



FAP
FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS

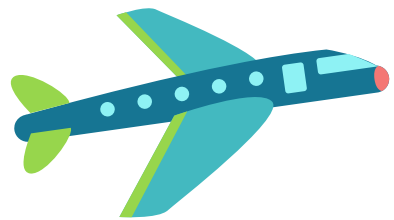
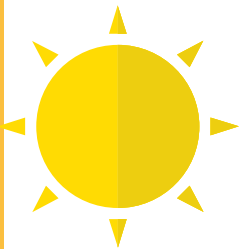
สภาวิชาชีพบัญชี
ในประเทศไทย



IFRS 16 สัญญาเช่า



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
วันที่เผยแพร่ 5 กันยายน 2559





IFRS 16 สัญญาเช่า



ในต้นปี พ.ศ.2559 ทางคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้มีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องสัญญาเช่า ฉบับใหม่ (IFRS 16) ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชี อยู่ระหว่างการจัดทำมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว

มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวได้ส่งผลกระทบต่อธุรกิจในช่วงกว้างเนื่องจากวิธีการทางบัญชี ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่นี้ได้เปลี่ยนแนวคิดและวิธีการบันทึกบัญชีโดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการซึ่งอยู่ในฐานะผู้เช่า ซึ่งเดิม TAS 17 ผู้เช่าต้องมีการจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งจะประเมินจากการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่าหรือไม่ โดยสัญญาเช่าการเงินจะให้บันทึกทรัพย์สินและหนี้สินที่เกิดจากการเช่าไว้ในงบการเงิน ในขณะที่สัญญาเช่าดำเนินงานจะบันทึกค่าใช้จ่ายโดยมิได้บันทึกหนี้สินถึงแม้สัญญาเช่าจะครอบคลุมระยะเวลามากกว่าหนึ่งปี ซึ่งทำให้ผู้ที่ทำสัญญาเช่าแบบสัญญาเช่าดำเนินงานมีภาระหนี้สินที่มีได้ถูกรับรู้ในงบการเงิน

ภายใต้ IFRS 16 ได้มีการกำหนดหลักการใหม่ ให้ผู้เช่าต้องรับรู้ภาระผูกพันที่เกิดจากสัญญาเช่า เข้ามาในงบการเงินโดยรับรู้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินพร้อมกับรับรู้หนี้สิน ตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่ารวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่า หากเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิ ภายใต้หลักการใหม่ดังกล่าว ทำให้ส่งผลกระทบต่อตัวเลขในงบการเงินของผู้เช่าอย่างมีสาระสำคัญ หลักการดังกล่าวใช้กับสัญญาเช่าเกือบทั้งหมด จะยกเว้นให้เพียงสัญญาที่มีอายุสั้นซึ่งหมายถึง อายุสั้นกว่า 12 เดือน และสัญญาที่มีมูลค่าต่ำ

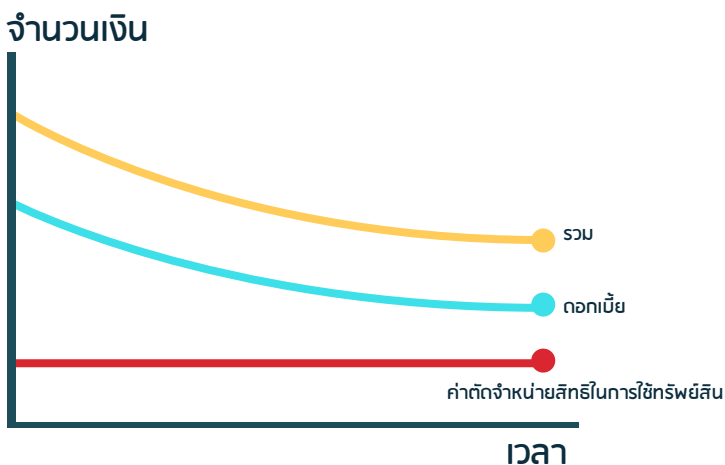
ผลกระทบที่มีต่อการเงิน อาจส่งผลถึงการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินต่างๆ เนื่องจากสัญญาเช่าเกือบทุกสัญญาต้องรับรู้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินเป็นสินทรัพย์ในงบการเงินและรับรู้หนี้สินจากภาระผูกพันที่เกิดจากค่าเช่าในอนาคตดังกล่าวเข้ามาในงบการเงิน นอกจากนั้นยังส่งผลกระทบต่องบกำไรขาดทุน โดยเฉพาะสัญญาที่เดิมเคยรับรู้เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานและรับรู้ค่าเช่าแบบเส้นตรง ในขณะที่ภายใต้หลักการใหม่ผู้เช่าจะต้องตัดจำหน่ายสิทธิในการใช้ทรัพย์สินแบบเส้นตรง และต้องรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นจากหนี้สินด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ทำให้มีค่าใช้จ่ายรวม (ค่าตัดจำหน่ายและดอกเบี้ยจ่าย) เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากในช่วงแรกของสัญญา และ ลดลงในช่วงปลายของสัญญา ในขณะที่การรับรู้ค่าใช้จ่ายแบบสัญญาเช่าดำเนินงานเดิมเป็นแบบเส้นตรง ซึ่งสามารถแสดงเป็นกราฟได้ ดังนี้



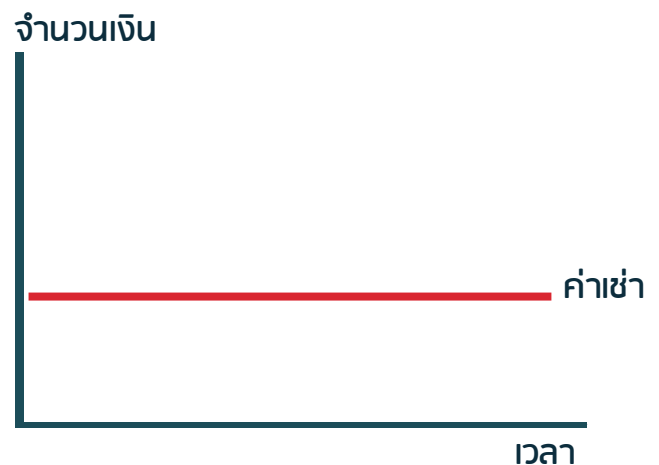


กราฟแสดงการเปรียบเทียบ ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ตาม IFRS 16 และ TAS 17

ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ตาม IFRS16



ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ตาม TAS 17



ภายใต้ IFRS 16 หลักการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าไม่ได้เปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ คือยังคงหลักการเดิมซึ่งจะต้องจัดประเภทสัญญา เป็นสัญญาเช่าทางการเงิน และสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งประเมินจากการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดไปให้แก่ผู้เช่าหรือไม่ ถึงแม้หลักการจะไม่เปลี่ยนแต่สิ่งที่เปลี่ยนและอาจส่งผลกระทบต่อผู้ให้เช่าคือ นิยามของการเช่า รวมถึงหลักการในเรื่องของการเช่าช่วงและการขายและการเช่ากลับคืน

ภายใต้ IFRS 16 ได้มีการกำหนดนิยามของการเช่า หมายถึง สัญญาหรือบางส่วนของสัญญาที่ให้สิทธิในการใช้ทรัพย์สิน สำหรับช่วงเวลาหนึ่ง เพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทนที่ได้รับ

คำนิยามดังกล่าวอาจดูง่าย ๆ และตรงไปตรงมา แต่ในการทำหรือปฏิบัติ อาจจะต้องมีการวิเคราะห์ และตีความว่าสัญญาดังกล่าวเข้านิยามของสัญญาเช่าหรือไม่ เช่น สัญญาบริการขนส่งสินค้า ซึ่งอาจตีความเป็นสัญญาบริการหรือสัญญาเช่า จะเห็นว่า IFRS16 ถือเป็นอีกหนึ่งมาตรฐานที่จะส่งผลกระทบต่องบการเงินในทุกอุตสาหกรรม ซึ่งผู้อ่านสามารถติดตามรายละเอียดในเชิงลึกได้จากร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการอบรมที่ทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ จะได้เผยแพร่ในลำดับต่อไป

โดย... วันดี สิววัฒน์
กรรมการคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี