

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องได้แก่ หนังสือ วารสาร บทความทางทฤษฎี รวมถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับเปลี่ยนการบัญชีภาครัฐในระบบการบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง มีประเด็นที่เกี่ยวข้องซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 6 ประเด็น ดังนี้

- 2.1 ความแตกต่างของเกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์เงินสด
- 2.2 ประโยชน์ของการบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง
- 2.3 วัตถุประสงค์ในการเปลี่ยนระบบการบัญชีส่วนราชการหรือระบบบัญชีราชการ
- 2.4 ปัญหาที่เกิดขึ้นเมื่อเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง
- 2.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับเมื่อเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง
- 2.6 การเปลี่ยนระบบการบัญชีรัฐบาลในประเทศอื่น

2.1 ความแตกต่างของเกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์เงินสด

The small Business Network (2004) เขียนบทความเรื่องการบัญชีเกณฑ์เงินสดกับเกณฑ์คงค้าง(Cash VS accrual accounting)ปรากฏในhttp://www.realsmallbusiness.com/money/cash_flow/articles/open_cash_flow_accrual/ ได้กล่าวถึง ความแตกต่างระหว่างเกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์เงินสดสามารถแบ่งได้เป็นสองประเภทใหญ่ ๆ คือ การรับรู้รายการ และเวลาของรายการ

การรับรู้รายการ คือ ในระบบเกณฑ์เงินสดรายการจะถูกรับรู้เมื่อเกิดการรับหรือจ่ายเงินสดจริงๆ เท่านั้น ซึ่งรายการที่ไม่ทำให้เกิดการเคลื่อนไหวของเงินสดจะไม่ถูกรับรู้ ส่วนในระบบเกณฑ์คงค้างจะรวมรายการที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงมูลค่าทางเศรษฐกิจ นั่นคือรายงานตามระบบเกณฑ์คงค้างสามารถครอบคลุมความมีสาระสำคัญของรายการที่เกิดขึ้นได้

เวลาของรายการ คือ ในระบบเกณฑ์เงินสด รายการจะแสดงในเวลาที่มีการรับหรือจ่ายเงินสดจริงๆ เท่านั้น ส่วนในระบบเกณฑ์คงค้างรายการจะแสดงในเวลาที่ยังไม่ได้หรือค่าใช้จ่ายได้เกิดขึ้นแล้วไม่เฉพาะว่าจะต้องเกี่ยวข้องกับการรับ - จ่ายเงินสด

Milton Zall (2002) ได้เขียนบทความเรื่องเงินสดกับการบัญชี (Cash VS. accounting) ปรากฏใน <http://www.wconline.com/CDA/articleinformation> ได้กล่าวถึงบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันว่า

มี 2 รูปแบบ คือ เกณฑ์เงินสด และ เกณฑ์คงค้าง ซึ่งความแตกต่างของสองวิธีนี้ คือ เวลาในการบันทึกรายรับ หรือรายจ่าย ซึ่งในการเลือกใช้วิธีการใดนั้นขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจ

กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2545) ได้ทำการสรุปถึงความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด และระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง ไว้ในข้อมูลการบัญชีภาครัฐ ซึ่งปรากฏใน <http://www.cgd.go.th> ไว้ดังนี้

ตารางที่ 2.1 ความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด และระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง

ระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด	ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง
<p>1. ตามระบบเกณฑ์เงินสดถือว่ารายรับในปีงบประมาณใดก็คือเป็นรายรับของปีงบประมาณนั้น เช่นเดียวกับรายจ่ายที่เมื่อมีการจ่ายเงินเกิดขึ้นในปีงบประมาณใดให้ถือว่าเป็นรายจ่ายของปีงบประมาณนั้น นอกจากนั้นไม่มีการลงรายการบัญชีเกี่ยวกับ รายรับค้างรับ รายจ่ายค้างจ่าย รายรับรับล่วงหน้า รายจ่ายจ่ายล่วงหน้า</p>	<p>1. เพื่อให้แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินการถูกต้องตามงวดบัญชี ดังนั้นจึงต้องมีการบันทึกรายการ รายรับค้างรับ รายจ่ายค้างจ่าย รายรับรับล่วงหน้า รายจ่ายจ่ายล่วงหน้า</p>
<p>2. ไม่บันทึกรายการบัญชีสินทรัพย์ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ไม่มีการเปิดบัญชีแสดงส่วนเจ้าของ</p> <ul style="list-style-type: none"> - รายจ่ายของหน่วยงานภาครัฐในการซื้อสินทรัพย์หรือจ้างทำของเกิดขึ้นในแต่ละปีงบประมาณให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งสิ้น - การควบคุมสินทรัพย์ทำโดยการมีบัญชีคุมพัสดุหรือทะเบียนพัสดุ <p>จากการที่ไม่บันทึกบัญชีสินทรัพย์และคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ทำให้ไม่สามารถทราบถึงประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์และความรับผิดชอบในการบริหารจัดการสินทรัพย์ของหน่วยงานนั้น ดังนั้นจึงไม่ทราบต้นทุนที่แท้จริงของการให้บริการ</p>	<p>2. บันทึกบัญชีสินทรัพย์ และคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในแต่ละปี และต้องแสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุลด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีการควบคุมสินทรัพย์โดยการจัดทำ ทะเบียนคุมสินทรัพย์ ทำให้ทราบถึงประมาณมูลค่าของสินทรัพย์ที่หน่วยงานนั้นถือครองประสิทธิภาพ ความคุ้มค่าในการใช้สินทรัพย์ และความรับผิดชอบในการบริหารสินทรัพย์</p>

ตารางที่ 2.1(ต่อ) ความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด และระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง

ระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด	ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง
3. ไม่มีการแสดงภาระผูกพันหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งอาจนำไปสู่ปัญหาทางการเงินในอนาคตได้ระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด	3. ภาระผูกพันหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจะแสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อเป็นข้อมูลเปิดเผยให้ผู้ที่จะใช้ประโยชน์จากงบการเงินในการวางแผนและตัดสินใจได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น
4. ไม่จัดทำบัญชีกำไร ขาดทุน เนื่องจากส่วนราชการดำเนินการโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร	4. เมื่อสิ้นงวดบัญชี หน่วยงานต้องจัดทำรายงานทางการเงินในรูปแบบของ งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงาน งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ตารางที่ 2.2 ข้อเปรียบเทียบระหว่างการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์เงินสด และเกณฑ์คงค้าง

รายการ	เกณฑ์เงินสด	เกณฑ์คงค้าง
1. ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	เดบิต บัญชีลูกหนี้ เครดิต บัญชีขาย ภาษีขาย
2. ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	เดบิต บัญชีซื้อ ภาษีซื้อ เครดิต บัญชีเจ้าหนี้การค้า
3. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายเป็นเงินสด	เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เดบิต ภาษีซื้อ เครดิต เงินสด/เงินฝาก ธนาคาร	เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภาษีซื้อ เครดิต เงินสด/เงินฝาก ธนาคาร
4. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภาษีซื้อ เครดิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

ตารางที่ 2.2 (ต่อ) ข้อเปรียบเทียบระหว่างการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์เงินสด และเกณฑ์คงค้าง

รายการ	เกณฑ์เงินสด	เกณฑ์คงค้าง
		<p>ตอนชำระเงิน</p> <p>เดบิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย</p> <p>เครดิต เงินสด/เงินฝาก</p> <p>ธนาคาร</p>
5. รายได้อื่นที่ยังไม่ได้เก็บเงิน	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	<p>เดบิต บัญชีรายได้ค้างรับ</p> <p>เครดิต รายได้อื่น</p> <p>ภาษีขาย</p> <p>ตอนรับชำระเงิน</p> <p>เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร</p> <p>เครดิต รายได้ค้างรับ</p>
6. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	<p>เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า</p> <p>ภาษีซื้อ</p> <p>เครดิต เงินสด/เงินฝาก</p> <p>ธนาคาร</p> <p>ตอนสิ้นปีจะปรับปรุงบัญชี</p> <p>เดบิต บัญชีค่าใช้จ่าย</p> <p>เครดิต บัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า</p> <p>หรือบันทึกบัญชีแบบผสม (Compound)</p> <p>เดบิต ค่าใช้จ่าย</p> <p>ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า</p> <p>ภาษีซื้อ</p> <p>เครดิต เงินสด/เงินฝาก</p> <p>ธนาคาร</p>

2.2 ประโยชน์ของการบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants : IFAC) (2002) ได้ทำการศึกษาเรื่องการเปลี่ยนไปสู่การบัญชีเกณฑ์คงค้าง (Transition To The Accrual Basis of Accounting) ปรากฏใน http://accsubs.unsystem.org/ccagfb_intranet/anas/pscstudy14.pdf เพื่อเป็นแนวทางให้องค์กรที่สนใจจะเปลี่ยนระบบบัญชีเป็นระบบเกณฑ์คงค้าง ได้ทำการสรุปประโยชน์ของการบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง ไว้ดังนี้

1. ข้อมูลในรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้างให้ข้อมูลที่สะท้อนถึงความรับผิดชอบและใช้ในการตัดสินใจ ซึ่งรายงานการเงิน ตามเกณฑ์คงค้างใช้เพื่อ

- 1.1 ประเมินความรับผิดชอบต่อการควบคุมทรัพยากรทั้งหมดของหน่วยงาน และการพัฒนาทรัพยากรเหล่านั้น
- 1.2 ประเมินผลการดำเนินงาน สถานะการเงิน และ กระแสเงินสดของหน่วยงาน
- 1.3 ใช้ตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดหาทรัพยากร การดำเนินธุรกิจ

2. รายงานการเงินจะให้ข้อมูลอย่างละเอียด

- 2.1 แสดงถึงการจัดเงินทุนของรัฐบาลซึ่งกิจกรรมจะต้องสอดคล้องกับความต้องการเงิน
- 2.2 ใช้ประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของรัฐบาลที่จะจัดหาเงินทุนให้แก่กิจกรรมต่างๆ และเพื่อชำระหนี้สินตามสัญญา
- 2.3 แสดงถึงฐานะการเงินของรัฐบาล และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน
- 2.4 เพื่อบรรลุผลในการบริหารทรัพยากรที่มีอยู่ของรัฐบาล
- 2.5 ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของรัฐบาลในรูปของต้นทุนการบริการ คือความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และ การบรรลุผลในการดำเนินงาน

3. ฐานะทางการเงิน

การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาพรวมของฐานะทางการเงินของหน่วยงาน ซึ่งรัฐบาลต้องการข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินเพื่อ

- 3.1 ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดหาเงิน
- 3.2 แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสาธารณะในการบริหารสินทรัพย์ และ หนี้สินที่บันทึกอยู่ในงบการเงิน
- 3.3 การวางแผนสำหรับความต้องการเงินทุนในอนาคต สำหรับการบำรุงรักษา และการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์
- 3.4 การวางแผนสำหรับการจ่ายชำระหนี้สิน

3.5 การบริหารฐานะเงินสดและความต้องการการจัดหาเงิน

4. การดำเนินงาน

- 4.1 การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่าย รวมทั้งผลกระทบของรายการที่ยังไม่ได้รับหรือจ่ายด้วยเงินสด ซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้างรับมีความสำคัญต่อการประเมินผลกระทบทางภาษีและรายได้อื่นในปีการเงิน รวมทั้งใช้ในการประเมินความต้องการเงินกู้ระยะยาว ข้อมูลรายได้ช่วยให้ทั้งผู้ใช้รายงานการเงินและรัฐบาลประเมินได้ว่ารายได้ในปัจจุบันครอบคลุมต้นทุนของกิจกรรมและบริการได้อย่างเพียงพอหรือไม่
- 4.2 รัฐบาลต้องการข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายเพื่อประเมินถึงจำนวนรายได้ที่ต้องการ และต้นทุนของกิจกรรมและบริการ ซึ่งการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดแก่รัฐบาล
- 4.3 การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างเมื่อพิจารณาหน่วยงานเดียว
 - 4.3.1 บันทึกต้นทุนรวม รวมถึงค่าเสื่อมราคา และการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 4.3.2 บันทึกต้นทุนแรงงานทั้งหมดและเปรียบเทียบกับต้นทุนผันแปรของการจ้างหรือค่าตอบแทน
 - 4.3.3 ประเมินถึงความมีประสิทธิภาพของการผลิตสินค้าและบริการ และการบริหารทรัพยากรที่หน่วยงานได้รับมอบหมาย
 - 4.3.4 ตัดสินใจถึงความเหมาะสมของนโยบายการคืนต้นทุน (Cost – Recovery)
 - 4.3.5 ใช้ติดตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงที่ไม่ตรงกับงบประมาณต้นทุนที่ตั้งไว้

4 กระแสเงินสด

การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้ข้อมูลรวบยอดเกี่ยวกับกระแสเงินสด และการประมาณการกระแสเงินสด รวมถึงกระแสเงินสดเกี่ยวกับเจ้าหนี้ ซึ่งจะนำไปสู่การบริหารเงินสดที่ดีขึ้นกว่าเดิมและช่วยในการเตรียมงบประมาณเงินสดที่ถูกต้อง

กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง(2545) ได้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีภาครัฐ ซึ่งปรากฏใน <http://www.cgd.go.th> ได้กล่าวถึงประโยชน์ของรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้างไว้ดังนี้

รายงานทางการเงินของรัฐตามเกณฑ์คงค้างแสดงให้เห็นถึงบทบาทความรับผิดชอบของรัฐที่มีต่อสาธารณะ และการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินทั้งภายในและภายนอก รายงานทางการเงินตามเกณฑ์คงค้างจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้เกี่ยวกับ

1. การประเมินฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน
2. ความรับผิดชอบของรัฐที่มีต่อสาธารณะในการใช้ทรัพยากรทั้งหมดที่มีอยู่
3. ความรับผิดชอบของรัฐที่มีต่อสาธารณะในฐานะที่เป็นผู้บริหารสินทรัพย์ และหนี้สินทั้งหมดที่มีการรับรู้ในงบการเงิน
4. การจัดหาเงินมาดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ของรัฐ
5. ความสามารถของรัฐในการจัดหาเงินมาดำเนินการกิจกรรมต่างๆ และความสามารถในการชำระหนี้สิน
6. การแสดงฐานะทางการเงินของรัฐและการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน
7. การแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานของรัฐในด้านต้นทุนการให้บริการ ประสิทธิภาพ ความสัมฤทธิ์ผล

การประเมินฐานะการเงิน การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างกำหนดให้หน่วยงานต้องบันทึกทั้งสินทรัพย์และหนี้สินอย่างสมบูรณ์ ซึ่งทำให้สามารถประเมินผลกระทบจากการตัดสินใจในอดีตที่มีต่อฐานะทางการเงินในปัจจุบันและผลกระทบของการตัดสินใจในปัจจุบันที่อาจมีต่อฐานะการเงินในอนาคต ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินจะช่วยให้พนักงานวางแผนสำหรับความต้องการเงินทุนในอนาคต การบำรุงรักษาสินทรัพย์และการเปลี่ยนแปลง การวางแผนที่จะชำระคืนหรือบริหารหนี้สินในปัจจุบัน และการบริหารเงินสดและความต้องการในการจัดหาเงิน

การประเมินผลการดำเนินงาน การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างจะแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมด ทั้งที่เป็นเงินสดและไม่เป็นเงินสด ซึ่งจะช่วยในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงาน ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้มีความจำเป็นต่อการตัดสินใจในระดับรัฐบาลโดยรวมด้วย เช่น ในการประเมินผลกระทบของภาษีและรายได้อื่นที่มีต่อฐานะการคลังของรัฐบาล และในการประเมินความจำเป็นในการกู้ยืมระยะยาว ข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายมีความสำคัญต่อการตัดสินใจที่เหมาะสมเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนสำหรับดำเนินกิจกรรมในอนาคตและการจัดสรรทรัพยากร นอกจากนี้ การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างทำให้สามารถวัดต้นทุนรวมของการให้บริการของหน่วยงานและยังทำให้สามารถวัดต้นทุนของโครงการและกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องยิ่งขึ้น

รวมทั้งระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างจะให้ข้อมูลทางการเงินในขอบเขตที่กว้าง ขวางกว่า ข้อมูลที่ได้จากระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด ดังนี้

1. เป็นการแสดงข้อมูลของทรัพยากรโดยรวม คือ นอกจากจะแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินต่างๆ ซึ่งทำให้สามารถวางแผนสำหรับความต้องการเงินทุนในอนาคต การบำรุงรักษาสินทรัพย์และการเปลี่ยนแปลง การวางแผนที่จะชำระคืนหรือบริหารหนี้สินในปัจจุบัน และการบริหารเงินสดและความต้องการในการจัดหาเงิน

2. เป็นการแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมด ทั้งที่เป็นเงินสดและไม่เป็นเงินสด ซึ่งจะช่วยในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงาน ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้มีความจำเป็นต่อการตัดสินใจในระดับรัฐบาลโดยรวมด้วย เช่น ในการประเมินผลกระทบของภาษีและรายได้อื่นที่มีต่อฐานะการคลังของรัฐบาล และในการประเมินความจำเป็นในการกู้ยืมระยะยาว ส่วนข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายมีความสำคัญต่อการตัดสินใจจัดหาเงินทุนสำหรับดำเนินกิจกรรมในอนาคตและการจัดสรรทรัพยากร นอกจากนี้ยังสามารถวัดต้นทุนรวมของการให้บริการของหน่วยงานของหน่วยงานและวัดต้นทุนของโครงการและกิจกรรมต่าง ๆ ได้ถูกต้องยิ่งขึ้น

3. ระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างทำให้สามารถบันทึกต้นทุนทั้งหมด รวมทั้งค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์และต้นทุนของการดำเนินงานต่างๆ การรับรู้ต้นทุนทั้งรายการที่เป็นเงินสดและไม่เป็นเงินสด ทำให้มูลค่าของต้นทุนในการดำเนินงานย่อมถูกต้องกว่าการรับรู้เฉพาะรายการที่เป็นเงินสดอย่างเดียว การบัญชีที่ให้ข้อมูลต้นทุนการดำเนินงานที่ถูกต้องมากที่สุดจึงเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพสำหรับผู้บริหารที่จะตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรเพื่อสนับสนุนการดำเนินงานต่าง ๆ ของหน่วยงาน

Noel Hepworth (2002) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปลี่ยนเป็นการบัญชีเกณฑ์คงค้างในรัฐบาลกลาง ในสหราชอาณาจักรอังกฤษ (Changing to accrual accounting in central Government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom)) ซึ่งได้ปรากฏใน <http://www.cipfa.org.uk/international> กล่าวถึงประโยชน์จากการเปลี่ยนระบบบัญชีจากระบบเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างไว้ดังนี้

หากการเปลี่ยนแปลงการบัญชีในระบบราชการประสบความสำเร็จ ประโยชน์ที่เกิดขึ้นสามารถพิจารณาแบ่งได้ดังนี้

1. รัฐบาล สามารถจัดการบริหารกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น
2. รัฐบาล ได้ข้อมูลที่มีคุณภาพมากขึ้น ที่จะใช้ในการควบคุมกิจกรรมต่างๆ ของรัฐบาล
3. ผู้เสียภาษี จะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพิ่มขึ้นในการใช้ทรัพยากร

4. บุคคล บริษัทหรือลูกค้า ของรัฐบาลจะได้รับประโยชน์มากขึ้นจากการบริหารงานที่ดีขึ้นของรัฐบาล

นอกจากนั้นได้กล่าวถึง Government consultation paper เดือน กรกฎาคม 1994 ในสหราชอาณาจักรอังกฤษ ซึ่งกล่าวถึงประโยชน์ของระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างไว้ดังนี้

1. ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างมีความถูกต้อง และเกี่ยวข้องกับการบริหารมากขึ้นซึ่งแต่ละส่วนงานจะคำนวณต้นทุนของทรัพยากรที่ตนใช้ไปได้ และทำการตัดสินใจในการรวมทรัพยากรเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่ต้องการได้
2. มีการตัดสินใจที่ดีขึ้นระหว่างกระแสเงินสด กับการลงทุนในสินทรัพย์ ซึ่งนำไปสู่บัญชีต้นทุนค่าเสียโอกาสของทุน และการใช้จ่ายในช่วงเวลานั้น
3. ให้หลักเกณฑ์ที่ดีสำหรับการปฏิบัติเกี่ยวกับทุน
4. กระตุ้นการเพิ่มของทุน โดยการสร้างโอกาสในการพัฒนาระบบวิธีการเพิ่มทุน
5. ทำการเปรียบเทียบการให้บริการระหว่างองค์กรสาธารณะกับองค์กรเอกชนได้โดยตรงมากขึ้น

2.3 สาเหตุในการเปลี่ยนระบบการบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง

กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีภาครัฐ (2545) ซึ่งปรากฏใน <http://www.cgd.go.th> ได้กล่าวถึงสาเหตุในการเปลี่ยนระบบการบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างว่าเนื่องจากรัฐบาลได้ดำเนินการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐซึ่งนำไปสู่การปฏิรูปการบริหารแนวใหม่ที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์เป็นหลัก ระบบบริหารดังกล่าวนี้จำเป็นต้องให้ความสำคัญกับประสิทธิภาพ และคุณภาพผลผลิตของหน่วยงาน และจำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดเพื่อผลิตผลผลิตนั้นอย่างคุ้มค่า หน่วยงานจึงจำเป็นต้องทราบข้อมูลต้นทุนในการผลิตผลผลิตและบริการนอกเหนือจากข้อมูลที่เป็นการรับจ่ายเงินสด ซึ่งหลักการบัญชีตามเกณฑ์เงินสดเดิมจะไม่สามารถให้ข้อมูลที่แท้จริงของการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสมและเพียงพอ

Noel Hepworth (2002) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปลี่ยนเป็นการบัญชีเกณฑ์คงค้างในรัฐบาลกลาง ในสหราชอาณาจักรอังกฤษ (Changing to accrual accounting in central Government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom))ซึ่งได้ปรากฏใน <http://www.cipfa.org.uk/international> ได้กล่าวถึงเหตุผลในการพิจารณาเปลี่ยนระบบบัญชีเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างในภาครัฐบาลไว้ดังนี้

1. การเพิ่มขึ้นทางการเงินในการพัฒนาการระบบบริการสาธารณะ ซึ่งขึ้นอยู่กับผู้มีสิทธิออกเสียง และผู้ให้บริการ และเป็นผู้เรียกร้องซึ่งนำไปสู่ความจำเป็นในการปรับปรุงคุณภาพของข้อมูลเพื่อการวัดผลการดำเนินงาน เนื่องจากระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างสามารถให้ข้อมูลที่มีคุณภาพเพื่อใช้ในการวัดประสิทธิภาพประสิทธิผลในการดำเนินงานได้
2. เพื่อแก้ไขความล้มเหลวของการปฏิรูประบบอื่น ๆ ให้มีประสิทธิภาพ
3. เพิ่มการใช้บริการสาธารณะขององค์กรเอกชน เนื่องจากระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างสามารถเปรียบเทียบต้นทุนขององค์กรสาธารณะกับองค์กรเอกชนที่เป็นคู่แข่งกันได้
4. ปัญหาทางการเงินที่เพิ่มขึ้นซึ่งเป็นผลโดยตรงมาจากการเพิ่มขึ้นของรายได้จากผู้ให้บริการสาธารณะ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับต้นทุนตามมาเนื่องจากไม่ทราบว่าต้นทุนที่แท้จริงเป็นเท่าไร
5. การเพิ่มขึ้นของความรู้ ซึ่งจะช่วยในการปฏิรูปภาคราชการ นั่นคือบริการสาธารณะจะต้องได้รับการบริหารจัดการที่ดี มีการควบคุมต้นทุนที่แท้จริง เพราะว่าต้นทุนที่แท้จริงจะเป็นข้อมูลที่ถูกรายงานเพื่อนำไปใช้ประโยชน์

2.4 ปัญหาที่เกิดขึ้นเมื่อเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง

Eugenio Anessi Pessina และ Ileana Steccolini (2003) ได้ทำการวิจัย เรื่อง การบัญชีเกณฑ์คงค้างในการปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศอิตาลี : สามารถนำมาใช้ได้จริงหรือ (Accrual Accounting in Italy Local Government : Is it working ? Can it work ?) ซึ่งได้ปรากฏใน <http://www.cergas.info/upload/publications> ซึ่งเป็นงานวิจัยเกี่ยวกับการนำเกณฑ์คงค้างมาใช้ในระบบบัญชีราชการส่วนท้องถิ่นในประเทศอิตาลี ซึ่งได้พิจารณาแบ่งประเด็นปัญหาเป็น 3 ประเด็น คือ

1. ปัญหาด้านทฤษฎี เนื่องจากกฎหมายใหม่ไม่ได้บังคับให้ใช้ระบบบัญชีคู่ในการจัดทำบัญชี ซึ่งถูกวิจารณ์ว่าเป็นการละเลยความแตกต่างที่สำคัญระหว่าง Cameralistic Accounting กับการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างในเรื่องเป้าหมาย วิธีการ และการบังคับใช้ระบบบัญชีทั้งสองร่วมกัน ซึ่งสามารถสรุปเป็นนัยได้ว่า Cameralistic Accounting จะยังคงอยู่เป็นหลักการบัญชีหลักของหน่วยงาน นั่นคือการบัญชีเกณฑ์คงค้างจะไม่มีผลสำคัญ
2. ปัญหาทางด้านเทคนิค ซึ่งให้ความสำคัญที่การรายงานตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual – base Reporting) แต่ไม่ได้บังคับให้ใช้ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง ซึ่งเป็นผลให้ระบบบัญชีราชการส่วนท้องถิ่นของประเทศอิตาลีไม่นำระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างไปใช้ เนื่องจากมีทางเลือกในการจัดทำบัญชี 3 แนวคิด วิธีแรกเป็นวิธีดั้งเดิมคือจะทำงานบุคคล และงบกำไรขาดทุนจากบัญชีงบประมาณ

ณ วันสิ้นปี และภายใต้ทางเลือกของ parallel - system ได้เสนอให้ใช้การบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง แต่ยังคงให้มีความเป็นอิสระจากการบัญชีงบประมาณ สุดท้ายภายใต้แนวคิด integrated -system คือราชการส่วนท้องถิ่นได้กำหนดระบบบัญชีขึ้นมาโดยรวมทั้งแนวความคิดของการบัญชีงบประมาณ (Budgetary Accounting) และการบัญชีเกณฑ์คงค้าง (Accrual Accounting) ไว้ด้วยกัน

3. ปัญหาด้านการปฏิบัติ ในระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง หรือแม้กระทั่งการรายงานตามเกณฑ์คงค้างจะต้องมีการลงทุนในการเตรียมการจัดทำบุคลากรซึ่งต้องอาศัยระบบคอมพิวเตอร์ (software) และเจ้าหน้าที่ต้องได้รับการพัฒนาทักษะเพื่อให้มีความเชี่ยวชาญ รวมทั้งการทบทวนโครงสร้างขององค์กรและกระบวนการในการทำงาน

2.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับเมื่อเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง

Pat Barrett (1999) เขียนบทความ เรื่อง การงบประมาณและบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Budgeting and Accounting) ปรากฏใน <http://www.anao.gov.au/WebSite.nsf/Publication> ได้กล่าวถึงประโยชน์ที่รัฐบาลจะได้รับเมื่อเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง ดังนี้

1. ทำให้มีความชัดเจนในการอ่าน การวางแผน การงบประมาณ และ เอกสารการรายงานด้วยงบประมาณ และรายงานประจำปีเกี่ยวกับแผนงานที่วางไว้ ข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นจริง และข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน
2. สามารถประเมินผลลัพธ์ในการวางแผน การงบประมาณ การรายงาน และ
3. ช่วยปรับปรุงการวัดผลการดำเนินงานโดยทำให้มีความชัดเจนในความสัมพันธ์ของราคา คุณภาพ และปริมาณ ของผลผลิต ในการวางแผนผลลัพธ์และกลยุทธ์ของรัฐบาล

2.6 การเปลี่ยนระบบการบัญชีรัฐบาลของประเทศอื่น

Tyrone M Carlin และ James Guthrie (2000) ได้เขียนบทความเรื่อง มุมมองของการงบประมาณเกณฑ์คงค้างจากประสบการณ์ของประเทศออสเตรเลีย และ นิวซีแลนด์ (Review of Australian and New Zealand experiences with Accrual output Based Budgeting) ซึ่งปรากฏใน <http://www.inpuma.net/research/papers/sydney/cartinguthrie.html> ได้กล่าวว่าเมื่อ 2-3 ปีก่อน องค์กรสาธารณะของออสเตรเลีย (Australia Public Sector : ASP) ได้เปลี่ยนแปลงสาระสำคัญในการบริหารทางการเงิน ซึ่งหนึ่งในนั้นคือการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติในงบประมาณส่วนกลาง และเปลี่ยนการนำเสนอข้อมูลงบประมาณของ

องค์การสาธารณะในเกณฑ์คงค้าง และมีแนวโน้มที่จะที่จะเปลี่ยนจากเกณฑ์เงินสดมาใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำงบประมาณ ซึ่งมุ่งเน้นไปที่ผลลัพธ์ และผลผลิต

Eugenio Anessi Pessina และ Ileana Steccolini (2003) ได้ทำการวิจัย เรื่องการบัญชีในเกณฑ์คงค้างในการปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศอิตาลี : สามารถนำมาใช้ได้จริงหรือ (Accrual Accounting in Italy Local Government : Is it working ? Can it work ?) ซึ่งได้ปรากฏใน <http://www.cergas.info/upload/publications> ซึ่งเป็นงานวิจัยเกี่ยวกับการนำเกณฑ์คงค้างมาใช้ในระบบบัญชีราชการส่วนท้องถิ่นในประเทศอิตาลี ซึ่งได้ผลสรุปว่าการบัญชีงบประมาณยังคงใช้ cameralistic accounting และในระบบราชการส่วนท้องถิ่นไม่ได้ต้องการให้นำระบบบัญชีในเกณฑ์คงค้างในระบบบัญชีคู่มาใช้แทน cameralistic accounting

Noel Hepworth (2002) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปลี่ยนเป็นการบัญชีในเกณฑ์คงค้างในรัฐบาลกลาง ในสหราชอาณาจักรอังกฤษ (Changing to accrual accounting in central Government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom)) ซึ่งได้ปรากฏใน <http://www.cipfa.org.uk/inernational> ได้กล่าวถึงการปฏิรูประบบบัญชีในภาครัฐจากระบบเกณฑ์เงินสดเป็นระบบเกณฑ์คงค้างในประเทศต่างๆ ดังนี้

1. ประเทศสวีเดน สาเหตุหลักในการทำการปฏิรูประบบบัญชี คือ การใช้ระบบบัญชีในเกณฑ์คงค้างมีความสะดวกต่อการนำข้อมูลไปใช้ในการบริหารโดยมุ่งที่ผลลัพธ์ เนื่องจากเป็นการมุ่งเน้นระบบบัญชีซึ่งเกี่ยวกับ รายได้ ต้นทุน สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนทุน แทนที่จะมุ่งที่กระแสเงินสดอย่างเดียว

2. ประเทศนิวซีแลนด์ ทำการปฏิรูประบบบัญชีเพื่อตอบสนองต่อ

1. ขนาดขององค์กรรัฐบาล
2. การเติบโตของนโยบายทางการเงิน
3. ต้องการความโปร่งใสและความรับผิดชอบในข้อกำหนด หรือบทบัญญัติในการให้บริการของรัฐบาล
4. ความไม่พอใจในการบริการสาธารณะ กับการควบคุมแบบศูนย์กลาง
5. ความไม่พอใจ ในระบบเดิมที่ไม่ได้ให้ข้อมูลที่จำเป็นต้องใช้ในการตัดสินใจ
6. ความไม่มีประสิทธิภาพของรัฐมนตรีในรัฐบาล

3. ประเทศออสเตรเลีย สาเหตุในการปฏิรูประบบราชการในประเทศออสเตรเลียในชั้นเริ่มแรกจะแตกต่างกันกับประเทศอื่น เริ่มที่ปี 1976 ในรายงานของ Royal Commission on Australian Government Administration ซึ่งมุ่งความสนใจไปที่มาตรฐานเกี่ยวกับความรับผิดชอบ

ขององค์กรสาธารณะ และในช่วงปี 1980 เรื่องความเพียงพอ และความสม่ำเสมอของรายงานทางการเงินขององค์กรสาธารณะเริ่มเป็นที่สงสัยกันมากขึ้น เป็นผลให้เกิดการเสนอแนะและเรียกร้องให้นำระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างมาใช้ในองค์กรสาธารณะโดยหน่วยงานธุรกิจของรัฐบาล และในการพัฒนาแนวคิดของแม่บทการบัญชีสำหรับการบัญชีรัฐบาลจะนำแนวทางมาจากมาตรฐานการบัญชีของภาคเอกชน ซึ่งระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างจะเพิ่มประสิทธิภาพของรายได้ และเพิ่มประสิทธิผล ในการปฏิบัติงานของรัฐบาล



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย