

บทที่ 5

บทสรุป

จากการที่ระบบบัญชีส่วนราชการ เป็นระบบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ และหน่วยงานภาครัฐ แต่ละหน่วย มีบทบาท หน้าที่ ภารกิจ และผลผลิตที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้น การปรับเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการ จากระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด เป็นระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง จำเป็นต้องมีความเข้าใจ ในหน้าที่และผลผลิตของแต่ละหน่วยงาน เป็นอย่างดี เสียก่อน จึงจะทำให้การนำระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างมาใช้เกิดประโยชน์ และสามารถ นำมาใช้ในการวัดต้นทุน ค่าใช้จ่าย หรือประเมินประสิทธิภาพ การทำงานภาครัฐ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อมูลทางการเงินที่ได้จากการจัดทาระบบบัญชีส่วนราชการตามเกณฑ์คงค้าง เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญเนื่องจากเป็นข้อมูลที่ทำให้ทราบถึงสถานะที่แท้จริงของหน่วยงาน ว่ามีต้นทุน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอย่างไร มีภาระผูกพันในอนาคต รวมทั้งมีทรัพย์สินในความครอบครองดูแล และมีการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินคุ้มค่าหรือไม่

ในการจัดทาระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง จะมีการกำหนดเกณฑ์การวัดผลสำเร็จของงาน การระบุตัวชี้วัดประสิทธิภาพหรือต้นทุน ซึ่งจะนำไปใช้กับหน่วยงานต่าง ๆ เช่น หน่วยงานที่ออกนอก ระบบไปเป็นหน่วยงานในกำกับของรัฐ หน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์กรมทหาร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) เป็นต้น

สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน เป็นหน่วยงานส่วนภูมิภาคในโครงการนำร่องการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง ตามแผนการปรับปรุงระบบบัญชีส่วนราชการส่วนภูมิภาค เดิมสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ใช้ระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด ในการบันทึกบัญชี จนกระทั่งปลายปีงบประมาณ พ.ศ. 2544 จึงได้มีการนำระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง เข้ามาใช้ ซึ่งในการนำระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างเข้ามาใช้ สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอนได้มีการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสด เป็นเกณฑ์คงค้างจำนวน 2 ครั้ง คือ

1. การปรับเปลี่ยนระบบบัญชีในระหว่างปีงบประมาณ มีการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีโดยถึงเขปดังนี้

-แจกแจงรายการบัญชีที่เป็นบัญชีทำการ ตามบัญชีแยกประเภทของระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง

-สำรวจและตีราคาทรัพย์สิน/วัสดุ เพื่อทราบว่ามีทรัพย์สิน/วัสดุ ในความครอบครองดูแล จำนวนเท่าใด

-ปรับปรุงบัญชีแยกประเภท ตามระบบบัญชีเกณฑ์เงินสดเป็นบัญชีแยกประเภทตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง

-นำยอดบัญชีที่ได้ มาจัดทำใบสำคัญการลงบัญชี เพื่อบันทึกในสมุดรายวันทั่วไป

-บันทึกรายการบัญชีตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างต่อไป

2. การปรับเปลี่ยนระบบบัญชีเมื่อขึ้นปีงบประมาณใหม่ (1 ตุลาคม 2544) มีการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีโดยสังเขปดังนี้

-ปิดบัญชีรายจ่ายตามแผนงาน งานและ โครงการ บัญชีรายจ่ายงบกลางปีงบประมาณ พ.ศ. 2544 เข้าบัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลัง

-ปิดบัญชีเงินรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง เข้าบัญชีเงินรายได้แผ่นดิน

-จัดทำบทลงของหลังปิดบัญชี และนำยอดบัญชีที่ได้ มาจัดทำใบสำคัญการลงบัญชี เพื่อบันทึกในสมุดรายวันทั่วไป

-บันทึกรายการบัญชีตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างต่อไป

จากการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอนทั้ง 2 ครั้ง จะพบว่ารายการบัญชีแยกประเภททั่วไป ในการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีมีความแตกต่างกัน ในการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีในระหว่างปีงบประมาณ มีการแจกแจงบัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลัง เป็น

บัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลัง- งบบุคลากร

บัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลัง- งบดำเนินงาน

บัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลัง – งบลงทุน

บัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลัง – งบกลาง

มีการแจกแจงบัญชีรายจ่ายตามแผนงาน งานและ โครงการออกเป็น ประเภทค่าใช้จ่ายโดยละเอียด เช่น

บัญชีเงินเดือนและค่าจ้างประจำ

บัญชีค่าจ้างชั่วคราว

บัญชีค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุอื่น

บัญชีวัสดุสำนักงาน/วัสดุแบบพิมพ์ เป็นต้น

แต่ในการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีเมื่อขึ้นปีงบประมาณใหม่ บัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลังที่ยังไม่ได้จ่ายให้แก่เจ้าหนี้หรือผู้มีสิทธิ จะบันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

การจัดทำบัญชีของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน เมื่อมีการเบิกเงินงบประมาณจากคลังจะจ่ายให้แก่เจ้าหนี้หรือผู้มีสิทธิทันที จึงไม่มีรายการบัญชีค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ในการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีเมื่อขึ้นปีงบประมาณใหม่

ในการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างของสำนักงานคลังจังหวัดในหน่วยงานนำร่อง มีการปรับปรุงวิธีการบันทึกบัญชีและการแจกแจงรายการบัญชีเพื่อให้มีความเหมาะสมเรื่อยมา ทำให้สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน มีข้อมูลทางการเงินที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น สามารถวัดต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น สามารถประเมินประสิทธิภาพการทำงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ได้ดีขึ้น และสามารถนำรายงานทางการเงินที่ได้มาใช้ร่วมกับเกณฑ์การวัดผลสำเร็จของงาน เพื่อประเมินประสิทธิภาพการทำงานได้

จากการที่สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ได้จัดทำระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง และได้มีการประเมินประสิทธิภาพการทำงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน โดยใช้เกณฑ์การประเมินผลของกรมบัญชีกลาง ตามแผนงานที่ 12 ด้านการส่งเสริมสนับสนุนการปฏิบัติงานในส่วนภูมิภาค สำนักงานคลังจังหวัด นั้น ถึงแม้ว่าผลการประเมินผลการดำเนินงาน และผลการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินบัญชี จะแสดงให้เห็นว่า ในไตรมาสที่ 1 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2545 สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน มีการใช้ทรัพยากรน้อยกว่า ในไตรมาสที่ 4 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2544 และในไตรมาสที่ 1 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2545 มีผลการดำเนินงานที่ดีกว่า ในไตรมาสที่ 4 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2544 ก็ตาม แต่ในการประเมินผลการดำเนินงาน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องและตรงกับความเป็นจริง ควรให้ความสำคัญกับปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลกระทบ นอกจาก ข้อมูลทางการเงินบัญชี เพียงอย่างเดียว

ข้อสังเกตที่พบจากการวิเคราะห์รายการทางบัญชีของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน

- ในกรณีที่ สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน จัดทำบัญชีด้วยระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด จะไม่สามารถทราบต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่แท้จริง ของแต่ละงวดบัญชีได้ และไม่สามารถนำข้อมูลจากรายงานทางการเงินของการจัดทำบัญชีด้วยระบบ เกณฑ์เงินสด มาใช้ร่วมกับการประเมินประสิทธิภาพการทำงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน เพื่อการวัดประสิทธิภาพในการดำเนินงานได้ เนื่องจากการจัดทำบัญชีด้วยระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด จะบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับการรับ-จ่ายเงินสดเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงภาวะผูกพัน และประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ

- สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ไม่มีรายการค่าตัดจำหน่ายและค่าเสื่อมราคา เนื่องจากที่ตั้งสำนักงานอยู่ในบริเวณศาลากลางจังหวัด ทรัพย์สินถาวร ครุภัณฑ์ที่ใช้งานในปัจจุบัน เป็นทรัพย์สินในความดูแลของสำนักงานจังหวัด เช่น อาคาร เครื่องปรับอากาศ ส่วนทรัพย์สินถาวร/ทรัพย์สินไม่มีตัวตน ของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน เป็นทรัพย์สินที่หมดอายุการใช้งานตาม

ที่กำหนดแล้ว แต่ยังคงใช้การได้ดี จึงไม่มีการคำนวณค่าตัดจำหน่ายและค่าเสื่อมราคา ทำให้การเปรียบเทียบต้นทุน ระหว่างการจัดทำบัญชีทั้ง 2 ระบบ ไม่ชัดเจน เท่าที่ควร

-ในไตรมาสที่ 1 และ ไตรมาสที่ 4 ของแต่ละปีงบประมาณ สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ได้รับการจัดสรรเงินงบประมาณ (ใบอนุญาตเงินประจำงวด) ไม่เท่ากัน ในไตรมาสที่ 1 ซึ่งเป็นไตรมาสแรกของปีงบประมาณ การจัดสรรเงินประจำงวดยังต่ำกว่าในไตรมาสที่ 4 ซึ่งเป็นไตรมาสสุดท้ายของปีงบประมาณ อาจเป็นปัจจัยที่มีผลทำให้ตัวเลขของการเบิกจ่ายเงินงบประมาณคลาดเคลื่อน ดังนั้นในการเปรียบเทียบการเบิกจ่ายเงินงบประมาณ ระหว่างไตรมาสที่ 1 ซึ่งเป็นไตรมาสแรก และไตรมาสที่ 4 ซึ่งเป็นไตรมาสสุดท้าย ของปีงบประมาณ อาจได้ผลที่คลาดเคลื่อนได้

-ในการวัดผลการดำเนินงาน โดยใช้ตัวชี้วัดประสิทธิภาพการทำงานเพื่อวัดผลเชิงปริมาณ โดยพิจารณาว่าหน่วยงานสามารถใช้ทรัพยากรด้านต่าง ๆ ที่มีอยู่อย่างจำกัดเพื่อก่อให้เกิดผลคุ้มค่า และประโยชน์ต่อองค์กร ได้มากหรือน้อยเพียงใด ทั้งวิธีวัดจากต้นทุนและวัดจากแรงงาน นั้น เนื่องจากสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน มีการแบ่งแยกหน้าที่งาน โดยเจ้าหน้าที่แต่ละคนทำหน้าที่แตกต่างกันและเจ้าหน้าที่ 1 คน ทำงานหลายอย่าง ทั้งงานด้านวิชาการและงานให้บริการ ซึ่งแต่ละงานมีหน่วยนับที่แตกต่างกัน ในการวัดผลการดำเนินงาน โดยใช้งานหลักของสำนักงานคลังจังหวัด คือการตรวจฎีกา เพียงอย่างเดียวเป็นตัววัดประสิทธิภาพการดำเนินงาน ของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน จึงไม่เป็นการวัดผลการดำเนินงานที่แท้จริง และต้นทุนที่ได้จากการวัดผลการดำเนินงานในการตรวจฎีกา เป็นต้นทุนที่ไม่ถูกต้อง ในการประเมินผลการดำเนินงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน จึงควรมีการกำหนดหน่วยนับ หรือการประเมินผลการดำเนินงานที่ครอบคลุมงานในทุกด้านของสำนักงานคลัง เพื่อให้การวัดผลการดำเนินงาน ของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ได้ผลที่ใกล้เคียงความเป็นจริง

ในการวิเคราะห์และประเมินผลการดำเนินงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน เป็นการวิเคราะห์และประเมินผลย้อนหลัง เนื่องจากในการจัดทำบัญชีของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ข้อมูลไม่เป็นปัจจุบัน มีความล่าช้า เนื่องจากเป็นการจัดทำบัญชีด้วยมือ การเก็บรายงานทางการเงินต่าง ๆ เป็นการจัดทำด้วยมือทั้งสิ้น

สรุปผลการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง

การใช้ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง สามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้อง เหมาะสมมากขึ้นกว่าเดิม ผลของการใช้ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง จากการทดลองใช้กับสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน มีดังนี้

1. สามารถวัดต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น จากการดำเนินงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอนได้ถูกต้อง และครบถ้วนมากกว่าเดิมสามารถประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการทำงาน เมื่อเปรียบเทียบกับผลผลิตหรือผลลัพธ์ที่ได้ กับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานใช้ไป

2. สามารถทราบถึงภาระผูกพันและหนี้สินในภายหน้า ทั้งในระยะสั้นและระยะยาวของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน เพื่อประโยชน์ในการบริหารงบประมาณและการเงิน รวมทั้งการวางแผนการใช้จ่ายเงินในอนาคต

3. สามารถทราบถึงการบริหารทรัพย์สินและครุภัณฑ์ การดูแล บำรุงรักษา และการนำทรัพย์สิน ที่หน่วยงานมีอยู่ มาใช้ให้เกิดประสิทธิภาพ รวมทั้งการจัดหา และการจำหน่ายออก เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าและเกิดประโยชน์แก่สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอนมากที่สุด

4. สามารถนำข้อมูลทางการเงิน ที่ได้จากการจัดทำบัญชีด้วยระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง มาใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ร่วมกับการประเมินประสิทธิภาพการทำงานภาครัฐตามแผนกลยุทธ์ของกรมบัญชีกลาง ซึ่งจะช่วยให้ทราบถึงการพัฒนาศักยภาพของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน เพื่อการทำงานที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้บริการ

ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

ในการศึกษาการวิเคราะห์ระบบบัญชีส่วนราชการเพื่อการประเมินประสิทธิภาพการทำงานภาครัฐ หากมีเวลาในการศึกษาเพียงพอ ควรมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงเวลาเดียวกัน ซึ่งจะให้ผลการศึกษาที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากกว่า และควรตัดปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลทำให้การดำเนินงานของสำนักงานคลัง เกิดความแตกต่างออกก่อน ในส่วนของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ข้อมูลที่แตกต่างกันในระหว่าง 2 ไตรมาสที่ทำการเปรียบเทียบ ส่วนหนึ่ง คือการเบิกจ่ายเงินเบี่ยกันดาร ซึ่งจะเบิกจ่ายเป็นจำนวนร้อยละ 10 ของเงินเดือนข้าราชการ ซึ่งการเบิกจ่ายจะเบิกจ่ายตกเบิกย้อนหลังทั้งปีงบประมาณ และจะมีการเบิกจ่ายก็ต่อเมื่อ มีการประกาศท้องที่กันดาร ในการประกาศท้องที่กันดาร จะประกาศในช่วงปลายปีงบประมาณ ซึ่งจะทำให้ยอดการเบิกจ่ายเงินของสำนักงานคลังจังหวัดในช่วงเวลาที่มีการประกาศจ่ายเบี่ยกันดาร สูงกว่าไตรมาสอื่น ๆ เมื่อทำการเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน กับต้นทุนและค่าใช้จ่าย

-ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2544 รัฐบาลมีนโยบายเร่งรัดการเบิกจ่ายเงินงบประมาณในไตรมาสที่ 4 ของปีงบประมาณ ซึ่งเป็นไตรมาสสุดท้าย ส่วนราชการต่าง ๆ เร่งรัดการวางฎีกาเบิกเงินจากสำนัก

งานคลังจังหวัด ทำให้จำนวนฉบับฎีกาในไตรมาสที่ 4 มากกว่าจำนวนฎีกาในช่วงเวลาอื่น ๆ ของปีงบประมาณ มีผลทำให้ การวัดผลการดำเนินงานของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ตามวัตถุประสงค์ที่ 1 เพื่อให้การบริการด้านการรับ-จ่ายเงินให้กับกลุ่มเป้าหมาย เป็นไปด้วยความรวดเร็ว เป็นปัจจุบันและมีประสิทธิภาพ มีผลการวัดประสิทธิภาพที่คลาดเคลื่อน และมีผลทำให้การวัดผลการดำเนินงานตามตัวชี้วัดประสิทธิภาพ โดยวัดจากต้นทุน ในไตรมาสที่ 1 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2545 มีต้นทุน 235.54 บาทต่อการตรวจ 1 ฎีกา ในไตรมาสที่ 4 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2544 มีต้นทุน 156.36 บาท ต่อการตรวจ 1 ฎีกา ได้ผลที่คลาดเคลื่อน

-การจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง ในช่วงการทำการค้นคว้าแบบอิสระนี้ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง ยังคงมีการปรับปรุงเพื่อให้เหมาะสมกับภารกิจ หน้าที่ และผลผลิตของแต่ละส่วนราชการอยู่ ในการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง ของส่วนราชการต่าง ๆ ควรมีการนำระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างมาปรับปรุงให้เหมาะสมกับส่วนราชการของตนเอง และควรมีการจัดทำบัญชีให้สามารถ นำมาจัดทำงบการเงินรวมของแผ่นดิน เพื่อประโยชน์ในภาพรวมได้
