

คุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในมุมมองของ
เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค
Audit Officers' Perspective on Quality of the Local Government
Financial Reports in Regional Office of the Auditor
General of Thailand

กฤษกรณ์ อุนพันธ์¹ ขวัญฤดี ตันตระบัณฑิต²
Kritchaporn Anupan Khwanruedee Tuntranundit

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยวัดจากลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินสำหรับหน่วยงานในภาครัฐ และงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย 7 ด้านได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความครบถ้วน การปราศจากข้อผิดพลาด ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันยอด ความทันเวลา และความสามารถเข้าใจได้ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบกลุ่มการเงินและบัญชี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค จำนวน 60 คน

ผลการศึกษาพบว่ารายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยรวมและรายด้านมีคุณภาพระดับปานกลางในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ โดยเรียงตามลำดับ ได้แก่ ความสามารถเข้าใจได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความครบถ้วน การปราศจากข้อผิดพลาด ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ และความทันเวลา

ผลการศึกษาค้นครั้งนี้ชี้ให้เห็นว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรพัฒนาคุณภาพรายงานการเงินให้มีคุณภาพในระดับที่สูงขึ้น เพื่อให้รายงานการเงินเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงินทุกประเภท เช่น ผู้บริหารท้องถิ่น หน่วยงานกำกับดูแล กระทรวงการคลัง รวมถึงผู้ใช้รายงานการเงินอื่น เป็นต้น เพื่อนำไปสู่การพัฒนาและส่งเสริมให้เกิดคุณภาพในการจัดทำรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และรายงานการเงินแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินการคลัง และผลการดำเนินงานอย่างน่าเชื่อถือ นอกจากนี้บทความนี้ยังได้เสนอแนะประเด็นที่เป็นประโยชน์สำหรับการศึกษาวิจัยในอนาคต

คำสำคัญ: คุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค

¹หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

²ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

*Corresponding Author email: khwtun@kku.ac.th

Abstract

The objective of this research is to survey the quality of the local government financial reports. The financial reports are measured by adopting the qualitative of financial reporting of new conceptual framework for financial reporting, qualitative of financial statement of government agencies and relevance literature. The quality of financial statement has 7 dimensions including relevance, completeness, free from error, comparability, verifiability, timeliness, and understandability. The research participant is collected from 60 audit officer's of regional office of the auditor general of Thailand by questionnaire.

The results of survey the quality of the local government financial reports showed that the quality of the government financial report in each item, the most level of quality were understandability, verifiability, relevance, completeness, free from error, comparability, and timeliness.

The results reveal that local government should develop quality of the local government financial report to building high level quality of financial report and effective decision making of financial statement user. Overall, the results of this research contribute to local government administration, department of local administration, and financial report user on develop and support generating quality of financial report. For this research, suggestions and directions for future research are also presented.

Keywords: Quality of financial Statement The Local Government The Regional Office of the Auditor General of Thailand

บทนำ

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นองค์กรภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 โดยมี อิศระในการบริหารงาน การกำหนดนโยบายการปกครอง การบริหาร การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง ตามมาตรา 284 โดยอยู่ในการกำกับดูแลของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นกระทรวงมหาดไทย และเมื่อสิ้นปีงบประมาณองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดทำรายงานการเงินตามแบบที่กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนด เพื่อนำเสนอต่อผู้บริหารและเปิดเผยต่อประชาชนทราบ และจัดส่งให้สำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินในฐานะผู้ตรวจสอบ รายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะแสดงให้เห็นถึง สถานะการเงินการคลัง ผลการดำเนินงานการบริหารงานภายใต้เงินงบประมาณที่ได้รับจัดสรรจากรัฐบาลและ รายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดทำบัญชีโดยระบบ คอมพิวเตอร์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Electronic Local Administrative Accounting System : e-LAAS) ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยกำหนด ระบบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกอบด้วย การจัดทำบัญชีและทะเบียนต่างๆ รวมทั้งจัดทำรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

งานวิจัยในอดีตเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในอดีตไม่พบว่ามีผลการวิจัยมาก่อน โดยส่วนใหญ่เป็นงานวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) และปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่องบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเชื่อถือได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ การเปรียบเทียบกันได้ ความทันเวลา และด้านอื่นๆ คือ ความรับผิดชอบของกรรมการบริษัท ความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชี และการจัดท่างบการเงิน (กัลย์ธีรา สุทธิญาณวิมล, 2552; จำนงค์จันทโชติ และนิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา, 2558 ; ญัฐวุฒิ ตันติเศรฐ์, 2558; วรชมน ทอรัรักษ์, 2554 ; พรพิศ จันทจรุฎภัทร, 2548) ปัจจัยเหล่านี้ล้วนแต่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน และสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินตามแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) แนวคิดคุณภาพของข้อมูลทางการเงินตามกรอบแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2558) นอกจากนี้หน่วยงานภาครัฐได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ, 2546) ประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่ ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

ในส่วนของการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นองค์กรที่ได้รับจัดสรรงบประมาณจากรัฐบาลเพื่ออุดหนุนการดำเนินงาน มีหน้าที่ในการจัดทำรายงานการเงินเพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินตามแบบที่กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นกำหนด ในปี 2559 และกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งจัดทำบัญชีโดยระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Electronic Local Administrative Accounting System : e-LAAS) จากการเปลี่ยนแปลงวิธีการบันทึกบัญชีดังกล่าว ผู้วิจัยจึงศึกษาและเรียกการวิจัยครั้งนี้ว่าการศึกษาคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในอดีตไม่พบว่ามีการศึกษาข้อมูลกับประชากรที่เป็นสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้นการวิจัยจึงกำหนดแง่มุมการวัดคุณภาพรายงานการเงินจากคุณลักษณะของรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ใช้รายงานการเงิน ประกอบด้วย 7 ด้าน ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความครบถ้วน การปราศจากข้อผิดพลาด ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และความสามารถเข้าใจได้ รวมทั้งกำหนดประชากรเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ กลุ่มการเงินและบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค

วัตถุประสงค์ในการวิจัย

เพื่อศึกษาคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค ในเขตพื้นที่ความรับผิดชอบของสำนักตรวจสอบพิเศษภาค 5 กลุ่มการเงินและบัญชี

แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตามที่แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2553) และตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2558) ให้คํานียามของลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน หมายถึง คุณสมบัติหรือลักษณะของข้อมูลในงบการเงินที่ทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงิน ประกอบด้วย

1. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) คือ ข้อมูลที่สามารถมาใช้พยากรณ์หรือประเมินสถานการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคตได้
2. ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) คือ ข้อมูลที่แสดงเนื้อหาได้อย่างครบถ้วน โดยปราศจากอคติและความลำเอียง
3. การปราศจากข้อผิดพลาด (Free from Error) คือ ข้อมูลที่ไม่มีข้อผิดพลาดหรือละเว้นการให้ข้อมูล
4. ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) คือ ข้อมูลที่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับข้อมูลทางการเงินของกิจการที่คล้ายคลึงกันหรือกิจการเดียวกันสำหรับระยะเวลาที่ต่างกันได้
5. ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) คือ แม้ผู้ที่มีความรอบรู้ต่างกันหรือมีอิสระจากกันสามารถพิสูจน์ยืนยันข้อมูลที่ได้ตรงกัน
6. ความทันเวลา (Timeliness) คือ ข้อมูลทางการเงินพร้อมต่อการนำไปใช้อยู่เสมอ
7. ความสามารถเข้าใจได้ (Understandability) คือ ข้อมูลทางการเงินสามารถเข้าใจได้ทันทีแม้ว่าข้อมูลจะมีความซับซ้อน

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ลักษณะเชิงคุณภาพงบการเงินสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ตามแนวทางสำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ (2546) หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ มีรายละเอียดดังนี้

1. ความเข้าใจได้คือ ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ทันทีที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ข้อมูล
2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ คือ ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งยืนยันข้อผิดพลาดของการประเมินผลที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้
3. ความเชื่อถือได้คือ ข้อมูลที่ไม่มีข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ เป็นข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งเป็นข้อมูลที่ไม่มีความลำเอียงและกำหนดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ การแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ
4. การเปรียบเทียบกันได้ คือ ผู้ใช้สามารถเปรียบเทียบงบการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกันได้ เพื่อคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น และต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างหน่วยงานเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนงานวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงบการเงิน พบว่าส่วนใหญ่ประชากรเป็นองค์กรภาคธุรกิจ เอกชน ตลาดหลักทรัพย์ มีดังนี้

กัลย์ธีรา สุทธิญาณวิมล (2552) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคเหนือผลจากการศึกษาพบว่าปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงบการเงิน ได้แก่ คุณภาพด้านความเข้าใจได้ หากผู้ประกอบการมีระดับความรู้ที่แตกต่างกันจะทำให้เข้าใจในงบการเงินต่างกัน รองลงมาเป็นคุณภาพด้านความเชื่อถือได้ เมื่อผู้ประกอบการมีพฤติกรรมปิดบังข้อมูลที่สำคัญยอมทำให้ข้อมูลในงบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ และหากกิจการมีการควบคุมภายในที่ดีก็สามารถป้องกันการทุจริต ข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานได้ ส่งผลให้การจัดทำงบการเงินมีความน่าเชื่อถือหากมีการนำระบบสารสนเทศมาช่วยในการปฏิบัติงานบัญชีจะทำให้การทำงานสะดวก รวดเร็ว ข้อมูลทันเวลาต่อการใช้

จำนง จันทร์โชโต และนิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา (2558) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยผลจากการวิจัยพบว่า (1) ปัจจัยจริยธรรมบุคคลตามหลักกุดมคตินิยม (2) ปัจจัยวัฒนธรรมองค์กร (3) ปัจจัยความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท และ (4) ปัจจัยคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งผลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการเงิน

ณัฐวุฒิ ตันติเศรฐฐ (2558) ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงินและประสิทธิภาพในการตัดสินใจของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยผลจากการศึกษาพบว่าคุณภาพงบการเงินรายด้าน ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความทันต่อเวลา และการเปรียบเทียบกันได้มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการตัดสินใจ และพบว่าการพัฒนาศักยภาพความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชี และการพัฒนาระบบสารสนเทศทางบัญชีส่งผลดีต่อการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ

วรารชมน ทองรักษ์ (2554) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับความน่าเชื่อถือของงบการเงินของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในมุมมองนักวิเคราะห์หุ้นเชื่อผลการวิจัยพบว่าปัจจัยด้านจรรยาบรรณและบทบาทขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี และปัจจัยด้านการจัดทำงบการเงิน มีความสัมพันธ์กับความน่าเชื่อถือของงบการเงินของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในมุมมองนักวิเคราะห์หุ้นเชื่อ และมีระดับความเห็นต่อความน่าเชื่อถือของงบการเงินของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) อยู่ในระดับน้อยหากให้ความร่วมมือและปฏิบัติตามข้อกำหนดขององค์กรทางวิชาชีพหรือหน่วยงานในกำกับดูแล และใช้บริการสำนักงานบัญชีภายนอกจัดทำงบการเงิน อาจส่งผลให้งบการเงินมีระดับความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น

พรพิศ จันทร์จตุรภัทร (2548) ได้ศึกษาการกำกับดูแลกิจการและคุณภาพรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคเหนือ เก็บข้อมูลจากผู้ทำบัญชีของผู้ทำบัญชีธุรกิจ SMEs ในเขตภาคเหนือผลวิจัยพบว่าผู้ทำบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ได้แก่ ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านความสามารถเปรียบเทียบกันได้

จากงานวิจัยในอดีตและแนวคิดเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ดังกล่าวข้างต้น สะท้อนให้เห็นถึงการศึกษาค้นคว้าในด้านต่างๆต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน แม้ว่ากลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาแตกต่างกัน แต่ผลการศึกษาก็ชี้ให้เห็นว่าปัจจัยลักษณะเชิงคุณภาพรายงานทางการเงินสอดคล้องกับลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ดังนั้นผู้วิจัยจึงสำรวจลักษณะของรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามกรอบที่ได้จากการทบทวนแนวคิดและงานวิจัยในอดีต เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาเครื่องมือการวัดคุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อไป

วิธีดำเนินงานวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) โดยศึกษาคุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค ในเขตพื้นที่ความรับผิดชอบของสำนักตรวจสอบพิเศษภาค 5 จำนวน 6 จังหวัด ซึ่งประชากรทั้งหมดคือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ กลุ่มการเงินและบัญชี จำนวน 60 ราย (ข้อมูล ณ 1 กุมภาพันธ์ 2560) ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบคุณภาพรายงานทางการเงิน เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลครั้งนี้ เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) แบ่งออกเป็น 4 ส่วน โดยดำเนินการแจกแบบสอบถามให้กับประชากรระหว่างวันที่ 12 – 20 เมษายน 2560 ซึ่งผู้วิจัยแจกแบบสอบถามและรับแบบสอบถามกลับคืนมาด้วยตนเองโดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 5 ข้อคำถาม
2. คุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ จำแนกเป็น 7 ด้าน ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความครบถ้วน การปราศจากข้อผิดพลาด ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันยอด ความทันเวลา ความสามารถเข้าใจได้ จำนวน 31 ข้อคำถาม โดยข้อคำถามพัฒนาจากแนวคิด 4 แหล่งการเงิน เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดขอบเขตเนื้อหาของแบบสอบถาม ได้แก่ แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินสำหรับหน่วยงานภาครัฐ คู่มือการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และ งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพรายงาน
3. ข้อคิดเห็นอื่นๆ เป็นแบบสอบถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน
4. ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ (Percentage) ใช้กับการวิเคราะห์ข้อมูลแบบสอบถามส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน และ ตำแหน่งงานในปัจจุบัน

2. สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ใช้กับการวิเคราะห์ข้อมูลแบบสอบถามส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงิน เพื่อนำเสนอในการวิเคราะห์ผลรวม การวิเคราะห์รายด้าน การวิเคราะห์แต่ละข้อแบบสอบถาม

การแปลความหมายค่าเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงิน ประยุกต์จากการแปลความหมายค่าเฉลี่ยของมาตราประมาณค่า 5 ระดับของ บุญชม ศรีสะอาด (2553) ดังนี้

คะแนนเฉลี่ยตั้งแต่	4.21-5.00	หมายถึงมีคุณภาพมากที่สุด
คะแนนเฉลี่ยตั้งแต่	3.41-4.20	หมายถึงมีคุณภาพมาก
คะแนนเฉลี่ยตั้งแต่	2.61-3.40	หมายถึงมีคุณภาพปานกลาง
คะแนนเฉลี่ยตั้งแต่	1.81-2.60	หมายถึงมีคุณภาพน้อย
คะแนนเฉลี่ยตั้งแต่	1.00-1.80	หมายถึงมีคุณภาพน้อยที่สุด

ผลการวิจัย

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 60 คน ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย เป็นเพศหญิง จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 86.67 และเพศชาย จำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 13.33

อายุ ส่วนใหญ่อยู่ในช่วงอายุ 31 – 40 ปี จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 46.67 รองลงมาอยู่ในช่วงอายุมากกว่า 50 ปี จำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 23.33 อยู่ในช่วงอายุ 41 – 50 ปี คิดเป็นร้อยละ 20.00 และอยู่ในช่วงอายุต่ำกว่า 31 ปี คิดเป็นร้อยละ 10.00 ตามลำดับ

ระดับการศึกษา ส่วนใหญ่อยู่ในระดับปริญญาตรี จำนวน 41 คน คิดเป็นร้อยละ 68.33 และอยู่ในระดับปริญญาโท จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 31.67 ตามลำดับ ประสบการณ์ในการทำงาน ส่วนใหญ่อยู่ในช่วงระยะเวลาต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 31.67 และช่วงระยะเวลา มากกว่า 15 ปี จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 31.67 รองลงมาอยู่ในช่วงระยะเวลา 5 – 10 ปี จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 26.67 และช่วงระยะเวลาในการทำงาน 11 – 15 ปี จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

ตำแหน่งงาน ส่วนใหญ่ตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับชำนาญการ จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 46.67 รองลงมาตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับปฏิบัติการ จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 31.67 ตำแหน่งผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัด จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 8.33 ตำแหน่งพนักงานสมทบตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น 3 (ลูกจ้างสมทบ) จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 8.33 และตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับชำนาญการพิเศษ จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 5.00 ตามลำดับ ตำแหน่งงานแต่ละระดับมีประสบการณ์ในการตรวจสอบแตกต่างกัน แต่ใช้ข้อมูลในรายงานการเงินเพื่อประกอบการตรวจสอบไม่แตกต่างกัน โดยลูกจ้างสมทบ ตำแหน่งพนักงานสมทบตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น 3 มีประสบการณ์ในการตรวจสอบช่วงระยะเวลา 0 – 5 ปีตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับปฏิบัติการ มีประสบการณ์ในการตรวจสอบช่วงระยะเวลา 0 – 6 ปี ตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับชำนาญการ มีประสบการณ์ในการตรวจสอบรายงานการเงินอยู่ระหว่าง 3 – 37 ปี ตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับชำนาญการพิเศษ มีประสบการณ์ในการตรวจสอบช่วงระยะเวลา 15 – 37 ปี และตำแหน่งผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัด มีประสบการณ์ในการตรวจสอบช่วงระยะเวลาตั้งแต่ 20 ปีขึ้นไป ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n=60)	ร้อยละ
1. เพศ		
ชาย	8	13.33
หญิง	52	86.67
รวม	60	100.00
2. อายุ		
ต่ำกว่า 31 ปี	6	10.00
31 – 40 ปี	28	46.67
41 – 50 ปี	12	20.00
มากกว่า 50 ปี	14	23.33
รวม	60	100.00
3. การศึกษา		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	0	00.00
ปริญญาตรี	41	68.33
ปริญญาโท	19	31.67
อื่นๆ	0	0.00
รวม	60	100.00
4. ประสบการณ์ในการทำงาน		
น้อยกว่า 5 ปี	19	31.67
5 – 10 ปี	16	26.67
11 – 15 ปี	6	10.00
มากกว่า 15 ปี	19	31.67
รวม	60	100.00
5. ตำแหน่งงานในปัจจุบัน		
พนักงานสหบทตรวจเงินแผ่นดินชั้น 3 (ลูกจ้างสหบท)	5	8.33
นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับปฏิบัติการ	19	31.67
นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับชำนาญการ	28	46.67
นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับชำนาญการพิเศษ	3	5.00
ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัด	5	8.33
รวม	60	100.00

2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

ตารางที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยรวม และเป็นรายด้านของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

คุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	\bar{X}	S.D.	แปลผล
1. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	3.14	0.56	มีคุณภาพปานกลาง
2. ความครบถ้วน	3.06	0.62	มีคุณภาพปานกลาง
3. การปราศจากข้อผิดพลาด	2.95	0.60	มีคุณภาพปานกลาง
4. ความสามารถเปรียบเทียบกันได้	2.88	0.70	มีคุณภาพปานกลาง
5. ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้	3.21	0.63	มีคุณภาพปานกลาง
6. ความทันเวลา	2.82	0.71	มีคุณภาพปานกลาง
7. ความสามารถเข้าใจได้	3.26	0.64	มีคุณภาพปานกลาง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.05	0.64	มีคุณภาพปานกลาง

จากตารางที่ 2 แสดงผลให้เห็นว่าความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.05$) และหากพิจารณาเป็นรายด้านเรียงค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ความสามารถเข้าใจได้ ($\bar{X} = 3.26$) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ($\bar{X} = 3.21$) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ($\bar{X} = 3.14$) ความครบถ้วน ($\bar{X} = 3.06$) การปราศจากข้อผิดพลาด ($\bar{X} = 2.95$) ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ($\bar{X} = 2.88$) ความทันเวลา ($\bar{X} = 2.82$)

ในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบมีความคิดเห็นว่ารายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีคุณภาพด้านความสามารถเข้าใจได้มากที่สุด เนื่องกระทรวงมหาดไทยได้กำหนด หลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้แล้ว และรายการบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีความซับซ้อน สามารถเข้าใจได้ง่าย ทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเข้าใจได้ง่ายเช่นเดียวกัน

ด้านความทันเวลามีระดับคุณภาพน้อยที่สุดแม้ว่ากรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้ประกาศให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งเปลี่ยนแปลงระบบการบันทึกบัญชีจากระบบมือมาเป็นระบบคอมพิวเตอร์ (e-LAAS) ในปี พ.ศ. 2559 เพื่อให้ระบบการรายงานการเงินมีประสิทธิภาพและรวดเร็วมากยิ่งขึ้น แต่จากผลการวิจัยพบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งยังไม่เปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชีมาใช้วิธีการบันทึกบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์และบางแห่งเปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชีมาใช้ระบบคอมพิวเตอร์แล้วแต่บันทึกรายการบัญชีไม่ครบถ้วน และไม่ในปัจจุบัน จึงส่งผลให้รายงานการเงินแสดงผลรายการอย่างไม่ทันกาลต่อการใช้งานของผู้ใช้รายงานการเงิน และเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความรู้ ความเข้าใจในหลักการบัญชีและขั้นตอนการบันทึกบัญชีในระบบคอมพิวเตอร์ไม่เพียงพอ จึงพบข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีบ่อยครั้ง และหากไม่สามารถตรวจพบสาเหตุของข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีได้ก็ทำการ

ปรับปรุงรายการเข้าบัญชีเงินสะสมโดยไม่ตรวจสอบหาสาเหตุข้อผิดพลาดก่อนการปรับปรุงรายการบัญชี ดังนั้นรายงานการเงินจึงเกิดข้อผิดพลาดได้โดยง่าย

3. ข้อคิดเห็นอื่นๆ เกี่ยวกับคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบมีความคิดเห็นว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มี 2 กลุ่ม ดังนี้

ปัจจัยกลุ่มที่ 1 ระเบียบ หนังสือสั่งการ และหลักเกณฑ์ วิธีการบันทึกรายการบัญชีประกอบด้วย ข้อคิดเห็นดังนี้

- 1) การจัดทำรายงานการเงินไม่เป็นไปตามข้อกำหนดหรือระเบียบ หนังสือสั่งการที่เกี่ยวข้อง
- 2) ไม่เข้าใจในรายละเอียดของบัญชีอย่างเพียงพอ บันทึกรายการบัญชีไม่ถูกต้อง ทำให้ไม่สามารถใช้รายละเอียดต่างๆ ของรายงานการเงินเพื่อประโยชน์อื่นใดได้
- 3) ไม่เข้าใจในกระบวนการแสดงข้อมูล เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องขาดความชำนาญ ไม่ตรวจสอบข้อผิดพลาดของรายการก่อนการปรับปรุงรายการบัญชี
- 4) รายงานการเงินยังขาดคุณภาพ
- 5) ระเบียบ รูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงใหม่ ทำให้ผู้จัดทำและผู้ตรวจสอบเข้าใจไม่ตรงกัน
- 6) หลักเกณฑ์และวิธีการรายงานการเงิน มีการปรับเปลี่ยนบ่อย ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดความรู้ความเข้าใจที่ชัดเจนในการปฏิบัติ ผู้บริหารจึงไม่นำรายงานการเงินมาใช้ในการตัดสินใจ

ปัจจัยกลุ่มที่ 2 การให้ความสำคัญกับรายงานการเงินประกอบด้วยข้อคิดเห็นต่างๆ ดังนี้

- 1) ควรนำเสนอรายงานการเงินต่อสาธารณะ เพื่อเป็นการป้องปรามการเบิกจ่ายของหน่วยงาน
- 2) ผู้บริหารให้ความสนใจเพียงเงินสะสมที่สามารถนำมาใช้จ่ายได้เท่านั้น
- 3) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ให้ความสำคัญกับรายงานการเงิน
- 4) คุณภาพรายงานการเงินขึ้นอยู่กับผู้จัดทำ ผู้ควบคุมการจัดทำ และผู้บริหารที่มีความสนใจและใส่ใจในการกำกับดูแล
- 5) ผู้บริหารไม่ให้ความสำคัญกับรายงานการเงิน ไม่มีการตรวจสอบ ไม่มีการสอบทาน และเร่งรัดให้จัดทำอย่างถูกต้อง
- 6) การจัดทำรายงานการเงินล่าช้า ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถนำไปใช้ได้อย่างทันเวลา
- 7) บุคลากรที่เกี่ยวข้องไม่ให้ความสำคัญในการนำรายงานการเงินไปใช้ประโยชน์

นอกจากนั้นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังไม่ให้ความสำคัญกับรายงานการเงิน ไม่มีการสอบทาน ไม่มีการตรวจสอบความถูกต้อง ความครบถ้วนของรายงานการเงิน และผู้บริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น บางแห่งไม่ให้ความสำคัญต่อรายงานการเงิน ซึ่งให้ความสำคัญเฉพาะบางรายการบัญชีเท่านั้น จึงส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งผลการวิจัยดังกล่าวสัมพันธ์กับผลการวิจัยในอดีตของจํานง จันทโชโต และนิตยา วงศ์ถิณันท์วัฒนา (2558) กล่าวว่าปัจจัยความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทส่งผลท่อบวกต่อคุณภาพรายงานการเงิน หากคณะกรรมการบริษัทมีความรับผิดชอบต่อรายงานการเงิน จะส่งผลให้รายงานการเงินมีคุณภาพ ดังนั้น เมื่อผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ให้ความสำคัญกับรายงานการเงิน จึงส่งผลให้คุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีระดับน้อย

4. ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
เจ้าหน้าที่ตรวจสอบคิดเห็นว่ามีแนวทางการพัฒนา แบ่งเป็น 2 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 ด้านผู้บริหารท้องถิ่น หน่วยงานกำกับดูแล และหน่วยงานที่ตรวจสอบ ประกอบด้วยข้อคิด
เห็นต่างๆ ดังนี้

- 1) นำรายงานการเงินเสนอต่อสาธารณะและมีการนำเสนอรายงานการเงินอย่างทันเวลา
- 2) ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญต่อรายงานการเงิน
- 3) การพัฒนาคุณภาพของรายงานการเงินขึ้นอยู่กับหน่วยงานกำกับดูแล ผู้บริหารท้องถิ่น
หน่วยงานที่ตรวจสอบ เช่น หน่วยงานของจังหวัด สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น
- 4) ควรให้ผู้ตรวจสอบภายในที่ทำหน้าที่ตรวจสอบ สอบทานรายงาน เพื่อให้มีความถูกต้อง
เนื่องจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถตรวจสอบได้ครบทุกหน่วย

จากข้อคิดเห็นดังกล่าว สรุปได้ว่ามีแนวทางพัฒนาหน่วยงานและตัวบุคคล ดังนี้

ผู้บริหารท้องถิ่น ประกอบด้วย นายกองค้การบริหารส่วนจังหวัด นายเทศมนตรี นายกองค้การบริหาร
ส่วนตำบล ซึ่งเป็นผู้บริหารหน่วยงาน หากผู้บริหารขององค์กรให้ความสำคัญในการกำกับดูแลและการปฏิบัติ
งานของบุคลากร เป็นการส่งผลให้รายงานการเงินของท้องถิ่นมีระดับคุณภาพที่สูงขึ้น

หน่วยงานกำกับดูแล คือหน่วยงานของจังหวัดเป็นหน่วยงานที่เข้ามาตรวจสอบการทำงานขององค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างสม่ำเสมอ จึงทำให้พบข้อผิดพลาดในการทำงาน พร้อมทั้งให้คำแนะนำที่ถูกต้องแก่
ผู้ปฏิบัติงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้เป็นการส่งผลให้รายงานการเงินของท้องถิ่นมีระดับคุณภาพ
ที่สูงขึ้น

หน่วยงานที่ตรวจสอบ ซึ่งได้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นองค์กรอิสระในการตรวจสอบ
รายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นประจำทุกปี แต่มีข้อจำกัดคือไม่สามารถตรวจสอบได้
ครบทุกหน่วยในปีงบประมาณ หากได้รับคำแนะนำจากหน่วยงานตรวจสอบก็จะส่งผลให้รายงานการเงินของ
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีคุณภาพสูงขึ้น

กลุ่มที่ 2 ด้านบุคลากร ประกอบด้วยข้อคิดเห็นต่างๆ ดังนี้

1) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ควรสำรวจความรู้ ความสามารถของผู้อำนวยการกองคลัง
ของแต่ละแห่ง เพื่อพิจารณาความสามารถในการปฏิบัติงาน

2) ควรจัดให้มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องให้แก่บุคลากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
เพื่อให้เกิดการเรียนรู้การจัดทำรายงานการเงินที่ถูกต้อง เนื่องจากบุคลากรบางแห่งไม่มีความรู้พื้นฐานในการ
การนำเสนอรายงานตามระเบียบ หนังสือสั่งการ

3) มีการประเมินศักยภาพของเจ้าหน้าที่อย่างต่อเนื่อง และมีการจัดฝึกอบรมการจัดทำรายงาน
ให้แก่เจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกหน่วย

4) ก่อนการจัดส่งรายงานการเงินให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องตามระเบียบ ต้องตรวจสอบว่า
รายงานการเงินมีการจัดทำอย่างถูกต้อง

5) ผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานการเงิน ควรศึกษาระเบียบ หนังสือสั่งการที่เกี่ยวข้องของกระทรวง
มหาดไทยให้ชัดเจน เพื่อให้รายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีคุณภาพมากขึ้น

6) ควรสำรวจบุคลากรด้านการเงินและบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่ง ว่าบุคลากรมีความรู้ด้านการจัดทำบัญชีและการเงินที่เพียงพอหรือไม่ หากบุคลากรขาดความรู้ที่เพียงพอ ให้ดำเนินการแก้ไขและส่งเสริมให้บุคลากรมีความรู้ความเข้าใจหลักเกณฑ์และวิธีการบันทึกรายการบัญชีที่ถูกต้องชัดเจนยิ่งขึ้น

7) บุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายงานการเงินควรให้ความสำคัญกับรายงานการเงิน เพื่อการนำรายงานการเงินไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจในการดำเนินงานขององค์กรบุคลากรผู้จัดทำควรมีความรู้ ความเข้าใจในรายงานการเงิน เพื่อผู้จัดทำและผู้นำไปใช้จะได้ทราบถึงข้อมูลที่ต้องการ หรือความบกพร่องต่างๆ

หากเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง โดยการจัดการฝึกอบรม การแลกเปลี่ยนความรู้จากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น การเข้ารับการตรวจสอบจากหน่วยงานกำกับดูแล การเข้ารับการตรวจสอบจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จะส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และมีความรู้ความเข้าใจในหลักการบันทึกรายการบัญชีอย่างเพียงพอ จะส่งผลให้คุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพัฒนาได้ในระดับสูง ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ ญัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ (2558) ที่เสนอไว้ว่า หากพนักงานบัญชีของบริษัทได้รับการพัฒนาศักยภาพของความเป็นมืออาชีพจะส่งผลดีต่อการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ และส่งผลดีต่อประสิทธิภาพในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินเช่นกัน

สรุปและอภิปรายผล

คุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาคกลุ่มการเงินและบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง โดยพบว่าคุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้านความเข้าใจได้มีระดับคุณภาพมาก เนื่องจากรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จัดทำตามหลักเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามประกาศกระทรวงมหาดไทย และรายการบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีความซับซ้อน สามารถเข้าใจได้ง่าย และผู้ใช้รายงานการเงินก็สามารถเข้าใจได้โดยง่ายเช่นเดียวกัน แต่คุณภาพรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้านความทันเวลามีระดับคุณภาพต่ำ เนื่องจากการบันทึกบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งใช้ระบบการบันทึกบัญชีโดยระบบมือบางแห่งบันทึกบัญชีโดยระบบคอมพิวเตอร์ (e-LAAS) แต่ไม่สามารถประมวลผลข้อมูลได้ อย่างไรก็ตามการบันทึกบัญชีโดยระบบคอมพิวเตอร์ (e-LAAS) ยังพบปัญหาการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต และเนื่องจากเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความรู้ความเข้าใจในขั้นตอนการบันทึกบัญชีโดยระบบคอมพิวเตอร์ (e-LAAS) ในระดับน้อย อีกทั้งผู้บริหารท้องถิ่นไม่ให้ความสำคัญต่อรายงานการเงิน และเจ้าหน้าที่ขาดความรู้ความเข้าใจในหลักเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติในการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามประกาศกระทรวงมหาดไทยอย่างเพียงพอ จึงส่งผลให้ระดับคุณภาพของรายงานการเงินอยู่ในระดับปานกลาง ทั้งนี้จากงานวิจัยในอดีตพบว่าความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชีและความสามารถของระบบสารสนเทศทางการบัญชีส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการเงิน (ญัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ, 2558) ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยในครั้งนี้

ประโยชน์ของการวิจัยและข้อเสนอแนะ

ผลของการสำรวจรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองที่ทำหน้าที่ในการบริการและแก้ไขปัญหาของประชาชนในท้องถิ่น มีคุณภาพรายงานการเงินอยู่ในระดับปานกลาง ทำให้การนำรายงานทางการเงินไปใช้ประโยชน์ได้ค่อนข้างน้อยและไม่ทันเวลา ผลการวิจัยนี้ เป็นข้อมูลให้ผู้บริหารนำไปใช้ในการกำหนดนโยบาย และควบคุมรายงานการเงินให้มีคุณภาพ 7 ด้าน ได้แก่ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลครบถ้วน การปราศจากข้อผิดพลาด ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ กับปีที่ผ่านมา มีความทันเวลา ความสามารถพิสูจน์ยืนยัน ความสามารถเข้าใจได้ ซึ่งจะเป็นการส่งเสริมและพัฒนาให้รายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีการแสดงผลการดำเนินงานจากรายงานการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือและมีคุณภาพในระดับสูงขึ้น และสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหารได้ดียิ่งขึ้น โดยผู้บริหารควรมุ่งเน้นในเรื่องต่างๆ ดังนี้

1. ส่งเสริมให้มีการพัฒนาศักยภาพของเจ้าหน้าที่ขององค์กรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอเกี่ยวกับระเบียบ หนังสือสั่งการ หลักเกณฑ์ วิธีการและขั้นตอนการบันทึกการบัญชี
2. หน่วยงานกำกับดูแล และผู้บริหารควรส่งเสริมให้เปลี่ยนมาใช้วิธีการบันทึกการบัญชีโดยระบบคอมพิวเตอร์ (e-LAAS) และส่งเสริมในการพัฒนาระบบโครงข่ายการเชื่อมต่อข้อมูลเพื่อเพิ่มศักยภาพของระบบการบันทึกการบัญชีโดยระบบคอมพิวเตอร์ (e-LAAS) ให้มีความรวดเร็วและมีเสถียรภาพในการรับ-ส่งข้อมูล
3. ผู้บริหารควรจัดให้มีหน่วยงานตรวจสอบภายในด้านการเงินและบัญชี เพื่อตรวจสอบรายงานการเงินให้มีความถูกต้องก่อนการจัดส่งรายงานการเงินไปยังหน่วยงานต่างๆ

เอกสารอ้างอิง

- กัลย์ธีรา สุทธิญาณวิมล. (2552). ปัจจัยที่มีผลต่องบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในเขตภาคเหนือ. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- กุลยา จันทะเดช. (2557). กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10(29), 62-81.
- จำนง จันทโชโต และ นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา. (2558). คุณภาพของรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 11(32), 17-33.
- ณัฐวุฒิ ตันติเศรษฐ์. (2558). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงินและประสิทธิภาพในการตัดสินใจของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจศรีนครินทรวิโรฒ*, 6(2), 20-33.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2553). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- พรพิศ จันทจรตฤภัทร. (2548). *การกำกับดูแลกิจการและควบคุมคุณภาพรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคเหนือ*. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

- วรรณชน ท่องรักษ์. (2554). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับความน่าเชื่อถือของงบการเงินของธุรกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม (SMEs) ในมุมมองของนักวิเคราะห์สินเชื่อ. การศึกษาด้วยตนเองปริญญาบัญชี มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. [ม.ป.ป.]. แม่บทการบัญชีภาครัฐ (ปรุงปรุง 2552). ค้นเมื่อ 1 พฤศจิกายน 2559, จาก <http://www.fap.or.th/Article/Detail/67370>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. [ม.ป.ป.]. คู่มืออธิบายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรุงปรุง2557). ค้นเมื่อ 1 พฤศจิกายน 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450929703/1%20Framework%20up%2010_11_59.pdf.
- สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น. (2558). หลักเกณฑ์และวิธีการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. ค้นเมื่อ 15 มกราคม 2560, จากhttp://www.dla.go.th/upload/document/type2/2015/9/14915_1_1441867587958.pdf?time=1485804271059
- สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ. (2546). หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2. ค้นเมื่อ 30 พฤษภาคม 2560, จาก<http://finance.tu.ac.th/images/informAgency/acc2.pdf>