

## ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

สิริพรรณ โคมรัตน์มงคล\*, พิเชษฐ์ โสภางษ์\*\*

### บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยทักษะของนักบัญชีและปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งตรวจสอบรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยจำนวน 400 ตัวอย่าง และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติเชิงอนุมานในการทดสอบสมมติฐาน โดยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ผลการศึกษาพบว่าปัจจัยทักษะของนักบัญชีและปัจจัยระบบการควบคุมภายในส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งทำให้ทราบว่าปัจจัยทักษะของนักบัญชีและปัจจัยระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการพัฒนารายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยให้มีคุณภาพ ดังนั้นผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการจัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงิน จึงควรพัฒนาปัจจัยดังกล่าวให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อให้รายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อการนำไปใช้ได้อย่างแท้จริง

**คำสำคัญ :** ทักษะนักบัญชี, ระบบควบคุมภายใน, คุณภาพรายงานทางการเงิน, รัฐวิสาหกิจไทย

---

\* นักศึกษาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

\*\* อาจารย์ประจำ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Corresponding author, email: Siriphan.ku.src@gmail.com, Tel. 063-9478909

Received : December 16, 2019; Revised : April 30, 2020; Accepted : May 15, 2020

## Factors Affecting the Quality of Financial Reports of the State Enterprises in Thailand

Siriphan Komonratmongkol\*, Phichet Sophaphong\*\*

### Abstract

This research was conducted as a quantitative, objective to study accountant's skill factor, and internal control system factor effects on fundamental and enhancing qualitative characteristics of financial reports of the state enterprises in Thailand via quantitative aspect by using 400 questionnaires to collect data from the auditor of state audit office of the Kingdom of Thailand whom auditing state enterprises and analyzing data via descriptive statistics including percentage, average, standard deviation, and via using inferential statistics multiple regression analysis to hypothesis testing.

The study results that accountant's skill factor, and internal control system factor significantly affects fundamental and enhancing qualitative characteristics of financial reports of state enterprises in Thailand, showing that accountant's skill factor, and internal control system factor was important in order to improve financial reports of state enterprises in Thailand. Consequently, the management or those charged with governance should enhance these factors to be more effective as the financial reports of state enterprises in Thailand would truly represent useful financial information.

**Keywords** : Accountant's skills, Internal control system, The financial reports quality, The state enterprises in Thailand

---

\* Graduate Student, Master of Accounting, Sripatum University

\*\* Program Designated Lecturers Master of Accounting, Sripatum University

Corresponding author, email: Siriphan.ku.src@gmail.com, Tel. 063-9478909

**Received** : December 16, 2019; **Revised** : April 30, 2020; **Accepted** : May 15, 2020

## ความสำคัญของปัญหาการวิจัย

รายงานทางการเงิน เป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่สำคัญของผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกองค์กรในการใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหาร นักลงทุน พนักงาน หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินตามที่มาตรฐานรายงานทางการเงินได้กำหนด ผู้บริหารสามารถใช้วิจารณ์ฐานในการกำหนดนโยบาย ประเมินการ หรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามดุลยพินิจ และแนวทางที่กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินกำหนด ประกอบกับข้อจำกัดของต้นทุนและระยะเวลาในการจัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงิน อาจทำให้รายงานทางการเงินของกิจการแต่ละกิจการนำเสนอข้อมูลที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้ใช้ข้อมูลจำเป็นต้องระมัดระวังในการใช้ข้อมูลที่ได้รับ (กุลยา จันทะเดช, 2557) เช่นเดียวกันกับข้อมูลในรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย ซึ่งจะถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์และตัดสินใจในระดับประเทศ เพื่อหาแนวทางในการพัฒนาการบริหารงานของรัฐวิสาหกิจให้มีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับนโยบายการบริหารประเทศ ภายใต้ความก้าวหน้าของเทคโนโลยีและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่รายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจจะต้องมีความน่าเชื่อถือ นำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย รวมทั้งประชาชนทุกคนที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินของประเทศเกิดความเชื่อมั่นในการบริหารงาน และเพื่อให้ผู้บริหารรวมทั้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถนำข้อมูลไปใช้ได้อย่างถูกต้อง

ผู้วิจัยจึงทำการศึกษารายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย เพื่อให้ทราบถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ผู้บริหารรัฐวิสาหกิจ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือหน่วยงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง จะสามารถนำไปพัฒนาเพื่อทำให้รายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ตัดสินใจได้อย่างแท้จริง รวมทั้งส่งเสริมให้เกิดความน่าเชื่อถือในข้อมูลทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย และความน่าเชื่อถือต่อประเทศชาติต่อไป

## วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัจจัยทักษะของนักบัญชีที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาปัจจัยทักษะของนักบัญชีที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย
4. เพื่อศึกษาปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

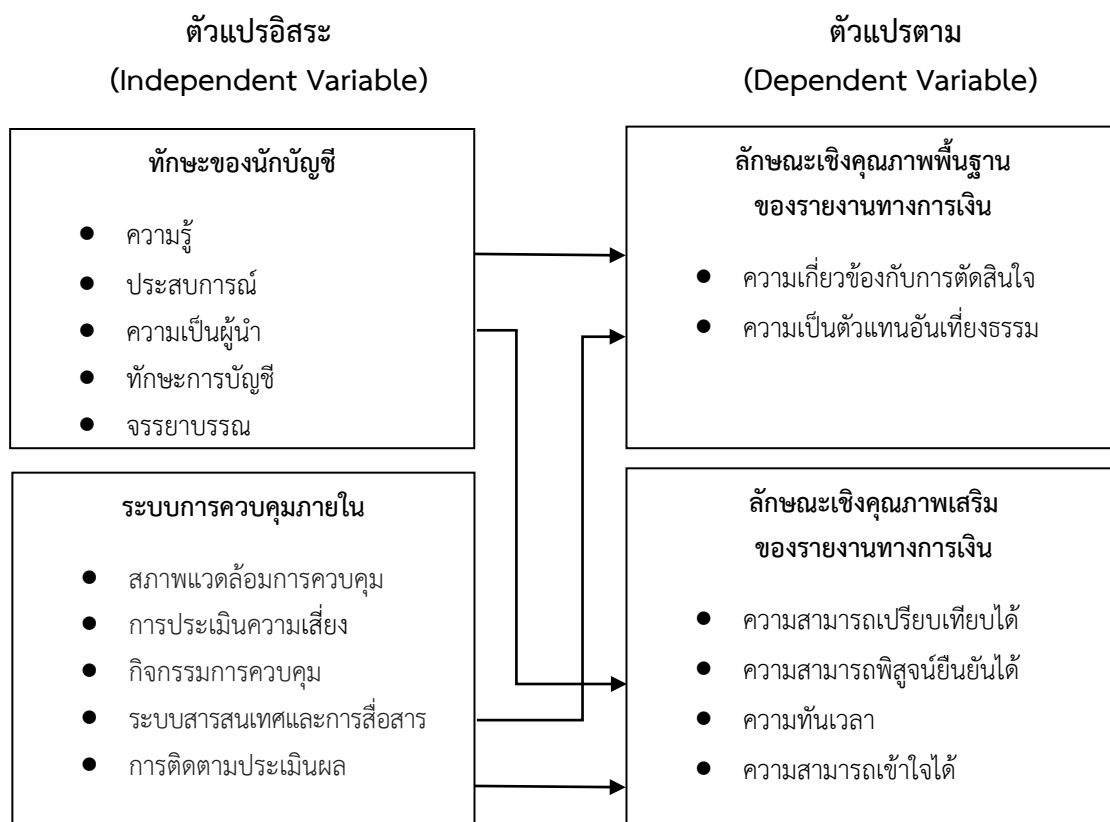
## กรอบแนวคิดการวิจัย

ในการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย ซึ่งมีปัจจัยทักษะของนักบัญชี 5 ด้าน และปัจจัยระบบการควบคุมภายใน 5 ด้าน เป็นตัวแปรอิสระ ได้พัฒนาขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมและผลการศึกษาวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ งานวิจัยของ ณัฐภัทร หงษ์พงษ์ (2560) ที่พบว่าทักษะทางวิชาชีพในมิติด้านปัญญา มิติด้านความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร มิติด้านการจัดการบุคคล และมิติด้านการจัดการองค์กร มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและนนทบุรี ประกอบกับการศึกษาวิจัยของ ณัชชา อาแล (2561) ซึ่งพบว่าทักษะทางวิชาชีพบัญชี ด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและด้านความชำนาญในการปฏิบัติงาน

ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานทางบัญชี จรรยาบรรณวิชาชีพ ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานทางบัญชี และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานทางบัญชี ส่งผลต่อคุณภาพงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย รวมทั้งงานวิจัยของ ณัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ (2558) ที่พบว่าปัจจัยความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชี และความสามารถของระบบสารสนเทศทางบัญชีส่งผลดีต่อการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ

เมื่อผู้วิจัยทบทวนวรรณกรรมยังพบว่า มีผลการศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ได้แก่ การศึกษาของ สุทธาทิพย์ บุญสำลี (2560) ที่พบว่าประสิทธิภาพการควบคุมภายในมีผลต่อความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินของโรงเรียนในพื้นที่สำนักงานศึกษาธิการ ภาค 2 ด้านการควบคุมการรับเงิน การเก็บรักษาเงิน การควบคุมการจ่ายเงิน การจัดทำบัญชี และด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน ประกอบกับผลการวิจัยของ Ochung' Francis Onyulo (2017) ซึ่งพบว่าปัจจัยด้านการประเมินการควบคุมภายในมีอิทธิพลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินขององค์กรที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ นอกจากนี้ยังมีการศึกษาของ Henny N. Tambingon, Winwin Yadiati และ Cecilia Lelly Kewo (2018) ที่พบว่าบทบาทของการตรวจสอบภายในมีผลกระทบต่อคุณภาพของระบบสารสนเทศทางการบัญชี และคุณภาพของระบบสารสนเทศทางการบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพของการรายงานทางการเงินของรัฐบาลท้องถิ่นในประเทศอินโดนีเซีย

ทำให้ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษา ถึงปัจจัยทักษะของนักบัญชีและปัจจัยระบบการควบคุมภายในว่าส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยหรือไม่ สามารถเขียนกรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้



แผนภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ผู้วิจัยได้นำปัจจัยดังกล่าวมาศึกษาถึงผลกระทบที่มีต่อรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย เนื่องจากรัฐวิสาหกิจเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในระบบเศรษฐกิจของประเทศ ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อบริหารจัดการทรัพย์สินของประเทศให้เกิดกำไรและนำส่งกลับคืนเพื่อพัฒนาประเทศในด้านอื่น ๆต่อไป เป็นหน่วยงานที่มีความเป็นมาอย่างยาวนานและจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย ทั้งผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผู้มีหน้าที่ในการจัดทำควรให้ความสำคัญกับการแสดงข้อมูลในรายงานทางการเงินให้มีประโยชน์สูงสุด เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือต่อนักลงทุนและผู้ใช้ข้อมูลในรายงานทางการเงินในการตัดสินใจต่อไป

จากการทบทวนวรรณกรรม ผู้วิจัยได้กำหนดนิยามของคำศัพท์ที่สำคัญ เพื่อให้เกิดความเข้าใจไว้ดังนี้

ทักษะของนักบัญชี หมายถึง คุณลักษณะของนักบัญชีของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจที่มีประโยชน์ต่อการปฏิบัติหน้าที่ หรือมีส่วนให้ผลการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ ได้แก่ ความรู้ ประสบการณ์ ความเป็นผู้นำ ทักษะการบัญชี และจรรยาบรรณของนักบัญชี

ความรู้ เป็นคุณลักษณะในการปฏิบัติงานหนึ่งของผู้ปฏิบัติงานไม่ว่าจะในฐานะนักบัญชีหรืองานด้านอื่นๆ ควรมี ซึ่งคือการเป็นผู้มีความรู้รอบด้าน ทั้งด้านงานบัญชี กฎหมาย ภาษี การตลาด การผลิต จิตวิทยา และคอมพิวเตอร์ เพื่อที่จะเลือกใช้เครื่องมือต่าง ๆ ที่มีอยู่และจะพัฒนาขึ้นโดยการผสมผสานให้ เหมาะสมกับส่วนงานในองค์กร ซึ่งหากนักบัญชีมีความรู้ ความสามารถและมีมาตรฐานในการปฏิบัติงานจะก่อให้เกิดการรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและมีคุณภาพ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2554)

ประสบการณ์ คือ การสะสมความชำนาญในการทำงานเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งได้เรียนรู้หรือศึกษาจากสภาพแวดล้อม โดยใช้ระยะเวลา สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานในอนาคตได้ดียิ่งขึ้น และหากนักบัญชีมีประสบการณ์จะสามารถทำให้สามารถแก้ไขปัญหาต่างๆ เพื่อให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งต่อตนเองและองค์กร อีกทั้งยังเชื่อมั่นได้ว่ามีความแม่นยำ และมีคุณค่าแห่งการเสริมสร้างการเป็นนักบัญชีได้อย่างดี (นิศาชล หวานเปราะ, 2557)

ความเป็นผู้นำ เป็นทักษะหนึ่งที่เป็นที่ต้องการสำหรับบุคลากรขององค์กร ซึ่งช่วยให้บุคลากรสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น มีความรับผิดชอบต่อตนเอง ต่อเพื่อนร่วมงาน ต่อผู้บริหาร และต่อองค์กร ซึ่งความรับผิดชอบนี้จะต้องรับผิดชอบทั้งทางด้านการปฏิบัติงานและความประพฤติการรับผิดชอบในหน้าที่ของตนได้เป็นอย่างดี เป็นที่ไว้วางใจของผู้บริหารว่าสามารถปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายของตนได้อย่างเต็มที่ โดยไม่ต้องติดตามตรวจสอบหรือให้ผู้บริหารกังวลอยู่ตลอดเวลา และหากมีความผิดพลาดเกิดขึ้น ต้องไม่ปิดความรับผิดชอบและโทษผู้อื่น และยอมรับความผิดด้วยความเต็มใจทำการแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นให้ถูกต้องโดยเร็ว (กุลนิษฐ์ สารภาพ, 2553)

ทักษะการบัญชี เป็นคุณลักษณะทางวิชาชีพที่สำคัญที่นักบัญชีควรมี เป็นทักษะด้านเทคนิค คือ ศาสตร์ของการคำนวณ การจำลอง การวัดมูลค่าในการวิเคราะห์ เพื่อตัดสินใจและรายงานต่าง ๆ (นิศาชล หวานเปราะ, 2557) เป็นตัวชี้วัดหนึ่งในการวัดความสามารถของผู้ทำบัญชี (สุฎีกา รักประสูติ, 2558)

จรรยาบรรณ หมายถึงนักบัญชีจะต้องเป็นผู้ที่มีคุณธรรมจริยธรรมที่ดี เป็นพลเมืองที่ดีของสังคม มีการปฏิบัติตนอยู่ในประเพณีที่ดีงาม มีความซื่อสัตย์ต่อตนเองและผู้อื่น มีความผูกพันต่อองค์กร (สุณี ประยูร, 2552) เป็นค่านิยมที่แต่ละบุคคลยึดถือ โดยมีความเชื่อว่าการกระทำหรือการประพฤติปฏิบัติอย่างไรที่ถูกต้องเหมาะสม ดีงาม และการกระทำหรือการประพฤติปฏิบัติอย่างไรที่ไม่ถูกต้อง ไม่เหมาะสม หรือผิดทางศีลธรรม จริยธรรม โดยแต่ละบุคคลมีหลักเกณฑ์ มีระบบในการพิจารณาตัดสินใจของตนเอง (จำนงค์ จันทโชโต, 2558)

ระบบการควบคุมภายใน คือ งานที่รัฐวิสาหกิจกำหนดขึ้นเกี่ยวกับการสร้างความเชื่อมั่นโดยการตรวจสอบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกระบวนการควบคุมภายในกระบวนการกำกับดูแลที่ดี กระบวนการบริหารความเสี่ยงและการปฏิบัติงานต่าง ๆ ของรัฐวิสาหกิจอย่างเป็นระบบ รวมทั้งการรายงานผลการปฏิบัติงานและการให้คำแนะนำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม เพื่อเพิ่มคุณค่าและยกระดับกระบวนการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจให้บรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ (กระทรวงการคลัง, 2555)

รายงานทางการเงิน หมายถึง งบการเงินและข้อมูลทางการเงินหรือการนำเสนอฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการอย่างมีแบบแผน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูล ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ และแสดงถึงผลการบริหารงานของฝ่ายบริหารของกิจการเพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการบริหารทรัพยากรของกิจการ เป็นการนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฐานะของกิจการ การเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสด ผลการดำเนินงาน รวมทั้งการแสดงผลการเปลี่ยนแปลงฐานะของกิจการ โดยจะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ เชื่อถือได้และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งการจัดทำรายงานการเงินเพื่อให้ทราบถึงตัวเลขทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจการ เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย ให้ประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุนของผู้ลงทุน ให้ประโยชน์ในการตัดสินใจให้สินเชื่อ ให้ประโยชน์ในการตัดสินใจในการประเมินภาวะกระแสเงินสด ทำให้ทราบถึงทรัพยากรทางเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิต่อทรัพยากรและผลของรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของทรัพย์สินและสิทธิในทรัพย์สิน ทำให้ทราบถึงผลการดำเนินงานและกำไรของกิจการ ทำให้ทราบถึงสภาพคล่อง ความสามารถในการชำระหนี้และกระแสเงินสด (ศศิวิมล มีอำพล, 2548)

คุณภาพของรายงานทางการเงิน หมายถึง ลักษณะของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) ต่อผู้ใช้ข้อมูลในรายงานทางการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลตามกรอบแนวคิดของรายงานทางการเงิน ประกอบด้วย

1. ลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์พื้นฐาน (Fundamental Qualitative Characteristics) ซึ่งเป็นคุณลักษณะที่ทำให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ประกอบด้วย

1.1 ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) คือ การที่ข้อมูลนั้นต้องสามารถใช้ในการประเมินเหตุการณ์ในอดีตหรือคาดการณ์เหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคตได้ ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจจะขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้นด้วย

1.2 ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) คือ การที่ข้อมูลทางการเงินแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ โดยต้องมีความครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด และการแสดงข้อมูลนั้นไม่ทำให้รายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเปลี่ยนแปลงไปจากความเป็นจริง

2. ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualitative Characteristics) ซึ่งจะเสริมให้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานมีประโยชน์มากยิ่งขึ้น 4 ประการ ประกอบด้วย

2.1 ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability) คือ ผู้ใช้ข้อมูลต้องสามารถเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของกิจการในระหว่างงวด หรือสามารถเปรียบเทียบข้อมูลของกิจการกับกิจการอื่นได้ โดยผู้ใช้รายงานทางการเงินจำเป็นต้องเข้าใจ ความแตกต่างของนโยบายการบัญชีของแต่ละกิจการและเหตุการณ์ที่สำคัญในรอบระยะเวลาที่ต่างกัน

2.2 ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) คือ การที่ผู้ได้รับข้อมูลทางการเงินที่มีความรู้และความอิสระสามารถได้ข้อสรุปตรงกัน เป็นช่วงใดช่วงหนึ่งที่มีทิศทางเดียวกัน โดยข้อมูลนั้นจะสามารถ

พิสูจน์ยืนยันได้ด้วยวิธีการต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น การนับ หรือการใช้เทคนิคในการคำนวณอื่น ๆ ด้วยวิธีการที่เหมือนกัน และสำหรับข้อมูลในอนาคตอาจใช้การเปิดเผยข้อสมมุติที่ใช้ในการจัดทำข้อมูลนั้นแทน

2.3 ความทันเวลา (Timeliness) คือ การที่มีข้อมูลพร้อมและนำส่งข้อมูลได้ภายในเวลาที่ต้องการ

2.4 ความสามารถเข้าใจได้ (Understandability) คือ การที่ผู้ใช้รายงานทางการเงินที่มีความรู้ในธุรกิจและการบัญชีตามที่ต้องการสามารถเข้าใจข้อมูลในรายงานทางการเงินได้ในทันที แม้ว่าข้อมูลจะซับซ้อนและยากเกินกว่าผู้ใช้ข้อมูลบางส่วนจะเข้าใจ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2558)

## วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินผู้วิจัยได้กำหนดขั้นตอนการดำเนินการวิจัยดังนี้

1. ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง (Literature Review) จากการศึกษาวิจัยในอดีตทั้งในและต่างประเทศ ที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐบาลศึกษาในประเทศไทย เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดและปัจจัยที่สำคัญ

2. ออกแบบเครื่องมือในการวิจัย (Questionnaire Design) โดยทำการพัฒนาแบบสอบถามจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต

3. รวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูล (Collect and Analyze Research Data) นำแบบสอบถามไปเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างที่กำหนด แปรค่าและวิเคราะห์ผลที่ได้รับ

4. สรุปผลการวิจัย (Conclusion) นำผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับมาสรุปและอธิบายถึงความสัมพันธ์ของตัวแปรที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐบาลศึกษาในประเทศไทย

### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการศึกษาวิจัย คือนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินของรัฐบาลศึกษาในประเทศไทย จำนวน 1,430 คน โดยกำหนดขนาดตัวอย่างด้วยสูตรของยามานะ ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ได้จำนวน 313 คน และเพื่อเพิ่มคุณภาพของการตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยจึงกำหนดขนาดตัวอย่างทั้งหมดเป็น 400 ตัวอย่าง สุ่มตัวอย่างโดยใช้การเลือกแบบอาศัยความน่าจะเป็น (Probability sampling) โดยวิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Simple random sampling) โดยสุ่มตัวอย่าง จำนวน 400 ตัวอย่าง จากรายชื่อของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินของหน่วยงานรัฐบาลศึกษาในประเทศไทยทั้งหมด ตามโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการภายในและการจัดอัตรากำลังของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

### ตัวแปรที่ศึกษา

1. ตัวแปรอิสระ คือ ปัจจัยทักษะของนักบัญชี ได้แก่ ความรู้ ประสบการณ์ ความเป็นผู้นำ ทักษะการบัญชี และจรรยาบรรณ และปัจจัยระบบการควบคุมภายใน ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล

2. ตัวแปรตาม คือ ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงิน ประกอบด้วยลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และความสามารถเข้าใจได้

### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ใช้ แบบสอบถาม ที่ผ่านการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) จากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญที่มีความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับกรอบแนวคิดในการศึกษาเพื่อพิจารณาประเด็นคำถาม การตรวจสอบความเที่ยง (Reliability) และการทดสอบ (Try out) กับกลุ่มตัวอย่างที่มีคุณสมบัติใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่างของการวิจัย จำนวน 30 ตัวอย่าง รวมทั้งการทดสอบความเชื่อมั่นด้วยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha) ซึ่งพบว่าค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา มีค่าเกินกว่า 0.70 (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2006) โดยปัจจัยทักษะของนักบัญชีมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ที่ 0.912 ปัจจัยระบบการควบคุมภายในมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ที่ 0.975 ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ที่ 0.876 และลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ที่ 0.946 โดยลักษณะคำถามของแบบสอบถามเป็นคำถามปลายปิดและใช้มาตราวัดประมาณค่า (Rating Scale) ประกอบด้วยคำตอบย่อยเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่แบ่งเป็น 5 ระดับ ตามหลักของ Likert Scale เป็นเครื่องมือในการศึกษา

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามเพื่อนำมาวิเคราะห์ โดยทำการศึกษาและพัฒนาเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยจากเอกสาร ตำราและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และทำหนังสือเพื่อขอเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม ผ่านคณบดีคณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม ไปยังสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อรวบรวมข้อมูลจากนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานทางการเงินของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย ตามที่ได้กำหนดกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยไว้ และเมื่อรวบรวมข้อมูลได้ครบถ้วนตามที่กำหนดแล้วจึงได้นำข้อมูลไปวิเคราะห์ทางสถิติต่อไป

### สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้มีชนิดของสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ

1. การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics Analysis) เป็นสถิติพื้นฐานในการวิเคราะห์ข้อมูล ประกอบด้วย ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
2. การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics Analysis) ประกอบด้วย การทดสอบค่า Tolerance ค่า VIF (Variance inflation factors) และการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression)

### การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งเป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย พบว่าส่วนใหญ่มีอายุต่ำกว่า 30 ปี ระดับการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า มีสถานภาพทางวิชาชีพเป็นผู้ฝึกหัดงานสอบบัญชี มีประสบการณ์ในการตรวจสอบรายงานทางการเงินไม่เกิน 5 ปี และมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจไม่เกิน 5 ปี

เมื่อใช้สถิติเชิงพรรณนาในการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้ผลลัพธ์ ดังนี้



**ตารางที่ 1** ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยทักษะของนักบัญชีซึ่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

ปัจจัยทักษะของนักบัญชี	$\bar{X}$	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. ความรู้	4.17	.574	มาก
2. ประสบการณ์	4.16	.667	มาก
3. ความเป็นผู้นำ	4.07	.595	มาก
4. ทักษะการบัญชี	4.20	.642	มาก
5. จรรยาบรรณ	4.45	.509	มากที่สุด
<b>รวม</b>	<b>4.21</b>	<b>.470</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 1 โดยรวมผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นต่อปัจจัยทักษะของนักบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายด้านพบว่าด้านจรรยาบรรณ มีระดับความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมาเป็น ด้านทักษะการบัญชี ด้านความรู้ ด้านประสบการณ์ และด้านความเป็นผู้นำ ตามลำดับ

**ตารางที่ 2** ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

ปัจจัยระบบการควบคุมภายใน	$\bar{X}$	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. สภาพแวดล้อมการควบคุม	4.26	.541	มากที่สุด
2. การประเมินความเสี่ยง	4.15	.541	มาก
3. กิจกรรมการควบคุม	4.18	.525	มาก
4. ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร	4.13	.574	มาก
5. การติดตามประเมินผล	4.13	.541	มาก
<b>รวม</b>	<b>4.17</b>	<b>.467</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 2 โดยรวมผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นต่อระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายด้านพบว่าด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม มีระดับความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมาเป็น ด้านกิจกรรมการควบคุม และการประเมินความเสี่ยง ตามลำดับ ส่วนด้านระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามประเมินผล มีระดับความคิดเห็นเท่ากัน

### สรุปผลการวิจัย

จากการใช้สถิติในการทดสอบสมมติฐานการวิจัย ผลทางสถิติมีค่า Tolerance และ VIF อยู่ในระดับที่ไม่เกิด Multicollinearity เนื่องจากค่า Tolerance มีค่ามากกว่า 0.1 และค่า VIF มีค่าน้อยกว่า 10 (ฉัตรศิริ ปิยะพิมลสิทธิ์, 2556) ซึ่งแสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง สามารถทดสอบการถดถอยพหุคูณได้

ผู้วิจัยกำหนดค่าอธิบายสัญลักษณ์ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ ดังนี้

N	แทน	ขนาดตัวอย่างที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล
t	แทน	สถิติพิจารณาความมีนัยสำคัญจากการแจกแจงแบบ t-Distribution
F	แทน	สถิติพิจารณาความมีนัยสำคัญจากการแจกแจงแบบ F-Distribution
R <sup>2</sup>	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ
Tol	แทน	ค่าความทนทาน (Tolerance)
VIF	แทน	ค่าการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ

และเมื่อสรุปผลตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย มีข้อค้นพบ ดังนี้

วัตถุประสงค์ที่ 1 เพื่อศึกษาปัจจัยทักษะของนักบัญชีที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

**ตารางที่ 3** ผลการวิเคราะห์ทักษะของนักบัญชีที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

ปัจจัย ทักษะของนักบัญชี	ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงิน				
	Standardized Coefficients	t-value	Sig.	Tol	VIF
ค่าคงที่	-	10.242	.000*		
1. ความรู้	-.102	-.102	.118	.471	2.215
2. ประสบการณ์	.021	.198	.001*	.534	1.873
3. ความเป็นผู้นำ	.292	.124	.043*	.533	1.876
4. ทักษะการบัญชี	.365	.149	.032*	.416	2.401
5. จรรยาบรรณ	.181	.205	.000*	.668	1.496

Note: N=400, F=21.728, R=.465, R<sup>2</sup>=.216, AR<sup>2</sup>=.206, Std.Err=.429, \*p<0.05

จากตารางที่ 3 สามารถสรุปได้ว่า ปัจจัยทักษะของนักบัญชีโดยรวมส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อพิจารณาปัจจัยทักษะของนักบัญชีรายด้านพบว่า ประสบการณ์ ความเป็นผู้นำ ทักษะการบัญชี และ จรรยาบรรณ ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ขณะที่ปัจจัยทักษะของนักบัญชี ด้านความรู้ ไม่สามารถอธิบายลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย ได้อย่างมีนัยสำคัญ วัตถุประสงค์ที่ 2 เพื่อศึกษาปัจจัยทักษะของนักบัญชีที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

**ตารางที่ 4** ผลการวิเคราะห์ปัจจัยทักษะของนักบัญชีที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

ปัจจัย ทักษะของนักบัญชี	ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงิน				
	Standardized Coefficients	t-value	Sig.	Tol	VIF
ค่าคงที่	-	11.742	.000*		
1. ความรู้	.051	.803	.422	.471	2.125
2. ประสบการณ์	.057	.959	.338	.534	1.873
3. ความเป็นผู้นำ	.133	2.231	.026*	.533	1.876
4. ทักษะการบัญชี	.243	3.615	.000*	.416	2.401
5. จรรยาบรรณ	.149	2.809	.005*	.668	1.496

Note: N=400, R=.507, R<sup>2</sup>=.257, AR<sup>2</sup>=.247, F=27.263, \*p<0.05

จากตารางที่ 4 สามารถสรุปผลได้ว่า ปัจจัยทักษะของนักบัญชีโดยรวมส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อพิจารณาปัจจัยทักษะของนักบัญชีรายด้านพบว่า ความเป็นผู้นำ ทักษะการบัญชี และจรรยาบรรณ ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ขณะที่ปัจจัยทักษะของนักบัญชี ด้านความรู้ และด้านประสบการณ์ ไม่สามารถอธิบายลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย ได้อย่างมีนัยสำคัญ

วัตถุประสงค์ที่ 3 เพื่อศึกษาปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

**ตารางที่ 5** ผลการวิเคราะห์ปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

ปัจจัยระบบ การควบคุมภายใน	ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงิน				
	Standardized Coefficients	t-value	Sig.	Tol	VIF
ค่าคงที่		8.473	.000*		
1. สภาพแวดล้อมการควบคุม	.176	3.112	.002*	.472	2.119
2. การประเมินความเสี่ยง	.000	.006	.995	.364	2.745
3. กิจกรรมการควบคุม	.149	2.343	.020*	.374	2.677
4. ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร	.222	3.761	.000*	.433	2.312
5. การติดตามประเมินผล	.185	2.370	.018*	.247	4.047

Note: N=400, R=.636, R<sup>2</sup>=.404, AR<sup>2</sup>=.397, F=53.489, \*p<0.05

จากตารางที่ 5 สามารถสรุปผลได้ว่า ระบบการควบคุมภายในโดยรวมส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อพิจารณาปัจจัยระบบการควบคุมภายในรายด้านพบว่า สภาพแวดล้อมการควบคุม กิจกรรมการควบคุม ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของ

รายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ขณะที่ระบบการควบคุมภายใน ด้านการประเมินความเสี่ยง ไม่สามารถอธิบายลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย ได้อย่างมีนัยสำคัญ

วัตถุประสงค์ที่ 4 เพื่อศึกษาปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

**ตารางที่ 6** ผลการวิเคราะห์ปัจจัยระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

ปัจจัยระบบการควบคุมภายใน	ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงิน				
	Standardized Coefficients	t-value	Sig.	Tol	VIF
ค่าคงที่		10.553	.000*		
1. สภาพแวดล้อมการควบคุม	.224	4.141	.000*	.472	2.119
2. การประเมินความเสี่ยง	.182	2.946	.003*	.364	2.745
3. กิจกรรมการควบคุม	.033	.546	.585	.374	2.677
4. ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร	.118	2.086	.038*	.433	2.312
5. การติดตามประเมินผล	.221	2.949	.003*	.247	4.047

Note: N=400, R=.675, R<sup>2</sup>=.455, AR<sup>2</sup>=.448, F=65.800, \*p<0.05

จากตารางที่ 6 สามารถสรุปผลได้ว่า ระบบการควบคุมภายในโดยรวมส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อพิจารณาปัจจัยระบบการควบคุมภายในรายด้านพบว่า สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล ส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ขณะที่ระบบการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมการควบคุม ไม่สามารถอธิบายลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย ได้อย่างมีนัยสำคัญ

### การอภิปรายผลการวิจัย

จากมุมมองของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย พบว่าปัจจัยทักษะของนักบัญชีส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย เนื่องจากนักบัญชีเป็นผู้มีหน้าที่หลักในการจัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงิน การที่รรัฐวิสาหกิจมีนักบัญชีที่มีทักษะจึงส่งผลให้คุณภาพรายงานทางการเงินของรรัฐวิสาหกิจสูงขึ้นตามไปด้วย นักบัญชีต้องมีทักษะด้านต่างๆ เพื่อนำมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงาน ทำให้รายงานทางการเงินนำเสนอข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการตัดสินใจ แก้ปัญหา ที่มีความสำคัญต่อการประเมินจุดแข็งและจุดอ่อนของหน่วยงานได้ (นิศาลชล หวานเปราะ, 2557) ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ อนุรักษ์ หงษ์พงษ์ (2560) ซึ่งพบว่าทักษะทางวิชาชีพในมิติด้านปัญญา มิติด้านความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร มิติด้านการจัดการบุคคล และมิติด้านการจัดการองค์กรมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน เป็นไปในทิศทางเดียวกับผลการศึกษาของ ณิชชา อาแล (2561) ที่พบว่าทักษะทางวิชาชีพบัญชี จรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานทางบัญชีและประสิทธิภาพการ

ปฏิบัติงานทางบัญชีส่งผลต่อคุณภาพงบการเงิน เช่นเดียวกันกับการศึกษาของ ณัฐฤติ ตันติเศรณี (2558) ซึ่งพบว่าปัจจัยความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชีและความสามารถของระบบสารสนเทศทางบัญชีส่งผลดีต่อการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ สอดคล้องกับผลการศึกษาของ อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล (2558) ซึ่งพบว่าปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชีและปัจจัยด้านความรู้ความสามารถผู้ทำบัญชีมีผลกระทบต่องบการเงิน และผลการศึกษาของ นิศาชล หวานเปราะ (2557) ซึ่งพบว่าความรู้ความสามารถของนักบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน 5 จังหวัดชายแดนภาคใต้

ปัจจัยระบบการควบคุมภายในส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย เนื่องจากระบบการควบคุมภายในเป็นกระบวนการบริหารความเสี่ยงรูปแบบหนึ่งในการปฏิบัติงาน กระบวนการควบคุมภายในที่ดีทำให้สามารถป้องกันข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานหรือการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้ รวมทั้งทำให้การจัดทำรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ หากกิจการมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลแล้ว ซึ่งจะส่งผลให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพสูงตามไปด้วย (อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล, 2558) สอดคล้องกับการวิจัยของ สุทธาทิพย์ บุญสำลี (2560) ซึ่งพบว่าประสิทธิภาพการควบคุมภายในมีผลต่อความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินของโรงเรียนในพื้นที่สำนักงานศึกษาธิการภาค 2 ด้านการควบคุมการรับเงิน การเก็บรักษาเงิน การควบคุมการจ่ายเงิน การจัดทำบัญชี และด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน งานวิจัยของ Henny N. Tambingon, Winwin Yadiati and Cecilia Lelly Kewo (2018) ที่พบว่าบทบาทของการตรวจสอบภายใน มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพของระบบสารสนเทศทางการบัญชี และคุณภาพของระบบสารสนเทศทางการบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพของการรายงานทางการเงินของรัฐบาลท้องถิ่นในประเทศอินโดนีเซีย และสอดคล้องกับการศึกษาของ Ochung' Francis Onyulo (2017) ซึ่งพบว่าปัจจัยด้านการประเมินการควบคุมภายในมีอิทธิพลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินขององค์กรที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

### ข้อเสนอแนะการนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์และการทำวิจัยในครั้งต่อไป

ข้อเสนอแนะการนำผลวิจัยไปใช้ประโยชน์

1. ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรัฐวิสาหกิจ ควรส่งเสริมให้ปัจจัยทักษะของนักบัญชี โดยเฉพาะด้านทักษะการบัญชีและด้านจรรยาบรรณ ได้รับการพัฒนาให้มากยิ่งขึ้น ด้วยการส่งเสริมให้มีการอบรม พัฒนาทักษะของนักบัญชีในเชิงการมีส่วนร่วม และเปิดโอกาสให้นักบัญชีได้แสดงศักยภาพในการทำงาน สร้างสังคมการทำงานที่มีคุณธรรม จรรยาบรรณ อันจะส่งเสริมให้นักบัญชีมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณพื้นฐานทางวิชาชีพอย่างเคร่งครัด รวมทั้งส่งเสริมการพัฒนาปัจจัยระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมและระบบสารสนเทศและการสื่อสาร ด้วยการถ่ายทอดความเป็นองค์กรที่มีคุณธรรมผ่านการเป็นตัวอย่างของผู้บริหารสูงสุด จัดโครงสร้างองค์กรเกิดความโปร่งใสของฝ่ายตรวจสอบ พัฒนาระบบสารสนเทศในการสื่อสารข้อมูลให้มีคุณภาพทันเวลาและมีการสื่อสารภายในองค์กรให้มีความเข้าใจที่ตรงกัน เพื่อพัฒนาคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจ และเพิ่มความเชื่อมั่นของนักลงทุนในการใช้ข้อมูลจากรายงานทางการเงิน

2. หน่วยงานตรวจสอบภายนอกควรให้ความสำคัญในการพิจารณาทักษะของนักบัญชีและระบบการควบคุมของรัฐวิสาหกิจ เพื่อเป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงสำหรับการตรวจสอบ รายงานทางการเงินของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ข้อเสนอแนะการทำวิจัยในครั้งต่อไป

1. ควรศึกษาวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย โดยพิจารณาปัจจัยอื่นที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน หรือในกลุ่มตัวอย่างอื่นๆ เพื่อให้เกิดองค์

ความรู้ด้านวิชาการมากขึ้น เพิ่มมากขึ้น และเพื่อเปรียบเทียบว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ในแต่ละกลุ่ม ซึ่งจะทำให้ผลการวิจัยมีประสิทธิภาพ สามารถนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์ตามเป้าหมายได้ดียิ่งขึ้น

2. ควรนำเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีอื่นๆ มาใช้เพิ่มเติม เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกและเฉพาะเจาะจงมากยิ่งขึ้น เช่น การสัมภาษณ์เจาะลึก (In-depth Interview) หรือการสนทนากลุ่ม (Focus Group) เพื่อให้ผลการวิจัยที่มีข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง

### เอกสารอ้างอิง

- กระทรวงการคลัง. (2555). *ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยคณะกรรมการตรวจสอบและหน่วยตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ*, สืบค้นจาก [www.sepo.go.th/content/77](http://www.sepo.go.th/content/77).
- กุลนิษฐ์ สารภาพ. (2553). *ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความต้องการมหาบัณฑิตทางการบัญชีและคุณลักษณะมหาบัณฑิตทางการบัญชีที่พึงประสงค์ของสถานประกอบการ*, (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยบูรพา, ชลบุรี.
- จำนงค์ จันทโชโต. (2558). คุณภาพรายงานทางการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 11(32), 17-33.
- กุลยา จันทเดช. (2557). กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10(29), 63-81.
- ฉัตรศิริ ปิยะพิมลสิทธิ์. (2556). *การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ*, สืบค้นจาก [http://www.priv.nrct.go.th/ewt\\_dl.php?nid=1154](http://www.priv.nrct.go.th/ewt_dl.php?nid=1154).
- ณัฐภัทร หงษ์พงษ์. (2560). ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและนนทบุรี. *การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติ ครั้งที่ 7 มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา*. นครราชสีมา, ประเทศไทย
- ณัชชา ออแล. (2561). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานทางบัญชีและคุณภาพงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย. *วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน*, 24(1), 19-29.
- ณัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ์. (2558). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงินและประสิทธิภาพในการตัดสินใจของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจศรีนครินทรวิโรฒ*, 6(2), 20-35.
- นิตาชล หวานเปราะ. (2557). หลักธรรมาภิบาลและความรู้ความสามารถของนักบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน 5 จังหวัดชายแดนภาคใต้. (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. สงขลา.
- ศศิวิมล มีอำพล. (2548). *หลักการบัญชีขั้นต้น (พิมพ์ครั้งที่ 3)*. กรุงเทพฯ: อินโฟไมนิ่งเพรส.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)*, สืบค้นจาก [http://www.fap.or.th/upload/9414/UW0ynKPwuW .pdf](http://www.fap.or.th/upload/9414/UW0ynKPwuW.pdf).
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *คู่มืออธิบายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน*. สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/lhJcrKfW69.pdf>.
- สุฎีกา รักประสูติ. (2558). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงิน: การทบทวนวรรณกรรมและข้อเสนอแนะ. *บทความ*. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. *สิทธิปริทัศน์*, 29(90), 1-13.

- สุณี ประยูร. (2552). คุณลักษณะที่พึงประสงค์ของบุคลากรทางด้านโลจิสติกส์ตามความต้องการของสถานประกอบการธุรกิจการท่องเที่ยว. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. กรุงเทพมหานคร.
- สุทธาทิพย์ บุญสำลี. (2560). ประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินของโรงเรียนในพื้นที่สำนักงานศึกษาธิการภาค 2. (ค้นคว้าอิสระ). มหาวิทยาลัยศรีปทุม. กรุงเทพมหานคร.
- อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล. (2558). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร, สืบค้นจาก <https://www.spu.ac.th/account/files/2014/07/บทความอุบลวรรณ-แก้ไข1.pdf>.
- Henny N. Tambingon, Winwin Yadiati, Cecilia Lelly Kewo. (2018). Determinant Factors Influencing the Quality of Financial Reporting Local Government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 8(2), 262-268.
- Ochung' Francis Onyulo. (2017). *Factors Influencing Quality of Financial Reporting in Public Sector Entities in The Ministry of Environment and Natural Resources, KENYA.*

