้สิน และ 2 มีจำนวน 0.05 ตัวแปรอัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร ส่วนตัวแปรอัตราส่วนการเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน ตัวแปรขนาดของกิจการ ตัวแปรอัตราส่วนการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น และตัวแปรประเภทของผู้สอบบัญชี พบว่าไม่มีนัยสำคัญที่ระดับ แต่อย่างไร 0.05

โดยผลที่ได้จากการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกในครั้งนี้ สอดคล้องกับผลงานวิจัยของณัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ์ ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีในการประเมินราคา (2547) สินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการประเมินราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน คือ ตัวแปรอัตราส่วนสภาพหนี้สิน และตัวแปรอัตราส่วนการลงทุนในที่ดินและอาคาร ซึ่งมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดินอาคารและอุปกรณ์ โดยผลงานวิจัยในครั้งนี้พบว่า จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอัตราส่วนการลงทุนในที่ดิน และอาคาร มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดินอาคารและอุปกรณ์ สอดคล้องกับงานวิจัยของณัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ์ ส่วนตัวแปร (2547) วนสภาพหนี้สินมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในการเลือกใช้นโยบายอัตราส่วนการบัญชีในการตราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับงานวิจัยข้างต้น นั่นอาจเป็นเพราะบริษัทกลุ่มที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดินอาคารและอุปกรณ์ ที่นำมาทำการทดสอบนั้น อัตราส่วนสภาพหนี้สินไม่ใช่เป็นองค์ประกอบหลักในการที่จะตัดสินใจในการเลือกตราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดินอาคารและอุปกรณ์

สำหรับการวิเคราะห์ค่าทางสถิติของรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) ที่มีต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ คือ วิธีราคาทุน และวิธีการตราค่าใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 และอุปกรณ์ โดยเปรียบเทียบนโยบายเรื่อง ที่ดิน อาคาร 16 วิธี ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า บริษัทที่เลือกใช้ 2 บัญชีในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ภายหลังการรับรู้รายการทั้งนโยบายบัญชีด้วยวิธีการตราคาสินทรัพย์ใหม่ใช้รายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการตกแต่งกำไรไม่แตกต่างกันกับบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายบัญชีด้วยวิธีการตราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ แสดงให้เห็นว่าบริษัท 0.05 ผู้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีตราคาสินทรัพย์ใหม่ ในช่วงปี 2556-2558 มีแนวโน้มในการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารไม่แตกต่างกับบริษัทที่ไม่เลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตราคาสินทรัพย์ใหม่ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

นอกจากนี้ได้ทำการวิเคราะห์การประเมินการทดสอบเพิ่มเติม การวิเคราะห์ในส่วนนี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนกลุ่มตัวอย่างในส่วนของกลุ่มบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้เหลือเท่ากับจำนวนกลุ่มบริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือจำนวน 68 ตัวอย่าง โดยคัดเลือกจากกลุ่มบริษัทที่ไม่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากมูลค่าสินทรัพย์รวมที่มีขนาดใกล้เคียงกับกลุ่มบริษัทที่เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พบว่า ผลการวิเคราะห์ค่าทางสถิติของรายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยเปรียบเทียบนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ภายหลังการรับรู้รายการทั้ง เรื่อง ที่ดิน 16 วิธี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 อาคารและอุปกรณ์ นั้น พบว่ามีความยืดหยุ่นเอื้ออำนวยให้กับบริษัทในการใช้รายการคงค้างโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเพื่อทำการตกแต่งกำไรแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ 0.05 เรื่องการตกแต่งตัวเลขทางการบที่ได้อศึกษา (2547) วันเพ็ญ วาดเขียนบัญชีโดยการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในช่วงปี โดยผลการศึกษาทำให้เห็นว่า การ 2545 - 2537 ยชน์สูงสุดต่อตีราคาสินทรัพย์ใหม่เป็นวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่บริษัทส่วนใหญ่มักเลือกวิธีการบัญชีที่ก่อให้เกิดประโยชน์ ซึ่งอาศัยความยืดหยุ่นของมาตรฐานการบัญชีที่เปิดโอกาสให้เลือกปฏิบัติมาทำการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินเพื่อสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้กับบริษัทตนเอง โดยผลการวิจัยพบว่า การเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และ อัตราหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมที่สูง ณ ปีก่อนตีราคาสินทรัพย์ใหม่ มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการตัดสินใจเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินทรัพย์ใหม่เพื่อการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของตริรัตน์ รุ่งสว่าง (2558)

Reference

- Federation of Accounting Profession. (2016). “mātrathān kān banchī chabap thī siphok rūāng thīdin ‘ ākhān læ ‘ uppakoṅ (prapprung 2559)” [Thai Accounting Standard No.16 – Property, Plant and Equipment (Revised 2016)].
- Roongsawang T. (2015). “patḥchai thī song phon toḥ kānlūāk rūpbæp kān toktæng tuālek thāng banchī khoṅg boṛisat ḥhotthabīan nai Talāt Laksap hæng Prathēt”. [Thai Factors Affecting the Selection of Creative Accounting Type of the Listed Companies in The Stock Exchange of Thailand]. *Journal of Information* 14,2 (July – December) : 107-118.
- Tantiseth N. (2004). “kānsuksā patḥchai thī mī phon toḥ kānlūāk nayobāi kān banchī nai kānpramœn rākḥā sinsap praphēt thīdin ‘ ākhān læ ‘ uppakoṅ mai : koṛanī suksā boṛisat nai Talāt Laksap hæng Prathēt Thai”. [Factors effecting accounting choice, revaluation of property, plant and equipment]. Thesis. Department of Accountancy, Chulalongkorn University.
- Wadkian W. (2004). “kān toktæng tuālek thāng banchī doī kān tī rākḥā sinsap phœm : lakthān choēng praḥak ḥāk boṛisat ḥhotthabīan nai Talāt Laksap hæng Prathēt Thai”. [Accounting manipulation by asset revaluation : Evidence from stock exchange of Thailand]. Thesis. Department of Accountancy, Burapha University.