

กลยุทธ์เชิงนโยบายของคุณภาพรายงานการเงินและกลไกระบบนิเวศ ในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ

Policy Strategy of Financial Report Quality and Ecosystem Mechanism in Preparation of Government Financial Reports

อทิรา โสติโยม^{1*} และ กัลยาภรณ์ ปานมะเรง²

Athira sodyom^{1*}, and Kalyaporn Panmarerng²

สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Program in Accountancy, School of Accountancy, Sripatum University

Corresponding Author; E-mail: sodyom@hotmail.com^{1}, kalyaporn.pa@spu.ac.th²

Received March 26, 2024; Revised June 25, 2024; Accepted June 28, 2024

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้ศึกษาประเด็นปัญหาด้านการจัดทำและส่งรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐที่ส่งทันภายในกำหนดแต่ไม่เป็นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และส่งรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐไม่ทันกำหนดเวลาซึ่งเกิดจากผู้ทำบัญชีภาครัฐไม่มีความเข้าใจในการจัดทำรายงานการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์งานวิจัยเพื่อการนำเสนอกลยุทธ์เชิงนโยบายของคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้การวิจัยเอกสารรวมกับการสัมภาษณ์เชิงลึกจากผู้ให้ข้อมูลสำคัญ 9 ท่านที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์เกี่ยวกับการบัญชีภาครัฐเป็นอย่างดี ผลการวิจัยพบว่า ความสำคัญของการพัฒนาความสามารถและจริยธรรมของผู้ทำบัญชีภาครัฐ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี และการมีนโยบายและวิสัยทัศน์ที่ชัดเจนจากผู้บริหาร ทั้งนี้ การพัฒนาความรู้และทักษะของผู้ทำบัญชีภาครัฐเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้รายงานการเงินภาครัฐมีคุณภาพและน่าเชื่อถือ และได้นำเสนอข้อเสนอแนะด้วยการการสร้างกลไกและระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐที่เอื้อต่อความสำเร็จในการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ รวมถึงการส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีภาครัฐมีความรู้ ความสามารถ และจริยธรรมที่ดี นอกจากนี้ การฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีภาครัฐอย่างต่อเนื่องก็มีความสำคัญเช่นกัน

คำสำคัญ: ผู้ทำบัญชีภาครัฐ; คุณภาพ; รายงานการเงินภาครัฐ

Abstract

This research aimed to propose policy strategies for enhancing the quality of public financial statements. It employed a qualitative research methodology. The population and sample consisted of experts with specialized knowledge in public accounting work, divided into three groups of three people, totaling nine people: Group 1 comprised public accountants; Group 2 included officials from the Comptroller General's Department for supervising public accounts; and Group 3 consisted of the officials from the Office of the Auditor General of Thailand responsible for inspecting public financial statements. The sample selection was carried out using the Purposive Sampling method. The research instrument utilized was a structured interview with open-ended questions. The results of the research identified two key policy strategies for enhancing the quality of public financial statements: (1) Strategy 1 involves strengthening the upskilling and reskilling of public accountants, which includes three development modules: Module 1 for basic level public accountants, Module 2 for mid-level public accountants with less than ten years of work experience, and Module 3 for senior public accountants with ten years or more of work experience. Additionally, (2) Strategy 2: The creation of ecosystem mechanisms facilitating success for the quality of financial statements consists of thirteen factors: (1) clear policy, (2) well-defined plan and strategy, (3) visionary and supportive executives, (4) sufficient budgetary support, (5) an organizational structure conducive to effective work, (6) specialized professional manpower, (7) systematic work procedures, (8) standardized practices for government accountants, (9) robust information system, (10) rules, regulations, and guidelines facilitating and protecting public accountants, (11) work-skills and competency-building initiatives, (12) coaching and mentoring system, and (13) monitoring and evaluation framework for assessing work performance.

Keywords: public accountants; quality; statements of public entities

บทนำ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยบัญญัติให้รัฐต้องรักษาวินัยการคลังอย่างเคร่งครัดเพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐมีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืน จึงได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในการดำเนินนโยบายการคลังของไทยและในช่วงที่ผ่านมาโดยฉพาะการปฏิรูปการคลัง เพื่อกำหนดกรอบวินัยทางการเงินการคลังของประเทศไทยและเพื่อพัฒนากฎหมายต่าง ๆ เพื่อสร้างความโปร่งใสของภาครัฐและป้องกันการทุจริต โดยสนับสนุนการดำเนินงานที่สอดคล้องกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ส่งเสริมกิจกรรมทาง

เศรษฐกิจที่มีมูลค่าสูงและเข้าสู่เศรษฐกิจดิจิทัลตามนโยบายประเทศไทย 4.0 และเป็นไปตามข้อตกลงว่าด้วยการกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund: IMF) ที่มีผลสำคัญต่อการกำหนดนโยบายเศรษฐกิจ (Aifuwa, Embele & Saidu, 2018; Akenbor & Onuoha, 2013; Bakhtiar & Azimifar, 2013) มาตรฐานและหลักปฏิบัติในการดำเนินนโยบายที่ยอมรับในระดับสากล ซึ่งการยกระดับความโปร่งใสทางการคลังช่วยเพิ่มความคุ้มค่าในการใช้เงินของรัฐ ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของการดำเนินนโยบายการคลังได้ และสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (The International Federation of Accountants: IFAC) ซึ่งเป็นองค์กรระดับโลกสำหรับวิชาชีพบัญชีได้กำหนดเรื่องความโปร่งใสในการจัดการการเงินภาครัฐและความรับผิดชอบในเรื่องการใช้จ่ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (International Public Sector Accounting Standards: IPSASs) ซึ่งออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (International Public Sector Accounting Standards Board: IPSASB) ซึ่งเป็นคณะกรรมการมาตรฐานอิสระที่ยอมรับทั่วโลก (The International Federation of Accountants, 2012)

กระทรวงการคลังได้จัดทำรายงานการเงินรวมภาครัฐ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2564 ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน และงบแสดงผลการดำเนินงานของรัฐบาลและหน่วยงานของรัฐ ซึ่งเป็นตามบทบัญญัติพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 มาตรา 77 พบว่าหน่วยงานของรัฐ ได้แก่ ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานของรัฐสภา ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ องค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การอัยการ องค์การมหาชน ทุนหมุนเวียนที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) และหน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งหมดจำนวน 8,442 หน่วยงาน จัดทำรายงานการเงินและจัดส่งให้กระทรวงการคลังภายในกำหนดระยะเวลา จำนวน 8,368 หน่วยงาน คิดเป็นร้อยละ 99.12 โดยมีหน่วยงานของรัฐที่ไม่ส่งรายงานการเงินภายในระยะเวลาตามมาตรา 70 จำนวน 551 หน่วยงาน คิดเป็นร้อยละ 6.53 ประกอบด้วยหน่วยงานของรัฐที่ส่งรายงานการเงินไม่ทันภายในระยะเวลาที่กำหนด จำนวน 477 หน่วยงาน และหน่วยงานของรัฐที่ไม่ส่งรายงานการเงิน จำนวน 74 หน่วยงาน เห็นได้วยังมีหน่วยงานของรัฐบางแห่งยังไม่สามารถปฏิบัติตามข้อบังคับของกฎหมายได้อย่างครบถ้วน (Hertati et al., 2019) ดังนั้น ปัญหาวิจัยครั้งนี้ประเด็นคือคำถามวิจัยและผลการวิจัยควรจะค้นหาใน 2 กลุ่ม ดังนี้ คือ 1) กลุ่มแรก คือ หน่วยงานที่จัดทำและส่งรายงานการเงินภายในกำหนดเวลา รายงานการเงินที่ส่งมามีคุณภาพเป็นไปตามองค์ประกอบ/มาตรฐานการบัญชีภาครัฐหรือไม่ มากน้อยเพียงไร 2) กลุ่มที่สอง คือ หน่วยงานส่งรายงานการเงินไม่ทันกำหนดเวลา และหน่วยงานที่ไม่ส่งรายงานการเงิน เกิดจากปัญหา/อุปสรรค/ปัจจัยใด

ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่ต้องมีการปฏิรูปการจัดทำบัญชีของหน่วยงานของรัฐให้มีหน้าที่ในการส่งเสริมการรายงานการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงการจัดทำบัญชีของรัฐบาลหลายประเทศให้เป็นที่ชัดเจนว่า ข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้คุณภาพสูงเพิ่มความโปร่งใสและความรับผิดชอบและการควบคุมที่ดีขึ้นจะมีส่วนช่วยในการตัดสินใจที่ดีขึ้น (Ball &

Pflugrath, 2012) ความเป็นมืออาชีพความสามารถความรู้เกี่ยวกับการจัดการทางการเงินมีผลต่อคุณภาพรายงานการเงิน (Darwanis, Saputra & Kartini, 2016) จึงมีการศึกษาเกี่ยวกับความโปร่งใสของข้อมูลทางบัญชีที่มีประสิทธิภาพคือระดับของข้อมูลที่เปิดเผยที่น่าเสนอมีผู้สนใจโดยเปิดเผยไปในทิศทางที่เหมาะสม มีความเกี่ยวข้อง เข้าใจง่าย ซึ่งถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและมีความเกี่ยวข้องชัดเจนสามารถเปรียบเทียบได้ (Klinsukhom, 2016) นอกจากนี้แล้วข้อมูลบัญชีที่จัดทำโดยนักบัญชีอาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อภาพรวมได้ ดังนั้นการประพฤติตนอย่างมีจริยธรรมจึงเป็นลักษณะที่จำเป็นและคาดหวัง ความคาดหวังของสังคมเป็นอย่างมากข้อมูลที่จัดทำโดยนักบัญชีภาครัฐควรมีประสิทธิภาพอย่างมีนัยสำคัญเชื่อถือได้เป็นจริงและเป็นกลาง การขาดจรรยาบรรณในวิชาชีพควบคู่ไปกับลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน อาจทำให้เห็นภาพของการรายงานการเงินที่ไม่สมจริง จึงต้องให้การผสมผสานระหว่างจรรยาบรรณในวิชาชีพและคุณลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน การพัฒนาจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีนำไปสู่การส่งเสริมคุณภาพรายงานการเงิน (Bakhtiari & Azimifar, 2013) บทความวิจัยนี้ จะนำเสนอกลยุทธ์เชิงนโยบายของคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ เพื่อนำไปใช้วางแผนในการพัฒนาการคุณภาพรายงานการเงินและวางกลไกในการพัฒนาการบัญชีภาครัฐต่อไปในอนาคต

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษากลยุทธ์เชิงนโยบายการด้านเสริมสร้างทักษะและความรู้ของคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย
2. เพื่อเสนอแนวทางการพัฒนากลไกระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

การทบทวนวรรณกรรม

แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีภาครัฐของประเทศไทย

ในปี พ.ศ. 2563 กระทรวงการคลังได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำรายงานการเงินประจำปี สำหรับหน่วยงานของรัฐ โดยให้ปฏิบัติตามมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ เริ่มใช้ตั้งแต่ปีบัญชี 2564 เป็นต้นไป ผู้อำนวยการกองคลังหรือผู้ดำรงตำแหน่งที่คล้ายกันต้องรับผิดชอบในการจัดทำรายงานการเงิน และหัวหน้าหน่วยงานของรัฐต้องอนุมัติและนำเสนอรายงาน การลงนามในรายงานการเงินต้องทำโดยทั้งสองฝ่าย รายงานการเงินประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงาน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และหมายเหตุประกอบรายงาน ข้อมูลต้องครอบคลุมเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินรายได้แผ่นดิน และการก่อหนี้ การนำเสนอรายงานต้องเป็นไปตามรูปแบบที่กรมบัญชีกลางกำหนด และส่งภายใน 90 วันหลังสิ้นปีงบประมาณไปยังสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินและกระทรวงการคลัง หากไม่ส่งตามกำหนด

กระทรวงการคลังจะเปิดเผยในรายงานการเงินรวมของรัฐบาลตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังภาครัฐ พ.ศ. 2561

แนวคิดเกี่ยวกับความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ

การตรวจสอบความสามารถของผู้จัดการและคุณภาพรายงานการเงินในการเวลาที่เหมาะสมของรายงานทางบัญชี การศึกษาพบผู้จัดการที่มีวุฒิการศึกษาที่ต้องการจะจัดทำรายงานการเงินได้ทันเวลาในแง่ของการลดเวลาระหว่างสิ้นปีบัญชีและวันที่รายงานของผู้สอบบัญชี (Darwanis, Saputra & Kartini, 2016) การตรวจสอบอิทธิพลของความสามารถและการควบคุมภายในที่มีต่อคุณภาพรายงานการเงินและผลกระทบต่อหลักธรรมาภิบาล ความสามารถของพนักงานมีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพรายงานการเงิน ความสามารถของนักบัญชีมีผลอย่างมากต่อคุณภาพรายงานการเงิน

แนวคิดเกี่ยวกับความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ

หลักการพื้นฐานเพื่อประเมินความสำคัญและหาภัยคุกคามดังกล่าวมีลักษณะอื่นนอกเหนือจากที่ไม่มีความสำคัญอย่างชัดเจนให้ใช้มาตรการป้องกันเพื่อจำกัดหรือลดระดับให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การทำเช่นนี้จะทำให้การปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานไม่ถูกทำลาย นักบัญชีมืออาชีพจะต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ดังต่อไปนี้ (1) ความซื่อสัตย์ หลักความซื่อสัตย์กำหนดข้อผูกมัดให้นักบัญชีทุกคนตรงไปตรงมาและซื่อสัตย์ในความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและธุรกิจความซื่อสัตย์ยังหมายถึงการปฏิบัติที่ยุติธรรมและความสัตย์จริง (2) ความเที่ยงธรรม หลักการของความเที่ยงธรรมกำหนดการระงับการให้ข้อมูลที่มีความยุติธรรมซื่อสัตย์ทางสถิติปัญญาและปราศจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (3) ความเป็นอิสระ ความเป็นอิสระเป็นทัศนคติของจิตใจที่โดดเด่นด้วยความซื่อสัตย์และความเที่ยงธรรมในแนวทางการตรวจสอบการมอบหมายงาน (4) การรักษาความลับ หลักการของการรักษาความลับกำหนดข้อผูกมัดให้กับนักบัญชีที่จะละเว้นจากการเปิดเผยต่อบุคคลภายนอกบริษัทหรือภายในบริษัท (Bakhtiari & Azimifar, 2013)

แนวคิดเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

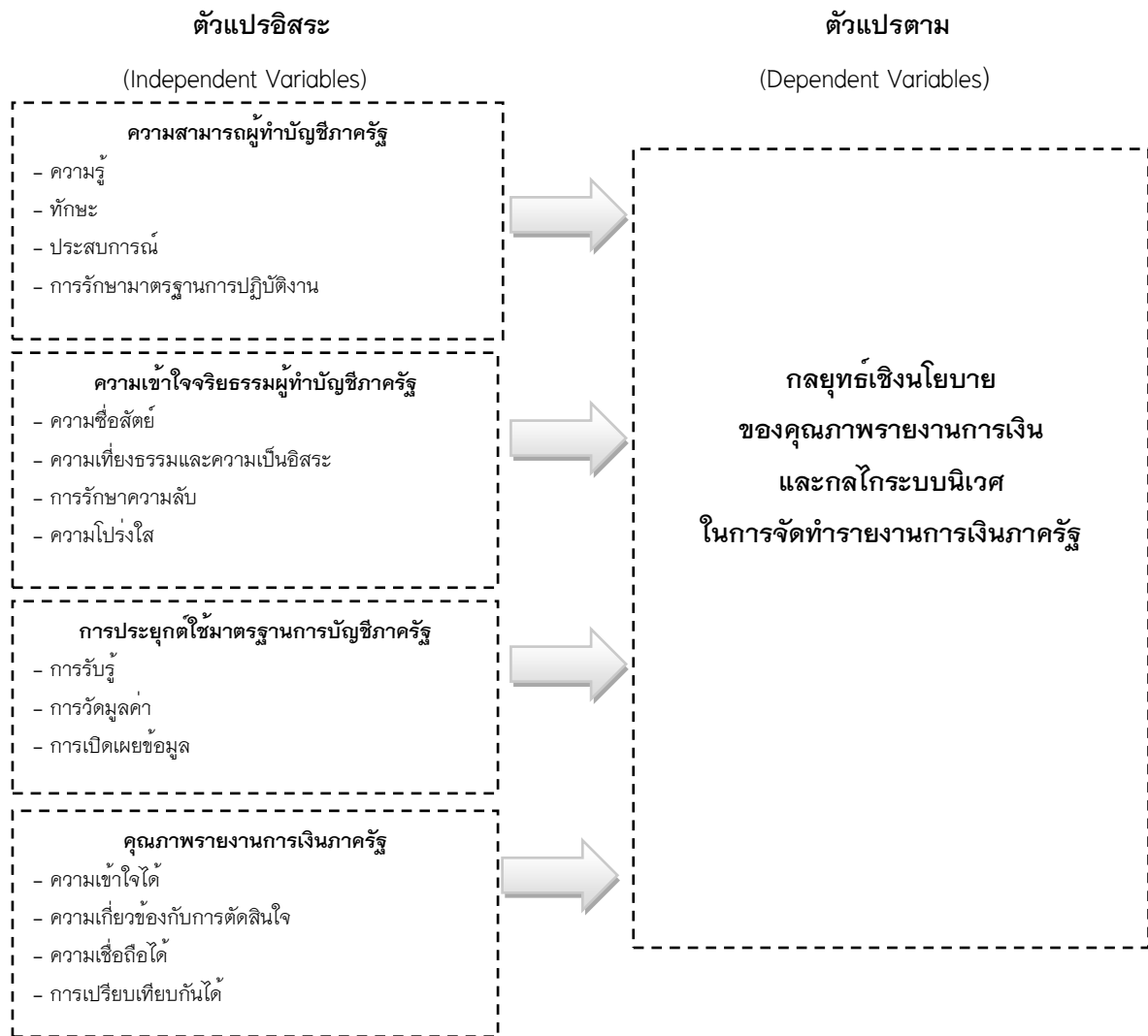
การบัญชีเป็นระบบข้อมูลที่วัดกิจกรรมทางธุรกิจประมวลผลข้อมูลนั้นเป็นรายงานและสื่อสารผลลัพธ์ให้กับผู้มีอำนาจตัดสินใจจากคำจำกัดความของผู้เชี่ยวชาญสามารถสรุปได้ว่ากระบวนการบัญชีคือชุดของรายการและเหตุการณ์ทางการเงินจะถูกระบุบันทึกแล้วจัดประเภทและรายงานเป็นระยะในรูปแบบของงบการเงินที่ใช้ในการประเมินและ การตัดสินใจสำหรับบุคคลที่มีส่วนได้เสียในองค์กรธุรกิจที่เกี่ยวข้อง การบัญชีจัดระเบียบและสรุปข้อมูลทางเศรษฐกิจเพื่อให้ผู้มีอำนาจตัดสินใจสามารถนำไปใช้ได้ ข้อมูลรับรู้ในรูปแบบของงบการเงินการดำเนินการขั้นสุดท้ายสำหรับกระบวนการทางบัญชีคือการจัดทำงบการเงิน งบการเงินเป็นผลมาจากกระบวนการทางบัญชีที่สามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับสถานะของบริษัท ตลอดจนเครื่องมือสื่อสารระหว่างข้อมูลทางการเงินกับผู้ที่มีส่วนได้ส่วนเสียกับข้อมูลของบริษัทตามมาตรฐาน IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) ระบุโครงสร้างการนำเสนอฐานะการเงินและธุรกรรมภายใต้การดำเนินการของกิจการ (Agwor & Okafor, 2018)

แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐและการพัฒนากลไกระบบนิเวศ ในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

ปัจจัยเชิงคุณภาพที่มีศักยภาพที่อธิบายคุณภาพรายงานการเงิน ข้อมูลจะมีความเกี่ยวข้องเมื่อสร้างความแตกต่างในการตัดสินใจของผู้ใช้เกี่ยวกับปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจ เพื่อให้แสดงข้อมูลทางการเงินได้อย่างตรงไปตรงมา รายงานการเงินจะต้องมีลักษณะสะท้อนของรายงานประจำปีที่สมบูรณ์เป็นกลางและปราศจากข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ความสามารถในการทำความเข้าใจจึงเกิดขึ้นได้จากการนำเสนอข้อมูลในลักษณะที่ช่วยให้ผู้ใช้เข้าใจความหมายของรายการที่อยู่ในรายงาน ความสามารถในการเปรียบเทียบช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินที่สามารถระบุความเหมือนและความแตกต่างระหว่างปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจสองชุดได้

กรอบแนวคิดในการวิจัย

ผู้วิจัยได้ศึกษาตัวแปรอิสระ ได้แก่ ความสามารถผู้ทำบัญชี 4 ตัวแปร ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ 4 ตัวแปร และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ 4 ตัวแปร อันจะส่งผลต่อส่วนตัวแปรตาม คือ กลยุทธ์เชิงนโยบายของคุณภาพรายงานการเงินและกลไกระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ



วิธีดำเนินการวิจัย

แบบแผนการวิจัย

รูปแบบเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้การวิเคราะห์เอกสาร ได้แก่ การวิจัยเอกสาร ซึ่งเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งจริยธรรมของผู้ทำบัญชีภาครัฐ ร่วมกับการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) กับผู้ทรงคุณวุฒิที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานด้านบัญชีภาครัฐในประเทศไทย จำนวน

ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ

ผู้ให้ข้อมูลสำคัญในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานด้านบัญชีภาครัฐ แบ่งออกเป็น 3 กลุ่มๆ ละ 3 ท่าน จำนวน 9 ท่าน ทำการคัดเลือกจากกลุ่มตัวอย่างด้วยการแบบเจาะจง โดยมีรายละเอียดดังนี้ กลุ่มที่ 1 ผู้ทำบัญชีภาครัฐ จำนวน 3 ท่านที่มีความชำนาญในกำกับดูแล และการปฏิบัติงาน ประกอบกับได้รับรางวัลตามเกณฑ์การประเมินบัญชี

ของกรมบัญชีกลาง กลุ่มที่ 2 เจ้าหน้าที่กรมบัญชีกลางผู้ทำหน้าที่กำกับดูแลบัญชีภาครัฐ จำนวน 3 ท่านในระดับของผู้อำนวยการกองและหัวหน้างาน กลุ่มที่ 3 เจ้าหน้าที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ตรวจสอบรายงานการเงินภาครัฐ จำนวน 3 ท่านในระดับของผู้อำนวยการกองและหัวหน้างาน

เครื่องมือวิจัย

แบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง โดยแบบสัมภาษณ์มีลักษณะเป็นข้อคำถามปลายเปิด ใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้เชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานด้านการบัญชีภาครัฐ ที่มีคำถามเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทยและการประเมินคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ และความคิดเห็นต่อกลยุทธ์เชิงนโยบายของคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ เสนอแบบสัมภาษณ์ที่เป็นเครื่องมือในการวิจัยให้ผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านที่ปรึกษาทางการบัญชีภาครัฐซึ่งมีความเชี่ยวชาญในการงานวิจัยตรวจสอบความเหมาะสมของเนื้อหา ภาษาที่ใช้มีความครอบคลุม และความสอดคล้องตามค่านิยม ข้อคำถามมีความถูกต้อง เหมาะสม ตรงตามโครงสร้าง และภาษาที่ใช้เหมาะสมกับผู้ให้ข้อมูล และสามารถให้คำตอบที่ตรงตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยได้อย่างสมบูรณ์ ซึ่งประกอบด้วยข้อคำถามในการสัมภาษณ์ทั้งสิ้น 9 ข้อคำถาม

การเก็บรวบรวมข้อมูล

เก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ตามแนวคำถามในการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) จากผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 9 ท่าน ระหว่างวันที่ 1 พฤษภาคม 2566 – วันที่ 31 พฤษภาคม 2566 โดยมีรายละเอียดขั้นตอนดังนี้ ทำหนังสือขอความร่วมมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากคณะบัญชีมหาวิทยาลัยศรีปทุม เพื่อขอความร่วมมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับงานวิจัยในครั้งนี้ ติดต่อประสานงานโดยตรงกับผู้ให้ข้อมูลหลักเพื่อกำหนดวันเวลาในการเดินทางไปสัมภาษณ์ สัมภาษณ์ตามแนวคำถามเชิงลึกจากผู้ให้ข้อมูลหลัก และตรวจสอบความสมบูรณ์ของข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ในแต่ละประเด็นคำถามว่าถูกต้อง และครบถ้วนหรือไม่

การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่ได้จากการวิจัยเอกสารและการสัมภาษณ์เชิงลึก ใช้การวิเคราะห์แบบสามเส้า (Triangulation) โดยผู้วิจัยร่วมกับผู้ทรงคุณวุฒิเพื่อให้ข้อมูลมีความแม่นยำ น่าเชื่อถือ ป้องกันความผิดพลาด ซึ่งจะต้องมีการตรวจสอบความสอดคล้องของข้อมูล และการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) เป็นการสรุปประเด็นเนื้อหาโดยนำข้อมูลที่ได้แล้วเขียนบรรยายเชิงพรรณนา

ผลการวิจัย

กลยุทธ์เชิงนโยบายการด้านเสริมสร้างทักษะและความรู้ของคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย ผลการวิจัยเอกสารเกี่ยวกับการบัญชีภาครัฐในประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2563 กระทรวงการคลัง กำหนดหลักเกณฑ์การจัดทำรายงานการเงินประจำปีสำหรับหน่วยงานของรัฐ เริ่มใช้ปีบัญชี 2564 โดยต้องครอบคลุมเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินรายได้แผ่นดินและการก่อหนี้ และส่งรายงานภายใน 90 วัน หลังสิ้นปีงบประมาณ ความสามารถของผู้ทำบัญชีภาครัฐ มีผลต่อคุณภาพรายงานการเงิน การศึกษาพบว่าผู้จัดการที่มีวุฒิการศึกษาสูงจัดทำรายงานได้ทันเวลาและมีคุณภาพ จริยธรรมของผู้ทำบัญชีภาครัฐ เช่น ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม และการรักษาความลับ เป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดการปฏิบัติหน้าที่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (IPSAS) ช่วยให้การบัญชีมีโครงสร้างและความชัดเจน คุณภาพรายงานการเงินขึ้นอยู่กับความเกี่ยวข้อง ความเชื่อถือได้ ความเข้าใจง่าย และการเปรียบเทียบได้ การวิเคราะห์ SWOT พบว่าจุดแข็งคือการมีมาตรฐานและนโยบายที่ชัดเจน และการใช้เทคโนโลยี AI ข้ออ่อนคือการขาดการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะ โอกาสมาจากการสนับสนุนจากภาครัฐ และความร่วมมือกับองค์กรระหว่างประเทศ ภัยคุกคามคือการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและความเสี่ยงด้านความปลอดภัย การพัฒนาความรู้และทักษะของผู้ทำบัญชี การเสริมสร้างความเข้าใจในจริยธรรม และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐอย่างถูกต้อง เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ควรมีการอบรมและพัฒนาทักษะอย่างต่อเนื่อง และสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการทำงานที่มีจริยธรรม สามารถนำเสนอรูปแบบกลยุทธ์ดังนี้

กลยุทธ์การเสริมสร้างทักษะและความรู้ (Upskill & Reskill)

ประเด็นสำคัญที่ผู้ทำบัญชีภาครัฐให้มาจากการสัมภาษณ์เชิงลึกจากข้อมูล ผู้วิจัยจึงนำมาสู่การออกแบบโมดูลการเสริมสร้างทักษะและความรู้ (Upskill & Reskill) สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ โดยมีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 1 โมดูลการเสริมสร้างทักษะและความรู้ (Upskill & Reskill) สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ

ชื่อ	เป้าหมายในการพัฒนา	เวลาที่ใช้ในการพัฒนา
โมดูล 1 ผู้ทำบัญชีภาครัฐมือใหม่ระดับพื้นฐาน	เพื่อให้มีความรู้ทางด้านการบัญชีภาครัฐและเข้าใจจริยธรรมของผู้ทำบัญชีภาครัฐ	24 ชั่วโมง
โมดูล 2 ผู้ทำบัญชีภาครัฐมีประสบการณ์ทำงาน 2 – 3 ปี	เพื่อให้มีทักษะทางด้านการบัญชีภาครัฐ และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ	24 ชั่วโมง
โมดูล 3 ผู้ทำบัญชีภาครัฐมีประสบการณ์ทำงาน 3 ปีขึ้นไป	เพื่อให้มีการรักษามาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ และคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ	12 ชั่วโมง

โมดูล 1 สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐมือใหม่ (ระดับพื้นฐาน) หลังจากเข้ารับการปฏิบัติงานภายใน 1 ปี โดยมีเป้าหมายในการพัฒนาเพื่อให้มีความรู้ทางด้านการบัญชีภาครัฐ และเข้าใจจริยธรรมของผู้ทำบัญชีภาครัฐ จำนวน 24 ชั่วโมง 5 หน่วยการเรียนรู้

สาระสำคัญ

1. รู้และเข้าใจมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
2. รู้และเข้าใจการจัดทำบัญชีภาครัฐและรูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินหน่วยงานของรัฐ
3. เข้าใจระบบสารสนเทศสำหรับการปฏิบัติงาน
4. ตระหนักถึงความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ

จุดมุ่งหมาย

การเสริมทักษะความรู้และความเข้าใจในการปฏิบัติงานสำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐมือใหม่ให้มีความเข้าใจในการทำบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในระดับพื้นฐาน

สมรรถนะที่พัฒนา

1) ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ซึ่งจะให้ผู้เข้ารับการพัฒนาก่อเกิดทักษะและความรู้ (Required Skills and Knowledge) ได้แก่ (1) ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีพื้นฐานภาครัฐ (2) ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศการทำบัญชีภาครัฐ

2) คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ซึ่งจะให้ผู้เข้ารับการพัฒนาก่อเกิดทักษะและความรู้ (Required Skills and Knowledge) ได้แก่ (1) ความเข้าใจได้ (2) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (3) ความเชื่อถือได้ (4) การเปรียบเทียบเทียบกันได้

3) ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ ซึ่งจะให้ผู้เข้ารับการพัฒนาก่อเกิดทักษะและความรู้ (Required Skills and Knowledge) ได้แก่ (1) ความซื่อสัตย์ (2) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (3) การรักษาความลับ (4) ความโปร่งใส

ตารางที่ 2 สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐมือใหม่ (ระดับพื้นฐาน) หลังจากเข้ารับการปฏิบัติงานภายใน 1 ปี

ประเด็นการพัฒนา	จำนวนชั่วโมง	วิธีการ	วิทยากร
1. ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ	3	การบรรยาย อภิปรายและ	ผู้เชี่ยวชาญ จาก
2. ความรู้เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีภาครัฐและรูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินหน่วยงานของรัฐ	3	ฝึกปฏิบัติ	กรมบัญชีกลาง และสำนักงาน
3. ความรู้เกี่ยวกับระเบียบการเบิกจ่ายเงินงบประมาณเงินนอกงบประมาณ และเงินอื่น ๆ ของหน่วยงาน	3		การตรวจเงิน แผ่นดิน
4. ความรู้เกี่ยวกับระบบบริหารการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์ใหม่	6		
5. หลักการพื้นฐานในการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐ ซึ่งประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ การรักษาความลับและความโปร่งใส	9		

โมดูล 2 สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ หลังจากเข้ารับการปฏิบัติงานไปแล้วไม่น้อยกว่า 2 ปี แต่ไม่เกิน 3 ปี โดยมีเป้าหมายในการพัฒนาเพื่อให้มีทักษะทางด้านการบัญชีภาครัฐ และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ จำนวน 24 ชั่วโมง 5 หน่วยการเรียนรู้

สาระสำคัญ

1. การคิดวิเคราะห์ปัญหาในภาพรวมอย่างเป็นระบบ
2. เข้าใจระบบสารสนเทศสำหรับการปฏิบัติงาน

จุดมุ่งหมาย

การเสริมทักษะความรู้และความเข้าใจในการปฏิบัติงานสำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐให้มีความรู้และความเข้าใจในการทำบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในระดับที่สูงขึ้น มีเจตคติที่ดีในการปฏิบัติงาน

สมรรถนะที่พัฒนา

1. ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ซึ่งจะให้ผู้เข้ารับการพัฒนาก่อเกิดทักษะและความรู้ (Required Skills and Knowledge) ดังนี้ 1) ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ 2) ทักษะที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ และ 3) ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศขั้นสูงสำหรับการทำบัญชีภาครัฐ
2. การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ซึ่งจะให้ผู้เข้ารับการพัฒนาก่อเกิดทักษะและความรู้ (Required Skills and Knowledge) ดังนี้ 1) การรับรู้รายการบัญชี 2) การวัดมูลค่ารายการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลรายการบัญชี

ตารางที่ 4 สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ หลังจากเข้ารับการปฏิบัติงานไปแล้วไม่น้อยกว่า 2 ปี แต่ไม่เกิน 3 ปี

ประเด็นการพัฒนา	จำนวนชั่วโมง	วิธีการ	วิทยากร
1. การคิด วิเคราะห์ ปัญหาในภาครวมอย่างเป็นระบบ และสามารถแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีภาครัฐ	3	การบรรยาย อภิปรายและ ฝึกปฏิบัติ	ผู้เชี่ยวชาญจาก กรมบัญชีกลาง และสำนักงาน
2. ความสามารถใช้โปรแกรมพื้นฐานในการพิมพ์งาน ตารางคำนวณ การจัดการฐานข้อมูล โดยใช้ Software เครื่องมือทาง IT ในการจัดทำบัญชีภาครัฐและนำเสนอ	6		การตรวจเงิน แผ่นดิน
3. ความเข้าใจและสามารถใช้งานระบบ New GFMS Thai และทราบวิธีการปรับปรุงรายการเพื่อแก้ไข ข้อผิดพลาดทางบัญชีภาครัฐได้เป็นอย่างดี	6		
4. ความเข้าใจในรายการที่เกิดขึ้น และทราบวิธีการ ปรับปรุงข้อคลาดเคลื่อนที่เกิดขึ้นรายการที่เกิดขึ้นใน ระบบ New GFMS Thai	6		
5. การรู้รายการบัญชี การวัดมูลค่ารายการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล ให้ถูกต้องตรงตามมาตรฐานการ บัญชีภาครัฐ	3		

โมดูล 3 สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ หลังจากเข้ารับการปฏิบัติงานไปแล้วตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป โดยมี เป้าหมายในการพัฒนาเพื่อให้มีการรักษามาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ และ คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ จำนวน 12 ชั่วโมง 3 หน่วยการเรียนรู้

สาระสำคัญ

1. กฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ
2. การใช้ประโยชน์รายงานการเงินภาครัฐ

จุดมุ่งหมาย การทบทวนและหนุนเสริมพลังในการทำงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐ

สมรรถนะที่พัฒนา ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐ ซึ่งจะให้ผู้เข้ารับการพัฒนากเกิดทักษะ และความรู้ (Required Skills and Knowledge) ดังนี้

1. ประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ
2. การรักษามาตรฐานการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ

ตารางที่ 5 สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ หลังจากเข้ารับการปฏิบัติงานไปแล้วตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป

ประเด็นการพัฒนา	จำนวนชั่วโมง	วิธีการ	วิทยากร
1. การปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ขอบบังคับที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีภาครัฐ	3	การบรรยาย อภิปรายและ	ผู้เชี่ยวชาญจาก กรมบัญชีกลาง
2. การพัฒนาความรู้ด้านกฎหมาย ระเบียบ ขอบบังคับที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีภาครัฐตลอดเวลาที่ปฏิบัติงาน	3	ฝึกปฏิบัติ	และสำนักงาน การตรวจเงิน แผ่นดิน
3. คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในรายงานการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งารายงานการเงินซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้	6		

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้ทำบัญชีภาครัฐควรตระหนักและให้ความสำคัญกับการพัฒนาเป็นอย่างมาก โดยควรจัดทำเป็นหลักสูตรออนไลน์ (ภาคบังคับ) สำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐทุกคนทั่วประเทศเข้ารับการพัฒนานี้ เพราะว่าการะบวนการดังกล่าวจะเป็นการเสริมสร้างผู้ทำบัญชีภาครัฐให้มีความรู้และทักษะอย่างรอบด้าน ได้แก่

1. ด้านคุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐ ได้แก่
 - 1.1 ความรู้ความเข้าใจผู้ทำบัญชีภาครัฐ
 - 1.2 ความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ
 - 1.3 ความเข้าใจจริยธรรมและจรรยาบรรณวิชาชีพ
 - 1.4 การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
2. ด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐ
 - 2.1 ด้านความทันต่อเวลา
 - 2.2 ความถูกต้องครบถ้วนของรายงานการเงิน
 - 2.3 คุณภาพรายงานการเงิน

ดังนั้นหากพิจารณาแบบองค์รวม จะทำให้ผู้ทำบัญชีภาครัฐมีศักยภาพในการป้องกันและแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นกับการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐให้มีคุณภาพได้ ดังนี้ 1) ความตระหนัก (Awareness) มีความตื่นตัวเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นกับการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ 2) ความรู้ (Knowledge) มีความเข้าใจตั้งแต่ระดับพื้นฐานและระดับสูงเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ ตลอดจนความรับผิดชอบและบทบาทหน้าที่ของตนเอง 3) เจตคติ (Attitudes) เกิดแรงบันดาลใจในการทำงานหรือการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐให้มีคุณภาพให้ดีขึ้น 4) ทักษะ (Skills) มีความสามารถในการทำงานเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ไม่ว่าจะเป็นด้าน (1) ทักษะหลัก เช่น การใช้เทคโนโลยี

สารสนเทศ (2) ทักษะทางปัญญา เช่น ทักษะการคิดวิเคราะห์ ความเข้าใจในกระบวนการต่าง ๆ และ (3) ทักษะเฉพาะทาง เช่น ทักษะที่จำเป็นสำหรับผู้ทำบัญชีภาครัฐ เป็นต้น

แนวทางการพัฒนากลไกระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐในประเทศไทย

จากการวิเคราะห์ข้างต้น และจากผลการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานด้านบัญชีภาครัฐ จึงสามารถสรุปการสร้างกลไกและระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐที่เอื้อต่อความสำเร็จในการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ โดยเฉพาะในส่วนของผู้ทำบัญชีภาครัฐที่จะช่วยทำงานรายงานการเงินภาครัฐมีคุณภาพ ประกอบด้วย 13 ปัจจัย ได้แก่

(1) นโยบายที่ชัดเจน การมีนโยบายที่ชัดเจน ย่อมจะช่วยให้ผู้บริหารทราบว่าจะทำอะไรและทำอย่างไร ส่วนผู้ทำบัญชีภาครัฐก็จะทราบและเข้าใจถึงภารกิจของหน่วยงาน ก่อให้เกิดเป้าหมายในการปฏิบัติงานร่วมกัน และนอกจากนี้ยังเป็นกรอบแนวทางในการควบคุมและติดตามการปฏิบัติงาน

(2) แผนงานและกลยุทธ์ที่ชัดเจน จะเป็นเครื่องมือหรือแนวทางในการปฏิบัติงาน โดยอาจจะต้องกำหนดให้ผู้ทำบัญชีภาครัฐทุกคนต้องวางแผนการดำเนินงานประจำปี ซึ่งจะเป็นการช่วยให้มีการตรวจสอบคุณภาพของการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ

(3) วิสัยทัศน์และการหนุนเสริมของผู้บริหาร พบว่าวิสัยทัศน์และนโยบายในการทำงานของผู้บริหารจะเป็นปัจจัยที่เอื้อต่อการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐเป็นอย่างมาก การที่ผู้บริหารมีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกล และมีความพร้อมในการตอบสนองความเปลี่ยนแปลง สามารถชี้แนะให้ผู้ร่วมงานได้เห็นถึงเส้นทางไปสู่เป้าหมายแห่งความสำเร็จ

(4) งบประมาณและทรัพยากรสนับสนุนอย่างเพียงพอ เพราะว่าการมีทรัพยากรและสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ การมีเงินทุนในการดำเนินงานถือเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการดำเนินงานที่สร้างความยั่งยืน ซึ่งอาจจะต้องมีงบประมาณเพื่อใช้สำหรับการจัดหาวัสดุ อุปกรณ์ เครื่องมือ หรือสำหรับการพัฒนาศักยภาพผู้ทำบัญชีภาครัฐด้วย

(5) โครงสร้างองค์กรที่เอื้อต่อการทำงาน การมีโครงสร้างองค์กร (Organizational Structure) เป็นปัจจัยสำคัญที่สามารถช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานสามารถทำงานได้อย่างเต็มศักยภาพ โดยการกำหนดภาระหน้าที่ให้ชัดเจน กำหนดกรอบวิธีการปฏิบัติงาน ย่อมจะเป็นการช่วยให้องค์กรขับเคลื่อนและพัฒนาได้อย่างเป็นระบบ โดยที่การจัดโครงสร้างภายในกลุ่มงานต่าง ๆ อาจกำหนดให้มีลักษณะเป็นทีมงาน (teamwork) ก็ย่อมจะทำให้มีความคล่องตัวในการปรับเปลี่ยนและช่วยลดปัญหาการขาดแคลน บุคลากรได้ อีกทั้งยังช่วยให้การทำงานมีประสิทธิภาพสูงขึ้นด้วย

(6) กำลังคนวิชาชีพเฉพาะด้าน การมีกำลังคนที่มีความรู้เฉพาะด้าน หรือกำลังคนที่เหมาะสมกับงานนั้นมีความสำคัญอย่างมาก เพราะงานคุณภาพของงานขึ้นอยู่กับความรู้และความเชี่ยวชาญ อาจจะต้องมีการกำหนดเกณฑ์ระเบียบเกี่ยวกับคุณสมบัติและคุณวุฒิของผู้จัดทำบัญชีภาครัฐให้เป็นระเบียบเดียวกันและเป็นมาตรฐานทั่วประเทศ เพราะจากการศึกษาพบว่าปัจจุบันมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาการฝึกอบรมผู้ทำบัญชีของหน่วยงานของรัฐที่มีคุณสมบัติด้านวุฒิการศึกษาไม่เป็นไปตาม

หลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยหลักเกณฑ์และคุณสมบัติผู้ทำบัญชีของหน่วยงานของรัฐสามารถปฏิบัติงานเป็นผู้ทำบัญชีของหน่วยงานของรัฐได้ เพียงผ่านการอบรมและผ่านการทดสอบตามที่กำหนดหลังอบรมตามหลักสูตร มีคะแนนรวมไม่ต่ำกว่า เพียงร้อยละ 60 เท่านั้น

(7) ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นระบบ โดยการทำงานอย่างเป็นระบบ เป็นขั้นตอน ก่อให้เกิดทักษะต่อผู้ทำงาน ช่วยให้การงานประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ต้องมีการวางแผนการทำงานอย่างเป็นระบบ ซึ่งประกอบด้วย 4 ขั้นตอนสำคัญคือ 1) การวิเคราะห์งาน 2) การวางแผนการทำงาน 3) การลงมือทำงานตามแผน และ 4) การประเมินผลการทำงาน

(8) มาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐ โดยกำหนดขอบเขตการถือปฏิบัติตามหลักการและนโยบายบัญชี ไม่ว่าจะเป็น มาตรฐานการบัญชีไทย หรือระดับสากล เช่น IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) หรือ IAS (International Accounting Standards) IFRS (International Financial Reporting Standards) รวมถึงโครงสร้างของหลักการและนโยบายบัญชีทั่วไป หลักการและนโยบายบัญชีแต่ละองค์ประกอบของงบการเงิน เป็นต้น

(9) ระบบสารสนเทศที่ดี กล่าวคือ การมีระบบสารสนเทศที่ใช้งานได้ง่าย (user friendly) ทุกคนเข้าถึงได้ง่าย (accessible) รวมถึงการมีระบบฐานข้อมูล เพื่อรวบรวมข้อมูลทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นเป้าหมาย รูปแบบ วิธีการ ปัญหา อุปสรรคและข้อมูลอื่น ๆ ที่จำเป็น มีผลต่อความสำเร็จของการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐ ประกอบกับการบริหารงานหน่วยงานภาครัฐสมัยใหม่ ควรจะให้ความสำคัญกับเทคโนโลยีสารสนเทศมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลทางการเงินและบัญชี ควรมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาประยุกต์ใช้กับข้อมูลทางด้านบัญชี ซึ่งจะช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการเก็บและวิเคราะห์ข้อมูล ช่วยควบคุมการดำเนินงานของหน่วยงานทั้งในระยะสั้นและระยะยาว รวมถึงเป็นส่วนช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหารอีกด้วย

(10) กฎ/ระเบียบ หรือแนวปฏิบัติที่เอื้อต่อการทำงานผู้ทำบัญชีภาครัฐ โดยผู้ทำบัญชีภาครัฐจะต้องปฏิบัติตามกฎ/ระเบียบอย่างเคร่งครัด ระมัดระวังไม่ให้ปฏิบัติผิดกฎหมาย เพราะบริบทของงานด้านนี้อาจจะมีความเสี่ยงในเรื่องของผลประโยชน์และความโปร่งใส แต่ในทางกลับกันการมีปัจจัยเอื้อในการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะกฎ/ระเบียบเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ ก็ย่อมจะทำให้เกิดการทำงานที่คล่องตัวและรวดเร็ว ดังนั้นในมิติด้านกฎ/ระเบียบ หรือแนวปฏิบัติที่เอื้อต่อการทำงานหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และองค์กรภาครัฐอาจจะต้องพิจารณาให้ครอบคลุมทั้งต่อตัวผู้ทำบัญชีภาครัฐ และรายงานการเงินภาครัฐ เป็นต้น

(11) การเสริมสร้างศักยภาพ ทักษะและสมรรถนะ โดยพบว่า การส่งเสริมให้บุคลากรเพิ่มขีดความสามารถ ตลอดจนพัฒนาทักษะที่ส่งผลต่อการมีสมรรถนะ (Competency) ที่ยอดเยี่ยมขึ้น ย่อมทำให้บุคลากรเติบโตอย่างมีศักยภาพ และที่สำคัญจะส่งผลให้หน่วยงานภาครัฐนั้น ๆ พัฒนาศักยภาพของตนให้สูงขึ้นได้เช่นกัน

(12) ระบบพี่เลี้ยง (Coaching & Mentoring) การมีระบบพี่เลี้ยงและที่ปรึกษาในการทำงานเป็นวิธีการพัฒนาหนึ่งที่จะทำให้ผู้ทำบัญชีภาครัฐมีความรู้ ทักษะ ความสามารถ เจตคติที่ดีต่อการปฏิบัติงาน การพัฒนาตนเองโดยการมอบหมายให้ผู้เชี่ยวชาญที่มีความรู้และประสบการณ์สูงทำหน้าที่สอนงาน ช่วยเหลือ ให้คำปรึกษา แนะนำ เสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาและการพัฒนา โดยเฉพาะงานสอนให้แก่ผู้ทำบัญชีภาครัฐที่มีความรู้และประสบการณ์น้อยกว่านั้น ย่อมจะเกิดการเรียนรู้และพัฒนาศักยภาพของตนเองอย่างต่อเนื่อง

(13) การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน เป็นการสร้างความมั่นใจว่างานจะต้องสำเร็จตามเป้าหมาย รับทราบผลสัมฤทธิ์ที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะผลผลิต (Output) ผลลัพธ์ (Outcome) ซึ่งก็คือ คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ส่วนการประเมินผล จะเป็นการรับทราบปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เพื่อร่วมกันหาแนวทางปรับปรุงหรือพัฒนาการทำงานให้มีคุณภาพและประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และลดความผิดพลาดของการจัดทำงานการเงินภาครัฐในครั้งต่อไปได้

อภิปรายผล

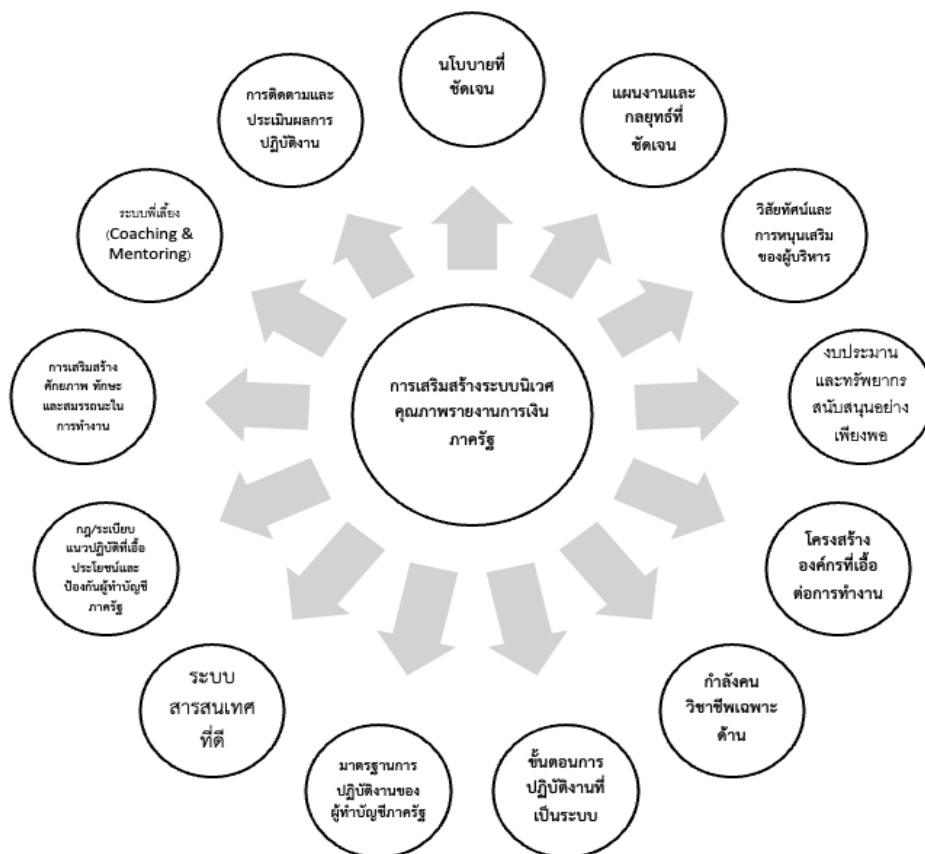
วัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 1 ผลการสัมภาษณ์ พบว่าผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่เห็นว่าความรู้ ทักษะ ประสบการณ์ และการรักษามาตรฐานการปฏิบัติงานเป็นตัวชี้วัดความสามารถของผู้ทำบัญชีภาครัฐได้มากที่สุด เนื่องจากเป็นลักษณะพื้นฐานที่ทำให้การจัดทำรายงานการเงินมีความถูกต้อง ครบถ้วน และมีคุณภาพ ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ การรักษาความลับ และความโปร่งใสเป็นตัวชี้วัดความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐได้มากที่สุด เนื่องจากจริยธรรมจะเป็นตัวกำหนดการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ทำบัญชีภาครัฐ ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่ยังเห็นว่าการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลเป็นตัวชี้วัดการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้มากที่สุด เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐครอบคลุมทั้ง 3 หัวข้อ ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้เป็นตัวชี้วัดคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐได้มากที่สุด เนื่องจากจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจและตัดสินใจได้อย่างรวดเร็วและถูกต้อง นอกจากนี้ ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่ยังเห็นว่าความสามารถของผู้ทำบัญชีภาครัฐ ความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐ และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐได้มากที่สุด อย่างไรก็ตาม ความสามารถผู้ทำบัญชีภาครัฐส่งผลต่อความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐได้ในระดับปานกลาง และความเข้าใจจริยธรรมผู้ทำบัญชีภาครัฐส่งผลต่อการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้ในระดับปานกลาง (Nuryanto & Afiah, 2013) ในส่วนของข้อเสนอแนะนั้น Rasdianto and Muda (2014) เสนอว่าผู้ให้ข้อมูลเสนอแนะว่านโยบายทางการเมือง นโยบายกระทรวง นโยบายกรม ทิศนคติของผู้บริหาร การเฝ้าหาความรู้ใหม่ ๆ และการติดตามข้อมูลให้เป็นปัจจุบันของผู้จัดทำบัญชีของรัฐล้วนส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงิน ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่เห็นด้วยกับโมเดลการพัฒนาคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐด้วยวิธีการ Upskill & Reskill จากผลการสัมภาษณ์เชิงลึกนี้สรุปได้ว่าการพัฒนาความรู้

และทักษะของผู้ทำบัญชีภาครัฐ การเสริมสร้างความเข้าใจในจริยธรรม และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐอย่างถูกต้อง เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ควรมีการส่งเสริมการอบรมและพัฒนาทักษะอย่างต่อเนื่อง รวมถึงการสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการปฏิบัติงานที่มีจริยธรรม (Klinsukhon & Ussahawanitchakit, 2016)

วัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 2 ผลการวิจัยเอกสารและการสัมภาษณ์เชิงลึกพบว่า ความสามารถและจริยธรรมของผู้ทำบัญชีภาครัฐมีผลสำคัญต่อคุณภาพรายงานการเงิน ผู้ทำบัญชีที่มีวุฒิการศึกษาสูงและมีทักษะทางวิชาชีพสามารถจัดทำรายงานได้ทันเวลาและมีคุณภาพ จริยธรรมของผู้ทำบัญชี เช่น ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ และการรักษาความลับ เป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดการปฏิบัติหน้าที่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (IPSAS) ช่วยให้การบัญชีมีโครงสร้างและความชัดเจน คุณภาพรายงานการเงินขึ้นอยู่กับความเกี่ยวข้อง ความเชื่อถือได้ ความเข้าใจง่าย และการเปรียบเทียบได้ สอดคล้องกับ Agustín and Sari (2020) ที่ได้ทำการวิเคราะห์ SWOT ระบุว่า จุดแข็งของระบบบัญชีภาครัฐในประเทศไทยคือการมีมาตรฐานและนโยบายที่ชัดเจน และการใช้เทคโนโลยี AI ข้ออ่อนคือการขาดการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะ โอกาสมาจากการสนับสนุนจากภาครัฐและความร่วมมือกับองค์กรระหว่างประเทศ ภัยคุกคามคือการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและความเสี่ยงด้านความปลอดภัย จากการวิจัยแบ่งการศึกษาเป็นสองกลุ่มเพื่อหาสาเหตุและปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงิน กลุ่มแรกคือหน่วยงานที่จัดทำและส่งรายงานการเงินภายในกำหนดเวลา พบว่ารายงานการเงินของกลุ่มนี้มีคุณภาพสูง เนื่องจากผู้ทำบัญชีมีวุฒิการศึกษาสูงและมีทักษะทางวิชาชีพที่ดี สามารถจัดทำรายงานได้ตรงตามมาตรฐาน IPSAS และมีความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ และการรักษาความลับในการปฏิบัติหน้าที่ กลุ่มที่สองคือหน่วยงานที่ส่งรายงานการเงินไม่ทันกำหนดเวลาและหน่วยงานที่ไม่ส่งรายงานการเงิน พบว่าเกิดจากปัญหาการขาดการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะของผู้ทำบัญชี รวมถึงปัญหาจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่รวดเร็ว ความเสี่ยงด้านความปลอดภัย และระบบราชการที่ซับซ้อน ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่เห็นด้วยกับโมเดลการพัฒนาคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐด้วยวิธีการ Upskill & Reskill การพัฒนาความรู้และทักษะการเสริมสร้างความเข้าใจในจริยธรรม และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐอย่างถูกต้องเป็นสิ่งสำคัญที่ควรได้รับการส่งเสริมอย่างต่อเนื่อง (Ball & Pflugrath, 2012; Aifuwa, Embele & Saidu, 2018) เพื่อสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการปฏิบัติงานที่มีจริยธรรมและคุณภาพรายงานการเงินที่สูงขึ้น และจากผลการวิจัยแนะนำว่าควรมีการสร้างกลไกและระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐที่เอื้อต่อความสำเร็จ รวมถึงการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะอย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐให้สูงขึ้น

องค์ความรู้ใหม่จากงานวิจัย

กลยุทธ์เชิงนโยบายของคุณภาพรายงานการเงินและกลไกระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐที่สามารถสร้างความมั่นใจว่างานจะต้องสำเร็จตามเป้าหมาย รับทราบผลสัมฤทธิ์ที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะผลผลิต (Output) ผลลัพธ์ (Outcome) ซึ่งก็คือ คุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ ส่วนการประเมินผล จะเป็นการรับทราบปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เพื่อร่วมกันหาแนวทางปรับปรุงหรือพัฒนาการทำงานให้มีคุณภาพและประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และลดความผิดพลาดของการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐในครั้งต่อ ๆ ไปได้ (1) นโยบายที่ชัดเจน (2) แผนงานและกลยุทธ์ที่ชัดเจน (3) วิสัยทัศน์และการหนุนเสริมของผู้บริหาร (4) งบประมาณและทรัพยากรสนับสนุนอย่างเพียงพอ (5) โครงสร้างองค์กรที่เอื้อต่อการทำงาน (6) กำลังคนวิชาชีพเฉพาะด้าน (7) ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นระบบ (8) มาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีภาครัฐ (9) ระบบสารสนเทศที่ดี (10) กฎ/ระเบียบ หรือแนวปฏิบัติที่เอื้อต่อการทำงานผู้ทำบัญชีภาครัฐ (11) การเสริมสร้างศักยภาพ ทักษะ และสมรรถนะ (12) ระบบพี่เลี้ยง และ (13) การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยสามารถสรุปเป็นแผนภูมิภาพได้ดังนี้



ภาพที่ 1 องค์ความรู้ระบบนิเวศในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ

สรุป

งานวิจัยนี้เสนอกลยุทธ์เชิงนโยบายเพื่อเพิ่มคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ โดยมุ่งเน้นการพัฒนาทักษะและความรู้ของผู้ทำบัญชีภาครัฐ รวมถึงการสร้างระบบนิเวศที่ส่งเสริมความสำเร็จในการจัดทำรายงานทางการเงินคุณภาพสูง ประกอบด้วยกลยุทธ์การฝึกอบรมที่เน้นการพัฒนาทั้งในระดับพื้นฐาน, กลาง, และสูง และการสร้างเครือข่ายสนับสนุนที่ครอบคลุมจากนโยบายที่ชัดเจนไปจนถึงการประเมินผลและการติดตามอย่างต่อเนื่อง เพื่อยกระดับมาตรฐานการบัญชีและเพิ่มความโปร่งใสในการจัดทำบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทย

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย (มหภาค)

เพื่อแก้ไขปัญหาการไม่จัดทำหรือไม่จัดส่งรายงานการเงินภาครัฐตามกำหนดและมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ควรมีการกำหนดกลไกหรือมาตรการกำกับและบังคับใช้กับหน่วยงานที่ไม่ปฏิบัติตามอย่างเข้มงวด โดยอาจพิจารณาใช้มาตรการทางกฎหมาย การตัดงบประมาณ หรือการเผยแพร่ข้อมูลสาธารณะ เพื่อสร้างแรงจูงใจให้หน่วยงานปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนด การกำหนดนโยบายที่ชัดเจนและการให้การสนับสนุนจากภาครัฐเป็นสิ่งสำคัญในการยกระดับคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐ

2. ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติ (จุลภาค)

กลยุทธ์การพัฒนาคุณภาพรายงานการเงินภาครัฐควรมุ่งเน้นที่การฝึกอบรมและพัฒนาทักษะของผู้ทำบัญชีในทุกกระดับ ตั้งแต่ระดับพื้นฐาน กลาง และสูง การฝึกอบรมควรครอบคลุมถึงการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (IPSAS) การเสริมสร้างความเข้าใจในจริยธรรม และการใช้เทคโนโลยี AI เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน นอกจากนี้ควรมีการสร้างระบบเครือข่ายสนับสนุนที่ครอบคลุมตั้งแต่การให้คำปรึกษา การติดตามและประเมินผลการทำงาน เพื่อเพิ่มความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือของรายงานการเงิน

3. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

การวิจัยในอนาคตควรเน้นศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินในเชิงลึก โดยเฉพาะในกลุ่มหน่วยงานที่ไม่สามารถจัดทำหรือส่งรายงานการเงินได้ตามกำหนด ควรมีการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้น รวมถึงการศึกษาผลกระทบของการใช้เทคโนโลยีและมาตรการทางกฎหมายในการปรับปรุงคุณภาพรายงานการเงิน นอกจากนี้ควรมีการวิจัยเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพัฒนากลไกและระบบนิเวศที่เอื้อต่อความสำเร็จในการจัดทำรายงานการเงินภาครัฐ เพื่อให้สามารถปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานการบัญชีภาครัฐอย่างต่อเนื่อง

References

- Agustin, H. P., & Sari, N. K. (2020). Implementation of village financial system and its effect on quality of financial statements in Jember District. *MBA–Journal of Management and Business Application*, 3(1), 265–274. <http://jurnal.itsm.ac.id/index.php/mba/article/view/352>
- 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), 1–14.
- Aifuwa, H. O., Embele, K., & Saidu, M. (2018). Ethical accounting practices and financial reporting quality. *EPRA Journal of Multidisciplinary Research*, 4(12), 31–44.
- Akenbor, C. O., & Onuoha, T. E. (2013). Ethical concept and professional judgment in corporate financial reporting: empirical evidence from Nigeria. *International Journal of Business and Economic Development (IJBED)*, 1(3).
- Bakhtiari, M., & Azimifar, M. (2013). Impact of professional ethics on financial reporting quality. *Advances in Environmental Biology*, 7(10 S1), 2862–2867.
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government Accounting: Making Enron look good. *World Economics*, 13(1), 1–18.
- Darwanis, D., Saputra, M., & Kartini, K. (2016). Effect of Professionalism, Competence, Knowledge of Financial Management, and Intensity Guidance Apparatus Inspectorate for Quality of Financial Statements (Study on Inspectorate Regencies/Cities in Aceh). *BRAND. Broad Research in Accounting, Negotiation and Distribution*, 7(1), 28–36.
<https://lumenpublishing.com/journals/index.php/brand/article/view/1732>
- Hertati, L., Zarkasyih, W., Suharman, H., & Umar, H. (2019). The Effect of Human Resource Ethics on Financial Reporting Implications for Good Government Governance (Survey of related sub-units in State-Owned Enterprises in SUMSEL). *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(4), 267–276. <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/8466>
- Klinsukhon, S., & Ussahawanitchakit, P. (2016). Accounting information transparency and decisionmaking effectiveness: evidence from financial businesses in Thailand. *The Business & Management Review*, 7(5), 112–120.
- Nuryanto, M., & Afiah, N. N. (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.

- Rasdianto, N., & Muda, I. (2014). Analysis on the Timeliness of the Accountability Report by the Treasurer Spending in Task Force Units in Indonesia Analysis on the Timeliness of the Accountability Report by the Treasurer Spending in Task Force Units in Indonesia. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management*, 4(4), 176–190. DOI:10.6007/IJARAFMS/v4-i4/1304
- The International Federation of Accountants. (2012, March 19). *IFAC Policy Position Paper 4*. <https://www.ifac.org/news-events/2012-03/ifac-releases-policy-position-paper-four-calling-enhanced-public-sector-financial-management>