



ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๑๐๗๙

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระรามที่ ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๒ กันยายน ๒๕๖๕

เรื่อง แนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี ผู้อำนวยการ เลขาธิการ ผู้บัญชาการ อธิการบดี ผู้ว่าราชการจังหวัด

อ้างถึง หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๔๗๙ ลงวันที่ ๒ ตุลาคม ๒๕๖๓

สิ่งที่ส่งมาด้วย แนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย จำนวน ๑ เล่ม

ตามหนังสือที่อ้างถึง กรมบัญชีกลางได้กำหนดรูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยให้หน่วยงานของรัฐนำรูปแบบรายงานการเงินไปปรับใช้ในการจัดทำรายงานการเงินได้ตามความเหมาะสม ตามหลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำรายงานการเงินประจำปีที่กระทรวงการคลังกำหนด ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ นั้น

กรมบัญชีกลางพิจารณาแล้ว ขอเรียนว่า ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ ได้กำหนดหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ย่อหน้าที่ ๘ ให้รายงานการเงินของหน่วยงานต้องแสดงภาพรวมของหน่วยงานต้นสังกัด และหน่วยงานภายใต้สังกัด เช่น หน่วยเบิกจ่ายของส่วนราชการ มารวมในการจัดทำรายงานการเงินของส่วนราชการต้นสังกัด และย่อหน้าที่ ๑๘ กำหนดให้รายงานการเงินที่เชื่อถือได้ต้องมีความครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของคามมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ ดังนั้น เพื่อให้ส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อยที่มีได้มีฐานะเป็นหน่วยเบิกจ่ายของส่วนราชการและไม่ได้จัดทำบัญชีได้รูปแบบตามเกณฑ์คงค้าง อาทิเช่น หน่วยงานในต่างประเทศ สถานีดารวจ สถานีอนามัย โรงเรียน โรงพยาบาล เป็นต้น มีข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยประกอบในรายงานการเงิน จึงได้กำหนดแนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย โดยมีสาระสำคัญดังนี้

๑. ให้ส่วนราชการพิจารณาถึงหลักความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำสำหรับการเปิดเผยข้อมูล โดยอาจพิจารณาจากจำนวนเงินที่หน่วยงานย่อยได้รับ ซึ่งสามารถนำแนวทางนี้ไปปรับใช้ให้เหมาะสมกับรายการที่เกิดขึ้นจริงของส่วนราชการ โดยไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยทุกหน่วยงาน หรือเปิดเผยรายการทั้งหมดตามแนวทางนี้

๒. ให้ส่วนราชการใช้แนวทางนี้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อย และนำมาเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๖ เป็นต้นไป ซึ่งในระยะแรก

ให้ ...

ให้ส่วนราชการนำร่องโดยการรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยตามหลักความมีสาระสำคัญ และจัดทำแผนพัฒนาในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยทั้งหมดเพื่อนำมาเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบและแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องถือปฏิบัติต่อไป ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดแนวทางดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th

ขอแสดงความนับถือ



(นางอัญชลี ศรีอำไพ)

ที่ปรึกษาด้านพัฒนาระบบบัญชี

ปฏิบัติราชการแทน อธิบดีกรมบัญชีกลาง

กองบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

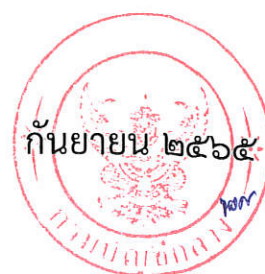
โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๓ - ๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔



แนวทางการจัดทำรายงานการเงิน
สำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

กรมบัญชีกลาง
กองบัญชีภาครัฐ



สารบัญ

หลักการและเหตุผล

วัตถุประสงค์

ขอบเขต

หน่วยงานย่อย

แนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

ตัวอย่างการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

บทสรุป

หน้า

๑

๑

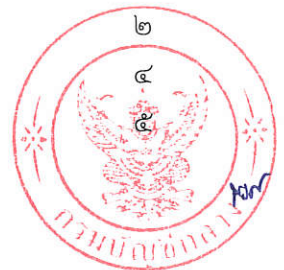
๑

๒

๒

๔

๕



แนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

หลักการและเหตุผล

ตามที่กรมบัญชีกลางได้กำหนดรูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยให้หน่วยงานของรัฐนำรูปแบบรายงานการเงินไปปรับใช้ในการจัดทำรายงานการเงินได้ตามความเหมาะสม เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการจัดทำรายงานการเงินประจำปีที่กระทรวงการคลังกำหนด ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

หลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๖๔ ย่อหน้าที่ ๘ ได้กำหนดให้รายงานการเงินของหน่วยงานต้องแสดงภาพรวมของหน่วยงานต้นสังกัด และหน่วยงานภายใต้สังกัด เช่น หน่วยเบิกจ่ายของส่วนราชการ มารวมในการจัดทำรายงานการเงินของส่วนราชการต้นสังกัด และย่อหน้าที่ ๑๘ กำหนดให้รายงานการเงินที่เชื่อถือได้ต้องมีความครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของมีความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ

อย่างไรก็ดี ส่วนราชการยังมีหน่วยงานย่อยที่ไม่มีฐานะเป็นหน่วยเบิกจ่ายของส่วนราชการ อาทิเช่น หน่วยงานในต่างประเทศ สถานีตำรวจ สถานีอนามัย โรงเรียน โรงพยาบาล เป็นต้น ซึ่งไม่ได้จัดทำบัญชีเต็มรูปแบบตามเกณฑ์คงค้าง เนื่องจากอัตรากำลังด้านบุคลากรของหน่วยงานย่อยที่จำกัด รวมถึงปริมาณรายการทางบัญชีที่มีจำนวนน้อยและไม่ซับซ้อน หน่วยงานย่อยจึงมีหน้าที่เพียงการควบคุมการรับจ่ายเงิน ดังนั้น เพื่อให้ส่วนราชการสามารถจัดทำรายงานการเงินที่มีความครอบคลุมและครบถ้วน จึงได้กำหนดแนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

วัตถุประสงค์

๑. เพื่อให้ส่วนราชการมีข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยที่นำมาแสดงในรายงานการเงินได้ครบถ้วน
๒. เพื่อให้ส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อยมีแนวทางในการจัดทำรายงานการเงินที่ครอบคลุมถึงหน่วยงานย่อย ภายใต้ข้อจำกัดของมีความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ

ขอบเขต

แนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อยใช้เป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับเปิดเผยข้อมูลทางการเงินในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๖ เป็นต้นไป ซึ่งส่วนราชการสามารถพิจารณาถึงหลักความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำตามหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐ โดยอาจพิจารณาจากจำนวนเงินที่หน่วยงานย่อยได้รับ และนำแนวทางนี้ไปปรับใช้ให้เหมาะสมกับรายการที่เกิดขึ้นจริงของส่วนราชการ โดยไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยทุกหน่วยงาน หรือเปิดเผยรายการทั้งหมดตามแนวทางนี้

หน่วยงานย่อย

ส่วนราชการอาจมีโครงสร้างการแบ่งหน่วยงานภายในที่แตกต่างกัน โดยส่วนราชการบางประเภทอาจมีขอบเขตการดำเนินงานที่กว้างขวาง และต้องมีการบริการสาธารณะกับประชาชนผู้รับบริการในระดับตำบลหรือหมู่บ้าน จึงจำเป็นต้องแบ่งโครงสร้างของหน่วยงานลงไปในระดับของหน่วยงานย่อย ซึ่งหน่วยงานย่อยเป็นหน่วยงานที่มีได้มีฐานะเป็นหน่วยเบิกจ่ายของส่วนราชการ อาทิเช่น หน่วยงานในต่างประเทศ สถานีดำรวจ สถานีอนามัย โรงเรียน โรงพยาบาล เป็นต้น โดยการบันทึกบัญชีจะเป็นไปตามคู่มือการบัญชีสำหรับหน่วยงานย่อย พ.ศ. ๒๕๑๕ และหากเป็นหน่วยงานย่อยที่มีขนาดเล็กจะจัดทำทะเบียนคุมตามระบบการควบคุมการเงินของหน่วยงานย่อย พ.ศ. ๒๕๔๔

แนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

เนื่องจากหน่วยงานย่อยไม่ได้มีการบันทึกบัญชีเต็มรูปแบบตามเกณฑ์คงค้างเช่นเดียวกันกับส่วนราชการ ประกอบกับอัตราค่าจ้างที่จำกัด และปริมาณรายการทางบัญชีมีจำนวนน้อยและไม่ซับซ้อน ซึ่งถือเป็นข้อจำกัดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญของข้อมูลทางบัญชีและต้นทุนในการการนำข้อมูลทางบัญชีของหน่วยงานย่อยมาแสดงรวมกันตามรูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินของส่วนราชการที่กรมบัญชีกลางกำหนด ดังนั้น เพื่อให้รายงานการเงินของส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อยแสดงข้อมูลทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ภายใต้ข้อจำกัดของความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำโดยพิจารณาดำเนินการตามความเหมาะสม ทั้งนี้ ในระยะแรกให้ส่วนราชการนำร่องโดยการรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยตามหลักความมีสาระสำคัญ และจัดทำแผนพัฒนาในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยทั้งหมดเพื่อนำมาเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งมีแนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อยดังนี้

๑. ให้ส่วนราชการรวบรวมข้อมูลทางการเงินและบัญชีที่สำคัญของหน่วยงานย่อย เช่น

- ๑.๑ เงินสดและเงินฝากธนาคารพาณิชย์ - ต้นงวด/ปลายงวด
- ๑.๒ เงินฝากหน่วยงานต้นสังกัด - ต้นงวด/ปลายงวด
- ๑.๓ รายรับจากเงินงบประมาณ
- ๑.๔ รายรับจากเงินนอกงบประมาณ
- ๑.๕ รายรับจากเงินรายได้แผ่นดิน
- ๑.๖ รายรับจากเงินรายได้อื่น
- ๑.๗ รายจ่ายนำส่งเงินรายได้แผ่นดิน
- ๑.๘ รายจ่ายบุคลากร
- ๑.๙ รายจ่ายลงทุน
- ๑.๑๐ รายจ่ายค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ
- ๑.๑๑ รายจ่ายค่าสาธารณูปโภค
- ๑.๑๒ รายจ่ายอื่น



๒. นำข้อมูลของหน่วยงานย่อยตามข้อ ๑ เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
ของส่วนราชการ โดยมีตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลดังนี้

ตัวอย่าง การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของส่วนราชการ

หมายเหตุ xx รายการบัญชีของหน่วยงานย่อย

เงินสดและเงินฝากธนาคารพาณิชย์ - ต้นงวด xxx

เงินฝากหน่วยงานต้นสังกัด - ต้นงวด xxx

รวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด - ต้นงวด xxx

รายรับระหว่างงวด

- รายรับจากเงินงบประมาณ xxx

- รายรับจากเงินนอกงบประมาณ xxx

- รายรับจากเงินรายได้แผ่นดิน xxx

- รายรับจากเงินรายได้อื่น xxx xxx

รายจ่ายระหว่างงวด

- รายจ่ายนำส่งเงินรายได้แผ่นดิน xxx

- รายจ่ายบุคลากร xxx

- รายจ่ายลงทุน xxx

- รายจ่ายค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ xxx

- รายจ่ายค่าสาธารณูปโภค xxx

- รายจ่ายอื่น xxx xxx

รวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด - ปลายงวด xxx

เงินสดและเงินฝากธนาคารพาณิชย์ - ปลายงวด xxx

เงินฝากหน่วยงานต้นสังกัด - ปลายงวด xxx

โดยมีหน่วยงานย่อยรวมทั้งสิ้น จำนวน xx หน่วยงาน ซึ่งกรมตัวอย่างได้รวบรวมข้อมูล
ของหน่วยงานย่อยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จำนวน xx หน่วยงาน

ทั้งนี้ ส่วนราชการแต่ละแห่งไม่จำเป็นต้องมีรายการตามแนวทางตัวอย่างที่แสดงไว้
ในทางกลับกัน หน่วยงานอาจมีรายการเฉพาะที่ไม่ปรากฏในแนวทางตัวอย่างนี้ ส่วนราชการจึงต้องนำแนวทาง
ตัวอย่างนี้ไปปรับใช้ในการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินต่อไป



ตัวอย่างการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย

กรม ก มีหน่วยงานย่อยทั้งหมด ๔ หน่วยงาน โดยได้เก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อย จำนวน ๓ หน่วยงาน และเนื่องจากหน่วยงานย่อยอีก ๑ หน่วยงาน มีบุคลากรไม่เพียงพอ จึงอยู่ระหว่างการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน โดยมีข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยทั้ง ๓ หน่วยงาน ดังนี้

๑. ตัวอย่างการรวบรวมข้อมูล

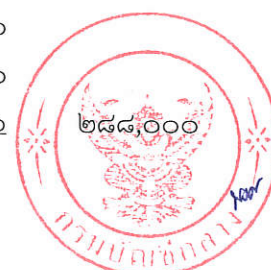
(หน่วย : บาท)

ข้อมูลทางการเงิน	หน่วยงานย่อย ๑	หน่วยงานย่อย ๒	หน่วยงานย่อย ๓	รวม
เงินสด - ต้นงวด	๗,๐๐๐	๒๑,๐๐๐	๑๕,๐๐๐	๔๓,๐๐๐
เงินฝากธนาคารพาณิชย์ - ต้นงวด	๓๕๐,๐๐๐	๒๗๐,๐๐๐	๑๕๐,๐๐๐	๗๗๐,๐๐๐
เงินฝากหน่วยงานต้นสังกัด - ต้นงวด	๑๕๐,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๗๘,๐๐๐	๒๗๘,๐๐๐
รายรับจากเงินงบประมาณ	๕๕,๐๐๐	๗๒,๐๐๐	๓๘,๐๐๐	๑๖๕,๐๐๐
รายรับจากเงินนอกงบประมาณ	-	๙,๐๐๐	๒๓,๐๐๐	๓๒,๐๐๐
รายรับจากเงินรายได้แผ่นดิน	๒๕,๐๐๐	๓๓,๐๐๐	๒๘,๐๐๐	๘๖,๐๐๐
รายรับจากเงินรายได้อื่น	๖,๐๐๐	-	-	๖,๐๐๐
รายจ่ายนำส่งเงินรายได้แผ่นดิน	๒๕,๐๐๐	๓๐,๐๐๐	๒๘,๐๐๐	๘๓,๐๐๐
รายจ่ายบุคลากร	๓๐,๐๐๐	๕๕,๐๐๐	๒๘,๐๐๐	๑๑๓,๐๐๐
รายจ่ายลงทุน	๑๒,๐๐๐	-	๑๗,๐๐๐	๒๙,๐๐๐
รายจ่ายค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ	๑๑,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๙,๐๐๐	๓๐,๐๐๐
รายจ่ายค่าสาธารณูปโภค	๔,๐๐๐	๗,๐๐๐	๓,๐๐๐	๑๔,๐๐๐
รายจ่ายอื่น	๗,๐๐๐	-	๖,๐๐๐	๑๓,๐๐๐
เงินสด - ปลายงวด	๖,๐๐๐	๑๕,๐๐๐	๑๒,๐๐๐	๓๓,๐๐๐
เงินฝากธนาคารพาณิชย์ - ปลายงวด	๓๔๗,๐๐๐	๒๑๐,๐๐๐	๒๙,๐๐๐	๕๘๖,๐๐๐
เงินฝากหน่วยงานต้นสังกัด - ปลายงวด	๑๕๐,๐๐๐	๑๒๘,๐๐๐	๒๐๐,๐๐๐	๔๗๘,๐๐๐

๒. ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกรม ก

หมายเหตุ xx รายการบัญชีของหน่วยงานย่อย

เงินสดและเงินฝากธนาคารพาณิชย์ - ต้นงวด	๘๑๓,๐๐๐
เงินฝากหน่วยงานต้นสังกัด - ต้นงวด	๒๗๘,๐๐๐
รวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด - ต้นงวด	๑,๐๙๑,๐๐๐
รายรับระหว่างงวด	
- รายรับจากเงินงบประมาณ	๑๖๕,๐๐๐
- รายรับจากเงินนอกงบประมาณ	๓๒,๐๐๐
- รายรับจากเงินรายได้แผ่นดิน	๘๖,๐๐๐
- รายรับจากเงินรายได้อื่น	๖,๐๐๐
	๒๘๙,๐๐๐



รายจ่ายระหว่างงวด

- รายจ่ายนำส่งเงินรายได้แผ่นดิน	๘๓,๐๐๐	
- รายจ่ายบุคลากร	๑๑๓,๐๐๐	
- รายจ่ายลงทุน	๒๙,๐๐๐	
- รายจ่ายค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ	๓๐,๐๐๐	
- รายจ่ายค่าสาธารณูปโภค	๑๔,๐๐๐	
- รายจ่ายอื่น	๑๓,๐๐๐	๒๘๒,๐๐๐
รวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด - ปลายงวด		<u>๑,๐๙๗,๐๐๐</u>
เงินสดและเงินฝากธนาคารพาณิชย์ - ปลายงวด		๖๑๙,๐๐๐
เงินฝากหน่วยงานต้นสังกัด - ปลายงวด		๔๗๘,๐๐๐

โดยมีหน่วยงานย่อยรวมทั้งสิ้น จำนวน ๔ หน่วยงาน ซึ่งกรม ก ได้รวบรวมข้อมูลของหน่วยงานย่อยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จำนวน ๓ หน่วยงาน

บทสรุป

แนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อยมีเป้าหมายหลักเพื่อเป็นแนวทางเบื้องต้นให้ส่วนราชการที่มีข้อจำกัดในการรวบรวมข้อมูลรายการทางบัญชีของหน่วยงานย่อยมาจัดรายงานการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ เพื่อสะท้อนให้เห็นภาพรวมของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของส่วนราชการที่เป็นต้นสังกัด ซึ่งส่วนราชการสามารถพิจารณาถึงหลักความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำตามหลักการและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับการเปิดเผยข้อมูลตามแนวทางการจัดทำรายงานการเงินสำหรับส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อย โดยอาจพิจารณาจากจำนวนเงินที่หน่วยงานย่อยได้รับ ซึ่งสามารถนำแนวทางนี้ไปปรับใช้ให้เหมาะสมกับรายการที่เกิดขึ้นจริงของส่วนราชการ โดยไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยทุกหน่วยงานหรือเปิดเผยรายการทั้งหมดตามแนวทางนี้ และในระยะแรกให้ส่วนราชการนำร่องโดยการรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยตามหลักความมีสาระสำคัญ และจัดทำแผนพัฒนาในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานย่อยทั้งหมดเพื่อนำมาเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

อย่างไรก็ตาม แนวทางนี้ให้ส่วนราชการใช้เป็นแนวทางปฏิบัติโดยปรับใช้ให้เหมาะสม ส่วนราชการสามารถใช้ดุลยพินิจในการนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินตามรูปแบบอื่นได้ หากรูปแบบดังกล่าวจะทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินของส่วนราชการเข้าใจภาพรวมของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของส่วนราชการที่มีหน่วยงานย่อยได้ดียิ่งขึ้น

