



TFAC

THAILAND FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS

เสวนาชี้แจงการนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติมาถือปฏิบัติกับการยินยอมลดค่า
เช่าจากสถานการณ์ COVID-19 ตาม TFRS 16 ฉบับปรับปรุงใหม่

วันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2564



เสวนาชี้แจง การนำการพ้องปรนในทางปฏิบัติ มาถือปฏิบัติกับการยินยอมลดค่าเช่า จากสถานการณ์ COVID-19 ตาม TFRS 16 ฉบับปรับปรุงใหม่

30 เมษายน 2564

10.00 - 12.00 น.

ผู้ดำเนิน
รายการ



รศ. ดร.วรศักดิ์ กุมนานนท์
- ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
สมาชิกวิชาชีพบัญชี
- อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



พ.ศ. วิภาดา ต้นดีประภา
- กรรมการและเลขานุการ
คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี
- อาจารย์พิเศษ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



นางสาววันดี สิวริวัฒน
- คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตาม
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
ระหว่างประเทศ สภาวิชาชีพบัญชี
- ผู้อำนวยการ (ฝ่ายตรวจสอบ)
บริษัท ไท่ชวอเคอร์เนอส์คูเปอร์ริง แอนิเมชัน จำกัด

@tfac.family

นับ CPD สำหรับผู้สอบบัญชีแบบใหม่เป็นทางการได้ 2 ชั่วโมง โดยเลือกประเภทกิจกรรมที่ 2 : การรับฟังข่าวสารทางด้านวิชาการหรือวิชาชีพผ่านสื่อต่างๆ

www.tfac.or.th

การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 ภายหลังจากวันที่ 30 มิถุนายน 2564

อ้างอิง: การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 ภายหลังจากวันที่ 30 มิถุนายน 2564

สรุปการปรับปรุง:

โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 46ข และเพิ่มย่อหน้าที่ ค1ค ค20ขก - ค20ขค

วันถือปฏิบัติ:

- 1 เมษายน 2564 รวมถึงงบการเงินที่ยังไม่ได้รับการอนุมัติให้ออก ณ วันที่ 31 มีนาคม 2564



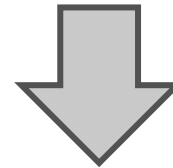
ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (Phase 2)



การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19

การผ่อนปรน ในทางปฏิบัติ

- สามารถเลือกไม่ประเมินว่า “การยินยอมลดค่าเช่า” คือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า
- เมื่อเลือกแล้วต้องถือปฏิบัติแบบเดียวกับกรณีที่ “การเปลี่ยนแปลงนั้นไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” ที่กำหนดไว้ใน TFRS 16



จะสามารถใช้ได้ก็ต่อเมื่อ

1

การยินยอมลดค่าเช่าอันเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19



2

การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า
ก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลัง
ปรับปรุงที่มีจำนวนเกือบเท่าเดิมหรือน้อยกว่า
สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการ
เปลี่ยนแปลงทันที



การจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนด
ในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน
2565 เท่านั้น



ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ
เกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนด
อื่นของสัญญาเช่า

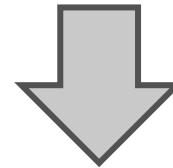
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (Phase 1)



การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19

การผ่อนปรน ในทางปฏิบัติ

- สามารถเลือกไม่ประเมินว่า “การยินยอมลดค่าเช่า” คือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า
- เมื่อเลือกแล้วต้องถือปฏิบัติแบบเดียวกับกรณีที่ “การเปลี่ยนแปลงนั้นไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” ที่กำหนดไว้ใน TFRS 16



จะสามารถใช้ได้ก็ต่อเมื่อ

1

การยินยอมลดค่าเช่าอันเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19



2

การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า
ก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลัง
ปรับปรุงที่มีจำนวนเกือบเท่าเดิมหรือน้อยกว่า
สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการ
เปลี่ยนแปลงทันที



การจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนด
ในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน
2564 เท่านั้น



ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ
เกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนด
อื่นของสัญญาเช่า



ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (Phase 1 & 2)

การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 (ต่อ)

การเปิดเผยข้อมูล
กรณีใช้การผ่อนปรน



1

ปฏิบัติกับทุกสัญญา หรือ บางสัญญา (กรณีหลังต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสัญญาที่การผ่อนปรน)

2

จำนวนเงินที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลารายงานเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นจากการยินยอมลดค่าเช่า

การถือปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

- แบบย้อนหลัง ด้วยการรับรู้ผลกระทบสะสมของการนำการปรับปรุงข้างต้นนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งผู้เช่ามีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ผู้เช่าไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของ TAS 8 ก็ได้



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

1

การลดค่าเช่า
โดยไม่มี
เงื่อนไข

2

การลดค่าเช่า
โดยมีเงื่อนไข

3

การเลื่อนการ
จ่ายชำระค่า
เช่า



การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไข

- ตัวอย่างเช่น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าอาคารเป็นระยะเวลา 2 ปี โดยจ่ายชำระค่าเช่าทุกสิ้นเดือน เดือนละ 3,000 บาท ในเดือนมีนาคม 25X1 รัฐบาลได้สั่งปิดสถานที่เป็นการชั่วคราวอันเป็นผลมาจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 จนกว่าจะพิจารณาว่าปลอดภัยที่จะกลับมาเปิดสถานที่อีกครั้ง ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 หากผู้ให้เช่าได้ลดการจ่ายชำระตามสัญญาสำหรับเดือนเมษายน 25X1 จนถึงเดือนมีนาคม 25X2 ลงเดือนละ 1,000 บาท โดยไม่มีเงื่อนไข (กล่าวคือไม่ว่าผู้เช่าจะได้รับอนุญาตจากรัฐบาลให้กลับมาเปิดสถานที่ใหม่อีกครั้งในช่วงเดือนดังกล่าวหรือไม่) หากผู้เช่าเลือกที่จะนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติมาถือปฏิบัติ ผู้เช่าอาจเลือกรับรู้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าได้ 2 วิธีดังนี้
- **วิธีที่ 1** รับรู้การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไขโดยถือเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (variable lease payment) หรือ
- **วิธีที่ 2** รับรู้การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไขโดยถือเป็นการแก้ไขปัญหาความไม่แน่นอน (resolution of a contingency) ของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรก่อนหน้านี้ (previously variable lease payments)

การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไข

วิธีที่ 1

- ตามย่อหน้าที่ 38 ของ TFRS 16 ในกรณีของค่าเช่าผันแปร ผู้เช่าต้องรับรู้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในกำไรหรือขาดทุนในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดขึ้น ซึ่งคล้ายคลึงกับการตัดหนี้สินทางการเงินบางส่วนออกจากบัญชีตามย่อหน้าที่ 3.3.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน กล่าวคือ ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิมและรับรู้ผลกระทบของการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในกำไรหรือขาดทุนทันทีทั้งจำนวน (all at once) ในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดขึ้น ในตัวอย่างนี้ เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดขึ้นคือ ผู้ให้เช่าได้ลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไข

วิธีที่ 2

- ย่อหน้าที่ 39 42 และ 43 ของ TFRS 16 หากมีการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคต ในส่วนของการประเมินทรัพย์สินตามสัญญาเช่าใหม่ (reassessment) กล่าวคือ ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิมและรับรู้ผลกระทบของการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้

ตัวอย่าง วิธีที่ 1: รับรู้การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไขโดยถือเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (variable lease payment)

- สมมติ มูลค่าปัจจุบันของหนี้สินตามสัญญาเช่า คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเต็ม คือ 6% = 59,664 บาท
- ต่อมาผู้เช่าได้รับการลดค่าเช่าเดือนละ 1,000 บาท จากเดิม 3,000 บาท เป็นเวลา 12 เดือน โดยไม่มีเงื่อนไข
- ผู้เช่า จะคำนวณหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ตามอัตราค่าเช่าที่ตกลงกันใหม่ โดยใช้ **อัตราคิดลดเต็ม 6 %** สมมติว่ามูลค่าปัจจุบันของหนี้สินตามสัญญาเช่า (ใหม่) = 42,491 บาท
- ตามวิธีนี้ ผู้เช่าจะลดยอดหนี้สินตามสัญญาเช่าทันทีทั้งจำนวน = 17,173 บาท (59,664 - 42,491) และรับรู้ผลกำไรจากการยินยอมลดค่าเช่า หรือ เครดิต ค่าเช่า (negative variable lease payment)
- ข้อสังเกตคือ วิธีนี้ สิทธิทรัพย์สินที่การใช้จะไม่ถูกระทบ ค่าเสื่อมราคายังคงเท่าเดิม

ตัวอย่าง วิธีที่ 2: รับรู้การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไขโดยถือเป็นการแก้ไข
ปัญหาความไม่แน่นอน (resolution of a contingency) ของการจ่ายชำระค่า
เช่าผันแปรก่อนหน้านี้ (previously variable lease payments)

- ตามวิธีนี้ ผู้เช่าจะลดยอดหนี้สินตามสัญญาเช่าทันทีทั้งจำนวน = 17,173 บาท
(59,664-42,491) และ
- ลดยอดสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วย จำนวนเดียวกัน คือ 17,713 บาท

การลดค่าเช่า แบบมีเงื่อนไข

- ตัวอย่างเช่น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าอาคารเป็นระยะเวลา 2 ปี โดยจ่ายชำระค่าเช่าทุกสิ้นเดือน เดือนละ 3,000 บาท ในเดือนมีนาคม 25X1 รัฐบาลได้สั่งปิดสถานที่เป็นการชั่วคราวอันเป็นผลมาจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 จนกว่าจะพิจารณาว่าปลอดภัยที่จะกลับมาเปิดสถานที่อีกครั้ง ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 หากผู้ให้เช่าจะลดการจ่ายชำระตามสัญญาสำหรับเดือน เมษายน 25X1 จนถึงเดือนมีนาคม 25X2 ลงเดือนละ 1,000 บาท โดยมีเงื่อนไขว่า การลดค่าเช่าจะขึ้นอยู่กับผู้เช่ายังคงต้องปิดสถานที่ภายใต้การควบคุมสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID 19 ของรัฐบาล และมีความไม่แน่นอนอย่างมากเกี่ยวกับ จังหวะเวลาของการกลับมาเปิดสถานที่อีกครั้ง
- หากผู้เช่าเลือกที่จะนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติมาถือปฏิบัติ ผู้เช่าต้องทอยอมรับรู้จำนวนค่าเช่าที่ลดลงที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในกำไรหรือขาดทุนของแต่ละงวดตลอดช่วงเวลา (over time) ที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดขึ้น ในตัวอย่างนี้ เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดขึ้นคือรัฐบาลยังคงปิดสถานที่เพื่อควบคุมสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19





การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า

- ตัวอย่างเช่น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าอาคารเป็นระยะเวลา 2 ปี โดยจ่ายชำระค่าเช่าทุกสิ้นเดือน เดือนละ 3,000 บาท ในเดือนมีนาคม 25X1 รัฐบาลได้สั่งปิดสถานที่เป็นการชั่วคราวอันเป็นผลมาจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 จนกว่าจะพิจารณาว่าปลอดภัยที่จะกลับมาเปิดสถานที่อีกครั้ง ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 หากผู้ให้เช่าได้เลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าสำหรับเดือนเมษายน 25X1 จนถึงเดือนมีนาคม 25X2 เดือนละ 3,000 บาท ออกไปเป็นเดือนเมษายนจนถึงเดือนธันวาคม 25X2 โดยเพิ่มค่าเช่าตามสัดส่วนเป็นเดือนละ 7,000 บาท (เพิ่มขึ้นเดือนละ 4,000 บาท เพื่อชดเชยการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า) ผู้เช่าอาจเลือกรับรู้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าได้ 3 วิธีดังนี้
 - **วิธีที่ 1** รับรู้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไขโดยถือเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร หรือ
 - **วิธีที่ 2** รับรู้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไขโดยถือเป็นการแก้ไขปัญหาค่าความไม่แน่นอนของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรก่อนหน้า
 - **วิธีที่ 3** รับรู้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าโดยเป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงจังหวะเวลาของการจ่ายชำระ



การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า

วิธีที่ 1

- ภายใต้วิธีที่ 1 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิมและรับรู้ผลกระทบของการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในกำไรหรือขาดทุนทันทีทั้งจำนวน ในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การเลื่อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดขึ้น ในตัวอย่างนี้ เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การเลื่อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดขึ้นคือผู้ให้เช่าได้เลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไข

วิธีที่ 2

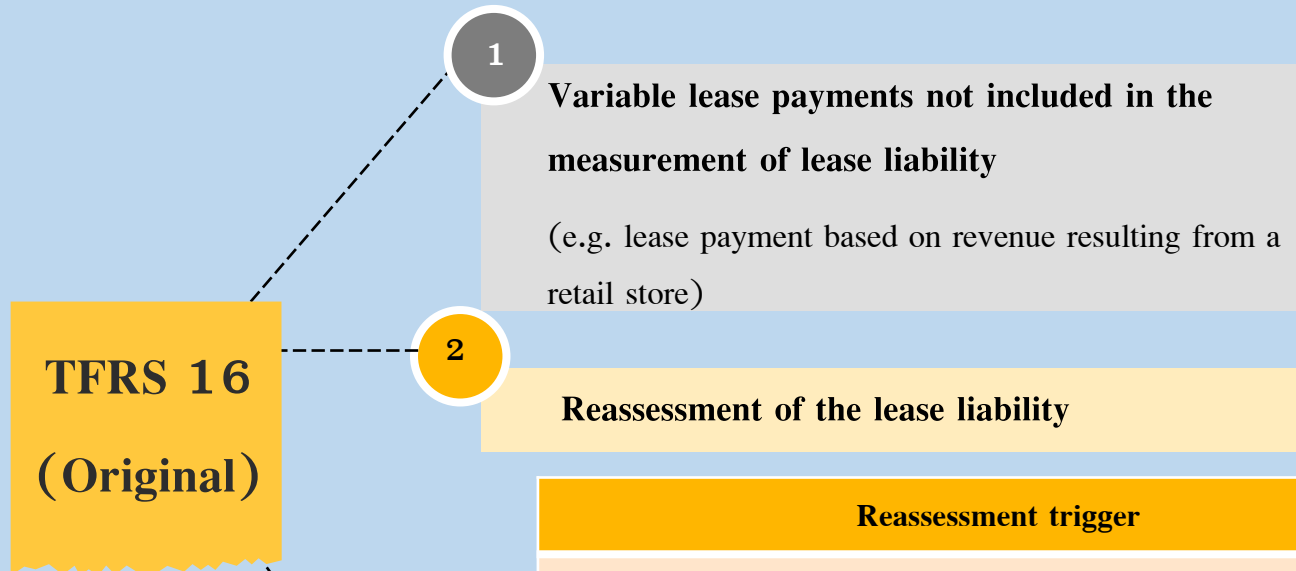
- ภายใต้วิธีที่ 2 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิมและรับรู้ผลกระทบของการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้

การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า

วิธีที่ 3

- ตาม Basis for Conclusion ย่อหน้าที่ BC205E (b) ของ IFRS 16 ได้ระบุว่า การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งลดการจ่ายชำระในงวดหนึ่งแต่เพิ่มการจ่ายชำระในงวดหลัง ๆ ตามสัดส่วนไม่ได้ก่อให้เกิดความแตกต่างของหนี้สินตามสัญญาเช่าหรือเปลี่ยนแปลงสิ่งตอบแทนการเช่า แต่เป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงจังหวะเวลาของการจ่ายชำระ ในกรณีนี้ให้ถือว่า ผู้เช่าไม่วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ และผู้เช่ายังคงรับรู้ทั้งดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าเดิมและลดหนี้สินให้สะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

TFRS 16 – changes in cash flows under lease contract (lessee)



Recognised in PL when the event or condition that trigger those payment occurs.

Remeasure the lease liability to reflect changes to the lease payments and adjust to ROU (if ROU is zero, the remaining amount recognise in PL)

Reassessment trigger	How to calculate lease liabilities
<ul style="list-style-type: none"> • Extension option • Termination option • Purchase option 	The revised payment using a <u>revised discount rate</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Amount expected to be payable under a residual guarantee • Variable lease payment (depend on index or rate) 	The revised payment using the <u>unchanged discount rate</u>



TFRS 16 – lease modification (lessee)

3

Lease modification

A change in the scope of a lease, or the consideration for a lease, that **was not part of the original terms and conditions** of the lease.

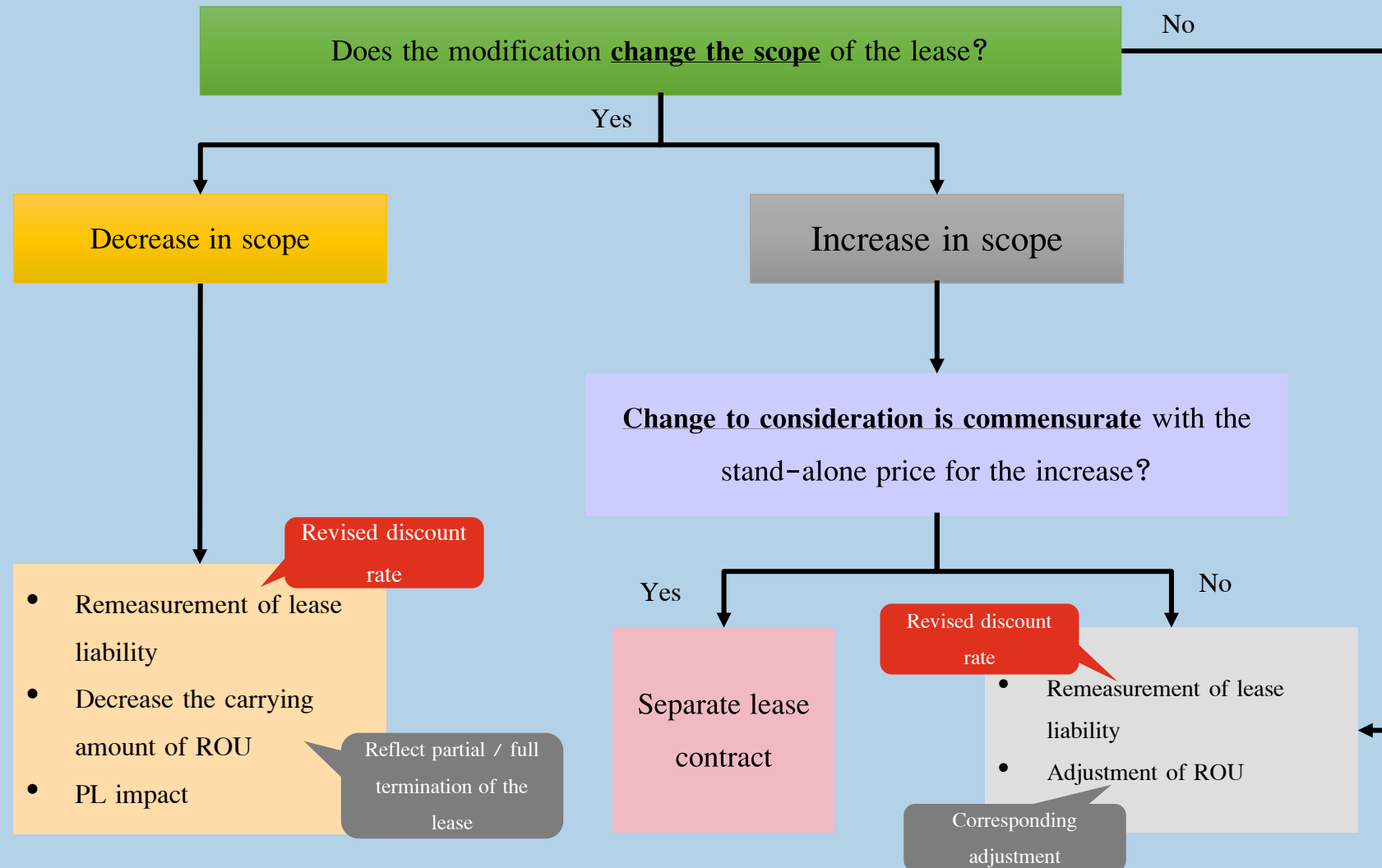
For example:

- Adding or terminating the right to use one or more underlying asset
- Extending or shortening the contractual lease term

The accounting for a lease modification depends on how the contract is modified.

- The modification **decreases the scope** of the lease
- The modification **increase the scope** of the lease **with** the commensurate the stand-alone price
- The modification **increase the scope** of the lease **without** the commensurate the stand-alone price
- The scope of the lease remains **unchanged**

TFRS 16 – lease modification (lessee)





Thank you



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of TFAC.