

## บทที่ 2

### ทฤษฎี แนวความคิด และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้มี ทฤษฎี แนวคิด ที่ใช้ในการศึกษาและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการการศึกษาปัญหาระบบบัญชีสำนักงานคลังจังหวัดเชียงราย ดังนี้

#### ความสำคัญของการบัญชีภาครัฐ<sup>4</sup>

การบริหารการเงินและการคลังของรัฐบาลเป็นเรื่องที่ต้องเกี่ยวข้องกับงานหลายด้าน ซึ่งต้องใช้ความรู้หลายสาขา เช่น การงบประมาณ (Budgeting) การรับ-จ่ายและเก็บรักษาเงิน (Treasury Management) การบัญชี (Accounting) การสอบบัญชี (Auditing) การบริหารภาษีอากร (Tax Administration) และการบริหารหนี้ (Debt Administration) โดยจะต้องนำข้อมูลที่ได้จากการจัดทำบัญชีไปใช้ในการบริหารงานด้านการเงินและการคลัง รวมทั้งการบริหารงานอื่น ๆ ของรัฐบาล

รัฐบาลจำเป็นต้องกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกการทางการเงินสำหรับส่วนราชการและหน่วยงานต่าง ๆ ของรัฐ ไว้อย่างรัดกุมและมีระบบ เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการวางแผน การกำกับควบคุม และการตัดสินใจ เกี่ยวกับการบริหารประเทศตามปกติ และในกรณีที่ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าซึ่งต้องใช้ข้อมูลที่ได้จากรายงานการเงิน เพื่อการตัดสินใจในการปรับแผนงานหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ให้สอดคล้องกับความต้องการของประชาชน หรือนโยบายของรัฐบาลในช่วยเวลานั้น ๆ

ดังนั้นข้อมูลทางการเงินที่ได้จากระบบบัญชี และระเบียบวิธีปฏิบัติทางการเงินของภาครัฐที่ดีนั้นย่อมจะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลกลุ่มต่าง ๆ ที่ต้องใช้ข้อมูลทางการเงินของภาครัฐเพื่อการตัดสินใจ ได้แก่

1. ฝ่ายบริหารทุกระดับ ต้องการทราบข้อมูลทางการเงิน เพื่อนำมาประกอบการวางแผน การตัดสินใจ การกำหนดนโยบาย และการแก้ปัญหาของท้องถิ่น ส่วนภูมิภาค ส่วนกลาง และของประเทศโดยรวม

2. ฝ่ายนิติบัญญัติ สนใจข้อมูลทางการเงิน โดยเฉพาะวงเงินที่กำหนดในงบประมาณที่รัฐบาลเสนอรัฐสภาเพื่ออนุมัติจะถูกนำมาตรวจสอบว่า ฝ่ายบริหารได้มีการปฏิบัติงานตามนโยบายที่แสดงไว้หรือไม่ นอกจากนี้จะใช้ข้อมูลที่ได้จากการบัญชีภาครัฐในการกำกับควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณของฝ่ายบริหารว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับหรือไม่

<sup>4</sup> รองศาสตราจารย์ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีรัฐบาล, รัตนพลพริ้นติ้ง แอนด์ บายคิง, 2546 : หน้า 1-2

ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นก็ให้ความสนใจข้อมูลที่ได้จากรายงานการเงินเช่นกัน โดยจะนำไปประกอบการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ และกำกับควบคุมการใช้จ่ายเงินของฝ่ายบริหาร

3. รัฐวิสาหกิจ สนใจข้อมูลทางการเงินของรัฐบาลที่เกี่ยวกับนโยบายการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานภาครัฐทุกระดับ เพื่อนำมาประกอบการวางแผนการผลิตสินค้าและบริการให้สอดคล้องกับความต้องการของส่วนราชการ และหน่วยงานต่าง ๆ ของภาครัฐ

4. นักลงทุน สนใจรายงานการเงินของรัฐบาล เพราะจะช่วยให้ทราบถึงฐานะการเงินและแนวโน้มของนโยบายการเงินและการคลังของรัฐบาล เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุนในพันธบัตรของรัฐบาล

5. ธุรกิจภาคเอกชน สนใจข้อมูลด้านการใช้จ่ายของรัฐบาล และหน่วยงานต่าง ๆ ในภาครัฐ ว่ามุ่งเน้นไปทางด้านใด ทั้งนี้เพื่อจะได้เตรียมวางแผนการผลิต และ/หรือ ให้บริการกับภาครัฐได้ทันต่อเหตุการณ์

6. ผู้ที่สนใจเรื่องการบริหารการเงินการคลังรัฐบาล สนใจการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนว่าถูกนำไปใช้จ่ายในด้านใดบ้าง และเป็นไปอย่างประหยัดและสุจริตหรือไม่ นอกจากนั้นผู้ที่สนใจในเรื่องของการบริหารการคลัง จะสนใจข้อมูลด้านการจัดเก็บรายได้ และการใช้จ่ายของรัฐบาลว่ามีการใช้ในด้าน เศรษฐกิจ การศึกษา การป้องกันประเทศ การสาธารณสุข ฯลฯ อย่างเหมาะสมและเป็นไปตามทฤษฎีหรือไม่

ระเบียบการบริหารราชการแผ่นดินกับการบัญชีภาครัฐของไทย

การบัญชีภาครัฐของไทยได้กำหนดระเบียบวิธีการรวบรวมข้อมูลทางการเงินที่เกิดจากการบริหารราชการให้สอดคล้องกับระเบียบบริหารราชการแผ่นดินของไทย กำหนดให้รัฐบาลมีหน้าที่รับผิดชอบในการบริหารราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค โดยมีส่วนราชการทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ทำหน้าที่บริหารและปฏิบัติราชการตามแผนและนโยบายที่รัฐบาลกำหนด และได้มีการกระจายอำนาจการบริหารให้กับองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นโดยการออกกฎหมายให้องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีส่วนท้องถิ่น เพื่อนำมาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาท้องถิ่น โดยไม่ต้องนำส่งให้กับส่วนกลาง แต่รัฐบาลยังมีภาระหน้าที่จัดสรรงบประมาณแผ่นดิน(งบเงินอุดหนุน) ให้กับองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ เพื่อใช้ในการพัฒนาท้องถิ่นตามความจำเป็นและตามความเหมาะสม

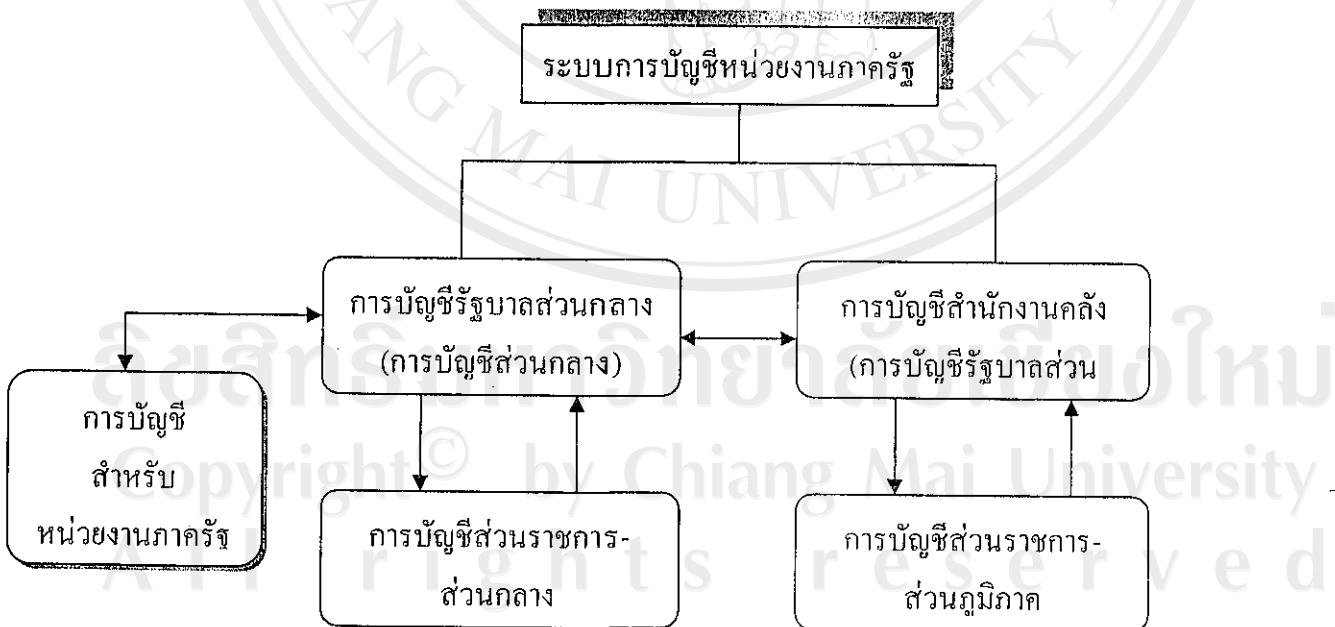
กล่าวได้ว่าการบัญชีรัฐบาลที่กรมบัญชีกลางรับผิดชอบอยู่นั้น เป็นระเบียบวิธีปฏิบัติทางการเงินและการบัญชีที่กำหนดขึ้นสำหรับการบันทึกรายการทางการเงินที่เกิดจากการบริหารราชการของรัฐบาล เฉพาะรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกระทรวงการคลังกับส่วนราชการในส่วนกลาง

กระทรวงการคลังกับหน่วยงานภาครัฐลักษณะพิเศษและระหว่างกระทรวงการคลังโดยสำนักงานคลังกับส่วนราชการในส่วนภูมิภาค ทั้งนี้ไม่รวมถึงการบัญชีสำหรับหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามระเบียบบริหารราชการส่วนท้องถิ่น

กระทรวงการคลังได้มีประกาศ เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2 ซึ่งมีผลให้ส่วนราชการระดับกรม และหน่วยงานภาครัฐลักษณะพิเศษ ได้แก่ หน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การมหาชน และหน่วยงานอิสระอื่นของภาครัฐที่มีกฎหมายจัดตั้ง โดยเฉพาะ รวมทั้งกองทุนเงินนอกงบประมาณต้องนำหลักการและนโยบายบัญชีดังกล่าวมาใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีให้เหมาะสมกับบทบาทภารกิจและการบริหารจัดการภายในหน่วยงาน โดยให้นำเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้ในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินที่ต้องส่งให้กรมบัญชีกลาง เพื่อจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวมต่อไป

### โครงสร้างของระบบการบัญชีภาครัฐของไทย

ระบบการบัญชีรัฐบาลไทย เป็นระบบการรวบรวมและบันทึกข้อมูลทางการเงินที่เกิดจากการบริหารราชการของรัฐบาล การปฏิบัติงานของส่วนราชการและหน่วยงานภาครัฐ ตามโครงสร้างต่อไปนี้



ภาพที่ 1 : โครงสร้างของระบบการบัญชีภาครัฐของไทย

## การบัญชีรัฐบาล

หมายถึง เป็นวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการรวบรวมและบันทึกรายการรับ-จ่าย และ โอนเงิน ระหว่างกระทรวงการคลังกับส่วนราชการ และหน่วยงานต่าง ๆ ของภาครัฐ รวมทั้งการจัดทำ รายงานการเงิน ซึ่งกรมบัญชีกลางมีหน้าที่รับผิดชอบ

1. การบัญชีรัฐบาล-ส่วนกลาง หรือ การบัญชีส่วนกลาง หมายถึง วิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการ บันทึกรายการทางการเงินที่เกิดจากการบริหารราชการของรัฐบาลในส่วนกลาง รายการเบิกจ่าย ระหว่างรัฐวิสาหกิจหรือกระทรวงการคลัง และรายการเบิกจ่ายระหว่างหน่วยงานภาครัฐที่มีใช้ส่วน ราชการหรือรัฐวิสาหกิจกับกระทรวงการคลัง ซึ่งกรมบัญชีกลางเป็นผู้รับผิดชอบในการบันทึก รายการที่เกี่ยวกับการ โอนเงินระหว่างกระทรวงการคลังกับส่วนราชการ และหน่วยงานภาครัฐ ดังกล่าว รวมถึงการบันทึกรายการที่เกี่ยวกับการ โอนเงิน และการย้ายตัวเงินระหว่าง กระทรวงการคลังกับสำนักงานคลังต่างๆ ในส่วนภูมิภาค

2. การบัญชีรัฐบาล-ส่วนภูมิภาค หรือ การบัญชีสำนักงานคลัง หมายถึง วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับ การรวบรวมและบันทึกรายการทางการเงิน ที่เกิดจากการบริหารราชการของรัฐบาลในส่วนภูมิภาค ซึ่งกำหนดให้สำนักงานคลังจังหวัด และสำนักงานคลังอำเภอเป็นผู้รับผิดชอบบันทึกรายการรับ-จ่าย และโอนเงินระหว่างสำนักงานคลังกับส่วนราชการในเขตพื้นที่ และบันทึกรายการ โอนเงินและย้าย ตัวเงินระหว่างสำนักงานคลังกับกระทรวงการคลัง รวมทั้งการจัดทำรายงานการเงินเสนอ กรมบัญชีกลาง

## ความหมายของระบบบัญชี

ระบบบัญชี<sup>5</sup> คือ ระบบการจัดเก็บข้อมูลทางการเงินอันประกอบด้วยแบบฟอร์ม หรือ เอกสารต่าง ๆ บันทึกทางการบัญชี รายงาน ตลอดจนวิธีการและอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่ได้นำมาใช้ใน การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานและการเงินของกิจการแห่งใดแห่งหนึ่งให้แก่ฝ่ายจัดการ เพื่อช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถปฏิบัติหน้าที่อันอยู่ในความรับผิดชอบของตนให้ลุล่วงไปด้วยดี และ เพื่อเสนอข้อมูลแก่บุคคลภายนอกผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และส่วนราชการ เป็นต้น

<sup>5</sup> วิไล วีระปรีช จงจิตต์ หลีกภัย, ระบบบัญชี, สำนักงานพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533 : หน้า 1

### ความสำคัญของระบบบัญชี<sup>6</sup>

นอกจากจะใช้ข้อมูลทางการบัญชีเป็นเครื่องวัดผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาที่ผ่านมา ธุรกิจจำเป็นต้องมีระบบบัญชีที่ดี เพื่อจะใช้เป็นเครื่องมือที่ดีของฝ่ายบริหารในการควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์อีกด้วย ในกิจการเล็ก ๆ ที่การดำเนินงานขึ้นอยู่กับเจ้าของเพียงคนเดียวหรือสองคนนั้น ความสำคัญของระบบบัญชีอาจจะเห็นได้ไม่ชัดเจนนัก ทั้งนี้เพราะเจ้าของกิจการสามารถควบคุมดูแลการดำเนินงานด้วยตนเองได้ทั่วถึง แต่กิจการขนาดใหญ่ที่แบ่งงานออกเป็นหลายส่วน และมีพนักงานเป็นจำนวนมาก เจ้าของหรือผู้บริหารงานไม่สามารถควบคุมดูแลได้ทั่วถึง จำเป็นต้องมีการมอบหมายอำนาจหน้าที่ในการบริหารงานและขยายขอบเขตการควบคุมออกไปให้หัวหน้าของส่วนงานต่าง ๆ เป็นผู้รับผิดชอบ ในกิจการขนาดใหญ่ ระบบบัญชีมีความสำคัญมาก เพราะนอกจากจะเป็นแหล่งที่จัดหาข้อมูลต่าง ๆ ให้ฝ่ายจัดการแล้ว ข้อมูลที่ได้จากระบบบัญชียังอาจจะเป็นข้อมูลอันแสดงถึงผลของการดำเนินงานในรอบระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งฝ่ายจัดการจะได้นำไปใช้ในการประเมินผลของการตัดสินใจในการบริหารงานของตนว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพียงใดและยังอาจใช้เป็นหลักในการวางแผนงานในอนาคตอีกด้วย นอกจากนั้นข้อมูลทางการบัญชียังอาจใช้เป็นเครื่องมือที่สำคัญของฝ่ายจัดการในการควบคุมการดำเนิน ธุรกิจได้เป็นอย่างดี เพราะข้อมูลที่ได้จากระบบบัญชียังจะช่วยให้เห็นว่าส่วนงานต่าง ๆ ดำเนินงานเป็นไปตามแผนที่วางไว้หรือไม่ ดังนั้นการวางระบบบัญชีจึงต้องพิจารณาให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินอย่างรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ถูกต้องเชื่อถือได้ และประหยัดค่าใช้จ่าย นอกจากรายงานที่เสนอฝ่ายจัดการและผู้ถือหุ้นแล้วรายงานที่เสนอต่อส่วนราชการก็เป็นสิ่งสำคัญมากเช่นกัน เพราะธุรกิจจำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดแห่งกฎหมายทั้งในแง่ภาษีอากรและเรื่องอื่น ๆ อีกหลายเรื่อง

ความสำคัญของระบบบัญชีอีกประการหนึ่งนอกจากที่กล่าวมาแล้ว คือ อาจจะใช้เป็นเครื่องมือในการป้องกันและรักษาทรัพย์สินของกิจการไม่ให้สูญหายหรือนำไปใช้ในทางที่ไม่สมควรเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กล่าวมาแล้ว ระบบบัญชีที่วางไว้จึงต้องเป็นระบบที่มีการควบคุมภายในที่ดี

ระบบบัญชีมีส่วนประกอบที่สำคัญ 2 ส่วน<sup>7</sup> คือ

ส่วนที่ 1 ระบบการบันทึกและการเก็บรวบรวมข้อมูล (Databank system) เป็นการสร้างแบบระบบการเก็บเอกสาร หลักฐานทางการค้า และการบันทึกรวบรวมข้อมูล กิจกรรมที่กระทำ

<sup>6</sup> วิไล วีระปรีช จงจิตต์ หลีกภัย, ระบบบัญชี, สำนักงานพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533 : หน้า 1

<sup>7</sup> รองศาสตราจารย์นภาพร ณ เชียงใหม่, ระบบบัญชี, บริษัท พัฒนาการ(2535) จำกัด, 2542:หน้า 2

ในส่วนนี้เกี่ยวกับการออกแบบเอกสาร การออกแบบการรวบรวมข้อมูล การกำหนดภาพทางเดินของเอกสาร การบันทึกบัญชี และการจัดระเบียบการทำงาน การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน

ส่วนที่ 2 ระบบการรายงานข้อมูล (Information output system) เป็นการสร้างระบบการรายงานผลการประกอบการค้าและระเบียบการทำงาน กิจกรรมที่ทำ ได้แก่ การออกแบบรายงาน กำหนดวิธีการแยกแยะข้อมูล นำข้อมูลผ่านกระบวนการกลั่นกรอง การวิเคราะห์และตีความหมาย ข้อมูลต่าง ๆ การจัดทำข้อมูลให้สื่อความหมาย สอดคล้องกับจุดประสงค์ การใช้ข้อมูลที่แตกต่างกันให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องเพียงพอและทันต่อเวลา เพื่อตอบสนองต่อความต้องการใช้ข้อมูลของผู้บริหารระดับต่าง ๆ

การศึกษาระบบบัญชีเดิมก่อนวางระบบบัญชีใหม่<sup>8</sup>

เพื่อให้การวางระบบบัญชีมีประสิทธิภาพจำเป็นจะต้องเข้าไปศึกษา การทำงานตามระบบบัญชีปัจจุบันของกิจการนั้นก่อนเสมอ เพราะจะก่อให้เกิดการเชื่อมต่อของกระบวนการทำงานในระบบ งานของกิจการตามปกติ พร้อมกับวิเคราะห์ระบบเดิมเพื่อให้มีความคล่องตัวสูง เทคนิคที่ใช้ในการจัดบันทึกข้อมูลมี 3 วิธี ซึ่งการรวบรวมข้อมูลไม่ได้จำกัดว่าจะใช้วิธีการรวบรวมข้อมูล วิธีใดวิธีหนึ่งเพียงอย่างเดียว แต่สามารถใช้ทุกวิธีผสมผสานกัน คือ

1. การจดบันทึก (Narrative description) หมายถึง การเขียนคำอธิบาย ลักษณะของรายการจนถึงขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการควบคุมภายในที่มีอยู่ โดยเริ่มจากจุดเริ่มต้นของรายการ จนถึงขั้นตอนสุดท้าย วิธีนี้มีข้อดี คือ เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด แต่มีข้อเสียคือถ้าขั้นตอนต่าง ๆ ของรายการมีรายละเอียดมาก หรือมีความซับซ้อน การเขียนอธิบายที่ยืดยาวจะทำให้เกิดความสับสนและมองไม่เห็นภาพรวมโดยชัดเจน

2. การเขียนเป็นผังทางเดินของรายการ (Flow chart) เป็นการเขียนภาพแสดงทางเดินของเอกสารและการบันทึกบัญชี (Flow chart) เป็นการเขียนโดยใช้สัญลักษณ์และแผนภาพ เพื่อแสดงเส้นทางของเอกสาร ประกอบรายการตั้งแต่ต้นจนจบ ข้อดีของ Flow chart คือทำให้เห็นภาพรวมของระบบตั้งแต่ต้นจนจบได้ง่าย ตลอดจนทำให้วิเคราะห์การปฏิบัติงานได้ง่าย ทราบจุดอ่อนของระบบการควบคุมอยู่ตรงไหน ข้อเสีย ก็คือ ทั้งผู้เขียนและผู้อ่านต้องเข้าใจสัญลักษณ์ต่าง ๆ ที่นำมาใช้หรือมีความรู้เกี่ยวกับการอ่าน Flow chart ได้พอสมควร

3. การใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการประเมินระบบการควบคุมภายใน การใช้แบบสอบถามจะช่วยให้แน่ใจว่า ได้ถามคำถามเพื่อให้ได้คำตอบที่ต้องการ

<sup>8</sup>รองศาสตราจารย์นภาพร ณ เชียงใหม่, ระบบบัญชี, บริษัท พัฒนาการ(2535) จำกัด, 2542:หน้า 2

ครบถ้วน ส่วนใหญ่การออกแบบสอบถาม จะให้มีคำตอบว่า “ใช่” หรือ “ไม่ใช่” และจะอธิบายเพิ่มเติมถ้า “ไม่ใช่” โดยคำถามจะมุ่งประเด็นไปยังขั้นตอนการปฏิบัติงาน ถ้าตอบว่า “ใช่” ก็หมายถึงการควบคุม ถ้า “ไม่ใช่” ก็หมายถึงไม่มีการควบคุม วิธีการสำรวจที่วิธีหนึ่งคือการตั้งรูปแบบคำถาม โดยทำการถามเป็นเรื่อง ๆ ไป คำถามนี้จะเป็นแนวทางในการวางระบบงานเพื่อการตรวจสอบ การควบคุมภายใน สมุดจดบันทึกรายละเอียดการสำรวจ จึงมีประโยชน์ดังนี้

1. เป็นวิธีรวบรวม จัดลำดับข้อมูล ทำให้ทราบว่าได้รับข้อมูลครบถ้วนโดยไม่ขาดข้อมูลใดที่จำเป็นต้องใช้งาน
2. ให้ข้อมูลต่อผู้วางระบบบัญชีเกี่ยวกับรายละเอียดต่าง ๆ ของกิจการ ซึ่งจากข้อมูลดังกล่าวบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้สำรวจวิเคราะห์ระบบบัญชี อาจนำมาใช้ประโยชน์ได้
3. ในการทำรายงานเสนอลูกค้า รายละเอียดตลอดจนแผนภาพ อาจให้ประโยชน์เนื่องจากข้อมูลเหล่านี้เน้นเฉพาะเรื่อง เช่น แผนผังแสดงการรับเงิน จ่ายเงิน
4. เพื่อเก็บเป็นหลักฐานที่ทำและเป็นประโยชน์ในการอ้างอิงภายหลัง หรือนำมาใช้ในการปรับปรุงงานระบบบัญชีใหม่ภายหลัง

การจัดระบบให้กับธุรกิจต่าง ๆ จึงจำเป็นต้องเข้าไปศึกษา ถึงวิธีการดำเนินงานของกิจการนั้นให้เข้าใจอย่างลึกซึ้ง มิฉะนั้นจะเกิดการผิดพลาด หรือพิจารณาข้ามจุดที่สำคัญไป ศึกษาการใช้เครื่องมือเครื่องใช้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับเอกสารการค้า การบันทึก การรายงานรวมทั้งการเก็บรักษาข้อมูลและเอกสารทางการค้าในแฟ้มชั่วคราวหรือแฟ้มถาวร เพื่อนำผลการวิเคราะห์เสนอแนะการปรับปรุงขั้นตอนการทำงานใหม่ จะต้องกำหนดงานที่ต้องจัดทำ ตามลำดับในเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ขอรหัสความต้องการของเจ้าของหรือฝ่ายบริหาร ว่ามีความต้องการอย่างไร
2. ศึกษาขั้นตอนการดำเนินงาน
3. ศึกษาการจัดระเบียบองค์กร
4. ศึกษาระบบการควบคุมภายในและสอบทานระบบควบคุมภายใน
5. ศึกษาการกำหนดชุดเครื่องมือ เครื่องใช้และเครื่องคอมพิวเตอร์ที่ใช้
6. ศึกษาการออกแบบเอกสารที่ใช้
7. ศึกษาการออกแบบสมุดลงรายการขั้นต้น
8. ศึกษาการออกแบบบัญชีแยกประเภท
9. ศึกษาการออกแบบชุดรายงานและงบการเงินต่าง ๆ
10. ศึกษาคู่มือในการปฏิบัติงาน

11. เขียนแผนภาพเส้นทางเดิน ของเอกสารและการบันทึกบัญชี ตามวิธีการทำงานของระบบเดิม

ขั้นตอนที่ 1 ขอรบความต้องการของเจ้าของ หรือฝ่ายบริหารว่ามีความต้องการอย่างไร ก่อนอื่นต้องทำการสำรวจธุรกิจเพื่อให้แน่ใจว่า ได้เรื่องราวต่าง ๆ มาอย่างครบถ้วน การสำรวจจะทำให้ทราบลักษณะโดยทั่ว ๆ ไป ของธุรกิจ รายละเอียดด้านการสำรวจ ขั้นตอนการปฏิบัติงานของกิจการ โดยการใช้สมุดคณบบันทึก เขียนแผนภาพ เพื่อที่จะให้อ่านเข้าใจง่าย สามารถนำข้อมูลการสำรวจมาวิเคราะห์ ตีความ ได้เป็นอย่างดี ความสำเร็จของการวางระบบบัญชี ขึ้นอยู่กับทักษะและความสามารถในการสำรวจ

ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาขั้นตอนการดำเนินงาน

โดยทั่วไปแล้ว งานการวางระบบบัญชีตามที่ได้รับมอบหมายจะต้องใช้เวลาในการศึกษาสภาพโดยทั่วไป และช่วงเวลาในการวางระบบบัญชีพอสมควร แต่ต้องเรียนรู้ถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ คือ

1. ระบบการทำงาน และงานประจำของสำนักงาน
2. การจัดองค์การของธุรกิจ หน้าที่งานของฝ่ายบัญชีในธุรกิจขนาดใหญ่และขนาดเล็ก
3. หลักและการปฏิบัติการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้มีการผ่านบันทึก ได้ผ่านการตรวจสอบเรียบร้อยและทรัพย์สินของกิจการได้รับการดูแล โดยผู้ตรวจสอบบัญชีภายในกิจการ

ขั้นตอนที่ 3 ศึกษาการจัดระเบียบองค์กร

เพื่อจัดแบ่งหน่วยงาน หน้าที่และความรับผิดชอบ กำหนดหลักและงานประกอบ (Line and staff) เพื่อกำหนดระบบการทำงาน กำหนดเส้นทางเดินของข้อมูลและเอกสารการบัญชี หน่วยงานใดควรค่าเอกสารนั้น จำนวนกี่ชุด ส่งไปให้แผนกใดบ้าง หน่วยงานใดจะเก็บรักษาเอกสารใด ตรวจสอบและยืนยันกันอย่างไร บันทึกการอย่างไร เมื่อได้รับเอกสารนั้นเพื่อให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีคุณภาพที่สุดองค์การบริหารธุรกิจมีรูปแบบการจัดระเบียบองค์กรแตกต่างกันแล้วแต่ขนาดของธุรกิจ รูปแบบการจัดตั้ง

ขั้นตอนที่ 4 ศึกษาการกำหนดระบบการควบคุมภายใน

การจัดระบบข้อมูลทางการบัญชี จะต้องจัดระบบการทำงานให้หน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์การธุรกิจปฏิบัติงานได้สะดวกรวดเร็ว ถูกต้องและควบคุมภายในได้ดีที่สุด เอกสารต่าง ๆ ที่ทำขึ้นจะต้องกำหนดหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดทำ การเก็บรักษา การบันทึกบัญชี การจัดทำรายงาน กำหนดจำนวนชุดของเอกสาร ให้เหมาะสมกับระดับการควบคุมภายในที่ต้องการการกำหนดจำนวนชุดเอกสารน้อยที่สุด ทำให้เสียต้นทุนในการจัดพิมพ์นอกจากนั้น รายละเอียดในเอกสารต้องออกแบบฟอร์มในลักษณะประหยัดเวลาในการกรอกรายการให้ใช้เวลาน้อยที่สุด เช่น



การเว้นช่องว่างเพื่อกรอกข้อความถ้าต้องเขียนซ้ำ ๆ คำเดิม ก็ควรจะพิมพ์ไว้แต่รายละเอียดในเอกสารจะต้องมีข้อมูลจำเป็นในการกำหนดความรับผิดชอบเพื่อการควบคุมภายในที่ดี เช่น ลายเซ็นผู้อนุมัติ ผู้เบิกจ่าย ผู้รับ เลขที่ เล่มที่ วันที่ หรือรายการเพื่อการตรวจสอบยืนยันอื่นที่จำเป็น เพื่อความรับผิดชอบในการทำงาน

ขั้นตอนที่ 5 ศึกษาการกำหนดชุดเครื่องมือ เครื่องใช้และเครื่องคอมพิวเตอร์ที่จะใช้

ทำการสอบถามเจ้าของธุรกิจนั้นว่า จะลงบัญชีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือจะใช้ระบบลงบัญชีด้วยระบบสมุดบัญชีทั่วไป จะต้องกำหนดเครื่องมือเครื่องใช้ คอมพิวเตอร์ ที่จำเป็นต้องใช้ในการทำงาน พนักงาน เครื่องช่วยงาน การบันทึกข้อมูลในแบบฟอร์ม สมุดรายวัน บัญชีแยกประเภทและการจัดทำรายงาน เครื่องมือที่ใช้กันมากที่สุด เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องถ่ายเอกสาร เครื่องคำนวณ เครื่องส่งแฟกซ์ ฯลฯ

ขั้นตอนที่ 6 ศึกษาการออกแบบเอกสารที่ใช้ในธุรกิจ

แบบฟอร์มต่าง ๆ ที่จะใช้ประกอบการประมวลข้อมูลทางการบัญชี การบันทึกบัญชี การรายงาน และงานประจำสำนักงานให้เป็นหลักฐาน ในการบันทึกบัญชี ลำดับต่อไปจึงออกแบบฟอร์ม เอกสารใบสำคัญ ออกแบบสมุดลงรายการขึ้นต้น และทะเบียน ต่าง ๆ ออกแบบสมุดลงรายการขึ้นปลาย คือ บัญชีแยกประเภท ออกแบบการรายงานข้อมูล และการจัดผังบัญชี (Chart of account)

ขั้นตอนที่ 7 ศึกษาการออกแบบสมุดรายการขึ้นต้น

ชุดสมุดต่าง ๆ หรือแบบพิมพ์เป็นแผ่น ๆ ที่ใช้แทนสมุดรายวันขึ้นต้น (Journals) ใช้ในการบันทึกการขายขึ้นต้น จำนวนสมุดรายวันซึ่งธุรกิจเลือกใช้นี้จะขึ้นอยู่กับระบบบัญชีของธุรกิจ

ขั้นตอนที่ 8 ศึกษาการออกแบบบัญชีแยกประเภท

เป็นสมุดบันทึกการขายขึ้นปลายเพื่อบันทึกการขายต่าง ๆ ที่ผ่านจากสมุดรายวันขึ้นต้น เพื่อจัดแยกประเภท และจัดหมวดหมู่ของบัญชี การออกแบบเอกสารและบัญชี จะต้องสอดคล้องกับเครื่องและเครื่องใช้ เช่น ใช้ระบบการประมวลข้อมูลนั้น ด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ลงบัญชี มีความจำเป็นต้องใช้แบบฟอร์มที่เป็นแผ่นการ์ดมากกว่าที่จะใช้ระบบสมุด เพราะระบบสมุดเหมาะสมที่จะลงบัญชีด้วยมือ การเก็บข้อมูลเข้าไปในแผ่นดิสเกต สามารถเรียกข้อมูลมาใช้ได้รวดเร็วและตรวจเช็ครายการได้ง่าย สามารถตรวจสอบยืนยันได้อย่างเหมาะสม

ขั้นตอนที่ 9 ศึกษาการออกแบบชุดรายงานและงบการเงินต่าง ๆ

การรายงาน เพื่อแสดงการควบคุมภายในและตรวจสอบยืนยันรายการ ของระบบบัญชี เช่น รายงานการตรวจนับสินค้าประจำเดือน ประจำสัปดาห์ งบการเงินที่จะต้องออกแบบ เช่น งบดุล งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนการผลิต งบต้นทุนขาย งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน การ

รายงานและการทำงานการเงินจะต้องได้ข้อมูลถูกต้องและทันเวลาตามความต้องการ ที่จะนำรายงานหรืองบการเงินนั้นไปใช้เสนอต่อฝ่ายบริหาร หรือเสนอต่อหน่วยงานราชการเป็นประจำ

ขั้นตอนที่ 10 ศึกษาคู่มือในการปฏิบัติงานตามระบบบัญชี

จัดทำคำสั่งและคู่มือการปฏิบัติงานตามระบบ กำหนดวิธีการทำงานให้ละเอียดรัดกุม กำหนดเส้นทางเดินของงานต่าง ๆ ตามระบบ จัดทำคำอธิบายกว้าง ๆ เกี่ยวกับการทำงานตามระบบ กำหนดวิธีใช้แบบพิมพ์ ชนิด ขนาด สี แบบ วิธีการใช้เอกสาร คำอธิบายวิธีเปิดบัญชี ปิดบัญชี การแก้ไขรายการบัญชี คำอธิบายวัตถุประสงค์ และลักษณะวิธีการลงบัญชี สมุดบัญชีแยกประเภทรายตัว สมุดลงรายการขั้นต้น สมุดบันทึกความจำต่าง ๆ การผ่านบัญชีไปบัญชีแยกประเภท

คำสั่งหรือคำอธิบายวิธีปฏิบัติงานตามระบบควรจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ควรมีภาพแสดงทางเดินของเอกสารและการบันทึกบัญชี

ขั้นตอนที่ 11 เขียนแผนภาพทางเดินของเอกสารและการบันทึกบัญชี ตามวิธีการทำงานของระบบเดิม

การกำหนดหน่วยงาน การกำหนดเอกสารที่ใช้ในระบบ การกำหนดเส้นทางเดิน การกำหนดการทำงานของหน่วยงานต่าง ๆ กำหนดจุดบันทึกข้อมูล จุดเก็บรักษาเอกสาร จัดเก็บรักษาสินทรัพย์ จุดตรวจสอบ จุดรายงานเพื่อการตรวจสอบยืนยัน รวมทั้งกำหนดอำนาจ หน้าที่และความรับผิดชอบ วางระบบบัญชีให้สอดคล้องกับงานที่ต้องทำ วางแผนควบคุมด้านการรับจ่ายเงิน

### แนวคิดในด้านระบบบัญชี

การบริหารงานอย่างมีระบบ(System) จัดเป็นสิ่งสำคัญในปัจจุบัน คำว่า “ระบบ” ประกอบด้วย กระบวนการ (Precedure) และวิธีการ (Method) “กระบวนการ” หมายความว่า ส่วนที่ถูกกำหนดขึ้นสำหรับให้ทราบว่าต้องทำอะไร ใครเป็นผู้ทำ และจะต้องทำเมื่อใด ส่วน “วิธีการ” หมายความว่า คำอธิบายถึง วิธีทำซึ่งช่วยให้เกิดความเข้าใจว่าจะต้องทำอะไร ระบบบัญชีที่วางไว้ได้อย่างเหมาะสม ถือว่าเป็นส่วนสำคัญอย่างหนึ่ง ในการบันทึกข้อมูลและใช้ในการควบคุม ซึ่งมีส่วนช่วยผู้บริหารในด้านการตัดสินใจเป็นอย่างมาก

“ระบบบัญชี” ตามคำกล่าวของ Francis E. Moore และ Howard F. Settler หมายถึง บรรดากำหนดกฎเกณฑ์ที่ได้วางไว้เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานทางบัญชีอันเริ่มจากแบบเอกสาร ประเภทสมุดบัญชีและทะเบียน วิธีบันทึกรายการ การสรุปผลและการจัดทำรายงาน ซึ่งมีลักษณะของการ

<sup>9</sup> ประพันธ์ ศิริรัตน์ชำระ, การวางระบบบัญชี(Accounting Systems Design and Installation), แผนกพัสดุ สำนักการเงินและทรัพย์สิน มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2541 : หน้า 2

ควบคุมภายในที่เหมาะสม ตลอดจนช่วยให้สามารถแสดงให้เห็นผลการดำเนินงานและฐานะการเงินได้ตามความต้องการของผู้บริหารผู้สนใจภายนอก

#### บททวนวรรณกรรม

นาถญา สิริสายัณห์ (2544) ได้ทำการศึกษาระบบและวิธีการบัญชีกองทุนทดแทนผู้ประสบภัย พบว่าการดำเนินงานของกรมการประกันภัยมีการแบ่งส่วนงานความรับผิดชอบของพนักงาน มีการมอบหมายอำนาจหน้าที่ การอนุมัติ และแบ่งแยกหน้าที่ แต่ในทางปฏิบัติโดยเฉพาะในส่วนองงานกองทุนทดแทนผู้ประสบภัยจังหวัดทุกจังหวัด ไม่สามารถแบ่งส่วนงานได้ตามผังการดำเนินงาน เนื่องจากมีบุคลากรน้อย ผู้ปฏิบัติงานมีความรู้ไม่ตรงกับสายงานที่ได้รับมอบหมาย

ในส่วนองงานระบบบัญชีกองทุนทดแทนผู้ประสบภัย พบว่าไม่มีการวางระบบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมเครื่องหมาย ที่แสดงว่ามีการ ประกันภัยสำหรับผู้ประสบภัยของกรมการประกันภัย ทำให้มีการลอกเลียนแบบเครื่องหมาย วิธีการบันทึกบัญชีมีขั้นตอนที่ยุ่งยาก และไม่ได้มีการจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ

แนวทางแก้ไข ควรจัดให้มีการอบรมบุคลากร ควรมีวางระบบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมเครื่องหมาย ควรจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ ควรนำเครื่องคอมพิวเตอร์มาช่วยในการจัดทำบัญชี ซึ่งจะช่วยให้สะดวกรวดเร็วทันต่อการใช้งบการเงินและเพิ่มจำนวนบุคลากรในการปฏิบัติงานเพื่อให้เหมาะสมและตรงกับสายงานที่ได้รับมอบหมาย

สุนิสา ยิ่งศิริอำนวย(2543) ได้ทำการศึกษาระบบบัญชีของสหกรณ์เครดิตยูเนียนมหาวิทยาลัยพายัพ จำกัด โดยมีความมุ่งหมายในการศึกษาระบบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เพื่อค้นหาปัญหาและเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาของระบบบัญชี โดยใช้วิธีการสอบถามโดยการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ พนักงานบัญชี เภรัญญิก คณะกรรมการดำเนินการและสังเกตวิธีการปฏิบัติงาน

ผลการศึกษาพบว่า รูปแบบเอกสารบางชนิดไม่เหมาะสม ไม่ได้จัดให้มีสมุดรายวันทั่วไป และไม่ผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ทำให้ไม่ทราบถึงความเคลื่อนไหวของรายการบัญชีต่าง ๆ และเกิดปัญหาการตรวจสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือของรายการบัญชีต่าง ๆ ที่ปรากฏในงบการเงิน

นอกจากนั้นยังพบว่า พนักงานบัญชี มิได้เป็นผู้จบการศึกษาจากสาขาวิชาการบัญชีโดยตรง และมีได้เป็นพนักงานประจำ ทำให้เกิดปัญหาความล่าช้าในการจัดทำรายงานทางการเงินและมีความผิดพลาดในบางครั้ง และปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งแยกหน้าที่ที่ไม่เหมาะสม กล่าวคือ มีการกำหนดหน้าที่ให้เจ้าหน้าที่ที่สามารถทำรายการใดรายการหนึ่งตั้งแต่ต้นจนจบได้เอง ซึ่งถือเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ทำการทุจริตได้ และในการกำหนดโครงสร้างการบริหารงานของ

คณะกรรมการตรวจสอบไม่เหมาะสม ซึ่งอาจเกิดปัญหาเกี่ยวกับให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ  
ได้



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved