

## การจัดทำงบกระแสเงินสด

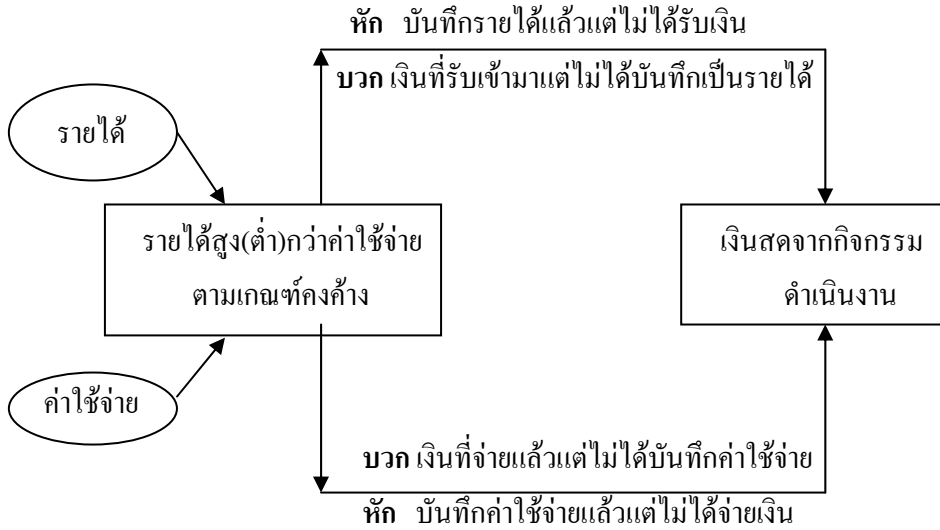
งบกระแสเงินสด คือ รายงานการเงินที่แสดงการเคลื่อนไหวของกระแสเงินสดของหน่วยงานในรอบระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งแสดงให้เห็นทราบว่าหน่วยงานได้รับเงินมาจากแหล่งใดและนำไปใช้ในเรื่องใด ณ วันที่จัดทำรายงานการเงินมีเงินเหลืออยู่เท่าใด ทั้งนี้ ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถนำไปวิเคราะห์เพื่อประเมินความสามารถของหน่วยงานที่จะได้รับ-จ่ายเงินสดและความจำเป็นของหน่วยงานในการใช้เงินสดเพื่อการดำเนินงาน

### ประโยชน์ที่ได้จากงบกระแสเงินสด

- 1) เพื่อวางแผนการใช้จ่ายเงินของหน่วยงาน
  - 2) เพื่อเป็นข้อมูลในการบริหารจัดการเงินสดของหน่วยงาน ซึ่งบ่งบแสดงฐานะการเงินและบ่งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินไม่สามารถแสดงข้อมูลเหล่านี้ให้เห็นได้ เนื่องจากการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง
  - 3) หน่วยงานกลางสามารถนำข้อมูลที่แสดงในงบกระแสเงินสดไปวิเคราะห์ความจำเป็นที่จะใช้เงินสดของหน่วยงาน รวมทั้งสามารถตรวจสอบการใช้งบประมาณของหน่วยงานได้ด้วย
  - 4) หน่วยงานกลางสามารถจัดสรรเงินงบประมาณที่มีอย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด หากเงินที่มีอยู่ไม่เพียงพอสามารถวางแผนการกู้เงินในช่วงเวลาต่างๆ ให้สอดคล้องและเพียงพอกับความต้องการใช้เงินของหน่วยงานเกิดประสิทธิภาพในการจัดการหนี้สินและเงินงบประมาณ
- นอกจากนี้ งบกระแสเงินสดยังช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ ได้ดียิ่งขึ้น เนื่องจากเป็นรายงานที่ตัดผลกระทบที่เกิดจากการเลือกใช้หลักการและนโยบายบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการและเหตุการณ์เดียวกันออกไปรวมทั้งขจัดปัญหาการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

### ความสัมพันธ์ของเกณฑ์เงินสดกับเกณฑ์คงค้าง

การจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างทำให้หน่วยงานทราบถึงรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นทั้งด้านรายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่ได้คำนึงว่ารายการดังกล่าวมีการรับ-จ่ายเงินหรือไม่ แต่การจัดทำบัญชีตามเกณฑ์เงินสดสามารถแสดงถึงการรับ-จ่ายเงินสดในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ได้ทันที ดังนั้น ความสัมพันธ์ของเกณฑ์คงค้างและเกณฑ์เงินสดจะปรากฏตามภาพ



แนวคิดในการจัดทำกระแสเงินสด

จากสมการบัญชี (Accounting Equation)

|   |   |         |   |         |
|---|---|---------|---|---------|
| สินทรัพย์   | = | หนี้สิน | + | ส่วนทุน |
| เงินสดและรายการเทียบเท่า + สินทรัพย์ที่ไม่มีใช้เงินสด = หนี้สิน + ส่วนทุน |   |         |   |         |

ดังนั้น

$$\begin{matrix} \text{การเปลี่ยนแปลงใน} & + & \text{การเปลี่ยนแปลงใน} & = & \text{การเปลี่ยนแปลงใน} & + & \text{การเปลี่ยนแปลงใน} \\ \text{เงินสด} & & \text{สินทรัพย์ที่มีใช้เงินสด} & & \text{หนี้สิน} & & \text{ส่วนทุน} \end{matrix}$$

หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า

$$\begin{matrix} \text{การเปลี่ยนแปลงใน} & = & \text{การเปลี่ยนแปลงใน} & + & \text{การเปลี่ยนแปลงใน} & - & \text{การเปลี่ยนแปลงใน} \\ \text{เงินสด} & & \text{หนี้สิน} & & \text{ส่วนทุน} & & \text{สินทรัพย์ที่มีใช้เงินสด} \end{matrix}$$

**ตัวอย่างที่ 1** หากหนี้สินเพิ่มขึ้นในขณะที่สินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดและส่วนทุนคงที่จะมีผลทำให้เงินสดและรายการเทียบเท่าฯ ของหน่วยงานเพิ่มขึ้น

$$\begin{aligned} \text{เงินสดและรายการเทียบเท่า} + \text{สินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดฯ} &= \text{หนี้สิน} + \text{ส่วนทุน} \\ 100 + 20 &= 70 + 50 \\ \underline{110} + 20 &= \underline{80} + 50 \end{aligned}$$

ในทางตรงกันข้าม หากหนี้สินลดลง สินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดฯและส่วนทุนคงที่ ก็จะมีผลทำให้เงินสดและรายการเทียบเท่าฯ ของหน่วยงานลดลงด้วย

**ตัวอย่างที่ 2** หากส่วนทุนเพิ่มขึ้นในขณะที่หนี้สินและสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดฯคงที่จะมีผลทำให้เงินสดและรายการเทียบเท่าฯ ของหน่วยงานเพิ่มขึ้น

$$\begin{aligned} \text{เงินสดและรายการเทียบเท่า} + \text{สินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดฯ} &= \text{หนี้สิน} + \text{ส่วนทุน} \\ 100 + 20 &= 70 + 50 \\ \underline{110} + 20 &= 70 + \underline{60} \end{aligned}$$

ในทางตรงข้าม หากส่วนทุนลดลงในขณะที่หนี้สินและสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดฯคงที่จะมีผลทำให้เงินสดและรายการเทียบเท่าฯ ของหน่วยงานลดลงด้วย

**ตัวอย่างที่ 3** หากสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดฯ เพิ่มขึ้นในขณะที่หนี้สินและส่วนทุนคงที่จะมีผลทำให้เงินสดและรายการเทียบเท่าฯของหน่วยงานลดลง

$$\begin{aligned} \text{เงินสดและรายการเทียบเท่า} + \text{สินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดฯ} &= \text{หนี้สิน} + \text{ส่วนทุน} \\ 100 + 20 &= 70 + 50 \\ \underline{90} + \underline{30} &= 70 + 50 \end{aligned}$$

ในทางตรงกันข้าม หากสินทรัพย์ที่มีไม่ใช่เงินสดฯ ลดลงในขณะที่หนี้สินและส่วนทุนคงที่จะมีผลทำให้เงินสดและรายการเทียบเท่าฯของหน่วยงานเพิ่มขึ้น

### การจำแนกรายการในงบกระแสเงินสด

เมื่อนำแนวคิดในการจัดทำงบกระแสเงินสดมาพิจารณา หน่วยงานจะสามารถระบุสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงเงินสดที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในบัญชีต่าง ๆ ที่ไม่ใช่เงินสดและสามารถจำแนกรายการตามการตัดสินใจทางการเงินในกิจกรรมต่าง ๆ ได้ดังนี้

**1. กิจกรรมการดำเนินงาน (Operating Activities)** เป็นการแสดงกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของหน่วยงานซึ่งมักจะเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียนหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าเป็นกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของหน่วยงาน (ซึ่งไม่รวมถึงกำไร/ขาดทุนจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์หรือเงินลงทุนที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมการลงทุน) และกิจกรรมอื่น ๆ ที่ไม่สามารถจัดไว้ในกิจกรรมการลงทุนหรือกิจกรรมการจัดหาเงินได้ เช่น

#### เงินสดรับ

- จากงบประมาณ
- จากเงินกู้ของรัฐบาล
- จากการขายสินค้าและให้บริการ
- จากรายได้อื่น
- จากการรับบริจาค/เงินช่วยเหลือ
- กิจกรรมอื่น ๆ ที่ไม่ใช่กิจกรรมการลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน เช่น  
จากเงินรับฝาก จากการจัดเก็บรายได้แผ่นดิน

#### เงินสดจ่าย

- ซื้อสินค้าและบริการ
- ค่าใช้จ่ายบุคลากร
- ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน
- จากการบริจาค/ช่วยเหลือ
- กิจกรรมอื่น ๆ ที่ไม่ใช่กิจกรรมการลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน เช่น  
จ่ายเงินรับฝาก นำรายได้แผ่นดินส่งคลัง

**2. กิจกรรมการลงทุน (Investing Activities)** เป็นการแสดงให้เห็นถึงรายจ่ายที่จ่ายออกไปเพื่อซื้อสินทรัพย์ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์หรือกระแสเงินสดรับมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนใหญ่เป็นการซื้อและจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือเงินลงทุนอื่นซึ่งไม่รวมอยู่ในรายการเทียบเท่าเงินสดเฉพาะส่วนที่ไม่ต้องนำเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือเงินลงทุนดังกล่าวมาส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน เช่น

เงินสดรับ

- จากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์
- จากการขายเงินลงทุนระยะยาว

เงินสดจ่าย

- จากการซื้อที่ดิน อาคาร อุปกรณ์
- จากการปรับปรุงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนซึ่งทำให้อายุการใช้งานเพิ่มขึ้นและประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้น
- จากการซื้อเงินลงทุนระยะยาว

**3. กิจกรรมการจัดหาเงิน (Financing Activities)** เป็นการแสดงกิจกรรมที่มีผลทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในขนาดและองค์ประกอบของส่วนทุนและหนี้สินของหน่วยงานหรือกระแสเงินสดที่เกิดจากการก่อหนี้ระยะยาว เช่น

เงินสดรับ

- จากการกู้ยืมเพื่อใช้ในการดำเนินงานโดยหน่วยงานรับผิดชอบการชำระหนี้เอง
- จากการขอวงเงินทรองราชการ

เงินสดจ่าย

- จ่ายชำระหนี้เงินกู้ยืม
- จ่ายเงินทรองราชการคืนคลัง

รายการกระแสเงินสดบางรายการมีความยุ่งยากในการจำแนกกิจกรรมซึ่งควรใช้ดุลยพินิจเข้าช่วยในการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม การจำแนกกิจกรรมควรพิจารณาถึงแหล่งที่มาสำคัญของกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น ๆ

### ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบกระแสเงินสด

1. งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบ 2 รอบระยะเวลาบัญชี (ปีปัจจุบันกับปีก่อน)
2. งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน
3. รายละเอียดเพิ่มเติมของการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

### รูปแบบของงบกระแสเงินสด

รูปแบบของงบกระแสเงินสดสามารถแสดงได้ 2 วิธี คือ

**1. วิธีทางตรง (Direct Method)** แสดงกระแสเงินสดรับและเงินสดจ่ายตามลักษณะหน้าที่หลักที่เกิดขึ้นของทั้ง 3 กิจกรรม คือ กิจกรรมการดำเนินงาน กิจกรรมการลงทุนและกิจกรรมการจัดหาเงิน ซึ่งทราบได้จากการบันทึกรายการบัญชีของหน่วยงานหรือการเปลี่ยนแปลงรายการในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินด้วยผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงรายการในงบแสดงฐานะการเงิน

**2. วิธีทางอ้อม (Indirect Method)** แสดงด้วยการตั้งยอดรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมตามปกติ ปรับด้วย ผลกระทบของรายการที่ไม่เกี่ยวกับเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และรายการค้างรับ ค้างจ่ายของเงินสดรับและเงินสดจ่ายในอดีตหรือในอนาคตจะได้กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน ส่วนรายการรับ-จ่ายเงินสดจากกิจกรรมการลงทุนหรือกิจกรรมการจัดหาเงิน แสดงเช่นเดียวกับวิธีทางตรง

### วิธีการจัดทำงบกระแสเงินสด

1. วิธีทางตรง จัดทำโดย
  - 1.1 วิธีการคำนวณ
  - 1.2 วิธีการใช้บัญชีแยกประเภท
2. วิธีทางอ้อม จัดทำโดย
  - 2.1 วิธีการคำนวณ
  - 2.2 วิธีการใช้กระดาษทำการ

การจัดทำงบกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน โดยวิธีทางตรงช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินมองเห็นถึงเงินสดรับ-จ่ายระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีได้ชัดเจน ซึ่งจะเป็นวิธีที่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะไม่ได้รับจากการจัดทำงบกระแสเงินสดทางอ้อม

## การจัดทำบกระแสดเงินสดวิธีทางตรง

**1.วิธีการคำนวณ** เป็นการปรับปรุงรายได้และค่าใช้จ่ายของหน่วยงานด้วยรายการในงบแสดงฐานะการเงินที่เกี่ยวข้อง

### ขั้นตอนในการจัดทำ

1. เปรียบเทียบงบแสดงฐานะการเงิน 2 งบบัญชี (ปีปัจจุบันกับปีก่อน)
2. ปรับปรุงรายการต่างๆ ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินให้แสดงตามเกณฑ์เงินสด ทำได้โดยการพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงของรายการในงบแสดงฐานะการเงินที่เกี่ยวข้องกับรายการในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินแล้วนำมาปรับปรุง เช่น รายได้จาก การขายสินค้าและบริการจะสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงของบัญชีลูกหนี้จากการขายสินค้าหรือ บริการ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจะสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงของบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เจ้าหนี้ ใบบัญชีค้างจ่าย นอกจากนี้ยังมีรายการค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้ใช้เงินสดรวมอยู่ด้วย เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หนี้สงสัยจะสูญ หนี้สูญ เป็นต้น
3. พิจารณารายการในงบแสดงฐานะการเงินที่เชื่อว่ามีผลกระทบกับเงินสดและ รายการเทียบเท่าหรือไม่ อย่างไร
4. พิจารณาข้อมูลเพิ่มเติมว่ามีผลกระทบกับเงินสดและรายการเทียบเท่าหรือไม่ อย่างไร
5. พิจารณารายการต่างๆ ที่มีผลกระทบกับเงินสดและรายการเทียบเท่า(จากข้อ 3,4) ว่าอยู่ในกิจกรรมใด
6. จัดทำบกระแสดเงินสดทั้ง 3 กิจกรรม

ตัวอย่าง การคำนวณกระแสเงินสดทางตรงจากกิจกรรมการดำเนินงาน

เงินสดรับจากงบประมาณ

= รายได้จากงบประมาณ + รายได้จากงบประมาณค้างรับต้นงวด - รายได้จากงบประมาณค้างรับปลายงวด

ตัวอย่าง

|                              | 25x2   | 25x1  | เพิ่ม(ลด) |
|------------------------------|--------|-------|-----------|
| รายได้จากเงินงบประมาณ        | 12,000 |       |           |
| รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ | 3,000  | 1,000 | 2,000     |

เงินสดรับจากงบประมาณ = 12,000+1,000-3,000

= 10,000

ดังนั้น

เงินสดรับจากงบประมาณ = รายได้จากงบประมาณ - รายได้จากงบประมาณค้างรับที่เพิ่มขึ้น  
+ รายได้จากงบประมาณค้างรับที่ลดลง

เงินสดรับจากงบประมาณ

= รายได้จากงบประมาณ + รายได้จากงบประมาณรับล่วงหน้าปลายงวด

- รายได้จากงบประมาณรับล่วงหน้าต้นงวด

ตัวอย่าง

|                                  | 25x2   | 25x1  | เพิ่ม(ลด) |
|----------------------------------|--------|-------|-----------|
| รายได้จากเงินงบประมาณ            | 12,000 |       |           |
| รายได้จากเงินงบประมาณรับล่วงหน้า | 2,000  | 1,500 | 500       |

เงินสดรับจากงบประมาณ = 12,000+2,000-1,500

= 12,500

ดังนั้น

เงินสดรับจากงบประมาณ = รายได้จากงบประมาณ + รายได้จากงบประมาณรับล่วงหน้าที่เพิ่มขึ้น  
- รายได้จากงบประมาณรับล่วงหน้าที่ลดลง



เงินสดรับจากการขายสินค้าและบริการ

$$= \text{รายได้จากการขายสินค้าและบริการ} + \text{ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการต้นงวด} \\ - \text{ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการปลายงวด}$$

ตัวอย่าง

|                                 | 25x2    | 25x1   | เพิ่ม(ลด) |
|---------------------------------|---------|--------|-----------|
| รายได้จากการขายสินค้าและบริการ  | 284,000 |        |           |
| ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ | 93,000  | 80,000 | 13,000    |

$$\text{เงินสดรับจากการขายสินค้าและบริการ} = 284,000 + 80,000 - 93,000 \\ = 271,000$$

ดังนั้น

$$\text{เงินสดรับจากการขายสินค้าและบริการ} = \\ \text{รายได้จากการขายสินค้าและบริการ} - \text{ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้น} \\ + \text{ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการที่ลดลง}$$

เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

$$= \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} + \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค้างจ่ายต้นงวด} \\ - \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค้างจ่ายปลายงวด}$$

ตัวอย่าง

|                          | 25x2   | 25x1  | เพิ่ม(ลด) |
|--------------------------|--------|-------|-----------|
| ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน | 33,000 |       |           |
| ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย       | 4,000  | 6,000 | (2,000)   |

$$\text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} = 33,000 + 6,000 - 4,000 \\ = 35,000$$

ดังนั้น

$$\text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} = \\ \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} - \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค้างจ่ายที่เพิ่มขึ้น} \\ + \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค้างจ่ายที่ลดลง}$$

เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

$$= \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} + \text{ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าปลายงวด} \\ - \text{ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าต้นงวด}$$

ตัวอย่าง

|                          | 25x2   | 25x1  | เพิ่ม(ลด) |
|--------------------------|--------|-------|-----------|
| ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน | 80,000 |       |           |
| ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า   | 8,000  | 7,000 | 1,000     |

$$\text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} = 80,000 + 8,000 - 7,000 \\ = 81,000$$

ดังนั้น

$$\text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} = \\ \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} + \text{ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าที่เพิ่มขึ้น} \\ - \text{ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าที่ลดลง}$$

เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

$$= \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} + \text{เจ้าหนี้ค่าซื้อสินค้าและบริการต้นงวด} - \text{เจ้าหนี้ค่าซื้อสินค้าและบริการปลายงวด}$$

ตัวอย่าง

|                                | 25x2   | 25x1  | เพิ่ม(ลด) |
|--------------------------------|--------|-------|-----------|
| ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน       | 33,000 |       |           |
| เจ้าหนี้ค่าซื้อสินค้าและบริการ | 5,000  | 7,000 | (2,000)   |

$$\text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} = 33,000 + 7,000 - 5,000 \\ = 35,000$$

ดังนั้น

$$\text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} = \\ \text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} - \text{เจ้าหนี้ค่าซื้อสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้น} \\ + \text{เจ้าหนี้ค่าซื้อสินค้าและบริการที่ลดลง}$$

เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

= ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน + วัสดุคงเหลือปลายงวด- วัสดุคงเหลือต้นงวด

ตัวอย่าง

|                          | 25x2   | 25x1  | เพิ่ม(ลด) |
|--------------------------|--------|-------|-----------|
| ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน | 33,000 |       |           |
| วัสดุคงเหลือ             | 1,000  | 2,000 | (1,000)   |

$$\begin{aligned} \text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} &= 33,000+1,000-2,000 \\ &= 32,000 \end{aligned}$$

ดังนั้น

$$\begin{aligned} \text{เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน} &= \\ &\text{ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน + วัสดุคงเหลือที่เพิ่มขึ้น} \\ &\text{- วัสดุคงเหลือที่ลดลง} \end{aligned}$$

เงินสดรับจากรายได้แผ่นดิน

= บัญชีแยกประเภทรายได้แผ่นดิน

เงินสดจ่ายรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง

= บัญชีแยกประเภทรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง หรือ

= รายได้แผ่นดิน + รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังต้นงวด-รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังปลายงวด

ตัวอย่าง

|                          | 25x2  | 25x1  | เพิ่ม(ลด) |
|--------------------------|-------|-------|-----------|
| รายได้แผ่นดิน            | 7,000 |       |           |
| รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง | 2,000 | 3,000 | (1,000)   |

$$\begin{aligned} \text{เงินสดจ่ายรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง} &= 7,000+3,000-2,000 \\ &= 8,000 \end{aligned}$$

ดังนั้น

$$\begin{aligned} \text{เงินสดจ่ายรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง} &= \\ &\text{รายได้แผ่นดิน + รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังที่ลดลง} \\ &\text{- รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังที่เพิ่มขึ้น} \end{aligned}$$

เนื่องจากบัญชีรายได้แผ่นดินและรายได้แผ่นดินนำส่งคลังไม่แสดงรายการในงบการเงิน  
หน่วยงานจึงต้องเก็บข้อมูลจากบัญชีแยกประเภทหรืองบทดลองก่อนการปิดบัญชี

### ตารางสรุปการคำนวณกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานทางตรง

| รายการ                                    | บวก  | ลบ   | ผลลัพธ์                                |
|---|--|--|--|
| 1. รายได้จาก<br>งบประมาณ                  | +รับล่วงหน้าที่เพิ่มขึ้น<br>+ค้างรับลดลง   | -รับล่วงหน้าที่ลดลง<br>-ค้างรับที่เพิ่มขึ้น  | เงินสดรับจาก<br>งบประมาณ               |
| 2. รายได้จากการ<br>ขายสินค้าและ<br>บริการ | +ลูกหนี้จากการขายสินค้า<br>และบริการที่ลดลง  | -ลูกหนี้จากการขายสินค้า<br>และบริการที่ลดลง  | เงินสดรับจากการขาย<br>และบริการที่ลดลง |
| 3. ค่าใช้จ่าย                             | +วัสดุคงเหลือที่เพิ่มขึ้น<br>+จ่ายล่วงหน้าที่เพิ่มขึ้น<br>+ค้างจ่ายที่ลดลง<br>+เจ้าหนี้ค่าสินค้าและ<br>บริการที่ลดลง | -วัสดุคงเหลือที่ลดลง<br>-จ่ายล่วงหน้าที่ลดลง<br>-ค้างจ่ายที่เพิ่มขึ้น<br>-เจ้าหนี้ค่าสินค้าและ<br>บริการที่เพิ่มขึ้น | เงินสดจ่ายค่าใช้จ่าย                   |

ตัวอย่าง การคำนวณกระแสเงินสดทางตรงจากกิจกรรมการลงทุน

เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์

$$= \text{มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ที่ขาย} + \text{กำไรจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} \\ - \text{ขาดทุนจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์}$$

ตัวอย่าง

|                                    | 25x2    | 25x1 | เพิ่ม(ลด) |
|------------------------------------|---------|------|-----------|
| มูลค่าที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ (สุทธิ) | 150,000 |      |           |
| กำไรจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์  | 30,000  |      |           |

$$\text{เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} = 150,000 + 30,000 \\ = 180,000$$

ดังนั้น

$$\text{เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} = \\ \text{มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ที่ขาย} + \text{กำไรจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} \\ - \text{ขาดทุนจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์}$$

หรือ

$$\text{เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} = \\ \text{ต้นทุนของที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ - ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ขาย} \\ + \text{กำไรจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} \\ - \text{ขาดทุนจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์}$$

เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคาร อุปกรณ์

= ค่าเสื่อมราคา + ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ปลายงวด(สุทธิ)- ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ต้นงวด(สุทธิ)

ตัวอย่าง

|                                    | 25x2    | 25x1    | เพิ่ม(ลด) |
|------------------------------------|---------|---------|-----------|
| ค่าเสื่อมราคา                      | 18,000  |         |           |
| มูลค่าที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ (สุทธิ) | 453,000 | 219,000 | 234,000   |

$$\begin{aligned} \text{เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} &= 18,000+453,000-219,000 \\ &= 252,000 \end{aligned}$$

ดังนั้น

เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคาร อุปกรณ์=  
ค่าเสื่อมราคา+ ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์(สุทธิ) ที่เพิ่มขึ้น

เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคาร อุปกรณ์

= ค่าเสื่อมราคา + ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ปลายงวด(สุทธิ)- ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ต้นงวด(สุทธิ)

+ เจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุน(ต้นงวด)-เจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุน(ปลายงวด)

ตัวอย่าง

|                                    | 25x2    | 25x1    | เพิ่ม(ลด) |
|------------------------------------|---------|---------|-----------|
| ค่าเสื่อมราคา                      | 18,000  |         |           |
| มูลค่าที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ (สุทธิ) | 453,000 | 219,000 | 234,000   |
| เจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุน           | 52,000  | ----    | 52,000    |

$$\begin{aligned} \text{เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคาร อุปกรณ์} &= 18,000+453,000-219,000-52,000 \\ &= 200,000 \end{aligned}$$

ดังนั้น

เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคาร อุปกรณ์=  
ค่าเสื่อมราคา+ ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์(สุทธิ) ที่เพิ่มขึ้น  
- เจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุนที่เพิ่มขึ้น

**ตัวอย่าง การคำนวณกระแสเงินสดทางตรงจากกิจกรรมการจัดหาเงิน**

เงินสดรับจากการรับคืนเงินให้กู้ยืม

$$= \text{เงินให้กู้ยืมต้นงวด} + \text{เงินให้กู้ยืมเพิ่ม} - \text{เงินให้กู้ยืมปลายงวด}$$

ตัวอย่าง

|                             | 25x2   | 25x1   | เพิ่ม(ลด) |
|-----------------------------|--------|--------|-----------|
| เงินจ่ายให้กู้ยืมระหว่างงวด | 10,000 |        |           |
| เงินให้กู้ยืม               | 30,000 | 50,000 | 20,000    |

$$\begin{aligned} \text{เงินสดรับจากการรับคืนเงินให้กู้ยืม} &= 50,000 + 10,000 - 30,000 \\ &= 30,000 \end{aligned}$$

เงินสดจ่ายจากการชำระคืนเงินกู้ยืม

$$= \text{เงินกู้ยืมต้นงวด} + \text{เงินกู้ยืมระหว่างงวด} - \text{เงินกู้ยืมปลายงวด}$$

ตัวอย่าง

|                      | 25x2   | 25x1   | เพิ่ม(ลด) |
|----------------------|--------|--------|-----------|
| เงินกู้ยืมระหว่างงวด | 10,000 |        |           |
| เงินกู้ยืม           | 60,000 | 90,000 | 30,000    |

$$\begin{aligned} \text{เงินสดจ่ายจากการชำระคืนเงินให้กู้ยืม} &= 90,000 + 10,000 - 60,000 \\ &= 40,000 \end{aligned}$$

**2 วิธีการใช้บัญชีแยกประเภท** หน่วยงานที่เลือกใช้สมุดรายวันขั้นต้นแบบแบ่งตามประเภทเงิน ประกอบด้วย สมุดเงินสด สมุดเงินฝากธนาคาร สมุดเงินฝากคลัง จะสามารถเก็บข้อมูลจากบัญชีแยกประเภทพร้อมทั้งรายละเอียดมาจัดทำงบกระแสเงินสดวิธีทางตรงได้ สำหรับหน่วยงานที่ใช้สมุดรายวันขั้นต้นที่แบ่งตามรายการรับจ่ายเงิน ซึ่งประกอบด้วย สมุดรายวันเงินรับ สมุดรายวันเงินจ่าย จะไม่สามารถเก็บข้อมูลการรับ-จ่ายเงินจากบัญชีแยกประเภทมาจัดทำงบกระแสเงินสดได้ เนื่องจากข้อมูลในบัญชีแยกประเภทเป็นข้อมูลที่สรุปรายการที่เกิดขึ้นของรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในแต่ละวัน

## 2.การจัดทำงบกระแสเงินสดวิธีทางอ้อม

**1. วิธีการคำนวณ** เป็นการปรับปรุงรายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้างให้เป็นรายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์เงินสด

### ขั้นตอนในการจัดทำ

1. เปรียบเทียบงบแสดงฐานะการเงิน 2 งวดบัญชี (ปีปัจจุบันกับปีก่อน)
2. นำรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมตามปกติ เป็นตัวตั้ง
3. พิจารณารายการต่างๆ ในงบแสดงฐานะการเงินว่ามีผลกระทบต่อเงินสดและรายการเทียบเท่า อย่างไร

4. ปรับปรุง “รายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมปกติ” ดังนี้

**บวก** ค่าเสื่อมราคา/ค่าตัดจำหน่าย/หนี้สงสัยจะสูญ/หนี้สูญ

สินทรัพย์หมุนเวียน(ที่ไม่ใช่เงินสดและรายการเทียบเท่าฯ)ที่ลดลง

หนี้สินหมุนเวียนที่เพิ่มขึ้น

ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์/เงินลงทุน

**หัก** สินทรัพย์หมุนเวียน(ที่ไม่ใช่เงินสดและรายการเทียบเท่าฯ)ที่เพิ่มขึ้น

หนี้สินหมุนเวียนที่ลดลง

กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์/เงินลงทุน

จะได้กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน



5. พิจารณารายการในงบแสดงฐานะการเงินที่เชื่อว่ามิผลกระทบต่อเงินสดและรายการเทียบเท่าฯหรือไม่ อย่างไร
6. พิจารณาข้อมูลเพิ่มเติมว่ามีผลกระทบต่อเงินสดและรายการเทียบเท่าฯหรือไม่ อย่างไร
7. พิจารณารายการต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อเงินสดและรายการเทียบเท่าฯ (จากข้อ 5,6) ว่าอยู่ในกิจกรรมใด
8. จัดทำงบกระแสเงินสดทั้ง 3 กิจกรรม

#### ตารางสรุปการคำนวณกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานทางอ้อม

| ประเภทบัญชี   | เพิ่มขึ้น/ลดลง | การปรับปรุง |
|---|----------------|-------------|
| สินทรัพย์หมุนเวียน<br>ยกเว้นเงินสด/รายการเทียบเท่าฯ           | เพิ่มขึ้น      | ลบ          |
| สินทรัพย์หมุนเวียน<br>ยกเว้นเงินสด/รายการเทียบเท่าฯ           | ลดลง           | บวก         |
| หนี้สินหมุนเวียน  | เพิ่มขึ้น      | บวก         |
| หนี้สินหมุนเวียน  | ลดลง           | ลบ          |
| ค่าเสื่อมราคา/ค่าตัดจำหน่าย/ หนี้สูญ/หนี้สูญ                  | ปีนี้          | บวก         |
| กำไรจากการขายทรัพย์สิน/เงินลงทุน<br>(ไม่ใช่จากการดำเนินงาน)   | ปีนี้          | ลบ          |
| ขาดทุนจากการขายทรัพย์สิน/เงินลงทุน<br>(ไม่ใช่จากการดำเนินงาน) | ปีนี้          | บวก         |

การจัดทำงบกระแสเงินสดทางอ้อมเป็นวิธีที่ง่ายต่อการจัดทำแต่ไม่แสดงให้เห็นแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินสดและรายการเทียบเท่าฯ แต่จะเน้นไปที่การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียนเป็นสำคัญ ทำให้ยากต่อการที่ผู้ใช้งานการเงินจะเข้าใจข้อมูลที่แสดงในงบกระแสเงินสด แต่ไม่ว่าหน่วยงานจะใช้วิธีใดก็ตาม กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมการดำเนินงานที่คำนวณได้จะต้องเท่ากันเสมอ

**2. วิธีการใช้กระดาษทำการ** หน่วยงานที่มีรายการปรับปรุงบัญชีค่อนข้างมากหรือมีรายการบัญชีที่ยุ่งยากสลับซับซ้อน วิธีการใช้กระดาษทำการจะช่วยในการจำแนกรายการและช่วยให้สามารถวิเคราะห์รายการบัญชีได้ง่ายขึ้นเพื่อหารายการที่มีผลกระทบกับเงินสดมาจัดทำงบกระแสเงินสด ซึ่งวิธีนี้จะสามารถให้ข้อมูลได้ชัดเจนมากกว่าวิธีอื่น ๆ

### ขั้นตอนในการจัดทำ

1. สรุปรายการในงบแสดงฐานะการเงินโดยแบ่งออกเป็นรายการที่มียอดดุลทางด้านเดบิตและรายการที่มียอดดุลทางด้านเครดิต โดยแสดงบัญชีปรับมูลค่าต่าง ๆ เช่น ค่าเสื่อมราคาค่าตัดจำหน่าย หนี้สงสัยจะสูญ หนี้สูญ เป็นรายการยอดดุลทางด้านเครดิต

2. บันทึกยอดตัวเลขในงบแสดงฐานะการเงินต้นงวดและปลายงวดของแต่ละบัญชีลงในกระดาษทำการในช่อง “งบแสดงฐานะการเงินต้นงวด” และ “งบแสดงฐานะการเงินปลายงวด”

3. วิเคราะห์รายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงตัวเลขในช่วงบน (งบแสดงฐานะการเงิน) จะกระทบการเปลี่ยนแปลงตัวเลขในช่วงล่าง (งบกระแสเงินสด)

4. บันทึกจำนวนเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการวิเคราะห์รายการบัญชีลงในช่องการวิเคราะห์รายการบัญชี โดย

สินทรัพย์ เพิ่มขึ้นทางด้านเดบิต และลดลงทางด้านเครดิต

หนี้สินและส่วนทุน เพิ่มขึ้นทางด้านเครดิต และลดลงทางด้านเดบิต

และพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นอยู่ภายใต้กิจกรรมใดของงบกระแสเงินสด

5. ตรวจสอบยอดคงเหลือของแต่ละบัญชี ณ วันปลายงวด โดยการกระทบยอดงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดกับการปรับปรุงในช่องการวิเคราะห์รายการบัญชีซึ่งจะต้องได้ยอดคงเหลือเท่ากับงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันปลายงวด

6. รวมยอดทางด้านเดบิตและเครดิตในช่องการวิเคราะห์รายการบัญชีเฉพาะที่ปรากฏในกิจกรรมการดำเนินงาน กิจกรรมการลงทุน กิจกรรมการจัดหาเงิน ดังนี้

- หากด้านเดบิต มากกว่า ทางด้านเครดิต ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในช่องการวิเคราะห์รายการบัญชีทางด้านเดบิตของบัญชีเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด (ช่วงบน) และทางด้านเครดิตของรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่ม(ลด)สุทธิ (ช่วงล่าง)

- หากด้านเดบิต น้อยกว่า ทางด้านเครดิต ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในช่องการวิเคราะห์รายการบัญชีทางด้านเครดิต ของบัญชีเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด (ช่วงบน) และทางด้านเดบิตของรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่ม(ลด)สุทธิ (ช่วงล่าง)

7. นำยอดคงเหลือในบัญชี เงินสดและรายการเทียบเท่าฯ ณ วันต้นงวดบวก (หัก) กับรายการวิเคราะห์บัญชี หากการวิเคราะห์รายการบัญชีถูกต้องจะต้องเท่ากับเงินสดและรายการเทียบเท่าฯ ณ วันปลายงวด

8. คัดลอกรายการทั้งหมดที่บันทึกในกระดวยทำการในช่องกิจกรรมการดำเนินงาน กิจกรรมการลงทุน กิจกรรมการจัดหาเงินลงในงบกระแสเงินสดตามปกติ

รายการเปลี่ยนแปลงในกระดวยทำการไม่ต้องนำไปบันทึกในสมุดรายวันขั้นต้นหรือผ่านรายการบัญชีแต่อย่างใดและมีใ้รายการปรับปรุงหรือแก้ไขบัญชีต่าง ๆ ในงบแสดงฐานะการเงินแต่เป็นเพียงรายการที่แสดงเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบกระแสเงินสดเท่านั้น

#### การจัดทำงบกระแสเงินสดรวม

งบกระแสเงินสดรวมระดับกรมจะจัดทำขึ้นหลังสุดในบรรดางบการเงินทั้งหมด เนื่องจากแหล่งข้อมูลที่นำมาใช้ในการจัดทำจะได้มาจากงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินรวมและงบแสดงฐานะการเงินรวมเปรียบเทียบ ซึ่งต้องมีการตัดรายการระหว่างกันของหน่วยงานออกซึ่งขั้นตอนในการจัดทำไม่แตกต่างไปจากการจัดทำงบกระแสเงินสดที่ได้กล่าวมาแล้ว

ที่มา : กรมบัญชีกลาง