

## นโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

### ACCOUNTING POLICY OF SUKHOTHAI THAMMATHIRAT OPEN UNIVERSITY

#### สุภา สิริเลิศประสิทธิ์

รองศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

#### บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีของทุกประเภทบัญชี ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่ายของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ ตลอดจนสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

วิธีการศึกษาวิจัย เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยทำการศึกษาข้อมูลจากนโยบายการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และศึกษาดูงานนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ 3 แห่ง คือ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี และมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี ตลอดจนศึกษาแนวปฏิบัติทางการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชในปัจจุบัน เสนอแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมสำหรับกำหนดเป็นกรอบนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชต่อไป

ผลการวิจัย ได้กำหนดหลักการและนโยบายการบัญชีเป็น 3 กลุ่ม คือ กลุ่มที่ 1 หลักการและนโยบายการบัญชีทั่วไป ได้แก่ หลักบัญชีคู่ หลักเกณฑ์คงค้าง หลักการดำเนินงานต่อเนื่องและหลักกรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นกรอบงานทางบัญชีที่ต้องยึดถือเป็นแนวปฏิบัติ กลุ่มที่ 2 หลักการและนโยบายการบัญชีซึ่งจำแนกตามประเภทบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ และค่าใช้จ่ายของรายการบัญชีที่ไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติ ยังคงใช้หลักการและนโยบายการบัญชีของภาครัฐและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กลุ่มที่ 3 รายการบัญชีที่มีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติ ได้กำหนดนโยบายบัญชีและแนวปฏิบัติที่ชัดเจน พร้อมกับกำหนดหน่วยงานผู้รับผิดชอบเพื่อหาวิธีปฏิบัติให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติและนโยบายการบัญชีของแต่ละประเภทรายการบัญชี

**คำสำคัญ :** นโยบาย การบัญชี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

#### ABSTRACT

The purpose of this research was to determine Sukhothai Thammathirat Open University's accounting policies of all groups of accounts namely; assets, liabilities, owners' equity, revenue and expenditures, in order to make them in accordance with the government's accounting policies and generally accepted accounting principles.

This research was qualitative research. The research methodology included data studying from general accounting practice of Chulalongkorn University, King Mongkut's University of Technology, Suranaree University of Technology and Sukhothai Thammathirat Open University about the government's accounting policies and generally accepted accounting principles. The researchers found that Sukhothai Thammathirat Open University's accounting practice had various problems, therefore the team research analyzed the problems and suggested the proper accounting practices and policies.

The results of the study showed 3 groups of proper accounting practices and policies. 1) Generally accepted accounting principles namely; double – entry system, accrual basis, going concern and accounting period are needed to be practised. 2) For the normal transactions, government principles and accounting policies and also generally accepted accounting principles of assets, liabilities, owners' equity, revenue and expenditures showed still be practised. 3) For all the problem transactions, the proper accounting practices and policies should be practised. The Further suggestion is that the relevant departments need to take responsibility in finding the way how to meet the proper accounting practices and policies.

**Keywords:** Policy, Accounting, Sukhothai Thammathirat Open University

## 1. ความสำคัญและที่มาของปัญหาการวิจัย

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชในฐานะที่เป็นมหาวิทยาลัยในระบบเปิด ยึดหลักการศึกษาตลอดชีวิต มุ่งพัฒนาคุณภาพของประชาชนทั่วไปและเพิ่มพูนวิทยฐานะแก่ผู้ประกอบการอาชีพ ขยายโอกาสทางการศึกษาเพื่อสนองความต้องการของสังคมด้วยระบบการเรียนการสอนทางไกลจนถึงปัจจุบันเป็นเวลาเกินกว่า 30 ปี มหาวิทยาลัยได้ปฏิบัติภารกิจภายใต้กรอบนโยบายการบริหารราชการแผ่นดินและแผนกลยุทธ์ระยะยาว รวมทั้งนโยบายและมาตรการของแผนปฏิบัติการระยะสั้นประจำปีตลอดมาอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลตลอดระยะ 30 ปีที่ผ่านมา มหาวิทยาลัยได้เจริญเติบโตก้าวหน้าโดยได้มีการพัฒนาหลักสูตรใหม่และเสริมสร้างกิจกรรมบริการสังคมอย่างต่อเนื่อง ส่งผลให้มีหน่วยงานและบุคลากรเพิ่มขึ้น ในขณะเดียวกันรัฐบาลได้ดำเนินการตามแผนปฏิรูประบบบริหารราชการรัฐโดยปรับเปลี่ยนไปสู่ระบบบริหารภาครัฐแนวใหม่ที่มีมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ แทนการควบคุมปัจจัยนำเข้า และกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงานมีอิสระและความคล่องตัวในการจัดสรรทรัพยากรเพื่อผลิตผลงานตามภารกิจ หน่วยงานจึงมีความจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการวิเคราะห์การเงิน มีข้อมูลต้นทุนในการผลิตผลผลิตและบริการเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณสนับสนุนการวางแผนทางการเงิน การบริหารจัดการสินทรัพย์และการตรวจสอบกำกับดูแลองค์กรของผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพจะทำให้การวิเคราะห์การวางแผน การจัดสรร และการประเมินผลการบริหารจัดการทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ข้อมูลทางการเงินที่นำมาใช้ในการบริหารจัดการนั้น ได้มาจากการบันทึกการตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ตั้งแต่ปี พ.ศ.2544 ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงจากอดีตที่ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในการบันทึกการ ทั้งนี้ เนื่องจากการใช้เกณฑ์เงินสดทำให้การบันทึกการทางบัญชีบางรายการไม่ตรงกับงวดเวลาที่เกิดเหตุการณ์เป็นเหตุให้งบการเงินแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง

การกำหนดหลักการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างเป็นการบันทึกการได้และค่าใช้จ่ายเพื่อรับรู้ผลประโยชน์เชิง

เศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมีกระแสผลประโยชน์ไหลเข้าหรือออกจากหน่วยงาน โดยไม่ได้คำนึงถึงแต่เฉพาะกระแสเงินสดเหมือนเช่นในอดีตที่ผ่านมา การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างหน่วยงานจะต้องจัดทำงบการเงินที่แสดงทรัพยากรทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมดูแลภาระหนี้สินและส่วนทุนของหน่วยงาน รวมทั้งรายงานที่แสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อแสดงผลการดำเนินงานของหน่วยงาน นอกเหนือจากงบกระแสเงินสดที่หน่วยงานจะต้องจัดทำตามปกติด้วยและโดยทิศทางการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐแนวใหม่จะมุ่งเน้นให้ความสำคัญกับผลผลิตและผลลัพธ์ของหน่วยงาน แนวคิดในการจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลจึงให้ความสำคัญกับข้อมูลทางการเงินซึ่งมุ่งเน้นผลผลิตเช่นเดียวกัน ดังนั้นรายการต่างๆที่เป็นรายการทางการเงินไม่ว่าจะเป็นเงินในงบประมาณหรือเงินนอกงบประมาณ หากนำมาใช้ในการผลิตผลผลิตหรือบริการตามบทบาทภารกิจของหน่วยงานแล้ว จะต้องนำมารวมแสดงไว้ในงบการเงินของหน่วยงานนั้นทั้งหมด เพื่อแสดงภาพรวมของผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงาน

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชได้เริ่มเปลี่ยนแปลงการบันทึกการจากการใช้เกณฑ์เงินสดมาเป็นเกณฑ์คงค้างตั้งแต่ปี พ.ศ.2546 อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่ามหาวิทยาลัยได้ใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกบัญชี แต่นโยบายการบัญชี (Accounting Policy) ของมหาวิทยาลัยยังเป็นนโยบายบัญชีที่ใช้สำหรับกรอบปฏิบัติทางการเงินและการบัญชีภายใต้เกณฑ์เงินสดในอดีต ทำให้มหาวิทยาลัยเกิดอุปสรรคในการบริหารการเงินและการจัดการด้านการบัญชีตลอดเวลา มหาวิทยาลัยจึงมีความจำเป็นต้องพิจารณาทบทวนนโยบายบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันเพื่อกำหนดกรอบนโยบายบัญชีใหม่ที่เหมาะสมกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงทั้งจากปัจจัยภายในองค์กรคือ การพัฒนาเติบโตของหน่วยงานรวมถึงการรองรับการออกนอกกระบวนราชการและจากปัจจัยภายนอกองค์กรคือ การเปลี่ยนหลักเกณฑ์การบันทึกการบัญชีตามที่กระทรวงการคลังกำหนด

โดยที่วัตถุประสงค์ของการจัดทำนโยบายการบัญชีเพื่อให้หน่วยงานใช้เป็นแนวทางในการกำหนด

กระบวนการทางบัญชีคือการบันทึกรายการทางการเงินเพื่อนำไปสู่การจัดทำรายงานการเงินที่เรียกว่า งบการเงิน (Financial Statement) ที่แสดงถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงาน ดังนั้นองค์ประกอบของนโยบายการบัญชีจึงประกอบด้วยนโยบายการบัญชีด้านสินทรัพย์ นโยบายการบัญชีด้านหนี้สิน นโยบายการบัญชีด้านส่วนทุน นโยบายการบัญชีด้านรายได้และนโยบายการบัญชีด้านค่าใช้จ่าย โดยที่นโยบายแต่ละด้านจะกล่าวถึงการรับรู้ การวัดมูลค่าและประเภทของรายการในแต่ละนโยบาย

จากหลักการแนวคิดทางนโยบายบัญชีที่กล่าวมาประกอบกับปัญหาการปฏิบัติทางด้านการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช จึงเป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติการกิจของมหาวิทยาลัย ดังนั้นเพื่อให้การปฏิบัติการกิจหลักของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชภายใต้กรอบนโยบายการบริหารราชการแผ่นดินและแผนกลยุทธ์ทางด้านการบริหารการเงินของมหาวิทยาลัยให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสอดคล้องกับการบริหารแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ และเพื่อเป็นการแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ไปสู่การปฏิบัติตามภารกิจของมหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชจึงควรให้มีการวิจัยเพื่อศึกษาและจัดกรอบนโยบายการบัญชีที่เหมาะสม เพื่อให้ผู้บริหารได้ข้อมูลทางบัญชีการเงินที่สอดคล้องกับสถานการณ์ และสามารถนำไปปรับใช้ในการบริหารจัดการแนวใหม่ได้ต่อไป

## 2. วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาและวิเคราะห์นโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชในปัจจุบัน

2.2 เพื่อเทียบเคียงนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชกับมหาวิทยาลัยของรัฐและมหาวิทยาลัยในกำกับที่มีระบบการบัญชีที่ดี

2.3 เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีของทุกประเภทบัญชี ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน

ทุน รายได้ และค่าใช้จ่ายของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐตลอดจนสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

## 3. ประโยชน์ในการวิจัย

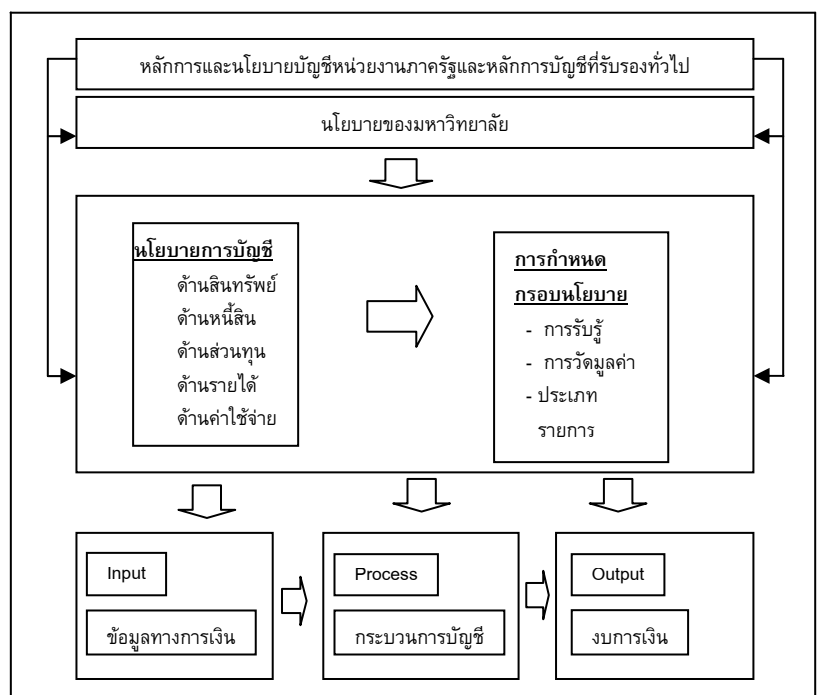
3.1 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชได้นโยบายการบัญชีใหม่ ซึ่งใช้เป็นกรอบแนวทางการปฏิบัติทางด้านการบัญชีและจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้างอย่างเหมาะสม

3.2 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชมีข้อมูลทางบัญชีที่สอดคล้องความเป็นจริงที่สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3.3 ผู้ปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ในมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชมีแนวปฏิบัติในทิศทางที่ชัดเจน ลดข้อโต้แย้งและเพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน

## 4. กรอบแนวความคิด

โครงการวิจัยการบริหารการเงินและบัญชีเพื่อรองรับการบริหารแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ในเรื่องนโยบายการบัญชีซึ่งดำเนินการภายในปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 มีกรอบแนวคิดของนโยบายการบัญชี ดังนี้



เนื่องจากงบการเงินเป็นงบที่แสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของมหาวิทยาลัยสุโขทัย-ธรรมาธิราช งบการเงินเป็นบทสรุปของการบันทึกข้อมูลทางการเงินที่ผ่านกระบวนการบัญชีด้วยการบันทึกในสมุดบันทึกการรายการขึ้นต้นและผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาจัดทำงบการเงินทุกสิ้นงวดบัญชี

บัญชีแยกประเภทตามหลักการบัญชีมี 5 ด้าน คือ ด้านสินทรัพย์ ด้านหนี้สิน ด้านทุน ด้านรายได้และค่าใช้จ่าย การกำหนดกรอบนโยบายบัญชีเป็นการกำหนดกรอบเพื่อให้สามารถตัดสินใจว่ารายการแต่ละรายการควรบันทึกเป็นบัญชีประเภทใดและด้วยมูลค่าเท่าไร ซึ่งการกำหนดกรอบนโยบายการบัญชีนั้นจะกำหนดอยู่ภายใต้กรอบของหลักการและนโยบายบัญชีหน่วยงานภาครัฐ หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปและนโยบายของมหาวิทยาลัย

## 5. ขอบเขตการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาวิจัยเพื่อกำหนดกรอบนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช เป็นการวิจัยในช่วงระหว่างวันที่ 15 กรกฎาคม 2552 ถึง 15 พฤษภาคม 2553 โดยศึกษาการรับรู้ การวัดมูลค่าและประเภทรายการของบัญชีแยกประเภท 5 ด้านดังนี้

### 5.1 นโยบายการบัญชีด้านสินทรัพย์

- (1) เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์
- (2) การวัดมูลค่าสินทรัพย์
- (3) หลักการและนโยบายบัญชีของสินทรัพย์แต่ละประเภท

### 5.2 นโยบายการบัญชีด้านหนี้สิน

- (1) เกณฑ์การรับรู้หนี้สิน
- (2) การวัดมูลค่าหนี้สิน
- (3) หลักการและนโยบายบัญชีของหนี้สินแต่ละประเภท

### 5.3 นโยบายการบัญชีด้านส่วนทุน

- (1) องค์ประกอบของส่วนทุน
- (2) หลักการบันทึกบัญชีทุน

### 5.4 นโยบายการบัญชีด้านรายได้

- (1) เกณฑ์การรับรู้รายได้
- (2) การวัดมูลค่ารายได้

### (3) หลักการและนโยบายบัญชีของรายได้แต่ละประเภท

## 5.5 นโยบายการบัญชีด้านค่าใช้จ่าย

- (1) เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย
- (2) หลักการและนโยบายบัญชีของค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท

## 6. นิยามศัพท์เฉพาะ

6.1 นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการโดยเฉพาะหลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์ หรือวิธีปฏิบัติที่หน่วยงานใช้ในการบันทึกการรายการเพื่อจัดทำและนำเสนองบการเงิน

6.2 เกณฑ์เงินสด หมายถึง หลักเกณฑ์การบันทึกการรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้และแสดงไว้ในงบการเงินตามงวดบัญชีที่มีการรับหรือจ่ายเงินสด

6.3 เกณฑ์คงค้าง หมายถึง หลักเกณฑ์การบันทึกการรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีเมื่อเกิดขึ้นจริง ไม่ใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้และจะแสดงไว้ในงบการเงินตามงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริง

6.4 งบการเงิน หมายถึง รายงานทางการเงินที่แสดงถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานองค์ประกอบของงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่องการนำเสนองบการเงิน (ฉบับ 35 เดิม ปรับปรุง 2550) กำหนดว่างบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย

- (1) งบแสดงฐานะการเงินหรืองบดุล
- (2) งบกำไรขาดทุนหรืองบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย
- (3) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนทุน
- (4) งบกระแสเงินสด
- (5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

6.5 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน

6.6 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และการชำระภาระผูกพันนั้นจะส่งผลให้หน่วยงานต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ

6.7 ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ หมายถึง ส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงาน ประกอบด้วยทุน รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมและกำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน

6.8 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสเข้า (Inflow) ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมรายการเพิ่มขึ้นของเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ

6.9 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสออก(Outflow) หรือการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการจัดสรรส่วนทุนให้เจ้าของ

6.10 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปธรรมซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการเพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน ตัวอย่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของหน่วยงาน เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิการเช่า เป็นต้น

6.11 วัสดุคงคลัง หมายถึงสินทรัพย์ที่มหาวิทยาลัย มีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานตามปกติ โดยทั่วไปมีมูลค่าไม่สูงและไม่มีความคงทนถาวร ได้แก่ วัสดุสำนักงาน

6.12 เงินรางวัลผลิตชุดวิชา หมายถึง ค่าตอบแทนการเขียนเอกสารการสอนชุดวิชา

## 7. วิธีการดำเนินการวิจัย

การดำเนินงานแบ่งออกเป็น 2 ระยะ ดังนี้

**ระยะที่ 1** ระหว่างวันที่ 15 กรกฎาคม พ.ศ. 2552 ถึง 15 มกราคม พ.ศ. 2553 มีการดำเนินงาน ดังนี้

1) ศึกษานโยบายบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช จากเอกสารทั้งในส่วนของเงินงบประมาณแผ่นดิน และเงินรายได้ของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

2) ศึกษางานนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยชั้นนำทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐ และมหาวิทยาลัยในกำกับที่มีระบบการบัญชีที่ดี ได้แก่

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี และมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี ระหว่างเดือนกรกฎาคม ถึงเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2552

3) จัดประชุมเชิงปฏิบัติการผู้บริหาร และทุกหน่วยงาน จำนวน 8 ครั้ง ระหว่างเดือนสิงหาคมถึงเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2552 รวมจำนวนผู้เข้าประชุมทั้งสิ้น 345 คน ดังนี้

- กลุ่มผู้บริหาร ประกอบด้วย อธิการบดี รองอธิการบดี ประธานกรรมการประจำสาขาวิชา ผู้อำนวยการสำนัก/สถาบัน และผู้อำนวยการกอง จำนวน 25 คน

- กลุ่มผู้ปฏิบัติ ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่หน่วยงานต่างๆที่เกี่ยวข้อง จำนวน 320 คน

- (1) กองคลังและกองพัสดุ

- (2) กองคลังและหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ

(Service Delivery Unit)/หน่วยงานอิสระ (Business Unit)

- (3) กองคลังและสำนักทะเบียนและวัดผล

- (4) กองคลังและสำนักบริการการศึกษา

- (5) กองคลังและสาขาวิชา

- (6) กองคลังและสำนักการศึกษาต่อเนื่อง

- (7) กองคลังและสำนักบัณฑิตศึกษา

- (8) กองคลังและศูนย์วิทย์พัฒนา มสธ.และหน่วยงานอื่นๆ

การประชุมเชิงปฏิบัติการประกอบด้วยเรื่องต่อไปนี้

- หลักการและนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

- การรับรู้รายได้ค่าลงทะเบียนนักศึกษาในกรณีเป็นรายได้และเงินรับฝาก

- การรับรู้มูลค่าสินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาและการตัดจำหน่าย

- การรับรู้ค่าใช้จ่าย

- การรับรู้รายได้

- การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

4) จากผลการประชุมเชิงปฏิบัติการนำมาสรุปประเด็นปัญหาการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีในปัจจุบันเป็น 5 ด้าน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่าย

**ระยะที่ 2** ระหว่างวันที่ 16 มกราคม พ.ศ. 2553 ถึง 15 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 มีการดำเนินงานดังนี้

1) จัดประชุมเชิงปฏิบัติการผู้บริหารและผู้เกี่ยวข้องเพื่อทบทวนและกำหนดกรอบนโยบายการบัญชีที่เหมาะสม ในเดือนพฤษภาคม 2553 มีผู้เข้าร่วมประชุม 30 คน

2) เสนอแนวปฏิบัติตามกรอบนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมแก่ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติ

## 8. สรุปผลการวิจัย

1. จากการศึกษาวิจัย พบว่าจากการที่กระทรวงการคลังได้กำหนดให้หน่วยงานภาครัฐตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544 ทำการเปลี่ยนแปลงการบันทึกการบัญชีจากเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) คือ การรับรู้รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในงวดที่มีการรับหรือจ่ายเงินสดเท่านั้น มาเป็นเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) คือการรับรู้และการบันทึกการบัญชีและเหตุการณ์ทางบัญชีในงวดที่เกิดรายการขึ้นจริง โดยไม่คำนึงถึงว่ารายการเหล่านั้นจะได้รับหรือจ่ายเงินสดหรือยังมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ได้เริ่มเปลี่ยนแปลงการบันทึกการบัญชีจากการใช้เกณฑ์เงินสดมาเป็นเกณฑ์คงค้าง ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2546 อย่างไรก็ตามนโยบายการบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันยังเป็นแนวปฏิบัติการบันทึกการบัญชีที่ใช้เกณฑ์เงินสดผสมเกณฑ์คงค้าง ทำให้เกิดความสับสนในการรับรู้รายการต่างๆ ทางบัญชีเป็นผลให้รายงานการเงินของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ไม่ได้สะท้อนผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่แท้จริงในงวดนั้น ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการตัดสินใจของผู้บริหารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

2. จากการศึกษาดูงานนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยของรัฐและมหาวิทยาลัยในกำกับที่มีระบบการบัญชีที่ดี พบว่าเมื่อนำมาเทียบกับนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชแล้ว ไม่ได้มีความแตกต่างกันในรอบของหลักการและนโยบายบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป คือทุกมหาวิทยาลัยใช้หลักบัญชีเกณฑ์คงค้าง หลักการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยบันทึกการบัญชีด้วยหลักบัญชีคู่และมีการจัดทำรายงานการเงินตามหลักรอบระยะเวลาบัญชี แต่ในการบันทึกการบัญชีประเภทต่างๆ จะมีการรับรู้รายการที่แตกต่างกันซึ่งเป็นไปตามแนวปฏิบัติของแต่ละ

มหาวิทยาลัยที่มีกิจกรรมและการจัดการเรียนการสอนตามหลักสูตรที่ออกแบบให้เหมาะสมกับผู้ใช้บริการ

3. ในการศึกษานโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ผู้วิจัยได้ศึกษาหลักการและนโยบายการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และการศึกษาดูงานนโยบายการบัญชีของมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ 3 มหาวิทยาลัย คือ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี และมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี ประกอบกับการศึกษาแนวปฏิบัติการบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชในปัจจุบัน พบว่า ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันมีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติหลายรายการ ผู้วิจัยจึงได้เสนอแนวปฏิบัติตามกรอบนโยบายการบัญชีที่ถูกต้องและเหมาะสมดังนี้

3.1 หลักการและนโยบายการบัญชีทั่วไป ประกอบด้วย

- 3.1.1 หลักบัญชีคู่
- 3.1.2 หลักบัญชีเกณฑ์คงค้าง
- 3.1.3 หลักการดำเนินงานต่อเนื่อง
- 3.1.4 หลักรอบระยะเวลาบัญชี

3.2 หลักการและนโยบายการบัญชีจำแนกตามประเภทบัญชี

3.2.1 หลักการและนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่ายของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องซึ่งไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติ ยังคงใช้หลักการและนโยบายการบัญชีของภาครัฐและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

3.2.2 รายการบัญชีที่มีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติ คณะผู้วิจัยได้เสนอแนะหลักการและนโยบายการบัญชีพร้อมแนวปฏิบัติที่ชัดเจนดังนี้

| ที่ | รายการ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | นโยบายบัญชี                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.  | <b>ด้านสินทรัพย์</b><br><b>1.1 เงินฝากธนาคาร</b><br>- การรับเงินค่าลงทะเบียนของนักศึกษา<br><br><b>1.2 สินค้ำคงเหลือ</b><br>- เอกสารการสอนและระเบียบการรับสมัคร<br><br>- วัสดุคงเหลือ<br><br><b>1.3 ครุภัณฑ์และอุปกรณ์รวมทั้งวัสดุที่มีมูลค่ามากกว่า 5,000.-บาท (ต่อหน่วย/ชุด/กลุ่ม)</b><br><br><b>1.4 เงินรางวัลผลิตชุดวิชา</b> | <p>รับรู้ด้วยมูลค่าจากหลักฐานที่เป็นข้อมูลจำนวนนักศึกษาและรายชื่อนักศึกษา จากสำนักทะเบียนและวัดผล สำนักบัณฑิตศึกษาและหลักฐานจากธนาคาร</p> <p>รับรู้รายการด้วยมูลค่าจากการบันทึกบัญชีตามระบบต้นทุนการผลิต โดยองค์ประกอบต้นทุนการผลิต ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต</p> <p>1.รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อมีการตรวจรับและตัดเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อสิ้นงวด</p> <p>2.เครื่องคอมพิวเตอร์ ที่สามารถแยกชิ้นและทราบราคา หากมูลค่าต่ำกว่า 5,000.- บาท ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและเมื่อมีการจำหน่ายจึงรับรู้เป็นรายได้จากการจำหน่ายวัสดุ</p> <p>รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อมีการตรวจรับและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการคิดค่าเสื่อมราคาประจำปี</p> <p>รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อมีการส่งเบิกเป็นรายหน่วยและปรับปรุงเป็นงานระหว่างทำ เมื่อส่งเบิกครบ 15 หน่วย และตัดจำหน่ายโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการใช้งาน โดยประมาณ 5 ปี โดยจำนวนที่ตัดจำหน่ายจะโอนไปเป็นต้นทุนการผลิตเอกสารการสอน</p> |
| 2.  | <b>ด้านหนี้สิน</b><br><b>2.1 เงินรับฝากหน่วยงาน</b><br>- เงินอุดหนุนวิจัยจากแหล่งทุนภายนอก<br>- โครงการพิเศษในลักษณะพึ่งพาตนเอง<br><br><b>2.2 เงินรับฝากโครงการจัดการศึกษาในต่างประเทศ</b>                                                                                                                                      | <p>รับรู้เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงทั้งจำนวนและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในส่วนที่มีการเบิกจ่ายให้โครงการ</p> <p>รับรู้เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงทั้งจำนวนและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในส่วนที่มีการเบิกจ่ายให้โครงการ</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 3.  | <b>ด้านรายได้</b><br><b>3.1 รายได้ค่าบำรุงการศึกษา</b><br>- การรับเงินสด/บัตรเครดิต ณ จุดรับเงินนอก กองคลัง                                                                                                                                                                                                                     | <p>รับรู้รายได้ค่าบำรุงการศึกษาโดยใช้เกณฑ์เงินสด และรับรู้รายได้ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เวลา 8.30-12.30 น. รับรู้รายได้ทันที</li> <li>- เวลา 12.30-15.30 น. รับรู้รายได้ทันที</li> <li>- เวลา 15.30-16.30 น. รับรู้รายได้เมื่อมีการนำส่งเงินในวันทำการถัดไป</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

| ที่       | รายการ                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | นโยบายบัญชี                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | <ul style="list-style-type: none"> <li>- ธนาณัติ</li> <li>- Pay at Post , Counter ธนาคาร Tele Banking และ ATM</li> </ul> <p><b>3.2 รายได้จากการขายครุภัณฑ์</b></p> <p><b>3.3 รายได้ที่เกิดจากค่าลงทะเบียนและรายได้อื่นๆ ที่ ศูนย์วิทย์พัฒนา มสธ.</b></p> <p><b>3.4 รายได้หน่วยงานบริการรูปแบบพิเศษ</b></p> | <p>รับรู้เป็นรายได้เมื่อได้รับธนาณัติจากสำนักทะเบียนและวัดผล</p> <p>รับรู้เมื่อได้รับเงินจากธนาคารด้วยมูลค่าจากหลักฐานที่เป็นข้อมูลจำนวนนักศึกษาและรายชื่อนักศึกษาจากสำนักทะเบียนและวัดผล สำนักบัณฑิตศึกษาและหลักฐานจากธนาคาร</p> <p>รับรู้เมื่อมีการบันทึกการลดลงของสินทรัพย์จากการขายครุภัณฑ์ และผลกำไร/ขาดทุน ณ วันที่จำหน่าย</p> <p>รับรู้รายได้ ณ วันที่ ศูนย์วิทย์พัฒนา โอนเงินเข้าบัญชีของมหาวิทยาลัย</p> <p>รับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่าย ของหน่วยงานตามลักษณะของศูนย์กำไร โดยถือว่าหน่วยงานบริการรูปแบบพิเศษเป็นศูนย์กำไร</p> |
| <b>4.</b> | <b>ด้านค่าใช้จ่าย</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|           | <b>4.1 ค่าจำหน่ายครุภัณฑ์</b>                                                                                                                                                                                                                                                                              | รับรู้การลดลงของสินทรัพย์จากการขายครุภัณฑ์ และ ผลกำไร/ขาดทุน ณ วันที่จำหน่ายครุภัณฑ์                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|           | <b>4.2 ค่าเสื่อมราคา ; อาคาร สิ่งปลูกสร้างและครุภัณฑ์</b>                                                                                                                                                                                                                                                  | เริ่มรับรู้ค่าเสื่อมราคาวันเดียวกับวันที่รับรู้เป็นสินทรัพย์                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

## 9. ข้อเสนอแนะ

การศึกษานโยบายบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัย-ธรรมาราช มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีทุกประเภทบัญชี ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่ายของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐตลอดจนสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป อย่างไรก็ตามเพื่อให้นโยบายบัญชีของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราชสามารถนำไปสู่แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่ถูกต้องและสามารถนำไปปฏิบัติได้ ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะให้มีการกำหนดผู้รับผิดชอบโดยดำเนินการตั้งเป็นคณะทำงาน ซึ่งประกอบด้วยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทำ

การศึกษาและหาแนวทางการปฏิบัติงานร่วมกัน และนำเสนอที่ประชุมผู้บริหารเป็นเรื่องๆ ไป ซึ่งอาจแบ่งได้เป็นเรื่องๆ ดังนี้

1. การรับเงินค่าลงทะเบียนของนักศึกษา ซึ่งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยกองคลัง สำนักทะเบียนและวัดผลและสำนักบัณฑิตศึกษา
2. การจัดให้มีระบบบัญชีต้นทุนการผลิต สำหรับเอกสารการสอนและระเบียบการรับสมัคร ซึ่งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยกองคลัง กองพัสดุ สำนักพิมพ์ สำนักทะเบียนและวัดผล สำนักบัณฑิตศึกษาและสำนักบริการการศึกษา
3. การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับวัสดุคงคลัง วัสดุสิ้นเปลือง ครุภัณฑ์และอุปกรณ์และรายได้จากการขาย

6. รายได้จากโครงการจัดการศึกษาในต่างประเทศและรายได้ค่าบำรุงการศึกษา ซึ่งหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

8. การจัดวางระบบบัญชีหน่วยงานบริการรูปแบบพิเศษ ซึ่งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย กองคลังและ  
และหน่วยงานบริการรูปแบบพิเศษ

\_\_\_\_\_

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2552) แม่บทการ  
บัญชี กรุงเทพมหานคร บริษัทพี.เอ.เอส.พีว จำกัด  
ศุภวราณ ชรรณชัยเดชา (2547) มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย  
การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีความเกี่ยวข้องกับนโยบาย  
บัญชี เรื่อง การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี  
ฉบับที่ 26 ของบริษัทในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ใน  
เขตกรุงเทพมหานคร