

คำถาม - คำตอบ เรื่อง การรับรู้รายการและการเปิดเผยข้อมูล
ในกรณีที่กิจการยุติการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับ
ทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ
โรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563

ความเป็นมา

สืบเนื่องจาก คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (“คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี”) ได้ออกคำชี้แจง เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้หลังจากวันสิ้นสุดแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) (“มาตรการผ่อนปรน”) เพื่อชี้แจงและสร้างความชัดเจนเกี่ยวกับมาตรการผ่อนปรนที่ไม่ได้มีการขยายเวลาการบังคับใช้และให้สิ้นสุดลงในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ตามกำหนดเวลาเดิม

เนื่องจากปัจจุบันธุรกิจต่าง ๆ ทั้งในประเทศไทยและทั่วโลกเริ่มเปลี่ยนกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ COVID-19 และยังคงดำเนินธุรกิจภายใต้ความปกติวิถีใหม่ (New normal) ต่อไปได้ ทำให้แต่ละกิจการเริ่มมีข้อมูลที่มากขึ้นในระดับที่แตกต่างกันสำหรับจัดทำประมาณการทางบัญชี การวัดมูลค่า และการรับรู้รายการ เพื่อให้บริการเงินสะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการอย่างเที่ยงธรรม สอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจและสภาพแวดล้อมของกิจการนั้น ๆ และสอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการอาจพิจารณายุติการใช้มาตรการผ่อนปรนภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตระหนักดีว่ายังมีประเด็นคำถามในเรื่องการรับรู้รายการและการเปิดเผยข้อมูลในกรณีที่กิจการยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ดังนั้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงได้จัดทำคำถาม-คำตอบเพื่อให้มีความชัดเจนในทางปฏิบัติมากขึ้น



คำถาม - คำตอบ

คำถามข้อที่ 1 กิจการขอยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนสำหรับการจัดทำงบการเงินในรอบระยะเวลาสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ได้หรือไม่ และกิจการสามารถเลือกที่จะยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนบางข้อได้หรือต้องยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนทุกข้อพร้อมกัน

คำตอบข้อที่ 1

มาตรการผ่อนปรนเป็นเพียงทางเลือกเพิ่มเติมสำหรับการผ่อนปรนชั่วคราวซึ่งได้ประกาศใช้ตั้งแต่ในช่วงสถานการณ์ COVID-19 เพิ่งเริ่มต้นในระยะแรก ๆ ซึ่งช่วงเวลาดังกล่าวกิจการต้องปรับตัวเข้ากับสถานการณ์ COVID-19 และยังไม่มีความเพียงพอในการสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจต่อการประมาณการทางบัญชี การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ทำให้ไม่สามารถระบุหรือคาดการณ์ผลกระทบที่อาจมีต่องบการเงินของกิจการได้ในขณะนี้

อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการดำเนินธุรกิจไประยะหนึ่งทำให้กิจการมีข้อมูลดังกล่าวที่เพียงพอ กิจการสามารถเลือกที่จะยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 สำหรับการจัดทำงบการเงินในรอบระยะเวลาสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 กิจการสามารถศึกษาคำชี้แจง เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้หลังจากสิ้นสุดมาตรการผ่อนปรนมาเป็นแนวทางได้

หากกิจการเลือกที่จะยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนข้อใดข้อหนึ่ง กิจการควรทบทวนการยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนในเรื่องอื่นที่มีหลักการพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกัน โดยอาจพิจารณาตามกลุ่มตัวอย่าง ดังนี้

กลุ่มที่ 1 การด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้แก่

- มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.7 เรื่อง การประเมินข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์
- มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.8 เรื่อง การทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานเป็นประจำทุกปี
- มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.4 การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินตามการประเมินการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย

มาตรการผ่อนปรนที่เกี่ยวข้องกันที่ควรพิจารณายุติการใช้ ได้แก่

- มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.6 การกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

กลุ่มที่ 2 การวัดมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม
ได้แก่

- มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.3 การวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการสินทรัพย์ทางการเงิน เฉพาะที่เป็น
ตราสารหนี้
- มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.4 การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน ในส่วนที่ไม่
เกี่ยวข้องกับการประเมินการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36
- มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.2 การวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของ
ตลาดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

กลุ่มที่ 3 มาตรการผ่อนปรนข้อ 2.1 การวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธีอย่างง่าย
ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน หรือแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง
เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจประกันภัย

คำถามข้อที่ 2 หากกิจการเลือกที่จะยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563
ควรรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่ารายการอย่างไร

คำตอบข้อที่ 2

หากกิจการเลือกที่จะยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 กิจการต้องปฏิบัติตาม
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และคำนึงถึงข้อกำหนดของการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทาง
การเงินฉบับที่เกี่ยวข้อง และหากกิจการประเมินแล้วมีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่ารายการ
ให้กิจการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน หรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นทันทีทั้งจำนวนโดยวิธี
เปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง สำหรับการจัดทำงบการเงินที่มี
รอบระยะเวลารายงานที่กิจการยุติการใช้มาตรการผ่อนปรน

ตัวอย่างของกรณีที่กิจการยุติการปฏิบัติตามมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563

กิจการที่มีรอบปีบัญชี สิ้นสุด	การยุติการปฏิบัติตาม มาตรการผ่อนปรน	รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง ในการวัดมูลค่าจากเรื่องดังกล่าวใน กำไรหรือขาดทุน หรือในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่นทันทีทั้งจำนวน
วันที่ 31 ธันวาคม	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 4)	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 4)
วันที่ 31 มีนาคม	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 3)	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 3)

กิจการที่มีรอบปีบัญชี สิ้นสุด	การยุติการปฏิบัติตาม มาตรการผ่อนปรน	รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง ในการวัดมูลค่าจากเรื่องดังกล่าวใน กำไรหรือขาดทุน หรือในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่นทันทีทั้งจำนวน
วันที่ 30 มิถุนายน	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 2)	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 2)
วันที่ 30 กันยายน	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 1)	ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 1)

คำถามข้อที่ 3 กรณีที่กิจการมีลักษณะเป็นกลุ่มกิจการ ในการจัดทำงบการเงินของแต่ละกิจการจำเป็นต้อง
ยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนสำหรับเรื่องเดียวกัน ในรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือไม่

คำตอบข้อที่ 3

ในการจัดทำงบการเงินของแต่ละกิจการที่อยู่ในกลุ่มกิจการนั้น แต่ละกิจการสามารถยุติการใช้มาตรการผ่อนปรน
สำหรับเรื่องเดียวกันได้โดยอิสระ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อมูลและบริบทของแต่ละกิจการที่มีอยู่ ณ ขณะที่จัดทำงบการเงิน
อย่างไรก็ตาม สำหรับการจัดทำงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการที่เลือกใช้วิธีส่วนได้เสีย บริษัทใหญ่
หรือกิจการที่มีการควบคุมร่วมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19 ของมาตรฐาน
การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และย่อหน้าที่ 35 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28
เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ตามลำดับ ที่กำหนดไว้ว่า “กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวม (หรือ
งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย) โดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่น ๆ
ที่อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน”

คำถามข้อที่ 4 ในกรณีที่กิจการยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 กิจการ
ควรถือปฏิบัติกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างไร

คำตอบข้อที่ 4

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

คำถามข้อที่ 5 ในกรณีที่กิจการยังคงใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวจนถึงสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 กิจการควรถือปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลอย่างไร และเมื่อคาดว่าจะรับรู้ผลกระทบของการสิ้นสุดการใช้มาตรการผ่อนปรนในงบการเงินงวดถัดมา ในปี 2564 กิจการควรถือปฏิบัติกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างไร

คำตอบข้อที่ 5

สำหรับกิจการที่ยังคงใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวจนถึงสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ทางเลือกดังกล่าว ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่กิจการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับมาตรการผ่อนปรนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

หากกิจการคาดว่าจะรับรู้ผลกระทบของการสิ้นสุดการใช้มาตรการผ่อนปรนในงบการเงินงวดถัดมา ในปี 2564 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบต่อรายการแต่ละรายการในงบการเงินของกิจการ (ถ้ามี) โดยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบดังกล่าวอาจอยู่ในรูปแบบของคำอธิบายโดยไม่จำเป็นต้องระบุเป็นจำนวนเงิน หากกิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้เนื่องจากอยู่ระหว่างการจัดทำประมาณการ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

โดย.... คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์