



# TFRS for NPAEs

## การถือปฏิบัติตามมาตรฐาน

การรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ



### คำถามที่ 1

กิจการใดที่สามารถใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs

บทที่ 2 เรื่องขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ระบุถึงกิจการที่สามารถใช้มาตรฐานฉบับนี้ได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้เพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 8 ที่มีใช้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร และเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 6 ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้



กิจการบางกิจการไม่ได้ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง แต่ได้รับความเชื่อถือจากลูกค้าให้ดูแลหรือจัดการทรัพยากรทางการเงินของลูกค้าโดยที่ลูกค้าหรือสมาชิก ไม่ได้เข้ามามีส่วนในการบริหารกิจการนั้น กิจการเหล่านี้ถือเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตัวอย่างเช่น ตัวแทนการท่องเที่ยว ตัวแทนหรือนายหน้าค้าสังหาริมทรัพย์ โรงรับจำนำ และบริษัทบริหารสินทรัพย์ที่มีสถานภาพเป็นบริษัทจำกัด เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) ทุกฉบับ โดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

## คำถามที่ 2

หากปัจจุบันกิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ต่อมาเข้าเงื่อนไขที่จะใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs (เช่น บริษัทจำกัดที่เคยมีวัตถุประสงค์ที่จะออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน แต่ปัจจุบันได้ยกเลิกแผนการดังกล่าวแล้ว) กิจการจะสามารถใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ได้หรือไม่

1

กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้มาตรฐานฯ ให้เหมาะสมกับกิจการและต้องเปิดเผยเหตุผลว่าทำไมจึงเลือกใช้มาตรฐานฯ นั้น โดยกิจการต้องให้เหตุผลว่าการใช้มาตรฐาน TFRS for NPAEs ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นอย่างไร และต้องคำนึงถึงประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจาก TFRS for NPAEs บทที่ 5 และ TAS 8 กำหนดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีทำได้ ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้



- 1.1 เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 1.2 ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

2

อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการประเมินแล้วและให้เหตุผลได้ว่าการเปลี่ยนแปลงไปใช้มาตรฐาน TFRS for NPAEs เป็นไปตามบทที่ 5 และ TAS 8 แล้ว การเปลี่ยนแปลงการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ใช้ต้องมีการปรับปรุงงบการเงินโดยวิธีปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินเสมือนว่าใช้ TFRS for NPAEs ตั้งแต่แรก ตามข้อกำหนดในบทที่ 5 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดซึ่งอาจมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

## คำถามที่ 3

ในกรณีที่กิจการเคยเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ปัจจุบันได้ถูกเพิกถอนแล้ว (รวมถึงเพิกถอนโดยสมัครใจหรือโดยตลาดหลักทรัพย์ฯ รวมถึงกรณีที่กิจการได้จดทะเบียนแปลงสภาพเป็นบริษัทมหาชนและเปลี่ยนความตั้งใจที่จะไม่เข้าตลาดหลักทรัพย์ฯ แล้วแต่ยังคงสภาพเป็นบริษัทมหาชนอยู่) กิจการจะสามารถเปลี่ยนมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ได้หรือไม่

กิจการไม่สามารถเปลี่ยนมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ได้ ด้วยเหตุผลของการถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือเพิกถอนโดยสมัครใจ เพราะแม้จะไม่เข้านิยามของ “กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ” ตามย่อหน้าที่ 6.1 ของ TFRS for NPAEs ที่เป็นกิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน<sup>1</sup> แต่กิจการยังคงเข้านิยามตามย่อหน้าที่ 6.3 ของ TFRS for NPAEs ซึ่งระบุว่า “บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน” ดังนั้นกิจการจึงยังคงต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRS) ต่อไปเช่นเดิม



<sup>1</sup> ซึ่งระบุว่า “กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน”

กิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หรือ TFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่าหรือไม่

#### คำถามที่ 4

กิจการต้องไม่นำ TFRS 15 หรือ TFRS 16 มาถือปฏิบัติ เนื่องจาก TFRS 15 หรือ TFRS 16 มีผลบังคับใช้กับกิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ PAEs เท่านั้น ดังนั้นกิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ยังคงต้องรับรู้รายได้ตามข้อกำหนดในบทที่ 18 เรื่อง รายได้ หรือยังคงต้องแบ่งประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน และปฏิบัติตามข้อกำหนดในบทที่ 14 เรื่อง สัญญาเช่าเท่านั้น

กิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs และมีรายการอนุพันธ์ที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง กิจการ NPAEs จะถือปฏิบัติในเรื่องการบัญชีสำหรับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินกลุ่มเครื่องมือทางการเงินได้หรือไม่

#### คำถามที่ 5

เนื่องจาก TFRS for NPAEs ไม่กำหนดให้กิจการรับรู้รายการสำหรับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการรับรู้รายการสำหรับรายการดังกล่าว กิจการก็สามารถจัดทำได้ โดยอาจปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินกลุ่มเครื่องมือทางการเงิน รวมถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งหากถือปฏิบัติดังกล่าว กิจการต้องถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามข้อกำหนดในบทที่ 5 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

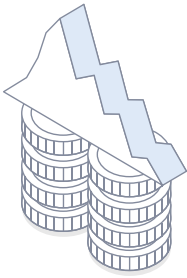
กิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs จะสามารถเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ในการวัดมูลค่าภายหลังของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ/หรือใช้วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่

#### คำถามที่ 6

สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการสามารถเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ในการวัดมูลค่าภายหลังของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ/หรือวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ โดยต้องปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพ ที่ 42/2563 เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน



## คำถามที่ 7



ในกรณีที่กิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs แต่มีการนำหลักการบัญชีของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) มาถือปฏิบัติ<sup>2</sup> ซึ่งหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นได้กำหนดให้กิจการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนบางประเภทใน “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income - OCI)” สำหรับงวดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แต่ TFRS for NPAEs บทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ย่อนหน้า<sup>3</sup> 31.2 ระบุให้ กิจการจัดทำงบกำไรขาดทุนเท่านั้น เพื่อแสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวด ดังนั้น กิจการจะต้องรับรู้รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นดังกล่าว อย่างไร

สำหรับรายการซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) กำหนดให้รับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวดนั้น ให้กิจการถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าวโดยรับรู้ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรงแทน

### เกร็ด ความรู้

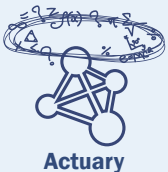
รายการกำไรขาดทุนที่รับรู้ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง : รายการทั้งหมดที่กิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ต้องรับรู้ผลกำไร (ขาดทุน) ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรงได้ ประกอบด้วย



**1** เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ประเภทหลักทรัพย์เพื่อขาย: ให้รับรู้ผลกำไร (ขาดทุน) จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง โดยเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุน ให้โอนผลกำไร (ขาดทุน) จากการปรับมูลค่าที่อยู่ในส่วนของเจ้าของรับรู้เป็นผลกำไร (ขาดทุน) จากการจำหน่ายเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุนทันที (ดูบทที่ 9 ของ TFRS for NPAEs เรื่อง เงินลงทุน)



**2** ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กรณีกิจการเลือกวิธีการตีราคาใหม่: เมื่อรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรงภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” แล้วกิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของนั้นไปยังกำไรสะสมโดยตรง ทั้งนี้ การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาไปยังกำไรสะสมต้องไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน (ดูประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 42/2563 เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)



Actuary

**3** ผลกำไรขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ของพนักงานที่กำหนดไว้ (ในกรณีที่กิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน): ผลกำไรขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยให้รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น และต้องไม่ถูกจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในงวดต่อมา (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน)



Cash Flow Hedge

**4** ส่วนของผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (กรณีเลือกใช้เรื่องของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง): ให้รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในส่วนที่มีประสิทธิผลของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในส่วนของผู้ถือหุ้น และผลกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เหลือของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (หรือผลกำไรหรือขาดทุนที่คงเหลือของการเปลี่ยนแปลงของสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด) ถือเป็นส่วนของการป้องกันความเสี่ยงที่ไม่มีประสิทธิผลที่ต้องรับรู้ในงบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ จำนวนเงินสะสมในสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด สามารถโอนไปรวมอยู่ในราคาหุ้นเริ่มแรกหรือมูลค่าตามบัญชีอื่นของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น หรืองบกำไรขาดทุน แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ให้ถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ 6.5.11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน)

<sup>2</sup> การนำหลักการบัญชีของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) มาถือปฏิบัติ จะต้องเป็น

- (1) กรณีที่ TFRS for NPAEs อนุญาตให้กิจการสามารถนำมาถือปฏิบัติได้ โดยการถือปฏิบัติดังกล่าวต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นอย่างสม่ำเสมอ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (ดูย่อหน้าที่ 300) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูย่อหน้าที่ 312) เป็นต้น หรือ
- (2) กรณีที่ TFRS for NPAEs มิได้กำหนดแนวปฏิบัติไว้ (ดูย่อหน้าที่ 52) ส่งผลให้กิจการพิจารณาถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.3 เช่น เรื่องการบัญชีป้องกันความเสี่ยง เป็นต้น

กิจการที่มีผลกำไรขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจำเป็นต้องรับรู้ผลกำไรขาดทุนดังกล่าวไปยัง ส่วนของเจ้าของโดยตรง ทุกกรณี กล่าวคือสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

## คำถามที่ 8

กิจการที่มีผลกำไรขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไม่จำเป็นต้องรับรู้ผลกำไรขาดทุนดังกล่าวไปยัง ส่วนของเจ้าของโดยตรง ทุกกรณี กล่าวคือสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

**กรณีที่ 1** กิจการ NPAEs ที่วัดมูลค่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน โดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้เป็นหนึ่งในวิธีประมาณการผลประโยชน์ของพนักงาน ที่ดีที่สุด แต่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลว่าถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ให้กิจการรับรู้รายการ ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในงบกำไรขาดทุน โดยถือว่า ผลกำไรขาดทุนดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงของประมาณการหนี้สิน (ดูบทที่ 5 การเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดของ TFRS for NPAEs)

**กรณีที่ 2** กิจการ NPAEs ที่นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติและมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว ให้กิจการรับรู้รายการต่อไปนี้ ต้นทุนบริการปัจจุบัน ต้นทุนบริการในอดีตและผลกำไรขาดทุน จากการจ่ายชำระผลประโยชน์ ดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ ในงบกำไรขาดทุน ส่วนผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิให้รับรู้ในส่วนของเจ้าของ

อย่างไรก็ตาม กิจการที่เคยรับรู้ผลกำไรขาดทุนที่เกิดจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ในงบกำไรขาดทุนที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ฉบับปรับปรุงก่อนปี 2558 ให้กิจการถือปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ฉบับปรับปรุงฉบับล่าสุด

นอกจากนี้ ในกรณีที่กิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRS) ที่ TFRS for NPAEs อนุญาต ให้ถือปฏิบัติได้ในกรณีต่าง ๆ กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRS) ฉบับปรับปรุง ฉบับล่าสุดที่สอดคล้องกับการปิดงบการเงินของบริษัท เช่น งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่มีปรับปรุงในปี 2562 ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 ม.ค. 2563 เป็นต้น

โดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี  
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

