



สรุปประเด็นสำคัญ

TFRS กลุ่มที่ปรับปรุงสาระสำคัญและปรับปรุงอันเนื่องมาจาก TFRS16
(ที่เป็นสาระสำคัญ) (จำนวน 8 ฉบับ)

เสนอ...คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี (กกบ.)



TFRS 3

สรุปประเด็นสำคัญของ
ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3
เรื่อง การรวมธุรกิจ

เสนอ...คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี (กกบ.)

สรุปความเป็นมา : ปรับปรุงตาม IFRS BV 2019

วันที่ปฏิบัติ : วันที่ 1 มกราคม 2563

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เปลี่ยนแปลง

- แก้ไขให้ชัดเจนขึ้นอันเนื่องจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ TFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่า
 - ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าที่ผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า เสมือนว่าสัญญาเช่าที่ได้มานั้นเป็นสัญญาเช่าใหม่ ณ วันที่ซื้อ
 - ผู้ซื้อสามารถใช้ข้อยกเว้นที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้น และสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

- แก้ไขให้ชัดเจนขึ้นสำหรับกรณีและผู้เข้าร่วมในการร่วมการงานได้มีการควบคุมในธุรกิจซึ่งเป็นการดำเนินงานร่วมกัน กิจกรรมต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียเดิมทั้งหมดที่มีอยู่ในการดำเนินงานร่วมกันใหม่

ผลกระทบ

การเปลี่ยนแปลง

สัญญาเช่าในกรณีที่ถูกซื้อ
เป็นผู้เช่า

กลุ่มอุตสาหกรรมที่จะได้รับผลกระทบ

ทุกอุตสาหกรรม

ผลกระทบจากการปรับปรุงมาตรฐาน
การรายงานทางการเงิน

ทำให้มีความชัดเจนขึ้น
เกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์
สิทธิการใช้และหนี้สินตาม
สัญญาเช่า

การวัดมูลค่าส่วนได้เสียเดิม
ที่มีอยู่ในการดำเนินงาน
ร่วมกัน (กรณีการรวมธุรกิจ
ที่ดำเนินการสำเร็จจากการ
ทยอยซื้อ)

ทุกอุตสาหกรรม

ทำให้มีความชัดเจนขึ้นว่า
กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรม
ของส่วนได้เสียเดิมที่มีอยู่
ในการดำเนินงานร่วมกันใหม่

สรุปสาระสำคัญของที่เปลี่ยนแปลง

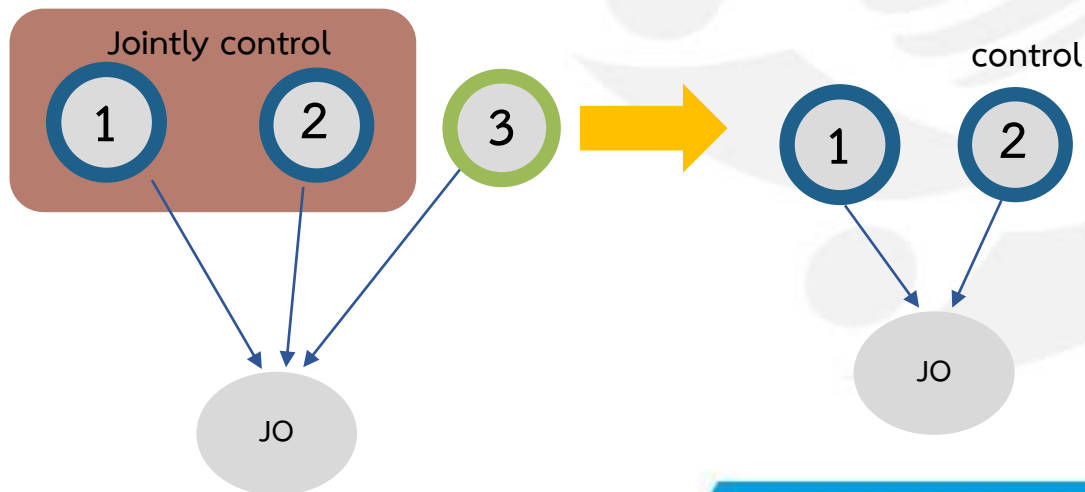
ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
<p>14. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28 แสดงประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สิน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้</p>	<p>14. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข31 ถึง ข40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28x แสดงประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สิน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้</p>
<p>17. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ไว้สองประการดังนี้</p> <p>17.1 <u>การจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) และ</u></p> <p>17.2 การจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง <u>สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)</u></p> <p>ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ)</p>	<p>17. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ไว้สองประการดังนี้</p> <p>17.1 <u>การจัดประเภทสัญญาเช่าในกรณีที่ผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า และ</u></p> <p>17.2 การจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง <u>สัญญาประกันภัย</u></p> <p>ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่นๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ)</p>

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เปลี่ยนแปลง

ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
-	<p>สัญญาเช่าในกรณีที่ผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า</p> <p>28ก. ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง <i>สัญญาเช่า</i> ซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับ</p> <p>28ก.1 สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16) สิ้นสุดภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ซื้อ หรือ</p> <p>28ก.2 สัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ตามที่อธิบายไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16)</p>
-	<p>28ข. <u>ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง <i>สัญญาเช่า</i>) เสมือนว่าสัญญาเช่าที่ได้มานั้นเป็นสัญญาเช่าใหม่ ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนเดียวกันกับหนี้สินตามสัญญาเช่า และปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนถึงเงื่อนไขในสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด</u></p>

สรุปสาระสำคัญของที่เปลี่ยนแปลง

ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
-	<p>42ก. เมื่อผู้เข้าร่วมในการร่วมการงาน (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน) ได้มีการควบคุมในธุรกิจซึ่งเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11) และมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้นทันทีก่อนวันที่ซื้อรายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ รวมถึงต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในการดำเนินงานร่วมกันก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 42 กล่าวคือ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียทั้งหมดที่ผู้ซื้อถืออยู่ในการดำเนินงานร่วมกันก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่</p>



สรุปสาระสำคัญของที่เปลี่ยนแปลง

ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
-	64ฐ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง <i>สัญญาเช่า</i> ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 14 17 ข32 และ ข42 และตัดย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข30 และชื่อหัวข้อของย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข30 และเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 28ก ถึง 28ข และชื่อหัวข้อของย่อหน้าที่ 28ก ถึง 28ข กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง <i>สัญญาเช่า</i>
-	64ต การเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 42ก กิจการต้องถือปฏิบัติกับการปรับปรุงดังกล่าวกับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

สรุปสาระสำคัญของที่เปลี่ยนแปลง

ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
<p>ข28 ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า ยกเว้นเฉพาะที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข29 และ ข30</p>	-
<p>ข29 ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่าเงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละสัญญาซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่านั้นเป็นสัญญาที่ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดและต้องรับรู้หนี้สินหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานไม่ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข42 ให้แนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงานกรณีที่ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า</p>	-
<p>ข30 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้อาจเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งจะเห็นได้จากความตั้งใจของผู้ร่วมตลาดที่จะจ่ายเพื่อการเช่าขึ้นด้วยราคาตามเงื่อนไขตลาด ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าประตูเข้าออก สนามบิน หรือสัญญาเช่าพื้นที่จำหน่ายสินค้าทำเลดีอาจเป็นช่องทางในการเข้าถึงตลาด หรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นๆ ในอนาคตซึ่งเข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ เช่น ความสัมพันธ์กับลูกค้า ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ ที่เกี่ยวข้องตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข31</p>	-

สรุปสาระสำคัญของที่เปลี่ยนแปลง

ข้อความเดิม

ข32 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น

ข32.1 ผู้ถูกซื้อเข้าอุปกรณ์เพื่อการผลิตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งมีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด เงื่อนไขในสัญญาเช่าระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่ให้มีการโอนเปลี่ยนมือ (ไม่ว่าจะเป็นการขายหรือให้เช่าช่วง) มูลค่าของสัญญาส่วนที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการประเภทเดียวกัน ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขาย หรือโอน สัญญาเช่านั้นให้แก่ผู้อื่นได้

ข42 ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี หรืออีกนัยหนึ่งผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด **ซึ่งใน ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข29 กำหนดให้รับรู้สำหรับสัญญาเช่าซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า**

ข้อความที่ปรับปรุง

ข32 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น

ข32.1 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ข42 ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี หรืออีกนัยหนึ่งผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด





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 FAP.