

ISSN: 3027-7973 (Online)



วารสารรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา

Journal of Political Science Suan Sunandha Rajabhat University

ปีที่ 9 ฉบับที่ 1 มกราคม – มิถุนายน 2569

Vol. 9 No. 1 January – June 2026



ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในคุณภาพรายงานทางการเงินของ

สถานพยาบาลกองทัพบก

The Factors Affecting the Reliability of Financial Reporting Quality Of Military Hospitals

ขวัญทัย นกยูงทอง¹ และ มัตติมา กรงเต็น²

Kwanhatai Nokyungthong¹ and Mattima Krongten²

¹คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

²อาจารย์ประจำคณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

¹School of Accountancy, Sripatum University, Thailand

²Lecturer from the Faculty of Accountancy, Sripatum University, Thailand

Corresponding Author, E-mail: kwanhatai001@gmail.com¹ and matthima.kr@spu.ac.th²

Received: July 29, 2025

Revised: June 20, 2026

Accepted: June 22, 2026

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลของ 1) คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐ 2) การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และ 3) ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก การวิจัยเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของสถานพยาบาลกองทัพบก จำนวน 193 คน เครื่องมือที่ใช้เป็นแบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา สหสัมพันธ์เพียร์สัน และการถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า ตัวแปรทุกกลุ่มและคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวมอยู่ในระดับมาก คุณลักษณะด้านความเที่ยงธรรมและการรักษาความลับมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทั้งด้านความถูกต้องครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ การเสร็จตามเวลาที่กำหนด และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ส่วนความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถ และทักษะในการประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลเพียงบางด้าน การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน โดยการวัดมูลค่ามีขนาดอิทธิพลสูงที่สุดในทุกแบบจำลอง สำหรับระบบการควบคุมภายใน พบว่า กิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน ส่วนสารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและประเมินผล และการประเมินความเสี่ยงมีอิทธิพลเพียงบางด้าน ผลการวิจัยชี้ว่า การยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงินควรให้ความสำคัญกับคุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงาน การใช้มาตรฐานบัญชีอย่างถูกต้อง และการเสริมประสิทธิภาพของกิจกรรมการควบคุม

คำสำคัญ: คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐ, มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ, การควบคุมภายใน, คุณภาพรายงานทางการเงิน, สถานพยาบาลกองทัพบก



Abstract

This research aimed to examine the effects of 1) government accountant characteristics, 2) the application of public sector accounting standards, and 3) internal control system effectiveness on the quality of financial reports of Royal Thai Army hospitals. The study employed a quantitative research approach. The sample consisted of 193 financial and accounting personnel working in Royal Thai Army hospitals. A questionnaire was used as the research instrument. The data were analyzed using descriptive statistics, Pearson's correlation, and multiple regression analysis. The findings revealed that all groups of variables and overall financial reporting quality were at a high level. Objectivity and confidentiality had positive effects on all four dimensions of financial reporting quality: accuracy and completeness, verifiability, timeliness, and reliability. Integrity, knowledge and competence, and professional skills affected only certain dimensions. The application of public sector accounting standards in terms of recognition, measurement, and disclosure had positive effects on all four dimensions of financial reporting quality, with measurement showing the strongest effect in every model. Regarding the internal control system, control activities were the component that affected all four dimensions of financial reporting quality. Information and communication, monitoring and evaluation, and risk assessment affected only certain dimensions. The findings indicate that improving financial reporting quality should place emphasis on personnel characteristics, the accurate application of accounting standards, and the strengthening of control activities.

Keywords: Government accountant characteristics, Public sector accounting standards, Internal control, Financial reporting quality, Military hospitals

บทนำ

สถานพยาบาลกองทัพบกเป็นหน่วยงานสาธารณสุขภาครัฐที่ดำเนินงานด้วยงบประมาณแผ่นดิน ภายใต้การกำกับดูแลของกองทัพบก การบริหารการเงินและการจัดทำรายงานทางการเงินของหน่วยงาน เหล่านี้มีความซับซ้อนและต้องเผชิญกับความท้าทายเฉพาะ เนื่องจากต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบการเงิน การคลังของภาครัฐอย่างเคร่งครัด

จากรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ในช่วงปีที่ผ่านมา มักพบข้อสังเกตสำคัญเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีของหน่วยงานในสังกัดกระทรวงกลาโหมที่ไม่เป็นไปตามเกณฑ์ คงค้าง เช่น การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่คลาดเคลื่อน สถิติความล่าช้าในการส่งรายงานการเงิน และการขาด การเปิดเผยข้อมูลรายละเอียดประกอบงบการเงินที่ครบถ้วน ปัญหาเชิงรูปธรรมเหล่านี้สะท้อนว่า



สถานพยาบาลกองทัพบกกำลังเผชิญข้อจำกัดในการรักษาคุณภาพและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน ยิ่งไปกว่านั้น บริบทความซับซ้อนของหน่วยงานทหารที่มีการหมุนเวียนกำลังพลตามวาระ มีสายการบังคับบัญชาที่เข้มงวด และมีภารกิจผสมผสานระหว่างงานความมั่นคงกับงานบริการทางการแพทย์ ทำให้นำมาตราฐานบัญชีภาครัฐมาปฏิบัติใช้อย่างต่อเนื่องเป็นไปได้ยาก ด้วยข้อจำกัดเชิงโครงสร้างนี้ คุณลักษณะเฉพาะของนักบัญชีทหาร ทั้งในด้านความรู้เฉพาะทางเกี่ยวกับระเบียบทหาร และจรรยาบรรณที่เข้มงวด (ความซื่อสัตย์และความเที่ยงธรรม) จึงมีความสำคัญในฐานะกลไกขับเคลื่อนให้ระบบบัญชีภาครัฐสามารถดำเนินไปได้อย่างถูกต้อง ท่ามกลางความกดดันเชิงวัฒนธรรมองค์กร ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินจึงเป็นปัจจัยสำคัญอย่างยิ่งต่อความรับผิดชอบต่อหน่วยเหนือและสาธารณชน

การใช้มาตรฐานสากลเหล่านี้ ทำให้ข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความเปรียบเทียบได้และมีความโปร่งใสมากยิ่งขึ้น ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียสามารถตรวจสอบการใช้ทรัพยากรของรัฐได้อย่างสะดวกและชัดเจน ส่งผลให้การกำกับดูแลทางการเงินการคลังมีประสิทธิภาพและความโปร่งใสเพิ่มขึ้น อีกทั้งยังเอื้อต่องานตรวจสอบ เนื่องจากมีการรอบการบันทึกข้อมูลที่เป็นระบบเดียวกัน (Afiah & Rahmatika, 2014; Martini et al., 2022) จากผลการศึกษาหลายชิ้นบ่งชี้ว่า การปรับใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐสากลช่วยยกระดับคุณภาพและความเที่ยงตรงเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินภาครัฐ เนื่องจากหน่วยงานต่าง ๆ จัดทำงบการเงินภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกัน ทำให้งบการเงินระหว่างหน่วยงานหรือระหว่างประเทศสามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างสะดวกและมีมาตรฐานเดียวกัน อีกทั้งยังบังคับให้มีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ ซึ่งช่วยลดโอกาสที่ผู้บริหารจะใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งตัวเลขตามความต้องการส่วนตัว นำไปสู่การจัดทำรายงานการเงินที่มีคุณภาพและความน่าเชื่อถือสูง เช่น ผลการศึกษาของ กันทรรัตน์ การิยา (2566) ระบุว่า หลังจากมีการปรับใช้เกณฑ์ดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หน่วยงานราชการส่วนกลางมีความโปร่งใสทางการเงินและความรับผิดชอบ ในการจัดทำรายงานทางการเงินเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับแนวคิดที่ว่า มาตรฐานการบัญชีที่เข้มงวดเป็นกลไกสำคัญในการเสริมสร้างความถูกต้อง ความเป็นธรรม และความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน อาจกล่าวได้ว่า การมีกรอบมาตรฐานการบัญชีที่ดีเปรียบเสมือนเครื่องมือคำจุนให้ผู้ปฏิบัติงานสามารถจัดทำรายงานการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ อีกทั้งยังช่วยเสริมสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงินและสาธารณชนในที่สุด

ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลถือเป็นหัวใจสำคัญในการสร้างความเชื่อมั่นและคุณภาพของข้อมูลทางการเงินในหน่วยงานภาครัฐ โดยกรอบแนวคิด COSO (2013) ได้ให้ความสำคัญกับการออกแบบและปฏิบัติการควบคุมภายในตามองค์ประกอบ 5 ด้านหลัก ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) ซึ่งสร้างวัฒนธรรมองค์กรที่เน้นย้ำถึงจริยธรรม ความซื่อสัตย์ และความรับผิดชอบของผู้บริหารและบุคลากร การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ที่ทำให้หน่วยงานตระหนักถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นต่อข้อมูลทางการเงินและการปฏิบัติงาน กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) ที่กำหนดกระบวนการอนุมัติ ตรวจสอบ และแบ่งแยกหน้าที่อย่างชัดเจนเพื่อลดความเสี่ยงของความผิดพลาดหรือการทุจริต สารสนเทศและการสื่อสาร (Information & Communication) ที่ครอบคลุมการสื่อสารข้อมูลสำคัญภายในหน่วยงานอย่างครบถ้วน ถูกต้อง ทันเวลา เพื่อให้บุคลากรในทุกระดับสามารถปฏิบัติงานได้



ตามวัตถุประสงค์และสามารถติดตามความก้าวหน้าได้อย่างต่อเนื่อง สุดท้าย การติดตามและประเมินผล (Monitoring) ซึ่งเป็นกลไกในการติดตามการทำงานของระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องหรือเป็นระยะ เพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมภายในยังคงมีประสิทธิภาพและสามารถแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันการณ์

การดำเนินการอย่างรอบด้านในองค์ประกอบทั้ง 5 ด้านนี้ช่วยลดโอกาสของข้อผิดพลาดและการทุจริต ทำให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินมีความถูกต้องแม่นยำ โปร่งใส และตรวจสอบได้ การควบคุมภายในที่ดีเป็นกลไกในการป้องกันและตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน และสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน หน่วยเหนือ และสาธารณชนว่า หน่วยงานปฏิบัติงานตามหลักการกำกับดูแลที่ดี มีความรับผิดชอบต่อการใช้ทรัพยากรสาธารณะอย่างแท้จริง เมื่อองค์ประกอบทั้งหมดดำเนินการอย่างบูรณาการ จะช่วยให้หน่วยงานภาครัฐ โดยเฉพาะสถานพยาบาลกองทัพบก มีระบบการควบคุมภายในที่เสริมสร้างคุณภาพและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินได้อย่างมั่นคงและยั่งยืน ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก โดยมุ่งวิเคราะห์บทบาทของคุณลักษณะผู้ทำบัญชี การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในควบคู่กัน เพื่อให้ได้ภาพรวมที่ครบถ้วนขึ้นของปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินและเพื่อหาแนวทางพัฒนาคุณภาพและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินของหน่วยงานเหล่านี้ต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาคูณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก
2. เพื่อศึกษาการใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก
3. เพื่อศึกษาประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในการบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก

สมมติฐานการวิจัย

ผู้วิจัยได้กำหนดสมมติฐานหลักเพื่อมุ่งทดสอบอิทธิพลรวมในภาพกว้างก่อนเจาะลึกรายด้าน ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐ (การรักษาความลับ ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถ) มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อภาพรวมคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก

สมมติฐานที่ 2 ปัจจัยด้านการใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล) มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อภาพรวมคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก



สมมติฐานที่ 3 ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการควบคุมภายในการบัญชีภาครัฐมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อภาพรวมคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก

การทบทวนวรรณกรรม

การศึกษาในบทนี้ได้นำเสนอแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารทฤษฎีแนวคิดผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษา ดังนี้

1. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสถานพยาบาลกองทัพบก

สถานพยาบาลกองทัพบก เป็นหน่วยงานทางการแพทย์ภายใต้การกำกับดูแลของกรมแพทย์ทหารบก ก่อตั้งขึ้นเพื่อให้บริการทางการแพทย์แก่กำลังพลของกองทัพบก ครอบครัว และประชาชนทั่วไป การแพทย์ทหารในประเทศไทยมีจุดเริ่มต้นมาตั้งแต่สมัยโบราณ แต่การจัดตั้งสถานพยาบาลเฉพาะสำหรับกองทัพบกเริ่มเป็นรูปธรรมในช่วงต้นกรุงรัตนโกสินทร์ โดยในสมัยรัชกาลที่ 5 มีการจัดตั้งกรมพยาบาลทหาร และในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการสถาปนากรมแพทย์ทหารบกอย่างเป็นทางการ ปัจจุบันมีเครือข่ายโรงพยาบาลและหน่วยแพทย์สนามหลายแห่งที่ปฏิบัติงานประสานกัน โดยมีการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้เพิ่มประสิทธิภาพการรักษาพยาบาลและการบริหารจัดการ เช่น ระบบเวชระเบียนอิเล็กทรอนิกส์ การใช้เครื่องมือแพทย์ที่ทันสมัย และระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการโรงพยาบาล นอกจากนี้ ยังมีการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของโรงพยาบาลในเครือข่ายให้สามารถรองรับผู้ป่วยได้มากขึ้นและให้บริการได้ครอบคลุมยิ่งขึ้น อีกทั้งสถานพยาบาลกองทัพบกยังมุ่งพัฒนาให้เป็นศูนย์กลางทางการแพทย์ที่มีมาตรฐานสูง โดยในอนาคตมีแผนการขยายบริการ Telemedicine เพื่อให้ประชาชนเข้าถึงบริการสุขภาพได้สะดวก รวมถึงส่งเสริมการวิจัยทางการแพทย์และความร่วมมือกับองค์กรทางการแพทย์ทั้งในและต่างประเทศ

เห็นได้ว่า สถานพยาบาลกองทัพบกมีบทบาทสำคัญยิ่งในการดูแลสุขภาพของกำลังพลกองทัพและประชาชนทั่วไป ซึ่งตลอดเวลาที่ผ่านมาได้พัฒนาทั้งด้านบุคลากร เทคโนโลยี และระบบบริหารจัดการอย่างต่อเนื่อง การบริหารจัดการด้านการเงินและการบัญชีที่ดีเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้สถานพยาบาลบรรลุเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ การรายงานทางการเงินถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ช่วยให้ผู้มีส่วนได้เสียสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรได้อย่างถูกต้องและแม่นยำ

2. แนวคิดเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐ

งานวิจัยทั้งในประเทศและต่างประเทศชี้ให้เห็นว่า คุณลักษณะด้านจริยธรรมและความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีภาครัฐมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของรายงานการเงินภาครัฐอย่างมีนัยสำคัญ โดยคุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐโดยทั่วไปครอบคลุมทั้งคุณสมบัติด้านจริยธรรมและความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่จำเป็นสำหรับนักบัญชีในหน่วยงานภาครัฐ คุณลักษณะเหล่านี้ประกอบด้วย 1) ความสามารถในการรักษาความลับ คือ นักบัญชีปกป้องข้อมูลทางการเงินไม่ให้รั่วไหลหรือเปิดเผยต่อผู้ไม่มีส่วนเกี่ยวข้อง 2) ความซื่อสัตย์ คือ การปฏิบัติงานด้วยความสุจริตตรงไปตรงมา ไม่บิดเบือนข้อเท็จจริงทางการเงิน



3) ความเที่ยงธรรม คือ การจัดทำบัญชีอย่างเป็นกลาง ปราศจากอคติหรือแรงกดดันภายนอก 4) ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ คือ ความรู้ด้านการบัญชี การเงิน และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงทักษะที่นักบัญชีภาครัฐพึงมีเพื่อปฏิบัติงานตามมาตรฐานได้อย่างถูกต้อง และ 5) ทักษะในการประกอบวิชาชีพ คือ ความสามารถในการใช้เทคโนโลยีและกระบวนการทางบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ จากการทบทวนวรรณกรรมชี้ให้เห็นว่า คุณลักษณะด้านคุณธรรมจริยธรรมและความสามารถของนักบัญชีภาครัฐเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพของรายงานการเงินภาครัฐอย่างชัดเจน

3. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐอย่างเคร่งครัดมีส่วนสำคัญในการยกระดับคุณภาพของรายงานการเงินภาครัฐอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งในระดับสากลและในประเทศไทย โดย IESBA (2018) เน้นว่าการเปลี่ยนแปลงจากบัญชีเกณฑ์เงินสดไปสู่บัญชีเกณฑ์คงค้างและการใช้มาตรฐาน IPSAS อย่างแพร่หลายช่วยสร้างความสม่ำเสมอและความโปร่งใสในการรายงานการเงินภาครัฐในระดับสากล ทำให้ข้อมูลทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น งานวิจัยของ Afiah และ Rahmatika (2014) ชี้ว่า หน่วยงานภาครัฐที่จัดทำงบการเงินสอดคล้องกับมาตรฐานที่กำหนดจะมีคุณภาพรายงานการเงินสูงกว่าหน่วยงานที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานอย่างถูกต้องอย่างมีนัยสำคัญ การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐพิจารณาในสามมิติหลัก ได้แก่ การรับรู้รายการ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์การบันทึกรายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายลงในบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง การวัดมูลค่า คือวิธีการประเมินมูลค่าเป็นตัวเงินของรายการบัญชีต่าง ๆ เพื่อบันทึกลงบัญชีอย่างถูกต้อง และการเปิดเผยข้อมูล คือ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานอย่างครบถ้วน โปร่งใส และเข้าใจง่าย ทั้งในรูปตัวเลขและรายละเอียดประกอบ สรุปได้ว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐอย่างครบถ้วนมีส่วนสำคัญในการยกระดับคุณภาพของรายงานการเงินภาครัฐอย่างมีนัยสำคัญ

4. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในภาครัฐ

งานวิจัยในระดับสากลและในประเทศไทยสนับสนุนว่าระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากลด้านการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร หรือกรอบ COSO กรอบ COSO (COSO Framework) ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพของรายงานการเงินในภาครัฐ โดยคณะกรรมการ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO, 2013) เสนอองค์ประกอบของการควบคุมภายใน 5 ด้าน ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล ล้วนมีบทบาทร่วมกันในการควบคุมกระบวนการจัดทำรายงานการเงินให้เป็นไปอย่างถูกต้อง ตรวจสอบได้ และป้องกันการทุจริต

การควบคุมภายในตามกรอบ COSO จึงหมายถึง กระบวนการที่องค์กรกำหนดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจว่าการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รายงานการเงินมีความเชื่อถือได้ และเป็นไปตามกฎหมายระเบียบที่เกี่ยวข้อง โดยมีองค์ประกอบสำคัญ ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม ซึ่งสร้างวัฒนธรรมองค์กรที่เน้นจริยธรรม การประเมินความเสี่ยงที่ทำให้หน่วยงานตระหนักถึงความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมที่กำหนดกระบวนการอนุมัติ ตรวจสอบ และแบ่งแยกหน้าที่ สารสนเทศและการสื่อสาร ที่ครอบคลุม



การสื่อสารข้อมูลสำคัญภายในหน่วยงานอย่างครบถ้วน ถูกต้อง ทันเวลา และการติดตามและประเมินผลที่เป็นกลไกในการติดตามการทำงานของระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง

5. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินภาครัฐ

แนวคิดคุณภาพของรายงานการเงินได้รับการกล่าวถึงในกรอบแนวคิดการรายงานการเงินสากล เช่น กรอบแนวคิดของ IASB และ IPSASB ซึ่งระบุคุณลักษณะสำคัญของรายงานที่มีคุณภาพ ได้แก่ ความถูกต้อง ครบถ้วน ความโปร่งใส ความตรงเวลา และความสามารถตรวจสอบย้อนกลับได้ คุณภาพของรายงานทางการเงินภาครัฐ จึงหมายถึง ความสามารถของรายงานการเงินที่จัดทำโดยหน่วยงานรัฐในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้องครบถ้วน โปร่งใส น่าเชื่อถือ และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลในการตัดสินใจ

ในการวิจัยนี้ ผู้วิจัยพิจารณาคุณภาพของรายงานการเงินผ่าน 1) ความถูกต้องครบถ้วน หมายถึง ข้อมูลตัวเลขและรายการบัญชีในรายงานการเงินต้องถูกบันทึกและนำเสนออย่างถูกต้องตามหลักการบัญชีที่ยอมรับ และครอบคลุมธุรกรรมทางการเงินที่เกิดขึ้นทั้งหมด 2) ความโปร่งใส หมายถึง รายงานการเงินควรนำเสนอข้อมูลอย่างเปิดเผยและตรวจสอบได้ง่าย ไม่ปกปิดหรือซ่อนเร้นข้อเท็จจริงที่สำคัญ 3) ความทันเวลา หมายถึง รายงานการเงินควรถูกจัดทำและนำเสนอภายในระยะเวลาที่กำหนด ไม่ล่าช้าจนข้อมูลล้าสมัย และ 4) ความสามารถตรวจสอบย้อนกลับ หมายถึง คุณสมบัตินี้ทำให้ผู้ตรวจสอบหรือผู้ใช้งานสามารถติดตามร่องรอยของข้อมูลในรายงานการเงินกลับไปยังหลักฐานเอกสารและรายการบัญชีต้นทางได้

จากการทบทวนแนวคิดและวรรณกรรมงานข้างต้น ผู้วิจัยเห็นช่องว่างงานวิจัยส่วนใหญ่มักเน้นศึกษาคุณภาพรายงานการเงินในบริบทของสถานพยาบาลทั่วไปหรือโรงพยาบาลในสังกัดกระทรวงสาธารณสุข ซึ่งขับเคลื่อนด้วยระบบสารสนเทศและการควบคุมภายในเชิงพาณิชย์หรือบริการสาธารณะทั่วไป เมื่อเปรียบเทียบกับสถานพยาบาลทหาร จะพบความแตกต่างในด้านวัฒนธรรมองค์กรที่มีสายการบังคับบัญชาทางทหารที่ชัดเจน มีระบบงบประมาณที่ผูกโยงกับความมั่นคง และข้อจำกัดด้านบุคลากรบัญชีที่มีการโยกย้ายตามวงรอบทหาร จุดนี้ถือเป็นช่องว่างทางความรู้สำคัญ เนื่องจากยังไม่มีงานวิจัยที่ศึกษาว่าปัจจัยคุณลักษณะผู้ทำบัญชีและการควบคุมภายในภายใต้ระบบทหาร จะส่งผลต่อความสำเร็จในการบังคับใช้มาตรฐานบัญชีภาครัฐฉบับใหม่เช่นโรงพยาบาลทั่วไป การวิจัยครั้งนี้จึงเป็นโอกาสที่เติมเต็มช่องว่างทางการศึกษาดังกล่าวในการบ่งชี้ให้เห็นปฏิสัมพันธ์ของปัจจัยเหล่านี้ในบริบทพื้นที่เฉพาะ

วิธีดำเนินการวิจัย

รูปแบบการวิจัย

ผู้วิจัยค้นคว้าได้ดำเนินการใช้ระเบียบวิธีการวิจัยเชิงปริมาณ โดยใช้แบบสอบถาม เป็นเครื่องมือเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง โดยแบบสอบถามการวิจัยดังกล่าวได้ดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องเพื่อนำไปให้กลุ่มตัวอย่างได้ทดสอบตอบแบบสอบถามและนำข้อมูลมาวิเคราะห์ผลในขั้นตอนต่อไป



ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ศึกษา ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของสถานพยาบาลกองทัพบก จำนวนทั้งหมด 372 คน คำนวณขนาดกลุ่มตัวอย่างตามสูตรของ Yamane (1973) ที่ระดับความคลาดเคลื่อนร้อยละ 5 ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างขั้นต่ำจำนวน 193 คน เพื่อป้องกันความคลาดเคลื่อนทางสถิติและให้ได้ตัวแทนที่ครอบคลุมบริบทของกองทัพบก ผู้วิจัยจึงเลือกใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยใช้เกณฑ์ขนาดของสถานพยาบาลและเขตพื้นที่ตั้ง เช่น โรงพยาบาลส่วนกลาง โรงพยาบาลส่วนภูมิภาค หรือโรงพยาบาลค่ายทหาร เป็นชั้นภูมิ จากนั้นทำการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย (Simple Random Sampling) ภายในแต่ละชั้นภูมิเพื่อให้ได้สัดส่วนกลุ่มตัวอย่างรวม 193 คนตามที่กำหนดไว้

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถามการวิจัยที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นจากการทบทวนความรู้จากตำรา บทความ แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยกำหนดข้อคำถามให้สอดคล้องกับตัวแปรต้น ตัวแปรตาม วัตถุประสงค์ และสมมติฐานการวิจัย จากนั้น ผู้วิจัยตรวจสอบความถูกต้องและความสมบูรณ์ของแบบสอบถามเบื้องต้น ก่อนเสนอต่ออาจารย์ที่ปรึกษาเพื่อพิจารณาความถูกต้อง ความครบถ้วน และความสอดคล้องของข้อคำถามกับตัวแปรที่ศึกษา ตลอดจนปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถามให้ตรงตามจุดมุ่งหมายของการศึกษาและสามารถนำไปใช้ได้เหมาะสม

จากนั้น ผู้วิจัยนำแบบสอบถามเสนอต่อผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน เพื่อตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา โดยพิจารณาคำดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์หรือตัวแปรที่ศึกษา (Index of Item-Objective Congruence: IOC) โดยข้อคำถามมีค่า IOC ระหว่าง 0.67-1.00 ซึ่งสามารถนำไปใช้ได้

ผู้วิจัยนำแบบสอบถามที่ผ่านการปรับปรุงแล้วไปทดลองใช้ (Pre-test) กับกลุ่มประชากรที่มีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มเป้าหมาย จำนวน 30 ราย เมื่อได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาครบถ้วนแล้ว จึงนำข้อมูลมาคำนวณหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถามด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha) ผลการวิเคราะห์พบว่า แบบสอบถามมีค่าความเชื่อมั่นรวมทั้งฉบับเท่ากับ 0.89 และมีค่าความเชื่อมั่นรายด้านอยู่ระหว่าง 0.81-0.92 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์มาตรฐาน 0.70 (กัลยา วาณิชบัญชา, 2561) จึงแสดงว่าแบบสอบถามมีความเชื่อมั่นและความเสถียรเพียงพอสำหรับนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลจริง

การรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างที่กำหนดไว้ ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของสถานพยาบาลกองทัพบก จำนวน 193 ราย โดยจัดทำแบบสอบถามการวิจัยในรูปแบบ Google Forms และส่งลิงก์แบบสอบถามให้แก่กลุ่มตัวอย่างผ่านแอปพลิเคชันไลน์ (LINE) เมื่อได้รับแบบสอบถามตอบกลับแล้ว ผู้วิจัยตรวจสอบความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูล ก่อนนำข้อมูลที่ได้นำไปวิเคราะห์เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยและสรุปผลต่อไป



การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จากแบบสอบถามมาตรวจสอบความถูกต้องและความครบถ้วน ก่อนนำไปวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ใช้สำหรับอธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างและระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

2. การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ใช้เพื่อศึกษาทิศทางและระดับความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ศึกษา โดยพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ซึ่งมีค่าอยู่ระหว่าง -1.00 ถึง 1.00 ค่าที่มีเครื่องหมายบวกแสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ส่วนค่าที่มีเครื่องหมายลบแสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม และค่าที่เข้าใกล้ 1.00 หรือ -1.00 แสดงว่าตัวแปรมีความสัมพันธ์กันในระดับสูง ทั้งนี้ผู้วิจัยวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเพื่อพิจารณาความเหมาะสมของตัวแปรก่อนนำเข้าสู่การวิเคราะห์การถดถอย

3. การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ใช้สำหรับทดสอบสมมติฐานการวิจัยและวิเคราะห์อิทธิพลของตัวแปรอิสระที่มีต่อตัวแปรตาม เพื่อพิจารณาว่าตัวแปรอิสระแต่ละตัวสามารถอธิบายหรือพยากรณ์การเปลี่ยนแปลงของตัวแปรตามได้มากน้อยเพียงใด

ผลการวิจัย

ผลเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของสถานพยาบาลกองทัพบก จำนวน 193 คน ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศชาย คิดเป็นร้อยละ 60.60 มีอายุระหว่าง 30-40 ปี คิดเป็นร้อยละ 45.60 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 70.50 มีประสบการณ์ทำงานตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 46.60 และดำรงตำแหน่งนายทหารชั้นสัญญาบัตร คิดเป็นร้อยละ 48.20

ผลการวิเคราะห์เบื้องต้นพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบกโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.306 และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.606 เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า ด้านความมีคุณภาพเชื่อถือได้มีค่าเฉลี่ยสูงสุด รองลงมา ได้แก่ ด้านความสามารถตรวจสอบได้ ด้านเสร็จตามเวลาที่กำหนด และด้านความถูกต้องครบถ้วน ตามลำดับ

ก่อนการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ผู้วิจัยตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์อยู่ระหว่าง $0.464-0.792$ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ $.01$ ค่า Tolerance อยู่ระหว่าง $0.257-0.596$ และค่า Variance Inflation Factor หรือ VIF อยู่ระหว่าง $1.678-3.890$ แสดงว่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระไม่อยู่ในระดับที่ก่อให้เกิดปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุอย่างรุนแรง จึงสามารถนำตัวแปรเข้าสู่การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณได้ ผลการวิจัยจำแนกตามวัตถุประสงค์และสมมติฐานการวิจัย มีดังนี้



1. ผลการศึกษาคุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก

ผลการวิเคราะห์เชิงพรรณนาพบว่า คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.323 และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.560 เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า ด้านความซื่อสัตย์มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด เท่ากับ 4.435 รองลงมา ได้แก่ ด้านความเที่ยงธรรม ค่าเฉลี่ย 4.364 ด้านการรักษาความลับ ค่าเฉลี่ย 4.358 ด้านทักษะในการประกอบวิชาชีพ ค่าเฉลี่ย 4.271 และด้านความรู้ความสามารถ ค่าเฉลี่ย 4.267 ตามลำดับ แสดงให้เห็นว่าผู้ปฏิบัติงานให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานอย่างซื่อตรง การรายงานข้อมูลตามความเป็นจริง การรักษาความลับ และการจัดทำรายงานทางการเงินอย่างเป็นกลาง

ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ พบว่า คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐสามารถอธิบายความแปรปรวนของคุณภาพรายงานทางการเงินแต่ละด้านได้ระหว่างร้อยละ 56.00–65.80 โดยแบบจำลองสามารถอธิบายด้านความสามารถตรวจสอบได้สูงที่สุด ร้อยละ 65.80 รองลงมา ได้แก่ ด้านความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ร้อยละ 65.00 ด้านความถูกต้องครบถ้วน ร้อยละ 64.50 และด้านเสร็จตามเวลาที่กำหนด ร้อยละ 56.00

เมื่อพิจารณาอิทธิพลของตัวแปรรายด้าน พบว่า ความเที่ยงธรรมและการรักษาความลับเป็นคุณลักษณะที่มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน โดยความเที่ยงธรรมมีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานสูงที่สุดในทุกแบบจำลอง กล่าวคือ มีอิทธิพลต่อด้านความถูกต้องครบถ้วน ด้านความสามารถตรวจสอบได้ ด้านเสร็จตามเวลาที่กำหนด และด้านความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ด้วยค่า Beta เท่ากับ 0.361, 0.245, 0.298 และ 0.301 ตามลำดับ ส่วนการรักษาความลับมีค่า Beta อยู่ระหว่าง 0.173–0.208 และมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทุกด้าน

ด้านความซื่อสัตย์มีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสามารถตรวจสอบได้และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ แต่ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อความถูกต้องครบถ้วนและการเสร็จตามเวลาที่กำหนด ขณะที่ความรู้ความสามารถมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความถูกต้องครบถ้วนและความสามารถตรวจสอบได้ แต่ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการเสร็จตามเวลาที่กำหนดและความมีคุณภาพเชื่อถือได้ นอกจากนี้ ผลจากแบบจำลองเดิมยังพบว่า ทักษะในการประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลต่อความสามารถตรวจสอบได้และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ แต่ไม่มีอิทธิพลต่ออีก 2 ด้าน

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

คุณภาพรายงานทางการเงิน	ตัวแปรที่มีอิทธิพลเชิงบวก	R ²	Adjusted R ²
ความถูกต้องครบถ้วน	ความเที่ยงธรรม ($\beta = .361, p < .001$), ความรู้ความสามารถ ($\beta = .204, p = .008$), การรักษาความลับ ($\beta = .195, p = .001$)	.645	.635



คุณภาพรายงาน ทางการเงิน	ตัวแปรที่มีอิทธิพลเชิงบวก	R ²	Adjusted R ²
ความสามารถ ตรวจสอบได้	ความเที่ยงธรรม ($\beta = .245, p = .001$), การรักษา ความลับ ($\beta = .208, p < .001$), ทักษะในการประกอบ วิชาชีพ ($\beta = .200, p = .006$), ความซื่อสัตย์ ($\beta =$.158, $p = .022$), ความรู้ความสามารถ ($\beta = .157, p =$.037)	.658	.649
เสร็จตามเวลาที่ กำหนด	ความเที่ยงธรรม ($\beta = .298, p < .001$), การรักษา ความลับ ($\beta = .173, p = .006$)	.560	.549
ความมีคุณภาพ เชื่อถือได้	ความเที่ยงธรรม ($\beta = .301, p < .001$), ความซื่อสัตย์ ($\beta = .191, p = .006$), การรักษาความลับ ($\beta = .175,$ $p = .002$), ทักษะในการประกอบวิชาชีพ ($\beta = .156, p$ $= .032$)	.650	.640

จากผลดังกล่าว สรุปได้ว่า สมมติฐานที่ 1 ได้รับการสนับสนุนบางส่วน เนื่องจากการรักษาความลับและความเที่ยงธรรมมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินอย่างสม่ำเสมอทั้ง 4 ด้าน ส่วนความซื่อสัตย์และความรู้ความสามารถมีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินเพียงบางด้าน

2. ผลการศึกษาการใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก

ผลการวิเคราะห์เชิงพรรณนาพบว่า การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐโดยรวมอยู่ในระดับมากมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.283 และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.554 เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า ด้านการรับรู้รายการมีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด เท่ากับ 4.300 รองลงมา ได้แก่ ด้านการวัดมูลค่า ค่าเฉลี่ย 4.279 และด้านการเปิดเผยข้อมูล ค่าเฉลี่ย 4.271 ตามลำดับ ผลดังกล่าวสะท้อนว่าหน่วยงานมีการบันทึกและรับรู้รายการทางการเงินตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ รวมถึงให้ความสำคัญกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณพบว่า การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติครบทั้ง 4 ด้าน แบบจำลองสามารถอธิบายความแปรปรวนของคุณภาพรายงานทางการเงินได้ระหว่างร้อยละ 59.70–67.60 โดยอธิบายความมีคุณภาพเชื่อถือได้สูงที่สุด ร้อยละ 67.60 รองลงมา ได้แก่ ความสามารถตรวจสอบได้ ร้อยละ 65.20 ความถูกต้องครบถ้วน ร้อยละ 64.90 และการเสร็จตามเวลาที่กำหนด ร้อยละ 59.70

เมื่อเปรียบเทียบขนาดอิทธิพลของตัวแปร พบว่า การวัดมูลค่าเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงที่สุดต่อคุณภาพรายงานทางการเงินในทุกด้าน โดยมีค่า Beta เท่ากับ 0.443 ต่อความถูกต้องครบถ้วน 0.361 ต่อความสามารถตรวจสอบได้ 0.365 ต่อการเสร็จตามเวลาที่กำหนด และ 0.407 ต่อความมีคุณภาพเชื่อถือได้ แสดงให้เห็นว่าการวัดมูลค่ารายการทางบัญชีอย่างถูกต้องและสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของข้อมูลที่ปรากฏในรายงานทางการเงินอย่างเด่นชัด

การเปิดเผยข้อมูลเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลรองลงมา โดยมีค่า Beta อยู่ระหว่าง 0.274–0.352 และมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทุกด้าน ผลดังกล่าวแสดงถึงความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูล นโยบายทางบัญชี สมมติฐานที่ใช้ และหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างครบถ้วนและชัดเจน ส่วนการรับรู้รายการมีค่า Beta อยู่ระหว่าง 0.153–0.184 แม้จะมีขนาดอิทธิพลต่ำกว่าอีก 2 ด้าน แต่ยังคงมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทุกด้าน

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลของการใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

คุณภาพรายงาน ทางการเงิน	การรับรู้ รายการ	การวัดมูลค่า	การเปิดเผย ข้อมูล	R ²	Adjusted R ²
ความถูกต้องครบถ้วน	$\beta = .174,$ $p = .003$	$\beta = .443,$ $p < .001$	$\beta = .274,$ $p < .001$	.649	.644
ความสามารถตรวจสอบได้	$\beta = .184,$ $p = .002$	$\beta = .361,$ $p < .001$	$\beta = .352,$ $p < .001$	.652	.647
เสร็จตามเวลาที่กำหนด	$\beta = .169,$ $p = .007$	$\beta = .365,$ $p < .001$	$\beta = .324,$ $p < .001$	.597	.591
ความมีคุณภาพเชื่อถือได้	$\beta = .153,$ $p = .006$	$\beta = .407,$ $p < .001$	$\beta = .347,$ $p < .001$	.676	.671

จากผลการวิเคราะห์สรุปได้ว่า สมมติฐานที่ 2 ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากการใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐทั้งด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้านอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยการวัดมูลค่าเป็นปัจจัยที่มีขนาดอิทธิพลสูงที่สุดในทุกแบบจำลอง

3. ผลการศึกษาประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในการบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก

ผลการวิเคราะห์เชิงพรรณนาพบว่า ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.141 และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.588 เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบ พบว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมมีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด เท่ากับ 4.179 รองลงมา ได้แก่ สารสนเทศและการสื่อสาร



ค่าเฉลี่ย 4.162 กิจกรรมการควบคุม ค่าเฉลี่ย 4.141 การติดตามและประเมินผล ค่าเฉลี่ย 4.134 และการประเมินความเสี่ยง ค่าเฉลี่ย 4.127 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณพบว่า องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในสามารถอธิบายความแปรปรวนของคุณภาพรายงานทางการเงินได้ระหว่างร้อยละ 59.10–65.00 โดยอธิบายความมีคุณภาพเชื่อถือได้สูงสุด ร้อยละ 65.00 รองลงมา ได้แก่ ความสามารถตรวจสอบได้ ร้อยละ 63.30 ความถูกต้องครบถ้วน ร้อยละ 61.50 และการเสร็จตามเวลาที่กำหนด ร้อยละ 59.10

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบรายด้าน พบว่า กิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน โดยมีค่า Beta เท่ากับ 0.277 ต่อความถูกต้องครบถ้วน 0.218 ต่อความสามารถตรวจสอบได้ 0.260 ต่อการเสร็จตามเวลาที่กำหนด และ 0.164 ต่อความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ผลดังกล่าวแสดงว่ากระบวนการอนุมัติ การตรวจสอบ การแบ่งแยกหน้าที่ และการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลก่อนจัดทำรายงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงินอย่างต่อเนื่อง

ด้านสารสนเทศและการสื่อสารมีอิทธิพลต่อความถูกต้องครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ แต่ไม่มีอิทธิพลต่อการเสร็จตามเวลาที่กำหนด ส่วนการติดตามและประเมินผลมีอิทธิพลต่อความถูกต้องครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ และการเสร็จตามเวลาที่กำหนด แต่ไม่มีอิทธิพลต่อความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ด้านการประเมินความเสี่ยงมีอิทธิพลต่อความสามารถตรวจสอบได้และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ขณะที่สภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทั้ง 4 ด้าน เมื่อพิจารณาร่วมกับองค์ประกอบอื่นในแบบจำลอง

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลขององค์ประกอบระบบการควบคุมภายในต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

คุณภาพรายงาน ทางการเงิน	องค์ประกอบที่มีอิทธิพลเชิงบวก	R ²	Adjusted R ²
ความถูกต้อง ครบถ้วน	สารสนเทศและการสื่อสาร ($\beta = .308, p = .001$), กิจกรรมการควบคุม ($\beta = .277, p = .002$), การติดตามและประเมินผล ($\beta = .184, p = .031$)	.615	.605
ความสามารถ ตรวจสอบได้	สารสนเทศและการสื่อสาร ($\beta = .252, p = .004$), กิจกรรมการควบคุม ($\beta = .218, p = .011$), การติดตามและประเมินผล ($\beta = .212, p = .011$), การประเมินความเสี่ยง ($\beta = .181, p = .038$)	.633	.623
เสร็จตามเวลาที่ กำหนด	การติดตามและประเมินผล ($\beta = .263, p = .003$), กิจกรรมการควบคุม ($\beta = .260, p = .004$)	.591	.580



คุณภาพรายงาน ทางการเงิน	องค์ประกอบที่มีอิทธิพลเชิงบวก	R ²	Adjusted R ²
ความมีคุณภาพ เชื่อถือได้	สารสนเทศและการสื่อสาร ($\beta = .273, p = .004$), การประเมินความเสี่ยง ($\beta = .199, p = .020$), กิจกรรมการควบคุม ($\beta = .164, p = .001$)	.650	.640

จากผลดังกล่าวสรุปได้ว่า สมมติฐานที่ 3 ได้รับการสนับสนุนบางส่วน เนื่องจากองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินแตกต่างกันไปในแต่ละด้าน โดยกิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบเดียวที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน ขณะที่สภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อวิเคราะห์ร่วมกับองค์ประกอบอื่น

อภิปรายผล

1. ผลการศึกษาพบว่า คุณลักษณะผู้ทำบัญชีด้านความซื่อสัตย์ มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุดและส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน สะท้อนว่าผู้ปฏิบัติงานให้ความสำคัญกับความซื่อตรง การรายงานข้อมูลตามความเป็นจริง และการยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ อย่างไรก็ตาม ผลการวิเคราะห์อิทธิพลพบว่าความซื่อสัตย์ส่งผลกระทบต่อความสามารถตรวจสอบได้และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ขณะที่ความเที่ยงธรรมและการรักษาความลับเป็นคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน ผลดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับบริบทขององค์กรทหารที่ให้ความสำคัญกับระเบียบวินัย ความรับผิดชอบต่อนักที่ และการปฏิบัติตามข้อกำหนดของทางราชการ คุณลักษณะเหล่านี้ช่วยกำกับพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงานและสนับสนุนให้การจัดทำข้อมูลทางการเงินเป็นไปด้วยความรอบคอบ โปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้

2. คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาล กองทัพบก พบว่า คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐด้านความเที่ยงธรรมและการรักษาความลับมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทั้งด้านความถูกต้องครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ การเสร็จตามเวลาที่กำหนด และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ส่วนความซื่อสัตย์มีอิทธิพลต่อความสามารถตรวจสอบได้และความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ขณะที่ความรู้ความสามารถมีอิทธิพลต่อความถูกต้องครบถ้วนและความสามารถตรวจสอบได้ นอกจากนี้ ทักษะในการประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลต่อความสามารถตรวจสอบได้และความมีคุณภาพเชื่อถือได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ผลดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีแต่ละด้านมีบทบาทต่อคุณภาพรายงานทางการเงินแตกต่างกันตามลักษณะของผลลัพธ์ที่ต้องการ

ความเที่ยงธรรมเป็นคุณลักษณะที่มีขนาดอิทธิพลสูงที่สุดในทุกแบบจำลอง สะท้อนว่าการจัดทำรายงานทางการเงินอย่างเป็นกลาง ปราศจากอคติ และไม่ยอมให้แรงกดดันหรือผลประโยชน์อื่นเข้ามา มีอิทธิพล มีความสำคัญต่อการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง ตรวจสอบได้ ทันเวลา และเชื่อถือได้ ส่วนการรักษาความลับที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน สะท้อนถึงความสำคัญของ



การจัดการข้อมูลทางการเงินอย่างเหมาะสม การหลีกเลี่ยงการเปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาต และการไม่ใช้ข้อมูลภายในเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตน คุณลักษณะดังกล่าวช่วยรักษาความน่าเชื่อถือของกระบวนการจัดทำบัญชีและลดความเสี่ยงจากการใช้ข้อมูลผิดวัตถุประสงค์ สอดคล้องกับแนวคิดของ IESBA (2018) ที่กำหนดให้ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถและความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ การรักษาความลับ และพฤติกรรมทางวิชาชีพ เป็นหลักพื้นฐานของการปฏิบัติงานบัญชี หลักการเหล่านี้สนับสนุนให้ข้อมูลทางการเงินมีความถูกต้อง โปร่งใส และได้รับความเชื่อถือจากผู้ใช้งบการเงิน ในเชิงการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ผลการศึกษายังสอดคล้องกับแนวคิดเรื่องสมรรถนะ ซึ่งอธิบายว่าความรู้ ทักษะ ทักษะคนคิด และคุณลักษณะส่วนบุคคลมีส่วนกำหนดความสามารถในการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร โดยเฉพาะการปฏิบัติงานภายใต้กฎ ระเบียบ และข้อกำหนดของหน่วยงานราชการ

ทั้งนี้ยังสอดคล้องกับ Tran et al. (2022) ที่ศึกษาความสามารถของบุคลากรบัญชีในหน่วยงานภาครัฐของเวียดนาม และพบว่า คุณธรรม จริยธรรม ความรู้เฉพาะด้าน และการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องช่วยเพิ่มคุณภาพของรายงานทางการเงิน ทำให้ข้อมูลมีความถูกต้อง ชัดเจน และโปร่งใส รวมถึงลดโอกาสเกิดความคลาดเคลื่อนในการจัดทำบัญชี นอกจากนี้ ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและระเบียบการเงินการคลังของนักบัญชีภาครัฐส่งผลต่อความถูกต้องและความโปร่งใสของรายงานทางการเงิน โดยเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอและการจัดทำข้อมูลให้สอดคล้องกับรายการที่เกิดขึ้นจริง (กันทรรัตน์ การิยา, 2566) ในบริบทของสถานพยาบาลกองทัพบก การปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีเกี่ยวข้องกับภารกิจ หลายด้าน ทั้งการเบิกจ่ายงบประมาณ การจัดซื้อยาและเวชภัณฑ์ การบริหารทรัพย์สิน และการให้บริการทางการแพทย์ ผู้ทำบัญชีจึงต้องใช้ความเที่ยงธรรมในการบันทึกและรายงานรายการทางการเงิน รักษาความลับของข้อมูล และใช้ความรู้ความสามารถในการตรวจสอบหลักฐานและประมวลผลข้อมูลให้ถูกต้อง คุณลักษณะดังกล่าวมีส่วนช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่เหมาะสมสำหรับการจัดสรรงบประมาณและทรัพยากรของหน่วยงาน

นอกจากนี้ ผลการศึกษายังพบว่า ความซื่อสัตย์และทักษะในการประกอบวิชาชีพไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อความถูกต้องครบถ้วน ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถ และทักษะในการประกอบวิชาชีพไม่มีอิทธิพลต่อการเสร็จตามเวลาที่กำหนด และความรู้ความสามารถไม่มีอิทธิพลต่อความมีคุณภาพเชื่อถือได้ เมื่อพิจารณาพร้อมกับคุณลักษณะด้านอื่นในแบบจำลอง ผลดังกล่าวอาจเกิดจากผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่มีคุณลักษณะเหล่านี้อยู่ในระดับใกล้เคียงกัน เนื่องจากต้องปฏิบัติงานภายใต้เกณฑ์การคัดเลือก ระเบียบราชการ และแนวปฏิบัติเดียวกัน ความแปรปรวนของข้อมูลจึงอาจไม่เพียงพอที่จะอธิบายความแตกต่างของคุณภาพรายงานทางการเงินในบางด้านได้ชัดเจน อีกทั้งการเสร็จตามเวลาที่กำหนดก็ยังอาจขึ้นอยู่กับขั้นตอนการอนุมัติ ระบบงาน ปริมาณเอกสาร และการประสานงานระหว่างหน่วยงานมากกว่าคุณลักษณะส่วนบุคคลเพียงด้านเดียว จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 1 ได้รับการสนับสนุนบางส่วน

3. การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก พบว่า การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทั้งด้านความถูกต้องครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบ



ได้ การเสร็จตามเวลาที่กำหนด และควมมีคุณภาพเชื่อถือได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 แสดงให้เห็นว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐอย่างครบถ้วนและต่อเนื่องเป็นปัจจัยสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงินในทุกองค์ประกอบ

เมื่อพิจารณาขนาดอิทธิพลพบว่า การวัดมูลค่าเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงที่สุดต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทุกด้าน รองลงมา คือ การเปิดเผยข้อมูลและการรับรู้รายการตามลำดับ ผลดังกล่าวสะท้อนว่าการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ มีผลโดยตรงต่อความถูกต้องของยอดบัญชีและข้อมูลที่นำเสนอในรายงานทางการเงิน หากการวัดมูลค่าคลาดเคลื่อน แม้หน่วยงานจะบันทึกรายการครบถ้วนหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างชัดเจน รายงานทางการเงินก็อาจไม่สะท้อนฐานะและผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้

การเปิดเผยข้อมูลมีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน แสดงถึงความสำคัญของการเปิดเผยนโยบายบัญชี สมมติฐาน วิธีการวัดมูลค่า และหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเพียงพอ การเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วนทำให้ผู้ใช้รายงานสามารถทำความเข้าใจที่มาของตัวเลข ตรวจสอบความสมเหตุสมผล และนำข้อมูลไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้ ส่วนการรับรู้รายการ แม้มีขนาดอิทธิพลต่ำกว่าอีก 2 ด้าน แต่ยังคงส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทุกด้าน เนื่องจากการรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาที่ถูกต้องเป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ผลการศึกษาสอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีภาครัฐที่มุ่งให้หน่วยงานใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้รายงานทางการเงินมีความโปร่งใส สามารถเปรียบเทียบและตรวจสอบได้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐของไทยได้รับการพัฒนาโดยอ้างอิงแนวทางของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสากล เพื่อกำหนดกรอบการจัดทำรายงานทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐให้มีความถูกต้องและเชื่อถือได้ ผลการศึกษารังนี้จึงสนับสนุนแนวคิดว่าการใช้มาตรฐานอย่างเป็นระบบช่วยลดความแตกต่างในการใช้ดุลยพินิจและเพิ่มความสม่ำเสมอของข้อมูลทางการเงิน

ผลการศึกษาสอดคล้องกับ Martini et al. (2022) ซึ่งศึกษาการใช้ IPSAS ในหน่วยงานภาครัฐของอินโดนีเซีย พบว่า หน่วยงานที่ปฏิบัติตามมาตรฐานอย่างเคร่งครัดสามารถจัดทำรายงานทางการเงินที่ถูกต้องชัดเจน และตรวจสอบได้ดีกว่าหน่วยงานที่ขาดกรอบมาตรฐานที่เป็นระบบ การมีหลักเกณฑ์ด้านการรับรู้และการวัดมูลค่าที่ชัดเจนช่วยลดการใช้ดุลยพินิจที่ไม่เหมาะสมและลดโอกาสการบิดเบือนข้อมูลทางการเงิน นอกจากนี้ ยังสอดคล้องกับแพรวารี จูมด้วง (2560) ซึ่งพบว่า การนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐตามเกณฑ์คงค้างมาใช้ช่วยยกระดับความโปร่งใสและความรับผิดชอบในการจัดทำรายงานทางการเงินของหน่วยงานราชการสำหรับสถานพยาบาลกองทัพบก การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีความสำคัญต่อการบันทึกและรายงานรายการที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณแผ่นดิน รายได้จากการให้บริการ การจัดซื้อและเวชภัณฑ์ สินทรัพย์ทางการแพทย์ เจ้าหนี้ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน การรับรู้รายการในช่วงเวลาที่เหมาะสมและการวัดมูลค่าอย่างถูกต้องช่วยลดความคลาดเคลื่อนของยอดบัญชี ขณะที่การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอช่วยให้ผู้ตรวจสอบและหน่วยงานต้นสังกัดสามารถติดตามการใช้ทรัพยากรได้อย่างชัดเจน



ขณะที่การใช้มาตรฐานอย่างถูกต้องยังเอื้อต่อกระบวนการตรวจสอบภายในและภายนอก เนื่องจากผู้ตรวจสอบสามารถใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการพิจารณาความถูกต้องของรายการ หากหน่วยงานบันทึกหรือวัดมูลค่ารายการโดยไม่สอดคล้องกับมาตรฐาน อาจทำให้ข้อมูลคลาดเคลื่อน กระทบต่อการจัดสรรงบประมาณ และลดความเชื่อมั่นของกองทัพบก กระทรวงกลาโหม และผู้ใช้งบการเงิน ผลการวิจัยที่พบว่าการใช้มาตรฐานทั้ง 3 ด้านส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทุกองค์ประกอบ จึงยืนยันว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นกลไกสำคัญในการสร้างความถูกต้อง ความโปร่งใส และความรับผิดชอบของสถานพยาบาลกองทัพบก และสนับสนุนสมมติฐานที่ 2

3. ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในการบัญชีภาครัฐที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก พบว่า องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในมีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินแตกต่างกันในแต่ละด้าน โดยกิจกรรมการควบคุมมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความถูกต้อง ครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ การเสร็จตามเวลาที่กำหนด และควมมีคุณภาพเชื่อถือได้ครบทั้ง 4 ด้าน ส่วนสารสนเทศและการสื่อสารมีอิทธิพลต่อความถูกต้อง ครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ และควมมีคุณภาพเชื่อถือได้ การติดตามและประเมินผลมีอิทธิพลต่อความถูกต้อง ครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ และการเสร็จตามเวลาที่กำหนด ขณะที่การประเมินความเสี่ยงมีอิทธิพลต่อความสามารถตรวจสอบได้และควมมีคุณภาพเชื่อถือได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

กิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบเดียวที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทุกด้าน ผลดังกล่าวแสดงถึงความสำคัญของการกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงาน การแบ่งแยกหน้าที่ การอนุมัติรายการ การตรวจสอบหลักฐาน และการตรวจสอบความถูกต้องก่อนจัดทำรายงานทางการเงิน กระบวนการเหล่านี้ช่วยป้องกันและตรวจพบข้อผิดพลาด ทำให้สามารถติดตามย้อนกลับรายการบัญชี และช่วยให้การจัดทำรายงานเป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนด เมื่อกิจกรรมการควบคุมถูกดำเนินการอย่างต่อเนื่อง ข้อมูลที่เข้าสู่ระบบบัญชีจึงมีความครบถ้วนและเชื่อถือได้มากขึ้น

การที่สารสนเทศและการสื่อสารมีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน 3 ด้าน สะท้อนว่าระบบที่สามารถรวบรวม ประมวลผล และส่งต่อข้อมูลให้แก่ผู้เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้อง ช่วยลดความคลาดเคลื่อนและสนับสนุนการตรวจสอบข้อมูล อย่างไรก็ตาม องค์ประกอบนี้ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการเสร็จตามเวลาที่กำหนด อาจเป็นเพราะระยะเวลาในการจัดทำรายงานยังขึ้นอยู่กับขั้นตอนอนุมัติ ปริมาณงาน ความพร้อมของเอกสาร และการประสานงานระหว่างฝ่ายบัญชี การเงิน และพัสดุ

ส่วนการติดตามและประเมินผลมีอิทธิพลต่อความถูกต้อง ครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ และการเสร็จตามเวลาที่กำหนด แสดงว่าการตรวจสอบระบบควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องและการแก้ไขข้อบกพร่องอย่างทันท่วงทีช่วยลดข้อผิดพลาดและทำให้หน่วยงานสามารถดำเนินงานตามกำหนดเวลา ส่วนการประเมินความเสี่ยงมีอิทธิพลต่อความสามารถตรวจสอบได้และควมมีคุณภาพเชื่อถือได้ เนื่องจากการระบุความเสี่ยงด้านการทุจริต ความผิดพลาด และความไม่ครบถ้วนของข้อมูล ช่วยให้หน่วยงานกำหนดแนวทางควบคุมและจัดเตรียมหลักฐานที่เหมาะสมสำหรับการตรวจสอบ



ผลการศึกษาสอดคล้องกับกรอบแนวคิด COSO 2013 ซึ่งกำหนดองค์ประกอบของการควบคุมภายในไว้ 5 ด้าน ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล องค์ประกอบเหล่านี้ทำงานร่วมกันเพื่อสนับสนุนประสิทธิภาพการดำเนินงาน ความถูกต้องของรายงาน และการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ผลการศึกษานี้ชี้ให้เห็นว่าองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการปฏิบัติงานโดยตรง โดยเฉพาะกิจกรรมการควบคุม มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินอย่างชัดเจนที่สุด และสอดคล้องกับ Afiah และ Rahmatika (2014) ซึ่งศึกษาองค์การภาครัฐท้องถิ่นในอินโดนีเซีย พบว่า การควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะการติดตามผลการสื่อสาร และการประเมินความเสี่ยง มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานทางการเงิน การมีกิจกรรมควบคุม เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ การอนุมัติรายการ การตรวจสอบการเบิกจ่าย และการตรวจสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริตและความคลาดเคลื่อนของข้อมูล นอกจากนี้ ยังสอดคล้องกับ จิตรลดา สีหามาศย์ (2561) ซึ่งระบุว่า องค์ประกอบของการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์กับความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ และความสามารถตรวจสอบได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยกิจกรรมการควบคุมและการสื่อสารภายในเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชีและการเงินอย่างชัดเจน

เมื่อพิจารณาบริบทของสถานพยาบาลกองทัพบก กระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง การเบิกจ่ายงบประมาณ การจัดเก็บเอกสารบัญชี และการรายงานผลมีขั้นตอนและผู้รับผิดชอบหลายฝ่าย ระบบการควบคุมภายในจึงมีบทบาทในการเชื่อมโยงข้อมูลระหว่างฝ่ายบัญชี การเงิน พัสดุ และหน่วยงานผู้ใช้ทรัพยากร การกำหนดอำนาจอนุมัติ การแบ่งแยกหน้าที่ การตรวจสอบเอกสารตามลำดับขั้น และการติดตามรายการคงค้างช่วยลดความผิดพลาดและสนับสนุนให้รายงานทางการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดของกรมบัญชีกลางและหน่วยงานต้นสังกัด

แม้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมจะมีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด แต่ไม่พบอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทั้ง 4 ด้านเมื่อวิเคราะห์ร่วมกับองค์ประกอบอื่น ผลดังกล่าวอาจเกิดจากสถานพยาบาลกองทัพบกมีโครงสร้างอำนาจ ระเบียบวินัย และการมอบหมายหน้าที่ที่ชัดเจนอยู่แล้ว สภาพแวดล้อมการควบคุมจึงมีลักษณะใกล้เคียงกันในแต่ละหน่วยงานและไม่สามารถอธิบายความแตกต่างของคุณภาพรายงานทางการเงินได้โดยตรง อีกทั้งสภาพแวดล้อมการควบคุมอาจทำหน้าที่เป็นพื้นฐานที่สนับสนุนการประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม และการติดตามผล มากกว่าจะส่งผลกระทบต่อรายงานทางการเงินโดยตรง

นอกจากนี้ ผลการศึกษายังพบว่า องค์ประกอบบางด้านไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน บางองค์ประกอบ ได้แก่ การประเมินความเสี่ยงไม่มีอิทธิพลต่อความถูกต้องครบถ้วนและการเสร็จตามเวลาที่กำหนด สารสนเทศและการสื่อสารไม่มีอิทธิพลต่อการเสร็จตามเวลาที่กำหนด และการติดตามและประเมินผลไม่มีอิทธิพลต่อความมีคุณภาพเชื่อถือได้ ผลดังกล่าวอาจเกิดจากองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์กันและทำงานร่วมกัน เมื่อวิเคราะห์พร้อมกัน อิทธิพลของบางองค์ประกอบจึงอาจถูกอธิบายผ่านกิจกรรมการควบคุมหรือองค์ประกอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานโดยตรงมากกว่า จึงสรุปได้ว่า



สมมติฐานที่ 3 ได้รับการสนับสนุนบางส่วน โดยกิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่มีบทบาทสม่ำเสมอที่สุดต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบก

สรุป

การวิจัยครั้งนี้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบกจากผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี จำนวน 193 คน ผลการศึกษาพบว่า คุณลักษณะของผู้ทำบัญชีภาครัฐ การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินแตกต่างกันตามองค์ประกอบของคุณภาพรายงาน ด้านคุณลักษณะของผู้ทำบัญชี พบว่า ความเที่ยงธรรมและการรักษาความลับมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้งด้านความถูกต้องครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ การเสร็จตามเวลาที่กำหนด และควมมีคุณภาพเชื่อถือได้ ส่วนความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถ และทักษะในการประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินเพียงบางด้าน จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1 บางส่วน

ด้านการใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ พบว่า การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน โดยการวัดมูลค่ามีขนาดอิทธิพลสูงที่สุดในทุกแบบจำลอง จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 2 ส่วนประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน พบว่า องค์ประกอบแต่ละด้านมีอิทธิพลแตกต่างกัน โดยกิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบเดียวที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน ขณะที่สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและประเมินผล และการประเมินความเสี่ยงมีอิทธิพลเพียงบางด้าน ส่วนสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อวิเคราะห์ร่วมกับองค์ประกอบอื่น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 3 บางส่วน ผลการวิจัยสะท้อนว่า คุณภาพรายงานทางการเงินของสถานพยาบาลกองทัพบกขึ้นอยู่กับทั้งคุณลักษณะของบุคลากร การปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชี และกระบวนการควบคุมที่นำไปใช้ในการปฏิบัติงานจริง

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติ

1. ผู้บริหารควรกำหนดให้ความเที่ยงธรรมและการรักษาความลับเป็นคุณลักษณะสำคัญในการสรรหา พัฒนา และประเมินผลผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี เนื่องจากเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้งด้านความถูกต้องครบถ้วน ความสามารถตรวจสอบได้ การเสร็จตามเวลาที่กำหนด และควมมีคุณภาพเชื่อถือได้

2. ควรจัดอบรมด้านจรรยาบรรณวิชาชีพและการใช้ดุลยพินิจทางบัญชีอย่างต่อเนื่อง โดยเน้นการจัดทำข้อมูลอย่างเป็นกลาง การหลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ การคุ้มครองข้อมูลทางการเงิน และการรับมือกับแรงกดดันที่อาจกระทบต่อความถูกต้องของรายงาน





3. ควรพัฒนาความรู้ด้านมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ โดยให้ความสำคัญกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย เนื่องจากการวัดมูลค่าเป็นปัจจัยที่มีขนาดอิทธิพลสูงที่สุดต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทุกด้าน พร้อมทั้งจัดทำคู่มือหรือฐานความรู้ที่ปรับปรุงตามมาตรฐานฉบับปัจจุบัน

4. ควรพัฒนาระบบสนับสนุนการรับรู้รายการและการเปิดเผยข้อมูล เช่น รายการตรวจสอบแบบฟอร์มมาตรฐาน ระบบแจ้งเตือนรายการที่ต้องเปิดเผย และการตรวจสอบหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อลดการตกหล่นและความคลาดเคลื่อนของข้อมูล

5. ควรเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินโดยตรง ได้แก่ การแบ่งแยกหน้าที่ การอนุมัติรายการ การตรวจสอบเอกสาร การกระหายอดบัญชี และการตรวจสอบความถูกต้องก่อนส่งรายงาน เนื่องจากกิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบเดียวที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินครบทั้ง 4 ด้าน

6. ควรเชื่อมโยงระบบสารสนเทศ การติดตามประเมินผล และการประเมินความเสี่ยงเข้ากับกระบวนการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง เช่น การจัดซื้อและเวชภัณฑ์ การบริหารสินทรัพย์ การเบิกจ่ายงบประมาณ และการรับรู้รายได้ พร้อมกำหนดผู้รับผิดชอบและระยะเวลาแก้ไขข้อบกพร่องอย่างชัดเจน

ข้อเสนอแนะเชิงวิชาการ

1. การวิจัยในอนาคตควรศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ปฏิบัติงาน ผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ตรวจสอบภายนอก เพื่ออธิบายสาเหตุที่ตัวแปรบางด้านมีค่าเฉลี่ยสูง แต่ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อวิเคราะห์ร่วมกับตัวแปรอื่น

2. ควรพัฒนาและทดสอบแบบจำลองที่วิเคราะห์คุณภาพรายงานทางการเงินทั้งในระดับภาพรวมและรายด้าน รวมถึงพิจารณาอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมระหว่างคุณลักษณะของผู้ทำบัญชี การใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และระบบการควบคุมภายใน โดยใช้การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

3. ควรขยายการศึกษาไปยังสถานพยาบาลของรัฐประเภทอื่น หรือเปรียบเทียบระหว่างสถานพยาบาล กองทัพบกที่มีขนาดและการกิจแตกต่างกัน พร้อมใช้ข้อมูลเชิงประจักษ์ เช่น จำนวนข้อผิดพลาดทางบัญชี ระยะเวลาการส่งรายงาน และผลการตรวจสอบ เพื่อเพิ่มความสามารถในการอ้างอิงและยืนยันผลการวิจัย

เอกสารอ้างอิง

กันทรรัตน์ การิยา. (2566). ผลของการปรับใช้เกณฑ์คงค้างตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐต่อความโปร่งใสทางการเงินและความรับผิดชอบของหน่วยงานภาครัฐ [การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม].

กัลยา วานิชย์บัญชา. (2561). สถิติสำหรับงานวิจัย (พิมพ์ครั้งที่ 12). สามลดา.

จิตรลดา สีหามาศย์. (2561). ความสัมพันธ์ของประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน [การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม].



แพรวารี จูมด้วง. (2560). ผลกระทบของประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจังหวัดปทุมธานี [การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม].

Afiah, N. N., & Rahmatika, D. N. (2014). Factors influencing the quality of financial reporting and its implications on good government governance: Research on local government Indonesia. *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), 111–121.

International Ethics Standards Board for Accountants. (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants: Including International Independence Standards*. International Federation of Accountants.

Martini, R., Satirah, F. R., Nurhasanah, N., Ibrahim, K. b. C., Sari, K. R., Widyastuti, E., Husin, F., & Saputri, A. A. R. (2022). Internal control system affects the quality of financial report information Palembang City Government. In *Proceedings of the 5th FIRST T3 2021 International Conference (FIRST-T3 2021)* (pp. 144–149). Atlantis Press. <https://doi.org/10.2991/assehr.k.220202.025>

Tran, Y. T., Nguyen, N. P., & Hoang, T. C. (2022). How do innovation and financial reporting influence public sector performance in a transition market? *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(4), 645–662. <https://doi.org/10.1108/JAEE-06-2021-0180>

Yamane, T. (1973). *Statistics: An introductory analysis* (3rd ed.). Harper & Row.



