

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิกฤตการณ์อันสืบเนื่องมาจากความล้มเหลวของข้อมูลทางการบัญชี ส่งผลให้ธุรกิจขนาดใหญ่หลายแห่งต้องตกอยู่ในสภาวะล้มละลายและส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมาก นอกจากนี้ยังส่งผลกระทบต่อประชาชนที่ต้องเผชิญกับปัญหาการว่างงาน และนักลงทุนที่ต้องสูญเสียเงินลงทุนในธุรกิจเหล่านั้น จากกรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารสามารถเลือกนโยบายการบัญชีที่มีความเหมาะสมกับบริษัทโดยอาศัยแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติและแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติของกฎเกณฑ์ทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของรายการหรือเหตุการณ์ทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มีค่อนข้างสูง ทำให้มีการปรับเปลี่ยนผลการดำเนินงานและฐานะการเงินไปตามความปรารถนาของผู้บริหารเพื่อวัตถุประสงค์ในการตกแต่งกำไรสุทธิผ่านรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารเป็นสำคัญ เหตุผลดังกล่าวมีผลกระทบต่อวิชาชีพบัญชี กล่าวคือผู้บริหารเริ่มมีแนวคิดในการตกแต่งข้อมูลทางการเงินให้มีความแตกต่างจากข้อเท็จจริง แนวทางหนึ่งคือการจัดการกำไรการกระทำดังกล่าวอาจมีผลให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบสิ่งผิดปกติจากการกระทำของผู้บริหารดังกล่าวได้ รวมทั้งอาจไม่ได้แสดงความผิดปกติใดๆ ไว้ในรายงานการสอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีจำนวนไม่น้อยต้องเผชิญกับความเสี่ยงจากการจัดการกำไร ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่ผู้บริหารมีเจตนาที่จะตกแต่งผลการดำเนินงานที่อาศัยความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลปรับเปลี่ยนโครงสร้างทางบัญชี การจัดทำรายงานทางการเงินที่ไม่ชัดเจนและคลุมเครือที่เสนอต่อบุคคลภายนอกที่ใช้งบการเงินเพื่อสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้เป็นไปตามความต้องการของผู้บริหารและความคาดหวังของนักลงทุน ความเสี่ยงเหล่านี้เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องหันมาให้ความสนใจแนวคิดเรื่องความเสี่ยงโดยให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้มากขึ้น วิธีการหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการลดความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้คือการบริหารความเสี่ยง (Risk Management) กล่าวคือผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบโดยการเพิ่มความพยายามในการตรวจสอบให้มากขึ้นไปพร้อมกับการเพิ่มคุณภาพของการสอบบัญชี มีผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้นในที่สุด ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีได้มีการวางแผนในการลดความเสี่ยงและบริหารความเสี่ยงอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วก็ตาม

ความเสี่ยงของการสอบบัญชีก็ยังคงดำรงอยู่ รวมทั้งผู้บริหารยังคงตกแต่งผลการดำเนินงานให้เป็นไปตามที่ตนเองต้องการส่งผลให้เกิดแนวโน้มในการจัดการกำไร

งานวิจัยฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการที่ผู้บริหารมีแนวโน้มในการจัดการกำไรและการบริหารความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับปรุงวิธีการตรวจสอบโดยเพิ่มความพยายามในการตรวจสอบ เพิ่มระยะเวลา หรือเพิ่มบุคลากรที่มีประสบการณ์และมีความเชี่ยวชาญ เพื่อช่วยลดการสูญเสียชื่อเสียงของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการจัดการกำไรส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้นเพื่อให้ครอบคลุมต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดจากความเสียดังกล่าว จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ Bedard and Johnstone (2004) ศึกษาเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการจัดการกำไรและความเสี่ยงจากการกำกับดูแลกิจการของผู้สอบบัญชี และการตัดสินใจในการวางแผนงานรวมทั้งการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าผู้สอบบัญชีจะตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการจัดการกำไรด้วยการเพิ่มอัตราค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและชั่วโมงการสอบบัญชี โดยงานวิจัยของ Bedard and Johnstone (2004) เป็นการพิจารณาในมุมมองทางด้านผู้สอบบัญชีเป็นสำคัญ อย่างไรก็ตามงานวิจัยเกี่ยวกับการพิจารณาการจัดการกำไรผ่านรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในมุมมองทางด้านผู้บริหาร ในประเทศไทยหลักฐานดังกล่าวยังไม่เป็นที่ประจักษ์

กล่าวโดยสรุปแนวโน้มในการจัดการกำไรของผู้บริหารส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องบริหารความเสี่ยงโดยการปรับปรุงแผนงาน เพิ่มความพยายามและคุณภาพในการตรวจสอบส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้นตามความเสี่ยงจากการจัดการกำไรที่เกิดขึ้น ดังนั้นงานวิจัยฉบับนี้จึงมีจุดมุ่งหมายในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำไรกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาการจัดการกำไรในมุมมองของผู้บริหารผ่านรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจเป็นประเด็นสำคัญ เพื่อให้ได้หลักฐานเชิงประจักษ์ที่ว่า การจัดการกำไรมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี รวมทั้งเพื่อให้เชื่อมั่นว่าผู้สอบบัญชีได้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการจัดการกำไรแล้ว

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษางานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำไรกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยใช้รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารเป็นตัวแทนของการจัดการกำไร ทั้งนี้ความสัมพันธ์ดังกล่าวจะช่วยพิจารณาให้เห็นว่าการจัดการกำไรของผู้บริหารมีส่วนร่วมในการส่งเสริมและสนับสนุนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือไม่

1.3 สมมติฐานการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมสะท้อนให้เห็นว่าการจัดการกำไรของผู้บริหารนั้นเกิดจากการใช้ดุลยพินิจในการตกแต่งผลการดำเนินงานที่อาศัยความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลในการจัดทำงบการเงิน และรายการคงค้างถือเป็นรายการหนึ่ง que ผู้บริหารใช้ในการปรับแต่งผลการดำเนินงานให้ เป็นไปตามความต้องการของผู้บริหารและความคาดหวังของนักลงทุน นอกจากนี้งานวิจัยในอดีต พบความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงจากการจัดการกำไรกับความพยายามในการสอบบัญชีและ อัตราค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาในมุมมองของผู้สอบบัญชี จากความสัมพันธ์ ดังกล่าวนำไปสู่ปัญหาการวิจัยที่ว่า การจัดการกำไรมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หรือไม่โดยพิจารณาการจัดการกำไรในมุมมองของผู้บริหารผ่านรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับ ดุลยพินิจ และถ้ามีอยากทราบว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวจะเป็นไปในทิศทางใด และเพื่อตอบปัญหา การวิจัยให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นจำเป็นต้องตั้งสมมติฐานการวิจัย จากปัญหาการวิจัยข้างต้นทำให้ ผู้วิจัยสามารถตั้งสมมติฐานเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำไรกับค่าธรรมเนียมการ สอบบัญชี โดยสรุปได้ดังนี้

H_1 : การจัดการกำไรมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรตาม และตัวแปรอิสระของสมมติฐานของ การวิจัยดังต่อไปนี้

- ตัวแปรตาม คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
- ตัวแปรอิสระ ประกอบด้วยตัวแปร 2 ประเภทคือ
 1. ตัวแปรที่สนใจศึกษาหรือตัวแปรอธิบาย คือ การจัดการกำไรผ่านรายการคงค้างที่ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร

2. ตัวแปรควบคุม ประกอบด้วย

- 1) ขนาดของบริษัท
- 2) อัตราส่วนทุนหมุนเวียน
- 3) อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์
- 4) ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน
- 5) รายงานของผู้สอบบัญชีงวดก่อน
- 6) ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี
- 7) สัดส่วนความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ
- 8) จำนวนบริษัทย่อยที่นำมาทำการเงินรวม

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

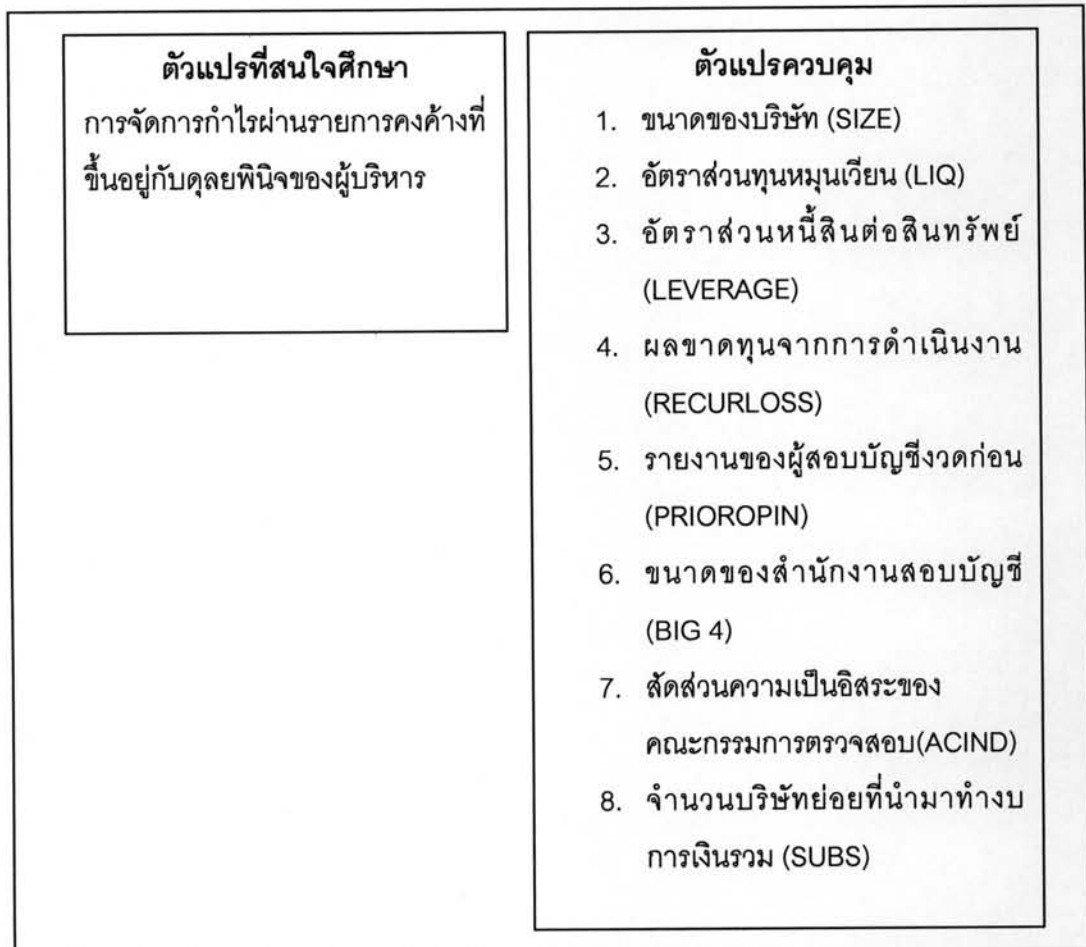
การวิจัยครั้งนี้มีเป้าหมายที่จะศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำไรกับ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยศึกษาข้อมูลในงบการเงิน รายงานประจำปี และแบบแสดง รายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มี รอบระยะเวลาบัญชีสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2548 และ 2549 โดยศึกษาทุกกลุ่ม อุตสาหกรรม ยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงินที่ประกอบด้วย กลุ่มเงินทุนและหลักทรัพย์ กลุ่มธนาคาร และกลุ่มประกันภัยและประกันชีวิต เนื่องจากกลุ่มอุตสาหกรรมดังกล่าวมีรายการสินทรัพย์และ หนี้สินที่แตกต่างจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่นๆ ซึ่งมีผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ในการ วิเคราะห์ ดังนั้นจึงไม่รวมกลุ่มอุตสาหกรรมดังกล่าวเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้

1.5 กรอบแนวคิดของการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ทำให้สามารถจำแนกตัวแปรที่ใช้ใน การศึกษาออกเป็น 2 กลุ่ม คือ ตัวแปรอิสระ (Independent Variables) และตัวแปรตาม (Dependent Variables) สำหรับตัวแปรอิสระจะประกอบไปด้วย ตัวแปรที่สนใจศึกษาหรือตัวแปร อธิบาย (Explanatory Variables) และตัวแปรควบคุม (Control Variables) รายละเอียดของแต่ละ ตัวแปรจะแสดงไว้ในส่วนของวิธีดำเนินการวิจัย (บทที่ 3) ในส่วนนี้จะเป็นเพียงกรอบแนวคิดการ วิจัยตามที่ได้นำเสนอไว้ในแผนภาพ 1.1

แผนภาพ 1.1: กรอบแนวคิดของงานวิจัยฉบับนี้ ซึ่งแสดงความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำกับ
 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตัวแปรอิสระ



ตัวแปรตาม

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
 (Natural log ของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี)

1.6 ข้อจำกัดของการวิจัย

โดยปกติมาตรฐานการบัญชีมีการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อเป็นแนวทางให้บริษัทนำไปปฏิบัติให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีได้มีการกำหนดแนวทางที่ให้ถือปฏิบัติและแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้ด้วยเช่นกัน ซึ่งข้อกำหนดนี้ส่งผลให้ผู้บริหารสามารถเลือกนโยบายการบัญชีที่มีความเหมาะสมกับบริษัทเพื่อปรับเปลี่ยนผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินให้เป็นไปในรูปแบบที่ผู้บริหารต้องการอันอาจจะนำไปสู่แนวโน้มในการจัดการกำไร ซึ่งประเด็นดังกล่าวไม่ได้อยู่ในการศึกษาครั้งนี้

1.7 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

1. การจัดการกำไร (Earnings Management) หมายถึง การที่ผู้บริหารมีเจตนาที่จะตกแต่งผลการดำเนินงาน ซึ่งอาศัยความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล โดยใช้ดุลยพินิจในการจัดท่างบการเงิน หรือปรับเปลี่ยนโครงสร้างทางบัญชี การจัดทำรายงานทางการเงินที่ไม่ชัดเจนและคลุมเครือที่เสนอต่อบุคคลภายนอกที่ใช้งบการเงิน เพื่อสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้เป็นไปตามความต้องการของผู้บริหารและความคาดหวังของนักลงทุน เมื่องบการเงินของบริษัทดูดีก็สามารถดึงดูดนักลงทุนให้เข้ามาลงทุนได้และผู้ถือหุ้นเดิมได้ผลประโยชน์เท่ากับว่าเป็นการโอนความมั่งคั่งจากผู้ถือหุ้นใหม่ไปสู่ผู้ถือหุ้นเดิม ซึ่งการกระทำเช่นนี้เป็นการบิดเบือนข้อมูลที่แท้จริงส่งผลให้ในอนาคตมูลค่าบริษัทอาจลดลงได้

2. การจัดการรายการคงค้าง (Accruals Management) หมายถึงการปรับเปลี่ยนประมาณการทางบัญชี เช่น อายุการใช้งานของทรัพย์สิน จำนวนที่คาดว่าจะเก็บเงินได้จากลูกหนี้ ตลอดจนจำนวนเงินที่ตั้งขึ้นเป็นรายการค้างรับ ค้างจ่าย จ่ายล่วงหน้า รับล่วงหน้า ณ วันสิ้นงวดบัญชี เป็นต้น เพื่อเกลี้ยกำไรให้ไปสู่ทิศทางของเป้าหมายกำไรที่ผู้บริหารต้องการ

3. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fees) หมายถึงผลตอบแทนจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นรายได้ส่วนใหญ่ของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชี

4. คณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระ หมายถึง คณะกรรมการตรวจสอบที่มาจากกรรมการภายนอก ไม่ได้มีตำแหน่งเป็นผู้บริหารหรือพนักงานประจำของบริษัท ไม่ได้เป็นกรรมการบริหารหรือกรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันบริษัทและเป็นอิสระจากผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ผู้บริหาร และผู้ที่เกี่ยวข้อง สามารถทำหน้าที่คุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นทุกรายอย่างเท่าเทียมกัน และสามารถช่วยดูแลไม่ให้เกิดรายการที่มีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างบริษัท

กับบุคคลที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นหากคณะกรรมการตรวจสอบมีคุณสมบัติดังกล่าวจะถือว่าเป็นกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระสำหรับการศึกษานี้

1.8 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. การศึกษาครั้งนี้เป็นประโยชน์ต่อบริษัท เนื่องจากการจัดการกำไรของบริษัท ทำให้ผู้สอบบัญชีลดความเสี่ยงหรือบริหารความเสี่ยงโดยการเพิ่มขอบเขตของการตรวจสอบ เพิ่มระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบส่งผลให้การคิดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ดังนั้นถ้าบริษัทต้องการที่จะทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำลง ผู้บริหารของบริษัทควรพิจารณาการจัดการกำไรให้ลดลง

2. เพื่อให้ความเชื่อมั่นกับสังคมว่า ผู้สอบบัญชีมีการตอบสนองความเสี่ยงโดยการปรับปรุงกระบวนการในการตรวจสอบเพื่อเพิ่มคุณภาพในการสอบบัญชีให้มากขึ้น ซึ่งมีผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสูงขึ้นตามไปด้วย นอกจากนี้ทำให้สังคมและผู้ใช้งบการเงินเชื่อมั่นได้ว่างบการเงินที่ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนอ นั้น ผู้สอบบัญชีได้ทำการบริหารความเสี่ยงหรือตอบสนองต่อความเสี่ยงแล้ว

1.9 วิธีดำเนินการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัยจะกล่าวโดยละเอียดในบทที่ 3 สำหรับในส่วนนี้จะกล่าวถึงโดยสังเขปเท่านั้น รูปแบบการวิจัย เรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำไรกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นการวิจัยเชิงประจักษ์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นไปตามขั้นตอนของระเบียบวิธีการวิจัยเชิงประจักษ์ (Empirical Research Methodology) ในส่วนของการวิเคราะห์ข้อมูลแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา และส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงอนุมาน ทั้งนี้ในการวิจัยจะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เป็นตัวแบบในการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม สำหรับตัวแปรตาม (Dependent Variables) ในงานวิจัยฉบับนี้คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีซึ่งแทนค่าด้วย Natural log ของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เพื่อลดความแตกต่างของตัวเลขที่ใช้แทนค่าตัวแปร ส่วนตัวแปรอิสระ (Independent Variables) ประกอบด้วยตัวแปรอธิบาย (Explanatory Variables) และตัวแปรควบคุม (Control Variables) รายละเอียดของตัวแปรแต่ละชนิดจะอธิบายในส่วนของวิธีดำเนินการวิจัย (บทที่ 3)

1.10 ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย

บทที่ 1 กล่าวถึง ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ของการวิจัย สมมติฐานการวิจัย ขอบเขตของการวิจัย กรอบแนวคิดของการวิจัย ข้อจำกัดของการวิจัย คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ วิธีดำเนินการวิจัย และลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย

บทที่ 2 กล่าวถึง แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย รวมถึงเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งประกอบไปด้วย 4 ส่วนหลักๆ คือ ส่วนที่ 1 ทฤษฎีความเป็นกิจการ และทฤษฎีตัวแทน ส่วนที่ 2 นิยาม การจัดจำแนกประเภทของการจัดการกำไร และแนวคิดการบัญชีตามรายการคงค้าง ส่วนที่ 3 มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย และส่วนที่ 4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา

บทที่ 3 กล่าวถึง วิธีดำเนินการวิจัย ซึ่งประกอบด้วย ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล และการพัฒนาสมมติฐานการวิจัยและตัวแบบ

บทที่ 4 กล่าวถึง ผลการวิเคราะห์ข้อมูล โดยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา และนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงอนุมานทั้งนี้เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำไรกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยจำแนกตามตัวแปรที่สนใจศึกษา ซึ่งในแต่ละส่วนจะประกอบไปด้วย การทดสอบความเหมาะสมของตัวแบบ ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย และผลการทดสอบตัวแปรควบคุม

บทที่ 5 กล่าวถึง บทสรุปและอภิปรายผลการวิจัย รวมทั้งข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย