



สรุปประเด็น
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า





วันที่ปฏิบัติ : วันที่ 1 มกราคม 2568



สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เปลี่ยนแปลง

- มีการเพิ่มความให้ชัดเจนเกี่ยวกับการวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า กรณีของการขายและเช่ากลับคืน



สรุปการปรับปรุง

- เพิ่มย่อหน้าที่ 102ก ค1ง และ ค20จ และแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ค2



ผลกระทบ

การแก้ไขอาจส่งผลกระทบต่อกรณีที่กิจการมีการขายและเช่ากลับคืน โดยค่าเช่ามีลักษณะเป็นการจ่ายค่าเช่าผันแปร (variable lease payment) หรือกรณีที่มีการประเมินใหม่ (reassessment) หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า (lease modifications)

เนื่องจากการพูดให้ชัดเจนว่าการปฏิบัติจะต้องสอดคล้องกับการวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า โดยผู้ขาย-ผู้เช่าจะไม่รับรู้จำนวนผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า แต่กรณีที่มีการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมด กิจการจะต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดนั้น

*การเพิ่มย่อหน้าที่ 102ก มีการอ้างอิงถึงย่อหน้าที่ 39-40 ที่กำหนดให้ผู้เช่าวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุง ซึ่งผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินของการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ หากไม่เพิ่มย่อหน้าที่ 102ก บางกิจการอาจคำนวณหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งตามนิยามต้องไม่รวมการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ส่งผลให้การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกและการวัดมูลค่าในภายหลังเป็นคนละ basis กัน ผลต่างดังกล่าวอาจจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนบางส่วน เพราะไม่ได้มีการกำหนดชัดเจนว่าการวัดมูลค่าภายหลังต้องปฏิบัติอย่างไร

ข้อความที่เพิ่มเติม

102ก ภายหลังจากที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 29 ถึง 35 กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดขึ้นจากการเช่ากลับคืน และย่อหน้าที่ 36 ถึง 46 กับหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นจากการเช่ากลับคืน ในการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 36 ถึง 46 ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องกำหนด ‘การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า’ หรือ ‘การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุง’ ในวิธีที่ว่าผู้ขาย-ผู้เช่าจะไม่รับรู้จำนวนผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า การถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้านี้ไม่กีดกันผู้ขาย-ผู้เช่าจากการรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 46.1

ข้อความที่เพิ่มเติม

- ค1ง **หนี้สินตามสัญญาเช่าในการขายและเช่ากลับคืน** ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนกันยายนปี 2565 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2567 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ค2 และเพิ่มย่อหน้าที่ 102ก และ ค20จ ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลารายงานประจำปี que เริ่ม ณ หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันบังคับใช้ หากผู้ขาย-ผู้เช่าถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันบังคับใช้ ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- ค20จ ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติกับหนี้สินตามสัญญาเช่าในการขายและเช่ากลับคืน (ดูย่อหน้าที่ ค1ง) แบบย้อนหลังตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 สำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนที่เข้าทำสัญญาหลังจากวันที่นำมาถือปฏิบัติครั้งแรก



ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
<p>ค2 เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค1 ถึง ค19 วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คือวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปี ซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก</p>	<p>ค2 เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค1 ถึง ค20จ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คือวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปี ซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก</p>

Amendment TFRS 16

Leasing liability in the event of a sale and leaseback



- **The obligation from the leaseback represents a leasing liability in accordance with TFRS 16.**
- **The variable payments of the initial valuation are considered as fixed for the subsequent valuation**
- **No revaluation of variable payments**
- **Deviations from expected payments are recognised in profit or loss**
- **In case of modifications, the expected payments including variable payments must be recalculated**

Agenda decision in June 2020

Sale and leaseback with variable lease payments

Facts

- Sale of fixed assets with
Lease back over five years with the extension option 2 years
(The company consider that it does not reasonably certain to exercise the option)
- Payments for use during the rental period also include
variable payments based on 1% of seller-lessee's revenue
reported during the last 12 months before the lease payment
is due

questions:

- Valuation of the right of use at the time of the transaction?
- Determination of the profit/loss from the sale?



Agenda decision in June 2020

Leasing liability in case of sale and leaseback – example

Initial measurement at the transaction date

Facts

- Sale of building leased back over five years
- Purchase price (corresponds to fair value): CU 1,800,000
- Book value: CU 1,000,000
- The total payments for the lease are dependent on 1% of seller-lessee's revenue
- Expected present value of the lease payments (including variable payment that do not depend on an index or rate) : CU 450,000

Initial measurement	
Bank	1,800,000
Right of use	<div style="background-color: #333; color: white; padding: 5px; display: inline-block;"> $\frac{450.000}{1.800.000} \times 1.000.000$ </div> 250,000
Building	1,000,000
Lease liabilities	450,000
Gain on rights transferred	600,000
	<div style="background-color: #333; color: white; padding: 5px; display: inline-block;"> $(1,800,000 - 1,000,000) \times 75\%$ </div>

Planned amendment TFRS 16

Leasing liability in case of sale and leaseback – example

Subsequent measurement

Facts (continuation)

- Interest rate: 3%.
- Expected–payments for year 1: CU 95,902
- Actual payments in year 1: CU 97,500

Subsequent accounting in year 1

Interest expense	13,500	450,000 x 3%
Lease liabilities		13,500
Lease liabilities	95,902	
Expenses	1,598	
Bank		97,500
Depreciation – ROU	50,000	250,000 / 5y
Accum. depreciation – ROU		50,000

Note

- ส่วนต่างระหว่างยอดหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ตัดจำหน่ายและจำนวนเงินที่จ่ายจริงบันทึกเข้า PL
- ไม่ประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่สำหรับระยะเวลาที่เหลือ เนื่องจากหากประเมินไม่อาจจะตีความว่าต้องเป็นศูนย์และกระทบ PL

Amendment TFRS 16

Leasing liability in case of sale and leaseback – example

Subsequent measurement (change in lease term)

Additional facts

- Change in the lease term at the end of first year of the lease to exercise the extension option
- Interest rate: 7% at the remeasurement date
- Total revised expected lease payment to seventh year: CU 559,031
- Expected present value of the lease payments after the remeasurement (including variable payment that do not depend on an index or rate) at the end of first year : CU 437,881
- The carrying amount of lease liabilities at the end of first year : CU 367,598

Subsequent accounting in beginning of year 2

Right of use	70,283	
Lease liabilities	70,283	437,881- 367,598
Depreciation – ROU	45,047	
Accum. depreciation – ROU	45,047	(200,000+70,283) / 6y

Note

- ต้องคำนวณหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ เนื่องจากการขยายระยะเวลาสัญญาเช่า

Amendment TFRS 16

Leasing liability in case of sale and leaseback – example

Subsequent measurement (change in lease consideration)

Additional fact

- The lease modified at the end of first year to change lease consideration from 1% of seller-lessee's revenue to 0.5% of seller-lessee's revenue (no change in lease term)
- Interest rate: 7.5% at the remeasurement date
- Total revised expected lease payment to fifth year: CU 388,014
- Expected present value of the lease payments after the remeasurement (including variable payment that do not depend on an index or rate) at the end of first year : CU 324,883
- The carrying amount of lease liabilities at the end of first year : CU 367,598

Subsequent accounting in beginning of year 2

Lease liabilities	42,715	
Right of use		42,715
		367,598 – 324,883
Depreciation – ROU	39,321	
		(200,000-42,715) / 4y
Accum. depreciation – ROU		39,321

Note

- ไม่ได้มีการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมด จึงไม่ควรมีส่วนที่บันทึกเข้า PL [TFRS 16 p102ก]
- หากไม่มีการปรับปรุงมาตรฐาน อาจมีการตีความว่า variable lease payment ไม่ควรเอามารวมคำนวณหนี้สินตามสัญญาเช่า



THANK YOU



<https://www.tfac.or.th>



@TFAC.FAMILY



tfac@tfac.or.th



<https://www.facebook.com/TFAC.FAMILY>



[https:// www.youtube.com/TFACFamily](https://www.youtube.com/TFACFamily)



02 685 2500

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of TFAC.