



# บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ สำนักบริหารกลาง ฝ่ายบริหารทั่วไป โทร. ๐ ๒๖๒๘ ๕๒๔๐ - ๕๙ ต่อ ๒๑๑๖

ที่ กษ ๐๔๐๑/ว ๑๐๕๕

วันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๐

เรื่อง ส่งเอกสารแจ้งเวียน

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์  
รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์  
ผู้เชี่ยวชาญกรมตรวจบัญชีสหกรณ์  
ผู้อำนวยการสำนัก, ผู้อำนวยการศูนย์, และผู้อำนวยการกอง  
หัวหน้ากลุ่มตรวจสอบภายใน  
หัวหน้ากลุ่มพัฒนาระบบบริหาร  
ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑-๑๐  
ผู้เชี่ยวชาญสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑-๑๐  
หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกจังหวัด  
ผู้อำนวยการกลุ่มและหัวหน้าฝ่ายในสังกัดสำนักบริหารกลาง

สำนักบริหารกลาง ขอส่งหนังสือกลุ่มบริหารงานคลัง สำนักบริหารกลาง  
ที่ กษ ๐๔๐๑.๓/ ๒๑๙๔ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒  
เรื่อง สินค้าคงเหลือ และ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

(นางอัจฉราพร ชัยอาภรณ์)

นักจัดการงานทั่วไปชำนาญการ รักษาราชการแทน  
ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง



# บันทึกข้อความ

สำนักบริหารกลาง
เลขที่รับ ๑๒๕๖๙
วันที่ ๕ ก.ย. ๒๕๖๐
เวลา ๑๕.๕๕

ส่วนราชการ สำนักบริหารกลาง กลุ่มบริหารงานคลัง โทร. ๒๒๒๕

ที่ กษ ๐๔๐๑.๓/๒๖๕๕ วันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ และ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่  
ในรายงาน

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตามหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๓๑๑ ลงวันที่ ๑๘ สิงหาคม ๒๕๖๐ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ และ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ซึ่งจากเดิม กรมบัญชีกลางได้กำหนดให้หน่วยงานภาครัฐจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามเกณฑ์คงค้างตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ นั้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ขอเรียนว่า เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้การเงินของหน่วยงานภาครัฐ มีความถูกต้อง โปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยให้หน่วยเบิกจ่ายถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ และ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ในการนำเสนองบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

ทั้งนี้ การรับทราบหนังสือราชการ ติดต่อประสานงานจากหน่วยงานอื่น อยู่ในอำนาจของผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง ตามคำสั่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ ๓๔๓/๒๕๕๕ ลงวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๕๕ ข้อ ๒

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ เห็นควรให้ฝ่ายบริหารทั่วไปแจ้งเวียนให้ทุกหน่วยงานในสังกัดทราบ และถือปฏิบัติต่อไป ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง [www.cgd.go.th](http://www.cgd.go.th)

- ทราบ
- ดำเนินการตามเสนอ

๕ ก.ย. ๒๕๖๐

(นางอัจฉราพร ชัยอาภรณ์)

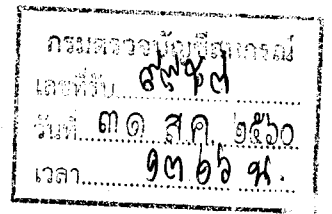
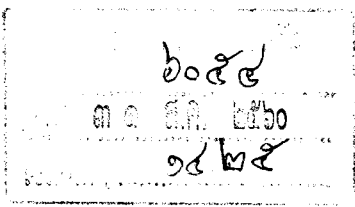
นักจัดการงานทั่วไปชำนาญการ รักษาราชการแทน  
ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง ปฏิบัติราชการแทน  
อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

๘๓

(นางสาวกมลชนก ชัยทรัพย์)

นักวิชาการบัญชีชำนาญการ

ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง กลุ่มบริหารงานคลัง



ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๗๑๑

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๑๔ สิงหาคม ๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ และ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่  
ในรายงาน

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

- อ้างถึง ๑. หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๖๔ ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖  
๒. หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๖๕ ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖

- สิ่งที่ส่งมาด้วย ๑. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์  
ภายหลังวันที่ในรายงาน จำนวน ๑ หน้า  
๒. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ  
จำนวน ๒ หน้า  
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน จำนวน ๑๐ หน้า  
๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ จำนวน ๑๓ หน้า

ตามหนังสือที่อ้างถึง ๑ และ ๒ กรมบัญชีกลางได้แจ้งให้หน่วยงานภาครัฐใช้หลักการและนโยบาย  
บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามเกณฑ์ดังกล่าว นั้น

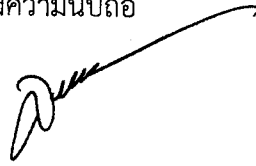
กรมบัญชีกลางขอเรียนว่า เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี  
ภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ  
มีความถูกต้อง โปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ  
กระทรวงการคลังจึงได้ออกประกาศ ณ วันที่ ๒๔ กรกฎาคม ๒๕๖๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔  
เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน และออกประกาศ ณ วันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๖๐ เรื่อง มาตรฐานการ  
บัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย ๑ และ ๒ เพื่อให้หน่วยงาน  
ภาครัฐใช้ถือปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินเมื่อเกิดเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน แต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติ  
ให้ออกงบการเงิน และใช้ถือปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการสินค้าคงเหลือ แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

ที่ปรากฏ...

ที่ปรากฏในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ทั้งสองฉบับในการนำเสนองบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย ๓ และ ๔

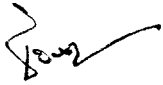
จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง [www.cgd.go.th](http://www.cgd.go.th)

ขอแสดงความนับถือ



(นางสาวสุทธิรัตน์ รัตนโชติ)  
อธิบดีกรมบัญชีกลาง

ไพฑูริย์ อธิ์คำนิคม



ผู้อำนวยการกองบริหารหนี้  
สำนักงานกรมการคลัง

กองบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๐๐๐ ต่อ ๖๕๐๑ ๔๖๔๘ และ ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ [baccount@cgd.go.th](mailto:baccount@cgd.go.th)



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในหน่วยงาน และเพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ซึ่งใช้สำหรับการเปิดเผยเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน แต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินหรือใช้ปรับปรุงงบการเงินเพื่อสะท้อนให้เห็นเหตุการณ์ดังกล่าว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้อง โปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการทรัพยากร การวิเคราะห์เปรียบเทียบทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน และก่อให้เกิดการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๔ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

(นายอภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในหน่วยงาน และเพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ซึ่งใช้แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจ ในการบริหารจัดการทรัพยากร เพื่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน และเพื่อการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๔.๑ เรื่องคำอธิบายศัพท์ เฉพาะคำว่า “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๔ เรื่องคำนิยาม คำว่า “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ แทน

ข้อ ๓ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๖.๒๐ เรื่องสินค้าคงเหลือในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๔ เรื่องคำนิยาม คำว่า “สินค้าคงเหลือ” ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ แทน

ข้อ ๔ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๖.๒๐.๑ เรื่องราคาทุนของสินค้าคงเหลือในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๑๘ - ๒๙ เรื่องต้นทุนของสินค้าคงเหลือในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ แทน

ข้อ ๕ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๖.๒๐.๒ เรื่องมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๓๘ - ๔๒ เรื่องมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ แทน

ข้อ ๖ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๖.๒๑ - ๖.๒๑.๑ เรื่องการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๓๒ - ๓๗ เรื่องการคำนวณต้นทุนในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ แทน

ข้อ ๗ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๙.๘ เรื่องขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๔๔ เรื่องการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ แทน

ข้อ ๘ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๐



(นายอภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔  
เรื่อง  
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน พ.ศ. ๒๕๔๙ (IPSAS ๑๔ : Events After the Reporting Date (December ๒๐๐๖)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs - ๒๐๑๑) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้



## สารบัญ

## ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	๑
ขอบเขต	๒
คำนิยาม	๓
การอนุมัติให้ออกงบการเงิน	๔-๕
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	๖-๑๐
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง	๗-๘
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง	๙-๑๐
การดำเนินงานต่อเนื่อง	๑๑-๑๘
การปรับโครงสร้าง	๑๙
การเปิดเผยข้อมูล	๒๐-๒๕
การเปิดเผยวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน	๒๐-๒๑
การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันที่ในรายงานให้เป็นปัจจุบัน	๒๒-๒๓
การเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง	๒๔-๒๕
วันที่ปฏิบัติ	๒๖

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๒๖ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติ ในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้  
(ก) เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดหน่วยงานต้องนำเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานมาปรับปรุงรายการในงบการเงิน และ  
(ข) เพื่อกำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน  
มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานต้องไม่จัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องหากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานชี้ให้เห็นว่าข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม

## ขอบเขต

๒. หน่วยงานภาครัฐที่จัดทำและนำเสนองบการเงินตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้างต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในการเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน

## คำนิยาม

๓. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้  
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น ๒ ประเภท ดังนี้  
(ก) เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันที่ในรายงาน (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง) และ  
(ข) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)  
คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ\*

## การอนุมัติให้ออกงบการเงิน

๔. เพื่อกำหนดว่าเหตุการณ์ใดเป็นไปตามคำนิยามของเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน จำเป็นต้องระบุทั้งวันที่ในรายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน  
วันที่ในรายงานคือวันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงานที่สัมพันธ์กับวันที่ในงบการเงิน  
วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินคือวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติจากหัวหน้าหน่วยงานผู้มีอำนาจในการสรุปขั้นสุดท้ายกับผู้สอบบัญชีเพื่อออกงบการเงินแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินชุดนั้น  
เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานคือทุกเหตุการณ์ทั้งดีและไม่ดีที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในรายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน แม้ว่าเหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นภายหลังการเผยแพร่เกี่ยวกับตัวเลขการเกินดุลหรือขาดดุล การอนุมัติงบการเงินของหน่วยงานที่ถูกควบคุม หรือการเผยแพร่ข้อมูลอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน

๕. ขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการอนุมัติให้ออกงบการเงินอาจมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเภทของหน่วยงาน โดยอาจขึ้นอยู่กับลักษณะของหน่วยงาน โครงสร้างของหน่วยงานที่ควบคุม ข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และวิธีการในการจัดทำและสรุปงบการเงินในขั้นสุดท้าย ซึ่งโดยปกติหัวหน้าหน่วยงานมีหน้าที่รับผิดชอบในการอนุมัติงบการเงินของหน่วยงาน

#### การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

๖. ในช่วงระยะเวลาระหว่างวันที่ในรายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เมื่อรัฐบาลได้มีการกำหนดนโยบายแล้ว การพิจารณาว่านโยบายดังกล่าวเป็นเหตุการณ์ที่ต้องปรับปรุงงบการเงินหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าเหตุการณ์นั้นให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับสถานการณ์ที่เป็นอยู่ ณ วันที่ในรายงาน และมีหลักฐานเพียงพอว่าจะสามารถดำเนินการได้ตามนโยบายดังกล่าวจนบรรลุผลสำเร็จหรือไม่ อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้วการกำหนดนโยบายของรัฐบาลจะไม่นำไปสู่การรับรู้เป็นเหตุการณ์ที่ต้องปรับปรุงงบการเงินเพียงแต่ต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

#### เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง

๗. หน่วยงานต้องปรับปรุงจำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง
๘. ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ต้องปรับปรุง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้หน่วยงานต้องปรับปรุงจำนวนเงินที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน หรือต้องรับรู้รายการที่ไม่เคยรับรู้มาก่อนมีดังต่อไปนี้
- (ก) คำพิพากษาของคดีความในศาลภายหลังวันที่ในรายงานซึ่งยืนยันว่าหน่วยงานมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่ในรายงาน ให้หน่วยงานปรับปรุงจำนวนเงินของประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับคดีความในศาลที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น\* หรือรับรู้ประมาณการหนี้สินที่ตั้งขึ้นใหม่ หน่วยงานมิใช่เพียงเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเท่านั้น เนื่องจากคำพิพากษาของศาลให้หลักฐานเพิ่มเติมที่สามารถนำไปพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๒๔ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น\*
  - (ข) ข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ในรายงาน แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ณ วันที่ในรายงาน หรือจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เคยรับรู้ ซึ่งจะต้องปรับปรุง ตัวอย่างเช่น
    - (๑) การล้มละลายของลูกหนี้ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน โดยปกติจะเป็นการยืนยันว่าผลขาดทุนจากลูกหนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันที่ในรายงาน และหน่วยงานต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ และ
    - (๒) การขายสินค้าคงเหลือภายหลังวันที่ในรายงานอาจให้หลักฐานเกี่ยวกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออื่น ณ วันที่ในรายงาน
  - (ค) ภายหลังวันที่ในรายงานได้มีการกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อหรือสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ขายก่อนวันที่ในรายงาน
  - (ง) ภายหลังวันที่ในรายงานได้มีการกำหนดจำนวนรายได้ที่จัดเก็บในระหว่างรอบระยะเวลารายงานที่ต้องแบ่งสรรปันส่วนกับหน่วยงานอื่น ภายใต้ข้อตกลงการแบ่งรายได้ที่มีผลอยู่ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

- (จ) ภายหลังจากวันที่ในรายงานได้มีการกำหนดเงินรางวัลจากผลการปฏิบัติงานที่จะจ่ายให้แก่บุคลากร หากหน่วยงานมีภาระผูกพันตามกฎหมายในปัจจุบัน หรือภาระผูกพันจากการอนุমান ณ วันที่ในรายงานที่จะต้องจ่ายเงินนั้น ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ก่อนวันที่ในรายงาน และ
- (ฉ) การพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่แสดงให้เห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

#### เหตุการณ์ภายหลังจากวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

- ๙. หน่วยงานต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังจากวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง
- ๑๐. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ภายหลังจากวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง
  - (ก) การลดลงของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ระหว่างวันที่ในรายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ในกรณีที่หน่วยงานมีนโยบายปรับมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เป็นมูลค่ายุติธรรมอย่างสม่ำเสมอ โดยปกติการลดลงของมูลค่ายุติธรรมไม่มีความสัมพันธ์กับสภาพของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่ในรายงาน แต่สะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ดังนั้นแม้จะมีนโยบายปรับมูลค่าอย่างสม่ำเสมอ หน่วยงานจะต้องไม่ปรับจำนวนเงินของอสังหาริมทรัพย์ในงบการเงิน ในทำนองเดียวกันหน่วยงานต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ที่เปิดเผยไว้ ณ วันที่ในรายงาน แม้ว่าหน่วยงานอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๓ และ
  - (ข) การพิจารณาตัดสินใจที่จะให้หรือกระจายสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมให้กับผู้เข้าร่วมในโครงการบริการสาธารณะบางอย่าง ที่หน่วยงานเป็นผู้รับผิดชอบดำเนินการโครงการ ภายหลังจากวันที่ในรายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน หน่วยงานจะต้องไม่ปรับมูลค่าใช้จ่ายของโครงการที่รับรู้ไว้แล้วในงบการเงินของรอบระยะเวลารายงานปัจจุบัน แม้ว่า การให้หรือกระจายสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมนั้น อาจเข้าเงื่อนไขที่ต้องเปิดเผยข้อมูลในลักษณะเหตุการณ์ที่ไม่ต้องปรับปรุงตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๓

#### การดำเนินงานต่อเนื่อง

- ๑๑. หน่วยงานแต่ละแห่งต้องพิจารณาว่าการใช้ข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมหรือไม่อย่างไรก็ตาม การประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องมักจะใช้กับระดับหน่วยงานมากกว่าใช้กับรัฐบาลโดยรวม ตัวอย่างเช่น หน่วยงานของรัฐบาลอาจไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่อง เนื่องจากรัฐบาลตัดสินใจโอนภารกิจจากหน่วยงานแห่งหนึ่งไปยังหน่วยงานอีกแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การปรับโครงสร้างนี้จะไม่มีผลกระทบต่อประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของรัฐบาลโดยรวม
- ๑๒. หน่วยงานต้องไม่จัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากภายหลังจากวันที่ในรายงานมีข้อกำหนดในกฎหมายหรือมติของคณะรัฐมนตรีที่จะเลิกหน่วยงานหรือหยุดการดำเนินงาน หรือไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้จริงอื่นใดนอกเหนือจากการเลิกหน่วยงานหรือหยุดดำเนินงาน
- ๑๓. ในการประเมินว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมหรือไม่สำหรับหน่วยงานนั้น ผู้รับผิดชอบต้องงบการเงินจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยเหล่านั้นรวมถึงผลการดำเนินงานทั้งในปัจจุบันและที่คาดหวังในอนาคตของหน่วยงาน การปรับโครงสร้างของแต่ละหน่วยงานทั้งที่มีการประกาศแล้วและมีโอกาสจะเกิดขึ้น ความเป็นไปได้ที่จะได้รับเงินทุนสนับสนุนจากรัฐบาลอย่างต่อเนื่อง และศักยภาพของแหล่งเงินทุนสนับสนุนทดแทนหากจำเป็น

๑๔. ในกรณีของหน่วยงานที่ต้องได้รับเงินงบประมาณสนับสนุนการดำเนินงานเป็นหลัก โดยทั่วไปปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อรัฐบาลมีการประกาศนโยบายยกเลิกการสนับสนุนเงินงบประมาณสำหรับหน่วยงานดังกล่าว
๑๕. บางหน่วยงานถึงแม้ว่าจะไม่ใช่รัฐวิสาหกิจ อาจจำเป็นต้องจัดหาเงินทุนในการดำเนินงานด้วยตนเองทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ และมีการเก็บค่าสินค้าและบริการที่คุ้มกับต้นทุนโดยตรงจากผู้ซื้อสินค้าและใช้บริการ ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานดังกล่าวที่แย่งสภาพหลังจากวันที่ยื่นรายงานอาจชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องพิจารณาว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงานดังกล่าวยังเหมาะสมหรือไม่
๑๖. หากข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานต้องแสดงให้เห็นผลของเหตุการณ์นั้นในงบการเงิน ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น มีการถ่ายโอนการดำเนินงานไปยังหน่วยงานอื่นของรัฐ หรือจะมีการจำหน่าย หรือยุบเลิกหรือไม่ หน่วยงานต้องใช้ดุลพินิจในการพิจารณาความจำเป็นในการปรับเปลี่ยนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ในงบการเงิน
๑๗. เมื่อข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม หน่วยงานจำเป็นต้องพิจารณาด้วยว่าการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์จะทำให้มีหนี้สินเพิ่มขึ้น หรือจะทำให้เข้าเงื่อนไขบางข้อในสัญญาที่ผูกพันและนำไปสู่การจัดประเภทหนี้สินบางรายการเป็นหนี้สินหมุนเวียนหรือไม่
๑๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) หน่วยงานไม่ได้จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยเรื่องดังกล่าวเมื่อไม่ได้จัดทำงบการเงินตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง และต้องเปิดเผยเกณฑ์อื่นที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินนั้น พร้อมทั้งเหตุผลที่หน่วยงานไม่อาจดำเนินงานต่อเนื่องได้ หรือ
  - (ข) ผู้รับผิดชอบต้องการเงินตระหนักถึงความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของหน่วยงานในการดำเนินงานต่อเนื่อง หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าวแม้ว่าอาจเกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ยื่นรายงานตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑

#### การปรับโครงสร้าง

๑๙. เมื่อมีการประกาศปรับโครงสร้างภายหลังจากวันที่ยื่นรายงาน ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของเหตุการณ์ที่ไม่ต้องปรับปรุง หน่วยงานจะต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น\* ได้กำหนดแนวทางเกี่ยวกับการรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง ทั้งนี้ การปรับโครงสร้างโดยการตัดจำหน่ายบางส่วน of หน่วยงาน อาจไม่ส่งผลต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยงาน อย่างไรก็ตามหากการประกาศปรับโครงสร้างภายหลังจากวันที่ยื่นรายงานทำให้หน่วยงานไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่อง หน่วยงานอาจจะต้องปรับปรุงลักษณะและจำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ในงบการเงิน

## การเปิดเผยข้อมูล

### การเปิดเผยวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน

๒๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน และผู้อนุมัติงบการเงิน
๒๑. เนื่องจากงบการเงินไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรทราบว่ามี การอนุมัติให้ออกงบการเงินเมื่อใด

### การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันที่ในรายงานให้เป็นปัจจุบัน

๒๒. หากหน่วยงานได้รับข้อมูลภายหลังวันที่ในรายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินเกี่ยวกับสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ในรายงาน หน่วยงานต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าวให้เป็นปัจจุบันตามข้อมูลใหม่ที่ได้รับ
๒๓. ในบางกรณีหน่วยงานจำเป็นต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินให้เป็นปัจจุบัน เพื่อสะท้อนถึงข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ในรายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบต่อจำนวนเงินที่หน่วยงานได้รับรู้ไว้ในงบการเงินก็ตาม ตัวอย่างของกรณีที่ทำให้หน่วยงานต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้ให้เป็นปัจจุบัน ได้แก่ กรณีที่หน่วยงานได้รับหลักฐานเพิ่มเติมภายหลังวันที่ในรายงานเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีอยู่ ณ วันที่ในรายงาน นอกเหนือจากการที่หน่วยงานต้องพิจารณาว่าจะรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเป็นประมาณการหนี้สินในงบการเงินหรือไม่ หน่วยงานต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นให้เป็นปัจจุบันโดยใช้หลักฐานที่ได้รับมาใหม่นั้น

### การเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

๒๔. เมื่อเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงมีสาระสำคัญ การไม่เปิดเผยข้อมูลสามารถทำให้มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ สำหรับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ละประเภทที่เป็นสาระสำคัญ
- (ก) ลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว และ
- (ข) ประมาณการผลกระทบทางการเงิน หรือคำอธิบายที่ว่าหน่วยงานไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้
๒๕. ตัวอย่างเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ปกติต้องเปิดเผยข้อมูล มีดังนี้
- (ก) สินทรัพย์ที่วัดมูลค่าตามวิธีมูลค่ายุติธรรมมีมูลค่าลดลงมากอย่างผิดปกติ โดยไม่เกี่ยวข้องกับสภาพของสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ในรายงาน หากแต่เป็นผลจากสถานการณ์ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ในรายงาน
- (ข) ภายหลังวันที่ในรายงานหน่วยงานซึ่งเป็นผู้ดำเนินโครงการได้ตัดสินใจว่าจะให้หรือกระจายสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมในอนาคตอย่างมาก โดยทางตรงหรือทางอ้อมให้แก่ผู้ร่วมโครงการบริการสาธารณะ ซึ่งสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมดังกล่าวมีผลกระทบที่สำคัญต่อหน่วยงาน
- (ค) การรับโอนหรือโอนหน่วยงานที่สำคัญภายใต้สังกัด หรือการตัดโอนกิจกรรมทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่หน่วยงานรับผิดชอบในปัจจุบันให้แก่บุคคลภายนอกดำเนินการภายหลังวันที่ในรายงาน
- (ง) การประกาศแผนที่จะยกเลิกงานหรือโครงการที่สำคัญ การจำหน่ายสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกงานหรือโครงการที่สำคัญ หรือการทำข้อตกลงผูกพันที่จะจำหน่ายสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินดังกล่าว

- (จ) การซื้อและการจำหน่ายสินทรัพย์ที่สำคัญ
- (ฉ) ความเสียหายในอาคารและสิ่งปลูกสร้างที่สำคัญที่เกิดจากอัคคีภัยภายหลังวันที่ในรายงาน
- (ช) การประกาศหรือเริ่มต้นปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างที่สำคัญ (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น\*)
- (ซ) การออกกฎหมายเพื่อยกหนี้ให้องค์กรหรือบุคคลซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของแผนงาน/โครงการ
- (ฌ) การเปลี่ยนแปลงอย่างมากผิดปกติของราคาสินทรัพย์หรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ภายหลังวันที่ในรายงาน
- (ญ) การดำเนินการที่ทำให้เกิดข้อตกลงผูกพันหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีนัยสำคัญ เช่น การค้า ประกันที่มีนัยสำคัญภายหลังวันที่ในรายงาน และ
- (ฎ) การเริ่มต้นของคดีความที่สำคัญซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในรายงานเท่านั้น

#### วันที่ถือปฏิบัติ

๒๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ หากหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย



ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน (IPSAS 14)

เพื่อให้สอดคล้องกับบริบทของการบัญชีภาครัฐ จึงได้มีการตัดเนื้อหา และการปรับแก้ถ้อยคำของมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๔ (IPSAS 14) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ดังนี้

๑. เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจตามย่อหน้าที่ ๓ และ ๔
๒. การกำหนดวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินตามย่อหน้าที่ ๖ และ ๘ ได้มีการปรับแก้เนื้อหา เพื่อให้เหมาะสมกับ สภาพแวดล้อมการดำเนินงานในภาครัฐของประเทศไทย
๓. ตัดเนื้อหาที่เกี่ยวกับการประกาศและจ่ายเงินปันผลภายหลังวันที่ในรายงานตามย่อหน้าที่ ๑๔ ๑๕ และ ๑๖ เนื่องจากไม่เข้ากับบริบทของหน่วยงานภาครัฐของไทยที่ไม่มีการจ่ายเงินปันผล
๔. การเปิดเผยวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินตามย่อหน้าที่ ๒๖ และ ๒๗ ได้มีการปรับแก้เนื้อหา เพื่อให้สอดคล้อง กับย่อหน้า ๖ และ ๘ ที่ปรับแก้ตามข้อ ๒
๕. การเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงได้มีการปรับแก้เนื้อหา เพื่อให้มีความเหมาะสมกับ หน่วยงานภาครัฐของไทย เช่น การอ้างอิงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี (ย่อหน้า ๓๑ (ง)) และตัวอย่าง การเปิดเผยเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ย่อหน้า ๓๑ (ญ))

# มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒

## เรื่อง

### สินค้าคงเหลือ

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ พ.ศ. ๒๕๔๔ (IPSAS ๑๒ : Inventories (July ๒๐๐๑)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๘ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๕) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับที่ ๑๒ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

## สารบัญ

## ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	๑
ขอบเขต	๒-๘
คำนิยาม	๙-๑๔
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	๑๐
สินค้าคงเหลือ	๑๑-๑๔
การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	๑๕-๔๓
ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ	๑๘-๓๑
ต้นทุนในการซื้อ	๑๙
ต้นทุนแปลงสภาพ	๒๐-๒๓
ต้นทุนอื่น ๆ	๒๔-๒๗
ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ	๒๘
ต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ	๒๙
เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน	๓๐-๓๑
การคำนวณต้นทุน	๓๒-๓๗
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	๓๘-๔๒
การแจกจ่ายสินค้าที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย	๔๓
การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	๔๔-๔๖
การเปิดเผยข้อมูล	๔๗-๕๐
วันที่ถือปฏิบัติ	๕๑

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๔๙ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติ ในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ ประเด็นหลักของการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ คือ จำนวนต้นทุนที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์และยกยอดไป จนกว่าจะมีการรับรู้รายได้ที่สัมพันธ์กัน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดแนวปฏิบัติในการคำนวณหา ต้นทุนของสินค้าคงเหลือและการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในภายหลัง รวมทั้งการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ยังให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการ คำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลืออีกด้วย

## ขอบเขต

๒. หน่วยงานภาครัฐที่จัดทำและนำเสนองบการเงินตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้างต้องถือปฏิบัติ ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สำหรับการบัญชีสินค้าคงเหลือทุกประเภทยกเว้น
  - (ก) งานระหว่างก่อสร้างภายใต้สัญญาก่อสร้างซึ่งรวมถึงสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรง (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง\*)
  - (ข) เครื่องมือทางการเงิน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง การแสดงรายการ เครื่องมือทางการเงิน\* และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การรับรู้และการวัด มูลค่าเครื่องมือทางการเงิน\*)
  - (ค) สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บ เกี่ยว (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม\*)
  - (ง) งานบริการระหว่างทำที่ไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงหรือได้รับเพียงเล็กน้อยจากผู้รับบริการ
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดย
  - (ก) ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่า ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่ เนื่องจากสินค้าคงเหลือเหล่านั้นวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น เมื่อหน่วยงานวัดมูลค่า สินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น และ
  - (ข) นายหน้า-ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ซึ่งวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุน ในการขาย เมื่อสินค้าคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวด ที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น
๔. สินค้าคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒ (ง) ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ และได้รับการยกเว้นในขอบเขตของมาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้ด้วย เนื่องจากรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับประเด็นเฉพาะในภาครัฐที่ต้องมี การพิจารณาโดยละเอียดต่อไป

\*เมื่อมีการประกาศใช้

๕. สินค้าคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๓ (ก) วัตถุประสงค์ด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ณ ขั้นตอนของการผลิตที่กำหนดไว้แน่นอน เช่น เมื่อเก็บเกี่ยวผลผลิตผลทางการเกษตร หรือเมื่อมีการสกัดแร่ได้แล้ว และมีความแน่นอนว่าหน่วยงานจะสามารถขายสินค้าคงเหลือนั้นได้เนื่องด้วยมีการทำสัญญาซื้อขายล่วงหน้าไว้แล้ว หรือมีการประกันราคาโดยรัฐบาล หรือสินค้านั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และมีความเสี่ยงน้อยมากที่จะขายสินค้าคงเหลือนั้นไม่ได้ สินค้าคงเหลือดังกล่าวอยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า
๖. นายหน้า-ผู้ค้า คือ ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ๓ (ข) โดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขาย ซึ่งเป็นส่วนของนายหน้า-ผู้ค้า ในกรณีที่สินค้าคงเหลือเหล่านั้นถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย สินค้าคงเหลือดังกล่าวจะอยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า

#### คำนิยาม

๗. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้
- ราคาทุนเปลี่ยนแปลงปัจจุบัน** หมายถึง ราคาทุนที่จะเกิดขึ้นกับหน่วยงานในการจัดหาสินทรัพย์ ณ วันที่ในรายงาน
- สินค้าคงเหลือ** หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้า
  - (ข) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อนำไปใช้หรือแจกจ่ายในการให้บริการ
  - (ค) ถือไว้เพื่อขายหรือแจกจ่ายตามลักษณะการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน
  - (ง) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขายหรือการแจกจ่าย
- มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ** หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการดำเนินงานตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปในการขายสินค้า การแลกเปลี่ยน หรือการแจกจ่าย
- คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ\*

#### มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

๘. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินซึ่งจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนของสินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันระหว่างผู้ซื้อ และผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในตลาด มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของหน่วยงาน ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าดังกล่าว มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

\*เมื่อมีการประกาศใช้

## สินค้าคงเหลือ

๙. สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าที่ซื้อมาและถือไว้เพื่อขายต่อ เช่น สินค้าที่หน่วยงานซื้อและถือไว้เพื่อขายต่อ หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขาย สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต หรือสินค้าระหว่างผลิตของหน่วยงาน นอกจากนี้สินค้าคงเหลือยังประกอบด้วย (ก) วัตถุดิบหรือวัสดุที่ถือไว้เพื่อรอที่จะใช้ในกระบวนการผลิต (ข) สินค้าที่ซื้อหรือผลิตโดยหน่วยงานซึ่งมีไว้เพื่อการแจกจ่ายให้กับผู้อื่นโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย ตัวอย่างเช่น หนังสือเรียนเพื่อการศึกษาที่ผลิตโดยหน่วยงานด้านสุขภาพสำหรับการบริจาคให้กับโรงเรียน ซึ่งในหลายหน่วยงานสินค้าคงเหลือจะเกี่ยวข้องกับทำให้บริการมากกว่าจะเป็นสินค้าที่ซื้อมาและถือไว้เพื่อขายต่อหรือสินค้าที่ผลิตเพื่อขาย ในกรณีที่เป็นหน่วยงานผู้ให้บริการ สินค้าคงเหลือจะรวมถึงต้นทุนงานให้บริการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒๖ ซึ่งหน่วยงานยังไม่ได้มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากการแลกเปลี่ยน\*)
๑๐. สินค้าคงเหลือในหน่วยงานภาครัฐอาจรวมถึง
- (ก) กระสุน
  - (ข) สินค้าอุปโภคบริโภค
  - (ค) วัสดุในการบำรุงรักษา
  - (ง) อะไหล่สำหรับอาคารและอุปกรณ์นอกเหนือจากรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
  - (จ) สินค้ายุทธปัจจัย (ตัวอย่างเช่น พลังงานสำรอง)
  - (ฉ) เงินตราคงเหลือที่ยังไม่ได้นำออกใช้หมุนเวียน
  - (ช) งานระหว่างทำ รวมถึง
    - (๑) วัสดุทางการศึกษา/วัสดุในการฝึกอบรม
    - (๒) การให้บริการลูกค้า ซึ่งบริการเหล่านั้นมีลักษณะที่ผู้รับบริการและผู้ให้บริการมีอิสระในการต่อรองราคากัน เช่น การบริการงานวิจัย การศึกษา การรักษาพยาบาล การบริการให้คำปรึกษาและการสอบบัญชี เป็นต้น
  - (ซ) ที่ดิน/อุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อขาย
๑๑. กรณีที่รัฐบาลควบคุมสิทธิในการสร้างและการนำออกใช้ของสินทรัพย์ต่าง ๆ เช่น เงินตรา รายการเหล่านี้ถือเป็นสินค้าคงเหลือตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ สินค้าคงเหลือดังกล่าวต้องไม่แสดงมูลค่าตามมูลค่าที่ตราไว้ แต่ให้วัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ ๑๓ คือ ต้นทุนในการผลิตเหรียญ/ธนบัตร
๑๒. เมื่อรัฐบาลมีการเก็บสำรองสินค้ายุทธปัจจัยต่าง ๆ ไว้ เช่น พลังงานสำรอง (ตัวอย่างเช่น น้ำมัน) สำหรับใช้ในกรณีฉุกเฉินหรือสถานการณ์อื่น ๆ (ตัวอย่างเช่น ภัยพิบัติทางธรรมชาติ หรือเหตุฉุกเฉินในการป้องกันภัยฝ่ายพลเรือน) สินค้ายุทธปัจจัยที่เก็บไว้เหล่านั้นต้องรับรู้เป็นสินค้าคงเหลือตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

\*เมื่อมีการประกาศใช้

## การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

๑๓. สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ยกเว้นเมื่อปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๑๔ หรือ ๑๕
๑๔. สินค้าคงเหลือที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ต้องวัดราคาทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้า ณ วันที่ได้รับสินค้านั้น
๑๕. สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือราคาทุนเปลี่ยนแปลงแทนปัจจุบัน แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า สำหรับรายการที่ถือไว้เพื่อ
  - (ก) การแจกจ่ายที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย
  - (ข) การใช้ไปในกระบวนการผลิตสินค้าคงเหลือเพื่อการแจกจ่ายที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย

## ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

๑๖. ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

## ต้นทุนในการซื้อ

๑๗. ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือประกอบด้วย ราคาซื้อ อากาศเข้า และภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่หน่วยงานจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่นๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และวัสดุการผลิต ในการคำนวณหาต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืน และรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน มาหักออกด้วย

## ต้นทุนแปลงสภาพ

๑๘. ต้นทุนในการแปลงสภาพสินค้าคงเหลือจากงานระหว่างทำให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปจะเกิดขึ้นเป็นปกติในกรณีที่มีการผลิต ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับจำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิต เช่น ค่าแรงงานทางตรง รวมถึงค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งส่วนที่คงที่ที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรซึ่งเกิดขึ้นเพื่อแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตโดยไม่สัมพันธ์กับ (ก) ปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และ (ข) ต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายจัดการโรงงานและการบริหารโรงงาน ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม
๑๙. การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เข้าสู่ต้นทุนแปลงสภาพอ้างอิงจากฐานกำลังการผลิตปกติ กำลังการผลิตปกติ คือ การผลิตที่คาดว่าจะผลิตได้โดยเฉลี่ยในหลายช่วงเวลาหรือในหลายฤดูกาลภายใต้สภาวะการผลิตโดยคำนึงถึงกำลังการผลิตที่สูงสุดอันเกิดจากการบำรุงรักษาตามแผนที่วางไว้ ระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริงอาจนำมาใช้ได้หากใกล้เคียงกับกำลังการผลิตปกติ จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ที่ปันส่วนเข้าแต่ละหน่วยการผลิตจะต้องไม่เพิ่มขึ้นแม้ว่าการผลิตจะลดลงหรือไม่มีการผลิต ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้ถูกปันส่วนให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ในช่วงเวลาที่มีการผลิตสูงผิดปกติ จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่



- ต่อหน่วยก็จะถูกปันส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตน้อยลง เพื่อให้สินค้าคงเหลือมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะปันส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตตามต้นทุนการผลิตที่ใช้จริง
๒๐. ตัวอย่างเช่น การปันส่วนต้นทุนทั้งคงที่และผันแปรที่เกิดขึ้นในการพัฒนาของที่ดินรอการพัฒนาที่ถือไว้เพื่อขาย เพื่อเช่าอาศัย หรือเพื่อการค้าของผู้มีกรรมสิทธิ์ อาจรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการจัดส่วนการระบายน้ำ การวางท่อสำหรับเชื่อมต่อสาธารณูปโภค ฯลฯ
๒๑. ในกระบวนการผลิตหนึ่งอาจมีการผลิตผลิตภัณฑ์พร้อมกันมากกว่าหนึ่งชนิด เช่น กรณีที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมหรือกรณีที่มีผลิตภัณฑ์หลักและผลิตภัณฑ์พลอยได้ หากต้นทุนแปลงสภาพของแต่ละผลิตภัณฑ์ไม่อาจจะแยกกันได้อย่างชัดเจน ให้ใช้เกณฑ์การปันส่วนที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ ตัวอย่างของเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน เช่น การใช้มูลค่าขายของแต่ละผลิตภัณฑ์ ณ ขั้นตอนการผลิตที่สามารถแยกผลิตภัณฑ์ได้อย่างชัดเจน หรือเมื่อการผลิตเสร็จสิ้นเป็นเกณฑ์สำหรับผลิตภัณฑ์พลอยได้ ซึ่งโดยส่วนใหญ่มีลักษณะที่ไม่เป็นสาระสำคัญ มักจะวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับและนำมูลค่าดังกล่าวไปหักจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีของผลิตภัณฑ์หลักจึงไม่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก

### ต้นทุนอื่น ๆ

๒๒. ต้นทุนอื่นที่จะนำไปรวมในต้นทุนสินค้าคงเหลือได้ หากเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เช่น อาจเป็นการเหมาะสมที่จะนำค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการผลิตหรือต้นทุนในการออกแบบผลิตภัณฑ์สำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะไปรวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือนั้น
๒๓. ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่นำมารวมเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือและให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เช่น
- (ก) วัสดุดิบ ค่าแรงงานหรือค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นที่สูญเสียเกินกว่าปกติ
  - (ข) ต้นทุนในการเก็บรักษาสินค้า เว้นแต่เป็นต้นทุนที่จำเป็นในกระบวนการผลิตก่อนจะถึงขั้นตอนการผลิตถัดไป
  - (ค) ค่าใช้จ่ายในการบริหารที่ไม่เกี่ยวกับการทำให้สินค้าอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน
  - (ง) ต้นทุนในการขาย
๒๔. ในบางสถานการณ์หน่วยงานอาจนำต้นทุนการกู้ยืมมารวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
๒๕. หน่วยงานอาจจะซื้อสินค้าโดยมีการจ่ายชำระเงินนานเกินกว่าระยะเวลาที่ได้รับสินค้าตามปกติดังกล่าวผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายจริงกับราคาซื้อที่ต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขการให้สินเชื่อตามปกติให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดระยะเวลาการจัดหาเงิน

### ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ

๒๖. ในกรณีที่ผู้ให้บริการมีสินค้าคงเหลือ (ยกเว้นที่อ้างถึงไว้ในย่อหน้าที่ ๒ (ง)) ให้วัดมูลค่าสินค้านี้ดังกล่าวด้วยต้นทุนในการผลิต ต้นทุนดังกล่าวโดยส่วนใหญ่ประกอบด้วยค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแล และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ ส่วนค่าแรงงานที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการให้บริการ รวมถึงค่าแรงงานและต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรด้านการขายและการบริหารจะไม่รวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

ของผู้ให้บริการ ไม่รวมถึงกำไรหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องซึ่งมักนำมาใช้เป็นปัจจัยหนึ่งในการคิดค่าบริการของผู้ให้บริการ

### ต้นทุนของผลิตภัณฑ์การเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ

๒๗. ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม\* สินค้าคงเหลือที่เป็นผลผลิตทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพจะวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่าดังกล่าวให้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

### เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน

๒๘. เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุน เช่น วิธีต้นทุนมาตรฐานหรือวิธีราคาขายปลีก อาจนำมาใช้เพื่อความสะดวก หากวิธีการประมาณต้นทุนดังกล่าวให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง ต้นทุนมาตรฐานกำหนดจากการใช้วัตถุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน ประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ ต้นทุนมาตรฐานต้องมีการทบทวนอยู่เสมอและปรับปรุงเมื่อจำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน
๒๙. สินค้าคงเหลืออาจได้รับการโอนให้หน่วยงานในลักษณะของรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น องค์การความช่วยเหลือระหว่างประเทศอาจบริจาควัสดุทางการแพทย์ให้กับโรงพยาบาลของรัฐหลังจากเกิดภัยพิบัติทางธรรมชาติ ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าวต้นทุนของสินค้าคงเหลือคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา

### การคำนวณต้นทุน

๓๐. ต้นทุนสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ และเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะต้องคำนวณโดยใช้วิธีราคาเจาะจง
๓๑. ต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงเป็นวิธีการบันทึกต้นทุนที่เจาะจงได้ในสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ วิธีนี้จึงเหมาะที่จะใช้สำหรับสินค้าที่แยกไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ โดยไม่คำนึงว่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวจะซื้อหรือผลิตขึ้นเอง อย่างไรก็ตาม การบันทึกต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงจะไม่เหมาะสม หากสินค้าคงเหลือมีจำนวนรายการมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้ ในสถานการณ์ดังกล่าววิธีที่เลือกคือราคาสินค้าคงเหลือรายการที่เหลือ อาจเป็นช่องทางการกำหนดผลกระทบของรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด
๓๒. เมื่อหน่วยงานถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๓๑ หน่วยงานจะต้องคำนวณต้นทุนแบบเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทั้งหมดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีความแตกต่างกันทั้งลักษณะหรือการใช้งาน (ตัวอย่างเช่น สินค้าบางอย่างที่ใช้ในแผนกหนึ่งและเป็นสินค้าประเภทเดียวกันที่มีไว้ใช้กับแผนกอื่น) วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกันอาจสมเหตุสมผล ความแตกต่างทางด้านที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินค้าคงเหลือ (และในกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง) ไม่ใช่เหตุผลที่เพียงพอที่จะใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกัน

\*เมื่อมีการประกาศใช้

๓๓. ต้นทุนสินค้าคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๓๐ ต้องคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หน่วยงานต้องใช้วิธีการคำนวณมูลค่าด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะหรือการใช้แตกต่างกันการใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันอาจมีความเหมาะสม
๓๔. ตัวอย่างเช่น สินค้าคงเหลือของส่วนงานภายในแห่งหนึ่งอาจมีการใช้สินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันที่แตกต่างไปจากส่วนงานภายในอีกแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างทางด้านสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินค้าคงเหลือไม่ใช่เหตุผลที่เพียงพอที่จะใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกัน
๓๕. วิธีเข้าก่อนออกก่อนมีข้อสมมติฐานว่า สินค้าคงเหลือรายการที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้สินค้าคงเหลือรายการที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในครั้งหลังสุด สำหรับวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่เหมือนกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนของสินค้าที่เหมือนกันที่ซื้อมา หรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีการคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยอาจคำนวณเป็นระยะ ๆ ไปหรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของหน่วยงาน

### มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

๓๖. ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนถ้าสินค้าคงเหลือเหล่านั้นเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้าสมัย บางส่วนหรือทั้งหมด หรือราคาขายลดลง ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนหากประมาณการต้นทุนเพิ่มขึ้นในการทำต่อให้เสร็จหรือประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อขึ้นเพื่อให้สินค้าขาย แลกเปลี่ยน หรือแจกจ่ายได้ การตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ สอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่า สินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากการขาย การแลกเปลี่ยน การแจกจ่าย หรือการใช้
๓๗. การลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มักพิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ อาจพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน โดยอาจเป็นกรณีสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกันที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์ขั้นสุดทำเหมือนกันหรือมีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และในทางปฏิบัติ ไม่สามารถแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้ อย่างไรก็ตาม ก็ถือเป็นการไม่เหมาะสมที่จะปรับลดมูลค่าสินค้าลงโดยใช้เกณฑ์การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าคงเหลือสำเร็จรูป หรือสินค้าคงเหลือทุกประเภทในส่วนงานภายในแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือส่วนงานตามภูมิศาสตร์แห่งใดแห่งหนึ่ง โดยทั่วไปผู้ให้บริการมักคำนวณต้นทุนแยกตามการให้บริการแต่ละงาน ซึ่งใช้กำหนดค่าบริการตามงานนั้น ดังนั้น ต้นทุนสำหรับงานให้บริการให้พิจารณาแยกตามงานแต่ละงาน
๓๘. ในการประมาณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของหน่วยงานในการถือครองสินค้าคงเหลือด้วย ตัวอย่างเช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือที่หน่วยงานถือไว้เพื่อขาย หรือให้บริการตามสัญญาที่แน่นอน ให้ถือตามราคาที่กำหนดไว้ในสัญญานั้น หากจำนวนตามสัญญาการขายนั้นมีน้อยกว่าปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือครองไว้ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือส่วนที่เกินกว่าปริมาณในสัญญาให้ถือตามราคาขายโดยทั่วไป แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากปริมาณสินค้าคงเหลือตามสัญญาขายที่แน่นอนส่วนที่เกินปริมาณ

สินค้าคงเหลือที่ถือไว้ และที่เกิดจากสัญญาซื้อที่แน่นอนของหน่วยงาน กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจจะเกิดขึ้น\*

๓๙. หน่วยงานต้องไม่ปรับมูลค่าวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุน ถ้าสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นนั้นคาดว่าจะขาย แลกเปลี่ยน หรือแจกจ่ายได้ในราคา เท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุน อย่างไรก็ตามเมื่อการที่ราคาวัตถุดิบลดลงเป็นข้อบ่งชี้ว่า ต้นทุนของสินค้า สำเร็จรูปนั้นสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หน่วยงานต้องปรับลดมูลค่าวัตถุดิบให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิ ที่จะได้รับ ในสถานการณ์เช่นนี้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงแทนของวัตถุดิบอาจจะเป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนด มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
๔๐. หน่วยงานต้องประเมินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับใหม่ในแต่ละรอบระยะเวลาถัดไป เมื่อสถานการณ์ที่ทำให้มี การปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ต่ำกว่าราคาทุนหมดไป หรือเมื่อมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิ ที่จะได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ให้หน่วยงานบันทึกกลับรายการ ปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ (ได้ไม่เกินจำนวนของมูลค่าที่ปรับลดเดิม) เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีใหม่ แสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ปรับปรุงใหม่แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ตัวอย่างของกรณีนี้ เช่น การที่สินค้าคงเหลือรายการหนึ่งยกมาในงวดบัญชีถัดมาด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ เนื่องจากราคาขายลดลง และยังไม่ได้ขายออกไปแต่ต่อมาราคาขายได้เพิ่มขึ้น

#### การแจกจ่ายสินค้าที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนเพียงเล็กน้อย

๔๑. หน่วยงานอาจจะมีสินค้าคงเหลือที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับความสามารถในการสร้างกระแสเงินสดสุทธิ สินค้าคงเหลือเหล่านี้อาจเกิดขึ้น เมื่อรัฐบาลได้พิจารณาแล้วว่าที่จะแจกจ่ายสินค้าบางอย่างที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทน เพียงเล็กน้อย ในกรณีดังกล่าวประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ของสินค้าคงเหลือสำหรับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินจะถูกสะท้อนจากจำนวนเงิน ที่หน่วยงานจะต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ซึ่งเป็นสิ่งที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน ในกรณีที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการไม่สามารถหาได้ในตลาด ควรประมาณการจากราคาเปลี่ยนแปลงแทน หากวัตถุประสงค์ของสินค้าคงเหลือที่มีไว้เพื่อการแลกเปลี่ยน มูลค่าการใช้งานของสินค้าคงเหลือ ดังกล่าวให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๑๓

#### การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

๔๒. เมื่อมีการขาย แลกเปลี่ยน หรือแจกจ่ายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้น ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง ถ้ารายการดังกล่าวไม่เกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องรับรู้เมื่อได้นำสินค้าคงเหลือไปแจกจ่ายหรือนำไปให้บริการที่เกี่ยวข้องแล้ว มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้ง ผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้า ให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว

\*เมื่อมีการประกาศใช้

๔๓. สำหรับผู้ให้บริการ สินค้าคงเหลือจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ เมื่อได้ให้บริการหรือเมื่อมีการเรียกเก็บเงินสำหรับบริการดังกล่าวแล้ว
๔๔. สินค้าบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น เช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง สินค้าคงเหลือที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

#### การเปิดเผยข้อมูล

๔๕. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน
- (ก) นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน
  - (ข) มูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภท จำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละหน่วยงาน
  - (ค) มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
  - (ง) มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น
  - (จ) มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๐
  - (ฉ) มูลค่าการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งหน่วยงานรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๐
  - (ช) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าตามย่อหน้าที่ ๔๐ และ
  - (ซ) มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
๔๖. ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่จำแนกตามประเภทของสินค้าตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสินค้าคงเหลือประเภทดังกล่าวที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุการผลิตสำหรับสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ อาจแสดงเป็นงานระหว่างทำ
๔๗. มูลค่าสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ซึ่งโดยส่วนใหญ่หมายถึง (ก) ต้นทุนขาย ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินค้าที่ขาย แลกเปลี่ยน หรือ แจกจ่ายไป และ (ข) ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่จัดสรรและต้นทุนการผลิตส่วนที่สูญเสียเกินปกติ ในบางสถานการณ์ หน่วยงานอาจมีเหตุผลในการรวมต้นทุนอื่นๆ เข้าไปด้วย เช่น ต้นทุนในการจัดจำหน่ายสินค้า
๔๘. บางหน่วยงานแสดงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายในรูปแบบที่มีผลให้จำนวนที่เปิดเผยแตกต่างไปจากต้นทุนของสินค้าที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ภายใต้รูปแบบนี้หน่วยงานจะนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่าย ในกรณีนี้ หน่วยงานจะต้องเปิดเผยต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลือง ต้นทุนแรงงาน และต้นทุนอื่น พร้อมทั้งมูลค่าการเปลี่ยนแปลงสุทธิของสินค้าคงเหลือสำหรับงวดนั้น

#### วันถือปฏิบัติ

๔๙. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (IPSAS ๑๒)

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ดังนี้
  - ๑.๑ เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ ตามย่อหน้าที่ ๔ และ ๕
  - ๑.๒ การแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับดังกล่าว ที่เป็นผลมาจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่น ตามย่อหน้าที่ ๕๑ A และ ๕๑ B
  - ๑.๓ การใช้เกณฑ์คงค้างภายหลังวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว ตามย่อหน้าที่ ๕๒
  - ๑.๔ การยกเลิก IPSAS ๑๒ ฉบับเดิมที่ออกในปี ๒๕๔๔ ตามย่อหน้าที่ ๕๓
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการปรับแก้ถ้อยคำจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ ดังนี้
  - ๒.๑ ตัดตัวอย่างรายการตรวจตราไปรษณียากรที่ถือไว้เพื่อขายในย่อหน้าที่ ๑๒ (ข) และการวัดมูลค่ารายการดังกล่าวในย่อหน้าที่ ๑๓
  - ๒.๒ เพิ่มตัวอย่างการให้บริการลูกค้าในย่อหน้าที่ ๑๒ (ข)