



สรุปประเด็นสำคัญ (ร่าง) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

เสนอต่อ

คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

วันที่ 22 พฤศจิกายน 2561

ที่มาและเหตุผลที่สำคัญ

ในการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง สัญญาเช่า

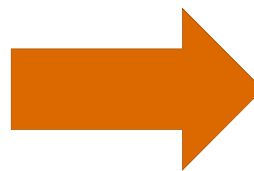
เนื่องจากการเช่าถือเป็นธุรกรรมที่สำคัญของหลายๆ กิจการในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนั้นจึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรได้รับข้อมูลที่ให้ภาพเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการที่สมบูรณ์และสามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งวิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (TAS 17) เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน*หรือสัญญาเช่าดำเนินงานและบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน ซึ่งวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้เนื่องจากวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสำหรับรายการการเช่าในทุกกรณี โดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งส่งผลให้สัญญาเช่าจำนวนมากไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งที่สินทรัพย์สิทธิการใช้และภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้านิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมทั้งส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญถูกบิดเบือน ซึ่งวิธีการบัญชีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (IFRS 16) เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นสินทรัพย์ในงบการเงินและรับรู้หนี้สินจากภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้ามาในงบการเงิน ซึ่งวิธีการบัญชีนี้จะส่งผลให้การนำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เช่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้นรวมทั้งยังเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะสะท้อนสภาพความเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่าได้ดีขึ้น

PwC *IFRS 16 ได้เปลี่ยนชื่อ *finance lease* จากเดิม “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชีเดิม

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่
- การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาเช่าดำเนินงาน-สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า
- การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 เรื่องการประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย



มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า (ต่อ)

ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกสัญญา

ยกเว้นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมีระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12 เดือนหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

งบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่า

สินทรัพย์สิทธิการใช้

หนี้สินตามสัญญาเช่า

ค่าเสื่อมราคาปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่าหรือตามเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใดหากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า)

แสดงแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นหรืออาจรวมสินทรัพย์สิทธิการใช้ในรายการรายบรรทัดเกี่ยวกับการนำเสนอสินทรัพย์อ้างอิงดังกล่าวเสมือนว่ากิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้น

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า (ต่อ)

ผลกระทบต้องบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่า

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

*IFRS 16 ได้เปลี่ยนชื่อ *finance lease* จากเดิม “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า (ต่อ)

ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกสัญญายกเว้นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมีระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12 เดือนหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

ผลกระทบต่อกำไรขาดทุนของผู้เช่า

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

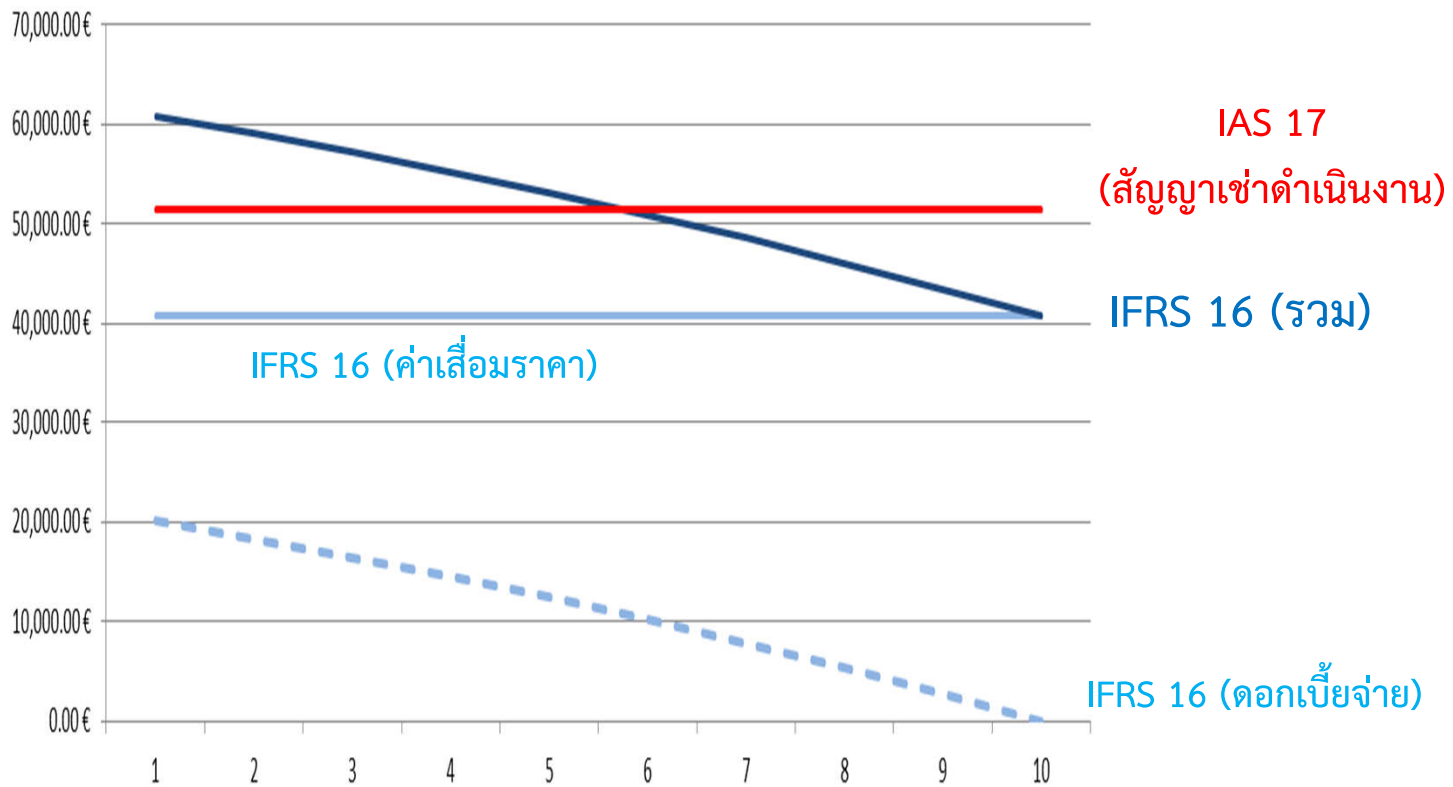
PwC

*TFRS 16 ได้เปลี่ยนชื่อ finance lease จากเดิม “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

6

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า (ต่อ)

ผลกระทบต่อกำไรขาดทุนของผู้เช่า



ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า (ต่อ)

ผลกระทบต่อบทกระแสเงินสดของผู้เช่า

	TAS 17 เรื่อง สัญญาเช่า		IFRS 16
	สัญญาเช่าการเงิน*	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน	-	ค่าเช่า	สำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่าย ใน TAS 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน	-	-	-
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน	เงินต้นและดอกเบี้ยตามสัญญาเช่า	-	ส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า (สำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายใน TAS 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด)

*IFRS 16 ได้เปลี่ยนชื่อ *finance lease* จากเดิม “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

ภาพรวมและผลกระทบที่สำคัญจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่า (ต่อ)

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ

สัญญาเช่าเงินทุน

งบแสดงฐานะการเงินของผู้ให้เช่า

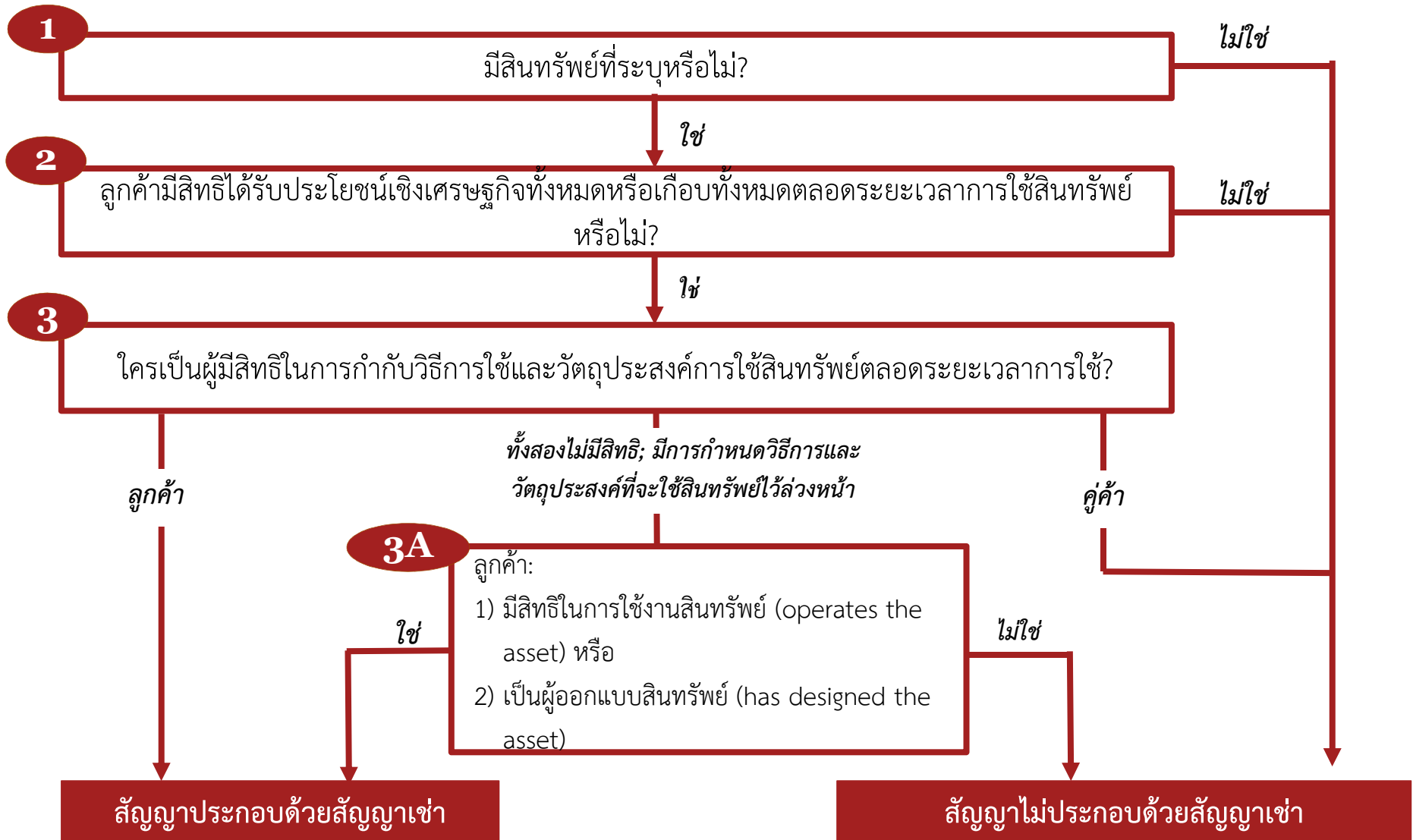
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน	
----------------------------	--

สัญญาเช่าดำเนินงาน

งบแสดงฐานะการเงินของผู้ให้เช่า

สินทรัพย์ที่ให้เช่า	
---------------------	--

คำนิยามของสัญญาเช่า



วิธีกลุ่มสัญญาเช่า (Portfolio approach)



สัญญาเช่าที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน

และ



ไม่มีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญ

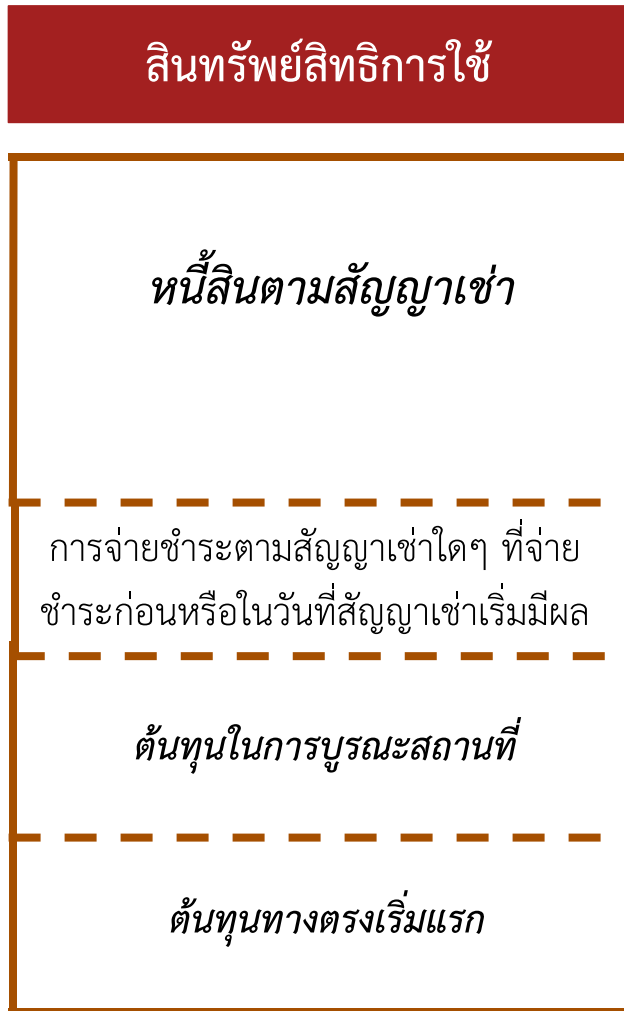


วิธีกลุ่มสัญญาเช่าอนุญาตให้ใช้สำหรับผู้เช่าและผู้ให้เช่า



การบัญชีสำหรับผู้เช่า

การบัญชีสำหรับผู้เช่า



การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในระหว่างอายุสัญญาเช่า (lease payments during the lease term)



➤ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน slide ถัดไป

➤ จำนวนเงินที่คาดว่าจะผู้เช่าจะจ่ายชำระ

ถ้า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลว่าจะใช้สิทธิ

ถ้า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลว่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

การบัญชีสำหรับผู้เช่า

การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (Variable lease payments)

ขึ้นอยู่กับ

อัตรา/ดัชนี

ยกตัวอย่างเช่น เงินเพื่อ/
อัตราดอกเบี้ย หรือ
อัตราค่าเช่าของตลาด



ถือเป็นส่วนหนึ่งของ
หนี้สินตามสัญญาเช่า

ปัจจัยผันแปรอื่นๆ

เช่น ค่าเช่าซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้สินทรัพย์อ้างอิง
ในกรณีการให้เช่าเครื่องบิน ปัจจัยผันแปรอื่นๆ ที่ส่ง
ผลกระทบต่อค่าเช่า ยกตัวอย่างเช่น จำนวนผู้โดยสาร
บนเครื่องบิน



ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของ
หนี้สินตามสัญญาเช่า

การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา (In-substance fixed payments)

ยกตัวอย่างเช่น การจ่ายชำระเฉพาะเมื่อ
สินทรัพย์ได้พิสูจน์ว่าสามารถใช้งานได้จริง



ถือเป็นส่วนหนึ่งของ
หนี้สินตามสัญญาเช่า

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็น :

- สัญญาเช่าดำเนินงาน หรือ
- สัญญาเช่าเงินทุน

ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญ

กลุ่มอุตสาหกรรมที่อาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเรื่อง สัญญาเช่า

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

วันที่ปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

วันที่มีผลบังคับใช้

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

คำนิยามของสัญญาเช่า

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

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

ผู้เช่า

Retrospectively ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง
ประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

or

Simplified approach



Which method
is better?

- KPIs
- Stakeholder expectations?

Simplified approach

ปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
มาใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตาม
ความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ไม่ต้องปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบ

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

Simplified approach – สัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

- หนี้สินตามสัญญาเช่า =
 - จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่,
 - คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- สินทรัพย์สิทธิการใช้ =
 - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก, **หรือ**
 - จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า
- ไม่จำเป็นต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่มีระยะเวลาของสัญญาที่เหลืออยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกน้อยกว่า 12 เดือนหรือเช่าเงื่อนไขยกเว้นสำหรับสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง (Transition)

สัญญาเช่าที่เดิมจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

- หนี้สินตามสัญญาเช่า = มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่าล่าสุดก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- สินทรัพย์สิทธิการใช้ = มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าล่าสุดก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ผู้ให้เช่าโดยทั่วไปไม่จำเป็นต้องทำการ
ปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติ
ในช่วงเปลี่ยนแปลง