



# TFRS 16 สัญญาเช่า

## และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน

- เรียบเรียงถ้อยคำเพื่อให้สอดคล้องกับ TFRS 16 โดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (เผยแพร่เมื่อวันที่ 20 ธ.ค. 2562)
- เขียนโดย คุณศิริจันทร์ เหลืองธนศิริพันธ์ นักวิชาการที่ให้การสนับสนุนงานด้านคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี เรียบเรียงโดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (เผยแพร่เมื่อวันที่ 18 พ.ค. 2560)



### ที่มาและเหตุผลที่สำคัญในการเปลี่ยนแปลง มาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องสัญญาเช่า

การเช่าถือเป็นธุรกรรมที่สำคัญของหลาย ๆ กิจกรรมในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม โดยการเช่าเป็นวิธีในการให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึง การใช้สินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน รวมถึงลดสถานะความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความแพร่หลายของธุรกรรมเช่า จึงมีความสำคัญที่ผู้ซึ่งงบการเงินควรได้รับข้อมูลที่ให้ภาพเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการที่สมบูรณ์และสามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งวิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (TAS 17) เรื่อง สัญญาเช่าได้กำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน และมีวิธีการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้แตกต่างกัน แต่วิธีการบัญชีดังกล่าวไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ซึ่งงบการเงินได้ เนื่องจากวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสำหรับรายการการเช่าในทุกกรณี โดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งส่งผลให้สัญญาเช่าจำนวนมากไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งที่สิทธิในการใช้สินทรัพย์และภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมทั้งส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญถูกบิดเบือนจากข้อเท็จจริง วิธีการบัญชีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (IFRS 16) เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นสินทรัพย์ในงบการเงินและรับรู้หนี้สินจากภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้ามาในงบการเงิน ซึ่งวิธีการบัญชีนี้จะส่งผลให้การนำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เช่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ผู้ซึ่งงบการเงินที่นำข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่ปรากฏในงบการเงินไปใช้ในการกำหนดเป็นข้อผูกพันหรือข้อกำหนดตามข้อตกลงหรือสัญญา พึงระมัดระวังและให้ความสำคัญกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นดังกล่าว เนื่องจากข้อมูลทางการเงินตาม TFRS 16 อาจไม่สามารถตอบสนองความต้องการของกลุ่มผู้ซึ่งงบการเงินดังกล่าวได้ รวมทั้งยังเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลให้สะท้อนสภาพความเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่าได้ดีขึ้น

### หลักการและการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ภายใต้ TFRS 16 มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจาก TAS 17 โดยได้มีการกำหนดหลักการใหม่สำหรับการบัญชีของผู้เช่า โดยผู้เช่าไม่ต้องทำการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน แต่ผู้เช่าต้องใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) โดยรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าทุกสัญญาเว้นแต่สัญญาเช่าดังกล่าวจะเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมีอายุไม่เกิน 12 เดือนหรือเป็นสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ซึ่งผู้เช่าสามารถเลือกที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่าดังกล่าวและรับรู้ค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่าหรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบหากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า

ภายใต้ TFRS 16 สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่า (สินทรัพย์สิทธิการใช้) ซึ่งผู้เช่ารับรู้ในงบการเงิน ผู้เช่าต้องแสดงรายการสินทรัพย์สิทธิการใช้ในงบแสดงฐานะการเงินแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น หรืออาจรวมสินทรัพย์สิทธิการใช้ในรายการรายบรรทัดเดียวกับสินทรัพย์อ้างอิงที่จะถูกนำเสนอถ้ากิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นเองโดยผู้เช่าจะต้องทำการเปิดเผยข้อมูลว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน แต่กิจการต้องนำเสนอสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงินถ้าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องแสดงรายการแยกจากหนี้สินอื่นหรือหากผู้เช่าไม่ได้แสดงรายการหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่าถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดตาม TFRS 16 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญสำหรับการบัญชีของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน และบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ตาม แม้หลักการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญแต่การเปลี่ยนแปลงหลักการบางเรื่องภายใต้ TFRS 16 ที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้ให้เช่า คือ หลักการในเรื่องการเช่าช่วงและการขายและการเช่ากลับคืนซึ่งผู้ให้เช่าควรต้องมีการพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย

\*หมายเหตุ : ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้เปลี่ยนคำจากเดิม “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

## ผลกระทบต่อการเงินจากการเปลี่ยนแปลงภายใต้ TFRS 16 ที่สำคัญสามารถสรุปได้ดังนี้

### 📄 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องบแสดงฐานะการเงิน

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการรายงานทางการเงิน 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		มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
รายได้	-	-	-
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ไม่รวมค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย)	-	ค่าเช่า	-
EBITDA	-	-	↑↑
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	ค่าเสื่อมราคา	-	ค่าเสื่อมราคา
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	-	-	↑
ต้นทุนทางการเงิน	ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน	-	ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	-	-	↔
กำไรสุทธิ	-	-	↔



## ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องบกระแสดเงินสด

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน	-	ค่าเช่า	-
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน	-	-	-
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน	ส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า (สำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด)	-	ส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า (สำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด)

## กลุ่มอุตสาหกรรมที่อาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน เรื่อง สัญญาเช่า

การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเรื่องสัญญาเช่าดังกล่าวข้างต้นอาจส่งผลกระทบต่อกิจการที่เป็นผู้เช่าสินทรัพย์โดยเฉพาะกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรม ดังต่อไปนี้

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

จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเรื่องสัญญาเช่ามาสู่ TFRS 16 มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่ให้ภาพเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการที่สะท้อนให้เห็นข้อเท็จจริงตามรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น นอกจากนี้ TFRS 16 ยังเป็นอีกหนึ่งมาตรฐานที่ส่งผลกระทบต่องบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ อีกทั้งยังส่งผลกระทบต่อกิจการในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนั้นกิจการต่าง ๆ ควรเตรียมความพร้อมสำหรับ TFRS 16 ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี 2563 ซึ่งจะช่วยให้การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเป็นไปอย่างราบรื่น และผู้อ่านสามารถติดตามรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับ TFRS 16 รวมทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว ได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี



@TFAC.family