

ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๕๓๑

กรมบัญชีกลาง
ถนนพระรามที่ ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๒๕ กันยายน ๒๕๖๑

เรื่อง ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี ผู้อำนวยการ เลขาธิการ ผู้บัญชาการ อธิการบดี ผู้ว่าราชการจังหวัด และหัวหน้าหน่วยงานของรัฐที่มิใช่รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

สิ่งที่ส่งมาด้วย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ จำนวน ๒ หน้า

ด้วยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับประกาศและงานทั่วไป เล่ม ๑๓๕ ตอนพิเศษ ๒๓๑ ง วันที่ ๒๐ กันยายน ๒๕๖๑ แล้ว

กรมบัญชีกลาง จึงขอส่งประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย มาเพื่อให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป อนึ่ง สามารถดาวน์โหลดประกาศฉบับดังกล่าวพร้อมเอกสารแนบท้ายได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

ขอแสดงความนับถือ

(นางสาวสุทธิรัตน์ รัตนโชติ)
อธิบดีกรมบัญชีกลาง

กองบัญชีภาครัฐ
กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๐๐๐ ต่อ ๔๙๒๖ ๖๕๐๑
โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

ด้วยพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๖๘ วรรคหนึ่งและสอง บัญญัติให้กระทรวงการคลังกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ให้หน่วยงานของรัฐที่มิใช่รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ยกเลิก

๓.๑ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖

๓.๒ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ประกาศ ณ วันที่ ๑๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๖

๓.๓ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ประกาศ ณ วันที่ ๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

๓.๔ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ประกาศ ณ วันที่ ๑๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

๓.๕ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ประกาศ ณ วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

๓.๖ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ประกาศ ณ วันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๔

๓.๗ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ประกาศ ณ วันที่ ๒๔ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

๓.๘ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ประกาศ ณ วันที่ ๑๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

๓.๙ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ประกาศ ณ วันที่ ๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙

๓.๑๐ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

๓.๑๑ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน ประกาศ ณ วันที่ ๖ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๕๕

ข้อ ๔ ให้หน่วยงานของรัฐที่มิใช่รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่แนบท้ายประกาศนี้

สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและหน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา ๔ (๗) แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ภายในระยะเวลา ๓ ปี นับแต่วันที่พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ มีผลใช้บังคับ

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑
อภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
และนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

กระทรวงการคลัง

กรมบัญชีกลาง

กองบัญชีภาครัฐ

กันยายน ๒๕๖๑

สารบัญ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ **หน้า**

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ๑

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน ๒๖

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ๖๒

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ๘๐

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ๙๑

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ๑๐๖

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ๑๒๙

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ๑๔๐

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ๑๗๐

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ๑๙๙

นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน ๒๓๗

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒
คำนิยาม ๓
หลักการบัญชีทั่วไป ๔-๕
หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities) ๔-๕
รายงานการเงิน ๖-๙
ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน ๑๐-๑๘
ความเข้าใจได้ ๑๑
ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ๑๒
ความเชื่อถือได้ ๑๓-๑๗
การเปรียบเทียบกันได้ ๑๘
นโยบายการบัญชีทั่วไป ๑๙-๒๔
การโอนสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างหน่วยงาน ๑๙
รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ๒๐-๒๔
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ ๒๕-๔๑
การรับรู้สินทรัพย์ ๒๕-๒๗
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ ๒๘-๒๙
ประเภทของสินทรัพย์ ๓๐
นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท ๓๑-๔๑
เงินสดและเงินฝากธนาคาร ๓๑
เงินทดรองราชการ ๓๒
เงินฝากคลัง ๓๓
ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ ๓๔
ลูกหนี้เงินยืม ๓๕
เงินให้กู้ ๓๖
รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ ๓๗
รายได้ค้างรับ ๓๘
วัสดุคงเหลือ ๓๙
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ๔๐

สินทรัพย์อื่น ๔๑
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน ๔๒-๖๓
การรับรู้หนี้สิน ๔๒-๔๖
ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ๔๗-๔๘
ประมาณการหนี้สิน ๔๗
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ๔๘
การวัดมูลค่าหนี้สิน ๔๙
ประเภทของหนี้สิน ๕๐
นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท ๕๑-๖๐
เจ้าหนี้ ๕๑
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ๕๒
รายได้รับล่วงหน้า ๕๓
รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง ๕๔
เงินทดรองราชการรับจากคลัง ๕๕
เงินรับฝาก ๕๖
รายได้รอการรับรู้ ๕๗
เงินกู้ ๕๘
ประมาณการหนี้สิน ๕๙
หนี้สินอื่น ๖๐
นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท ๖๑-๖๓
ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ ๖๑
ทุน ๖๒
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ๖๓
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ ๖๔-๗๘
การรับรู้รายได้ ๖๔-๖๖
การวัดมูลค่ารายได้ ๖๗-๖๘
ประเภทของรายได้ ๖๙
นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท ๗๐-๗๘
รายได้จากเงินงบประมาณ ๗๐
รายได้แผ่นดิน ๗๑
รายได้จากเงินช่วยเหลือ ๗๒
รายได้จากการรับบริจาค ๗๓
รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล ๗๔

กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ๗๕
รายได้อื่น ๗๖
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย ๗๗-๘๙
การรับรู้ค่าใช้จ่าย ๗๗-๗๙
ประเภทของค่าใช้จ่าย ๘๐
นโยบายการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท ๘๑-๘๙
ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ๘๑
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ๘๒
ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน ๘๓
หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ ๘๔-๘๖
หนี้สงสัยจะสูญ ๘๔-๘๕
หนี้สูญ ๘๖
ดอกเบี้ยจ่าย ๘๗
รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง ๘๘
ค่าใช้จ่ายอื่น ๘๙
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ ๙๐

วัตถุประสงค์

๑. หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ ดังนี้

๑.๑ เพื่อให้หน่วยงานของรัฐใช้เป็นแนวทางในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และเป็นไปในกรอบมาตรฐานเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินรวมภาครัฐ

๑.๒ เป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีในการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐเพื่อแสดงความเห็นว่าได้จัดทำขึ้นภายใต้กรอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังกำหนด

๑.๓ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังกำหนด และสามารถนำรายงานการเงินมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันได้

ขอบเขต

๒. หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ใช้กับหน่วยงานของรัฐตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๔ ยกเว้นรัฐวิสาหกิจ และไม่ถือเป็นการบังคับใช้กับทุนหมุนเวียน สำหรับรายการที่เกิดขึ้นทั่วไปตามปกติในหน่วยงานของรัฐ ไม่ว่าจะเกิดจากแหล่งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ หรือเงินอื่นใดที่หน่วยงานของรัฐใช้ในการดำเนินงาน อย่างไรก็ดีหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ใช้กับรายการที่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว

คำนิยาม

๓. คำศัพท์ที่ใช้ในหลักการและนโยบายการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่าย	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่ลดลงในงวดการรายงาน โดยอยู่ในรูปของกระแสไหลออกหรือการใช้ไปซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ หรือการก่อหนี้ต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อการลดลงในส่วนของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ทั้งนี้ไม่รวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ
รายงานการเงินรวม	หมายถึง	รายงานการเงินที่หน่วยงานทางเศรษฐกิจนำเสนอเสมือนว่าเป็นหน่วยงานเดียว
นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการโดยเฉพาะ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์ หรือปฏิบัติที่หน่วยงานใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	หมายถึง	ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่หน่วยงานทั้งทางตรงและทางอ้อม
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่มีการตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
มูลค่าที่ตราไว้	หมายถึง	ราคาที่ตราไว้บนเหรียญ ธนบัตร พันธบัตร ตั๋วเงิน หุ้นกู้หรือหลักทรัพย์อื่น โดยไม่รวมดอกเบี้ยหรือเงินปันผลสะสม ราคาที่ตราไว้นี้ไม่จำเป็นต้องเท่ากับราคาที่นำออกขายหรือราคาที่ไถ่คืนในเวลาต่อมา
ราคาทุน	หมายถึง	การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกสินทรัพย์มา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน
รายการเทียบเท่าเงินสด	หมายถึง	เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูงซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนเงินที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกับมูลค่าเดิม ซึ่งความแตกต่างในมูลค่าดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญ
รายได้	หมายถึง	กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างงวดการรายงานซึ่งส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่ไม่รวมถึงการเพิ่มขึ้นที่เกี่ยวข้องกับส่วนสมทบจากผู้เป็นเจ้าของ
วิธีเส้นตรง	หมายถึง	วิธีหนึ่งของการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า หรือบัญชีส่วนลด/ส่วนเกินมูลค่าพันธบัตรหรือหุ้นกู้ โดยการหารจำนวนมูลค่าที่ต้องการตัดบัญชีด้วยอายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์ หรือจำนวนงวดที่ต้องการปันส่วน วิธีนี้จะทำให้ได้ค่าใช้จ่ายที่ตัดบัญชีในแต่งวดที่มีจำนวนเท่ากัน
ศักยภาพในการให้บริการ	หมายถึง	ขีดความสามารถของสินทรัพย์ในการส่งผลทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อช่วยให้การดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐเป็นไปตามวัตถุประสงค์
สินทรัพย์	หมายถึง	ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิง

		เศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน
สินทรัพย์ถาวร	หมายถึง	สินทรัพย์อันมีลักษณะคงทน ที่ใช้ในการดำเนินงานและใช้ได้นานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ มิได้มีไว้เพื่อขาย
ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ	หมายถึง	มูลค่าส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของหน่วยงานหลังจากหักหนี้สิน
หนี้สิน	หมายถึง	ภาระผูกผันในปัจจุบันของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต โดยที่การปลดเปลื้องภาระนั้นคาดว่าจะส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรของหน่วยงานที่อยู่ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น และนำมาใช้ในหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

หลักการบัญชีทั่วไป

หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities)

๔. หน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานและจะต้องจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปส่งให้กระทรวงการคลังเพื่อจัดทำรายงานการเงินรวมภาครัฐ คือ หน่วยงานของรัฐตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ซึ่งได้แก่ หน่วยงานทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาล หน่วยงานที่ดำเนินงานโดยใช้เงินทั้งหมดหรือเงินส่วนใหญ่จากเงินงบประมาณ รวมทั้งหน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งประกอบด้วย

๔.๑ ส่วนราชการ

๔.๒ รัฐวิสาหกิจ

๔.๓ หน่วยงานของรัฐสภา ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ องค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ และองค์กรอัยการ

๔.๔ องค์การมหาชน

๔.๕ ทุนหมุนเวียนที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล

๔.๖ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

๔.๗ หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด

๕. หน่วยงานที่เสนอรายงาน คือ หน่วยงานที่ถูกคาดการณ์อย่างสมเหตุผลว่า มีผู้จำเป็นต้องนำข้อมูลจากรายงานการเงินของหน่วยงานนั้นไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ และใช้ในการประเมินความรับผิดชอบของหน่วยงานที่มีต่อสาธารณะ หน่วยงานที่เสนอรายงานอาจหมายถึง กระทรวง กรม หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ ในการพิจารณากำหนดว่าหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานนั้น นอกจากเข้าหลักเกณฑ์ตามคำนิยามดังกล่าวแล้วยังอาจพิจารณาปัจจัยอื่นประกอบด้วย ได้แก่ การมีสถานะเป็นนิติบุคคลของหน่วยงานที่มีอำนาจในการควบคุม ถือครอง และใช้ทรัพยากรของหน่วยงานเพื่อดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ ความสำคัญหรือขนาดของหน่วยงาน บทบัญญัติเฉพาะตามกฎหมาย และเหตุผลทางวัฒนธรรมและการเมือง

รายงานการเงิน

๖. หน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานของรัฐบาล ตามย่อหน้าที่ ๔ จะต้องจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

๗. รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ตามย่อหน้าที่ ๔ จะต้องเป็นรายงานการเงินที่รวมเงินทุกประเภท และหากมีหน่วยงานภายใต้การควบคุม ต้องจัดทำรายงานการเงินรวมที่รวมหน่วยงานย่อยทุกแห่งที่อยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานของรัฐนั้น ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๕ เรื่อง รายงานการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)

๘. ในการพิจารณาว่าหน่วยงานย่อยอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานของรัฐ ให้ใช้หลักของการควบคุมเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา การควบคุม หมายถึง อำนาจในการควบคุมหน่วยงานอื่นเกี่ยวกับนโยบายด้านการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น การควบคุมนี้ไม่จำเป็นต้องเข้าไปรับผิดชอบตัดสินใจในการดำเนินงานประจำวันของหน่วยงานที่ถูกควบคุม แต่เป็นการเข้าไปมีบทบาทสำคัญในการกำหนดวัตถุประสงค์และนโยบายการดำเนินงานโดยรวมของหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๙. รายงานการเงินของหน่วยงานระดับกรม จะต้องแสดงภาพรวมของหน่วยงานส่วนกลาง หน่วยงานส่วนภูมิภาค และหน่วยงานย่อยภายใต้สังกัด รวมทั้งกิจกรรมเกี่ยวกับเงินนอกงบประมาณ ไม่ว่าจะเป็นเงินนอกงบประมาณที่กฎหมายอนุญาตให้นำไปใช้จ่ายได้โดยไม่ต้องนำส่งคลัง เงินทุนหมุนเวียน หรือกองทุนเงินนอกงบประมาณที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงาน ทั้งนี้เพื่อให้รายงานการเงินแสดงรายการที่ครอบคลุมทรัพยากรทั้งหมดที่หน่วยงานใช้ไปเพื่อก่อให้เกิดผลผลิตตามเป้าหมายของหน่วยงาน

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน

๑๐. ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในรายงานการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

ความเข้าใจได้

๑๑. ข้อมูลในรายงานการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้รายงานการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ข้อมูลที่ซับซ้อนแต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจก็ไม่ควรละเว้นที่จะแสดงในรายงานการเงิน จึงต้องมีข้อสมมติว่าผู้ใช้รายงานการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

๑๒. ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้เมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้รายงานการเงินได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูล ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลและความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้น

ความเชื่อถือได้

๑๓. ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ ซึ่งข้อมูลที่เชื่อถือได้จะต้องเป็นข้อมูลที่ไม่มีความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ และต้องเป็นข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งหมายถึง ข้อมูลที่ไม่มีความลำเอียง และสามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑๔. การแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีจะต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื้อหาของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอาจไม่ตรงกับรูปแบบทางกฎหมายหรือรูปแบบที่ทำขึ้นก็ได้

๑๕. ข้อมูลที่มีความเป็นกลางจะทำให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือ รายงานการเงินจะขาดความเป็นกลางเมื่อหน่วยงานเสนอรายงานให้ข้อมูลที่มีผลทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเบี่ยงเบนการตัดสินใจไปตามความต้องการของหน่วยงานนั้น

๑๖. ในการจัดทำรายงานการเงิน หน่วยงานจะต้องใช้ความระมัดระวังในเรื่องความไม่แน่นอนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ เช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น หน่วยงานอาจแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าวโดยการเปิดเผยถึงลักษณะผลกระทบ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และมิให้หนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป

๑๗. ข้อมูลในรายงานการเงินที่เชื่อถือได้ต้องมีความครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ การไม่แสดงรายการบางรายการอาจทำให้ข้อมูลมีความผิดพลาดหรือจะทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจผิด

การเปรียบเทียบกันได้

๑๘. ผู้ใช้รายงานการเงินจะต้องสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น และยังต้องสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงานเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้น การวัดมูลค่าและการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงจำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในหน่วยงานเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของหน่วยงานแต่ละแห่งก็ตาม

นโยบายการบัญชีทั่วไป

การโอนสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างหน่วยงาน

๑๙. การโอนย้ายสินทรัพย์และหนี้สินจากหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่งตามนโยบายของรัฐบาล ให้รับรู้มูลค่าตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นเป็นรายการปรับปรุงส่วนทุนของหน่วยงานผู้โอนและผู้รับโอน

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

๒๐. การบันทึกรายการครั้งแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้บันทึกเป็นสกุลเงินบาทโดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น การซื้อหรือขายสินค้าและบริการที่กำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ การกู้ยืมด้วยจำนวนเงินที่ต้องชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

๒๑. ณ วันสิ้นงวดการรายงาน ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (เช่น เงินสด และสินทรัพย์หรือหนี้สินที่จะได้รับหรือที่จะต้องชำระเป็นตัวเงินที่แน่นอน) เป็นเงินบาทโดยใช้อัตราปิด ส่วนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้รายงานโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราแลกเปลี่ยน ณ ขณะที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น

๒๒. อัตราปิด หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ สิ้นวันของวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งมีทั้งอัตราซื้อและอัตราขาย ในกรณีกิจการทั่วไปที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน อัตราปิดในการแปลงค่าสินทรัพย์ให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ อัตราปิดในการแปลงค่าหนี้สินให้ใช้อัตราที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ และกรณีการแปลงรายงานการเงินของกิจการในต่างประเทศให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อและขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้

๒๓. ในกรณีที่มีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้แปลงยอดการชำระเงินให้เป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

๒๔. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการรายงานรายการที่เป็นตัวเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งแตกต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในรายงานการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์

การรับรู้สินทรัพย์

๒๕. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นสินทรัพย์จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ คือ

๒๕.๑ ความหมายของสินทรัพย์ ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ

๒๕.๒ เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ ดังนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ

(ข) มูลค่าของสินทรัพย์นั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

๒๖. ตามคำนิยามของสินทรัพย์ในย่อหน้าที่ ๓ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสำหรับสินทรัพย์ในภาครัฐให้หมายความรวมถึงศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ด้วย การพิจารณาว่าสินทรัพย์ใดอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน ให้พิจารณาว่าหน่วยงานนั้นสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือควบคุมศักยภาพในการให้บริการที่จะเกิดจากการใช้สินทรัพย์นั้นได้หรือไม่ ซึ่งเป็นการพิจารณาที่กว้างกว่าการพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่เป็นการพิจารณาถึงการควบคุมขีดความสามารถในการใช้สินทรัพย์เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ไม่ว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดเข้าในอนาคตหรือไม่ก็ตาม หรืออาจกล่าวได้ว่า หน่วยงานจะสามารถควบคุมสินทรัพย์ได้หากหน่วยงานสามารถกระทำการข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

๒๖.๑ ใช้สินทรัพย์นั้นในการผลิตผลผลิตของหน่วยงาน

๒๖.๒ ได้รับประโยชน์จากการขายสินทรัพย์นั้น

๒๖.๓ คิดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์นั้น

๒๖.๔ สามารถอนุญาตหรือปฏิเสธการขอใช้สินทรัพย์นั้นจากหน่วยงานอื่นหรือบุคคลอื่น

๒๗. ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ หมายถึง การมีโอกาสมากที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่หน่วยงาน และโอกาสนั้นต้องสามารถแสดงให้เห็นได้โดยมีหลักฐานประกอบหรือแสดงอยู่บนแนวคิดที่สมเหตุสมผล เช่น แสดงยอดลูกหนี้เป็นสินทรัพย์ ณ วันที่มีการจัดทำรายงานเมื่อมีหลักฐานแสดงให้เห็นถึงโอกาสหรือความเป็นไปได้ว่าจะได้รับชำระหนี้นั้น ถึงแม้ว่าในอนาคตอาจมีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในลูกหนี้ก็ตาม แต่ ณ เวลาที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า มีโอกาสมากที่จะเกิดขึ้นก็ให้ถือว่าผ่านเกณฑ์ความเป็นไปได้ตามเกณฑ์การรับรู้ของสินทรัพย์

การวัดมูลค่าสินทรัพย์

๒๘. หน่วยงานจะบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ตามราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์นั้น ราคาทุนดังกล่าว รวมถึงค่าใช้จ่ายในการทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานในครั้งแรกด้วย

๒๙. สินทรัพย์อื่นนอกจากเงินสดที่หน่วยงานได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายหรือเสียค่าใช้จ่ายน้อยมากเสมือนได้เปล่า เช่น ได้มาจากการรับบริจาค หรือได้รับความช่วยเหลือจากหน่วยงานอื่น ให้บันทึกบัญชีโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น

ประเภทของสินทรัพย์

๓๐. สินทรัพย์อาจจัดแบ่งตามสภาพคล่องของสินทรัพย์ โดยแบ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รายการสินทรัพย์โดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่

(ก) เงินสดและเงินฝากธนาคาร
(ข) เงินทดรองราชการ
(ค) เงินฝากคลัง
(ง) ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ
(จ) ลูกหนี้เงินยืม
(ฉ) เงินให้กู้
(ช) รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ
(ซ) รายได้ค้างรับ
(ฌ) วัสดุคงเหลือ
(ญ) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
(ฎ) สินทรัพย์อื่น

นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

เงินสดและเงินฝากธนาคาร

๓๑. เงินสด หมายถึง เงินสดในมือ เช็ค ดราฟต์ และธนาณัติ หน่วยงานจะรับรู้เงินสดและเงินฝากธนาคารในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ และแสดงรายการดังกล่าวไว้ในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

เงินทดรองราชการ

๓๒. เงินทดรองราชการ คือ เงินที่หน่วยงานได้รับจากรัฐบาลเพื่อทดรองจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปลีกย่อยในการดำเนินงานของหน่วยงานตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ การใช้จ่ายเงินทดรองราชการจะบันทึกควบคุมโดยทะเบียน ยอดบัญชีเงินทดรองราชการจะเป็นยอดคงที่ตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ เมื่อหน่วยงานใช้จ่ายเงินทดรองราชการแล้ว จะรวบรวมหลักฐานการจ่ายเพื่อเบิกเงินงบประมาณมาชดใช้

เงินทดรองราชการ หน่วยงานจะบันทึกรับรู้เงินทดรองราชการเมื่อได้รับเงินควบคู่ไปกับการบันทึกเงินทดรองราชการรับจากคลัง และให้แสดงรายการเงินทดรองราชการในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

เงินฝากคลัง

๓๓. เงินฝากคลัง หมายถึง เงินนอกงบประมาณที่หน่วยงานฝากไว้กับกระทรวงการคลัง หน่วยงานจะรับรู้เงินฝากคลังในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ โดยแสดงรายการเงินฝากคลังในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ

๓๔. ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับชำระจากบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานอื่นซึ่งเกิดจากการขายสินค้าและบริการอันเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานปกติของหน่วยงาน หน่วยงานจะรับรู้ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๔ - ๘๕ สำหรับการแสดงรายการลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการให้แสดงมูลค่าสุทธิตามบัญชีในรายการลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินและให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ลูกหนี้เงินยืม

๓๕. ลูกหนี้เงินยืม หมายถึง ลูกหนี้ภายในหน่วยงานกรณีให้ข้าราชการ พนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ยืมเงินไปใช้จ่ายในการปฏิบัติงานโดยไม่มีดอกเบี้ย เช่น ลูกหนี้เงินงบประมาณ ลูกหนี้เงินนอกงบประมาณ หน่วยงานจะรับรู้ลูกหนี้ในกรณีนี้ตามมูลค่าที่จะได้รับโดยไม่ต้องตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และให้แสดงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้เงินยืมในรายการลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยแสดงรายละเอียดของลูกหนี้เงินยืมแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เงินให้กู้

๓๖. เงินให้กู้ หมายถึง เงินที่หน่วยงานให้บุคคลภายนอกกู้ยืม โดยมีสัญญาการกู้ยืมเป็นหลักฐาน อาจมีการคิดดอกเบี้ยหรือไม่ก็ได้ เงินให้กู้อาจแบ่งเป็นเงินให้กู้ระยะสั้นและเงินให้กู้ระยะยาวที่มีกำหนดการชำระคืนเกิน ๑ ปี หน่วยงานจะรับรู้เงินให้กู้เมื่อได้จ่ายเงินให้กู้แก่บุคคลอื่นและตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับเงินให้กู้ส่วนที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๔ – ๘๕ และให้แสดงรายการเงินให้กู้ด้วยมูลค่าสุทธิตามบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน และให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากเงินให้กู้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ

๓๗. รายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ หมายถึง รายได้จากเงินงบประมาณที่เกิดขึ้นแล้วแต่หน่วยงานยังไม่ได้รับเงิน ให้หน่วยงานบันทึกรายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ ณ วันที่จัดทำรายงาน หรือ ณ วันสิ้นปีงบประมาณ ด้วยจำนวนหนี้สินที่บันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างไว้แล้ว และจะต้องเบิกเงินงบประมาณมาเพื่อจ่ายชำระหนี้ ในกรณีของส่วนราชการยอดเงินที่จะบันทึกเป็นรายได้จากเงินงบประมาณค้างรับ ณ วันสิ้นปีงบประมาณ คือจำนวนหนี้สินที่บันทึกไว้แล้วและจะเบิกเงินงบประมาณในลักษณะเป็นเงินเหลื่อมจ่าย (จำนวนเงินที่ส่งคำขอเบิกเงินจากคลังภายในวันที่ ๓๐ กันยายน แต่ได้รับเงินในปีงบประมาณถัดไป) และให้หน่วยงานแสดงรายการรายได้จากเงินงบประมาณค้างรับรวมไว้ในรายการประเภทรายได้ค้างรับเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้ค้างรับ

๓๘. รายได้ค้างรับ คือ รายได้อื่นของหน่วยงาน ซึ่งเกิดรายได้ขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน เช่น รายได้จากเงินช่วยเหลือค้างรับ หน่วยงานจะรับรู้รายได้ค้างรับตามมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญหน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการรายได้ค้างรับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

วัสดุคงเหลือ

๓๙. วัสดุคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานตามปกติ โดยทั่วไปมีมูลค่าไม่สูงและไม่มีลักษณะคงทนถาวร ได้แก่ วัสดุสำนักงาน หน่วยงานจะรับรู้วัสดุคงเหลือในราคาทุน โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนรายการหนึ่งในงบแสดงฐานะการเงิน

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

๔๐. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า คือ ค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานจ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์หรือบริการไปแล้ว และจะได้รับประโยชน์ตอบแทนในอนาคตซึ่งคาดว่าจะใช้หมดไปในระยะสั้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าตามมูลค่าของสินทรัพย์หรือบริการที่คาดว่าจะได้รับ โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญหน่วยงานควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

สินทรัพย์อื่น

๔๑. สินทรัพย์อื่น หมายถึง สินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้สินทรัพย์อื่นเมื่อสินทรัพย์ประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๒๕ และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน หรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน แล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน

การรับรู้หนี้สิน

๔๒. ในการพิจารณาว่ารายการใดจะบันทึกเป็นหนี้สินจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่

๔๒.๑ ความหมายของหนี้สิน ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ

๔๒.๒ เกณฑ์การรับรู้หนี้สิน ดังนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น และ

(ข) มูลค่าของภาระผูกพันที่จะต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

๔๓. ตามคำนิยามดังกล่าว หนี้สินจะเกิดขึ้นเมื่อ

๔๓.๑ มีภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดจากเหตุการณ์ในอดีต กล่าวคือ มีเหตุการณ์ในอดีตที่ส่งผลให้เกิด “ภาระหน้าที่หรือความรับผิดชอบ” ต่อบุคคลหรือองค์กรใดๆ 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. หน่วยงานจะรับรู้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากหน่วยงานเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สินหากคู่สัญญายังมิได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา เช่น หน่วยงานไม่ต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้าที่ยังมิได้รับเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน

ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ประมาณการหนี้สิน

๔๗. ประมาณการหนี้สิน คือ หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ หน่วยงานจะรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินของหน่วยงานเมื่อประมาณการหนี้สินนั้นทำให้

หน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบันแล้ว และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น รวมทั้งสามารถประมาณมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย หากหน่วยงานพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่แล้วเห็นว่า ผลของเหตุการณ์ในอดีตทำให้หน่วยงานมีภาระผูกพัน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินแล้ว หน่วยงานจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินดังกล่าวด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่หน่วยงานจะต้องจ่าย ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น แต่หากหน่วยงานพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดแล้วเห็นว่า หน่วยงานไม่น่าจะมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ก็ยังไม่ต้องรับรู้เป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน ในกรณีที่หน่วยงานรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินนั้น หน่วยงานต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน และปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น และหน่วยงานจะต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันนั้นไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

๔๘. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

๔๘.๑ ภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งภาระผูกพันนี้จะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อได้รับการยืนยันจากการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ และเหตุการณ์ในอนาคตนั้นต้องเป็นเหตุการณ์ที่หน่วยงานไม่สามารถควบคุมได้ทั้งหมด

๔๘.๒ ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ไม่สามารถบันทึกรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนว่าหน่วยงานจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้นหรือไม่สามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

หน่วยงานไม่ต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน

การวัดมูลค่าหนี้สิน

๔๙. โดยทั่วไปหนี้สินควรวัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น

ประเภทของหนี้สิน

๕๐. รายการหนี้สินโดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่

(ก) เจ้าหนี้
(ข) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
(ค) รายได้รับล่วงหน้า
(ง) รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง
(จ) เงินทดรองราชการรับจากคลัง
(ฉ) เงินรับฝาก
(ช) รายได้รอการรับรู้
(ซ) เงินกู้
(ฌ) ประมาณการหนี้สิน
(ญ) หนี้สินอื่น

นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท

เจ้าหนี้

๕๑. เจ้าหนี้จะเกิดขึ้นจากภาระผูกพันที่หน่วยงานมีต่อบุคคลภายนอก เช่น เจ้าหนี้จากการซื้อสินค้าและบริการ เจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุน เจ้าหนี้อื่น เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้เจ้าหนี้จากการซื้อสินค้าและบริการ และเจ้าหนี้รายจ่ายประเภททุนเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าและบริการและสินทรัพย์จากผู้ขายแล้ว การรับสินค้าและบริการและสินทรัพย์นี้หมายถึงจุดที่หน่วยงานได้มีการตรวจรับเรียบร้อยแล้ว และให้หน่วยงานแสดงรายการเจ้าหนี้เป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน โดยให้เปิดเผยรายละเอียดประเภทเจ้าหนี้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

๕๒. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย คือ จำนวนเงินค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันแต่ยังไม่ได้มีการจ่ายเงิน การจ่ายเงินจะกระทำในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ค่าใช้จ่ายดังกล่าวอาจเกิดจากข้อกำหนดของกฎหมายข้อตกลงในสัญญาหรือจากบริการที่ได้รับแล้ว เช่น เงินเดือนหรือค่าจ้างค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค้างจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่าย และให้หน่วยงานแสดงค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้รับล่วงหน้า

๕๓. รายได้รับล่วงหน้า คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับล่วงหน้าเป็นค่าสินทรัพย์หรือบริการที่หน่วยงานยังไม่ได้ส่งมอบสินทรัพย์หรือบริการให้ในขณะนั้นแต่จะส่งมอบให้ในอนาคต หรือได้รับเงินนอกงบประมาณล่วงหน้าโดยมีเงื่อนไขให้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดโดยเฉพาะ และต้องนำเงินที่ใช้ไม่หมดส่งคืนคลัง

รายได้รับล่วงหน้าจึงเป็นหนี้สินหรือภาระผูกพันของหน่วยงานที่จะต้องส่งมอบสินทรัพย์หรือให้บริการในอนาคต ซึ่งจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้ส่งมอบสินทรัพย์หรือให้บริการดังกล่าวแล้ว หน่วยงานจะรับรู้รายได้รับล่วงหน้าเมื่อได้รับเงิน และให้หน่วยงานแสดงรายได้รับล่วงหน้าเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดของรายได้รับล่วงหน้าแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง

๕๔. รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง คือ จำนวนเงินรายได้ที่หน่วยงานได้รับหรือจัดเก็บแทนรัฐบาล และมีภาระผูกพันที่จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้ของแผ่นดิน เช่น รายได้ภาษี รายได้ค่าธรรมเนียมและค่าปรับ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังเมื่อหน่วยงานปิดบัญชีรายได้แผ่นดินและบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง ณ วันที่จัดทำรายงาน และให้แสดงรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลังเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานได้รับทั้งหมดในระหว่างปีงบประมาณ หักด้วยจำนวนรายได้ที่นำส่งคลังแล้วจนถึงวันที่จัดทำรายงาน และจำนวนรายได้แผ่นดินที่รอนำส่งคลังไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เงินทดรองราชการรับจากคลัง

๕๕. เงินทดรองราชการรับจากคลัง คือ จำนวนเงินทดรองราชการที่หน่วยงานได้รับจากรัฐบาลไม่ว่าจะเป็นเงินทดรองราชการของหน่วยงานซึ่งได้รับเพื่อเก็บไว้ทดรองจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปลีกย่อยในการดำเนินงานภายในหน่วยงานตามวงเงินที่ได้รับอนุมัติ และจะต้องส่งคืนรัฐบาลเมื่อหมดความจำเป็นต้องใช้หรือเมื่อยุบเลิกหน่วยงาน หรือเงินทดรองราชการที่หน่วยงานบางแห่งได้รับเพื่อนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น เงินทดรองราชการรับจากคลังเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติ เงินทดรองราชการรับจากคลังตามโครงการเงินกู้ต่างประเทศ เงินทดรองราชการดังกล่าวนี้ เมื่อหน่วยงานนำไปใช้จ่ายแล้วจะต้องส่งใบสำคัญไปเบิกเงินงบประมาณหรือเงินกู้มาชดใช้ หน่วยงานจะบันทึกรับรู้เงินทดรองราชการรับจากคลังเมื่อได้รับเงิน และให้แสดงรายการเงินทดรองราชการรับจากคลังเป็นหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงินของหน่วยงาน

เงินรับฝาก

๕๖. เงินรับฝาก คือ จำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับไว้โดยมีข้อผูกพันในการจ่ายคืนหรือจ่ายต่อ อาจเป็นเงินนอกงบประมาณที่รับไว้ตามข้อกำหนด เงินหลักประกันสัญญา เงินหลักประกันผลงาน หรือเงินอื่นใดซึ่งจะต้องจ่ายคืนให้แก่ผู้ฝาก หรือเป็นเงินผ่านมือที่จะต้องส่งต่อไปยังบุคคลที่สาม หน่วยงานจะบันทึกเป็นหนี้สินไว้จนกว่าจะมีการจ่ายคืน หรือจ่ายต่อไปยังบุคคลที่สาม หน่วยงานจะรับรู้เงินรับฝากเมื่อได้รับเงินและให้แสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินประเภทหนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สิน

ไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณี และหากรายการและจำนวนเงินมีสาระสำคัญให้เปิดเผยประเภทของเงินที่รับฝากไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้รอการรับรู้

๕๗. หน่วยงานอาจได้รับเงินบางประเภท เช่น ได้รับเงินตามโครงการช่วยเหลือจากรัฐบาลต่างประเทศ องค์การระหว่างประเทศ หรือบุคคลใด ๆ นอกจากหน่วยงานของรัฐ เพื่อสนับสนุนการดำเนินงานของหน่วยงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ หรือได้รับเงินบริจาคโดยมีผู้มอบให้หน่วยงานไว้ใช้ในการดำเนินงาน ถ้าหน่วยงานได้รับเงินช่วยเหลือหรือบริจาคไม่ว่าจะเป็นเงินสดหรือได้รับเป็นสินทรัพย์ แต่หน่วยงานยังไม่อาจรับรู้เป็นรายได้จากเงินช่วยเหลือหรือเงินบริจาคตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ ๗๒ และ ๗๓ ให้หน่วยงานตั้งพักรายได้ไว้ทางด้านหนี้สินเป็นรายได้รอการรับรู้ แล้วจึงทยอยตัดบัญชีเป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่จำเป็นเพื่อจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น ทยอยรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สัดส่วนของค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ได้รับความช่วยเหลือหรือบริจาค และให้แสดงรายการรายได้รอการรับรู้เป็นหนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงิน

เงินกู้

๕๘. เงินกู้เป็นรายการแสดงจำนวนหนี้สินของหน่วยงานของรัฐ นอกจากส่วนราชการที่รับผิดชอบในการกู้เงินแทนรัฐบาลแล้ว หน่วยงานของรัฐบางประเภทได้รับอนุญาตให้กู้เงินได้ตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด เช่น องค์การมหาชน หน่วยงานจะรับรู้เงินกู้ เมื่อได้รับเงินหรือเมื่อได้รับแจ้งจากแหล่งเงินผู้ให้กู้ว่าได้มีการเบิกจ่ายเงินกู้ให้เจ้าหนี้โดยตรงในกรณีเป็นการกู้เงินแบบจ่ายตรงให้เจ้าหนี้ และให้แสดงรายการเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และเงินกู้ระยะยาวที่จะถึงกำหนดชำระภายใน ๑ ปี เป็นหนี้สินหมุนเวียนและรายการเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับการกู้เงินที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๒๐ - ๒๔

ประมาณการหนี้สิน

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

หนี้สินอื่น

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

นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท

ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ

๖๑. รัฐบาลจะถือส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานแทนประชาชน ส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานโดยทั่วไปประกอบด้วย

๖๑.๑ ทุน

๖๑.๒ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

ทุน

๖๒. หน่วยงานจะบันทึกบัญชีทุนเมื่อเริ่มตั้งหน่วยงานหรือเมื่อเริ่มปฏิบัติตามระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง โดยหน่วยงานจะต้องสำรวจสินทรัพย์และหนี้สินเพื่อตั้งยอดบัญชีด้วยจำนวนผลต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินในบัญชีทุน

รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

๖๓. รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมจะแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงานที่สะสมมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งหน่วยงานจะนำมาบันทึกเพิ่มหรือลดส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่จัดทำรายงาน

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้

การรับรู้รายได้

๖๔. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นรายได้จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่

๖๔.๑ ความหมายของรายได้ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ

๖๔.๒ เกณฑ์การรับรู้รายได้ ดังนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของรายได้ และ

(ข) สามารถวัดมูลค่าของรายการดังกล่าวได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

๖๕. รายได้ตามคำนิยามดังกล่าวเป็นการไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตลอดรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของหน่วยงาน ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นจะเกี่ยวเนื่องกับการเพิ่มขึ้นในส่วนของสินทรัพย์ หรือการลดลงในส่วนของหนี้สินซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิของ

หน่วยงานเพิ่มขึ้น เช่น รายได้จากการขายสินค้าและบริการ รายได้ดอกเบี้ย การส่งมอบสินค้าหรือบริการเพื่อชำระหนี้สิน ฯลฯ กระแสเงินสดเข้า เช่น เงินกู้ยืมไม่ถือเป็นรายได้เนื่องจากทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากันจึงไม่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงาน

๖๖. หน่วยงานจะรับรู้รายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงาน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือหรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน

การวัดมูลค่ารายได้

๖๗. รายได้ควรวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ

๖๘. โดยทั่วไปหน่วยงานจะกำหนดจำนวนรายได้ตามที่หน่วยงานตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับหลังจากหักส่วนลดต่าง ๆ (ถ้ามี)

ประเภทของรายได้

๖๙. รายได้อาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้

(ก) รายได้จากเงินงบประมาณ
(ข) รายได้แผ่นดิน
(ค) รายได้จากเงินช่วยเหลือ
(ง) รายได้จากการรับบริจาค
(จ) รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล
(ฉ) กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ
(ช) รายได้อื่น

นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท

รายได้จากเงินงบประมาณ

๗๐. หน่วยงานของรัฐอาจได้รับเงินงบประมาณประเภทต่าง ๆ เช่น งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบลงทุน ในหลายลักษณะ เช่น ได้รับเงินงบประมาณตามแผนการใช้จ่ายเงินเพื่อผลิตผลผลิตตามบทบาทภารกิจที่ตกลงกันไว้ หากใช้ไม่หมดต้องนำเงินที่เหลือส่งคืนคลัง ได้รับเงินงบประมาณเป็นเงินจ่ายขาดจากรัฐบาลโดยไม่มีเงื่อนไข ได้รับเงินงบประมาณที่เบิกแต่ละรายการเพื่อจ่ายชำระหนี้ที่ถึงกำหนดจ่ายแล้ว หรือได้รับเงินงบประมาณโดยไม่มีตัวเงินผ่านมือที่หน่วยงานแต่เป็นการเบิกหักผลักส่งหรือเป็นการจ่ายตรงจากรัฐบาลให้กับเจ้าหนี้ของหน่วยงาน โดยภาพรวมให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินงบประมาณ ดังนี้

๗๐.๑ กรณีที่เบิกจ่ายเงินเข้าบัญชีของหน่วยงานเพื่อนำไปจ่ายต่อให้แก่ผู้มีสิทธิรับเงินของหน่วยงาน ให้รับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้ส่งคำขอเบิกเงินกับคลัง

๗๐.๒ กรณีที่เบิกหักผลักส่งหรือเบิกจ่ายตรงจากรัฐบาลให้แก่เจ้าหนี้ของหน่วยงาน โดยหน่วยงานไม่ได้รับตัวเงิน ให้รับรู้รายได้จากเงินงบประมาณเมื่อได้รับอนุมัติคำขอเบิกเงินจากคลัง

และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากเงินงบประมาณในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยให้เปิดเผยประเภทของเงินงบประมาณที่ได้รับไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายได้แผ่นดิน

๗๑. รายได้แผ่นดินเป็นรายได้ของรัฐบาลที่หน่วยงานได้รับและจะต้องนำส่งคลัง รายได้แผ่นดินประกอบด้วย รายได้แผ่นดินประเภทภาษี และรายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษี ได้แก่ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น หน่วยงานจะรับรู้เงินรายได้แผ่นดินเมื่อได้รับรายได้ และเนื่องจากรายได้แผ่นดินเป็นรายได้ที่หน่วยงานไม่สามารถนำมาใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ ดังนั้น ณ วันที่จัดทำรายงาน ให้หน่วยงานปิดบัญชีรายได้แผ่นดินและบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลังไปเข้าบัญชีรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง เพื่อแสดงภาระผูกพันที่หน่วยงานจะต้องนำเงินส่งคลังในงวดบัญชีต่อไป

รายได้จากเงินช่วยเหลือ

๗๒. หน่วยงานอาจได้รับเงินตามโครงการให้ความช่วยเหลือหรือร่วมมือจากรัฐบาลต่างประเทศ องค์การระหว่างประเทศ หรือบุคคลใด นอกจากหน่วยงานของรัฐ เพื่อสนับสนุนการดำเนินงานของหน่วยงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ เงินช่วยเหลืออาจมีข้อจำกัดในการใช้หรือไม่ก็ได้ หากเป็นเงินช่วยเหลือที่มีข้อจำกัดในการใช้ ให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินช่วยเหลือตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่จำเป็นต่อการจับคู่รายได้จากเงินช่วยเหลือกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น กรณีที่ได้รับความช่วยเหลือเป็นสินทรัพย์ ให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินช่วยเหลือตามสัดส่วนของค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีได้รับความช่วยเหลือโดยผู้ให้ความช่วยเหลือมีข้อกำหนดที่หน่วยงานจะต้องปฏิบัติตาม ให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากเงินช่วยเหลือเมื่อได้มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากเงินช่วยเหลือไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้จากการรับบริจาค

๗๓. หน่วยงานอาจได้รับบริจาคเงินเพื่อไว้ใช้จ่ายในการดำเนินงาน หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากการรับบริจาคเมื่อได้รับเงิน อย่างไรก็ตามการรับบริจาคอาจมีข้อจำกัดในการใช้หรือไม่ก็ได้ เช่น หน่วยงานอาจได้รับบริจาคเป็นเงินสดที่มีข้อกำหนดให้ใช้จ่ายเพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง หรืออาจได้รับบริจาคเป็นสินทรัพย์ซึ่งก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่หน่วยงานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีดังกล่าวให้หน่วยงานรับรู้รายได้จากการรับบริจาคตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่จำเป็นต่อการจับคู่รายได้จากการรับบริจาคกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น ในกรณีได้รับเงินบริจาคที่มีข้อกำหนดให้ใช้จ่ายเพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ให้รับรู้รายได้จากการ

รับบริจาคในงวดเดียวกับการเกิดค่าใช้จ่ายเพื่อการนั้น หรือในกรณีได้รับบริจาคเป็นสินทรัพย์ ให้รับรู้รายได้จากการรับบริจาคตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และให้หน่วยงานแสดงรายได้จากการรับบริจาคไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล

๗๔. ในการดำเนินงานของรัฐบาล นอกจากจะใช้จ่ายจากเงินงบประมาณแล้ว บางส่วนอาจจำเป็นต้องใช้จ่ายจากเงินกู้ ซึ่งรัฐบาลจะเป็นผู้กู้และรับภาระชดใช้หนี้เงินกู้ โดยมีหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเป็นผู้ดำเนินงานตามโครงการเงินกู้ หน่วยงานเหล่านั้นจะถือเงินที่ได้รับจากแหล่งเงินกู้เป็นรายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายดำเนินงานตามโครงการที่หน่วยงานเป็นผู้รับผิดชอบ แต่หน่วยงานเหล่านั้นไม่ต้องรับภาระชดใช้หนี้เงินกู้ หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลเมื่อได้รับเงินในกรณีที่แหล่งเงินกู้จ่ายเงินกู้ให้กับหน่วยงานโดยตรง หรือรับรู้รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลพร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายในกรณีที่แหล่งเงินกู้จ่ายเงินตรงให้แก่เจ้าหนี้ และให้แสดงรายได้จากเงินกู้ของรัฐบาลไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายละเอียดโครงการเงินกู้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

๗๕. กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ คือ รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หน่วยงานจะบันทึกรับรู้กำไร/ขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศเมื่อมีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือเมื่อมีการจัดทำรายงานการเงิน และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้อื่น

๗๖. รายได้อื่น คือ รายได้ประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น และหน่วยงานไม่มีภาระผูกพันต้องนำส่งคลัง หน่วยงานจะบันทึกรับรู้รายได้อื่นเมื่อเกิดรายได้ และเข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ ๖๔ และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภทของรายได้อื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

การรับรู้ค่าใช้จ่าย

๗๗. การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่

๗๗.๑ ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ

๗๗.๒ เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย ดังนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย และ

(ข) สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

๗๘. ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ ไม่รวมถึงการจ่ายสำหรับการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน หรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่การจ่ายมากระทำในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน รายการดังกล่าวจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายคู่กับหนี้สินที่เพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ส่วนการจ่ายเงินจริงซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายแต่เป็นการลดลงของหนี้สิน

การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เกิดขึ้นเมื่อมีการจ่ายเงินล่วงหน้าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งซึ่งจะบันทึกรับรู้เป็นสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการจากการจ่ายเงินล่วงหน้านั้นแล้ว

กระแสเงินสดออก เช่น การชำระหนี้สิน หรือกระแสการลงทุน เช่น การซื้อสินทรัพย์ถาวร การนำเงินไปลงทุนซื้อพันธบัตร ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามความหมายในคำนิยามย่อหน้าที่ ๓ เนื่องจากการชำระหนี้สินหรือการลงทุนดังกล่าวไม่มีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง

๗๙. หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อหน่วยงานสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลดลงได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมการรับรู้ส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์หรือส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สิน

ประเภทของค่าใช้จ่าย

๘๐. ค่าใช้จ่ายอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้

(ก) ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร

(ข) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

(ค) ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน

(ง) หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

(จ) ค่าเสื่อมราคา (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้อง)

(ฉ) ค่าตัดจำหน่าย (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้อง)

(ช) ดอกเบี้ยจ่าย

(ซ) รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง

(ฌ) ค่าใช้จ่ายอื่น

นโยบายการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท

ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร

๘๑. ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวกับบุคคลและการจ้างงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง บำเหน็จบำนาญ ค่าใช้จ่ายสวัสดิการ เป็นต้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรเมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น

และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรประเภทต่าง ๆ ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

๘๒. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน คือ ค่าใช้จ่ายที่ใช้จ่ายไปเพื่อการดำเนินงานของหน่วยงาน เช่น ค่าวัสดุ ค่าใช้สอย ค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ขายไม่ว่าจะเป็นการซื้อหรือผลิตเอง เป็นต้น รายการเหล่านี้จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นและให้แสดงรายการดังกล่าวไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานประเภทต่าง ๆ ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน

๘๓. ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนเป็นค่าใช้จ่ายที่รัฐจ่ายเป็นเงินอุดหนุนหรือจ่ายเป็นเงินช่วยเหลือให้แก่องค์กรหรือบุคคลอื่น โดยไม่ได้รับผลตอบแทนทางการเงินหรือไม่ได้รับสินค้าและบริการใดเป็นการแลกเปลี่ยนโดยตรง ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนนี้อาจจ่ายตามกฎหมาย ตามนโยบายของรัฐบาล หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้รับ เช่น ค่าใช้จ่ายเงินช่วยเหลือเกษตรกร ค่าใช้จ่ายเงินช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติ เป็นต้น โดยทั่วไปหน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนเมื่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย และให้หน่วยงานแสดงรายการค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยรายละเอียดค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุนไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

หนี้สงสัยจะสูญ

๘๔. หนี้สงสัยจะสูญ คือ ลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ หน่วยงานจะประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และรับรู้หนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายคู่กับค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้แสดงรายการหนี้สงสัยจะสูญในรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

๘๕. หน่วยงานจะเลือกใช้วิธีใดในการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ ให้พิจารณาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับจำนวนลูกหนี้ที่เก็บไม่ได้ การประมาณหนี้สงสัยจะสูญมีวิธีดังนี้

(ก) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยคำนวณเป็นร้อยละของรายได้จากการขายสินค้าและบริการของหน่วยงาน หน่วยงานสามารถเลือกประมาณจากรายได้จากการขายสินค้าและบริการทั้งหมด หรือจากรายได้จากการขายสินค้าและบริการเฉพาะส่วนที่เป็นการขายเชื่อ

(ข) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยคำนวณเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ หน่วยงานสามารถเลือกประมาณจากยอดลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการทั้งหมด หรือจากกลุ่มของอายุลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการที่ค้างชำระ

(ค) ประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยพิจารณาลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการแต่ละราย และรับรู้เฉพาะลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้เท่านั้นเป็นหนี้สงสัยจะสูญ

หนี้สูญ

๘๖. หน่วยงานสามารถตัดจำหน่ายหนี้สูญได้ เมื่อได้ติดตามทวงถามโดยมีหลักฐานที่แน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้และได้รับอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญจากผู้มีอำนาจแล้ว ให้ตัดจำหน่ายลูกหนี้จากการขายสินค้าและบริการ และลูกหนี้อื่นเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว โดยการบันทึกบัญชีหนี้สูญและลดจำนวนลูกหนี้ พร้อมกับลดจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สงสัยจะสูญด้วยจำนวนเดียวกัน และให้หน่วยงานแสดงหนี้สูญในรายการค่าใช้จ่ายอื่นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

ดอกเบี้ยจ่าย

๘๗. ดอกเบี้ยจ่ายเป็นค่าตอบแทนที่หน่วยงานจ่ายให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินหรือเงินทุน หน่วยงานจะรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง

๘๘. รายได้แผ่นดินนำส่งคลัง หมายถึง เงินรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานจัดเก็บและนำส่งคลังแล้ว ไม่ว่าจะเป็นรายได้ภาษีประเภทต่าง ๆ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ หรือรายได้อื่นที่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องนำส่งคลัง หน่วยงานจะรับรู้รายได้แผ่นดินนำส่งคลังเมื่อหน่วยงานนำเงินส่งคลัง และ ณ วันที่จัดทำรายงาน ให้ปิดบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง และบัญชีรายได้แผ่นดินไปเข้าบัญชีรายได้แผ่นดินรอนำส่งคลัง เพื่อแสดงให้เห็นภาระผูกพันของหน่วยงานที่จะต้องนำรายได้แผ่นดินส่งคลังในปีงบประมาณถัดไป

ค่าใช้จ่ายอื่น

๘๙. ค่าใช้จ่ายอื่น คือ ค่าใช้จ่ายประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หน่วยงานจะรับรู้ค่าใช้จ่ายอื่นเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายนั้น และเข้าเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายตามย่อหน้าที่ ๗๗ และให้หน่วยงานแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน โดยเปิดเผยประเภทและรายละเอียดของค่าใช้จ่ายอื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญ

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

๙๐. หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป โดยให้หน่วยงานนำไปถือปฏิบัติกับรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑
เรื่อง
การนำเสนอรายงานการเงิน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน พ.ศ. ๒๕๔๙ (IPSAS 1 : PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (December 2006)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑
เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒-๔
คำนิยาม ๕-๑๐
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ ๖-๗
ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ๘
ความมีสาระสำคัญ ๙
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ๑๐
จุดมุ่งหมายของรายงานการเงิน ๑๑-๑๔
ความรับผิดชอบต่อรายงานการเงิน ๑๕
องค์ประกอบของรายงานการเงิน ๑๖-๒๐
ข้อพิจารณาโดยทั่วไป ๒๑-๔๕
การนำเสนอรายงานการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร
และเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ๒๑-๒๔
การดำเนินงานต่อเนื่อง ๒๕-๒๘
ความสม่ำเสมอในการนำเสนอ ๒๙-๓๑
ความมีสาระสำคัญและการนำเสนอด้วยยอดรวม ๓๒-๓๔
การหักกลบ ๓๕-๓๙
ข้อมูลเปรียบเทียบ ๔๐-๔๕
โครงสร้างและเนื้อหา ๔๖-๑๒๕
ความนำ ๔๖-๔๗
การระบุชื่อรายงานการเงิน ๔๘-๕๒
รอบระยะเวลาการรายงาน ๕๓-๕๔
ความทันเวลา ๕๕
งบแสดงฐานะการเงิน ๕๖-๘๑
ความแตกต่างระหว่างรายการหมุนเวียนกับรายการไม่หมุนเวียน ๕๖-๖๑
สินทรัพย์หมุนเวียน ๖๒-๖๕
หนี้สินหมุนเวียน ๖๖-๗๓
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน ๗๔-๗๘

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ๗๙-๘๑
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน.....๘๒-๙๔
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด.....๘๒-๘๔
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน.....๘๕-๘๘
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินหรือในหมายเหตุ
ประกอบงบการเงิน.....๘๙-๙๕
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ๙๖-๑๐๓
งบกระแสเงินสด.....๑๐๔
หมายเหตุประกอบงบการเงิน ๑๐๕-๑๒๗
โครงสร้าง ๑๐๕-๑๐๙
การเปิดเผยนโยบายการบัญชี ๑๑๐-๑๑๗
แหล่งข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ..... ๑๑๘-๑๒๖
การเปิดเผยเรื่องอื่น ๆ.....๑๒๗
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง.....๑๒๘
วันถือปฏิบัติ.....๑๒๙

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๒๙ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดเกณฑ์การนำเสนอรายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปเพื่อให้มั่นใจว่ารายงานการเงินดังกล่าวจะสามารถเปรียบเทียบได้กับรายงานการเงินในงวดก่อน ๆ ของหน่วยงานและรายงานการเงินของหน่วยงานอื่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดโดยรวมของการนำเสนอรายงานการเงิน แนวปฏิบัติเกี่ยวกับโครงสร้างและข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับเนื้อหาที่ต้องแสดงในรายงานการเงินภายใต้หลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการที่มีลักษณะเฉพาะและเหตุการณ์อื่น เนื่องจากข้อกำหนดดังกล่าวได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น

ขอบเขต

๒. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้างภายใต้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ**

๓. รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป คือ รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อสนองความต้องการของผู้ใช้รายงานการเงินซึ่งไม่อยู่ในฐานะที่จะเรียกร้องให้หน่วยงานจัดทำรายงานที่มีการดัดแปลงตามความต้องการข้อมูลที่เฉพาะเจาะจง ผู้ใช้รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ได้แก่ ประชาชนผู้เสียภาษี สมาชิกรัฐสภา เจ้าหนี้ คู่ค้าและคู่สัญญา สื่อมวลชน และบุคลากรของหน่วยงาน รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปรวมถึงรายงานการเงินที่นำเสนอแยกต่างหาก หรือนำเสนอรวมอยู่ในเอกสารอื่น ๆ ที่รายงานต่อสาธารณะ เช่น รายงานประจำปี ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้ใช้สำหรับข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลฉบับย่อ

๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐทุกแห่งโดยเท่าเทียมกัน ยกเว้นรัฐวิสาหกิจ และไม่ถือเป็นการบังคับใช้กับทุนหมุนเวียน และให้ถือปฏิบัติกับการนำเสนอรายงานการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๕ เรื่อง รายงานการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) และการนำเสนอรายงานการเงินเฉพาะหน่วยงานตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๔ เรื่อง รายงานการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

คำนิยาม

๕. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้**

เกณฑ์คงค้าง	**หมายถึง**	**หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้รับรู้รายการและเหตุการณ์เมื่อเกิดขึ้น มิใช่รับรู้เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด ซึ่งทำให้รายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้รับการบันทึกบัญชีและแสดงในรายงานการเงินภายในงวดที่เกี่ยวข้องกับการเกิดรายการ**

		และเหตุการณ์นั้น รายการที่รับรู้ภายใต้หลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน รายได้ และค่าใช้จ่าย
สินทรัพย์	หมายถึง	ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน
เงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าของ	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานได้รับจากบุคคล/องค์กรภายนอกหน่วยงาน ซึ่งไม่ใช่เงินทุนที่ก่อให้เกิดหนี้สินแก่หน่วยงาน แต่ทำให้เกิดส่วนได้เสียทางการเงินในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนของหน่วยงาน ซึ่ง ก) มีสิทธิใน ๑) การจัดสรรผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการของหน่วยงานตลอดอายุของหน่วยงาน การจัดสรรดังกล่าวเป็นการตัดสินใจของเจ้าของหรือผู้แทนของเจ้าของ และใน ๒) การจัดสรรส่วนเกินของสินทรัพย์ที่มากกว่าหนี้สินในกรณีที่มีการยุบเลิกหน่วยงาน และ/หรือ ข) สามารถจำหน่าย แลกเปลี่ยน โอน หรือไถ่ถอน
การจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของ	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานได้จัดสรรให้แก่เจ้าของทุกรายหรือบางราย ให้เป็นผลตอบแทนจากการลงทุน
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ	หมายถึง	หน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานที่ถูกควบคุม
ค่าใช้จ่าย	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่ลดลงในงวดการรายงาน โดยอยู่ในรูปของกระแสไหลออก หรือการใช้ไปซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ หรือการก่อหนี้ต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อการลดลงในส่วนของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ทั้งนี้ ไม่รวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของทั้งหลาย
การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ	หมายถึง	การที่หน่วยงานไม่สามารถนำไปถือปฏิบัติแม้ว่าหน่วยงานได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผล
หนี้สิน	หมายถึง	ภาระผูกผันในปัจจุบันของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต โดยที่การปลดเปลื้องภาระนั้นคาดว่าจะส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรของหน่วยงานที่อยู่ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ
ความมีสาระสำคัญ	หมายถึง	ข้อมูลใดจะถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อหากไม่มีข้อมูลนั้นหรือแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ หรือการประเมินของผู้ใช้รายงานการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับลักษณะ

		หรือขนาดของรายการหรือความผิดพลาดโดยพิจารณาถึงสถานการณ์เฉพาะนั้น
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	**หมายถึง**	**มูลค่าส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของหน่วยงานหลักจากหักหนี้สิน**
หมายเหตุประกอบงบการเงิน	**หมายถึง**	**ข้อมูลที่แสดงเพิ่มเติมจากข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด หมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นการอธิบาย หรือแยกแสดงรายการที่นำเสนอในรายงานการเงินดังกล่าวและข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีคุณสมบัติไม่เพียงพอที่จะรับรู้ในรายงานการเงินที่นำเสนอ**
รายได้	**หมายถึง**	**กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างงวดการรายงานซึ่งส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่ไม่รวมถึงการเพิ่มขึ้นที่เกี่ยวข้องกับส่วนสมทบจากผู้เป็นเจ้าของ**

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

หน่วยงานทางเศรษฐกิจ

๖. คำว่า “หน่วยงานทางเศรษฐกิจ” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดขึ้น เพื่อจุดประสงค์ในการรายงานทางการเงิน โดยหมายถึงกลุ่มของหน่วยงานที่ประกอบด้วยหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานใดก็ตามที่ถูกควบคุม

๗. คำอื่น ๆ ที่อาจนำมาใช้ในบางครั้งเพื่อกล่าวถึงหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ประกอบด้วย “หน่วยงานบริหาร” “หน่วยงานทางการเงิน” และ “หน่วยงานรวม”

ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ

๘. สินทรัพย์เป็นเครื่องมือของหน่วยงานต่าง ๆ ในการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของตน สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการส่งมอบสินค้าและบริการต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน แต่ไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับสุทธิรับเข้าหน่วยงานโดยตรง เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ศักยภาพในการให้บริการ” ส่วนสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับสุทธิรับเข้าหน่วยงานโดยตรง เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต” เพื่อรวมวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ในการใช้สินทรัพย์เข้าไว้ด้วยกัน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้ใช้คำว่า “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ” ในการอธิบายคุณสมบัติที่สำคัญของสินทรัพย์

ความมีสาระสำคัญ

๙. ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลผิดพลาด มีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน และการประเมินความมีสาระสำคัญของข้อมูลต้องอาศัยการพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ใช้รายงานการเงินด้วย โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้ใช้รายงานการเงินจะต้องมีความรู้ความเข้าใจทางบัญชีและกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยงาน และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลอย่างเต็มความสามารถ ดังนั้น การประเมินความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจและประเมินผลของผู้ใช้รายงานการเงิน

สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๑๐. สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หมายถึง มูลค่าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (สินทรัพย์หักหนี้สิน) สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน อาจเป็นได้ทั้งยอดบวกหรือลบ

จุดมุ่งหมายของรายงานการเงิน

๑๑. รายงานการเงิน คือ รายงานที่นำเสนอฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงานอย่างมีแบบแผน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและประเมินผลเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากร หรือกล่าวโดยเฉพาะเจาะจงยิ่งขึ้น วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินโดยทั่วไปในภาครัฐควรมุ่งที่การให้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และเพื่อแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสาธารณะของหน่วยงานเกี่ยวกับทรัพยากรที่รับผิดชอบ โดย

(ก) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับแหล่งที่มา การจัดสรร และการใช้ประโยชน์ของทรัพยากรทางการเงิน

(ข) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการที่หน่วยงานจัดหาเงินมาสนับสนุนกิจกรรมต่าง ๆ และบรรลุความต้องการใช้เงินสดของหน่วยงาน

(ค) ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความสามารถของหน่วยงานในการจัดการทางการเงินสำหรับดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ และชำระหนี้สิน ตลอดจนข้อผูกผันต่าง ๆ

(ง) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสถานะการเงินของหน่วยงานและการเปลี่ยนแปลงของสถานะการเงิน และ

(จ) ให้ข้อมูลรวมที่จะเป็นประโยชน์ต่อการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานในแง่ต้นทุนการบริการ ประสิทธิภาพ และผลสำเร็จ

๑๒. รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปอาจจะนำไปใช้ในการพยากรณ์ โดยให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการพยากรณ์ระดับของทรัพยากรที่จำเป็นต่อการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างต่อเนื่อง ทรัพยากรที่อาจจะเกิดจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ความเสี่ยง และความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ การรายงานทางการเงินอาจให้ข้อมูลต่อผู้ใช้ทุกข้อดังนี้

(ก) ระบุว่าทรัพยากรมีการได้มาและใช้ไปอย่างสอดคล้องกับงบประมาณที่ได้รับตามกฎหมายหรือไม่

(ข) ระบุว่าทรัพยากรมีการได้มาและใช้ไปอย่างสอดคล้องกับกฎหมาย และเงื่อนไขของสัญญา รวมถึงข้อจำกัดทางการเงินที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายกำหนดขึ้นหรือไม่

๑๓. เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว รายงานการเงินต้องให้ข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้เกี่ยวกับหน่วยงาน

(ก) สินทรัพย์

(ข) หนี้สิน

(ค) สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

(ง) รายได้

(จ) ค่าใช้จ่าย

(ฉ) การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

(ช) กระแสเงินสด

๑๔. ในขณะที่ข้อมูลที่ปรากฏในรายงานการเงินอาจเป็นประโยชน์สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ตามย่อหน้าที่ ๑๑ แต่อาจเป็นไปไม่ได้ที่จะสนองตอบวัตถุประสงค์ทุกข้อ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่หน่วยงานนั้นไม่ได้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อแสวงหากำไร ซึ่งผู้บริหารมักจะต้องรับผิดชอบต่อผลสำเร็จในการให้บริการ และการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางการเงิน ข้อมูลสนับสนุนต่าง ๆ รวมถึงข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่รายงานการเงินอาจต้องมีการรายงานควบคู่ไปกับรายงานการเงิน เพื่อแสดงภาพกิจกรรมของหน่วยงานที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้นในงวดรายการนั้น ๆ

ความรับผิดชอบต่อรายงานการเงิน

๑๕. ความรับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยงานอาจมีการกำหนดที่แตกต่างกันไปในแต่ละหน่วยงานตามโครงสร้างของหน่วยงานนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปผู้รับผิดชอบต่อรายงานการเงิน แบ่งเป็น ผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานการเงินของหน่วยงาน คือ ผู้อำนวยการกองคลัง และผู้อนุมัติและนำเสนอรายงานการเงิน คือ หัวหน้าหน่วยงาน เป็นต้น

องค์ประกอบของรายงานการเงิน

๑๖. **รายงานการเงินฉบับสมบูรณ์ประกอบด้วยรายการทุกข้อ ดังต่อไปนี้**

(ก) งบแสดงฐานะการเงิน

(ข) งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

(ค) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

(ง) งบกระแสเงินสด

(จ) รายงานเปรียบเทียบงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจัดสรรและจำนวนเงินที่ใช้จริง ซึ่งอาจจะแสดงเป็นรายงานแยกต่างหากหรือแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(ฉ) หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลที่ให้คำอธิบายอื่น

(ช) ข้อมูลเปรียบเทียบของงวดก่อนตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๔๐ และ ๔๐ก

๑๗. รายงานการเงินให้ข้อมูลผู้ใช้เกี่ยวกับทรัพยากรและภาระผูกผันของหน่วยงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกระแสไหลเข้าและออกของทรัพยากรในช่วงเวลาที่รายงาน ข้อมูลเหล่านี้เป็นประโยชน์สำหรับผู้ใช้ในการประเมินความสามารถของหน่วยงานในการจัดทำผลผลิตอย่างต่อเนื่อง ณ ระดับที่กำหนด และระดับของทรัพยากรที่อาจจำเป็นต้องจัดหาให้หน่วยงานในอนาคตเพื่อให้สามารถให้บริการได้ตามภาระหน้าที่ของหน่วยงาน

๑๘. หน่วยงานมักจะมีข้อจำกัดด้านงบประมาณรายจ่าย ซึ่งจะมีผลใช้บังคับเมื่อมีการออกกฎหมายงบประมาณให้อำนาจอนุมัติการใช้จ่าย การจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของหน่วยงานอาจให้ข้อมูลเกี่ยวกับการได้มาและการใช้ไปของทรัพยากรว่าสอดคล้องกับงบประมาณที่ได้รับตามกฎหมายหรือไม่ หน่วยงานที่ให้ข้อมูลงบประมาณที่ได้รับจัดสรรต่อสาธารณะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง การนำเสนอข้อมูลงบประมาณในรายงานการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

๑๙. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อช่วยผู้ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานและกำกับดูแลสินทรัพย์ ตลอดจนการตัดสินใจและประเมินผลเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากร ตัวอย่างเช่น รายละเอียดเกี่ยวกับผลผลิตของหน่วยงานและผลลัพธ์ในรูปแบบของตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน งบแสดงผลการให้บริการ การสอบทานโครงการและรายงานอื่น ๆ โดยผู้บริหาร เกี่ยวกับผลสำเร็จของหน่วยงานในงวดการรายงานนั้น

๒๐. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบ หรือกฎข้อบังคับที่หน่วยงานภายนอกกำหนดขึ้น ในกรณีที่ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎระเบียบนี้ในรายงานการเงิน หน่วยงานควรจะแสดงเอกสารอ้างอิงที่มีข้อมูลดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การให้ข้อมูลเกี่ยวกับไม่การปฏิบัติตามกฎระเบียบอาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุประสงค์ในการแสดงความรับผิดชอบต่อสาธารณะ และอาจกระทบต่อการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานและทิศทางการดำเนินงานในอนาคต ทั้งยังอาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะถูกจัดสรรให้หน่วยงานในอนาคต

ข้อพิจารณาโดยทั่วไป

การนำเสนอรายงานการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

๒๑. **รายงานการเงินต้องแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของหน่วยงานโดยถูกต้องตามที่ควร การแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรคือการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น ๆ และเงื่อนไขต่าง ๆ ตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ การนำเสนอรายงานการเงินซึ่งได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมให้เหมาะสมแก่กรณีถือว่ารายงานการเงินนั้นนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร**

๒๒. **รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ต้องเปิดเผยถึงการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างชัดเจนโดยไม่มีเงื่อนไข หน่วยงานจะต้องไม่อธิบายว่ารายงานการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ถ้ารายงานการเงินดังกล่าวไม่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดทั้งหมดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ**

๒๓. ในสถานการณ์เกือบทั้งหมด รายงานการเงินจะแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรก็ต่อเมื่อ รายงานการเงินนั้นถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และหน่วยงานยังต้องถือปฏิบัติในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

(ก) เลือกและนำนโยบายการบัญชีไปถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ซึ่งได้กำหนดลำดับชั้นของแนวทางปฏิบัติที่บังคับใช้ในการพิจารณาเลือกใช้นโยบายการบัญชีของผู้บริหารในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้เป็นการเฉพาะสำหรับรายการนั้น ๆ

(ข) นำเสนอข้อมูลตลอดจนนโยบายการบัญชีในลักษณะที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้

(ค) เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในกรณีที่การปฏิบัติตามข้อกำหนดเฉพาะของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจถึงผลกระทบของรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขอื่นที่มีผลต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน

๒๔. **การเปิดเผยนโยบายการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือการจัดทำคำอธิบายเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมที่หน่วยงานใช้ ไม่ทำให้นโยบายการบัญชีนั้นเหมาะสมขึ้น**

การดำเนินงานต่อเนื่อง

๒๕. **ผู้รับผิดชอบต่อรายงานการเงินต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยงาน รายงานการเงินต้องจัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่มีข้อกำหนดในกฎหมายหรือเป็นนโยบายรัฐบาลที่จะเลิกหน่วยงาน หรือหยุดดำเนินงาน เมื่อผู้รับผิดชอบต่อ**

รายงานการเงินได้ทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง หากผลปรากฏว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสภาพการณ์ใด ที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยงาน หน่วยงานต้องเปิดเผยให้ทราบถึงความไม่แน่นอนเหล่านั้น ในกรณีที่รายงานการเงินมิได้จัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง หน่วยงานจะต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนี้ พร้อมทั้งเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำรายงานการเงินนั้น และเหตุผลที่หน่วยงานไม่อาจดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

๒๖. โดยปกติแล้วรายงานการเงินจะถูกทำขึ้นภายใต้ข้อสมมติฐานที่หน่วยงานมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และจะดำเนินงานต่อไปในอนาคตตามข้อผูกพันทางกฎหมายที่คาดการณ์ได้ ในการประเมินว่าสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องนั้นเหมาะสมหรือไม่ ผู้ที่รับผิดชอบต่อรายงานการเงินควรพิจารณาข้อมูลที่มีทั้งหมดเกี่ยวกับอนาคตที่คาดการณ์ได้ ซึ่งไม่ควรต่ำกว่า (แต่ไม่จำกัดอยู่เพียง) ๑๒ เดือนนับจากวันที่รายงานการเงินได้รับอนุมัติ

๒๗. การพิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี การประเมินข้อสมมติฐานของการดำเนินงานต่อเนื่องไม่ถือการทดสอบสภาพคล่องทางการเงินเป็นหลักเช่นเดียวกับในกรณีของหน่วยงานเอกชน ทั้งนี้ อาจมีสถานการณ์บางอย่างที่มีผลการทดสอบด้านสภาพคล่องทางการเงินไม่ดี แต่ปัจจัยอื่น ๆ ยังชี้ว่าหน่วยงานมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น การประเมินงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานชี้ว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องอาจไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อกำหนดหรือข้อตกลงในการสนับสนุนทางการเงินในปีถัดไป หรือแผนการจัดการทางการเงินอื่นๆ ที่ทำให้เกิดความมั่นใจว่าหน่วยงานจะมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

๒๘. การพิจารณาว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องนั้นเหมาะสมหรือไม่ มักจะใช้กับระดับหน่วยงานมากกว่าใช้กับระดับรัฐบาลโดยรวม สำหรับระดับหน่วยงานนั้น การประเมินว่าหลักการดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมหรือไม่ ผู้รับผิดชอบต่อรายงานการเงินอาจจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานทั้งในปัจจุบันและที่คาดหวังในอนาคต การปรับโครงสร้างของแต่ละหน่วยงาน ยอดประมาณการรายได้ หรือความเป็นไปได้ที่จะได้รับเงินทุนสนับสนุนจากรัฐบาลอย่างต่อเนื่อง และศักยภาพของแหล่งเงินทุนสนับสนุนทดแทน ก่อนที่จะทำการสรุปว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องนั้นเหมาะสม

ความสม่ำเสมอในการนำเสนอ

๒๙. **หน่วยงานต้องนำเสนอและจัดประเภทรายการในรายงานการเงินในลักษณะเดียวกันในทุกงวด ยกเว้น กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้**

(ก) ภายหลังการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญในลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงานหรือการทบทวนรายงานการเงินแล้ว เป็นที่ชัดเจนว่าการนำเสนอและการจัดประเภทรายการในรายงานการเงินแบบใหม่จะทำให้การนำเสนอรายงานการเงินมีความเหมาะสมยิ่งขึ้น

โดยคำนึงถึงเกณฑ์การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และข้อผิดพลาด

(ข) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดให้มีการเปลี่ยนแปลงการนำเสนอรายงานการเงิน

๓๐. การรับโอน ตัดโอน หรือยุบเลิกหน่วยงานที่มีนัยสำคัญ หรือการทบทวนการนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยงาน อาจชี้ให้เห็นว่ารายงานการเงินนั้นจำเป็นต้องแสดงรายการแตกต่างไปจากเดิม

๓๑. หน่วยงานจะเปลี่ยนแปลงการนำเสนอรายงานการเงินได้ก็ต่อเมื่อ การนำเสนอที่เปลี่ยนไปนั้นให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้ และมีความเกี่ยวข้องมากขึ้นกับการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน และคาดว่าจะใช้การนำเสนอในรูปแบบใหม่นั้นต่อไปเพื่อให้รายงานการเงินสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการนำเสนอรายงานการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภทข้อมูลที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ตามย่อหน้าที่ ๔๒ และ ๔๓

ความมีสาระสำคัญและการนำเสนอด้วยยอดรวม

๓๒. **รายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันแต่ละประเภทที่มีสาระสำคัญ ต้องแยกแสดงในรายงานการเงิน รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่ไม่คล้ายคลึงกันแต่ละรายการต้องแยกแสดงในรายงานการเงิน เว้นแต่รายการเหล่านั้นไม่มีสาระสำคัญ**

๓๓. รายงานการเงินเป็นผลของการประมวลรายการทางบัญชีหรือเหตุการณ์อื่นจำนวนมาก ที่ได้รวมเป็นประเภทตามลักษณะหรือหน้าที่ของรายการนั้น ๆ ขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการรวบรวมและจัดประเภทรายการทางบัญชี คือ การนำเสนอข้อมูลที่ได้สรุปและจัดประเภทแล้วซึ่งปรากฏอยู่ในแต่ละรายการในรายงานการเงิน รายการแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ ให้นำไปรวมกับรายการอื่นเพื่อนำเสนอในรายงานการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม รายการที่ไม่มีสาระสำคัญพอที่จะแยกแสดงต่างหากในรายงานการเงิน อาจมีสาระสำคัญเพียงพอที่จะแยกแสดงต่างหากในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๓๔. หน่วยงานไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเจาะจงตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหากข้อมูลนั้นไม่มีสาระสำคัญ

การหักกลบ

๓๕. **หน่วยงานต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่าย มาหักกลบกัน นอกจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีข้อกำหนดหรืออนุญาตให้หักกลบได้**

๓๖. หน่วยงานต้องแสดงสินทรัพย์และหนี้สิน และรายได้และค่าใช้จ่าย แยกจากกัน การหักกลบรายการในงบแสดงฐานะการเงินหรืองบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน จะทำให้ความสามารถของผู้ใช้รายงานการเงินในการเข้าใจรายการ และความสามารถในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

ลดลง เว้นแต่การหักกลบนั้นจะสะท้อนสาระของรายการหรือสภาพการณ์นั้น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ซึ่งแสดงสุทธิจากบัญชีปรับมูลค่า ไม่ถือเป็นการหักกลบรายการ ตัวอย่างเช่น การแสดงสินค้าคงเหลือสุทธิจากค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย และลูกหนี้สุทธิจากค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น

๓๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดนิยามของรายได้ และกำหนดให้หน่วยงานวัดมูลค่ารายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือที่ค้างรับหักด้วยส่วนลดที่หน่วยงานให้กับผู้ซื้อ หน่วยงานอาจมีรายการอื่น ๆ ซึ่งไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน แต่เป็นรายการที่มักเกิดขึ้นควบคู่ไปกับกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยงานต้องแสดงผลของรายการเหล่านั้นโดยหักกลบรายได้กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจากรายการเดียวกัน หากการแสดงยอดสุทธิในลักษณะนี้จะช่วยสะท้อนให้เห็นสาระของรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น

(ก) หน่วยงานแสดงผลกำไรและขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รวมถึงเงินลงทุนและสินทรัพย์อื่นที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายหักจากจำนวนเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

(ข) รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สิน ซึ่งมีการรับรู้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) และหน่วยงานคาดว่าจะได้รับชดเชยจากบุคคลที่สามภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น ข้อตกลงในการรับประกันจากผู้ขาย) อาจแสดงสุทธิจากเงินชดเชยที่เกี่ยวข้อง

๓๘. นอกจากนี้ ให้หน่วยงานแสดงผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากกลุ่มของรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันตามเกณฑ์สุทธิ ตัวอย่างเช่น ผลกำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ หรือผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากการถือครองเงินลงทุนเพื่อค้า อย่างไรก็ตาม หากผลกำไรและขาดทุนดังกล่าวมีสาระสำคัญ ให้หน่วยงานแสดงเป็นรายการแยกจากกัน

๓๙. การหักกลบกันของของกระแสเงินสดจะมีกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข้อมูลเปรียบเทียบ

ข้อมูลเปรียบเทียบขั้นต่ำ

๔๐. **หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลของงวดก่อนเปรียบเทียบสำหรับทุกรายการที่แสดงในรายงานการเงินงวดปัจจุบันหากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมิได้อนุญาตหรือกำหนดเป็นอย่างอื่น หน่วยงานต้องแสดงข้อมูลเชิงบรรยายและพรรณนาในลักษณะข้อมูลเปรียบเทียบด้วย หากข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเข้าใจรายงานการเงินของงวดปัจจุบัน**

๔๐ก. **หน่วยงานต้องแสดงงบแสดงฐานะการเงินอย่างน้อยรายการเดียวกันกับข้อมูลเปรียบเทียบงวดก่อนหน้า งบแสดงผลการดำเนินงานอย่างน้อยรายการเดียวกันกับข้อมูลเปรียบเทียบงวดก่อนหน้า งบกระแสเงินสดอย่างน้อยรายการเดียวกันกับข้อมูลเปรียบเทียบงวดก่อนหน้า และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนอย่างน้อยรายการเดียวกันกับข้อมูลเปรียบเทียบงวดก่อนหน้า และหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง**

๔๑. ในบางกรณี ข้อมูลเชิงบรรยายในรายงานการเงินงวดก่อน ๆ ยังคงมีความเกี่ยวข้องกับงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานเปิดเผยรายละเอียดของข้อพิพาททางกฎหมายในงวดปัจจุบัน โดยที่ผลของคดีความยังไม่มีความแน่นอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลางวดก่อนและผลของคดียังไม่สิ้นสุดในขณะนี้ ผู้ใช้รายงานการเงินอาจได้รับผลประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลจากความไม่แน่นอนที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลางวดก่อนและจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับขั้นตอนที่ได้ดำเนินการในระหว่างงวดเพื่อให้ความไม่แน่นอนนั้นหมดไป

๔๒. **เมื่อหน่วยงานมีการแก้ไขการนำเสนอหรือจัดประเภทรายการในรายงานการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ด้วย เว้นแต่การจัดประเภทใหม่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เมื่อมีการจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) ลักษณะของการจัดประเภทใหม่

(ข) จำนวนเงินของแต่ละรายการหรือแต่ละประเภทที่จัดประเภทใหม่

(ค) เหตุผลในการจัดประเภทใหม่

๔๓. **หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) เหตุผลที่ไม่สามารถจัดประเภทรายการใหม่ของจำนวนดังกล่าวได้

(ข) ลักษณะของรายการปรับปรุงหากมีการจัดประเภทรายการใหม่

๔๔. การทำให้ข้อมูลในรายงานการเงินแต่ละงวดเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น จะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการประเมินแนวโน้มของข้อมูลทางการเงินเพื่อการคาดการณ์ ในบางสถานการณ์ การที่จะนำข้อมูลงวดก่อนมาจัดประเภทใหม่เพื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลในงวดปัจจุบันไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจไม่ได้เก็บข้อมูลในงวดก่อนในลักษณะที่ทำให้หน่วยงานสามารถจัดประเภทรายการใหม่ได้ และอาจไม่สามารถสร้างตัวเลขขึ้นมาใหม่ได้ในทางปฏิบัติ

๔๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ได้กำหนดวิธีการปรับปรุงข้อมูลเพื่อเปรียบเทียบเมื่อหน่วยงานเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หรือแก้ไขผิดพลาด

โครงสร้างและเนื้อหา

ความนำ

๔๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลบางรายการในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลรายการอื่น ๆ ไว้ในรายงานการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้กำหนดเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลกระแสเงินสด

๔๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้บางครั้งใช้คำว่า “การเปิดเผย” ในความหมายกว้าง โดยมีความหมายครอบคลุมถึงรายการที่นำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน งบกระแสเงินสด หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลยังได้มีการกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น ๆ หน่วยงานอาจเปิดเผยข้อมูลไว้ในรายงานการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น ๆ มีข้อกำหนดเฉพาะไว้เป็นอย่างอื่น

การระบุชื่อรายงานการเงิน

๔๘. **รายงานการเงินต้องมีการระบุชื่อไว้อย่างชัดเจนและแยกออกจากข้อมูลอื่นที่นำเสนออยู่ในเอกสารเผยแพร่ชุดเดียวกัน**

๔๙. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐใช้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินเท่านั้น โดยไม่ใช้ถือปฏิบัติกับข้อมูลอื่นที่นำเสนอในรายงานประจำปี หรือเอกสารอื่น ดังนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ใช้รายงานการเงินต้องสามารถแยกแยะข้อมูลที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกับข้อมูลอื่นที่อาจจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงิน แต่ไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเหล่านั้น

๕๐. **หน่วยงานต้องระบุชื่อองค์ประกอบของรายงานการเงินแต่ละส่วนอย่างชัดเจน และยังต้องแสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้อย่างเด่นชัด และต้องแสดงซ้ำ ถ้าการแสดงซ้ำนั้นทำให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง**

(ก) ชื่อของหน่วยงานที่เสนอรายงานหรือใช้วิธีการอื่นที่เป็นการระบุตัวหน่วยงานได้ และการเปลี่ยนแปลงข้อมูลดังกล่าวจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน

(ข) การระบุว่ารายงานการเงินนั้นเป็นรายงานการเงินเฉพาะหน่วยงาน หรือเป็นรายงานการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ

(ค) วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมรายงานการเงิน แล้วแต่ว่าจะใช้กับส่วนใดในองค์ประกอบของรายงานการเงิน

(ง) สกุลเงินที่ใช้รายงานตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

(จ) หลักที่ใช้ในการแสดงจำนวนเงินในรายงานการเงิน เช่น พันบาท ล้านบาท เป็นต้น

๕๑. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๐ สามารถทำได้โดยการแสดงข้อความส่วนหัวในแต่ละหน้าและข้อความส่วนหัวโดยย่อของสดมภ์ในรายงานการเงิน หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าวิธีการใดเป็นวิธีที่ดีที่สุดที่จะนำเสนอข้อมูลดังกล่าว ตัวอย่างเช่น รายงานการเงินที่นำเสนอผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์มักไม่แสดงข้อมูลแยกเป็นแต่ละหน้า ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องแสดงรายการต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่รวมอยู่ในรายงานการเงินสามารถเข้าใจได้

๕๒. หน่วยงานมักแสดงจำนวนเงินไว้เป็นหลักพันหรือหลักล้านตามสกุลเงินที่เสนอรายงาน เพื่อให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเข้าใจรายงานการเงินได้ดีขึ้น หน่วยงานสามารถทำเช่นนั้นได้หากมีการเปิดเผยถึงหลักที่ใช้ในการแสดงจำนวนเงิน และการใช้หลักแสดงจำนวนเงินดังกล่าวไม่เป็นการตัดทอนข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

รอบระยะเวลาการรายงาน

๕๓. **หน่วยงานต้องนำเสนอรายงานการเงินอย่างน้อยปีละครั้ง ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและเป็นเหตุให้หน่วยงานต้องนำเสนอรายงานการเงินซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชียาวกว่าหรือสั้นกว่าหนึ่งปี หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับแต่ละงวดในรายงานการเงินดังต่อไปนี้**

(ก) เหตุผลที่มีการใช้งวดการรายงานอื่นนอกเหนือจาก ๑ ปี

(ข) ข้อเท็จจริงที่ทำให้จำนวนเงินที่มีการเปรียบเทียบกันสำหรับรายงานการเงินบางงบ เช่น งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน งบกระแสเงินสด และ หมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบได้

๕๔. ในบางสถานการณ์ หน่วยงานอาจถูกกำหนดให้เปลี่ยนแปลงหรือตัดสินใจที่จะเปลี่ยนแปลงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น เพื่อที่จะให้รอบระยะเวลาบัญชีสอดคล้องกับปีงบประมาณ ในกรณีเช่นนี้ถือว่า มีความสำคัญที่ผู้ใช้จะต้องตระหนักว่าจำนวนตัวเลขที่แสดงในงวดปัจจุบันและจำนวนที่ใช้เปรียบเทียบกันไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ตลอดจนเปิดเผยถึงเหตุผลที่มีการเปลี่ยนแปลงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ความทันเวลา

๕๕. ประโยชน์ของรายงานการเงินที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลจะด้อยลงไปหากผู้ใช้ไม่สามารถใช้ได้ภายในช่วงเวลาที่สมเหตุสมผลหลังหลังสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กรมบัญชีกลางได้กำหนดระยะเวลาในการจัดทำรายงานการเงินของหน่วยงานไว้เป็นการเฉพาะ ปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความซับซ้อนของการดำเนินงานของหน่วยงานไม่ถือว่าเป็นเหตุผลที่เพียงพอในการไม่รายงานอย่างทันเวลา

งบแสดงฐานะการเงิน

ความแตกต่างระหว่างรายการหมุนเวียนกับรายการไม่หมุนเวียน

๕๖. **หน่วยงานต้องแยกแสดงสินทรัพย์และหนี้สิ้นเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ ๖๒ ถึง ๗๓ เว้นแต่การแสดงรายการตามสภาพคล่องจะมีความน่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องมากกว่า หากหน่วยงานปฏิบัติตามข้อยกเว้นนี้สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดจะต้องแสดงตามลำดับของสภาพคล่อง**

๕๗. **ไม่ว่าสินทรัพย์และหนี้สินจะนำเสนอไว้ด้วยวิธีใดก็ตาม หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระในระยะเวลาเกินกว่า ๑๒ เดือน สำหรับรายการสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละบรรทัดซึ่งได้รวมยอดคงเหลือ ก) ส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระหนี้ ไม่เกิน ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ ข) ส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระหนี้เกินกว่า ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน**

๕๘. หากหน่วยงานส่งมอบผลผลิตซึ่งมีรอบระยะเวลาการดำเนินงานที่ระบุได้อย่างชัดเจน การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินออกเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ โดยการแยกสินทรัพย์สุทธิที่หน่วยงานใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนอย่างต่อเนื่องออกจากสินทรัพย์สุทธิที่หน่วยงานใช้ในการดำเนินงานระยะยาว การจัดประเภทในลักษณะนี้ทำให้สินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานปัจจุบันและหนี้สินที่จะถึงกำหนดชำระในช่วงเวลาเดียวกันนั้นแสดงไว้อย่างเด่นชัด

๕๙. สำหรับหน่วยงานบางประเภท เช่น หน่วยงานที่ทำหน้าที่คล้ายสถาบันการเงิน หรือธุรกิจประกันภัย เป็นต้น การแสดงสินทรัพย์และหนี้สินตามลำดับสภาพคล่องของแต่ละรายการ ไม่ว่าจะเรียงจากมากไปหาน้อยหรือน้อยไปหามาก จะให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องได้ดีกว่าการแสดงเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน เนื่องจากหน่วยงานดังกล่าวไม่ได้ส่งมอบผลผลิตภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานที่ระบุได้อย่างชัดเจน

๖๐. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๖ อนุญาตให้หน่วยงานที่มีการดำเนินงานหลากหลายสามารถแสดงสินทรัพย์และหนี้สินบางส่วนโดยใช้เกณฑ์รายการหมุนเวียนและรายการไม่หมุนเวียน ควบคู่กับการแสดงสินทรัพย์และหนี้สินส่วนอื่นตามเกณฑ์การแสดงตามลำดับสภาพคล่องก็ได้ หากการแสดงควบคู่นั้นให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องมากกว่า

๖๑. ข้อมูลเกี่ยวกับวันที่คาดว่าหน่วยงานจะได้รับชำระจากสินทรัพย์และจะต้องชำระคืนหนี้สินเป็นประโยชน์ในการประเมินสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของหน่วยงาน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๐ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันครบกำหนดของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน โดยสินทรัพย์ทางการเงินรวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น และหนี้สินทางการเงินรวมถึงเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น ข้อมูลเกี่ยวกับวันที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น สินค้าคงเหลือ หรือวันที่หน่วยงานต้องชำระหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ประมาณการหนี้สิน ถือเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ไม่ว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะแสดงรายการหมุนเวียนหรือรายการไม่หมุนเวียนก็ตาม

สินทรัพย์หมุนเวียน

๖๒. **หน่วยงานต้องจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้**

(ก) คาดว่าจะได้รับประโยชน์ หรือตั้งใจจะขายหรือใช้ภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน

(ข) ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อค้า

(ค) คาดว่าจะได้รับประโยชน์ภายในระยะเวลา ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

(ง) สินทรัพย์ดังกล่าวเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด (ตามที่ได้นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)) และไม่มีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนหรือการใช้ชำระหนี้สินภายในระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

๖๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ใช้คำว่า สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ให้รวมถึงรายการ สินทรัพย์มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งมีลักษณะที่เป็นระยะยาว และมิได้มีข้อห้ามในการใช้คำอธิบายอื่นหากคำที่เลือกใช้แทนนั้นยังคงมีความหมายชัดเจน

๖๔. รอบระยะเวลาการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงาน คือ รอบระยะเวลาที่ใช้ในการแปลงปัจจัยนำเข้าหรือทรัพยากรเป็นผลผลิต ตัวอย่างเช่น รัฐบาลโอนเงินให้หน่วยงานเพื่อให้หน่วยงานเหล่านั้นแปลงทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลผลิตเพื่อให้บรรลุผลลัพธ์ทางสังคม การเมือง และเศรษฐกิจที่ต้องการ หากรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงานไม่สามารถระบุได้โดยชัดเจน ให้ถือว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานมีระยะเวลา ๑๒ เดือน

๖๕. สินทรัพย์หมุนเวียนรวมถึงลูกหนี้เงินยืม ลูกหนี้จากการขายสินค้าและให้บริการ สินค้าคงคลัง และรายได้จากเงินลงทุนค้างรับ ซึ่งสินทรัพย์เหล่านี้อาจมีการรับรู้ ใช้ไป หรือขาย เป็นส่วนหนึ่งของวงจรการดำเนินงานปกติ ถึงแม้ว่าอาจจะไม่มีการรับรู้เกิดขึ้นภายใน ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลา

รายงาน สินทรัพย์หมุนเวียนยังรวมถึงสินทรัพย์ที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อค้า (ตัวอย่างรวมถึงสินทรัพย์ทางการเงินที่ถือไว้เพื่อค้า ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และส่วนของสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่หมุนเวียนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

หนี้สินหมุนเวียน

๖๖. **หนี้สินจะจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียนเมื่อหนี้สินนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้**

(ก) คาดว่าจะมีการชำระภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน

(ข) ถึงกำหนดชำระภายในเวลา ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

(ค) หน่วยงานไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขให้เลื่อนการชำระหนี้ออกไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ดูย่อหน้าที่ ๗๐) หากคู่สัญญามีทางเลือกให้จ่ายชำระหนี้โดยการออกตราสารทุน ระยะเวลาการชำระหนี้ไม่มีผลกระทบต่อการจัดประเภทรายการ

หนี้สินที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดประเภทเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

๖๗. หนี้สินหมุนเวียนบางประเภท เช่น รายการคงค้างที่เกี่ยวกับบุคลากรของหน่วยงานและต้นทุนดำเนินงานอื่น เป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนหมุนเวียนที่ใช้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน หน่วยงานจึงควรจัดประเภทรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าจะครบกำหนดชำระเงินเกินกว่า ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติดังกล่าวนี้ให้ใช้ถือปฏิบัติกับการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงาน สำหรับกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถระบุรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติได้อย่างชัดเจน ให้ถือว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานมีระยะเวลา ๑๒ เดือน

๖๘. หนี้สินหมุนเวียนประเภทอื่น ที่การชำระไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ แต่มีกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น ส่วนของหนี้สินทางการเงินระยะยาวที่กำหนดชำระในหนึ่งปี เงินนำส่งกำไรค้างจ่าย และเจ้าหนี้ที่ไม่ได้เกิดจากการค้าอื่น ๆ เป็นต้น สำหรับหนี้สินทางการเงินซึ่งหน่วยงานใช้เป็นแหล่งเงินทุนระยะยาว (นั่นคือมิได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนหมุนเวียนที่ใช้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานปกติของหน่วยงาน) และยังไม่ครบกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ให้ถือเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนที่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๗๑ และ ๗๒

๖๙. หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินทางการเงินที่จะครบกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นหนี้สินหมุนเวียน ถึงแม้ว่าหนี้สินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

(ก) เงื่อนไขเดิมในการชำระหนี้สิน มีระยะเวลาเกินกว่า ๑๒ เดือน

(ข) มีข้อตกลงที่จะชำระหนี้โดยการก่อหนี้สินระยะยาวใหม่ หรือปรับกำหนดเวลาการจ่ายชำระหนี้ใหม่ให้เป็นหนี้สินระยะยาว ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวจัดทำเสร็จสมบูรณ์ภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน

๗๐. ภายใต้เงื่อนไขการกู้ยืมในปัจจุบัน หากหน่วยงานคาดหวังและมีสิทธิในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่ที่มีอายุอย่างน้อย ๑๒ เดือน หรือต่ออายุภาระผูกพันเดิมออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ภาระผูกพันนั้นจะต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนแม้ว่าภาระผูกพันนั้นมีกำหนดชำระภายในระยะเวลาสั้นกว่า ๑๒ เดือน อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานไม่มีสิทธิในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่หรือต่ออายุภาระผูกพันเดิม (เช่น ไม่มีข้อตกลงในการชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่) ภาระผูกพันนั้นต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน ทั้งนี้ โดยไม่ต้องพิจารณาความสามารถของหน่วยงานในการชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่

๗๑. หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือก่อนวันดังกล่าว หน่วยงานละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว ซึ่งเป็นผลให้หนี้สินนั้นเปลี่ยนเป็นหนี้สินที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน เจ้าหนี้ตกลงที่จะไม่เรียกคืนหนี้ที่ได้มีการละเมิดเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้นั้น การที่หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะเลื่อนการชำระหนี้ออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันที่ดังกล่าว

๗๒. อย่างไรก็ตาม หากภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผู้ให้กู้ตกลงที่จะผ่อนผันการชำระหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้หน่วยงานดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไข ซึ่งภายในช่วงระยะเวลาดังกล่าวผู้ให้กู้จะไม่สามารถเรียกร้องให้หน่วยงานจ่ายชำระหนี้คืนในทันที หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

๗๓. ในส่วนของเงินกู้ยืมที่จัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งดังต่อไปนี้เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน เหตุการณ์ดังกล่าวถือว่าเข้าเงื่อนไขที่ไม่ต้องปรับปรุงรายงานการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

(ก) มีการชำระเงินกู้ยืมโดยการก่อหนี้สินระยะยาวใหม่

(ข) มีการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว

(ค) เจ้าหนี้ผ่อนผันการชำระหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้หน่วยงานดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน

๗๔. **งบแสดงฐานะการเงินต้องมีรายการที่แสดงจำนวนเงินทุกข้อดังต่อไปนี้ เป็นอย่างน้อย :**

(ก) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

(ข) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

(ค) สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

(ง) สินทรัพย์ทางการเงิน (ไม่รวมจำนวนเงินที่แสดงภายในข้อ ๗๔ (ก), ๗๔ (ข), ๗๔ (ค) และ ๗๔ (ฉ))

(จ) เงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย

(ฉ) สินค้าคงเหลือ

(ช) วัสดุคงเหลือ

(ซ) เงินค้างรับจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน (เช่น เงินโอนต่าง ๆ)

(ฌ) ลูกหนี้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน

(ญ) เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

(ฎ) เจ้าหนี้เงินโอน

(ฏ) เจ้าหนี้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน

(ฐ) ประมาณการหนี้สิน

(ฑ) หนี้สินทางการเงิน (ไม่รวมจำนวนเงินที่แสดงภายในข้อ ๗๔ (ฎ), ๗๔ (ฏ) และ ๗๔ (ฐ))

(ฒ) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ที่แสดงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน) และ

(ณ) สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ที่จัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของของหน่วยงานที่ควบคุม

๗๕. **หน่วยงานต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบแสดงฐานะการเงินเพิ่มเติม ถ้าหากการแสดงรายการในลักษณะดังกล่าวจะช่วยให้เกิดความเข้าใจในฐานะการเงินของหน่วยงาน**

๗๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้กำหนดลำดับหรือรูปแบบของการแสดงรายการ รายการต่าง ๆ ตามย่อหน้าที่ ๗๔ เป็นเพียงการกำหนดไว้อย่างง่าย ตามลักษณะและหน้าที่ที่มีความแตกต่างเพียงพอที่จะรองรับการแยกแสดงแต่ละรายการในงบแสดงฐานะการเงิน นอกจากนี้

(ก) รายการแต่ละบรรทัดมีการแยกแสดง หากขนาด ลักษณะ หรือหน้าที่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของรายการที่คล้ายคลึงกันนั้น มีประโยชน์เกี่ยวกับความเข้าใจเกี่ยวกับฐานะการเงินของหน่วยงาน

(ข) คำอธิบายและการเรียงลำดับการแสดงรายการหรือผลรวมของรายการที่คล้ายคลึงกันอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามลักษณะและรายการของหน่วยงาน เพื่อให้ข้อมูลที่ช่วยให้เกิดความเข้าใจในฐานะการเงินของหน่วยงาน

๗๗. การใช้ดุลยพินิจว่ารายการใดต้องแยกแสดงเพิ่มเติมให้พิจารณาโดยถือเกณฑ์ ดังนี้

(ก) ลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์

(ข) การใช้งานของสินทรัพย์ภายในหน่วยงาน

(ค) จำนวนเงิน ลักษณะ และจังหวะเวลาของหนี้สิน

๗๘. การใช้เกณฑ์วัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์ต่างประเภทกัน เป็นเครื่องบ่งชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นมีลักษณะและหน้าที่ต่างกัน หน่วยงานจึงต้องแสดงสินทรัพย์แต่ละรายการนั้นแยกจากกัน ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์แต่ละประเภทในกลุ่มที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อาจแสดงในราคาทุนหรือราคาที่ตีใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๗๙. **หน่วยงานต้องเปิดเผยประเภทรายการย่อยของรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยจัดประเภทให้เหมาะสมกับการดำเนินงานของหน่วยงาน**

๘๐. รายละเอียดของประเภทรายการย่อยที่แสดงรายการ ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ขนาด ลักษณะ และหน้าที่ของจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องนั้น หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๗๗ ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการแสดงประเภทรายการ ซึ่งการเปิดเผยรายการแต่ละรายการจะมีความแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น

(ก) รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้แยกแสดงแต่ละประเภท ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(ข) ลูกหนี้ ให้แยกแสดงเป็นลูกหนี้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ลูกหนี้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน เงินจ่ายล่วงหน้า และลูกหนี้อื่นๆ

(ค) สินค้าคงเหลือ ให้แยกแสดงแต่ละประเภท ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าซื้อมาเพื่อขาย วัสดุการผลิต วัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป

(ง) เจ้าหนี้เงินโอน ให้แยกแสดงเป็นเงินโอนค้างจ่าย และจำนวนที่ค้างจ่ายแก่หน่วยงานภายใต้สังกัดหน่วยงานรวม

(จ) ประมาณการหนี้สิน ให้แยกแสดงเป็นประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานและรายการอื่น และ

(ฉ) องค์ประกอบสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ให้แยกแสดงเป็นทุน รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม และสำรองต่าง ๆ

๘๑. **หน่วยงานต้องแยกแสดงรายการต่อไปนี้ ไม่ว่าจะแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน**

(ก) ทุน ซึ่งเป็นยอดรวมสะสม ณ วันที่ในรายงานของเงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าของ หักด้วยการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของ

(ข) รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

(ค) สำรองต่าง ๆ รวมถึงรายละเอียดลักษณะ และวัตถุประสงค์ของสำรองแต่ละรายการในยอดสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และ

(ง) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

๘๒. **หน่วยงานต้องแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่รับรู้ในระหว่างงวดเพื่อนำมาคำนวณเป็น รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น**

๘๓. ตามปกติรายการรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่รับรู้ในระหว่างงวดต้องนำไปรวมเป็นรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ซึ่งรวมถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีด้วย อย่างไรก็ตามอาจมีบางสถานการณ์ที่ทำให้บางรายการไม่รวมอยู่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ได้มีการระบุสถานการณ์ ๒ สถานการณ์ดังกล่าว คือ การแก้ไขข้อผิดพลาด และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๘๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น ๆ กำหนดหรืออนุญาตให้รายการที่เข้าเกณฑ์ตามคำนิยามของรายได้หรือค่าใช้จ่ายแยกออกจากรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ตัวอย่างเช่น ส่วนเกินจากการตีราคา (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยเฉพาะ (ก) กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการแปลงค่ารายงานการเงินของการดำเนินงานในต่างประเทศ (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ (ข) กำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินที่ถือไว้เผื่อขายใหม่ (แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินสามารถดูได้จากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๘๕. **งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินต้องมีรายการที่แสดงจำนวนเงินทุกข้อดังต่อไปนี้สำหรับงวดเป็นอย่างน้อย**

(ก) รายได้

(ข) ต้นทุนทางการเงิน

(ค) ส่วนแบ่งรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของหน่วยงานร่วมและหน่วยงานร่วมค้าที่ใช้วิธีส่วนได้เสีย

(ง) กำไรหรือขาดทุนที่รับรู้จากการจำหน่ายสินทรัพย์และการชำระหนี้สินอันเนื่องมาจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

(จ) รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

๘๖. **หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เป็นการจัดสรรสำหรับงวด ดังนี้**

(ก) รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวดที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

(ข) รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวดที่เป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของของหน่วยงานผู้ควบคุม

๘๗. **หน่วยงานต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ถ้าหากการแสดงรายการในลักษณะดังกล่าวช่วยให้เกิดความเข้าใจในผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน**

๘๘. กิจกรรม รายการทางบัญชี และเหตุการณ์อื่น ๆ ที่หลากหลายของหน่วยงานมีผลกระทบที่แตกต่างกันต่อความสามารถในการบรรลุพันธกิจในการส่งมอบผลผลิตของหน่วยงาน การเปิดเผยถึงองค์ประกอบต่าง ๆ ของผลการดำเนินงานจะช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น รวมถึงจะช่วยในการพยากรณ์ผลงานในอนาคต การเปิดเผยดังกล่าวอาจเป็นการเพิ่มหัวข้อรายการในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ตลอดจนปรับคำอธิบายต่าง ๆ และลำดับการนำเสนอรายการต่าง ๆ เมื่อเห็นว่าจำเป็นต่อการอธิบายถึงองค์ประกอบของผลการดำเนินงาน ปัจจัยที่จะต้องนำมาพิจารณารวมถึงความมีสาระสำคัญและลักษณะขององค์ประกอบต่าง ๆ ของรายได้และค่าใช้จ่าย รายการรายได้และค่าใช้จ่ายจะมีการหักกลบกันก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ที่ปรากฏในย่อหน้า ๓๕

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๘๙. **สำหรับรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีสาระสำคัญ หน่วยงานต้องเปิดเผยลักษณะและจำนวนแยกสำหรับแต่ละรายการ**

๙๐. สถานการณ์ที่ทำให้หน่วยงานต้องมีการเปิดเผยรายการรายได้และค่าใช้จ่ายแยกแต่ละรายการ รวมถึง

(ก) การปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือการปรับลดมูลค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ให้เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน รวมทั้งการกลับรายการปรับลดมูลค่าดังกล่าว

(ข) การปรับโครงสร้างกิจกรรมของหน่วยงาน รวมทั้งการกลับรายการประมาณการหนี้สินที่ได้ตั้งไว้สำหรับต้นทุนในการปรับโครงสร้างดังกล่าว

(ค) การจำหน่ายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

(ง) การแปรรูปหน่วยงาน หรือการจำหน่ายเงินลงทุน

(จ) การดำเนินงานที่ยกเลิก

(ฉ) การยุติของคดีทางกฎหมาย

(ช) การกลับรายการประมาณการหนี้สิน

๙๑. **หน่วยงานต้องแสดงประเภทรายการย่อยของรายได้ทั้งหมดในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยจัดประเภทรายการให้เหมาะสมกับการดำเนินงานของหน่วยงาน**

๙๒. **หน่วยงานต้องแสดงการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยการจัดประเภทรายการตามลักษณะของค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน**

๙๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานนำเสนอการวิเคราะห์ตามย่อหน้าที่ ๙๒ ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๙๔. หน่วยงานแสดงประเภทรายการย่อยของค่าใช้จ่ายเพื่อเน้นให้เห็นถึงต้นทุนและรายได้เพื่อชดเชยต้นทุนของแผนงาน งาน/โครงการ กิจกรรม (และส่วนงานภายในหน่วยงาน)

๙๕. ในการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หน่วยงานต้องรวมค่าใช้จ่ายจำพวกเดียวกันตามลักษณะของค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (ตัวอย่าง เช่น ค่าใช้จ่ายบุคลากร ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายอุดหนุน และค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย เป็นต้น) โดยไม่มีการปันส่วนระหว่างส่วนงานภายในหน่วยงาน การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้อาจง่ายต่อการปฏิบัติ เนื่องจากไม่จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายนั้น ตัวอย่างการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่ายเป็นดังนี้

รายได้	x
ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร	x
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	x
ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน	x

ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	x
รวมค่าใช้จ่าย	(x)
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย	x

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๙๖. **หน่วยงานต้องนำเสนองบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ซึ่งประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้**

(ก) รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

(ข) รายการแต่ละรายการของรายได้และค่าใช้จ่ายที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นกำหนดให้รับรู้โดยตรงในยอดสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และยอดรวมของรายการเหล่านี้

(ค) รายได้และค่าใช้จ่ายรวมสำหรับงวด (คำนวณโดย ผลรวมของย่อหน้าที่ ๙๖ (ก) และ ๙๖ (ข)) ซึ่งแสดงจำนวนรวมที่จัดสรรให้แก่ส่วนของผู้เป็นเจ้าของของหน่วยงานที่ควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แยกออกจากกัน และ

(ง) สำหรับแต่ละองค์ประกอบของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ให้แสดงผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขรายงานการเงินย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

๙๗. **นอกจากนี้หน่วยงานจะต้องนำเสนอรายงานดังต่อไปนี้ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน**

(ก) รายการกับผู้เป็นเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ ซึ่งแสดงการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของ

(ข) ยอดดุลรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมในวันต้นงวด และวันสิ้นงวดที่รายงาน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสำหรับงวดบัญชีนั้น และ

(ค) สำหรับองค์ประกอบแต่ละรายการของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่แยกแสดงออกจากกันจะต้องสามารถกระทบยอดระหว่างยอดยกมา ณ วันต้นงวด และวันสิ้นงวด เพื่อเป็นการเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงนั้น

๙๘. การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนของหน่วยงานระหว่างต้นงวดที่รายงานกับวันสิ้นงวดที่รายงานสะท้อนให้เห็นการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานในระหว่างงวด

๙๙. การเปลี่ยนแปลงโดยรวมในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แสดงถึงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด รวมทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่มีการรับรู้โดยตรงไปยังสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๑๐๐. เงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าของและการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของ รวมถึงเงินโอนระหว่าง ๒ หน่วยงาน ภายในหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน (ตัวอย่างเช่น เงินโอนจากรัฐบาลในฐานะที่เป็นเจ้าของให้แก่หน่วยงานของรัฐ) เงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของให้แก่หน่วยงานที่ถูกควบคุม จะถูกรับรู้โดยการปรับปรุงโดยตรงไปยังสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน เมื่อเงินทุนนั้นทำให้เกิดส่วนได้เสียคงเหลือในหน่วยงานในรูปของสิทธิเรียกร้องต่อสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนเท่านั้น

๑๐๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้รวมรายการรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการที่รับรู้ในระหว่างงวดไว้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐบางฉบับกำหนดให้แสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนโดยตรง (ตัวอย่างเช่น การตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลง ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเฉพาะบางกรณี เป็นต้น) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้จึงเน้นให้แสดงยอดรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของหน่วยงาน รวมทั้งแสดงรายการที่รับรู้โดยตรงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน เนื่องจากทุกรายการของผลรวมรายได้และค่าใช้จ่ายมีความสำคัญต่อการตัดสินใจในการประเมินการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงินของหน่วยงาน ระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ๒ งวด

๑๐๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กำหนดให้ใช้วิธีการปรับปรุงย้อนหลัง เพื่อแสดงให้เห็นผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หากทำได้ในทางปฏิบัติ ยกเว้นในกรณีที่การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นกำหนดให้ใช้วิธีอื่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ ยังได้กำหนดให้ใช้วิธีปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด หากทำได้ในทางปฏิบัติ โดยการปรับปรุงย้อนหลังและการปรับรายงานการเงินย้อนหลังไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่เป็นการปรับปรุงยอดยกมาของรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ยกเว้นมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นจะกำหนดให้เป็นการปรับปรุงย้อนหลังขององค์ประกอบอื่นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ย่อหน้าที่ ๙๖ (ง) กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยการปรับปรุงรวมของแต่ละองค์ประกอบของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนซึ่งเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชี แยกออกจากการแก้ไขข้อผิดพลาดในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน โดยหน่วยงานต้องเปิดเผยยอดปรับปรุงข้างต้นสำหรับแต่ละงวดของรายงานการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบกับรายงานการเงินงวดปัจจุบันและต้นงวด

๑๐๓. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๙๖ และ ๙๗ อาจใช้รูปแบบรายงานตามแนวตั้งเพื่อกระทบยอดยกมาต้นงวดและยอดยกไปสิ้นงวดขององค์ประกอบแต่ละรายการของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ทางเลือกอื่นของการปฏิบัติดังกล่าว คือการแสดงเพียงรายการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๙๖ ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน รายการที่อธิบายในย่อหน้าที่ ๙๗ หากเลือกปฏิบัติตามทางเลือกดังกล่าวให้หน่วยงานแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

งบกระแสเงินสด

๑๐๔. ข้อมูลกระแสเงินสดช่วยให้เกณฑ์ในการประเมินความสามารถของหน่วยงานในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และความต้องการใช้กระแสเงินสดของหน่วยงานแก่ผู้ใช้รายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดข้อบังคับในการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลกระแสเงินสด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

โครงสร้าง

๑๐๕. **หมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้อง**

(ก) นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำรายงานการเงินและนโยบายการบัญชีเฉพาะที่หน่วยงานใช้ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๑๑๐ ถึง ๑๑๗

(ข) เปิดเผยข้อมูลที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ที่ไม่ได้นำเสนอไว้ที่ใดในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด และ

(ค) ให้ข้อมูลอื่นเพิ่มเติมที่ไม่ได้นำเสนอไว้ที่ใดในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หรืองบกระแสเงินสดแต่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจรายงานการเงินเหล่านั้น

๑๐๖. **หน่วยงานต้องนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินในลักษณะเป็นระบบให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ในทางปฏิบัติ โดยแต่ละรายการที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด หน่วยงานต้องมีการอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน**

๑๐๗. โดยปกติหน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลตามลำดับดังต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจและสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานกับรายงานการเงินของหน่วยงานอื่นได้

(ก) ข้อความที่ระบุว่ารายงานการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (ดูย่อหน้าที่ ๒๒)

(ข) สรุปนโยบายการบัญชีสำคัญที่หน่วยงานใช้ (ดูย่อหน้าที่ ๑๑๐)

(ค) ข้อมูลประกอบแต่ละรายการที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด โดยจัดเรียงลำดับตามรายงานการเงินและตามลำดับของแต่ละรายการที่นำเสนอในรายงานการเงินนั้น และ

(ง) การเปิดเผยข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งรวมถึง

(๑) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)) และภาระผูกพันตามสัญญาซึ่งยังไม่ได้รับรู้

(๒) การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น วัตถุประสงค์ และนโยบายการบริหารความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยงาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๐ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

๑๐๘. ในบางสถานการณ์ หน่วยงานอาจมีความจำเป็นหรือตั้งใจที่จะต้องเปลี่ยนแปลงลำดับการแสดงข้อมูลของรายการเฉพาะที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจรวมข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมซึ่งรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย กับข้อมูลเกี่ยวกับระยะเวลาครบกำหนดของเครื่องมือทางการเงิน แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมจะเกี่ยวข้องกับงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน และระยะเวลาครบกำหนดของเครื่องมือทางการเงินจะเกี่ยวข้องกับงบแสดงฐานะทางการเงิน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานยังต้องคงหมายเหตุประกอบงบการเงินไว้ตามโครงสร้างที่เป็นระบบให้มากที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

๑๐๙. หน่วยงานอาจนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำรายงานการเงินและนโยบายการบัญชีเฉพาะที่หน่วยงานเลือกใช้ แยกไว้เป็นอีกส่วนหนึ่งของรายงานการเงิน

การเปิดเผยนโยบายการบัญชี

๑๑๐. **หน่วยงานต้องเปิดเผยทุกเรื่องต่อไปนี้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ**

(ก) เกณฑ์ (มูลฐาน) การวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำรายงานการเงิน

(ข) เนื้อหาที่หน่วยงานนำมาใช้ปฏิบัติในหัวข้อการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

(ค) นโยบายการบัญชีอื่น ๆ ที่หน่วยงานเลือกใช้ซึ่งเกี่ยวข้องกับความเข้าใจได้ในรายงานการเงินของหน่วยงาน

๑๑๑. เกณฑ์หรือมูลฐานการวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำรายงานการเงิน (ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่าด้วยราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มูลค่ายุติธรรม มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน) เป็นส่วนสำคัญที่หน่วยงานต้องให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้รายงานการเงิน เพราะเกณฑ์ดังกล่าวที่หน่วยงานใช้จัดทำรายงานการเงินมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ใช้รายงานการเงิน ดังนั้น ถ้าหน่วยงานใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าในรายงานการเงินมากกว่าหนึ่งเกณฑ์ ตัวอย่างเช่น กรณีสินทรัพย์บางประเภทมีการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่นำเกณฑ์การวัดมูลค่าแต่ละเกณฑ์มาใช้

๑๑๒. ในการตัดสินใจว่าหน่วยงานต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีเรื่องใดบ้างนั้น ผู้บริหารของหน่วยงานต้องพิจารณาว่าการเปิดเผยนั้นจะช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจได้ว่ารายการบัญชี เหตุการณ์อื่น ๆ และสภาพการณ์ ได้นำมาสะท้อนไว้ให้เห็นในผลการดำเนินงานทางการเงินและฐานะการเงินที่รายงานอย่างไร การเปิดเผยให้ทราบถึงนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกใช้จะมีประโยชน์มากต่อผู้ใช้รายงานการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้นั้นเป็นการตัดสินใจจากทางเลือกหลายทางที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐอนุญาต ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลว่าหน่วยงานเลือกวิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐบางฉบับมีข้อกำหนดพิเศษที่กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีโดยเฉพาะ รวมถึงทางเลือกที่เลือกโดยผู้บริหารระหว่างนโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันตามที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐอนุญาต ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กำหนดการเปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม กำหนดให้เปิดเผยต้นทุนการกู้ยืมโดยรับรู้ทันทีเป็นค่าใช้จ่าย หรือรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

๑๑๓. แต่ละหน่วยงานต้องพิจารณาเปิดเผยลักษณะการดำเนินงานและนโยบายการบัญชีที่ใช้ ซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้ใช้รายงานการเงินคาดหวังว่าจะได้รับทราบตามประเภทของหน่วยงานนั้น ตัวอย่างเช่น สำหรับหน่วยงานที่จัดเก็บรายได้ที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ผู้ใช้รายงานการเงินของหน่วยงานคาดหวังจะได้ทราบนโยบายการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน หรือสำหรับหน่วยงานที่มีการดำเนินงานในต่างประเทศหรือมีรายการเป็นเงินตราต่างประเทศที่มีนัยสำคัญ ผู้ใช้รายงานการเงินย่อมคาดหวังจะทราบนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑๑๔. นโยบายการบัญชีอาจมีความสำคัญเนื่องจากลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงาน แม้ว่าจำนวนเงินของรายการที่แสดงในงวดปัจจุบันและงวดก่อน ๆ จะไม่มีสาระสำคัญก็ตาม การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญแต่ละเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้ แต่หน่วยงานได้เลือกและนำนโยบายการบัญชีไปใช้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด เป็นการเหมาะสม

๑๑๕. **หน่วยงานต้องเปิดเผยไว้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้ออื่นเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร นอกเหนือจากการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวกับการประมาณการ (ดูย่อหน้าที่ ๑๑๘) ที่ผู้บริหารได้นำมาใช้ตามกระบวนการในการนำนโยบายการบัญชีของหน่วยงานไปถือปฏิบัติ และมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินของรายการที่รับรู้ในรายงานการเงิน**

๑๑๖. ในกระบวนการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีของหน่วยงาน ผู้บริหารของหน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจหลายอย่างนอกเหนือจากการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินที่รับรู้ในรายงานการเงิน ตัวอย่างของการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารได้แก่

(ก) สินทรัพย์ของหน่วยงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่

(ข) ข้อตกลงในการจัดหาสินค้าและ/หรือบริการที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์เข้าเนื้อหาของสัญญาเช่าหรือไม่

(ค) โดยเนื้อหาของรายการแล้ว การขายสินค้าบางรายการถือเป็นข้อตกลงทางการเงินซึ่งไม่ก่อให้เกิดรายได้จากการขายหรือไม่

(ง) ลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานที่เสนอรายงานกับหน่วยงานอื่น ทำให้หน่วยงานที่เสนอรายงานสามารถควบคุมหน่วยงานอื่นนั้นได้หรือไม่

๑๑๗. การเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ ๑๑๕ เป็นข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๘ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลส่วนได้เสียในหน่วยงานอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยดุลยพินิจที่ใช้ในการพิจารณาว่าหน่วยงานมีอำนาจควบคุมหน่วยงานอื่นหรือไม่ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กำหนดว่าในกรณีที่หน่วยงานจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ได้ยาก หน่วยงานต้องเปิดเผยเกณฑ์ที่พัฒนาขึ้นเองเพื่อใช้ในการแยกประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สินทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้ครอบครอง และอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามปกติของหน่วยงาน

แหล่งข้อมูลสำคัญที่เกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ

๑๑๘. **หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้เกี่ยวกับอนาคต และแหล่งที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญอันเป็นเหตุให้ต้องมีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินในปีถัดไป ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งรวมถึงรายละเอียดทุกข้อ ดังนี้**

(ก) ลักษณะของสินทรัพย์และหนี้สินที่ต้องมีการปรับปรุงมูลค่า

(ข) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๑๑๙. ในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินบางประเภท หน่วยงานต้องใช้การประมาณการผลกระทบของเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนในอนาคตที่จะมีต่อสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ไม่มีราคาตลาดอ้างอิงได้เพื่อใช้ในการวัดมูลค่า ประมาณการที่เกี่ยวข้องกับอนาคตเป็นสิ่งจำเป็นในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภท ผลกระทบจากความล้าสมัยของเทคโนโลยีที่มีต่อสินค้าคงเหลือ และประมาณการ

เหล่านี้จะต้องอาศัยข้อสมมติต่าง ๆ เกี่ยวกับการปรับปรุงค่าความเสี่ยงของกระแสเงินสดหรืออัตราคิดลดที่ใช้และการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาในอนาคตซึ่งจะมีผลกระทบต่อต้นทุนตัวอื่น ๆ

๑๒๐. ข้อสมมติและที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๘ เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการ ซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจอย่างลำบากโดยมีจิตสำนึกหรือมีความซับซ้อน ยิ่งจำนวนของตัวแปรและข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อผลการคลี่คลายในอนาคตที่เป็นไปได้ของความไม่แน่นอนเพิ่มมากขึ้นเท่าใด การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารจะยิ่งต้องใช้จิตสำนึกมากขึ้นและซับซ้อนขึ้นเท่านั้น ซึ่งมักจะทำให้โอกาสที่เกิดการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญที่ตามมาต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินมีมากยิ่งขึ้นด้วย

๑๒๑. ข้อมูลที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๘ ไม่ได้กำหนดไว้สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่มูลค่าตามบัญชีอาจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญในปีบัญชีถัดไป หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สินทรัพย์และหนี้สินนั้นถูกวัดมูลค่าโดยพิจารณาจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้มาจากราคาตลาดที่สำรวจมาในระยะเวลาไม่นาน มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวอาจจะเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญในปีถัดไป แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้เกิดขึ้นจากข้อสมมติหรือที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๑๒๒. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๘ ต้องนำเสนอในลักษณะที่จะช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินมีความเข้าใจถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับอนาคต และที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการที่ใช้ ลักษณะและระดับของข้อมูลที่ให้จะแตกต่างกันตามลักษณะของข้อสมมติและสถานการณ์อื่น ๆ ตัวอย่างของเรื่องที่ควรเปิดเผยข้อมูล ได้แก่

(ก) ลักษณะของข้อสมมติหรือความไม่แน่นอนอื่นของการประมาณการ

(ข) ความอ่อนไหวของมูลค่าตามบัญชีต่อวิธีการ ข้อสมมติ และประมาณการที่ใช้ในการคำนวณ รวมทั้งเหตุผลของความอ่อนไหวนั้น

(ค) ผลการคลี่คลายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของความไม่แน่นอน และช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อย่างมีเหตุผลเกี่ยวข้องกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับผลกระทบในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

(ง) คำอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติที่ใช้ในอดีตเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว หาก ความไม่แน่นอนนั้นยังคงอยู่

๑๒๓. ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ ๑๑๘ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับงบประมาณหรือการพยากรณ์ต่าง ๆ

๑๒๔. ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะเปิดเผยระดับของผลกระทบที่เป็นไปได้ของข้อสมมติ และที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องเปิดเผยว่ามีความเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลโดยใช้ความรู้เท่าที่มีอยู่ ว่าผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นจริง

ในปีถัดไปซึ่งมีความแตกต่างจากข้อสมมติที่ใช้ อาจทำให้ต้องมีการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกกระทบ และไม่ว่ากรณีใด หน่วยงานต้องเปิดเผยลักษณะและมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้เฉพาะรายการ (หรือทั้งประเภทของสินทรัพย์หรือหนี้สิน) ที่ถูกกระทบโดยข้อสมมติที่หน่วยงานใช้

๑๒๕. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๕ เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจซึ่งผู้บริหารจัดทำขึ้นตามกระบวนการในการนำนโยบายการบัญชีของหน่วยงานไปถือปฏิบัติ ไม่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลของที่มาที่สำคัญของความไม่แน่นอนในการประมาณการตามย่อหน้าที่ ๑๑๘

๑๒๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น ๆ กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญบางประการที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๑๑๘ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตที่อาจกระทบต่อรายการประเภทประมาณการหนี้สินภายใต้สถานการณ์เฉพาะ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๐ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่หน่วยงานใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติสำคัญที่หน่วยงานใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ เป็นต้น

การเปิดเผยเรื่องอื่น ๆ

๑๒๗. **หน่วยงานต้องเปิดเผยเรื่องต่อไปนี้หากยังมิได้เปิดเผยไว้ที่ใดในข้อมูลที่เผยแพร่พร้อมรายงานการเงิน**

(ก) รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงาน

(ข) คำอธิบายลักษณะการดำเนินงานและภารกิจหลักของหน่วยงาน

(ค) การอ้างอิงถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่ควบคุมการดำเนินงานของหน่วยงาน

(ง) ชื่อของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ควบคุม และหน่วยงานที่ควบคุมลำดับสูงสุดในกลุ่มหน่วยงานทางเศรษฐกิจ (ถ้ามี) และ

(จ) หน่วยงานที่มีอายุจำกัด ต้องแจ้งให้ทราบถึงระยะเวลาของหน่วยงาน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๒๘. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก หน่วยงานอาจนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบตามเกณฑ์ทางบัญชีที่ถือปฏิบัติอยู่ก่อน ในรายงานการเงินใด ๆ ที่แสดงข้อมูลเปรียบเทียบตามเกณฑ์ทางบัญชีที่ถือปฏิบัติอยู่ก่อนดังกล่าว หน่วยงานต้องแสดงข้อความกำกับข้อมูล

เปรียบเทียบนั้นไว้ด้วยว่าจัดทำตามเกณฑ์เดิมซึ่งไม่ใช่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และเปิดเผยข้อมูลลักษณะของรายการปรับปรุงที่สำคัญที่ต้องมีเพื่อให้ข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

วันถือปฏิบัติ

๑๒๙. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน (IPSAS 1 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน ดังนี้

๑.๑ คำอธิบายหน่วยงานทางเศรษฐกิจว่ารวมถึงหน่วยงานที่ดำเนินการทั้งเรื่องนโยบายทางสังคมและเรื่องจุดประสงค์ทางธุรกิจ ตามย่อหน้าที่ 10

๑.๒ ความรับผิดชอบในการจัดทำรายงานการเงินรวมของรัฐบาล ตามย่อหน้าที่ 20

๑.๓ การสนับสนุนให้หน่วยงานที่จัดทำรายงานการเงินตามเกณฑ์เดียวกับงบประมาณ ให้ข้อมูลรายงานการเงินเปรียบเทียบกับงบประมาณ ตามย่อหน้าที่ 24

๑.๔ การเปิดเผยข้อมูลในกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น ซึ่งฝ่ายบริหารของหน่วยงานเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเรื่องใดเรื่องหนึ่งจะทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเกิดความเข้าใจผิดอย่างมาก ตามย่อหน้าที่ 31 – 37

๑.๕ เงื่อนไขการจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน เรื่องการถือหนี้สินไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นคือถือไว้เพื่อค้า ตามย่อหน้าที่ 80(b)

๑.๖ การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการจัดประเภทรายการใหม่ระหว่างหนี้สินทางการเงินและสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนที่จัดประเภทเป็นตราสารทุน และเครื่องมือทางการเงินที่กำหนดให้หน่วยงานมีภาระผูกพันที่จะนำส่งสินทรัพย์สุทธิตามสัดส่วนให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเมื่อครบกำหนดชำระและถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 95(a)

๑.๗ ข้ออภิปรายเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และการเปิดเผยข้อมูลกรณีที่หน่วยงานมีโครงสร้างส่วนทุนเป็นหุ้นทุน ตามย่อหน้าที่ 96 – 98

๑.๘ ทางเลือกในการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ตามย่อหน้าที่ 109 และ 113 – 116

๑.๙ การเปิดเผยข้อมูลเงินปันผลหรือการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของแบบอื่นที่คล้ายกัน และเงินปันผลต่อหุ้น เมื่อมีการจ่ายเงินดังกล่าวในกรณีที่หน่วยงานมีโครงสร้างส่วนทุนเป็นหุ้นทุน ตามย่อหน้าที่ 117

๑.๑๐ การเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถประเมินวัตถุประสงค์ นโยบาย และกระบวนการที่ใช้บริหารทุนของหน่วยงาน และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนที่จัดประเภทเป็นตราสารทุน ตามย่อหน้าที่ 148A – 148D

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ปรับข้อความในย่อหน้าที่ 19 – 20 29(b) 69 และ 88(f) ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เพิ่มวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงเมื่อมีการนำมาตรฐานฯ ไปถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓
เรื่อง
นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด พ.ศ. ๒๕๔๙ (IPSAS 3 : ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS (December 2006)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓
เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑-๒
ขอบเขต ๓
คำนิยาม ๔-๕
ความมีสาระสำคัญ ๕
นโยบายการบัญชี ๖-๓๓
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี ๖-๑๑
ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี ๑๒
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ๑๓-๓๒
การนำการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ 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
และไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ ๕๑-๕๔
วันถือปฏิบัติ ๕๕

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๕๕ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึง (ก) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และ (ค) การแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้รายงานการเงินของหน่วยงานมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินสำหรับงวดต่าง ๆ ของหน่วยงานเดียวกัน และเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงานได้ดียิ่งขึ้น

๒. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ยกเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ขอบเขต

๓. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติ และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน**

คำนิยาม

๔. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

นโยบายการบัญชี	**หมายถึง**	**หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะ ที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน**
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	**หมายถึง**	**การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด**
การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ	**หมายถึง**	**การที่หน่วยงานไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่าหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายงานการเงินงวดก่อน หรือไม่สามารถปรับรายงานการเงิน**

ย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้

(ข) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ข้อสมมติที่เกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในช่วงเวลาดังกล่าว

(ค) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ประมาณการที่สำคัญและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการเหล่านั้นซึ่ง

(๑) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่รับรู้ วัดมูลค่า หรือเปิดเผยข้อมูล และ

(๒) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ควรมีอยู่ ณ วันที่อนุมัติให้ออกรายงานการเงินของงวดก่อน

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง **การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานการเงินของหน่วยงานในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ หรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว**

(ก) มีอยู่ในรายงานการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

(ข) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในรายงานการเงิน

ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง **การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ**

(ก) ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(ข) รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	**หมายถึง**	**การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีในเรื่องนั้นมาโดยตลอด**
การปรับรายงานการเงินย้อนหลัง	**หมายถึง**	**การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของรายงานการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น**

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความมีสาระสำคัญ

๕. ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูล หรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน และการประเมินความมีสาระสำคัญของข้อมูลต้องอาศัยการพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ใช้รายงานการเงินด้วย โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้ใช้รายงานการเงินจะต้องมีความรู้ความเข้าใจทางบัญชีและกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยงาน และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลอย่างเต็มความสามารถ ดังนั้น การประเมินความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจและประเมินผลของผู้ใช้รายงานการเงิน

นโยบายการบัญชี

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

๖. **เมื่อหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าว ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องนั้น**

๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่มีผลทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือ เกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่น และสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำรายงานการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หรือไม่แก้ไข

ข้อผิดพลาดในรายงานการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือกระแสเงินสด

๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ มีแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเป็นส่วนประกอบสำหรับหน่วยงานในการนำไปปรับใช้ตามความต้องการ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหรือไม่ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐถือเป็นข้อบังคับ ส่วนแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไม่ถือเป็นข้อบังคับสำหรับรายงานการเงิน

๙. **ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐโดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในรายงานการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้**

(ก) มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน

(ข) มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้รายงานการเงินของหน่วยงาน

(๑) แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงานอย่างเที่ยงธรรม

(๒) สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นโดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย

(๓) มีความเป็นกลาง กล่าวคือปราศจากความลำเอียง

(๔) จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง

(๕) มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ

๑๐. **การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ ๙ ฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้**

(ก) ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

(ข) คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในภาครัฐ ซึ่งไม่ขัดกับหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

(ค) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ

(ง) มาตรฐานการรายงานทางการเงินของสภาวิชาชีพบัญชีฯ

๑๑. **การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ ๑๐ ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีตามย่อหน้าที่ ๑๐ (ค) และ ๑๐ (ง)**

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

๑๒. **หน่วยงานต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ หน่วยงานต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท**

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๑๓. **หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้**

(ก) เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

(ข) ทำให้รายงานการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน

๑๔. ผู้ใช้รายงานการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกันเพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๓

๑๕. **การเปลี่ยนแปลงจากเกณฑ์การบัญชีหนึ่งไปเป็นอีกเกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี**

๑๖. **การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชี การรับรู้ หรือการวัดมูลค่าของรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ภายใต้เกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี**

๑๗. **กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี**

(ก) การนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน

(ข) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ

๑๘. **การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตาม**

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวมากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๑๙. ย่อหน้าที่ ๒๐ ถึง ๓๒ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๑๘

การนำหลักการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ

๒๐. **ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๔**

(ก) หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ ตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว

(ข) หากหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐนั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง หรือหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ หน่วยงานต้องปรับรายงานการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น

๒๑. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ

๒๒. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๑๑ ซึ่งอนุญาตให้นำประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและหน่วยงานเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๓. **ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๔ เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งต้องปรับย้อนหลังตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒๐(ก) หรือ ๒๐(ข) หน่วยงานต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับรายงานการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด**

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๔. **เมื่อหน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ๒๐(ก) หรือ ๒๐(ข) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวมีผลให้หน่วยงานต้องปรับรายงานการเงินย้อนหลัง**

เว้นแต่หน่วยงานไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้

๒๕. **หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดใดงวดหนึ่ง หรือหลายงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบได้ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่ มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยหน่วยงานต้องปรับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงวดบัญชีนั้น**

๒๖. **หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีปัจจุบันจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ หน่วยงานต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบเพื่อแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้**

๒๗. หากหน่วยงานนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายงานการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดที่สามารถทำได้ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อนจะไม่สามารถทำได้ เว้นแต่หน่วยงานสามารถระบุผลกระทบสะสมของยอดคงเหลือยกมาและยอดคงเหลือยกไปในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชีนั้น จำนวนเงินของรายการปรับปรุงสำหรับงวดบัญชีก่อน ๆ จะนำมาปรับกับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของรายการที่เป็นองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ในรายงานการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งโดยปกติจะเป็นรายการปรับปรุงกับรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมต้นงวด อย่างไรก็ตาม รายการปรับปรุงอาจนำมาปรับปรุงกับองค์ประกอบอื่นๆ ของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนได้ (เช่น เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ) ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชีก่อน เช่น สรุปข้อมูลการเงินในอดีตจะได้รับการปรับปรุงไปถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้เช่นเดียวกัน

๒๘. หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ ได้ เนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมต่องวดก่อน ๆ จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๖ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับตั้งแต่งวดล่าสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ดังนั้น หน่วยงานจึงไม่ต้องคำนึงถึงส่วนของรายการปรับปรุงสะสมต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกิดขึ้นก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้อนุญาตให้หน่วยงานสามารถเปลี่ยนนโยบายการบัญชี แม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงกับงวดบัญชีก่อน ๆ ในทางปฏิบัติได้

ย่อหน้าที่ ๕๑ ถึง ๕๔ ได้กำหนดแนวปฏิบัติเมื่อหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายงานการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม

การเปิดเผยข้อมูล

๒๙. **เมื่อหน่วยงานเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ ก) ทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน ข) หากหน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้น หรือ ค) หากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ

(ข) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

(ค) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(ง) คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง

(จ) ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

(ฉ) สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนอรายงานการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบ

(ช) จำนวนเงินของรายการปรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

(ซ) หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๐(ก) และ ๒๐(ข) สำหรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อนงวดที่มีการนำเสนอรายงานการเงิน หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าว และรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเริ่มเมื่อใดและอย่างไร

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๐. **หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจ ก) ทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน ข) ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรือ ค) อาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(ข) เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร

(ค) สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนอรายงานการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบ

(ง) จำนวนเงินของรายการปรับรายงานการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอหากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

(จ) หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนรายงานการเงินงวดที่นำเสนอได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใดและอย่างไร

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

๓๑. **เมื่อหน่วยงานยังไม่นำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้วแต่ยังไม่มีผลบังคับใช้มาถือปฏิบัติ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) ข้อเท็จจริงที่หน่วยงานยังไม่นำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

(ข) ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่มาถือปฏิบัติต่อรายงานการเงินของหน่วยงานในงวดที่เริ่มนำมาตรฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

๓๒. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๓๑ ให้หน่วยงานพิจารณาเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

(ก) ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ

(ข) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น

(ค) วันที่ที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีผลบังคับใช้

(ง) วันที่ที่หน่วยงานคาดว่าจะนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาเริ่มถือปฏิบัติ

(จ) ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(๑) คำอธิบายถึงผลกระทบต่อรายงานการเงินของหน่วยงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ

(๒) หากไม่ทราบหรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

๓๓. เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ดังนั้น หน่วยงานอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในรายงานการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจ ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ทำให้หน่วยงานต้องใช้การประมาณการ ได้แก่

(ก) หนี้สงสัยจะสูญ

(ข) สินค้าล้าสมัย

(ค) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน

(ง) อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า หรือสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ และ

(จ) ภาระผูกพันจากการรับประกัน

๓๔. การประมาณการอย่างสมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำรายงานการเงินและไม่ทำให้รายงานการเงินสูญเสียความน่าเชื่อถือ

๓๕. หน่วยงานอาจต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือหน่วยงานได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ไม่เกี่ยวกับรายงานการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

๓๖. การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

๓๗. **นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๓๘ หน่วยงานต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้**

(ก) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าวเพียงงวดเดียว

(ข) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว

๓๘. **หากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องรับรู้โดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชี**

ของสินทรัพย์ หนี้สินหรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกี่ยวข้องในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น

๓๙. การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของทั้งงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีต่อไป ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุใช้งานของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าจะมีผลกระทบต่อทั้งงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลง และงวดบัญชีในอนาคตแต่ละงวดตามอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ทั้งสองกรณีหน่วยงานต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบัน ส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่องวดบัญชีต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องในอนาคต

การเปิดเผยข้อมูล

๔๐. **หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อรายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้**

๔๑. **หากหน่วยงานไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต เนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว**

ข้อผิดพลาด

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

๔๓. **ยกเว้นข้อจำกัดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๔๕ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในรายงานการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย**

(ก) ปรับรายงานการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ

(ข) หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในรายงานการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้

๔๔. **หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของรายงานการเงินงวดก่อนโดยการปรับรายงานการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้**

๔๕. **หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)**

๔๖. **หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่อรายงานการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ**

๔๗. การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนจะไม่รวมอยู่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่พบข้อผิดพลาด หน่วยงานต้องปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนที่นำเสนอ รวมทั้งข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยสรุปโดยปรับย้อนหลังให้ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ

๔๘. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของข้อผิดพลาด (เช่น การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง) ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ๆ ทุกงวด ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๔๖ หน่วยงานต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดยปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงผลกระทบสะสมที่ต้องปรับปรุงกับสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในส่วนที่เกิดก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถแก้ไขข้อผิดพลาดสำหรับรายงานการเงินงวดก่อน ๆ ได้ ไว้ในย่อหน้าที่ ๕๑ ถึง ๕๔

๔๙. การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชี มีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อหน่วยงานได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

๕๐. **ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๔๓ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในรายงานการเงินงวดก่อน

(ข) สำหรับรายงานการเงินของงวดบัญชีก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการแต่ละบรรทัดในรายงานการเงินที่ได้รับผลกระทบเท่าที่สามารถปฏิบัติได้

(ค) จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ

(ง) หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังสำหรับรายงานการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

รายงานการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

๕๑. ในบางสถานการณ์ เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะปรับปรุงข้อมูลสำหรับงวดก่อน ๆ ที่แสดงเปรียบเทียบเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับรายงานการเงินงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจไม่ได้จัดเก็บข้อมูลในงวดก่อน ๆ ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ (รวมถึงในย่อหน้าที่ ๕๒ ถึง ๕๔ เกี่ยวกับการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อน ๆ) หรือไม่สามารถปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปไม่ได้ที่หน่วยงานจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่

๕๒. บ่อยครั้งที่หน่วยงานจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของรายงานการเงินที่รับรู้หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อน เนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านไปนานขึ้นหลังจากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการ

ประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่ทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น

๕๓. ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน หน่วยงานต้องจำแนกข้อมูลดังต่อไปนี้ออกจากข้อมูลอื่น

(ก) ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ

(ข) ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่รายงานการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้อิงจากราคาที่หาได้หรือข้อมูลที่หาได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับรายงานการเงินย้อนหลัง ต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

๕๔. หน่วยงานต้องไม่ใช้ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในงวดก่อน หรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ วัดมูลค่า หรือเปิดเผยในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนในการจัดประเภทอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ก่อนหน้านี้อาคารดังกล่าวจัดประเภทเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนเกณฑ์การจัดประเภทสำหรับงวดบัญชีนั้น หากฝ่ายบริหารของหน่วยงานได้ตัดสินใจที่จะใช้อาคารนั้นเป็นอาคารสำนักงานในเวลาต่อมา การปรับข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนที่ต้องอาศัยประมาณการที่มีนัยสำคัญ ไม่ทำให้การปรับปรุงหรือการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

วันถือปฏิบัติ

๕๕. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

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

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

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕
เรื่อง
ต้นทุนการกู้ยืม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม พ.ศ. ๒๕๔๓ (IPSAS 5 : BORROWING COSTS (May 2000)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕
เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์
ขอบเขต ๑-๒
คำนิยาม ๓-๙
ต้นทุนการกู้ยืม ๔
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ ๕-๖
ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ๗
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ๘
สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ๙
ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ๑๐-๑๒
การรับรู้รายการ ๑๐-๑๑
การเปิดเผยข้อมูล ๑๒
ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ๑๓-๓๕
การรับรู้รายการ ๑๓-๑๖
ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ๑๗-๒๕
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ๒๖
การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ๒๗-๒๙
การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ๓๐-๓๑
การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ๓๒-๓๕
การเปิดเผยข้อมูล ๓๖
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ๓๗-๓๙
วันถือปฏิบัติ ๔๐

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๔๐ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปกำหนดให้ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ยังอนุญาตแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติสำหรับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิต นำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

ขอบเขต

๑. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม**

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนที่แท้จริงหรือต้นทุนที่ถูกตั้งขึ้นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน เมื่อมีการนำต้นทุนของเงินทุนมาใช้กับหน่วยงาน ต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าต้นทุนของเงินทุนนั้น เข้าคำนิยามของต้นทุนการกู้ยืมหรือไม่ หรือว่าต้นทุนเงินทุนนั้นควรจัดประเภทเป็นต้นทุนที่แท้จริงหรือต้นทุนที่ถูกตั้งขึ้นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

คำนิยาม

๓. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

ต้นทุนการกู้ยืม	**หมายถึง**	**ดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของหน่วยงาน**
สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	**หมายถึง**	**สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลานานในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย**

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ต้นทุนการกู้ยืม

๔. ต้นทุนการกู้ยืม อาจรวมถึง

(ก) ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร และจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว

(ข) จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวกับการกู้ยืม

(ค) จำนวนที่ตัดบัญชีของค่าใช้จ่าย (ต้นทุน) ที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืม

(ง) ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงิน และข้อตกลงสัมปทานบริการ

(จ) ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย

หน่วยงานทางเศรษฐกิจ

๕. คำว่า “หน่วยงานทางเศรษฐกิจ” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดขึ้น เพื่อจุดประสงค์ในการรายงานทางการเงิน โดยหมายถึงกลุ่มของหน่วยงานที่ประกอบด้วยหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานใดก็ตามที่ถูกควบคุม

๖. คำอื่น ๆ ที่อาจนำมาใช้บางครั้งเพื่อกล่าวถึงหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ประกอบด้วย “หน่วยงานบริหาร” “หน่วยงานทางการเงิน” และ “หน่วยงานรวม”

ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ

๗. สินทรัพย์เป็นเครื่องมือของหน่วยงานต่าง ๆ ในการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของตน สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการส่งมอบสินค้าและบริการต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน แต่ไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิรับเข้าหน่วยงานโดยตรง เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ศักยภาพในการให้บริการ” ส่วนสินทรัพย์ที่ใช้ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับเข้าสุทธิ เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต” เพื่อรวมวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ในการใช้สินทรัพย์เข้าไว้ด้วยกัน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้ใช้คำว่า “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ” ในการอธิบายคุณสมบัติที่สำคัญของสินทรัพย์

สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๘. สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หมายถึง มูลค่าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (สินทรัพย์หักหนี้สิน) สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน อาจเป็นได้ทั้งยอดบวกหรือลบ

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

๙. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ อาคารสำนักงาน โรงพยาบาล สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน เช่น ถนน สะพาน โรงผลิตพลังงาน และสินค้าที่ต้องใช้ระยะเวลานานในการแปลงสภาพให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ เงินลงทุนอื่น และสินทรัพย์ที่มีการผลิตเป็นประจำในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ รวมถึงสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีเมื่อได้มา

ต้นทุนการกู้ยืม – แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

การรับรู้รายการ

๑๐. **ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น**

๑๑. ตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น โดยมิต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

การเปิดเผยข้อมูล

๑๒. **รายงานการเงินต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม**

ต้นทุนการกู้ยืม – แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

การรับรู้รายการ

๑๓. **ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น ยกเว้นต้นทุนการกู้ยืมที่สามารถรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔**

๑๔. **ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณตามที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ระบุไว้**

๑๕. ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อ (ก) คาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน และ (ข) สามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับต้นทุนการกู้ยืมอื่นที่นอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

๑๖. **เมื่อหน่วยงานได้เลือกใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้องถือปฏิบัติกับต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทุกรายการของหน่วยงานอย่างสม่ำเสมอ**

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๑๗. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ หากหน่วยงานไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น เมื่อหน่วยงานกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นต้องเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้ในทันที

๑๘. บางครั้งเป็นการยากที่จะระบุว่า ต้นทุนการกูยืมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข่าเงื่อนไขหรือไม และเป็นการยากที่จะระบุว่า เงินกู้ใดเป็นเงินกู้ที่สามารถหลีกเลี่ยงได เช่น ในกรณีที่หน่วยงานมีการจัดการด้านการเงินแบบรวมศูนย์ หรือในกรณีที่หน่วยงานทางเศรษฐกิจออกตราสารหนี้หลายชนิด เพื่อกูยืมเงินกู้ด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน แล้วนำเงินกู้นั้นมาให้หน่วยงานอื่นภายในหน่วยงานทางเศรษฐกิจกูด้วยเงื่อนไขที่ต่างกัน เงินกู้ยืมแบบรวมศูนย์อาจจะถูกโอนให้กับหน่วยงานอื่น ๆ ภายในหน่วยงานทางเศรษฐกิจ โดยถือเป็นเงินกู้ เงินอุดหนุน เงินเพิ่มทุน ซึ่งการโอนเงินนั้นอาจจะไม่มีการคำนวณดอกเบี้ย หรือคำนวณดอกเบี้ยบางส่วน นอกจากนี้ความยุ่งยากอาจเกิดขึ้นไดในกรณีที่

(ก) เงินกู้ของหน่วยงานเป็นเงินกู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือเงินกู้ที่เกี่ยวพันกับเงินตราต่างประเทศ

(ข) เมื่อหน่วยงานทางเศรษฐกิจดำเนินงานภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง และ

(ค) มีความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนสูง

กรณีดังกล่าวทำให้ยากที่จะระบุว่า ต้นทุนการกู้ยืมจำนวนใดมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และเป็นเหตุให้ต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณา

๑๙. **สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้น หักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว**

๒๐. การจัดการทางการเงินสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข อาจทำให้หน่วยงานได้รับเงินกู้มาล่วงหน้า ทำให้เกิดต้นทุนการกู้ยืมก่อนที่จะนำเงินกู้ยืมบางส่วนหรือทั้งหมด ไปใช้เป็นรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขนั้น ในกรณีเช่นนี้ หน่วยงานมักนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว ดังนั้นจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดบัญชีนั้น ต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว

๒๑. **สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้น ด้วยอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ คือ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่คงค้างในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้น ต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน**

๒๒. เฉพาะต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของหน่วยงาน อาจจะถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมกู้ยืมเงินแล้วโอนให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม ซึ่งไม่มีการปันส่วนต้นทุนการกู้ยืมหรือปันส่วนต้นทุนการกู้ยืมให้บางส่วน หน่วยงานที่ถูกควบคุมอาจจะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นได้เฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้นของหน่วยงาน เมื่อหน่วยงานที่ถูกควบคุมได้รับเงินช่วยเหลือซึ่งปราศจากดอกเบี้ยหรือได้รับเงินอุดหนุน หน่วยงานนั้นจะไม่มีต้นทุนการกู้ยืม ดังนั้น จึงไม่ต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้น

๒๓. เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมโอนเงินที่กู้พร้อมกับต้นทุนการกู้ยืมบางส่วนให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม หน่วยงานที่ถูกควบคุมอาจจะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์เฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้นของหน่วยงาน ซึ่งในรายงานการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ จำนวนของต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดควรถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น ควรทำการปรับปรุงรายการที่จำเป็นในการจัดทำรายงานการเงินรวม (ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๖ เรื่อง รายงานการเงินรวม และ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๕ เรื่อง รายงานการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) เพื่อตัดรายการต้นทุนการกู้ยืมที่ได้ถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์โดยหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๒๔. เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมโอนเงินกู้โดยไม่โอนต้นทุนการกู้ยืมให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม ทั้งหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานที่ถูกควบคุม ถือว่าไม่อยู่ในเกณฑ์ที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานทางเศรษฐกิจอยู่ในเกณฑ์ที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หน่วยงานสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขในรายงานการเงินของหน่วยงาน

๒๕. ในบางสถานการณ์ การรวมเงินกู้ยืมของหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานที่ถูกควบคุมเข้าด้วยกันเป็นการเหมาะสมในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ในบางสถานการณ์ การใช้เงินกู้ยืมของหน่วยงานที่ถูกควบคุมแต่ละหน่วยงาน ในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะเป็นการเหมาะสมกว่า

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

๒๖. เมื่อมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดไว้ของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หน่วยงานต้องลดมูลค่าหรือตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนลงตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่ายออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๒๗. **ต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น

(ข) ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น

(ค) สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้น ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

๒๘. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์อื่น หรือโดยการก่อหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย ตามปกติมูลค่าตามบัญชีถัวเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่งของสินทรัพย์นั้น จะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้คูณกับอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุน

ของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านี้แล้ว

๒๙. การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้น ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมีสินทรัพย์ไว้ในครอบครอง โดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไข ให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ในขณะที่มีการดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมาเพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของที่ดิน

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๓๐. **การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง**

๓๑. หากการดำเนินการที่จำเป็น เพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขายหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้น ไม่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ หน่วยงานสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราวโดยเฉพาะการล่าช้านั้น เป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่จะทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย หน่วยงานสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในช่วงเวลาที่รอให้ระดับน้ำลดเพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูง ถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๓๒. **การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง**

๓๓. ตามปกติ สินทรัพย์จะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย เมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นลงแม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อย ให้ถือว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้ถือว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว

๓๔. **สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วน ให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง**

๓๕. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้งานได้บางส่วน ขณะที่การก่อสร้างส่วนอื่นยังคงดำเนินต่อไป ได้แก่ การพัฒนาอาคารสำนักงานซึ่งประกอบด้วยอาคารหลายหลัง โดยอาคารแต่ละหลังสามารถใช้งานได้โดยเอกเทศ ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่ต้องทำให้เสร็จก่อนที่ส่วนใดส่วนหนึ่งจะใช้งานได้ ประกอบด้วย (ก) ห้องผ่าตัดในโรงพยาบาล ซึ่งการก่อสร้างทั้งหมดจะต้องถูกสร้างให้เสร็จก่อนที่จะใช้ประโยชน์จากห้องผ่าตัดนั้นได้ (ข) โรงบำบัดน้ำเสีย ซึ่งมีกระบวนการที่ต้องทำตามลำดับหลายขั้นตอน ซึ่งแต่ละขั้นตอนเกิดขึ้นในส่วนต่าง ๆ ที่แตกต่างกันของโรงบำบัดน้ำเสีย (ง) สะพาน อันเป็นส่วนหนึ่งของทางหลวง

การเปิดเผยข้อมูล

๓๖. **รายงานการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับต้นทุนการกู้ยืม

(ข) จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด

(ค) อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๓๗. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก สนับสนุนให้หน่วยงานนำแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ มาใช้ปฏิบัติโดยวิธีปรับย้อนหลังแต่ไม่ถือเป็นการบังคับ

๓๘. หากหน่วยงานเริ่มใช้แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก หรือเปลี่ยนนโยบายการบัญชีมาใช้แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ หน่วยงานสามารถกำหนดวันที่เริ่มถือปฏิบัติเป็นวันใดก็ได้ก่อนวันที่เริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และนำแนวทางดังกล่าวมาใช้ปฏิบัติโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปภายหลังหรือนับตั้งแต่วันที่กำหนดดังกล่าวนั้น

๓๙. หากหน่วยงานเปลี่ยนนโยบายการบัญชีมาใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมทั้งที่เกิดขึ้นก่อนและหลังวันที่เริ่มใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้องรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขซึ่งมีวันที่เริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนวันที่เริ่มใช้แนวทางฯ ดังกล่าวโดยวิธีปรับย้อนหลัง

วันถือปฏิบัติ

๔๐. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (IPSAS 5 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ดังนี้

๑.๑ คำอธิบายหน่วยงานทางเศรษฐกิจว่ารวมถึงหน่วยงานที่ดำเนินการทั้งเรื่องนโยบายทางสังคมและเรื่องจุดประสงค์ทางธุรกิจ ตามย่อหน้าที่ 9

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เพิ่มคำขยายเพื่อให้มีความเหมาะสมกับหน่วยงานของรัฐของไทย เช่น การจัดทำรายงานการเงินรวมต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๖ เรื่อง รายงานการเงินรวม และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๕ เรื่อง รายงานการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในย่อหน้าที่ 23

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒
เรื่อง
สินค้าคงเหลือ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ พ.ศ. ๒๕๔๔ (IPSAS 12 : INVENTORIES (July 2001)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒
เรื่อง สินค้าคงเหลือ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒-๖
คำนิยาม ๗-๑๓
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ๘
สินค้าคงเหลือ ๙-๑๓
การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ๑๔-๔๒
ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ๑๗-๓๐
ต้นทุนในการซื้อ ๑๘
ต้นทุนแปลงสภาพ ๑๙-๒๒
ต้นทุนอื่น ๆ ๒๓-๒๖
ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ ๒๗
ต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ ๒๘
เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน ๒๙-๓๐
การคำนวณต้นทุน ๓๑-๓๖
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ๓๗-๔๑
การแจกจ่ายสินค้าที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย ๔๒
การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ๔๓-๔๕
การเปิดเผยข้อมูล ๔๖-๔๙
วันถือปฏิบัติ ๕๐

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๕๐ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ ประเด็นหลักของการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ คือ จำนวนต้นทุนที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์และยกยอดไปจนกว่าจะมีการรับรู้รายได้ที่สัมพันธ์กัน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดแนวปฏิบัติในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลือและการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในภายหลัง รวมทั้งการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ยังให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลืออีกด้วย

ขอบเขต

๒. **หน่วยงานของรัฐที่จัดทำและนำเสนอรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สำหรับการบัญชีสินค้าคงเหลือทุกประเภทยกเว้น**

(ก) งานระหว่างก่อสร้างภายใต้สัญญาก่อสร้างซึ่งรวมถึงสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรง (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ข) เครื่องมือทางการเงิน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ค) สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ง) งานบริการระหว่างทำที่ไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงหรือได้รับเพียงเล็กน้อยจากผู้รับบริการ

๓. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดย**

(ก) ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่า ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่ เนื่องจากสินค้าคงเหลือเหล่านั้นวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น เมื่อหน่วยงานวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น และ

(ข) นายหน้า-ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ซึ่งวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อสินค้าคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

๔. สินค้าคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒ (ง) ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ และได้รับการยกเว้นในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ด้วย เนื่องจากรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับประเด็นเฉพาะในภาครัฐที่ต้องมีการพิจารณาโดยละเอียดต่อไป

๕. สินค้าคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๓ (ก) วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ณ ขั้นตอนของการผลิตที่กำหนดไว้แน่นอน เช่น เมื่อเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร หรือเมื่อมีการสกัดแร่ได้แล้ว และมีความแน่นอนว่าหน่วยงานจะสามารถขายสินค้าคงเหลือนั้นได้ เนื่องด้วยมีการทำสัญญาซื้อขายล่วงหน้าไว้แล้ว หรือมีการประกันราคาโดยรัฐบาล หรือสินค้านั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับและมีความเสี่ยงน้อยมากที่จะขายสินค้าคงเหลือนั้นไม่ได้ สินค้าคงเหลือดังกล่าวอยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า

๖. นายหน้า-ผู้ค้า คือ ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ๓ (ข) โดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้ เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขาย ซึ่งเป็นส่วนของนายหน้า-ผู้ค้า ในกรณีที่สินค้าคงเหลือเหล่านั้นถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายสินค้าคงเหลือดังกล่าวจะอยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า

คำนิยาม

๗. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

ราคาทุนเปลี่ยนแทนปัจจุบัน	**หมายถึง**	**ราคาทุนที่จะเกิดขึ้นกับหน่วยงานในการจัดหาสินทรัพย์ ณ วันที่ในรายงาน**
สินค้าคงเหลือ	**หมายถึง**	**สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้** **(ก) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้า** **(ข) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อการนำไปใช้หรือแจกจ่ายในการให้บริการ** **(ค) ถือไว้เพื่อขายหรือแจกจ่ายตามลักษณะการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน** **(ง) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขายหรือการแจกจ่าย**
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	**หมายถึง**	**ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการดำเนินงานตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปในการขายสินค้า การแลกเปลี่ยนหรือการแจกจ่าย**

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

๘. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินซึ่งจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนของสินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันระหว่างผู้ซื้อ และผู้ขายที่มีความรอบรู้ และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในตลาด มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของหน่วยงาน ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าดังกล่าว มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

สินค้าคงเหลือ

๙. สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าที่ซื้อมาและถือไว้เพื่อขายต่อ เช่น สินค้าที่หน่วยงานซื้อและถือไว้เพื่อขายต่อ หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขาย สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต หรือสินค้าระหว่างผลิตของหน่วยงาน นอกจากนี้สินค้าคงเหลือยังประกอบด้วย (ก) วัตถุดิบหรือวัสดุที่ถือไว้เพื่อรอที่จะใช้ในกระบวนการผลิต (ข) สินค้าที่ซื้อหรือผลิตโดยหน่วยงานซึ่งมีไว้เพื่อการแจกจ่ายให้กับผู้อื่นโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย ตัวอย่างเช่น หนังสือเรียนเพื่อการศึกษาที่ผลิตโดยหน่วยงานด้านสุขภาพสำหรับการบริจาคให้กับโรงเรียน ซึ่งในหลายหน่วยงานสินค้าคงเหลือจะเกี่ยวข้องกับการให้บริการ มากกว่าจะเป็นสินค้าที่ซื้อมาและถือไว้เพื่อขายต่อหรือสินค้าที่ผลิตเพื่อขาย ในกรณีที่เป็นหน่วยงานผู้ให้บริการ สินค้าคงเหลือจะรวมถึงต้นทุนงานให้บริการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒๖ ซึ่งหน่วยงานยังไม่ได้มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้))

๑๐. สินค้าคงเหลือในหน่วยงานของรัฐอาจรวมถึง

(ก) ยุทธภัณฑ์

(ข) สินค้าอุปโภคบริโภค

(ค) วัสดุในการบำรุงรักษา

(ง) อะไหล่สำหรับอาคารและอุปกรณ์ นอกเหนือจากรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

(จ) สินค้ายุทธปัจจัย (ตัวอย่างเช่น พลังงานสำรอง)

(ฉ) เงินตราคงเหลือที่ยังไม่ได้นำออกใช้หมุนเวียน

(ช) งานระหว่างทำ รวมถึง

(๑) วัสดุทางการศึกษา/วัสดุในการฝึกอบรม

(๒) การให้บริการลูกค้า ซึ่งบริการเหล่านั้นมีลักษณะที่ผู้รับบริการและผู้ให้บริการมีอิสระในการต่อรองราคากัน เช่น การบริการงานวิจัย การศึกษา การรักษาพยาบาล การบริการให้คำปรึกษาและการสอบบัญชี เป็นต้น

(ช) ที่ดิน/อสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

๑๑. กรณีที่รัฐบาลควบคุมสิทธิในการสร้างและการนำออกใช้ของสินทรัพย์ต่าง ๆ เช่น เงินตรา รายการเหล่านี้ถือเป็นสินค้าคงเหลือตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ สินค้าคงเหลือดังกล่าว ต้องไม่แสดงมูลค่าตามมูลค่าที่ตราไว้ แต่ให้วัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ ๑๓ คือ ต้นทุนในการผลิต เหรียญ/ธนบัตร

๑๒. เมื่อรัฐบาลมีการเก็บสำรองสินค้ายุทธปัจจัยต่าง ๆ ไว้ เช่น พลังงานสำรอง (ตัวอย่างเช่น น้ำมัน) สำหรับใช้ในกรณีฉุกเฉินหรือสถานการณ์อื่น ๆ (ตัวอย่างเช่น ภัยพิบัติทางธรรมชาติ หรือเหตุฉุกเฉินในการป้องกันภัยฝ่ายพลเรือน) สินค้ายุทธปัจจัยที่เก็บไว้เหล่านั้นต้องรับรู้เป็นสินค้าคงเหลือตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๑๓. ยุทธภัณฑ์รวมถึงรายการที่ใช้ได้เพียงครั้งเดียว ตัวอย่างเช่น กระสุน ขีปนาวุธ จรวด และระเบิดชนิดต่าง ๆ ที่ส่งโดยใช้อาวุธ หรือระบบอาวุธ อย่างไรก็ตาม ขีปนาวุธบางชนิดอาจต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

๑๔. **สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ยกเว้นเมื่อปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๑๕ หรือ ๑๖**

๑๕. **สินค้าคงเหลือที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ต้องวัดราคาทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้า ณ วันที่ได้รับสินค้านั้น**

๑๖. **สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือราคาทุนเปลี่ยนแทนปัจจุบัน แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า สำหรับรายการที่ถือไว้เพื่อ**

(ก) การแจกจ่ายที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย

(ข) การใช้ไปในกระบวนการผลิตสินค้าคงเหลือเพื่อการแจกจ่ายที่ไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

๑๗. **ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน**

ต้นทุนในการซื้อ

๑๘. ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือประกอบด้วย ราคาซื้อ อากรขาเข้า และภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่หน่วยงานจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่ายและต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และวัสดุการผลิต ในการคำนวณหาต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืน และรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันมาหักออกด้วย

ต้นทุนแปลงสภาพ

๑๙. ต้นทุนในการแปลงสภาพสินค้าคงเหลือจากงานระหว่างทำให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป จะเกิดขึ้นเป็นปกติในกรณีที่มีการผลิต ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับจำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิต เช่น ค่าแรงงานทางตรง รวมถึงค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งส่วนที่คงที่ที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรซึ่งเกิดขึ้นเพื่อแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตโดยไม่สัมพันธ์กับ (ก) ปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และ (ข) ต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายจัดการโรงงานและการบริหารโรงงาน ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม

๒๐. การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เข้าสู่ต้นทุนแปลงสภาพอ้างอิงจากฐานกำลังการผลิตปกติ กำลังการผลิตปกติ คือ การผลิตที่คาดว่าจะผลิตได้โดยเฉลี่ยในหลายช่วงเวลาหรือในหลายฤดูกาลภายใต้สภาวการณ์ปกติ โดยคำนึงถึงกำลังการผลิตที่สูญเสียอันเกิดจากการบำรุงรักษาตามแผนที่วางไว้ ระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริงอาจนำมาใช้ได้หากใกล้เคียงกับกำลังการผลิตปกติ จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ที่ปันส่วนเข้าแต่ละหน่วยการผลิตจะต้องไม่เพิ่มขึ้นแม้ว่าการผลิตจะลดต่ำลงหรือไม่มีการผลิต ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้ถูกปันส่วนให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ในช่วงเวลาที่มีการผลิตสูงผิดปกติ จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยก็จะถูกปันส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตน้อยลง เพื่อไม่ให้สินค้าคงเหลือมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะปันส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตตามต้นทุนการผลิตที่ใช้จริง

๒๑. ตัวอย่างเช่น การปันส่วนต้นทุนทั้งคงที่และผันแปรที่เกิดขึ้นในการพัฒนาของที่ดินรอการพัฒนาที่ถือไว้เพื่อขาย เพื่อเข้าอาศัย หรือเพื่อการค้าของผู้มีกรรมสิทธิ์ อาจรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปรับภูมิทัศน์ การระบายน้ำ การวางท่อสำหรับเชื่อมต่อสาธารณูปโภค ฯลฯ

๒๒. ในกระบวนการผลิตหนึ่งอาจมีการผลิตผลิตภัณฑ์พร้อมกันมากกว่าหนึ่งชนิด เช่น กรณีที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมหรือกรณีที่มีผลิตภัณฑ์หลักและผลิตภัณฑ์พลอยได้ หากต้นทุนแปลงสภาพของแต่ละผลิตภัณฑ์ไม่อาจระบุแยกกันได้อย่างชัดเจน ให้ใช้เกณฑ์การปันส่วนที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ

ตัวอย่างของเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน เช่น การใช้มูลค่าขายของแต่ละผลิตภัณฑ์ ณ ขั้นตอนการผลิตที่สามารถแยกผลิตภัณฑ์ได้อย่างชัดเจน หรือเมื่อการผลิตเสร็จสิ้นเป็นเกณฑ์สำหรับผลิตภัณฑ์พลอยได้ ซึ่งโดยส่วนใหญ่มีลักษณะที่ไม่เป็นสาระสำคัญ มักจะวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับและนำมูลค่าดังกล่าวไปหักจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีของผลิตภัณฑ์หลักจึงไม่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก

ต้นทุนอื่น ๆ

๒๓. ต้นทุนอื่นที่จะนำไปรวมในต้นทุนสินค้าคงเหลือได้ หากเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เช่น อาจเป็นการเหมาะสมที่จะนำค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการผลิตหรือต้นทุนในการออกแบบผลิตภัณฑ์สำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะไปรวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือนั้น

๒๔. ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่นำมารวมเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือและให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เช่น

(ก) วัตถุดิบ ค่าแรงงานหรือค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นที่สูญเสียเกินกว่าปกติ

(ข) ต้นทุนในการเก็บรักษาสินค้า เว้นแต่เป็นต้นทุนที่จำเป็นในกระบวนการผลิตก่อนจะถึงขั้นตอนการผลิตถัดไป

(ค) ค่าใช้จ่ายในการบริหารที่ไม่เกี่ยวกับการทำให้สินค้าอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

(ง) ต้นทุนในการขาย

๒๕. ในบางสถานการณ์หน่วยงานอาจนำต้นทุนการกู้ยืมมารวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

๒๖. หน่วยงานอาจจะซื้อสินค้าโดยมีการจ่ายชำระเงินนานเกินกว่าระยะเวลาที่ได้รับสินเชื่อตามปกติ ในกรณีดังกล่าว ผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายจริงกับราคาซื้อที่ต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขการให้สินเชื่อตามปกติ ให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดระยะเวลาการจัดหาเงิน

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ

๒๗. ในกรณีที่ผู้ให้บริการมีสินค้าคงเหลือ (ยกเว้นที่อ้างถึงไว้ในย่อหน้าที่ ๒ (ง)) ให้วัดมูลค่าสินค้าดังกล่าวด้วยต้นทุนในการผลิต ต้นทุนดังกล่าวโดยส่วนใหญ่ประกอบด้วยค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแล และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ ส่วนค่าแรงงานที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการให้บริการ รวมถึงค่าแรงงานและต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรด้านการขายและการบริหารจะไม่รวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการไม่รวมถึงกำไรหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้อง ซึ่งมักนำมาใช้เป็นปัจจัยหนึ่งในการคิดค่าบริการของผู้ให้บริการ

ต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ

๒๘. ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) สินค้าคงเหลือที่เป็นผลิตผลทางการเกษตรซึ่งเก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพจะวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่าดังกล่าวให้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน

๒๙. เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน เช่น วิธีต้นทุนมาตรฐานหรือวิธีราคาขายปลีกอาจนำมาใช้เพื่อความสะดวก หากวิธีการประมาณต้นทุนดังกล่าวให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง ต้นทุนมาตรฐานกำหนดจากการใช้วัตถุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน ประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ ต้นทุนมาตรฐานต้องมีการทบทวนอยู่เสมอและปรับปรุงเมื่อจำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน

๓๐. สินค้าคงเหลืออาจได้รับการโอนให้หน่วยงานในลักษณะของรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น องค์กรความช่วยเหลือระหว่างประเทศอาจบริจาควัสดุทางการแพทย์ให้กับโรงพยาบาลของรัฐหลังจากเกิดภัยพิบัติทางธรรมชาติ ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าวต้นทุนของสินค้าคงเหลือคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา

การคำนวณต้นทุน

๓๑. **ต้นทุนสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ และเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะต้องคำนวณโดยใช้วิธีราคาเจาะจง**

๓๒. ต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงเป็นวิธีการบันทึกต้นทุนที่เจาะจงได้ในสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ วิธีนี้จึงเหมาะที่จะใช้สำหรับสินค้าที่แยกไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ โดยไม่คำนึงว่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวจะซื้อมาหรือผลิตขึ้นเอง อย่างไรก็ดี การบันทึกต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงจะไม่เหมาะสม หากสินค้าคงเหลือมีจำนวนรายการมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้ ในสถานการณ์ดังกล่าววิธีที่เลือกตีราคาสินค้าคงเหลือรายการที่เหลือ อาจเป็นช่องทางการกำหนดผลกระทบของรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

๓๓. **เมื่อหน่วยงานถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๓๒ หน่วยงานจะต้องคำนวณต้นทุนแบบเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทั้งหมดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีความแตกต่างกันทั้งลักษณะหรือการใช้งาน (ตัวอย่างเช่น สินค้าบางอย่างที่ใช้ในแผนกหนึ่งและเป็นสินค้าประเภทเดียวกันที่มีไว้ใช้กับแผนกอื่น) วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกันอาจสมเหตุสมผล ความแตกต่างทางด้านที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินค้าคงเหลือ (และในกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง) ไม่ใช่เหตุผลที่เพียงพอที่จะใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกัน**

๓๔. **ต้นทุนสินค้าคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๓๑ ต้องคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หน่วยงานต้องใช้วิธีการคำนวณมูลค่าด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้า**

คงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะหรือการใช้แตกต่างกันการใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันอาจมีความเหมาะสม

๓๕. ตัวอย่างเช่น สินค้าคงเหลือของส่วนงานภายในแห่งหนึ่งอาจมีการใช้สินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันที่แตกต่างไปจากส่วนงานภายในอีกแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างทางด้านสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินค้าคงเหลือไม่ใช่เหตุผลที่เพียงพอที่จะใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกัน

๓๖. วิธีเข้าก่อนออกก่อนมีข้อสมมติฐานว่า สินค้าคงเหลือรายการที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้สินค้าคงเหลือรายการที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในครั้งหลังสุด สำหรับวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่เหมือนกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนของสินค้าที่เหมือนกันที่ซื้อมา หรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีการคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยอาจคำนวณเป็นระยะ ๆ ไปหรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของหน่วยงาน

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

๓๗. ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนถ้าสินค้าคงเหลือเหล่านั้นเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้าสมัยบางส่วนหรือทั้งหมด หรือราคาขายลดลง ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนหากประมาณการต้นทุนเพิ่มขึ้นในการทำต่อให้เสร็จหรือประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าขาย แลกเปลี่ยน หรือแจกจ่ายได้ การตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับสอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่า สินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากการขาย การแลกเปลี่ยน การแจกจ่าย หรือการใช้

๓๘. การลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มักพิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ อาจพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน โดยอาจเป็นกรณีสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกันที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้ายเหมือนกันหรือมีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และในทางปฏิบัติไม่สามารถแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้ อย่างไรก็ดี ถือเป็นการไม่เหมาะสมที่จะปรับลดมูลค่าสินค้าลงโดยใช้เกณฑ์การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าคงเหลือสำเร็จรูปหรือสินค้าคงเหลือทุกประเภทในส่วนงานภายในแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือส่วนงานตามภูมิศาสตร์แห่งใดแห่งหนึ่ง โดยทั่วไปผู้ให้บริการมักคำนวณต้นทุนแยกตามการให้บริการแต่ละงาน ซึ่งใช้กำหนดค่าบริการตามงานนั้น ดังนั้น ต้นทุนสำหรับงานให้บริการให้พิจารณาแยกตามงานแต่ละงาน

๓๙. ในการประมาณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของหน่วยงานในการถือครองสินค้าคงเหลือด้วย ตัวอย่างเช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือที่หน่วยงานถือไว้เพื่อขายหรือให้บริการตามสัญญาที่แน่นอน ให้ถือตามราคาที่กำหนดไว้ในสัญญานั้น หากจำนวนตามสัญญาการ

ขายนั้นมีน้อยกว่าปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือครองไว้ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือส่วนที่เกินกว่าปริมาณในสัญญาให้ถือตามราคาขายโดยทั่วไป แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากปริมาณสินค้าคงเหลือตามสัญญาขายที่แน่นอนส่วนที่เกินปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือไว้ และที่เกิดจากสัญญาซื้อที่แน่นอนของหน่วยงาน กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

๔๐. หน่วยงานต้องไม่ปรับมูลค่าวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุน ถ้าสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขาย แลกเปลี่ยน หรือแจกจ่ายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุน อย่างไรก็ตามเมื่อการที่ราคาวัตถุดิบลดลงเป็นข้อบ่งชี้ว่า ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปนั้นสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หน่วยงานต้องปรับลดมูลค่าวัตถุดิบให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ในสถานการณ์เช่นนี้ต้นทุนเปลี่ยนแทนของวัตถุดิบอาจจะเป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

๔๑. หน่วยงานต้องประเมินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับใหม่ในแต่ละรอบระยะเวลาถัดไป เมื่อสถานการณ์ที่ทำให้มีการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ต่ำกว่าราคาทุนหมดไป หรือเมื่อมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ให้หน่วยงานบันทึกกลับรายการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ (ได้ไม่เกินจำนวนของมูลค่าที่ปรับลดเดิม) เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีใหม่แสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ปรับปรุงใหม่แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ตัวอย่างของกรณีนี้ เช่น การที่สินค้าคงเหลือรายการหนึ่งยกมาในงวดบัญชีถัดมาด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับเนื่องจากราคาขายลดลง และยังไม่ได้ขายออกไปแต่ต่อมาราคาขายได้เพิ่มขึ้น

การแจกจ่ายสินค้าที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย

๔๒. หน่วยงานอาจจะมีสินค้าคงเหลือที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับความสามารถในการสร้างกระแสเงินสดสุทธิ สินค้าคงเหลือเหล่านี้อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลได้พิจารณาแล้วที่จะแจกจ่ายสินค้าบางอย่างที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย ในกรณีดังกล่าวประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินค้าคงเหลือสำหรับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินจะถูกสะท้อนจากจำนวนเงินที่หน่วยงานจะต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ซึ่งเป็นสิ่งที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน ในกรณีที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการไม่สามารถหาได้ในตลาด ควรประมาณการจากราคาเปลี่ยนแทน หากวัตถุประสงค์ของสินค้าคงเหลือที่มีไว้เพื่อการแลกเปลี่ยน มูลค่าการใช้งานของสินค้าคงเหลือดังกล่าวให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

๔๓. **เมื่อมีการขาย แลกเปลี่ยน หรือแจกจ่ายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้น ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง ถ้ารายการดังกล่าวไม่เกี่ยวกับรายได้**

ค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องรับรู้เมื่อได้นำสินค้าคงเหลือไปแจกจ่ายหรือนำไปให้บริการที่เกี่ยวข้องแล้ว มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว

๔๔. สำหรับผู้ให้บริการ สินค้าคงเหลือจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ เมื่อได้ให้บริการหรือเมื่อมีการเรียกเก็บเงินสำหรับบริการดังกล่าวแล้ว

๔๕. สินค้าบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น เช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง สินค้าคงเหลือที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

๔๖. **หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในรายงานการเงิน**

(ก) นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน

(ข) มูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละหน่วยงาน

(ค) มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

(ง) มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น

(จ) มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๑

(ฉ) มูลค่าการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งหน่วยงานรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๑

(ช) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าตามย่อหน้าที่ ๔๑ และ

(ซ) มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

๔๗. ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่จำแนกตามประเภทของสินค้าตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสินค้าคงเหลือประเภทดังกล่าวที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงิน โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุการผลิต สำหรับสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ อาจแสดงเป็นงานระหว่างทำ

๔๘. มูลค่าสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ซึ่งโดยส่วนใหญ่หมายถึง (ก) ต้นทุนขายประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินค้าที่ขาย แลกเปลี่ยน หรือ แจกจ่ายไป และ (ข) ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่จัดสรรและต้นทุนการผลิตส่วนที่สูญเสียเกินปกติ ในบางสถานการณ์หน่วยงานอาจมีเหตุผลในการรวมต้นทุนอื่นๆ เข้าไปด้วย เช่น ต้นทุนในการจัดจำหน่ายสินค้า

๔๙. บางหน่วยงานแสดงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายในรูปแบบที่มีผลให้จำนวนเงินที่เปิดเผยแตกต่างไปจากต้นทุนของสินค้าที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ภายใต้รูปแบบนี้หน่วยงานจะนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่าย ในกรณีนี้ หน่วยงานจะต้องเปิดเผยต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลือง ต้นทุนแรงงาน และต้นทุนอื่น พร้อมทั้งมูลค่าการเปลี่ยนแปลงสุทธิของสินค้าคงเหลือสำหรับงวดนั้น

วันถือปฏิบัติ

๕๐. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (IPSAS 12 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ดังนี้

๑.๑ การแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับดังกล่าว ที่เป็นผลมาจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่นตามย่อหน้าที่ 51(A) ถึง 51(D)

๑.๒ การใช้เกณฑ์คงค้างภายหลังวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับดังกล่าวตามย่อหน้าที่ 52

๑.๓ การยกเลิก IPSAS 12 ฉบับเดิมที่ออกในปี ๒๕๕๔ ตามย่อหน้าที่ 53

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ปรับแก้ข้อความจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ดังนี้

๒.๑ ตัดตัวอย่างรายการดวงตราไปรษณียากรที่ถือไว้เพื่อขายในย่อหน้าที่ 12(g) และการวัดมูลค่ารายการดังกล่าวในย่อหน้าที่ 13

๒.๒ เพิ่มตัวอย่างการให้บริการลูกค้า การบริการงานวิจัย และการรักษาพยาบาลในย่อหน้าที่ 12(h)(ii) ซึ่งตรงกับย่อหน้าที่ ๑๐(ช)(๒) ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓
เรื่อง
สัญญาเช่า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า พ.ศ. ๒๕๔๔ (IPSAS 13 : LEASES (December 2001)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๓ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓
เรื่อง สัญญาเช่า

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒-๕
คำนิยาม ๖-๙
การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าระหว่าง
วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ๗
สัญญาเช่าซื้อ ๘
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม ๙
การจำแนกประเภทสัญญาเช่า ๑๐-๒๑
สัญญาเช่าและสัญญาประเภทอื่น ๒๒-๒๔
สัญญาเช่าในรายงานการเงินของผู้เช่า ๒๕-๔๑
สัญญาเช่าการเงิน ๒๕-๓๘
การรับรู้เริ่มแรก ๒๕-๓๐
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก ๓๑-๓๖
การเปิดเผยข้อมูล ๓๗-๓๘
สัญญาเช่าดำเนินงาน ๓๙-๔๑
การเปิดเผยข้อมูล ๔๑
สัญญาเช่าในรายงานการเงินของผู้ให้เช่า ๔๒-๖๖
สัญญาเช่าการเงิน ๔๒-๕๘
การรับรู้เริ่มแรก ๔๗
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก ๔๘-๕๖
การเปิดเผยข้อมูล ๕๗-๕๘
สัญญาเช่าดำเนินงาน ๕๙-๖๖
การเปิดเผยข้อมูล ๖๖
การขายและเช่ากลับคืน ๖๗-๗๕
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ๗๖
วันถือปฏิบัติ ๗๗

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๗๗ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า เพื่อนำไปปฏิบัติกับสัญญาเช่าทางการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

ขอบเขต

๒. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ ยกเว้นรายการต่อไปนี้**

(ก) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือใช้ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้

(ข) ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดิทัศน์ ละครบทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ใช้กับการวัดมูลค่ารายการต่อไปนี้

(ก) อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เช่าถือครองอยู่และบันทึกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)

(ข) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)

(ค) สินทรัพย์ชีวภาพภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่ผู้เช่าถือครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน

(ง) สินทรัพย์ชีวภาพภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงที่มีการโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ แม้ว่าผู้ให้เช่ายังคงให้บริการส่วนใหญ่ในการดำเนินงานหรือซ่อมบำรุงสินทรัพย์เหล่านั้น ในทางกลับกัน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับข้อตกลงในการให้บริการที่ไม่ได้โอนสิทธิการใช้สินทรัพย์จากคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หน่วยงานของรัฐอาจมีข้อตกลงที่ซับซ้อนในการทำสัญญาการส่งมอบบริการ ซึ่งอาจมีหรือไม่มีการเช่าสินทรัพย์ การถือปฏิบัติสำหรับข้อตกลงเหล่านี้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ๒๒ ถึง ๒๔

๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไม่ใช้ถือปฏิบัติกับรายการ (ก) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ ป่าไม้ แร่ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ และ (ข) ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดิทัศน์

ละคร บทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ เนื่องจากข้อตกลงสำหรับรายการเหล่านี้จะมีประเด็นทางบัญชีที่ซับซ้อนมากกว่า จึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไว้ต่างหาก

๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไม่ใช้ถือปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

คำนิยาม

๖. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

สัญญาเช่า	**หมายถึง**	**สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด**
สัญญาเช่าการเงิน	**หมายถึง**	**สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่**
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**หมายถึง**	**สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าการเงิน**
สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้	**หมายถึง**	**สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกไม่ได้เว้นแต่จะเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้** **(ก) เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่เกิดขึ้นน้อยมาก** **(ข) เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า** **(ค) เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม** **(ง) เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง**
วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า	**หมายถึง**	**วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ตกลงตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้** **(ก) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน**

(ข) ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน หน่วยงานต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	หมายถึง	วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า (เช่น การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่ายอันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า)
อายุสัญญาเช่า	หมายถึง	ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า
จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า รวมกับรายการดังต่อไปนี้ (ก) ทางด้านผู้เช่า – จำนวนเงินที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือให้กับผู้ให้เช่า หรือ (ข) ทางด้านผู้ให้เช่า – มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจากผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้ จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้เช่า อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย

มูลค่ายุติธรรม	**หมายถึง**	**จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน**
อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	**หมายถึง**	**ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้** **(ก) ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย** **(ข) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์**
อายุการให้ประโยชน์	**หมายถึง**	**ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งหน่วยงานคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า**
มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	**หมายถึง**	**(ก) ทางด้านผู้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกัน คือ จำนวนเงินสูงสุดที่จะต้องจ่ายไม่ว่ากรณีใดก็ตาม) และ** **(ข) ทางด้านผู้ให้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือผู้เช่าหรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้**
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน	**หมายถึง**	**ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น**

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	หมายถึง	ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	หมายถึง	เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า
รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	หมายถึง	ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า
อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า	หมายถึง	อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวมของมูลค่าปัจจุบันของ (ก) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย และ (ข) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน มีจำนวนเท่ากับผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า	หมายถึง	อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกันที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น
ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น	หมายถึง	ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้กำหนดไว้อย่างคงที่ตามระยะเวลาที่ผ่านไป แต่กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น เช่น อัตราร้อยละของยอดขาย ปริมาณการใช้ ดัชนีราคาในอนาคต หรืออัตราดอกเบี้ยในตลาดในอนาคต

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าระหว่างวันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

๗. ในช่วงระยะเวลานับจากวันเริ่มต้นทำสัญญาเช่าถึงวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล สัญญาเช่าหรือข้อผูกพันตามสัญญาเช่าอาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าได้ เช่น ในกรณีของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนการก่อสร้างหรือต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ที่เช่า การปรับราคาตามระดับดัชนีราคาที่เปลี่ยนไป หรือต้นทุนทางการเงินของผู้ให้เช่าที่เปลี่ยนไป ในกรณีเช่นนี้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นถือว่าเกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นทำสัญญาเช่า

สัญญาเช่าซื้อ

๘. สัญญาเช่าตามคำนิยามรวมถึง สัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน สัญญาเช่าดังกล่าวในบางครั้งเรียกว่า สัญญาเช่าซื้อ

อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม

๙. การกำหนดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของหน่วยงานที่กู้ยืมเงินโดยได้รับการค้ำประกันจากรัฐบาลจะต้องสะท้อนถึงการได้รับการค้ำประกันจากรัฐบาลและค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยปกติจะทำให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มที่ต่ำลง

การจำแนกประเภทสัญญาเช่า

๑๐. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานจัดประเภทสัญญาเช่า โดยพิจารณาถึงขอบเขตของความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า และความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากวิทยาการที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึงการคาดการณ์ว่าจะมีศักยภาพในการบริหารหรือมีกำไรจากการดำเนินงานตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

๑๑. **หน่วยงานต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า**

๑๒. เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในสัญญาเช่า จึงเป็นการเหมาะสมที่จะยึดถือคำนิยามอย่างเดียวกันมาใช้สม่ำเสมอ แต่ในบางครั้งการนำคำนิยามต่าง ๆ มาใช้กับสถานการณ์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่แตกต่างกัน อาจทำให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างกัน แม้ว่าจะเป็นสัญญาเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์จากมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า

๑๓. ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน หน่วยงานต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา ตามปกติ หน่วยงานต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

(ก) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า

(ข) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธินั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

(ค) ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น

(ง) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า

(จ) สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

(ฉ) ไม่สามารถนำสินทรัพย์อื่นมาใช้แทนสินทรัพย์ที่เช่าได้โดยง่าย

๑๔. ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่ทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ มีดังต่อไปนี้

(ก) หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

(ข) ผู้เช่าเป็นผู้ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่า เท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า)

(ค) ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

๑๕. ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้า ๑๓ และ ๑๔ ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่เป็นผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นจะต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน (ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น) อันเป็นผลให้ผู้เช่ามิได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า

๑๖. การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงที่จะเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาเช่า (ที่ไม่ใช่การต่ออายุสัญญาเช่า) ในลักษณะที่จะทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิมตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในย่อหน้า ๑๐ ถึง ๑๕ หากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่ตามวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

๑๗. ในกรณีที่สัญญาเช่ามีองค์ประกอบทั้งส่วนที่เป็นที่ดินและอาคาร ให้หน่วยงานพิจารณาแยกจากกันในการจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามย่อหน้า ๑๐ ถึง ๑๖ ในการจัดประเภทส่วนของที่ดินว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน ปัจจัยสำคัญในการพิจารณาคือโดยปกติที่ดินมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด

๑๘. ในกรณีที่จำเป็นต้องจัดประเภทและบันทึกบัญชีสำหรับการเช่าที่ดินและอาคาร จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก้อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคารตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมในส่วนของสิทธิในที่ดินและสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า ถ้าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่าส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

๑๙. เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้า ๒๕ มีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า ๑๐ ถึง ๑๖ ในกรณีเช่นนี้ อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า

๒๐. หน่วยงานไม่ต้องวัดมูลค่าที่ดินและอาคารแยกจากกัน ถ้าส่วนได้ส่วนเสียของผู้เช่าในที่ดินและอาคารได้มีการจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าต้องแสดงรายละเอียดการคำนวณในการประเมิน เมื่อการจัดประเภทสัญญาเช่าที่เป็นส่วนขององค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบมีความไม่แน่นอน

๒๑. ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจัดประเภทส่วนได้ส่วนเสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีเช่นนี้ ส่วนได้ส่วนเสียในอสังหาริมทรัพย์นั้นจะบันทึกเสมือนหนึ่งเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้น ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินต่อไปแม้

เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจะทำให้ส่วนได้ส่วนเสียของผู้เช่าในอสังหาริมทรัพย์เปลี่ยนไปจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

(ก) ผู้เช่าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้มีการโอนกรรมสิทธิ์การครอบครองให้เจ้าของด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ หรือ

(ข) ผู้เช่าทำสัญญาเช่าช่วง ซึ่งได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลที่สามที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สัญญาเช่าช่วงดังกล่าว ผู้เช่าจะบันทึกเป็นสัญญาการเงินที่มีต่อบุคคลที่สาม แม้สัญญานั้นบุคคลที่สามอาจบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานก็ตาม

สัญญาเช่าและสัญญาประเภทอื่น

๒๒. สัญญาเช่าอาจประกอบด้วยข้อตกลงในการเช่าสินทรัพย์เพียงอย่างเดียว อย่างไรก็ตาม การเช่าอาจเป็นส่วนประกอบส่วนหนึ่งในสัญญาที่ครอบคลุมเนื้อหาหลายส่วนซึ่งทำกับหน่วยงานภาคเอกชน เช่น สัญญาที่ครอบคลุมทั้งการทำการก่อสร้าง การเป็นเจ้าของ การดำเนินงาน หรือการโอนสินทรัพย์หน่วยงานของรัฐโดยปกติมักจะทำสัญญาดังกล่าวกับสินทรัพย์ที่มีอายุใช้งานนาน และสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน แต่ในข้อตกลงอื่นหน่วยงานของรัฐอาจเช่าสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานจากหน่วยงานภาคเอกชน หน่วยงานต้องกำหนดว่าเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ: ผู้ให้สัมปทาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

๒๓. ในกรณีที่สัญญาไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ของสินทรัพย์สัมปทานบริการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ: ผู้ให้สัมปทาน (เมื่อมีการประกาศใช้) และสัญญามีข้อตกลงในการเช่าที่สามารถพิจารณาจัดเป็นสัญญาเช่าทางการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติสำหรับส่วนที่เป็นข้อตกลงในการเช่าภายใต้สัญญานั้น

๒๔. หน่วยงานของรัฐอาจมีการทำสัญญาเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการในหลายรูปแบบ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะ บางสัญญาอาจไม่ชัดเจนว่ามีส่วนที่เป็นข้อตกลงสัมปทานบริการตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ: ผู้ให้สัมปทาน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือสัญญาเช่าตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบเยี่ยงผู้ชำนาญการในวิชาชีพ ถ้าเป็นสัญญาเช่าให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ แต่ถ้าไม่ใช่สัญญาเช่าให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง

สัญญาเช่าในรายงานการเงินของผู้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

๒๕. **ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่า ด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่าย คือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลด**

๒๖. รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีต้องบันทึกและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินไม่ใช่ตามรูปแบบของกฎหมาย แม้ว่ารูปแบบของกฎหมายของข้อตกลงในสัญญาเช่าจะกำหนดให้ผู้เช่าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าตามกฎหมาย แต่หากเป็นสัญญาเช่าการเงินแล้ว เนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงิน คือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการจากการใช้สินทรัพย์ที่เช่า ตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้น โดยแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายสำหรับสิทธิดังกล่าว ด้วยจำนวนที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า รวมกับค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

๒๗. หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าไม่ได้สะท้อนถึงรายการทางบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าดังกล่าว ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและภาระผูกพันของหน่วยงานจะต่ำกว่าที่ควรเป็น ซึ่งทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนไป ดังนั้น ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จึงเป็นการเหมาะสมที่ผู้เช่าจะรับรู้รายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงิน เป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่จะต้องจ่ายในอนาคตด้วยจำนวนเดียวกัน แต่ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าให้รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่เช่าด้วย

๒๘. ในรายงานการเงินไม่ควรแสดงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินหักด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน

๒๙. หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในลักษณะเดียวกัน

๓๐. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่ผู้เช่าดำเนินการเพื่อให้ได้สัญญาเช่าการเงินต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

๓๑. **จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ ค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ**

๓๒. ในทางปฏิบัติ หน่วยงานอาจใช้การประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ

๓๓. **สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งหน่วยงานเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาหรืออายุการให้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า**

๓๔. ผู้เช่าต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่าหรือภายในอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

๓๕. ในแต่ละงวดบัญชี ผลรวมของค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์กับค่าใช้จ่ายทางการเงินมักจะไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน ดังนั้น จึงไม่เป็นการสมควรที่ผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกันมักมีจำนวนไม่เท่ากันภายหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

๓๖. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หน่วยงานต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปิดเผยข้อมูล

๓๗. **ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินดังต่อไปนี้**

(ก) มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

(ข) การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น

(ค) นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

(๑) ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

(๒) ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

(๓) ระยะเวลาที่เกินห้าปี

(ง) ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

(จ) จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน

(ฉ) คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงตามสัญญาเช่าที่มีสาระสำคัญของผู้เช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้

(๑) เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น

(๒) เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาเช่าหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา

(๓) ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินนำส่งกำไรหรือการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของแบบอื่นที่คล้ายคลึงกัน การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม เป็นต้น

๓๘. นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลจำนวนเงินของสินทรัพย์ที่เช่าซึ่งบันทึกไว้เป็นการจัดหาสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สัญญาเช่าดำเนินงาน

๓๙. **ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า**

๔๐. จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัย และค่าบำรุงรักษา) ต้องรับรู้เป็นค่าใช่จ่ายตามวิธีเส้นตรง นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ แม้ว่าการจ่ายเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

๔๑. **ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้**

(ก) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

(๑) ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

(๒) ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

(๓) ระยะเวลาเกินห้าปี

(ข) จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน

(ค) จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและตามสัญญาเช่าช่วงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่จะต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และค่าเช่าช่วง

(ง) คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงสำคัญที่ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้

(๑) เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น

(๒) เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา

(๓) ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินนำส่งกำไรหรือการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของแบบอื่นที่คล้ายคลึงกัน การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม เป็นต้น

สัญญาเช่าในรายงานการเงินของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

๔๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับรายได้ทางการเงินที่รับรู้ตามสัญญาเช่าการเงิน คำว่าผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หมายถึงหน่วยงานของรัฐที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายสินทรัพย์ และในขณะเดียวกันก็เป็นผู้ให้เช่าสินทรัพย์นั้นด้วย โดยไม่คำนึงขนาดของกิจกรรมการเช่า การจำหน่าย และการผลิต นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการโอนสินทรัพย์สำหรับผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่าย

๔๓. หน่วยงานของรัฐอาจทำสัญญาเช่าการเงินในฐานะผู้ให้เช่าภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ หน่วยงานบางแห่งอาจมีภารกิจในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นปกติ เช่น รัฐบาลอาจจัดตั้งหน่วยงานที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะขึ้นเพื่อทำหน้าที่จัดหาสินทรัพย์และวัสดุให้กับหน่วยงานอื่น ๆ การมีหน่วยงานกลางที่ทำหน้าที่จัดซื้อ

จัดจ้างจะทำให้มีโอกาสได้รับส่วนลดการค้า หรือเงื่อนไขที่เป็นประโยชน์อื่น ๆ เพิ่มมากขึ้น ในบางกรณีหน่วยงานที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการจัดซื้อจัดจ้างจะทำหน้าที่จัดซื้อสินทรัพย์แทนหน่วยงานอื่นในนามของหน่วยงานเหล่านั้น แต่บางกรณีหน่วยงานที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการจัดซื้อจัดจ้างจะจัดซื้อสินทรัพย์ในนามตนเอง และ ภารกิจต่าง ๆ อาจรวมถึง

(ก) การจัดซื้อสินทรัพย์และวัสดุ

(ข) การโอนสินทรัพย์ด้วยวิธีการขายหรือทำสัญญาเช่าการเงิน

(ค) การบริหารกลุ่มสินทรัพย์ เช่น จัดบริการยานพาหนะเพื่อให้หน่วยงานอื่นใช้ และมีไว้เพื่อการให้เช่าทั้งระยะสั้นและระยะยาว รวมถึงเพื่อการขาย

๔๔. ในบางกรณีหน่วยงานของรัฐอาจจะทำสัญญาเช่าเป็นจำนวนไม่มากนักและเกิดขึ้นไม่บ่อยครั้ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่หน่วยงานเคยเป็นเจ้าของและบริหารจัดการสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานมาตั้งแต่ในอดีต เช่น ถนน เขื่อน โรงบำบัดน้ำ เป็นต้น แต่อาจไม่ได้เป็นเจ้าของสินทรัพย์และรับผิดชอบบริหารจัดการสินทรัพย์นั้นโดยสมบูรณ์อีกต่อไป หน่วยงานดังกล่าวอาจโอนสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานที่มีอยู่ให้กับเอกชนโดยวิธีการขาย หรือทำสัญญาเช่าการเงิน นอกจากนั้น หน่วยงานอาจก่อสร้างสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานนานและสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานขึ้นใหม่โดยร่วมงานกับเอกชน โดยมีความประสงค์ให้เอกชนเป็นผู้รับผิดชอบสินทรัพย์ โดยวิธีซื้อเสร็จเด็ดขาด หรือโดยวิธีทำสัญญาเช่าการเงินเมื่อก่อสร้างเสร็จ ในบางกรณีข้อตกลงการเช่ากำหนดระยะเวลาที่ให้เอกชนควบคุมสินทรัพย์ก่อนจะโอนกรรมสิทธิ์และอำนาจการควบคุมสินทรัพย์กลับไปให้ภาครัฐ ตัวอย่างเช่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสร้างโรงพยาบาลและให้เอกชนเช่าเป็นเวลา ๒๐ ปี หลังจากนั้นสินทรัพย์จะกลับมาอยู่ภายใต้การควบคุมของภาครัฐ เป็นต้น

๔๕. **ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ค่าตอบแทนที่ค้างชำระตามสัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า**

๔๖. ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกับรายได้ทางการเงิน เพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้

การรับรู้เริ่มแรก

๔๗. ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย และต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มในการต่อรองและจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าการเงินนอกเหนือจากสัญญาของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน และจะเป็นส่วนหักจากรายได้ในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยคำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้อง

รวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายส่วนที่เกี่ยวข้องกับการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ไม่ถือเป็นต้นทุนทางตรงเริ่มแรกตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า จึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายในวันที่สัญญาเริ่มมีผล

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

๔๘. **การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า**

๔๙. ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล การปันส่วนรายได้ต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่าซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าการเงิน จำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวกับงวดบัญชี (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ) ต้องนำมาหักกับเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นในสัญญาเช่าการเงินเพื่อลดเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

๕๐. ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ในกำไรหรือขาดทุนทันที

๕๑. **ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายต้องรับรู้กำไรจากการขายหรือขาดทุนจากการขายสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่หน่วยงานใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด**

๕๒. **หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเชิงพาณิชย์ ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายส่วนที่เกี่ยวข้องกับการต่อรองและการทำสัญญาเช่าต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขาย**

๕๓. หน่วยงานของรัฐที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายอาจให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าการเงินของสินทรัพย์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้

(ก) กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้ จะต้องคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย และ

(ข) รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า

๕๔. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยราคาทุนของสินทรัพย์ที่

ให้เช่า หรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากราคาทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขายซึ่งต้องรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่หน่วยงานใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด

๕๕. เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมาก ซึ่งทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ เวลาที่ขายมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยท้องตลาด

๕๖. ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่าย

การเปิดเผยข้อมูล

๕๗. **ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินดังต่อไปนี้**

(ก) การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน หน่วยงานต้องเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

(๑) ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

(๒) ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

(๓) ระยะเวลาเกินห้าปี

(ข) รายได้ทางการเงินรอการรับรู้

(ค) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เช่า

(ง) ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้

(จ) ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

(ฉ) คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

๕๘. การเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นหักด้วยรายได้ทางการเงินรอการรับรู้จากสัญญาเช่าใหม่ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดบัญชี หลังจากหักด้วยจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องของสัญญาเช่าที่ได้ยกเลิก ถือเป็นเครื่องบ่งชี้การเติบโตที่มักเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงิน

สัญญาเช่าดำเนินงาน

๕๙. **ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์**

๖๐. **ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานด้วยวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า**

๖๑. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่า เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา) ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า แม้ว่าการรับเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า

๖๒. **ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า**

๖๓. **ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**

๖๔. ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หน่วยงานต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

๖๕. ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้จำหน่าย เมื่อได้มีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขายเนื่องจากการทำสัญญาเช่านั้นไม่ถือว่าเป็นการขาย

การเปิดเผยข้อมูล

๖๖. **ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้**

(ก) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ โดยแสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

(๑) ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

(๒) ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

(๓) ระยะเวลาเกินห้าปี

(ข) ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวดในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

(ค) คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า

การขายและเช่ากลับคืน

๖๗. การขายและการเช่ากลับคืน คือ การที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและการเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

๖๘. **หากรายการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นกำไรของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า**

๖๙. หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุนี้จึงไม่เหมาะสมที่จะถือว่าสิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

๗๐. **ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน**

(ก) หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายทันที

(ข) หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกผลขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอการตัดบัญชี และตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า

(ค) หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอการตัดบัญชี และตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า

๗๑. หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่หน่วยงานสามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนทันที

๗๒. **สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนทันที**

๗๓. สำหรับสัญญาเช่าการเงิน หน่วยงานไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าและมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้รับรู้การด้อยค่าดังกล่าว

๗๔. ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่า ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่เป็นปกติ หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน

๗๕. หน่วยงานอาจต้องเปิดเผยรายการขายและเช่ากลับคืนแยกต่างหาก เนื่องจากเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๗๖. ให้หน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปใช้ปฏิบัติกับสัญญาเช่าที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ โดยไม่ต้องนำไปใช้กับสัญญาเช่าที่ทำขึ้นก่อนหน้านั้นและยังคงมีผลบังคับอยู่ ณ วันที่ดังกล่าว

วันถือปฏิบัติ

๗๗. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า (IPSAS 13 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ดังนี้

๑.๑ ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับข้อตกลงการเช่าของสัญญาเช่าการเงิน ที่กำหนดให้เปิดเผยในรายงานการเงินของผู้เช่าเรื่องข้อจำกัดเกี่ยวกับ ผลตอบแทนต่อส่วนของรายได้ที่สูงกว่าค่าใช้จ่าย และผลตอบแทนต่อส่วนทุนจากผู้เป็นเจ้าของ ตามย่อหน้าที่ 40(f)(iii)

๑.๒ ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับข้อตกลงการเช่าของสัญญาเช่าดำเนินงาน ที่กำหนดให้เปิดเผยในรายงานการเงินของผู้เช่าเรื่องข้อจำกัดเกี่ยวกับ ผลตอบแทนต่อส่วนของรายได้ที่สูงกว่าค่าใช้จ่าย และผลตอบแทนต่อส่วนทุนจากผู้เป็นเจ้าของ ตามย่อหน้าที่ 44(d)(iii)

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔
เรื่อง
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน พ.ศ. ๒๕๔๔ (IPSAS 14 : EVENTS AFTER THE REPORTING DATE (December 2001)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔
เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒
คำนิยาม ๓
การอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน ๔-๕
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ๖-๑๐
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง ๗-๘
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง ๙-๑๐
การดำเนินงานต่อเนื่อง ๑๑-๑๙
การปรับโครงสร้าง ๑๙
การเปิดเผยข้อมูล ๒๐-๒๕
การเปิดเผยวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน ๒๐-๒๑
การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันที่ในรายงานให้เป็นปัจจุบัน ๒๒-๒๓
การเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง ๒๔-๒๕
วันถือปฏิบัติ ๒๖

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๒๖ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๖๑) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

(ก) เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดหน่วยงานต้องนำเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานมาปรับปรุงรายการในรายงานการเงิน และ

(ข) เพื่อกำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงินและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานต้องไม่จัดทำรายงานการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานชี้ให้เห็นว่าข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม

ขอบเขต

๒. **หน่วยงานของรัฐที่จัดทำและนำเสนอรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในการเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน**

คำนิยาม

๓. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น ๒ ประเภท ดังนี้

(ก) เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันที่ในรายงาน (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง) และ

(ข) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน

๔. เพื่อกำหนดว่าเหตุการณ์ใดเป็นไปตามคำนิยามของเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน จำเป็นต้องระบุทั้งวันที่ในรายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน

วันที่ในรายงานคือวันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงานที่สัมพันธ์กับวันที่ในรายงานการเงิน

วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงินคือวันที่รายงานการเงินได้รับการอนุมัติจากหัวหน้าหน่วยงานผู้มีอำนาจในการสรุปขั้นสุดท้ายกับผู้สอบบัญชีเพื่อออกรายงานการเงินแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินชุดนั้น

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานคือทุกเหตุการณ์ทั้งดีและไม่ดี ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน แม้ว่าเหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นภายหลังการเผยแพร่ตัวเลขรายได้สูงหรือต่ำกว่าค่าใช้จ่าย การอนุมัติรายงานการเงินของหน่วยงานที่ถูกควบคุม หรือการเผยแพร่ข้อมูลอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับรายงานการเงิน

๕. ขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการอนุมัติให้ออกรายงานการเงินอาจมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเภทของหน่วยงาน โดยอาจขึ้นอยู่กับลักษณะของหน่วยงาน โครงสร้างของหน่วยงานที่ควบคุม ข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และวิธีการในการจัดทำและสรุปรายงานการเงินในขั้นสุดท้าย ซึ่งโดยปกติหัวหน้าหน่วยงานมีหน้าที่รับผิดชอบในการอนุมัติรายงานการเงินของหน่วยงาน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

๖. ในช่วงระยะเวลาระหว่างวันที่ในรายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน รัฐบาลอาจมีการประกาศเจตนารมณ์เกี่ยวกับเรื่องบางอย่าง การพิจารณาว่าเจตนารมณ์ของรัฐบาลในเรื่องดังกล่าวเป็นเหตุการณ์ที่ต้องปรับปรุงรายงานการเงินหรือไม่ ขึ้นอยู่กับว่าเหตุการณ์นั้นให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับสถานการณ์ที่เป็นอยู่ ณ วันที่ในรายงาน และมีหลักฐานเพียงพอว่าจะสามารถดำเนินการได้ตามเจตนารมณ์ดังกล่าวจนบรรลุผลสำเร็จหรือไม่ อย่างไรก็ตามโดยทั่วไปแล้วการประกาศเจตนารมณ์ของรัฐบาล จะไม่นำไปสู่การรับรู้รายการปรับปรุงรายงานการเงิน เพียงแต่ต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง

๗. **หน่วยงานต้องปรับปรุงจำนวนเงินที่รับรู้ในรายงานการเงินเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง**

๘. ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้หน่วยงานต้องปรับปรุงจำนวนเงินที่รับรู้ไว้ในรายงานการเงิน หรือต้องรับรู้รายการที่ไม่เคยรับรู้มาก่อนมีดังต่อไปนี้

(ก) การยุติหรือการระงับของคดีความในศาลภายหลังวันที่ในรายงาน ซึ่งเป็นการยืนยันว่าหน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่ในรายงาน ให้หน่วยงานปรับปรุงจำนวนเงินของประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับคดีความในศาลที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือรับรู้ประมาณการหนี้สินที่ตั้งขึ้นใหม่ มิใช่เพียงเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเท่านั้น เนื่องจากการยุติหรือการระงับของคดีความในศาลให้หลักฐานเพิ่มเติมที่สามารถนำไปพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๒๔ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

(ข) ข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ในรายงาน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ณ วันที่ในรายงาน หรือแสดงให้เห็นว่าต้องมีการปรับปรุงจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เคยรับรู้ ตัวอย่างเช่น

(๑) การล้มละลายของลูกหนี้ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน โดยปกติจะเป็นการยืนยันว่าผลขาดทุนจากลูกหนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันที่ในรายงาน และหน่วยงานต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้นั้น และ

(๒) การขายสินค้าคงเหลือภายหลังวันที่ในรายงานอาจให้หลักฐานเกี่ยวกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือนั้น ณ วันที่ในรายงาน

(ค) ภายหลังวันที่ในรายงานได้มีการกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อ หรือสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ขาย ซึ่งเกิดรายการซื้อหรือขายขึ้นก่อนวันที่ในรายงาน

(ง) ภายหลังวันที่ในรายงานได้มีการกำหนดจำนวนรายได้ที่จัดเก็บในรอบระยะเวลารายงาน ที่ต้องแบ่งสรรปันส่วนกับหน่วยงานอื่น ภายใต้ข้อตกลงการแบ่งรายได้ที่มีอยู่ก่อนแล้วในรอบระยะเวลารายงาน

(จ) ภายหลังวันที่ในรายงานได้มีการกำหนดเงินรางวัลจากผลการปฏิบัติงานที่จะจ่ายให้แก่บุคลากร หากหน่วยงานมีภาระผูกพันตามกฎหมายในปัจจุบัน หรือภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันที่ในรายงานที่จะต้องจ่ายเงินนั้น ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ก่อนวันที่ในรายงาน และ

(ฉ) การพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่แสดงให้เห็นว่ารายงานการเงินไม่ถูกต้อง

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

๙. **หน่วยงานต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินที่รับรู้ในรายงานการเงินเพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง**

๑๐. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

(ก) การลดลงของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ระหว่างวันที่ในรายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน ในกรณีที่หน่วยงานใช้นโยบายการบัญชีปรับมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เป็นมูลค่ายุติธรรมอย่างสม่ำเสมอ โดยปกติการลดลงของมูลค่ายุติธรรมไม่มีความสัมพันธ์กับสภาพของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่ในรายงาน แต่สะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ดังนั้น แม้จะมีนโยบายปรับมูลค่าอย่างสม่ำเสมอ หน่วยงานจะต้องไม่ปรับจำนวนเงินของอสังหาริมทรัพย์ที่รับรู้ไว้ในรายงานการเงิน ในทำนองเดียวกันหน่วยงานต้องไม่ปรับจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ที่เปิดเผยไว้ ณ วันที่ในรายงาน แม้ว่าหน่วยงานอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๓ และ

(ข) การพิจารณาตัดสินใจภายหลังวันที่ในรายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมติให้ออกรายงานการเงินที่จะให้หรือกระจายสิทธิประโยชน์เพิ่มเติม ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมให้กับผู้เข้าร่วมโครงการบริการชุมชนบางอย่าง ที่หน่วยงานเป็นผู้รับผิดชอบดำเนินการโครงการ หน่วยงานจะต้องไม่ปรับปรุงค่าใช้จ่ายของโครงการที่รับรู้ไว้แล้วในรายงานการเงินของรอบระยะเวลารายงานปัจจุบัน แม้ว่าการให้หรือกระจายสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมนั้น อาจเข้าเงื่อนไขที่ต้องเปิดเผยข้อมูลในลักษณะเหตุการณ์ที่ไม่ต้องปรับปรุงตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๓

การดำเนินงานต่อเนื่อง

๑๑. หน่วยงานแต่ละแห่งต้องพิจารณาว่าการใช้ข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องมักจะใช้กับระดับหน่วยงานมากกว่าใช้กับรัฐบาลโดยรวม ตัวอย่างเช่น หน่วยงานของรัฐบาลอาจจะไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่อง เนื่องจากรัฐบาลตัดสินใจโอนภารกิจจากหน่วยงานแห่งหนึ่งไปยังหน่วยงานอีกแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การปรับโครงสร้างนี้จะไม่มีผลกระทบเมื่อประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของรัฐบาลโดยรวม

๑๒. **หน่วยงานต้องไม่จัดทำรายงานการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากภายหลังวันที่ในรายงานมีข้อกำหนดในกฎหมายหรือมติของคณะรัฐมนตรีที่จะเลิกหน่วยงานหรือหยุดการดำเนินงาน หรือไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้จริงอื่นใดนอกเหนือจากการเลิกหน่วยงานหรือหยุดดำเนินงาน**

๑๓. ในการประเมินว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมหรือไม่สำหรับหน่วยงานนั้น ผู้รับผิดชอบต่อรายงานการเงินจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยเหล่านั้นรวมถึงผลการดำเนินงานทั้งในปัจจุบันและที่คาดหวังในอนาคตของหน่วยงาน การปรับโครงสร้างของแต่ละหน่วยงานทั้งที่มีการประกาศแล้วและที่มีโอกาสจะเกิดขึ้น ความเป็นไปได้ที่จะได้รับเงินทุนสนับสนุนจากรัฐบาลอย่างต่อเนื่อง และศักยภาพของแหล่งเงินทุนสนับสนุนทดแทนหากจำเป็น

๑๔. ในกรณีของหน่วยงานที่ต้องได้รับเงินงบประมาณสนับสนุนการดำเนินงานเป็นหลัก โดยทั่วไปปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อรัฐบาลมีการประกาศนโยบายยกเลิกการสนับสนุนเงินงบประมาณสำหรับหน่วยงานดังกล่าว

๑๕. บางหน่วยงานของรัฐอาจจำเป็นที่จะต้องจัดหาเงินทุนในการดำเนินงานด้วยตนเองทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ และมีการเก็บค่าสินค้าและบริการที่คุ้มกับต้นทุนโดยตรงจากผู้ซื้อสินค้าและใช้บริการ ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานดังกล่าวที่แย่ลงภายหลังวันที่ในรายงานอาจชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องพิจารณาว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานดังกล่าวยังเหมาะสมหรือไม่

๑๖. หากข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานต้องแสดงให้เห็นผลของเหตุการณ์นั้นในรายงานการเงิน ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลง

ดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น มีการถ่ายโอนการดำเนินงานไปยังหน่วยงานอื่นของรัฐหรือจะมีการจำหน่าย หรือยุบเลิกหรือไม่ หน่วยงานต้องใช้ดุลพินิจในการพิจารณาความจำเป็นในการปรับเปลี่ยนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ในรายงานการเงิน

๑๗. เมื่อข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม หน่วยงานจำเป็นต้องพิจารณาด้วยว่าการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์จะทำให้มีหนี้สินเพิ่มขึ้น หรือจะทำให้เข้าเงื่อนไขบางข้อในสัญญาก่อหนี้ผูกพัน และนำไปสู่การจัดประเภทหนี้สินบางรายการเป็นหนี้สินหมุนเวียนหรือไม่

๑๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูล เมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) หน่วยงานไม่ได้จัดทำรายงานการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยเรื่องดังกล่าวเมื่อไม่ได้จัดทำรายงานการเงินตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง และต้องเปิดเผยเกณฑ์อื่นที่ใช้ในการจัดทำรายงานการเงินนั้น พร้อมทั้งเหตุผลที่หน่วยงานไม่อาจดำเนินงานต่อเนื่องได้ หรือ

(ข) ผู้รับผิดชอบการจัดทำรายงานการเงินตระหนักถึงความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของหน่วยงานในการดำเนินงานต่อเนื่อง หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ต้องเปิดเผยข้อมูลนั้นเกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน

การปรับโครงสร้าง

๑๙. เมื่อมีการประกาศปรับโครงสร้างภายหลังวันที่ในรายงาน ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของเหตุการณ์ที่ไม่ต้องปรับปรุง หน่วยงานจะต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้กำหนดแนวทางเกี่ยวกับการรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง ทั้งนี้ การปรับโครงสร้างโดยการตัดจำหน่ายบางส่วนของหน่วยงาน อาจไม่ส่งผลต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงาน อย่างไรก็ตามหากการประกาศปรับโครงสร้างภายหลังวันที่ในรายงานทำให้หน่วยงานไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่อง หน่วยงานอาจจะต้องปรับปรุงลักษณะและจำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ในรายงานการเงิน

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน

๒๐. **หน่วยงานต้องเปิดเผยวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน และผู้อนุมัติรายงานการเงิน**

๒๑. เนื่องจากรายงานการเงินไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ใช้รายงานการเงินควรทราบว่ามีการอนุมัติให้ออกรายงานการเงินเมื่อใด

การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันที่ในรายงานให้เป็นปัจจุบัน

๒๒. **หากหน่วยงานได้รับข้อมูลภายหลังวันที่ในรายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงินเกี่ยวกับสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ในรายงาน หน่วยงานต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าวให้เป็นปัจจุบันตามข้อมูลใหม่ที่ได้รับ**

๒๓. ในบางกรณีหน่วยงานจำเป็นต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยในรายงานการเงินให้เป็นปัจจุบัน เพื่อสะท้อนถึงข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ในรายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบต่อจำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับรู้ไว้ในรายงานการเงินก็ตาม ตัวอย่างของกรณีที่ทำให้หน่วยงานต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้ให้เป็นปัจจุบัน ได้แก่ กรณีที่หน่วยงานได้รับหลักฐานเพิ่มเติมภายหลังวันที่ในรายงานเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีอยู่ ณ วันที่ในรายงาน นอกเหนือจากการที่หน่วยงานต้องพิจารณาว่าจะรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเป็นประมาณการหนี้สินในรายงานการเงินหรือไม่แล้ว หน่วยงานต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นให้เป็นปัจจุบันโดยใช้หลักฐานที่ได้รับมาใหม่นั้น

การเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

๒๔. **เมื่อเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงมีสาระสำคัญ การไม่เปิดเผยข้อมูลสามารถทำให้มีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน ดังนั้น หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ สำหรับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ละประเภทที่เป็นสาระสำคัญ**

(ก) ลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว และ

(ข) ประมาณการผลกระทบทางการเงิน หรือคำอธิบายที่ว่าหน่วยงานไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้

๒๕. ตัวอย่างเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ปกติต้องเปิดเผยข้อมูล มีดังนี้

(ก) สินทรัพย์ที่วัดมูลค่าตามวิธีมูลค่ายุติธรรมมีมูลค่าลดลงมากอย่างผิดปกติ โดยไม่เกี่ยวข้องกับสภาพของสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ในรายงาน หากแต่เป็นผลจากสถานการณ์ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ในรายงาน

(ข) ภายหลังวันที่ในรายงาน หน่วยงานซึ่งเป็นผู้ดำเนินโครงการได้ตัดสินใจว่าจะให้หรือกระจายสิทธิประโยชน์ในอนาคตเพิ่มเติมขึ้นอย่างมาก โดยทางตรงหรือทางอ้อมให้แก่ผู้เข้าร่วมโครงการบริการชุมชน ซึ่งสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมดังกล่าวมีผลกระทบที่สำคัญต่อหน่วยงาน

(ค) การรวมหน่วยงานของรัฐที่สำคัญ (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเป็นการเฉพาะในกรณีดังกล่าว) การตัดจำหน่ายหน่วยงานที่สำคัญภายใต้การควบคุม หรือการตัดโอนกิจกรรมทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่หน่วยงานรับผิดชอบในปัจจุบันให้แก่บุคคลภายนอกดำเนินการภายหลังวันที่ในรายงาน

(ง) การประกาศแผนที่จะยกเลิกงานหรือโครงการที่สำคัญ การจำหน่ายสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกงานหรือโครงการที่สำคัญ หรือการทำข้อตกลงผูกพันที่จะจำหน่ายสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินดังกล่าว

(จ) การซื้อและการจำหน่ายสินทรัพย์ที่สำคัญ

(ฉ) ความเสียหายในอาคารและสิ่งปลูกสร้างที่สำคัญที่เกิดจากอัคคีภัยภายหลังวันที่ในรายงาน

(ช) การประกาศหรือเริ่มต้นปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างที่สำคัญ (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ซ) การออกกฎหมายเพื่อยกหนี้ให้องค์กรหรือบุคคลซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของแผนงาน/โครงการ

(ฌ) การเปลี่ยนแปลงอย่างมากผิดปกติของราคาสินทรัพย์หรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศภายหลังวันที่ในรายงาน

(ญ) การดำเนินการที่ทำให้เกิดข้อตกลงผูกพันหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีนัยสำคัญ เช่น การค้ำประกันที่มีนัยสำคัญภายหลังวันที่ในรายงาน และ

(ฎ) การเริ่มต้นของคดีความที่สำคัญซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงานเท่านั้น

วันถือปฏิบัติ

๒๖. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน (IPSAS 14 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ดังนี้

๑.๑ การขยายความตัวอย่างของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการอนุมัติรายงานการเงินของหน่วยงานนอกเหนือจากหัวหน้าหน่วยงาน และผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการอนุมัติรายงานการเงินรวมของรัฐบาล ตามย่อหน้าที่ 7

๑.๒ การระบุวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงินโดยพิจารณาตามบริบทของกฎหมายในแต่ละพื้นที่ ที่ให้หรือไม่ให้อำนาจในการแก้ไขรายงานการเงินโดยผู้ที่ได้รับรายงาน ในขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการอนุมัติรายงานการเงิน ตามย่อหน้าที่ 8

๑.๓ การประกาศจ่ายเงินปันผลหรือการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าของภายหลังวันที่ในรายงาน ตามย่อหน้าที่ 14 15 และ 16

๑.๔ การเปิดเผยข้อมูลกรณีที่มีหน่วยอื่นที่มีอำนาจในการแก้ไขรายงานการเงินของหน่วยงานหลังจากวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกรายงานการเงิน ตามย่อหน้าที่ 26 และ 27

๑.๕ ตัวอย่างเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้หรือมีกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้หรือมีการประกาศภายหลังวันที่ในรายงาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี และหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ในกรณีที่หน่วยงานต้องเสียภาษีเงินได้ ตามย่อหน้าที่ 31(j)

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ปรับข้อความของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ดังนี้

๒.๑ ข้อกำหนดห้ามไม่ให้หน่วยงานจัดทำรายงานการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากภายหลังวันที่ในรายงาน ผู้รับผิดชอบจัดทำรายงานการเงินหรือหน่วยที่ทำหน้าที่กำกับควบคุมหน่วยงาน กำหนดว่ามีความตั้งใจที่จะยุบเลิกหรือหยุดการดำเนินงานของหน่วยงาน หรือไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้จริงนอกจากการยุบเลิกหรือหยุดการดำเนินงาน ตามย่อหน้าที่ 18

๒.๒ ข้อกำหนดให้หน่วยที่ทำหน้าที่กำกับควบคุมหน่วยงาน ประเมินว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมหรือไม่สำหรับหน่วยงานนั้น โดยต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ตามย่อหน้าที่ 19

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖
เรื่อง
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน พ.ศ. ๒๕๔๔ (IPSAS 16 : INVESTMENT PROPERTY (December 2001)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖
เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒-๔
คำนิยาม ๖-๑๗
ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ๖
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ๗-๑๗
การรับรู้รายการ ๑๘-๒๓
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ ๒๔-๓๕
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ ๓๖-๖๒
นโยบายการบัญชี ๓๖-๓๘
วิธีมูลค่ายุติธรรม ๓๙-๖๑
กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ๕๘-๖๑
วิธีราคาทุน ๖๒
การโอน ๖๓-๗๓
การจำหน่าย ๗๔-๘๑
การเปิดเผยข้อมูล ๘๒-๘๗
วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน ๘๒-๘๗
วิธีมูลค่ายุติธรรม ๘๔-๘๖
วิธีราคาทุน ๘๗
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ๘๘-๙๔
วิธีมูลค่ายุติธรรม ๘๘-๙๑
วิธีราคาทุน ๙๒-๙๔
วันถือปฏิบัติ ๙๕

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๙๕ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ขอบเขต

๒. **หน่วยงานของรัฐที่จัดทำและนำเสนอรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในการบันทึกบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน**

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ครอบคลุมถึง (ก) การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินในรายงานการเงินของผู้เช่า และ (ข) การวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จัดให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานในรายงานการเงินของผู้ให้เช่า มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงทุกรายการดังต่อไปนี้

(ก) การจำแนกสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน

(ข) การรับรู้รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ค) การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในรายงานการเงินของผู้เช่า

(ง) การวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าการเงินในรายงานการเงินของผู้ให้เช่า

(จ) การบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน และ

(ฉ) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับทุกรายการดังต่อไปนี้

(ก) สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) และ

(ข) สัมปทานเหมืองแร่ ทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างทดแทนขึ้นได้

คำนิยาม

๕. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

มูลค่าตามบัญชี (สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้)	**หมายถึง**	**จำนวนที่สินทรัพย์ถูกรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน**
ราคาทุน	**หมายถึง**	**จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่หน่วยงานจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่หน่วยงานมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น**
อสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครอง	**หมายถึง**	**(ก) อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์** **(ข) อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน** **(ค) อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้ใช้ประโยชน์แต่ไม่ใช่ผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน**
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	**หมายถึง**	**อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ครอบครองเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อ** **(ก) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของหน่วยงาน หรือ** **(ข) ขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ**
อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน	**หมายถึง**	**อสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้า หรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของหน่วยงาน**

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

๖. **ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงาน อาจจัดประเภทและบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ถ้าหากว่า (ก) อสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยาม**

ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ (ข) ผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๖๑ ในการรับรู้สินทรัพย์นี้ ทางเลือกในการจัดประเภทนี้มีไว้เพื่อการพิจารณาอสังหาริมทรัพย์แต่ละรายการไป อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานเลือกจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท ที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องบันทึกโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เมื่อหน่วยงานเลือกวิธีการจัดประเภทดังกล่าว หน่วยงานต้องเปิดเผยส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเหล่านั้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๘๒ ถึง ๘๗

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๗. มีหลายสถานการณ์ที่หน่วยงานของรัฐอาจมีอสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครองเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า และจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานของรัฐที่จัดตั้งขึ้นเพื่อบริหารจัดการอสังหาริมทรัพย์ของรัฐบาลในเชิงพาณิชย์ ในกรณีนี้ นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต่อตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ อสังหาริมทรัพย์อื่นที่ครอบครองเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หน่วยงานของรัฐอื่นอาจมีอสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครอง เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ และใช้จ่ายเงินที่ได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ในกิจกรรมอื่นของหน่วยงาน (การให้บริการตามภารกิจ) เช่น มหาวิทยาลัยหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจเป็นเจ้าของอาคารที่มีวัตถุประสงค์ให้เช่าในเชิงพาณิชย์แก่บุคคลภายนอกเพื่อจัดหาเงิน มากกว่าที่จะใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวถือว่าเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเช่นกัน

๘. หน่วยงานครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ ที่หน่วยงานครอบครอง ทำให้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่างจากที่ดินหรืออาคารอื่นที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งรวมทั้งอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน การผลิตหรือการจัดหาสินค้าหรือบริการ หรือการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการบริหารงานของหน่วยงานของรัฐ สามารถทำให้เกิดกระแสเงินสดเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานของรัฐอาจจะใช้อาคารในการผลิต หรือการจัดหาสินค้าและบริการให้แก่ผู้รับโดยมีการคิดค่าตอบแทนที่คุ้มกับต้นทุนทั้งหมดหรือบางส่วน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานใช้อาคารเพียงเพื่อประกอบการผลิตสินค้าและให้บริการ แต่กระแสเงินสดไม่ได้มาจากเฉพาะอาคารเท่านั้น ยังมาจากสินทรัพย์อื่นที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือให้บริการด้วย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ใช้ปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

๙. ภาครัฐอาจมีการบริหารจัดการ โดยให้หน่วยงานหนึ่งเป็นผู้ควบคุมและใช้ประโยชน์สินทรัพย์ ซึ่งมีหน่วยงานอื่นเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจเป็นผู้ควบคุมและบันทึกบัญชีอาคารที่รัฐบาลเป็นเจ้าของตามกฎหมาย ในสถานการณ์เช่นนี้ อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

จะหมายถึง อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครอง และรับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์ในรายงานการเงินของหน่วยงานนั้น

๑๐. ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังต่อไปนี้

(ก) ที่ดินที่หน่วยงานครอบครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาว มากกว่าครอบครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของหน่วยงาน เช่น ที่ดินที่ครอบครองโดยโรงพยาบาลเพื่อการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ที่อาจจะขายในช่วงเวลาที่ได้ประโยชน์ในอนาคต

(ข) ที่ดินที่หน่วยงานครอบครองไว้ โดยที่ปัจจุบันยังมิได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต (ถ้าหน่วยงานยังมิได้ระบุว่าจะใช้ที่ดินนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือเพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของหน่วยงาน ให้ถือว่าที่ดินนั้นถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน)

(ค) อาคารที่หน่วยงานเป็นเจ้าของ (หรืออาคารที่หน่วยงานครอบครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) และให้เช่าต่อตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นสัญญาฉบับเดียวหรือมากกว่าหนึ่งฉบับในเชิงพาณิชย์ เช่น มหาวิทยาลัยอาจครอบครองอาคารที่ให้บุคคลภายนอกเช่าในเชิงพาณิชย์

(ง) อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่าซึ่งหน่วยงานครอบครองเพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นสัญญาฉบับเดียวหรือมากกว่าหนึ่งฉบับในเชิงพาณิชย์แก่บุคคลภายนอก

(จ) อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนา เพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

๑๑. ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้น จึงไม่รวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

(ก) อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หรืออยู่ในขั้นตอนการก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อขาย (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ) เช่น หน่วยงานเพื่อจัดหาที่อยู่อาศัยอาจมีการจำหน่ายบ้านพักอาศัยบางส่วนที่สร้างเก็บไว้ขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของหน่วยงาน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านประชากร ซึ่งในกรณีดังกล่าว อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาเพื่อจะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้หรือเพื่อนำมาพัฒนาและขายต่อ จะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ

(ข) อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง หรือพัฒนาให้บุคคลอื่น (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ค) อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครอง เพื่อใช้งานภายในหน่วยงานในอนาคต อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครองเพื่อการพัฒนาในอนาคต และนำมาใช้งานภายใน

หน่วยงานในเวลาต่อมา อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงาน เช่น บ้านพักพนักงาน (ไม่ว่าพนักงานจะจ่ายค่าเช่าในอัตราตลาดหรือไม่ก็ตาม) และอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย

(ง) อสังหาริมทรัพย์ที่ให้หน่วยงานอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน

(จ) อสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครองไว้เพื่อให้บริการต่อสังคมและก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานที่จัดหาอาคารที่อยู่อาศัย อาจครอบครองอาคารดังกล่าวโดยส่วนใหญ่เพื่อให้เช่าแก่ครอบครัวที่มีรายได้น้อย ในอัตราค่าเช่าที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในสถานการณ์เช่นนี้ถือว่าหน่วยงานครอบครองอสังหาริมทรัพย์ไว้เพื่อการให้บริการที่อยู่อาศัยมากกว่า เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ และรายได้ค่าเช่าที่เกิดขึ้นเป็นเพียงผลพลอยได้ของวัตถุประสงค์ของการครอบครองอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และให้รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

(ฉ) อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครองไว้เพื่อวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ ที่จะต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๑๒. ตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด หน่วยงานของรัฐอาจครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ของการให้บริการตามภารกิจ มากกว่าเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ในสถานการณ์เช่นนี้ อสังหาริมทรัพย์จะไม่เป็นไปตามนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อย่างไรก็ตาม เมื่อหน่วยงานครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในบางสถานการณ์ หน่วยงานของรัฐอาจครอบครองอสังหาริมทรัพย์บางรายการที่ประกอบด้วย (ก) ส่วนที่หน่วยงานถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์มากกว่าที่จะให้บริการ และ (ข) อีกส่วนหนึ่งที่หน่วยงานถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของหน่วยงาน ตัวอย่างเช่น โรงพยาบาลหรือมหาวิทยาลัยอาจเป็นเจ้าของอาคาร ซึ่งในอาคารดังกล่าวมีส่วนหนึ่งที่นำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานของหน่วยงาน และอีกส่วนหนึ่งของอาคารให้เช่าเป็นอพาร์ทเมนท์ในเชิงพาณิชย์ ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขาย (หรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) หน่วยงานต้องบันทึกส่วนต่าง ๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนได้ หน่วยงานจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ ต่อเมื่อสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้ เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของหน่วยงานนั้นไม่มีสาระสำคัญ

๑๓. ในบางกรณี หน่วยงานให้บริการเสริมอื่นๆ แก่ผู้อยู่อาศัยในอสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครอง หน่วยงานจะจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หากบริการเสริมนั้นเป็นส่วนประกอบที่ไม่มีสาระสำคัญในการจัดการโดยรวม ตัวอย่างเช่น เมื่อหน่วยงาน (ก) ครอบครอง

อาคารสำนักงานที่มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการให้เช่าในเชิงพาณิชย์โดยเฉพาะ และ (ข) จัดให้มียามรักษาความปลอดภัย และการบริการบำรุงรักษาให้แก่ผู้เช่าที่ใช้อาคารนั้น

๑๔. ในกรณีอื่น ๆ การบริการที่ให้ถือเป็นส่วนที่มีสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น รัฐบาลอาจเป็นเจ้าของโรงแรมหรือห้องพัก ซึ่งมีการบริหารงานโดยหน่วยงานที่เป็นตัวแทนในการบริหารอสังหาริมทรัพย์ การบริการต่าง ๆ ที่ให้กับแขกที่เข้าพักถือเป็นองค์ประกอบที่มีสาระสำคัญของการจัดการในภาพรวม ดังนั้น โรงแรมหรือห้องพักที่บริหารโดยเจ้าของ ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๑๕. ในบางกรณีอาจเป็นการยากที่จะระบุว่า บริการเสริมนั้นมีสาระสำคัญมากจนทำให้อสังหาริมทรัพย์ขาดคุณสมบัติในการเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างเช่น ในบางครั้งรัฐบาลหรือหน่วยงานที่เป็นตัวแทนของรัฐบาลที่เป็นเจ้าของโรงแรม อาจโอนความรับผิดชอบให้แก่บุคคลที่สามภายใต้สัญญาการจัดการ เงื่อนไขของสัญญาการจัดการนี้อาจเป็นไปได้หลากหลายรูปแบบ รูปแบบหนึ่งรัฐบาลหรือหน่วยงานที่เป็นตัวแทนของรัฐบาล อาจเป็นเพียงนักลงทุนประเภทรอรับผลตอบแทน แต่อีกรูปแบบหนึ่งที่แตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง รัฐบาลหรือหน่วยงานที่เป็นตัวแทนของรัฐบาล อาจเพียงแต่ต้องการตัดภาระงานประจำวันไปให้แก่บุคคลภายนอก ในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสดที่เกิดจากการดำเนินงานของโรงแรม

๑๖. หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่า อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ หน่วยงานต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อช่วยในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้สอดคล้องกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๗ ถึง ๑๕ ย่อหน้าที่ ๘๓(ค) ระบุให้หน่วยงานเปิดเผยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเมื่อการจัดประเภทของสินทรัพย์นั้นทำได้ยาก

๑๖ก. หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นการได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือกลุ่มของสินทรัพย์ หรือการรวมหน่วยงานของรัฐภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้) หน่วยงานควรอ้างอิงมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อพิจารณาว่าเป็นการรวมหน่วยงานของรัฐหรือไม่ คำอธิบายในย่อหน้าที่ ๗ ถึง ๑๖ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้เพื่อใช้งานหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่ไม่ได้กำหนดว่าการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เป็นการรวมหน่วยงานของรัฐตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือไม่ การพิจารณาว่ารายการดังกล่าวนั้นเป็นไปตามคำนิยามของการรวมหน่วยงานของรัฐตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้) และรวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้หรือไม่ ต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐทั้งสองฉบับมาใช้แยกต่างหากจากกัน

๑๗. ในบางกรณี หน่วยงานอาจเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่า และครอบครองโดยหน่วยงานที่ควบคุมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุมอีกหน่วยหนึ่ง อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในรายงานการเงินรวมของหน่วยงานเหล่านั้น ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์เหล่านั้น จัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในภาพรวมของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาเฉพาะหน่วยงานที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕ ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงบันทึกอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในรายงานการเงินเฉพาะของหน่วยงานได้ สถานการณ์เช่นนี้ อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลจัดตั้งหน่วยงานที่บริหารจัดการอสังหาริมทรัพย์ เพื่อบริหารจัดการอาคารสำนักงานของรัฐบาล ซึ่งอาคารดังกล่าวนำไปให้เช่าแก่หน่วยงานของรัฐอื่นในเชิงพาณิชย์ ในรายงานการเงินของหน่วยงานที่บริหารจัดการอสังหาริมทรัพย์นั้น จะบันทึกอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อย่างไรก็ตามในรายงานการเงินรวมของรัฐบาล อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวจะถูกบันทึกเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

การรับรู้รายการ

๑๘. **หน่วยงานต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้**

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

(ข) สามารถวัดราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรม (สำหรับรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ ๒๕) ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑๙. ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นไปตามเงื่อนไขข้อแรกของการรับรู้รายการหรือไม่ หน่วยงานต้องประเมินระดับของความแน่นอนของการที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการในอนาคต ตามหลักฐานที่ปรากฏในขณะที่รับรู้รายการเริ่มแรก ความแน่นอนเพียงพอที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในอนาคต เป็นสิ่งจำเป็นที่จะให้การรับประกันได้ว่า หน่วยงานจะได้รับผลตอบแทนจากสินทรัพย์ และเป็นผู้รับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง โดยปกติการให้การรับประกันดังกล่าวจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนไปให้แก่หน่วยงาน ซึ่งก่อนที่จะมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนดังกล่าว รายการจัดหาสินทรัพย์จะยังสามารถยกเลิกได้โดยไม่มีค่าปรับเป็นจำนวนที่มีสาระสำคัญ ทำให้ยังไม่มีการรับรู้สินทรัพย์

๒๐. โดยปกติรายการจัดหาสินทรัพย์เป็นไปตามเงื่อนไขข้อที่สองของการรับรู้รายการได้โดยไม่ยุ่งยาก เนื่องจากเมื่อหน่วยงานได้รับสินทรัพย์จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยนโดยการซื้อ ย่อมทำให้ทราบราคาทุนของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

ในบางกรณีหน่วยงานอาจได้รับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาโดยไม่มีต้นทุนหรือมีต้นทุนน้อยมาก ในกรณีนี้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนให้วัดโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา

๒๑. ภายใต้หลักการรับรู้รายการ หน่วยงานต้องประเมินราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ เวลาที่ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มแรก ที่ทำให้หน่วยงานได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา และต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อต่อเติม เปลี่ยนแทน (บางส่วน) หรือให้บริการแก่อสังหาริมทรัพย์

๒๒. ภายใต้หลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๑๘ หน่วยงานต้องไม่รวมต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันเป็นมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่ต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านี้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันหลัก ๆ คือค่าแรงงาน และต้นทุนที่ใช้หมดไปและอาจรวมถึงต้นทุนค่าชิ้นส่วนชิ้นเล็ก ๆ ด้วย วัตถุประสงค์ของรายจ่ายเหล่านี้บ่อยครั้งมักเป็นเรื่องของการซ่อมแซมและบำรุงรักษาอสังหาริมทรัพย์

๒๓. ชิ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาโดยการเปลี่ยนแทน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนผนังภายในเพื่อทดแทนผนังเดิม ภายใต้หลักการรับรู้รายการ หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นหากเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ และหน่วยงานต้องตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนด้วยมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนนั้น ตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

๒๔. **หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ**

๒๕. **อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ราคาทุนของสินทรัพย์นั้นจะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา**

๒๖. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

๒๗. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้

(ก) ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน (ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร)

(ข) ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เข้าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้

(ค) จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากวัตถุดิบ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

๒๘. หากหน่วยงานซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยการผ่อนชำระ หน่วยงานต้องบันทึกราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเทียบเท่าเงินสด และจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระทั้งหมด ให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ

๒๙. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น รัฐบาลอาจโอนอาคารสำนักงานที่ไม่ได้ใช้งานให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยไม่มีค่าใช้จ่าย และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำอาคารดังกล่าวไปให้เช่าในราคาตลาด นอกจากนี้ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนโดยใช้อำนาจอายัด ในสถานการณ์เช่นนี้ ราคาทุนของสินทรัพย์นั้นต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา

๓๐. ในกรณีที่หน่วยงานรับรู้ราคาทุนเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๒๕ มูลค่ายุติธรรมนั้นถือเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ และหน่วยงานต้องตัดสินใจในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเริ่มแรก โดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม (ตามย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๖๑) หรือวิธีราคาทุน (ตามย่อหน้าที่ ๖๒)

๓๑. **ต้นทุนเมื่อเริ่มแรกของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่า ที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้สำหรับสัญญาเช่าการเงินในย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า นั่นคือสินทรัพย์จะต้องรับรู้ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และรับรู้จำนวนที่เท่ากันนั้นเป็นหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าเดียวกัน**

๓๒. เงินส่วนเกินใด ๆ ที่จ่ายตามสัญญาเช่า ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับวัตถุประสงค์นี้ ดังนั้นจึงให้รวมจำนวนดังกล่าวในราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ให้แยกออกจากหนี้สิน หากส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากสัญญาเช่า ถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายการที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม คือ ส่วนได้เสีย ไม่ใช่ตัวอสังหาริมทรัพย์ แนวทางในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนดไว้ในส่วนของวิธีมูลค่ายุติธรรมในย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๕๘ แนวทางนี้ยังใช้กับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมเมื่อใช้มูลค่าดังกล่าวเป็นราคาทุนในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

๓๓. หน่วยงานอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบางรายการ หรือมากกว่าหนึ่งรายการ จากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งหรือหลายรายการ หรือกับสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน คำอธิบายต่อไปนี้อ้างอิงถึงการแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งกับอีกรายการหนึ่ง แต่สามารถใช้ได้กับการแลกเปลี่ยนทั้งหมดที่ได้กล่าวถึงในประโยคข้างต้นด้วย ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้อง

วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่เป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (ก) การแลกเปลี่ยนนั้นไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ (ข) หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับและสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยวิธีดังกล่าว ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยนได้ทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มานั้นไม่สามารถวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ ให้วัดราคาทุนของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยน

๓๔. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้หน่วยงานพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลง อันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

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

(ข) รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

(ค) ความแตกต่างในย่อหน้าที่ ๓๔ (ก) หรือ ๓๔ (ข) มีสาระสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

๓๕. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้ จะถือว่าหน่วยงานสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (ก) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ (ข) สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่าง ๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม หากหน่วยงานสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

นโยบายการบัญชี

๓๖. **ยกเว้นที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๔๐ หน่วยงานต้องใช้นโยบายการบัญชีโดยสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๖๑ หรือวิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๒ และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของหน่วยงาน**

๓๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ระบุว่าหน่วยงานจะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ ก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงินน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นเกี่ยวกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น หรือสภาพของสถานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือกระแสเงินสดของหน่วยงาน ทั้งนี้มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้ข้อมูลที่นำเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นกว่าเดิม

๓๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ กำหนดให้ทุกหน่วยงานวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (หากหน่วยงานเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อการเปิดเผยข้อมูล (หากหน่วยงานเลือกใช้วิธีราคาทุน) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้กำหนด) ให้หน่วยงานต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระหรือหน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการตีราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

๓๙. **หลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว หน่วยงานที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕๙**

๔๐. **เมื่อส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ถูกจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามย่อหน้าที่ ๖ หน่วยงานไม่สามารถเลือกนโยบายการบัญชีตามย่อหน้าที่ ๓๖ ได้อีกต่อไป แต่ต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น**

๔๑. **หน่วยงานต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุน ที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ในงวดที่เกิดขึ้น**

๔๒. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน คือราคาที่อสังหาริมทรัพย์นั้นมีการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ ๕) มูลค่ายุติธรรมจะไม่รวมราคาส่วนที่ปรับเพิ่มขึ้นหรือลดลงเนื่องจากเงื่อนไขหรือสถานการณ์พิเศษ เช่น การจัดหาเงินแบบพิเศษ การขายและการเช่ากลับคืน สิ่งตอบแทนพิเศษ หรือสิทธิพิเศษที่ได้รับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขาย

๔๓. หน่วยงานต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่หักต้นทุนในการทำรายการที่อาจเกิดขึ้นในการขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

๔๔. **มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องสะท้อนถึงสภาพตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน**

๔๕. มูลค่ายุติธรรมเป็นมูลค่าเฉพาะ ณ เวลาในวันใดวันหนึ่งเท่านั้น เนื่องจากสภาพของตลาดอาจเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น จำนวนที่รายงานเป็นมูลค่ายุติธรรมอาจไม่ถูกต้องหรือไม่เหมาะสม หากทำการประมาณ ณ เวลาอื่น คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมนั้นมีข้อสมมติว่า การแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขายเกิดขึ้นพร้อมกัน โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาที่ตกลงกันระหว่างบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเกิดขึ้น หากการแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขายเกิดขึ้นไม่พร้อมกัน

๔๖. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน และข้อสมมติที่มีเหตุผลและมีหลักฐานสนับสนุนได้ โดยข้อสมมตินั้นสะท้อนถึงสิ่งที่ผู้มีความรอบรู้และเต็มใจได้คาดการณ์เกี่ยวกับรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในอนาคตภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ในขณะเดียวกันก็จะต้องสะท้อนถึงกระแสเงินสดจ่ายต่าง ๆ (รวมทั้งค่าเช่า และกระแสเงินสดจ่ายอื่น ๆ) ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเนื่องจากอสังหาริมทรัพย์ กระแสเงินสดจ่ายบางรายการได้สะท้อนอยู่ในหนี้สินแล้ว ในขณะที่รายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดจ่าย ยังไม่มีการรับรู้ในรายงานการเงินจนกระทั่งในภายหลัง (ตัวอย่าง การจ่ายเงินรายงวด เช่น ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น)

๔๗. ย่อหน้าที่ ๓๑ ได้ระบุหลักเกณฑ์ในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของราคาทุนของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ย่อหน้าที่ ๓๙ กำหนดให้หน่วยงานต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าใหม่ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (ถ้าจำเป็น) ในสัญญาเช่าที่มีการเจรจาต่อรองที่อัตราตลาด มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาสุทธิด้วยค่าเช่าทั้งสิ้นที่คาดไว้ (รวมทั้งรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่รับรู้) ต้องมีค่าเท่ากับศูนย์ มูลค่ายุติธรรมต้องไม่เปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าในทางบัญชีสินทรัพย์ที่เช่าและหนี้สินจะถูกรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำตามย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ดังนั้น การวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่เช่า จากราคาทุนที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓๑ เป็นมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓๙ ต้องไม่ทำให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุนเริ่มแรก ยกเว้นมูลค่ายุติธรรมนี้มีการวัดมูลค่า ณ เวลาที่ต่างกันไป กรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเมื่อการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเกิดขึ้นภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

๔๘. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงถึง “ความรอบรู้และเต็มใจ” ในที่นี้ “ความรอบรู้” หมายถึงทั้งผู้ซื้อและผู้ขายได้รับข้อมูลอย่างสมเหตุผล เกี่ยวกับลักษณะและคุณสมบัติของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมถึงประโยชน์ใช้สอยที่แท้จริง ศักยภาพในการใช้สินทรัพย์ และสภาพของตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผู้ซื้อที่มีความเต็มใจมีแรงจูงใจที่จะซื้อแต่ไม่ใช่การบังคับให้ซื้อ ผู้ซื้อนี้ต้องไม่มีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะซื้อ หรือมุ่งมั่นที่จะซื้อในราคาใดก็ได้ ผู้ที่จะซื้อจะไม่จ่ายซื้อในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะซื้อขาย

๔๙. ผู้ขายที่มีความเต็มใจขายต้องไม่ใช่ผู้ที่มีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะขาย หรือผู้ที่ถูกบังคับให้ขาย ณ ราคาใดก็ได้ หรือผู้ที่ประวิงการขาย เพื่อให้ได้ราคาขายที่ไม่ถือเป็นราคาที่เหมาะสมในสภาพตลาด

ปัจจุบัน ผู้ขายที่มีความเต็มใจขายเป็นผู้ที่มีแรงจูงใจที่จะขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามเงื่อนไขของตลาดเพื่อให้ได้ราคาที่ดีที่สุด ในสถานการณ์จริง เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แท้จริงจะไม่เข้าข่ายข้อพิจารณานี้เพราะผู้ขายที่มีความเต็มใจขายเป็นเจ้าของในทางทฤษฎี (ตัวอย่างเช่น ผู้ขายที่เต็มใจขายจะไม่คำนึงถึงสถานการณ์ทางภาษีที่เฉพาะของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)

๕๐. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างถึง รายการที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งหมายถึงรายการที่ผู้มีส่วนร่วมไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษ ที่ก่อให้เกิดการตกลงราคาซึ่งไม่ได้สะท้อนถึงสภาพตลาด รายการนี้เกิดขึ้นระหว่างผู้มีส่วนร่วมไม่มีความเกี่ยวข้องกัน และเจรจาต่อรองในลักษณะที่เป็นอิสระจากกัน

๕๑. ตามปกติหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม คือ ราคาปัจจุบันในตลาดที่มีการซื้อขายคล่องสำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันทั้งสภาพและทำเลที่ตั้ง และอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาเช่า หรือสัญญาอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน หน่วยงานต้องระบุความแตกต่างในลักษณะ ทำเลที่ตั้ง หรือสภาพของอสังหาริมทรัพย์หรือเงื่อนไขในสัญญาเช่า หรือสัญญาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์

๕๒. หากไม่มีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๕๑ ให้หน่วยงานพิจารณาข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ รวมถึง

(ก) ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องของอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะ สภาพ หรือทำเลที่ตั้งที่แตกต่างกัน (หรืออยู่ภายใต้สัญญาเช่าหรือสัญญาอื่น ๆ ที่แตกต่างกัน) โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงความแตกต่างนั้น

(ข) ราคาล่าสุดของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีระดับการซื้อขายคล่องรองลงมา โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจตั้งแต่วันที่เกิดการซื้อขายด้วยราคานั้น และ

(ค) ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด โดยใช้พื้นฐานของประมาณการที่เชื่อถือได้ของกระแสเงินสดในอนาคต ที่สนับสนุนด้วยเงื่อนไขของสัญญาเช่าที่มีอยู่ และสัญญาอื่น ๆ และ (หากเป็นไปได้) หลักฐานภายนอก เช่น ค่าเช่าในตลาดปัจจุบันของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ในทำเลเดียวกันและสภาพเหมือนกัน และใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนถึงการประเมินของตลาดปัจจุบันในเรื่องของความไม่แน่นอนของจำนวนเงินและจังหวะเวลาของกระแสเงินสด

๕๓. ในบางกรณีแหล่งต่าง ๆ ที่กล่าวถึงในย่อหน้าก่อน อาจให้ข้อสรุปเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แตกต่างกัน หน่วยงานต้องพิจารณาถึงเหตุผลของความแตกต่างนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณขึ้นอย่างน่าเชื่อถือที่สุดภายใต้ช่วงของการประมาณมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผล

๕๔. ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานชัดเจนตั้งแต่เมื่อหน่วยงานเริ่มได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิม ได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) โดยหลักฐานนั้นชี้ชัดว่าความผันแปรในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลนั้นกว้างมาก และเป็นการยากที่จะประมาณความน่าจะเป็นของประมาณการดังกล่าว จนทำให้ประโยชน์ในการใช้ตัวเลขประมาณการมูลค่ายุติธรรมเพียงค่าเดียวนั้นมีน้อยมาก กรณีเช่นนี้ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่สามารถหาได้อย่างน่าเชื่อถือและอย่างต่อเนื่อง (ดูย่อหน้าที่ ๕๙)

๕๕. มูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าจากการใช้ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมสะท้อนถึงความรู้ และการประมาณของผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจ ในทางตรงกันข้าม มูลค่าจากการใช้สะท้อนถึงการประมาณของหน่วยงาน รวมถึงผลกระทบของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีเฉพาะต่อหน่วยงานและไม่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานโดยทั่วไป ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมจะไม่สะท้อนถึงปัจจัยต่อไปนี้ เนื่องจากโดยปกติแล้วผู้ซื้อและผู้ขายที่รอบรู้และเต็มใจในการซื้อขายมักจะไม่มีข้อมูลดังกล่าว

(ก) มูลค่าส่วนเพิ่มที่เกิดจากการมีกลุ่มของอสังหาริมทรัพย์ในพื้นที่ต่าง ๆ

(ข) การประสานประโยชน์ จากการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนร่วมกับสินทรัพย์อื่น ๆ

(ค) สิทธิหรือข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีผลเฉพาะต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้น และ

(ง) ผลประโยชน์ทางภาษีหรือภาระทางภาษีที่เกิดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจงต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้น

๕๖. ในการหามูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องไม่บันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ไว้ในงบแสดงฐานะการเงินแล้วซ้ำอีก เช่น

(ก) อุปกรณ์ เช่น ลิฟต์ หรือเครื่องปรับอากาศ มักเป็นส่วนควบของอาคาร และโดยทั่วไปจะรวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มากกว่าจะแยกรับรู้ต่างหากเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

(ข) หากให้เช่าสำนักงานที่ตกแต่งพร้อมเฟอร์นิเจอร์แล้ว โดยทั่วไปมูลค่ายุติธรรมของสำนักงานจะรวมมูลค่ายุติธรรมของเฟอร์นิเจอร์ไว้แล้ว เนื่องจากรายได้ค่าเช่าได้รวมถึงการใช้เฟอร์นิเจอร์ดังกล่าวด้วย เมื่อเฟอร์นิเจอร์ได้รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการเฟอร์นิเจอร์เป็นสินทรัพย์ที่แยกต่างหาก

(ค) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องไม่รวมรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า หรือรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานค้างรับ เนื่องจากหน่วยงานรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกต่างหาก

(ง) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ครอบครองภายใต้สัญญาเช่า สะท้อนถึงกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับหรือจะต้องจ่าย (รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นซึ่งหน่วยงานต้องจ่ายในอนาคต) ดังนั้น หากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ได้เป็นมูลค่าสุทธิจากจำนวนเงินทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องจ่ายจึงจำเป็นที่จะต้องบวกกลับหนี้สินจากสัญญาเช่าที่ได้รับรู้ เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม

๕๗. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ได้สะท้อนถึงรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จะจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นดีขึ้น และไม่ได้สะท้อนถึงผลประโยชน์ในอนาคตที่เกี่ยวข้องที่จะได้รับจากรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตนั้น

๕๘. ในบางกรณี หน่วยงานคาดได้ว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะต้องจ่าย ซึ่งเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากรายจ่ายที่เกี่ยวกับหนี้สินที่รับรู้แล้ว) สูงกว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะได้รับในอนาคต หน่วยงานต้องใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาว่าควรรับรู้รายการหนี้สินหรือไม่ และหากต้องรับรู้รายการหนี้สินจะวัดมูลค่าหนี้สินอย่างไร

กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

๕๙. **ข้อสันนิษฐานที่โต้แย้งได้อย่างหนึ่งคือ หน่วยงานจะสามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานที่ชัดเจนว่าเมื่อหน่วยงานเริ่มได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หลังจากที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) หน่วยงานไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ กรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อรายการซื้อขายทางการตลาดที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อยและการประมาณมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ หากหน่วยงานระบุว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้น ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่หน่วยงานคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น หน่วยงานจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุน จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน) หากหน่วยงานระบุว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง) ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและต่อเนื่อง หน่วยงานต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์ หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จนกว่าจะมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น**

๕๙ก. เมื่อใดที่หน่วยงานเริ่มสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างที่แต่ก่อนหน่วยงานวัดมูลค่าที่ราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม เมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น ให้ถือว่ามูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๕๙ หน่วยงานจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว ด้วยวิธีราคาทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๕๙ข. ข้อสันนิษฐานที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือนั้น จะสามารถโต้แย้งได้ในการรับรู้เริ่มแรกเท่านั้น การที่หน่วยงานวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการใดรายการหนึ่งของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างได้ อาจไม่สามารถสรุปได้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างเสร็จสิ้นแล้ว ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๖๐. **ในกรณียกเว้นตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๕๙ หน่วยงานต้องใช้วิธีราคาทุน ในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แล้ว หน่วยงานยังคงต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่นด้วยมูลค่ายุติธรรม รวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างก่อสร้าง ในกรณีดังกล่าว แม้ว่าหน่วยงานอาจใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการ หน่วยงานยังคงต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์รายการที่เหลืออื่น ๆ ต่อไป**

๖๑. **หากหน่วยงานใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว หน่วยงานต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือจนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นกลายมาเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือหน่วยงานเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้ จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม**

วิธีราคาทุน

๖๒. หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก หน่วยงานที่เลือกใช้วิธีราคาทุน ต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมด ด้วยแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กล่าวคือ ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนสะสมจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

การโอน

๖๓. **การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้**

(ก) เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในหน่วยงานเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

(ข) เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

(ค) สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในหน่วยงานเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

(ง) เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับหน่วยงานอื่น (ในเชิงพาณิชย์) ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๖๔. การใช้งานอสังหาริมทรัพย์ของรัฐบาลอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ ตัวอย่างเช่น รัฐบาลตัดสินใจเข้าใช้งานอาคารที่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในปัจจุบัน หรือเปลี่ยนจากอาคารที่ใช้งานอยู่ในปัจจุบันเป็นโรงแรมและมีการบริหารงานโดยบุคคลภายนอก ในกรณีแรกหน่วยงานต้องบันทึกบัญชีอาคารดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจนถึงวันที่เริ่มเข้าครอบครองเพื่อใช้งาน ส่วนในกรณีหลังหน่วยงานต้องบันทึกบัญชีอาคารดังกล่าวเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จนถึงวันที่หยุดครอบครองเพื่อใช้งานและจัดประเภทใหม่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๖๕. ย่อหน้าที่ ๖๓ (ข) กำหนดให้หน่วยงานโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งาน โดยมีหลักฐานของการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย เมื่อหน่วยงานตัดสินใจที่จะจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยไม่มีการพัฒนา หน่วยงานต้องถือว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จนกว่าจะมีการตัดรายการออกจากงบแสดงฐานะการเงิน และต้องไม่จัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกันหากหน่วยงานมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่ในปัจจุบันใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่อในอนาคต หน่วยงานต้องถือว่าสินทรัพย์นั้นยังคงเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และต้องไม่โอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในระหว่างที่มีการพัฒนาใหม่

๖๖. หน่วยงานที่บริหารจัดการสินทรัพย์ของรัฐบาล อาจทบทวนว่าอาคารที่ครอบครองอยู่ เป็นไปตามข้อกำหนดของหน่วยงานอย่างสม่ำเสมอ ถ้าหน่วยงานครอบครองอาคารไว้เพื่อขาย อาคารดังกล่าวจะจัดเป็นสินค้าคงเหลือ อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลตัดสินใจที่จะครอบครองอาคารไว้ เพื่อหาประโยชน์

จากรายได้ค่าเช่า และจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ อาคารดังกล่าวจะจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตั้งแต่วันเริ่มแรกของการนำไปให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน

๖๗. ย่อหน้าที่ ๖๘ ถึง ๗๓ ใช้กับการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ในกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หากหน่วยงานเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และสินค้าคงเหลือ จะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

๖๘. **ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน เป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ**

๖๙. **หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานหน่วยงานต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรม ด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์**

๗๐. หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หน่วยงานต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น ด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กล่าวคือ

(ก) กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้น และมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากตีราคาสินทรัพย์” ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ส่วนที่ลดลงต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

(ข) กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้

(๑) หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้น เป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ค่าที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด จะต้องไม่เกินกว่า

จำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์มาก่อน

(๒) ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากข้อ (๒) ให้รับรู้ในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะไม่ทำผ่านรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

๗๑. **การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด**

๗๒. วิธีปฏิบัติในการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมถือว่ามีความสม่ำเสมอกับวิธีปฏิบัติในการขายสินค้าคงเหลือ

๗๓. **เมื่อหน่วยงานเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้นกับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นใน รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด**

การจำหน่าย

๗๔. **หน่วยงานต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อหน่วยงานจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากการจำหน่ายอีก**

๗๕. การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าการเงิน ในการพิจารณาวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และพิจารณาแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับดังกล่าว นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ใช้ได้กับการจำหน่ายโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน และการขายและเช่ากลับคืน

๗๖. ตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๑๘ หากหน่วยงานรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนออก ในกรณีที่หน่วยงานบันทึกบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน ส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนอาจไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหาก หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถหามูลค่าตามบัญชีเฉพาะของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน หน่วยงานอาจใช้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทน เป็นตัวบ่งชี้ถึงต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ เวลา ที่หน่วยงานได้มาหรือสร้างสินทรัพย์นั้น

ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจสะท้อนถึงการลดมูลค่าของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้นแล้ว ในกรณีอื่น ๆ อาจเป็นไปได้ยากที่จะประเมินว่ามูลค่ายุติธรรมที่ควรลดลงเนื่องจากส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนเป็นเท่าใด กรณีที่ยากในการปฏิบัติ ทางเลือกหนึ่งสำหรับการลดลงของมูลค่ายุติธรรมอันเนื่องมาจากชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน คือให้รวมต้นทุนของการเปลี่ยนแทนไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ จากนั้นจึงทำการประเมินมูลค่ายุติธรรมใหม่ ตามที่กำหนดไว้สำหรับกรณีการต่อเติมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแทน

๗๗. **ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่าย กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืนไว้เป็นอย่างอื่น)**

๗๘. หน่วยงานรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับ จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยให้มีการผ่อนชำระเป็นงวด ให้รับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาเทียบเท่าราคาเงินสด ผลต่างระหว่างจำนวนที่จะได้รับกับราคาเทียบเท่าราคาเงินสดจะรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ย โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้)

๗๙. หน่วยงานต้องปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เหมาะสม สำหรับหนี้สินที่หน่วยงานยังคงมีพันธะผูกพันอยู่หลังจากที่ได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปแล้ว

๘๐. **ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สาม สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสียหรือยกเลิก ต้องรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อหน่วยงานมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น**

๘๑. การด้อยค่าหรือผลขาดทุนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การขอเงินคืน หรือการจ่ายเงินค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อที่เกิดขึ้นภายหลัง หรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อเปลี่ยนแทนเป็นเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และต้องบันทึกบัญชีแยกจากกันดังต่อไปนี้

(ก) การด้อยค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(ข) การเลิกใช้หรือการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๗๔ ถึง ๗๙ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

(ค) ค่าชดเชยจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสีย หรือยกเลิก ให้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อหน่วยงานมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น

(ง) ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ฟื้นฟู ซื้อ หรือก่อสร้างเพื่อเปลี่ยนแทน ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๒๔ ถึง ๓๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน

๘๒. การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ กำหนดเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า หน่วยงานซึ่งครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามวิธีสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ต้องเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่าสำหรับสัญญาเช่าการเงิน และด้านผู้ให้เช่าสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน

๘๓. **หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้**

(ก) หน่วยงานใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน

(ข) หากหน่วยงานใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานจัดประเภท และบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือตามสัญญาเช่าดำเนินงาน เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ และในสถานการณ์ใด

(ค) หากการจัดประเภททำได้ยาก (ดูย่อหน้าที่ ๑๖) เกณฑ์ใดที่หน่วยงานใช้ในการแยกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และเกณฑ์ในการแยกออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

(ง) วิธีการและข้อสมมติที่มีสาระสำคัญ ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมทั้งข้อความที่ระบุว่า การกำหนดมูลค่ายุติธรรมมีหลักฐานสนับสนุนจากตลาด หรือกำหนดจากปัจจัยอื่น (ซึ่งหน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูล) เนื่องจากลักษณะเฉพาะของอสังหาริมทรัพย์นั้น และการขาดข้อมูลของตลาดที่เปรียบเทียบได้

(จ) ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ในรายงานการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระหรือหน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพและมีประสบการณ์ ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าว หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย

(ฉ) จำนวนที่ได้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย สำหรับ

(๑) รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

(๒) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และ

(๓) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

(ช) ข้อจำกัดที่มีและจำนวนที่มีข้อจำกัดในการรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือการโอนรายได้และเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

(ซ) ภาระผูกพันตามสัญญาในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือในการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

๘๔. นอกเหนือจากการเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๓ แล้ว หน่วยงานที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๖๑ ต้องเปิดเผยข้อมูลในการกระทบยอด ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวด โดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

(ก) ส่วนเพิ่ม โดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อ และส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

(ข) ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมหน่วยงาน

(ค) การจำหน่าย

(ง) ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

(จ) ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ ที่เกิดจากการแปลงค่ารายงานการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่ารายงานการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ มาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

(ฉ) การโอนไปหรือโอนกลับจากสินค้าคงเหลือและอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ

(ช) การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

๘๕. เมื่อการวัดมูลค่าที่ได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญเพื่อให้ตรงตามวัตถุประสงค์ของรายงานการเงิน ตัวอย่างเช่น เพื่อหลีกเลี่ยงการนับซ้ำสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับรู้แล้วเป็นสินทรัพย์และหนี้สินต่างหากตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕๖ หน่วยงานต้องเปิดเผยการกระทบยอดระหว่างการวัดมูลค่าที่ได้กับการวัดมูลค่าที่ปรับปรุงแล้วซึ่งรวมอยู่ในรายงานการเงิน โดยแยกแสดงยอดรวมของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าที่รับรู้ซึ่งมีการบวกกลับและยอดปรับปรุงที่มีสาระสำคัญอื่น ๆ

๘๖. **ในกรณียกเว้นที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ๕๙ เมื่อหน่วยงานวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้ราคาทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ การกระทบยอดที่ระบุในย่อหน้าที่ ๘๔ จะต้องเปิดเผยจำนวนที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่น นอกจากนี้หน่วยงานต้องเปิดเผยทุกข้อดังต่อไปนี้**

(ก) รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

(ข) คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

(ค) ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

(ง) เมื่อมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม

(๑) ข้อเท็จจริงที่ว่าหน่วยงานได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม

(๒) มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่จำหน่าย และ

(๓) จำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้รับรู้

วิธีราคาทุน

๘๗. **นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๓ แล้ว หน่วยงานที่ใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๒ ต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้**

(ก) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้

(ข) อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

(ค) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับผลขาดทุนสะสมจากการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

(ง) การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

(๑) ส่วนเพิ่ม โดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการซื้อ กับส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

(๒) ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมหน่วยงาน

(๓) การจำหน่าย

(๔) ค่าเสื่อมราคา

(๕) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ และจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับรายการในระหว่างงวด ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(๖) ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่ารายงานการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่ารายงานการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

(๗) การโอนไปหรือโอนกลับจากสินค้าคงเหลือและอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ

(๘) การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

(จ) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณียกเว้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕๙ เมื่อหน่วยงานไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

(๑) รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

(๒) คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

(๓) ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

๘๘. ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องรับรู้ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เป็นรายการปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ในงวดบัญชีที่มีการนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้

(ก) หากหน่วยงานได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในรายงานการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่าทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕ และแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ ๔๒ ถึง ๕๘) หน่วยงานอาจปฏิบัติดังนี้

(๑) ปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ในงวดแรกสุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ

(๒) ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว

(ข) หากหน่วยงานไม่เคยเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ ๘๘(ก) ต่อสาธารณะ หน่วยงานไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

๘๙. เมื่อมีการนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก หน่วยงานอาจเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มีการรับรู้ไว้แล้วในรายงานการเงินของหน่วยงาน ในกรณีนี้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ด้วยผลของรายการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในงวดบัญชีที่มีการนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้มีการปฏิบัติที่แตกต่างจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ กำหนดให้ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบยกเว้นในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ แต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เพียงแต่สนับสนุนให้ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบในบางสถานการณ์

๙๐. เมื่อหน่วยงานเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก การปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

๙๑. หน่วยงานที่ (ก) ได้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก และ (๒) เลือกจัดประเภทและบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์บางรายการ หรือทุกรายการตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน ต้องรับรู้ผลกระทบของการเลือกนั้น เป็นการปรับปรุงในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด สำหรับงวดที่หน่วยงานได้เลือกวิธีการบัญชีนี้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้ หากหน่วยงานได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในรายงานการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น ให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๘๘(ก) หากหน่วยงานไม่เคยเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๘๘(ก) และย่อหน้าที่ ๘๘(ข)

วิธีราคาทุน

๙๒. ก่อนที่จะมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานอาจรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามหลักการอื่นที่ไม่ใช่ราคาทุน เช่น มูลค่ายุติธรรม หรือวัดมูลค่าตามหลักการอื่น หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด สำหรับผลกระทบจากการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี เมื่อหน่วยงานเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรกและเลือกใช้วิธีราคาทุน โดยให้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มด้วย

๙๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ กำหนดให้หน่วยงานนำนโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนใหม่ มาใช้กับรายงานการเงินทุกงวดย้อนหลังยกเว้นกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ดังนั้น หากหน่วยงาน (๑) เริ่มรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นครั้งแรกในราคาทุน และ (๒) เลือกใช้วิธีราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของอสังหาริมทรัพย์นั้นด้วย เสมือนว่าหน่วยงานได้ใช้นโยบายการบัญชีนั้นมาตั้งแต่ต้น

๙๔. สำหรับหน่วยงานที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๓๓ ถึง ๓๕ เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่ได้มาโดยการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ให้ถือเป็นการเปลี่ยนทันทีเฉพาะรายการในอนาคต

วันถือปฏิบัติ

๙๕. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (IPSAS 16 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนี้

๑.๑ ตัวอย่างประกอบบางรายการที่ไม่พบในหน่วยงานของรัฐในประเทศไทยตามย่อหน้าที่ 12 และ 13

๑.๒ การให้พิจารณามูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากรายการแลกเปลี่ยน โดยพิจารณาจากกระแสเงินสดหลังหักภาษีตามย่อหน้าที่ 37 วรรคท้าย

๑.๓ การแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่นที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ 101A ถึง 101E

๑.๔ การถือปฏิบัติตามเกณฑ์คงค้างภายหลังวันที่ที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ 102

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเพิ่มถ้อยคำที่นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนี้

๒.๑ คำนิยาม “อสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครอง” ตามย่อหน้าที่ ๕

๒.๒ กำหนดหน่วยงานของรัฐเพิ่มเติมจากผู้ประเมินราคาอิสระ ในการสนับสนุนให้หน่วยงานใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๓๘

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเปลี่ยนถ้อยคำจากคำว่า “ที่ถือครอง” (Hold) เป็นคำว่า “ครอบครอง” (Occupied) ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐทั้งฉบับ เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเพิ่มคำขยายเพื่อให้เกิดความเข้าใจเรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาจากรายการไม่แลกเปลี่ยนตามย่อหน้าที่ ๑๘(ข) ซึ่งตรงกับย่อหน้าที่ 20(b) ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗
เรื่อง
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ พ.ศ. ๒๕๔๔ (IPSAS 17 : PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT (December 2001)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗
เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒-๘
สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม ๗-๘
คำนิยาม ๙
การรับรู้รายการ ๑๐-๑๘
สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน ๑๔
ต้นทุนเริ่มแรก ๑๕
ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง ๑๖-๑๘
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ ๑๙-๓๔
ส่วนประกอบของราคาทุน ๒๓-๒๙
การวัดมูลค่าของราคาทุน ๓๐-๓๔
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ ๓๕-๗๓
วิธีราคาทุน ๓๖
วิธีการตีราคาใหม่ ๓๗-๕๐
ค่าเสื่อมราคา ๕๑-๗๐
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา ๕๘-๖๗
วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ๖๘-๗๐
การด้อยค่า ๗๑
ค่าชดเชยสำหรับการด้อยค่า ๗๒-๗๓
การตัดรายการ ๗๔-๗๙
การเปิดเผยข้อมูล ๘๐-๘๖
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ๘๗
วันถือปฏิบัติ ๘๘

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๘๘ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อให้ผู้ใช้รายงานการเงินได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนของหน่วยงานในรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการลงทุนดังกล่าว ประเด็นหลักในทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้แก่ การรับรู้รายการสินทรัพย์ การกำหนดมูลค่าตามบัญชี การคิดค่าเสื่อมราคา และการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)

ขอบเขต

๒. **หน่วยงานของรัฐที่จัดทำและนำเสนอรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ต้องใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ยกเว้นกรณีดังต่อไปนี้**

(ก) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นกำหนดหรืออนุญาตให้ใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกัน

(ข) สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม (ทั้งนี้ให้มีระบบการควบคุมที่เพียงพอและเหมาะสม)

(ค) สินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร ซึ่งหมายถึง ยุทธภัณฑ์ วัสดุ อุปกรณ์ อาคาร และสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในทางราชการทหารอันจำเป็นเพื่อปฏิบัติการรบ รวมทั้งเครื่องมือ ยานยนต์ ชิ้นส่วนอะไหล่ สาธารณูปโภค โปรแกรมคอมพิวเตอร์ต่างๆ เพื่อใช้ในการรบ หรือมุ่งเน้นทางด้านการรักษาความมั่นคงของประเทศ (ทั้งนี้ให้มีระบบการควบคุมที่เพียงพอและเหมาะสม)

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึง

(ก) สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน และ

(ข) สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาสัมปทาน หลังจากการรับรู้และการวัดมูลค่ารายการครั้งแรกตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ: ด้านผู้ให้สัมปทาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึง

(ก) สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ข) สัมปทานเหมืองแร่ และแหล่งทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นซึ่งไม่สามารถทดแทนได้

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้ในการพัฒนาหรือบำรุงรักษาสภาพของสินทรัพย์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๔ (ก) หรือ ๔ (ข)

๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นอาจกำหนดให้หน่วยงานรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์โดยใช้วิธีซึ่งแตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้หน่วยงานพิจารณารับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตามสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินทรัพย์นั้น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ กำหนดให้หน่วยงานพิจารณารับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการจัดการตามสัญญาสัมปทานโดยใช้หลักการควบคุมสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าว การปฏิบัติทางบัญชีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น รวมทั้งการคิดค่าเสื่อมราคายังคงต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๖. หน่วยงานที่เลือกใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะต้องปฏิบัติตามวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม

๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้หน่วยงานรับรู้สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมแม้จะเป็นไปตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้ของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๘. **สินทรัพย์บางรายการอาจถือเป็นสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมเนื่องจากมีความสำคัญทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม หรือประวัติศาสตร์ ตัวอย่างของสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม ได้แก่ อาคารที่เป็นโบราณสถาน โบราณวัตถุ ศิลปวัตถุ เอกสารโบราณ จดหมายเหตุ เอกสารประวัติศาสตร์ หนังสือและภาพยนตร์เก่าที่ทรงคุณค่า พระราชวัง แหล่งโบราณคดี พื้นที่อนุรักษ์และพื้นที่สงวนรักษาไว้ตามธรรมชาติ และผลงานทางศิลปะ สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมมักจะมีลักษณะบางอย่าง ซึ่งรวมถึงลักษณะดังต่อไปนี้ (แม้ว่าลักษณะเหล่านี้จะไม่ใช่ลักษณะของสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมได้เพียงประเภทเดียว)**

(ก) คุณค่าทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม การศึกษา และประวัติทางศาสตร์ ไม่สามารถสะท้อนออกมาให้เห็นได้ทั้งหมดในมูลค่าทางการเงินที่คิดจากราคาตลาดเพียงอย่างเดียว

(ข) ข้อผูกพันทางกฎหมายอาจทำให้มีข้อห้ามหรือข้อจำกัดอย่างเข้มงวดในเรื่องการจำหน่ายสินทรัพย์

(ค) สินทรัพย์เหล่านั้นมักจะไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่เพื่อทดแทนได้ และมักมีมูลค่าสูงขึ้นตามกาลเวลา แม้ว่าสภาพทางกายภาพจะเสื่อมไป และ

(ง) การประมาณอายุการใช้งานอาจทำได้ยาก ซึ่งในบางกรณีอาจมีอายุได้ถึงหลายร้อยปี

หน่วยงานของรัฐอาจมีการครอบครองสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมเป็นจำนวนมาก ซึ่งได้มาเป็นเวลาหลายปีแล้ว และได้มาด้วยวิธีการต่างๆ กัน เช่น การซื้อ การบริจาค การยกมรดกให้ และการอายัดยึดทรัพย์ สินทรัพย์เหล่านี้ไม่ได้ครอบครองไว้เพื่อก่อให้เกิดกระแสเงินสดไหลเข้าหน่วยงาน และอาจจะมีกฎหมายหรือข้อจำกัดทางสังคมในการใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว

คำนิยาม

๙. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี (สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้)	หมายถึง	มูลค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)
ประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	หมายถึง	กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะหรือหน้าที่ที่คล้ายคลึงกันต่อการดำเนินงานของหน่วยงาน ซึ่งจะแสดงเป็นรายการเดียวสำหรับวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยรายการในรายงานการเงิน
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์
ค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น
มูลค่าเฉพาะหน่วยงาน	หมายถึง	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดซึ่งหน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์ หรือที่คาดว่าจะเกิดเมื่อมีการโอนสินทรัพย์นั้นเพื่อชำระหนี้สิน
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	หมายถึง	สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ (ก) หน่วยงานมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน (ข) หน่วยงานคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	หมายถึง	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์และมูลค่าจากการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

มูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืน	**หมายถึง**	**มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสดหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์และมูลค่าจากการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า**
มูลค่าคงเหลือ	**หมายถึง**	**จำนวนเงินที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์**
อายุการให้ประโยชน์	**หมายถึง**	**กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้** **(ก) ระยะเวลาที่หน่วยงานคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้** **(ข) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งหน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์**

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การรับรู้รายการ

๑๐. **หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้**

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นจากรายการนั้น และ

(ข) สามารถวัดมูลค่าต้นทุน หรือมูลค่ายุติธรรม (รายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ ๒๐) ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑๑. รายการชิ้นส่วนอะไหล่ อุปกรณ์ที่สำรองไว้ใช้งาน และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงจะถูกรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หากไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าว รายการดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นสินค้าหรือวัสดุคงเหลือ

๑๒. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดหน่วยในการวัดเพื่อรับรู้รายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนั้น หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการนำเกณฑ์การรับรู้รายการมาประยุกต์ตามสภาพแวดล้อมหรือลักษณะเฉพาะของหน่วยงาน ในบางกรณีอาจเป็นการเหมาะสมที่จะนำรายการที่ไม่มีนัยสำคัญหลายรายการ เช่น อุปกรณ์ต่อพ่วงคอมพิวเตอร์ และรายการขนาดเล็กของอุปกรณ์มาบันทึกรวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียว แล้วใช้เกณฑ์การรับรู้รายการกับมูลค่ารวม

๑๓. หน่วยงานต้องประเมินต้นทุนทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เมื่อเกิดขึ้นตามหลักการรับรู้รายการ ต้นทุนดังกล่าวประกอบด้วยต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการต่อเติม การเปลี่ยนแทนส่วนประกอบต่าง ๆ หรือการซ่อมบำรุงสินทรัพย์ดังกล่าว

สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน

๑๔. โดยทั่วไปแล้วสินทรัพย์บางอย่างจัดเป็นสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน แต่ยังไม่มีคำนิยามของสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นที่ยอมรับกันในสากล สินทรัพย์เหล่านี้มักจะแสดงลักษณะทั้งหมดหรือบางส่วนดังต่อไปนี้

(ก) สินทรัพย์นั้นเป็นส่วนหนึ่งของระบบหรือเครือข่าย

(ข) สินทรัพย์นั้นมีลักษณะเฉพาะและไม่สามาถนำไปใช้ประโยชน์ทางอื่นได้

(ค) สินทรัพย์นั้นเคลื่อนที่ไม่ได้ และ

(ง) สินทรัพย์นั้นมีข้อจำกัดในการจำหน่าย

ถึงแม้สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานไม่ได้จำกัดความเป็นเจ้าของว่าจะต้องเป็นของหน่วยงานของรัฐ แต่สินทรัพย์ดังกล่าวที่สำคัญ ๆ มักจะเป็นของหน่วยงานของรัฐ สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานเป็นไปตามคำนิยามของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และต้องรับรู้รายการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ตัวอย่างของสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน ได้แก่ โครงข่ายถนน ระบบท่อระบายน้ำทิ้ง ระบบประปาและไฟฟ้า และระบบเครือข่ายการสื่อสาร

ต้นทุนเริ่มแรก

๑๕. หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มาเพื่อประโยชน์ในการรักษาความปลอดภัยหรือสภาพแวดล้อม การได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าวแม้จะไม่ได้เป็นการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นโดยตรงให้กับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใด ๆ ที่มีอยู่ในปัจจุบันของหน่วยงาน แต่อาจเป็นสินทรัพย์ที่หน่วยงานจำเป็นต้องมีเพื่อให้หน่วยงานสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นจากสินทรัพย์อื่นของหน่วยงานได้ ดังนั้น การได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าวจึงเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์เพราะทำให้หน่วยงานได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์อื่นที่เกี่ยวข้องมากกว่ากรณีที่หน่วยงานไม่มีสินทรัพย์ดังกล่าว ตัวอย่างเช่น โรงพยาบาลจำเป็นต้องติดตั้งระบบหัวกระจายน้ำดับเพลิงใหม่เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดด้านการป้องกันอัคคีภัย หน่วยงานต้องรับรู้รายการติดตั้งอุปกรณ์เข้ากับโรงพยาบาลครั้งนี้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากหน่วยงานไม่สามารถดำเนินงานให้เป็นไปตามข้อกำหนดได้โดยปราศจากอุปกรณ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องสอบทานมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ทั้งรายการที่ติดตั้ง

ใหม่และสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง ถึงการด้อยค่าที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วย

ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง

๑๖. ภายใต้เกณฑ์การรับรู้รายการตามย่อหน้าที่ ๑๐ หน่วยงานต้องไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุงที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น แต่หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น ต้นทุนในการซ่อมบำรุงที่เกิดขึ้นเป็นประจำมีองค์ประกอบหลักเป็นต้นทุนค่าแรงงาน ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และอาจรวมถึงชิ้นส่วนอะไหล่ชิ้นเล็ก รายจ่ายดังกล่าวมักมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็น “ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา” รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๑๗. หน่วยงานอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์บางรายการตามระยะเวลาที่กำหนด ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนพื้นผิวการจราจรของถนนใหม่ทุกรอบสองถึงสามปี หรืออาจจำเป็นต้องก่ออิฐบุรอบภายในเตาเผาใหม่หลังจากมีการใช้งานครบตามจำนวนชั่วโมงที่กำหนด หรืออาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนเครื่องตกแต่งภายในเครื่องบิน เช่น เก้าอี้และห้องครัวหลายครั้งตลอดอายุของลำตัวเครื่องบิน หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์บางรายการมาเพื่อลดความถี่ของการเปลี่ยนแทนที่จะเกิดขึ้น เช่น การเปลี่ยนแทนผนังภายในอาคารหรือการเปลี่ยนไปใช้ผนังชนิดที่ไม่ต้องมีการเปลี่ยนแทนเกิดขึ้นอีก ภายใต้หลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๑๐ หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เมื่อต้นทุนนั้นเกิดขึ้นและเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ หน่วยงานต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนตามหลักการของการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้ (ดูย่อหน้าที่ ๗๔ ถึง ๗๙)

๑๘. หน่วยงานอาจจำเป็นต้องจัดให้มีการตรวจสอบครั้งใหญ่ตามระยะเวลาที่กำหนดเพื่อค้นหาสิ่งผิดปกติที่อาจเกิดขึ้น โดยไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนใดหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อยู่ในสภาพที่สามารถใช้งานได้ต่อเนื่อง (ตัวอย่างเช่น กรณีของเครื่องบิน) หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแทนหากเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ หน่วยงานต้องพิจารณาตัดมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลือของต้นทุนการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ในครั้งก่อน (ถือเป็นส่วนต่างหากจากตัวสินทรัพย์) ไม่ว่าต้นทุนการตรวจสอบในครั้งก่อนจะถูกบันทึกไว้ในรายการบัญชีเกี่ยวกับการได้มาหรือการก่อสร้างสินทรัพย์หรือไม่ก็ตาม ในกรณีจำเป็นหน่วยงานอาจใช้ประมาณการต้นทุนการตรวจสอบสภาพในลักษณะคล้ายคลึงกันที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ช่วยในการกำหนดมูลค่าองค์ประกอบของต้นทุนการตรวจสอบสภาพที่รวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์เมื่อหน่วยงานได้มาหรือก่อสร้างสินทรัพย์

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

๑๙. **หน่วยงานต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน**

๒๐. **ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา**

๒๑. หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน เช่น รัฐบาลได้รับบริจาคที่ดินจากนักพัฒนาที่ดิน โดยไม่มีต้นทุน หรือมีน้อยมากเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาเป็นสวนสาธารณะ ถนน และทางเดินเท้า นอกจากนี้หน่วยงานอาจได้รับสินทรัพย์มาโดยการใช้อำนาจในการยึดทรัพย์ ภายใต้สถานการณ์เหล่านี้ ราคาทุนของสินทรัพย์ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์มา

๒๒. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การวัดมูลค่ารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ได้มาโดยไม่มีราคาทุนหรือมีราคาทุนน้อยมาก ด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๒๐ ไม่ถือเป็นการตีราคาใหม่ ดังนั้นข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ในย่อหน้าที่ ๓๗ และข้ออภิปรายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ๓๘ ถึง ๔๓ จะใช้กับกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีการตีราคารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่ในงวดการรายงานภายหลังจากการรับรู้ครั้งแรกเท่านั้น

ส่วนประกอบของราคาทุน

๒๓. ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ประกอบด้วย

(ก) ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หลังหักส่วนลดการค้า และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย

(ข) ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร

(ค) ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของหน่วยงานที่เกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานได้สินทรัพย์นั้นมา หรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มิใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลานั้น

๒๔. ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

(ก) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๙ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการก่อสร้างหรือการได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

(ข) ต้นทุนการเตรียมสถานที่

(ค) ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา

(ง) ต้นทุนการติดตั้งและการประกอบ

(จ) ต้นทุนในการทดสอบว่าสินทรัพย์นั้นสามารถใช้งานได้อย่างเหมาะสมหรือไม่ หลังหักมูลค่าสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการขายรายการต่างๆ ที่ผลิตได้ในช่วงการเตรียมความพร้อมของ

สินทรัพย์เพื่อให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ (เช่น สินค้าตัวอย่างที่ผลิตขึ้นในช่วงการทดสอบอุปกรณ์) และ

(ฉ) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

๒๕. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากภาระผูกพันของหน่วยงานในการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเกิดขึ้นจากการที่หน่วยงานใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นในการผลิตสินค้าคงเหลือในช่วงเวลาหนึ่ง สำหรับภาระผูกพันจากต้นทุนที่เกิดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ และตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้นั้น หน่วยงานต้องรับรู้และวัดมูลค่าตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

๒๖. ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้แก่

(ก) ต้นทุนในการเปิดสถานประกอบการใหม่

(ข) ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)

(ค) ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ

(ง) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

๒๗. การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์ หรือการนำสินทรัพย์มาใช้สำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากเดิม จึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้แก่

(ก) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร แต่ยังไม่ได้นำสินทรัพย์มาใช้หรือนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงานในระดับที่ยังไม่เต็มกำลังการผลิต

(ข) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างการสร้างความต้องการในผลผลิตจากสินทรัพย์ดังกล่าว และ

(ค) ต้นทุนในการย้ายสถานที่หรือการจัดโครงสร้างการดำเนินงานบางส่วนหรือทั้งหมดของหน่วยงาน

๒๘. หน่วยงานอาจดำเนินการบางอย่างเพื่อการก่อสร้างหรือการพัฒนารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ไม่จำเป็นต่อการทำให้สินทรัพย์ดังกล่าวอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความ

ประสงค์ของฝ่ายบริหาร การดำเนินการเหล่านี้อาจเกิดขึ้นก่อนหรือระหว่างกิจกรรมการก่อสร้างหรือการพัฒนานั้น ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจมีรายได้จากการให้เช่าสถานที่ที่จะใช้ก่อสร้างอาคารในอนาคตเป็นที่จอดรถจนกว่าการก่อสร้างอาคารจะเริ่มต้นขึ้น ทั้งนี้ การจัดให้สถานที่ดังกล่าวเป็นที่เช่าจอดรถไม่ใช่กิจกรรมที่จำเป็นต่อการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น หน่วยงานต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจากการดำเนินงานที่ไม่ใช่กิจกรรมหลักในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย และรวมถึงการจัดประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องตามลำดับ

๒๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่หน่วยงานสร้างขึ้นโดยใช้หลักการเดียวกับการวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่หน่วยงานได้มา หากหน่วยงานผลิตสินทรัพย์ที่คล้ายกันออกขายในการดำเนินธุรกิจตามปกติ ต้นทุนของสินทรัพย์ที่สร้างเองมักเท่ากับต้นทุนของสินค้าที่ผลิตเพื่อขาย (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ) ดังนั้น ต้นทุนของสินทรัพย์ต้องไม่รวมกำไรที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน ในทำนองเดียวกัน ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงหรือทรัพยากรอื่นที่สูญเสียเกินกว่าปกติในการก่อสร้างสินทรัพย์ดังกล่าว ไม่ให้นำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นใช้เอง การรับรู้ดอกเบี้ยเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นใช้เองต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

การวัดมูลค่าของราคาทุน

๓๐. ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ คือ มูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด หรือมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ๒๐ ณ วันที่รับรู้รายการ หากมีการขยายกำหนดการชำระเงินออกไปนานกว่าปกติ หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระเป็นดอกเบี้ยตลอดระยะเวลาการได้รับสินเชื่อนั้น เว้นแต่หน่วยงานรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

๓๑. หน่วยงานอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์หนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการจากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น อย่างไรก็ตาม หน่วยงานสามารถประยุกต์ใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีที่กล่าวไว้ได้ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ

(ข) หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกได้อย่างน่าเชื่อถือ

หน่วยงานต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามแนวทางนี้ ถึงแม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

๓๒. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้หน่วยงานพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

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

(ข) รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

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

๓๓. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่าหน่วยงานสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ

(ข) สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่างๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม

หากหน่วยงานสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

๓๔. ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

๓๕. **หน่วยงานสามารถเลือกใช้นโยบายบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๓๖ หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๓๗ ทั้งนี้ หน่วยงานต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน**

วิธีราคาทุน

๓๖. **ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หน่วยงานต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)**

วิธีการตีราคาใหม่

๓๗. **ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) ที่เกิดขึ้นในภายหลัง หน่วยงานต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่า มูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการตีราคาใหม่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๔๗ ถึง ๔๙**

๓๘. มูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคารจะกำหนดโดยใช้หลักฐานที่ได้จากการประเมินราคาที่อ้างอิงจากราคาตลาด โดยปกติจะดำเนินการโดยผู้ประเมินราคาอิสระ หรือหน่วยงานของรัฐ มูลค่ายุติธรรมของอาคารและอุปกรณ์ ได้แก่ราคาตลาดที่ได้จากการประเมินราคา ซึ่งการประเมินราคาของสินทรัพย์นั้นตามปกติจะดำเนินการโดยผู้ประเมินราคาอิสระ หรือหน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จำนวนมากสามารถหามาได้อย่างง่ายโดยการอ้างอิงจากราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีการซื้อขายคล่อง ตัวอย่างเช่น ราคาตลาดในปัจจุบันสามารถใช้ได้กับ ที่ดินอาคารใช้งานโดยทั่วไปที่ไม่เฉพาะเจาะจง ยานพาหนะ และอาคารและอุปกรณ์ประเภทอื่น ๆ

๓๙. การกำหนดราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์ของหน่วยงานของรัฐบางรายการอาจทำได้ยาก เนื่องจากไม่มีรายการซื้อขายแลกเปลี่ยนในตลาดสำหรับสินทรัพย์เหล่านี้ ซึ่งหน่วยงานของรัฐบางแห่งอาจมีการครอบครองสินทรัพย์ดังกล่าวไว้ในจำนวนที่มีนัยสำคัญ

๔๐. หากไม่สามารถกำหนดราคาตลาดได้เนื่องจากไม่มีหลักฐานที่ใช้กำหนดราคาตลาดในตลาดที่มีการซื้อขายคล่องได้ มูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าวอาจกำหนดโดยอ้างอิงจากสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ในสถานที่และสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของที่ดินรกร้างว่างเปล่าที่รัฐบาลถือครองไว้เป็นระยะเวลานาน และในช่วงเวลาดังกล่าวนั้นมีรายการเกิดขึ้นน้อยมาก หน่วยงานอาจประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยอ้างอิงจากราคาตลาดของที่ดินที่มีคุณลักษณะคล้ายคลึงกันและอยู่ในสถานที่ที่มีภูมิประเทศคล้ายคลึงกัน ในกรณีของอาคารที่มีลักษณะเฉพาะ และโครงสร้างอื่นๆ ที่สร้างขึ้นได้ อาจประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม หรือต้นทุนในการบูรณะทรัพย์สิน หรือราคาตามจำนวนหน่วยการบริการ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อประกาศใช้)) ในหลายๆ กรณี

ต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์สามารถกำหนดขึ้น โดยอ้างอิงจากราคาซื้อของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีศักยภาพในการให้บริการที่เหลืออยู่ที่คล้ายคลึงกันในตลาดซื้อขายคล่อง ในบางกรณี การใช้ต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใหม่อาจจะเป็นตัวกำหนดที่ดีที่สุดของต้นทุนเปลี่ยนแทน ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่อาคารรัฐสภาเกิดความเสียหาย อาจใช้วิธีการสร้างอาคารแบบเดียวกันขึ้นใหม่แทนการหาสถานที่ใหม่หรือสร้างอาคารลักษณะอื่นแทน เนื่องจากอาคารดังกล่าวมีความสำคัญต่อชุมชน

๔๑. หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่สามารถกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดได้เนื่องจากรายการอาคาร และอุปกรณ์นั้นมีลักษณะเฉพาะ หน่วยงานอาจจำเป็นต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีการอื่น เช่น ต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใหม่ ต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม หรือต้นทุนในการบูรณะทรัพย์สิน หรือราคาตามจำนวนหน่วยการบริการ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ประเภทอาคารหรืออุปกรณ์ อาจกำหนดขึ้นโดยอ้างอิงจากราคาซื้อในตลาดของส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินทรัพย์นั้น หรือราคาตามดัชนีราคาของสินทรัพย์อย่างเดียวกันหรือที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยอ้างอิงจากราคาสำหรับรอบระยะเวลาก่อน เมื่อนำวิธีดัชนีราคามาใช้ หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าเทคโนโลยีในการผลิตมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญตลอดรอบระยะเวลาหรือไม่ และกำลังการผลิตของสินทรัพย์ที่ใช้อ้างอิงเท่ากับสินทรัพย์ที่ถูกวัดมูลค่าหรือไม่

๔๒. ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่การเปลี่ยนแปลงไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวการตีราคาใหม่ทุก ๓ ถึง ๕ ปี ถือว่าเพียงพอ

๔๓. เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมในลักษณะที่สอดคล้องกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือปรับให้เป็นสัดส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีสุทธิ และปรับค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่ให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตาม

บัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและมูลค่าตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์ หลังจากรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) หรือ

(ข) นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงอันเกิดจากปรับยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีสุทธิที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงซึ่งต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๗ และ ๔๘

๔๔. **หากหน่วยงานเลือกตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ หน่วยงานต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่ด้วย**

๔๔ก. ผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ภายใต้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ได้ทำให้หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ทั้งหมดในประเภทเดียวกันกับสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่เกิดการด้อยค่าหรือกลับรายการด้อยค่านั้น

๔๕. ประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะ หรือหน้าที่ที่คล้ายคลึงกันต่อการดำเนินงานของหน่วยงาน ตัวอย่างการแบ่งประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้แก่

(ก) ที่ดิน

(ข) อาคารที่ใช้ในการดำเนินงาน

(ค) ถนน

(ง) เครื่องจักร

(จ) ระบบการส่งกระแสไฟฟ้า

(ฉ) เรือ

(ช) เครื่องบิน

(ซ) ยานพาหนะ

(ฌ) เครื่องตกแต่งและติดตั้ง

(ญ) อุปกรณ์สำนักงาน

(ฎ) แท่นขุดเจาะน้ำมัน

๔๖. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในรายงานการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานอาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาอันสั้น และราคาของสินทรัพย์ที่ตีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน

๔๗. **หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่โดยตรงไปยังส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย**

๔๘. **หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ไปหักออกจากบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้ประเภทเดียวกันนั้น**

๔๙. **มูลค่าที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงจากการตีราคาของสินทรัพย์แต่ละรายการที่อยู่ในกลุ่มรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ประเภทเดียวกัน ต้องนำมาหักกลบกัน แต่ห้ามหักกลบกันหากสินทรัพย์นั้นอยู่ในประเภทที่แตกต่างกัน**

๕๐. หน่วยงานต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ทั้งหมดหรือบางส่วนในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมโดยตรงเมื่อหน่วยงานตัดรายการสินทรัพย์นั้น โดยโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดหรือบางส่วนจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าว ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม เมื่อหน่วยงานจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ที่อยู่ในประเภทเดียวกันกับประเภทสินทรัพย์ที่มีการบันทึกส่วนเกินทุนจากการตีราคา อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่หน่วยงานใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว หน่วยงานอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ในกรณีนี้ จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมต้องไม่กระทำผ่านรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

ค่าเสื่อมราคา

๕๑. **หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากจากกัน เมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น**

๕๒. หน่วยงานต้องปันส่วนมูลค่าที่รับรู้เริ่มแรกของรายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ไปยังส่วนประกอบแต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญของสินทรัพย์นั้น และคิดค่าเสื่อมราคาแยกจากกัน ตัวอย่างเช่น โดยส่วนใหญ่ระบบถนน จะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกจากกันระหว่าง ผิวทาง ดินถมคันทาง คันขอบทางและร่องน้ำ ทางเท้า สะพาน และระบบแสงสว่าง ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานอาจแยกคิดค่าเสื่อมราคาโครงเครื่องบิน และเครื่องยนต์แยกจากกัน ไม่ว่าหน่วยงานจะเป็นเจ้าของเครื่องบินนั้นเองหรือเป็นการเช่าที่เข้าเงื่อนไขสัญญาเช่าการเงิน เช่นเดียวกัน หากหน่วยงานได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และให้ผู้อื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน กล่าวคือหน่วยงานเป็นผู้ให้เช่า อาจเป็นการเหมาะสมที่หน่วยงานจะคิดค่าเสื่อมราคาจากต้นทุนของรายการดังกล่าวแยกต่างหากจากรายการอื่น เพื่อให้ราคาทุนของสินทรัพย์ดังกล่าวสะท้อนถึงผลที่ดีและผลที่ไม่ดีของอายุของสัญญาเช่าเมื่อเทียบกับในตลาด

๕๓. หากส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มีอายุการให้ประโยชน์และใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเหมือนกับส่วนประกอบอีกส่วนหนึ่งของสินทรัพย์รายการเดียวกัน ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานอาจรวมองค์ประกอบดังกล่าวเป็นกลุ่มเพื่อคิดค่าเสื่อมราคา

๕๔. ในกรณีที่หน่วยงานคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบบางส่วนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แยกจากกัน หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบอื่นๆ ที่เหลือของสินทรัพย์แยกจากกันด้วย ส่วนที่เหลือประกอบด้วยส่วนประกอบแต่ละส่วนที่ไม่มีนัยสำคัญ หากหน่วยงานคาดว่าส่วนประกอบต่างๆ จะมีรูปแบบและอายุการให้ประโยชน์ที่แตกต่างกัน หน่วยงานอาจคิดค่าเสื่อมราคาของส่วนประกอบที่เหลือโดยใช้วิธีการประมาณซึ่งเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่สะท้อนถึงรูปแบบการใช้ประโยชน์และ/หรืออายุการให้ประโยชน์ของส่วนประกอบดังกล่าว

๕๕. หน่วยงานอาจเลือกคิดค่าเสื่อมราคาส่วนประกอบแต่ละส่วนของสินทรัพย์รายการหนึ่งแยกจากกัน แม้ว่าต้นทุนของส่วนประกอบเหล่านั้นจะไม่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์รายการนั้น

๕๖. **หน่วยงานต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ยกเว้นกรณีที่ต้องนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น**

๕๗. โดยปกติหน่วยงานต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์อาจเกิดจากการใช้สินทรัพย์ดังกล่าวในการผลิตสินทรัพย์อื่น ในกรณีนี้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์

ที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งในต้นทุนของสินทรัพย์อื่นดังกล่าว และรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นนั้น ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาของโรงงานและอุปกรณ์ในการผลิตถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ) ในทำนองเดียวกัน ค่าเสื่อมราคาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้ในกิจกรรมการพัฒนา ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่หน่วยงานรับรู้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา

๕๘. **หน่วยงานต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์**

๕๙. **หน่วยงานต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี และหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ หน่วยงานต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด**

๖๐. แม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี หน่วยงานยังคงรับรู้ค่าเสื่อมราคาต่อไปตราบเท่าที่มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี การซ่อมแซมและบำรุงรักษาสินทรัพย์ไม่ถือเป็นเหตุให้หยุดคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ในทางตรงกันข้าม สินทรัพย์บางอย่างอาจได้รับการซ่อมแซมและบำรุงรักษาไม่ดี หรือเลื่อนการบำรุงรักษาออกไปอย่างไม่มีกำหนดด้วยข้อจำกัดทางด้านงบประมาณ หากนโยบายการบริหารสินทรัพย์ของหน่วยงานทำให้สินทรัพย์ชำรุดเสียหายมากขึ้น หน่วยงานควรมีการประเมินและปรับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ใหม่ให้สอดคล้องกัน

๖๑. จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นจำนวนเงินหลังหักมูลค่าคงเหลือ ในทางปฏิบัติ มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์มักเป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ ดังนั้น มูลค่าคงเหลือจึงไม่มีสาระสำคัญในการคำนวณจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา

๖๒. มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อาจเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าว ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะมีค่าเท่ากับศูนย์ จนกระทั่งมูลค่าคงเหลือลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ในภายหลัง

๖๓. การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การคิดค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดเมื่อหน่วยงานตัดรายการสินทรัพย์นั้น ดังนั้น หน่วยงานไม่อาจหยุดคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เมื่อหน่วยงานไม่ได้ใช้งานสินทรัพย์นั้น หรือปลดจากการใช้งานประจำ และถือไว้เพื่อจำหน่าย เว้นแต่

สินทรัพย์นั้นได้คิดค่าเสื่อมราคาหมดแล้ว อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามปริมาณการใช้ ค่าเสื่อมราคาอาจมีค่าเท่ากับศูนย์ได้เมื่อไม่มีการผลิต

๖๔. โดยหลักการแล้ว หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จากการใช้สินทรัพย์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม ปัจจัยอื่น เช่น ความล้าสมัยทางเทคนิคหรือทางการพาณิชย์ การชำรุดเสียหายที่เกิดขึ้นในขณะที่หยุดใช้งานสินทรัพย์มักทำให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้นลดลง ดังนั้น ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

(ก) ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์โดยประเมินจากกำลังการผลิตหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น

(ข) การชำรุดเสียหายทางกายภาพที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากปัจจัยต่าง ๆ ในการดำเนินงาน เช่น จำนวนผลัดในการใช้ และแผนการซ่อมแซมและบำรุงรักษา รวมทั้ง การดูแลและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในขณะที่หยุดใช้งานสินทรัพย์

(ค) ความล้าสมัยทางด้านเทคนิคหรือทางพาณิชย์ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือการปรับปรุงการผลิต หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงความต้องการในสินค้าหรือบริการ ซึ่งเป็นผลผลิตหรือบริการที่ได้จากสินทรัพย์นั้น การลดลงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตในราคาขายของรายการสินค้าที่มีการผลิตโดยใช้สินทรัพย์ อาจบ่งชี้ถึงความล้าสมัยทางด้านเทคนิคหรือทางพาณิชย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของสินทรัพย์นั้น ซึ่งอาจสะท้อนถึงการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้น

(ง) ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น การสิ้นสุดอายุของสัญญาเช่า

๖๕. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ได้ถูกนิยามในเชิงอรรถประโยชน์ที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น หน่วยงานอาจมีนโยบายบริหารสินทรัพย์โดยการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากใช้งานสินทรัพย์ไประยะหนึ่ง หรือหลังจากได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์แล้วส่วนหนึ่ง ดังนั้น อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จึงอาจสั้นกว่าอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ การประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์เป็นการใช้ดุลยพินิจซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์ของหน่วยงานจากการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

๖๖. ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ที่ดินจะมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ยกเว้นในบางกรณี เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ อาคารมีอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนจึงเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคาร

๖๗. หากหน่วยงานรวมต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสถานที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์หรือศักยภาพในการให้บริการจากต้นทุนนั้น ในบางกรณี ที่ดินอาจมีอายุการให้ประโยชน์จำกัด จึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

๖๘. **หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่สะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์**

๖๙. **หน่วยงานต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากหน่วยงานพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ หน่วยงานต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด**

๗๐. หน่วยงานสามารถใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาซึ่งมีหลายวิธี เพื่อปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต วิธีเส้นตรงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่เปลี่ยนแปลง วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นอยู่กับประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่สะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ให้ใกล้เคียงที่สุดและต้องใช้อย่างสม่ำเสมอในทุกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป

๗๐ก วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจากรายได้ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์นั้นเป็นวิธีที่ไม่เหมาะสม โดยทั่วไปรายได้ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ได้รับผลกระทบจากปัจจัยต่างๆ แต่ไม่ได้เกิดจากการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น รายได้ที่เกิดจากการใช้วัตถุดิบและกระบวนการผลิตสินค้า กิจกรรมการขาย หรือการเปลี่ยนแปลงของปริมาณและราคาขาย องค์ประกอบของราคาอาจเกิดจากภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับวิธีการใช้สินทรัพย์

การด้อยค่า

๗๑. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการกำหนดว่ารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เกิดการด้อยค่าหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว อธิบายวิธีที่หน่วยงานใช้ในการทบทวนมูลค่าตามบัญชี และวิธีการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ รวมถึงเวลาที่หน่วยงานต้องรับรู้หรือกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

ค่าชดเชยสำหรับการด้อยค่า

๗๒. **ค่าชดเชยที่หน่วยงานได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิดการด้อยค่า สูญหาย หรือเลิกใช้ ต้องนำมารวมในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายเมื่อหน่วยงานมีสิทธิได้รับค่าชดเชยนั้น**

๗๓. การด้อยค่าหรือการสูญเสียของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อหรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อการเปลี่ยนแทนในภายหลัง ถือเป็นเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่แยกจากกันและต้องบันทึกบัญชีแยกจากกัน ดังต่อไปนี้

(ก) การด้อยค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(ข) การตัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่เลิกใช้งาน หรือจำหน่ายไป ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

(ค) ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่มีการด้อยค่า สูญเสีย หรือเลิกใช้ ให้รับรู้ในการคำนวณรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อหน่วยงานมีสิทธิได้รับค่าชดเชยนั้น และ

(ง) ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิดจากการบูรณะ การซื้อ หรือการก่อสร้างเพื่อเปลี่ยนแทนสินทรัพย์เดิม ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

การตัดรายการ

๗๔. **หน่วยงานต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ออกจากบัญชีเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้**

(ก) หน่วยงานจำหน่ายสินทรัพย์ หรือ

(ข) หน่วยงานคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์

๗๕. **หน่วยงานต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเมื่อหน่วยงานตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี (ยกเว้นกรณีที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดเป็นอย่างอื่นในกรณีของการขายและเช่ากลับคืน)**

๗๕ก อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานมีการขายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อให้เช่า ที่เกิดขึ้นเป็นปกติและเป็นไปตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของหน่วยงาน หน่วยงานต้องโอนสินทรัพย์ดังกล่าวไปเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์ดังกล่าวได้หยุดการให้เช่าและถือไว้เพื่อขาย โดยเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวต้องรับรู้เป็นรายได้ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้)

๗๖. การจำหน่ายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อาจเกิดขึ้นได้ในหลายรูปแบบ (เช่น โดยการขาย โดยการให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน หรือโดยการบริจาค) ในการกำหนดวันที่จำหน่ายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และในกรณีการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

๗๗. ภายใต้เงื่อนไขการรับรู้รายการที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๐ หากหน่วยงานรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชี หน่วยงานต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทน โดยไม่คำนึงว่าส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้นได้มีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหากจากสินทรัพย์นั้นหรือไม่ หากหน่วยงานไม่สามารถกำหนดมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทนได้ ในทางปฏิบัติ หน่วยงานอาจใช้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนเป็นตัวบ่งชี้ถึงต้นทุนของส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทนในขณะที่หน่วยงานได้มาหรือก่อสร้างส่วนประกอบที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้น

๗๘. **ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตัดรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ คือผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น**

๗๙. หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม แต่หากการชำระเงินเกิดขึ้นในภายหลัง ให้หน่วยงานรับรู้ผลตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าการขายด้วยเงินสด และให้รับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับชำระกับราคาขายเงินสดเป็นดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับ

การเปิดเผยข้อมูล

๘๐. **หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกข้อในรายงานการเงินสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภท**

(ก) เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

(ข) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

(ค) อายุการให้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

(ง) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) ของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และ

(จ) รายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึง

(๑) มูลค่าของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

(๒) การจำหน่ายออก

(๓) มูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน

(๔) การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ ๓๗ ๔๗ และ ๔๘ และจากการรับรู้หรือกลับรายการบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่าโดยตรงไปยังสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(๕) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(๖) การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(๗) ค่าเสื่อมราคา

(๘) ผลต่างสุทธิของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการแปลงค่ารายงานการเงินจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินที่หน่วยงานใช้เสนอรายงาน รวมถึงการแปลงค่ารายงานการเงินในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่หน่วยงานใช้เสนอรายงาน และ

(๙) การเปลี่ยนแปลงอื่น

๘๑. **หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในรายงานการเงินสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภทด้วย**

(ก) จำนวนและข้อจำกัดที่มีอยู่ในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

(ข) จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จากการก่อสร้าง

(ค) จำนวนเงินภาระผูกพันตามสัญญาที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และ

(ง) จำนวนค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีการด้อยค่า การสูญเสีย หรือเลิกใช้ ซึ่งได้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่าย (ยกเว้นกรณีที่ได้เปิดเผยรายการดังกล่าวแยกต่างหากแล้วในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน)

๘๒. การเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์เป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจ ดังนั้น การเปิดเผยวิธีการที่ใช้และอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณหรืออัตราค่าเสื่อมราคาจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้รายงานการเงินเพื่อใช้ทบทวนนโยบายการบัญชีที่ฝ่ายบริหารเลือกใช้ และทำให้สามารถเปรียบเทียบข้อมูลกับของหน่วยงานอื่นได้ และด้วยเหตุผลที่คล้ายคลึงกันหน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

(ก) ค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้ ไม่ว่าค่าเสื่อมราคานั้นจะรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่าย หรือรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์อื่นในระหว่างงวด และ

(ข) ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันสิ้นงวด

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

(ก) มูลค่าคงเหลือ

(ข) ประมาณการต้นทุนในการรื้อ การขนย้าย หรือการบูรณะรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

(ค) อายุการให้ประโยชน์

(ง) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

๘๔. **หากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในรายงานการเงิน**

(ก) วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

(ข) ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่

(ค) วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรม

(ง) ขอบเขตในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการว่า เป็นผลโดยตรงจากการอ้างอิงราคาซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง หรือราคาซื้อขายในตลาดล่าสุด ซึ่งเป็นการซื้อขายที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน หรือเป็นผลจากการใช้เทคนิคอื่นในการวัดมูลค่าเพื่อประมาณมูลค่ายุติธรรม

(จ) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งหน่วยงานต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด

(ฉ) ผลรวมของกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละรายการซึ่งอยู่ในประเภทเดียวกัน

(ช) ผลรวมของขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละรายการซึ่งอยู่ในประเภทเดียวกัน

๘๕. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีการด้อยค่าตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด **(เมื่อมีการประกาศใช้)**หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๘๐ (จ) ข้อ (๔) ถึง ๘๐ (จ) ข้อ (๖)

๘๖. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้ เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน

(ก) มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่หน่วยงานหยุดใช้งานเป็นการชั่วคราว

(ข) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) ซึ่งหักค่าเสื่อมราคาเต็มจำนวนแล้วแต่ยังคงใช้งานอยู่

(ค) มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ซึ่งปลดจากการใช้งานประจำและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อการจำหน่าย และ

(ง) ในกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีราคาทุน ให้หน่วยงานเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เมื่อมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๘๗. **ในการนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาปฏิบัติเป็นครั้งแรก ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการที่ได้มาและรายการเปลี่ยนแทนตั้งแต่วันที่มาตรฐานฉบับนี้มีผลใช้บังคับ**

วันถือปฏิบัติ

๘๘. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (IPSAS 17 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนี้

๑.๑ ข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมที่หน่วยงานเลือกรับรู้รายการ ตามย่อหน้าที่ 2(b)

๑.๒ การกำหนดให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กับระบบอาวุธ ตามย่อหน้าที่ 5(a) และการระบุถึงการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ 95 ถึง 104 ที่ให้ยกเว้นการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นเวลา ๕ ปี ตามย่อหน้าที่ 5 วรรคท้าย

๑.๓ การกำหนดให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กับพืชเพื่อการให้ผลิตผลแต่ไม่รวมถึงผลิตผลที่เจริญเติบโตจากพืชเพื่อการให้ผลิตผล ตามย่อหน้าที่ 6(a)

๑.๔ การกำหนดว่าหากหน่วยงานรับรู้สินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ ด้วย และให้หน่วยงานสามารถนำข้อกำหนดเรื่องการรับรู้สินทรัพย์ในมาตรฐาน ฯ ฉบับดังกล่าวไปใช้ได้แต่ไม่เป็นการบังคับ ตามย่อหน้าที่ 9

๑.๕ ข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมบางรายการที่อาจมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการนอกเหนือจากคุณค่าในทางมรดกทางวัฒนธรรม และข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรม ตามย่อหน้าที่ 11 และ 12

๑.๖ คำนิยาม ข้อกำหนดเรื่องการบันทึกรายการ และการยกตัวอย่างเป็นประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สำหรับพืชเพื่อการให้ผลิตผล ตามย่อหน้าที่ 13 36A และ 52(m) ตามลำดับ

๑.๗ คำอธิบายเกี่ยวกับระบบอาวุธ และการกำหนดให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ กับระบบอาวุธ ตามย่อหน้าที่ 20 และการยกตัวอย่างประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับระบบอาวุธตามย่อหน้าที่ 52(h)

๑.๘ ข้อกำหนดในการพิจารณารายการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ ซึ่งให้พิจารณามูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากรายการแลกเปลี่ยน โดยพิจารณาจากกระแสเงินสดหลังหักภาษีตามย่อหน้าที่ 39 วรรคท้าย

๑.๙ การอ้างอิงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับรายการผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการตีราคาใหม่ ในมาตรฐานการบัญชีในประเทศหรือระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับเรื่องภาษีเงินได้ ตามย่อหน้าที่ 58

๑.๑๐ การเปิดเผยข้อมูลเรื่องข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นเจ้าของ ตามย่อหน้าที่ 92(e)

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เพิ่มเติมถ้อยคำที่นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนี้

๒.๑ ขอบเขตการถือปฏิบัติที่เป็นข้อยกเว้นเพิ่มในเรื่องสินทรัพย์เฉพาะทางการทหารตามย่อหน้าที่ ๒(ค) พร้อมทั้งกำหนดคำนิยามของสินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร

๒.๒ ตัวอย่างเพิ่มเติมของสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมที่สอดคล้องกับสภาพการณ์ของประเทศไทย ได้แก่ เอกสารโบราณ จดหมายเหตุ เอกสารประวัติศาสตร์ หนังสือและภาพยนตร์เก่าที่ทรงคุณค่า พระราชวัง ตามย่อหน้าที่ ๘ ซึ่งตรงกับย่อหน้าที่ 10 ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗

๒.๓ การเพิ่มคำขยายเพื่อให้เกิดความเข้าเรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการเริ่มแรกของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ ๑๐(ข) ซึ่งตรงกับย่อหน้าที่ 14(b) ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗

๒.๔ การกำหนดหน่วยงานของรัฐเป็นผู้ประเมินราคาอิสระเพิ่มเติม ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีตีราคาใหม่ ตามย่อหน้าที่ ๓๘ ซึ่งตรงกับย่อหน้าที่ 45 ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗

๒.๕ การเพิ่มคำว่า “ทั้งนี้ให้มีระบบการควบคุมที่เพียงพอและเหมาะสม” ต่อท้ายรายการสินทรัพย์มรดกทางวัฒนธรรมและสินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร ที่เป็นข้อยกเว้นในการถือปฏิบัติในย่อหน้าที่ ๒(ข) และ ๒(ค)

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการปรับแก้ถ้อยคำที่นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนี้

๓.๑ การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ ๘๗ มีการตัดข้อความเดิมตามย่อหน้าที่ 105 106 และ 106A ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ ออกทั้งหมด และเพิ่มข้อความใหม่สำหรับการนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปปฏิบัติเป็นครั้งแรก

๓.๒ วันถือปฏิบัติในย่อน้าที่ ๘๘ ตัดข้อความเดิมตามย่อหน้าที่ 107 107A-107N และ 108 ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๗ ออกทั้งหมด และเพิ่มข้อความใหม่ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑
เรื่อง
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน พ.ศ. ๒๕๕๓ (IPSAS 31 : INTANGIBLE ASSETS (January 2010)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๖๐ (Improvement to IPSASs - 2017) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑
เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ๑
ขอบเขต ๒-๙
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม ๙
คำนิยาม ๑๐-๑๙
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ๑๑-๑๙
สามารถระบุได้ ๑๒-๑๔
การควบคุมของสินทรัพย์ ๑๔-๑๘
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ๑๙
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ๒๐-๕๙
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ๒๖-๓๓
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน (การรวมหน่วยงานของรัฐ) ๓๓ก-๓๓จ
รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ๓๔-๓๕
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ๓๖-๓๗
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ๓๘-๓๙
ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน ๔๐-๔๒
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ๔๓-๕๙
ขั้นตอนการวิจัย ๔๖-๔๘
ขั้นตอนการพัฒนา ๔๙-๕๖
ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ๕๗-๕๙
การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ๖๐-๖๔
รายจ่ายที่เกิดขึ้นแล้วซึ่งไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ ๖๔
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ ๖๕-๘๐
วิธีราคาทุน ๖๗
วิธีการตีราคาใหม่ ๖๘-๘๐
อายุการให้ประโยชน์ ๘๑-๘๙
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ๙๐-๙๙
ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย ๙๐-๙๒
มูลค่าคงเหลือ ๙๓-๙๖

การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย ๙๗-๙๙
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ๑๐๐-๑๐๓
การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ ๑๐๒-๑๐๓
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่า ๑๐๔
การเลิกใช้และการจำหน่าย ๑๐๕-๑๑๐
การเปิดเผยข้อมูล ๑๑๑-๑๒๑
ข้อมูลทั่วไป ๑๑๑-๑๑๖
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ ๑๑๗-๑๑๘
รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา ๑๑๙-๑๒๐
การเปิดเผยข้อมูลอื่น ๑๒๑
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ๑๒๒
วันถือปฏิบัติ ๑๒๓

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๒๓ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น โดยกำหนดให้หน่วยงานต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เข้าเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเท่านั้น และกำหนดวิธีการวัดมูลค่าตามบัญชีรวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ขอบเขต

๒. **หน่วยงานของรัฐที่จัดทำและนำเสนอรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน**

๓. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ยกเว้น**

(ก) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น

(ข) สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน: การแสดงรายการ (เมื่อมีการประกาศใช้) และเงินลงทุนตามคำนิยามที่ระบุไว้ในนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน

(ค) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า เช่น แหล่งทรัพยากรแร่

(ง) รายจ่ายในการพัฒนาและการขุดเจาะ แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้

(จ) อำนาจและสิทธิที่เกิดขึ้นตามกฎหมาย รัฐธรรมนูญ หรือโดยวิธีการอย่างอื่นที่เทียบเท่ากับการตรากฎหมาย

(ฉ) สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

(ช) ต้นทุนการได้มารอตัดจำหน่ายและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเกิดจากสิทธิตามสัญญากรมธรรม์ประกันภัยของผู้รับประกันภัย

(ซ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม

๔. หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้โดยเฉพาะแล้ว หน่วยงานต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทน ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติมีดังต่อไปนี้

(ก) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่หน่วยงานถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงานตามปกติ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ)

(ข) สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

(ค) สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๙ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

(ง) สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน : การแสดงรายการ (เมื่อมีการประกาศใช้) การรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินบางรายการที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๔ เรื่อง รายงานการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๕ เรื่อง รายงานการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๖ เรื่อง เงินลงทุนในหน่วยงานร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) และเงินลงทุนที่ระบุไว้ในนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน

(จ) การรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาสัมปทานตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง ข้อตกลงตามสัญญาสัมปทาน : ด้านผู้ให้สัมปทาน (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการและการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ดังกล่าว และ

(ฉ) ค่าความนิยม (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้))

๕. เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งที่มีตัวตน เช่น คอมแพคดิสก์ (ในกรณีของโปรแกรมคอมพิวเตอร์) เอกสารทางกฎหมาย (ในกรณีของใบอนุญาตหรือสิทธิบัตร) หรือแผ่นฟิล์ม ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่มีองค์ประกอบทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนจะถือเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาและประเมินว่าองค์ประกอบใดมีนัยสำคัญมากกว่ากัน ตัวอย่างเช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ระบบนำวิถีสำหรับเครื่องบินขับไล่เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องบิน ให้ถือว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ระบบนำวิถีดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เช่นเดียวกันกับระบบปฏิบัติการของคอมพิวเตอร์ (Operating System) ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องคอมพิวเตอร์ ส่วนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Application Software) ซึ่งไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องคอมพิวเตอร์ แต่เป็นส่วนประกอบที่สามารถแยกออกจากเครื่องคอมพิวเตอร์ได้ โปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นต้องถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายจ่ายในกิจกรรมด้านการโฆษณา การอบรม การเริ่มดำเนินงานใหม่ การวิจัย และการพัฒนา ทั้งนี้เนื่องจากการวิจัยและการพัฒนาถือเป็นกิจกรรมที่มุ่งพัฒนาความรู้ ดังนั้น ถึงแม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการสร้างสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น ต้นแบบ แต่องค์ประกอบที่มีตัวตนของสินทรัพย์ดังกล่าวถือว่ามีความสำคัญน้อยกว่าองค์ประกอบที่ไม่มีตัวตน อันได้แก่ องค์ความรู้ที่อยู่ในสินทรัพย์ที่มีตัวตนนั้น

๗. ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดังกล่าวอาจเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ให้ผู้เช่านำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้สัญญาเช่าการเงินดังกล่าว สิทธิตามข้อตกลงที่อนุญาตให้ใช้รายการต่าง ๆ เช่น ฟิล์มภาพยนตร์ วีดิทัศน์ บทละคร บทภาพยนตร์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า และให้ถือว่าอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๘. ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีโดยทั่วไปอาจไม่ครอบคลุมถึงกิจกรรมบางกิจกรรม หรือรายการบัญชีบางรายการที่มีลักษณะเฉพาะจนทำให้เกิดประเด็นทางบัญชีที่อาจจำเป็นต้องใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างไป ตัวอย่างเช่น รายจ่ายในการสำรวจพัฒนาและขุดเจาะ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และแหล่งทรัพยากรแร่ในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะ และกรณีของสัญญาการประกันภัย ดังนั้น หน่วยงานของรัฐจึงไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาปฏิบัติกับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หน่วยงานในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะหรือหน่วยงานผู้รับประกันภัย ต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และรายจ่ายอื่น ๆ เช่น ต้นทุนในการเริ่มดำเนินงานใหม่

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม

๙. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม เนื่องจากมีความสำคัญทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม หรือประวัติศาสตร์ ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม เช่น บันทึกเหตุการณ์สำคัญทางประวัติศาสตร์ ตัวอย่างลักษณะบางประการของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม มีดังนี้ (แม้ว่าลักษณะเหล่านี้จะไม่ใช่ลักษณะของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรมได้เพียงประเภทเดียว)

(ก) คุณค่าทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม และประวัติศาสตร์ ไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าทั้งหมดที่คิดจากราคาตลาดเพียงอย่างเดียว

(ข) มีข้อห้ามหรือข้อจำกัดทางกฎหมายอย่างเข้มงวดในเรื่องการจำหน่ายสินทรัพย์

(ค) เป็นสินทรัพย์ที่อาจมีมูลค่าสูงขึ้นตามกาลเวลา และ

(ง) การประมาณอายุการให้ประโยชน์อาจทำได้ยาก ซึ่งในบางกรณีอาจมีอายุได้ถึงหลายร้อยปี

คำนิยาม

๑๐. **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

การตัดจำหน่าย	**หมายถึง**	**การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น**
มูลค่าตามบัญชี	**หมายถึง**	**จำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินหลังจากหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์**
การพัฒนา	**หมายถึง**	**การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อการผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างมากก่อนที่จะเริ่มการผลิต หรือการใช้ในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ**
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	**หมายถึง**	**สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ**
การวิจัย	**หมายถึง**	**การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้และความเข้าใจใหม่ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค**

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑๑. หน่วยงานมักใช้ทรัพยากรหรือก่อให้เกิดหนี้สินเพื่อการได้มา การพัฒนา การรักษาระดับ หรือการสร้างมูลค่าให้กับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ความรู้ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบ การนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ ใบอนุญาต ทรัพย์สินทางปัญญา และเครื่องหมายการค้า ซึ่งรวมถึงชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์และชื่อสิ่งพิมพ์ ตัวอย่างของรายการที่เกิดจากทรัพยากรข้างต้น ได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ฟิล์มภาพยนตร์ รายชื่อผู้ใช้บริการ ใบอนุญาตทำการประมง โควตานำเข้าสินค้า และสัมพันธภาพที่ดีระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการ

สามารถระบุได้

๑๒. รายการที่ระบุอยู่ในย่อหน้าที่ ๑๑ อาจไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้ทุกรายการ รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ต้องสามารถระบุได้ ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน และต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ หากรายการใดที่อยู่ภายใต้ขอบเขตการถือปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องรับรู้

รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในเพื่อก่อให้เกิดรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที อย่างไรก็ตาม หากได้มาจากการรวมหน่วยงานให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยมที่รับรู้ ณ วันที่รวมหน่วยงาน (ดูย่อหน้าที่ ๖๐)

๑๒ก. คำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกำหนดให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องสามารถระบุได้ เพื่อแยกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากค่าความนิยม ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมหน่วยงานถือเป็นสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากได้ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตดังกล่าวอาจเกิดจากการผนวกกันระหว่างสินทรัพย์ที่ระบุได้หลาย ๆ รายการที่ได้มา หรือเกิดจากสินทรัพย์หลายรายการซึ่งแต่ละรายการแยกกันไม่เข้าเกณฑ์ที่จะรับรู้ในรายงานการเงิน

๑๓. **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ**

(ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือ สามารถแยกออกจากความเป็นหน่วยงานได้ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้ ไม่ว่าจะโดยเอกเทศหรือโดยรวมกันตามสัญญา หรือรวมกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่าหน่วยงานตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ

(ข) ได้มาจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากหน่วยงาน หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่นหรือไม่

๑๔. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การดำเนินการให้มีผลผูกพัน หมายถึงการจัดทำข้อตกลงที่ก่อให้เกิดสิทธิหรือภาระผูกพันต่อทุกฝ่ายตามข้อตกลงเสมือนเป็นการทำสัญญา

การควบคุมของสินทรัพย์

๑๕. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน หากหน่วยงานมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นใช้ประโยชน์ดังกล่าว โดยทั่วไปความสามารถในการควบคุมการใช้ประโยชน์ดังกล่าวจะเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการบังคับใช้สิทธิตามกฎหมายไม่ใช่เกณฑ์ที่จำเป็นสำหรับการควบคุม ทั้งนี้ เพราะหน่วยงานอาจสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการในลักษณะอื่นได้

๑๖. ความรู้ทางวิทยาศาสตร์และความรู้ทางเทคนิคอาจก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ หน่วยงานจะถือว่าสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการนั้นได้ ถ้าหาก ตัวอย่างเช่น มีกฎหมายคุ้มครองความรู้นั้นในรูปของลิขสิทธิ์ มีข้อตกลงในการคุ้มครองทางการค้า (หากกฎหมายอนุญาตให้ทำได้) หรือมีกฎหมายกำหนดหน้าที่ของพนักงานที่จะรักษาความลับเกี่ยวกับความรู้นั้น

๑๗. หน่วยงานอาจมีกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญ และหน่วยงานอาจสามารถระบุได้ว่าความเชี่ยวชาญของพนักงานที่เพิ่มขึ้นจากการอบรมจะทำให้หน่วยงานได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ และอาจคาดว่าพนักงานเหล่านั้นจะใช้ความเชี่ยวชาญ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่หน่วยงานได้ต่อไป อย่างไรก็ตาม หน่วยงานส่วนใหญ่ไม่มีการควบคุมที่เพียงพอสำหรับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะเกิดจากกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญและจากการอบรมพนักงานเหล่านี้ให้เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน ความสามารถเฉพาะในการบริหารหรือความสามารถพิเศษด้านเทคนิคอาจไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เว้นแต่หน่วยงานจะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายที่จะใช้ประโยชน์และจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากความสามารถดังกล่าวตามที่คาดไว้ นอกจากนี้ความสามารถนี้ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดอื่นของคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วย

๑๘. หน่วยงานอาจมีกลุ่มผู้ใช้บริการหรือมีอัตราความสำเร็จในการเข้าถึงกลุ่มผู้ใช้บริการที่คาดหวัง และคาดว่าผู้ใช้บริการดังกล่าวจะยังคงใช้บริการของหน่วยงานต่อไป เนื่องจากหน่วยงานได้สร้างความสัมพันธ์อันดีกับผู้ใช้บริการเหล่านั้น อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครอง หรือไม่มีวิธีการควบคุมอื่น เพื่อให้ผู้ใช้บริการมีความสัมพันธ์หรือความจงรักภักดีต่อหน่วยงาน หน่วยงานมักจะไม่มีอำนาจเพียงพอที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์และความจงรักภักดีของผู้ใช้บริการ ดังนั้น รายการข้างต้น (เช่น กลุ่มผู้ใช้บริการ ส่วนแบ่งการตลาด ความสัมพันธ์และความจงรักภักดีของผู้ใช้บริการ) จึงไม่เข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม อย่างไรก็ดี การไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครองความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการ แต่หากมีรายการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน (ที่ไม่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน) แม้จะไม่ได้ทำเป็นสัญญาแต่ถือว่ามีหลักฐานที่หน่วยงานสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการได้ และมีหลักฐานว่าความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการดังกล่าวสามารถแยกออกจากความเป็นหน่วยงานได้ ดังนั้น ความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการดังกล่าวจะเข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ

๑๙. ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ที่หน่วยงานจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยหน่วยงาน เช่น ทรัพย์สินทางปัญญาที่นำมาใช้กับกระบวนการผลิตหรือการให้บริการ อาจช่วยลดต้นทุนการผลิตหรือต้นทุนการให้บริการในอนาคตหรือปรับปรุงการให้บริการให้ดีขึ้นมากกว่าที่จะทำให้รายได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น เช่น ระบบออนไลน์ ที่ช่วยให้ประชาชนต่ออายุใบอนุญาตขับขี่ได้รวดเร็วขึ้น ส่งผลให้สามารถลดจำนวนพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่นี้และช่วยเพิ่มความเร็วของกระบวนการทำงาน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

๒๐. **ในการรับรู้รายการใดรายการหนึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้**

(ก) เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ดูย่อหน้าที่ ๑๑ ถึง ๑๙)

(ข) เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ ๒๒ ถึง ๒๔)

ข้อกำหนดดังกล่าว ให้ถือปฏิบัติกับต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นเมื่อรับรู้รายการ (ต้นทุนในรายการที่มีการแลกเปลี่ยน หรือต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงานเอง หรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่หน่วยงานได้รับจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแทนบางส่วน หรือบำรุงรักษาสินทรัพย์นั้น

๒๐ก. ย่อหน้าที่ ๒๖ ถึง ๓๓ เกี่ยวกับเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และย่อหน้าที่ ๓๓ก ถึง ๓๕ เกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงานของรัฐ ย่อหน้าที่ ๓๖ ถึง ๓๗ เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ย่อหน้าที่ ๓๘ ถึง ๓๙ เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และย่อหน้าที่ ๔๐ ถึง ๔๒ เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติกับค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน ย่อหน้าที่ ๔๓ ถึง ๕๙ เกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวที่สร้างขึ้นภายในหน่วยงาน

๒๑. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยทั่วไปแล้วจะไม่มีการเพิ่มขึ้นหรือเปลี่ยนแทนส่วนหนึ่งส่วนใด ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่ จึงเป็นการจ่ายเพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น มากกว่าที่จะเป็นรายจ่ายที่เข้าเกณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ นอกจากนี้แล้วเป็นการยากที่จะถือว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใดโดยตรง แต่จะถือเป็นรายจ่ายของหน่วยงานโดยรวมมากกว่า ดังนั้น จึงแทบจะไม่มีการรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาในครั้งแรก หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงานเสร็จเรียบร้อยแล้ว เป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๕ รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังสำหรับชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน (ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากภายนอกหน่วยงานหรือหน่วยงานสร้างขึ้นเองภายใน) ให้รับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากรายจ่ายเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนจากรายจ่ายที่จ่ายเพื่อการพัฒนาการดำเนินงานของหน่วยงานโดยรวม

๒๒. **หน่วยงานต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้**

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และ

(ข) ราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๒๓. **หน่วยงานต้องประเมินความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับสภาวะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์**

๒๔. หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินระดับความแน่นอนที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ จากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามหลักฐานที่มีอยู่ขณะที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยให้ความสำคัญกับหลักฐานจากภายนอกมากกว่า

๒๕. **หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๖ ถึง ๓๗ หากหน่วยงานได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ราคาทุนเริ่มแรก ณ วันได้มาต้องเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น**

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก

๒๖. โดยทั่วไป ราคาที่หน่วยงานจ่ายเพื่อให้ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาแบบแยกต่างหาก จะสะท้อนถึงความคาดหวังเกี่ยวกับความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง หน่วยงานคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเวลา หรือจำนวนที่จะได้รับ ดังนั้นจึงถือได้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหากเข้าเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๒๒ (ก) เสมอ

๒๗. นอกจากนี้ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ถือว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือโดยเฉพาะในกรณีที่สิ่งตอบแทนของการจ่ายซื้ออยู่ในรูปของเงินสดหรือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินอื่น

๒๘. ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย

(ก) ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย และ

(ข) ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์

๒๙. ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย

(ก) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๙ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

(ข) ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน และ

(ค) ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน

๓๐. ตัวอย่างของรายจ่ายที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย

(ก) ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)

(ข) ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับผู้ใช้บริการกลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ

(ค) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

๓๑. การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการปรับปรุงสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่

(ก) ต้นทุนที่เกิดขึ้นขณะที่สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหารแล้ว แต่ว่ายังไม่ถูกนำมาใช้ และ

(ข) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่ความต้องการผลผลิตยังอยู่ในระดับเริ่มต้น

๓๒. การดำเนินงานบางอย่างอาจมีความเกี่ยวข้องกับการพัฒนาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ไม่ถือเป็นการดำเนินงานที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การดำเนินงานเหล่านี้อาจจะเกิดขึ้นในช่วงก่อนหรือในระหว่างการพัฒนาสินทรัพย์นั้น เนื่องจากการดำเนินงานเหล่านี้ไม่จำเป็นต่อการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร หน่วยงานจึงต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานดังกล่าวในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย โดยจัดประเภทเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

๓๓. หากระยะเวลาการจ่ายชำระค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ หน่วยงานต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด และบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระ เป็นดอกเบี้ยตลอดอายุของการได้รับสินเชื่อ เว้นแต่หน่วยงานรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน (การรวมหน่วยงานของรัฐ)

๓๓ก. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดว่าหากหน่วยงานได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการรวมหน่วยงาน ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่รวมหน่วยงาน มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนถึงความคาดหวังของผู้ร่วมตลาด ณ วันที่รวมหน่วยงาน เกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่อยู่ในสินทรัพย์นั้นตามที่คาดไว้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง หน่วยงานคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับช่วงเวลาหรือจำนวนเงินที่จะได้รับ ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงานย่อมถือว่า เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการในเรื่องความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ตามย่อหน้าที่ ๒๒ (ก) เสมอ หากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมหน่วยงานสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือได้มาจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) จะถือว่ามีข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงานย่อมถือว่า เป็นไปตามเกณฑ์การวัดมูลค่าในเรื่องการวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือตามย่อหน้าที่ ๒๒ (ข) เสมอ

๓๓ข. เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้) หน่วยผู้รับต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของหน่วยผู้โอนแยกต่างหากจากค่าความนิยม ณ วันที่รวมหน่วยงาน ไม่ว่าหน่วยผู้โอนได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นก่อนที่จะมีการรวมหน่วยงานหรือไม่ หมายความว่า หน่วยผู้รับรับรู้โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของหน่วยผู้โอนเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจากค่าความนิยม หากโครงการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ทั้งนี้ โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของหน่วยผู้โอนจะเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

(ก) เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ และ

(ข) สามารถระบุได้ กล่าวคือ สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือเกิดจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น)

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน (การรวมหน่วยงานของรัฐ)

๓๓ค. หากสินทรัพย์ไม่มีตัวที่ได้มาจากการรวมหน่วยงานสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือเกิดจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) จะถือว่ามีข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่หน่วยงานนำประมาณการมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยกำหนดเป็นช่วงของผลลัพธ์ค่าต่าง ๆ ที่เป็นไปได้ ซึ่งมีความน่าจะเป็นที่แตกต่างกัน เป็นการแสดงให้เห็นว่าความไม่แน่นอนดังกล่าวได้นำไปรวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แล้ว

๓๓ง. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงานอาจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ เฉพาะเมื่อรวมกับการดำเนินการให้มีผลผูกพันที่เกี่ยวข้อง หรือรวมกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้เท่านั้น ในกรณีดังกล่าวหน่วยผู้รับต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม แต่ให้นำมารวมกับรายการที่เกี่ยวข้อง

๓๓จ. หน่วยผู้รับอาจรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งประกอบกันเป็นสินทรัพย์ชุดเดียว โดยที่สินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการใช้ประโยชน์ที่ใกล้เคียงกัน เช่น คำว่า "ยี่ห้อของผลิตภัณฑ์" และ "ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์" มักนำมาใช้แทนเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม "ยี่ห้อของผลิตภัณฑ์" และ "ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์" ถือเป็นคำศัพท์ด้านการตลาดโดยทั่วไป ซึ่งนำมาใช้เพื่อหมายถึงกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งประกอบกัน เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือเครื่องหมายการค้าประเภทการบริการ) และชื่อทางการค้า สูตร ส่วนผสม และความเชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง

รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ

๓๔. **รายจ่ายในการวิจัยและพัฒนาซึ่ง**

(ก) เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการซึ่งได้มาแยกต่างหาก หรือได้มาจากการรวมหน่วยงาน และรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ

(ข) เกิดขึ้นหลังจากการได้มาซึ่งโครงการ

ให้หน่วยงานรับรู้รายการดังกล่าวตามย่อหน้าที่ ๔๖ ถึง ๕๔

๓๕. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๖ ถึง ๕๔ กำหนดว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังของโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ซึ่งได้มาแยกต่างหากและได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแล้วจะต้อง

(ก) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายจ่ายในการวิจัย

(ข) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายจ่ายในการพัฒนาซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ ๔๙ และ

(ค) บันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มา หากรายจ่ายในการพัฒนานั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ ๔๙

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน

๓๖. ในบางกรณี หน่วยงานอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน กรณีนี้อาจเกิดขึ้น เมื่อหน่วยงานของรัฐอื่นโอนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาให้หน่วยงาน โดยไม่มีการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่โอนให้กัน ได้แก่ สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด ใบอนุญาตดำเนินกิจการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ ใบอนุญาตหรือโควตานำเข้า หรือสิทธิที่จะใช้ทรัพยากรที่มีข้อจำกัดอื่น หรืออาจเกิดจากลิขสิทธิ์ของผลงานของบุคคลที่ได้รับรางวัลอันเป็นที่ยอมรับ และได้ส่งมอบผลงานดังกล่าว ให้แก่หน่วยงานของรัฐโดยไม่มีการแลกเปลี่ยน

๓๗. ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว ราคาทุนของสินทรัพย์ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์ เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๖๘ ไม่ถือเป็นการตีราคาใหม่ ดังนั้น

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ในย่อหน้าที่ ๖๘ และข้ออภิปรายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ๖๙ ถึง ๘๐ จะใช้กับกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ในงวดการรายงานภายหลังการรับรู้รายการเท่านั้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

๓๘. หน่วยงานอาจได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหนึ่งรายการหรือมากกว่า จากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้ เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น อย่างไรก็ตาม หน่วยงานสามารถประยุกต์ใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีตามที่กล่าวไว้ข้างต้น หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่ในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามวิธีการนี้ แม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

๓๙. ย่อหน้าที่ ๒๒ (ข) ระบุถึงเกณฑ์ในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่า ราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ

(ข) หน่วยงานสามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการค่าต่าง ๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม หากหน่วยงานสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน

๔๐. **หน่วยงานต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์**

๔๑. ในบางกรณี หน่วยงานอาจก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ แต่รายจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานมักชี้แจงว่ารายจ่ายดังกล่าวมีส่วนทำให้เกิดค่าความนิยมขึ้นภายในหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ (กล่าวคือ ไม่สามารถแยก

ออกได้หรือไม่เป็นรายจ่ายที่เกิดจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ) ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานซึ่งสามารถวัดราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

๔๒. ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของหน่วยงานกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง อาจสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยหลายประการที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม ผลต่างดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

๔๓. ในบางครั้ง การประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่นั้นทำได้ยาก เนื่องจากปัญหาในเรื่องดังต่อไปนี้

(ก) หน่วยงานไม่สามารถระบุได้ว่ามีสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการหรือไม่และเมื่อใด และ

(ข) การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณี หน่วยงานจะไม่สามารถแยกต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในออกจากต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อคงไว้ซึ่งค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายใน หรือทำให้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในนั้นดีขึ้นกว่าเดิม หรือไม่สามารถแยกออกจากต้นทุนที่เกิดจากการดำเนินงานประจำวันได้ ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้จึงกำหนดให้หน่วยงานต้องนำข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๔๔ ถึง ๕๙ มาประยุกต์กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานเพิ่มเติมจากข้อกำหนดทั่วไปสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๔๔. ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ หน่วยงานต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

(ก) ขั้นตอนการวิจัย และ

(ข) ขั้นตอนการพัฒนา

คำว่า “ขั้นตอนการวิจัย” และ “ขั้นตอนการพัฒนา” มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่า “วิจัย” และ “พัฒนา”ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๔๕. หากหน่วยงานไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนา สำหรับโครงการภายในของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

ขั้นตอนการวิจัย

๔๖. **หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น**

๔๗. ในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน หน่วยงานไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้เกิดขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการแก่หน่วยงาน ดังนั้น หน่วยงานต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในทันที

๔๘. ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัยมีดังต่อไปนี้

(ก) กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้ความรู้ใหม่

(ข) การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ

(ค) การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ และ

(ง) การคิด การออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ

ขั้นตอนการพัฒนา

๔๙. **หน่วยงานจะรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนา หรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อหน่วยงานสามารถแสดงให้เห็นว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้**

(ก) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่หน่วยงานจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้

(ข) หน่วยงานมีความตั้งใจที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย

(ค) หน่วยงานมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย

(ง) หน่วยงานสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ นอกจากนี้หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น มีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหากหน่วยงานนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

(จ) หน่วยงานมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้

(ฉ) หน่วยงานมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

๕๐. ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน หน่วยงานอาจสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสามารถแสดงให้เห็นว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ทั้งนี้ เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย

๕๑. ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนา ได้แก่

(ก) การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบ และต้นแบบ ในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิต หรือขั้นตอนก่อนการใช้

(ข) การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเบ้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่

(ค) การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง หรือการดำเนินงานอื่นซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถทำการผลิตในเชิงพาณิชย์หรือที่จะใช้เพื่อให้บริการได้

(ง) การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ ทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว ในการใช้วัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น และ

(จ) ต้นทุนการพัฒนาเว็บไซต์ และต้นทุนการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

๕๒. หน่วยงานต้องประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โดยใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการได้อย่างไร หากสินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเฉพาะเมื่อต้องใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น หน่วยงานต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ

๕๓. ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ หรือทำให้หน่วยงานสามารถใช้ หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนการดำเนินงานที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็น และหน่วยงานมีความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี หน่วยงานอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้ยืมหรือผู้ให้ทุนสนับสนุน

๕๔. ตามปกติ ระบบการเก็บต้นทุนของหน่วยงานจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องตราสัญลักษณ์ลิขสิทธิ์ หรือใบอนุญาต หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

๕๕. **หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการที่หน่วยงานก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่น ที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน**

๕๖. รายจ่ายสำหรับชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งหน่วยงานก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาการดำเนินงานโดยรวม ดังนั้น หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

๕๗. ตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าที่ ๒๕ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๒ ๒๓ และ ๔๙ เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดที่ระบุไว้ตามย่อหน้าที่ ๖๔ ไม่อนุญาตให้หน่วยงานนำรายจ่ายที่เคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายกลับมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๕๘. ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ประกอบด้วย รายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้างสรรค์ ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์ เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ของฝ่ายบริหาร ตัวอย่างของต้นทุนโดยตรงดังกล่าว ได้แก่

(ก) ต้นทุนวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(ข) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๙ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(ค) ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย และ

(ง) ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ให้แนวทางที่อาจเลือกนำดอกเบี้ยมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

๕๙. ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

(ก) รายจ่ายในการขาย การบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้

(ข) ความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถระบุได้ และขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก ที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถให้ประโยชน์ได้ตามแผนที่วางไว้

(ค) รายจ่ายในการอบรมพนักงานเพื่อนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

๖๐. **หน่วยงานต้องรับรู้รายจ่ายสำหรับรายการที่ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้**

(ก) รายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ ๒๐ ถึง ๕๙)

(ข) หน่วยงานได้มาซึ่งรายการดังกล่าวจากการรวมหน่วยงาน และไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในกรณีนี้ หน่วยงานรับรู้รายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ณ วันที่รวมหน่วยงาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้))

๖๑. ในบางกรณี หน่วยงานก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ แต่ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ในกรณีของสินค้า หน่วยงานรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อหน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในกรณีของบริการ หน่วยงานรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อหน่วยงานได้รับบริการนั้น เช่น รายจ่ายในการวิจัยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ๔๖) เว้นแต่เป็นส่วนหนึ่งของการได้มาจากการรวมหน่วยงาน ตัวอย่างของรายจ่ายประเภทอื่นที่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นรวมถึงรายการต่อไปนี้

(ก) รายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน (ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงาน) เว้นแต่รายจ่ายนั้นได้รวมอยู่ในราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอาจประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งหน่วยงาน เช่น ค่าใช้จ่ายทางกฎหมายและค่าใช้จ่ายบริหารจัดการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นตามกฎหมาย รายจ่ายในการเปิดสถานที่ตั้งหน่วยบริการหรือแผนกดำเนินงานใหม่ (ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินงาน) หรือรายจ่ายสำหรับเริ่มการดำเนินงานใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกระบวนการใหม่ (ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน)

(ข) รายจ่ายในกิจกรรมการฝึกอบรมบุคลากรต่าง ๆ

(ค) รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย (รวมถึงรายการแผ่นพับให้ข้อมูล)

(ง) รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน

๖๒. หน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อหน่วยงานเป็นเจ้าของสินค้าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อสินค้าดังกล่าวได้สร้างขึ้นตามเงื่อนไขของสัญญาจ้าง และ

หน่วยงานสามารถได้รับมอบสินค้าดังกล่าวเป็นสิ่งตอบแทนการจ่ายเงิน สำหรับการบริการ หน่วยงานถือว่าได้รับบริการเมื่อมีการให้บริการดังกล่าวแก่หน่วยงานตามสัญญา และไม่ใช่เมื่อหน่วยงานใช้บริการนั้นเพื่อให้บริการอื่น เช่น การส่งข้อมูลเกี่ยวกับการบริการให้แก่ผู้ที่จะใช้บริการนั้น

๖๓. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๖๐ ไม่ได้ห้ามหน่วยงานรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายค่าสินค้าล่วงหน้านั้น เป็นการจ่ายเพื่อให้หน่วยงานได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในทำนองเดียวกันข้อกำหนด ในย่อหน้าที่ ๖๐ ไม่ได้ห้ามหน่วยงานรับรู้การจ่ายค่าบริการล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายล่วงหน้านั้น เป็นการจ่ายเพื่อให้หน่วยงานได้รับบริการเหล่านั้น

ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์

๖๔. **หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการที่ไม่มีตัวตนซึ่งได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้วตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง**

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

๖๕. **หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๗ หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ ๖๘ เป็นนโยบายการบัญชีของหน่วยงาน ในกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่เช่นเดียวกัน เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น**

๖๖. ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของหน่วยงาน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเลือกตีราคาใหม่เฉพาะสินทรัพย์บางรายการและการรายงานจำนวนเงินในรายงานการเงินผสมผสานกันระหว่างราคาทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่ที่แตกต่างกัน

วิธีราคาทุน

๖๗. **หลังจากการรับรู้เริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)**

วิธีการตีราคาใหม่

๖๘. **หลังจากการรับรู้เริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่หมายถึงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) สำหรับวัตถุประสงค์ของการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่อง นอกจากนี้การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้มูลค่าตาม**

บัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น

๖๙. วิธีการตีราคาใหม่ไม่อนุญาตให้หน่วยงาน

(ก) นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาตีราคาใหม่ หรือ

(ข) รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่ไม่ใช่ราคาทุน

๗๐. วิธีการตีราคาใหม่จะนำมาถือปฏิบัติหลังจากที่หน่วยงานได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพียงบางส่วนเป็นสินทรัพย์ เนื่องจากสินทรัพย์นั้นไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการจนกระทั่งเวลาได้ผ่านไประยะหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ ๕๗) วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้งจำนวน ทั้งนี้ วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน (ดูย่อหน้าที่ ๓๖ ถึง ๓๗)

๗๑. โดยปกติ มักจะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ในบางครั้งตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในบางประเทศอาจมีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับใบอนุญาตประเภทที่โอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ หรือโควตาการผลิตที่หน่วยงานได้รับจากหน่วยงานอื่น อย่างไรก็ตาม ตลาดซื้อขายคล่องไม่มีสำหรับชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือพิมพ์ สิทธิในการเผยแพร่ดนตรีและภาพยนตร์ สิทธิบัตร หรือเครื่องหมายการค้า เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะตัว แม้ว่าจะมีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการ แต่ข้อตกลงที่ทำขึ้นเป็นการเจรจาต่อรองระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายแต่ละราย และการซื้อขายดังกล่าวเกิดขึ้นไม่บ่อยครั้ง ด้วยเหตุผลดังกล่าวราคาที่จ่ายซื้อสินทรัพย์รายการใดรายการหนึ่ง อาจจะยังไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานที่เพียงพอสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการอื่น นอกจากนี้ราคาที่ซื้อขายกันมักไม่เป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน

๗๒. ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่แตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญ จนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีความผันผวนอย่างไม่มีนัยสำคัญ หน่วยงานไม่จำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่บ่อยครั้ง

๗๓. เมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าวต้องปรับปรุงให้เป็นราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องปฏิบัติกับสินทรัพย์ดังกล่าว ณ วันที่ตีราคาใหม่ ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมในลักษณะที่สอดคล้องกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม โดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือปรับปรุงเป็นสัดส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่ต้องปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) หรือ

(ข) นำค่าตัดจำหน่ายสะสมหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงค่าตัดจำหน่ายสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๗๘ และ ๗๙

๗๔. **หากหน่วยงานไม่สามารถตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ เนื่องจากสินทรัพย์รายการนั้นไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ หน่วยงานต้องแสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)**

๗๕. **หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ไม่สามารถวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องได้อีกต่อไป มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องเท่ากับราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่มีการตีราคาครั้งล่าสุดที่มีการอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)**

๗๖. ข้อเท็จจริงที่ว่าไม่มีตลาดซื้อขายคล่องมารองรับสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกต่อไป อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจเกิดการด้อยค่าและหน่วยงานจำเป็นต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

๗๗. หากหน่วยงานสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่อง ณ วันที่วัดมูลค่าภายหลังการได้มา หน่วยงานต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่นับตั้งแต่วันที่ดังกล่าว

๗๘. **หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นเป็นผลจากการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวโดยตรงไปยังส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานได้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้ในรายได้**

สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเพื่อกลับรายการในจำนวนที่ไม่เกินมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันที่ได้รับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายแล้วในงวดก่อน

๗๙. **หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงเป็นผลจากการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มีตัวตนที่ลดลงดังกล่าวในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานได้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ เป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้โดยตรงในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์นั้น โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงโดยตรงในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน จะมีผลทำให้จำนวนที่สะสมไว้ในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ลดลง**

๘๐. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนอาจโอนไปยังรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนนั้นกลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยส่วนเกินทุนทั้งจำนวนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อหน่วยงานจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตามส่วนเกินทุนบางส่วนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อหน่วยงานใช้สินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าวจำนวนของส่วนเกินทุนที่เกิดขึ้นจริงจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมต้องไม่โอนผ่านรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

อายุการให้ประโยชน์

๘๑. **หน่วยงานต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าสามารถทราบได้แน่นอนหรือไม่ และถ้าสามารถทราบได้แน่นอน อายุการให้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน หน่วยงานต้องถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน เมื่อผลจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ไม่พบขอบเขตที่สามารถคาดคะเนได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิหรือศักยภาพในการให้บริการแก่หน่วยงาน**

๘๒. การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน (ดูย่อหน้าที่ ๙๐ ถึง ๙๙) แต่ไม่ต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน (ดูย่อหน้าที่ ๑๐๐ ถึง ๑๐๓)

๘๓. ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง

(ก) การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ และหากเป็นคณะผู้บริหารอื่นจะสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

(ข) วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน

(ค) ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ

(ง) เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่เป็นผลิตผลจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(จ) การโต้ตอบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคต

(ฉ) ระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความตั้งใจของหน่วยงานเพื่อให้บรรลุระดับของรายจ่ายดังกล่าว

(ช) ระยะเวลาที่หน่วยงานสามารถควบคุมสินทรัพย์และขอบเขตตามกฎหมาย หรือขอบเขตอื่นเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ

(ซ) อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นของหน่วยงานหรือไม่

๘๔. “อายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน” มิได้หมายถึงอายุการให้ประโยชน์ไม่มีที่สิ้นสุด อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนให้เห็นเพียงระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์คงไว้ซึ่งมาตรฐานของการปฏิบัติงานตามที่ได้มีการประเมินไว้ ณ เวลาที่มีการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ รวมถึงความสามารถและความตั้งใจของหน่วยงานที่จะใช้จ่ายให้เป็นไปตามระดับของรายจ่ายดังกล่าว การสรุปว่าอายุการให้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่ทราบ แน่นอนต้องไม่เกิดจากรายจ่ายในอนาคตที่ได้วางแผนไว้เกินกว่ารายจ่ายที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์มีผลการปฏิบัติงานอยู่ในระดับมาตรฐานเดิมที่เคยประเมินไว้

๘๕. เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว โปรแกรมคอมพิวเตอร์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหลายรายการจึงมีแนวโน้มที่จะเกิดการล้าสมัยในด้านเทคโนโลยีเร็วขึ้น ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวจึงมีแนวโน้มที่จะมีอายุการให้ประโยชน์ที่สั้น ราคาขายที่คาดว่าจะลดลงในอนาคตของรายการที่ผลิตขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงการคาดการณ์ว่าจะเกิดความล้าสมัยทางเทคโนโลยีหรือทางการพาณิชย์ของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่ลดลง

๘๖. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีระยะเวลายาวนานหรือแม้กระทั่งไม่สามารถทราบได้แน่นอน ความไม่แน่นอนเป็นเหตุให้หน่วยงานต้องประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้หลักความระมัดระวัง แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่หน่วยงานจะสามารถนำมาอ้างเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นกว่าความเป็นจริง

๘๗. **อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) ต้องไม่เกินระยะเวลาของการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่หน่วยงานคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น หากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) มีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่าหน่วยงานไม่มีต้นทุนที่เป็นนัยสำคัญ**

๘๗ก. **อายุการให้ประโยชน์ของ :**

(ก) ใบอนุญาตหรือสิทธิที่คล้ายคลึงกันที่ได้รับรู้ไว้โดยหน่วยที่คงอยู่จากการควบรวมหน่วยงานซึ่งได้รับมาก่อนการรวมหน่วยงานกับหน่วยงานอื่น หรือ

(ข) สิทธิที่ได้รับกลับมาใหม่ที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการรวมหน่วยงาน

คือ ระยะเวลาที่เหลืออยู่ของการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) ที่ทำให้เกิดการโอนสิทธิ และต้องไม่รวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่

๘๘. ปัจจัยทางเศรษฐกิจ การเมือง สังคม และกฎหมายอาจมีอิทธิพลต่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ปัจจัยทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม กำหนดระยะเวลาที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ส่วนปัจจัยทางกฎหมายอาจจำกัดระยะเวลาที่หน่วยงานสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น หน่วยงานต้องประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากระยะเวลาที่กำหนดโดยปัจจัยทางเศรษฐกิจ หรือปัจจัยทางกฎหมายแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

๘๙. ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าหน่วยงานจะสามารถต่ออายุการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) โดยไม่เกิดต้นทุนที่มีนัยสำคัญ มีดังนี้

(ก) มีหลักฐาน (ซึ่งอาจเกิดจากประสบการณ์) ที่แสดงให้เห็นว่าการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) จะได้รับการต่ออายุ กรณีที่การต่ออายุนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นชอบของบุคคลที่สาม หลักฐานดังกล่าวต้องรวมไปถึงหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สามจะให้ความเห็นชอบด้วย

(ข) มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการต่ออายุ และ

(ค) ต้นทุนในการต่ออายุไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานคาดว่าจะได้จากการต่ออายุนั้น หากต้นทุนในการต่ออายุมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่า

หน่วยงานจะได้รับจากต่ออายุนั้น ต้นทุนในการต่ออายุสัญญานี้ โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ณ วันที่ต่ออายุ

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

๙๐. **หน่วยงานต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ได้ กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่สามารถใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร หน่วยงานต้องหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่หน่วยงานเลิกรับรู้สินทรัพย์นั้น วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่หน่วยงานคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้หน่วยงานนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ**

๙๑. วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธี วิธีดังกล่าวรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีการตัดจำหน่ายตามรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และต้องใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอทุกงวดการรายงาน เว้นแต่รูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป

๙๑ก. มีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่าวิธีการคิดค่าตัดจำหน่ายจากรายได้ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นวิธีที่ไม่เหมาะสม โดยทั่วไปรายได้ที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมซึ่งรวมการใช้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนปัจจัยที่ไม่เชื่อมโยงโดยตรงกับการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น รายได้ซึ่งถูกกระทบโดยปัจจัยนำเข้าอื่น ๆ และกระบวนการกิจกรรมการขาย และการเปลี่ยนแปลงของยอดขายและราคา องค์ประกอบด้านราคาของรายได้อาจได้รับผลกระทบจากเงินเฟ้อซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับการที่สินทรัพย์ถูกใช้ประโยชน์ ข้อสันนิษฐานนี้จะถูกหักล้างได้ในสถานการณ์จำกัดบางอย่างเท่านั้น ได้แก่

(ก) เมื่อใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นหน่วยวัดรายได้ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ๙๑ค หรือ

(ข) เมื่อสามารถแสดงให้เห็นได้ว่ารายได้และการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้นมีความเกี่ยวข้องกันเป็นอย่างมาก

๙๑ข. ในการเลือกวิธีตัดจำหน่ายที่เหมาะสมตามย่อหน้าที่ ๙๑ หน่วยงานสามารถระบุปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น สัญญาที่กำหนดสิทธิของหน่วยงานเหนือการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจจะระบุให้หน่วยงานใช้งานสินทรัพย์ได้เพียงช่วงเวลาหนึ่ง หรือสำหรับจำนวนหน่วยผลิตหนึ่ง หรือระดับรายได้หนึ่งตามที่กำหนดไว้แล้วเท่านั้น การระบุปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดถือเป็นจุดเริ่มต้นของการบ่งชี้เกณฑ์การตัดจำหน่ายที่เหมาะสม หน่วยงานอาจถือปฏิบัติตามเกณฑ์อื่นได้ถ้าเกณฑ์นั้นสะท้อนรูปแบบที่คาดหวังของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ได้ใกล้เคียงกว่า

๙๑ค. ในสถานการณ์ที่ปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นตัวชี้วัดของระดับรายได้ หน่วยงานสามารถใช้รายได้ที่จะเกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการตัดจำหน่าย เช่น สิทธิในการบริหารจัดการทางพิเศษ สามารถกำหนดตามจำนวนคงที่ของรายได้รวม ซึ่งจะเกิดขึ้นจากยอดรวมสะสมของการเก็บค่าผ่านทาง (เช่น สัญญาอาจให้สิทธิหน่วยงานในการบริการจัดการทางพิเศษได้ไม่เกินจำนวนรายได้ค่าผ่านทางสะสม ๑๐๐ ล้านบาท) ในกรณีที่รายได้ถูกกำหนดเป็นปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดในสัญญาสำหรับการใช้งานสินทรัพย์ไม่มีตัวตน รายได้ที่จะเกิดขึ้นอาจเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายใต้เงื่อนไขว่าได้มีการระบุจำนวนคงที่ของรายได้รวมที่จะเกิดขึ้นซึ่งจะนำมาใช้ในการพิจารณาการตัดจำหน่ายไว้ในสัญญา

๙๒. โดยปกติ หน่วยงานต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย แต่ในบางครั้งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว ค่าตัดจำหน่ายจะถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์อื่นและต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ในกระบวนการผลิตต้องรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ)

มูลค่าคงเหลือ

๙๓. **หน่วยงานต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้**

(ก) บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ หรือ

(ข) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

(๑) มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่องนั้น และ

(๒) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

๙๔. จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนต้องกำหนดหลังจากที่หักมูลค่าคงเหลือ มูลค่าคงเหลือที่ไม่เท่ากับศูนย์บ่งชี้ว่าหน่วยงานคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

๙๕. หน่วยงานต้องประมาณมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคา ณ วันที่ประมาณการ สำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันซึ่งสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ และมีการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกับสถานการณ์ที่หน่วยงานคาดว่าจะนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ในอนาคต หน่วยงานต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างน้อยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

๙๖. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีมูลค่าคงเหลือเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะเท่ากับศูนย์ จนกว่ามูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์จะลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีในภายหลัง

การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

๙๗. **หน่วยงานต้องทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างน้อยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คาดไว้แตกต่างจากที่เคยประมาณไว้ในอดีต ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่เปลี่ยนไป หากรูปแบบของการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป หน่วยงานต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงทั้งสองกรณีเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด**

๙๘. ในระหว่างช่วงอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานอาจเห็นว่าอายุการให้ประโยชน์ที่ประมาณไว้นั้นไม่เหมาะสมอีกต่อไป ตัวอย่างเช่น การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้) อาจบ่งชี้ว่าระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลง

๙๙. เมื่อเวลาผ่านไป รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเปลี่ยนแปลงไป ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจเห็นว่าการตัดจำหน่ายด้วยวิธียอดคงเหลือลดลงเหมาะสมกว่าวิธีเส้นตรง อีกตัวอย่างหนึ่งคือ ในกรณีที่

การใช้สิทธิที่ได้รับจากใบอนุญาตจำเป็นต้องเลื่อนเวลาออกไป เนื่องจากต้องรอให้ส่วนประกอบอื่นของแผนยุทธศาสตร์ของหน่วยงานดำเนินการก่อน ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานอาจไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์จนกว่างวดเวลาต่อมา

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

๑๐๐. **หน่วยงานต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน**

๑๐๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้หน่วยงานต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้วแต่ความเหมาะสม กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

(ก) เป็นประจำทุกปี และ

(ข) เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดการด้อยค่า

การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์

๑๐๒. **หน่วยงานต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการตัดจำหน่ายทุกงวดการรายงาน เพื่อประเมินว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ยังคงสนับสนุนว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นไม่ทราบแน่นอนหรือไม่ หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ไม่สนับสนุนว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงการประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด**

๑๐๓. เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนนั้น การที่หน่วยงานประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน เป็นข้อบ่งชี้อย่างหนึ่งว่าสินทรัพย์ดังกล่าวอาจเกิดการด้อยค่า ดังนั้น หน่วยงานต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของ

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) แล้วแต่ความเหมาะสม กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และบันทึกผลต่างของมูลค่าตามบัญชีที่เกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

๑๐๔. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวอธิบายว่าเมื่อใดที่หน่วยงานจะทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และทบทวนมูลค่าดังกล่าวอย่างไร วิธีกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และเมื่อใดที่ต้องรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

การเลิกใช้และการจำหน่าย

๑๐๕. **หน่วยงานต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ**

(ก) หน่วยงานจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (รวมถึงการจำหน่ายสินทรัพย์ออกจากบัญชีจากการทำรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) หรือ

(ข) หน่วยงานคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

๑๐๖. **หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เว้นแต่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นสำหรับการขายและเช่ากลับคืน)**

๑๐๗. การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดขึ้นได้ในหลายวิธี (เช่น การขาย การทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการทำรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) ในการกำหนดวันที่จำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าว หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า สำหรับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน

๑๐๘. เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๒๒ หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนการเปลี่ยนแทนบางส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น และเลิกรับรู้มูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน กรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการกำหนดมูลค่าตาม

บัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน หน่วยงานอาจใช้ต้นทุนการเปลี่ยนแทนเพื่อบ่งชี้ต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ วันที่ได้มาหรือวันที่เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงาน

๑๐๘ก. ในกรณีของ:

(ก) ใบอนุญาตหรือสิทธิที่คล้ายคลึงกันที่ได้รับรู้ไว้โดยหน่วยที่คงอยู่จากการควบรวมหน่วยงาน ซึ่งได้รับมาก่อนการรวมหน่วยงานกับหน่วยงานอื่น หรือ

(ข) สิทธิที่ได้รับกลับมาใหม่ที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการรวมหน่วยงาน

หากสิทธิดังกล่าวได้มีการออกใหม่ (ขาย) ให้กับบุคคลที่สามในภายหลัง มูลค่าตามบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) ต้องนำไปใช้ในการกำหนดผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการออกสิทธิใหม่

๑๐๙. หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ค้างรับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หากมีการยืดเวลาที่จะได้รับชำระออกไป หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าราคาขายเป็นเงินสด ผลต่างระหว่างมูลค่าที่กำหนดไว้ของสิ่งตอบแทนกับราคาขายเป็นเงินสด ให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของสิ่งตอบแทนที่ค้างรับ

๑๑๐. หน่วยงานต้องไม่หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนเมื่อไม่ได้ใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป เว้นแต่กรณีที่หน่วยงานได้คิดค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้ว

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป

๑๑๑. **หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในรายงานการเงินสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท โดยแบ่งแยกระหว่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น**

(ก) ข้อเท็จจริงที่ว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทราบได้แน่นอนหรือไม่ทราบแน่นอน หากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอายุการให้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่ายที่ใช้

(ข) วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่ตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

(ค) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งผลขาดทุนสะสมจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้)) ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด

(ง) รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้

(จ) การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวด ที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

(๑) จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น โดยแยกแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นภายในหน่วยงาน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมหน่วยงาน

(๒) การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยกเลิก

(๓) จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๖๘ และ ๗๘ ถึง ๗๙ (ถ้ามี)

(๔) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(๕) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กลับรายการในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

(๖) ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด

(๗) ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่ารายงานการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้เสนอรายงาน และการแปลงค่าผลการดำเนินงานในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้เสนอรายงานของหน่วยงาน และ

(๘) การเปลี่ยนแปลงอื่นของมูลค่าตามบัญชีในระหว่างงวด

๑๑๒. ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน คือ กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของหน่วยงาน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจแยกประเภทได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้

(ก) ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์

(ข) หัวหนังสือและชื่อสิ่งพิมพ์

(ค) โปรแกรมคอมพิวเตอร์

(ง) ใบอนุญาต

(จ) ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในทรัพย์สินเชิงอุตสาหกรรม สิทธิในการดำเนินงานและการให้บริการ

(ฉ) สูตรอาหาร สูตรอื่น แบบจำลอง การออกแบบ และต้นแบบ และ

(ช) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ในขั้นตอนการพัฒนา

ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กล่าวถึงข้างต้น สามารถแยกเป็นประเภทย่อยหรือรวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้นได้ หากผลในการแยกย่อยหรือการรวมนั้นทำให้ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงินมากขึ้น

๑๑๓. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๑ (จ) (๓) ถึง ๑๑๑ (จ) (๕)

๑๑๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญในงวดปัจจุบัน หรือคาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญในงวดต่อไป การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของรายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(ก) การประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(ข) วิธีการตัดจำหน่าย หรือ

(ค) มูลค่าคงเหลือ

๑๑๕. **หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในรายงานการเงิน**

(ก) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน และเหตุผลสนับสนุนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ในการให้เหตุผล หน่วยงานต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างมีนัยสำคัญในการกำหนดว่าสินทรัพย์มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

(ข) คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ มูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญต่อรายงานการเงินของหน่วยงาน

(ค) สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนและรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ ๓๖ ถึง ๓๗)

(๑) มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์เหล่านั้น

(๒) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น และ

(๓) สินทรัพย์เหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่

(ง) การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในเรื่องสิทธิ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

(จ) จำนวนเงินที่หน่วยงานมีข้อผูกมัดตามสัญญาสำหรับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑๑๖. กรณีที่หน่วยงานอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างเป็นนัยสำคัญในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หน่วยงานต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๘๓

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่

๑๑๗. หากหน่วยงานบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(ก) แสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้โดยแสดงแยกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(๑) วันที่ตีราคาใหม่

(๒) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ และ

(๓) มูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๗ ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการกับประเภทของสินทรัพย์ที่วัดมูลค่าด้วยวิธีการตีราคาใหม่

(ข) จำนวนเงินของส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดการรายงาน โดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดการรายงาน และ

(ค) วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑๑๘. ในการเปิดเผยข้อมูล หน่วยงานอาจจำเป็นต้องนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้น อย่างไรก็ตามหน่วยงานต้องไม่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทเดียวกัน หากการรวมนั้นจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแสดงด้วยจำนวนเงินที่วัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีการตีราคาใหม่

รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

๑๑๙. **หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด**

๑๒๐. รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาประกอบด้วยรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา (ดูย่อหน้าที่ ๕๘ ถึง ๕๙ สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับประเภทของรายจ่ายที่ต้องนำมารวมเพื่อเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๑๙)

การเปิดเผยข้อมูลอื่น

๑๒๑. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

(ก) คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้คิดค่าตัดจำหน่ายเต็มจำนวนแล้ว แต่หน่วยงานยังใช้ประโยชน์อยู่ และ

(ข) คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๒๒. **ในการนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาปฏิบัติเป็นครั้งแรก ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการที่ได้มาและรายการเปลี่ยนแทนตั้งแต่วันที่มาตรฐานฉบับนี้มีผลใช้บังคับ**

วันถือปฏิบัติ

๑๒๓. **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป**

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (IPSAS 31 (2017)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนี้

๑.๑ ข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรมที่หน่วยงานเลือกรับรู้รายการ ตามย่อหน้าที่ 3(k)

๑.๒ การกำหนดว่าหากหน่วยงานรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรมในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ ด้วย และให้หน่วยงานสามารถนำข้อกำหนดเรื่องการรับรู้สินทรัพย์ในมาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวไปใช้ได้แต่ไม่เป็นการบังคับ ตามย่อหน้าที่ 11

๑.๓ ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรมประเภทสิทธิ์ในการใช้ภาพเหมือนของบุคคลสำคัญบนดวงตราไปรษณียากรหรือเหรียญที่ระลึก ตามย่อหน้าที่ 12

๑.๔ คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม ข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรมบางรายการที่อาจมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการนอกเหนือจากคุณค่าในทางมรดกทางวัฒนธรรม และข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม ตามย่อหน้าที่ 13 14 และ 15

๑.๕ ตัวอย่างแนบท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งแสดงการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แตกต่างกัน และการบัญชีภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ที่อ้างถึงตามย่อหน้าที่ 88

๑.๖ การเปิดเผยข้อมูลเรื่องข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์มาแบ่งปันให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ ตามย่อหน้าที่ 123(b)

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการปรับแก้และเพิ่มเติมถ้อยคำที่นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนี้

๒.๑ ขอบเขตการถือปฏิบัติที่เป็นข้อยกเว้นเพิ่มในเรื่องเงินลงทุนตามย่อหน้าที่ ๓(ข)

๒.๒ ข้อยกเว้นเพิ่มเติมในการถือปฏิบัติสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทเงินลงทุนตามที่นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีไว้โดยเฉพาะแล้ว ตามย่อหน้าที่ ๔(ง)

๒.๓ การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ ๑๒๒ มีการตัดข้อความเดิมตามย่อหน้าที่ 128 และ 131A ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ ออกทั้งหมด และเพิ่มข้อความใหม่สำหรับการนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปปฏิบัติเป็นครั้งแรก

๒.๔ วันถือปฏิบัติในย่อน้าที่ ๑๒๓ ตัดข้อความเดิมตามย่อหน้าที่ 132 132A-132I และ 133 ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓๑ ออกทั้งหมด และเพิ่มข้อความใหม่ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

นโยบายการบัญชีภาครัฐ
เรื่อง
เงินลงทุน

คำแถลงการณ์

นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน อ้างอิงจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ดังต่อไปนี้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๐๕ เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

นโยบายการบัญชีภาครัฐ
เรื่อง เงินลงทุน

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์
ขอบเขต ๑
คำนิยาม ๒
รูปแบบของเงินลงทุน ๓-๕
ต้นทุนของเงินลงทุน ๖-๘
เงินลงทุนในตราสารหนี้ ๙-๒๙
การจัดประเภทเงินลงทุน ๙-๑๗
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ๑๐-๑๓
หลักทรัพย์เพื่อค้า ๑๔-๑๕
หลักทรัพย์เผื่อขาย ๑๖-๑๗
การวัดมูลค่าเงินลงทุน ๑๘-๒๙
การวัดมูลค่าเริ่มแรก ๑๘
การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา ๑๙-๒๙
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ๑๙-๒๓
การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ๒๑-๒๓
ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ๒๔-๒๕
ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ๒๖-๒๙
เงินลงทุนในตราสารทุน ๓๐-๕๑
การจัดประเภทเงินลงทุน ๓๐-๔๓
เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม ๓๑-๓๓
อำนาจในการควบคุมหน่วยงานที่ถูกควบคุม ๓๒-๓๓
เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม ๓๔-๓๗
อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในหน่วยงานร่วม ๓๕-๓๗
เงินลงทุนทั่วไป ๓๘
หลักทรัพย์เพื่อค้า ๓๙-๔๐
หลักทรัพย์เผื่อขาย ๔๑-๔๓
การวัดมูลค่าเงินลงทุน ๔๔-๕๑
การวัดมูลค่าเริ่มแรก ๔๔

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา ๔๕-๕๑
ตราสารทุนที่ถือเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/
หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป ๔๕
การด้อยค่าของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/
หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป ๔๖
ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ๔๗-๔๘
ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ๔๙-๕๑
ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ๕๒-๕๘
การจัดประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย ๕๒-๕๓
การวัดมูลค่าภายหลังการได้มาของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย ๕๔-๕๕
การประมาณมูลค่ายุติธรรม ๕๖
การด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขาย ๕๗-๕๘
การแสดงรายการเงินลงทุน ๕๙-๖๔
งบแสดงฐานะการเงิน ๕๙-๖๒
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ๖๓-๖๔
การจำหน่ายเงินลงทุน ๖๕-๖๖
การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน ๖๗-๖๘
การเปิดเผยข้อมูล ๖๙-๗๒
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ๗๓
วันถือปฏิบัติ ๗๔

นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๗๔ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนไม่ว่าเงินลงทุนนั้นจะเป็นเงินลงทุนระยะสั้น เงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนในความต้องการของตลาด หรือเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด

ขอบเขต

๑. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินลงทุนที่เป็นตราสารหนี้และตราสารทุน

คำนิยาม

๒. คำศัพท์ที่ใช้ในนโยบายการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เงินลงทุน หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับหน่วยงานไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล) ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้นหรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่หน่วยงานได้รับ (เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า) รายการต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเงินลงทุน

(ก) สินค้าคงเหลือตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ

(ข) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ไม่เป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์

เงินลงทุนทั่วไป หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทำให้หน่วยงานไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เผื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หมายถึง เงินลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทตราสารหนี้ที่หน่วยงานมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือไว้จนครบกำหนดไถ่ถอน

ตราสารทุน หมายถึง ตราสารที่แสดงว่าผู้ถือตราสารมีความเป็นเจ้าของในส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ของกิจการหรือหน่วยงานที่ไปลงทุนหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

ตราสารหนี้ หมายถึง ตราสารที่แสดงว่าผู้ออกตราสารมีภาระผูกพันทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้แก่ผู้ถือตราสารตามจำนวนและเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้โดยชัดเจนหรือโดยปริยาย

ราคาตลาด หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง

ตลาดซื้อขายคล่อง หมายถึง ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้

(ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน

(ข) ต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการ

(ค) ต้องเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน

วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง หมายถึง วิธีคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงซึ่งเป็นอัตราคงที่ตลอดอายุของตราสารหนี้

อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง หมายถึง อัตราคิดลดที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตตลอดอายุของตราสารหนี้เท่ากับราคาตามบัญชีของตราสารหนี้

หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความต้องการของตลาด หมายถึง หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนอื่นที่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องจึงทำให้สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์หรือเงินลงทุนนั้นได้ในทันที มูลค่ายุติธรรมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ในทันทีหากราคาขายหรือราคาเสนอซื้อหรือเสนอขายมีการเผยแพร่ที่เป็นปัจจุบันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือตลาดหลักทรัพย์อื่นที่ทำการเผยแพร่ราคาต่อสาธารณชน

หน่วยงานผู้ควบคุม หมายถึง หน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจในการควบคุมหน่วยงานอื่นหรือกิจการอย่างน้อยหนึ่งแห่ง

อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

การควบคุม หมายถึง การมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุม เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการหรือหน่วยงานนั้น

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในนโยบายการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

รูปแบบของเงินลงทุน

๓. หน่วยงานถือเงินลงทุนไว้ด้วยเหตุผลที่ต่างกัน เช่น เพื่อสะสมเงินทุนส่วนเกิน เพื่อให้ได้รับกำไรจากการขึ้นลงของมูลค่าเงินลงทุนในระยะสั้น เพื่อผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ยจากการถือครองเงินลงทุนจนครบกำหนดอายุ เพื่อผลตอบแทนในรูปส่วนแบ่งกำไรจากการถือครองเงินลงทุนในตราสารทุน หรือเพื่อดำรงสัดส่วนความเป็นเจ้าของในกิจการหรือหน่วยงานตามนโยบายของรัฐบาลเพื่อประโยชน์สาธารณะด้านใดด้านหนึ่ง เป็นต้น

๔. เงินลงทุนบางชนิดมีเอกสารสิทธิในรูปของใบหุ้นหรือเอกสารอื่นในขณะที่เงินลงทุนบางชนิดไม่มีเอกสารสิทธิ เงินลงทุนอาจอยู่ในรูปของส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของกิจการอื่น เช่น หุ้นทุน ในนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เงินลงทุนจึงหมายถึง เงินลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน โดยไม่รวมถึงเงินลงทุนในสินทรัพย์ชนิดอื่น เช่น ทอง เพชร หรือสินค้าเกษตรที่อยู่ในความต้องการของตลาด

๕. เงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) และบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นซึ่งกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน จัดเป็นเงินลงทุนประเภทหนึ่ง หน่วยงานต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุน หากมีกำหนดจ่ายคืนภายใน ๑ ปีนับจากวันสิ้นสุดรอบระยะเวลา

รายงาน หน่วยงานต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะสั้นและต้องแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน หรือหากมีกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๑ ปี ต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวและต้องแสดงเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน หน่วยงานต้องจัดประเภทและแสดงรายการเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นหรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับกำหนดเวลาของข้อจำกัดในการเบิกถอน หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเงินฝากประจำและบัตรเงินฝากที่มีกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน ดังต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(ก) อัตราดอกเบี้ยของเงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) และบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นซึ่งกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน

(ข) ยอดเงินฝากแยกตามกำหนดเวลาในการจ่ายคืน เช่น ภายใน ๑ ปี เกินกว่า ๑ ปี แต่ไม่เกิน ๕ ปี และเกินกว่า ๕ ปี

(ค) ข้อจำกัดในการเบิกถอน เช่น เงินฝากประจำที่ใช้ค้ำประกันการใช้ไฟฟ้า

ต้นทุนของเงินลงทุน

๖. ราคาของเงินลงทุนสะท้อนถึงต้นทุนของเงินลงทุนซึ่งรวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่หน่วยงานจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า และค่าธรรมเนียม ต้นทุนของการจัดทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้ ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนทางการบริหารและต้นทุนภายในที่ได้รับการแบ่งปันมา

๗. หากหน่วยงานได้เงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วนมาด้วยการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น รายจ่ายในการได้มาซึ่งเงินลงทุนต้องกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลก เว้นแต่จะมีหลักฐานชัดเจนว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ได้มานั้นเป็นราคาที่เหมาะสมกว่า

๘. ตามปกติ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้ เนื่องจากกระแสเข้าดังกล่าวเป็นผลตอบแทนจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์กระแสเข้านั้นเป็นรายจ่ายที่หน่วยงานได้รับคืนจากการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่หน่วยงานจะได้หุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ยมา ซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกู้ดังกล่าว ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับในเวลาต่อมาต้องปันส่วนให้กับช่วงเวลาก่อนและหลังการซื้อหุ้นกู้ หน่วยงานต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้

เงินลงทุนในตราสารหนี้

การจัดประเภทเงินลงทุน

๙. ณ วันที่หน่วยงานได้มาซึ่งเงินลงทุนในตราสารหนี้ หน่วยงานต้องพิจารณาจัดประเภทตราสารหนี้แต่ละรายการโดยพิจารณาตามลำดับของการจัดประเภท ดังต่อไปนี้

(ก) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

(ข) หลักทรัพย์เพื่อค้า หรือ

(ค) หลักทรัพย์เผื่อขาย

ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่แสดงไว้แต่เดิม

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๑๐. หน่วยงานจะจัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดก็ต่อเมื่อหน่วยงานมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือตราสารดังกล่าวไปจนครบกำหนด โดยที่หน่วยงานจะไม่ขายตราสารดังกล่าวก่อนครบกำหนดหรือจะไม่โอนเปลี่ยนประเภทตราสารดังกล่าว เว้นแต่จะเกิดสถานการณ์ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๑ หน่วยงานต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดทุกรายการเพื่อโอนเปลี่ยนประเภท หากหน่วยงานขายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดรายการใดรายการหนึ่งทั้งที่สถานการณ์ในย่อหน้าที่ ๑๑ ไม่เกิดขึ้น

๑๑. การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ต่อไปนี้อาจทำให้หน่วยงานต้องเปลี่ยนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ไปจนครบกำหนด โดยที่ไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนด การจำหน่ายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่สม่ำเสมอกับการจัดประเภทที่ทำไว้เดิม

(ก) มีหลักฐานที่แสดงว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ

(ข) มีการรวมหรือจำหน่ายกิจการหรือหน่วยงานที่สำคัญซึ่งทำให้หน่วยงานผู้ลงทุนต้องขายหรือโอนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด เพื่อให้หน่วยงานสามารถรักษาระดับความเสี่ยงในอัตราดอกเบี้ยหรือความเสี่ยงด้านเครดิตของหน่วยงานไว้ดังเดิม

(ค) มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่ส่งผลให้หน่วยงานไม่สามารถถือเงินลงทุนบางชนิดไว้ในระดับที่หน่วยงานเคยถือไว้ได้ ทำให้หน่วยงานจำเป็นต้องจำหน่ายตราสารหนี้ดังกล่าว

(ง) มีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดหรือกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินลงทุนของหน่วยงานทำให้หน่วยงานต้องลดขนาดลงโดยการขายเงินลงทุนดังกล่าว

นอกจากสถานการณ์ข้างต้น หน่วยงานอาจไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจหรือความสามารถที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนดหากหน่วยงานต้องขายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้รายการหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เป็นปกติสำหรับหน่วยงานหรือเกิดจากเหตุการณ์ที่เป็นเอกเทศและไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการขายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ดังกล่าวตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๗๐

๑๒. หน่วยงานต้องไม่จัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หากหน่วยงานเพียงแต่ตั้งใจจะถือตราสารหนี้นั้นไปอย่างไม่มีกำหนด หรือจะถือไว้เผื่อขายภายใต้สถานการณ์ต่อไปนี้

(ก) อัตราดอกเบี้ยในตลาดของตราสารหนี้นั้นเปลี่ยนไปทำให้ความเสี่ยงในการชำระหนี้สูงขึ้น

(ข) เงินลงทุนที่สามารถใช้ทดแทนตราสารหนี้ดังกล่าวมีอัตราผลตอบแทนที่จูงใจให้น่าลงทุนกว่า

(ค) มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขและแหล่งที่มาของเงินทุน

(ง) มีการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑๓. หากหน่วยงานขายตราสารหนี้ในลักษณะตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ จะถือว่าการขายนั้นกระทำเมื่อครบกำหนด

(ก) หน่วยงานขายตราสารหนี้เมื่อใกล้ถึงวันครบกำหนด หรือใกล้ถึงวันที่ผู้ออกตราสารสามารถใช้สิทธิไถ่ถอนก่อนครบกำหนดหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ออกตราสารจะใช้สิทธิไถ่ถอนนั้น ซึ่งระยะเวลาจากวันที่ขายถึงวันครบกำหนดใกล้เคียงกันจนทำให้ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยไม่เป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดราคาของตราสารอีกต่อไป

(ข) หน่วยงานขายตราสารหนี้หลังจากที่ได้รับชำระเงินส่วนใหญ่ของเงินต้นที่คงค้างอยู่ ณ วันที่ได้ตราสารมา

หลักทรัพย์เพื่อค้า

๑๔. ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง ตราสารหนี้ที่หน่วยงานถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้หน่วยงานถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง

๑๕. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๒

หลักทรัพย์เผื่อขาย

๑๖. ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย หมายถึง ตราสารหนี้ทุกชนิดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและในขณะเดียวกันไม่ถือเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หลักทรัพย์เผื่อขายสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนระยะสั้นหรือเงินลงทุนระยะยาว

๑๗. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๓

การวัดมูลค่าเงินลงทุน

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

๑๘. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการทำรายการ

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๑๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่หน่วยงานตั้งใจจะถือจนครบกำหนดด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน โดยราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาเมื่อเริ่มแรก หักเงินต้นที่จ่ายคืนและบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ โดยใช้วิธีการตัดจำหน่ายส่วนต่างตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

๒๐. ผู้ลงทุนต้องตัดจำหน่ายส่วนต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่าที่ตราไว้ของเงินลงทุนในตราสารหนี้ (ส่วนลดหรือส่วนเกินจากการได้มาซึ่งเงินลงทุน) ตลอดระยะเวลานับตั้งแต่วันที่ได้รับตราสารหนี้จนถึงวันครบกำหนด ทั้งนี้เพื่อให้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนมีอัตราคงที่ จำนวนที่ตัดจำหน่ายของส่วนลดหรือส่วนเกินต้องนำไปลดหรือเพิ่มรายได้ประหนึ่งว่าเป็นดอกเบี้ย และบวกหรือหักจากราคาตามบัญชีของตราสารนั้น ราคาตามบัญชีที่เหลืออยู่ของเงินลงทุนถือเป็นต้นทุนของเงินลงทุนในขณะนั้น

การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๒๑. ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะด้อยค่าเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินต้นหรือดอกเบี้ยทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้ รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ดังกล่าวคือ ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากตราสารหนี้นั้น ซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

๒๒. หน่วยงานต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีที่เงินลงทุนเกิดการด้อยค่า และต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยในเวลาต่อมาด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตราสารหนี้นั้น

๒๓. หน่วยงานอาจคำนวณรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนเป็นกลุ่ม เช่น กลุ่มของตราสารหนี้ที่คล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ หน่วยงานอาจกำหนดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยใช้ราคาตลาดของตราสารหนี้นั้น (ราคาขายสุทธิ) หรือมูลค่ายุติธรรมของหลักประกัน (มูลค่าจากการใช้) หากหน่วยงาน คาดว่าหลักประกันที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวของตราสารหนี้ดังกล่าว ในเวลาต่อมา หากหน่วยงานพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนที่ได้รับรู้ในงวดก่อน

ได้หมดไปหรือลดลง หน่วยงานต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวได้เท่าที่ไม่เกินราคาทุนตัดจำหน่ายที่ควรเป็น หากหน่วยงานไม่เคยบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่ามาเลยในงวดก่อน ๆ หน่วยงานต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีที่เกิดหลังจากที่หน่วยงานปรับมูลค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดให้เท่ากับมูลค่าปัจจุบันตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑ หน่วยงานต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้นั้นโดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

๒๔. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่หน่วยงานไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๒๕. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๔

ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย

๒๖. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทั้งที่อยู่ในความต้องการของตลาดและไม่ได้อยู่ในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขายด้วยมูลค่ายุติธรรมหักค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๒๗. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๕

๒๘. หน่วยงานต้องบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขายตามย่อหน้าที่ ๕๗ และ ๕๘

๒๙. สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่มีตลาดรองรับ หน่วยงานอาจต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ราคาซื้อขายของเงินลงทุนที่คล้ายคลึงกันที่มีตลาดรองรับ หากไม่สามารถหาราคาตลาดของเงินลงทุนที่คล้ายคลึงกันได้ หน่วยงานต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้นโดยใช้กระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตคิดลดด้วยอัตราที่เหมาะสมกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง

เงินลงทุนในตราสารทุน

การจัดประเภทเงินลงทุน

๓๐. ณ วันที่หน่วยงานได้มาซึ่งเงินลงทุนในตราสารทุน หน่วยงานต้องพิจารณาจัดประเภทตราสารทุนแต่ละรายการโดยพิจารณาตามลำดับของการจัดประเภท ดังต่อไปนี้

(ก) เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม

(ข) เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม

(ค) เงินลงทุนทั่วไป

(ง) หลักทรัพย์เพื่อค้า หรือ

(จ) หลักทรัพย์เผื่อขาย

ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนที่แสดงไว้แต่เดิม

เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๓๑. หน่วยงานที่ถูกควบคุม หมายถึง กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (หน่วยงานของรัฐ) อื่น

อำนาจในการควบคุมหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๓๒. หน่วยงานผู้ควบคุมถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อหน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรง หรือทางอ้อมโดยผ่านหน่วยงานที่ถูกควบคุมเกินร้อยละ ๕๐ ในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่หน่วยงานผู้ควบคุมมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้หน่วยงานผู้ควบคุมสามารถควบคุมกิจการอื่นดังกล่าวได้ กรณีตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ถือว่าหน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น แม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงไม่เกินร้อยละ ๕๐

(ก) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการออกเสียงเกินร้อยละ ๕๐ เนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น

(ข) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานอื่น

(ค) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทโดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น

(ง) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการกำหนดทิศทางในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทโดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น

๓๓. หน่วยงานอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุนซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ ซึ่งหากหน่วยงานเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว หน่วยงานจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทาง

การเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น ในการประเมินว่าหน่วยงานมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่นหรือมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ หน่วยงานต้องพิจารณาถึงผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่อาจเกิดจากความเป็นไปได้ที่หน่วยงานสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการหรือหน่วยงานอื่นๆ ถืออยู่ด้วย ในบางกรณี หน่วยงานอาจมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้แต่ไม่สามารถใช้สิทธิในปัจจุบันได้ ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ได้แก่ ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม

๓๔. หน่วยงานร่วม หมายถึง กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัทที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญของผู้ลงทุน (หน่วยงานของรัฐ) และไม่ถือเป็นหน่วยงานที่ถูกควบคุม

อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในหน่วยงานร่วม

๓๕. หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านหน่วยงานที่ถูกควบคุม) ในกิจการอื่นอย่างน้อยร้อยละ ๒๐ ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่น นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น ในทางกลับกันหากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านหน่วยงานที่ถูกควบคุม) ในกิจการอื่นน้อยกว่าร้อยละ ๒๐ ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญนอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่นนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในกิจการเป็นจำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในกิจการดังกล่าวได้

๓๖. หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ

(ก) การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการหรือหน่วยงานอื่น

(ข) การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น

(ค) มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการหรือหน่วยงานอื่นอย่างเป็นสาระสำคัญ

(ง) มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน

๓๗. หน่วยงานสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในกิจการหรือหน่วยงานอื่น เมื่อหน่วยงานสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของ

กิจการหรือหน่วยงานอื่น การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ กรณีที่หน่วยงานร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

เงินลงทุนทั่วไป

๓๘. หากหน่วยงานลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดแต่ไม่มีความสัมพันธ์ถึงขั้นที่จะสามารถควบคุมกิจการหรือหน่วยงาน หรือมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญได้ หน่วยงานต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนทั่วไป

หลักทรัพย์เพื่อค้า

๓๙. ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่หน่วยงานถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ทำให้หน่วยงานถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง

๔๐. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๒

หลักทรัพย์เผื่อขาย

๔๑. ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย หมายถึง ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่ไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม และเงินลงทุนในหน่วยงานร่วม

๔๒. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๓

๔๓. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานปฏิบัติกับเงินลงทุนในหน่วยลงทุนของกองทุนรวมเช่นเดียวกับที่ปฏิบัติกับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของหน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ทันทีหากมูลค่ายุติธรรมต่อหน่วยลงทุนสามารถกำหนดได้และมีการเผยแพร่ต่อสาธารณชน ในกรณีนี้ หน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะเทียบเท่ากับตราสารทุนในความต้องการของตลาด

การวัดมูลค่าเงินลงทุน

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

๔๔. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการทำรายการ

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

ตราสารทุนที่ถือเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป

๔๕. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม หรือหน่วยงานร่วม หรือเงินลงทุนทั่วไป ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

การด้อยค่าของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป

๔๖. ในกรณีที่มีสถานการณ์ว่าเงินลงทุนทั่วไปหรือเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วมมีมูลค่าลดลงอย่างถาวรและมีความเป็นไปได้มากว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะไม่กลับคืนมาในระยะยาว เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างมีสาระสำคัญ กิจการหรือหน่วยงานมีผลการดำเนินงานตกต่ำอย่างมาก และติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือต้องดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดทางการเงินโดยผลของกฎหมายจากการประสบปัญหาทางการเงินเป็นเวลานาน หน่วยงานต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หากหน่วยงานสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายเงินลงทุนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป หน่วยงานสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

๔๗. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๔๘. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๔

ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย

๔๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๕๐. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๕

๕๑. หน่วยงานต้องบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขายตามย่อหน้าที่ ๕๗ และ ๕๘

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

การจัดประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย

๕๒. โดยปกติหน่วยงานจะสามารถจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าเมื่อปรากฏชัดเจนว่าหน่วยงานเข้าทำการซื้อขายหลักทรัพย์ที่มีสภาพซื้อง่ายขายคล่องและสามารถเปลี่ยนมือได้โดยมีวัตถุประสงค์ในการหากำไรจากการขึ้นลงของราคาในช่วงเวลาสั้น ๆ โดยจัดรวมเป็นกลุ่มหลักทรัพย์ซึ่งหน่วยงานเจาะจงถือไว้เพื่อค้า ทำให้หลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าหลักทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ได้แก่ การที่หน่วยงานทำการซื้อขายกลุ่มหลักทรัพย์อย่างสม่ำเสมอจนมีรูปแบบที่ชัดเจนว่าหลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนเพื่อทำกำไรช่วงสั้นอย่างแน่นอนในกรณีดังกล่าวหน่วยงานต้องจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

๕๓. หลักทรัพย์เผื่อขายเป็นหลักทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้เพื่อการใด ๆ โดยมิได้มีวัตถุประสงค์หลักที่จะค้าหลักทรัพย์นั้น แม้ว่าหน่วยงานจะเต็มใจขายหลักทรัพย์ดังกล่าวทันทีที่โอกาสอำนวย ดังนั้น หลักทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่แน่นอนต้องจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มาของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย

๕๔. หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้า ซึ่งคือส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น เป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีในงวดนั้น รายการกำไรและรายการขาดทุนของหลักทรัพย์เพื่อค้าทุกรายการให้นำมารวมเพื่อแสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิ

๕๕. หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เผื่อขาย ซึ่งคือส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ส่วนต่างดังกล่าวถือเป็นส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนซึ่งหน่วยงานตั้งพักไว้ จนกระทั่งได้จำหน่ายหลักทรัพย์จึงจะรับรู้ส่วนต่างนั้นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หน่วยงานสามารถบันทึกปรับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมโดยใช้บัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าของเงินลงทุน

การประมาณมูลค่ายุติธรรม

๕๖. มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนในความต้องการของตลาด เช่น เงินลงทุนในตราสารที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ราคาที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนของตลาดซื้อขายคล่องเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม ตามปกติหน่วยงานจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้ หน่วยงานอาจใช้ราคา

ซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า ในกรณีที่หน่วยงานมีตราสารที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดมาก่อน หน่วยงานสามารถใช้ราคาที่ผู้ออกตราสารเสนอขายเป็นทอดแรก เช่น ในกรณีที่ผู้ออกตราสารเสนอขายหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดเป็นครั้งแรก

การด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขาย

๕๗. หน่วยงานต้องบันทึกการด้อยค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายทันทีที่มีหลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์นั้นด้อยค่า โดยการบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หากหน่วยงานมีบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เผื่อขายที่แสดงอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องโอนบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าว เป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าทันทีที่เกิด แต่หากหน่วยงานมีบัญชีส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องกลับบัญชีส่วนเกินทุนดังกล่าวในการบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนก่อนที่จะบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๕๘. หลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์เผื่อขายเกิดการด้อยค่า มีดังต่อไปนี้

(ก) กิจการหรือหน่วยงานที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงิน

(ข) กิจการหรือหน่วยงานที่ออกหลักทรัพย์ผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญา

(ค) มีความเป็นไปได้สูงที่กิจการผู้ออกหลักทรัพย์จะล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ

(ง) หลักทรัพย์นั้นไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องอีกต่อไปเนื่องจากปัญหาทางการเงิน

การแสดงรายการเงินลงทุน

งบแสดงฐานะการเงิน

๕๙. ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภทเงินลงทุนเป็นเงินลงทุนระยะสั้นหรือเงินลงทุนระยะยาว และต้องแสดงเงินลงทุนระยะสั้นเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและแสดงเงินลงทุนระยะยาวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

๖๐. เงินลงทุนระยะสั้น หมายถึง เงินลงทุนที่หน่วยงานตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ได้แก่

(ก) เงินลงทุนในตราสารหนี้

(๑) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดซึ่งจะครบกำหนดภายใน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักค่าเผื่อการด้อยค่า

(๒) ตราสารหนี้ในความต้องการของตลาดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น

(๓) ตราสารหนี้ในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเผื่อการด้อยค่า การวัดมูลค่ายุติธรรมไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น

(ข) เงินลงทุนในตราสารทุน

(๑) ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนทั่วไปเฉพาะรายการที่หน่วยงานมีการตกลง หรือเจรจาถึงขั้นตกลงซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนตราสารดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการหรือหน่วยงานอื่น ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่า

(๒) ตราสารทุนในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม

(๓) ตราสารทุนในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเผื่อการด้อยค่า

๖๑. เงินลงทุนระยะยาว หมายถึง เงินลงทุนที่หน่วยงานตั้งใจจะถือไว้เกิน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ได้แก่

(ก) เงินลงทุนในตราสารหนี้

(๑) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักค่าเผื่อการด้อยค่า

(๒) ตราสารหนี้ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเผื่อการด้อยค่า

(ข) เงินลงทุนในตราสารทุน

(๑) ตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมและหน่วยงานร่วม ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่า

(๒) ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด นอกจากรายการในย่อหน้าที่ ๖๑.๒.๑ ซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนทั่วไป ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่า

(๓) ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเผื่อการด้อยค่า

๖๒. ตามปกติ เงินลงทุนระยะยาวแต่ละรายการมีความสำคัญต่อหน่วยงานผู้ลงทุน ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องพิจารณาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนระยะยาวเป็นแต่ละรายการเพื่อดูความเหมาะสมของราคาตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๖๓. รายการต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินสำหรับงวด

(ก) รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยาว

(ข) รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาวที่คำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๖๕ ถึง ๖๖

(ค) รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนระยะสั้นที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

(ง) รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

(จ) รายการขาดทุนจากการด้อยค่า และกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

๖๔. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มิได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ที่เกิดจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องรับรู้รายได้จากเงินลงทุนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินแต่ละงวดตามปกติโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงแม้ว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่ารายได้นั้นจะเป็นเงินปันผลหรือดอกเบี้ยรับ ซึ่งรวมค่าตัดจำหน่ายของส่วนเกินหรือส่วนลดที่มีอยู่ของเงินลงทุน รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุนต้องรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที

การจำหน่ายเงินลงทุน

๖๕. ในการจำหน่ายเงินลงทุน หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หน่วยงานต้องบันทึกกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่ายเพื่อรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเงินลงทุนในกรณีของหลักทรัพย์เผื่อขาย

๖๖. หากหน่วยงานจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกรายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน

การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

๖๗. หน่วยงานต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้

(๑) สำหรับการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที

(๒) สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที

(๓) สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เผื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกัน

(๔) สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

(๕) สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เผื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุม หน่วยงานต้องใช้ราคาทุน ในการบันทึกบัญชีพร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เผื่อขายเสมือนกับหน่วยงานได้บันทึกหลักทรัพย์ดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุมมาตั้งแต่แรก

(๖) สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วมไปเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

(ข) การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด

(๑) สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวไปเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วม หน่วยงานต้องใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี

(๒) สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วมไปเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว หน่วยงานต้องใช้ราคาตามบัญชีของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นราคาโอนเปลี่ยน หากเงินลงทุนส่วนที่จำหน่ายไปมีราคาขายต่ำกว่าราคาตามบัญชี หน่วยงานต้องพิจารณาว่าเงินลงทุนส่วนที่เหลือด้อยค่าหรือไม่เพื่อรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

๖๘. ตามปกติ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากหน่วยงานต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุนนับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้หน่วยงานต้องโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนบางประเภทต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ เช่น การโอนเปลี่ยนระหว่างหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เผื่อขายต้องมีหลักฐานสนับสนุนในเวลาต่อมาว่าหน่วยงานได้ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

การเปิดเผยข้อมูล

๖๙. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(ก) นโยบายการบัญชีสำหรับ

(๑) การกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน

(๒) ข้อเท็จจริงที่ว่าหน่วยงานใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อนในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย

(๓) การบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนระยะสั้น

(ข) รายการที่มีสาระสำคัญที่รวมอยู่ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินดังต่อไปนี้

(๑) รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยาว

(๒) จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท

(๓) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เผื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

(๔) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท

(๕) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป

(ค) การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า และลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น

(ง) หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เผื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยแสดงแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้

(๑) มูลค่ายุติธรรม

(๒) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า

(๓) จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

(๔) ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญาโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด เช่น ภายใน ๑ ปี ภายใน ๒ ถึง ๕ ปี หรือภายใน ๖ ถึง ๑๐ ปี

๗๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(ก) จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยน

(ข) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น

(ค) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น

(ง) สถานการณ์ตามย่อหน้าที่ ๑๑ ที่ทำให้หน่วยงานขายหรือโอนเปลี่ยนตราสารนั้น

๗๑. ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของหน่วยงานร่วม ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลรายกิจการหรือหน่วยงาน หรือข้อมูลของทั้งกลุ่มกิจการซึ่งรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม หนี้สินรวม รายได้ และกำไรหรือขาดทุน

๗๒. รายละเอียดของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมและเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมที่สำคัญ รายชื่อของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกลงทุน และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งกิจการหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของและสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ รวมทั้งวิธีการบัญชีที่ใช้บันทึกเงินลงทุน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๗๓. ในการนำนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาใช้ปฏิบัติเป็นครั้งแรก ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการเดิมโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยใช้มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนก่อนวันที่เริ่มถือปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นราคาทุนใหม่

วันถือปฏิบัติ

๗๔. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป