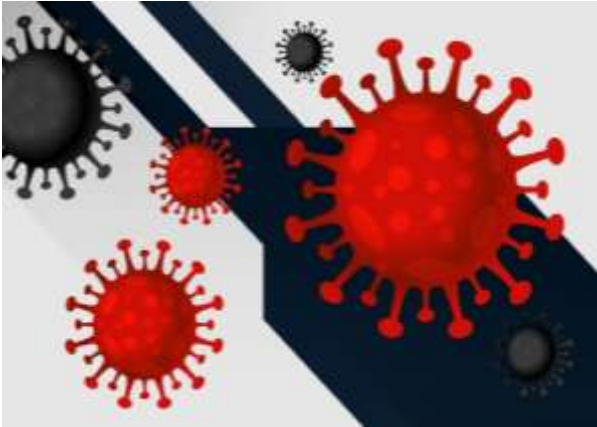


# การใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในปี 2564 กับผลกระทบจาก COVID-19



ด้วยแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว สำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) เป็นมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวในช่วงสถานการณ์ COVID-19 เท่านั้น ที่ช่วงเวลา ณ ขณะนั้น สถานการณ์ดังกล่าวมีความไม่แน่นอนในระดับสูงมาก ซึ่งอาจส่งผลให้ฝ่ายบริหารของกิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมาก และไม่สามารถระบุหรือคาดการณ์ผลกระทบที่อาจมีต่อบการเงินของกิจการได้ในขณะนั้น แต่ปัจจุบันแม้ว่าสถานการณ์ COVID-19 จะยังมีความไม่แน่นอน

ต่อเศรษฐกิจ และการดำเนินธุรกิจ แต่สถานการณ์ COVID-19 เริ่มผ่อนคลาย และธุรกิจต่าง ๆ ทั้งในประเทศและทั่วโลกเริ่มเปลี่ยนกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินอยู่บนพื้นฐานของหลักการ (Principle-based) ซึ่งสามารถครอบคลุมสถานการณ์ความไม่แน่นอนต่าง ๆ ได้ โดยแต่ละกิจการต้องนำหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกฉบับ ซึ่งรวมถึงกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินมาใช้ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของกิจการนั้น ๆ ดังนั้นการรายงานทางการเงินหลังจากมาตรการผ่อนปรนสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ด้วยข้อมูลที่สมเหตุสมผล สนับสนุนได้ โปร่งใส และสอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจและสภาพแวดล้อม ณ วันที่รายงานตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้ในขณะนั้น จะให้ข้อมูลต่อผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการซึ่งจะช่วยพยากรณ์กระแสเงินสดในอนาคตของกิจการได้

ทั้งนี้ เมื่อเดือนตุลาคม 2563 ที่ผ่านมา ทาง IFRS ได้มีการเผยแพร่บทความเรื่อง “การใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินในปี 2563 กับผลกระทบจาก COVID-19” (“Applying IFRS Standards in 2020 – impact of covid-19”) โดยบทความดังกล่าวมีหลายประเด็นที่น่าสนใจ และน่าจะเป็นสิ่งที่หลายๆ คนมีความสงสัยว่าด้วยสถานการณ์ COVID-19 ณ ปัจจุบันนั้น การใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินต่างๆ จะมีผลกระทบอย่างไรบ้าง รวมถึงในบทความดังกล่าวยังมีการแสดงความคิดเห็นจากผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ ในหลากหลายมุมมอง เช่น ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชี นักลงทุน (หรือผู้ใช้งบการเงิน) และหน่วยงานกำกับ เป็นต้น ทางคณะกรรมการจึงขอหยิบยกประเด็นต่างๆ ที่น่าสนใจมาเล่าให้กับผู้อ่านได้อ่านกันครับ

## บทนำ

บทความดังกล่าวเป็นการดึงเอามุมมองที่ได้จากการเสวนาในหัวข้อ “Applying IFRS Standards in 2020 – impact of covid-19” จากงานประชุมองค์การกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั่วโลก (World Standard-Setter Meeting) “IFRS Virtual Conference 2020” เมื่อเดือนกันยายนที่ผ่านมา

การเสวนาในหัวข้อข้างต้น มุ่งความคิดไปที่ว่า

- เรื่องใดบ้างที่กิจการจำเป็นต้องพิจารณาในการพัฒนาข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินในช่วงเวลาที่มีความไม่แน่นอนเพิ่มสูงขึ้น
- ข้อมูลใดบ้างที่ควรเปิดเผยเกี่ยวกับข้อสมมติที่กิจการใช้

## หลักการที่ต้องนำมาพิจารณาในการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาใช้

ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังว่า กิจการจะใช้ข้อสมมติสำหรับ การประมาณการในการจัดทำ งบการเงินที่สอดคล้องกันกับ สิ่งที่ผู้บริหารคาดการณ์ไว้ เกี่ยวกับผลการดำเนินงาน ทางธุรกิจและสภาพแวดล้อม ในการดำเนินงาน ณ วันที่ รายงาน	ข้อสมมติข้างต้นต้อง พัฒนาด้วยความ สมเหตุสมผลและ ด้วยข้อมูลสนับสนุน ที่มีอยู่กับผู้บริหาร ของกิจการ	ผู้ใช้งบการเงิน คาดหวังถึงความ โปร่งใสของข้อสมมติ ที่ใช้หลัก กิจการต้อง ให้ข้อมูลที่ไม่มีอคติ และมีความชัดเจน เกี่ยวกับข้อสมมติหลัก
--	---	---

ข้อมูลที่รายงานนั้นจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงขอบเขตของผลลัพธ์ทางการเงินที่จะสามารถช่วยในการพยากรณ์เกี่ยวกับอนาคตของกิจการได้





## การจัดทำประมาณการท่ามกลางความไม่แน่นอนรวมกับความคาดหวังที่เปลี่ยนแปลง

ในบทความดังกล่าวได้มีสรุปคำถามเกี่ยวกับการจัดทำ การตรวจสอบ และการวิเคราะห์ ประมาณการต่าง ๆ ในงบการเงินในช่วงเวลาที่มีความไม่แน่นอนเพิ่มสูงขึ้น

**เรื่องที่ 1** อนาคตที่ไม่แน่นอนมีความหมายอย่างไรต่อการจัดทำประมาณการในงบการเงิน

ด้วยสภาพแวดล้อมที่ไม่แน่นอนส่งผลให้การประมาณการหลายๆ รายการในงบการเงินมีความท้าทาย เกิดขึ้น เนื่องจากผู้บริหารต้องจัดทำพยากรณ์ ของกระแสเงินสดในอนาคต (Projection of future cash flows) เพื่อนำไปใช้สำหรับ

- การทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน
- การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน
- การประเมินเรื่องการจัดทำงบการเงินด้วยเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ และ
- การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงิน

**เรื่องที่ 2** ความท้าทายบางประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความคาดหวังที่เปลี่ยนแปลงบ่อยอย่างไร

ความไม่แน่นอนในระดับสูงของสภาพแวดล้อม การดำเนินงานจะส่งผลให้ความคาดหวังของผู้บริหารเกี่ยวกับอนาคตมีการเปลี่ยนแปลงบ่อย การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอก (เช่น การเปิด/ปิดประเทศ หรือการผ่อนคลายมาตรการต่าง ๆ) มักเป็นตัวกระตุ้นต่อแผนการดำเนินงานของผู้บริหารที่จะต้องปรับให้ทัน รวมถึงความคาดหวังที่เปลี่ยนแปลงบ่อยมักจะสร้างความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการที่จะรู้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันของกิจการ จากการเสวนา ได้มีผู้ให้ความเห็นว่า “การเพิ่มขึ้นของความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลของการหยุดการประมาณการจำนวนเงิน ไว้ที่ช่วงเวลาก่อนที่จะเกิด COVID-19 อย่างไรก็ตาม ในสภาพแวดล้อมที่มีความยากนี้การประมาณก็ยังคงต้องปรับให้เป็นปัจจุบันอยู่”



## ข้อสมมติลักษณะใดบ้างที่กิจการต้องนำมาใช้ในช่วงเวลาที่มีความไม่แน่นอนเพิ่มสูงขึ้น



## การให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเพิ่มความเข้มงวดในการเปิดเผยข้อสมมติและประมาณการด้วยความโปร่งใส กิจการต้องให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ การเปลี่ยนแปลงข้อสมมติหลักและผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดก่อน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ “การใช้ดุลยพินิจที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินที่รับรู้” และ “ข้อสมมติและแหล่งที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ซึ่งมีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญที่จะส่งผลให้มีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าในปีบัญชีถัดไป”

ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังที่จะให้กิจการเปิดเผยข้อมูลไม่ใช่เพียงแต่ข้อสมมติทั่วไป (ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติเศรษฐกิจมหภาคเกี่ยวกับ GDP growth และอัตราการว่างงาน) และการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติดังกล่าวจากปีก่อนเพียงเท่านั้น แต่ผู้ใช้คาดหวังที่จะรู้ถึง “ผลกระทบเฉพาะของกิจการของข้อสมมติเหล่านั้นด้วย” เพราะผู้ใช้งบการเงินพยายามที่จะเข้าใจว่าข้อสมมติที่ผู้บริหารนำมาพิจารณาที่เป็นไปได้อย่างมีเหตุมีผลอื่นนั้นมีอะไรบ้าง และผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นต่องบการเงินมีอะไรบ้างในกรณีที่ใช้ข้อสมมติทางเลือกนั้น ข้อมูลเหล่านี้จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงการใช้อดุลยพินิจที่เกี่ยวข้อง และทำการประเมินด้วยตนเองถึงผลลัพธ์ในอนาคตเพื่อทำการเปรียบเทียบที่ดีขึ้นระหว่างกิจการ

**ข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่กิจการต้องพิจารณาสำหรับการเปิดเผยในงบการเงินความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่ต้องการให้รวมในการเปิดเผย (หากเกี่ยวข้อง)**

- ข้อสมมติหลักที่ใช้
- การเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติจากรอบระยะเวลารายงานก่อนหน้า
- ผลกระทบที่เป็นจำนวนเงินจากการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติจากรอบระยะเวลารายงานก่อนหน้า
- การใช้ดุลยพินิจ (ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติอื่นที่ผู้บริหารพิจารณา และเหตุผลของการไม่เลือกใช้ข้อสมมติดังกล่าว) และ
- ความอ่อนไหวที่เกิดขึ้นจากข้อสมมติหลัก

**เคล็ดลับสำคัญในการรายงานในช่วงเวลาที่มีความไม่แน่นอนเพิ่มสูงขึ้น**

ความชัดเจน	ความโปร่งใส	บริบท
<ul style="list-style-type: none"> <li>• บอกเล่าเรื่องราวตามที่เป็นอย่างอยู่</li> <li>• เน้นถึงสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากปีก่อน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สอดคล้องกับเกณฑ์ที่ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจ</li> <li>• เน้นในภาพใหญ่และในระยะสั้นยังมีข้อบ่งชี้หรือไม่</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ข้อสมมติที่ใช้มีอะไรบ้าง</li> <li>• ระดับของความไม่แน่นอนในข้อสมมติ</li> <li>• ปรับข้อมูลที่เป็นปัจจุบันมากที่สุด</li> </ul>

**บทสรุป**





บทความดังกล่าวสรุปว่าเป็นการยากมากที่จะคาดการณ์ได้ว่าสถานการณ์ COVID-19 ที่มีผลต่อเศรษฐกิจจะจบลงเมื่อใด และจนกว่าจะถึงตอนนั้น กิจการก็ต้องดำเนินงานในสภาพแวดล้อมที่ไม่แน่นอนต่อไป ความไม่แน่นอนที่ยังไม่จบสิ้นนี้ยิ่งทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีความจำเป็นที่จะต้องชัดเจน โปร่งใส และสอดคล้องกับบริบทมากยิ่งขึ้น ข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นสิ่งจำเป็น การให้ข้อมูลที่ชัดเจนท่ามกลางเงื่อนไขความไม่แน่นอนไม่เพียงเป็นสิ่งจำเป็นแต่ยังมีคุณค่าด้วย นอกจากนี้ ความไม่แน่นอนไม่ได้ระบับความจำเป็นที่ต้องจัดทำและปรับปรุงประมาณการให้เป็นปัจจุบัน



57% ของผู้เข้าร่วมประชุมงาน World Standards-Setter Meeting เห็นด้วยกับข้อความเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลจากผลกระทบของ COVID-19 ที่ว่า “ข้อกำหนดของการเปิดเผยข้อมูลที่มีอยู่นี้ไม่จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงไป แต่การนำข้อกำหนดของการเปิดเผยข้อมูลไปใช้ให้ดีขึ้นต่างหากที่เป็นสิ่งจำเป็น (โดยผู้จัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชี และหน่วยงานบังคับใช้ (enforcer))

ท่านสามารถเข้าไปอ่านบทความดังกล่าวได้เพิ่มเติมที่เว็บไซต์ IFRS >> <https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/10/applying-ifrs-standards-in-2020-impact-of-covid-19/>

นอกจากนี้ ท่านสามารถเข้าไปดูตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ COVID-19 ได้จากสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศทั้ง 4 แห่ง ดังนี้

สำนักงานสอบบัญชี	เว็บไซต์
	<a href="https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/09/covid-19-supplement.pdf">https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/09/covid-19-supplement.pdf</a>
	<a href="https://www.pwc.com/ee/et/home/majaastaaruanded/Illustrative-IFRS-consolidated-financial-statements-for-2020-year-ends.pdf">https://www.pwc.com/ee/et/home/majaastaaruanded/Illustrative-IFRS-consolidated-financial-statements-for-2020-year-ends.pdf</a>
	<a href="https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey.com/en_gl/topics/ifrs/ey-ctools-good-group-alt-2020.pdf?download">https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey.com/en_gl/topics/ifrs/ey-ctools-good-group-alt-2020.pdf?download</a>
	<a href="https://www.iasplus.com/en/publications/global/models-checklists/2020/mfs-2020">https://www.iasplus.com/en/publications/global/models-checklists/2020/mfs-2020</a>

โดย...คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี  
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์