



ตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจ

การรับรู้รายการทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า

กรณีการลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่าเนื่องจากสถานการณ์

COVID-19

โดย รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

อาจารย์ประจำ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่ปรึกษา คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

ขอแสดงความสำนึก

ก่อนจะมาเป็นย่อหน้า 2.5 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง
มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี
เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัส
โคโรนา 2019 (COVID-19)

ทำความเข้าใจ

- 10 เมษายน 2563
 - IASB ได้ออกเอกสารเพื่อตอบประเด็นคำถามเกี่ยวกับการนำ IFRS 16 ไปปรับใช้กับการผ่อนปรนค่าเช่าอันเป็นผลมาจาก COVID-19
 - เอกสารดังกล่าว
 - จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ด้านการศึกษาโดยเน้นข้อกำหนดต่าง ๆ ภายใต้ IFRS 16 และ IFRS ฉบับอื่น ๆ ซึ่งสอดคล้องกับบริษัทที่ต้องพิจารณาวิธีการรับรู้การผ่อนปรนค่าเช่าอันเป็นผลมาจาก COVID-19
 - **ไม่ได้เปลี่ยนแปลง ถอดถอนหรือเพิ่มเติม**ข้อกำหนดในมาตรฐาน IFRS แต่อย่างใด
 - มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะสนับสนุนการนำ IFRS 16 ไปปรับใช้อย่างมีประสิทธิภาพและสม่ำเสมอ



ทำความเข้าใจ

- TFRS 16
 - ตระหนักว่าการเปลี่ยนแปลงอาจเกิดขึ้นได้กับจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่า
 - วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวที่ TFRS 16 กำหนดไว้ (หากมีสาระสำคัญ)
 - เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจและขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ
 - การเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่าหรือไม่
 - การเปลี่ยนแปลงอาจเกิดขึ้นโดยตรงจากการแก้ไขสัญญาเช่าหรือโดยทางอ้อม
 - กิจการต้องพิจารณาสัญญาเช่าตลอดจนกฎหมายหรือกฎระเบียบใด ๆ ที่เกี่ยวข้องร่วมกันไป



ทำความเข้าใจ

- TFRS 16
 - ได้ให้ข้อกำหนดไว้โดยเฉพาะสำหรับการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าอันเกิดจากการเปลี่ยนในดัชนีหรืออัตราที่ใช้กำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ
 - หากไม่ใช่กรณีดังกล่าว วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กำหนดไว้ใน TFRS 16 สำหรับการเปลี่ยนแปลงในจำนวนเงินที่ต้องชำระตามสัญญาเช่าจะขึ้นอยู่กับว่าการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นไปตามคำนิยามของการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า (lease modification) หรือไม่

ทำความเข้าใจ

- การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า หมายถึง การเปลี่ยนแปลง**ขอบเขต**ของสัญญาเช่าหรือ**สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า**ที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า

ทำความเข้าใจ

- ในการประเมินว่ามีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหรือไม่
 - กิจการต้องพิจารณา**ผลกระทบโดยรวม**ของการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า
 - ตัวอย่างเช่น หากผู้เช่าไม่ได้จ่ายชำระค่าเช่าเป็นระยะเวลา 3 เดือน จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระสำหรับช่วงระยะเวลาหลังจากนั้นอาจมีการปรับเพิ่มขึ้นอย่างเป็นส่วน
 - ซึ่งชี้ให้เห็นว่าสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่านั้นไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ
 - หากไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า ก็จะถือว่า**ไม่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า**แต่อย่างใด

ทำความเข้าใจ

- หากมีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาต่อไปว่าการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่าหรือไม่
 - กิจการต้องนำย่อหน้าที่ 2 ของ TFRS 16 มาปรับใช้ และต้องพิจารณาทั้งเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญานั้น ๆ และข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง
 - บทบัญญัติแห่งกฎหมาย ข้อกำหนดของสัญญา หรือกฎหมายหรือกฎระเบียบอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า
 - ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าหรือกฎหมายหรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องอาจมีวรรคซึ่งทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าขึ้นได้หากเหตุการณ์ใดโดยเฉพาะหรือสถานการณ์ใดโดยเฉพาะเกิดขึ้น

ทำความเข้าใจ

- หากการเปลี่ยนแปลงในจำนวนที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเกิดจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า
 - ผู้เช่าต้องนำย่อหน้าที่ 44-46 ของ TFRS 16 มาปรับใช้
 - ผู้ให้เช่าต้องนำย่อหน้าที่ต่อไปนี้เป็นของ TFRS 16 มาปรับใช้
 - ย่อหน้า 79-80 (สัญญาเช่าเงินทุน) หรือ
 - ย่อหน้า 87 (สัญญาเช่าดำเนินงาน)

ทำความเข้าใจ

- ย่อหน้าที่ 44-46 ผู้เช่าต้อง
 - **วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่** โดยคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่
 - อัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่คืออัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าสำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่าหากอัตราดอกเบี้ยนั้นสามารถกำหนดได้ หรือหากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล
 - ปรับปรุง**สิทธิการใช้สินทรัพย์**ให้ตรงกัน

เท่าความ

- ย่อหน้า 87 (สัญญาเช่าดำเนินงาน)
 - ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าดำเนินงาน **โดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่** นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล โดยให้พิจารณาจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้า หรือค่าง่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเดิมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าใหม่

ย่อหน้า 2.5 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อน
ปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับ
ผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโคโรนา
2019 (COVID-19)

ช่วยชีวิตพวกเราที่เป็นผู้เช่า



แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การระบาดของไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

- ย่อหน้า 2.5

- ในกรณีที่ผู้เช่าได้รับการลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ผู้เช่าสามารถเลือกที่จะไม่ต้องนำการลดค่าเช่าดังกล่าวมาถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า
- เมื่อกิจการเลือกตามทางเลือกดังกล่าวแล้ว กิจการต้องถือปฏิบัติกับทุกสัญญาที่ได้รับการลดค่าเช่า

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การระบาดของไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

- ย่อหน้า 2.5
 - เมื่อผู้เช่าได้รับการยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรให้
 - ทயอยปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดแต่ละงวดตามสัดส่วนที่ได้ส่วนลดตลอดช่วงเวลาที่ได้รับการลดค่าเช่าตามที่คำนวณไว้เดิมตามจำนวนงวดที่ได้รับการลดค่าเช่านั้น
 - กลับรายการค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ยังคงรับรู้ในแต่ละงวดตามสัดส่วนของค่าเช่าที่ลดลง
 - บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

- ข้อดีของย่อหน้า 2.5
 - ผู้เช่าไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าทั้งหมดใหม่
- ข้อกำหนดนี้**จำกัดเฉพาะด้านผู้เช่าเท่านั้น**
- กิจการทั้งด้านผู้เช่าและด้านผู้ให้เช่า**ยังต้องปฏิบัติตาม TFRS 16 ในเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้อง**

**ข้อกำหนดเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์ตาม
TAS 36 และการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน
ตาม TFRS 9 จริง ๆ แล้วต้องนำมาปรับใช้ด้วย**

แต่.....



การด้อยค่าของสินทรัพย์

- TAS 36 การด้อยค่าของสินทรัพย์ต้องนำมาปรับใช้ในการกำหนดว่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ (สำหรับผู้เช่า) และรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (สำหรับผู้ให้เช่า) เกิดการด้อยค่า
- สถานการณ์ที่นำไปสู่การผ่อนปรนค่าเช่าอันเป็นผลมาจากการแพร่ระบาดของ Covid-19 บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า
 - ตัวอย่างเช่น การสูญเสียรายได้ระหว่างช่วงระยะเวลาของการผ่อนปรนค่าเช่าอาจเป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง
- ผู้ให้เช่าจำเป็นต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องของ TFRS 9 ในการรับรู้การด้อยค่าใด ๆ ของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าด้วย



ย่อหน้า 2.7 และ 2.1 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง
มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี
เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัส
โคโรนา 2019 (COVID-19)

ช่วยชีวิตพวกเราที่เป็นผู้เช่าและผู้ให้เช่า



แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

• ย่อหน้า 2.7

- สถานการณ์ COVID-19 เป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนสูง กิจการสามารถเลือกที่จะไม่นำสถานการณ์ COVID-19 มาถือเป็นข้อบ่งชี้การด้อยค่าตาม TAS 36
- กิจการยังต้องปฏิบัติตาม TAS 36 ในเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้อง
- กิจการยังต้องพิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่าและการทดสอบด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากสถานการณ์อื่น ๆ นอกเหนือจากสถานการณ์ COVID-19



แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

• ย่อหน้า 2.1

- หากกิจการเลือกใช้วิธีการอย่างง่ายในการวัดมูลค่าของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น กิจการสามารถเลือกที่จะไม่ต้องนำข้อมูลที่มีการคาดการณ์ไปในอนาคต (Forward-looking information) มาใช้ในการวัดมูลค่าของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
 - กิจการสามารถใช้ข้อมูลผลขาดทุนด้านเครดิตในอดีต (Historical credit loss) หรือวิธีอื่นที่ให้ผลลัพธ์ใกล้เคียงกันประกอบกับดุลยพินิจของผู้บริหารในการประมาณการผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อมูลที่มีโดยไม่ใช้ความพยายามหรือต้นทุนที่สูงเกินไปมาใช้ในการตั้งสำรอง
- กิจการ**ยังต้องปฏิบัติตาม TFRS 9** หรือแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจประกันภัยในเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้อง



ตามที่มีข่าวสภาวิชาชีพบัญชีฯ
เลื่อนการประกาศใช้ TFRS 9 นั้น
จึงไม่เป็นความจริง !!



IASB ทำอะไรอยู่ในขณะนี้ ???

Exposure Draft Covid-19-Related Rent Concessions

- ในการประชุมประจำเดือนเมษายน 2563 IASB
 - ได้ทำการอภิปราย IFRS 16 และการผ่อนปรนค่าเช่าอันเป็นผลมาจากการแพร่ระบาดของ Covid-19
 - อยู่ระหว่างการสำรวจ feedback ที่มีต่อ ED ดังกล่าว



Exposure Draft Covid-19-Related Rent Concessions

- ข้อเสนอที่จะอนุญาตให้ผู้เช่าไม่ต้องประเมินว่าการผ่อนปรนค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ Covid-19 โดยเฉพาะเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ และรับรู้การผ่อนปรนค่าเช่าเหล่านั้นเสมือนว่าการผ่อนปรนค่าเช่าไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า
- วันกำหนดส่งข้อคิดเห็นที่มีต่อร่างมาตรฐานฯ ดังกล่าวคือวันที่ 8 พฤษภาคม 2563
- IASB จะพิจารณา feedback ที่มีต่อร่างมาตรฐานฯ ในการพัฒนาข้อกำหนดสุดท้าย IASB วางแผนที่จะออกการแก้ไขสุดท้ายภายในสิ้นเดือนพฤษภาคม 2563





การลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่า

ด้านผู้เช่า

เงื่อนไข

กรณีผู้เช่าเลือกไม่นำการลดค่าเช่ามาถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

1. ผู้เช่าต้องได้รับการยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษร
2. ถือปฏิบัติกับทุกสัญญาที่ได้รับการลดค่าเช่า

- ปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนด แต่ละงวดตามสัดส่วนที่ได้ส่วนลดตลอดช่วงเวลาลดค่าเช่า
- ไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าทั้งหมดใหม่

ปรับลด

- ค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้
- ดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ยังคงรับรู้ในแต่ละงวดตามสัดส่วนของค่าเช่าที่ลดลง

บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน

Dr.เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า
ผลต่างจากการลดค่าเช่า

Cr. เงินสด (จำนวนค่าเช่าที่ไม่ได้ส่วนลด)
ค่าเสื่อมราคา (ตามสัดส่วนค่าเช่าที่ลด)
ดอกเบี้ยจ่าย (ตามสัดส่วนค่าเช่าที่ลด)

มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว**
ตามประกาศ 16/2563
จำกัดเฉพาะด้านผู้เช่าเท่านั้น



การลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่า

ด้านผู้ให้เช่า

➤ ปฏิบัติตาม TFRS 16

พิจารณาว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือไม่

หลักการพิจารณาว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า (Lease Modification)

ไม่ใช่

การลดค่าเช่าทำให้สิ่งตอบแทนโดยรวมตลอดอายุสัญญาเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่

ใช่

สิ่งตอบแทนโดยรวมตลอดอายุสัญญาที่เปลี่ยนแปลงนั้นเป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อตกลงในสัญญาเดิมหรือไม่

ไม่ใช่

ใช่

ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่าด้วยจำนวนหลังหักส่วนลด

ผู้ให้เช่ารับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ถือเป็นสัญญาเช่าใหม่ นับแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล

- อ้างอิงย่อหน้า 2.5 ของ “แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)”
- กรณีที่ผู้เช่าได้รับการลดค่าเช่าตามสัญญาเช่าจากผู้ให้เช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19



ตัวอย่างที่ 1

ด้านผู้เช่า

กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ข้อมูลต่อไปนี้แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร

1. ณ วันที่ 1 ม.ค. 2563 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าอาคารที่บอกเลิกไม่ได้เป็นระยะเวลา 2 ปี สัญญาเช่าเริ่มมีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ 1 ม.ค. 2563
2. ข้อกำหนดตามสัญญาระบุว่า ผู้เช่าจะจ่ายค่าเช่า 24 งวด ๆ ละ 3,000 บาท ณ วันสิ้นเดือน เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ม.ค. 2563 เป็นต้นไป
3. อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็น 3% ต่อปี
4. ณ วันที่ 1 มี.ค. 2563 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าโดยจะไม่เรียกเก็บค่าเช่าเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 จนกว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลาย และเมื่อสถานการณ์ดังกล่าวคลี่คลาย ผู้เช่าจะต้องจ่ายค่าเช่างวดที่เหลือตามอัตราเดิมงวดละ 3,000 บาท การลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นผลจากการช่วยเหลือผู้เช่าที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 โดยผู้ให้เช่ามิได้มีเจตนาจะลดค่าเช่าให้ในสถานการณ์ปกติ และการลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในเงื่อนไขและข้อตกลงเดิมตามสัญญาเช่าหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
5. ณ วันที่ 1 ส.ค. 2563 สถานการณ์ COVID-19 ได้คลี่คลายลง ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือเป็น ลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าให้จ่ายค่าเช่า 17 งวดที่เหลือตามอัตราเดิมงวดละ 3,000 บาท



ตัวอย่างที่ 1

กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

- ผู้เช่าสามารถจ่ายชำระค่าเช่าแต่ละงวดได้ตรงตามกำหนด
- ผู้เช่าคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

วตป.	ค่าเช่ารายเดือน	ดอกเบียจ่าย	ชำระคืนเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				69,798
31/1/2563	3,000	174	2,826	66,972
29/2/2563	3,000	168	2,832	64,140
31/3/2563	3,000	160	2,840	61,300
30/4/2563	3,000	153	2,847	58,453
31/5/2563	3,000	147	2,853	55,600
30/6/2563	3,000	139	2,861	52,739
31/7/2563	3,000	131	2,869	49,870
31/8/2563	3,000	125	2,875	46,995
30/9/2563	3,000	117	2,883	44,112
.....
31/12/2564	3,000	7	2,993	0
	72,000	2,202	69,798	

ด้านผู้เช่า



ตัวอย่างที่ 1

การบันทึกรายการ ทางบัญชี

ด้านผู้เช่า



กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ณ 1 ม.ค. 63 บันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคาร และเจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า		
เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	69,798
เดบิต	ดอกเบี่ยจ่ายรอดตัดบัญชี	2,202
เครดิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	72,000
ณ วันสิ้นเดือน ม.ค.- ธ.ค. 63 บันทึกค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคาร และดอกเบี่ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า		
เดบิต	ค่าเสื่อมราคา – สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,908
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม – สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,908
บันทึกดอกเบี่ยจ่าย (ตามจำนวนเงินที่ปรากฏในตาราง)		
เดบิต	ดอกเบี่ยจ่าย	xxx
เครดิต	ดอกเบี่ยจ่ายรอดตัดบัญชี	xxx
ณ วันสิ้นเดือนม.ค ก.พ. ส.ค.จนถึงสิ้นเดือนธ.ค. 2563 บันทึกการจ่ายค่าเช่า		
เดบิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000
เครดิต	เงินสด	3,000

ตัวอย่างที่ 1

การบันทึกรายการ ทางบัญชี

ด้านผู้เช่า

กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ณ วันสิ้นเดือน มี.ค. - ก.ค. 63 ผู้เช่าได้รับยกเว้นค่าเช่าจากสถานการณ์ COVID-19 บันทึกปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดในแต่ละเดือนตามที่คำนวณไว้เดิม พร้อมทั้งกลับรายการค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี่ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ยังคงรับรู้ในแต่ละเดือนและบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน

	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	กรกฎาคม
ผลต่างจากการลดค่าเช่า	68	61	55	47	39
ดอกเบี่ยจ่าย	160	153	147	139	131

บันทึกการได้รับยกเว้นค่าเช่าและผลต่างจากการลดค่าเช่า

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000
เดบิต ผลต่างจากการลดค่าเช่า	xxx
เครดิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,908
เครดิต ดอกเบี่ยจ่าย	xxx



ตัวอย่างที่ 2

กรณี ลดค่าเช่าบางส่วน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ด้านผู้เช่า

ใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 1 โดยเปลี่ยนสถานการณ์ข้อ 4.

4. ณ วันที่ 1 มี.ค. 2563 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าโดย **ลดค่าเช่าลงเหลืองวดละ 1,000 บาท** เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 จนกว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลาย การลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นผลจากการช่วยเหลือผู้เช่าที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 โดยผู้ให้เช่ามิได้มีเจตนาจะลดค่าเช่าให้ในสถานการณ์ปกติ และการลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในเงื่อนไขและข้อตกลงเดิมตามสัญญาเช่าหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

- การลดค่าเช่าดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามนิยามใน TFRS 16
- หากเลือกปฏิบัติตามย่อหน้า 2.5 ของแนวปฏิบัติฯ คือ เลือกไม่นำการลดค่าเช่าดังกล่าวมาถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 2

การบันทึกรายการ ทางบัญชี

กรณีลดค่าเช่าบางส่วนในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ณ วันสิ้นเดือน มี.ค. – ก.ค. 63 บันทึกการจ่ายค่าเช่า ปรับลดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ครบกำหนดในแต่ละเดือนที่คำนวณไว้เดิม พร้อมทั้งกลับรายการค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่ยังคงรับรู้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนของค่าเช่าที่ลดลง และบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน

	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	กรกฎาคม
ผลต่างจากการลดค่าเช่า	46	41	37	32	26
ดอกเบี้ยจ่าย	107 (2/3 x 160)	102 (2/3 x 153)	97 (2/3 x 147)	93 (2/3 x 139)	87 (2/3 x 131)

ด้านผู้เช่า

บันทึกการจ่ายค่าเช่าและผลต่างจากการลดค่าเช่า

เดบิต	เจ้าหน้าที่ตามสัญญาเช่า	3,000
เดบิต	ผลต่างจากการลดค่าเช่า	xxx
เครดิต	เงินสด	1,000
	ค่าเสื่อมราคา – สิทธิประโยชน์การใช้อาคารตามสัญญาเช่า (2/3 x 2,908)	1,939
	ดอกเบี้ยจ่าย (2/3 x ดอกเบี้ยจ่าย)	xxx



ตัวอย่างที่ 3

กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ด้านผู้ให้เช่า

ใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 1 เพิ่มเติมสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร ต่อไปนี้

- | | |
|----|---|
| 1. | ผู้ให้เช่าสามารถเรียกเก็บค่าเช่าแต่ละงวดได้ตรงตามกำหนด |
| 2. | ผู้ให้เช่าคาดว่าสถานการณ์การระบาดของโรคติดเชื้อไวรัส COVID-19 จะคลี่คลายต้นเดือนสิงหาคม |
| 3. | ผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน |
| 4. | ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง |

- การลดค่าเช่าดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตาม TFRS 16 เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า
- การลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจึงต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าโดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่ นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล
- การคำนวณรายได้ค่าเช่าใหม่ที่จะรับรู้สำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่า เป็นดังนี้

$$\begin{aligned} \text{รายได้ค่าเช่าใหม่} &= \{(5 \text{ งวด} \times \text{ละ } 0 \text{ บาท}) + (17 \text{ งวด} \times \text{ละ } 3,000 \text{ บาท})\} / 22 \text{ เดือน} \\ &= 2,318 \text{ บาท} \end{aligned}$$



ตัวอย่างที่ 3

การบันทึก

รายการทางบัญชี

ด้านผู้ให้เช่า

กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ณ วันสิ้นเดือน ม.ค. – ก.พ. 63 บันทึกบัญชีรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือน มี.ค.- ก.ค. 63 บันทึกบัญชีรายได้ค่าเช่า

เดบิต รายได้ค่าเช่าค้างรับ	2,318	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,318

ณ วันสิ้นเดือน ส.ค ถึงสิ้นเดือนธ.ค. 2563 บันทึกบัญชีรายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,318
รายได้ค่าเช่าค้างรับ		682



ตัวอย่างที่ 4

กรณีลดค่าเช่าบางส่วนในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 2 เพิ่มเติมสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร ต่อไปนี้

1.	ผู้ให้เช่าสามารถเรียกเก็บค่าเช่าแต่ละงวดได้ตรงตามกำหนด
2.	ผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
3.	ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ค่าเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

ด้านผู้ให้เช่า

- การลดค่าเช่าดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตาม TFRS 16
- ผู้ให้เช่าจึงต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าโดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่ นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล
- การคำนวณรายได้ค่าเช่าใหม่ที่จะรับรู้สำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่า เป็นดังนี้

$$\text{รายได้ค่าเช่าใหม่} = \{(5 \text{ งวด} \cdot \text{ละ } 1,000 \text{ บาท}) + (17 \text{ งวด} \cdot \text{ละ } 3,000 \text{ บาท})\} / 22 \text{ เดือน}$$

$$= 2,545 \text{ บาท}$$



ตัวอย่างที่ 4

การบันทึก

รายการทางบัญชี

ด้านผู้ให้เช่า

กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ณ วันสิ้นเดือน ม.ค. – ก.พ. 63 บันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือน มี.ค.- ก.ค. 63 บันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	1,000	
รายได้ค่าเช่าค้างรับ	1,545	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,545

ณ วันสิ้นเดือน ส.ค ถึงสิ้นเดือนธ.ค. 2563 บันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		2,545
รายได้ค่าเช่าค้างรับ		455



ภาคผนวก

การบันทึก รายการทางบัญชี

ด้านผู้ให้เช่า

กรณี ลดค่าเช่าทั้งจำนวน ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

หากใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 1

ณ วันสิ้นเดือน ม.ค. – ก.พ. 63 วันที่รับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด

3,000

เครดิต รายได้ค่าเช่า

3,000

ณ วันสิ้นเดือน มี.ค.- ก.ค. 63 วันที่รับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต ส่วนลดจ่าย - รายได้ค่าเช่า

3,000

เครดิต รายได้ค่าเช่า

3,000

ณ วันสิ้นเดือน ส.ค ถึงสิ้นเดือนธ.ค. 2563 วันที่รับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด

3,000

เครดิต รายได้ค่าเช่า

3,000



ภาคผนวก

การบันทึก
รายการทางบัญชี



กรณีลดค่าเช่าบางส่วนในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

หากใช้ข้อมูลจากตัวอย่างที่ 2

ณ วันสิ้นเดือน ม.ค. – ก.พ. 63 บันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือน มี.ค.- ก.ค. 63 บันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	1,000	
เดบิต ส่วนลดจ่าย - รายได้ค่าเช่า	2,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000

ณ วันสิ้นเดือน ส.ค ถึงสิ้นเดือนธ.ค. 2563 บันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่า

เดบิต เงินสด	3,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		3,000





Thank you