

วิเคราะห์ระบบบัญชีของรัฐบาลไทย ปัญหา และข้อเสนอแนะ

1. ความทั่วไป

ในการดำเนินงานของรัฐบาลได้มีการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบให้ส่วนราชการต่าง ๆ รับผิดชอบปฏิบัติ ซึ่งการปฏิบัติหน้าที่ของส่วนราชการก็จะต้องมีการใช้จ่ายเงินเพื่อจัดหาสิ่งต่าง ๆ ที่จำเป็นเพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน แต่เนื่องจากการใช้จ่ายเงินของรัฐบาล หรือส่วนราชการต่าง ๆ จะต้องใช้จ่ายเงินให้เป็นไปตาม พ.ร.บ. งบประมาณรายจ่าย ดังนั้นระบบบัญชีของรัฐบาลและส่วนราชการต่าง ๆ จึงมุ่งความสนใจเกี่ยวกับการรับจ่ายเงินให้เป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น และลักษณะการบันทึกบัญชีที่ใช้ระบบบัญชีแบบกองทุน ซึ่งเป็นระบบบัญชีที่นิยมใช้กันในรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐบาลต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

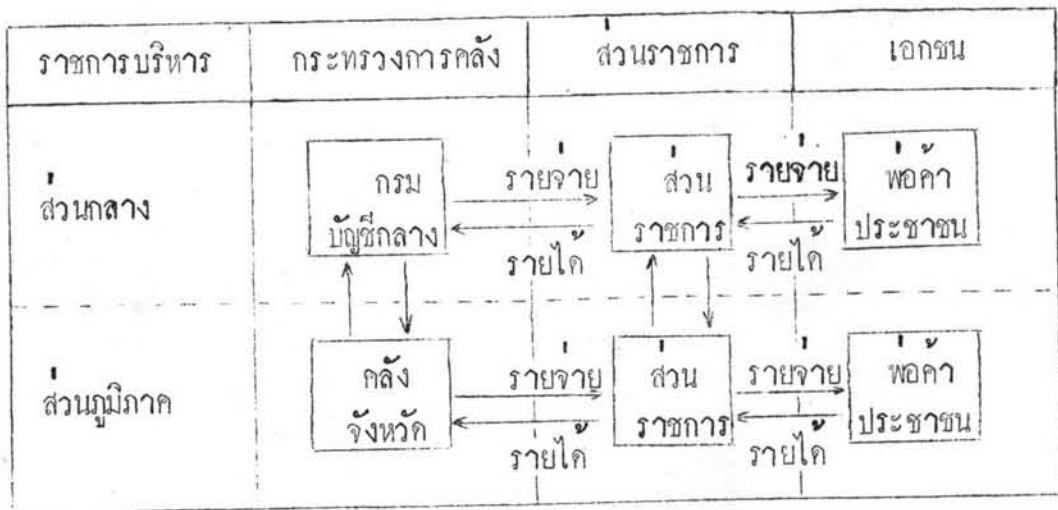
ในที่นี้จะกล่าวถึงระบบบัญชีที่บันทึกเกี่ยวกับประมาณการรายได้ และงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาลซึ่งเป็นรายได้และรายจ่ายหลักของรัฐบาล ส่วนกองทุนอื่น ๆ ที่รัฐบาลมี เช่น กองทุนหมุนเวียน กองทุนสงเคราะห์เกษตรกร กองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น ซึ่งเป็นกองทุนที่แยกต่างหากและมีระบบบัญชีที่แตกต่างกันไป จะไม่ขอกล่าวถึงในวิทยานิพนธ์นี้

2. ระบบการเงินและบัญชีของรัฐบาลไทย

เนื่องจากการจัดระเบียบบริหารราชการของรัฐบาลไทยได้แบ่งออกเป็นส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ดังนั้น รายการทางการเงินของรัฐบาลจึงมีทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ระบบการเงินของรัฐบาลนั้นรายได้ที่ส่วนราชการจัดเก็บได้จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน (หันหน้าไปใช้จ่าย) ส่วนรายจ่ายที่จ่ายในแต่ละปีนั้นจะต้องใช้จ่ายตามที่ได้กำหนดไว้ใน

พ.ร.บ. งบประมาณรายจ่ายประจำปี ระบบการรับจ่ายเงิน การเบิกและจ่ายเงินระหว่าง
กระทรวงการคลัง (โดยกรมบัญชีกลางหรือคลังจังหวัด) กับส่วนราชการอาจแสดงให้เห็น
ถึงความสัมพันธ์ ดังรูปที่ 5-1

รูปที่ 5-1

ความสัมพันธ์ระหว่างรายการการเงินกับการบัญชีรัฐบาล¹

จากผังดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้เป็นขั้นตอนดังนี้

รายได้แผ่นดินที่ส่วนราชการจัดเก็บไม่ว่าจะจัดเก็บในส่วนกลางหรือส่วนภูมิภาค
จะต้องนำส่งกรมบัญชีกลาง (สำหรับส่วนกลาง) หรือคลังจังหวัด (สำหรับส่วนภูมิภาค)
ทั้งจำนวนจะกันเอาไว้ใช้จ่ายสำหรับส่วนราชการแต่ละแห่งมิได้ วิธีการนำเงินส่งคลัง
จะเป็นไปตามที่กระทรวงการคลังกำหนด

¹ พันธุ์ สิมะเสถียร, การบัญชีรัฐบาล (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ธนาคาร
ออมสิน, 2517), หน้า 199.

ตามรายจ่ายตามงบประมาณ เมื่อส่วนราชการมีหนี้ที่จะต้องจ่ายก็จะเบิก (วางฎีกา) ไปยังกรมบัญชีกลาง (สำหรับส่วนกลาง) หรือคลังจังหวัด (สำหรับส่วนภูมิภาค) กรมบัญชีกลางหรือคลังจังหวัดก็จะตรวจสอบเพื่ออนุมัติและจ่ายเงินให้ส่วนราชการเพื่อชำระเงินแก่เจ้าหนี้ต่อไป ทั้งนี้จะต้องเป็นไปตามรายจ่ายที่กำหนดไว้ใน พ.ร.บ. งบประมาณรายจ่ายประจำปี และวิธีการ เบิกจ่ายเงินจะต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงการคลังกำหนด

การบัญชีของรัฐบาลไทยได้แบ่งการควบคุมการบันทึกบัญชีแยกเป็น 2 ชุด คือ

2.1 ระบบบัญชีของรัฐบาลไทย เป็นระบบบัญชีที่กระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางมีหน้าที่จัดทำเพื่อประมวลบัญชีแผ่นดินเสนอคณะรัฐมนตรีและรัฐสภาทราบ โดยแบ่งการควบคุมและการบันทึกแยกเป็น 2 ส่วน

2.1.1 การบัญชีส่วนกลาง สำหรับบันทึกรายการเกี่ยวกับการรับจ่ายเงินระหว่างคลัง (กรมบัญชีกลาง) กับส่วนราชการต่าง ๆ ในส่วนกลาง (กรุงเทพมหานคร)

2.1.2 การบัญชีส่วนภูมิภาค สำหรับบันทึกรายการเกี่ยวกับการรับจ่ายเงินระหว่างคลัง (คลังจังหวัด หรือ คลังอำเภอ) กับส่วนราชการต่าง ๆ ในส่วนภูมิภาค

เมื่อนำตัวเลขจากระบบบัญชีส่วนกลางและระบบบัญชีส่วนภูมิภาคมาประมวลเข้าด้วยกัน ก็จะได้อัตราเลขแสดงรายรับรายจ่ายและแสดงฐานะการเงินของรัฐบาลเป็นส่วนรวมทั้งประเทศเพื่อนำเสนอรัฐสภาทราบต่อไป

2.2 ระบบบัญชีส่วนราชการ เป็นระบบบัญชีซึ่งมุ่งในการควบคุมการรับจ่ายเงินของส่วนราชการ ที่กระทรวงการคลังโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายกำหนดเป็นระบบมาตรฐานให้ส่วนราชการถือปฏิบัติระบบดังกล่าว แยกออกได้เป็น 2 ส่วนเช่นเดียวกันคือ

ก. การบัญชีส่วนราชการส่วนกลาง สำหรับบันทึกรายการเกี่ยวกับการรับจ่ายเงินระหว่างส่วนราชการในส่วนกลางกับคลัง (กรมบัญชีกลาง) รวมทั้งการรับจ่ายเงินระหว่างส่วนราชการดังกล่าวกับพ่อค้าประชาชนด้วย

ข. การบัญชีส่วนราชการส่วนภูมิภาค สำหรับบันทึกรายการเกี่ยวกับการ
 ใช้จ่ายเงินระหว่างคลัง (คลังจังหวัดหรือคลังอำเภอ) กับส่วนราชการ รวมทั้งการใช้จ่าย
 เงินระหว่างส่วนราชการดังกล่าวกับพ่อค้าประชาชนด้วย

3. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการเงินและการบัญชีของรัฐบาล

หน่วยงานของรัฐบาลทุกหน่วยที่มีการใช้จ่ายเงินในการปฏิบัติหน้าที่ย่อมมีส่วน
 เกี่ยวข้องกับการบริหารการเงินและการบัญชีของรัฐบาลทั้งสิ้น แต่อาจมีหน้าที่แตกต่างกัน
 ดังนี้

3.1 สำนักงบประมาณ เป็นส่วนราชการมีฐานะเทียบเท่ากรมสังกัดสำนัก
 นายกรัฐมนตรี มีหน้าที่รวบรวมและจัดทำงบประมาณประจำปี กำหนดเพิ่มหรือลดเงินประจำ
 งวดเพื่อให้ส่วนราชการต่าง ๆ ใช้จ่ายในระยะเวลาหนึ่ง

3.2 กรมบัญชีกลาง เป็นกรมในสังกัดกระทรวงการคลังมีหน้าที่โดยตรงใน
 การทำบัญชีเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลไทย และจัดทำรายงานฐานะการเงินของ
 แผ่นดิน ในขณะที่เดียวกันก็มีหน้าที่ตรวจสอบเพื่อส่งจ่ายเงินให้แก่ส่วนราชการตามหลักฐาน
 ที่ขอเบิกมาเป็นคราว ๆ ไป ระบบการตรวจสอบเพื่อส่งจ่ายเงินสำหรับในส่วนกลางจะ
 ออมนิติจ่ายผ่านธนาคารแห่งประเทศไทยเข้าบัญชีเงินฝากของส่วนราชการ สำหรับในส่วน
 ภูมิภาคจะจ่ายเป็นเงินสดจากคลังจังหวัดโดยตรง ในด้านการรับเงินรายได้แผ่นดินสำหรับ
 ในส่วนกลางจะให้ส่วนราชการนำฝากเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย ของกระ-
 รวงการคลังแล้วแจ้งกรมบัญชีกลางเพื่อบันทึกบัญชี สำหรับในส่วนภูมิภาคนั้นคลังจังหวัด
 และคลังอำเภอจะเป็นผู้รับเงินจากส่วนราชการและบันทึกบัญชีด้วย

3.3 กรมธนารักษ์ เป็นกรมในสังกัดกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่เป็นพนักงาน
 การเงินของรัฐบาล งานที่ทำได้แก่การเบิกเงินจากบัญชีเงินคงคลังที่ธนาคารแห่งประเทศไทย
 ไทยเพื่อจ่ายให้แก่คลังจังหวัดหรือคลังอำเภอที่ขอเบิกเงินเพื่อขนย้ายเงินไปจ่ายในส่วนภูมิภาค

หรือรับเงินที่คลังจังหวัดขนย้ายกลับในกรณีที่มีวงเงินเก็บรักษาไว้เกินกำหนด สำหรับในส่วนกลางมีหน้าที่รับเงินและ เข็มเช็คส่งจ่ายเงินให้แก่ส่วนราชการหลังจากการ เบิกเงินแต่ละคราวได้รับการอนุมัติจ่ายจากกรมบัญชีกลางแล้ว นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ในการทำบัญชีควบคุมและรายงานเกี่ยวกับความเคลื่อนไหวการรับจ่ายเงินคลัง

3.4 คลังจังหวัดและคลังอำเภอ เป็นส่วนราชการในสังกัดกรมบัญชีกลาง ตั้งอยู่ในจังหวัดต่าง ๆ ยกเว้นกรุงเทพมหานคร รวม 71 จังหวัด และตามอำเภอที่สำคัญแห่งไกลจากตัวจังหวัดอีก 6 อำเภอ มีหน้าที่ตรวจสอบเอกสาร อนุมัติการจ่ายเงิน ตลอดจนทำบัญชีเกี่ยวกับการเงินของรัฐบาลที่ทำการรับจ่ายเงินในจังหวัดหรืออำเภอ ทั้ง คลังจังหวัดจะทำหน้าที่เป็นทั้งพนักงานการเงิน (กรมธนารักษ์) และเป็นทั้งผู้ตรวจสอบอนุมัติการจ่ายเงิน ตลอดจนการบันทึกบัญชี (ในฐานะกรมบัญชีกลาง) ไปด้วย เนื่องจากไม่มีธนารักษ์จังหวัดสำหรับดูแล เงินสดในคลัง

3.5 ส่วนราชการต่าง ๆ ส่วนราชการต่าง ๆ มีหน้าที่ขอเบิกเงินตามงบประมาณรายจ่ายของแต่ละส่วนราชการ สำหรับส่วนราชการในส่วนกลางจะเบิกเงินจากกระทรวงการคลัง โดยยื่นคำขอเบิกหรือฎีกาเบิกเงินกับกรมบัญชีกลางหลังจากที่กรมบัญชีกลางตรวจสอบและอนุมัติจ่ายเงินแล้ว กรมธนารักษ์จะส่งจ่ายเงินให้ส่วนราชการนำมาใช้จ่ายหรือชำระ เจ้าหน้ต่อไป ในด้านรายได้ที่ส่วนราชการได้รับนั้นก็มีหน้าที่รวบรวมเงินที่จัดเก็บได้ส่งเข้าคลัง โดยนำเข้าฝากในบัญชีเงินคลังที่ธนาคารแห่งประเทศไทย

สำหรับส่วนราชการในส่วนภูมิภาคจะยื่นขอเบิกและรับเงินรวม ทั้งรวบรวมเงินรายได้แผ่นดินที่จัดเก็บได้นำส่งโดยตรงกับคลังจังหวัดหรือคลังอำเภอแล้วแต่กรณี

3.6 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (ส.ต.ง) เป็นส่วนราชการอิสระขึ้นกับ นายกรัฐมนตรี ทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระ ตรวจสอบบัญชีและการเงินของรัฐบาลที่กรมบัญชีกลาง กรมธนารักษ์ คลังจังหวัดและคลังอำเภอ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบบัญชีและการรับจ่ายเงินของส่วนราชการต่าง ๆ ที่ราชอาณาจักรไทย

3.7 ธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นธนาคารกลางของประเทศ จัดตั้งขึ้นโดย พ.ร.บ. ธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2455 ทำหน้าที่เป็นธนาคารของรัฐบาล โดยรับฝากเงินของรัฐบาลไว้โดยบัญชี เรียกว่าบัญชีเงินคงคลัง และจ่ายเงินตามที่กระทรวงการคลังสั่งจ่ายจากบัญชีเงินคงคลังไปเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทยของส่วนราชการต่าง ๆ ซึ่งกระทรวงการคลังได้ออกข้อบังคับให้ทุกส่วนราชการ เปิดบัญชีเงินฝากไว้ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยก่อนที่จะถอนไปจ่ายชำระหนี้ต่อไป

4. วิธีการบันทึกบัญชีของรัฐบาล

ดังได้กล่าวในตอนต้นแล้วว่า การบัญชีของรัฐบาลไทยได้แบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ การบัญชีของรัฐบาลในฐานะผู้รับและจ่ายเงินงบประมาณให้กับส่วนราชการและการบัญชีของส่วนราชการในฐานะเจ้าของงบประมาณรับเงินงบประมาณจากคลัง เพื่อนำไปจ่ายค่าให้บุคคลภายนอก คือ พ่อค้าประชาชน หรือรับเงินรายได้แผ่นดินจากประชาชนเพื่อนำส่งคลัง ซึ่งในวิทยานิพนธ์นี้จะเน้นพิจารณาการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายในการจัดซื้อทรัพย์สินเท่านั้น ทั้งนี้ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงวิธีการบันทึกบัญชีและการทำรายงานการเงินของคลัง (ในฐานะผู้จ่ายเงินให้ส่วนราชการ เพื่อนำไปจ่าย) และของส่วนราชการ (ในฐานะผู้รับเงินงบประมาณจากคลัง เพื่อนำไปจ่ายชำระหนี้) ทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ให้เห็นเป็นสังเขปดังตารางเปรียบเทียบ ดังตารางที่ 5-1 หน้า 105

ตารางที่ 5-1 แสดงวิธีการลงบันทึกบัญชีของรัฐบาลและส่วนราชการ

ขั้นตอนการลงบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน	ระบบบัญชีของรัฐบาล		ระบบบัญชีส่วนราชการ		อธิบายรายการ
	กรมบัญชีกลาง	คลังจังหวัดและคลังอำเภอ	ส่วนราชการ-ส่วนกลาง	ส่วนราชการ-ส่วนภูมิภาค	
1. เมื่อ พ.ร.บ. งบประมาณรายจ่ายประกาศใช้ โดยสมมติว่า งบประมาณรายจ่ายได้มีจำนวนเท่ากับงบประมาณรายจ่าย	Dr. งบประมาณรายจ่าย x Cr. งบประมาณรายจ่าย x	-	-	-	
2. ส่วนราชการขออนุมัติเงินประจำงวด (ในปัจจุบันการอนุมัติเงินประจำงวดของส่วนราชการต่าง ๆ ทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคจะอนุมัติพร้อมกัน)	Dr. งบประมาณรายจ่าย x Cr. เงินประจำงวด-ส่วนกลาง x เงินประจำงวด-ส่วนภูมิภาค x	ไม่ลงบัญชีเนื่องจากลงบันทึกที่บัญชีชื่อกองกรมบัญชีกลางแล้ว จึงมีเพียงทะเบียนคุม เพื่อช่วยควบคุมการรับ-จ่ายเงิน ไม่ให้เกินวงเงินประจำงวดที่ได้รับ	ไม่ลงบัญชี แต่ลงทะเบียนคุมงบประมาณรายจ่าย	ไม่ลงบัญชี แต่ลงทะเบียนคุมเงินประจำงวดส่วนจังหวัด	
3. เมื่อส่วนราชการมีการขอทรัพย์สินและตรวจรับของเรียบร้อยแล้ว	-	-	ลงบัญชีวัสดุหรือทะเบียนครุภัณฑ์ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2521	ปฏิบัติเช่นเดียวกับส่วนราชการ-ส่วนกลาง	
4. ส่วนราชการวางฎีกาขอเบิกเงินเพื่อจ่ายชำระหนี้	ลงทะเบียน	ลงทะเบียน	ลงทะเบียน	ลงทะเบียน	จะมีการลงทะเบียนคุมการรับ-ส่งฎีกา
5. เมื่อตรวจและอนุมัติฎีกา	Dr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ-ส่วนกลาง x Cr. ฎีกาค่างจ่าย x				บัญชีรายจ่ายตามงบประมาณ-ส่วนกลางเป็นบัญชีคุมยอด จะมีบัญชีย่อยรายจ่ายแยกเป็นกรม งาน โครงการและหมวดรายจ่าย
6. ส่งจ่ายเงินให้ส่วนราชการ (ในส่วนกลางส่งจ่ายผ่านธนาคารแห่งประเทศไทย)	Dr. ฎีกาค่างจ่าย x Cr. เช็คค่างจ่าย x				
7. ธนาคารแห่งประเทศไทย จ่ายเงินเข้าบัญชีเงินฝากของส่วนราชการในส่วนกลาง (สำหรับส่วนราชการภูมิภาคจะจ่ายเงินสด)	Dr. เช็คค่างจ่าย x Cr. เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย x	Dr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ-ส่วนภูมิภาค x Cr. เงินสด ณ คลังจังหวัด x	Dr. เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย x Cr. เงินงบประมาณเบิกจากคลัง x	Dr. เงินสด x Cr. เงินงบประมาณเบิกจากคลัง x	

ขั้นตอนการลงบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน	ระบบบัญชีของรัฐบาล		ระบบบัญชีส่วนราชการ		อธิบายรายการ
	กรมบัญชีกลาง	คลังจังหวัดและคลังอำเภอ	ส่วนราชการ-ส่วนกลาง	ส่วนราชการ-ส่วนภูมิภาค	
8. ส่วนราชการจ่ายเงินชำระหนี้ให้เจ้าหนี้	-	-	Dr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ x Cr. ธนาคารแห่งประเทศไทย x	Dr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ x Cr. เงินสด x	บัญชีใช้จ่ายตามงบประมาณเป็นบัญชีคุมยอด จะมีบัญชีย่อยแยกเป็นงาน โครงการ และหมวดรายจ่าย
9. การลงบันทึกบัญชีเพื่อรวมรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคไว้ด้วยกันเพื่อทางการเงิน	รับเอกสาร และงบการเงินจากคลังจังหวัดเพื่อตรวจสอบและลงบัญชี ให้มีรายการจ่ายเงินของส่วนภูมิภาครวมอยู่ในระบบบัญชีเดียวกัน โดย Dr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ-ส่วนภูมิภาค x Cr. เงินสดในมือ ๗ คลังจังหวัด	ทุกสิ้นเดือนจะส่งงบการเงินและเอกสาร ไปลงบัญชีที่ส่วนกลาง เนื่องจากระบบบัญชีของรัฐบาลเป็นแบบ Centralized คุมถึงขั้นตอนประกอบ	ระบบบัญชีของส่วนราชการทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคเป็นแบบ Decentralized ดังนั้น ส่วนราชการแต่ละแห่ง (ทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาค) จะจัดทำรายงานยอดบัญชีแยกประเภทแยกกัน ทุกสิ้นเดือนส่วนราชการในส่วนภูมิภาคจะส่งรายงานให้ส่วนราชการในสังกัดในส่วนกลาง เพื่อส่วนกลางจะไต่มาารายงานของส่วนภูมิภาคมารวมกับส่วนกลาง (Consolidate) เพื่อจัดทำรายงานงบการเงินรวมของทั้งส่วนราชการเสนอ สดง. ตรวจสอบ (คุมถึงขั้นตอนประกอบ)		
10. การปิดบัญชี (คุมถึงระบบประกอบ)	Dr. งบประมาณรายจ่าย x เงินประจำงวด-ส่วนกลาง x เงินประจำงวด-ส่วนภูมิภาค x Cr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ-ส่วนกลาง x ใช้จ่ายตามงบประมาณ-ส่วนภูมิภาค x ทุนแผนก (ควยยอดกลาง) x	Dr. กระแสเงินสด x Cr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ-ส่วนภูมิภาค x (แสดงให้เห็นเพียงว่าเงินที่จ่ายออกจากคลัง มีกระแสเงินสดจะคงค้างคอกันระหว่างกรมบัญชีกลางและคลังจังหวัดเท่าใด)	Dr. เงินงบประมาณเบิกจากคลัง x Cr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ รายได้แผ่นดิน x Dr. รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง x Cr. เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย x	Dr. เงินงบประมาณเบิกจากคลัง x Cr. ใช้จ่ายตามงบประมาณ รายได้แผ่นดิน x Dr. รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง x Cr. เงินสด x	ส่วนราชการปิดบัญชีภายใน 120 วัน เงินนำส่งเฉพาะส่วนที่เบิกไปแล้วจ่ายไม่ทันภายในปี
<p>การปิดบัญชีของส่วนราชการทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาคจะปิดบัญชีรายจ่ายตามงบประมาณเข้าบัญชี เงินงบประมาณเบิกจากคลัง เพื่อแสดงให้เห็นว่าเบิกมาแล้วจ่ายไปหมดหรือไม่ เงินที่เบิกมาแล้วถ้าจ่ายไม่หมดจะต้องนำส่งคืนคลัง เป็นรายได้แผ่นดินประเภทเงินเหลือจ่ายปีเก่าส่งคืนเนื่องจากกฎหมายไม่ยินยอมให้จ่ายข้ามปี</p>					

จากตารางข้างต้นได้แสดงให้เห็นระบบการบันทึกบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทั้งในระบบบัญชีของรัฐบาลและของส่วนราชการ (แยกเป็นส่วนกลางและส่วนภูมิภาค) ซึ่งมีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้

1. ในระบบบัญชีของรัฐบาลไทย (กระทรวงการคลัง) ซึ่งกรมบัญชีกลาง คลังจังหวัดและคลังอำเภอเป็นศูนย์กลาง ถือว่ามีรายจ่ายเกิดขึ้นเมื่อมีการขอเบิกจ่ายเงิน ถ้าเป็นส่วนกลางจะเบิกจ่ายผ่านธนาคารแห่งประเทศไทย สำหรับส่วนภูมิภาค (คลังจังหวัดและคลังอำเภอ) จะเบิกจ่ายเป็นเงินสด การบันทึกบัญชีและทางการเงินใช้ระบบรวมที่ส่วนกลาง (Centralized) กล่าวคือ คลังจังหวัดและคลังอำเภอส่งเอกสารและงบเดือนมาบันทึกบัญชีรวมกันที่ส่วนกลาง เพื่อจัดทำงบการเงินประจำปีของแผนกเงินสงเคราะห์ ตรวจสอบและเสนอสภาผู้แทนราษฎรรับทราบ

2. ในระบบบัญชีของส่วนราชการ การบันทึกบัญชีใช้วิธีเงินสดคือ ถ้ามีรายจ่ายเกิดขึ้นเมื่อมีการจ่ายเงินให้เจ้าหน้าที่ การบันทึกบัญชีและทางการเงินใช้ระบบแยกบันทึกต่างหากจากกันระหว่างส่วนกลางและส่วนภูมิภาค (Decentralized) กล่าวคือ ส่วนราชการในส่วนภูมิภาคของแต่ละส่วนราชการจะส่งงบเดือนมาให้ส่วนราชการในส่วนกลาง เพื่อจัดทำงบการเงินรวม (Consolidate) และงบการเงินดังกล่าวจะส่งให้ สทง. ตรวจสอบเป็นประจำทุกเดือน การตรวจสอบของ สทง. จะทำการตรวจสอบโดยไม่มีกรับรองงบการเงิน วิธีการตรวจสอบนี้เรียกในภาษาราชการว่า ตรวจสอบประจำปี

วิธีการบันทึกบัญชีตาม 1. และ 2. ได้แสดงรายละเอียดไว้แล้วในหน้า 106 และหน้า 107 สำหรับระบบการรวมการบันทึกของส่วนภูมิภาคและส่วนกลาง ของระบบบัญชีตาม 1. และ 2. เพื่อบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงินนั้น อาจแสดงได้เป็นวงจรถัดไปปรากฏในรูปที่ 5-2 หน้า 109 เป็นผังวงจรรวมบัญชีของรัฐบาลไทยและการปิดบัญชี - และรูปที่ 5-3 หน้า 110 เป็นผังวงจรรวมบัญชีของส่วนราชการและการปิดบัญชี ตัวอย่างรูปแบบรายงานการเงิน เมื่อได้มีการลงบัญชีและปิดบัญชีตามระบบดังกล่าวข้างต้นจะเป็นดังนี้

รายงานของรัฐบาลไทย ปรากฏในหน้า 111 - 114

รายงานของส่วนราชการต่าง ๆ ปรากฏในหน้า 115 - 118 เป็นรายงาน
ของสำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท

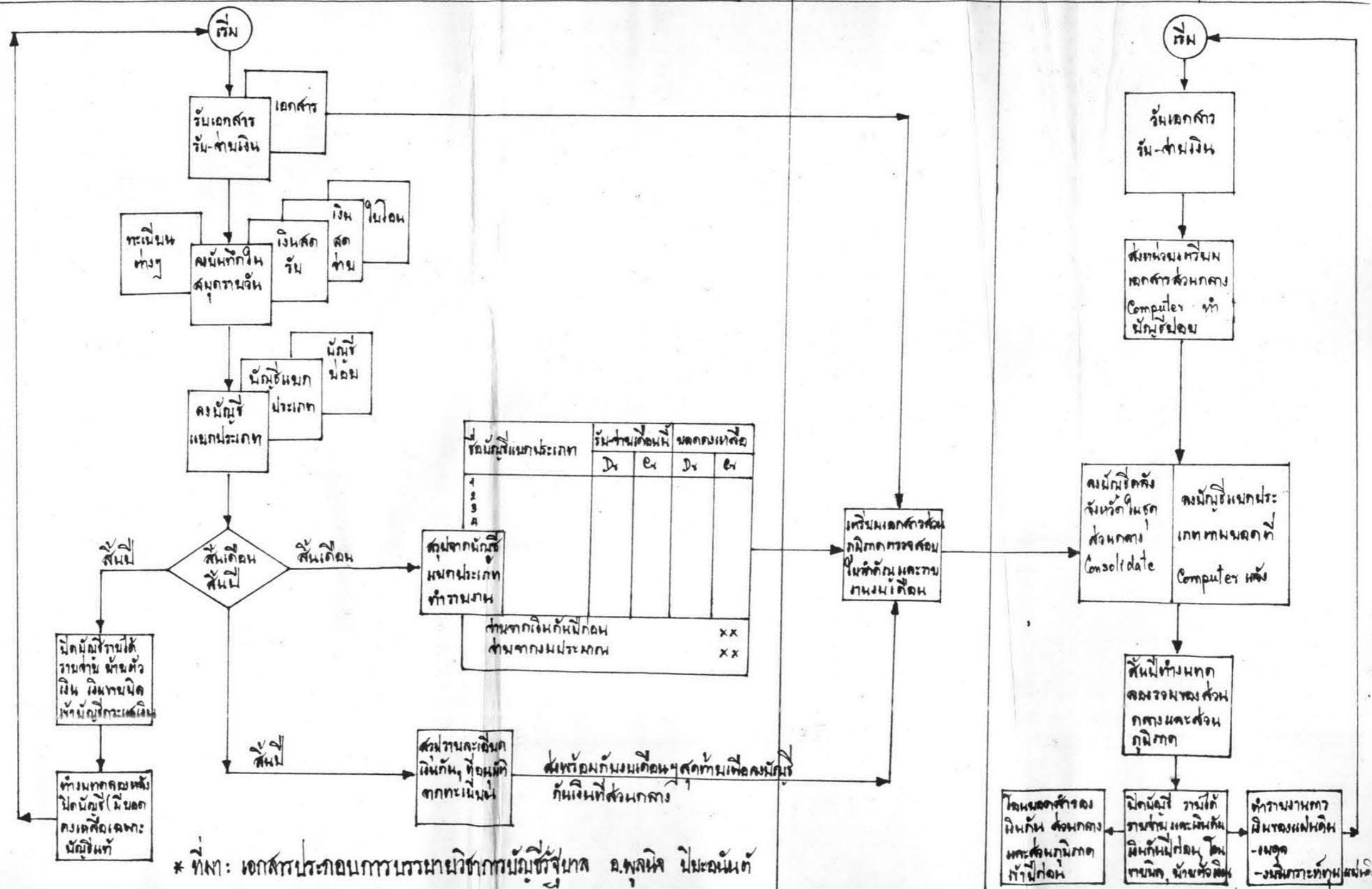
รูปที่ 5-2 มาตรฐานบัญชีรับกลางและการปิดบัญชี

คลังจังหวัด (ระบบบัญชีส่วนภูมิภาค)

กรมบัญชีกลาง (ระบบบัญชีส่วนกลาง)

เตรียมส่วนภูมิภาค

เตรียมส่วนกลาง, Computer ทำบัญชี



* ที่มา: เอกสารประกอบการบรรยายวิชาการบัญชีรับกลาง อ.พูนพิศ นิมะธนนันต์

ตารางที่ 5-2

งบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน

ณ วันที่ 30 กันยายน 2521

สินทรัพย์						หนี้สิน	
เงินสด							
ณ กรมธนารักษ์	272,846,784	47				ผูกค้ำจ่าย	93,738,646 76
ณ คลังจังหวัด	1,856,412,065	09	2,129,258,849	56	เช็คค้ำจ่าย	540,000,000 00	
เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย			10,449,267,090	11	เงินโอนขายบิล (ตามคำชี้แจง 1)	660,991,851 77	
ย้ายตัวเงินระหว่างทาง			201,911,382	16	ตั๋วเงินคลัง	7,859,990,000 00	
บัตรภาษี			102,570,213	41	รายจ่ายตามงบประมาณค้ำจ่าย	4,529,625,595 27	
เช็คคืน			346,229	54	รายได้ออนค้ำจ่าย	6,110,394 55	
เงินทดรองราชการ			159,492,159	30	สำรองเงินกันไว้เบิกเหลือในปี	13,785,856,959 87	
เงินยืม			130,000,000	00	เงินสะสมของข้าราชการ (ตามคำชี้แจง 2)	1,805,507,557 57	
เงินให้กู้ยืมจากเงินสะสมของข้าราชการ			1,121,886	00	เงินฝาก (ตามคำชี้แจง 3)	10,329,218,010 63	
เงินรายได้แผ่นดินค้ำรับ			34,372,490	17	เงินตัดฝาก	12,802,816 72	
เงินเบ็ดเตล็ด			2,033,454	51	เงินทุน (ตามคำชี้แจง 4)	2,546,792,340 81	
ทุนแผ่นดิน (ตามคำชี้แจง 6)	26,887,969,739	01			เงินรับคืนเงินให้กู้	57,755,783 15	
บวก รายจ่ายตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลังรอ-					เงินเบ็ดเตล็ด (ตามคำชี้แจง 5)	39,174,261 25	
การชดใช้	2,123,393,192	52					
รายจ่ายจากเงินทุนสำรองจ่ายรอการชดใช้	45,827,532	06	29,057,190,463	59			
รวม บาท			42,267,564,218	35		รวม บาท 42,267,564,218 35	
เงินให้กู้			4,992,850,655	08	จำนวนเงินที่จะได้รับชำระคืนจากทุกหนี้เงินให้กู้	4,992,850,655 08	
จำนวนเงินที่จะต้องชำระหนี้เงินให้กู้			84,827,635,365	53	เงินกู้แผ่นดิน (ตามคำชี้แจง 7)	84,827,635,365 53	
รวมทั้งสิ้น บาท			132,088,050,238	96		รวมทั้งสิ้น บาท 132,088,050,238 96	

หมายเหตุ หนี้ที่อาจเกิดขึ้นจากการที่รัฐบาลค้ำประกันเงินที่รัฐวิสาหกิจกู้

- ภายในประเทศ 7,473,078,451.01 บาท

- ต่างประเทศ 20,103,183,836.52 บาท

27,576,262,287.53 บาท

(คำชี้แจงประกอบงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน ณ วันที่ 30 กันยายน 2521 ถือเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดินด้วย)

ที่มา : รายงานการเงินของแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ 2521
กองประมวลบัญชี กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง

คำชี้แจงประกอบงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน ณ วันที่ 30 กันยายน 2521

1. เงินโอนขายบิล จำนวน 660.99 ล้านบาท ไม่สามารถแสดงรายละเอียดประกอบได้ เนื่องจากมียอดค้าง เก่าพันกันมานาน ไม่สามารถสอบยันได้ขณะนี้ กระทรวงการคลังกำลังดำเนินการสะสางอยู่

2. เงินสะสมของข้าราชการ จำนวน 1,805.51 ล้านบาท ไม่สามารถแสดงรายละเอียดประกอบได้ เนื่องจากเป็นยอดที่เกี่ยวข้องพันกันมากับรายการที่เปิดบัญชีใหม่ในงวดการบัญชีปีงบประมาณ พ.ศ. 2502 อย่างไรก็ดี ทางราชการได้ยกเลิกการหักเงินสะสมแล้ว และกำลังจ่ายคืน เมื่อจ่ายคืนให้ข้าราชการเสร็จสิ้นแล้ว บัญชีนั้นก็ปิดไป

3. เงินฝาก 10,329.22 ล้านบาท ในจำนวนนี้มี 3 ราย ที่มียอดไม่ตรงกับบัญชีของส่วนราชการผู้ฝาก ซึ่งจะได้นำเรื่องเข้าคณะกรรมการสะสางบัญชีเงินนอกงบประมาณพิจารณาต่อไป คือ

3.1 เงินฝากสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน ยอดตามบัญชีของผู้ฝากสูงกว่ารายละเอียดในงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน 80,784.13 บาท ยอดที่แตกต่างกันนี้เป็นยอดค้างเก่าตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2514

3.2 เงินฝากกรมสรรพสามิต ยอดตามบัญชีของผู้ฝากสูงกว่ารายละเอียดในงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน 22,870,665.58 บาท ยอดที่แตกต่างกันนี้เป็นยอดค้างเก่าตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2510

3.3 เงินฝากกาน้ำบำรุงเทศบาล กรมสรรพสามิต ยอดตามบัญชีของผู้ฝากสูงกว่ารายละเอียดในงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน 455,191.40 บาท ยอดแตกต่างกันนี้คงที่มานานแล้ว

4. เงินทุน 2,546.79 ล้านบาท ในจำนวนนี้มี 3 ราย ที่หลักฐานไม่สมบูรณ์ คือ

4.1 เงินทุนซื้อชาวสหประชาชาติ จำนวน 77,993,035.96 บาท เป็นยอดคงที่ไม่มีมีการเคลื่อนไหวตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ซึ่งจะได้นำเรื่องเข้าคณะกรรมการสะสางบัญชีเงินนอกงบประมาณพิจารณากำหนดการปิดบัญชีต่อไป

4.2 เงินทุนกรมไปรษณีย์โทรเลข จำนวน 4,384,394.41 บาท บัญชีนี้ไม่มีการเคลื่อนไหวตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ซึ่งจะได้นำเรื่องเข้าคณะกรรมการสะสางบัญชีเงินนอกงบประมาณพิจารณาทำเนิการปิดบัญชีต่อไป

4.3 บัญชีเงินทุนหมุนเวียนซื้อข้าวช่วยเหลือประชาชน มียอดค้างเก็บิตจำนวน 1,570,309.77 บาท บัญชีนี้อาจจะลงรายการผิดพลาดมาตั้งแต่เริ่มเปิดบัญชีใหม่ซึ่งได้นำเรื่องเข้าคณะกรรมการสะสางบัญชีเงินนอกงบประมาณพิจารณาปรับปรุงแก้ไข

5. เงินเบ็ดเตล็ด 39.17 ล้านบาท ในจำนวนนี้มียอดเงินยืมซื้อข้าวส่งปักข์ไต้จำนวน 39.15 ล้านบาท หลักฐานไม่สมบูรณ์ และปัจจุบันไม่มีการเบิกจ่ายแล้ว ซึ่งจะได้นำเรื่องเข้าคณะกรรมการการสะสางบัญชีเงินนอกงบประมาณพิจารณาทำเนิการปิดบัญชีต่อไป

6. ทุนแผ่นดิน จำนวน 26,887.97 ล้านบาท การเคลื่อนไหวของบัญชีนี้ขึ้นอยู่กับ การสะสางบัญชีทรัพย์สินและหนี้สินดังกล่าวข้างตน

7. เงินกู้แผ่นดิน 84,827.64 ล้านบาท ในจำนวนนี้เป็นเงินกู้ต่างประเทศ 13,338.43 ล้านบาท แสดงยอดไว้ตามสกุลเงินในสัญญา โดยคำนวณเป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยนของธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 29 กันยายน 2521 ยอดเงินกู้ต่างประเทศเป็นเงินบาทจำนวนดังกล่าว อาจแตกต่างไปจากเงินบาทที่กำหนดจากสกุลเงินที่เป็นหนี้จริง เพราะมีเงินกู้หลายรายที่ผู้ใหญ่ได้จ่ายเป็นเงินสกุลอื่นมิใช่สกุลเงินในสัญญา

ตารางที่ 5-3

งบแสดงการเคลื่อนไหวของทุนแผ่นดิน
ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2521

รายการ	ประมาณการ		รับจริง-จ่ายจริง		+ - สูง ต่ำ	กว่าประมาณการ	
ทุนแผ่นดิน 1 ตุลาคม 2520	26,956,271,637	19	26,956,271,637	19		-	-
<u>บวก</u> รายการเพิ่มทุนแผ่นดิน							
รายรับประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2521	74,350,000,000	00	78,622,424,876	50	+	4,272,424,876	50
ปีบัญชีสำรองเงินกันไว้เบิกเหลือมปีงบประมาณ พ.ศ. 2518	-	-	460,268,062	99	+	460,268,062	99
ทุนแผ่นดินเพิ่มขึ้น	74,350,000,000	00	79,082,692,939	49	+	4,732,692,939	49
<u>หัก</u> รายการลดทุนแผ่นดิน							
รายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2521	81,000,000,000	00	67,224,657,017	06	-	13,775,342,982	94
เงินกันไว้เบิกเหลือมปีงบประมาณ พ.ศ. 2521	-	-	11,406,643,426	14	+	11,406,643,426	14
รายจ่ายชดใช้ทุนสำรองจ่าย	100,000,000	00	97,488,148	38	-	2,511,851	62
รายจ่ายชดใช้รายจ่ายตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง	292,000,000	00	285,381,048	53	-	6,618,951	47
ปรับปรุงเพิ่มยอดเงินกันไว้เบิกเหลือมปีงบประมาณ พ.ศ. 2519	-	-	221,400	00	+	221,400	00
ปรับปรุงแก้ไขรายจ่ายปีงบประมาณ พ.ศ. 2519	-	-	-	20	+	-	20
ปรับปรุงแก้ไขรายได้ปีงบประมาณ พ.ศ. 2519	-	-	1	00	+	1	00
ทุนแผ่นดินลดลง	81,392,000,000	00	79,014,391,041	31	-	2,377,608,958	69
ทุนแผ่นดิน ณ วันที่ 30 กันยายน 2521	33,958,271,637	19	26,887,969,739	01	-	7,110,301,898	18

ที่มา : รายงานการเงินของแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ 2521
กองประมวลบัญชี กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง

กรม...สำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท
รายงานยอดบัญชีแยกประเภททั่วไป
ประจำเดือนธันวาคม พ.ศ. 2524

- ส่วนกลาง
- ส่วนภูมิภาค
- รวม

ชื่อบัญชี	ส่วนกลาง		ส่วนภูมิภาค		รวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	396,723	02	239,859	23	636,582	25
เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย-ในงบประมาณ	7,137,085	32	2,584,679	11	9,721,764	43
เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย-เงินทุนหมุนเวียน	4,524	-			4,524	-
เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย-นอกงบประมาณ	418,550	35	433,651	75	852,202	10
เงินฝากคลัง	4,391,426	84			4,391,426	84
ลูกหนี้เงินยืมราชการ	72,116	-			73,116	-
ลูกหนี้เงินทศของราชการ	2,513,345	-	470,528	05	2,983,873	05
ใบสำคัญเงินทศของราชการ	459,126	80	274,313	54	733,440	34
เงินทศของราชการรับจากกรม				1,700,000	-	1,700,000
เงินทศของราชการรับจากคลัง		4,000,000	-			4,000,000
เงินรายได้แผ่นดิน		3,816,218	54	1,064,685	62	4,880,904
เงินรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง	3,765,683	57	916,301	38	4,681,984	89
รายจ่ายตามแผนงานปี 2525 (ปีปัจจุบัน)	31,959,974	22	11,098,234	20	43,058,208	42
รายจ่ายตามงบประมาณ 2524 (ปีก่อน)	251,934,385	13	313,525,697	93	565,460,083	06

ตารางที่ 5-4 (ต่อ)

ข้อบัญญัติ	ส่วนกลาง		ส่วนภูมิภาค		รวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินงบประมาณเบิกจากคลังปี 2525 (ปีปัจจุบัน)		36,243,738 54		73,613,586 95		109,857,325 49
เงินงบประมาณเบิกจากคลังปี 2524 (ปีก่อน)		251,943,103 47		253,123,937 78		505,067,041 25
รายจ่ายงบกลางปี 2525	3,694,391 33		632,535 62		4,326,926 95	
รายจ่ายตามงบประมาณแผนกรมประชาสงเคราะห์	10,022,772 36				10,023,772 36	
เงินงบประมาณเบิกแผนกรมประชาสงเคราะห์		10,023,772 36				10,023,772 36
เงินฝากธนาคารกรุงเทพฯ			19,100 -		19,100 -	
เงินทุนหมุนเวียนผลิตป้ายจราจร		3,225,822 42				3,225,822 42
เงินทุนหมุนเวียนเพื่อดำเนินงานโรงสี		34,904 43				34,904 43
เงินฝากโครงการกุ่มเขาวงกตเค.เค.น		6,202 -				6,202 -
เงินค้ำประกันสัญญา		74,374 25		490,155 95		564,530 20
เงินค้ำประกันของประกวดราคา		9,500 -		9,450 -		18,950 -
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย		44,478 09				44,478 09
เงินฝากคว่ำสต็อคอุปกรณ์ในการขนมอบหน้าศาลา		107 -				107 -
เงินประกันความเสียหายลูกจ้างและคอกเบี้ย		495,822 41		2,543,509 18		3,039,331 59
เงินรับฝากผ่านบัญชี		328,063 -				328,063 -
รายจ่ายตามงบประมาณปี 2523	317,519,319 19				317,519,319 19	
เงินงบประมาณเบิกจากคลังปี 2523		317,519,063 63				317,519,063 63

ชื่อบัญชี	ส่วนกลาง		ส่วนภูมิภาค		รวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
รายจ่ายเงินกัน ปี 2521	173,527,295	57			173,527,295	57
รายจ่ายเงินกัน ปี 252	183,522,314	04			182,522,314	04
เงินงบประมาณเบิกกันเงินปี 2521			173,529,295	57		173,529,295 57
เงินงบประมาณเบิก 2522			188,606,432	97		188,606,432 97
รายจ่ายกันเงินปี 2523	131,428,063	55			131,428,063	55
เบิกจากคลังกันเงินปี 2523			131,428,063	55		131,428,063 55
รายจ่ายกันเงินปี 2524	22,095,951	92			22,095,951	92
เบิกจากคลังกันเงินปี 2524			22,937,372	02		22,937,372 02
รายจ่ายตามงบประมาณปี 2522	251,885,292	65			251,885,292	65
เบิกจากคลังตามงบประมาณปี 2522			251,885,778	90		251,885,778 90
เงินฝากธนาคารออมสิน	485,572	41	2,566,241	42	3,051,813	83
เงินฝากค้ำขอเครื่องยนต์ก้นน้ำ			96,000	-		96,000 -
เงินหมุนเวียนโครงการและห่วยสัตว์ใหญ่			1,000,000	-		1,000,000 -
รายจ่ายตามงบประมาณ (แทนกรมวิเทศสหการ)	92,032	-			92,032	-
รายจ่ายตามงบประมาณ (แทนกรมส่งเสริมอุตสาหกรรม)	27,540	-			27,540	-
เงินงบประมาณเบิกจากคลัง (แทนกรมวิเทศสหการ)			92,032	-		92,032 -
เงินงบประมาณเบิกจากคลัง (แทนกรมส่งเสริมอุตสาหกรรม)			27,540	-		27,540 -

ตารางที่ 5-4 (ต่อ)

ข้อบัญญัติ	ส่วนกลาง		ส่วนภูมิภาค		รวม		
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	
ค่านายรับคืน	200	-			200	-	
เงินนอกงบประมาณอื่น ๆ				19,100		19,100	
คอกเบี้ยรับ				28,033	24	28,032	
ค่าเช่าโรงอาหารศูนย์				4,525	13	4,525	
เงินงบประมาณรับจากกรม				164,159	38	164,159	
รวม	1,397,375,685	21	1,397,375,685	21	332,761,142	23	332,761,142
					1,730,136,827	44	1,730,136,827

(เสนอหัวหน้าส่วนราชการ)

(ลงชื่อ).....

(.....นายเจิม รัตนวันช.....)

ก ก ตำแหน่ง ผู้อำนวยการกองการเงินและบัญชี

วันที่ 12 เดือน มีนาคม พ.ศ. 2525

ที่มา : สำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท กระทรวงมหาดไทย

5. วิเคราะห์ระบบบัญชีของรัฐบาลและปัญหา

5.1 ระบบบัญชีของรัฐบาลไทยและส่วนราชการ

จากตัวอย่างการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายของรัฐบาลและส่วนราชการ จะเห็นว่าการบันทึกบัญชีไม่ว่าจะเป็นระบบบัญชีของรัฐบาลหรือของส่วนราชการก็ตาม ได้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีตามหลักการของบัญชีกองทุนทั่วไป (General Fund) นั่นเอง เพราะกองทุนทั่วไปเป็นกองทุนหลักสำหรับบันทึกเพื่อควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณรายจ่ายและประมาณการรายได้ของรัฐบาล และการใช้จ่ายเงินทุกประเภททุกรายการไม่ว่ารายจ่ายนั้นจะเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานตามปกติหรือรายจ่ายลงทุนก็ตาม จะบันทึกในบัญชีเป็นรายจ่ายจ่ายขาดเหมือนกันหมด คือ เดบิตรายจ่าย และเครดิตเงินสดหรือเจ้าหนี้ โดยไม่มีการบันทึกบัญชีทรพย์สินไว้ในระบบบัญชี

แม้ว่าระบบบัญชีของรัฐบาลหรือส่วนราชการจะใช้วิธีการบันทึกบัญชีแบบกองทุนทั่วไปก็ตาม แต่ก็ยังไม่ได้นำวิธีการหรือแนวความคิดของระบบบัญชีแบบกองทุนมาใช้ อย่างสมบูรณ์ กล่าวคือ ในระบบบัญชีกองทุน การบันทึกบัญชีของกองทุนทั่วไปหรือกองทุนอื่น ๆ ทุกกองทุน (ยกเว้นกองทุนที่มีวิธีการบัญชีเหมือนธุรกิจ ใดแก กองทุนหมุนเวียน กองทุนทรัสต์ และกองทุนวิสาหกิจ ดังที่ได้อธิบายแล้วในบทที่ 4) จะบันทึกการจ่ายทุกประเภทหรือทุกหมวด เป็นรายจ่ายจ่ายขาด และถ้าหากเป็นรายจ่ายลงทุน เกี่ยวกับการจัดซื้อทรัพย์สินถาวรแล้ว นอกจากบันทึกในบัญชีชุดของกองทุน เป็นรายจ่ายแล้วยังต้องบันทึกในบัญชีอีกชุดหนึ่ง แยกต่างหากจากบัญชีชุดกองทุน เรียกว่า "บัญชีชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไป" บัญชีชุดนี้จะบันทึกเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรทุกประเภทที่ได้รับมาไม่ว่าจะโดยการซื้อหรือได้รับมาจากการบริจาคก็ตาม การบันทึกบัญชีในชุดนี้จะช่วยให้ทราบว่าหน่วยงานของรัฐบาลแต่ละแห่งมีทรัพย์สินประเภทใดบ้าง มูลค่าทั้งสิ้นเท่าใด ได้มาโดยการจัดซื้อหรือได้รับมาจากการบริจาคเท่าใด การจัดทำให้มีการบันทึกบัญชีทรัพย์สินนี้ช่วยในด้านการควบคุมทรัพย์สินทางด้านบัญชี เพราะทำให้ทราบมูลค่าทรัพย์สินที่มีอยู่แต่ละประเภทเพื่อช่วยในการวางแผนด้านงบประมาณและช่วยในการวิเคราะห์ฐานะการเงินของประเทศ

ดังนั้นอาจสรุปได้ว่าในระบบบัญชีกองทุนทั่วไป เมื่อมีการจัดซื้อทรัพย์สินถาวรจะ มีการบันทึกบัญชีเป็น 2 ชุด คือ

- ก. บัญชีชุดกองทุน เพื่อควบคุมเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินในการจัดซื้อทรัพย์สินถาวรให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย
- ข. บันทึกในบัญชีชุดทรัพย์สินถาวร เพื่อแสดงรายการเกี่ยวกับมูลค่าของทรัพย์สินถาวรทั้งหมดที่หน่วยงานของรัฐบาลจัดหามาได้ ไม่ว่าจะจัดหาโดยการจัดซื้อหรือได้รับจากการบริจาคก็ตาม ทั้งนี้เพื่อให้ทราบว่าแต่ละส่วนราชการมีทรัพย์สินถาวรประเภทใดบ้าง มีมูลค่าเท่าใด

5.2 ปัญหาที่เกิดขึ้น

เมื่อพิจารณาในแง่การควบคุมด้านการบัญชีนั้น ระบบบัญชีของรัฐบาลไทย และส่วนราชการของไทยเท่าที่ปฏิบัติอยู่ในขณะนี้ยังไม่มีการบันทึกบัญชีเพื่อควบคุมทรัพย์สินถาวรแต่อย่างใด คงมีแต่การบันทึกบัญชีไว้เป็นรายจ่ายเท่านั้น ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าระบบบัญชีของรัฐบาลไทยมุ่งควบคุมแต่เฉพาะการใช้จ่ายเงินให้เป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น แต่ไม่มีระบบบัญชีเพื่อควบคุมทรัพย์สินทำให้ขาดข้อมูลที่จะแสดงให้เห็นว่าในขณะนี้ประเทศไทยมีทรัพย์สินถาวรประเภทใดบ้าง เป็นจำนวนและมูลค่าเท่าใด ซึ่งหากพิจารณาจากงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดินในชุดของรัฐบาลไทย (ตามแบบฟอร์มหน้า 111-114) ขณะนี้จะพบว่ายอดทุนแผ่นดินมียอดทางคานเคบิต และถ้าพิจารณาอย่างผิวเผินแล้วอาจทำให้ผู้อ่านงบการเงินเข้าใจว่าฐานะการเงินของประเทศไม่มั่นคง ซึ่งข้อเท็จจริงแล้วประเทศไทยยังมีทรัพย์สินถาวรอีกเป็นจำนวนและมูลค่ามาก แต่เนื่องจากระบบบัญชีของรัฐบาลไทยถือว่ารายจ่ายทุกหมวดเป็นรายจ่ายจ่ายขาด จึงไม่มีการบันทึกบัญชีและรวบรวมไว้ให้เห็น ซึ่งทำให้สำนักงบประมาณขาดข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาจัดทำงบประมาณให้เหมาะสม ดังจะเห็นได้ว่าส่วนราชการบางแห่งมีทรัพย์สินอย่างเหลือเฟือ ในขณะที่ส่วนราชการบางแห่งมีทรัพย์สินไม่พอใช้

สำหรับการควบคุมตัวทรัพย์สินนั้น ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2521 ได้กำหนดแต่เพียงให้บันทึกในทะเบียนครุภัณฑ์เท่านั้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าระบบการควบคุมตัวทรัพย์สินยังไม่สมบูรณ์ กล่าวคือจากทะเบียนครุภัณฑ์ไม่อาจจะบอกได้ว่าทรัพย์สินมีสภาพอย่างไร

5.3 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า การที่ระบบการบัญชีของรัฐบาลไม่ว่าจะเป็นของรัฐบาลไทยหรือของส่วนราชการมิได้แสดงทรัพย์สินถาวรที่มีอยู่ว่ามีมูลค่าเท่าใดนั้นทำให้การวิเคราะห์ฐานะการเงินของประเทศหรือผลการดำเนินงานของส่วนราชการไม่ชัดเจน กล่าวคือไม่มีมูลค่าของทรัพย์สินมาประกอบการวิเคราะห์ จึงควรจะมีระบบการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินไว้ด้วย ทั้งในภาคของรัฐบาลไทยและส่วนราชการซึ่งก็สอดคล้องกับหลักการบัญชีกองทุนของต่างประเทศ ซึ่งได้กำหนดบัญชีชุดทรัพย์สินประจำชั้นดังที่ได้อธิบายแล้วในบทที่ 4

สำหรับระบบบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกทรัพย์สินถาวรนั้น เมื่อพิจารณาจากระบบที่เป็นอยู่และเพื่อมิให้เป็นภาระเพิ่มงานมากเกินไป เห็นควรให้มีการบันทึกในบัญชีชุดของรัฐบาลไทย และชุดของส่วนราชการดังนี้

(1) บัญชีชุดรัฐบาลไทย ควรให้เพิ่มการบันทึกเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรเข้าในระบบเดิม โดยไม่ต้องแยกเป็นระบบบัญชีอีกชุดหนึ่งต่างหาก เช่น เกี่ยวกับกองทุนทั่วไปของต่างประเทศ เพราะทำให้เพิ่มงานมากขึ้นในขณะที่กรมบัญชีกลางและคลังจังหวัดยังไม่มีหน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการบันทึกเพื่อควบคุมมูลค่าทรัพย์สินโดยเฉพาะ ประกอบกับระบบการบันทึกหนี้สินของรัฐบาลไทยได้วางระบบการบันทึกในบัญชีชุดเดิมโดยไม่ได้แยกบัญชีชุดหนี้สินอีกชุดหนึ่งต่างหาก เช่น เกี่ยวกับระบบของกองทุนต่างประเทศ ดังนั้น จึงควรจะบันทึกรายการทรัพย์สินในระบบบัญชีชุดเดิมด้วยทำให้สามารถจะวิเคราะห์ทรัพย์สิน หนี้สินและทุนในงบเดียวกันได้ สำหรับวิธีการบันทึกและนำรายงาน จะได้อธิบายเสนอแนะโดยละเอียดในหัวข้อที่ 6 ของบทนี้ต่อไป

(2) บัญชีชุดส่วนราชการ ระบบบัญชีของส่วนราชการนั้นมุ่งควบคุมการ
 ใช้จ่ายเงินของส่วนราชการให้เป็นไปตามกฎหมายหรือระเบียบโดยมิได้มุ่งแสดงถึงฐานะ
 การเงินแต่อย่างใด เนื่องจากรายการรับเงินของส่วนราชการมิได้ถือเป็นรายได้ของ
 ส่วนราชการ และในขณะเดียวกันรายจ่ายของส่วนราชการก็เป็นกาจ่ายตาม พ.ร.บ.
 ประจำปี การบันทึกบัญชีแสดงมูลค่าของทรัพย์สินจึงไม่ควรจะบันทึกไว้ในระบบบัญชีส่วน
 ราชการที่มีอยู่เดิมประกอบกับส่วนราชการที่ทำหน้าที่จะต้องควบคุมตัวทรัพย์สินและทำการ
 ตรวจสอบทรัพย์สินเป็นประจำตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุอยู่แล้ว โดย
 ทุกส่วนราชการมีหน่วยงานทำการควบคุมเกี่ยวกับทรัพย์สินไว้โดยเฉพาะแล้วคือกองพัสดุ
 ดังนั้นเมื่อไม่มีปัญหาด้านอัตราค่าสิ่ง เนื่องจากมีหน่วยงานรับผิดชอบโดยเฉพาะ ระบบการ
 บันทึกมูลค่าทรัพย์สินจึงควรแยกเป็นอีกชุดหนึ่งต่างหาก ซึ่งเป็นหลักการบันทึกบัญชีทรัพย์สิน
 คล้ายกับของต่างประเทศ โดยแยกการบันทึกบัญชีทรัพย์สินต่างหากจากบัญชีชุดควบคุม
 การรับและจ่ายเงิน รายละเอียดเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี เพื่อแสดงมูลค่าทรัพย์สินของ
 ส่วนราชการจะได้อีกต่อไป ในหัวข้อที่ 7 ของบทนี้

ในการควบคุมทรัพย์สินต่างว่นนอกจากจะควบคุมทางบัญชีแล้ว ยังจะต้องพิจารณา
 ถึงการควบคุมตัวทรัพย์สินด้วย ซึ่งการควบคุมทรัพย์สินของส่วนราชการนั้นถือปฏิบัติตาม
 ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2521 โดยให้ส่วนราชการเป็นผู้ควบคุม
 เนื่องจากเป็นผู้ใช้ ฉะนั้นในการศึกษาส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมทรัพย์สินจึงมุ่งพิจารณา
 ศึกษารูปแบบปรับปรุงระบบที่มีอยู่ เพื่อให้มีข้อมูลเพียงพอในการควบคุมการว่างประมาณ
 การวางแผน และการตัดสินใจ ซึ่งได้มุ่งศึกษาปัญหาการควบคุมเป็นเฉพาะเรื่องในส่วน
 ราชการเรื่องละ 1 แห่ง จึงจะได้อีกหลายรายละเอียดในบทที่ 7 บทที่ 8 บทที่ 9
 ต่อไป

ตารางที่ 5-5 ขั้นตอนการบันทึกบัญชีในระบบบัญชีรัฐบาลเกี่ยวกับการจัดหาทรัพย์สินถาวร

ขั้นตอน	บัญชีรัฐบาลไทย	
	กรมบัญชีกลาง	คลังจังหวัด, คลังอำเภอ
(1) เมื่อส่วนราชการได้รับบริจาคทรัพย์สินถาวรและ แจ้งให้คลังทราบ	Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบประเภท)-ส่วนกลาง x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร, - จากการรับบริจาค-ส่วนกลาง x	Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบ)-ส่วนภูมิภาค x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร, - จากการรับบริจาค-ส่วนภูมิภาค x
(2) เมื่อส่วนราชการจ่ายเงินซื้อทรัพย์สินถาวรที่มี ราคาต่อหน่วยไม่ต่ำกว่าที่กำหนดเช่น 10,000 บาท จะบันทึกรายการ 2 ครั้ง คือ 2.1 บันทึกเป็นรายจ่ายตามงบประมาณ 2.2 บันทึกเป็นทรัพย์สินถาวร	Dr. รายจ่ายตามงบประมาณ-ส่วนกลาง x Cr. ฎีกาคางจ่าย x Dr. ฎีกาคางจ่าย x Cr. เช็คคางจ่าย x Dr. เช็คคางจ่าย x Cr. เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย x Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบ)-ส่วนกลาง x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-ส่วนกลาง x	Dr. รายจ่ายตามงบประมาณ-ส่วนภูมิภาค x Cr. เงินสด x Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบ)-ส่วนภูมิภาค x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-ส่วนภูมิภาค x
(3) เมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สินออกจากบัญชี (ส่วนราชการแจ้งให้คลังทราบ)	Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-ส่วนกลาง x Cr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบ)-ส่วนกลาง x	Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-ส่วนภูมิภาค x Cr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบ)-ส่วนภูมิภาค x
(4) การลงบันทึกรวมส่วนกลางและส่วนภูมิภาค	ทรัพย์สินถาวร (ระบบ)-ส่วนภูมิภาค เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-ส่วนภูมิภาค ส่วนการบันทึกรวมรายจ่ายของส่วนภูมิภาคคงลงบัญชี เหมือนเดิม	ส่งงบเคื่อนไปลงบัญชีรวมที่ส่วนกลาง (ในการนี้จะมีบัญชีแยก แยกประเภทเพิ่มขึ้น คือบัญชีทรัพย์สินถาวรประเภทต่าง ๆ และบัญชีเงินลงทุนฯ

6. ข้อเสนอแนะในการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรในระบบบัญชีรัฐบาล

วัตถุประสงค์ของการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรในระบบบัญชีรัฐบาลก็เพื่อจะได้ทราบว่ารัฐบาลได้ใช้จ่ายเงินงบประมาณในการจัดหาทรัพย์สินถาวร เป็นมูลค่าเท่าใด รวมทั้งทรัพย์สินถาวรที่ได้รับจากการบริจาคเพื่อประโยชน์ในด้านการควบคุมและวิเคราะห์ฐานะทางการเงินของประเทศรวมทั้งให้ข้อมูลเพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายด้วย

ดังได้กล่าวในหัวข้อที่ 5 แล้วว่าในหลักการบันทึกบัญชีทรัพย์สินของกองทุนควรจะมีระบบแยกต่างหากเพื่อเน้นควบคุมค่านมูลค่าทรัพย์สินทั้งประเทศให้รัดกุม แต่โดยที่สภาพในปัจจุบันของกระทรวงการคลัง (กรมบัญชีกลาง และคลังจังหวัด) ยังไม่มีหน่วยงานที่จะรับผิดชอบในการบันทึกเพื่อควบคุมทรัพย์สินโดยเฉพาะ การแยกระบบอาจก่อให้เกิดปัญหาประกอบกับการบันทึกเกี่ยวกับหนี้สิน ซึ่งโดยทั่วไปของระบบบัญชีกองทุนจะมีบัญชีชุดหนี้สินแยกต่างหาก กระทรวงการคลังก็ได้เล็งเห็นถึงปัญหาค่านขาดแคลนอัตราค่าจ้างเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงาน จึงให้มีการบันทึกบัญชีหนี้สินรวมไว้ในระบบบัญชีรัฐบาล ซึ่งการบันทึกบัญชีตามวิธีนี้เป็นเพียงเพิ่มงานการบันทึกบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับหนี้สินเท่านั้น โดยไม่แยกบัญชีชุดหนี้สินออกเป็นอีกระบบหนึ่งต่างหาก ดังนั้นตามสภาพสายงานและอัตราค่าจ้างที่เป็นอยู่ในปัจจุบันสามารถจะดำเนินการได้ก็คือให้บันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรรวมไว้ในระบบบัญชีรัฐบาลเช่นเดียวกับหนี้สิน และเมื่อปฏิบัติตามที่เสนอแนะระบบใหม่จะเป็น

ดังตารางที่ 5-5 หน้า 123

การบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรนี้จะบันทึกโดยใช้ราคาทุนเป็นเกณฑ์บรรดาค่าใช้จ่าย
 ต่าง ๆ ที่จะต้องจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวรจะถือเป็นต้นทุนของ
 ทรัพย์สินถาวรทั้งสิ้น แต่เนื่องจากทรัพย์สินถาวรที่ไ้รับอนุมัติตามงบประมาณรายจ่าย
 ประจำปีก็ดี หรือได้รับบริจาคก็ดี มีเป็นจำนวนมาก และราคาต่อหน่วยของทรัพย์สินดังกล่าว
 มีทั้งสูงและต่ำ การบันทึกทรัพย์สินดังกล่าวทั้งหมดเป็นทรัพย์สินในบัญชีจะเป็นการเพิ่มภาระ
 แก่งระหวงการคลังมาก เพราะโครงสร้างของรัฐบาลเป็นโครงสร้างที่ใหญ่มาก ปัญหา
 จึงอยู่ที่ว่าควร จะบันทึกทรัพย์สินถาวรทุกรายการที่ได้รับ เป็นทรัพย์สินในบัญชีหรือไม่ เกี่ยว
 กับเรื่องนี้ เมื่อพิจารณาถึงความมุ่งหมายของการตั้งงบประมาณรายจ่ายประจำปีแล้ว ถือว่า
 รายจ่ายค่าซื้อทรัพย์สินถาวร เป็นรายจ่ายจ่ายขาดอยู่แล้ว แต่การบันทึกทรัพย์สินถาวรไว้ใน
 บัญชี ก็เพื่อประโยชน์ในด้านการควบคุม ดังนั้น การบันทึกทรัพย์สินถาวรไว้ในบัญชีจึง
 ควรเลือกบันทึกเฉพาะรายการที่สำคัญที่ควรควบคุม ซึ่งการจะกำหนดว่าทรัพย์สินถาวร
 ประเภทใดควรบันทึกไว้เป็นทรัพย์สิน หรือทรัพย์สินถาวรประเภทใด ไม่ควรบันทึกไว้เป็น
 ทรัพย์สินนั้นจะทำให้เกิดปัญหาขึ้นได้เกี่ยวกับการกำหนดคุณลักษณะของทรัพย์สิน ดังนั้น
 ควรจะใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นตัวกำหนดว่าควร จะบันทึกเป็นทรัพย์สินไว้ในบัญชีหรือไม่
 เช่น อาจมีข้อกำหนดว่ารายจ่ายในการจัดหาทรัพย์สินถาวรซึ่งจะบันทึกบัญชี เป็นทรัพย์สินถาวร
 นอกเหนือจากบันทึกเป็นรายจ่ายตามงบประมาณแล้วจะต้อง เป็นรายจ่ายที่มีราคาต่อหน่วย
 ไม่ต่ำกว่าระดับที่กำหนด เช่น 10,000 บาท เป็นต้น แต่หากมีราคาต่อหน่วยต่ำกว่า
 10,000 บาท ให้ถือเป็นรายจ่ายจ่ายขาดโดยไม่ต้องบันทึกเป็นทรัพย์สินไว้ในบัญชี
 (แต่ต้องบันทึกในทะเบียนครุภัณฑ์ถ้า เป็นรายจ่ายหมวดครุภัณฑ์ไม่ว่ารายจ่ายนั้นจะมี
 จำนวนมากน้อยเท่าใดก็ตาม ทั้งนี้เพื่อควบคุมตัวทรัพย์สินและเป็นการปฏิบัติตามระเบียบ
 สำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2521)

บัญชีทรัพย์สินถาวรควรมีทั้งบัญชีคุมยอดและบัญชีย่อย บัญชีคุมยอดอาจแบ่งเป็น
 5 ประเภท ตามการจำแนกทรัพย์สินถาวรของหน่วยงานรัฐบาลโดยทั่วไป คือ

- ที่ดิน
- อาคาร

- สิ่งก่อสร้างอื่นที่มีใช้อาคาร
- ครุภัณฑ์
- ทรัพย์สินระหว่างการก่อสร้าง

สำหรับบัญชีย่อยควร เปิดสำหรับทรัพย์สินถาวรแต่ละประเภท แยกเป็นของแต่ละส่วนราชการ (ระดับกรม) ทั้งนี้เพื่อจะได้ทราบว่าแต่ละส่วนราชการมีทรัพย์สินถาวรประเภทใดบ้าง เป็นมูลค่าเท่าใดและรายจ่ายเกิดขึ้นที่ใด ก็ให้บันทึกบัญชีทรัพย์สิน ณ ที่นั้น กล่าวคือถ้าเกิดขึ้นในส่วนกลางก็บันทึกบัญชีของส่วนกลาง ถ้าเกิดในส่วนภูมิภาคก็ให้บันทึกในบัญชีของส่วนภูมิภาค

ในกรณีที่ส่วนราชการได้รับบริจาคทรัพย์สินถาวรก็ควรจะบันทึกไว้ในบัญชีทรัพย์สินถาวรด้วย ถ้าหากทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าไม่ต่ำกว่าที่กำหนด ซึ่งในกรณีเช่นนี้จำเป็นต้องอาศัยข้อมูลจากส่วนราชการที่ได้รับบริจาค โดยการแจ้งให้คลัง (หมายถึงกรมบัญชีกลาง คลังจังหวัด และคลังอำเภอ) ทราบ เพื่อคลังจะได้บันทึกทรัพย์สินถาวรที่ส่วนราชการได้รับไว้ในบัญชีทรัพย์สินถาวรของคลังต่อไปให้สมบูรณ์ ซึ่งในกรณีนี้กระทรวงการคลังควร จะออกเป็นระเบียบสั่งการให้ส่วนราชการต่าง ๆ ปฏิบัติ

วิธีการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรในระบบบัญชีรัฐบาลตามข้อเสนอแนะจะเป็น

ดังรูปที่ 5-4 หน้า 127

ข้อสังเกต :-

ก. การบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรนี้จะบันทึกรวมไว้ในระบบบัญชีชุดเดิม ดังนั้นสมุดบัญชีที่ใช้จึงไม่มีการเปลี่ยนแปลง

ข. บัญชีทรัพย์สินถาวรที่คลังอาจแสดงมูลค่าไม่เป็นปัจจุบัน จำเป็นต้องอาศัยความร่วมมืออย่างจริงจังจากส่วนราชการในการรายงานแจ้งให้คลังทราบในกรณีที่ได้รับบริจาคทรัพย์สินถาวรหรือมีการตัดจำหน่ายทรัพย์สินถาวร ทั้งนี้เพื่อคลังจะได้บันทึกบัญชีให้ถูกต้อง เป็นปัจจุบัน

ค. การตรวจสอบควรทำเป็นประจำ โดยให้ สทง. เน้นตรวจสอบในส่วนนี้ด้วย ซึ่งแต่เดิมการตรวจสอบมุ่งตรวจสอบโดยเน้นทางด้านการจ่ายเงินให้ถูกต้องตามระเบียบมากกว่า

เมื่อเพิ่มรายการบันทึกเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรไว้ในระบบบัญชีของรัฐบาลแล้วก็จะปรากฏรายการบัญชีดังกล่าวในรายงานฐานะทางการเงินของแผ่นดินด้วย ดังตัวอย่างรายงานจะปรากฏดังต่อไปนี้

ตารางที่ 5-6 งบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดินตามข้อเสนอแนะ

งบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน
ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ.

สินทรัพย์		หนี้สิน	
เงินสด		ฎีกาค่างจ่าย	xxx
ณ กรมธนารักษ์	xxx	เช็คค่างจ่าย	xxx
ณ คลังจังหวัด	xxx	เงินโอนขายบิล	xxx
เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย	xxx	ตั๋วเงินคลัง	xxx
ขายตั๋วเงินระหว่างทาง	xxx	รายจ่ายตามงบประมาณค่างจ่าย	xxx
บัตรภาษี	xxx	รายได้ถอนคืนค่างจ่าย	xxx
เช็คคืน	xxx	สำรองเงินกันไว้เบิกเหลืออมปี	xxx
เงินทดลองราชการ	xxx	เงินสะสมของข้าราชการ	xxx
เงินยืม	xxx	เงินฝาก	xxx
เงินใหญ่ยืมจากเงินสะสมของข้าราชการ	xxx	เงินค้ำฝาก	xxx
เงินรายได้แผ่นดินค่างรับ	xxx	เงินทุน	xxx
เงินเบ็ดเตล็ด	xxx	เงินรับคืนเงินใหญ่	xxx
ทุนแผ่นดิน	xxx	เงินเบ็ดเตล็ด	xxx
บวก รายจ่ายตามกฎหมายว่าด้วยเงิน			
คงคลังรอการชดเชย	xxx		
รายจ่ายจากเงินทุนสำรองจ่าย			
จากเงินทุนสำรองจ่ายรอการ			
ชดเชย	xxx		
รวม	xxx	รวม	xxx
เงินใหญ่	xxx	จำนวนเงินที่ได้รับชำระคืนจากลูกหนี้เงินใหญ่	xxx
จำนวนเงินที่จะต้องชำระหนี้เงินกู้	xxx	เงินกู้แผ่นดิน	xxx
รวม	xxx	รวม	xxx
ทรัพย์สินถาวร			
ที่ดิน	xxx	เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-จากรายได้แผ่นดิน	xxx
อาคาร	xxx	เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-จากการกู้ยืม	xxx
สิ่งก่อสร้างอื่น	xxx	เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-จากการรับบริจาค	xxx
ครุภัณฑ์	xxx		
ทรัพย์สินระหว่างก่อสร้าง	xxx		
รวม	xxx	รวม	xxx
รวมทั้งสิ้น	xxx	รวมทั้งสิ้น	xxx

หมายเหตุ : ค่าเสื่อมราคาสะสมของทรัพย์สินถาวร (ยกเว้นที่ดิน) ที่ปรากฏในงบฯ มีจำนวน xxx บาท

จากบังคับกล่าวข้างต้น จะทำให้เห็นภาพพื้นฐานการเงินของแผ่นดินชั้เงิน
 ช้นกว่าแต่เดิม เพราะแม้ว่าทุนแผ่นดินอยู่ทางกานเคบิต แต่เมื่อนำยอดเงินลงทุนในทรัพย์สิน
 สินถาวรมารวมพิจารณาด้วย จะทำให้การวิเคราะห์ฐานะการเงินของแผ่นดินใกล้เคียง
 ความจริงขึ้น

7. ข้อเสนอแนะในการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรของส่วนราชการ

ส่วนราชการต่าง ๆ ในฐานะเป็นผู้ใช้หรือครอบครองทรัพย์สินถาวรควรมี
 การบันทึกมูลค่าทรัพย์สินถาวรไว้ด้วย แต่การบันทึกบัญชีของส่วนราชการควรจะควบคุมใน
 รายละเอียดมากกว่าของคลัง เพราะคลังบันทึกทรัพย์สินเพื่อควบคุมเฉพาะมูลค่าเพื่อประ-
 โยชน์ในการทำงานแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน แต่ส่วนราชการในฐานะผู้ใช้นอกจาก
 จะทราบมูลค่าของทรัพย์สินถาวรที่มีอยู่แล้ว ยังต้องควบคุมเกี่ยวกับตัวทรัพย์สิน เช่น สภาพ
 และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ซึ่งแต่เดิมระเบียบพัสดุมุ่งควบคุมตัวทรัพย์สินโดยมิได้คำนึง
 ถึงมูลค่า จึงทำให้ขาดข้อมูลที่จะใช้ในการวางแผนงบประมาณที่เหมาะสม

ดังได้กล่าวในหัวข้อ 5.3 (2) ถึงแนวความคิดในการจัดระบบการบันทึก
 ทรัพย์สินถาวรแล้วว่า เนื่องจากส่วนราชการต่าง ๆ มีหน่วยงานที่ทำงานควบคุมโดยเฉพาะ
 คือกองพัสดุ จึงไม่มีปัญหาในการที่จะแยกระบบการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวร เป็นระบบหนึ่ง
 ทางหาก ประกอบกับบัญชีของส่วนราชการมุ่งควบคุมการรับ-จ่ายเงิน จึงไม่ควรที่จะบันทึก
 ทรัพย์สินถาวรรวมไว้ในระบบบัญชีชุดเดียวกัน

หลักในการบันทึกบัญชีทรัพย์สินของส่วนราชการแม้ว่าจะแยกประเภทหนึ่งต่าง
 หากก็ตาม แต่การบันทึกมูลค่าของทรัพย์สินในบัญชีคงใช้ราคาทุนเช่นเดียวกับที่คลังบันทึก
 หากแต่การบันทึกบัญชีของส่วนราชการ เป็นแบบแยกบันทึก (Decentralize) กล่าวคือ
 ส่วนราชการในส่วนกลางและในส่วนภูมิภาคจะบันทึกบัญชีแยกกันคนละชุดไม่ต้องนำรายการ
 บัญชีของส่วนภูมิภาคมาบันทึกรวมในบัญชีชุดของส่วนกลาง เพียงแต่นำงบยอดบัญชีแยกประเภท

ของส่วนกลางและส่วนภูมิภาคมารวมกัน (Consolidated) เพื่อจัดทำเป็นงบฯ ของทั้ง
ส่วนราชการเท่านั้น

ระบบบัญชีของส่วนราชการตามข้อเสนอแนะจะเป็นดังรูปที่ 5-5 หน้า 132

วิธีการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรของส่วนราชการ และการรายงานทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคตามข้อเสนอแนะจะมีขั้นตอนการบันทึกบัญชีดังตารางที่ 5-7

ตารางที่ 5-7

ขั้นตอน	บัญชีส่วนราชการ	
	ส่วนกลาง	ส่วนภูมิภาค
(1) เมื่อได้รับบริจาคทรัพย์สินจะต้องประมาณราคาทรัพย์สินที่ใครรับบริจาคและบันทึกบัญชี	ไม่ต้องบันทึกบัญชีเพราะไม่มีการรับ-จ่ายเงิน	ไม่ต้องบันทึกบัญชีเพราะไม่มีการรับ-จ่ายเงิน
(2) เมื่อรับเงินจากคลังและจ่ายชำระหนี้ในการซื้อทรัพย์สินถาวร	Dr. เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย x Cr. เงินงบประมาณเบิกจากคลัง x Dr. ระบายตามงบประมาณ Cr. เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย	Dr. เงินสด x Cr. เงินงบประมาณเบิกจากคลัง x Dr. ระบายตามงบประมาณ x Cr. เงินสด x
(3) เมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สินออกจากบัญชี 3.1 ถ้าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินที่จัดซื้อเองและจำหน่ายไม่ได้อีก 3.2 ถ้าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินที่ได้รับจากการบริจาค และจำหน่ายได้เงินสดของนำเงินที่จำหน่ายได้ส่งเป็นรายได้แผ่นดิน	(ไม่ต้องบันทึกบัญชี) Dr. เงินสด x Cr. รายได้แผ่นดิน x	(ไม่ต้องบันทึกบัญชี) Dr. เงินสด x Cr. รายได้แผ่นดิน x
(4) ทุกสิ้นเดือนส่วนราชการในส่วนภูมิภาคจะต้องจัดทำงบเคลื่อนส่งให้ส่วนราชการต้นสังกัดในส่วนกลาง เพื่อส่วนราชการต้นสังกัดจะได้จัดทำงบเคลื่อนรวมของทั้งส่วนราชการให้เห็นถึงส่วนกลางและส่วนภูมิภาค	บัญชีส่วนราชการทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาคคงปฏิบัติเหมือนกันทุกประการ คือ ส่วนภูมิภาคส่งรายงานยอดในบัญชีแยกประเภทของบัญชีนี้ไปยังส่วนราชการต้นสังกัด เพื่อส่วนราชการต้นสังกัด ซึ่งอยู่ในส่วนกลางจะได้จัดทำรายงานรวมเป็นของทั้งส่วนราชการ	บัญชีส่วนราชการทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาคคงปฏิบัติเหมือนกันทุกประการ คือ ส่วนภูมิภาคส่งรายงานยอดในบัญชีแยกประเภทของบัญชีนี้ไปยังส่วนราชการต้นสังกัด เพื่อส่วนราชการต้นสังกัด ซึ่งอยู่ในส่วนกลางจะได้จัดทำรายงานรวมเป็นของทั้งส่วนราชการ

บัญชีทรัพย์สินถาวร	
ส่วนกลาง	ส่วนภูมิภาค
Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบประเภท) x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-จากการบริจาค x	Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบประเภท) x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-จากการรับบริจาค x
Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบประเภท) x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร x	Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบบประเภท) x Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร x
Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร x Cr. ทรัพย์สินถาวร (ประเภทที่จำหน่าย) x	Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร x Cr. ทรัพย์สินถาวร (ประเภทที่จำหน่าย) x
Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-จากการรับบริจาค x Cr. ทรัพย์สินถาวร (ประเภทที่จำหน่าย) x	Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-จากการรับบริจาค x Cr. ทรัพย์สินถาวร (ประเภทที่จำหน่าย) x
จัดทำรายงานทรัพย์สินถาวรเพิ่มขึ้นอีก 1 รายงาน โดยรวมทรัพย์สินของส่วนภูมิภาคไว้ด้วย (ดังตัวอย่างในรูปที่ 5-7 หน้า 135)	จัดทำงบเคลื่อนส่งยอดบัญชีแยกประเภททั้งหมดในบัญชีทรัพย์สินถาวรนี้ ส่งไปให้ส่วนกลาง (ดังตัวอย่างรูปที่ 5-6 หน้า 134)

ตัวอย่างรูปแบบรายงานทรัพย์สินถาวรที่ส่วนราชการในส่วนภูมิภาคส่งให้ส่วนราชการต้นสังกัดในส่วนกลาง **ปรากฏดังรูปที่ 5-6**

รูปที่ 5-6

ส่วนราชการ

รายงานทรัพย์สินถาวรและยอดคงเหลือในบัญชีทรัพย์สินถาวร

ประจำเดือน.....พ.ศ.....

ชื่อบัญชีแยกประเภท	รายการเปลี่ยนแปลง		ยอดคงเหลือ	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
ที่ดิน				
อาคาร				
สิ่งก่อสร้างอื่นที่มีใช้อาคาร				
ครุภัณฑ์				
ทรัพย์สินระหว่างก่อสร้าง				
เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร				
- จากรายไคแผ่นดิน				
เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร				
- จากการกู้ยืม				
เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร				
- จากการรับบริจาค				
รวม				

ตัวอย่างรูปแบบรายงานทรัพย์สินถาวร รวมส่วนกลางและภูมิภาค ซึ่งส่วนราชการ
ต้นสังกัดในส่วนกลางจะต้องจัดทำเพื่อรายงาน สตง. และกระทรวงการคลัง

รูปที่ 5-7

ส่วนราชการ

รายงานยอดคงเหลือทรัพย์สินถาวร

ประจำเดือน.....พ.ศ.....

ชื่อบัญชีแยกประเภท	ส่วนกลาง		ส่วนภูมิภาค		ยอดรวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
ที่ดิน						
อาคาร						
สิ่งก่อสร้างอื่นที่มีใช้อาคาร						
ครุภัณฑ์						
ทรัพย์สินระหว่างก่อสร้าง						
เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร						
- จากรายได้แผ่นดิน						
เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร						
- จากการกู้ยืม						
เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร						
- จากการรับบริจาค						
รวม						

หมายเหตุ ค่าเสื่อมราคาสะสมของทรัพย์สินถาวรทั้งหมด (ยกเว้นที่ดิน) ประมาณ
.....บาท

ส่วนรูปแบบสมุดบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีทรัพย์สินถาวรนั้น จะไม่กล่าวถึงในที่นี้ ส่วนราชการต่าง ๆ อาจวางระบบการบันทึกบัญชีในรายละเอียดแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการควบคุม และประเภททรัพย์สิน

อนึ่ง สำหรับที่ดินและสิ่งก่อสร้างนั้นตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการพัสดุฯ ระเบียบที่กำหนดแบบฟอร์มของทะเบียนไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะว่ากฎหมายที่กำหนดไว้โดยเฉพาะว่าอำนาจในการควบคุมเป็นของกระทรวงการคลัง (กรมธนารักษ์) อย่างไรก็ตามเมื่อส่วนราชการมีการลงบันทึกตามระบบที่เสนอแนะข้างต้น ก็สามารถจะให้ข้อมูลได้สมบูรณ์ และเนื่องจาก พ.ร.บ. ที่ราชพัสดุ พ.ศ. 2518 ได้กำหนดให้กระทรวงการคลัง (กรมธนารักษ์) เป็นผู้ควบคุมดูแลที่ราชพัสดุทั้งหมด ทั้งนี้ เพราะที่ราชพัสดุซึ่งรัฐบาลเป็นเจ้าของแต่มีให้ส่วนราชการใช้ประโยชน์ยังมีอีกมากมาย กฎหมายจึงต้องกำหนดให้หน่วยงานเฉพาะขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิด เพราะทรัพย์สินดังกล่าวสามารถนำไปหาผลประโยชน์เป็นรายได้แผ่นดิน

ดังนั้นเมื่อปฏิบัติตามข้อเสนอแนะหลังจากที่ส่วนราชการได้มีการจัดซื้อหรือได้รับบริจาคที่ดินและสิ่งก่อสร้าง และลงบัญชีเป็นทรัพย์สินของส่วนราชการแล้ว ก็จะรายงานให้กรมธนารักษ์ทราบดังที่ปฏิบัติอยู่เดิม เพื่อกรมธนารักษ์จะได้ขึ้นทะเบียนทรัพย์สินดังกล่าวเป็นที่ราชพัสดุ ที่ราชพัสดุใดที่กรมธนารักษ์ได้โอนให้ส่วนราชการใช้ประโยชน์หรือครอบครองก็ควรจะโอนไปเป็นทรัพย์สินและลงบัญชีของส่วนราชการนั้น ส่วนที่ราชพัสดุใดมิได้ใช้ประโยชน์ในทางราชการกรมธนารักษ์ก็รับผิดชอบในการบันทึกบัญชีเพื่อควบคุมและจัดหาประโยชน์ ซึ่งในชั้นนี้กรมธนารักษ์จะต้องสำรวจและแจ้งให้กระทรวงการคลังทราบถึงมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อจะได้บันทึกบัญชีไว้เป็นทรัพย์สินของรัฐในส่วนนี้ อย่างไรก็ตามสำหรับการควบคุมโดยจัดทำทะเบียนที่ราชพัสดุทั้งหมดของรัฐ กรมธนารักษ์ก็ยังคงต้องจัดทำและเก็บรักษาไว้เหมือนเดิม ทั้งนี้ เพื่อจะได้เป็นศูนย์รวมข้อมูลรายละเอียดที่ราชพัสดุของรัฐทั้งหมด และเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับที่ราชพัสดุใดที่ส่วนราชการเลิกใช้ จะต้องส่งคืนกรมธนารักษ์เช่นเดิม

มีงในกรณีนี้ส่วนราชการก็จะต้องบันทึกลดหย่อนทรัพย์สินนั้นลง และกรมธนารักษ์ก็จะบันทึก
รับเข้า เป็นทรัพย์สินในครอบครองที่ระกอบดูแลต่อไป

เมื่อมีการบันทึกทรัพย์สินถาวรไว้ในบัญชีแล้ว ก็อาจจะมีปัญหาเกี่ยวกับการคิด
ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวร (ยกเว้นที่ดิน) ว่าควรจะมีการคิดค่าเสื่อมราคาหรือไม่
ถ้ามีการคิดค่าเสื่อมราคาจะบันทึกบัญชีหรือไม่ และจะบันทึกอย่างไร

เกี่ยวกับเรื่องนี้ในต่างประเทศซึ่งใช้ระบบบัญชีกองทุนและมีการบันทึกบัญชี-
ทรัพย์สินถาวรด้วย โดยแยกบันทึกไว้ในบัญชีอีกชุดหนึ่ง ทางหากจากบัญชีกองทุนทั้งใดกล่าว
แล้ว ก็ยังไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้เพราะว่า

(1) การคิดค่าเสื่อมราคาก็เพียงเพื่อที่จะแบ่งต้นทุนของทรัพย์สินถาวร
ให้เป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละปีที่มีการใช้ทรัพย์สินนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณหากำไร
สุทธิจากการดำเนินงานเท่านั้น แต่รัฐบาลเป็นหน่วยงานที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะแสวง
หากำไร จึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อทราบกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน

(2) รัฐบาลไม่ได้ใช้ประโยชน์จากมูลค่าสุทธิ (Book Value)
ของทรัพย์สินถาวร เป็นหลักประกันในการกู้เงิน

(3) ค่าเสื่อมราคาถือเป็นค่าใช้จ่าย ถ้าจะคำนวณขึ้นก็จะต้องขอตั้ง
งบประมาณทำให้ยุ่งยากในการปฏิบัติ

เกี่ยวกับเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับการที่จะไม่ถือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวร
เป็นค่าใช้จ่าย แต่เมื่อมีการบันทึกทรัพย์สินถาวรไว้ในบัญชีชุดทรัพย์สินถาวรแล้ว การที่
จะให้ทรัพย์สินถาวรดังกล่าวปรากฏในบัญชีในราคาทุนตลอดเวลา ทั้ง ๆ ที่ได้มีการใช้
ทรัพย์สินถาวรนั้นมาเป็นเวลานานแล้ว ก็จะทำให้บัญชีทรัพย์สินถาวรขาดความหมายไป
กล่าวคือ ไม่อาจแสดงถึงมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินถาวรหลังจากที่มีการใช้งานไปแล้ว ดังนั้น
ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรจะไปปรับปรุงในเรื่องนี้ ซึ่งสามารถปฏิบัติได้เป็น 2 ทางคือ

ทางที่ 2 โดยการกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรทุกประเภท (ยกเว้นที่ดิน) ซึ่งได้บันทึกบัญชีไว้เป็นทรัพย์สินถาวรเช่นเดียวกัน แต่ให้ส่วนราชการต่าง ๆ บันทึกค่าเสื่อมราคาแต่ละปีของทรัพย์สินถาวรไว้ในบัญชีย่อย โดยไม่ต้องบันทึกในบัญชีแยกประเภท และให้แจ้งค่าเสื่อมราคาสะสมของทรัพย์สินถาวรทั้งหมด (โดยรวบรวมจากบัญชีย่อยที่ได้บันทึกไว้) ในรายงานทรัพย์สินถาวรเดือนสุดท้ายของทุกปีงบประมาณด้วย เพื่อกระทรวงการคลัง (กรมบัญชีกลาง) จะได้รวบรวมค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมดและนำไปแสดงไว้ในหมายเหตุท้ายงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน เพื่อให้การวิเคราะห์ทั้งปวงกล่าวละเอียดและใกล้เคียงความจริงยิ่งขึ้น

เกี่ยวกับเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรปฏิบัติตามทางที่ 2 เพราะนอกจากจะไม่ต้องเพิ่มภาระในการบันทึกบัญชีแล้ว ยังสามารถทราบถึงมูลค่าของทรัพย์สินในขณะที่ได้มา นอกจากนั้นการหมายเหตุเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาสะสมไว้ในหมายเหตุท้ายงบ ก็ทำให้ทราบมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ได้เช่นเดียวกับทางที่ 1

8. ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ

8.1 ส่วนราชการต่าง ๆ จะต้องทำการสำรวจทรัพย์สินถาวรทั้งหมดที่มีอยู่ในปัจจุบัน เพื่อบันทึกในสมุดรายวันและบัญชีแยกประเภท ให้ถูกต้องและจัดทำรายงานทรัพย์สินถาวรส่งให้กระทรวงการคลัง (กรมบัญชีกลาง) เพื่อจะได้บันทึกในบัญชีทรัพย์สินถาวรของรัฐบาลตามระบบที่เสนอแนะ เพื่อเป็นการตั้งบัญชี

8.2 ผลดีจากการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะคือ

- (1) เพื่อช่วยในการควบคุมทรัพย์สิน ทำให้ทราบว่าส่วนราชการต่าง ๆ มีทรัพย์สินประเภทใดบ้าง เป็นจำนวนและมูลค่าเท่าใด
- (2) ช่วยให้การวิเคราะห์ฐานะการเงินของประเทศได้ใกล้เคียงยิ่งขึ้น

(3) กระตุ้นให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้ทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของ
ทางราชการ กล่าวคือการบันทึกบัญชีทรัพย์สินทำให้ทราบว่าส่วนราชการต่าง ๆ มีทรัพย์สิน
ประเภทใดบ้าง เป็นจำนวนและมูลค่าเท่าใด และนำไปเปรียบเทียบกับผลงานที่ทำได้
เพื่อดูว่าได้มีการใช้ทรัพย์สินคุ้มค่าหรือมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด ซึ่งการพิจารณา
อาจทำได้โดยการ เปรียบเทียบกับส่วนราชการอื่นที่มีทรัพย์สินประเภทเดียวกันและลักษณะ
ของงานคล้ายคลึงกัน เป็นต้น

(4) ช่วยในการจัดทำงบประมาณ เมื่อส่วนราชการมีข้อมูลเกี่ยวกับ
ทรัพย์สินต่าง อย่างเป็นพอ ส่วนงบประมาณก็อาจจะอาศัยข้อมูลดังกล่าวช่วยในการ
พิจารณาจัดทำงบประมาณ ทั้งในด้านการจัดหาเพิ่มเติม การเปลี่ยนแปลง รวมทั้งค่าใช้จ่าย
เกี่ยวกับการบำรุงรักษาและซ่อมแซม

สำหรับวัสดุเมื่อมีการ จัดซื้อของลงบัญชี เป็นรายจ่ายจ่ายขาดคง เช่นที่ปฏิบัติอยู่เดิม
ไม่บันทึกเป็นทรัพย์สินไว้ในบัญชี ทั้งนี้เพราะว่าวัสดุตามสภาพเป็นของที่ใช้แล้วหมดไป
หรือมักเป็นสิ่งที่มีการใช้จนค่อนข้างสิ้น มักไม่ค่อยมีการซ่อมจึงไม่จำเป็นต้องบันทึก
บัญชีไว้เป็นทรัพย์สิน นอกจากนั้นการตั้งงบประมาณรายจ่ายของส่วนราชการต่าง ๆ ใน
หมวดค่าวัสดุ ก็กำหนดวงเงินตามความจำเป็นที่ต้องใช้ในแต่ละปีงบประมาณอยู่แล้ว
ดังนั้นงบประมาณหมวดค่าวัสดุก็หมายถึงรายจ่ายเกี่ยวกับวัสดุที่คาดว่าจะจำเป็นต้องใช้ไปใน
แต่ละปี จึงถือเป็นรายจ่ายจ่ายขาดไปได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการซื้อ แม้ว่าในทางปฏิบัติอาจ
มีวัสดุคงเหลือตอนสิ้นปีงบประมาณก็ตาม ทั้งนี้เพราะว่าปริมาณวัสดุคงเหลือในแต่ละปีมัก
มีจำนวนที่ใกล้เคียงกันมากอยู่แล้ว จึงอาจถือว่าวัสดุที่จัดซื้อในระหว่างปีเป็นค่าใช้จ่าย
ของปีใดทั้งจำนวน