



## เกณฑ์ในการนำไปสู่ข้อสรุปคำชี้แจง

เกณฑ์ในการนำไปสู่ข้อสรุปของคำชี้แจง เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้หลังจากวันสิ้นสุด  
แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบ  
จากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

ด้วยแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบ  
จากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) (“มาตรการผ่อนปรน”) เป็น  
มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวในช่วงสถานการณ์ COVID-19 เท่านั้น ที่ช่วงเวลา ณ ขณะนั้น สถานการณ์ดังกล่าวมีความ  
ไม่แน่นอนในระดับสูงมาก ซึ่งอาจส่งผลให้ฝ่ายบริหารของกิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมาก และไม่สามารถระบุหรือ  
คาดการณ์ผลกระทบที่อาจมีต่อการเงินของกิจการได้ในขณะนั้น แต่ปัจจุบันแม้ว่าสถานการณ์ COVID-19 จะยังมี  
ความไม่แน่นอนต่อเศรษฐกิจ และการดำเนินธุรกิจ แต่ธุรกิจต่าง ๆ ทั้งในประเทศและทั่วโลกเริ่มมีการปรับตัวโดย  
เปลี่ยนกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจเพื่อรับมือสถานการณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินอยู่บนพื้นฐานของหลักการ  
(Principle-based) ซึ่งสามารถครอบคลุมสถานการณ์ความไม่แน่นอนต่าง ๆ ได้ โดยแต่ละกิจการต้องนำหลักการใน  
มาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกฉบับ และใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสมในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน  
รวมถึงกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินมาประยุกต์ใช้ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของกิจการนั้น ๆ  
ดังนั้นการรายงานทางการเงินหลังจากมาตรการผ่อนปรนสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ด้วยข้อมูลที่สมเหตุสมผล  
สนับสนุนได้ โปร่งใส และสอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจและสภาพแวดล้อม ณ วันที่รายงานตามหลักการของมาตรฐาน  
การรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้ในขณะนั้น จะให้ข้อมูลต่อผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลง  
ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการซึ่งจะช่วยพยากรณ์กระแสเงินสดในอนาคตของกิจการได้

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี (“คณะกรรมการ”) เข้าใจดีว่าสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ก่อให้เกิดความท้าทายที่มีนัยสำคัญต่อกิจกรรมทางธุรกิจและนำไปสู่การดำเนินธุรกิจภายใต้ความไม่แน่นอน คณะกรรมการได้พิจารณาหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน รวมถึงบทความการศึกษาจากต่างประเทศ โดยเฉพาะจาก IFRS Foundation (อ้างอิงบทความ IFRS “การใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินในปี 2563 กับผลกระทบจาก COVID-19” (“Applying IFRS Standards in 2020 –impact of covid-19”) ซึ่งทั่วโลกได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 เช่นเดียวกัน และในแต่ละประเทศได้นำหลักการของ IFRS มาปรับใช้ในการจัดทำงบการเงิน

ด้วยสถานการณ์เช่นนี้ กิจการต้องให้ความสนใจในการจัดทำงบการเงินซึ่งได้รับผลกระทบดังกล่าว โดยเฉพาะเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์ต่างๆ ซึ่งรวมถึงสินทรัพย์ทางการเงิน โดยการที่กิจการต้องดำเนินการจัดทำงบการเงิน ฝ่ายบริหารของกิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการประเมินสถานการณ์และผลกระทบต่องบการเงิน



## หลักการที่ต้องนำมาพิจารณาในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน

หลักการที่ต้องนำมาพิจารณาในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ในการจัดทำงบการเงินภายหลังจากมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ต้องคำนึงถึง

1. ความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินว่ากิจการจะใช้ข้อสมมติสำหรับการประมาณการในการจัดทำงบการเงินที่สอดคล้องกับสิ่งที่ผู้บริหารคาดการณ์ไว้เกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางธุรกิจและสภาพแวดล้อมในการดำเนินงาน ณ วันที่รายงาน
2. ข้อสมมติข้างต้นซึ่งต้องพัฒนาด้วยความสมเหตุสมผลและด้วยข้อมูลสนับสนุนที่มีอยู่กับผู้บริหารของกิจการ
3. ความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินถึงความโปร่งใสของข้อสมมติที่ใช้หลัก กิจการต้องให้ข้อมูลที่ไม่มีอคติและมีความชัดเจนเกี่ยวกับข้อสมมติหลัก

ข้อมูลที่รายงานในงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในปี 2564 จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงขอบเขตของผลลัพธ์ทางการเงินที่จะสามารถช่วยในการพยากรณ์เกี่ยวกับอนาคตของกิจการได้ ดังนั้น กิจการต้องให้ข้อมูลทางการเงินที่โปร่งใสเกี่ยวกับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19

ความไม่แน่นอนในระดับสูงของสภาพแวดล้อมการดำเนินงานจะส่งผลให้ความคาดหวังของผู้บริหารเกี่ยวกับอนาคตมีการเปลี่ยนแปลงบ่อย การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอก (เช่น การเปิด/ปิดประเทศหรือการผ่อนคลายมาตรการต่าง ๆ) มักเป็นตัวกระตุ้นต่อแผนการดำเนินงานของผู้บริหารที่จะต้องปรับให้ทัน รวมถึงความคาดหวังที่เปลี่ยนแปลงบ่อยมักจะสร้างความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการที่จะรู้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันของกิจการ อย่างไรก็ตาม การเพิ่มขึ้นของความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลของการหยุดการประมาณการจำนวนเงิน ไว้ที่ช่วงเวลาก่อนที่จะเกิด COVID-19 ดังนั้นการประมาณก็ยังคงต้องปรับให้เป็นปัจจุบันอยู่



## ข้อสมมติที่กิจการต้องนำมาใช้ในช่วงเวลาที่มีความไม่แน่นอนเพิ่มสูงขึ้น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ย่อหน้าที่ 125 กำหนดว่า “กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้เกี่ยวกับอนาคตและแหล่งที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน ซึ่งมีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญที่จะส่งผลให้มีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินภายในปีบัญชีถัดไป” และ ย่อหน้าที่ 126 กำหนดว่า “ในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินบางประเภท กิจการต้องใช้ในการประมาณการ ผลกระทบของเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนในอนาคตที่จะมีต่อสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน” โดยข้อสมมติที่กิจการต้องนำมาใช้ในช่วงเวลาที่มีความไม่แน่นอนเพิ่มสูงขึ้น ควรมีลักษณะ ดังนี้

1. เป็นไปตามที่กำหนดไว้ของการนำไปใช้อย่างเที่ยงธรรมในมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง
2. บนพื้นฐานของข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ ข้อมูลที่สมเหตุสมผล และมีข้อมูลสนับสนุน
3. สอดคล้องกับเหตุและผลของผู้บริหาร สำหรับการดำเนินงานของกิจการ การคาดการณ์ และความอยู่รอดของกิจการ
4. มาจากกระบวนการที่ละเอียดรอบคอบและควบคุมดูแลอย่างดีและเหมาะสมจากคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริหาร

## การนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 มาใช้ในสถานการณ์ COVID-19

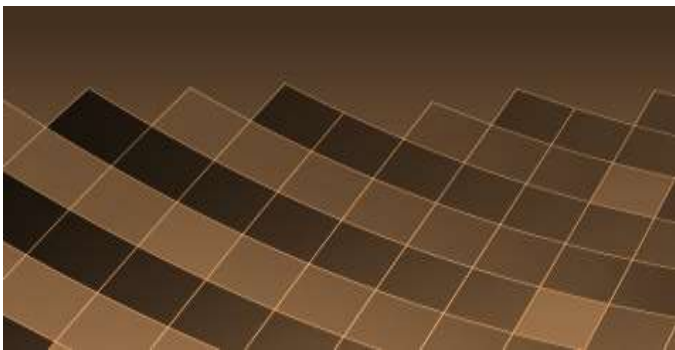
กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณการผลกระทบของสถานการณ์ COVID-19 ที่จะมีต่อสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน ในการประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เพื่อให้สะท้อนระดับความไม่แน่นอนที่สูงขึ้น กิจการต้องพิจารณาแบบจำลองสถานการณ์ในอนาคตที่เป็นไปได้ในหลายสถานการณ์ (modelling multiple possible future scenarios) ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด หากข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่แสดงให้เห็นถึงการพัฒนาเชิงเศรษฐกิจที่เป็นไปได้ในอนาคต

ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยประมาณการกระแสเงินสดอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุนซึ่งแสดงถึงการประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ และกิจการต้องให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก ในการใช้ข้อมูลจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงิน กิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุนและเป็นการประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ดังนั้นในสถานการณ์ COVID-19 กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาให้น้ำหนักที่สมเหตุสมผลสำหรับข้อมูลเกี่ยวกับสถานการณ์ COVID-19 และสภาพแวดล้อมของกิจการที่เป็นอยู่

เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจในอนาคตมีความไม่แน่นอน กิจการต้องปรับข้อสมมติที่ใช้ในงวดก่อนให้เป็นปัจจุบันเพื่อสะท้อนข้อมูลและหลักฐานที่มีอยู่ล่าสุด บนพื้นฐานของข้อมูลที่ดีที่สุด สมเหตุสมผล สนับสนุนได้ และสอดคล้องกับการดำเนินงานของกิจการ โดยเป็นการสื่อความตามจริง รวมถึงเปิดเผยข้อสมมติและการวัดมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป และการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ รวมถึงต้องให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลเรื่อง “การใช้ดุลยพินิจที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินที่รับรู้” และ “ข้อสมมติและแหล่งที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ซึ่งมีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญที่จะส่งผลให้มีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าในปีบัญชีถัดไป” ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

## การใช้ดุลยพินิจที่มีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญ และการประมาณการความไม่แน่นอน

ไม่ว่ากิจการจะประมาณการอย่างรอบคอบเพียงใดภายใต้ความไม่แน่นอนของการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน การรายงานข้อมูลการประมาณการในงบแสดงฐานะการเงินเพียงอย่างเดียวไม่สามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนของงวดได้ ดังนั้น กิจการต้องให้ความสำคัญในการเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยการอธิบายว่าสถานการณ์ COVID-19 กระทบต่อการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญและระดับของความไม่แน่นอนในการประมาณการ และผลกระทบต่อลักษณะของรายการบัญชีสินทรัพย์และหนี้สิน พร้อมระบุข้อเท็จจริงในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่เกี่ยวกับการพัฒนาธุรกิจในอนาคตอาจจะกระทบต่อความน่าเชื่อถือของแผนธุรกิจและการประมาณการข้อสมมติในการด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้น



ในสถานการณ์ปัจจุบันเป็นการยากมากที่จะคาดการณ์ได้ว่าสถานการณ์ COVID-19 ที่มีผลต่อเศรษฐกิจจะจบลงเมื่อใด และจนกว่าจะถึงตอนนั้น กิจการก็จะต้องดำเนินงานในสภาพแวดล้อมที่ไม่แน่นอนต่อไป ความไม่แน่นอนที่ยังไม่จบสิ้นนี้ยังทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีความจำเป็นที่จะต้องชัดเจน โปร่งใส และสอดคล้องกับบริบทมากยิ่งขึ้น

ข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นสิ่งจำเป็น การให้ข้อมูลที่ชัดเจนท่ามกลางเงื่อนไขความไม่แน่นอนไม่เพียงเป็นสิ่งจำเป็นแต่ยังมีคุณค่าด้วย นอกจากนี้ ความไม่แน่นอนไม่ได้ระบับความจำเป็นที่จะต้องจัดทำและปรับปรุงประมาณการให้เป็นปัจจุบัน

## การรับรู้การเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าในภายหลังจากกิจการยุติการถือปฏิบัติตามมาตรการผ่อนปรน

ภายหลังจากมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสิ้นสุดลงในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 หากกิจการประเมินแล้วมีผลขาดทุนด้อยค่าของสินทรัพย์ หรือผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธีอย่างง่าย ให้กิจการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าจากเรื่องดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนทันทีทั้งจำนวนนับแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป โดยไม่คำนึงถึงว่ากิจการจะปิดรอบบัญชีใด แต่ให้พิจารณาตามเหตุการณ์

หากกิจการเลือกที่จะยุติการปฏิบัติตามมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 และหากกิจการประเมินแล้วมีผลขาดทุนด้อยค่าของสินทรัพย์ หรือผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธีอย่างง่าย ให้กิจการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าจากเรื่องดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนทันทีสำหรับการจัดทำงบการเงินที่มีรอบระยะเวลารายงานที่กิจการยุติการใช้มาตรการผ่อนปรน โดยไม่คำนึงถึงว่ากิจการจะปิดรอบบัญชีใด แต่ให้พิจารณาตามเหตุการณ์



ตัวอย่างของกรณีที่กิจการยุติการปฏิบัติตามมาตรการผ่อนปรนชั่วคราว  
เมื่อมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสิ้นสุดลงในวันที่ 31 ธันวาคม 2563

กิจการที่มีรอบปีบัญชี สิ้นสุด	เริ่มการทดสอบการต่อยศ่าตาม TAS36 หรือผลขาดทุนด้าน เครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธี อย่างง่าย	รับรู้ผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าจาก เรื่องดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน ทันทีทั้งจำนวนเมื่อมีผลกระทบ
วันที่ 31 ธันวาคม	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 1)	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 1)
วันที่ 31 มีนาคม	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 4)	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 4)
วันที่ 30 มิถุนายน	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 3)	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 3)
วันที่ 30 กันยายน	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 2)	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ไตรมาส 2)

ตัวอย่างของกรณีที่กิจการยุติการปฏิบัติตามมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563

กิจการที่มีรอบปีบัญชี สิ้นสุด	เริ่มการทดสอบการต่อยศ่าตาม TAS36 หรือผลขาดทุนด้าน เครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธี อย่างง่าย	รับรู้ผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าจาก เรื่องดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน ทันทีทั้งจำนวน
วันที่ 31 ธันวาคม	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 4)	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 4)
วันที่ 31 มีนาคม	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 3)	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 3)
วันที่ 30 มิถุนายน	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 2)	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 2)
วันที่ 30 กันยายน	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 1)	ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (ไตรมาส 1)