



การลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่า

ด้านผู้เช่า

เงื่อนไข

กรณีผู้เช่าเลือกไม่นำการลดค่าเช่ามาถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

1. ผู้เช่าต้องได้รับการยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษร
2. ถือปฏิบัติกับทุกสัญญาที่ได้รับการลดค่าเช่า

- ปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดแต่ละงวดตามสัดส่วนที่ได้ส่วนลดตลอดช่วงเวลาลดค่าเช่า
- ไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าทั้งหมดใหม่

ปรับลด

- ค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้
- ดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ยังคงรับรู้ในแต่ละงวดตามสัดส่วนของค่าเช่าที่ลดลง

Dr.เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า

ผลต่างจากการลดค่าเช่า

Cr. เงินสด (จำนวนค่าเช่าที่ไม่ได้ส่วนลด)

ค่าเสื่อมราคา (ตามสัดส่วนค่าเช่าที่ลด)

ดอกเบี้ยจ่าย (ตามสัดส่วนค่าเช่าที่ลด)

บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้น
ในกำไรหรือขาดทุน

มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว **
ตามประกาศ 16/2563
จำกัดเฉพาะด้านผู้เช่าเท่านั้น

จัดทำโดย คุณสุนิตา เจริญศิลป์



การลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่า

ด้านผู้ให้เช่า

➤ ปฏิบัติตาม TFRS 16

พิจารณาว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือไม่

หลักการพิจารณาว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า (Lease Modification)

ไม่ใช่

การลดค่าเช่าทำให้สิ่งตอบแทนโดยรวมตลอดอายุสัญญา
เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่

ใช่

สิ่งตอบแทนโดยรวมตลอดอายุสัญญาที่เปลี่ยนแปลงนั้น
เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อตกลงในสัญญาเดิม
หรือไม่

ไม่ใช่

ใช่

ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลง
สัญญาเช่า

ถือเป็นการเปลี่ยนแปลง
สัญญาเช่า

ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้
ค่าเช่าด้วยจำนวน
หลังหักส่วนลด

ผู้ให้เช่ารับรู้การเปลี่ยนแปลง
สัญญาเช่า ถือเป็นสัญญาเช่าใหม่
นับแต่วันที่การเปลี่ยนแปลง
สัญญาเริ่มมีผล



ตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจ การรับรู้รายการทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า กรณีการลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

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

อ้างอิงคำนิยาม “การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” ที่ได้รับไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หมายถึง การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาเช่าหรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า

การรับรู้รายการทางด้านผู้เช่า (ตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2)

ตัวอย่างที่ 1 กรณีผู้เช่าได้รับการลดค่าเช่าที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าทั้งจำนวนในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ 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) โดยไม่ให้นำการลดค่าเช่าดังกล่าวมาถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว การบันทึกรายการทางบัญชีทางด้านผู้เช่าเป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารและเจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า

บันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารและเจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	69,798	
ดอกเบี้ยยจ่ายรอตตัดบัญชี	2,202	
เครดิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า		72,000

ณ วันสิ้นเดือนมกราคมจนถึง ณ วันสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้เช่ารับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้สินทรัพย์และดอกเบี้ยยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่า

บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า

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

บันทึกดอกเบี้ยยจ่าย (ตามจำนวนเงินที่ปรากฏในตาราง)

เดบิต ดอกเบี้ยยจ่าย	xxx	
เครดิต ดอกเบี้ยยจ่ายรอตตัดบัญชี		xxx

ณ วันสิ้นเดือนมกราคม กุมภาพันธ์ สิงหาคมจนถึงสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้เช่าบันทึกการจ่ายค่าเช่า

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

ณ วันสิ้นเดือนมีนาคมจนถึงสิ้นเดือนกรกฎาคม 2563 ผู้เช่าได้รับยกเว้นค่าเช่าจากสถานการณ์ COVID-19 บันทึกปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดในแต่ละเดือนตามที่คำนวณไว้เดิม พร้อมทั้งกลับรายการค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี้ยยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ยังคงรับรู้ในแต่ละเดือนและบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน

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

บันทึกการได้รับยกเว้นค่าเช่าและผลต่างจากการลดค่าเช่า

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
ผลต่างจากการลดค่าเช่า	xxx	
เครดิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,908
ดอกเบี้ยยจ่าย		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 และการลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในเงื่อนไขและข้อตกลงเดิมตามสัญญาเช่าหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

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

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

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 ผู้ให้เข้ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

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

ณ วันสิ้นเดือนสิงหาคม 2563 จนถึง ณ วันสิ้นเดือนธันวาคม 2563 ผู้ให้เข้ารับรู้รายได้ค่าเช่า

บันทึกรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000



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 และไม่สามารถระบุหรือคาดการณ์ผลกระทบที่อาจมีต่องบการเงินของกิจการได้

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 ทางเลือกในการไม่นำข้อมูลที่คาดการณ์ไปในอนาคตมาคำนวณผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธีอย่างง่าย

อ้างอิงถึง

- ย่อหน้าที่ 2.1 ของแนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจประกันภัย

หลักการ

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

ข้อมูลต่อไปนี้ เป็นข้อมูลสมมติเพื่อแสดงถึงตัวอย่างประกอบความเข้าใจมาตรการผ่อนปรนชั่วคราว โดยกิจการยังคงต้องรับรู้ผลขาดทุนด้านเครดิตโดยใช้ข้อมูลผลขาดทุนด้านเครดิตในอดีต (Historical credit loss) หรือวิธีอื่นที่ให้ผลลัพธ์ใกล้เคียงกันประกอบกับดุลยพินิจของผู้บริหารในการประมาณการผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อมูลที่มีและหาได้โดยไม่ใช้ความพยายามหรือต้นทุนที่สูงเกินไปมาใช้ในการตั้งสำรอง แต่ไม่ต้องนำข้อมูลที่คาดการณ์ไปในอนาคตมาคำนวณผลขาดทุนนั้น โดยประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ

- กิจการเป็นผู้ผลิต และมีการดำเนินงานในภูมิภาคเดียว ฐานลูกค้าประกอบด้วยลูกค้ารายใหญ่จำนวนน้อยราย และลูกหนี้จัดกลุ่มตามลักษณะของความเสี่ยงพื้นฐานซึ่งสะท้อนถึงความสามารถที่จะจ่ายชำระตามระยะเวลาเครดิตเทอม กิจการมีประวัติการเก็บข้อมูลอัตราผิดนัดชำระหนี้ในอดีต (Historical credit loss) โดยแยกตามอายุลูกหนี้ได้ ดังนี้
 - 1) 1% สำหรับลูกหนี้การค้าที่ยังไม่ถึงกำหนดชำระ
 - 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	ยอดคงเหลือ ลูกหนี้การค้า	อัตราการผิดนัดชำระหนี้ สำหรับการเรียกเก็บหนี้ ในอดีต (Historical credit loss)*	ข้อมูลคาดการณ์ ในอนาคต* (Forward looking information)	จำนวนผล ขาดทุนด้าน เครดิต
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
ค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้ายกมา				(443,700)
ผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้าในงวดปัจจุบัน				52,000

* ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ กิจการสามารถเลือกไม่นำข้อมูลที่มีการคาดการณ์ไปในอนาคต (Forward-looking information) มาใช้ในการพิจารณา

การบันทึกบัญชีผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้าแสดงได้ดังนี้

เดบิต	ผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้า (P/L) ²	52,000	
	เครดิต ค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้การค้า	(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 จำกัดด้วยมูลค่ายุติธรรมตามหลักการใน TFRS 13 เท่ากับ 1,000,000 บาท (ทั้งนี้ ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดส่วนใหญ่ก็ไม่มีราคาเสนอซื้อขาย (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 จำกัดได้มีการปิดกิจการแล้ว 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 ตามมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวในแนวปฏิบัติฯ 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	กิจการสามารถพิจารณาให้น้ำหนักของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ 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 ภายหลังเกิดสถานการณ์ COVID-19 ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ของบริษัท ข จำกัด (มหาชน) ลดลงเท่ากับ 15 บาทต่อหน่วย ซึ่งเป็นช่วงที่ตลาดตราสารหนี้ในประเทศได้รับผลกระทบจากข่าวสารเกี่ยวกับสถานการณ์ COVID-19 ทำให้ราคาของตราสารหนี้ลดลงจำนวนมาก
- ทั้งนี้ กิจการเลือกปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ โดยให้น้ำหนักของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ 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)

* อาจพิจารณาสถานการณ์ 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 ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลต่อการวัดมูลค่าซึ่งทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัวแทนที่ดีเท่าเดิมหรือดีกว่าเดิม 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 ดังนั้น สมมติฐานที่ 1 จะต้องนำมาใส่รวมในการวัดมูลค่ายุติธรรม ไม่ว่าจะเลือกใช้แนวปฏิบัติหรือไม่ก็ตาม
- 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 ไม่จำเป็นต้องใช้สมมติฐานที่เกิดขึ้นจากความไม่แน่นอนของสถานการณ์ 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 การกลับริายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

อ้างอิง

- 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 ภายหลังเกิดสถานการณ์ COVID-19 ซึ่งทำให้กิจการคาดว่ากำไรจะลดลงจำนวนมากเนื่องจากกิจการต้องสูญเสียฐานลูกค้าทั้งในประเทศและต่างประเทศจำนวนมากจาก

เศรษฐกิจที่ชะลอตัวภายหลังจากสถานการณ์ 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 กิจการจึงไม่ผลกำไรทางภาษีที่คาดการณ์ของกิจการในช่วง 6 เดือนแรกของปี 2563 ซึ่งเป็นสถานการณ์ที่แน่นอนว่ากิจการปิดดำเนินงานและความกังวลของนักท่องเที่ยวต่อสถานการณ์นั้น ดังนั้น การคาดการณ์กำไรก่อนภาษีของกิจการในปี 2563-2567 ยังคงเท่ากับ 18,000,000 บาท (20,000,000 บาท หัก 2,000,000 บาทในช่วง 6 เดือนแรกของปี 2563 ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะมีกำไรทางภาษีไม่เพียงพอ
- อย่างไรก็ตาม กิจการยังคงต้องพิจารณาว่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้จำนวน 4,000,000 บาท ที่บันทึกไว้ จะได้นำมาใช้ หรือไม่

	วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563	
		การประมาณการกำไร ในอนาคตกรณีไม่มี 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

การบันทึกบัญชีการถัวรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีแสดงได้ดังนี้

การประมาณการกำไรในอนาคตกรณีไม่มีเหตุการณ์ COVID-19

เดบิต ผลขาดทุนจากการถัวรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (P/L) 400,000

เครดิต สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (B/S) 400,000

การประมาณการกำไรในอนาคตกรณีมีเหตุการณ์ COVID-19

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

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

ตัวอย่างที่ 6 การประเมินข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์

อ้างอิงถึง

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

หลักการ

หลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว
1. กิจกรรมต้องนำเหตุการณ์ต่าง ๆ มาใช้ประกอบการพิจารณาว่าเป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าสินทรัพย์หรือไม่	1. กิจกรรมสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาเป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าเนื่องจาก เป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนสูง
2. กิจกรรมต้องนำสถานการณ์ต่าง ๆ มาใช้ในการพยากรณ์ทางการเงินในอนาคตเพื่อทำการทดสอบการด้อยค่า	2. กิจกรรมสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ COVID-19 ที่อาจจะกระทบต่อการพยากรณ์ทางการเงินในอนาคตมาใช้ประกอบการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม สินทรัพย์
2.1. ค่าความนิยม	ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน
2.2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือ	ซึ่งจำเป็นต้องดำเนินการเป็นประจำทุกปี (อย่างน้อย 1 ครั้งต่อปี)
2.3. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน	ปี

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

- กิจกรรมเป็นบริษัทสายการบินและร้านอาหารแห่งหนึ่ง 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 และมีกำไรจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง แต่ในส่วนของธุรกิจร้านอาหารของกิจการ เริ่มมีแนวโน้มผลขาดทุนจากการดำเนินงาน และมีการปิดสาขาไป 2 สาขา เนื่องจากมีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน และรายได้ลดลงอย่างต่อเนื่อง
- อย่างไรก็ตาม ภายหลังเกิดสถานการณ์ COVID-19 กิจการประสบเหตุการณ์ ดังนี้
 - 1) กิจการไม่สามารถนำเครื่องบินมาใช้ในการดำเนินงานได้อย่างเต็มที่ เนื่องจากมีการจำกัดการเดินทาง ขนส่ง และการขึ้นลงของเครื่องบินในแต่ละท่าอากาศยานของแต่ละประเทศ และสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจมีภาวะชะลอตัว โดยนักท่องเที่ยวไม่เดินทางในช่วงสถานการณ์ COVID-19 ซึ่งเป็นข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์เกิดการด้อยค่า
 - 2) ธุรกิจร้านอาหารของกิจการมีการปิดสาขาเป็นการชั่วคราวเพิ่มอีก 3 แห่ง
- ภายใต้เหตุการณ์ดังกล่าว ถือว่ามีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของเครื่องบิน ซึ่งหากทดสอบการด้อยค่าจะมีผลขาดทุนจากการด้อยค่า (คำนวณตาม TAS36) จำนวน 20 ล้านบาท
- ภายใต้เหตุการณ์ดังกล่าว 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
- ภายใต้เหตุการณ์ดังกล่าว สิทธิในการนำเครื่องบินลงจอด จะไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่กิจการได้เท่าเดิม ในการคาดการณ์มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอดโดยไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาใช้ในการพิจารณาจะเท่ากับ 19 ล้านบาท เนื่องจากสถานการณ์ดังกล่าวมีความไม่แน่นอนว่าสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอดจะเกิดการด้อยค่า แต่หากพิจารณารวมสถานการณ์ดังกล่าว การคาดการณ์กระแสเงินสดก่อนภาษีซึ่งอ้างอิงจากงบประมาณทางการเงินของกิจการในปี 2563 ถึง 2567 จะลดลงกว่า 50% ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสิทธิในการนำเครื่องบินลงจอด ลดลงเหลือ 10 ล้านบาท

- รายละเอียดของสินทรัพย์ และการทดสอบการด้อยค่าสินทรัพย์เป็นดังนี้

	การทดสอบการ ด้อยค่าตาม TAS36	มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 2563	วันที่ 31 มีนาคม 2563 *	
			กรณีที่ 1 ไม่เลือกใช้ แนวปฏิบัติ โดยนำ สถานการณ์ COVID- 19 เป็นข้อบ่งชี้การ ด้อยค่าหรือนำมา พิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	กรณีที่ 2 เลือกใช้แนว ปฏิบัติ โดยไม่นำ สถานการณ์ COVID- 19 เป็นข้อบ่งชี้การ ด้อยค่าหรือไม่นำมา พิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
			มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ คืนตาม TAS36	มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ คืนตาม TAS36
เครื่องบิน	เมื่อมีข้อบ่งชี้	100,000,000	80,000,000	ไม่ทดสอบการด้อยค่า เนื่องจากไม่ถึงเป็น ข้อบ่งชี้
ค่าความนิยม	เป็นประจำทุกปี	80,000,000	30,000,000	70,000,000
สิทธิในการ นำเครื่องบิน ลงจอด	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 ที่จะทำให้ต้องทดสอบการด้อยค่า 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 กรณีไม่เลือกใช้แนวปฏิบัติฉบับนี้

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 กรณีเลือกใช้แนวปฏิบัติฉบับนี้

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
กิจการต้องนำสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง มาพิจารณาเป็นเหตุการณ์ที่มีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และรับรู้ประมาณการหนี้สินจากภาระผูกพันดังกล่าว เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37	กิจการสามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ภายใต้ COVID-19 มาพิจารณาเป็นเหตุการณ์ที่มีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

ข้อมูลต่อไปนี้ แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเรื่องการประมาณการหนี้สิน³

- กิจการรับจ้างก่อสร้างโครงการให้แก่ผู้ว่าจ้าง ต้องหยุดงานเนื่องจากมีสถานการณ์ COVID-19 ทำให้กิจการอาจมีความเสี่ยงต้องถูกเรียกค่าปรับ จำนวน 10 ล้านบาท จากกรณีที่ส่งงานล่าช้าเนื่องจากขณะนี้พ้นกำหนดเวลาส่งงานมาเป็นเวลา 1 เดือนแล้ว ทำให้กิจการขอเจรจากับผู้ว่าจ้าง
- จากการเจรจาเบื้องต้น สามารถสมมติเป็น 3 สถานการณ์ ดังนี้
 - 1) สถานการณ์ที่ 1 ผู้ว่าจ้างระบุว่าน่าจะจะต้องคิดค่าปรับจากกิจการ เนื่องจากความล่าช้าดังกล่าวเกิดขึ้นจากการวางแผนผิดพลาดของกิจการ มิใช่สถานการณ์ COVID-19 อย่างไรก็ตามการเจรจายังไม่มีข้อยุติ 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. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว
3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

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			
เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่	เกิด	เกิด	เกิด
ถือเป็นประมาณการหนี้สินหรือเป็นหนี้สิน	เป็นประมาณการหนี้สิน	เป็นประมาณการหนี้สิน	เจ้าหนี้การค้า หรือ รายการค้างจ่าย
กรณีเลือกใช้แนวปฏิบัติฯ			
เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่	เกิด	เลือกที่จะไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาพิจารณาเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันเนื่องจากกิจการยังมีความไม่แน่นอนในเหตุการณ์*	เกิด
ถือเป็นประมาณการหนี้สินหรือเป็นหนี้สิน	เป็นประมาณการหนี้สิน	ไม่เป็นประมาณการหนี้สิน	เจ้าหนี้การค้า หรือ รายการค้างจ่าย

* ภายใต้แนวปฏิบัติฯ ฉบับนี้ สามารถเลือกไม่นำสถานการณ์ภายใต้ COVID-19 มาพิจารณาเป็นเหตุการณ์ที่มีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

- 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 หากกิจการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีใดตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ทางเลือกดังกล่าว ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่กิจการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกฉบับที่เกี่ยวข้อง และกิจการยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ยกขึ้นมานี้ในเรื่องอื่น ๆ ที่มีได้กล่าวถึงในแนวปฏิบัติดังกล่าวต่อไปโดยเคร่งครัด เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์