



คำถาม-คำตอบ: สถานการณ์ COVID-19 สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

สืบเนื่องจากทั่วโลก ณ ตอนนี้อย่างคงได้รับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) แม้ว่าปัจจุบันสถานการณ์ COVID-19 จะยังมีความไม่แน่นอนต่อเศรษฐกิจและการดำเนินธุรกิจ ทั้งนี้ธุรกิจต่างๆ ทั้งในประเทศและทั่วโลกเริ่มปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เป็นอยู่ ด้วยสถานการณ์ดังกล่าวที่ยังคงมีความไม่แน่นอนจึงอาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ได้ โดยเฉพาะผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 ที่มีต่อธุรกรรมการค้าที่ต้องถือปฏิบัติอย่างไรในส่วนของกรรายงานทางการเงิน โดยเฉพาะในเรื่องของ



ดังนั้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงได้จัดทำคำถาม-คำตอบในแต่ละประเด็น เพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (“กิจการ”) สามารถนำไปถือปฏิบัติภายใต้สถานการณ์ COVID-19 ได้อย่างเหมาะสมและมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นในการจัดทำรายงานทางการเงิน ดังนี้

คำถามที่ 1: สถานการณ์ COVID-19 ถือได้ว่าเป็นข้อบ่งชี้ที่กิจการต้องนำมาใช้ในการประเมินค่าเพื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์หรือไม่ อย่างไร

คำตอบ: ตามหลักการของ TFRS for NPAEs หากผู้บริหารของกิจการได้ประเมินแล้วว่า สถานการณ์ COVID-19 นั้นเป็นสถานการณ์เพียงชั่วคราวที่ส่งผลกระทบต่อ **การดำเนินธุรกิจของกิจการ** ผู้บริหารไม่จำเป็นต้องนำสถานการณ์ดังกล่าวมาใช้เป็นข้อบ่งชี้ของการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ (ได้แก่ เงินลงทุน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ



สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) เนื่องด้วยหลักการของ TFRS for NPAEs คือกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร แต่ในทางกลับกันหากผู้บริหารประเมินว่าสถานการณ์ COVID-19 นั้นเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น มีการเปลี่ยนแปลงแผนการดำเนินธุรกิจซึ่งส่งผลให้มีการปิดกิจการอย่างถาวรหรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของสินทรัพย์จนทำให้สินทรัพย์ไม่ได้ถูกใช้งานอีกต่อไป เป็นต้น กิจการต้องนำสถานการณ์ดังกล่าวมาถือปฏิบัติตาม TFRS for NPAEs ในเรื่องนั้นๆ ที่เกี่ยวข้อง

อ้างอิง: บทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน, บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์, บทที่ 11 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และบทที่ 12 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นมีมูลค่าลดลงอย่างถาวรของ TFRS for NPAEs

- (1) ค่าเพื่อการลดมูลค่าของเงินลงทุน) ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนานหรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างมีสาระสำคัญ
- (2) ค่าเพื่อการลดมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ รวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ถูกใช้งานอีกต่อไป เกิดภาวะซบเซาของตลาดอสังหาริมทรัพย์อย่างรุนแรง ติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน ซึ่งไม่สามารถคาดการณ์ได้ว่าภาวะดังกล่าวจะหมดไปเมื่อไร

คำถามที่ 2: ด้วยสถานการณ์ COVID-19 ส่งผลให้ผู้เช่าได้รับการยินยอมลดค่าเช่าจากผู้ให้เช่า ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจะต้องถือปฏิบัติอย่างไรในงบการเงินเกี่ยวกับการยินยอมลดค่าเช่าดังกล่าว



คำตอบ: “การยินยอมลดค่าเช่า” ถือได้ว่าเป็น “การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า (Lease Modification)”³ เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงสิ่งตอบแทน (จำนวนเงิน) สำหรับสัญญาเช่า โดยที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า แต่ด้วย TFRS for NPAEs ไม่ได้มีการระบุถึงวิธีการทางบัญชีในกรณีที่มี “การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” ไว้ จึงส่งผลให้เกิดความหลากหลายในการนำไปถือปฏิบัติ ทั้งนี้ด้วยสถานการณ์ COVID-19 เป็นสถานการณ์ที่เกิดผลกระทบต่อทุกภาคธุรกิจ อีกทั้งเป็นสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเพียงชั่วคราวเท่านั้น โดยกิจการในฐานะผู้เช่าจะได้รับการยินยอมลดค่าเช่าจากผู้ให้เช่า ซึ่งการลดค่าเช่าที่เป็นผลมาจากสถานการณ์ COVID-19 ในช่วงเวลาหนึ่งเป็นเพียงระยะเวลาของการจ่ายชำระที่ได้รับ

¹ ดูย่อหน้าที่ 117 ของ TFRS for NPAEs บทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน

² ดูย่อหน้าที่ 136 ของ TFRS for NPAEs บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

³ ใช้สำหรับกรอ้างอิงในบทความเท่านั้น โดยอ้างอิงมาจากนิยาม “การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า” ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เท่านั้น

การลดเท่านั้น แต่กิจการในฐานะผู้เช่ายังคงต้องมีภาระผูกพันในค่าเช่าตามระยะเวลาที่เหลืออยู่ที่ยังไม่ได้รับการลดค่าเช่า

ดังนั้นเมื่ออ้างถึงบทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิด กรณีการยินยอมลดค่าเช่าที่เกิดจากสถานการณ์ดังกล่าวผู้เช่า/ผู้ให้เช่าต้องยกเลิกการรับรู้รายการของสินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่า อีกทั้งการยอมลดค่าเช่าทำให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่ายตามนิยาม โดยทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าอาจเลือกถือปฏิบัติ ดังนี้

ทางด้านผู้เช่า	
สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน
<p>ปรับลดมูลค่า “หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน” ที่ครบกำหนดชำระในแต่ละงวดตามสัดส่วนที่ได้รับ การลดค่าเช่าจากหนี้สินที่มีอยู่เดิมในงบกำไรขาดทุน โดยสามารถเลือกได้ระหว่าง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ตลอดช่วงเวลาที่ได้รับการลดค่าเช่า หรือ • ตลอดช่วงเวลาของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ 	<p>รับรู้ผลกระทบของการลดค่าเช่าดังกล่าวโดยรับรู้ค่าเช่าในงบกำไรขาดทุน ด้วย</p> <ul style="list-style-type: none"> • จำนวนเงินหลังหักส่วนลดค่าเช่าของงวดนั้น ๆ หรือ • จำนวนเงินคงเหลือหลังหักส่วนลดค่าเช่า ตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่
ทางด้านผู้ให้เช่า	
สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน
<p>ปรับลดมูลค่า “ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน” ที่ครบกำหนดรับชำระในแต่ละงวดตามสัดส่วนที่ผู้ให้เช่ายินยอมลดค่าเช่าให้ จากลูกหนี้ที่มีอยู่เดิมในงบกำไรขาดทุน โดยสามารถเลือกได้ระหว่าง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ตลอดช่วงเวลาที่ยินยอมลดค่าเช่าให้ หรือ • ตลอดช่วงเวลาของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ 	<p>รับรู้ผลกระทบของการยินยอมลดค่าเช่าให้ดังกล่าว โดยรับรู้รายได้ค่าเช่าในงบกำไรขาดทุน ด้วย</p> <ul style="list-style-type: none"> • จำนวนเงินหลังหักส่วนลดค่าเช่าที่ให้ของงวดนั้น ๆ หรือ • จำนวนเงินคงเหลือหลังหักส่วนลดค่าเช่าที่ให้ ตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่

ผู้เช่าและผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลถึงการยินยอมลดค่าเช่า ได้แก่ วิธีการที่กิจการเลือกใช้ จำนวนเงินที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน ระยะเวลาของการยินยอมลดค่าเช่า ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจและการเปรียบเทียบกันได้ (ตามลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน)

ข้อควรระวัง: ผู้เช่าและผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติกับทุกสัญญาที่ได้รับการลดค่าเช่าหรือยินยอมลดค่าเช่าให้ และต้องมีการยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษร

อ้างอิง: บทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิด และบทที่ 14 เรื่อง สัญญาเช่า

หมายเหตุ: ท่านสามารถศึกษาตัวอย่างกรณีการยินยอมลดค่าเช่า (ทั้งฝั่งผู้เช่าและผู้ให้เช่า) ได้ที่ภาคผนวกท้ายคำถาม-คำตอบฉบับนี้

คำถามที่ 3: หากกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 300 ของ TFRS for NPAEs⁴ กิจการสามารถใช้ข้อผ่อนปรนเรื่อง “การกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้” ที่กำหนดไว้ใน “แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19)⁵” (“แนวปฏิบัติทางการบัญชี”) ได้หรือไม่ อย่างไร



คำตอบ: หากกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 300 ของ TFRS for NPAEs กิจการสามารถเลือกถือปฏิบัติตามข้อผ่อนปรนเรื่อง “การกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (TAS 12)” ของแนวปฏิบัติทางการบัญชีได้ ถึงแม้ว่าขอบเขตของแนวปฏิบัติทางการบัญชีกำหนดไว้ว่า “แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ให้เป็นทางเลือกสำหรับทุกกิจการที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ” ก็ตาม ทั้งนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ทางเลือกดังกล่าว ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่กิจการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องตาม TAS 12 อย่างไรก็ตาม หากสถานการณ์ COVID-19 นั้นเป็นสถานการณ์เพียงชั่วคราวที่ส่งผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจของกิจการ ผู้บริหารไม่จำเป็นต้องนำสถานการณ์ดังกล่าวหรือให้หน้าหนักที่น้อยสำหรับสถานการณ์ดังกล่าว เพื่อใช้ในการพิจารณาการกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

อ้างอิง: บทที่ 15 เรื่อง ภาษีเงินได้ และย่อหน้าที่ 2.6 ของแนวปฏิบัติทางการบัญชี

คำถามที่ 4: ด้วยสถานการณ์ COVID-19 จึงอาจส่งผลให้กิจการเกิดภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต โดยสาเหตุเกิดจากการที่กิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือเงื่อนไขที่ระบุไว้กับผู้ที่เกี่ยวข้องได้ กิจการต้องถือปฏิบัติอย่างไรกับรายการดังกล่าวนี้

คำตอบ: ตามหลักการของ TFRS for NPAEs ย่อหน้าที่ 309 เมื่อกิจการเกิด “ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต” ขึ้น กิจการต้องประเมินว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันดังกล่าวอยู่ในระดับใด โดยหากอยู่ในระดับ “มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่” กล่าวคือ มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้น จะถือว่ารายการดังกล่าวสามารถรับรู้รายการ/เปิดเผยรายการ ดังนี้

⁴ ย่อหน้าที่ 300 ของ TFRS for NPAEs ระบุไว้ว่า “อย่างไรก็ตาม หากกิจการประสงค์จะเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet Liability Method) ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) อย่างสม่ำเสมอ”

⁵ แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับดังกล่าว ประกาศลงราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 22 เมษายน 2563 โดยท่านสามารถศึกษาได้เพิ่มเติมที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ตามลิงค์ >> <https://www.tfca.or.th/Article/Detail/119612>

ประมาณการหนี้สิน* หรือ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น**



*จะรับรู้รายการเป็น “ประมาณการหนี้สิน” เมื่อมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ และเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

**จะเปิดเผยเป็น “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น” เมื่อจำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ แต่มีระดับความน่าจะเป็นของภาระผูกพันในระดับอื่นที่ไม่ใช่ “ระดับไม่น่าเป็นไปได้”

ดังนั้นด้วยสถานการณ์ COVID-19 หากผู้บริหารยังไม่สามารถประเมินถึงความน่าจะเป็นที่กิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้ (จนถึงวันที่อนุมัติงบการเงิน) ผู้บริหารก็ไม่ตองนำสถานการณ์ดังกล่าวมาพิจารณาเป็นเหตุการณ์ที่มีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

อ้างอิง: บทที่ 16 เรื่อง ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

อย่างไรก็ตาม นอกจากประเด็นดังกล่าวข้างต้น กิจการยังคงต้องถือปฏิบัติในเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องในบทนั้น รวมถึงบทอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งกำหนดไว้ใน TFRS for NPAEs โดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ สิ่งสำคัญของสถานการณ์ COVID-19 คือ กิจการต้องกลับมาให้ความสำคัญและเพิ่มความเข้มงวดกับการเปิดเผยข้อมูลและการจัดทำรายงานทางการเงินด้วยความโปร่งใส เกิดความชัดเจนในการเล่าเรื่องราวตามที่เป็นอยู่และเน้นถึงสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากปีก่อน เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของงบการเงินคือการนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้งบการเงิน





ภาคผนวก

ตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจ

การรับรู้รายการทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า กรณีการยินยอมลดค่าเช่า
เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจของ “คำถาม-คำตอบ สถานการณ์ COVID-19 สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)” โดยไม่ได้ทดแทนหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะแต่อย่างใด ข้อมูลและตัวเลขในตัวอย่างฉบับนี้เป็นข้อมูลสมมติขึ้นทั้งสิ้น อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างประกอบทำความเข้าใจฉบับนี้มีใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการอ้างอิง ผู้นำตัวอย่างนี้ไปใช้ต้องใช้ดุลยพินิจและทักษะความชำนาญ รวมถึงศึกษาหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะทุกย่อหน้าที่เกี่ยวข้อง เพื่อประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ สภาวิชาชีพบัญชีขอสงวนสิทธิ์ ความรับผิดชอบหรือความรับผิดชอบใดๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้ตัวอย่างนี้ในการอ้างอิง

หมายเหตุ

- อ้างอิงคำถาม-คำตอบ สถานการณ์ COVID-19 สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)
- อ้างอิงหลักการตามที่กำหนดไว้ในบทที่ 14 เรื่อง สัญญาเช่า ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs)

การรับรู้รายการสำหรับสัญญาเช่าการเงิน

ตัวอย่างที่ 1: กรณีการยินยอมลดค่าเช่าสำหรับสัญญาเช่าการเงินในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19

ข้อมูลต่อไปนี้แสดงถึงสถานการณ์ต่างๆ ซึ่งสมมติขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเครื่องจักร

บริษัทได้ทำสัญญาเช่าเครื่องจักร ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 โดยมีข้อตกลงที่ระบุไว้ในสัญญา เป็นดังนี้

1. สัญญาเช่ามีระยะเวลา 4 ปี โดยเป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้
2. กำหนดจ่ายค่าเช่าเป็นงวดทุกสิ้นปี รวม 4 งวด เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 งวดละ 100,000 บาท
3. สัญญาเช่ามีข้อตกลงในการโอนกรรมสิทธิ์ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า และให้สิทธิให้ผู้เช่าซื้อเครื่องจักรในราคา 50,000 บาท ซึ่งเป็นราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า และคาดว่าเครื่องจักรมีมูลค่าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 เท่ากับ 10,000 บาท
4. เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ทำสัญญาเช่าเป็นเงิน 380,000 บาท และคาดว่าจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 5 ปี บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง
5. อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเท่ากับร้อยละ 10 ต่อปี

ข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับด้านผู้ให้เช่า

6. ผู้ให้เช่าเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่าย โดยต้นทุนของเครื่องจักรที่ให้เช่า มูลค่า 300,000 บาท

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า (ตามย่อหน้าที่ 257)

ด้านผู้เช่า:

เมื่อพิจารณาข้อตกลงที่ระบุในสัญญาดังกล่าว พบว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจาก

1. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ที่เช่าที่ราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิการเลือกซื้อจะมีผลบังคับ
2. อายุของสัญญาเช่า 4 ปี ครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ที่เช่า
3. มูลค่ายุติธรรม ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่ามีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า โดยแสดงการคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}\text{มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี} &= (\text{ค่าเช่ารายปี} \times \text{PVIFA}10\%,4) + (\text{มูลค่าปัจจุบันของสิทธิ} \\ &\quad \text{เลือกซื้อ} \times \text{PVIF}10\%,4) \\ &= (100,000 \times 3.1699) + (50,000 \times 0.6830) \\ &= 316,990 + 34,150 \\ &= 351,140\end{aligned}$$

$$\frac{\text{มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย}}{\text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์}} = \frac{351,140}{380,000} = 92.40\%$$

ด้านผู้ให้เช่า:

การพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าประเภทสัญญาเช่าการเงินหรือไม่ในด้านของผู้ให้เช่า ใช้ข้อพิจารณาเช่นเดียวกับผู้เช่า ดังนั้นสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินเช่นกัน

ข้อมูล ณ สถานการณ์ช่วง COVID-19

1. ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x3 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าโดยลดค่าเช่าลงเหลืองวดละ 45,000 บาท เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 จนกว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลาย การลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นผลจากการช่วยเหลือผู้เช่าที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 โดยผู้ให้เช่ามิได้มีเจตนาจะลดให้ในสถานการณ์ปกติ และการลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในเงื่อนไขและข้อตกลงเดิมตามสัญญาเช่าหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
2. ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4 สถานการณ์ COVID-19 ได้คลี่คลายลง ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าให้จ่ายค่าเช่างวดที่เหลือตามอัตราเดิมงวดละ 100,000 บาท

ตารางการคำนวณเงินต้นและดอกเบี้ย

วันที่	ค่าเช่า/รายได้ค่าเช่าต่อปี (1)	ดอกเบี้ยจ่าย/ ดอกเบี้ยรับ** (2)=(4)x10%	ชำระคืนเงินต้น/ ลดลูกหนี้ (3)=(1)-(2)	เงินต้น/ลูกหนี้ คงเหลือ (4)=(4)'-(3)
01/01/25x2				351,140
31/12/25x2	100,000	35,113	64,887	286,253
31/12/25x3	100,000	28,624	71,376	214,877
31/12/25x4	100,000	21,487	78,513	136,364
31/12/25x5	100,000	13,636	86,364	50,000
31/12/25x5	50,000	-	50,000	-
	450,000	98,860	351,140	

(4)' = เงินต้นหรือลูกหนี้คงเหลือ ณ วันสิ้นงวดก่อน

** = บัดเศษ

การบันทึกบัญชี (ด้านผู้เช่า)

ตารางที่ 1.1 การบันทึกบัญชีสัญญาเช่าการเงิน (ด้านผู้เช่า)

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4	25x5	25x6
01/01	Dr. เครื่องจักรภายใต้สัญญาเช่าการเงิน	351,140				
	Dr. ดอกเบี้ยจ่ายรอการรับรู้	98,860				
	Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	450,000				
บันทึกเครื่องจักรและหนี้สินภายใต้สัญญาเช่าการเงิน						
31/12	Dr. ดอกเบี้ยจ่าย	35,113	28,624	21,487	13,636	
	Cr. ดอกเบี้ยจ่ายรอการรับรู้	35,113	28,624	21,487	13,636	
บันทึกดอกเบี้ยจ่าย						
31/12	Dr. หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	100,000	ผู้เช่าได้รับยินยอมลดค่า เช่า (ตารางที่ 1.2 หรือ 1.3)	100,000	150,000	
	Cr. เงินสด	100,000		100,000	150,000	
บันทึกจ่ายค่างวดเครื่องจักร (รายปี) และบันทึกใช้สิทธิซื้อเครื่องจักร						
31/12	Dr. ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร	68,228	68,228	68,228	68,228	68,228
	Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	68,228	68,228	68,228	68,228	68,228
บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร (351,140-10,000)/5						

การบันทึกบัญชีการได้รับยินยอมลดค่าเช่า (ช่วงระหว่างวันที่ 1 มีนาคม 25x3 ถึง 31 ธันวาคม 25x3)

ตารางที่ 1.2 กรณีรับรู้ตลอดช่วงเวลาที่ได้รับการลดค่าเช่า

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4	25x5	25x6
31/12	Dr. หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน		100,000			
	Cr. เงินสด		45,000			
	Cr. ส่วนลดค่าเช่ารับ (100,000 – 45,000) (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		55,000			
บันทึกรับรู้การได้รับยินยอมลดค่าเช่าตลอดช่วงเวลาที่ได้รับการลดค่าเช่า						

ตารางที่ 1.3 กรณีรับรู้ตลอดช่วงเวลาของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่

หากผู้เช่าเลือกวิธีดังกล่าวจะต้องมีการบันทึกบัญชีเพิ่มอีก 1 รายการในทุก ๆ ปี จนกระทั่งสัญญาเช่าดังกล่าวจะหมดอายุ ทั้งนี้ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกบัญชีตามตารางที่ 1.1 ในแต่ละปีด้วย ดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4	25x5	25x6
31/12	Dr. หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน		100,000			
	Cr. เงินสด		45,000			
	Cr. ส่วนลดค่าเช่ารับรอการรับรู้ (แสดงรายการเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน)		55,000			
	Dr. ส่วนลดค่าเช่ารับรอการรับรู้*		16,176	19,412	19,412	
	Cr. ส่วนลดค่าเช่ารับ (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		16,176	19,412	19,412	
บันทึกรับรู้การได้รับยินยอมลดค่าเช่าตลอดช่วงเวลาของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่						

*วิธีการคำนวณ:

- จำนวนของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ทั้งหมด (นับจากวันที่ได้รับการลดค่าเช่า คือ วันที่ 1 มีนาคม 25x3) = 34 เดือน
- ส่วนลดค่าเช่ารับรอการรับรู้ = 55,000 บาท
- ส่วนลดค่าเช่ารับต่อเดือน = $55,000 \div 34$ เดือน = 1,617.64
- ส่วนลดค่าเช่ารับที่รับรู้ในแต่ละปีเป็นดังนี้ $25X3 = 16,176$ บาท ($1,617.64 \times 10$ เดือน), ปี 25x4 และปี 25x5 = 19,412 บาท ($1,617.64 \times 12$ เดือน)

การบันทึกบัญชี (ด้านผู้ให้เช่า)

ตารางที่ 2.1 การบันทึกบัญชีสัญญาเช่าการเงิน (ด้านผู้ให้เช่า)

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4	25x5	25x6
01/01	Dr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	450,000				
	Cr. ชาย ⁶	351,140				
	Cr. ดอกเบี้ยรับรอการรับรู้	98,860				
	Dr. ต้นทุนชาย	300,000				
	Cr. สินค้าคงเหลือ	300,000				
บันทึกขายเครื่องจักรและลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน						
31/12	Dr. ดอกเบี้ยรับรอการรับรู้	35,113	28,624	21,487	13,636	
	Cr. ดอกเบี้ยรับ	35,113	28,624	21,487	13,636	
บันทึกดอกเบี่ยรับ						
31/12	Dr. เงินสด	100,000	ผู้ให้เช่ายินยอมลด ค่าเช่า (ตารางที่ 2.2 หรือ 2.3)	100,000	150,000	
	Cr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	100,000		100,000	150,000	
บันทึกรับชำระค่างวดเครื่องจักร (รายปี) และบันทึกการใช้สิทธิซื้อเครื่องจักรของผู้เช่า						

⁶ อ้างอิงจากย่อหน้าที่ 282 ของ TFRS for NPAs ซึ่งระบุว่า “ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (380,000 บาท) หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่าย (351,140 บาท) แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า”

การบันทึกบัญชียินยอมลดค่าเช่าให้กับผู้เช่า (ช่วงระหว่างวันที่ 1 มีนาคม 25x3 ถึง 31 ธันวาคม 25x3)

ตารางที่ 2.2 กรณีรับรู้ตลอดช่วงเวลาที่ยินยอมลดค่าเช่าให้

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4	25x5	25x6
31/12	Dr. เงินสด		45,000			
	Cr. ส่วนลดค่าเช่าจ่าย (100,000 – 45,000) (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		55,000			
	Cr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน		100,000			
บันทึกรับรู้การยินยอมลดค่าเช่าให้กับผู้เช่าตลอดช่วงเวลาที่ยินยอมลดค่าเช่าให้						

ตารางที่ 2.3 กรณีรับรู้ตลอดช่วงเวลาของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่

หากผู้ให้เช่าเลือกวิธีดังกล่าวจะต้องมีการบันทึกบัญชีเพิ่มอีก 1 รายการในทุก ๆ ปี จนกระทั่งสัญญาเช่าดังกล่าวจะหมดอายุ ทั้งนี้ผู้ให้เช่ายังคงต้องบันทึกบัญชีตามตารางที่ 2.1 ในแต่ละปีด้วย ดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4	25x5	25x6
31/12	Dr. เงินสด		45,000			
	Cr. ส่วนลดค่าเช่าจ่ายรอกการรับรู้ (แสดงรายการเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน)		55,000			
	Cr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน		100,000			
	Dr. ส่วนลดค่าเช่าจ่าย (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		16,176	19,412	19,412	
	Cr. ส่วนลดค่าเช่าจ่ายรอกการรับรู้*		16,176	19,412	19,412	
บันทึกรับรู้การยินยอมลดค่าเช่าให้กับผู้เช่าตลอดช่วงเวลาของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่						

***วิธีการคำนวณ:**

- จำนวนของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ทั้งหมด (นับจากวันที่ได้รับการลดค่าเช่า คือ วันที่ 1 มีนาคม 25x3) = 34 เดือน
- ส่วนลดค่าเช่าจ่ายรอกการรับรู้ = 55,000 บาท
- ส่วนลดค่าเช่าจ่ายต่อเดือน = $55,000 \div 34 \text{ เดือน} = 1,617.64$
- ส่วนลดค่าเช่าจ่ายที่รับรู้ในแต่ละปีเป็นดังนี้ $25X3 = 16,176$ บาท ($1,617.64 \times 10$ เดือน), ปี 25x4 และปี 25x5 = 19,412 บาท ($1,617.64 \times 12$ เดือน)

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล (เฉพาะด้านผู้เช่า)

ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x3 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าเนื่องจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) โดยลดค่าเช่าลงเหลืองวดละ 45,000 บาท จากเดิมงวดละ 100,000 บาท เป็นระยะเวลาจำนวน 10 เดือน นับตั้งแต่เดือนมีนาคมถึงเดือนธันวาคม 2563 กิจการได้รับรู้การยินยอมลดค่าเช่าดังกล่าวโดย [การรับรู้ตลอดช่วงเวลาที่ได้รับการลดค่าเช่า] ซึ่งแสดงรวมอยู่ในรายได้อื่นในงบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 จำนวนเงินรวม 55,000 บาท

นอกจากนี้ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4 สถานการณ์ COVID-19 ได้คลี่คลายลง ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าให้จ่ายค่าเช่างวดที่เหลือตามอัตราเดิมคืองวดละ 100,000 บาท

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การรับรู้รายการสำหรับสัญญาดำเนินงาน

ตัวอย่างที่ 2: กรณีการยินยอมลดค่าเช่าสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 (กรณีค่าเช่าไม่เท่ากันในแต่ละปี)

ข้อมูลต่อไปนี้แสดงถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร

บริษัทได้ทำสัญญาเช่าอาคาร ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 โดยมีข้อตกลงที่ระบุไว้ในสัญญา เป็นดังนี้

1. สัญญาเช่ามีระยะเวลา 3 ปี โดยเป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้
2. กำหนดจ่ายค่าเช่าเป็นงวดทุกสิ้นปี รวม 3 งวด เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 โดยผู้ให้เช่าเรียกเก็บค่าเช่าในปีที่ 1, 2 และ 3 เดือนละ 10,000 บาท 15,000 บาท และ 20,000 บาท ตามลำดับ
3. สัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน โดยผู้เช่า/ผู้ให้เช่ารับรู้ตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่า

ข้อมูล ณ สถานการณ์ช่วง COVID-19

1. ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x3 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าโดยลดค่าเช่าลงเหลือเดือนละ 9,000 บาท เนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 จนกว่าสถานการณ์ดังกล่าวจะคลี่คลาย การลดค่าเช่าดังกล่าวเป็นผลจากการช่วยเหลือผู้เช่าที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 โดยผู้ให้เช่ามิได้มีเจตนาจะลดให้ในสถานการณ์ปกติ และการลดค่าเช่าดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในเงื่อนไขและข้อตกลงเดิมตามสัญญาเช่าหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
2. ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4 สถานการณ์ COVID-19 ได้คลี่คลายลง ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าให้จ่ายค่าเช่างวดที่เหลือตามอัตราเดิมเดือนละ 20,000 บาท

การคำนวณค่าเช่า/ค่าเช่ารับที่จะรับรู้

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 1 (10,000 บาท x 12 เดือน)	= 120,000
จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 2 (15,000 บาท x 12 เดือน)	= 180,000
จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 3 (20,000 บาท x 12 เดือน)	= 240,000
รวมจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า	= 540,000
ค่าเช่า/ค่าเช่ารับที่รับรู้แต่ละปี (540,000/3 ปี)	= 180,000

การบันทึกบัญชี (ด้านผู้เช่า)

ตารางที่ 3.1 การบันทึกบัญชีสัญญาดำเนินงาน (ด้านผู้เช่า)

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4
31/12	Dr. ค่าเช่า	180,000	ผู้เช่าได้รับ	180,000
	Dr. ค่าเช่าค้างจ่าย	-	ยินยอมลดค่าเช่า	60,000
	Cr. เงินสด	120,000	(ตารางที่ 3.2	240,000
	Cr. ค่าเช่าค้างจ่าย	60,000	หรือ 3.3)	-
	บันทึกจ่ายค่าเช่าอาคาร			

การบันทึกบัญชีการได้รับยินยอมลดค่าเช่า (ช่วงระหว่างวันที่ 1 มีนาคม 25x3 ถึง 31 ธันวาคม 25x3)

ตารางที่ 3.2 กรณีรับรู้จำนวนเงินหลังหักส่วนลดค่าเช่าของงวดนั้น ๆ

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4
31/12	Dr. ค่าเช่า		180,000	
	Cr. เงินสด ((15,000*2) + (9,000*10))		120,000	
	Cr. ส่วนลดค่าเช่ารับ (180,000 - 120,000) (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		60,000	
	บันทึกรับรู้การได้รับยินยอมลดค่าเช่าตามจำนวนเงินหลังหักส่วนลดค่าเช่าของงวดนั้น ๆ			

ตารางที่ 3.3 กรณีรับรู้จำนวนเงินคงเหลือหลังหักส่วนลดค่าเช่า ตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่

หากผู้เช่าเลือกวิธีดังกล่าวจะต้องมีการบันทึกบัญชีเพิ่มอีก 1 รายการในทุกๆ ปี จนกระทั่งสัญญาเช่าดังกล่าวจะหมดอายุ ทั้งนี้ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกบัญชีตามตารางที่ 3.1 ในแต่ละปีด้วย ดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4
31/12	Dr. ค่าเช่า		180,000	
	Cr. เงินสด		120,000	
	Cr. ส่วนลดค่าเช่ารับรอการรับรู้ (แสดงรายการเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน)		60,000	
	Dr. ส่วนลดค่าเช่ารับรอการรับรู้*		27,273	32,727
	Cr. ส่วนลดค่าเช่ารับ (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		27,273	32,727
บันทึกรับรู้การได้รับยินยอมลดค่าเช่าตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่				

***วิธีการคำนวณ:**

- จำนวนของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ทั้งหมด (นับจากวันที่ได้รับการลดค่าเช่า คือ วันที่ 1 มีนาคม 25x3) = 22 เดือน
- ส่วนลดค่าเช่ารับรอการรับรู้ = 60,000 บาท
- ส่วนลดค่าเช่ารับต่อเดือน = $60,000 \div 22 \text{ เดือน} = 2,727.27$
- ส่วนลดค่าเช่ารับที่รับรู้ในแต่ละปีเป็นดังนี้ $25X3 = 27,273 \text{ บาท}$ ($2,727.27 \times 10 \text{ เดือน}$) และปี $25x4 = 32,727 \text{ บาท}$ ($2,727.27 \times 12 \text{ เดือน}$)

การบันทึกบัญชี (ด้านผู้ให้เช่า)

ตารางที่ 4.1 การบันทึกบัญชีสัญญาดำเนินงาน (ด้านผู้ให้เช่า)

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4
31/12	Dr. เงินสด	120,000	ผู้ให้เช่ายินยอม	240,000
	Dr. ค่าเช่าค้างรับ	60,000	ลดค่าเช่า	-
	Cr. รายได้ค่าเช่า	180,000	(ตารางที่ 4.2	180,000
	Cr. ค่าเช่าค้างรับ	-	หรือ 4.3)	60,000
	บันทึกรับชำระเงินค่าเช่าอาคาร			

การบันทึกบัญชีการยินยอมลดค่าเช่าให้กับผู้เช่า (ช่วงระหว่างวันที่ 1 มีนาคม 25x3 ถึง 31 ธันวาคม 25x3)

ตารางที่ 4.2 กรณีรับรู้จำนวนเงินหลังหักส่วนลดค่าเช่าที่ให้ของงวดนั้น ๆ

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4
31/12	Dr. เงินสด ((15,000*2) + (9,000*10))		120,000	
	Dr. ส่วนลดค่าเช่าจ่าย (180,000 - 120,000) (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		60,000	
	Cr. รายได้ค่าเช่า		180,000	
	บันทึกรับรู้การยินยอมลดค่าเช่าให้กับผู้เช่าตามจำนวนเงินหลังหักส่วนลดค่าเช่าที่ให้ของงวดนั้น ๆ			

ตารางที่ 4.3 กรณีรับรู้จำนวนเงินคงเหลือหลังหักส่วนลดค่าเช่าที่ให้ ตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่

หากผู้ให้เช่าเลือกวิธีดังกล่าวจะต้องมีการบันทึกบัญชีเพิ่มอีก 1 รายการในทุก ๆ ปี จนกระทั่งสัญญาเช่าดังกล่าวจะหมดอายุ ทั้งนี้ผู้ให้เช่ายังคงต้องบันทึกบัญชีตามตารางที่ 4.1 ในแต่ละปีด้วย ดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	25x2	25x3	25x4
31/12	Dr. เงินสด		120,000	
	Dr. ส่วนลดค่าเช่าจ่ายรอการรับรู้ (แสดงรายการเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน)		60,000	
	Cr. รายได้ค่าเช่า		180,000	
	Dr. ส่วนลดค่าเช่าจ่าย (แสดงรายการในงบกำไรขาดทุน)		27,273	32,727
	Cr. ส่วนลดค่าเช่าจ่ายรอการรับรู้*		27,273	32,727
	บันทึกรับรู้การยินยอมลดค่าเช่าให้กับผู้เช่าตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่			

***วิธีการคำนวณ:**

- จำนวนของอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ทั้งหมด (นับจากวันที่ได้รับการลดค่าเช่า คือ วันที่ 1 มีนาคม 25x3) = 22 เดือน
- ส่วนลดค่าเช่าจ่ายรอการรับรู้ = 60,000 บาท
- ส่วนลดค่าเช่าจ่ายต่อเดือน = $60,000 \div 22 \text{ เดือน} = 2,727.27$
- ส่วนลดค่าเช่าจ่ายที่รับรู้ในแต่ละปีเป็นดังนี้ 25x3 = 27,273 บาท ($2,727.27 \times 10 \text{ เดือน}$) และปี 25x4 = 32,727 บาท ($2,727.27 \times 12 \text{ เดือน}$)

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล (เฉพาะด้านผู้เช่า)

ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x3 ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือยืนยันการลดค่าเช่าเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าเนื่องจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) โดยลดค่าเช่าลงเหลือเดือนละ 9,000 บาท จากเดิมเดือนละ 15,000 บาท เป็นระยะเวลาจำนวน 10 เดือน นับตั้งแต่เดือนมีนาคมถึงเดือนธันวาคม 2563 กิจการได้รับรู้การยินยอมลดค่าเช่าดังกล่าวโดย /รับรู้จำนวนเงินหลังหักส่วนลดค่าเช่าที่ให้ของงวดนั้น ๆ) ซึ่งแสดงสุทธิต่อค่าเช่าซึ่งแสดงรวมอยู่ใน[ต้นทุนขาย/ค่าใช้จ่ายในการขาย/ค่าใช้จ่ายในการบริหาร] ในงบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 จำนวนเงินรวม 60,000 บาท

นอกจากนี้ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4 สถานการณ์ COVID-19 ได้คลี่คลายลง ผู้ให้เช่าได้ออกหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้เช่าให้จ่ายค่าเช่างวดที่เหลือตามอัตราเดิมคือเดือนละ 20,000 บาท

โดย...คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์