



กรมบัญชีกลาง

The Comptroller General's Department (CGD)

มาตรฐานการบัญชีและนโยบายการจัดทำบัญชี สำหรับหน่วยงานภาครัฐ

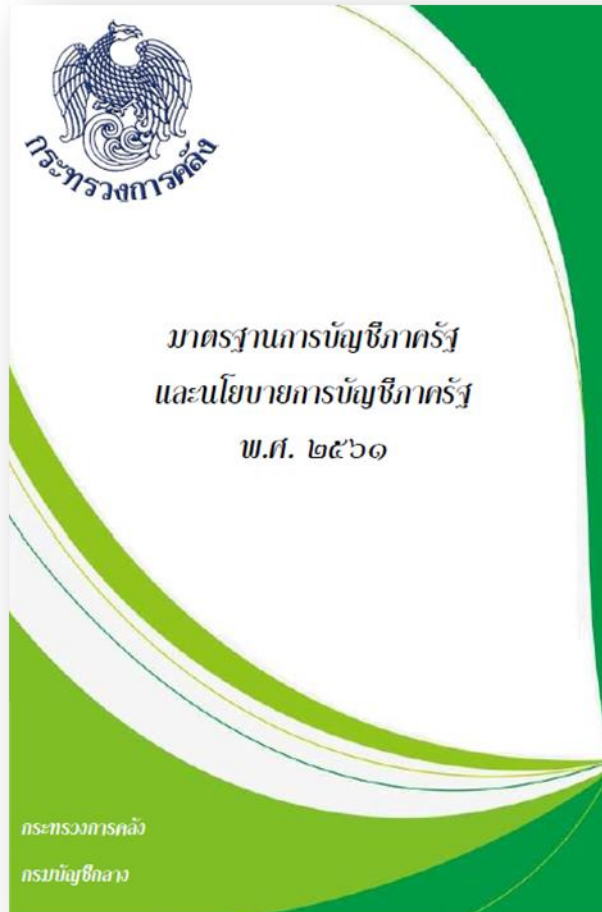


มาตรา ๖๘ แห่ง พ.ร.บ. วินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

- วรรคหนึ่ง - ให้กระทรวงการคลังกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
- วรรคสอง - **ให้หน่วยงานของรัฐที่มีใช้รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียน** จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐตามวรรคหนึ่ง
- วรรคสาม - **ในกรณีหน่วยงานของรัฐที่เป็นรัฐวิสาหกิจ** ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- วรรคสี่ - **ในกรณีหน่วยงานของรัฐที่เป็นทุนหมุนเวียน** ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามกฎหมายว่าด้วยทุนหมุนเวียนกำหนด



มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ



- หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ว ๒๒๓)
- มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
 - ๑) ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน
 - ๒) ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (ว ๒๒๓)
 - ๓) ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
 - ๔) ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (ว ๔๔๕)
 - ๔) ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ
 - ๕) ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า
 - ๖) ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน
 - ๗) ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - ๘) ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
 - ๑๐) ฉบับที่ ๒๓ เรื่อง รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน (ว ๕๗๘)
 - ๑๑) ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- นโยบายการบัญชีภาครัฐ
 - ๑) เรื่อง เงินลงทุน
 - ๒) เรื่อง บัตรภาษี (ว ๒๒๓)

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

วัตถุประสงค์

๑. เพื่อให้หน่วยงานของรัฐใช้เป็นแนวทางในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำรายงานการเงิน เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และเป็นไปในกรอบมาตรฐานเดียวกัน เพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินรวมภาครัฐ
๒. เป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีในการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐ เพื่อแสดงความเห็นว่าได้จัดทำขึ้นภายใต้กรอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังกำหนด
๓. เพื่อช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงิน ซึ่งจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังกำหนด และสามารถนำรายงานการเงินมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันได้

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ขอบเขต



หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ซึ่งถือปฏิบัติกับหน่วยงานของรัฐ ตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๕ ที่มีใช้รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียน สำหรับรายการที่เกิดขึ้นทั่วไปตามปกติในหน่วยงานของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากแหล่งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ อย่างไรก็ดี หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ใช้กับรายการที่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว

หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities)

๑. ส่วนราชการ
๒. รัฐวิสาหกิจ
๓. องค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ
๔. องค์การมหาชน
๕. หุ้ณหมุ่ณเว็ี่ยนที่มืฐานะเป็นนืติบุคคล
๖. องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
๗. หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

การบังคับใช้



หน่วยงานของรัฐต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ เพื่อการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน ตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ อย่างไรก็ตาม **หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนดที่มีกิจกรรมการดำเนินงานอันมีลักษณะเป็นการเฉพาะ** เช่น การกำกับดูแลสถาบันการเงิน การกำกับดูแลตลาดทุน และการกำกับดูแลธุรกิจประกันภัยแตกต่างจากกิจกรรมการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐโดยทั่วไป อาจใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และนโยบายการบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยเฉพาะที่กำหนดไว้ตามกฎหมายของหน่วยงานนั้น รวมทั้งวิธีปฏิบัติทางบัญชีในระดับสากลที่ใช้กับกลุ่มของหน่วยงานประเภทเดียวกันที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ **โดยหน่วยงานต้องเปิดเผยการใช้มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน**

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

การรับรู้รายการ

คำนิยาม



เกณฑ์การรับรู้



หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

คำนิยาม

สินทรัพย์

- ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน

หนี้สิน

- ภาระผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต โดยที่การปลดปล่อยภาระนั้นคาดว่าจะส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรของหน่วยงานที่อยู่ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ

ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ

- มูลค่าส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของหน่วยงานหลังจากหักหนี้สิน

รายได้

- กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างงวดการรายงาน ซึ่งส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่ไม่รวมถึงการเพิ่มขึ้นที่เกี่ยวข้องกับส่วนสมทบจากผู้เป็นเจ้าของ

ค่าใช้จ่าย

- ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่ลดลงในงวดการรายงาน โดยอยู่ในรูปของกระแสไหลออก หรือการใช้ไปซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ หรือการก่อหนี้ต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อการลดลงในส่วนของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ทั้งนี้ ไม่รวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

คำนิยาม

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

- ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่หน่วยงานทั้งทางตรงและทางอ้อม

ศักยภาพในการให้บริการ

- ขีดความสามารถของสินทรัพย์ในการส่งผลทั้งทางตรงและทางอ้อมเพื่อช่วยให้การดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐเป็นไปตามวัตถุประสงค์



หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

เกณฑ์การรับรู้

๑. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

๒. สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ



หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

รายงานการเงิน

- หน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงาน ตามย่อหน้าที่ ๕ จะต้องจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
- รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ จะต้องแสดงภาพรวมของหน่วยงานต้นสังกัด และหน่วยงานภายใต้สังกัด ทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมทั้งการก่อหนี้ ทั้งนี้ เพื่อให้รายงานการเงินแสดงรายการที่ครอบคลุมทรัพยากรทั้งหมดที่หน่วยงานใช้ไปเพื่อก่อให้เกิดผลผลิตตามเป้าหมายของหน่วยงาน

รายงานการเงินรวม

- การจัดทำรายงานการเงินรวมของหน่วยงานของรัฐต้องรวมหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การควบคุมทุกแห่งของหน่วยงานของรัฐนั้น คือ ทุนหมุนเวียนที่ไม่เป็นนิติบุคคล หน่วยงานบริการรูปแบบพิเศษ และหน่วยงานที่อยู่ในความควบคุมลักษณะอื่นใดที่มีกฎหมายกำหนดให้จัดทำรายงานการเงินแยกต่างหาก โดยให้หน่วยงานทั้งกลุ่มที่ถือเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจจัดทำรายงานการเงินรวม ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๕ เรื่อง รายงานการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลใน
รายงานการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย

- ความเข้าใจได้
- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ความเชื่อถือได้
- การเปรียบเทียบกันได้

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน (ต่อ)

ความเข้าใจได้ หมายถึง ข้อมูลในรายงานการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้รายงานการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว
ข้อมูลที่ซับซ้อนแต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ก็ไม่ควรละเว้นที่จะแสดงในรายงานการเงิน จึงต้องมีข้อสมมติว่า ผู้ใช้รายงานการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ และการบัญชี

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน (ต่อ)

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายถึง ข้อมูลที่มีประโยชน์ ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน ข้อมูล จะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจได้ เมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้รายงานการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้รายงานการเงินได้ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูล ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลและความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้น

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน (ต่อ)

ความเชื่อถือได้ หมายถึง

- ข้อมูลที่ไม่มีความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ และต้องเป็นข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- การแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีจะต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ
- ข้อมูลที่มีความเป็นกลาง

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ความเชื่อถือได้ (ต่อ)

- หน่วยงานจะต้องใช้ความระมัดระวังในเรื่องความไม่แน่นอนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ หน่วยงานอาจแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าวโดยการเปิดเผยถึงลักษณะผลกระทบ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอน เพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และมีให้หนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป
- ข้อมูลในรายงานการเงินที่เชื่อถือได้ต้องมีความครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานการเงิน

การเปรียบเทียบกันได้ หมายถึง สามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกัน และยังสามารถเปรียบเทียบรายงานการเงินระหว่างหน่วยงาน ดังนั้น การวัดมูลค่า และการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงจำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในหน่วยงานเดียวกัน แต่ต่างรอบระยะเวลา

สินทรัพย์

การวัดมูลค่า

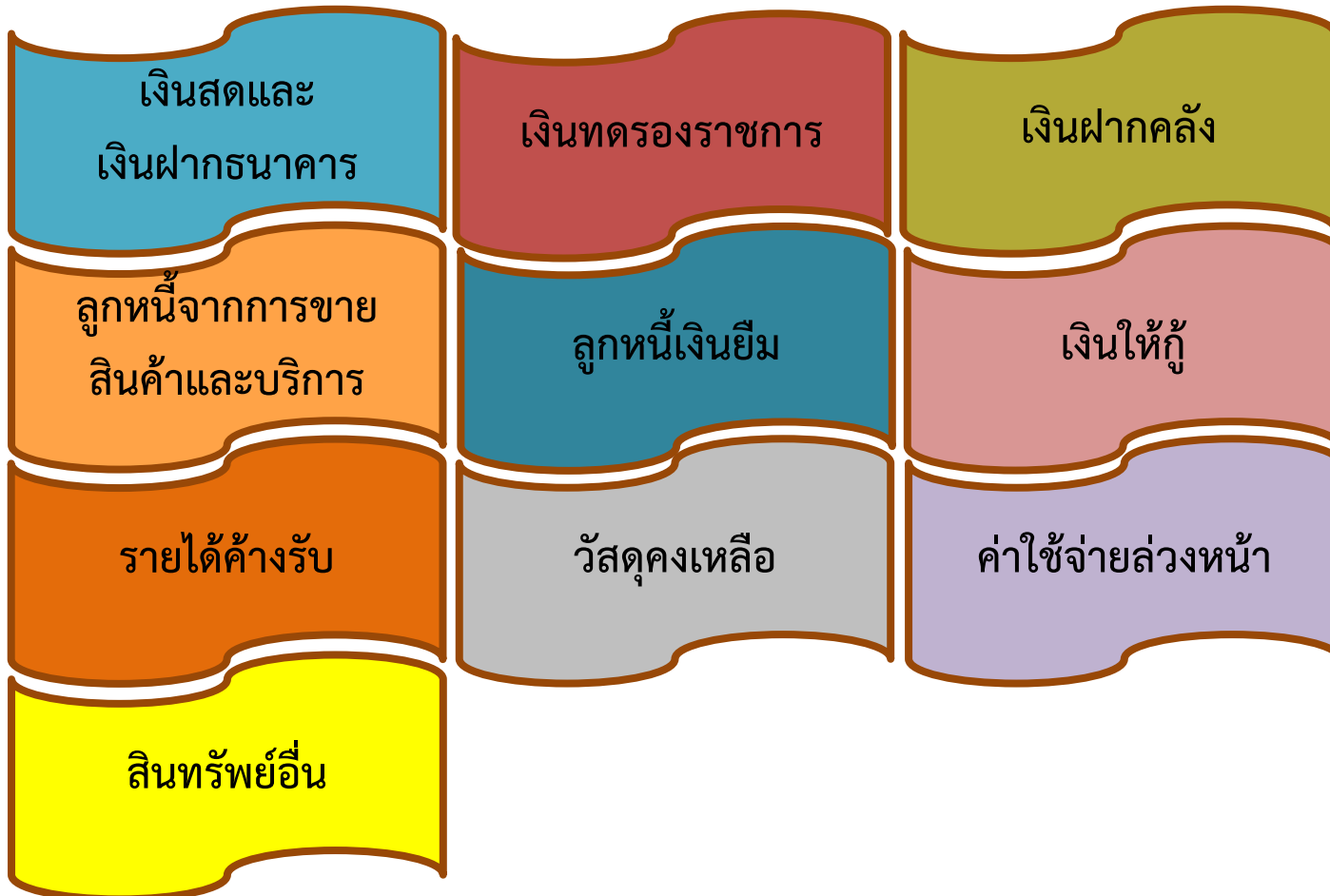
สินทรัพย์ที่มีการแลกเปลี่ยน
บันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์
ตาม**ราคาทุน**ที่เกิดขึ้นในการจัดหา
สินทรัพย์นั้น ราคาทุนดังกล่าว
รวมถึงค่าใช้จ่ายในการทำให้
สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมใช้
งานในครั้งแรก

สินทรัพย์ที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน
ให้บันทึกบัญชีโดยใช้
มูลค่ายุติธรรม
ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น



สินทรัพย์

รายการสินทรัพย์โดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่



หนี้สิน

ประมาณการหนี้สิน

หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระหน่วยงานจะรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินของหน่วยงานเมื่อประมาณการหนี้สินนั้นทำให้หน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบันแล้ว และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น รวมทั้งสามารถประมาณมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย

หนี้สิน

ประมาณการหนี้สิน (ต่อ)

ผลของเหตุการณ์ในอดีตทำให้หน่วยงานมีภาระผูกพัน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินแล้ว หน่วยงานจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินดังกล่าว ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น แต่หากหน่วยงานไม่น่าจะมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน ก็ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญ ในกรณีที่หน่วยงานรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน และปรับปรุงประมาณการหนี้สินให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น และหน่วยงานจะต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันนั้นไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป

หนี้สิน

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

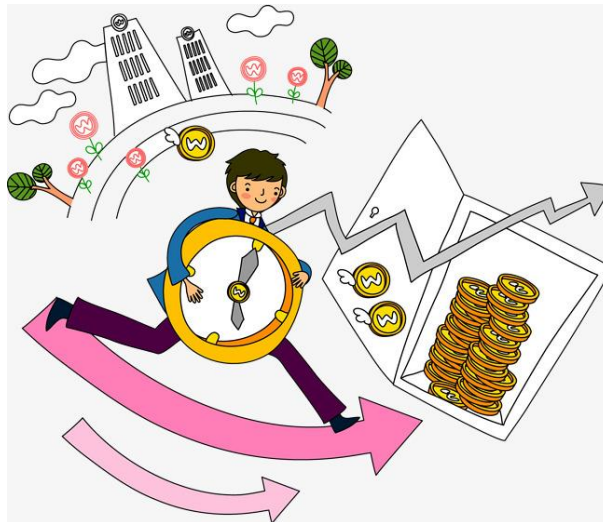
- ภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต
- ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ไม่สามารถบันทึกรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอน

หน่วยงานไม่ต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญ

หนี้สิน

การวัดมูลค่าหนี้สิน

โดยทั่วไปหนี้สินควรวัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น



หนี้สิน

รายการหนี้สินโดยทั่วไปของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่

เจ้าหนี้

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

รายได้รับล่วงหน้า

รายได้แผ่นดิน
รอนำส่งคลัง

เงินอุดหนุนราชการ
รับจากคลัง

เงินรับฝาก

เงินกู้

ประมาณการหนี้สิน

หนี้สินอื่น

ส่วนทุน/สินทรัพย์สุทธิ

รัฐบาลจะถือส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานแทนประชาชน
ส่วนทุนหรือสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานโดยทั่วไปประกอบด้วย

ทุน

รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม



รายได้

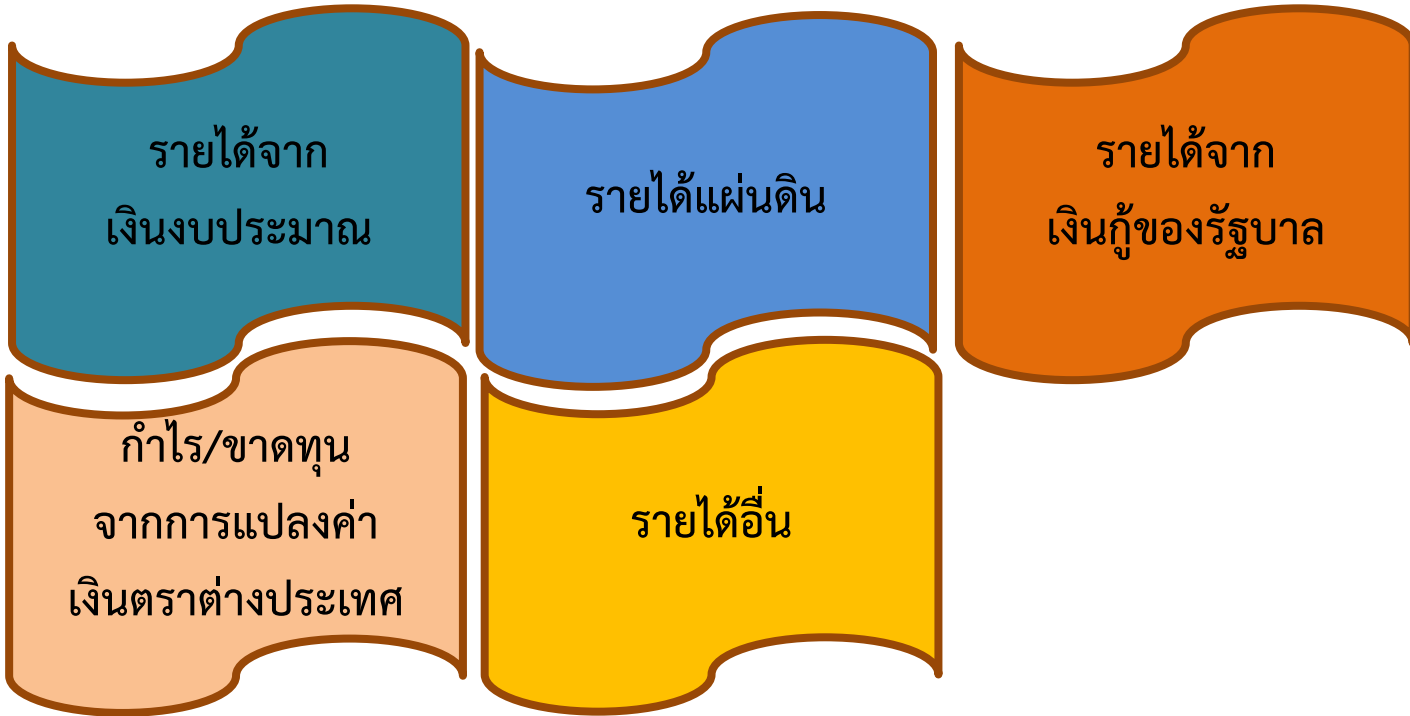
การวัดมูลค่ารายได้

รายได้ควรวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับหลังจากหักส่วนลดต่าง ๆ (ถ้ามี)



รายได้

รายได้อาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้



ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้

