

# COVID-19

## ข้อพิจารณาในการรายงานของผู้สอบบัญชี

### ขอบเขต

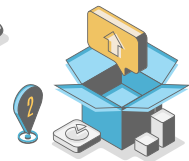
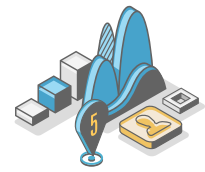
บทความหัวข้อเรื่อง Covid 19 ข้อพิจารณาในการรายงานของผู้สอบบัญชี ต้องการเงินนี้เป็นการรายงานทางบัญชีที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยไม่ได้นำทางเลือก มาตราการผ่อนปรนชั่วคราว “ทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี จากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19” มาถือปฏิบัติ

การระบาดใหญ่ของไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) เป็นโศกนาฏกรรมครั้งใหญ่ของมนุษย์ทั่วโลก การแพร่กระจายของโรคระบาดมีผลกระทบทางเศรษฐกิจให้ถดถอยรุนแรง หลายภาคส่วนของเศรษฐกิจกำลังประสบกับความเสียหายและผลกระทบทางธุรกิจในระยะยาวซึ่งยังไม่สามารถคาดคะเนได้ ท่ามกลางผลกระทบของสถานการณ์ COVID-19 กิจกรรมที่ได้รับผลกระทบอาจเผชิญกับความท้าทายในการจัดทำรายงานทางการเงิน เช่น การหยุดชะงักของธุรกิจและการผลิต ความผันผวนในตลาดทุนและตราสารหนี้ รายได้และกระแสเงินสดที่ลดลงและผลกระทบทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

แม้มีการสกัดกั้นการแพร่กระจายในวงกว้างของ COVID-19 แต่ยังมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อตลาดการเงินโลกและรายงานทางการเงิน กิจกรรมควรพิจารณาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลบางประการที่จะส่งผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน ดังนี้

- การหยุดชะงักทันทีของการผลิต
- การหยุดชะงักของห่วงโซ่อุปทาน
- แรงงานหยุดชะงักและความไม่พร้อมของบุคลากร
- การลดลงของยอดขาย รายได้ หรือผลิตผล
- การหยุดชะงักหรือหยุดการเดินทางเพื่อทำธุรกิจที่ไม่จำเป็น
- การปิดร้านค้าและสิ่งอำนวยความสะดวก

นอกจากนี้ กิจกรรมควรพิจารณาถึงผลกระทบทางลบที่ได้รับจากการแพร่กระจายเพิ่มขึ้นของโรคระบาดอย่างกว้างขวางต่อเศรษฐกิจโลกและตลาดทุนที่สำคัญ

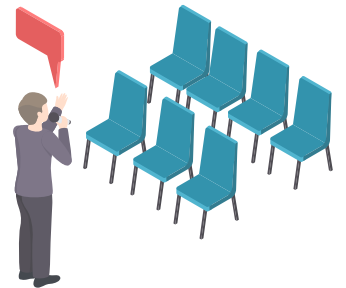




## ข้อพิจารณาทางบัญชี

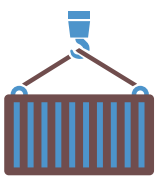
สถานการณ์ COVID-19 อาจมีผลกระทบทางบัญชีจำนวนมากต่อกิจการที่มีบริษัทย่อย การดำเนินงาน การลงทุนหรือการร่วมค้าในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด หน่วยงานที่มีผู้จัดจำหน่ายหรือลูกค้าที่สำคัญในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด รวมถึงหน่วยงานที่มีธุรกรรมการให้กู้ยืมหรือการกู้ยืมจากหน่วยงานในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด นอกจากนี้การรายงานผลกระทบทางการเงินที่เกิดขึ้นอาจไม่ได้ถูกจำกัดเฉพาะหน่วยงานหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยตรงที่อยู่ในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 แต่อาจเกี่ยวข้องกับกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกันทางอ้อมเนื่องจากผลกระทบทางเศรษฐกิจทั่วโลกที่กว้างขึ้นของสถานการณ์ COVID-19 ต่อตลาดการเงินจึงอาจเหมาะสมที่กิจการต้องพิจารณาผลกระทบการแพร่กระจายของโรคระบาดในการรายงานทางการเงินและการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งอาจสรุปได้ดังต่อไปนี้

- การด้อยค่าของสินทรัพย์ (รวมถึงค่าความนิยม)
- การประเมินค่าและการด้อยค่าของลูกหนี้ เงินให้กู้ยืมและเงินลงทุน
- การประเมินมูลค่าสินทรัพย์และภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้
- ความเสียหายและผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น
- การชดเชยสินค้าคงเหลือและการปรับเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาที่ให้กับลูกค้า
- ภาระผูกพันตามสัญญา
- สวัสดิการพนักงานและผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง
- การดำรงอยู่ของกิจการ
- เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน
- การได้รับเงินชดเชยจากการประกันภัยที่เกี่ยวข้องกับการหยุดชะงักทางธุรกิจ
- สัญญาเช่า



การรับรู้ผลกระทบทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าวจะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะของแต่ละกิจการที่ได้รับผลกระทบจากการแพร่กระจายที่ไม่เท่ากัน อย่างไรก็ตาม การรายงานทางการเงินที่จะมีผลกระทบทางบัญชีที่เป็นสาระสำคัญต่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ของกิจการ อาจมีเรื่องดังต่อไปนี้

- **การด้อยค่าของค่าความนิยม** กิจการต้องนำผลกระทบของสถานการณ์ COVID-19 ไปทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม โดยนำสถานการณ์ COVID-19 มาเป็นปัจจัยในการพยากรณ์ทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินรวมถึงประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตซึ่งอาจได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากผลกระทบโดยตรงหรือโดยอ้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น หากเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือสถานการณ์เปลี่ยนไปมีแนวโน้มค่อนข้างเป็นไปได้ (More Likely Than Not) ที่ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี
- **การด้อยค่าของสินทรัพย์ถาวร** กิจการต้องประเมินว่าสินทรัพย์ถาวรที่มีอายุการใช้งานระยะยาวหรือกลุ่มของสินทรัพย์มีข้อบ่งชี้การด้อยค่าหรือไม่ เมื่อมีเหตุการณ์หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์บ่งชี้ว่ามูลค่าตามบัญชีอาจมีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (Recoverable Value) เมื่อทำการประเมินนี้กิจการควรพิจารณา รวมถึงการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในราคาตลาดของสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานระยะยาว การเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานในระดับนัยสำคัญของสินทรัพย์
- **การประเมินค่าและการด้อยค่าของลูกหนี้ เงินให้กู้ยืมและเงินลงทุน** เนื่องจากสภาวะเศรษฐกิจในตลาดการเงินตกต่ำในหลายพื้นที่ กิจการควรพิจารณาถึงผลกระทบของความผันผวนอย่างมีนัยสำคัญในมูลค่าการลงทุนและประเมินการด้อยค่า การลงทุนที่อาจได้รับผลกระทบ ได้แก่ ตราสารทุนและตราสารหนี้ที่ออกโดยกิจการที่อยู่ในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบและอาจรวมถึงการลงทุนในตราสารหนี้ภาครัฐ นอกจากนี้เหตุการณ์ในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบอาจทำให้เกิดความผันผวนเพิ่มเติมในตลาดโลกซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมของการลงทุนที่ไม่ได้เชื่อมโยงโดยตรงกับพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบ (เช่น การกระจายเครดิตอาจเพิ่มขึ้นหรือความน่าเชื่อถือของคู่สัญญาอาจได้รับผลกระทบ) การเลือกรูปแบบการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องของกิจการรวมถึงข้อควรพิจารณาในการประเมินมูลค่าลูกหนี้ ลูกหนี้เงินให้กู้ยืม และการลงทุนขึ้นอยู่กับการจัดประเภทของตราสารตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เครื่องมือทางการเงิน





## สัญญาเช่าระยะยาว

ผลกระทบสถานการณ์ COVID-19 อาจทำให้ผู้ให้เช่าและผู้เช่าอาจตัดสินใจปรับเปลี่ยนเงื่อนไขของสัญญาเช่า ในสถานการณ์เช่นนี้ผู้ให้เช่าและผู้ให้เช่าควรพิจารณาว่าการปรับเปลี่ยนเงื่อนไขสัญญาเช่าไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของข้อกำหนดและเงื่อนไขดั้งเดิมของ

สัญญาเช่าหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การเพิ่ม ลด ขยายหรือยกเลิกสิทธิในการใช้สินทรัพย์ สัญญาเช่าที่ปรับเปลี่ยนเงื่อนไขเป็นการแยกต่างหากจากสัญญาเช่าเดิมหรือเป็นการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขสัญญาเช่าที่มีอยู่เดิม



## รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ภายใต้มาตรฐาน TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า การวัดค่าตอบแทนเป็นรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยทั่วไปเงื่อนไขค่าตอบแทนเป็นรายได้นั้นมีค่าตอบแทนคงที่ ค่าตอบแทนผันแปร หรือมีทั้งสองแบบ ในกรณีสัญญาค่าตอบแทนที่เป็นรายได้ผันแปร (Variable Consideration) กิจการต้องประมาณการค่าตอบแทนผันแปรและรับรู้เป็นรายได้ตลอดอายุของสัญญา ค่าตอบแทนผันแปรนั้นเป็นส่วนลดการคืนเงินเมื่อยอดซื้อถึงเป้า การให้คะแนนสะสม การลดราคา หรือโบนัสเพื่อเป็นแรงจูงใจ การตัดสิทธิ์ หรือรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน ค่าตอบแทนผันแปรที่รับรู้เป็นรายได้อาจแตกต่างจากที่ประมาณการไว้หากสิทธิที่จะได้รับค่าตอบแทนตามสัญญาของกิจการนั้นขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนของการเกิดขึ้น หรือการไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคต ดังนั้น ค่าตอบแทนผันแปรที่รับรู้เป็นรายได้ตามสัญญานั้น

กิจการต้องพิจารณาความเป็นไปได้ของประมาณการรายได้ที่มาจากค่าตอบแทนผันแปรที่รับรู้สะสมอยู่ในรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า จะไม่ถูกกลับรายการอย่างมีนัยสำคัญเมื่อความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทนผันแปรได้สิ้นสุดลงภายหลัง

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการควรมีการพิจารณาการประเมินประมาณการค่าตอบแทนผันแปรผลตอบแทนรับรู้เป็นรายได้ให้เป็นปัจจุบันเพื่อให้การรายงานทางการเงินของงบการเงิน ณ วันสิ้นงวดมีความโปร่งใสและสอดคล้องกับสถานการณ์ระหว่างกาลที่ได้เปลี่ยนแปลงไป กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาผลกระทบของสถานการณ์ COVID-19 ที่อาจมีต่อค่าตอบแทนผันแปร ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน



## การตรวจสอบบัญชีและการรายงานบัญชี

### การดำเนินงานต่อเนื่อง

ผลที่ตามมาของสถานการณ์ COVID-19 อาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการที่มาจากความเสี่ยงเพิ่มขึ้นหลายด้าน เช่น พื้นฐานและแนวโน้มอุตสาหกรรมที่จะเป็น ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของกิจการ ความเข้มแข็งมั่นคงทางการเงินของลูกค้า และห่วงโซ่อุปทานของกิจการ การเข้าถึงแหล่งเงินทุน และเงินทุนสำรองที่มีอยู่ของกิจการ ปัจจัยเสี่ยงเหล่านี้อาจทำให้ผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของกิจการลดลง ดังนั้นผู้บริหารและหน่วยงานที่รับผิดชอบอาจต้องพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องอย่างสม่ำเสมอ

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตาม การตรวจสอบและแสดงความเห็นเกี่ยวกับการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการนั้นตามที่ได้กำหนดอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและเปิดเผยประเด็นหรือปัญหาเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ

ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีที่ต้องพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการนั้นเป็นระยะเวลาที่กำหนดอยู่ในกรอบการรายงานทางการเงินหรือหากในกรณีไม่มีข้อกำหนดดังกล่าว โดยทั่วไปจะอยู่ภายในระยะเวลาหนึ่งปีหลังจากวันที่มีการออกงบการเงิน หรือภายในระยะเวลาหนึ่งปีหลังจากวันที่งบการเงินพร้อมที่จะออก

### การเน้นข้อมูลในรายงานผู้สอบบัญชี (Emphasis of Matter)

หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี และได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมจากผลกระทบต่องบการเงินของสถานการณ์ COVID-19 และหากผู้สอบบัญชีเห็นว่าเหตุการณ์การแพร่กระจายของสถานการณ์ COVID-19 มีผลกระทบต่องบการเงินของกิจการอย่างสาระสำคัญ และมีความเหมาะสมที่จะแสดงเป็นวรรคเน้นข้อมูล (EOM) ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้รับประโยชน์จากการใช้ งบการเงิน รวมทั้งทราบถึงเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญที่อาจมีผลกระทบต่องบการเงินตามที่ได้กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี และเปิดเผยรายละเอียดข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### แหล่งอ้างอิง :

1. *Consequences of Covid - 19 Financial Reporting Considerations Center for plain English Accounting , AICPA's National A&A Resource Center*
2. *Financial Reporting Alert 20-1 March 5, 2020 Deloitte Accounting Research Tool*
3. *IFRS republication*



โดย..นายสันติ พงศ์เจริญพิทย์

กรรมการ ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี