



<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน มิถุนายน - ตุลาคม 2565	
เรื่อง : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS16 และมาตรฐานการบัญชี TAS16	
ถาม :	<p>กรณีบริษัทลงทุนแผงโซลาร์เซลล์ติดตั้งบนหลังคาอาคารโรงงานเพื่อผลิตกระแสไฟฟ้าใช้ในงานอุตสาหกรรม โดยให้ผู้ประกอบการ A เสนอโครงการลงทุนแผงโซลาร์เซลล์มูลค่า 16 ล้านบาท พร้อมเงื่อนไขการลงทุน คือ</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) A เป็นผู้ลงทุนแผงโซลาร์เซลล์ใช้สำหรับผลิตไฟฟ้า มูลค่า 16 ล้านบาท</li> <li>2) A เสนอประมาณการปริมาณกระแสไฟฟ้าที่จะผลิตได้ (ตามขนาดกำลังวัตต์ หักด้วยส่วนถดถอยตามอายุการใช้งาน) เป็นรายปีตลอดระยะเวลา 10 ปี และเสนอขายกระแสไฟฟ้าที่ผลิตจากแผงโซลาร์เซลล์ให้บริษัท (บังคับซื้อขาย) ในราคาขายปลีก 3.70 บาท ซึ่งราคาต่ำกว่าของการไฟฟ้าที่ 3.10 บาท</li> <li>3) สัญญาลงทุนมีผลบังคับผูกพัน 10 ปี โดยตลอดระยะเวลาของสัญญา A จะเป็นผู้รับผิดชอบซ่อมบำรุงรักษาแผงโซลาร์เซลล์และเป็นเจ้าของแผงโซลาร์เซลล์</li> <li>4) เมื่อครบกำหนดสัญญา 10 ปี กรรมสิทธิ์ในแผงโซลาร์เซลล์ให้ตกเป็นของบริษัท (ได้กรรมสิทธิ์โดยผลของนิติกรรม-ในทางภาษีอากรต้องรับรู้เป็นรายได้) โดยบริษัทไม่ต้องซื้อกระแสไฟฟ้าจาก A อีกต่อไป แต่บริษัทต้องเป็นผู้ซ่อมบำรุงรักษาด้วยค่าใช้จ่ายของบริษัทเองตั้งแต่วันครบกำหนดของสัญญา</li> <li>5) บริษัทต้องทำการสำรวจความมั่นคงแข็งแรงของอาคารเพื่อรองรับแผงโซลาร์เซลล์และออกค่าใช้จ่ายเตรียมการติดตั้งเอง</li> </ol> <p>ด้วยเงื่อนไขการลงทุนและการซื้อกระแสไฟฟ้าจาก A ดังกล่าวข้างต้น สามารถนำ TFRS16 หรือ TAS16 มาปรับใช้ โดยรับรู้สินทรัพย์แผงโซลาร์เซลล์ตามมูลค่ายุติธรรม 16 ล้านบาท ตั้งแต่วันที่พร้อมใช้งานและรับรู้ประมาณหนี้สินสัญญาซื้อกระแสไฟฟ้าตามตัวเลขประมาณการปริมาณกระแสไฟฟ้าที่จะผลิตได้ โดยผลต่างคือดอกเบี้ยเงินลงทุนรอตัดบัญชี เมื่อบริษัทจ่ายเงินค่ากระแสไฟฟ้าให้ A ก็จะทำมาล้างบัญชีประมาณการหนี้สินเงินลงทุนฯ และรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายเงินลงทุนตามอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective Rate) ได้หรือไม่</p> <p>ในมุมมองความเห็นส่วนบุคคล กรณีบริษัทเป็นผู้ลงทุนแผงโซลาร์เซลล์เอง บริษัทต้องรับรู้สินทรัพย์เมื่อพร้อมใช้งานและไม่ต้องชำระค่ากระแสไฟฟ้าตลอดอายุการใช้งานของแผงโซลาร์เซลล์</p> <p>เรียนมาเพื่อขอคำชี้แนะวิธีการลงบัญชี เพื่อที่จะปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรฐานฯ ต่อไป</p>
ตอบ :	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ท่านพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าว มีเนื้อหาสาระเป็นสัญญาเช่าหรือไม่ โดยท่านต้องนำข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 และ 10 คำนิยามของสัญญาเช่าในภาคผนวก ก และ ภาคผนวกที่ ข9 ถึง ข31</p>



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

<p>มาใช้ในการระบุสัญญาเช่า</p> <p>ทั้งนี้ หากสัญญาดังกล่าวเข้าลักษณะของสัญญาเช่า ท่านต้องนำข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับดังกล่าวมาถือปฏิบัติทั้งฉบับ</p> <p>นอกจากนี้ สภาวิชาชีพบัญชี เคยเผยแพร่คำถามคำตอบ ถึงกรณีสัญญาเช่าแผงโซลาร์เซลล์ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันแล้ว โดยท่านสามารถศึกษาได้ตาม Link</p> <p><a href="https://acpro-std.tfac.or.th/test_std/uploads/files/มาตรฐานการรายงานทางการเงิน/คู่มือ/up%2005-01-65_สัญญาเช่า.pdf">https://acpro-std.tfac.or.th/test_std/uploads/files/มาตรฐานการรายงานทางการเงิน/คู่มือ/up%2005-01-65_สัญญาเช่า.pdf</a></p>	
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน เมษายน – มิถุนายน 2565	
เรื่อง : ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	
ถาม :	<p>สอบถามข้อมูลเกี่ยวกับมาตรฐาน TFRS16 เนื่องจากมาตรการผ่อนปรนเรื่องการให้ส่วนลดค่าเช่าเฟส 2 กำลังจะหมดลงในเดือน มิถุนายน 2565 นี้</p> <p>คำถาม</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. จะมีมาตรการผ่อนปรนเฟส 3 ออกมาหรือไม่</li><li>2. หากไม่มีมาตรการผ่อนปรนดังกล่าว กรณีที่ทางบริษัทสามารถเจรจาต่อรองส่วนลดค่าเช่าได้ แต่อาจจะไม่เท่ากันในแต่ละเดือน แบบนี้ต้องคำนวณการรับรู้สิทธิการใช้ใหม่ทั้งสัญญาหรือไม่ หรือมีมาตรการผ่อนปรนใดๆ เพิ่มเติมหรือไม่ เนื่องจากบริษัทมีจำนวนสาขาค่อนข้างมาก</li></ol>
ตอบ :	<p>ขณะนี้ International Accounting Standard Board และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ยังไม่มีการออกแนวผ่อนปรนใดๆ เพิ่มเติม ดังนั้น ท่านต้องถือปฏิบัติต่อกรณีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ตามที่ระบุใน TFRS16 ย่อหน้าที่ 39 ถึง 46 เพื่อรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว</p>
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน เมษายน – มิถุนายน 2565	
เรื่อง : สอบถามแนวปฏิบัติทางบัญชีของสัญญาเช่าเงินทุน ผังผู้ให้เช่า (กรณีเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า)	
ถาม :	<p>อ้างอิง TFRS16 ย่อหน้า 79 และ 80 กรณีบริษัทมีการขยายอายุสัญญาเช่าออกไป โดยที่จำนวนเงินที่ได้รับตามสัญญาเท่าเดิม (สมมุติว่าจำนวนเงินที่ได้รับตามสัญญา = 50,000 บาท) และไม่ได้เพิ่มสิทธิ์การใช้สินทรัพย์</p> <p>กล่าวคือ ลดจำนวนเงินต่องวดที่จ่าย โดยขยายระยะเวลาออกไป เช่น ลดจากงวดละ 1,000 บาท เป็น 500 บาท จาก 24 งวด เป็น 48 งวด กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการ</p>

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า



เปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามย่อหน้า 79 ใช่หรือไม่

และรบกวนขอสอบถามว่าหากเป็นเช่นนั้น ต้องปรับปรุงการคำนวณตารางดอกเบี้ยอย่างไร เช่น (ต้องคำนวณอัตราดอกเบี้ยใหม่ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า หรือต้องปรับปรุงรายการดอกเบี้ยรอดบัญชีที่บันทึกไว้แล้วเดิมหรือไม่) เนื่องจากได้ลองหาในบทความและ TFRS แล้วยังไม่เจอวิธีปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับกรณีนี้

### การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

- 79 ผู้ให้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเงินทุนเป็นสัญญาแยกต่างหาก หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้
- 79.1 การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ
- 79.2 สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาเอกเทศของการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงใด ๆ ที่เหมาะสมต่อราคาเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่ง
- 80 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเงินทุนที่ไม่ถือสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงดังนี้
- 80.1 หากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของสัญญามีผลตั้งแต่วันที่เริ่มต้นของสัญญาเช่าแล้ว จะทำให้สัญญาเช่านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตั้งแต่นั้น ผู้ให้เช่าต้อง
- 80.1.1 ถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล และ
- 80.1.2 วัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าทันทีก่อนวันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล
- 80.2 นอกจากกรณีดังกล่าวข้างต้น ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

ตอบ : ตามที่ท่านได้ถามถึงการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของสัญญาเช่า ฝ่ายผู้ให้เช่า ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (TFRS16) นั้น ขอเรียนว่า

ในการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ก็ตาม หากพิจารณาแล้วเป็นไปตามย่อหน้าที่ 79 ตามที่ท่านได้อ้างถึง จะถือว่าสัญญาที่เพิ่มเติมนั้นเป็นสัญญาแยกต่างหากและให้รับรู้รายการเสมือนอีกหนึ่งสัญญาต่างหากแยกจากกัน

แต่หากท่านพิจารณาแล้วไม่เป็นไปตามย่อหน้าที่ 79 ท่านต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 80.1 หรือ 80.2 แล้วแต่กรณี โดยท่านต้องพิจารณาใหม่ว่าสัญญาที่มีการแก้ไขนั้น ยังเป็นสัญญาเช่าเงินทุนอยู่หรือไม่ และปฏิบัติตามทั้งสองย่อหน้าดังกล่าว

สัญญาเช่า

เดือน เมษายน – มิถุนายน 2565

เรื่อง : สอบถามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน NPAEs สัญญาเช่าการเงิน เรื่องโซลาร์เซลล์



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

<p>ถาม :</p>	<p>ปัจจุบันกิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และได้อ้างถึงบทที่ 14 สัญญาเช่า</p> <p>กิจการได้ทำสัญญาการเช่าระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์กับบริษัทแห่งหนึ่ง ซึ่งมีรายละเอียดสำคัญดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. ระยะเวลาของสัญญาระบุว่าตั้งแต่ปีสัญญาที่ 6 เป็นต้นไป คู่สัญญาอาจตกลงกันให้มีการซื้อระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์จากผู้ขายก่อนสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาก็ได้</li><li>2. วัตถุประสงค์ของสัญญาระบุว่าผู้ขายเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ ติดตั้งอยู่บนสถานประกอบการของผู้ซื้อ และผู้ซื้อจะเป็นผู้ซื้อกระแสไฟฟ้าที่ผลิตได้ทั้งหมดจากระบบ</li><li>3. การสิ้นสุดของสัญญาระบุว่า ผู้ซื้อบอกเลิกสัญญานี้โดยมีหนังสือบอกกล่าวแก่ผู้ขายล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 60 วัน ทั้งนี้ผู้ซื้อจะต้องชำระค่าธรรมเนียมการเลิกสัญญาให้แก่ผู้ขายตามอัตราที่ระบุ</li><li>4. เมื่อสิ้นสุดสัญญา คู่สัญญาตกลงว่า กรรมสิทธิ์ในระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ที่ติดตั้ง ณ พื้นที่ระบบผลิตไฟฟ้าให้โอนเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ซื้อโดยอัตโนมัติ รวมถึงโอนหรือเปลี่ยนแปลงชื่อผู้ได้รับอนุญาตเป็นผู้ซื้อ โดยไม่คิดค่าตอบแทนใด ๆ และผู้ขายเป็นอันไม่มีหน้าที่ต้องรื้อถอนระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ดังกล่าวออกจากพื้นที่ระบบผลิตไฟฟ้า</li><li>5. การคำนวณค่าไฟฟ้าที่ซื้อขายแต่ละเดือนตามปฏิทิน ผู้ซื้อตกลงชำระค่าไฟฟ้าที่ผลิตได้จากระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ในอัตราปริมาณไฟฟ้าตามช่วงเวลาของการใช้ซึ่งมีอัตราค่าพลังงานที่แตกต่างกันตามระดับแรงดันแต่ละช่วงเวลา (สำหรับชั่วโมง On Peak/Off Peak) ของแต่ละวันที่ใช้จริงในอัตราที่หักส่วนลด ทั้งนี้ผู้ขาย และผู้ซื้อตกลงว่าการคำนวณราคาซื้อขายไฟฟ้าอาจมีการปรับเปลี่ยนตามความจำเป็น เมื่อการไฟฟ้าแห่งประเทศไทยได้แก้ไขหรือปรับเปลี่ยนอัตราค่าไฟฟ้า และการแก้ไขหรือปรับเปลี่ยนนั้นมีผลบังคับกับผู้ซื้อ</li></ol> <p>อ้างอิงมาตรฐาน NPAEs บทที่ 14 การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า ข้อที่ 255. กิจการได้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินเนื่องจากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่</p> <p><b>คำถาม สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า – สัญญาเช่าการเงิน</b></p> <p>กิจการไม่สามารถประมาณการจำนวนเงินขั้นต่ำที่กิจการต้องจ่ายตลอดอายุสัญญา และกิจการไม่มีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เนื่องจากค่าไฟฟ้าแต่ละเดือนอ้างอิงตามปริมาณการใช้จริงในแต่ละวันคูณด้วยอัตราค่าพลังงานที่แตกต่างกันตามระดับแรงดันแต่ละช่วงเวลาแล้ว</p>
--------------	--



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p>หักส่วนลดเพิ่มเติมที่ได้จากผู้ให้เช่า ทั้งนี้อัตราค่าพลังงานอาจมีการปรับเปลี่ยนตามความจำเป็น เมื่อการไฟฟ้าแห่งประเทศไทยได้แก้ไขหรือปรับเปลี่ยนอัตราค่าไฟฟ้าได้</p> <p>กิจการสามารถบันทึกบัญชีค่าซื้อไฟฟ้าจากสัญญาการเช่าระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ตามเกณฑ์เงินสดได้หรือไม่</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 14 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ท่านพิจารณาว่าสัญญาเช่าดังกล่าว เป็นสัญญาเช่าการเงินหรือ สัญญาเช่าดำเนินงาน โดยพิจารณาตามย่อหน้าที่ 255 ถึง 263</p> <p>ในกรณีที่เป็นสัญญาเช่าการเงิน ย่อหน้าที่ 264 ระบุว่า</p> <p><b>264. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของ จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า</b></p> <p>การวิเคราะห์รายการสัญญาที่เกี่ยวข้องกับระบบผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์ เป็นรายการที่มีความซับซ้อนและต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการวิเคราะห์เนื้อหารายการว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน โดยกิจการต้องพิจารณาเรื่องการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเป็นหลัก</p> <p>หากสัญญาเช่าเข้าเงื่อนไขของสัญญาเช่าการเงิน ท่านยังคงต้องรับรู้สัญญาเช่าดังกล่าว ตามมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่าหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า โดยในการทำสัญญาใด ๆ ผู้เช่าและผู้ให้เช่า มีการตกลงจำนวนเงินขั้นต่ำเพื่อให้ได้ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ที่เช่า</p> <p>นอกจากนี้ มาตรฐานฉบับดังกล่าว มิได้มีข้อกำหนดของการรับรู้สัญญาเช่าทางการเงิน ด้วยวิธีตามเกณฑ์เงินสด</p>
<p><b>สัญญาเช่า</b></p>	
<p>เดือน เมษายน – มิถุนายน 2565</p>	
<p>เรื่อง : คำถามเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลง (NPAEs)</p>	
<p>ถาม :</p>	<p>กิจการเป็นบริษัทผู้ให้เช่า ได้ทำสัญญากับผู้เช่าดังนี้</p> <p>สัญญาเช่า : ระยะเวลาสัญญาเช่า 10 ปี โดยปีที่ 1 และ 2 ยังไม่เก็บค่าเช่า ส่วนปีที่ 3-10 เก็บในอัตรา 2,000 บาทต่อปี และเพิ่มขึ้นปีละ 1,000 บาทต่อปี ปีที่ 10 จะมีค่าเช่าปีละ 9,000 บาทต่อปี รวมค่าเช่าทั้งสิ้นตลอดสัญญาเท่ากับ 44,000 บาท กิจการรับรู้รายได้จากการให้เช่าด้วยวิธีเส้นตรง เท่ากับรายได้ค่าเช่าปีละ 4,400 บาท โดยคำนวณจาก <math>44,000/10 = 4,400</math> บาทต่อปี</p>

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า



	<p>และกิจการรับรู้รายได้ใน 2 ปีแรกเป็นรายได้ค้างรับในงบการเงินจำนวน 8,800 บาท</p> <p>ต่อมาในต้นปีที่ 3 เกิดวิกฤตเศรษฐกิจและปัญหาโรคระบาด กิจการจึงทำสัญญากับผู้เช่าใหม่ โดยยืดระยะเวลาการเช่าออกไปอีก 1 ปี และยกเว้นการเก็บค่าเช่าต่อไปอีก 1 ปี ดังนั้น ตามสัญญาใหม่กิจการจะมีระยะเวลาตามสัญญาทั้งสิ้น 11 ปี และมีรายได้ตลอดสัญญา 44,000 บาทเท่าเดิม โดยเรียกเก็บตั้งแต่ปีที่ 4 ถึงปีที่ 11 (ยกเว้นค่าเช่าเพิ่มเติมในปีที่ 3)</p> <p><b>คำถาม</b></p> <p>ในกรณีดังกล่าว กิจการควรรับรู้รายได้ค่าเช่าตลอดสัญญาที่เหลือ ตั้งแต่ปีที่ 3 อย่างไร ระหว่าง</p> <p>ก. นำรายได้ค่าเช่าทั้งหมดที่จะได้รับ 44,000 บาท หักด้วยรายได้ค่าเช่าค้างรับที่ยกมาจากปีที่ 1 และ 2 จำนวน 8,800 บาท และหารด้วยจำนวนปีที่เหลืออยู่คือ 9 ปี เท่ากับค่าเช่า 3,911 บาทต่อปี</p> $[(44,000 - 8,800) / 9 = 3,911]$ <p>ข. นำรายได้ค่าเช่าทั้งหมดที่จะได้รับ 44,000 บาท หารด้วยจำนวนปีที่เหลืออยู่คือ 9 ปี เท่ากับค่าเช่า 4,889 บาทต่อปี</p> $[(44,000) / 9 = 4,889]$ <p>สำหรับค่าเช่าค้างรับที่ยกมาจากปีที่ 1 และ 2 ให้กลับรายการและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนของกิจการเป็นรายได้ค่าเช่าติดลบด้าน Dr. ในปีที่ 3 ซึ่งถือว่าเป็นปีที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา</p> <p>กิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยงบการเงินของปีที่ 1 และ 2 ได้นำส่งให้แก่หน่วยงานกำกับดูแลเรียบร้อยแล้ว</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for NPAEs) ระบุในย่อหน้าที่ 272 ระบุว่า</p> <p>272. ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการเช่นค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่านอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา</p> <p>ทั้งนี้ IFRS for NPAEs มิได้ระบุถึงวิธีการรับรู้ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงเนื้อหาของสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 62 ระบุถึงการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีไว้ดังนี้</p> <p>62. กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดยการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนั้น</p>





## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p>ตั้งนั้นจากสถานการณ์ที่ท่านกล่าวถึง กิจการควรปฏิบัติตามแนวทางข้อ ก) ตามหลักการของมาตรฐานข้างต้น</p> <p>ทั้งนี้สภาวิชาชีพบัญชีให้คำตอบ เฉพาะในเชิงหลักการ และคำตอบอาจเปลี่ยนแปลงไปขึ้นอยู่กับเนื้อหาของสัญญาที่แท้จริงระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่า</p>
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน มีนาคม - เมษายน 2565	
เรื่อง : ขอสอบถาม "สิทธิการเช่า"	
ถาม :	<p>หน่วยงานปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ทำทำสัญญาเช่าโครงการศูนย์กลางจัดเก็บข้อมูลเป็นระบบ Cloud ระยะเวลา 3 ปี รวมทั้งส่วนประกอบอื่น ๆ ที่สามารถรับโปรแกรมข้อมูล ประมวลผลสื่อสาร เคลื่อนย้ายข้อมูล แสดงผลลัพท์ได้</p> <p>ขอสอบถามว่าสัญญาเช่าดังกล่าว ถือเป็นสิทธิการเช่า ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 หรือไม่ (ดูมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ขอบเขต หมวด 3 )</p>
ตอบ :	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ย่อหน้าที่ 9 ถึง 11 และ ข9 ถึง ข33 ระบุถึงการพิจารณาว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวหรือไม่</p> <p>โดย ย่อหน้าที่ 9 ระบุว่า สัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าถ้าสัญญานั้นเป็นการให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุสำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน</p> <p>ท่านต้องพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานฉบับดังกล่าวหรือไม่ หากเข้าเงื่อนไขตามสัญญาเช่า ท่านต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน ฉบับที่ 16</p>
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน มีนาคม - เมษายน 2565	
เรื่อง : ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	
ถาม :	<p>รบกวนสอบถาม TFRS 16</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. หน่วยงานเป็นรัฐวิสาหกิจ ใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ</li><li>2. หน่วยงานเช่าเครื่องคอมพิวเตอร์จากบริษัท 3 ปี ตามสัญญาหน่วยงานจะต้องจ่ายค่าเช่าตามชั่วโมงการใช้งาน โดยมีการกำหนดชั่วโมงขั้นต่ำไว้ หากเดือนใดใช้งานไม่ถึงชั่วโมงขั้นต่ำให้จ่ายเงินเท่ากับชั่วโมงขั้นต่ำ หากเดือนใดใช้งานชั่วโมงจริงสูงกว่าขั้นต่ำจะต้องมีการจ่ายตามจริง</li></ol> <p>อยากทราบว่า การวัดมูลค่าหนี้สินเริ่มแรกคำนวณจากจำนวนเงินตามชั่วโมงขั้นต่ำ</p>



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	และค่าใช้จ่ายผันแปรตามชั่วโมงที่เกินชั่วโมงขั้นต่ำจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายจากการเช่าหรือไม่
ตอบ :	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 9-16 กำหนดให้กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่</p> <p>โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 27 ถึง 28 และย่อหน้าที่ 34 ถึงการวัดมูลค่าของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าแบบผันแปรและคงที่</p> <p>ทั้งนี้ กิจการต้องพิจารณาว่าค่าเช่าดังกล่าวเป็นค่าเช่าผันแปรหรือไม่ โดยรับรู้รายการดังกล่าวตามเนื้อหาของรายการ</p>
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน ตุลาคม 2564- มกราคม 2565	
เรื่อง : ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีขอสอบถามเรื่องมาตรฐาน TFRS 16	
ถาม :	<p>เนื่องจากตอนนี้กำลังตรวจบริษัทที่ใช้มาตรฐาน PAEs ในระหว่างปีบริษัทมีการทำสัญญาเช่าพื้นที่สำหรับทำ Call Center ซึ่งมีเงื่อนไขของสัญญาดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. อายุของสัญญา กำหนดอย่างชัดเจนคือ 1 ปี ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2564 - 31 สิงหาคม 2565</li><li>2. พื้นที่ที่เช่า 1,500 ตารางเมตร</li><li>3. มูลค่า 300,000 บาทต่อเดือน</li></ol> <p>จากการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมของมาตรฐาน TFRS 16 ย่อหน้าที่ 5 ทางผู้สอบได้พิจารณาว่าควรจะเป็นเพียงค่าเช่าปกติ แต่เนื่องจากการสอบถามลูกค้าเพิ่มเติม คือ</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. พื้นที่เช่ามีขนาดค่อนข้างใหญ่</li><li>2. ทางผู้เช่า ยังไม่มีข้อบ่งชี้ว่าจะยกเลิกการเช่าภายหลังสัญญาฉบับนี้ครบกำหนดอายุแน่นอน และจะต่อสัญญาไปเรื่อยๆ แต่ยังไม่สามารถระบุได้ว่าถึงเมื่อไหร่</li></ol> <p>จาก 2 เหตุ ผลข้างต้นจะสามารถนำมาพิจารณาต้องเช่าเงื่อนไข TFRS 16 หรือไม่</p>
ตอบ :	<p>ในการพิจารณาสัญญาเช่าเช่าเงื่อนไขตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หรือไม่ กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ซึ่งย่อหน้าที่ 39 ถึง 31 กำหนดแนวปฏิบัติสำหรับการประเมินว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่</p> <p>ส่วนย่อหน้าที่ 5 ถึง 8 และย่อหน้าที่ 33 ถึง 38 เป็นการพิจารณากรณีใช้ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการของสัญญาเช่า ทั้งนี้การประเมินว่าเป็นสัญญาเช่ามีอายุเท่าไรนั้น กิจการต้องพิจารณาหลักการเรื่องอายุสัญญาเช่า กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 ถึง 21 และย่อหน้าที่ 34 ถึง 41 ระบุถึงอายุสัญญาเช่า ซึ่งย่อหน้าที่ 18 กำหนดว่ากิจการต้องรวมระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญา และระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิก</p>





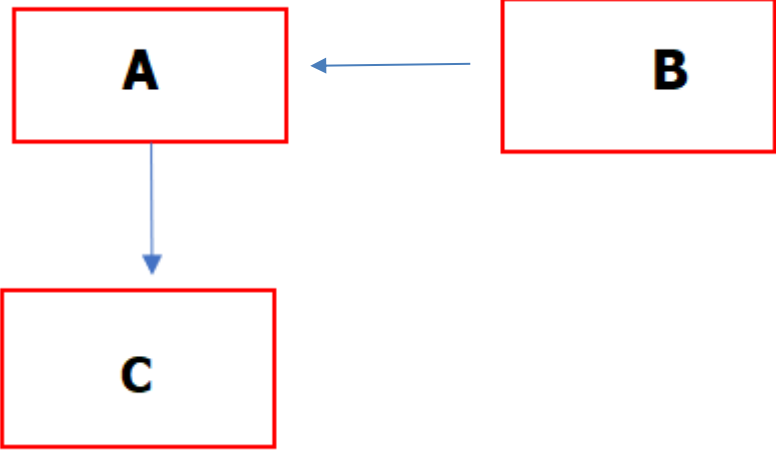
## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p><b>สัญญาเช่า</b></p> <p>ในการประมาณอายุสัญญาเช่า กิจการต้องนำสถานการณ์ทั้งหมดมาใช้ในการพิจารณาให้ครบถ้วนตามย่อหน้าข้างต้นเพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปอย่างถูกต้อง</p> <p>หากกิจการประเมินแล้วเป็นสัญญาเช่า กิจการต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ต่อไป</p>
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน ตุลาคม 2564- มกราคม 2565	
เรื่อง : สอบถามเกี่ยวกับ สัญญาเช่า TFRS 16	
ถาม :	มาตรฐาน TFRS 16 ระบุว่า สัญญาระยะสั้นไม่เกิน 12 เดือน / มูลค่าต่ำ มีข้อสงสัยว่า กรณีทำสัญญาเช่า Notebook เครื่องละ 15,000 บาท จำนวน 20 เครื่อง เป็นเงินรวม 300,000 บาท สัญญาเช่า 3 ปี ต้องถือเป็น ROU หรือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ตามงวดการให้บริการตามสัญญาปกติ
ตอบ :	ท่านสามารถศึกษาหลักการเรื่องสัญญาเช่าระยะสั้น และสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ได้ตามย่อหน้าที่ 5 ถึง 8 และย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน ตุลาคม 2564- มกราคม 2565	
เรื่อง : สอบถามเรื่องการเช่าช่วงรถยนต์ (PAEs)	
ถาม :	บริษัท A ทำสัญญาเช่าและบริการรถยนต์กับบริษัท B และ A ดำเนินการให้เช่าต่อกับบริษัท C
	<ol style="list-style-type: none"><li>1. A ได้รับค่าบริการหรือค่าคอมมิชชั่นจาก B</li><li>2. เงื่อนไข A ทำสัญญากับ B และ A ทำสัญญากับ C โดยเงื่อนไขตามที่ B แจง</li><li>3. สัญญาเช่ามีระยะเวลาเช่า 3 - 5 ปี</li><li>4. สัญญาเช่ามีระยะเวลาเช่า 1 ปี</li></ol>

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<div style="text-align: center;">  <pre> graph TD     B[B] --&gt; A[A]     A[A] --&gt; C[C]             </pre> </div> <p><b>คำถาม</b></p> <p>1. จากสถานการณ์ข้างต้น บริษัท A ต่อบันทึกบัญชี ตาม TFRS 16 หรือไม่ เนื่องจากกรณีดังกล่าวบริษัท A ทำสัญญากับบริษัท B โดยได้ค่าบริการ/ค่าคอมมิชชั่นจากงานที่สำเร็จ โดยการปล่อยเช่าช่วงต่อ</p>
<p><b>ตอบ :</b></p>	<p>ท่านต้องพิจารณาว่าสัญญาที่ท่านได้ทำระหว่าง A กับ B และ A กับ C นั้น เป็นไปตามเงื่อนไขของการระบุสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ย่อหน้าที่ 9 ถึง 11 และย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข31</p> <p>หากเป็นไปตามเงื่อนไขในการระบุสัญญาเช่าดังกล่าวข้างต้น ท่านต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของ TFRS 16 ทุกข้อ</p> <p>นอกจากนี้ ท่านสามารถศึกษาจากคู่มืออธิบายมาตรฐาน TFRS 16 ดังลิงค์ <a href="https://acpro-std.tf.ac.or.th/uploads/files/TFRS16-Manual.pdf">https://acpro-std.tf.ac.or.th/uploads/files/TFRS16-Manual.pdf</a></p>
<p><b>สัญญาเช่า</b></p>	
<p>เดือน สิงหาคม – กันยายน 2564</p>	
<p>เรื่อง : สอบถามเรื่องการตัดค่าเสื่อมกรณีปรับปรุงอาคารที่เป็นสำนักงานเช่า (NPAEs)</p>	
<p><b>ถาม :</b></p>	<p>ถ้ามีการเช่าอาคารเพื่อทำ office อยู่แล้ว แต่ต้องการปรับปรุงตกแต่งอาคารนั้นใหม่ โดยบริษัทผู้เช่าเป็นผู้จ่ายค่าปรับปรุงอาคารทั้งหมด ซึ่งเมื่อทำการปรับปรุงเสร็จจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจำนวนหนึ่ง</p> <p>สอบถามว่าค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงนี้เราสามารถเอาหักค่าเสื่อมเสมือนเป็นทรัพย์สิน โดยหักค่าเสื่อม 5 ปีได้หรือไม่ หรือตัดได้ตามสัญญาเช่า ในกรณีถ้าสัญญาเช่าไม่ถึง 5 ปี เช่น สัญญาเช่าแค่ 3 ปีก็ตัดได้แค่ 3 ปี ใช่หรือไม่</p>
<p><b>ตอบ :</b></p>	<p>ในกรณีที่กิจการดังกล่าว มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 144 ระบุว่า</p> <p><b>144. ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจการต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้</b></p>

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า



	<p>144.1. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการใช้สินทรัพย์ โดยประเมินจากกำลังการผลิตหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น</p> <p>ดังนั้น ท่านต้องพิจารณากำหนดอายุการให้ประโยชน์ โดยคำนึงปัจจัยตามย่อหน้าที่ 144</p> <p>ทั้งนี้ กิจการควรทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการคาดว่าจะการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์เปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 142 ของมาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าว</p>								
<p><b>สัญญาเช่า</b></p>									
<p>เดือน กรกฎาคม-ธันวาคม 2563</p>									
<p>เรื่อง : รบกวนเรียนถามเรื่องสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน</p>									
<p>ถาม :</p>	<p>เนื่องด้วย บริษัท ได้ซื้อเครื่องจักรอุปกรณ์ จาก K-nex (ราคารวม vat แต่กิจการไม่ได้จด vat)</p> <table border="0" data-bbox="427 958 1082 1160"> <tr> <td>ราคาทุน</td> <td>2,317,513.00</td> </tr> <tr> <td>โดยจ่ายเงินดาวน์ให้ K-nex</td> <td>- 448,553.00</td> </tr> <tr> <td>และมัดจำ</td> <td>-20,000.00</td> </tr> <tr> <td>คงค้าง</td> <td>1,848,960.00</td> </tr> </table> <p>จากนั้นนำทรัพย์สินเช่า แฟคเตอร์รี กลิตรไทยของจำนวนที่เหลือ ณ วันทำสัญญา กลิตรหักเงินประกันตามสัญญา 554,688.00 (หัก ณ ที่จ่าย) เหลือหนี้คงค้าง 1,294,272.00</p> <p>จ่ายค่าเช่ารายเดือน จำนวน 26,885.89 เป็นเวลา 60 งวด ออกใบกำกับภาษีเป็นค่าเช่า มีหัก ณ ที่จ่าย</p> <p>ยอดรวมหนี้สินสุทธิ 1,613,153.40 บาท</p> <p>รบกวนเรียนถาม สัญญานี้เป็นเช่าดำเนินงานหรือเช่าการเงิน</p> <p>ถ้าเป็นเช่าการเงิน รับรู้ทรัพย์สิน หนี้สิน ค่าเสื่อมสะสม ค่าเสื่อมราคาดอกเบียรอดัดจ่าย ดอกเบียจ่าย ใช่หรือไม่</p> <p>หรือหากเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน รับรู้ค่าเช่าภาระผูกพัน (หนี้สินทั้งจำนวน) - ค่าเช่าจ่าย อันนี้จะเป็นยอดของแฟคเตอร์รีกลิตรไทย</p> <p>แล้วส่วนที่จ่ายให้ K-nex 468,553.00 ไม่ทราบว่าเป็นที่ซื้อบัญชีอะไร ตัดจ่ายเฉลี่ย 5 ปี ใช่หรือไม่</p> <p>ส่วนเงินตามใบเสร็จ เงินประกันตามสัญญา บันทึกตามซื้อบัญชีเงินประกันตามสัญญา 554,688.00</p>	ราคาทุน	2,317,513.00	โดยจ่ายเงินดาวน์ให้ K-nex	- 448,553.00	และมัดจำ	-20,000.00	คงค้าง	1,848,960.00
ราคาทุน	2,317,513.00								
โดยจ่ายเงินดาวน์ให้ K-nex	- 448,553.00								
และมัดจำ	-20,000.00								
คงค้าง	1,848,960.00								



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p>เมื่อครบอายุ 5 ปี ครบสัญญา รับรู้ราคาทรัพย์สินด้วยราคา 554,688 ตัดเงินประกันตามสัญญาออกใช้หรือไม่</p> <p>เนื่องจากไม่แน่ใจเรื่องสัญญา เพราะกสิกรไทยน่าจะบันทึกเป็นรายได้ค่าเช่า ไม่ใช่ดอกเบี้ย หากกิจการบันทึกดอกเบี้ยอาจมีปัญหาเกี่ยวกับสรรพากร บวกกลับย้อนหลัง จากผลต่างของค่าเสื่อมราคาบวกดอกเบี้ยจ่ายกับค่าเช่าทรัพย์สิน</p>
ตอบ :	<p>หากท่านใช้มาตรฐาน TFRS for NPAEs ท่านต้องพิจารณาตามหลักการในบทที่ 14 ของมาตรฐาน TFRS for NPAEs โดยพิจารณาเงื่อนไขในสัญญาเช่าว่าเช่าสถานการณ์ของผู้เช่าในเรื่องการจำแนกประเภทสัญญาเช่าตามย่อหน้าที่ 257 และ 258 ในบทที่ 14</p> <p>หากท่านใช้มาตรฐาน TFRS for PAEs ท่านต้องพิจารณาตามหลักการ TFRS 16 ทั้งนี้ ขอให้ท่านศึกษาหลักการในมาตรฐานที่เกี่ยวข้องทุกฉบับและทุกย่อหน้าเพื่อการจัดทำงบการเงินถูกต้อง</p>
<b>สัญญาเช่า</b>	
เดือน กรกฎาคม-ธันวาคม 2563	
เรื่อง : สอบถามประเด็นเรื่องการเช่าที่ดิน	
ถาม :	<p>สรุปรายละเอียดบันทึกความเข้าใจสัญญาเช่า</p> <p>บริษัทเป็นผู้ให้เช่าที่ดินโดยมีรายละเอียดของบันทึกความเข้าใจดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.ระยะสัญญาเช่า 55 ปี</li> <li>2.รายได้ค่าเช่าประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> <li>•เงินจ่ายล่วงหน้าค่าเช่าจำนวนหนึ่งก้อนโดยตอนจ่ายจะมีการหักเงินทรวงจ่ายในส่วนที่บริษัทได้รับจากผู้เช่า</li> <li>•ค่าเช่ารายปีจำนวน 55 ปี ตามตารางบันทึกความเข้าใจ</li> </ul> </li> </ol> <p><u>ประเด็นคำถาม</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.บริษัทต้องบันทึกรับรู้รายได้ค่าเช่า ณ วันที่ใด ใ้วันที่ส่งมอบพื้นที่ดินให้แก่ผู้เช่าหรือไม่ หรือต้องรอจนกว่าบริษัทได้จดทะเบียนการเช่า (ซึ่งจะต้องใช้เวลาอีกประมาณ 4-5 เดือนในการทำ EIA)</li> <li>2.การรับรู้รายได้ของปีแรกต้องถัวเฉลี่ยรายได้ตามวันที่ที่ส่งมอบที่ดิน (หรือจดทะเบียนที่ดิน) ใช่หรือไม่ ซึ่งถ้าใช่แสดงว่าในทางบัญชีจะรับรู้รายได้เป็น 51 หรือ 56 ปี ปฏิทิน</li> <li>3.การรับรู้รายได้ต้องนำจำนวนเงินตามข้อ 2 ทั้งหมดมารวมกันแล้วหารด้วยจำนวน 50 หรือ 55 ปี</li> <li>4.บริษัทมีค่าใช้จ่ายในส่วนของการเคลียร์พื้นที่ดินก่อนการส่งมอบและดอกเบี้ยจ่ายจากการออกตั๋วสัญญาใช้เงินแก่เจ้าของที่ดินเดิม (ที่ดินเดิมเป็นของบุคคล</li> </ol>



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	ธรรมดาแล้วโอนมาเป็นของบริษัท) ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวทั้งสองก้อนนี้จะต้อง Cap ไปเป็นต้นทุนของที่ดินจนกว่าที่ดินจะพร้อมส่งมอบให้กับผู้เช่าหรือไม่ หรือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน
ตอบ :	ท่านในฐานะผู้ให้เช่า ต้องพิจารณาก่อนว่าสัญญาเช่า ดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน โดยหากเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ท่านต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐาน TFRS for NPAEs บทที่ 14 เรื่อง สัญญาเช่า แต่หากเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ท่านต้องถือปฏิบัติตาม TFRS 16 ขออ้างอิงตามหลักการใน TFRS for NPAEs ดังนี้ สัญญาเช่าการเงิน ท่านต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 274 – 283.6 สัญญาเช่าดำเนินงาน ท่านต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 284 – 291

### • สัญญาเช่า

เดือน เมษายน-กรกฎาคม 2563

เรื่อง : สอบถามเรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 สัญญาเช่า

ถาม :	<p>ตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า มีผลบังคับใช้ 1 ม.ค. 2563 นั้น ในการนี้เพื่อให้การทำงานสอดคล้องกับมาตรฐานฉบับดังกล่าว จึงขอหารือแนวทางปฏิบัติในกรณีต่าง ๆ ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.สัญญาเช่าพื้นที่ อายุ 3 ปี ระยะเวลาเช่าเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 พ.ค. 60 – 30 เม.ย. 63 และเมื่อสัญญาสิ้นสุดลง ผู้เช่าประสงค์จะเช่าสินทรัพย์ตามสัญญาต่อไป หากพิจารณาสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 ม.ค. 63 ระยะเวลาเช่าคงเหลือ 4 เดือน ถือเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือไม่</li> <li>2.การเช่าที่ดินราชพัสดุ อายุ 3 ปี และผู้เช่าประสงค์จะเช่าสินทรัพย์ต่อไป โดยที่ผู้เช่าทราบราคาเช่าล่วงหน้า 30 ปี กรณีนี้จะคำนวณคิดลด 3 ปี หรือ 30 ปี</li> <li>3.สัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าต้องทำประกันวินาศภัยสำหรับบุคคลที่ 3 ผู้เช่าต้องนำมูลค่าของเงินประกันที่จ่ายไปมารวมเป็นมูลค่าสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าหรือไม่</li> <li>4.การเช่าอาคารสถานที่ ซึ่งสัญญากำหนดให้ผู้เช่าต้องชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีอากรอื่นใด หรือค่าธรรมเนียมใดๆ ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ใช้นั้น ต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์หรือไม่</li> <li>5.การใช้สถานที่ที่ระบุได้ ผู้ใช้ควบคุมการใช้งาน อายุการใช้งานมากกว่า 1 ปี เจ้าของสถานที่ไม่มีสิทธิ์เปลี่ยนแปลง โดยผู้ให้เช่าจัดเก็บค่าตอบแทนเป็นค่าบริการจัดการจากสัดส่วนของรายได้ที่ผู้ใช้สถานที่ได้รับในแต่ละเดือน (ไม่ทราบล่วงหน้า) กรณีดังกล่าวต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 หรือไม่</li> <li>6.เช่าพื้นที่ในอาคารมหาวิทยาลัย อายุสัญญา 3 ปี โดยมีการชำระค่าธรรมเนียมเพื่อสนับสนุนกิจการมหาวิทยาลัย จำนวน 35,000 บาท ชำระ ณ วันทำสัญญา ค่าธรรมเนียมดังกล่าวถือเป็นเงินบริจาคหรือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสัญญาเช่า</li> </ol>
ตอบ :	กรณีที่ท่านถามถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้น คำถามเรื่องของอายุสัญญาเช่า ในข้อ 1. และ ข้อ 2



ท่านต้องพิจารณาเนื้อหา และอายุสัญญาเช่า โดยดูตามระยะเวลาทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการต่อสัญญา ซึ่งอ้างอิงจากย่อหน้าที่ 18 และ 19 ดังนี้

18 กิจการต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าตามระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า โดยให้รวมระยะเวลาต่อไปนี้ด้วย

18.1 ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

18.2 ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

19 ในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจสำหรับผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 37 ถึง 40

อนึ่ง สัญญาเช่า ฝ่ายผู้เช่าตามมาตรฐานฯ ฉบับนี้ จะไม่มีการจำแนกประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงานแล้ว

ดังนั้นท่านต้องปฏิบัติตามหลักการวัดมูลค่าและการรับรู้รายการตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 49 ทั้งหมด ยกเว้นท่านจะใช้ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 5 และ 6

(ในขณะที่สัญญาเช่าฝ่ายผู้ให้เช่า ยังมีการจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน และสัญญาเช่าดำเนินงานอยู่ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 61 ถึง 63)

คำถามข้อที่ 3 และ 4 เรื่องการจ่ายเงินประกันต่อบุคคลที่ 3 รวมถึง ค่าภาษีโรงเรือน และที่ดิน ภาษีอากรอื่นใด หรือค่าธรรมเนียมใดๆ ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ใช้นั้น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า เนื่องจากไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23 ถึง 28

คำถามข้อที่ 5 เรื่อง การระบุว่าสัญญาบริหารจัดการดังกล่าวถือเป็นสัญญาเช่าหรือไม่ นั้น ย่อหน้าที่ 9 ระบุว่า

9 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ โดยสัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ถ้าสัญญานั้นเป็นการให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุสำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ซึ่งย่อหน้าที่ 29 ถึง 31 ได้กำหนดแนวปฏิบัติสำหรับการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่





## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

ดังนั้น ขอให้ท่านนำเนื้อหาของสัญญาการศึกษาและเทียบเคียงกับย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข31 เพื่อพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่ เนื่องจากรายละเอียดของสัญญาแต่ละสัญญามีความแตกต่างกัน

คำถามข้อที่ 6 ซึ่งระบุถึงการจ่ายค่าธรรมเนียมเพื่อสนับสนุนกิจการมหาวิทยาลัย จำนวน 35,000 บาท ชำระ ณ วันทำสัญญาเช่านั้น ขอให้ท่านพิจารณาว่า การจ่ายค่าธรรมเนียมดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำให้ได้มาซึ่งสัญญาเช่าหรือไม่ โดยให้ท่านพิจารณาตามย่อหน้าที่ 23 ถึง 28 เกี่ยวกับการวัดมูลค่าตามที่กล่าวข้างต้น

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวและปฏิบัติตามโดยเคร่งครัด

### • สัญญาเช่า

เดือน เมษายน-กรกฎาคม 2563

เรื่อง : การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของ TFRS 16 ที่เริ่มใช้ 1 มกราคม 2563

ถาม :

เดิมเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานด้านผู้เช่า โดยมีระยะเวลาตามสัญญาก่อนที่มาตรฐานจะเริ่มใช้ และหลังเริ่มใช้ (ยกตัวอย่าง 10 ปี 1 Jan 2015 ถึง 31 Dec 2024 ปีละ 100 บาท) ดังนั้นตามมาตรฐานที่กำหนดเรื่องการเริ่มใช้ตามมาตรฐาน

ย่อหน้าที่ ค5.1 - ปรับปรุงย้อนหลัง ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8

และย่อหน้าที่ ค5.2 - ปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค13

โดยในย่อหน้าที่ ค7 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่า ไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือ องค์กรประกอบอื่นของส่วนของผู้เช่าตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ทั้งนี้มีคำถามว่า

1) ถ้าเลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค5.2 และ ค7 ต้องมีการปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดแต่ไม่แสดงข้อมูลเปรียบเทียบ จึงมีคำถามว่าถ้าไม่ปฏิบัติโดยการปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดได้หรือไม่ โดยการปรับ ROU คู่กับหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยปฏิบัติทันทีเป็นต้นไปสำหรับสัญญาที่คงเหลือ นับแต่ มกราคม 2563 เป็นต้นไป โดยมีย่อหน้าของมาตรฐานย่อหน้าใดที่จะสามารถเอามา reference ได้ (ทั้งนี้ได้แนบเอกสารเกี่ยวกับ option ในการปฏิบัติตามที่ได้สัมมนาเมื่อวันที่ 13/10/2019 เพื่อประกอบการพิจารณาว่า option 2 นั้นสามารถนำมาปฏิบัติได้หรือไม่ โดยที่จะไม่ต้องปรับ RE ต้นงวดแต่อย่างใด



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p>2) หากการปรับ RE ต้นงวด ตัวเลขที่กระทบที่จะปรับกับ RE ต้นงวด ตามการเลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค5.2 และ ค7 ตามข้อ 1) มีหลักการคำนวณอย่างไร จากตัวอย่างข้างต้น (10 ปี 1 Jan 2015 ถึง 31 Dec 2024 ปีละ 100 บาท อัตราที่นำมาคิดลด 5%)</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>ในการปรับปรุงตามย่อหน้าที่ ค5.2 นั้น ท่านต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค13 โดยย่อหน้าที่ ค8 ระบุวิธีการปรับปรุงตามย่อหน้าที่ ค5.2 ดังนี้</p> <p>ค8.1 รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก</p> <p>ค8.2 รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่ง</p> <p>และ</p> <p>ค8.2.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ</p> <p>ค8.2.2 จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก</p> <p>ทั้งนี้กรณีที่ท่านเลือกวิธีใด ก็ขอให้ท่านปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดสำหรับการปรับปรุงการรับรู้สัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ทุกข้อโดยเคร่งครัด เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</p>

### • สัญญาเช่า

เดือนตุลาคม – พฤศจิกายน 2561

เรื่อง : สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับสัญญาเช่าการเงิน

<p>ถาม :</p>	<p>บริษัท leasing มาเสนอให้เช่าซื้อรถตู้แบบ Financial Leasing 3 ปี รถมีอายุ 5 ปีตามระเบียบกรมสรรพากร ระบุราคา ณ สิ้นปีที่ 9 เหลือ 25% ของราคาเต็ม ปีที่ 1-3 ในทางภาษีให้บวกกลับค่าเสื่อมราคา และหักค่าใช้จ่ายได้ 36,000 บาท จำนวน 36 งวด</p> <p>คำถาม</p>
--------------	---



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	ราคา ณ สิ้นปีที่ 3 สามารถนำราคาประเมินที่เหลือ 25% มาตัดค่าเสื่อมราคาในปีที่ 4-5 ได้เต็มจำนวนได้ใช้หรือไม่ และเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้หรือไม่
ตอบ :	<p>ในการจัดทำรายงานทางการเงินในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า กิจการต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า ในกรณีที่กิจการเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 14 เรื่อง สัญญาเช่า ในกรณีที่กิจการเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ</p> <p>ในประเด็นที่ท่านถามเกี่ยวกับสัญญาเช่าในทางภาษี ขอให้ท่านสอบถามไปยังกรมสรรพากร หรือท่านสามารถหาข้อหารือในเว็บไซต์กรมสรรพากรได้ ยกตัวอย่างข้อหารือในเรื่องนี้ เช่น ข้อหารือเลขที่ กค 0702/1299 ตามลิงค์ที่แนบมานี้</p> <p><a href="http://www.rd.go.th/publish/38098.0.html">http://www.rd.go.th/publish/38098.0.html</a></p> <p>ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาและปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร และสอบถามไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรง เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องและชัดเจนยิ่งขึ้น หรือหาข้อหารือเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์กรมสรรพากร</p>
<p>● สัญญาเช่า</p> <p>เดือนพฤษภาคม 2559</p> <p>เรื่อง : สอบถามสัญญาเช่าการเงินเกี่ยวกับการเช่าซื้อรถยนต์</p>	

ถาม :	ถ้าซื้อรถยนต์ และได้ทำสัญญาลิสซึ่งเป็นสัญญาเช่าทางการเงิน อายุสัญญา 4 ปี มีวงเงินประกัน ตามมาตรฐานฯ ตอนบันทึกบัญชีต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน 4 ปี หรือ 5 ปี
ตอบ :	<p>ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สัญญาเช่า ย่อหน้าที่ 27 หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 268 ระบุว่า</p> <p>27 สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงิน สำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่เช่าที่เสื่อมสภาพต้อง สอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่กิจการเป็นเจ้าของ และ ค่าเสื่อมราคาที่ได้รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการ บัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์ แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า</p> <p><a href="http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/NPAE_w">http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/NPAE_w</a></p>

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า



	<p style="text-align: center;"><u>b_060554.pdf</u></p> <p>ดังนั้นสรุปได้ว่า</p> <p>หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่กิจการจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ให้ตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้น</p> <p>อย่างไรก็ดี หากมีความไม่แน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่กิจการจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง กิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์ แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า</p> <p>ทั้งนี้ กิจการต้องปรึกษาผู้สอบบัญชีของกิจการเพิ่มเติมเพื่อใช้ดุลยพินิจในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ซึ่งต้องพิจารณาความเป็นไปอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลงหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์สูงสุดจากการจัดท่างบการเงินของกิจการ</p>
--	---

เดือนเมษายน 2559

เรื่อง : มาตรฐานการบัญชีสัญญาเช่า	
ถาม :	<p>(บริษัท เป็นผู้เช่า) ได้เช่าช่วงที่ดินจากบริษัทในเครือ (ผู้ให้เช่า) เป็นระยะเวลา 15 ปี เริ่มตั้งแต่ 1 ก.ย. 2558 เป็นต้นไป โดยสัญญาระบุว่าผู้เช่าช่วงตกลงจะชำระค่าเช่าช่วงรายปี ในวันที่ 31 ต.ค. ของทุกปี โดยเริ่มชำระค่าเช่าปีแรก 36,000 บาท ในวันที่ 31 ต.ค. 2558 และผู้เช่าช่วงจะวางเงินประกัน 50,000 บาท ซึ่งจะได้รับคืนเงินประกันนี้เมื่อได้ส่งมอบที่ดินคืน ทั้งนี้ผู้เช่า ไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในที่ดินแต่อย่างใด</p> <p>ข้อเท็จจริง : ปัจจุบันบริษัทผู้ให้เช่า ยังไม่มีการส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงิน และทาง บริษัทผู้เช่า ยังไม่ได้ชำระเงินทั้งค่าเช่ารายปี 2558 และ เงินประกัน 50,000 บาท</p>
	<p>คำถาม :</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. เป็นสัญญาประเภทใดในทางบัญชี</li><li>2. รายการบันทึกบัญชีของปี 2558 มีอะไรบ้างในฝั่งผู้เช่า</li><li>3. รายการบันทึกบัญชี ปีถัด ๆ ไป ต้องบันทึกบัญชีหรือไม่ อย่างไร</li></ol> <p>รวมถึงทาง บ.ผู้เช่า ควรบันทึกรายการค่าเช่า เดือน ม.ค.-ส.ค. 2559 และเงินประกันในงบการเงินปี 2558 หรือไม่ อย่างไร</p> <p>จึงเรียนมาเพื่อโปรดชี้แนะข้อมูลที่ถูกต้อง และมาตรฐานบัญชีที่ใช้อ้างอิงสำหรับกรณีนี้เพื่อการจัดท่างบการเงินที่ถูกต้องตามมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ</p>
ตอบ :	<ol style="list-style-type: none"><li>1. การพิจารณาสัญญาเช่าเป็นสัญญาประเภทใดต้องพิจารณาจากข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 256-259 กำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือดำเนินงานไว้</li></ol>



โดยศึกษาเพิ่มเติมได้จากเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี

[http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column\\_1359010309/NPAE\\_web\\_060554.pdf](http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/NPAE_web_060554.pdf)

นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 260 กำหนดว่า การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษคือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเช่าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า ซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ

และย่อหน้าที่ 261 กำหนดว่า เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าองค์ประกอบของที่ดินและอาคารที่เกิดจากสัญญาเช่าจะพิจารณาแยกจากกัน ถ้ากรรมสิทธิ์ขององค์ประกอบทั้งสองจะต้องโอนไปให้ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน ไม่ว่าจะได้มีการทำเป็นสัญญาเดี่ยวหรือแยกเป็นสองสัญญา เว้นแต่จะมีลักษณะอื่นที่แน่ชัดแสดงถึงการมิได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า โดยปกติที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ จะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด และหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ที่ดินนั้นจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และอาคารจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน

2. หากพิจารณาแล้วว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ในการบันทึกการบัญชีให้ท่านพิจารณาตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ดังนี้

- สำหรับสัญญาเช่าการเงิน ดูย่อหน้าที่ 264-271
- สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน ดูย่อหน้าที่ 272-273 โดยย่อหน้าที่ 272 กำหนดว่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า แต่ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินกำหนดว่างบการเงินจัดทำขึ้นโดยข้อสมมติตามเกณฑ์คงค้าง ดังนั้นหากท่านพิจารณาแล้วว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการสามารถรับรู้ค่าเช่าจ่ายด้วยเกณฑ์คงค้างไปตลอดอายุสัญญาเช่านับตั้งแต่วันที่เริ่มเช่า แม้ไม่ได้รับใบแจ้งหนี้จากผู้ให้เช่า (เช่น รับรู้ค่าเช่าเดือนละ 3,000 บาทตามเกณฑ์คงค้างไปตลอดอายุสัญญาเช่าตั้งแต่วันที่กิจการเริ่มเช่า)



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สัญญาเช่า

	<p>3. กรณีของเงินประกันนั้น หากกิจการยังไม่ได้จ่ายชำระเงินประกัน กิจการไม่ควรรับรู้ “บัญชีสินทรัพย์เงินประกัน” ในงบการเงิน</p> <p>ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของกิจการ ซึ่งเป็นผู้ที่มีความเข้าใจและมีข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดที่มากกว่า เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นผู้แสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินที่ท่านจัดทำขึ้นดังกล่าว</p>
--	--

\*\*\*\*\*