

## ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔

โดยที่สมควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑ เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบัน และมีความเหมาะสมต่อการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐยิ่งขึ้น

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ดังต่อไปนี้

๓.๑ หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑

๓.๒ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑

ข้อ ๔ ให้หน่วยงานของรัฐที่มีใช้รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน ตามหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง บัตรภาษี ที่แนบท้ายประกาศนี้

ข้อ ๕ หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง บัตรภาษี แนบท้ายประกาศนี้ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ข้อ ๖ ให้หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนดที่เลือกใช้มาตรฐานการบัญชีอื่นใด ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓ ของหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ แจ้งมาตรฐานการบัญชี ที่หน่วยงานใช้ถือปฏิบัติ พร้อมเหตุผลและความจำเป็นให้กระทรวงการคลังทราบ

ข้อ ๗ การจัดทำรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐที่แสดงภาพรวมของหน่วยงาน ต้นสังกัด และหน่วยงานภายใต้สังกัด ตามย่อหน้าที่ ๘ ของหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ให้เป็นไปตามแนวทางที่กระทรวงการคลังกำหนด

ประกาศ ณ วันที่ ๘ เมษายน พ.ศ. ๒๕๖๔

อาคม เต็มพิทยาไพสิฐ

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบาย  
การบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒)

พ.ศ. ๒๕๖๔

กระทรวงการคลัง

กรมบัญชีกลาง

เมษายน ๒๕๖๔

## สารบัญ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ	หน้า
หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ.....	๑
มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด.....	๒๗
นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง บัตรภาษี.....	๔๓

## หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

### ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ .....	๑
ขอบเขตและการบังคับใช้มาตรฐาน .....	๒ - ๓
คำนิยาม .....	๔
หลักการบัญชีทั่วไป .....	๕ - ๑๙
หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities) .....	๕ - ๖
รายงานการเงิน .....	๗ - ๘
รายงานการเงินรวม .....	๙ - ๑๐
ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน .....	๑๑ - ๑๙
ความเข้าใจได้ .....	๑๒
ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ .....	๑๓
ความเชื่อถือได้ .....	๑๔ - ๑๘
การเปรียบเทียบกันได้ .....	๑๙
นโยบายการบัญชีทั่วไป .....	๒๐ - ๒๕
การโอนสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างหน่วยงาน .....	๒๐
รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ .....	๒๑ - ๒๕
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ .....	๒๖ - ๔๒
การรับรู้สินทรัพย์ .....	๒๖ - ๒๘
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ .....	๒๙ - ๓๐
ประเภทของสินทรัพย์ .....	๓๑
นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท .....	๓๒ - ๔๒
เงินสดและเงินฝากธนาคาร .....	๓๒
เงินทดรองราชการ .....	๓๓
เงินฝากคลัง .....	๓๔
ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ .....	๓๕
ลูกหนี้เงินยืม .....	๓๖
เงินให้กู้ .....	๓๗
รายได้ค้างรับ .....	๓๘
วัสดุคงเหลือ .....	๓๙
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า .....	๔๐

สินทรัพย์อื่น.....	๔๑
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน.....	๔๒ - ๖๒
การรับรู้หนี้สิน.....	๔๒ - ๔๖
ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น.....	๔๗ - ๔๘
ประมาณการหนี้สิน.....	๔๗
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น.....	๔๘
การวัดมูลค่าหนี้สิน.....	๔๘
ประเภทของหนี้สิน.....	๕๐
นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท.....	๕๑ - ๕๘
เจ้าหนี้.....	๕๑
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย.....	๕๒
รายได้รับล่วงหน้า.....	๕๓
รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง.....	๕๔
เงินอุดหนุนการรับจากคลัง.....	๕๕
เงินรับฝาก.....	๕๖
เงินกู้.....	๕๗
ประมาณการหนี้สิน.....	๕๘
หนี้สินอื่น.....	๕๘
นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท.....	๖๐ - ๖๒
ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ.....	๖๐
ทุน.....	๖๑
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม.....	๖๒
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้.....	๖๓ - ๗๓
การรับรู้รายได้.....	๖๓ - ๖๕
การวัดมูลค่ารายได้.....	๖๖ - ๖๗
ประเภทของรายได้.....	๖๘
นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท.....	๖๘ - ๗๓
รายได้จากเงินงบประมาณ.....	๖๘
รายได้แผ่นดิน.....	๗๐
รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล.....	๗๑
กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ.....	๗๒
รายได้อื่น.....	๗๓
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย.....	๗๔ - ๘๖

การรับรู้ค่าใช้จ่าย .....	๗๔ - ๗๖
ประเภทของค่าใช้จ่าย.....	๗๗
นโยบายการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท .....	๗๘ - ๘๖
ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร .....	๗๘
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน .....	๗๙
ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน.....	๘๐
หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ .....	๘๑ - ๘๓
หนี้สงสัยจะสูญ.....	๘๑ - ๘๒
หนี้สูญ.....	๘๓
ดอกเบี้ยจ่าย .....	๘๔
รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง.....	๘๕
ค่าใช้จ่ายอื่น.....	๘๖
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ.....	๘๗

## วัตถุประสงค์

๑. หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ ดังนี้
  - ๑.๑ เพื่อให้หน่วยงานของรัฐใช้เป็นแนวทางในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และเป็นไปในกรอบมาตรฐานเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินรวมภาครัฐ
  - ๑.๒ เป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีในการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐ เพื่อแสดงความเห็นว่าได้จัดทำขึ้นภายใต้กรอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังกำหนด
  - ๑.๓ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังกำหนด และสามารถนำรายงานการเงินมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันได้

## ขอบเขตและการบังคับใช้มาตรฐาน

๒. หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ซึ่งถือปฏิบัติกับหน่วยงานของรัฐตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๕ ที่มีใช้รัฐวิสาหกิจ และทุนหมุนเวียน สำหรับรายการที่เกิดขึ้นทั่วไปตามปกติในหน่วยงานของรัฐ ไม่ว่าจะเกิดจากแหล่งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ อย่างไรก็ตาม หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ใช้กับรายการที่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว
๓. หน่วยงานของรัฐต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ เพื่อการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน ตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนดที่มีกิจกรรมการดำเนินงานอันมีลักษณะเป็นการเฉพาะ เช่น การกำกับดูแลสถาบันการเงิน การกำกับดูแลตลาดทุน และการกำกับดูแลธุรกิจประกันภัย แตกต่างจากกิจกรรมการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐโดยทั่วไป อาจใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และนโยบายการบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยเฉพาะที่กำหนดไว้ตามกฎหมายของหน่วยงานนั้น รวมทั้งวิธีปฏิบัติทางบัญชีในระดับสากลที่ใช้กับกลุ่มของหน่วยงานประเภทเดียวกันที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ โดยหน่วยงานต้องเปิดเผยการใช้มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน



## คำนิยาม

๔. คำศัพท์ที่ใช้ในหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่าย	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่ลดลงในงวดการรายงาน โดยอยู่ในรูปของกระแสไหลออกหรือการใช้ไปซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ หรือการก่อหนี้ต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อการลดลงในส่วนของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ทั้งนี้ ไม่รวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ
รายงานการเงินรวม	หมายถึง	รายงานการเงินที่หน่วยงานทางเศรษฐกิจนำเสนอเสมือนว่าเป็นหน่วยงานเดียว
นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติเฉพาะที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	หมายถึง	ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่หน่วยงานทั้งทางตรงและทางอ้อม
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่มีการตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินในขณะที่ยังสองฝ่ายมีความรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
มูลค่าที่ตราไว้	หมายถึง	ราคาที่ตราไว้บนเหรียญ ธนบัตร พันธบัตร ตั๋วเงิน หุ้นกู้ หรือหลักทรัพย์อื่น โดยไม่รวมดอกเบี้ยหรือเงินปันผลสะสม ราคาที่ตราไว้ไม่จำเป็นต้องเท่ากับราคาที่น่าออกขายหรือราคาที่ไถ่คืนในเวลาต่อมา
ราคาทุน	หมายถึง	จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่าย หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่ให้เพื่อได้มา ซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้มา หรือก่อสร้างสินทรัพย์
รายการเทียบเท่าเงินสด	หมายถึง	เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูงซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนเงินที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกับมูลค่าเดิม ซึ่งความแตกต่างในมูลค่าดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญ

รายได้	หมายถึง	กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างงวดการรายงานซึ่งส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่ไม่รวมถึงการเพิ่มขึ้นที่เกี่ยวข้องกับส่วนสมทบจากผู้เป็นเจ้าของ
ศักยภาพในการให้บริการ	หมายถึง	ขีดความสามารถของสินทรัพย์ในการส่งผลทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อช่วยให้การดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐเป็นไปตามวัตถุประสงค์
สินทรัพย์	หมายถึง	ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน
ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ	หมายถึง	มูลค่าส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของหน่วยงานหลังหักหนี้สิน
หนี้สิน	หมายถึง	ภาระผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต โดยที่การปลดเปลื้องภาระนั้นคาดว่าจะส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรของหน่วยงานที่อยู่ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น และนำมาใช้ในหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

## หลักการบัญชีทั่วไป

### หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities)

๕. หน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานและจะต้องจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ส่งให้กระทรวงการคลังเพื่อจัดทำรายงานการเงินรวมภาครัฐ คือ หน่วยงานของรัฐตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ซึ่งได้แก่ หน่วยงานทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาล หน่วยงานที่ดำเนินงานโดยใช้เงินทั้งหมดหรือเงินส่วนใหญ่จากเงินงบประมาณ รวมทั้งหน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งประกอบด้วย
- ๕.๑ ส่วนราชการ
  - ๕.๒ รัฐวิสาหกิจ
  - ๕.๓ หน่วยงานของรัฐสภา ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ องค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ และองค์กรอัยการ
  - ๕.๔ องค์การมหาชน
  - ๕.๕ ทุณฑวนเวียนที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล
  - ๕.๖ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
  - ๕.๗ หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด
๖. หน่วยงานที่เสนอรายงาน คือ หน่วยงานที่ถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่า มีผู้จำเป็นต้องนำข้อมูลจากรายงานการเงินของหน่วยงานนั้นไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ และใช้ในการประเมินความรับผิดชอบของหน่วยงานที่มีต่อสาธารณะ หน่วยงานที่เสนอรายงานอาจหมายถึง กระทรวง กรม หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ ในการพิจารณากำหนดว่าหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานนั้น นอกจากเข้าหลักเกณฑ์ตามคำนิยามดังกล่าวแล้วยังอาจพิจารณาปัจจัยอื่นประกอบด้วย ได้แก่ การมีสถานะเป็นนิติบุคคลของหน่วยงานที่มีอำนาจในการควบคุม ถือครอง และใช้ทรัพยากรของหน่วยงานเพื่อดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ ความสำคัญหรือขนาดของหน่วยงาน บทบัญญัติเฉพาะตามกฎหมาย และเหตุผลทางวัฒนธรรมและการเมือง

### รายงานการเงิน

๗. หน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงาน ตามย่อหน้าที่ ๕ จะต้องจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
๘. รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ จะต้องแสดงภาพรวมของหน่วยงานต้นสังกัด และหน่วยงานภายใต้สังกัด ทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมทั้งการก่อหนี้ ทั้งนี้ เพื่อให้รายงานการเงินแสดงรายการที่ครอบคลุมทรัพยากรทั้งหมดที่หน่วยงานใช้ไปเพื่อก่อให้เกิดผลผลิตตามเป้าหมายของหน่วยงาน

## รายงานการเงินรวม

๙. การจัดทำรายงานการเงินรวมของหน่วยงานของรัฐต้องรวมหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การควบคุมทุกแห่งของหน่วยงานของรัฐนั้น คือ ทุนหมุนเวียนที่ไม่เป็นนิติบุคคล หน่วยงานบริการรูปแบบพิเศษ และหน่วยงานที่อยู่ในความควบคุมลักษณะอื่นใดที่มีกฎหมายกำหนดให้จัดทำรายงานการเงินแยกต่างหาก โดยให้หน่วยงานทั้งกลุ่มที่ถือเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจจัดทำรายงานการเงินรวม ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๕ เรื่อง รายงานการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)
๑๐. ในการพิจารณาว่าหน่วยงานใดที่อยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานของรัฐ ให้ใช้หลักของการควบคุมเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา การควบคุม หมายถึง อำนาจในการควบคุมหน่วยงานอื่นเกี่ยวกับนโยบายด้านการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น การควบคุมนี้ไม่จำเป็นต้องเข้าไปรบกวนหรือขัดขวางการดำเนินงานประจำวันของหน่วยงานที่ถูกควบคุม แต่เป็นการเข้าไปมีบทบาทสำคัญในการกำหนดวัตถุประสงค์และนโยบายการดำเนินงานโดยรวมของหน่วยงานที่ถูกควบคุม

## ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน

๑๑. ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในรายงานการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

### ความเข้าใจได้

๑๒. ข้อมูลในรายงานการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้รายงานการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ข้อมูลที่ซับซ้อนแต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจก็ไม่ควรละเว้นที่จะแสดงในรายงานการเงิน จึงต้องมีข้อสมมติว่าผู้ใช้รายงานการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี

### ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

๑๓. ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้ เมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้รายงานการเงินได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูล ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลและความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้น

### ความเชื่อถือได้

๑๔. ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ ซึ่งข้อมูลที่เชื่อถือได้จะต้องเป็นข้อมูลที่ไม่มีความผิดพลาดที่มิใช่สำคัญ และต้องเป็นข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งหมายถึง ข้อมูลที่ไม่มีความลำเอียง และสามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑๕. การแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีจะต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื้อหาของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอาจไม่ตรงกับรูปแบบทางกฎหมายหรือรูปแบบที่สร้างขึ้นก็ได้
๑๖. ข้อมูลที่มีความเป็นกลางจะทำให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือ รายงานการเงินจะขาดความเป็นกลาง เมื่อหน่วยงานที่เสนอรายงานให้ข้อมูลที่มีผลทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเบี่ยงเบนการตัดสินใจไปตามความต้องการของหน่วยงานนั้น
๑๗. ในการจัดทำรายงานการเงิน หน่วยงานจะต้องใช้ความระมัดระวังในเรื่องความไม่แน่นอนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ เช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ เป็นต้น หน่วยงานอาจแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าวโดยการเปิดเผยถึงลักษณะผลกระทบ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และมีให้หนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป
๑๘. ข้อมูลในรายงานการเงินที่เชื่อถือได้ต้องมีความครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของ ความมีสาระสำคัญ และต้นทุนในการจัดทำ การไม่แสดงรายการบางรายการอาจทำให้ข้อมูลมีความผิดพลาดหรือจะทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจผิด

### การเปรียบเทียบกันได้

๑๙. ผู้ใช้รายงานการเงินจะต้องสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น และยังสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงานเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้น การวัดมูลค่าและการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงจำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในหน่วยงานเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของหน่วยงานแต่ละแห่งก็ตาม

### นโยบายการบัญชีทั่วไป

#### การโอนสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างหน่วยงาน

๒๐. การโอนย้ายสินทรัพย์และหนี้สินจากหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่งตามนโยบายของรัฐบาล ให้รับรู้มูลค่าตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นเป็นรายการปรับปรุงส่วนทุนของหน่วยงานผู้โอนและผู้รับโอน

#### รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

๒๑. การบันทึกรายการครั้งแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้บันทึกเป็นสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น การซื้อหรือขายสินค้าและบริการที่กำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ การกู้ยืมด้วยจำนวนเงินที่ต้องชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

๒๒. ณ วันสิ้นงวดการรายงาน ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (เช่น เงินสดและสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่ต้องชำระเป็นตัวเงินที่แน่นอน) เป็นเงินบาทโดยใช้อัตราปิดส่วนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้รายงานโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราแลกเปลี่ยน ณ ขณะที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น
๒๓. อัตราปิด หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ สิ้นวันของวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งมีทั้งอัตราซื้อและอัตราขาย ในกรณีกิจการทั่วไปที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน อัตราปิดในการแปลงค่าสินทรัพย์ให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ อัตราปิดในการแปลงค่าหนี้สินให้ใช้อัตราที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ และกรณีการแปลงรายการการเงินของกิจการในต่างประเทศให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อและขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้
๒๔. ในกรณีที่มีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้แปลงยอดการชำระเงินให้เป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
๒๕. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการรายงานรายการที่เป็นตัวเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งแตกต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในรายงานการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์

### การรับรู้สินทรัพย์

๒๖. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นสินทรัพย์จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ คือ
- ๒๖.๑ ความหมายของสินทรัพย์ ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ และ
- ๒๖.๒ เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ ดังนี้
- (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ
- (ข) มูลค่าของสินทรัพย์นั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
๒๗. ตามคำนิยามของสินทรัพย์ในย่อหน้าที่ ๔ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสำหรับสินทรัพย์ในภาครัฐให้หมายความรวมถึงศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ด้วย การพิจารณาว่าสินทรัพย์ได้อยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน ให้พิจารณาว่าหน่วยงานนั้นสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือควบคุมศักยภาพในการให้บริการที่จะเกิดจากการใช้สินทรัพย์นั้นได้หรือไม่ ซึ่งเป็นการพิจารณา

ที่กว้างกว่าการพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่เป็นการพิจารณาถึงการควบคุมขีดความสามารถในการใช้สินทรัพย์เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ไม่ว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดเข้าในอนาคตหรือไม่ก็ตาม หรืออาจกล่าวได้ว่า หน่วยงานจะสามารถควบคุมสินทรัพย์ได้ หากหน่วยงานสามารถกระทำการซื้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

๒๗.๑ ใช้สินทรัพย์นั้นในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน

๒๗.๒ ได้รับประโยชน์จากการขายสินทรัพย์นั้น

๒๗.๓ สามารถคิดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์นั้น

๒๗.๔ สามารถอนุญาตหรือปฏิเสธการขอใช้สินทรัพย์นั้นจากหน่วยงานอื่นหรือบุคคลอื่น

๒๘. ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ หมายถึง การมีโอกาสมากที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่หน่วยงาน และโอกาสนั้นต้องสามารถแสดงให้เห็นได้โดยมีหลักฐานประกอบหรือแสดงอยู่บนแนวคิดที่สมเหตุสมผล เช่น แสดงยอดลูกหนี้เป็นสินทรัพย์ ณ วันที่มีการจัดทำรายงาน เมื่อมีหลักฐานแสดงให้เห็นถึงโอกาสหรือความเป็นไปได้ว่าจะได้รับชำระหนี้ นั้น ถึงแม้ว่าในอนาคตอาจมีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในลูกหนี้ก็ตาม แต่ ณ เวลาที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า มีโอกาสมากที่จะเกิดขึ้นก็ให้ถือว่าผ่านเกณฑ์ความเป็นไปได้ตามเกณฑ์การรับรู้ของสินทรัพย์

### การวัดมูลค่าสินทรัพย์

๒๙. หน่วยงานจะบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ตามราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์นั้น ราคาค่าดังกล่าว รวมถึงค่าใช้จ่ายในการทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานในครั้งแรกด้วย

๓๐. สินทรัพย์อื่นนอกจากเงินสดที่หน่วยงานได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายหรือเสียค่าใช้จ่ายน้อยมากเสมือนได้เปล่า เช่น ได้มาจากการรับบริจาค หรือได้รับความช่วยเหลือจากหน่วยงานอื่น ให้บันทึกบัญชีโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น

### ประเภทของสินทรัพย์

๓๑. สินทรัพย์อาจจัดแบ่งตามสภาพคล่องของสินทรัพย์ โดยแบ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รายการสินทรัพย์โดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่

(ก) เงินสดและเงินฝากธนาคาร

(ข) เงินตรองราชการ

(ค) เงินฝากคลัง

(ง) ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ

(จ) ลูกหนี้เงินยืม

(ฉ) เงินให้กู้

(ช) รายได้ค้างรับ

- (ข) วัสดุคงเหลือ
- (ฅ) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
- (ฉ) สินทรัพย์อื่น

## นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

### เงินสดและเงินฝากธนาคาร

๓๒. เงินสด หมายถึง เงินสดในมือ เช็ค ดราฟต์ และธนาคณัติ หน่วยงานจะรับรู้เงินสดและเงินฝากธนาคาร ในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ และแสดงรายการดังกล่าวไว้ในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ในงบแสดงฐานะการเงิน

### เงินทรองราชการ

๓๓. เงินทรองราชการ คือ เงินที่หน่วยงานได้รับจากรัฐบาลเพื่อทรองจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปลักย่อย ในการดำเนินงานของหน่วยงานตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ การใช้จ่ายเงินทรองราชการจะบันทึก ควบคุมโดยทะเบียน ยอดบัญชีเงินทรองราชการจะเป็นยอดคงที่ตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ เมื่อหน่วยงานใช้จ่ายเงินทรองราชการแล้ว จะรวบรวมหลักฐานการจ่ายเพื่อเบิกเงินงบประมาณมาใช้ เงินทรองราชการ หน่วยงานจะบันทึกรับรู้เงินทรองราชการเมื่อได้รับเงินควบคุมไปกับการบันทึกเงินทรอง ราชการรับจากคลัง และให้แสดงรายการเงินทรองราชการในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ในงบแสดงฐานะการเงิน

### เงินฝากคลัง

๓๔. เงินฝากคลัง หมายถึง เงินนอกงบประมาณที่หน่วยงานฝากไว้กับกระทรวงการคลัง หน่วยงานจะรับรู้ เงินฝากคลังในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ โดยแสดงรายการเงินฝากคลังในเงินสดและรายการเทียบเท่า เงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

### ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ

๓๕. ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับชำระจากบุคคลภายนอก หรือหน่วยงานอื่นซึ่งเกิดจากการขายสินค้าและบริการอันเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานปกติ ของหน่วยงาน หน่วยงานจะรับรู้ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้ การประมาณการ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๑ - ๘๒ สำหรับการแสดงรายการ ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการให้แสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชีในรายการลูกหนี้ในงบแสดงฐานะ การเงินและให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากลูกหนี้จากการขายสินค้า และบริการไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน



## ลูกหนี้เงินยืม

๓๖. ลูกหนี้เงินยืม หมายถึง ลูกหนี้ภายในหน่วยงานกรณีให้ข้าราชการ พนักงาน หรือบุคลากรยืมเงินไปใช้จ่ายในการปฏิบัติงานโดยไม่มีดอกเบี้ย เช่น ลูกหนี้เงินงบประมาณ ลูกหนี้เงินนอกงบประมาณ หน่วยงานจะรับรู้ลูกหนี้ในกรณีนี้ตามราคาทุนโดยไม่ต้องตั้งบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ และให้แสดงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้เงินยืมในรายการลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยแสดงรายละเอียดของลูกหนี้เงินยืมแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## เงินให้กู้

๓๗. เงินให้กู้ หมายถึง เงินที่หน่วยงานให้บุคคลภายนอกกู้ยืม โดยมีสัญญาการกู้ยืมหรือข้อตกลงที่มีผลผูกพันตามกฎหมายเป็นหลักฐาน อาจมีการคิดดอกเบี้ยหรือไม่ก็ได้ เงินให้กู้ อาจแบ่งเป็นเงินให้กู้ระยะสั้น และเงินให้กู้ระยะยาวที่มีกำหนดการชำระคืนเกิน ๑ ปี หน่วยงานจะรับรู้เงินให้กู้เมื่อได้จ่ายเงินให้กู้แก่บุคคลอื่นและตั้งบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับเงินให้กู้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ การประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๑ - ๘๒ และให้แสดงรายการเงินให้กู้ด้วยมูลค่าสุทธิตามบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน และให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากเงินให้กู้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## รายได้ค้างรับ

๓๘. รายได้ค้างรับ คือ รายได้อื่นของหน่วยงาน ซึ่งเกิดรายได้ขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน เช่น รายได้จากเงินช่วยเหลือค้างรับ หน่วยงานจะรับรู้รายได้ค้างรับตามมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดงเป็นลูกหนี้ระยะสั้นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญหน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการรายได้ค้างรับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

## วัสดุคงเหลือ

๓๙. วัสดุคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานตามปกติ โดยทั่วไปไม่มีมูลค่าไม่สูงและไม่มีลักษณะคงทนถาวร เช่น วัสดุสำนักงาน หน่วยงานจะรับรู้วัสดุคงเหลือในราคาทุน โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

## ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

๔๐. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า คือ ค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานจ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์หรือบริการไปแล้ว และจะได้รับประโยชน์ตอบแทนในอนาคตซึ่งคาดว่าจะใช้หมดไปในระยะสั้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าตามมูลค่าของสินทรัพย์หรือบริการที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญหน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

## สินทรัพย์อื่น

๔๑. สินทรัพย์อื่น หมายถึง สินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้สินทรัพย์อื่น เมื่อสินทรัพย์ประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๒๖ และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน หรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน แล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน

### การรับรู้หนี้สิน

๔๒. ในการพิจารณาว่ารายการใดจะบันทึกเป็นหนี้สินจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่
- ๔๒.๑ ความหมายของหนี้สิน ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ และ
  - ๔๒.๒ เกณฑ์การรับรู้หนี้สิน ดังนี้
    - (ก) ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น และ
    - (ข) มูลค่าของภาระผูกพันที่จะต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
๔๓. ตามคำนิยามดังกล่าว หนี้สินจะเกิดขึ้นเมื่อ
- ๔๓.๑ มีภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดจากเหตุการณ์ในอดีต กล่าวคือ มีเหตุการณ์ในอดีตที่ส่งผลให้เกิด “ภาระหน้าที่หรือความรับผิดชอบ” ต่อบุคคลหรือองค์กรใด ๆ และ
  - ๔๓.๒ ส่งผลกระทบทางการเงินในเชิงลบแก่หน่วยงาน กล่าวคือ หน่วยงานจะต้องก่อหนี้เพิ่มขึ้นหรือจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น
๔๔. ลักษณะสำคัญของหนี้สิน คือ ต้องเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงาน ภาระผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดจากสัญญาข้อผูกมัดทางกฎหมาย หรือเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน เช่น ในกรณีการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงาน ภาระผูกพันในปัจจุบันจะเกิดขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์หรือรายการในอดีตที่ทำให้หน่วยงานไม่สามารถใช้ดุลยพินิจ หรือใช้ดุลยพินิจได้น้อยมากที่จะหลีกเลี่ยงการสูญเสียทรัพยากรในอนาคต
๔๕. ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเกิดจากผลของรายการที่มีความสัมพันธ์ในเชิงแลกเปลี่ยนโดยตรงระหว่างกัน เช่น การซื้อสินค้าหรือบริการ หรืออาจเกิดจากผลของรายการที่ไม่มีความสัมพันธ์ในเชิงแลกเปลี่ยนโดยตรงระหว่างกัน เช่น หน่วยงานจัดเก็บรายได้แผ่นดินแทนรัฐบาลและมีภาระผูกพันที่จะต้องนำส่งคลัง
๔๖. หน่วยงานจะรับรู้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อจะต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สินหากคู่สัญญายังมีได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา เช่น หน่วยงานไม่ต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้าที่ยังมิได้รับเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน

## ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

### ประมาณการหนี้สิน

๔๗. ประมาณการหนี้สิน คือ หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ หน่วยงานจะรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินของหน่วยงานเมื่อประมาณการหนี้สินนั้นทำให้ หน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบันแล้ว และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสีย ทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น รวมทั้งสามารถประมาณมูลค่า ของภาระผูกพันนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย หากหน่วยงานพิจารณา จากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่แล้วเห็นว่า ผลของเหตุการณ์ในอดีตทำให้หน่วยงานมีภาระผูกพัน ณ วันที่ ในงบแสดงฐานะการเงินแล้ว หน่วยงานจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินดังกล่าวด้วยจำนวนประมาณการ ที่ดีที่สุดของรายการที่หน่วยงานจะต้องจ่าย ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น แต่หากหน่วยงานพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดแล้วเห็นว่า หน่วยงานไม่น่าจะมีภาระผูกพันในปัจจุบัน อยู่ ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ก็ยังไม่ต้องรับรู้เป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผย ข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์ และการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน ในกรณีที่หน่วยงานรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะ การเงิน หน่วยงานต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน และปรับปรุง ประมาณการหนี้สินดังกล่าวให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น และหน่วยงานจะต้องกลับบัญชี ประมาณการหนี้สินหากความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระ ภาระผูกพันนั้นไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป

### หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

๔๘. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

๔๘.๑ ภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งภาระผูกพันนี้จะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อได้รับ การยืนยันจากการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ และเหตุการณ์ในอนาคตนั้นต้องเป็นเหตุการณ์ที่หน่วยงานไม่สามารถควบคุมได้ทั้งหมด

๔๘.๒ ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ไม่สามารถบันทึกรับรู้เป็นหนี้สินได้ เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนว่าหน่วยงานจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น หรือไม่สามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ หน่วยงานไม่ต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้ รายงานการเงิน

## การวัดมูลค่าหนี้สิน

๔๙. โดยทั่วไปหนี้สินให้วัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น

## ประเภทของหนี้สิน

๕๐. รายการหนี้สินโดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่
- (ก) เจ้าหนี้
  - (ข) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
  - (ค) รายได้รับล่วงหน้า
  - (ง) รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง
  - (จ) เงินอุดหนุนราชการรับจากคลัง
  - (ฉ) เงินรับฝาก
  - (ช) เงินกู้
  - (ซ) ประมาณการหนี้สิน
  - (ม) หนี้สินอื่น

## นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท

### เจ้าหนี้

๕๑. เจ้าหนี้เกิดขึ้นจากภาระผูกพันที่หน่วยงานมีต่อบุคคลภายนอก เช่น เจ้าหนี้จากการซื้อสินค้าและบริการ เจ้าหนี้อื่น เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้เจ้าหนี้จากการซื้อสินค้าและบริการ เมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าและบริการจากผู้ขายแล้ว การรับสินค้าและบริการนี้หมายถึงจุดที่หน่วยงานได้มีการตรวจรับเรียบร้อยแล้ว และให้หน่วยงานแสดงรายการเจ้าหนี้เป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน โดยให้เปิดเผยรายละเอียดประเภทเจ้าหนี้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

๕๒. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย คือ จำนวนเงินค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันแต่ยังไม่ได้มีการจ่ายเงิน การจ่ายเงินจะกระทำในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ค่าใช้จ่ายดังกล่าวอาจเกิดจากข้อกำหนดของกฎหมาย ข้อตกลงในสัญญา หรือจากบริการที่ได้รับแล้ว เช่น เงินเดือนหรือค่าจ้างค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค้างจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่าย และให้หน่วยงานแสดงค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

## รายได้รับล่วงหน้า

๕๓. รายได้รับล่วงหน้า คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับล่วงหน้าเป็นค่าสินทรัพย์ หรือบริการที่หน่วยงาน ยังไม่ได้ส่งมอบสินทรัพย์ หรือบริการให้ในขณะนั้นแต่จะส่งมอบให้ในอนาคต รายได้รับล่วงหน้าจึงเป็นหนี้สิน หรือภาระผูกพันของหน่วยงานที่จะต้องส่งมอบสินทรัพย์ หรือให้บริการในอนาคต ซึ่งจะรับรู้เป็นรายได้ เมื่อได้ส่งมอบสินทรัพย์หรือให้บริการดังกล่าวแล้ว หน่วยงานจะรับรู้รายได้รับล่วงหน้าเมื่อได้รับเงิน และให้หน่วยงานแสดงรายได้รับล่วงหน้าเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดของรายได้รับล่วงหน้าแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## รายได้แผ่นดินรอนาส่งคลัง

๕๔. รายได้แผ่นดินรอนาส่งคลัง คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับ หรือจัดเก็บแทนรัฐบาล และมีภาระผูกพัน ที่จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้ของแผ่นดิน เช่น รายได้ภาษี รายได้ค่าธรรมเนียมและค่าปรับ รายได้จาก การขายสินทรัพย์และบริการ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินรอนาส่งคลังตามจำนวนเงิน ที่จัดเก็บแล้ว แต่ยังส่งคลังไม่ทันภายในปี เมื่อหน่วยงานปิดบัญชีรายได้แผ่นดินและบัญชีรายได้แผ่นดิน นำส่งคลัง ณ วันที่จัดทำรายงาน และให้แสดงรายได้แผ่นดินรอนาส่งคลังเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดง ฐานะการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานได้รับทั้งหมดในระหว่าง ปีงบประมาณ หักด้วยจำนวนรายได้ที่นำส่งคลังแล้วจนถึงวันที่จัดทำรายงาน และจำนวนรายได้แผ่นดิน ที่รอนาส่งคลังไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## เงินอุดหนุนการรับจากคลัง

๕๕. เงินอุดหนุนการรับจากคลัง คือ จำนวนเงินอุดหนุนการที่หน่วยงานได้รับจากรัฐบาลไม่ว่าจะเป็น เงินอุดหนุนการของหน่วยงานซึ่งได้รับเพื่อเก็บไว้ทอดรองจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปลีกย่อยในการดำเนินงาน ภายในหน่วยงานตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ และจะต้องส่งคืนรัฐบาลเมื่อหมดความจำเป็นต้องใช้ หรือเมื่อยุบเลิกหน่วยงาน หรือเงินอุดหนุนการที่หน่วยงานบางแห่งได้รับเพื่อนำไปใช้จ่าย ตามวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น เงินอุดหนุนการรับจากคลังเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติ เงินอุดหนุนการรับจากคลังตามโครงการเงินกู้ต่างประเทศ เงินอุดหนุนการดังกล่าวนี้ เมื่อหน่วยงานนำไปใช้จ่ายแล้วจะต้องส่งไปเบิกเงินงบประมาณหรือเงินนอกงบประมาณมาใช้ หน่วยงานจะบันทึกบัญชีเงินอุดหนุนการรับจากคลังเมื่อได้รับเงิน และให้แสดงรายการเงินอุดหนุนการ รับจากคลังเป็นหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน

## เงินรับฝาก

๕๖. เงินรับฝาก คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับไว้โดยมีข้อผูกพันในการจ่ายคืนหรือจ่ายต่อ อาจเป็น เงินนอกงบประมาณที่รับไว้ตามข้อกำหนด เงินหลักประกันสัญญา เงินหลักประกันผลงาน หรือเงินอื่นใด ซึ่งจะต้องจ่ายคืนให้แก่ผู้ฝาก หรือเป็นเงินผ่านมือที่จะต้องส่งต่อไปยังบุคคลที่สาม หน่วยงานจะบันทึก เป็นหนี้สินไว้จนกว่าจะมีการจ่ายคืน หรือจ่ายต่อไปยังบุคคลที่สาม หน่วยงานจะรับรู้เงินรับฝาก

เมื่อได้รับเงินและให้แสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินประเภทหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณี หากรายการและจำนวนเงินมีสาระสำคัญให้เปิดเผยประเภทของเงินที่รับฝากไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## เงินกู้

๕๗. นอกจากส่วนราชการที่รับผิดชอบในการกู้เงินแทนรัฐบาลแล้ว หน่วยงานของรัฐบางประเภทได้รับอนุญาตให้กู้เงินได้ตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด เช่น องค์การมหาชน หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้เมื่อเกิดภาระผูกพันจากการก่อหนี้ เช่น เมื่อได้รับเงิน หรือเมื่อได้รับแจ้งจากแหล่งเงินผู้ให้กู้ว่าได้มีการเบิกจ่ายเงินกู้ให้เจ้าหนี้โดยตรง ในกรณีเป็นการกู้เงินแบบจ่ายตรงให้เจ้าหนี้ และให้แสดงรายการเงินกู้ที่มีกำหนดชำระคืนภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และเงินกู้ระยะยาวส่วนที่จะถึงกำหนดชำระภายใน ๑ ปี เป็นหนี้สินหมุนเวียน และรายการเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับการกู้เงินที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๒๑ - ๒๕

การกู้เงินอาจเกิดขึ้นโดยการใช้เครื่องมือในการระดมเงินกู้หลายประเภท เช่น พันธบัตร ตัวเงินคลัง ตัวสัญญาใช้เงิน และเงินกู้โดยการทำสัญญา (Term Loan) เครื่องมือในการระดมเงินดังกล่าวถูกนำมาใช้ในการจัดการเงินกู้ เพื่อการวางแผนและบริหารหนี้สาธารณะ ซึ่งมีลักษณะแตกต่างกันในรายละเอียด โดยมีนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้และวัดมูลค่าตราสารหนี้แต่ละประเภท ดังนี้

๕๗.๑ พันธบัตร เป็นตราสารหนี้ที่กระทรวงการคลัง หรือหน่วยงานของรัฐอื่นที่มีอำนาจตามกฎหมาย เป็นผู้ออกจำหน่ายให้แก่ผู้ให้กู้ ซึ่งรวมถึงประชาชน และสถาบันการเงิน จำนวนเงินที่ได้รับจากการออกจำหน่ายพันธบัตรอาจสูงกว่าหรือต่ำกว่ามูลค่าหน้าตั๋ว เนื่องจากความแตกต่างระหว่างอัตราดอกเบี้ยในตลาดกับอัตราดอกเบี้ยที่ระบุบนพันธบัตร ผลต่างที่เกิดขึ้นจะบันทึกเป็นส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตร หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้โดยการออกพันธบัตรเมื่อได้รับเงินจากการจำหน่ายพันธบัตร และ ณ วันที่ในรายงาน จะแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าสุทธิของพันธบัตรตามมูลค่าที่ตราไว้บวกหรือหักด้วยรายการส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตร ณ วันที่จัดทำรายงาน และหากจำนวนส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรมีนัยสำคัญ ให้หน่วยงานปรับปรุงบัญชีดังกล่าวรับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่าย หรือลดดอกเบี้ยจ่ายในแต่ละงวดบัญชีตลอดอายุของพันธบัตรด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest method) ในบางกรณี การออกจำหน่ายพันธบัตรอาจจะดำเนินการระหว่างงวดที่มีการจ่ายดอกเบี้ย ดังนั้น ผู้ซื้อพันธบัตรอาจมีการจ่ายเงินส่วนหนึ่งให้กับผู้ออกพันธบัตรด้วยมูลค่าเท่ากับดอกเบี้ยจ่ายสำหรับระยะเวลาตั้งแต่วันที่ที่มีการจ่ายดอกเบี้ยครั้งล่าสุดจนถึงวันที่มีการซื้อพันธบัตร ให้หน่วยงานบันทึกเงินจำนวนดังกล่าวไว้ในบัญชีดอกเบี้ยรับล่วงหน้า ซึ่งเป็นหนี้สินเพื่อรอนำไปปรับลดมูลค่าดอกเบี้ยจ่ายเมื่อถึงงวดการจ่ายดอกเบี้ยครั้งถัดไป ทั้งนี้ พันธบัตรที่ออกจำหน่ายส่วนใหญ่จะได้รับการไถถอนเมื่อครบกำหนดตามอายุของพันธบัตร แต่ในบางกรณีอาจมีความจำเป็นที่จะไถถอนพันธบัตรก่อนครบกำหนด เมื่อมีการไถถอนก่อนกำหนด ให้หน่วยงานรับรู้ผลต่างระหว่างราคา

ไถถอนพันธบัตรที่รวมค่าธรรมเนียมการไถถอนก่อนกำหนด (ถ้ามี) กับมูลค่าสุทธิตามบัญชีของพันธบัตรเป็นกำไรหรือขาดทุนจากการไถถอนพันธบัตรก่อนกำหนด และนำไปแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๕๗.๒ ตัวเงินคลัง เป็นตราสารหนี้ระยะสั้นที่มีอายุครบกำหนดไถถอนไม่เกิน ๑ ปี ซึ่งออกจำหน่ายโดยวิธีการประมูล หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้โดยการออกตัวเงินคลัง เมื่อได้รับเงินจากการจำหน่ายตัวเงินคลัง และ ณ วันที่ในรายงาน จะแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าสุทธิของตัวเงินคลังตามมูลค่าหน้าตั๋วหักด้วยส่วนลดที่ผู้ออกตัวถูกผู้ซื้อหักไว้จากหน้าตั๋วถือเป็นดอกเบี้ยยจ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าตัวเงินคลัง และต้องรับรู้เป็นดอกเบี้ยยจ่ายตลอดอายุของตัวเงินคลัง

๕๗.๓ ตัวสัญญาใช้เงิน เป็นตราสารหนี้ที่หน่วยงานผู้กู้ยืมออกให้แก่ผู้ให้กู้ยืมโดยตรง เพื่อแสดงว่าจะใช้คืนเงินกู้ตามกำหนด แต่มีระยะเวลาครบกำหนดไถถอนไม่เกิน ๑ ปี หรือเกิน ๑ ปีก็ได้ หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้จากการออกตัวสัญญาใช้เงิน เมื่อได้รับเงินจากการออกตัวสัญญาใช้เงิน และ ณ วันที่ในรายงาน จะแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าสุทธิของตัวตามมูลค่าหน้าตั๋วที่จะต้องชำระคืนเมื่อครบกำหนดไถถอนตามอายุตัวหักด้วยส่วนลด ณ วันที่จัดทำรายงาน ในกรณีที่ออกตัวโดยมีการหักส่วนลด หรือเท่ากับมูลค่าหน้าตั๋วที่ต้องชำระคืนเมื่อครบกำหนดหากออกตัวโดยไม่มีส่วนลด แต่ต้องชำระดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนดไถถอน ส่วนลดที่ถูกหักถือเป็นดอกเบี้ยยจ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าตัวสัญญาใช้เงินและต้องทยอยรับรู้เป็นดอกเบี้ยยจ่ายเมื่อเกิดขึ้นตลอดอายุของตัวเช่นเดียวกับกรณีตัวเงินคลัง

๕๗.๔ เงินกูโดยการทำสัญญา (Term Loan) หน่วยงานอาจทำสัญญาเงินกู้เพื่อจัดหาเงินมาใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์หรือชำระหนี้สินเก่า ซึ่งมีกำหนดชำระคืนเงินกู้ในระยะสั้นหรือระยะยาวขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของเงินกู้ ส่วนราชการที่รับผิดชอบในการกู้เงินแทนรัฐบาลอาจจัดหาเงินกู้มาให้หน่วยงานของรัฐกู้ต่อ เพื่อใช้ลงทุนในโครงการต่าง ๆ และตกลงให้หน่วยงานของรัฐที่กู้ต่อดำเนินการชำระคืนเงินกู้โดยตรงให้กับแหล่งเงินกู้ หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้โดยการทำสัญญาเมื่อมีการเบิกเงินกูตามสัญญา และ ณ วันที่ในรายงาน จะแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบันของหนี้เงินกู้คงค้างที่ต้องชำระคืน หน่วยงานผู้กู้ต้องรับรู้หนี้สินหากต้องชำระหนี้ในในอนาคต แม้ว่าจะไม่ได้รับเงินโดยตรงก็ตาม

## ประมาณการหนี้สิน

๕๘. ประมาณการหนี้สิน หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลา หรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ แต่เป็นภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นในอนาคต และสามารถประมาณมูลค่าภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น หนี้สินค่าชดเชยความเสียหาย หน่วยงานจะรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่จะต้องจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่จัดทำรายงาน และให้หน่วยงานแสดงประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน

## หนี้สินอื่น

๕๙. หนี้สินอื่น หมายถึง หนี้สินประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้หนี้สินอื่นเมื่อหนี้สินประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๔๒ และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียน แล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

## นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท

### ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ

๖๐. รัฐบาลจะถือส่วนทุน หรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานแทนประชาชน ส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานโดยทั่วไป ประกอบด้วย

๖๐.๑ ทุน

๖๐.๒ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

### ทุน

๖๑. ทุนของหน่วยงานเกิดขึ้นเมื่อเริ่มตั้งหน่วยงาน หรือเมื่อเริ่มปฏิบัติตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง โดยหน่วยงานจะต้องสำรวจสินทรัพย์และหนี้สินเพื่อยอดบัญชีด้วยจำนวนผลต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินในบัญชีทุน

### รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

๖๒. รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมจะแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงานที่สะสมมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งหน่วยงานจะนำมาบันทึกเพิ่มหรือลดส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่จัดทำรายงาน

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้

### การรับรู้รายได้

๖๓. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นรายได้จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่

๖๓.๑ ความหมายของรายได้ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ และ

๖๓.๒ เกณฑ์การรับรู้รายได้ ดังนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของรายได้ และ

(ข) สามารถวัดมูลค่าของรายการดังกล่าวได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

๖๔. รายได้ตามคำนิยามดังกล่าวเป็นการไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตลอดระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นจะเกี่ยวเนื่องกับการเพิ่มขึ้นในส่วนของสินทรัพย์ หรือการลดลงในส่วนของหนี้สินซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิ



ของหน่วยงานเพิ่มขึ้น เช่น รายได้จากการขายสินค้าและบริการ รายได้ดอกเบี้ย กระแสเงินสดเข้า เช่น เงินกู้ยืมไม่ถือเป็นรายได้ เนื่องจากทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากันจึงไม่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงาน

๖๕. หน่วยงานจะรับรู้รายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน

### การวัดมูลค่ารายได้

๖๖. รายได้ให้วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค่างรับ
๖๗. โดยทั่วไปหน่วยงานจะกำหนดจำนวนรายได้ตามที่หน่วยงานตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ หรือค่างรับหลังจากหักส่วนลดต่าง ๆ (ถ้ามี)

### ประเภทของรายได้

๖๘. รายได้อาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้
- (ก) รายได้จากเงินงบประมาณ
  - (ข) รายได้แผ่นดิน
  - (ค) รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล
  - (ง) กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ
  - (จ) รายได้อื่น

### นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท

#### รายได้จากเงินงบประมาณ

๖๙. หน่วยงานของรัฐอาจได้รับเงินงบประมาณประเภทต่าง ๆ เช่น งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบลงทุน ในหลายลักษณะ เช่น ได้รับเงินงบประมาณตามแผนการใช้จ่ายเงินเพื่อผลิตผลผลิตตามบทบาทภารกิจที่ตกลงกันไว้ หากใช้ไม่หมดต้องนำเงินที่เหลือส่งคืนคลัง ได้รับเงินงบประมาณเป็นเงินจ่ายขาดจากรัฐบาล โดยไม่มีเงื่อนไข ได้รับเงินงบประมาณที่เบิกแต่ละรายการเพื่อจ่ายชำระหนี้ที่ถึงกำหนดจ่ายแล้ว หรือได้รับเงินงบประมาณโดยไม่มีตัวเงินผ่านมือที่หน่วยงานแต่เป็นการเบิกหักผลส่งหรือเป็นการจ่ายตรงจากรัฐบาลให้กับเจ้าหน้าที่ของหน่วยงาน โดยภาพรวมให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินงบประมาณ ดังนี้
- ๖๙.๑ กรณีที่เบิกจ่ายเงินเข้าบัญชีของหน่วยงานเพื่อนำไปจ่ายต่อให้แก่ผู้มีสิทธิรับเงินของหน่วยงาน ให้รับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้ส่งคำขอเบิกเงินกับคลัง

๖๙.๒ กรณีที่เบิกหักส่ง หรือเบิกจ่ายตรงจากรัฐบาลให้แก่เจ้าหน้าที่ของหน่วยงาน โดยหน่วยงาน  
ไม่ได้รับตัวเงิน ให้รับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้รับอนุมัติคำขอเบิกเงินจากคลัง  
และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากเงินงบประมาณในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยให้เปิดเผย  
ประเภทของเงินงบประมาณที่ได้รับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### รายได้แผ่นดิน

๗๐. รายได้แผ่นดินเป็นรายได้ของรัฐบาลที่หน่วยงานได้รับและจะต้องนำส่งคลัง รายได้แผ่นดิน  
ประกอบด้วย รายได้แผ่นดินประเภทภาษี และรายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษี ได้แก่ รายได้จากการขาย  
สินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น หน่วยงานจะรับรู้เงินรายได้แผ่นดินเมื่อ  
ได้รับรายได้ และเนื่องจากรายได้แผ่นดินเป็นรายได้ที่หน่วยงานไม่สามารถนำมาใช้จ่ายในการ  
ดำเนินงานได้ ดังนั้น ณ วันที่จัดทำรายงาน ให้หน่วยงานปิดบัญชีรายได้แผ่นดินและบัญชีรายได้  
แผ่นดินนำส่งคลังไปเข้าบัญชีรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง เพื่อแสดงภาระผูกพันที่หน่วยงานจะต้อง  
นำเงินส่งคลังในงวดบัญชีต่อไป

### รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล

๗๑. ในการดำเนินงานของรัฐบาล นอกจากจะใช้จ่ายจากเงินงบประมาณแล้ว บางส่วนอาจจำเป็นต้องใช้  
จ่ายจากเงินกู้ ซึ่งรัฐบาลจะเป็นผู้กู้และรับภาระชดใช้หนี้เงินกู้ โดยมีหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเป็น  
ผู้ดำเนินงานตามโครงการเงินกู้ หน่วยงานเหล่านั้นจะถือเงินที่ได้รับจากแหล่งเงินกู้เป็นรายได้  
เพื่อนำมาใช้จ่ายดำเนินงานตามโครงการที่หน่วยงานเป็นผู้รับผิดชอบ แต่หน่วยงานเหล่านั้นไม่ต้อง  
รับภาระชดใช้หนี้เงินกู้ หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลเมื่อได้รับเงินในกรณีที่แหล่งเงินกู้  
จ่ายเงินกู้ให้กับหน่วยงานโดยตรง หรือรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลพร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายในกรณี  
ที่แหล่งเงินกู้จ่ายเงินตรงให้แก่เจ้าหน้าที่ และให้แสดงรายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลไว้ในงบแสดง  
ผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายละเอียดรายได้จากเงินกู้ไว้ในหมายเหตุ  
ประกอบงบการเงิน

### กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

๗๒. กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ คือ รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจาก  
การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หน่วยงานจะบันทึกกำไร/ขาดทุน  
จากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศเมื่อมีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือเมื่อมีการจัดทำ  
รายงานการเงิน และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

### รายได้อื่น

๗๓. รายได้อื่น คือ รายได้ประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น และหน่วยงานไม่มีภาระผูกพัน  
ต้องนำส่งคลัง หน่วยงานจะบันทึกรับรู้รายได้อื่นเมื่อเกิดรายได้ และเข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้  
ตามย่อหน้าที่ ๖๓ และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

ของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภทของรายได้อื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

๗๔. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่
- ๗๔.๑ ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ และ
- ๗๔.๒ เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย ดังนี้
- (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย และ
- (ข) สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
๗๕. ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ ไม่รวมถึงการจ่ายสำหรับการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน หรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป
- การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่การจ่ายมากระทำในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน รายการดังกล่าวจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายคู่กับหนี้สินที่เพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ส่วนการจ่ายเงินจริงซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายแต่เป็นการลดลงของหนี้สิน
- การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เกิดขึ้นเมื่อมีการจ่ายเงินล่วงหน้าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งซึ่งจะบันทึกรับรู้เป็นสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการจากการจ่ายเงินล่วงหน้านั้นแล้ว
- กระแสเงินสดออก เช่น การชำระหนี้สิน หรือกระแสการลงทุน เช่น การซื้อสินทรัพย์ การนำเงินไปลงทุนซื้อพันธบัตร ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามความหมายในคำนิยามย่อหน้าที่ ๔ เนื่องจากการชำระหนี้สินหรือการลงทุนดังกล่าวไม่มีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง
๗๖. หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลดลงได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมการรับรู้ส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์หรือส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สิน

### ประเภทของค่าใช้จ่าย

๗๗. ค่าใช้จ่ายอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้
- (ก) ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร
- (ข) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- (ค) ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน
- (ง) หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

- (จ) ดอกเบี้ยจ่าย
- (ฉ) รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง
- (ช) ค่าใช้จ่ายอื่น

## นโยบายการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท

### ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร

๗๘. ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวกับบุคลากรและการจ้างงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้างบำเหน็จบำนาญ ค่าใช้จ่ายสวัสดิการ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรเมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรประเภทต่าง ๆ ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

๗๙. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน คือ ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อการดำเนินงานของหน่วยงาน เช่น ค่าวัสดุ ค่าใช้สอย ค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ขายไม่ว่าจะเป็นการซื้อหรือผลิตเอง เป็นต้น รายการเหล่านี้จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นและให้แสดงรายการดังกล่าวไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานประเภทต่าง ๆ ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน

๘๐. ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนเป็นค่าใช้จ่ายที่รัฐจ่ายเป็นเงินอุดหนุน หรือจ่ายเป็นเงินช่วยเหลือให้แก่องค์กรหรือบุคคลอื่น โดยไม่ได้รับผลตอบแทนทางการเงินหรือไม่ได้รับสินค้าและบริการใดเป็นการแลกเปลี่ยนโดยตรง ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนนี้อาจจ่ายตามกฎหมาย ตามนโยบายของรัฐบาล หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้รับ เช่น ค่าใช้จ่ายเงินช่วยเหลือเกษตรกร ค่าใช้จ่ายเงินช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติ เป็นต้น โดยทั่วไปหน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย และให้หน่วยงานแสดงรายการค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายละเอียดค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

### หนี้สงสัยจะสูญ

๘๑. หนี้สงสัยจะสูญ คือ ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ เงินให้กู้ และลูกหนี้อื่นที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ หน่วยงานจะประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และรับรู้หนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายคู่กับค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้แสดงรายการหนี้สงสัยจะสูญในรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

๘๒. หน่วยงานจะเลือกใช้วิธีใดในการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ ให้พิจารณาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับจำนวนลูกหนี้ที่เก็บไม่ได้ การประมาณหนี้สงสัยจะสูญมีวิธีดังนี้
- (ก) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยคำนวณเป็นร้อยละของรายได้จากการขายสินค้าและบริการของหน่วยงาน หน่วยงานสามารถเลือกประมาณจากรายได้จากการขายสินค้าและบริการทั้งหมด หรือจากรายได้จากการขายสินค้าและบริการเฉพาะส่วนที่เป็นการขายเชื่อ
  - (ข) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยคำนวณเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการเงินให้กู้ และลูกหนี้อื่น หน่วยงานสามารถเลือกประมาณจากยอดลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการทั้งหมด หรือจากกลุ่มของอายุลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการที่ค้างชำระ
  - (ค) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยพิจารณาลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการแต่ละราย และรับรู้เฉพาะลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้เท่านั้นเป็นหนี้สงสัยจะสูญ

### หนี้สูญ

๘๓. หน่วยงานจะตัดจำหน่ายหนี้สูญ เมื่อได้ติดตามทวงถามโดยมีหลักฐานที่แน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ และได้รับอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญจากผู้มีอำนาจแล้ว โดยต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องที่กำหนดไว้ตามกฎหมายก่อนจะตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ และให้หน่วยงานบันทึกบัญชีหนี้สูญและลดจำนวนลูกหนี้ พร้อมกับลดจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สงสัยจะสูญด้วยจำนวนเดียวกัน โดยแสดงหนี้สูญในรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

### ดอกเบียจ่าย

๘๔. ดอกเบียจ่ายเป็นค่าตอบแทนที่หน่วยงานจ่ายให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงิน หรือเงินทุน หน่วยงานจะรับรู้ดอกเบียจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

### รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง

๘๕. รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง หมายถึง เงินรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานจัดเก็บและนำส่งคลังแล้ว ไม่ว่าจะป็นรายได้ภาษีประเภทต่าง ๆ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ หรือรายได้อื่นที่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องนำส่งคลัง หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินนำส่งคลังเมื่อหน่วยงานนำเงินส่งคลัง และ ณ วันที่จัดทำรายงาน ให้ปิดบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง และบัญชีรายได้แผ่นดินไปเข้าบัญชีรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง เพื่อแสดงให้เห็นภาระผูกพันของหน่วยงานที่จะต้องนำรายได้แผ่นดินส่งคลังในปีงบประมาณถัดไป

### ค่าใช้จ่ายอื่น

๘๖. ค่าใช้จ่ายอื่น คือ ค่าใช้จ่ายประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายอื่นเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายนั้น และเข้าเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายตามย่อหน้าที่ ๗๔ และให้หน่วยงานแสดง

รายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภท และรายละเอียดของค่าใช้จ่ายอื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

๘๗. หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป โดยให้หน่วยงานนำไปถือปฏิบัติกับรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓  
เรื่อง

นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด พ.ศ. ๒๕๕๙ (IPSAS 3 : ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS (December 2006)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓ สรุปลงไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

## สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์.....	๑ - ๒
ขอบเขต.....	๓
คำนิยาม.....	๔ - ๕
ความมีสาระสำคัญ.....	๕
นโยบายการบัญชี.....	๖ - ๓๒
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี.....	๖ - ๑๑
ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี.....	๑๒
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี.....	๑๓ - ๓๒
การนำหลักการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ.....	๒๐ - ๒๘
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง.....	๒๓
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง.....	๒๔ - ๒๘
การเปิดเผยข้อมูล.....	๒๙ - ๓๒
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี.....	๓๓ - ๔๑
การเปิดเผยข้อมูล.....	๔๐ - ๔๑
ข้อผิดพลาด.....	๔๒ - ๕๐
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้.....	๔๔ - ๔๘
การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน.....	๕๐
กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง และกรณีที่ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ.....	๕๑ - ๕๔
วันที่ถือปฏิบัติ.....	๕๕



มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๕๕ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

### วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึง (ก) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และ (ค) การแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้รายงานการเงินของหน่วยงานมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินสำหรับงวดต่าง ๆ ของหน่วยงานเดียวกัน และเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงานได้ดียิ่งขึ้น
๒. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ยกเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

### ขอบเขต

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติ และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

### คำนิยาม

๔. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติเฉพาะที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	หมายถึง	การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด
การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ	หมายถึง	การที่หน่วยงานไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่าหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ

กับรายงานการเงินงวดก่อน หรือไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (ก) หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้
- (ข) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ข้อสมมติที่เกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในช่วงเวลาดังกล่าว
- (ค) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ประมาณการที่สำคัญและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการเหล่านั้นซึ่ง
  - (๑) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่รับรู้วัตถุดิบค่า หรือเปิดเผยข้อมูล และ
  - (๒) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ควรมีอยู่ ณ วันที่อนุมัติให้ออกรายงานการเงินของงวดก่อน

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง

การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานการเงินของหน่วยงานในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ หรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิดซึ่งข้อมูลดังกล่าว

- (ก) มีอยู่ในรายงานการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่
- (ข) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในรายงานการเงิน

ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

การเปลี่ยนทันที เป็นต้นไป	หมายถึง	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ (ก) ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ข) รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง
การนำนโยบายการ บัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ ย้อนหลัง	หมายถึง	การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีในเรื่องนั้นมาโดยตลอด
การปรับรายงาน การเงินย้อนหลัง	หมายถึง	การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของรายงานการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

### ความมีสาระสำคัญ

๕. ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูล หรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน และการประเมินความมีสาระสำคัญของข้อมูล ต้องอาศัยการพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ใช้รายงานการเงินด้วย โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้ใช้รายงานการเงินจะต้องมีความรู้ความเข้าใจทางบัญชีและกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยงาน และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลอย่างเต็มความสามารถ ดังนั้น การประเมินความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจและประเมินผลของผู้ใช้รายงานการเงิน

### นโยบายการบัญชี

#### การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

๖. เมื่อหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชี หรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าว ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องนั้น
๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่มีผลทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่น และสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำ

- รายงานการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในรายงานการเงิน ถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือกระแสเงินสด
๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ มีแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเป็นส่วนประกอบสำหรับหน่วยงานในการนำไปปรับใช้ตามความต้องการ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหรือไม่ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐถือเป็นข้อบังคับ ส่วนแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไม่ถือเป็นข้อบังคับสำหรับรายงานการเงิน
๙. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐโดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในรายงานการเงินมีลักษณะ ดังต่อไปนี้
- (ก) มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน
  - (ข) มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้รายงานการเงินของหน่วยงาน
    - (๑) แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงานอย่างเที่ยงธรรม
    - (๒) สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นโดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย
    - (๓) มีความเป็นกลาง กล่าวคือ ปราศจากความลำเอียง
    - (๔) จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง
    - (๕) มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ
๑๐. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ ๙ ฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับ ต่อไปนี้
- (ก) ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกัน
  - (ข) คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในภาครัฐ ซึ่งไม่ขัดกับหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
  - (ค) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
๑๑. การใช้ดุลยพินิจ ตามย่อหน้าที่ ๑๐ ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่น ที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี ตามย่อหน้าที่ ๑๐ (ค)
- ๑๑ก. หน่วยงานต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ฝ่ายบริหารใช้อ้างอิงในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ โดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ตามย่อหน้าที่ ๑๐ และเหตุผลในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีตามแหล่งอ้างอิงเหล่านั้น
- ๑๑ข. ในกรณีที่หน่วยงานใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีชุดใด ตามย่อหน้าที่ ๑๐ (ค) แล้ว หน่วยงานต้องเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีชุดนั้นกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นอย่างสม่ำเสมอ

## ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

๑๒. หน่วยงานต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนด หรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนด หรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ หน่วยงานต้องเลือก และนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

## การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๑๓. หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
- (ก) เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
  - (ข) ทำให้รายงานการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้อง ผลกระทบรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน
๑๔. ผู้ใช้รายงานการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลา ต่างกันเพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๓
๑๕. การเปลี่ยนแปลงจากเกณฑ์การบัญชีหนึ่งไปเป็นอีกเกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ถือเป็น การเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี
๑๖. การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชี การรับรู้ หรือการวัดมูลค่าของรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ ภายใต้เกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
๑๗. กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- (ก) การนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหา แตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน
  - (ข) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคย เกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ
๑๘. การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐาน การบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่า ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวมากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้
๑๙. ย่อหน้าที่ ๒๐ ถึง ๓๒ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบาย การบัญชีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๑๘

## การนำหลักการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ

๒๐. ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๔
- (ก) หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว
- (ข) หากหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐนั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงหรือหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ หน่วยงานต้องปรับรายงานการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น
๒๑. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ
๒๒. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติ ตามย่อหน้าที่ ๑๑ ซึ่งอนุญาตให้นำประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและหน่วยงานเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

## การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๓. ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๔ เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งต้องปรับย้อนหลัง ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒๐(ก) หรือ ๒๐(ข) หน่วยงานต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับรายงานการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

## ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๔. เมื่อหน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง ตามย่อหน้าที่ ๒๐(ก) หรือ ๒๐(ข) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวมีผลให้หน่วยงานต้องปรับรายงานการเงินย้อนหลังเว้นแต่หน่วยงานไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้
๒๕. หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดใดงวดหนึ่ง หรือหลายงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบได้ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่ มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยหน่วยงานต้องปรับยอดคงเหลือยกมาต้นงวด

ของแต่ละองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงวดบัญชีนั้น

๒๖. หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีปัจจุบันจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ หน่วยงานต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบเพื่อแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้
๒๗. หากหน่วยงานนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายงานการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดที่สามารถทำได้ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อนจะไม่สามารถทำได้ เว้นแต่หน่วยงานสามารถระบุผลกระทบสะสมของยอดคงเหลือยกมาและยอดคงเหลือยกไปในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชีนั้น จำนวนเงินของรายการปรับปรุงสำหรับงวดบัญชีก่อน ๆ จะนำมาปรับกับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของรายการที่เป็นองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในรายงานการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งโดยปกติจะเป็นรายการปรับปรุงกับรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมต้นงวด อย่างไรก็ตาม รายการปรับปรุงอาจนำมาปรับกับองค์ประกอบอื่นๆ ของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนได้ (เช่น เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ) ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชีก่อน เช่น สรุปข้อมูลการเงินในอดีตจะได้รับการปรับปรุงไปถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้เช่นเดียวกัน
๒๘. หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ ได้ เนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมต่องวดก่อน ๆ จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๖ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับตั้งแต่วงวดล่าสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ดังนั้น หน่วยงานจึงไม่ต้องคำนึงถึงส่วนของรายการปรับปรุงสะสมต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกิดขึ้นก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้อุญาตให้หน่วยงานสามารถเปลี่ยนนโยบายการบัญชี แม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงกับงวดบัญชีก่อน ๆ ในทางปฏิบัติได้ ย่อหน้าที่ ๕๑ ถึง ๕๔ ได้กำหนดแนวปฏิบัติเมื่อหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายงานการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม

#### การเปิดเผยข้อมูล

๒๙. เมื่อหน่วยงานเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ ก) ทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน ข) หากหน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้น หรือ ค) หากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- (ก) ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ
  - (ข) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง
  - (ค) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
  - (ง) คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง
  - (จ) ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

- (ฉ) สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนอรายงานการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบ
- (ช) จำนวนเงินของรายการปรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ
- (ข) หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๐(ก) และ ๒๐(ข) สำหรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อนงวดที่มีการนำเสนอรายงานการเงิน หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าว และรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเริ่มเมื่อใด และอย่างไร

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๐. หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจ ก) ทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน ข) ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรือ ค) อาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- (ก) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
  - (ข) เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร
  - (ค) สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนอรายงานการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบ
  - (ง) จำนวนเงินของรายการปรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอหากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ
  - (จ) หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนรายงานการเงินงวดที่นำเสนอได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใด และอย่างไร

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๑. เมื่อหน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้วแต่ยังไม่มีผลบังคับใช้ มาถือปฏิบัติ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- (ก) ข้อเท็จจริงที่หน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
  - (ข) ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่เหมาะสมที่สุดที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่มาถือปฏิบัติต่อรายงานการเงินของหน่วยงานในงวดที่เริ่มนำมาตราฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติ



๓๒. ในการปฏิบัติ ตามย่อหน้าที่ ๓๑ ให้หน่วยงานพิจารณาเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- (ก) ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ
  - (ข) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น
  - (ค) วันที่ที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีผลบังคับใช้
  - (ง) วันที่ที่หน่วยงานคาดว่าจะนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาเริ่มถือปฏิบัติ
  - (จ) ข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้
    - (๑) คำอธิบายถึงผลกระทบต่อรายงานการเงินของหน่วยงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ
    - (๒) หากไม่ทราบหรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

### การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

๓๓. เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ดังนั้น หน่วยงานอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในรายงานการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ทำให้หน่วยงานต้องใช้การประมาณการ ได้แก่
- (ก) หนี้สงสัยจะสูญ
  - (ข) สินค้าล้าสมัย
  - (ค) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
  - (ง) อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า หรือสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ และ
  - (จ) ภาระผูกพันจากการรับประกัน
๓๔. การประมาณการอย่างสมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำรายงานการเงินและไม่ทำให้รายงานการเงินสูญเสียความน่าเชื่อถือ
๓๕. หน่วยงานอาจต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือหน่วยงานได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ไม่เกี่ยวกับรายงานการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด
๓๖. การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
๓๗. นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๓๔ หน่วยงานต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้
- (ก) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่อดังกล่าวเพียงงวดเดียว

(ข) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว

๓๘. หากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์หนี้สิน หรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องรับรู้โดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกี่ยวข้องในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น
๓๙. การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึงการนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของทั้งงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีต่อไป ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุใช้งานของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าจะมีผลกระทบต่อทั้งงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลง และงวดบัญชีในอนาคตแต่ละงวดตามอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ทั้งสองกรณี หน่วยงานต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบัน ส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่องวดบัญชีต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องในอนาคต

#### การเปิดเผยข้อมูล

๔๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อรายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้
๔๑. หากหน่วยงานไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต เนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

#### ข้อผิดพลาด

๔๒. ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูล หรือการเปิดเผยองค์ประกอบของรายงานการเงิน รายงานการเงินถือว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หากรายงานการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ หรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อทำให้รายงานการเงินของหน่วยงานแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ หน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดของงวดปัจจุบันและแก้ไขทันก่อนที่รายงานการเงินจะได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งหน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไป และข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับรายงานการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในรายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป (ดูย่อหน้าที่ ๔๓ ถึง ๔๘)

๔๓. ยกเว้นข้อจำกัดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๔๕ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อน โดยปรับย้อนหลังในรายงานการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย
- (ก) ปรับรายงานการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ
  - (ข) หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในรายงานการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้

๔๔. หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของรายงานการเงินงวดก่อนโดยการปรับรายงานการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้
๔๕. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)
๔๖. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่อรายงานการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
๔๗. การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนจะไม่รวมอยู่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่พบข้อผิดพลาด หน่วยงานต้องปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนที่นำเสนอ รวมทั้งข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยสรุป โดยปรับย้อนหลังให้ใกล้เคียงเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ
๔๘. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของข้อผิดพลาด (เช่น การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง) ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ๆ ทุกงวด ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๔๖ หน่วยงานต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงผลกระทบสะสมที่ต้องปรับปรุงกับสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในส่วนที่เกิดก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถแก้ไขข้อผิดพลาดสำหรับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ ได้ไว้ในย่อหน้าที่ ๕๑ ถึง ๕๔
๔๙. การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชี มีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อหน่วยงานได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไร หรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

## การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

๕๐. ในการปฏิบัติ ตามย่อหน้าที่ ๔๓ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- (ก) ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในรายงานการเงินงวดก่อน
  - (ข) สำหรับรายงานการเงินของงวดบัญชีก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบเท่าที่สามารถปฏิบัติได้
  - (ค) จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ
  - (ง) หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังสำหรับรายงานการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใด และอย่างไร รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้

กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

๕๑. ในบางสถานการณ์ เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะปรับปรุงข้อมูลสำหรับงวดก่อน ๆ ที่แสดงเปรียบเทียบเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับรายงานการเงินงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจไม่ได้จัดเก็บข้อมูลในงวดก่อน ๆ ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ (รวมถึงในย่อหน้าที่ ๕๒ ถึง ๕๔ เกี่ยวกับการเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อน ๆ) หรือไม่ สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปไม่ได้ที่หน่วยงานจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่
๕๒. บ่อยครั้งที่หน่วยงานจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของรายงานการเงินที่รับรู้ หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อน เนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านไปนานขึ้นหลังจาก รายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่ทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น
๕๓. ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน หน่วยงานต้องจำแนกข้อมูลดังต่อไปนี้ออกจากข้อมูลอื่น
- (ก) ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ
  - (ข) ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่รายงานการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้อิงจากราคาที่หาได้หรือข้อมูลที่หาได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลัง ต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

๕๔. หน่วยงานต้องไม่ใช่ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในงวดก่อน หรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ วัดมูลค่า หรือเปิดเผยในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนในการจัดประเภทอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ก่อนหน้านี้อาคารดังกล่าวจัดประเภทเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนเกณฑ์การจัดประเภทสำหรับงวดบัญชีนั้น หากฝ่ายบริหารของหน่วยงานได้ตัดสินใจที่จะใช้อาคารนั้นเป็นอาคารสำนักงานในเวลาต่อมา การปรับข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนที่ต้องอาศัยประมาณการที่มีนัยสำคัญไม่ทำให้การปรับปรุง หรือการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

#### วันที่ถือปฏิบัติ

๕๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง  
ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (IPSAS 3 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ปรับข้อความในย่อหน้าที่ 10 11 12 14 15 26 และ 37 ของมาตรฐานการบัญชี  
ภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี  
และข้อผิดพลาด

## นโยบายการบัญชีภาครัฐ

### เรื่อง บัตรภาษี

#### คำแถลงการณ์

นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง บัตรภาษี ฉบับนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ กำหนดขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์จากหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และอ้างอิงขั้นตอนการปฏิบัติงานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัตรภาษี คือ พระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ หากจะมีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังกล่าว หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับบัตรภาษีในอนาคต ให้ถือว่านโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ยังคงมีผลบังคับใช้ต่อไปโดยสมบูรณ์ เว้นแต่ข้อกำหนดที่เปลี่ยนไปจากเดิมในกฎหมายจะมีผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญต่อการรับรู้รายการทางบัญชีตามนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ซึ่งในกรณีดังกล่าวให้ถือว่านโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีผลบังคับใช้ต่อไปชั่วคราวจนกว่าจะมีการประกาศแก้ไขเพิ่มเติมนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หรือมีการประกาศใช้นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ทดแทน

## สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์.....	๑
ขอบเขต.....	๒
คำนิยาม.....	๓
หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการออกบัตรภาษี.....	๔ - ๑๑
การรับและนำส่งบัตรภาษี.....	๑๒ - ๑๕
รายได้แผ่นดินจากการรับชำระค่าภาษีอากร.....	๑๖ - ๑๘
เงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกและเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์.....	๑๙ - ๒๖
การเปิดเผยข้อมูล.....	๒๗
วันถือปฏิบัติ.....	๒๘



นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๒๘ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

### วัตถุประสงค์

๑. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับบัญชีเกี่ยวกับบัญชีตามหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐในประเด็นหลักเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เกิดจากบัญชี ได้แก่ หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการออกบัญชี การรับและนำส่งบัญชี รายได้แผ่นดินจากการรับชำระค่าภาษีอากร และเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออก

### ขอบเขต

๒. นโยบายการบัญชีภาครัฐที่กำหนดนี้ใช้กับหน่วยงานของรัฐที่มีการปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับบัญชีตามกฎหมาย ซึ่งได้แก่ กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต

### คำนิยาม

๓. คำศัพท์ที่ใช้ในนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

บัญชี	หมายถึง	บัญชีที่กรมศุลกากรออกให้ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากร ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชย หรือผู้ส่งออกสามารถนำบัญชีที่ได้รับไปชำระค่าภาษีอากรแทนเงินสดได้ในภายหลัง
เงินชดเชยการส่งสินค้าออก	หมายถึง	เงินที่จะจ่ายชดเชยค่าภาษีอากรซึ่งมีอยู่ในต้นทุนการผลิตสินค้าส่งออกให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชย หรือผู้ทำการส่งสินค้าออกในรูปบัญชี ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔
หนี้สินจากการออกบัญชี	หมายถึง	ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากการที่รัฐออกบัญชีเพื่อชดเชยค่าภาษีอากรให้แก่ผู้ส่งออกที่มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากร
รายได้เงินชดเชยการส่งออก	หมายถึง	รายได้ที่เกิดจากการหักเงินรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ฝากเข้าบัญชีเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกของกรมศุลกากร ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔

เงินอุดหนุนเพื่อชดเชยการส่งออกสินค้า	หมายถึง	รายได้ที่เกิดจากการปรับลดหนี้สินจากการออกบัตรภาษีภายหลังจากที่ได้มีการออกบัตรภาษีไปแล้ว และไม่มี การนำบัตรภาษีมาใช้จนบัตรหมดอายุ
ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนเพื่อชดเชยการส่งออก	หมายถึง	ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายในการส่งเสริมและสนับสนุนการส่งออก ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔
รายได้จัดสรรเพื่อชดเชยการส่งออก	หมายถึง	บัญชีเพื่อปรับลดรายได้ภาษี เนื่องจากต้องกันเงินไว้เพื่อชดเชยการส่งสินค้าออก ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนี้ และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการออกบัตรภาษี

๔. เมื่อหน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีสามารถกำหนดจำนวนเงินของภาระผูกพันที่รัฐบาลจะต้องชดเชยค่าภาษีให้แก่ผู้ส่งออกที่มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากรได้แน่นอนแล้ว หน่วยงานต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากภาระดังกล่าว พร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายทันที
๕. การชดเชยค่าภาษีอากรที่แฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าส่งออกของผู้ประกอบการส่งออกที่ผลิตสินค้าในประเทศเพื่อส่งออกไปยังต่างประเทศ ตราขึ้นเป็น พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ โดยใช้รูปแบบของการออกบัตรภาษีให้แก่ผู้ส่งออกเพื่อนำมาใช้ชำระภาษีประเภทต่าง ๆ แทนเงินสดได้ในภายหลัง
๖. เมื่อผู้ส่งออกดำเนินการส่งออกและขอรับการชดเชยค่าภาษีตามเงื่อนไขที่กำหนดในกฎหมายแล้ว จะมีการออกบัตรภาษีให้แก่ผู้ส่งออกซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันที่มีผลบังคับตามกฎหมายแก่รัฐบาลในการยอมรับบัตรภาษีที่ผู้ส่งออกจะนำมาใช้ชำระภาษีแทนเงินสดในอนาคต บัตรภาษีมีอายุที่จะสามารถนำมาใช้ได้ช่วงหนึ่ง ซึ่งเกิน ๑ ปี โดยผู้ส่งออกอาจใช้บัตรภาษีชำระภาษีจนเต็มมูลค่าบัตร ใช้บางส่วนหรือไม่ใช้เลยก็ได้ ดังนั้น หนี้สินที่เกิดจากภาระผูกพันนี้จึงถือเป็นหนี้สินระยะยาว
๗. กระบวนการออกบัตรภาษีมียุทธศาสตร์หลายขั้นตอน เมื่อผู้ส่งออกส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศและต้องการขอรับการชดเชยค่าภาษีอากรต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ต้องแสดงหลักฐานการรับชำระเงินค่าสินค้าด้วย หลังจากหน่วยงานตรวจสอบหลักฐานแล้วจะอนุมัติเงินชดเชยและออกบัตรภาษีให้ผู้ส่งออก หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีจะสามารถกำหนดจำนวนเงินของภาระผูกพันในการชดเชยค่าภาษีให้แก่ผู้ส่งออกในรูปบัตรภาษีได้เป็นที่แน่นอนหลังจากที่อนุมัติเงินชดเชยแล้ว ซึ่งแน่ใจได้ว่าต้องมีการออกบัตรภาษีตามมูลค่าที่อนุมัติเงินชดเชยให้
๘. เมื่อเกิดเหตุการณ์ทางบัญชีที่ทำให้ภาระผูกพันของรัฐบาลในการชดเชยค่าภาษีอากรให้แก่ผู้ส่งออกหมดไป หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีต้องปรับลดยอดหนี้สินที่ตั้งไว้แล้ว และหากภาระผูกพันนั้นหมดไปโดยรัฐบาลไม่ต้องสูญเสียทรัพยากร หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีต้องลดยอดหนี้สินพร้อมกับรับรู้รายได้ตามเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
๙. เหตุการณ์ทางบัญชีที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ๘ ซึ่งทำให้ภาระผูกพันหมดไป อาจเป็นการที่หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีได้รับชำระค่าภาษีเป็นบัตรภาษีจากผู้ส่งออก หรือการที่บัตรภาษีที่ออกไปแล้วหมดอายุไป

โดยที่ผู้ส่งออกมิได้นำมาใช้ชำระภาษี หรือกรณีอื่นใดที่ทำให้บัตรภาษีที่ออกไปแล้วสิ้นสภาพลง ไม่สามารถนำมาใช้ได้อีกต่อไป

๑๐. กรณีที่ผู้ส่งออกนำบัตรภาษีมาใช้ชำระค่าภาษีตามปกติ ต้องมีการรับรู้รายได้แผ่นดินประเภทภาษีก่อน เมื่อหน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีได้ตรวจสอบแล้วว่ามีการขอใช้บัตรภาษีในระบบอิเล็กทรอนิกส์ จึงปรับลดหนี้สินที่เคยตั้งไว้
๑๑. กรณีที่ไม่มีการนำบัตรภาษีมาใช้เลยจนกระทั่งบัตรหมดอายุ และไม่มี การต่ออายุให้ ย่อมทำให้บัตรภาษี ไม่มีมูลค่า และทำให้ภาระผูกพันของรัฐบาลในการชดเชยเงินภาษีอากรหมดสิ้นไปโดยรัฐบาลไม่สูญเสียเงินรายรับ หน่วยงานจึงต้องปรับลดหนี้สินที่ตั้งไว้และบันทึกรายได้ หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษี ต้องตรวจสอบหาบัตรภาษีที่หมดอายุเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องจัดทำรายงานการเงิน เพื่อปรับปรุงหนี้สินจากการออกบัตรภาษี เพื่อไม่ให้แสดงหนี้สินในรายงานการเงินสูงกว่ายอดที่เป็นจริง

### การรับและนำส่งบัตรภาษี

๑๒. **หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีต้องรับรู้บัตรภาษีที่ได้รับเป็นรายการเทียบเท่าเงินสด และรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อนำส่งบัตรภาษี**
๑๓. เมื่อหน่วยงานได้รับชำระค่าภาษีอากรเป็นบัตรภาษี ถือเป็นเหมือนเป็นการรับเงินสดจากผู้เสียภาษี ซึ่งหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีต้องทำรายการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ออกบัตรภาษี ให้หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีนำไปลดยอดหนี้สินจากการออกบัตรภาษีเท่ากับจำนวนที่รับชำระค่าภาษีไว้แล้ว หน่วยงานผู้จัดเก็บต้องบันทึกค่าใช้จ่ายของหน่วยงานด้วยมูลค่าบัตรภาษีเท่ากับที่ได้รับชำระไว้ ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกัน
๑๔. **หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีต้องรับรู้การใช้บัตรภาษีตามมูลค่าที่หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีรับชำระค่าภาษีเป็นรายการปรับลดหนี้สิน และรับรู้รายได้ของหน่วยงานตามมูลค่าบัตรภาษีที่ได้รับ**
๑๕. เมื่อหน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีซึ่งมีหน้าที่ควบคุมการใช้บัตรภาษีในการชำระค่าภาษีทำการตรวจสอบความถูกต้องของการใช้บัตรภาษีในระบบอิเล็กทรอนิกส์แล้ว จะดำเนินการล้างหนี้สินจากการออกบัตรภาษี เนื่องจากการใช้บัตรภาษีชำระค่าภาษีทำให้หนี้สินจากการออกบัตรภาษีหมดไป และเกิดรายได้ขึ้นแก่หน่วยงานผู้ออกบัตร ซึ่งถือเป็นรายได้ที่เกิดจากรายการระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกัน

### รายได้แผ่นดินจากการรับชำระค่าภาษีอากร

๑๖. **เมื่อหน่วยงานผู้จัดเก็บได้รับชำระค่าภาษีอากร ต้องรับรู้รายได้แผ่นดินค่าภาษีอากรเต็มจำนวนก่อนหักไว้เป็นรายการใด ๆ และรับรู้รายการที่ต้องกันเงินค่าภาษีอากรตามกฎหมายเป็นรายการปรับมูลค่ารายได้ค่าภาษีอากรแยกต่างหาก**
๑๗. หน่วยงานผู้จัดเก็บไม่ควรบันทึกรายได้แผ่นดินจากการรับชำระค่าภาษีอากรด้วยยอดสุทธิหลังจากหักรายการต่าง ๆ ที่กฎหมายให้กันไว้จากเงินค่าภาษีอากร เช่น กันเป็นเงินชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกเงินภาษีอากรที่รัฐบาลใช้อำนาจตามกฎหมายจัดเก็บมาได้ ถือเป็นเงินรายได้ค่าภาษีอากรที่รัฐบาลพึงได้รับทั้งหมด การกันเงินจำนวนนี้ไว้สำหรับใช้จ่ายในเรื่องต่าง ๆ อาจเกิดขึ้นตามกฎหมายอื่น ๆ นอกเหนือจากกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ถือเป็นเหตุการณ์ทางบัญชีอีกเหตุการณ์หนึ่งต่างหากจากการจัดเก็บภาษี โดยเป็นการจัดสรรเงินค่าภาษีอากรภายหลังจากที่ได้รับมาแล้วไว้ใช้จ่ายเฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์บางประการ หากแสดงรายได้ภาษีอากรในรายงานการเงินด้วยยอดสุทธิหลังจาก

หักรายการกันเงินค่าภาษีอากรแล้ว อาจทำให้เกิดการเข้าใจผิดเกี่ยวกับเงินค่าภาษีอากรที่จัดเก็บได้จริง ตามกฎหมายที่กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีอากร

๑๘. เมื่อหน่วยงานผู้จัดเก็บบันทึกรายได้แผ่นดินภาษีอากรเต็มจำนวนโดยไม่หักรายการกันเงินค่าภาษีอากรแล้ว หน่วยงานควรบันทึกรายการกันเงินต่าง ๆ พร้อมกันทันทีเป็นรายการปรับมูลค่ารายได้ค่าภาษีอากร (Contra) ซึ่งเป็นรายการของแผ่นดินที่มียอดตรงกันข้ามกับรายได้ค่าภาษีอากร โดยแสดงรายการปรับมูลค่านี้ เป็นรายการหักจากรายได้แผ่นดินค่าภาษีอากรในรายงานการเงินของหน่วยงาน

### เงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกและเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์

๑๙. เมื่อหน่วยงานผู้จัดเก็บรับรู้รายการกันเงินภาษีอากรเพื่อชดเชยการส่งสินค้าออกเป็นรายการปรับมูลค่ารายได้แผ่นดินแล้ว หน่วยงานเจ้าของเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกต้องรับรู้รายได้ของหน่วยงานตามยอดที่กันเงินไว้
๒๐. เงินภาษีอากรที่หน่วยงานจัดเก็บได้ไม่ว่าจะได้รับชำระเป็นเงินสดหรือเอกสารแทนตัวเงินอย่างอื่น รวมทั้งเป็นบัตรภาษี ต้องถูกกันไว้เพื่อจ่ายเป็นเงินชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกตามกฎหมาย โดยคุมยอดเงินที่กันไว้ไว้ในรายการเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออก เพื่อใช้ปรับลดกับยอดที่ใช้บัตรภาษีชำระค่าภาษี ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในระเบียบที่เกี่ยวข้อง ยอดเงินที่กันไว้ถือเป็นหนี้สินระหว่างหน่วยงานผู้จัดเก็บที่เป็นหนี้แก่หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษี โดยหน่วยงานผู้ออกบัตรภาษี ซึ่งเป็นเจ้าของเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกจะรับรู้ยอดหนี้ดังกล่าวเป็นรายได้เงินชดเชยการส่งออก และหน่วยงานผู้จัดเก็บจะนำส่งเงินส่วนที่กันไว้เพิ่มยอดเข้าในบัญชีเงินฝากดังกล่าวให้กับหน่วยงานผู้ออกบัตร
๒๑. กระบวนการดำเนินงานเกี่ยวกับเงินส่วนที่กันไว้เป็นเงินชดเชยการส่งสินค้าออก มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย ซึ่งทำให้เกิดรายการระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกันหลายรายการ รายการเหล่านี้มีความสำคัญในการกระทบยอดระหว่างกัน รวมไปถึงการตัดรายการระหว่างกันในการจัดทำรายงานการเงินรวมภาครัฐ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันทุกฝ่ายในแต่ละรายการที่เกิดขึ้นจึงต้องรับรู้รายการพร้อมกัน เพื่อให้มีการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นโดยสมบูรณ์ ตัวอย่างเช่น เมื่อกรมสรรพากรนำส่งเงินที่กันไว้เข้าบัญชีเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออก กรมสรรพากรจะต้องบันทึกลดยอดหนี้สินระหว่างหน่วยงาน กรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานเจ้าของเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกต้องบันทึกเพิ่มยอดเงินฝากคลังที่เป็นเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกที่ฝากไว้กับกระทรวงการคลัง ส่วนกรมบัญชีกลางในฐานะเป็นหน่วยงานกลางผู้ดูแลรับฝากเงินต้องบันทึกเพิ่มยอดเงินรับฝาก ซึ่งเป็นเงินชดเชยการส่งสินค้าออกของกรมศุลกากร
๒๒. เมื่อมีการออกบัตรภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์และตั้งหนี้สินจากการออกบัตรภาษี หน่วยงานเจ้าของเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกจะเบิกหักผลส่งเงินจากบัญชีเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกเข้าบัญชีเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะมีการปรับลดยอดเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกและปรับเพิ่มยอดเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ด้วยจำนวนเดียวกัน กรมบัญชีกลางในฐานะเป็นหน่วยงานกลางผู้ดูแลรับฝากเงินต้องบันทึกลดยอดเงินรับฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออก และเพิ่มยอดเงินรับฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ด้วยจำนวนเดียวกัน

๒๓. หน่วยงานเจ้าของเงินฝากต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการระหว่างหน่วยงานกับรัฐบาล เมื่อมีการเบิกเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อชดเชยบัตรภาษีตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง
๒๔. เงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกมีลักษณะเหมือนการตั้งสำรองเพื่อจำกัดการใช้เงินบางส่วนไว้ไม่ให้ใช้ในเรื่องการบริหารงานโดยปกติของรัฐบาล การกันเงินสำรองนี้จะหมดความจำเป็นเมื่อสิ้นสุดกระบวนการชดเชยภาษีอากรของสินค้าส่งออก คือ เมื่อผู้ประกอบการส่งออกใช้บัตรภาษีชำระค่าภาษีอากรแทนเงินสด ดังนั้น เมื่อภาระผูกพันในการชดเชยการส่งสินค้าออกที่บันทึกไว้เป็นหนี้สินหมดไปจากการรับชำระภาษีเป็นบัตรภาษี จึงต้องมีการยกเลิกการกันเงินสำรองนี้ โดยบันทึกยอดเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่ลดลงจากการเบิกเมื่อมีการนำบัตรภาษีมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเจ้าของเงินฝาก ค่าใช้จ่ายนี้จะถูกบันทึกพร้อมกับรายได้ระหว่างกันของรัฐบาล
๒๕. เมื่อหน่วยงานเจ้าของเงินฝากปฏิบัติตามระเบียบที่เกี่ยวข้องในการนำส่งเงินคงเหลือในบัญชีเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกเป็นรายได้แผ่นดิน หน่วยงานต้องรับรู้รายได้แผ่นดิน โดยการปรับปรุงกับรายได้ของหน่วยงานที่รับรู้ไปแล้วในระหว่างปีเมื่อมีการกันเงินชดเชยการส่งสินค้าออกไว้จากเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้และหน่วยงานเจ้าของเงินฝากต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการระหว่างหน่วยงานกับรัฐบาล เมื่อมีการนำส่งเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกเป็นรายได้แผ่นดิน
๒๖. เงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกถูกกำหนดขึ้นตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้ในการกันเงินชดเชยจากเงินภาษีอากรที่ได้รับ และใช้จ่ายเพื่อล้างหนี้สินด้วยยอดบัตรภาษีที่หน่วยงานได้รับจากผู้ประกอบการส่งออกในการชำระภาษีอากรแทนเงินสด แต่หากมียอดเงินฝากในบัญชีคงเหลือ ณ วันสิ้นปีงบประมาณ ระเบียบที่เกี่ยวข้องกำหนดให้หน่วยงานเจ้าของเงินฝากต้องส่งเงินที่เหลือเป็นรายได้แผ่นดิน หน่วยงานจึงต้องปรับปรุงลดยอดรายได้ของหน่วยงานที่บันทึกไว้ในระหว่างปีเมื่อมีการกันเงินชดเชย และบันทึกรายได้แผ่นดินเมื่อมีการนำส่งเงินจากบัญชียอดเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง โดยบันทึกยอดเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกที่ลดลงจากการนำส่งเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเจ้าของเงินฝาก ค่าใช้จ่ายนี้จะถูกบันทึกพร้อมกับรายได้ระหว่างกันของรัฐบาล

#### การเปิดเผยข้อมูล

๒๗. หน่วยงานของรัฐต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในรายงานการเงิน
- (ก) บัตรภาษี โดยแสดงไว้ในรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
  - (ข) หนี้สินจากการออกบัตรภาษี โดยแสดงไว้ในรายการประเภทหนี้สินไม่หมุนเวียน
  - (ค) รายได้เงินชดเชยการส่งออก โดยแสดงไว้ในรายการประเภทรายได้อื่น
  - (ง) รายได้เงินอุดหนุนเพื่อชดเชยการส่งออกรับคืน โดยแสดงไว้ในรายการประเภทรายได้อื่น
  - (จ) ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนเพื่อชดเชยการส่งออก โดยแสดงไว้ในรายการประเภทค่าใช้จ่ายจากการอุดหนุนและบริจาค

## วันถือปฏิบัติ

๒๘. นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง บัตรภาษี ให้ถือปฏิบัติสำหรับรายงานการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชี เริ่มต้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๔ เป็นต้นไป โดยสนับสนุนให้หน่วยงานนำนโยบายการบัญชี ภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากหน่วยงานถือปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี ภาครัฐฉบับนี้ก่อนวันที่กำหนด หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย