



เรื่องแจ้งเพื่อทราบและถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานด้านบัญชี

ตามที่กรมบัญชีกลางได้อนุเคราะห์จัดส่งวิทยากรมาบรรยายให้ความรู้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านบัญชี ในหัวข้อ “มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ.๒๕๖๑” ระหว่างวันที่ ๒๑-๒๒ ส.ค.๖๒ ณ ห้องประชุม กช. ชั้น ๕ อาคาร ๕ ตร.

กช. จึงได้รวบรวมสาระสำคัญเพื่อจะได้ให้หน่วยผู้เบิกในสังกัด ตร. ได้ถือเป็นแนวทางการปฏิบัติงานต่อไป ตามรายละเอียด ดังนี้

๑. หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มีวัตถุประสงค์

๑.๑ เพื่อให้หน่วยงานของรัฐใช้เป็นแนวทางในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้อง

๑.๒ เพื่อเป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีในการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐ เพื่อแสดงความเห็นว่าได้จัดทำขึ้นภายใต้กรอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังกำหนด

๑.๓ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้รายงานเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงินและสามารถนำรายงานการเงินมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันได้

๒. ผังบัญชีมาตรฐานสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ประกอบด้วย ๕ หมวด ดังนี้

๒.๑ หมวดสินทรัพย์

๒.๒ หมวดหนี้สิน

๒.๓ ส่วนทุน

๒.๔ หมวดรายได้

๒.๕ หมวดค่าใช้จ่าย

$$\text{สินทรัพย์} + \text{ค่าใช้จ่าย} = \text{หนี้สิน} + \text{ส่วนทุน} + \text{รายได้}$$

$$\text{สินทรัพย์สุทธิ} = \text{สินทรัพย์} - \text{หนี้สิน}$$

๓. เกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ต้องเข้าหลักเกณฑ์ ๒ ประการ คือ

๓.๑ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน

๓.๒ วัตถุประสงค์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

๓.๒.๑ สินทรัพย์ที่มีการแลกเปลี่ยนบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ตามราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์นั้น ราคาทุนดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานในครั้งแรก

๓.๒.๒ สินทรัพย์ที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนให้บันทึกบัญชีโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น

คำถาม มูลค่ายุติธรรม คืออะไร

- มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่มีการตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้สิน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ ในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

- มีสถานที่ที่ต่อรองอย่างชัดเจน สำหรับประเทศไทยสถานที่ที่ต่อรองกันได้อย่างชัดเจน คือ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

มาตรฐานหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๔. สินทรัพย์เฉพาะทางการทหาร ซึ่งจะต้องเข้าองค์ประกอบตามคำนิยาม หมายถึง ยุทธภัณฑ์ วัสดุ อุปกรณ์ อาคารและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในทางราชการทหารอันจำเป็นเพื่อปฏิบัติการรบ รวมทั้ง เครื่องมือ ยานยนต์ ชิ้นส่วน อะไหล่ สาธารณูปโภค โปรแกรมคอมพิวเตอร์ต่าง ๆ เพื่อใช้ในการรบ หรือ ภารกิจของหน่วยงานคือมุ่งเน้นทางด้านการรักษาความมั่นคงของประเทศ

คำถาม เสื่อเกราะกันกระสุน, อาวุธปืนของ ตร. ทำไมไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ในระบบ GFMS ประเภทสินทรัพย์ทางการทหาร

๔.๑ ดูตามวัตถุประสงค์และภารกิจของหน่วยงานเป็นหลัก ซึ่งทหารมีเสื่อเกราะกันกระสุน, อาวุธปืน, กระสุนปืน เพื่อภารกิจการรบและมุ่งเน้นการรักษาความมั่นคงของประเทศ

๔.๒ เสื่อเกราะกันกระสุน, อาวุธปืน, กระสุนปืน อาวุธยุทธโปกรณ์อื่น ๆ ซึ่งเป็นสินทรัพย์ทางการทหาร ทหารก็ได้นำมาบันทึกบัญชีไว้ในระบบ GFMS แต่จัดทำทะเบียนคุมข้างนอกเนื่องจาก

๔.๒.๑ เพื่อความมั่นคงของประเทศ

๔.๒.๒ แม้แต่ประเทศที่ออกมาตรฐานบัญชีฉบับนี้ หรือประเทศต่าง ๆ ก็ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ทางการทหาร (ประเทศไทย แปรจากมาตรฐานการบัญชีจากต่างประเทศ ไม่ได้จัดทำขึ้นมาเอง)

๔.๓ เสื่อเกราะกันกระสุน, อาวุธปืน, อาวุธยุทธโปกรณ์อื่น ตร. จะบันทึก ในระบบ GFMS ประเภทครุภัณฑ์อื่น เนื่องจากภารกิจหลักมุ่งเน้นรักษาความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินของประชาชน ไม่ได้มีภารกิจหลักเพื่อการรบหรือมุ่งเน้นการรักษาความมั่นคงของประเทศ

๕. สินทรัพย์ชีวภาพ เป็นสินทรัพย์ที่มีลมหายใจและเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร เช่น ม้า, สุนัข, ต้นไม้

คำถาม สุนัขหรือม้าตำรวจบันทึกเป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย

- ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเนื่องจากเป็นสิ่งมีชีวิตที่มีลมหายใจ โดยบันทึกเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายอื่น

๖. รายงานภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ จะพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อ รายงานนั้นทำให้หน่วยงานได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เช่น กรณีจ้างบริษัทปรับภูมิทัศน์โดยรอบสำนักงานด้วยการถมดิน ต้องพิจารณาตามเงื่อนไข ต่อไปนี้

- อายุการใช้งานนานขึ้นและมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
- ส่งผลให้ผลผลิตมีคุณภาพดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด
- ลดต้นทุนการดำเนินงานที่ประเมินไว้เดิมอย่างเห็นได้ชัด

ตัวอย่างเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีกรณีมีการปรับปรุงภูมิทัศน์

๖.๑ กรณีที่มีการปรับปรุงภูมิทัศน์เพื่อก่อสร้างอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างก็ถือเป็นต้นทุนของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

๖.๒ กรณีที่ปรับปรุงภูมิทัศน์โดยรอบบริเวณก็ต้องปันส่วน ในส่วนของการก่อสร้างอาคารให้บันทึกเป็นต้นทุนของอาคาร ส่วนการปรับปรุงภูมิทัศน์บริเวณรอบ ๆ อาคาร ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

๖.๓ กรณีมีรายละเอียดในการจัดหาเรื่องการปรับปรุงภูมิทัศน์ ก็จะบันทึกรายละเอียดตามรายการนั้น ๆ เช่น

- | | |
|-------------------------------------|--------------------------|
| - ศาลาที่พัก, บ่อน้ำ, สระน้ำ, น้ำพุ | บันทึกเป็น สิ่งปลูกสร้าง |
| - ปลูกต้นไม้ | บันทึกเป็น ค่าใช้จ่าย |
| - ปลาคาร์ฟ (ทรัพย์สินที่มีลมหายใจ) | บันทึกเป็น ค่าใช้จ่าย |

๗. สินทรัพย์ที่ต้องใช้งานร่วมกัน เป็นส่วนประกอบของสินทรัพย์เพื่อให้สามารถใช้จ่ายประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพให้บันทึกรายการบัญชีเป็นสินทรัพย์ย่อย เช่น ลิฟต์ที่ได้มาพร้อมกับการก่อสร้างอาคาร ระบบสาธารณูปโภคต่าง ๆ ของอาคาร ให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ย่อยของอาคาร

หากมีกรณีที่หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแปลงแทนส่วนประกอบดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งตามมูลค่าทางบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เมื่อต้นทุนนั้นเกิดขึ้นและเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ หน่วยงานต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนออกจากบัญชีตามหลักการของการตัดรายการ ยกตัวอย่างเช่น

ตัวอย่างเกี่ยวกับการบันทึกสินทรัพย์ประเภทเฮลิคอปเตอร์

๗.๑ กรณีที่การได้มาของเครื่องเฮลิคอปเตอร์พร้อมอะไหล่สำรอง (Spare part) และอะไหล่สำรองนั้นใช้ได้กับเฮลิคอปเตอร์ที่ได้มานั้นเพียงเครื่องเดียว ต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ย่อยของเฮลิคอปเตอร์นั้น แต่เนื่องจากในสัญญาซื้อขายไม่ได้แยกรายละเอียดและราคาของอะไหล่สำรองให้ หน่วยงานจึงได้บันทึกรวมเป็นสินทรัพย์ตัวเดียวกัน ถ้าในอนาคตมีการนำชิ้นส่วนอะไหล่สำรองดังกล่าวมาเปลี่ยนทดแทน ก็ไม่ต้องบันทึกอะไรอีก เนื่องจากว่าได้บันทึกเป็นสินทรัพย์ตัวเดียวกันตั้งแต่แรกการได้มาแล้ว

๗.๒ กรณีที่เป็นเฮลิคอปเตอร์กู้ชีพ ที่มีอุปกรณ์กู้ชีพติดมากับตัวเครื่องเฮลิคอปเตอร์ โดยในสัญญาซื้อขายไม่ได้แยกรายละเอียดและระบุราคาของอุปกรณ์กู้ชีพไว้ ทำให้หน่วยต้องบันทึกรวม เป็นสินทรัพย์ตัวเดียวกันตั้งแต่แรกในวันที่ได้มา ต่อมาภายหลังอุปกรณ์กู้ชีพได้เกิดชำรุดเสียหายไม่สามารถใช้งานได้ และหน่วยได้สั่งซื้ออุปกรณ์กู้ชีพเพื่อเปลี่ยนทดแทน และใช้งานกับเครื่องเฮลิคอปเตอร์นั้น อุปกรณ์ กู้ชีพดังกล่าวต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ย่อยของเฮลิคอปเตอร์นั้น และตัดจำหน่ายสินทรัพย์เดิมออกโดยเทียบเคียงกับราคาและอายุการใช้งานของสินทรัพย์ย่อยที่นำมาเปลี่ยน

สำหรับกรณีที่มีครุภัณฑ์ติดมากับอาคาร ที่สามารถเคลื่อนย้าย และนำไปใช้งานที่อื่นได้ ตามปกติ ให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามประเภทของสินทรัพย์นั้น เช่น เครื่องปรับอากาศ รับรู้เป็นครุภัณฑ์ในหมวดครุภัณฑ์สำนักงาน เป็นต้น

มาตรฐานหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔

คำถาม เรื่องมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานการเงิน ถามว่าถ้ามีการทุจริตในการจัดซื้อจัดจ้างแล้วบุคคลภายนอกฟ้องร้องเจ้าหน้าที่ตำรวจ เมื่อวันที่ ๑ ม.ค.๖๒ และศาลได้ตัดสินว่ามีความผิดจริง ณ วันที่ ๑ พ.ย.๖๒ ซึ่งเป็นเหตุการณ์ภายหลังปีงบประมาณ พ.ศ.๒๕๖๒ โดย ตร. ไม่ได้ตั้งประมาณการหนี้สินไว้ เหตุการณ์นี้จะถือว่าเป็นกรณีใด

- ถือว่าเป็นเหตุการณ์ที่เกิดภายในปีงบประมาณ และคดีมาสิ้นสุดก่อนออกรายงานการเงิน จึงเป็นเหตุการณ์ที่เกิดภายในปีงบประมาณที่ออกรายงานการเงินนั้น และจะต้องทำการปรับปรุงบัญชีหนี้สิน
