

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า



• สัญญาเช่า

เดือนตุลาคม – พฤศจิกายน 2561

เรื่อง : สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับสัญญาเช่าการเงิน

ถาม : บริษัท leasing มาเสนอให้เช่าซื้อรถตู้แบบ Financial Leasing 3 ปี รถมียายุ 5 ปีตามระเบียบกรมสรรพากร ระบุราคา ณ สิ้นปีที่ 9 เหลือ 25% ของราคาเต็ม ปีที่ 1-3 ในทางภาษีให้บวกกลับค่าเสื่อมราคา และหักค่าใช้จ่ายได้ 36,000 บาท จำนวน 36 งวด

คำถาม

ราคา ณ สิ้นปีที่ 3 สามารถนำราคาประเมินที่เหลือ 25% มาตัดค่าเสื่อมราคาในปีที่ 4-5 เต็มจำนวนได้หรือไม่ และเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้หรือไม่

ตอบ : ในการจัดทำรายงานทางการเงินในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า กิจการต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า ในกรณีที่กิจการเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 14 เรื่อง สัญญาเช่า ในกรณีที่กิจการเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ในประเด็นที่ท่านถามเกี่ยวกับสัญญาเช่าในทางภาษี ขอให้ท่านสอบถามไปยังกรมสรรพากร หรือท่านสามารถหาข้อหารือในเว็บไซต์กรมสรรพากรได้ ยกตัวอย่างข้อหารือในเรื่องนี้ เช่น ข้อหารือเลขที่ กค 0702/1299 ตามลิงค์ที่แนบมานี้

<http://www.rd.go.th/publish/38098.0.html>

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาและปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร และสอบถามไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรง เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องและชัดเจนยิ่งขึ้น หรือหาข้อหารือเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์กรมสรรพากร

• สัญญาเช่า

เดือนพฤษภาคม 2559

เรื่อง : สอบถามสัญญาเช่าการเงินเกี่ยวกับการเช่าซื้อรถยนต์

ถาม : ถ้าซื้อรถยนต์ และได้ทำสัญญาลิสซึ่งเป็นสัญญาเช่าทางการเงิน อายุสัญญา 4 ปี มีวงเงินประกัน ตามมาตรฐานฯ ตอนบันทึกบัญชีต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน 4 ปี หรือ 5 ปี

ตอบ : ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สัญญาเช่า ย่อหน้าที่ 27 หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 268 ระบุว่า

27 สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงิน สำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่เช่าที่เสื่อมสภาพต้อง สอดคล้องกับวิธีการคิดค่า



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p>เสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่กิจการเป็นเจ้าของ และ ค่าเสื่อมราคา ที่รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการ บัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์ แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า</p> <p>http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/NPAE_web_060554.pdf</p> <p>ดังนั้นสรุปได้ว่า</p> <p>หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่กิจการจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ให้ตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้น</p> <p>อย่างไรก็ดี หากมีความไม่แน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่กิจการจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง กิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์ แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า</p> <p>ทั้งนี้ กิจการต้องปรึกษาผู้สอบบัญชีของกิจการเพิ่มเติมเพื่อใช้ดุลยพินิจในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ซึ่งต้องพิจารณาความเป็นไปอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลงหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์สูงสุดจากการจัดท่างบการเงินของกิจการ</p>
--	---

เดือนเมษายน 2559

เรื่อง : มาตรฐานการบัญชีสัญญาเช่า	
ถาม :	<p>(บริษัท เป็นผู้เช่า) ได้เช่าช่วงที่ดินจากบริษัทในเครือ (ผู้ให้เช่า) เป็นระยะเวลา 15 ปี เริ่มตั้งแต่ 1 ก.ย. 2558 เป็นต้นไป โดยสัญญาระบุว่าผู้เช่าช่วงตกลงจะชำระค่าเช่าช่วงรายปี ในวันที่ 31 ต.ค. ของทุกปี โดยเริ่มชำระค่าเช่าปีแรก 36,000 บาท ในวันที่ 31 ต.ค. 2558 และผู้เช่าช่วงจะวางเงินประกัน 50,000 บาท ซึ่งจะได้รับคืนเงินประกันนี้เมื่อได้ส่งมอบที่ดินคืน</p> <p>ทั้งนี้ผู้เช่า ไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในที่ดินแต่อย่างใด</p> <p>ข้อเท็จจริง : ปัจจุบันบริษัทผู้ให้เช่า ยังไม่มีการส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงิน และทาง บริษัทผู้เช่า ยังไม่ได้ชำระเงินทั้งค่าเช่ารายปี2558 และ เงินประกัน 50,000 บาท</p> <p>คำถาม :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. เป็นสัญญาประเภทใดในทางบัญชี 2. รายการบันทึกบัญชีของปี 2558 มีอะไรบ้างในฝั่งผู้เช่า 3. รายการบันทึกบัญชี ปีถัด ๆ ไป ต้องบันทึกบัญชีหรือไม่ อย่างไร



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p>รวมถึงทาง บ.ผู้เช่า ควรบันทึกรายการค่าเช่า เดือน ม.ค.-ส.ค. 2559 และเงินประกันในงบการเงินปี 2558 หรือไม่ อย่างไร</p> <p>จึงเรียนมาเพื่อโปรดชี้แนะข้อมูลที่ถูกต้อง และมาตรฐานบัญชีที่ใช้อ้างอิงสำหรับกรณีนี้ เพื่อการจัดทำงบการเงินที่ถูกต้องตามมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ</p>
ตอบ :	<p>1. การพิจารณาสัญญาเช่าเป็นสัญญาประเภทใดต้องพิจารณาจากข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้า 256-259 กำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือดำเนินการไว้ โดยศึกษาเพิ่มเติมได้จากเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี</p> <p>http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/NPAE_web_060554.pdf</p> <p>นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 260 กำหนดว่า การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินการในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษคือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินการ ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเช่าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินการ จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า ซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ</p> <p>และย่อหน้าที่ 261 กำหนดว่า เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าองค์ประกอบของที่ดินและอาคารที่เกิดจากสัญญาเช่าจะพิจารณาแยกจากกัน ถ้ากรรมสิทธิ์ขององค์ประกอบทั้งสองจะต้องโอนไปให้ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน ไม่ว่าจะได้มีการทำเป็นสัญญาเดียวหรือแยกเป็นสองสัญญา เว้นแต่จะมีลักษณะอื่นที่แน่ชัดแสดงถึงการมิได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า โดยปกติที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ จะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด และหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ที่ดินนั้นจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินการ และอาคารจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินการ</p> <p>2. หากพิจารณาแล้วว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินการ ในการบันทึกรายการบัญชีให้ท่านพิจารณาตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none">- สำหรับสัญญาเช่าการเงิน ดูย่อหน้าที่ 264-271- สำหรับสัญญาเช่าดำเนินการ ดูย่อหน้าที่ 272-273 โดยย่อหน้าที่ 272 กำหนดว่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินการ (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการ



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

ให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า แต่ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินกำหนดว่างบการเงินจัดทำขึ้นโดยข้อสมมติตามเกณฑ์คงค้าง ดังนั้นหากท่านพิจารณาแล้วว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการสามารถรับรู้ค่าเช่าจ่ายด้วยเกณฑ์คงค้างไปตลอดอายุสัญญาเช่านับตั้งแต่วันที่เริ่มเช่า แม้ไม่ได้รับใบแจ้งหนี้จากผู้ให้เช่า (เช่น รับรู้ค่าเช่าเดือนละ 3,000 บาทตามเกณฑ์คงค้างไปตลอดอายุสัญญาเช่าตั้งแต่วันที่กิจการเริ่มเช่า)

3. กรณีของเงินประกันนั้น หากกิจการยังไม่ได้จ่ายชำระเงินประกัน กิจการไม่ควรรับรู้ “บัญชีสินทรัพย์เงินประกัน” ในงบการเงิน

ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของกิจการ ซึ่งเป็นผู้ที่มีความเข้าใจและมีข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดที่มากกว่า เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นผู้แสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินที่ท่านจัดทำขึ้นดังกล่าว
