



สรุปประเด็นสำคัญ
(ร่าง)มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

เสนอ
คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี
22 พฤศจิกายน 2561

ที่มาและเหตุผลที่สำคัญ

ในการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง สัญญาเช่า

เนื่องจากการเช่าถือเป็นธุรกรรมที่สำคัญของหลายๆ กิจกรรมในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนั้นจึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรได้รับข้อมูลที่ให้ภาพเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการที่สมบูรณ์และสามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งวิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (TAS 17) เรื่องสัญญาเช่า ได้กำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานและบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน ซึ่งวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้เนื่องจากวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสำหรับรายการการเช่าในทุกกรณี โดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งส่งผลให้สัญญาเช่าจำนวนมากไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งที่สิทธิการใช้สินทรัพย์และภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้านิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมทั้งส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญถูกบิดเบือน ซึ่งวิธีการบัญชีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (IFRS 16) เรื่องสัญญาเช่า ซึ่งกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ในงบการเงินและรับรู้หนี้สินจากภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้ามาในงบการเงิน ซึ่งวิธีการบัญชีนี้จะส่งผลให้การนำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เช่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้นรวมทั้งยังเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะสะท้อนสภาพความเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่าได้ดีขึ้น

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชีเดิม

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่า ข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่
- การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาเช่าดำเนินงาน-สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า
- การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 เรื่องการประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้น ตามรูปแบบกฎหมาย

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า (ต่อ)

ผู้เช่ารับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และ
หนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญา
เช่าทุกสัญญา

ยกเว้นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมี
ระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12
เดือนหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์
อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

งบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่า

สิทธิการใช้สินทรัพย์

หนี้สินตามสัญญาเช่า

แสดงแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น
หรืออาจรวมสิทธิการใช้สินทรัพย์ในรายการราย
บรรทัดเดียวกับสินทรัพย์อ้างอิงที่จะถูกนำเสนอ
ถ้ากิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั่นเอง

ค่าเสื่อมราคาปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี
ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ตามวิธีเส้นตรง
ตลอดอายุของสัญญาเช่าหรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบหาก
เกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้
ดีกว่า)

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า(ต่อ)

ผลกระทบต้องบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่า

	TAS 17 เรื่อง สัญญาเช่า		IFRS 16
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
สินทรัพย์	สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน		สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า
หนี้สิน	หนี้สินภายใต้สัญญาเช่าการเงิน		หนี้สินตามสัญญาเช่า
สิทธิหรือภาระผูกพันที่อยู่นอกงบการเงิน (off-balance sheet right/obligation)	-	สิทธิในการใช้สินทรัพย์ และหนี้สินเกี่ยวกับสัญญาเช่า	-

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า(ต่อ)

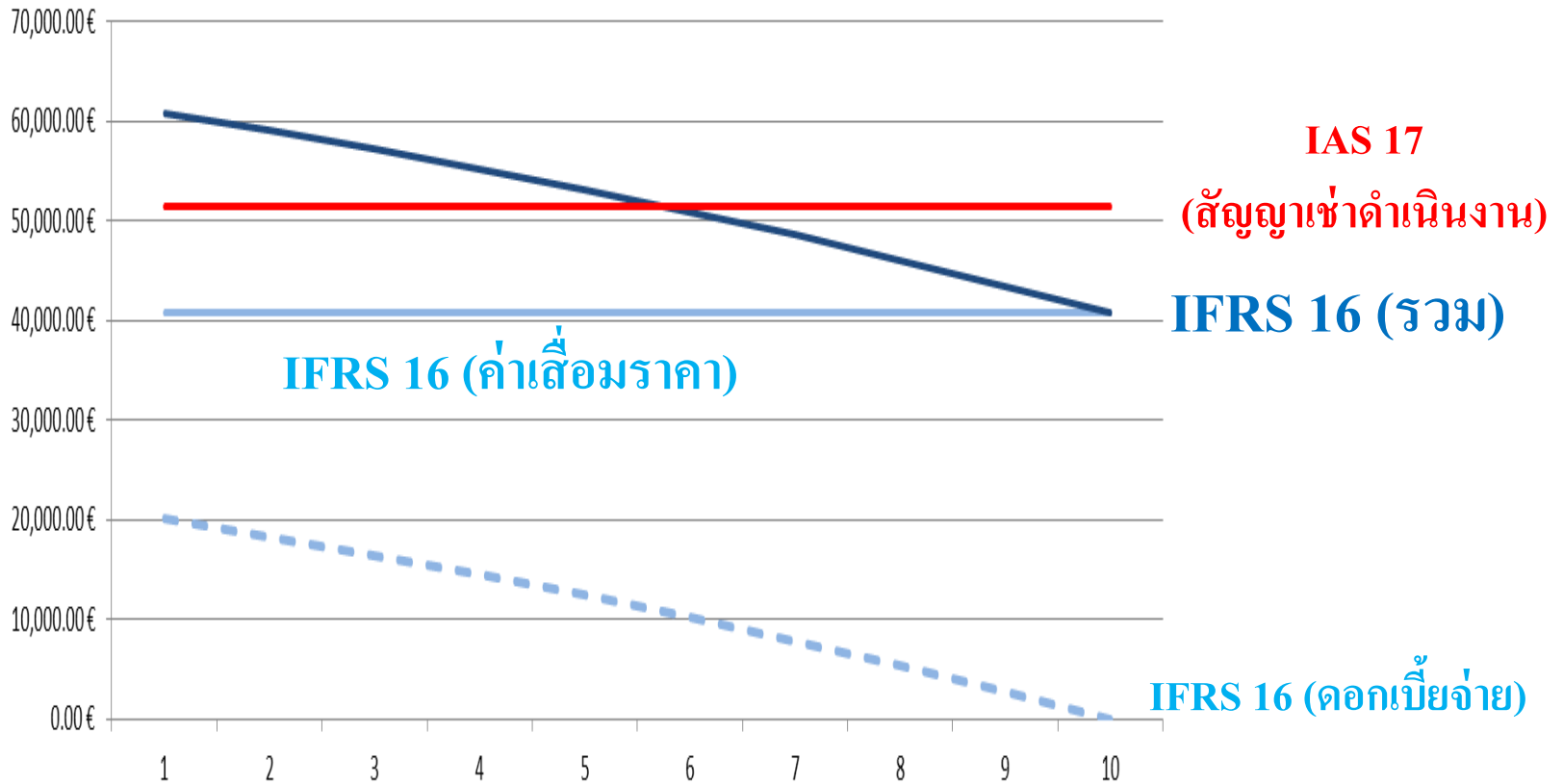
ผู้เช่ารับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับผู้เช่ารับรู้อัตราดอกเบี้ยและหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกสัญญา ยกเว้นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมีระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12 เดือนหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

ผลกระทบต่อกำไรขาดทุนของผู้เช่า

	TAS 17 เรื่อง สัญญาเช่า		IFRS 16
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
รายได้	-	-	-
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ไม่รวมค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย)	-	ค่าเช่า	-
EBITDA	-	-	↑↑
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	ค่าเสื่อมราคา	-	→ ค่าเสื่อมราคา
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	-	-	↑
ต้นทุนทางการเงิน	ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน	-	→ ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	-	-	↔
กำไรสุทธิ	-	-	-

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า(ต่อ)

ผลกระทบต้องบกำไรขาดทุนของผู้เช่า



ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า(ต่อ)

ผลกระทบต่อบทกระแสเงินสดของผู้เช่า

	TAS 17 เรื่อง สัญญาเช่า		IFRS 16 (มีผลบังคับใช้ 1 ม.ค. 2563)
	สัญญาเช่า การเงิน	สัญญาเช่า ดำเนินงาน	สำหรับ ทุกสัญญาเช่า
กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน	-	ค่าเช่า	สำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายใน TAS 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน	-	-	-
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน	เงินต้นและดอกเบี้ยตามสัญญาเช่า	-	ส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า (สำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายใน TAS 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า(ต่อ)

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า ไม่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ

สัญญาเช่าการเงิน

งบแสดงฐานะการเงินของผู้ให้เช่า

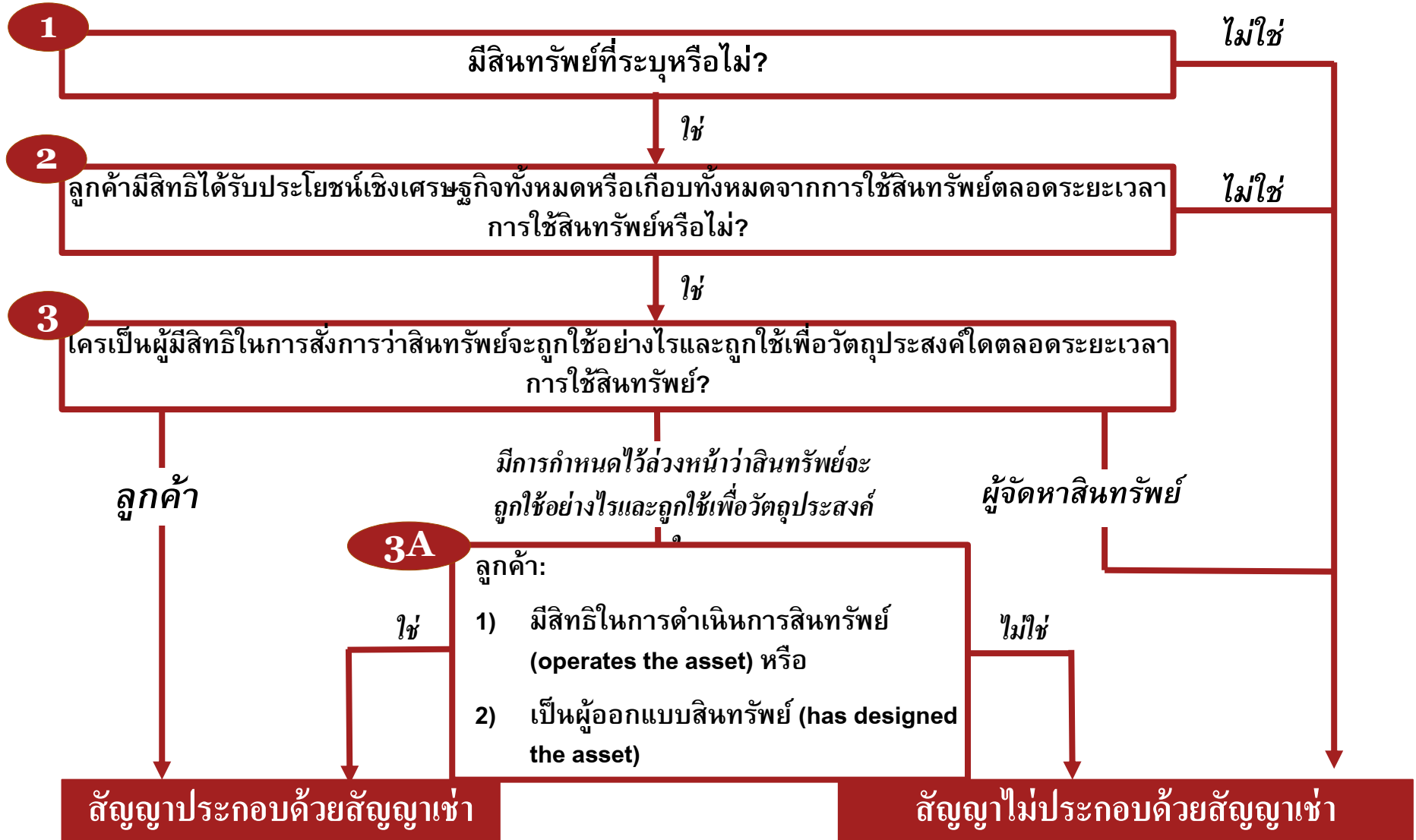
ลูกหนี้ตามสัญญา
เช่าการเงิน

สัญญาเช่าดำเนินงาน

งบแสดงฐานะการเงินของผู้ให้เช่า

สินทรัพย์ที่ให้เช่า

คำนิยามของสัญญาเช่า



วิธีกลุ่มสัญญาเช่า (Portfolio approach)



สัญญาเช่าที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน

และ



ไม่มีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญ



วิธีกลุ่มสัญญาเช่าอนุญาตให้ใช้สำหรับผู้เช่าและผู้ให้เช่า



การบัญชีสำหรับผู้เช่า

การบัญชีสำหรับผู้เช่า

สิทธิการใช้สินทรัพย์

หนี้สินตามสัญญาเช่า

จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งจ่าย
ก่อนหรือใน วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ต้นทุนในการบูรณะสถานที่

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก

หนี้สินตามสัญญาเช่า

จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่า

อัตราคิดลด

ประมาณการหนี้สิน

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในระหว่างระยะเวลาการเช่า (*lease payments during the lease term*)

ค่าเช่าคงที่

+

ค่าเช่าผันแปร

+

มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน

+

ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์

+

ค่าปรับที่จ่ายเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า

➤ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน slide ถัดไป

➤ จำนวนเงินที่คาดว่าจะผู้เช่าจะต้องจ่าย

ถ้า ผู้เช่ามีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าจะใช้สิทธิ

ถ้า ผู้เช่ามีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าจะใช้สิทธิ
เลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

การบัญชีสำหรับผู้เช่า

ค่าเช่าผันแปร (Variable lease payments)

การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่
(In-substance fixed payments)

ขึ้นอยู่กับ

อัตรา/ดัชนี

ปัจจัยผันแปรอื่นๆ

ยกตัวอย่างเช่น เงินเพื่อ/
อัตราดอกเบี้ย หรือ
อัตราค่าเช่าในตลาด

เช่น ค่าเช่าซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้สินทรัพย์
อ้างอิงในกรณีการให้เช่าเครื่องบิน ปัจจัยผันแปรอื่นๆ
ที่ส่งผลกระทบต่อค่าเช่า ยกตัวอย่างเช่น
จำนวนผู้โดยสารบนเครื่องบิน

ยกตัวอย่างเช่น จำนวนเงินที่จะจ่าย
ก็ต่อเมื่อสินทรัพย์ได้ถูกพิสูจน์ว่า
สามารถใช้ในการดำเนินงานได้จริง



ถือเป็นส่วนหนึ่งของ
หนี้สินตามสัญญาเช่า



ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของ
หนี้สินตามสัญญาเช่า



ถือเป็นส่วนหนึ่งของ
หนี้สินตามสัญญาเช่า

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็น :

- สัญญาเช่าดำเนินงาน หรือ
- สัญญาเช่าการเงิน

ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญ

กลุ่มอุตสาหกรรมที่อาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเรื่อง ัญญาเช่า

- กลุ่มธุรกิจขนส่งและสายการบิน
- กลุ่มธุรกิจค้าปลีก
- กลุ่มธุรกิจสื่อสาร
- กลุ่มธุรกิจโรงพยาบาล
- กลุ่มธุรกิจคลังสินค้า
- กลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์
- กลุ่มธุรกิจก่อสร้าง
- กลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตเหล็ก

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

วันที่มีผลบังคับใช้

- คาดว่าจะมีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563
- วันที่นำมาใช้ปฏิบัติครั้งแรก (date of initial application) คือวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- กิจการอาจนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ณ หรือก่อนวันที่เริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก

คำนิยามของสัญญาเช่า

- กิจการสามารถเลือกปฏิบัติแนวทางเกี่ยวกับการระบุสัญญาเช่าตาม IFRS16 กับสัญญาที่เข้าทำสัญญา (หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา) ในหรือหลังวันที่นำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยไม่ต้องทำการประเมินสัญญาที่มีอยู่เดิมใหม่ ว่าสัญญาที่มีอยู่เดิมดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าตาม IFRS16 หรือไม่
- หากกิจการเลือกปฏิบัติตามข้อผ่อนปรนข้างต้น กิจการต้องนำมาใช้ปฏิบัติกับทุกสัญญาของกิจการ

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

Which method is better?

ผู้เช่า

Retrospectively ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

or

Simplified approach



- KPIs
- Stakeholder expectations?

Simplified approach

ปรับปรุงย้อนหลัง โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก โดยการปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ไม่ต้องปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบ

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

Simplified approach – สัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

- หนี้สินตามสัญญาเช่า =
 - จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่,
 - คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- สิทธิการใช้สินทรัพย์ =
 - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก, หรือ
 - จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า
- ไม่จำเป็นต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่มีระยะเวลาของสัญญาที่เหลืออยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกน้อยกว่า 12 เดือนหรือเข้าเงื่อนไขยกเว้นสำหรับสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

สัญญาเช่าที่เดิมจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน

- หนี้สินตามสัญญาเช่า = มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่าล่าสุดก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- สิทธิการใช้สินทรัพย์ = มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าล่าสุดก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ผู้ให้เช่าโดยทั่วไปไม่จำเป็นต้องทำการปรับปรุง
รายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ข้อซักถาม

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PwC does not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it

© 2017 PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd. PwC refers to the Thailand member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.