



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓

เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและจัดทำงบการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำงบการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด เพิ่มเติมจากหลักการและนโยบายบัญชีที่ได้กำหนดไว้ตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันนี้เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

(นายกิตติรัตน์ ณ ระนอง)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓

เรื่อง

นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด พ.ศ. ๒๕๕๙ (IPSAS ๓ : Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (๒๐๐๖)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๑)

สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	๑-๒
ขอบเขต	๓
คำนิยาม	๔-๕
ความมีสาระสำคัญ	๕
นโยบายการบัญชี	๖-๓๓
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี	๖-๑๒
ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี	๑๓
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๑๔-๓๓
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๒๑-๒๔
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	๒๔
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	๒๕-๒๙
การเปิดเผยข้อมูล	๓๐-๓๓
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	๓๔-๔๒
การเปิดเผยข้อมูล	๔๑-๔๒
ข้อผิดพลาด	๔๓-๕๑
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้	๔๕-๕๐
การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน	๕๑
กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	
และไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ	๕๒-๕๕
วันถือปฏิบัติ	๕๖

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑-๕๖ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่าน
โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึง (ก) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และ (ค) การแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้งบการเงินของหน่วยงานมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของหน่วยงานเดียวกัน และเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างหน่วยงานได้ดียิ่งขึ้น
๒. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ยกเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ขอบเขต

๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติ และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

คำนิยาม

๔. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	หมายถึง	การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็น การแก้ไขข้อผิดพลาด

การไม่สามารถทำได้ หมายถึง
ในทางปฏิบัติ

การที่หน่วยงานไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่าหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนหรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

๑) หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือปรับงบการเงินย้อนหลังได้

๒) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ข้อสมมติที่เกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในช่วงเวลาดังกล่าว

๓) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ประมาณการที่สำคัญและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการตามย่อหน้าที่ ๓.๑ และย่อหน้าที่ ๓.๒ ออกจากข้อมูลอื่น

๓.๑) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่รับรู้ วัตถุประสงค์หรือเปิดเผยข้อมูล และ

๓.๒) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการที่ควรจะมีอยู่ ณ วันที่อนุมัติให้ออกงบการเงินของงวดก่อน

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง

การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของหน่วยงานในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือหรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว

๑) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

๒) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงิน

		ข้อผิดพลาดในการนำนโยบายการบัญชีมาใช้ดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต
การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป	หมายถึง	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ - ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี - รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	หมายถึง	การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีในเรื่องนั้นมาโดยตลอด
การปรับงบการเงินย้อนหลัง	หมายถึง	การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความมีสาระสำคัญ

- ข้อมูลจะถือว่ามีความสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูล หรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน และการประเมินความมีสาระสำคัญของข้อมูลต้องอาศัยการพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ใช้งบการเงินด้วย โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้ใช้งบการเงินจะต้องมีความรู้ความเข้าใจทางบัญชีและกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยงาน และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลอย่างเต็มความสามารถ ดังนั้น

การประเมินความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจและประเมินผลของผู้ใช้ทางการเงิน

นโยบายการบัญชี

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

๖. เมื่อหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าว ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องนั้น
๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่มีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือ เกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือ กระแสเงินสด
๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ มีแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเป็นส่วนประกอบสำหรับหน่วยงานในการนำไปปรับใช้ตามความต้องการ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหรือไม่ แนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐถือเป็นข้อบังคับ ส่วนแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไม่ถือเป็นข้อบังคับสำหรับงบการเงิน
๙. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐโดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้
 - ๙.๑ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ทางการเงิน
 - ๙.๒ มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้งบการเงินของหน่วยงาน
 - ๙.๒.๑ แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงานอย่างเที่ยงธรรม
 - ๙.๒.๒ สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นโดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย
 - ๙.๒.๓ มีความเป็นกลาง กล่าวคือปราศจากความลำเอียง
 - ๙.๒.๔ จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง
 - ๙.๒.๕ มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ

๑๐. ย่อหน้าที่ ๘ ประสงค์จะให้มีการพัฒนานโยบายการบัญชี เพื่อให้ได้ความมั่นใจว่างบการเงินให้ข้อมูลที่เป็นไปตามลักษณะเชิงคุณภาพตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒
๑๑. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ ๙ ฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆ ตามลำดับต่อไปนี้
- ๑๑.๑ ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกัน
- ๑๑.๒ คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในภาครัฐ ซึ่งไม่ขัดกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒
- ๑๑.๓ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ
- ๑๑.๔ มาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีฯ
๑๒. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ ๑๑ ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี ตามย่อหน้า ๑๑.๓ และ ๑๑.๔

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

๑๓. หน่วยงานต้องเลือกใช้และนํานโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ หน่วยงานต้องเลือกและนํานโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๑๔. หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนเปลี่ยนนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้
- ๑๔.๑ เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
- ๑๔.๒ ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบ รายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน
๑๕. ผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบงบการเงินของหน่วยงานในรอบระยะเวลาต่างกันเพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงาน ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องใช้

นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔

๑๖. การเปลี่ยนแปลงจากเกณฑ์การบัญชีหนึ่งไปเป็นอีกเกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
๑๗. การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชี การรับรู้ หรือการวัดมูลค่าของรายการ เหตุการณ์ หรือ สถานการณ์ ภายใต้เกณฑ์การบัญชี ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
๑๘. กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
 - ๑๘.๑ การนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน
 - ๑๘.๒ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ
๑๙. การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่เป็นใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวมากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้
๒๐. ย่อหน้าที่ ๒๑-๓๓ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๒๑. ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๕
 - ๒๑.๑ หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว
 - ๒๑.๒ หากหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐนั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงหรือหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ หน่วยงานต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น

๒๒. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ
๒๓. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๑๒ ซึ่งอนุญาตให้นำประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและหน่วยงานเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๔. ยกเว้นกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๕ เมื่อหน่วยงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งต้องปรับย้อนหลังตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑.๑ หรือ ๒๑.๒ หน่วยงานต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

๒๕. เมื่อหน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ๒๑.๑ หรือ ๒๑.๒ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวมีผลให้หน่วยงานต้องปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่หน่วยงานไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้
๒๖. หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดใดงวดหนึ่ง หรือหลายงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบได้ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยหน่วยงานต้องปรับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงวดบัญชีนั้น
๒๗. หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีปัจจุบันจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ หน่วยงานต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบเพื่อแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

๒๘. หากหน่วยงานนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบถึงงวดในอดีตที่ใกล้เคียงที่สุดที่สามารถทำได้ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนจะไม่สามารถทำได้เว้นแต่หน่วยงานสามารถระบุผลกระทบสะสมของยอดคงเหลือยกมาและยอดคงเหลือยกไปในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชีนั้น จำนวนเงินของรายการปรับปรุงสำหรับงวดบัญชีก่อนๆ จะนำมาปรับกับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของรายการที่เป็นองค์ประกอบในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งโดยปกติจะเป็นรายการปรับปรุงกับรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมต้นงวด อย่างไรก็ตาม รายการปรับปรุงอาจนำมาปรับปรุงกับองค์ประกอบอื่นๆ ของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนได้ (เช่น เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ) ข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง กับงวดบัญชีก่อน เช่น สรุปข้อมูลการเงินในอดีตจะได้รับการปรับปรุงไปถึงงวดในอดีตที่ใกล้เคียงที่สุดเท่าที่จะทำได้ เช่นเดียวกัน

๒๙. หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนๆ ได้ เนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมต่องวดก่อนๆ จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ๒๗ หน่วยงานต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับตั้งแต่งวดล่าสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ดังนั้น หน่วยงานจึงไม่ต้องคำนึงถึงส่วนของรายการปรับปรุงสะสมต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกิดขึ้นก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ อนุญาตให้หน่วยงานสามารถเปลี่ยนนโยบายการบัญชีแม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงกับงวดบัญชีก่อนๆ ในทางปฏิบัติได้ ย่อหน้าที่ ๕๒-๕๕ ได้กำหนดแนวปฏิบัติเมื่อหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม

การเปิดเผยข้อมูล

๓๐. เมื่อหน่วยงานเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ ก) ทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน ข) หากหน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้น หรือ ค) หากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

๓๐.๑ ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ

๓๐.๒ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๓๐.๓ ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

๓๐.๔ คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง

๓๐.๕ ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

- ๓๐.๖ สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
- ๓๐.๗ จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- ๓๐.๘ หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑.๑ และ ๒๑.๒ สำหรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อนงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าว และรายละเอียดว่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเริ่มเมื่อใดและอย่างไร
- งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้

๓๑. หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้นๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูล ทุกข้อดังต่อไปนี้

- ๓๑.๑ ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- ๓๑.๒ เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มากยิ่งขึ้นได้อย่างไร
- ๓๑.๓ สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
- ๓๑.๔ จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- ๓๑.๕ หากหน่วยงานไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนๆ หรือ งวดใดงวดหนึ่งก่อนงบการเงินงวดที่นำเสนอได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่ การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใด และอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้

๓๒. เมื่อหน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้วแต่ยังไม่มีผลบังคับใช้มาถือปฏิบัติ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

- ๓๒.๑ ข้อเท็จจริงที่หน่วยงานยังไม่นำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

- ๓๒.๒ ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่เหมาะสมได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่มาถือปฏิบัติต่องบการเงินของหน่วยงานในงวดที่เริ่มนำมาตราฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
๓๓. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๓๒ ให้หน่วยงานพิจารณาเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- ๓๓.๑ ชื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ
 - ๓๓.๒ ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น
 - ๓๓.๓ วันที่ที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีผลบังคับใช้
 - ๓๓.๔ วันที่ที่หน่วยงานคาดว่าจะนำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐมาเริ่มถือปฏิบัติ
 - ๓๓.๕ ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
 - ๓๓.๕.๑ คำอธิบายถึงผลกระทบต่องบการเงินของหน่วยงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมาถือปฏิบัติ
 - ๓๓.๕.๒ หากไม่ทราบหรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

๓๔. เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ดังนั้น หน่วยงานอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในงบการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ทำให้หน่วยงานต้องใช้การประมาณการ ได้แก่
- ๓๔.๑ หนี้สงสัยจะสูญ
 - ๓๔.๒ สินค้าล้าสมัย
 - ๓๔.๓ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
 - ๓๔.๔ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า หรือสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ และ
 - ๓๔.๕ ภาระผูกพันจากการรับประกัน
๓๕. การประมาณการอย่างสมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินสูญเสียความน่าเชื่อถือ
๓๖. หน่วยงานอาจต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือหน่วยงานได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการไม่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

๓๗. การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
๓๘. นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๓๗ หน่วยงานต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- ๓๘.๑ สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่อดังกล่าวเพียงงวดเดียว
- ๓๘.๒ สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่อดังกล่าว
๓๙. หากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องรับรู้โดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือรายการในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนที่เกี่ยวข้องในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น
๔๐. การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของทั้งงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีต่อไป ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่อดังกล่าวบัญชีปัจจุบันเพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุใช้งานของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าจะมีผลกระทบต่อทั้งงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลง และงวดบัญชีในอนาคตแต่ละงวดตามอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ทั้งสองกรณี หน่วยงานต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่อดังกล่าวบัญชีปัจจุบันเป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบันส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่อดังกล่าวบัญชีต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องในอนาคต

การเปิดเผยข้อมูล

๔๑. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่อดังกล่าวบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้

๔๒. หากหน่วยงานไม่เปิดเผยผลกระทบต้องวัดบัญชีในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต้องวัดบัญชีในอนาคตได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

๔๓. ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูล หรือการเปิดเผยองค์ประกอบของงบการเงิน งบการเงินถือว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อทำให้งบการเงินของหน่วยงานแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ หน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดของงวดปัจจุบันและแก้ไขทันก่อนที่งบการเงินจะได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งหน่วยงานอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไป และข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับงบการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป (ดูย่อหน้าที่ ๔๔-๔๘)

๔๔. ยกเว้นข้อจำกัดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ๔๕ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

๔๔.๑ ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ

๔๔.๒ หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้

๔๕. หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้

๔๖. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม หน่วยงานต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

๔๗. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่อการเงินของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ หน่วยงานต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบกับวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
๔๘. การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนจะไม่รวมอยู่ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีที่พบข้อผิดพลาด หน่วยงานต้องปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนที่นำเสนอ รวมทั้งข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยสรุป โดยปรับย้อนหลังให้ใกล้เคียงที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ
๔๙. หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถระบุจำนวนเงินของข้อผิดพลาด (เช่น การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง) ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนๆ ทุกงวด ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๔๗ หน่วยงานต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดยปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบกับวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงผลกระทบสะสมที่ต้องปรับปรุงกับสินทรัพย์ หนี้สิน และสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในส่วนที่เกิดก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถแก้ไขข้อผิดพลาดสำหรับการเงินงวดก่อนๆ ได้ไว้ในย่อหน้าที่ ๕๒-๕๕
๕๐. การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชีมีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อหน่วยงานได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

๕๑. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๔๔ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- ๕๑.๑ ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการเงินงวดก่อน
 - ๕๑.๒ สำหรับงบการเงินของงวดบัญชีก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบเท่าที่สามารถปฏิบัติได้
 - ๕๑.๓ จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ
 - ๕๑.๔ หากในทางปฏิบัติหน่วยงานไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ หน่วยงานต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร
- งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

สามารถตรวจสอบเทียบเคียงกับประกาศในราชกิจจานุเบกษาด้วยเรื่องเงื่อนไขการอนุมัติให้ใช้วิธีคิดใหม่ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ (รวมถึงในย่อหน้าที่ ๕๓-๕๕ เกี่ยวกับการเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อนๆ) หรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปได้ที่หน่วยงานจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่

๕๓. บ่อยครั้งที่หน่วยงานจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของงบการเงินที่รับรู้หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังวันที่ในรายงาน การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อน เนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านมาผ่านไปนานขึ้นหลังจากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่ทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น

๕๔. ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน หน่วยงานต้องจำแนกข้อมูลดังต่อไปนี้ออกจากข้อมูลอื่น

๕๔.๑ ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ

๕๔.๒ ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่งบการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้อิงจากราคาที่หาได้หรือข้อมูลที่หาได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

๕๕. หน่วยงานต้องไม่ใช่ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในงวดก่อนหรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ มูลค่าหรือเปิดเผยในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากหน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนในการจัดประเภทอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ก่อนหน้านี้อาคารดังกล่าวจัดประเภทเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนเกณฑ์การจัดประเภทสำหรับงวดบัญชีนั้น หากฝ่ายบริหารของหน่วยงานได้ตัดสินใจที่จะใช้อาคารนั้นเป็นอาคารสำนักงานในเวลาต่อมา การปรับข้อมูล

เปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนที่ต้องอาศัยประมาณการที่มีนัยสำคัญ ไม่ทำให้การปรับปรุงหรือการแก้ไขข้อมูล
เปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

วันถือปฏิบัติ

๕๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน
หรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๗ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากหน่วยงาน
นำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๗
หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย