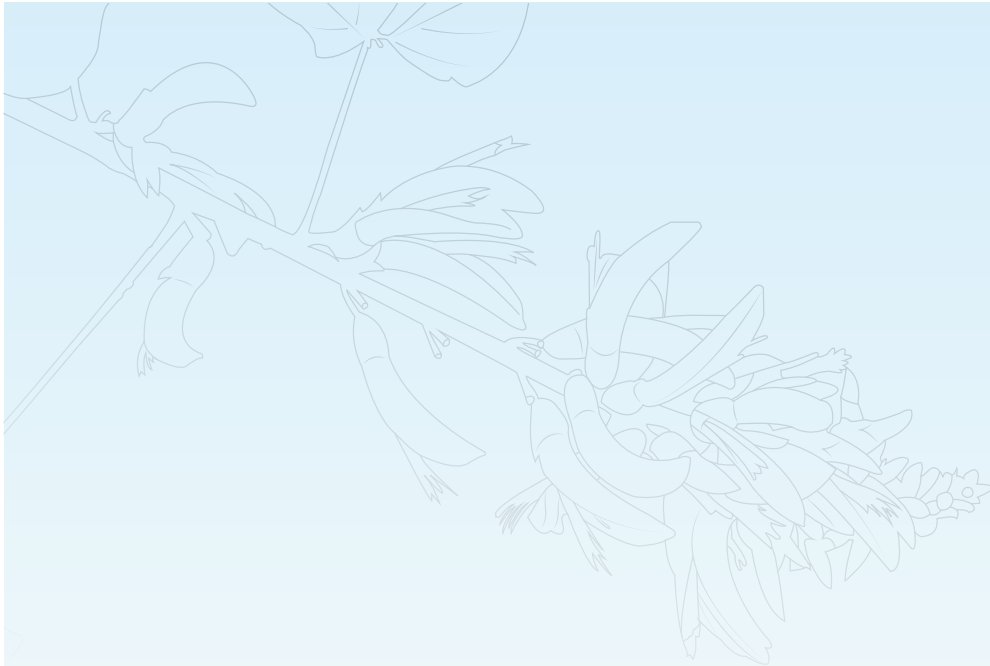


บัญชีการเงินของวัดในประเทศไทย Financial Accounting of Buddhist Temples in Thailand

ณดา จันทร์สม¹
Nada Chunsom¹



¹ คณะพัฒนาการเศรษฐกิจ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ กรุงเทพฯ 10240

¹ School of Development Economics, National Institute of Development Administration (NIDA) Bangkok 10240 Thailand

* Corresponding author: E-mail address: nada@nida.ac.th.

(Received: November 1, 2024; Revised: June 11, 2025; Accepted: July 24, 2025)

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) กำหนดแนวทางในการพัฒนาคู่มือสำหรับการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินให้แก่วัดในประเทศไทย ภายใต้ข้อจำกัดของวัดเกี่ยวกับความพร้อมด้านอุปกรณ์และบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในการทำบัญชี 2) จัดทำข้อเสนอเชิงนโยบายต่อสำนักงานพระพุทธศาสนาในการวางระบบบัญชีการเงินของวัดในประเทศไทย และ 3) เพื่อศึกษาความเป็นไปได้ของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการจัดการข้อมูลทางการเงินของวัด และนำเสนอแนวทางในการดำเนินการสำหรับหน่วยงานที่รับผิดชอบให้สามารถนำไปประกอบการพิจารณาตัดสินใจการดำเนินการได้ การวิจัยใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างจำนวนทั้งสิ้น 534 แห่ง สถิติที่ใช้วิเคราะห์ คือ ค่าเฉลี่ย ค่าร้อยละ และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการศึกษาพบว่า บัญชีการเงินของวัดมีการดำเนินการที่แตกต่างกัน แนวทางในการพัฒนาการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินของวัด ควรจัดทำควบคู่กับการกำหนดโครงสร้างในการบริหารจัดการของวัด การวางระเบียบปฏิบัติเพื่อนำไปสู่การควบคุมภายใน การตรวจสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของวัด โดยที่ผ่านมาการตรวจสอบบัญชีของวัดจะเป็นการตรวจสอบภายในวัดโดยพระสงฆ์หรือบุคลากรของวัด กลไกหนึ่งที่น่าจะช่วยให้เกิดการตรวจสอบจากภาคประชาชนได้ด้วยการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชีของวัดสู่สาธารณะผ่านการปิดประกาศบอร์ดภายในวัดหรือเสียงตามสายเพื่อที่จะสามารถเข้าถึงข้อมูลของวัดได้ในวงกว้าง

คำสำคัญ: บัญชีการเงิน บัญชีวัด การบริหารจัดการวัด

Abstract

This research aims to 1) develop guidelines for creating manuals on accounting and financial reporting for temples in Thailand, considering limitations in equipment and personnel with accounting expertise, 2) propose policy recommendations to the National Office of Buddhism regarding the establishment of a financial accounting system for temples in Thailand and 3) explore the feasibility of utilizing information technology for managing temple financial data and propose actionable approaches for responsible agencies to consider in decision-making. The study employed questionnaires and interviews to collect data from a total of 534 sample sites. Descriptive statistics, including mean, percentage, and standard deviation, were used for data analysis. The findings reveal that financial accounting practices vary across temples. Therefore, the development of accounting and financial reporting guidelines should be closely aligned with establishing an administrative structure within temples, setting operational procedures to ensure internal controls, conducting regular audits, and promoting transparent information disclosure. Currently, temple financial audits are primarily conducted internally by monks or temple personnel. One mechanism to enhance public oversight could be through public disclosure of temple accounting information—such as posting announcements on notice boards within the temple or broadcasting via loudspeakers—allowing broader public access to the financial information.

Keywords: Financial Accounting, Accounting for Buddhist Temples, Buddhist Temples' Financial Management

บทนำ

วัดเป็นองค์กรทางศาสนาที่มีบทบาทสำคัญต่อสังคมไทยมายาวนาน ความสัมพันธ์ของวัดกับคนในสังคมมีกิจกรรมร่วมกันนับตั้งแต่ช่วงแรกเกิดจนถึงช่วงสุดท้ายของชีวิต กิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในวัด ได้แก่ การทำบุญตักบาตร บำเพ็ญสาธารณประโยชน์ การประกอบพิธีกรรมทางศาสนา งานศพ การจัดงานนันทนาการ หรืองานวัด และกิจกรรมต่าง ๆ ภายในวัด โดยวัดที่ตั้งอยู่ในชุมชนจะมีความผูกพันเชื่อมโยงกับคนในชุมชน เป็นที่พึ่งทางใจ และมีส่วนช่วยเหลือเกื้อกูลชุมชนใกล้เคียงอย่างมาก

ในทางกฎหมายวัดมีฐานะเป็นนิติบุคคล มีสิทธิและหน้าที่ตามพระราชบัญญัติคณะสงฆ์ พ.ศ. 2505 [1] และแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2535 [2] วัดเป็นองค์กรทางศาสนาและจัดเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไรที่ไม่มีใช้ระบบตลาด หรือตามระบบบัญชีประชาชาติ ค.ศ. 1993 เรียกว่า สถาบันไม่แสวงหากำไรให้บริการครัวเรือน (Non-Profit Institution Serving Households: NPISHs) หมายถึง “องค์กรที่ดำเนินงานโดยไม่หวังผลกำไร โดยผลิตสินค้าและบริการให้กับประชาชนหรือสังคมโดยไม่คิดราคาหรือแบบให้เปล่า หรือจำหน่ายในราคาที่ไม่คุ้มทุนหรือในราคาที่ไม่มียุทธศาสตร์เชิงธุรกิจ ในที่นี้ครอบคลุมองค์กรประเภทมูลนิธิ สมาคม องค์กรทางศาสนา และพรรคการเมือง เป็นต้น” ตามงานศึกษาของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. ธันวาคม 2553. เรื่อง บัญชีองค์กรไม่แสวงหากำไรของประเทศไทย พ.ศ. 2549-2551 ได้นิยามไว้และถูกอ้างอิงไว้ในงานวิจัยของ ณา จันทรสม (2555)

งานวิจัยของ ณา จันทรสม (2555) [1] เรื่อง “การบริหารการเงินของวัดในประเทศไทย” ได้ชี้อย่างชัดเจนว่า การที่วัดเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไรและมีกิจกรรมจัดหาทุนผ่านการบริจาค จึงมีความจำเป็นที่จะต้องยึดหลักธรรมาภิบาลในการบริหารจัดการเพื่อให้เกิดความโปร่งใส (Transparency) และตรวจสอบได้ (Accountability) การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของวัดสะท้อนถึงแหล่งที่มาและการใช้เงิน การจัดทำรายงานทางการเงินที่เป็นมาตรฐาน เปิดเผยให้สาธารณะชนได้รับรู้และเข้ามาตรวจสอบได้จึงเป็นสิ่งจำเป็น นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ ขวัญสุรางค์ ขำแจ้ง (2543) [4] และ เขียวชัย เสาสามา และ ปวีณา กองจันทร์ (2563) [5] ได้ทำการศึกษาวิจัยการจัดทำบัญชีและการควบคุมภายในด้านบัญชี โดยการศึกษาดังกล่าวมุ่งเน้นที่จะตอบคำถามว่า การบริหารการเงินของวัดที่เป็นอยู่ในปัจจุบันมีรูปแบบ วิธีการ และกระบวนการอย่างไร โดยหากพิจารณาแล้ว การบริหารการเงินที่ดีย่อมมีส่วนทำให้วัดมีความโปร่งใส สร้างความน่าเชื่อถือ และนำไปสู่ความเชื่อมั่นในการเป็นองค์กรศูนย์กลางทางจิตใจของคนในชุมชนและสังคม รวมถึงความมั่นคงทางด้านการเงินให้แก่วัดในระยะยาว นอกจากนี้การศึกษาดังกล่าวยังมีข้อเสนอแนะเชิงนโยบายที่มุ่งเน้นการสร้างระบบและกลไก เพื่อให้การจัดการข้อมูลทางการเงินของวัดเป็นไปอย่างมีระบบ ซึ่งจุดเริ่มต้นสำคัญต้องมาจากการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่มีมาตรฐาน แต่ทั้งนี้ หากจะใช้มาตรฐานบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปเช่นเดียวกับภาคเอกชนอาจมีข้อจำกัดในการดำเนินการ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพัฒนาแนวทางในการจัดทำบัญชีของวัดที่ได้มาตรฐานระดับหนึ่งและสามารถให้ข้อมูลที่สะท้อนถึงฐานะการเงินของวัดได้ เพื่อเป็นข้อมูลที่ช่วยสะท้อนมูลค่าเศรษฐกิจของวัดในภาพรวมและสามารถนำเสนอให้สาธารณะได้เข้าถึงข้อมูลและมีส่วนร่วมในการตรวจสอบได้อีกทางหนึ่ง

จากเหตุผลดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาบัญชีการเงินของวัดในประเทศไทย เพื่อให้การจัดทำบัญชีของวัดเป็นไปด้วยความถูกต้อง เกิดความโปร่งใส และตรวจสอบได้ ทั้งนี้เพื่อให้วัดเป็นที่เชื่อมั่นศรัทธา และได้รับการยอมรับจากประชาชนในชุมชนอย่างยั่งยืน

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1. เพื่อกำหนดแนวทางในการพัฒนาคู่มือสำหรับการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินให้แก่วัดในประเทศไทย ภายใต้ข้อจำกัดของวัดเกี่ยวกับความพร้อมด้านอุปกรณ์และบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในการทำบัญชี
- 2. จัดทำข้อเสนอเชิงนโยบายต่อสำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติในการวางระบบบัญชีการเงินของวัดในระดับประเทศ เพื่อนำไปสู่การมีข้อมูลทางการเงินของวัดที่มีความโปร่งใสและตรวจสอบได้
- 3. เพื่อศึกษาความเป็นไปได้ของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการจัดการข้อมูลทางการเงินของวัดเพื่อการรายงานฐานะการเงินของวัดในภาพรวมของประเทศ และนำเสนอแนวทางในการดำเนินการสำหรับหน่วยงานที่รับผิดชอบให้สามารถนำไปประกอบการพิจารณาตัดสินใจการดำเนินการได้

ระเบียบวิธีการศึกษา

- 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- ประชากร ได้แก่ วัดในประเทศไทยจำนวน 39,093 วัด ณ วันที่ 29 มีนาคม 2560 [6] ผู้วิจัยได้ดำเนินการสำรวจด้วยแบบสอบถามกับวัดตัวอย่างทั่วประเทศ โดยแบ่งกลุ่มวัดตัวอย่างออกเป็น 5 พื้นที่ ได้แก่ ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ภาคเหนือ ภาคกลาง ภาคใต้ กรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยคัดเลือกวัดตัวอย่างในแต่ละพื้นที่ไม่น้อยกว่า 300 วัด สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยวิธีการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังวัดตัวอย่างจำนวน 6,707 วัด ระหว่างเดือนพฤศจิกายน พ.ศ.2563 ถึงเดือนมีนาคม พ.ศ.2564 และได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวนทั้งสิ้น 534 วัด คิดเป็นสัดส่วนการคืนกลับมาร้อยละ 8.01 โดยสัดส่วนการกระจายตัวของวัดตัวอย่างที่ได้จากแบบสอบถามมีความสอดคล้องกับลักษณะการกระจายตัวของประชากรวัดทั่วประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นวัดที่ตั้งอยู่ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (ร้อยละ 45.18) รองลงมา คือ วัดในภาคเหนือ (ร้อยละ 23.05) วัดในภาคกลาง (ร้อยละ 17.64) วัดในภาคใต้ (ร้อยละ 8.96) วัดในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล (ร้อยละ 5.17) ตามลำดับ (ตารางที่ 1)

Table 1. Sample size was measured by the research sector

Region	Population		Sample	
	Number of Temples	Percentage	Number of Temples	Percentage
Northeast	17,661	45.18	219	41.01
Central	6,896	17.64	98	18.35
North	9,012	23.05	133	24.91
South	3,503	8.96	57	10.67
Bangkok and its vicinity	2,021	5.17	27	5.06
Total	39,093	100.0	534	100.0

Source: National Office of Buddhism. (2017). List of temples nationwide for Annual Report 2017 by the Department of Religious Places and Temple Registration Control. Buddhist Places Division National Office of Buddhism. Information as of March 29, 2017. Retrieved from the website. http://www.buddhiststudies-nrru.net/?page_id=3926

2. เครื่องมือที่ใช้เก็บข้อมูล แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

2.1 การเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม (Structured Questionnaire) ที่พัฒนาขึ้นโดยผู้วิจัย เพื่อเก็บข้อมูลจากวัดตัวอย่างในประเทศไทยต่อประเด็นการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินของวัด การได้มาของรายได้ และช่องทางการรับบริจาคของวัด การบริหารค่าใช้จ่าย การควบคุมภายในของวัด และรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลของวัด รวมถึงปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชี

2.2 การสัมภาษณ์บุคคลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดทำบัญชีของวัด รวมถึงหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดมาตรฐานการจัดทำบัญชี รวมถึงวัดที่ต้องดำเนินการจัดทำบัญชี มีดังนี้

(1) สัมภาษณ์เจ้าอาวาสและตัวแทนที่ได้รับมอบหมายจากเจ้าอาวาส ที่มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีของวัด เพื่อศึกษาแนวทางการจัดทำบัญชีที่เป็นปัจจุบันของวัดที่เป็นวัดตัวอย่าง การเปิดเผยข้อมูลของวัด การใช้งานระบบ e-Donation การออกเอกสารหลักฐานในการรับและจ่ายเงินของวัด ปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีของวัด ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการทำบัญชีของวัดในรูปแบบใหม่ การดำเนินการควบคุมภายในของวัด

(2) สัมภาษณ์หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในระบบการจัดเก็บรายได้ และระบบการจัดทำบัญชีของวัด ประกอบด้วย สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ กรมสรรพากร และสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เพื่อศึกษาแนวทางการดำเนินการจัดทำบัญชีของวัด และศึกษาแนวทางในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้ในการรวบรวมข้อมูลการเงินของวัด รวมทั้งบทบาทของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) และสำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ ในการออกแบบและกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับรูปแบบการจัดทำบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด 6 รูปแบบ

3. การวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 การวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามใช้ระเบียบวิธีทางสถิติโดยโปรแกรม SPSS ดังนี้

(1) สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Analytical Statistics) เป็นการบรรยายคุณลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม

(2) สถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inferential Statistics) สถิติที่ใช้ทดสอบสมมติฐานไคสแควร์ (Chi-square) ซึ่งจะเป็นข้อมูลที่อยู่ในรูปของความถี่ ร้อยละ

3.2 การประมวลผลข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์หน่วยงานผู้มีบทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแลการจัดทำบัญชีการเงินของวัดในประเทศไทย ได้แก่ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ (พ.ศ.) กรมสรรพากร และสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ และสัมภาษณ์วัดนาร่องที่ใช้ระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัดที่สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติได้กำหนดไว้ คือ วัดดาวดึงษาราม เพื่อนำประเด็นการสัมภาษณ์มาสรุปเป็นผลการศึกษาต่อไป

ผลการศึกษา

1. ผู้ให้ข้อมูลตามแบบสอบถามของวัดตัวอย่าง

ส่วนใหญ่สังกัดมหานิกาย คิดเป็นร้อยละ 86.80 และสังกัดธรรมยุต ร้อยละ 13.20 โดยวัดที่ให้ข้อมูลตามแบบสอบถามส่วนมากมีที่ตั้งอยู่ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ คิดเป็นร้อยละ 41.00 รองลงมา คือ วัดในภาคเหนือ

ร้อยละ 24.90 วัดในภาคกลาง ร้อยละ 18.40 ตามลำดับ โดยผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ คือ เจ้าอาวาส คิดเป็นร้อยละ 66.40 รองลงมา คือ ไวยาวัจกร คิดเป็นร้อยละ 11.50 และผู้ช่วยเจ้าอาวาส ร้อยละ 5.80 ตามลำดับ โดยวัดตัวอย่างมีขนาดที่ตั้งของวัดเฉลี่ย 20.64 ไร่ และมีจำนวนพระสงฆ์เฉลี่ย 7 รูป สามเณร 8 รูป และฆราวาส (เด็ก/ผู้ใหญ่) 3 คน

2. รูปแบบบัญชีการเงินของวัด

เมื่อพิจารณาถึงการรับรู้ถึงการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินของวัดตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด ซึ่งมี 6 แบบ ได้แก่ (1) สมุดบัญชีรายรับรายจ่ายรายวัน (2) สมุดบัญชีเงินฝาก (3) สมุดบัญชีแยกรายรับ (4) สมุดบัญชีแยกรายจ่าย (5) สมุดบัญชีงบประมาณประจำปี และ (6) เล่มรายงานงบประมาณประจำปี จากผลการสำรวจ พบว่า ส่วนใหญ่เป็นวัดที่ทราบว่ามีการปรับปรุงแบบรายงานสมุดบัญชีรายรับรายจ่ายรูปแบบใหม่ คิดเป็นร้อยละ 51.10 ส่วนที่เหลือเป็นวัดที่ไม่ทราบว่ามีการปรับปรุงแบบรายงาน คิดเป็นร้อยละ 49.90 เมื่อสอบถามการทำบัญชีแยกตามสมุดบัญชีแต่ละแบบ พบว่า ส่วนใหญ่เป็นวัดที่มีการจัดทำบัญชีแต่ละแบบ คิดเป็นร้อยละ 60 ยกเว้นแบบที่ 2 สมุดเงินฝากธนาคาร ที่วัดส่วนใหญ่ระบุว่ามีการจัดทำ คิดเป็นร้อยละ 90 ซึ่งในประเด็นนี้มีข้อสังเกตจากผลการสำรวจว่า ผู้ตอบแบบสอบถามอาจไม่เข้าใจบัญชีแต่ละแบบอย่างแท้จริง และอาจเข้าใจผิดว่าสมุดบัญชีแบบที่ 2 คือ สมุดบัญชีเงินฝากธนาคาร (book bank) ซึ่งไม่ใช่บัญชีแบบที่ 2 ตามที่ระบุไว้ในคู่มือการจัดทำบัญชีทรัพย์สินของวัดฯ ดังนั้น จึงยังไม่สามารถสรุปได้ว่ามีวัดจำนวนเท่าใดที่มีการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด

นอกจากนี้ยังข้อคิดเห็นที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด โดยผู้ตอบแบบสอบถาม ร้อยละ 48.90 เห็นว่า การจัดทำบัญชีและรายงานการเงินรูปแบบใหม่ทั้ง 6 แบบ จะสร้างความไม่สะดวกเนื่องจากต้องแยกรายการใช้จ่ายต่าง ๆ ลงตามสมุดบัญชีแต่ละประเภท โดยพระภิกษุสงฆ์หรือบุคลากรของวัดจำเป็นต้องมีความรู้พื้นฐานทางบัญชี และวัดบางแห่งมีความเห็นว่าทางวัดไม่ได้มีรายได้และรายจ่ายเกิดขึ้นทุกวัน คิดเป็นร้อยละ 3.80

ประเด็นของรอบระยะเวลาบัญชี พบว่า วัดที่ตอบแบบสอบถามได้ดำเนินการตามรอบระยะเวลาที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ส่วนใหญ่เป็นวัดที่เลือกดำเนินการตามรอบระยะเวลาตามปีปฏิทิน คิดเป็นร้อยละ 54.10 ส่วนที่เหลือเป็นวัดที่เลือกดำเนินการตามรอบระยะเวลาตามปีงบประมาณ คิดเป็นร้อยละ 39.10 ซึ่งไม่สอดคล้องกับรอบระยะเวลาบัญชีที่กำหนดไว้ในคู่มือฯ ที่กำหนดให้ใช้รอบระยะเวลาบัญชีหรือรอบระยะเวลาการจัดทำรายงานการเงินประจำปีตามปีปฏิทิน ถ้ามีการปรับให้รอบระยะเวลาบัญชีสอดคล้องกันทั้งระบบย่อมจะส่งผลต่อการดำเนินการสำหรับวัดที่มีการจัดทำบัญชีตามรอบปีงบประมาณที่จะต้องปรับเปลี่ยนมาเป็นรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน ซึ่งอาจต้องมีแนวทางในการจัดการในประเด็นนี้เพื่อลดความสับสนของวัดที่เกี่ยวข้องด้วย

3. ความพร้อมของวัดในการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด

เนื่องจากเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีเป็นหลักฐานที่แสดงว่ารายการบัญชีที่บันทึกไว้นั้นเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริงตามรายละเอียดและจำนวนเงินที่ปรากฏในเอกสาร โดยความพร้อมของวัดในการจัดทำบัญชีจึงเชื่อมโยงกับการจัดเตรียมรวบรวมเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อใช้ประกอบการบันทึกบัญชีซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นจากผลการสำรวจ พบว่า มีวัดที่ระบุว่ามีเอกสารการรับเงินและออกใบอนุโมทนาบัตรทุกครั้ง รวมทั้งมีการจัดเก็บเอกสารอย่างเป็นระบบ คิดเป็นร้อยละ 36.10 ซึ่งสอดคล้องกับการสัมภาษณ์ที่พบว่า มีบางวัดมีได้ออก

เอกสารหลักฐานการรับเงินทุกครั้งเมื่อมีการรับเงินบริจาคหรือการเปิดตู้รับบริจาค ซึ่งสะท้อนว่ายังมีวัดอีกจำนวนมากที่ไม่ได้มีเอกสารเกี่ยวกับการรับเงินและการจ่ายเงินอย่างครบถ้วน ซึ่งอาจส่งผลทำให้การบันทึกบัญชีของวัดไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนได้

การดำเนินการตามกระบวนการสำคัญ ได้แก่ บันทึกยอดยกมาในสมุดรายรับรายจ่ายประจำวัน และสมุดเงินฝากธนาคาร บันทึกรายการประจำวัน เมื่อมีการรับและจ่ายเงินสด และเงินฝากธนาคารในแต่ละวัน บันทึกรายการในสมุดแยกประเภทรายรับ และสมุดแยกประเภทรายจ่าย และปิดบัญชี เพื่อสรุปยอดคงเหลือของบัญชี เมื่อสิ้นวันหรือสิ้นเดือนให้ปิดบัญชี ซึ่งตามกระบวนการข้างต้น จะเห็นได้ว่าการดำเนินการที่ต้องทำเป็นประจำและใช้เวลาเพื่อให้การบันทึกบัญชีมีความแม่นยำ ถูกต้อง ครบถ้วน อีกทั้งหากมีธุรกรรมเกิดขึ้นในวัดเป็นจำนวนมากจำเป็นที่จะต้องบันทึกบัญชีอย่างสม่ำเสมอ เพื่อมิให้เกิดการตกหล่นซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความผิดพลาด อีกทั้งบุคลากรของวัดยังต้องมีความรู้ทางบัญชีในระดับหนึ่งจึงจะสามารถดำเนินการได้ จากผลการสำรวจและการสัมภาษณ์ พบว่า มีวัดส่วนใหญ่มีผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นการเฉพาะ ร้อยละ 85.10 แต่เป็นการได้รับความช่วยเหลือจากผู้มีจิตศรัทธามาช่วยงานวัดโดยจิตอาสา ซึ่งอาจจะเข้ามาช่วยทำบัญชีในบางช่วงเวลา อาทิ สัปดาห์ละ 1 ครั้ง จึงต้องมีระบบในการเก็บรวบรวมเอกสารให้ครบถ้วน เพื่อจะได้จัดทำบัญชีได้อย่างถูกต้อง นอกจากนี้หากจะลดความยุ่งยากในการทำบัญชีด้วยการใช้โปรแกรมทางบัญชีเข้าช่วยในการทำบัญชี จึงเป็นประเด็นที่จะต้องพัฒนาโปรแกรมทางบัญชีเพื่อรองรับการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด ซึ่งจากการสัมภาษณ์วัดที่ใช้โปรแกรมทางบัญชีหรือโปรแกรมเพื่อการคำนวณ (MS-Excel) คิดเป็นร้อยละ 42.40 พบว่า โปรแกรมทางบัญชีสามารถช่วยลดภาระงานในการทำบัญชีได้มาก แต่บุคลากรของวัดจำเป็นต้องมีความรู้และความชำนาญในการใช้งาน

รวมทั้งผลการสำรวจยังสะท้อนให้เห็นว่า ความพร้อมของวัดในการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด จะเป็นประเด็นในวัดที่มีขนาดเล็กมากกว่าวัดที่มีขนาดใหญ่ โดยขนาดของวัดจะสามารถวัดได้จากหลายมิติ อาทิ เกณฑ์รายได้ และเกณฑ์จำนวนพระจำพรรษา แต่วัดที่มีขนาดเล็กที่มีพระสงฆ์จำพรรษาน้อย โดยบางวัดอาจมีเพียงเจ้าอาวาสรูปเดียวจำพรรษาในเวลานั้น จะสะท้อนถึงข้อจำกัดหรือความไม่พร้อมของวัด ในการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัดมากกว่า ทั้งในส่วนของการกำลังคนที่จะเข้ามาช่วยเหลือวัด บุคลากรของวัดต้องมีความรู้ความเข้าใจทางบัญชี การจัดทำระบบเพื่อการรวบรวมเอกสารหลักฐาน และการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาช่วยในการดำเนินการ

4. การกำหนดโครงสร้างในการบริหารจัดการ โครงสร้างรายรับ และโครงสร้างรายจ่าย

โครงสร้างในการบริหารจัดการภายในวัดเป็นประเด็นสำคัญที่จะช่วยให้เจ้าอาวาสสามารถดำเนินกิจการต่าง ๆ ให้เป็นไปด้วยความเรียบร้อย โดยเจ้าอาวาสอาจพิจารณากำหนดโครงสร้างในการบริหารในรูปของคณะกรรมการวัดที่มีอำนาจและหน้าที่ในการออกข้อบังคับ ระเบียบ แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการของวัด และกำหนดขอบเขตอำนาจและหน้าที่ในการบริหารงานด้านต่าง ๆ อาทิ (1) การพิจารณา อนุมัติ แต่งตั้งคณะอนุกรรมการ คณะทำงาน หรือผู้ปฏิบัติงานต่าง ๆ เป็นต้น (2) การลงนามสั่งจ่ายเงินฝากธนาคาร (3) การพิจารณาแนวทางปฏิบัติการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการรับเงินและการจ่ายเงินของวัด (4) การลงนามในเอกสารทางการเงินที่สำคัญ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบอนุโมทนาบัตร ใบรับรองแทนใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น (5) การพิจารณาอนุมัติ แผนงาน งบประมาณประจำปีของวัด (6) การจัดซื้อจัดจ้างต่าง ๆ ของวัด

บทบาทของคณะกรรมการวัด เพื่อให้การบริหารจัดการภายในวัดเป็นไปด้วยความเรียบร้อย

รวมถึงการกำหนดโครงสร้างของรายรับและรายจ่ายของวัด เพื่อเป็นกรอบในการจัดทำบัญชีได้อย่างชัดเจน ตัวอย่างการจำแนกประเภทรายรับของวัด อาจแบ่งเป็นรายรับเพื่อกิจการทั่วไปของวัด และรายรับตามวัตถุประสงค์ประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้ การกำหนดประเภทของรายรับขึ้นอยู่กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในวัด ซึ่งจะแตกต่างกันไปในแต่ละวัด (ภาพที่ 1)

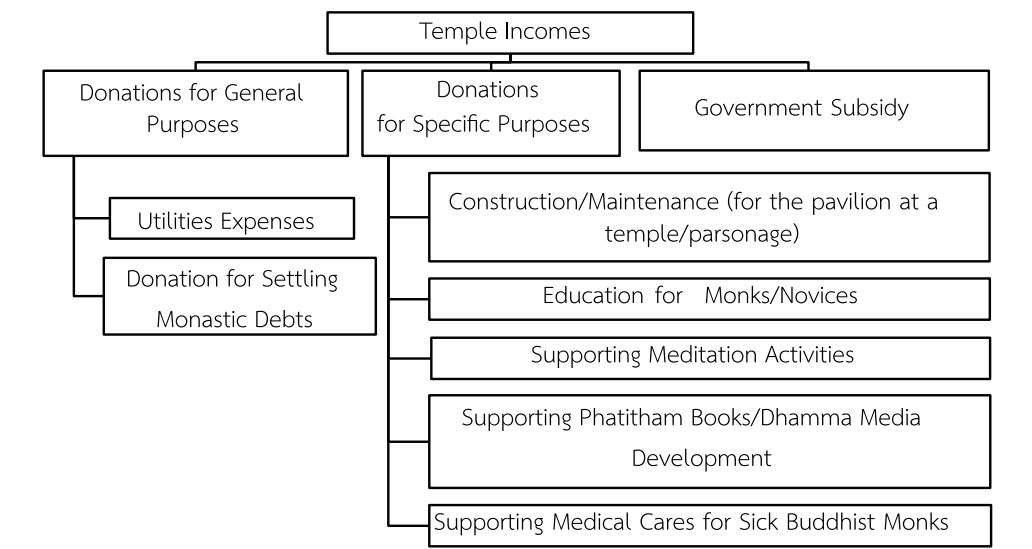


Figure 1. An Example of the Classification of Temple Incomes by Donation Types

โดยทั่วไป ช่องทางของรายรับของวัดมาจากการรับบริจาค การทำบุญของพุทธศาสนิกชนทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล รัฐบาล หรือองค์กรทางศาสนา ที่ให้การสนับสนุนผ่านการทำกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การทอดกฐิน การทอดผ้าป่า การทำบุญตามตู้รับเงินทำบุญ ณ จุดต่าง ๆ ภายในวัด รวมถึงการได้รับเงินอุดหนุนจากงบประมาณที่ตั้งขึ้น และขอรับเงินอุดหนุนจากงบประมาณแผ่นดิน ซึ่งการจัดวางโครงสร้างรายรับของวัดอย่างเป็นระบบจะเป็นการกำหนดกรอบในการจัดทำบัญชีของวัดที่สำคัญ

ตัวอย่างการจำแนกประเภทรายจ่ายของวัด อาจแบ่งเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการทั่วไปของวัด และรายจ่ายตามวัตถุประสงค์ของเงินบริจาคต่าง ๆ ทั้งนี้ การกำหนดประเภทของรายจ่ายขึ้นอยู่กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในวัด ซึ่งจะแตกต่างกันไปในแต่ละวัด (ภาพที่ 2)

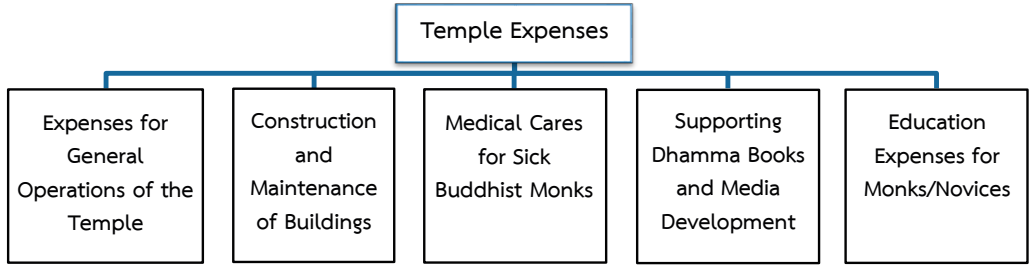


Figure 2. An Example of the Classification of Temples' Expenses by Donation Purposes

การกำหนดโครงสร้างรายจ่ายของวัด เพื่อเป็นกรอบในการจัดทำบัญชีแยกประเภทรายจ่าย และในโครงสร้างรายจ่ายควรกำหนดกรอบวงเงินของประเภทค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไว้ด้วย เพื่อเป็นการควบคุมค่าใช้จ่ายให้เหมาะสมกับฐานะทางการเงินของวัด เป็นการลดความเสี่ยงของการใช้จ่ายที่สูงเกินไป ป้องกันการใช้จ่ายในสิ่งที่ไม่จำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์หรือศรัทธาของพุทธศาสนิกชนที่บริจาค ซึ่งอาจเป็นการดำเนินการที่ขัดพระธรรมวินัย และส่งผลต่อความเลื่อมใสศรัทธาที่มีต่อวัดและพุทธศาสนาได้

นอกจากนั้น คณะกรรมการวัดควรมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการดำเนินการในกิจการต่าง ๆ ของวัด อย่างเป็นระบบและจัดทำเป็นเอกสารลายลักษณ์อักษรเพื่อจัดเก็บไว้อ้างอิงได้ในอนาคต อาทิ 1) ระบบการจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการรับและจ่ายเงินของวัด เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบอนุโมทนาบัตร เอกสารหลักฐานการรับเงินจากการเปิดตู้รับบริจาค ใบสำคัญรับเงิน เป็นต้น 2) ระเบียบปฏิบัติในการเก็บกุญแจตู้รับบริจาค การเปิดตู้รับบริจาค 3) ระเบียบปฏิบัติในการเบิกจ่ายค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภายในวัด เป็นต้น 4) ระเบียบปฏิบัติในการจัดเก็บสมุดบัญชีเงินฝากธนาคาร การฝากและถอนเงิน และ 5) ระเบียบปฏิบัติในการจัดเก็บเงินสดภายในวัด เป็นต้น

จากผลการสำรวจ พบว่า ส่วนใหญ่วัดตัวอย่างยังมีการบริหารจัดการในรูปของคณะกรรมการ มีคณะกรรมการเฉลี่ย 19 คน ซึ่งคณะกรรมการประกอบไปด้วยพระสงฆ์และฆราวาส รวมทั้งจากการสัมภาษณ์ พบว่า ร้อยละ 47.90 ได้กำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการเพื่อประโยชน์ของการช่วยเหลือกิจการของวัด เช่น ผู้มีความรู้ในเรื่องการเงินการบัญชี นักกฎหมาย เป็นต้น หรือในบางครั้งจะขอความช่วยเหลือให้ญาติโยมที่มีความรู้ในเรื่องงานก่อสร้าง ช่วยเหลือกิจการของวัดในการควบคุมดูแลงานก่อสร้างให้แก่วัดในฐานะที่ปรึกษาของเจ้าอาวาสด้วย แต่ทั้งนี้ ไม่ได้พบได้กับทุกวัดที่สัมภาษณ์ แต่ถือเป็นแนวปฏิบัติที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยเหลือกิจการของวัดได้

5. การควบคุมภายในของวัด

ผลการสำรวจ สะท้อนให้เห็นว่า วัดตัวอย่างยังไม่ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่สะท้อนถึงการควบคุมภายในของวัด ตัวอย่างเช่น การกำหนดขั้นตอนและวิธีปฏิบัติสำหรับการเปิดตู้รับบริจาค ส่วนใหญ่เป็นวัดตัวอย่างที่ไม่ได้กำหนดกรอบเวลาในการเปิดตู้รับบริจาคไว้อย่างชัดเจน (ร้อยละ 41.30) รองลงมาเป็นวัดตัวอย่างที่กำหนดระยะเวลาในการเปิดตู้รับบริจาคอย่างชัดเจน (ร้อยละ 28.10) วัดตัวอย่างที่ไม่มีรูปแบบแน่นอนตายตัวในการเปิดตู้รับบริจาคและนับจำนวนเงิน (ร้อยละ 18.50) ตามลำดับ รวมทั้งพบว่ามีวัดตัวอย่างที่ไม่ได้ออกเอกสารเป็นหลักฐานการรับเงินหรือรับรู้เงินรายได้จากการเปิดตู้รับบริจาค คิดเป็นร้อยละ 48

การกำหนดระเบียบปฏิบัติในการดำเนินงานในกิจการต่าง ๆ ภายในวัด จะเป็นการสร้างกลไกในการควบคุมภายในของวัด เป็นการลดโอกาสเสี่ยงในพฤติกรรมที่ไม่พึงประสงค์ และเพิ่มกลไกในการตรวจสอบภายในวัดได้ แนวปฏิบัติและการดำเนินการที่สะท้อนถึงการควบคุมภายในของวัด อาจแบ่งเป็นด้านต่าง ๆ ได้แก่

1) การดำเนินงานเกี่ยวกับการได้มาซึ่งรายได้ของวัด อาทิ เมื่อออกไปเสร็จรับเงินแล้ว ลงบัญชีรายรับและอ้างเลขที่ใบเสร็จ พิมพ์หมายเลขใบเสร็จรับเงินทุกฉบับเรียงลำดับล่วงหน้า นำเงินสดและเช็คที่ได้ฝากธนาคารทันที การรายงานยอดเงินคงเหลือประจำวัน ตรวจสอบยอดเงินสดคงเหลือในมือกับยอดเงินสดในบัญชีทุกวัน ตรวจสอบเอกสารทุกฉบับว่ามีกรบันทึกบัญชี การควบคุมเอกสารเกี่ยวกับการรับเงิน

2) การบริหารจัดการค่าใช้จ่าย อาทิ มีการตรวจเอกสารอนุมัติการจ่ายก่อนจ่ายเงินทุกครั้ง จ่ายเงินทุกครั้งเป็นเช็คยกเว้นค่าใช้จ่ายที่เป็นจำนวนไม่มาก พิมพ์เลขที่เอกสารการจ่ายเงินทุกฉบับไว้ล่วงหน้า ระบุ

วงเงินและผู้มีอำนาจลงนามในการจ่ายเงิน

3) การกำกับดูแลทรัพย์สิน อาทิ ลงทะเบียนทรัพย์สินที่ได้มาในทะเบียนสินทรัพย์ทุกครั้ง เมื่อต้องจำหน่ายทรัพย์สินใดออกจากทะเบียนต้องระบุสาเหตุการจำหน่าย มีการลงทะเบียนสินทรัพย์ที่เป็นสังฆาริมทรัพย์และอสังฆาริมทรัพย์แยกออกจากกันอย่างชัดเจน และตรวจสอบทรัพย์สินที่ลงทะเบียนกับทรัพย์สินที่มีอยู่จริงอย่างสม่ำเสมอ กำหนดระเบียบในการนำทรัพย์สินของวัดไปใช้ และกำหนดสถานที่เก็บรักษาทรัพย์สินของวัดให้มีความปลอดภัย

นอกจากนั้น ผลการสำรวจ พบว่า ส่วนใหญ่วัดตัวอย่างเห็นด้วยให้สำนักพระพุทธศาสนาแห่งชาติที่มีบทบาทในการส่งเสริมสนับสนุนการพัฒนาโลกในการควบคุมภายในวัด ได้แก่ 1) กำหนดแบบพิมพ์ต่าง ๆ ให้วัดในการจัดประโยชน์ (ร้อยละ 79.10) 2) ออกระเบียบให้วัดถือปฏิบัติ (ร้อยละ 69.50) 3) เก็บรักษาหนังสือสำคัญของที่ดินวัด ร้อยละ (66.30) 4) รับฝากหนังสือสัญญาและ/หรือหนังสือสำคัญให้วัด ร้อยละ (61.20) 5) ช่วยเหลือเงินวัดในการดำเนินคดีเกี่ยวกับศาสนสมบัติ (ร้อยละ 87) และ 6) ส่งเจ้าหน้าที่ให้คำปรึกษาในการปฏิบัติตามกฎกระทรวงฯ ร้อยละ (89.40)

6. การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อการบริหารการเงิน โดยกรมสรรพากรได้พัฒนาระบบการบริจาคอิเล็กทรอนิกส์ (e-Donation) [7] เพื่อใช้รองรับข้อมูลการรับบริจาคและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้บริจาค โดยไม่ต้องนำหลักฐานการบริจาคมาแสดงต่อกรมสรรพากร ทั้งนี้ บางหน่วยงานผู้บริจาคยังได้รับสิทธิสำหรับลดหย่อนภาษีได้ 2 เท่า เมื่อบริจาคผ่านระบบนี้ โดยหน่วยรับบริจาคที่สามารถรับบริจาคผ่านระบบ e-Donation ได้แก่ สถานศึกษา ศาสนาสถานของทุกศาสนา โรงพยาบาล องค์กรสาธารณกุศล จากข้อมูล ณ วันที่ 25 มกราคม 2561[13] ประเภทและจำนวนของหน่วยงานและองค์กรที่ใช้ระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์ (e-Donation) มีจำนวน 76,000 แห่ง ซึ่งมีกลุ่มที่ใช้ระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์มากที่สุด คือ ศาสนสถาน ซึ่งในที่นี้ หมายถึง วัด มีจำนวน 33,596 วัด (ดังตารางที่ 2)

Table 2. Types and number of agencies and organizations using electronic donation systems (e-Donation)

No.	Type of Donation Unit	Number (Places)
1	Place of Worship	33,596
2	Educational Institution	35,222
3	Infirmary	7,298
4	Foundation and Charity Organization	377
Total		76,493

Source: The Revenue Department. Information as of January 25, 2021, from additional details obtained through the interview.

เมื่อพิจารณาผลสำรวจจากแบบสอบถาม พบว่า มีวัดตัวอย่างที่รับบริจาคผ่านระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์

คิดเป็นร้อยละ 18.30 ซึ่งสอดคล้องกับผลการสัมภาษณ์ที่พบว่า วัดมีระบบการบริจาคอิเล็กทรอนิกส์แต่ไม่เป็นที่นิยม เนื่องจากญาติโยมมักจะไม่คุ้นเคย แต่ชอบทำบุญด้วยเงินสดหรือโอนผ่านบัญชีธนาคารเป็นหลัก แม้ว่าระบบการบริจาคอิเล็กทรอนิกส์จะเป็นระบบที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการออกใบอนุโมทนาบัตร และช่วยออกรายงานในการรับบริจาค ซึ่งเป็นเอกสารหลักฐานในการรับเงินที่ดี แต่เนื่องจากระบบนี้ยังไม่เป็นที่นิยมมากนัก จึงทำให้ยังไม่เป็นกลไกในช่องทางการรับเงินบริจาคและสร้างความโปร่งใสตรวจสอบได้ให้กับระบบบัญชีวัดได้เท่าที่ควร

นอกจากนั้น เมื่อพิจารณาในประเด็นของการใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อการทำบัญชีพบว่า ส่วนน้อยเป็นวัดตัวอย่างที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการจัดทำบัญชี คิดเป็นร้อยละ 14 โดยส่วนใหญ่เป็นวัดตัวอย่างที่จัดทำบัญชีด้วยมือ คิดเป็นร้อยละ 66.70 แต่มีวัดบางส่วนที่ใช้คอมพิวเตอร์ร่วมด้วย คิดเป็นร้อยละ 32.50 แต่ทั้งนี้ระบบที่ใช้อยู่ยังเป็นการใช้งานโปรแกรมเพื่อการคำนวณเป็นหลัก และมีวัดตัวอย่างบางส่วนที่ใช้โปรแกรมทางบัญชีเป็นเครื่องมือในการจัดทำบัญชีของวัด คิดเป็นร้อยละ 14.90

อย่างไรก็ดี มีข้อคิดเห็นที่สะท้อนจากการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม พบว่า ส่วนใหญ่วัดตัวอย่างเห็นด้วยกับการพัฒนาการจัดทำบัญชีของวัดตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด คิดเป็นร้อยละ 79.70 เพราะเห็นว่ารูปแบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด 6 แบบ จะทำให้ชี้แจงการทำบัญชีรายรับรายจ่ายได้ง่ายขึ้น เป็นระบบเดียวกันโปร่งใสและง่ายต่อการตรวจสอบ อีกทั้งการทำบัญชีแยกเป็นรายประเภทช่วยให้ง่ายต่อการจัดการข้อมูลทางการเงินได้อย่างละเอียด รอบคอบ และง่ายต่อการตรวจทาน เป็นการเพิ่มศักยภาพแก่วัด แต่ทั้งนี้ต้องมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมาให้ความรู้อบรมอย่างต่อเนื่อง โดยเน้นการอบรมที่เป็นการปฏิบัติ และสำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติควรกำหนดแบบเล่มบัญชีสำหรับวัดอย่างแน่นอน จัดพิมพ์และนำส่งให้ทางวัด ตลอดจนจัดให้มีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่อำนวยความสะดวกในการทำบัญชีที่มีความเรียบง่ายต่อการใช้งานตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัดด้วย

7. การตรวจสอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของวัด

ตามกฎกระทรวง การดูแลรักษาและจัดการศาสนสมบัติวัด พ.ศ. 2564 [13] (ได้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511)) [10] ออกตามความในพระราชบัญญัติคณะสงฆ์ พ.ศ. 2505 [1] ข้อ 8 กำหนด “ให้เจ้าอาวาสจัดให้ไวยาวัจกรหรือผู้จัดประโยชน์ของวัดซึ่งเจ้าอาวาสแต่งตั้งจัดทำบัญชีรับจ่ายเงินของวัด และเมื่อสิ้นปีปฏิทินให้ทำบัญชีรับจ่ายและคงเหลือ ทั้งนี้ ให้เจ้าอาวาสตรวจตราดูแลให้เป็นไปโดยเรียบร้อยและถูกต้อง” แต่ไม่ได้กำหนดหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีจากผู้ตรวจสอบภายนอกไว้ ทั้งนี้ จากผลการสำรวจพบว่า ส่วนใหญ่วัดตัวอย่างได้กำหนดให้เจ้าอาวาสเป็นผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของวัด คิดเป็นร้อยละ 70.90 สำหรับวัดตัวอย่างที่ระบุว่าไม่มีหน่วยงานภายนอกทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของวัด โดยระบุว่าเป็นสำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติซึ่งเป็นหน่วยงานที่เก็บรวบรวมบัญชีของวัดในแต่ละปี และจัดทำรายงานรายชื่อวัดที่จัดส่งบัญชีเสนอต่อมหาเถรสมาคมเพื่อรับทราบ แต่ในความเป็นจริงสำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติไม่ได้มีหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี แต่จะทำหน้าที่ตรวจสอบเฉพาะในกรณีที่มีเหตุร้องเรียนต่อกิจการวัด

การเปิดเผยข้อมูลการเงินของวัดในวงกว้างเพื่อให้สาธารณชนได้เข้าถึงข้อมูล จะช่วยสร้างกลไกในการตรวจสอบจากภาคประชาชน จากข้อมูลการสำรวจ พบว่า ช่องทางในการเปิดเผยข้อมูลการเงินของวัดจะเป็นช่องทางภายในวัดเป็นหลัก เช่น การปิดประกาศบอร์ดภายในวัดหรือสื่อเสียงตามสาย เป็นต้น โดยยังมิได้เปิดเผยข้อมูลในวงกว้างผ่านทางเว็บไซต์ ซึ่งมีวัดตัวอย่างจำนวนน้อยมากที่ระบุว่ามีการเปิดเผยข้อมูลการเงินของวัด

ผ่านทางเว็บไซต์ ทั้งนี้ส่วนใหญ่วัดตัวอย่างเห็นด้วยกับการเปิดเผยข้อมูลการเงินให้สาธารณะได้รับทราบ คิดเป็นร้อยละ 71.50 แต่มีกลุ่มตัวอย่างบางส่วนไม่เห็นด้วยต่อการเปิดเผยข้อมูลการเงินต่อสาธารณะ คิดเป็นร้อยละ 28.50 ด้วยเหตุผลว่า การเปิดเผยข้อมูลการเงินต่อสาธารณะอาจเป็นช่องทางให้พวกมิจฉาชีพใช้ข้อมูลดังกล่าวมาแสวงหาผลประโยชน์จนกว่าได้ ตลอดจนอาจนำความเสี่ยงมาสู่ชีวิตของพระสงฆ์และฆราวาสในวัด รวมทั้งทรัพย์สินของวัดอาจได้รับความเสียหายหรือสูญหายได้ แต่ควรให้คณะกรรมการของวัดและชุมชนในพื้นที่ช่วยกันบริหารจัดการกันเอง

8. การพัฒนาบุคลากรของวัดเพื่อรองรับการใช้ระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด

ผลการสำรวจสะท้อนอย่างชัดเจนว่า ปัญหาและอุปสรรคสำคัญในการจัดทำบัญชีของวัด คือ บุคลากรของวัดไม่มีความรู้ความเข้าใจ (ร้อยละ 50.70) บุคลากรวัดไม่เพียงพอ (ร้อยละ 24) และวัดขาดความร่วมมือจากหน่วยงานภายนอก (ร้อยละ 20) ซึ่งแสดงให้เห็นว่า การขาดความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีเป็นปัญหาสำคัญที่สุดที่ต้องเร่งหาแนวทางในการพัฒนาบุคลากรของวัดให้สามารถจัดทำบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหรือสถาบันการศึกษาในชุมชน อาจช่วยกันพัฒนาบุคลากรของวัดและสร้างความร่วมมือกับสถาบันศึกษาภายในพื้นที่ ในการให้นักศึกษาดำเนินบัญชีได้เข้ามามีส่วนร่วมในการวางระบบบัญชีของวัด และให้คำแนะนำกับบุคลากรของวัดในการใช้โปรแกรมบัญชีพื้นฐานในการจัดทำบัญชีได้ เนื่องจากระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัดไม่ได้มีซับซ้อนมากนัก อีกทั้งธุรกรรมภายในวัด โดยเฉพาะวัดขนาดเล็กจะมีธุรกรรมเกิดขึ้นไม่มาก ซึ่งจะเป็นประโยชน์ทั้งกับวัดและนักศึกษาในการที่จะได้เรียนรู้และฝึกฝนจากประสบการณ์จริงด้วย

อภิปรายผลการศึกษา

1. รูปแบบบัญชีการเงินของวัดตัวอย่างมีการดำเนินการที่แตกต่างกันในแต่ละวัด โดยมีบางวัดที่กำหนดรูปแบบบัญชีของตนเอง (ร้อยละ 66.70) และมีบางวัดที่ใช้ตามรูปแบบระบบบัญชีมาตรฐานที่สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติได้กำหนดไว้ (ร้อยละ 52.90) รวมทั้งมีบางวัดที่มีโครงสร้างการบริหารงานเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไรประเภทมูลนิธิจึงมีการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี (ร้อยละ 8.20) เมื่อปี พ.ศ. 2561 สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ ได้จัดทำคู่มือการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด [9] เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีสำหรับวัดนาร่องจำนวน 16 วัด ซึ่งเริ่มจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด โดยมีวัดดาวดึงษาราม เป็นวัดนาร่องต้นแบบที่จัดทำบัญชีครบทั้ง 6 เล่มตามคู่มือไวอาวัจกร พระราชบัญญัติคณะสงฆ์ พ.ศ. 2505 [1] และให้วัดถือปฏิบัติตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 2 พ.ศ. 2511 [10] ออกตามความในพระราชบัญญัติคณะสงฆ์ พ.ศ. 2505 ข้อ 6 จากข้อบังคับดังกล่าววัดจึงมีหน้าที่จัดทำบัญชีและจัดส่งรายงานการเงินให้กับสำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติเป็นประจำทุกปี โดยผลการสำรวจจากแบบสอบถามพบว่า ส่วนใหญ่วัดตัวอย่างเห็นด้วยกับการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด โดยมีความเห็นต่อการพัฒนาที่ให้ความช่วยเหลือจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการพัฒนาบุคลากรของวัดให้มีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด และควรพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อรองรับการจัดทำบัญชีด้วย

2. แนวทางในการพัฒนาการจัดทำบัญชีและการรายงานการเงินของวัด ควรจัดทำควบคู่ไปกับการกำหนดโครงสร้างในการบริหารจัดการของวัดโดยพิจารณาในรูปของคณะกรรมการ [11] มีการกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบอย่างชัดเจน การกำหนดโครงสร้างรายรับ โครงสร้างรายจ่าย และวงกรอการ

ปฏิบัติงานในการรับ-จ่ายเงินของวัดให้เป็นระบบ เพื่อเป็นกรอบในการรวบรวมเอกสารหลักฐานและจัดทำบัญชีอย่างเป็นระบบ รวมถึงควรวางระเบียบปฏิบัติเพื่อนำไปสู่การควบคุมภายในของวัดให้มีความโปร่งใส และตรวจสอบได้ อาทิ แนวปฏิบัติในการรับและจ่ายเงินของวัด การเปิดคู่รับบริจาค การกำกับดูแลทรัพย์สิน การเก็บรักษาเงิน การฝากเงิน การเปิดบัญชีเงินฝากธนาคาร การลงนามส่งจ่าย เป็นต้น

3. ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้รองรับการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด สามารถใช้ระบบที่เป็นโปรแกรมทางบัญชีพื้นฐานช่วยในการดำเนินการได้ เนื่องจากระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัดไม่มีความซับซ้อน และมีรูปแบบบัญชีรายรับรายจ่ายอย่างง่าย เหมือนกับบัญชีครัวเรือน ซึ่งเหมาะกับวัดขนาดเล็กที่มีรายได้ไม่มาก โดยผลการสำรวจจากแบบสอบถามสะท้อนให้เห็นว่า ส่วนใหญ่ของวัดตัวอย่างมีรายได้ต่อปีไม่เกิน 1,000,000 บาท (ร้อยละ 90) ซึ่งปัจจัยสำคัญสู่ความสำเร็จในการใช้ระบบบัญชีมาตรฐานของวัด คือ การพัฒนาบุคลากรของวัดให้มีความรู้ความเข้าใจและสามารถปฏิบัติงานได้ นอกจากนี้ยังมีระบบบริจาคเงินอิเล็กทรอนิกส์ (e-Donation) ซึ่งเป็นระบบที่ได้รับการพัฒนาขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้บริจาคเงิน และยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการรับเงินบริจาคและสร้างเอกสารการรับเงินของวัดได้ และใช้เป็นเครื่องมือในการเพิ่มความโปร่งใสและตรวจสอบได้ในการรับเงินบริจาคของวัดด้วย แต่ที่ผ่านมาการใช้งานระบบนี้ยังไม่เป็นที่นิยมมากนัก แม้ว่าวัดโดยส่วนใหญ่จะมีระบบนี้ใช้งานแล้วจากข้อมูลกรมสรรพากร ณ วันที่ 25 มกราคม พ.ศ.2564 ระบุว่า มีวัดกว่า 33,000 วัด มีการใช้งานระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์ แต่การบริจาคผ่านระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์ยังเกิดขึ้นไม่มากนัก ทั้งนี้อาจเป็นเพราะสาเหตุของพฤติกรรมการบริจาคของผู้มีจิตศรัทธาที่บริจาคให้กับวัดยังอยู่ในรูปของเงินสดหรือโอนเงินผ่านบัญชีธนาคารเป็นหลัก

4) การตรวจสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของวัด โดยที่ผ่านมาการตรวจสอบบัญชีของวัดจะตรวจสอบจากภายในวัด กล่าวคือ เจ้าอาวาสจะมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบตามข้อกำหนดของกฎกระทรวงฯ แต่ทั้งนี้ช่องทางการตรวจสอบจากภายนอกยังมีไม่มากนัก แม้ว่าจะมีความเข้าใจว่า สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติมีหน้าที่ในการตรวจสอบข้อมูลการเงินของวัด แต่สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติจะทำการรวบรวมรายงานการเงินของวัดและทำรายงานสรุปรายชื่อบุคคลที่จัดส่งรายงานให้กับมหาเถรสมาคมรับทราบเท่านั้น แต่ไม่ได้ทำการตรวจสอบหากไม่มีเรื่องร้องเรียนเกี่ยวกับกิจการของวัด ดังนั้นกลไกที่จะช่วยให้เกิดการตรวจสอบจากภาคประชาชนด้วยการเปิดเผยข้อมูลของวัดสู่สาธารณะผ่านช่องทางที่ข้อมูลจะสามารถเข้าถึงได้ในวงกว้าง อาทิ สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ (พศ.) และ สำนักงานพระพุทธศาสนาจังหวัด (พศจ.) โดยมีผลการศึกษาจากแบบสอบถามวัดตัวอย่างพบว่าส่วนใหญ่วัดตัวอย่างเห็นด้วยกับการเปิดเผยข้อมูลของวัด แต่มีวัดตัวอย่างบางส่วนที่เห็นว่า การเปิดเผยข้อมูลอาจเป็นช่องทางให้มิจฉาชีพฉวยโอกาสในการเข้ามาหาประโยชน์จากวัด และนำความไม่ปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินมาสู่วัดได้

ข้อเสนอแนะ

1) ผลการศึกษาสะท้อนอย่างชัดเจนถึงความเป็นไปได้ในการขยายผลการจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัดที่สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติได้จัดทำขึ้น จึงควรเร่งขยายผลโดยแสวงหาความร่วมมือกับหน่วยงาน อาทิ สถาบันการศึกษาในพื้นที่ให้มีส่วนร่วมในการช่วยเหลือวัดในการวางระบบบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับวัด และฝึกอบรมให้บุคลากรของวัดมีความรู้ความเข้าใจในการทำบัญชีตามระบบบัญชีมาตรฐานรวมถึงการกำหนดแนวทางในการจัดทำเอกสารหลักฐานสำหรับการรับและจ่ายเงินของวัด

เพื่อเป็นข้อมูลประกอบการบันทึกบัญชีได้ รวมถึงการใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่องานบัญชีมาช่วยอำนวยความสะดวกในการจัดทำบัญชีของวัดด้วย

2) สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ ควรจัดทำคู่มือกำหนดแนวปฏิบัติในการควบคุมภายในของวัดให้เป็นระบบ เพื่อช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินการของวัด และช่วยให้วัดมีข้อมูลที่น่าเชื่อถือ มีความโปร่งใส และตรวจสอบได้มากยิ่งขึ้น

3) สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ กรมสรรพากร และสถาบันการศึกษา ควรมีบทบาทในการเร่งสร้างความรู้ความเข้าใจในการบริจาคผ่านระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์ (e-Donation) เพื่อให้ผู้บริจาคเห็นประโยชน์และมีแรงจูงใจในการใช้ระบบดังกล่าวมากขึ้น รวมทั้งช่วยอำนวยความสะดวกให้กับผู้บริจาค และช่วยสร้างกลไกในการรับเงินบริจาคที่มีความโปร่งใสและตรวจสอบได้ให้แก่วัดด้วย

4) สำนักงานพระพุทธศาสนาแห่งชาติ ควรพิจารณากำหนดช่องทางในการเผยแพร่ข้อมูลของวัด โดยอาจเปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับภาพรวมของวัดที่มีการทำบัญชีและเปิดเผยรายงานการเงิน เพื่อให้ประชาชนได้รับทราบข้อมูลและมีส่วนร่วมในการตรวจสอบได้

5) ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในการขับเคลื่อนตามแนวทางของแผนยุทธศาสตร์การปฏิรูปกิจการพระพุทธศาสนา 2560-2564 ด้านการปกครอง (พระราชวรเมธี และคณะ, 2560: น. 24) [12] ที่เน้นการ “ปฏิรูปยกระดับกระบวนการบริหารจัดการภายใน โดยอาศัยความร่วมมือภาคีเครือข่ายต่าง ๆ เพื่อให้เกิดสัมฤทธิ์ผล การพัฒนาระบบบริหารจัดการตามหลักธรรมาภิบาล การพัฒนาระบบสารสนเทศให้ทันสมัย การพัฒนาหลักสูตรเชิงพุทธและนวัตกรรมการให้ทันสมัย” ซึ่งการพัฒนาระบบบริหารจัดการภายในวัด โดยอาศัยความร่วมมือจากภาคีเครือข่ายต่าง ๆ เพื่อให้เกิดการบรรลุในด้านต่าง ๆ นั้น จึงเป็นเรื่องที่ควรเร่งขับเคลื่อนให้เกิดขึ้นและให้มีการกำหนดวัดสัมฤทธิ์ผลอย่างเป็นรูปธรรม เพื่อให้การบริหารจัดการวัดเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล และมีการใช้เทคโนโลยีและนวัตกรรมในการบริหารจัดการ เพื่อนำไปสู่ความเข้มแข็งและมั่นคงของพระพุทธศาสนาสืบไป

เอกสารอ้างอิง

- [1] The Sangha Act, B.E. 2505 (1962) (Dec. 31). *Thai Government Gazette*, 79(115A, Special Issue). (In Thai)
- [2] The Sangha Act (No. 2), B.E. 2535 (1992) (Mar. 4). *Thai Government Gazette*, 109(16, Special Issue), 5–11. (In Thai)
- [3] Chunsom, N. (2012). *Buddhist Thai temples' financial management: The congruence of good governance principles*. Bangkok: Research Office, National Institute of Development Administration. (In Thai)
- [4] Khamchaeng, K. (2000). *Accounting of temples in Muang District, Chiang Mai Province*. Master of Accountancy Thesis. Chiang Mai: Chiang Mai University. (In Thai)
- [5] Saosama, T., & Kongchan, P. (2020). The analysis of accounting procedures and internal control of temples in Udon Thani Province following the temple affair manager manual. *Journal of Management and Local Development*, 16(2), 159–179. <https://so06.tci-thaijo.org/index.php/jomld/article/view/240424/163843> (In Thai)

- [6] National Office of Buddhism. (2017). *List of temples nationwide for Annual Report 2017 by the Department of Religious Places and Temple Registration Control*. <https://www.onab.go.th/th/content/category/detail/id/805/iid/9905> (In Thai)
- [7] The Revenue Department. (2019). *The Revenue Department announces the D2RIVE strategy to improve tax collection and public services to be modern, fast and fair*. https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/news09_2562_edit.pdf. (In Thai)
- [8] The Supreme Sangha Council Act No. 18 (1993) on appointing and removing laypeople. (Apr. 28, 1993). *Announcement of the Sangha Council*, 81(4). (In Thai)
- [9] House of Representatives. (2021). *Manual for the preparation of temple property accounts*. Bangkok: Office of the Secretary-General of the House of Representatives. (In Thai)
- [10] Ministerial Regulation No. 2, B.E. 2511 (1968) (Oct. 29). *Thai Government Gazette*, 85(98A). (In Thai)
- [11] Department of Religious Affairs. (1999). *Concise temple management manual*. Bangkok: Religious Affairs Printing House. (In Thai)
- [12] Phra Ratchaworamethee, & others. (2017). *Strategic plan for reforming Buddhist affairs 2017-2021: Implementing Policy into Practice*. Bangkok: National Office of Buddhism. (In Thai)
- [13] The Revenue Department. (2018). *Questions - Answers on the Electronic Donation System (e-Donation)*. https://epayapp.rd.go.th/rdedonation/assets/portal/document/%E0%B8%84%E0%B8%B3%E0%B8%96%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%84%E0%B8%B3%E0%B8%95%E0%B8%AD%E0%B8%9A_V1.0_20220104.pdf. (In Thai)