

IFRS 16 สัญญาเช่า

และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน

เขียนโดย คุณศิริจันทร์ เหลืองธนหิรัณย์ นักวิชาการที่ให้การสนับสนุนงานด้านคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
เรียบเรียงโดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี



ที่มาและเหตุผลที่สำคัญในการเปลี่ยนแปลง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง สัญญาเช่า

เนื่องจากการเช่าถือเป็นธุรกรรมที่สำคัญของหลายๆ กิจกรรมในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งการเช่าเป็นวิธีในการให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงการใช้สินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน รวมถึงลดสถานะความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความแพร่หลายของธุรกรรมเช่า ดังนั้นจึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรได้รับข้อมูลที่ให้ภาพเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการที่สมบูรณ์และสามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งวิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (TAS 17) เรื่อง สัญญาเช่าได้กำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานและบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน ซึ่งวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้ เนื่องจากวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสำหรับรายการการเช่าในทุกกรณี โดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งส่งผลให้สัญญาเช่าจำนวนมากไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งที่สิทธิการใช้สินทรัพย์และภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้านิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมทั้งส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญถูกบิดเบือน ซึ่งวิธีการบัญชีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (IFRS 16) เรื่องสัญญาเช่า ซึ่งกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ในงบการเงินและรับรู้หนี้สินจากภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้ามาในงบการเงิน ซึ่งวิธีการบัญชีนี้จะส่งผลให้การนำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เช่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้นรวมทั้งยังเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะสะท้อนสภาพความเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่าได้ดีขึ้น

หลักการและการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ภายใต้ IFRS 16 มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจาก TAS 17 โดยได้มีการกำหนดหลักการใหม่สำหรับการบัญชีของผู้เช่า โดยผู้เช่าไม่ต้องทำการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน แต่ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าทุกสัญญาเว้นแต่สัญญาเช่าดังกล่าวจะเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมีอายุไม่เกิน 12 เดือนหรือเป็นสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ซึ่งผู้เช่าสามารถเลือกที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่าดังกล่าวและรับรู้ค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่าหรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบหากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า

ภายใต้ IFRS 16 สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า (สิทธิการใช้สินทรัพย์) ซึ่งผู้เช่ารับรู้ในงบการเงิน ผู้เช่าต้องแสดงรายการสิทธิการใช้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น หรืออาจรวมสิทธิการใช้สินทรัพย์ในรายการรายบรรทัดเดียวกับสินทรัพย์อ้างอิงที่จะถูกนำเสนอถ้ากิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นเองโดยผู้เช่าจะต้องทำการเปิดเผยข้อมูลว่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน แต่กิจการต้องนำเสนอสิทธิการใช้สินทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงินถ้าสิทธิการใช้สินทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องแสดงรายการแยกจากหนี้สินอื่นหรือหากผู้เช่าไม่ได้แสดงรายการหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่าถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

อย่างไรก็ตาม ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญสำหรับการบัญชีของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินและบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ตาม แม้หลักการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า จะไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ แต่การเปลี่ยนแปลงหลักการบางเรื่องภายใต้ IFRS 16 ที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้ให้เช่า คือ หลักการในเรื่อง การเช่าช่วงและการขายและการเช่ากลับคืน ซึ่งผู้ให้เช่าควรต้องมีการพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย

ผลกระทบต่อการเงินจากการเปลี่ยนแปลง ภายใต้ IFRS 16 ที่สำคัญสามารถสรุปได้ดังนี้

📋 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องบแสดงฐานะการเงิน

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
สินทรัพย์	สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน	-	สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า
หนี้สิน	หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	-	หนี้สินตามสัญญาเช่า
สิทธิหรือภาระผูกพันที่อยู่นอกงบการเงิน (Off balance sheet rights/obligation)	-	สิทธิในการใช้สินทรัพย์และหนี้สินเกี่ยวกับสัญญา	

📋 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องบกำไรขาดทุน

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่า การเงิน	สัญญาเช่า ดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
รายได้	-	-	-
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ไม่รวมค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย)	-	ค่าเช่า	-
EBITDA	-	-	↑↑
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	ค่าเสื่อมราคา	-	ค่าเสื่อมราคา
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	-	-	↑
ต้นทุนทางการเงิน	ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน	-	ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินจากสัญญาเช่า
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	-	-	↔
กำไรสุทธิ	-	-	-

📖 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องบกระทบการเงินสด

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการรายงานทาง การเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่า ดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
กระแสเงินสดจาก กิจกรรม ดำเนินงาน	-	ค่าเช่า	-
กระแสเงินสดจาก กิจกรรมลงทุน	-	-	-
กระแสเงินสดจาก กิจกรรมจัดหาเงิน	ส่วนของเงินต้นของหนี้สินตาม สัญญาเช่า (สำหรับส่วนของ ดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับ ดอกเบี้ยจ่ายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด)	-	ส่วนของเงินต้นของหนี้สินตาม สัญญาเช่า (สำหรับส่วนของ ดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับ ดอกเบี้ยจ่ายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด)

กลุ่มอุตสาหกรรมที่อาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง มาตรฐาน เรื่อง สัญญาเช่า

การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเรื่องสัญญาเช่าดังที่กล่าวข้างต้นอาจส่งผลกระทบต่อกิจการที่เป็นผู้เช่าสินทรัพย์โดยเฉพาะ
กิจการในกลุ่มอุตสาหกรรม ดังต่อไปนี้

- กลุ่มธุรกิจขนส่งและสายการบิน
- กลุ่มธุรกิจค้าปลีก
- กลุ่มธุรกิจสื่อสาร
- กลุ่มธุรกิจโรงพยาบาล
- กลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตเหล็ก
- กลุ่มธุรกิจที่เคยใช้ TFRS 4 การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน เรื่อง สัญญาเช่ามาสู่ IFRS 16 มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่ให้ภาพ
เกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการที่สมบูรณ์และสามารถเปรียบเทียบกันได้ นอกจากนี้ IFRS 16 ยังเป็นอีกหนึ่งมาตรฐานที่
ส่งผลกระทบต่องบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ อีกทั้งยังส่งผลกระทบต่อกิจการในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนั้นกิจการ
ต่างๆ ควรมีการเตรียมความพร้อมสำหรับ IFRS 16 ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี 2563 ซึ่งจะช่วยให้การปฏิบัติในช่วง
การเปลี่ยนแปลงเป็นไปอย่างราบรื่น และผู้อ่านสามารถติดตามรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับ IFRS 16 ได้จากบทความและการอบรมที่ทาง
สภาวิชาชีพบัญชี จะได้มีการเผยแพร่ในลำดับต่อไป



@fap.family