



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ
สำหรับแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติม
ทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อ
ไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

ประกอบด้วย

ตัวอย่างที่ / เรื่อง	อ้างอิงย่อหน้าที่
ตัวอย่างที่ 1 : ทางเลือกในการไม่นำข้อมูลที่คาดการณ์ไปในอนาคตมาคำนวณผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธีอย่างง่าย	ย่อหน้า 2.1
ตัวอย่างที่ 2 : ทางเลือกในการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด	ย่อหน้า 2.2
ตัวอย่างที่ 3 : ทางเลือกในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินประเภทตราสารหนี้	ย่อหน้า 2.3
ตัวอย่างที่ 4 : ทางเลือกในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน	ย่อหน้า 2.4
ตัวอย่างที่ 5 : ทางเลือกในการกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	ย่อหน้า 2.6
ตัวอย่างที่ 6 : ทางเลือกในการประเมินข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์	ย่อหน้าที่ 2.7 และ 2.8
ตัวอย่างที่ 7 : ทางเลือกในการประมาณการหนี้สิน	ย่อหน้าที่ 2.9

ตัวอย่างเรื่อง	อ้างอิงย่อหน้าที่
ตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจการรับรู้รายการทางด้านผู้เช่ากรณีได้รับการลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19	ย่อหน้า 2.5



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจสำหรับ

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

ความเป็นมา

ตามที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) เพื่อใช้เป็นทางเลือกเพิ่มเติมในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการในช่วงที่กิจการได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 ดังกล่าว (รอบระยะเวลารายงานที่สิ้นสุดวันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2563) ทั้งนี้เนื่องจากสถานการณ์ดังกล่าวยังมีความไม่แน่นอนในระดับสูงมาก จึงอาจส่งผลให้ฝ่ายบริหารของกิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมาก และไม่สามารถระบุหรือคาดการณ์ผลกระทบที่อาจมีต่อการเงินของกิจการได้

ทั้งนี้ แนวปฏิบัติฉบับดังกล่าว มีวัตถุประสงค์ที่จะให้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจาก COVID-19 เพื่อให้เกิดความชัดเจนในวิธีปฏิบัติทางบัญชีในช่วงเวลาที่ยังมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสถานการณ์ดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อลดผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่อไปนี้

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า¹
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจประกันภัย

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงตัวอย่างประกอบความเข้าใจการนำข้อผ่อนปรนมาใช้ได้อย่างเหมาะสม โดยไม่ได้ทดแทนหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ข้อมูลและตัวเลขในตัวอย่างฉบับนี้เป็นข้อมูลสมมติขึ้นทั้งสิ้น อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างประกอบความเข้าใจฉบับนี้ มิใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการอ้างอิง ผู้นำตัวอย่างนี้ไปใช้ต้องใช้ดุลยพินิจและทักษะความชำนาญ รวมถึงศึกษาหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกย่อหน้าที่

¹ ตัวอย่างประกอบความเข้าใจสำหรับแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายการทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า แสดงแยกต่างหากเป็นตัวอย่างประกอบความเข้าใจอีกฉบับหนึ่ง

เกี่ยวข้อง เพื่อประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ สภาวิชาชีพบัญชีขอสงวนสิทธิ์ ความรับผิดชอบหรือความรับผิดชอบใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้ ตัวอย่างนี้ในการอ้างอิง

ตัวอย่างที่ 1 ทางเลือกในการไม่นำข้อมูลที่คาดการณ์ไปในอนาคตมาคำนวณผลขาดทุนด้าน เครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธีอย่างง่าย

อ้างอิงถึง

- ย่อหน้าที่ 2.1 ของแนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจ ประกันภัย

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
กิจการต้องประมาณการผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับวิธีอย่างง่าย โดยนำข้อมูลที่มีการคาดการณ์ไปในอนาคต (Forward-looking information) มาใช้ในการวัดมูลค่าของผลขาดทุนด้านเครดิต	กิจการสามารถเลือกที่จะไม่ต้องนำข้อมูลที่คาดการณ์ไปในอนาคตมาคำนวณผลขาดทุนนั้น โดยให้ใช้ข้อมูลผลขาดทุนด้านเครดิตในอดีต (Historical credit loss) หรือวิธีอื่นที่ให้ผลลัพธ์ใกล้เคียงกัน ประกอบกับดุลยพินิจของผู้บริหารในการประมาณการผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อมูลที่มีและหาได้โดยไม่ใช้ความพยายามหรือต้นทุนที่สูงเกินไป มาใช้ในการตั้งสำรอง

ข้อมูลต่อไปนี้ เป็นข้อมูลสมมติเพื่อแสดงถึงตัวอย่างประกอบความเข้าใจมาตรการผ่อนปรนชั่วคราว โดย กิจการยังคงต้องรับรู้ผลขาดทุนด้านเครดิตโดยใช้ข้อมูลผลขาดทุนด้านเครดิตในอดีต (Historical credit loss) หรือวิธีอื่นที่ให้ผลลัพธ์ใกล้เคียงกันประกอบกับดุลยพินิจของผู้บริหารในการประมาณการผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อมูลที่มีและหาได้โดยไม่ใช้ความพยายามหรือต้นทุนที่สูงเกินไปมาใช้ในการตั้งสำรอง แต่ไม่ต้องนำข้อมูลที่คาดการณ์ไปในอนาคตมาคำนวณผลขาดทุนนั้น โดยประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และ ลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ

- กิจการเป็นผู้ผลิต และมีการดำเนินงานในภูมิภาคเดียว ฐานลูกค้าประกอบด้วยลูกค้ารายใหญ่ จำนวนน้อยราย และลูกหนี้จัดกลุ่มตามลักษณะของความเสี่ยงพื้นฐานซึ่งสะท้อนถึงความสามารถที่จะจ่ายชำระตามระยะเวลาเครดิตเทอม กิจการมีประวัติการเก็บข้อมูลอัตราผิดนัดชำระหนี้ในอดีต (Historical credit loss) โดยแยกตามอายุลูกหนี้ได้ ดังนี้
 - 1) 1% สำหรับลูกหนี้การค้ายังไม่ถึงกำหนดชำระ
 - 2) 2% สำหรับลูกหนี้การค้าที่ค้างชำระ 1-30 วัน
 - 3) 3% สำหรับลูกหนี้การค้าที่ค้างชำระ 31-90 วัน

- 4) 20% สำหรับลูกหนี้การค้าที่ค้างชำระ 91-180 วัน
 - 5) 50% สำหรับลูกหนี้การค้าที่ค้างชำระ 181 - 365 วัน
 - 6) 100% สำหรับลูกหนี้การค้าที่ค้างชำระมากกว่า 365 วัน
- ในช่วงสถานการณ์ COVID-19 กิจการได้พิจารณาปัจจัยเศรษฐกิจมหภาค จากอัตราการว่างงานและ GDP ซึ่งมีความสัมพันธ์กับอัตราการผิดนัดชำระหนี้ โดยคาดว่าอัตราการผิดนัดชำระหนี้ในปี 2563 จะเพิ่มขึ้น 20% สำหรับทุกช่วงอายุลูกหนี้ เพื่อให้สะท้อนการพยากรณ์ในอนาคต
 - การรับรู้ผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้าตามแนวปฏิบัติฉบับนี้ ซึ่งกิจการเลือกที่จะไม่นำข้อมูล Forward looking information มาคำนวณผลขาดทุนด้านเครดิต แสดงได้ดังนี้

อายุของลูกหนี้	ยอดคงเหลือลูกหนี้การค้า	อัตราการผิดนัดชำระหนี้สำหรับการเรียกเก็บหนี้ในอดีต (Historical credit loss)*	ข้อมูลคาดการณ์ในอนาคต* (Forward looking information)	จำนวนผลขาดทุนด้านเครดิต
ยังไม่เกินกำหนดชำระ	100,000	1%	-	1,000
เกินกำหนดชำระ				
1 - 30 วัน	200,000	2%	-	4,000
31 - 90 วัน	240,000	3%	-	7,200
91 - 180 วัน	-	20%	-	-
181 - 365 วัน	789,000	50%	-	394,500
365 วันขึ้นไป	89,000	100%	-	89,000
รวม	1,418,000			495,700
ค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้ายกมา				(443,700)
ผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้าในงวดปัจจุบัน				52,000

* ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ กิจการสามารถเลือกไม่นำข้อมูลที่มีการคาดการณ์ไปในอนาคต (Forward-looking information) มาใช้ในการพิจารณา

การบันทึกบัญชีผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้าแสดงได้ดังนี้

เดบิต	ผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้า (P/L) ²	52,000	
	เครดิต ค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้า	(B/S)	52,000

² (P/L) - แสดงเป็นส่วนหนึ่งของกำไรหรือขาดทุน, (B/S) - แสดงเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงิน

ตัวอย่างที่ 2 การวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด

อ้างอิง

- ย่อหน้าที่ 2.2 ของแนวปฏิบัติฯ
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดด้วยมูลค่ายุติธรรม	กิจการสามารถเลือกวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ ในการวัดมูลค่ายุติธรรมอาจพิจารณาตามย่อหน้าที่ ข5.2.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดเพียง 1 บริษัท

- กิจการมีเงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท ก จำกัด จำนวน 40,000 หุ้น ด้วยมูลค่าราคาทุน 1,200,000 บาท โดยกิจการไม่ได้มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญและไม่ได้มีอำนาจควบคุมในบริษัท ก จำกัด ทั้งนี้ กิจการจัดประเภทรายการเงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด เป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
- บริษัท ก จำกัด มิได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือออกจำหน่ายหุ้นสามัญในตลาดทุนอื่นใด
- ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด ด้วยมูลค่ายุติธรรมตามหลักการใน TFRS 13 เท่ากับ 1,000,000 บาท (ทั้งนี้ ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดส่วนใหญ่มักไม่มีราคาเสนอซื้อขาย (ข้อมูลระดับ 1) ดังนั้น กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนโดยใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าซึ่งหากเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้สำหรับตราสารทุนนั้น (ข้อมูลระดับ 3) กิจการต้องพัฒนาข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้โดยใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ในสถานการณ์นั้น ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลของกิจการเอง โดยกิจการอาจเริ่มต้นด้วยข้อมูลของกิจการเอง (ในกรณีนี้กิจการอาจเริ่มต้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ก จำกัด ตามสัดส่วนที่กิจการไปลงทุน) แต่ต้องปรับปรุงข้อมูลเหล่านั้น หากข้อมูลที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผลนั้นแสดงให้เห็นว่าผู้ร่วมตลาดคนอื่นจะใช้ข้อมูลที่แตกต่างกันหรือมีบางสิ่งบางอย่างเฉพาะของกิจการที่ผู้ร่วมตลาดคนอื่นไม่มี กิจการไม่จำเป็นต้องดำเนินการในการใช้ความพยายามทุกวิถีทางเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด อย่างไรก็ตาม กิจการต้องพิจารณาข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาดซึ่งมีอยู่อย่างสมเหตุสมผล ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ซึ่งมีการพัฒนาในลักษณะข้างต้นถือได้ว่าเป็นข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ายุติธรรม)
- อย่างไรก็ตาม ในช่วงสถานการณ์ COVID-19 สมมติเหตุการณ์เป็น 2 เหตุการณ์

- 1) เหตุการณ์ที่ 1 กิจการคาดว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 (วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน) ได้มูลค่าเท่ากับ 600,000 บาท ซึ่งสถานการณ์ COVID-19 เป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนทำให้มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวไม่สะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท ก จำกัด โดยทำให้การพยากรณ์ผลการดำเนินงานในอนาคตที่นำมาประเมินมูลค่ายุติธรรมมีความผันผวน
 - 2) เหตุการณ์ที่ 2 กิจการคาดว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 (วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน) ได้มูลค่าเท่ากับ 0 บาท เนื่องจากบริษัท ก จำกัด ได้ปิดกิจการและอยู่ระหว่างการชำระบัญชี
- การรับรู้รายการมูลค่ายุติธรรมตามแนวปฏิบัติฉบับนี้ ซึ่งกิจการเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 แสดงได้ดังนี้

	วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563	
		เหตุการณ์ที่ 1 กิจการเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นตัวแทน*	เหตุการณ์ที่ 2 กิจการไม่สามารถเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรม โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นตัวแทน
ราคาทุน	1,200,000	1,200,000	1,200,000
ค่าเพื่อผลขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม	(200,000)	(200,000)	(1,200,000)
มูลค่ายุติธรรม	1,000,000	1,000,000	-

* ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ กิจการสามารถเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563

การบันทึกบัญชีการปรับมูลค่าเงินลงทุน แสดงได้ดังนี้

เหตุการณ์ที่ 1 สถานการณ์ COVID-19 เป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอน

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการต้องบันทึกมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ของเงินลงทุนใน บริษัท ก จำกัด โดยกิจการเลือกปรับผลกระทบสะสมจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เป็นครั้งแรก โดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ กิจการสามารถเลือกวิธีปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 มาใช้เป็นครั้งแรก ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

เดบิต กำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 (B/S) 200,000

เครดิต เงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด (B/S) 200,000

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 กิจการเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นตัวแทน ดังนั้น มูลค่าของเงินลงทุนจึงไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลง

เหตุการณ์ที่ 2 เหตุการณ์การปิดกิจการของบริษัท ก จำกัด มีความแน่นอน

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการต้องบันทึกมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ของเงินลงทุนใน บริษัท ก จำกัด โดยกิจการเลือกปรับผลกระทบสะสมจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เป็นครั้งแรก โดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ กิจการสามารถเลือกวิธีปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 มาใช้เป็นครั้งแรก ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

เดบิต	กำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 (B/S)	200,000	
	เครดิต	เงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด (B/S)	200,000

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 แม้ว่าการปิดกิจการของบริษัท ก จำกัด จะเกิดขึ้นในช่วงสถานการณ์ COVID-19 แต่บริษัท ก จำกัด ได้มีการปิดกิจการแล้ว ดังนั้นเหตุการณ์ดังกล่าวจึงมีความแน่นอนต่อการปรับลดมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าว

เดบิต	ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน (P/L)	1,000,000	
	เครดิต	เงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด (B/S)	1,000,000

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดมากกว่า 1 บริษัท การวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทุกบริษัท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการเลือกวัดมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ตามมาตรฐานการผ่อนปรนชั่วคราวในแนวปฏิบัติฯ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทุกบริษัท และปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอทั้งปี

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดมากกว่า 1 บริษัท

- กิจการมีเงินลงทุนในหุ้นสามัญจำนวน 3 บริษัท โดยกิจการไม่ได้มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญและไม่ได้มีอำนาจควบคุมทั้ง 3 บริษัท ทั้งนี้ กิจการจัดประเภทรายการเงินลงทุนในทั้ง 3 บริษัทเป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
 - 1) บริษัท ก จำกัด มีราคาทุน 1,000,000 บาท
 - 2) บริษัท ข จำกัด มีราคาทุน 2,000,000 บาท
 - 3) บริษัท ค จำกัด มีราคาทุน 3,000,000 บาท
- ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการวัดมูลค่าของเงินลงทุนทั้ง 3 บริษัท ตามหลักการใน TFRS 13 ดังนี้
 - 1) บริษัท ก จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม 1,200,000 บาท
 - 2) บริษัท ข จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม 2,400,000 บาท
 - 3) บริษัท ค จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม 3,600,000 บาท

- อย่างไรก็ตาม ในช่วงสถานการณ์ COVID-19 สมมติเหตุการณ์ว่าสถานการณ์ COVID-19 เป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนทำให้มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวไม่สะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัททั้ง 3 บริษัทโดยทำให้การพยากรณ์ผลการดำเนินงานในอนาคตที่นำมาประเมินมูลค่ายุติธรรมมีความผันผวน ซึ่งกิจการคาดว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 ของทั้ง 3 บริษัท ดังนี้
 - 1) บริษัท ก จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม 600,000 บาท
 - 2) บริษัท ข จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม 1,000,00 บาท
 - 3) บริษัท ค จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม 4,000,000 บาท
- การรับรู้รายการมูลค่ายุติธรรมตามแนวปฏิบัติฉบับนี้ ซึ่งกิจการเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 แสดงได้ดังนี้

บริษัท	ราคาทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 2563	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563	
			กรณีที่ 1 กิจการเลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563*	กรณีที่ 2 กิจการไม่เลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563
บริษัท ก จำกัด	1,000,000	1,200,000	1,200,000	600,000
บริษัท ข จำกัด	2,000,000	2,400,000	2,400,000	1,000,000
บริษัท ค จำกัด	3,000,000	3,600,000	3,600,000	4,000,000

* ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ กิจการสามารถเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563

การบันทึกบัญชีการปรับมูลค่าเงินลงทุนแสดงได้ ดังนี้

กรณีที่ 1 กิจการเลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการต้องบันทึกมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ของเงินลงทุนใน บริษัท ก จำกัด บริษัท ข จำกัด และบริษัท ค จำกัด โดยกิจการเลือกปรับผลกระทบสะสมจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เป็นครั้งแรก โดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ กิจการสามารถเลือกวิธีปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 มาใช้เป็นครั้งแรก ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

เดบิต เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการตลาด (B/S) 1,200,000

เครดิต กำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 (B/S) 1,200,000

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 กิจการเลือกที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด บริษัท ข จำกัด และบริษัท ค จำกัด ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ดังนั้นมูลค่าของเงินลงทุนจึงไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้ หากกิจการเลือกที่จะวัดมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 แล้ว กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทุกบริษัท และปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอทั้งปีในช่วงสถานการณ์ COVID-19 ดังนั้นหากมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัท ก จำกัด บริษัท ข จำกัด และบริษัท ค จำกัด มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (วันที่ 30 มิถุนายน 2563 วันที่ 30 กันยายน 2563 และวันที่ 31 ธันวาคม 2563) ที่เกิดจากสถานการณ์ COVID-19 กิจการยังคงต้องวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 เช่นเดิม

กรณีที่ 2 กิจการไม่เลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการต้องบันทึกมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ของเงินลงทุนใน บริษัท ก จำกัด บริษัท ข จำกัด และบริษัท ค จำกัด โดยกิจการเลือกปรับผลกระทบสะสมจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เป็นครั้งแรก โดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ กิจการสามารถเลือกวิธีปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 มาใช้เป็นครั้งแรก ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

เดบิต	เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการตลาด (B/S)	1,200,000
	เครดิต กำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 (B/S)	1,200,000

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 กิจการไม่เลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563

เดบิต	ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน (P/L)	1,600,000
	เครดิต เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการตลาด (B/S)	1,600,000

ตัวอย่างที่ 3 การวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินประเภทตราสารหนี้

อ้างอิง

- ย่อหน้าที่ 2.3 ของแนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
เทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมต้องประยุกต์ใช้โดยสม่ำเสมอ อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่าจะมีความเหมาะสม ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลต่อการวัดมูลค่าซึ่งทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัวแทนที่ดีเท่าเดิมหรือดีกว่าเดิม หากมีสภาพตลาดที่เปลี่ยนแปลงไป	กิจการสามารถพิจารณาให้นำหนักของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ COVID-19 เป็นน้ำหนักที่น้อยในเทคนิคการประเมินมูลค่ายุติธรรม ในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามข้อมูลระดับ 2 หรือข้อมูลระดับ 3 สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินเฉพาะที่เป็นตราสารหนี้ ตามคำนิยามของตราสารหนี้ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับตราสารหนี้

- กิจการมีเงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ข จำกัด (มหาชน) ซึ่งมีระดับความน่าเชื่อถือ (credit rating) AAA และระยะเวลาครบกำหนด 3 ปี จำนวน 500 หน่วย ราคาหุ้น 20 บาทต่อหน่วย รวมเป็นจำนวนเงิน 10,000 บาท
- กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ทางการเงินดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
- มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ของหุ้นกู้ของบริษัท ข จำกัด (มหาชน) เท่ากับ 25 บาทต่อหน่วย ซึ่งประเมินโดยใช้ข้อมูลระดับ 2 หรือ ระดับ 3
- ก่อนจะมีสถานการณ์ COVID-19 มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ของบริษัท ข จำกัด (มหาชน) มีมูลค่าอยู่ที่ประมาณ 24 - 25 บาทต่อหน่วย ซึ่งประเมินโดยใช้ข้อมูลระดับ 2 หรือ ระดับ 3
- อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากเกิดสถานการณ์ COVID-19 ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ของบริษัท ข จำกัด (มหาชน) ลดลงเท่ากับ 15 บาทต่อหน่วย ซึ่งเป็นช่วงที่ตลาดตราสารหนี้ในประเทศได้รับผลกระทบจากข่าวสารเกี่ยวกับสถานการณ์ COVID-19 ทำให้ราคาของตราสารหนี้ลดลงจำนวนมาก
- ทั้งนี้ กิจการเลือกปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ โดยให้นำหนักของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ COVID-19 เป็นน้ำหนักที่น้อยในเทคนิคการประเมินมูลค่ายุติธรรม โดยใช้แบบจำลองการกำหนดราคาตราสารหนี้ตามข้อมูลระดับ 3 โดยมีราคาเท่ากับ 18 บาทต่อหน่วย เป็นจำนวนเงิน 9,000 บาท

- การรับรู้มูลค่ายุติธรรมของตราสารหนี้ตามแนวปฏิบัติฉบับนี้แสดงได้ดังนี้

วันที่	วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563*
		(ข้อมูลระดับ 3)*
		FV = 18 บาทต่อหน่วย
ราคาทุน (500x20)	10,000	10,000
ผลสะสมจากการวัดมูลค่าเงิน ลงทุน	2,500	(1,000)
มูลค่ายุติธรรม	12,500 (500x25)	9,000 (500*18)

* อาจพิจารณานำสถานการณ์ COVID-19 มาให้น้ำหนักในการประเมินมูลค่ายุติธรรมสำหรับข้อมูลระดับ 2 หรือ 3 ไม่มาก เนื่องจากเป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนสูง

การบันทึกบัญชีการปรับมูลค่าเงินลงทุน แสดงได้ดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการต้องบันทึกมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ของเงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ข จำกัด (มหาชน) โดยกิจการเลือกปรับผลกระทบสะสมจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เป็นครั้งแรก โดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ กิจการสามารถเลือกวิธีปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 มาใช้เป็นครั้งแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

เดบิต	ผลสะสมจากการวัดมูลค่าเงินลงทุน (B/S)	2,500
เครดิต	กำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 (B/S)	2,500

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 กิจการเลือกที่ให้น้ำหนักของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ COVID-19 เป็นน้ำหนักที่น้อยในเทคนิคการประเมินมูลค่ายุติธรรม

เดบิต	ผลขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุน (P/L)	3,500
เครดิต	ผลสะสมจากการวัดมูลค่าเงินลงทุน (B/S)	3,500

ตัวอย่างที่ 4 การวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน

อ้างอิง

- ย่อหน้าที่ 2.4 ของแนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
เทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมต้องประยุกต์ใช้โดยสม่ำเสมอ อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่าจะมีความเหมาะสม ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลต่อการวัดมูลค่าซึ่งทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดเท่าเดิมหรือดีกว่าเดิม หากมีสภาพตลาดที่เปลี่ยนแปลงไป	กิจการสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ภายใต้ COVID-19 มาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน เนื่องจากเป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนสูง

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการ มีดังนี้

- กิจการมีพื้นที่ห้างสรรพสินค้าให้เช่าราคาทุน 10,000,000 บาท และมีสัญญาให้เช่าพื้นที่ระยะยาว 5 ปี และมีรายได้ค่าเช่าคงที่ต่อปีเท่ากับ 1,000,000 บาท และมีรายได้ผันแปรที่อิงตามสัดส่วนรายได้จากการขายของผู้เช่าแต่ละรายในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้จากการขายของผู้เช่า
- กิจการเลือกวิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ซึ่งคำนวณจากวิธีรายได้ (Income Approach) เท่ากับ 13,000,000 บาท
- ก่อนจะมีสถานการณ์ COVID-19 กิจการยังคงสามารถเก็บเงินรายได้ค่าเช่าได้อย่างสม่ำเสมอ
- อย่างไรก็ตาม ภายหลังเกิดสถานการณ์ COVID-19 ซึ่งไม่เรียกเก็บรายได้ติดต่อกันเป็นเวลาหลายเดือน ทำให้มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม และหากให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรมขึ้นมาใหม่ ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 พื้นที่ห้างสรรพสินค้าของกิจการจะมีมูลค่ายุติธรรมคงเหลือ 9,000,000 บาท (วัดมูลค่าด้วยวิธีรายได้เช่นเดิม) โดยจำนวนเงินที่ลดลง (4,000,000 บาท) ประกอบด้วยสมมติฐานสองส่วนดังนี้
 - 1) สมมติฐานที่ 1 จำนวนเงินที่ลดลงเนื่องจากรายได้ในช่วง 1 ปีข้างหน้า จะเก็บได้เพียงครึ่งเดียวของรายได้ปกติ เนื่องจากกิจการยอมลดรายได้ค่าเช่าคงที่ให้ผู้เช่าจำนวนกึ่งหนึ่ง และมีคำสั่งปิดห้างสรรพสินค้าชั่วคราวเป็นเวลา 2 เดือน ทำให้มูลค่าของพื้นที่ห้างสรรพสินค้าลดลงจำนวน 3,000,000 บาท
 - 2) สมมติฐานที่ 2 มีความไม่แน่นอนที่จะเก็บเงินได้ของรายได้ค่าเช่าผันแปรหลังจากปีที่ 1 ถึงปีที่ 5 เนื่องจากยังไม่แน่นอนว่าสถานการณ์ COVID-19 ที่จะกระทบต่อการพยากรณ์รายได้ของผู้เช่าในอนาคตของกิจการจะหมดไปเมื่อไหร่ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณรายได้ค่าเช่าผันแปร ทำให้มูลค่าของพื้นที่ห้างสรรพสินค้าลดลงจำนวน 1,000,000 บาท

- สมมติฐานที่ 1 เป็นสมมติฐานที่เกิดขึ้นแน่นอน และเป็นสถานการณ์ที่เกิดขึ้นแล้ว โดยไม่ได้เกิดขึ้นจากความไม่แน่นอนของสถานการณ์ COVID-19 เนื่องจากกิจการยอมลดรายได้ค่าเช่าคงที่ให้ผู้เช่าจำนวนกึ่งหนึ่งและมีการปิดห้างสรรพสินค้าชั่วคราวเป็นเวลา 2 เดือน ดังนั้นสมมติฐานที่ 1 จะต้องนำมาใส่รวมในการวัดมูลค่ายุติธรรม ไม่ว่าจะเลือกใช้แนวปฏิบัติหรือมีก็ตาม
- สมมติฐานที่ 2 เป็นสมมติฐานที่เป็นความไม่แน่นอนจากสถานการณ์ COVID-19 ดังนั้น กิจการอาจเลือกไม่นำมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรม
- การรับรู้มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามแนวปฏิบัติฉบับนี้แสดงได้ ดังนี้

	วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563*	
		กรณีที่ 1 หากไม่เลือกใช้แนวปฏิบัติฉบับนี้ โดยกิจการนำสมมติฐานทั้ง 2 ข้อมาวัดมูลค่ายุติธรรม	กรณีที่ 2 หากเลือกใช้แนวปฏิบัติฉบับนี้ กิจการต้องนำสมมติฐานข้อที่ 1 มาวัดมูลค่ายุติธรรมเนื่องจากมีความแน่นอนในเหตุการณ์แล้ว
		FV = 9,000,000	FV = 10,000,000
ราคาทุน	10,000,000	10,000,000	10,000,000
ผลสะสมจากการวัดมูลค่า	3,000,000	(1,000,000)	-
มูลค่ายุติธรรม	13,000,000	9,000,000	10,000,000

* ภายใต้แนวปฏิบัติ ฉบับนี้ ไม่จำเป็นต้องใช้สมมติฐานที่เกิดจากความไม่แน่นอนของสถานการณ์ COVID-19 เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนสูงมากในการพิจารณา

การบันทึกบัญชีการปรับมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแสดงได้ดังนี้

กรณีที่ 1 ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 หากไม่เลือกใช้แนวปฏิบัติฉบับนี้ โดยกิจการนำสมมติฐานทั้ง 2 ข้อมาวัดมูลค่ายุติธรรม

เดบิต ผลขาดทุนจากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (P/L) 4,000,000

เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (B/S) 4,000,000

กรณีที่ 2 ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 หากเลือกใช้แนวปฏิบัติ ฉบับนี้ กิจการต้องนำสมมติฐานข้อที่ 1 มาวัดมูลค่ายุติธรรมเนื่องจากมีความแน่นอนในเหตุการณ์การปิดห้างสรรพสินค้าและลดรายได้ค่าเช่าคงที่ให้ผู้เช่าแล้ว

เดบิต ผลขาดทุนจากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (P/L) 3,000,000

เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (B/S) 3,000,000

ตัวอย่างที่ 5 การกลับริบายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

อ้างอิงถึง

- ย่อหน้าที่ 2.6 ของแนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
กิจการต้องนำเหตุการณ์ต่าง ๆ มาใช้ในการประเมินความเพียงพอของกำไรทางภาษีที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเพื่อที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	กิจการสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ภายใต้ COVID-19 มาใช้ในการพิจารณากำไรทางภาษีที่จะเกิดขึ้นในอนาคตที่จะนำมาใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (แต่กิจการยังต้องทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และต้องลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีลง เมื่อเห็นว่าไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเช่นเดิม)

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

- กิจการประกอบธุรกิจโรงแรม ซึ่งบันทึกบัญชีสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 จำนวน 4,000,000 บาท (คำนวณภาษีที่อัตราร้อยละ 20) ซึ่งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีดังกล่าวเกิดจากผลขาดทุนในทางภาษีในปี 2562 จำนวนเงิน 20 ล้านบาท ซึ่งจะสามารถใช้ได้ภายในปี 2567
- การคาดการณ์กำไรทางภาษีของกิจการมีดังนี้

ปี	2563	2564	2565	2566	2567	รวม (ล้านบาท)
ก่อนมีสถานการณ์ COVID-19	4	4	4	4	4	20
หลังมีสถานการณ์ COVID-19	0.5	0.5	0.5	2.5	2.5	6.5

- ก่อนจะมีสถานการณ์ COVID-19 กิจการคาดว่าจะมีกำไรทางภาษีในปี 2563-2567 รวม 20,000,000 บาท ซึ่งเพียงพอกับมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีจำนวน 4,000,000 บาท ($20,000,000 \times 20\%$)
- อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากเกิดสถานการณ์ COVID-19 ซึ่งทำให้กิจการคาดว่ากำไรจะลดลงจำนวนมากเนื่องจากกิจการต้องสูญเสียฐานลูกค้าทั้งในประเทศและต่างประเทศจำนวนมากจาก

เศรษฐกิจที่ชะลอตัวภายหลังสถานการณ์ COVID-19 ทำให้คาดการณ์ได้ว่าจะมีกำไรในอีก 3 ปีข้างหน้าลดลงเหลือปีละ 500,000 บาท และมีกำไรทั้งสิ้นในปี 2563-2567 จำนวนเงิน 6,500,000 บาท

- กิจการเลือกไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาใช้ในการพิจารณากำไรทางภาษีของกิจการ เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ยังมีความไม่แน่นอนอย่างมาก แต่ในช่วงเดือนมกราคม 2563 ถึงเดือนมิถุนายน 2563 เกิดเหตุการณ์ที่แน่นอนขึ้นว่ากิจการยังคงปิดโรงแรมของกิจการในช่วงสถานการณ์ COVID-19 และนักท่องเที่ยวยังมีความกังวลต่อสถานการณ์ดังกล่าว กิจการจึงไม่มีผลกำไรทางภาษีที่คาดการณ์ของกิจการในช่วง 6 เดือนแรกของปี 2563 ซึ่งเป็นสถานการณ์ที่แน่นอนว่ากิจการปิดดำเนินงานและความกังวลของนักท่องเที่ยวต่อสถานการณ์นั้น ดังนั้น การคาดการณ์กำไรก่อนภาษีของกิจการในปี 2563-2567 ยังคงเท่ากับ 18,000,000 บาท (20,000,000 บาท หัก 2,000,000 บาท ในช่วง 6 เดือนแรกของปี 2563 ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะมีกำไรทางภาษีไม่เพียงพอ
- อย่างไรก็ตาม กิจการยังคงต้องพิจารณาว่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้จำนวน 4,000,000 บาท ที่บันทึกไว้ จะได้นำมาใช้หรือไม่

	วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563	
		การประมาณการกำไร ในอนาคตรณที่ไม่มี เหตุการณ์ COVID-19*	การประมาณการ กำไรในอนาคต กรณีมีเหตุการณ์ COVID-19
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	4,000,000		
กำไรของบริษัทในอนาคตเพื่อ รองรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัด บัญชี	20,000,000 (4,000,000/20%)		
กำไรจากการประมาณการ 5 ปี		18,000,000	6,500,000
ภาษีเงินได้ที่สามารถใช้ได้ในอนาคต		3,600,000	1,300,000

* ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ ไม่จำเป็นต้องใช้สมมติฐานที่เกิดจากความไม่แน่นอนของสถานการณ์ COVID-19 เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนสูงมากในการพิจารณา

การบันทึกบัญชีการกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีแสดงได้ดังนี้

การประมาณการกำไรในอนาคตกรณีไม่มีเหตุการณ์ COVID-19

เดบิต ผลขาดทุนจากการกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (P/L) 400,000

เครดิต สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (B/S) 400,000

การประมาณการกำไรในอนาคตกรณีมีเหตุการณ์ COVID-19

เดบิต ผลขาดทุนจากการกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (P/L) 2,700,000

เครดิต สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (B/S) 2,700,000

ตัวอย่างที่ 6 การประเมินข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์

อ้างอิง

- ย่อหน้าที่ 2.7 และ 2.8 ของแนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
1. กิจการต้องนำเหตุการณ์ต่างๆ มาใช้ประกอบการพิจารณาว่าเป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าสินทรัพย์หรือไม่	1. กิจการสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาเป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่า เนื่องจาก เป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนสูง
2. กิจการต้องนำสถานการณ์ต่างๆ มาใช้ในการพยากรณ์ทางการเงินในอนาคตเพื่อทำการทดสอบการด้อยค่า	2. กิจการสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ COVID-19 ที่อาจจะกระทบต่อการพยากรณ์ทางการเงินในอนาคตมาใช้ประกอบการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม สินทรัพย์
2.1. ค่าความนิยม	ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือ
2.2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือ	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน
2.3. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน	ซึ่งจำเป็นต้องดำเนินการเป็นประจำทุกปี (อย่างน้อย 1 ครั้งต่อปี)

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

- กิจการเป็นบริษัทสายการบินและร้านอาหารแห่งหนึ่ง ซึ่งมีสินทรัพย์หลักมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 ประกอบด้วย
 - เครื่องบิน มูลค่าตามบัญชี เท่ากับ 100 ล้านบาท
 - ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจร้านอาหาร 8 สาขา มูลค่าตามบัญชี เท่ากับ 80 ล้านบาท
 - ค่าสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอด ซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี เท่ากับ 20 ล้านบาท

- ก่อนจะมีสถานการณ์ COVID-19 กิจการยังคงสามารถนำเครื่องบินมาใช้ในการหารายได้ได้ตามปกติ และมีกำไรจากการดำเนินงานมาอย่างต่อเนื่อง แต่ในส่วนของธุรกิจร้านอาหารของกิจการ เริ่มมีแนวโน้มผลขาดทุนจากการดำเนินงาน และมีการปิดสาขาไป 2 สาขา เนื่องจากมีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน และรายได้ลดลงอย่างต่อเนื่อง
- อย่างไรก็ตาม ภายหลังเกิดสถานการณ์ COVID-19 กิจการประสบเหตุการณ์ ดังนี้
 - 1) กิจการไม่สามารถนำเครื่องบินมาใช้ในการดำเนินงานได้อย่างเต็มที่ เนื่องจากมีการจำกัดการเดินทาง ขนส่ง และการขึ้นลงของเครื่องบินในแต่ละท่าอากาศยานของแต่ละประเทศ และสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจมีภาวะชะงักงัน โดยนักท่องเที่ยวไม่เดินทางในช่วงสถานการณ์ COVID-19 ซึ่งเป็นข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์เกิดการด้อยค่า
 - 2) ธุรกิจร้านอาหารของกิจการมีการปิดสาขาเป็นการชั่วคราวเพิ่มอีก 3 แห่ง
- ภายใต้อุบัติการณ์ดังกล่าว ถือว่ามีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของเครื่องบิน ซึ่งหากทดสอบการด้อยค่าจะมีผลขาดทุนจากการด้อยค่า (คำนวณตาม TAS36) จำนวน 20 ล้านบาท
- ภายใต้อุบัติการณ์ดังกล่าว ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจร้านอาหาร มีแนวโน้มที่จะขาดทุนจากการดำเนินงานก่อนเกิดสถานการณ์ COVID-19 โดยภายหลังเกิดสถานการณ์ COVID-19 มีการปิดสาขาเพิ่มอีก 3 สาขา รวมเป็น 5 สาขาที่ปิดแล้ว ซึ่งฝ่ายบริหารของกิจการได้คาดการณ์มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยม เท่ากับ 70 ล้านบาท โดยไม่นำเหตุการณ์ปิดสาขา 3 สาขามาพิจารณา เนื่องจากสถานการณ์ที่ปิดสาขาเพิ่ม 3 สาขาเป็นการปิดชั่วคราวยังมีความไม่แน่นอนที่เกิดจากสถานการณ์ COVID-19 แต่หากนำการปิดสาขาเพิ่ม 3 สาขามาพิจารณาเป็นปัจจัยต่อการพยากรณ์ทางการเงินในอนาคต กิจการสามารถคาดการณ์มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยม เท่ากับ 30 ล้านบาท
- ภายใต้อุบัติการณ์ดังกล่าว สิทธิในการนำเครื่องบินลงจอด จะไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่กิจการได้เท่าเดิม ในการคาดการณ์มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอดโดยไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาใช้ในการพิจารณาจะเท่ากับ 19 ล้านบาท เนื่องจากสถานการณ์ดังกล่าวมีความไม่แน่นอนว่าสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอดจะเกิดการด้อยค่า แต่หากพิจารณารวมสถานการณ์ดังกล่าว การคาดการณ์กระแสเงินสดก่อนภาษีซึ่งอ้างอิงจากงบประมาณทางการเงินของกิจการในปี 2563 ถึง 2567 จะลดลงกว่า 50% ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอด ลดลงเหลือ 10 ล้านบาท

- รายละเอียดของสินทรัพย์ และการทดสอบการด้อยค่าสินทรัพย์เป็นดังนี้

	การทดสอบการด้อยค่าตาม TAS36	มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563 *	
			กรณีที่ 1 ไม่เลือกใช้แนวปฏิบัติ โดยนำสถานการณ์ COVID-19 เป็นข้อบ่งชี้การด้อยค่าหรือนำมาพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	กรณีที่ 2 เลือกใช้แนวปฏิบัติ โดยไม่นำสถานการณ์ COVID-19 เป็นข้อบ่งชี้การด้อยค่าหรือไม่นำมาพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
			มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตาม TAS36	มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตาม TAS36
เครื่องบิน	เมื่อมีข้อบ่งชี้	100,000,000	80,000,000	ไม่ทดสอบการด้อยค่าเนื่องจากไม่ถึงเป็นข้อบ่งชี้
ค่าความนิยม	เป็นประจำทุกปี	80,000,000	30,000,000	70,000,000
สิทธิในการนำเครื่องบินลงจอด	เป็นประจำทุกปี	20,000,000	10,000,000	19,000,000

* ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ ไม่จำเป็นต้องใช้สมมติฐานที่เกิดจากความไม่แน่นอนของสถานการณ์ COVID-19 เนื่องจากยังมีความไม่แน่นอนสูงมากในการพิจารณาตามกรณีที่ 2

- ภายใต้แนวปฏิบัติฉบับนี้ กิจการสามารถเลือกที่จะประเมินการด้อยค่า ดังนี้
 - 1) สินทรัพย์ทั่วไปที่จะต้องทดสอบการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ สามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ดังกล่าวมาเป็นข้อบ่งชี้ได้ตามที่ระบุในกรณีที่ 2 ดังนั้น จึงไม่ต้องทดสอบการด้อยค่าของเครื่องบิน (หากไม่มีข้อบ่งชี้อื่นใดนอกเหนือจากสถานการณ์ COVID-19 ที่จะทำให้เกิดการทดสอบการด้อยค่า เช่น เครื่องบินที่มีอยู่เกิดความล้าสมัยในเทคโนโลยี หรือเครื่องบินที่มีอยู่เกิดชำรุดเสียหายทางกายภาพ หรือมีแผนที่จะยกเลิกการใช้งานเครื่องบิน เป็นต้น)
 - 2) สินทรัพย์เฉพาะ (ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน) ที่จะต้องทดสอบการด้อยค่าเป็นประจำทุกปี อาจไม่นำสถานการณ์ดังกล่าวมาเป็นส่วนหนึ่งในการพยากรณ์ทางการเงิน ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอดตามกรณีที่ 2 เท่ากับ 19 ล้านบาท และมีขาดทุนจากการด้อยค่า 1 ล้านบาท และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมเท่ากับ 70 ล้านบาท และมีขาดทุนจากการด้อยค่า 10 ล้านบาท

การบันทึกบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แสดงได้ ดังนี้

กรณีที่ 1 กรณีไม่เลือกใช้แนวปฏิบัติฯฉบับนี้

เดบิต	ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเครื่องบิน (P/L)	20,000,000
	เครดิต ผลสะสมจากการด้อยค่าเครื่องบิน (B/S)	20,000,000
เดบิต	ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม (P/L)	50,000,000
	เครดิต ผลสะสมจากการด้อยค่าของค่าความนิยม (B/S)	50,000,000
เดบิต	ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสิทธิในการลงจอด (P/L)	10,000,000
	เครดิต ผลสะสมจากการด้อยค่าสิทธิในการลงจอด (B/S)	10,000,000

กรณีที่ 2 กรณีเลือกใช้แนวปฏิบัติฯฉบับนี้

เดบิต	ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม (P/L)	10,000,000
	เครดิต ผลสะสมจากการด้อยค่าของค่าความนิยม (B/S)	10,000,000
เดบิต	ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสิทธิในการลงจอด (P/L)	1,000,000
	เครดิต ผลสะสมจากการด้อยค่าสิทธิในการลงจอด (B/S)	1,000,000

อย่างไรก็ตามหากให้ข้อมูลสมมติเพิ่มเติมว่า หากสถานการณ์การปิดสาขาอีก 3 สาขาเป็นการปิดถาวร สถานการณ์นั้นมีข้อบ่งชี้ที่แน่นอนว่าธุรกิจร้านอาหารจะเกิดการด้อยค่า การคาดการณ์กระแสเงินสดก่อนภาษี ซึ่งอ้างอิงจากงบประมาณทางการเงินของกิจการในปี 2563 ถึง 2567 จะลดลงกว่า 50% ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยม ลดลงเหลือ 30 ล้านบาท สถานการณ์ดังกล่าวนี้ไม่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ COVID-19 แต่เป็นสถานการณ์ที่แน่นอนแล้วว่าค่าความนิยมเกิดการด้อยค่า ดังนั้น แม้ว่ากิจการจะเลือกใช้แนวปฏิบัติหรือไม่ก็ตาม แต่หากกิจการมีสถานการณ์ที่มีความแน่นอนแล้ว กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าดังกล่าว ดังนี้

เดบิต	ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม (P/L)	50,000,000
	เครดิต ผลสะสมจากการด้อยค่าของค่าความนิยม (B/S)	50,000,000

หมายเหตุ : ไม่มีการบันทึกบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าเครื่องบิน เนื่องจากยังไม่มีข้อบ่งชี้ นอกเหนือจากสถานการณ์ COVID-19

ตัวอย่างที่ 7 การประมาณการหนี้สิน

อ้างอิง

- ย่อหน้าที่ 2.9 ของแนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
กิจการต้องนำสถานการณ์ต่างๆที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาเป็นเหตุการณ์ที่มีผลทำให้เกิดภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และรับรู้ประมาณการหนี้สินจากภาวะผูกพันดังกล่าว เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37	กิจการสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ภายใต้ COVID-19 มาพิจารณาเป็นเหตุการณ์ที่มีผลทำให้เกิดภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องการประมาณการหนี้สิน³

- กิจการรับจ้างก่อสร้างโครงการให้แก่ผู้ว่าจ้าง ต้องหยุดงานเนื่องจากมีสถานการณ์ COVID-19 ทำให้กิจการอาจมีความเสี่ยงต้องถูกเรียกค่าปรับ จำนวน 10 ล้านบาท จากกรณีที่ส่งงานล่าช้าเนื่องจากขณะนี้พันกำหนดเวลาส่งงานมาเป็นเวลา 1 เดือนแล้ว ทำให้กิจการขอเจรจากับผู้ว่าจ้าง
- จากการเจรจาเบื้องต้น สามารถสมมติเป็น 3 สถานการณ์ ดังนี้
 - 1) สถานการณ์ที่ 1 ผู้ว่าจ้างระบุว่าน่าจะต้องคิดค่าปรับจากกิจการ เนื่องจากความล่าช้าดังกล่าวเกิดขึ้นจากการวางแผนผิดพลาดของกิจการ มิใช่สถานการณ์ COVID-19 ใดๆก็ตามการเจรจายังไม่มีข้อยุติ แต่ตามสัญญาว่าจ้างต้องมีค่าปรับดังกล่าว และงานก่อสร้างที่ผ่านมา ผู้ว่าจ้างมีการคิดค่าปรับจากกิจการทุกครั้ง
 - 2) สถานการณ์ที่ 2 กิจการอยู่ระหว่างการเจรจากับผู้ว่าจ้าง โดยงานก่อสร้างได้ดำเนินการตามแผนที่กิจการกำหนดไว้ แต่การล่าช้าดังกล่าวเกิดจากกิจการไม่สามารถเข้าพื้นที่ก่อสร้างได้ เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 และมีการปิดพื้นที่ก่อสร้างดังกล่าวเพื่อป้องกันการแพร่เชื้อ COVID-19 โดยยังไม่แน่นอนว่าผลจากการเจรจาจะเป็นเช่นไร เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ยังมีความไม่แน่นอนว่าเหตุการณ์จะยาวนานเพียงใด และมีความไม่แน่นอนว่าผู้ว่าจ้างจะปรับกิจการหรือจะผ่อนปรนค่าปรับให้กิจการหรือไม่ แต่โอกาสที่จะถูกปรับยังคงมีอยู่

³ ประมาณการหนี้สินตาม TAS37 ต้องรับรู้ต่อเมื่อเข้าทุกข้อดังนี้

1. กิจการมีภาวะผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันดังกล่าว
3. สามารถประมาณจำนวนของภาวะผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

3) สถานการณ์ที่ 3 ผู้ว่าจ้างระบุว่า แม้ว่าความล่าช้าดังกล่าวจะเกิดจากสถานการณ์ COVID-19 แต่ก็จำเป็นจะต้องปรับ เนื่องจากผู้ว่าจ้างจะต้องถูกลูกค้าของผู้ว่าจ้างปรับเช่นกัน

- รายละเอียดของประมาณการหนี้สินจากค่าเสียหายจากการส่งมอบงานล่าช้าเป็นดังนี้ (สมมติว่าทุกกรณีสามารถประมาณจำนวนของค่าปรับได้อย่างน่าเชื่อถือที่จำนวนเงิน 10 ล้านบาท)

	ประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563		
	สถานการณ์ที่ 1	สถานการณ์ที่ 2	สถานการณ์ที่ 3
	มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะถูกปรับเนื่องจากมิได้ล่าช้าจาก COVID-19	เกิดจากสถานการณ์ COVID-19 แต่ผลการเจรจายังไม่แน่นอน	เกิดจากสถานการณ์ COVID-19 แต่คาดว่าจะต้องจ่าย
เกิดจากสถานการณ์ COVID-19	ไม่ใช่	ใช่	ใช่
ความน่าจะเป็นที่จะต้องจ่าย	โอกาสจ่ายมากกว่าไม่จ่าย	โอกาสจ่ายมากกว่าไม่จ่าย	จ่ายแน่นอน 100%
กรณีไม่เลือกใช้แนวปฏิบัติฯ			
เกิดภาวะผูกพันในปัจจุบันหรือไม่	เกิด	เกิด	เกิด
ถือเป็นประมาณการหนี้สินหรือเป็นหนี้สิน	เป็นประมาณการหนี้สิน	เป็นประมาณการหนี้สิน	เจ้าหนี้การค้า หรือ รายการค้างจ่าย
กรณีเลือกใช้แนวปฏิบัติฯ			
เกิดภาวะผูกพันในปัจจุบันหรือไม่	เกิด	เลือกที่จะไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาพิจารณาเป็นภาวะผูกพันในปัจจุบันเนื่องจากกิจการยังมีความไม่แน่นอนในเหตุการณ์*	เกิด
ถือเป็นประมาณการหนี้สินหรือเป็นหนี้สิน	เป็นประมาณการหนี้สิน	ไม่เป็นประมาณการหนี้สิน	เจ้าหนี้การค้า หรือ รายการค้างจ่าย

*ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ สามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ภายใต้ COVID-19 มาพิจารณาเป็นเหตุการณ์ที่มีผลทำให้เกิดภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

- การวิเคราะห์และการรับรู้รายการของทั้ง 3 สถานการณ์เป็นดังนี้

- 1) ภายใต้สถานการณ์ที่ 1 ไม่ว่าจะใช้ หรือไม่ใช้ทางเลือกตามแนวปฏิบัติฯ กิจการต้องบันทึกประมาณการหนี้สิน เนื่องจากเป็นไปตามหลักการรับรู้ประมาณการหนี้สินทั้งสามข้อ และมีได้เกิดจากสถานการณ์ COVID-19

การบันทึกบัญชี

เดบิต ผลขาดทุนจากการส่งมอบงานล่าช้า (P/L)	10,000,000
เครดิต ประมาณการหนี้สิน (B/S)	10,000,000

- 2) ภายใต้สถานการณ์ที่ 2

- หากไม่ใช้ทางเลือกตามแนวปฏิบัติฯ กิจการจะต้องบันทึกประมาณการหนี้สิน เนื่องจากเป็นไปตามหลักการรับรู้ประมาณการหนี้สินทั้งสามข้อแล้ว โดยการล่าช้าดังกล่าวเกิดเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันจากเหตุการณ์ในอดีต และโอกาสที่จะถูกปรับยังคงมีอยู่

การบันทึกบัญชี

เดบิต ผลขาดทุนจากการส่งมอบงานล่าช้า (P/L)	10,000,000
เครดิต ประมาณการหนี้สิน (B/S)	10,000,000

- หากใช้ทางเลือกตามแนวปฏิบัติ กิจการไม่ต้องบันทึกประมาณการหนี้สิน เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ไม่ถูกนำมาพิจารณาเป็นภาระผูกพันในปัจจุบัน จึงไม่เข้าเกณฑ์ของการรับรู้รายการ

- 3) ภายใต้สถานการณ์ที่ 3 ไม่ว่าจะใช้ หรือไม่ใช้ทางเลือกตามแนวปฏิบัติฯ กิจการต้องบันทึกเป็นหนี้สิน เนื่องจากแม้จะเกิดจากเหตุการณ์ COVID-19 แต่ผู้ว่าจ้างได้ยืนยันว่าต้องปรับเงินด้วยจำนวนที่แน่นอน และกิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งถือว่าเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สิน จึงต้องรับรู้หนี้สินจากการส่งมอบงานล่าช้า ทันที

การบันทึกบัญชี

เดบิต ผลขาดทุนจากการส่งมอบงานล่าช้า (P/L)	10,000,000
เครดิต หนี้สินจากการส่งมอบงานล่าช้า (B/S)	10,000,000

ทั้งนี้ หากกิจการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีได้ตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ทางเลือกดังกล่าว ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่กิจการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกระดับที่เกี่ยวข้อง และกิจการยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ยกขึ้นมานี้ในเรื่องอื่น ๆ ที่มีได้กล่าวถึงในแนวปฏิบัติดังกล่าวต่อไปโดยเคร่งครัด เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน



ตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจ
การรับรู้รายการทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า
กรณีการลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

อ้างอิงย่อหน้า 2.5 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ในกรณีที่กิจการในฐานะผู้เช่า (ผู้เช่า) ได้รับการลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ผู้เช่าสามารถเลือกที่จะไม่ต้องนำการลดค่าเช่าดังกล่าวมาถือเป็น การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า โดยเมื่อกิจการเลือกตามทางเลือกดังกล่าวแล้วกิจการต้องถือปฏิบัติกับทุกสัญญาที่ได้รับการลดค่าเช่า เมื่อผู้เช่าได้รับการยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรให้ทยอยปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดแต่ละงวดตามสัดส่วนที่ได้ส่วนลดตลอดช่วงเวลาที่ได้รับการลดค่าเช่าตามที่คำนวณไว้เดิมตามจำนวนงวดที่ได้รับการลดค่าเช่านั้นพร้อมทั้งกลับรายการค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ยังคงรับรู้ในแต่ละงวดตามสัดส่วนของค่าเช่าที่ลดลง และบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ให้ผู้เช่าปรับลดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า โดยไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าทั้งหมดใหม่ โดยข้อกำหนดนี้จำกัดเฉพาะด้านผู้เช่าเท่านั้น ทั้งนี้ กิจการทั้ง ด้านผู้เช่า และด้านผู้ให้เช่ายังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ในเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้อง

อ้างอิงคำนิยาม “การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” ที่ได้ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หมายถึง การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาเช่าหรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า

การรับรู้รายการทางด้านผู้เช่า (ตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2)

ตัวอย่างที่ 1 กรณีผู้เช่าได้รับการลดค่าเช่าที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าทั้งจำนวนในช่วงเวลาหนึ่ง เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ข้อมูลต่อไปนี้แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร

- 1) ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าอาคารที่บอกเลิกไม่ได้เป็นระยะเวลา 2 ปี สัญญาเช่าเริ่มมีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ 1 มกราคม 2563
- 2) ข้อกำหนดตามสัญญาระบุว่า ผู้เช่าจะจ่ายค่าเช่า 24 งวดๆ ละ 3,000 บาท ณ วันสิ้นเดือน เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2563 เป็นต้นไป
- 3) อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็น 3% ต่อปี

- 4) ณ วันที่ 1 มีนาคม 2563 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่า โดยจะไม่เรียกเก็บค่าเช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 จนกว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลาย และเมื่อสถานการณ์ดังกล่าวคลี่คลาย ผู้เช่าจะต้องจ่ายค่าเช่างวดที่เหลือตามอัตราเดิมงวดละ 3,000 บาท การลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นผลจากการช่วยเหลือผู้เช่าที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 โดยผู้ให้เช่ามิได้มีเจตนาจะลดค่าเช่าให้ในสถานการณ์ปกติ และการลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในเงื่อนไขและข้อตกลงเดิมตามสัญญาเช่าหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- 5) ณ วันที่ 1 สิงหาคม 2563 สถานการณ์ COVID-19 ได้คลี่คลายลง ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าให้จ่ายค่าเช่า 17 งวดที่เหลือตามอัตราเดิมงวดละ 3,000 บาท
- 6) ผู้เช่าสามารถชำระค่าเช่าแต่ละงวดได้ตรงตามกำหนด
- 7) ผู้เช่าคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

วตป.	ค่าเช่ารายเดือน	ดอกเบี้ยจ่าย**	ชำระคืนเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				69,798**
31/1/2563	3,000	174	2,826	66,972
29/2/2563	3,000	168	2,832	64,140
31/3/2563	3,000	160	2,840	61,300
30/4/2563	3,000	153	2,847	58,453
31/5/2563	3,000	147	2,853	55,600
30/6/2563	3,000	139	2,861	52,739
31/7/2563	3,000	131	2,869	49,870
31/8/2563	3,000	125	2,875	46,995
30/9/2563	3,000	117	2,883	44,112
.....
31/12/2564	3,000	7	2,993	0
	72,000	2,202	69,798	

* ดอกเบี้ยจ่ายคำนวณจาก อัตราดอกเบี้ยต่อเดือน (3%/12) x เงินต้นคงเหลือ

** มูลค่าปัจจุบันของเงินต้นคงเหลือคำนวณจาก $PV(i=3\%/12, n=24, pmt=3,000)$ อ้างอิงย่อหน้าที่ 26 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

จากข้อมูลที่ให้มาข้างต้น การลดค่าเช่าดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า ทั้งนี้เมื่อได้คำนึงถึงผลกระทบโดยรวมของการเปลี่ยนแปลงในจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า นอกจากนี้การลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติตามย่อหน้า 2.5 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชีเรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์

การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) โดยไม่นำการลดค่าเช่าดังกล่าวมาถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว การบันทึกรายการทางบัญชีทางด้านผู้เช่าเป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารและเจ้าหน้าที่ตามสัญญาเช่า
บันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารและเจ้าหน้าที่ตามสัญญาเช่า

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	69,798	
ดอกเบียจ่ายรอดตัดบัญชี	2,202	
เครดิต เจ้าหน้าที่ตามสัญญาเช่า		72,000

ณ วันสิ้นเดือนมกราคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้เช่ารับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้
สินทรัพย์และดอกเบียจากหนี้สินตามสัญญาเช่า

บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,908	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคาร		
ตามสัญญาเช่า		2,908

บันทึกดอกเบียจ่าย (ตามจำนวนเงินที่ปรากฏในตาราง)

เดบิต ดอกเบียจ่าย	xxx	
เครดิต ดอกเบียจ่ายรอดตัดบัญชี		xxx

ณ วันสิ้นเดือนมกราคม กุมภาพันธ์ สิงหาคมจนถึงสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้เช่าบันทึกการจ่ายค่าเช่า

เดบิต เจ้าหน้าที่ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

ณ วันสิ้นเดือนมีนาคมจนถึงสิ้นเดือนกรกฎาคม 2563 ผู้เช่าได้รับยกเว้นค่าเช่าจากสถานการณ์ COVID-19 บันทึกปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดในแต่ละเดือนตามที่คำนวณไว้เดิม พร้อมทั้งกลับรายการค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบียจากหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ยังคงรับรู้ในแต่ละเดือนและบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน

	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	กรกฎาคม
ผลต่างจากการลดค่าเช่า	68	61	55	47	39
ดอกเบียจ่าย	160	153	147	139	131

บันทึกการได้รับยกเว้นค่าเช่าและผลต่างจากการลดค่าเช่า

เดบิต เจ้าหน้าที่ตามสัญญาเช่า	3,000	
ผลต่างจากการลดค่าเช่า	xxx	
เครดิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,908
ดอกเบียจ่าย		xxx

ตัวอย่างที่ 2 กรณีผู้เช่าได้รับการลดค่าเช่าที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นบางส่วนในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 1 เปลี่ยนสถานการณ์ข้อ (4) เป็น ณ วันที่ 1 มีนาคม 2563 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าโดยลดค่าเช่าลงเหลืองวดละ 1,000 บาท เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 จนกว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลาย การลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นผลจากการช่วยเหลือผู้เช่าที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 โดยผู้ให้เช่ามิได้มีเจตนาจะลดให้ในสถานการณ์ปกติ และการลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในเงื่อนไขและข้อตกลงเดิมตามสัญญาเช่า หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

จากข้อมูลที่ให้มาข้างต้น การลดค่าเช่าดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.5 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) โดยไม่นำการลดค่าเช่าดังกล่าวมาถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว การบันทึกรายการทางบัญชีทางด้านผู้เช่าเฉพาะช่วงสถานการณ์การระบาดของโรคติดเชื้อไวรัส COVID-19 เป็นดังนี้

ณ วันสิ้นเดือนมีนาคมจนถึงสิ้นเดือนกรกฎาคม ผู้เช่าได้รับการลดค่าเช่าจากสถานการณ์การระบาดของ COVID-19 บันทึกการจ่ายค่าเช่า ปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดในแต่ละเดือนตามที่คำนวณไว้เดิม พร้อมทั้งกลับรายการค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่ยังคงรับรู้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนของค่าเช่าที่ลดลง และบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน

	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	กรกฎาคม
ผลต่างจากการลดค่าเช่า	46	41	37	32	26
ดอกเบี้ยจ่าย	107 (2/3x160)	102 (2/3x153)	98 (2/3x147)	93 (2/3x139)	87 (2/3x131)

บันทึกการจ่ายค่าเช่าและผลต่างจากการลดค่าเช่า

เดบิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
	ผลต่างจากการลดค่าเช่า	xxx	
เครดิต	เงินสด		1,000
	ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า (2/3x2,908)		1,939
	ดอกเบี้ยจ่าย (2/3 x ดอกเบี้ยจ่าย)		xxx

หมายเหตุ

- อ้างอิงย่อหน้า 2.5 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)
- อ้างอิงคำนิยามของการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า คำนิยาม “การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” ที่ได้รับไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หมายถึง การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาเช่าหรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า

การรับรู้รายการทางด้านผู้ให้เช่า (ตัวอย่างที่ 3 ตัวอย่างที่ 4 และภาคผนวก)

ตัวอย่างที่ 3 กรณีผู้ให้เช่าลดค่าเช่าที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าทั้งจำนวนในช่วงเวลาหนึ่ง เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 1 ข้อมูลเพิ่มเติมต่อไปนี้แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร

- 1) ผู้ให้เช่าสามารถเรียกเก็บค่าเช่าแต่ละงวดได้ตรงตามกำหนด
- 2) ผู้ให้เช่าคาดว่าสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัส COVID-19 จะคลี่คลายต้นเดือนสิงหาคม
- 3) ผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 4) ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

จากข้อมูลที่ให้มาข้างต้น การลดค่าเช่าดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า ทั้งนี้เมื่อได้คำนึงถึงผลกระทบโดยรวมของการเปลี่ยนแปลงในจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ การลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจึงต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าโดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเริ่มมีผลใช้บังคับ การคำนวณรายได้ค่าเช่าใหม่ที่จะรับรู้สำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่า เป็นดังนี้

$$\begin{aligned}\text{รายได้ค่าเช่าใหม่} &= \{(5 \text{ งวดๆ ละ } 0 \text{ บาท}) + (17 \text{ งวดๆ ละ } 3,000 \text{ บาท})\} / 22 \text{ เดือน} \\ &= 2,318 \text{ บาท}\end{aligned}$$

การบันทึกรายการทางบัญชีทางด้านผู้ให้เช่าเป็นดังนี้

ณ วันสิ้นเดือนมกราคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือนมีนาคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกรกฎาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต รายได้ค่าเช่าค้างรับ	2,318	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,318

ณ วันสิ้นเดือนสิงหาคม 2563 จนถึง ณ วันสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,318
รายได้ค่าเช่าค้างรับ		682

**ตัวอย่างที่ 4 กรณีผู้ให้เช่าลดค่าเช่าที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นบางส่วนในช่วงเวลาหนึ่ง
เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19**

ใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 2 ข้อมูลเพิ่มเติมต่อไปนี้แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร

- 1) ผู้ให้เช่าสามารถเรียกเก็บค่าเช่าแต่ละงวดได้ตรงตามกำหนด
- 2) ผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 3) ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

จากข้อมูลที่ให้มาข้างต้น การลดค่าเช่าดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจึงต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าโดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผลใช้บังคับ การคำนวณรายได้ค่าเช่าใหม่ที่จะรับรู้สำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่าเป็นดังนี้

$$\begin{aligned}\text{รายได้ค่าเช่าใหม่} &= \{(5 \text{ งวด} \times 1,000 \text{ บาท}) + (17 \text{ งวด} \times 3,000 \text{ บาท})\} / 22 \text{ เดือน} \\ &= 2,545 \text{ บาท}\end{aligned}$$

การบันทึกรายการทางบัญชีทางด้านผู้ให้เช่าเป็นดังนี้

ณ วันสิ้นเดือนมกราคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือนมีนาคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกรกฎาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	1,000	
รายได้ค่าเช่าค้างรับ	1,545	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,545

ณ วันสิ้นเดือนสิงหาคม 2563 จนถึง ณ วันสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า
บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,545
รายได้ค่าเช่าค้างรับ		455

หมายเหตุ

- อ้างอิงย่อหน้าที่ 81 และ 87 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
ย่อหน้าที่ 81 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็น
รายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือวิธีอื่นที่เป็นระบบ ผู้ให้เช่าต้องใช้วิธีอื่นที่เป็นระบบก็ต่อเมื่อวิธีนั้นสะท้อน
ถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิงที่ดีกว่า
ย่อหน้าที่ 87 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าดำเนินงานโดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่
นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล โดยให้พิจารณาจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายที่
เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเดิมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าใหม่

ภาคผนวก

หากการลดค่าเช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า ทั้งนี้เมื่อได้คำนึงถึงผลกระทบโดยรวมของการเปลี่ยนแปลงในจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ การลดค่าเช่าดังกล่าวพิจารณาว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า ซึ่งเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่ากำหนดให้ผู้ให้เช่าต้องลดค่าเช่าให้ผู้เช่าในสถานการณ์ไม่ปกติ เช่น สถานการณ์ที่รัฐบาลมีคำสั่งปิดสถานที่เสี่ยงซึ่งรวมถึงสถานที่ประกอบการของผู้ให้เช่า ทำให้ผู้เช่าไม่สามารถประกอบการได้ตามปกติ การลดค่าเช่าดังกล่าวจะไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจึงรับรู้ผลกระทบของการลดค่าเช่าดังกล่าวโดยการรับรู้รายได้ค่าเช่าด้วยยอดหลังหักส่วนลดค่าเช่า

หากใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 1 การบันทึกรายการทางบัญชีทางด้านผู้ให้เช่า เป็นดังนี้

ณ วันสิ้นเดือนมกราคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า
บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือนมีนาคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกรกฎาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า
บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต ส่วนลดจ่าย - รายได้ค่าเช่า	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือนสิงหาคม 2563 จนถึง ณ วันสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า
บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

หากใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 2 การบันทึกรายการทางบัญชีทางด้านผู้ให้เช่า เป็นดังนี้

ณ วันสิ้นเดือนมกราคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า
บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือนมีนาคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนกรกฎาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	1,000	
ส่วนลดจ่าย - รายได้ค่าเช่า	2,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือนสิงหาคม 2563 จนถึง ณ วันสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000
