

## ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดิน

ด้วยพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง บัญญัติให้กระทรวงการคลังกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ และมาตรา ๗๓ บัญญัติให้กระทรวงการคลังจัดทำบัญชีการเงินแผ่นดินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดิน”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดิน ให้เป็นไปตามที่แนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑

อภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ  
สำหรับบัญชีการเงินแผ่นดิน

กระทรวงการคลัง  
กรมบัญชีกลาง  
กองบัญชีภาครัฐ

กันยายน ๒๕๖๑

## บทนำ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๖๒ วรรคแรก บัญญัติว่า รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัด เพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐมีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืน ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และจัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม และวรรคสอง บัญญัติว่า กฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐอย่างน้อยต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับกรอบการดำเนินการทางการเงินการคลังและงบประมาณของรัฐ การกำหนดวินัยทางการเงินการคลังด้านรายได้และรายจ่ายทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ การบริหารทรัพย์สินของรัฐและเงินคงคลัง และการบริหารหนี้สาธารณะ จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ขึ้น ซึ่งในหมวด ๔ มาตรา ๗๓ ของพระราชบัญญัติฯ ฉบับดังกล่าวกำหนดให้กระทรวงการคลังจัดทำบัญชีการเงินแผ่นดินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ สำหรับการจัดทำรายงานการเงินแผ่นดินในปัจจุบัน จัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์คงค้างแบบผสม (Modified Accrual Basis) โดยใช้บัญชีชุดรัฐบาลเป็นหลักในการจัดทำ ตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๒๕ สิงหาคม ๒๕๕๒ ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดิน เพื่อใช้สำหรับการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดิน ที่เกี่ยวข้องกับการรับ - จ่ายเงินคงคลัง รวมทั้งรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินของรัฐบาลที่เกิดจากการบริหารจัดการแทนรัฐบาล เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สาธารณะของสำนักงานบริหารหนี้สาธารณะ เงินลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ และที่ดินราชพัสดุของกรมธนารักษ์ เป็นต้น

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดิน ประกอบด้วยรายการที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการจัดทำรายงานการเงินแผ่นดิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนทุน รายได้ และค่าใช้จ่าย โดยในแต่ละส่วนจะกล่าวถึง เกณฑ์การรับรู้ การวัดมูลค่า และการจัดประเภทแต่ละองค์ประกอบในงบการเงิน

สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ ..... ๑

ขอบเขต ..... ๒

คำนิยาม ..... ๓

หลักการและนโยบายการบัญชีทั่วไป ..... ๔-๑๐

    การบัญชีตามหลักเกณฑ์คงค้างแบบผสม ..... ๔

    รอบระยะเวลาบัญชี ..... ๕

    รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ..... ๖-๑๐

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ ..... ๑๑-๓๐

    การรับรู้สินทรัพย์ ..... ๑๑-๑๓

    การวัดมูลค่าสินทรัพย์ ..... ๑๔-๑๕

    ประเภทของสินทรัพย์ ..... ๑๖

    นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท ..... ๑๗-๓๐

        เงินสด ..... ๑๗

        เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย ..... ๑๘

        เงินฝากสถาบันการเงิน ..... ๑๙

        ลูกหนี้เงินตราของราชการ ..... ๒๐

        เงินให้กู้ ..... ๒๑

        รายได้รัฐบาลค้างรับ ..... ๒๒

        เงินลงทุน ..... ๒๓-๒๘

        ที่ดินราชพัสดุ ..... ๒๙

        สินทรัพย์อื่น ..... ๓๐

หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน ..... ๓๑-๕๑

    การรับรู้หนี้สิน ..... ๓๑-๓๔

    หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ..... ๓๕

    หนี้สาธารณะ ..... ๓๖

    การวัดมูลค่าหนี้สิน ..... ๓๗

    ประเภทของหนี้สิน ..... ๓๘

    นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท ..... ๓๙-๔๗

        ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ..... ๓๙

        เงินรับฝาก ..... ๔๐

        เงินกู้ ..... ๔๑-๔๕

ดอกเบี้ยจ่าย – รับล่วงหน้า.....	๔๖
หนี้สินอื่น.....	๔๗
นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท.....	๔๘-๕๑
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน.....	๔๘
ทุน.....	๔๙
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม.....	๕๐
กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุน.....	๕๑
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้.....	๕๒-๖๕
การรับรู้รายได้.....	๕๒-๕๔
การวัดมูลค่ารายได้.....	๕๕-๕๖
ประเภทของรายได้.....	๕๗
นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท.....	๕๘-๖๕
รายได้แผ่นดิน.....	๕๘
รายได้แผ่นดินถอนคืนจากคลัง.....	๕๙
รายได้จากการอุดหนุน.....	๖๐
รายได้ดอกเบี้ยเงินให้กู้.....	๖๑
ส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรตัดจำหน่าย.....	๖๒-๖๓
กำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน.....	๖๔
รายได้อื่น.....	๖๕
หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย.....	๖๖-๗๕
การรับรู้ค่าใช้จ่าย.....	๖๖-๖๘
ประเภทของค่าใช้จ่าย.....	๖๙
นโยบายการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท.....	๗๐-๗๖
รายจ่ายจากเงินงบประมาณ.....	๗๐
เงินงบประมาณเบิกเกินส่งคืน.....	๗๑
ดอกเบี้ยจ่าย.....	๗๒
ค่าธรรมเนียมเงินกู้.....	๗๓
ค่าใช้จ่ายอุดหนุน-หน่วยงานภาครัฐ.....	๗๔
ค่าใช้จ่ายอื่น.....	๗๕
วันที่ปฏิบัติ.....	๗๖

## วัตถุประสงค์

- มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดินนี้กำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ ดังนี้
  - เพื่อให้กระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางใช้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินแผ่นดินได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม
  - เพื่อเป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีในการตรวจสอบรายงานการเงินแผ่นดินและแสดงความเห็นว่าได้จัดทำขึ้นภายใต้กรอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดินที่กระทรวงการคลังกำหนด

## ขอบเขต

- มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดินนี้จัดทำขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์คงค้างแบบผสม (Modified Accrual Basis) ตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๒๕ สิงหาคม ๒๕๕๒ โดยมีแนวทางการจัดทำ คือ
  - ใช้ข้อมูลบัญชีจากชุดรัฐบาลที่แสดงการรับจ่ายเงินคงค้างของรัฐบาลเป็นหลัก ซึ่งครอบคลุมถึงรายการที่เกิดจากรายได้แผ่นดิน เงินงบประมาณ และเงินนอกงบประมาณที่ส่วนราชการฝากไว้กับกระทรวงการคลัง
  - รวบรวมข้อมูลที่มีสาระสำคัญเฉพาะสินทรัพย์และหนี้สินของรัฐบาลและนำมาปรับในบัญชีชุดรัฐบาล โดยข้อมูลเหล่านี้มาจากส่วนราชการที่ทำหน้าที่บริหารจัดการแทนรัฐบาล ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สาธารณะ ข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนของรัฐบาล ข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินราชพัสดุ

## คำนิยาม

- คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดินนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เกณฑ์คงค้างแบบผสม	หมายถึง	การแสดงผลสินทรัพย์และหนี้สินของรัฐบาล และรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่มีการรับและจ่ายเงินสด รวมทั้งรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้ค้างรับ ปรับเพิ่มเติมด้วยรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์และหนี้สินของรัฐบาลที่ไม่มีการรับจ่ายเงินสด โดยใช้เกณฑ์ราคาทุนในการวัดมูลค่า ยกเว้นที่เปิดเผยไว้เฉพาะเรื่องในนโยบายบัญชี
รายการเทียบเท่าเงินสด	หมายถึง	เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูงซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนเงินที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกับมูลค่าเดิม ซึ่งความแตกต่างในมูลค่าดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญ

สินทรัพย์	หมายถึง	ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของรัฐบาลซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่รัฐบาล
สินทรัพย์หมุนเวียน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่มีลักษณะข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อ ดังนี้ ๑) เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด ๒) สินทรัพย์ที่รัฐบาลคาดว่าจะรับรู้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น หรือเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานปกติของรัฐบาล
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยามของสินทรัพย์หมุนเวียน
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หนี้สิน	หมายถึง	มูลค่าสุทธิคงเหลือในสินทรัพย์ของรัฐบาลหลังหักหนี้สินแล้ว ภาระผูกพันในปัจจุบันของรัฐบาลซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต โดยที่การปลดเปลื้องภาระนั้นคาดว่าจะส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรของรัฐบาลที่อยู่ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ
หนี้สินหมุนเวียน	หมายถึง	หนี้สินที่มีลักษณะข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้ ๑) รัฐบาลคาดว่าจะชำระหนี้สินภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานปกติของรัฐบาล ๒) หนี้สินถึงกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือน นับจากวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน
หนี้สินไม่หมุนเวียน	หมายถึง	หนี้สินที่ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยามของหนี้สินหมุนเวียน
หลักทรัพย์เพื่อขาย	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและในขณะเดียวกันไม่ถือเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดหลักทรัพย์เพื่อขายสามารถแยกเป็นเงินลงทุนระยะสั้นหรือเงินลงทุนระยะยาว
หลักทรัพย์หรือเงินลงทุน ในความต้องการของตลาด	หมายถึง	หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนอื่นที่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง จึงทำให้สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์หรือเงินลงทุนนั้นได้ทันที มูลค่ายุติธรรมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ในทันทีหากราคาขายหรือราคาเสนอซื้อหรือเสนอขาย มีการเผยแพร่ที่เป็นปัจจุบันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือตลาดหลักทรัพย์อื่นที่ทำการเผยแพร่ราคาต่อสาธารณชน

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	หมายถึง	ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่รัฐบาลทั้งทางตรงและทางอ้อม
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่มีการตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินในขณะที่ยังสองฝ่ายมีความรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
มูลค่าที่ตราไว้	หมายถึง	ราคาที่ตราไว้บนเหรียญ ธนบัตร พันธบัตร ตั๋วเงิน หุ้นกู้หรือหลักทรัพย์อื่น โดยไม่รวมดอกเบี้ยหรือเงินปันผลสะสม ราคาที่ตราไว้ไม่จำเป็นต้องเท่ากับราคาที่น่าออกขายหรือราคาที่ไถ่คืนในเวลาต่อมา
ราคาทุน	หมายถึง	การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกเปลี่ยนมา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน
รายได้	หมายถึง	กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างงวดการรายงานซึ่งส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่ไม่รวมถึงการเพิ่มขึ้นที่เกี่ยวข้องกับส่วนสมทบจากผู้เป็นเจ้าของ
ค่าใช้จ่าย	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่ลดลงในงวดการรายงาน โดยอยู่ในรูปของกระแสไหลออกหรือการใช้ไปซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ หรือการก่อหนี้ต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อการลดลงในส่วนของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ทั้งนี้ไม่รวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของทั้งหลาย
หน่วยงานที่ถูกควบคุม	หมายถึง	กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการซึ่งไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล
หน่วยงานร่วม	หมายถึง	กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัทที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญของรัฐบาลและไม่ถือเป็นหน่วยงานที่ถูกควบคุม



อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ หมายถึง การมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

## หลักการและนโยบายการบัญชีทั่วไป

### การบัญชีตามหลักเกณฑ์คงค้างแบบผสม

๔ ให้กระทรวงการคลังจัดทำรายงานการเงินแผ่นดินตามหลักเกณฑ์คงค้างแบบผสม (Modified Accrual Basis) โดยใช้ข้อมูลบัญชีชุดรัฐบาลเป็นหลักในการจัดทำ ซึ่งจะแสดงการรับจ่ายเงินคงค้างของรัฐบาลเป็นหลัก โดยรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่มีการรับและจ่ายเงินสด รวมทั้งรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้ค้างรับ ปรับเพิ่มเติมด้วยรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์และหนี้สินของรัฐบาลที่ไม่มีการรับจ่ายเงินสด โดยใช้เกณฑ์ราคาทุนในการวัดมูลค่า ยกเว้นที่เปิดเผยไว้เฉพาะเรื่องในนโยบายบัญชี

### รอบระยะเวลาบัญชี

๕ รายงานการเงินแผ่นดินจะจัดทำขึ้นสำหรับระยะเวลาบัญชีหนึ่งปี โดยใช้ปีงบประมาณเป็นเกณฑ์ คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน ของปีถัดไป

### รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

๖ การบันทึกรายการครั้งแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้บันทึกเป็นสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น การกู้ยืมด้วยจำนวนเงินที่ต้องชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

๗ ณ วันสิ้นงวดการรายงาน ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (เช่น เงินสด และสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่จะต้องชำระเป็นตัวเงินที่แน่นอน) แปลงค่าเป็นเงินบาท โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน (อัตราปิด) ณ วันสิ้นปีงบประมาณ (วันทำการ) ตามประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย ส่วนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้รายงานโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราแลกเปลี่ยน ณ ขณะที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น

๘ อัตราปิด หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยน ณ สิ้นวันของปีงบประมาณ (วันทำการ) ซึ่งมีทั้งอัตราซื้อและอัตราขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้

๙ ในกรณีที่มีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้แปลงยอดการชำระเงินให้เป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

๑๐ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากรายการระหว่างปีและการแปลงค่าสินทรัพย์ หนี้สิน ในวันสิ้นงวดบัญชีรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย โดยแสดงรายการไว้ภายใต้หัวข้อกำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์

### การรับรู้สินทรัพย์

- ๑๑ การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นสินทรัพย์จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ คือ
- ๑๑.๑ ความหมายของสินทรัพย์ ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ
  - ๑๑.๒ เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ ดังนี้
    - (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รัฐบาลจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ
    - (ข) มูลค่าของสินทรัพย์นั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
- ๑๒ ตามคำนิยามของสินทรัพย์ในย่อหน้าที่ ๓ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต สำหรับสินทรัพย์ในภาครัฐให้หมายความรวมถึงศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ด้วย การพิจารณาว่าสินทรัพย์ใดอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ให้พิจารณาว่ารัฐบาลสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือควบคุมศักยภาพในการให้บริการที่จะเกิดจากการใช้สินทรัพย์นั้นได้หรือไม่ ซึ่งเป็นการพิจารณาที่กว้างกว่าการพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่เป็นการพิจารณาถึงการควบคุมขีดความสามารถในการใช้สินทรัพย์ เพื่อให้การดำเนินงานของรัฐบาลบรรลุวัตถุประสงค์ไม่ว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดเข้าในอนาคตหรือไม่ก็ตามหรืออาจกล่าวได้ว่า รัฐบาลจะสามารถควบคุมสินทรัพย์ได้หากสามารถกระทำการซื้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
- ๑๒.๑ ใช้สินทรัพย์นั้นในการผลิตผลผลิตของรัฐบาล
  - ๑๒.๒ ได้รับประโยชน์จากการขายสินทรัพย์นั้น
  - ๑๒.๓ คิดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์นั้น
  - ๑๒.๔ สามารถอนุญาตหรือปฏิเสธการใช้สินทรัพย์นั้นจากหน่วยงานอื่นหรือบุคคลอื่น
- ๑๓ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ หมายถึง การมีโอกาสมากที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่รัฐบาล และโอกาสนั้นต้องสามารถแสดงให้เห็นได้โดยมีหลักฐานประกอบหรือแสดงอยู่บนแนวคิดที่สมเหตุสมผล เช่น แสดงยอดลูกหนี้เป็นสินทรัพย์ ณ วันที่มีการจัดทำรายงานเมื่อมีหลักฐานแสดงให้เห็นถึงโอกาสหรือความเป็นไปได้อย่างไรจะได้รับชำระหนี้ นั้น ถึงแม้ว่าในอนาคตอาจมีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในลูกหนี้ก็ตาม แต่ ณ เวลาที่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามีโอกาสมากที่จะเกิดขึ้นก็ให้ถือว่าผ่านเกณฑ์ความเป็นไปได้ตามเกณฑ์การรับรู้ของสินทรัพย์

### การวัดมูลค่าสินทรัพย์

- ๑๔ รัฐบาลจะบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ตามราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์นั้น ราคาทุนดังกล่าว รวมถึงค่าใช้จ่ายในการทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานในครั้งแรกด้วย
- ๑๕ สินทรัพย์อื่นนอกจากเงินสดที่รัฐบาลได้มาโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายหรือเสียค่าใช้จ่ายน้อยมากเสมือนได้เปล่า เช่น ได้มาจากการรับบริจาค หรือได้รับความช่วยเหลือจากหน่วยงานอื่น ให้บันทึกบัญชีโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น

## ประเภทของสินทรัพย์

- ๑๖ สินทรัพย์อาจจัดแบ่งตามสภาพคล่องของสินทรัพย์ โดยแบ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รายการสินทรัพย์โดยทั่วไปของรัฐบาล ได้แก่
- (ก) เงินสด
  - (ข) เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย
  - (ค) เงินฝากสถาบันการเงิน
  - (ง) ลูกหนี้เงินตราของราชการ
  - (จ) เงินให้กู้
  - (ฉ) รายได้รัฐบาลค้างรับ
  - (ช) เงินลงทุน
  - (ซ) ที่ดินราชพัสดุ
  - (ณ) สินทรัพย์อื่น

## นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

### เงินสด

- ๑๗ เงินสด หมายถึง เงินสด ณ กรมธนารักษ์และเช็ค รัฐบาลจะรับรู้เงินสดในราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ และแสดงรายการดังกล่าวไว้ในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

### เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย

- ๑๘ เงินฝากธนาคารแห่งประเทศไทย คือ เงินฝากกระแสรายวันที่กระทรวงการคลังเปิดบัญชีไว้ ตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลังเพื่อฝากเงินของรัฐบาล รวมถึงเงินฝากของสำนักงานบริหารหนี้สาธารณะ ที่เปิดบัญชีไว้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นมิใช่เงินคงคลัง และให้แสดงรายการเงินฝากธนาคาร แห่งประเทศไทยในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในงบแสดงฐานะการเงิน

### เงินฝากสถาบันการเงิน

- ๑๙ เงินฝากสถาบันการเงิน หมายถึง เงินฝากธนาคารของไทยของกรมบัญชีกลางทั้งของส่วนกลาง และส่วนภูมิภาค ที่เปิดไว้ให้ส่วนราชการนำเงินที่ต้องส่ง หรือฝากคลังมาฝากเข้าบัญชี ก่อนโอนไปเข้า เงินคงคลัง และให้แสดงรายการเงินฝากสถาบันการเงินในเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ในงบแสดงฐานะการเงิน

### ลูกหนี้เงินตราของราชการ

- ๒๐ ลูกหนี้เงินตราของราชการ หมายถึง จำนวนเงินตราของราชการที่ส่วนราชการได้รับจากรัฐบาลไม่ว่าจะเป็นเงินตราของราชการที่ได้รับเพื่อสำรองเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานภายในหน่วยงานตามวงเงิน ที่ได้รับอนุมัติ ซึ่งส่วนราชการจะต้องนำส่งคืนคลังตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยเงินตราของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๗ เมื่อหมดความจำเป็นต้องใช้หรือเมื่อยุบเลิกหน่วยงาน หรือเงินตราของราชการที่ส่วนราชการ ได้รับเพื่อนำไปใช้จ่ายก่อนตามวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น เงินตราของราชการเพื่อโครงการเงินกู้ จากต่างประเทศ เงินตราของราชการเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติ แล้วรอเบิกเงินกู้หรือเงินงบประมาณ มาชดใช้คืนภายหลังตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยเงินตราของราชการ รัฐบาลจะบันทึกรับรู้

ลูกหนี้เงินตราของราชการเมื่อได้จ่ายเงิน และให้แสดงรายการลูกหนี้เงินตราของราชการเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน หรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงินของรัฐบาล โดยแสดงรายละเอียดของลูกหนี้เงินตราของราชการแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## เงินให้กู้

๒๑ เงินให้กู้ หมายถึง เงินที่รัฐบาลให้หน่วยงานรัฐวิสาหกิจกู้ยืมต่อจากเงินที่รัฐบาลกู้ เป็นเงินให้กู้ตามพระราชบัญญัติการบริหารหนี้สาธารณะ พ.ศ. ๒๕๔๘ ที่กู้มาเพื่อใช้จ่ายลงทุนในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ และส่วนหนึ่งเกิดจากการที่รัฐบาลชำระหนี้แทนรัฐวิสาหกิจและตั้งรัฐวิสาหกิจเป็นลูกหนี้ รวมถึงเงินที่โอนไปให้กองทุนบริหารเงินกู้เพื่อการปรับโครงสร้างหนี้สาธารณะและพัฒนาตราสารหนี้ในประเทศ เพื่อนำไปบริหารให้เกิดดอกผลและนำไปสมทบชำระดอกเบี้ยพันธบัตรเงินให้กู้ อาจแบ่งเป็นเงินให้กูระยะสั้นและเงินให้กูระยะยาวที่มีกำหนดชำระคืนเกิน ๑ ปี เงินให้กู้แก่รัฐวิสาหกิจส่วนที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่มียอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปี แปลงค่าเป็นเงินบาทโดยใช้อัตราซื้อถั่วเฉลี่ย ณ วันสิ้นปีงบประมาณ (วันทำการ) ตามประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย โดยให้แสดงรายละเอียดเงินให้กู้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## รายได้รัฐบาลค้างรับ

๒๒ รายได้รัฐบาลค้างรับ หมายถึง จำนวนเงินรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานของรัฐจัดเก็บแทนรัฐบาล เช่น รายได้ภาษี รายได้ค่าธรรมเนียมและค่าปรับ เป็นต้น ซึ่งมีการจัดเก็บแล้วภายในปีงบประมาณ แต่ยังไม่ได้นำเงินส่งคลังได้ทันภายในวันสิ้นปีงบประมาณ รัฐบาลจะต้องรับรู้รายได้รัฐบาลค้างรับตามมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ และให้แสดงรายได้รัฐบาลค้างรับเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

## เงินลงทุน

๒๓ เงินลงทุน หมายถึง สินทรัพย์ที่รัฐบาลมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับรัฐบาล ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปันผล) ในรูปของราคาที่สูงขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อื่นที่รัฐบาลได้รับ เงินลงทุนแบ่งเป็นเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนระยะสั้น คือ เงินลงทุนที่รัฐบาลมีเจตนาที่จะถือไว้เพื่อหาผลประโยชน์ในระยะเวลาไม่เกิน ๑ ปี เงินลงทุนระยะสั้นอาจประกอบด้วย เงินฝากประจำระยะเวลาไม่เกิน ๑ ปี เงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ไม่ว่าจะเป็นประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เพื่อขาย หรือตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดภายใน ๑ ปี ถ้าเงินลงทุนนั้นรัฐบาลมีเจตนาจะถือไว้เพื่อหาผลประโยชน์ในระยะเวลาเกิน ๑ ปี จะจัดเป็นเงินลงทุนระยะยาว ได้แก่ เงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ประเภทหลักทรัพย์เพื่อขาย และตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ตราสารหนี้ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนทั่วไป และเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า รัฐบาลจะบันทึกเงินลงทุนเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ได้รับเงินลงทุนครั้งแรกในราคาทุน ราคาทุนของเงินลงทุน หมายถึง รายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่รัฐบาลจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม และค่าภาษีอากร

- ๒๔ ในกรณีที่เงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ให้รัฐบาลตีราคาเงินลงทุนหรือหลักทรัพย์ใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กล่าวคือ ถ้าเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค่า ให้รัฐบาลบันทึกผลต่างของราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในรายการรายได้สูงหรือต่ำกว่าค่าใช้จ่ายสุทธิในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หากเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายให้รัฐบาลบันทึกผลต่างดังกล่าวในรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน เป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนส่วนต่างดังกล่าวถือเป็นส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการแปลงมูลค่าของเงินลงทุน ซึ่งรัฐบาลตั้งפקไว้นั้นจะทั้งได้จำหน่ายหลักทรัพย์จึงจะรับรู้ส่วนต่างนั้นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
- ๒๕ ในกรณีที่เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่รัฐบาลจะถือจนครบกำหนด เช่น ตั๋วสัญญาใช้เงิน ตั๋วเงินคลัง เป็นต้น การวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าว ให้แสดงด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาเมื่อเริ่มแรกหักต้นทุนที่จ่ายคืนและบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้โดยใช้วิธีการตัดจำหน่าย ส่วนต่างตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ รัฐบาลต้องตัดจำหน่ายส่วนต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่าที่ตราไว้ของเงินลงทุนในตราสารหนี้ (ส่วนลดหรือส่วนเกินจากการได้มาซึ่งเงินลงทุน) ตลอดระยะเวลานับตั้งแต่วันที่ได้รับตราสารหนี้จนถึงวันครบกำหนด
- ๒๖ ในกรณีที่เป็นการลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด หรือเงินลงทุนทั่วไป ให้รัฐบาลวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าว ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- ๒๗ ในกรณีที่รัฐบาลนำเงินไปลงทุนในกิจการหรือหน่วยงาน ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท ไม่ว่าจะอยู่ภายใต้สิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญของรัฐบาลหรือไม่ ให้รัฐบาลวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม หรือเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมแล้วแต่กรณี
- ๒๘ ในกรณีที่รัฐบาลจำหน่ายเงินลงทุน รัฐบาลต้องบันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น โดยต้องบันทึกกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่ายเพื่อรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเงินลงทุนในกรณีของหลักทรัพย์เพื่อขาย หากรัฐบาลจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วนราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกรายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนชนิดเดียวกัน ต้องคำนวณโดยใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก สำหรับการแสดงรายการเงินลงทุนให้รัฐบาลแสดงเงินลงทุนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์หมุนเวียน และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงิน พร้อมทั้งแสดงรายละเอียดของเงินลงทุนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### ที่ดินราชพัสดุ

- ๒๙ ที่ดินราชพัสดุ หมายถึง ที่ดินของทางราชการตามกฎหมายเกี่ยวกับที่ราชพัสดุ รัฐบาลจะรับรู้ที่ดินราชพัสดุ ณ วันที่ได้มาด้วยราคาทุน หรือราคาประเมิน และปรับมูลค่าที่ดินตามราคาประเมินที่กรมธนารักษ์ประกาศใช้ โดยให้แสดงรายการที่ดินราชพัสดุเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

## สินทรัพย์อื่น

๓๐ สินทรัพย์อื่น หมายถึง สินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น รัฐบาลจะรับรู้สินทรัพย์อื่นเมื่อสินทรัพย์ประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๑๑ และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน แล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน

### การรับรู้หนี้สิน

- ๓๑ ในการพิจารณาว่ารายการใดจะบันทึกเป็นหนี้สิน จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่
- ๓๑.๑ ความหมายของหนี้สิน ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ
  - ๓๑.๒ เกณฑ์การรับรู้หนี้สิน ดังนี้
    - (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รัฐบาลจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น และ
    - (ข) มูลค่าของภาระผูกพันที่จะต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
- ๓๒ ตามคำนิยามดังกล่าว หนี้สินจะเกิดขึ้นเมื่อ
- ๓๒.๑ มีภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดจากเหตุการณ์ในอดีต กล่าวคือ มีเหตุการณ์ในอดีตที่ส่งผลให้เกิด “ภาระหน้าที่หรือความรับผิดชอบ” ต่อบุคคลหรือองค์กรใด ๆ และ
  - ๓๒.๒ ส่งผลกระทบทางการเงินในเชิงลบแก่รัฐบาล กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องก่อหนี้เพิ่มขึ้นหรือจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น
- ๓๓ ลักษณะสำคัญของหนี้สิน คือ ต้องเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของรัฐบาล ภาระผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดจากสัญญาข้อผูกมัดทางกฎหมาย หรือเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของรัฐบาล เช่น ในกรณีการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ของรัฐบาล ภาระผูกพันในปัจจุบันจะเกิดขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์หรือรายการในอดีตที่ทำให้รัฐบาลไม่สามารถใช้ดุลยพินิจ หรือใช้ดุลยพินิจได้น้อยมากที่จะหลีกเลี่ยงการสูญเสียทรัพยากรในอนาคต
- ๓๔ รัฐบาลจะรับรู้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากรัฐบาลเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ รัฐบาลไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สินหากคู่สัญญายังมีได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา

### หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- ๓๕ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
- ๓๕.๑ ภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งภาระผูกพันนี้จะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อได้รับการยืนยันจากการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ และเหตุการณ์ในอนาคตนั้นต้องเป็นเหตุการณ์ที่รัฐบาลไม่สามารถควบคุมได้ทั้งหมด

๓๕.๒ ภาระผูกพันในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ไม่สามารถบันทึกรับรู้เป็นหนี้สินได้ เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนว่ารัฐบาลจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น หรือไม่สามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

รัฐบาลไม่ต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากข้อมูลดังกล่าวมีนัยสำคัญสำหรับการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงิน เช่น รัฐบาลค้ำประกันการกู้เงินของรัฐวิสาหกิจ

### หนี้สาธารณะ

๓๖ หนี้สาธารณะ หมายถึง หนี้ที่กระทรวงการคลัง หน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจกู้ยืม หรือหนี้ที่กระทรวงการคลังค้ำประกัน (การค้ำประกันหมายความรวมถึงการอวัลตัวเงินด้วย) แต่ไม่รวมถึงหนี้ที่รัฐวิสาหกิจทำธุรกิจให้กู้ยืมเงินโดยกระทรวงการคลังไม่ได้ค้ำประกันการกู้เงิน จะทำเป็นสัญญาหรือออกตราสารหนี้ก็ได้ หนี้สาธารณะ ประกอบด้วยหนี้ที่รัฐบาลกู้โดยตรง หนี้ของรัฐวิสาหกิจที่ไม่เป็นสถาบันการเงิน หนี้รัฐวิสาหกิจที่เป็นสถาบันการเงิน (รัฐบาลค้ำประกัน) และหนี้สินหน่วยงานอื่นของรัฐ ให้รัฐบาลแสดงรายการหนี้ที่รัฐบาลกู้โดยตรงเป็นหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียน ตามลักษณะของหนี้สิน ภายใต้หัวข้อเงินกู้ยืมในงบแสดงฐานะการเงิน โดยหนี้ที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ จะบันทึกตามวันที่เกิดรายการด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศนั้น ๆ และแปลงค่าเป็นเงินบาทโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ สำหรับหนี้สาธารณะประเภทอื่น ๆ นั้น ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### การวัดมูลค่าหนี้สิน

๓๗ โดยทั่วไปหนี้สินควรวัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันนั้น

### ประเภทของหนี้สิน

- ๓๘ หนี้สินอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้
- (ก) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
  - (ข) เงินรับฝาก
  - (ค) เงินกู้
  - (ง) ดอกเบี้ยรับ - จ่ายล่วงหน้า
  - (จ) หนี้สินอื่น

### นโยบายการบัญชีสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท

#### ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

๓๙ ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย คือ จำนวนเงินค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันแต่ยังไม่ได้มีการจ่ายเงิน การจ่ายเงินจะกระทำในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ค่าใช้จ่ายดังกล่าวอาจเกิดจากข้อกำหนดของกฎหมาย ข้อตกลงในสัญญา หรือจากบริการที่ได้รับแล้ว เช่น ดอกเบี้ยค้างจ่าย

ค้ำจ่ายส่วนราชการ รัฐบาลจะรับรู้ค่าใช้จ่ายค้ำจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่าย โดยการประมาณค่าตามระยะเวลาที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น และให้รัฐบาลแสดงค่าใช้จ่ายค้ำจ่ายเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

## เงินรับฝาก

๔๐ เงินรับฝาก คือ จำนวนเงินที่กระทรวงการคลังหรือรัฐบาลได้รับฝากไว้จากหน่วยงานของรัฐ ทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาค อาจเป็นเงินนอกงบประมาณประเภทเงินฝาก เงินมัดจำประกันสัญญา หรือเงินอื่นใดซึ่งจะต้องจ่ายคืนให้เมื่อหน่วยงานขอเบิก รัฐบาลจะบันทึกเป็นหนี้สินไว้จนกว่าจะมีการจ่ายคืน โดยจะรับรู้เงินรับฝากเมื่อได้รับเงิน และให้แสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินประเภทหนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สินไม่หมุนเวียนแล้วแต่กรณี และหากรายการและจำนวนเงินมีสาระสำคัญ ให้เปิดเผยประเภทของเงินที่รับฝากไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## เงินกู้

๔๑ เงินกู้เป็นรายการแสดงจำนวนหนี้สินซึ่งเกิดจากการกู้ยืมของรัฐบาล โดยเป็นการกู้เพื่อวัตถุประสงค์ ดังนี้

- (ก) เพื่อชดเชยการขาดดุลงบประมาณ
- (ข) เพื่อพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม
- (ค) เพื่อปรับโครงสร้างหนี้ เพื่อให้หน่วยงานอื่นกู้ต่อ
- (ง) เพื่อพัฒนาตลาดตราสารหนี้ในประเทศ

ประเภทของเงินกู้ ได้แก่ พันธบัตร ตัวเงินคลัง ตัวสัญญาใช้เงิน และเงินกู้โดยการทำสัญญา (Term Loan) รัฐบาลจะรับรู้เงินกู้เมื่อมีการเบิกเงิน หรือเมื่อได้รับแจ้งจากแหล่งเงินกู้ว่าได้มีการเบิกจ่ายเงินกู้ให้กับหน่วยงานของรัฐโดยตรงในกรณีเป็นการกู้เงินแบบจ่ายตรง และให้แสดงรายการเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีและเงินกู้ระยะยาวที่จะถึงกำหนดชำระภายใน ๑ ปี เป็นหนี้สินหมุนเวียน และรายการเงินกู้ที่ถึงกำหนดชำระคืนเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับการกู้เงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๖ - ๑๐ โดยเปิดเผยรายละเอียดของเงินกู้ยืมแต่ละประเภทไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๔๒ ในกรณีที่เงินกู้ประเภทพันธบัตรรัฐบาล ซึ่งเป็นตราสารหนี้ที่กระทรวงการคลังเป็นผู้ออกจำหน่ายให้แก่ประชาชนหรือสถาบันการเงิน โดยมีกำหนดระยะเวลาครบกำหนดไม่เกิน ๑ ปี ให้รัฐบาลแสดงราคาตามมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าสุทธิของพันธบัตรตามมูลค่าที่ตราไว้บวกด้วยรายการส่วนเกินหรือหักด้วยรายการส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตร ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยส่วนใหญ่พันธบัตรที่ออกจำหน่ายจะได้รับการไถ่ถอนเมื่อครบกำหนดตามอายุของพันธบัตร แต่ในบางกรณีอาจมีความจำเป็นหรือเหมาะสมที่จะไถ่ถอนก่อนครบกำหนด เมื่อมีการไถ่ถอนพันธบัตรก่อนครบกำหนด ให้รัฐบาลรับรู้ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนพันธบัตรที่รวมค่าธรรมเนียมการไถ่ถอนก่อนครบกำหนด (ถ้ามี) กับมูลค่าสุทธิตามบัญชีของพันธบัตรรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนพันธบัตรก่อนครบกำหนด และนำไปแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินมูลค่าสุทธิตามบัญชีของพันธบัตรเกิดจากราคาทุน (ตามมูลค่าที่ตราไว้ของพันธบัตร) ปรับเพิ่ม/ลดด้วยส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรที่มียอดคงเหลืออยู่ ณ วันที่ไถ่ถอนพันธบัตรก่อนครบกำหนด ซึ่งได้ตัดจำหน่ายมาจนถึงวันดังกล่าวแล้ว



- ๔๓ ในกรณีที่เป็นเงินกู้ประเภทตั๋วเงินคลัง ซึ่งเป็นตราสารหนี้ระยะสั้นโดยมีกำหนดระยะเวลาครบกำหนดไม่เกิน ๑ ปี ให้รัฐบาลแสดงราคาตามมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าสุทธิของตั๋วเงินคลังตามมูลค่าหน้าตั๋วหักด้วยส่วนลด ส่วนลดที่ผู้ออกตั๋วถูกผู้ซื้อหักไว้จากหน้าตั๋วถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าตั๋วเงินคลัง และต้องรับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของตั๋วเงินคลัง หากจำนวนส่วนลดมีนัยสำคัญให้รัฐบาลรับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายโดยวิธีอัตราดอกเบี้ยทบต้น (Effective interest method)
- ๔๔ ในกรณีเป็นเงินกู้ประเภทตั๋วสัญญาใช้เงิน ซึ่งเป็นตราสารหนี้ที่มีลักษณะคล้ายกับตั๋วเงินคลัง คือมีราคาหน้าตั๋ว (Par Value) อายุของตั๋วสัญญาใช้เงินอาจมีอายุไม่เกิน ๑ ปี หรืออายุเกินกว่า ๑ ปีก็ได้ ตั๋วสัญญาใช้เงินประเภทหนึ่งซึ่งใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารหนี้สาธารณะในปัจจุบัน คือ Euro Commercial Paper (ECP) ซึ่งเป็นตราสารหนี้ระยะสั้นที่มีอายุไม่เกิน ๑ ปี ไม่มีการค้ำประกัน ในกรณีที่เป็นการออกแบบมีส่วนลดเงินกู้ประเภทดังกล่าว ให้รัฐบาลแสดงราคาตามมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าสุทธิของตั๋วตามมูลค่าหน้าตั๋วที่จะต้องชำระคืนเมื่อครบกำหนดไม่เกินตามอายุตั๋วหักด้วยส่วนลด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และในกรณีที่ออกตั๋วโดยไม่หักส่วนลด แต่ต้องชำระดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนดไม่เกิน ส่วนลดที่ถูกหักถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้าซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าตั๋วสัญญาใช้เงินและต้องทยอยรับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายเมื่อเกิดขึ้นตลอดอายุของตั๋ว เช่นเดียวกับกรณีตั๋วเงินคลังหากเป็นตั๋วสัญญาใช้เงินระยะยาวที่มีการจ่ายดอกเบี้ยตามงวดที่กำหนด และจ่ายชำระคืนเงินต้นเมื่อครบกำหนดไม่เกินตามอายุตั๋วซึ่งมีระยะเวลาเกิน ๑ ปี ให้แสดงราคาตามมูลค่าปัจจุบันซึ่งเท่ากับมูลค่าหน้าตั๋วที่ต้องชำระคืนเมื่อครบกำหนด
- ๔๕ ในกรณีเป็นเงินกู้โดยการทำสัญญา (Term Loan) โดยปกติรัฐบาลทำสัญญาเงินกู้เพื่อจัดหาเงินมาใช้ในการพัฒนาประเทศหรือปรับโครงสร้างหนี้ อาจมีกำหนดชำระคืนเงินกู้ในระยะสั้นหรือระยะยาวขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของเงินกู้ ให้รัฐบาลแสดงราคาตามมูลค่าปัจจุบันของเงินที่จะต้องจ่ายชำระในอนาคตทั้งหมดตามสัญญาเงินกู้ ซึ่งเท่ากับเงินต้นที่รัฐบาลได้รับจากการกู้ยืมและจะจ่ายคืนในอนาคต ในกรณีที่รัฐบาลจะต้องจ่ายคืนเป็นเงินสกุลต่างประเทศมูลค่าที่จะแสดงในงบแสดงฐานะการเงินจะเป็นมูลค่าในสกุลเงินบาทที่แปลงค่ามาจากเงินต้นที่เป็นเงินสกุลต่างประเทศนั้น

### ดอกเบี้ยจ่าย - รับล่วงหน้า

- ๔๖ ดอกเบี้ยจ่าย - รับล่วงหน้า หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อตราสารหนี้จ่ายให้กับรัฐบาลด้วยมูลค่าเท่ากับดอกเบี้ยจ่ายสำหรับระยะเวลาตั้งแต่วันที่มีการจ่ายดอกเบี้ยครั้งล่าสุดจนถึงวันที่มีการซื้อ กรณีที่มีการจำหน่ายระหว่างงวดที่มีการจ่ายดอกเบี้ยและจะจ่ายคืนให้ผู้ถือเมื่อถึงงวดการจ่ายดอกเบี้ยครั้งต่อไป และให้แสดงรายการดอกเบี้ยจ่าย - รับล่วงหน้าในหนี้สินหมุนเวียนอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน

### หนี้สินอื่น

- ๔๗ หนี้สินอื่น หมายถึง หนี้สินประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น รัฐบาลจะรับรู้หนี้สินอื่นเมื่อหนี้สินประเภทนั้นเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๓๑ และให้แสดงรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน หรือหนี้สินไม่หมุนเวียน แล้วแต่กรณีในงบแสดงฐานะการเงิน และหากจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ รัฐบาลควรเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของรายการหนี้สินอื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

## นโยบายการบัญชีสำหรับส่วนทุนแต่ละประเภท

### สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

- ๔๘ สินทรัพย์สุทธิหรือส่วนทุนของรัฐบาล ประกอบด้วย
- (๑) ทุน
  - (๒) รายได้สูง / (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม
  - (๓) กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุน

### ทุน

- ๔๙ รัฐบาลบันทึกบัญชีทุนโดยสำรวจสินทรัพย์และหนี้สิน และตั้งยอดบัญชีทุนด้วยจำนวนมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน

### รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

- ๕๐ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมจะแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาลที่สะสมมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งรัฐบาลจะแสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนทุน ณ วันที่จัดทำรายงาน

### กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน

- ๕๑ รัฐบาลต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขาย คือ ส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินในสินทรัพย์สุทธิ ส่วนต่างดังกล่าวถือเป็นส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุน ซึ่งรัฐบาลตั้งพักไว้ จนกระทั่งได้จำหน่ายหลักทรัพย์จึงจะรับรู้ส่วนต่างนั้นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้

### การรับรู้รายได้

- ๕๒ การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นรายได้จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่
- ๕๒.๑ ความหมายของรายได้ ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ
  - ๕๒.๒ เกณฑ์การรับรู้รายได้ ดังนี้
    - (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของรายได้ และ
    - (ข) สามารถวัดมูลค่าของรายการดังกล่าวได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
- ๕๓ รายได้ตามคำนิยามดังกล่าวเป็นการไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตลอดระยะเวลาบัญชี ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นจะเกี่ยวเนื่องกับการเพิ่มขึ้นในส่วนของสินทรัพย์ หรือการลดลงในส่วนของหนี้สินซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานเพิ่มขึ้น เช่น รายได้ดอกเบี้ย รายได้จาก การอุดหนุน รายได้เงินปันผล ฯลฯ กระแสเงินสดเข้า เช่น เงินกู้ยืมไม่ถือเป็นรายได้เนื่องจากทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากันจึงไม่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์สุทธิของรัฐบาล

๕๔ รัฐบาลจะรับรู้รายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือหรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน

### การวัดมูลค่ารายได้

- ๕๕ รายได้ควรวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับ
- ๕๖ โดยทั่วไปรัฐบาลจะกำหนดจำนวนรายได้ตามที่รัฐบาลตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับหลังจากหักส่วนลดต่าง ๆ (ถ้ามี)

### ประเภทของรายได้

- ๕๗ รายได้อาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้
- (ก) รายได้แผ่นดิน หัก รายได้แผ่นดินถอนคืนจากคลัง
  - (ข) รายได้จากการอุดหนุน
  - (ค) รายได้ดอกเบี้ยเงินให้กู้
  - (ง) ส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรตัดจำหน่าย
  - (จ) กำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน
  - (ฉ) รายได้อื่น

### นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้แต่ละประเภท

#### รายได้แผ่นดิน

๕๘ รายได้แผ่นดิน เป็นรายได้ที่รัฐบาลได้รับจากหน่วยงานของรัฐ ซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บรายได้แทนรัฐบาล รายได้แผ่นดินประกอบด้วย รายได้แผ่นดินประเภทภาษี และรายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษี ได้แก่ รายได้จากการขายสินทรัพย์และบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น ให้รัฐบาลแสดงรายได้แผ่นดินในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน และให้แสดงรายการแยกออกเป็นรายการรายได้แผ่นดินจากหน่วยงาน และรายการเงินนำส่งกำไรและเงินปันผลของแผ่นดิน โดยให้เปิดเผยประเภทของรายได้แผ่นดินไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### รายได้แผ่นดินถอนคืนจากคลัง

๕๙ รายได้แผ่นดินถอนคืนจากคลัง เป็นรายได้ที่หน่วยงานของรัฐจัดเก็บแทนรัฐบาล และได้นำส่งคลังแล้ว ต่อมาภายหลังตรวจสอบพบว่ารายการดังกล่าวมีการนำส่งเงินเกิน หรือส่งผิดประเภท หรือส่งซ้ำ ทำให้ต้องถอนคืนเงินรายได้แผ่นดิน ให้รัฐบาลแสดงรายการรายได้แผ่นดินถอนคืนจากคลังเป็นรายการหักจากรายการรายได้แผ่นดินในงบแสดงผลการดำเนินงานของรัฐบาล

#### รายได้จากการอุดหนุน

๖๐ รายได้จากการอุดหนุน หมายถึง รายได้ของรัฐบาลซึ่งเกิดจากการให้โดยสมัครใจจากผู้ให้ความช่วยเหลือ อาจเป็นหน่วยงานภาครัฐด้วยกัน หรือจากหน่วยงานอื่น เช่น มูลนิธิ โดยมีวัตถุประสงค์

เพื่อให้การช่วยเหลือและสนับสนุนการดำเนินงานของรัฐบาล โดยให้แสดงรายการรายได้จากการอุดหนุนรวมไว้ในรายการประเภทรายได้อื่น ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล

### รายได้ดอกเบี้ยเงินให้กู้

๖๑ รายได้ดอกเบี้ยเงินให้กู้ เป็นค่าตอบแทนที่รัฐบาลได้รับจากการให้รัฐวิสาหกิจกู้ยืมเงิน รัฐบาลจะรับรู้รายได้ดอกเบี้ยเงินให้กู้เมื่อเกิดรายได้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา โดยให้แสดงรายการรายได้ดอกเบี้ยเงินให้กู้รวมไว้ในรายการประเภทรายได้อื่น ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล

### ส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรตัดจำหน่าย

๖๒ ส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรตัดจำหน่าย คือ รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการปรับมูลค่าพันธบัตร ซึ่งจะทยอยตัดจำหน่ายไปตลอดอายุพันธบัตร หากจำนวนส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรมีนัยสำคัญ ให้รัฐบาลรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายหรือลดดอกเบี้ยจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุของพันธบัตรด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยทบต้น (Effective interest method) หรือวิธีเส้นตรง

๖๓ ในการคำนวณส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรตัดจำหน่าย ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยทบต้นทำให้ต้องมีการคิดลดเงินที่จะต้องจ่ายในอนาคตทั้งเงินต้นและดอกเบี้ยให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน ณ วันที่ออกพันธบัตรและทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจนครบอายุพันธบัตร โดยใช้อัตราดอกเบี้ยในตลาดอย่างไรก็ตาม อัตราดอกเบี้ยในตลาดมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาทำให้การคำนวณหามูลค่าปัจจุบันทำได้ยาก ในการคำนวณหามูลค่าปัจจุบันของพันธบัตร จึงใช้อัตราดอกเบี้ยในตลาด ณ วันที่ออกพันธบัตรเป็นอัตราคิดลดตลอดอายุพันธบัตร และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล

### กำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน

๖๔ กำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน คือ รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ รัฐบาลจะบันทึกกำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อมีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือเมื่อมีการจัดทำรายงานการเงิน และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล

### รายได้อื่น

๖๕ รายได้อื่น คือ รายได้ประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น รัฐบาลจะบันทึกกำไร/ขาดทุนรายได้อื่นเมื่อเกิดรายได้ และเข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ในย่อหน้าที่ ๕๒ และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล โดยเปิดเผยประเภทของรายได้อื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## หลักการและนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

- ๖๖ การพิจารณาว่ารายการใดจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายจะต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ ได้แก่
- ๖๖.๑ ความหมายของค่าใช้จ่าย ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ และ
  - ๖๖.๒ เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย ดังนี้
    - (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย และ
    - (ข) สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ
- ๖๗ ความหมายของค่าใช้จ่ายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๓ ไม่รวมถึงการจ่ายสำหรับการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน หรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป
- การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลได้รับสินค้าหรือบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่การจ่ายมากระทำในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน รายการดังกล่าวจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายคู่กับหนี้สินที่เพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ส่วนการจ่ายเงินจริงซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไม่ถึงเป็นค่าใช้จ่ายแต่เป็นการลดลงของหนี้สิน
- การจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เกิดขึ้นเมื่อมีการจ่ายเงินล่วงหน้าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ซึ่งจะบันทึกรับรู้เป็นสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และจะบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปเมื่อรัฐบาลได้รับสินค้าหรือบริการจากการจ่ายเงินล่วงหน้านั้นแล้ว
- กระแสเงินสดออก เช่น การชำระหนี้สิน หรือกระแสการลงทุนการนำเงินไปลงทุนซื้อพันธบัตร ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามความหมายในคำนิยามย่อหน้าที่ ๓ เนื่องจากการชำระหนี้สินหรือการลงทุนดังกล่าวไม่มีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิลดลง
- ๖๘ รัฐบาลจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อรัฐบาลสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลดลงได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมการรับรู้ส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์หรือส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สิน

### ประเภทของค่าใช้จ่าย

- ๖๙ ค่าใช้จ่ายอาจจัดแบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้
- (ก) รายจ่ายจากเงินงบประมาณ หัก เงินงบประมาณเบิกเกินส่งคืน
  - (ข) ดอกเบี้ยจ่าย
  - (ค) ค่าธรรมเนียมเงินกู้
  - (ง) ค่าใช้จ่ายอุดหนุน – หน่วยงานภาครัฐ
  - (จ) ค่าใช้จ่ายอื่น

## นโยบายการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายแต่ละประเภท

### รายจ่ายจากเงินงบประมาณ

๗๐ รายจ่ายจากเงินงบประมาณ หมายถึง จำนวนเงินที่รัฐบาลได้จัดสรรให้แก่ส่วนราชการ ตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี รายจ่ายตามงบประมาณประกอบด้วย รายจ่ายเงินงบประมาณเพื่อหน่วยงานและเพื่อชดใช้เงินคงคลัง รายจ่ายเงินงบประมาณเพื่อหน่วยงาน หมายถึง รายจ่ายซึ่งกำหนดไว้สำหรับแต่ละหน่วยงานของรัฐ เช่น งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบลงทุน เป็นต้น รายจ่ายเพื่อชดใช้เงินคงคลัง หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายชดใช้เงินคงคลังในกรณีที่หน่วยงานของรัฐ ใช้จ่ายเงินจากเงินคงคลังไปก่อนที่กฎหมายอนุญาตให้จ่าย ให้รัฐบาลรับรู้รายการรายจ่าย เงินงบประมาณเพื่อหน่วยงานเมื่อมีการจ่ายเงิน และรับรู้รายการรายจ่ายเพื่อชดใช้เงินคงคลังในปีที่มีการตั้งงบประมาณชดใช้ และให้แสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล โดยเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### เงินงบประมาณเบิกเกินส่งคืน

๗๑ เงินงบประมาณเบิกเกินส่งคืน หมายถึง จำนวนเงินงบประมาณรายจ่ายที่ส่วนราชการเบิกจากคลังไปแล้วไม่ได้จ่ายหรือจ่ายไม่หมด หรือจ่ายไปแล้วแต่ถูกเรียกคืน และได้นำส่งคลังก่อนสิ้นปีงบประมาณ ให้รัฐบาลแสดงรายการเงินงบประมาณเบิกเกินส่งคืน เป็นรายการหักจากรายการรายจ่ายจากเงินงบประมาณ ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล

### ดอกเบียจ่าย

๗๒ ดอกเบียจ่าย เป็นค่าตอบแทนที่รัฐบาลจ่ายให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินหรือเงินทุน รัฐบาลจะรับรู้ดอกเบียจ่ายเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา และให้รัฐบาลแสดงรายการดอกเบียจ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล

### ค่าธรรมเนียมเงินกู้

๗๓ ค่าธรรมเนียมเงินกู้ หมายถึง จำนวนเงินค่าธรรมเนียมการจัดการเกี่ยวกับการกู้ยืมเงินของรัฐบาล ให้รัฐบาลแสดงรายการค่าธรรมเนียมเงินกู้ ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล

### ค่าใช้จ่ายอุดหนุน – หน่วยงานภาครัฐ

๗๔ ค่าใช้จ่ายอุดหนุน – หน่วยงานภาครัฐ เป็นค่าใช้จ่ายที่รัฐบาลจ่ายเป็นเงินอุดหนุนหรือจ่ายเป็นเงินช่วยเหลือให้แก่หน่วยงานภาครัฐอื่น โดยไม่ได้รับผลตอบแทนทางการเงิน หรือบริการใดเป็นการแลกเปลี่ยน โดยรัฐบาลจะรับรู้รายการค่าใช้จ่ายอุดหนุน – หน่วยงานภาครัฐ เมื่อเงินอุดหนุนหรือเงินช่วยเหลือได้รับอนุมัติให้จ่ายแก่หน่วยงานภาครัฐอื่นแล้ว และให้รัฐบาลแสดงรายการค่าใช้จ่ายอุดหนุน – หน่วยงานภาครัฐไว้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล โดยเปิดเผยรายละเอียดค่าใช้จ่ายอุดหนุน – หน่วยงานภาครัฐไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## ค่าใช้จ่ายอื่น

๗๕ ค่าใช้จ่ายอื่น คือ ค่าใช้จ่ายประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น รัฐบาลจะรับรู้ค่าใช้จ่ายอื่นเมื่อเกิดค่าใช้จ่าายนั้น และเข้าเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าตามย่อหน้าที่ ๖๖ และให้รัฐบาลแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของรัฐบาล โดยเปิดเผยประเภทและรายละเอียดของค่าใช้จ่ายอื่นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## วันถือปฏิบัติ

๗๖ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับบัญชีการเงินแผ่นดินฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินแผ่นดินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป