



โดย ดร.ปิญญา สัมสุกร์ประดิษฐ์

อนุกรรมการในคณะกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ
โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

ESG กับทิศทางการปรับตัว ของนักบัญชีสากลและนักบัญชีไทย

ตอนที่ 9

สวัสดิสมาชิกและผู้อ่านครับ

ฉบับนี้เป็นตอนต่อจากฉบับที่แล้ว ในประเด็น Environmental (สิ่งแวดล้อม) Social (สังคม) Governance (การกำกับดูแล) (ต่อไปจะเรียกว่า ESG) โดยเนื้อหา นำมาจากเอกสารการศึกษา Effects of climate-related matters on financial statements ที่ IFRS Foundation จัดทำขึ้นเมื่อเดือนพฤศจิกายน 2563 และนำมาเผยแพร่ซ้ำในเดือนกรกฎาคม 2566 เล่าถึงผลกระทบของประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่าง ๆ

ผู้เขียนขอแนะนำเอกสารนี้ตอน 2 โดยขออนุญาตเสริมมุมมองเพิ่มเติมที่คำนึงถึงตามโมเดลธุรกิจ โอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืน ด้วยข้อความเป็นตัวพิมพ์เอียง เพื่อสมาชิกและผู้อ่านจะนำมาทบทวนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนี้

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน



การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน รวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับธรรมชาติและเนื้อหาความเสี่ยงเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินและการบริหารความเสี่ยงของกิจการ ประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศอาจทำให้กิจการมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน เช่น กรณีผู้ให้กู้จำเป็นต้องให้ข้อมูลผลกระทบเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศในการวัดผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดไว้ หรือการกระจุกตัวของความเสี่ยงด้านเครดิตในกรณีผู้ถือเงินลงทุนในตราสารทุน การให้ข้อมูลการลงทุนรายอุตสาหกรรมอาจจำเป็นต้องระบุภาคธุรกิจที่มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศเมื่อเปิดเผยการกระจุกตัวความเสี่ยงการตลาด

ปกติกิจการที่ดำเนินธุรกิจการผลิตบางแห่งอาจเริ่มการจัดการเครื่องมือทางการเงินที่ได้รับผลกระทบเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศจึงต้องระงับการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงินให้ถูกต้องครบถ้วนตามหลักความมีสาระสำคัญ ความเสี่ยงและโอกาสเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ การบันทึกรายการและการวัดมูลค่าอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมถึงการสื่อสารข้อมูลให้ผู้ใช้หลัก ทั้งผู้ถือหุ้น ผู้ให้กู้ยืมและเจ้าหนี้อื่นทั้งปัจจุบันและในอนาคตเข้าใจกิจการที่ใช้เครื่องมือทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

ประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศอาจกระทบการบัญชีเรื่องเครื่องมือทางการเงินในหลายลักษณะ เช่น สัญญาเงินกู้อาจรวมเงื่อนไขที่เชื่อมโยงกระแสเงินสดตามสัญญากับการบรรลุเป้าหมายเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เป้าหมายนั้นอาจกระทบเงินกู้ว่าควรจัดประเภทและวัดค่าอย่างไร กล่าวคือ ผู้ให้กู้จำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขเมื่อประเมินเงื่อนไขตามสัญญาของสินทรัพย์ทางการเงินที่ทำให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นการจ่ายเงินต้นและดอกเบี้ยของเงินต้นคงเหลือ ในกรณีผู้กู้อาจกระทบว่าอนุพันธ์แฝงมีรายการที่จำเป็นต้องแยกจากสัญญาหลักหรือไม่

ประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น ไฟป่า น้ำท่วม การเปลี่ยนแปลงนโยบายและกฎหมาย อาจกระทบฐานะเปิดของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และสามารถกระทบทางลบต่อความสามารถของผู้กู้เพื่อปฏิบัติตามภาระผูกพันของหนี้สินของผู้ให้กู้ นอกจากนี้ สินทรัพย์อาจไม่สามารถเข้าถึงหรือไม่มี การรับประกันเพียงพอ จึงกระทบมูลค่าหลักประกันของผู้ให้กู้ ในการรับรู้และวัดค่าขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น IFRS 9 กำหนดการใช้ข้อมูลที่เหมาะสมและสนับสนุนข้อมูลที่มีพร้อม โดยต้นทุนหรือความพยายามไม่มากเกินไป ประเด็นเกี่ยวกับ



สภาพภูมิอากาศจึงอาจเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เช่น กระทบพิสัยฉากทัศน์ (Scenario) เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เป็นไปได้ ผู้ให้กู้ประเมินความเสี่ยงด้านเครดิตที่เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญว่าสินทรัพย์ทางการเงินด้อยค่าด้านเครดิตและ/หรือการวัดค่าขาดทุนด้านเครดิตที่คาดไว้

เครื่องมือทางการเงินเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อน ตั้งแต่การจัดประเภทและการวัดค่า การด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน การบัญชีป้องกันความเสี่ยง หากผูกโยงกับเครื่องมือทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ รวมถึงพัฒนาการเกี่ยวกับธุรกรรมต่าง ๆ ที่เครื่องมือทางการเงินเกี่ยวข้องยังมีต่อเนื่อง ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินจึงต้องพัฒนาความรู้ธุรกิจและเตรียมการเรื่องนี้ไว้เช่นกัน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม



ประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศอาจกระทบการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินในงบการเงิน เช่น มุมมองของผู้ร่วมตลาดเกี่ยวกับกฎระเบียบเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศที่อาจกระทบมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน นอกจากนี้ ยังกระทบต่อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยการวัดมูลค่ายุติธรรมจัดกลุ่มในปัจจุบันนำเข้าระดับที่ 3 ของลำดับขั้นของมูลค่ายุติธรรม ปัจจุบันนำเข้าที่ไม่สามารถสังเกตได้ในการวัดค่า IFRS 13 กำหนดว่า ปัจจุบันนำเข้าที่ไม่สามารถสังเกตได้สะท้อนข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดใช้เมื่อกำหนดราคา รวมถึงข้อสมมติเกี่ยวกับความเสี่ยงซึ่งอาจรวมความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ IFRS 13 กำหนดว่า การเปิดเผยข้อมูลของปัจจุบันนำเข้าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม และกรณีการวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นประจำ (ผู้เขียน

ขออนุญาตยกตัวอย่างเพิ่มเติม เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) คำอธิบายเชิงพรรณนาของความอ่อนไหวของการวัดมูลค่ายุติธรรมต่อการเปลี่ยนแปลงปัจจัยนำเข้าที่ไม่สามารถสังเกตได้หากการเปลี่ยนแปลงปัจจัยนำเข้าอาจทำให้มูลค่ายุติธรรมจากการวัดมูลค่าสูงขึ้นหรือต่ำลงอย่างมีนัยสำคัญ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมมีหลายฉบับ นอกจากเรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ยังมีเรื่องเกษตรกรรม เรื่องการรวมธุรกิจ เป็นต้น ผลการวัดมูลค่ายุติธรรมส่วนใหญ่สะท้อนผลการดำเนินงานทันทีที่สม่าเสมอ ทำให้ผลประโยชน์ของธุรกิจผันผวนมาก ส่งผลต่อผู้ลงทุน โดยเฉพาะในระยะที่ประเทศไทยเผชิญความผันผวนกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศรุนแรงในปี นี้ วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมในช่วงเวลานี้จึงส่งผลต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างมาก ผู้ประเมินราคาที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีที่ต้องวัดมูลค่ายุติธรรมต้องใช้ความพยายามและความระมัดระวังเพื่อสะท้อนมูลค่าตามความเป็นจริง และผู้ใช้งบการเงินต้องให้หลักฐานและเหตุผลประกอบการตัดสินใจให้ถี่ถ้วนรอบคอบ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย



ประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศอาจเพิ่มความเสี่ยงหรือขนาดของเหตุการณ์ที่มีประกันหรืออาจเร่งจังหวะเวลาของการเกิดขึ้น ตัวอย่างเหตุการณ์ที่มีการประกันที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ รวมถึงการหยุดชะงักทางธุรกิจ ความเสียหายของทรัพย์สิน ความเจ็บป่วย ความตาย ประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศจึงกระทบข้อสมมติที่ใช้วัดหนี้สิน สัญญาประกันภัยที่ใช้ IFRS 17 หรืออาจกระทบการเปิดเผยข้อมูล

เกี่ยวกับดุลพินิจที่มีนัยสำคัญและการเปลี่ยนแปลงดุลพินิจตาม IFRS 17 ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงการกระจุกตัวของความเสี่ยง กิจกรรมบริหารความเสี่ยงและการวิเคราะห์ความอ่อนไหวที่แสดงผลกระทบการเปลี่ยนแปลงตัวแปรความเสี่ยง

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะเริ่มถือปฏิบัติในประเทศไทยปี 2568 เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีความซับซ้อนและเปลี่ยนแปลงแนวคิดจากระบบการทำงานเดิม กิจกรรมประกันภัยทั้งหมดซึ่งเป็นกลุ่มธุรกิจหลักที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จึงปรับปรุงระบบงานเพื่อเตรียมรับการปฏิบัติตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แล้ว นอกจากนี้กิจกรรมประกันภัยเริ่มมีกรรมธรรม์ที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศให้บริการกับธุรกิจต่าง ๆ จึงต้องกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานและวิธีการบัญชีเพื่อรองรับกรรมธรรม์ที่ให้บริการกับลูกค้า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้



มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีและขาดทุนและเครดิตทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ในระดับที่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่ากำไรทางภาษีในอนาคตจะมีพร้อมให้จำนวนเงิน

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสามารถใช้ได้ ประเด็นเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศอาจกระทบประมาณการกำไรทางภาษีในอนาคตและอาจทำให้กิจการไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หรือกำหนดให้ตัดรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้

การเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศอาจทำให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ใช้รับรู้รายการและการวัดมูลค่าทางบัญชีส่งผลให้ผลประกอบการผันผวนและเกิดความเสี่ยงที่ผลกำไรทางบัญชีจะลดลง ดังนั้น การจัดทำประมาณการรายการที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้องทำด้วยความรอบคอบ (Prudence) ไม่เอนเอียง และธุรกิจต้องปรับตัวเพื่อให้เกิดความยั่งยืนต่อไป

ฉบับนี้ สมาชิกและผู้อ่านได้ทราบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ ผู้เขียนขอสวัสดิปีใหม่ 2568 ขอสิ่งศักดิ์สิทธิ์คุ้มครองผู้อ่านให้มีสุขภาพแข็งแรง สวัสดิสมาชิกและผู้อ่านครับ