

บทที่ 2

หลักการและแนวคิดในการศึกษา

ในการศึกษาเรื่อง ระบบบัญชีกองทุนสำหรับมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ : กรณีศึกษา มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรีนั้น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ผู้ศึกษาได้นำหลักการและแนวคิดต่าง ๆ รวมทั้งวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องมาใช้ในการศึกษา ดังนี้

หลักการจัดการกองทุน

พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2536) ได้ให้ความหมายและจัดประเภทของกองทุน ดังนี้

กองทุน (Funds) หมายถึง จำนวนเงินหรือสินทรัพย์ที่จำแนกออกไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้จ่ายในการดำเนินงานอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเฉพาะตามแต่ที่จะมีกำหนดไว้ในกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับซึ่งเป็นหน่วยการเงินและการบัญชีที่สมบูรณ์ในตัวเอง

การบัญชีของรัฐบาลในต่างประเทศมักนิยมจัดเป็นกองทุน (Funds) ซึ่งแต่ละกองทุนจะมีเงินหรือสินทรัพย์ตลอดจนการจัดทำบัญชีแยกออกจากกันโดยอิสระ ซึ่งการจัดตั้งกองทุนนั้นตั้งขึ้นตามความจำเป็นและเหมาะสม รัฐบาลอาจจัดตั้งกองทุนน้อย เพื่อให้การบริหารการเงิน และการรับจ่ายเงินมีความคล่องตัว เพราะถ้ามีการจัดตั้งกองทุนมากเท่าไรจะทำให้การบริหารการเงิน และความยืดหยุ่นทางการเงินยังมีน้อยลง ในทางปฏิบัติรัฐบาลอาจจัดตั้งกองทุนได้ 8 ชนิด ซึ่งกองทุนเหล่านี้เป็นกองทุนที่นิยมใช้และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป คือ

1. กองทุนทั่วไป (General Fund) เป็นกองทุนที่ตั้งขึ้นเพื่อรวบรวมสินทรัพย์ทุกชนิดรวมทั้งเงินสด เพื่อให้หน่วยงานของรัฐบาลไว้ใช้จ่ายบริการประชาชนโดยทั่วไป รวมทั้งการบริหารงานทั่วไปของรัฐบาล โดยมีได้จำกัดเงินและสินทรัพย์นั้น ๆ ไว้ เพื่อใช้ในวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งโดยเฉพาะ

2. กองทุนรายรับพิเศษ (Special Revenue Fund) เป็นกองทุนที่รวบรวมรายได้เพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์หนึ่งโดยเฉพาะ ส่วนลักษณะโดยทั่วไปของกองทุนนี้จะเหมือนกับลักษณะของกองทุนทั่วไป กองทุนประเภทนี้มักจะเป็นกองทุนเกี่ยวกับการศึกษาหรือสังคมสงเคราะห์ เช่น กองทุนรายรับพิเศษ เพื่อไว้ใช้จ่ายในการดำเนินงาน โรงเรียนหรือการบำรุงรักษาถนนหนทาง เป็นต้น

3. กองทุนจัดหาสินทรัพย์ถาวร (Capital Project Fund) เป็นกองทุนที่ตั้งขึ้นเพื่อรอจ่ายในการจัดหาสินทรัพย์ถาวร เพื่อไว้ใช้งานหรืออำนวยความสะดวกของหน่วยงานของรัฐบาล เช่น สร้างถนน ห้องสมุด หรือสถานพักผ่อนหย่อนใจ

4. กองทุนชำระหนี้สิน (Debt Service Fund) เป็นกองทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อรวบรวมเงินหรือสินทรัพย์อื่น เพื่อชำระหนี้หรือไถ่ถอนพันธบัตรซึ่งถึงกำหนดและจ่ายดอกเบี้ยตามข้อผูกพัน

5. กองทุนทรัสต์และตัวแทน (Trust and Agency Fund) เป็นกองทุนที่ตั้งขึ้นเพื่อรับจ่ายเงินและสินทรัพย์อื่น ๆ แทนส่วนราชการหรือบุคคลหรือกองทุนอื่น โดยที่สินทรัพย์หรือเงินสคนั้นมิได้เป็นกรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาดของกองทุนนี้

6. กองทุนหมุนเวียน (Working Capital Fund or Intragovernmental Service Fund) เป็นกองทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อใช้ในการดำเนินการ หรือกิจกรรมให้บริการแก่ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่น ๆ หรือกองทุนอื่นของรัฐบาลเดียวกัน ซึ่งจะประหยัดและมีประสิทธิภาพมากกว่าการจัดหาบริการเองหรือโดยวิธีอื่น

7. กองทุนเงินประเมินพิเศษ (Special Assessment Fund) เป็นกองทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อรับเงินที่ประเมินเก็บจากประชาชนที่ได้รับบริการจากรัฐบาลโดยเฉพาะ เช่น การเก็บเงินประเมินพิเศษจากเจ้าของบ้านที่รัฐบาลทำทางเดินเท้าหรือปรับปรุงถนนผ่านหน้าบ้าน

8. กองทุนวิสาหกิจและสาธารณูปโภค (Utility or Enterprise Fund) เป็นกองทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อใช้ในการดำเนินงานในด้านการขายสินค้าหรือบริการแก่ประชาชนทั่วไป กองทุนนี้มักจะเป็นการดำเนินงานของวิสาหกิจที่เป็นของรัฐบาล เช่น การไฟฟ้า การประปา แก๊ส เป็นต้น

นอกจากการจัดตั้งกองทุนแล้ว เพื่อความสมบูรณ์ในการบันทึกบัญชีและการทำงานการเงินในการบริหารการเงินของรัฐบาล อาจจัดให้มีระบบบัญชีขึ้นอีก 2 ระบบ คือ

(1) กลุ่มบัญชีสินทรัพย์ถาวรทั่วไป (General Fixed Assets Group of Accounts) ซึ่งใช้บันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรต่าง ๆ ที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลทั่วไป ซึ่งมีได้อยู่ในกองทุนใด กองทุนหนึ่งโดยเฉพาะ

(2) กลุ่มบัญชีหนี้สินทั่วไป (General Long-term Debt and Interest Group of Accounts) ซึ่งใช้บันทึกรายการเกี่ยวกับหนี้สินเงินกู้หรือพันธบัตรเงินกู้ทั้งหมดที่ยังไม่ถึงกำหนดชำระหรือไถ่ถอน ซึ่งไม่ใช่หนี้สินของกองทุนใดกองทุนหนึ่งโดยเฉพาะ และเมื่อหนี้สินครบกำหนดชำระหรือไถ่ถอนแล้วก็จะต้องโอนออกจากกลุ่มบัญชีนี้ด้วย

ประวิทย์ นิลสุวรรณกุล (2543) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับการวางระบบบัญชีที่เหมาะสมสำหรับสถาบันอุดมศึกษา รวม 3 หัวข้อ ดังนี้

1. หลักการจัดการกองทุนสำหรับสถาบันการศึกษา
2. หลักการบัญชีและนโยบายการบัญชีสำหรับสถาบันอุดมศึกษา
3. ระบบบัญชีกองทุน

หลักการจัดกองทุนสำหรับสถาบันการศึกษา

ตามหลักสากลของการจัดกองทุนสำหรับสถาบันการศึกษา (Education Institution) สถาบันอุดมศึกษาควรมีกองทุนอย่างน้อย ดังนี้

1. **กองทุนทั่วไป (General Funds or Current Funds)** คือ กองทุนที่ใช้ในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ที่จำเป็นในด้านบริหารทั่วไป
2. **กองทุนเพื่อการศึกษา (Education Funds)** คือ กองทุนที่ใช้ในการดำเนินการเพื่อให้การศึกษาหลักสูตรต่าง ๆ
3. **กองทุนวิจัย (Research Funds)** คือ กองทุนที่ใช้ทำการวิจัยค้นคว้าเพื่อแสวงหาความรู้ ความก้าวหน้าทางวิชาการ รวมทั้งการค้นคิดสิ่งประดิษฐ์ต่าง ๆ
4. **กองทุนบริการวิชาการ (Academic Service Funds)** คือ กองทุนที่ใช้ในการจัดประชุมวิชาการ สัมมนา ให้คำปรึกษาทางวิชาการ จัดการอบรมระยะสั้น ระยะยาว และการอบรมเพื่อเพิ่มความรู้ในระดับสูง การบริการวิชาการด้านต่าง ๆ แก่ชุมชน
5. **กองทุนทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม (Cultural Conservation and Promotion Funds)** คือ กองทุนที่ใช้ในการดำเนินการฟื้นฟู อนุรักษ์ เผยแพร่ และส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม
6. **กองทุนสินทรัพย์ถาวร (Plant Funds)** คือ กองทุนที่ใช้ในการจัดซื้อ ซ่อมแซม บำรุงรักษา และทดแทนสินทรัพย์ถาวร รวมทั้งมูลค่าสินทรัพย์ถาวรทุกชนิดที่ใช้ในการดำเนินงาน
7. **กองทุนสำรอง (Reserve Funds)** คือ กองทุนที่สำรองไว้เพื่อใช้จ่ายในกิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยไม่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ต้องดำเนินการด้วยความจำเป็นและเร่งด่วน

หลักการบัญชี และนโยบายการบัญชีสำหรับสถาบันอุดมศึกษา

หลักการบัญชี

หลักการบัญชี คือ มาตรฐานการบัญชีที่สถาบันอุดมศึกษา ใช้ในการจัดบันทึกกิจกรรมทางการบัญชีแยกประเภท สรุปผล และจัดทำรายงานทางการบัญชี ซึ่งเป็นภาพทางการเงินที่แสดงให้เห็นผลการดำเนินงาน ของสถาบันอุดมศึกษา สำหรับงวดบัญชีหนึ่ง และฐานะทางการเงิน ณ วันสิ้นงวดบัญชี

ตัวอย่างหลักการบัญชีที่สำคัญสำหรับสถาบันอุดมศึกษา ได้แก่

1. การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย โดยเกณฑ์พึงรับ-พึงจ่าย หรือเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis)

หลักเกณฑ์พึงรับ – พึงจ่าย มีความหมายว่า ในการคำนวณรายได้สูง(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย สำหรับงวดบัญชีหนึ่ง นักบัญชีของสถาบันอุดมศึกษา ต้องคำนึงถึงรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมด ที่เป็นของงวดบัญชีนั้น และแยกส่วนที่ไม่เป็นของงวดบัญชีนั้นออก

2. การบัญชีค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

ทรัพย์สินของสถาบันอุดมศึกษา อาจจำแนกออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

2.1 ทรัพย์สินที่ไม่มีการเสื่อมสภาพ เช่น หนังสือหายาก (Rare Book) และ วัตถุโบราณหรือวัตถุหายาก (Rare Object) เป็นต้น

2.2 ทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ เช่น อาคาร ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ เป็นต้น คำว่า “ค่าเสื่อมราคา” หมายถึง มูลค่าการเสื่อมสภาพของทรัพย์สิน ซึ่งทรัพย์สินนั้นอาจเสื่อมสภาพตามอายุการใช้งาน หรือ ปริมาณการใช้งาน

เนื่องจากทรัพย์สินมีการเสื่อมสภาพที่แตกต่างกัน วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาจึงมีหลายวิธีดังต่อไปนี้

1. วิธีเส้นตรง (Straight – Line Depreciation) วิธีนี้ถือว่าทรัพย์สินมีการเสื่อมสภาพเท่ากันตลอดระยะเวลาของการใช้ทรัพย์สินนั้น วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายและสะดวก จึงเป็นวิธีที่นิยมใช้กันมาก การคำนวณใช้สูตรดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมราคา} = \frac{\text{มูลค่าของทรัพย์สิน} - \text{ราคาซาก}}{\text{อายุการใช้งาน}}$$

*ราคาซาก คือ ราคาที่คาดว่าจะขายได้เมื่อทรัพย์สินนั้นหมดอายุการใช้งาน

2. วิธีอัตราลดลง (Decreasing Charge Method) วิธีนี้คิดค่าเสื่อมราคาในปีแรก ๆ ของการใช้งานมากกว่าปีหลัง ๆ ของการใช้งาน นั่นคือ ค่าเสื่อมราคาจะมีมูลค่าลดลงทุกปี ตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น วิธีนี้เหมาะสำหรับทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพสูงในระยะแรก และประสิทธิภาพค่อย ๆ ลดลง หรือทรัพย์สินที่เมื่อใช้งานไปนานจะเกิดค่าซ่อมแซมมาก การใช้วิธีนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการทรัพย์สินนั้น มีจำนวนที่สม่ำเสมอตลอดอายุการใช้งาน

3. วิธีอัตราเพิ่มขึ้น (Increasing Charge Method) วิธีนี้คิดค่าเสื่อมราคาในปีแรก ๆ ของการใช้งานน้อยกว่าปีหลัง ๆ ของการใช้งาน นั่นคือ ค่าเสื่อมราคาจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นทุกปี ตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น วิธีนี้เป็นวิธีคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยนำเอาแนวความคิดว่า เงินมีค่าตามเวลา (Time Value of Money) มาคำนึงด้วย โดยมีเหตุผลว่า ระหว่างการใช้ทรัพย์สิน สถาบันอุดมศึกษาจะมีการกั้นเงินสดไว้เพื่อซื้อทรัพย์สินใหม่มาแทนทรัพย์สินเก่าเมื่อสิ้นอายุการใช้งาน และมีการนำเงินที่กั้นไว้ไปลงทุนหาผลประโยชน์ เมื่อสิ้นอายุการใช้งานของทรัพย์สินเก่า เงินที่กั้นไว้และผลประโยชน์ที่ได้รับในแต่ละปีรวมกันแล้ว จะมีจำนวนเท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินใหม่ที่จะซื้อมาแทนทรัพย์สินเก่า

4. วิธีอื่น ๆ เช่น

4.1 วิธีการจำหน่ายทรัพย์สิน (Retirement Method) วิธีนี้เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ในกิจการสาธารณูปโภค เพราะกิจการดังกล่าวมักมีทรัพย์สินที่เหมือนกันเป็นจำนวนมาก เช่น เสาไฟฟ้า จึงยากที่จะตัดค่าเสื่อมราคาทีละชิ้น วิธีนี้จะมีการคิดค่าเสื่อมราคาเฉพาะปีที่มีการเลิกใช้ทรัพย์สิน มูลค่าทรัพย์สินที่เลิกใช้งานจะถูกโอนออกจากบัญชีทรัพย์สิน นำไปเป็นค่าเสื่อมราคาของปี

4.2 วิธีเปลี่ยนแทน (Replacement Method) วิธีนี้คล้ายกับวิธีการจำหน่ายทรัพย์สิน โดยจะมีการตัดค่าเสื่อมราคาเฉพาะปีที่มีการเลิกใช้งาน แต่จะต่างกันคือ วิธีนี้จะใช้มูลค่าทรัพย์สินที่ซื้อมาเปลี่ยนแทนทรัพย์สินที่เลิกใช้งานเป็นค่าเสื่อมราคาของปี มูลค่าทรัพย์สินที่เลิกใช้งานยังคงอยู่ในบัญชีทรัพย์สิน จะไม่มีการโอนออก

4.3 วิธีประเมินราคา (Appraisal Method) วิธีนี้คิดค่าเสื่อมราคาโดยให้มีการตรวจนับทรัพย์สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และตีราคาทรัพย์สินที่ตรวจนับได้ด้วยราคาตลาดหรือราคาที่สามารถขายได้ซึ่งจะทำให้ได้มูลค่าของทรัพย์สินคงเหลือและทำการปรับปรุงบัญชีทรัพย์สินให้ลดลงเท่ากับมูลค่าของทรัพย์สินคงเหลือที่คำนวณได้ จำนวนที่ปรับปรุงบัญชีทรัพย์สินให้ลดลง คือ ค่าเสื่อมราคา วิธีนี้มักใช้กับทรัพย์สินขนาดเล็ก และมีการสูญหายง่าย เช่น

เครื่องมือในโรงงาน เครื่องใช้บนโต๊ะอาหาร เป็นต้น วิธีนี้จะไม่ใช้กับทรัพย์สินขนาดใหญ่ที่มีลักษณะถาวรและมีอายุการใช้งานนาน

3. หน่วยทางการบัญชี (Accounting Entity)

หน่วยทางการบัญชี เป็นหน่วยหลักที่มีการจัดทำบัญชี โดยที่การจัดทำบัญชีแต่ละครั้ง ต้องกำหนดหน่วยบัญชีให้ชัดเจน และบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหน่วยบัญชินั้น นั่นคือ เมื่อมีการทำบัญชีให้มหาวิทยาลัย ก. ผู้ทำบัญชีจะบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับมหาวิทยาลัย เช่น มหาวิทยาลัย ก. ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล จ่ายเงินเป็นค่าใช้จ่าย และจ่ายเงินซื้อครุภัณฑ์ เป็นต้น ในกรณีนี้ มหาวิทยาลัย ก. คือหน่วยทางการบัญชี สำหรับคณะ/สำนัก/วิทยาเขต และกองทุนก็สามารถจัดเป็นหน่วยทางการบัญชีได้

4. กิจกรรมทางการบัญชี (Accounting Activities)

กิจกรรมทางการบัญชี เป็นกิจกรรมหรือเหตุการณ์ (Event) ทางการบัญชีของหน่วยบัญชี นักบัญชีได้แยกกิจกรรมออกเป็น 6 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้

- 4.1 กิจกรรมที่เป็นทรัพย์สิน
- 4.2 กิจกรรมที่เป็นหนี้สิน
- 4.3 กิจกรรมที่เป็นทุน
- 4.4 กิจกรรมที่เป็นรายได้
- 4.5 กิจกรรมที่เป็นค่าใช้จ่าย
- 4.6 กิจกรรมที่เป็นการโอนเงิน

5. การบัญชีคู่ (Double – Entry Book – Keeping)

หลักการบัญชีคู่ เป็นหลักการบันทึกบัญชีที่ถือว่าแต่ละรายการจะเกี่ยวกับบัญชีสองด้าน คือการบันทึกด้านเดบิตบัญชีหนึ่ง และเครดิตอีกบัญชีหนึ่ง ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน การบันทึกเช่นนี้ มีผลทำให้เกิดดุลขึ้นในตัวเอง และในขณะเดียวกันทำให้ผลรวมของยอดบัญชีที่เกิดจากทุกรายการรวมกันแล้วได้ค่าเป็นศูนย์ ซึ่งเป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของการจัดทำบัญชีในระดับหนึ่ง

6. รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting Period)

สถาบันอุดมศึกษาหลังจากจัดตั้งแล้วมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ขณะเดียวกันผลการดำเนินงานก็จำเป็นต้องรายงานให้ผู้บริหาร และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องทราบเป็นระยะ ๆ ดังนั้นการจัดทำบัญชีของสถาบัน จึงต้องแบ่งเวลาออกเป็นช่วง ๆ เพื่อสรุปและรายงานผลการดำเนินงาน ช่วงเวลานี้ อาจเป็น หนึ่งปี หกเดือน สามเดือน หรือหนึ่งเดือน ถือว่าเป็นหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

7. ราคาทุน (Cost)

การบันทึกบัญชี ถือเป็นเกณฑ์ราคาทุนเดิม คือ ราคาอันเกิดจากการแลกเปลี่ยน เพราะเป็นราคาที่แน่นอน และมีหลักฐานการแลกเปลี่ยนประกอบรายการบัญชี

8. การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching)

ในการสรุปผลการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา ใช้หลักการจับคู่รายได้ซึ่งแสดงเป็นผลสำเร็จที่เกิดขึ้นกับค่าใช้จ่ายซึ่งแสดงความพยายามที่ทำให้เกิดผลนั้นการจับคู่นี้ทำให้เกิดผลต่างที่เรียกว่า รายได้สูง(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

9. รายงานทางการบัญชี (Accounting Report)

รายงานทางการบัญชี ประกอบด้วย

9.1 งบดุล

9.2 งบรายได้ค่าใช้จ่าย

9.3 งบกระแสเงินสด

9.4 หมายเหตุประกอบงบการเงิน

9.4.1 นโยบายบัญชีที่สำคัญ

9.4.2 รายละเอียดของรายการในงบการเงิน

9.4.3 ภาวะผูกพัน

9.4.4 หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า

9.4.5 เหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงิน

9.4.6 ข้อมูลอื่น ๆ

นโยบายบัญชี

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชีไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ว่า

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการโดยเฉพาะ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์ หรือวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีโดยเฉพาะ หรือไม่มีการตีความจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีที่จะให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินของกิจการ ซึ่งฝ่ายบริหารควรคำนึงถึง

1. ข้อกำหนดและแนวทางในมาตรฐานการบัญชีที่ถือปฏิบัติ สำหรับเรื่องที่มีลักษณะคล้ายกันหรือเกี่ยวข้องกับเรื่องที่กำลังพิจารณา

2. คำนิยาม การรับรู้รายการ และเกณฑ์การวัดค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายซึ่งกำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี

3. ประกาศของหน่วยงานหรือองค์กรอื่นที่มีหน้าที่ออกข้อกำหนด และวิธีปฏิบัติที่ยอมรับกันในอุตสาหกรรมนั้น หากวิธีปฏิบัติดังกล่าวสอดคล้องกับข้อที่ 1 และ 2

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ได้อธิบายเหตุผลที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเลือกใช้วิธีการบัญชีว่า

ฝ่ายบริหารต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ทำให้งบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีและการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีในกรณีที่มาตราฐานการบัญชีมิได้ระบุถึงข้อกำหนดที่เป็นเฉพาะไว้ ฝ่ายบริหารต้องกำหนดนโยบายการบัญชีที่ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลดังต่อไปนี้

1. เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

2. เชื่อถือได้ โดยข้อมูลต้อง

2.1 แสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการอย่างเที่ยงธรรม

2.2 สะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมายของ

รายการและเหตุการณ์ทางบัญชี

2.3 มีความเป็นกลางและปราศจากความลำเอียง

2.4 มีความระมัดระวัง

2.5 มีความครบถ้วนในทุกกรณีที่มีนัยสำคัญ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ทรัพย์สินของสถาบันอุดมศึกษามีหลายประเภท ซึ่งมีการเสื่อมสภาพที่แตกต่างกัน หลักการบัญชีที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน จึงมีหลายหลักการที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ฉะนั้น ผู้บริหารสถาบันอุดมศึกษาจึงต้องเลือกใช้หลักการที่เหมาะสมสำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินประเภทนั้นในสถาบันของตน

ตัวอย่างนโยบายบัญชีที่สำคัญสำหรับอุดมศึกษา มีดังนี้

(1) การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

สถาบันรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย ตามเกณฑ์สิทธิ หรือเกณฑ์พึงรับ - พึงจ่าย

(Accrual Basis)

- (2) การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่เสื่อมราคาได้และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
 สถาบันบันทึกสินทรัพย์ถาวรทั้งที่ซื้อมาและจัดทำขึ้นเองตามราคาทุน สินทรัพย์ที่
 ได้มาโดยการบริจาคบันทึกตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้น
 การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร ใช้วิธีเส้นตรงตามอายุการใช้งาน โดยประมาณ
 ของสินทรัพย์
- (3) การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เช่น สินทรัพย์ทางปัญญา) และการตัดจ่าย
 สถาบันบันทึกสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มา โดยการคิดค้นหรือประดิษฐ์ขึ้นเอง
 และ/หรือ โดยการจัดซื้อตามราคาทุน
 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มา โดยการบริจาคบันทึกตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้
 รับสินทรัพย์นั้น
 สถาบันตัดจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน โดยวิธีเส้นตรงตามอายุการใช้ประโยชน์
 โดยประมาณของสินทรัพย์หรือตามอายุความของกฎหมายแล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า

ระบบบัญชีกองทุน (Fund Accounting System)

แนวคิดในการจัดทำระบบบัญชีกองทุนสำหรับสถาบันอุดมศึกษามีดังนี้

1. หลักการบันทึกบัญชีกองทุน

เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษามีหลายพันธกิจ เงินทุนของสถาบันอุดมศึกษาจึงจัดสรร
 ออกเป็นกองทุนต่าง ๆ เพื่อใช้ในการดำเนินงานของแต่ละพันธกิจตามความเหมาะสม ดังนั้น
 การจัดทำบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรของสถาบันอุดมศึกษา จึงใช้ระบบบัญชีกองทุน ซึ่งระบบบัญชี
 กองทุนนี้ กำหนดให้แต่ละกองทุนเป็นหน่วยทางการบัญชี และบันทึกกิจกรรมทางการบัญชีของ
 กองทุนนั้น รวมทั้งจัดทำรายงานดังนี้

1.1 งบดุล เป็นรายงานที่แสดงฐานะการเงินของกองทุน ณ วันที่รายงาน

1.2 งบรายได้และค่าใช้จ่าย และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงทุนสะสม เป็นรายงาน
 ที่แสดง ผลการดำเนินงานของกองทุน

1.3 งบกระแสเงินสด เป็นรายงานที่แสดงการหมุนเวียนของเงินสดของกองทุน

2. วิธีการบันทึกบัญชีกองทุน

2.1 เมื่อกองทุนได้รับทุนเพิ่มเติม

เดบิต เงินฝากธนาคาร

เครดิต ทุนเพิ่มเติม

2.2 เมื่อกองทุนได้รับเงินจากการบริจาค

เดบิต เงินฝากธนาคาร

เครดิต รายได้จากการบริจาค

2.3 เมื่อกองทุนได้รับสินทรัพย์จากการบริจาค

2.3.1 ทรัพย์สินจากการบริจาค

เดบิต ทรัพย์สินจากการบริจาค

เครดิต ส่วนเกินทุนจากการบริจาค

2.3.2 วัสดุจากการบริจาค

เดบิต วัสดุ

เครดิต รายได้จากการบริจาค

2.4 เมื่อกองทุนได้รับรายได้ เช่น ดอกเบี้ยและอื่น ๆ

เดบิต เงินฝากธนาคาร

เครดิต รายได้ - ดอกเบี้ยรับ

2.5 เมื่อกองทุนจ่ายค่าใช้จ่าย

เดบิต ค่าใช้จ่าย

เครดิต เงินฝากธนาคาร

2.6 เมื่อมีการยืมเงินระหว่างกองทุน

2.6.1 กองทุนที่ให้ยืม

เดบิต ลูกหนี้ - กองทุนที่ยืม

เครดิต เงินฝากธนาคาร

2.6.2 กองทุนที่ยืม

เดบิต เงินฝากธนาคาร

เครดิต เจ้าหนี้ - กองทุนที่ให้ยืม

2.7 เมื่อมีการโอนเงินระหว่างกองทุน

2.7.1 กองทุนที่ให้โอน

เดบิต เงินโอนไปกองทุนอื่น

เครดิต เงินฝากธนาคาร

2.7.2 กองทุนที่รับโอน

เดบิต เงินฝากธนาคาร

เครดิต เงินโอนจากกองทุนอื่น

2.8 เมื่อสิ้นงวดบัญชี ปรากฏว่ามีรายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าย

เดบิต งบรายได้และค่าใช้จ่าย

เครดิต ทุนสะสม

3. งบการเงินกองทุน

มหาวิทยาลัยจะทำการสรุปผลการดำเนินงานเป็นประจำทุกเดือน ไตรมาส และปี การประมวลผลจากการบันทึกนี้ จะจัดทำเป็นงบการเงิน ซึ่งเป็นรายงานทางการบัญชี ดังนี้

3.1 งบดุล เป็นรายงานทางการบัญชีที่แสดงฐานะการเงินของกองทุน ณ วันที่จัดทำงบดุล โดยแสดงให้เห็นว่ากองทุนมีสินทรัพย์ หนี้สิน และเงินกองทุนเป็นจำนวนเท่าใด งบดุลกองทุนนี้มีทั้ง

3.1.1 งบดุลของแต่ละกองทุน

3.1.2 งบดุลรวมทุกกองทุน

3.2 งบรายได้ ค่าใช้จ่าย และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงทุนสะสม เป็นรายงานทางการบัญชีที่แสดงรายได้ ค่าใช้จ่าย และการเปลี่ยนแปลงทุนสะสมของกองทุนนั้นในระหว่างงวดบัญชี งบการเงินนี้มีทั้ง

3.2.1 งบรายได้ ค่าใช้จ่าย และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงทุนสะสมของแต่ละกองทุน

3.2.2 งบรายได้ ค่าใช้จ่าย และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงของทุนสะสมรวมทุกกองทุน

3.3 งบกระแสเงินสด เป็นรายงานทางการบัญชี ที่แสดงการเปลี่ยนแปลงของเงินสดและเงินฝากธนาคารในระหว่างงวดบัญชี ของเงินกองทุน งบกระแสเงินสดมีทั้ง

3.3.1 งบกระแสเงินสดของแต่ละกองทุน

3.3.2 งบกระแสเงินสดรวมทุกกองทุน

3.4 หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม เป็นรายงานที่เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมจากสิ่งที่แสดงในงบการเงินดังกล่าวข้างต้นเพื่อให้เกิดความชัดเจนมากขึ้นสำหรับผู้ใช้งบการเงิน รายงานนี้ประกอบด้วยรายการดังนี้

3.4.1 ลักษณะของเงินกองทุน เป็นการอธิบายลักษณะและวัตถุประสงค์ของเงินกองทุน รวมทั้งการบันทึกบัญชีโดยหลักการบัญชีกองทุน

3.4.2 นโยบายบัญชีที่สำคัญ เป็นมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่อง และวิธีการใช้มาตรฐานการบัญชีนั้น ซึ่งผู้บริหารของมหาวิทยาลัยได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่าเหมาะสมที่สุดสำหรับภาวะการณ์นั้น เพื่อแสดงการดำเนินงาน ฐานะการเงินและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชี ตัวอย่างนโยบายบัญชีที่สำคัญ เช่น การรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่าย การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่เสื่อมราคาได้ และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

3.4.3 รายละเอียดของรายการในงบการเงิน เป็นการเปิดเผยรายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับรายการที่ปรากฏในงบการเงิน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน และรายจ่าย เป็นต้น

3.4.4 ภาระผูกพัน เป็นการเปิดเผยภาระผูกพันและข้อตกลงที่เป็นพันธะของมหาวิทยาลัย เช่น การทำสัญญาผูกพันและข้อตกลงต่าง ๆ

3.4.5 หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า เป็นการเปิดเผยหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้นกับมหาวิทยาลัยในภายหน้า

3.4.6 เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เป็นการเปิดเผยเหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นภายหลัง วันที่ในงบการเงิน แต่ก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่แสดงถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลัง ณ วันที่ในงบการเงิน เหตุการณ์นี้มีผลให้ต้องปรับปรุงงบการเงิน รวมทั้งเป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่แสดงถึงสถานการณ์ ที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงิน โดยไม่มีผลต้องปรับปรุงงบการเงิน แต่ต้องเปิดเผยให้ทราบถึงสถานการณ์นั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น ความเสียหายที่เกิดจากไฟไหม้ เป็นต้น

3.4.7 ข้อมูลอื่น ๆ ที่คาดว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่บุคคลที่ใช้งบการเงิน และให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงาน ตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนดโดยมหาวิทยาลัย

จันทนา สาขากร และคณะ (2543) ได้อธิบายถึงการบัญชีเงินกองทุนในระบบเกณฑ์ ฟังรับฟังจ่าย และการจัดการค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ดังนี้

การบัญชีเงินกองทุนในระบบเกณฑ์ฟังรับฟังจ่าย

ภายใต้เกณฑ์ฟังรับฟังจ่ายนั้นให้ความสำคัญกับทรัพยากรทางการเงินในปัจจุบัน หรือ จำนวนเงินที่มีไว้ใช้จ่าย รายได้ของเงินกองทุนของรัฐถูกรับรู้เมื่อเกิดขึ้นและถูกประเมิน ซึ่งหมายถึงการรับรู้รายได้ที่ได้รับมาในระหว่างปีปัจจุบัน ส่วนรายจ่ายจะถูกรับรู้เมื่อมีหนี้สินที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้น การลดลงของทรัพยากรทางการเงินเป็น “รายจ่าย” มากกว่า “ค่าใช้จ่าย” เนื่องจากค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนที่สิ้นสุดแล้ว และไม่เหมาะสมกับการบัญชีที่ให้ความสำคัญกับทรัพยากรทางการเงิน การเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีของมหาวิทยาลัยจากเกณฑ์เงินสดมาเป็นเกณฑ์ฟังรับฟังจ่ายนั้น ได้รับการสนับสนุนจากหน่วยงานต่าง ๆ เช่น Governmental Accounting Standards Board (GASB) Financial Accounting Standards Board (FASB) และ The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) โดยหน่วยงานเหล่านี้ได้ออกมาตรฐานเพื่อเป็นแนวทางสำหรับมหาวิทยาลัย ใช้ในการจัดทำบัญชี (Douglas, 1995) งานวิจัยนี้ทำการศึกษามาตรฐานการบัญชีมหาวิทยาลัย ฉบับต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการบัญชีของมหาวิทยาลัยซึ่งออกโดย GASB, FASB, และ AICPA และ หลักปฏิบัติทางการบัญชีบางอย่างของมหาวิทยาลัยในต่างประเทศ มาเป็นแนวทางการพิจารณา ข้อมูลที่สำคัญในการกำหนดระบบบัญชีของมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบาล

การจัดการค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

Canadian Institute of Chartered Accountants' (CICA) Public Sector Accounting and Auditing Board (PSAAB) ได้เสนอแนวทางสำหรับหน่วยงานรัฐบาลในการจัดการบัญชีทรัพย์สิน เมื่อต้องเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์ฟังรับฟังจ่าย เช่นที่หน่วยงานเอกชน ถือปฏิบัติกันอยู่ (Wong, 1998) กล่าวคือหน่วยงานรัฐบาลต้องบันทึกทรัพย์สินตามจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมาพร้อมทั้งมีการตัดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามอายุการใช้งานตาม อัตราส่วนที่กำหนดอย่างเหมาะสม ซึ่งก่อนหน้านั้นราคาของทรัพย์สินจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในตอนที่ได้มา (Paul, 1996; Wong, 1998)

ในการเปลี่ยนระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสดไปเป็นเกณฑ์ฟังรับฟังจ่าย หน่วยงานควรเตรียมการดังต่อไปนี้ (Wong, 1998)

1. เก็บรวบรวมข้อมูลของทรัพย์สินที่มีอยู่ทั้งหมด ไม่ว่าจะบันทึกอยู่ในรูปแบบใด
2. ทำการประเมินว่าข้อมูลของทรัพย์สินที่จัดเก็บมานั้นถูกต้องและสมบูรณ์
3. เก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สิน เพื่อนำไปใช้ในการตัดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เช่น วันที่ได้รับทรัพย์สิน มูลค่าคงเหลือของทรัพย์สิน และอายุการใช้งานคงเหลือของทรัพย์สิน
4. ทบทวนสัญญาเช่าทรัพย์สินทั้งหมด (Lease agreement) เพื่อกำหนดว่าทรัพย์สินจากการเช่าซื้อรายการใดควรบันทึกบัญชีเป็นทรัพย์สิน
5. จัดระเบียบข้อมูลของทรัพย์สินที่มีอยู่ โดยการแก้ไขข้อมูล เพิ่มเติมข้อมูลที่ขาดหายไป และลบข้อมูลที่ซ้ำซ้อนกันออกไป
6. ทำการตรวจนับทรัพย์สินที่มีอยู่ เพื่อให้ได้ข้อมูลของทรัพย์สินที่มีอยู่ทั้งสิ้น
7. ตรวจสอบความถูกต้องของทรัพย์สินเงื่อนไขความเป็นเจ้าของ และต้นทุนของทรัพย์สินแต่ละรายการ
8. ดำรวจการใช้งานทรัพย์สิน รายการที่ไม่ถูกนำมาใช้งานควรพิจารณาตัดทรัพย์สินนั้นออกจากบัญชี
9. กำหนดความเป็นเจ้าของและมูลค่าของทรัพย์สิน ในกรณีที่ใช้ทรัพย์สินร่วมกัน ยืมหรือรับทรัพย์สินจากหน่วยงานอื่น ๆ
10. ควรตัดทรัพย์สินที่ล้าสมัยออกจากบัญชี
11. ตัดบัญชีทรัพย์สินที่ไม่สามารถนำมาใช้งานต่อไปได้ออกจากบัญชี
12. จัดทำสรุปทรัพย์สินที่ถูกต้องและสมบูรณ์ของทุกหน่วยงาน
13. กำหนดวิธี และแนวทางในการจัดเก็บข้อมูลบัญชีทรัพย์สินทั้งหมดในระบบข้อมูลที่เหมาะสม เพื่อให้สามารถบันทึกและรายงานตามนโยบายการบัญชีของหน่วยงานได้
14. กำหนดราคาทุน และอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่มีอยู่
15. เมื่อรวบรวมทรัพย์สินที่ใช้ในหน่วยงานครบถ้วนแล้ว ควรมีการกำหนดราคาทุนของทรัพย์สิน (Historical cost) ในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถกำหนดราคาทุนของทรัพย์สินได้ อาจใช้ราคาประเมินหรือวิธีการอื่น ๆ ที่จะให้ได้ราคาทุนของทรัพย์สินนั้น โดยใช้ดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index) ราคาทุนทดแทน (Replacement cost) ไม่ควรนำมาใช้นอกจากจะเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนวิธีอื่น ๆ
16. กำหนดมูลค่าเสื่อมราคาสะสมของทรัพย์สินเพื่อใช้บันทึกบัญชี

นอกจากนี้ Treasury Board Accounting Standard ได้กล่าวถึงอายุการใช้งานของทรัพย์สินว่า หน่วยงานควรกำหนดอายุการใช้งานส่วนที่เหลือของทรัพย์สิน และให้คำนวณมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินในวันที่เปลี่ยนระบบบัญชีเป็นเกณฑ์พึงรับฟังจ่าย เพื่อให้การจัดทำระบบบัญชีเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ Treasury Board Accounting Standard เสนอให้บันทึกบัญชีทรัพย์สินที่มีราคามากกว่า 10,000 ดอลลาร์อเมริกันให้เป็นทรัพย์สิน ส่วนทรัพย์สินรายการใดที่มีมูลค่าน้อยกว่า 10,000 ดอลลาร์อเมริกัน ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในตอนที่ยังเปลี่ยนระบบบัญชี

มหาวิทยาลัยควรแต่งตั้งบุคคลที่มีความรู้ความสามารถด้านการบัญชีมาเป็นผู้ควบคุมดูแลการจัดทำบัญชีทรัพย์สิน การจัดทำทะเบียนทรัพย์สิน รวมทั้งให้มีการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ด้านการเงิน การจัดซื้อ การบริหารและเจ้าหน้าที่ด้านสารสนเทศในการบันทึกทรัพย์สินที่มีอยู่เดิมและทรัพย์สินที่จะได้รับมาใหม่ด้วย

บททวนวรรณกรรม

1. ทบวงมหาวิทยาลัย (2543) รายงานว่าจากการสำรวจและวิเคราะห์รูปแบบการบริหารการให้บริการด้านงบประมาณ พัสดุ การเงิน และบัญชี ของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ 20 แห่ง เพื่อประกอบการพิจารณาวางระบบบัญชีที่เหมาะสมสำหรับสถาบันอุดมศึกษา ผลการวิเคราะห์ สรุปได้ว่า รูปแบบการบริการทั้ง 4 ด้านข้างต้น แบ่งได้เป็น 3 แบบ คือ

1. แบบรวมศูนย์การดำเนินงาน หมายถึง บริการทั้ง 4 ด้านข้างต้นดำเนินงานอยู่ในที่เดียวกัน

2. แบบกระจายการดำเนินงาน หมายถึง บริการทั้ง 4 ด้านข้างต้น มีการกระจายการดำเนินงานไปตามหน่วยงานของสถาบันอุดมศึกษา เช่น กระจายไปดำเนินงานที่ คณะ/สำนักวิชา ศูนย์และสถาบัน เป็นต้น การกระจายการดำเนินงานนี้อาจกระจายการดำเนินงานทั้ง 4 ด้านหรือกระจายเพียงบางส่วน เช่น ด้านงบประมาณ และ/หรือพัสดุ และ/หรือการเงิน และ/หรือบัญชี เป็นต้น

3. แบบมีวิทยาเขต ความเข้าใจโดยทั่วไป หมายถึง การมีสถานศึกษาในพื้นที่เพิ่มเติมจากสถานศึกษาหลักของสถาบันอุดมศึกษา สถานศึกษาในพื้นที่เพิ่มเติมนี้ มีหน่วยงานและการดำเนินงานคล้ายคลึงกับสถานศึกษาหลัก เช่น วิทยาเขตรังสิตของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เป็นต้น

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อดีของรูปแบบการบริหารแบบรวมศูนย์การดำเนินงาน และแบบกระจายการดำเนินงาน สรุปได้ดังนี้

แบบรวมศูนย์การดำเนินงาน

1. เนื่องจากกระบวนการของงานไม่ต้องดำเนินงานในหลายพื้นที่ งานสามารถทำได้เร็วในขณะที่ดำเนินงาน หากมีเรื่องต้องสอบถามหน่วยอื่น หรือยืนยันความถูกต้องสามารถกระทำได้เร็วและสะดวก
2. การประสานงานและทำความเข้าใจของผู้ให้บริการ สามารถดำเนินได้สะดวก
3. มีบุคลากรชุดเดียวในการให้บริการ เป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากร เช่น เงินเดือน และค่าสวัสดิการต่าง ๆ การประหยัดในเรื่องนี้มีสาระสำคัญมาก
4. ไม่เปิดโอกาสให้เกิดมีความแตกต่างของงานเดียวกันในแต่ละที่ หรือมีการปฏิบัติไม่เหมือนกัน
5. หากมีปัญหาเกิดขึ้น สามารถแก้ไขที่จุดเดียว ซึ่งสะดวกกว่าต้องไปแก้ไข และทำความเข้าใจที่หลาย ๆ จุด
6. ผู้ที่ติดต่อกับงานทั้งส่วนกลางและคณะ/สำนักวิชาสามารถไปที่จุดเดียวก็ทำได้ทั้งหมด
7. การทำรายงานรวม สามารถทำได้สะดวกและรวดเร็ว เนื่องจากไม่ต้องคอยรับรายงานจากหน่วยงานต่าง ๆ

แบบกระจายการดำเนินงาน

1. แต่ละจุดที่กระจาย เช่น คณะ/สำนักวิชา มีความเป็นอิสระในการดำเนินงานของตนเอง (Autonomy)
2. หน่วยงานบางแห่งอาจมีลักษณะพิเศษของตนเอง ซึ่งสามารถดำเนินงานตามลักษณะพิเศษอย่างเหมาะสมได้
3. ผู้ติดต่อสามารถไปที่จุดบริการ เช่น อยู่ในคณะ/สำนักวิชาเดียวกันได้ใกล้กว่า และสะดวกมากกว่าต้องเดินทางไปจุดบริการรวมของสถาบัน
4. ผู้บริหารสามารถสั่งการ ดูแล และรับรายงานผลการให้บริการได้สะดวกกว่าการติดต่อและคอยรับรายงานจากส่วนกลาง

2. **จันทนา สาขากร (2543)** สรุปผลการวิจัยและแนวทางประกอบการพิจารณาเกี่ยวกับหลักการบัญชีและรายงานการเงิน ดังนี้

หลักการบัญชี

มหาวิทยาลัยในต่างประเทศ มหาวิทยาลัยเอกชนในประเทศ และมหาวิทยาลัยในกำกับรัฐบาล จัดทำบัญชีโดยใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual Basis) ซึ่งแตกต่างจากมหาวิทยาลัยของรัฐที่บันทึกบัญชีโดยถือตามหลักระบบบัญชีของรัฐบาลใช้เกณฑ์เงินสด แต่เมื่อทุกมหาวิทยาลัยต้องออกจากการเป็นมหาวิทยาลัยของรัฐ ผู้การเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับรัฐบาลก็จะต้องนำหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้ จึงต้องบันทึกบัญชีตามเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย อันนำไปสู่ระบบบัญชีแบบเงินกองทุน เนื่องจากมหาวิทยาลัยเป็นองค์กรที่ไม่ได้มุ่งเพื่อหากำไร (Non – Profit Organization) เมื่อต้องเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสดมาเป็นเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย จะต้องบันทึกบัญชีสินทรัพย์ตามจำนวนที่ต้องจ่ายเพื่อให้สินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานได้ พร้อมทั้งมีการตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามอายุการใช้งานตามเกณฑ์ที่กำหนดอย่างเหมาะสม ซึ่งเดิมราคาของทรัพย์สินจะถือเป็นรายจ่ายลงทุนในปีที่จ่ายเงินและไม่มี การคิดค่าเสื่อมราคา โดยมีประเด็นพิจารณา ดังนี้

มหาวิทยาลัยต้องดำเนินการสำรวจทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหมดที่มีอยู่ เพื่อจัดตั้งเป็นกองทุนประเดิม ณ วันที่ออกเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ และพิจารณาตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการเงินกองทุนว่าจะเป็นการบริหารแบบรวมศูนย์หรือแยกตามแหล่งเงินทุน หรือแยกตามคณะหรือสถาบัน เพื่อใช้ในการวางระบบบัญชีเงินกองทุน จัดทำผังบัญชี รหัสบัญชี และการร่างระเบียบเกี่ยวกับการรับ/จ่าย และการจัดการเงินกองทุนแต่ละประเภท

ขั้นตอนการดำเนินการสำรวจทรัพย์สินเพื่อบันทึกบัญชี

1. สำรวจทรัพย์สินแต่ละรายการ แต่ละประเภท ของคณะ/หน่วยงาน
2. ติราคาทรัพย์สินแต่ละรายการ แต่ละประเภทของคณะ/หน่วยงาน โดยผู้ชำนาญการ
3. กำหนดฐานราคาที่ใช้บันทึกบัญชี และคิดค่าเสื่อมราคาประจำปี
4. กำหนดวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาประจำปี
5. กำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดการสินทรัพย์ที่คิดค่าเสื่อมราคาหมดแล้วและสินทรัพย์

ที่ไม่ได้ใช้งาน ตลอดจนการจำหน่ายบัญชีของสินทรัพย์แต่ละประเภท

โดยสรุปผลการวิจัยกรณีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ควรเตรียมการจัดเปลี่ยนระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสด เป็นเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย มีการสำรวจและติราคาทรัพย์สินเพื่อการบันทึกบัญชีและเตรียมการสำหรับการคิดค่าเสื่อมราคาประจำปี พร้อมทั้งตัดสินใจเกี่ยวกับวิธีการจัดการ

เงินกองทุน เพื่อจัดเตรียมงานการวางระบบบัญชีเงินกองทุน ผังบัญชี รหัสบัญชี และร่างระเบียบ การรับ/จ่าย การจัดการเงินกองทุนแต่ละประเภท

รายงานการเงิน

มหาวิทยาลัยในต่างประเทศทั้งที่เป็นมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชนจะจัดทำรายงานการเงินขั้นพื้นฐานคือ งบดุล งบรายได้ – ค่าใช้จ่าย งบแสดงการเปลี่ยนแปลงเงินกองทุน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีของมหาวิทยาลัยตรวจสอบเป็นประจำทุกปีสำหรับมหาวิทยาลัยในประเทศทั้งที่เป็นมหาวิทยาลัยในกำกับรัฐบาลและมหาวิทยาลัยเอกชน แต่ละมหาวิทยาลัยกำหนดให้มีการจัดทำงบการเงินพื้นฐาน 3 งบเช่นเดียวกัน และระบุให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบภายในเวลา 90 วัน นับแต่วันสิ้นปีบัญชี ซึ่งคือปีการศึกษา และจัดทำเป็นงบการเงินรวมของมหาวิทยาลัย ส่วนการจัดทำงบการเงินอื่น เพื่อใช้ประโยชน์ในการวางแผน การควบคุมการดำเนินงาน การประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผล งบการเงินที่อาจจัดทำประกอบ คือ

1. งบแสดงการจัดสรรรายได้และค่าใช้จ่ายตามงบประมาณ
2. งบวิเคราะห์เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายจริงกับค่าใช้จ่ายตามงบประมาณ
3. งบต้นทุนการผลิตบัณฑิต และต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost)
4. งบแสดงรายการพิเศษและรายการผิดปกติ
5. งบแสดงหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
6. งบเงินกองทุนที่ยังไม่ได้จัดสรร
7. งบอื่น ๆ ตามความจำเป็น

การจัดทำรายงานการเงินจะเป็นไปตามข้อกำหนดใน พ.ร.บ. ของมหาวิทยาลัย ตามประเภทของการตรวจสอบบัญชี และตามความต้องการของฝ่ายบริหาร ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดรูปแบบ ประเภท และระยะเวลาที่ต้องจัดทำรายงานการเงินในการวางระบบบัญชีของมหาวิทยาลัย ซึ่งผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

1. มหาวิทยาลัยส่วนใหญ่เห็นควรให้จัดทำทั้งงบการเงินขั้นพื้นฐาน และรายงานการเงินอื่นด้วย
2. มหาวิทยาลัยส่วนใหญ่เห็นควรให้จัดทำงบการเงินรวมทั้งมหาวิทยาลัย
3. มหาวิทยาลัยส่วนใหญ่เห็นควรให้จัดทำงบการเงินตามปีการศึกษา

3. อุยณา ภัทรมนตรี (2542) ได้กล่าวถึงปัญหาและข้อพิจารณาในการนำคอมพิวเตอร์มาใช้งานว่า การนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในธุรกิจอาจมีผลกระทบทั้ง 2 ด้านต่อธุรกิจ กล่าวคือเมื่อนำมาใช้แล้วเกิดผลดีตามวัตถุประสงค์ หรือในด้านตรงข้ามหากนำมาใช้แล้วเกิดความล้มเหลวจะเป็นความเสี่ยงต่อธุรกิจอย่างสูง เมื่อธุรกิจใดเกิดปัญหาในด้านนี้แล้วจะเสียเงินซ้ำซ้อนในการจัดการแก้ไขระบบคอมพิวเตอร์ที่มีปัญหานั้น รวมทั้งการขาดขวัญกำลังใจต่อพนักงานในช่วงของการเปลี่ยนแปลง ข่าวสารเกี่ยวกับความสำเร็จในการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในธุรกิจมักได้ทราบกันอยู่เสมอ แต่ในความเป็นจริงธุรกิจพบความล้มเหลวในการนำคอมพิวเตอร์มาใช้งานสูงมาก ประมาณกันว่าโครงการจำนวนไม่ต่ำกว่า 75-85% ที่พัฒนาแล้วไม่สามารถใช้ประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้หรือไม่ สามารถพัฒนาระบบงานได้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้ หรือผู้ใช้ปฏิเสธการใช้ ทั้ง ๆ ที่เสียเวลาและค่าใช้จ่ายไปแล้วเป็นจำนวนมาก (Tom DeMarco : 1982)

ผลวิจัย (Chales R. Necco : 1989) ได้สรุปสาเหตุที่กิจการล้มเหลวในการพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ไว้ว่าเกิดจาก

1. ผู้บริหารระดับสูงไม่สนับสนุนหรือไม่มีส่วนร่วมในการพัฒนา กิจการมักไม่มีคณะกรรมการระดับสูง (Steering Committee) ในการพัฒนาระบบงาน
2. การเปลี่ยนความต้องการหรือวัตถุประสงค์ของระบบงาน
3. การเลือกเทคโนโลยีที่ก้าวหน้า ถ้าสมัยเกินกว่าที่พนักงานจะเข้าใจ
4. การขาดคู่มือหรือวิธีการพัฒนาระบบงานให้เป็นขั้นตอนอย่างเป็นมาตรฐาน
5. บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาระบบมีไม่เพียงพอ และได้รับการฝึกอบรมที่ไม่เพียงพอ

ผลการศึกษาในระยะต่อมา ได้ตั้งข้อสมมุติฐานของโครงการที่พบความล้มเหลวว่า มักมีลักษณะบ่งชี้ดังนี้ คือ

1. เป็นโครงการที่ล่าช้าไม่สามารถพัฒนาได้ตามกำหนดเวลา อาจเป็นเพราะการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดใหม่บ่อยหรือจะเป็นด้วยเหตุใดก็ได้แล้วแต่ ทั้งนี้มีข้อสมมุติฐานว่าโครงการคอมพิวเตอร์ใดที่ล่าช้าจะประสบความล้มเหลว ในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการไม่ควรกำหนดอายุการใช้งานนานเกิน 5 ปี เพราะเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์เปลี่ยนแปลงเร็วทุก 18 เดือน ดังนั้น โครงการที่ล่าช้าจะมีโอกาสล้มเหลวสูง (ชิน ภู่วรรณ, 2541)

2. ขาดการควบคุมภายในที่ดีในระบบงานที่พัฒนาขึ้น อาจเกิดจากผู้พัฒนาระบบขาดประสบการณ์หรือไม่สนใจกำหนดระบบการควบคุมภายในที่ดี ทำให้ได้ระบบงานที่ข้อมูลไม่ถูกต้อง เกิดปัญหาข้อมูลขยะ (Garbage in-Garbage out) ข้อมูลรั่วไหล เกิดการทุจริต ฯลฯ ซึ่งอาจเกิดจากไม่ได้มีการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานและวิธีการควบคุมที่ดีมาตั้งแต่แรก หรือไม่มีการทดสอบระบบก่อนนำไปปฏิบัติงาน เป็นสาเหตุให้ต้องเลิกใช้ระบบงานนั้น โดยจำนวนโครงการที่เลิกใช้ระบบงาน เนื่องจากการขาดระบบการควบคุมภายในที่ดี มีมากกว่าสาเหตุจากการใช้เทคโนโลยีที่ล้าสมัย (Chambers, D.A., and Court, M.J., 1991 : 131)

4. หริส สุตะบุตร (2541) รายงานว่า ระบบบัญชีและการเงินของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี สร้างขึ้นโดยใช้บริการของบริษัทที่ปรึกษาด้านบัญชีและด้านคอมพิวเตอร์ ร่วมกับบุคลากรของมหาวิทยาลัย ซึ่งระบบดังกล่าวมีผลดีในการเก็บข้อมูลเพื่อหาต้นทุนได้ง่ายขึ้น แต่ยังไม่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนและสามารถให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารได้ดีกว่าเดิมมาก สำหรับปัญหาและอุปสรรคของระบบบัญชีการเงินคือระบบสารสนเทศทางการจัดการใช้เวลา นานมาก ต้องคำนึงว่าระหว่างเก็บข้อมูลมากกับความสิ้นเปลืองในการใช้คอมพิวเตอร์