ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ
สำหรับคำชี้แจงสำหรับการนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติมาถือปฏิบัติกับการยินยอมลดค่าเช่า จากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)

หมายเหตุ: ตัวอย่างในคำชี้แจงฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงตัวอย่างประกอบความเข้าใจการนำวิธีปฏิบัติในเรื่องการยินยอมการลดค่าเช่ามาใช้ได้อย่างเหมาะสม โดยไม่ได้ทดแทนหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ข้อมูลและตัวเลขในตัวอย่างฉบับนี้เป็นข้อมูลสมมติขึ้นทั้งสิ้น เช่น ข้อมูลสมมติเป็นปี 25X1 และชื่อบัญชี เป็นต้น เพื่อประกอบความเข้าใจในเรื่องระยะเวลา อย่างไรก็ตามตัวอย่างประกอบความเข้าใจฉบับนี้ ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการอ้างอิง ผู้นำตัวอย่างนี้ไปใช้ต้องใช้ดุลยพินิจและทักษะความชำนาญ รวมถึงศึกษาหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกฉบับและทุกย่อหน้าที่เกี่ยวข้อง เพื่อประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ โดยเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น ทั้งนี้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยพิจารณาความมีสาระสำคัญ สภาวิชาชีพบัญชีขอสงวนสิทธิ์ความรับผิดชอบหรือความรับผิดใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้ตัวอย่างนี้ในการอ้างอิง

ตัวอย่างที่ 1- การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไข (ถือปฏิบัติเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าอาคารเป็นระยะเวลา 2 ปี โดยจ่ายชำระค่าเช่าทุกสิ้นเดือน เดือนละ 3,000 บาท สัญญาเช่าไม่มีส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าและไม่มีสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

ธุรกิจของผู้เช่าได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ผู้ให้เช่าจึงยินยอมลดค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไข

เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25X1 ผู้ให้เช่าทำหนังสือยินยอมลดค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าลงเหลือเดือนละ 2,000 บาท เป็นระยะเวลา 18 เดือน โดยไม่คำนึงว่ารัฐบาลจะมีมติให้กลับมาเปิดสถานที่ในช่วงเวลาดังกล่าวได้หรือไม่ โดยไม่มีการลดค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าสำหรับ 3 งวดสุดท้ายและไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า

สมมติว่าผู้เช่าไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าได้ และอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลเท่ากับ 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน)

มูลค่าปัจจุบันของหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล คิดลดด้วยอัตราคิดลด 6% ต่อปี คือ 67,689 บาท

ผู้เช่าคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

สมมติว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าไม่เกิดการด้อยค่าก่อนหรือระหว่างระยะเวลาที่ให้เช่าลดค่าเช่าให้แก่ผู้เช่า

ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหมายถึง การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาเช่าหรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า เมื่อพิจารณาสัญญาเช่าดังกล่าว สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงไปไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า ผู้เช่าจึงรับรู้รายการโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 ผู้เช่าวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดใหม่ 6.60% ต่อปี (0.55% ต่อเดือน) และรับรู้ผลกระทบของการวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้

ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 มูลค่าปัจจุบันของหนี้สินตามสัญญาเช่า คิดลดด้วยอัตราคิดลดใหม่ 6.60% ต่อปีคือ 42,251 บาท ดังนั้น กิจการจะบันทึกรายการบัญชีเพื่อลดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าลง 17,413 บาท (59,664-42,251)

ตารางการจ่ายชำระค่าเช่าเริ่มแรก

งวด	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				67,689
1	3,000	338	2,662	65,027
2	3,000	325	2,675	62,352
3	3,000	312	2,688	59,664
4	3,000	298	2,702	56,962
5	3,000	285	2,715	54,247
6	3,000	271	2,729	51,518
7	3,000	258	2,742	48,776
8	3,000	244	2,756	46,020
9	3,000	230	2,770	43,250
10	3,000	216	2,784	40,466
11	3,000	202	2,798	37,668
12	3,000	188	2,812	34,857
13	3,000	174	2,826	32,031
14	3,000	160	2,840	29,191
15	3,000	146	2,854	26,337
16	3,000	132	2,868	23,469
17	3,000	117	2,883	20,586
18	3,000	103	2,897	17,689
19	3,000	88	2,912	14,778
20	3,000	74	2,926	11,851
21	3,000	59	2,941	8,911
22	3,000	45	2,955	5,955
23	3,000	30	2,970	2,985
24	3,000	15	2,985	0
	72,000	4,311	67,689	

ตารางการจ่ายชำระค่าเช่าภายหลังการลดค่าเช่า

งวด	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				42,251
4	2,000	232	1,768	40,483
5	2,000	223	1,777	38,706
6	2,000	213	1,787	36,919
7	2,000	203	1,797	35,122
8	2,000	193	1,807	33,315
9	2,000	183	1,817	31,498
10	2,000	173	1,827	29,672
11	2,000	163	1,837	27,835
12	2,000	153	1,847	25,988
13	2,000	143	1,857	24,131
14	2,000	133	1,867	22,264
15	2,000	122	1,878	20,386
16	2,000	112	1,888	18,498
17	2,000	102	1,898	16,600
18	2,000	91	1,909	14,691
19	2,000	81	1,919	12,772
20	2,000	70	1,930	10,842
21	2,000	60	1,940	8,902
22	3,000	49	2,951	5,951
23	3,000	33	2,967	2,984
24	3,000	16	2,984	(0)
	45,000	2,749	42,251	

การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 มกราคม 25X1

<u>บันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	67,689	
ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี	4,311	
เครดิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า		72,000

31 มกราคม 25X1

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	338	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		338

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม –สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820*

(*สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าจำนวน 67,689/24 เดือน)

1 เมษายน 25X1

<u>บันทึกการลดค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	18,000	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		587*
สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		
17,413		

(*ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 4 ถึงงวดที่ 24 ตามตารางการจ่ายชำระค่าเช่าเริ่มแรก 3,336 บาท – ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 4 ถึงงวดที่ 24 ตามตารางการจ่ายชำระค่าเช่าใหม่ 2,749 บาท)

30 เมษายน 25X1

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	2,000	
เครดิต เงินสด		2,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	232	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		232

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,991	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,991*

((มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 จำนวน 59,229 บาท (67,689-8,460) - รายการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 จำนวน 17,413 บาท)*1/21 เดือน)

31 ตุลาคม 25X2

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	49	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		49

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,991	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,991

ตัวอย่างที่ 2 – การลดค่าเช่าโดยไม่มีเงื่อนไข (ถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ)

ใช้ข้อมูลในตัวอย่างที่ 1 ผู้เช่าเลือกที่จะนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ผู้เช่าทดสอบว่าการยินยอมลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นไปตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 46ข ของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่าหรือไม่ การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งได้รับการยินยอมลดจากผู้ให้เช่าเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์ COVID-19 ซึ่งก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลังปรับปรุงมีจำนวนน้อยกว่าสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการเปลี่ยนแปลง โดยสมมติให้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2565 เนื่องจากไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า ผู้เช่าจึงสรุปว่าการยินยอมลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 46ข

ตารางการจ่ายชำระค่าเช่าภายหลังการลดค่าเช่า

งวด	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				42,491
4	2,000	212	1,788	40,704
5	2,000	204	1,796	38,907
6	2,000	195	1,805	37,102
7	2,000	186	1,814	35,287
8	2,000	176	1,824	33,464
9	2,000	167	1,833	31,631
10	2,000	158	1,842	29,789
11	2,000	149	1,851	27,938
12	2,000	140	1,860	26,078
13	2,000	130	1,870	24,208
14	2,000	121	1,879	22,329
15	2,000	112	1,888	20,441
16	2,000	102	1,898	18,543
17	2,000	93	1,907	16,636
18	2,000	83	1,917	14,719
19	2,000	74	1,926	12,792
20	2,000	64	1,936	10,856
21	2,000	54	1,946	8,911
22	3,000	45	2,955	5,955
23	3,000	30	2,970	2,985
24	3,000	15	2,985	0
	45,000	2,509	42,491	

เนื่องจากผู้ให้เช่าลดค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไข ผู้เช่าจึงรับรู้การลดค่าเช่าดังนี้

วิธีที่ 1 ผู้เช่าวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิม 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน) และรับรู้ผลกระทบของการวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 เมษายน 25X1

<u>บันทึกการลดค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	18,000	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		827*
ค่าเช่า (หรือกำไรจากการยินยอมลดค่าเช่า)		17,173

(*ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 4 ถึงงวดที่ 24 ตามตารางการจ่ายชำระค่าเช่าเริ่มแรก 3,336 บาท – ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 4 ถึงงวดที่ 24 ตามตารางการจ่ายชำระค่าเช่าใหม่ 2,509 บาท)

<u>ข้อสังเกต</u>คือ ไม่ว่าจะรับรู้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรหรือกำไรจากการยินยอมลดค่าเช่า กำไรสำหรับงวดจะเท่ากัน

30 เมษายน 25X1

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	2,000	
เครดิต เงินสด		2,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	212	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		212

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

31 ตุลาคม 25X2

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	45	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		45

บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

วิธีที่ 2 ผู้เช่าวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิม 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน) และรับรู้ผลกระทบของการวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 เมษายน 25X1

บันทึกการลดค่าเช่า

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	18,000	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		827
สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		17,173

30 เมษายน 25X1

บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	2,000	
เครดิต เงินสด		2,000

บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	212	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		212

บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,003	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,003*

((มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 จำนวน 59,229 บาท (67,689-8,460) - รายการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 จำนวน 17,173 บาท)*1/21 เดือน)

31 ตุลาคม 25X2

บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	45	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		45

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,003	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,003

ตัวอย่างที่ 3 – การลดค่าเช่าโดยมีเงื่อนไข (ถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ)

ใช้ข้อมูลในตัวอย่างที่ 1 ยกเว้นการลดค่าเช่าตามหนังสือยินยอมลดค่าเช่าจะขึ้นอยู่กับ ณ วันสิ้นเดือนรัฐบาลยังคงสั่งปิดสถานที่เป็นการชั่วคราวหรือไม่ สมมติว่าสิ้นเดือนเมษายนและพฤษภาคม 25X1 รัฐบาลยังคงสั่งปิดสถานที่เป็นการชั่วคราวจนกว่าจะปลอดภัย อาคารที่เช่ายังคงปิดทำการตามประกาศสถานการณ์ฉุกเฉิน และมีความไม่แน่นอนอย่างมากเกี่ยวกับจังหวะเวลาที่อาคารจะกลับมาเปิดทำการอีกครั้ง ผู้ให้เช่าจึงยินยอมลดค่าเช่าเดือนเมษายนและพฤษภาคมให้แก่ผู้เช่าเหลือเดือนละ 2,000 บาท ต้นเดือนมิถุนายน 25X1 รัฐบาลออกคำสั่งเปิดสถานที่ อาคารที่เช่าจึงกลับมาเปิดทำการอีกครั้ง

ผู้เช่าเลือกที่จะนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ผู้เช่าทดสอบว่าการยินยอมลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นไปตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 46ข ของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่าหรือไม่ การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งได้รับการยินยอมจากผู้ให้เช่าเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์ COVID-19 ก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลังปรับปรุงมีจำนวนน้อยกว่าสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการเปลี่ยนแปลง โดยสมมติให้การลดลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2565 เนื่องจากไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า ผู้เช่าจึงสรุปว่าการยินยอมลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 46ข

เนื่องจากผู้ให้เช่าจะลดค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยมีเงื่อนไขว่าการลดค่าเช่าจะขึ้นอยู่กับ ณ วันสิ้นเดือนรัฐบาลยังคงสั่งปิดสถานที่เป็นการชั่วคราวหรือไม่ เนื่องจากสิ้นเดือนเมษายนและพฤษภาคม 25X1 รัฐบาลยังคงสั่งปิดสถานที่เป็นการชั่วคราว ผู้เช่าทยอยรับรู้จำนวนค่าเช่าที่ลดลงที่รวมอยู่ในการวัดค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร การรับรู้รายการเป็นดังนี้

30 เมษายน 25X1

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
	เครดิต เงินสด		2,000
	ค่าเช่า/กำไรจากการยินยอมลดค่าเช่า		1,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	298	
	เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		298

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

31 พฤษภาคม 25X1

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
	เครดิต เงินสด		2,000
	ค่าเช่า/กำไรจากการยินยอมลดค่าเช่า		1,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	285	
	เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		285

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

30 มิถุนายน 25X1

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
	เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	271	
	เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		271

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

ตัวอย่างที่ 4 – การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไข และเพิ่มค่าเช่างวดตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ตามสัดส่วน (ถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าอาคารเป็นระยะเวลา 2 ปี โดยจ่ายชำระค่าเช่าทุกสิ้นเดือน เดือนละ 3,000 บาท สัญญาเช่าไม่มีส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า (non-lease components) และไม่มีสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

ธุรกิจของผู้เช่าได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ผู้ให้เช่าจึงยินยอมที่จะเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไข

เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25X1 ผู้ให้เช่าทำหนังสือยินยอมที่จะเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าออกไปเป็นระยะเวลา 1 ปี ภายหลังระยะเวลาการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า ผู้ให้เช่าจะเพิ่มค่าเช่าจากเดือนละ 3,000 บาท เป็นเดือนละ 7,000 บาทตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ และไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า

สมมติว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มเป็น 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน)

ผู้เช่าคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

สมมติว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าไม่เกิดการด้อยค่าก่อนหรือระหว่างระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าลดค่าเช่าให้แก่ผู้เช่า

ผู้เช่าเลือกที่จะนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่ามาใช้ ผู้เช่าทดสอบว่าการยินยอมเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าดังกล่าวเป็นไปตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 46ข ของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หรือไม่ การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าซึ่งได้รับการยินยอมจากผู้ให้เช่าเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์ COVID-19 และไม่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าอย่างมีสาระสำคัญ โดยสมมติให้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2565 เนื่องจากไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า ผู้เช่าจึงสรุปว่าเป็นไปตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 46ข

ตารางการจ่ายชำระค่าเช่าเริ่มแรก

งวด	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				67,689
1	3,000	338	2,662	65,027
2	3,000	325	2,675	62,352
3	3,000	312	2,688	59,664
4	3,000	298	2,702	56,962
5	3,000	285	2,715	54,247
6	3,000	271	2,729	51,518
7	3,000	258	2,742	48,776
8	3,000	244	2,756	46,020
9	3,000	230	2,770	43,250
10	3,000	216	2,784	40,466
11	3,000	202	2,798	37,668
12	3,000	188	2,812	34,857
13	3,000	174	2,826	32,031
14	3,000	160	2,840	29,191
15	3,000	146	2,854	26,337
16	3,000	132	2,868	23,469
17	3,000	117	2,883	20,586
18	3,000	103	2,897	17,689
19	3,000	88	2,912	14,778
20	3,000	74	2,926	11,851
21	3,000	59	2,941	8,911
22	3,000	45	2,955	5,955
23	3,000	30	2,970	2,985
24	3,000	15	2,985	0
	72,000	4,311	67,689	

ตารางการจ่ายชำระค่าเช่าภายหลังการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า

งวด	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				57,883
4	-	289	(289)	58,173
5	-	291	(291)	58,464
6	-	292	(292)	58,756
7	-	294	(294)	59,050
8	-	295	(295)	59,345
9	-	297	(297)	59,642
10	-	298	(298)	59,940
11	-	300	(300)	60,240
12	-	301	(301)	60,541
13	-	303	(303)	60,843
14	-	304	(304)	61,148
15	-	306	(306)	61,453
16	7,000	307	6,693	54,761
17	7,000	274	6,726	48,035
18	7,000	240	6,760	41,275
19	7,000	206	6,794	34,481
20	7,000	172	6,828	27,653
21	7,000	138	6,862	20,792
22	7,000	104	6,896	13,896
23	7,000	69	6,931	6,965
24	7,000	35	6,965	0
	63,000	5,117	57,883	

เนื่องจากผู้ให้เช่าเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไข ผู้เช่าจึงรับรู้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าดังนี้

วิธีที่ 1 ผู้เช่าวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิม 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน) และรับรู้ผลกระทบของการวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 เมษายน 25X1		
<u>บันทึกการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า</u>		
เดบิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี	1,781	
เครดิต ค่าเช่า/กำไรจากการยินยอมลดค่าเช่า		1,781*

(* ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 4 ถึงงวดที่ 24 ตามตารางการจ่ายชำระค่าเช่าเริ่มแรก 3,336 บาท – ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 4 ถึงงวดที่ 24 ตามตารางการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า 5,117 บาท)

30 เมษายน 25X1		
<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>		
เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	289	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		289
<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>		
เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820
30 เมษายน 25X2		
<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>		
เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	7,000	
เครดิต เงินสด		7,000
<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>		
เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	307	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		307
<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>		
เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

วิธีที่ 2 ผู้เช่าวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิม 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน) และรับรู้ผลกระทบของการวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 เมษายน 25X1

<u>บันทึกการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี	1,781	
เครดิต สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,781

30 เมษายน 25X1

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	289	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		289

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,736	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,736*

((มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 จำนวน 59,229 บาท (67,689-8,460) - รายการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า
ณ วันที่ 1 เมษายน 25X1 จำนวน 1,781 บาท)*1/21 เดือน)

30 เมษายน 25X2

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	7,000	
เครดิต เงินสด		7,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	307	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		307

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,736	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,736

วิธีที่ 3 ผู้เช่าไม่วัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ และผู้เช่ายังคงรับรู้ทั้งดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าเดิมและลดหนี้สินให้สะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า การรับรู้รายการเป็นดังนี้

30 เมษายน 25X1

<u>บันทึกการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต ค่าเช่าค้างจ่าย		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	298	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		298

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

30 เมษายน 25X2

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
ค่าเช่าค้างจ่าย	4,000	
เครดิต เงินสด		7,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	132	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		132

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,820	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		2,820

หากผู้เช่าเลือกที่จะไม่นำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ผู้เช่าต้องพิจารณาว่าการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือไม่ ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า หมายถึง การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาเช่าหรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า เมื่อพิจารณาสัญญาเช่าดังกล่าว เป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงจังหวะเวลาของกระแสเงินสดจ่าย ขอบเขตของสัญญาเช่าไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด ผู้เช่าจึงพิจารณาต่อไปว่ามีการเปลี่ยนแปลงในสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า

หรือไม่โดยอ้างอิงถึงผลกระทบโดยรวมของการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในจำนวนที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า จากข้อเท็จจริงที่ปรากฏ ผู้เช่าไม่ต้องจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าเป็นระยะเวลา 1 ปี (งวดที่ 4 จนถึงงวดที่ 15) และจ่ายชำระค่าเช่าเพิ่มเดือนละ 4,000 บาท เมื่อค่าเช่างวดที่ 16 ถึงงวดที่ 24 ครบกำหนด ดังนั้น สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าในสาระสำคัญยังคงมีจำนวนเท่าเดิม การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าจึงไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติในลักษณะเดียวกับการถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงนั้นไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 5 – การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไขและขยายอายุสัญญาเช่าออกไป (ถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าอาคารเป็นระยะเวลา 2 ปี โดยจ่ายค่าเช่าทุกสิ้นเดือน เดือนละ 3,000 บาท สัญญาเช่าไม่มีส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า (non-lease components) และไม่มีสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

ธุรกิจของผู้เช่าได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ผู้ให้เช่าจึงยินยอมที่จะเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไข

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 ผู้ให้เช่าทำหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรยินยอมที่จะเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่างวดที่ 13 จนถึงงวดที่ 18 และขยายอายุสัญญาเช่าออกไปอีก 6 เดือนโดยผู้เช่าจะจ่ายค่าเช่าเท่าเดิมเดือนละ 3,000 บาท สัญญาเช่าจึงสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 25X3 และไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า

สมมติว่าอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลเท่ากับ 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน)

ผู้เช่าคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าโดยใช้วิธีเส้นตรง

สมมติว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่าไม่เกิดการด้อยค่าก่อนหรือระหว่างระยะเวลาที่ผู้ให้เช่ายกค่าเช่าให้แก่ผู้เช่า

ผู้เช่าเลือกที่จะนำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ผู้เช่าทดสอบว่าการยินยอมเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าดังกล่าวเป็นไปตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 46ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หรือไม่ การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าซึ่งได้รับการยินยอมจากผู้ให้เช่าเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์ COVID-19 ไม่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าอย่างมีสาระสำคัญ โดยสมมติให้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2565 เนื่องจากไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า ผู้เช่าจึงสรุปว่าเป็นไปตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 46ข

ตารางการจ่ายชำระค่าเช่าเริ่มแรก

งวด	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				67,689
1	3,000	338	2,662	65,027
2	3,000	325	2,675	62,352
3	3,000	312	2,688	59,664
4	3,000	298	2,702	56,962
5	3,000	285	2,715	54,247
6	3,000	271	2,729	51,518
7	3,000	258	2,742	48,776
8	3,000	244	2,756	46,020
9	3,000	230	2,770	43,250
10	3,000	216	2,784	40,466
11	3,000	202	2,798	37,668
12	3,000	188	2,812	34,857
13	3,000	174	2,826	32,031
14	3,000	160	2,840	29,191
15	3,000	146	2,854	26,337
16	3,000	132	2,868	23,469
17	3,000	117	2,883	20,586
18	3,000	103	2,897	17,689
19	3,000	88	2,912	14,778
20	3,000	74	2,926	11,851
21	3,000	59	2,941	8,911
22	3,000	45	2,955	5,955
23	3,000	30	2,970	2,985
24	3,000	15	2,985	0
	72,000	4,311	67,689	

ตารางการจ่ายชำระค่าเช่าภายหลังการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า

งวด	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยจ่าย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
				33,829
13	-	169	(169)	33,998
14	-	170	(170)	34,168
15	-	171	(171)	34,339
16	-	172	(172)	34,511
17	-	173	(173)	34,683
18	-	173	(173)	34,857
19	3,000	174	2,826	32,031
20	3,000	160	2,840	29,191
21	3,000	146	2,854	26,337
22	3,000	132	2,868	23,469
23	3,000	117	2,883	20,586
24	3,000	103	2,897	17,689
25	3,000	88	2,912	14,778
26	3,000	74	2,926	11,851
27	3,000	59	2,941	8,911
28	3,000	45	2,955	5,955
29	3,000	30	2,970	2,985
30	3,000	15	2,985	0
	36,000	2,171	33,829	

เนื่องจากผู้ให้เช่าเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าให้แก่ผู้เช่าโดยไม่มีเงื่อนไข ผู้เช่าจึงรับรู้การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าดังนี้

วิธีที่ 1 ผู้เช่าวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิม 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน) และรับรู้ผลกระทบของการวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 มกราคม 25X2

<u>บันทึกการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี	1,028	
เครดิต ค่าเช่า/กำไรจากการยินยอมลดค่าเช่า		1,028*

(* ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 13 ถึงงวดที่ 24 ตามตารางการจ่ายชำระค่าเช่าเริ่มแรก 1,143 บาท – ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชีงวดที่ 13 ถึงงวดที่ 30 ตามตารางการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า 2,171 บาท)

31 มกราคม 25X2

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	169	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		169

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,880	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,880*

(*มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 มกราคม 25X2 (33,844 บาท)/18 เดือน)

31 กรกฎาคม 25X2

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	174	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		174

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,880	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,880

วิธีที่ 2 ผู้เช่าวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยใช้อัตราคิดลดเดิม 6% ต่อปี (0.5% ต่อเดือน) และรับรู้ผลกระทบของการวัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 มกราคม 25X2

<u>บันทึกการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี	1,028	
เครดิต สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,028

31 มกราคม 25X2

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	169	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		169

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,823	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,823*

((มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 มกราคม 25X2 จำนวน 33,844 บาท (67,689-33,845) - รายการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 มกราคม 25X2 จำนวน 1,028 บาท)*1/18 เดือน)

31 กรกฎาคม 25X2

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	174	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		174

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,823	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,823

วิธีที่ 3 ผู้เช่าไม่วัดค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ และผู้เช่ายังคงรับรู้ทั้งดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าเดิมและลดหนี้สินให้สะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า การรับรู้รายการเป็นดังนี้

1 มกราคม 25X2

<u>บันทึกการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต ค่าเช่าค้างจ่าย		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	174	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		174

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,880	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,880

31 กรกฎาคม 25X2

<u>บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า</u>

เดบิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	3,000	
เครดิต เงินสด		3,000

<u>บันทึกดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	88	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอการตัดบัญชี		88

<u>บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า</u>

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	1,880	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		1,880

หากผู้เช่าเลือกที่จะไม่นำการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ผู้เช่าต้องพิจารณาว่าการเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือไม่ ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า หมายถึง การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาเช่าหรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า เมื่อพิจารณาสัญญาเช่าดังกล่าว ไม่มีผลกระทบโดยรวมของการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในค่าเช่าที่ต้องจ่ายชำระ อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของสัญญาเช่าเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากอายุสัญญาเช่ามีการขยายออกไปเป็นระยะเวลา 6 เดือน ซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า การเลื่อนการจ่ายชำระค่าเช่าจึงถือเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติในลักษณะเดียวกับการถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

****

โดย... *คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี*
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
เผยแพร่เมื่อ 6 พฤษภาคม 2564