

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๓

เรื่อง

รายได้จากรายการที่ไม่แลกเปลี่ยน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปแทนกฎที่กำหนดยุติโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๒๓ เรื่อง รายได้จากรายการที่ไม่แลกเปลี่ยน พ.ศ. ๒๕๕๙ (IPSAS 23 : Revenue from Non-Exchange Transactions (December 2006)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีกรปรับปรุงในปี พ.ศ. ๒๕๕๘ (Improvements to IPSASs – 2015) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๒๓ สรุปขั้นตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

สารบัญ

วัตถุประสงค์	ยอน้ำที่
ขอบเขต	๑
คำนิยาม	๒-๔
รายการไม่แลกเปลี่ยน	๕-๒๖
รายได้	๖-๙
ข้อกำหนด	๑๐-๑๑
เงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอน	๑๒-๑๔
ข้อจำกัดของสินทรัพย์ที่โอน	๑๕-๑๖
เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ	๑๗
ภาษี	๑๘-๒๓
การควบคุมสินทรัพย์	๒๔-๒๖
การวิเคราะห์กระแสไหลเข้าเริ่มแรกของทรัพยากรจากรายการไม่แลกเปลี่ยน	๒๗
การรับรู้สินทรัพย์	๒๘-๔๑
การควบคุมสินทรัพย์	๓๐-๓๑
เหตุการณ์ในอดีต	๓๒
ความเป็นไปได้ของกระแสไหลเข้าของทรัพยากร	๓๓
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	๓๔
การเพิ่มทุนจากเจ้าของ	๓๕-๓๖
องค์ประกอบของรายการส่วนที่เป็นการแลกเปลี่ยนและไม่แลกเปลี่ยน	๓๗-๓๙
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ในการรับรู้เริ่มแรก	๔๐-๔๑
การรับรู้รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน	๔๒-๔๕
การวัดมูลค่ารายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน	๔๖-๔๗
ภาวะผูกพันในปัจจุบันหรือเป็นหนี้สิน	๔๘-๕๖
ภาวะผูกพันในปัจจุบัน	๔๙-๕๒
เงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอน	๕๓-๕๔
การวัดมูลค่าหนี้สินในการรับรู้เริ่มแรก	๕๕-๕๖
ภาษี	๕๗-๗๓
เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษี	๖๓
เงินรับล่วงหน้าภาษี	๖๔
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากรายการทางภาษี	๖๕-๖๘
ค่าใช้จ่ายผ่านระบบภาษีและรายจ่ายภาษี	๖๙-๗๓
การโอน	๗๔-๑๐๓ข

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่โอน	๘๑
การยกหนี้ให้และ การรับโอนภาระหนี้แทน	๘๒-๘๕
ค่าปรับ	๘๖-๘๗
มรดก	๘๘-๙๐
ของขวัญและเงินบริจาค ครอบคลุมสิ่งที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ	๙๑-๙๕
บริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ	๙๖-๑๐๑
หลักประกัน	๑๐๒
เงินรับล่วงหน้าจากการโอน	๑๐๓
เงินกู้ยืมไปก่อนปรน	๑๐๓ก-๑๐๓ข
การเปิดเผยข้อมูล	๑๐๔-๑๑๓
การบัญชีในช่วงเปลี่ยนแปลง	๑๑๔-๑๑๕
วันถือปฏิบัติ	๑๑๕

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๕ ยกเว้นหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติ ในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานฉบับนี้ให้ข้อกำหนดสำหรับการรายงานทางการเงินที่มีรายได้จากการขายการไม่แลกเปลี่ยน ยกเว้น รายการไม่แลกเปลี่ยนที่ทำให้เกิดการรวมหน่วยงาน มาตรฐานฉบับนี้เกี่ยวข้องกับประเด็นในการรับรู้และวัดมูลค่ารายได้จากการขายการไม่แลกเปลี่ยน ตลอดจนมูลค่าการระบุรายการเพิ่มทุนจากเจ้าของ

ขอบเขต

๒. มาตรฐานฉบับนี้ใช้กับหน่วยงานที่ใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำและการนำเสนอการเงิน เมื่อมีรายได้จากการขายการไม่แลกเปลี่ยนแต่ไม่ใช้กับการรวมหน่วยงานที่เป็นรายการไม่แลกเปลี่ยน
๓. มาตรฐานฉบับนี้กล่าวถึงรายได้ที่เกิดจากการขายการไม่แลกเปลี่ยน ส่วนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนจะกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากการแลกเปลี่ยน ในขณะที่ย่อยงานของรัฐได้รับรายได้ทั้งจากการขายการแลกเปลี่ยนและรายการไม่แลกเปลี่ยน รายได้หลักของรัฐบาลและหน่วยงานอื่นของรัฐยุติเกิดจากการขายการไม่แลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น (ก) ภาษี และ (ข) การโอน (ไม่ว่าจะเป็นตัวเงิน หรือไม่เป็นตัวเงิน) รวมทั้ง เงินอุดหนุน การได้รับการยกหนี้ให้แก่ ค่าปรับ มรดก ของขวัญ เงินบริจาค สินค้าและบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ และการได้รับ เงินก้อนใหญ่อื่นที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าตลาด
๔. รัฐบาลอาจมีการปรับโครงสร้างภาครัฐ เช่น การรวมหน่วยงานของรัฐ และการแบ่งหน่วยงานเป็น ๒ หน่วยงานหรือมากกว่า การรวมหน่วยงานของรัฐเกิดขึ้นเมื่อส่วนงานตั้งแต่ ๒ หรือมากกว่าเข้าร่วมกัน เพื่อให้เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานเพียงแห่งเดียว การปรับโครงสร้างในลักษณะนี้โดยปกติ ไม่เกี่ยวข้องกับภาระที่หน่วยงานหนึ่งซื้อส่วนงานหนึ่งหรือหน่วยงานหนึ่ง แต่อาจเป็นผลให้เกิดหน่วยงานใหม่หรือหน่วยงานที่คงอยู่เดิมได้รับสินทรัพย์และหนี้ทั้งหมดของส่วนงานอื่น หรือหน่วยงานอื่น การรวมหน่วยงานของรัฐต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การรวมหน่วยงานของรัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

คำนิยาม

๕. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้
เงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอน หมายถึง ข้อกำหนดให้ผู้รับโอนต้องเป็นผู้ใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่โอนมาตลอดหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่โอนตามที่กำหนด ไม่เช่นนั้นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจะต้องถูกโอนกลับคืนให้กับผู้โอนสินทรัพย์
- | | | |
|--------------------|---------|--|
| การควบคุมสินทรัพย์ | หมายถึง | การที่หน่วยงานสามารถได้หรือได้ประโยชน์จากการ |
| | | สินทรัพย์ตามวัตถุประสงค์ และสามารถเข้าใช้ |

หรือกำหนดการเข้าถึงประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น โดยผู้อื่นได้

คำใช้ผ่านระบบภาษี หมายถึง จะจ่ายภาษีหรือไม่

คำปรับ หมายถึง ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการ ที่หน่วยงานของรัฐได้รับหรือมีสิทธิได้รับ ซึ่งกำหนด โดยศาลหรือองค์กรที่บังคับใช้กฎหมายอื่น เนื่องจาก มีการละเมิดข้อกำหนดตามกฎหมายหรือระเบียบ

ข้อจำกัดของสินทรัพย์ที่โอน หมายถึง ข้อจำกัดที่จำกัดหรือระบุวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ ที่โอน แต่ไม่ได้ระบุว่าเป็นเชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจะต้องคืนให้กับผู้โอนสินทรัพย์ หากไม่ได้ใช้ตามที่ถูกกำหนด

ข้อกำหนดของสินทรัพย์ที่โอน หมายถึง เรื่องที่ระบุไว้ตามกฎหมายหรือระเบียบ หรือข้อตกลงผูกพัน ที่บังคับับเรื่องการใช้สินทรัพย์ที่โอนโดยหน่วยงานอื่น ที่อยู่ภายนอกหน่วยงานที่เสนอรายงาน

รายจ่ายภาษี หมายถึง สิทธิพิเศษตามกฎหมายภาษีที่ให้กับผู้เสียภาษี เฉพาะบางรายเท่านั้น ซึ่งไม่ให้สิทธินี้กับผู้อื่น

เหตุการณ์ที่ตรงกับภาษี หมายถึง เหตุการณ์ที่รัฐบาล ฝ่ายนิติบัญญัติ หรือองค์กรอื่น ที่มีอำนาจ กำหนดให้เกิดภาวะภาษี

ภาษี หมายถึง ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการ ที่บังคับให้จ่ายหรือจ่ายแก่หน่วยงานของรัฐ ตามกฎหมายและ/หรือระเบียบเพื่อจัดหารายได้ ให้รัฐบาลไม่รวมถึงค่าปรับและเบี้ยปรับอื่น ๆ ที่กำหนด ให้จ่ายเมื่อทำผิดกฎหมาย

การโอน หมายถึง กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากรายการไม่แลกเปลี่ยนใด ๆ นอกจากภาษี

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น และนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนี้ และคำศัพท์ทั้งหมด รวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

รายการไม่แลกเปลี่ยน

- ๖. รายการบางประเภท เกิดการแลกเปลี่ยนที่มีมูลค่าใกล้เคียงกันโดยชัดเจน ซึ่งจัดเป็นรายการแลกเปลี่ยนที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
- ๗. แต่สำหรับบางรายการ หน่วยงานจะได้รับทรัพยากรและไม่ได้ให้สิ่งตอบแทนกลับคืนโดยตรง หรือให้สิ่งตอบแทนที่มีมูลค่าน้อยกว่า ซึ่งเป็นลักษณะของรายการไม่แลกเปลี่ยนตามมาตรฐานฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีจ่ายภาษีเพราะกฎหมายบังคับ แม้ว่ารัฐบาลจะจัดหาบริการสาธารณะให้ผู้เสียภาษี แต่ไม่ใช้การตอบแทนเงินภาษีที่ได้รับ

๘. สำหรับรายการไม่แลกเปลี่ยนบางรายการ หน่วยงานอาจจะจัดหาสิ่งตอบแทนโดยตรงให้กับทรัพยากรที่ได้รับ แต่สิ่งตอบแทนที่ได้รับมีมูลค่าเทียบเคียงกันต่อกับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ ในกรณีนี้ หน่วยงานต้องพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นประกอบด้วยส่วนที่เป็นรายการแลกเปลี่ยนและไม่แลกเปลี่ยนหรือไม่ ซึ่งรายการดังกล่าวต้องรับรู้แยกกัน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานได้รับเงินจำนวน ๖ ล้านบาท จากองค์กรเพื่อการพัฒนาแห่งหนึ่ง ข้อตกลงกำหนดว่าหน่วยงานต้องชำระคืนจำนวน ๕ ล้านบาท ในระยะเวลา ๑๐ ปี โดยมีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๕ ขณะที่อัตราดอกเบี้ยในท้องถิ่นสำหรับเงินกู้ที่คล้ายคลึงกันอยู่ที่ร้อยละ ๑๑ ซึ่งเท่ากับหน่วยงานได้รับเงินจำนวน ๑ ล้านบาท ที่ได้รับกู้ที่ด้วย ๕ ล้านบาท ที่ต้องจ่ายคืน) ส่วนจำนวน ๕ ล้านบาทเป็นเงินในเงินสดหมุน (๖ ล้านบาท ที่ได้รับหักด้วย ๕ ล้านบาท ที่ต้องจ่ายคืน) ส่วนจำนวน ๕ ล้านบาทเป็นรายการไม่แลกเปลี่ยน และส่วนของเงินต้นและดอกเบี้ยที่จ่ายคืนตามสัญญาตลอดช่วงอายุเงินกู้ ถือเป็นรายการแลกเปลี่ยน

๙. สำหรับบางรายการอาจไม่ชัดเจนในทันทีว่าเป็นรายการแลกเปลี่ยนหรือรายการไม่แลกเปลี่ยน ในกรณีนี้ ต้องมีการตรวจสอบเนื้อหาของรายการเพื่อพิจารณาว่ารายการนั้นเป็นรายการแลกเปลี่ยนหรือรายการไม่แลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น การขายสินค้าปกติจะเป็นรายการแลกเปลี่ยน อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นการขายในราคาที่ได้รับกำไรสุทธิ ซึ่งหมายถึงราคาขายไม่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินค้าที่ขาย รายการนี้จะเข้าข่ายการขายของรายการไม่แลกเปลี่ยน ในการพิจารณาว่าเนื้อหาของรายการเป็นรายการแลกเปลี่ยนหรือรายการไม่แลกเปลี่ยนต้องขึ้นอยู่กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละประเภทต่าง ๆ ส่วนลดในราคาขายเหล่านี้ไม่ถือว่าทำให้รายการที่เกิดขึ้นเป็นรายการไม่แลกเปลี่ยน

รายได้

- ๑๐. รายได้ ประกอบด้วย กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่หน่วยงานได้รับหรือพึงได้รับ ซึ่งทำให้สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนเพิ่มขึ้น ยกเว้นการเพิ่มขึ้นในส่วนของผู้ถือหุ้น จำนวนเงินที่หน่วยงานจัดเก็บรายได้ให้แก่รัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐอื่น

หรือบุคคลที่สามอื่น ๆ ไม่ถือเป็นการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สุทธิหรือรายได้ของหน่วยงาน เนื่องจากหน่วยงานไม่สามารถควบคุมการใช้หรือได้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน

๑๑. เมื่อหน่วยงานมีค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน รายได้จะเป็นกระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ส่วนกระแสไหลออกของทรัพยากรให้รู้เป็นต้นทุนของรายการนั้น เช่น หากหน่วยงานต้องจ่ายค่าขนส่งและติดตั้งส่วนประกอบของอาคารโรงงานที่ได้รับโอนจากหน่วยงานอื่น ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นต้องแยกบัญชีต่างหากจากรายได้ที่เกิดจากสินทรัพย์ที่ได้รับโอน โดยให้รับรู้ค่าขนส่งและติดตั้งเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ข้อกำหนด

๑๒. สินทรัพย์อาจจะถูกโอนโดยมีการคาดการณ์และ/หรือความเข้าใจว่าหน่วยงานผู้รับโอนจะนำมาใช้ในรูปแบบเฉพาะที่กำหนด เมื่อกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อตกลงผูกพันที่มีกับบุคคลภายนอกระบุในเรื่องการใช้สินทรัพย์โดยผู้รับโอน สิ่งเหล่านี้คือข้อกำหนดตามมาตรฐานฉบับนี้ ลักษณะสำคัญของข้อกำหนดตามมาตรฐานฉบับนี้ คือ หน่วยงานจะไม่สามารถระบุข้อกำหนดนี้ขึ้นเองได้ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือผ่านหน่วยงานที่ควบคุม

๑๓. ข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่โอนอาจเป็นเงื่อนไขหรือข้อกำหนด ในขณะที่ทั้งเงื่อนไขและข้อกำหนดอาจกำหนดให้หน่วยงานใช้สินทรัพย์ที่รับโอนหรือได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการตามวัตถุประสงค์เฉพาะ (ภาวะที่ต้องปฏิบัติ) ในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก แต่เฉพาะเงื่อนไขเท่านั้นที่กำหนดให้ต้องคืนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการกลับไปให้ผู้โอนหากมีการละเมิดข้อกำหนด (ภาวะผูกพันในการส่งคืน)

๑๔. ข้อกำหนดเป็นเรื่องที่สามารถบังคับได้ผ่านกฎหมายหรือผ่านการบริหารจัดการ ถ้าเรื่องที่จะระบุไว้ตามกฎหมายหรือข้อบังคับหรือข้อตกลงผูกพันอื่น ๆ ไม่สามารถบังคับใช้ได้ จะไม่ถือเป็นข้อกำหนดตามคำนิยามในมาตรฐานฉบับนี้ ภาวะผูกพันจากการอนุमानจะไม่เกิดขึ้นจากข้อกำหนด มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดวิธีการรับรู้รายการและมูลค่าของภาระผูกพันจากการอนุमान

เงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอน

๑๕. เงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอน (ต่อไปนี้จะเรียกว่าเงื่อนไข) กำหนดให้หน่วยงานจะต้องใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ตามที่ระบุไว้ หรือต้องคืนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการแก่ผู้โอนในกรณีที่เกิดเงื่อนไขนั้น หน่วยงานผู้รับโอนสินทรัพย์จึงมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่ต้องส่งมอบประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการแก่บุคคลที่สามเมื่อเริ่มมีสิทธิควบคุมสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้เงื่อนไข ทั้งนี้เพราะผู้รับโอนไม่สามารถหลีกเลี่ยงกระแสไหลออกของทรัพยากร เนื่องจากมีข้อกำหนดให้ใช้

ประโยชน์จากสิทธิในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่บุคคลที่สาม หรือไม่เป็นต้นต้องส่งคืนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการให้แก่ผู้โอน ดังนั้น เมื่อผู้รับโอนเริ่มรับรู้สิทธิตามเงื่อนไข จึงเกิดหนี้สินขึ้นด้วย

๑๖. เพื่อความสะดวกในการบริหารจัดการ สิทธิที่โอนหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นที่ได้รับหรือศักยภาพในการให้บริการอื่น ๆ อาจถือว่ามีกำลังคืนที่มีประสิทธิภาพโดยการหักจำนวนที่ต้องคืนจากสินทรัพย์อื่นที่ได้รับโอนตามวัตถุประสงค์อื่น หน่วยงานจะต้องรับรู้จำนวนที่ต้องคืนในรายงานการเงิน โดยรับรู้จำนวนที่ลดลงในสินทรัพย์และหนี้สินสำหรับการคืนสินทรัพย์ภายใต้เงื่อนไขที่เกิดการละเมิด และรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และ/หรือรายได้ สำหรับการรับโอนในรายการใหม่

ข้อจำกัดของสินทรัพย์ที่โอน

๑๗. ข้อจำกัดของสินทรัพย์ที่โอน (ต่อไปนี้จะเรียกว่าข้อจำกัด) ไม่รวมถึงข้อกำหนดที่ต้องคืนสินทรัพย์ที่รับโอนหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการอื่นที่ต้องคืนให้แก่ผู้โอน ถ้าไม่มีข้อจำกัดตามที่ระบุไว้ ดังนั้น เมื่อเริ่มมีสิทธิควบคุมสินทรัพย์ภายใต้ข้อจำกัด ผู้รับโอนไม่ได้มีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการให้แก่บุคคลที่สาม เมื่อผู้รับโอนผิดข้อจำกัด ผู้โอนหรือฝ่ายอื่นอาจมีทางเลือกในการใช้บทลงโทษต่อผู้รับโอน เช่น ยื่นฟ้องศาลหรือผ่านกระบวนการยุติธรรมอื่น ๆ หรือผ่านกระบวนการบริหาร เช่น คำสั่งจากรัฐมนตรี หรือผู้มีอำนาจอื่น ๆ การดำเนินการเหล่านั้นอาจเป็นผลให้หน่วยงานต้องปฏิบัติตามข้อจำกัดหรือต้องถูกโทษในทางแพ่งหรือทางอาญาหากผู้ผิดคำสั่งศาล หรือกระบวนการยุติธรรมอื่น ๆ หรือคำสั่งของผู้มีอำนาจอื่น ๆ บทลงโทษเหล่านั้นไม่ได้เกิดจากการโต้แย้งของสินทรัพย์แต่เป็นผลที่เกิดจากการทำผิดข้อจำกัด

เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ

๑๘. ในการพิจารณาว่าข้อกำหนดจะเป็นเงื่อนไขหรือข้อจำกัด จำเป็นต้องพิจารณาเนื้อหาของข้อกำหนด ไม่ใช่เพียงรูปแบบเท่านั้น ตัวอย่างเช่น สิทธิที่ต้องถูกนำไปใช้งานหรือต้องคืนผู้โอน การพิจารณาเพียงอย่างเดียวในการจัดหาสินค้าหรือบริการให้บุคคลที่สามนั้น ถือว่ายังไม่เพียงพอที่จะก่อให้เกิดหนี้สินเมื่อหน่วยงานมีสิทธิควบคุมสินทรัพย์

๑๙. หน่วยงานต้องพิจารณาว่าข้อกำหนดที่จะต้องส่งคืนสินทรัพย์หรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการนั้น สามารถบังคับได้จริงโดยผู้โอนและผู้โอนจะใช้อำนาจบังคับใช้จริงหรือไม่ ถ้าผู้โอนไม่สามารถบังคับการคืนสินทรัพย์หรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการได้ ข้อกำหนดจะไม่ถือเป็นเงื่อนไข และจะถือว่าเป็นข้อจำกัด ถ้าประสบการณ์ในอดีตกับผู้โอนแสดงให้เห็นว่าเมื่อเกิดการละเมิดขึ้นผู้โอนไม่เคยบังคับใช้ข้อกำหนดการคืนสินทรัพย์ที่โอนหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการให้หน่วยงานผู้รับโอนอาจสรุปได้ว่าข้อกำหนดนั้นไม่เพียงพอที่จะก่อให้เกิด หน่วยงานไม่มีประสบการณ์กับผู้โอนหรือก่อนหน้านี้ไม่เคยมีการทำผิดข้อกำหนดที่ทำให้ผู้โอนตัดสินใจที่จะบังคับการคืนสินทรัพย์หรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพ

ในการให้บริการ และไม่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นในทางตรงกันข้าม อาจถือได้ว่าผู้โอนจะบังคับใช้ข้อกำหนด ซึ่งจะทำให้ข้อกำหนดเข้าค่านियามของเงินใน

๒๐. ตามค่านियามของเงินในใจ ต้องทำให้เกิดภาวะในการปฏิบัติแก่ผู้รับโอนที่ต้องใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่โอนตามที่ระบุ หรือมีฉะนั้นต้องคืนสินทรัพย์ หรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการแก่ผู้โอน กรณีที่จะเป็นไปตามค่านियามของเงินในใจ ภาวะที่ต้องปฏิบัติจะต้องเป็นหนึ่งใจเพียงแต่รูปแบบซึ่งเป็นผลจากเงื่อนไขนั้น ข้อกำหนดตามสัญญาการโอนให้หน่วยงานต้องปฏิบัติตามโดยไม่มีทางเลือก อาจจะทำให้หน่วยงานสรุปได้ว่าข้อกำหนดตามสัญญานั้นโดยเนื้อหาไม่ใช่ว่าเงื่อนไขหรือข้อกำหนด เนื่องจากข้อกำหนดตามสัญญาการโอนเพียงอย่างเดียวไม่ได้ทำให้เกิดภาวะที่ต้องปฏิบัติให้แก่หน่วยงานผู้รับโอน

๒๑. หากจะปฏิบัติตามเกณฑ์การรับรู้หนี้สิน ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียทรัพยากร และต้องมีข้อกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้นต้องประเมินได้ ดังนั้น เงื่อนไขจะต้องระบุลักษณะเนื้อหาที่สำคัญหรือจำนวนของสินค้าและบริการที่จะต้องจัดหา หรือลักษณะของสินทรัพย์ที่จะต้องจัดตามความเหมาะสม และกำหนดระยะเวลาที่ต้องการปฏิบัติหากเกี่ยวข้องกับระยะเวลา นอกจากนี้ การปฏิบัตินั้นจะต้องถูกติดตามอย่างต่อเนื่องโดยผู้โอนหรือผู้อื่นในนามของผู้โอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีข้อกำหนดให้ต้องจ่ายคืนตามสัดส่วนของมูลค่าที่เทียบเท่าของสินทรัพย์หน่วยงานดำเนินการตามข้อกำหนดได้เพียงบางส่วน และได้มีการบังคับใช้การผูกพันในการคืนสินทรัพย์ในอดีตแล้วเมื่อเกิดความล้มเหลวอย่างมีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามข้อกำหนด

๒๒. ในบางกรณี สินทรัพย์อาจจะถูกโอนโดยมีข้อกำหนดให้ผู้โอนถ้าเหตุการณ์ในอนาคตที่กำหนดไว้ไม่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น รัฐบาลให้เงินทุนแก่หน่วยงานของรัฐบาลท้องถิ่นที่กำหนดว่าผู้รับโอนต้องจ่ายสมทบเท่ากัน ในกรณีนี้ ภาวะผูกพันในการคืนสินทรัพย์จะไม่เกิดขึ้นจนกว่าจะคาดการณ์ไว้ว่าจะมีการทำผิดข้อตกลง และจะไม่รับรู้หนี้สินจนกว่าจะเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

๒๓. อย่างไรก็ตาม ผู้รับจะต้องพิจารณาด้วยว่าการโอนนั้นมีลักษณะเป็นการรับเงินล่วงหน้าหรือไม่ ในมาตรฐานฉบับนี้ เงินรับล่วงหน้า หมายถึง ทรัพยากรที่จะเกิดเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีหรือก่อนที่ข้อตกลงในการโอนจะมีผลผูกพันแล้ว เงินรับล่วงหน้าทำให้เกิดสินทรัพย์และภาระผูกพันในปัจจุบันเนื่องจากการโอนยังไม่ผลผูกพัน ในการพิจารณาการโอนที่มีลักษณะเป็นรายการแลกเปลี่ยน จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน

ภาษี

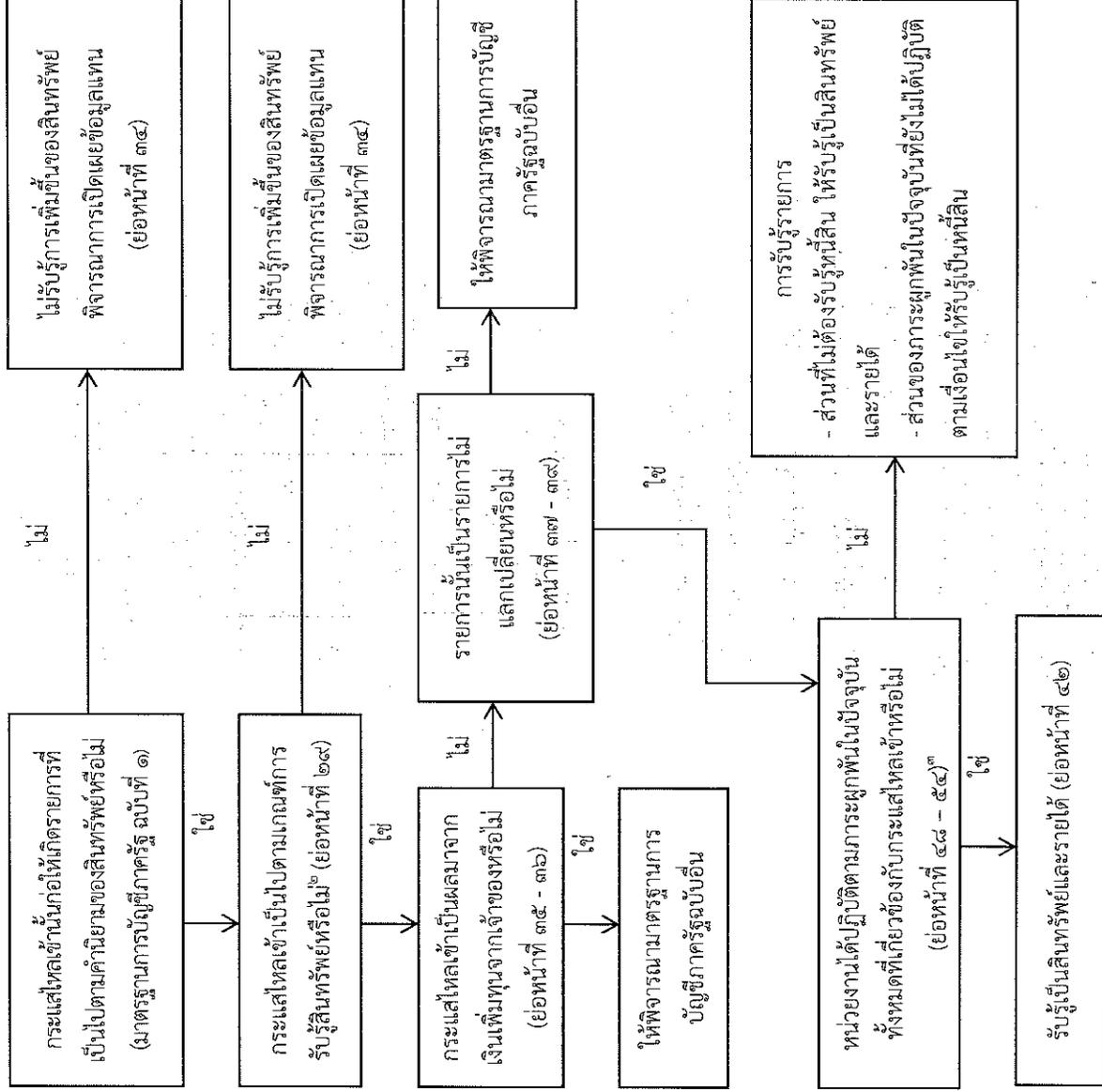
๒๔. ภาษีเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาลและหน่วยงานของรัฐอื่น ๆ ย่อหน้าที่ ๕ กำหนดค่านियามของภาษีว่า เป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่บังคับให้จ่ายหรือค้างจ่ายแก่หน่วยงานของรัฐตามกฎหมาย เพื่อจัดหารายได้ให้รัฐบาลไม่รวมถึงค่าปรับและเบี้ยปรับอื่น ๆ ที่กำหนดไว้เมื่อทำผิดกฎหมาย และไม่รวมถึงเงินโอนแบบไม่บังคับให้แก่รัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐ เช่น เงินบริจาคและค่าธรรมเนียม แม้ว่ารายได้เหล่านี้อาจเป็นผลจากรายการไม่แลกเปลี่ยน รัฐบาลจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาและหน่วยภาษีอื่น ๆ ที่เรียกว่า ผู้เสียภาษี ซึ่งอยู่ในขอบเขตอำนาจของรัฐโดยใช้อำนาจอธิปไตย

๒๕. กฎหมายและระเบียบด้านภาษีอากรแตกต่างกันอย่างมากตามลักษณะอำนาจของรัฐ แต่มีลักษณะร่วมกันบางอย่าง กฎหมายภาษีอากรและระเบียบ (ก) ให้สิทธิแก่รัฐบาลในการจัดเก็บภาษี (ข) ระบุฐานในการคำนวณภาษี และ (ค) กำหนดขั้นตอนของกิจการภาษี ซึ่งตั้งแต่ขั้นตอนการคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายให้รัฐและการดำเนินการให้มีการชำระเงิน กฎหมายและระเบียบด้านภาษีมักกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการตรงต่อหน่วยงานของรัฐบาลที่ดูแลกิจการภาษีแต่ละประเภท โดยทั่วไปผู้เสียภาษีจะแจ้งรายละเอียดและหลักฐานของการที่ต้องเสียภาษี และคำนวณยอดเงินที่ต้องเสียภาษี การเตรียมการสำหรับการรับชำระภาษีจะแตกต่างกันไปตามแต่ละบริบท แต่โดยทั่วไปแล้ว การดำเนินการออกแบบมาเพื่อให้แน่ใจว่ารัฐบาลจะได้รับชำระเงินอย่างสม่ำเสมอ โดยไม่ต้องมีการดำเนินคดีทางกฎหมาย กฎหมายภาษีมักมีการบังคับใช้อย่างเข้มงวดและมีบทลงโทษที่รุนแรงต่อบุคคลหรือหน่วยงานอื่น ๆ ที่ละเมิดกฎหมาย
๒๖. เงินรับล่วงหน้าทางภาษีอาจเกิดขึ้นได้ ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ได้รับล่วงหน้าก่อนที่เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีจะเกิดขึ้น

การวิเคราะห์กระแสไหลเข้าเริ่มแรกของทรัพยากรจากรายการไม่แลกเปลี่ยน

๒๗. หน่วยงานจะรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากรายการไม่แลกเปลี่ยนเมื่อสามารถควบคุมสินทรัพย์ที่เป็นไปตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้ ในบางสถานการณ์ เช่น เมื่อเจ้าหน้าที่ การลดลงของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ก่อนหน้าอาจเกิดขึ้น ในกรณีเหล่านี้เจ้าหน้าที่จะรับรู้สินทรัพย์ หน่วยงานจะต้องลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน ในบางกรณีความสามารถควบคุมสินทรัพย์อาจเกิดขึ้นพร้อมกับภาระผูกพันที่ทำให้หน่วยงานต้องรับรู้หนี้สิน สำหรับเงินเพิ่มทุนจากเจ้าของนั้นถือว่าไม่ชำระรายได้ จึงต้องวิเคราะห์รายการเพิ่มทุนแต่ละประเภท และต้องพิจารณาเงินเพิ่มทุนจากเจ้าของแยกกันทั้งที่เป็นรายการหน่วยงานจะต้องวิเคราะห์รายการไม่แลกเปลี่ยนโดยสอดคล้องกับวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานนี้ เพื่อกำหนดองค์ประกอบของงบการเงินที่จะต้องรับรู้ แผนผังต่อไปนี้แสดงกระบวนการวิเคราะห์ที่หน่วยงานจะต้องดำเนินการเมื่อมีกระแสไหลเข้าของทรัพยากรเพื่อพิจารณาว่ามีรายได้เกิดขึ้นหรือไม่ มาตราฐานฉบับนี้เป็นไปตามโครงสร้างของแผนผังนี้ แนวทางที่กำหนดเกี่ยวข้องกับรายการไม่แลกเปลี่ยนถูกกำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๘ - ๑๑๓

แผนผังการวิเคราะห์กระแสไหลเข้าของทรัพยากร



๑. แผนผังนี้เป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้นไม่ได้ใช้แทนมาตรฐานฉบับนี้ ใช้ประกอบเพื่อช่วยในการตีความมาตรฐานฉบับนี้

๒. ในบางสถานการณ์ เช่น เมื่อเจ้าหน้าที่ยกหนี้ให้ การลดลงของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ก่อนหน้านี้อาจเกิดขึ้นในกรณีเหล่านี้แทนที่จะรับรู้สินทรัพย์ หน่วยงานจะต้องลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

๓. ในการพิจารณาว่าหน่วยงานปฏิบัติตามการผูกพันในปัจจุบันทั้งหมดแล้วหรือไม่นั้น ให้พิจารณานิยามของคำว่าเงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอนและเกณฑ์ในการรับรู้หนี้สิน

การรับรู้สินทรัพย์

๒๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน ในคำนิยามของสินทรัพย์ไว้ว่าเป็นทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการเข้าสู่หน่วยงาน
๒๕. กระแสไหลเข้าของทรัพยากรจากการไม่แลกเปลี่ยนนอกเหนือจากบริการที่ได้รับ ซึ่งไม่เป็นตัวเงินที่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ที่ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเข้าเกณฑ์ตั้งนี้เท่านั้น
- (ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าหน่วยงานจะได้รับการประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้น
- (ข) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

การควบคุมสินทรัพย์

๓๐. ความสามารถในการห้ามหรือกำหนดกฎเกณฑ์การเข้าถึงประโยชน์จากสินทรัพย์โดยผู้อื่น เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของเรื่องการควบคุมที่จะแบ่งแยกสินทรัพย์ของหน่วยงานออกจากสินทรัพย์สาธารณะ ซึ่งทุกหน่วยงานมีสิทธิเข้าถึงและได้ประโยชน์ในภาครัฐ รัฐบาลเป็นผู้ออกกฎระเบียบสำหรับกิจกรรมบางอย่าง เช่น สถาบันการเงินหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ แต่ไม่จำเป็นต้องหมายความว่ารายการที่รัฐบาลออกกฎระเบียบ ข้อบังคับนั้น เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ของรัฐบาลหรือเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ในรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของรัฐบาลตามย่อหน้าที่ ๒๖ หน่วยงานอาจจะรับรู้บริการที่ได้รับซึ่งไม่เป็นตัวเงินได้ แต่ไม่เป็นการบังคับให้รับรู้ตามมาตรฐานฉบับนี้

๓๑. การประกาศความตั้งใจที่จะโอนทรัพยากรให้แก่หน่วยงานของรัฐเพียงอย่างเดียวยังไม่เพียงพอที่จะระบุว่าสินทรัพย์นั้นอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้รับแล้ว ตัวอย่างเช่น ถ้าโรงเรียนถูกทำลายจากไฟฟ้าและรัฐบาลประกาศความตั้งใจจะให้เงินเพื่อสร้างโรงเรียนใหม่ โรงเรียนหรือหน่วยงานที่ควบคุมจะยังไม่รับรู้กระแสไหลเข้าของทรัพยากรเป็นรายการ (ค้างรับ) เมื่อมีการประกาศ ในกรณีที่ต้องมีการทำข้อตกลงการโอนก่อนที่จะสามารถโอนทรัพยากรได้ หน่วยงานจะไม่สามารถระบุได้ว่ามีสิทธิควบคุมทรัพยากรนั้นจนกว่าข้อตกลงจะมีผลผูกพัน เนื่องจากหน่วยงานผู้รับโอน ไม่สามารถห้ามหรือควบคุมการเข้าถึงทรัพยากรนั้นโดยผู้โอนได้ ในหลายกรณีหน่วยงานจะต้องสามารถบังคับใช้สิทธิในการควบคุมทรัพยากรให้ได้ก่อนที่จะรับรู้สินทรัพย์ หากหน่วยงานไม่มีสิทธิเรียกร้องที่สามารถบังคับใช้ได้ หน่วยงานจะไม่สามารถห้ามหรือควบคุมการเข้าถึงทรัพยากรโดยผู้โอนได้

เหตุการณ์ในอดีต

๓๒. โดยปกติหน่วยงานของรัฐจะได้รับสินทรัพย์จากรัฐบาล หน่วยงานอื่น ๆ รวมถึงผู้เสียหาย หรือโดยการซื้อหรือผลิตขึ้น ดังนั้น เหตุการณ์ในอดีตซึ่งก่อให้เกิดการควบคุมสินทรัพย์อาจเป็นการซื้อ เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษี หรือการโอน รายการหรือเหตุการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตไม่ได้ทำให้เกิด

สินทรัพย์ขึ้น ยกตัวอย่างเช่น ความตั้งใจในการจัดเก็บภาษีไม่ใชเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ในรูปแบบของการเรียกร้องจากผู้เสียหาย

ความเป็นไปได้ของกระแสไหลเข้าของทรัพยากร

๓๓. ความเป็นไปได้ที่จะเกิดกระแสไหลเข้าของทรัพยากรนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อรายการนั้นมีโอกาสที่จะเกิดขึ้นมากกว่าที่จะไม่เกิด ซึ่งหน่วยงานสามารถกำหนดจากประสบการณ์ในอดีตที่เป็นลักษณะของกระแสที่คล้ายคลึงกัน และจากความคาดหวังกองหน่วยงานเกี่ยวกับผู้เสียหายหรือผู้โอน เช่น เมื่อ (ก) รัฐบาลตกลงที่จะโอนเงินให้กับหน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานที่เสนอรายงาน (ข) ข้อตกลงมีผลผูกพันแล้ว และ (ค) รัฐบาลมีประวัติของการโอนทรัพยากรในลักษณะนี้ ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ว่ากระแสไหลเข้าจะเกิดขึ้น แม้ว่าเงินยังไม่ถูกโอน ณ วันที่ในรายงานก็ตาม

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

๓๔. รายการที่มีลักษณะสำคัญของความเป็นสินทรัพย์แต่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ อาจสมควรที่จะเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้))

การเพิ่มทุนจากเจ้าของ

๓๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอบรรยากาศการเงิน ให้คำนิยามของการเพิ่มทุนจากเจ้าของ รายการที่จะเข้าลักษณะการเพิ่มทุนจากเจ้าของจำเป็นต้องมีลักษณะตามคำนิยาม ในการพิจารณาว่ารายการนั้นเป็นไปตามค่านิยมของการเพิ่มทุนจากเจ้าของ ต้องพิจารณาจากเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบของรายการนั้น ๆ ย่อหน้าที่ ๓๖ ระบุถึงรูปแบบที่อาจเป็นการเพิ่มทุนจากเจ้าของ อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะรูปแบบของรายการจะเป็นเช่นใด ถ้าสาระสำคัญเป็นที่ชัดเจนว่าเป็นเงินกู้ยืมหรือหนี้สินประเภทอื่นหรือรายได้หน่วยงานต้องรับรู้รายการเหล่านี้ตามที่เกิดขึ้น และเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเหมาะสม ถ้าจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้ารายการนั้นถูกอ้างว่าเป็นการเพิ่มทุนจากเจ้าของ แต่ระบุว่าหน่วยงานจะต้องจ่ายสิ่งตอบแทนในจำนวนคนทำให้กับผู้โอนพร้อมผลตอบแทนจากการลงทุนในอนาคตตามเวลาที่กำหนด รายการนี้มีลักษณะของเงินกู้มากกว่าทุนจากเจ้าของสำหรับข้อตกลงตามสัญญา หน่วยงานอาจพิจารณาแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน : การแสดงรายการ (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อจำแนกหนี้สินจากการเพิ่มทุนจากเจ้าของ

๓๖. การเพิ่มทุนจากเจ้าของอาจพิจารณาได้จากรายการตามตัวอย่างต่อไปนี้

(ก) การโอนโดยผู้ให้หรือหน่วยงานผู้ควบคุมของผู้ให้ ซึ่งระบุอย่างเป็นทางการให้เป็นส่วนหนึ่งของ

สินทรัพย์สุทธิหรือทุนของผู้รับ ไม่ว่าก่อนที่จะเพิ่มทุน หรือ ณ เวลาที่เพิ่มทุน

(ข) สัญญาอย่างเป็นทางการที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มทุน ซึ่งทำให้เกิดหรือเพิ่มส่วนได้เสียทางการเงิน

ในสินทรัพย์สุทธิหรือทุนของผู้รับที่สามารถขายหรือโอนหรือได้ถอนได้ หรือ

(ค) การออกตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มทุนที่สามารถขายหรือโอนหรือไม่ได้

องค์ประกอบของรายการส่วนที่เป็นการแลกเปลี่ยนและไม่แลกเปลี่ยน

- ๓๗. ย่อหน้าที่ ๓๘ และ ๓๙ ระบุถึงสถานการณ์ที่หน่วยงานได้รับสิทธิการควบคุมทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในขนาดหรือศักยภาพในการให้บริการ ยกเว้นจากการเพิ่มทุนจากเจ้าของ
- ๓๘. ย่อหน้าที่ ๔ ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน ได้ให้คำนิยามรายการแลกเปลี่ยนและรายการไม่แลกเปลี่ยน และย่อหน้าที่ ๘ ตามมาตรฐานฉบับนี้กล่าวถึงรายการที่อาจมี ๒ องค์ประกอบทั้งรายการแลกเปลี่ยนและรายการไม่แลกเปลี่ยน

- ๓๙. เมื่อเกิดรายการที่ทำให้ได้รับสินทรัพย์ซึ่งมีทั้งองค์ประกอบส่วนที่เป็นการแลกเปลี่ยนและไม่แลกเปลี่ยนอยู่ด้วยกัน หน่วยงานจะรับรู้องค์ประกอบที่เป็นรายการแลกเปลี่ยนตามหลักการและข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น ส่วนองค์ประกอบที่เป็นรายการไม่แลกเปลี่ยนจะรับรู้ตามหลักการและข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ การกำหนดว่ารายการนั้นมององค์ประกอบส่วนที่ระบุได้ว่าเป็นการแลกเปลี่ยนและการไม่แลกเปลี่ยนหรือไม่ ให้ใช้ดุลยพินิจประกอบ เมื่อไม่สามารถแยกการรับรู้ให้ถือเป็นรายการไม่แลกเปลี่ยน

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ในกรณีเริ่มแรก

- ๔๐. สินทรัพย์ที่ตีมาจากรายการไม่แลกเปลี่ยนจะวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ตีมาตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินทรัพย์เหลือ มาตราฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินทรัพย์ที่ตีมาจากรายการไม่แลกเปลี่ยนจะวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ตีมา

การรับรู้รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน

- ๔๑. กระแสไหลเข้าจากรายการไม่แลกเปลี่ยนที่มีการรับรู้สินทรัพย์ที่ต้องรับรู้เป็นรายได้ ยกเว้น ส่วนที่เป็นหนี้สินที่ถูกรับรู้จากกระแสไหลเข้ารายการเดียวกันนั้น
- ๔๒. หากหน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่รับรู้เป็นหนี้สิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับกระแสไหลเข้าจากรายการ ไม่แลกเปลี่ยนที่มีการรับรู้เป็นสินทรัพย์ หน่วยงานต้องลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ และรับรู้รายได้เท่ากับจำนวนหนี้สินที่ลดนั้น
- ๔๓. เมื่อหน่วยงานรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สุทธิเป็นผลมาจากรายการไม่แลกเปลี่ยน หน่วยงานต้องรับรู้เป็นรายได้ ถ้ารับรู้หนี้สินไว้แล้วซึ่งเกี่ยวข้องกับกระแสไหลเข้าจากรายการจากการขายที่ไม่แลกเปลี่ยนนั้น เมื่อหนี้สินลดลงในภายหลัง เพราะเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีได้เกิดขึ้นหรือได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามเงื่อนไขแล้ว หน่วยงานจะรับรู้เป็นรายได้ แต่หากกระแสไหลเข้าของทรัพยากรเป็นไปตามคำนิยามของการเพิ่มทุนจากเจ้าของ จะไม่รับรู้เป็นหนี้สินหรือรายได้

๔๕. จดรับรัษฎากรได้พิจารณาจากลักษณะของเงื่อนไขและการปลดเปลื้องเงื่อนไข ตัวอย่างเช่น เมื่อเงื่อนไขระบุว่าหน่วยงานต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการให้บุคคลที่สามหรือคืนเงินที่ไม่ได้ให้ผู้โอน หน่วยงานจะรับรัษฎากรได้เมื่อมีการจัดหาสินค้าหรือให้บริการแล้ว

การวัดมูลค่าของรายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน

๔๖. รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยนวัดมูลค่าตามจำนวนที่เพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้โดยหน่วยงาน
๔๗. เมื่อหน่วยงานรับรัษฎากรที่เพิ่มผลมาจากรายการไม่แลกเปลี่ยน หน่วยงานจะรับรัษฎากรได้ในจำนวนที่เท่ากับมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีการวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ ๔๐ เว้นแต่หน่วยงานต้องรับรู้เป็นหนี้สินเมื่อหนี้สินเข้าเงื่อนไขในการรับรู้จะต้องวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ ๕๕ และจำนวนที่เพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิ (ถ้ามี) จะรับรู้เป็นรายได้ เมื่อหนี้สินลดลงในภายหลัง เพราะเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีได้เกิดขึ้นหรือได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามเงื่อนไขแล้ว จำนวนที่ลดลงในหนี้สินนี้ จะรับรู้เป็นรายได้

การระบุผูกพันในปัจจุบันที่รับรู้เป็นหนี้สิน

๔๘. การระบุผูกพันในปัจจุบันที่เกิดจากรายการไม่แลกเปลี่ยน ซึ่งเป็นไปตามค่านิยมหนี้สินจะต้องรับรู้เป็นหนี้สิน เมื่อ

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อนำไปชำระภาระผูกพันนั้น

(ข) มูลค่าของภาระผูกพันที่จะต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

การระบุผูกพันในปัจจุบัน

๔๙. การระบุผูกพันในปัจจุบันเป็นหน้าที่ที่จะต้องกระทำหรือดำเนินการในแบบใดแบบหนึ่ง และอาจทำให้เกิดหนี้สินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการไม่แลกเปลี่ยน การระบุผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดขึ้นจากกฎหมายหรือระเบียบหรือข้อตกลงผูกพันที่ทำให้เกิดการโอน หรืออาจเกิดจากกิจกรรมการดำเนินงานตามปกติ เช่น การรับรัษฎากรล่วงหน้า

๕๐. ในหลายกรณี ภาษีจะถูกจัดเก็บและสินทรัพย์จะถูกโอนให้หน่วยงานของรัฐในรายการไม่แลกเปลี่ยนตามกฎหมายหรือระเบียบหรือข้อตกลงผูกพันที่กำหนดให้ใช้ตามวัตถุประสงค์เฉพาะ ตัวอย่างเช่น

(ก) ภาษีที่มีกฎหมายหรือระเบียบจำกัดการใช้เงินให้ใช้ตามวัตถุประสงค์เฉพาะ

(ข) การโอน ที่ได้รับตามข้อตกลงผูกพันอย่างมีเงื่อนไข

(๑) จากรัฐบาลให้แก่ระดับจังหวัดหรือรัฐบาลท้องถิ่น

(๒) จากระดับจังหวัดให้แก่รัฐบาลท้องถิ่น

(๓) จากรัฐบาลให้แก่หน่วยงานของรัฐ

(๔) ให้แก่ส่วนราชการที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายหรือระเบียบปีให้ทำหน้าที่เฉพาะโดยได้รับอำนาจในการดำเนินการ

(๕) จากองค์กรให้เงินบริจาคแก่รัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐ

๕๑. ในการดำเนินงานตามปกติ หน่วยงานที่เสนอรายงานอาจได้รับทรัพยากรก่อนที่จะเกิดเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษี ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานจะต้องรับรู้หนี้สินจากเงินรับล่วงหน้าจกว่าเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีจะเกิดขึ้น

๕๒. หากหน่วยงานที่เสนอรายงานได้รับทรัพยากรก่อนที่จะมีข้อตกลงผูกพันเรื่องการเงิน หน่วยงานจะต้องรับรู้หนี้สินจากเงินรับล่วงหน้ากว่าจะถึงเวลาที่ข้อตกลงจะมีผลผูกพัน

เงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอน

๕๓. เงื่อนไขของสินทรัพย์ที่โอนทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ซึ่งจะรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๕๘

๕๔. คำว่าข้อกำหนดตามมาตรฐานฉบับนี้ ได้ถูกนิยามไว้ตามย่อหน้าที่ ๕ และในส่วนของย่อหน้าที่ ๑๒ - ๒๓ ได้กำหนดแนวทางการพิจารณาว่าข้อกำหนดจะเป็นเงื่อนไขหรือข้อกำหนด หน่วยงานจะต้องวิเคราะห์ข้อกำหนดใด ๆ ทั้งหมดที่ระบุไว้คู่กับกระแสไหลเข้าของทรัพยากร เพื่อพิจารณาว่าข้อกำหนดนั้นเป็นเงื่อนไขหรือข้อกำหนดหรือไม่

การวัดมูลค่าหนี้สินในการรับรู้เริ่มแรก

๕๕. จำนวนที่รับรู้หนี้สินต้องเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของจำนวนที่หน่วยงานต้องชำระหรือปลดเปลื้องภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่ในรายงาน

๕๖. การประมาณการต้องคำนึงถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งอาจก่อให้เกิดเหตุการณ์ที่เป็นสาเหตุให้ต้องรับรู้หนี้สิน ถ้ามูลค่าของเงินตามมูลค่าเป็นจำนวนที่เป็นสาระสำคัญ จะต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามมูลค่าปัจจุบันของจำนวนที่คาดว่าจะชำระภาระผูกพันนั้น ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวเป็นไปตามหลักการในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

ภาษี

๕๗. หน่วยงานต้องรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากภาษีเมื่อเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีเกิดขึ้นและเป็นไปได้ตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์

๕๘. ทรัพยากรที่เกิดขึ้นจากภาษีจะเข้าค่านิยามของสินทรัพย์ เมื่อหน่วยงานมีสิทธิควบคุมทรัพยากรที่เป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต (เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษี) และคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากทรัพยากรเหล่านั้น ทรัพยากรที่เกิดขึ้นจากภาษีจะเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ เมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนซึ่งแน่นอนว่าจะมีกระแสไหลเข้าของทรัพยากรจะขึ้นอยู่กับหลักฐานที่มีอยู่ในเวลาที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของกระแสไหลเข้าของทรัพยากรจะขึ้นอยู่กับหลักฐานที่มีอยู่ในเวลาที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก เมื่อหน่วยงานทราบว่าผู้เสียภาษีที่ชัดเจนและทราบจำนวนเงินที่แน่นอน

๕๙. รายได้ภาษีเกิดขึ้นเพื่อรัฐบาลที่กำหนดกฎหมายบังคับเบี่ยงเบนการเสียภาษีและไม่ได้เกิดขึ้นกับหน่วยงานอื่นที่ไม่ใช่รัฐบาล เช่น รัฐบาลออกกฎหมายเรียกเก็บภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนราชการที่รับผิดชอบ สินทรัพย์

และรายได้ถือเป็นรายการรับของรัฐบาลไม่ใช่ส่วนราชการ นอกจากนี้ รัฐบาลเรียกเก็บภาษีขาย โดยเงินรายได้ทั้งหมดส่งต่อให้รัฐบาลท้องถิ่นโดยการจัดสรรให้อย่างต่อเนื่อง รัฐบาลจะรับรัฐสินทรัพย์ และรายได้สำหรับภาษีที่จัดเก็บ และลดสินทรัพย์และรับรู้ค่าใช้จ่ายจากการโอนให้รัฐบาลท้องถิ่น รัฐบาลท้องถิ่นจะรับรัฐสินทรัพย์และรายได้จากการโอน เมื่อหน่วยงานหนึ่งจัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานอื่น ๆ หน่วยงานจัดเก็บทำหน้าที่เหมือนเป็นตัวแทนของหน่วยงานเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น ส่วนราชการจัดเก็บ ภาษีเงินได้ให้รัฐบาลท้องถิ่นต่าง ๆ ส่วนราชการจะต้องไม่รับรู้รายได้ภาษีที่จัดเก็บ แต่รัฐบาลที่เป็น ผู้กำหนดเรื่องภาษี จะต้องรับรัฐสินทรัพย์และรายได้ภาษี

๖๐. ภาษีไม่เข้าค่านิยามการเพิ่มทุนจากเจ้าของ เพราะการจ่ายภาษีไม่ได้ให้สิทธิผู้เสียภาษีที่จะได้รับ (ก) ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากหน่วยงานตลอดช่วงอายุของ หน่วยงาน หรือ (ข) สินทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าหนี้สินหากรัฐบาลขลุบเล็ก และการจ่ายภาษีไม่ได้ให้สิทธิ ความเป็นเจ้าของแก่ผู้เสียภาษีที่จะสามารถขาย แลกเปลี่ยน โอนหรือถอนกับรัฐบาล โดยไม่ได้ ภาษีเข้าค่านิยามรายได้จากรายได้ไม่แลกเปลี่ยนเพราะผู้เสียภาษีโอนทรัพยากรให้รัฐบาล โดยไม่ได้ รับมูลค่าที่ใกล้เคียงกันเป็นการแลกเปลี่ยน ในขณะที่ผู้เสียภาษีอาจจะได้ประโยชน์ต่าง ๆ จากนโยบาย ทางสังคมที่กำหนดโดยรัฐ ประโยชน์ต่าง ๆ เหล่านี้ไม่ได้จัดให้เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ที่ได้รับจากภาษีโดยตรง

๖๑. ภาษีบางประเภทถูกจัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ถ้ารัฐบาลต้องรับรู้เป็นหนี้สิน ตามเงื่อนไขสัมพันธกับการรับรัฐสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลมาจากวัตถุประสงค์เฉพาะของเงินภาษีที่จัดเก็บ จะต้องไม่รับรู้รายได้จนกว่าจะได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขและหนี้สินลดลง อย่างไรก็ตาม ส่วนใหญ่ ภาษีที่จัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจะไม่ทำให้เกิดหนี้สิน เพราะวัตถุประสงค์เฉพาะจะเป็นข้อจำกัด ไม่ใช่เงื่อนไข

เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษี

๖๓. หน่วยงานที่เสนอรายงานต่อวิเคราะห์กฎหมายในการจัดเก็บภาษีเพื่อพิจารณาว่าเหตุการณ์ที่ต้องเก็บ ภาษีสำหรับภาษีในหลาย ๆ ประเภทที่จัดเก็บคือเหตุการณ์ใด เว้นแต่จะระบุไว้เป็นอย่างอื่น ในกฎหมายหรือระเบียบ เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีแต่ละประเภทมักจะเป็นอย่างนี้

(ก) ภาษีเงินได้ (Income Tax) เมื่อผู้เสียภาษีเกิดรายได้พึงประเมินหรือกำไรสุทธิระหว่างรอบปีภาษี (ข) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax) เมื่อผู้เสียภาษีดำเนินกิจกรรมที่ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่ม ระหว่างรอบปีภาษีอากร

(ค) ภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax) เมื่อผู้เสียภาษีมียารับอันเนื่องมาจากกิจกรรมที่ต้อง เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ระหว่างรอบปีภาษีอากร

(ง) ภาษีศุลกากร (Custom Duty) เมื่อมีการเคลื่อนย้ายสินค้าและบริการต้องอากรข้ามพรมแดน

(จ) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เมื่อผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินเสียชีวิตและมีการรับมรดก

(ฉ) ภาษีสรรพสามิต เมื่อนำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมหรือนำออกจากร้านค้าที่ผลิตขึ้น หรือเมื่อได้รับชำระค่าบริการหรือความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนชำระค่าบริการ

ให้ถือว่าเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือกรณีนำสินค้าเข้าให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีศุลกากร

- (ซ) ภาษีป้าย เมื่อเริ่มติดตั้งหรือแสดงป้าย
 - (ช) อากรแสตมป์ (Stamp Duty) เมื่อทำกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์
 - (ฌ) ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Property tax) เมื่อเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
 - (ญ) ค่าธรรมเนียมการโอนที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์หรือรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน
- เมื่อขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์

เงินรับล่วงหน้าภาษี

- ๖๔. ตามคำนิยามของสินทรัพย์ หนี้สิน และตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๕๗ ทรัพย์ากรที่ได้รับจากภาษีก่อนการเกิดเหตุการณ์ที่ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์พร้อมทั้งหนี้สิน (เงินรับล่วงหน้า) เนื่องจาก (ก) เหตุการณ์ที่ทำให้หน่วยงานมีสิทธิได้รับภาษียังไม่เกิดขึ้น และ (ข) ไม่เข้าเงื่อนไขสำหรับการรับรู้รายได้ภาษี (ข้อย่อหน้าที่ ๕๗) แม้ว่าหน่วยงานจะได้รับการบันทึกรายการแล้วก็ตาม เงินรับล่วงหน้าภาษีโดยหลักการพื้นฐานไม่ได้มีความแตกต่างกับเงินรับล่วงหน้าประเภทอื่น ๆ ดังนั้น จะต้องรับรู้หนี้สินจนกว่าเหตุการณ์ต้องกับภาษีจะเกิดขึ้น เมื่อเหตุการณ์ที่ต้องกับภาษีเกิดขึ้น จะต้องถึงขั้นสินออกและรับรู้เป็นรายได้

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากรายการทางภาษี

- ๖๕. ย่อหน้าที่ ๕๐ ระบุว่า สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากรายการภาษีจะต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาสินทรัพย์ที่เกิดจากรายการภาษีจะวัดมูลค่าด้วยระยะเวลาที่ดีที่สุดของกระแสเงินสดเข้า หน่วยงานจะกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากรายการภาษีโดยสอดคล้องกับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ ๕๐ นโยบายการบัญชีที่กำหนดขึ้นจะต้องพิจารณาถึงความจำเป็นได้ค่อนข้างแน่ที่ทรัพยากรที่เกิดขึ้นจากรายการภาษีจะไหลเข้าสู่รัฐบาล และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นผลจากรายการนั้น

- ๖๖. เมื่อเหตุการณ์ที่ต้องกับภาษีและงบการเงินเกิดขึ้นไม่พร้อมกัน หน่วยงานของรัฐอาจวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากรายการภาษีได้อย่างน่าเชื่อถือโดยใช้เครื่องมือบางอย่าง เช่น โมเดลทางสถิติที่อาศัยข้อมูลประวัติการเก็บภาษีเฉพาะประเภทจากงวดก่อนๆ ซึ่งโมเดลนี้จะต้องพิจารณาถึงช่วงเวลาของการรับเงินจากผู้เสียภาษี การแสดงรายการโดยผู้เสียภาษี และความสัมพันธ์ของภาษีที่จะได้รับกับเหตุการณ์อื่น ๆ ในระบบเศรษฐกิจ นอกจากนี้ยังคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ เช่น

- (ก) ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีในกรณีแบ่งและแสดงรายการเพื่อเสียภาษีที่มากกว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดในการเผยแพร่รายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
 - (ข) ผู้เสียภาษีมีแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกำหนดเวลา
 - (ค) การประเมินมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินเพื่อการประเมินภาษี
 - (ง) ความซับซ้อนในกฎหมายภาษีที่กำหนดระยะเวลาที่ต้องขยายออกไปในกระบวนการประเมินภาษี
- จากผู้เสียภาษีบางราย

(จ) โอกาสที่ต้นทุนทางการเงินและทางการเงินเมื่อเกิดการบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดและการจัดเก็บ

ภาษีทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐตามกฎหมายอาจสูงเกินกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับ

(ฉ) กฎหมายภาษีอนุญาตให้ผู้เสียภาษีเลื่อนการชำระภาษีบางส่วนได้ และ

(ช) ความแตกต่างตามลักษณะของแต่ละประเภทภาษี

๖๗. การวัดมูลค่าสินทรัพย์และรายได้ที่เกิดจากรายการภาษีโดยใช้แบบโมเดลทางสถิติ อาจส่งผลให้จำนวนสินทรัพย์และรายได้สำหรับงวดการรายงานหนึ่งที่เกิดขึ้นจริงในงวดต่อมา แตกต่างจากจำนวนเงินที่ประมาณไว้ก่อนสำหรับงวดการรายงานนั้น การปรับเปลี่ยนประเภทการให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

๖๘. ในบางกรณี สินทรัพย์ที่เกิดจากรายการภาษีและรายได้ที่เกี่ยวข้องไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ จนกระทั่งผ่านไประยะเวลาหนึ่งหลังจากเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีเกิดขึ้น ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ ถ้าฐานภาษี มีความผันผวนและการประมาณการอย่างน่าเชื่อถือทำได้ยาก ในหลายกรณี สินทรัพย์และรายได้ อาจต้องรับรู้เนืองจากภายหลังจากที่เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีเกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม อาจมีบางสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ไม่บ่อยครั้งหรือระยะเวลารายงานจะผ่านไปหลายงวดก่อนที่เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีจะมีผลให้เกิดกระแสไหลเข้าของทรัพยากรที่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ และทำให้เป็นไปตามค่านियามและเงื่อนไขการรับรู้สินทรัพย์

ค่าใช้จ่ายผ่านระบบภาษีและรายจ่ายภาษี

๖๙. รายได้ภาษีต้องกำหนดตามจำนวนที่จัดเก็บ และต้องไม่ปรับลดยอดด้วยค่าใช้จ่ายผ่านระบบภาษี
๗๐. รัฐบาลอาจจ่ายสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้เสียภาษีโดยผ่านระบบภาษีเพื่อความสะดวก ซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้วิธีจ่ายแบบอื่น เช่น ทำเช็คส่งจ่ายเข้าบัญชีผู้เสียภาษีโดยตรง หรือชำระเงินในบัญชีอื่นแทนผู้เสียภาษี เช่น รัฐบาลจ่ายค่าเบี้ยประกันสุขภาพบางส่วนแทนผู้เสียภาษีเพื่อส่งเสริมการทำประกัน ไม่ว่าจะเป็นการให้สิทธิลดหย่อนภาษี จ่ายเช็คให้ผู้เสียภาษี หรือจ่ายเงินโดยตรงให้บริษัทประกัน ในกรณีทั้งหมดนี้ ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นไม่ว่าผู้เสียภาษีจะจ่ายภาษีหรือไม่ ดังนั้น จึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล และควรแยกแสดงรายการต่างหากในงบแสดงผลการดำเนินงาน โดยรายได้ภาษีควรจะปรับเพิ่มด้วยจำนวนค่าใช้จ่ายผ่านระบบภาษีเหล่านี้

๗๑. รายได้ภาษีต้องไม่ปรับเพิ่มยอดขึ้นตามรายจ่ายภาษี

๗๒. รัฐบาลมักจะมีนโยบายภาษีเพื่อส่งเสริมและลดพฤติกรรมทางการเงินบางอย่าง เช่น เจ้าของบ้านได้รับอนุญาตให้นำดอกเบี้ยเงินกู้ซื้อบ้านหักจากยอดรวมเงินได้ ในการคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษี สิ่งเหล่านี้ให้กับผู้ที่เสียภาษีเงินได้เท่านั้น หากบุคคลไม่เสียภาษีจะไม่ได้รับสิทธิเหล่านี้ สิทธิที่ให้แก่ผู้เสียภาษีดังกล่าวเรียกว่ารายจ่ายภาษี เป็นรายได้ที่สูญเสียไปไม่เชิงค่าใช้จ่าย ไม่ได้ทำให้เกิดกระแสไหลเข้าหรือกระแสไหลออกของทรัพยากร ดังนั้น จึงไม่ทำให้เกิดสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่ายของรัฐบาล

๓๓. ลักษณะสำคัญที่แตกต่างระหว่างค่าใช้จ่ายผ่านระบบภาษีและรายจ่ายภาษี คือ ค่าใช้จ่ายผ่านระบบภาษีนั้นสิ่งที่ไม่กับผู้รับจะไม่คำนึงถึงว่าผู้รับนั้นจ่ายภาษีหรือไม่หรือจะจ่ายภาษีโดยช่องทางใดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน ห้ามหักลบรายได้และค่าใช้จ่ายถ้าไม่ได้มีกำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับอื่น ซึ่งการหักลบรายได้ภาษีและค่าใช้จ่ายผ่านระบบภาษีไม่สามารถทำได้

การโอน

๓๔. ภายใต้ข้อกำหนดของย่อหน้า ๑๖ หน่วยงานต้องรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการโอน เมื่อทรัพยากรที่ได้รับโอนเป็นไปตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์

๓๕. การโอน ประกอบด้วย เงินอุดหนุน การยกหนี้ให้ ค่าปรับ ฆรดก ของขวัญ เงินบริจาค สินค้าและบริการประเภทต่าง ๆ ที่เป็นตัวเงิน รายการเหล่านี้มีลักษณะเหมือนกัน คือ การโอนทรัพยากรจากหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่งโดยไม่ได้สิ่งตอบแทนที่มีมูลค่าใกล้เคียงกันเป็นการแลกเปลี่ยน และไม่ใช่ว่ารายการทางภาษีตามข้อกำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้

๓๖. เหตุการณ์ที่รับรู้โอนเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์เมื่อหน่วยงานได้ควบคุมทรัพยากรที่เป็นผลจากการณีนอขีด (การโอน) และคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากทรัพยากรเหล่านั้น การโอนนั้นจะเข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กระแสเงินสดเข้าของทรัพยากรจะเกิดขึ้น และสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในบางสถานการณ์ เช่น การที่เจ้าหนี้ยกหนี้ให้อ่างทำให้เกิดการลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ไว้ก่อนหน้า ในกรณีเหล่านี้ แทนที่จะรับรู้สินทรัพย์ที่เป็นผลมาจากการโอน หน่วยงานต้องลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

๓๗. หน่วยงานจะสามารถควบคุมทรัพยากรที่โอนได้เมื่อหน่วยงานได้รับโอนทรัพยากร หรือเมื่อหน่วยงานมีสิทธิเรียกร้องจากผู้โอนที่บังคับได้ การจึงควาริถอนทรัพยากรหลายกรณีผลผูกพันต่อทุกฝ่ายก่อนที่จะมีการโอนทรัพยากร แต่บางครั้งแม้หน่วยงานจะให้สัญญาที่จะโอนทรัพยากรแต่ก็อาจไม่ได้โอนให้ ดังนั้น สินทรัพย์ หนี้สิน และ/หรือรายได้จะถูกรับรู้เมื่อ (ก) มีสิทธิเรียกร้องที่บังคับได้และ (ข) หน่วยงานประเมินมีความเป็นไปได้ที่จะมีกระแสเงินสดเข้าสู่หน่วยงาน ก่อนจนถึงจุดนั้นหน่วยงานจะไม่สามารถห้ามหรือควบคุมการเข้าถึงประโยชน์จากทรัพยากรโดยบุคคลที่สาม

๓๘. การโอนทรัพยากรที่เข้าเงื่อนไขเป็นการเพิ่มทุนจากเจ้าของจะไม่ทำให้เกิดรายได้ ข้อตกลงที่โดยเมื่อหาเป็นการเพิ่มทุนจากเจ้าของแต่แก่ ข้อตกลงที่ระบุไว้ (ก) หน่วยงานที่จัดทำทรัพยากรให้ให้สิทธิได้รับ การจ่ายคืนประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการตลอดอายุของหน่วยงาน ผู้รับโอน หรือการจ่ายคืนสินทรัพย์สุทธิแก่กรณีที่หน่วยงานผู้รับโอนยกเลิก หรือ (ข) หน่วยงานที่จัดทำทรัพยากรให้จะต้องได้รับส่วนได้เสียทางการเงินในหน่วยงานผู้รับโอน ที่สามารถขาย แลกเปลี่ยน โอน หรือได้ก่อน

๗๙. การโอนเข้าค่านิยามของรายการไม่แลกเปลี่ยน เนื่องจากผู้โอนจัดทำทรัพย์สินที่ได้รับโอนโดยผู้รับโอน ไม่ได้ให้สิ่งที่มีมูลค่าที่ใกล้เคียงกันเป็นการแลกเปลี่ยนโดยตรง ถ้าข้อตกลงกำหนดว่าหน่วยงานผู้รับโอน ต้องจัดหาลักษณะมูลค่าใกล้เคียงกันเป็นการแลกเปลี่ยน ข้อตกลงนี้จะไม่ใช้การโอน แต่เป็นสัญญา สำหรับรายการแลกเปลี่ยนที่ควรจะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จาก รายการแลกเปลี่ยน
๘๐. หน่วยงานจะต้องวิเคราะห์ข้อกำหนดทั้งหมดที่อยู่ในข้อตกลงการโอนเพื่อตรวจสอบว่าจะเกิดหนี้สินหรือไม่เมื่อได้รับโอนทรัพย์สิน

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่โอน

๘๑. ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๔๐ สินทรัพย์ที่โอนจะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา หน่วยงานจะต้องมีนโยบายการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ดังที่ได้กล่าวแล้ว สินค้าคงเหลือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้มาจากรายการไม่แลกเปลี่ยน จะวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามลำดับ เครื่องมือทางการเงิน รวมถึง เงินสดและลูกหนี้เงินโอนที่เป็นไปตามค่านิยามของเครื่องมือทางการเงิน และสินทรัพย์อื่น จะต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาเช่นกัน ตามย่อหน้าที่ ๔๐ และตามนโยบายการบัญชีที่เหมาะสม

การยกหนี้ให้และการรับโอนภาระหนี้แทน

๘๒. บางครั้งผู้ให้กู้อาจสละสิทธิในการเรียกเก็บหนี้ที่หน่วยงานของรัฐเป็นหนี้อยู่ ตัวอย่างเช่น รัฐบาล อาจยกเลิกหนี้ที่รัฐบาลต้องถึงเป็นหนี้อยู่ในกรณีนี้ รัฐบาลต้องถึงรับสินทรัพย์สุทธิที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากหนี้สินที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้ได้หมดไป
๘๓. หน่วยงานจะรับรู้รายได้จากการได้รับยกหนี้ให้ เมื่อหนี้ที่มีอยู่ก่อนไม่เป็นไปตามค่านิยามของหนี้สิน อีกต่อไป หรือไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้หนี้สินแล้ว รวมทั้งเมื่อการยกหนี้ให้นั้นไม่เข้าค่านิยามของการเพิ่มทุนจากเจ้าของ
๘๔. เมื่อหน่วยงานผู้ควบคุมยกหนี้ให้หน่วยงานผู้ถูกควบคุมซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน ผู้ควบคุมแต่ผู้เดียว รายการนี้อาจจะเป็นการเพิ่มทุนจากเจ้าของ ตามที่ได้กล่าวในย่อหน้าที่ ๓๕ - ๓๖
๘๕. รายได้ที่เกิดจากการยกหนี้ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชีของหนี้ที่ยกให้
- #### คำปรับ
๘๖. คำปรับ คือ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานของรัฐได้รับหรือมีสิทธิได้รับจากบุคคลหรือหน่วยงานอื่น ซึ่งตัดสินโดยศาลหรือองค์กรที่บังคับใช้กฎหมายอื่น เนื่องจากบุคคลหรือหน่วยงานอื่นละเมิดข้อกำหนดตามกฎหมายหรือระเบียบ ในบางประเทศเจ้าหน้าที่ผู้บังคับ

ใช้กฎหมายมีอำนาจเปรียบเทียบกับผู้ทำผิดกฎหมาย โดยในกรณีดังกล่าว ผู้กระทำความผิดมีทางเลือกที่จะจ่ายค่าปรับหรือขึ้นศาลเพื่อแก้ต่างข้อกล่าวหาเท่านั้น เมื่อผู้กระทำความผิดยอมรับผิดตามที่มีฟ้องร้องกล่าวพร้อมกับการจ่ายค่าปรับโดยไม่มีขึ้นศาล เงินที่ได้รับต้องรับรัฐรายการเป็นค่าปรับ

๘๘๗. โทยทัวไป ค่าปรับเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐบาล และไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันใด ๆ แก่รัฐบาลที่อาจทำให้ต้องรับรู้เป็นหนี้สิน ดังนั้น ค่าปรับต้องรับรู้เป็นรายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขตามของสินทรัพย์และเป็นการเรียงของการรับรู้สินทรัพย์ที่กำหนดตามย่อหน้าที่ ๒๙ แต่ดังกล่าวในย่อหน้าที่ ๑๐ หากหน่วยงานได้รับค่าปรับในฐานะของตัวแทน จะไม่ถือว่าค่าปรับเป็นรายได้ของหน่วยงานที่จัดเก็บ สินทรัพย์ที่เกิดจากค่าปรับจะวัดมูลค่าตามประเภทการที่ดีที่สุดของกระแสไหลเข้า

มรดก

๘๘๘. มรดก คือ การโอนที่เป็นไปตามเงื่อนไขของความตั้งใจของผู้เสียชีวิต เหตุการณ์ในอดีตที่จะทำให้เกิดการควบคุมทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพการให้บริการจากมรดกนี้ จะเกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานมีสิทธิที่จะเรียกร้อง เช่น ผู้ทำพันธกรรมถึงแก่ความตาย หรือมีการยินยอมให้ผู้สืบทอดพันธกรรม ขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละประเทศ

๘๘๙. มรดกที่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์รับรู้เป็นสินทรัพย์และรายได้ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนจะมีกระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการเข้าสู่หน่วยงาน และสามารถวัดมูลค่าด้วยวิธีอื่นได้อย่างน่าเชื่อถือ การพิจารณาความเป็นไปได้ของกระแสไหลเข้าที่จะได้รับในอนาคตอาจเป็นปัญหา หากมีช่วงระยะเวลาห่างระหว่างการเสียชีวิตของผู้มอบและวันที่หน่วยงานจะได้รับสินทรัพย์มรดก หน่วยงานจะต้องพิจารณาว่าสินทรัพย์ของผู้เสียชีวิตมีเพียงพอที่จะจ่ายชำระแก่ผู้มรสิทธิเรียกร้องทั้งหมดและตกเป็นมรดกทั้งหมดหรือไม่ หากมีข้อขัดแย้งเกี่ยวกับพันธกรรมอาจส่งผลต่อความเป็นไปได้ในการที่หน่วยงานจะได้รับสินทรัพย์

๘๙๐. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มรดกจะกำหนดในลักษณะเดียวกันกับของขวัญและเงินบริจาค ซึ่งแตกต่างกันเล็กน้อยที่ ๘๘๙ หากกฎของมรดกต่อเสียภาษี กฎหมายภาษีอาจกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มรดก ซึ่งหน่วยงานอาจสามารถหามูลค่านี้ได้ โดยมรดกต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สินที่ได้รับหรือพึงได้รับ

ของขวัญและเงินบริจาค รวมทั้งสินค้าที่ไม่เป็นต้องเงินในรูปแบบต่าง ๆ

๘๙๑. ของขวัญและเงินบริจาค คือ การโอนสินทรัพย์โดยสมัครใจ รวมทั้งเงินสดและสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินอื่น ๆ สินค้าและบริการที่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งหน่วยงานหนึ่งให้แก่อีกหน่วยงานหนึ่งโดยปกติจะไม่มีข้อกำหนด ผู้โอนอาจจะเป็นหน่วยงานหรือบุคคลก็ได้ สำหรับของขวัญและเงินบริจาคที่เป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินอื่น ๆ และสินค้าที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ เหตุการณ์ในอดีตที่ทำให้เกิดการควบคุมทรัพย์สินที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพการให้บริการให้บริการ โทยปกติ คือ เมื่อได้รับของขวัญหรือเงินบริจาค การรับรู้รายการของของขวัญหรือเงินบริจาคสำหรับการบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๘๖๖ - ๑๐๑

๙๒. สินค้าที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ คือ สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่โอนให้หน่วยงานโดยเป็นรายการไม่แลกเปลี่ยนที่ไม่มีการค้ามูลค่า แต่อาจจะมีข้อกำหนด ความช่วยเหลือที่ได้รับจากหน่วยงานภายนอก โดยองค์กรเพื่อการพัฒนาที่เกิดจากความร่วมมือระหว่างประเทศหรือหลายประเทศส่วนใหญ่ จะรวมถึงการให้เป็นสินค้าที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ
๙๓. ของขวัญและเงินบริจาค (ยกเว้นบริจาคที่ไม่เป็นตัวแทน) รับรู้เป็นสินทรัพย์และรายได้ เมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างต้นที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ จะไหลเข้าสู่หน่วยงานและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ การให้ของขวัญและเงินบริจาคมักจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมาย จึงไม่มีข้อสงสัยว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่หน่วยงานหรือไม่
๙๔. สินค้าที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ จะรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อได้รับสินค้าหรือมีข้อผูกมัดตามสัญญาที่จะได้รับสินค้า ถ้าได้รับโดยไม่มีเงื่อนไขใด ๆ ให้รับรู้รายได้ทันที แต่ถ้ามีเงื่อนไขให้รับรู้หนี้สินและเมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแล้วจึงลดยอดหนี้สินพร้อมกับรับรู้รายได้
๙๕. ในการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ของขวัญและเงินบริจาค รวมทั้งสินค้าที่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา ซึ่งอาจอ้างอิงจากราคาตลาดหรือราคาประเมิน โดยการประชุมมูลค่าของสินทรัพย์ต้องให้ผู้ประเมินที่มีคุณสมบัติทางวิชาชีพในสาขาที่เกี่ยวข้อง สำหรับสินทรัพย์หลายประเภท มูลค่ายุติธรรมจะสามารถอ้างอิงได้โดยชัดเจนจากราคาที่ซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง ตัวอย่างเช่น ราคาตลาดในปัจจุบันสำหรับที่ดิน อาคารที่ไม่มีลักษณะพิเศษ ยานพาหนะ และโรงงานและอุปกรณ์หลายประเภท
- บริการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ
๙๖. หน่วยงานสามารถรับรู้บริการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ เป็นรายได้และสินทรัพย์แต่ไม่เป็นงบกำไร
๙๗. บริการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ คือ บริการที่ให้โดยบุคคลแก่หน่วยงานของรัฐในรายการไม่แลกเปลี่ยน บริการเหล่านี้เข้าค่านิยมของสินทรัพย์ เนื่องจากหน่วยงานได้ควบคุมทรัพยากร โดยคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจะเข้าสู่หน่วยงาน อย่างไรก็ตาม ถือว่าสินทรัพย์นั้นถูกใช้ประโยชน์ไปในทันที และมีการรับรู้รายการที่มีมูลค่าเท่ากับสินทรัพย์ดังกล่าว เพื่อสะท้อนการใช้ประโยชน์จากรายการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ นั้น ตัวอย่างเช่น โรงเรียนได้รับบริการจากครูอาสาสมัคร และสามารถถักมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ อาจรับรู้สินทรัพย์และรายได้เพิ่มขึ้น พร้อมทั้งลดยอดสินทรัพย์และรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับบริการใช้บริการ ในหลายกรณี หน่วยงานอาจได้รับบริการใช้ประโยชน์จากรายการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ อย่างรักก็ตาม หน่วยงานอาจได้รับบริการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ ที่เป็นการสร้างสินทรัพย์ขึ้น ในกรณีนี้จะต้องรับรู้มูลค่าของบริการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ นั้นเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นด้วย หน่วยงานของรัฐอาจได้รับบริการที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ แบบสมัครใจหรือไม่สมัครใจที่เป็น การกระทำเพื่อประโยชน์สาธารณะ ตัวอย่างเช่น

(ก) ความช่วยเหลือทางเทคนิคจากรัฐบาลอื่น ๆ หรือองค์กรระหว่างประเทศ

(ข) บุคคลที่กระทำความผิดอาจต้องบำเพ็ญสาธารณประโยชน์แทนหน่วยงานของรัฐ

(ค) โรงพยาบาลของรัฐอาจได้รับบริการจากอาสาสมัคร

(ง) ทรัพย์สินของรัฐอาจได้รับบริการจากอาสาสมัคร เช่น พ่อแม่ ผู้ปกครอง ครู หรือกรรมการโรงเรียน และรัฐบาลท้องถิ่นอาจจะได้รับบริการจากอาสาสมัคร เช่น อาสาสมัครป้องกันภัยฝ่ายพลเรือน (อปพร.)

๔๙.

บริการที่เงินในรูปแบบต่าง ๆ บางอย่างอาจไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์เพราะหน่วยงานไม่มีความควบคุมเพียงพอ หรืออาจควบคุมบริการที่ได้รับแต่ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น จึงไม่เข้าเงื่อนไขการบัญชีสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานอาจวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ บางอย่างได้ เช่น บริการที่เป็นวิชาชีพและบริการอื่น ๆ ซึ่งสามารถหามูลค่าได้จากตลาดในประเทศและตลาดต่างประเทศ แต่เมื่อมีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ แต่ละประเภทที่กล่าวดังตามย่อหน้าที่ ๔๘ หน่วยงานอาจสรุปได้ว่ามูลค่าของบริการนั้นไม่มีสาระสำคัญ ในหลายกรณีหน่วยงานอาจได้รับบริการจากบุคคลที่ไม่ได้รับการฝึกอบรมมา ซึ่งโดยทั่วไปจะแตกต่างจากบริการที่หน่วยงานจะจัดหาเอง หากไม่ได้รับการที่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ เหล่านี้

๑๐๐. เนื่องจากความไม่แน่นอนของประโยชน์ที่จะได้รับจากบริการที่เงินในรูปแบบต่าง ๆ รวมถึงความสามารถที่จะควบคุมบริการนั้น และการวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการ มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้บังคับให้ต้องรับรายการบริกำที่เงินเป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ ตามย่อหน้าที่ ๑๐๖ แต่สนับสนุนให้เปิดเผยลักษณะและประเภทของบริการที่เงินเป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ ที่ได้รับในรอบระยะเวลารายงาน สำหรับบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ ที่มีสาระสำคัญ ซึ่งสำหรับหน่วยงานของรัฐบางแห่ง มูลค่าของบริการที่ให้อยู่อาศัยสมัครใจเป็นสาระสำคัญ แต่อาจเป็นสาระสำคัญโดยลักษณะของรายการ

๑๐๑. ในการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับบริการที่เงินเป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ แต่ละประเภทอาจต้องพิจารณาจากหลายปัจจัย รวมถึงผลกระทบของบริการที่เงินเป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ ต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ระดับของการที่หน่วยงานต้องพึ่งพาบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ แต่ละประเภทต่อการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ อาจมีผลต่อการกำหนดนโยบายการบัญชีของหน่วยงานในการบัญชีสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานที่ต้องพึ่งบริการที่เงินเป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อการดำเนินงานให้ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ อาจจะต้องรับบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ เป็นสินทรัพย์เมื่อเข้าคำนิยามของสินทรัพย์และเงื่อนไขของการรับรายการ ในการพิจารณาว่าจะรับบริการที่เงินเป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ หรือไม่อาจพิจารณาจากวิธีปฏิบัติของหน่วยงานที่มีลักษณะการดำเนินงานที่คล้ายคลึงกัน

หลักประกัน

๑๐๒. หลักประกันเป็นกรณีอื่นที่พื้กับหน่วยงำนผู้รับโอนที่ไม่สามารถบังคับได้ หลักประกันไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ เนื่องจากหน่วยงานผู้รับโอนไม่สามารถควบคุมการเข้าถึงประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่เป็นหลักประกันจากผู้โอนได้ หน่วยงานจะไม่รับรู้หลักประกันเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ ถ้าในภายหลังหลักประกันถูกโอนให้กับหน่วยงานผู้รับโอน จะต้องรับรู้เป็นรายการของขั้วหรือเงินบริจาค ตามย่อหน้าที่ ๕๑ - ๕๕ ยกเว้น เป็นรายการรับแทนในลักษณะเดียวกับภาษีตามย่อหน้าที่ ๕๙ ซึ่งต้องรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๕๒ หลักประกันอาจเปิดเผยเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

เงินรับล่วงหน้าจากการโอน

๑๐๓. เมื่อหน่วยงานได้รับทรัพยากรก่อนที่การโอนจะมีผลผูกมัด ทรัพยากรนั้นต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และเข้าเงื่อนไขการรับรู้สินทรัพย์ หน่วยงานจะรับรู้เงินรับล่วงหน้าเป็นหนี้สินถ้าการโอนยังมีผลผูกมัด เงินรับล่วงหน้าจากการโอนโดยทั่วไปไม่ได้มีความแตกต่างจากเงินรับล่วงหน้าประเภทอื่น ๆ ดังนั้น จึงต้องรับรู้หนี้สินจนกระทั่งเกิดเหตุการณ์ที่ทำให้การโอนมีผลผูกมัด และมีกรปฏิบัติตามเงื่อนไขข้อตกลงทุกประการแล้ว จึงล้างหนี้สินออก และรับรู้รายได้

เงินกู้เงินนอกงบประมาณ

๑๐๓ก. เงินกู้เงินนอกงบประมาณ คือ เงินกู้ที่หน่วยงานได้รับโดยมีข้อกำหนดที่ต่ำกว่าตลาด ส่วนของเงินกู้ที่ต้องชำระคืนและดอกเบี้ยถือเป็นรายการแลกเปลี่ยนให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หน่วยงานต้องพิจารณาว่าผลต่างระหว่างมูลค่าของรายการ (เงินที่ได้รับจากการกู้) กับมูลค่ายุติธรรมของเงินกู้เมื่อรับรู้เริ่มแรก (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) เป็นรายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยนหรือไม่ ซึ่งหากเป็นรายการไม่แลกเปลี่ยนต้องรับรู้ตามมาตรฐานฉบับนี้

๑๐๓ข. เมื่อหน่วยงานพิจารณาว่าผลต่างระหว่างมูลค่าของรายการ (เงินที่ได้รับจากการกู้) กับมูลค่ายุติธรรมของเงินกู้เมื่อรับรู้เริ่มแรกถือเป็นรายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างนั้นเป็นรายได้ ยกเว้นยังมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการกำหนดเงื่อนไขเฉพาะในสินทรัพย์ที่โอนส่งผลให้มีการผูกพันในปัจจุบัน ตราบิตที่ภาระผูกพันในปัจจุบันยังคงอยู่ หน่วยงานต้องรับรู้หนี้สิน และเมื่อหน่วยงานพ้นจากภาระผูกพันในปัจจุบันแล้ว จึงล้างหนี้สินออกและรับรู้รายได้ ในจำนวนที่เท่ากัน

การเปิดเผยข้อมูล

๑๐๔. หน่วยงานจะต้องเปิดเผยข้อมูลไว้ในรายงานการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

- (ก) จำนวนเงินของรายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยนที่รับรู้ภายในรอบระยะเวลาบัญชี โดยแยกตามรายการหลัก ดังนี้

- (๑) รายการทางภาษี โดยแสดงแยกตามประเภทหลักของภาษี และ
- (๒) การโอน โดยแสดงแยกตามประเภทหลักของรายได้การโอน
- (ข) จำนวนเงินของการค้ารับที่รับเป็นรายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน
- (ค) จำนวนเงินของหนี้สินที่รับรู้จากสินทรัพย์ที่ได้รับโอนที่มิใช่เงิน
- (ค๑) จำนวนเงินของหนี้สินที่รับรู้จากเงินกู้เงินกู้เงินไปเพื่อถอนซึ่งมีเงื่อนไขเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่โอน
- (ง) จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่มีข้อจำกัดและลักษณะของข้อจำกัดเหล่านั้น
- (จ) จำนวนที่คงเหลืออยู่ของเงินรับล่วงหน้าที่เกิดจากรายการไม่แลกเปลี่ยน และ
- (ฉ) จำนวนเงินที่ได้รับรายการหนี้ให้
๑๐๕. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้
- (ก) นโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติในการรับรู้รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน
- (ข) หลักการที่ใช้วัดมูลค่ายุติธรรมของกระแสไหลเข้าของทรัพยากร สำหรับรายการหลักของรายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยนแต่ละประเภท
- (ค) รายได้ภาษีประเภทหลักแต่ละประเภทที่หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีขึ้น และข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะรายการภาษี และ
- (ง) ลักษณะรายการและประเภทหลักของมรดก ของขวัญ และเงินบริจาค โดยแสดงแยกตามประเภทหลักของสินค้าที่ไม่เป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ ที่ได้รับแต่ละประเภท
๑๐๖. มาตรฐานฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลลักษณะและประเภทของบริการที่มิเป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ ที่ได้รับแต่ละประเภทหลัก รวมถึงบริการที่มิเป็นตัวแทนในรูปแบบต่าง ๆ ที่ไม่รับรู้รายการ การเปิดเผยข้อมูลขึ้นอยู่กับระดับของการพบปะบริการที่ไม่เป็นตัวเงินของหน่วยงานประเภทนั้น ๆ
๑๐๗. การเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ ๑๐๕ และ ๑๐๕ เพื่อให้หน่วยงานปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของรายงานการเงินที่กำหนดไว้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอรายงานการเงิน เพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจ และแสดงความรับผิดชอบของหน่วยงานเกี่ยวกับทรัพยากรที่ได้รับ
๑๐๘. การเปิดเผยข้อมูลตามประเภทหลักของรายได้ช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลเงินในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประเภทของรายได้ที่มีผลต่อหน่วยงาน
๑๐๙. เงื่อนไขและข้อจำกัดที่กำหนดขอบเขตโดยจำกัดของการใช้สินทรัพย์ ซึ่งกระทบต่อการดำเนินงานของหน่วยงาน การเปิดเผย (ก) จำนวนหนี้สินที่รับรู้ตามเงื่อนไข และ (ข) จำนวนสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้ข้อจำกัด จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้อดุลยพินิจเกี่ยวกับความสามารถของหน่วยงานในการใช้สินทรัพย์ตามความประสงค์ของหน่วยงาน มาตรฐานฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานจำแนกประเภทข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๐๕ (ค)
๑๑๐. ย่อหน้าที่ ๑๐๕ (ง) กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยจำนวนที่คงเหลือของเงินรับล่วงหน้าที่เกิดจากรายการไม่แลกเปลี่ยน หนี้สินจำนวนนี้แสดงถึงความเสียหายที่หน่วยงานจะสูญเสียประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและศักยภาพในการให้บริการ ถ้าเหตุการณ์ที่ต่อเนื่องกับภาษีไม่เกิดขึ้นหรือการโอน ไม่มีผลผูกมัด การเปิดเผยรายการรับล่วงหน้าช่วยให้อุปสงค์ทางการเงินใช้ดุลยพินิจได้เกี่ยวกับข้อมูลรายได้ และสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานในอนาคต

๑๑๑. ตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ๖๖ ในหลายกรณี หน่วยงานสามารถวัดมูลค่าสินทรัพย์และรายได้ภาษีได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น จากการใช้โมเดลทางสถิติ อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์หน่วยงาน อาจไม่สามารถวัดมูลค่าสินทรัพย์และรายได้ที่เกิดขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือจนกระทั่งพ้นรอบระยะเวลา รายงานหรือผ่านไปหลายรอบระยะเวลารายงานนับตั้งแต่เหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีได้เกิดขึ้นแล้ว ในกรณีนี้หน่วยงานควรเปิดเผยข้อมูลลักษณะของรายได้ภาษีแต่ละประเภทหลักที่ไม่ได้รับราชการ เพราะไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งได้เกิดเหตุการณ์ที่ต้องเก็บภาษีขึ้นแล้วในระหว่าง รอบระยะเวลารายงาน การเปิดเผยข้อมูลนี้จะช่วยผู้ใช้งบการเงินในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับรายได้ และสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานในอนาคต

๑๑๒. ย่อหน้าที่ ๑๐๕ (ง) กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและประเภทของทรัพย์สิน บริการจาก และมรดกที่ได้รับแต่ละประเภทหลัก กระแสไหลเข้าของทรัพยากรเหล่านี้ได้รับมาจาก การตัดสินใจของผู้โอน ซึ่งส่งผลให้หน่วยงานมีความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ ของแหล่งที่มาของทรัพยากรเหล่านี้ในอนาคต การเปิดเผยข้อมูลนี้จะช่วยผู้ใช้งบการเงินในการใช้ดุลยพินิจ เกี่ยวกับรายได้และสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานในอนาคต

๑๑๓. เมื่อบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และเงินไปตามเงื่อนไข การรับรู้สินทรัพย์ หน่วยงานอาจเลือกรับบริการเหล่านี้และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ย่อหน้าที่ ๑๐๖ สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยลักษณะและประเภทของบริการที่ไม่เป็นตัวเงินในรูปแบบต่าง ๆ ทั้งหมดที่ได้รับ ไม่ว่าหน่วยงานจะรับรู้รายการหรือไม่ก็ตาม การเปิดเผยข้อมูลนี้ช่วยผู้ใช้งบการเงิน ในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับ (ก) ระดับที่บริการดังกล่าวส่งผลให้หน่วยงานสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ ได้ในรอบระยะเวลารายงาน และ (ข) ระดับที่หน่วยงานต้องพึ่งพาบริการดังกล่าวเพื่อให้บรรลุ วัตถุประสงค์ในอนาคต

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๑๔. ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการ รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

วันถือปฏิบัติ

๑๑๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากหน่วยงานนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับรายการเงินสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๒๓ เรื่อง รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน (IPSAS 23 (2018)) มีข้อแตกต่างที่สำคัญ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๒๓ เรื่อง รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน ดังนี้

๑.๑ การกล่าวถึงการแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับดังกล่าวที่เป็นผลมาจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่น ตามย่อหน้าที่ ๑๒๔A – ๑๒๔E และ ๑๒๕

๑.๒ วันถือปฏิบัติในย่อหน้าที่ ๑๒๕ ขอตัดข้อความเดิมตามย่อหน้าที่ 124 ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับดังกล่าวออกทั้งหมด และเพิ่มข้อความใหม่ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงิน สำหรับระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใหม่หรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เพิ่มวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงเมื่อมีการนำมาตรฐานฯ ไปถือปฏิบัติ

