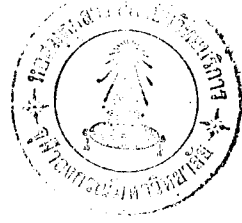


บทที่ ๗

สรุป



การขนส่งทางรถไฟเป็นการขนส่งหลักของประเทศ ซึ่งถ้าได้มีการปรับปรุงขยายงานให้เหมาะสมแล้วจะเป็นปัจจัยขั้นพื้นฐานที่จะก่อให้เกิดการพัฒนาการด้านอื่น ๆ ตามมาด้วย

ตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ ๓ ได้วางเป้าหมายที่จะปรับปรุงและขยายงานของการรถไฟฯ ทั้งส่วนที่จะก่อคำเนินงานตามข้อผูกพันที่ยังค้างอยู่สำหรับโครงการพัฒนาเศรษฐกิจ พ.ศ. ๒๕๑๐-๒๕๑๔ และตามโครงการใหม่ เป็นเงินรวมทั้งสิ้น ๒,๕๖๔,๒๔๔,๐๐๐ บาท ซึ่งเงินทุนที่จะใช้ไปเพื่อการนี้ทั้งเงินทุนที่ได้จากรายได้ของการรถไฟฯ เอง จากเงินงบประมาณของรัฐบาล และจากเงินกู้จากต่างประเทศ

ในการดำเนินงานตามปกติของการรถไฟฯ และการขยายงานตามโครงการพัฒนาเศรษฐกิจ จำเป็นต้องมีการวางแผนงานและความคุมการดำเนินงานโดยฝ่ายบริหารของการรถไฟฯ เอง เพื่อให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายที่วางไว้ และเนื่องจากการรถไฟฯ เป็นองค์การรัฐวิสาหกิจ จึงถูกควบคุมโดยรัฐอีกทอดหนึ่งด้วยทั้งทางด้านนโยบาย ด้านการเงิน และด้านการดำเนินงาน ซึ่งทั้งการวางแผนและการควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการและการควบคุมโดยรัฐ จำเป็นต้องอาศัยข้อมูลที่เป็นตัวเลขจากระบบบัญชีของกิจการนอกเหนือจากข้อมูลด้านอื่น ๆ ในลักษณะ ปริมาณ และเวลาที่แตกต่างกัน

เพื่อเป็นแนวทางให้ทราบประสิทธิภาพของการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจของฝ่ายบริหาร เองและของรัฐ จึงได้ศึกษาปัญหาที่จะเกิดจากระบบบัญชีที่จะทำให้ข้อมูลที่รับคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง โดยศึกษาจากหลักการบัญชี รายงานต่าง ๆ และการควบคุมภายในทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้รายจ่าย ทรัพย์สินและหนี้สิน

ระบบบัญชีของการรถไฟฯ ปัจจุบันมีลักษณะ เป็นระบบบัญชีคู่ โดยมีการจำแนกประเภททรัพย์สินและการลดค่าเป็นสิ่งของ เครื่องใช้ ตลอดจนค่าคงค้างและหนี้สินเป็นลักษณะของระบบบัญชีคู่

เครื่องบริภัณฑ์รถไฟ ซึ่งแบ่งออกเป็นประเภทย่อย ๆ ตามหมวดต่าง ๆ เป็นอันว่าหมวดการลง
ทุนในทางถาวร หมวดการลงทุนในเครื่องบริภัณฑ์รถไฟ และหมวดรายจ่ายทั่วไปเกี่ยวกับการลง
ทุน ทางค่านายได้ จำแนกเป็นรายได้ทำการเดินรถ รายได้เบ็ดเตล็ด และรายได้จากค่าเช่า
ส่วนค่านายจ่าย แบ่งเป็นประเภทใหญ่คือ รายจ่ายทำการเดินรถและรายจ่ายอื่น ๆ และ
เนื่องจากการแยกประเภทบัญชีดังกล่าวนี้แยกตามประเภทใหญ่ ๆ ซึ่งจะประกอบด้วยบัญชีย่อย
มากมาย เพื่อสะดวกในการค้นหาหรืออ้างอิงในการทำบัญชี จึงได้มีการให้รหัสบัญชีแทนชื่อบัญชี
ไว้ด้วย

สำหรับเอกสารที่จะใช้เป็นหลักในการบันทึกบัญชี เพื่อความสะดวกได้กำหนดแบบของ
เอกสารไว้แตกต่างกันแล้วแต่ประเภทของรายการ และเพื่อยากต่อการทุจริต ได้กำหนดสีของ
เอกสารบางแบบไว้ด้วย นอกจากนี้ก่อนที่จะใช้เอกสารนั้น ๆ เป็นหลักฐานบันทึกรายการใน
บัญชี เพื่อที่จะช่วยให้ทราบที่มาของเอกสารว่าเกี่ยวข้องกับแผนกใด เกี่ยวกับรายได้หรือรายจ่าย
ตามหน้าที่ความรับผิดชอบหน้าที่ใด เพื่อสะดวกในการสอบย้อนกลับจะกำหนดตัวอักษรกำกับ
เอกสารแต่ละใบไว้ด้วย

สมุดบัญชีและทะเบียนต่าง ๆ ที่ใช้บันทึกรายการมีทั้งลักษณะ เป็นเล่มและ เป็นแผ่น
เช่นใบสำคัญสมุทรายวัน

วิธีการบันทึกบัญชีของการรถไฟคือเกิดเงินค่าง และในการบันทึกบัญชีทรัพย์สิน
ถาวรนั้น จำนวนเงินที่จะถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สินขึ้นอยู่กับลักษณะของการจัดหาทรัพย์สินว่าจัด
หามาโดยการซื้อหรือสร้างขึ้นเอง ซึ่งในการสร้างขึ้นเองนั้นอาจจะมีผู้บริจาคเงินให้บางส่วน
เพื่อการสร้างทรัพย์สินนั้นเป็นต้น แต่ข้อจำกัดว่าถ้าจำนวนเงินที่จ่ายไปไม่ถึง ๑๐,๐๐๐ บาทจะ
ถือเป็นค่าใช้จ่าย ทรัพย์สินถาวร (ยกเว้นทรัพย์สินในเชิงรูป เช่น หมอนรองราง ราง เครื่อง
ประกอบราง หินโรยทาง วางรางและแต่งทาง) เมื่อใช้ไปย่อมเสื่อมค่า จึงมีการตัดแบ่งต้นทุน
ของทรัพย์สินออกเป็นรายจ่ายแต่ละงวด โดยใช้วิธี เส้นตรงแบบหาอัตราถัวเฉลี่ยของทรัพย์สินทั้ง
กลมต่อปี แต่มีการคำนวณหาเสื่อมราคาตกเดือน เพื่อทำงหน้ทำการ โดยใช้ตัดราคาตกเดือนราคาของ

ทรัพย์สินทั้งกลุ่ม ณ วันต้นเดือน มกราคม ๑๒ และทรัพย์สินชนิดอื่นหนึ่ง เมื่อเลิกใช้ พุทธศาสนิกชน
 จำหน่าย หรือเลิกใช้เพื่อบริการขนส่งจะต้องมีการปลดระวาง ซึ่งถ้าเป็นทรัพย์สินใช้เสื่อมราคา
 จำนวนที่จะเคมิตบัตถุ์สำรวจค่าเสื่อมราคา คือมูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินหักค่าซากที่ประเมิน
 ขึ้น ถ้าทรัพย์สินที่ใช้เสื่อมค่าไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคามาก่อนเลยจะ เคมิตบัตถุ์ปลดระวางทรัพย์สิน
 นั้น แต่ถ้ามียุขานมากจะขออนุมัติคณะกรรมการการรถไฟฯ บัญชีรายจ่ายอื่น ๆ ที่รอ
 การหักโอน" ก่อน แล้วจึงเฉลี่ยเข้ารายจ่ายทำการของปีปัจจุบันและปีต่อ ๆ ไป ภายในระยะ
 เวลา ๓-๕ ปีแล้วแต่นโยบายของผู้บริหาร ถ้าเป็นการปลดระวางที่ดินจะต้องมีการที่ราคาที่ดิน
 ขึ้นใหม่และบันทึกไว้ในบัญชีทรัพย์สินเบ็ดเตล็ด

การบันทึกรายไค้รายจ่าย บัญชีรายไค้จากการโดยสาร และบัญชีรายไค้จากการ
 สินค้า จะถูกเครดิตด้วยรายไค้ที่เกิดขึ้นและ เคมิตบัตถุ์รายการที่เป็นรายการหักจากรายไค้
 โดยตรง ส่วนรายจ่ายบางอย่างที่ไม่สามารถรวมกับบัญชีรายจ่ายลงทุนหรือรายจ่ายบัญชีไค้โดย
 เฉพาะไค้ จะเปิดบัญชีรอไว้ก่อน และแบ่ง เป็นรายจ่ายให้กับบัญชีลงทุนหรือบัญชีรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง
 ของตามอัตราส่วนระหว่างยอดรวมของรายจ่ายที่เปิดบัญชีรอกับยอดรวมค่าแรงงานโดยตรงของ
 การลงทุน หรือหน่วยงานที่ได้รับประโยชน์จากรายจ่ายนั้น ๆ ถ้ามีการแก้ไขรายการของปีก่อน
 จะบันทึกบัญชี เช่นเดียวกันกับที่ควรจะบันทึกในปีก่อนถ้าได้บันทึกไว้ถูกต้อง แต่ถา เป็นจำนวนมาก
 จะเฉลี่ยออกเป็นรายไค้หรือรายจ่ายเดือนละ เท่า ๆ กันตลอดระยะเวลาที่เหลืออยู่ ถ้าเป็นราย
 การพิเศษจะบันทึกในบัญชีผลขาดทุนอื่น ๆ หรือผลกำไรอื่น ๆ

การปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบัญชีไค้มีการนำเครื่องมือนางมาใช้โดยเช่าเครื่องคอม
 พิวเตอร์ UNIVAC ขนาด 64K มาช่วยตั้งฎีกาเบิกเงินเดือนค่าจ้างของพนักงานของการรถไฟฯ
 ทุกหน่วย จัดทำสถิติต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้าเหมากัน จัดทำรายงานแสดงการเคลื่อนไหวของวัสดุ
 และยอดคงเหลือ ให้สำนักงานคลังพัสดุทุกเดือน และจัดทำสถิติโดยสวาริให้กับแผนกสถิติปีละ
 เดือน ซึ่งในอนาคตจะใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ในการทำบัญชีโดยสวาริให้กับสถานีต่าง ๆ ทั่วประเทศ
 ทำบัญชีรายไค้สินค้าทั้งเหมากันและหีบห่อ ทำรายงานการเงินของการรถไฟฯทั้งหมด และ

เนื่องจากว่าผู้บริหารของการรถไฟฯมิใช่เจ้าของกิจการ จึงต้องวางแผนประสา
งานและความคุมเพื่อให้แน่ใจว่าการดำเนินงานได้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ ซึ่งต้องอาศัยข้อมูล
ส่วนหนึ่งจากรายงานต่าง ๆ ที่ฝ่ายการบัญชีทำขึ้น ซึ่งมีทั้งรายงานประจำวัน (รายงานเงินสด
เงินฝากธนาคารรับ-จ่ายคงเหลือประจำวัน) รายงานประจำเดือน (ตาราง เปรียบเทียบ
รายได้-รายจ่ายทำการจริงกับงบประมาณ ตาราง เปรียบเทียบรายได้-รายจ่ายทำการจริง
ประจำเดือน.....ของปีปัจจุบันกับของปีที่ผ่านมา และสถิติผลการดำเนินงานในด้านการเดินรถ
โดยประมาณ) และรายงานประจำปี (งบทำการ งบลงทุน ตาราง เปรียบเทียบรายได้-
รายจ่ายทำการจริงกับงบประมาณประจำเดือนกันยายน และตั้งแต่เดือนตุลาคมปีที่ผ่านมาถึง
เดือนกันยายนปีปัจจุบัน และงบประมาณเงินสด (ที่วางแผนไว้ช่วง ๕ ปี) ที่นำมาแก้ไขให้สอดคล้อง
กับข้อเท็จจริงประจำปีโดยสรุปยอดทั้งปี) เมื่อมีการวางแผนดำเนินงานและความคุมเพื่อ
ให้เห็นไปตามแผนแล้ว ก็จึ่รายงานผลการดำเนินงานและฐานะของกิจการ ในรูปของบัญชี
ทำการ (บัญชีกำไรขาดทุน) บัญชีกำไรขาดทุน (งบกำไรสะสม) และงบดุล

หลักการบัญชีที่การรถไฟฯใช้มีทั้งส่วนที่คล้ายคลึงและแตกต่างจากหลักการบัญชีที่
ยอมรับกันทั่วไปและส่วนราชการต่าง ๆ ส่วนที่คล้ายคลึงคือใช้หลักการบัญชีและใช้หลักเกณฑ์
เงินค้าง (Accrual Basis) ส่วนที่แตกต่างคือส่วนราชการ แยกบัญชีเป็นของกองทุนต่าง ๆ
ไม่มีการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรและไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา มีการทำบัญชีงบประมาณเพื่อ
ควบคุมการปฏิบัติทางการเงิน ส่วนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของการรถไฟฯแตกต่างจากหลัก
การบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป คือใช้วิธีเส้นตรงเหมือนกันแต่หาอัตราตัวเฉลี่ยสำหรับทรัพย์สินแต่ละ
กลุ่ม โดยถืออายุเฉลี่ยของทรัพย์สินทั้งหมดในกลุ่มเป็นหลัก และจะคิดค่าเสื่อมราคาเรื่อยไป
ครบเท่าที่ทรัพย์สินยังใช้การได้ ไม่มีการปรับปรุงเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุนเนื่องจากคิดค่า
เสื่อมราคามิได้ รายจ่ายเฉพาะเกี่ยวกับการเปลี่ยนทรัพย์สินประเภททาง เช่น ราง หมอนไม้
ให้ถือเป็นรายจ่ายทำการ มิใช่เป็นการปลดระวางทรัพย์สินส่วนเก่า มีการปรับปรุงยอดเจ้าหนี้
เงินกู้ให้แสดงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวดการบัญชีทุกงวด

การเปรียบเทียบระบบบัญชีของการรถไฟฯกับของกิจการประเภทเดียวกันในต่างประเทศนั้น มีข้อจำกัดเรื่องข้อมูล จึงพอสรุปความคล้ายคลึงและความแตกต่างของระบบบัญชีของการรถไฟฯกับของกิจการรถไฟแห่งประเทศไทยสหรัฐอเมริกาและอังกฤษคือ การรถไฟฯได้นำเอาระบบบัญชีของการรถไฟในอเมริกามาใช้โดยอนุโลม เพราะฉะนั้นส่วนใหญ่จึงเหมือนกัน ส่วนของอังกฤษนั้นส่วนที่เหมือนกันคือมีการจำแนกประเภทรายได้รายจ่ายตามหน้าที่ความรับผิดชอบ เช่นเดียวกับของการรถไฟฯ ส่วนที่แตกต่างคือระบบบัญชีของการรถไฟฯไม่มีบัญชีทุน เรือนทุน บัญชีเงินสำหรับหรือเงินลคมูลค่าหุ้นเหมือนของระบบบัญชีของการรถไฟอเมริกา มีแต่บัญชีทุนซึ่งได้รับโอนมาจากกรมรถไฟเดิม ส่วนที่ต่างจากของระบบบัญชีของอังกฤษคือ บัญชีย่อยไม่เหมือนกัน และรายการที่จะหักจากบัญชีรายได้ระบบบัญชีของอังกฤษจะบันทึกไว้ในบัญชีหนึ่ง ๆ ต่างหาก

กิจการรถไฟฯมีขนาดใหญ่เกินกว่าที่คนเพียงคนเดียวจะดำเนินการได้ จึงจำเป็นต้องมีระบบป้องกันการดำเนินงานผิดพลาดโดยไม่มีผู้เห็น ในการศึกษาเกี่ยวกับเรื่องนี้ได้ศึกษาเฉพาะการควบคุมภายในทางบัญชีเท่านั้น และศึกษาถึงการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายได้ การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายจ่าย การควบคุมภายในเกี่ยวกับทรัพย์สิน (เงินสด ลูกหนี้ วัสดุคงคลัง และทรัพย์สินถาวร) และการควบคุมภายในเกี่ยวกับหนี้สิน

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากระบบบัญชีมีทั้งด้านหลักการบัญชีและการรายงาน สำหรับปัญหาทางด้านหลักการบัญชานั้น หลักการบัญชีที่ปฏิบัติอยู่มีใช้เป็นการผิดหลักทฤษฎีการบัญชี แต่ผู้เรียบเรียงพิจารณาในค่านความถูกต้องของข้อมูล ความสะดวกและความรวดเร็วในการนำข้อมูลไปใช้ ในส่วนที่เกี่ยวกับการรายงาน โดยเฉพาะรายงานที่ใช้เพื่อการวางแผนและควบคุม ได้หยิบยกปัญหาเกี่ยวกับการขาดระบบบัญชีต้นทุน เพราะวาระบบบัญชีที่มีอยู่สามารถให้ข้อมูลกับฝ่ายบริหารในจำนวนรวมและจะทราบก็ต่อเมื่อสิ้นระยะเวลาใด เวลาหนึ่งซึ่งผู้เรียบเรียงเห็นว่าควรจะนำระบบบัญชีต้นทุนมาใช้เพื่อให้ฝ่ายบริหารทราบต้นทุนในการบริการในระยะเวลาหนึ่งทันที เพื่อเป็นประโยชน์ในด้านการกำหนดอัตราค่าขนส่ง จะได้สามารถสู้กับคู่แข่งอื่นได้ เพราะความสำเร็จของรัฐวิสาหกิจประการหนึ่งก็คือสามารถให้บริการในอัตราค่าขนส่งที่ต่ำกว่าของเอกชน

หรือคู่แข่งอื่น (แต่ในทางปฏิบัติจริงการรถไฟฯไม่สามารถกำหนดคั้ราคาขนส่งเองโดยลำพัง
ได้) ซึ่งปัญหานี้การรถไฟฯก็กำลังแก้ไขอยู่เพื่อจะนำระบบบัญชีต้นทุนมาใช้ สำหรับปัญหาเกี่ยว
กับความล่าช้าของรายงานเปรียบเทียบนั้น ทางการรถไฟฯก็ได้มีการแก้ไขบ้างแล้ว สำหรับงวด
งบประมาณเงินสดนั้น เนื่องจากว่าการรถไฟฯไม่เล็งเห็นความจำเป็นที่จะต้องประมาณขึ้นเป็น
เดือน เพียงแต่ทราบว่าในปีหนึ่ง ๆ จะมีเงินขาดหรือเกินเท่าไร เพื่อที่จะจัดหาให้พอสำหรับ
ช่วงหนึ่งปีก็เพียงพอแล้ว เพราะว่าในแต่ละเดือนนั้นถ้ามีเงินสดเหลือเกินต้องการ การรถไฟฯ
ก็ไม่สามารถนำไปหาประโยชน์อย่างอื่น ๆ ได้เนื่องจากถูกควบคุมโดยรัฐ

ผลจากการศึกษาพอสรุปได้ว่า ระบบการบัญชีของการรถไฟฯ สามารถอำนวยความสะดวก
ประโยชน์ให้กับฝ่ายบริหารได้ดีพอสมควรภายใต้ข้อจำกัดต่าง ๆ การศึกษานี้มีขอบเขตจำกัดที่
ไม่สามารถจะเปรียบเทียบระบบการบัญชีของการรถไฟฯกับของการรถไฟฯอื่นภายในประเทศได้
เพราะมีเพียงแห่งเดียว การที่จะนำไปเปรียบเทียบกับต่างประเทศก็มีข้อมูลจำกัด และอีก
ประการหนึ่งลักษณะของการดำเนินงานก็ไม่เหมือนกันมากนัก.

ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย