

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

เรื่อง สัญญาเช่า

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในลักษณะการนำเสนอรายการที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมโดยใช้วิธีการบัญชีเดี่ยวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) โดยผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในแนวทางเดียวกันและกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ โดยผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ที่แสดงถึงสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่เช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าที่แสดงถึงภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าถูกวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าประกอบด้วยการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ (รวมถึงค่าเช่าที่แปรผันตามเงินเฟ้อ) และยังรวมถึงการจ่ายชำระที่จะจ่ายในช่วงเวลาใช้สิทธิเลือกถ้าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผล มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นำข้อกำหนดเกือบทั้งหมดของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ดังนั้นผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนและบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนั้นอย่างแตกต่างกัน

ขอบเขต

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าทุกประเภท ยกเว้นรายการต่อไปนี้

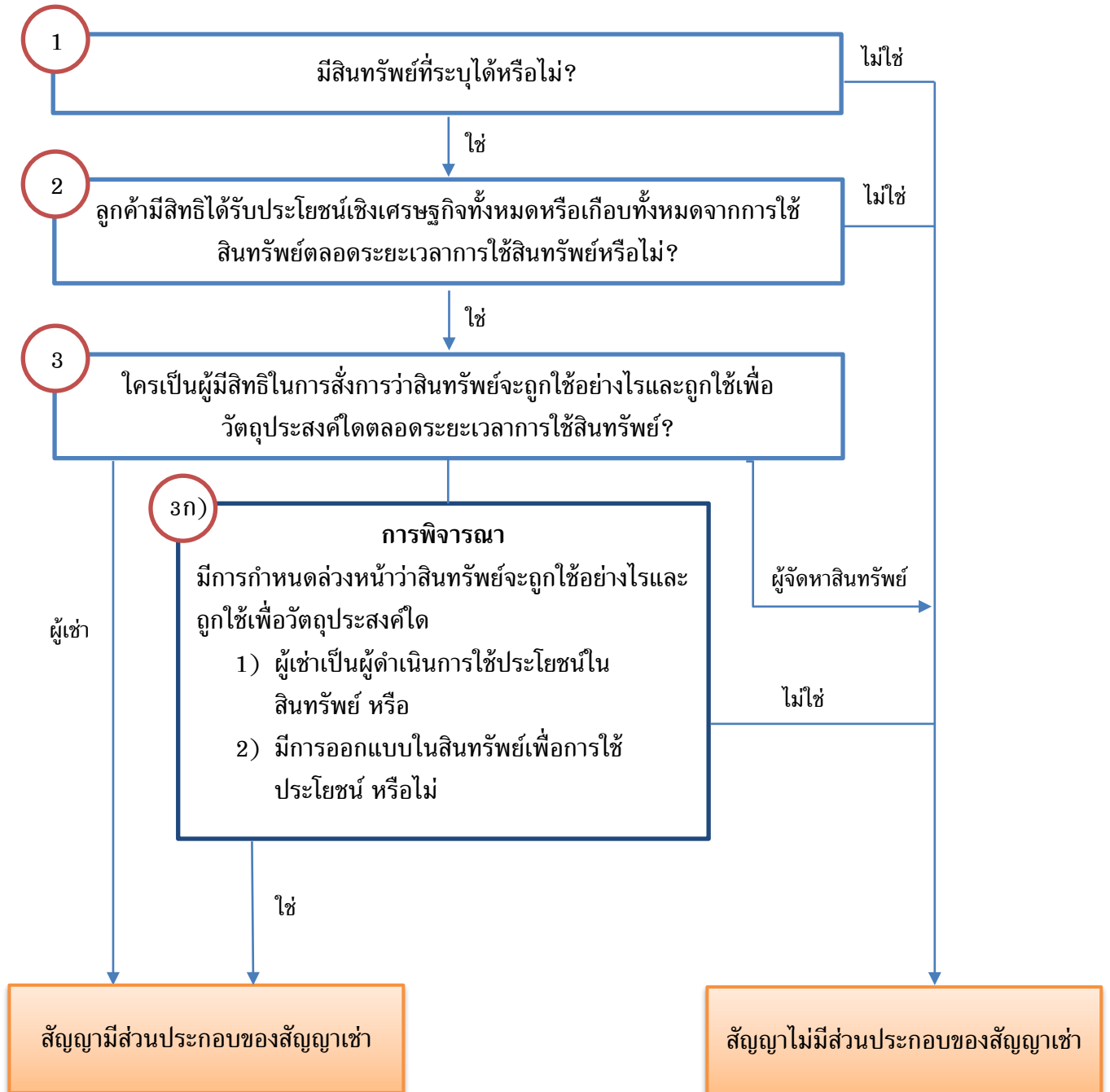
- 1) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นมาใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน
- 2) สัญญาเช่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม
- 3) ข้อตกลงสัมปทานบริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ
- 4) ใบอนุญาตของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกโดยผู้ให้เช่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และ
- 5) สิทธิที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิ ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สำหรับรายการต่างๆ เช่น ภาพยนตร์ วิกิตำสน์ ละครต้นฉบับงานเขียน ลิขสิทธิ์ และลิขสิทธิ์

ผู้เช่าอาจ (แต่ไม่ได้บังคับ) นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากรายการที่ยกเว้นในข้อ 5)



การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา

การให้สิทธิในการควบคุมสินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน



1

มีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่?

เกณฑ์การพิจารณา

- สินทรัพย์ที่ระบุได้อย่างชัดเจนในสัญญา เช่น รหัสตัวถัง หมายเลขประจำสินทรัพย์ เป็นต้น
- จะไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ถ้าผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่จะเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
 - ผู้จัดหาสินทรัพย์มีความสามารถในทางปฏิบัติ (คือมีสิทธิในการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์ และผู้จัดหาสินทรัพย์ที่จะเปลี่ยนแปลงพร้อมทั้งด้านกายภาพและเวลาที่สมเหตุสมผล)
 - ผู้จัดหาสินทรัพย์ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์

2

ลูกคามีสิทธิได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือไม่?

เกณฑ์การพิจารณา

- ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม เช่น จากการใช้ จากการครอบครอง หรือจากการให้เช่าช่วงสินทรัพย์
- ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งประโยชน์หลักและผลพลอยได้ต่าง ๆ

3

ใครเป็นผู้มีสิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์?

เกณฑ์การพิจารณา

- สิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์อะไรตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์
- สิทธิในการป้องกัน (Protective rights) ของผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่ได้เป็นการกีดกันลูกค้ำจากการมีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์

ตัวอย่างที่ 1 การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา - สัมปทานการใช้พื้นที่

บริษัทร้านค้าแพได้ทำสัญญาใช้พื้นที่ในสนามบินเพื่อขายสินค้าเป็นระยะเวลา 3 ปี ซึ่งระบุค่าใช้พื้นที่ด้วยอัตราคงที่ ซึ่งพื้นที่ที่ทางผู้ประกอบการสนามบินจัดหาให้ต้องตั้งอยู่ในบริเวณผู้โดยสารขาออกของสนามบิน และผู้ประกอบการสนามบินสามารถเปลี่ยนที่ตั้งของพื้นที่เมื่อไหร่ก็ได้โดยผู้ประกอบการสนามบินจะมีต้นทุนเล็กน้อยในการย้ายสถานที่ สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

คำตอบ

สัญญานี้ถือเป็นสัญญาบริการ ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 เนื่องจากผู้ประกอบการสนามบินมีสิทธิในการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์และสามารถทำได้โดยมีต้นทุนเพียงเล็กน้อย

ตัวอย่างที่ 2 การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา – ร้านค้าย่อย

บริษัททำสัญญาการใช้พื้นที่ร้านค้าย่อย ผู้จัดการร้านค้าสามารถย้าย จัดการร้านค้าไปยังร้านค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้ ผู้จัดการจะได้ผลประโยชน์จากการย้ายในกรณีที่มีผู้เช่ารายใหม่ที่จะจ่ายค่าเช่าในอัตราเดียวกัน ซึ่งมีความเป็นไปได้แต่ยากที่จะเกิดขึ้นได้ ลูกค้าน่าจะตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ร้านค้าย่อยนี้ได้ตลอดอายุของสัญญา โดยจะจ่ายเป็นอัตราคงที่บวกกับอัตราร้อยละของยอดขาย สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

คำตอบ

สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าร้านค้าย่อย เนื่องจากโอกาสที่ผู้จัดการจะย้ายร้านค้าย่อยเป็นไปได้อย่าง จึงถือว่าร้านค้าย่อยที่กำหนดในสัญญาเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้

ตัวอย่างที่ 3 การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา – ชื่อช่องสัญญาณในไฟเบอร์ออฟติก

ลูกค้าได้ทำสัญญากับบริษัท ก ในการใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตในระบบไฟเบอร์ออฟติกที่มีอยู่ 10 เส้นในท่อสัญญาณเป็นระยะเวลา 2 ปี ซึ่งราคาที่จ่ายเทียบเท่ากับการใช้ช่องสัญญาณ 3 เส้นในท่อสัญญาณนี้แบบเต็มเวลา บริษัท ก เป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับการโยกย้ายช่องสัญญาณในท่อสัญญาณนี้และดูแลเรื่องการจราจรของข้อมูลที่ไหลผ่านไฟเบอร์ออฟติก รวมทั้งดูแลเรื่องอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ในการเชื่อมต่อ สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

คำตอบ

ต้องพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่ ซึ่งการใช้ช่องสัญญาณดังกล่าวไม่มีความแตกต่างในช่องสัญญาณที่ผู้จัดการทรัพย์สินมีทั้งหมด ซึ่งไม่สามารถระบุได้ว่า ช่องสัญญาณเทียบเท่า 3 เส้นในท่อสัญญาณจะเป็นเส้นไหนบ้าง ดังนั้นสัญญาไม่เข้านิยามของสัญญาเช่าตาม TFRS 16

การรับรู้รายการและข้อยกเว้นในการวัดมูลค่า

ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกสัญญา ยกเว้นสัญญาเช่าที่มีระยะสั้น หรือ สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

สัญญาเช่าที่มีระยะสั้น

- ระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12 เดือน
- เป็นทางเลือกนโยบายบัญชี (พิจารณาตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง)

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ทำการประเมินใหม่ในกรณีที่มีการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงในระยะเวลาของสัญญาเช่า
- เป็นข้อยกเว้นสำหรับผู้เช่าเท่านั้น

สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

- สินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำเมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ใหม่
- เป็นทางเลือกนโยบายบัญชี (พิจารณาเป็นรายสัญญา)
- เป็นข้อยกเว้นสำหรับผู้เช่าเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 4 การพิจารณาข้อยกเว้นสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ – สัญญาเช่าเครื่องใช้ไฟฟ้าในห้องพักของโรงแรม

โรงแรมแห่งหนึ่งได้ทำสัญญาให้เช่าเครื่องใช้ไฟฟ้าทุกชิ้นในห้องพัก ทั้งทีวี ตู้เย็น เครื่องเสียงและอื่น ๆ ซึ่งแต่ละชิ้นมีมูลค่าแบบซื้อใหม่ในราคาต่ำต่อชิ้น ซึ่งรวมแล้วมูลค่าของสินทรัพย์มีมูลค่าสูง สัญญาเช่านี้สามารถใช้ข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้หรือไม่

คำตอบ

ผู้เช่าสามารถใช้กฎเรื่องข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้ เนื่องจากอุปกรณ์แต่ละชิ้นมีการใช้งานที่เป็นอิสระจากกัน และผู้เช่าจะได้รับประโยชน์จากการใช้อุปกรณ์แต่ละชิ้นแยกจากกัน

ตัวอย่างที่ 5 การพิจารณาข้อยกเว้นสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ – สัญญาเช่ารถยนต์

กิจการ ก ทำสัญญาเช่ารถยนต์สามารถใช้ข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้หรือไม่ ถ้ากิจการ ก พิจารณาว่าการเช่ารถยนต์ 1 คันมีองค์ประกอบของสัญญาเช่า อุปกรณ์ต่างๆ แยกจากกัน เช่น เครื่องยนต์ ล้อ ตัวถัง ซึ่งมูลค่าของแต่ละชิ้นที่ซื้อสภาพใหม่มีมูลค่าต่ำกว่าจำนวนเงินที่กำหนดตามนโยบายเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

คำตอบ

ผู้เช่าไม่สามารถใช้กฎเรื่องข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้ เนื่องจากอุปกรณ์แต่ละชิ้นมีการใช้งานที่ไม่เป็นอิสระจากกันอย่างมาก ซึ่งตามหลักการด้านเทคนิคองค์ประกอบของรถส่วนต่างๆ ต้องใช้งานร่วมกัน และผู้เช่าได้รับประโยชน์จากการใช้อุปกรณ์แต่ละชิ้นแบบไม่แยกจากกัน

ข้อยกเว้นในการพิจารณาสัญญาเช่าแบบกลุ่มของสัญญา

ทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าสามารถใช้ TFRS 16 กับกลุ่มของสัญญาได้ ถ้ากลุ่มของสัญญาดังกล่าวมีลักษณะเงื่อนไขที่ไม่มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากการใช้ TFRS 16 แบบแยกสัญญา



การแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่า



การพิจารณารวมสัญญาเช่า

สัญญาที่เกิดขึ้นกับหน่วยงานเดียวกันในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันและมีเนื้อหาของรายการเกี่ยวข้องกันซึ่งจะสามารถรวมสัญญาในการพิจารณาได้โดยต้องเข้าเงื่อนไขอย่างน้อยข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- สัญญาต่าง ๆ เหล่านั้นจะต้องถูกพิจารณาเป็นกลุ่มของสัญญาเดียวกันซึ่งมีวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมร่วมกัน
- การพิจารณาเงื่อนไขในสัญญาหนึ่ง ๆ จะขึ้นอยู่กับราคา หรือผลงานของสัญญาอื่น ๆ ในกลุ่มของสัญญา หรือ
- เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ในองค์ประกอบเดียวกัน

การรวมสัญญามีผลทั้งการพิจารณาว่ามีองค์ประกอบของสัญญาเช่าหรือไม่และการบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่านั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 6 การรวมหรือการแยกสัญญาเช่า

กิจการ ก ได้จัดหาอาคารชั่วคราวให้แก่ กิจการ ข ซึ่งมีองค์ประกอบ ได้แก่ การให้สิทธิในการใช้อาคารชั่วคราวในระยะเวลาที่กำหนดและราคาที่กำหนดรวมกันแบบอัตราคงที่ พร้อมทั้งการติดตั้งระบบไฟฟ้า ระบบน้ำประปา และเฟอร์นิเจอร์ต่าง ๆ และการรื้อถอนอาคารชั่วคราวและระบบต่าง ๆ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า ซึ่งองค์ประกอบของสัญญาเช่าทั้ง 3 องค์ประกอบสามารถพิจารณารวมเป็น 1 สัญญาเช่าได้หรือไม่

คำตอบ

สัญญาต่าง ๆ ทั้ง 3 ถูกพิจารณาเป็นแบบกลุ่มซึ่งมีวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมร่วมกัน เนื่องจากลูกค้าไม่ใช่แค่ต้องการเช่าพื้นที่อาคารชั่วคราว แต่ต้องการระบบสาธารณูปโภคต่าง ๆ รวมทั้งการรื้อถอนอาคารชั่วคราวและระบบต่าง ๆ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาด้วย ซึ่งลูกค้าไม่สามารถแยกการใช้อาคารชั่วคราวออกจาก

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ระบบต่างๆ ที่ติดตั้ง และบริการติดตั้งหรือบริการรีดออน ณ วันสิ้นสุดสัญญา ก็ไม่ได้มีการโอนสินค้าหรือบริการไปให้กับผู้เช่า

การพิจารณาอายุของสัญญาเช่า

ระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้



ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าออกไปอีกหากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น



ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าหากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น ซึ่งต้องเป็นสิทธิเลือกของผู้เช่า

ความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกพิจารณาจาก

- เงื่อนไขและข้อกำหนดตามสัญญาสำหรับระยะเวลาที่เป็นทางเลือกเปรียบเทียบกับอัตราในตลาด
- ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญที่ต้องรับผิดชอบ (หรือคาดว่าจะต้องรับผิดชอบ)
- ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่า
- ความสำคัญของสินทรัพย์อ้างอิงต่อการดำเนินงานของผู้เช่า
- เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการใช้สิทธิเลือก

การประเมินอายุสัญญาเช่าใหม่

- ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญซึ่งไม่ได้คาดการณ์ไว้
- การตัดแปลงหรือการปรับปรุงสินทรัพย์อ้างอิงอย่างมีนัยสำคัญที่ไม่ได้คาดการณ์ไว้ การตัดสินใจทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก เช่น การตัดสินใจขยายสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่เสริมกัน การตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์ทางเลือก เป็นต้น

การวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้

ต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุน ซึ่งประกอบด้วย

- มูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเริ่มมีผลหรือก่อนหน้า หัก สิ่งจูงใจในสัญญาเช่าที่ได้รับ
- ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก และ
- ประเมินการต้นทุนในการรีดออน การขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งหรือซ่อมแซมสินทรัพย์อ้างอิง



รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้	XXX	
	ดอกเบียตามสัญญาเช่ารถตัดบัญชี	XXX	
	เครดิต		หนี้สินตามสัญญาเช่า
			XXX
	ประมาณการหนี้สินจากการรื้อถอน		XXX
	เจ้าหนี้/เงินสด		XXX

การวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า

จำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระซึ่งต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญา (หากไม่สามารถระบุได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า) ประกอบด้วย

- ค่าเช่าคงที่ หักสิ่งจูงใจตามสัญญา
- ค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา (ให้ใช้อัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้) เช่น อัตราเงินเฟ้อ/อัตราดอกเบี้ยหรืออัตราค่าเช่าในตลาด ส่วนปัจจัยผันแปรอื่นๆ เช่น ค่าเช่าซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้สินทรัพย์อ้างอิง เช่น จำนวนผู้โดยสารบนเครื่องบิน ยอดขายในอนาคต เป็นต้น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- จำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระสำหรับมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน
- ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ
- ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิกสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 7 การเปลี่ยนแปลงอัตรา/ดัชนีซึ่งใช้ในการคำนวณค่าเช่าผันแปร

กิจการเช่าทำสัญญาเช่าซึ่งมีระยะเวลาของสัญญา 5 ปี อัตราค่าเช่า 50,000 บาทต่อปี กำหนดชำระทุกต้นปี จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเพิ่มขึ้นทุกๆ 2 ปีเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาผู้บริโภค (CPI) ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้ CPI เท่ากับ 125 ให้คำนวณจำนวนหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 1 ถึง ปีที่ 3

CPI ณ ต้นปีที่ 1	125
CPI ณ ต้นปีที่ 2	130
CPI ณ ต้นปีที่ 3	135

ข้อสมมติ ไม่มีผลเรื่องของมูลค่าของหนี้สินตามเวลาในตัวอย่างนี้

คำตอบ

หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 1 = $50,000 * 4 = 200,000$ บาท

หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 2 = $50,000 * 3 = 150,000$ บาท

หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 3 = $(50,000 * 135 / 125) * 2 = 108,000$ บาท

การใช้อัตราคิดลดในการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

อัตราดอกเบี้ยที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของ (ก) การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ (ข) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน เท่ากับผลรวมของ (1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ (2) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึง โดยมีระยะเวลาการกู้ยืมและหลักประกันที่คล้ายคลึง

ในการคิดลดหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่านั้น ผู้เช่าจะต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- อัตราที่ใช้ต้องเป็นอัตราที่กิจการสามารถกู้ยืมได้ ซึ่งไม่ควรเป็นอัตราที่สะท้อนถึงต้นทุนของส่วนของผู้เช่าของ ดังนั้นไม่ควรใช้ WACC หรืออัตราผลตอบแทนของการใช้สินทรัพย์ของกิจการในการคำนวณ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติอาจใช้ WACC หรืออัตราผลตอบแทนของการใช้สินทรัพย์เป็นอัตราเริ่มแรกที่ใช้ในการคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าในบางกรณี แต่ต้องมีการปรับปรุงด้วยปัจจัยแวดล้อมที่เกี่ยวข้องด้วย
- ต้องเป็นอัตราที่สะท้อนว่ากิจการสามารถกู้ยืมตามระยะเวลาของสัญญาเช่าที่จะได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ มากกว่ามูลค่าที่จะได้มาซึ่งสินทรัพย์ของกิจการ
- อัตราต้องสะท้อนการกู้ยืมที่มีหลักประกันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ ซึ่งไม่ใช่การกู้ยืมทั่วไปของกิจการ
- อัตราต้องสะท้อนเครดิตของกิจการและเป็นอัตราการกู้ยืมในสถานะแวดล้อมของกิจการ เช่น ถ้ากิจการมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินปอนด์ และการกู้ยืมปกติของกิจการเป็นสกุลเงินปอนด์ แต่ไปทำสัญญาเช่าที่เป็นสกุลเงินดอลลาร์ อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าก็ควรสะท้อนการกู้ยืมที่เป็นสกุลเงินดอลลาร์ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 8 การพิจารณาหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีที่มีทางเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 กิจการ ก ได้ทำสัญญาเช่าพื้นที่ขายของ สัญญาที่บอกเลิกไม่ได้มีอายุ 7 ปี ค่าเช่าปีละ 10,000 บาท (ในปีที่ 1) และเพิ่มขึ้นร้อยละ 5 ทุก ๆ ปี ซึ่งอัตราค่าเช่าสะท้อนถึงอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญา กิจการ ก มีทางเลือกที่จะขยายอายุสัญญาเช่าไปอีก 5 ปี ซึ่ง ณ วันที่ทำสัญญา กิจการ ก ตัดสินใจที่จะใช้สิทธิต่ออายุ

กิจการ ก จะแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่ทำสัญญาอย่างไรตามกรณีต่าง ๆ ข้างล่างนี้

คำตอบ

กรณีที่ 1 ค่าเช่าที่ปรับขึ้นจะถูกตกลงโดยทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่า ณ วันที่ใช้สิทธิในการต่ออายุ คือ สิ้นปีที่ 7 อัตราค่าเช่าที่ปรับจะไม่เกิน ร้อยละ 105 ของค่าเช่าปีสุดท้าย

ดังนั้นกิจการ ก มีความสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิในการขยายอายุของสัญญาเช่าเป็น 12 ปี ดังนั้นค่าเช่าที่กำหนดไว้ทั้ง 12 ปี จะถูกรวมคำนวณเป็นหนี้สินตามสัญญาเช่า เพราะทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ตกลงในการปรับค่าเช่าสำหรับระยะเวลาที่ขยาย เนื่องจากอัตราค่าเช่าเป็นไปตามอัตราตลาดในขณะนั้น อัตราค่าเช่าผันแปรที่กำหนดก็ผันแปรไปตามอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญาเช่า

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
อัตราค่าเช่า	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	10,000

กรณีที่ 2 อัตราค่าเช่าที่ปรับสำหรับปีที่ขยายจะถูกกำหนดโดยทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่า ณ วันที่ใช้สิทธิในการต่ออายุ คือ สิ้นปีที่ 7 ตามอัตราตลาด ณ วันนั้น อย่างไรก็ตาม ได้มีการกำหนดเพดานของค่าเช่าในส่วนระยะเวลาที่ขยาย ซึ่งจะไม่ต่ำกว่าร้อยละ 85 และไม่เกินร้อยละ 115 ของค่าเช่าปีสุดท้าย ซึ่งเท่ากับไม่ต่ำกว่า 11,391 ($10,000 * 1.05^6$) * 0.85 ซึ่งในกรณีนี้การจ่ายค่าเช่าจะไม่ผันแปรไปไม่เกินเพดานที่ร้อยละ 115 เนื่องจากค่าเช่าขั้นต่ำ ปีที่ 8 จะสูงกว่าอัตราค่าเช่าตลาด ณ วันที่ทำสัญญาเช่า

ดังนั้นกิจการ ก มีความสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิในการขยายอายุของสัญญาเช่าเป็น 12 ปี ดังนั้นค่าเช่าที่กำหนดไว้ทั้ง 12 ปี จะถูกรวมคำนวณเป็นหนี้สินตามสัญญาเช่า เพราะทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ตกลงในการปรับค่าเช่าสำหรับระยะเวลาที่ขยาย เนื่องจากอัตราค่าเช่าเป็นไปตามอัตราตลาดในขณะนั้น อัตราค่าเช่าผันแปรที่กำหนดก็ผันแปรไปตามอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญาเช่าคือ 10,000 บาท ดังนั้นอัตราค่าเช่า ณ ปีที่ 8-12 จะเป็นดังนี้

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
อัตราค่าเช่า	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	11,391

เมื่อทั้ง 2 ฝ่ายได้ตกลงค่าเช่าในปีที่ขยายแล้ว คือตั้งแต่ปีที่ 8 กิจการ ก จะต้องมีการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อให้สะท้อนอัตราค่าเช่าตามตลาดที่ตกลงกัน



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

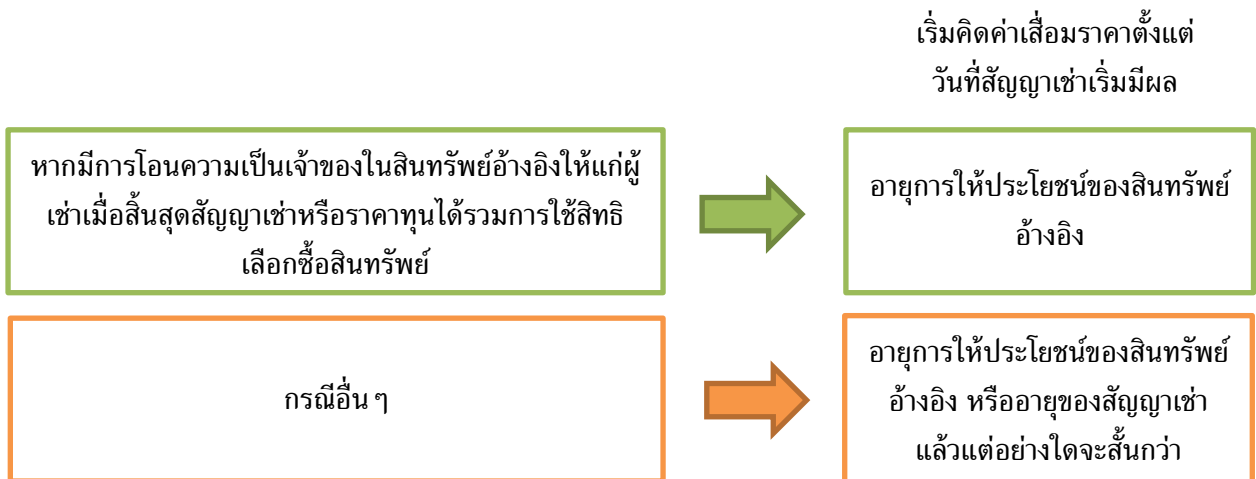
กรณีที่ 3 อัตราค่าเช่าที่ปรับสำหรับปีที่ขยายจะเป็นอัตราที่สูงกว่าระหว่าง ค่าเช่าที่จ่ายปีที่ 7 (13,401 บาท) และอัตราค่าเช่าตลาด ณ ปีแรกที่ขยาย (ซึ่งเป็นอัตราที่ตกลงกันทั้ง 2 ฝ่ายหรือกำหนดโดยผู้ประเมินค่าเช่าอิสระ) ในกรณีนี้คล้ายกับกรณีที่ 2 การจ่ายค่าเช่าตลอดระยะเวลาที่ขยายจะไม่เกินเพดานสูงสุดแต่ไม่ต่ำไปกว่าร้อยละ 85 ของค่าเช่าปีที่ 7 ซึ่งในกรณีที่ 3 จะใช้ จำนวน 13,401 บาท กำหนดหนี้สินตามสัญญาเช่าในส่วนของระยะเวลาที่ขยายดังนี้

ดังนั้นอัตราค่าเช่า ณ ปีที่ 8-12 จะเป็นดังนี้

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
อัตราค่าเช่า	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	13,401

เมื่อทั้ง 2 ฝ่ายได้ตกลงค่าเช่าในปีที่ขยายแล้ว คือตั้งแต่ปีที่ 8 กิจการ ก จะต้องมีการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อให้สะท้อนอัตราค่าเช่าตามตลาดที่ตกลงกัน ซึ่งอัตราดังกล่าวที่สูงกว่าคือ 13,401 บาท

การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้



การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า

- การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า
- การวัดมูลค่าตามบัญชีใหม่เพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

- การเปลี่ยนแปลงอายุของสัญญาเช่า
- การเปลี่ยนแปลงการประเมินสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิง

ใช้อัตราคิดลด ณ วันที่ประเมินใหม่

- การเปลี่ยนแปลงมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน
- การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายซึ่งเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงดัชนีหรืออัตราที่ใช้กำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ

ใช้อัตราคิดลดเดิม ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยลอยตัว



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การบันทึกการประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ = 0	Dr./Cr. รายการในงบกำไรขาดทุน XXX Dr./Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่า XXX Dr./Cr. ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอดัดบัญชี XXX
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ มากกว่า 0	Dr./Cr. สิทธิการใช้สินทรัพย์ XXX Dr./Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่า XXX Dr./Cr. ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอดัดบัญชี XXX

การขายและเช่ากลับคืน

การบันทึกบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนจะต้องพิจารณาว่าการโอนสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามของรายได้จากการขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าหรือไม่

การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15	
ผู้ขาย - ผู้เช่า	ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า
<ul style="list-style-type: none"> สินทรัพย์สิทธิการใช้ วัดมูลค่าตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีที่รับรู้ด้านผู้ขาย-ผู้เช่า รับรู้กำไร/ขาดทุน เท่ากับจำนวนที่เกี่ยวกับสิทธิที่โอน ถ้ามูลค่ายุติธรรมของมูลค่าขายที่ได้รับไม่เท่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ต้องปรับปรุงมูลค่าของการขายด้วยมูลค่ายุติธรรม (เช่น การจัดหาเงินทุนส่วนเพิ่มโดยผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า 	<ul style="list-style-type: none"> บันทึกสินทรัพย์ที่ซื้อตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง บันทึกรายการให้เช่าตาม TFRS 16 ด้านผู้ให้เช่า

การโอนสินทรัพย์ไม่เป็นการขายตาม TFRS 15	
ผู้ขาย - ผู้เช่า	ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า
<ul style="list-style-type: none"> รับรู้สินทรัพย์ต่อไป รับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (ตาม TFRS 9) 	<ul style="list-style-type: none"> ไม่รับรู้สินทรัพย์ รับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินที่จ่าย (ตาม TFRS 9)



ตัวอย่างที่ 9 รายการขายและเช่ากลับคืนในกรณีที่การโอนสิทธิ์เป็นการขายตาม TFRS 15

บริษัท ก ขายอาคารให้บริษัท ข เป็นเงิน 2,000,000 บาท อาคารมีมูลค่าตามบัญชีคงเหลือเท่ากับ 1,000,000 บาท ในขณะเดียวกันบริษัท ก ได้ทำสัญญาเช่ากับบริษัท ข เพื่อให้มีสิทธิในการใช้อาคารดังกล่าว 18 ปี (จ่ายเป็นรายปี ปีละ 120,000 บาท) มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000 บาท และสมมติว่าการโอนอาคารดังกล่าวถือเป็นการขายตาม TFRS 15 ในตัวอย่างนี้ถือว่าไม่มีต้นทุนทางตรงอื่นๆ ในการโอนอาคาร

คำตอบ

การบันทึกบัญชีด้านผู้ขาย-ผู้เช่า

เดบิต เงินสด 2,000,000

เดบิต สิทธิสัญญาเช่า 699,555

เครดิต อาคาร 1,000,000

เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า 1,459,200 (PV ของ 2,160,000) (120,000*18)

เครดิต กำไรจากการโอนสิทธิ์ 240,355

$$\begin{aligned} PV(1,800,000) &= 1,259,200 \text{ บาท} \\ 1,000,000 * (1,259,200 / 1,800,000) & \\ 699,555 & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &= 1,000,000 - 699,555 \\ &= 300,445 \text{ (30.0445\%)} \\ &= (1,800,000 - 1,000,000) * 30.0445\% \\ &= 240,355 \end{aligned}$$

การนำเสนอรายการ

ในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้องแยกแสดงรายการดังต่อไปนี้ต่างหากจากรายการอื่นๆ

- สิทธิสัญญาเช่า*
- หนี้สินตามสัญญาเช่า โดยแยกแสดงส่วนที่จะถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี เป็นส่วนของหนี้สินหมุนเวียน และส่วนที่เกินกว่า 1 ปี เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

*หมายเหตุ: สิทธิสัญญาเช่าที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องนำเสนอเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงินเท่านั้น

ในงบกำไรขาดทุน

- ค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิสัญญาเช่า ซึ่งอาจรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในการขาย หรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร
- ดอกเบี้ยจ่าย รวมอยู่ในต้นทุนทางการเงิน

ในงบกระแสเงินสด

- เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมจัดหาเงิน
- เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมดำเนินงานหรือกิจกรรมจัดหาเงิน



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- เงินสดจ่ายสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ และค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมดำเนินงาน

การเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลเชิงปริมาณ

- ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการเลือกใช้ช้อยกเว้นในการรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้สำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สิทธิการใช้
- ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ แยกประเภทตามสินทรัพย์อ้างอิง
- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้น และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า)
- ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- กระแสเงินสดจ่ายทั้งหมดของสัญญาเช่า
- การวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ข้อมูลเชิงคุณภาพ

- ลักษณะกิจกรรมการเช่า
- กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่ผู้เช่าอาจมีสถานะความเสี่ยงซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า
- ข้อจำกัดหรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดในสัญญาเช่า
- รายการขายและเช่ากลับคืน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

คำนิยามของสัญญาเช่า

ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ แต่กิจการสามารถปฏิบัติดังต่อไปนี้

- ให้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ระบุไว้ให้เป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ ค 5 ถึง ค18 ของ TFRS 16 สำหรับสัญญาเช่าเหล่านั้น
- ไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้ถูกระบุว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินว่า ข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*

- หากกิจการเลือกการผ่อนปรนในทางปฏิบัติสำหรับนิยามของสัญญาเช่า กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติวิธีการผ่อนปรนในทางปฏิบัติกับสัญญาทั้งหมดของกิจการ ดังนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 ถึง 11 ของ TFRS 16 เฉพาะสัญญาที่เช่าทำสัญญา (หรือเปลี่ยนแปลง) ในหรือหลังวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

การวัดมูลค่า

- ปรับปรุงย้อนหลังสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนที่นำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* หรือ
- ปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค13 ของ TFRS 16 โดยผู้เช่าไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)

- รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า* ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
 - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ
 - จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้ารับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

- ผู้เช่าสามารถปฏิบัติตามวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติดังต่อไปนี้เป็นรายสัญญา ผู้เช่าอาจใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างสมเหตุสมผล (เช่น สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ใกล้เคียงกันสำหรับประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกัน)
- ผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับสัญญาเช่าที่อายุสัญญาเช่าสิ้นสุดภายใน 12 เดือน นับจากวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ในกรณีนี้ ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
 - รับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นในลักษณะเดียวกับสัญญาเช่าระยะสั้นตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 และ
 - รวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นในการเปิดเผยค่าใช้จ่ายของสัญญาเช่าระยะสั้นในรอบระยะเวลารายงานประจำปีของปีที่น่ามาตรฐานมาใช้ครั้งแรก
- ผู้เช่าอาจไม่รวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกในการวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าอาจใช้ข้อเท็จจริงที่ทราบภายหลัง เช่น การกำหนดอายุสัญญาเช่าหากสัญญาประกอบด้วยสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า

สัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)

- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าทันที ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามวิธีที่เลือกอย่างสม่ำเสมอสำหรับสัญญาเช่าทั้งหมดซึ่งกิจการเป็นผู้เช่า

ทั้งนี้สามารถเลือกใช้ “คำถาม-คำตอบ การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 (Covid-19-Related Rent Concessions)” การปรับปรุงดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน 2563 เป็นต้นไป โดยให้ใช้กับการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2564 เท่านั้น

ตาม Link <https://www.tfac.or.th/upload/9414/EweBgu9qCv.pdf>

