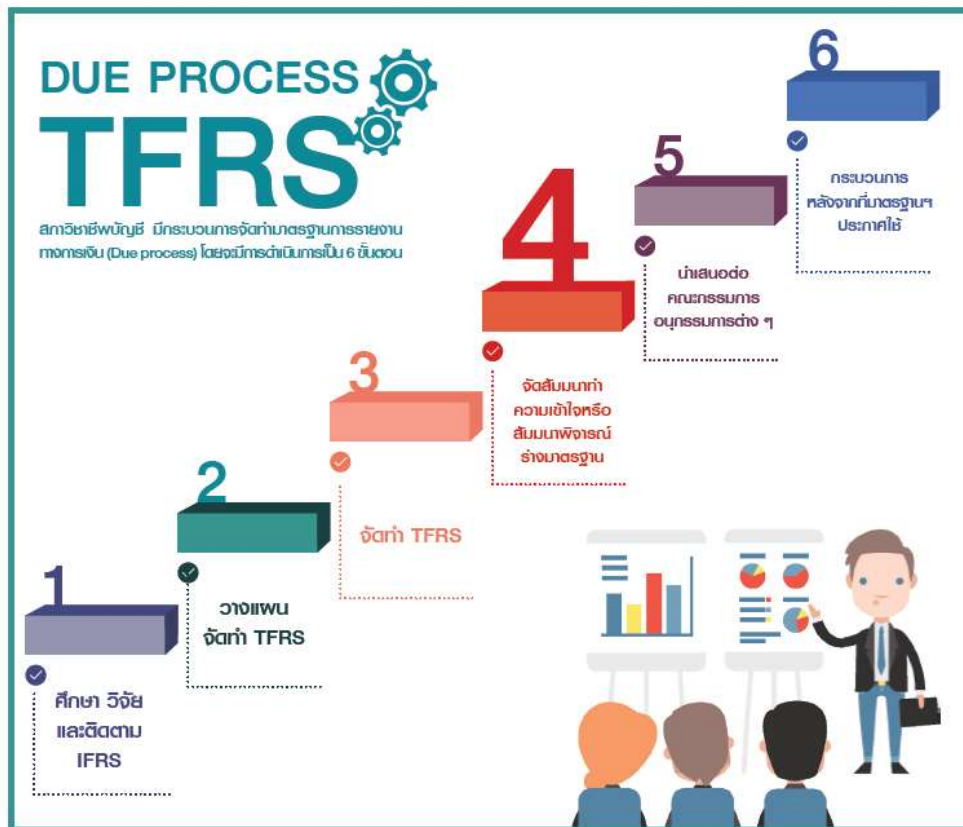




สรุปการรับฟังความคิดเห็นเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (ครั้งที่ 2)  
วันอังคารที่ 24 ตุลาคม 2560 เวลา 13.00-16.00 น. ณ ศูนย์อบรมสัมมนาศาสตราจารย์เกษรี ณรงค์เดช  
สภาวิชาชีพบัญชี สหุุมวิท 21 (อโศก)

สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (“มาตรฐานฯ”) ด้วยต้องการให้รายงานทางการเงินของกิจการภายในประเทศไทย มีคุณภาพ เชื่อถือได้ เป็นไปในรูปแบบและทิศทางเดียวกัน รวมถึงสามารถเปรียบเทียบได้ในระดับสากล

เพื่อเพิ่มคุณภาพในการออกมาตรฐานฯ และเพื่อให้การบังคับใช้มาตรฐานฯ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมาตรฐานฯ มีความเป็นสากลมากยิ่งขึ้น โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานการพิจารณาจากข้อมูลที่ได้รับจากทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วนและรอบด้าน จึงมีกระบวนการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Due process)\* มีการดำเนินการเป็น 6 ขั้นตอน คือ



\*สามารถศึกษากระบวนการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Due process) โดยละเอียดทางเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี

เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชีอยู่ระหว่างกระบวนการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า จะมีผลบังคับใช้ในปี 2563 สภาวิชาชีพบัญชีได้เผยแพร่ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (ฉบับภาษาไทย) ทางเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี เมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2559 โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีการแก้ไขในหลักการการรับรู้รายการของสัญญาเช่าทุกสัญญา คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ตระหนักถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อธุรกิจที่มีการทำสัญญาเช่าในระยะยาวเกินกว่า 1 ปี เช่น ธุรกิจสายการบิน ธุรกิจโรงพยาบาล ธุรกิจขนส่ง ธุรกิจสื่อสารและโทรคมนาคม ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง ธุรกิจเดินเรือ ธุรกิจเหล็ก ธุรกิจที่ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ซึ่งกิจการเหล่านี้ต้องให้ความสำคัญกับการเตรียมความพร้อม รวมถึงทำความเข้าใจในแนวทางการนำหลักเกณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว ดังนั้นจึงจัดสัมมนาพิจารณาเพื่อรับฟังความคิดเห็นประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติ และผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยจัดขึ้นเป็นครั้งที่ 2 เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2560 เวลา 13.00-16.00 ณ ศูนย์อบรมสัมมนาศาสตราจารย์เกษรี ณรงค์เดช สภาวิชาชีพบัญชี สหุุมวิท 21 (อโศก) สรุปการรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ดังต่อไปนี้



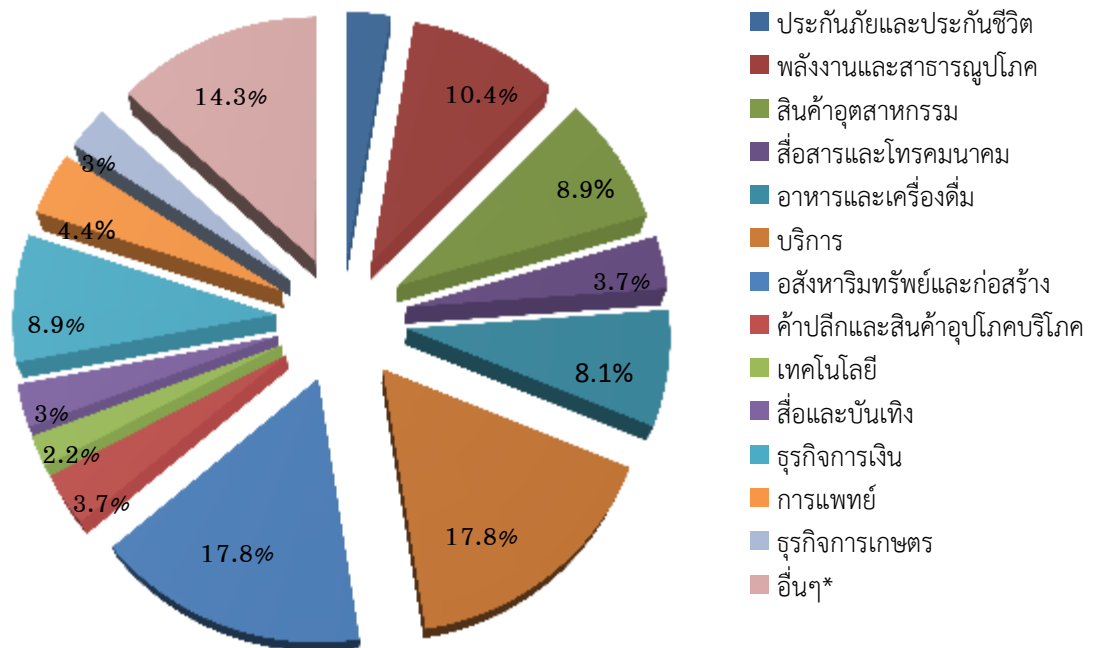
สรุปความคิดเห็นจากการสัมมนาพิจารณา ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า  
วันอังคารที่ 24 ตุลาคม พ.ศ. 2560 เวลา 13.00-16.00 น.  
ณ ศูนย์อบรมสัมมนาศาสตราจารย์เกษรี ฌรงค์เดช อาคารสภาวิชาชีพบัญชี สุขุมวิท 21 (อโศก)

การรวบรวมแบบสอบถามนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อรวบรวมความเห็นของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการประกาศใช้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เพื่อรวบรวมประเด็นปัญหา ผลกระทบที่อาจได้รับการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า และผลกระทบต่อการรับรู้รายการของสัญญาเช่าและงบการเงินที่น่าเสนอ

ข้อมูลความเห็นนี้รวบรวมจากแบบสอบถามที่ได้รับจากผู้เข้าร่วมสัมมนาพิจารณา (Focus group) ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ครั้งที่ 2 ที่จัดขึ้นเมื่อวันอังคารที่ 24 ตุลาคม พ.ศ. 2560 เวลา 13.00 - 16.00 น. โดยมีจำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 135 คน คิดเป็นร้อยละ 59 จากจำนวนผู้เข้าร่วมสัมมนาพิจารณา (Focus group) ทั้งสิ้นจำนวน 228 คน แบ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) จำนวน 37 ราย ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) จำนวน 4 ราย ผู้ทำบัญชี/เจ้าหน้าที่แผนกบัญชี จำนวน 91 ราย CFO จำนวน 11 ราย เจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการลงทุน จำนวน 1 ราย เจ้าหน้าที่การเงิน จำนวน 2 ราย Audit manager จำนวน 1 ราย ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี จำนวน 1 ราย อื่น ๆ จำนวน 4 ราย

ข้อมูลผู้เข้าร่วมสัมมนาพิจารณาแบ่งตามประเภทธุรกิจ 14 ประเภท ดังนี้

กราฟแสดงร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามแบ่งประเภทธุรกิจ



## ความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

1. ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ ทราบว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป คิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

ทราบและไม่ทราบ	ร้อยละ
ทราบ	81.5
ไม่ทราบ	18.5

2. ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ มีการเตรียมความพร้อมในระดับปานกลางโดยคิดเป็นร้อยละ 57.8 สำหรับการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในอนาคต เช่น เรื่องระบบบัญชี เรื่องข้อมูลสัญญาเช่าทั้งหมด เป็นต้น โดยสามารถแบ่งระดับการเตรียมความพร้อมคิดเป็นร้อยละ ได้ดังนี้

ระดับการเตรียมความพร้อม	ร้อยละ
น้อยมาก	12.8
น้อย	25.6
ปานกลาง	56.4
มาก	3.8
มากที่สุด	1.3

3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้วิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) และกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับทุกสัญญาเช่าที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน โดยผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิในการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ เห็นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลกระทบต่อบริษัท คิดเป็นร้อยละ 75.6 โดยสามารถแบ่งระดับผลกระทบที่เกิดขึ้น ได้ดังนี้

ระดับผลกระทบที่เกิดขึ้น	ร้อยละ
น้อยมาก	8.8
น้อย	17.6
ปานกลาง	36.3
มาก	31.4
มากที่สุด	5.9

การเปลี่ยนแปลงเรื่องต่าง ๆ เช่น วิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบัน สินทรัพย์และหนี้สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้น และการหาอายุสิ้นสุดของสัญญาในกรณีสัญญาที่มีการต่ออายุ เป็นต้นจะส่งผลในทางปฏิบัติต่อบริษัทของท่านอย่างไร

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

1. ทำให้ยุ่งยากในการทำงานขึ้นโดยไม่จำเป็น ทั้งๆ ที่การเช่าส่วนใหญ่ของบริษัทเป็นการเช่าอาคารเพื่อเป็นสถานที่ประกอบการ (จำนวน 2 ความเห็น)
2. มีประเด็นเรื่องการหาอัตราคิดลดที่เหมาะสม และการคำนวณหามูลค่าปัจจุบัน (จำนวน 8 ความเห็น) (สภาฯควรออกแนวปฏิบัติเพิ่มเติม)
3. ส่งผลให้สินทรัพย์และหนี้สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือเพิ่มขึ้นจำนวนมากซึ่งทำให้ D/E ratio สูงขึ้น (จำนวน 9 ความเห็น)
4. รายการกระทบยอดภาษีอากรยุ่งยากขึ้น
5. กระทบกับการตรวจสอบบัญชีสำหรับลูกค้าบางราย
6. มีประเด็นการหาอายุสิ้นสุดของสัญญาในกรณีสัญญาที่มีการต่ออายุ
7. เพิ่มภาระงานมากขึ้นในการพิจารณาในแต่ละสัญญา และต้องรวบรวมสัญญาเช่าทั้งหมดมาประเมิน ส่วนใหญ่ต้องใช้ดุลยพินิจและใช้เวลามากเพราะต้องหารื้อหลายฝ่าย (จำนวน 2 ความเห็น)
8. ต้องเพิ่มภาระในการคำนวณค่าเสื่อมราคา, การบันทึกหนี้สิน

### ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการสำหรับผู้เช่า

4. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับข้อยกเว้นที่ผู้เช่าอาจเลือกไม่รับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นที่มีอายุสัญญาเช่าไม่เกิน 12 เดือนหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (หากผู้เช่าเลือกปฏิบัติตามข้อยกเว้นดังกล่าว ผู้เช่าต้องรับรู้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าหรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบสำหรับสัญญาเช่าที่เป็นไปตามข้อยกเว้นนั้น หากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์มากกว่า) โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	95.6
ไม่เห็นด้วย	4.4

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามดังนี้

1. ควรยกเว้นสำหรับกรณีการเช่าอาคารสถานประกอบการด้วย
  2. ระยะเวลาที่ยกเว้นให้สำหรับ 12 เดือนเป็นระยะเวลาที่สั้นไป และสินทรัพย์อ้างอิงที่มีมูลค่าต่ำนั้นก็เป็นสิ่งที่แต่ละบริษัทจะกำหนดขึ้นเอง อาจทำให้แตกต่างกันอย่างมากได้
  3. หากต้องนำสัญญาเช่าไม่เกิน 12 เดือนทุกสัญญามายันที่สินทรัพย์/หนี้สินตาม TFRS 16 ทำให้ภาระการปฏิบัติงานจริงเพิ่มปริมาณแต่ทั้งนี้ต้องพิจารณามูลค่าด้วย
5. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทางปฏิบัติที่อนุญาตให้ผู้เช่าอาจเลือกไม่รับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ โดยประเมินมูลค่าสินทรัพย์อ้างอิงจากมูลค่าของสินทรัพย์ เมื่อเป็นสินทรัพย์ที่มีสภาพใหม่ โดยไม่คำนึงถึงอายุของสินทรัพย์ที่เช่า และคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	88.1
ไม่เห็นด้วย	11.9

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามดังนี้

1. ควรมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน และมาตรฐานฯ ควรมีตัวอย่างหรือกำหนดนิยามคำว่ามูลค่าต่ำหรือไม่มีสาระสำคัญ เพื่อเป็นบรรทัดฐานให้กับบริษัทที่เลือกใช้ (จำนวน 3 ความเห็น)
2. ควรพิจารณาตามลักษณะหรือสภาพของสินทรัพย์นั้น และการใช้งานที่คาดว่าจะใช้ได้ (จำนวน 2 ความเห็น)
3. มีความยุ่งยากในการคำนวณที่จะต้องมีการประเมินและเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้ประเมิน
4. ควรคิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

### การแยกองค์ประกอบของสัญญาสำหรับผู้เช่า

6. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทางปฏิบัติที่ผู้เช่าอาจเลือกไม่แยกส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่าออกจากส่วนประกอบที่เป็นสัญญาเช่า โดยเลือกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง และรับรู้ส่วนประกอบที่เป็นสัญญาเช่าแต่ละสัญญากับส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่ารวมเป็นส่วนประกอบสัญญาเช่าเดียว โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	92.6
ไม่เห็นด้วย	7.4

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามดังนี้

1. ควรแยกให้ชัดเจน หรือควรแยกตามคำนิยามของสัญญาเช่า และส่วนที่ไม่ใช่สัญญาเช่าออกไปบันทึกตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง
2. ควรต้องพิจารณามูลค่าเป็นหลัก ถ้ามูลค่ามีสาระสำคัญก็ควรแยก แต่ถ้าไม่มีสาระสำคัญไม่ต้องแยกก็ได้
3. เห็นด้วยแต่เพิ่มภาระงานมาก

## การรับรู้รายการและมูลค่า

7. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้พิจารณาการรับรู้รายการเป็นรายสัญญา ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทางผ่อนปรนในทางปฏิบัติที่ให้กิจการอาจพิจารณารับรู้รายการเป็นกลุ่มสัญญาที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน หากกิจการคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าความแตกต่างระหว่างการรับรู้รายการเป็นกลุ่มสัญญาเข้ากับการรับรู้รายการเป็นแต่ละสัญญา ไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญ และหากกิจการรับรู้รายการเป็นกลุ่มสัญญาเข้า กิจการต้องใช้ประมาณการและข้อสมมติฐานที่สะท้อนขนาดและองค์ประกอบของกลุ่มสัญญาเข้านั้น โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	95.6
ไม่เห็นด้วย	4.4

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถาม คือ หากแยกเป็นรายสัญญา เหมือนเป็นการเลือกปฏิบัติและสิทธิการใช้และค่าเช่ากระจายไปหลายส่วน ทำให้กระทบต่อการตัดสินใจเมื่อนำข้อมูลมาใช้

## การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า

8. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทางปฏิบัติในการจัดประเภทและรับรู้สัญญาเช่าของที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า (รวมไปถึงการจ่ายชำระเงินล่วงหน้าใดๆ ที่จ่ายในลักษณะเป็นเงินก้อนทั้งจำนวน) ระหว่างส่วนของที่ดินกับอาคารตามสัดส่วนที่สัมพันธ์กับมูลค่ายุติธรรมของสิทธิการเช่าขององค์ประกอบที่ดินกับอาคาร ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หากไม่สามารถปันส่วนระหว่างองค์ประกอบทั้งสองได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน เว้นแต่องค์ประกอบทั้งสองเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานอย่างชัดเจน ซึ่งในกรณีนี้สัญญาเช่าทั้งหมดจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	89.6
ไม่เห็นด้วย	10.4

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามดังนี้

1. กรณีที่บางรายการไม่สามารถวัดมูลค่าได้ควรลดองค์ประกอบลง ไม่ควรคิดจนละเอียดเกินไป สร้างความยุ่งยากให้กับองค์กร
  2. ทำให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจึงควรให้ทางเลือก
  3. คำว่าปันส่วนได้อาจน่าเชื่อถือสร้างความยุ่งยากให้บริษัท/ผู้ประกอบการ เพิ่มต้นทุนเพราะอาจต้องจ้างผู้เชี่ยวชาญในการประเมิน
9. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทางปฏิบัติในการจัดประเภทสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าสำหรับสัญญาเช่าที่ดินและอาคารซึ่งมูลค่าของที่ดินไม่มีสาระสำคัญต่อสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าอาจรับรู้ที่ดินและอาคารเป็นหน่วยเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน ในกรณีเช่นนี้ผู้ให้เช่าต้องพิจารณาอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารโดยถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงทั้งหมด โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	91.9
ไม่เห็นด้วย	8.1

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามดังนี้

1. ปฏิบัติยากและเป็นไปได้ยากที่ที่ดินจะไม่มีสาระสำคัญ
2. สัญญาเช่าต้องมีระยะเวลาเช่าที่แน่นอน
3. ควรแยกที่ดินและอาคารออกจากกันเพื่อความชัดเจน เนื่องจากเป็นสินทรัพย์คนละประเภท

## การถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง

10. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทางปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้เป็นครั้งแรก โดยผู้เช่าสามารถเลือกรับรู้ผลกระทบโดยการปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด (Simplified approach) โดยไม่ต้องทำการปรับย้อนหลัง (Full retrospective) แต่ต้องเปิดเผยคำอธิบายของความแตกต่างระหว่างภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า และหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือควรมีทางเลือกอื่นเพิ่มเติมที่เหมาะสมมากกว่า โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	95.6
ไม่เห็นด้วย ควรมีทางเลือกอื่นเพิ่มเติม	4.4

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามว่าไม่ควรเปรียบเทียบงบการเงิน 3 ปี เพราะต้องใช้เวลามาก และเห็นว่าประโยชน์ที่ได้รับไม่คุ้มกับเวลาที่เสียไป

11. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวทางปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้เป็นครั้งแรก หากกิจการสามารถเลือกระบุสัญญาเช่าสำหรับสัญญาที่จัดทำขึ้น (หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา) ในหรือหลังวันที่นำมาตราฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยไม่ต้องประเมินสัญญาที่มีอยู่เดิมเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือไม่ หรือควรมีทางเลือกอื่นเพิ่มเติมเหมาะสมมากกว่า และคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	93.3
ไม่เห็นด้วย ควรมีทางเลือกอื่นเพิ่มเติม	6.7

ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามว่า ควรกำหนดให้เริ่มต้นกับสัญญาใหม่ที่เกิดขึ้น

12. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยที่กิจการสามารถนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ในปี 2563 หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ณ หรือก่อนวันที่เริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	87.4
ไม่เห็นด้วย	12.6

โดยผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามดังนี้

1. ควรปรับใช้พร้อมกันเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเปรียบเทียบข้อมูลได้และมีมาตรฐานเดียวกันทั้งระบบ
2. ให้ถือปฏิบัติตามวันที่มาตรฐานกำหนดเพื่อให้เปรียบเทียบกับบริษัทอื่น ๆ ได้
3. เห็นด้วยที่กิจการต้องตัดสินใจเอง หากบริษัทนั้น ๆ มีความพร้อม
4. ควรปรับใช้ทีละฉบับขึ้นอยู่กับแต่กิจการ

13. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติทางด้านผู้เช่า กรณีที่ผู้เช่าเลือกรับรู้ผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด (Simplified approach) ถ้าสัญญาเช่านั้นเคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (ปรับปรุง 2560) ผู้เช่าต้อง

- (1) รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่าโดยวัดมูลค่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก



- (2) รับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์โดยวัดมูลค่าเป็นรายสัญญาเช่าด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก *หรือ*
  - รับรู้เท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค่างจ่าย ซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย	ร้อยละ
เห็นด้วย	89.6
ไม่เห็นด้วย	10.4

โดยผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นที่สอบถามดังนี้

1. การหามูลค่าสัญญาเช่าโดยการใช้อัตราคิดลดสำหรับบางสัญญาอาจไม่เหมาะสม เนื่องจากเดิมเคยเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานจ่ายค่าเช่าทุกเดือนเท่ากัน หากต้องใช้มูลค่าปัจจุบันอาจทำให้เกิดความยุ่งยาก
2. ควรกำหนดให้เหมือนทางด้านผู้ให้เช่าคือ เปิดเผยคำอธิบายของความแตกต่าง
3. ควรกำหนดให้วัดมูลค่าปัจจุบันเฉพาะสัญญาเช่าใหม่ที่เช่าหลังจากวันที่มาตรฐานมีผลบังคับใช้

## เรื่องอื่นๆ

14. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจสำหรับเนื้อหาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ โดยคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

ระดับความเข้าใจ	ร้อยละ
น้อยมาก	3.0
น้อย	24.4
ปานกลาง	63.0
มาก	9.6
มากที่สุด	-

15. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ เห็นว่าให้สภาวิชาชีพบัญชีควรจัดดำเนินการจัดหลักสูตรอบรมโดยเฉพาะ หรือจัดทำคู่มืออธิบายเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และคิดเป็นร้อยละได้ดังนี้

ควรดำเนินการและไม่ควรดำเนินการ	ร้อยละ
ควรดำเนินการ	97.0
ไม่ควร	3.0

## ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

1. ควรยกตัวอย่างให้ครอบคลุมกับทุกธุรกิจ และอธิบายเพิ่มเติมในการนำไปปฏิบัติ หรือกรณีต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น
2. สภาฯ ควรจัดทำคู่มือตัวอย่าง หรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับประเด็นการใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสม หรือคำอธิบายอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม เนื่องจากมีประเด็นอย่างมากในทางปฏิบัติ (จำนวน 4 ความเห็น)
3. ควรจัดอบรมให้มากขึ้นเพราะเป็นมาตรฐานใหม่ เพิ่มเนื้อหาให้ละเอียดขึ้น และแบ่งเฉพาะเจาะจงเป็นรายอุตสาหกรรมย่อย ๆ เช่น กลุ่มโรงพยาบาล, กลุ่มพลังงาน, กลุ่มเครื่องบิน เป็นต้น เพราะแต่ละธุรกิจมีความเฉพาะของตนเอง และในการอบรมควรเพิ่มเติมตัวอย่างวิธีการคำนวณสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า และยกตัวอย่างวิธีปฏิบัติให้ครอบคลุมทุกกิจการ สร้าง Case study เพื่อคำนวณจริงโดยจัดเป็น Workshop (จำนวน 7 ความเห็น)
4. ควรจัดทำประเด็นผลกระทบต่อการเงินที่สำคัญส่งให้ผู้เข้าร่วมสัมมนา

5. ควรพิจารณาจัดทำตัวอย่างประกอบการพิจารณาข้อกำหนดตามมาตรฐาน เป็นภาคผนวกในมาตรฐาน และเผยแพร่ในเว็บไซต์ (จำนวน 5 ความเห็น)
6. ควรหยุดหรือชะลอการออกมาตรฐานการบัญชีใหม่ ๆ สักระยะ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่ามีความเหมาะสมแล้ว
7. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีชัดเจนและควรมีข้อยุติในแนวทางปฏิบัติและเงื่อนไขต่างๆ เพื่อนักบัญชีจะได้ดำเนินการได้ด้วยความมั่นใจ อย่างถูกต้องชัดเจน เป็นไปในทางเดียวกัน
8. เมื่อถึงวันที่บังคับใช้จริงคาดว่าจะมีคำถามจากการนำไปปฏิบัติเป็นจำนวนมาก สภาวิชาชีพบัญชีจัดเตรียมบุคลากรเพื่อตอบข้อซักถามให้เพียงพอ

#### **ประเด็นสอบถามเพิ่มเติม**

1. กรณี บมจ. มีบริษัทลูกให้เช่าระหว่างกัน ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานนี้แต่พอเป็นงบการเงินรวมจะถือเป็น PPE หรือไม่แน่ใจว่าจะต้องกลับรายการของบริษัทลูกออกทั้งหมดหรือไม่ และสัญญาระหว่างกันมีอายุของสัญญาไม่เท่ากัน
2. สินทรัพย์ที่รับรู้ขึ้นมาต้องพิจารณาเรื่องการด้อยค่าหรือไม่
3. งบการเงินสำหรับกิจการ NPAs จะสามารถนำเฉพาะมาตรฐานฉบับนี้ไปใช้ได้หรือไม่

\*\*\*\*\*