

ผลกระทบของการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย

Effects of Accrual Accounting Based Practice of Financial Reporting Quality of Higher Education Institutions in Thailand.

เมชยา ศรีหนองกุง,¹ ไพบูลย์ รอบคอบ,² มณิสรา สนั่นเอื้อเม็งไชย³

Machaya Srinongkung,¹ Phaiboon Robkob,² Manissaya Sananaumengthaisong³

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลจากผู้อำนวยการกองคลังของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย จำนวน 119 คน และได้รับตอบกลับ จำนวน 103 คน คิดเป็น ร้อยละ 85.71 ของกลุ่มตัวอย่าง ดำเนินการเก็บแบบสอบถามระหว่างวันที่ วันที่ 21 สิงหาคม 2555 ถึง 25 พฤศจิกายน 2555 รวมระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งสิ้น 97 วัน และสถิติที่ใช้ในการวิจัย คือ t-test F-test (ANOVA และ MANOVA) Multiple Correlation Analysis และ Multiple Regression Analysis

ผลการวิจัย พบว่า 1) การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้หนี้สินมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านความเข้าใจได้ ด้านความความเชื่อถือได้ และการรับรู้หนี้สินมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพรายงานทางการเงินด้านความเปรียบเทียบกันได้ 2) การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้ส่วนของเจ้าของมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 3) การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้รายได้ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม ด้านความเข้าใจได้ ด้านความความเชื่อถือได้ และด้านความเปรียบเทียบกันได้ และ 4) การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้ค่าใช้จ่ายมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านความเปรียบเทียบกันได้

คำสำคัญ : การปฏิบัติงานบัญชี, การบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง, คุณภาพรายงานทางการเงิน

¹ นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ³ อาจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

¹ Master's Student of Accounting Program, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham University.

² Assistant Professor, ³ Lecturer, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham University.

Abstract

The purpose of this research was to study the effects of accrual accounting based practice of financial reporting quality of higher education institutions in Thailand. A questionnaire was constructed to collect data from 119 finance directors and received a responses of 103 finance directors of 85.71 percent from a survey questionnaire conducted on August 21, 2555 to November 25, 2555 of data collection total of 97 days. The statistics used to analyze data were the t-test, F-test, multiple correlation analysis and multiple regression analysis.

The result showed that 1) the accrual accounting based practice on recognition of liabilities had relationship and positive with effects of financial reporting quality on the following aspects; understandability and reliability, and recognition of liabilities had relationship and negative with effect of financial reporting quality on comparability. 2) the accrual accounting based practice on recognition of owner's equity had relationship and positive with effects of financial reporting quality on relevance. 3) the accrual accounting based practice on revenue of recognition overall had relationship and positive with effects of financial reporting quality on the following aspect ; understandability, reliability and comparability, and 4) the accrual accounting based practice on recognition of expenses overall had relationship and positive with effects of financial reporting quality on the following aspect ; understandability, relevance, reliability and comparability.

Keywords : Accounting Practice, Accrual Accounting, Financial Reporting Quality

บทนำ

ในอดีตที่ผ่านมาระบบบัญชีของหน่วยงานราชการจะถือปฏิบัติตามคู่มือบัญชีของส่วนราชการ ภายใต้กรมบัญชีกลางเป็นผู้กำหนด ซึ่งเป็นระบบบัญชีเพียงระบบเดียวที่เน้นการควบคุมการใช้จ่ายเงินให้ถูกต้องตามระเบียบ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องระบบที่ส่วนราชการถือปฏิบัติ เรียกว่า ระบบบัญชีตามเกณฑ์เงินสด ซึ่งไม่จัดทำรายงานทางการเงินทำให้ไม่สามารถให้ข้อมูลที่แท้จริงของการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสมและเพียงพอ กระทรวงการคลังซึ่งรับผิดชอบในการกำหนดระบบบัญชีภาครัฐเห็นสมควรปรับเปลี่ยนระบบบัญชีภาครัฐจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง หน่วยงานราชการทุกแห่งจึงจำเป็นต้อง มีการศึกษาและปรับกระบวนการบันทึกการบัญชีใหม่

ทั้งระบบพร้อมทั้งระบบสารสนเทศทางการบัญชีให้สามารถรองรับรายงานทางการเงินตามเกณฑ์คงค้างเช่นเดียวกัน เพื่อสามารถนำไปใช้เป็นกรอบในการผลิตข้อมูลทางบัญชีที่มีคุณภาพ รวมถึงนำไปใช้ในการวิเคราะห์ วางแผนและประเมินผลการบริหารจัดการทางการเงินดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป(สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ. 2546 : 1) ส่งผลให้รายงานทางการเงิน (Financial Reporting) ที่จัดทำขึ้นเพื่อนำเสนอแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่จะแสดงรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพสูงสุด คุณภาพรายงานทางการเงินผู้ใช้สามารถเข้าใจได้ เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เชื่อถือได้และสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้เพราะเป็นคุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลที่นำเสนอมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจสำหรับผู้ใช้นายรายงานทางการเงิน ซึ่งสามารถทำให้ผู้ใช้รายงาน

ทางการเงินสามารถเข้าใจได้ (Understandability) ข้อมูลที่นำเสนอเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจของ ผู้บริหารได้ (Relevance) เกิดความเชื่อถือได้ (Reliability) และข้อมูลรายงานทางการเงินจะต้อง นำมาเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) เมื่อ เปรียบเทียบข้อมูลจากปีที่ผ่านมา (ชาร์ลี หิรัญรัตน์ และพิมพ์พา ศรีสวัสดิ์. 2541 : 1)

สถาบันอุดมศึกษาทุกแห่งจึงมีความ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องปฏิบัติงานด้านบัญชีให้เป็น ไปตามแนวทางการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ และ ต้องศึกษาการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง เพื่อนำไปปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี ให้มีรายงานทางการเงินมีคุณภาพสอดคล้องกับ แม่มบทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด ขึ้นในปัจจุบัน และสามารถทำให้รายงานทางการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณะหรือผู้ที่เกี่ยวข้องได้ถูก ต้อง ครบถ้วน และมีความเชื่อถือได้

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึง สนใจศึกษาวิจัยผลกระทบของการปฏิบัติงานบัญชี ตามเกณฑ์คงค้างที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทยโดยมี วัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่าการปฏิบัติงานบัญชี ตามเกณฑ์คงค้าง มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงาน ทางการเงินหรือไม่ และเกณฑ์คงค้างสอดคล้องกับ การรายงานทางการเงินทำให้มีคุณภาพอย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้อำนวยการกอง คลังของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย ผลลัพธ์ ที่ได้จากการวิจัย สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางใน การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้สอดคล้อง กับมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปและเป็น แนวทางในการปรับปรุงการจัดทำและนำเสนอ รายงานทางการเงินให้มีคุณภาพเพื่อสอดคล้องกับ แม่มบทการบัญชีในปัจจุบันให้ดียิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อทดสอบว่าการปฏิบัติงานบัญชีตาม เกณฑ์คงค้าง มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อ คุณภาพรายงานทางการเงินหรือไม่ อย่างไร

วิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive Research) ประชากรกลุ่มตัวอย่าง ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้อำนวยการกองคลังของ สถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย จำนวน 119 คน ในการเก็บข้อมูลระหว่างเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2555 ถึง เดือนพฤศจิกายน 2555 ได้จำนวน แบบสอบถามที่ตอบเป็นจำนวนทั้งสิ้น 103 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 85.71 จากจำนวนประชากรกลุ่ม ตัวอย่างทั้งหมด

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ครั้งนี้ เป็นแบบสอบถาม (Questionnaires) ได้สร้าง ตามวัตถุประสงค์ และกรอบแนวคิดของการวิจัยที่ กำหนดขึ้น ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปของผู้อำนวยการ กองคลัง ข้อมูลทั่วไปของสถาบันอุดมศึกษา ในประเทศไทย ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน บัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ความคิดเห็นเกี่ยวกับ คุณภาพรายงานทาง การเงิน

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบค่าความเชื่อมั่น (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์ คงค้างในแต่ละ ด้าน มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.804 - 0.960 คุณภาพรายงานทางการเงินในแต่ละด้าน มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.683-0.958 โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งการปฏิบัติ งานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.589 - 0.943 และคุณภาพรายงาน ทางการเงิน มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.447 - 0.918 การเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยได้

ทำการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ 119 ฉบับ ให้กับกลุ่มตัวอย่างเพื่อขอความอนุเคราะห์ตอบแบบสอบถาม ซึ่งมีแบบสอบถามตอบกลับที่ตอบสมบูรณ์ จำนวน 103 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 85.71 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถาม ต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงถือว่ายอมรับได้รวมระยะเวลาในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูล 97 วัน

ในงานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบ

ความสัมพันธ์และผลกระทบของการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์ คงค้าง กับคุณภาพรายงานทางการเงินของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย

ผลการวิจัย

1. การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้รายได้ (RR) และด้านการรับรู้ค่าใช้จ่าย (RE) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม (ROF) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 4 และ 5

ตารางที่ 1.1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวมของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย

ตัวแปร	ROF	RA	RL	RO	RR	RE	VIF
\bar{X}	4.23	4.12	4.37	4.11	4.12	4.21	
S.D.	0.52	0.58	0.59	0.73	0.61	0.60	
ROF		0.587*	0.611*	0.581*	0.710*	0.745*	
RA			0.762*	0.610*	0.610*	0.619*	2.714
RL				0.638*	0.595*	0.654*	2.936
RO					0.579*	0.564*	1.944
RR						0.764*	2.691
RE							2.849

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 1.1 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้าน ได้แก่ ด้านการรับรู้สินทรัพย์ (RA) ด้านการรับรู้หนี้สิน (RL) ด้านการรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้น (RO) ด้านการรับรู้รายได้ (RR) และด้านการรับรู้ค่าใช้จ่าย (RE) มีความสัมพันธ์กันหรือเกิดเป็น

Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่า ค่า VIF ของตัวแปรอิสระ การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง มีค่าตั้งแต่ 1.944 – 2.936 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กัน

ตารางที่ 1.2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวมของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย

การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง	คุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (α)	1.036	0.265	4.912	0.000*
ด้านการรับรู้สินทรัพย์ (RA)	0.038	0.091	0.412	0.681
ด้านการรับรู้หนี้สิน (RL)	0.074	0.093	0.799	0.426
ด้านการรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้น (RO)	0.092	0.061	1.509	0.135
ด้านการรับรู้รายได้ (RR)	0.220	0.086	2.549	0.012*
ด้านการรับรู้ค่าใช้จ่าย (RE)	0.339	0.090	3.754	0.000*

F = 32.779 p = 0.000 AdjR² = 0.609

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 1.2 พบว่า การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้รายได้ (RR) และด้านการรับรู้ค่าใช้จ่าย (RE) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม (ROF) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4 และ 5 สำหรับการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้สินทรัพย์ (RA) ด้านการรับรู้หนี้สิน (RL) ด้านการรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้น (RO) ไม่มีผลกระทบเมื่อทำการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้รายได้ (RR) และด้านการรับรู้ค่าใช้จ่าย (RE) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (AdjR²) เท่ากับ 0.595 โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$ROF = 1.275 + 0.288RR + 0.420RE$$

อภิปรายผลการวิจัย

การวิจัย เรื่องผลกระทบของการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของสถาบันอุดมศึกษาในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้หนี้สินมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเชื่อมั่นเชื่อถือได้ และการรับรู้หนี้สิน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพรายงานทางการเงินด้านความเปรียบเทียบกันได้ เนื่องจากความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากร เพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการไม่ต้องการรับรู้เป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงิน หากคู่สัญญายังมีได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาภาระผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดจากสัญญาข้อผูกมัด

ทางกฎหมายหรือเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน ดังนั้นงบแสดงฐานะทางการเงินในการรับรู้หนี้สินจะต้องสามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ง่าย และข้อมูลมีความน่าเชื่อถือเพื่อเป็นประโยชน์ในการนำไปใช้ตัดสินใจและการบันทึกรายการ การวัดมูลค่าที่มีลักษณะประกอบดังต่อไปนี้ ความเที่ยงตรง ความเป็นกลาง การจัดทำต้องระมัดระวัง และมีเอกสารประกอบครบถ้วน จะต้องมีการแสดงรายการเพื่อเปรียบเทียบให้เห็นแนวโน้มการดำเนินงานของธุรกิจ สอดคล้องกับแนวคิดของ นพฤทธิ คงรุ่งโชค และวิริยา สุชี้อัตตะ (2546 : 102) ได้กำหนด วัตถุประสงค์ของงบการเงินคือ ความต้องการที่จะประเมินสภาพทางการเงิน ผลการดำเนินงานและการคาดการณ์เกี่ยวกับกระแสเงินสดที่จะเกิดขึ้นในอนาคตของกิจการ ซึ่งจะเป็นข้อมูลเชิงเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจสำหรับการลงทุนของนักลงทุน สำหรับการให้กู้ยืมของสถาบันการเงิน เป็นต้น และโดยปกติข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินต้องการ จะต้องเป็นข้อมูลที่มีการเปรียบเทียบกัน กล่าวคือ การที่ผู้ใช้งบการเงินจะสามารถวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินได้นั้น จะต้องอาศัยพื้นฐานข้อมูลในอดีตและปัจจุบัน รวมทั้งข้อมูลที่เป็นสภาพแวดล้อมต่างๆ ซึ่งส่งผลกระทบต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาที่แตกต่างกันและผลของการเปรียบเทียบข้อมูล จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถวางแผนควบคุม และตัดสินใจ ในการเปลี่ยนแปลงกิจกรรมหรือธุรกรรมทางเศรษฐกิจต่อไปในอนาคต ดังนั้นการจัดทำและนำเสนอของงบการเงินควรแสดงข้อมูลของระยะเวลาที่ผ่านมาอย่างน้อย 1 ปี เพื่อเปรียบเทียบกับงบการเงินของปีปัจจุบัน เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบ แต่ทั้งนี้ให้เป็นไปตามแบบทการบัญชีที่ได้กล่าวเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ของการเปรียบเทียบ กันได้ เพื่อที่จะได้จัดทำได้อย่างถูกต้อง

2. การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คง

ค้าง ด้านการรับรู้ส่วนของเจ้าของมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เนื่องจากส่วนของเจ้าของที่แสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินเบ็ดเสร็จ ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้เพื่อตัดสินใจให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กร และต่อตนเองได้ เช่น สามารถตัดสินใจได้ว่า จะทำการหาเงินทุนเพื่อที่จะทำการขยายองค์กร เพื่อให้องค์กรมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น ตัดสินใจว่าควรที่จะนำเงินมาลงทุนกับกิจการหรือไม่ เป็นต้น ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้

3. การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้รายได้มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม ด้านความเข้าใจได้ ด้านความความเชื่อถือได้ และด้านความเปรียบเทียบกันได้ เนื่องจากรายได้เป็นการไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตลอดรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของหน่วยงาน รายได้ที่เพิ่มขึ้นจะเกี่ยวเนื่องกับการเพิ่มขึ้นในส่วนของสินทรัพย์หรือการลดลงในส่วนของหนี้สินซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานเพิ่มขึ้น และจะรับรู้รายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงาน เมื่อมีรายได้เพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือหรืออีกนัยหนึ่ง คือ การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน ซึ่งงบการเงินที่จัดทำขึ้นจะนำไปใช้ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และเปรียบเทียบกันได้กับหน่วยงานและนอกหน่วยงาน สอดคล้องกับแนวคิดของ สภาวิชาชีพ

บัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ แม่บทการบัญชี (2552 : 8) รายงานทางการเงินมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่มในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งงบการเงินไม่ได้ให้ข้อมูลทุกประเภทที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เนื่องจากข้อมูลส่วนใหญ่แสดงไว้ในงบการเงินซึ่งแสดงถึงผลกระทบทางการเงินจากเหตุการณ์ในอดีต แต่งบการเงินไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลที่เป็นข้อมูลทางการเงินเพียงอย่างเดียวเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การจัดทำและนำเสนองบการเงิน ขึ้นมานั้นก็เพื่อแสดงข้อมูลในงบการเงินให้แก่ บุคคลภายนอก เป็นสำคัญ ซึ่งบุคคลภายในกิจการก็สามารถนำเสนอข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจ เพื่อทำการบริหารทรัพยากรของกิจการให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้เช่นกัน

4. การปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ด้านการรับรู้ค่าใช้จ่ายมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านความเปรียบเทียบกันได้ เนื่องจาก ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ ดังนั้นรายงานทางการเงินใช้เป็นข้อมูลที่หน่วยงานต้องนำเสนอให้กับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย โดยเฉพาะหน่วยงานด้านการศึกษาของรัฐเอง ดังนั้นสถาบันอุดมศึกษาต้องปฏิบัติตามมาตรฐานในการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถเข้าใจได้ง่าย และเกิดความเชื่อถือในการนำข้อมูล

ไปใช้ในการเปรียบเทียบก่อนที่จะนำไปใช้ในการวางแผนในการบริหารการใช้จ่ายงบประมาณให้มีประสิทธิภาพสูงสุด สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2 (2546) กล่าวว่า สินทรัพย์เกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่การจ่ายมากระทำในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน รายการดังกล่าวจะบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายควบคู่กับหนี้สินที่เพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา ส่วนการจ่ายเงินจริงซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย แต่เป็นการลดลงของหนี้สินการจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเกิดขึ้นเมื่อมีการจ่ายเงินล่วงหน้าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งซึ่งจะบันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและจะบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการจากการจ่ายเงินล่วงหน้าแล้วกระแสเงินสดออก เช่น การชำระหนี้สิน หรือกระแสการลงทุน เช่น การซื้อสินทรัพย์ถาวรการนำเงินไปลงทุนซื้อพันธบัตร ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามความหมายในคำอธิบายศัพท์ย่อหน้า 4 เนื่องจากการชำระหนี้สินหรือการลงทุนดังกล่าวไม่มีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลดลงได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมการรับรู้ส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์หรือส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สิน

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้งาน

1.1 ผู้บริหารสถาบันอุดมศึกษา ควรให้ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คง

ค่าง โดยเฉพาะ ด้านการรับรู้สินทรัพย์ ด้านการรับรู้หนี้สิน ด้านการรับรู้ส่วนของเจ้าของ ด้านการรับรู้รายได้ และด้านการรับรู้ค่าใช้จ่าย เพื่อให้องค์กรปฏิบัติงานบัญชีให้เป็นไปตามที่กรมบัญชีกลางกำหนดไว้และให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีรับรองทั่วไป และนำพาดังกล่าวให้ดำเนินไปสู่เป้าหมายที่กำหนดไว้

1.2 ผู้บริหารสถาบันอุดมศึกษา ควรพัฒนาทักษะและการทำงานของบุคลากรที่ปฏิบัติงานด้านบัญชี ให้เป็นคนที่มีความรู้ในการทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป มีความเชี่ยวชาญในงานที่รับผิดชอบ เพื่อส่งผลให้องค์กรประสบความสำเร็จและสามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง มีความเชื่อถือได้ เข้าใจได้ง่าย เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และสามารถนำไปเปรียบเทียบได้

1.3 ผู้บริหารสถาบันอุดมศึกษา ควรให้ความสำคัญต่อการรายงานทางการเงินของสถาบันให้มีคุณภาพ เพื่อนำมาสู่ความน่าเชื่อถือของผู้ใช้รายงานทางการเงิน ความเข้าใจได้ง่ายมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และสามารถนำไปเปรียบเทียบกับรายงานทางการเงินอื่น ๆ ได้เป็นอย่างดี

1.4 ผู้บริหารสถาบันอุดมศึกษาควรนำการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างมาใช้กับสถาบันอุดมศึกษา เพื่อให้เกิดรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ สามารถให้ผู้ใช้งบการเงินนำไปใช้ในการตัดสินใจ ได้อย่างมีความน่าเชื่อถือต่อไป

1.5 ผู้บริหารสถาบันอุดมศึกษา ควรสนับสนุนให้บุคลากรเข้ารับการฝึกอบรมด้านการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง เพื่อให้บุคลากรนำความรู้ไปปรับวิธีการทำงานประจำในปัจจุบันให้มีความถูกต้อง และมีประสิทธิภาพ

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างที่มีต่อคุณภาพ

รายงานทางการเงิน ในประชากรกลุ่มตัวอย่างเดิม และเพิ่มระยะเวลาในการศึกษา เพื่อเปรียบเทียบการพัฒนาของกลุ่มตัวอย่างเดิม ว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยมีประสิทธิผลและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายมากยิ่งขึ้น

2.2 ควรศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ในกลุ่มสถาบันการศึกษาระดับอื่น ๆ เพื่อศึกษาการเปรียบเทียบกับกลุ่มตัวอย่างอื่นว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยมีความหลากหลายและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายมากยิ่งขึ้น

2.3 ควรมีการศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่น ๆ ที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน เช่น สภาพคล่อง ผลตอบแทนจากการลงทุน ความสามารถในการชำระหนี้ เป็นต้น เพื่อศึกษาปัจจัยด้านอื่น ๆ ที่ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น และสามารถใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้ถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปต่อไป

2.4 ควรเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างอื่นที่ไม่ใช่หัวหน้าผู้อำนวยการกองคลังในสถาบันอุดมศึกษา เช่น ผู้อำนวยการกองคลังจังหวัดหรือธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น

2.5 ควรศึกษาคุณภาพรายงานทางการเงินเป็นตัวแปรอื่น เช่น ความสามารถของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี เป็นต้น

2.6 ควรเปลี่ยนวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม เป็นการสอบถามแบบเชิงลึก เพื่อให้ได้ข้อมูลและความคิดเห็นที่ถูกต้องและก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

เอกสารอ้างอิง

- ธานี หิรัญรัตน์ และพิมพ์พา ศรีสวัสดิ์. (2541). *รูปแบบการจัดทำรายงานการเงินของธุรกิจ : แนวคิดและหลักปฏิบัติ*. กรุงเทพฯ: วารสารบริหารธุรกิจรังสิต.
- นพฤทธิ์ คงรุ่งโชค และวีรียา สุชี้อัตตะ. (2546). *กระบวนการจัดทำบัญชี*. กรุงเทพฯ: เอ็ม เอ็ดดูเคชั่น.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2543). *การวิจัยเบื้องต้น*. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- ผกากรอง บรรดาศักดิ์. (2549). *ประสิทธิภาพการทำงานหลังการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด เป็นเกณฑ์คงค้างของนักบัญชีในจังหวัดกาฬสินธุ์*. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- พรพิศ จันทจรุตรภักทร. (2546). *การกำกับดูแลกิจการและคุณภาพรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคเหนือ*. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552)* <http://www.fap.or.th/files/st_accounting/TAS1.pdf>.
- สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา. (2552). *รายงานประจำปี 2551 สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา*. กรุงเทพฯ: สหมิตรพรินต์ติ้งเอนด์พับลิชชิ่ง.
- สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ. (2546). *หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐฉบับที่ 2*. กรุงเทพฯ: สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ.
- Aaker, David A, Kumar, V and Say, George, S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley And Son.
- Falkman Par and Tagesson Torbjorn. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting : Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *ScienceDirect*. 24, 271 – 283.
- Klai, Nesrine. (2011). Corporate Governance and Financial Reporting Quality : The Case of Tunisian Firms. *International Business Research* 4. 1, 158 – 166.