



ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว ๑๐๘

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๕๐๐

๓ มีนาคม ๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี อธิการบดี เลขาธิการ ผู้อำนวยการ ผู้บัญชาการ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน
หัวหน้าส่วนราชการของหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ หน่วยงานอิสระที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ
องค์การมหาชน ส่วนราชการเจ้าของทุนหมุนเวียน ผู้ว่าราชการจังหวัด หัวหน้าศูนย์ปฏิบัติการของกลุ่มจังหวัด

อ้างถึง ๑. หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๖๔ ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖

๒. หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๖๕ ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖

สิ่งที่ส่งมาด้วย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ตามหนังสือที่อ้างถึง ๑ และ ๒ กรมบัญชีกลางได้แจ้งให้หน่วยงานภาครัฐใช้หลักการและ
นโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามเกณฑ์
คงค้างและเพื่อประโยชน์ในการจัดส่งรายงานการเงินให้กรมบัญชีกลางเพื่อจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดิน
ในภาพรวมต่อไป ความละเอียดแจ้งแล้ว นั้น

กรมบัญชีกลางขอเรียนว่า เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี
ภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ
มีความถูกต้องโปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการทรัพยากรได้อย่าง
มีประสิทธิภาพ กระทรวงการคลังจึงได้ออกประกาศ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน
อาคาร และอุปกรณ์ ลงวันที่ ๕ มกราคม ๒๕๕๙ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้ถือปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการ
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ปรากฏในหลักการ
และนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยให้ใช้ในการนำเสนองบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี
ที่เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๐ เป็นต้นไป รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป
ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th

ขอแสดงความนับถือ

(นางสาวพรวิสัย เลอชมรัมย์)

รองอธิบดีกรมบัญชีกลาง

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ปฏิบัติราชการแทน อธิบดีกรมบัญชีกลาง

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๓

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ pubacost@cgd.go.th



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในหน่วยงาน และเพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ซึ่งใช้แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินทรัพย์มีตัวตน ประเภทรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการทรัพยากร เพื่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน และเพื่อการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๐ เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกความเดิมตามย่อหน้าในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ และใช้ความใหม่ตามย่อหน้าดังต่อไปนี้แทน เมื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามข้อ ๓ มีผลบังคับใช้

๒.๑ ย่อหน้าที่ ๖.๑ เรื่องเกณฑ์ในการรับรู้สินทรัพย์ ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๑๐ ถึง ๑๕ เรื่องการรับรู้รายการ ในมาตรฐานการบัญชีตามข้อ ๓ ของประกาศฉบับนี้แทน

๒.๒ ย่อหน้าที่ ๖.๒ เรื่องเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำในการรับรู้ ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖

๒.๓ ย่อหน้าที่ ๖.๓ ถึง ๖.๕ เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์ ในหลักการและนโยบายบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความ ในย่อหน้าที่ ๑๙ ถึง ๓๐ เรื่องการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ ในมาตรฐานการบัญชีตามข้อ ๓ ของประกาศฉบับนี้แทน

๒.๔ ย่อหน้าที่ ๖.๖ ถึง ๖.๗ เรื่องการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ในหลักการและนโยบาย บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ ความในย่อหน้าที่ ๓๑ ถึง ๓๓ ในมาตรฐานการบัญชีตามข้อ ๓ ของประกาศฉบับนี้แทน

๒.๕ ย่อหน้าที่ ๖.๘ เรื่องรายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ ในหลักการและ นโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๑๖ ถึง ๑๘ ในมาตรฐานการบัญชีตามข้อ ๓ ของประกาศฉบับนี้แทน

๒.๖ ย่อหน้าที่ ๖.๓๒ เรื่องที่ดิน ย่อหน้าที่ ๖.๓๓ เรื่องอาคาร ย่อหน้าที่ ๖.๓๔ เรื่อง อุปกรณ์ ย่อหน้าที่ ๖.๓๕ ถึง ๖.๓๖ เรื่องสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับ หน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖

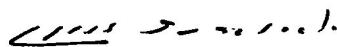
๒.๗ ย่อหน้าที่ ๘.๑๑ เรื่องกำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ในหลักการและ นโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๗๔ ถึง ๗๙ เรื่องการตัดรายการ ในมาตรฐานการบัญชีตามข้อ ๓ ของประกาศฉบับนี้แทน

๒.๘ ย่อหน้าที่ ๙.๙ ถึง ๙.๑๐ เรื่องค่าเสื่อมราคา ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับ หน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๕๑ - ๗๐ เรื่องค่าเสื่อมราคา ในมาตรฐานการบัญชีตามข้อ ๓ ของประกาศฉบับนี้แทน

๒.๙ ให้ยกเลิกภาคผนวก ๒ ตารางการกำหนดอายุการใช้งานและอัตราค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ถาวร ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามที่กำหนด แนนท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙



(นายอภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗
เรื่อง
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๙ (IPSAS 17 : PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT (December 2006)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ โดยมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๓ (Improvements to IPSASs 2010) การปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs - 2011) และการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๗ (Improvements to IPSASs - 2014) และมีข้อแตกต่างบางประการที่สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	๑
ขอบเขต.....	๒-๘
สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม	๗-๘
คำนิยาม	๙
การรับรู้รายการ	๑๐-๑๘
สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน	๑๔
ต้นทุนเริ่มแรก	๑๕
ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง	๑๖-๑๘
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ.....	๑๙-๓๔
ส่วนประกอบของราคาทุน	๒๓-๒๙
การวัดมูลค่าของราคาทุน.....	๓๐-๓๔
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	๓๕-๗๓
วิธีราคาทุน.....	๓๖
วิธีการตีราคาใหม่.....	๓๗-๕๐
ค่าเสื่อมราคา	๕๑-๗๐
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา	๕๘-๖๗
วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา.....	๖๘-๗๐
การด้อยค่า.....	๗๑
ค่าชดเชยสำหรับการด้อยค่า	๗๒-๗๓
การตัดรายการ.....	๗๔-๗๙
การเปิดเผยข้อมูล	๘๐-๘๖
การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง.....	๘๗-๘๙
วันถือปฏิบัติ	๙๐
แนวทางปฏิบัติ	
ตัวอย่างประกอบ	

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๙๐ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติ ในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนของหน่วยงาน ในรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการลงทุนดังกล่าว ประเด็นหลักในทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้แก่ การรับรู้รายการสินทรัพย์ การกำหนดมูลค่าตามบัญชี การคิดค่าเสื่อมราคา และการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า ของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)

ขอบเขต

๒. หน่วยงานต้องใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ยกเว้นกรณีดังต่อไปนี้
 - (ก) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นกำหนดหรืออนุญาตให้ใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกัน
 - (ข) สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม (ทั้งนี้ให้มีระบบการควบคุมที่เพียงพอและเหมาะสม)
 - (ค) สินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร ซึ่งหมายถึง ยุทธภัณฑ์ วัสดุ อุปกรณ์ อาคาร และสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ในทางราชการทหารอันจำเป็นเพื่อปฏิบัติการรบ รวมทั้งเครื่องมือ ยานยนต์ ชิ้นส่วน อะไหล่ สารอาวุธ โปรมแกรมคอมพิวเตอร์ต่างๆ เพื่อใช้ในการรบ หรือมุ่งเน้นทางด้านการรักษาความมั่นคงของประเทศ (ทั้งนี้ให้มีระบบการควบคุมที่เพียงพอและเหมาะสม)
๓. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึง
 - (ก) สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน และ
 - (ข) สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาสัมปทาน หลังจากการรับรู้และการวัดมูลค่ารายการครั้งแรก ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง ข้อตกลงตามสัญญาสัมปทาน: ด้านผู้ให้สัมปทาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

๔. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึง
- (ก) สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - (ข) สัมปทานเหมืองแร่ และแหล่งทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่น ซึ่งไม่สามารถทดแทนได้
- อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้ในการพัฒนาหรือบำรุงรักษาสภาพของสินทรัพย์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า ๔(ก) หรือ ๔(ข)
๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นอาจกำหนดให้หน่วยงานรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์โดยใช้วิธีซึ่งแตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้หน่วยงานพิจารณารับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตามสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินทรัพย์นั้น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้หน่วยงานพิจารณารับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการจัดการตามสัญญาสัมปทานโดยใช้หลักการควบคุมสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตามในกรณีดังกล่าว การปฏิบัติทางบัญชีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น รวมทั้งการคิดค่าเสื่อมราคายังคงต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
๖. หน่วยงานที่เลือกใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะต้องปฏิบัติตามวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม

๗. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้หน่วยงานรับรู้สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมแม้จะเป็นไปตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
๘. สินทรัพย์บางรายการอาจถือเป็นสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมเนื่องจากมีความสำคัญทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม หรือประวัติศาสตร์ ตัวอย่างของสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม ได้แก่ อาคารที่เป็นโบราณสถาน โบราณวัตถุ ศิลปวัตถุ เอกสารโบราณ จดหมายเหตุ เอกสารประวัติศาสตร์ หนังสือและภาพยนตร์เก่าที่ทรงคุณค่า พระราชวัง แหล่งโบราณคดี พื้นที่อนุรักษ์และพื้นที่สงวนรักษาไว้ตามธรรมชาติ และผลงานทางศิลปะ สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมมักจะมีลักษณะบางอย่างซึ่งรวมถึงลักษณะดังต่อไปนี้ (แม้ว่าลักษณะเหล่านี้จะไม่ใช้ลักษณะของสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมได้เพียงประเภทเดียว)
- (ก) คุณค่าทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม การศึกษา และประวัติศาสตร์ ไม่สามารถสะท้อนออกมาให้เห็นได้ทั้งหมดในมูลค่าทางการเงินที่คิดจากราคาตลาดเพียงอย่างเดียว
 - (ข) ข้อมูลพันทางกฎหมายอาจทำให้มีข้อห้ามหรือข้อจำกัดอย่างเข้มงวดในเรื่องการจำหน่ายสินทรัพย์

(ค) สินทรัพย์เหล่านั้นมักจะไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่เพื่อทดแทนได้ และมักมีมูลค่าสูงขึ้นตามกาลเวลา แม้ว่าสภาพทางกายภาพจะเสื่อมไป และ

(ง) การประมาณอายุการใช้งานอาจทำได้ยาก ซึ่งในบางกรณีอาจมีอายุได้ถึงหลายร้อยปี

หน่วยงานภาครัฐอาจมีการครอบครองสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมเป็นจำนวนมาก ซึ่งได้มาเป็นเวลาหลายปีแล้ว และได้มาด้วยวิธีการต่างๆ กัน เช่น การซื้อ การบริจาค การยกมรดกให้ และการอายัด ยึดทรัพย์ สินทรัพย์เหล่านี้ไม่ได้ครอบครองไว้เพื่อก่อให้เกิดกระแสเงินสดไหลเข้าหน่วยงาน และอาจจะมีกฎหมาย หรือ ข้อจำกัดทางสังคมในการใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว

คำนิยาม

๙. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี	หมายถึง	(สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้) มูลค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)
----------------	---------	---

ประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	หมายถึง	กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะหรือหน้าที่ที่คล้ายคลึงกันต่อการดำเนินงานของหน่วยงาน ซึ่งจะแสดงเป็นรายการเดี่ยวสำหรับวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยรายการในงบการเงิน
----------------------------------	---------	---

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์
--------------------------	---------	---

ค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น
---------------	---------	---

มูลค่าเฉพาะหน่วยงาน	หมายถึง	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดซึ่งหน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์ หรือที่คาดว่าจะเกิดเมื่อมีการโอนสินทรัพย์นั้นเพื่อชำระหนี้สิน
---------------------	---------	--

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
--	---------	--

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
---	---------	--

ที่ดิน อาคาร หมายถึง และอุปกรณ์	สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ (ก) หน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่าย สินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน (ข) หน่วยงานคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา
มูลค่าที่คาดว่าจะ ได้รับคืน	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักต้นทุนในการขาย ของสินทรัพย์ และมูลค่าจากการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า
มูลค่าบริการที่ คาดว่าจะได้รับคืน	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสดหักต้นทุน ในการขายของสินทรัพย์ และมูลค่าจากการใช้ประโยชน์ ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า
มูลค่าคงเหลือ	หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่าย สินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่าย สินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็ ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์
อายุการให้ ประโยชน์	หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้ (ก) ระยะเวลาที่หน่วยงานคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ (ข) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งหน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมาย
เดียวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชี
ภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การรับรู้รายการ

๑๐. หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตาม
เงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้
 - (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต
หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นจากรายการนั้น และ
 - (ข) สามารถวัดมูลค่าต้นทุน หรือมูลค่ายุติธรรม (รายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ ๒๐)
ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ
๑๑. รายการชิ้นส่วนอะไหล่ อุปกรณ์ที่สำรองไว้ใช้งาน และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงจะถูกรับรู้
ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
หากไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าว รายการดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นสินค้าหรือวัสดุคงเหลือ

๑๒. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดหน่วยในการวัดเพื่อรับรู้รายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนั้น หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการนำเกณฑ์การรับรู้รายการมาประยุกต์ตามสภาพแวดล้อม หรือลักษณะเฉพาะของหน่วยงาน ในบางกรณีอาจเป็นการเหมาะสมที่จะนำรายการที่ไม่มีนัยสำคัญ หลายรายการ เช่น อุปกรณ์ต่อพ่วงคอมพิวเตอร์ และรายการขนาดเล็กของอุปกรณ์มาบันทึกรวม เป็นสินทรัพย์รายการเดียว แล้วใช้เกณฑ์การรับรู้รายการกับมูลค่ารวม
๑๓. หน่วยงานต้องประเมินต้นทุนทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เมื่อเกิดขึ้นตาม หลักการรับรู้รายการ ต้นทุนดังกล่าวประกอบด้วยต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือที่เกิดขึ้นจาก การก่อสร้างที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการต่อเติม การเปลี่ยนแปลง ส่วนประกอบต่างๆ หรือการซ่อมบำรุงสินทรัพย์ดังกล่าว

สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน

๑๔. โดยทั่วไปแล้วสินทรัพย์บางอย่างจัดเป็นสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน แต่ยังไม่มีความหมายของสินทรัพย์ โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นที่ยอมรับกันในสากล สินทรัพย์เหล่านี้มักจะแสดงลักษณะทั้งหมดหรือบางส่วน ดังต่อไปนี้
- (ก) สินทรัพย์นั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบหรือเครือข่าย
 - (ข) สินทรัพย์นั้นมีลักษณะเฉพาะและไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ทางอื่นได้
 - (ค) สินทรัพย์นั้นเคลื่อนที่ไม่ได้ และ
 - (ง) สินทรัพย์นั้นมีข้อจำกัดในการจำหน่าย
- ถึงแม้สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานไม่ได้จำกัดความเป็นเจ้าของว่าจะต้องเป็นของหน่วยงานภาครัฐ แต่สินทรัพย์ดังกล่าวที่สำคัญๆ มักจะเป็นของหน่วยงานภาครัฐ สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานเป็นไปตาม คำนิยามของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และต้องรับรู้รายการทางบัญชีตามมาตรฐานการ บัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน ได้แก่ โครงข่ายถนน ระบบท่อระบายน้ำทิ้ง ระบบประปาและไฟฟ้า และระบบเครือข่ายการสื่อสาร

ต้นทุนเริ่มแรก

๑๕. หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มาเพื่อประโยชน์ในการรักษาความปลอดภัย หรือสภาพแวดล้อม การได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าวแม้จะไม่ได้เป็นการเพิ่มประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นโดยตรงให้กับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ใดๆ ที่มีอยู่ในปัจจุบันของหน่วยงาน แต่อาจเป็นสินทรัพย์ที่หน่วยงานจำเป็นต้องมีเพื่อให้หน่วยงาน สามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นจากสินทรัพย์อื่น ของหน่วยงานได้ ดังนั้น การได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าวจึงเข้าเกณฑ์การรับรู้ รายการเป็นสินทรัพย์เพราะทำให้หน่วยงานได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพ ในการให้บริการจากสินทรัพย์อื่นที่เกี่ยวข้องมากกว่ากรณีที่หน่วยงานไม่มีสินทรัพย์ดังกล่าว ตัวอย่างเช่น โรงพยาบาลจำเป็นต้องติดตั้งระบบหัวกระจายน้ำดับเพลิงใหม่เพื่อให้เป็นไปตาม

ข้อกำหนดด้านการป้องกันอัคคีภัย หน่วยงานต้องรับรู้รายการติดตั้งอุปกรณ์เข้ากับโรงพยาบาลครั้งนี้ เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากหน่วยงานไม่สามารถดำเนินงานให้เป็นไปตามข้อกำหนดได้โดยปราศจาก อุปกรณ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องสอบทานมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ทั้งรายการ ที่ ติดตั้งใหม่และสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง ถึงการด้อยค่าที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วย

ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง

๑๖. ภายใต้เกณฑ์การรับรู้รายการตามย่อหน้าที่ ๑๐ หน่วยงานต้องไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น แต่หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อเกิดขึ้น ต้นทุนในการซ่อมบำรุงที่เกิดขึ้นเป็นประจำมีองค์ประกอบหลักเป็นต้นทุนค่าแรงงาน ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และอาจรวมถึงชิ้นส่วนอะไหล่ชิ้นเล็ก รายการดังกล่าวมักมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็น “ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา” รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
๑๗. หน่วยงานอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์บางรายการ ตามระยะเวลาที่กำหนด ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนพื้นผิวการจราจรของถนนใหม่ ทุกกรอบสองถึงสามปี หรืออาจจำเป็นต้องก่ออิฐบุรอบภายในเตาเผาใหม่หลังจากมีการใช้งานครบตาม จำนวนชั่วโมงที่กำหนด หรืออาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนเครื่องตกแต่งภายในเครื่องบิน เช่น เก้าอี้ และห้องครัวหลายครั้งตลอดอายุของลำตัวเครื่องบิน หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ บางรายการมาเพื่อลดความถี่ของการเปลี่ยนแทนที่จะเกิดขึ้น เช่น การเปลี่ยนแทน ผืนผ้าภายในอาคาร หรือการเปลี่ยนไปใช้นั่งชนิดที่ไม่ต้องมีการเปลี่ยนแทนเกิดขึ้นอีก ภายใต้หลัก การรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๑๐ หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบดังกล่าว เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เมื่อต้นทุนนั้น เกิดขึ้นและเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วน ที่ถูกเปลี่ยนแทนตามหลักการของการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้ (ดูย่อหน้าที่ ๗๔-๗๕)
๑๘. หน่วยงานอาจจำเป็นต้องจัดให้มีการตรวจสอบครั้งใหญ่ตามระยะเวลาที่กำหนด เพื่อค้นหาสิ่งผิดปกติ ที่อาจเกิดขึ้น โดยไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนใดหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อยู่ในสภาพที่สามารถใช้งานได้ต่อเนื่อง (ตัวอย่างเช่น กรณีของเครื่องบิน) หน่วยงานต้อง รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชี ของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแทนหากเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ รายการ หน่วยงานต้องพิจารณาตัดมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลือของต้นทุนการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ ในครั้งก่อน (ถือเป็นส่วนต่างหากจากตัวสินทรัพย์) ไม่ว่าต้นทุนการตรวจสอบในครั้งก่อนจะถูกบันทึก ไว้ในรายการบัญชีเกี่ยวกับการได้มาหรือการก่อสร้างสินทรัพย์หรือไม่ก็ตาม ในกรณีจำเป็นหน่วยงาน อาจใช้ประมาณการต้นทุนการตรวจสอบสภาพในลักษณะคล้ายคลึงกันที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

ช่วยในการกำหนดมูลค่าองค์ประกอบของต้นทุนการตรวจสอบสภาพ ที่รวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์เมื่อหน่วยงานได้มาหรือก่อสร้างสินทรัพย์

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

๑๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน
๒๐. ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา
๒๑. หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน เช่น รัฐบาลได้รับบริจาคที่ดินจากนักพัฒนาที่ดิน โดยไม่มีต้นทุนหรือมีน้อยมาก เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาเป็นสวนสาธารณะ ถนน และทางเดินเท้า นอกจากนี้หน่วยงานอาจได้รับสินทรัพย์มาโดยการใช้อำนาจในการยึดทรัพย์ ภายใต้สถานการณ์เหล่านี้ ราคาทุนของสินทรัพย์ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์มา
๒๒. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ การวัดมูลค่ารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ได้มาโดยไม่มีราคาทุน หรือมีราคาทุนน้อยมาก ด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๒๐ ไม่ถือเป็นการตีราคาใหม่ ดังนั้นข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ในย่อหน้าที่ ๓๗ และข้ออภิปรายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ๓๘ – ๔๓ จะใช้กับกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีการตีราคารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่ในงวดการรายงานภายหลังจากการรับรู้ครั้งแรกเท่านั้น

ส่วนประกอบของราคาทุน

๒๓. ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย
 - (ก) ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หลังหักส่วนลดการค้า และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
 - (ข) ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร
 - (ค) ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของหน่วยงานที่เกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานได้สินทรัพย์นั้นมา หรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลานั้น
๒๔. ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่
 - (ก) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๕ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการก่อสร้างหรือการได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

- (ข) ต้นทุนการเตรียมสถานที่
- (ค) ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
- (ง) ต้นทุนการติดตั้งและการประกอบ
- (จ) ต้นทุนในการทดสอบว่าสินทรัพย์นั้นสามารถใช้งานได้เหมาะสมหรือไม่ หลังหักมูลค่าสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการขายรายการต่างๆ ที่ผลิตได้ในช่วงการเตรียมความพร้อมของสินทรัพย์เพื่อให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ (เช่น สินค้าตัวอย่างที่ผลิตขึ้นในช่วงการทดสอบอุปกรณ์) และ
- (ฉ) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

๒๕. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากภาระผูกพันของหน่วยงานในการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเกิดขึ้นจากการที่หน่วยงานใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นในการผลิตสินค้าคงเหลือในช่วงเวลาหนึ่ง สำหรับภาระผูกพันจากต้นทุนที่เกิดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้นั้น หน่วยงานต้องรับรู้และวัดมูลค่า ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

๒๖. ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้แก่
- (ก) ต้นทุนในการเปิดสถานประกอบการใหม่
 - (ข) ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
 - (ค) ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ
 - (ง) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

๒๗. การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้น อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์ หรือการนำสินทรัพย์มาใช้สำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากเดิม จึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

- (ก) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร แต่ยังไม่ได้นำสินทรัพย์มาใช้หรือนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงานในระดับที่ยังไม่เต็มกำลังการผลิต
- (ข) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างการสร้างความต้องการในผลผลิตจากสินทรัพย์ดังกล่าว และ
- (ค) ต้นทุนในการย้ายสถานที่หรือการจัดโครงสร้างการดำเนินงานบางส่วนหรือทั้งหมดของหน่วยงาน

๒๘. หน่วยงานอาจดำเนินการบางอย่างเพื่อการก่อสร้าง หรือการพัฒนารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ไม่จำเป็นต้องการทำให้สินทรัพย์ดังกล่าว อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การดำเนินการเหล่านี้อาจเกิดขึ้นก่อน หรือระหว่างกิจกรรม การก่อสร้างหรือพัฒนานั้น ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจมีรายได้จากการให้เช่าสถานที่ ที่จะใช้ก่อสร้างอาคารในอนาคตเป็นที่จอดรถจนกว่าการก่อสร้างอาคารจะเริ่มต้นขึ้น ทั้งนี้ การจัดให้ สถานที่ดังกล่าวเป็นที่เช่าจอดรถ ไม่ใช่กิจกรรมที่จำเป็นต้องการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพ ที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น หน่วยงานต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย ที่เกี่ยวข้องจากการดำเนินงานที่ไม่ใช่กิจกรรมหลักในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย และรวมถึง การจัดประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องตามลำดับ
๒๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่หน่วยงานสร้างขึ้นโดยใช้หลักการเดียวกับการวัดมูลค่า ต้นทุนของสินทรัพย์ที่หน่วยงานได้มา หากหน่วยงานผลิตสินทรัพย์ที่คล้ายกันออกขายในการดำเนิน ธุรกิจตามปกติ ต้นทุนของสินทรัพย์ที่สร้างเองมักเท่ากับต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเพื่อขาย (ดูมาตรฐาน การบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ดังนั้น ต้นทุนของสินทรัพย์ ต้องไม่รวมกำไรที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน ในทำนองเดียวกัน ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงหรือทรัพยากรอื่น ที่สูญเสียเกินกว่าปกติในการก่อสร้างสินทรัพย์ดังกล่าว ไม่ให้นำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ที่สร้างขึ้นใช้เอง การรับรู้ดอกเบี้ยเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นใช้เอง ต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

การวัดมูลค่าของราคาทุน

๓๐. ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ คือ มูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด หรือมูลค่ายุติธรรม สำหรับรายการที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ๒๐ ณ วันที่รับรู้รายการ หากมีการขยายกำหนดการชำระเงิน ออกไปนานกว่าปกติ หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงิน ทั้งหมดที่ต้องชำระ เป็นดอกเบี้ยตลอดระยะเวลาการได้รับสินเชื่อนั้น เว้นแต่หน่วยงานรับรู้ดอกเบี้ย ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของแนวทางที่อาจเลือก ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
๓๑. หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์หนึ่งรายการ หรือมากกว่าหนึ่งรายการ จากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณี การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น อย่างไรก็ตาม หน่วยงาน สามารถประยุกต์ใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีที่กล่าวไว้ได้ หน่วยงานต้องวัด มูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ

(ข) หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มา และสินทรัพย์ที่นำไปแลกได้อย่างน่าเชื่อถือ

หน่วยงานต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามแนวทางนี้ ถึงแม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

๓๒. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้หน่วยงานพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลง อันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

(ข) รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

(ค) ความแตกต่างในย่อหน้าที่ ๓๒(ก) หรือ ๓๒(ข) มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

๓๓. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้ จะถือว่าหน่วยงานสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ

(ข) สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่างๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม

หากหน่วยงานสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

๓๔. ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ครอบครองโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

๓๕. หน่วยงานสามารถเลือกใช้นโยบายบัญชี โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๓๖ หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๓๗ ทั้งนี้ หน่วยงานต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

วิธีราคาทุน

๓๖. ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หน่วยงานต้องแสดงรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)

วิธีการตีราคาใหม่

๓๗. ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) ที่เกิดขึ้นในภายหลัง หน่วยงานต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการตีราคาใหม่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๔๗ - ๔๙
๓๘. มูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคารจะกำหนดโดยใช้หลักฐานที่ได้จากการประเมินราคาที่อ้างอิงจากราคาตลาด โดยปกติจะดำเนินการโดยผู้ประเมินราคาอิสระ หรือหน่วยงานภาครัฐ มูลค่ายุติธรรมของอาคารและอุปกรณ์ ได้แก่ราคาตลาดที่ได้จากการประเมินราคา ซึ่งการประเมินราคาของสินทรัพย์นั้นตามปกติจะดำเนินการโดยผู้ประเมินราคาอิสระ หรือหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จำนวนมากสามารถหาได้โดยง่าย โดยการอ้างอิงจากราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีการซื้อขายคล่อง ตัวอย่างเช่น ราคาตลาดในปัจจุบันสามารถใช้ได้กับที่ดิน อาคารใช้งานโดยทั่วไปที่ไม่เฉพาะเจาะจง ยานพาหนะ และอาคารและอุปกรณ์ประเภทอื่นๆ
๓๙. การกำหนดราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์ของหน่วยงานภาครัฐบางรายการอาจทำได้ยาก เนื่องจากไม่มีรายการซื้อขายแลกเปลี่ยนในตลาดสำหรับสินทรัพย์เหล่านี้ ซึ่งหน่วยงานภาครัฐบางแห่งอาจมีการครอบครองสินทรัพย์ดังกล่าวไว้ในจำนวนที่มีนัยสำคัญ
๔๐. หากไม่สามารถกำหนดราคาตลาดได้ เนื่องจากไม่มีหลักฐานที่ใช้กำหนดราคาตลาดในตลาดที่มีการซื้อขายคล่อง มูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าวอาจกำหนดโดยอ้างอิงจากสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ในสถานที่และสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของที่ดินรกร้างว่างเปล่าที่รัฐบาลครอบครองไว้เป็นระยะเวลานาน และในช่วงเวลาดังกล่าวนั้นมีรายการเกิดขึ้นน้อยมาก หน่วยงานอาจประมาณมูลค่ายุติธรรม โดยอ้างอิงจากราคาตลาดของที่ดินที่มีคุณลักษณะคล้ายคลึงกัน และอยู่ในสถานที่ที่มีภูมิประเทศคล้ายคลึงกัน ในกรณีของอาคารที่มีลักษณะเฉพาะ และโครงสร้างอื่นๆ ที่สร้างขึ้นได้ อาจประมาณมูลค่ายุติธรรม โดยใช้ต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม หรือต้นทุนในการบูรณะทรัพย์สิน หรือราคาตามจำนวนหน่วยการบริการ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ในหลายๆ กรณี ต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

สามารถกำหนดขึ้น โดยอ้างอิงจากราคาซื้อของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งมีศักยภาพในการให้บริการที่เหลื้อยู่คล้ายคลึงกันในตลาดซื้อขายคล่อง ในบางกรณี การใช้ต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใหม่ อาจจะเป็นตัวกำหนดที่ดีที่สุดของต้นทุนเปลี่ยนแปลง ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่อาคารรัฐสภาเกิดความเสียหาย อาจใช้วิธีการสร้างอาคารแบบเดียวกันขึ้นใหม่แทนการหาสถานที่ใหม่หรือสร้างอาคารลักษณะอื่นแทน เนื่องจากอาคารดังกล่าวมีความสำคัญต่อชุมชน

๔๑. หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ไม่สามารถกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดได้เนื่องจากรายการอาคาร และอุปกรณ์นั้นมีลักษณะเฉพาะ หน่วยงานอาจจำเป็นต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีการอื่น เช่น ต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใหม่ ต้นทุนเปลี่ยนแปลงหักค่าเสื่อมราคาสะสมหรือต้นทุนในการบูรณะทรัพย์สิน หรือราคาตามจำนวนหน่วยการบริการ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ต้นทุนเปลี่ยนแปลงหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ประเภทอาคารหรืออุปกรณ์ อาจกำหนดขึ้นโดยอ้างอิงจากราคาซื้อในตลาดของส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินทรัพย์นั้น หรือราคาตามดัชนีราคาของสินทรัพย์อย่างเดียวกันหรือที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยอ้างอิงจากราคาสำหรับรอบระยะเวลาก่อนเมื่อนำวิธีดัชนีราคามาใช้ หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าเทคโนโลยีในการผลิตมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญตลอดรอบระยะเวลาหรือไม่ และกำลังการผลิตของสินทรัพย์ที่ใช้อ้างอิงเท่ากับสินทรัพย์ที่ถูกวัดมูลค่าหรือไม่
๔๒. ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่การเปลี่ยนแปลงไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวการตีราคาใหม่ทุก ๓-๕ ปี ถือว่าเพียงพอ
๔๓. เมื่อมีการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ต้องถูกปรับเป็นมูลค่าที่ดีใหม่ หน่วยงานต้องปฏิบัติตามสินทรัพย์ดังกล่าว ณ วันที่ตีราคาใหม่ ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) ในลักษณะเดียวกันกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) โดยอ้างอิงตามข้อมูลจากตลาดหรืออาจปรับเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี และปรับค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่ ให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและ

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากพิจารณาหักผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) แล้ว

(ข) นำค่าเสื่อมราคาสะสมหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาสะสม ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงซึ่งต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๔ และ ๕๕

๔๔. หากหน่วยงานเลือกตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ หน่วยงานต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการ ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่ด้วย

๔๕. ประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะ หรือหน้าที่ที่คล้ายคลึงกันต่อการดำเนินงานของหน่วยงาน ตัวอย่างการแบ่งประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

(ก) ที่ดิน

(ข) อาคารที่ใช้ในการดำเนินงาน

(ค) ถนน

(ง) เครื่องจักร

(จ) ระบบการส่งกระแสไฟฟ้า

(ฉ) เรือ

(ช) เครื่องบิน

(ซ) ยานพาหนะ

(ณ) เครื่องตกแต่งและติดตั้ง

(ญ) อุปกรณ์สำนักงาน

(ฎ) แท่นขุดเจาะน้ำมัน

๔๖. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้ เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานอาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้ หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาอันสั้น และราคาของสินทรัพย์ที่ตีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน

๔๗. หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ โดยตรงไปยังส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่นี้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

๔๘. หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ไปหักออกจากบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้ประเภทเดียวกันนั้น
๔๙. มูลค่าที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงจากการตีราคาของสินทรัพย์แต่ละรายการ ที่อยู่ในกลุ่มรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ประเภทเดียวกัน ต้องนำมาหักกลับกัน แต่ห้ามหักกลับกันหากสินทรัพย์นั้นอยู่ในประเภทที่แตกต่างกัน
๕๐. หน่วยงานอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีการรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ทั้งหมดหรือบางส่วนในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมโดยตรง เมื่อหน่วยงานตัดรายการสินทรัพย์นั้น โดยโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดหรือบางส่วนจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าว ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมเมื่อหน่วยงานจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ที่อยู่ในประเภทเดียวกันกับประเภทสินทรัพย์ที่มีการบันทึกส่วนเกินทุนจากการตีราคา อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่หน่วยงานใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว หน่วยงานอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ในกรณีนี้ จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมต้องไม่กระทำผ่านรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

ค่าเสื่อมราคา

๕๑. หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากจากกัน เมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น
๕๒. หน่วยงานต้องปันส่วนมูลค่าที่รับรู้เริ่มแรกของรายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ไปยังส่วนประกอบแต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญของสินทรัพย์นั้น และคิดค่าเสื่อมราคาแยกจากกัน ตัวอย่างเช่น โดยส่วนใหญ่ระบบถนน จะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกจากกันระหว่าง ผิวทาง ดินถมคันทาง คันขอบทางและร่องน้ำ ทางเท้า สะพาน และระบบแสงสว่าง ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานอาจแยกคิดค่าเสื่อมราคาโครงเครื่องบิน และเครื่องยนต์แยกจากกัน ไม่ว่าหน่วยงานจะเป็นเจ้าของเครื่องบินนั้นเองหรือเป็นการเช่าที่เช่าเงื่อนไขสัญญาเช่าการเงิน
๕๓. หากส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มีอายุการให้ประโยชน์และใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเหมือนกับส่วนประกอบอีกส่วนหนึ่งของสินทรัพย์รายการเดียวกัน ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานอาจรวมองค์ประกอบดังกล่าวเป็นกลุ่มเพื่อคิดค่าเสื่อมราคา

๕๔. ในกรณีที่หน่วยงานคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบบางส่วนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แยกจากกัน หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบอื่นๆ ที่เหลือของสินทรัพย์แยกจากกันด้วย ส่วนที่เหลือประกอบด้วยส่วนประกอบแต่ละส่วนที่ไม่มีนัยสำคัญ หากหน่วยงานคาดว่าส่วนประกอบต่างๆ จะมีรูปแบบและอายุการให้ประโยชน์ที่แตกต่างกัน หน่วยงานอาจคิดค่าเสื่อมราคาของส่วนประกอบที่เหลือโดยใช้วิธีการประมาณ ซึ่งเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่สะท้อนถึงรูปแบบการใช้ประโยชน์และ/หรืออายุการให้ประโยชน์ของส่วนประกอบดังกล่าว
๕๕. หน่วยงานอาจเลือกคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบแต่ละส่วนของสินทรัพย์รายการหนึ่งแยกจากกัน แม้ว่าต้นทุนของส่วนประกอบเหล่านั้น จะไม่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์รายการนั้น
๕๖. หน่วยงานต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ยกเว้นกรณีที่ตื่อนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น
๕๗. โดยปกติหน่วยงานต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ อาจเกิดจากการใช้สินทรัพย์ดังกล่าวในการผลิตสินทรัพย์อื่น ในกรณีนี้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งในต้นทุนของสินทรัพย์อื่นดังกล่าว และรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นนั้น ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาของโรงงานและอุปกรณ์ในการผลิต ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ในทำนองเดียวกัน ค่าเสื่อมราคาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้ในกิจกรรมการพัฒนา ถือเป็นส่วนหนึ่งในต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่หน่วยงานรับรู้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา

๕๘. หน่วยงานต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
๕๙. หน่วยงานต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ อย่างน้อยที่สุด ทุกสิ้นรอบปีบัญชี และหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ หน่วยงานต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้น เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
๖๐. แม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี หน่วยงานยังคงรับรู้ค่าเสื่อมราคาต่อไป ตราบเท่าที่มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี การซ่อมแซมและบำรุงรักษา

สินทรัพย์ไม่ถือเป็นเหตุให้หยุดคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ในทางตรงกันข้าม สินทรัพย์บางอย่าง อาจได้รับการซ่อมแซมและบำรุงรักษาไม่ดี หรือเลื่อนการบำรุงรักษาออกไปอย่างไม่มีกำหนด ด้วยข้อจำกัดทางด้านงบประมาณ หากนโยบายการบริหารสินทรัพย์ของหน่วยงานทำให้สินทรัพย์ ชำรุดเสียหายมากขึ้น หน่วยงานควรมีการประเมินและปรับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ใหม่ ให้สอดคล้องกัน

๖๑. จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นจำนวนเงินหลังหักมูลค่าคงเหลือ ในทางปฏิบัติ มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์มักเป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ ดังนั้น มูลค่าคงเหลือจึงไม่มีสาระสำคัญ ในการคำนวณจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา
๖๒. มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อาจเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าว ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะมีค่าเท่ากับศูนย์ จนกระทั่งมูลค่าคงเหลือลดลงต่ำกว่า มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ในภายหลัง
๖๓. การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์ อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การคิดค่าเสื่อมราคา จะสิ้นสุดเมื่อหน่วยงานตัดรายการสินทรัพย์นั้น ดังนั้น หน่วยงานไม่อาจหยุดคิดค่าเสื่อมราคา ของสินทรัพย์เมื่อหน่วยงานไม่ได้ใช้งานสินทรัพย์นั้น หรือปลดจากการใช้งานประจำ เว้นแต่สินทรัพย์นั้น ได้คิดค่าเสื่อมราคาหมดแล้ว อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามปริมาณ การใช้ค่าเสื่อมราคาอาจมีค่าเท่ากับศูนย์ได้เมื่อไม่มีการผลิต
๖๔. โดยหลักการแล้ว หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ จากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จากการใช้สินทรัพย์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม ปัจจัยอื่น เช่น ความล้าสมัยทางเทคนิคหรือทางการพาณิชย์ การชำรุดเสียหายที่เกิดขึ้นในขณะที่หยุดใช้งานสินทรัพย์ มักทำให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้นลดลง ดังนั้น ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้
 - (ก) ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์โดยประเมินจากกำลังการผลิตหรือผลผลิต ที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น
 - (ข) การชำรุดเสียหายทางกายภาพที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากปัจจัยต่าง ๆ ในการดำเนินงาน เช่น จำนวน ผลิตในการใช้ และแผนการซ่อมแซมและบำรุงรักษา รวมทั้ง การดูแลและบำรุงรักษาสินทรัพย์ ในขณะที่หยุดใช้งานสินทรัพย์
 - (ค) ความล้าสมัยทางด้านเทคนิคหรือทางพาณิชย์ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือการปรับปรุง การผลิต หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงความต้องการในสินค้าหรือบริการ ซึ่งเป็นผลผลิตหรือ บริการที่ได้จากสินทรัพย์นั้น
 - (ง) ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น การสิ้นสุดอายุ ของสัญญาเช่า

๖๕. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ได้ถูกนิยามในเชิงอัตราประโยชน์ที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น หน่วยงานอาจมีนโยบายบริหารสินทรัพย์โดยการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากใช้งานสินทรัพย์ไประยะหนึ่ง หรือหลังจากได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์แล้วส่วนหนึ่ง ดังนั้น อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จึงอาจสั้นกว่าอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ การประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์เป็นการใช้ดุลยพินิจซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์ของหน่วยงานจากการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน
๖๖. ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ที่ดินจะมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ยกเว้นในบางกรณี เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ อาคารมีอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอน จึงเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคาร ไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคาร
๖๗. หากหน่วยงานรวมต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสถานที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์หรือศักยภาพในการให้บริการจากต้นตุนั้น ในบางกรณี ที่ดินอาจมีอายุการให้ประโยชน์จำกัด จึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

๖๘. หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
๖๙. หน่วยงานต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากหน่วยงานพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ หน่วยงานต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
๗๐. หน่วยงานสามารถใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาซึ่งมีหลายวิธี ป็นส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต วิธีเส้นตรงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่เปลี่ยนแปลง วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นอยู่กับประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ที่สะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่า

จะได้รับในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ให้ใกล้เคียงที่สุดและต้องใช้
อย่างสม่ำเสมอในทุกกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับ
ในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป

- ๗๐ก. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจากรายได้ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์นั้นเป็นวิธีที่ไม่เหมาะสม โดยทั่วไปรายได้
ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ได้รับผลกระทบจากปัจจัยต่างๆ แต่ไม่ได้เกิดจากการใช้ประโยชน์
เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น รายได้ที่เกิดจาก
การใช้วัตถุดิบและกระบวนการผลิตสินค้า กิจกรรมการขาย หรือการเปลี่ยนแปลงของปริมาณ
และราคาขาย องค์ประกอบของราคาอาจเกิดจากภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับวิธีการใช้สินทรัพย์

การด้อยค่า

๗๑. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการกำหนดว่ารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
เกิดการด้อยค่าหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว อธิบายวิธีที่หน่วยงานใช้ในการทบทวนมูลค่า
ตามบัญชี และวิธีการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ รวมถึงเวลาที่หน่วยงานต้องรับรู้
หรือกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

ค่าชดเชยสำหรับการด้อยค่า

๗๒. ค่าชดเชยที่หน่วยงานได้รับจากบุคคลที่สาม สำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิด
การด้อยค่า สูญหาย หรือเลิกใช้ ต้องนำมารวมในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อหน่วยงาน
มีสิทธิได้รับค่าชดเชยนั้น
๗๓. การด้อยค่าหรือการสูญเสียของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับ
ค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อหรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อการเปลี่ยนแทนในภายหลัง
ถือเป็นเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่แยกจากกันและต้องบันทึกบัญชีแยกจากกัน ดังต่อไปนี้
- (ก) การด้อยค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - (ข) การตัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่เลิกใช้งาน หรือจำหน่ายไป ให้ถือปฏิบัติ
ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
 - (ค) ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่มีการด้อยค่า สูญเสีย
หรือเลิกใช้ ให้รับรู้ในการคำนวณรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายเมื่อหน่วยงานมีสิทธิได้รับค่าชดเชย
นั้น และ
 - (ง) ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิดจากการบูรณะ การซื้อ หรือการก่อสร้าง
เพื่อเปลี่ยนแทนสินทรัพย์เดิม ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การตัดรายการ

๗๔. หน่วยงานต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ออกจากบัญชีเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) หน่วยงานจำหน่ายสินทรัพย์ หรือ
- (ข) หน่วยงานคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์
๗๕. หน่วยงานต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อหน่วยงานตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี (ยกเว้นกรณีที่มาตราฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดเป็นอย่างอื่นในกรณีของการขายและเช่ากลับคืน)
- ๗๕ก. อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานมีการขายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อให้เช่า ที่เกิดขึ้นเป็นปกติและเป็นไปตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของหน่วยงาน หน่วยงานต้องโอนสินทรัพย์ดังกล่าวไปเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์ดังกล่าวได้หยุดการให้เช่าและถือไว้เพื่อขาย โดยเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวต้องรับรู้เป็นรายได้ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้)
๗๖. การจำหน่ายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อาจเกิดขึ้นได้ในหลายรูปแบบ (เช่น โดยการขายโดยการให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน หรือโดยการบริจาค) ในการกำหนดวันที่จำหน่ายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และในกรณีการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า
๗๗. ภายใต้เงื่อนไขการรับรู้รายการที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๐ หากหน่วยงานรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชี หน่วยงานต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทน โดยไม่คำนึงว่าส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้นได้มีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหากจากสินทรัพย์นั้นหรือไม่ หากหน่วยงานไม่สามารถกำหนดมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทนได้ ในทางปฏิบัติ หน่วยงานอาจใช้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนเป็นตัวบ่งชี้ถึงต้นทุนของส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทน ในขณะที่หน่วยงานได้มาหรือก่อสร้างส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้น
๗๘. ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ คือผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

๗๙. หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม แต่หากการชำระเงินเกิดขึ้นในภายหลัง ให้หน่วยงานรับรู้ผลตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรก ด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าการขายด้วยเงินสด และให้รับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับชำระกับราคาขายเงินสด เป็นดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับ

การเปิดเผยข้อมูล

๘๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกข้อในงบการเงิน สำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละประเภท
- (ก) เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์
 - (ข) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
 - (ค) อายุการให้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้
 - (ง) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) ของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และ
 - (จ) รายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึง
 - (๑) มูลค่าของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น
 - (๒) การจำหน่ายออก
 - (๓) มูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน
 - (๔) การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ ๓๗ ๔๗ และ ๔๘ และจากการรับรู้หรือกลับรายการบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่า โดยตรงไปยังสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - (๕) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - (๖) การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - (๗) ค่าเสื่อมราคา

- (๘) ผลต่างสุทธิของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการแปลงค่าทางการเงิน จากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน เป็นสกุลเงินที่หน่วยงานใช้เสนอรายงาน รวมถึงการแปลงค่าทางการเงินในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่หน่วยงานใช้เสนอรายงาน และ
- (๙) การเปลี่ยนแปลงอื่น

๘๑. หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในงบการเงินสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภทด้วย

- (ก) จำนวนและข้อจำกัดที่มีอยู่ในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
- (ข) จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จากการก่อสร้าง
- (ค) จำนวนเงินภาระผูกพันตามสัญญาที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และ
- (ง) จำนวนค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีการด้อยค่า การสูญเสีย หรือเลิกใช้ ซึ่งได้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่าย (ยกเว้นกรณีที่ได้เปิดเผยรายการดังกล่าวแยกต่างหากแล้วในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน)

๘๒. การเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ เป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจ ดังนั้น การเปิดเผยวิธีการที่ใช้และอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณ หรืออัตราค่าเสื่อมราคา จะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงิน เพื่อใช้ทบทวนนโยบายการบัญชีที่ฝ่ายบริหารเลือกใช้ และทำให้สามารถเปรียบเทียบข้อมูลกับของหน่วยงานอื่นได้ และด้วยเหตุผลที่คล้ายคลึงกันหน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- (ก) ค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้ ไม่ว่าค่าเสื่อมราคานั้นจะรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่าย หรือรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์อื่นในระหว่างงวด และ
- (ข) ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันสิ้นงวด

๘๓. หน่วยงานต้องเปิดเผยลักษณะและผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบในงวดปัจจุบัน หรือที่คาดว่าจะมีผลกระทบในรอบระยะเวลาต่อไป ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อาจมีผลมาจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการในเรื่องต่อไปนี้

- (ก) มูลค่าคงเหลือ
- (ข) ประมาณการต้นทุนในการรื้อ การขนย้าย หรือการบูรณะรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
- (ค) อายุการให้ประโยชน์
- (ง) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

๘๔. หากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในงบการเงิน
- (ก) วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
 - (ข) ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่
 - (ค) วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรม
 - (ง) ขอบเขตในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการว่า เป็นผลโดยตรงจากการอ้างอิงราคาซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง หรือราคาซื้อขายในตลาดล่าสุด ซึ่งเป็นการซื้อขายที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน หรือเป็นผลจากการใช้เทคนิคอื่นในการวัดมูลค่าเพื่อประมาณมูลค่ายุติธรรม
 - (จ) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งหน่วยงานต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด
 - (ฉ) ผลรวมของกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละรายการซึ่งอยู่ในประเภทเดียวกัน
 - (ช) ผลรวมของขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละรายการซึ่งอยู่ในประเภทเดียวกัน
๘๕. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีการด้อยค่าตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๘๐ (จ) ข้อ (๔) ถึง ๘๐ (จ) ข้อ (๖)
๘๖. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้ เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน
- (ก) มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่หน่วยงานหยุดใช้งานเป็นการชั่วคราว
 - (ข) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) ซึ่งหักค่าเสื่อมราคาเต็มจำนวนแล้ว แต่ยังคงใช้งานอยู่
 - (ค) มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ซึ่งปลดจากการใช้งานประจำและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อการจำหน่าย และ
 - (ง) ในกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีราคาทุน ให้หน่วยงานเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เมื่อมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ

การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๘๗. การรับรู้รายการที่เป็นส่วนประกอบต่างๆ ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และการตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ตามย่อหน้าที่ ๑๑ และย่อหน้าที่ ๑๗ ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการที่ได้มาและรายการเปลี่ยนแทนนับตั้งแต่วันที่มาตรฐานฉบับนี้มีผลใช้บังคับ
๘๘. การคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบต่างๆ ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แยกจากกันตามย่อหน้าที่ ๕๑ ถึง ๕๕ ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการที่ได้มานับตั้งแต่วันที่มาตรฐานฉบับนี้มีผลใช้บังคับ
๘๙. การวัดมูลค่าเริ่มแรกของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ซึ่งหน่วยงานได้มาจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓๑ ถึง ๓๓ ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการที่ได้มานับตั้งแต่วันที่มาตรฐานฉบับนี้มีผลใช้บังคับ

วันถือปฏิบัติ

๙๐. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๐ เป็นต้นไป โดยสนับสนุนให้นำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากหน่วยงานปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ก่อนวันที่กำหนด หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

แนวทางการปฏิบัติ

แนวทางนี้ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

ความถี่ของการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ใหม่

๑. ย่อหน้าที่ ๓๗ ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้หน่วยงานนำวิธีการตีราคาใหม่ไปใช้เพื่อวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งต้องไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ หากวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ย่อหน้าที่ ๔๒ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ กำหนดความถี่ของการตีราคาใหม่ ซึ่งขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ จึงจำเป็นต้องมีการตีราคาใหม่ วัตถุประสงค์ของแนวทางการปฏิบัตินี้ มีไว้เพื่อช่วยให้หน่วยงานปรับใช้วิธีการตีราคาใหม่ เพื่อที่จะตัดสินใจได้ว่า มูลค่าตามบัญชีแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
๒. ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แตกต่างจากราคาที่ตีใหม่อย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ ถ้ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าวเกิดขึ้น หน่วยงานต้องวัดมูลค่ายุติธรรม และปรับมูลค่าสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมูลค่ายุติธรรม
๓. ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากราคาที่ตีใหม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานจะต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

ข้อมูลจากแหล่งภายนอก

- ก. การเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อหน่วยงานที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี หรือจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ ในเรื่องเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี ทางการตลาด ทางเศรษฐกิจ หรือทางกฎหมาย ที่หน่วยงานดำเนินการอยู่ หรือในตลาดที่สินทรัพย์นั้นถูกกำหนดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจง
- ข. เมื่อสินทรัพย์ของหน่วยงานมีมูลค่าตามราคาตลาดแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชี
- ค. ดัชนีราคาที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญในระหว่างงวดบัญชี

ข้อมูลจากแหล่งภายใน

- ง. มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่า สินทรัพย์มีความล้าสมัย หรือมีความเสียหาย
- จ. การเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อหน่วยงาน ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี หรือจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ ในเรื่องเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ถูกใช้ หรือที่คาดว่าจะใช้ ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงในด้านลบเกี่ยวกับสินทรัพย์ ได้แก่ สินทรัพย์ที่ถูกปล่อยทิ้งไว้ไม่ได้ใช้งาน หรือมีแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ และมีการประเมินอายุการใช้งานของสินทรัพย์ให้จำกัดได้จากที่ไม่สามารถกำหนดได้ สำหรับการเปลี่ยนแปลงในทางบวก ได้แก่ รายจ่าย

ที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชี ซึ่งทำให้ศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์เกินกว่าศักยภาพเดิมที่ได้ประเมินไว้

ฉ. รายงานสนับสนุนจากแหล่งภายในเป็นหลักฐานว่าประสิทธิภาพในการดำเนินงานทางเศรษฐกิจของสินทรัพย์อาจจะดีขึ้นหรือแย่ลงกว่าที่คาดการณ์ไว้

๔. หากรายการที่แสดงไว้ในข้อที่ ๓ ยังไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ หน่วยงานอาจต้องระบุข้อบ่งชี้อื่นๆ ที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ถูกตีราคา แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากที่หน่วยงานเคยกำหนดไว้ ถ้าสินทรัพย์ดังกล่าวมีการตีราคาใหม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ข้อบ่งชี้เพิ่มเติมเหล่านี้จะช่วยแสดงให้เห็นว่าหน่วยงานควรตีราคาสินทรัพย์เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ตัวอย่างประกอบ

การเปิดเผยข้อมูล

กรม ก. เป็นหน่วยงานภาครัฐที่มีรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อยู่ในความควบคุมเป็นจำนวนมาก และมีหน้าที่รับผิดชอบในการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนและบำรุงรักษาอสังหาริมทรัพย์ ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นส่วนหนึ่งของหมายเหตุประกอบงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕X๑ โดยแสดงการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

หมายเหตุ

๑. ที่ดิน

(ก) ที่ดิน มีจำนวน ๒๐๐,๐๐๐,๐๐๐ ตารางวา ซึ่งตั้งอยู่ตามสถานที่ต่างๆ ที่ดินแสดงตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕X๑ ที่ประเมินโดยหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่ประเมินราคา ซึ่งเป็นผู้ประเมินราคาอิสระ

(ข) ข้อจำกัด

ที่ดิน จำนวน ๕,๐๐๐,๐๐๐ ตารางวา (มูลค่า ๖๒,๕๐๐ CU) ถูกกำหนดให้เป็นที่ดินของรัฐ และไม่สามารถขายได้โดยไม่ผ่านการอนุมัติตามกฎหมาย และที่ดินของรัฐ จำนวน ๒,๐๐๐,๐๐๐ ตารางวา (มูลค่า ๒๕,๐๐๐ CU) และที่ดินอื่นๆ จำนวน ๒,๐๐๐,๐๐๐ ตารางวา (มูลค่า ๒๕๐,๐๐๐ CU) อยู่ในระหว่างการดำเนินคดีฟ้องร้องจากเจ้าของที่ดินคนก่อนในศาล และศาลสั่งให้ยังไม่ต้องจำหน่ายที่ดินออกจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาคดีถึงที่สุด กรมจึงรับรู้อำนาจการพิจารณาคดีของศาล

๒. อาคาร

(ก) อาคาร ประกอบด้วย อาคารสำนักงานและอาคารโรงงาน ซึ่งตั้งอยู่ตามสถานที่ต่างๆ

(ข) อาคารรับรู้เริ่มแรกด้วยราคาทุน แต่มีการตีราคาใหม่ด้วยมูลค่ายุติธรรมตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้ประเมินราคาอิสระพิจารณามูลค่ายุติธรรมอย่างสม่ำเสมอในรอบระยะเวลาสั้นๆ การตีราคาจึงเป็นปัจจุบัน

(ค) ค่าเสื่อมราคาคำนวณโดยใช้วิธีเส้นตรงตลอดอายุการให้ประโยชน์ของอาคาร อาคารสำนักงานมีอายุการให้ประโยชน์ ๒๕ ปี และอาคารโรงงานมีอายุการให้ประโยชน์ ๑๕ ปี

(ง) กรมมีการทำสัญญาการก่อสร้างอาคารใหม่ ๕ สัญญา มูลค่าสัญญาทั้งหมด ๒๕๐,๐๐๐ CU

๓. เครื่องจักร

(ก) เครื่องจักรวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม

(ข) ค่าเสื่อมราคาคำนวณโดยใช้วิธีเส้นตรงตลอดอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักร

(ค) เครื่องจักรมีอายุการให้ประโยชน์ดังต่อไปนี้

รถแทรกเตอร์

๑๐ ปี

อุปกรณ์ทำความสะอาด ๔ ปี
บันจัน ๑๕ ปี

- (ง) กรมทำสัญญาในการเปลี่ยนแทนบันจันที่ใช้ในการทำความสะดวกและบำรุงรักษาอาคาร มูลค่าตามสัญญา ๑๐๐,๐๐๐ CU

๔. เครื่องตกแต่งสำนักงานและส่วนปรับปรุง

- (ก) เครื่องตกแต่งสำนักงานและส่วนปรับปรุงวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม
(ข) ค่าเสื่อมราคาคำนวณโดยใช้วิธีเส้นตรงตลอดอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องตกแต่งสำนักงานและส่วนปรับปรุง
(ค) รายการทุกรายการในประเภทเครื่องตกแต่งสำนักงานและส่วนปรับปรุงมีอายุการให้ประโยชน์ ๕ ปี

การกระทบยอด

(หน่วย ๑,๐๐๐ CU)

	ที่ดิน		อาคาร		เครื่องจักร		เครื่องตกแต่ง สำนักงานและส่วน ปรับปรุง	
	๒๐x๑	๒๐x๐	๒๐x๑	๒๐x๐	๒๐x๑	๒๐x๐	๒๐x๑	๒๐x๐
รอบระยะเวลารายงาน	๒,๒๕๐	๒,๐๒๕	๒,๐๙๐	๒,๒๖๐	๑,๐๘๕	๑,๑๐๐	๒๐๐	๑๕๐
ยอดยกมาต้นงวด	-	-	๒๕๐	๑๐๐	๑๒๐	๒๐๐	๒๐	๑๐๐
เพิ่มขึ้น	-	-	-	-	๖๐	๘๐	-	-
จำหน่ายออก	-	-	๑๕๐	๔๐	-	-	-	-
ค่าเสื่อมราคา (ตามงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน)	-	-	๑๖๐	๑๘๐	๑๔๕	๑๓๕	๕๐	๕๐
การตีราคา (สุทธิ)	๒๕๐	๒๒๕	-๓๐	-๕๐	-	-	-	-
ยอดยกไปสิ้นงวด (ตามงบแสดงฐานะการเงิน)	๒,๕๐๐	๒,๒๕๐	๒,๐๐๐	๒,๐๙๐	๑,๐๐๐	๑,๐๘๕	๑๕๐	๒๐๐
ผลรวมของกำไรจากการตีราคา (ย่อหน้าที่ ๘๔ฉ)	๓๕๐	๕๐๐	๒๕๐	๒๕๐	-	-	-	-
ผลรวมของขาดทุนจากการตีราคา (ย่อหน้าที่ ๘๔ซ)	๒๕	๒๕	๓๘๐	๓๕๐	-	-	-	-
มูลค่าตามบัญชีต้นงวด	๒,๕๐๐	๒,๒๕๐	๒,๕๐๐	๒,๔๓๐	๑,๕๐๐	๑,๔๔๐	๒๕๐	๒๕๐
ค่าเสื่อมราคาสะสม	-	-	๕๐๐	๓๔๐	๕๐๐	๓๕๕	๑๐๐	๕๐
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	๒,๕๐๐	๒,๒๕๐	๒,๐๐๐	๒,๐๙๐	๑,๐๐๐	๑,๐๘๕	๑๕๐	๒๐๐

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (IPSAS 17)

เพื่อให้สอดคล้องกับบริบทของการบัญชีภาครัฐ จึงได้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับที่ ๑๗ (IPSAS 17) และเพิ่มถ้อยคำในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้มีความเหมาะสม

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนี้

- ๑.๑ ข้อกำหนดเกี่ยวกับทางเลือกในการรับรู้รายการสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมตามย่อหน้าที่ ๒ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับเรื่องการรับรู้และการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม ตามย่อหน้าที่ ๙ และย่อหน้าที่ ๑๑ – ๑๒
- ๑.๒ เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ ตามย่อหน้าที่ ๓ และ ๔
- ๑.๓ ข้อกำหนดให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับสินทรัพย์เฉพาะทางการทหารตามย่อหน้าที่ ๕ ย่อหน้าที่ ๒๐ และย่อหน้าที่ ๕๒ ข้อ (ข)
- ๑.๔ ข้อกำหนดในการพิจารณารายการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ ซึ่งให้พิจารณามูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากรายการแลกเปลี่ยนโดยพิจารณาจากกระแสเงินสดหลังหักภาษี ตามย่อหน้าที่ ๓๙ วรรคท้าย
- ๑.๕ แนวปฏิบัติเกี่ยวกับรายการผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ ๕๘
- ๑.๖ การแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่นที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๑๐๗A – ๑๐๗E
- ๑.๗ การถือปฏิบัติตามเกณฑ์คงค้างภายหลังวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๑๐๘
- ๑.๘ การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ ของปี ค.ศ. ๒๐๐๑ ตามย่อหน้าที่ ๑๐๙

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเพิ่มเติมถ้อยคำที่นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนี้

- ๒.๑ ขอบเขตการถือปฏิบัติที่เป็นข้อยกเว้น เพิ่มเรื่องสินทรัพย์เฉพาะทางการทหารตามย่อหน้าที่ ๒ ข้อ (ค) พร้อมทั้งกำหนดความหมายของสินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร
- ๒.๒ ตัวอย่างของสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมที่สอดคล้องกับสภาพการณ์ของประเทศไทยตามย่อหน้าที่ ๘
- ๒.๓ การเพิ่มคำขยายเพื่อให้เกิดความเข้าใจเรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนตามย่อหน้าที่ ๑๐ ข้อ (ข)

- ๒.๔ การกำหนดหน่วยงานภาครัฐเป็นผู้ประเมินราคาอิสระเพิ่มเติม ตามย่อหน้าที่ ๓๘ ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีตีราคาใหม่
- ๒.๕ การเพิ่มคำว่า “ทั้งนี้ให้มีระบบการควบคุมที่เพียงพอและเหมาะสม” ต่อท้ายรายการสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม และสินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร ที่เป็นข้อยกเว้นในการถือปฏิบัติ ในย่อหน้าที่ ๒ (ข) และ (ค)
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการปรับแก้ถ้อยคำที่นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนี้
- ๓.๑ การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้า ๘๗ ถึง ๘๙ มีการตัดข้อความเดิมออกทั้งหมด และเพิ่มข้อความใหม่เกี่ยวกับการถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับ ๑) การรับรู้รายการที่เป็นส่วนประกอบต่างๆ ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และการตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ๒) การคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบต่างๆ ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แยกจากกัน และ ๓) การรับรู้รายการครั้งแรกของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์
- ๓.๒ วันถือปฏิบัติ ในย่อหน้าที่ ๙๐ ขอดัดข้อความเดิมออกทั้งหมด และเพิ่มข้อความใหม่ให้เริ่มใช้มาตรฐานสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๐ เป็นต้นไป