

ผลกระทบของคุณภาพงบการเงินและบุพปัจจัยต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงาน ของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย

อนุชา บุญเกษม¹ ประยงค์ มีใจเชื้อ²
 วิรัช สงวนวงศ์วาน³ นรพล จินันท์เดช⁴

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของสมรรถนะหลัก สมรรถนะทางการบริหารและสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐที่มีผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน และการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ และผลกระทบของลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงินที่มีผลต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ ข้อมูลเชิงคุณภาพใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 7 คน และข้อมูลเชิงปริมาณ จำนวน 441 ตัวอย่าง การประมวลผลข้อมูลเชิงปริมาณใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปวิเคราะห์สมการโครงสร้าง

ผลการวิจัย พบว่า สมรรถนะหลัก สมรรถนะทางการบริหาร และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ มีผลกระทบทางบวกต่อลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน และสมรรถนะทางการบริหาร สมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ และลักษณะเชิงคุณภาพ งบการเงินมีผลกระทบทางบวกต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ ส่วนสมรรถนะหลักมีผลกระทบทางลบต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งข้อค้นพบที่สำคัญ คือ ข้อมูลในงบการเงินที่มีคุณภาพต้องมาจากสมรรถนะหลัก สมรรถนะทางการบริหาร และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ ของนักบัญชี ซึ่งรัฐบาลต้องให้การสนับสนุนในการพัฒนาจรรยาบรรณ ทักษะ และความรู้ของนักบัญชีอย่างต่อเนื่อง เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ

คำสำคัญ: สมรรถนะนักบัญชี; คุณภาพงบการเงิน; การรับรู้ผลการปฏิบัติงาน

ประเภทบทความ: บทความวิจัย

การอ้างอิง:

อนุชา บุญเกษม, ประยงค์ มีใจเชื้อ, วิรัช สงวนวงศ์วาน และนรพล จินันท์เดช. (2564). ผลกระทบของคุณภาพงบการเงินและบุพปัจจัยต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย. *วารสารดุสิตบัณฑิตทางสังคมศาสตร์*, 11(3), 818-834.

¹ หลักสูตรบริหารธุรกิจดุสิตบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง

2086 ถนนรามคำแหง แขวงหัวหมาก เขตบางกะปิ กรุงเทพมหานคร 10240, ประเทศไทย

อีเมล: boon_kasem@hotmail.com

^{2,3,4} คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

The Effects of Financial Statement Quality and Its Antecedents on the Perceived Organizational Performance of the Public Sector in Thailand

Anucha Boonkasem¹ Prayong Meechaisue²

Wirat Sanguanwongwan³ Norapol Jinandej⁴

Abstract

The objective of researcher article investigates the effects of the core competency, the professional competency, and the functional competency of the accountants in the public sector on the qualitative characteristics of financial statements, perceived organizational performance of public sector and the effects of the qualitative characteristics of financial statements on perceived organizational performance of public sector. The qualitative data were obtained from in-depth interviews with seven experts. The quantitative data were obtained by using a questionnaire with 441 personnel. Quantitative data were processed using a computer program and the structural equation model (SEM).

Findings showed that core competency, professional competency, and functional competency positively affected the qualitative characteristics of financial statements. Professional competency, functional competency and the qualitative characteristics of financial statements positively affected perceived organizational performance. Core competency negatively affected perceived organizational performance. An important finding was that the data in qualitative financial statements must be from the core competency, the professional competency, and the functional competency of the accountants. The government must provide support for the development of the ethics, skills, and knowledge of the accountants in a continuous manner. This will foster reliability in efficiency and effectiveness in the operation of the public sector.

Keywords: Competency Statements; Qualitative Characteristics of Financial Statements; Perceived Organizational Performance.

Type of Article: Research Article

Cite this article as:

Boonkasem, A., Meechaisue, P., Sanguanwongwan, W., & Jinandej, N. (2021). The effects of financial statement quality and its antecedents on the perceived organizational performance of the public sector in Thailand. *Ph.D. in Social Sciences Journal*, 11(3), 818-834.

¹ Doctor of Business Administration Program, Ramkhamhaeng University
2086 Ramkhamhaeng Road, Huamark, Bangkok 10240, Thailand
E-mail: boon_kasem@hotmail.com

^{2,3,4} Faculty of Business Administration, Ramkhamhaeng University

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

นับจากที่รัฐบาลไทยมีการประเมินผลการปฏิบัติราชการตามหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี และนำแนวคิดการจัดการสมัยใหม่เข้ามาใช้ในภาครัฐ เพื่อสนองตอบต่อความต้องการของสังคมและประชาชน โดยการยกระดับประสิทธิภาพของการบริหารภาครัฐให้มีคุณภาพมาตรฐานทัดเทียมกับระดับสากล แต่ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการปฏิรูประบบราชการของประเทศไทยในทางปฏิบัติ พบว่า ชัดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ ประจำปี 2561 และ 2562 (World Competitiveness Rankings) โดย International Institute for Management Development (IMD) ประสิทธิภาพในการดำเนินงานของภาครัฐของประเทศไทยยังอยู่ในระดับต่ำ มีผลทำให้ต้นทุนในการประกอบธุรกิจ ของภาคเอกชนเพิ่มขึ้น ผู้ประกอบการธุรกิจส่วนใหญ่ต้องเสียเวลาในการติดต่อกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ นโยบายหรือมาตรการของรัฐบาลบางประเภทยังเป็นอุปสรรค เช่น โครงสร้างอัตราภาษีนำเข้าที่ไม่สอดคล้องกับระดับการพัฒนาของแต่ละอุตสาหกรรม การบังคับใช้กฎหมายแข่งขันยังคงมีปัญหา ซึ่งก่อให้เกิดภาวะการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรม นอกจากนี้ หน่วยงานภาครัฐยังขาดประสิทธิภาพและมีปัญหาการคอร์รัปชันสูง ซึ่งส่งผลกระทบต่อต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ (Thailand Competitiveness, 2018) โดยเฉพะผลการประเมินประสิทธิภาพของภาครัฐ (government efficiency) ในรายการหมวดย่อย “ฐานะการคลัง (public finance)” มีอันดับที่ 11 18 และ 16 ในปี

พ.ศ. 2560 2561 และ 2562 ตามลำดับ ซึ่งลดลงเนื่องจากการใช้จ่ายขาดดุล (Thailand Competitiveness, 2018) ทั้งนี้ ฐานะการคลังของรัฐบาลมีแหล่งข้อมูลจากงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐอีกทอดหนึ่ง ซึ่งข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีกำหนด และผ่านการตรวจสอบและแสดงความเห็นจากผู้สอบบัญชีเพื่อการสร้างความโปร่งใสให้กับสารสนเทศในงบการเงินหรือการเพิ่มความน่าเชื่อถือและความมั่นใจแก่ผู้ใช้งบการเงินในระดับหนึ่ง ช่วยให้ผู้วิเคราะห์ได้มาซึ่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจมากขึ้น (Thummanon, 2009) ซึ่งผู้ที่รับผิดชอบตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ คือ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยการตรวจสอบดังกล่าวจะทำให้รัฐมีประสิทธิภาพสูงในการบริหารการเงินภาครัฐโดยจะทำให้การใช้จ่ายเงินของแผ่นดินซึ่งเป็นเงินของประชาชนทั้งชาติเป็นไปอย่างถูกต้องมีประสิทธิภาพ ประหยัด บรรลุตามเป้าหมายและคุ้มค่า และยังก่อให้เกิดมาตรการการป้องกันการทุจริตส่งผลให้รัฐมีงบประมาณหรือมีรายได้เพื่อนำมาพัฒนาประเทศ และประชาชนสูงตามไปด้วย (Kuhirun, 2015) แต่จากผลการตรวจสอบงบการเงิน/รายงานการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. 2550-2561 พบว่า มีข้อสังเกตจากการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐอยู่เป็นจำนวนมากทุกปีเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนหน่วยงานรับตรวจที่ตรวจสอบ (State Audit Office of the Kingdom of Thailand, 2019) (ดูตาราง 1)

ตาราง 1

สถิติหน่วยรับตรวจที่ตรวจเสร็จและออกรายงานในปีงบประมาณ พ.ศ. 2550-2561

ปีงบประมาณ	จำนวนหน่วยงาน รับตรวจที่ตรวจสอบ (แห่ง)	จำนวนหน่วย ที่มีข้อสังเกต (แห่ง)	ร้อยละของหน่วยรับตรวจ ที่มีข้อสังเกตต่อจำนวนหน่วย รับตรวจที่ตรวจสอบ	จำนวนเงินงบประมาณที่ เรียกคืนหรือรายได้ที่จัดเก็บ เพิ่มขึ้น (ล้านบาท)
2550	1,057	625	59.13	1,070.85
2551	1,456	970	66.62	492.01
2552	1,508	1,052	69.76	1,066.75
2553	2,054	1,510	73.52	519.75
2554	2,111	1,476	69.92	625.03
2555	2,937	2,247	76.51	601.91
2556	3,755	2,916	77.66	4,540.74
2557	3,664	3,066	83.68	6,061.12
2558	3,519	2,852	81.05	5,138.66
2559	3,511	2,956	84.19	47,030.34
2560	3,033	2,494	82.23	1,062.68
2561	2,770	2,044	73.79	ไม่เปิดเผยข้อมูล

จากตาราง 1 พบว่า จำนวนร้อยละของหน่วยรับตรวจที่มีข้อสังเกตต่อจำนวนหน่วยรับตรวจที่ตรวจสอบ มีอัตราเพิ่มขึ้นทุกปี ประกอบกับจำนวนเงินงบประมาณที่เรียกคืนหรือรายได้ที่จัดเก็บเพิ่มขึ้นมีจำนวนที่เพิ่มขึ้นทุกปีตามกันด้วย กรณีดังกล่าวอาจเป็นการเตือนภัย (Warning Sing) ที่สำคัญสำหรับฐานะการคลังของรัฐบาลซึ่งมีผลกระทบที่สำคัญอย่างยิ่งต่อผลการปฏิบัติราชการของรัฐบาลและหน่วยงานภาครัฐ เนื่องจากบริหารการเงินของรัฐบาล มาจากการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินซึ่งเป็นเงินของประชาชนทั้งชาติ ประกอบกับพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 กำหนดให้รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัดเพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐ มีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืน ดังนั้นจากปัจจัยดังกล่าวข้างต้น ทำให้ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาผลกระทบ ของคุณภาพงบการเงินและบุปปัจจัย

ต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย ที่จะส่งผลกระทบต่อฐานะการคลังของประเทศ ที่มีคุณภาพภายใต้กรอบความยั่งยืนทางการคลัง เพื่อเป็นแนวทางในการบริหาร เงินแผ่นดินของรัฐบาลให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 ที่กำหนดไว้ต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลกระทบของสมรรถนะหลักสมรรถนะทางการบริหาร และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ ที่มีผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงินและการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ
2. เพื่อศึกษาผลกระทบของลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน ที่มีผลต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ

ขอบเขตของการวิจัย

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา การวิจัยครั้งนี้ ประกอบด้วยตัวแปรดังต่อไปนี้ ตัวแปรภายนอก (เริ่มต้น) คือ สมรรถนะหลักของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (core competency) สมรรถนะทางการบริหารของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (professional competency) และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (functional competency) ตัวแปรคั่นกลาง คือ ลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน (quality of financial statement) ตัวแปรเป้าหมาย คือ การรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย (perceived organizational performance)

2. ขอบเขตด้านประชากร ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ บุคลากรของหน่วยงานภาครัฐที่ปฏิบัติหน้าที่ในสถานะผู้กำกับดูแลและ/หรือผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีตามจำนวนที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยหลักเกณฑ์และคุณสมบัติผู้ทำบัญชีของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2562 ประกอบด้วย (1) ส่วนราชการ จำนวน 159 แห่ง (2) หน่วยงานของรัฐสภา หน่วยงานศาล หน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การอัยการ จำนวน 11 แห่ง (3) องค์การมหาชน จำนวน 49 แห่ง (4) ทุนหมุนเวียน จำนวน 115 แห่ง และ (5) หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด จำนวน 53 แห่ง รวมทั้งสิ้น 387 แห่ง จำนวน 606 คน

3. ขอบเขตด้านระยะเวลา การเก็บรวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ผลการวิจัยระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2562

ประโยชน์ที่รับจากการวิจัย

1. ประโยชน์ด้านวิชาการ เป็นการยืนยันตัวแปรจากการทบทวนวรรณกรรม ด้วยข้อมูลเชิงประจักษ์ และเพิ่มองค์ความรู้ในด้านต่างๆ กล่าวคือ ผลกระทบของสมรรถนะหลักของนักบัญชี สมรรถนะทางการบริหารของนักบัญชี และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่

ของนักบัญชี ตลอดจนลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน มีผลต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ

2. ประโยชน์ในด้านปฏิบัติ

2.1 รัฐบาลมีนักบัญชีของหน่วยงานภาครัฐที่เหมาะสมตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี โดยนำผลการวิจัยไปกำหนดองค์ประกอบในหลักเกณฑ์และคุณสมบัติผู้ทำบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ เพื่อให้ได้มาซึ่งนักบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินในหน่วยงานภาครัฐที่มีคุณภาพและเป็นที่น่าเชื่อถือ

2.2 รัฐบาลมีแนวทางและข้อมูลเชิงประจักษ์เพื่อนำไปพิจารณากำหนดแนวทางการปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีที่จำเป็นและเหมาะสมให้แก่กับนักบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในอนาคต ซึ่งทำให้นักบัญชีมีความกระตือรือร้นในการปฏิบัติหน้าที่ที่มีความรับผิดชอบต่อรายงานทางการเงิน ส่งผลให้ผู้บริหารในแต่ละระดับได้รับข้อมูลทางการเงิน ที่ถูกต้อง ตรงเวลา เพื่อใช้ในการตัดสินใจบริหารการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดความคุ้มค่ากับภาษีของประชาชน

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะ (competency) ประกอบด้วย

1. สมรรถนะหลัก (core competency) หมายถึง บุคลิกลักษณะ หรือการแสดงออกของพฤติกรรมของพนักงานทุกคนในองค์การที่สะท้อนให้เห็นถึง ความรู้ ทักษะ ทัศนคติ ความเชื่อ และอุปนิสัยของบุคคลในองค์การโดยรวม ซึ่งมีส่วนช่วยสนับสนุนให้องค์การบรรลุเป้าหมายตามวิสัยทัศน์ได้ สมรรถนะประเภทนี้จะถูกกำหนดจากวิสัยทัศน์ พันธกิจ เป้าหมายหลัก หรือกลยุทธ์องค์การ (Phuwitthayaphan, 2005; Boonlert, 2017; Woolf, 2012; Bayot, 2014) ซึ่งสมรรถนะหลักดังกล่าวอาจเป็นคุณลักษณะ

เชิงพฤติกรรมที่กำหนดเป็นคุณลักษณะร่วมของข้าราชการพลเรือนทั้งระบบ เพื่อเป็นการหล่อหลอมค่านิยมและพฤติกรรมที่พึงประสงค์ร่วมกัน (Office of the Civil Service Commission, 2003)

2. สมรรถนะทางการบริหาร (professional competency) หมายถึง สมรรถนะทางการบริหารที่เป็นทักษะ และคุณลักษณะด้านการบริหารจัดการที่ผู้บริหารควรมีหรือควรเป็นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ (Boonlert, 2017; Yotingyong, 2007) ซึ่งความสามารถด้านการบริหารจัดการจะแตกต่างกันตามบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบ (role-based) ตามตำแหน่งทางการบริหารงานที่รับผิดชอบ (Phuwitthayaphan, 2005; Bayot, 2014) เพื่อสร้างความเป็นผู้บริหารภาคราชการพลเรือนที่มีประสิทธิภาพสูงสุด (Office of the Civil Service Commission, 2003) และรวมถึงเป็นสมรรถนะของแต่ละวิชาชีพที่กำหนดไว้ ซึ่งกำหนดให้บุคคลที่ประกอบวิชาชีพนั้นควรมีคุณลักษณะ ความสามารถในการปฏิบัติงานเป็นการเฉพาะ (Woolf, 2012)

3. สมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ (functional competency) หมายถึง ความสามารถในการงานซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงความรู้ และคุณลักษณะเฉพาะของงานต่างๆ (job-based) ที่จะช่วยส่งเสริมให้คนๆ นั้นสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่/งานที่ได้รับมอบหมายได้ประสบความสำเร็จหรือโดดเด่นกว่าบุคคลทั่วไป (Bayot, 2014; Yotingyong, 2007; Phuwitthayaphan, 2005) ซึ่งเป็นคุณลักษณะเฉพาะตามหน้าที่งานที่ปฏิบัติ ซึ่งอาจมีความแตกต่างกันตามสายงานหน่วยงานและส่วนราชการ ทั้งนี้เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ที่รับผิดชอบได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพสูงสุด (Office of the Civil Service Commission, 2003)

แนวคิดเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (qualitative characteristics of financial

statements) ซึ่งเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (qualitative characteristics of useful financial information) หมายถึง ลักษณะที่ทำให้ข้อมูลมีประโยชน์สูงสุดในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและอนาคต (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2015) ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินประกอบด้วย

1. ความสามารถเข้าใจได้ (understandability) กล่าวคือ ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินจะสามารถเข้าใจข้อมูลทางการเงินนั้นเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้น ถูกจัดประเภท กำหนดลักษณะ และนำเสนออย่างชัดเจนและกระชับ โดยมีข้อกำหนดว่า ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินต้องมีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผล รวมทั้งมีความขยันหมั่นเพียรที่จะศึกษาข้อมูลนั้น ถึงแม้ว่าข้อมูลบางรายการมีความซับซ้อนก็ตาม (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2015)

2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (relevance) กล่าวคือ ข้อมูลทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างไป ทั้งนี้ ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้นควรสามารถนำมาใช้ในกระบวนการพยากรณ์เหตุการณ์ในอนาคต หรือที่เรียกกันว่าข้อมูลนั้นมีคุณค่าทางการพยากรณ์ (predictive value) โดยข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นค่าพยากรณ์ หรือค่าคาดการณ์ (prediction/forecast) นอกจากข้อมูลนั้นควรมีคุณค่าทางการพยากรณ์แล้วข้อมูลนั้น ควรสามารถช่วยในการยืนยันหรือชี้ให้เห็นถึงผลของการ

ประเมินในอดีต หรือที่เรียกกันว่าข้อมูลนั้นมีคุณค่าทางการยืนยัน (confirmatory value) ซึ่งโดยปกติแล้ว คุณค่าทางการพยากรณ์และคุณค่าทางการยืนยันของข้อมูลทางการเงินมีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือ หากข้อมูลทางการเงินมีคุณค่าทางการพยากรณ์แล้ว มักมีคุณค่าทางการยืนยันด้วย ตัวอย่างเช่น นักลงทุนนำข้อมูลผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปีปัจจุบันมาเปรียบเทียบกับปีก่อน เพื่อประเมินผลการดำเนินงานในอดีตและคาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคต เป็นต้น (Thummanon, 2009) ทั้งนี้ นอกจากความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลแล้วยังขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญ (materiality) ของข้อมูลด้วย กล่าวคือ ข้อมูลมีสาระสำคัญก็ต่อเมื่อการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีผลกระทบต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาจากลักษณะหรือขนาดของรายการ โดยขึ้นอยู่กับบริบทเฉพาะของแต่ละกิจการหรือองค์การ โดยในบางกรณีลักษณะของรายการเพียงอย่างเดียวก็สามารถบอกรได้ว่า ข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เช่น ผลการดำเนินงานของส่วนงานดำเนินงานใหม่ เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวสามารถบ่งบอกถึงความสามารถในการทำกำไรของกิจการในอนาคตได้ เป็นต้น (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2015)

3. ความเชื่อถือได้ (reliability) หรือความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (faithful representation) กล่าวคือ ข้อมูลทางการเงินที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจแทนที่จะเป็นรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื่องจากในบางกรณี ข้อมูลทางการเงินที่แสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจอาจแตกต่างไปจากข้อมูลทางการเงินที่แสดงตาม

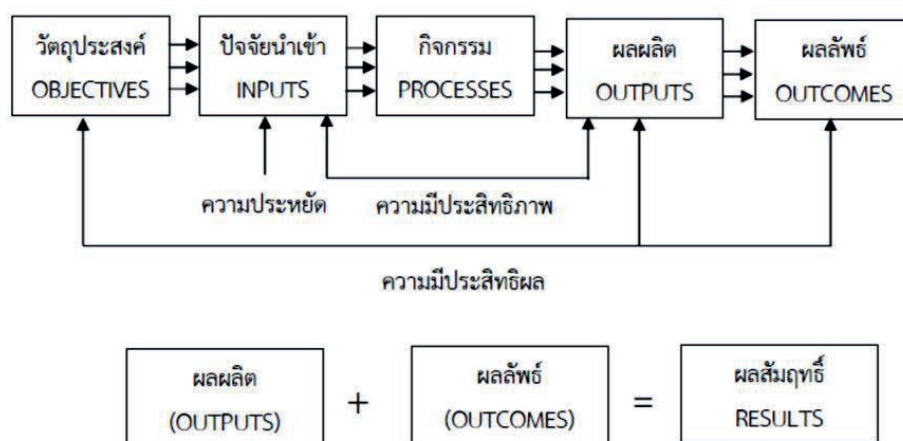
รูปแบบทางกฎหมาย ทั้งนี้ ข้อมูลทางการเงินที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมต้องมีความครบถ้วน ความเป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2015)

4. ความสามารถเปรียบเทียบได้ (comparability) ผู้ใช้สามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลทางการเงินมากยิ่งขึ้น โดยการเปรียบเทียบกับข้อมูลทางการเงินที่คล้ายกันของกิจการอื่นสำหรับรอบระยะเวลาเดียวกัน (cross-sectional Analysis) หรือโดยการเปรียบเทียบกับข้อมูลทางการเงินที่คล้ายกันของกิจการหรือองค์การเดียวกันสำหรับรอบระยะเวลาอื่น (time-series analysis or trend analysis) (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2015)

แนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ (Perceived Organizational Performance--POP) เป็นการรับรู้ของบุคลากรในประสิทธิภาพการทำงานขององค์การโดยรวม (Delaney & Huselid, 1996) ซึ่งแนวคิดดังกล่าวทำให้มีการค้นพบปฏิสัมพันธ์ระหว่างทัศนคติและการปฏิบัติงาน (Perry-Smith & Blum, 2000) ซึ่งชี้ให้เห็นว่าการรับรู้ผลการปฏิบัติงานขององค์การของบุคลากรโดยรวมมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับทัศนคติและพฤติกรรมของบุคคลกรเหล่านั้นซึ่งรวมทั้งอัตราการเปลี่ยนงานด้วย (Delaney & Huselid, 1996; Perry-Smith & Blum, 2000) จากแนวคิดดังกล่าว หน่วยงานภาครัฐในประเทศไทยพยายามที่จะปรับเปลี่ยนการบริหารจัดการ เป็นการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management--NPM) ซึ่งกำหนดว่าภาครัฐจะต้องเปลี่ยนแนวทางการบริหารไปสู่การบริหารแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์ (Result-based Management--RBM) โดยยึดประชาชนเป็นเป้าหมาย

หลักในการทำงาน มีการเปรียบเทียบผลผลิตและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงกับเป้าหมายที่กำหนด โดยใช้ระบบการประเมินผลงานที่อาศัยตัวชี้วัดเป็นตัวสะท้อนผลงานออกมาให้เป็นรูปธรรม ซึ่งการบริหารแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์แตกต่างจากการบริหารแบบเก่าที่มุ่ง

เน้นด้านปัจจัยนำเข้า (input) กระบวนการทำงาน (process) และผลผลิต (output) เป็นหลัก (Sapcharoen, 2012) ดังแสดงในภาพ 1 (Office of the Civil Service Commission, 2003)



ภาพ 1 แนวคิดการบริหารแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์ (Result-Based Management--RBM)

จากภาพ 1 สามารถอธิบายความหมายได้ดังนี้ (Office of the Civil Service Commission, 2003)

1. วัตถุประสงค์ (objectives) หมายถึง เป้าหมายของผลสัมฤทธิ์ของงานที่ต้องการทั้งในระยะสั้น กลาง หรือระยะยาว

2. ปัจจัยนำเข้า (inputs) หมายถึง ทรัพยากรที่ใช้ในการผลิต การให้บริการหรือการปฏิบัติงาน เช่น เงินทุน คน อาคาร เครื่องมือ วัสดุ อุปกรณ์ เทคโนโลยี ทรัพยากรสินทางปัญญา กฎระเบียบ และการรักษาชื่อเสียงขององค์กร เป็นต้น

3. กิจกรรม (processes) หมายถึง กระบวนการทำงาน ได้แก่ การนำปัจจัยนำเข้าทั้งหลายมาผ่านกระบวนการ เพื่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มตามมาตรฐานคุณภาพที่ได้กำหนดไว้

4. ผลผลิต (outputs) หมายถึง ผลงานหรือบริการที่องค์กรนั้นจัดทำขึ้น โดยกิจกรรมที่ทำให้เกิดผลงานนั้นจะอยู่ภายใต้การควบคุมขององค์กร เช่น ผู้ป่วยที่ได้รับการรักษาหรือการหางานให้ผู้ว่างงาน เป็นต้น

5. ผลลัพธ์ (outcomes) หมายถึง ผลกระทบที่เกิดจากผลผลิตหรือผลงานที่ได้ทำขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดผลการเปลี่ยนแปลงต่อผู้รับบริการอันเนื่องจากการดำเนินการ เช่น คนไข้หายป่วยกลับไปทำงานต่อได้ และมีสุขภาพที่แข็งแรง หรือผู้ว่างงานลดลงและได้งานประจำทำมากขึ้น เป็นต้น

6. ความประหยัด (economy) หมายถึง การใช้ทรัพยากรน้อยที่สุดในการผลิตหรือการดำเนินกิจกรรม

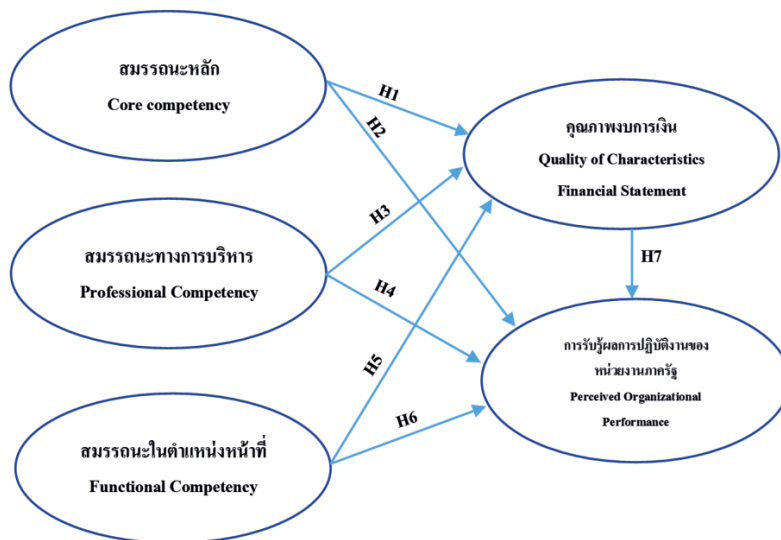
7. ความมีประสิทธิภาพ (efficiency) หมายถึง การเปรียบเทียบระหว่างปัจจัยนำเข้า (inputs) กับผลผลิต (output) ได้แก่ การสร้างผลผลิตในระดับที่สูงกว่าปัจจัยนำเข้าความมีประสิทธิภาพ สามารถวัดได้โดยนำปัจจัยนำเข้าจริงหารด้วยผลผลิตจริง หากได้ค่าน้อยแสดงว่ามีผลผลิตเพิ่มขึ้น มากกว่าการเพิ่มขึ้นของปัจจัยนำเข้า ซึ่งหมายถึงองค์กรนี้มีประสิทธิภาพ สัดส่วนตัวนี้สามารถทำให้ดีขึ้นได้โดยการปรับปรุงผลิตภาพ (productivity) คือการทำให้ผลผลิตเพิ่มขึ้นในขณะที่ปัจจัยนำเข้าคงที่ หรือโดยการประหยัด

(economizing) คือรักษาระดับผลผลิตให้คงที่แต่จะลดปัจจัยนำเข้าลง ประการที่แปด ความมีประสิทธิภาพ (effectiveness) หมายถึง การเปรียบเทียบระหว่างวัตถุประสงค์กับผลลัพธ์ของโครงการซึ่งหมายถึงระดับของการบรรลุวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้ล่วงหน้าของโครงการนั้นๆ ว่าได้ผลลัพธ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้เพียงไร ความมีประสิทธิภาพ มีความเกี่ยวข้องกับผลผลิตและผลลัพธ์

8. ผลสัมฤทธิ์ (results) หมายถึง การปฏิบัติตามกิจกรรมที่กำหนดไว้จนเกิดผลผลิต (outputs) ซึ่งเป็นไปตามเป้าหมาย และนอกจากนั้นยังเกิดผลลัพธ์ (outcomes) ที่เกิดจากผลผลิต (outputs) ในการทำกิจกรรมด้วย

กรอบแนวความคิดที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ประกอบด้วยตัวแปรดังต่อไปนี้ ตัวแปรภายนอก (เริ่มต้น) คือ สมรรถนะหลักของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (core competency) สมรรถนะทางการบริหารของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (professional competency) และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (functional competency) ตัวแปรคั่นกลาง คือ ลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน (quality of financial statement) ตัวแปรเป้าหมาย คือ การรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ (perceived organizational performance)



ภาพ 2 กรอบแนวความคิดที่ใช้ในการวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยแบบผสม (mixed method research) โดยการวิจัยเชิงปริมาณ (quantitative research) เป็นวิจัยที่มุ่งหาข้อเท็จจริงและข้อสรุปเชิงปริมาณโดยใช้ข้อมูลจากแบบสอบถามเป็นเครื่องมือที่เป็นตัวเลขเพื่อยืนยันสมมติฐานของบริบทหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย และการวิจัยเชิง

คุณภาพ (qualitative research) เป็นการรวบรวมและสังเคราะห์ข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลหลักโดยผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีภาครัฐ (key informant) ในลักษณะของการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) และทำการตรวจสอบความสมบูรณ์ครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าวด้วยการตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า (triangulation)

เพื่อนำผลที่ได้มาอภิปรายผลและข้อเสนอแนะเพิ่มเติมต่อไป

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยเชิงปริมาณ (quantitative research) ครั้งนี้คือ บุคลากรของหน่วยงานภาครัฐ ที่ปฏิบัติงานที่ในสถานะผู้กำกับดูแลและ/หรือผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีตามจำนวนที่กำหนดไว้ในร่างหลักเกณฑ์และคุณสมบัติผู้ทำบัญชีของหน่วยงานของรัฐ ประกอบด้วย (1) ส่วนราชการ จำนวน 159 แห่ง (2) หน่วยงานของรัฐสภา หน่วยงานศาล หน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การอัยการ จำนวน 11 แห่ง (3) ทุนหมุนเวียน จำนวน 115 แห่ง (4) องค์การมหาชน 49 แห่ง และ (5) หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด จำนวน 53 แห่ง รวมทั้งสิ้น 387 แห่ง จำนวน 606 คน

การกำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการใช้ในการวิเคราะห์ตัวแบบสมการโครงสร้างนั้นมีหลากหลายวิธี ดังนั้น เพื่อให้ได้ขนาดตัวอย่างที่เป็นตัวแทนข้อมูลที่ดียิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงได้กำหนดตัวอย่างด้วยวิธีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ด้วยวิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างแบบประมาณค่าแบบ Maximum Likelihood โดยกำหนดอัตราส่วนระหว่างหน่วยตัวอย่างต่อจำนวนตัวแปรสังเกตได้ 20 ต่อ 1 (Hair, Black, Babin, and Anderson, 2010) จากตัวแบบจำลองสมการโครงสร้างของวิจัยในครั้งนี้มีจำนวนตัวแปรสังเกตได้ทั้งสิ้น 25 ตัวแปร ดังนั้นขนาดตัวอย่างของการวิจัยครั้งนี้ควรมีขนาดตัวอย่าง 500 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล ได้แก่ แบบสอบถาม และแบบสัมภาษณ์ ซึ่งผู้วิจัยได้สร้างขึ้นและพัฒนาจากการทบทวนวรรณกรรม และงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้ (1) แบบสอบถาม เป็นข้อคำถามแบบมาตราส่วนประเมินค่า (rating scale) 5 ระดับ และมีเกณฑ์การแปลความหมายของค่าเฉลี่ยจากการวิเคราะห์ข้อมูลตามแนวคิดของ Best (1981) และ (2) แบบสัมภาษณ์เชิงลึก ใช้สำหรับสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญที่มีประสบการณ์ทางด้านบัญชีภาครัฐ และ

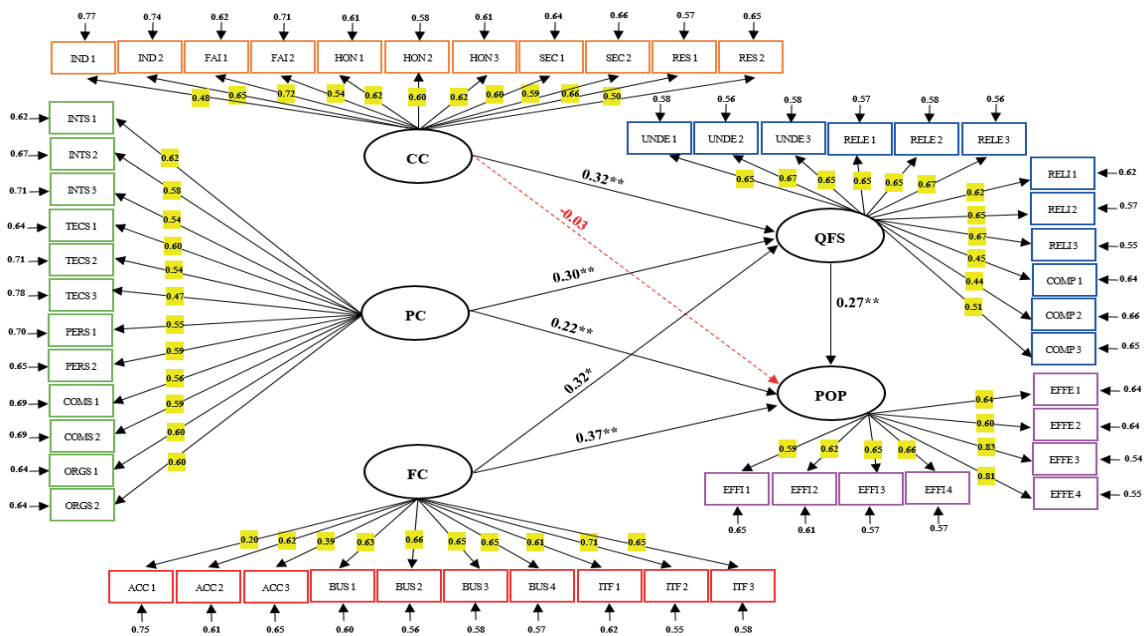
ผู้แทนหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลหน่วยงานภาครัฐ เป็นข้อคำถามแบบปลายเปิดเพื่อให้ผู้ให้ข้อมูลได้แสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ

การวิเคราะห์ข้อมูล การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้วิธีการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ โดยมีสถิติเชิงพรรณนา (description statistics analysis) และสถิติเชิงอนุมาน (inferential statistics analysis) และวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural Equation Modeling--SEM) เพื่อตอบวัตถุประสงค์แต่ละข้อของการวิจัย

ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์สถิติลักษณะข้อมูลทั่วไปของตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นหน่วยงานภาครัฐประเภทส่วนราชการ (ร้อยละ 51.25) เพศหญิง (ร้อยละ 93.20) อายุ 31-40 ปี (ร้อยละ 47.40) ระดับการศึกษาปริญญาตรี (ร้อยละ 62.80) มีอายุราชการ 5 -10 ปี (ร้อยละ 28.30) ตำแหน่งนักวิชาการเงินและบัญชี (ร้อยละ 55.10) ระดับปฏิบัติการ (ร้อยละ 34.70) ซึ่งปฏิบัติงานด้านบัญชีในฐานะผู้ปฏิบัติงาน (ร้อยละ 75.96)

2. ผลการวิเคราะห์ระดับความเห็นของผลกระทบของคุณภาพงบการเงินและบุพปัจจัยต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านทั้ง 5 ด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากถึงมากที่สุด คือ สมรรถนะหลักของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ มีค่าเฉลี่ยรวม อยู่ในระดับมากที่สุด ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด สมรรถนะทางการบริหารจัดการของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมาก สมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมาก และการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมาก ตามลำดับ



$R^2 = 503.29$, $df = 1170$, p value = 1.000, CFI = 1.000, GFI = 0.956, AGFI = 0.946, SRMR = 0.024, RMSEA = 0.000

*นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ** นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

ภาพ 3 ตัวแบบจำลองสมการโครงสร้างผลกระทบของคุณภาพงบการเงินและบุพปัจจัยต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย

3. ตัวแบบจำลองสมการโครงสร้างการวิจัยมีความสอดคล้องกับเกณฑ์ที่กำหนดไว้ กล่าวคือ มีค่าไค-สแควร์ (R^2) เท่ากับ 503.29 องศาอิสระ (df) มีค่าเท่ากับ 1170 ค่าไค-สแควร์สัมพันธ์ (R^2/df) มีค่าเท่ากับ 0.43 ความน่าจะเป็น (p -value) มีค่าเท่ากับ 1.000 ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.956 ค่าดัชนีวัดความกลมกลืนที่ปรับแก้ (AGFI) มีค่าเท่ากับ 0.946

ค่าดัชนีวัดระดับความสอดคล้องเปรียบเทียบ (CFI) มีค่าเท่ากับ 1.000 ค่าดัชนีรากของค่าเฉลี่ยกำลังสองของส่วนที่เหลือมาตรฐาน (SRMR) เท่ากับ 0.024 และค่าดัชนีค่าความคลาดเคลื่อนในการประมาณพารามิเตอร์ (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.000 แสดงว่า ตัวแบบจำลองสมการโครงสร้างมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์

ตาราง 2

ค่าสัมประสิทธิ์อิทธิพลทางตรง ทางอ้อม และอิทธิพลรวม ระหว่างตัวแปรสาเหตุและตัวแปรผลลัพธ์ของคุณภาพ
งบการเงินและบุพปัจจัยต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย

ตัวแปรสาเหตุ	ตัวแปรผลลัพธ์					
	QFS			POP		
	DE	IE	TE	DE	IE	TE
CC	0.32**	-	0.32**	-0.03	0.09*	0.06
PC	0.30**	-	0.30**	0.22**	0.08*	0.30**
FC	0.32*	-	0.32*	0.37**	0.09*	0.46**
QFS				0.27**	-	0.27**
ตัวแปรแฝงภายใน R^2		0.71			0.59	

$R^2 = 503.29$, $df = 1170$, $R^2/df = 0.430$, $p \text{ value} = 1.000$, $CFI = 1.000$, $GFI = 0.956$, $AGFI = 0.946$,
 $SRMR = 0.024$, $RMSEA = 0.000$

* นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ** นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

4. การวิเคราะห์อิทธิพลเชิงสาเหตุระหว่างตัวแปร
แฝง

4.1 การวิเคราะห์อิทธิพลทางตรงระหว่าง
ตัวแปรแฝง ได้ดังนี้

(1) สมรรถนะหลักของนักบัญชีหน่วยงาน
ภาครัฐ (CC) สมรรถนะทางการบริหารจัดการของ
นักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (PC) และสมรรถนะใน
ตำแหน่งหน้าที่ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (FC) มี
อิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณลักษณะเชิงคุณภาพงบ
การเงิน (QFS) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01
และ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์อิทธิพลเท่ากับ 0.32,
0.30 และ 0.32 ตามลำดับ

(2) สมรรถนะทางการบริหารจัดการ
ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (PC) และสมรรถนะใน
ตำแหน่งหน้าที่ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (FC) และ
คุณลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน (QFS) มีอิทธิพลทาง
ตรงเชิงบวกต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงาน
ภาครัฐ (POP) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

โดยมีค่าสัมประสิทธิ์อิทธิพลเท่ากับ 0.22, 0.37 และ
0.27 ตามลำดับ ส่วนสมรรถนะหลักของนักบัญชี
หน่วยงานภาครัฐ (CC) มีอิทธิพลทางตรงเชิงลบต่อ
การรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ (POP)
อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์
อิทธิพลเท่ากับ -0.03

4.2 การวิเคราะห์อิทธิพลทางอ้อมระหว่าง
ตัวแปรแฝง สามารถสรุปได้ว่า สมรรถนะหลักของ
นักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (CC) สมรรถนะทางการ
บริหารจัดการของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ (PC) และ
สมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ของนักบัญชีหน่วยงาน
ภาครัฐ (FC) มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อการรับรู้
ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ (POP) โดย
ผ่านคุณลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน (QFS) อย่างมี
นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์
อิทธิพลเท่ากับ 0.09, 0.08 และ 0.09 ตามลำดับ

สำหรับค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ (R^2)
ของสมการโครงสร้างตัวแปรแฝงภายใน พบว่าค่า

สัมประสิทธิ์การพยากรณ์ (R^2) ของคุณลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน มีค่าเท่ากับ 0.71 หรือตัวแปรในตัวแบบจำลองสามารถอธิบายความแปรปรวนของคุณลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน (QFS) ได้ร้อยละ 71 และค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ (R^2) ของการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ มีค่าเท่ากับ 0.59 หรือตัวแปรในตัวแบบจำลองสามารถอธิบายการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ (POP) ได้ร้อยละ 59

การอภิปรายผล

1. วัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 1 สมรรถนะหลัก สมรรถนะทางการบริหาร และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ ที่มีผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงินและการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ ผลการวิเคราะห์พบว่า

1.1 สมรรถนะหลัก สมรรถนะทางการบริหาร และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ มีผลกระทบทางบวกต่อลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน เนื่องจาก สมรรถนะหลักเป็นคุณลักษณะเชิงพฤติกรรมของนักบัญชีในองค์กรที่สะท้อนให้เห็นถึงทัศนคติ ความเชื่อ และอุปนิสัย อันเป็นลักษณะเฉพาะที่จำเป็นสำหรับการประกอบอาชีพ ซึ่งการทำบัญชีถือเป็น “วิชาชีพบัญชี” แขนงหนึ่งในประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยทัศนคติ ความเชื่อ ทางวิชาชีพบัญชี หรือความประพฤติที่ผู้ประกอบการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้นเรียกว่า “จรรยาบรรณ” และผู้ที่ทำบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดไว้ในกฎหมายเป็นการเฉพาะ และต้องสอดคล้องกับมาตรฐานสากลด้วย สำหรับสมรรถนะทางการบริหาร เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทักษะของนักบัญชีทางด้านทักษะทางสติปัญญา ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่งาน ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ทักษะ

ทางปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นและการสื่อสาร และทักษะทางองค์การและการจัดการธุรกิจ และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ ซึ่งเป็นความรู้ที่นักบัญชีจำเป็นต้องมีในด้านการบัญชี การเงินและวิชาที่เกี่ยวข้อง ด้านองค์การและธุรกิจ และความรู้และสมรรถนะด้านเทคโนโลยี ทั้งนี้ สมรรถนะหลัก สมรรถนะทางการบริหาร และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ เป็นสมรรถนะพื้นฐานของนักบัญชีที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนดไว้ด้วย (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2015) ซึ่งมีผลดีต่อลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงินขององค์การ ทำให้งบการเงินมีความถูกต้อง ครบถ้วน และเชื่อถือได้ (Setiyawati, Hari, 2013; Warongan, Pagalung, Uppun, & Habbe, 2014; Iskandar & Setiyawati, 2015) และสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Tantiset (2015) ที่ศึกษาพบว่า ความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชีมีความสัมพันธ์ทางบวกต่อคุณภาพของงบการเงินโดยรวม

1.2 สมรรถนะทางการบริหาร และสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่ ของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐ มีผลกระทบทางบวกต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ เนื่องจาก ทักษะและความรู้เป็นสมรรถนะที่สร้างขึ้น (acquired abilities) ที่จำเป็นต้องใช้การเรียนรู้ ความพยายามศึกษาหาข้อมูลและประสบการณ์ (Lucia and Lepsinger, 1998) ซึ่งเป็นสมรรถนะที่มองเห็นได้ชัดหรือรับรู้ได้ชัดเจน สามารถแสดงให้เห็นถึงผลการปฏิบัติ (Outcome) วัดค่าหรือประเมินผลได้ (Measurable) ซึ่งจะมีรูปแบบทั่วไปที่เรียกว่า “KPI (Key Performance Indicator)” และสามารถที่จะเรียนรู้และพัฒนาได้อย่างต่อเนื่อง (Chanthaburiphaisan, 2006) และสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Anvari, Soltami, and Rafiee (2016)

ที่ได้ศึกษาพบว่าทักษะและความรู้ของพนักงานมีความสัมพันธ์ทางบวกต่อผลการปฏิบัติงานขององค์การ ส่วนสมรรถนะหลักของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐไม่มีผลกระทบต่อผลการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งสอดคล้องกับความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์เชิงลึกของผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีภาครัฐที่เห็นว่าสมรรถนะหลักของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทยหรือจรรยาบรรณของนักบัญชีซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการ (CG) มีข้อจำกัดในมุมมองของผู้บริหารที่มองเป็นกลยุทธ์เชิงรับที่ป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้น ไม่สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มแก่หน่วยงานได้อย่างเต็มที่ โดยเน้นเฉพาะรูปแบบและการวัดผลอย่างเป็นรูปธรรมยาก (Bangmo, 2015; Theerachanachakul, 2014) ประกอบกับวัฒนธรรมในหน่วยงานภาครัฐที่แตกต่างกันย่อมมีลักษณะการบัญชีที่ไม่เหมือนกันด้วย (Gray, 1988; Perera, 1989)

2. วัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 2 ลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงิน ที่มีผลต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ ผลการวิเคราะห์พบว่า ลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงินมีผลกระทบทางบวกต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ เนื่องจาก ข้อมูลทางการเงินเป็นส่วนหนึ่งของการวัดผลการปฏิบัติงานขององค์การตามมุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective) ด้วยวิธีการการวัดผลการปฏิบัติงานเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard--BSC) (Kaplan and Norton, 1998) ที่หน่วยงานภาครัฐใช้ในปัจจุบันด้วย ซึ่งงบการเงินเปรียบเสมือนเทอร์โมมิเตอร์สามารถวัดสถานภาพ ผลการดำเนินงาน ความคล่องตัว ในเงินทุนหมุนเวียนของกิจการหรือองค์การได้ในระดับหนึ่ง นอกจากนี้ งบการเงินยังเป็นหัวใจสำคัญของวินัยทางการเงินที่กิจการหรือองค์การจำเป็นต้องจัดให้มีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้อง รวมทั้งเป็นพื้นฐานสำคัญในการเตือนภัย (warning sign) การตัดสินใจวางแผนและเลือกกลยุทธ์ และการสะท้อนประสิทธิภาพขึ้น

พื้นฐานหากกิจการหรือองค์การมีการรายงานทางการเงินที่ดี งบการเงินที่จัดทำขึ้นจะถือว่าได้จัดทำขึ้นเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก็ต่อเมื่อการเงินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีที่ต้องนำมาปฏิบัติและเป็นไปตามการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี งบการเงินจะแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรก็ต่อเมื่อกิจการหรือองค์การ นำมาตรฐานการบัญชีมาใช้อย่างเหมาะสม พร้อมกับเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเมื่อจำเป็นในทุกกรณีที่มีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตามงบการเงินไม่ได้ให้ข้อมูลทุกประเภทที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เพราะข้อมูลส่วนใหญ่ที่แสดงในงบการเงินสะท้อนถึงผลกระทบทางการเงินจากเหตุการณ์ในอดีตและไม่ได้แสดงข้อมูลที่มีใช้ข้อมูลทางการเงิน (non-financial Information) ซึ่งเกี่ยวข้องกับปัจจัยที่จะมีผลต่อการดำเนินงานของกิจการหรือองค์การในอนาคต (Thummanon, 2009) ซึ่งส่งผลกระทบทางบวกต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานขององค์การในด้านความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของบุคลากรในองค์การด้วย (Kaplan and Norton, 1998)

ข้อเสนอแนะ

1. รัฐบาลควรมีการดำเนินการกระตุ้นและสร้างแรงจูงใจ ให้นักบัญชีหน่วยงานภาครัฐปฏิบัติงานด้านบัญชีตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีกำหนด เพื่อสร้างความเป็นปึกแผ่นและดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งการประกอบวิชาชีพ แต่การปฏิบัติตามจรรยาบรรณได้ในระดับที่ย่อมขึ้นอยู่กับจิตสำนึกของผู้ทำบัญชีเองเป็นสำคัญ ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเกิดขึ้นพร้อมกับการเปลี่ยนแปลงกฎหมายและองค์การกำกับดูแลผู้ทำบัญชีภาครัฐโดยรัฐบาลเป็นผู้กำหนด

2. หน่วยงานที่กำกับดูแลนักบัญชีภาครัฐต้องเตรียมความพร้อมในการชี้แจง ประชาสัมพันธ์ เพื่อให้

ผู้ทำบัญชีเห็นประโยชน์ในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องในขณะที่เป็นผู้ทำบัญชีภาครัฐซึ่งเป็นเรื่องใหม่ไม่เคยเกิดขึ้นในหน่วยงานภาครัฐ และยังเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญของสมรรถนะทางการบริหาร เนื่องจาก เป็นหลักสากลของวิชาชีพบัญชีที่ต้องการให้นักบัญชีมีการเพิ่มพูนองค์ความรู้ให้กับตนเองอยู่ตลอดเวลา เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลง ก้าวทันเทคโนโลยีและก้าวทันโลก

3. หน่วยงานที่กำกับดูแลต้องดำเนินการพัฒนามาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ให้มีความเข้าใจง่ายที่สุด และสามารถดำเนินการได้ในทางปฏิบัติ รวมทั้งมีการชี้แจงให้ผู้ทำบัญชีหน่วยงานภาครัฐทราบและตระหนักถึงความสำคัญในเรื่องดังกล่าวโดยอาจดำเนินการจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับมาตรฐาน และนโยบายการบัญชี

ภาครัฐในแต่ละเรื่องที่มีการบังคับใช้โดยแสดงตัวอย่างที่ชัดเจน เข้าใจง่าย และเหมาะสมกับหน่วยงานภาครัฐที่ถือปฏิบัติด้วย เนื่องจากความรู้ด้านมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ เป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญมากของสมรรถนะในตำแหน่งหน้าที่

4. ในการวิจัยครั้งต่อไป ควรศึกษาถึงปัจจัยและสาเหตุที่แท้จริงของสมรรถนะหลักของนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐที่มีผลต่อการรับรู้ผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐ เพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไขข้อกำหนดหรือจรรยาบรรณสำหรับนักบัญชีหน่วยงานภาครัฐเป็นการเฉพาะ และควรครอบคลุมถึงหน่วยงานภาครัฐประเภทอื่นคือ รัฐวิสาหกิจ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ด้วย

References

- Anvari, P. F., Soltami, I., & Rafiee, M. (2016). Providing the applicable model of performance management with competencies oriented. *Social and Behavioral Sciences*, 230, 190-197.
- Bangmo, S. (2015). *Business ethics* (7th ed). Phatanawit Printing. [In Thai]
- Bayot, D. G. (2014). A competency model for catering and event professionals using a modified Delphi technique. *Dissertation Abstracts International*, 76(8), 192-A.
- Best, J. W. (1981). *Research in education* (4th ed). Prentice Hall.
- Boonlert, N. (2017). *Organization core competency development. In Strategic management and competency based management* (8th ed.). Sukhothai Thammathirat Open University Press. [In Thai]
- Chanthaburiphaisan, P. (2006). *Search and analysis for in-depth competency practice* (2nd ed.). HR Center. [In Thai]
- Delaney, J. T., & Huselid, M. A. (1996). The Impact of human resource management practices on perceptions of organizational performance. *Academy of Management Journal*, 39(4), 949-969.
- Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2015). *Conceptual framework for financial reporting (B. E. 2558)*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/UW0ynKPwuW.pdf> [In Thai]
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting system internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Prentice Hall.
- Iskandar, D., & Setiyawati, H. (2015). The effect of internal accountants' competence on the quality of financial reporting and the impact on the financial accountability. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 3(5), 55-64.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1998). *The balanced scorecard: Translation strategy into action*. President and Fellows of Harvard College.
- Kuhirun, R. (2015). The administration efficiency with regard to auditing of the office of the state audit according to the royal initiatives. *Srinakharinwirot Research and Development Journal of Humanities and Social Sciences*, 7(14), 64-76. [In Thai]
- Lucia, A. D., & Lepsinger, R. (1998). *The art and science of competency models: Pinpointing critical success factors*. Jossey-Bass/Pfeiffer.
- Office of the Civil Service Commission. (2003). *Result Based Management (RBM)*. Author. [In Thai]

- Perera, M. H. B. (1989). Accounting in developing countries: A case for localised uniformity. *Accounting Review*, 21(2), 141-158.
- Perry-Smith, J. E., & Blum, T. C. (2000). Work-family human resource bundles and perceived organizational performance. *Academy of Management Journal*, 43(6), 1107-1117.
- Phuwitthayaphan, A. (2005). *Competency dictionary* (2nd ed.). HR Center. [In Thai]
- Sapcharoen, Y. (2012). *The development of an achievement management model in the Educational Service Area Office. Doctoral Dissertation in Educational Administration.* Burapha University. [In Thai]
- Setiyawati, H. (2013). The effect of internal accountants' competence, managers' commitment to organizations and the implementation of the internal control system on the quality of financial reporting. *International Journal of Business and Management Invention*, 2(11), 19-27.
- State Audit Office of the Kingdom of Thailand. (2019). *Annual report*. Retrieved from <https://www.audit.go.th/th/report/audit> [In Thai]
- Tantiset, N. (2015). The factors affecting of quality of financial statement and decision making effectiveness of listed companies in the stock exchange of Thailand. *Srinakharinwirot Business Journal*, 6(2), 20-35. [In Thai]
- Thailand Competitiveness. (2018). *Operations to enhance the country's competitiveness for the year 2017*. Retrieved from <http://thailandcompetitiveness.org> [In Thai]
- Theerachanachakul, K. (2014). *Business ethics*. Panayachon. [In Thai]
- Thummanon, V. (2009). *New dimensions of financial statements and analysis*. Dharmniti Press. [In Thai]
- Warongan, J. D. L., Pagalung, G., Uppun, P., & Habbe, A. H. (2014). The effects of effectiveness mediation of internal control system on competency of human resources and audit opinion in previous year toward quality of financial statement. *Journal of Research in Business and Management*, 2(11), 9-16.
- Woolf, M. N. (2012). Competencies for financial aid officers: A competency model for professional development. *Dissertation Abstracts International*, 74(1), 134-A.
- Yotingyong, K. (2007). *Competency* (2nd ed.). Mr. Copy. [In Thai]