



## การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 (Covid-19-Related Rent Concessions)

ในช่วงเวลาของสถานการณ์ COVID-19 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board – IASB) ได้เผยแพร่ “ข้อผ่อนปรนในทางปฏิบัติกรณีการยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 (Covid-19-Related Rent Concessions)” เมื่อเดือนพฤษภาคม 2563 ที่ผ่านมา ในการนี้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (“คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ”) ได้แปลการปรับปรุงที่เกิดจากข้อผ่อนปรนดังกล่าวและนำเข้ามารวมไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) (“การยินยอมลดค่าเช่าของ IFRS 16”) และประกาศลงราชกิจจานุเบกษาในไตรมาสที่ 1 ของปี 2564<sup>1</sup> แล้ว

เพื่อให้กิจการ สามารถนำการปรับปรุงที่เกิดจากการยินยอมลดค่าเช่าของ IFRS 16 ไปถือปฏิบัติได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม ฝ่ายวิชาการจึงขอสรุปหลักการที่สำคัญ รวมถึงประเด็นคำถามที่อาจเกิดขึ้นจากการนำการปรับปรุงที่เกิดจากการยินยอมลดค่าเช่าของ IFRS 16 ไปถือปฏิบัติกับงบการเงิน โดยมีรายละเอียดดังนี้



### หลักการที่สำคัญ

- การยินยอมลดค่าเช่าของ IFRS 16 ที่อนุญาตคือ “ผู้เช่าสามารถเลือกไม่ประเมินว่าการยินยอมลดค่าเช่านั้นคือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” (Lease Modification)
- กิจการจะใช้การยินยอมลดค่าเช่าของ IFRS 16 ได้จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ IFRS 16 กำหนดทุกข้อ (ดูภาพ 1)
- การปรับปรุงดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน 2563 เป็นต้นไป โดยให้ใช้กับการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2564 เท่านั้น
- กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลจากการใช้การยินยอมลดค่าเช่าของ IFRS 16 ตามที่ IFRS 16 กำหนดทุกข้อในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (ดูภาพ 2)

เนื่องด้วยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้มีออก “แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)” (“แนวปฏิบัติ COVID-19”) โดยเป็นมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวให้กับผู้ที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 สามารถเลือกใช้ทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีได้ ซึ่งใช้สำหรับการจัดทำงบการเงินที่มีรอบระยะเวลารายงานสิ้นสุดภายในช่วงเวลาระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2563<sup>2</sup>

<sup>1</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้ประกาศลงราชกิจจานุเบกษาแล้ว เมื่อวันที่ 27 มกราคม 2564 <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/135175>

<sup>2</sup> ท่านสามารถอ่านแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับดังกล่าวเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งประกาศลงราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 16 เมษายน 2563 ตามลิงค์ >> <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/119612>

แนวปฏิบัติ COVID-19 ฉบับดังกล่าว ได้ให้ทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีกับกิจการไว้หลายเรื่อง รวมถึงการยินยอมลดค่าเช่า (“แนวทางปฏิบัติมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวเรื่องค่าเช่า”) จึงทำให้อาจมีประเด็นคำถามจากการนำการยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 ไปถือปฏิบัติกับงบการเงิน ดังนี้

Q1

**คำถามข้อที่ 1:** การถือปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่กำหนดไว้ใน TFRS 16 ย่อหน้าที่ ค20ก ว่า “แบบย้อนหลัง ด้วยการรับรู้ผลกระทบสะสมของการนำการปรับปรุงข้างต้นนี้ มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม)” หมายความว่าอย่างไร เกี่ยวข้องกับประเทศไทยหรือไม่ อย่างไร

**คำตอบข้อที่ 1:** การนำการยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 มาใช้ครั้งแรกจะต้องทำการปรับปรุงงบการเงินแบบย้อนหลัง โดยกิจการต้องคำนวณผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจนถึง ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วปรับปรุงกับกำไรสะสมยกมาต้นงวดนั้น

A1

ทั้งนี้ ย่อหน้าที่ ค20ก อาจเกี่ยวข้องกับกิจการได้ ดังนี้

บริษัท ก (กิจการ) เลือกใช้แนวทางปฏิบัติมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวเรื่องค่าเช่าที่กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติ COVID-19 สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ซึ่งต้องใช้กับทุกสัญญาเช่า ต่อมากิจการจะเลือกใช้การยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 กับบางสัญญาเท่านั้น สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2564 ดังนั้น ในกรณีนี้ จึงมีผลต่างระหว่างการใช้แนวทางปฏิบัติมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวและการยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 กล่าวคือ เนื่องจากแนวทางปฏิบัติมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวเรื่องค่าเช่าที่กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติ COVID-19 ต้องถือปฏิบัติกับทุกสัญญา แต่การยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 อาจจะไม่ต้องถือปฏิบัติกับการยินยอมลดค่าเช่าทุกสัญญาทั้งหมดได้ หากกิจการเลือกปฏิบัติตาม TFRS 16 และผลต่างดังกล่าวมีสาระสำคัญ กิจการต้องถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ ค20ก คือปรับปรุงย้อนหลังเข้ากำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2564 (โดยไม่ต้องปรับงบการเงินเปรียบเทียบ) อย่่างไรก็ตาม กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสัญญาที่ถือปฏิบัติตามการยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 (ดูย่อหน้าที่ 2 ของ TFRS 16)

Q2

**คำถามข้อที่ 2:** การรับรู้รายการในกรณีที่กิจการจะเลือกใช้การยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 ที่ผู้ให้เช่าได้ลดค่าเช่าให้ในระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน 2564 ซึ่งการลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2564 เท่านั้น กิจการจะต้องรับรู้รายการอย่างไร

**คำตอบข้อที่ 2:** กิจการที่เลือกใช้การยินยอมลดค่าเช่าของ TFRS 16 สำหรับค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้ลดค่าเช่าให้ในระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน 2564 ซึ่งการลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2564 เท่านั้น กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 46ก และ 46ข ของ TFRS 16 โดยอาจเลือกไม่ประเมินว่าการยินยอมลดค่าเช่าที่เกิดจาก COVID-19 เป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ตัวอย่างการบันทึกบัญชีสำหรับการยินยอมลดค่าเช่าที่เกิดจาก COVID-19 ตาม TFRS 16 ให้รับรู้ใน “กำไรหรือขาดทุน” ในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การจ่ายชำระเหล่านั้นเกิดขึ้น ซึ่งอาจแสดงตัวอย่าง ดังนี้

Dr. หนี้สินตามสัญญาเช่า (Lease liabilities)	xx
Cr. การยินยอมลดค่าเช่า** (Profit or loss)	xx

\* สำหรับการบันทึกบัญชีของค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ และการบันทึกบัญชีดอกเบี้ยจ่าย กิจการยังคงต้องบันทึกรายการและถือปฏิบัติเหมือนปกติ (เสมือนกรณีที่ไม่ได้รับการยินยอมลดค่าเช่า)

\*\* ชื่อบัญชีดังกล่าวเป็นเพียงตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเท่านั้น

A2



### หมายเหตุ

TFRS 16 ที่ปรับปรุงใหม่นี้ นอกจากการปรับปรุงเรื่องของข้อผ่อนปรนในทางปฏิบัติกรณีการยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 แล้ว TFRS 16 ฉบับปรับปรุงนี้ยังรวมถึงการปรับปรุงเรื่องข้อผ่อนปรนสำหรับการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง-ระยะที่ 2 (“Interest Rate Benchmark Reform—Phase 2”) ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2565 เป็นต้นไป โดยท่านสามารถติดตามรายละเอียดของ LIBOR phase 2 Project นี้ได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี



การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19

การผ่อนปรน  
ในทางปฏิบัติ

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



จะสามารถใช้ได้ก็ต่อเมื่อ

1

การยินยอมลดค่าเช่าอันเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19



2

การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลังปรับปรุงที่มีจำนวนเกินเท่าเดิมหรือน้อยกว่าสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการเปลี่ยนแปลงทันที



การจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2564 เท่านั้น



ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 (ต่อ)

การเปิดเผยข้อมูล  
กรณีใช้การผ่อนปรน



1

ปฏิบัติตามทุกสัญญา หรือ บางสัญญา (กรณีหลังต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสัญญาที่ถือปฏิบัติตามการผ่อนปรน)

2

จำนวนเงินที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลารายงานเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นจากการยินยอมลดค่าเช่า

การถือปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

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



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์