

ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงิน
The Effect of Digital Accounting on the Quality of Financial Reports

พิมพากรณ์ พึ่งบุญพานิชย์* และนภา นาคแย้ม
Pimpaporn Pungboonpanich* and Napa Nakyam

คณะสหวิทยาการ มหาวิทยาลัยคริสเตียน
Multidisciplinary College, Christian University of Thailand

ABSTRACT

These purposes of this study is (1) to study the qualitative characteristics of financial reports, (2) to analyze the relationship between digital accounting and the quality of financial reports, and (3) to analyze the impact of digital accounting on the quality of financial reports. The sample group used in the research was 275 certified public auditors. The tool used to collect data was a questionnaire. Statistics used to analyze the data included percentage, mean, standard deviation correlation analysis, and simple regression analysis for hypothesis testing.

The results of the research showed that (1) the quality of financial reports consist of basic qualitative characteristics and high level overall quality characteristics, (2) digital accounting is related to the quality of financial reports and take place in the same direction with a significance level of 0.01, and (3) digital accounting affects the quality of financial reports at a significance level of 0.01.

Finally, digital accounting can provide benefits to society by giving a perspective on improved characteristics, can be used to make operations more efficient and more effective, and can provide a new theoretical framework (Basic Research) in accounting.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 25 September 2020
Received in revised form
25 January 2021
Accepted 4 March 2021
Available online
28 December 2021

Keywords:

Digital accounting
(การบัญชีดิจิทัล),
Financial reports
(รายงานการเงิน),
The quality of financial
reports
(คุณภาพของรายงานการเงิน),
Conflicting interests
(ผลประโยชน์ทับซ้อน)

*ผู้เขียนที่ให้การติดต่อ

E-mail address: pimpaporn.p2504@gmail.com

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาคุณลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน (2) วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน และ (3) วิเคราะห์ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงิน กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 275 คน เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) และใช้สถิติการวิเคราะห์ข้อมูลโดยการหาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน สถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และสถิติการวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression Analysis) ในการทดสอบสมมติฐาน

ผลการวิจัยพบว่า (1) คุณภาพของรายงานการเงิน โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน และลักษณะเชิงคุณภาพเสริม โดยรวม อยู่ในระดับมาก (2) การบัญชีดิจิทัลมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานการเงิน โดยมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 และ (3) การบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงินอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01

ทั้งนี้ สังคมจะได้ประโยชน์จากมุมมองของการบัญชีดิจิทัลว่าควรมีลักษณะศักยภาพอย่างไร เพื่อนำไปประยุกต์ใช้ในการควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตลอดจนได้กรอบแนวคิดทฤษฎีใหม่ (Basic Research) ในด้านการบัญชี

บทนำ

ยุทธศาสตร์ชาติไทย 20 ปี (พ.ศ. 2561-2580) แสดงให้เห็นว่าประเทศไทยในอนาคตจะต้องนำไปสู่การปฏิบัติเพื่อให้ประเทศไทยบรรลุวิสัยทัศน์ “ความมั่นคง มั่งคั่ง ยั่งยืน ด้วยการพัฒนาตามหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง (Sufficient economy)” ประเด็นยุทธศาสตร์ชาติด้านการสร้างความสามารถในการแข่งขันได้ส่งเสริมให้ใช้เทคโนโลยีดิจิทัล ข้อมูลและปัญญาประดิษฐ์ในการเพิ่มศักยภาพความสามารถในการแข่งขันของอุตสาหกรรมและบริการ ให้มีประสิทธิภาพมั่นคง และยั่งยืนทั้งระบบ ดังนั้น Khongsano (2019) ได้กล่าวไว้ว่า แนวโน้มการดำเนินงานของธุรกิจในอนาคตจะต้องถูกขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรมเทคโนโลยี (Productive Growth Engine) โดยการนำระบบคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์เข้ามาใช้ในธุรกิจมากขึ้น ผู้บริหารจะทำหน้าที่เพียงการวางแผนงานและตัดสินใจเลือกดำเนินงานโดยพิจารณาจากรายงานการเงิน

ในอนาคตรายงานการเงินจะถูกจัดทำขึ้นโดยระบบคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์มากขึ้น เข้าสู่ยุคการบัญชีดิจิทัล ผู้บริหารจะทำหน้าที่เพียงวางแผนงานและตัดสินใจในการดำเนินงานโดยมีรายงานทางการเงินเป็นเข็มทิศบอกทาง รายงานทางการเงินจะถูกนำไปใช้สำหรับผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง Boonruam (2015) ได้อธิบายว่า คุณภาพของรายงานการเงินจะเป็นสิ่งสร้างความไว้วางใจให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่ายสามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้ถูกต้อง ครบถ้วน และแม่นยำมากขึ้น แต่ด้วยการบริหารจัดการธุรกิจที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ผู้ถือหุ้นจึงได้มอบหมายให้ผู้บริหารมืออาชีพเข้ามาบริหารจัดการธุรกิจแทนผู้ถือหุ้น ซึ่งความสัมพันธ์ของบุคคลทั้ง 2 ฝ่าย จำเป็นต้องมีการตอบสนองซึ่งกันและกันอย่างเหมาะสม แต่ในทางกลับกัน การที่ผู้บริหารคำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนตน (Self-Interest) มากกว่าผลประโยชน์ส่วนรวมที่ยึดหลักของการสร้างความมั่งคั่งของกิจการสูงสุด (Maximize Value of Wealth) ทำให้เกิดความขัดแย้งเกี่ยวกับผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกัน (Conflicting interests) ในธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของ

บุคคลที่มีอยู่ในฐานะผู้ถือหุ้นและผู้บริหารธุรกิจ โดยมีข้อสมมติฐานเกี่ยวกับความเห็นแก่ประโยชน์ส่วนตัวของแต่ละคน (Self-Interest) และความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล (Asymmetries Information) ที่แต่ละฝ่ายมีอยู่ โดยเฉพาะผู้บริหารจะเป็นฝ่ายที่มีข้อมูลต่าง ๆ มากกว่าผู้ถือหุ้น Knewton (2011) ได้แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารที่มีข้อมูลมากกว่าผู้ถือหุ้น ส่งผลให้ผู้บริหารเข้ามาตกแต่งข้อมูลให้บิดเบือนในรายงานการเงินส่งผลให้คุณภาพของรายงานการเงินเปลี่ยนแปลงไป

อย่างไรก็ตาม Bygren (2016) ได้ทำการวิจัยเกี่ยวกับการบัญชีดิจิทัล พบว่า การบัญชีดิจิทัลมีผลกระทบโดยตรงต่อการกระทำและการสร้างกระบวนการกลยุทธ์ต่าง ๆ ของธุรกิจ การบัญชีดิจิทัลจะช่วยให้ความรู้และช่องทางการสื่อสารแก่พนักงานให้มีความรู้และทักษะความชำนาญเกี่ยวกับการบัญชีมากขึ้น นอกจากนี้ยังส่งผลกระทบต่อ การนำเสนอข้อมูลให้กับลูกค้าและผู้เป็นหุ้นส่วนให้เกิดความต้องการข้อมูลในรายงานการเงินที่หลากหลายให้สอดคล้องกับธุรกิจมากขึ้น ซึ่งถ้ามีการบัญชีดิจิทัลที่ดีจะทำให้เกิดคุณภาพรายงานการเงินเกิดขึ้น ทั้งนี้รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นโดยการบัญชีดิจิทัลจะมีคุณภาพเป็นไปตามความต้องการของผู้บริหารหรือจะเป็นไปตามคุณภาพที่ควรจะเป็น ซึ่งเป็นสิ่งที่น่าค้นหาและพิสูจน์ต่อไป

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยต้องการค้นหาความจริงว่าผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงินจะเป็นอย่างไรภายใต้ความกดดันของทฤษฎีตัวแทน ทฤษฎีความเป็นกิจการ และทฤษฎีสัญญาธรรม ทั้งนี้สังคมจะได้ประโยชน์จากมุมมองการประยุกต์ทฤษฎี (Theoretical Contribution) ที่เกี่ยวข้อง ในประเด็นความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล และผู้มีส่วนได้เสียในกิจการต้องการได้รับผลตอบแทนที่สมดุลกัน ตลอดจนตัวการ ตัวแทน และบุคคลต่าง ๆ ในธุรกิจต้องการให้การดำเนินงานของธุรกิจเป็นไปตามที่ตนเองต้องการ ซึ่งการบัญชีดิจิทัลจะอธิบายให้เห็นผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงินได้อย่างชัดเจนมากขึ้น โดยสามารถนำไปประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับกลุ่มผู้ใช้งานรายงานการเงินแต่ละกลุ่มได้ดียิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังจะได้รับประโยชน์เกี่ยวกับสิ่งที่ได้ค้นพบ (Empirical Contribution) ดังนี้ 1) สามารถนำความหมายของคำว่า “การบัญชีดิจิทัล” และ “คุณภาพของรายงานการเงิน” ไปวิเคราะห์และประยุกต์ใช้ได้อย่างถูกต้อง และ 2) ทำให้เข้าใจทิศทางการบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงินอย่างไรบ้าง โดยสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ไม่เปลี่ยนแปลงไปตามความต้องการของผู้บริหารที่มีพฤติกรรมที่ไม่เหมาะสม

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาคุณลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน
2. วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน
3. วิเคราะห์ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

นิยามศัพท์เฉพาะ

1. การบัญชีดิจิทัล (Digital Accounting) หมายถึง การรวบรวม จัดเก็บ วิเคราะห์และประมวลผลข้อมูลทางการเงินอย่างมีระบบและรวดเร็ว โดยใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) ในรูปแบบที่เหมาะสมต่อการใช้ประโยชน์โดยผ่านเครื่องมือดิจิทัล (เป็นการนำซอฟต์แวร์บัญชีมาปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น) และนวัตกรรมต่าง ๆ

2. รายงานการเงิน (Financial Reports) หมายถึง งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. คุณภาพของรายงานการเงิน (The quality of financial reports) หมายถึง คุณลักษณะของข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์ สามารถนำมาวิเคราะห์และตัดสินใจเชิงธุรกิจได้ ซึ่งมีองค์ประกอบหลัก 2 ข้อ ดังนี้ 1) ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความมีสาระสำคัญ ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และการใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน) และ 2) ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา ความสามารถเข้าใจได้ และการใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม)

การทบทวนวรรณกรรม

การทบทวนวรรณกรรมเพื่อใช้ในการดำเนินงานโครงการวิจัย เรื่อง ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงิน โดยได้นำมาใช้เป็นข้อมูลนำไปสู่การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาและนำมาสนับสนุนในการแปลผลการวิจัยสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ ประกอบด้วย ทฤษฎี และแนวคิดที่สำคัญดังนี้

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

Jensen & Meckling (1976) เจ้าของแนวคิดทฤษฎีตัวแทน ได้อธิบายไว้ว่า ผู้บริหารภายในธุรกิจประกอบด้วย บุคคล 2 ฝ่าย ที่เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดการองค์กร บุคคลหนึ่งเรียกว่า ตัวการ หรือ ผู้ถือหุ้น (Principle) จะมอบหมายงานให้อีกคนหนึ่งทำการแทนโดยผู้ทำการแทน เรียกว่า ตัวแทน หรือ ผู้จัดการ (Agent) ซึ่งความสัมพันธ์ของบุคคลทั้ง 2 ฝ่าย มีการตอบสนองซึ่งกันและกันอย่างเหมาะสม แต่ในทางปฏิบัติ การที่ผู้จัดการ (Agent) ดำเนินถึงผลประโยชน์ส่วนตนมากกว่าผลประโยชน์ส่วนรวมที่ยึดหลักของการสร้างความมั่งคั่งของกิจการสูงสุด (Maximize Value of Wealth) ทำให้เกิดความขัดแย้งเกี่ยวกับผลประโยชน์ที่ได้รับ Cherian, Safdar Sial, Khoa Tran, Hwang, Thuy Khanh, & Ahmed (2020) และ Trzeciakiewicz (2014) ได้อธิบายปัญหาตัวแทน โดยได้แบ่งปัญหาออกเป็น 4 ลักษณะ ดังนี้

1. ปัญหาคุณธรรมวิฤติ (Moral Hazard Problem) ตัวการไม่สามารถติดตามการดำเนินงานของตัวแทนได้ตลอดเวลาทำให้ผู้บริหาร (ตัวแทน) เกิดพฤติกรรมฉวยโอกาส (Opportunism) เพื่อให้ตนเองได้รับประโยชน์มากที่สุดเมื่อได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากกว่า

2. ปัญหาการเลือกใช้อำนาจที่ไม่เหมาะสม (Adverse Selection Problem) ตัวแทนมีข้อมูลภายในมากกว่าเจ้าของกิจการที่เรียกว่า “Information Asymmetry” ทำให้สามารถหาผลประโยชน์เพื่อตนเองและพวกพ้อง เช่น ทราบว่าบริษัทมีโครงการในอนาคตที่มีกระแสเงินสดรับเป็นจำนวนมาก ก็จะทำการเตรียมซื้อหุ้นของบริษัทเก็บไว้เพื่อขายในอนาคต หรือหากทราบว่าบริษัทประสบผลขาดทุนอย่างมากก่อนที่จะมีการประกาศผลการดำเนินงานของกิจการ ก็จะดำเนินการเทขายหุ้นของบริษัทออกไปก่อน เป็นต้น

3. ปัญหาผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกัน (Conflicting Interests Problem) เกิดจากตัวแทนมุ่งหวังผลประโยชน์ส่วนตนมากเกินไป โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ของส่วนรวมในธุรกิจ

4. ปัญหาการหลีกเลี่ยงความเสี่ยง (Risk Aversion Problem) เกิดจากตัวแทนได้รับเงินเดือนในอัตราคงที่โดยไม่ได้ขึ้นอยู่กับผลตอบแทนของโครงการที่ลงทุน ดังนั้นจึงเป็นปัญหาที่เกิดจากตัวแทนเลือกลงทุนในโครงการที่มีความเสี่ยงต่ำ จึงได้รับผลตอบแทนต่ำ เนื่องจากไม่ต้องการให้ผลตอบแทนจากโครงการส่งผลกระทบต่อหน้าที่การงาน แต่ผู้ถือหุ้นชอบที่จะลงทุนในโครงการที่มีความเสี่ยงสูง เพราะจะได้รับผลตอบแทนในระดับสูง

จากการศึกษาทฤษฎีตัวแทน จะพบได้ว่า ปัญหาที่สำคัญเกิดจากการที่ตัวการและตัวแทนได้รับข้อมูลไม่เท่ากันในแต่ละฝ่ายมีอยู่ โดยเฉพาะผู้บริหารจะเป็นฝ่ายที่มีข้อมูลต่าง ๆ มากกว่าผู้ถือหุ้น ดังนั้นจึงกอบโกยผลประโยชน์ได้มากกว่าจากข้อมูลที่มีอยู่ ดังนั้น กิจการที่นำเทคโนโลยีที่ทันสมัย มีนวัตกรรมมากเพียงใดมาใช้ในกิจการก็อาจจะไม่สามารถหลีกเลี่ยงผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินภายใต้พลังของทฤษฎีตัวแทน

ทฤษฎีความเป็นกิจการ (Enterprise Theory)

Meampon (2010) อธิบายว่า ทฤษฎีความเป็นกิจการจะคำนึงถึงผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ทุกฝ่าย โดยถือว่ากิจการเป็นหน่วยหนึ่งของสังคม การบริหารจัดการต่าง ๆ ภายในกิจการจึงต้องคำนึงถึงผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายให้ได้รับผลตอบแทนที่สมดุลกัน เช่น การกระจายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นเป็นค่าตอบแทน การถือครองหุ้นก็ต้องเหมาะสมกับการจ่ายผลตอบแทนคืนให้แก่ลูกค้า เจ้าหนี้ พนักงานภายในกิจการ ตลอดจนการจ่ายภาษีให้แก่รัฐบาล ซึ่งทุกฝ่ายได้รับผลประโยชน์ตอบแทนที่เหมาะสมและสมดุลกัน ลดความขัดแย้งในบุคคลแต่ละฝ่ายที่มีส่วนได้เสียในกิจการ ซึ่งในทางปฏิบัติผู้มีส่วนได้เสียในกิจการแต่ละฝ่ายมีความต้องการที่ขัดแย้งกัน ยกตัวอย่างเช่น เจ้าหนี้ต้องการให้กิจการนำเงินมาชำระหนี้ให้มากที่สุด แต่ผู้ถือหุ้นต้องการให้กิจการนำเงินมาจ่ายเป็นเงินปันผลมากกว่า ในส่วนของรัฐบาลก็ต้องการได้รับชำระเงินภาษีให้ได้มากที่สุด เพื่อนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ส่วนผู้บริหารของกิจการก็ต้องการผลตอบแทนในรูปแบบเป็นจำนวนเงินมากที่สุด ซึ่งจะเห็นได้ว่าทุกฝ่ายต้องการผลประโยชน์มากที่สุดเช่นกัน ดังนั้นการจัดทำรายงานการเงินจึงมีแนวคิดต้องนำเสนอบุคคลหลายฝ่าย ถ้าไรสุทธิที่เกิดขึ้นในกิจการจึงไม่ใช่เป็นของผู้ถือหุ้นเท่านั้น แต่จะเป็นของผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายในสัดส่วนที่เหมาะสมและถูกต้อง การนำบัญชีดิจิทัลเข้ามาประยุกต์ใช้ในกิจการก็อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

ทฤษฎีสัญญาณ (Signaling Theory)

เป็นทฤษฎีที่อธิบายให้ทราบกลไกต่าง ๆ ในการส่งสัญญาณของตัวการ ตัวแทน และบุคคลต่าง ๆ Knewton (2011) ได้อธิบายไว้ว่า ผู้บริหารที่มีข้อมูลมากกว่าผู้ถือหุ้น ส่งผลให้ผู้บริหารเข้ามาจัดการตกแต่งข้อมูลให้เปลี่ยนแปลงไปจากข้อมูลที่เป็นจริง อันเนื่องมาจากปัญหาคุณธรรมวิกฤติของผู้บริหาร ซึ่งเป็นปัญหาใหญ่ของธุรกิจ ธุรกิจจะต้องใช้ความพยายามและหากลไกต่าง ๆ มาจัดการและควบคุมให้ปัญหาลดน้อยลง โดยได้รับความร่วมมือจากทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับ Zheng & Stangeland (2007) ได้อธิบายความสัมพันธ์ในทางลบระหว่างราคาหุ้นกับคุณภาพของบริษัท โดยราคาหุ้นที่บริษัทนำออกเสนอขายครั้งแรก (Initial Price Offering: IPOs) ในราคาที่ต่ำกว่ามูลค่าที่แท้จริงจะเป็นตัวส่งสัญญาณให้กับนักลงทุนทราบถึงความสามารถในการทำกำไรของบริษัทในอนาคต Angkasuko, Tonwichien, Sanguansakyothin, & Tarawanit (2012) ได้แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารของบริษัทและผู้ถือหุ้นมีข้อมูลไม่เท่ากัน ผู้บริหารของบริษัทได้ใช้วิธีการจ่ายเงินปันผลเป็นเครื่องมือในการส่งสัญญาณไปยังผู้ถือหุ้นเพื่อแสดงให้เห็นความสามารถในการทำกำไรของบริษัท ด้วยเหตุผลว่าถ้าบริษัทจ่ายเงินปันผลเพิ่มขึ้นส่งผลให้มูลค่าของธุรกิจเพิ่มขึ้น (Firm Value) ดังนั้นบริษัทที่มีกระแสเงินสดไม่แน่นอนสูง (Cash flow uncertainty) จะมีแนวโน้มความเสี่ยงในการจ่ายเงินปันผลที่ไม่แน่นอนในอนาคตและมีการจ่ายเงินปันผลในระดับต่ำเพื่อรักษาระดับการจ่ายเงินปันผลหากมีกระแสเงินสดไม่พอจ่าย และในทางกลับกันบริษัทที่มีกระแสเงินสดที่แน่นอนไม่เปลี่ยนแปลง จะมีแนวโน้มในการจ่ายเงินปันผลที่แน่นอนและมีจำนวนเงินสูง ด้วยเหตุผลดังกล่าวผู้บริหารจะพยายามบิดเบือนทำให้การบัญชีดิจิทัลเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การบัญชีดิจิทัล (Digital Accounting)

Muhammad, Mastuki, Darus, & Ghani (2019) ได้ให้ความหมายของการบัญชี (Accounting) ไว้ว่า หมายถึง ศิลปะของการบันทึก การจำแนก และการสรุปผลรายการค้าต่าง ๆ ในรูปรายงานการเงิน ซึ่งต่อมา Bygren (2016) อธิบายเพิ่มเติมว่า ในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมาได้มีการปฏิวัติทางเทคโนโลยีและการเติบโตของตลาดดิจิทัล ซึ่งส่งผลให้ธุรกิจจะน่าถกเถียงเปลี่ยนไปเป็นดิจิทัล การแปลงเป็นดิจิทัลเป็นการเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างสำหรับอุตสาหกรรมและเศรษฐกิจโดยทั่วไป ซึ่งส่งผลทำให้เกิดความต้องการในหลายอุตสาหกรรมเพื่อปรับเปลี่ยนเป็นเทคนิคดิจิทัล เพื่อให้สามารถแข่งขันและอยู่รอดทางธุรกิจได้ ผลการวิจัยพบว่า การเป็นดิจิทัลนั้น มีผลกระทบโดยตรงต่อวิถีการปฏิบัติงานของบริษัท บริษัทควรจัดระเบียบธุรกิจอย่างมีกลยุทธ์ ความหมายหลายประการเกี่ยวกับการบัญชีดิจิทัลจะมีผลกระทบโดยตรงต่อกลยุทธ์การดำเนินงานและกระบวนการต่าง ๆ ของธุรกิจ Intuit (2019) ได้อธิบายแสดงให้เห็นว่า ระบบบัญชีออนไลน์ (Cloud Accounting) เป็นการนำซอฟต์แวร์บัญชีมาปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นจะช่วยเพิ่มศักยภาพของธุรกิจให้บรรลุเป้าหมายในอนาคต โดยการเพิ่มศักยภาพ 8 ประการ ดังนี้ 1) สามารถทำงานได้ทุก

สถานที่ใดตลอดเวลา (Anywhere Anytime) 2) สามารถใช้งานได้ทุกระบบปฏิบัติการ (Multiple Operating Systems: MOS) 3) สามารถทำงานผ่านอุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ เช่น Computer, Tablet หรือ Mobile (Multiple devices) 4) โปรแกรมใช้งานง่าย ผู้ไม่มีความรู้บัญชีก็สามารถทำงานได้ (Easy to Use) 5) ข้อมูลเป็นปัจจุบัน โดยการปฏิบัติงานมีฐานข้อมูลเดียวกันแบบตามเวลาจริง Real Time (Real-time Collaboration) 6) รวดเร็ว และสะดวกในการทำงาน ลดต้นทุน ลดเวลา (Reduce Cost, Reduce Time) 7) ช่วยวิเคราะห์และตัดสินใจ ดำเนินงานทางธุรกิจได้ถูกต้อง รวดเร็ว และแม่นยำ (Better business decisions) 8) สามารถเคลื่อนย้าย ถ่ายเทข้อมูลให้รองรับการดำเนินงานทางธุรกิจในอนาคต (Digital Transformation) ซึ่งสอดคล้องกับ Deshmukh (2006) ได้อธิบายว่า การบัญชีดิจิทัลหรือบัญชีอิเล็กทรอนิกส์เป็นแอนะล็อกที่สอดคล้องกัน หมายถึงการแสดงผลข้อมูลการบัญชีในรูปแบบดิจิทัลซึ่งจะสามารถจัดการและส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ การบัญชีดิจิทัลไม่มีคำจำกัดความมาตรฐาน มีแต่เพียงอ้างถึงการเปลี่ยนแปลงการบัญชีเนื่องจากเทคโนโลยี คอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายการบัญชี โดยได้พัฒนาไปพร้อมกับธุรกิจและมากขึ้นด้วยเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มประสิทธิภาพ ประกอบด้วยซอฟต์แวร์บัญชีพิเศษและระบบ Enterprise Resource Planning (ERP), Local Area Networks (LANs) และ Wide Area Networks (WANs) ซึ่งแตกต่างจากความหมายของการบัญชีเดิม

นักวิจัยในอดีตได้ค้นพบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการบัญชีดิจิทัล อาทิ Mäkinen (2010) ปัจจัยที่ส่งผลต่อ นวัตกรรมการทำงานบัญชีดิจิทัลให้แพร่หลาย คือ 1) คุณลักษณะของนวัตกรรมการทำงานบัญชีที่มีประสิทธิภาพ และ 2) การรับรู้ประสิทธิภาพของนวัตกรรมและการประสานความพยายามในการสร้างมาตรฐานเครือข่ายความร่วมมือขององค์กรและการพัฒนาระบบบัญชีเป็นปัจจัยสนับสนุนที่สำคัญที่สุด ในขณะที่ปัญหาในการ กำหนดมาตรฐานและการค้นหาปัจจัยที่มีประสิทธิภาพสำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ตลอดจนการต่อต้านการเปลี่ยนแปลง และการขาดความรับผิดชอบของผู้บริหารขององค์กร ตลอดจนความ ล้าหลังในสิ่งต่าง ๆ ด้านเทคโนโลยีของกลุ่มถูกมองว่าเป็นอุปสรรคมากที่สุดสำหรับการเผยแพร่การใช้ นวัตกรรมการทำงานบัญชีดิจิทัล นอกจากนี้ Yajaimun (2008) พบว่า การเป็นนักบัญชีมีอาชีพมีความสัมพันธ์ กับคุณภาพรายงานการเงินในมุมมองของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ ระดับ 0.05 โดยอธิบายว่า นักบัญชีควรมีความรู้ ความสามารถ และมีทักษะในการปฏิบัติงานด้านการบัญชี ในหลาย ๆ ด้านอย่างมีประสิทธิภาพซึ่งมีส่วนสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับ Archdech (2012) พบว่า ความน่าเชื่อถือในการปฏิบัติงานทางบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับภาพลักษณ์ องค์กรของธุรกิจ นอกจากนี้ในการปฏิบัติงานการบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจะสร้างความ น่าเชื่อถือและความไว้วางใจในคุณภาพของรายงานการเงิน ซึ่งส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการ และนำไปสู่การมีภาพลักษณ์ที่ดี ส่งผลให้เกิดการตัดสินใจในการลงทุนและความมั่นคงทางธุรกิจ ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าการบัญชีดิจิทัลมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

เหตุผลดังกล่าวข้างต้น การบัญชีดิจิทัล จึงหมายถึง กระบวนการทางบัญชี อาทิ การบันทึก การจำแนก และการสรุปผลทางการเงินโดยสื่อสารข้อมูลทางการเงินผ่านเครื่องมือดิจิทัลและนวัตกรรมต่าง ๆ เป็นการนำ

ซอฟต์แวร์บัญชีมาปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเพิ่มศักยภาพ 8 ประการ ดังนี้ 1) ทำงานได้ทุกสถานที่ได้ตลอดเวลา 2) ใช้งานได้ทุกระบบในการปฏิบัติงาน 3) ทำงานผ่านอุปกรณ์เครือข่ายคอมพิวเตอร์ต่าง ๆ ได้ 4) โปรแกรมใช้งานง่าย ผู้ไม่มีความรู้บัญชีก็สามารถทำงานได้ 5) ข้อมูลเป็นปัจจุบันมีฐานข้อมูลเดียวกันแบบตามเวลาจริง 6) รวดเร็วและสะดวกในการทำงาน ลดต้นทุน ลดเวลา 7) ช่วยวิเคราะห์และตัดสินใจดำเนินงานทางธุรกิจได้ถูกต้อง รวดเร็ว และแม่นยำ และ 8) เคลื่อนย้ายและถ่ายเทข้อมูลให้รองรับการดำเนินงานทางธุรกิจในอนาคต เนื่องจากยังไม่มีงานวิจัยในเรื่องผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงินโดยตรง แต่มีงานวิจัยเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำบัญชี ได้แก่ ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ความน่าเชื่อถือในการปฏิบัติงานทางบัญชีมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานการเงิน ทั้งนี้การบัญชีดิจิทัลถือเป็นกระบวนการจัดทำบัญชีสมัยใหม่ที่ได้นำเครื่องมือดิจิทัลและนวัตกรรมต่าง ๆ เข้ามาประยุกต์ใช้ ดังนั้นจึงอาจอนุมานได้ว่า การบัญชีดิจิทัลมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของรายงานการเงิน (The quality of financial reports)

Federation of Accounting Professions under The Royal Patronage of His Majesty the King (2019) ได้แสดงให้เห็นว่า รายงานการเงินที่มีคุณภาพนั้นจะต้องให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้ปัจจุบันและในอนาคต เพื่อใช้ในการตัดสินใจในการดำเนินงานทางธุรกิจ ลักษณะคุณภาพของรายงานการเงิน ประกอบด้วย 2 ลักษณะ ดังนี้ 1) ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน และ 2) ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

1. ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ประกอบด้วย 4 ประเด็น ดังนี้

1.1 ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายถึง ข้อมูลที่อาจสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างไปจากเดิม ถ้าข้อมูลทางการเงินมีคุณค่าทางการพยากรณ์ผลลัพธ์ในอนาคต หรือมีคุณค่าทางการยืนยัน ซึ่งหมายถึง ให้ข้อมูลป้อนกลับเกี่ยวกับการประเมินผลลัพธ์ในอดีต หรือทั้ง 2 ลักษณะ

1.2 ความมีสาระสำคัญ หมายถึง ข้อมูลที่ช่วยในการตัดสินใจ หากละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลผิดพลาดอาจมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานทางการเงิน

1.3 ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม หมายถึง ข้อมูลที่อาจแสดงในรูปของตัวเลขและข้อความ โดยข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ไม่เพียงแต่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ แต่ต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่นำเสนอ ซึ่งควรมี 3 ลักษณะ คือ 1) ข้อมูลที่จำเป็นมีความครบถ้วนสำหรับผู้ให้เพื่อให้เข้าใจปรากฏการณ์ของรายการนั้นที่แสดง 2) ข้อมูลเป็นกลางไม่มีอคติในการเลือกหรือการนำเสนอข้อมูลทางการเงิน โดยเป็นภาพที่ไม่เอนเอียง ไม่มีการให้ความสำคัญใด ไม่มีการเน้นหรือยกเลิกการเน้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความพึงพอใจหรือไม่พึงพอใจแก่ผู้ใช้งานการเงิน และ 3) ไม่มีข้อผิดพลาดในกระบวนการเลือกและประยุกต์กระบวนการที่ใช้ในการจัดทำข้อมูลที่รายงาน ซึ่งในบริบทนี้ไม่ได้หมายความว่า ถูกต้องสมบูรณ์ทุกลักษณะ เช่น ประมาณการราคา ไม่ได้หมายความว่า ประมาณการนั้นถูกต้องหรือไม่ถูกต้อง แต่ประมาณการนั้นสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้หากมีการอธิบายอย่างชัดเจนและถูกต้องว่า จำนวนเงินนั้นได้มาจากประมาณการ มีการอธิบายลักษณะและข้อจำกัดของ

กระบวนการประมาณการ และอธิบายว่าไม่มีข้อผิดพลาดในการเลือกและประยุกต์กระบวนการที่เหมาะสม เพื่อพัฒนาประมาณการนั้น

1.4 การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน หมายถึง ข้อมูลนั้นจะมีประโยชน์ต้องมีทั้งความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งกระบวนการการใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุด ประกอบด้วย 1) ระบุรายการที่สามารถจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ ข้อมูลทางการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน 2) ระบุประเภทของข้อมูลรายการนั้น ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากที่สุด และ 3) ข้อมูลนั้นมีพร้อมและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

2. ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

2.1 ความสามารถเปรียบเทียบได้ หมายถึง ข้อมูลในรายงานจะเป็นประโยชน์มากขึ้นเมื่อสามารถเปรียบเทียบข้อมูลที่คล้ายกันกับกิจการอื่นและสามารถเปรียบเทียบข้อมูลที่คล้ายกันกับกิจการเดียวกันนั้นสำหรับรอบระยะเวลาอื่นได้ โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพที่ช่วยให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถอธิบายความเหมือนหรือความแตกต่างของรายการในรายงานทางการเงิน

2.2 ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ หมายถึง ข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งสามารถพิสูจน์ยืนยันและให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้รายงานทางการเงินได้ทั้งการสังเกตทางตรง (อาทิ การนับเงินสด การตรวจนับสินค้า เป็นต้น) และทางอ้อม (อาทิ การใช้สูตรคำนวณหรือการใช้เทคนิคอื่นในการคำนวณหาผลลัพธ์ เช่น การใช้วิธีคำนวณสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อนออกก่อน เป็นต้น)

2.3 ความทันเวลา หมายถึง ความพร้อมของข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจได้ทันเวลา

2.4 ความสามารถเข้าใจได้ หมายถึง ข้อมูลได้รับการจัดประเภท กำหนดลักษณะ และการนำเสนอข้อมูลอย่างชัดเจนและกระชับทำให้สามารถเข้าใจได้ โดยรายงานทางการเงินได้จัดทำขึ้นอย่างมีเหตุผลและผ่านการวิเคราะห์เป็นอย่างดีเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้

2.5 การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม หมายถึง กระบวนการทำซ้ำ ซึ่งไม่ได้ทำตามลำดับที่กำหนดไว้ โดยอาจลดลักษณะเชิงคุณภาพเสริมหนึ่งแต่ใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมอีกลักษณะหนึ่งให้มากที่สุด อาทิ การเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพเหมาะสมชัดเจนความไม่สามารถเปรียบเทียบได้ในบางส่วน หรือ การลดความสามารถเปรียบเทียบได้มาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่แบบเปลี่ยนทันทีแทน เป็นต้น

ในอดีตมีงานวิจัยเกี่ยวกับคุณภาพของรายงานการเงิน อาทิ Boonruam (2015) พบว่า มีความสัมพันธ์ระหว่างความน่าเชื่อถือของรายงานการเงินเชิงบวกกับภาพพจน์องค์กรในมุมมองธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย เพราะฉะนั้น ธุรกิจโรงแรมควรต้องมุ่งเน้นการพัฒนาการปฏิบัติงานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการเงิน และการนำเสนอรายงานการเงินขององค์กรให้มีคุณภาพ เพื่อสร้างภาพพจน์องค์กร โดยผู้ใช้งบการเงินจะเกิดความเชื่อมั่นในข้อมูลและนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้อย่างมั่นใจ นอกจากนี้ยังพบว่า ยังมีปัจจัยหลายอย่างที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน อาทิ Abiodun Sarafadeen (2018) ได้ค้นพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน Li (2011) ได้แสดงให้เห็นว่า

ข้อมูลในรายงานทางการเงินจะต้องมีคุณสมบัติของความน่าเชื่อถือเพื่อให้เป็นประโยชน์สำหรับการตัดสินใจ ข้อมูลจะได้รับความน่าเชื่อถือเมื่อข้อมูลนั้นปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุให้เกิดอคติและต้องมีความเป็นกลาง Chanatup, Aujiapongpan, & Ritkaew (2020) ค้นพบว่า กลไกการกำกับดูแลกิจการที่ดีส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ Hoffman & Rodriguez (2013) ได้ให้มุมมองว่า การรายงานทางการเงินแบบดิจิทัลจะใช้งานได้ดีที่สุดสำหรับการรายงานทางการเงิน เพื่อช่วยเหลือผู้บริหารของธุรกิจ และเพิ่มโอกาสในการสร้างผลกำไรสูงสุดให้แก่กิจการในการรายงานทางการเงินแบบดิจิทัล นอกจากนี้ยังสามารถตรวจสอบว่ารายงานทางการเงินของกิจการมีความสมเหตุสมผลเชื่อถือได้จริง และมีความเที่ยงธรรม ซึ่งจะตอบสนองความต้องการของธุรกิจ

Abiodun Sarafadeen (2018); Hoffman & Rodriguez (2013); Kisaku (2017); Li (2011); Long (2013) ได้ร่วมกันอภิปรายว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของคุณภาพของรายงานการเงิน มี 10 ปัจจัย ดังนี้ 1) กระบวนการจัดทำรายงานการเงิน 2) การนำเสนอรายงานการเงิน 3) ปรากฏการณ์และสถานะแวดล้อมในองค์กร 4) การกำกับดูแลที่ดีในองค์กร 5) ปัจจัยเกี่ยวกับบริษัท 6) ปัจจัยเกี่ยวกับผู้บริหาร 7) ปัจจัยเกี่ยวกับผู้ทำบัญชี 8) การควบคุมและกำกับดูแลบริษัท 9) รูปแบบและข้อมูลของรายงานการเงิน และ 10) การนำเสนอรายงานการเงินและความเห็นที่มีต่อรายงานการเงิน เนื่องจากยังมีงานวิจัยไม่มากเกี่ยวกับเรื่อง ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงินโดยตรง แต่มีงานวิจัยเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำบัญชี ได้แก่ ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี กระบวนการจัดทำรายงานการเงิน ความน่าเชื่อถือในการปฏิบัติงานทางบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการเงิน

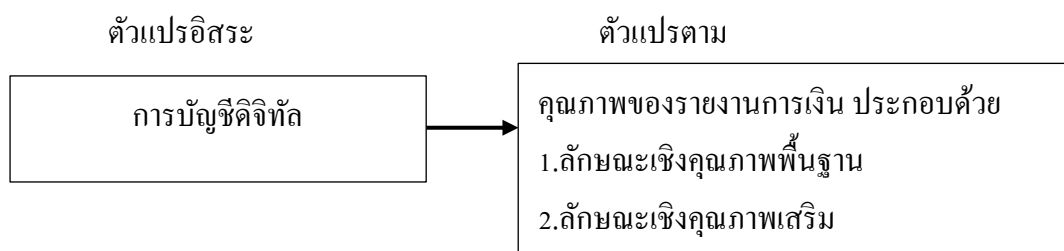
จากการทบทวนวรรณกรรมต่าง ๆ พบว่า กระบวนการทางบัญชี อาทิ การบันทึก การจำแนก และการสรุปผลรายงานทางการเงินโดยผ่านเครื่องมือดิจิทัลและนวัตกรรมต่าง ๆ ซึ่งได้เพิ่มศักยภาพซอฟต์แวร์บัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ส่งผลให้ผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย อาทิ ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น พนักงานในองค์กร เจ้าหนี้ และลูกค้า เป็นต้น ได้รับข้อมูลที่เท่าเทียมกัน ตามเวลาจริง ส่งผลให้รายงานการเงินมีคุณภาพถูกต้องตรงกับความเป็นจริง ดังนั้นจึงอาจอนุมานได้ว่า การบัญชีดิจิทัลมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน จึงนำไปสู่สมมติฐานการวิจัยดังนี้

สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 1 การบัญชีดิจิทัลมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานการเงิน

สมมติฐานที่ 2 การบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

กรอบแนวคิดในการศึกษา



ภาพที่ 1 แสดงกรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีการศึกษา

1. การออกแบบการวิจัย การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยประยุกต์ (applied research)

ประชากร

กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย หน่วยของประชากรไม่สามารถระบุหรือทราบจำนวนที่แน่นอนชัดเจนได้ เนื่องจากข้อจำกัดด้านกฎหมายเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้เปิดเผยข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเฉพาะผู้ที่ประสงค์ให้เปิดเผยเท่านั้น โดยเมื่อวันที่ 26 ตุลาคม พ.ศ. 2562 บนหน้าเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เปิดเผยข้อมูลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้จำนวน 1,866 ราย

กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาครั้งนี้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เฉพาะผู้ที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลบนหน้าเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เมื่อวันที่ 26 ตุลาคม พ.ศ. 2562 จำนวน 1,866 ราย เนื่องจากเวลาและค่าใช้จ่ายที่จำกัด ผู้วิจัยได้ใช้สูตรทาโร ยามาเน่ (Yamane, 1973) คำนวณหาจำนวนตัวอย่างที่เหมาะสม พบว่า ควรเก็บกลุ่มตัวอย่างจำนวน 330 ชุด โดยมีระดับความเชื่อมั่น ร้อยละ 95.00 และความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้ ร้อยละ 5.00 โดยได้แบบสอบถามกลับคืนทั้งหมด 277 ชุด ไม่สมบูรณ์จำนวน 2 ชุด จึงเหลือแบบสอบถามที่สมบูรณ์จำนวน 275 ชุด เป็นขนาดกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสม เนื่องจากไม่น้อยกว่า 200 ชุด (Hair, et al, 2010; Kline, 2010) และเหตุผลที่เก็บกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชี เนื่องจากเป็นผู้ตรวจสอบรับรองรายงานการเงินว่าถูกต้องตามควรตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป นอกจากนี้ บางธุรกิจได้มอบหมายให้ผู้สอบบัญชี เป็นผู้ออกรายงานการเงินให้กับธุรกิจ ดังนั้น ผู้สอบบัญชี จึงเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถในการเรื่องรายงานการเงินของธุรกิจเป็นอย่างดี

วิธีการสุ่มตัวอย่าง

การเก็บรวบรวมข้อมูลจะใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง (purposive sampling technique) จากผู้เข้าอบรมของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในหลักสูตรเกี่ยวกับการสอบบัญชี

เครื่องมือวิจัย

เครื่องมือที่ใช้เป็นแบบสอบถาม ซึ่งได้สร้างตามวัตถุประสงค์และใช้กรอบแนวคิดของการวิจัยที่กำหนดขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมต่าง ๆ

ผู้วิจัยได้ตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ โดยนำแบบสอบถามเสนอต่อผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 คน เพื่อตรวจสอบความตรง (validity) ของโครงสร้าง การใช้ภาษา ความครอบคลุมครบถ้วนตามนิยามศัพท์และวิเคราะห์ความสอดคล้องของข้อคำถามกับวัตถุประสงค์การวิจัย (Index of Item Objective Congruence: IOC) และได้ปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ ผลจากการคำนวณค่า IOC ของข้อคำถามแต่ละข้ออยู่ระหว่าง 0.67 – 1.00 และมีค่า IOC ทั้งฉบับ เท่ากับ 0.88 ซึ่งแต่ละข้อมีค่าตั้งแต่ 0.5 ขึ้นไป แสดงว่าแบบสอบถามทุกข้อมีคุณภาพตรงตามเกณฑ์ที่ยอมรับได้ (Srisatitmarakul, 2010) และหาความเชื่อมั่นของกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 275 ชุด ด้วยวิธีโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ซึ่งได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (α) เท่ากับ 0.951

จากนั้นจึงนำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (try-out) กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 ราย ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีคุณสมบัติสามารถเป็นตัวแทนของสถานประกอบการได้ดีเนื่องจากมีความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชีและสามารถออกรายงานการเงินได้เป็นอย่างดีใกล้เคียงกับผู้สอบบัญชี โดยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) ของแต่ละตัวแปรอยู่ระหว่าง 0.734-0.941 ซึ่งหมายความว่าแบบสอบถามมีความเชื่อมั่นระดับสูง

2. การวิเคราะห์ข้อมูล สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล แบ่งเป็น 2 ประเภท ดังนี้

2.1 สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (descriptive statistics) นำเสนอข้อมูลในรูป ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่ออธิบายข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ดังนี้ เพศ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงานในปัจจุบัน สำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด จำนวนพนักงานในสำนักงาน และ ประสบการณ์การทำงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี

2.2 สถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (inferential statistics) ใช้สำหรับการทดสอบสมมติฐานการวิจัย มี 2 ข้อ ดังนี้

1) การบัญชีดิจิทัลมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานการเงิน จะใช้การวิเคราะห์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ซึ่งการวิเคราะห์สถิติสหสัมพันธ์อย่างง่ายของเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation Coefficient) ใช้เกณฑ์การแปลความหมายค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ดังนี้

0.61 – 1.00	หมายถึง	มีความสัมพันธ์ระดับสูง
0.21 – 0.60	หมายถึง	มีความสัมพันธ์ระดับปานกลาง
0.01 – 0.20	หมายถึง	มีความสัมพันธ์ระดับน้อยมาก
0.00	หมายถึง	ไม่มีความสัมพันธ์กัน

2) การบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน จะใช้การวิเคราะห์ด้วยสถิติการวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย

ผลการศึกษา

1. ศึกษาคุณลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน

การวิเคราะห์คุณภาพของรายงานการเงิน สามารถแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1.1 ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ประกอบด้วย 1) รายงานการเงินควรมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 2) มีสาระสำคัญ 3) มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และ 4) มีการใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

1.2 ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ประกอบด้วย 1) รายงานการเงินควรมีความสามารถเปรียบเทียบได้ 2) สามารถพิสูจน์ยืนยันได้ 3) มีความทันเวลา 4) มีความสามารถเข้าใจได้ และ 5) การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

ผลการวิจัยพบว่า คุณภาพของรายงานการเงิน โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรวม 3.97 ประกอบด้วย 1) รายงานการเงินควรมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการช่วยให้ทราบผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการซึ่งสามารถนำไปใช้ในการวางแผนและปรับปรุงพัฒนาการดำเนินงานของกิจการได้ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.11 2) มีสาระสำคัญ โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการให้ข้อมูลที่มีมุมมองสำคัญ หากละเว้นหรือแสดงข้อมูลผิดพลาดจะส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.07 3) มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการเป็นตัวแทนที่เที่ยงตรงแสดงปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจของกิจการ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3.91 และ 4) มีการใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการประกอบด้วยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นข้อมูลอันเที่ยงธรรมพื้นฐานซึ่งจัดได้ว่าเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อกิจการ และควรมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสามารถแสดงข้อมูลเชิงเศรษฐกิจที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินได้ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3.97

นอกจากนี้คุณภาพของรายงานการเงิน โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริมโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรวม 4.02 ประกอบด้วย 1) รายงานการเงินควรมีความสามารถเปรียบเทียบได้ โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการมีบัญชีและรูปแบบที่สอดคล้องกันใกล้เคียงกันทุกปีสามารถนำมาเทียบเคียงกันได้ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.05 อยู่ในระดับมาก 2) สามารถพิสูจน์ยืนยันได้ โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการได้รับการรับรองจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีจัดเป็นข้อมูลที่สามารถพิสูจน์ยืนยันได้ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.03 อยู่ในระดับมาก 3) มีความทันเวลา โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการได้ออกเผยแพร่ตรงตามกำหนดเวลา มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.05 อยู่ในระดับมาก 4) มีความสามารถเข้าใจได้ โดยเห็นว่ารายงานการเงินของกิจการมีการจัดประเภทและหมวดบัญชีในงบการเงินที่ง่ายต่อความเข้าใจได้ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.07 อยู่ในระดับมาก และ 5) การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม เห็นว่ารายงานการเงินของกิจการมีความเป็นไปได้ในการเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพลักษณะใหม่เพื่อปรับปรุงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมในระยะยาว ซึ่งเป็นผลจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่แบบเปลี่ยนทันที มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3.99 อยู่ในระดับมาก

2. ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน ใช้การวิเคราะห์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ผลการศึกษาพบว่า ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 ภาพรวมของความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลาง ($r = 0.565$) ซึ่งมีค่าเป็นบวกแสดงว่า มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน โดยด้านที่มีความสัมพันธ์ในลำดับแรกคือการบัญชีดิจิทัลช่วยวิเคราะห์และตัดสินใจดำเนินงานทางธุรกิจได้ถูกต้อง รวดเร็ว และแม่นยำ (ระดับปานกลาง $r = 0.567$) รองลงมาคือ การทำบัญชีดิจิทัลมีความรวดเร็วและสะดวกในการทำงาน ลดต้นทุน ลดเวลา (ระดับปานกลาง $r = 0.509$) สำหรับด้านที่มีความสัมพันธ์ในลำดับสุดท้ายคือ ข้อมูลบัญชีการเงินเป็นปัจจุบัน โดยการปฏิบัติงานมีฐานข้อมูลเดียวกันแบบตามเวลาจริง และการบัญชีดิจิทัลสามารถเคลื่อนย้าย ถ่ายเทข้อมูลให้รองรับการดำเนินงานทางธุรกิจในอนาคต (ระดับปานกลาง $r = 0.477$)

ตารางที่ 1 แสดงค่าสถิติสรุประหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงินในภาพรวมและมิติย่อย

Model	<i>R</i>	<i>R</i> Square	Adjusted <i>R</i> Square	Std. Error of the Estimate	Durbin- Watson	<i>F</i>	<i>p</i> -value
ความสัมพันธ์ระหว่าง การบัญชีดิจิทัลกับ คุณภาพของรายงาน การเงิน	0.617	0.380	0.362	10.263	2.076	127.940	0.000
ความสัมพันธ์ระหว่าง การบัญชีดิจิทัลกับ ลักษณะเชิงคุณภาพ พื้นฐาน	0.569	0.324	0.321	4.617	1.961	130.568	0.000
ความสัมพันธ์ระหว่าง การบัญชีดิจิทัลกับ ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม	0.514	0.264	0.262	6.800	2.111	98.074	0.000

*ระดับนัยสำคัญ 0.01

จากตารางที่ 1 ผลการวิจัยพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน ในลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลาง ($r = 0.569$) ซึ่งมีค่าเป็นบวกแสดงว่า มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน นอกจากนี้ ค่า Durbin-Watson เท่ากับ 1.961 แสดงว่า

ค่าความคลาดเคลื่อนของการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงินในลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน
มีความเป็นอิสระต่อกัน

ตลอดจนพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน ในลักษณะเชิงคุณภาพเสริม มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลาง ($r = 0.514$) ซึ่งมีค่าเป็นบวกแสดงว่า มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันเช่นกัน นอกจากนี้ ค่า Durbin-Watson เท่ากับ 2.111 แสดงว่า ค่าความคลาดเคลื่อนของการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงินในลักษณะเชิงคุณภาพเสริม มีความเป็นอิสระต่อกัน

3. ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

จากตารางที่ 1 การวิเคราะห์ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อคุณภาพของรายงานการเงิน พยากรณ์โดยใช้การวิเคราะห์ด้วยสถิติการวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ภาพรวมการบัญชีดิจิทัลมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานการเงิน โดยการบัญชีดิจิทัลสามารถพยากรณ์คุณภาพของรายงานการเงินได้ ซึ่งมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (R) เท่ากับ 0.617 และจากการทดสอบสมมติฐานโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย พบว่า การบัญชีดิจิทัลมีความแม่นยำในการพยากรณ์หรือมีอิทธิพลต่อคุณภาพของรายงานการเงิน ร้อยละ 38.00 นอกจากนี้ ค่า Durbin-Watson เท่ากับ 2.076 แสดงว่า ค่าความคลาดเคลื่อนของการบัญชีดิจิทัล (ตัวแปรอิสระ) กับคุณภาพของรายงานการเงิน (ตัวแปรตาม) มีความเป็นอิสระต่อกัน

การวิเคราะห์ความแปรปรวนในภาพรวมของการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงิน แสดงให้เห็นว่า ค่า $F = 127.940$ หรือ $p\text{-value} = 0.000$ น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.01 จึงสรุปได้ว่า การบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน

นอกจากนี้ผลการวิจัยพบว่า การวิเคราะห์ความแปรปรวนของการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงินในลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน แสดงให้เห็นว่า ค่า $F = 130.568$ หรือ $p\text{-value} = 0.000$ น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.01 จึงสรุปได้ว่า การบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงินในลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

ตลอดจนพบว่า การวิเคราะห์ความแปรปรวนของการบัญชีดิจิทัลกับคุณภาพของรายงานการเงินในลักษณะเชิงคุณภาพเสริมแสดงให้เห็นว่า ค่า $F = 98.074$ หรือ $p\text{-value} = 0.000$ น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.01 จึงสรุปได้ว่า การบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงินในลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเช่นกัน

อภิปรายผล

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับ Intuit (2019) ซึ่งได้อธิบายว่า ระบบบัญชีออนไลน์ (Cloud Accounting) เป็นการนำซอฟต์แวร์บัญชีมาปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นจะช่วยเพิ่มศักยภาพของธุรกิจให้บรรลุเป้าหมายในอนาคต โดยการเพิ่มศักยภาพ 8 ประการ ดังนี้ 1) สามารถทำงานได้ทุกสถานที่ได้ตลอดเวลา 2) สามารถใช้งานได้ทุกระบบปฏิบัติการ 3) สามารถทำงานผ่านอุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ เช่น Computer, Tablet หรือ Mobile

4) โปรแกรมใช้งานง่าย 5) ข้อมูลเป็นปัจจุบันและการปฏิบัติงานมีฐานข้อมูลเดียวกันแบบตามเวลาจริง 6) รวดเร็วและสะดวกในการทำงาน ลดต้นทุน ลดเวลา 7) ช่วยวิเคราะห์และตัดสินใจดำเนินงานทางธุรกิจได้ถูกต้อง รวดเร็ว และแม่นยำ 8) สามารถเคลื่อนย้าย ถ่ายเทข้อมูลให้รองรับการดำเนินงานทางธุรกิจในอนาคต ซึ่งสอดคล้องกับ Deshmukh (2006) ได้อธิบายว่า การบัญชีดิจิทัลที่สอดคล้องกันทั้งระบบจะสามารถจัดการและส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างรวดเร็ว มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

นักวิจัยหลายท่านได้ค้นพบนวัตกรรมการทำงานบัญชี อาทิ Mäkinen (2010) ได้พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อนวัตกรรมการทำงานบัญชีดิจิทัลให้แพร่หลาย คือ 1) คุณลักษณะของนวัตกรรมการทำงานบัญชีที่มีประสิทธิภาพ และ 2) การรับรู้ประสิทธิภาพของนวัตกรรมและการประสานความพยายามในการสร้างมาตรฐานเครือข่ายความร่วมมือขององค์กรและการพัฒนาระบบบัญชีเป็นปัจจัยสนับสนุนที่สำคัญที่สุด ซึ่งจะนำไปสู่การรายงานทางการเงินแบบดิจิทัล ทั้งนี้ Hoffman & Rodriguez (2013) ได้ให้มุมมองว่า การรายงานทางการเงินแบบดิจิทัลจะใช้งานได้ดีที่สุดสำหรับการรายงานทางการเงิน เพื่อช่วยเหลือผู้บริหารของธุรกิจ และเพิ่มโอกาสในการสร้างผลกำไรสูงสุดให้แก่กิจการในการรายงานทางการเงินแบบดิจิทัล นอกจากนี้ยังสามารถตรวจสอบว่ารายงานทางการเงินของกิจการมีความสมเหตุสมผลเชื่อถือได้จริงและมีความเที่ยงธรรม ซึ่งจะตอบสนองความต้องการของธุรกิจ ทั้งนี้รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นโดยการบัญชีดิจิทัลจะมีคุณภาพเป็นไปตามคุณภาพที่ควรจะเป็นโดยไม่สามารถเป็นไปตามการตกแต่งของผู้บริหาร

สรุปผลข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะการนำผลการวิจัยไปใช้

จากการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ได้ข้อเสนอแนะการนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์ มีดังนี้ 1) ได้มุมมองของการบัญชีดิจิทัลว่าควรมีลักษณะศักยภาพ 8 ประการ ดังนี้ 1) สามารถทำงานได้ทุกสถานที่ได้ตลอดเวลา 2) สามารถใช้งานได้ทุกระบบปฏิบัติการ 3) สามารถทำงานผ่านอุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ 4) โปรแกรมใช้งานง่าย ผู้ไม่มีความรู้บัญชีก็สามารถทำงานได้ 5) ข้อมูลเป็นปัจจุบันและมีฐานข้อมูลเดียวกันแบบตามเวลาจริง 6) รวดเร็วและสะดวกในการทำงาน 7) ช่วยวิเคราะห์และตัดสินใจดำเนินงานทางธุรกิจได้ถูกต้อง รวดเร็ว และแม่นยำ และ 8) สามารถเคลื่อนย้าย ถ่ายเทข้อมูลให้รองรับการดำเนินงานทางธุรกิจในอนาคต เพื่อนำไปประยุกต์ใช้ในการควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และ 2) ได้กรอบแนวคิดทฤษฎีใหม่ (Basic Research) ในประเด็นการทำบัญชีดิจิทัลส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการเงินทั้งในภาพรวมและในมิติลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและมิติลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

2. ข้อเสนอแนะการทำวิจัยในครั้งต่อไป

การทำวิจัยครั้งต่อไปควรศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยภาพพจน์ขององค์กรและปัจจัยสภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลกระทบต่อการทำบัญชีดิจิทัล ซึ่งจะเป็นการศึกษาต่อยอดจากงานวิจัยในครั้งนี้

Reference

- Abiodun Sarafadeen, Y. (2018). **Impact of Audit Committee Attributes on Financial Reporting Quality of Listed Financial Institutions in Nigeria**. Master of Science in accounting, Kwara State University.
- Angkasuko, S., Tonwichien, P., Sanguansakyothin, T., & Tarawanit, P. (2012). Policy On Dividend Payment and Cash Flow Uncertainty and Shareholder Structure. (In Thai). **Chulalongkorn Business Review**. 34(131). 107-144.
- Archdech, N. (2012). **The Effect of Reliability in Accounting Operations on The Corporate Image of The Car Dealership Business**. (In Thai). Master of Accounting Thesis, Maha Sarakham University.
- Boonruam, V. (2015). **The Relationship Between the Credibility of Financial Reports and The Corporate Image of The Hotel Business in Thailand**. (In Thai). Master of Accounting Thesis, Maha Sarakham University.
- Bygren, K. (2016). **The Digitalization Impact on Accounting Firms Business Models**. Master of Science Thesis, KTH Industrial Engineering and Management, Stockholm, Sweden.
- Chanatup, S., Aujiapongpan, S., & Ritkaew, S. (2020). **The Influence of Corporatwe Governance Mechanism on The Integrated Financial Reporting and Investment Risk of Thai Listed Companies**.
[https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4\(16\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4(16))
- Cherian, J., Safdar Sial, M., KhoaTran, D., Hwang, J., Thuy Khanh, T. H., & Ahmed, M. (2020). The Strength of Ceos' influence on CSR In Chinese Listed Companies. New Insights from An Agency Theory Perspective. **Sustainability; Basel**. 13(2): 2-13.
- Deshmukh, A. (2006). A Framework for Digital Accounting. In Potter, M. (Ed.). **Digital Accounting: The Effects of the Internet and ERP on Accounting** (pp.1-13). United Kingdom, IRM Press: Idea Group Inc.
<https://doi.org/10.4018/978-1-59140-738-6>
- Federation of Accounting Professions Under the Royal Patronage of His Majesty the King. (2019). **(Draft) Conceptual Framework for Financial Reporting**. (In Thai). [On-line]. Available: www.tfac.or.th
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). **Multivariate Data Analysis**. (7th ed.). Pearson: New York.
- Hoffman, C., & Rodriguez, M. M. (2013). Digitizing Financial Reports – Issues and Insights: A Viewpoint. **The International Journal of Digital Accounting Research**. 13(6): 73–98.
- Intuit. (2019). **Report-Future of the Accounting Profession**. [Online]. Available:
<https://www.thaiaccounting.com/single-post/2017/01/23/Intuit-2020-Report--Futureof-the-Accounting-Profession>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**. 3(4): 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Khongsano, P. (2019). **The adjustment of the Thai economic structure into "Thailand 4.0"**. (In Thai). [On-line]. Available: www.parliament.go.th.
- Kisaku, J. M. (2017). **Impact of Financial Reporting Frameworks on the Quality of Not-for-Profit Financial Reports**. Doctoral Dissertation, Walden University.
- Kline, R. B. (2010). **Principles And Practice of Structural Equation Modeling** (3rd ed.). New York, NY: Guilford Press.
- Knewton, H. S. (2011). **Executive Roles and Insider Trading**. Doctoral dissertation, Washington State University.

- Li, L. (2011). **Study On Index System of Accounting Information Quality and Its Application for Chinese Listed Companies**. Master of Science and Technology, Huazhong (Central China) University.
- Long, M. J. (2013). **E-Business Reporting: Towards a Global Standard for Financial Reporting Systems Using XBRL**. Doctoral dissertation, Nova Southeastern University.
- Mäkinen, H. (2010). **The Factors Impacting the Diffusion of Innovation in Digitalizing Accounting**. M.S. thesis, Aalto University, Finland.
- Meampon, S. (2010). **Accounting Theory**. (In Thai). Volume 2. Bangkok: Infomining.
- Muhammad, K., Mastuki, N. A., Darus, F., & Ghani, E. K. (2019). Accounting Information System Change in An Agriculture Company: Examination Using Burns and Scapens Framework. **Journal of International Studies**. 12(1): 105-118. <https://doi.org/10.14254/2071-8330.2019/12-1/7>
- Srisatitnarukul, B. (2010). **Research Methodology in Nursing**. (In Thai). Bangkok: You and I Intermedia.
- Trzeciakiewicz, A. (2014). **Essays On Information Asymmetry, Agency Problem, And Corporate Actions**. Doctor of philosophy, University of Hull.
- Yajaimun, Y. (2008). **Relationship Between Accountant Professionalism and Financial Reporting Quality of Small and Medium Enterprises in Mueang Chiang Rai District**. Master of Accounting Program, Chiang Mai University.
- Yamane, T. (1973). **Statistics: An Introductory Analysis**. (2nd ed.). New York: Harper & Row.
- Zheng, S. X., & Stangeland, D. A. (2007). IPO Underpricing, Firm Quality, And Analyst Forecasts. **Financial Management**. 36(2): 45-64. <https://doi.org/10.1111/j.1755-053X.2007.tb00086.x>