

บทที่ 5

การบัญชีสำหรับสัญญาเช่า

Accounting for lease

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (IFRS 16) เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในลักษณะการนำเสนอรายการที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมโดยใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lessee accounting model) ข้อมูลนี้ให้พื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ เนื่องจากสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าจะถูกนำเสนอแสดงไว้อย่างชัดเจนในงบการเงิน จึงทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความเสี่ยงทางการเงินและการพยากรณ์รายได้ถูกต้องแม่นยำขึ้น สำหรับผู้ให้เช่า (Lessor) IFRS 16 ได้นำข้อกำหนดเกือบทั้งหมดของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ดังนั้น ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนและบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทรูปแบบอย่างแตกต่างกัน

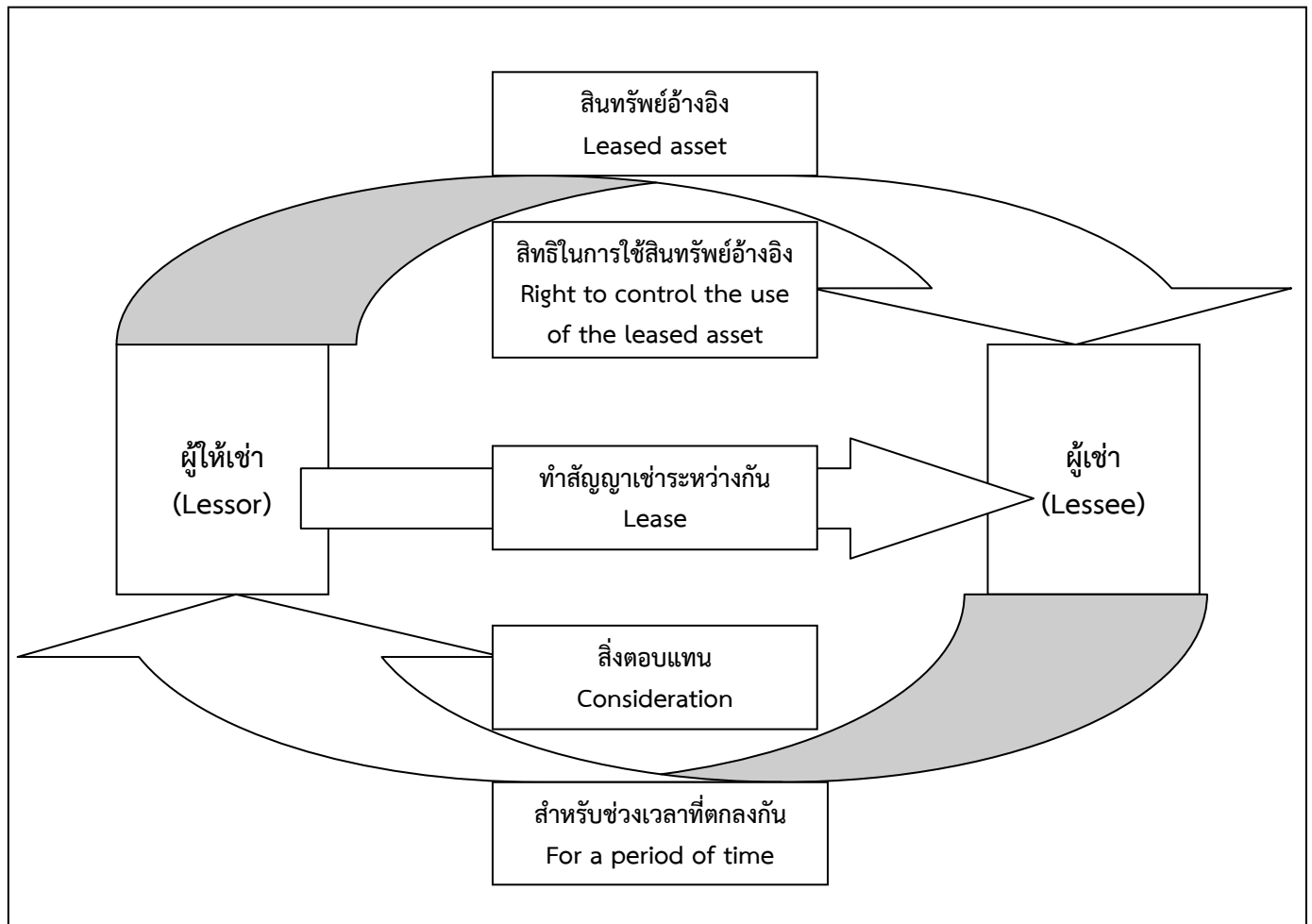
สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงความหมายของสัญญาเช่า หลักการสำคัญของสัญญาเช่า การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้เช่า การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า และการแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าในรายงานทางการเงิน (บางส่วน)

5.1 ความหมายของสัญญาเช่า

IFRS 16 ได้ให้ความหมายของ “สัญญาเช่า” (Lease) ว่าหมายถึง “สัญญาหรือส่วนของสัญญาที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์ (สินทรัพย์อ้างอิง) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน” ทั้งนี้ สินทรัพย์ที่อ้างอิง คือ สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า ซึ่งผู้ให้เช่าให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้นต่อผู้เช่า ตัวอย่างเช่น กิจการ A ผู้ให้เช่า ให้สิทธิในการใช้เครื่องจักรแก่กิจการ B ผู้เช่า โดยมีเครื่องจักรเป็นสินทรัพย์อ้างอิง เป็นต้น

นอกจากนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 ได้ให้ความหมายของสัญญาเช่าไว้ดังนี้ “อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่า ผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่า ผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น”

โดยสรุปแล้ว สัญญาเช่า หมายถึง ข้อตกลงที่ได้ทำขึ้นระหว่างฝ่ายผู้เช่าและฝ่ายผู้ให้เช่า โดยผู้ให้เช่าได้ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์แก่ผู้เช่า และต้องจ่ายค่าเช่าในการใช้สินทรัพย์ดังกล่าวตามข้อตกลงในสัญญา ซึ่งสรุปตามภาพที่ 5.1 ดังนี้



ภาพที่ 5.1 ความหมายของสัญญาเช่า (Lease)

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 27 – 29;

ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 5-1 – 5-2

นอกจาก TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 27) ได้ให้คำนิยามของสัญญาเช่าดังกล่าวข้างต้น แล้ว TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 28 – 29) ได้ให้คำนิยามของผู้เช่า และผู้ให้เช่า มีดังต่อไปนี้

(1) ผู้เช่า (Lessee) หมายถึง กิจกรรมที่ได้มาซึ่งสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิง (Leased asset) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง (For a period of time) โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน (Consideration)

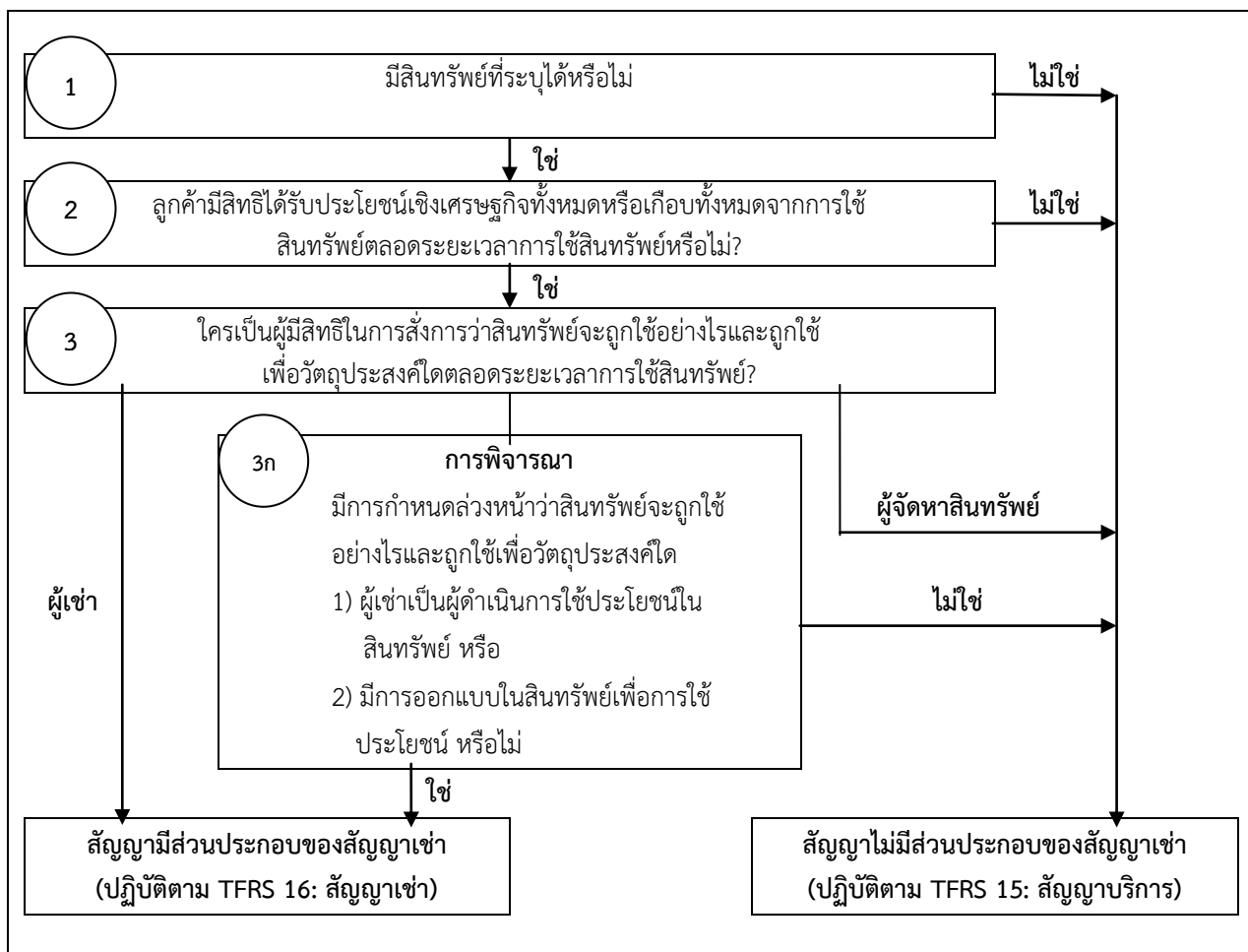
(2) ผู้ให้เช่า (Lessor) หมายถึง กิจกรรมที่มอบสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิง (Right to control the use of the leased asset) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง เพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

5.2 หลักการสำคัญของสัญญาเช่า

หลักการสำคัญของสัญญาเช่า ประกอบด้วย การระบุสัญญาเช่า การแยกและรวมองค์ประกอบของสัญญาเช่า อายุสัญญาเช่า ข้อกำหนดในสัญญาเช่า ประโยชน์ที่ได้รับจากสัญญาเช่า และลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่า ดังนี้

1) การระบุสัญญาเช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 7) ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ โดยสัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ถ้าสัญญานั้นเป็นการให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุสำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ซึ่งพิจารณาตามภาพที่ 5.2 ดังนี้



ภาพที่ 5.2 การประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 2; ศิลปพร ศรีจันทเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 5-4

1

มีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่

เกณฑ์การพิจารณา

- (1.1) สินทรัพย์ที่ระบุได้อย่างชัดเจนในสัญญา เช่น รหัสตัวถัง หมายเลขประจำสินทรัพย์ เป็นต้น
- (1.2) จะไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ถ้าผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่จะเปลี่ยนแทนสินทรัพย์และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- (1.2.1) ผู้จัดหาสินทรัพย์มีความสามารถในการทางปฏิบัติ (คือมีสิทธิในการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ และผู้จัดหาสินทรัพย์ที่จะเปลี่ยนแทนพร้อมทั้งด้านกายภาพและเวลาที่สมเหตุสมผล)
- (1.2.2) ผู้จัดหาสินทรัพย์ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์

2

ลูกค้ามีสิทธิได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือไม่?

เกณฑ์การพิจารณา

- (2.1) ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม เช่น จากการใช้ จากการครอบครอง หรือจากการให้เช่าช่วงสินทรัพย์
- (2.2) ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งประโยชน์หลักและผลพลอยได้ต่างๆ

3

ใครเป็นผู้มีสิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์?

เกณฑ์การพิจารณา

- (3.1) สิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์อะไรตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์
- (3.2) สิทธิในการป้องกัน (Protective rights) ของผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่ได้เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นภาระสัญญาเช่าในกรณีสัมปทานการใช้พื้นที่ ร้านค้าย่อย และการใช้ช่องสัญญาณในท่อสัญญาณระบบไฟเบอร์ออฟติก (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 3 – 4)

ตัวอย่างที่ 5.1 การระบุสัญญาเช่าในกรณีสัมปทานการใช้พื้นที่

กิจการจำหน่ายของที่ระลึกให้นักท่องเที่ยวได้ทำสัญญาใช้พื้นที่ในสนามบินเพื่อขายสินค้าเป็นระยะเวลา 3 ปี ซึ่งระบุค่าใช้พื้นที่ด้วยอัตราคงที่ โดยพื้นที่ที่ทางผู้ประกอบการสนามบินจัดหาให้ต้องตั้งอยู่ในบริเวณผู้โดยสารขาออกของสนามบิน และผู้ประกอบการสนามบินสามารถเปลี่ยนที่ตั้งของพื้นที่เมื่อไหร่ก็ได้ โดยผู้ประกอบการสนามบินจะมีต้นทุนเล็กน้อยในการย้ายสถานที่ สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

แนวทางการพิจารณา จากภาพที่ 5.2 การประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ดังนี้

1

มีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่

เกณฑ์การพิจารณา จากข้อ (1.2) จะไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ถ้าผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่จะเปลี่ยนแทนสินทรัพย์และเป็นไปตามเงื่อนไขข้อต่อไปนี้

(1.2.1) ผู้จัดหาสินทรัพย์มีความสามารถในการปฏิบัติ (คือมีสิทธิในการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ และผู้จัดหาสินทรัพย์ที่จะเปลี่ยนแทนพร้อมทั้งด้านกายภาพและเวลาที่สมเหตุสมผล)

(1.2.2) ผู้จัดหาสินทรัพย์ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์

เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถเปลี่ยนที่ตั้งของพื้นที่เมื่อไหร่ก็ได้โดยผู้ประกอบการสามารถจะมีต้นทุนเล็กน้อยในการย้ายสถานที่ จึงไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ตามเกณฑ์ข้อ (1.2)

สรุปผลการพิจารณา สัญญาใช้พื้นที่ในสนามบินเพื่อขายสินค้าเป็นระยะเวลา 3 ปี เป็นสัญญาไม่มีส่วนประกอบของสัญญาเช่า (ปฏิบัติตาม TFRS 15: สัญญาบริการ) โดยไม่ต้องพิจารณาต่อในข้อ (2) และ ข้อ (3)

ตัวอย่างที่ 5.2 การระบุสัญญาเช่าในกรณีร้านค้าย่อย

กิจการได้ทำสัญญาการใช้พื้นที่ร้านค้าย่อย ผู้จัดหาร้านค้าสามารถย้ายและจัดการร้านค้าย่อยไปยังร้านที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้ ผู้จัดหาร้านค้าจะได้ผลประโยชน์จากการย้ายในกรณีที่ผู้เช่ารายใหม่ที่จะจ่ายค่าเช่าในอัตราเดียวกัน ซึ่งมีความเป็นไปได้แต่ยากที่จะเกิดขึ้นได้ ลูกค้าน่าจะตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ร้านค้าย่อยนี้ได้ตลอดอายุของสัญญา โดยจะจ่ายเป็นอัตราคงที่บวกกับอัตราร้อยละของยอดขาย สัญญาเป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

แนวทางการพิจารณา จากภาพที่ 5.2 การประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ดังนี้

1

มีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่

เกณฑ์การพิจารณา จากข้อ (1.2) จะไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ถ้าผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่จะเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ โดยไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้อ (1.2.1) ผู้จัดหาสินทรัพย์มีความสามารถในการปฏิบัติ (คือมีสิทธิในการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ และผู้จัดหาสินทรัพย์ที่จะเปลี่ยนแทนพร้อมทั้งด้านกายภาพและเวลาที่สมเหตุสมผล) เนื่องจากโอกาสที่ผู้จัดหาร้านค้าจะย้ายร้านค้าย่อยซึ่งมีความเป็นไปได้แต่ยากที่จะเกิดขึ้นได้ จึงถือว่าเป็นร้านค้าย่อยที่กำหนดในสัญญาเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ โดยต้องพิจารณาต่อในข้อ (2)

2

ลูกค้ามีสิทธิได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือไม่?

เกณฑ์การพิจารณา จากข้อ (2.1) ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม เช่น จากการใช้ จากการครอบครอง หรือจากการให้เช่าช่วงสินทรัพย์ เนื่องจากลูกค้าสามารถจ่ายค่าเช่าเป็นอัตราคงที่บวกกับอัตราร้อยละของยอดขาย แสดงว่าลูกค้ามีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมจากการใช้พื้นที่ร้านค้าย่อย โดยต้องพิจารณาต่อในข้อ (3)

3

ใครเป็นผู้มีสิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์?

เกณฑ์การพิจารณา จากข้อ (3.2) สิทธิในการป้องกัน (Protective rights) ของผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่ได้เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์ เนื่องจากโอกาสที่ผู้จัดหาจะย้ายร้านค้าย่อยเป็นไปได้อย่าง ทั้ง ๆ ที่ผู้จัดหาร้านค้าสามารถย้ายและจัดการร้านค้าย่อยไปยังร้านที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้ ประกอบกับว่าลูกค้า (ผู้เช่า) สามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ร้านค้าย่อยนี้ได้ตลอดอายุของสัญญา ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ข้อ (3.1) ผู้เช่ามีสิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์อะไรตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

สรุปผลการพิจารณา สัญญาการใช้พื้นที่ร้านค้าย่อย เป็นสัญญาเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่า (ปฏิบัติตาม TFRS 16: สัญญาเช่า)

ตัวอย่างที่ 5.3 การระบุสัญญาเช่าในกรณีการใช้ช่องสัญญาณในท่อสัญญาณระบบไฟเบอร์ออฟติก

ลูกค้าได้ทำสัญญากับบริษัท เอ ในการใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตความเร็วสูงในท่อสัญญาณระบบไฟเบอร์ออฟติกที่มีอยู่ 10 เส้น เป็นระยะเวลา 3 ปี ซึ่งราคาที่จ่ายเทียบเท่ากับการใช้ช่องสัญญาณ 3 เส้นในท่อสัญญาณนี้แบบเต็มเวลา บริษัท เอ เป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับการโยกย้ายช่องสัญญาณในท่อสัญญาณนี้และดูแลเรื่องการจราจรของข้อมูลที่ไหลผ่านไฟเบอร์ออฟติก รวมทั้งดูแลเรื่องอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ในการเชื่อมต่อสัญญาณนี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

แนวทางการพิจารณา จากภาพที่ 5.2 การประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ดังนี้

1

มีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่

เกณฑ์การพิจารณา จากข้อ (1.1) สินทรัพย์ที่ระบุได้อย่างชัดเจนในสัญญา เช่น รหัสตัวถัง หมายเลขประจำสินทรัพย์ เป็นต้น เนื่องจากการใช้ช่องสัญญาณดังกล่าวไม่มีความแตกต่างในช่องสัญญาณที่ผู้จัดหาทรัพย์สินมีทั้งหมด ซึ่งไม่สามารถระบุได้ว่าช่องสัญญาณเทียบเท่า 3 เส้นในท่อสัญญาณจะเป็นเส้นไหนบ้าง

สรุปผลการพิจารณา สัญญาเช่าการใช้ช่องสัญญาณ 3 เส้นในท่อสัญญาณระบบไฟเบอร์ออฟติกที่มีอยู่ 10 เส้น แบบเต็มเวลา เป็นระยะเวลา 3 ปี เป็นสัญญาไม่มีส่วนประกอบของสัญญาเช่า (ปฏิบัติตาม TFRS 15: สัญญาบริการ) โดยไม่ต้องพิจารณาต่อในข้อ (2) และ ข้อ (3)

2) การแยกและรวมองค์ประกอบของสัญญาเช่า

การแยกและรวมองค์ประกอบของสัญญาเช่า มีดังต่อไปนี้

2.1) การแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 8) กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาว่าสัญญาที่ทำเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ซึ่งกิจการต้องแยกแต่ละส่วนประกอบของสัญญาที่เป็นการเช่าออกจากส่วนประกอบของสัญญาที่ไม่เป็นการเช่า เว้นแต่กิจการปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ

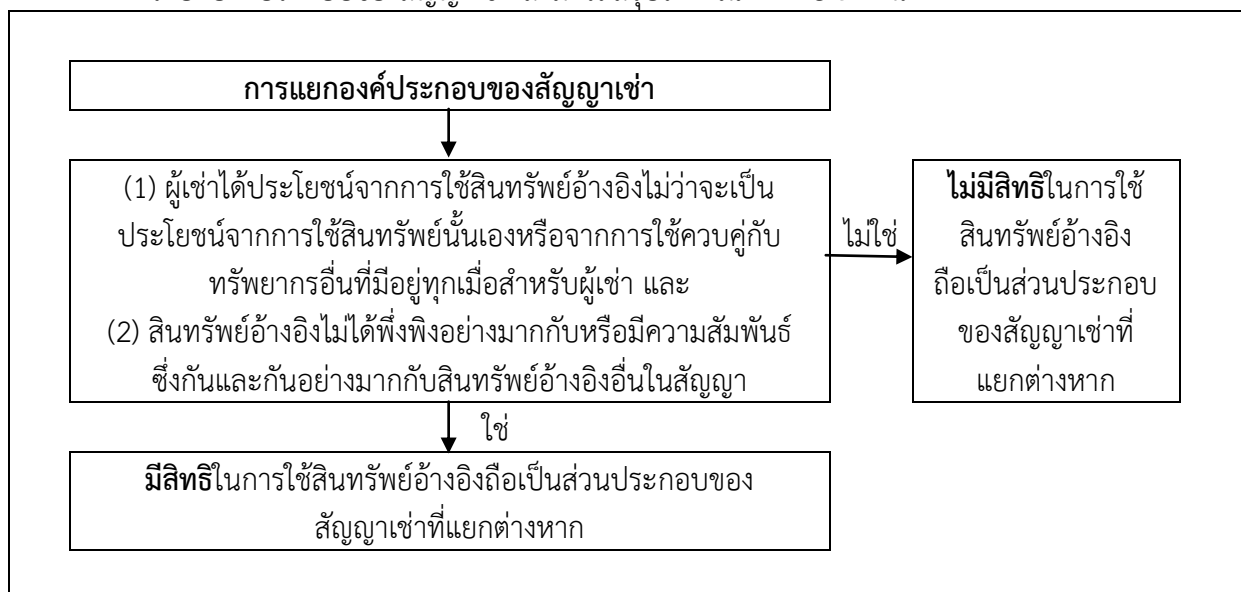
TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 39) ได้กำหนดสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงถือเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก หากเช่าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

(1) ผู้เช่าได้ประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงไม่ว่าจะเป็นประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้นเองหรือจากการใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีอยู่ทุกเมื่อสำหรับผู้เช่า ทรัพยากรที่มีอยู่ทุกเมื่อนี้คือสินค้าหรือบริการที่ขายหรือให้เช่าแยกต่างหาก (โดยผู้ให้เช่าหรือคู่ค้าอื่น) หรือทรัพยากรที่ผู้เช่าได้รับมาแล้ว (จากผู้ให้เช่าหรือจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น) และ

(2) สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้พึ่งพิงอย่างมากกับหรือมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญา ตัวอย่างเช่น การที่ผู้เช่าสามารถตัดสินใจที่จะไม่เช่าสินทรัพย์อ้างอิงโดยไม่ส่งผลกระทบต่อสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญาอาจบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้นไม่ได้พึ่งพิงอย่างมากกับหรือมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่น

สัญญาอาจมีจำนวนเงินที่ผู้เช่าจะจ่ายสำหรับกิจกรรมและต้นทุน ซึ่งไม่มีการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้เช่า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้เช่าอาจรวมการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายสำหรับงานบริหารหรือต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินรวมที่เรียกเก็บ ซึ่งไม่มีการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้เช่า จำนวนเงินที่จะจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดส่วนประกอบแยกของสัญญาเช่า แต่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่ปันส่วนไปยังส่วนประกอบที่ระบุแยกจากกันของสัญญา

การแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่า สามารถสรุปได้ตามภาพที่ 5.3 ดังนี้



ภาพที่ 5.3 การแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่า

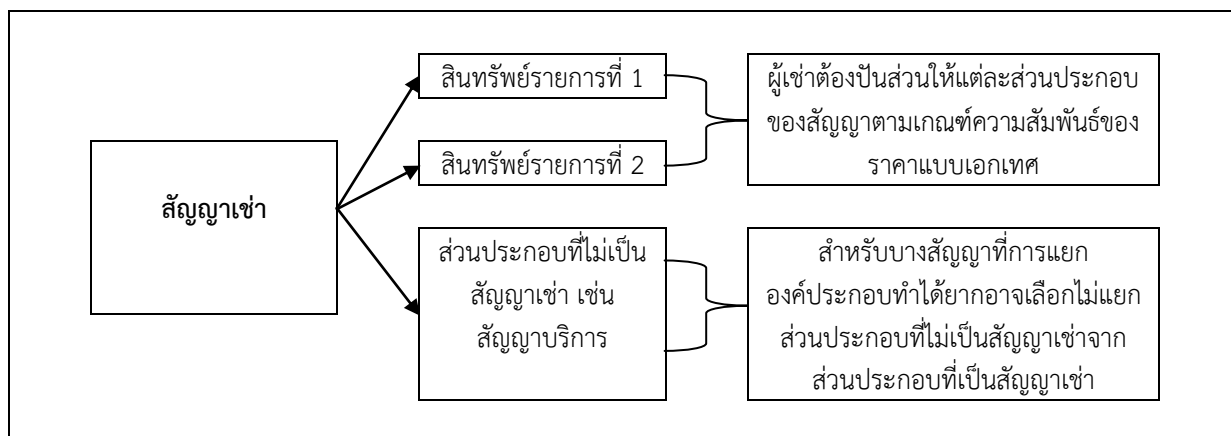
ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 39; ศิลพร ศรีจันทพร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 5-6

IFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 8) กำหนดให้ผู้เข้าพิจารณาสำหรับสัญญาที่ประกอบด้วย ส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบอีกหนึ่งหรือมากกว่าที่เป็นการเช่าหรือไม่เป็นการเช่า ผู้เช่าต้อง ปั่นส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แต่ละส่วนประกอบที่เป็นการเช่าตามเกณฑ์ราคาเอกเทศเปรียบเทียบของ ส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและผลรวมราคาเอกเทศของส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า

ราคาเอกเทศเปรียบเทียบของส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าต้อง กำหนดตามเกณฑ์ของราคาที่ผู้ให้เช่าหรือผู้ขายที่คล้ายคลึงกันจะเรียกเก็บจากกิจการสำหรับส่วนประกอบนั้น หรือส่วนประกอบที่คล้ายคลึงกันแยกจากกันในกรณีที่ราคาเอกเทศที่สังเกตได้ไม่มีอยู่ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้อง ประเมินการราคาเอกเทศโดยใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ให้มากที่สุด

การผ่อนปรนในทางปฏิบัติผู้เช่าอาจเลือกไม่แยกส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าออกจากส่วนประกอบที่ เป็นการเช่าตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง และรวมแต่ละส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่ เป็นการเช่าที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนประกอบที่เป็นการเช่าหนึ่งเดียวแทน ผู้เช่าต้องไม่ใช้การผ่อนปรนในทางปฏิบัติ นี้กับอนุพันธ์แฝงที่เป็นไปตามเงื่อนไข IFRS 9 เครื่องมือทางการเงิน

การปั่นส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แต่ละองค์ประกอบของสัญญาเช่า สามารถสรุปได้ตามภาพที่ 5.4 ดังนี้



ภาพที่ 5.4 การปั่นส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แต่ละองค์ประกอบของสัญญาเช่า

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 8; สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 6

2.2) การรวมองค์ประกอบของสัญญาเช่า

IFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 6) กำหนดให้กิจการต้องพิจารณารวมสัญญาเช่าสำหรับ สัญญาที่เกิดขึ้นกับหน่วยงานเดียวกันในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันและมีเนื้อหาของรายการเกี่ยวโยงกันซึ่งจะ สามารถรวมสัญญาในการพิจารณาได้โดยต้องเข้าเงื่อนไขอย่างน้อยข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) สัญญาต่าง ๆ เหล่านั้นจะต้องถูกเจรจาเป็นกลุ่มของสัญญาเดียวกันซึ่งมีวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์ โดยรวมร่วมกัน

(2) การพิจารณาเงื่อนไขในสัญญาหนึ่ง ๆ จะขึ้นอยู่กับราคา หรือผลงานของสัญญาอื่น ๆ ในกลุ่มของ สัญญา หรือ

(3) เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ในองค์ประกอบเดียวกัน

การรวมสัญญาที่มีผลทั้งการพิจารณาว่ามียุทธศาสตร์ประกอบของสัญญาเช่าหรือไม่และการบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่านั้น ๆ

ตัวอย่างที่ 5.4 การรวมหรือการแยกสัญญาเช่า

กิจการ ก ได้จัดหาอาคารชั่วคราวให้แก่ กิจการ ข ซึ่งมีองค์ประกอบ ได้แก่ การให้สิทธิในการใช้อาคารชั่วคราวในระยะเวลาที่กำหนดและราคาที่กำหนดรวมกันแบบอัตราคงที่ พร้อมทั้งการติดตั้งระบบไฟฟ้า ระบบน้ำประปา เพอร์มิเตอร์ต่าง ๆ การรื้อถอนอาคารชั่วคราว และระบบต่าง ๆ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า ซึ่งองค์ประกอบของสัญญาเช่าทั้ง 3 องค์ประกอบสามารถพิจารณารวมเป็น 1 สัญญาเช่าได้หรือไม่

แนวทางการพิจารณา สัญญาต่าง ๆ ทั้ง 3 ถูกพิจารณาเป็นแบบกลุ่มซึ่งมีวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมร่วมกัน เนื่องจากลูกค้าไม่ใช่แค่ต้องการเช่าพื้นที่อาคารชั่วคราว แต่ต้องการระบบสาธารณูปโภคต่าง ๆ รวมทั้งการรื้อถอนอาคารชั่วคราว และระบบต่าง ๆ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาด้วย ซึ่งลูกค้าไม่สามารถแยกการใช้อาคารชั่วคราวออกจากระบบต่าง ๆ ที่ติดตั้ง และบริการติดตั้งหรือบริการรื้อถอน ณ วันสิ้นสุดสัญญาก็ไม่ได้มีการโอนสินค้าหรือบริการไปให้กับผู้เช่า

สรุปผลการพิจารณา สัญญาต่าง ๆ ทั้ง 3 สามารถรวมสัญญาเช่าได้ เนื่องจากสัญญาที่เกิดขึ้นกับหน่วยงานเดียวกันในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันและมีเนื้อหาของรายการเกี่ยวโยงกัน และเข้าเงื่อนไขอย่างน้อยข้อใดข้อหนึ่งดังกล่าวข้างต้น

3) อายุสัญญาเช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 9) กำหนดให้กิจการต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าตามระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า โดยให้รวมระยะเวลาต่อไปนี้ด้วย

(1) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

(2) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

ในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่จะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจสำหรับผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าตามที่ได้อธิบายความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกพิจารณาจาก

(1) เงื่อนไขและข้อกำหนดตามสัญญาสำหรับระยะเวลาที่เป็นทางเลือกเปรียบเทียบกับอัตราในตลาด

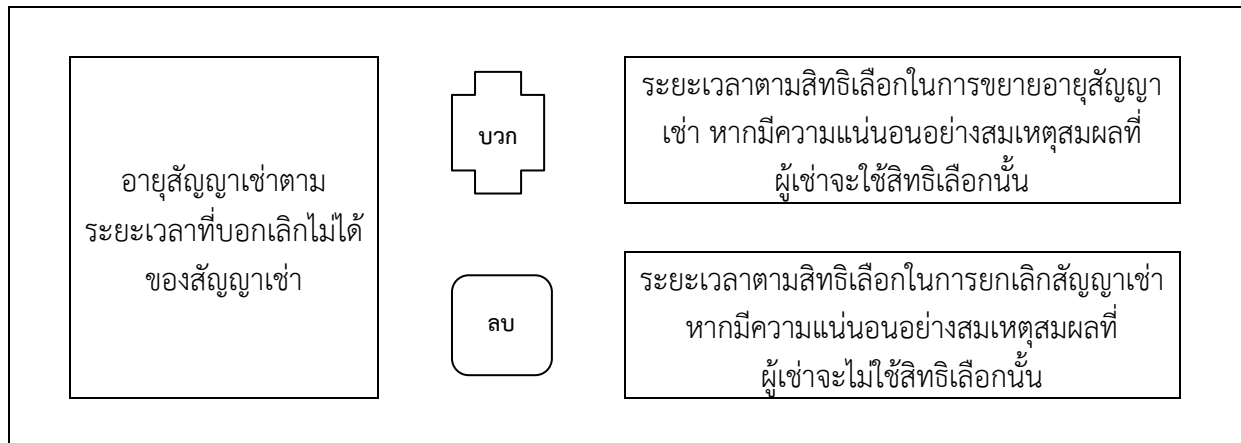
(2) ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญที่ต้องรับผิดชอบ (หรือคาดว่าจะต้องรับผิดชอบ)

(3) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่า

(4) ความสำคัญของสินทรัพย์อ้างอิงต่อการดำเนินงานของผู้เช่า

(5) เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการใช้สิทธิเลือก

ดังนั้น การพิจารณาอายุของสัญญาเช่า สามารถสรุปได้ตามภาพที่ 5.5 ดังนี้



ภาพที่ 5.5 การพิจารณาอายุของสัญญาเช่า

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 9; สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 7

ตัวอย่างที่ 5.5 ประเด็นอายุสัญญาเช่าในกรณีที่สัญญาเช่าที่บอกเลิกได้ (Cancelable lease) และสัญญาเช่าต่ออายุได้ (Renewable lease)

ผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ตกลงทำสัญญาเช่าเครื่องจักรที่ต่างฝ่ายต่างบอกเลิกได้ (Cancelable lease) มีอายุสัญญาเช่า 3 ปี และมีเงื่อนไขต่ออายุสัญญาเช่าไปได้ไม่จำกัดเวลาราวละ 1 ปี โดยไม่มีเงื่อนไขอะไรเพิ่มเติมอีก การประเมินอายุสัญญาเช่าในกรณีนี้จะเท่ากับกี่ปี

แนวทางการพิจารณา ตาม TFRS 16 ย่อหน้า ข34 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 39) กำหนดว่า “การกำหนดอายุสัญญาเช่าและการประเมินระยะของระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า กิจการต้องปฏิบัติตามค่านิยมของสัญญาและกำหนดระยะเวลาที่สัญญาจะมีผลบังคับใช้ สัญญาเช่าไม่มีผลบังคับใช้อีกต่อไปเมื่อผู้เช่าและผู้ให้เช่าต่างมีสิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่าโดยไม่ต้องได้รับการยินยอมจากอีกฝ่าย โดยค่าปรับไม่เกินจำนวนที่มีนัยสำคัญ” มีดังต่อไปนี้

ขั้นที่ 1 ประเมินในมุมมองของผู้ให้เช่า ได้แก่

ทางเลือกที่หนึ่ง ผู้ให้เช่ามีทางเลือกที่ดีกว่า คือ เมื่อผู้เช่าเดิมบอกเลิกสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าสามารถนำสินทรัพย์ที่เช่าให้ผู้เช่ารายอื่นเช่าได้ค่าเช่าเพิ่มขึ้น หรือให้ผู้เช่ารายอื่นเช่าได้ง่าย การประเมินอายุสัญญาเช่าในกรณีนี้จะเท่ากับอายุสัญญาเช่าที่ระบุไว้ในสัญญาเช่า หรือ เท่ากับ 3 ปี

ทางเลือกที่สอง ผู้ให้เช่าไม่มีทางเลือกที่ดีกว่า คือ เมื่อผู้เช่าเดิมบอกเลิกสัญญาเช่า จะเป็นกรณีตรงกันข้ามกับทางเลือกที่หนึ่ง ซึ่งทางเลือกนี้ขึ้นอยู่กับผู้เช่าเดิมว่าจะเช่าต่อหรือไม่ ซึ่งจะต้องพิจารณาในขั้นที่ 2

ขั้นที่ 2 ประเมินในมุมมองของผู้เช่า ได้แก่

ผู้เช่ามีความตั้งใจจะเช่านานกว่าที่ระบุไว้ในสัญญาหรือไม่ ตาม TFRS 16 ย่อหน้า ข37 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 39 - 40) กำหนดว่า “ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลให้กิจการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือจะใช้สิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิง หรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า ให้กิจการพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น รวมถึงการเปลี่ยนแปลง

ใด ๆ ที่คาดไว้เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันที่ใช้สิทธิเลือก”
ตัวอย่างของปัจจัยในการพิจารณารวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) ดังนี้

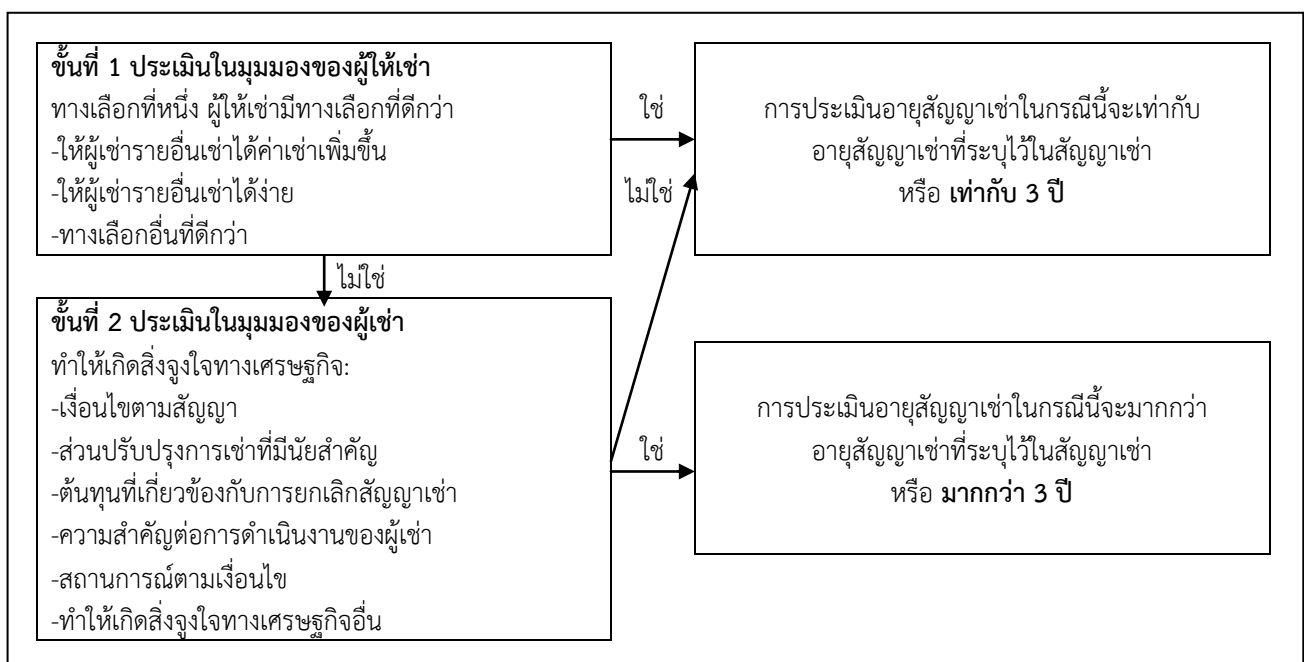
- (1) ข้อตกลงและเงื่อนไขตามสัญญาสำหรับระยะเวลาตามสิทธิเลือกเปรียบเทียบกับอัตราตลาด
- (2) ส่วนปรับปรุงการเช่าที่มีนัยสำคัญซึ่งได้ดำเนินการแล้ว (หรือคาดว่าจะดำเนินการ)
- (3) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่า
- (4) ความสำคัญของสินทรัพย์อ้างอิงต่อการดำเนินงานของผู้เช่า
- (5) สถานการณ์ตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการใช้สิทธิเลือก

ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก

ทางเลือกที่หนึ่ง ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือก นั่นคือ การประเมินอายุสัญญาเช่าในกรณีนี้จะมากกว่าอายุสัญญาเช่าที่ระบุไว้ในสัญญาเช่า หรือ มากกว่า 3 ปี

ทางเลือกที่สอง ไม่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือก นั่นคือ การประเมินอายุสัญญาเช่าในกรณีนี้จะเท่ากับอายุสัญญาเช่าที่ระบุไว้ในสัญญาเช่า หรือ เท่ากับ 3 ปี

สรุปผลการพิจารณา ตามภาพที่ 5.6 ดังนี้



ภาพที่ 5.6 ประเมินอายุสัญญาเช่าในกรณีที่สัญญาเช่าที่บอกเลิกได้และต่ออายุได้

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 39 - 40; CPA Solution, 2563

4) ข้อกำหนดในสัญญาเช่า

สัญญาเช่าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าประเภทปกติ (Rent) สัญญาเช่าประเภทเช่าซื้อ (Hire purchase) และสัญญาเช่าประเภทลีสซิ่ง (Leasing)

สัญญาเช่าประเภทปกติ (Rent) จะเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมีระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12 เดือน หรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

สัญญาเช่าประเภทเช่าซื้อ (Hire purchase) จะแตกต่างจากสัญญาเช่าประเภทลีสซิ่ง (Leasing) ทางการบัญชีตามตารางเปรียบเทียบ ดังนี้

ตารางที่ 5.1 เปรียบเทียบทางการบัญชี (บางส่วน) ระหว่างสัญญาเช่าประเภทเช่าซื้อกับลีสซิ่ง

รายการ	เช่าซื้อ	ลีสซิ่ง
(1) การโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่า	เมื่อชำระค่าเช่าซื้อครบถ้วน	เมื่อชำระมูลค่าคงเหลือ
(2) ประเภทของผู้เช่า	บุคคลธรรมดา / นิติบุคคล	นิติบุคคลเท่านั้น
(3) บันทึกบัญชีสินทรัพย์ที่เช่า	สินทรัพย์ที่เช่าซื้อ	สินทรัพย์สิทธิการใช้
ด้านผู้เช่า		(จากทุกสัญญาเช่า)
(4) การบันทึกค่าของของผู้เช่า	จ่ายชำระหนี้เช่าซื้อ	จ่ายชำระหนี้สินตามสัญญาเช่า
(5) บันทึกค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา - สินทรัพย์ที่เช่าซื้อ	ค่าเสื่อมราคา - สินทรัพย์สิทธิการใช้
ด้านผู้เช่า		(จากทุกสัญญาเช่า)
(6) การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้	รับรู้ค่าเช่าซื้อรายงวด:	-กรณีสัญญาเช่าดำเนินงาน:
ด้านผู้ให้เช่า	-รายได้จากการให้เช่าซื้อ	รายได้ค่าเช่า (ตามวิธีเส้นตรงหรือ
	-ดอกผลเช่าซื้อ	วิธีอื่นที่เป็นระบบ)
	(ระยะยาว ใช้ Annuity หรือ	-กรณีสัญญาเช่าเงินทุน:
	ระยะสั้น ใช้ Sum of the digit)	รับรู้ค่าเช่ารายงวด (ลดยอดลูกหนี้ตาม
	-รับรู้กำไรจากการขายทั้งจำนวน หรือ	สัญญาเช่า และรับรู้รายได้ดอกเบี้ยรับ
	ตามงวด	ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง)
		รับรู้กำไรจากการขาย ณ วันสิ้นสุด
		สัญญาเช่า เท่ากับ มูลค่าคงเหลือ

สัญญาเช่าประเภทลีสซิ่งจัดเป็นตัวอย่างหนึ่งของสัญญาเช่าตาม TFRS 16 ซึ่งเกิดจากข้อตกลงด้วยความเห็นชอบระหว่างผู้ให้เช่าและผู้เช่า โดยทั่วไปสัญญาแต่ละฉบับจะมีข้อกำหนดแตกต่างกันไปในรายละเอียดของสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม จะมีข้อกำหนดต่าง ๆ ในแต่ละสัญญา ดังนี้ (จิรพงษ์ จันทรงาม และคณะ, 2563; ผกาพรรณ พรหมสาขา ณ สกลนคร และ รัตนา วงศ์ศรีมีเดือน, 2563, หน้า 126 - 127; ศิลปพร ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 5-2 – 5-3)

(1) ระยะเวลาหรืออายุสัญญาเช่า (Duration)

สัญญาเช่าโดยทั่วไปจะกำหนดระยะเวลาหรืออายุสัญญาเช่าที่แน่นอน เช่น ระยะเวลา 3 ปี 5 ปี หรือตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิง (Leased asset) นั้น อย่างไรก็ตาม อายุสัญญาเช่า อาจน้อยกว่า อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิง แต่กิจการสามารถต่ออายุ (Renewal) ได้อีกช่วงเวลาหนึ่ง หรือจนครบอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิง ตัวอย่างเช่น กิจการทำสัญญาเช่าเครื่องจักรมีอายุสัญญาเช่า 3 ปี โดยสัญญาเช่ากำหนดเงื่อนไขการต่ออายุไว้ครั้งละ 1 ปี จนครบอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของเครื่องจักร 5 ปี เป็นต้น

(2) การจ่ายค่าเช่า (Rental payments)

การจ่ายค่าเช่า อาจเป็นรายเดือน หรือ รายปี โดยมีเงื่อนไขการจ่ายค่าเช่าแตกต่างกันไป เช่น การจ่ายค่าเช่าทุกวันต้นเดือนหรือวันสิ้นเดือน ทุกวันต้นปีหรือวันสิ้นปี เท่ากันทุกเดือนหรือเท่ากันทุกปี เพิ่มขึ้นทุกเดือนหรือทุกปี และลดลงทุกเดือนหรือทุกปี เป็นต้น การจ่ายค่าเช่าอาจจะกำหนดให้ขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ยอดขาย ดัชนีราคาสินค้าอุปโภคบริโภค อัตราเงินเฟ้อ หรือปัจจัยอื่นๆ เป็นต้น โดยทั่วไป การกำหนดค่าเช่ามักสูงกว่าราคาต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่า เพราะว่าโดยปกติค่าเช่าจะกำหนดจากต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าบวกผลตอบแทนหรือรายได้ทางการเงินตลอดอายุของสัญญาเช่า ไว้อีกส่วนหนึ่งนั่นเอง

(3) ค่าใช้จ่ายในการบริหารสินทรัพย์ (Executory Costs)

สัญญาเช่าจะระบุผู้รับผิดชอบในการบริหารสินทรัพย์ ซึ่งในสัญญาเช่าทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าต้องตกลงความรับผิดชอบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากการเช่าสินทรัพย์ เช่น ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา ค่าภาษีต่าง ๆ และค่าประกันภัยที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อ้างอิง เป็นต้น โดยในสัญญาเช่าจะระบุว่าฝ่ายใดเป็นผู้รับผิดชอบ หรือแบ่งกันรับผิดชอบก็ได้ ทั้งนี้ หากไม่ได้ระบุไว้ในสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจะต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายดังกล่าว นอกจากนี้ เงินรับจากการให้บริการที่กำหนดให้ผู้เช่าจ่ายให้ผู้ให้เช่า จะไม่ถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์อ้างอิงที่เช่า

(4) ข้อจำกัด (Restrictions)

สัญญาเช่าทำให้เกิดภาระผูกพันระหว่างคู่สัญญา (ผู้เช่ากับผู้ให้เช่า) รวมทั้งความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อเป็นการป้องกันความเสี่ยงในการผิมนัดจ่ายชำระค่าเช่า ในสัญญาเช่าอาจจะระบุให้ผู้เช่าทำตามข้อกำหนด ได้แก่ การรักษาระดับอัตราส่วนทางการเงินให้เป็นไปตามที่กำหนด ตัวอย่างเช่น ห้ามไม่ให้ผู้เช่าก่อหนี้สินเพิ่มเติม หรือ ห้ามไม่ให้ผู้เช่าจ่ายเงินปันผล เป็นต้น นอกจากนี้ สัญญาเช่าอาจห้ามนำสินทรัพย์ที่เช่าไปให้ผู้อื่นเช่าช่วงต่อ (Sub-lease) เป็นข้อกำหนดในสัญญาได้เช่นกัน

(5) การบอกเลิกสัญญาเช่า (Cancelable lease)

การทำสัญญาเช่าอาจจะระบุเงื่อนไขเกี่ยวกับการบอกเลิกสัญญาไว้ โดยผู้เช่าอาจบอกเลิกสัญญาเช่าก่อนกำหนดได้ (Cancelable lease) หรือไม่สามารถบอกเลิกสัญญาเช่าได้ (Non-cancelable lease) เป็นต้น โดยบอกล่วงหน้า (Early termination) หรืออาจบอกเลิกได้โดยผู้เช่าต้องจ่ายเงินตามที่ตกลงบวกกับค่าปรับ (Penalty) จากการบอกเลิกสัญญาก่อนกำหนด หรือเมื่อได้รับอนุมัติจากผู้ให้เช่า

(6) การผิดสัญญา (Default)

กรณีที่มีการผิดสัญญาเนื่องจากผู้เช่าผิมนัดไม่ชำระค่าเช่า ผู้ให้เช่าอาจมีทางเลือก ดังนี้ ทางเลือกที่หนึ่ง ผู้ให้เช่าอาจมีสิทธิบอกเลิกสัญญาได้ทันทีโดยไม่ต้องบอกกล่าวล่วงหน้าเมื่อมีข้อตกลงไว้ในสัญญาเช่นนั้น ทางเลือกที่สอง ผู้ให้เช่าอาจบังคับให้ผู้เช่าจ่ายชำระค่าเช่าในอนาคตทั้งหมดในคราวเดียวเพื่อโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่าเป็นการแลกเปลี่ยน หรือ ทางเลือกที่สาม ผู้ให้เช่าอาจนำสินทรัพย์ที่เช่าไปขายต่อและถ้าได้เงินจากการขายน้อยกว่าค่าเช่าคงค้างทั้งหมดที่ควรจะได้รับ ผู้เช่าจะต้องรับผิดชอบจ่ายชำระหนี้ส่วนที่ขาดให้กับผู้ให้เช่าอีกส่วนหนึ่งก็ได้

(7) ทางเลือกเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า (Alternatives of the lessee at termination)

เมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า ผู้เช่าอาจมีทางเลือก ดังนี้ ทางเลือกที่หนึ่ง ผู้เช่าอาจเช่าสินทรัพย์นั้นต่อในอัตราค่าเช่าที่ถูกกว่าเดิม ค่าเช่าเท่าเดิม หรือค่าเช่าที่แพงกว่าเดิม (แต่ถูกกว่าอัตราค่าเช่าท้องตลาด) ทางเลือกที่สอง ผู้เช่าอาจไม่เช่าสินทรัพย์ที่เช่าต่อ ทางเลือกที่สาม ผู้เช่าอาจมีสิทธิซื้อสินทรัพย์ที่เช่าในราคาถูก (Bargain purchase option หรือตัวย่อว่า BPO)

(8) มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน (Guarantee residual value หรือตัวย่อว่า GRV)

GRV หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าอาจโอนความเสี่ยงของผลขาดทุนของมูลค่าคงเหลือไปยังผู้เช่าหรือบุคคลที่สาม โดยกำหนดให้มีการรับประกันมูลค่าคงเหลือ นั่นคือผู้เช่าหรือบุคคลที่สามจะต้องจ่ายทดแทนให้แก่ผู้ให้เช่าเท่ากับจำนวนที่รับประกันไม่ว่ากรณีใด ดังนี้ กรณีที่หนึ่งมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันทางด้านผู้เช่า หมายถึง มูลค่าที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า หรือ กรณีที่สอง มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันทางด้านผู้ให้เช่า หมายถึง มูลค่าที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่า และบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อการผูกพันที่รับประกันไว้ได้

ข้อกำหนดในสัญญาเช่าที่แตกต่างกันข้างต้นเป็นตัวกำหนดประเภทของสัญญาเช่า และส่งผลให้วิธีการทางบัญชีที่จะนำมาใช้แตกต่างกันไปด้วย

5) ประโยชน์ที่ได้รับจากสัญญาเช่า

ประโยชน์ที่ได้รับจากสัญญาเช่าทั้งด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า มีดังต่อไปนี้ (จิรพงษ์ จันทรงาม และคณะ, 2563; ศิลพร ศรีจันทพร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 5-3)

5.1) ประโยชน์ที่ได้รับจากสัญญาเช่า - ด้านผู้เช่า

(1) สัญญาเช่าเหมาะสมกับผู้เช่าที่ขาดแคลนเงินทุน แต่ต้องการสินทรัพย์ที่เช่ามาใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งเป็นการขยายการลงทุนโดยมีต้นทุนต่ำและใช้เงินทุนเริ่มแรกจำนวนน้อยกว่าการซื้อสินทรัพย์ เนื่องจากสัญญาเช่าเป็นการจัดหาเงินทุนได้เต็มจำนวนสินทรัพย์ที่เช่าและมีอัตราดอกเบี้ยที่แน่นอน โดยทั่วไปผู้เช่าอาจต้องจ่ายเงินวงเริ่มแรกในจำนวนที่ไม่สูงมาก หรือไม่ต้องจ่ายเงินวงเริ่มแรกเมื่อทำสัญญาเช่า ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้เช่าที่กิจการขาดแคลนเงินสดหรือเพิ่งเริ่มจัดตั้งขึ้นใหม่

(2) สัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าต้องจ่ายเงินชำระค่าเช่าเป็นรายงวด เปรียบเสมือนการทยอยจ่ายค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นจำนวนน้อยกว่ามูลค่าของสินทรัพย์ที่เช่า จึงเท่ากับว่า ด้านหนึ่ง ผู้เช่ามีเงินทุนส่วนหนึ่งที่ไม่ต้องจ่ายเต็มมูลค่าของสินทรัพย์ที่เช่าสามารถนำมาใช้ในการดำเนินงานด้านอื่นได้ อีกด้านหนึ่ง ผู้เช่าสามารถนำสินทรัพย์ที่เช่าไปหาผลประโยชน์ได้เต็มมูลค่าของสินทรัพย์ที่เช่าเพื่อเพิ่มรายได้จากการดำเนินงานในขณะเดียวกัน

(3) สัญญาเช่าก่อให้เกิดประโยชน์ด้านภาษี แบ่งได้ 2 ส่วน ส่วนที่หนึ่ง เกิดขึ้นเมื่อจ่ายค่าเช่ารายงวด จะมีการปรับปรุงดอกเบี้ยจ่าย และอีกส่วนหนึ่ง สัญญาเช่าก่อให้เกิดสิทธิในการใช้สินทรัพย์ กิจการจะมีการคิดค่าเสื่อมราคา ทั้งดอกเบี้ยจ่ายและค่าเสื่อมราคา ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินงานของกิจการ จึงสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ซึ่งแตกต่างจากการซื้อสินทรัพย์จะมีแต่ค่าเสื่อมราคาเท่านั้นที่นำไปเป็นรายจ่ายทางภาษีได้

(4) สัญญาเช่าสามารถลดความเสี่ยงทางด้านเทคโนโลยีและความล้าสมัยของสินทรัพย์ได้ โดยผู้เช่าอาจมีข้อตกลงในสัญญาเช่ากับผู้ให้เช่าสำหรับการเปลี่ยนสินทรัพย์ที่เช่าเป็นรุ่นใหม่ได้ ซึ่งจะส่งผลทำให้ผู้เช่าได้ใช้สินทรัพย์ที่เช่าเป็นรุ่นใหม่ที่ทันสมัยและมีประสิทธิภาพมากกว่าเดิม

(5) สัญญาเช่าโดยทั่วไปมีความยืดหยุ่นในการจัดหาเงินทุนมากกว่าสัญญากู้ยืมเงิน เนื่องจากสัญญาเช่ามีข้อจำกัดและเงื่อนไขต่าง ๆ น้อยกว่าสัญญากู้ยืมเงินที่ผู้เช่าต้องกู้เงินมาเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น

(6) สัญญาเช่าลดความเสี่ยงจากภาวะเงินเฟ้อและอัตราดอกเบี้ยที่ผันผวน (กรณีกำหนดอัตราดอกเบี้ยเป็นแบบลอยตัวในกรณีกู้ยืมเงินมาซื้อสินทรัพย์) เนื่องจากสัญญาเช่าได้กำหนดอัตราค่าเช่าและอัตราดอกเบี้ยไว้คงที่ตลอดระยะเวลาการเช่า ทำให้ผู้เช่าไม่ต้องเสี่ยงกับภาวะเงินเฟ้อ หรืออัตราดอกเบี้ยที่สูงขึ้น รวมทั้งทำให้ผู้เช่าทราบถึงตัวเลขของค่าใช้จ่ายที่แน่นอนทั้งหมด ซึ่งสะดวกและง่ายต่อการจัดทำงบประมาณ และการคิดต้นทุนการผลิต

5.2) ประโยชน์ที่ได้รับจากสัญญาเช่า - ด้านผู้ให้เช่า

(1) สัญญาเช่าโดยทั่วไปจะกำหนดอัตราดอกเบี้ยไว้ สูงกว่า อัตราดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินของสถาบันการเงิน ซึ่งจะส่งผลทำให้ผู้ให้เช่ามีรายได้ทางการเงิน (รายได้ดอกเบี้ยรับ) สูงกว่า ค่าใช้จ่ายทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย) เมื่อไปกู้ยืมเงินในจำนวนที่เท่ากันจากสถาบันการเงิน

(2) สัญญาเช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจะรับรู้กำไรจากการขาย เท่ากับ มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นจำนวนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งมูลค่าคงเหลือนี้จะช่วยเพิ่มกำไรให้กับผู้ให้เช่าอีกทางหนึ่งจากการขายปกติ

6) ลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 26 – 30) ได้คำนิยามของ “สินทรัพย์สิทธิการใช้” หมายถึงสินทรัพย์ที่แสดงสิทธิของผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงสำหรับช่วงอายุสัญญาเช่า

สัญญาเช่าเงินทุน หมายถึง สัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่ไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

ลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่าทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า มีดังต่อไปนี้

6.1) ลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่าด้านผู้เช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 3) กำหนดให้กิจการใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lessee accounting model) และกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ โดยผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ที่แสดงถึงสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่เช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าที่แสดงถึงภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 5.6 สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ

กิจการผู้เช่าทำสัญญาเช่าอุปกรณ์สำนักงานเป็นระยะเวลา 5 ปี มูลค่าอุปกรณ์สำนักงานสภาพใหม่ มีราคาขาย เท่ากับ 50,000 บาท (กิจการผู้เช่าถือว่าอุปกรณ์สำนักงานมีมูลค่าต่ำ) อัตราค่าเช่า ปีที่ 1 เท่ากับ 5,000 บาท ปีที่ 2 – 5 เท่ากับ 7,500 บาท/ปี

แนวทางการพิจารณา กิจการผู้เช่าจะไม่รับรู้สัญญาเช่าอุปกรณ์สำนักงาน ระยะเวลา 5 ปี นี้เป็นสัญญาเช่าที่ต้องปฏิบัติตาม TFRS 16 เนื่องจากสินทรัพย์อ้างอิงนั้น คือ อุปกรณ์สำนักงาน กิจการผู้เช่าถือว่ามูลค่าต่ำ ดังนั้น กิจการจึงรับรู้เป็นสัญญาเช่าประเภทปกติ (Rent) ที่ไม่ต้องปฏิบัติตาม TFRS 16 คือ สัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งมีระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12 เดือน หรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ดังนี้

(1) ค่าเช่าทั้งหมดที่ต้องจ่าย = $5,000 + (4 \times 7,500) = 35,000$ บาท

(2) กิจการผู้เช่ารับรู้ค่าเช่าปีละ = $35,000 \div 5 = 7,000$ บาท/ปี

(3) การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของกิจการผู้เช่า แสดงได้ดังนี้

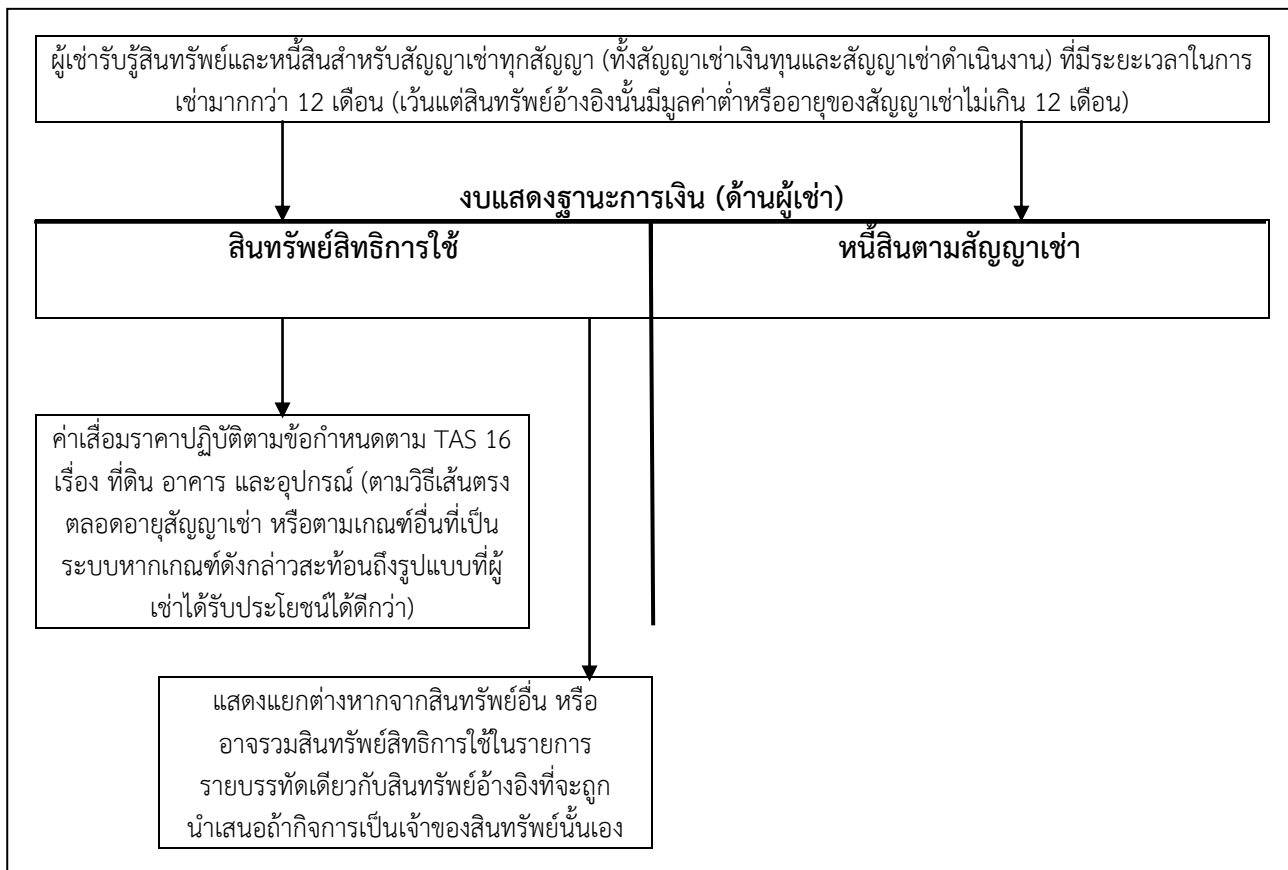
	ค่าเช่า		7,000			
	เงินสด				5,000	
	ค่าเช่าที่ยังไม่ถึงกำหนดชำระ				2,000	
	บันทึกรับรู้ค่าเช่าปีที่ 1					
	ค่าเช่า		7,000			
	ค่าเช่าที่ยังไม่ถึงกำหนดชำระ		500			
	เงินสด				7,500	
	บันทึกรับรู้ค่าเช่าปีที่ 2 - 5					

ผู้เช่าวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้คล้ายกับสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) และหนี้สินตามสัญญาเช่าคล้ายกับหนี้สินทางการเงินอื่น ดังนั้น ผู้เช่ารับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า และจัดประเภทการจ่ายหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นส่วนของเงินต้นและส่วนของดอกเบี้ย และนำเสนอรายการดังกล่าวในงบกระแสเงินสดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง งบกระแสเงินสด

สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าถูกวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่า ประกอบด้วย การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ (รวมถึงค่าเช่าที่แปรผันตามเงินเฟ้อ) และยักรวมถึงการจ่ายชำระที่จะจ่ายในช่วงเวลาใช้สิทธิเลือกถ้าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าอย่างแน่อนด้วยความสมเหตุสมผล

ข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลที่เปิดเผยเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการให้ข้อมูลที่เป็นพื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้เช่า

จากลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่าด้านผู้เช่า สามารถสรุปได้ตามภาพที่ 5.7 ดังนี้

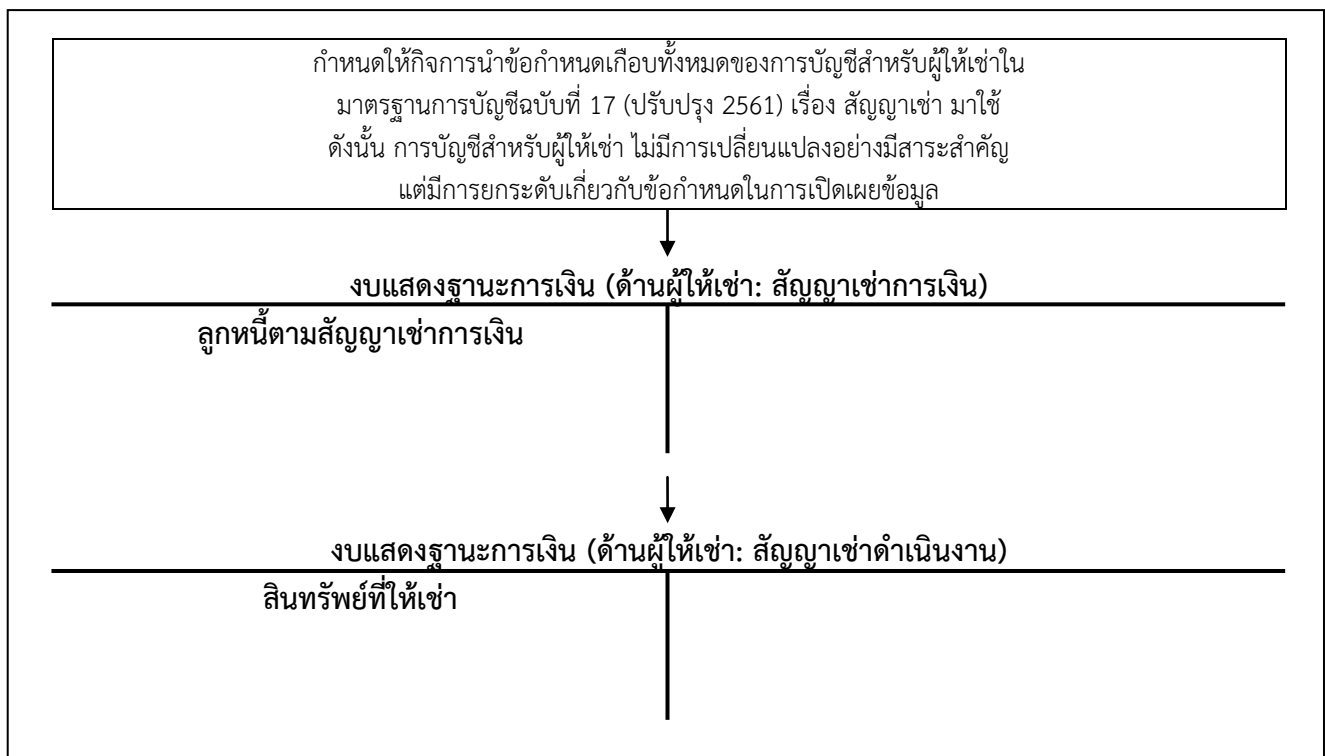


ภาพที่ 5.7 ลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่าด้านผู้เช่า
ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 3

6.2) ลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 3 - 4) กำหนดให้กิจการนำข้อกำหนดเกือบทั้งหมดของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ดังนั้น ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนและบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนั้นอย่างแตกต่างกัน รวมทั้งกำหนดให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งจะเป็นการปรับปรุงข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับฐานะความเสี่ยงของผู้ให้เช่าโดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ

จากลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า สามารถสรุปได้ตามภาพที่ 5.8 ดังนี้



ภาพที่ 5.8 ลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 3 - 4

5.3 การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้เช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 9 - 17) กำหนดให้กิจการใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lessee accounting model) ซึ่งประกอบด้วย การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การเปลี่ยนแปลง สัญญาเช่า การขายและเช่ากลับคืน และการแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าในรายงานทางการเงินของผู้เช่า (บางส่วน) ดังนี้

1) การรับรู้รายการ

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า

2) การวัดมูลค่า

การวัดมูลค่า ได้แก่ การวัดมูลค่าเริ่มแรก และการวัดมูลค่าภายหลัง

2.1) การวัดมูลค่าเริ่มแรก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า มีดังต่อไปนี้

(1) การวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้

ต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุน ซึ่งประกอบด้วย

- (ก) มูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- (ข) จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเริ่มมีผลหรือก่อนหน้า **หัก** สิ่งงูใจในสัญญาเช่าที่ได้รับ
- (ค) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก และ
- (ง) ประมาณการต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งหรือซ่อมแซมสินทรัพย์อ้างอิง

(2) การวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า

TFRS 16 กำหนดให้กิจการของผู้เช่ามีการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

TFRS 16 ได้ให้คำนิยาม “อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า” หมายถึง อัตราดอกเบี้ยที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของ (ก) การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ (ข) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน **เท่ากับ** ผลรวมของ (1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ (2) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

“อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า” หมายถึง อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึง โดยมีระยะเวลาการกู้ยืมและหลักประกันที่คล้ายคลึง

จำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระซึ่งต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัย (Implicit rate) ของสัญญาเช่า หากไม่สามารถระบุได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า (Incremental borrowing rate) ประกอบด้วย

- (ก) ค่าเช่าคงที่ หักสิ่งงูใจตามสัญญา
- (ข) ค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา (ให้ใช้อัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้) เช่น อัตราเงินเฟ้อ อัตราดอกเบี้ย หรืออัตราค่าเช่าในตลาด ส่วนปัจจัยผันแปรอื่น ๆ เช่น ค่าเช่าซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้สินทรัพย์อ้างอิง เช่น จำนวนผู้โดยสารบนเครื่องบิน ยอดขายในอนาคต เป็นต้น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- (ค) จำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระสำหรับมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน
- (ง) ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ
- (จ) ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิกสัญญาเช่า

การบันทึกบัญชีรับมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้	XXX	
	ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอตัดบัญชี	XXX	
	เครดิต		XXX
	หนี้สินตามสัญญาเช่า		XXX
	ประมาณการหนี้สินจากการรื้อถอน		XXX
	เจ้าหนี้/เงินสด		XXX
	บันทึกรับมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า		

ตัวอย่างที่ 5.7 การพิจารณาหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับอัตราค่าเช่าในตลาด

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 กิจการ ก ได้ทำสัญญาเช่าพื้นที่ขายของ สัญญาที่บอกเลิกไม่ได้มีอายุ 7 ปี ค่าเช่าปี ละ 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 วันที่ทำสัญญาอย่างไรตามทางเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าข้างล่างนี้

ทางเลือกที่ 1 กำหนดค่าเช่าที่กิจการจะขยายอายุสัญญาเช่าไปอีก 5 ปี (ปีที่ 8 – 12) ต่ำกว่าอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญา

ค่าเช่าที่ปรับขึ้นจะถูกตกลงโดยทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่า ณ วันที่ใช้สิทธิในการต่ออายุ คือ สิ้นปีที่ 7 อัตราค่าเช่าที่ปรับจะไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70 ของค่าเช่าปีสุดท้าย (สิ้นปีที่ 7) เท่ากับ $[(10,000 \times 1.05^6) \times 0.70] = 9,381$ บาท

ค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับอัตราค่าเช่าในตลาด ให้ใช้อัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้ ดังนั้น กิจการ ก มีความสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิในการขยายอายุของสัญญาเช่าเป็น 12 ปี โดยค่าเช่าที่กำหนดไว้ทั้ง 12 ปี จะถูกรวมคำนวณเป็นหนี้สินตามสัญญาเช่า เพราะทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ตกลงในการปรับค่าเช่าสำหรับระยะเวลาที่ขยาย เนื่องจากอัตราค่าเช่าเป็นไปตามอัตราตลาดในขณะนั้น อัตราค่าเช่าผันแปรที่กำหนดก็ผันแปรไปตามอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญาเช่า คือ 10,000 บาท ดังนั้น อัตราค่าเช่า ณ ปีที่ 8-12 จะเป็นดังนี้

รายการ	ปีที่							
	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

ทางเลือกที่ 2 กำหนดค่าเช่าที่กิจการจะขยายอายุสัญญาเช่าไปอีก 5 ปี (ปีที่ 8 – 12) อยู่ระหว่างอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญา กับ อัตราค่าเช่าปีสุดท้าย (สิ้นปีที่ 7)

ค่าเช่าที่ปรับขึ้นจะถูกตกลงโดยทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่า ณ วันที่ใช้สิทธิในการต่ออายุ คือ สิ้นปีที่ 7 อัตราค่าเช่าที่ปรับจะไม่ต่ำกว่าร้อยละ 85 ของค่าเช่าปีสุดท้าย (สิ้นปีที่ 7) เท่ากับ $[(10,000 \times 1.05^6) \times 0.85] = 11,391$ บาท

ซึ่งในกรณีนี้การจ่ายค่าเช่าจะผันแปรไปไม่เกินค่าเช่าปีสุดท้าย และค่าเช่าขั้นต่ำ ณ ปีที่ 8 จะสูงกว่าอัตราค่าเช่าตลาด ณ วันที่ทำสัญญาเช่า ดังนั้น กิจการ ก มีความสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิในการขยายอายุของสัญญาเช่าเป็น 12 ปี ดังนั้น ค่าเช่าที่กำหนดไว้ทั้ง 12 ปี จะถูกรวมคำนวณเป็นหนี้สินตามสัญญาเช่า ดังนั้น อัตราค่าเช่า ณ ปีที่ 8-12 จะเป็นดังนี้

รายการ	ปีที่							
	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

ทางเลือกที่ 3 กำหนดค่าเช่าที่กิจการจะขยายอายุสัญญาเช่าไปอีก 5 ปี (ปีที่ 8 – 12) สูงกว่าอัตราค่าเช่าปีสุดท้าย (สิ้นปีที่ 7)

ค่าเช่าที่ปรับขึ้นจะถูกตกลงโดยทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่า ณ วันที่ใช้สิทธิในการต่ออายุ คือ สิ้นปีที่ 7 อัตราค่าเช่าที่ปรับจะไม่ต่ำกว่าร้อยละ 115 ของค่าเช่าปีสุดท้าย (สิ้นปีที่ 7) เท่ากับ $[(10,000 \times 1.05^6) \times 1.15] = 15,411$ บาท

อัตราค่าเช่าที่ปรับสำหรับปีที่ขยายจะเป็นอัตราที่สูงกว่าค่าเช่าที่จ่ายปีที่ 7 (13,401 บาท) และอัตราค่าเช่าตลาด ณ วันที่ทำสัญญา (10,000 บาท) (ซึ่งเป็นอัตราที่ตกลงกันทั้ง 2 ฝ่ายหรือกำหนดโดยผู้ประเมินค่าเช่าอิสระ) ใน**ทางเลือกที่ 3** นี้ การจ่ายค่าเช่าตลอดระยะเวลาที่ขยายจะไม่เกินเพดานสูงสุด (ค่าเช่าปีที่ 7) แต่ไม่ต่ำกว่าอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญา ซึ่งจะใช้จำนวน 13,401 บาท กำหนดหนี้สินตามสัญญาเช่าในส่วน of ระยะเวลาที่ขยาย ดังนั้น อัตราค่าเช่า ณ ปีที่ 8-12 จะเป็นดังนี้

รายการ	ปีที่							
	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

2.2) การวัดมูลค่าภายหลัง

การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า มีดังต่อไปนี้

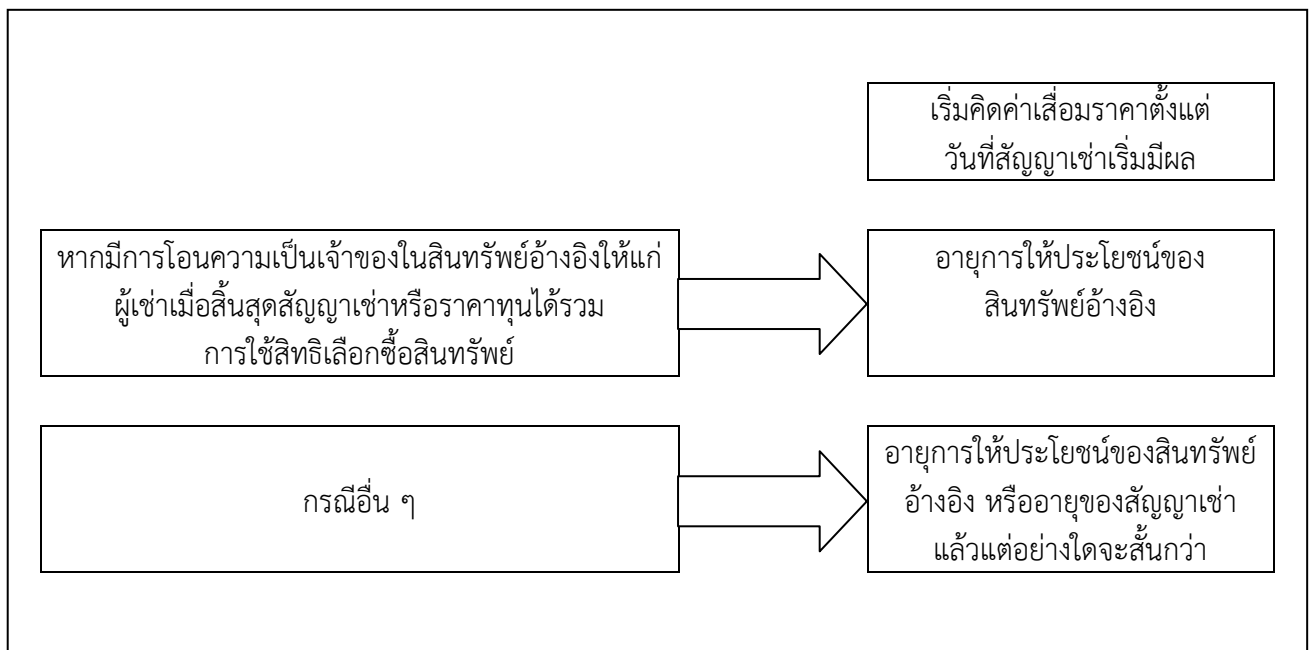
(1) การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้

หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้วิธีราคาทุน เว้นแต่ผู้เช่าใช้วิธีการอื่นในการวัดมูลค่าวิธีใดวิธีหนึ่ง เช่น ผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือ ผู้เช่าอาจเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น

ในการใช้วิธีราคาทุน ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิการใช้ด้วยราคาทุน หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และปรับปรุงด้วยการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สุทธิการใช้ หากสัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า หรือหากราคาทุนของสินทรัพย์สุทธิการใช้สะท้อนว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อ ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สุทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อ้างอิง มิเช่นนั้น ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สุทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดของอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์สุทธิการใช้หรือวันสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน นอกจากนี้ ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อพิจารณาว่าสินทรัพย์สุทธิการใช้ด้อยค่าหรือไม่ และเพื่อรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าใด ๆ ที่เกิดขึ้น

ภาพสรุปอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อ้างอิงสำหรับการคิดค่าเสื่อมราคา มีดังนี้



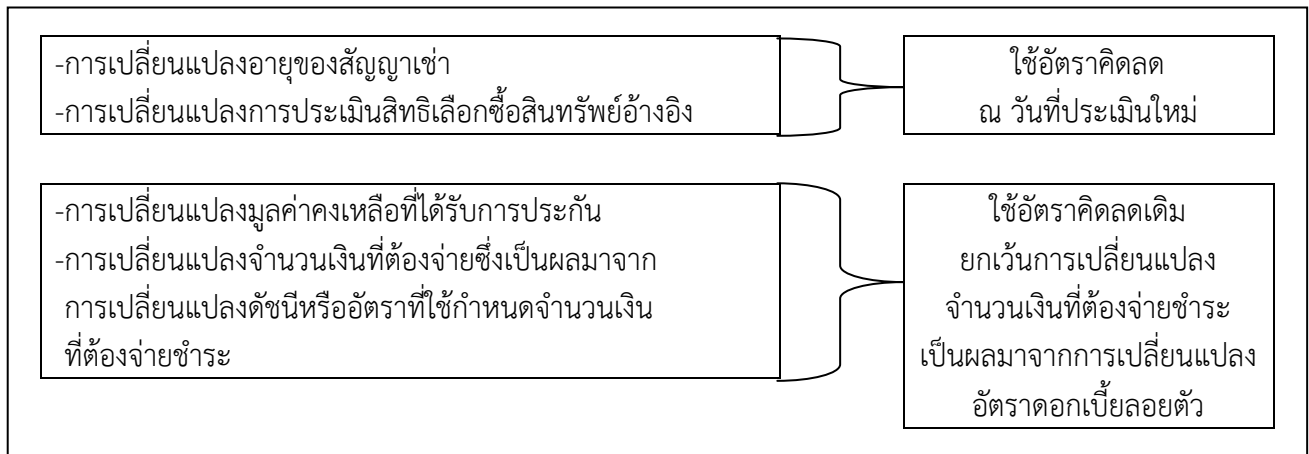
ภาพที่ 5.9 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อ้างอิงสำหรับการคิดค่าเสื่อมราคา

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 11

(2) การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า

หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า โดย

- (ก) การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า
- (ข) การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระแล้ว และ
- (ค) การวัดมูลค่าใหม่ตามมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการประเมินใหม่ หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าใดๆ หรือเพื่อสะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหาที่มีการปรับปรุง ซึ่งสามารถสรุปได้ตามภาพที่ 5.10 ดังนี้



ภาพที่ 5.10 การวัดมูลค่าใหม่ตามมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการประเมินใหม่ หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า
ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 11

การบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้รายการหนี้สินตามสัญญาเช่าในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้		
เดบิต	หนี้สินตามสัญญาเช่า	XXX
เครดิต	เงินสด	XXX
บันทึกการลดยอดหนี้สินตามสัญญาเช่าในแต่ละงวด		
เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	XXX
เครดิต	ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอดตัดบัญชี	XXX
บันทึกการรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่าในแต่ละงวด		

การบันทึกการประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ เท่ากับ 0	Dr./Cr. รายการในงบกำไรขาดทุน	XXX
	Dr./Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่า	XXX
	Dr./Cr. ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอดตัดบัญชี	XXX
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ มากกว่า 0	Dr./Cr. สินทรัพย์สิทธิการใช้	XXX
	Dr./Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่า	XXX
	Dr./Cr. ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอดตัดบัญชี	XXX

ตัวอย่างที่ 5.8 การวัดมูลค่าเริ่มแรก การวัดมูลค่าภายหลัง และการบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้เช่า (ศิลปพร ศรีจันทเพร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 5-11 – 5-13)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x4 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้เช่า) ได้ทำสัญญาเช่าอาคารสำนักงานจากบริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด (ผู้ให้เช่า) เป็นระยะเวลา 5 ปี กำหนดค่าเช่าปีละ 1,000,000 บาท ได้รวมค่าภาษีทรัพย์สินประกอบด้วย ค่าภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จำนวน 40,000 บาท/ปี อัตราดอกเบี้ยตามนัยสัญญา เท่ากับ 5% อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม เท่ากับ 8% กำหนดจ่ายค่าเช่าวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี ผู้เช่ารับประกันมูลค่าคงเหลือไว้ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า (31 ธันวาคม 25x8) จำนวน 55,000 บาท บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้เช่า) คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

แนวทางการพิจารณา การวัดมูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า จาก TFRS 16 กำหนดให้กิจการของผู้เช่ามีการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า มีดังต่อไปนี้

(1) วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4 ด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า เท่ากับ 5% สามารถคำนวณได้ดังนี้

มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของค่าเช่ารายปี	= $(1,000,000 - 40,000) \times PVIFA\ i=5\%, n=5$
(ค่าเช่าคงที่ หัก ค่าภาษีทรัพย์สินที่รวมอยู่ในค่าเช่า)	= $960,000 \times 4.330 = 4,156,800$ บาท
บวก มูลค่าปัจจุบัน (PVIF) มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	= $55,000 \times PVIF\ i=5\%, n=5$
	= $55,000 \times 0.784 = 43,120$ บาท
รวมมูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า	= $4,156,800 + 43,120$
(เท่ากับ ราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้)	= 4,199,920 บาท

(2) การจัดทำตารางค่าเช่า หนี้สินตามสัญญาเช่า และดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ดังนี้

ตารางที่ 5.2 ค่าเช่า หนี้สินตามสัญญาเช่า และคำนวณดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

งวดที่	ค่าเช่า / มูลค่าคงเหลือ	ค่าภาษีทรัพย์สิน	ดอกเบี้ยจ่าย 5%	หนี้สินตาม สัญญาเช่าที่ลดลง	หนี้สินตาม สัญญาเช่าคงเหลือ
	(1)	(2)	(3) = (5ก่อน) $\times$ 5%	(4) = (1) - (2) - (3)	(5) = (5ก่อน) - (4)
1 ม.ค. x4					4,199,920
(1) 31 ธ.ค. x4	1,000,000	40,000	209,996	750,004	3,449,916
(2) 31 ธ.ค. x5	1,000,000	40,000	172,496	787,504	2,662,412
(3) 31 ธ.ค. x6	1,000,000	40,000	133,121	826,879	1,835,533
(4) 31 ธ.ค. x7	1,000,000	40,000	91,777	868,223	967,310
(5) 31 ธ.ค. x8	1,000,000	40,000	47,690*	912,310	55,000
31 ธ.ค. x8	55,000	-0-	-0-	55,000	-0-
รวม	5,055,000	200,000	655,080	4,199,920	

*ปรับยอดดอกเบี้ยจ่ายเพื่อให้ยอดหนี้สินตามสัญญาเช่าคงเหลือ มียอดเท่ากับ มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน

(3) การบันทึกบัญชีด้านผู้เช่าเพื่อการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

(3.1) ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้	4,199,920	
ดอกเบียตามสัญญาเช่ารอดตัดบัญชี	655,080	
เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า		4,855,000
บันทึกรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า		

(3.2) ณ วันที่จ่ายชำระค่าเช่า และการปรับปรุงดอกเบียตามสัญญาเช่ารอดตัดบัญชี

เดบิต หนี้สินตามสัญญาเช่า	960,000	
ค่าภาษีทรัพย์สิน	40,000	
เครดิต เงินสด		1,000,000
บันทึกจ่ายค่าเช่างวดที่ 1 เพื่อชำระหนี้สินตามสัญญาเช่า		

เดบิต ดอกเบียจ่าย	209,996	
เครดิต ดอกเบียตามสัญญาเช่ารอดตัดบัญชี		209,996
บันทึกจ่ายค่าเช่างวดที่ 1 เพื่อชำระหนี้สินตามสัญญาเช่า		

(3.3) การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง และการบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้สำหรับงวด

ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้	=	<u>ราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ - มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน</u>
		อายุสัญญาเช่า
	=	<u>4,199,920 - 55,000</u>
		5
	=	828,984 บาท/ปี

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้	828,984	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้		828,984
บันทึกค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้สำหรับงวดที่ 1		

(3.4) การบันทึกบัญชีรายการที่ (3.2) ณ วันที่จ่ายชำระค่าเช่า และการปรับปรุงดอกเบียตามสัญญาเช่ารอดตัดบัญชี และ (3.3) การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง และการบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้สำหรับงวดที่ 2 – 5 จะบันทึกบัญชีเช่นเดียวกับงวดที่ 1 โดยนำข้อมูลมาจาก (2) ตารางที่ 5.2 ค่าเช่า หนี้สินตามสัญญาเช่า และคำนวณดอกเบียที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบียที่แท้จริง

(3.5) ณ วันที่สัญญาเช่าครบกำหนด (31 ธันวาคม 25x8)

(ก) กรณีผู้เช่าไม่ได้สิทธิซื้อสินทรัพย์ในราคามูลค่าคงเหลือที่รับประกัน ดังนั้น ผู้เช่าส่งสินทรัพย์ที่เช่าคืนให้ผู้ให้เช่า และมีการบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้ (828,984 × 5)	4,144,920	
หนี้สินตามสัญญาเช่า (มูลค่าคงเหลือที่รับประกัน)	55,000	
เครดิต สินทรัพย์สิทธิการใช้		4,199,920
บันทึกส่งสินทรัพย์ที่เช่าคืนให้ผู้ให้เช่า		

(ข) กรณีผู้เช่าได้สิทธิซื้อสินทรัพย์ในราคามูลค่าคงเหลือที่รับประกัน โดยสินทรัพย์ที่เช่าเหลืออายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอีก 2 ปี ดังนั้น ผู้เช่าต้องมีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงสำหรับ 2 ปีที่เหลือ = $55,000 \div 2 = 27,500$ บาท/ปี และมีการบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต อาคารสำนักงาน	4,199,920	
ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้ (828,984 × 5)	4,144,920	
หนี้สินตามสัญญาเช่า (มูลค่าคงเหลือที่รับประกัน)	55,000	
เครดิต สินทรัพย์สิทธิการใช้		4,199,920
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคารสำนักงาน		4,144,920
เงินสด		55,000
บันทึกการซื้อสินทรัพย์ที่เช่าในราคามูลค่าคงเหลือที่รับประกัน		

3) การแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าในรายงานทางการเงินของผู้เช่า (บางส่วน)

3.1) การนำเสนอรายการในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด จะต้องแยกแสดงรายการดังต่อไปนี้ต่างหากจากรายการอื่นๆ

(1) งบแสดงฐานะการเงิน

(ก) สินทรัพย์สิทธิการใช้ (กรณีสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องนำเสนอเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงินเท่านั้น)

(ข) หนี้สินตามสัญญาเช่า โดยแยกแสดงส่วนที่จะถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี เป็นส่วนของหนี้สินหมุนเวียน และส่วนที่เกินกว่า 1 ปี เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

(2) งบกำไรขาดทุน

(ก) ค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ซึ่งอาจรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในการขายหรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร

(ข) ดอกเบี้ยจ่าย รวมอยู่ในต้นทุนทางการเงิน

(3) งบกระแสเงินสด

(ก) เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมจัดหาเงิน

(ข) เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมดำเนินงานหรือกิจกรรมจัดหาเงิน

(ค) เงินสดจ่ายสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ และค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมดำเนินงาน

ตัวอย่างที่ 5.9 การแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าในรายงานทางการเงินของผู้เช่า (บางส่วน)

จากตัวอย่างที่ 5.8 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้เช่า) ต้องแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าในรายงานทางการเงินของผู้เช่า (บางส่วน) ดังนี้

บริษัท มณฑา จำกัด
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x4

หน่วย : บาท

รายการ		
รายได้		
หัก ค่าใช้จ่าย:		
ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้		828,984
...		
กำไรก่อนหักต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้นิติบุคคล		
หัก ต้นทุนทางการเงิน		209,996

บริษัท มณฑา จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

หน่วย : บาท

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		xxx
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		xxx
สินทรัพย์สิทธิการใช้	4,199,920	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์สิทธิการใช้	(828,984)	3,370,936
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
หนี้สินตามสัญญาเช่า – ส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี		787,504
(จากตารางที่ 5.2 งวดที่ 2 คอลัมน์ที่ 4)		
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
หนี้สินตามสัญญาเช่า – ส่วนที่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 1 ปี		2,662,412
(จากตารางที่ 5.2 งวดที่ 2 คอลัมน์ที่ 4)		

3.2) การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(1) ข้อมูลเชิงปริมาณ

- (1.1) ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการเลือกใช้ชื่อย่อเงินในการรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้สำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- (1.2) การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สิทธิการใช้
- (1.3) ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้แยกประเภทตามสินทรัพย์อ้างอิง
- (1.4) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง
- (1.5) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้น และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- (1.6) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า)
- (1.7) ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- (1.8) กระแสเงินสดจ่ายทั้งหมดของสัญญาเช่า
- (1.9) การวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

(2) ข้อมูลเชิงคุณภาพ

- (2.1) ลักษณะกิจกรรมการเช่า
- (2.2) กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่ผู้เช่าอาจมีสถานะความเสี่ยงซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า
- (2.3) ข้อจำกัดหรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดในสัญญาเช่า
- (2.4) รายการขายและเช่ากลับคืน

4) การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

ผู้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาแยกต่างหาก หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อ ได้แก่ (1) การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ (2) สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาเอกเทศของการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงใด ๆ ที่เหมาะสมต่อราคาเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่ง

สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล ผู้เช่าต้อง

- (1) ปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง
- (2) กำหนดอายุสัญญาเช่าของสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง และ
- (3) วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุง อัตราคิดลดที่ปรับปรุงกำหนดให้เท่ากับอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ถ้าอัตราดอกเบี้ยนั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ หรือหากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อให้ใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล

สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้เช่าต้องรับรู้การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดย

(1) ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อสะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วน หรือทั้งหมด สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน

(2) ปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนเดียวกันสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าในกรณีอื่น ๆ

ตัวอย่างที่ 5.10 การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

กรณีที่ 1 การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาแยกต่างหาก

บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้เช่า) ทำสัญญาเช่าพื้นที่อาคาร จำนวน 2,000 ตารางเมตร อายุสัญญาเช่า 10 ปี เวลาต่อมา ต้นปีที่ 6 ผู้เช่าตกลงกับผู้ให้เช่าเพื่อแก้ไขสัญญาเดิมโดยจะมีการเช่าพื้นที่อาคารเพิ่มขึ้นอีก 3,000 ตารางเมตร ในอาคารเดียวกัน สำหรับส่วนระยะเวลาที่เหลืออีก 5 ปี ซึ่งผู้เช่าจะสามารถใช้พื้นที่อาคารเพิ่มเติมนี้ได้เมื่อสิ้นสุดไตรมาสที่ 2 ปีที่ 6 สิ่งตอบแทนรวมเพิ่มจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเดิมจะคิดตามอัตราค่าเช่าในตลาดปัจจุบันสำหรับพื้นที่อาคารที่เช่าเพิ่มขึ้นอีก 3,000 ตารางเมตร ยกเว้นอัตราคิดลดที่ผู้เช่าได้รับสะท้อนว่าผู้ให้เช่าไม่เกิดต้นทุนหากผู้ให้เช่าต้องให้เช่าพื้นที่กับผู้เช่ารายใหม่ (ค่าใช้จ่ายทางการตลาด)

แนวทางการพิจารณา ผู้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาแยกต่างหาก เนื่องจากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

(1) การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ

(2) สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาเอกเทศของการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงใด ๆ ที่เหมาะสมต่อราคาเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาได้สัญญาหนึ่ง

สรุปผลการพิจารณา ณ สิ้นไตรมาสที่ 2 ปีที่ 6 ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า สำหรับพื้นที่อาคารที่เช่าเพิ่มขึ้นอีก 3,000 ตารางเมตร เป็นระยะเวลาที่เหลืออีก 3 ปี 6 เดือน (10 ปี – 6 ปี 6 เดือน)

กรณีที่ 2 การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก (ขยายระยะเวลาเช่า)

บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้เช่า) ทำสัญญาเช่าพื้นที่อาคาร จำนวน 5,000 ตารางเมตร อายุสัญญาเช่า 10 ปี โดยมีอัตราค่าเช่าคงที่ปีละ 100,000 บาท จ่ายทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี อัตราคิดลดการจ่ายชำระค่าเช่าใช้อัตราการกู้ยืมส่วนเพิ่ม 6% เพราะอัตราดอกเบี้ยตามนโยบายของสัญญาเช่าไม่ทราบชัดเจน เวลาต่อมา ต้นปีที่ 7 ผู้เช่าตกลงกับผู้ให้เช่าเพื่อเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าโดยขยายระยะเวลาสัญญาเช่าอีก 4 ปี (ระยะเวลาทั้งหมดที่เหลือ เท่ากับ 8 ปี) ด้วยอัตราค่าเช่าคงที่เท่าเดิม และอัตราคิดลดการจ่ายชำระค่าเช่าใช้อัตราการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ ต้นปีที่ 7 เท่ากับ 8%

แนวทางการพิจารณา ผู้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก เนื่องจากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อดังกล่าวข้างต้น เพราะการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าไม่เป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง ดังนั้น สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลง สัญญาเช่ามีผล ผู้เช่าต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าของสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุง

สรุปผลการพิจารณา ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงต้นปีที่ 7 ผู้เช่าต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าของสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง เท่ากับ ระยะเวลาทั้งหมดที่เหลือ 8 ปี และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุง ใช้อัตราการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ ต้นปีที่ 7 เท่ากับ 8% ดังนี้

สัญญาเช่าก่อนการเปลี่ยนแปลงขยายอายุสัญญาเช่า ณ ต้นปีที่ 1

มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของค่าเช่ารายปี	= $100,000 \times PVIFA\ i=6\%,\ n=10$
	= $100,000 \times 7.360 = 736,000$ บาท

ตารางที่ 5.3 ค่าเช่า หนี้สินตามสัญญาเช่า และคำนวณดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

งวดที่	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย 6%	หนี้สินตามสัญญาเช่าที่ลดลง	หนี้สินตามสัญญาเช่าคงเหลือ
	(1)	(2) = $4^{\text{ก่อน}} \times 6\%$	(3) = (1) - (2)	(4) = $4^{\text{ก่อน}} - (3)$
(0) 1 ม.ค. x1				736,000
(1) 31 ธ.ค. x1	100,000	44,160	55,840	680,160
(2) 31 ธ.ค. x2	100,000	40,810	59,190	620,970
(3) 31 ธ.ค. x3	100,000	37,258	62,742	558,228
(4) 31 ธ.ค. x4	100,000	33,494	66,506	491,722
(5) 31 ธ.ค. x5	100,000	29,503	70,497	421,225
(6) 31 ธ.ค. x6	100,000	25,274	74,726	346,499
(7) 31 ธ.ค. x7	100,000	20,790	79,210	267,289
(8) 31 ธ.ค. x8	100,000	16,037	83,963	183,326
(9) 31 ธ.ค. x9	100,000	11,000	89,000	94,326
(10) 31 ธ.ค. x10	<u>100,000</u>	<u>5,674*</u>	<u>94,326</u>	-0-
รวม	<u>1,000,000</u>	<u>264,000</u>	<u>736,000</u>	

*ปรับยอดดอกเบี้ยจ่ายเพื่อให้ยอดหนี้สินตามสัญญาเช่าคงเหลือ มียอดเท่ากับ -0-

จากตารางค่าเช่า หนี้สินตามสัญญาเช่า และคำนวณดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ณ วันที่เปลี่ยนแปลงสัญญาต้นปีที่ 7 (หรือสิ้นปีที่ 6) ผู้เช่ามีหนี้สินตามสัญญาเช่าคงเหลือ เท่ากับ 346,499 บาท

สัญญาเช่า ณ วันที่เปลี่ยนแปลงขยายอายุสัญญาเช่าต้นปีที่ 7 (หรือสิ้นปีที่ 6)

มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของค่าเช่ารายปี	= $100,000 \times PVIFA\ i=8\%,\ n=8$
	= $100,000 \times 5.747 = 574,700$ บาท

ดังนั้น ผู้เช่าต้องปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า เพิ่มขึ้นอีก เท่ากับ 228,201 บาท ($574,700 - 346,499$) การบันทึกบัญชีของผู้เช่าในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้	228,201
เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า	228,201
บันทึกปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า จากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าโดยขยายระยะเวลาสัญญาเช่าอีก 4 ปี	

กรณีที่ 3 การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก (ลดสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง)

บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้เช่า) ทำสัญญาเช่าพื้นที่อาคาร จำนวน 5,000 ตารางเมตร อายุสัญญาเช่า 10 ปี โดยมีอัตราค่าเช่าคงที่ปีละ 100,000 บาท จ่ายทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี อัตราคิดลดการจ่ายชำระค่าเช่าใช้อัตราการกู้ยืมส่วนเพิ่ม 6% เพราะอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่ทราบชัดเจน เวลาต่อมา ต้นปีที่ 6 ผู้เช่าตกลงกับผู้ให้เช่าเพื่อเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าโดยลดพื้นที่เช่าอาคารลงเหลือ 2,500 ตารางเมตร และอัตราค่าเช่าคงที่ลดลงเหลือปีละ 60,000 บาท และอัตราคิดลดการจ่ายชำระค่าเช่าใช้อัตราการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ ต้นปีที่ 6 เท่ากับ 5%

แนวทางการพิจารณา ผู้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก เนื่องจากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อดังกล่าวข้างต้น เพราะการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าไม่เป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง (แต่กรณีตรงกันข้าม คือ ลดสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง) ดังนั้น สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ณ วันที่การเปลี่ยนแปลง สัญญาเช่ามีผล ผู้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง กำหนดอายุสัญญาเช่าของสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุง โดยใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล

สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้เช่าต้องรับรู้การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดย

(1) ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อสะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วน หรือทั้งหมด สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน

(2) ปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนเดียวกันสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าในกรณีอื่น ๆ

สรุปผลการพิจารณา ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงต้นปีที่ 6 ผู้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง คือ สัญญาก่อนการเปลี่ยนแปลงต้นปีที่ 1 ถึงสิ้นปีที่ 5 พื้นที่อาคาร จำนวน 5,000 ตารางเมตร สัญญาหลังการเปลี่ยนแปลงต้นปีที่ 6 ถึงสิ้นปีที่ 10 พื้นที่อาคาร จำนวน 2,500 ตารางเมตร เท่ากับ 50% $[(2,500 \div 5,000) \times 100 = 50\%]$ กำหนดอายุสัญญาเช่าของสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง เท่ากับ ระยะเวลาทั้งหมดที่เหลือ 5 ปี และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุง โดยใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล เท่ากับ 5%

การคำนวณและการบันทึกบัญชีจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา ณ ต้นปีที่ 6 แสดงได้ดังนี้

(1) จากตารางค่าเช่า หนี้สินตามสัญญาเช่า และคำนวณดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (ใช้ตารางเดียวกันจากกรณีที่ 2) ดังนั้น ณ วันที่เปลี่ยนแปลงสัญญาต้นปีที่ 6 (หรือสิ้นปีที่ 5) ผู้เช่ามีหนี้สินตามสัญญาเช่าคงเหลือ (จากคอลัมน์ที่ 4) เท่ากับ 421,225 บาท และมีสินทรัพย์สิทธิการใช้คงเหลือ (จากคอลัมน์ที่ 3) เท่ากับ 368,000 $[(5 \text{ ปี} \div 10 \text{ ปี}) \times 736,000]$

(2) สัญญาเช่า ณ วันที่เปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าต้นปีที่ 6 (หรือสิ้นปีที่ 5)

มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของค่าเช่ารายปี	= $60,000 \times PVIFA\ i=5\%,\ n=5$
	= $60,000 \times 4.330 = 259,800$ บาท

(3) ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อสะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วน หรือทั้งหมด สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน ดังนี้

เดบิต หนี้สินตามสัญญาเช่า ($421,225 \times 50\%$)	210,612.50
เครดิต สินทรัพย์สิทธิการใช้ ($368,000 \times 50\%$)	184,000.00
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า	26,612.50
บันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้และรับรู้ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า	

ดังนั้น ผู้เช่าต้องปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า เพิ่มขึ้นอีก เท่ากับ 49,187.50 บาท ($259,800 - 210,612.50$) การบันทึกบัญชีของผู้เช่าในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้	49,187.50
เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า	49,187.50
บันทึกปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า เท่ากับ มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของค่าเช่ารายปีจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ณ ต้นปีที่ 6	

5) การขายและเช่ากลับคืน

หากกิจการ (ผู้ขาย-ผู้เช่า) โอนสินทรัพย์ให้แก่กิจการอื่น (ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า) และเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนจากผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า ทั้งผู้ขาย-ผู้เช่าและผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติสำหรับสัญญาการโอนและสัญญาเช่า ดังนี้

(1) การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์เป็นการขายหรือไม่

กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15) เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในการพิจารณาว่าเมื่อใดที่ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น เพื่อกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์ถือว่าเป็นการขายหรือไม่

(2) การโอนสินทรัพย์ที่เป็นการขาย

หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่า ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตาม IFRS 15

(ก) ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดจากการเช่ากลับคืนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้เฉพาะจำนวนเงินของผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่โอนไปยังผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า

(ข) ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามการซื้อสินทรัพย์ตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง และปฏิบัติกับสัญญาเช่าตามข้อกำหนดทางบัญชีด้านผู้ให้เช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

หากมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายสินทรัพย์ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหากการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่าไม่ใช่อัตราของตลาด กิจการต้องปรับปรุงรายการต่อไปนี้เพื่อวัดมูลค่าจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

- (ก) เงื่อนไขที่ต่ำกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการจ่ายล่วงหน้าของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ
(ข) เงื่อนไขที่สูงกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการกู้ยืมส่วนเพิ่มที่ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า ให้กับ ผู้ขาย-ผู้เช่า

กิจการต้องวัดมูลค่าการปรับปรุงที่อาจเกิดขึ้นใด ๆ ตามที่กำหนด โดยใช้เกณฑ์ที่สามารถกำหนดได้อย่างพร้อมมากกว่าระหว่าง

(ก) ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และ

(ข) ผลต่างระหว่างมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาของสัญญาเช่า และมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าตามอัตราของตลาด

(3) การโอนสินทรัพย์ที่มีใช้การขาย

หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่าไม่ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตาม TFRS 15

(ก) ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่โอนต่อไปและรับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติต่อหนี้สินทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 (TFRS 9) เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

(ข) ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่โอน และต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติต่อสินทรัพย์ทางการเงินตาม TFRS 9

ตารางสรุปการบันทึกบัญชีด้านผู้ขาย-ผู้เช่า สำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนจะต้องพิจารณาว่าการโอนสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามของรายได้จากการขายตาม TFRS 15 หรือไม่ ดังนี้

การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15	
ผู้ขาย - ผู้เช่า	ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า
-สินทรัพย์สิทธิการใช้ วัดมูลค่าตามสัดส่วนของ	-บันทึกสินทรัพย์ที่ซื้อตามมาตรฐานการบัญชี
มูลค่าตามบัญชีที่รับรู้ด้านผู้ขาย-ผู้เช่า	ที่เกี่ยวข้อง
-รับรู้กำไร/ขาดทุน เท่ากับจำนวนที่เกี่ยวกับสิทธิที่โอน	-บันทึกรายการให้เช่าตาม TFRS 16 ด้านผู้ให้เช่า
-ถ้ามูลค่ายุติธรรมของมูลค่าขายที่ได้รับไม่เท่ากับ	
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ต้องปรับปรุง	
มูลค่าของการขายด้วยมูลค่ายุติธรรม	
(เช่น การจัดหาเงินทุนส่วนเพิ่มโดยผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า)	

การโอนสินทรัพย์ไม่เป็นการขายตาม TFRS 15	
ผู้ขาย – ผู้เช่า	ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า
-รับรู้สินทรัพย์ต่อไป	-ไม่รับรู้สินทรัพย์
-รับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับจำนวนเงิน	-รับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับจำนวนเงิน
ที่ได้รับ (ตาม TFRS 9)	ที่จ่าย (ตาม TFRS 9)

ตัวอย่างที่ 5.11 การบันทึกบัญชีด้านผู้ขาย-ผู้เช่า รายการขายและเช่ากลับคืนในกรณีที่การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 13; ศิลปพร ศรีจันทเพชร์ และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 5-29)

บริษัท มณฑา จำกัด ขายอาคารให้บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด เป็นเงิน 2,000,000 บาท อาคารมีมูลค่าตามบัญชีคงเหลือเท่ากับ 1,000,000 บาท ในขณะเดียวกันบริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ขาย-ผู้เช่า) ได้ทำสัญญากับบริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด (ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า) เพื่อให้มีสิทธิการใช้อาคารดังกล่าว 18 ปี (จ่ายทุกสิ้นปี ๆ ละ 120,000 บาท) มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000 บาท และสมมติว่าการโอนอาคารดังกล่าวถือเป็นการขายตาม TFRS 15 ในตัวอย่างนี้ถือว่าไม่มีต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ในการโอนอาคาร (กำหนดค่า PVIFA, $i=4.5\%$, $n=18$ มีค่าเท่ากับ 12.160)

แนวทางการพิจารณา การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15 ด้านผู้ขาย – ผู้เช่า ปฏิบัติดังนี้

คำนวณขั้นที่ 1 มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของหนี้สินตามสัญญาเช่า

คำนวณขั้นที่ 2 สินทรัพย์สิทธิการใช้ วัดมูลค่าตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีที่รับรู้ด้านผู้ขาย-ผู้เช่า ถ้ามูลค่ายุติธรรมของมูลค่าขายที่ได้รับไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ต้องปรับปรุงมูลค่าของการขายด้วยมูลค่ายุติธรรม

คำนวณขั้นที่ 3 รับรู้กำไร/ขาดทุน เท่ากับจำนวนที่เกี่ยวกับสิทธิที่โอน

สรุปผลการพิจารณา การบันทึกบัญชีด้านผู้ขาย-ผู้เช่า ในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

เดบิต	เงินสด	2,000,000	
	สินทรัพย์สิทธิการใช้ ^B (คำนวณขั้นที่ 2)	699,555	
เครดิต	อาคาร		1,000,000
	หนี้สินตามสัญญาเช่า ^A (คำนวณขั้นที่ 1)		1,459,200
	กำไรจากการโอนสิทธิ ^E (คำนวณขั้นที่ 3)		240,355
บันทึกการขายอาคารและเช่ากลับคืน			

คำนวณขั้นที่ 1 มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของหนี้สินตามสัญญาเช่า ^A	= ค่าเช่ารายปี 120,000 x PVIFA, i=4.5%, n=18 มีค่าเท่ากับ 12.160 = 120,000 x 12.160 = 1,459,200
---	---

คำนวณขั้นที่ 2 สินทรัพย์สิทธิการใช้	= อาคารมีมูลค่าตามบัญชีคงเหลือเท่ากับ 1,000,000 x (PV ของมูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย ^C เท่ากับ 1,259,200 ÷ มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000) = 699,555
PV ของมูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย ^C	= PV ของหนี้สินตามสัญญาเช่า 1,459,200 - ส่วนเกินจากมูลค่ายุติธรรม ^D 200,000 = 1,259,200
ส่วนเกินจากมูลค่ายุติธรรม ^D	= ราคาขายอาคาร 2,000,000 - มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย (เช่ากลับ) 1,800,000 บาท = 200,000

คำนวณขั้นที่ 3 กำไรจากการโอนสิทธิ ^E	= (มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000 - อาคารมีมูลค่าตามบัญชีคงเหลือเท่ากับ 1,000,000) x [(มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000 - PV ของมูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย ^C เท่ากับ 1,259,200) ÷ มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000] = (1,800,000 - 1,000,000) x [(1,800,000 - 1,259,200) ÷ 1,800,000] = 800,000 x (540,800 ÷ 1,800,000) = 800,000 x 0.300444 = 240,355
--	---

5.4 การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 17) กำหนดให้ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน

สัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) หมายถึง สัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease) หมายถึง สัญญาเช่าที่ไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา (Substance over form)

ตัวอย่างของสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง หรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้โดยปกติอาจทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease)

- (1) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า
- (2) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อ (Bargain purchase option ตัวย่อว่า BPO) สินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น
- (3) อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์

(4) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ

(5) สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

นอกจากตัวอย่างของสถานการณ์ (1) ถึง (5) ก็ยังมีข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) ได้มีดังต่อไปนี้

(1) หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

(2) ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับจำนวนเงินส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

(3) ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ดังกล่าวข้างต้น ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นกรณีข้างต้น หาก ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์อ้างอิงโดยมีการจ่ายชำระผันแปรซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง หรือหากมีการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอื่นเป็นผลให้ผู้ให้เช่าไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมด

การจัดประเภทสัญญาเช่าให้ทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและประเมินใหม่เฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการ (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุเชิงเศรษฐกิจ หรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อ้างอิง) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้เกิดการจัดประเภทใหม่ของสัญญาเช่าเพื่อวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

1) สัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease)

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ถือภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนในงบแสดงฐานะการเงินและแสดงเป็นลูกหนี้ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

1.1) ผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

ผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย สำหรับสัญญาเช่าเงินทุนโดยทั่วไปจะมีลักษณะที่ผู้ให้เช่าให้กู้ยืมเงินโดยตรงกับผู้เช่า ซึ่งส่วนใหญ่เป็นสถาบันการเงิน หรือกิจการให้สินเชื่อ โดยผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย หรืออาจเป็นการให้เช่าช่วง (การเช่าช่วง หมายถึง รายการที่ผู้เช่า “ผู้ให้เช่าช่วง” นำสินทรัพย์อ้างอิงไปให้บุคคลที่สามเช่าอีกทอดหนึ่งและสัญญาเช่า “สัญญาเช่าหลัก” ระหว่างผู้ให้เช่าหลักและผู้เช่าหลัก ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่) มีการวัดมูลค่าเริ่มแรก การรับรู้รายการภายหลัง การบันทึกบัญชี และการแสดงรายการในรายงานทางการเงิน (บางส่วน) ดังนี้

1.1.1) การวัดมูลค่าเริ่มแรก

ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าในกรณีที่เป็นการเช่าช่วง หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าช่วงไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้ให้เช่าช่วงอาจใช้อัตราคิดลดที่ใช้สำหรับสัญญาเช่าหลัก (ปรับปรุงด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าช่วง) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าช่วง

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายให้รวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและลดจำนวนเงินของรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยให้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า โดยอัตโนมัติจึงไม่จำเป็นต้องบวกต้นทุนดังกล่าวต่างหาก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ประกอบด้วยรายการจ่ายชำระดังต่อไปนี้สำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้รับ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

(ก) การจ่ายชำระคงที่ (รวมถึง การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา) หักเจ้าหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าใดๆ (สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่า หมายถึง การจ่ายชำระที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าซึ่งผู้ให้เช่าจ่ายให้กับผู้เช่า หรือการชดเชย หรือการรับแทนต้นทุนของผู้เช่าโดยผู้ให้เช่า)

(ข) การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

(ค) การรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้จากผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันภายใต้การรับประกัน

(ง) ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน BPO ได้อธิบายไว้ข้างต้น) และ

(จ) การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

1.1.2) การวัดมูลค่าภายหลัง

ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ทางการเงิน (เช่น รายได้ดอกเบี้ยรับ) ตลอดอายุสัญญาเช่าโดยขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนรายงวดคงที่ของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

ผู้ให้เช่าประสงค์ที่จะปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล ผู้ให้เช่าต้องนำการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดนั้น หักจากเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าเพื่อลดทั้งเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการตัดรายการและการด้อยค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน สำหรับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องปรับปรุงการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และรับรู้การลดลงของจำนวนเงินคงค้างทันที

ผู้ให้เช่าที่จัดประเภทสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกต้องปฏิบัติตามสินทรัพย์ดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้น

ตัวอย่างที่ 5.11 กรณีผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย (ศิลปิน ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 5-21 – 5-23)

จากตัวอย่างที่ 5.8 การวัดมูลค่าเริ่มแรก การวัดมูลค่าภายหลัง และการบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้เช่า สำหรับตัวอย่างนี้กำหนดให้มีข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

(ก) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง (อาคารสำนักงานที่ให้เช่านี้เป็นกรณีผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย) เท่ากับ 4,199,920 บาท ซึ่งมีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้น

(ข) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อ (Bargain purchase option ตัวย่อว่า BPO) สินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น เท่ากับ 55,000 บาท

(ค) ผู้ให้เช่าไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และผู้ให้เช่ามีความมั่นใจในการเรียกเก็บค่าเช่าได้แน่นอนในแต่ละงวด

แนวทางการพิจารณา ตัวอย่างนี้จัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) จากสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง หรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้

(1) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อ (Bargain purchase option ตัวย่อว่า BPO) สินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น จึงเป็นไปตามเงื่อนไขการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) และ

(2) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง เท่ากับ 4,199,920 บาท มีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับ มูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้นของอาคารสำนักงาน คำนวณได้ดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้นของอาคารสำนักงาน ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4 ด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า เท่ากับ 5% สามารถคำนวณได้ดังนี้

มูลค่าปัจจุบัน (PVIFA) ของค่าเช่ารายปี	= $(1,000,000 - 40,000) \times PVIFA\ i=5\%,\ n=5$
(รายได้ค่าเช่ารายงวด หัก ค่าภาษีทรัพย์สินที่ผู้เช่ารับผิดชอบ)	= $960,000 \times 4.330 = 4,156,800$ บาท
บวก มูลค่าปัจจุบัน (PVIF) มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	= $55,000 \times PVIF\ i=5\%,\ n=5$
	= $55,000 \times 0.784 = 43,120$ บาท
รวมมูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้น	= $4,156,800 + 43,120$
	= 4,199,920 บาท

ดังนั้น ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง เท่ากับ 4,199,920 บาท มีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับ มูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้นของอาคารสำนักงาน เท่ากับ 4,199,920 บาท คิดเป็น 100% $[(4,199,920 \div 4,199,920) \times 100\%]$ จึงเป็นไปตามเงื่อนไขการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) ประเภทสัญญาเช่าลักษณะให้กู้ยืมทางตรง (Direct financing leases) เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง เท่ากับ มูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้นหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง คือ ไม่มีรายการกำไรขาดทุน จึงถือเป็นสัญญาเช่าลักษณะให้กู้ยืมทางตรง

สรุปผลการพิจารณา กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน กรณีผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ซึ่งมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องและการบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่า ดังนี้

(1) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่า

(1.1) ตารางที่ 5.4 รายได้ค่าเช่า เงินลงทุนสุทธิ และคำนวณรายได้ดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

งวดที่	รายได้ค่าเช่า / มูลค่าคงเหลือ	ค่าภาษีทรัพย์สิน (ผู้เช่ารับผิดชอบ)	รายได้ดอกเบี้ยที่รับรู้ 5%	เงินลงทุนขั้นต้น ที่ได้รับคืน	เงินลงทุนสุทธิ
	(1)	(2)	(3) = (5ก่อน) $\times$ 5%	(4) = (1) - (2) - (3)	(5) = (5ก่อน) - (4)
1 ม.ค. x4					4,199,920
(1) 31 ธ.ค. x4	1,000,000	40,000	209,996	750,004	3,449,916
(2) 31 ธ.ค. x5	1,000,000	40,000	172,496	787,504	2,662,412
(3) 31 ธ.ค. x6	1,000,000	40,000	133,121	826,879	1,835,533
(4) 31 ธ.ค. x7	1,000,000	40,000	91,777	868,223	967,310
(5) 31 ธ.ค. x8	1,000,000	40,000	47,690*	912,310	55,000
31 ธ.ค. x8	55,000	-0-	-0-	55,000	-0-
รวม	5,055,000	200,000	655,080	4,199,920	

*ปรับยอดรายได้ดอกเบี้ยรับรู้เพื่อทำให้ยอดเงินลงทุนสุทธิ มียอดเท่ากับ มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน

(1.2) ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า เท่ากับ การรับชำระคงที่ [(รายได้ค่าเช่ารายงวด 1,000,000 บาท – ค่าภาษีทรัพย์สินที่รวมอยู่ในรายได้ค่าเช่ารายงวด 40,000 บาท = 960,000 บาท/งวด) x 5 งวด = 4,800,000 บาท] บวก การรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้จากผู้เช่า 55,000 บาท = 4,800,000 + 55,000 = 4,855,000 บาท (จากตารางรายได้ค่าเช่า เท่ากับ รวมคอลัมน์ที่ 1 จำนวน 5,055,000 บาท หัก รวมคอลัมน์ที่ 2 จำนวน 200,000 บาท)

(1.3) ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้ถือเป็นรายได้ (คือ รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้ ซึ่งจัดเป็นรายได้ทางการเงินรอการรับรู้) เท่ากับ ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า จำนวน 4,855,000 บาท หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง จำนวน 4,199,920 บาท = 4,855,000 - 4,199,920 = 655,080 บาท (จากตารางรายได้ค่าเช่า เท่ากับ รวมคอลัมน์ที่ 3 จำนวน 655,080 บาท)

(1.4) มูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (เงินต้น) เท่ากับ ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า จำนวน 4,855,000 บาท หัก ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้ถือเป็นรายได้ จำนวน 655,080 บาท = 4,855,000 - 655,080 = 4,199,920 บาท (จากตารางรายได้ค่าเช่า เท่ากับ รวมคอลัมน์ที่ 4 จำนวน 4,199,920 บาท)

(2) การบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่าในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

(2.1) ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

เดบิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า	4,855,000	
เครดิต อาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า (เงินลงทุนขั้นต้น)		4,199,920
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้		655,080
บันทึกรายการสัญญาเช่าอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่าเงินทุน ชนิดให้กู้ยืมเงิน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล		

(2.2) ณ วันที่ได้รับชำระค่าเช่า และการปรับปรุงรายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้

เดบิต เงินสด	960,000	
เครดิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า		960,000
บันทึกการรับชำระค่าเช่างวดที่ 1 (ค่าเช่ารายงวด 1,000,000 – ค่าภาษีทรัพย์สิน 40,000)		

เดบิต รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	209,996	
เครดิต รายได้ดอกเบี้ย		209,996
บันทึกจ่ายค่าเช่างวดที่ 1 เพื่อชำระหนี้สินตามสัญญาเช่า		

(2.3) การบันทึกบัญชีรายการที่ (2.2) ณ วันที่ได้รับชำระค่าเช่า และการปรับปรุงรายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้ สำหรับงวดที่ 2 – 5 จะบันทึกบัญชีเช่นเดียวกับงวดที่ 1 โดยนำข้อมูลมาจาก (1.1) ตารางที่ 5.4 รายได้ ค่าเช่า เงินลงทุนสุทธิ และคำนวณรายได้ดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

(2.4) ณ วันที่สัญญาเช่าครบกำหนด (31 ธันวาคม 25x8)

กรณีผู้เช่าใช้สิทธิเลือกในการซื้อ (Bargain purchase option ตัวย่อว่า BPO) สินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น เท่ากับ 55,000 บาท ดังนั้น ผู้ให้เช่าจะมีการบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต เงินสด	55,000	
เครดิต กำไรจากการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า		55,000
บันทึกการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า		

1.1.3) การนำเสนอรายการในรายงานทางการเงิน (บางส่วน)

การนำเสนอรายการในงบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน สำหรับสัญญาเช่าเงินทุน ชนิดให้กู้ยืมเงิน กรณีผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย จะต้องแยกแสดงรายการดังต่อไปนี้ต่างหากจากรายการอื่นๆ มีดังต่อไปนี้

(1) งบแสดงฐานะการเงิน

ผู้ให้เช่าต้องแสดงรายการเงินลงทุนสุทธิด้วยยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า โดยแยกแสดงส่วนที่จะถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี เป็นส่วนของสินทรัพย์หมุนเวียน และส่วนที่เกินกว่า 1 ปี เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

(2) งบกำไรขาดทุน

ผู้ให้เช่าต้องแสดงรายการ (1) กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (2) รายได้ทางการเงิน (รายได้ดอกเบี้ยรับ) ของเงินลงทุนสุทธิ ตามสัญญาเช่า และ (3) รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 5.12 การแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าเงินทุน กรณีผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ในรายงานทางการเงินของผู้ให้เช่า (บางส่วน)

จากตัวอย่างที่ 5.11 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 กิจการผู้ให้เช่า (บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด) ต้องแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าเงินทุน กรณีผู้ให้เช่าที่ไม่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ในรายงานทางการเงินของผู้ให้เช่า (บางส่วน) ดังนี้

บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x4

หน่วย : บาท

รายการ		
รายได้:		
...		
รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า (จากตารางที่ 5.4 งวดที่ 1 คอลัมน์ที่ 3)	209,996	
กำไรจากการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า	xxx	xxx
หัก ค่าใช้จ่าย:		
...		

บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

หน่วย : บาท

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า – ส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี (จากตารางที่ 5.4 งวดที่ 2 คอลัมน์ที่ 4)		787,504
...		
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์:		
สินทรัพย์ที่ไม่อยู่ภายใต้สัญญาเช่า	xxx	
สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่า	xxx	xxx
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า – ส่วนที่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 1 ปี (จากตารางที่ 5.4 งวดที่ 2 คอลัมน์ที่ 5)		2,662,412
...		

1.2) ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้สำหรับสัญญาเช่าเงินทุนแต่ละสัญญา

(1) รายได้ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง หรือมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยของตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

(2) ต้นทุนขายเท่ากับต้นทุน หรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์อ้างอิง) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน และ

(3) กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (เท่ากับผลต่างระหว่างรายได้และต้นทุนขาย) ซึ่งรับรู้ตามนโยบายการบัญชีสำหรับการขายเสร็จเด็ดขาดตาม TFRS 15 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายจากสัญญาเช่าเงินทุน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยไม่คำนึงว่าผู้ให้เช่าจะโอนสินทรัพย์อ้างอิงหรือไม่ตามที่ได้อธิบายใน TFRS 15

ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักเสนอทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์สัญญาเช่าเงินทุนของสินทรัพย์โดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาขายปกติซึ่งสะท้อนส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าที่เกี่ยวข้อง

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า การใช้อัตราดังกล่าวจะทำให้ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้รวมด้วยจำนวนเงินที่สูงเกินไป ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ในกรณีที่ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ให้จำกัดกำไรจากการขายเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยของตลาด

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนเป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนไม่รวมอยู่ในคำนิยามของต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ดังนั้น จึงไม่รวมในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 5.13 กรณีผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย (ศิลปิน ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 5-24)

สำหรับตัวอย่างนี้กำหนดให้ข้อมูลเพิ่มเติมจากตัวอย่างที่ 5.11 คือ กำหนดให้อาคารสำนักงานที่ให้เช่ามีราคาทุน เท่ากับ 3,359,920 บาท

แนวทางการพิจารณา ตัวอย่างนี้จัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) จากสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง หรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้

(1) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อ (Bargain purchase option ตัวย่อว่า BPO) สินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น จึงเป็นไปตามเงื่อนไขการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) และ

(2) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง เท่ากับ 4,199,920 บาท และมีราคาทุน เท่ากับ 3,359,920 บาท ซึ่งไม่เท่ากันหรือเกือบเท่ากัน โดยราคาทุน เท่ากับ 80% ของมูลค่ายุติธรรม $[(3,359,920 \div 4,199,920) \times 100\%]$ ในกรณีผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายนี้มีการบวกกำไรไว้ 20% จึงสรุปว่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน ประเภทสัญญาเช่าลักษณะการขาย (Sales -type leases) เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง ไม่เท่ากับ ราคาทุนหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง จึงมีกำไรหรือขาดทุนถือเป็น สัญญาเช่าลักษณะการขาย

สรุปผลการพิจารณา กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน ประเภทสัญญาเช่าลักษณะการขาย (ในกรณีผู้ให้เช่าเป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมีกำไร) ซึ่งมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องและการบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่า ดังนี้

(1) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่า

(1.1) ตารางที่ 5.5 รายได้ค่าเช่า เงินลงทุนสุทธิ และคำนวณรายได้ดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

งวดที่	รายได้ค่าเช่า / มูลค่าคงเหลือ	ค่าภาษีทรัพย์สิน (ผู้เช่ารับผิดชอบ)	รายได้ดอกเบี้ยที่รับรู้ 5%	เงินลงทุนขั้นต้น ที่ได้รับคืน	เงินลงทุนสุทธิ
	(1)	(2)	(3) = (5ก่อน) × 5%	(4) = (1) - (2) - (3)	(5) = (5ก่อน) - (4)
1 ม.ค. x4					4,199,920
(1) 31 ธ.ค. x4	1,000,000	40,000	209,996	750,004	3,449,916
(2) 31 ธ.ค. x5	1,000,000	40,000	172,496	787,504	2,662,412
(3) 31 ธ.ค. x6	1,000,000	40,000	133,121	826,879	1,835,533
(4) 31 ธ.ค. x7	1,000,000	40,000	91,777	868,223	967,310
(5) 31 ธ.ค. x8	1,000,000	40,000	47,690*	912,310	55,000
31 ธ.ค. x8	55,000	-0-	-0-	55,000	-0-
รวม	5,055,000	200,000	655,080	4,199,920	

*ปรับยอดรายได้ดอกเบี้ยรับรู้เพื่อให้ยอดเงินลงทุนสุทธิ มียอดเท่ากับ มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน

(1.2) ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า เท่ากับ การรับชำระคงที่ [(รายได้ค่าเช่ารายงวด 1,000,000 บาท - ค่าภาษีทรัพย์สินที่รวมอยู่ในรายได้ค่าเช่ารายงวด 40,000 บาท = 960,000 บาท/งวด) × 5 งวด = 4,800,000 บาท] บวก การรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้จากผู้เช่า 55,000 บาท = 4,800,000 + 55,000 = 4,855,000 บาท (จากตารางที่ 5.5 รายได้ค่าเช่า เท่ากับ รวมคอลัมน์ที่ 1 จำนวน 5,055,000 บาท หัก รวมคอลัมน์ที่ 2 จำนวน 200,000 บาท)

(1.3) ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้ถือเป็นรายได้ (คือ รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้ ซึ่งจัดเป็นรายได้ทางการเงินรอการรับรู้) เท่ากับ ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า จำนวน 4,855,000 บาท หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง จำนวน 4,199,920 บาท = 4,855,000 - 4,199,920 = 655,080 บาท (จากตารางที่ 5.5 รายได้ ค่าเช่า เท่ากับ รวมคอลัมน์ที่ 3 จำนวน 655,080 บาท)

(1.4) รายได้จากการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เท่ากับ ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า จำนวน 4,855,000 บาท หัก ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้ถือเป็นรายได้ จำนวน 655,080 บาท = 4,855,000 - 655,080 = 4,199,920 บาท (จากตารางที่ 5.5 รายได้ค่าเช่า เท่ากับ รวมคอลัมน์ที่ 4 จำนวน 4,199,920 บาท)

(2) การบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่าในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

(2.1) ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

เดบิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า	4,855,000	
เครดิต รายได้จากการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า		4,199,920
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้		655,080
บันทึกทรายการสัญญาเช่าอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่าเงินทุน ชนิดขาย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล		

เดบิต ต้นทุนขาย	3,359,920	
เครดิต สินค้าคงเหลือ		3,359,920
บันทึกต้นทุนขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่าเงินทุน ชนิดขาย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล		

(2.2) ณ วันที่ได้รับชำระค่าเช่า และการปรับปรุงรายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้

เดบิต เงินสด	960,000	
เครดิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า		960,000
บันทึกได้รับชำระค่าเช่างวดที่ 1 (ค่าเช่ารายงวด 1,000,000 – ค่าภาษีทรัพย์สิน 40,000)		

เดบิต รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	209,996	
เครดิต รายได้ดอกเบี้ย		209,996
บันทึกจ่ายค่าเช่างวดที่ 1 เพื่อชำระหนี้สินตามสัญญาเช่า		

(2.3) การบันทึกบัญชีรายการที่ (2.2) ณ วันที่ได้รับชำระค่าเช่า และการปรับปรุงรายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้ สำหรับงวดที่ 2 – 5 จะบันทึกบัญชีเช่นเดียวกับงวดที่ 1 โดยนำข้อมูลมาจาก (1.1) ตารางที่ 5.5 รายได้ ค่าเช่า เงินลงทุนสุทธิ และคำนวณรายได้ดอกเบี้ยที่รับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

(2.4) ณ วันที่สัญญาเช่าครบกำหนด (31 ธันวาคม 25x8)

กรณีผู้เช่าใช้สิทธิเลือกในการซื้อ (Bargain purchase option ตัวย่อว่า BPO) สิทธิทรัพย์สินอ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น เท่ากับ 55,000 บาท ดังนั้น ผู้ให้เช่าจะมีการบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต เงินสด	55,000	
เครดิต กำไรจากการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า		55,000
บันทึกการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า		

(3) การนำเสนอรายการในรายงานทางการเงิน (บางส่วน)

การนำเสนอรายการในงบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน สำหรับสัญญาเช่าเงินทุน ชนิดขายกรณีผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย จะต้องแยกแสดงรายการดังต่อไปนี้ต่างหากจากรายการอื่น ๆ มีดังต่อไปนี้

(1) งบแสดงฐานะการเงิน

ผู้ให้เช่าต้องแสดงรายการเงินลงทุนสุทธิด้วยยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า โดยแยกแสดงส่วนที่จะถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี เป็นส่วนของสินทรัพย์หมุนเวียน และส่วนที่เกินกว่า 1 ปี เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รวมทั้งบัญชีสินค้าคงเหลือ

(2) งบกำไรขาดทุน

ผู้ให้เช่าต้องแสดงรายการ (1) รายได้จากการขาย (2) ต้นทุนขาย (3) กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (4) รายได้ทางการเงิน (รายได้ดอกเบี้ยรับ) ของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า และ (4) รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 5.14 การแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าเงินทุน กรณีผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ในรายงานทางการเงินของผู้ให้เช่า (บางส่วน)

จากตัวอย่างที่ 5.13 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 กิจการผู้ให้เช่า (บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด) ต้องแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าเงินทุน กรณีผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ในรายงานทางการเงินของผู้ให้เช่า (บางส่วน) ดังนี้

บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x4

หน่วย : บาท

รายการ		
รายได้:		
รายได้จากการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า	4,199,920	
รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า (จากตารางที่ 5.5 งวดที่ 1 คอลัมน์ที่ 3)	209,996	
กำไรจากการขายอาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า	xxx	xxx
หัก ค่าใช้จ่าย:		
ต้นทุนขาย	xxx	
...		

บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

หน่วย : บาท

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า – ส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี (จากตารางที่ 5.5 งวดที่ 2 คอลัมน์ที่ 4)		787,504
สินค้าคงเหลือ		xxx
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์:		xxx
สินทรัพย์ที่ไม่อยู่ภายใต้สัญญาเช่า	xxx	
สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่า	xxx	
หัก อาคารสำนักงานตามสัญญาเช่า	(4,199,920)	
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า – ส่วนที่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 1 ปี (จากตารางที่ 5.5 งวดที่ 2 คอลัมน์ที่ 5)		2,662,412

2) สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease)

TFRS 16 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 22) กำหนดให้ผู้ให้เช่ามีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า และการแสดงรายการในงบการเงินจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนี้

2.1) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

(1) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรง หรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่าถึงรูปแบบที่ ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง

(2) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็น ค่าใช้จ่าย

(3) ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่า ตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกัน กับรายได้จากสัญญาเช่า

(4) นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาภายใต้สัญญาเช่า ดำเนินงานต้องสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(5) ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การด้อยค่าของ สินทรัพย์เพื่อกำหนดว่าสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานด้อยค่าหรือไม่ และรับรู้ผลขาดทุนจากการ ด้อยค่าที่ระบุได้

(6) ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายไม่รับรู้กำไรจากการขายในการเข้าทำสัญญาเช่าดำเนินงาน เนื่องจากรายการดังกล่าวไม่เทียบเท่าการขาย

2.2) การแสดงรายการในงบการเงินจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

(1) การแสดงรายการสัญญาเช่าดำเนินงานในงบการเงิน TFRS 16 กำหนดให้ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิง และในงบกำไรขาดทุนสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน รายได้จากสัญญาเช่าให้เปิดเผยแยกต่างหากจากรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

(2) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบตารางเว้นแต่จะมีรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า

(3) สำหรับรายการต่างๆ ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผู้ให้เช่าต้องแยกแต่ละประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน และสินทรัพย์ที่ไม่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน (ตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง) แยกต่างหากจากสินทรัพย์ที่ถือครองและใช้งานโดยผู้ให้เช่า

(4) ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน

(5) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า โดยแสดงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดที่จะได้รับรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกเป็นอย่างน้อย และผลรวมของจำนวนเงินสำหรับปีที่เหลือ

ตัวอย่างที่ 5.15 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท มณฑา จำกัด ทำสัญญาให้เช่าเครื่องจักรโดยราคาทุนของเครื่องจักร 2,400,000 บาท และจ่ายค่านายหน้าในการทำสัญญาเช่า 80,000 บาท ค่าเช่ารับทุกวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี ละ 1,000,000 บาท อายุสัญญาเช่า 4 ปี อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ให้เช่า 6 ปี

แนวทางการพิจารณา การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

(1) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่าถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง

(2) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

(3) ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า

สรุปผลการพิจารณา การบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่าในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

(1) ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

เดบิต เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	2,400,000	
เครดิต เงินสด		2,400,000
บันทึกราคาทุนของเครื่องจักรที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน		

เดบิต เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	80,000	
เครดิต เงินสด		80,000
บันทึกต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานของเครื่องจักรที่ให้เช่ารวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง		

เดบิต เงินสด	1,000,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า		1,000,000
บันทึกค่าเช่ารับล่วงหน้าทุกวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี		

(2) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	1,000,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		1,000,000
บันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่าทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี		

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	400,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า		400,000
บันทึกคิดค่าเสื่อมราคาของราคาทุนของเครื่องจักรที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามอายุการใช้ประโยชน์โดยใช้วิธีเส้นตรง (2,400,000 ÷ 6 ปี)		

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	20,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า		20,000
บันทึกคิดค่าใช้จ่ายทางตรงเริ่มแรก ตามอายุของสัญญาที่ทำให้เกิดรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรง (80,000 ÷ 4 ปี)		

(3) ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 ถึง 25x4

เดบิต เงินสด	1,000,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า		1,000,000
บันทึกค่าเช่ารับล่วงหน้าทุกวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี		

(4) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ถึง 25x4

เดบิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	1,000,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		1,000,000
บันทึกบัญชีรายได้ค่าเช่าทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี		

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	400,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า		400,000
บันทึกคิดค่าเสื่อมราคาของราคาทุนของเครื่องจักรที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามอายุการใช้ประโยชน์โดยใช้วิธีเส้นตรง (2,400,000 ÷ 6 ปี)		

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	20,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า		20,000
บันทึกคิดค่าใช้จ่ายทางตรงเริ่มแรก ตามอายุของสัญญาที่ทำให้เกิดรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรง (80,000 ÷ 4 ปี)		

3) รายการขายและเช่ากลับคืน

ตัวอย่างที่ 5.16 การบันทึกบัญชีด้านผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า รายการขายและเช่ากลับคืนในกรณีที่การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 13; ศิลปพร ศรีจันทเพร และ อนุวัฒน์ รักดี, 2562, หน้า 5-30)

จากตัวอย่างที่ 5.11 บริษัท มณฑา จำกัด ขายอาคารให้บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด เป็นเงิน 2,000,000 บาท อาคารมีมูลค่าตามบัญชีคงเหลือเท่ากับ 1,000,000 บาท ในขณะเดียวกันบริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ขาย-ผู้เช่า) ได้ทำสัญญากับบริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด (ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า) เพื่อให้มีสิทธิการใช้อาคารดังกล่าว 18 ปี (จ่ายทุกสิ้นปี ๆ ละ 120,000 บาท) มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000 บาท และสมมติว่าการโอนอาคารดังกล่าวถือเป็นการขายตาม TFRS 15 ในตัวอย่างนี้ถือว่าไม่มีต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ในการโอนอาคาร (กำหนดค่า PVIFA, $i=4.5\%$, $n=18$ มีค่าเท่ากับ 12.160)

(1) การบันทึกบัญชีด้านผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า รายการขายและเช่ากลับคืนในกรณีที่การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15 แสดงรายการในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

เดบิต อาคารที่ให้เช่า	1,800,000	
สินทรัพย์ทางการเงิน	200,000	
เครดิต เงินสด		2,000,000
บันทึกการซื้ออาคาร		

(2) คำนวณจำนวนปรับปรุงสินทรัพย์ทางการเงิน

จำนวนปรับปรุงสินทรัพย์ทางการเงิน = สินทรัพย์ทางการเงิน 200,000 ÷ PVIFA, $i=4.5\%$, $n=18$ มีค่าเท่ากับ 12.160 = 200,000 ÷ 12.160 = 16,447 บาท/ปี

(3) ตารางที่ 5.6 คำนวณสินทรัพย์ทางการเงินและรายได้ทางการเงินที่รับรู้รายงวด

งวดที่	จำนวนปรับปรุง สินทรัพย์ทางการเงิน	ดอกเบี้ยรับ 4.5% (รายได้ทางการเงิน)	การเปลี่ยนแปลง สินทรัพย์ทางการเงิน	สินทรัพย์ทางการเงิน คงเหลือ
	(1)	(2) = (4) ^{ก่อน} x 4.5%	(3) = (1) - (2)	(4) = (4) ^{ก่อน} - (3)
(0) 1 ม.ค. x1				200,000
(1) 31 ธ.ค. x1	16,447	9,000	7,447	192,553
(2) 31 ธ.ค. x2	16,447	8,665	7,782	184,771
(3) 31 ธ.ค. x3	16,447	8,315	8,132	176,639
(4) 31 ธ.ค. x4	16,447	7,949	8,498	168,141
(5) 31 ธ.ค. x5	16,447	7,566	8,881	159,260
(6) 31 ธ.ค. x6	16,447	7,167	9,280	149,980
(7) 31 ธ.ค. x7	16,447	6,749	9,698	140,282
(8) 31 ธ.ค. x8	16,447	6,313	10,134	130,148
(9) 31 ธ.ค. x9	16,447	5,857	10,590	119,558
(10) 31 ธ.ค. x10	16,447	5,380	11,067	108,491
(11) 31 ธ.ค. x11	16,447	4,882	11,565	96,926
(12) 31 ธ.ค. x12	16,447	4,362	12,085	84,841
(13) 31 ธ.ค. x13	16,447	3,818	12,629	72,212
(14) 31 ธ.ค. x14	16,447	3,250	13,197	59,015
(15) 31 ธ.ค. x15	16,447	2,656	13,791	45,224
(16) 31 ธ.ค. x16	16,447	2,035	14,412	30,812
(17) 31 ธ.ค. x17	16,447	1,387	15,060	15,752
(18) 31 ธ.ค. x18	16,447	695*	15,752	-0-
รวม	296,046	96,046	200,000	

* ปรับยอดรายได้ทางการเงิน (ดอกเบี้ยรับ) เพื่อให้ยอดสินทรัพย์ทางการเงินคงเหลือ มียอดเท่ากับ -0-

(4) การบันทึกบัญชีทุกสิ้นปีในสมุดรายวันทั่วไปด้านผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า

รายได้ค่าเช่าสุทธิทุกสิ้นปี = รายได้ค่าเช่าอาคาร จ่ายทุกสิ้นปี ๆ ละ 120,000 บาท - จำนวนปรับปรุงสินทรัพย์ทางการเงิน 16,447 บาท/ปี = 120,000 - 16,447 = 103,553 บาท

การบันทึกบัญชีทุกสิ้นปีในสมุดรายวันทั่วไปด้านผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า แสดงได้ดังนี้

เดบิต เงินสด	120,000
เครดิต รายได้ค่าเช่าอาคาร	103,553
สินทรัพย์ทางการเงิน (จากตารางที่ 5.6 คอลัมน์ที่ 3)	7,447
รายได้ทางการเงิน (จากตารางที่ 5.6 คอลัมน์ที่ 2)	9,000
บันทึกรายได้ค่าเช่าอาคาร รวมทั้งปรับปรุงสินทรัพย์ทางการเงินและรายได้ทางการเงินทุกสิ้นปี ปีที่ 1	

การบันทึกบัญชีทุกสิ้นปีปีที่ 2 ถึง ปีที่ 18 ในสมุดรายวันทั่วไปด้านผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า จะเหมือนกับข้อ (4) โดยใช้ตารางที่ 5.6 ประกอบการลงบัญชีตามปีที่ได้รับค่าเช่าอาคารตามสัญญาเช่าดำเนินงาน

5.5 สรุป

สำหรับบทนี้ได้อธิบายถึงความหมายของสัญญาเช่า (Lease) หมายถึง สัญญาหรือส่วนของสัญญาที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์ (สินทรัพย์อ้างอิง) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ทั้งนี้ สินทรัพย์ที่อ้างอิง คือ สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า ซึ่งผู้ให้เช่าให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้นต่อผู้เช่า ซึ่งผู้เช่า (Lessee) หมายถึง กิจกรรมที่ได้มาซึ่งสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิง (Leased asset) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง (For a period of time) โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน (Consideration) และผู้ให้เช่า (Lessor) หมายถึง กิจกรรมที่มอบสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิง (Right to control the use of the leased asset) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง เพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

หลักการสำคัญของสัญญาเช่า ประกอบด้วย การระบุสัญญาเช่า การแยกและรวมองค์ประกอบของสัญญาเช่า อายุสัญญาเช่า ข้อกำหนดในสัญญาเช่า ประโยชน์ที่ได้รับจากสัญญาเช่า และลักษณะสำคัญทางการบัญชีของสัญญาเช่า

การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้เช่าตาม TFRS 16 กำหนดให้กิจการใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lessee accounting model) ซึ่งประกอบด้วย การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การขายและเช่ากลับคืน และการแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าในรายงานทางการเงินของผู้เช่า

การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่าตาม TFRS 16 กำหนดให้ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน ซึ่งสัญญาเช่าเงินทุน (Finance lease) หมายถึง สัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ และสัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease) หมายถึง สัญญาเช่าที่ไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา (Substance over form)