

TFRS UPDATE 2020

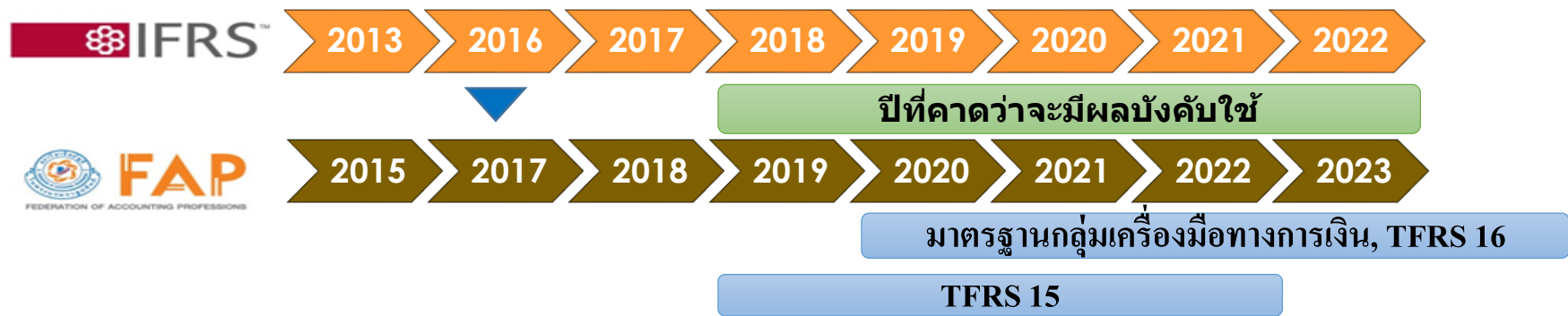
ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่ปรึกษาคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ทิศทาง TFRS for PAEs



(1) มาตรฐานกลุ่มเครื่องมือทางการเงิน

- TAS 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน
- TFRS 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน
- TFRS 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- TFRIC 16 เรื่อง การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ
- TFRIC 19 เรื่อง การชำระหนี้สินทางการเงินด้วยตราสารทุน

(2) TFRS 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

(3) TFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่า

TFRS 16 สัญญาเช่า

- ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป (1 ปีภายหลังจาก IFRS 16 มีผลบังคับใช้ในระดับสากล)
- สามารถนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้
- ไม่ได้เปลี่ยนหลักการสำคัญทางด้านผู้ให้เช่า
 - ผู้ให้เช่ายังคงจัดประเภทสัญญาเช่าเป็น FL/OL และบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทไม่แตกต่างจากข้อกำหนดของ TAS 17

TFRS 16 สัญญาเช่า

- สัญญาเช่าคือสัญญาที่ให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน
- ใช้แบบจำลองเดียวของการบัญชีสำหรับผู้เช่า
- กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับทุกสัญญาเช่าที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ (low value asset)

Dr. สิทธิในการใช้สินทรัพย์ xx

 ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี - สัญญาเช่า xx

Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่า xx

TFRS 16 สัญญาเช่า

- ณ วันเริ่มต้นสัญญา ผู้เช่าจะวัดมูลค่าสิทธิในการใช้สินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน
 - จำนวนของการวัดมูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินจากสัญญาเช่า
 - ค่าเช่าคงที่/ผันแปร
 - ราคาใช้สิทธิ
 - ค่าปรับ
 - การจ่ายค่าเช่าใดที่ทำก่อนหรือ ณ วันเริ่มต้นสัญญา
 - ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดจากผู้เช่า เช่น ค่านายหน้า

TFRS 16 สัญญาเช่า

- ณ วันเริ่มต้นสัญญา ผู้เช่าจะวัดมูลค่าสิทธิในการใช้สินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน (ต่อ)
 - ประมาณการของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นกับผู้เช่าในการ
 - รื้อถอน
 - บำรุงสินทรัพย์อ้างอิง
 - ปรับปรุงที่ตั้งและซ่อมแซมสินทรัพย์อ้างอิง
 - ซึ่งเป็นผลมาจากเงื่อนไขที่กำหนดของสัญญาเช่า

TFRS 16 สัญญาเช่า

- ณ วันเริ่มต้นสัญญา ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินจากสัญญาเช่าด้วย PV ของจำนวนเงินที่จะจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่าย ณ วันนั้น
 - จำนวนเงินที่จะจ่ายตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยในสัญญาเช่าหากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทันที
 - หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทันที ให้ใช้อัตราการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

TFRS 16 สัญญาเช่า

- หลังจากวันเริ่มต้นสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินจากสัญญาเช่าโดยการ
 - เพิ่มมูลค่าตามบัญชีให้สะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินจากสัญญาเช่า
 - ลดมูลค่าตามบัญชีให้สะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า

Dr. ดอกเบี้ยจ่าย

XX

Cr. ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี

XX

Dr. หนี้สินตามสัญญาเช่า

XX

Cr. เงินสด

XX

TFRS 16 สัญญาเช่า

- หากสัญญาเช่ามีการ โอนความเป็นเจ้าของสินทรัพย์อ้างอิง เป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาหรือหากราคาทุนของสินทรัพย์ ที่เป็นสิทธิ์ในการ ใช้สินทรัพย์สะท้อนให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิ์ ในการซื้อสินทรัพย์
 - ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่เป็นสิทธิ์ในการ ใช้สินทรัพย์ จากวันเริ่มต้นสัญญาจนถึงวันสิ้นสุดอายุใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ อ้างอิง
- ในกรณีอื่นๆ
 - ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้สินทรัพย์ตั้งแต่วันที่สัญญาเช่า เริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดของอายุการใช้ประโยชน์ของสิทธิการใช้ สินทรัพย์หรือวันสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

ตัวอย่าง

- เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทได้ทำสัญญาเช่าอาคารเป็นระยะเวลา 3 ปี
- บริษัทจะจ่ายค่าเช่าอาคารทุกสิ้นปีๆ ละ 200 บาท
- บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาอาคารตามสัญญาเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง
- ณ วันสิ้นปี 25x3 บริษัทได้ส่งคืนอาคารไปยังผู้เช่า

วคป.	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	คืนเงินต้น	ยอดเงินต้น คงเหลือ
1/1/25x1				495
31/12/25x1	200	50	150	345
31/12/25x2	200	35	165	180
31/12/25x3	200	20	180	0
		105	495	

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

1/1/25x1: รับรู้รายการสัญญาเช่าอาคาร

Dr. สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า 495

 ดอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี 105

 cr. เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า 600

31/12/25x1 (25x2, 25x3): บันทึกการจ่ายค่าเช่า

Dr. เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า 200

 cr. เงินสด 200

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

31/12/25x1: บันทึกการตัดจำหน่ายคอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี

Dr. คอกเบี้ยจ่าย

50

cr. คอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี

50

บันทึกค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า

Dr. ค่าเสื่อมราคา – สิทธิการใช้อาคารตาม

สัญญาเช่า

165

cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม – สิทธิการใช้

อาคารตามสัญญาเช่า

165

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

31/12/25x2: บันทึกการตัดจำหน่ายคอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี

Dr. คอกเบี้ยจ่าย 35

cr. คอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี 35

บันทึกค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า

Dr. ค่าเสื่อมราคา – สิทธิการใช้อาคารตาม

สัญญาเช่า 165

cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม – สิทธิการใช้

อาคารตามสัญญาเช่า 165

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

31/12/25x3: บันทึกการตัดจำหน่ายคอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี

Dr. คอกเบี้ยจ่าย

20

cr. คอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี

20

บันทึกค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า

Dr. ค่าเสื่อมราคา – สิทธิการใช้อาคารตาม

สัญญาเช่า

165

cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม – สิทธิการใช้

อาคารตามสัญญาเช่า

165

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

31/12/25x3: บันทึกการส่งคืนอาคาร

Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม – สิทธิการใช้

อาคารตามสัญญาเช่า 495

cr. สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า 495

TFRS 16 สัญญาเช่า

- สำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์
อ้างอิงที่มีมูลค่าต่ำ
 - ผู้เช่าสามารถเลือกที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่า
 - รับรู้ค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่า หรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบหากเกณฑ์นั้นสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า

TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี 2562 (1 ปีภายหลังจาก IFRS 15 มีผลบังคับใช้ในระดับสากล)
- กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเพื่อที่จะให้ได้ข้อสรุปว่า
 - จะรับรู้รายได้ได้อย่างไร ?
 - จะรับรู้รายได้จำนวนเท่าไร ?
 - จะรับรู้รายได้เมื่อใด ?

TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- หลักการสำคัญ
 - กิจการต้องรับรู้รายได้เพื่อสะท้อนการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้นๆ
 - พิจารณาสัญญาที่ทำกับลูกค้าตามลำดับ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model)

ขั้นตอน 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ว่ามีอยู่จริง)

- สัญญาอาจอยู่ในรูปแบบของสัญญา
 - เป็นลายลักษณ์อักษร
 - คิววจา หรือ
 - ประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจอื่น
- ไม่รวมถึงสัญญาที่ไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์
 - สัญญาที่มีการโอนสินค้าไปมาระหว่างกลุ่มบริษัทแต่ไม่มีการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนกัน

ขั้นตอน 2 การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

- ภาระที่กิจการต้องโอนไปยังลูกค้า
 - สินค้าที่แตกต่างกัน
 - บริการที่แตกต่างกัน
 - สินค้าหรือบริการที่ขายพ่วงกันที่แตกต่างกัน
 - ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่
 - มีลักษณะเชิงเนื้อหาโดยส่วนใหญ่เหมือนกัน และ
 - มีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกัน

สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าถือว่าแตกต่างกัน

- ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการ
 - ด้วยตัวของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ หรือ
 - โดยใช้ควบคู่ไปกับทรัพยากรอื่น (สินค้าหรือบริการของกิจการหรือกิจการอื่น) ที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น
- ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุแยกจากอีกข้อตกลงหนึ่งในสัญญานั้นได้

ขั้นตอน 3 การกำหนดราคาของรายการ

- การคำนวณและประมาณการสิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับหรือมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการตอบแทนการ โอนสินค้าหรือบริการ
- ราคาของรายการต้องคำนึงปัจจัย เช่น
 - สิ่งตอบแทนผันแปร เช่น ส่วนลดการค้า ส่วนลดเงินสด การคืนสินค้า เงินโบนัสตามผลงาน ค่าปรับ
 - สิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้า เช่น คุปองที่จ่ายให้กับลูกค้า เพื่อเพิ่มยอดขาย

ขั้นตอน 4 การปันส่วนราคาของรายการให้ แต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

- อ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น)
 - ราคาที่สังเกตได้ที่ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแยกต่างหากในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันหรือกลุ่มลูกค้าที่คล้ายคลึงกัน

ขั้นตอน 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการ ได้ปฏิบัติตามภาระแล้วเสร็จ

- รับรู้รายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการเมื่อการควบคุมในสินค้าหรือบริการนั้นได้โอนไปยังลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้นๆ
 - พิจารณาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้นมีลักษณะของความแล้วเสร็จแบบใดระหว่างภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ
 - ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง (over time) หรือ
 - แล้วเสร็จ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time)
 - รับรู้รายได้ตามรูปแบบความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ

การรับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง

- กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่งหากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน เช่น บริการรักษาความปลอดภัย บริการทำความสะอาด
 - การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น เช่น ก่อสร้างอาคารบนที่ดินลูกค้า
 - การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา)

การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

- หากไม่เข้าใจเนื้อหาที่จะรับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง
กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อได้มีการ **โอนอำนาจควบคุม** ไปยังลูกค้า
ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจควบคุม

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้านี้กรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

ต้นทุนของสัญญา (contract costs)

- ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา
 - ต้นทุนที่จะไม่เกิดขึ้นถ้ากิจการไม่ได้มาซึ่งสัญญา เช่น ค่านายหน้า
 - ต้องรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มฯ เป็น **สินทรัพย์** ถ้ากิจการคาดว่าจะ recover ต้นทุนเหล่านั้น
- ไม่รวมถึงต้นทุนในการประมูลราคา ยื่นข้อเสนอ ค่าใช้จ่ายในการขายและการตลาด (รวมถึงค่าโฆษณา)
 - ต้นทุนเหล่านี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่กิจการมีสิทธิตามสัญญาที่จะคิดลูกค้าไม่ว่าจะได้สัญญาหรือไม่

ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา (costs to fulfill a contract)

- ต้นทุนในการทำให้สัญญาแล้วเสร็จก่อนที่จะโอนสินค้าหรือบริการไปให้ลูกค้า
- ผู้บริหารต้องพิจารณาว่า
 - ต้นทุนที่เกิดขึ้นอยู่ในขอบเขตของ TFRS ฉบับอื่นหรือไม่ ?
 - ถ้าอยู่ ต้องใช้ TFRS ฉบับนั้น ต้นทุนที่ TFRS ฉบับอื่นกำหนด กิจการต้องรับรู้เป็น **ค่าใช้จ่าย** กิจการไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ตาม TFRS 15 ได้
 - ถ้าไม่อยู่ในขอบเขตของ TFRS ฉบับอื่น กิจการต้องรับรู้เป็น **สินทรัพย์** ถ้าเข้าเงื่อนไขที่ TFRS 16 ระบุไว้

TFRS for NPAEs

- ไม่นำ IFRS for SMEs มาใช้แทน TFRS for NPAEs
- อยู่ระหว่างการแก้ไขปรับปรุง
- เพิ่มข้อกำหนดในเรื่องที่มาตรฐานฯ เดิมยังครอบคลุมไม่ถึง
- สามารถถือปฏิบัติตาม TAS 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศได้ หากกิจการใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน
 - ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป

ข้อผิดพลาดที่พบในงบการเงินของ NPAEs

- ใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้ค่าใช้จ่าย เช่น ค่าสาธารณูปโภค
- ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เป็นตัวเงิน
- ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ไม่พิจารณา
 - การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
 - การปรับลดมูลค่าสินค้าล้าสมัย/เสื่อมสภาพ
 - การลดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ข้อผิดพลาดที่พบในงบการเงินของ NPAEs

- กำหนดอายุใช้งานของสินทรัพย์ถาวร โดยอิงกับอัตราที่กำหนดไว้ใน พรก 145
- แสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาที่ดีที่สุดใหม่
- ไม่ตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงนอกจากบัญชี
- ไม่ทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ

ข้อผิดพลาดที่พบในงบการเงินของ NPAEs

- ไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินเงินชดเชยตาม พรบ. กลุ่มครองแรงงาน
- ไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินกรณีขายสินค้า + แต้้มสะสม
- ไม่รับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงโดยเฉพาะกรณีที่อัตราค่าเช่าไม่คงที่