

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑  
เรื่อง  
การนำเสนอการเงิน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนอการเงิน พ.ศ. ๒๕๔๙ (IPSAS ๑ : PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (December ๒๐๐๖)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๓ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๐) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑ สรุปลงไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

## สารบัญ

## ย่อหน้าที่

คำนำ	
วัตถุประสงค์	๑
ขอบเขต	๒-๔
คำนิยาม	๕-๑๐
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ	๖-๗
ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ	๘
ความมีสาระสำคัญ	๙
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	๑๐
จุดมุ่งหมายของงบการเงิน	๑๑-๑๔
ความรับผิดชอบต่องบการเงิน	๑๕
องค์ประกอบของงบการเงิน	๑๖-๒๐
ข้อพิจารณาโดยทั่วไป	๒๑-๔๕
การนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ	๒๑-๒๔
การดำเนินงานต่อเนื่อง	๒๕-๒๘
ความสม่ำเสมอในการนำเสนอ	๒๙-๓๑
ความมีสาระสำคัญและการนำเสนอด้วยยอดรวม	๓๒-๓๔
การหักกลับ	๓๕-๓๙
ข้อมูลเปรียบเทียบ	๔๐-๔๕
โครงสร้างและเนื้อหา	๔๖-๑๒๕
ความนำ	๔๖-๔๗
การระบุชื่องบการเงิน	๔๘-๕๒
รอบระยะเวลาการรายงาน	๕๓-๕๔
ความทันเวลา	๕๕
งบแสดงฐานะการเงิน	๕๖-๘๑
ความแตกต่างระหว่างรายการหมุนเวียนกับรายการไม่หมุนเวียน	๕๖-๖๑
สินทรัพย์หมุนเวียน	๖๒-๖๕
หนี้สินหมุนเวียน	๖๖-๗๓
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน	๗๔-๗๘
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน	๗๙-๘๑

<b>งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน</b>	<b>๘๒-๙๔</b>
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	๘๒-๘๔
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน	๘๕-๘๘
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	๘๙-๙๔
<b>งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน</b>	<b>๙๕-๑๐๑</b>
<b>งบกระแสเงินสด</b>	<b>๑๐๒</b>
<b>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</b>	<b>๑๐๓-๑๒๕</b>
โครงสร้าง	๑๐๓-๑๐๗
การเปิดเผยนโยบายการบัญชี	๑๐๘-๑๑๕
แหล่งข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ	๑๑๖-๑๒๔
การเปิดเผยเรื่องอื่น ๆ	๑๒๕
<b>การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง</b>	<b>๑๒๖-๑๒๗</b>
<b>วันที่ถือปฏิบัติ</b>	<b>๑๒๘</b>

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๒๘ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และ  
ต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

## วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดเกณฑ์การนำเสนองบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปเพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินดังกล่าวจะสามารถเปรียบเทียบได้กับงบการเงินในงวดก่อน ๆ ของหน่วยงานและงบการเงินของหน่วยงานอื่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดโดยรวมของการนำเสนองบการเงิน แนวปฏิบัติเกี่ยวกับโครงสร้างและข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับเนื้อหาที่ต้องแสดงในงบการเงินภายใต้หลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการที่มีลักษณะเฉพาะและเหตุการณ์อื่น เนื่องจากข้อกำหนดดังกล่าวได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น

## ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้างภายใต้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
3. งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปคือ งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อสนองความต้องการของผู้ใช้ งบการเงินซึ่งไม่อยู่ในฐานะที่จะเรียกร้องให้หน่วยงานจัดทำรายงานที่มีการดัดแปลงตามความต้องการ ข้อมูลที่เฉพาะเจาะจง ผู้ใช้งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ได้แก่ ประชาชนผู้เสียภาษี สมาชิกรัฐสภา เจ้าหน้าที่ คู่ค้าและคู่สัญญา สื่อมวลชน และบุคลากรของหน่วยงาน งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปรวมถึงงบการเงินที่นำเสนอแยกต่างหาก หรือนำเสนอรวมอยู่ในเอกสารอื่นๆ ที่รายงานต่อสาธารณะ เช่น รายงานประจำปี ทั้งนี้มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้ใช้สำหรับข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลฉบับย่อ
4. มาตรฐานฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินของทุกหน่วยงานโดยเท่าเทียมกันไม่ว่าจะเป็นการนำเสนอ งบการเงินรวมหรืองบการเงินเฉพาะของส่วนราชการและหน่วยงานภาครัฐลักษณะพิเศษ (“หน่วยงาน”) ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๖ เรื่อง งบการเงินรวมและ งบการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

## คำนิยาม

5. คำนิยามที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เกณฑ์คงค้าง	หมายถึง	หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้รับรู้รายการและเหตุการณ์เมื่อเกิดขึ้น มิใช่รับรู้เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด ซึ่งทำให้รายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้รับการบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินภายในงวดที่เกี่ยวข้องกับการเกิดรายการและเหตุการณ์นั้น รายการที่รับรู้ภายใต้หลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง ได้แก่ สินทรัพย์หนี้สิน สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน รายได้ และค่าใช้จ่าย
สินทรัพย์	หมายถึง	ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน

หน่วยงานทางเศรษฐกิจ	หมายถึง	กลุ่มของหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งประกอบด้วย หน่วยงานควบคุมหนึ่งหน่วยงานและหน่วยงานที่ถูกควบคุมหนึ่งหน่วยงานหรือมากกว่า
ค่าใช้จ่าย	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่ลดลงในงวดการรายงาน โดยอยู่ในรูปของกระแสไหลออก หรือการใช้ไปซึ่งสินทรัพย์ต่าง ๆ หรือการก่อหนี้สินต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อการลดลงในส่วนของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ทั้งนี้ ไม่รวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของทั้งหลาย
การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ	หมายถึง	การที่หน่วยงานไม่สามารถนำไปถือปฏิบัติแม้ว่าหน่วยงานได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผล
หนี้สิน	หมายถึง	ภาวะผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงานซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต โดยที่การปลดปล่อยภavnันคาดว่าจะส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรของหน่วยงานที่อยู่ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ
ความมีสาระสำคัญ	หมายถึง	ข้อมูลใดจะถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อหากไม่มีข้อมูลนั้นหรือแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ หรือการประเมินของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับลักษณะหรือขนาดของรายการหรือความผิดพลาดโดยพิจารณาถึงสถานการณ์เฉพาะนั้น
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	หมายถึง	มูลค่าส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของหน่วยงานหลังจากหักหนี้สิน
หมายเหตุประกอบงบการเงิน	หมายถึง	ข้อมูลที่แสดงเพิ่มเติมจากข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด หมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นการอธิบาย หรือการแยกแสดงของรายการที่นำเสนอในงบการเงินดังกล่าวและข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีคุณสมบัติไม่เพียงพอที่จะรับรู้ในงบการเงินที่นำเสนอ
รายได้	หมายถึง	กระแสไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างงวดการรายงานซึ่งส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่ไม่รวมถึงการเพิ่มขึ้นที่เกี่ยวข้องกับส่วนสมทบจากผู้เป็นเจ้าของ
ส่วนราชการ	หมายถึง	กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นและมีฐานะเทียบเท่ากรม
หน่วยงานภาครัฐลักษณะพิเศษ	หมายถึง	หน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ องค์การมหาชน หน่วยงานอิสระอื่นของรัฐ ที่จัดตั้งโดยกฎหมายเฉพาะ มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ และทุนหมุนเวียน

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุด คำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

### หน่วยงานทางเศรษฐกิจ

๖. คำว่า “หน่วยงานทางเศรษฐกิจ” ที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้กำหนดขึ้น เพื่อจุดประสงค์ในการรายงานทางการเงิน โดยหมายถึงกลุ่มของหน่วยงานที่ประกอบด้วยหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานใดก็ตามที่ถูกควบคุม
๗. คำอื่น ๆ ที่อาจนำมาใช้ในบางครั้งเพื่อกล่าวถึงหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ประกอบด้วย “หน่วยงานบริหาร” “หน่วยงานทางการเงิน” และ “หน่วยงานรวม”

### ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ

๘. สินทรัพย์เป็นเครื่องมือของหน่วยงานต่าง ๆ ในการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของตน สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการส่งมอบสินค้าและบริการต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน แต่ไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิรับเข้าหน่วยงานโดยตรงเรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ศักยภาพในการให้บริการ” ส่วนสินทรัพย์ที่ใช้ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับเข้าสุทธิเรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต” เพื่อรวมวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ในการใช้สินทรัพย์เข้าไว้ด้วยกัน มาตรฐานฉบับนี้ได้ใช้คำว่า “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ” ในการอธิบายคุณสมบัติที่สำคัญของสินทรัพย์

### ความมีสาระสำคัญ

๙. ข้อมูลจะถือว่ามีความมีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูล หรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน และการประเมินความมีสาระสำคัญของข้อมูลต้องอาศัย การพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ใช้งบการเงินด้วย โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้ใช้งบการเงินจะต้องมีความรู้ ความเข้าใจทางบัญชีและกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยงาน และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูล อย่างเต็มความสามารถ ดังนั้น การประเมินความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจและประเมินผลของผู้ใช้งบการเงิน

### สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๑๐. สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หมายถึง มูลค่าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (สินทรัพย์หักหนี้สิน) สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน อาจเป็นได้ทั้งยอดบวกหรือลบ

### จุดมุ่งหมายของงบการเงิน

๑๑. งบการเงิน คือ งบที่นำเสนอฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงานอย่างมีแบบแผน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและประเมินผลเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากร หรือกล่าวโดยเฉพาะเจาะจงยิ่งขึ้น วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินโดยทั่วไปในภาครัฐควรมุ่งที่การให้ ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และเพื่อแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสาธารณะของหน่วยงาน เกี่ยวกับทรัพยากรที่รับผิดชอบ โดย

- ๑๑.๑ ให้ข้อมูลเกี่ยวกับแหล่งที่มา การจัดสรร และการใช้ประโยชน์ของทรัพยากรทางการเงิน
  - ๑๑.๒ ให้ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการที่หน่วยงานจัดหาเงินมาสนับสนุนกิจกรรมต่าง ๆ และบรรลุความต้องการใช้เงินสดของหน่วยงาน
  - ๑๑.๓ ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความสามารถของหน่วยงานในการจัดการทางการเงินสำหรับดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ และชำระหนี้สิน ตลอดจนข้อผูกพันต่าง ๆ
  - ๑๑.๔ ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสถานะการเงินของหน่วยงานและการเปลี่ยนแปลงของสถานะการเงินและ
  - ๑๑.๕ ให้ข้อมูลรวมที่จะเป็นประโยชน์ต่อการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานในแง่ต้นทุน การบริการ ประสิทธิภาพ และผลสำเร็จ
๑๒. งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปอาจนำไปใช้ในการพยากรณ์ โดยให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการพยากรณ์ระดับของทรัพยากรที่จำเป็นต่อการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างต่อเนื่อง ทรัพยากรที่อาจเกิดจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ความเสี่ยง และความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ การรายงานทางการเงินอาจให้ข้อมูลต่อผู้ใช้ทุกข้อดังนี้
- ๑๒.๑ ระบุว่าทรัพยากรมีการได้มาและใช้ไปอย่างสอดคล้องกับงบประมาณที่ได้รับตามกฎหมายหรือไม่
  - ๑๒.๒ ระบุว่าทรัพยากรมีการได้มาและใช้ไปสอดคล้องกับกฎหมาย และเงื่อนไขของสัญญา รวมถึงข้อจำกัดทางการเงินที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมายกำหนดขึ้นหรือไม่
๑๓. เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว งบการเงินต้องให้ข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้เกี่ยวกับหน่วยงาน
- ๑๓.๑ สินทรัพย์
  - ๑๓.๒ หนี้สิน
  - ๑๓.๓ สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
  - ๑๓.๔ รายได้
  - ๑๓.๕ ค่าใช้จ่าย
  - ๑๓.๖ การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
  - ๑๓.๗ กระแสเงินสด
๑๔. ในขณะที่ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินอาจเป็นประโยชน์สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ตามย่อหน้า ๑๑ แต่อาจเป็นไปได้ที่จะสนองตอบวัตถุประสงค์ทุกข้อ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่หน่วยงานนั้นไม่ได้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อแสวงหากำไร ซึ่งผู้บริหารมักจะต้องรับผิดชอบต่อผลสำเร็จในการให้บริการ และการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางการเงิน ข้อมูลสนับสนุนต่าง ๆ รวมถึงข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่งบการเงิน อาจต้องมีการรายงานควบคู่ไปกับงบการเงิน เพื่อแสดงภาพกิจกรรมของหน่วยงานที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้นในงวดการรายงานนั้น ๆ

### ความรับผิดชอบต่องบการเงิน

๑๕. ความรับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินของหน่วยงานอาจมีการกำหนดที่แตกต่างกันไปในแต่ละหน่วยงานตามโครงสร้างของหน่วยงานนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปผู้รับผิดชอบต่องบการเงิน แบ่งเป็น ผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินของหน่วยงาน คือ ผู้อำนวยการกองคลัง และผู้อนุมัติและนำเสนองบการเงิน คือ หัวหน้าหน่วยงาน เป็นต้น



## องค์ประกอบของงบการเงิน

๑๖. งบการเงินฉบับสมบูรณ์ประกอบด้วยรายการทุกข้อ ดังต่อไปนี้
  - ๑๖.๑ งบแสดงฐานะการเงิน
  - ๑๖.๒ งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
  - ๑๖.๓ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
  - ๑๖.๔ งบกระแสเงินสด
  - ๑๖.๕ รายงานเปรียบเทียบงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจัดสรรและจำนวนเงินที่ใช้จริง ซึ่งอาจจะแสดงเป็นรายงานแยกต่างหากหรือแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
  - ๑๖.๖ หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลที่ทำให้คำอธิบายอื่น
๑๗. งบการเงินให้ข้อมูลผู้ใช้เกี่ยวกับทรัพยากรและภาระผูกพันของหน่วยงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน และกระแสไหลเข้าและออกของทรัพยากรในช่วงเวลาที่รายงาน ข้อมูลเหล่านี้เป็นประโยชน์สำหรับผู้ใช้ในการประเมินความสามารถของหน่วยงานในการจัดทำผลผลิตอย่างต่อเนื่อง ณ ระดับที่กำหนด และระดับของทรัพยากรที่อาจจำเป็นต้องจัดทำให้หน่วยงานในอนาคตเพื่อให้สามารถให้บริการได้ตามภาระหน้าที่ของหน่วยงาน
๑๘. หน่วยงานมักจะมีข้อจำกัดด้านงบประมาณรายจ่าย ซึ่งจะมีผลใช้บังคับเมื่อมีการออกกฎหมายงบประมาณให้อำนาจอนุมัติการใช้จ่าย การจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของหน่วยงานอาจให้ข้อมูลเกี่ยวกับการได้มาและการใช้ไปของทรัพยากรว่าสอดคล้องกับงบประมาณที่ได้รับตามกฎหมายหรือไม่ หน่วยงานที่ให้ข้อมูลงบประมาณที่ได้รับจัดสรรต่อสาธารณะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๔ เรื่อง การนำเสนอข้อมูลงบประมาณในงบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
๑๙. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อช่วยผู้ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานและการกำกับดูแลสินทรัพย์ ตลอดจนการตัดสินใจและประเมินผลเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากร ตัวอย่างเช่น รายละเอียดเกี่ยวกับผลผลิตของหน่วยงาน และผลลัพธ์ในรูปแบบของตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน งบแสดงผลการให้บริการ การสอบทานโครงการ และรายงานอื่น ๆ โดยผู้บริหาร เกี่ยวกับผลสำเร็จของหน่วยงานในงวดการรายงานนั้น
๒๐. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบ หรือกฎข้อบังคับที่หน่วยงานภายนอกกำหนดขึ้น ในกรณีที่ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎระเบียบนี้ในงบการเงิน หน่วยงานควรจะแสดงเอกสารอ้างอิงที่มีข้อมูลดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การให้ข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบอาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับวัตถุประสงค์ในการแสดงความรับผิดชอบต่อสาธารณะ และอาจกระทบต่อการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานและทิศทางการดำเนินงานในอนาคต ทั้งยังอาจส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะถูกจัดสรรให้หน่วยงานในอนาคต

## ข้อพิจารณาโดยทั่วไป

### การนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

๒๑. งบการเงินต้องแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน โดยถูกต้องตามที่ควร การแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรคือการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น ๆ และเงื่อนไขต่าง ๆ ตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ การนำเสนองบการเงินซึ่งได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมให้เหมาะสมแก่กรณีถือว่างบการเงินนั้นนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร
๒๒. งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ต้องเปิดเผยถึงการถือปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างชัดเจนโดยไม่มีเงื่อนไข หน่วยงานจะต้องไม่อธิบายว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐถ้างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดทั้งหมดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
๒๓. ในสถานการณ์เกือบทั้งหมด งบการเงินจะแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรก็ต่อเมื่องบการเงินนั้นถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและหน่วยงานยังต้องถือปฏิบัติในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้
  - ๒๓.๑ เลือกและนำนโยบายการบัญชีไปถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งได้กำหนดลำดับชั้นของแนวทางปฏิบัติที่บังคับใช้ในการพิจารณาเลือกใช้ นโยบายการบัญชีของผู้บริหารในกรณีที่ไม่มีความชัดเจนในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้เป็นการเฉพาะสำหรับรายการนั้น ๆ
  - ๒๓.๒ นำเสนอข้อมูลตลอดจนนโยบายการบัญชีในลักษณะที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้
  - ๒๓.๓ เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในกรณีที่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดเฉพาะของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบของรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขอื่นที่มีผลต่อฐานะการเงินและการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน
๒๔. การเปิดเผยนโยบายการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือการจัดทำคำอธิบายเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมที่หน่วยงานใช้ ไม่ทำให้นโยบายการบัญชีนั้นเหมาะสมขึ้นได้

### การดำเนินงานต่อเนื่อง

๒๕. ผู้รับผิดชอบต่องบการเงินต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยงาน งบการเงินต้องจัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่มีข้อกำหนดในกฎหมายหรือเป็นนโยบายรัฐบาลที่จะเลิกหน่วยงาน หรือหยุดดำเนินงาน เมื่อผู้รับผิดชอบต่องบการเงินได้ทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง หากพบว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ หรือสภาพการณ์ใดที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยงาน หน่วยงานต้องเปิดเผยให้ทราบถึงความไม่แน่นอนเหล่านั้น ในกรณีที่งบการเงินมิได้จัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง หน่วยงาน

จะต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนี้ พร้อมทั้งเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงานการเงินนั้น และเหตุผลที่หน่วยงาน  
ไม่อาจดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

๒๖. โดยปกติแล้วงบการเงินจะถูกจัดทำขึ้นภายใต้ข้อสมมติฐานที่หน่วยงานมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง  
และจะดำเนินงานต่อไปในอนาคตตามข้อผูกพันทางกฎหมายที่คาดการณ์ได้ ในการประเมินว่า  
สมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องนั้นเหมาะสมหรือไม่ ผู้ที่รับผิดชอบต่องบการเงินควรพิจารณาข้อมูล  
ที่มีทั้งหมดเกี่ยวกับอนาคตที่คาดการณ์ได้ ซึ่งไม่ควรต่ำกว่า (แต่ไม่จำกัดอยู่เพียง) ๑๒ เดือน นับจาก  
วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ
๒๗. การพิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี การประเมินข้อสมมติฐานของการดำเนินงานต่อเนื่อง  
ไม่ถือการทดสอบสภาพคล่องทางการเงินเป็นหลักเช่นเดียวกับในกรณีของหน่วยงานเอกชน ทั้งนี้  
อาจมีสถานการณ์บางอย่างที่ผลการทดสอบด้านสภาพคล่องทางการเงินไม่ดี แต่ปัจจัยอื่น ๆ ยังชี้ว่า  
หน่วยงานมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น การประเมินงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบ  
ระยะเวลารายงานชี้ว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องอาจไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม อาจมี  
ข้อกำหนดหรือข้อตกลงในการสนับสนุนทางการเงินในปีถัดไป หรือแผนการจัดการทางการเงินอื่นๆ  
ที่ทำให้เกิดความมั่นใจว่าหน่วยงานจะมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง
๒๘. การพิจารณาว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงานต่อเนื่องนั้นเหมาะสมหรือไม่ มักจะใช้กับระดับหน่วยงาน  
มากกว่าใช้กับระดับรัฐบาลโดยรวม สำหรับระดับหน่วยงานนั้น การประเมินว่าหลักการดำเนินงาน  
ต่อเนื่องเหมาะสมหรือไม่ ผู้ที่รับผิดชอบต่องบการเงินอาจจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับ  
ผลการดำเนินงานทั้งในปัจจุบันและที่คาดหวังในอนาคต การปรับโครงสร้างของแต่ละหน่วยงาน  
ยอดประมาณการรายได้หรือความเป็นไปได้ที่จะได้รับเงินทุนสนับสนุนจากรัฐบาลอย่างต่อเนื่อง และ  
ศักยภาพของแหล่งเงินทุนสนับสนุนทดแทน ก่อนที่จะทำการสรุปว่าข้อสมมติฐานการดำเนินงาน  
ต่อเนื่องนั้นเหมาะสม

### ความสม่ำเสมอในการนำเสนอ

๒๙. หน่วยงานต้องนำเสนอและจัดประเภทรายการในงบการเงินในลักษณะเดียวกันในทุกงวด ยกเว้น กรณีใด  
กรณีหนึ่งดังต่อไปนี้
  - ๒๙.๑ ภายหลังจากเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญในลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงานหรือ  
การทบทวนงบการเงินแล้วเป็นที่ชัดเจนว่าการนำเสนอและการจัดประเภทรายการใน  
งบการเงินแบบใหม่จะทำให้การนำเสนอของงบการเงินมีความเหมาะสมยิ่งขึ้นโดยคำนึงถึงเกณฑ์  
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ  
ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และ  
ข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - ๒๙.๒ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดให้มีการเปลี่ยนแปลงการนำเสนอของงบการเงิน
๓๐. การรับโอน ตัดโอน หรือยุบเลิกหน่วยงานที่มีนัยสำคัญ หรือการทบทวนการนำเสนอของงบการเงินของ  
หน่วยงาน อาจชี้ให้เห็นว่างบการเงินนั้นจำเป็นต้องแสดงรายการแตกต่างไปจากเดิม
๓๑. หน่วยงานจะเปลี่ยนแปลงการนำเสนอของงบการเงินได้ก็ต่อเมื่อการนำเสนอที่เปลี่ยนไปนั้นให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้  
และมีความเกี่ยวข้องมากขึ้นกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และคาดว่าจะใช้การนำเสนอในรูปแบบใหม่

นั้นต่อไปเพื่อให้งบการเงินสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการนำเสนอของงบการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภทข้อมูลที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ตามย่อหน้าที่ ๔๒ และ ๔๓

### ความมีสาระสำคัญและการนำเสนอด้วยยอดรวม

๓๒. รายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันแต่ละประเภทที่มีสาระสำคัญต้องแยกแสดงในงบการเงิน รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่ไม่คล้ายคลึงกันแต่ละรายการต้องแยกแสดงในงบการเงินเว้นแต่รายการเหล่านั้นไม่มีสาระสำคัญ
๓๓. งบการเงินเป็นผลของการประมวลรายการทางบัญชีหรือเหตุการณ์อื่นจำนวนมากที่ได้รวมเป็นประเภทตามลักษณะหรือหน้าที่ของรายการนั้นๆ ขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการรวบรวมและจัดประเภทรายการทางบัญชี คือ การนำเสนอข้อมูลที่ได้สรุปและจัดประเภทแล้วซึ่งปรากฏอยู่ในแต่ละรายการในงบการเงิน รายการแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ ให้นำไปรวมกับรายการอื่นเพื่อนำเสนอในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม รายการที่ไม่มีสาระสำคัญพอที่จะแยกแสดงต่างหากในงบการเงิน อาจมีสาระสำคัญเพียงพอที่จะแยกแสดงต่างหากในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
๓๔. หน่วยงานไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเจาะจงตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หากข้อมูลนั้นไม่มีสาระสำคัญ

### การหักกลบ

๓๕. หน่วยงานต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่าย มาหักกลบกัน นอกจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีข้อกำหนดหรืออนุญาตให้หักกลบได้
๓๖. หน่วยงานต้องแสดงสินทรัพย์และหนี้สิน และรายได้และค่าใช้จ่าย แยกจากกัน การหักกลบรายการในงบแสดงฐานะการเงินหรืองบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน จะทำให้ความสามารถของผู้ใช้งบการเงินในการเข้าใจรายการ และความสามารถในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตลดลง เว้นแต่การหักกลบนั้นจะสะท้อนสาระของรายการหรือสภาพการณ่นั้น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ซึ่งแสดงสุทธิจากบัญชีปรับมูลค่าไม่ถึงเป็นการหักกลบรายการ ตัวอย่างเช่น การแสดงสินค้าคงเหลือสุทธิจากค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย และลูกหนี้สุทธิจากค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น
๓๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดนิยามของรายได้และกำหนดให้หน่วยงานวัดมูลค่ารายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือที่ค้างรับหักด้วยส่วนลดที่หน่วยงานให้กับผู้ซื้อ หน่วยงานอาจมีรายการอื่นๆ ซึ่งไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน แต่เป็นรายการที่มักเกิดขึ้นควบคู่ไปกับกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยงานต้องแสดงผลของรายการเหล่านั้นโดยการหักกลบรายได้กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจากรายการเดียวกันหากการแสดงผลสุทธิในลักษณะนี้จะช่วยสะท้อนให้เห็นสาระของรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น
- ๓๗.๑ หน่วยงานแสดงผลกำไรและขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รวมถึงเงินลงทุนและสินทรัพย์อื่นที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายหักจากจำนวนเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

๓๗.๒ รายงานที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สิน ซึ่งมีการรับรู้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) และหน่วยงานคาดว่าจะได้รับชดเชยจากบุคคลที่สามภายใต้ข้อตกลง ตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น ข้อตกลงในการรับประกันจากผู้ขาย) อาจแสดงสุทธิจากเงินชดเชย ที่เกี่ยวข้อง

๓๘. นอกจากนี้ ให้หน่วยงานแสดงผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากกลุ่มของรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ตามเกณฑ์สุทธิ ตัวอย่างเช่น ผลกำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ หรือ ผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากการถือครองเงินลงทุนเพื่อค้า อย่างไรก็ตาม หากผลกำไรและขาดทุน ดังกล่าวมีสาระสำคัญให้หน่วยงานแสดงเป็นรายการแยกจากกัน

๓๙. การหักกลบกันของกระแสเงินสดจะมีการกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

### ข้อมูลเปรียบเทียบ

๔๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลของงวดก่อนเปรียบเทียบสำหรับทุกรายการที่แสดงในงบการเงินงวด ปัจจุบันหากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมิได้อนุญาตหรือกำหนดเป็นอย่างอื่น หน่วยงานต้องแสดง ข้อมูลเชิงบรรยายและพรรณนาในลักษณะข้อมูลเปรียบเทียบด้วย หากข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้ งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงินของงวดปัจจุบัน

๔๑. ในบางกรณี ข้อมูลเชิงบรรยายในงบการเงินงวดก่อน ๆ ยังคงมีความเกี่ยวข้องกับงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในงวดปัจจุบันหน่วยงานเปิดเผยรายละเอียดของข้อพิพาททางกฎหมายที่ผลของคดี ยังมีความไม่แน่นอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนและจนถึงงวดปัจจุบันผลของคดียังไม่ เป็นที่สิ้นสุด ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์จากข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบ ระยะเวลารายงานงวดก่อนและขั้นตอนที่ได้ดำเนินการในระหว่างงวดปัจจุบันเพื่อให้ความไม่แน่นอนนั้น หดหายไป

๔๒. เมื่อหน่วยงานมีการแก้ไขการนำเสนอหรือจัดประเภทรายการในงบการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภท รายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ด้วย เว้นแต่การจัดประเภทใหม่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เมื่อมีการจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อ ดังต่อไปนี้

๔๒.๑ ลักษณะของการจัดประเภทใหม่

๔๒.๒ จำนวนเงินของแต่ละรายการหรือแต่ละประเภทที่ถูกจัดประเภทใหม่

๔๒.๓ เหตุผลในการจัดประเภทใหม่

๔๓. หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

๔๓.๑ เหตุผลที่ไม่สามารถจัดประเภทรายการใหม่ของจำนวนดังกล่าวได้

๔๓.๒ ลักษณะของรายการปรับปรุงหากมีการจัดประเภทรายการใหม่

๔๔. การทำให้ข้อมูลในงบการเงินแต่ละงวดเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้นจะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการประเมินแนวโน้มของข้อมูลทางการเงินเพื่อการคาดการณ์ ในบางสถานการณ์ การที่จะนำข้อมูลงวดก่อนมาจัดประเภทใหม่เพื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลในงวดปัจจุบันไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจไม่ได้เก็บข้อมูลในงวดก่อนในลักษณะที่ทำให้หน่วยงานสามารถจัดประเภทรายการใหม่ได้ และอาจไม่สามารถสร้างตัวเลขขึ้นมาใหม่ได้ในทางปฏิบัติ
๔๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้กำหนดวิธีการปรับปรุงข้อมูลเพื่อเปรียบเทียบเมื่อหน่วยงานเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาด

## โครงสร้างและเนื้อหา

### ความนำ

๔๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลบางรายการในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลรายการอื่นๆ ไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้กำหนดเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลกระแสเงินสด
๔๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้บางครั้งใช้คำว่า “การเปิดเผย” ในความหมายกว้าง โดยมีความหมายครอบคลุมถึงรายการที่นำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน งบกระแสเงินสด หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลยังได้มีการกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นๆ หน่วยงานอาจเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นๆ มีข้อกำหนดเฉพาะไว้เป็นอย่างอื่น

### การระบุชื่องบการเงิน

๔๘. งบการเงินต้องมีการระบุชื่อไว้อย่างชัดเจนและแยกออกจากข้อมูลอื่นที่นำเสนออยู่ในเอกสารเผยแพร่ชุดเดียวกัน
๔๙. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐใช้ถือปฏิบัติกับงบการเงินเท่านั้น โดยไม่ใช่ถือปฏิบัติกับข้อมูลอื่นที่นำเสนอในรายงานประจำปี หรือเอกสารอื่น ดังนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถแยกแยะข้อมูลที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกับข้อมูลอื่นที่อาจจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน แต่ไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเหล่านั้น
๕๐. หน่วยงานต้องระบุชื่อองค์ประกอบของงบการเงินแต่ละส่วนอย่างชัดเจน และยังคงต้องแสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้อย่างเด่นชัด และต้องแสดงซ้ำ ถ้าการแสดงซ้ำนั้นทำให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง
- ๕๐.๑ ชื่อของหน่วยงานที่เสนอรายงานหรือใช้วิธีการอื่นที่เป็นการระบุตัวหน่วยงานได้ และการเปลี่ยนแปลงข้อมูลดังกล่าวจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน

- ๕๐.๒ การระบุงบการเงินนั้นเป็นงบการเงินเฉพาะหน่วยงานหรือเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ
  - ๕๐.๓ วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมงบการเงินแล้วแต่ว่าจะใช้กับส่วนใดในองค์ประกอบของงบการเงิน
  - ๕๐.๔ สกุลเงินที่ใช้รายงานตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - ๕๐.๕ หลักที่ใช้ในการแสดงจำนวนเงินในงบการเงิน เช่น พันบาท ล้านบาท เป็นต้น
๕๑. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๐ สามารถทำได้โดยการแสดงข้อความส่วนหัวในแต่ละหน้า และข้อความส่วนหัวโดยย่อของสดมภ์ในงบการเงิน หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าวิธีการใดเป็นวิธีการที่ดีที่สุดที่จะนำเสนอข้อมูลดังกล่าว ตัวอย่างเช่น งบการเงินที่นำเสนอผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์มักไม่แสดงข้อมูลแยกเป็นแต่ละหน้า ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องแสดงรายการต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่รวมอยู่ในงบการเงินสามารถเข้าใจได้
๕๒. หน่วยงานมักแสดงจำนวนเงินไว้เป็นหลักพันหรือหลักล้านตามสกุลเงินที่เสนอรายงาน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงินได้ดีขึ้น หน่วยงานสามารถทำเช่นนั้นได้หากมีการเปิดเผยถึงหลักที่ใช้ในการแสดงจำนวนเงิน และการใช้หลักแสดงจำนวนเงินดังกล่าวไม่เป็นการตัดทอนข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

#### รอบระยะเวลาการรายงาน

๕๓. หน่วยงานต้องนำเสนองบการเงินอย่างน้อยปีละครั้ง ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและเป็นเหตุให้หน่วยงานต้องนำเสนองบการเงินซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชียาวกว่าหรือสั้นกว่าหนึ่งปี หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับแต่ละงวดในงบการเงินดังต่อไปนี้
- ๕๓.๑ เหตุผลที่มีการใช้งวดการรายงานอื่นนอกเหนือจาก ๑ ปี
  - ๕๓.๒ ข้อเท็จจริงที่ทำให้จำนวนเงินที่มีการเปรียบเทียบกันสำหรับงบการเงินบางงบ เช่น งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน งบกระแสเงินสด และ หมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้
๕๔. ในบางสถานการณ์ หน่วยงานอาจถูกกำหนดให้เปลี่ยนแปลงหรือตัดสินใจที่จะเปลี่ยนแปลงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น เพื่อที่จะให้รอบระยะเวลาบัญชีสอดคล้องกับปีงบประมาณ ในกรณีเช่นนี้ถือว่า มีความสำคัญที่ผู้ใช้จะต้องตระหนักว่าจำนวนตัวเลขที่แสดงในงวดปัจจุบันและจำนวนที่ใช้เปรียบเทียบกันไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ตลอดจนเปิดเผยถึงเหตุผลที่มีการเปลี่ยนแปลงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

#### ความทันเวลา

๕๕. ประโยชน์ของงบการเงินที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลจะด้อยลงไปหากผู้ใช้ไม่สามารถนำมาใช้ได้ ภายในช่วงเวลาที่เหมาะสมเหตุผลหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กรมบัญชีกลางได้กำหนดระยะเวลาในการจัดทำงบการเงินของหน่วยงานไว้เป็นการเฉพาะ ปัจจัยต่างๆ เช่น ความซับซ้อนของการดำเนินงานของหน่วยงานไม่ถือว่าเป็นเหตุผลที่เพียงพอในการไม่รายงานอย่างทันเวลา

## งบแสดงฐานะการเงิน

### ความแตกต่างระหว่างรายการหมุนเวียนกับรายการไม่หมุนเวียน

๕๖. หน่วยงานต้องแยกแสดงสินทรัพย์และหนี้สินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ ๖๒ ถึง ๗๓ เว้นแต่การแสดงรายการตามสภาพคล่องจะมีความน่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องมากกว่า หากหน่วยงานปฏิบัติตามข้อยกเว้นนี้สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดจะต้องแสดงตามลำดับของสภาพคล่อง
๕๗. ไม่ว่าสินทรัพย์และหนี้สินจะนำเสนอไว้ด้วยวิธีใดก็ตาม หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระในระยะเวลาเกินกว่า ๑๒ เดือน สำหรับรายการสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละบรรทัดซึ่งได้รวมยอดคงเหลือ ก) ส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระนี้ ไม่เกิน ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ ข) ส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระนี้เกินกว่า ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
๕๘. หากหน่วยงานส่งมอบผลผลิตซึ่งมีรอบระยะเวลาการดำเนินงานที่ระบุได้อย่างชัดเจน การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินออกเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน จะให้ข้อมูลที่โปร่งใส โดยการแยกสินทรัพย์สุทธิที่หน่วยงานใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนอย่างต่อเนื่องออกจากสินทรัพย์สุทธิที่หน่วยงานใช้ในการดำเนินงานระยะยาว การจัดประเภทในลักษณะนี้ทำให้สินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานปัจจุบันและหนี้สินที่จะถึงกำหนดชำระภายในช่วงเวลาเดียวกันนั้นแสดงไว้อย่างเด่นชัด
๕๙. สำหรับหน่วยงานบางประเภท เช่น หน่วยงานที่ทำหน้าที่คล้ายสถาบันการเงิน หรือธุรกิจประกันภัย เป็นต้น การแสดงสินทรัพย์และหนี้สินตามลำดับสภาพคล่องของแต่ละรายการ ไม่ว่าจะเรียงจากมากไปหาน้อยหรือน้อยไปหามาก จะให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องได้ดีกว่าการแสดงเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน เนื่องจากหน่วยงานดังกล่าวไม่ได้ส่งมอบผลผลิตภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานที่ระบุได้อย่างชัดเจน
๖๐. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๖ อนุญาตให้หน่วยงานที่มีการดำเนินงานหลากหลายสามารถแสดงสินทรัพย์และหนี้สินบางส่วนโดยใช้เกณฑ์รายการหมุนเวียนและรายการไม่หมุนเวียนควบคู่กับเกณฑ์การแสดงตามลำดับสภาพคล่องก็ได้ หากการแสดงควบคู่กันให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องมากกว่า
๖๑. ข้อมูลเกี่ยวกับวันที่คาดว่าจะได้รับชำระจากสินทรัพย์และจะต้องชำระคืนหนี้สินเป็นประโยชน์ในการประเมินสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของหน่วยงาน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๐ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันครบกำหนดของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน โดยสินทรัพย์ทางการเงินรวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น และหนี้สินทางการเงินรวมถึงเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น ข้อมูลเกี่ยวกับวันที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น สินค้าคงเหลือ หรือวันที่หน่วยงานต้องชำระหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ประมาณการหนี้สิน ถือเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ไม่ว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะแสดงเป็นรายการหมุนเวียนหรือรายการไม่หมุนเวียนก็ตาม



## สินทรัพย์หมุนเวียน

๖๒. หน่วยงานต้องจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนเมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

๖๒.๑ คาดว่าจะได้รับประโยชน์ หรือตั้งใจจะขายหรือใช้ภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน

๖๒.๒ ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อค้า

๖๒.๓ คาดว่าจะได้รับประโยชน์ภายในระยะเวลา ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๖๒.๔ สินทรัพย์ดังกล่าวเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด (ตามที่ได้นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)) และไม่มีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนหรือการใช้ชำระหนี้สินภายในระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

### สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

๖๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ใช้คำว่า สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หมายความว่า สินทรัพย์มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งมีลักษณะที่เป็นระยะยาว และมีได้มีข้อห้ามในการใช้ คำอธิบายอื่นหากคำที่เลือกใช้แทนนั้นยังคงมีความหมายชัดเจน

๖๔. รอบระยะเวลาการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงาน คือ รอบระยะเวลาที่ใช้ในการแปลงปัจจัยนำเข้าหรือทรัพยากรเป็นผลผลิต ตัวอย่างเช่น รัฐบาลโอนเงินให้หน่วยงานเพื่อให้หน่วยงานเหล่านั้นแปลงทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลผลิตเพื่อให้บรรลุผลลัพธ์ทางสังคม การเมือง และเศรษฐกิจที่ต้องการ หากรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงานไม่สามารถระบุได้โดยชัดเจน ให้ถือว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานมีระยะเวลา ๑๒ เดือน

๖๕. สินทรัพย์หมุนเวียนรวมถึงลูกหนี้เงินยืม ลูกหนี้จากการขายสินค้าและให้บริการ สินค้าคงคลัง และรายได้จากเงินลงทุนค้างรับ ซึ่งสินทรัพย์เหล่านี้ อาจมีการรับรู้ ใช้จ่าย หรือขาย เป็นส่วนหนึ่งของวงจรการดำเนินงานปกติ ถึงแม้ว่าอาจจะไม่มีการรับรู้เกิดขึ้นภายใน ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน สินทรัพย์หมุนเวียนยังรวมถึงสินทรัพย์ที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อค้า (ตัวอย่าง รวมถึงสินทรัพย์ทางการเงินที่ถือไว้เพื่อค้าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๔ เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) และส่วนของสินทรัพย์ทางการเงินไม่หมุนเวียนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

### หนี้สินหมุนเวียน

๖๖. หนี้สินจะจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียนเมื่อหนี้สินนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

๖๖.๑ คาดว่าจะมีการชำระภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน

๖๖.๒ ถึงกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๖๖.๓ หน่วยงานไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขให้เลื่อนการชำระหนี้ออกไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

### หนี้สินที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดประเภทเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

๖๗. หนี้สินหมุนเวียนบางประเภท เช่น รายการคงค้างที่เกี่ยวกับบุคลากรของหน่วยงานและต้นทุนดำเนินงานอื่น เป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนหมุนเวียนที่ใช้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน หน่วยงานจึงควรจัดประเภทรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าจะครบกำหนดชำระเกินกว่า ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ ดังกล่าวนี้ให้ใช้ถือปฏิบัติกับการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงาน สำหรับกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถระบุรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติได้อย่างชัดเจนให้ถือว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานมีระยะเวลา ๑๒ เดือน
๖๘. หนี้สินหมุนเวียนประเภทอื่น ที่การชำระไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ แต่มีกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น ส่วนของหนี้สินทางการเงินระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระในหนึ่งปี เงินนำส่งกำไรค้างจ่าย และเจ้าหนี้ที่ไม่ได้เกิดจากการค้าอื่นๆ เป็นต้น สำหรับหนี้สินทางการเงินซึ่งหน่วยงานใช้เป็นแหล่งเงินทุนระยะยาว (นั่นคือมิได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนหมุนเวียนที่ใช้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน) และยังไม่ครบกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานให้ถือเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนที่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๗๑ และ ๗๒
๖๙. หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินทางการเงินที่จะครบกำหนดชำระภายใน ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นหนี้สินหมุนเวียน ถึงแม้ว่าหนี้สินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้
- ๖๙.๑ เจือปนไขเดิมในการชำระหนี้สิน มีระยะเวลาเกินกว่า ๑๒ เดือน
- ๖๙.๒ มีข้อตกลงที่จะชำระหนี้โดยการก่อหนี้สินระยะยาวใหม่หรือปรับกำหนดเวลาการจ่ายชำระหนี้ใหม่ให้เป็นหนี้สินระยะยาว ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวจัดทำเสร็จสมบูรณ์ภายหลังจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน
๗๐. ภายใต้เงื่อนไขการกู้ยืมในปัจจุบัน หากหน่วยงานคาดหวังและมีสิทธิในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่ที่มีอายุอย่างน้อย ๑๒ เดือน หรือต่ออายุภาระผูกพันเดิมออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ภาระผูกพันนั้นต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนแม้ว่าภาระผูกพันนั้นมีการกำหนดชำระภายในระยะเวลาสั้นกว่า ๑๒ เดือน อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานไม่มีสิทธิในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่หรือต่ออายุภาระผูกพันเดิม (เช่น ไม่มีข้อตกลงในการชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่) ภาระผูกพันนั้นต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน ทั้งนี้ โดยไม่ต้องพิจารณาความสามารถของหน่วยงานในการชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่
๗๑. หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือก่อนวันดังกล่าว หน่วยงานละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว ซึ่งเป็นผลให้หนี้สินนั้นเปลี่ยนเป็นหนี้สินที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าภายหลังจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เจ้าหนี้ตกลงที่จะไม่เรียกคืนหนี้ที่ได้มีการละเมิดเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืม การที่หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน หน่วยงานไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะเลื่อนการชำระหนี้ออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันที่ดังกล่าว

๗๒. อย่างไรก็ตาม หากภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานผู้ให้กู้ตกลงที่จะผ่อนผันการชำระหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้หน่วยงานดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไข ซึ่งภายในช่วงระยะเวลาดังกล่าวผู้ให้กู้จะไม่สามารถเรียกร้องให้หน่วยงานจ่ายชำระหนี้คืนในทันที หน่วยงานต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน
๗๓. ในส่วนของเงินกู้ยืมที่จัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งดังต่อไปนี้เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เหตุการณ์ดังกล่าวถือว่าเข้าเงื่อนไขที่ไม่ต้องปรับปรุงงบการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ๗๓.๑ มีการชำระเงินกู้ยืมเดิมโดยการก่อหนี้สินระยะยาวใหม่
  - ๗๓.๒ มีการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว
  - ๗๓.๓ เจ้าหนี้ผ่อนผันการชำระหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย ๑๒ เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้หน่วยงานดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว

#### ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน

๗๔. งบแสดงฐานะการเงินต้องมีรายการที่แสดงจำนวนเงินทุกข้อดังต่อไปนี้ เป็นอย่างน้อย:
- ๗๔.๑ เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
  - ๗๔.๒ ลูกหนี้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน
  - ๗๔.๓ เงินค้างรับจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน (เช่น เงินโอนต่าง ๆ)
  - ๗๔.๔ สินค้าคงเหลือ
  - ๗๔.๕ วัสดุคงเหลือ
  - ๗๔.๖ เงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย
  - ๗๔.๗ สินทรัพย์ทางการเงิน (ไม่รวมจำนวนเงินที่แสดงภายในข้อ ๗๔.๑, ๗๔.๒, ๗๔.๓ และ ๗๔.๖)
  - ๗๔.๘ สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
  - ๗๔.๙ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
  - ๗๔.๑๐ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
  - ๗๔.๑๑ เจ้าหนี้เงินโอน
  - ๗๔.๑๒ เจ้าหนี้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน
  - ๗๔.๑๓ ประมาณการหนี้สิน
  - ๗๔.๑๔ หนี้สินทางการเงิน (ไม่รวมจำนวนเงินที่แสดงภายในข้อ ๗๔.๑๑, ๗๔.๑๒ และ ๗๔.๑๓)
  - ๗๔.๑๕ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ที่แสดงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน) และ
  - ๗๔.๑๖ สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
๗๕. หน่วยงานต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบแสดงฐานะการเงินเพิ่มเติม ถ้าหากการแสดงรายการในลักษณะดังกล่าวช่วยให้เกิดความเข้าใจในฐานะการเงินของหน่วยงาน

๗๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้กำหนดลำดับหรือรูปแบบของการแสดงรายการ รายการต่าง ๆ ตามย่อหน้าที่ ๗๔ เป็นเพียงการกำหนดไว้ได้ง่ายตามลักษณะและหน้าที่ที่มีความแตกต่างเพียงพอที่จะรองรับการแยกแสดงแต่ละรายการในงบแสดงฐานะการเงิน นอกจากนี้
- ๗๖.๑ รายการแต่ละบรรทัดควรมีการแยกแสดง หากขนาด ลักษณะ หรือหน้าที่ของแต่ละรายการ หรือผลรวมของรายการที่คล้ายคลึงกันนั้น มีประโยชน์ต่อความเข้าใจเกี่ยวกับฐานะการเงินของหน่วยงาน
- ๗๖.๒ คำอธิบายและการเรียงลำดับการแสดงรายการหรือผลรวมของรายการที่คล้ายคลึงกันอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามลักษณะและรายการของหน่วยงาน เพื่อให้ข้อมูลที่ช่วยให้เกิดความเข้าใจในฐานะการเงินของหน่วยงาน
๗๗. การใช้ดุลยพินิจว่ารายการใดต้องแยกแสดงเพิ่มเติมให้พิจารณาโดยถือเกณฑ์ดังนี้
- ๗๗.๑ ลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์
- ๗๗.๒ การใช้งานของสินทรัพย์ภายในหน่วยงาน
- ๗๗.๓ จำนวนเงิน ลักษณะ และจังหวะเวลาของหนี้สิน
๗๘. การใช้เกณฑ์มูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์ต่างประเภทกันเป็นเครื่องชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นมีลักษณะและหน้าที่ต่างกัน หน่วยงานจึงต้องแสดงสินทรัพย์แต่ละรายการนั้นแยกจากกัน ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์แต่ละประเภทในกลุ่มที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์ อาจแสดงในราคาทุนหรือราคาที่เป็นใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๗๙. หน่วยงานต้องเปิดเผยประเภทรายการย่อยของรายการแต่ละบรรทัดในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยจัดประเภทให้เหมาะสมกับการดำเนินงานของหน่วยงาน
๘๐. รายละเอียดของประเภทรายการย่อยที่แสดงรายการขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ขนาด ลักษณะ และหน้าที่ของจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องนั้น หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๗๗ ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการแสดงประเภทรายการ ซึ่งการเปิดเผยรายการแต่ละรายการจะมีความแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น
- ๘๐.๑ รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ให้แยกแสดงแต่ละประเภทตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ๘๐.๒ ลูกหนี้ ให้แยกแสดงเป็นลูกหนี้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ลูกหนี้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน เงินจ่ายล่วงหน้า และลูกหนี้อื่นๆ
- ๘๐.๓ สินค้าคงเหลือ ให้แยกแสดงแต่ละประเภทตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้) เช่น สินค้าซื้อมาเพื่อขาย วัสดุการผลิต วัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป
- ๘๐.๔ เจ้าหนี้เงินโอน ให้แยกแสดงเป็นเงินโอนค้างจ่าย และจำนวนที่ค้างจ่ายแก่หน่วยงานภายใต้สังกัดหน่วยงานรวม

- ๘๐.๕ ประมาณการหนี้สิน ให้แยกแสดงเป็นประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน และรายการอื่น และ
- ๘๐.๖ องค์ประกอบสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ให้แยกแสดงเป็นทุน รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม และสำรองต่างๆ

๘๑. หน่วยงานต้องแยกแสดงรายการต่อไปนี้ไม่ว่าจะแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ๘๑.๑ ทุน
- ๘๑.๒ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม
- ๘๑.๓ สำรองต่าง ๆ รวมถึงรายละเอียดลักษณะ และวัตถุประสงค์ของสำรองแต่ละรายการ ในยอดสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และ
- ๘๑.๔ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

### งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

#### รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

๘๒. หน่วยงานต้องแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่รับรู้ในระหว่างงวดเพื่อนำมาคำนวณเป็นรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

๘๓. ตามปกติรายการรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่รับรู้ในระหว่างงวดต้องนำไปรวมเป็นรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ซึ่งรวมถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีด้วย อย่างไรก็ตาม อาจมีบางสถานการณ์ที่ทำให้บางรายการไม่รวมอยู่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้มีการระบุสถานการณ์ ๒ สถานการณ์ดังกล่าว คือ การแก้ไขข้อผิดพลาด และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๘๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น ๆ กำหนดหรืออนุญาตให้รายการที่เข้าเกณฑ์ตามคำนิยามของรายได้หรือค่าใช้จ่ายแยกออกจากรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ตัวอย่างเช่น ส่วนเกินจากการตีราคา (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์(เมื่อมีการประกาศใช้)) โดยเฉพาะ ๑) กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินของการดำเนินงานในต่างประเทศ (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๔ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ ๒) กำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินที่ถือไว้เพื่อขายใหม่ (แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินสามารถดูได้จากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

#### ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๘๕. งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินต้องมีรายการที่แสดงจำนวนเงินทุกข้อดังต่อไปนี้สำหรับงวดเป็นอย่างน้อย

- ๘๕.๑ รายได้
  - ๘๕.๒ ต้นทุนทางการเงิน
  - ๘๕.๓ ส่วนแบ่งรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของหน่วยงานร่วมและหน่วยงานร่วมค้าที่ใช้วิธีส่วนได้เสีย
  - ๘๕.๔ กำไรหรือขาดทุนที่รับรู้จากการจำหน่ายสินทรัพย์และการชำระหนี้สินอันเนื่องมาจากการดำเนินงานที่ยกเลิก
  - ๘๕.๕ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย
๘๖. หน่วยงานต้องเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เป็นการจัดสรรสำหรับงวด ดังนี้
- ๘๖.๑ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวดที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
  - ๘๖.๒ รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวดที่เป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของหน่วยงานผู้ควบคุม
๘๗. หน่วยงานต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ถ้าหากการแสดงผลการในลักษณะดังกล่าวช่วยให้เกิดความเข้าใจในผลการดำเนินงานทางการเงินของหน่วยงาน
๘๘. กิจกรรม รายการบัญชี และเหตุการณ์อื่นๆ ที่หลากหลายของหน่วยงานมีผลกระทบที่แตกต่างกันต่อความสามารถในการบรรลุพันธกิจในการส่งมอบผลผลิตของหน่วยงาน การเปิดเผยถึงองค์ประกอบต่างๆ ของผลการดำเนินงานจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น รวมถึงจะช่วยให้การพยากรณ์ผลงานในอนาคต การเปิดเผยดังกล่าวอาจเป็นการเพิ่มหัวข้อรายการในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ตลอดจนปรับคำอธิบายต่างๆ และลำดับการนำเสนอรายการต่างๆ เมื่อเห็นว่าจำเป็นต่อการอธิบายถึงองค์ประกอบของผลการดำเนินงาน ปัจจัยที่จะต้องนำมาพิจารณารวมถึงความมีสาระสำคัญและลักษณะขององค์ประกอบต่างๆ ของรายได้และค่าใช้จ่าย รายการรายได้และค่าใช้จ่าย จะมีการหักกลบกันก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ที่ปรากฏในย่อหน้า ๓๕

**ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน**

- ๘๙. สำหรับรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีสาระสำคัญ หน่วยงานต้องเปิดเผยลักษณะและจำนวนแยกสำหรับแต่ละรายการ
- ๙๐. สถานการณ์ที่ทำให้หน่วยงานต้องมีการเปิดเผยรายการรายได้และค่าใช้จ่ายแยกแต่ละรายการ รวมถึง
  - ๙๐.๑ การปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือการปรับลดมูลค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ให้เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน รวมทั้งการกลับรายการปรับลดมูลค่าดังกล่าว
  - ๙๐.๒ การปรับโครงสร้างกิจกรรมของหน่วยงาน รวมทั้งการกลับรายการประมาณการหนี้สินที่ได้ตั้งไว้สำหรับต้นทุนในการปรับโครงสร้างดังกล่าว
  - ๙๐.๓ การจำหน่ายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
  - ๙๐.๔ การแปรรูปหน่วยงาน หรือการจำหน่ายเงินลงทุน
  - ๙๐.๕ การดำเนินงานที่ยกเลิก
  - ๙๐.๖ การยุติของคดีทางกฎหมาย
  - ๙๐.๗ การกลับรายการประมาณการหนี้สิน

๙๑. หน่วยงานต้องแสดงประเภทรายการย่อยของรายได้ทั้งหมดในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยจัดประเภทรายการให้เหมาะสมกับการดำเนินงานของหน่วยงาน
๙๒. หน่วยงานต้องแสดงการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยการจัดประเภทรายการตามลักษณะของค่าใช้จ่าย ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
๙๓. หน่วยงานแสดงประเภทรายการย่อยของค่าใช้จ่ายเพื่อเน้นให้เห็นถึงต้นทุนและรายได้เพื่อชดเชย ต้นทุนของแผนงาน งาน/โครงการ กิจกรรม (และส่วนงานภายในหน่วยงาน)
๙๔. ในการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยวิธีจัดตามลักษณะค่าใช้จ่าย หน่วยงานต้องรวมค่าใช้จ่ายจำพวกเดียวกัน ตามลักษณะของค่าใช้จ่ายในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายบุคลากร ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน และค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย เป็นต้น) โดยไม่มีการปันส่วนระหว่างส่วนงานภายในหน่วยงาน การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้อาจง่ายต่อการปฏิบัติ เนื่องจากไม่จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายนั้น ตัวอย่างการจัดประเภท ค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่ายเป็นดังนี้
- |                                |   |     |  |
|--------------------------------|---|-----|--|
| รายได้                         |   | ×   |  |
| ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร          | × |     |  |
| ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน       | × |     |  |
| ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน          | × |     |  |
| ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย  | × |     |  |
| รวมค่าใช้จ่าย                  |   | (x) |  |
| รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย |   | ×   |  |

#### งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๙๕. หน่วยงานต้องนำเสนองบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ซึ่งประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้
- ๙๕.๑. รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด
- ๙๕.๒. รายการแต่ละรายการของรายได้และค่าใช้จ่ายที่มาตรฐานการบัญชีภาคีฉบับอื่น กำหนดให้รับรู้โดยตรงในยอดสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และยอดรวมของรายการเหล่านี้
- ๙๕.๓. รายได้และค่าใช้จ่ายรวมสำหรับงวด (คำนวณโดย ผลรวมของย่อหน้าที่ ๙๕.๑. และ ๙๕.๒.) ซึ่งแสดงจำนวนรวมที่จัดสรรให้แก่ส่วนของผู้เป็นเจ้าของของหน่วยงานที่ควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แยกออกจากกัน และ
- ๙๕.๔. สำหรับแต่ละองค์ประกอบของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ให้แสดงผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขงบการเงินย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชีภาคี ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
๙๖. นอกจากนี้หน่วยงานจะต้องนำเสนอรายการดังต่อไปนี้ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ๙๖.๑ ยอดดุลของรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมในวันต้นงวด และวันสิ้นงวดที่รายงานตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสำหรับงวดบัญชีนั้น และ
- ๙๖.๒ สำหรับองค์ประกอบแต่ละรายการของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่แยกแสดงออกจากกัน จะต้องสามารถระบวยอดระหว่างยอดยกมา ณ วันต้นงวด และวันสิ้นงวด เพื่อเป็นการเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงนั้น
๙๗. การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนของหน่วยงานระหว่างวันต้นงวดที่รายงานกับวันสิ้นงวดที่รายงานสะท้อนให้เห็นการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานในระหว่างงวด
๙๘. การเปลี่ยนแปลงโดยรวมในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แสดงถึงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด รวมทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่มีการรับรู้โดยตรงไปยังสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
๙๙. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้รวมรายการรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการที่รับรู้ในระหว่างงวดไว้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐบางฉบับกำหนดให้แสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนโดยตรง (ตัวอย่างเช่น การตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลง ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเฉพาะบางกรณี เป็นต้น) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้จึงเน้นให้แสดงยอดรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของหน่วยงานรวมทั้งแสดงรายการที่รับรู้โดยตรงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน เนื่องจากทุกรายการของผลรวมรายได้และค่าใช้จ่ายมีความสำคัญต่อการตัดสินใจในการประเมินการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงินของหน่วยงาน ระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ๒ งวด
๑๐๐. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้ใช้วิธีการปรับปรุงย้อนหลังเพื่อแสดงให้เห็นผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หากทำได้ในทางปฏิบัติ ยกเว้นในกรณีที่การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นกำหนดให้ใช้วิธีอื่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ ยังได้กำหนดให้ใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด หากทำได้ในทางปฏิบัติ โดยการปรับปรุงย้อนหลังและการปรับงบการเงินย้อนหลังไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน แต่เป็นการปรับปรุงยอดยกมาของรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ยกเว้นมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นจะกำหนดให้เป็นการปรับปรุงย้อนหลังขององค์ประกอบอื่นในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ย่อหน้าที่ ๙๕.๔ กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยการปรับปรุงรวมของแต่ละองค์ประกอบของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนซึ่งเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชี แยกออกจากการแก้ไขข้อผิดพลาดในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน โดยหน่วยงานต้องเปิดเผยยอดปรับปรุงข้างต้นสำหรับแต่ละงวดของงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบันและต้นงวด
๑๐๑. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๙๕ และ ๙๖ อาจใช้รูปแบบรายงานตามแนวตั้งเพื่อระบวยอดยกมาต้นงวดและยอดยกไปสิ้นงวดขององค์ประกอบแต่ละรายการของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนทางเลือกอื่นของการปฏิบัติดังกล่าว คือการแสดงเพียงรายการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๙๕ ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน รายการที่อธิบายในย่อหน้าที่ ๙๖ หากเลือกปฏิบัติตามทางเลือกดังกล่าวให้หน่วยงานแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน



## งบกระแสเงินสด

๑๐๒. ข้อมูลกระแสเงินสดช่วยให้เกณฑ์ในการประเมินความสามารถของหน่วยงานในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสด และความต้องการใช้กระแสเงินสดของหน่วยงานแก่ผู้ใช้งบการเงิน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เรื่อง งบกระแสเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดข้อบังคับ ในการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลกระแสเงินสด

## หมายเหตุประกอบงบการเงิน

### โครงสร้าง

#### ๑๐๓. หมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้อง

- ๑๐๓.๑ นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงินและนโยบายการบัญชีเฉพาะ ที่หน่วยงานใช้ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๑๐๘ ถึง ๑๑๕
- ๑๐๓.๒ เปิดเผยข้อมูลที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ที่ไม่ได้นำเสนอไว้ที่ใดในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด และ
- ๑๐๓.๓ ให้ข้อมูลอื่นเพิ่มเติมที่มิได้นำเสนอไว้ที่ใดในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หรืองบกระแสเงินสด แต่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจงบการเงินเหล่านั้น

๑๐๔. หน่วยงานต้องนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินในลักษณะเป็นระบบให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ในทางปฏิบัติ โดยแต่ละรายการที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด หน่วยงานต้องมีการอ้างอิงถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๑๐๕. โดยปกติหน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลตามลำดับดังต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้ งบการเงินเข้าใจและสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของหน่วยงานกับงบการเงินของหน่วยงานอื่นได้

- ๑๐๕.๑ ข้อความที่ระบุว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ (ดูย่อหน้าที่ ๒๒)
- ๑๐๕.๒ สรุปนโยบายการบัญชีสำคัญที่หน่วยงานใช้ (ดูย่อหน้าที่ ๑๐๘)
- ๑๐๕.๓ ข้อมูลประกอบแต่ละรายการที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และงบกระแสเงินสด โดยจัดเรียงลำดับตามงบการเงินและตามลำดับของแต่ละรายการที่นำเสนอในงบการเงินนั้น และ
- ๑๐๕.๔ การเปิดเผยข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งรวมถึง
  - ๑๐๕.๔.๑ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)) และภาระผูกพันตามสัญญาซึ่งยังมิได้รับรู้
  - ๑๐๕.๔.๒ การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น วัตถุประสงค์ และนโยบายการบริหารความเสี่ยงทางการเงินของหน่วยงาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๐ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

๑๐๖. ในบางสถานการณ์ หน่วยงานอาจมีความจำเป็นหรือตั้งใจที่จะต้องเปลี่ยนแปลงลำดับการแสดงผลของรายการเฉพาะที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจรวมข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมซึ่งรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย กับข้อมูลเกี่ยวกับระยะเวลาครบกำหนดของเครื่องมือทางการเงิน แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมจะเกี่ยวข้องกับงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน และระยะเวลาครบกำหนดของเครื่องมือทางการเงินจะเกี่ยวข้องกับงบแสดงฐานะการเงิน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานยังต้องคงหมายเหตุประกอบงบการเงินไว้ตามโครงสร้างที่เป็นระบบให้มากที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
๑๐๗. หน่วยงานอาจนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงานการเงินและนโยบายการบัญชีเฉพาะที่หน่วยงานเลือกใช้ แยกไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

### การเปิดเผยนโยบายการบัญชี

๑๐๘. หน่วยงานต้องเปิดเผยทุกเรื่องต่อไปนี้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ
- ๑๐๘.๑ เกณฑ์ (มูลฐาน) การวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำงานการเงิน
  - ๑๐๘.๒ เนื้อหาที่หน่วยงานนำมาใช้ปฏิบัติในหัวข้อการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และ
  - ๑๐๘.๓ นโยบายการบัญชีอื่น ๆ ที่หน่วยงานเลือกใช้ซึ่งเกี่ยวข้องกับความสำเร็จได้ในงบการเงินของหน่วยงาน
๑๐๙. เกณฑ์หรือมูลฐานการวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำงานการเงิน (ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่าด้วยราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มูลค่ายุติธรรม มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน) เป็นส่วนสำคัญที่หน่วยงานต้องให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงิน เพราะเกณฑ์ดังกล่าวที่หน่วยงานใช้จัดทำงานการเงินมีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น ถ้าหน่วยงานใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าในงบการเงินมากกว่าหนึ่งเกณฑ์ ตัวอย่างเช่น กรณีที่สินทรัพย์บางประเภทมีการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่นำเกณฑ์การวัดมูลค่าแต่ละเกณฑ์มาใช้
๑๑๐. ในการตัดสินใจว่าหน่วยงานต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีเรื่องใดบ้างนั้น ผู้บริหารของหน่วยงานต้องพิจารณาว่าการเปิดเผยนั้นจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจได้ว่ารายการบัญชี เหตุการณ์อื่นๆ และสภาพการณ์ ได้นำมาสะท้อนไว้ให้เห็นในผลการดำเนินงานทางการเงินและฐานะการเงินที่รายงานอย่างไร การเปิดเผยให้ทราบถึงนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกใช้จะมีประโยชน์มากต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้นั้นเป็นการตัดสินใจจากทางเลือกหลายทางที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐอนุญาต ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในหน่วยงานร่วมค้าที่มีการควบคุมร่วมกันด้วยวิธีรวมตามสัดส่วนหรือด้วยวิธีส่วนได้เสีย (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๘ เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐบางฉบับมีข้อกำหนดพิเศษที่กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีโดยเฉพาะ รวมถึงทางเลือกที่เลือกโดยผู้บริหารระหว่างนโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันตามที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐอนุญาต ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดการเปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการ

บัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้เปิดเผยต้นทุนการกู้ยืม โดยรับรู้ทันทีเป็นค่าใช้จ่ายหรือรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

๑๑๑. แต่ละหน่วยงานต้องพิจารณาเปิดเผยลักษณะการดำเนินงานและนโยบายการบัญชีที่ใช้ซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังว่าจะได้ทราบตามประเภทของหน่วยงานนั้น ตัวอย่างเช่น สำหรับหน่วยงานที่จัดเก็บรายได้ที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ผู้ใช้งบการเงินของหน่วยงานคาดหวังจะได้ทราบนโยบายการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน หรือสำหรับหน่วยงานที่มีการดำเนินงานในต่างประเทศหรือมีรายการเป็นเงินตราต่างประเทศที่มีนัยสำคัญ ผู้ใช้งบการเงินย่อมคาดหวังจะได้ทราบนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน
๑๑๒. นโยบายการบัญชีอาจมีความสำคัญเนื่องจากลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงาน แม้ว่าจำนวนเงินของรายการที่แสดงในงวดปัจจุบันและงวดก่อน ๆ จะไม่มีสาระสำคัญก็ตาม การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญแต่ละเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้ แต่หน่วยงานได้เลือกและนํานโยบายการบัญชีไปใช้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) เป็นการเหมาะสม
๑๑๓. หน่วยงานต้องเปิดเผยไว้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้ออื่นเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร นอกเหนือจากการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวกับประมาณการ (ดูย่อหน้าที่ ๑๑๖) ที่ผู้บริหารได้นำมาใช้ตามกระบวนการในการนํานโยบายการบัญชีของหน่วยงานไปถือปฏิบัติ และมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินของรายการที่รับรู้ในงบการเงิน
๑๑๔. ในกระบวนการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีของหน่วยงาน ผู้บริหารของหน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจหลายอย่างนอกเหนือจากการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงิน ตัวอย่างของการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารได้แก่
  - ๑๑๔.๑ สินทรัพย์ของหน่วยงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่
  - ๑๑๔.๒ ข้อตกลงในการจัดหาสินค้าและ/หรือบริการที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์เข้าเนื้อหาของสัญญาเช่าหรือไม่
  - ๑๑๔.๓ โดยเนื้อหาของรายการแล้ว การขายสินค้าบางรายการถือเป็นข้อตกลงทางการเงินซึ่งไม่ก่อให้เกิดรายได้จากการขายหรือไม่
  - ๑๑๔.๔ ลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานที่เสนอรายงานกับหน่วยงานอื่น ทำให้หน่วยงานที่เสนอรายงานสามารถควบคุมหน่วยงานอื่นนั้นได้หรือไม่
๑๑๕. การเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ ๑๑๓ เป็นข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๖ เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้หน่วยงานเปิดเผยเหตุผลที่ไม่มีอำนาจควบคุมหน่วยงานที่ถูกควบคุมทั้งที่มีสิทธิออกเสียงทั้งทางตรงและทางอ้อมรวมกันมากกว่ากึ่งหนึ่ง และทั้งที่หน่วยงานที่ถูกควบคุมไม่ได้ถูกควบคุมโดยหน่วยงานอื่น และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดว่าในกรณีที่หน่วยงานจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ได้ยาก หน่วยงานต้องเปิดเผยเกณฑ์ที่พัฒนาขึ้นเองเพื่อใช้ในการแยกประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสินทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้ครอบครอง และอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามปกติของหน่วยงาน

## แหล่งข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ

๑๑๖. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้เกี่ยวกับอนาคต และแหล่งที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญอันเป็นเหตุให้ต้องมีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินในปีบัญชีถัดไป ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งรวมถึงรายละเอียดทุกข้อ ดังนี้
- ๑๑๖.๑ ลักษณะของสินทรัพย์และหนี้สินที่ต้องมีการปรับปรุงมูลค่า
- ๑๑๖.๒ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
๑๑๗. ในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินบางประเภท หน่วยงานต้องใช้การประมาณการผลกระทบของเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนในอนาคตที่จะมีต่อสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ไม่มีราคาตลาดอ้างอิงได้เพื่อใช้ในการวัดมูลค่า ประมาณการที่เกี่ยวข้องกับอนาคตเป็นสิ่งจำเป็นในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท ผลกระทบจากความล่าช้าของเทคโนโลยีที่มีต่อสินค้าคงเหลือ และประมาณการหนี้สินซึ่งผลของคดีความในอนาคตเป็นผลจากคดีความที่ยังไม่ยุติในปัจจุบัน การประมาณเหล่านี้จะต้องอาศัยข้อสมมติต่าง ๆ เกี่ยวกับการปรับปรุงค่าความเสี่ยงของกระแสเงินสดหรืออัตราคิดลดที่ใช้ และการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาในอนาคตซึ่งจะมีผลกระทบต่อต้นทุนตัวอื่นๆ
๑๑๘. ข้อสมมติและที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๖ เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจอย่างลำบากโดยมีจิตสำนึกหรือมีความซับซ้อน ยิ่งจำนวนของตัวแปรและข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อผลการคลี่คลายในอนาคตที่เป็นไปได้ของความไม่แน่นอนเพิ่มมากขึ้นเท่าใด การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารจะยิ่งต้องใช้จิตสำนึกมากขึ้นและซับซ้อนขึ้นเท่านั้น ซึ่งมักจะทำให้อาจเกิดการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญที่ตามมาต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินมีมากยิ่งขึ้นด้วย
๑๑๙. ข้อมูลที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๖ ไม่ได้กำหนดไว้สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่มูลค่าตามบัญชีอาจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญในปีบัญชีถัดไป หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สินทรัพย์และหนี้สินนั้นถูกวัดมูลค่าโดยพิจารณาจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้มาจากราคาตลาดที่สำรวจมาในระยะเวลาไม่นาน มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวอาจจะเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญในปีถัดไป แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้เกิดขึ้นจากข้อสมมติหรือที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
๑๒๐. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๖ ต้องนำเสนอในลักษณะที่จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับอนาคตและที่มาของความไม่แน่นอนของการประมาณการที่ใช้ ลักษณะและระดับของข้อมูลที่ให้จะแตกต่างกันตามลักษณะของข้อสมมติและสถานการณ์อื่นๆ ตัวอย่างของเรื่องที่ควรเปิดเผยข้อมูล ได้แก่
- ๑๒๐.๑ ลักษณะของข้อสมมติหรือความไม่แน่นอนอื่นของการประมาณการ
- ๑๒๐.๒ ความอ่อนไหวของมูลค่าตามบัญชีต่อวิธีการ ข้อสมมติ และประมาณการที่ใช้ในการคำนวณรวมทั้งเหตุผลของความอ่อนไหวนั้น

๑๒๐.๓ ผลการคลี่คลายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของความไม่แน่นอน และช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้  
อย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับผลกระทบในรอบ  
ระยะเวลาบัญชีถัดไป

๑๒๐.๔ คำอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติที่ใช้ในอดีตเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว  
หากความไม่แน่นอนนั้นยังคงอยู่

๑๒๑. ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ ๑๑๖ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้หน่วยงาน  
ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับงบประมาณหรือการพยากรณ์ต่างๆ

๑๒๒. ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะเปิดเผยระดับของผลกระทบที่เป็นไปได้ของข้อสมมติและ  
ที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงาน  
ต้องเปิดเผยว่ามีความเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลโดยใช้ความรู้เท่าที่มีอยู่ ว่าผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นจริง  
ในปีบัญชีถัดไปซึ่งมีความแตกต่างจากข้อสมมติที่ใช้ อาจทำให้ต้องมีการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญ  
ต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกกระทบ และไม่ว่ากรณีใด หน่วยงานต้องเปิดเผย  
ลักษณะและมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินเฉพาะรายการ (หรือทั้งประเภทของสินทรัพย์  
หรือหนี้สิน) ที่ถูกกระทบโดยข้อสมมติที่หน่วยงานใช้

๑๒๓. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๓ เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจซึ่งผู้บริหารจัดทำขึ้นตามกระบวนการ  
ในการนำนโยบายการบัญชีของหน่วยงานไปถือปฏิบัติ ไม่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลของที่มา  
ที่สำคัญของความไม่แน่นอนในการประมาณการตามย่อหน้าที่ ๑๑๖

๑๒๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น ๆ กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญบางประการที่ได้กำหนดไว้ใน  
ย่อหน้าที่ ๑๑๖ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน  
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติ  
ที่สำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตที่อาจกระทบต่อรายการประเภทประมาณการหนี้สินภายใต้  
สถานการณ์เฉพาะ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๐ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือ  
ทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่หน่วยงานใช้ในการประมาณ  
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยมูลค่า  
ยุติธรรม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)  
กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติสำคัญที่หน่วยงานใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และ  
อุปกรณ์ ที่มีอัตราค่าสินทรัพย์ใหม่ เป็นต้น

#### การเปิดเผยเรื่องอื่น ๆ

๑๒๕. หน่วยงานต้องเปิดเผยเรื่องต่อไปนี้หากยังมีได้เปิดเผยไว้ที่ใดในข้อมูลที่เผยแพร่พร้อมงบการเงิน

๑๒๕.๑ รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงาน

๑๒๕.๒ คำอธิบายลักษณะการดำเนินงานและภารกิจหลักของหน่วยงาน

๑๒๕.๓ การอ้างอิงถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่ควบคุมการดำเนินงานของหน่วยงาน

๑๒๕.๔ ชื่อของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ควบคุม และหน่วยงานที่ควบคุมลำดับสูงสุดในกลุ่ม  
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ (ถ้ามี) และ

๑๒๕.๕ หน่วยงานที่มีอายุจำกัด ต้องแจ้งให้ทราบถึงระยะเวลาของหน่วยงาน

## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๒๖. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ตามข้อที่ ๑๖.๓ และย่อหน้าที่ ๙๕ ถึง ๑๐๑ ให้ถือปฏิบัติเมื่อกรมบัญชีกลางมีหนังสือสั่งการให้ปฏิบัติ
๑๒๗. หน่วยงานไม่ต้องนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ ตามย่อหน้าที่ ๔๐ ถึง ๔๕ สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๗

## วันที่ถือปฏิบัติ

๑๒๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๖ เป็นต้นไป

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (IPSAS ๑)

๑. ขอบเขตการถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ระบุให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินของหน่วยงานประเภทส่วนราชการและหน่วยงานภาครัฐลักษณะพิเศษเท่านั้น (ย่อหน้าที่ ๔)
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการให้คำนิยามที่แตกต่างจาก IPSAS ๑ (ย่อหน้าที่ ๕) ดังนี้
  - ๒.๑ เพิ่มคำนิยาม “ส่วนราชการ” และ “หน่วยงานภาครัฐลักษณะพิเศษ”
  - ๒.๒ ตัดคำนิยาม “ส่วนสมทบจากเจ้าของ”(Contributions from owners) และ “ส่วนคืนทุนให้เจ้าของ” (Distributions to owners)
๓. ความรับผิดชอบต่องบการเงินในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้มีการปรับแก้เพื่อให้เหมาะสมกับโครงสร้างภาครัฐของประเทศไทย (ย่อหน้าที่ ๑๕)
๔. ความทันเวลาในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ อ้างอิงถึงการกำหนดระยะเวลาในการจัดทำงบการเงินของหน่วยงานโดยกรมบัญชีกลางแทนการจำกัดระยะเวลา (ย่อหน้าที่ ๕๕)
๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการปรับเนื้อหาเพื่อให้มีความเหมาะสมกับหน่วยงานภาครัฐของไทย เช่น การเพิ่มรายการวัสดุคงเหลือ (ข้อที่ ๗๔.๕) และตัวอย่างรายการค่าใช้จ่ายตามลักษณะ (ย่อหน้าที่ ๙๔) เป็นต้น
๖. งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ตัดเนื้อหาที่เป็นทางเลือกในการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายออกไป เช่น การสาธารณสุข การศึกษา เป็นต้น เพราะหน่วยงานแต่ละแห่งทำหน้าที่เฉพาะด้าน จึงไม่มีความจำเป็นต้องให้เลือกวิธีการรายงานค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ต่าง ๆ ในงบการเงินของแต่ละหน่วยงาน (ย่อหน้าที่ ๘๘ ๙๒ และ ๙๓)