

100998 กองคลัง
วันที่... - 6 พ.ศ. 2564
เวลา... ส่งคืน...



มหาวิทยาลัยนเรศวร
รับที่ 02925
วันที่ 6 พ.ศ. 2564
เวลา 13.01.41

ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๒๒๓

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระรามที่ ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๒๓ เมษายน ๒๕๖๔

เรื่อง ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔
เรียน อธิการบดีมหาวิทยาลัยนเรศวร

สิ่งที่ส่งมาด้วย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ จำนวน ๕๔ หน้า

ด้วยกระทรวงการคลังได้แก้ไขหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และเพิ่มเติมนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง บัตรภาษี ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ โดยออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ณ วันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ และได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับประกาศและงานทั่วไป เล่ม ๑๓๘ ตอนพิเศษ ๘๔ ง เมื่อวันที่ ๒๐ เมษายน ๒๕๖๔ แล้ว

กรมบัญชีกลาง จึงขอส่งประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดประกาศฉบับดังกล่าวพร้อมเอกสารแนบท้ายได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th

ขอแสดงความนับถือ

(นายประภาศ คงเอียด)

อธิบดีกรมบัญชีกลาง

กองบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๓ - ๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔



กรมบัญชีกลาง

ใบประกอบ

๐๕๘๕๐

๒๒๘ ๒๒ ๗

เรียน อธิการบดี

ด้วยกรมบัญชีกลาง ขอส่งประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง
มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
(ฉบับที่ ๒) พ.ศ.๒๕๖๔ โดยมีรายละเอียดดังเอกสารแนบ

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และโปรดแจ้งเวียนเจ้าหน้าที่ที่
เกี่ยวข้องทุกหน่วยงานทราบและถือปฏิบัติ



๗ พ.ค. ๖๔

จุฬารัตน์
๗ พ.ค. ๖๔



๗ พ.ค. ๖๔

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พีรธร บุญยรัตพันธุ์

รองอธิการบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิการบดีมหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ

ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔

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

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

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

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ดังต่อไปนี้

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

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

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

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

ข้อ ๖ ให้หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนดที่เลือกใช้มาตรฐานการบัญชีอื่นใด ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓ ของหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ แจ้างมาตรฐานการบัญชีที่หน่วยงานใช้ถือปฏิบัติ พร้อมเหตุผลและความจำเป็นให้กระทรวงการคลังทราบ

ข้อ ๗ การจัดทำรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐที่แสดงภาพรวมของหน่วยงาน
ต้นสังกัด และหน่วยงานภายใต้สังกัด ตามย่อหน้าที่ ๘ ของหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
ให้เป็นไปตามแนวทางที่กระทรวงการคลังกำหนด

ประกาศ ณ วันที่ ๘ เมษายน พ.ศ. ๒๕๖๔

อาคม เติมพิทยาไพสิฐ

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบาย
การบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒)

พ.ศ. ๒๕๖๔

กระทรวงการคลัง

กรมบัญชีกลาง

เมษายน ๒๕๖๔

สารบัญ

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

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

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

สินทรัพย์อื่น.....	๔๑
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน	๔๒ - ๖๒
การรับรู้หนี้สิน.....	๔๒ - ๔๖
ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น.....	๔๗ - ๔๘
ประมาณการหนี้สิน	๔๗
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	๔๘
การวัดมูลค่าหนี้สิน	๔๙
ประเภทของหนี้สิน	๕๐
นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท	๕๑ - ๕๙
เจ้าหนี้.....	๕๑
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	๕๒
รายได้รับล่วงหน้า	๕๓
รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง.....	๕๔
เงินทศรองราชการรับจากคลัง.....	๕๕
เงินรับฝาก	๕๖
เงินกู้.....	๕๗
ประมาณการหนี้สิน	๕๘
หนี้สินอื่น	๕๙
นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท.....	๖๐ - ๖๒
ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ	๖๐
ทุน.....	๖๑
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	๖๒
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้.....	๖๓ - ๗๓
การรับรู้รายได้.....	๖๓ - ๖๕
การวัดมูลค่ารายได้	๖๖ - ๖๗
ประเภทของรายได้	๖๘
นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท.....	๖๙ - ๗๓
รายได้จากเงินงบประมาณ	๖๙
รายได้แผ่นดิน	๗๐
รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล	๗๑
กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ	๗๒
รายได้อื่น	๗๓
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย.....	๗๔ - ๘๖

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

วัตถุประสงค์

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

ขอบเขตและการบังคับใช้มาตรฐาน

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

คำนิยาม

๔. คำศัพท์ที่ใช้ในหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

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

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

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น และนำมาใช้ในหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

หลักการบัญชีทั่วไป

หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities)

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

รายงานการเงิน

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

รายงานการเงินรวม

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

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน

๑๑. ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในรายงานการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

ความเข้าใจได้

๑๒. ข้อมูลในรายงานการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้งานการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ข้อมูลที่ซับซ้อน แต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจก็ไม่ควรละเว้นที่จะแสดงในรายงานการเงิน จึงต้องมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งานการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

๑๓. ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งานการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้ เมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งานการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งานการเงินได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูล ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลและความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้น

ความเชื่อถือได้

๑๔. ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ ซึ่งข้อมูลที่เชื่อถือได้จะต้องเป็นข้อมูลที่ไม่มีความผิดพลาดที่มิหนัยสำคัญ และต้องเป็นข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งหมายถึง ข้อมูลที่ไม่มีความลำเอียง และสามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

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

การเปรียบเทียบกันได้

๑๙. ผู้ใช้รายงานการเงินจะต้องสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น และยังสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงานเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้น การวัดมูลค่าและการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงจำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในหน่วยงานเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของหน่วยงานแต่ละแห่งก็ตาม

นโยบายการบัญชีทั่วไป

การโอนสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างหน่วยงาน

๒๐. การโอนย้ายสินทรัพย์และหนี้สินจากหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่งตามนโยบายของรัฐบาล ให้รับรู้มูลค่าตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นเป็นรายการปรับปรุงส่วนทุนของหน่วยงานผู้โอนและผู้รับโอน

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

๒๑. การบันทึกรายการครั้งแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้บันทึกเป็นสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น การซื้อหรือขายสินค้าและบริการที่กำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ การกู้ยืมด้วยจำนวนเงินที่ต้องชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

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

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์

การรับรู้สินทรัพย์

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

ที่กว้างกว่าการพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่เป็นการพิจารณาถึงการควบคุมขีดความสามารถในการใช้สินทรัพย์เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ไม่ว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดเข้าในอนาคตหรือไม่ก็ตาม หรืออาจกล่าวได้ว่า หน่วยงานจะสามารถควบคุมสินทรัพย์ได้ หากหน่วยงานสามารถกระทำการซื้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

๒๗.๑ ใช้สินทรัพย์นั้นในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน

๒๗.๒ ได้รับประโยชน์จากการขายสินทรัพย์นั้น

๒๗.๓ สามารถคิดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์นั้น

๒๗.๔ สามารถอนุญาตหรือปฏิเสธการใช้สินทรัพย์นั้นจากหน่วยงานอื่นหรือบุคคลอื่น

๒๘. ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ หมายถึง การมีโอกาสมากที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่หน่วยงาน และโอกาสนั้นต้องสามารถแสดงให้เห็นได้โดยมีหลักฐานประกอบหรือแสดงอยู่บนแนวคิดที่สมเหตุสมผล เช่น แสดงยอดลูกหนี้เป็นสินทรัพย์ ณ วันที่มีการจัดทำรายงาน เมื่อมีหลักฐานแสดงให้เห็นถึงโอกาสหรือความเป็นไปได้อย่างจะได้รับชำระหนี้ นั้นถึงแม้ว่าในอนาคตอาจมีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในลูกหนี้ก็ตาม แต่ ณ เวลาที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า มีโอกาสมากที่จะเกิดขึ้นก็ให้ถือว่าผ่านเกณฑ์ความเป็นไปได้ตามเกณฑ์การรับรู้ของสินทรัพย์

การวัดมูลค่าสินทรัพย์

๒๙. หน่วยงานจะบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ตามราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์นั้น ราคาค่าดังกล่าว รวมถึงค่าใช้จ่ายในการทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานในครั้งแรกด้วย

๓๐. สินทรัพย์อื่นนอกจากเงินสดที่หน่วยงานได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายหรือเสียค่าใช้จ่ายน้อยมากเสมือนได้เปล่า เช่น ได้มาจากการรับบริจาค หรือได้รับความช่วยเหลือจากหน่วยงานอื่น ให้บันทึกบัญชีโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น

ประเภทของสินทรัพย์

๓๑. สินทรัพย์อาจจัดแบ่งตามสภาพคล่องของสินทรัพย์ โดยแบ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รายการสินทรัพย์โดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่

(ก) เงินสดและเงินฝากธนาคาร

(ข) เงินตรองราชการ

(ค) เงินฝากคลัง

(ง) ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ

(จ) ลูกหนี้เงินยืม

(ฉ) เงินให้กู้

(ช) รายได้ค้างรับ

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

นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

เงินสดและเงินฝากธนาคาร

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

เงินทรองราชการ

๓๓. เงินทรองราชการ คือ เงินที่หน่วยงานได้รับจากรัฐบาลเพื่อทรองจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปลีกย่อย ในการดำเนินงานของหน่วยงานตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ การใช้จ่ายเงินทรองราชการจะบันทึกควบคุมโดยทะเบียน ยอดบัญชีเงินทรองราชการจะเป็นยอดคงที่ตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ เมื่อหน่วยงานใช้จ่ายเงินทรองราชการแล้ว จะรวบรวมหลักฐานการจ่ายเพื่อเบิกเงินงบประมาณมาขอใช้เงินทรองราชการ หน่วยงานจะบันทึกรับรู้เงินทรองราชการเมื่อได้รับเงินควบคุมไปกับการบันทึกเงินทรองราชการรับจากคลัง และให้แสดงรายการเงินทรองราชการในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ในงบแสดงฐานะการเงิน

เงินฝากคลัง

๓๔. เงินฝากคลัง หมายถึง เงินนอกงบประมาณที่หน่วยงานฝากไว้กับกระทรวงการคลัง หน่วยงานจะรับรู้เงินฝากคลังในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ โดยแสดงรายการเงินฝากคลังในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ

๓๕. ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับชำระจากบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานอื่นซึ่งเกิดจากการขายสินค้าและบริการอันเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานปกติของหน่วยงาน หน่วยงานจะรับรู้ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยตั้งบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้ การประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๑ - ๘๒ สำหรับการแสดงรายการลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการให้แสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชีในรายการลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินและให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ลูกหนี้เงินยืม

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

เงินให้กู้

๓๗. เงินให้กู้ หมายถึง เงินที่หน่วยงานให้บุคคลภายนอกกู้ยืม โดยมีสัญญาการกู้ยืมหรือข้อตกลงที่มีผลผูกพันตามกฎหมายเป็นหลักประกัน อาจมีการคิดดอกเบี้ยหรือไม่ก็ได้ เงินให้กู้ อาจแบ่งเป็นเงินให้กูระยะสั้น และเงินให้กูระยะยาวที่มีกำหนดการชำระคืนเกิน ๑ ปี หน่วยงานจะรับรู้เงินให้กู้เมื่อได้จ่ายเงินให้กู้แก่บุคคลอื่นและตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับเงินให้กู้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๑ - ๘๒ และให้แสดงรายการเงินให้กู้ด้วยมูลค่าสุทธิตามบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน และให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากเงินให้กู้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้ค้างรับ

๓๘. รายได้ค้างรับ คือ รายได้อื่นของหน่วยงาน ซึ่งเกิดรายได้ขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน เช่น รายได้จากเงินช่วยเหลือค้างรับ หน่วยงานจะรับรู้รายได้ค้างรับตามมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดงเป็นลูกหนี้ระยะสั้นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญหน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการรายได้ค้างรับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

วัสดุคงเหลือ

๓๙. วัสดุคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานตามปกติ โดยทั่วไปมีมูลค่าไม่สูงและไม่มีลักษณะคงทนถาวร เช่น วัสดุสำนักงาน หน่วยงานจะรับรู้วัสดุคงเหลือในราคาทุน โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

๔๐. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า คือ ค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานจ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์หรือบริการไปแล้ว และจะได้รับประโยชน์ตอบแทนในอนาคตซึ่งคาดว่าจะใช้หมดไปในระยะสั้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าตามมูลค่าของสินทรัพย์หรือบริการที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญหน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

สินทรัพย์อื่น

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

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน

การรับรู้หนี้สิน

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

ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ประมาณการหนี้สิน

๔๗. ประมาณการหนี้สิน คือ หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ หน่วยงานจะรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินของหน่วยงานเมื่อประมาณการหนี้สินนั้นทำให้ หน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบันแล้ว และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสีย ทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น รวมทั้งสามารถประมาณมูลค่า ของภาระผูกพันนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย หากหน่วยงานพิจารณา จากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่แล้วเห็นว่า ผลของเหตุการณ์ในอดีตทำให้หน่วยงานมีภาระผูกพัน ณ วันที่ ไนงบแสดงฐานะการเงินแล้ว หน่วยงานจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินดังกล่าวด้วยจำนวนประมาณการ ที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่หน่วยงานจะต้องจ่าย ณ วันที่ไนงบแสดงฐานะการเงินเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น แต่หากหน่วยงานพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดแล้วเห็นว่า หน่วยงานไม่น่าจะมีภาระผูกพันในปัจจุบัน อยู่ ณ วันที่ไนงบแสดงฐานะการเงิน ก็ยังไม่ต้องรับรู้เป็นหนี้สินไนงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผย ข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์ และการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน ในกรณีที่หน่วยงานรับรู้ประมาณการหนี้สินไนงบแสดงฐานะ การเงิน หน่วยงานต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ไนงบแสดงฐานะการเงิน และปรับปรุง ประมาณการหนี้สินดังกล่าวให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น และหน่วยงานจะต้องกลับบัญชี ประมาณการหนี้สินหากความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระ ภาระผูกพันนั้นไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

๔๘. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

๔๘.๑ ภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งภาระผูกพันนี้จะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อได้รับ การยืนยันจากการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ และเหตุการณ์ในอนาคตนั้นต้องเป็นเหตุการณ์ที่หน่วยงานไม่สามารถควบคุมได้ทั้งหมด

๔๘.๒ ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ไม่สามารถบันทึกรับรู้เป็นหนี้สินได้ เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนว่าหน่วยงานจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น หรือไม่สามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ หน่วยงานไม่ต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นไนงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้ รายงานการเงิน

การวัดมูลค่าหนี้สิน

๔๙. โดยทั่วไปหนี้สินให้วัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น

ประเภทของหนี้สิน

๕๐. รายการหนี้สินโดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่

- (ก) เจ้าหนี้
- (ข) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
- (ค) รายได้รับล่วงหน้า
- (ง) รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง
- (จ) เงินทตรงราชการรับจากคลัง
- (ฉ) เงินรับฝาก
- (ช) เงินกู้
- (ซ) ประมาณการหนี้สิน
- (ณ) หนี้สินอื่น

นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท

เจ้าหนี้

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

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

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

รายได้รับล่วงหน้า

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

รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง

๕๔. รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับ หรือจัดเก็บแทนรัฐบาล และมีภาระผูกพัน ที่จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้ของแผ่นดิน เช่น รายได้ภาษี รายได้ค่าธรรมเนียมและค่าปรับ รายได้จาก การขายสินทรัพย์และบริการ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังตามจำนวนเงิน ที่จัดเก็บแล้ว แต่ยังไม่ส่งคลังไม่ทันภายในปี เมื่อหน่วยงานปิดบัญชีรายได้แผ่นดินและบัญชีรายได้แผ่นดิน นำส่งคลัง ณ วันที่จัดทำรายงาน และให้แสดงรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดง ฐานะการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานได้รับทั้งหมดในระหว่าง ปีงบประมาณ หักด้วยจำนวนรายได้ที่นำส่งคลังแล้วจนถึงวันที่จัดทำรายงาน และจำนวนรายได้แผ่นดิน ที่รอนำส่งคลังไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เงินอุดหนุนการรับจากคลัง

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

เงินรับฝาก

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

เมื่อได้รับเงินและให้แสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินประเภทหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณี หากรายการและจำนวนเงินมีสาระสำคัญให้เปิดเผยประเภทของเงินที่รับฝากไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เงินกู้

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

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

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

ไถถอนพันธบัตรที่รวมค่าธรรมเนียมการไถถอนก่อนกำหนด (ถ้ามี) กับมูลค่าสุทธิตามบัญชีของพันธบัตรเป็นกำไรหรือขาดทุนจากการไถถอนพันธบัตรก่อนกำหนด และนำไปแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๕๗.๒ ตัวเงินคลัง เป็นตราสารหนี้ระยะสั้นที่มีอายุครบกำหนดไถถอนไม่เกิน ๑ ปี ซึ่งออกจำหน่ายโดยวิธีการประมูล หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้โดยการออกตัวเงินคลัง เมื่อได้รับเงินจากการจำหน่ายตัวเงินคลัง และ ณ วันที่ในรายงาน จะแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าสุทธิของตัวเงินคลังตามมูลค่าหน้าตั๋วหักด้วยส่วนลดที่ผู้ออกตัวเงินคลังชื้อหักไว้จากหน้าตั๋วถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าตัวเงินคลัง และต้องรับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของตัวเงินคลัง

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

๕๗.๔ เงินกู้โดยการทำสัญญา (Term Loan) หน่วยงานอาจทำสัญญาเงินกู้เพื่อจัดหาเงินมาใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์หรือชำระหนี้สินเก่า ซึ่งมีกำหนดชำระคืนเงินกู้ในระยะสั้นหรือระยะยาวขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของเงินกู้ ส่วนราชการที่รับผิดชอบในการกู้เงินแทนรัฐบาลอาจจัดหาเงินกู้มาให้หน่วยงานของรัฐกู้ต่อ เพื่อใช้ลงทุนในโครงการต่าง ๆ และตกลงให้หน่วยงานของรัฐที่กู้ต่อดำเนินการชำระคืนเงินกู้โดยตรงให้กับแหล่งเงินกู้ หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้โดยการทำสัญญาเมื่อมีการเบิกเงินกู้ตามสัญญา และ ณ วันที่ในรายงาน จะแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบันของหนี้เงินกู้ค้างที่ต้องชำระคืน หน่วยงานผู้กู้ต้องรับรู้หนี้สินหากต้องชำระหนี้สินนั้นในอนาคต แม้ว่าจะไม่ได้รับเงินโดยตรงก็ตาม

ประมาณการหนี้สิน

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

หนี้สินอื่น

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

นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท

ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ

๖๐. รัฐบาลจะถือส่วนทุน หรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานแทนประชาชน ส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานโดยทั่วไป ประกอบด้วย

๖๐.๑ ทุน

๖๐.๒ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

ทุน

๖๑. ทุนของหน่วยงานเกิดขึ้นเมื่อเริ่มตั้งหน่วยงาน หรือเมื่อเริ่มปฏิบัติตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง โดยหน่วยงานจะต้องสำรวจสินทรัพย์และหนี้สินเพื่อดีงยอดบัญชีด้วยจำนวนผลต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินในบัญชีทุน

รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

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

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้

การรับรู้รายได้

๖๓. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นรายได้จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่

๖๓.๑ ความหมายของรายได้ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ และ

๖๓.๒ เกณฑ์การรับรู้รายได้ ดังนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในการเกิดขึ้นของรายได้ และ

(ข) สามารถวัดมูลค่าของรายการดังกล่าวได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

๖๔. รายได้ตามคำนิยามดังกล่าวเป็นการไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตลอดระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นจะเกี่ยวเนื่องกับการเพิ่มขึ้นในส่วนของสินทรัพย์ หรือการลดลงในส่วนของหนี้สินซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิ

ของหน่วยงานเพิ่มขึ้น เช่น รายได้จากการขายสินค้าและบริการ รายได้ดอกเบี้ย กระแสเงินสดเข้า เช่น เงินกู้ยืมไม่ถือเป็นรายได้ เนื่องจากทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากันจึงไม่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงาน

๖๕. หน่วยงานจะรับรู้รายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน

การวัดมูลค่ารายได้

๖๖. รายได้ให้วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับ
๖๗. โดยทั่วไปหน่วยงานจะกำหนดจำนวนรายได้ตามที่หน่วยงานตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ หรือค้ำรับหลังจากหักส่วนลดต่าง ๆ (ถ้ามี)

ประเภทของรายได้

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

นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท

รายได้จากเงินงบประมาณ

๖๙. หน่วยงานของรัฐอาจได้รับเงินงบประมาณประเภทต่าง ๆ เช่น งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบลงทุน ในหลายลักษณะ เช่น ได้รับเงินงบประมาณตามแผนการใช้จ่ายเงินเพื่อผลิตผลผลิตตามบทบาทภารกิจ ที่ตกลงกันไว้ หากใช้ไม่หมดต้องนำเงินที่เหลือส่งคืนคลัง ได้รับเงินงบประมาณเป็นเงินจ่ายขาดจากรัฐบาล โดยไม่มีเงื่อนไข ได้รับเงินงบประมาณที่เบิกแต่ละรายการเพื่อจ่ายชำระหนี้ที่ถึงกำหนดจ่ายแล้ว หรือได้รับเงินงบประมาณโดยไม่มีตัวเงินผ่านมือที่หน่วยงานแต่เป็นการเบิกหักผลส่งหรือเป็นการจ่ายตรงจากรัฐบาลให้กับเจ้าหน้าที่ของหน่วยงาน โดยภาพรวมให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินงบประมาณ ดังนี้

- ๖๙.๑ กรณีที่เบิกจ่ายเงินเข้าบัญชีของหน่วยงานเพื่อนำไปจ่ายต่อให้แก่ผู้มีสิทธิรับเงินของหน่วยงาน ให้รับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้ส่งคำขอเบิกเงินกับคลัง

๖๕.๒ กรณีที่เบิกหักผลส่ง หรือเบิกจ่ายตรงจากรัฐบาลให้แก่เจ้าหน้าที่ของหน่วยงาน โดยหน่วยงาน ไม่ได้รับตัวเงิน ให้รับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้รับอนุมัติคำขอเบิกเงินจากคลัง และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากเงินงบประมาณในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยให้เปิดเผย ประเภทของเงินงบประมาณที่ได้รับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้แผ่นดิน

๗๐. รายได้แผ่นดินเป็นรายได้ของรัฐบาลที่หน่วยงานได้รับและจะต้องนำส่งคลัง รายได้แผ่นดิน ประกอบด้วย รายได้แผ่นดินประเภทภาษี และรายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษี ได้แก่ รายได้จากการขาย สินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น หน่วยงานจะรับรู้เงินรายได้แผ่นดินเมื่อ ได้รับรายได้ และเนื่องจากรายได้แผ่นดินเป็นรายได้ที่หน่วยงานไม่สามารถนำมาใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ ดังนั้น ณ วันที่จัดทำรายงาน ให้หน่วยงานปิดบัญชีรายได้แผ่นดินและบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลังไปเข้าบัญชีรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง เพื่อแสดงภาระผูกพันที่หน่วยงานจะต้อง นำเงินส่งคลังในงวดบัญชีต่อไป

รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล

๗๑. ในการดำเนินงานของรัฐบาล นอกจากจะใช้จ่ายจากเงินงบประมาณแล้ว บางส่วนอาจจำเป็นต้องใช้ จ่ายจากเงินกู้ ซึ่งรัฐบาลจะเป็นผู้กู้และรับภาระชดใช้หนี้เงินกู้ โดยมีหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเป็น ผู้ดำเนินงานตามโครงการเงินกู้ หน่วยงานเหล่านั้นจะถือเงินที่ได้รับจากแหล่งเงินกู้เป็นรายได้ เพื่อนำมาใช้จ่ายดำเนินงานตามโครงการที่หน่วยงานเป็นผู้รับผิดชอบ แต่หน่วยงานเหล่านั้นไม่ต้อง รับภาระชดใช้หนี้เงินกู้ หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลเมื่อได้รับเงินในกรณีที่แหล่งเงินกู้ จ่ายเงินกู้ให้กับหน่วยงานโดยตรง หรือรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลพร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายในกรณีที่แหล่งเงินกู้จ่ายเงินตรงให้แก่เจ้าหน้าที่ และให้แสดงรายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายละเอียดรายได้จากเงินกู้ไว้ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน

กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

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

รายได้อื่น

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

ของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภทของรายได้อื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

การรับรู้ค่าใช้จ่าย

๗๔. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่

๗๔.๑ ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ และ

๗๔.๒ เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย ดังนี้

- (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย และ
- (ข) สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

๗๕. ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๔ ไม่รวมถึงการจ่ายสำหรับการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน หรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่การจ่ายมากระทำในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน รายการดังกล่าวจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายคู่กับหนี้สินที่เพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ส่วนการจ่ายเงินจริงซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายแต่เป็นการลดลงของหนี้สิน การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เกิดขึ้นเมื่อมีการจ่ายเงินล่วงหน้าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งซึ่งจะบันทึกรับรู้เป็นสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการจากการจ่ายเงินล่วงหน้านั้นแล้ว กระแสเงินสดออก เช่น การชำระหนี้สิน หรือกระแสการลงทุน เช่น การซื้อสินทรัพย์ การนำเงินไปลงทุนซื้อพันธบัตร ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามความหมายในคำนิยามย่อหน้าที่ ๔ เนื่องจากการชำระหนี้สินหรือการลงทุนดังกล่าวไม่มีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง

๗๖. หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลดลงได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมการรับรู้ส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์หรือส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สิน

ประเภทของค่าใช้จ่าย

๗๗. ค่าใช้จ่ายอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้

- (ก) ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร
- (ข) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- (ค) ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน
- (ง) หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

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

นโยบายการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท

ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร

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

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

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

ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน

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

หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

หนี้สงสัยจะสูญ

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

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

หนี้สูญ

๘๓. หน่วยงานจะตัดจำหน่ายหนี้สูญ เมื่อได้ติดตามทวงถามโดยมีหลักฐานที่แน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ และได้รับอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญจากผู้มีอำนาจแล้ว โดยต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องที่กำหนดไว้ตามกฎหมายก่อนจะตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ และให้หน่วยงานบันทึกบัญชีหนี้สูญและลดจำนวนลูกหนี้ พร้อมกับลดจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สงสัยจะสูญด้วยจำนวนเดียวกัน โดยแสดงหนี้สูญในรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

ดอกเบียจ่าย

๘๔. ดอกเบียจ่ายเป็นค่าตอบแทนที่หน่วยงานจ่ายให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงิน หรือเงินทุน หน่วยงานจะรับรู้ดอกเบียจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง

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

ค่าใช้จ่ายอื่น

๘๖. ค่าใช้จ่ายอื่น คือ ค่าใช้จ่ายประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายอื่นเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายนั้น และเข้าเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายตามย่อหน้าที่ ๗๔ และให้หน่วยงานแสดง

รายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภท และรายละเอียดของค่าใช้จ่ายอื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันที่ถือปฏิบัติ

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

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓
เรื่อง

นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

คำแถลงการณ์

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

สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์.....	๑ - ๒
ขอบเขต.....	๓
คำนิยาม.....	๔ - ๕
ความมีสาระสำคัญ.....	๕
นโยบายการบัญชี.....	๖ - ๓๒
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี.....	๖ - ๑๑
ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี.....	๑๒
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี.....	๑๓ - ๓๒
การนำหลักการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ.....	๒๐ - ๒๘
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง.....	๒๓
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง.....	๒๔ - ๒๘
การเปิดเผยข้อมูล.....	๒๙ - ๓๒
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี.....	๓๓ - ๔๑
การเปิดเผยข้อมูล.....	๔๐ - ๔๑
ข้อผิดพลาด.....	๔๒ - ๕๐
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้.....	๔๔ - ๔๙
การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน.....	๕๐
กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง และกรณีที่ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ.....	๕๑ - ๕๔
วันที่ถือปฏิบัติ.....	๕๕

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๕๕ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

วัตถุประสงค์

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

ขอบเขต

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติ และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

คำนิยาม

๔. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติเฉพาะที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	หมายถึง	การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาวะผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น
การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ	หมายถึง	การที่หน่วยงานไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่าหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ

กับรายงานการเงินงวดก่อน หรือไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

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

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง

การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานการเงินของหน่วยงานในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ หรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิดซึ่งข้อมูลดังกล่าว

- (ก) มีอยู่ในรายงานการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่
- (ข) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในรายงานการเงิน

ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

การเปลี่ยนทันที เป็นต้นไป	หมายถึง	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบ จากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ (ก) ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี (ข) รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับ ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง
การนำนโยบายการ บัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ ย้อนหลัง	หมายถึง	การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชี ในเรื่องนั้นมาโดยตลอด
การปรับรายงาน การเงินย้อนหลัง	หมายถึง	การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงิน ขององค์ประกอบของรายงานการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่ง ข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความมีสาระสำคัญ

๕. ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูล หรือการแสดงผลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน และการประเมินความมีสาระสำคัญของข้อมูล ต้องอาศัยการพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ใช้รายงานการเงินด้วย โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้ใช้รายงานการเงิน จะต้องมีความรู้ความเข้าใจทางบัญชีและกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยงาน และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลอย่างเต็มความสามารถ ดังนั้น การประเมินความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจและประเมินผลของผู้ใช้รายงานการเงิน

นโยบายการบัญชี

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

๖. เมื่อหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชี หรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการ ดังกล่าว ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องนั้น
๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่มีผลทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจและนำเชื่อถือเกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่น และสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชี ไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำ

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

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

๑๒. หน่วยงานต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนด หรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนด หรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ หน่วยงานต้องเลือก และนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

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

การนำหลักการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ

๒๐. ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๔
- (ก) หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว
- (ข) หากหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐนั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงหรือหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ หน่วยงานต้องปรับรายการการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น
๒๑. ต่ำนวัตกรรมประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ
๒๒. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติ ตามย่อหน้าที่ ๑๑ ซึ่งอนุญาตให้นำประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าว และหน่วยงานเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว และเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

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

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

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

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

การเปิดเผยข้อมูล

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

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

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๐. หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจ ก) ทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน ข) ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรือ ค) อาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้

- (ก) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- (ข) เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร
- (ค) สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนอรายงานการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบ
- (ง) จำนวนเงินของรายการปรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอหากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ
- (จ) หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนรายงานการเงินงวดที่นำเสนอได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใด และอย่างไร

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๑. เมื่อหน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้วแต่ยังไม่มีผลบังคับใช้ มาถือปฏิบัติ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้

- (ก) ข้อเท็จจริงที่หน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
- (ข) ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่มาถือปฏิบัติต่อรายงานการเงินของหน่วยงานในงวดที่เริ่มนำมาตราฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

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

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

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

(ข) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว

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

การเปิดเผยข้อมูล

๔๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อรายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้
๔๑. หากหน่วยงานไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต เนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

๔๒. ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูล หรือการเปิดเผยองค์ประกอบของรายงานการเงิน รายงานการเงินถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หากรายงานการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ หรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อให้รายงานการเงินของหน่วยงานแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ หน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดของงวดปัจจุบันและแก้ไขทันทีก่อนที่รายงานการเงินจะได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งหน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไป และข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับรายงานการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในรายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป (ดูย่อหน้าที่ ๔๓ ถึง ๔๘)

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

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้

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

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

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

กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

๕๑. ในบางสถานการณ์ เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะปรับปรุงข้อมูลสำหรับงวดก่อน ๆ ที่แสดงเปรียบเทียบเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับรายงานการเงินงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจไม่ได้จัดเก็บข้อมูลในงวดก่อน ๆ ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ (รวมถึงในย่อหน้าที่ ๕๒ ถึง ๕๔ เกี่ยวกับการเปลี่ยนวันที่เป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อน ๆ) หรือไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปไม่ได้ที่หน่วยงานจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่
๕๒. บ่อยครั้งที่หน่วยงานจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของรายงานการเงินที่รับรู้ หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อน เนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านมาขึ้นหลังจากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่กระทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น
๕๓. ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน หน่วยงานต้องจำแนกข้อมูลดังต่อไปนี้ออกจากข้อมูลอื่น
- (ก) ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ
 - (ข) ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่รายงานการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้อิงจากราคาที่หาได้หรือข้อมูลที่หาได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลัง ต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่า การใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

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

วันที่ปฏิบัติ

๕๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

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

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

นโยบายการบัญชีภาครัฐ

เรื่อง บัตรภาษี

คำแถลงการณ์

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

สารบัญ

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

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

วัตถุประสงค์

๑. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับบัญชีตามหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐในประเด็นหลักเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เกิดจากบัญชีได้แก่ หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการออกบัตรภาษี การรับและนำส่งบัตรภาษี รายได้แผ่นดินจากการรับชำระค่าภาษีอากร และเงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออก

ขอบเขต

๒. นโยบายการบัญชีภาครัฐที่กำหนดนี้ใช้กับหน่วยงานของรัฐที่มีการปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับบัตรภาษีตามกฎหมาย ซึ่งได้แก่ กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต

คำนิยาม

๓. คำศัพท์ที่ใช้ในนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

บัตรภาษี	หมายถึง	บัตรภาษีที่กรมศุลกากรออกให้ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากร ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชย หรือผู้ส่งออกสามารถนำบัตรภาษีที่ได้รับไปชำระค่าภาษีอากรแทนเงินสดได้ในภายหลัง
เงินชดเชยการส่งสินค้าออก	หมายถึง	เงินที่จะจ่ายชดเชยค่าภาษีอากรซึ่งมีอยู่ในต้นทุนการผลิตสินค้าส่งออกให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชย หรือผู้ทำการส่งสินค้าออกในรูปบัตรภาษี ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔
หนี้สินจากการออกบัตรภาษี	หมายถึง	ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากการที่รัฐออกบัตรภาษีเพื่อชดเชยค่าภาษีอากรให้แก่ผู้ส่งออกที่มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากร
รายได้เงินชดเชยการส่งออก	หมายถึง	รายได้ที่เกิดจากการหักเงินรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ฝากเข้าบัญชีเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกของกรมศุลกากร ตาม พ.ร.บ. ชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๒๔

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

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการออกบัตรภาษี

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

โดยที่ผู้ส่งออกมิได้นำมาใช้ชำระภาษี หรือกรณีอื่นใดที่ทำให้บัตรภาษีที่ออกไปแล้วสิ้นสภาพลง ไม่สามารถนำมาใช้ได้อีกต่อไป

๑๐. กรณีที่ผู้ส่งออกนำบัตรภาษีมาใช้ชำระค่าภาษีตามปกติ ต้องมีการรับรู้รายได้แผ่นดินประเภทภาษีก่อน เมื่อหน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีได้ตรวจสอบแล้วว่ามีการขอใช้บัตรภาษีในระบบอิเล็กทรอนิกส์ จึงปรับลดหนี้สินที่เคยตั้งไว้
๑๑. กรณีที่ไม่มีการนำบัตรภาษีมาใช้เลยจนกระทั่งบัตรหมดอายุ และไม่มีการต่ออายุให้ ย่อมทำให้บัตรภาษีไม่มีมูลค่า และทำให้ภาระผูกพันของรัฐบาลในการชดเชยเงินภาษีอากรหมดสิ้นไปโดยรัฐบาลไม่สูญเสียเงินรายรับ หน่วยงานจึงต้องปรับลดหนี้สินที่ตั้งไว้และบันทึกรายได้ หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีต้องตรวจสอบหาบัตรภาษีที่หมดอายุเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องจัดทำรายงานการเงิน เพื่อปรับปรุงหนี้สินจากการออกบัตรภาษี เพื่อไม่ให้แสดงหนี้สินในรายงานการเงินสูงกว่ายอดที่เป็นจริง

การรับและนำส่งบัตรภาษี

๑๒. หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีต้องรับรู้บัตรภาษีที่ได้รับเป็นรายการเทียบเท่าเงินสด และรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อนำส่งบัตรภาษี
๑๓. เมื่อหน่วยงานได้รับชำระค่าภาษีอากรเป็นบัตรภาษี ถือเสมือนเป็นการรับเงินสดจากผู้เสียภาษี ซึ่งหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีต้องทำรายการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ออกบัตรภาษี ให้หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีนำไปลดยอดหนี้สินจากการออกบัตรภาษีเท่ากับจำนวนที่รับชำระค่าภาษีไว้แล้ว หน่วยงานผู้จัดเก็บต้องบันทึกค่าใช้จ่ายของหน่วยงานด้วยมูลค่าบัตรภาษีเท่ากับที่ได้รับชำระไว้ ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกัน
๑๔. หน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีต้องรับรู้การใช้บัตรภาษีตามมูลค่าที่หน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีรับชำระค่าภาษี เป็นรายการปรับลดหนี้สิน และรับรู้รายได้ของหน่วยงานตามมูลค่าบัตรภาษีที่ได้รับ
๑๕. เมื่อหน่วยงานผู้ออกบัตรภาษีซึ่งมีหน้าที่ควบคุมการใช้บัตรภาษีในการชำระค่าภาษีทำการตรวจสอบความถูกต้องของการใช้บัตรภาษีในระบบอิเล็กทรอนิกส์แล้ว จะดำเนินการล้างหนี้สินจากการออกบัตรภาษี เนื่องจากการใช้บัตรภาษีชำระค่าภาษีทำให้นี้สินจากการออกบัตรภาษีหมดไป และเกิดรายได้ขึ้นแก่หน่วยงานผู้ออกบัตร ซึ่งถือเป็นรายได้ที่เกิดจากรายการระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกัน

รายได้แผ่นดินจากการรับชำระค่าภาษีอากร

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

หักรายการกันเงินค่าภาษีอากรแล้ว อาจทำให้เกิดการเข้าใจผิดเกี่ยวกับเงินค่าภาษีอากรที่จัดเก็บได้จริง ตามกฎหมายที่กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีอากร

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

เงินฝากเงินชดเชยเพื่อการส่งออกและเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์

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

๒๓. หน่วยงานเจ้าของเงินฝากต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการระหว่างหน่วยงานกับรัฐบาล เมื่อมีการเบิกเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อชดเชยบัตรภาษีตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง
๒๔. เงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกมีลักษณะเหมือนการตั้งสำรองเพื่อจำกัดการใช้เงินบางส่วนไว้ไม่ให้ใช้ในเรื่องการบริหารงานโดยปกติของรัฐบาล การกั้นเงินสำรองนี้จะหมดความจำเป็นเมื่อสิ้นสุดกระบวนการชดเชยภาษีอากรของสินค้าส่งออก คือ เมื่อผู้ประกอบการส่งออกใช้บัตรภาษีชำระค่าภาษีอากรแทนเงินสด ดังนั้น เมื่อภาระผูกพันในการชดเชยการส่งสินค้าออกที่บันทึกไว้เป็นหนี้สินหมดไปจากการรับชำระภาษีเป็นบัตรภาษี จึงต้องมีการยกเลิกการกั้นเงินสำรองนี้ โดยบันทึกยอดเงินฝากหนี้สินจากการออกบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่ลดลงจากการเบิกเมื่อมีการนำบัตรภาษีมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเจ้าของเงินฝาก ค่าใช้จ่ายนี้จะถูกบันทึกพร้อมกับรายได้ระหว่างกันของรัฐบาล
๒๕. เมื่อหน่วยงานเจ้าของเงินฝากปฏิบัติตามระเบียบที่เกี่ยวข้องในการนำส่งเงินคงเหลือในบัญชีเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกเป็นรายได้แผ่นดิน หน่วยงานต้องรับรู้รายได้แผ่นดิน โดยการปรับปรุงกับรายได้ของหน่วยงานที่รับรู้ไปแล้วในระหว่างปีเมื่อมีการกั้นเงินชดเชยการส่งสินค้าออกจากเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้และหน่วยงานเจ้าของเงินฝากต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการระหว่างหน่วยงานกับรัฐบาล เมื่อมีการนำส่งเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกเป็นรายได้แผ่นดิน
๒๖. เงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกถูกกำหนดขึ้นตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้ในการกั้นเงินชดเชยจากเงินภาษีอากรที่ได้รับ และใช้จ่ายเพื่อล้างหนี้สินด้วยยอดบัตรภาษีที่หน่วยงานได้รับจากผู้ประกอบการส่งออกในการชำระภาษีอากรแทนเงินสด แต่หากมียอดเงินฝากในบัญชีคงเหลือ ณ วันสิ้นปีงบประมาณ ระเบียบที่เกี่ยวข้องกำหนดให้หน่วยงานเจ้าของเงินฝากต้องส่งเงินที่เหลือเป็นรายได้แผ่นดิน หน่วยงานจึงต้องปรับปรุงลดยอดรายได้ของหน่วยงานที่บันทึกไว้ในระหว่างปีเมื่อมีการกั้นเงินชดเชย และบันทึกรายได้แผ่นดินเมื่อมีการนำส่งเงินจากบัญชียอดเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง โดยบันทึกยอดเงินฝากเงินชดเชยการส่งสินค้าออกที่ลดลงจากการนำส่งเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเจ้าของเงินฝาก ค่าใช้จ่ายนี้จะถูกบันทึกพร้อมกับรายได้ระหว่างกันของรัฐบาล

การเปิดเผยข้อมูล

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

วันที่ปฏิบัติ

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