

การควบคุมทรัพย์สิน

1. ความทั่วไป

ทรัพย์สินในที่นี้หมายถึงวัสดุสิ้นเปลืองและทรัพย์สินถาวรอันได้แก่ ทรัพย์
ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง ซึ่งกิจการหรือหน่วยงานต่าง ๆ มีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานตาม
ปกติ

การควบคุมทรัพย์สินเป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญมากโดยเฉพาะธุรกิจหรือหน่วยงาน
ที่มีทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก ควรจะมีการจัดวางระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับ
ทรัพย์สินต่าง ๆ ให้ทั่วถึงและรัดกุม ทั้งนี้เพื่อ

(1) ป้องกันทรัพย์สินของกิจการจากความเสียหายอันอาจเกิดจากการ
ทุจริตหรือภัยพิบัติต่าง ๆ

(2) ให้ข้อมูลทางการบัญชีที่ถูกต้อง เชื่อถือได้

(3) กระตุ้นให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และ

(4) ให้การดำเนินงานเป็นไปตามนโยบายที่วางไว้¹

ดังนั้นธุรกิจหรือหน่วยงานจะต้องมีแผนการจัดองค์การวิธีการและมาตรการ
ต่าง ๆ ที่ประสานกันอย่างดีเพื่อให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายดังกล่าว
ข้างต้นทั้ง 4 ประการ ซึ่งระบบการควบคุมภายในดังกล่าวนี้ อาจแยกได้เป็น 2 ชนิดคือ

¹ Statement on Auditing Procedure No.33, Auditing
Theory and Practice. 1980, p.162.

การควบคุมทางการเงินบัญชี (Accounting Control) และการควบคุมทางการบริหาร (Administrative Control)

การควบคุมทางการเงินบัญชี หมายถึงแผนการจัดองค์การ วิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่นำมาใช้เพื่อป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการทุจริตผิดพลาดทั้งปวงและให้ข้อมูลทางการเงินบัญชีถูกต้อง เชื่อถือได้ ซึ่งการควบคุมทางการเงินบัญชีจะรวมถึงระบบการมอบหมายอำนาจหน้าที่การอนุมัติ การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างการทำบัญชี ออกจากหน้าที่ในการดูแลรักษาทรัพย์สิน การรายงานผลการปฏิบัติงานและการตรวจสอบภายใน¹

สำหรับการควบคุมทางการบริหาร หมายถึง แผนการจัดองค์การ วิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่นำมาใช้เพื่อให้การดำเนินงานของกิจการดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามนโยบายที่วางไว้²

2. การควบคุมทางการเงินบัญชี

กิจการหรือหน่วยงานที่มีระบบการควบคุมทางการเงินบัญชีที่ดี จะเห็นได้จากวิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นดังนี้คือ

(1) รายการที่เกิดขึ้นทุกรายการจะต้องมีการจัดบันทึกบัญชีไว้ให้ถูกต้อง ครบถ้วน และทันต่อเวลา

(2) รายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจะต้องได้รับการ อนุมัติจากผู้ที่ได้รับมอบหมายอำนาจในเรื่องนั้นโดยเฉพาะ เช่น การเบิกพัสดุผู้เบิกจะต้องให้หัวหน้าแผนก หรือผู้มีอำนาจในเรื่องดังกล่าวอนุมัติ เป็นต้น

¹วิลเลียม วี. ธีระปรีช และ มาลี ช่วงสุนิษ. "การควบคุมภายใน"

ระบบบัญชี-ภาค 1 คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2523,

หน้า 13.

² เรื่องเดียวกัน

(3) มีเจ้าหน้าที่อีกผู้หนึ่ง เป็นผู้ตรวจสอบรายการที่เกิดขึ้น เพื่อให้แน่ใจว่าเป็นไปตามวิธีการที่กำหนดไว้ และเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบจะต้องเป็นบุคคลที่ไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในรายการนั้น

(4) มีระบบการจึกเก็บและรักษาเอกสารอย่างเรียบร้อย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบ

(5) ทรัพย์สินทาง ๆ เช่น วัสดุ หรือเครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ จะต้องเก็บไว้ในที่ที่ปลอดภัย โดยมอบหมายให้เจ้าหน้าที่คนใดคนหนึ่งรับผิดชอบ เกี่ยวกับการดูแลรักษา และมีเจ้าหน้าที่อีกผู้หนึ่ง เป็นผู้ลงบัญชี โดยแยกหน้าที่ในการเก็บรักษาออกจากหน้าที่ลงบัญชีอย่างเด็ดขาด

(6) การเคลื่อนย้ายหรือจำหน่ายทรัพย์สินออกจากบัญชีจะต้องได้รับอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการนั้นโดยเฉพาะเสียก่อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจำหน่ายทรัพย์สินออกจากบัญชี และการเคลื่อนย้ายทรัพย์สิน จากหน่วยงานหนึ่ง ไปใช้ในอีกหน่วยงานหนึ่ง ควรจะต้องทำหลักฐานเป็นลายลักษณ์อักษรควยเพื่อประโยชน์ในการอ้างอิงและติดตามทรัพย์สินในภายหลัง

(7) มีการหยอดคงเหลือเป็นครั้งคราว และต้องพิสูจน์ความถูกต้องของจำนวนตามบัญชีเหล่านั้น โดยการตรวจนับของจริง และในกรณีที่ทรัพย์สินที่มีอยู่จริงไม่ตรงกับยอดคงเหลือตามบัญชีจะต้องมีการค้นหาสาเหตุ และปรับปรุงบัญชีต่าง ๆ ให้ถูกต้องควย

(8) จัดให้มีการควบคุมทางการบัญชี เช่น การใช้บัญชีคุมยอดเครื่องจักร และทรัพย์สินต่าง ๆ พร้อมกับมีบัญชีย่อยของทรัพย์สินแต่ละชิ้นควย ซึ่งจะช่วยในการควบคุม ทำให้ได้ผลงานที่ถูกต้องแม่นยำ

กิจการที่มีการควบคุมทางการบัญชีที่เหมาะสม โอกาสที่จะเกิดการทุจริตฉ้อฉลลดน้อยลง และถ้ามีก็สามารถจะตรวจพบได้ในเวลาไม่นาน การควบคุมทางการบัญชีที่ยังช่วยให้ฝ่ายจัดการได้รับรายงานทางการบัญชีและงบการเงินที่ถูกต้องและทันต่อเหตุการณ์ เพื่อที่จะได้นำไปใช้ในการปรับปรุงการดำเนินงานของกิจการให้ดีขึ้นอีกควย

การควบคุมทรัพย์สินที่จะกล่าวถึงในที่นี้ จะเน้นหนักทางการควบคุมทางการเงิน บัญชี โดยจะแยกกล่าวถึงการควบคุมทางการเงินบัญชีออกเป็น 3 ด้านคือ

- 2.1 การควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี (Recording Control)
- 2.2 การควบคุมเกี่ยวกับทรัพย์สิน (Physical Control) และ
- 2.3 การรายงาน (Reporting)

2.1 การควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี หมายถึง การจัดให้มีระบบการบันทึกบัญชี เพื่อให้ข้อมูลที่ถูกกองแ่ฝ่ายจัดการในเวลาอันเหมาะสม โดยทั่วไปถือว่าการซื้อหรือได้มาซึ่งทรัพย์สินต่าง ๆ ของธุรกิจ จะต้องบันทึกบัญชีไว้เป็นทรัพย์สินก่อนและเมื่อมีการนำออกไปใช้จึงจะตัดเป็นค่าใช้จ่าย วิธีการตัดบัญชีทรัพย์สินเป็นค่าใช้จ่ายนั้นขึ้นอยู่กับสภาพของทรัพย์สิน กล่าวคือ ถ้าเป็นวัสดุซึ่งเป็นของใช้สิ้นเปลืองคือเป็นของใช้แล้วหมดไป จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่ได้ใช้ไปแล้ว ส่วนที่ยังไม่ได้ใช้และเหลืออยู่จะถือเป็นทรัพย์สินต่อไป จะต้องนำไปแสดงในงบดุลด้วยเมื่อสิ้นงวดการบัญชี และในกรณีเป็นทรัพย์สินถาวรจะตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรูปของค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ซึ่งการคิดค่าเสื่อมราคาก็ขึ้นอยู่กับราคาของทรัพย์สิน อายุการใช้งานของทรัพย์สินและนโยบายของผู้บริหารว่าจะให้คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีใด เช่น คิดค่าเสื่อมราคาเท่ากันทุกปีตลอดเวลาที่ปีการใช้ทรัพย์สินนั้น หรือคิดตามชั่วโมงการทำงานของทรัพย์สิน ซึ่งในกรณีหลังนี้จำเป็นต้องทราบชั่วโมงการทำงานที่แท้จริงของทรัพย์สินด้วย เมื่อสิ้นงวดจะแสดงฐานะการเงินของกิจการเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรที่มีอยู่ จะต้องนำค่าเสื่อมราคาทั้งหมดที่ได้ถือเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว เรียกว่า ค่าเสื่อมราคาสะสม (Accumulated Depreciation) มาแสดงหักออกจากยอดทรัพย์สินถาวรทั้งหมดเพื่อจะได้ทราบถึงมูลค่าสุทธิหรือราคาตามบัญชี (Book Value) ของทรัพย์สินถาวรนั้น

ในการบันทึกบัญชี เพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว จะต้องวางระบบบัญชีให้สอดคล้องกับลักษณะของธุรกิจหรือหน่วยงานแต่ละประเภทด้วย ในที่นี้จะกล่าวถึงระบบการบันทึก

บัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สิน แยกเป็น 2 ภาคใหญ่ ๆ คือ ภาคเอกชน หมายถึงธุรกิจโดยทั่วไป หรือ ธุรกิจที่มุ่งหวังกำไร และภาครัฐบาลเรียกว่าบัญชีกองทุน (Fund Accounting) ซึ่งนอกจากหน่วยงานของรัฐบาลที่รับบัญชีกองทุนแล้ว หน่วยงานอื่นโดยเฉพาะหน่วยงานที่ดำเนินงานโดยมิได้มุ่งหวังกำไร เช่น โรงพยาบาล สมาคม สโมสร ฯลฯ ก็นิยมใช้บัญชีแบบกองทุน

2.1.1 การบันทึกบัญชีทรัพย์สินในภาคเอกชน การบันทึกบัญชีของธุรกิจไม่ว่าจะเป็นวิสาหกิจ หรือทรัพย์สินถาวรก็ตาม จะบันทึกไว้เป็นทรัพย์สินก่อนในราคาทุน เว้นแต่การซื้อวิสาหกิจเปลี่ยน ซึ่งกิจการอาจบันทึกเป็นทรัพย์สิน หรือค่าใช้จ่ายก็ได้ในตอนที่ยังแต่โดยทั่วไปแล้วถ้าเป็นการซื้อวิสาหกิจในจำนวนที่ไม่มากนัก และกิจการคาดว่าจะใช้วิสาหกิจเหล่านั้นหมดภายในงวดบัญชีนั้น ก็อาจจะบันทึกวิสาหกิจที่ซื้อมาเป็นค่าใช้จ่ายไปเสียทั้งจำนวนก็ได้ ทั้งนี้เพื่อจะได้ไม่ต้องปรับปรุงบัญชีวิสาหกิจลงเหลือเมื่อสิ้นงวด อย่างไรก็ตามวิธีปฏิบัติทางบัญชีควรถือหลักความสม่ำเสมอ (Consistency) กล่าวคือ ถ้าเคยปฏิบัติอย่างไรก็ควรปฏิบัติอย่างนั้นไปตลอด เว้นแต่จะมีเหตุผลอันสมควร ก็อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงได้

สำหรับทรัพย์สินถาวร ก็มีหลักในการบันทึกบัญชีโดยใช้ราคาทุนเช่นเดียวกัน ซึ่งราคาทุนของทรัพย์สินถาวรนี้ไม่ได้หมายความว่าเฉพาะราคาที่คุณซื้อมาให้เท่านั้น แต่ราคาทุนในที่นี้หมายถึงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายทั้งหมดเพื่อให้ได้ทรัพย์สินนั้นมา รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อที่จะทำให้ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ยกตัวอย่างเช่นราคาทุนของครุภัณฑ์ประเภทเครื่องจักรกล หมายถึงราคาที่ซื้อ รวมทั้งค่าขนส่งและค่าติดตั้งเพื่อให้เครื่องจักรกลสามารถใช้งานได้ ถ้าเป็นราคาทุนของสิ่งก่อสร้าง ก็หมายถึงค่าก่อสร้างทั้งหมดตลอดจนค่าธรรมเนียมหรือสิ่งก่อสร้างเดิม (ถ้ามี) เพื่อให้สามารถสร้างสิ่งก่อสร้างใหม่ที่ต้องการได้ หรือถ้าเป็นราคาทุนของที่ดินก็หมายถึง ราคาซื้อที่ดินรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงที่ดินนั้น ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ เช่น ค่ารั้วดิน ค่าถมดิน หรือปรับระดับผิวดิน เป็นต้น หรือในกรณีที่เกิดการเป็นผู้ผลิต หรือสร้างทรัพย์สินนั้นขึ้นใช้เอง ราคาทุนของทรัพย์สินก็จะคิดจากวัตถุดิบ แรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดจากการจะต้องจ่ายหรือต้องจ่ายเพิ่ม เพื่อผลิตทรัพย์สินนั้น และถ้าเป็นกรณีการวางจ้างก่อสร้างอาคารหรือสิ่งก่อสร้าง

อื่น โดยมีการส่งมอบงานเป็นงวด ๆ ก็จะต้องมีการจัดบันทึกบัญชีไว้ทุกครั้ง ที่มีการรับมอบงาน โดยบันทึกไว้ในบัญชี "งานระหว่างก่อสร้าง" ซึ่งถือเป็นบัญชีพักไว้ก่อน รอจนกว่าการก่อสร้างจะแล้วเสร็จ และมีการส่งมอบงานงวดสุดท้ายเรียบร้อยแล้ว จึงจะโอนปิดบัญชีงานระหว่างการก่อสร้างเข้าบัญชีทรัพย์สินประเภท อาคารหรือสิ่งก่อสร้างนั้น ๆ ให้อีกต้อง จะเห็นว่าทรัพย์สินต่าง ๆ บันทึกบัญชีไว้ในราคาต้นทุนในอดีต (Historical Cost) คือเป็นต้นทุนในขณะที่มีการซื้อหรือจ้างทำ แม้ว่า เอมาราคาของทรัพย์สินต่าง ๆ เหล่านี้จะมีการเปลี่ยนแปลงไป ก็ยังคงบันทึกทรัพย์สินดังกล่าวไว้ในราคาเดิม

การบันทึกบัญชีทรัพย์สินต่าง ๆ ที่จัดเข้ามาไม่ว่าจะเป็นวัสดุสิ้นเปลือง หรือทรัพย์สินถาวรก็ตามควรจะมีการบันทึกทั้งบัญชีคุมยอด และบัญชีย่อยสำหรับบัญชีคุมยอดใช้สำหรับบันทึกทรัพย์สินเป็นหมวดหมู่ใหญ่ ๆ เช่น วัสดุสำนักงาน เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องจักรกล ยานพาหนะ อาคาร ที่ดิน เป็นต้น เว้นแต่ธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งมีทรัพย์สินเพียงไม่กี่ชนิด ก็อาจจะเปิดบัญชีแยกประเภทสำหรับทรัพย์สินแต่ละชนิดก็ได้ เช่น เครื่องพิมพ์ดีด เครื่องคำนวณ เป็นต้น ซึ่งจะไม่กล่าวในที่นี้

ส่วนบัญชีย่อยจะใช้สำหรับบันทึกรายละเอียดของทรัพย์สินแต่ละชนิด เช่น บัญชีคุมยอดวัสดุสำนักงาน ก็อาจจะเปิดบัญชีย่อยสำหรับวัสดุแต่ละชนิด เช่น กระดาษ ปากกา ฯลฯ หรือบัญชีคุมยอดเครื่องจักรกล ก็จัดให้มีบัญชีย่อยสำหรับเครื่องจักรกลแต่ละชิ้น โดยเฉพาะทรัพย์สินที่มีราคาต่อหน่วยแพงมากและต้องมีการบำรุงรักษาเป็นประจำเช่น เครื่องจักรกล เครื่องมือในการก่อสร้าง ควรจะมีการบันทึกประวัติการทำงานและการซ่อมแซมของทรัพย์สินนั้น นอกเหนือจากมูลค่ารูปแบบของบัญชีย่อยนี้จะแตกต่างไปจากรูปแบบของบัญชีคุมกล่าวคือ บัญชีคุมยอดจะบอกให้ทราบแต่เพียงว่ากิจการมีทรัพย์สินประเภทใดบ้าง และมีมูลค่าเท่าใด คือ บันทึกเฉพาะมูลค่าหรือจำนวนเงินของทรัพย์สิน แต่ไม่ได้บันทึกจำนวนหน่วย แต่รูปแบบของบัญชีย่อยในปัจจุบันได้มีการออกแบบให้ความรู้ได้ทั้งด้านตัวทรัพย์สินรวมทั้งจำนวนหน่วยของทรัพย์สินและควบคุมทางด้านจำนวนเงินได้ด้วย คือมีรายละเอียดเกี่ยว

กับทรัพย์สินมากขึ้น เช่น จำนวนหน่วย สภาพของทรัพย์สิน ประสิทธิภาพงาน และการซ่อมแซม เป็นต้น อย่างไรก็ตามบัญชีคุมยอดก็ให้ความสะดวกและรวดเร็วในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน (งบดุล) ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ เพราะจะได้เก็บยอดตัวเลขของทรัพย์สินแต่ละประเภทไปแสดงได้เลย โดยไม่ต้องมารวบรวมตัวเลขอีก นอกจากนี้หากกิจการมีทรัพย์สินหลาย ๆ ชนิดการจะแสดงทรัพย์สินแต่ละชนิดในงบดุลย่อมเป็นไปได้ยาก จึงจำเป็นต้องแสดงทรัพย์สินเป็นหมวดหมู่ใหญ่ ดังที่บันทึกในบัญชีคุมยอดทรัพย์สิน

วิธีการบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินจะแยกกล่าวเป็น 2 ประเภท คือ วัสดุสิ้นเปลือง และทรัพย์สินถาวร

ก. วิธีการบัญชีเกี่ยวกับวัสดุสิ้นเปลือง

โดยทั่วไปเมื่อมีการซื้อหรือได้รับวัสดุเข้ามา ก็จะบันทึกวัสดุนั้นเป็นทรัพย์สินไว้ก่อนในบัญชีคุมยอดวัสดุ โดย

Dr. วัสดุ.....(ระบุประเภท)

xx

Cr. เงินสด หรือ เจ้าหนี้ หรือใบสำคัญจ่าย

xx

แล้วจึงผ่านรายการไปยังบัญชีย่อยตามชนิดของวัสดุนั้น ๆ เช่น กระดาษ ปากกา เป็นต้น ซึ่งในบัญชีย่อยจะมีการบันทึกไว้ทั้งจำนวนเงิน และจำนวนหน่วยด้วย สาเหตุที่ต้องควบคุมจำนวนหน่วยด้วยก็เพื่อที่จะควบคุมการเบิก-จ่ายวัสดุ ตลอดจนตรวจสอบยอดคงเหลือได้ทุกขณะ ถ้าหากวัสดุใดขาดหายไปก็สามารถทราบได้และหาตัวผู้รับผิดชอบได้ทันที ซึ่งจะได้กล่าวถึงแบบฟอร์มของบัญชีย่อยในหัวข้อการควบคุมตัวทรัพย์สินต่อไป

เมื่อมีการเบิกวัสดุไปใช้ก็จะมี การบันทึกบัญชีไว้เฉพาะในบัญชีย่อยโดยลดยอดวัสดุลงตามจำนวนที่เบิกไปใช้ เมื่อสิ้นงวดทำการตรวจนับและที่ราคาวัสดุคงเหลือ แล้วปรับปรุงบัญชีคุมยอดวัสดุให้ยอดคงเหลือเท่ากับจำนวนที่ตรวจนับได้ ส่วนที่ขาดหายไปก็คือวัสดุที่มีการเบิกไปใช้ในระหว่างงวดนั้นเอง ซึ่งจะบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายโดย

Dr. ค่าวัสดุ xxx

Cr. วัสดุ xxx

หลังจากปรับปรุงบัญชีคุมยอดคง กล่าวแล้วยอดคง เหลือในบัญชีวัสดุจะเป็นยอด วัสดุที่มีอยู่จริงและจะต้องมียอด เท่ากับยอดคง เหลือตามบัญชีย่อยรวมกัน เมื่อสิ้นงวดวัสดุ คง เหลือนี้จะต้องแสดง เป็นทรัพย์สินในงบดุล

จะเห็นว่าการบันทึกบัญชีคุมยอดวัสดุจะใช้วิธีการบันทึกตาม Periodic Method ส่วนบัญชีย่อยจะใช้วิธีการของ Perpetual Method คือจะมีการบันทึกบัญชีทุกครั้ง เมื่อ มีการรับ-จ่ายวัสดุ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการควบคุมวัสดุแต่ละรายการ อย่างใกล้ชิด

ข. วิธีการบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวร มีดังนี้

เมื่อมีการซื้อหรือได้รับทรัพย์สินถาวร จะบันทึกบัญชีไว้ใน ราคาทุนทั้งในบัญชีคุมยอดและบัญชีย่อย

ในบัญชีคุมยอดจะลงบัญชีโดย

Dr. ทรัพย์สิน..... (ระบุประเภท) xx

Cr. เงินสด หรือ เจ้าหนี้ หรือใบสำคัญจ่าย xx

จากนั้นก็บันทึกทรัพย์สินในบัญชีย่อยตามแบบที่กำหนด ซึ่งปกติมักจะกำหนด รูปแบบเพื่อควบคุมทางด้านทรัพย์สินถาวร (สำหรับรูปแบบจะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อการ ควบคุมทรัพย์สิน)

พอสิ้นงวดก็จะมีการบันทึกเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการใช้ทรัพย์สินนั้นที่เรียกว่า ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) โดย

Dr. ค่าเสื่อมราคา xx

Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม xx

ปกติแล้วกิจการจะมีการกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาขึ้นล่วงหน้าสำหรับทรัพย์สินแต่ละประเภทตามความเหมาะสม ซึ่งการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรนั้นถือเสมือนเป็นการตัดบัญชีทรัพย์สินถาวร ออกเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละงวดหรือแต่ละปีที่ใช้ทรัพย์สินนั้น เพราะการคิดค่าเสื่อมราคาจะทำให้มูลค่าสุทธิ หรือราคาตามบัญชี (Book Value) ของทรัพย์สินลดลง เมื่อสิ้นงวดมีการจัดทางบัญชีจะต้องนำค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างไว้แล้วทั้งหมดตั้งแต่เริ่มใช้ทรัพย์สินจนถึงปัจจุบัน ซึ่งเรียกว่าค่าเสื่อมราคาสะสม (Accumulated Depreciation) ไปแสดงหักออกจากยอดทรัพย์สินนั้น ๆ เพื่อจะหามูลค่าสุทธิหรือราคาตามบัญชี (Book Value) ของทรัพย์สินที่จะนำไปแสดงในงบดุล หรืองบแสดงฐานะการเงินเพื่อให้เจ้าของกิจการ เจ้าหนี้ หรือผู้อำนวยการเงิน ใดทราบถึงฐานะของกิจการว่าเป็นอย่างไร .

ในกรณีที่มีการโยกย้ายหรือจำหน่ายทรัพย์สินควรจะมีการบันทึกทั้งในบัญชีคุมยอด และบัญชีย่อยด้วย เว้นแต่การโยกย้ายทรัพย์สินภายในหน่วยงาน เดียวกันก็ไม่ต้องบันทึกในบัญชีคุมยอด เพียงแต่แก้ไขในบัญชีย่อยเกี่ยวกับที่ตั้งของทรัพย์สินที่เปลี่ยนใหม่ อยางไรก็ตาม การโยกย้ายหรือจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจเสียก่อน จึงจะทำได้ และควรทำเป็นหลักฐานการอนุมัติให้โยกย้าย หรือจำหน่ายทรัพย์สินเป็นลายลักษณ์อักษรด้วย เพื่อสะดวกต่อการอ้างอิงและตรวจสอบในภายหลัง

การควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีนอกจากจะจัดให้มีการบันทึกบัญชีอย่างครบถ้วน ถูกต้อง เพื่อให้สามารถแสดงฐานะทางการเงินเกี่ยวกับทรัพย์สินได้แล้ว ยังหมายความรวมถึง การมอบหมายหรือกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบให้แก่เจ้าหน้าที่อย่างเหมาะสมด้วย เช่น ผู้ทำบัญชีทรัพย์สินกับผู้เก็บรักษาทรัพย์สินไม่ควร เป็นบุคคลคนเดียวกัน หรือผู้ทำบัญชีคุมยอดทรัพย์สินกับผู้ทำบัญชีย่อย ก็ไม่ควร เป็นบุคคลคนเดียวกันเป็นต้น นอกจากนี้ควรจัดให้มีการตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีต่าง ๆ และรวมถึง การตรวจนับทรัพย์สิน เป็นครั้งคราวด้วย เพื่อเปรียบเทียบยอดทรัพย์สินที่มีอยู่จริง กับยอดทรัพย์สินตามบัญชี

และหากมีข้อแตกต่างเกิดขึ้น ควรจะมีการวิเคราะห์สาเหตุและรายงานใหญ่ที่ควรรับผิดชอบทราบเพื่อจัดการแก้ไขให้ถูกต้อง อย่างไรก็ตามหากจะมีการแก้ไขรายการในบัญชี จะต้องได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจเสียก่อน

2.1.2 การบันทึกบัญชีทรัพย์สินในภาคีรัฐบาล (การบัญชีกองทุน)

นอกจากระบบบัญชีของธุรกิจโดยทั่วไปแล้ว ยังมีระบบบัญชีอีกระบบหนึ่ง เรียกว่า ระบบบัญชีกองทุน (Fund Accounting System) ซึ่งเป็นระบบบัญชีที่ใช้กันมากในภาคีรัฐบาลของต่างประเทศ นอกจากนั้นองค์กรหรือหน่วยงานต่าง ๆ ที่ดำเนินงานโดยไม่ได้มุ่งหวังกำไร เช่น สมาคม สโมสร ฯลฯ ก็นิยมใช้ระบบบัญชีแบบกองทุนนี้

สำหรับประเทศไทย รัฐบาลและส่วนราชการต่าง ๆ ก็นำระบบบัญชีกองทุนมาใช้เช่นเดียวกัน ซึ่งหลักในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการซื้อทรัพย์สินของ กองทุนก็ใช้หลักการเดียวกัน รายละเอียดจะได้อธิบายถึงในบทที่ 5 ต่อไป

ระบบบัญชีแบบกองทุนนี้จะเน้นหนักทางด้าน การควบคุมเกี่ยวกับการรับจ่ายเงิน โดยมีงบประมาณเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยในการควบคุม ดังจะเห็นได้ว่าการบันทึกบัญชีซึ่งงบประมาณรวมอยู่ในระบบบัญชีกองทุนด้วย การควบคุมการรับจ่ายเงินจะแยกเป็นกองทุนต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งกองทุนโดยมีกฎหมายเป็นตัวกำหนดชนิดของกองทุน วัตถุประสงค์รวมทั้งการรับจ่ายเงินของแต่ละกองทุน ว่าแต่ละกองทุนจะมีรายรับจากทางใดบ้าง เป็นจำนวนประมาณเท่าใด และรายจ่ายจะจ่ายในทางใดบ้าง เป็นจำนวนเท่าใด ดังนั้นแต่ละกองทุนจะต้องควบคุมเกี่ยวกับการรับจ่ายเงินของกองทุนให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และที่กฎหมายกำหนด และโดยที่กองทุนต่าง ๆ ทั้งชั้นโดยมีวัตถุประสงค์และกฎหมายที่แตกต่างกัน กองทุนต่าง ๆ จึงต้องควบคุมการใช้จ่ายเงินและการบันทึกบัญชีของแต่ละกองทุนแยกจากกันโดยเด็ดขาด เพื่อให้สามารถแสดงฐานะการเงินของแต่ละกองทุนได้อย่างเด่นชัด

ก. ประเภทของกองทุน

The National Committee on Governmental Accounting ได้แบ่งประเภทของกองทุนไว้ดังนี้¹

(1) กองทุนทั่วไป (General Fund) เป็นกองทุนที่ตั้งขึ้นเพื่อรวบรวมทรัพย์สินไว้ให้หน่วยงานได้ใช้จ่ายในการให้บริการแก่ประชาชน รวมทั้งการบริหารงานทั่วไปของหน่วยงาน หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นกองทุนที่มีไว้เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐบาล ในกรณีที่มีได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของกองทุนใดกองทุนหนึ่งโดยเฉพาะ ก็ตกเป็นหน้าที่ของกองทุนทั่วไป ซึ่งโดยปกติแล้วกองทุนทั่วไปนี้เป็นกองทุนที่สำคัญที่สุดของหน่วยงานของรัฐบาล เป็นกองทุนที่มีรายได้และรายจ่ายมากกว่ากองทุนอื่น ๆ และค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานโดยปกติของหน่วยงานจะจ่ายจากกองทุนนี้

(2) กองทุนรายรับพิเศษ (Special Revenue Funds) เป็นกองทุนที่จัดเก็บรายได้จากภาษีตามที่กฎหมายกำหนดโดยเฉพาะ เพื่อนำไปใช้จ่ายในการดำเนินงานในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะตามที่กฎหมายกำหนด

(3) กองทุนชำระหนี้สิน (Debt Service Funds) เป็นกองทุนที่รวบรวมทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้สินระยะยาวรวมทั้งดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดตามข้อผูกพัน แต่ไม่รวมถึงหนี้สินระยะยาวของกองทุนประเมินพิเศษ หรือกองทุนรายรับพิเศษ

(4) กองทุนจัดหาทรัพย์สินถาวร (Capital Projects Funds) เป็นกองทุนที่จัดตั้งเพื่อรวบรวมทรัพย์สินสำหรับใช้ในการจัดหาทรัพย์สินถาวรที่มีราคาสูง เช่น สถานีดับเพลิง หอสมุด ฯลฯ และเงินที่ใช้ในการจัดหานี้ส่วนใหญ่ได้จาก

¹ Government Accounting, Auditing, and Financial Reporting (Chicago : Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada, 1968), p.15-70.

เงินที่รัฐบาลกฐมา แต่ไม่รวมถึงการจัดหาทรัพย์สินถาวร ซึ่งจัดหาโดยเงินของกองทุน
ประเมินพิเศษหรือกองทุนวิสาหกิจ

(5) กองทุนวิสาหกิจ (Enterprise Funds)

เป็นกองทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการในค่านสาธารณูปโภค เช่น ไฟฟ้า ประปา แก๊ส
และบริการอื่น ๆ ตลอดจนสาธารณะ รายได้ของกองทุนส่วนใหญ่หรือเกือบทั้งหมดเก็บจาก
ผู้ใช้บริการ

(6) กองทุนหมุนเวียน (Intergovernmental

Service Funds or Working Capital Funds or Revolving Funds)

เป็นกองทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินงานเกี่ยวกับการให้บริการแก่หน่วยงานอื่น หรือกองทุน
อื่นในรัฐบาลเดียวกัน เมื่อกองทุนมีรายจ่ายในการดำเนินงานไปแล้ว จะมีการเก็บรายได้
มาชดเชยเพื่อนำมาใช้จ่ายในการดำเนินงานติดต่อกันไปอีก บริการของกองทุนนี้ได้แก่
โรงซ่อมรถ หรือโรงพิมพ์ เป็นต้น

(7) กองทุนทรัสต์ และตัวแทน (Trust and Agency

Funds) เป็นกองทุนที่ดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินที่เก็บถือไว้ในฐานะผู้พิทักษ์หรือตัวแทน
โดยที่ทรัพย์สินนั้น ๆ อาจมีใ้คงอยู่ในกรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาด นอกจากนั้นยังอาจมีข้อจำกัด
ในการใช้ประโยชน์อีกด้วย

(8) กองทุนประเมินพิเศษ (Special Assessment

Funds) เป็นกองทุนที่รวบรวมเงินเพื่อดำเนินการก่อสร้างปรับปรุงถนน ท่อระบายน้ำ
ทางเดินเท้า ฯลฯ โดยประเมินเก็บจากบุคคลหรือเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับประโยชน์
จากการดำเนินงานดังกล่าวด้วยเป็นบางส่วน และบางส่วนก็ได้จากการจัดสรรงบประมาณ
หรือโดยการขายพันธบัตร

อย่างไรก็ตามการกำหนดชนิดของกองทุนนั้นจะกำหนดขึ้นมากหรือน้อยกว่านี้
ก็ได้ตามความเหมาะสม แต่ควรกำหนดให้น้อยที่สุดเพื่อความยืดหยุ่นและคล่องตัวในค่าน
การบริหารการเงิน

กองทุนทั้ง 3 ประเภทที่กล่าวข้างต้นจะมีอยู่ 3 ประเภท ที่มีวิธีการบันทึกบัญชีเหมือนกับธุรกิจโดยทั่วไป ได้แก่ กองทุนทรัสต์และตัวแทน กองทุนหมุนเวียน และ กองทุนวิสาหกิจ นอกนั้นจะเป็นกองทุนที่มีวิธีการบันทึกบัญชีแบบกองทุน (Fund Accounting) กล่าวคือ จะมีลักษณะดังนี้

- (1) บันทึกการบัญชีเกี่ยวกับงบประมาณรวมอยู่ในระบบบัญชี
- (2) ใช้หลักในการบันทึกบัญชีแบบผสม (modified accrual basis)
- (3) รายจ่ายทั้งหมดที่จ่ายถือเป็นรายจ่ายจ่ายขาดในปีที่มีการจ่ายเงิน เมื่อก่อนจะเป็นรายจ่ายลงทุน เช่น การซื้อทรัพย์สินถาวรก็ตาม

ดังนั้น เพื่อให้สามารถควบคุมทรัพย์สินถาวรของหน่วยงานได้ระบบบัญชีกองทุน จึงจัดให้มีระบบบัญชีชุดในตัวเองขึ้นอีก 1 ชุด เรียกว่าบัญชีชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไป (General Fixed Assets group) เพื่อให้บันทึกเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรทั้งหมดของหน่วยงานที่จัดทำมาได้ไม่ว่าจะโดยการซื้อหรือได้รับบริจาคก็ตาม ทรัพย์สินถาวรที่จะบันทึกในบัญชีชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไปนี้ จะต้องเป็นทรัพย์สินถาวรที่มีไว้ใช้ในการดำเนินงาน โดยทั่วไป และไม่ได้เป็นทรัพย์สินของกองทุนทรัสต์และตัวแทน กองทุนหมุนเวียนและกองทุนวิสาหกิจ

สำหรับทรัพย์สินประเภทวัสดุสิ้นเปลืองนั้น ในการบันทึกบัญชีในภาครัฐบาลหรือบัญชีกองทุนนั้นจะถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน โดยไม่มีการบันทึกบัญชีเป็นทรัพย์สินไว้

ข. การบันทึกบัญชีของกองทุนเกี่ยวกับการจัดหาทรัพย์สินถาวร
ในที่นี้จะกล่าวแต่เฉพาะของกองทุนซึ่งมีวิธีการบันทึกบัญชีที่แตกต่างจากธุรกิจโดยทั่วไปเท่านั้น

เมื่อกองทุนดังกล่าวมีการจัดหาทรัพย์สินถาวรมาใช้จะบันทึกบัญชีเป็น 2 ชุด คือ ลงบัญชีในชุดของกองทุนถือเป็นรายจ่ายของกองทุนแล้ว แยกไปลงในบัญชีชุดทรัพย์สิน-

ถาวรทั่วไปเพื่อควบคุมทรัพย์สินถาวรที่ได้จัดทำทั้งหมด ซึ่งมีรายละเอียดการลงบันทึก
พอสรุปเป็นขั้นตอนได้ดังตารางที่ 4-1 หน้า 66

จะเห็นว่าในบัญชีชุดกองทุนเมื่อมีการใช้จ่ายเงินในการลงทุนเกี่ยวกับทรัพย์สิน-
ถาวรก็ถือเป็นรายจ่ายจ่ายขาดเช่นเดียวกับรายจ่ายอื่น ๆ จะไม่มีการบันทึกทรัพย์สินไว้
ในบัญชีชุดกองทุน เหตุที่เป็นเช่นนี้เนื่องมาจากเหตุผลหลายประการคือ

- ทรัพย์สินถาวรของรัฐบาลส่วนใหญ่เกิดจากการซื้อโดยใช้เงินงบประมาณ
รายจ่าย และไม่มีผลต่อความมั่นคงทางการเงินหรือฐานะการเงินโดยทั่วไปของรัฐบาล
ยกเว้นกองทุนที่มีการดำเนินงานคล้ายกับองค์การธุรกิจโดยทั่วไป

- ประชาชนผู้เสียภาษีไม่ค่อยสนใจเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรของรัฐบาลที่มี
อยู่แล้ว แต่สนใจเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลมากกว่า ฉะนั้นตัวแทนของประชาชน
ที่ได้รับเลือกตั้งเข้าไปเป็นฝ่ายนิติบัญญัติจึงสนใจเฉพาะเรื่องที่ประชาชนสนใจด้วย
เท่านั้น

แม้ว่าจะไม่มีการบันทึกทรัพย์สินถาวรไว้ในบัญชีชุดกองทุนก็ตาม แต่เพื่อให้
รัฐบาลได้ทราบว่ามีทรัพย์สินถาวรซึ่งเป็นของประเทศอยู่เท่าใดเพื่อสะดวกต่อการควบคุม
ทรัพย์สินดังกล่าว จึงต้องเพิ่มระบบบัญชีชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไปขึ้น และการบันทึกบัญชีใน
ชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไปนี้บันทึกโดยอาศัยหลักบัญชีคู่ดังปรากฏข้างต้น อย่างไรก็ตาม
ลักษณะที่สำคัญอีกประการหนึ่งเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรของรัฐบาลก็คือ แม้ว่าจะมีการบันทึก
ทรัพย์สินไว้ในบัญชีชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไป ซึ่งแยกต่างหากจากบัญชีชุดกองทุนแล้วก็ตาม
แต่ไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวร ทั้งนี้เพราะว่า

- รัฐบาลไม่ต้องการทราบผลกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน
- รัฐบาลไม่ได้ใช้มูลค่าสุทธิหรือราคาตามบัญชีของทรัพย์สินถาวรเป็นหลัก
ประกันในการกู้เงิน

ตารางที่ 4-1 ขั้นตอนการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการจัดหาทรัพย์สินถาวรในระบบบัญชีกองทุน

	สมุดบัญชีชุกกองทุน	สมุดบัญชีชุกทรัพย์สินถาวรทั่วไป
1. <u>เมื่อจัดซื้อทรัพย์สินถาวร</u>		
ก. โดยไม่ไถ่กันเงินไว	Dr. ระบาย xx Cr. เงินสด xxx	กรณีตามข้อ ก. และข้อ ข. จะบันทึกในบัญชีชุกทรัพย์สินถาวรทั่วไปเหมือนกันดังนี้
ข. โดยกันเงินไว		
- รายการตอนกันเงินไว้	Dr. เงินกันไวจ่าย xx Cr. สำรองเงินกันไวจ่าย xxx	Dr. ทรัพย์สินถาวร... (ระบุประเภท) xxx Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวรทั่วไป-กองทุน... (ที่จัดซื้อ) xxx
- เมื่อได้รับทรัพย์สินฯ และมีการจ่ายชำระค่าทรัพย์สินฯ จะต้องโอนบัญชี เงินกันไวจ่ายและสำรองเงินกันไวจ่ายควย เพราะหมดวัตถุประสงค์แล้ว	Dr. สำรองเงินกันไวจ่าย xx Cr. เงินกันไวจ่าย xxx Dr. ระบาย xx Cr. เงินสด xxx	
2. <u>เมื่อได้รับบริจาคทรัพย์สินถาวร</u>	ไม่ตองบันทึกบัญชี เพราะไม่มีการใช้จ่ายเงินของกองทุน	Dr. ทรัพย์สินถาวร... (ระบุประเภท) xx Cr. รับจากการบริจาค xxx
3. ในกรณีทรัพย์สินฯ เป็นงานระหว่างการก่อสร้างที่ยังไม่แล้วเสร็จ โดยมีการรับมอบงานและจ่ายเงินเป็นงวด	Dr. ระบาย xx Cr. เงินสด xxx	Dr. ทรัพย์สินระหว่างการก่อสร้าง xx Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวรทั่วไป-กองทุน... (ที่จัดซื้อ) xx

ตารางที่ 4-1 (ต่อ)

	สมุดบัญชีชุกกองทุน		สมุดบัญชีชุกทรัพย์สินถาวรทั่วไป	
4. เมื่อก่อสร้างเสร็จและรับมอบงานงวดสุดท้าย พร้อมจ่ายเงิน	Dr. รายจ่าย Cr. เงินสด	xxx xxx	Dr. ทรัพย์สินระหว่างการก่อสร้าง Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวรทั่วไป กองทุน... (หักข้อ)	xxx xxx xxx
5. เมื่อมีการรื้อถอนทรัพย์สินถาวร	ไม่ของลงบัญชี		Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-กองทุน (หักข้อ) Cr. ทรัพย์สินถาวร... (ที่รื้อถอน)	xxx xxx
6. ถ้าการรื้อถอนทรัพย์สินถาวรและสามารถขายได้ หรือการจำหน่ายทรัพย์สินถาวรอื่น ๆ เช่นครุภัณฑ์ ต่าง ๆ ที่ไม่ได้ใช้งานแล้ว	Dr. เงินสด Cr. รายได้	xx xxx	Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-กองทุน (หักข้อ) Cr. ทรัพย์สินถาวร... (ที่รื้อถอน)	xx xxx

- ค่าเสื่อมราคาถือเป็นค่าใช้จ่าย ถ้าจะคำนวณชดเชยต้องตั้งงบประมาณขึ้น
ทำให้ยุ่งยากในทางปฏิบัติ และในการบันทึกบัญชี เกี่ยวกับการจัดซื้อทรัพย์สินถาวรก็ได้บันทึก
เป็นค่าใช้จ่ายตามงบประมาณไปแล้วทั้งจำนวน

เกี่ยวกับเรื่องค่าเสื่อมราคานั้นบัญชีบางท่านมีความเห็นว่าถึงแม้ในระบบ
บัญชีกองทุนจะได้บันทึกรายการเกี่ยวกับการซื้อทรัพย์สินถาวร เป็นรายจ่ายไปแล้วทั้ง
จำนวนในตอนที่ยจ่ายเงินก็ตาม แต่ยังคงมีการบันทึกรายการเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรในบัญชี
ชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไป ซึ่งเป็นบัญชีคู่ในตัวเองก็ควรจะมีการคิดค่าเสื่อมราคาของ
ทรัพย์สินถาวร และบันทึกบัญชีด้วยเพื่อให้ตัวเลขในบัญชีชุดทรัพย์สินถาวร เป็นตัวเลขที่มีความ
หมายยิ่งซึ่ชมากกว่าที่จะบันทึกแต่เพียงราคาทุนอย่างเดียว

ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าหน่วยงานที่ใช้ระบบบัญชีกองทุนมักจะเป็นหน่วย
งานที่ไม่ใช่ธุรกิจหรือหน่วยงานที่แสวงหากำไรเป็นที่ตั้ง ดังนั้น การตัดจำหน่ายทรัพย์สิน-
ถาวรในรูปแบบค่าเสื่อมราคาเพื่อหากำไรสุทธิ และเพื่อประโยชน์ทางภาษีก็เป็นสิ่งไม่จำเป็น
เพราะจะทำให้ยุ่งยากและเสียเวลา แต่อย่างไรก็ตามการได้ทราบถึงราคาสุทธิของ
ทรัพย์สินที่ใช้ในการปฏิบัติงานควยก็เป็นสิ่งที่ดี เพราะจะได้ใช้เป็นเครื่องมือในการ
ประเมินผลงานจากการใช้ทรัพย์สินดังกล่าวใดทางหนึ่ง ทั้งยังสามารถแสดงฐานะทาง
การเงินของรัฐบาลหรือหน่วยงานเกี่ยวกับทรัพย์สินได้ใกล้เคียงความจริงด้วย นั่นคือ
ควรจะได้มีการกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรแต่ละประเภทไว้อย่างแน่นอนแต่
ไม่ต้องลงบัญชีชุดทรัพย์สินถาวรทั่วไป เมื่อถึงคราวต้องการประเมินผลหรืออัตราทรัพย์สิน
ก็อาจจะใช้ข้อมูลดังกล่าวประกอบการพิจารณาได้

ในระบบบัญชีกองทุนในวันสิ้นงวดจะต้องจัดทำงบการเงินเช่นเดียวกับธุรกิจ
เพื่อเสนอให้เจ้าของกิจการซึ่งในที่นี้คือสภาผู้แทนราษฎรนั่นเอง ได้ทราบถึงฐานะการเงิน
ของรัฐบาล งบการเงินที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวนี้มี 2 งบคือ

- งบแสดงฐานะการเงินของกองทุน (งบดุล) เพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินของแต่ละกองทุน
- งบแสดงถึงทรัพย์สินถาวรที่รัฐบาลจัดหามาและยังใช้อยู่ เรียกว่างบทรัพย์สินถาวรทั่วไป

ตารางที่ 4-2

เมือง.....

กองทุนทั่วไป

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่.....

<u>ทรัพย์สิน</u>		
เงินสด		XXXX
ลูกหนี้การค้า—ครบกำหนด	XXXXXX	
หัก สำรองหนี้สูญลูกหนี้การค้า—ครบกำหนด	<u>XXXX</u>	XXXX
เงินค้างรับจากกองทุนอื่น		<u>XXXX</u>
รวมทรัพย์สิน		<u>XXXXX</u>
<u>หนี้สิน สำรองและทุนแผ่นดิน</u>		
หนี้สิน		
ใบสำคัญค่างจ่าย	XXXX	
เงินค่างจ่ายกองทุนอื่น	<u>XXXX</u>	
รวมหนี้สิน		XXXX
สำรองเงินกันไว้จ่าย		XXXX
ทุนแผ่นดิน		<u>XXXX</u>
รวมหนี้สิน สำรองและทุนแผ่นดิน		<u>XXXXX</u>

ตารางที่ 4-3

เมือง.....

งบทรัพย์สินถาวรทั่วไป

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2524

ทรัพย์สิน

ที่ดิน	XXXX
อาคาร	XXXX
สิ่งก่อสร้างอื่นนอกจากอาคาร	XXXX
ครุภัณฑ์	XXXX
ทรัพย์สินระหว่างการก่อสร้าง	<u>XXXX</u>
รวมทรัพย์สินถาวรทั่วไป	<u>XXXX</u>

เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวรทั่วไป

กองทุนทั่วไป	XXXX
กองทุนจัดหาทรัพย์สินถาวร	XXXX
กองทุนเงินประเมินพิเศษ	XXXX
รับจากการบริจาค	<u>XXXX</u>
รวมเงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร	<u>XXXX</u>

ในการพิจารณาฐานะการเงินของรัฐบาลจำเป็นต้องท่างบทั้งสองมาพิจารณาประกอบกันเพื่อให้ทราบว่าขณะนี้รัฐบาลมีฐานะดีหรือไม่เพียงใด เนื่องจากรายงานในงบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน ซึ่งแสดงยอดเงินทุนแผ่นดินคงเหลือนั้นเป็นทุนแผ่นดิน ซึ่งเกิดจากรายได้ ก็ด้วยรายจ่าย (ซึ่งรวมทั้งรายจ่ายลงทุนด้วย) ฉะนั้นหากทุนของแผ่นดินเกิดมียอดทางค่านเคบิต (ติดลบ) ก็ยังไม่อาจจะกล่าวได้ว่ารัฐบาลมีฐานะไม่มั่นคง

แต่หากได้พิจารณาประกอบกับทรัพย์สินถาวรทั่วไปด้วยแล้ว ก็จะทำให้ทราบถึงฐานะการเงินของประเทศที่ยิ่งขึ้น กล่าวคือถึงแม้ทุนแผ่นดินจะติดลบ แกร์รัฐบาลก็มีทรัพย์สินถาวร ซึ่งมีมูลค่าอาจจะสูงกว่ายอดที่ติดลบก็ได้

2.1.3 สรุปความแตกต่างของระบบบัญชีในภาคเอกชน

(Commercial Accounting) กับระบบบัญชีในภาครัฐบาล (Fund Accounting)

เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานของหน่วยงานในภาคเอกชนและภาครัฐบาลไม่เหมือนกัน ดังนั้น หลักบัญชีและการควบคุมทางการบัญชีจึงแตกต่างกัน ซึ่งพอสรุปได้ดังตารางที่ 4-4

ตารางที่ 4-4 สรุปความแตกต่างของระบบบัญชีในภาคเอกชนกับระบบบัญชีในภาครัฐบาล

ขอแตกต่าง	ภาครัฐบาล	ภาคเอกชน
1) เกี่ยวกับความเป็นหน่วยงาน (Entity Concept)	แบ่งแยกการบันทึกบัญชีออกเป็นกองทุนต่าง ๆ ซึ่งการบันทึกบัญชีของแต่ละกองทุนจะแยกออกจากกันโดยเด็ดขาด	รวมรายการบัญชีทั้งหมดของหน่วยงานไว้ในชุดเดียวกันหมด
2) เกี่ยวกับงวดเวลา (Periodic Concept)	งวดบัญชีจะแบ่งตามงวดงบประมาณ	ปกติมักแบ่งตามงวดปฏิทิน (1 ม.ค. - 31 ธ.ค.)
3) เกี่ยวกับการเปรียบเทียบ (Matching Concept)	เปรียบเทียบรายการที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณที่วางไว้ โดยเน้นถึงรายรับ รายจ่าย และยอดคงเหลือ	เปรียบเทียบระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีเดียวกันเพื่อหากำไรขาดทุนสุทธิ

ตารางที่ 4-4 (ต่อ)

ขอแตกต่าง	ภาครัฐบาล	ภาคเอกชน
4) เกี่ยวกับการดำรงอยู่ของกิจการ (The going Concern Concept)	เหมือนกับภาคเอกชนคือถือว่ารัฐบาลจะดำรงอยู่ไปเรื่อย ๆ แต่มิขอแตกต่างตรงที่ว่า การดำเนินงานต่าง ๆ รวมทั้งการบันทึกบัญชีจะถือเป็นของแต่ละปีหรือแต่ละโครงการเสร็จสิ้นแล้วเริ่มใหม่ ดังนั้นรายการจ่ายเงินของหน่วยงานรัฐบาลจึงถือเป็นรายจ่ายจ่ายขาดไปเลย ไม่มีการบันทึกบัญชีทรัพย์สินในบัญชีชุดกองทุน	มีการบันทึกบัญชีทรัพย์สินและบันทึกไว้ในราคาทุน แม้ว่าราคาทรัพย์สินจะเปลี่ยนแปลงไปก็ยังคงบันทึกในราคาเดิมเพราะถือว่าธุรกิจจะยังคงดำรงอยู่ต่อไปเรื่อย ๆ จึงไม่จำเป็นต้องปรับปรุงราคาทรัพย์สินตามราคาคตลาดที่เปลี่ยนแปลงไป

2.1.4 การเปรียบเทียบวิธีการบันทึกบัญชีระหว่างภาคเอกชนและภาครัฐบาล

เพื่อให้เห็นภาพพจน์ของการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายและการท่างบแสดงฐานะการเงินในภาคเอกชน และภาครัฐบาลว่ามีส่วนแตกต่างและคล้ายคลึงกันอย่างไร โดยจะแสดงเป็นตารางเปรียบเทียบดังนี้

ตารางที่ 45 การเปรียบเทียบวิธีการบันทึกบัญชีระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล

รายการ	บัญชีภาคเอกชน (ของธุรกิจโดยทั่วไป)	บัญชีภาครัฐบาล (บัญชีกองทุน)	
		บัญชีชุกกองทุน	บัญชีชุกทรัพย์สินถาวร
(1) เมื่อมีการซื้อวัสดุสิ้นเปลือง	Dr. วัสดุหรือค่าวัสดุ xx Cr. เงินสดหรือเจ้าหนี้ xx	Dr. รายจ่าย xx Cr. เงินสดหรือเจ้าหนี้ xx	ไม่บันทึก
(2) เมื่อมีการซื้อทรัพย์สินถาวร ต่าง ๆ	Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบุประเภท) xx Cr. เงินสดหรือเจ้าหนี้ xx	Dr. รายจ่าย xx Cr. เงินสดหรือเจ้าหนี้ xx	Dr. ทรัพย์สินถาวร (ระบุประเภท) xx Cr. เงินลงทุนในทรัพย์สิน
(3) เมื่อสิ้นงวดบัญชี	ทำการปรับปรุงบัญชีให้ถูกต้องดังนี้ 3.1 ถ้าเป็นวัสดุสิ้นเปลืองจะปรับปรุงวัสดุ ให้เห็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนั้นตาม จำนวนที่ใช้ไป ส่วนที่เหลืออยู่ก็จะ ตั้งเป็นทรัพย์สินไว้ ก. ถ้าตอนซื้อวัสดุลงบัญชีเป็นทรัพย์สิน รายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้ Dr. ค่าวัสดุ } ตามจำนวนที่ใช้ไป Cr. วัสดุ } ข. ถ้าตอนซื้อวัสดุลงบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย รายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้	ไม่บันทึก	ถาวรทั่วไป-กองทุน.. (ที่หักหาทรัพย์สิน) xx

รายการ	บัญชีภาคเอกชน (ของธุรกิจโดยทั่วไป)	บัญชีภาครัฐบาล (บัญชีกองทุน)	
		บัญชีชุกกองทุน	บัญชีชุกทรัพย์สินถาวร
	<p>Dr. วัสดุ ตามจำนวนที่เหลืออยู่</p> <p>Cr. ค่าวัสดุ</p> <p>3.2 ถ้าเป็นทรัพย์สินถาวร จะมีการคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวรทุกประเภท (ยกเว้นที่ดิน) ถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวด และบันทึกบัญชีดังนี้</p> <p>Dr. ค่าเสื่อมราคา</p> <p>Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม</p>	<p>ไม่บันทึก</p>	<p>ไม่บันทึก</p> <p>(ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวร)</p>
(4) ปิดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ แล้วจัดทำรายงาน (งบการเงิน)	<p>ทำงบกำไรขาดทุนและงบดุล ในงบกำไรขาดทุน จะแสดงค่าวัสดุและค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดภายในงบดุลจะแสดงวัสดุคงเหลือและทรัพย์สินถาวร เป็นทรัพย์สินในงบดุล สำหรับทรัพย์สินถาวรจะนำค่าเสื่อมราคาสะสมมาแสดงหักเพื่อหาราคาตามบัญชีของทรัพย์สินถาวร</p>	<p>ทำงบแสดงฐานะการเงิน(งบดุล)ซึ่งเป็นงบที่ทำขึ้นโดยอาศัยบัญชีในชุกกองทุนเท่านั้น ดังนั้นทรัพย์สินในงบดุลจึงหมายถึงทรัพย์สินที่เป็นเงินสด และลูกหนี้เท่านั้น ไม่มีทรัพย์สินที่เป็นสิ่งของเลย เนื่องจากในบัญชีชุกนี้ถือรายจ่ายทุกประเภทเป็นรายจ่ายจ่ายขาด</p>	<p>ทำงบทรัพย์สินถาวรทั่วไป งบนี้ทำขึ้นโดยอาศัยบัญชีในชุกทรัพย์สินถาวรทั้งหมดเพื่อแสดงให้เห็นรายละเอียดหน่วยงานต่าง ๆ มีทรัพย์สินถาวรประเภทใดบ้าง มูลค่าเท่าใด (ราคาทุน)</p>

ตารางที่ 4-5. (ต่อ)

รายการ	บัญชีภาคเอกชน (ของธุรกิจโดยทั่วไป)	บัญชีภาครัฐบาล (บัญชีกองทุน)	
		บัญชีชุกกองทุน	บัญชีชุกทรัพย์สินถาวร
(5) เมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สินถาวรออกจากบัญชีและทรัพย์สินนั้นจำหน่ายไม่ไ้เงินเลย	Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม (ของทรัพย์สินที่จำหน่ายออกจากบัญชี) xx กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินถาวร Cr. ทรัพย์สินถาวร (ที่จำหน่ายออกจากบัญชี) xx	ไม่บันทึก	Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-ทั่วไป-กองทุน.... xx Cr. ทรัพย์สินถาวร (ที่จำหน่ายออกจากบัญชี) xx
(6) ถ้าการจำหน่ายทรัพย์สินถาวรออกจากบัญชีและสามารถนำออกจำหน่ายได้เงิน	Dr. เงินสด xx ค่าเสื่อมราคาสะสม xx Cr. ทรัพย์สินถาวร xx ผลค้างของรายการข้างต้น (ถ้ามี) จะเข้าบัญชีกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินถาวรนั้น	Dr. เงินสด xx Cr. รายได้ xx	Dr. เงินลงทุนในทรัพย์สินถาวร-ทั่วไป-กองทุน.... xx Cr. ทรัพย์สินถาวร (ที่จำหน่ายออกจากบัญชี) xx

2.2 การควบคุมเกี่ยวกับทรัพย์สิน (Physical Control)

จุดประสงค์สำคัญของการควบคุมทรัพย์สินก็เพื่อป้องกันทรัพย์สินจากความเสียหาย ซึ่งอาจเกิดจากการทุจริตหรือภัยพิบัติต่าง ๆ การควบคุมให้มีการบันทึกบัญชีทรัพย์สินในถูกต้องครบถ้วนอย่าง เดียวยังไม่เป็นการเพียงพอ เพราะตัวเลขทางบัญชีบอกให้ทราบแต่เพียงว่ากิจการมีทรัพย์สินอะไรบ้าง และมีมูลค่าเท่าใดเพื่อใช้ในการแสดงฐานะทางการเงินเกี่ยวกับทรัพย์สินที่มีอยู่ทั้งหมด แต่ไม่สามารถให้ข้อมูลอย่างเพียงพอในการควบคุมทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากความเสียหาย อันอาจเกิดจากการทุจริตหรือภัยพิบัติอื่น ๆ ได้ กล่าวคือไม่สามารถจะบอกได้ว่า อะไร อยู่ที่ไหน ครบถ้วนหรือไม่ และมีสภาพอย่างไร เป็นต้น ฉะนั้นแนวความคิดในการควบคุมทรัพย์สินจึงมุ่งควบคุมทั้งค่านมูลค่าทางบัญชี และทรัพย์สินไปพร้อมกันด้วย ซึ่งการควบคุมทั้ง 2 ด้านนี้ไม่อาจจะแยกออกจากกันได้โดยเด็ดขาด เพราะการควบคุมทรัพย์สินจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลจากการบันทึกบัญชี เช่น บัญชีย่อย หรือทะเบียน เป็นต้น หรือการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับทรัพย์สินจะต้องมีการบันทึกแก้ไขในบัญชีด้วย เช่น การโยกย้าย ชื้อ หรือจำหน่ายทรัพย์สิน เป็นต้น ดังนั้นการวางรูปแบบบัญชีด้านการลงบันทึกเกี่ยวกับทรัพย์สินในปัจจุบัน จึงพยายามที่จะกำหนดรูปแบบเพื่อให้สามารถให้ข้อมูลที่จะใช้ในการควบคุมทางด้านทรัพย์สินได้ด้วย เช่น บัญชีย่อยทรัพย์สินถาวรมักจะมีรายละเอียดอื่น ๆ นอกเหนือจากมูลค่าของทรัพย์สิน หรือการทำบัญชีวัสดุ สำหรับควบคุมวัสดุสิ้นเปลืองโดยให้มีการบันทึกการรับ-จ่าย-คงเหลือ ทุกครั้งที่มีการรับหรือจ่ายในบัญชีวัสดุ (Stock card) เป็นต้น

การควบคุมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นนอกจากจะต้องวางระบบการควบคุมเพื่อให้ทรัพย์สินของกิจการอยู่อย่างครบถ้วน ถูกต้อง และปลอดภัยแล้ว ถ้าเป็นทรัพย์สินถาวร โดยเฉพาะพวกครุภัณฑ์ประเภทยานพาหนะหรือเครื่องจักรกลต่าง ๆ ยังต้องมีระบบการควบคุมเกี่ยวกับการใช้งานการบำรุงรักษาซ่อมแซม ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น รวมทั้งการตรวจนับและตรวจสภาพทรัพย์สินเป็นครั้งคราวด้วย

การควบคุมเกี่ยวกับการใช้ หมายถึง การจัดให้มีการดูแลเกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ของหน่วยงานอย่างแท้จริง และใช้อย่างถูกวิธีด้วย ทั้งนี้เพื่อรักษาทรัพย์สินนั้น สามารถใช้งานได้ในระยะเวลาอันเหมาะสม คือไม่ชำรุดเร็วจนเกินไป และสามารถใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย ดังนั้นการควบคุมในส่วนนี้จะต้องมีการวางระเบียบเกี่ยวกับการ เก็บรักษาและคู่มือปฏิบัติในการใช้ทรัพย์สินและสามารถติดตามได้ว่าในขณะใดขณะหนึ่งทรัพย์สินนั้นอยู่ที่ใด ใคร เป็นผู้รับผิดชอบ ซึ่งถ้าหากเป็นทรัพย์สินประเภทเครื่องใช้สำนักงาน หรือเป็นทรัพย์สินที่ต้องใช้ประจำสำหรับหน่วยหรือแผนกใดแล้ว ก็อาจจะแจ้งไว้ในทะเบียนทรัพย์สินหรือผู้ซึ่งยืมว่าใช้ประจำที่หน่วยหรือแผนกใดได้ แต่อาจเป็นทรัพย์สินประเภทยานพาหนะ ซึ่งต้องใช้ร่วมกันหลาย ๆ ฝ่ายหรือหลาย ๆ แผนกแล้ว ก็อาจจะมีการจัดทำแบบฟอร์มการขอใช้ขึ้น เมื่อหน่วยใดหรือแผนกใดมีความจำเป็นต้องใช้ ก็จะต้องกรอกแบบฟอร์มการขอใช้ และจะต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจหรือผู้ที่ต้องรับผิดชอบเสียก่อน จึงจะนำยานพาหนะไปใช้ได้ แบบฟอร์มการขอใช้อาจจะมีรายละเอียดมากมายแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับความต้องการของหน่วยงานว่าจะควบคุมให้รัดกุมแค่ไหน แต่อย่างน้อยควรมีรายละเอียดเหล่านี้ คือ

- วัน - เวลาที่ขอใช้
- วัน - เวลาที่ส่งคืน
- วัตถุประสงค์ใช้เพื่อทำอะไร..... ที่ไหน
- ลายมือชื่อผู้ขอใช้
- ลายมือชื่อผู้อนุมัติ

นอกจากนั้นควรกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบให้ชัดเจนและแน่นอน เช่น ขณะที่ยังไม่ได้ใช้ใคร เป็นผู้รับผิดชอบดูแล เก็บรักษา เป็นต้น

การควบคุมเกี่ยวกับการบำรุงรักษา หมายถึง การจัดให้มีการบำรุงรักษาทรัพย์สินต่าง ๆ ให้อยู่ในสภาพที่ดี และพร้อมที่จะใช้งานได้ตลอดเวลาและทุกสถานที่

การบำรุงรักษาทรัพย์สินเป็นสิ่งสำคัญ และจำเป็นมากสำหรับทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรกล และยานพาหนะ หรือทรัพย์สินที่มีราคาสูง เพราะหากขาดการบำรุงรักษาที่ดีแล้ว จะทำให้กิจการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมาก เพราะนอกจากจะต้องลงทุนในทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก แล้วยังทำให้เสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการใช้งาน เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง และค่าซ่อมแซมครั้งใหญ่อีกด้วย ซึ่งหากกิจการมีการบำรุงรักษาที่เหมาะสมแล้ว นอกจากจะช่วยทำให้เกิดความพร้อมในการใช้ทรัพย์สินอยู่ตลอดเวลา และช่วยยืดเวลาในการใช้งานให้นานออกไปแล้ว ยังก่อให้เกิดการประหยัดและปลอดภัยในการใช้ทรัพย์สินด้วย

ครุภัณฑ์หลายประเภท บางประเภทสามารถใช้งานได้ เป็นเวลานาน ๆ โดยไม่ต้องมีการบำรุงรักษาอะไรมากนัก เช่น โต๊ะ ตู้ เพียงทำความสะอาดประจำวันก็สามารถใช้งานได้ดี แต่ครุภัณฑ์บางชนิดจำเป็นต้องมีการดูแลรักษาเป็นประจำ ต้องทำความสะอาด หยอดน้ำมันเครื่อง และตรวจเช็คสภาพเป็นประจำ เช่น เครื่องพิมพ์ดีด ยานพาหนะ เครื่องจักรกล เป็นต้น ดังนั้น ในการบำรุงรักษาควรจะมีการแบ่งระดับของการบำรุงรักษาตามความเหมาะสมและสภาพของทรัพย์สินแต่ละประเภท และวางนโยบายไว้นานอวาททรัพย์สินประเภทใด ควรมีการบำรุงรักษามากน้อยเท่าใด และทำบ่อยแค่ไหน ทั้งนี้เพื่อจะได้ลดงานและค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมแก้ไข อย่างไรก็ตามการกำหนดระดับของการบำรุงรักษาจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผลประโยชน์ที่จะได้รับด้วยว่าคุณหรือไม่ นั่นคือจะต้องควบคุมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาและซ่อมแซมทรัพย์สินไว้อย่างไร ซึ่งอาจจะควบคุมโดยการทำงบประมาณเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในด้านนี้ไว้

การตรวจนับและตรวจสภาพทรัพย์สินเป็นครั้งคราว ความรับผิดชอบประการสุดท้ายเกี่ยวกับการควบคุมตัวทรัพย์สิน ก็คือการตรวจนับและตรวจสภาพทรัพย์สินเป็นครั้งคราว เพื่อเปรียบเทียบกับยอดตามบัญชี การตรวจนับทรัพย์สินนี้ถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญหนึ่งในการควบคุมเกี่ยวกับตัวทรัพย์สิน ทั้งยังช่วยในการตรวจสอบการบันทึกบัญชี

ควรวาไคบัณฑิกับผูชิไวกูถอง ครอบถวน หรือไม การตรวจนับและตรวจสภาพทรัพสินนี้ควรทำอยางนอยปีละครั้ง ทั้งนี้เพื่อป้องกันกาทุจริตและขอผิดพลากต่าง ๆ ซึ่งหากมีก็จะได้แกไขไคในระยะเวลาไมนานนัก การตรวจนับและตรวจสภาพจะเป็นการตรวจสอบควาทรัพสินของกิจการมีอะไรบาง อยุ่ครอบถวนหรือไม และไคบัณฑิกับผูชิไวกูถอง ครอบถวนหรือไม รวมทั้งการตรวจสภาพของทรัพสินถาวรควย วาอยุ่ในสภาพอยางไร ทั้งนี้เพื่อรายงานใหฝ่ายบริหารทราบ ในการตรวจนับและตรวจสภาพทรัพสินอาจจะทำเป็นรายงานการตรวจนับ ดังแบบฟอร์มที่แสดงไวในรูปที่ 4-1 อยางไรก็ตามหากผลการตรวจนับปรากฏวาทรัพสินที่มีอยุ่จริง ไมตรงกับยอดตามบัญชีก็ควรจะได้มีการสืบหาสาเหตุและรายงานใหฝ่ายบริหารหรือผูรับผิดชอบทราบ ทั้งนี้เพื่อจะได้วิเคราะหหาสาเหตุและทางแกไขซึ่งอาจจะตอมมีการปรับปรุงบัญชีทรัพสินใถูกถอง แตอยางไรก็ตามการปรับปรุงบัญชีจะทำไคตอง ใครับการอนุมัติจากผูมีอำนาจเสียก่อน

รูปที่ 4-1 รายงานการตรวจนับทรัพสิน

รายงานการตรวจนับทรัพสิน						
						วันที่.....
						แผนก.....
ลำดับที่	เลขทะเบียน ทรัพสิน	ชื่อทรัพสิน	จำนวนที่ นับไค	จำนวนตาม บัญชี	ผลต่าง	หมายเหตุ
						ลงชื่อ..... (ผู้ตรวจนับ)
						ลงชื่อ..... (ผู้ตรวจนับ)

แนวความคิด วัตถุประสงค์ และหลักในการควบคุมทรัพย์สินที่จะกล่าวถึงนี้ จะแยกทรัพย์สินเป็น 3 ประเภทคือ

2.2.1 วัสดุ

2.2.2 ครุภัณฑ์

2.2.3 ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง

2.2.1 การควบคุมเกี่ยวกับวัสดุสิ้นเปลือง

โดยที่วัสดุสิ้นเปลืองมีลักษณะเป็นสิ่งที่ใช้แล้วหมดไปหรือ เป็นสิ่งที่มิใช่อายุการใช้งานค่อนข้างสั้น มักไม่มีการซ่อมแซม ดังนั้น การกำหนดระบบ การควบคุม จึงควรจัดให้เป็นไปในลักษณะที่ทำให้ "หยิบได้ง่าย หยากู้ คุมง่าย คุมตา" และยังช่วยให้สามารถวางแผนการจัดซื้อได้อย่างมีประสิทธิภาพอีกด้วย ซึ่งอาจกล่าว ได้ว่าวัตถุประสงค์ของการควบคุมวัสดุสิ้นเปลืองก็เพื่อป้องกันความเสียหายอันอาจเกิด จากการทุจริต และเพื่อรักษาระดับวัสดุคงคลังให้เหมาะสม คือไม่ให้มีวัสดุมากจนเกินไป เพราะนอกจากทำให้เงินทุนมาจมอยู่ในวัสดุคงคลังมากเกินความจำเป็นแล้ว ยังทำให้ เสียค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษา และอาจทำให้วัสดุเสื่อมสภาพอีกด้วย แต่ในขณะเดียวกัน ถ้าเก็บวัสดุน้อยจนเกินไปก็อาจทำให้เกิดปัญหาวัสดุขาดมือขึ้นได้

ระบบการควบคุมวัสดุสิ้นเปลืองโดยทั่วไปควรมีลักษณะดังนี้ :-

1) มีวิธีการเกี่ยวกับการรับ-จ่าย และเก็บรักษาอย่าง รัดกุมและเป็นระเบียบเรียบร้อย

2) มีเอกสารแบบพิมพ์ต่าง ๆ ที่ประสานกันอย่างดี เพื่อป้องกันการผิดพลาดและเพื่อกำหนดความรับผิดชอบ เช่น เมื่อเบิกวัสดุจะต้องมี ใบเบิก-จ่ายสิ่งของ เป็นหลักฐานและมีการลงลายมือชื่อกำกับของผู้อ่านาจนุมัติให้เบิก ได้ และเมื่อได้รับวัสดุแล้วก็มีการลงลายมือชื่อกำกับว่าได้รับวัสดุครบถ้วนหรือไม่ตามที่ ขอเบิกเป็นต้น

(3) มีการเก็บบันทึกสถิติต่าง ๆ และจัดทำรายงานเกี่ยวกับการจัดซื้อ และการใช้เสนอต่อฝ่ายบริหาร เพื่อให้ฝ่ายบริหารได้ใช้ข้อมูล หรือรายงานที่เสนอมานั้น ช่วยในด้านการวางแผนและตัดสินใจ

(4) จัดให้มีการตรวจสอบภายในเพื่อตรวจสอบยอดตามบัญชีว่าถูกต้องตรงกับวัสดุที่มีอยู่จริงหรือไม่ รวมทั้งการตรวจสอบเกี่ยวกับการรับ-จ่ายวัสดุ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการทุจริตและยัง เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีด้วย

(5) มีการตรวจนับวัสดุคงเหลือเป็นครั้งคราว และหากผลการตรวจนับปรากฏว่าวัสดุตามบัญชีกับวัสดุที่มีอยู่จริง ไม่ตรงกัน ก็ควรจะมีการรายงานเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อทราบและสั่งการ อย่างไรก็ตามควรจะมีการปรับปรุงบัญชีวัสดุใหญ่ถูกต้องตรงตามจำนวนที่ตรวจนับได้ หรือที่มีอยู่จริงด้วย

การตรวจนับวัสดุคงเหลืออาจทำได้ 2 วิธีคือ

ก. ตรวจนับแบบต่อเนื่อง หมายถึง การตรวจนับวัสดุแต่ละชนิดโดยทั่วถึงกันตลอดทั้งปี ซึ่งอาจจะให้มีการหมุนเวียนนับตามบัญชีวัสดุคงเหลือแต่ละชนิด

ข. ตรวจนับเมื่อสิ้นงวด หมายถึง การตรวจบัญชีวัสดุคงเหลือแต่ละชนิดกับวัสดุที่มีอยู่จริงตามวันที่กำหนดไว้ ปกติจะเป็นเวลาใกล้สิ้นงวด สำหรับขั้นตอนในการตรวจนับโดยสังเขปมีดังนี้

ก. กำหนดวันที่จะตรวจนับ

ข. จัดเตรียมป้ายตรวจนับวัสดุ (Inventory tag) ซึ่งต้องพิมพ์เลขที่เรียงตามลำดับไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจนับได้ทราบรายละเอียดเกี่ยวกับวัสดุที่จะตรวจนับและใช้สำหรับกรอกจำนวนวัสดุที่ตรวจนับได้ พร้อมทั้งแนบแผนผังแสดงที่เก็บวัสดุแต่ละชนิดมอบให้เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจนับ

ค. เมื่อการตรวจนับเสร็จเรียบร้อย ผู้ควบคุมการตรวจนับจะต้องรวบรวมป้ายตรวจนับวัสดุให้ครบถ้วนส่งให้เจ้าหน้าที่ทำบัญชีวัสดุ เพื่อสรุป

ผลรายงานการตรวจนับแล้ว เปรียบเทียบผลที่ได้จากการตรวจนับกับยอดตามบัญชี และ
คำนวณผลต่างทั้งปริมาณและจำนวนเงิน ดังตัวอย่างในรูปที่ 4-2 แล้วเสนอต่อฝ่าย
จัดการ เพื่อขออนุมัติปรับปรุงยอดคงเหลือตามบัญชีให้มียอด เท่ากับจำนวนที่ตรวจนับได้ต่อไป

รูปที่ 4-2 การเปรียบเทียบวัสดุคงเหลือตามที่นับได้กับตามบัญชี¹

วันที่.....

จัดทำโดย.....

ตรวจสอบโดย.....

ลำดับที่	ชื่อวัสดุ	รหัส	จำนวนที่ นับได้	จำนวน ตามบัญชี	ผลต่าง เกิน(ขาด)	ราคา ต่อหน่วย	จำนวนเงิน เกิน(ขาด)

¹ที่มา : วิไล วีระปรีช และ มาลี ชวงสุนิช, ระบบบัญชี-ภาค 1

(กรุงเทพมหานคร : คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,
2523), หน้า 127.

เครื่องมือสำคัญที่ช่วยในการควบคุมวัสดุก็คือ บัญชีวัสดุ (Stock card) ใช้ควบคุมวัสดุแต่ละรายการ เพื่อให้กิจการได้ทราบว่าในขณะใดขณะหนึ่งกิจการมีวัสดุแต่ละรายการเป็นจำนวนเท่าใด เพียงพอกับความต้องการหรือไม่ หากไม่พอหรือวัสดุใกล้จะหมด จะได้ดำเนินการจัดซื้อมาเพิ่มเติมเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาวัสดุขาดมือขึ้นได้ ดังนั้น กิจการจะต้องมีการบันทึกเพิ่มหรือลดยอดวัสดุในบัญชีวัสดุทุกครั้งที่มีการซื้อหรือเบิกใช้วัสดุเพื่อจะได้ทราบยอดคงเหลือที่แท้จริงตลอดเวลา รูปแบบของบัญชีวัสดุเป็นดังรูปที่ 4-3 หน้า 84 บัญชีวัสดุนี้มีลักษณะเป็นบัญชีย่อยวัสดุควบ ดังนั้น เมื่อสิ้นงวดยอดรวมของบัญชีย่อยคือบัญชีวัสดุทุกรายการจะต้องมียอดเท่ากับบัญชีคุมยอดวัสดุ บัญชีวัสดุนี้ควรให้พนักงานทำบัญชีซึ่งอยู่ฝ่ายบัญชี เป็นผู้จัดทำและบันทึก แต่ควรเป็นคนละคนกับผู้ที่ทำบัญชีคุมยอดวัสดุควบ เพื่อเป็นการตรวจสอบความถูกต้องอีกชั้นหนึ่งด้วย

สำหรับเจ้าหน้าที่คลังพัสดุ ซึ่งมีหน้าที่เกี่ยวกับการดูแลและเก็บรักษาวัสดุ ควรจะมีการทำบัตรวัสดุเพื่อควบคุมจำนวนวัสดุที่ตนรับผิดชอบด้วยเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพื่อเจ้าหน้าที่คลังพัสดุจะได้ทราบว่าวัสดุที่ตนเองควบคุมอยู่มีอะไรบ้าง เป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งบัตรวัสดุของเจ้าหน้าที่คลังพัสดุนั้นไม่จำเป็นจะต้องบอกราคาของวัสดุไว้ด้วยก็ได้ เพราะหากเจ้าหน้าที่คลังพัสดุทราบราคาก็อาจเป็นสิ่งล่อใจให้เกิดการทุจริตได้ ตัวอย่างบัตรวัสดุของเจ้าหน้าที่คลังพัสดุปรากฏดังรูปที่ 4-4 หน้า 85

รูปที่ 4-4 บัตรวัสดุ

บัตรวัสดุ (Bin Card)

ชื่อวัสดุ.....

จำนวนสูงสุด.....

ที่เก็บ.....

จำนวนต่ำสุด.....

ว.ค.ป.	อ้างอิง	รับ (หน่วย)	จ่าย (หน่วย)	คงเหลือ (หน่วย)

เจ้าหน้าที่คลังพัสดุเมื่อมีการรับ-จ่ายพัสดุ ต้องบันทึกเพิ่ม-ลดยอดในบัญชีทันที นอกจากนั้นเจ้าหน้าที่คลังพัสดุควรจัดทำบัญชีรายชื่อวัสดุ (Stock list) ในคลังทั้งหมด พร้อมกันแจ้งที่เก็บไว้ในบัญชีรายชื่อด้วย เพื่อสะดวกต่อการค้นหาเมื่อต้องการรายชื่ออันอาจจะเรียงตามตัวอักษรชื่อของวัสดุเพื่อความรวดเร็วในการค้นหารายการวัสดุที่ต้องการ

การเบิกจ่ายพัสดุ เพื่อป้องกันการทุจริตและสิ้นเปลือง ควรวางกฎการเบิกวัสดุออกจากคลังพัสดุใดก็ตามมีใบเบิกที่ถูกต้อง คือ ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจ ใบเบิกวัสดุจะมีรายละเอียดอย่างไรนั้น ย่อมแล้วแต่ความต้องการของแต่ละกิจการหรือหน่วยงาน แต่อย่างน้อยควรมีรายการที่สำคัญดังนี้

- วัน เดือน ปี ที่เบิก
- แผนกที่เบิก
- รายการวัสดุที่เบิก ทั้งจำนวนและราคา
- ลายมือชื่อผู้เบิก
- ลายมือชื่อผู้อนุมัติ
- ลายมือชื่อผู้รับของ

ใบเบิกควรทำขึ้นทุกละ 2 ฉบับ (หรือ 3 ฉบับ ถ้าผู้เบิกต้องการเก็บสำเนาไว้ด้วย) 2 ฉบับแรกส่งให้เจ้าหน้าที่คลังพัสดุเพื่อเบิกวัสดุ เมื่อเจ้าหน้าที่คลังพัสดุจ่ายของให้แล้วจะเก็บสำเนาใบเบิกไว้เป็นหลักฐาน 1 ฉบับ ต้นฉบับส่งไปให้พนักงานทำบัญชีวัสดุ เพื่อบันทึกต้นทุนของวัสดุลงในใบเบิกและลงรายการ ลดยอดวัสดุที่เบิกในของจ่ายและของคง เหลือในบัตรแยกประเภทวัสดุ

อย่างไรก็ตามเพื่อให้แน่ใจว่าใบเบิกทุกใบได้บันทึกบัญชีครบถ้วนควรจะมีการกำหนดเลขที่ของใบเบิกเรียงลำดับใหม่ โดยเจ้าหน้าที่คลังพัสดุเป็นผู้กำหนด นอกจากนั้น อาจจะมีการจัดทำทะเบียนคุมใบเบิกเพื่อให้แน่ใจว่าใบเบิกทุกใบได้ลงบัญชีครบถ้วน ดังนั้นก่อนจ่ายวัสดุออกควรบันทึกในทะเบียนคุมใบเบิกเสียก่อน

2.2.2 การควบคุมเกี่ยวกับครุภัณฑ์

ครุภัณฑ์จัดเป็นทรัพย์สินที่มีลักษณะคงทนถาวร มีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 ปี ได้แก่ เครื่องใช้สำนักงานต่าง ๆ เครื่องจักรกล ยานพาหนะ ฯลฯ ปกติแล้วทรัพย์สินประเภทนี้เมื่อใช้งานจะเกิดการสึกหรอหรือเสื่อมสภาพเรื่อย ๆ จึงจำเป็นต้องมีการบำรุงรักษาและซ่อมแซมเป็นครั้งคราว เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นสามารถใช้งานต่อไปอย่างมีประสิทธิภาพ ฉะนั้น ลักษณะการจัดระบบการควบคุมทรัพย์สินประเภทนี้จึงมุ่งควบคุมเพื่อให้ทราบว่า "อะไร อยู่ที่ไหน มีสภาพอย่างไร" ซึ่งนอกจากจะควบคุมเกี่ยวกับตัวทรัพย์สินให้อยู่อย่างครบถ้วน และปลอดภัยแล้ว ยังต้องควบคุมเกี่ยวกับการใช้งานและค่า

ใช้จ่ายที่เกิดขึ้นคงได้กล่าวไว้ในตอนต้น รวมทั้งมีการตรวจนับและตรวจสอบภาพเป็นครั้งคราว และมีการจัดทำรายงานเกี่ยวกับการใช้งานและค่าใช้จ่ายสำหรับครุภัณฑ์บางประเภทด้วย เช่น ยานพาหนะ และเครื่องจักรกล

ในการควบคุมเกี่ยวกับทรัพย์สินนี้ จำเป็นต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชีช่วย เช่น บัญชีย่อยหรือประวัติรายละเอียดเกี่ยวกับครุภัณฑ์แต่ละชิ้น ซึ่งถือว่าเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่ช่วยในการควบคุมในตานั้น ดังนั้น บัญชีย่อยและประวัติของครุภัณฑ์ต่าง ๆ จึงมักจะออกแบบให้มีรายละเอียดที่สามารถใช้ในการควบคุมทั้งทางด้านการบันทึกบัญชีและควบคุมทรัพย์สินไปด้วย

การจัดทำทะเบียน บัญชีย่อย และประวัติของครุภัณฑ์ เพื่อช่วยในการควบคุมทรัพย์สิน

เมื่อธุรกิจหรือหน่วยงานต่าง ๆ ได้รับครุภัณฑ์เข้ามาหลังจากตรวจสอบเอกสารหลักฐานของการได้มาเรียบร้อยและบันทึกในบัญชีแยกประเภททั่วไป (บัญชีคุมยอด) แล้ว ก็จะต้องบันทึกในทะเบียนครุภัณฑ์แยกเป็นแต่ละประเภทตามลำดับเวลาที่ได้รับ เพื่อจะได้ทราบว่าครุภัณฑ์ชิ้นใดได้รับมาเมื่อใด ราคาทุนเท่าใด และนำไปใช้ที่ใด จากนั้นก็จะบันทึกไว้ในบัญชีย่อยสำหรับครุภัณฑ์แต่ละชิ้น เพื่อจะได้บอกรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับครุภัณฑ์แต่ละชิ้นได้ เพื่อสะดวกต่อการควบคุมทรัพย์สิน ทั้งยังเป็นการตรวจสอบการบันทึกบัญชีอีกด้วย เพราะยอดรวมของบัญชีย่อยทุกบัญชีจะต้องเท่ากับยอดตามบัญชีแยกประเภท และสำหรับครุภัณฑ์ประเภทยานพาหนะ เครื่องจักรกลต่าง ๆ หรือครุภัณฑ์ที่มีราคาสูงและต้องมีการบำรุงรักษาและซ่อมแซมเป็นประจำ ควรจะมีการจัดทำประวัติครุภัณฑ์แต่ละชิ้นไว้ด้วย

เนื่องจากครุภัณฑ์มีหลายชนิด บางชนิดไม่จำเป็นต้องมีการบำรุงรักษาน้อยครั้ง แต่บางชนิดต้องบำรุงรักษาและซ่อมแซมอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น ระดับของการควบคุมจึงไม่เท่ากัน ในที่นี้จะแยกครุภัณฑ์ออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ ครุภัณฑ์ประเภทที่ใช้อยู่กับที่

และไม่ต้องบำรุงรักษามากนัก เช่น เครื่องใช้สำนักงานต่าง ๆ กับครุภัณฑ์ประเภทเครื่องจักรกลและยานพาหนะ ซึ่งเป็นครุภัณฑ์ที่มีอัตราการสึกหรอสูง และจำเป็นต้องมีการบำรุงรักษาและซ่อมแซมอยู่ตลอดเวลา ลักษณะการควบคุมของครุภัณฑ์ทั้ง 2 ประเภทแตกต่างกันดังนี้

(1) ครุภัณฑ์ประเภทใช้อยู่กับที่และไม่จำเป็นต้องบำรุงรักษามากนัก โดยทั่วไปมักจะให้แผนกบัญชีเป็นฝ่ายควบคุม โดยจัดทำเป็นทะเบียนครุภัณฑ์ขึ้น เพื่อให้ทราบว่าการมีครุภัณฑ์ประเภทใดบ้าง จำนวนเท่าใด ใ้มาเมื่อไร และแผนกใดเป็นผู้ใช้ ทะเบียนครุภัณฑ์นี้จะใช้บันทึกครุภัณฑ์ทั้งหมดที่กิจการจัดหามาแยกตามประเภท เช่น ทะเบียนเครื่องใช้สำนักงาน ดังรูปที่ 4-5 หน้า 89 และจะบันทึกตามลำดับวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา

นอกจากบันทึกในทะเบียนแล้วก็ควรมีการจัดทำบัญชีย่อยขึ้น สำหรับทรัพย์สินแต่ละชิ้น ซึ่งในปัจจุบันบัญชีย่อยนี้ได้กำหนดขึ้นให้สามารถใช้ได้ทั้งในด้านการควบคุมทางบัญชี และควบคุมเกี่ยวกับตัวทรัพย์สินด้วย ดังนั้น บัญชีย่อยของทรัพย์สินถาวรควรมีรายละเอียดต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 1) รายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินและการใ้มา เช่น ชื่อของทรัพย์สิน รหัสทรัพย์สิน ชื่อหรือใครรับจากใคร วันเริ่มใช้ แผนกที่ใช้ อายุการใช้งาน เป็นต้น
- 2) ต้นทุนของทรัพย์สินนั้นพร้อมทั้งรายจ่ายอื่น ๆ ที่คิดเป็นต้นทุนของทรัพย์สินนั้น
- 3) ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมพร้อมทั้งราคาตามบัญชีของทรัพย์สินถาวรนั้น
- 4) ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษา

ชื่อ.....

ชื่อจาก.....

บัญชีคุมเลขที่.....

ประเภท.....

วันที่เริ่มใช้.....

แผนกที่ใช้.....

รหัสทรัพย์สิน.....

อายุการใช้งาน.....

อัตราค่าเสื่อมราคา.....

ว.ค.ป.	รายการ	ราคาทุน	ค่าเสื่อมราคา สะสมยกมา	ค่าเสื่อมราคา ประจำปี	ค่าเสื่อมราคา สะสมยกไป	ราคาหลังหักค่าเสื่อม ราคาสะสมแล้ว

รูปที่ 4-6 (ต่อ)

ก้านหลัง
รายการซ่อม

ว.ก.ป.	รายการ	เลขที่ใบสำคัญ	จำนวนเงิน	หมายเหตุ

วิไล วีระปรีดิ์, "การควบคุมภายในสินทรัพย์ถาวร" เอกสารประกอบคำบรรยายเรื่องการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวร,
15 พฤษภาคม 2524.

(2) ทรัพย์สินประเภทที่ใช้เคลื่อนที่ มีการสึกหรองและต้องซ่อมแซมบำรุงรักษาเป็นประจำ ได้แก่ ยานพาหนะและเครื่องจักรกลต่าง ๆ การควบคุมทรัพย์สินประเภทนี้จำเป็นต้องทำอย่างใกล้ชิดและรัดกุม เพราะทรัพย์สินเหล่านี้นอกจากจะมีราคาต่อหน่วยสูงแล้ว ยังเป็นทรัพย์สินประเภทที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายตามมาด้วยเมื่อมีการใช้งาน เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าสึกหรอ ค่าซ่อมแซม ฯลฯ ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้มักผันแปรไปตามปริมาณงานที่ทำ ซึ่งหากการควบคุมไม่ดีพอก็จะทำให้เสียค่าใช้จ่ายมาก ดังนั้น การควบคุมทรัพย์สินเหล่านี้นอกจากจะควบคุมให้ทราบวากิจการมีทรัพย์สินประเภทใดบ้าง จำนวนเท่าใด อยู่ที่ใด และมีสภาพอย่างไรแล้วยังต้องควบคุมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายอีกด้วย ดังนั้นนอกจากจะมีการจัดทำทะเบียนและบัญชีย่อยทรัพย์สิน ซึ่งจัดทำโดยแผนกบัญชีแล้ว ควรมีการจัดทำบันทึกเกี่ยวกับประวัติของทรัพย์สินแต่ละชิ้นอย่างละเอียดด้วย โดยเฉพาะทรัพย์สินที่มีราคาสูงซึ่งต้องบำรุงรักษาและซ่อมแซมอยู่เสมอ เช่น เครื่องจักรกลและยานพาหนะ ประวัติควรมีข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินอย่างละเอียด ซึ่งรวมถึงต้นทุนวันที่ได้รับ คุณลักษณะหรือคุณสมบัติของทรัพย์สิน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการซ่อมแซม บำรุงรักษา ปรับปรุงหรือการเปลี่ยนชิ้นส่วน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการใช้ทรัพย์สินรวมทั้งประวัติการทำงานของทรัพย์สิน ทั้งนี้ เพื่อกิจการจะได้ประโยชน์จากบันทึกประวัติให้เป็นประโยชน์ในด้านการคำนวณค่าเสียเงินได้ เป็นหลักฐานในการเรียกร้องจากบริษัทประกันภัย ในกรณีที่ประสบอุบัติเหตุหรือชำรุดเสียหาย และช่วยในการติดตามทรัพย์สินใหม่ นอกจากนี้รายละเอียดที่ได้จากประวัติยังใช้ในด้านการวางแผนการจัดหาทรัพย์สินใหม่หรือเปลี่ยนแทนทรัพย์สินเก่า การวางแผนเกี่ยวกับการควบคุมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อจัดทำงบประมาณ และการกำหนดคราเวล่าจะขายหรือให้เช่า

2.2.3 การควบคุมเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งก่อสร้าง

สำหรับที่ดินและสิ่งก่อสร้างซึ่งเป็นทรัพย์สินถาวรที่ไม่ค่อยมีการเคลื่อนไหวทางบัญชี และไม่ควรมีการซ่อมแซมมากนัก ฉะนั้นลักษณะของการควบคุม

ทรัพย์สินจึงมุ่งควบคุมให้ทราบว่าทรัพย์สินอยู่เป็นมูลค่าเท่าใด และมักจะควบคุมโดยฝ่ายบัญชี โดยใช้ทะเบียนทรัพย์สินและบัญชีช่วยในการควบคุม อย่างไรก็ตามการควบคุม นอกจากจะมีทะเบียนและบัญชีอยู่แล้ว อาจจะมีการจัดทำประวัติสำหรับอาคารหรือสิ่งก่อสร้างอื่น ๆ ที่มีอาคารควบก็ได้ เพื่อให้ทราบถึงรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น รายละเอียดเกี่ยวกับการก่อสร้าง ผู้รับเหมาก่อสร้าง รวมทั้งรายการซ่อมแซม คัดแปลง และต่อเติม (ถ้ามี) สำหรับการซ่อมแซมและคัดแปลงนั้น จะต้องพิจารณาควยวาค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อการนี้ควรจะต้องเป็นต้นทุนโดยบันทึกเพิ่มมูลค่าทรัพย์สินตามบัญชีขึ้นหรือว่าควรจะต้องเป็นค่าใช้จ่าย สำหรับเรื่องนี้หลักว่าหากการกระทำดังกล่าวทำให้ทรัพย์สินมีมูลค่ามากขึ้นหรือสามารถประโยชน์จากทรัพย์สินดังกล่าวได้มากขึ้น ก็ควรต้องค่าใช้จ่ายนั้นเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน แต่ถาหากเป็นการซ่อมแซมให้ทรัพย์สินกลับมีสภาพเดิม ก็ควรต้องค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในงวดนั้น สำหรับการต่อเติมอาคารค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นควรต้องเป็นต้นทุนของอาคารทั้งหมด ดังนั้นกิจการจะต้องระมัดระวัง เกี่ยวกับเรื่อง การบันทึกต้นทุนของทรัพย์สินเหล่านั้น นอกจากนั้นควรจะมีการตรวจสอบสภาพอาคารและสิ่งก่อสร้างอื่น ๆ เป็นครั้งคราว อาจจะ 2 - 3 ปี คอครั้ง ทั้งนี้เพื่อจะได้ซ่อมแซมแก้ไขใดที่ทนทวงที่ ก่อนที่จะเกิดความเสียหายมาก

2.3 การรายงาน (Reporting)

แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

- (1) การรายงานต่อผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอก
- (2) การรายงานต่อฝ่ายบริหาร

2.3.1 การรายงานต่อผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอก ก็เพื่อที่จะเสนอ

ให้ผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกที่สนใจได้ทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของกิจการว่าเป็นอย่างไร รายงานดังกล่าวที่สำคัญมีอยู่ 2 ฉบับคือ

งบกำไรขาดทุน เป็นงบที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง เพื่อบอกให้ทราบว่ากิจการสามารถทำอะไรได้เท่าใด หรือประสบผลขาดทุนเท่าใด ทั้งนี้ เพื่อวัดความสามารถของกิจการในการใช้ทรัพย์สินว่าให้ผลตอบแทนคุ้มค่าหรือไม่

งบดุล เป็นงบแสดงฐานะของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง ในงบนี้จะแสดงให้เห็นว่ากิจการมีทรัพย์สิน หนี้สิน และทุนเท่าใด ซึ่งจะแสดงให้เห็นว่ากิจการมีฐานะการเงินและมีการบริหารทรัพย์สินและหนี้สินดีหรือไม่เพียงใด

2.3.2 รายงานต่อฝ่ายบริหาร เพื่อให้ฝ่ายบริหารได้มีข้อมูลที่จำเป็นใช้ในการตัดสินใจและวางแผนเกี่ยวกับการควบคุมทรัพย์สินจึงควรมีการจัดทำรายงานเสนอต่อฝ่ายบริหารด้วย รายงานดังกล่าวได้แก่

- รายงานเกี่ยวกับจำนวนและประเภทของครุภัณฑ์และยานพาหนะที่มีอยู่ทั้งหมด พร้อมทั้งสภาพโดยอาจจะมีการแยกเป็นของแต่ละแผนกหรือหน่วยงาน เพื่อจะได้ใช้เป็นข้อมูลในการพิจารณาว่าการลงทุนในทรัพย์สินดังกล่าวเหมาะสมหรือไม่
- รายงานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริง โดยเปรียบเทียบให้เห็นถึงงบประมาณที่ตั้งไว้ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและหากมีข้อแตกต่างก็ควรจะได้มีการวิเคราะห์หาสาเหตุด้วย เพื่อฝ่ายบริหารจะได้หาทางแก้ไขต่อไป
- รายงานเกี่ยวกับค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ซึ่งควรมีการรายงานตามหน่วยงานที่รับผิดชอบ เพราะจะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงความเอาใจใส่ในการดูแลรักษาทรัพย์สินของแต่ละหน่วยงานที่ใช้
- รายงานเกี่ยวกับการใช้วัสดุแต่ละชนิดว่ามีอัตราการใช้มากน้อยเท่าใด โดยแยกวัสดุออกเป็นกลุ่ม ๆ เช่น กลุ่มที่มีอัตราการใช้มาก (Fast Moving) กลุ่มที่มีอัตราการใช้น้อย (Slow Moving) หรือกลุ่มที่ไม่มีการเคลื่อนไหวหรือเบิกใช้เลยเป็นเวลานาน (Dead Stock) ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการวางแผนเกี่ยวกับการจัดหาวัสดุให้เหมาะสมและเพียงพอกับความต้องการ
- รายงานวัสดุคงเหลือแต่ละประเภท

2.4 การตรวจสอบภายใน

เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการปฏิบัติตามแผนงานที่วางไว้และเพื่อตรวจสอบความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชีและรายงานต่าง ๆ ควรจะจัดให้มีการตรวจสอบภายในด้วย โดยเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานนั้น และเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบ หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเป็นหน่วยงานอิสระ หน่วยงานหนึ่งต่างหาก.

3. การควบคุมทางการบริหาร

ดังได้กล่าวในตอนต้นแล้วว่าการควบคุมทางการบริหารเป็นการควบคุมที่ไม่เกี่ยวกับด้านบัญชีเลย แต่จำเป็นต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชี เป็นเครื่องมือเพื่อช่วยในด้านการวางแผนในการควบคุม วัตถุประสงค์ของการควบคุมทางการบริหารก็เพื่อกระตุ้นให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงานและให้การดำเนินงานเป็นไปตามนโยบายที่วางไว้ ตัวอย่างของการควบคุมทางการบริหาร ได้แก่ การวิเคราะห์ทางสถิติ การศึกษาความสัมพันธ์ของเวลาและวิธีปฏิบัติงาน การจัดทำรายงานที่ไม่เกี่ยวกับการบัญชี เช่น รายงานการปฏิบัติงานและผลงานของเจ้าหน้าที่ เป็นต้น รวมทั้งการฝึกอบรมพนักงานให้เข้าใจในหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติและการควบคุมคุณภาพ

สำหรับวัสดุควรมีการวิเคราะห์เกี่ยวกับสถิติการใช้วัสดุต่าง ๆ เพื่อวางแผนในการจัดหา ทั้งนี้เพื่อป้องกันเกี่ยวกับปัญหาขาดวัสดุหรือมีวัสดุมากเกินไปจนเกิดความจำเป็นซึ่งอาจจะวิเคราะห์โดยอาศัยวิธีการของระบบการสั่งซื้อด้วยจำนวนที่ประหยัด หรือ Economic Order-Quantity (E.O.Q.) นอกจากนั้นควรมีการจัดทำรายงานเกี่ยวกับภาวะตลาดของวัสดุ การวางแผนการใช้วัสดุประเภทอื่นทดแทน เป็นต้น

สำหรับทรัพย์สินถาวรก็ต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชีมาช่วยในการวิเคราะห์และวางแผนเกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินว่าจะจัดสรรทรัพย์สินต่าง ๆ ที่มีอยู่ให้กับหน่วยงาน

ต่าง ๆ อย่างไม่ให้เพียงพอและควบคุมการใช้ให้มีประสิทธิภาพ เป็นไปตามนโยบายของ
กิจการเป็นส่วนรวม วางแผนการบำรุงรักษา ซ่อมแซม ซึ่งการวางแผนในเรื่องดังกล่าว
จะเกี่ยวพันไปถึงการตั้งงบประมาณรายจ่ายและการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงทดแทนด้วย นอกจากนี้
นั้นควรมีการฝึกอบรมพนักงานในระดับต่าง ๆ ให้มีความรับผิดชอบในหน้าที่ เข้าใจถึงวิธี
การทำงานและวิธีการใช้ทรัพย์สินต่าง ๆ อย่างถูกต้อง การควบคุมดังที่กล่าวข้างต้นจะ
เป็นการกระตุ้นให้มีประสิทธิภาพในการทำงานและการใช้ทรัพย์สิน อย่างไรก็ตามจะ
ต้องมีการกำหนดมาตรฐานในเรื่องต่าง ๆ ไว้ ทั้งนี้เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุม
การดำเนินงานให้เป็นไปตามนโยบายที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ

4. ประโยชน์ของการควบคุมทรัพย์สิน

การจัดให้มีการควบคุมทรัพย์สินตามวิธีการดังกล่าวอย่างเหมาะสม นอกจาก
จะช่วยป้องกันทรัพย์สินไม่ให้เสียหายหรือขโมยก่อนถึงเวลาอันควรแล้ว ป้องกันการทุจริต
และมีประโยชน์ในด้านต่าง ๆ อีกหลายด้านดังนี้

4.1 ด้านการรายงานเพื่อแสดงฐานะทางการเงิน (Financial Position)

การจัดให้มีการควบคุมทางด้านบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินอย่างรัดกุม คือ
มีการบันทึกบัญชีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน ทันต่อเวลา จะช่วยให้กิจการสามารถจัดทำ
งบแสดงฐานะการเงินได้รวดเร็วขึ้น ทั้งนี้เพื่อรายงานให้เจ้าของกิจการหรือผู้สนใจ
ได้ทราบถึงฐานะของกิจการว่ามั่นคงเพียงไร มีทรัพย์สินประเภทใดบ้าง มูลค่าเท่าใด
เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับหนี้สินทั้งหมดของกิจการ ทำให้ทราบฐานะของกิจการและใช้
วิเคราะห์หรือตราส่วนต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์เพื่อดูฐานะของกิจการ

4.2 ด้านการวางแผน (Planning)

กิจการสามารถวางแผนเกี่ยวกับการใช้งาน และการซ่อมแซมบำรุง
รักษาทรัพย์สิน โดยใช้รายละเอียดหรือข้อมูลที่บันทึกไว้ในประวัติของทรัพย์สินมาช่วย

ในการวางแผน เพราะจากประวัติจะทำให้ทราบถึงประสิทธิภาพการทำงานของทรัพย์สิน และประวัติการซ่อมแซมเพื่อจะได้ใช้เป็นแนวทางในการกำหนดเวลาหรือตารางการใช้ งานของเครื่องจักรกลหรือยานพาหนะว่าใช้งานได้ในช่วงใดบ้าง เป็นเวลานานเท่าใด จึงจะต้องส่งเข้าตรวจสภาพหรือซ่อมแซมเพื่อจะไม่ให้ทรัพย์สินนั้นชำรุดหรือเสื่อมสภาพเร็วเกินไป และเพื่อจะได้วางแผนการหมุนเวียนให้เครื่องจักรต่าง ๆ ใ้ทำงานและ ซ่อมโดยไม่ต้องทำโรงงานหยุดชะงัก และยังช่วยในการวางแผนเกี่ยวกับการจัดหา ทรัพย์สินมาเปลี่ยนแทน หรือเพิ่มเติมเมื่อเห็นว่าจะมีการขยายหน่วยงาน เป็นต้น

4.3 งานการวางแผนงบประมาณ (Budgeting)

จากการที่มีการจัดทำแผนเกี่ยวกับการใช้การบำรุงรักษาและซ่อมแซม จะช่วยให้กิจการกำหนดงบประมาณการค่าใช้จ่ายในด้านต่าง ๆ เพื่อจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายให้เหมาะสม รวมทั้งการวางแผนเกี่ยวกับการจัดหาทรัพย์สินด้วย เช่น อาจจะมีการคำนวณออกมาว่า มีค่าใช้จ่ายอะไรบ้าง เป็นจำนวนเท่าใดต่อการทำงานของเครื่องจักร ต่อชั่วโมง เช่น ค่าน้ำมัน เชื้อเพลิง ค่าน้ำมันหล่อลื่น เพื่อจัดเตรียมงบประมาณให้เหมาะสม สำหรับปีถัดไป หรือในกิจการที่ผลิตสินค้าจำหน่ายจะได้จัดเตรียมงบประมาณสำหรับจัดหา ปัจจัยการผลิตต่าง ๆ ให้เพียงพอ เช่น วัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น ๆ ให้สอดคล้องกับการทำงานของเครื่องจักร เพื่อไม่ให้เครื่องจักรต้องหยุดชะงักเพราะรอ งาน

4.4 งานการควบคุม (Control)

จากบันทึกหลักฐานต่าง ๆ ทางบัญชี ทำให้กิจการทราบว่า มีทรัพย์สินใด เป็นจำนวนเท่าใดและอยู่ที่ใดบ้าง ถ้าหากมีการทุจริตเกิดขึ้น หรือมีการสูญหายจะได้ทราบ และติดตามต่อไป นอกจากช่วยในการควบคุมตัวทรัพย์สินแล้วยังช่วยในการควบคุมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายได้ เพราะมีการบันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในประวัติทำให้สามารถเปรียบเทียบ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับที่ได้ตั้งงบประมาณไว้ หากมีข้อแตกต่างจะได้วิเคราะห์สาเหตุ และหาทางแก้ไขเพื่อให้เป็นไปตามที่ได้วางแผนและเป็นไปตามงบประมาณที่วางไว้

4.5 ด้านการกำหนดราคา. (Pricing)

จากบัญชีย่อยทรัพย์สินทำให้ทราบมูลค่าสุทธิหรือราคาตามบัญชี (Book Value) ทำให้สะดวกต่อการกำหนดราคาของทรัพย์สินหากจะมีการขายหรือให้เช่า นอกจากนั้นยังช่วยในการกำหนดวงเงินเอาประกันหากจะมีการประกันทรัพย์สินกับบริษัทประกันภัย

4.6 ด้านการตัดสินใจ (Decision Making)

ฝ่ายบริหารสามารถใช้ข้อมูลหรือรายละเอียดจากบัญชีและประวัติมาช่วยในการตัดสินใจ เช่น ควรจะสั่งซื้อวัสดุสำรองไว้หรือไม่ และควรสำรองวัสดุประเภทใด หรือควรจะสั่งซื้อทรัพย์สินถาวรประเภทใดบ้าง เพราะในบางครั้งหน่วยงานอาจต้องการใช้ทรัพย์สินหลายประเภทในเวลาเดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกัน แต่เงินทุนที่มีอยู่ไม่เพียงพอกับข้อเสนอ การพิจารณาว่าจะซื้อทรัพย์สินใดควรทำด้วยความระมัดระวัง ในการพิจารณาว่าควรซื้อทรัพย์สินถาวรประเภทใดนั้น จำเป็นต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการใช้ ประโยชน์ที่จะได้รับและราคาของทรัพย์สิน นอกจากนี้หากทรัพย์สินที่ต้องการมีหลายแบบ แต่ทุกแบบสามารถทำงานได้เหมือนกัน อาจจะแตกต่างกันบ้างที่ราคาและประสิทธิภาพในการทำงาน ดังนั้นการตัดสินใจว่าจะซื้อหรือเปลี่ยนแทนแบบใดควรจะพิจารณา โดยเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการซื้อรวมทั้งค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการใช้ทรัพย์สินด้วย แบบใดที่เสียค่าใช้จ่ายหรือมีต้นทุนรายปีต่ำสุดก็ควรเลือกแบบนั้น (ต้นทุนรายปีในที่นี้ หมายถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดจากการใช้ทรัพย์สิน โดยคิดเป็นปี ได้แก่ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดจากการใช้ทรัพย์สินนั้น)