

ที่ มท ๐๓๐๓/ว ๒๕๔๗๘



กรมการปกครอง

๖๖๖ อาคารนากลางกรณีทาวเวอร์ ชั้น ๑๑

ถนนบรมราชชนนี แขวงบางบำหรุ

เขตบางพลัด กรุงเทพฯ ๑๐๗๐๐

๑๘ สิงหาคม ๒๕๖๘

เรื่อง คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน

เรียน ผู้ว่าราชการจังหวัด ทุกจังหวัด

สิ่งที่ส่งมาด้วย สำเนาหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๓/ว ๕๐๖

ลงวันที่ ๓๑ กรกฎาคม ๒๕๖๘

จำนวน ๑ ฉบับ

ตามที่กระทรวงการคลังได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ เพื่อให้หน่วยงานของรัฐถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน ให้สอดคล้องตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ นั้น

กรมการปกครองได้รับแจ้งจากกรมบัญชีกลางว่า ปัจจุบันการจัดทำรายงานการเงินของส่วนราชการ ยังพบข้อผิดพลาดเคลื่อนของการแสดงรายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำ รายงานการเงิน ประกอบด้วย มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ดังนั้น เพื่อให้การจัดทำ รายงานการเงินสะท้อนถึงลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ จึงได้จัดทำคู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการสามารถนำไปศึกษาเรียนรู้ประกอบการจัดทำรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดคู่มือดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ กรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th หัวข้อเรื่องที่น่าสนใจ/การบัญชีภาครัฐ/คู่มือ/แนวทางปฏิบัติทางบัญชี หรือหัวข้อกฎหมายและระเบียบการคลัง/การใช้จ่ายของส่วนราชการ ในการนี้ จึงขอให้จังหวัดแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติ รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบและพิจารณาดำเนินการต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

ว. ๒๕

(นายวินัย โตเจริญ)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมการปกครอง



สิ่งที่ส่งมาด้วย

กองคลัง

โทร ๐ ๒๖๒๒ ๐๖๗๙



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ ปค. (กค.) โทร. ๐ ๒๒๒๕ ๗๙๖๓

ที่ มท ๐๓๐๓/ว ๓๒๑๘

วันที่ ๑๘ สิงหาคม ๒๕๖๘

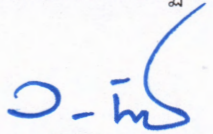
เรื่อง คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน

เรียน หน.ผตปค. อธ.วปค. ผอ.สน. ผอ.กอง ผชช. ผช.สร.ศอ.บต.ปค. ลปค. หน.กพร. และ หน.สง.ศปท.ปค.

ตามที่กระทรวงการคลังได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ เพื่อให้หน่วยงานของรัฐถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินให้สอดคล้องตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ นั้น

ปค. ได้รับแจ้งจากกรมบัญชีกลางว่า ปัจจุบันการจัดทำรายงานการเงินของส่วนราชการยังพบข้อคลาดเคลื่อนของการแสดงรายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่สำคัญที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงิน ประกอบด้วย มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ดังนั้น เพื่อให้การจัดทำรายงานการเงินสะท้อนถึงลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ จึงได้จัดทำคู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการสามารถนำไปศึกษาเรียนรู้ประกอบการจัดทำรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดคู่มือดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์กรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th หัวข้อเรื่องที่น่าสนใจ/การบัญชีภาครัฐ/คู่มือ/แนวทางปฏิบัติทางบัญชี หรือหัวข้อกฎหมายและระเบียบการคลัง/การใช้จ่ายของส่วนราชการ รายละเอียดปรากฏตามสำเนาหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๓/ว ๕๐๖ ลงวันที่ ๓๑ กรกฎาคม ๒๕๖๘ ที่ QR CODE ท้ายหนังสือนี้

จึงเรียนมาเพื่อทราบ และแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถือปฏิบัติต่อไป


(นายวินัย โตเจริญ)
ร.อปค. ปกท.
อปค.



เอกสารแนบ

51/อ
5/รท๖๔

กลุ่มงานบัญชี	กองคลัง ปค.
เลขรับ ๕0735	เลขที่รับ 50735
วันที่ - 5 ส.ค. 2568	วันที่ 4 ส.ค. 2568
เวลา 19.25 น.	เวลา 16.28 น.



๖๖

กรมการปกครอง
เลขรับ 50735
วันที่ 4 ส.ค. 2568
เวลา 13:32 น.

ที่ กค ๐๔๑๐.๓/ว ๕๐๖

กรมบัญชีกลาง
ถนนพระรามที่ ๖ กทม. ๑๐๕๐๐

๓๖ กรกฎาคม ๒๕๖๘

เรื่อง คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน
เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี อธิการบดี ผู้อำนวยการ เลขาธิการ ผู้บัญชาการ ผู้ว่าราชการจังหวัด หัวหน้ากลุ่มจังหวัด
สิ่งที่ส่งมาด้วย คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน จำนวน ๑ เล่ม

ตามที่กระทรวงการคลังได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ เพื่อให้หน่วยงานของรัฐถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน ให้สอดคล้องตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ นั้น

กรมบัญชีกลางพิจารณาแล้ว ขอเรียนว่า ปัจจุบันการจัดทำรายงานการเงินของส่วนราชการ ยังพบข้อคลาดเคลื่อนของการแสดงรายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่สำคัญที่เกี่ยวกับการจัดทำ รายงานการเงิน ประกอบด้วย มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ดังนั้น เพื่อให้การจัดทำ รายงานการเงินสะท้อนถึงลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ จึงได้จัดทำคู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการสามารถนำไปศึกษาเรียนรู้ประกอบการจัดทำรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบและแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและใช้ประกอบการปฏิบัติงานต่อไป ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดคู่มือดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์กรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th หัวข้อเรื่องที่น่าสนใจ/ การบัญชีภาครัฐ /คู่มือ/แนวทางปฏิบัติทางบัญชี หรือหัวข้อกฎหมายและระเบียบการคลัง/การใช้จ่ายของส่วนราชการ

ขอแสดงความนับถือ

(Signature)

(นางสาวสุดท้าย ชัยจันทิก)
ที่ปรึกษาด้านพัฒนาระบบบัญชี
ปฏิบัติราชการแทน อธิบดีกรมบัญชีกลาง

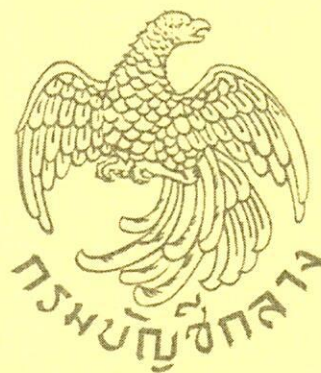
กองบัญชีภาครัฐ
กลุ่มงานระบบบัญชีภาครัฐ
โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๐๗ - ๑๐
โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๑
ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ saraban@cgd.go.th

สิ่งที่ส่งมาด้วย



คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน

URL: <https://shorturl.at/qQRfR>



คู่มือการบัญชีภาครัฐ
เรื่อง แนวทางประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน

กองบัญชีภาครัฐ
กลุ่มงานระบบบัญชีภาครัฐ



ที่ กค ๐๔๑๐.๓/ว ๕๐๖



กรมบัญชีกลาง

ถนนพระรามที่ ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๓๓๑ กรกฎาคม ๒๕๖๘

เรื่อง คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบงบการเงิน

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี อธิการ ผู้อำนวยการ เลขาธิการ ผู้บัญชาการ ผู้ว่าราชการจังหวัด หัวหน้ากลุ่มจังหวัด
สิ่งที่ส่งมาด้วย คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบงบการเงิน จำนวน ๑ เล่ม

ตามที่กระทรวงการคลังได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ เพื่อให้หน่วยงานของรัฐถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน ให้สอดคล้องตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ นั้น

กรมบัญชีกลางพิจารณาแล้ว ขอเรียนว่า ปัจจุบันการจัดทำรายงานการเงินของส่วนราชการ ยังพบข้อผิดพลาดเคลื่อนของการแสดงรายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่สำคัญที่เกี่ยวกับการจัดทำ รายงานการเงิน ประกอบด้วย มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ดังนั้น เพื่อให้การจัดทำ รายงานการเงินสะท้อนถึงลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ จึงได้จัดทำคู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทาง ประกอบงบการเงิน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการสามารถนำไปศึกษาเรียนรู้ประกอบการ จัดทำรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบและแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและใช้ประกอบการปฏิบัติงานต่อไป
ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดคู่มือดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์กรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th หัวข้อเรื่องที่น่าสนใจ/
การบัญชีภาครัฐ /คู่มือ/แนวทางปฏิบัติทางบัญชี หรือหัวข้อกฎหมายและระเบียบการคลัง/การใช้จ่ายของส่วนราชการ

ขอแสดงความนับถือ

(นางสาวสุดท้าย ชัยจันทิก)
ที่ปรึกษาด้านพัฒนาระบบบัญชี
ปฏิบัติราชการแทน อธิบดีกรมบัญชีกลาง

กองบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานระบบบัญชีภาครัฐ

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๐๗ - ๑๐

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๑

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ saraban@cgd.go.th



คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน

คู่มือฉบับนี้ ขอสงวนสิทธิ์ไว้ตามกฎหมาย ห้ามมิให้นำไปเพื่อตีพิมพ์เป็นเอกสาร หนังสือ นิตยสาร และสื่อใด ๆ
เพื่อแสวงหาผลประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยไม่ได้รับอนุญาตจากกรมบัญชีกลาง



สารบัญ

	หน้า
๑. ความเป็นมา	๑
๒. วัตถุประสงค์	๓
๓. ขอบเขตและข้อจำกัด	๓
๔. แนวทางประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน	๓
๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการเงิน	๕
๕.๑ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน	๕
๕.๒ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓	๗
เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด	
๕.๓ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน	๗
๖. ข้อเสนอแนะในการจัดทำรายงานการเงิน	๘
๖.๑ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑	๑๔
เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน	
(๑) การจัดประเภทรายการใหม่	๑๔
(๒) การแสดงรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน	๑๘
๖.๒ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓	๒๖
เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด	
(๑) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๒๖
(๒) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	๓๙
(๓) ข้อผิดพลาด	๔๑
๖.๓ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔	๔๙
เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน	
ตัวอย่างประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน	
ตัวอย่างการจัดประเภทรายการใหม่	๑๔
ตัวอย่างที่ ๑ การจัดประเภทรายการสินทรัพย์	๑๔
ตัวอย่างที่ ๒ การจัดประเภทรายการหนี้สิน	๑๔
ตัวอย่างที่ ๓ การจัดประเภทรายการค่าใช้จ่าย	๑๕
ตัวอย่างการแสดงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนและไม่หมุนเวียน	๑๙
ตัวอย่างที่ ๑ การแสดงรายการลูกหนี้	๒๐
(กรณีระยะเวลาการชำระเงินส่วนที่ลูกหนี้ครบกำหนดชำระเงินภายใน ๑ ปี)	
ตัวอย่างที่ ๒ การแสดงรายการลูกหนี้ (กรณีมีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ)	๒๑
ตัวอย่างการแสดงรายการหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน	๒๓
ตัวอย่างที่ ๑ การแสดงรายการเงินยืม (กรณีมีประกาศ/คำสั่งเพิ่มเติมเปลี่ยนแปลงระยะเวลาชำระหนี้)	๒๓
ตัวอย่างที่ ๒ การแสดงรายการเงินประกัน (กรณีระยะเวลาคืนเงินประกันมากกว่า ๑ ปี)	๒๕



สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๒๗
ตัวอย่างที่ ๑ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีวิธีการคำนวณสินค้าคงเหลือ	๒๗
ตัวอย่างที่ ๒ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีการตีราคาที่ดินใหม่	๓๓
ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	๔๐
ตัวอย่างที่ ๑ การเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานสินทรัพย์	๔๐
ตัวอย่างที่ ๒ การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน	๔๐
ตัวอย่างการปรับปรุงข้อผิดพลาด	๔๒
ตัวอย่างที่ ๑ การไม่ได้บันทึกสินทรัพย์ปีก่อน	๔๒
ตัวอย่างเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุงบัญชี	๔๙
ตัวอย่างที่ ๑ การฟ้องร้องคดี	๔๙
ตัวอย่างที่ ๒ การพบทุจริต	๕๒
ตัวอย่างเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงบัญชี	๕๓



คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน

คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน เป็นแนวทางการพัฒนาคุณภาพการจัดทำรายงานการเงินของส่วนราชการ ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน ประกอบด้วย หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาดและมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน เพื่อให้ส่วนราชการสามารถใช้เป็นแนวทางในการจัดทำรายงานการเงินที่สะท้อนลักษณะเชิงคุณภาพอย่างครบถ้วน โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

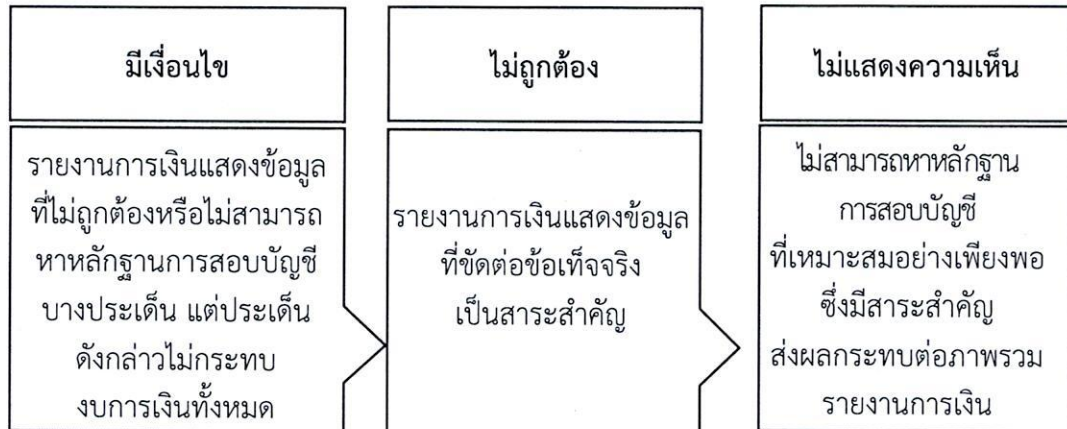
๑. ความเป็นมา

พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๖๘ ให้กระทรวงการคลังกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ให้หน่วยงานของรัฐที่มีใช้รัฐวิสาหกิจ และทุนหมุนเวียนถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน มาตรา ๗๐ กำหนดให้หน่วยงานของรัฐจัดทำรายงานการเงินประจำปีงบประมาณ ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน และงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กระทรวงการคลังกำหนด โดยให้หน่วยงานของรัฐนำเสนอรายงานการเงินให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อตรวจสอบ และนำเสนอกระทรวงการคลังภายในเก้าสิบวันนับแต่วันสิ้นปีงบประมาณ มาตรา ๗๑ กำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้สอบบัญชีที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเห็นชอบตรวจสอบรายงานการเงินที่หน่วยงานของรัฐส่งให้ตามมาตรา ๗๐ ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันสิ้นปีงบประมาณ และมาตรา ๗๒ กำหนดให้หน่วยงานของรัฐนำเสนอรายงานการเงินประจำปีพร้อมกับรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้กระทรวงการคลังสำนักงานงบประมาณ และกระทรวงเจ้าสังกัด เว้นแต่กรณีหน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานของรัฐสภา ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ องค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ และองค์กรอัยการ ให้นำเสนอให้คณะรัฐมนตรี กระทรวงการคลัง และสำนักงานงบประมาณ และเปิดเผยให้สาธารณชนทราบ รวมทั้งเผยแพร่ผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ด้วย ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับรายงานผลการตรวจสอบจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ประเภทความเห็นของผู้สอบบัญชีจากรายงานผลการตรวจสอบในส่วนของรายงานการเงินของส่วนราชการแต่ละแห่งอาจมีความแตกต่างกันทั้งความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข มีเงื่อนไข ไม่ถูกต้อง และไม่แสดงความเห็น ทั้งนี้ ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจากความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขจะสะท้อนถึงลักษณะเชิงคุณภาพที่อาจไม่ครบถ้วน โดยมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ



การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป



๑.๑ ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน

ตัวอย่างจากรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น ยอดคงเหลือตามบัญชีของบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์กับทะเบียนคุมทรัพย์สินของกองพัสดุมีผลต่าง ซึ่งไม่สามารถชี้แจงผลต่างได้หรือการกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์สูงกว่าตารางการกำหนดอายุการใช้งานและอัตราค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรตามหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๓/ว ๔๓ ลงวันที่ ๒๙ มกราคม ๒๕๖๒ เรื่อง คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๑.๒ ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน

ตัวอย่างจากรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น ยังไม่ได้โอนงานระหว่างก่อสร้างเพื่อรับรู้เป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย ทำให้ไม่ได้คำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เป็นจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ หรือบัญชีเงินฝากธนาคารจากการยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร และตรวจสอบยอดคงเหลือของบัญชีเงินฝากธนาคารพบว่า มีบัญชีเงินฝากธนาคารที่เป็นเงินนอกงบประมาณของหน่วยเบิกจ่ายยังไม่ได้บันทึกบัญชีในรายงานการเงิน เป็นต้น

๑.๓ ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น และผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน หรือถึงแม้จะได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความไม่แน่นอนแต่ละสถานการณ์ ก็ไม่สามารถสรุปได้ว่าจะแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไร เนื่องจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ อาจมีความสัมพันธ์กัน และมีความเป็นไปได้ที่จะสะสมผลกระทบต่อรายงานการเงินเพิ่มมากขึ้น

ตัวอย่างจากรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น ไม่มีรายละเอียดและเอกสารหลักฐานประกอบรายการข้อผิดพลาดสำหรับงวดปัจจุบันให้ตรวจสอบ ไม่ได้เปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และไม่ได้จัดทำรายละเอียดประกอบรายการบัญชีที่เป็นรายงานหรือเอกสารหลักฐานที่จำเป็นต้องจัดทำตามกฎหมาย เป็นต้น

๒. วัตถุประสงค์

๒.๑ เพื่อให้ส่วนราชการมีแนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงินที่สะท้อนลักษณะเชิงคุณภาพตามหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และสามารถนำไปประกอบการจัดทำรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

๒.๒ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการที่มีหน้าที่จัดทำรายงานการเงินมีความเข้าใจ และสามารถตีความตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

๒.๓ เพื่อให้ส่วนราชการมีรายงานการเงินที่ถูกต้องในสาระสำคัญและแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสาธารณะ

๒.๔ เพื่อให้ผู้ใช้รายงานการเงินมีข้อมูลที่น่าเชื่อถือสามารถวิเคราะห์รายงานการเงินได้อย่างถูกต้องและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

๓. ขอบเขตและข้อจำกัด

๓.๑ คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน จัดทำขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการใช้เป็นแนวทางการพิจารณาตีความรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นรายการบัญชีที่มักพบข้อผิดพลาดในการดำเนินการและเป็นประเด็นที่นำมาซึ่งการแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี โดยอ้างอิงมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ดังนี้

(๑) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

(๒) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

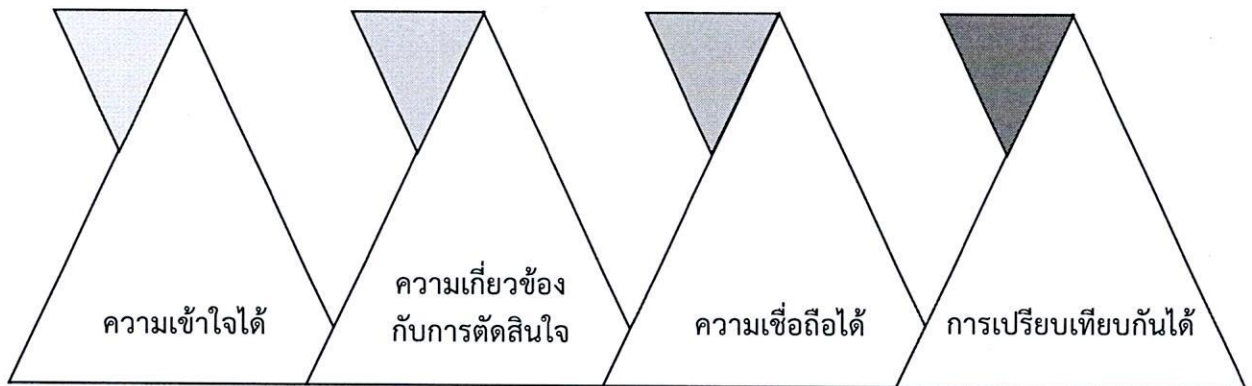
(๓) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

๓.๒ ตัวอย่างรายการปรับปรุงในคู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน จะต้องนำมาพิจารณาปรับปรุงรายการทางบัญชีในระบบ New GFMS Thai ทั้งปีงบประมาณปัจจุบันและปีงบประมาณก่อนภายในงวดบัญชี 13 ที่เปิดอยู่ หากตรวจพบข้อผิดพลาดเคลื่อนภายหลังจากงวดบัญชี 13 ปิดแล้ว จะต้องพิจารณาปรับปรุงบัญชีในกระดาดำทำการ และให้ปรับปรุงบัญชีในระบบ New GFMS Thai ในปีงบประมาณถัดไป สำหรับรายการที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งกระทบกับสินทรัพย์หนี้สิน ส่วนทุน สำหรับรายได้ ค่าใช้จ่าย ให้ปรับปรุงหน้ารายงานการเงินของปีงบประมาณที่เปรียบเทียบอย่างไรก็ดี หากมีการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐและระบบ New GFMS Thai อาจจะต้องมีการปรับปรุงเนื้อหาในคู่มือดังกล่าวให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และระบบ New GFMS Thai ต่อไป

๔. แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงิน

แนวทางประกอบการนำเสนอรายงานการเงินฉบับนี้จัดทำขึ้นเพื่อให้ส่วนราชการนำไปใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินที่สามารถสะท้อนลักษณะเชิงคุณภาพได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในรายงานการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน



๔.๑ ความเข้าใจได้

ข้อมูลในรายงานการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้รายงานการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ข้อมูลที่ซับซ้อน แต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจก็ไม่ควรละเว้นที่จะแสดงในรายงานการเงิน จึงต้องมีข้อสมมติว่า ผู้ใช้รายงานการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี

๔.๒ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้ เมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้รายงานการเงินได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูล ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลและความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้น

ทั้งนี้ ข้อมูลจะมีสาระสำคัญก็ต่อเมื่อการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการแสดงผลข้อมูลไม่ชัดเจน มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้หลักของรายงานการเงิน ซึ่งความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาจากลักษณะหรือขนาดของรายการหรือทั้งลักษณะและขนาดของรายการ โดยขึ้นอยู่กับบริบทเฉพาะของรายงานการเงินของแต่ละหน่วยงาน

๔.๓ ความเชื่อถือได้

ข้อมูลในรายงานการเงินที่มีความเชื่อถือได้จะต้องมีลักษณะดังนี้

(๑) ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ ซึ่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือจะต้องเป็นข้อมูลที่ไม่มีความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ และต้องเป็นข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งหมายถึง ข้อมูลที่ไม่มีความลำเอียง และสามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

(๒) การแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีจะต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื้อหาของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอาจไม่ตรงกับรูปแบบทางกฎหมายหรือรูปแบบที่สร้างขึ้นก็ได้

ตัวอย่างรายการที่แสดงถึงเนื้อหาหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอาจเป็นรายการการเช่าสินทรัพย์หลายงวดตามสัญญา (รูปแบบทางกฎหมาย) มองว่าเป็นการจ่ายค่าเช่า แต่เมื่อพิจารณาตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า รายการดังกล่าวอาจต้องบันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์ไม่ใช่ค่าใช้จ่าย

(๓) ข้อมูลที่มีความเป็นกลางจะทำให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือ รายงานการเงินจะขาดความเป็นกลาง เมื่อหน่วยงานที่เสนอรายงานให้ข้อมูลที่มีผลทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเบี่ยงเบนการตัดสินใจไปตามความต้องการของหน่วยงานนั้น

ตัวอย่างรายงานที่มีความเป็นกลาง เช่น หน่วยงานมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับคดีความที่หน่วยงานถูกฟ้องร้องอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

(๔) การจัดทำรายงานการเงิน หน่วยงานจะต้องใช้ความระมัดระวังในเรื่องความไม่แน่นอนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ เช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น หน่วยงานอาจแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าวโดยการเปิดเผยถึงลักษณะผลกระทบ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และมีให้หนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป

(๕) ข้อมูลในรายงานการเงินที่เชื่อถือได้ต้องมีความครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของควมมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ การไม่แสดงรายการบางรายการอาจทำให้ข้อมูลมีความผิดพลาดหรือจะทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจผิด

ทั้งนี้ ข้อมูลการเงินไม่จำเป็นต้องถูกต้องสมบูรณ์ทุกลักษณะ เนื่องจากในการจัดทำข้อมูลการเงินบางรายการอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจและการประมาณการ ตัวอย่างเช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา โดยอาศัยการประมาณอายุการใช้งานของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น

๔.๔ การเปรียบเทียบกันได้

ผู้ใช้รายงานการเงินจะต้องสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น และยังสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงานเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้น การวัดมูลค่าและการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงจำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในหน่วยงานเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของหน่วยงานแต่ละแห่งก็ตาม ในบางกรณีข้อมูลการเงินอาจสามารถเปรียบเทียบกันได้ แม้ว่าขาดความสม่ำเสมอก็ตาม

ทั้งนี้ ในกรณีที่หน่วยงานใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการที่มีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจเดียวกัน แต่ต่างรอบระยะเวลารายงานกัน ผู้ใช้ข้อมูลการเงินอาจใช้ประโยชน์จากการที่หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป และผลกระทบที่มีต่อรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบได้ของข้อมูลการเงิน

๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงิน

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐทุกฉบับที่มีการประกาศใช้แล้ว มีผลกระทบต่อการจัดทำรายงานการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เป็นข้อกำหนดในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการเงินโดยตรงในปัจจุบัน ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

๕.๑ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

รายงานการเงิน คือ รายงานที่นำเสนอฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงานอย่างมีแบบแผน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและประเมินผลเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากร หรือกล่าวโดยเฉพาะเจาะจงยิ่งขึ้น วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน

โดยทั่วไปในภาครัฐควรมุ่งให้การให้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และเพื่อแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสาธารณะของหน่วยงานเกี่ยวกับทรัพยากรที่รับผิดชอบ

การกำหนดหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานการเงิน เช่น วัตถุประสงค์ของรายงานการเงิน ความรับผิดชอบต่อรายงานการเงิน องค์ประกอบของรายงานการเงิน ข้อพิจารณาทั่วไปของการจัดทำรายงานการเงิน รวมถึงเรื่องข้อมูลเปรียบเทียบ และโครงสร้างและเนื้อหาของรายงานการเงิน ซึ่งบางส่วนเป็นข้อกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำรายงานการเงินประจำปีที่สอดคล้องกัน การกำหนดเรื่องความรับผิดชอบต่อรายงานการเงินเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ เนื่องจากการจัดทำรายงานการเงินตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐเป็นการแสดงความรับผิดชอบต่อสาธารณะในการบริหารจัดการทรัพยากรทางการเงินที่ได้รับการจัดสรรจากรัฐ และที่หน่วยงานมีอำนาจใช้ในการดำเนินงานตามกฎหมาย จึงกำหนดให้เป็นความรับผิดชอบต่อการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยงานอาจมีการกำหนดที่แตกต่างกันไปในแต่ละหน่วยงานตามโครงสร้างของหน่วยงานนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปผู้รับผิดชอบต่อรายงานการเงิน แบ่งเป็น ผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานการเงินของหน่วยงาน คือ ผู้อำนวยการกองคลัง และผู้อนุมัติและนำเสนอรายงานการเงิน คือ หัวหน้าหน่วยงาน เป็นต้น

องค์ประกอบของรายงานการเงินฉบับสมบูรณ์ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีการระบุไว้ ๗ รายการ อันได้แก่

- (๑) งบแสดงฐานะการเงิน
- (๒) งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
- (๓) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
- (๔) งบกระแสเงินสด
- (๕) รายงานเปรียบเทียบงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจัดสรรและจำนวนเงินที่ใช้จริง ซึ่งอาจจะแสดงเป็นรายงานแยกต่างหากหรือแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(๖) หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลที่ให้คำอธิบายอื่น

(๗) ข้อมูลเปรียบเทียบของงวดก่อน

พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๗๐ บัญญัติให้หน่วยงานของรัฐ (ประกอบด้วย ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานของรัฐสภา ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ องค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การอัยการ องค์การมหาชน ทุนหมุนเวียน ที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และหน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด) จัดทำรายงานการเงินประจำปีงบประมาณ ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน และงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กระทรวงการคลังกำหนด ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ กระทรวงการคลังจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำรายงานการเงินประจำปี เพื่อให้หน่วยงานของรัฐใช้สำหรับการจัดทำรายงานการเงินตามหนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๑๕ ลงวันที่ ๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๓ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำรายงานการเงินประจำปี โดยกำหนดองค์ประกอบของรายงานการเงินในหลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำรายงานการเงินประจำปีดังนี้



- (๑) งบแสดงฐานะการเงิน
- (๒) งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
- (๓) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
- (๔) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

๕.๒ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

นโยบายการบัญชี เป็นหลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติเฉพาะที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน เช่น การเปลี่ยนวิธีการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ การเปลี่ยนวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี เป็นการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ที่เกี่ยวข้อง กับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม จึงไม่ถือเป็น การแก้ไขข้อผิดพลาด เช่น การเปลี่ยนอายุการใช้งานของสินทรัพย์ การเปลี่ยนร้อยละการคำนวณหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน เป็นการละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานการเงินของหน่วยงานในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ หรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีอยู่ในรายงานการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ และสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในรายงานการเงิน เช่น การที่หน่วยงานซื้อสินทรัพย์ปีงบประมาณก่อนแต่ไม่ได้บันทึกบัญชี ส่งผลให้การบันทึกบัญชีคลาดเคลื่อนโดยจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ

การกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เช่น การเปลี่ยนวิธีการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ การเปลี่ยนวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา เป็นต้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี เช่น การเปลี่ยนอายุการใช้งานของสินทรัพย์ การเปลี่ยนร้อยละการคำนวณหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น และการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อน เพื่อให้รายงานการเงินของหน่วยงานมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินสำหรับงวดต่าง ๆ ของหน่วยงานเดียวกัน และเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงานได้ดียิ่งขึ้น ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

๕.๓ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน เป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี

ตัวอย่างเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานใดที่หน่วยงานต้องนำมาปรับปรุงรายการในรายงานการเงิน เช่น การพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่แสดงให้เห็นว่ารายงานการเงินไม่ถูกต้อง การที่ศาลมีคำพิพากษาสิ้นสุดภายหลังวันที่ในรายงาน ซึ่งเป็นการยืนยันว่าหน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่ในรายงาน เป็นต้น และตัวอย่างที่หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันที่ได้รับอนุมัติ

ให้ออกรายงานการเงินและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน เช่น การที่อาคารไฟไหม้และสินทรัพย์เสียหายภายหลังวันที่ในรายงาน การมีคดีความเกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน เป็นต้น

๖. ข้อเสนอแนะในการจัดทำรายงานการเงิน

จากรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้แสดงความเห็นต่อรายงานการเงินของส่วนราชการ ว่าเป็นรายงานการเงินที่มีเงื่อนไข ไม่ถูกต้อง และไม่แสดงความเห็น โดยมีตัวอย่างจากรายงานของผู้สอบบัญชี หัวข้อเกณฑ์ในการแสดงความเห็นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ เช่น

- บัญชีรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม บัญชีผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด ไม่เปิดเผยผลกระทบจากรายการที่ปรับปรุงและไม่ได้ปรับปรุงรายงานการเงินปีก่อน

- หน่วยงานไม่ได้จัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายใหม่ สำหรับรายงานการเงินเปรียบเทียบกับปีงบประมาณก่อนเทียบกับปีงบประมาณปัจจุบัน

- บันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายเป็นบัญชีค่าวัสดุ ส่งผลให้บัญชีค่าวัสดุมีจำนวนเงินสูงไป

ทั้งนี้ เพื่อให้การแก้ไข/ปรับปรุงรายการที่สำคัญในรายงานการเงินสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงิน โดยมีข้อเสนอแนะในการจัดทำรายงานการเงินดังนี้

๖.๑ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

(๑) การจัดประเภทรายการใหม่

(๒) การแสดงรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

๖.๒ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

(๑) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(๒) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

(๓) ข้อผิดพลาด

๖.๓ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

ทั้งนี้ ได้มีการกำหนดตัวอย่างประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติงานด้านบัญชี รวมถึงเพื่อใช้ในการป้องกันไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดในการจัดทำรายงานการเงินดังนี้



รายงานการเงินก่อนการปรับปรุง

กรมตัวอย่าง

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	25x2	25x1
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	1,698,700.00	768,640.00
ลูกหนี้การค้า	22,000.00	-
ลูกหนี้อื่นระยะสั้น	677,900.00	50,975.52
สินค้าคงเหลือ	1,090,000.00	-
วัสดุคงเหลือ	3,153,000.00	480,000.00
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,620,000.00	-
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	11,261,600.00	1,299,615.52
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
เงินลงทุนระยะยาว	75,557,700.00	75,000,000.00
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ	22,280,000.00	9,949,631.93
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - สุทธิ	310,000.00	-
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	98,147,700.00	84,949,631.93
รวมสินทรัพย์	109,409,300.00	86,249,247.45



กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (ต่อ)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	25x2	25x1
หนี้สินและสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน		
หนี้สิน		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้การค้า	650,000.00	409,600.00
เจ้าหนี้ระยะสั้น	229,200.00	240,025.52
เงินรับฝากระยะสั้น	292,000.00	310,000.00
รวมหนี้สินหมุนเวียน	1,171,200.00	959,625.52
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
เจ้าหนี้ระยะยาว	50,000.00	-
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	50,000.00	-
รวมหนี้สิน	1,221,200.00	959,625.52
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน		
ทุน	1,000,000.00	1,000,000.00
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	107,188,100.00	84,289,621.93
รวมสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	108,188,100.00	85,289,621.93
รวมหนี้สินและสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	109,409,300.00	86,249,247.45



กรมตัวอย่าง
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

	(หน่วย : บาท)	
	25x2	25x1
รายได้		
รายได้จากงบประมาณ	256,575,648.76	283,100,961.03
รายได้จากการขายสินค้าและบริการ	21,279,455.00	-
รายได้จากการอุดหนุนอื่นและบริจาค	30,111,968.43	-
รายได้อื่น	25,479,688.11	-
รวมรายได้	333,446,760.30	283,100,961.03
ค่าใช้จ่าย		
ค่าใช้จ่ายบุคลากร	1,589,923.07	1,446,165.07
ค่าบำเหน็จบำนาญ	44,759,447.00	42,213,159.70
ค่าตอบแทน	4,464,384.00	2,593,550.00
ค่าใช้สอย	21,345,621.93	9,307,994.87
ค่าวัสดุ	16,306,523.44	15,562,189.65
ค่าสาธารณูปโภค	17,633,018.56	17,200,253.70
ต้นทุนขายสินค้าและบริการ	1,422,763.51	100,000.00
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	116,255,182.00	107,982,467.79
ค่าใช้จ่ายจากการอุดหนุนอื่นและบริจาค	8,012,567.00	7,316,574.00
ค่าใช้จ่ายอื่น	2,948,879.79	3,288,984.32
รวมค่าใช้จ่าย	234,738,310.30	207,011,339.10
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย		
ก่อนต้นทุนทางการเงิน	98,708,450.00	76,089,621.93
ต้นทุนทางการเงิน	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ	98,708,450.00	76,089,621.93



กรมตัวอย่าง

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	8,100,000.00	-	9,100,000.00
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	100,000.00	-	100,000.00
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	8,200,000.00	-	9,200,000.00
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x1				
การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ทุนเพิ่ม/ลด	-	-	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	76,089,621.93	-	76,089,621.93
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1	1,000,000.00	84,289,621.93	-	85,289,621.93



คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน

กองบัญชีภาครัฐ
กรมบัญชีกลาง

กรมตัวอย่าง

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (ต่อ)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	(หน่วย : บาท)
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	84,289,621.93	-	85,289,621.93	
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	(75,809,971.93)	-	(75,809,971.93)	
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	-	-	-	
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	8,479,650.00	-	9,479,650.00	
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x2					
การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ทุนเพิ่ม/ลด	-	-	-	-	
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	98,708,450.00	-	98,708,450.00	
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-	
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2	1,000,000.00	107,188,100.00	-	108,188,100.00	



คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบกรนำเสนอรายงานการเงิน

กองบัญชีภาครัฐ
กรมบัญชีกลาง

๖.๑ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑

เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

(๑) การจัดประเภทรายการใหม่

เมื่อหน่วยงานมีการแก้ไขการนำเสนอหรือจัดประเภทรายการในรายงานการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ด้วย เว้นแต่การจัดประเภทรายการใหม่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เช่น หน่วยงานอาจไม่ได้เก็บข้อมูลในงวดก่อนในลักษณะที่ทำให้หน่วยงานสามารถจัดประเภทรายการใหม่ได้ ซึ่งอาจไม่สามารถสร้างตัวเลขขึ้นมาใหม่ได้ในทางปฏิบัติ และเหตุผลที่ไม่สามารถจัดประเภทรายการใหม่ของจำนวนดังกล่าว เป็นต้น เมื่อมีการจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังต่อไปนี้

(๑.๑) ลักษณะของการจัดประเภทใหม่

(๑.๒) จำนวนเงินของแต่ละรายการหรือแต่ละประเภทที่จัดประเภทใหม่

(๑.๓) เหตุผลในการจัดประเภทใหม่

ตัวอย่างการจัดประเภทรายการใหม่

หน่วยงานมีการจัดประเภทรายการใหม่ในรายงานการเงินประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 25x2 (ปีปัจจุบัน) ส่งผลให้การจัดประเภทรายการของรายงานการเงินประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 (ปีก่อน) เปลี่ยนแปลงไปดังนี้

ตัวอย่างที่ ๑ การจัดประเภทรายการสินทรัพย์

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 หน่วยงานมีเงินสดที่มีไว้แจกจ่ายประชาชน คงเหลือ และบันทึกไว้ในบัญชีวัสดุคงคลัง จำนวน 480,000 บาท

แนวทางการวิเคราะห์ กรณีดังกล่าวต้องบันทึกบัญชีเป็นสินค้าสำเร็จรูป ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ซึ่งกำหนดความหมายของสินค้าคงเหลือ ให้หมายความรวมถึงสินค้าที่ซื้อหรือผลิตโดยหน่วยงานซึ่งมีไว้เพื่อการแจกจ่ายให้กับผู้อื่น จึงเป็นการใช้บัญชีแยกประเภทตลาดเคลื่อน ส่งผลให้บัญชีวัสดุคงคลังมียอดสูงไป และบัญชีสินค้าสำเร็จรูปมียอดต่ำไป

การจัดประเภทรายการใหม่ หน่วยงานต้องปรับปรุงบัญชีวัสดุคงคลัง เป็นบัญชีสินค้าสำเร็จรูป (บัญชีสินค้าสำเร็จรูปแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการสินค้าคงเหลือ และบัญชีวัสดุคงคลังแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการวัสดุคงเหลือ) ดังนี้

เดบิต	สินค้าสำเร็จรูป	480,000
-------	-----------------	---------

	เครดิต วัสดุคงคลัง	480,000
--	--------------------	---------

ตัวอย่างที่ ๒ การจัดประเภทรายการหนี้สิน

ในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x2 หน่วยงานมีรายการบัญชียกมาจากปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 ซึ่งเป็นหนี้สินที่เกิดจากรายการลูกหนี้ ความรับผิดชอบทางแพ่งและทางละเมิดจากบุคลากร ในหน่วยงาน และบันทึกไว้ในบัญชีเจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอก จำนวน 240,000 บาท

แนวทางการวิเคราะห์ กรณีดังกล่าวต้องบันทึกบัญชีเป็นหนี้สินหมุนเวียนอื่น โดยพิจารณาจากแนวปฏิบัติในการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ความรับผิดชอบทางแพ่งและทางละเมิด ในระบบ GFMS ตามหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๒๓.๓/ว ๔๒๗ ลงวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๖ จึงเป็นการใช้บัญชีแยกประเภทตลาดเคลื่อน ส่งผลให้บัญชีเจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอกมียอดสูงไป และบัญชีหนี้สินหมุนเวียนอื่นมียอดต่ำไป

การจัดประเภทรายการใหม่ หน่วยงานต้องปรับปรุงบัญชีเจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอก เป็นบัญชีหนี้สินหมุนเวียนอื่น (บัญชีเจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอกแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการเจ้าหนี้ระยะสั้น และบัญชีหนี้สินหมุนเวียนอื่นแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการหนี้สินหมุนเวียนอื่น)

เดบิต เจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอก	240,000	
เครดิต หนี้สินหมุนเวียนอื่น		240,000

ตัวอย่างที่ ๓ การจัดประเภทรายการค่าใช้จ่าย

ในปีงบประมาณ พ.ศ. 25๖1 หน่วยงานได้โอนสินทรัพย์ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และบันทึกค่าใช้จ่ายจากการโอนสินทรัพย์ไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายอื่น จำนวน 3,000,000 บาท

แนวทางการวิเคราะห์ กรณีดังกล่าวต้องบันทึกเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายอุดหนุนเพื่อการลงทุน - องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามผังบัญชีมาตรฐานสำหรับหน่วยงานภาครัฐ Version 2560 จึงเป็นการใช้บัญชีแยกประเภทคลาดเคลื่อน ส่งผลให้บัญชีค่าใช้จ่ายอื่นมียอดสูงไป และบัญชีค่าใช้จ่ายอุดหนุนเพื่อการลงทุน - องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมียอดต่ำไป

การจัดประเภทรายการใหม่ หน่วยงานต้องปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายอื่น เป็นบัญชีค่าใช้จ่ายอุดหนุนเพื่อการลงทุน - องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (บัญชีค่าใช้จ่ายอุดหนุนเพื่อการลงทุน - องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินในบรรทัดรายการค่าใช้จ่ายจากการอุดหนุนอื่นและบริจาค และบัญชีค่าใช้จ่ายอื่นแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินในบรรทัดรายการค่าใช้จ่ายอื่น)

เดบิต ค่าใช้จ่ายอุดหนุนเพื่อการลงทุน -	3,000,000	
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น		
เครดิต ค่าใช้จ่ายอื่น		



ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำทำการ : การจัดประเภทรายการใหม่

กรมตัวอย่าง

กระดาดำทำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการปรับปรุง บัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1xxxxxxxxx	<u>สินทรัพย์</u>	xxx			xxx
1105010103	สินค้าสำเร็จรูป	-	480,000.00 ¹	-	480,000.00
1105010105	วัสดุคงคลัง	480,000.00	-	(480,000.00) ¹	-
	<u>หนี้สิน</u>				
2xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
2101020199	เจ้าหนี้อื่น -	(240,025.52)	240,000.00 ²	-	(25.52)
	บุคคลภายนอก				
2116010199	หนี้สิน	-	-	(240,000.00) ²	(240,000.00)
	หมุนเวียนอื่น				
	<u>ส่วนทุน</u>				
3xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
	<u>รายได้</u>				
4xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
	<u>ค่าใช้จ่าย</u>				
5xxxxxxxxx	xxx	xxx			xxx
5107020103	ค่าใช้จ่าย	7,316,574.00	3,000,000.00 ³	-	10,316,574.00
	อุดหนุน				
	เพื่อการลงทุน -				
	องค์กรปกครอง				
	ส่วนท้องถิ่น				
5212010199	ค่าใช้จ่ายอื่น	3,288,984.32	-	(3,000,000.00) ³	288,984.32
	รวม	0.00	3,720,000.00	(3,720,000.00)	0.00

ทั้งนี้ หน่วยงานต้องมีการจัดประเภทรายการใหม่บางรายการในงบแสดงฐานะการเงิน และงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบ และสอดคล้องกับการจัดประเภทรายการบัญชีของรายงานการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2 ซึ่งการจัดประเภทรายการใหม่ดังกล่าวไม่มีผลต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิสำหรับปี 25x1 โดยให้ หน่วยงานเปิดเผยการจัดประเภทรายการใหม่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินของปี 25x2 ดังนี้

ตัวอย่างหมายเหตุประกอบงบการเงิน : การจัดประเภทรายการใหม่ (สินทรัพย์และหนี้สิน)

(หน่วย : บาท)

	ก่อนจัดประเภทใหม่	เพิ่ม/(ลด)	หลังจัดประเภทใหม่
สินค้ำคงเหลือ	-	480,000.00*	480,000.00
วัสดุคงเหลือ	480,000.00	(480,000.00)*	-
เจ้าหนี้ระยะสั้น	240,025.52	(240,000.00)**	25.52
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	-	240,000.00**	240,000.00

* ตัวอย่างที่ ๑ การจัดประเภทรายการสินทรัพย์ โดยปรับลดบัญชีวัสดุคงเหลือและปรับเพิ่มบัญชีสินค้ำสำเร็จรูป (บัญชีสินค้ำสำเร็จรูปแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการสินค้ำคงเหลือ และบัญชีวัสดุคงคลังแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการวัสดุคงเหลือ)

** ตัวอย่างที่ ๒ การจัดประเภทรายการหนี้สิน โดยปรับลดบัญชีเจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอก เป็นบัญชีหนี้สินหมุนเวียนอื่น (บัญชีเจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอกแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการเจ้าหนี้ระยะสั้น และบัญชีหนี้สินหมุนเวียนอื่นแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการหนี้สินหมุนเวียนอื่น)

ตัวอย่างหมายเหตุประกอบงบการเงิน : การจัดประเภทรายการใหม่ (ค่าใช้จ่าย)

(หน่วย : บาท)

	ก่อนจัดประเภทใหม่	เพิ่ม/(ลด)	หลังจัดประเภทใหม่
ค่าใช้จ่ายจากการอุดหนุนอื่น และบริจาค	7,316,574.00	3,000,000.00***	10,316,574.00
ค่าใช้จ่ายอื่น	3,288,984.32	(3,000,000.00)***	288,984.32

*** ตัวอย่างที่ ๓ การจัดประเภทรายการค่าใช้จ่าย โดยปรับลดบัญชีค่าใช้จ่ายอื่นเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายอุดหนุนเพื่อการลงทุน - องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น (บัญชีค่าใช้จ่ายอุดหนุนเพื่อการลงทุน - องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินในบรรทัดรายการค่าใช้จ่ายจากการอุดหนุนอื่นและบริจาค และบัญชีค่าใช้จ่ายอื่นแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินในบรรทัดรายการค่าใช้จ่ายอื่น)



กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)		
หมายเหตุ	25x2	25x1
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
สินค้าคงเหลือ	1,090,000.00	480,000.00
วัสดุคงเหลือ	3,153,000.00	-
หนี้สิน		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้อื่นระยะสั้น	229,200.00	25.52
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	-	240,000.00

กรมตัวอย่าง
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)		
หมายเหตุ	25x2	25x1
ค่าใช้จ่าย		
ค่าใช้จ่ายจากการอุดหนุนอื่น และบริจาค	8,012,567.00	10,316,574.00
ค่าใช้จ่ายอื่น	2,948,879.79	288,984.32

(๒) การแสดงรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

(๒.๑) สินทรัพย์หมุนเวียน

หน่วยงานต้องจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อสินทรัพย์นั้น
เป็นไปตามเงื่อนไข ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(๒.๑.๑) คาดว่าจะได้รับประโยชน์ หรือตั้งใจจะขายหรือใช้ภายใน
รอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน

(๒.๑.๒) ถือสินทรัพย์ไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นคือมีไว้เพื่อค่า

(๒.๑.๓) คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภายใน ๑๒ เดือน
นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

(๒.๑.๔) สินทรัพย์ที่เป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
และไม่มีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนการใช้ชำระหนี้สินภายในระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบ
ระยะเวลารายงาน



สินทรัพย์หมุนเวียนหมายความว่ารวมถึง สินทรัพย์ต่าง ๆ (เช่น สินค้าคงเหลือ และลูกหนี้การค้า เป็นต้น) ที่ขาย ใช้จ่าย แจกจ่าย หรือให้ประโยชน์ภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงาน ตามปกติ (๑๒ เดือน) ถึงแม้หน่วยงานไม่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์เหล่านั้นภายใน ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานก็ตาม สินทรัพย์หมุนเวียนยังรวมถึงสินทรัพย์ที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้น ที่มีไว้เพื่อค้าและส่วนของสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่หมุนเวียนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปีด้วยเช่นกัน (เช่น เงินให้กู้ยืมระยะยาว ลูกหนี้ระยะยาว เป็นต้น)

สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ ไม่หมุนเวียน กล่าวคือ สินทรัพย์ที่จะให้ประโยชน์แก่หน่วยงานเป็นระยะเวลานานเกินกว่า ๑๒ เดือน หรือหนึ่งรอบระยะเวลาดำเนินงาน คำว่าไม่หมุนเวียน หมายความว่ารวมถึง สินทรัพย์มีตัวตน สินทรัพย์ ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งมีลักษณะที่เป็นระยะยาว

การแสดงรายการและการปรับปรุงบัญชีสินทรัพย์หมุนเวียน และไม่หมุนเวียนจะพิจารณาที่ระยะเวลาของการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายในระยะเวลา ๑๒ เดือน หรือเกินกว่า ๑๒ เดือน

ตัวอย่างการแสดงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

ตัวอย่างที่ ๑ การแสดงรายการลูกหนี้ (กรณีระยะเวลาการชำระเงิน ส่วนที่ลูกหนี้ครบกำหนดชำระภายใน ๑ ปี)

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 ลูกหนี้ จำนวน 10,000,000 บาท เป็นลูกหนี้ ที่จะครบกำหนดชำระในวันที่ 25 กรกฎาคม 25x3 โดยหน่วยงานแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินเป็นลูกหนี้ ระยะยาว

แนวทางการวิเคราะห์ กรณีดังกล่าวต้องบันทึกบัญชีเป็นลูกหนี้การค้า - บุคคลภายนอก (ระยะสั้น) จำนวน 10,000,000 บาท โดยเป็นส่วนที่จะครบกำหนดชำระภายใน ๑ ปี นับจาก วันที่ 30 กันยายน 25x2 ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หมุนเวียนที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ จากสินทรัพย์ภายใน ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

การแสดงรายการ หน่วยงานต้องแสดงรายการบัญชีลูกหนี้การค้า - บุคคลภายนอก (ระยะสั้น) เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในบรรทัดรายการลูกหนี้การค้า จำนวน 10,000,000 บาท ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยปรับปรุงบัญชีดังนี้

เดบิต ลูกหนี้การค้า - บุคคลภายนอก (ระยะสั้น)

เครดิต ลูกหนี้อื่นระยะยาว



ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำการ : การแสดงรายการลูกหนี้ (กรณีระยะเวลาการชำระหนี้ส่วนที่ลูกหนี้
ครบกำหนดชำระหนี้ภายใน ๑ ปี)

กรมตัวอย่าง
กระดาดำการ (บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการ ปรับปรุงบัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1xxxxxxxxx	<u>สินทรัพย์</u>	xxx			xxx
1102050102	ลูกหนี้การค้า - บุคคลภายนอก (ระยะสั้น)	22,000.00	10,000,000.00	-	10,022,000.00
1201050198	ลูกหนี้อื่น ระยะยาว	10,000,000.00* *ตัวเลขสมมติ	-	(10,000,000.00)	-
2xxxxxxxxx	<u>หนี้สิน</u>				
2xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
3xxxxxxxxx	<u>ส่วนทุน</u>				
3xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
4xxxxxxxxx	<u>รายได้</u>				
4xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
5xxxxxxxxx	<u>ค่าใช้จ่าย</u>				
5xxxxxxxxx	xxx	xxx			xxx
รวม		0.00	10,000,000.00	(10,000,000.00)	0.00

* เป็นตัวเลขสมมติที่ไม่ได้อยู่ในตัวอย่างหน้ารายงานการเงินหน้า ๙ - ๑๓ เพื่อใช้สำหรับการจัดทำกระดาดำการ

กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ 25x2 25x1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

ลูกหนี้การค้า

10,022,000.00

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ลูกหนี้ระยะยาว - สุทธิ

-



ตัวอย่างที่ ๒ การแสดงรายการลูกหนี้ (กรณีมีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ)

ลูกหนี้ระยะสั้น จำนวน 20,000,000 บาท ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 เป็นยอดคงค้างนาน โดยลูกหนี้ยังไม่ชำระหนี้ซึ่งคงค้างนาน ๒ ปี ๘ เดือน ทั้งนี้ หน่วยงานมีนโยบายในการตั้งประมาณการหนี้สงสัยจะสูญที่พิจารณาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับจำนวนลูกหนี้ที่เก็บไม่ได้ สมมติตัวอย่างตารางประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญของหน่วยงานดังนี้

ระยะเวลาค้างชำระ	ร้อยละค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญจากยอดลูกหนี้
มากกว่า 1 ปีถึง 2 ปี	20
มากกว่า 2 ปีถึง 3 ปี	50
มากกว่า 3 ปีขึ้นไป	100

แนวทางการวิเคราะห์ กรณีดังกล่าวเป็นลูกหนี้ที่ค้างชำระนานกว่า ๒ ปี แต่ไม่เกิน ๓ ปี จึงต้องตั้งประมาณการหนี้สงสัยจะสูญตามหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ตามนโยบายที่หน่วยงานใช้ในการตั้งประมาณการหนี้สงสัยจะสูญในอัตราร้อยละ 50 ดังนั้น ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 หน่วยงานจะต้องบันทึกบัญชีหนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ จำนวน 10,000,000 บาท ($20,000,000 \times 50\% = 10,000,000$ บาท)

การแสดงรายการ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 หน่วยงานต้องแสดงรายการบัญชีลูกหนี้การค้า - บุคคลภายนอก (ระยะสั้น) หักด้วยบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ในบรรทัดรายการลูกหนี้การค้า จำนวน 10,000,000 บาท ($20,000,000 - 10,000,000$) ในงบแสดงฐานะการเงิน และแสดงรายการบัญชีหนี้สงสัยจะสูญในบรรทัดรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยปรับปรุงบัญชีดังนี้

เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ	10,000,000
เครดิต ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ	10,000,000

ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำทำการ : การแสดงรายการลูกหนี้ (กรณีมีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ)

กรมตัวอย่าง

กระดาดำทำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชีแยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงินก่อนการปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงินหลังการปรับปรุงบัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1xxxxxxxxx	<u>สินทรัพย์</u>	xxx			xxx
1102050102	ลูกหนี้การค้า - บุคคลภายนอก	20,000,000.00*	-	-	20,000,000.00
1102050123	ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ - ลูกหนี้ระยะสั้น	-	-	(10,000,000.00)	(10,000,000.00)
2xxxxxxxxx	<u>หนี้สิน</u>	(xxx)			(xxx)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการ ปรับปรุงบัญชี
			เดบิต	เครดิต	
3xxxxxxxxx	ส่วนทุน xxx	(xxx)			(xxx)
4xxxxxxxxx	รายได้ xxx	(xxx)			(xxx)
5108010107	ค่าใช้จ่าย หนี้สงสัยจะสูญ	2,948,879.79	10,000,000.00	-	12,948,879.79
รวม		0.00	10,000,000.00	(10,000,000.00)	0.00

* เป็นตัวเลขสมมติที่ไม่ได้อยู่ในตัวอย่างหน้ารายงานการเงินหน้า ๙ - ๑๓ เพื่อใช้สำหรับการจัดทำกระดาดำทำการ

กรมตัวอย่าง

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ

25x2

25x1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

ลูกหนี้การค้า

10,000,000.00

-

กรมตัวอย่าง

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ

25x2

25x1

ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายอื่น

12,948,879.79

3,288,984.32

(๒.๒) หนี้สินหมุนเวียน

หนี้สินต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียนเมื่อหนี้สินนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(๒.๒.๑) คาดว่าจะมีการชำระภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน

(๒.๒.๒) ถึงกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

(๒.๒.๓) หน่วยงานไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขให้เลื่อนการชำระหนี้ ออกไปอีกเป็นเวลานานไม่น้อยกว่า ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากคู่สัญญาไม่เลือกให้จ่ายชำระหนี้โดยการออกตราสารทุน ระยะเวลาการชำระหนี้ไม่มีผลกระทบต่อการจัดประเภทรายการ



หนี้สินหมุนเวียนบางประเภท เช่น เจ้าหนี้การค้า รายการคงค้าง บางรายการที่เกี่ยวกับพนักงานและต้นทุนดำเนินงานอื่น เป็นส่วนหนึ่งของการใช้จ่ายในรอบระยะเวลา การดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน (๑๒ เดือน) หน่วยงานจึงควรจัดประเภทรายการดังกล่าวเป็นหนี้สิน หมุนเวียน แม้ว่าจะครบกำหนดชำระเกินกว่า ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกตินี้ให้อุปปฏิบัติเหมือนกันกับการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สิน ของหน่วยงาน

นอกจากนี้ หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินทางการเงิน (เช่น เงินยืม เงินกู้ เจ้าหนี้) ที่จะครบกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงานเป็นหนี้สินหมุนเวียน ถึงแม้ว่าหนี้สินนั้นจะเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

- เงื่อนไขเดิมในการชำระหนี้สินจะมีระยะเวลาเกินกว่า ๑๒ เดือน
- มีข้อตกลงที่จะชำระหนี้โดยการก่อหนี้สินระยะยาวใหม่ หรือวางกำหนดเวลาการจ่ายเงินใหม่ให้เป็นหนี้สินระยะยาว ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวจัดทำเสร็จสมบูรณ์ภายหลัง รอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน

ภายใต้เงื่อนไขการกู้ยืมในปัจจุบัน หากหน่วยงานคาดหวังและมีสิทธิ ในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่ที่มีอายุอย่างน้อย ๑๒ เดือน หรือต่ออายุ ภาระผูกพันเดิมออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงาน ภาระผูกพันนั้น จัดประเภทเป็นไม่หมุนเวียน แม้ว่าภาระผูกพันเดิมนั้นมีการกำหนดชำระภายในระยะเวลาสั้นกว่า ๑๒ เดือน อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานไม่มีสิทธิในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่ หรือต่ออายุภาระผูกพันเดิม (เช่น ไม่มีข้อตกลงในการชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่) ภาระผูกพันนั้นจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน

ตัวอย่างการแสดงรายการหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

ตัวอย่างที่ ๑ การแสดงรายการเงินยืม (กรณีมีประกาศ/คำสั่งเพิ่มเติม เปลี่ยนแปลงระยะเวลาชำระหนี้)

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 เงินยืม จำนวน 4,000,000 บาท หน่วยงาน แสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินเป็นเงินกู้ยืมระยะยาว ซึ่งเป็นการรับรู้หนี้สินตามโครงการ ที่หน่วยงานได้รับการจัดสรรเงินจากกองทุนตามมติคณะกรรมการที่ดำเนินการเสร็จสิ้นแล้วตั้งแต่ ๕ ปีก่อน และปัจจุบันหน่วยงานยังไม่ได้จ่ายชำระคืนให้กับกองทุน โดยมีระยะเวลาในการดำเนินโครงการ ๔ ปี

แนวทางการวิเคราะห์ กรณีดังกล่าวต้องบันทึกบัญชีเป็นเงินยืมระยะยาว - หน่วยงานภาครัฐ จำนวน 4,000,000 บาท โดยครบกำหนดชำระเกินกว่า ๑ ปี ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียนตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน ทั้งนี้ ควรพิจารณาตามข้อกำหนดที่ได้มีการตกลงกันเรื่องจำนวนที่ต้องชำระ และระยะเวลาการชำระหนี้ อย่างไรก็ตาม หากมีประกาศ/คำสั่งเพิ่มเติมที่จะจ่ายชำระภายใน ๑๒ เดือน ทำให้คาดว่าจะสามารถจ่ายชำระคืนเงินให้กับกองทุนภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่เกิน ๑๒ เดือน นับจากวันที่ 30 กันยายน 25x2 ต้องบันทึกบัญชีเป็นเงินยืม - หน่วยงานภาครัฐ (ระยะสั้น)



การแสดงรายการ หน่วยงานต้องแสดงรายการบัญชีเงินยืมระยะยาว - หน่วยงานภาครัฐ เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในบรรทัดรายการเงินกู้ยืมระยะยาว แต่หากคาดว่าจะสามารถจ่ายชำระคืนได้ ภายใน ๑ ปี ต้องแสดงรายการบัญชีเป็นเงินยืม - หน่วยงานภาครัฐ (ระยะสั้น) เป็นหนี้สินหมุนเวียนในบรรทัดรายการเงินกู้ยืมระยะสั้น ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยปรับปรุงบัญชีดังนี้

เดบิต เงินยืมระยะยาว - หน่วยงานภาครัฐ 4,000,000

เครดิต เงินยืม - หน่วยงานภาครัฐ(ระยะสั้น) 4,000,000

ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำทำการ : การแสดงรายการเงินยืม (กรณีมีประกาศ/คำสั่งเพิ่มเติม
เปลี่ยนแปลงระยะเวลาชำระหนี้)

กรมตัวอย่าง

กระดาดำทำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการ ปรับปรุงบัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1xxxxxxxxx	<u>สินทรัพย์</u>				
xxx	xxx	xxx			xxx
2106010101	<u>หนี้สิน</u>				
เงินยืม -		-	-	(4,000,000.00)	(4,000,000.00)
หน่วยงาน					
ภาครัฐ					
(ระยะสั้น)					
2203010101	เงินยืมระยะยาว	(4,000,000.00)*	4,000,000.00	-	-
- หน่วยงาน		*ตัวเลขสมมติ			
ภาครัฐ					
<u>ส่วนทุน</u>					
3xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
<u>รายได้</u>					
4xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
<u>ค่าใช้จ่าย</u>					
5xxxxxxxxx	xxx	xxx			xxx
รวม		0.00	4,000,000.00	(4,000,000.00)	0.00

* เป็นตัวเลขสมมติที่ไม่ได้อยู่ในตัวอย่างหน้ารายงานการเงินหน้า ๙ - ๑๓ เพื่อใช้สำหรับการจัดทำกระดาดำทำการ
ส่งผลให้งบแสดงฐานะการเงินรายการเงินกู้ยืมระยะสั้นและเงินกู้ยืมระยะยาว ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2
เป็นดังนี้

กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	25x2	25x1
หนี้สิน		
หนี้สินหมุนเวียน		
เงินกู้ยืมระยะสั้น	4,000,000.00	-
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
เงินกู้ยืมระยะยาว	-	4,000,000.00

ตัวอย่างที่ ๒ การแสดงรายการเงินประกัน (กรณีระยะเวลา
ค้ำเงินประกันมากกว่า ๑ ปี)

บริษัทผู้รับจ้างวางเงินประกันกับหน่วยงานในปี 25x1 จำนวนเงิน
6,000,000 บาท โดยมีระยะเวลาในการดำเนินงาน ๔ ปี ซึ่งจะค้ำเงินเมื่องานสำเร็จตามสัญญาในปี 25x5

แนวทางการวิเคราะห์ กรณีดังกล่าวต้องบันทึกบัญชีเป็นเงินประกันอื่น -
ระยะยาว จำนวน 6,000,000 บาท เนื่องจากครบกำหนดค้ำเงินเกินกว่า ๑ ปี นับจากวันที่ 30 กันยายน 25x2
ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียนตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑
เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

การแสดงผลการ หน่วยงานต้องแสดงผลการบัญชีเงินประกันอื่น -
ระยะยาว เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในบรรทัดรายการเงินรับฝากระยะยาว จำนวน 6,000,000 บาท
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 ในงบแสดงฐานะการเงิน

กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	25x2	25x1
หนี้สิน		
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
เงินรับฝากระยะยาว	6,000,000.00	



๖.๒ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓

เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

(๑) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น
เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

(๑.๑) เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

(๑.๒) ทำให้รายงานการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น
ในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน
และกระแสเงินสดของหน่วยงาน

การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชี การรับรู้ หรือการวัดมูลค่าของรายการ
เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ภายใต้เกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่ มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชี
ของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน
โดยหน่วยงานต้องปรับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับ
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงาน
ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีปัจจุบัน
จากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงวดก่อน ๆ ได้ หน่วยงานต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบ
เพื่อแสดงถึงการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากงวดแรกสุด
ที่สามารถปฏิบัติได้ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งหน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุ
ประกอบงบการเงินดังนี้

- ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

- เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือ
และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร

- สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนอ
รายงานการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบ
ต่อรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบ

- จำนวนเงินของรายการปรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ
หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

- หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง
กับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนรายงานการเงินงวดที่นำเสนอได้ หน่วยงาน
ต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลง
นโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใดและอย่างไร

อย่างไรก็ดี รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก



ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ตัวอย่างที่ ๑ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีวิธีการคำนวณสินค้าคงเหลือ

รายงานการเงินของกรมตัวอย่างตามที่ปรากฏในหน้า ๙ - ๑๓ ของปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 และ 25x2 โดยในระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. 25x2 หน่วยงานได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับวิธีการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ โดยเป็นสินค้าคงเหลือซึ่งอยู่ในรูปแบบสินค้าสำเร็จรูป (สินค้าคงเหลือที่หน่วยงานรับรู้ตั้งแต่ก่อนปีงบประมาณ พ.ศ. 25x0) จากวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเป็นวิธีเข้าก่อนออกก่อน

แนวทางการวิเคราะห์ หน่วยงานต้องคำนวณผลกระทบสินค้าคงเหลือจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เกิดขึ้นในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 และ พ.ศ. 25x0 รวมทั้งปรับปรุงบัญชีในกระดาดำทำการ

ตัวอย่างผลกระทบสินค้าคงเหลือ

ปี	ผลกระทบที่มีต่อข้อมูลทางบัญชี	
	บัญชีสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น	บัญชีผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเพิ่มขึ้น
25x0	400,000	400,000
25x1	100,000	100,000

การปรับปรุงบัญชี

ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0

เดบิต สินค้าสำเร็จรูป 400,000
เครดิต ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี 400,000
(ต้นทุนขายของก่อนปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1)

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

เดบิต สินค้าสำเร็จรูป* 100,000
เครดิต ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี 100,000
(ต้นทุนขายของปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1)



ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำการ : การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีการคำนวณสินค้าคงเหลือ

กรมตัวอย่าง

กระดาดำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการปรับปรุง บัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1105010103	<u>สินทรัพย์</u> สินค้าสำเร็จรูป	-	100,000.00	-	100,000.00
2xxxxxxx	xxx	xxx			(xxx)
3102010107	<u>ส่วนทุน</u> ผลสะสมจาก	-	-	(100,000.00)	(100,000.00)
	การเปลี่ยนแปลง				
	นโยบายบัญชี				
	<u>รายได้</u>				
4xxxxxxx	xxx	xxx			(xxx)
	<u>ค่าใช้จ่าย</u>				
5xxxxxxx	xxx	xxx			xxx
รวม		0.00	100,000.00	(100,000.00)	0.00

ทั้งนี้ บัญชีสินค้าสำเร็จรูปแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการสินค้าคงเหลือ และเมื่อสิ้นปีงบประมาณ บัญชีผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจะต้องปิดเข้าบัญชีรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ส่งผลให้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่มีต่อรายงานการเงินเป็นดังนี้



ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีข้างต้นที่มีต่อรายงานการเงิน

ตัวอย่างหมายเหตุประกอบงบการเงิน : การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 ก่อนการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก)	รายการปรับปรุง จากการ เปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 หลังการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีเข้าก่อนออกก่อน)
สินค้าคงเหลือ	200,000.00	400,000.00	600,000.00
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่า ค่าใช้จ่ายสะสม	(8,200,000.00)*	(400,000.00)	(8,600,000.00)

(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 หลังการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีเข้าก่อนออกก่อน)	รายการปรับปรุง จากการ เปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 หลังการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีเข้าก่อนออกก่อน)
สินค้าคงเหลือ	600,000.00	100,000.00	700,000.00
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่า ค่าใช้จ่ายสะสม	(8,979,650.00)**	(100,000.00)	(9,079,650.00)

(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1 ก่อนการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีเข้าก่อนออกก่อน)	รายการปรับปรุง จากการ เปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี	ยอดคงเหลือ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1 หลังการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีเข้าก่อนออกก่อน)
ต้นทุนขายสินค้าและบริการ	100,000.00	(100,000.00)	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ	(76,089,621.93)	(100,000.00)	(76,189,621.93)

* จำนวนเงิน 8,200,000 บาท เป็นรายการยอดคงเหลือที่แสดงในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน จำนวน 8,100,000 บาท รวมกับรายการผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน 100,000 บาท ที่ปรากฏในหน้า ๑๒

** จำนวนเงิน 8,979,650 บาท เป็นรายการกระทบยอดจากหน้า ๓๑ ที่ปรับปรุงแล้ว และหน้า ๓๒ ที่ยังไม่ได้ปรับปรุง (8,600,000 + 76,189,621.93 - 75,809,971.93)



ทั้งนี้ เมื่อหน่วยงานเปิดเผยข้อมูลถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หน่วยงานต้องปรับตัวเลขในรายงานการเงินประจำปี 25x2 โดยได้รายงานการเงินหลังการปรับปรุงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์/สุทธิ และหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

	หมายเหตุ	25x2	25x1 (ปรับปรุงใหม่)
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
สินค้าคงเหลือ	xx	1,090,000.00	700,000.00
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน			
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม*	xx	107,788,100.00	9,079,650.00

* ตัวเลขบรรทัดรายการรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมมาจากการกระทบยอดในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

กรมตัวอย่าง
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

	หมายเหตุ	25x2	25x1 (ปรับปรุงใหม่)
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนขายสินค้าและบริการ	xx	1,422,763.51	
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ		98,708,450.00	76,189,621.93



กรมตัวอย่าง

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (หลังการปรับปรุงย้อนหลัง)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	8,100,000.00	-	9,100,000.00
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	100,000.00	-	100,000.00
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	400,000.00*	-	400,000.00
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	8,600,000.00	-	9,600,000.00
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x1				
การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ทุนเพิ่ม/ลด	-	-	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	76,189,621.93	-	76,189,621.93
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1	1,000,000.00	84,789,621.93	-	85,789,621.93

* เกิดจากการปรับรายการสินค้าสำเร็จรูป จำนวน 400,000 บาท ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 ในหน้า ๒๙



กรมตัวอย่าง

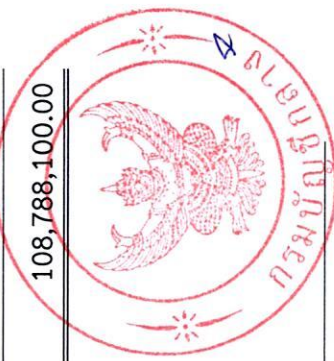
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (หลังการปรับปรุงย้อนหลัง) (ต่อ)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	84,789,621.93	-	85,789,621.93
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	(75,809,971.93)	-	(75,809,971.93)
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	100,000.00**	-	100,000.00
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	9,079,650.00	-	10,079,650.00
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x2				
การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ทุนเพิ่ม/ลด	-	-	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	98,708,450.00	-	98,708,450.00
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2	1,000,000.00	107,788,100.00	-	108,788,100.00

**เกิดจากการปรับปรุงบัญชีสินค้าสำเร็จรูป จำนวน 100,000 บาท และปรับปรุงต้นทุนขายสินค้าและบริการ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 ในหน้า ๒๙



หมายเหตุประกอบงบการเงิน

หมายเหตุ xx การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

วันที่ 1 ตุลาคม 25x2 มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเป็นวิธีเข้าก่อนออกก่อน เนื่องจากเห็นว่าวิธีเข้าก่อนออกก่อนจะสามารถแสดงมูลค่าคงเหลือของสินค้าคงเหลือได้สอดคล้องกับสถานการณ์ของหน่วยงาน จึงได้ใช้วิธีปรับย้อนหลังซึ่งส่งผลให้ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 มีบัญชีสินค้าสำเร็จรูปที่แสดงในบรรทัดรายการสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น จำนวน 100,000 บาท และบัญชีผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่แสดงในบรรทัดรายการรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมเพิ่มขึ้น จำนวน 100,000 บาท และ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 มีบัญชีสินค้าสำเร็จรูปที่แสดงในบรรทัดรายการสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น จำนวน 400,000 บาท และบัญชีผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่แสดงในบรรทัดรายการรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมเพิ่มขึ้น จำนวน 400,000 บาท

ตัวอย่างที่ ๒ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีการตีราคาที่ดินใหม่

รายงานการเงินของกรมตัวอย่างตามที่ปรากฏในหน้า ๙ - ๑๓ ของปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 และ พ.ศ. 25x2 โดยในระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. 25x2 หน่วยงานได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณราคาทุนของที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์ (ที่ดินที่หน่วยงานรับรู้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 25x1) จากวิธีราคาทุนเป็นวิธีการตีราคาใหม่

แนวทางการวิเคราะห์ สมมติว่าเมื่อคำนวณผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีแล้วในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 โดยผลกระทบจากรายการที่ดินจากการประเมินราคาใหม่ย้อนหลังเพิ่มขึ้น จำนวน 2,000,000 บาท และผลกระทบจากรายการที่ดินจากการประเมินราคาใหม่ย้อนหลังเพิ่มขึ้นในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x0 จำนวน 500,000 บาท ส่งผลให้บัญชีที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์และบัญชีกำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าสินทรัพย์อื่นมียอดต่ำไป ทำให้หน่วยงานต้องปรับปรุงบัญชีในกระดาดำทำการ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0		
เดบิต ที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์	500,000	
เครดิต กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น		
จากการปรับมูลค่าสินทรัพย์อื่น		500,000
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1		
เดบิต ที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์*	2,000,000	
เครดิต กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น		
จากการปรับมูลค่าสินทรัพย์อื่น**		2,000,000

* บัญชีที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์แสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ

** บัญชีกำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าสินทรัพย์อื่นแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการองค์ประกอบอื่นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน



ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำทำกร : การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีการตีราคาที่ดินใหม่

กรมตัวอย่าง

กระดาดำทำกร (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการ ปรับปรุงบัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1204010101	<u>สินทรัพย์</u> ที่ดินที่มี กรรมสิทธิ์ <u>หนี้สิน</u>	9,500,000.00*	2,000,000.00	-	11,500,000.00
2xxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
3103010199	<u>ส่วนทุน</u> กำไร/ขาดทุน ที่ยังไม่เกิดขึ้น จากการปรับ มูลค่า สินทรัพย์อื่น <u>รายได้</u>	-	-	(2,000,000.00)	(2,000,000.00)
4xxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
5xxxxxxx	xxx	xxx			xxx
รวม		0.00	2,000,000.00	(2,000,000.00)	0.00

* เป็นตัวเลขจากการปรับปรุง ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 ที่ไม่ได้อยู่ในตัวอย่างหน้ารายงานการเงินหน้า ๙ - ๑๓

ทั้งนี้ บัญชีที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์แสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ และบัญชีกำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าสินทรัพย์อื่นแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัด รายการองค์ประกอบอื่นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ส่งผลให้เกิดผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบาย การบัญชีที่มีต่อรายงานการเงินเป็นดังนี้



ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีข้างต้นที่มีต่อรายงานการเงิน

ตัวอย่างหมายเหตุประกอบงบการเงิน : การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 ก่อนการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีราคาทุน)	รายการปรับปรุง จากการ เปลี่ยนแปลง นโยบาย การบัญชี	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 หลังการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีการตีราคาใหม่)
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ	9,000,000.00	500,000.00	9,500,000.00
องค์ประกอบอื่น	-	(500,000.00)	(500,000.00)
ของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน			

(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 หลังการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีการตีราคาใหม่)	รายการปรับปรุง จากการ เปลี่ยนแปลง นโยบาย การบัญชี	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 หลังการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (วิธีการตีราคาใหม่)
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ	9,500,000.00	2,000,000.00	11,500,000.00
องค์ประกอบอื่น	(500,000.00)	(2,000,000.00)	(2,500,000.00)
ของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน			

ทั้งนี้ เมื่อหน่วยงานเปิดเผยข้อมูลถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินแล้ว หน่วยงานต้องปรับตัวเลขในรายงานการเงินประจำปี 25x2 โดยได้รายงานการเงินหลังการปรับปรุงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์/สุทธิ และหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้



กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

		(หน่วย : บาท)
หมายเหตุ	25x2	25x1 (ปรับปรุงใหม่)
สินทรัพย์		
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ	22,280,000.00	11,500,000.00
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน		
องค์ประกอบอื่นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	2,500,000.00	2,500,000.00



กรมตัวอย่าง

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (หลังการปรับปรุงย้อนหลัง)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่า ค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	8,100,000.00	-	9,100,000.00
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	100,000.00	-	100,000.00
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	-	500,000.00*	500,000.00
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	8,200,000.00	500,000.00	9,700,000.00
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x1	-	-	-	-
การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ทุนเพิ่ม/ลด	-	-	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	76,089,621.93	-	76,089,621.93
กำไร/ขาดทุนจากการรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1	1,000,000.00	84,289,621.93	500,000.00	85,789,621.93



คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบงบการเงิน

กองบัญชีภาครัฐ
กรมบัญชีกลาง

กรมตัวอย่าง

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (หลังการปรับปรุงย้อนหลัง) (ต่อ)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่า ค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	84,289,621.93	500,000.00	85,789,621.93
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	(75,809,971.93)	-	(75,809,971.93)
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	-	2,000,000.00*	2,000,000.00
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	8,479,650.00	2,500,000.00	11,979,650.00
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x2				
การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ทุนเพิ่ม/ลด	-	-	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	98,708,450.00	-	98,708,450.00
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2	1,000,000.00	107,188,100.00	2,500,000.00	110,688,100.00



* กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการรับมูลค่าสินทรัพย์ย้อนที่ที่เกิดจากการเปลี่ยนวิธีการประเมินมูลค่าใหม่ของบัญชีที่ดินจากหน้า ๓๕ - ๓๖

คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบงบการเงิน

กองบัญชีภาครัฐ
กรมบัญชีกลาง

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

หมายเหตุ xx การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

วันที่ 1 ตุลาคม 25x2 มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับวิธีการตีราคาที่ดิน เป็นวิธีการตีราคาใหม่แทนวิธีราคาทุน เนื่องจากเห็นว่าวิธีการตีราคาใหม่จะสามารถแสดงมูลค่าของที่ดิน ได้ดีกว่า จึงได้ใช้วิธีปรับย้อนหลัง ซึ่งส่งผลให้ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 บัญชีที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์ที่แสดง ในบรรทัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ มีมูลค่าเพิ่มขึ้น จำนวน 2,000,000 บาท และบัญชีกำไร ที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าสินทรัพย์อื่นที่แสดงในบรรทัดรายการองค์ประกอบอื่นของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนเพิ่มขึ้น จำนวน 2,000,000 บาท และ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 บัญชีที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์ที่แสดง ในบรรทัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ มีมูลค่าเพิ่มขึ้น จำนวน 500,000 บาท และบัญชีกำไร ที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าสินทรัพย์อื่นที่แสดงในบรรทัดรายการองค์ประกอบอื่นของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนเพิ่มขึ้น จำนวน 500,000 บาท

(๒) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ดังนั้น หน่วยงานอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในรายงานการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าว ต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชี ที่ทำให้หน่วยงานต้องใช้การประมาณการ เช่น หนี้สงสัยจะสูญ อายุการใช้งานของสินทรัพย์ เป็นต้น

การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนแปลงทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง เพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของทั้งงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง และงวดบัญชีต่อไป ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน เพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการใช้งาน ของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการ ของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าจะมีผลกระทบต่อทั้งงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลง และงวดบัญชี ในอนาคตแต่ละงวดตามอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ทั้งสองกรณี หน่วยงานต้องรับรู้ ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบัน ส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่องวดบัญชีต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องในอนาคต เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

(๒.๑) ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อรายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป

(๒.๒) หากไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต เนื่องจากไม่สามารถ ประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว



ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ตัวอย่างที่ ๑ การเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานสินทรัพย์

วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 หน่วยงานบันทึกอาคาร จำนวน 10,000,000 บาท ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ไว้ ๒๕ ปี การคิดค่าเสื่อมราคาตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 และ 25x2 ใช้วิธีเส้นตรง เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x2 ได้มีการทบทวนอายุการใช้งานใหม่จากอายุการใช้งานคงเหลือ ๒๓ ปี เป็นอายุการใช้งานคงเหลือ ๓๐ ปี

แนวทางการวิเคราะห์ ในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 และ 25x2 หน่วยงาน มีค่าเสื่อมราคาอาคารปีละ $10,000,000/25 = 400,000$ บาท มูลค่าตามบัญชีของอาคาร ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 คือ $10,000,000 - 800,000 = 9,200,000$ บาท เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนอายุการใช้งานจากเดิมคงเหลือ ๒๓ ปีเป็นอายุการใช้งานคงเหลือเป็น ๓๐ ปี ทำให้ค่าเสื่อมราคาตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 25x3 เท่ากับปีละ $9,200,000/30 = 306,666.67$ บาท ดังนั้น เมื่อหน่วยงานจัดทำรายงานการเงินประจำปี 25x3 หน่วยงานไม่ต้องปรับปรุงรายงานการเงินประจำปี 25x2 ที่นำมาเปรียบเทียบ เนื่องจากเป็นการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป แต่หน่วยงานต้องเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินถึงสาเหตุที่มีการปรับเปลี่ยนประมาณการอายุการใช้งานของอาคาร

หมายเหตุ xx การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

วันที่ 1 ตุลาคม 25x2 มีการเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานของอาคารของหน่วยงาน ซึ่งมีราคาทุนที่ซื้อเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x0 เป็นจำนวน 10,000,000 บาท และคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสม ด้วยวิธีเส้นตรงในระยะเวลา ๒ ปีแรก เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 800,000 บาท แต่เมื่อทบทวนอายุการใช้งานแล้ว จึงเปลี่ยนจากอายุการใช้งานคงเหลือ ๒๓ ปีเป็นอายุการใช้งานคงเหลือ ๓๐ ปี จึงส่งผลให้ค่าเสื่อมราคาของอาคารของหน่วยงานในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x3 เป็นจำนวนเงิน 306,666.67 บาท ทั้งนี้ นับตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 25x3 เป็นต้นไป

ตัวอย่างที่ ๒ การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน

ในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25x1 ชุมชนแห่งหนึ่งได้ฟ้องร้องต่อศาลเพื่อเรียกร้องค่าเสียหายจากหน่วยงาน เป็นจำนวนเงิน 100,000,000 บาท ในวันที่ 30 กันยายน 25x1 คดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล ซึ่งฝ่ายกฎหมายของหน่วยงานเชื่อว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะชนะคดี แต่ในวันที่ 30 กันยายน 25x2 คดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล ซึ่งฝ่ายกฎหมายของหน่วยงานเชื่อว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะแพ้คดี ทั้งนี้ คาดการณ์ว่าจำนวนค่าเสียหายที่หน่วยงานจะต้องจ่ายชดเชยให้แก่ชุมชน เท่ากับ 70,000,000 บาท จากนั้น ในวันที่ 11 พฤษภาคม 25x3 ศาลมีคำพิพากษาให้หน่วยงานจ่ายเงินชดเชยค่าเสียหายเป็นจำนวนเงิน 80,000,000 บาท

แนวทางการวิเคราะห์ เนื่องจากมีข้อบ่งชี้กระบวนการทางกฎหมาย รวมทั้งพิจารณาแล้วว่าจะแพ้คดี หน่วยงานต้องบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สิน (ระบุประเภท) โดยขึ้นอยู่กับเวลาที่ต้องชำระเงินดังนี้

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

เดบิต ชดใช้ค่าเสียหาย

70,000,000

เครดิต ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะสั้น หรือ

70,000,000

ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะยาว



ณ วันที่ 11 พฤษภาคม 25x3

เดบิต ชดใช้ค่าเสียหาย 10,000,000

ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะสั้น หรือ 70,000,000

ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะยาว

เครดิต เจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอก 80,000,000

อย่างไรก็ดี หากหน่วยงานตั้งประมาณการหนี้สินสูงไป โดยตั้งประมาณการหนี้สิน

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 เป็นจำนวนเงิน 110,000,000 บาท หน่วยงานต้องบันทึกบัญชีดังนี้

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

เดบิต ชดใช้ค่าเสียหาย 110,000,000

เครดิต ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะสั้น หรือ 110,000,000

ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะยาว

ณ วันที่ 11 พฤษภาคม 25x3

เดบิต ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะสั้น หรือ 110,000,000

ประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะยาว

เครดิต เจ้าหนี้อื่น - บุคคลภายนอก 80,000,000

ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด 30,000,000

(บัญชีชดใช้ค่าเสียหายปีก่อน)

(๓) ข้อผิดพลาด

ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูล หรือการเปิดเผยองค์ประกอบทางการเงิน ความผิดพลาดมีหลายสาเหตุ ยกตัวอย่างเช่น การรับรู้รายได้ บันทึกรายได้ผิดรอบระยะเวลาบัญชี การรับรู้ค่าใช้จ่าย บันทึกค่าใช้จ่ายผิดรอบระยะเวลาบัญชี บันทึกบัญชี ผิดประเภท บันทึกสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่าย เป็นต้น

หากข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ในรายงานการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบโดยคำนึงถึงหลักความมีสาระสำคัญ เมื่อมีข้อผิดพลาดทางบัญชีเกิดขึ้น หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

(๓.๑) ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในรายงานการเงินงวดก่อน

(๓.๒) สำหรับรายงานการเงินของงวดบัญชีก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบเท่าที่สามารถปฏิบัติได้

(๓.๓) จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุด ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ

(๓.๔) หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลัง สำหรับรายงานการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้น ของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้



ตัวอย่างการปรับปรุงข้อผิดพลาด

ตัวอย่างที่ ๑ การไม่ได้บันทึกสินทรัพย์ปีก่อน

ในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x2 หน่วยงานพบว่าอาคารเพื่อประโยชน์อื่นที่ได้มาเมื่อวันที่ 28 กันยายน 25x0 แต่บันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย โดยมีราคาซื้อขายมา 1,000,000 บาท อายุการใช้งาน ๒๐ ปี ซึ่งหน่วยงานได้บันทึกปรับปรุงบัญชีสำหรับปี 25x2 เรียบร้อยแล้ว

แนวทางการวิเคราะห์ ในปีงบประมาณ พ.ศ. 25x1 ยังไม่มีการแสดงสินทรัพย์ดังกล่าวในรายงานการเงิน ส่งผลให้บัญชีอาคารเพื่อประโยชน์อื่นและบัญชีผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดมียอดต่ำไปหน่วยงานจึงต้องปรับปรุงบัญชีในกระดาษทำการดังนี้

ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0

เดบิต อาคารเพื่อประโยชน์อื่น	1,000,000	
เครดิต ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด		1,000,000

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

เดบิต อาคารเพื่อประโยชน์อื่น*	1,000,000	
เครดิต ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด**		1,000,000
เดบิต ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด	50,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสมอาคารเพื่อประโยชน์อื่น		50,000

* บัญชีอาคารเพื่อประโยชน์อื่นแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ

** บัญชีผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดแสดงในงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดรายการรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม



ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำการ : การไม่ได้บันทึกสินทรัพย์ปีก่อน

กรมตัวอย่าง

กระดาดำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการ ปรับปรุงบัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1205030101	<u>สินทรัพย์</u> อาคาร	10,000,000.00	1,000,000.00	-	11,000,000.00
1205030103	เพื่อประโยชน์อื่น ค่าเสื่อมราคา	-	-	(50,000.00)	(50,000.00)
	สะสมอาคาร				
	เพื่อประโยชน์อื่น				
	<u>หนี้สิน</u>				
2xxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
	<u>ส่วนทุน</u>				
3102010102	ผลสะสมจาก	(84,289,621.93)		(950,000.00)	(85,239,621.93)
	การแก้ไข				
	ข้อผิดพลาด				
	<u>รายได้</u>				
4xxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
	<u>ค่าใช้จ่าย</u>				
5xxxxxxx	xxx	xxx			xxx
รวม		0.00	1,000,000.00	(1,000,000.00)	0.00

ทั้งนี้ บัญชีอาคารเพื่อประโยชน์อื่นและบัญชีค่าเสื่อมราคาสสมอาคารเพื่อประโยชน์อื่นแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน
ในบรรทัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ และเมื่อสิ้นปีงบประมาณบัญชีผลสะสมจากการแก้ไข
ข้อผิดพลาดจะต้องปิดเข้าบัญชีรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ส่งผลให้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง
นโยบายการบัญชีที่มีต่อรายงานการเงินเป็นดังนี้



ผลกระทบจากการแก้ไขข้อผิดพลาดข้างต้นที่มีต่อรายงานการเงิน

ตัวอย่างหมายเหตุประกอบงบการเงิน : การปรับปรุงข้อผิดพลาด

(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 ก่อนการปรับปรุง	รายการปรับปรุง จากการแก้ไข ข้อผิดพลาด	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 หลังการปรับปรุง
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ	9,000,000.00	1,000,000.00	10,000,000.00
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่า			
ค่าใช้จ่ายสะสม	8,200,000.00**	1,000,000.00	9,200,000.00

(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 หลังการปรับปรุง	รายการปรับปรุง จากการแก้ไข ข้อผิดพลาด	ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 หลังการปรับปรุง
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ	10,000,000.00	950,000.00*	10,950,000.00
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่า			
ค่าใช้จ่ายสะสม	9,429,650.00***	950,000.00*	10,379,650.00

ค่าเสื่อมราคาต่อปี $(1,000,000/20) = 50,000$ บาท

ค่าเสื่อมราคาจำนวน ๑ ปี 50,000 บาท

* มูลค่าคงเหลือตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

$(1,000,000 - 50,000) = 950,000$ บาท

** จำนวนเงิน 8,200,000 บาท เป็นรายการยอดคงเหลือที่แสดงในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน้า ๑๒ จำนวน 8,100,000 บาท รวมกับรายการผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน 100,000 บาท

*** จำนวนเงิน 9,429,650 บาท เป็นรายการกระทบยอดจากหน้า ๔๖ ที่ปรับปรุงแล้ว และหน้า ๔๗ ที่ยังไม่ได้ปรับปรุง $(9,200,000 + 76,039,621.93 - 75,809,971.93)$



(หน่วย : บาท)

	ยอดคงเหลือ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1 ก่อนการปรับปรุง	รายการปรับปรุง จากการแก้ไข ข้อผิดพลาด	ยอดคงเหลือ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x1 หลังการปรับปรุง
ค่าเสื่อมราคา	107,982,467.79	50,000.00	108,032,467.79
และค่าตัดจำหน่าย			
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ	76,089,621.93	(50,000.00)	76,039,621.93

ทั้งนี้ เมื่อหน่วยงานเปิดเผยข้อมูลถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินแล้ว หน่วยงานต้องปรับตัวเลขในรายงานการเงินประจำปี 25x2 โดยได้รายงานการเงินหลังการปรับปรุงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์/สุทธิ และหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

กรมตัวอย่าง

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

	หมายเหตุ 25x2	25x1 (ปรับปรุงใหม่)
สินทรัพย์		
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - สุทธิ	22,280,000.00	10,950,000.00
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน		
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม*	109,088,100.00	10,379,650.00

* ตัวเลขบรรทัดรายการรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมมาจากการกระทบในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในหน้า ๔๗

กรมตัวอย่าง

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

	หมายเหตุ 25x2	25x1 (ปรับปรุงใหม่)
ค่าใช้จ่าย		
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	116,255,182.00	108,032,467.79
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ	98,708,450.00	76,039,621.93



กรมตัวอย่าง

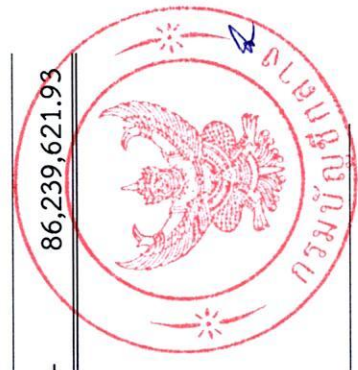
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (หลังการปรับปรุงย้อนหลัง)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	8,100,000.00	-	9,100,000.00
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	1,100,000.00*	-	1,100,000.00
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x0 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	9,200,000.00	-	10,200,000.00
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x1				
การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้ทุนเพิ่ม/ลด	-	-	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	76,039,621.93	-	76,039,621.93
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1	1,000,000.00	85,239,621.93	-	86,239,621.93

* บัญชีอาคารเพื่อประโยชน์อื่น จำนวน 1,000,000 บาท ที่ปรับปรุงรวมกับ 100,000 บาท ซึ่งเป็นยอดก่อนการปรับปรุงในหน้า ๔๔



กองบัญชีภาครัฐ
กรมบัญชีกลาง

คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบงบการเงิน

กรมตัวอย่าง

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (หลังการปรับปรุงย้อนหลัง) (ต่อ)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวมสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - ตามที่รายงานไว้เดิม	1,000,000.00	85,239,621.93	-	86,239,621.93
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	-	(74,859,971.93)**	-	(74,859,971.93)
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 - หลังการปรับปรุง	1,000,000.00	10,379,650.00	-	11,379,650.00
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี 25x2	-	-	-	-
การเปลี่ยนแปลงที่ทำได้/เพิ่ม/ลด	-	-	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	98,708,450.00	-	98,708,450.00
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน	-	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2	1,000,000.00	109,088,100.00	-	110,088,100.00

** บัญชีอาคารเพื่อประโยชน์อื่น จำนวน 1,000,000 บาท และค่าเสื่อมราคาสะสมอาคารเพื่อประโยชน์อื่น จำนวน 50,000 บาท รวมกับ (75,809,971.93) บาท ซึ่งเป็นยอดก่อนการปรับปรุง



คู่มือการบัญชีภาครัฐ เรื่อง แนวทางประกอบงบการเงิน

กองบัญชีภาครัฐ
กรมบัญชีกลาง

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

หมายเหตุ xx การแก้ไขข้อผิดพลาด

เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x2 หน่วยงานได้ตรวจสอบว่าอาคารเพื่อประโยชน์อื่น ได้มาเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x0 ยังไม่ได้บันทึกบัญชี โดยมีราคาซื้อขายมา 1,000,000 บาท อายุการใช้งาน ๒๐ ปี จึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวย้อนหลัง โดย ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 เพิ่มบัญชีอาคารเพื่อประโยชน์อื่นเป็นจำนวน 1,000,000 บาท และบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม 50,000 บาท



๖.๓ การจัดทำรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔

เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

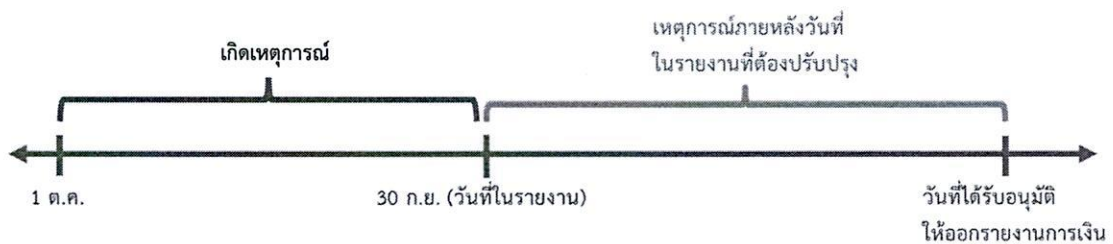
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน

วันที่ในรายงาน หมายถึง ณ วันที่ 30 กันยายนของทุกปี

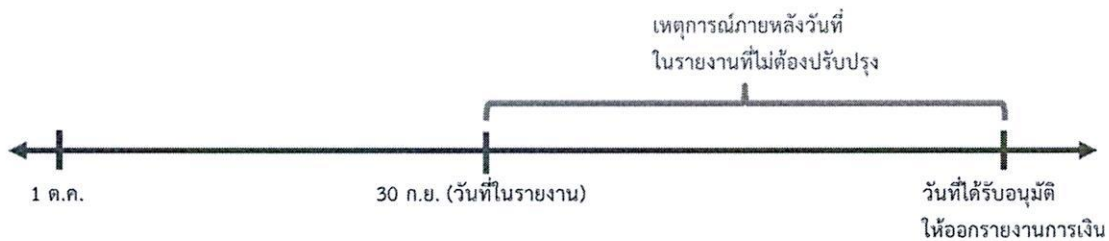
วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน หมายถึง วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน คือวันที่รายงานการเงินได้รับการอนุมัติจากหัวหน้าหน่วยงานผู้มีอำนาจในการสรุปขั้นสุดท้ายกับผู้สอบบัญชีเพื่อออกรายงานการเงินแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินชุดนั้น

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานสามารถแยกได้เป็น ๒ ประเภท ดังนี้

(ก) เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันที่ในรายงาน (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง)



(ข) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)



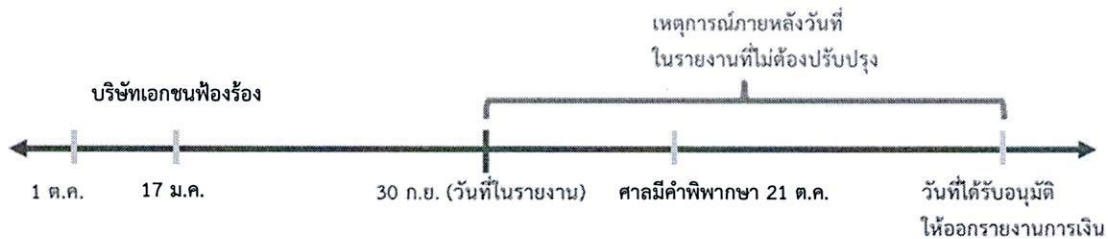
ตัวอย่างเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุงบัญชี

ตัวอย่างที่ ๑ การฟ้องร้องคดี

หน่วยงานถูกฟ้องร้องจากบริษัทเอกชนในวันที่ 17 มกราคม 25x2 และหน่วยงานได้จัดทำงบการเงินในวันที่ 30 กันยายน 25x2 โดยเปิดเผยเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ต่อมาวันที่ 21 ตุลาคม 25x2 ศาลมีคำพิพากษาให้หน่วยงานชดเชยค่าเสียหายแก่บริษัทเอกชน ภายในวันที่ 31 กรกฎาคม 25x3 จำนวน 5,000,000 บาท



แนวทางการวิเคราะห์ เนื่องจากเหตุการณ์ที่ศาลมีคำพิพากษาอยู่ในช่วงระหว่าง
ก่อนที่รายงานการเงินจะได้รับการอนุมัติ หน่วยงานจึงต้องปรับปรุงบัญชีสำหรับรายงานการเงิน ณ วันที่
30 กันยายน 25x2 ดังนี้



เดบิต ชดใช้ค่าเสียหาย 5,000,000
เครดิต ประมาณการหนี้สินอื่น 5,000,000

ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำทำการ : การฟ้องร้องคดี

กรมตัวอย่าง
กระดาดำทำการ (บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการปรับปรุง บัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1xxxxxxxxx	<u>สินทรัพย์</u>	xxx			xxx
2115010199	xxx <u>หนี้สิน</u> ประมาณ การหนี้สิน อื่น - ระยะ สั้น*	-	-	(5,000,000.00)	(5,000,000.00)
3xxxxxxxxx	<u>ส่วนทุน</u>	(xxx)			(xxx)
4xxxxxxxxx	xxx <u>รายได้</u>	(xxx)			(xxx)
5104030220	xxx <u>ค่าใช้จ่าย</u> ชดใช้ ค่าเสียหาย*	21,345,621.93	5,000,000.00	-	26,345,621.93
รวม		0.00	5,000,000.00	(5,000,000.00)	0.00

* บัญชีชดใช้ค่าเสียหายแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินบรรทัดรายการค่าใช้จ่าย

** บัญชีประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะสั้น แสดงในงบแสดงฐานะการเงินบรรทัดรายการประมาณการ
หนี้สินระยะสั้น

ทั้งนี้ หน่วยงานต้องปรับตัวเลขในรายงานการเงินประจำปี 25x2 โดยได้รายงานการเงินหลังการปรับปรุง
ในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

กรมตัวอย่าง
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

	หมายเหตุ	25x2	25x1
หนี้สิน			
หนี้สินหมุนเวียน			
ประมาณการหนี้สินระยะสั้น		5,000,000.00	-
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน			
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม		102,188,100.00*	84,289,621.93

* จากการปรับปรุงบัญชีประมาณการหนี้สินอื่น - ระยะสั้น ส่งผลให้รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม
ลดลง 5,000,000 บาท จากเดิมที่รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมอยู่ที่จำนวนเงิน 107,188,100 บาท

กรมตัวอย่าง
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (บางส่วนหลังการปรับปรุง)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

	หมายเหตุ	25x2	25x1
ค่าใช้จ่าย			
ค่าใช้จ่าย		26,345,621.93	9,307,994.87
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ		93,708,450.00*	76,089,621.93

* จากการปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่าย ซึ่งแสดงในบรรทัดรายการค่าใช้จ่าย ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น
และรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิลดลง 5,000,000 บาท จากเดิมที่รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ
แสดงจำนวนเงิน 98,708,450 บาท

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

หมายเหตุ xx ประมาณการหนี้สิน

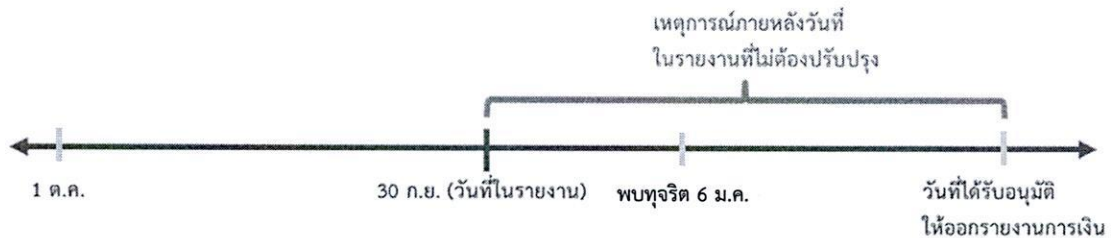
หน่วยงานถูกฟ้องร้องจากบริษัท ก จำกัด สาเหตุเนื่องจาก.....
ในวันที่ 17 มกราคม 25x2 ต่อมาวันที่ 21 ตุลาคม 25x2 ศาลมีคำพิพากษาให้หน่วยงานชดเชยค่าเสียหาย
แก่บริษัท ก จำกัด จำนวน 5,000,000 บาท



ตัวอย่างที่ ๒ การพบทุจริต

หน่วยงานตัวอย่างพบการทุจริตในบัญชีเงินฝากธนาคารของปีงบประมาณ พ.ศ. 25x2 ในวันที่ 6 มกราคม 25x3 เป็นมูลค่า 300,000 บาท ซึ่งผู้ทำการทุจริตต้องชดใช้ภายใน ๑ ปีนับจากวันที่ทุจริต

แนวทางการวิเคราะห์ เนื่องจากวันที่ทำการทุจริตอยู่ในช่วงระหว่างก่อนที่รายงานการเงินจะได้รับการอนุมัติ หน่วยงานต้องปรับปรุงบัญชีสำหรับรายงานการเงิน ณ วันที่ 30 กันยายน 25x2 ดังนี้



เดบิต เงินขาด/เกินบัญชี 300,000

เครดิต เงินฝากธนาคาร (ระบุประเภท) 300,000

ตัวอย่างการจัดทำกระดาดำทำการ : การพบทุจริต

กรมตัวอย่าง

กระดาดำทำการ (บางส่วน)

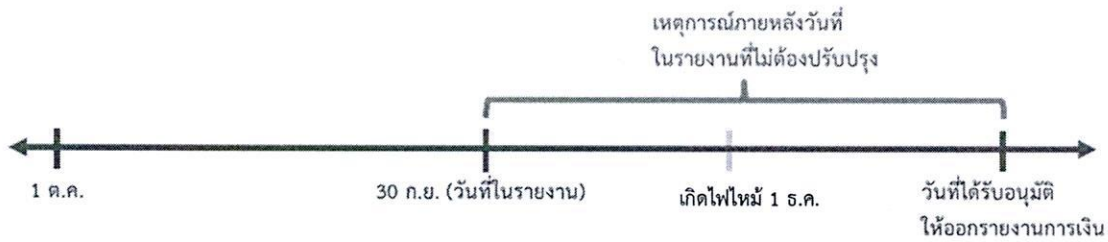
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 25x2

(หน่วย : บาท)

รหัสบัญชี แยกประเภท	ชื่อบัญชี	จำนวนเงิน ก่อนการ ปรับปรุงบัญชี	รายการปรับปรุงบัญชี		จำนวนเงิน หลังการปรับปรุง บัญชี
			เดบิต	เครดิต	
1xxxxxxxxx	<u>สินทรัพย์</u> เงินฝาก ธนาคาร (ระบุประเภท)	1,698,700.00	-	(300,000.00)	1,398,700.00
1201050119	เงินขาด/ เกินบัญชี* <u>หนี้สิน</u>	-	300,000.00	-	300,000.00
2xxxxxxxxx	xxx	(xxx)			(xxx)
3xxxxxxxxx	<u>ส่วนทุน</u> xxx	(xxx)			(xxx)
4xxxxxxxxx	<u>รายได้</u> xxx	(xxx)			(xxx)
5xxxxxxxxx	<u>ค่าใช้จ่าย</u> xxx	xxx			xxx
รวม		0.00	300,000.00	(300,000.00)	0.00

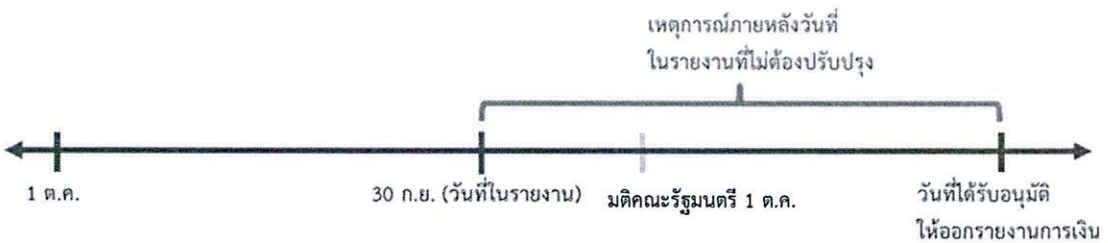
* บัญชีเงินขาด/เกินบัญชีแสดงในงบแสดงฐานะการเงินบรรทัดรายการลูกหนี้ระยะยาว

อาคารสำนักงานตั้งอยู่ที่ เกิดไฟไหม้ในวันที่ 1 ธันวาคม 25x1
สาเหตุเนื่องจาก คาดว่ามีมูลค่าความเสียหายทั้งสิ้น บาท



(๓) มติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x1 เห็นชอบให้หน่วยงานโอนกิจกรรมที่สำคัญบางส่วนของหน่วยงาน เพื่อจัดตั้งเป็นหน่วยงานอื่นแยกต่างหาก หน่วยงานเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยตัวอย่างสรุปดังนี้

ด้วยพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม (ฉบับที่) พ.ศ. 25... ให้ยกเลิกกรม และให้เพิ่มกรม โดยให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 ตุลาคม 25..... เป็นผลให้หน่วยงานอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวง



(๔) หน่วยงานทำสัญญาจ้างบริษัททำความสะอาดอาคารสำนักงานในวันที่ 15 ตุลาคม 25x1 มูลค่า 50,000 บาท เนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญ หน่วยงานจึงไม่ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

