

หลักการและนโยบายบัญชี

สำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ฉบับที่ 2

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

มกราคม 2546

สารบัญ

	หน้า
บทนำ	1
1. หลักเกณฑ์ในการกำหนดหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ	3
2. วัตถุประสงค์	3
3. ขอบเขตการถือปฏิบัติ	4
4. คำอธิบายศัพท์	4
5. หลักการและนโยบายบัญชีทั่วไป	9
หน่วยงานที่เสนอรายงาน	9
งบการเงิน	10
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	11
ความเข้าใจได้	11
ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	11
ความเชื่อถือได้	12
การเปรียบเทียบกันได้	13
การบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง	13
รอบระยะเวลาบัญชี	14
การดำเนินงานต่อเนื่อง	14
การโอนสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างหน่วยงาน	15
รายการพิเศษ	15
รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	16
6. หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์	17
การรับรู้สินทรัพย์	17
การวัดมูลค่าสินทรัพย์	18
ประเภทของสินทรัพย์	20

	หน้า
7 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน	32
การรับรู้หนี้สิน	32
การวัดมูลค่าหนี้สิน	34
ประเภทของหนี้สิน	35
ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ	39
8 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายได้	40
การรับรู้รายได้	40
การวัดมูลค่ารายได้	41
ประเภทของรายได้	41
9 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย	45
การรับรู้ค่าใช้จ่าย	45
ประเภทของค่าใช้จ่าย	46
ภาคผนวก 1 รูปแบบงบการเงิน	
ภาคผนวก 2 ตารางการกำหนดอายุการใช้งาน และอัตราค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร	

บทนำ

ภายใต้นโยบายปฏิรูประบบราชการ รัฐบาลได้ดำเนินการตามแผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ โดยปรับเปลี่ยนไปสู่ระบบบริหารภาครัฐแนวใหม่ที่มีมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์แทนการควบคุมปัจจัยนำเข้าและกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงานมีอิสระและคล่องตัวในการจัดสรรทรัพยากรเพื่อผลิตผลงานตามพันธกิจ เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของแต่ละหน่วยงานอย่างมีประสิทธิภาพ หน่วยงานจึงจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการวิเคราะห์ฐานะการเงินและประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน มีข้อมูลต้นทุนในการผลิตผลผลิตและบริการเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ และมีข้อมูลเพื่อสนับสนุนการวางแผนทางการเงิน การบริหารจัดการทรัพย์สินและการตรวจสอบกำกับดูแลองค์กรของผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างจะช่วยวงกรอบในการผลิตข้อมูลทางบัญชีที่มีคุณภาพเพื่อนำไปใช้ในการวิเคราะห์ วางแผน และประเมินผลการบริหารจัดการทางการเงินดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การกำหนดหลักการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างเป็นการบันทึกรายได้กับค่าใช้จ่ายเพื่อรับรู้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมีกระแสผลประโยชน์ไหลเข้าหรือออกจากหน่วยงาน โดยไม่ได้คำนึงถึงแต่เฉพาะกระแสเงินสดเหมือนเช่นในอดีตที่ผ่านมา การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง หน่วยงานจะต้องจัดทำงบการเงินที่แสดงทรัพยากรทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมดูแล ภาระหนี้สินและส่วนทุนของหน่วยงาน รวมทั้งรายงานที่แสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อแสดงผลการดำเนินงานของหน่วยงานนอกเหนือจากงบกระแสเงินสดที่หน่วยงานจะต้องจัดทำตามปกติด้วย และโดยที่ทิศทางการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐแนวใหม่จะมุ่งเน้นให้ความสำคัญกับผลผลิต และผลลัพธ์ของหน่วยงาน แนวคิดในการจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลจึงให้ความสำคัญกับข้อมูลทางการเงินซึ่งมุ่งเน้นผลผลิตเช่นเดียวกัน ดังนั้นเงินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นเงินในงบประมาณหรือเงินนอกงบประมาณ หากหน่วยงานนำมาใช้ในการผลิตผลผลิตหรือบริการตามบทบาทภารกิจของหน่วยงานแล้ว จะต้องนำมารวมแสดงไว้ในงบการเงินของหน่วยงานนั้นทั้งหมด เพื่อแสดงภาพรวมของผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงาน นอกจากนั้นหน่วยงานภาครัฐยังมีข้อแตกต่างกับหน่วยงานภาคเอกชนในเรื่องเกี่ยวกับอำนาจการควบคุมดูแล และการบริหารจัดการทรัพยากรภายในหน่วยงาน แนวคิดในการกำหนดหลักการและนโยบายบัญชีจึงต้องคำนึงถึงข้อจำกัดในการควบคุมและการบริหารจัดการทรัพยากรด้วย เนื่องจากทรัพยากรบางรายการหน่วยงานไม่มี

อำนาจควบคุมและตัดสินใจนำไปใช้เพื่อก่อให้เกิดผลผลิตโดยตรงแก่หน่วยงาน แต่จำเป็นต้องบริหารจัดการตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือตามนโยบายของรัฐบาล

โดยที่ระบบการบริหารงบประมาณและระบบบริหารการเงินการคลังซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อระบบบัญชียังอยู่ในระหว่างการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ ดังนั้นแนวคิดและมาตรฐานการบัญชีต่างๆ ที่นำมาใช้ในการกำหนดหลักการและนโยบายบัญชีฉบับนี้จึงอาจมีข้อจำกัดไม่สามารถนำมาใช้ได้อย่างเต็มรูปแบบ และอาจทำให้ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำเสนอข้อมูลทางการเงินการบัญชีมีข้อจำกัดไปด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตามการกำหนดหลักการและนโยบายบัญชีนี้เป็นพัฒนาการก้าวแรกของการปฏิรูประบบบัญชีภาครัฐและจะมีการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมยิ่งขึ้นต่อไปในอนาคตเมื่อระบบต่างๆ ตามแนวทางการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐซึ่งมีผลกระทบต่อระบบบัญชีมีความชัดเจนมากขึ้น

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐนี้ ประกอบด้วย หลักการและนโยบายบัญชีทั่วไป และหลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายการที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนทุน รายได้ และค่าใช้จ่าย โดยในแต่ละส่วนจะกล่าวถึงเกณฑ์การรับรู้ การวัดมูลค่า และการจัดประเภทของแต่ละองค์ประกอบในงบการเงิน

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

1. หลักเกณฑ์ในการกำหนดหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- 1.1 หลักการและนโยบายบัญชีที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้จะกำหนดขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์พื้นฐานจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (International Public Sector Accounting Standards หรือ IPSAS) ซึ่งประกาศใช้โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (International Public Sector Committee หรือ IPSC) แห่งสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants หรือ IFAC) IPSAS ดังกล่าวนี้นี้ได้กำหนดขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์จากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards หรือ IAS) ที่ประกาศใช้โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board หรือ IASB) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานที่นำมาใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเช่นเดียวกัน

2. วัตถุประสงค์

- 2.1 หลักการและนโยบายบัญชีนี้นี้กำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้
- (1) เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นแนวทางในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และเป็นไปในกรอบมาตรฐานเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินในภาพรวมของแผ่นดิน
 - (2) เป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐว่าได้จัดทำขึ้นภายใต้กรอบหลักการและนโยบายบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนด
 - (3) ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามหลักการและนโยบายบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนด และสามารถนำงบการเงินมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันได้

3. ขอบเขตการถือปฏิบัติ

- 3.1 ให้ยกเลิกหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1 และใช้หลักการและนโยบายบัญชีฉบับนี้แทน
- 3.2 หลักการและนโยบายบัญชีที่กำหนดนี้จะใช้กับหน่วยงานภาครัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานของรัฐบาล ตามที่กำหนดในย่อหน้า 5.1 ยกเว้นรัฐวิสาหกิจซึ่งเป็นหน่วยงานเชิงพาณิชย์ของรัฐบาลที่มีการดำเนินงานหลากหลายทั้งทางด้านการค้าและการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์มุ่งหวังผลกำไรซึ่งหลักการและนโยบายบัญชีฉบับนี้ยังไม่ครอบคลุมถึงสำหรับหน่วยงานภาครัฐอื่น เช่น องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นให้นำหลักการและนโยบายบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนดนี้ไปปรับใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดระบบบัญชีและจัดทำรายงานการเงินส่งให้กระทรวงการคลังนำมาวิเคราะห์ และจัดทำรายงานเพื่อการบริหาร การเงินการคลังในภาพรวมของประเทศต่อไป
- 3.3 หลักการและนโยบายบัญชีที่กำหนดนี้จะมีการทบทวนและปรับปรุงเป็นระยะ ๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ของประเทศไทย และสอดคล้องกับมาตรฐาน IPSAS และ IAS ที่เกี่ยวข้อง

4. คำอธิบายศัพท์

- 4.1 คำศัพท์ที่ใช้ในหลักการและนโยบายบัญชีนี้ มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่าย	หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ในรูปของกระแสออก (Outflow) หรือการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการจัดสรรส่วนทุนให้กับเจ้าของ
งบการเงินรวม	หมายถึง งบการเงินที่หน่วยงานทางเศรษฐกิจนำเสนอเสมือนว่าเป็นหน่วยงานเดียว

นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการโดยเฉพาะ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์ หรือวิธีปฏิบัติที่หน่วยงานใช้ในการจัดทำ และนำเสนองบการเงิน
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	หมายถึง	ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการ เทียบเท่าเงินสดแก่หน่วยงานทั้งทางตรงและทางอ้อม
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่มีการตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือ ชำระหนี้สินในกรณีที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และ เต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคา กันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความ เกี่ยวข้องกัน
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	หมายถึง	จำนวนเงินที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของหน่วยงาน หักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ (สำหรับ สินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิต) และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้
มูลค่าที่ตราไว้	หมายถึง	ราคาที่ตราไว้บนเหรียญ ธนบัตร พันธบัตร ตัวเงิน หุ้นกู้หรือหลักทรัพย์อื่น โดยไม่รวมดอกเบี้ยหรือ เงินปันผลสะสม ราคาที่ตราไว้ไม่จำเป็นต้องเท่ากับ ราคาที่น่าออกขายหรือราคาที่ไถ่คืนในเวลาต่อมา
ราคาทุน	หมายถึง	การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการ เทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่า ยุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกสินทรัพย์มา ณ เวลาที่ ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วย จำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึก ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการ ดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน

รายการเทียบเท่าเงินสด	หมายถึง	เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูงซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกับมูลค่าเดิม ซึ่งความแตกต่างในมูลค่าดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญ
รายได้	หมายถึง	การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสเข้า (Inflow) ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมการเพิ่มขึ้นของเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ
วิธีเส้นตรง	หมายถึง	วิธีหนึ่งของการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า หรือบัญชีส่วนลด ส่วนเกินมูลค่าพันธบัตรหรือหุ้นกู้ โดยการหารจำนวนมูลค่าที่ต้องการตัดบัญชีด้วยอายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์ หรือจำนวนงวดที่ต้องการปันส่วนวิธีนี้จะทำให้ได้ค่าใช้จ่ายที่ตัดบัญชีในแต่ละงวดที่มีจำนวนเท่ากัน
ศักยภาพในการให้บริการ	หมายถึง	ขีดความสามารถของสินทรัพย์ในการส่งผลทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อช่วยให้การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐเป็นไปตามวัตถุประสงค์
สินทรัพย์	หมายถึง	ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน
สินทรัพย์ถาวร	หมายถึง	สินทรัพย์อันมีลักษณะคงทน ที่ใช้ในการดำเนินงานและใช้ได้นานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ มิได้มีไว้เพื่อขาย

สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปธรรม ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการเพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน
สินทรัพย์หมุนเวียน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่มีลักษณะข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อ ดังนี้ 1) สินทรัพย์ที่หน่วยงานคาดว่าจะรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น หรือถือสินทรัพย์ไว้เพื่อขาย หรือเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติของหน่วยงาน 2) สินทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการค้า หรือถือไว้ในระยะสั้น และคาดว่าจะรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายใน 12 เดือน นับจากวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน 3) เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยามของสินทรัพย์หมุนเวียน
ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ	หมายถึง	มูลค่าสุทธิคงเหลือในสินทรัพย์ของหน่วยงานหลังหักหนี้สินแล้ว
หนี้สิน	หมายถึง	ภาระผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตและการชำระภาระผูกพันนั้นจะส่งผลให้หน่วยงานต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ
หนี้สินหมุนเวียน	หมายถึง	หนี้สินที่มีลักษณะข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้ 1) หน่วยงานคาดว่าจะชำระหนี้สินภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานปกติของหน่วยงาน 2) หนี้สินถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือน นับจากวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน

หนี้สินไม่หมุนเวียน	หมายถึง	หนี้สินที่ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยามของหนี้สินหมุนเวียน
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ	หมายถึง	กลุ่มของหน่วยงานต่างๆ ซึ่งประกอบด้วย หน่วยงานที่ควบคุมหนึ่งหน่วยงานและหน่วยงานที่ถูกควบคุมหนึ่งหน่วยงานหรือมากกว่า
หลักทรัพย์เพื่อขาย	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และในขณะเดียวกันไม่ถือเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หรือเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม หลักทรัพย์เพื่อขายสามารถแยกเป็นเงินลงทุนระยะสั้น หรือเงินลงทุนระยะยาว
หลักทรัพย์เพื่อค้า	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่หน่วยงานถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้หน่วยงานถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาดสั้นๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้นหลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง
หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความต้องการของตลาด	หมายถึง	หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนอื่นที่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง จึงทำให้สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์หรือเงินลงทุนนั้นได้ในทันที มูลค่ายุติธรรมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ในทันทีหากราคาขายหรือราคาเสนอซื้อหรือเสนอขาย มีการเผยแพร่ที่เป็นปัจจุบันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือตลาดหลักทรัพย์อื่นที่ทำการเผยแพร่ราคาต่อสาธารณชน
อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของหน่วยงาน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบาย

ดังกล่าว

5. หลักการและนโยบายบัญชีทั่วไป

หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities)

5.1 หน่วยงานภาครัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานและจะต้องจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปส่งให้กระทรวงการคลังเพื่อจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม ได้แก่ หน่วยงานทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาล รวมทั้งหน่วยงานที่ดำเนินงานโดยใช้เงินทั้งหมดหรือเงินส่วนใหญ่จากเงินงบประมาณ ซึ่งประกอบด้วย

- (1) ส่วนราชการระดับกรม หรือส่วนราชการเรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่ากรม
- (2) หน่วยงานภาครัฐลักษณะพิเศษ ได้แก่ หน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การมหาชน และหน่วยงานอิสระอื่นของรัฐที่จัดตั้งโดยกฎหมายเฉพาะ รวมทั้งกองทุนเงินนอกงบประมาณ

- (3) รัฐวิสาหกิจ

โดยในส่วนของรัฐวิสาหกิจนั้น แม้จะเป็นหน่วยงานที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาล แต่เนื่องจากเป็นหน่วยงานเชิงพาณิชย์ของรัฐบาล ซึ่งหลักการและนโยบายบัญชียังไม่ครอบคลุมถึง ในขั้นตอนนี้จึงให้นำมารวมโดยแสดงมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของรัฐวิสาหกิจเฉพาะในส่วนที่รัฐบาลเป็นเจ้าของไว้ในรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม

5.1.1 หน่วยงานที่เสนอรายงาน คือ หน่วยงานที่ถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่า มีผู้จำเป็นต้องนำข้อมูลจากรายงานการเงินของหน่วยงานนั้นไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ และใช้ในการประเมินความรับผิดชอบของหน่วยงานที่มีต่อสาธารณะ หน่วยงานที่เสนอรายงานอาจหมายถึง กระทรวง กรม หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ ในการพิจารณากำหนดว่าหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานนั้นนอกจากจะเข้าหลักเกณฑ์ตามคำนิยามดังกล่าวแล้วยังอาจพิจารณาปัจจัยอื่นประกอบด้วย ได้แก่ การมีสถานะเป็นนิติบุคคลของหน่วยงาน อำนาจในการควบคุม ถือครองและใช้ทรัพยากรของหน่วยงานเพื่อดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ ความสำคัญหรือขนาดของหน่วยงาน และเหตุผลทางวัฒนธรรมและการเมือง

5.1.2 การกำหนดหน่วยงานที่เสนอรายงานตามย่อหน้าที่ 5.1 ให้ใช้หลักของการควบคุมเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา การควบคุม หมายถึง อำนาจในการควบคุมหน่วยงานอื่นเกี่ยวกับนโยบายด้านการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากการ

5.1.3 สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น แม้รัฐธรรมนูญกำหนดให้เป็นหน่วยงานที่ปกครองตนเองตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น และมีอิสระในการกำหนดนโยบายการปกครอง การบริหาร การบริหารบุคคล การเงินและการคลัง แต่เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งรัฐบาลกลางได้จัดสรรงบประมาณส่วนหนึ่งเป็นเงินอุดหนุนในการดำเนินงาน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดระบบบัญชีให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนด และจัดส่งงบการเงินในรูปแบบที่กระทรวงการคลังกำหนดเพื่อนำมาวิเคราะห์ภาพรวมการเงินการคลังของประเทศด้วยเช่นกัน

5.2 หน่วยงานภาครัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานของรัฐบาล ตามย่อหน้า 5.1 จะต้องจัดทำ
งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

5.3 หน่วยงานภาครัฐตามย่อหน้า 5.1 จะต้องจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปซึ่งประกอบด้วย

- (1) งบแสดงฐานะการเงิน
- (2) งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
- (3) งบกระแสเงินสด
- (4) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

1

- 5.4 งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของหน่วยงานภาครัฐ ตามย่อหน้า 5.1 จะต้องเป็นงบการเงินรวมที่รวมเงินทุกประเภทและรวมทุกหน่วยงานย่อยที่อยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานภาครัฐนั้น
- 5.4.1 ในการพิจารณาว่าหน่วยงานย่อยใดอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานภาครัฐ ให้นำหลักการควบคุมตามย่อหน้าที่ 5.1.2 มาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเช่นเดียวกัน
- 5.4.2 งบการเงินของส่วนราชการระดับกรม จะต้องแสดงภาพรวมของส่วนราชการส่วนกลาง ส่วนราชการส่วนภูมิภาค และหน่วยงานย่อยภายใต้สังกัด รวมทั้งกิจกรรมเกี่ยวกับเงินนอกงบประมาณ ไม่ว่าจะเป็นเงินนอกงบประมาณที่กฎหมายอนุญาตให้นำไปใช้จ่ายได้โดยไม่ต้องนำส่งคลัง เงินทุนหมุนเวียน หรือกองทุนเงินนอกงบประมาณที่อยู่ในความควบคุมของส่วนราชการ ทั้งนี้เพื่อให้งบการเงินแสดงรายการที่ครอบคลุมทรัพยากรทั้งหมดที่ส่วนราชการใช้ไปเพื่อก่อให้เกิดผลผลิตตามเป้าหมายของส่วนราชการ

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน

- 5.5 ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

ความเข้าใจได้

- 5.6 ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ข้อมูลที่ซับซ้อนแต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจก็ไม่ควรละเว้นที่จะแสดงในงบการเงิน จึงต้องมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ และ การบัญชี

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

- 5.7 ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้เมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของ

ผู้ใช้งบการเงินได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูล และความมีนัยสำคัญของข้อมูลนั้น

ความมีนัยสำคัญ

- 5.8 เกณฑ์การพิจารณาว่ารายการใดมีนัยสำคัญหรือไม่ ให้พิจารณาว่าหากละเว้นไม่เปิดเผย หรือเปิดเผยผิดพลาดจะมีผลทำให้งบการเงินผิดไปจากความเป็นจริง และมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจและการวิเคราะห์ของผู้ใช้งบการเงิน
- 5.9 การจัดทำงบการเงินควรแสดงข้อมูลที่มีนัยสำคัญ รายการที่มีนัยสำคัญโดยลักษณะของ รายการควรแยกแสดงรายการนั้นในงบการเงิน รายการที่มีนัยสำคัญโดยขนาดและ มีลักษณะรายการเหมือนกันควรแสดงรวมกัน ส่วนรายการที่ไม่มีนัยสำคัญควรนำไปรวม กับรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยไม่จำเป็นต้องแยกแสดง

ความเชื่อถือได้

- 5.10 ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ ซึ่งข้อมูลที่จะเชื่อถือได้จะต้องเป็นข้อมูลที่ ไม่มีความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ และต้องเป็นข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่ง หมายถึง ข้อมูลที่ไม่มีความลำเอียง และสามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 5.11 การแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีจะต้องแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริง เชิงเศรษฐกิจ มิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื้อหาของรายการหรือ เหตุการณ์ทางบัญชีอาจไม่ตรงกับรูปแบบทางกฎหมายหรือรูปแบบที่ทำขึ้นก็ได้
- 5.12 ข้อมูลที่มีความเป็นกลางจะทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ งบการเงินจะขาดความเป็น กลางเมื่อหน่วยงานที่เสนอรายงานให้ข้อมูลที่มีผลทำให้ผู้ใช้งบการเงินเบี่ยงเบนการ ตัดสินใจไปตามความต้องการของหน่วยงานนั้น
- 5.13 ในการจัดทำงบการเงิน หน่วยงานจะต้องใช้ความระมัดระวังในเรื่องความไม่แน่นอนที่ หลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่างๆ เช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณ อายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น หน่วยงานอาจแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าว โดยการเปิดเผยถึงลักษณะผลกระทบ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการภายใต้

ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และมีให้หนี้สิน หรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป

- 5.14 ข้อมูลในงบการเงินที่เชื่อถือได้ต้องมีความครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของความมีนัยสำคัญ และต้นทุนในการจัดทำ การไม่แสดงรายการบางรายการอาจทำให้ข้อมูลมีความผิดพลาด หรือจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด

การเปรียบเทียบกันได้

- 5.15 ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น และยังสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างหน่วยงานเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้นการวัดมูลค่าและการแสดงผล กระบวนการทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึง จำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในหน่วยงานเดียวกันแต่ต่าง รอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของหน่วยงานแต่ละแห่งก็ตาม

การบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง

- 5.16 ให้หน่วยงานที่เสนอรายงานตามข้อ 5.1 จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง ยกเว้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสด

- 5.16.1 เกณฑ์คงค้าง หมายถึง หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้รับรู้รายการและเหตุการณ์เมื่อเกิดขึ้น มิใช่รับรู้เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งทำให้รายการและเหตุการณ์ ต่างๆได้รับการบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินภายในงวดที่เกี่ยวข้องกับการเกิด

รายการและเหตุการณ์นั้น

ในทางบัญชี การรับรู้รายการเมื่อเกิดขึ้นเป็นการบันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนทุน รายได้ และค่าใช้จ่ายเมื่อเป็นที่ค่อนข้างแน่นอนว่าหน่วยงานจะได้รับหรือจะสูญเสียประโยชน์เชิง เศรษฐกิจและสามารถวัดมูลค่าของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้นหน่วยงานอาจจะ บันทึกรายการก่อนที่จะได้รับหรือจ่ายเงินสด

งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่หน่วยงานต้อง

ชำระเป็นเงินสดในอนาคต และทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคต รวมทั้ง
ทรัพยากรที่ใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีด้วย
เกณฑ์คงค้างจึงเป็นหลักการที่แสดงให้เห็นผลกระทบจากการใช้จ่ายเงินโดยเฉพาะเงิน
งบประมาณในปัจจุบันที่มีต่อความสามารถของหน่วยงานในการให้บริการและภาระผูกพัน
ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

รอบระยะเวลาบัญชี

- 5.17 งบการเงินจะจัดทำขึ้นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งปีโดยใช้ปีงบประมาณเป็นเกณฑ์
คือเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ถึงวันที่ 30 กันยายน ของปีถัดไป

การดำเนินงานต่อเนื่อง

- 5.18 การจัดทํางบการเงินอยู่บนข้อสมมติฐานของการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยงานนั้น
หากหน่วยงานใดไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ต่อไป ให้เปิดเผยเกณฑ์การจัดทำ
งบการเงิน และเหตุผลที่ไม่อาจดำเนินงานอย่างต่อเนื่องไว้ในนโยบายบัญชีของหน่วยงาน
นั้น
- 5.18.1 การพิจารณาข้อสมมติฐานของการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง
ของแต่ละกรณี และในการประเมินข้อสมมติฐานดังกล่าวไม่อาจสรุปได้จากการทดสอบ
ความสามารถในการชำระหนี้ดังเช่นที่ใช้กับหน่วยงานภาคเอกชน ในบางสถานการณ์
เกณฑ์การทดสอบสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้อาจแสดงว่าหน่วยงานอยู่
ในสภาพที่ไม่น่าพอใจ แต่เมื่อนำปัจจัยอื่นมาพิจารณาแล้วหน่วยงานยังสามารถดำเนินงาน
ได้อย่างต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น
- (1) ในการประเมินว่ารัฐบาลอยู่บนข้อสมมติฐานของการดำเนินงานต่อเนื่องนั้น การมี
อำนาจในการจัดเก็บภาษีทำให้พิจารณาได้ว่าการดำเนินงานของรัฐเป็นไปตามข้อ
สมมติฐานของการดำเนินงานต่อเนื่อง ถึงแม้ว่าจะดำเนินงานโดยมีสินทรัพย์สุทธิ
หรือส่วนทุนที่เป็นลบติดต่อกันหลายงวดก็ตาม
 - (2) สำหรับหน่วยงานภาครัฐแต่ละแห่ง หากประเมินจากฐานะการเงินในงบแสดงฐานะ
การเงิน ณ วันที่รายงานแล้ว อาจพิจารณาได้ว่าหน่วยงานไม่สามารถดำเนินงานอยู่บน
ข้อสมมติฐานของการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานอาจมีข้อ
ตกลงได้รับการสนับสนุนทางด้านเงินทุนเป็นเวลาหลายปี หรือมีข้อตกลงอื่นๆ ซึ่งทำ
ให้หน่วยงานสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง

- 5.18.2 ข้อสมมติฐานของการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องนั้นเหมาะสมที่จะนำมาใช้พิจารณากับหน่วยงานภาครัฐมากกว่ารัฐบาลในภาพรวม ในการพิจารณาว่าการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐเป็นไปตามข้อสมมติฐานของการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ต้องพิจารณาปัจจัยหลายประการประกอบกัน เช่น ผลการดำเนินงานในปัจจุบันและในอนาคต แผนการปรับโครงสร้างหน่วยงาน ประสิทธิภาพการรายได้ และความน่าจะเป็นที่จะได้รับการสนับสนุนทางด้านเงินทุนอย่างต่อเนื่อง

การโอนสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างหน่วยงาน

- 5.19 การโอนย้ายสินทรัพย์และหนี้สินจากหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่งตามนโยบายของรัฐบาล ให้รับรู้มูลค่าตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นเป็นรายการปรับปรุงส่วนทุนของหน่วยงานผู้โอนและผู้รับโอน
- 5.20 การโอนย้ายสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่ง หากเกิดจากดุลยพินิจและการตัดสินใจของหน่วยงานเอง และมีกำไรขาดทุนจากการโอนอันเนื่องมาจากผลต่างระหว่างราคาที่โอนกับราคาตามบัญชี ให้บันทึกกำไรหรือขาดทุนนั้นเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายของหน่วยงานในงวดบัญชีนั้น

รายการพิเศษ

- 5.21 ให้แสดงลักษณะและจำนวนเงินของรายการพิเศษเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยแสดงเป็นรายการต่อท้ายผลการดำเนินงานจากกิจกรรมตามปกติของหน่วยงาน และเปิดเผยรายละเอียดของรายการพิเศษในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 5.21.1 รายการพิเศษ หมายถึง รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์หรือรายการซึ่งเห็นได้ชัดเจนว่าแตกต่างจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นตามปกติของหน่วยงาน ด้วยเหตุนี้รายการเหล่านี้จึงไม่ควรเกิดขึ้นบ่อยๆ หรือเกิดขึ้นเป็นประจำ และเป็นรายการที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของหน่วยงาน เป็นรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นตามปกติ และมีนัยสำคัญ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

- 5.22 การบันทึกรายการครั้งแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้บันทึกเป็นสกุลเงินบาทโดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น การซื้อหรือขายสินค้าและบริการที่กำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ การกู้ยืมด้วยจำนวนเงินที่ต้องชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น
- 5.23 ณ วันสิ้นงวดการรายงาน ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (เช่น เงินสด และสินทรัพย์หรือหนี้สินที่จะได้รับหรือที่จะต้องชำระเป็นตัวเงินที่แน่นอน) เป็นเงินบาทโดยใช้อัตราปิด ส่วนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้รายงานโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราแลกเปลี่ยน ณ ขณะที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น
- 5.23.1 อัตราปิด หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ สิ้นวันของวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งมีทั้งอัตราซื้อและอัตราขาย ในกรณีกิจการทั่วไปที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน อัตราปิดในการแปลงค่าสินทรัพย์ให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ อัตราปิดในการแปลงค่าหนี้สินให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ และกรณีการแปลงงบการเงินของกิจการในต่างประเทศให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อและขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้
- 5.24 ในกรณีที่มีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้แปลงยอดการชำระเงินให้เป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
- 5.25 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการรายงานรายการที่เป็นตัวเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งแตกต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น

6 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์

การรับรู้สินทรัพย์

- 6.1 การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นสินทรัพย์จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ
- (1) ความหมายของสินทรัพย์ ตามคำอธิบายศัพท์ ย่อหน้าที่ 4 และ
 - (2) เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ ดังนี้
 - (2.1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ
 - (2.2) มูลค่าของสินทรัพย์นั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
- 6.1.1 ตามความหมายของสินทรัพย์ในย่อหน้าที่ 4 ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสำหรับสินทรัพย์ในภาครัฐให้หมายความรวมถึงศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ด้วยการพิจารณาว่าสินทรัพย์ใดอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน ให้พิจารณาว่าหน่วยงานนั้นสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือควบคุมศักยภาพในการให้บริการที่จะเกิดจากการใช้สินทรัพย์นั้นได้หรือไม่ ซึ่งเป็นการพิจารณาที่กว้างกว่าการพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่เป็นการพิจารณาถึงการควบคุมขีดความสามารถในการใช้สินทรัพย์เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ไม่ว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดเข้าในอนาคตหรือไม่ก็ตาม หรืออาจกล่าวได้ว่า หน่วยงานจะสามารถควบคุมสินทรัพย์ได้หากหน่วยงานสามารถกระทำการซื้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
- (1) ใช้สินทรัพย์นั้นในการผลิตผลผลิตของหน่วยงาน
 - (2) ได้รับประโยชน์จากการขายสินทรัพย์นั้น
 - (3) คิดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์นั้น
 - (4) สามารถอนุญาตหรือปฏิเสธการใช้สินทรัพย์นั้นจากหน่วยงานอื่นหรือบุคคลอื่น
- 6.1.2 ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ หมายถึง การมีโอกาสมากที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่หน่วยงาน และโอกาสนั้นต้องสามารถแสดงให้เห็นได้โดยมีหลักฐานประกอบหรือแสดงอยู่บนแนวคิดที่สมเหตุสมผล เช่น แสดงยอดลูกหนี้เป็นสินทรัพย์ ณ วันที่มีการจัดทำรายงานเมื่อมีหลักฐานแสดงให้เห็นถึงโอกาสหรือความเป็นไปได้อาจจะได้รับชำระหนี้ นั้น ถึงแม้ว่าในอนาคตอาจมีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในลูกหนี้ก็ตาม แต่ ณ เวลาที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามีโอกาสมากที่จะเกิดขึ้นก็ให้ถือว่าผ่านเกณฑ์ความเป็นไปได้อตามเกณฑ์การรับรู้ของสินทรัพย์

เกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำในการรับรู้

- 6.2 ให้หน่วยงานรับรู้รายการสินทรัพย์ถาวรในบัญชีของหน่วยงาน เฉพาะสินทรัพย์ที่มีมูลค่าขั้นต่ำตั้งแต่ 5,000 บาทขึ้นไป
- 6.2.1 การรับรู้รายการสินทรัพย์โดยพิจารณาจากเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำนั้น ให้พิจารณาด้วยว่าสินทรัพย์แต่ละรายการอาจมีมูลค่าต่ำกว่าเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำที่กำหนด แต่มูลค่าของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันโดยรวมแล้วอาจสูงกว่าเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำที่กำหนด สินทรัพย์เหล่านั้นอาจนำมารวมกันและรับรู้เป็นประเภทของสินทรัพย์นั้นๆ เช่น ครุภัณฑ์สำนักงาน นอกจากนั้นให้พิจารณาสินทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นกลุ่ม ซึ่งหมายถึง ระบบหรือชุดของสินทรัพย์ที่ประกอบด้วยสินทรัพย์มากกว่าหนึ่งรายการที่ต้องใช้งานร่วมกันและจัดหามาพร้อมกันในคราวเดียวหรือในเวลาใกล้เคียงกัน เช่น ระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์ ระบบเสียง เป็นต้น สินทรัพย์แต่ละรายการในกลุ่มอาจมีมูลค่าต่ำกว่าเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำ แต่หากมูลค่าของสินทรัพย์ทั้งกลุ่มโดยรวมแล้วมีมูลค่าสูงกว่าเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำให้นำสินทรัพย์เหล่านั้นมารวมกันและรับรู้เป็นกลุ่มสินทรัพย์

การวัดมูลค่าสินทรัพย์

- 6.3 หน่วยงานจะบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ตามราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์นั้น ราคาทุนดังกล่าว รวมถึงค่าใช้จ่ายในการทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ในครั้งแรกด้วย
- 6.3.1 การระบุว่าค่าใช้จ่ายรายการใดเป็นราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์ หน่วยงานต้องพิจารณาเฉพาะค่าใช้จ่ายที่ระบุได้ว่าเกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์โดยตรง ราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์ ประกอบด้วย ราคาซื้อ รวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่
- (1) ต้นทุนการจัดเตรียมสถานที่
 - (2) ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
 - (3) ต้นทุนการติดตั้ง
 - (4) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าจ้างสถาปนิกและวิศวกร
 - (5) ประมาณการรายจ่ายในการรื้อถอนสินทรัพย์ และการบูรณะสถานที่

- 6.3.2 ค่าใช้จ่ายในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่นๆ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม ไม่ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เว้นแต่ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาของสินทรัพย์ หรือเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ในทำนองเดียวกันค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่องจักรหรือค่าใช้จ่ายอื่นในทำนองเดียวกัน ไม่ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เว้นแต่หน่วยงานจำเป็นต้องจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ส่วนผลขาดทุนเริ่มแรกจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนที่กำหนดไว้ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด
- 6.4 สินทรัพย์ที่หน่วยงานสร้างขึ้นเองโดยใช้ทรัพยากรของหน่วยงาน ให้บันทึกในราคาตามต้นทุนที่เกิดขึ้นในการสร้างสินทรัพย์นั้น ต้นทุนดังกล่าวควรรวมทั้งค่าแรงงาน วัสดุุดิบ และค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการสร้างสินทรัพย์โดยตรง โดยใช้หลักการเดียวกับการกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ตามย่อหน้า 6.3.1 และ 6.3.2
- 6.5 สินทรัพย์อื่นนอกจากเงินสดที่หน่วยงานได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายหรือเสียค่าใช้จ่ายน้อยมากเสมือนได้เปล่า เช่น ได้มาจากการรับบริจาค หรือได้รับความช่วยเหลือจากหน่วยงานอื่น ให้บันทึกบัญชีโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

- 6.6 หน่วยงานอาจได้รายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาจากการแลกเปลี่ยนกับรายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์อื่นที่ไม่คล้ายคลึงกัน ให้หน่วยงานบันทึกราคาทุนของรายการดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่หน่วยงานต้องโอน หรือรับโอนเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น ในกรณีนี้อาจมีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าว
- 6.7 ในบางกรณี หน่วยงานอาจได้รายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งหมายถึงสินทรัพย์ที่มีประโยชน์ใช้สอยแบบเดียวกันในการดำเนินงานลักษณะเดียวกัน และมีมูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกัน ให้หน่วยงานบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้รับมาด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน โดยไม่มีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับมาอาจเป็นหลักฐานที่แสดงว่าสินทรัพย์ที่โอนไป ค่อยค่าลงแล้ว หน่วยงานต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไป และใช้ราคาตามบัญชีที่ปรับลดแล้วเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่ หากมีการนำสินทรัพย์อื่น เช่น เงินสด มารวมเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนด้วย แสดงว่ารายการแลกเปลี่ยนนี้มีมูลค่ายุติธรรมไม่ใกล้เคียงกัน เป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน ให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6.6

รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

- 6.8 หลังจากหน่วยงานบันทึกสินทรัพย์ถาวรแล้ว หน่วยงานต้องบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังเกี่ยวกับรายการสินทรัพย์เพิ่มเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง หากรายจ่ายนั้นจะทำให้หน่วยงานได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นในภายหลังให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น
- 6.8.1 หน่วยงานจะบันทึกรายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรที่เกิดขึ้นในภายหลังเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อรายจ่ายนั้นทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นเมื่อเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ตัวอย่างของการปรับปรุงสินทรัพย์ซึ่งทำให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น รวมถึง
- (1) การปรับปรุงสภาพอาคารให้มีอายุการใช้งานยาวนานขึ้นและมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
 - (2) การปรับปรุงเพื่อยกระดับคุณภาพชิ้นส่วนของเครื่องจักรเพื่อให้ผลผลิตมีคุณภาพดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด
 - (3) การใช้วิธีการผลิตใหม่ๆ ที่สามารถลดต้นทุนการดำเนินงานที่ประเมินไว้เดิมอย่างเห็นได้ชัด

ประเภทของสินทรัพย์

- 6.9 สินทรัพย์อาจจัดแบ่งตามสภาพคล่องของสินทรัพย์ โดยแบ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ดังนี้
- (1) สินทรัพย์หมุนเวียน
 - (1.1) เงินสดและเงินฝากธนาคาร
 - (1.2) เงินตรองราชการ

- (1.3) เงินฝากคลัง
- (1.4) ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ
- (1.5) ลูกหนี้เงินยืม
- (1.6) ลูกหนี้ภาษีของแผ่นดิน
- (1.7) เงินให้กู้
- (1.8) รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ
- (1.9) รายได้แผ่นดินค้างรับ
- (1.10) รายได้ค้างรับ
- (1.11) สินค้าคงเหลือ
- (1.12) วัสดุคงเหลือ
- (1.13) รายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้า
- (1.14) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
- (1.15) เงินลงทุน
- (1.16) สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
- (2) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
 - (2.1) เงินให้กู้
 - (2.2) เงินลงทุน
 - (2.3) ที่ดิน
 - (2.4) อาคาร
 - (2.5) อุปกรณ์
 - (2.6) สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน
 - (2.7) สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - (2.8) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

เงินสดและเงินฝากธนาคาร

- 6.10 เงินสด หมายถึง เงินสดในมือ เช็ค ดราฟต์ และธนาคัติ หน่วยงานจะรับรู้เงินสดและเงินฝากธนาคารในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ และแสดงรายการดังกล่าวไว้ในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

เงินทรงราชการ

- 6.11 เงินทรงราชการ คือ เงินที่หน่วยงานได้รับจากรัฐบาลเพื่อทรงจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปลีกย่อยในการดำเนินงานของหน่วยงานตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ การใช้จ่ายเงินทรงราชการจะบันทึกควบคุมโดยทะเบียน ยอดบัญชีเงินทรงราชการจะเป็นยอดคงที่ตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ เมื่อหน่วยงานใช้จ่ายเงินทรงราชการแล้ว จะรวบรวมหลักฐานการจ่ายเพื่อเบิกเงินงบประมาณมาขอใช้เงินทรงราชการ หน่วยงานจะบันทึกบัญชีเงินทรงราชการเมื่อได้รับเงินควบคู่ไปกับการบันทึกเงินทรงราชการรับจากคลัง และให้แสดงรายการเงินทรงราชการในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

เงินฝากคลัง

- 6.12 เงินฝากคลัง หมายถึง เงินนอกงบประมาณที่หน่วยงานฝากไว้กับกระทรวงการคลัง หน่วยงานจะรับรู้เงินฝากคลังในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ โดยแสดงรายการเงินฝากคลังในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ

- 6.13 ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับชำระจากบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานอื่นซึ่งเกิดจากการขายสินค้าและบริการอันเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานปกติของหน่วยงาน หน่วยงานจะรับรู้ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยตั้งบัญชีค่าเผ่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้ การประมาณการค่าเผ่อนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.6 สำหรับการแสดงรายการลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ ให้แสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชีในรายการลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินและให้เปิดเผยจำนวนค่าเผ่อนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ลูกหนี้เงินยืม

- 6.14 ลูกหนี้เงินยืม หมายถึง ลูกหนี้ภายในหน่วยงานกรณีให้ข้าราชการ พนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ยืมเงินไปใช้จ่ายในการปฏิบัติงานโดยไม่มีดอกเบี้ย เช่น ลูกหนี้เงินงบประมาณ ลูกหนี้เงินนอกงบประมาณ หน่วยงานจะรับรู้ลูกหนี้ในกรณีนี้ตามมูลค่าที่จะได้รับโดยไม่ต้องตั้งบัญชีค่าเผ่อนี้สงสัยจะสูญ และให้แสดงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้เงินยืมในรายการ

ลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยแสดงรายละเอียดของลูกหนี้เงินยืมแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ลูกหนี้ภาษีของแผ่นดิน

- 6.15 ลูกหนี้ภาษีของแผ่นดิน หมายถึง จำนวนเงินรายได้แผ่นดินประเภทภาษีที่ผู้เสียภาษีค้างชำระแก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษี มีลักษณะเป็นลูกหนี้ที่เกิดจากรายการที่ไม่ต่างตอบแทนหรือไม่มีการแลกเปลี่ยน เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากประชาชน หน่วยงานจะบันทึกรับรู้ลูกหนี้ภาษีของแผ่นดินเมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบฟอร์มในการชำระภาษีต่อหน่วยงานที่จัดเก็บ และตกลงกันที่จะจ่ายภาษีเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนแล้ว แต่ยังไม่ได้ชำระเงินทันทีในขณะนั้น โดยผู้เสียภาษีขอผ่อนชำระเป็นงวดๆ หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีจะรับรู้ลูกหนี้ภาษีของแผ่นดินตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยอาจตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ภาษีของแผ่นดินส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.6 และให้แสดงรายการลูกหนี้ภาษีของแผ่นดินด้วยมูลค่าสุทธิตามบัญชีในรายการลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน และเปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากลูกหนี้ภาษีของแผ่นดินไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เงินให้กู้

- 6.16 เงินให้กู้ หมายถึง เงินที่หน่วยงานให้บุคคลภายนอกกู้ยืม โดยมีสัญญาการกู้ยืมเป็นหลักฐาน อาจมีการคิดดอกเบี้ยหรือไม่ก็ได้ เงินให้กู้ อาจแบ่งเป็นเงินให้กู้ระยะสั้นและเงินให้กู้ระยะยาวที่มีกำหนดการชำระคืนเกิน 1 ปี หน่วยงานจะรับรู้เงินให้กู้เมื่อได้จ่ายเงินให้กู้แก่บุคคลอื่น และตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับเงินให้กู้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.6 และให้แสดงรายการเงินให้กู้ด้วยมูลค่าสุทธิตามบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน และให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากเงินให้กู้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ

- 6.17 รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ หมายถึง รายได้จากเงินงบประมาณที่เกิดขึ้นแล้วแต่หน่วยงานยังไม่ได้รับเงิน ให้หน่วยงานบันทึกรายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ ณ วันที่จัดทำรายงาน หรือ ณ วันสิ้นปีงบประมาณ ด้วยจำนวนหนี้สินที่บันทึกบัญชีตามเกณฑ์

คงค้างไว้แล้วและจะต้องเบิกเงินงบประมาณมาเพื่อจ่ายชำระหนี้ ในกรณีของส่วนราชการ ยอดเงินที่จะบันทึกเป็นรายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ ณ วันสิ้นปีงบประมาณคือจำนวนหนี้สินที่บันทึกไว้แล้วและจะต้องเบิกเงินงบประมาณในลักษณะเป็นเงินเหลื่อมจ่าย (จำนวนเงินที่วางฎีกาเบิกภายในวันที่ 30 กันยายน แต่ได้รับเงินในปีงบประมาณถัดไป) เงินกันไว้เบิกเหลื่อมปี (เงินงบประมาณปีก่อนที่ได้รับอนุมัติให้ยกไปใช้จ่ายในปีถัดไป) หรือเงินงบประมาณค้างเบิกข้ามปี (ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถเบิกจ่ายได้ทันในปีงบประมาณที่เกิดค่าใช้จ่าย) และให้หน่วยงานแสดงรายการรายได้จากเงินงบประมาณค้างรับรวมไว้ในรายการประเภทรายได้ค้างรับ เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้แผ่นดินค้างรับ

- 6.18 รายได้แผ่นดินค้างรับ หมายถึง รายได้แผ่นดินประเภทอื่นๆ นอกจากรายได้ภาษี ซึ่งเกิดรายได้ขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน เช่น รายได้แผ่นดินประเภทเงินปันผล ให้หน่วยงานรับรู้เป็นรายได้แผ่นดินค้างรับด้วยมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ และให้แสดงรายการรายได้แผ่นดินค้างรับรวมไว้ในรายการประเภทรายได้ค้างรับ เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้ค้างรับ

- 6.19 รายได้ค้างรับ คือ รายได้อื่นของหน่วยงาน ซึ่งเกิดรายได้ขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน เช่น รายได้จากเงินช่วยเหลือค้างรับ หน่วยงานจะรับรู้รายได้ค้างรับตามมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ หน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการรายได้ค้างรับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

สินค้าคงเหลือ

- | | | | |
|------|---|---------|--------------|
| 6.20 | สินค้าคงเหลือ | หมายถึง | สินทรัพย์ที่ |
| | (1) มีไว้เพื่อขายในการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน | | หรือ |
| | (2) อยู่ในการผลิตตามกระบวนการผลิตสินค้าเพื่อขาย | | หรือ |
| | (3) มีไว้เพื่อใช้ไปในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ | | |
- สินค้าคงเหลือ ได้แก่ วัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป หน่วยงานจะรับรู้สินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่ได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน และแสดง

รายละเอียดของสินค้าคงเหลือแยกเป็นวัตถุดิบและวัสดุการผลิต งานระหว่างทำ และ
สินค้าสำเร็จรูปไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- 6.20.1 ราคาทุนของสินค้าคงเหลือ รวมถึง ต้นทุนในการจัดซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ ค่าใช้จ่าย
อื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพและสถานที่ที่พร้อมจะจำหน่ายหรือนำไปใช้ใน
การผลิตได้

ต้นทุนในการจัดซื้อ รวมถึง ราคาซื้อ ค่าขนส่ง อากรนำเข้า ภาษี และค่าใช้จ่ายจัดการ
ต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการจัดซื้อโดยตรง หักด้วยส่วนลดการค้าและเงินที่จะได้รับคืนต่างๆ
ต้นทุนแปลงสภาพ รวมถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการแปลงสภาพจากวัตถุดิบไปเป็น
สินค้าสำเร็จรูปซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ผลิตได้ ได้แก่ ค่าแรงทางตรง และ
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่และผันแปรต่างๆ ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิต
ทางอ้อมที่เกิดขึ้นโดยไม่สัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร
และค่าใช้จ่ายบริหารจัดการโรงงาน เป็นต้น ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุน
การผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นและผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม
ค่าแรงทางอ้อม เป็นต้น

- 6.20.2 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจลดลงจนต่ำกว่าราคาทุนเนื่องจากความเสียหาย
ล้าสมัย หรือราคาขายลดลง เช่น สินค้านั้นมีคุณสมบัติเสื่อมลง หมดยุคการใช้งาน
มีลักษณะทางกายภาพเปลี่ยนไปจากเดิม มีการพัฒนาเทคโนโลยีใหม่จนทำให้สินค้านั้น
ไม่ได้รับความนิยม หรือราคาขายลดลงจากสาเหตุอื่น แต่ไม่รวมถึงสินค้าสูญหายหรือ
ความเสียหายอันเนื่องมาจากเหตุการณ์ไม่ปกติซึ่งเข้าลักษณะของรายการพิเศษ หน่วยงาน
ต้องปรับลดราคาสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยทั่วไปจะพิจารณา
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสำหรับสินค้าแต่ละรายการ แต่ในกรณีที่เหมาะสมอาจพิจารณาสินค้า
ที่มีลักษณะเหมือนกันหรือมีความเกี่ยวพันกันเข้าเป็นกลุ่ม โดยพิจารณาจากหลักฐานที่
เชื่อถือได้มากที่สุดในช่วงเวลาที่ประมาณมูลค่า เช่น ราคาขายสินค้าภายหลังวันที่ในงบการเงิน

- 6.21 หน่วยงานจะคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน หรือวิธี
ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีใดวิธีหนึ่งก็ได้

- 6.21.1 วิธีเข้าก่อน-ออกก่อนมีข้อสมมติฐานว่าสินค้าที่ซื้อหรือผลิตก่อนจะถูกขายออกไปก่อน
สินค้าคงเหลือปลายงวด จึงเป็นสินค้าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นครั้งหลัง ซึ่งสอดคล้องกับการ

บริหารสินค้าโดยทั่วไปโดยเฉพาะสินค้าที่มีอายุจำกัด ส่วนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเป็นการแสดงต้นทุนสินค้าที่ขายด้วยต้นทุนเฉลี่ยที่เกิดขึ้นจากต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้นงวดและจากการซื้อหรือผลิตในระหว่างปี มูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดจึงคำนวณขึ้นโดยใช้ต้นทุนเฉลี่ยครั้งหลังสุด วิธีนี้จะมีการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่เหมือนกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนสินค้าที่ซื้อหรือผลิตระหว่างงวด และอาจคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยต่อเนื่องไปตลอดปีเป็นระยะๆ หรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้าขึ้นอยู่กับหน่วยงาน วิธีนี้สอดคล้องกับการบริหารสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันหรือแตกต่างกันน้อยในแต่ละครั้งที่ได้รับมา โดยเฉพาะสินค้าที่ราคาไม่เคลื่อนไหวมาก

วัตถุดิบเหลือ

- 6.22 วัตถุดิบเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานตามปกติ โดยทั่วไปมีมูลค่าไม่สูงและไม่มีความเสี่ยงสูงเกินไป วัตถุสำนักงาน หน่วยงานจะรับรู้วัตถุดิบเหลือในราคาทุน โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนรายการหนึ่งในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้า

- 6.23 หน่วยงานภาครัฐบางแห่งอาจได้รับเงินรายได้แผ่นดินล่วงหน้าโดยที่ยังไม่ได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการ เช่น ได้รับค่าเช่าที่ราชพัสดุล่วงหน้า หน่วยงานจึงไม่อาจรับรู้เป็นรายได้แผ่นดินในขณะที่ได้รับเงิน และโดยที่กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานที่ได้รับเงินรายได้แผ่นดินจะต้องนำเงินส่งคลังทันที ดังนั้น หน่วยงานที่มีเงินรายได้แผ่นดินรับล่วงหน้าจะต้องรับรู้รายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้าเมื่อนำเงินไปส่งคลัง และจะล้างบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้าเป็นรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง พร้อมกับการล้างบัญชีรายได้แผ่นดิน รับล่วงหน้าเป็นรายได้แผ่นดินเมื่อหน่วยงานได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแล้ว และให้หน่วยงานแสดงรายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้าในรายการสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นใน งบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยจำนวนรายได้แผ่นดินนำส่งคลังล่วงหน้าไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

- 6.24 ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า คือ ค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานจ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์หรือบริการไปแล้วและจะได้รับประโยชน์ตอบแทนในอนาคตซึ่งคาดว่าจะใช้หมดไปในระยะสั้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าตามมูลค่าของสินทรัพย์หรือบริการที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดง

เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ
หน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าไว้ในหมายเหตุ
ประกอบงบการเงินด้วย

เงินลงทุน

- 6.25 เงินลงทุน หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับหน่วยงาน ไม่ว่าจะ
จะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปันผล) ในรูปของราคาที่
เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่กิจการได้รับ เงินลงทุนแบ่งเป็นเงินลงทุน
ระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนระยะสั้น คือ เงินลงทุนที่หน่วยงานมีเจตนาที่
จะถือไว้เพื่อหาผลประโยชน์ในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี เงินลงทุนระยะสั้นอาจจะ
ประกอบด้วยเงินฝากประจำระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี เงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการ
ของตลาด ไม่ว่าจะเป็นประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เพื่อขาย หรือตราสารหนี้ที่จะ
ครบกำหนดภายใน 1 ปี ถ้าเงินลงทุนนั้นหน่วยงานมีเจตนาจะถือไว้เพื่อหาผลประโยชน์
ในระยะเวลาเกิน 1 ปี จะจัดเป็นเงินลงทุนระยะยาว ได้แก่ เงินลงทุนในหลักทรัพย์ใน
ความต้องการของตลาดประเภทหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนทั่วไป และเงินลงทุนใน
บริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า หน่วยงานจะบันทึกเงินลงทุนเป็นสินทรัพย์
ณ วันที่หน่วยงานได้รับเงินลงทุนครั้งแรกในราคาทุน ราคาทุนของเงินลงทุน หมายถึง
รายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่หน่วยงานจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อ
เงินลงทุน ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม และค่าภาษีอากร
- 6.26 ในกรณีที่เงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ให้หน่วยงานตีราคาเงิน
ลงทุนหรือหลักทรัพย์ใหม่โดยใช้ราคายุติธรรม ณ วันที่จัดทำรายงาน กล่าวคือ ถ้าเป็นเงิน
ลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานบันทึกผลต่างของราคาตามบัญชีกับราคายุติธรรม
ของเงินลงทุนในบัญชีกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน ซึ่งจะปิดโอนไปเข้า
บัญชีรายได้สูงหรือต่ำกว่าค่าใช้จ่ายในงวดนั้น หากเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย
ให้หน่วยงานบันทึกผลต่างดังกล่าวในบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน
ซึ่งจะนำไปแสดงเป็นรายการเพิ่มหรือลดในส่วนทุน
- 6.27 ในกรณีที่เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่หน่วยงานจะถือจนครบกำหนด เช่น เงินลงทุนใน
หุ้นกู้ การวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่จัดทำรายงาน ให้แสดงด้วยราคาทุน

ตัดจำหน่าย ราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนที่ได้มาตั้งแต่เริ่มแรก หักเงินต้นที่จ่ายคืน และบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ การตัดจำหน่ายส่วนต่างดังกล่าวให้คำนวณโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งหมายถึง อัตราคิดลดที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเท่ากับราคาตามบัญชีของตราสารหนี้

6.28 ในกรณีที่เป็นการลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด หรือเงินลงทุนทั่วไป ให้หน่วยงานวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่จัดทำรายงาน ด้วยราคาทุน

6.29 ในกรณีที่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อย หรือกรณีที่รัฐบาลนำเงินไปลงทุนในรัฐวิสาหกิจซึ่งหน่วยงานผู้ลงทุนสามารถมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญเหนืออีกหน่วยงานหนึ่ง หรือสามารถควบคุมหน่วยงานที่ไปลงทุนได้ หน่วยงานผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ซึ่งวิธีดังกล่าวเงินลงทุนเริ่มแรกจะต้องบันทึกด้วยราคาทุนและต่อมาภายหลังราคาตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของหน่วยงานที่ไปลงทุนตามสัดส่วนที่หน่วยงานผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่

6.30 ในกรณีที่หน่วยงานจำหน่ายเงินลงทุน ให้หน่วยงานบันทึกกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนทันทีที่เกิดขึ้น ซึ่งเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุน พร้อมทั้งปิดโอนทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่าย เช่น กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน สำหรับการแสดงรายการเงินลงทุนให้หน่วยงานแสดงเงินลงทุนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์หมุนเวียน และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน พร้อมทั้งแสดงรายละเอียดของเงินลงทุนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

6.31 สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น หมายถึง สินทรัพย์หมุนเวียนประเภทอื่นๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น เมื่อสินทรัพย์ประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ 6.1 และให้แสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ที่ดิน

- 6.32 ที่ดิน คือ อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินงาน หน่วยงานจะรับรู้ที่ดินตามราคาทุน เฉพาะที่ดินที่หน่วยงานมีกรรมสิทธิ์ และให้แสดงที่ดินเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในงบแสดงฐานะการเงินสำหรับ ที่ราชพัสดุที่หน่วยงานครอบครองและใช้ประโยชน์นั้นให้แสดงข้อมูลเพิ่มเติมไว้ใน
- หมายเหตุประกอบงบการเงิน

อาคาร

- 6.33 อาคาร หมายถึง อาคารและสิ่งปลูกสร้างประเภทต่างๆ เช่น อาคารสำนักงาน อาคารที่ใช้เพื่อประโยชน์อื่น อาคารโรงงาน สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ เช่น โรงเรือนเลี้ยงสัตว์ โรงเพาะชำ โรงเก็บรถยนต์ รวมทั้งส่วนปรับปรุงอาคารซึ่งเป็นต้นทุนในการตกแต่ง ต่อเติม หรือปรับปรุงตัวอาคารภายหลังจากที่จัดสร้างอาคารเสร็จแล้ว รวมทั้งงานระหว่างก่อสร้างที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ ซึ่งจะบันทึกบัญชีเป็นอาคารระหว่างก่อสร้างไว้ เมื่องานก่อสร้างเสร็จเรียบร้อยแล้วจึงจะโอนมาบันทึกเป็นอาคารและสิ่งปลูกสร้างประเภทนั้นๆ หน่วยงานจะรับรู้อาคารและสิ่งปลูกสร้างตามราคาทุนทั้งอาคารและสิ่งปลูกสร้างที่หน่วยงานมีกรรมสิทธิ์และไม่มีกรรมสิทธิ์ แต่หน่วยงานได้ครอบครองและนำมาใช้ประโยชน์ในการดำเนินงาน หน่วยงานจะต้องบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเพื่อนำไปหักออกจากราคาทุนของสินทรัพย์เพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี การรับรู้ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.9 และให้แสดงรายการอาคารเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในงบแสดงฐานะการเงินตามมูลค่าสุทธิตามบัญชี โดยเปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าสุทธิตามบัญชีสำหรับอาคารและสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

อุปกรณ์

- 6.34 อุปกรณ์ รวมถึงครุภัณฑ์ประเภทต่างๆ เช่น ครุภัณฑ์สำนักงาน ยานพาหนะ เครื่องมือและอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้อุปกรณ์ตามราคาทุน และบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเพื่อนำไปหักออกจากราคาทุนของสินทรัพย์เพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี การรับรู้ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.9 และให้แสดงรายการอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในรายการที่ดิน อาคาร

และอุปกรณ์ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่าสุทธิตามบัญชี โดยเปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าสุทธิตามบัญชีสำหรับอุปกรณ์แต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน

- 6.35 สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน หมายถึง สินทรัพย์ที่ให้บริการแก่สาธารณะซึ่งจำเป็นต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจ เช่น ถนน ระบบท่อน้ำเสีย ระบบการประปาและอ่างเก็บน้ำ ระบบการระบายน้ำ ระบบเครือข่ายการติดต่อสื่อสาร เป็นต้น

สินทรัพย์ที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานโดยทั่วไปจะมีลักษณะข้อใดข้อหนึ่งหรือทุกข้อ ดังนี้

- (1) เป็นส่วนประกอบของระบบหรือเครือข่าย
- (2) มีลักษณะพิเศษและลักษณะการใช้งานโดยเฉพาะ
- (3) เป็นสินทรัพย์ที่เคลื่อนที่ไม่ได้
- (4) เป็นสินทรัพย์ที่อาจจะมีข้อจำกัดในการจำหน่าย

สินทรัพย์ที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานนี้จะพิจารณาเป็นสินทรัพย์เดี่ยวหรือสินทรัพย์กลุ่มก็ได้ องค์ประกอบของสินทรัพย์ที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานก็อาจมีความแตกต่างกัน เช่น มีอายุการใช้งานที่แตกต่างกัน หน่วยงานจะรับรู้สินทรัพย์ที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานตามราคาทุน ซึ่งรวมทั้งงานระหว่างก่อสร้างที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ หากมีการตรวจรับงานเป็นงวดๆ ให้บันทึกเป็นสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานระหว่างก่อสร้างไว้ก่อน เมื่องานก่อสร้างเสร็จแล้วจึงจะโอนมาบันทึกเป็นสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานแต่ละประเภท และบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.9 และให้แสดงรายการสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินตามมูลค่าสุทธิตามบัญชี โดยเปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าสุทธิตามบัญชีสำหรับสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- 6.36 การบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน ณ วันเริ่มต้นปฏิบัติตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างให้ใช้ราคาทุน ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาทุนได้ให้บันทึกโดยใช้ราคาปัจจุบันของสินทรัพย์ใหม่ที่สามารถใช้แทนที่สินทรัพย์เดิมได้ โดยอ้างอิงถึงสินทรัพย์ที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน โดยพิจารณาถึงความแตกต่างของสินทรัพย์ใหม่และสินทรัพย์เดิมทั้งสภาพของสินทรัพย์และความสามารถของสินทรัพย์ด้วย หรือหากไม่สามารถหาสินทรัพย์

ใหม่ที่มีลักษณะใกล้เคียงกันมาอ้างอิงได้ ให้ใช้ราคาต้นทุนในการผลิตสินทรัพย์แบบเดียวกันขึ้นมาใหม่

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- 6.37 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปธรรมซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน ตัวอย่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของหน่วยงาน เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิการเช่า เป็นต้น

โปรแกรมคอมพิวเตอร์

- 6.38 โปรแกรมคอมพิวเตอร์ รวมถึงชุดคำสั่งงานคอมพิวเตอร์ต่างๆ ทั้งสำหรับผู้ใช้และผู้พัฒนาระบบ ทั้งที่หน่วยงานพัฒนาขึ้นเอง จ้างผู้พัฒนาระบบภายนอกให้พัฒนาขึ้น และโปรแกรมที่หน่วยงานได้รับสิทธิในการใช้งานจากเจ้าของโดยจ่ายค่าตอบแทนให้หน่วยงานจะรับรู้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามราคาทุน และบันทึกค่าตัดจำหน่ายสะสมเพื่อนำไปหักออกจากราคาทุนของสินทรัพย์เพื่อให้ได้มูลค่าสุทธิตามบัญชี การรับรู้ค่าตัดจำหน่าย และค่าตัดจำหน่ายสะสม ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9.11 สำหรับกรณีที่หน่วยงานอยู่ระหว่างการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ซึ่งยังไม่เสร็จสมบูรณ์ หากมีการตรวจรับงานเป็นงวดๆ ให้บันทึกเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ระหว่างการพัฒนา เมื่อพัฒนาเสร็จเรียบร้อยแล้วจึงจะโอนมาบันทึกเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์แต่ละประเภท และให้แสดงรายการโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบแสดงฐานะการเงินตามมูลค่าสุทธิตามบัญชี โดยเปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน ค่าตัดจำหน่ายสะสม และมูลค่าสุทธิตามบัญชีของรายการโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- 6.38.1 ราคาทุนของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาหรือพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ส่วนที่ระบุได้โดยตรงว่าเกี่ยวข้องกับการจัดหาหรือพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือต้นทุนในการได้มาซึ่งสิทธิในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์

- 6.38.2 ในกรณีของโปรแกรมที่เป็นระบบปฏิบัติการ เช่น WINDOWS WINDOWS NT UNIX เป็นต้น ซึ่งจำเป็นต้องติดตั้งลงในอุปกรณ์คอมพิวเตอร์เพื่อให้ระบบคอมพิวเตอร์ทำงานได้ตามปกติ หรือในกรณีของโปรแกรมควบคุมการทำงานของเครื่องมือหรืออุปกรณ์บางอย่าง

ที่ใช้เทคโนโลยีสูง เช่น เครื่องมือทางการแพทย์ที่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์ควบคุมการทำงาน ต้นทุนของโปรแกรมลักษณะนี้ควรถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนอุปกรณ์

สิทธิการเช่า

- 6.39 สิทธิการเช่า หมายถึง สิทธิที่ได้รับเหนืออสังหาริมทรัพย์ที่เช่าจากเจ้าของสินทรัพย์ โดยตรงตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาซึ่งปกติจะมีระยะเวลานาน เช่น หน่วยงานเช่าที่ดิน หรืออาคารตามสัญญาเช่าระยะยาว หน่วยงานจะต้องบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าเพื่อให้ได้สิทธิการเช่าสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าระยะยาวเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาเช่านั้นโดยใช้วิธีเส้นตรง และให้หน่วยงานแสดงรายการสิทธิการเช่าเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนในงบแสดงฐานะการเงินตามมูลค่าสุทธิตามบัญชี โดยเปิดเผยรายละเอียดของราคาทุน การตัดจำหน่าย และมูลค่าสุทธิตามบัญชีของรายการสิทธิการเช่าไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น

- 6.40 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น หมายถึง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนประเภทอื่นๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นเมื่อสินทรัพย์ประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ 6.1 และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน

การรับรู้หนี้สิน

- 7.1 ในการพิจารณาว่ารายการใดจะบันทึกเป็นหนี้สิน จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ ได้แก่
- (1) ความหมายของหนี้สิน ตามคำอธิบายศัพท์ในย่อหน้าที่ 4 และ
 - (2) เกณฑ์การรับรู้หนี้สิน ดังนี้
 - (2.1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น และ
 - (2.2) มูลค่าของภาระผูกพันที่จะต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
- 7.1.1 ตามคำอธิบายศัพท์ดังกล่าว หนี้สินจะเกิดขึ้นเมื่อ

- (1) มีภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดจากเหตุการณ์ในอดีต กล่าวคือ มีเหตุการณ์ในอดีตที่ส่งผลให้เกิด “ภาระหน้าที่หรือความรับผิดชอบ” ต่อบุคคลหรือองค์กรใดๆ และ

(2) ส่งผลกระทบทางการเงินในเชิงลบแก่หน่วยงาน กล่าวคือ หน่วยงานจะต้องก่อหนี้เพิ่มขึ้น หรือจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น

7.1.2 ลักษณะสำคัญของหนี้สิน คือ ต้องเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงาน ภาระผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดจากสัญญาซื้อผูกมัดทางกฎหมาย หรือเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน เช่น ในกรณีการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงาน ภาระผูกพันในปัจจุบันจะเกิดขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์หรือรายการในอดีตที่ทำให้หน่วยงานไม่สามารถใช้ดุลยพินิจ หรือใช้ดุลยพินิจได้น้อยมากที่จะหลีกเลี่ยงการสูญเสียทรัพยากรในอนาคต

7.1.3 ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเกิดจากผลของรายการที่มีความสัมพันธ์ในเชิงแลกเปลี่ยนโดยตรงระหว่างกัน เช่น การซื้อสินค้าหรือบริการ หรืออาจเกิดจากผลของรายการที่ไม่มีความสัมพันธ์ในเชิงแลกเปลี่ยนโดยตรงระหว่างกัน เช่น หน่วยงานจัดเก็บรายได้แผ่นดิน แทน รัฐบาล และมีภาระผูกพันที่จะต้องนำส่งคลัง

7.1.4 หน่วยงานจะรับรู้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากหน่วยงานเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สิน หากคู่สัญญายังมีได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา เช่น หน่วยงานไม่ต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้าที่ยังมิได้รับ เป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน

ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ประมาณการหนี้สิน

7.2 ประมาณการหนี้สิน คือ หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ หน่วยงานจะรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินของหน่วยงานเมื่อประมาณการหนี้สินนั้นทำให้หน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบันแล้ว และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น รวมทั้งสามารถประมาณมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย หากหน่วยงานพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่แล้วเห็นว่าจากผลของเหตุการณ์ในอดีตทำให้หน่วยงานมีภาระผูกพัน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินแล้ว หน่วยงานจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินดังกล่าวด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่หน่วยงานจะต้องจ่าย ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น

แต่หากหน่วยงานพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดแล้วเห็นว่าหน่วยงานไม่น่าจะมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ก็ยังไม่ต้องรับรู้เป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ในกรณีที่หน่วยงานรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินนั้น หน่วยงานต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินและปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น และหน่วยงานจะต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันนั้นไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

7.3 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

- (1) ภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งภาระผูกพันนี้จะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อได้รับการยืนยันจากการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ และเหตุการณ์ในอนาคตนั้นต้องเป็นเหตุการณ์ที่หน่วยงานไม่สามารถควบคุมได้ทั้งหมด
- (2) ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ไม่สามารถบันทึกรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนว่าหน่วยงานจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้นหรือไม่สามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

หน่วยงานไม่ต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

การวัดมูลค่าหนี้สิน

7.4 โดยทั่วไปหนี้สินควรวัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น

ประเภทของหนี้สิน

- 7.5 หนี้สินอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่างๆ ได้ดังนี้
- (1) เจ้าหนี้
 - (2) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
 - (3) รายได้จากเงินงบประมาณรับล่วงหน้า
 - (4) รายได้แผ่นดินรับล่วงหน้า
 - (5) รายได้รับล่วงหน้า
 - (6) รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง
 - (7) เงินทดรองราชการรับจากคลัง
 - (8) เงินรับฝาก
 - (9) รายได้รอการรับรู้
 - (10) เงินกู้
 - (11) ประมาณการหนี้สิน
 - (12) หนี้สินอื่น

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท

เจ้าหนี้

- 7.6 เจ้าหนี้จะเกิดขึ้นจากภาระผูกพันที่หน่วยงานมีต่อบุคคลภายนอก เช่น เจ้าหนี้จากการซื้อสินค้าและบริการ เจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุน เจ้าหนี้อื่น เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้เจ้าหนี้จากการซื้อสินค้าและบริการ และเจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุนเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าและบริการ และสินทรัพย์จากผู้ขายแล้ว การรับสินค้าและบริการ และสินทรัพย์นี้หมายถึงจุดที่หน่วยงานได้มีการตรวจรับเรียบร้อยแล้ว และให้หน่วยงานแสดงรายการเจ้าหนี้เป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน โดยให้เปิดเผยรายละเอียดประเภทเจ้าหนี้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

- 7.7 ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย คือ จำนวนเงินค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันแต่ยังไม่ได้มีการจ่ายเงิน การจ่ายเงินจะกระทำในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ค่าใช้จ่ายดังกล่าวอาจเกิดจากข้อกำหนดของกฎหมาย ข้อตกลงในสัญญา หรือจากบริการที่ได้รับแล้ว เช่น เงินเดือนหรือค่าจ้างค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค้างจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย

หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่าย โดยการประมาณค่าตามระยะเวลาที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น และให้หน่วยงานแสดงค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้จากเงินงบประมาณรับล่วงหน้า

- 7.8 หน่วยงานภาครัฐอาจได้รับเงินงบประมาณในหลายลักษณะ เช่น ได้รับงบประมาณเป็นการล่วงหน้าตามแผนการใช้จ่ายเงินโดยมีเงื่อนไขว่าให้นำไปใช้เพื่อผลิตผลผลิตตามบทบาทภารกิจที่ตกลงกันไว้ หากใช้ไม่หมดจะต้องนำเงินที่เหลือส่งคืนคลัง ได้รับงบประมาณมาในลักษณะยืมจากรัฐบาลโดยไม่มีเงื่อนไข ได้รับเงินงบประมาณที่เบิกมาแต่ละรายการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันของรายการที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นแล้ว หรือได้รับงบประมาณในลักษณะไม่มีตัวเงินผ่านมือที่หน่วยงาน แต่เป็นการเบิกหักผลส่งหรือเป็นการจ่ายตรงจากรัฐบาลให้กับเจ้าหน้าที่ของหน่วยงาน หากเป็นการรับเงินงบประมาณเป็นการล่วงหน้าตามแผนการใช้จ่ายเงินดังกล่าว ให้หน่วยงานรับรู้เป็นรายได้จากเงินงบประมาณรับล่วงหน้าเมื่อได้รับเงิน และให้รับรู้เป็นรายได้จากเงินงบประมาณเมื่อเกิดค่าใช้จ่าย รายได้จากเงินงบประมาณรับล่วงหน้าที่ไม่ได้รับอนุญาตให้เก็บไว้หรือให้ยกไปใช้จ่ายในปีต่อไป จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากเงินงบประมาณรับล่วงหน้าที่จะยกไปใช้จ่ายปีต่อไปไว้ในรายการประเภทรายได้รับล่วงหน้า เป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้แผ่นดินรับล่วงหน้า

- 7.9 รายได้แผ่นดินรับล่วงหน้า คือ จำนวนเงินรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานได้รับล่วงหน้าแล้ว แต่ยังไม่สามารถรับรู้เป็นรายได้ของแผ่นดินในขณะนั้น เช่น รายได้แผ่นดินประเภทค่าเช่าสินทรัพย์ ซึ่งหน่วยงานได้รับเงินค่าเช่าแล้วแต่หน่วยงานยังไม่ได้ให้บริการในขณะนั้น หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินรับล่วงหน้าเมื่อได้รับเงิน และเมื่อหน่วยงานส่งมอบสินทรัพย์หรือให้บริการแล้วจึงจะรับรู้เป็นรายได้แผ่นดิน และให้หน่วยงานแสดงรายการรายได้แผ่นดินรับล่วงหน้าไว้ในรายการประเภทรายได้รับล่วงหน้า เป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้รับล่วงหน้า

- 7.10 รายได้รับล่วงหน้า คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับล่วงหน้าเป็นค่าสินทรัพย์หรือบริการที่หน่วยงานยังไม่ได้ส่งมอบสินทรัพย์หรือบริการให้ในขณะนั้นแต่จะส่งมอบให้ในอนาคต

หรือได้รับเงินนอกงบประมาณล่วงหน้าโดยมีเงื่อนไขให้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดโดยเฉพาะ และต้องนำเงินที่ใช้ไม่หมดส่งคืนคลัง รายได้รับล่วงหน้าจึงเป็นหนี้สินหรือภาระผูกพันของหน่วยงานที่จะต้องส่งมอบสินทรัพย์หรือให้บริการในอนาคต จึงจะถือเป็นรายได้ หน่วยงานจะรับรู้รายได้รับล่วงหน้าเมื่อได้รับเงิน และให้หน่วยงานแสดงรายได้รับล่วงหน้าเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดของรายได้รับล่วงหน้าแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้แผ่นดินรอนาส่งคลัง

- 7.11 รายได้แผ่นดินรอนาส่งคลัง คือ จำนวนเงินรายได้ที่หน่วยงานได้รับหรือจัดเก็บแทนรัฐบาล และมีภาระผูกพันที่จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้ของแผ่นดิน เช่น รายได้ภาษี รายได้ค่าธรรมเนียมและค่าปรับ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินรอนาส่งคลังเมื่อหน่วยงานปิดบัญชีรายได้แผ่นดินและบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง ณ วันที่จัดทำรายงาน และให้แสดงรายได้แผ่นดินรอนาส่งคลังเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภทของรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานได้รับทั้งหมดตั้งแต่ต้นปีงบประมาณ หักด้วยจำนวนรายได้แต่ละประเภทที่นำส่งคลังแล้วจนถึงวันที่จัดทำรายงาน และจำนวนรายได้แผ่นดินที่รอนาส่งคลังไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เงินอุดหนุนการรับจากคลัง

- 7.12 เงินอุดหนุนการรับจากคลัง คือ จำนวนเงินอุดหนุนการที่หน่วยงานได้รับจากรัฐบาล ไม่ว่าจะเป็นเงินอุดหนุนการของหน่วยงานซึ่งได้รับเพื่อเก็บไว้ทดรองจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานภายในหน่วยงานตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ และจะต้องส่งคืนรัฐบาลเมื่อหมดความจำเป็นต้องใช้หรือเมื่อยุบเลิกหน่วยงาน หรือเงินอุดหนุนการที่หน่วยงานบางแห่งได้รับเพื่อนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น เงินอุดหนุนการรับจากคลังเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติ เงินอุดหนุนการรับจากคลังตามโครงการเงินกู้ต่างประเทศ เงินอุดหนุนการดังกล่าวนี้ เมื่อหน่วยงานนำไปใช้จ่ายแล้ว จะต้องส่งใบสำคัญไปเบิกเงินงบประมาณหรือเงินกู้มาชดเชย หน่วยงานจะบันทึกรับรู้เงินอุดหนุนการรับจากคลังเมื่อได้รับเงิน และให้แสดงรายการเงินอุดหนุนการรับจากคลังเป็นหนี้สิน หมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน

เงินรับฝาก

- 7.13 เงินรับฝาก คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับฝากไว้ อาจเป็นเงินนอกงบประมาณประเภทเงินฝาก เงินมัดจำประกันสัญญา หรือเงินอื่นใด ซึ่งจะต้องจ่ายคืนให้แก่ผู้ฝาก หรือเป็นเงินผ่านมือที่จะต้องส่งต่อไปยังบุคคลที่สาม หน่วยงานจะบันทึกเป็นหนี้สินไว้จนกว่าจะมีการจ่ายคืน หรือจ่ายต่อไปยังบุคคลที่สาม หน่วยงานจะรับรู้เงินรับฝากเมื่อได้รับเงิน และให้แสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินประเภทหนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณี และหากรายการและจำนวนเงินมีสาระสำคัญ ให้เปิดเผยประเภทของเงินที่รับฝากไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้รอการรับรู้

- 7.14 หน่วยงานอาจได้รับเงินบางประเภท เช่น ได้รับเงินตามโครงการช่วยเหลือร่วมมือจากรัฐบาลต่างประเทศ องค์การระหว่างประเทศ หรือบุคคลใดๆ เพื่อสนับสนุนการดำเนินงานของหน่วยงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ หรือได้รับเงินบริจาคโดยมีผู้มอบให้หน่วยงานไว้ใช้ในการดำเนินงาน ถ้าหน่วยงานได้รับเงินช่วยเหลือหรือบริจาคไม่ว่าจะเป็นเงินสดหรือได้รับเป็นสินทรัพย์แต่หน่วยงานยังไม่อาจรับรู้เป็นรายได้จากเงินช่วยเหลือหรือเงินบริจาคตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 8.7 และ 8.8 ได้ ให้หน่วยงานตั้งพักรายได้ไว้ทางด้านหนี้สินก่อนเป็นรายได้รอการรับรู้ แล้วจึงทยอยตัดบัญชีเป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่จำเป็นเพื่อจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น ทยอยรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สัดส่วนของค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ได้รับความช่วยเหลือหรือบริจาค และให้แสดงรายการรายได้รอการรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินประเภทหนี้สินไม่หมุนเวียน

เงินกู้

- 7.15 เงินกู้เป็นรายการแสดงจำนวนหนี้สินของหน่วยงานภาครัฐ นอกจากส่วนราชการที่รับผิดชอบในการกู้เงินแทนรัฐบาลแล้ว หน่วยงานภาครัฐบางประเภทได้รับอนุญาตให้กู้เงินได้ตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด เช่น องค์การมหาชน หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้เมื่อได้รับเงิน หรือเมื่อได้รับแจ้งจากแหล่งเงินผู้ให้กู้ว่าได้มีการเบิกจ่ายเงินกู้ให้เจ้าหนี้โดยตรงในกรณีเป็นการกู้เงินแบบจ่ายตรงให้เจ้าหนี้ และให้แสดงรายการเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีและเงินกู้ระยะยาวที่จะถึงกำหนดชำระคืนภายใน 1 ปี เป็นหนี้สินหมุนเวียน และรายการเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนเกินกว่าหนึ่งรอบ

ระยะเวลาบัญชีเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับการกู้เงินที่เป็น
สกุลเงินตราต่างประเทศ ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 5.22-5.25

ประมาณการหนี้สิน

- 7.16 ประมาณการหนี้สิน หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลา หรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ แต่เป็นภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นในอนาคต และสามารถประมาณมูลค่าภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น หนี้สินค่าชดเชยความเสียหาย หนี้สินบำเหน็จบำนาญ หน่วยงานจะรับรู้ประมาณการหนี้สิน ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่จะต้องจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่จัดทำรายงาน และให้หน่วยงานแสดงประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน

หนี้สินอื่น

- 7.17 หนี้สินอื่น หมายถึง หนี้สินประเภทอื่นๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้หนี้สินอื่น เมื่อหนี้สินประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตาม ย่อหน้าที่ 7.1 และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียน แล้วแต่กรณี ในงบแสดงฐานะการเงิน

ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ

- 7.18 รัฐบาลจะถือส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานแทนประชาชน ส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงาน ประกอบด้วย
- (1) ทุน
 - (2) รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม
 - (3) กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน

ทุน

- 7.19 หน่วยงานจะบันทึกบัญชีทุนเมื่อเริ่มตั้งหน่วยงานหรือเมื่อเริ่มปฏิบัติตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง โดยหน่วยงานจะต้องสำรวจสินทรัพย์และหนี้สินเพื่อตั้งยอดบัญชีด้วยจำนวนผลต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินในบัญชีทุน

รายได้สูง/(ต่ำ)

กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

- 7.20 รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมจะแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงานที่
สะสมมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งหน่วยงานจะนำมาบันทึกเพิ่มหรือลดส่วนทุน
หรือสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่จัดทำรายงาน

กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน

- 7.21 หน่วยงานที่ได้รับอนุญาตให้นำเงินไปลงทุนได้นั้น หากนำเงินไปลงทุนในหลักทรัพย์
ในความต้องการของตลาดประเภทหลักทรัพย์เพื่อขาย จะต้องปรับราคาทุนของหลักทรัพย์
หรือเงินลงทุนนั้นให้เป็นมูลค่ายุติธรรม โดยหน่วยงานจะบันทึกกำไรหรือขาดทุนที่ยัง
ไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุนด้วยจำนวนเงินผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม
ของเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุนนี้
จะปิดโอนไปรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนนั้น

8. หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายได้

การรับรู้รายได้

- 8.1 การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นรายได้จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ ได้แก่
- (1) ความหมายของรายได้ตามคำอธิบายศัพท์ ย่อหน้าที่ 4 และ
 - (2) เกณฑ์การรับรู้รายได้ ดังนี้
 - (2.1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของรายได้ และ
 - (2.2) สามารถวัดมูลค่าของรายการดังกล่าวได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
- 8.1.1 รายได้ตามคำอธิบายศัพท์ดังกล่าวเป็นการไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตลอดรอบ
ระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของหน่วยงาน ประโยชน์เชิง
เศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นจะเกี่ยวเนื่องกับการเพิ่มขึ้นในส่วนของสินทรัพย์ หรือการลดลงในส่วน
ของหนี้สินซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานเพิ่มขึ้น เช่น รายได้จากการขาย
สินค้าและบริการ รายได้ดอกเบี้ย การส่งมอบสินค้าหรือบริการเพื่อชำระหนี้สิน ฯลฯ
กระแสเงินสดเข้า เช่น เงินกู้ยืมไม่ถือเป็นรายได้เนื่องจากทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงใน
สินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากันจึงไม่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงาน

- 8.1.2 หน่วยงานจะรับรู้รายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงาน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือหรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน

การวัดมูลค่ารายได้

- 8.2 รายได้ควรวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับ
- 8.2.1 โดยทั่วไปหน่วยงานจะกำหนดจำนวนรายได้ตามที่หน่วยงานตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ขายสินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับหลังจากหักส่วนลดต่างๆ (ถ้ามี)

ประเภทของรายได้

- 8.3 รายได้อาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่างๆ ได้ดังนี้
- (1) รายได้จากเงินงบประมาณ
 - (2) รายได้แผ่นดิน
 - (3) รายได้จากการขายสินค้าและบริการ
 - (4) รายได้จากเงินช่วยเหลือ
 - (5) รายได้จากการรับบริจาค
 - (6) รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล
 - (7) รายได้ดอกเบี้ย
 - (8) กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์
 - (9) กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน
 - (10) กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ
 - (11) รายได้อื่น

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท

รายได้จากเงินงบประมาณ

- 8.4 หน่วยงานภาครัฐอาจได้รับเงินงบประมาณประเภทต่างๆ เช่น งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบลงทุน ในหลายลักษณะ เช่น ได้รับเงินงบประมาณเป็นการล่วงหน้าตามแผนการใช้จ่ายเงินโดยมีเงื่อนไขว่าให้นำไปใช้เพื่อผลิตผลผลิต ตามบทบาทภารกิจที่ตกลงกันได้ หากใช้ไม่หมดต้องนำเงินที่เหลือส่งคืนคลัง ได้รับเงินงบประมาณมาในลักษณะจ่ายขาดจากรัฐบาลโดยไม่มีเงื่อนไข ได้รับเงินงบประมาณที่เบิกมาแต่ละรายการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันของรายการที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นแล้ว หรือได้รับเงินงบประมาณในลักษณะไม่มีตัวเงินผ่านมือที่หน่วยงานแต่เป็นการเบิกหักผลส่งหรือเป็นการจ่ายตรงจากรัฐบาลให้กับเจ้าหน้าที่ของหน่วยงาน หากเป็นกรณีที่หน่วยงานได้รับเงินงบประมาณมาในลักษณะจ่ายขาดจากรัฐบาลโดยไม่มีเงื่อนไข หรือได้รับเงินงบประมาณที่เบิกมาแต่ละรายการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันของรายการที่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นแล้ว ให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้รับเงิน และหากเป็นกรณีที่หน่วยงานได้รับงบประมาณในลักษณะไม่มีตัวเงินผ่านมือที่หน่วยงานแต่เป็นการเบิกหักผลส่งหรือเป็นการจ่ายตรงจากรัฐบาลให้ กับผู้มีสิทธิรับเงินของหน่วยงาน ให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้ รับหลักฐานแจ้งการจ่ายเงินให้ผู้มีสิทธิรับเงินแล้ว และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากเงินงบประมาณในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยให้เปิดเผยประเภทของเงินงบประมาณที่ได้รับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้แผ่นดิน

- 8.5 รายได้แผ่นดิน เป็นรายได้ที่หน่วยงานได้รับและจะต้องนำส่งคลัง รายได้แผ่นดินประกอบด้วย รายได้แผ่นดินประเภทภาษี และรายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษี ได้แก่ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น หน่วยงานจะรับรู้เงินรายได้แผ่นดินเมื่อเกิดรายได้ และเนื่องจากรายได้แผ่นดินเป็นรายได้ที่หน่วยงานไม่สามารถนำมาใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ ดังนั้น ณ วันที่จัดทำรายงาน ให้หน่วยงานปิดบัญชี รายได้แผ่นดิน และบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลังไปเข้าบัญชีรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง เพื่อแสดงภาระผูกพันที่หน่วยงานจะต้องนำเงินส่งคลังในงวดบัญชีต่อไป

รายได้จากการขายสินค้าและบริการ

- 8.6 รายได้จากการขายสินค้าและบริการ เป็นรายได้ที่หน่วยงานได้รับจากการขายสินค้าและบริการ และหน่วยงานนั้นได้รับอนุญาตให้เก็บรายได้จากการขายสินค้าและบริการนั้นไว้

เพื่อใช้จ่ายในการดำเนินงานของหน่วยงาน รายได้ที่ได้รับอนุญาตให้เก็บรักษาไว้นี้จะถือเป็นรายได้ที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงาน และจะรับรู้เป็นรายได้จากการขายสินค้าและบริการเมื่อหน่วยงานส่งมอบสินค้าหรือบริการให้กับผู้ซื้อหรือผู้ใช้แล้ว และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้จากเงินช่วยเหลือ

- 8.7 หน่วยงานอาจได้รับเงินตามโครงการช่วยเหลือร่วมมือจากรัฐบาลต่างประเทศ องค์การระหว่างประเทศ หรือบุคคลใด เพื่อสนับสนุนการดำเนินงานของหน่วยงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากเงินช่วยเหลือเมื่อเข้าเกณฑ์ ดังนี้

- (1) ผ่านเกณฑ์คุณสมบัติของผู้มีสิทธิได้รับความช่วยเหลือ และ
- (2) รัฐบาลหรือหน่วยงานที่ให้ความช่วยเหลือได้อนุมัติและยืนยันว่าจะโอนเงินให้ และ
- (3) จำนวนเงินช่วยเหลือที่จะได้รับสามารถกำหนดได้อย่างน่าเชื่อถือ

เงินช่วยเหลืออาจมีข้อจำกัดในการใช้หรือไม่ก็ได้ หากเป็นเงินช่วยเหลือที่มีข้อจำกัดในการใช้ ให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินช่วยเหลือตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่จำเป็นต่อการจับคู่รายได้จากเงินช่วยเหลือกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น กรณีได้รับความช่วยเหลือเป็นสินทรัพย์ ให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินช่วยเหลือตามสัดส่วนของค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ หรือในกรณีได้รับความช่วยเหลือโดยมีเงื่อนไขที่จะต้องปฏิบัติตาม หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากเงินช่วยเหลือเมื่อได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้น และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากเงินช่วยเหลือไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้จากการรับบริจาค

- 8.8 หน่วยงานอาจได้รับบริจาคเงินเพื่อไว้ใช้จ่ายในการดำเนินงาน หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากการรับบริจาคเมื่อได้รับเงิน อย่างไรก็ตามการรับบริจาคอาจมีข้อจำกัดในการใช้หรือไม่ก็ได้ เช่น หน่วยงานอาจได้รับบริจาคเป็นเงินสดที่ระบุวัตถุประสงค์ให้ใช้จ่ายเพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง หรืออาจได้รับบริจาคเป็นสินทรัพย์ซึ่งก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่หน่วยงานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีดังกล่าวให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากการรับบริจาคตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่จำเป็นต่อการจับคู่รายได้จากการรับบริจาคกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น ในกรณีได้รับเงินบริจาคที่ระบุวัตถุประสงค์ให้ใช้จ่ายเพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ให้รับรู้รายได้จากการรับบริจาคในงวดเดียวกับการเกิดค่าใช้จ่ายเพื่อการนั้น หรือในกรณีได้รับบริจาคเป็นสินทรัพย์

ให้รับรู้รายได้จากการรับบริจาคตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และให้หน่วยงาน
แสดงรายได้จากการรับบริจาคไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล

- 8.9 ในการดำเนินงานของรัฐบาล นอกจากจะใช้จ่ายจากเงินงบประมาณแล้ว บางส่วนอาจจำเป็นต้องใช้จ่ายจากเงินกู้ ซึ่งรัฐบาลจะเป็นผู้กู้และรับภาระชดเชยหนี้เงินกู้ โดยมีหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเป็นผู้ดำเนินงานตามโครงการเงินกู้ หน่วยงานเหล่านั้นจะถือเงินที่ได้รับจากแหล่งเงินกู้เป็นรายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายดำเนินงานตามโครงการที่หน่วยงานเป็นผู้รับผิดชอบ แต่หน่วยงานเหล่านั้นไม่ต้องรับภาระชดเชยหนี้เงินกู้ หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลเมื่อได้รับเงินในกรณีที่แหล่งเงินกู้จ่ายเงินกู้ให้กับหน่วยงานโดยตรง หรือรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลพร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายในกรณีที่แหล่งเงินกู้จ่ายเงินตรงให้แก่เจ้าหน้าที่ และให้แสดงรายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายละเอียดโครงการเงินกู้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้ดอกเบี้ย

- 8.10 รายได้ดอกเบี้ย เป็นค่าตอบแทนที่หน่วยงานได้รับเนื่องจากการให้ผู้อื่นใช้ประโยชน์จากเงินหรือเงินทุน หน่วยงานจะรับรู้รายได้ดอกเบี้ยเมื่อเกิดรายได้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์

- 8.11 กำไรที่เกิดจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงาน ซึ่งหน่วยงานนั้นสามารถเก็บไว้ใช้ในการดำเนินงานต่อไปได้โดยไม่ต้องนำส่งคลัง ให้ถือเป็นรายได้ของหน่วยงาน หากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานเกิดผลขาดทุนให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงาน หน่วยงานจะรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อหน่วยงานนั้นส่งมอบสินทรัพย์ให้กับผู้ซื้อ และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

ในกรณีการจำหน่ายสินทรัพย์ที่หน่วยงานไม่สามารถเก็บเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายไว้ใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ แต่มีภาระผูกพันต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายในบัญชีรายได้แผ่นดินประเภทรายได้จากการจำหน่าย

สินทรัพย์และบริการ และถ้าสินทรัพย์ที่จำหน่ายนั้นยังมีมูลค่าสุทธิตามบัญชีอยู่ ให้บันทึก
ล้างสินทรัพย์นั้นกับส่วนทุนของหน่วยงาน

กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน

- 8.12 หน่วยงานที่ได้รับอนุญาตให้นำเงินไปลงทุนในตราสารหนี้หรือตราสารทุนนั้น หากมีการ
จำหน่ายเงินลงทุน หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคา
ตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดในบัญชีกำไร/ขาดทุนจาก
การจำหน่ายเงินลงทุน และบันทึกกลับรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่าย เช่น
กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผล
การดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

- 8.13 กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ คือ รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หน่วยงานจะบันทึก
รับรู้กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศเมื่อมีการชำระเงินของรายการที่เป็น
ตัวเงิน หรือเมื่อมีการจัดทำรายงานการเงิน และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผล
การดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้อื่น

- 8.14 รายได้อื่น คือ รายได้ประเภทอื่นๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น และหน่วยงานไม่มีภาระ
ผูกพันต้องนำส่งคลัง หน่วยงานจะบันทึกรับรู้รายได้อื่นเมื่อเกิดรายได้ และเข้าเกณฑ์การ
รับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 8.1 และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผล
การดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

9. หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

การรับรู้ค่าใช้จ่าย

- 9.1 การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ ได้แก่
- (1) ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำอธิบายศัพท์ในย่อหน้าที่ 4 และ
 - (2) เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย ดังนี้
 - (2.1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย และ
 - (2.2) สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

- 9.1.1 ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำอธิบายศัพท์ย่อหน้าที่ 4 ไม่รวมถึงการจ่ายสำหรับการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน หรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป
- การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่การจ่ายมากระทำในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน รายการดังกล่าวจะบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายคู่กับหนี้สินที่เพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ส่วนการจ่ายเงินจริงซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย แต่เป็นการลดลงของหนี้สิน
- การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเกิดขึ้นเมื่อมีการจ่ายเงินล่วงหน้าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งซึ่งจะบันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและจะบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการจากการจ่ายเงินล่วงหน้าแล้ว
- กระแสเงินสดออก เช่น การชำระหนี้สิน หรือกระแสการลงทุน เช่น การซื้อสินทรัพย์ถาวร การนำเงินไปลงทุนซื้อพันธบัตร ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามความหมายในคำอธิบายศัพท์ย่อหน้าที่ 4 เนื่องจากการชำระหนี้สินหรือการลงทุนดังกล่าวไม่มีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง
- 9.1.2 หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลดลงได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมการรับรู้ส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์หรือส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สิน

ประเภทของค่าใช้จ่าย

- 9.2 ค่าใช้จ่ายอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่างๆ ได้ดังนี้
- (1) ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร
 - (2) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
 - (3) ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน
 - (4) หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ
 - (5) ขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง
 - (6) ค่าเสื่อมราคา
 - (7) ค่าตัดจำหน่าย

- (8) ดอกเบี้ยจ่าย
- (9) รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง
- (10) ค่าใช้จ่ายอื่น

หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท

ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร

- 9.3 ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวกับบุคคลและการจ้างงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง บำเหน็จบำนาญ ค่าใช้จ่ายสวัสดิการ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรเมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรประเภทต่างๆ ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

- 9.4 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน คือ ค่าใช้จ่ายที่ใช้จ่ายไปเพื่อการดำเนินงานของหน่วยงาน เช่น ค่าวัสดุ ค่าใช้สอย ค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ขายไม่ว่าจะเป็น การซื้อหรือผลิตเอง เป็นต้น รายการเหล่านี้จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น และให้แสดงรายการดังกล่าวไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานประเภทต่างๆ ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน

- 9.5 ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน เป็นค่าใช้จ่ายที่รัฐจ่ายเป็นเงินอุดหนุนหรือจ่ายเป็นเงินช่วยเหลือให้แก่องค์กรหรือบุคคลอื่น โดยไม่ได้รับผลตอบแทนทางการเงิน หรือไม่ได้รับสินค้าและบริการใดเป็นการแลกเปลี่ยน ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนนี้อาจจ่ายตามกฎหมาย ตามนโยบายของรัฐบาล หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการช่วยเหลือชุมชน เช่น ค่าใช้จ่ายเงินช่วยเหลือเกษตรกร ค่าใช้จ่ายเงินช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติ เป็นต้น โดยทั่วไปหน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน เมื่อเงินอุดหนุนหรือเงินช่วยเหลือนั้นได้รับอนุมัติให้จ่ายแก่องค์กรหรือผู้มีสิทธิแล้ว และให้หน่วยงานแสดงรายการค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายละเอียดค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

หนี้สงสัยจะสูญ

- 9.6 หนี้สงสัยจะสูญ คือ ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ หน่วยงานจะประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และรับรู้หนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายคู่กับค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้แสดงรายการหนี้สงสัยจะสูญในรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

- 9.6.1 หน่วยงานจะเลือกใช้วิธีใดในการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ ให้พิจารณาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับจำนวนลูกหนี้ที่เก็บไม่ได้ การประมาณหนี้สงสัยจะสูญ มีวิธีดังนี้
- (1) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยคำนวณเป็นร้อยละของรายได้จากการขายสินค้าและบริการของหน่วยงาน หน่วยงานสามารถเลือกประมาณจากรายได้จากการขายสินค้าและบริการทั้งหมด หรือจากรายได้จากการขายสินค้าและบริการเฉพาะส่วนที่เป็นการขายเชื่อ
 - (2) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยคำนวณเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ หน่วยงานสามารถเลือกประมาณจากยอดลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการทั้งหมด หรือจากกลุ่มของอายุลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการที่ค้างชำระ
 - (3) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยพิจารณาจากลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการแต่ละราย และรับรู้เฉพาะลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้เท่านั้นเป็นหนี้สงสัยจะสูญ

หนี้สูญ

- 9.7 หน่วยงานสามารถตัดจำหน่ายหนี้สูญได้ เมื่อได้ติดตามทวงถามโดยมีหลักฐานที่แน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้และได้รับอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญจากผู้มีอำนาจแล้ว ให้ตัดจำหน่ายลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการโดยการบันทึกบัญชีหนี้สูญและลดจำนวนลูกหนี้พร้อมกับลดจำนวนค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สงสัยจะสูญด้วยจำนวนเดียวกัน และให้หน่วยงานแสดงหนี้สูญในรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

ขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง

- 9.8 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจลดลงต่ำกว่าราคาทุนของสินค้าคงเหลือเนื่องจากความเสียหาย ถ้ำสมัยหรือราคาขายลดลง มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือ

เนื่องจากการปรับราคาเพื่อให้แสดงเป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับถือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้า ลดลง หน่วยงานจะรับรู้ขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการปรับราคาสินค้าคงเหลือพร้อมกับการลดยอดสินค้าคงเหลือ และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็น ค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

ค่าเสื่อมราคา

- 9.9 ค่าเสื่อมราคา คือ การปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ถาวรอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาเกิดจากการสูญเสียศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ถาวรอันเนื่องมาจากเวลา การใช้งาน และความล้าสมัย หน่วยงานจะต้องรับรู้การสูญเสียศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ถาวรในรูปของค่าเสื่อมราคาอยู่กับค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นประจำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ค่าเสื่อมราคาสำหรับหน่วยงานในภาครัฐให้คำนวณโดยใช้วิธีเส้นตรง

ที่ดินไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา เนื่องจากที่ดินมีอายุการใช้งานไม่จำกัด

- 9.10 ในการคำนวณค่าเสื่อมราคา ให้หน่วยงานใช้ดุลยพินิจในการกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์โดยใช้ตารางการกำหนดอายุการใช้งานและอัตราค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรในภาคผนวก 2 เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา

- 9.10.1 อายุการใช้งานของสินทรัพย์ คือ อายุการใช้งานที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้น หน่วยงานต้องประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ตามดุลยพินิจ ซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์จากการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในอดีต โดยคำนึงถึงปัจจัย ดังนี้

- (1) ประโยชน์ที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์โดยประเมินจากผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น
- (2) การชำรุดเสียหายที่คาดว่าจะเกิดจากการใช้งานสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลมาจากสาเหตุต่างๆ เช่น ความถี่ในการใช้งาน แผนการซ่อมและบำรุงรักษา
- (3) ความล้าสมัยทางด้านเทคนิค
- (4) ข้อจำกัดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นในการใช้สินทรัพย์

ค่าตัดจำหน่าย

- 9.11 หน่วยงานต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น หน่วยงานจะรับรู้การสูญเสียศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนในรูปของค่าตัดจำหน่ายคู่กับค่าตัดจำหน่ายสะสมเป็นประจำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้วิธีคำนวณค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงเช่นเดียวกับการคิดค่าเสื่อมราคา
- 9.12 ในการคำนวณค่าตัดจำหน่าย ให้หน่วยงานใช้ดุลยพินิจในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนโดยให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนต้องไม่เกิน 20 ปี นับจากวันที่สินทรัพย์นั้นสามารถให้ประโยชน์ได้
- 9.12.1 ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจโดยคำนึงถึงปัจจัย ดังนี้
- (1) ประโยชน์ที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
 - (2) วงจรชีวิตของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
 - (3) ความล้ำสมัยด้านเทคนิค ความล้ำสมัยเนื่องจากวิทยาการสมัยใหม่ หรือความล้ำสมัยที่เกิดจากปัจจัยอื่น
 - (4) การเปลี่ยนแปลงในความต้องการของผู้ใช้ต่อผลผลิตหรือบริการที่เป็นผลจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้น
 - (5) ระดับค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เพื่อดำรงไว้ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น
 - (6) อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอาจถูกจำกัดโดยอายุการใช้งานของสินทรัพย์อื่นที่ต้องใช้ร่วมกัน
 - (7) ข้อจำกัดทางกฎหมาย หรือข้อจำกัดอื่นในการใช้สินทรัพย์

ดอกเบี้ยจ่าย

- 9.13 ดอกเบี้ยจ่าย เป็นค่าตอบแทนที่หน่วยงานจ่ายให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินหรือเงินทุน หน่วยงานจะรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่าย ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง

- 9.14 รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง หมายถึง เงินรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานจัดเก็บมาแล้ว และนำไปส่งคลัง ไม่ว่าจะเป็นรายได้ค่าภาษีประเภทต่างๆ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ หรือรายได้อื่นที่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องนำส่งคลัง หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินนำส่งคลังเมื่อหน่วยงานนำเงินสดส่งคลัง และ ณ วันที่จัดทำรายงานให้ปฎิบัติรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง และบัญชีรายได้แผ่นดินไปเข้าบัญชีรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง เพื่อแสดงให้เห็นภาระผูกพันของหน่วยงานที่จะต้องนำรายได้แผ่นดินไปส่งคลังในงวดบัญชีต่อไป

ค่าใช้จ่ายอื่น

- 9.15 ค่าใช้จ่ายอื่น คือ ค่าใช้จ่ายประเภทอื่นๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายอื่นเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายนั้น และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภทของค่าใช้จ่ายอื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ภาคผนวก 1 รูปแบบงบการเงิน

หน่วยงาน.....

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ ...เดือน.....พ.ศ.....

	หมายเหตุ	25X2	25X1
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด		X	X
ลูกหนี้		X	X
เงินให้กู้ระยะสั้น		X	X
รายได้ค้างรับ		X	X
สินค้าคงเหลือ		X	X
วัสดุคงเหลือ		X	X
เงินลงทุนระยะสั้น		X	X
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น		X	X
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		X	X
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
เงินให้กู้ระยะยาว		X	X
เงินลงทุนระยะยาว		X	X
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		X	X
สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน		X	X
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		X	X
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		X	X
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		X	X
รวมสินทรัพย์		X	X

	หมายเหตุ	25X2	25X1
หนี้สิน			
หนี้สินหมุนเวียน			
เจ้าหนี้		X	X
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		X	X
รายได้รับล่วงหน้า		X	X
รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง		X	X
เงินทดรองราชการรับจากคลัง		X	X
เงินรับฝาก		X	X
เงินกู้ระยะสั้น		X	X
หนี้สินหมุนเวียนอื่น		X	X
รวมหนี้สินหมุนเวียน		X	X
หนี้สินไม่หมุนเวียน			
เงินทดรองราชการรับจากคลัง		X	X
เงินรับฝาก		X	X
รายได้รอการรับรู้		X	X
เงินกู้ระยะยาว		X	X
ประมาณการหนี้สิน		X	X
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น		X	X
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน		X	X
รวมหนี้สิน		X	X
สินทรัพย์สุทธิ			
		X	X
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน			
ทุน		X	X
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม		X	X
กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน		X	X
รวม สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน		X	X

หน่วยงาน.....

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี สิ้นสุดวันที่

หมายเหตุ	25X2	25X1
รายได้จากการดำเนินงาน		
รายได้จากรัฐบาล :		
รายได้จากเงินงบประมาณ	X	X
รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล	X	X
รวมรายได้จากรัฐบาล	X	X
รายได้จากแหล่งอื่น :		
รายได้จากการขายสินค้าและบริการ	X	X
รายได้จากเงินช่วยเหลือ	X	X
รายได้จากการรับบริจาค	X	X
รายได้ดอกเบี้ย	X	X
รายได้อื่น	X	X
รวมรายได้จากแหล่งอื่น	X	X
รวมรายได้จากการดำเนินงาน	X	X
ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน		
ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร	X	X
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	X	X
ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน	X	X
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	X	X
ค่าใช้จ่ายอื่น	X	X
รวมค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน	X	X
รายได้สูง / (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน	X	X
ดอกเบี้ยจ่าย	(X)	(X)
กำไร/(ขาดทุน) จากการจำหน่ายสินทรัพย์ (สุทธิ)	X	X
กำไร/(ขาดทุน) จากการจำหน่ายเงินลงทุน (สุทธิ)	X	X
กำไร/(ขาดทุน) จากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ (สุทธิ)	X	X
รวมรายได้/(ค่าใช้จ่าย) ที่ไม่เกิดจากการดำเนินงาน	X	X
รายได้สูง / (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมตามปกติ	X	X
รายการพิเศษ	(X)	(X)
รายได้สูง / (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ	X	X

แบบที่ 1 วิธีทางตรง

หน่วยงาน.....

งบกระแสเงินสด

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่

	หมายเหตุ	25X2	25X1
กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน			
เงินสดรับ :			
จากเงินงบประมาณ		X	X
จากเงินกู้ของรัฐบาล		X	X
จากการขายสินค้าและบริการ		X	X
จากเงินช่วยเหลือ		X	X
จากการรับบริจาค		X	X
จากรายได้แผ่นดิน		X	X
จากดอกเบี้ย		X	X
รับชำระคืนเงินให้กู้ยืม		X	X
จากเงินรับฝาก		X	X
อื่นๆ		X	X
รวมเงินสดรับ		<u>X</u>	<u>X</u>
เงินสดจ่าย :			
ด้านบุคลากร		(X)	(X)
ในการดำเนินงาน		(X)	(X)
เงินอุดหนุน		(X)	(X)
นำส่งเงินรายได้แผ่นดิน		(X)	(X)
ดอกเบี้ยจ่าย		(X)	(X)
จ่ายให้กู้ยืม		(X)	(X)
จ่ายคืนเงินรับฝาก		(X)	(X)
อื่นๆ		(X)	(X)
รวมเงินสดจ่าย		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน		<u>X</u>	<u>X</u>

	หมายเหตุ	25X2	25X1
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน			
เงินสดรับ :			
จากการขายสินทรัพย์ถาวร		X	X
จากการขายเงินลงทุน		X	X
รวมเงินสดรับ		<u>X</u>	<u>X</u>
เงินสดจ่าย :			
จากการซื้อสินทรัพย์ถาวร		(X)	(X)
จากการซื้อเงินลงทุน		(X)	(X)
รวมเงินสดจ่าย		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมลงทุน		<u>X</u>	<u>X</u>
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน			
เงินสดรับ :			
จากเงินกู้		X	X
จากเงินทรองราชการ		X	X
รวมเงินสดรับ		<u>X</u>	<u>X</u>
เงินสดจ่าย :			
ชำระหนี้เงินกู้		(X)	(X)
เงินทรองราชการจ่ายคืนคลัง		(X)	(X)
รวมเงินสดจ่าย		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมจัดหาเงิน		<u>X</u>	<u>X</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้น/(ลดลง) สุทธิ		X	X
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดคงเหลือ ณ วันต้นงวด		X	X
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดคงเหลือ ณ วันปลายงวด		<u>X</u>	<u>X</u>

แบบที่ 2 วิธีทางอ้อม

หน่วยงาน.....

งบกระแสเงินสด

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่

	หมายเหตุ	25X2	25X1
กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน			
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมตามปกติ		X	X
ปรับ กระทบยอดเป็นกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน			
ค่าเสื่อมราคา		X	X
ค่าตัดจำหน่าย		X	X
หนี้สงสัยจะสูญ		X	X
ขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง		X	X
(กำไร)/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์		(X)	(X)
(กำไร)/ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน		(X)	(X)
(กำไร)/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ		(X)	(X)
เพิ่มขึ้นในเจ้าหนี้		X	X
เพิ่มขึ้นในค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		X	X
เพิ่มขึ้นในรายได้รับล่วงหน้า		X	X
เพิ่มขึ้นในรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง		X	X
เพิ่มขึ้นในเงินรับฝาก		X	X
เพิ่มขึ้นในรายได้รอการรับรู้		X	X
เพิ่มขึ้นในประมาณการหนี้สิน		X	X
เพิ่มขึ้นในลูกหนี้		(X)	(X)
เพิ่มขึ้นในเงินให้กู้		(X)	(X)
เพิ่มขึ้นในสินค้าคงเหลือ		(X)	(X)
เพิ่มขึ้นในวัสดุคงเหลือ		(X)	(X)
เพิ่มขึ้นในค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า		(X)	(X)
เพิ่มขึ้นในรายได้ค้างรับ		(X)	(X)
เพิ่มขึ้นในสินทรัพย์จากการรับบริจาค/ช่วยเหลือ		(X)	(X)
เงินสดรับ/ (จ่าย) จากรายการพิเศษ		X	X
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน		X	X

	หมายเหตุ	25X2	25X1
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน			
เงินสดรับ :			
จากการขายสินทรัพย์ถาวร		X	X
จากการขายเงินลงทุน		X	X
รวมเงินสดรับ		X	X
เงินสดจ่าย :			
จากการซื้อสินทรัพย์ถาวร		(X)	(X)
จากการซื้อเงินลงทุน		(X)	(X)
รวมเงินสดจ่าย		(X)	(X)
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมลงทุน		X	X
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน			
เงินสดรับ :			
จากเงินกู้		X	X
จากเงินตราพระราชการ		X	X
รวมเงินสดรับ		X	X
เงินสดจ่าย :			
ชำระหนี้เงินกู้		(X)	(X)
เงินตราพระราชการจ่ายคืนคลัง		(X)	(X)
รวมเงินสดจ่าย		(X)	(X)
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมจัดหาเงิน		X	X
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้น/(ลดลง) สุทธิ		X	X
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดคงเหลือ ณ วันต้นงวด		X	X
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดคงเหลือ ณ วันปลายงวด		X	X

ภาคผนวก 2 ตารางการกำหนดอายุการใช้งานและอัตราค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร

ประเภทสินทรัพย์	อายุการใช้งาน (ปี)		อัตราค่าเสื่อมราคา/ปี (ร้อยละ)	
	อย่างต่ำ	อย่างสูง	อย่างต่ำ	อย่างสูง
1. อาคารถาวร	15	40	2.5	6.5
2. อาคารชั่วคราว/โรงเรือน	8	15	6.5	12.5
3. สิ่งก่อสร้าง				
- ใช้คอนกรีตเสริมเหล็กหรือโครงเหล็กเป็นส่วนประกอบหลัก	15	25	4	6.5
- ใช้ไม้หรือวัสดุอื่นๆ เป็นส่วนประกอบหลัก	5	15	6.5	20
4. ครุภัณฑ์สำนักงาน	8	12	8.5	12.5
5. ครุภัณฑ์ยานพาหนะและขนส่ง	5	8	12.5	20
6. ครุภัณฑ์ไฟฟ้าและวิทยุ (ยกเว้นเครื่องกำเนิดไฟฟ้าให้มีอายุใช้งาน 15-20 ปี)	5	10	10	20
7. ครุภัณฑ์โฆษณาและเผยแพร่	5	10	10	20
8. ครุภัณฑ์การเกษตร				
8.1 เครื่องมือและอุปกรณ์	2	5	20	50
8.2 เครื่องจักรกล	5	8	12.5	20
9. ครุภัณฑ์โรงงาน				
9.1 เครื่องมือและอุปกรณ์	2	5	20	50
9.2 เครื่องจักรกล	5	8	12.5	20
10. ครุภัณฑ์ก่อสร้าง				
10.1 เครื่องมือและอุปกรณ์	2	5	20	50
10.2 เครื่องจักรกล	5	8	12.5	20
11. ครุภัณฑ์สำรวจ	8	10	10	12.5
12. ครุภัณฑ์วิทยาศาสตร์และการแพทย์	5	8	12.5	20
13. ครุภัณฑ์คอมพิวเตอร์	3	5	20	33
14. ครุภัณฑ์การศึกษา	2	5	20	50
15. ครุภัณฑ์งานบ้านงานครัว	2	5	20	50
16. ครุภัณฑ์กีฬา/กายภาพ	2	5	20	50

ประเภทสินทรัพย์	อายุการใช้งาน (ปี)		อัตราค่าเสื่อมราคา/ปี (ร้อยละ)	
	อย่างต่ำ	อย่างสูง	อย่างต่ำ	อย่างสูง
17. ครุภัณฑ์ดนตรี/นาฏศิลป์	2	5	20	50
18. ครุภัณฑ์อาวุธ	8	10	10	12.5
19. ครุภัณฑ์สนาม	2	5	20	50
20. สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน				
20.1 ถนนคอนกรีต	10	20	5	10
20.2 ถนนลาดยาง	3	10	10	33
20.3 สะพานคอนกรีตเสริมเหล็ก	20	50	2	5
20.4 เชื้อนดิน	20	50	2	5
20.5 เชื้อนปูน	50	80	1.25	2
20.6 อ่างเก็บน้ำ	30	80	1.25	3