

TFRS 16

สัญญาเช่าสำหรับ สินทรัพย์อ้างอิงมูลค่าต่ำ

สืบเนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งจะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป มีผู้ปฏิบัติหลายท่านได้มีข้อสงสัย และสอบถามเข้ามา สภาวิชาชีพบัญชีจึงจัดทำ Newsletter ฉบับนี้เพื่อเป็นสื่อที่จะช่วยคลายสงสัยให้กับผู้ใช้ในประเด็นกรณีมาตรฐานฯ กำหนดข้อยกเว้นในการรับรู้รายการตาม TFRS 16 สำหรับสินทรัพย์อ้างอิงมูลค่าต่ำ



สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีมูลค่าเท่าไร ?

เนื่องจาก TFRS 16 มิได้มีการกำหนดจำนวนเงินที่ตายตัวสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ แต่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IASB) ได้มีการพูดคุยและมีปรากฏอยู่ใน Basis for conclusion on IFRS16 ดังนี้

เนื่องจากมีข้อกังวลใจจากผู้เช่าในเรื่องของต้นทุนในการนำ IFRS 16 มาใช้สำหรับสัญญาเช่าที่มีมูลค่าต่ำแต่อาจมีปริมาณการเช่าจำนวนมาก ทำให้ต้องใช้ความพยายามในการจัดทำมาก แต่รายการดังกล่าวอาจส่งผลกับตัวเลขในงบการเงินจำนวนไม่มาก เพื่อลดความกังวลใจดังกล่าว IASB จึงได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับสัญญาเช่าที่มีสินทรัพย์อ้างอิงมูลค่าต่ำที่จะไม่ต้องนำข้อกำหนดตาม IFRS 16 มาใช้

ในการให้ข้อยกเว้นดังกล่าว IASB ได้พยายามผ่อนปรนให้กับผู้จัดทำงบการเงิน แต่ในขณะเดียวกันก็ยังคงไว้ซึ่งประโยชน์จากข้อกำหนดใน IFRS 16 สำหรับผู้ใช้งบการเงิน IASB ตั้งใจให้ข้อยกเว้นการปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าที่มีสินทรัพย์อ้างอิงในสภาพของใหม่ที่มีมูลค่าต่ำ เช่น การเช่าพวกแท็บเล็ต คอมพิวเตอร์ โน้ตบุ๊ก คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล เฟอร์นิเจอร์สำนักงานชิ้นเล็ก ๆ และโทรศัพท์ ซึ่ง ณ เวลาที่ IASB ได้ข้อสรุปเรื่องข้อยกเว้นดังกล่าวในปี ค.ศ. 2015 ตัวเลขในใจสำหรับข้อยกเว้นดังกล่าวอยู่ที่ USD 5,000 หรือน้อยกว่า สัญญาเช่าจะไม่เข้าเงื่อนไขได้รับข้อยกเว้นถ้าลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิงในสภาพใหม่ไม่ได้มีมูลค่าต่ำ นอกจากนั้นในการประเมินว่า สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำหรือไม่ไม่ควรจะถูกกระทบด้วยขนาดลักษณะ และสภาพแวดล้อมของผู้เช่า แต่ให้พิจารณาจากมูลค่าของสินทรัพย์นั้น ๆ แทน (Absolute Basis) โดยไม่คำนึงถึงเกณฑ์ความมีสาระสำคัญ (Materiality Basis)

อีกประการหนึ่งที่กิจการต้องคำนึงถึงเวลาจะใช้ข้อยกเว้น คือ

- ผู้เช่าสามารถได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้น โดยการใช้นั้นสินทรัพย์นั้นเอง หรือใช้ร่วมกับทรัพย์สินอื่น ๆ ที่มีสำหรับผู้เช่าอยู่แล้ว และ
- สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้ขึ้นอยู่กับสินทรัพย์อื่น หรือเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่นอย่างมาก



ตัวอย่างเช่น การเข้าโต๊ะซึ่งมีมูลค่าคงที่ มาใช้กับเก้าอี้ที่กิจการมีอยู่แล้ว กรณีนี้ถือว่ายังสามารถใช้ข้อยกเว้นได้ หรือกรณีเช่าเครื่องยนต์สำหรับรถยนต์ กรณีนี้กิจการจะไม่สามารถใช้ข้อยกเว้นได้เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำเพราะการใช้เครื่องยนต์จะขึ้นอยู่กับสินทรัพย์อื่นซึ่งคือรถยนต์อย่างมาก เป็นต้น

ในการทำการประเมินผลกระทบที่มีจากสินทรัพย์อ้างอิงมูลค่าต่ำโดยการศึกษาและสำรวจภาคสนาม IASB ได้สังเกตเห็นว่า โดยส่วนใหญ่ยอดรวมของสินทรัพย์และหนี้สินที่อยู่ในขอบเขตของการได้รับข้อยกเว้นมีจำนวนไม่มีสาระสำคัญ IASB ได้พิจารณาว่าการศึกษาและสำรวจภาคสนามได้พิสูจน์แล้วว่า ข้อยกเว้นดังกล่าวอาจให้ผลประโยชน์แก่ผู้เช่าค่อนข้างจำกัด เนื่องจากสัญญาเช่าดังกล่าวอาจไม่ต้องนำ IFRS 16 มาปฏิบัติใช้หากยึดหลักความมีสาระสำคัญที่กำหนดในกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนอทางการเงิน มาถือปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ในมุมมองของผลสะท้อนกลับ (Feedback) ในเรื่องความกังวลใจของผู้จัดทำงบการเงิน IASB จึงสรุปว่าการให้

ข้อยกเว้นดังกล่าวทำให้ต้นทุนในการจัดทำถูกผ่อนปรนเป็นจำนวนที่เป็นสาระสำคัญให้กับผู้เช่าจำนวนมาก โดยเฉพาะกับกิจการขนาดเล็ก โดยลดภาระที่ไม่ต้องมาอธิบายสัญญาเช่าที่ยอดรวมแล้วไม่ได้มีสาระสำคัญ

นอกจากนั้น IASB ยอมรับว่า ความเสี่ยงที่ยอดรวมของสินทรัพย์จากการเช่าที่ได้รับยกเว้นอาจมีจำนวนที่มีสาระสำคัญในบางกรณี จากที่ทำการศึกษาและสำรวจพบว่า ยอดรวมจะมีมูลค่าที่มีสาระสำคัญสำหรับสินทรัพย์ขนาดใหญ่ที่ประกอบด้วยสินทรัพย์จากการเช่าที่มีมูลค่าต่ำรวมกันหลาย ๆ รายการ (เช่น อุปกรณ์ IT ที่ประกอบด้วยชิ้นส่วนเล็ก ๆ หลายชิ้น) ดังนั้น IASB จึงได้ตัดสินใจว่า ผู้เช่าไม่ควรจะใช้ข้อยกเว้นหากผู้เช่าไม่สามารถใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินอ้างอิงนั้นโดยลำพังหรือไม่สามารถใช้ร่วมกับทรัพย์สินอื่น ๆ ที่มีอยู่ก่อนโดยไม่ต้องสนใจว่ามูลค่าของสินทรัพย์อ้างอิงนั้นจะเป็นเท่าไร

IASB ได้ตัดสินใจว่า การให้ข้อยกเว้นสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงที่มีมูลค่าต่ำควรให้เลือกใช้ข้อยกเว้นได้เป็นรายสัญญา การให้เลือกใช้ข้อยกเว้นเป็นรายประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง

แทนที่จะเป็นการให้ข้อยกเว้นแบบรายสัญญา จะเป็นภาระแก่ผู้เช่าในการประเมินทรัพย์สินทุกชิ้นภายในประเภทเดียวกัน ดังนั้น IASB จึงมีมุมมองว่าการให้ข้อยกเว้นสำหรับสัญญาเช่าทรัพย์สินที่มีมูลค่าต่ำ จะง่ายต่อการนำไปปฏิบัติใช้และให้ประโยชน์กับผู้เช่ามากกว่า ถ้านำไปปฏิบัติบนเกณฑ์ของแต่ละสัญญา

IASB ได้ตัดสินใจให้ผู้เช่าเปิดเผยจำนวนเงินของค่าใช้จ่ายที่รับรู้ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำที่ผู้เช่าได้เลือกที่จะใช้ข้อยกเว้น ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะต้องจ่ายสำหรับการเช่าที่ไม่ได้ถูกรวมอยู่ในหนี้สินสัญญาเช่า ที่เป็นผลมาจากการใช้ข้อยกเว้นเรื่องของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำดังกล่าว



โดย..นางสาววันดี สิววัฒนีย์

ประธานคณะกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ