

บทที่ 4

ผลการวิจัย

การศึกษาเนื้อหาการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบนกับการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐและเพื่อนำเสนอเนื้อหาของข้อมูลสำหรับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน ซึ่งผู้วิจัยได้สรุปผลจากการวิเคราะห์เอกสารหลักฐาน แบบสอบถามและการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยได้นำเสนอซึ่งแบ่งเป็น 3 ส่วนดังนี้

4.1 ผลการศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบนกับการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

4.2 ผลการวิเคราะห์เพื่อนำเสนอเนื้อหาของข้อมูลสำหรับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน จากการสัมภาษณ์เชิงลึก ประกอบด้วย

4.2.1 สภาพปัจจุบันของการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบน

4.2.2 ปัญหาและอุปสรรคของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการนำข้อมูลประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลไปใช้ประโยชน์

4.2.3 เนื้อหาของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบน

4.3 ผลการวิเคราะห์เพื่อนำเสนอเนื้อหาของข้อมูลสำหรับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน จากแบบสอบถามความต้องการเนื้อหาของข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน

4.1 ผลการศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบนกับการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบนนั้น ถูกจัดทำขึ้นตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 และระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2548 ทั้งนี้เทศบาลตำบลถือเป็นหน่วยงานภาครัฐ ที่มีอิสระในการกำหนดนโยบายการปกครอง การบริหาร การบริหารบุคคล การเงินและการคลัง แต่เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลและได้รับงบประมาณที่รัฐบาลกลางจัดสรรให้ เทศบาลตำบลรวมถึงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ควรมีการจัดทำระบบบัญชีให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนด ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสรุปการเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เพื่อระบุความเหมือนและความแตกต่างในตารางที่ 4 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบนกับการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
1. นโยบายการบัญชีที่สำคัญซึ่งประกอบด้วย หลักการบัญชีในการจัดทำงบการเงินหน่วยงานที่เสนอรายงานขอบเขตของข้อมูลในรายงานการรับรู้รายได้ และค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	1. ไม่มีการเปิดเผย	● เทศบาลตำบลไม่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>2. เงินสดและรายการ เทียบเท่าเงินสด แสดงข้อมูล เงินสดในมือ เงินฝากสถาบัน การเงิน เงินฝากคลัง และ รายการเทียบเท่าเงินสดอื่น ใน ราคามูลค่าที่ตราไว้</p>	<p>2. เงินสด เงินฝากธนาคาร และเงินฝากคลังจังหวัด แสดงข้อมูลเงินสด เงินฝาก ธนาคารประเภทฝากประจำ ออมทรัพย์และเงินฝาก กระแสรายวันและเงินฝาก คลังจังหวัด</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลปฏิบัติในแนวทาง เดียวกันกับหลักการและนโยบาย บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ
<p>3. ลูกหนี้จากการขายสินค้า และบริการ หมายถึง จำนวน เงินที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับ ชำระจากบุคคลภายนอกหรือ หน่วยงานอื่น ซึ่งเกิดจากการ ขายสินค้าและบริการอันเป็น ส่วนหนึ่งของการดำเนินงาน ปกติของหน่วยงาน โดยตั้งและ เปิดเผยจำนวนบัญชีค่าเผื่อหนี้ สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ส่วน ที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บ ได้ (หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p>	<p>3. ไม่มีรายการลูกหนี้จาก การขายสินค้าและบริการ เนื่องจากหน่วยงานไม่มีการ ดำเนินงานขายสินค้าและ บริการ แต่มีการแสดง รายการรายได้ค้างรับในปีที่ นำเสนองบแสดงฐานะ การเงิน เป็นรายได้ค้างรับ จากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม ใบอนุญาต รายได้จากสาธารณูปโภค รายได้เบ็ดเตล็ดโดยนำเสนอ ในรายการลูกหนี้ภาษี และมี การเปิดเผยข้อมูลลูกหนี้ค้าง ชำระภาษี ในรูปแบบบันทึก ข้อความถึงนายกเทศมนตรี เรื่องรายงานลูกหนี้ค้างชำระ ภาษีต่าง ๆ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลไม่มีรายการลูกหนี้ จากการขายสินค้าและบริการ แต่มี การแสดงผลรายได้ค้างรับในปีที่ นำเสนองบแสดงฐานะการเงิน เป็น รายได้ค้างรับจากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม ใบอนุญาต รายได้จาก สาธารณูปโภค รายได้เบ็ดเตล็ดโดย นำเสนอในรายการลูกหนี้ภาษี และมี การเปิดเผยข้อมูลลูกหนี้ค้างชำระ ภาษี ในรูปแบบบันทึกข้อความ ถึง นายกเทศมนตรี เรื่องรายงานลูกหนี้ ค้างชำระภาษีต่าง ๆ ดังนั้นเทศบาล ตำบลจึงมีการปฏิบัติในแนวทาง เดียวกันกับหลักการและนโยบาย บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ยกเว้นการตั้งและเปิดเผยจำนวน บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>4. ลูกหนี้เงินยืม หมายถึง ลูกหนี้ภายในหน่วยงานกรณีให้ข้าราชการ พนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ยืมเงินไปใช้จ่ายในการปฏิบัติงานโดยไม่มีดอกเบี้ย โดยแสดงรายละเอียดของลูกหนี้เงินยืมแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p>	<p>4. ไม่มีรายการลูกหนี้เงินยืม แต่เทศบาลตำบลได้แสดงจำนวนเงินลูกหนี้เงินยืมในงบทดลองหลังปิดบัญชี</p>	<p>● เทศบาลตำบลไม่มีการแสดงจำนวนลูกหนี้เงินยืมและเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน แต่เทศบาลตำบลได้แสดงจำนวนเงินลูกหนี้เงินยืมในงบทดลองหลังปิดบัญชี ดังนั้นเทศบาลตำบลจึงมีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ</p>
<p>5. ลูกหนี้ภาษีของแผ่นดิน หมายถึง จำนวนเงินรายได้แผ่นดินประเภทภาษีที่ผู้เสียภาษีค้างชำระแก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษี โดยเปิดเผยจำนวนค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากลูกหนี้ภาษีของแผ่นดินไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p>	<p>5. ไม่มีรายการลูกหนี้ภาษีของแผ่นดิน แต่มีการแสดงรายการลูกหนี้ภาษีประกอบด้วย ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้ายและมีการเปิดเผยข้อมูลลูกหนี้ค้างชำระภาษี ในรูปแบบบันทึกข้อความ ถึง นายกเทศมนตรี เรื่อง รายงานลูกหนี้ค้างชำระภาษีต่าง ๆ ประกอบด้วยชื่อของลูกหนี้ จำนวนเงิน และยอดรวมภาษีค้างชำระ</p>	<p>● เทศบาลตำบลไม่มีรายการลูกหนี้ภาษีของแผ่นดิน แต่มีการแสดงรายการลูกหนี้ภาษี ประกอบด้วย ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้ายและมีการเปิดเผยข้อมูลลูกหนี้ค้างชำระภาษี ในรูปแบบบันทึกข้อความ ถึง นายกเทศมนตรี เรื่อง รายงานลูกหนี้ค้างชำระภาษีต่าง ๆ ประกอบด้วยชื่อของลูกหนี้ จำนวนเงิน และยอดรวมภาษีค้างชำระ ดังนั้นเทศบาลตำบลจึงมีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ</p>

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>6. เงินให้กู้ หมายถึง เงินที่หน่วยงานให้บุคคลภายนอกกู้ยืม โดยมีสัญญาการกู้ยืมเป็นหลักฐานอาจมีการคิดดอกเบี้ยหรือไม่ก็ได้ โดยตั้งและเปิดเผยจำนวนบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>7. รายได้ค้างรับ หมายถึง รายได้อื่นของหน่วยงาน ซึ่งเกิดรายได้ขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน ให้เปิดเผยประเภทของรายการรายได้ค้างรับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p>	<p>6. ไม่มีรายการเงินให้กู้กับบุคคลภายนอกกู้ยืมเงินจากหน่วยงาน</p> <p>7. มีการแสดงรายการจำนวนรายได้ค้างรับในปีที่นำเสนอของบแสดงฐานะการเงิน เป็นรายได้ค้างรับจากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม ใบอนุญาตรายได้จากสาธารณูปโภค รายได้เบ็ดเตล็ดโดยนำเสนอในรายการลูกหนี้ภาษี และมีการเปิดเผยข้อมูลลูกหนี้ค้างชำระภาษี ในรูปแบบบันทึกข้อความถึง นายกเทศมนตรี</p>	<p>ยกเว้น การตั้งและเปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลไม่มีรายการให้บุคคลภายนอกกู้ยืมเงินจากหน่วยงานจึงไม่มีรายการดังกล่าวปรากฏบแสดงฐานะการเงิน และรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง จึงไม่มีการปฏิบัติตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ● เทศบาลตำบลมีการแสดงรายการจำนวนรายได้ค้างรับในปีที่นำเสนอของบแสดงฐานะการเงิน เป็นรายได้ค้างรับจากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม ใบอนุญาตรายได้จากสาธารณูปโภค รายได้เบ็ดเตล็ดโดยนำเสนอในรายการลูกหนี้ภาษี และมีการเปิดเผยข้อมูลลูกหนี้ค้างชำระภาษี ในรูปแบบบันทึกข้อความ ถึงนายกเทศมนตรี เรื่องรายงานลูกหนี้ค้างชำระภาษีต่าง ๆ ดังนั้นเทศบาลตำบลจึงมีการปฏิบัติในแนวทาง

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>8. สินค้าคงเหลือ หมายถึง (1) สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายในการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงานหรือ (2) อยู่ในระหว่างการผลิตตามกระบวนการผลิตสินค้าเพื่อขายหรือ (3) มีไว้เพื่อใช้ไปในการบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ สินค้าคงเหลือได้แก่ วัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป และให้แสดงรายละเอียดของสินค้าคงเหลือแยกเป็นวัตถุดิบและวัสดุการผลิต งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p>	<p>เรื่องรายงานลูกหนี้ค้างชำระภาษีต่าง ๆ</p> <p>8. ไม่มีรายการสินค้าคงเหลือ</p>	<p>เดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลไม่มีการแสดงรายการสินค้าคงเหลือ เนื่องจากเป็นหน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่ให้บริการแก่ประชาชน จึงไม่มีการปฏิบัติตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ
<p>9. รายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้า โดยเกิดจากการที่หน่วยงานรับรายได้ซึ่ง</p>	<p>9. ไม่มีรายการรายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้า</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลไม่มีการแสดงรายการรายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้า จึงไม่มีการปฏิบัติตาม

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>หน่วยงานไม่สามารถจะรับรู้ เป็นรายได้แผ่นดินในงวดบัญชี ปีงบประมาณปัจจุบันได้ แต่ได้ นำส่งรายได้ดังกล่าวไปแล้ว โดยให้เปิดเผยจำนวนรายได้ แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้าไว้ใน หมายเหตุประกอบงบการเงิน</p> <p>10. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่หน่วยงาน จ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์หรือบริการ ไปแล้วและจะได้รับประโยชน์ ตอบแทนในอนาคตซึ่งคาดว่าจะ ใช้หมดไปในระยะสั้น หาก จำนวนเงินเป็นสาระสำคัญควร เปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของ รายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ไว้ในหมายเหตุประกอบงบ การเงิน (หลักการและนโยบาย บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>11. เงินลงทุน หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อ เพิ่มความมั่งคั่งให้กับหน่วยงาน ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่</p>	<p>10. ไม่มีรายการค่าใช้จ่าย จ่ายล่วงหน้า</p> <p>11. ไม่มีรายการเงินลงทุน ทั้งนี้ได้แสดงรายการเงิน ฝากประจำ ซึ่งถือว่าเป็นเงิน ลงทุน ตามความหมายของ</p>	<p>หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับ หน่วยงานภาครัฐ</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลไม่มีการแสดง รายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า จึงไม่ มีการปฏิบัติตามหลักการและ นโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงาน ภาครัฐ ● เทศบาลตำบล ได้แสดงรายการ เงินฝากประจำ ซึ่งถือว่าเป็นเงิน ลงทุน ตามความหมายของหลักการ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ โดย

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>จะได้รับในรูปของราคา ที่เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์ อย่างอื่นที่กิจการได้รับ โดย แสดงรายละเอียดของเงินลงทุน ในหมายเหตุประกอบงบ การเงิน (หลักการและนโยบาย บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p>	<p>หลักการและนโยบายการ บัญชีภาครัฐ โดยเปิดเผย ข้อมูลในรายการเงินสด เงิน ฝากธนาคารและเงินฝาก คลังจังหวัด และรายการหุ้น ในโรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น</p>	<p>เปิดเผยข้อมูลในรายการเงินสด เงิน ฝากธนาคารและเงินฝากคลังจังหวัด และรายการหุ้นในโรงพิมพ์ส่วน ท้องถิ่น ดังนั้นเทศบาลตำบลจึงมีการ ปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับ หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับ หน่วยงานภาครัฐ</p>
<p>12. สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น หมายถึง สินทรัพย์หมุนเวียน ประเภทอื่น ๆ ให้เปิดเผย รายละเอียดไว้ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p>	<p>12. ไม่มีรายการสินทรัพย์ หมุนเวียนอื่น แต่ได้จัดทำบ ททรัพย์สินซึ่งมีรายละเอียด ประเภททรัพย์สินประกอบ ด้วย อสังหาริมทรัพย์และ สังหาริมทรัพย์ แสดงราคา ทรัพย์สิน แหล่งที่มาของ ทรัพย์สิน และจำนวนเงินใน หมายเหตุประกอบงบ การเงิน</p>	<p>● เทศบาลตำบลไม่มีรายการ สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น แต่ได้นำ รายการสินทรัพย์หมุนเวียนไปรวมใน รายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประเภทสังหาริมทรัพย์ แสดงราคา ทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน ดังนั้นเทศบาลตำบล จึงมีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกัน กับหลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ</p>
<p>13. ที่ดิน หมายความว่า อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้ เพื่อใช้ประโยชน์ในการ ดำเนินงาน หน่วยงานจะรับรู้ ที่ดินตามราคาทุน เฉพาะที่ดินที่</p>	<p>13. ไม่มีรายการที่ดิน แต่ได้ นำไปรวมไว้ในรายการ ทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ในส่วนของอสังหาริมทรัพย์ โดยแสดงราคาทรัพย์สิน</p>	<p>● เทศบาลตำบลไม่มีรายการที่ดิน แต่ได้นำรายการที่ดินไปรวมใน รายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประเภท อสังหาริมทรัพย์ แสดงราคา ทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน</p>

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>หน่วยงานมีกรรมสิทธิ์ และให้เปิดเผยเฉพาะที่ดินของราชพัสดุที่หน่วยงานครอบครอง และใช้ประโยชน์ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>14. อาคาร หมายถึง อาคาร และสิ่งปลูกสร้างประเภทต่าง ๆ เช่น อาคารสำนักงาน อาคารที่ใช้เพื่อประโยชน์อื่น อาคารโรงงาน สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ รวมทั้งส่วนปรับปรุงอาคารซึ่งเป็นต้นทุนในการตกแต่ง ต่อเติมหรือปรับปรุงตัวอาคารภายหลังจากที่จัดสร้างอาคารเสร็จแล้ว งานระหว่างก่อสร้างที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ โดยเปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าสุทธิตามบัญชีสำหรับอาคารและสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการ</p>	<p>แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p> <p>14. ไม่มีรายการอาคาร แต่ได้นำไปรวมไว้ในรายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สินในส่วนของอสังหาริมทรัพย์ โดยแสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคา</p>	<p>และจำนวนเงิน ดังนั้นเทศบาลตำบล จึงมีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ</p> <p>● เทศบาลตำบลไม่มีรายการอาคาร แต่ได้นำรายการอาคารไปรวมในรายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประเภทอสังหาริมทรัพย์ แสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน ดังนั้นเทศบาลตำบล จึงมีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ยกเว้น ไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและแสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชี</p>

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>และนโยบายบัญชีสำหรับ หน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>15. อุปกรณ์ รวมถึงครุภัณฑ์ ประเภทต่าง ๆ หน่วยงานจะ รับรู้อุปกรณ์ตามราคาทุนและ บันทึกค่าเสื่อมราคาสะสม โดย เปิดเผยรายละเอียดของราคา ทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และ มูลค่าสิทธิตามบัญชีสำหรับ อุปกรณ์แต่ละประเภทไว้ใน หมายเหตุประกอบงบการเงิน</p> <p>16. สินทรัพย์โครงสร้าง พื้นฐาน หมายถึง สินทรัพย์ที่ ให้บริการแก่สาธารณะซึ่ง จำเป็นต่อการขยายตัวทาง เศรษฐกิจ เช่น ถนน ท่อระบาย น้ำเสีย เป็นต้น สินทรัพย์ที่เป็น โครงสร้างพื้นฐานโดยทั่วไปจะมี ลักษณะข้อใดข้อหนึ่งหรือทุกข้อ ดังนี้ (1)เป็นส่วนประกอบของระบบ หรือเครือข่าย(2)มีลักษณะ</p>	<p>15. ไม่มีรายการอุปกรณ์ แต่ ได้นำไปรวมไว้ในรายการ ทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ในส่วนของสังหาริมทรัพย์ โดยแสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน แต่ ไม่มีการคำนวณค่าเสื่อม ราคา</p> <p>16. ไม่มีรายการสินทรัพย์ โครงสร้างพื้นฐาน เนื่องจาก เทศบาลตำบลบันทึก รายการดังกล่าวเป็น ค่าใช้จ่ายทั้งหมดในงบ รายรับ รายจ่าย ใน ปีงบประมาณ และไม่มีการ เปิดเผยข้อมูลในงบแสดง ฐานะการเงินและงบการเงิน อื่น</p>	<p>● เทศบาลตำบลไม่มีรายการ อุปกรณ์ แต่ได้นำรายการอุปกรณ์ไป รวมในรายการทรัพย์สินตามงบ ทรัพย์สิน ประเภทสังหาริมทรัพย์ แสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของ ทรัพย์สิน และจำนวนเงิน ดังนั้น เทศบาลตำบลจึงมีการปฏิบัติใน แนวทางเดียวกันกับหลักการและ นโยบายบัญชีสำหรับ</p> <p>● เทศบาลตำบลไม่มีการบันทึก รายการสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน เนื่องจากบันทึกรายการเป็น ค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ดังนั้นเทศบาล ตำบลจึงไม่มีการปฏิบัติในแนวทาง เดียวกันกับหลักการและนโยบาย บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ</p>

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>พิเศษและลักษณะการใช้งาน โดยเฉพาะ(3)เป็นสินทรัพย์ที่เคลื่อนที่ไม่ได้(4)เป็นสินทรัพย์ที่อาจจะมีข้อจำกัดในการจำหน่าย โดยให้เปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าสุทธิตามบัญชีสำหรับสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p> <p>(หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>17. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปธรรมซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ โดยเปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน ค่าตัดจำหน่ายสะสม และมูลค่าสุทธิตามบัญชีของรายการไว้ใน</p>	<p>17. ไม่มีรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลไม่มีการบันทึกรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้นเทศบาลตำบลจึงไม่มีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>หมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>18. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน อื่น หมายถึง สินทรัพย์ไม่ หมุนเวียนประเภทอื่น ให้ เปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>19. เจ้าหนี้ ให้เปิดเผย รายละเอียดประเภทเจ้าหนี้ไว้ ในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน</p>	<p>18. ไม่มีรายการสินทรัพย์ไม่ หมุนเวียนอื่น แต่ได้นำ รายการดังกล่าวไปรวมใน รายการทรัพย์สินตามงบ ทรัพย์สิน แสดงราคา ทรัพย์สิน แหล่งที่มาของ ทรัพย์สิน และจำนวนเงิน แต่ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา</p> <p>19. เทศบาลตำบลมีการ บันทึกรายการเจ้าหนี้ และ เปิดเผยรายละเอียดไว้ในงบ หนี้สิน เพื่อแสดงว่าเทศบาล ตำบลมีหนี้กับใคร คงค้าง และเป็นภาระผูกพันเป็น เวลาที่ปี จะต้องชำระเงินต้น ปีละเท่าใด โดยมี</p>	<p>● เทศบาลตำบลไม่มีรายการ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน แต่ได้นำ รายการดังกล่าวไปรวมในรายการ ทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน แสดง ราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของ ทรัพย์สิน และจำนวนเงิน ดังนั้น เทศบาลตำบลจึงมีการปฏิบัติใน แนวทางเดียวกันกับหลักการและ นโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงาน ภาครัฐ ยกเว้น ไม่มีการคำนวณค่า เสื่อมราคาและแสดงมูลค่าสุทธิตาม บัญชี</p> <p>● เทศบาลตำบลปฏิบัติในแนวทาง เดียวกันกับหลักการและนโยบาย บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ</p>

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
<p>20. รายได้รับล่วงหน้า หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับล่วงหน้าเป็นค่าสินทรัพย์หรือบริการที่หน่วยงานยังไม่ได้ส่งมอบสินทรัพย์หรือบริการให้ในขณะนั้นแต่จะส่งมอบให้อีกในอนาคต โดยเปิดเผยรายละเอียดของรายได้รับล่วงหน้าแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)</p> <p>21. เงินรับฝาก หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับฝากไว้ อาจเป็นเงินนอกงบประมาณประเภทเงินฝาก</p>	<p>รายละเอียด ประกอบด้วย ชื่อเจ้าหนี้ โครงการที่ขอกู้ จำนวนเงินที่ขอกู้ เลขที่สัญญา วันที่ลงนามในสัญญา จำนวนเงินต้นที่ค้างชำระ และปีสิ้นสุดสัญญา</p> <p>20. ไม่มีรายการรายได้รับล่วงหน้า</p> <p>21. มีการแสดงรายละเอียดประเภทของเงินรับฝากต่างๆ อาทิเช่น เงินประกันสัญญา เงินค่าใช้จ่ายในการ</p>	<p>ผลการเปรียบเทียบ</p> <ul style="list-style-type: none"> ● เทศบาลตำบลไม่มีการบันทึกรายการรายได้รับล่วงหน้า ดังนั้นเทศบาลตำบลจึงไม่มีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ● เทศบาลตำบลปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

หลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ	การเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบ แสดงฐานะการเงินของ เทศบาลตำบล	ผลการเปรียบเทียบ
เงินมัดจำประกันสัญญา หรือ เงินอื่นใด ซึ่งจะต้องจ่ายคืน ให้แก่ผู้ฝาก หรือเป็นเงินผ่านมือ ที่จะต้องส่งต่อไปยังบุคคลที่ สาม โดยเปิดเผยประเภทของ เงินที่รับฝากไว้ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน (หลักการ และนโยบายบัญชีสำหรับ หน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 2, 2546)	จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เงิน ภาษีหัก ณ ที่จ่าย โครงการ เศรษฐกิจชุมชน กองทุน หมุนเวียนเศรษฐกิจชุมชน กิจการประปา และ เงินกองทุนในกิจการต่าง ๆ ของเทศบาล ในหมายเหตุ ประกอบงบแสดงฐานะ การเงิน	

จากตารางที่ 4 แสดงผลการเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐกับการเปิดเผยข้อมูลหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบล พบว่า เทศบาลตำบลมีการปฏิบัติในแนวทางเดียวกันกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ จำนวน 7 รายการ ดังนี้

1. **เงินสด เงินฝากธนาคารและเงินฝากคลังจังหวัด** แสดงข้อมูลเงินสด เงินฝากธนาคารประเภทฝากประจำ ออมทรัพย์และเงินฝากกระแสรายวัน และเงินฝากคลังจังหวัด
2. **ลูกหนี้เงินยืม** เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน แต่เทศบาลตำบลได้แสดงจำนวนเงินลูกหนี้เงินยืมในงบทดลองหลังปิดบัญชี
3. **เงินลงทุน** แสดงรายการเงินฝากประจำ ซึ่งถือว่าเป็นเงินลงทุน ตามความหมายของหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ โดยเปิดเผยข้อมูลในรายการเงินสด เงินฝากธนาคารและเงินฝากคลังจังหวัด และรายการหุ้นในโรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น
4. **สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น** โดยนำรายการสินทรัพย์หมุนเวียนไปรวมในรายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประเภทสังหาริมทรัพย์ แสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน

5. **ที่ดิน** โดยนำรายการที่ดินไปรวมในรายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประเภท อสังหาริมทรัพย์ แสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน

6. **เจ้าหนี้** โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในงบ หนี้สิน เพื่อแสดงว่าเทศบาลตำบลมีหนี้กับใคร คงค้างและเป็นภาระผูกพันเป็นเวลากี่ปี จะต้องชำระเงินต้นปีละเท่าใด

7. **เงินรับฝาก** แสดงรายละเอียดประเภทของเงินรับฝากต่าง ๆ อาทิเช่น เงินประกัน สัญญา เงินค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย โครงการเศรษฐกิจชุมชน กองทุนหมุนเวียนเศรษฐกิจชุมชน กิจกรรมประปา และเงินกองทุนในกิจการต่าง ๆ ของเทศบาล

เทศบาลตำบลมีการปฏิบัติในแนวทางของหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงาน ภาครัฐบางส่วน จำนวน 4 รายการ ดังนี้

1. **ลูกหนี้ภาษีของแผ่นดินและรายได้ค้างรับ** แสดงรายได้ค้างรับจากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม ใบอนุญาต รายได้จากสาธารณูปโภค รายได้เบ็ดเตล็ดโดยนำเสนอในรายการลูกหนี้ ภาษี และมีการเปิดเผยข้อมูลลูกหนี้ค้างชำระภาษี ในรูปแบบบันทึกข้อความ ถึง นายกเทศมนตรี เรื่องรายงานลูกหนี้ค้างชำระภาษีต่าง ๆ **ยกเว้น** การตั้งและเปิดเผยจำนวนบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัย จะสูญ

2. **อาคาร** ได้นำรายการอาคารไปรวมในรายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประเภท อสังหาริมทรัพย์ แสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน **ยกเว้น** ไม่มีการ คำนวณค่าเสื่อมราคาและแสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชี

3. **อุปกรณ์** ได้นำรายการอุปกรณ์ไปรวมในรายการทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประเภท อสังหาริมทรัพย์ แสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน **ยกเว้น** ไม่มีการ คำนวณค่าเสื่อมราคาและแสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชี

4. **สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน** แต่ได้นำรายการดังกล่าวไปรวมในรายการทรัพย์สินตามงบ ทรัพย์สิน แสดงราคาทรัพย์สิน แหล่งที่มาของทรัพย์สิน และจำนวนเงิน **ยกเว้น** ไม่มีการคำนวณ ค่าเสื่อมราคาและแสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชี

และเทศบาลตำบลไม่ได้ปฏิบัติตามแนวทางของหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับ หน่วยงานภาครัฐ จำนวน 2 รายการ ดังนี้

1. **นโยบายการบัญชีที่สำคัญ** ซึ่งประกอบด้วย หลักการบัญชีในการจัดทำงบการเงิน หน่วยงานที่เสนอรายงาน ขอบเขตของข้อมูลในรายงาน การรับรู้รายได้ และค่าเสื่อมราคาและค่า ตัดจำหน่าย

2. **สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน** ไม่มีการบันทึกรายการ เนื่องจากบันทึกรายการเป็น ค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

ทั้งนี้ยังมีรายการจำนวน 6 รายการ ที่เทศบาลตำบลไม่สามารถปฏิบัติตามแนวทางของหลักการและนโยบายบัญญัติสำหรับหน่วยงานภาครัฐได้ เนื่องจากไม่มีลักษณะการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชียังกล่าว ดังนี้

1. เงินให้กู้
2. สินค้าคงเหลือ
3. รายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้า
4. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
5. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
6. รายได้รับล่วงหน้า

4.2 ผลการวิเคราะห์เพื่อนำเสนอเนื้อหาของข้อมูลสำหรับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน จาก การสัมภาษณ์เชิงลึก ประกอบด้วย

การวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อนำเสนอเนื้อหาของข้อมูลสำหรับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน ซึ่งก่อนการนำเสนอเนื้อหาของข้อมูลดังกล่าว ผู้วิจัยได้ทำการสรุปผลการวิเคราะห์ถึงสภาพปัจจุบันของงบแสดงฐานะการเงิน ปัญหาและอุปสรรคในการนำข้อมูลประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลไปใช้ประโยชน์ จากการสัมภาษณ์เชิงลึก ดังนี้

4.2.1 สภาพปัจจุบันของการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบน

จากการศึกษางบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบน พบว่าการจัดทำและการนำเสนอของงบแสดงฐานะการเงินมีรายละเอียดตามประเด็นดังนี้

1. การจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน

การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบล ถูกจัดทำขึ้นตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 และระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2548 หมวด 10 การตรวจเงิน และหมวด 11 ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

หมวด 10 การตรวจเงิน

ข้อ 100 ให้หัวหน้าหน่วยงานคลังจัดทำงบแสดงฐานะการเงินและงบอื่น ๆ ตามแบบที่กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นกำหนด เพื่อส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคตรวจสอบภายในเก้าสิบวันนับแต่วันสิ้นปี และส่งสำเนาให้ผู้ว่าราชการจังหวัด สำหรับองค์การบริหารส่วนตำบลให้ส่งนายอำเภอ

ข้อ 101 ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศสำเนางบแสดงฐานะการเงินและงบอื่น ๆ ตามข้อ 100 โดยเปิดเผยให้ประชาชนทราบ ณ สำนักงานองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในเวลาอันสมควร

หมวด 11 เบ็ดเตล็ด

ข้อ 105 ให้หัวหน้าหน่วยงานคลังจัดทำรายงานแสดงผลการดำเนินงานตามที่กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นกำหนดเพื่อนำเสนอผู้บริหารท้องถิ่น และประกาศสำเนารายงานดังกล่าวโดยเปิดเผยเพื่อให้ประชาชนทราบ ณ สำนักงานองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นทราบทุกสามเดือน

นอกจากระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 และระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2548 แล้ว กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้ออกระเบียบกรมการปกครองว่าด้วยการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543 เพื่อใช้เป็นแนวทางและวิธีการปฏิบัติงาน โดยระเบียบดังกล่าวกำหนดให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ตามแบบดังนี้

ชื่อองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น
งบแสดงฐานะการเงิน
เพียง ณ วันที่ 30 กันยายน 25.....

ทรัพย์สิน

ทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน (หมายเหตุ 1)	xxx
เงินสด เงินฝากธนาคารและเงินฝากคลังจังหวัด (หมายเหตุ 2)	xxx
เงินฝาก-เงินทุนส่งเสริมกิจการเทศบาล (ก.ส.ท.)	xxx
เงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด	xxx

ลูกหนี้ - ภาษีโรงเรือน	xxx	
- ภาษีบำรุงท้องที่	xxx	
- ภาษีป้าย	xxx	xxx
รายได้ค้างรับ		xxx
หุ้นในโรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น		xxx
		xxx

หนี้สินและเงินสะสม

ทุนทรัพย์สิน (หมายเหตุ 1)		xxx
เจ้าหนี้ (หมายเหตุ 3)		xxx
เงินรับฝากต่าง ๆ (หมายเหตุ 4)		xxx
รายจ่ายค้างจ่าย (หมายเหตุ 5)		xxx
รายจ่ายมัดส่งใบสำคัญ (หมายเหตุ 6)		xxx
เงินอุดหนุนเฉพาะกิจค้างจ่าย (หมายเหตุ 7)		xxx
เงินสะสม (หมายเหตุ 8)		xxx
		xxx

ตามระเบียบดังกล่าวกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินดังนี้

หมายเหตุ 1 เป็นบทรพย์สิน ณ วันที่ 30 กันยายน 25... เพื่อแสดงว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีบทรพย์สินที่ซื้อมาหรือมีผู้อุทิศให้และเป็นกรรมสิทธิ์อยู่ จำนวนเท่าใด ประกอบด้วยประเภทบทรพย์สินโดยแยกเป็น อสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ราคาบทรพย์สิน ชื่อ และแหล่งที่มาของบทรพย์สิน

หมายเหตุ 2 แสดงรายละเอียด เงินสด เงินฝากธนาคารและเงินฝากคลัง

หมายเหตุ 3 งบหนี้สิน เพื่อแสดงว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีหนี้สินกับใคร คงค้าง และเป็นภาระผูกพันเป็นเวลาที่ปี จะต้องชำระเงินต้นปีละเท่าใด ประกอบด้วย ชื่อเจ้าหนี้ โครงการที่ขอกู้ จำนวนที่ขอกู้ เลขที่สัญญา เงินต้นค้างชำระและปีสิ้นสุดสัญญา

หมายเหตุ 4 แสดงรายละเอียดเงินรับฝาก

หมายเหตุ 5 แสดงรายละเอียดรายจ่ายมัดส่งใบสำคัญ

หมายเหตุ 6 แสดงรายละเอียดรายจ่ายค้างจ่าย

หมายเหตุ 7 แสดงรายละเอียดเงินอุดหนุนเฉพาะกิจค้างจ่าย (เงินอุดหนุนเฉพาะกิจที่ได้ ก่อหนี้ผูกพันและยังไม่ได้เบิกจ่ายและเบิกจ่ายไม่ทัน)

หมายเหตุ 8 งบเงินสะสม แสดงรายละเอียดเงินสะสม

ทั้งนี้การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินและการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบของเทศบาลตำบล ในเขตภาคเหนือตอนบน มีการจัดทำปีละ 1 ครั้ง ณ วันที่ 30 กันยายน ของทุกปี โดยยึด ปิงบประมาณ (ตุลาคม – กันยายน ของทุกปี)

2. เนื้อหาในการเปิดเผยข้อมูล

จากระเบียบ ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 และระเบียบ กระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจ เงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2548 และระเบียบกรมการปกครองว่าด้วย การบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543 เทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบน ได้ถือปฏิบัติ ซึ่งผลการสำรวจการจัดทำงบแสดง ฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบน พบว่างบแสดงฐานะการเงินของเทศบาล ตำบล เป็นรายงานทางการเงินที่แสดงถึง (1) ทรัพย์สิน ซึ่งประกอบด้วย ทรัพย์สิน เงินสด เงินฝาก ธนาकारและเงินฝากคลังจังหวัด เงินฝากซึ่งเป็นเงินทุนส่งเสริมกิจการเทศบาล ลูกหนี้ (2) หนี้สิน และเงินสะสม ประกอบด้วย ทุนทรัพย์สิน หนี้สิน เงินรับฝากต่าง ๆ ใช้จ่ายค้างจ่าย เงินทุนสำรอง และเงินสะสม ทั้งนี้การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน ประกอบด้วย

1. การเปิดเผยข้อมูลของทรัพย์สินตามงบทรัพย์สิน ประกอบด้วย ทรัพย์สินที่เป็น อสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ โดยระบุราคาทรัพย์สิน และที่มาของทรัพย์สิน ซึ่งมาจาก 3 แหล่ง ประกอบด้วย (1) รายได้ของเทศบาลฯ (2) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล และ (3) ผู้อุทิศให้ โดย ส่วนใหญ่สามารถจัดทำตามรูปแบบที่กำหนดไว้

2. การเปิดเผยข้อมูลของเงินสด เงินฝากธนาคารและเงินฝากคลัง ประกอบด้วย รายละเอียดจำนวนเงินสดคงเหลือ บัญชีของเงินฝากธนาคารแต่ละประเภทประกอบด้วย เงินฝาก ประจำ เงินฝากออมทรัพย์ และเงินฝากกระแสรายวัน ในแต่ละธนาคารที่ได้นำเงินไปฝาก ส่วน ใหญ่เป็น ธนาคารกรุงไทย ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร และ ธนาคารออมสิน และเงินฝากคลังจังหวัด

3. เงินรับฝาก ประกอบด้วย รายละเอียดเงินรับฝากต่าง ๆ อาทิเช่น เงินประกันสัญญา เงินค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย โครงการเศรษฐกิจชุมชน กองทุนหมุนเวียนเศรษฐกิจชุมชน กิจกรรมประปา และเงินกองทุนในกิจการต่าง ๆ ของเทศบาล

4. เจ้าหนี้ มีการจัดทำเป็นลักษณะงบหนี้สิน โดยมีรายละเอียดประกอบด้วย ชื่อเจ้าหนี้/โครงการที่ขอกู้ จำนวนเงินที่ขอกู้ จำนวนดอกเบี้ยเงินกู้ เลขที่สัญญาเงินกู้ เงินต้นค้างชำระ และวันสิ้นสุดสัญญา

5. รายจ่ายค้างจ่าย ประกอบด้วยรายละเอียดรายจ่ายค้างจ่าย ได้ถูกแยกออกเป็นหมวดและประเภทของรายจ่าย ประกอบด้วย หมวดงบกลาง หมวดค่าจ้างชั่วคราว หมวดค่าตอบแทน หมวดค่าใช้สอย หมวดค่าวัสดุ หมวดค่าครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้างและหมวดรายจ่ายอื่น ทั้งนี้มีการจัดทำเพียงบางเทศบาลเท่านั้น ที่เหลือไม่ได้แยกเป็นหมวด นอกจากนั้นยังแสดงถึงจำนวนเงินที่สามารถแยกเป็นรายจ่ายที่เป็นการก่อหนี้ผูกพัน และไม่ก่อหนี้ผูกพัน (ชำระ ภายใน 1 ปี) การเบิกจ่ายระหว่างปี และยอดยกไปเป็นรายจ่ายในปีถัดไป

6. เงินสะสม รายละเอียดในงบเงินสะสม ประกอบด้วย เงินสะสมต้นงวดยกมา บวก/หัก รายรับจริงที่สูง(บวก)หรือต่ำ(หัก)กว่ารายจ่ายจริง บวกด้วยเงินรับคืนต่าง ๆ เช่น เงินโบนัสรับคืน หักด้วยเงินจ่ายขาดเงินสะสมและเงินยืมสะสม ซึ่งเป็นลักษณะของเงินที่เกินจากงบประมาณ ทำให้ต้องจ่ายเงินเพิ่มเติม โดยใช้เงินสะสมของเทศบาล

ภายหลังการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบล ทำการจัดส่งให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย

1. ผู้ว่าราชการจังหวัด โดยผ่านมายังสำนักงานท้องถิ่นจังหวัด
2. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค
3. สำนักงานคลังจังหวัด ซึ่งในภาคเหนือจะมีเฉพาะจังหวัดลำปางและจังหวัดแพร่ เท่านั้นที่รวบรวมและทำการวิเคราะห์งบการเงิน สำหรับจังหวัดอื่นในเขตภาคเหนือตอนบน เทศบาลตำบลไม่ได้ส่งงบแสดงฐานะการเงินและงบอื่น ๆ ให้กับสำนักงานคลังจังหวัด
4. เทศบาลตำบลจะสำเนางบแสดงฐานะการเงินและงบอื่น ๆ ติดประกาศให้กับประชาชนทั่วไปได้รับทราบ ณ ที่ทำการของเทศบาลตำบล และประกาศทางเว็บไซต์ของเทศบาลตำบล ทั้งนี้เทศบาลตำบลไม่ได้ติดประกาศรายละเอียดประกอบหรือหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินให้กับประชาชน

4.2.2 ปัญหาและอุปสรรคของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการนำข้อมูลประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลไปใช้ประโยชน์

การวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการนำข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลไปใช้ที่ผ่านมา พบว่ามีปัญหาและอุปสรรคดังนี้

1. คุณภาพของข้อมูล

สำหรับงบแสดงฐานะการเงินที่เทศบาลตำบลจัดทำเสร็จเรียบร้อยแล้ว งบการเงินดังกล่าวจะถูกจัดส่งให้กับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและให้ความเห็น โดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจะตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินตามระเบียบกรมการปกครองว่าด้วยการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543 ว่าได้เทศบาลตำบลได้จัดทำงบแสดงฐานะการเงินได้ครบถ้วนและถูกต้องตามระเบียบดังกล่าวหรือไม่ ทั้งนี้ปัญหาที่เกิดขึ้นมีดังนี้

1.1 รายการในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งนี้พบว่าผู้ตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ยังขาดความเข้าใจที่เพียงพอของรายการบัญชีบางรายการ เนื่องจากไม่มีการให้คำนิยามและคำอธิบายรายการบัญชีไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยคุณประวิทย์ ตันตราจินต์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภาค ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 29 กันยายน พ.ศ.2552)

“บัญชีของ อบต. เทศบาล หรือของท้องถิ่นเป็นบัญชีแบบผสมผสานแต่ไม่สมบูรณ์แบบ คือ เขาเปลี่ยนจากเกณฑ์เงินสดมาเป็นเกณฑ์คงค้าง แต่ก็ยังไม่สมบูรณ์ เนื่องจากไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา ไม่มีการจัดทำประมาณการหนี้สูญ เป็นต้น ทำให้ข้อมูลที่ได้รับไม่สมบูรณ์ คือ เกณฑ์เงินสดก็ไม่ใช่เกณฑ์คงค้าง ก็ไม่สมบูรณ์ ทุกครั้งที่ได้รับข้อมูลก็มักจะมีปัญหาตลอดเวลาลงตรวจในพื้นที่ขอให้จัดหาเอกสารประกอบ ก็ไม่ค่อยมี หรือมีก็ไม่ค่อยสมบูรณ์ เช่น ตรวจสอบบัญชีพวกครุภัณฑ์ แต่โดยทั่วไปหากมองในเชิงปริมาณถือว่างบการเงินของ อบต.และเทศบาลตำบล มีการเปิดเผยดีอยู่แล้ว ตามระเบียบของกระทรวงมหาดไทย เล่มสี่เหลือง”

1.2 ข้อมูลยังไม่เพียงพอต่อการนำไปวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหารการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลถือเป็นเครื่องมือหนึ่งในการสะท้อนผลการดำเนินงานของหน่วยงาน โดยที่งบแสดงฐานะการเงินและข้อมูลอื่น ๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้บริหารของเทศบาลยังไม่สามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวางแผน การตัดสินใจ และการควบคุม การบริหารงานของเทศบาลตำบลได้ เนื่องจากข้อมูลยังขาดการเปรียบเทียบ การวิเคราะห์ รวมถึงไม่มีรายละเอียดประกอบที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริหารได้ คุณ

เพ็ญภักดิ์ รัตน์คำฟู นายกเทศมนตรี เทศบาลตำบลเกาะคา จังหวัดลำปาง ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ. 2552)

“การนำข้อมูลงบการเงินมาใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจในปัจจุบัน สำหรับเทศบาลตำบลเกาะคา ได้นำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการวางแผนการใช้จ่ายเงิน โดยพิจารณาจากรายรายได้เปรียบเทียบกับเทศบัญญัติ เพื่อจัดทำงบประมาณแบบสมดุล โดยการพยากรณ์รายได้และค่าใช้จ่ายใช้ข้อมูลจากอดีตเป็นเกณฑ์ โดยที่การประมาณการรายได้ควรจะต่ำกว่าข้อมูลในอดีต เช่น รายได้จากภาษีอากร ส่วนการประมาณการค่าใช้จ่ายก็พิจารณาจากโครงการในอดีตและยุทธศาสตร์การพัฒนาเทศบาล จากการทำประชาคม เมื่อจัดทำประมาณการแล้วก็จะทำให้เราสามารถจะดำเนินการอื่น ๆ เช่น การขอรับการสนับสนุนงบประมาณจากหน่วยงานภายนอก ในกรณีที่ยังงบประมาณไม่เพียงพอ ในปัจจุบันผู้บริหารยังไม่ได้นำข้อมูลงบการเงินมาใช้ให้เกิดประโยชน์เท่าที่ควร และยังขาดบทวิเคราะห์งบการเงินด้วย”

และความคิดเห็นของคุณณญาณี แสงศรีจันทร์ คลังจังหวัดลำปาง ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ.2552)

“ในฐานะคลังจังหวัดลำปาง จริง ๆ แล้วไม่มีหน้าที่อะไรที่เกี่ยวกับงบการเงินของอปท. แต่เนื่องจากมองว่า เราอยากจะทำในปีหนึ่ง ๆ มีงบประมาณหรือเงินมาพัฒนาจังหวัดเท่าไร นอกจากเงินงบประมาณที่จัดสรรให้กับหน่วยงานราชการทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาคที่เราทราบกันอยู่แล้ว แต่ก็ยังมีงบประมาณของท้องถิ่นที่มีปริมาณมาก เลยขอความร่วมมือเขาให้ช่วยส่งงบการเงินให้กับสำนักงานคลังจังหวัดด้วย เพื่อเราจะได้มาวิเคราะห์ ประมาณเงินงบประมาณที่มาลงในพื้นที่จังหวัดลำปาง นั่นคือเราเป็นฐานผู้รวบรวมและวิเคราะห์ซึ่งออกมาใน 2 แบบ คือ งบลงทุน และงบดำเนินงาน จากที่ผ่านมางบการเงินที่ได้รับจากท้องถิ่น ยังได้ไม่ครบ บางครั้งข้อมูลก็ไม่สมบูรณ์ รายละเอียดมีไม่พอ เราก็ต้องถามเขาเป็นครั้ง ๆ ไป สำนักงานท้องถิ่นจังหวัดเอง ก็เป็นเพียงผู้รวบรวมเช่นกัน แต่เขาก็ไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าถูกต้อง หรือ ครบถ้วน หรือยังเพราะเขาไม่มีหน้าที่นี้”

2. ความสอดคล้อง

เนื่องจากเทศบาลตำบลเป็นหน่วยงานรัฐและได้รับงบประมาณที่รัฐจัดสรรให้ ดังนั้นการจัดทำงบการเงินต้องยึดหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ที่ออกโดยสำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ดังนั้นพบว่าการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน ยังขาดความสอดคล้องดังนี้

2.1 ความสอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ โดยหลักการและนโยบายบัญชีทั่วไปกำหนดให้หน่วยงานที่เสนอรายงาน เป็นหน่วยงานที่ถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่า มีผู้จำเป็นต้องนำข้อมูลจากรายงานการเงินของหน่วยงานนั้นไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและใช้ในการประเมินความรับผิดชอบของหน่วยงานที่มีต่อสาธารณะ สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แม้รัฐธรรมนูญกำหนดให้เป็นหน่วยงานที่ปกครองตนเองตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น และมีอิสระในการกำหนดนโยบายการปกครอง การบริหาร การบริหารบุคคล การเงินและการคลัง แต่เพื่อประโยชน์ในการกำหนดดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งรัฐบาลกลางได้จัดสรรงบประมาณส่วนหนึ่งเป็นเงินอุดหนุนในการดำเนินงาน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดระบบบัญชีให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนดและจัดส่งงบการเงินในรูปแบบที่กระทรวงการคลังกำหนดเพื่อนำมาวิเคราะห์ภาพรวมการเงินการคลังของประเทศด้วยเช่นกัน

แต่สภาพปัจจุบันของหลักการและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีของเทศบาลตำบล ยังขาดความสอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนด อาทิเช่น เทศบาลตำบลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยังไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ไม่มีการตั้งสำรองหนี้สูญ รวมถึงรายละเอียดการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่น้อยกว่าหลักการและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ คุณเยาวรัตน์ สายศรีธิ นักวิชาการคลังชำนาญการ สำนักงานคลังเขต 5 ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 17 กันยายน พ.ศ.2552)

“การทำบัญชีของ อบต.หรือเทศบาลตำบล เขายึดระเบียบของกระทรวงมหาดไทย เขาไม่ได้ยึดตามหลักการบัญชีภาครัฐ ทำให้ไม่สมบูรณ์ เช่น สินทรัพย์เขาไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งถ้าตามเกณฑ์คงค้างก็ต้องคิดค่าเสื่อมราคา แต่เขาไม่ได้คิด มันก็เลยกึ่ง ๆ เกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้าง”

ความคิดเห็นของคุณพินดา เขมทิพย์ ผู้อำนวยการกลุ่ม สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 9 ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 17 กันยายน พ.ศ.2552)

“การจัดทำบัญชีของ อบต.หรือเทศบาลตำบล ค่อนข้างมีปัญหาและมีมานานยิ่ง แก้กียิ่ง เพราะว่าเขาไม่ได้ยึดตามหลักการบัญชีภาครัฐ ซึ่งเป็นเกณฑ์คงค้าง เขาเปลี่ยนจากเกณฑ์เงินสดมาเป็นเกณฑ์คงค้างเขาก็เปลี่ยนเหมือนกันแต่ยังปฏิบัติได้ไม่ครบ บางอย่างก็ไม่ได้ทำ อาจเพราะเขายึดตามระเบียบของเขาเอง จริง ๆ แล้วก็ปรับเปลี่ยนระเบียบให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีภาครัฐนะ”

ความคิดเห็นของคุณดวงสมร สหัสธรรมรังสี นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน 9 ชช. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 9 ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 29 กันยายน พ.ศ.2552)

“การจัดทำบัญชีเป็นแบบผสมผสานแต่ไม่สมบูรณ์ ทำบ้างไม่ทำบ้าง อบต.เป็นหน่วยหน่วยงานของรัฐ ได้รับเงินสนับสนุนจากรัฐ ควบจัดทำบัญชีและงบการเงินที่สอดคล้องกับหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ ที่เขาทำด้วย เวลาเข้าตรวจก็สามารถทำได้ง่ายขึ้น และสามารถให้ความเห็นในการนำไปปรับปรุงได้”

2.2 ความไม่สอดคล้องสำหรับการปฏิบัติตาม พ.ร.บ. การเงินการคลัง สืบเนื่องจากเทศบาลตำบลเป็นหน่วยงานของภาครัฐและได้รับการสนับสนุนเงินงบประมาณจากรัฐ ดังนั้นเทศบาลตำบลจำเป็นต้องปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่รัฐกำหนดให้ ทั้งนี้ได้มีการร่างพระราชบัญญัติการเงินการคลังของรัฐ เพื่อนำมาประกาศและบังคับใช้กับหน่วยงานของรัฐทั้งหมดรวมถึงเทศบาลตำบลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น พ.ร.บ.ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อยกระดับประสิทธิภาพและความโปร่งใสทางการคลังของประเทศ ร่างพระราชบัญญัติการเงินการคลังเป็นการสร้างแผนแม่บททางการบริหารการคลังของประเทศ ซึ่งมีผลผูกพันการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาคสาธารณะทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการ องค์กรมหาชน องค์กรตามรัฐธรรมนูญ หน่วยงานในกำกับดูแลของรัฐ รัฐวิสาหกิจ กองทุนสาธารณะ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีสาระครอบคลุมถึงการกำหนดนโยบายการคลัง การวางแผนการคลังระยะปานกลาง การจัดหารายได้ การกำกับค่าใช้จ่าย การบริหารการเงินและทรัพย์สิน การบัญชีและการตรวจสอบภายใน กองทุนสาธารณะ การก่อหนี้ การรายงานและการประเมินความเสี่ยงทางการคลัง สิ่งที่ร่างพระราชบัญญัติฯ ฉบับนี้ให้ความสำคัญ คือ การสร้างมาตรฐานความโปร่งใสในการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงานสาธารณะ เช่น การจัดทำบัญชีที่ได้มาตรฐาน การตรวจสอบภายใน การรายงานข้อมูลทางการคลัง และการประเมินความเสี่ยงทางการคลัง เป็นต้น คุณอรพรรณ นาคมหาชาลาพันธ์ นักบัญชีชำนาญการ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2552) ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า

“จากประสบการณ์ทำงาน และคลุกคลีทางด้านมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ทำหน้าที่ในการกำหนดหลักการและนโยบายการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ จากคำถามในเรื่องของการจัดทำบัญชีของเทศบาลตำบล มีความคิดเห็นเห็นว่า เทศบาลตำบลเป็นหน่วยงานของรัฐทำหน้าที่ให้บริการประชาชน ได้รับงบประมาณจากรัฐ และสามารถจัดเก็บรายได้ด้วยตนเอง ดังนั้นแน่นอนว่าเขาจะต้องทำตาม

หลักการของการบัญชีคงค้าง แต่เท่าที่ทราบมา เขาใช้ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ซึ่งก็ยังไม่สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีภาครัฐเท่าไร อาจจะมียุทธศาสตร์ที่พุดยาก็เข้าใจ อยู่ว่ามันอยู่ในมือคน ๆ เดียว นะ สิ่งที่น่าเป็นห่วงอีกก็คือ ตอนนี้ไม่มีร่างพระราชบัญญัติการเงินการคลัง ซึ่งกำลังจะเสนอเข้าสภา ร่างตัวนี้จะรวมท้องถิ่นเข้ามาด้วย เท่าความของร่าง พรบ.นี้มาจาก รัฐธรรมนูญ ปี 50 จริง ๆ แล้วก็อาจเริ่มจากสมัยนายกทักษิณ ตอนที่ คุณสมคิด เป็น รัฐมนตรีว่าการที่ต้องการรวบรวมเพื่อจัดทำงบการเงินของประเทศ ดังนั้นเพื่อให้เหมือนกันจึงต้องมี แนวทางปฏิบัติที่เหมือนกันทุกหน่วยงานเพื่อที่จะสามารถจัดทำได้”

และความคิดเห็นของคุณณัฐพล อารีประเสริฐสุข นักบัญชีชำนาญการ กลุ่มงาน มาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2552) ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า

“ความคิดเห็นคล้ายกับหัวหน้ากลุ่มงาน ว่าร่างพระราชบัญญัติการเงินการคลัง หากบังคับใช้จริง ๆ แล้วท้องถิ่นจะปฏิบัติได้หรือไม่ แต่เห็นว่า ท้องถิ่นควรจัดทำรายงานทางการเงินอย่างโปร่งใส เนื่องจากเขาจัดเก็บภาษีจากประชาชนภายนอก ดังนั้นเขาจะต้องจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน เพื่อแสดงถึงความโปร่งใส ก็จากแนวคิดในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินของ จังหวัดและของประเทศนั้นแหละครับ ที่คิดว่าท้องถิ่นควรจะมีการปรับเปลี่ยนเพื่อให้การจัดทำบัญชีมีความสอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ”

3. การจัดทำและการนำเสนองบแสดงฐานะการเงิน

การจัดทำและนำเสนองบแสดงฐานะการเงิน มีการจัดทำในรอบ 12 เดือน โดยยึด ปีงบประมาณเป็นหลัก (เดือนตุลาคม – เดือนกันยายนของทุกปี) ทั้งนี้การจัดทำและการนำเสนอ งบแสดงฐานะการเงินดังกล่าว อาจยังไม่เพียงพอเนื่องจากไม่สามารถสะท้อนผลการดำเนินงาน และการเบิกจ่ายงบประมาณตามรายไตรมาส ซึ่งหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ ยึดถือปฏิบัติ ทำให้ ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องไม่สามารถประเมิน รวมถึงการปรับปรุงกระบวนการบริหารงานให้บรรลุ ถึงเป้าหมายที่วางไว้ได้ ทั้งนี้เรื่องระยะเวลาการจัดทำและการนำเสนองบแสดงฐานะการเงิน รองศาสตราจารย์ชูศรี เที้ยศิริเพชร หัวหน้าภาควิชาการจัดการ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (จากบท สัมภาษณ์วันที่ 15 กันยายน พ.ศ.2552)ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า

“การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบล เขาจัดทำเป็นรายปี ใช้ใหม่ ปีงบประมาณเริ่มเดือนตุลา ปีละหนึ่งครั้ง หากเปรียบเทียบกับธุรกิจก็ถือว่าน้อย เพราะธุรกิจเขา จะต้องจัดทำเป็นรายไตรมาส ราย 6 เดือน และรายปี เนื่องจากหากสามารถจัดทำงบการเงินเป็น รายไตรมาสได้ เขาก็จะรู้ว่าสถานะตอนนี้เขาเป็นยังไง แล้วเขาก็จะได้เปรียบเทียบกับงบประมาณ

และสิ่งที่ใช้ไปจริงว่าตรงตามเป้าหมายหรือไม่ ถือว่าเป็นการประเมินการทำงานด้วยและเห็นว่าควรจะเป็นรายไตรมาส”

และความคิดเห็นของ คุณชฎาพันธ์ ไสมียะ นักวิชาการคลังชำนาญการ สำนักงานคลังเขต 5 (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2552) ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า

“การจัดทำบัญชีหาก อบต.มีการจัดทำบัญชีอย่างถูกต้องก็ถือได้ว่ายอดเยี่ยม เพราะทุกวันนี้ยังมีการดำเนินการไม่ถูกต้องและครบถ้วน อาจเป็นเพราะ ปิดบัญชีไม่ได้ ไม่มีเอกสาร เอกสารหาย ซึ่งหากเขาทำบัญชีและงบการเงินได้ มันจะเป็นประโยชน์ในการบริหารงาน ของเขามาก ทุกวันนี้ อบต.และเทศบาลตำบลได้รับเงินงบประมาณเป็นก้อน ไม่มีการจัดทำ แผนการเบิกจ่ายเหมือนกับหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ เมื่อเขาได้รับงบประมาณไปแล้ว เวลาจะทำ อะไรเขาก็ต้องผ่านสภาของเขาเสียก่อน ซึ่งถือว่ายืดหยุ่นมาก ๆ ดังนั้นหากเขาสามารถจัดทำ งบการเงินเป็นไตรมาสได้ หรือ 6 เดือน ก็ได้ ก็ดีมาก เพราะเขาจะได้รู้ฐานะ รู้ว่าเงินที่ได้มาและที่ จ่ายออกไปนะเท่าไร ได้มาและใช้จ่ายไปอย่างไรบ้าง ยังมีค่าใช้จ่ายที่ยังค้างจ่ายเท่าไร เช่น หากเขาต้องกู้ยืมเงินมา เขาจะต้องจ่ายดอกเบี้ย อีกอย่างหนึ่งที่ว่าเขาควรจัดทำแผนการเบิกจ่าย งบประมาณด้วย”

4. ความรู้ความสามารถของบุคลากร

จากสภาพปัจจุบันของการจัดทำบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขต ภาคเหนือตอนบน พบว่าเทศบาลตำบลมีการจัดทำบแสดงฐานะการเงินโดยยึดถือระเบียบของ กระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจ เงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2548 และระเบียบของกรมการปกครองว่าด้วยการบันทึก บัญชี การจัดทำทะเบียนและรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543 ทั้งนี้ภายหลังจากการจัดทำบแสดงฐานะการเงินและงบอื่น ๆ แล้ว เทศบาลตำบลจะต้องสำเนาส่งให้กับผู้ว่า ราชการจังหวัดโดยผ่านมายังสำนักงานท้องถิ่นจังหวัด ซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้จัดเก็บบแสดงฐานะ การเงิน พร้อมส่งต่อให้กับสำนักงานคลังในฐานะตัวแทนของกรมบัญชีกลางประจำจังหวัด แต่การ รวบรวมบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลยังไม่สามารถทำได้ครบถ้วน อาจเกิดจากหลาย สาเหตุ ประกอบด้วย

4.1 ความรู้ความสามารถของบุคลากรของเทศบาลตำบลในการจัดทำบแสดง ฐานะการเงิน ซึ่งไม่มีความรู้และความเข้าใจในการจัดทำบฯ ซึ่งเป็นผลมาจากการรับบุคลากรที่มี ความรู้ความสามารถไม่ตรงกับตำแหน่งงาน จากประเด็นนี้ คุณลักษณะ บัสนานนท์ ผู้เชี่ยวชาญ เฉพาะด้านการคลังท้องถิ่น สำนักงานบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ได้ ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 23 กันยายน พ.ศ.2552)

“ในช่วงเดือนกันยายน จะต้องปิดบัญชีแต่ก็ไม่สามารถทำได้จนถึงเดือน ธันวาคม ก็ปิดไม่ได้ เราจึงต้องใช้โปรแกรมให้ปิดบัญชีทุกเดือน รวมตัวเลขมาให้หมดแล้วมาปิดบัญชี ให้เป็นค่าง่าย ปีเก่าก็จะเบิกกันปีใหม่ ทำยสุด ๆ แล้วก็ปิดบัญชีไม่ได้ ไม่ลงตัว นี่คือปัญหาส่วน ท้องถิ่นที่สะสมมา และกำลังพยายามแก้ไข โปรแกรมของเราก็จะออกเป็นกันข้อมูล เราจะช่วย เค้านในเรื่องของการตั้งงบประมาณ ดูในเรื่องของรายได้และบริหารของรายจ่ายจะจัดกระบวนการ ในส่วนของโปรแกรมของงบต่าง ๆ ให้ จะต้องสามารถทำให้ทุกอย่างเพื่อความสะดวก และถูกต้อง เพราะไม่อย่างนั้นก็จะจะมีปัญหาอยู่ตลอดเวลา ถามว่าถึงเวลาปิดบัญชี เราก็ต้องกำหนดทุก ๆ ครั้งโดยมักจะเป็นปัญหาเดิม ๆ ซึ่งพยายามไปอบรมเค้าก็รับหมดแต่อาจยังไม่เข้าใจและไม่สามารถนำไปใช้ได้ บ้างแห่งไม่สามารถเขียนเช็คได้อย่างถูกต้อง หรือเขียนผิดแล้วก็ไม่สามารถ ยกเลิกได้ ปัญหานี้อาจจะเนื่องจากบุคลากรส่วนมากอาจจะยังไม่มีความรู้ ไม่สามารถนำเอา ความรู้มาประยุกต์ในการทำงานได้ แม้แต่จบปริญญาตรี ในระดับมหาวิทยาลัย เค้าน่าจะเข้ามา ในส่วนตรงนี้สักเท่าไรนัก”

4.2 การจัดเก็บเอกสารทางการเงินและบัญชีที่ไม่เป็นระบบระเบียบ เอกสารสูญ หาย จึงเป็นผลให้ไม่สามารถจัดทำงบฯ ได้ จากประเด็นนี้ คุณชฎาพันธ์ โสมิยะ นักวิชาการคลัง ชำนาญการ สำนักงานคลังเขต 5 ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2552)

“การจัดทำงบการเงินของ อบต.หรือของเทศบาล ที่ผ่านมามีการจัดทำแต่เมื่อสิ้น ปี ไม่ได้รับงบครบถ้วน สาเหตุมาจากเจ้าหน้าที่ที่ทำไม่ได้ อาจเป็นเพราะเขาขาดความรู้ หรือบาง คนไม่ได้จบด้านนี้มาโดยตรง นอกจากสาเหตุจากเจ้าหน้าที่แล้ว ก็ยังมี เช่น ไม่มีเอกสาร เอกสาร สูญหาย อีกสาเหตุหนึ่งก็คือ ปิดบัญชีไม่ได้เพราะทำไม่ได้เพิ่งมาทำงานใหม่ ทำให้ไม่สามารถปิด บัญชีและทำงบการเงินได้ อันนี้เป็นปัญหาที่พบเจอ”

4.2.3 เนื้อหาของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน ของเทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบน

จากการสรุปผลการสัมภาษณ์เชิงลึก เกี่ยวกับข้อมูลเนื้อหาของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตภาคเหนือตอนบนมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1. รายการที่ต้องเปิดเผยเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน ประกอบด้วย

1.1 ให้คำนิยามและคำอธิบายรายการบัญชีเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงความหมาย วัตถุประสงค์และเงื่อนไขพิเศษของรายการบัญชีนั้น ๆ

ในประเด็นนี้ คุณประวิทย์ ตันตราจินต์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภาค (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 29 กันยายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ดังนี้

“โดยทั่วไปหากมองในเชิงปริมาณถือว่างบการเงินของ อบต.และเทศบาลตำบล มีการเปิดเผยดีอยู่แล้ว ตามระเบียบของกระทรวงมหาดไทย เล่มสี่เหลืองก็ถือว่าเชิงปริมาณทำได้ดีแล้ว แต่ถ้ามองเชิงคุณภาพ หรือสิ่งที่ต้องการให้เขาเพิ่มเติม ก็เช่น โครงการเศรษฐกิจชุมชน ที่ อบต.ปล่อยกู้ให้กับประชาชน กลุ่มให้ไปประกอบอาชีพ ควรจะต้องแสดงรายละเอียดของลูกหนี้ด้วย เนื่องจากปัจจุบันไม่มีรายละเอียดซึ่งอาจทำให้ลูกหนีหายไ้ รวมถึงไม่สามารถคุมลูกหนี้ได้ ไม่รู้ว่าจะหนี้สูญหรือเปล่า ถัดมาจะเป็นของบัญชีบางตัว เช่น เงินทุนสำรองเงินสะสม ไม่ค่อยเข้าใจว่ามันคือบัญชีอะไร มีวัตถุประสงค์เพื่ออะไร รวมถึงบัญชีอื่น ๆ ควรให้คำนิยาม คำอธิบายรายการ รวมถึงเงื่อนไขพิเศษ ข้อจำกัดของการใช้ อีกอันที่พอจะนึกออกก็คือ ควรแสดงภาระผูกพันของเงินฝากธนาคารของหน่วยงาน เนื่องจากเงินฝากดังกล่าวสามารถนำไปค้ำประกัน ใน กสท. กสท. ก็คือ กองทุนส่งเสริมกิจการเทศบาล ซึ่งเทศบาลกู้ยืมเงินโดยนำเงินฝากไปค้ำประกัน หากไม่มีการเปิดเผยไว้ก็จะไม่รู้ว่าเป็นเงินฝากนั้น มีภาระผูกพันหรือไม่”

1.2 จัดทำบทวิเคราะห์ โดยแสดงถึงประสิทธิภาพการใช้จ่ายเงินกับผลการดำเนินงาน ในประเด็นนี้ รองศาสตราจารย์ชูศรี เทียศิริเพชร หัวหน้าภาควิชาการศึกษารจัดการมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 15 กันยายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“สิ่งที่เขาควรจะต้องจัดทำเพิ่มเติม หากเป็นเรื่องของงบประมาณ เขาควรจะแสดงให้เห็นถึงการเปรียบเทียบระหว่างงบประมาณที่วางไว้กับสิ่งที่ใช้จริงว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เพื่อแสดงถึงประสิทธิภาพการใช้งบประมาณด้วย ค่าใช้จ่ายทางด้านบุคลากรก็จะต้องแสดงรายละเอียด ว่าเป็นค่าตอบแทนอะไรบ้าง และแยกรายละเอียดการจ่ายเงินเป็นแต่ละโครงการต่างหาก”

ข้อเสนอของ คุณณัญญิ แสงศรีจันทร์ คลังจังหวัดลำปาง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“หากถามว่าต้องการให้เพิ่มเติมอะไรบ้างสำหรับท้องถิ่นหรือเทศบาลตำบล อยากให้เขาแสดงรายละเอียดงบประมาณและการใช้เงินเพื่อแสดงถึงประสิทธิภาพการใช้จ่ายเงินและการบริหารเงิน แสดงรายจ่ายเพื่อการพัฒนารายได้ซึ่งอาจจะค่อนข้างยาก สิ่งที่สำคัญ

ควรแสดงรายละเอียดเงินนอกงบประมาณ เช่น รายได้ภาษีอากร เพื่อที่จะได้นำตัวเลขนั้นมาทำ ข้อมูลตัวเลขทางการเงินของจังหวัด ถ้าจะให้ดียิ่งขึ้นจะจัดเกรด จัดลำดับ อบต.หรือเทศบาล”

ข้อเสนอของ คุณเพ็ญภักดิ์ รัตนคำฟู นายกเทศมนตรี เทศบาลตำบลเกาะคา จังหวัดลำปาง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“จะเห็นได้ว่า เราได้จัดทำทางการเงินและรายละเอียดอื่น ๆ ประกอบไว้พอสมควร แต่ก็ยังขาดบทวิเคราะห์อย่างที่ว่า ก็มีทั้งเป็นตารางเปรียบเทียบปีก่อน อย่างที่บอกเป็นรายละเอียดโครงการต่าง ๆ มันจะทำให้ผู้บริหารอย่างปุ๋ยหรือคนอื่น สามารถใช้ข้อมูลได้”

และข้อเสนอของ คุณอรพวรรณ นาคมหาชาลันธุ์ นักบัญชีชำนาญการ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“ควรแสดงรายจ่ายและภาระผูกพันต่าง ๆ โดยต้องเปิดเผยให้ชัดเจนนะ มีการเปรียบเทียบประสิทธิภาพการใช้งบประมาณ โดยการแสดงถึงแหล่งที่มาของเงินงบประมาณ และการใช้ไปว่ามีความสัมพันธ์กัน หรือไม่ คือว่าใช้เงินตรงตามวัตถุประสงค์หรือเปล่า เป็นลักษณะของบทวิเคราะห์การใช้จ่ายเงินกับผลการดำเนินงาน

1.3 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายของโครงการที่เป็นนโยบายที่สำคัญของรัฐบาล โดยเฉพาะโครงการที่มีแหล่งงบประมาณมาจากการกู้ยืมเงิน ซึ่งในประเด็นนี้ รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์ เปรียบจริยะวัฒน์ อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ (NIDA) (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 22 ตุลาคม พ.ศ.2552)

“ในแง่ของประชาชนเราก็อยากให้เรา ได้ตัวเงินมาจากที่ไหน มันก็ได้มาจากการเก็บรายได้ในตำบล มาจากการจัดสรรของจังหวัด จะมาจากการจัดสรรของภาครัฐ คือจังหวัดอาจจะมีเงินให้เอง แล้วมากระจายให้ อาจจะมาจากรัฐ ก็คือกระทรวงมหาดไทย มันน่าจะมีแหล่งที่มาที่บอกมาให้หมด แล้วก็เงินพวกนี้ถูกใช้ไปในการทำอะไรบ้าง พี่มองว่าเทศบาลใช้เงินได้ถูกต้องตามวัตถุประสงค์ของการได้มาใหม่ ใช้เงินเหมาะสมใหม่ ทุกอย่างมันตรงใหม่”

และข้อเสนอของ รองศาสตราจารย์ชูศรี เที้ยศิริเพชร หัวหน้าภาควิชาการจัดการ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 15 กันยายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“อีกเรื่องหนึ่งที่เห็นว่าควรจะต้องชี้แจงก็คือเรื่อง เงินกู้ ควรแสดงรายละเอียดที่เกี่ยวกับโครงการที่ได้รับเงินจากการกู้ยืมเงินของรัฐจากทำโครงการนี้โดยเฉพาะ โดยจะต้องแจงรายละเอียดให้ชัดเจน และแยกรายละเอียดการจ่ายเงินเป็นแต่ละโครงการต่างหาก”

1.4 แสดงข้อมูลแหล่งที่มาและแหล่งใช้ไปของเงินงบประมาณให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ ในประเด็นนี้ คุณเพ็ญภาค รัตนคำฟู นายกเทศมนตรี เทศบาลตำบลเกาะคา จังหวัดลำปาง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ. 2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“ในการจัดทำงบการเงินของเทศบาลตำบลเกาะคา ปัจจุบันนี้ทำได้ดีแล้ว พูดถึงในเชิงปริมาณใช้ได้ แต่ในเชิงคุณภาพยังต้องปรับปรุง โดยเฉพาะในการนำข้อมูลมาใช้ ทั้งในการวางแผนการใช้จ่ายเงิน เช่น การประมาณการรายได้และค่าใช้จ่าย จะต้องอาศัยข้อมูลจากงบการเงินในอดีตเปรียบเทียบกับหลายปีเพื่อดูถึงแนวโน้ม โดยปกติเราจะใช้ปีอดีตเป็นเกณฑ์ แล้วจะประมาณการรายได้ซึ่งควรประมาณการต่ำกว่าปีก่อน เพื่อมิให้เงินงบประมาณไม่พอกับรายจ่าย ส่วนค่าใช้จ่ายก็จะดูจากโครงการในอดีตและยุทธศาสตร์ในการพัฒนาของเทศบาลก็มีทิศทางไปในทางใด อีกอย่างหนึ่งก็คือ งบการเงินก็จะใช้เป็นแนวทางในการขอสนับสนุนเงินงบประมาณจากหน่วยงานภายนอกหาก งบประมาณไม่พอ บัญชีจึงเห็นว่าการบัญชีและงบการเงินของหน่วยงานมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง อย่างที่บอกว่า ข้อมูลในงบการเงินยังควรจะต้องมีอีกหลายอย่างที่ต้องเพิ่มเติม เช่น มีการวิเคราะห์หน่วยหนึ่ง เพราะอะไร คือ การเพิ่มขึ้นของรายได้ โดยเฉพาะภาษีมันเป็นตัวชี้วัดถึงภาวะการดำเนินงานทำ ภาวะเศรษฐกิจ อาชีพของประชาชนในพื้นที่”

1.5 จัดทำนโยบาย วิธีการและเปิดเผยรายการเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ในประเด็นนี้รองศาสตราจารย์ชูศรี เที้ยศิริเพชร หัวหน้าภาควิชาการจัดการมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 15 กันยายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“สิ่งที่เขาควรจะต้องจัดทำเพิ่มเติม โดยเฉพาะในส่วนของที่ดินอาคารก็จะต้องคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งมันจะต้องทำอยู่แล้ว ตามหลักการบัญชีคงค้างและจะได้สอดคล้องกับหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ ที่ทำกันอยู่ในปัจจุบัน”

1.6 แสดงข้อมูลทั้งรูปแบบของการบัญชีการเงินและการบัญชีบริหาร ซึ่งในประเด็นนี้ คุณเพ็ญภาค รัตนคำฟู นายกเทศมนตรี เทศบาลตำบลเกาะคา จังหวัดลำปาง ไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ. 2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“การนำข้อมูลงบการเงินมาใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจในปัจจุบันสำหรับเทศบาลตำบลเกาะคา ได้นำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการวางแผนการใช้จ่ายเงิน โดยพิจารณาจากจากรายได้เปรียบเทียบกับเทศบัญญัติ เพื่อจัดทำงบประมาณแบบสมดุล โดยการพยากรณ์รายได้และค่าใช้จ่ายใช้ข้อมูลจากอดีตเป็นเกณฑ์ โดยที่การประมาณการรายได้ควรจะต่ำกว่าข้อมูลในอดีต เช่น รายได้จากภาษีอากร ส่วนการประมาณการค่าใช้จ่ายก็พิจารณาจากโครงการในอดีตและยุทธศาสตร์การพัฒนาเทศบาล จากการทำประชาคม เมื่อจัดทำประมาณการแล้วก็จะทำให้เราสามารถจะดำเนินการอื่น ๆ เช่น การขอรับการสนับสนุนงบประมาณจากหน่วยงาน

ภายนอก ในกรณีซึ่งงบประมาณไม่เพียงพอ ในปัจจุบันผู้บริหารยังไม่ได้นำข้อมูลงบการเงินมาใช้ให้เกิดประโยชน์เท่าที่ควร ”

1.7 เปิดเผยข้อมูลภาวะผูกพันของเงินฝากธนาคาร

ในประเด็นนี้ คุณอรพรรณ นาคมหาชาลลันท์ นักบัญชีชำนาญการ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“สิ่งที่เราควรจะทำก็คือ เรื่องแรก การเปิดเผยภาวะผูกพัน หรือ Contingencies ต่าง เขายังไม่ได้ดำเนินการ เช่น การฟ้องร้อง หรือใช้ความเห็นของ สตง. ถัดมาเราควรแสดงรายจ่ายและภาวะผูกพันต่าง ๆ โดยต้องเปิดเผยให้ชัดเจนนะ มีการเปรียบเทียบประสิทธิภาพการใช้งบประมาณ โดยการแสดงถึงแหล่งที่มาของเงินงบประมาณและการใช้ไปว่ามีความสัมพันธ์กัน หรือไม่ คือว่าใช้เงินตรงตามวัตถุประสงค์หรือเปล่า เป็นลักษณะของบทวิเคราะห์การใช้จ่ายเงินกับผลการดำเนินงาน นอกจากนั้นสิ่งที่อยากจะเพิ่มเติมให้เขาก็คือ กรมส่งเสริม ในฐานะหน่วยงานกำกับ ควรจะจัดทำ Best Practice นะ เพื่อจะได้เป็นตัวอย่าง ที่มีเอกสารอีกชิ้นหนึ่งจะมอบให้ก็คือ การจัดทำต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการ เช่น หน่วยงานให้บริการเหมือนกันแต่อาจใช้ต้นทุนที่แตกต่างกันก็ได้ สิ่งที่ต้องการจะให้เห็นก็คือ Cost Per Unit ของ Output มันเท่าไร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานภาครัฐ โดยการเปรียบเทียบหน่วยงานที่มีลักษณะการให้บริการที่เหมือนกัน หรือขนาดใกล้เคียงกัน เราอาจใช้ชื่อว่า ความคุ้มค่าของการดำเนินงานภาครัฐ”

และข้อเสนอแนะของ คุณประวิทย์ ตันตราจินต์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภาค (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 29 กันยายน พ.ศ.2552)

“ควรแสดงภาวะผูกพันของเงินฝากธนาคารของหน่วยงาน เนื่องจากเงินฝากดังกล่าวสามารถนำไปค้าประกัน ใน กสท. กสท. ก็คือ กองทุนส่งเสริมกิจการเทศบาล ซึ่งเทศบาลกู้ยืมเงินโดยนำเงินฝากไปค้าประกัน หากไม่มีการเปิดเผยไว้ก็จะไม่รู้ว่าเงินฝากนั้น มีภาวะผูกพันหรือไม่”

2. ความเพียงพอของข้อมูลในการนำไปใช้ประโยชน์

2.1 การเปิดเผยต้องคำนึงถึงผู้ใช้งบการเงินโดยให้ตอบสนองของความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเป็นหลัก จากประเด็นนี้ รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์ เพ็ญจริยวัฒน์ อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ (NIDA) (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 22 ตุลาคม พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“ในเรื่องหลักการในเรื่องงบการเงินออกมาเพื่อเป็นประโยชน์กับผู้ใช้งานทางด้านของตัวเทศบาลต้องตอบโจทย์ให้ได้ว่าใครคือผู้ใช้งบการเงินของพวกเขาเค้า ยังไงก็ต้องตอบให้ได้ เพราะว่ามันหมายถึงผู้ใช้หลายคนด้วยกัน ผู้ใช้ก็คือประชาชนที่อยู่ในพื้นที่ อาจจะหมายถึงทางอำเภอ หรือทางจังหวัด รวมทั้งเจ้าตัวรัฐบาล นั่นคือผู้ใช้ เค้าคิดว่าใครคือผู้ใช้ ที่เค้าจะต้องเจอให้ได้ มันก็เหมือนนักการเมืองธุรกิจ ที่เค้าต้องรู้ว่าผู้ใช้คือใคร เรายังต้องออกแบบตัวรายงานให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้ นั่นคือตัวแรกที่ต้องทำ เสร็จแล้วเราก็ต้องดูว่าตัวนั้นอยู่ในงบการเงินของเทศบาลรึเปล่า ในส่วนของการไปสอบถามความคิดเห็นของประชาชน ในแง่ของประชาชน เค้าต้องการที่จะรู้ก็คือ งบประมาณที่ได้ เงินกู้ที่ได้ ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ เงินรับฝาก แต่ว่าเค้าไม่ได้สนใจการคิดเงินเท่าไร”

และข้อเสนอของ รองศาสตราจารย์สุศรี เทียศิริเพชร หัวหน้าภาควิชาการจัดการ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 15 กันยายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“การรับเงินมาจากกระทรวงมหาดไทย เพื่อจัดเป็นค่าดำเนินงาน ต่อไปนี้ทุกภาคส่วนมันก็เหมือนกันหมด มันก็เลยมีความรู้สึกว่าการประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับจากการสร้างถนนมันยาว มันก็เลยไม่ได้บอกว่า ตัวค่าใช้จ่ายจะแยกออกจากกัน ที่น่าสนใจมันก็ต้องดูว่าข้อมูลใครเป็นคนใช้ แล้วผู้ใช้ต้องการอะไร ที่บอกว่าผู้ใช้ก็คือประชาชนในเทศบาลกับหน่วยงานที่อยู่ในเทศบาลตำบลซึ่งอาจจะต้องใช้ อาจจะต้องร่วมกับระบบของชาวบ้าน”

2.2 นำเสนอข้อมูลที่แสดงถึงการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานด้านการให้บริการแก่ประชาชนและสังคมกับการใช้งบประมาณโดยการจัดทำเป็นต้นทุนต่อหน่วยของผลการดำเนินงาน (Cost Per Unit) จากประเด็นนี้ คุณณัฐพล อารีประเสริฐสุข นักบัญชีชำนาญการ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“สิ่งที่อยากจะเพิ่มเติมอีกนิดหนึ่งก็คือ เรื่องความคุ้มค่าของการดำเนินงานของภาครัฐเมื่อกี้ เราอาจใช้การเปรียบเทียบ MR และ MC ทางด้านการให้บริการประชาชนและสังคม เนื่องจากมันจะสืบเนื่องไปถึงเรื่องที่จะได้นำเสนอก็คืออีกหน่อย อปท.จะสามารถจัดหาเงินได้จากการออกตราสารแล้วนำมาขายในตลาดหลักทรัพย์ อันนี้เป็นแนวคิดนะ เช่น เขาอาจจะออก พันธบัตร หากเป็นแบบนี้จริง สิ่งที่เขาจะต้องตระหนักก็คือ การมีส่วนร่วมในการตรวจสอบการดำเนินงานของ อปท. โดยประชาชน ภาครัฐเองก็ต้องมีนักบัญชีที่มีความรู้ เพื่อให้การจัดทำงบการเงินและการตรวจสอบทำได้อย่างดี ก็มีแนวคิดอีกว่าจะจัดทำโครงการพัฒนานักบัญชีภาครัฐ หรือการหาว่า ท้องถิ่นที่มีขนาดที่เหมาะสมไม่ใหญ่หรือเล็กจนเกินไป มัน

น่าจะมีขนาดเท่าไร? ถึงจะมีประสิทธิภาพ จากที่อาจารย์ได้กล่าวไปเมื่อที่ผมเห็นด้วยกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่จะต้องมีความพอดี ไม่มากเกินไป หรือไม่น้อยจนเกินไปมันจะต้องเหมาะสม”

และคุณอรพรรณ นาคมหาชลาลัย นักบัญชีชำนาญการ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“นอกจากนั้นสิ่งที่อยากจะเพิ่มเติมให้เขาก็คือ กรมส่งเสริม ในฐานะหน่วยงานกำกับ ควรจะจัดทำ Best Practice นะ เพื่อจะได้เป็นตัวอย่าง ที่มีเอกสารอีกชิ้นหนึ่งจะมอบให้ก็คือ การจัดทำต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการ เช่น หน่วยงานให้บริการเหมือนกันแต่อาจใช้ต้นทุนที่แตกต่างกันก็ได้ สิ่งที่ต้องการจะให้เห็นก็คือ Cost Per Unit ของ Output มันเท่าไร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานภาครัฐ โดยการเปรียบเทียบหน่วยงานที่มีลักษณะการให้บริการที่เหมือนกัน หรือขนาดใกล้เคียงกัน เราอาจใช้ชื่อว่า ความคุ้มค่าของการดำเนินงานภาครัฐ”

นอกจากเนื้อหาของข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินแล้ว ยังมีข้อเสนอแนะอื่น ๆ เพิ่มเติมที่มีความเกี่ยวข้องกับงบแสดงฐานะการเงินดังนี้

1. จัดทำงบแสดงฐานะการเงินและงบอื่น พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเป็นรายไตรมาส ในประเด็นนี้ รองศาสตราจารย์ชูศรี เที้ยศิริเพชร หัวหน้าภาควิชาการจัดการมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 15 กันยายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบล เขาจัดทำเป็นรายปีใช้ใหม่ ปีงบประมาณเริ่มเดือนตุลา ปีละหนึ่งครั้ง หากเปรียบเทียบกับธุรกิจก็ถือว่าน้อยนะ เพราะธุรกิจเขาจะต้องจัดทำเป็นรายไตรมาส ราย 6 เดือน และรายปี เนื่องจากหากสามารถจัดทำงบการเงินเป็นรายไตรมาสได้ เขาก็จะรู้ว่าสถานะตอนนี้เขาเป็นยังไง แล้วเขาก็จะได้เปรียบเทียบกับงบประมาณและสิ่งที่ใช้ไปจริงว่าตรงตามเป้าหมายหรือไม่ ถือว่าเป็นการประเมินการทำงานด้วยนะอาจารย์ว่าควรจะทำเป็นรายไตรมาสนะ แล้วเปิดเผยในรูปแบบอื่น ๆ ด้วย เช่น เคยเห็นบางที่เขาจัดทำเป็นเหมือนเอกสารเผยแพร่ ถ้าหากเป็นท้องถิ่น ขนาดใหญ่หน่อย เช่น อบจ.ที่ลำพูน เขาก็จัดเป็นงานประจำปี เพื่อแสดงผลงาน อะไรทำนองนี้”

2. จัดทำแผนการเบิกจ่ายงบประมาณเป็นรายไตรมาส ในประเด็นนี้ คุณชฎาพันธ์ โสมิยะ นักวิชาการคลังชำนาญการ สำนักงานคลังเขต 5 (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“ดังนั้นหากเขาสามารถจัดหางบการเงินเป็นไตรมาสได้ หรือ 6 เดือน ก็ได้ ก็จะดีมาก เพราะเขาจะได้รู้ฐานะ รู้ว่าเงินที่ได้มาและที่จ่ายออกไปเท่าไร ได้มาและใช้จ่ายไปอย่างไรบ้าง ยังมีค่าใช้จ่ายที่ยังค้างจ่ายเท่าไร เช่น หากเขาต้องกู้ยืมเงินมา เขาจะต้องจ่ายดอกเบี้ย อีกอย่างหนึ่งที่ว่าเขาควรจัดทำแผนการเบิกจ่ายงบประมาณด้วย”

3. ปฏิบัติตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ จากประเด็นนี้ คุณชฎาพันธ์ โสมิยะ นักวิชาการคลังชำนาญการ สำนักงานคลังเขต 5 (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“การทำบัญชีของ อบต.หรือเทศบาลตำบล เขาไม่ได้ยึดตามหลักการบัญชีภาครัฐ นะ สิ้นทรัพย์เขาไม่คิดค่าเสื่อมราคานะ ซึ่งผู้ที่รับผิดชอบโดยเฉพาะกรมส่งเสริม จะต้องปรับแนวทางปฏิบัติทางบัญชีให้มันสอดคล้องกับเกณฑ์คงค้าง คือ สิ้นทรัพย์มีเท่าไร ต้องบันทึกค่าเสื่อมราคา มันถึงจะเข้าตามเกณฑ์คงค้าง หรือตามหลักการบัญชีของภาครัฐนอกจากนั้น พี่ว่าจะให้ดี เขาควรมีการวิเคราะห์ห้บด้วยก็ดี ขอแบบมีข้อมูลละเอียดให้มากที่สุด แสดงรายการ สิ้นทรัพย์หมุนเวียนอื่น ๆ ด้วย เนื่องจากมันมักจะชอบเอาอะไรไปแอบอยู่ในบัญชีนี้”

คุณเยาวรัตน์ สายศรีธิ นักวิชาการคลังชำนาญการ สำนักงานคลังเขต 5 ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 17 กันยายน พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“การทำบัญชีของ อบต.หรือเทศบาลตำบล ควรยึดตามหลักการบัญชีภาครัฐ จะทำให้เกิดความสมบูรณ์ เป็นไปตามเกณฑ์คงค้าง แต่เขาไม่ได้คิด มันก็เลยกึ่ง ๆ เกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้าง”

และข้อเสนอแนะของคุณพนิดา เขมทิพย์ ผู้อำนวยการกลุ่ม สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 9 ได้ให้ความคิดเห็นไว้ว่า (จากบทสัมภาษณ์ วันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“การจัดทำบัญชีของ อบต.หรือเทศบาลตำบล ควรปรับเปลี่ยนระเบียบให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีภาครัฐ”

4. การเตรียมพร้อมสำหรับการปฏิบัติตาม(ร่าง)พระราชบัญญัติการเงินการคลัง ทั้งนี้ ต้องมีการจัดทำรายงานการเงินแผ่นดินที่ครอบคลุมหน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ กองทุนสาธารณะและ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมทั้งจัดให้มีการตรวจสอบโดยองค์การอิสระ และเปิดเผยต่อสาธารณชน

จากประเด็นดังกล่าวคุณอรพรรณ นาคมหาชาลาพันธ์ นักบัญชีชำนาญการ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (จากบทสัมภาษณ์วันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ.2552) ได้ให้ข้อเสนอไว้ว่า

“จากประสบการณ์ทำงาน และคลุกคลีทางด้านมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐมา ซึ่งกลุ่มงานของตนเอง มีชื่อว่า กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ทำหน้าที่ในการกำหนดหลักการและนโยบายการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ จากคำถามในเรื่องของการจัดทำบัญชีของเทศบาลตำบล มีความคิดเห็นว่า เทศบาลตำบลเป็นหน่วยงานของรัฐ ทำหน้าที่ให้บริการประชาชน ได้รับงบประมาณจากรัฐ และสามารถจัดเก็บรายได้ด้วยตนเอง ดังนั้นแน่นอนว่าเขาจะต้องทำตามหลักการของการบัญชีคงค้าง แต่เท่าที่ทราบมา เขาใช้ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ซึ่งก็ยังไม่สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีภาครัฐเท่าไร้อาจจะมีหลายสาเหตุซึ่งพุดยาก ก็เข้าใจอยู่ว่ามีอยู่ในมือคน ๆ เดียว นะ สิ่งที่น่าเป็นห่วงอีกก็คือ ตอนนี้มีร่างพระราชบัญญัติการเงินการคลัง ซึ่งกำลังจะเสนอเข้าสภา ร่างตัวนี้จะรวมท้องถิ่นเข้ามาด้วย เท่าความของร่าง พรบ.นี้มาจากรัฐธรรมนูญ ปี 50 จริง ๆ แล้วยังอาจเริ่มจากสมัยนายกทักษิณ ตอนที่ คุณสมคิด เป็นรัฐมนตรีว่าการที่ ต้องการรวบรวมเพื่อจัดทำงบการเงินของประเทศ ดังนั้น เพื่อให้เหมือนกันจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติที่เหมือนกันทุกหน่วยงานเพื่อที่จะสามารถจัดทำได้”

4.3 ผลการวิเคราะห์เพื่อนำเสนอเนื้อหาของข้อมูลสำหรับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน จากแบบสอบถามความต้องการเนื้อหาของข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน

ผลสรุปแบบสอบถามความต้องการเนื้อหาของข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบนของประชาชนที่อาศัยอยู่ในเขตเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน แบ่งเป็น 2 ตอนดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 5 แสดงจำนวนและค่าร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม (n = 400)

ข้อมูล	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	115	28.8
หญิง	285	71.3
อายุ		
20-29 ปี	61	15.3
30-39 ปี	204	51.0
40-49 ปี	100	25.0
50-59 ปี	29	7.3
60 ปีขึ้นไป	6	1.5
การศึกษา		
ต่ำกว่ามัธยมศึกษา	24	6.0
มัธยมศึกษา	69	17.3
ปริญญาตรี	259	64.8
สูงกว่าปริญญาตรี	48	12.0
สถานะของผู้ตอบแบบสอบถาม		
ผู้นำชุมชน/ประชาชนทั่วไป	220	55.0
ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบประมาณ	180	45.0
การเงิน		
จังหวัดที่พักอาศัย		
เชียงใหม่	133	33.3
เชียงราย	73	18.3
แพร่	31	7.8
พะเยา	47	11.8
ลำพูน	47	11.8
ลำปาง	50	12.5
น่าน	15	3.8
แม่ฮ่องสอน	4	1.0

จากตารางที่ 5 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 400 คน เป็นเพศหญิง จำนวน 285 คน และเพศชาย จำนวน 115 คน คิดเป็นร้อยละ 71.3 และ 28.8 ตามลำดับ โดยส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 30-39 ปี จำนวน 204 คน คิดเป็นร้อยละ 51.0 รองลงมาคือมีอายุระหว่าง 40-49 ปี จำนวน 100 คน คิดเป็นร้อยละ 25.0 อายุระหว่าง 20 - 29 ปี จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 15.3 อายุระหว่าง 50 - 59 ปี จำนวน 29 คน คิดเป็นร้อยละ 7.3 และ อายุ 60 ปีขึ้นไป จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 1.5 ตามลำดับ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 259 คน คิดเป็นร้อยละ 64.8 รองลงมาคือมัธยมศึกษา จำนวน 69 คน คิดเป็นร้อยละ 17.3 สูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 48คน คิดเป็นร้อยละ 12.0 และต่ำกว่ามัธยมศึกษา จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 6.0 ตามลำดับ

ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้นำชุมชนและประชาชนทั่วไป จำนวน 220 คน คิดเป็นร้อยละ 55.0 รองลงมาเป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบประมาณแสดงฐานะการเงิน จำนวน 180 คน คิดเป็นร้อยละ 45.0 ตามลำดับ โดยอาศัยอยู่ในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 133 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 จังหวัดเชียงราย จำนวน 73 คน คิดเป็นร้อยละ 18.3 จังหวัดลำปาง จำนวน 50 คน คิดเป็นร้อยละ 12.5 จังหวัดพะเยา จำนวน 47 คน คิดเป็นร้อยละ 11.8 จังหวัดลำพูน จำนวน 47 คน คิดเป็นร้อยละ 11.8 จังหวัดแพร่ จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 7.8 จังหวัดน่าน จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 3.8 และจังหวัดแม่ฮ่องสอน จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 1.0 ตามลำดับ

ตอนที่ 2 ความต้องการเนื้อหาของข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงินของเทศบาลตำบลในเขตจังหวัดภาคเหนือตอนบน

ตารางที่ 6 แสดงค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับความต้องการเนื้อหาของข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน

รายการเนื้อหา	ความต้องการ		
	\bar{X}	SD	ความหมาย
1. หลักเกณฑ์และนโยบายบัญชีในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน	4.01	0.765	มาก
2. การให้คำนิยามและคำอธิบายศัพท์รายการบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน	3.84	0.742	มาก
3. คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของรายการบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน			
3.1 คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินสด	3.86	0.762	มาก

รายการเนื้อหา	ความต้องการ		
	\bar{X}	SD	ความหมาย
3.2 คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินฝาก ธนาคาร	3.84	0.738	มาก
3.3 คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินฝากคลัง จังหวัด	3.79	0.847	มาก
3.4 คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินฝาก- เงินทุนส่งเสริมกิจการเทศบาล (ก.ส.ท.)	3.83	0.818	มาก
3.5 คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินอุดหนุน เฉพาะกิจ	3.91	0.767	มาก
3.6 คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินรับฝาก ต่าง ๆ	3.85	0.763	มาก
3.7 คำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินสะสม	3.86	0.781	มาก
4. ข้อมูลภาวะผูกพันของรายการบัญชี			
4.1 ข้อมูลภาวะผูกพันเงินฝากธนาคาร	3.89	0.753	มาก
4.2 ข้อมูลภาวะผูกพันเงินทุนส่งเสริมกิจการเทศบาล	3.91	0.772	มาก
4.3 ข้อมูลภาวะผูกพันเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ	3.91	0.757	มาก
5. ข้อมูลประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต	3.82	0.824	มาก
6. นโยบาย วิธีการเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์	3.68	0.862	มาก
7. บทวิเคราะห์จากฝ่ายบริหาร โดยแสดงถึงประสิทธิภาพการ ใช้จ่ายเงินงบประมาณกับผลการดำเนินงาน	3.88	0.778	มาก
8. ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับ การใช้งบประมาณด้านการให้บริการแก่ประชาชนและสังคม	3.89	0.745	มาก
9. แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโครงการของเทศบาล ตำบล ตามนโยบายที่สำคัญของรัฐบาล	3.98	0.773	มาก
10. ข้อมูลแหล่งที่มาและแหล่งใช้ไปของเงินงบประมาณ	4.04	0.774	มาก
11. ข้อมูลเงินรายได้นอกงบประมาณ	3.94	0.831	มาก

จากตารางที่ 6 พบว่า ความต้องการของผู้ตอบแบบสอบถามต่อเนื้อหาของข้อมูลในหมายเหตุ ประกอบงบแสดงฐานะการเงินโดยสรุปลำดับความต้องการสูงสุด 3 อันดับแรก ได้แก่

อันดับที่ 1 ข้อมูลแหล่งที่มาและแหล่งใช้ไปของเงินงบประมาณ

ระดับความต้องการ **มาก**

อันดับที่ 2 ข้อมูลหลักเกณฑ์และนโยบายบัญชีในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน

ระดับความต้องการ **มาก**

อันดับที่ 3 ข้อมูลแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโครงการของเทศบาลตำบล

ตามนโยบายที่สำคัญของรัฐบาล ระดับความต้องการ **มาก**

และข้อมูลที่ได้รับความต้องการน้อยที่สุด 3 อันดับแรก ได้แก่

อันดับที่ 1 ข้อมูลนโยบาย วิธีการเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์

อันดับที่ 2 ข้อมูลคำชี้แจงข้อกำหนดและเงื่อนไขพิเศษของเงินฝากคลังจังหวัด

อันดับที่ 3 ข้อมูลประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต