

การศึกษาเปรียบเทียบความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรม

ผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

**The Comparison of Capability of Public Accountants, Understanding of
Ethics of Public Accountants, Application of Public Accounting
Standards and the Quality of Financial Statements of Public
Entities in Thailand**

อทิรา โสตโยม และ กัลยาภรณ์ ปานมะเร็ง

มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Athira Sodyom and Kalyaporn Panmarerng

Sripatum University, Thailand

Corresponding Author, E-mail: sodyom@hotmail.com

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยคือแบบสอบถามด้วยวิธีหาค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถาม และวัตถุประสงค์ของแบบสอบถาม (IOC: Index of item Objective Congruence) ถ้าค่า IOC มากกว่า 0.50 ทุกข้อแล้วจะนำไปหาค่าความเชื่อมั่นต่อไป รวมทั้งปรับปรุงแก้ไขภาษาตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ ประชากร คือผู้ทำบัญชีในหน่วยงานของรัฐ โดยมีกลุ่มตัวอย่างจำนวน 431 ราย การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติที่สถิติเชิงพรรณนาได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานและทดสอบสมมติฐานด้วยสถิติการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม ที่เป็นอิสระจากกัน (t-test independent) กลุ่มตัวอย่างที่มีมากกว่า 2 กลุ่ม (F-test) และใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way Analysis of Variance: ANOVA) และการวิเคราะห์ความแตกต่างเป็นรายคู่ด้วยวิธีของเชฟเฟ ผลการวิจัยความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ พบว่า เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงานที่แตกต่างกันมีความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ระดับ 0.05

* วันรับบทความ : 20 มีนาคม 2567; วันแก้ไขบทความ 29 มีนาคม 2567; วันตอบรับบทความ : 30 มีนาคม 2567

Received: March 20 2024; Revised: March 29 2024; Accepted: March 30 2024

คำสำคัญ: จริยธรรม; มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ; รายงานการเงินภาครัฐ

Abstract

The objective of this research was to study and compare the general information of the respondents with the capability of public accountants, their understanding of the ethics of public accountants, their application of public accounting standards, and the quality of financial statements of public entities. This is survey-based research. The research instrument used was a questionnaire. The population consisted of public accountants and the sample size was 431 people. Data analysis utilized descriptive statistics such as Percentage, Mean, and Standard Deviation. Hypothesis testing was performed using techniques including Independent Samples t-test, One-Way ANOVA, and pairwise difference analysis employing Scheffe's Method. The research results found that gender, age, educational level, work experience, job position, and type of organization did not give statistically significant differences in the capabilities of public accountants, their understanding of the ethics of public accountants, application of public accounting standards, and quality of financial statements of public entities.

Keywords: Ethics; Public Accounting Standard; Statements of Public Entities

บทนำ

กระทรวงการคลังได้ประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐแล้ว ซึ่งเป็นไปตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. 2561 เมื่อวันที่ 5 กันยายน พ.ศ. 2562 (ราชกิจจานุเบกษา, 2561 : 9-10) และพ.ศ. 2564 เมื่อวันที่ 8 เมษายน พ.ศ. 2564 (ราชกิจจานุเบกษา, 2564 : 17-18) เพื่อให้การบัญชีภาครัฐเป็นไปตามหลักการสากล เป็นการแสดงความโปร่งใสของภาครัฐให้มากยิ่งขึ้นนั้น ย่อมจะทำให้เห็นว่าผู้ทำบัญชีหน่วยงานของรัฐต้องมีความเชี่ยวชาญทางมาตรฐานการบัญชีภาครัฐพอสมควร แต่จากภาพการณ์ในปัจจุบันพบว่า หน่วยงานของรัฐยังไม่มีนักบัญชีที่มีความพร้อมเป็นมืออาชีพปฏิบัติงานด้านการบัญชี ซึ่งพบได้จากงานวิจัยกรณีศึกษาปัญหาการทุจริตกรณีโครงการรับจำนำข้าวที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน และทำการวิเคราะห์เชื่อมโยงประเด็นมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ผลการศึกษาชี้ให้เห็นปัญหาการละเลยไม่ให้ความสำคัญการจัดทำบัญชีที่สะท้อนความโปร่งใสและสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการรายงานการเงินของประเทศไทย (จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์ และประวิทย์ เขมะสุนันท์, 2559 : 143-159) จึงมีความจำเป็นที่ต้องมีการปฏิรูปการจัดทำบัญชีของหน่วยงานของรัฐให้มีหน้าที่ในการส่งเสริมการรายงานการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการจัดทำบัญชีที่ฉ้อโกงและมาตรฐานต่ำของรัฐบาลหลายประเทศให้เป็นที่ยึดเหนี่ยวว่าข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้คุณภาพสูงเพิ่มความโปร่งใสและความรับผิดชอบและการควบคุมที่ดีขึ้นจะมีส่วนช่วยในการตัดสินใจที่ดีขึ้น งานวิจัยประเมินความโปร่งใสทางการคลังของไทยตามหลักมาตรฐานสากล พบว่ามีดีความสมบูรณ์และความโปร่งใสระหว่างการคลังของรัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังมีปัญหาค่อนข้างมากเกี่ยวกับการจัดทำเอกสาร

รวมถึงรายงานทางการเงินต่าง ๆ ตามเกณฑ์ประเมินผลการบริหารการเงินการคลังภาคสาธารณะของประเทศ ไทยตามกรอบความรับผิดชอบด้านการคลังสาธารณะปี พ.ศ. 2553 ซึ่งเป็นหัวใจหลักของการสร้างความ น่าเชื่อถือและประสิทธิภาพในการดำเนินงานทางการเงินการคลังของรัฐเป็นการสนับสนุนการรักษาวินัยทางการเงินการคลังที่ ดีและเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้การคลังของประเทศมีความยั่งยืนอันเป็นหนึ่งในเงื่อนไขที่ทำให้เศรษฐกิจเติบโต อย่างมีเสถียรภาพ (ศาสตรา สุตสวัสดิ์ และคณะ, 2559) และจากงานวิจัยอื่นที่เกี่ยวข้องพบว่า การประยุกต์ใช้ นวัตกรรมและเทคโนโลยีปฏิบัติงานสมัยใหม่ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชี มีอิทธิพลเชิงบวกต่อ ความเชี่ยวชาญทางบัญชีอย่างมืออาชีพและประสิทธิภาพรายงานการเงิน (ฉัตรรัชดา วิโรจน์รัตน์, 2561 : 17- 34)

การศึกษาเปรียบเทียบความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การ ประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนด สำคัญไว้เป็นกรอบในการศึกษา 4 แนวคิด ได้แก่ 1) แนวคิดเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ทรัพยากร มนุษย์ถือเป็นสิ่งสำคัญที่สุดอย่างหนึ่งขององค์กรในปัจจุบัน ทรัพยากรบุคคลตามความสามารถสามารถ ปรับปรุงขีดความสามารถและสร้างฐานรากได้เพราะถ้าคนที่ทำงานในองค์กรมีความสามารถที่เหมาะสมตาม ความต้องการในการทำงานคนเหล่านี้จะมีความสามารถทั้งในด้านความรู้ทักษะและลักษณะทางจิตใจและการ ผลิต องค์ประกอบหลัก 3 ประการของการสร้างความสามารถซึ่ง ได้แก่ ความรู้ ทักษะ และพฤติกรรม การจัดการ ด้านการเงินในท้องถิ่นที่ดีหน่วยงานระดับภูมิภาคต้องมีความสามารถและทรัพยากรบุคคลที่มีคุณภาพ ซึ่งได้รับ การสนับสนุนโดยวุฒิการศึกษาด้านบัญชีมักจะติดตามการศึกษาและการฝึกอบรมและมีประสบการณ์ด้าน การเงิน แนวคิดเกี่ยวกับความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การบริหารจัดการภาครัฐได้มีการนำหลักธรรม มาภิบาลมาประยุกต์ใช้ในการดำเนินงานขององค์กรประกอบด้วยหลักสำคัญ 6 ประการ คือ หลักนิติธรรม หลักคุณธรรม หลักความโปร่งใสหลักการมีส่วนร่วม หลักความรับผิดชอบต่อสังคม และหลักความคุ้มค่า หากองค์กรมี การบริหารงานภาครัฐที่โปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ ตลอดจนส่งผลดีต่อ เสถียรภาพของรัฐบาลและความ เจริญก้าวหน้าของประเทศ 3) แนวคิดเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (IPSAS) ซึ่งเป็น มาตรฐานการบัญชีสำหรับภาครัฐองค์กรที่ใช้ในระดับนานาชาติและสามารถใช้อ้างอิงโดยประเทศต่างๆ ทั่วโลกใน การพัฒนามาตรฐานภาครัฐเฉพาะกิจในประเทศ. IPSAS มีเป้าหมายเพื่อปรับปรุงคุณภาพของวัตถุประสงค์ หลักในรายงานการเงินของภาครัฐ เพื่อให้ทราบถึงการจัดสรรทรัพยากรที่ภาครัฐจัดสรรให้ชัดเจนยิ่งขึ้นเพื่อเพิ่ม ความโปร่งใสและความรับผิดชอบต่อหน่วยงานภาครัฐ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นหลักการ บัญชีที่นำมาใช้ในจัดเตรียมและนำเสนอรายงานการเงินซึ่งมีอำนาจตามกฎหมายในความพยายามที่จะปรับปรุง คุณภาพรายงานการเงินในประเทศอินโดนีเซีย สรุปว่าเกณฑ์คงค้างสามารถบรรลุวัตถุประสงค์การรายงานที่ไม่ สามารถบรรลุตามเกณฑ์เงินสด วัตถุประสงค์ของการรายงานคือวัตถุประสงค์ด้านการจัดการและการกำกับดูแล

เกณฑ์คงค้างส่งผลในการวัดทางบัญชีโดยพิจารณาจากสารและอุบัติการณ์ไม่ใช่เมื่อได้รับหรือจ่ายเงินสด นอกจากนั้นยังเพิ่มความเกี่ยวข้องความเป็นกลางระยะเวลาความสมบูรณ์ความสามารถในการเปรียบเทียบ และ 4) แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ คุณภาพของการรายงานการเงิน หมายถึงคุณภาพของ ข้อมูลทางการบัญชี ได้แก่ ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชี คุณภาพของข้อมูลแบ่งออกเป็น 4 ประเภท 1) คุณภาพที่เชื่อถือได้ ความถูกต้องความเที่ยงตรงความน่าเชื่อถือและชื่อเสียง 2) คุณภาพการเข้าถึง การเข้าถึงและความปลอดภัย 3) คุณภาพตามบริบท ความเกี่ยวข้องมูลค่าเพิ่มความตรงเวลาความ สมบูรณ์และปริมาณข้อมูลและ 4) การแสดงคุณภาพ การตีความความเข้าใจง่ายการแสดงที่กระชับและการนำเสนอที่ สอดคล้องกัน มิติของคุณภาพข้อมูลประกอบด้วย ความเกี่ยวข้องตรงเวลาความถูกต้องความสมบูรณ์และการ สรุพมิติด้านคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีมีความเกี่ยวข้องตรงเวลาถูกต้องครบถ้วนและสรุป เกณฑ์สำหรับ ข้อมูลคุณภาพ

จากสภาพปัญหาข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจทำวิจัยเพื่อศึกษาและเปรียบเทียบผู้ทำบัญชีภาครัฐในประเด็น ดังนี้ ความรู้ ความสามารถ ความเข้าใจจริยธรรม ความสามารถในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ โดยจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่ง งาน และประเภทหน่วยงานมีผลต่อการพัฒนาการจัดทำบัญชีภาครัฐในอนาคตอย่างไร

บทความวิจัยนี้ จะนำเสนอผลการศึกษาผลการเปรียบเทียบความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจ จริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐใน ประเทศไทยโดยจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงานตำแหน่งงาน และประเภท หน่วยงาน เพื่อนำไปใช้วางแผนในการพัฒนาการจัดทำบัญชีภาครัฐต่อไปในอนาคต

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อเปรียบเทียบข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจ จริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ

ระเบียบวิธีวิจัย

รูปแบบการวิจัย การวิจัยครั้งนี้ใช้ระเบียบวิธีเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ใช้ข้อมูลจาก แหล่งปฐมภูมิ (Primary Data) ซึ่งเก็บข้อมูลจากผู้ทำบัญชีภาครัฐในประเทศไทย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร คือ หน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย ผู้ทำบัญชีภาครัฐในประเทศไทย จำนวน 8,442 หน่วยงานและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการเก็บข้อมูลต้องเป็นหน่วยงานที่มีผู้ทำบัญชีภาครัฐ คือ ซึ่งการสุ่มตัวอย่าง ในการวิจัยครั้งนี้ พบว่า จำนวนประชากรที่เข้าเกณฑ์มีจำนวน 431 หน่วยงาน จาก 8 กลุ่มหน่วยงาน ได้แก่

(1) ส่วนราชการ หน่วยงานของรัฐสภาศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ องค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การอัยการ องค์การมหาชนทุนหมุนเวียนที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล และหน่วยงานอื่นตามที่กฎหมายกำหนด 96 หน่วยงาน (2) รัฐวิสาหกิจ 2 หน่วยงาน (3) องค์การบริหารส่วนจังหวัด 17 หน่วยงาน (4) เทศบาลนคร 10 หน่วยงาน (5) เทศบาลเมือง 25 หน่วยงาน (6) เทศบาลตำบล 86 หน่วยงาน (7) องค์การบริหารส่วนตำบล 194 หน่วยงาน และ (8) องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ (กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา) 1 หน่วยงาน ดังนั้น จึงกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่าง และการสุ่มตัวอย่างจากจำนวนประชากรทั้งหมดที่เข้าเกณฑ์

2. เครื่องมือการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นเครื่องมือสำหรับเก็บรวบรวมข้อมูล จำนวน 1 ชุด กำหนดเป็นแบบสอบถามมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับตามแบบของลิเคิร์ต (Likert's Scales) แบบสอบถาม (Questionnaire) แบ่งเป็น 6 ตอน ดังนี้ ตอนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน และหน่วยงาน ตอนที่ 2 เป็นคำถามเกี่ยวกับปัจจัยความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ลักษณะคำถามเป็นแบบปลายปิด โดยใช้มาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ ตอนที่ 3 เป็นคำถามเกี่ยวกับปัจจัยความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ลักษณะคำถามเป็นแบบปลายปิด โดยใช้มาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ ตอนที่ 4 เป็นคำถามเกี่ยวกับปัจจัยการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ลักษณะคำถามเป็นแบบปลายปิด โดยใช้มาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ ตอนที่ 5 เป็นคำถามเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ลักษณะคำถามเป็นแบบปลายปิด โดยใช้มาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ ตอนที่ 6 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ ในตอนนี้เป็นเปิดโอกาสให้ผู้ตอบแบบสอบถามได้เขียนแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมที่เป็นข้อเสนอแนะ หรือความเห็นต่าง ๆ ที่ผู้ตอบแบบสอบถามต้องการที่จะแสดงความเห็น เพื่อเป็นข้อมูลให้กับผู้วิจัยนำเสนอให้ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานด้านการบัญชี จำนวน 5 ท่าน เพื่อตรวจสอบความเที่ยงตรงตามเนื้อหาของแบบสอบถาม (Content Validity) ด้วยวิธีหาค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถาม และวัตถุประสงค์ของแบบสอบถาม (IOC: Index of item Objective Congruence) ถ้าค่า IOC มากกว่า 0.50 ทุกข้อแล้วจะนำไปหาความเชื่อมั่นต่อไป รวมทั้งปรับปรุงแก้ไขภาษาตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม โดยดำเนินการดังนี้ 1) ดำเนินการส่งแบบสอบถามด้วยตนเอง ออนไลน์ และอีเมล 2) ส่งแบบสอบถามโดยจำแนกตามกลุ่มหน่วยงานที่ได้กำหนดไว้และคัดเลือกหน่วยงานในแต่ละกลุ่ม โดยมีวิธีการจับฉลาก 3) ดำเนินการตรวจสอบแบบสอบถามทั้งหมดที่ได้รับกลับคืนมา

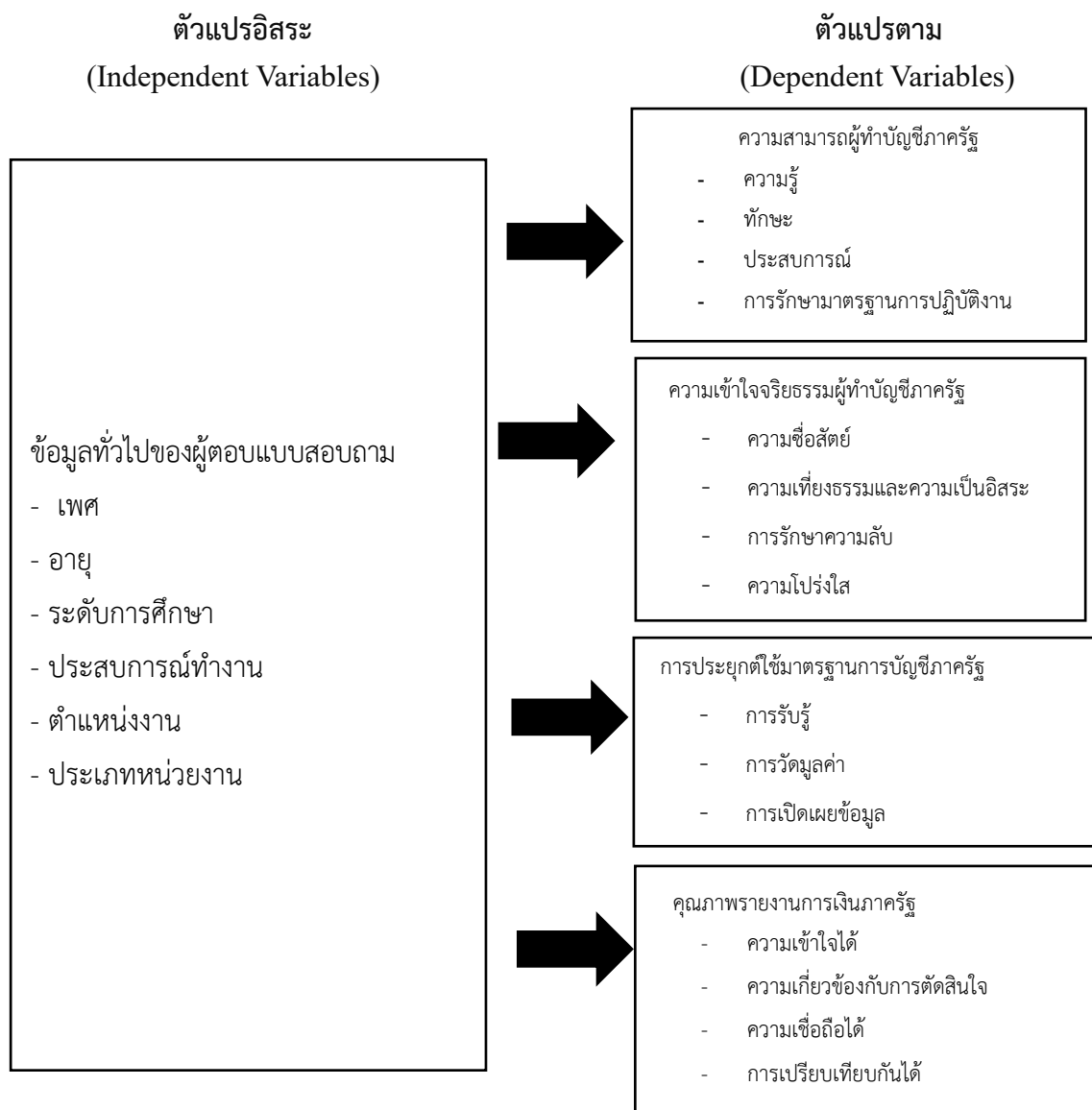
เพื่อคัดเลือกแบบสอบถามที่ตอบคำถามได้ครบถ้วน สมบูรณ์ มีคุณค่าเหมาะสมที่จะนำไปวิเคราะห์ต่อไป จำนวน 431 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 100 4) กรณีได้รับแบบสอบถามไม่ครบตามจำนวน จะดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามเพิ่มเติม โดยพิจารณาคัดเลือกคัดเลือกหน่วยงานในแต่ละกลุ่ม โดยมีวิธีการจับสลากมาทดแทน แต่เนื่องจากได้ได้ครบตามจำนวนแล้วจึงไม่มีการส่งเพิ่มเติม

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย 1) การแจกแจงความถี่ (frequency) เพื่อตรวจนับจำนวนช่วงคะแนนหรือลักษณะของกลุ่มตัวอย่างแต่ละตัวแปร ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ทำงาน 2) ค่าร้อยละ (percentage) เพื่อเปรียบเทียบข้อมูลในแต่ละตัวแปร ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ทำงาน 3) การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม ที่เป็นอิสระจากกัน (t-test independent) กลุ่มตัวอย่างที่มีมากกว่า 2 กลุ่ม (F-test) และใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way Analysis of Variance: ANOVA) และเมื่อพบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ก็จะมีการทดสอบความแตกต่างรายคู่ด้วยวิธีของเชฟเฟ (Scheffe's Method) ต่อไป

กรอบแนวคิดในการวิจัย

การวิจัย เรื่อง การศึกษาเปรียบเทียบความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย ผู้วิจัยนำมากำหนดเป็นกรอบแนวคิดการวิจัยดังนี้



แผนภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ผลการวิจัย

ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งสามารถแสดงได้ดังนี้

1. ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

รายการข้อมูล	จำนวน (n = 431)	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	28	6.50
หญิง	403	93.50
อายุ		
น้อยกว่า 30 ปี	40	9.28
30 - 40 ปี	126	29.23
มากกว่า 40 - 50 ปี	187	43.39
มากกว่า 50 ปีขึ้นไป	78	18.10
ระดับการศึกษา		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	13	3.02
ปริญญาตรี	268	62.18
ปริญญาโท	149	34.57
ปริญญาเอก	1	0.23
ประสบการณ์ทำงาน		
น้อยกว่า 5 ปี	62	14.39
5 - 10 ปี	80	18.56
มากกว่า 10 - 15 ปี	65	15.08
มากกว่า 15 - 20 ปี	130	30.16
มากกว่า 20 - 25 ปี	26	6.03
มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	68	15.78
ตำแหน่งงาน		
สายงานประเภทบริหาร	-	-
สายงานประเภทอำนวยการ	70	16.24
สายงานประเภทวิชาการ	265	61.48
สายงานประเภททั่วไป	96	22.27

รายการข้อมูล	จำนวน (n = 431)	ร้อยละ
ประเภทหน่วยงาน		
ส่วนราชการ	96	22.27
รัฐวิสาหกิจ	2	0.46
องค์การบริหารส่วนจังหวัด	17	3.94
เทศบาลนคร	10	2.32
เทศบาลเมือง	25	5.80
เทศบาลตำบล	86	19.95
องค์การบริหารส่วนตำบล	194	45.01
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ	1	0.23

จากตาราง 1 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 93.50 เพศชายร้อยละ 6.50 มีอายุมากกว่า 40 - 50 ปี คิดเป็นร้อยละ 43.39 อายุ 30 - 40 ปี คิดเป็นร้อยละ 29.23 อายุมากกว่า 50 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 18.10อายุน้อยกว่า 30 ปี คิดเป็นร้อยละ 9.28 ตามลำดับ ระดับการศึกษาปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 62.18 ปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 34.57 ต่ำกว่าปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 3.02 ปริญญาเอก คิดเป็นร้อยละ 0.23 ตามลำดับ ประสบการณ์ทำงานมากกว่า 15 - 20 ปี คิดเป็นร้อยละ 30.16 ประสบการณ์ทำงาน 5 - 10 ปี คิดเป็นร้อยละ 18.56 ประสบการณ์ทำงานมากกว่า 25 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 15.78 ประสบการณ์ทำงานมากกว่า 10 - 15 ปี คิดเป็นร้อยละ 15.08 ประสบการณ์ทำงานน้อยกว่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 14.39 ประสบการณ์ทำงานมากกว่า 20 - 25 ปี คิดเป็นร้อยละ 6.03 ตามลำดับ ตำแหน่งงานสายงานประเภทวิชาการ คิดเป็นร้อยละ 61.48 สายงานประเภททั่วไป คิดเป็นร้อยละ 22.27 สายงานประเภทอำนวยการ คิดเป็นร้อยละ 16.24 ตามลำดับ ประเภทหน่วยงานองค์การบริหารส่วนตำบล คิดเป็นร้อยละ 45.01 ส่วนราชการ คิดเป็นร้อยละ 22.27 เทศบาลตำบล คิดเป็นร้อยละ 19.95 เทศบาลเมือง คิดเป็นร้อยละ 5.80 องค์การบริหารส่วนจังหวัดคิดเป็นร้อยละ 3.94 เทศบาลนคร คิดเป็นร้อยละ 2.32 รัฐวิสาหกิจ คิดเป็นร้อยละ 0.46 องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ คิดเป็นร้อยละ 0.23 ตามลำดับ

2. ผลการศึกษาเปรียบเทียบเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงาน กับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ

ตารางที่ 2 การเปรียบเทียบเพศกับนักบัญชีภาครัฐเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

ผู้ทำบัญชีภาครัฐ	เพศ	n	$\bar{X}$	SD	t	Sig.
ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ	ชาย	28	4.30	0.42	-0.35	0.73
	หญิง	403	4.33	0.44		
ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ	ชาย	28	4.53	0.53	-0.65	0.52
	หญิง	403	4.60	0.46		
การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ	ชาย	28	4.39	0.62	-1.18	0.25
	หญิง	403	4.53	0.53		
คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ	ชาย	28	4.47	0.67	-1.05	0.30
	หญิง	403	4.60	0.49		

จากตาราง 2 พบว่า ผลการวิเคราะห์ t-test พบว่า ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นว่า ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยไม่แตกต่างกันตามเพศ

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยตามอายุกับผู้ทำบัญชีภาครัฐเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

ผู้ทำบัญชีภาครัฐ	แหล่งของความแปรปรวน	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ	Between Groups	0.017	3	0.006	0.029	0.993
	Within Groups	81.933	427	0.192		
	Total	81.950	430			
ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ	Between Groups	0.137	3	0.046	0.209	0.890
	Within Groups	92.991	427	0.218		
	Total	93.127	430			

การประยุกต์ใช้มาตรฐานการ บัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.198	3	0.066	0.229	0.876
	Within Groups	123.321	427	0.289		
	Total	123.519	430			
คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ	Between Groups	0.316	3	0.105	0.407	0.748
	Within Groups	110.498	427	0.259		
	Total	110.814	430			

จากตาราง 3 จากผลการวิเคราะห์ในตารางพบว่า ค่า F ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่าความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยไม่แตกต่างกันตามอายุ

ตาราง 4 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยตามตามระดับการศึกษากับผู้ทำบัญชีภาครัฐเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

ผู้ทำบัญชีภาครัฐ	แหล่งของความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ความสามารถผู้ทำบัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.645	3	0.215	1.130	0.337
	Within Groups	81.304	427	0.190		
	Total	81.950	430			
ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำ บัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.700	3	0.233	1.078	0.358
	Within Groups	92.427	427	0.216		
	Total	93.127	430			

การประยุกต์ใช้มาตรฐาน การบัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.545	3	0.182	0.631	0.569
	Within Groups	122.974	427	0.288		
	Total	123.519	430			
คุณภาพรายงานการเงิน ภาครัฐ	Between Groups	1.205	3	0.402	1.565	0.197
	Within Groups	109.609	427	0.257		
	Total	110.814	430			

จากตาราง 4 จากผลการวิเคราะห์ในตารางพบว่า ค่า F ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่าความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยไม่แตกต่างกันตามระดับการศึกษา

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยตามตามประสบการณ์ทำงานกับผู้ทำบัญชีบัญชีภาครัฐเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

ผู้ทำบัญชีภาครัฐ	แหล่งของความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ความสามารถผู้ทำบัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.859	5	0.172	0.900	0.481
	Within Groups	81.091	425	0.191		
	Total	81.950	430			
ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.555	5	0.111	0.510	0.769
	Within Groups	92.572	425	0.218		

	Total	93.127	430			
การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.987	5	0.197	0.684	0.636
	Within Groups	122.532	425	0.288		
	Total	123.519	430			
คุณภาพรายงานการเงิน ภาครัฐ	Between Groups	0.509	5	0.102	0.392	0.854
	Within Groups	110.305	425	0.260		
	Total	110.814	430			

จากตาราง 5 จากผลการวิเคราะห์ในตารางพบว่า ค่า F ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่าความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยไม่แตกต่างกันตามประสบการณ์ทำงาน

ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยตามตำแหน่งงานกับผู้ทำบัญชีบัญชีภาครัฐเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

ผู้ทำบัญชีภาครัฐ	แหล่งของความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ	Between Groups	0.748	2	0.374	1.972	0.140
	Within Groups	81.202	428	0.190		
	Total	81.950	430			

ความเข้าใจจริยธรรม ผู้ทำบัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.093	2	0.046	0.213	0.808
	Within Groups	93.034	428	0.217		
	Total	93.127	430			
การประยุกต์ใช้มาตรฐาน การบัญชี ภาครัฐ	Between Groups	0.181	2	0.091	0.314	0.731
	Within Groups	123.338	428	0.288		
	Total	123.519	430			
คุณภาพรายงานการเงิน ภาครัฐ	Between Groups	126	2	0.63	0.243	0.784
	Within Groups	110.689	428	0.259		
	Total	110.814	430			

จากตาราง 6 จากผลการวิเคราะห์ในตารางพบว่า ค่า F ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่าความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยไม่แตกต่างกันตามตำแหน่งงาน

ตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยตามตามประเภทหน่วยงานกับผู้ทำบัญชีบัญชีภาครัฐเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

ผู้ทำบัญชีภาครัฐ	แหล่งของความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ	Between Groups	2.673	7	0.382	2.037	0.049
	Within Groups	79.277	423	0.187		
	Total	81.950	430			
ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ	Between Groups	1.701	7	0.243	1.124	0.347
	Within Groups	91.426	423	0.216		
	Total	93.127	430			
การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ	Between Groups	3.312	7	0.473	1.665	0.116
	Within Groups	120.207	423	0.284		
	Total	123.519	430			
คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ	Between Groups	2.523	7	0.360	1.408	0.200
	Within Groups	108.291	423	0.256		
	Total	110.814	430			

จากตาราง 7 จากผลการวิเคราะห์ในตารางพบว่า ค่า F ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่าความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยไม่แตกต่างกันตามประเภทหน่วยงาน

อภิปรายผลการวิจัย

จากการวิจัยพบว่า เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงานที่แตกต่างกันมีความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องมาจากผู้ทำบัญชีภาครัฐมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ สอดคล้องเป็นไปในทิศทางเดียวกันโดยพิจารณาจากค่าเฉลี่ยในแต่ละด้านซึ่งมีลักษณะดังนี้

(1) ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ประกอบด้วยตัวแปรสังเกตได้ 4 องค์ประกอบ ได้แก่ ความรู้ ทักษะ ประสบการณ์ การรักษามาตรฐานการปฏิบัติงาน ตามลำดับโดยทักษะ มีน้ำหนักองค์ประกอบมากที่สุด เท่ากับ 0.944 รองลงมา คือ การรักษามาตรฐานการปฏิบัติงาน มีน้ำหนักองค์ประกอบเท่ากับ 0.705 ประสบการณ์ มีน้ำหนักองค์ประกอบเท่ากับ 0.518 และความรู้ มีน้ำหนักองค์ประกอบ 0.279 ตามลำดับ ประเด็นการศึกษาความสามารถของผู้ทำบัญชี สอดคล้องกับ Muhamad, N., & Nur, A. N. (2013 : 157-171) ที่กล่าวว่า ต้องความรู้และทักษะที่เกี่ยวข้องมาตรฐานการบัญชีของรัฐบาลที่ต้องใช้ในการจัดทำรายงานการเงินรวมทั้งเครื่องมือทางกฎหมายเพื่อให้มั่นใจในการประเมินรายงานการเงิน สอดคล้องกับ Iskandar, D., & Setiyawati, H. (2015 : 55-64.) ที่กล่าวว่า ความรู้ทักษะประสบการณ์และการรักษามาตรฐานการปฏิบัติงานเป็นองค์ประกอบของผู้ทำบัญชี Aifuwa, H. O., Embele, K., & Saidu, M. (2018 : 31-44) ที่กล่าวว่านักบัญชีควรเพิ่มเติมให้ความรู้ทางด้านบัญชีให้มากขึ้น

(2) ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ ประกอบด้วยตัวแปรสังเกตได้ 4 องค์ประกอบ ได้แก่ ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ การรักษาความลับ ความโปร่งใสเมื่อพิจารณาโดยภาพรวมพบว่า โดยการรักษาความลับ มีน้ำหนักองค์ประกอบมากที่สุดเท่ากับ 0.910 รองลงมา คือ ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ เท่ากับ 0.875 ความโปร่งใส เท่ากับ 0.856 ความซื่อสัตย์ เท่ากับ 0.832 ตามลำดับ ประเด็นการศึกษาความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ สอดคล้องกับ Agwor, T. C., & Okafor, R. (2018 : 1-14) ที่กล่าวว่า จรรยาบรรณทางการบัญชีวัดผลด้วยความเป็นอิสระในวิชาชีพและความสามารถทางวิชาชีพ และสอดคล้องกับ Musa, B. K. (2019 : 224-238.) ที่กล่าวว่าจริยธรรมการบัญชีวัดผลด้วยความเป็นอิสระในวิชาชีพและความสามารถทางวิชาชีพและแนะนำให้องค์กรกำหนดกฎระเบียบเพื่อใช้บังคับหน่วยงานให้ปฏิบัติตามจริยธรรม

(3) การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ประกอบด้วยตัวแปรสังเกตได้ 4 องค์ประกอบ ได้แก่ การรับรู้ การวัดมูลค่า การเปิดเผยข้อมูล โดยการรับรู้ มีน้ำหนักองค์ประกอบมากที่สุดเท่ากับ 0.903 รองลงมา คือ การวัดมูลค่า เท่ากับ 0.885 การเปิดเผยข้อมูล เท่ากับ 0.825 ตามลำดับ ประเด็นการศึกษการประยุกต์ใช้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ สอดคล้องกับ Setiyawati, H., Iskandar, D., & Basar, Y. S. (2018 : 31-39) ที่กล่าวว่า การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างของรัฐบาลก็เกิดจากการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล

(4) คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ประกอบด้วยตัวแปรสังเกตได้ 4 องค์ประกอบ ได้แก่ ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ การเปรียบเทียบกัน โดยความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มีน้ำหนัก องค์ประกอบ 0.931 รองลงมา คือ การเปรียบเทียบกันได้ เท่ากับ 0.885 ความเชื่อถือได้เท่ากับ 0.881 ความ เข้าใจได้ เท่ากับ 0.834 ตามลำดับ ประเด็นการศึกษาคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐสอดคล้องกับ Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S. (2009 : 1-41). ที่กล่าวว่า การรายงานทางการเงินในแง่ของลักษณะ เชิงคุณภาพพื้นฐาน คือการเป็นตัวแทนที่เชื่อถือได้ การเพิ่มคุณภาพ เช่น ความเข้าใจง่าย, เปรียบเทียบ, ตรวจสอบได้และทันเวลาตามที่กำหนดไว้ และสอดคล้องกับ Iskandar, D., & Setiyawati, H. (2015 : 55-64.) ที่กล่าวว่า คุณภาพรายงานซึ่งประกอบด้วย ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความน่าเชื่อถือ การเข้าถึงความ ปลอดภัย การทันเวลาและคุณภาพความเข้าใจง่ายการแสดงที่กระชับและการแสดงที่สอดคล้องกัน

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเพื่อการนำผลวิจัยไปใช้

กรมบัญชีกลางซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐ นำผลวิจัยไปใช้ วางแผนในการพัฒนาการจัดทำบัญชีภาครัฐในอนาคต ดังนี้

1.1 เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงาน ไม่ได้ ส่งผลต่อความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ

1.2 เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงาน ไม่ได้ ส่งผลต่อความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ

1.3 เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงาน ไม่ได้ ส่งผลต่อการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

1.4 เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงาน ไม่ได้ ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ

2. ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ผู้สนใจสามารถนำผลการเปรียบเทียบความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐโดยจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงานพัฒนากับผู้บริหารของหน่วยงานซึ่งเป็นผู้กำหนดนโยบาย

2.2 ผู้สนใจสามารถนำผลการเปรียบเทียบความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐโดยจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงานพัฒนากับผู้ตรวจสอบภายในซึ่งมีหน้าที่กำกับดูแลตรวจสอบการปฏิบัติงานภาครัฐ

2.3 ผู้สนใจสามารถนำผลการเปรียบเทียบความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐโดยจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ตำแหน่งงาน และประเภทหน่วยงานพัฒนากับผู้ตรวจสอบภายนอกซึ่งมีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองรายงานการเงินภาครัฐ

เอกสารอ้างอิง

- จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์ และประวิทย์ เขมะสุนันท์. (2559). ความท้าทายของคุณภาพการควบคุมภายในและรายงานทางการเงิน. *วารสารพัฒนาสังคม*. 18 (1), 143-159.
- ฉัตรรัชดา วิโรจน์รัตน์. (2561). โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของการประยุกต์ใช้นวัตกรรมและ เทคโนโลยีปฏิบัติงานบัญชีสมัยใหม่ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชี ความเชี่ยวชาญทางการบัญชีอย่างมืออาชีพ ที่มีต่อประสิทธิภาพรายงานการเงินของนักบัญชีในประเทศไทย. *วารสารวิทยาการการจัดการสมัยใหม่*. 11 (1), 17-34.
- ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. 2561 (2561). *ราชกิจจานุเบกษา*, 135 (231ง), 9-10
- ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. 2561 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2564 (2564). *ราชกิจจานุเบกษา*, 138 (84ง), 17-18
- ศาสตรา สุตสวัสดิ์ และ ฐิติมา ชูเชิด. (2559). ความโปร่งใสทางการคลังและความโปร่งใสในงบประมาณของ ไทยตามหลักสากล. *ออนไลน์*. สืบค้นเมื่อ 1 สิงหาคม 2562. แหล่งที่มา: <https://thaipublica.org>.
- Agwor, T. C., & Okafor, R. (2018) Accounting ethics and financial reporting quality of tourism and hospitality firms in Rivers state. *Journal of Accounting and Financial Management ISSN*. 4 (3),
- Aifuwa, H. O., Embele, K., & Saidu, M. (2018). Ethical accounting practices and financial reporting quality. *EPRA Journal of Multidisciplinary Research*. 4 (12), 31-44.

- Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S. (2009). *Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics*. <http://www.ru.nl/nice/workingpapers>, NICE Working Paper 09-108, 1-41.
- International Federation of Accountants. (2012). *IFAC Policy Position 4*, March 2012.
- Iskandar, Diah. and Setiyawati, Hari. (2015). The Effect of Internal Accountants' Competence on the Quality of Financial Reporting and the Impact on the Financial. *International Journal of Managerial Studies and Research*. 3 (5), 55-64.
- Musa, B. K. *Professionalism and Ethics of Accounting in Financial Reporting: An Overview of Nigerian Scenerio*.
- Nuryanto, Muhamad and Afiah, Nunuy Nur. (2013). The Impact of Apparatus Competence, Information Technology Utilization and Internal Control on Financial Statement Quality (Study on Local Government of Jakarta Province - Indonesia). *World Review of Business Research*. 3 (4), 157-171.
- Setiyawatia, Hari. and Doktoralina, Caturida Meiwanto. (2019). The importance of quality accounting information management in regional governments in Indonesia. *Management Science Letters*. 9, 2083–2092.