

มาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า มีอะไรใหม่

What's new in the Thai Financial Reporting Standard
No 16: Leases

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี
และอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Sillapaporn Srijunpetch, Ph.D., CPA.

Head of Accounting Department, Thammasat Business School,
Thammasat University

Auditing Standards Committee

and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions.

อนุวัฒน์ ภัคดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University



มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า มีอะไรใหม่

ดร.ศิโรต พงษ์ศรีจันทร์

หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี
และอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อนุวัฒน์ ภัคดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ : 8 สิงหาคม 2562

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 15 สิงหาคม 2562

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 22 สิงหาคม 2562

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มุมมองของหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า โดยพิจารณาเปรียบเทียบภาพรวมของมาตรฐานการบัญชีสัญญาเช่าฉบับเดิม (IAS 17) และมาตรฐานการบัญชีสัญญาเช่าฉบับใหม่ (IFRS 16) เกี่ยวกับเหตุผลความจำเป็นในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมทั้งข้อแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าฉบับเดิมและฉบับใหม่ ตลอดจนการอธิบายหลักการบัญชีที่สำคัญสำหรับสัญญาเช่าตาม IFRS 16 และผลกระทบต่อการเงินในการนำ IFRS 16 มาปรับใช้

คำสำคัญ: สัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

What's new in the Thai Financial Reporting Standard No 16: Leases

Sillapaporn Srijunpetch, Ph.D., CPA

Head of Accounting Department, Thammasat Business School,
Thammasat University
Auditing Standards Committee
and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions.

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

Received: August 8, 2019

Revised: August 15, 2019

Accepted: August 22, 2019

ABSTRACT

The objective of this article is to provide a view of the accounting for lease by comparing IAS 17 to IFRS 16 in terms of reasons for changes in the accounting standard. The differences in IAS 17 and IFRS 16, including the key principles of lease accounting per IFRS 16 and impact on financial statements when adoption, are discussed.

Keywords: *Leases, IAS 17, IFRS 16*

■ บทนำ

เป็นที่ชัดเจนแล้วว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง สัญญาเช่าฉบับใหม่ จะเข้ามามีบทบาทสำคัญต่อกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ในประเทศไทย และจะส่งผลกระทบต่องบการเงินของแต่ละกิจการแตกต่างกันไปตามลักษณะของการดำเนินธุรกิจ เมื่อสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 14/2562 เมื่อวันที่ 26 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (TFRS 16) โดยให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป แต่ก่อนอนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ (Early Adoption) หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (TFRS 15) มาถือปฏิบัติแล้วในกิจการ กล่าวคือกิจการสามารถนำ TFRS 16 มาใช้พร้อมกับ TFRS 15

สำหรับการประกาศใช้ TFRS 16 นี้ ส่งผลให้ต้องยกเลิก (ใช้แทน) มาตรฐานการรายงานทางการเงินและการตีความมาตรฐาน 4 ฉบับ คือ (1) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (2) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ (3) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาเช่าดำเนินงาน-สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า และ (4) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่เพิ่มขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

บทความฉบับนี้นำเสนอมุมมองของสัญญาเช่าเกี่ยวกับข้อจำกัดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า) จนกระทั่งกลายเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ และหลักการบัญชีที่สำคัญในด้านผู้เช่า เนื่องจากเป็นฝ่ายที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานดังกล่าว บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแนะนำหลักการบัญชี เพียงแต่ให้มุมมองของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับใหม่เท่านั้น ผู้อ่านควรศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่าอย่างละเอียด

ภาพรวมของมาตรฐานการบัญชีสัญญาเช่าฉบับเดิม

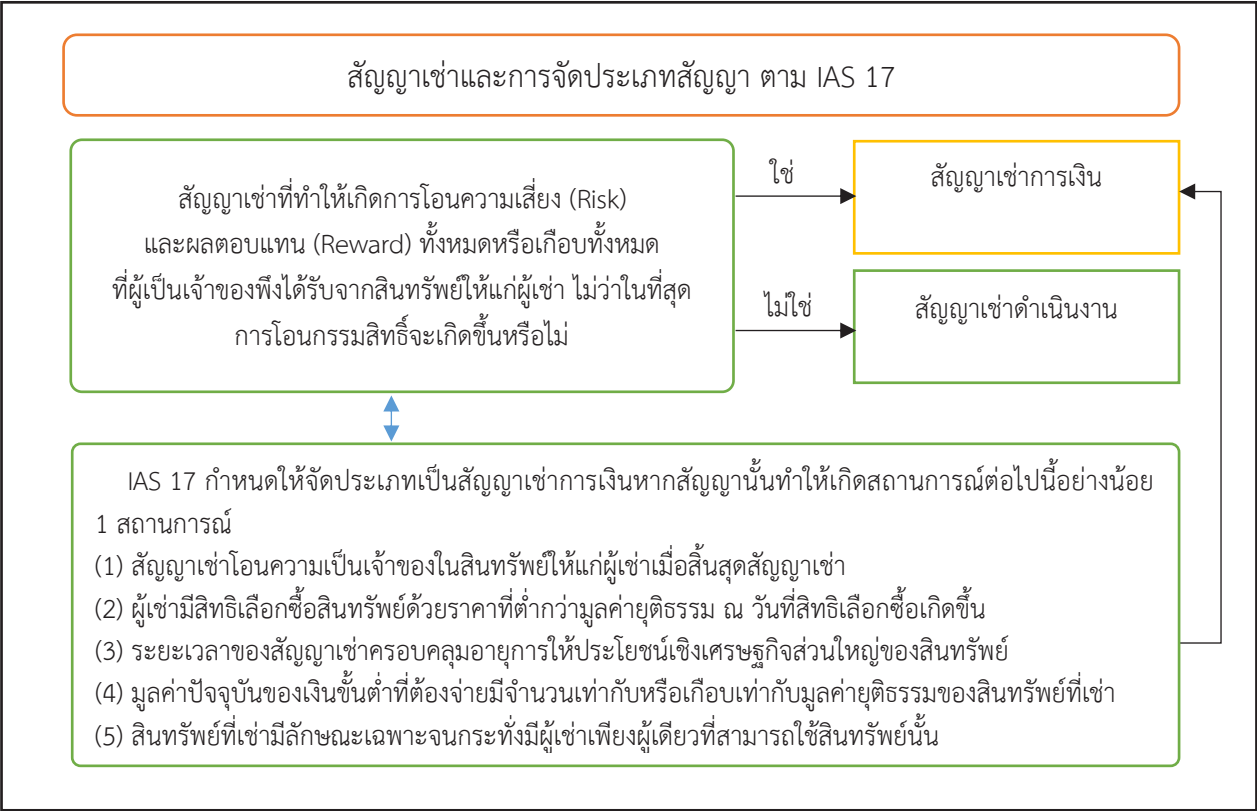
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (เดิม) เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ผู้เช่า (Lessees) จำแนกสัญญาเช่าออกเป็น 2 ประเภท คือ (1) สัญญาเช่าการเงิน (Finance Leases) และ (2) สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating Leases) ซึ่งทั้งสองประเภทดังกล่าวจะมีวิธีการบัญชีที่ต่างกัน กล่าวคือ ผู้เช่าจะรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ส่วนสัญญาเช่าดำเนินงานจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

งานวิจัยในอดีต โดย Morais (2011) อ้างถึงใน Morales-Díaz and Zamora-Ramírez (2018) ได้ตั้งข้อสังเกตว่าการบัญชีสัญญาเช่าเป็นหัวข้อที่ถกเถียงกัน เนื่องจากหน่วยงานกำกับดูแลของสหรัฐอเมริกาได้ออกมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าครั้งแรกในปี ค.ศ. 1949 ทั้งนี้ ตามรูปแบบสัญญาเช่าของ IAS 17 และ SFAS 13 ได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์มายาวนานกว่า 30 ปี (Spencer & Webb, 2015) จากนักวิชาการ ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ใช้ (Beattie, Goodacre, & Thomson, 2006) โดยให้เหตุผลว่ากิจการจะไม่รับรู้ภาระผูกพันที่เกิดจากสัญญาเช่าทั้งหมดเป็นรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งจะนำไปสู่การขาดลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ทั้งประเด็นความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) รวมทั้งลักษณะเชิงคุณภาพเสริมในประเด็นความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ระหว่างกิจการที่ใช้วิธีการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าต่างกัน หรือกิจการเดียวกันในงวดเวลาที่ต่างกัน

ในต่างประเทศนั้น IAS 17 และ SFAS 13 รวมทั้งประเทศไทย TAS 17 ได้กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็น 2 ประเภท หากกิจการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินตาม U.S. GAAP จะรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน หากจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน รายการสัญญาเช่าจะไม่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน

ยกเว้นการตั้งรายการค่าเช่าค้างจ่าย กล่าวคือ รายการสัญญาเช่าดำเนินงานถือเป็นรายการสัญญาเช่าที่เรียกว่า “รายการนอกงบดุล” (Off-balance Sheet) (Morales-Díaz & Zamora-Ramírez, 2018) ทั้งนี้ การทำสัญญาเช่าดำเนินงานยังช่วยให้อัตราส่วนทางการเงินและผลกำไรของบริษัทในสหราชอาณาจักร (Beattie et al., 1998) และสหรัฐอเมริกาดีขึ้น (Ely, 1995)

ผลกระทบจากการใช้วิธีบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่แตกต่างกันส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินของแต่ละกิจการไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ เช่น บริษัทที่จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio) อาจต่ำกว่ากิจการที่ทำสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากมีสัดส่วนหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่านำเสนอไว้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วย ในขณะที่ Duke, Hsieh, and Su (2009) กล่าวว่ากิจการได้รับประโยชน์จากการทำสัญญาเช่าดำเนินงานมายาวนานหลายทศวรรษ เนื่องจากทั้งสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการเช่าไม่ได้แสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน เพียงแต่กิจการได้เปิดเผยข้อมูลไว้เป็นการผูกพันตามสัญญาเช่าในอนาคต จึงอาจเป็นไปได้ว่ากิจการได้รับประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นการรักษาระดับโครงสร้างเงินทุนและอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ หรือสัญญาที่ผู้บริหารได้ทำไว้กับผู้ถือหุ้น การจัดประเภทสัญญาเช่าตาม IAS 17 สรุปดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 การจัดประเภทสัญญาเช่าตาม IAS 17

จากภาพที่ 1 พบว่าการจัดประเภทสัญญาเช่าตาม IAS 17 กิจการต้องคำนึงถึงคำนิยามและสถานการณ์ในการจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากไม่เป็นไปตามคำนิยามและสถานการณ์ดังกล่าว สัญญาเช่านั้นจะเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

Imhoff, Libe, and Wright (1991) พบว่าการทำสัญญาเช่าการเงิน ส่งผลให้อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้ Branswijck, Longueville, and Everaert (2011) พบว่าอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio) ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (Return on Assets) และอัตราส่วนสภาพคล่อง (Current Ratio) ได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากการทำสัญญาเช่าดำเนินงาน ในทำนองเดียวกัน Nuryania, Hengb, and Juliestaa (2015) กล่าวว่า การจัดหาเงินทุนด้วยการทำสัญญาเช่าดำเนินงานส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่ออัตราส่วนทางการเงิน ดังนั้น หากผู้บริหารมีพฤติกรรมฉวยโอกาส (Opportunistic Behavior) โดยใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีในการรับรู้สัญญาเช่าเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ตนเอง จะส่งผลให้การเงินขาดลักษณะเชิงคุณภาพตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จุดอ่อนที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือการเปิดทางเลือกให้กิจการเลือกจัดประเภทสัญญาเช่าตามสถานการณ์ที่กำหนดไว้ใน IAS 17 ในลักษณะนี้ กิจการอาจมีความสนใจในการทำสัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานได้

สำหรับข้อบกพร่องของสัญญาเช่าฉบับเดิมสรุปได้ดังนี้

- งบการเงินขาดลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม รวมทั้งขาดความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ระหว่างกิจการที่ทำสัญญาเช่าการเงินกับกิจการที่ทำสัญญาเช่าดำเนินงาน และภายในกิจการเองหากต่างรอบระยะเวลาบัญชีใช้วิธีการจัดทำสัญญาเช่าแตกต่างกัน
- การวิเคราะห์งบการเงินต้องปรับปรุงรายการสัญญาเช่าดำเนินงาน (รายการนอกงบดุล: Off-balanced Sheet) ไปเป็นรายการสัญญาเช่าการเงิน เพื่อให้การวิเคราะห์ไม่บิดเบือนความจริง แต่ในทางปฏิบัติ การปรับปรุงดังกล่าวทำได้ยากและใช้เวลามากในการปรับปรุง จึงทำให้เกิดความไม่สอดคล้องกันระหว่างต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับของผู้ใช้งบการเงิน

- เกิดความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล (Information Asymmetry) เนื่องจากผู้บริหารจะมีข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าดำเนินงานมากกว่านักลงทุนหรือบุคคลภายนอกกิจการ ทำให้นักลงทุนที่ไม่เข้าใจอาจตัดสินใจลงทุนผิดพลาด

จากเหตุผลดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าสัญญาเช่าฉบับเดิม มีข้อบกพร่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงินและการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น เพื่อให้งบการเงินให้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) จึงได้กำหนดหลักการบัญชีสัญญาเช่าเพื่อให้มั่นใจว่าผู้ใช้งบการเงินจะได้รับข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งจะช่วยในการประเมินมูลค่าของกิจการ รวมทั้งการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคต

ภาพรวมของมาตรฐานการบัญชีสัญญาเช่าฉบับใหม่

IFRS 16 ได้อธิบายว่าคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standards Board: IASB) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกา (The Financial Accounting Standards Board: FASB) ได้เริ่มโครงการพัฒนาแนวทางเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่าใหม่ร่วมกัน เพื่อให้ผู้เช่ารับรู้รายการสัญญาเช่าเป็นสินทรัพย์ (สิทธิในการใช้สินทรัพย์: Right of Use) และหนี้สิน (ภาระผูกพันที่เกิดจากสัญญาเช่า) ในงบแสดงฐานะการเงิน ส่งผลให้ข้อมูลสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากการทำสัญญาเช่าที่นำเสนอในงบการเงินเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และทำให้ข้อมูลดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้น เนื่องจากรายการหนี้สินที่อยู่นอกงบแสดงฐานะการเงิน (สัญญาเช่าดำเนินงาน) ได้ถูกนำมารับรู้ในงบการเงินด้วย

สำหรับสัญญาเช่าแบบใหม่ซึ่งส่งผลกระทบต่องบการเงินของกิจการในเรื่องของระดับหนี้สิน ไม่เพียงแค่ผลกำไร อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ แต่ยังรวมถึงมาตรการในการจัดหาเงิน เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น จะเปลี่ยนแปลงไป หากกิจการนำสัญญาเช่าดำเนินงานมาแสดงไว้ในงบการเงิน แทนที่จะเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Beattie et al., 1998) นอกจากนี้ สัญญาเช่าแบบใหม่อาจส่งผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุนในภาพรวม (เช่น ราคาหุ้น) และพฤติกรรมของผู้บริหาร (เช่น การตัดสินใจทางการเงิน และการจัดการกำไร) (Branswijck et al., 2011)

ภายใต้ IFRS 16 กิจการไม่สามารถจัดประเภทสัญญาเช่าได้ดังเช่นเดิม เนื่องจาก IASB และ FASB ตัดสินใจว่า กิจการผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ (โดยไม่คำนึงถึงสถานการณ์) โดยกำหนดคำนิยาม (Definition) ให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดย IASB ตัดสินใจกำหนดให้ใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับด้านผู้เช่า (Single Lessee Accounting Model) กล่าวคือ กิจการผู้เช่าต้องรับรู้รายการสัญญาเช่าทุกรายการในงบแสดงฐานะการเงิน (เป็นรายการสิทธิในการใช้สินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่า) ในขณะที่ FASB ตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีสำหรับกิจการผู้เช่า โดยให้มี 2 รูปแบบ โดยกำหนดให้กิจการผู้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นไปตามข้อกำหนดของ US GAAP เพื่อใช้สำหรับการจำแนกเป็นสัญญาเช่าเงินทุน กับ สัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งจะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีแตกต่างกันอย่างชัดเจน

กิจการในประเทศไทยได้จัดทำงบการเงินตามข้อกำหนดของ IASB จึงหลีกเลี่ยงไม่ได้สำหรับการใช้ “วิธีการบัญชีเดียวสำหรับด้านผู้เช่า” กับทุกสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญามากกว่า 1 ปีขึ้นไป เมื่อนำ IFRS 16 มาถือปฏิบัติ

วัตถุประสงค์ของ IFRS 16

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ให้ข้อมูลทางการเงินสำหรับรายการสัญญาเช่าที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และนำไปสู่ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยถือเป็นลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานที่สำคัญของงบการเงิน เนื่องจากรายการสัญญาเช่าส่งผลกระทบต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของแต่ละกิจการ

ข้อแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าฉบับเดิมและฉบับใหม่

IFRS 16 มีความแตกต่างกับ IAS 17 อย่างชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นคำนิยาม วิธีปฏิบัติทางบัญชี การแสดงรายการใน งบการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งจะช่วยเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้และความโปร่งใสในงบแสดงฐานะการเงิน ข้อแตกต่างของ IFRS 16 และ IAS 17 สรุปเป็นประเด็นสำคัญได้ดังนี้

• คำนิยามของสัญญาเช่า

สัญญาเช่าตาม IFRS 16 หมายถึง สัญญาหรือส่วนหนึ่งของสัญญาที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง (Right-of-Use Assets) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ตามคำนิยามนี้ให้ความสำคัญกับผู้ควบคุม (Control) สิทธิในการใช้สินทรัพย์ ซึ่งจะสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เพื่อใช้สำหรับการแยกสัญญาบริการออกจากสัญญาเช่า ในกรณีที่สัญญามีองค์ประกอบของสัญญาเช่า

สัญญาเช่าตาม IAS 17 หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด ตามคำนิยามนี้เน้นว่ากิจการผู้เช่า หรือ กิจการผู้ให้เช่ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนจากสัญญาเช่าหรือไม่ โดยไม่ได้พิจารณาถึงสัญญาที่มีองค์ประกอบของสัญญาเช่า และไม่ได้แยกสัญญาบริการออกจากสัญญาเช่าดังเช่น IFRS 16

• การจัดประเภทสัญญาเช่า

สัญญาเช่าตาม IFRS 16 กำหนดให้กิจการที่ทำสัญญาเช่าทุกสัญญาที่มีอายุของสัญญาเช่ามากกว่า 1 ปี ใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับด้านผู้เช่า (Single Lessee Accounting Model) โดยไม่มีสถานการณ์การจัดประเภทต้องพิจารณา ยกเว้นสัญญาเช่าระยะสั้น (อายุของสัญญาเช่าน้อยกว่า 1 ปี) และสัญญาเช่า ซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (Low-value Assets) ให้ผู้เช่ารับรู้รายการค่าเช่าตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญา หรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ

IAS 17 จัดประเภทสัญญาเช่าเป็น 2 ประเภท คือ (1) สัญญาเช่าการเงิน และ (2) สัญญาเช่าดำเนินงาน โดยสัญญาเช่าการเงินต้องพิจารณาภายใต้สถานการณ์บ่งชี้ตามที่กำหนดไว้ใน IAS 17

• วิธีปฏิบัติทางบัญชี

IFRS 16 กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้รายการสิทธิในการใช้สินทรัพย์ (ROU) เป็นรายการสินทรัพย์ และภาระผูกพันที่เกิดจากสัญญาเป็นรายการหนี้สินจากสัญญาเช่าในงบแสดงฐานะการเงิน ยกเว้นรายการสัญญาเช่าระยะสั้น และสัญญาเช่า ซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

IAS 17 กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้รายการสัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าในงบแสดงฐานะการเงิน และให้ผู้เช่ารับรู้รายการสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

จากประเด็นความแตกต่างดังกล่าวเป็นการช่วยเพิ่มมุมมองให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นถึงข้อบกพร่องของ IAS 17 ได้ชัดเจนยิ่งขึ้นในเรื่องของการรับรู้รายการในงบแสดงฐานะการเงินอันจะนำไปสู่ผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ

หลักการบัญชีที่สำคัญสำหรับสัญญาเช่าตาม IFRS 16

IFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้ให้ความหมายของ “สัญญาเช่า” ว่าหมายถึง “สัญญาหรือส่วนของสัญญาที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์ (สินทรัพย์อ้างอิง) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน” ทั้งนี้ สินทรัพย์อ้างอิง คือ สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า ซึ่งผู้ให้เช่าให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้นต่อผู้เช่า ตัวอย่างเช่น บริษัทผู้ให้เช่า จำกัด (มหาชน) ให้สิทธิในการใช้เครื่องจักร รุ่น ABC665 แก่บริษัท ผู้เช่า จำกัด (มหาชน) สินทรัพย์อ้างอิง คือ เครื่องจักร รุ่น ABC665 เป็นต้น

การระบุสัญญาเช่า

IFRS 16 กำหนดให้กิจการระบุสัญญาเช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญา โดยกิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ทั้งนี้ สัญญาจะเป็นสัญญาเช่า หรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ให้กิจการพิจารณาสัญญาว่าเป็นการให้สิทธิในการควบคุม (Right to Control) การใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ (Identified Asset) สำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนหรือไม่ ทั้งนี้ สินทรัพย์ที่ระบุไว้ อาจถูกกำหนดไว้ในสัญญาเช่าแล้ว เช่น สรณยนต์รุ่น หรือหมายเลขเครื่อง หรืออาจกำหนดโดยเนื้อหา เช่น กิจการผู้เช่าสามารถใช้เครื่องจักรผลิตสินค้าได้ไม่เกิน 10 ล้านหน่วย หรือกิจการผู้เช่าสามารถใช้รถที่เช่าได้ไม่เกิน 100,000 กิโลเมตร เป็นต้น

ในการประเมินว่าสัญญาแสดงถึงการให้สิทธิการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือไม่ กิจการต้องประเมินตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ว่าลูกค้าหรือผู้เช่ามีลักษณะทุกข้อดังต่อไปนี้หรือไม่

ก. สิทธิที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ที่ระบุนั้น: สำหรับสิทธิที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ที่ระบุได้ เช่น บริษัท ผู้ให้เช่า จำกัด (มหาชน) ให้เช่าพื้นที่อาคาร A โดยผู้เช่าได้กำหนดพื้นที่ของอาคาร ที่จะเช่าไว้อย่างชัดเจน คือ ชั้นที่ 1 ขนาด 10 X 20 เมตร (รวม 200 ตารางเมตร) ในลักษณะดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงสิทธิที่ผู้เช่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ที่ระบุทั้งหมด เป็นต้น

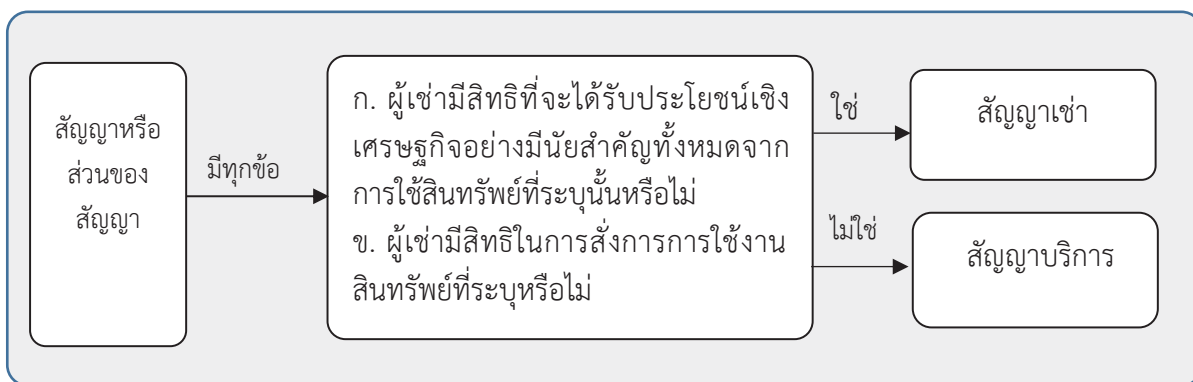
ข. สิทธิในการสั่งการการใช้งานสินทรัพย์ที่ระบุ: ผู้เช่ามีสิทธิในการสั่งการในสินทรัพย์ที่เช่า โดยผู้เช่ามีสิทธิที่จะใช้สินทรัพย์ที่เช่าได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้เช่าได้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ เช่น ผู้เช่าได้เช่าพื้นที่อาคาร A ชั้น 1 ขนาด 10 X 20 เมตร โดยผู้เช่ามีสิทธิในการจัดร้านได้ตามแผนการจัดการร้านค้าของตนเองในตำแหน่งต่างๆ โดยไม่มีข้อจำกัด

ทั้งนี้ หากไม่เข้าลักษณะทั้งข้อ ก และ ข ดังที่กล่าวไว้ข้างต้น สัญญาที่เกิดขึ้นอาจเป็นสัญญาการให้บริการ ซึ่งผู้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท อาทิตย์ จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาให้เช่าคลังสินค้าขนาด 100 X 150 เมตร ณ จังหวัด สุโขทัย อายุสัญญาเช่า 2 ปี ซึ่งบริษัทมีทางเลือกให้กับลูกค้า ดังนี้

- สัญญาเช่าแบบที่ 1 กำหนดให้เช่าพื้นที่ทั้งหมด โดยผู้ให้เช่าเป็นผู้กำหนดตำแหน่งในการวางสินค้าและผู้ให้เช่าอาจให้ลูกค้าเปลี่ยนแปลงพื้นที่การวางสินค้าได้ตลอดเวลา
- สัญญาเช่าแบบที่ 2 กำหนดให้เช่าพื้นที่ทั้งหมด โดยผู้ให้เช่าไม่สามารถเข้าไปกำหนดตำแหน่งการใช้พื้นที่ของคลังสินค้าให้กับลูกค้า

จากตัวอย่างดังกล่าว สัญญาแบบที่ 1 ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าตาม IFRS 16 เนื่องจากเป็นสัญญาที่ไม่ให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาหนึ่งแก่ผู้เช่า ในขณะที่สัญญาแบบที่ 2 ถือเป็นสัญญาเช่าตาม IFRS 16 เนื่องจากเป็นสัญญาที่ให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาหนึ่งแก่ผู้เช่าสำหรับการประเมินว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่ สรุปได้ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 แนวทางการประเมินสัญญาเช่า

จากภาพที่ 2 ผู้เช่าต้องพิจารณาสัญญาเช่าทุกสัญญาตามแนวทางการประเมินสัญญาเช่าที่ระบุไว้ใน IFRS 16 เพื่อการรับรู้รายการบัญชีที่ถูกต้อง

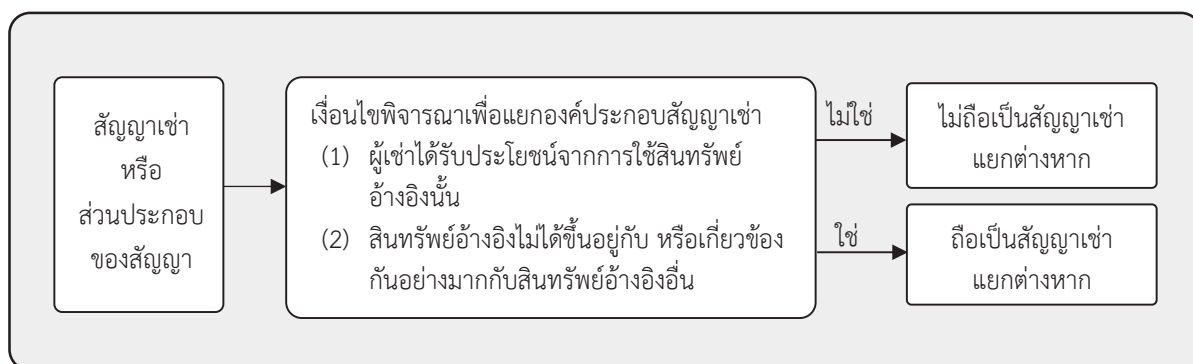
การแยกองค์ประกอบของสัญญา

กิจการต้องพิจารณาว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า โดยกิจการต้องแยกแต่ละส่วนประกอบของสัญญาเช่าในสัญญาออกเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก (Separating Lease Component) จากส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า โดยสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงถือเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหากตาม IFRS 16 หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ คือ

(1) ผู้เช่าสามารถได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้น ไม่ว่าจะ เป็นประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้น ๆ เองหรือประโยชน์จากการใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ผู้เช่ามีพร้อม เช่น กิจการได้รับประโยชน์จากการเช่าสินทรัพย์ ก มาใช้ต่างหาก หรือกิจการได้รับประโยชน์จากการเช่าสินทรัพย์ ก มาใช้ร่วมกันกับสินทรัพย์อื่นที่ผู้เช่ามีอยู่แล้ว เป็นต้น

(2) สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกับอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญา เช่น ผู้เช่าสามารถตัดสินใจยกเลิกการเช่าสินทรัพย์อ้างอิง โดยไม่กระทบสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงอื่น สัญญาเช่าในลักษณะนี้อาจบ่งชี้ได้ว่าสินทรัพย์อ้างอิงที่เช่านั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกับอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่น จึงสามารถแยกเป็นสัญญาต่างหากได้

จากหลักการพิจารณาเงื่อนไขในการแยกองค์ประกอบของสัญญาตาม IFRS 16 ข้างต้น สรุปได้ดังภาพที่ 3



ภาพที่ 3 การพิจารณาเงื่อนไขในการแยกองค์ประกอบของสัญญาตาม IFRS 16

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ช.การเช่า จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาให้เช่าพื้นที่อาคารโดมทองชั้นที่ 5 พื้นที่ทั้งหมด 200 X 500 เมตร โดยคิดค่าเช่าในมูลค่า 1,155,000 บาทต่อปี โดยสัญญาดังกล่าว ผู้ให้เช่าจะจัดหาแม่บ้านเพื่อทำความสะอาดประจำวัน 5 ให้ 1 คน ตลอดอายุของสัญญาเช่า

ในลักษณะดังกล่าว ผู้เช่าต้องแยกสัญญาเช่าออกจากสัญญาบริการและรับรู้เป็นสัญญาแยกต่างหากได้ ดังนั้น ผู้เช่าจะต้องพิจารณาราคาเอกเทศของการเช่าพื้นที่แยกต่างหาก โดยไม่รวมบริการทำความสะอาด หากพบว่าค่าเช่าพื้นที่อาคารโดยไม่รวมบริการทำความสะอาดเท่ากับ 1,020,000 บาทต่อปี และค่าบริการทำความสะอาดแยกต่างหากเท่ากับ 180,000 บาทต่อปี ผู้เช่าจะแยกรับรู้รายการสัญญาเช่า ดังนี้

	ราคาเอกเทศ	การปันส่วนราคา	หน่วย : บาท ราคาสัญญา
ค่าเช่าพื้นที่	1,020,000	$(1,155,000 \times 1,020,000) \div 1,200,000$	981,750
ค่าบริการทำความสะอาด	180,000	$(1,155,000 \times 180,000) \div 1,200,000$	173,250
รวม	1,200,000		1,155,000

จากการคำนวณข้างต้น ผู้เช่าจะต้องแยกรับรู้จำนวน 981,750 บาท เป็นรายการสัญญาเช่า ภายใต้ IFRS 16 ในงบแสดงฐานะการเงิน และรับรู้จำนวน 173,250 บาท เป็นรายการค่าใช้จ่ายสำหรับการบริการทำความสะอาดในงบกำไรขาดทุน

การจัดประเภทสัญญาเช่า

IFRS 16 กำหนดให้กิจการใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า และกำหนดให้ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ (Low-value Assets) เช่น แท็บเล็ต คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล หรือรายการที่มีมูลค่าเล็กน้อยตามนโยบายของกิจการ เป็นต้น

สำหรับ **ข้อยกเว้น** ในการรับรู้รายการสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นและสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ IFRS 16 กำหนดให้ผู้เช่าที่เลือกใช้ข้อยกเว้นโดยไม่ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สิน แต่ให้บันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงอย่างเป็นระบบ หรือผู้เช่าอาจปฏิบัติตามระบบอื่นที่สะท้อนประโยชน์ได้ดีกว่าวิธีเส้นตรงได้

การบัญชีสัญญาเช่าด้านผู้เช่า

IFRS 16 กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า (Lessee Accounting Model) ซึ่ง ณ **วันเริ่มต้นสัญญาเช่า** ผู้เช่าต้องพิจารณาสัญญา โดยต้องประเมินว่าเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ เช่น สัญญาเช่าพื้นที่อาคารประกอบด้วยสัญญาให้บริการรวมอยู่ด้วย การพิจารณาว่ามีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบให้พิจารณาที่สิทธิในการควบคุมในสินทรัพย์ที่ระบุไว้ในช่วงเวลา เพื่อการแลกเปลี่ยนกับผลตอบแทน เมื่อผู้เช่าได้ประเมินสัญญาแล้วพบว่า เป็นสัญญาเช่าตาม IFRS 16 ผู้เช่าต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ (Right-of-Use Assets: ROU) และรับรู้รายการหนี้สินตามสัญญาเช่า (Lease Liability) สำหรับภาระผูกพัน

- **การวัดมูลค่าเริ่มแรก** ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล IFRS 16 กำหนดให้ใช้ราคาทุนสำหรับรายการ**สิทธิการใช้สินทรัพย์** ซึ่งราคาทุนดังกล่าวประกอบด้วย (1) จำนวนเงินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า (2) จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ซึ่งจ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเริ่มมีผล หักด้วยสิ่งสูงใจในสัญญาเช่าที่ได้รับ เช่น มูลค่าคงเหลือที่รับการประกัน เป็นต้น (3) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าที่เกิดขึ้น และ (4) ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นกับผู้เช่าในการรื้อและการขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิง หรือซ่อมแซมสินทรัพย์อ้างอิงให้เป็นไปตามข้อตกลงและเงื่อนไขที่กำหนดของสัญญาเช่า

ใน**ขณะที่รายการหนี้สินตามสัญญาเช่า** ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบัน (Present Value) ของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วย**อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า** (Implicit Rate) หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ ผู้เช่าต้องใช้**อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม** (Incremental Borrowing Rate) ของผู้เช่า

- **การวัดมูลค่าภายหลังของสิทธิการใช้สินทรัพย์** หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุน โดยให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่ผู้เช่าจะใช้วิธีการวัดมูลค่าวิธีอื่น คือ วิธีมูลค่ายุติธรรม ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ส่วนรายการหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ลดยอดบัญชีหนี้สินตามสัญญาเช่าและเพิ่มบัญชีดอกเบี้ยจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวด

ทั้งนี้ หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล IFRS 16 กำหนดให้ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และรับรู้การวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยการปรับปรุงสิทธิการใช้สินทรัพย์ หากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (1) มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า (2) การเปลี่ยนแปลงสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิง

การแสดงรายการในงบการเงิน

IFRS 16 กำหนดให้ผู้เช่านำเสนองบการเงินดังต่อไปนี้

- **งบแสดงฐานะการเงิน** IFRS 16 กำหนดให้ผู้เช่าแสดงรายการ**สิทธิการใช้สินทรัพย์**เป็นรายการสินทรัพย์แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น ทั้งนี้ หากผู้เช่าไม่แสดงสิทธิดังกล่าวแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้อง (1) รวมสิทธิการใช้สินทรัพย์ในรายการรายบรรทัดเดียวกับสินทรัพย์อ้างอิงที่จะถูกนำเสนอหากกิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้น และ (2)เปิดเผยข้อมูลว่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน ใน**ขณะที่รายการหนี้สินตามสัญญาเช่า**แสดงเป็นรายการหนี้สินแสดงแยกจากหนี้สินอื่น ทั้งนี้ หากผู้เช่าไม่แสดงหนี้สินดังกล่าวแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่าถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

- **งบกำไรขาดทุน** IFRS 16 กำหนดให้ผู้เช่าต้องแสดง**ดอกเบี้ยจ่าย**ที่เกิดจากหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากจากค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ โดยดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่าถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทางการเงิน ส่วน**ค่าเสื่อมราคา**สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ให้แสดงเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน

- **งบกระแสเงินสด IFRS 16** กำหนดให้ผู้เข้าจัดประเภทรายการที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าในกิจกรรมต่าง ๆ ในงบกระแสเงินสด โดยรายการจ่ายชำระเงินต้นของหนี้สินและดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินจัดเป็นกิจกรรมการจัดหาเงิน (Financing Activities) หากกิจการใช้ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำให้จัดประเภทรายการจ่ายชำระสัญญาดังกล่าวเป็นกิจกรรมดำเนินงาน (Operating Activities)

ผลกระทบต่อการเงินในการนำ IFRS 16 มาถือปฏิบัติ

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะนำ IFRS 16 มาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป หรือกิจการอาจนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ (Early Adoption) กิจการควรพิจารณาถึงผลกระทบที่สำคัญต่อการเงิน และอาจต้องสื่อสารเกี่ยวกับผลกระทบดังกล่าวให้กับนักลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินทราบ ทั้งนี้ ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นมีมากหรือน้อย ขึ้นอยู่รูปแบบการดำเนินธุรกิจของแต่ละกิจการ รวมทั้งลักษณะของการจัดหาเงินทุนว่ากิจการจัดหาเงินทุนจากแหล่งใดและโดยวิธีใด สำหรับกิจการที่จัดหาเงินทุนจากแหล่งภายนอกโดยใช้วิธีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นส่วนใหญ่อาจได้รับผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ และอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่กิจการที่ใช้วิธีการทำเป็นสัญญาเช่าการเงินมาตั้งแต่การใช้ IAS 17 ฉบับเดิม อาจไม่ได้รับผลกระทบก็เป็นได้ เนื่องจากกิจการได้นำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่าในงบแสดงฐานะการเงินอยู่แล้ว ซึ่งงานวิจัยของ Branswijck et al. (2011) อธิบายว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าจากฉบับเดิมเป็นฉบับใหม่ส่งผลกระทบโดยทำให้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น และทำให้ผลตอบแทนจากสินทรัพย์และอัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ แต่ผลกระทบดังกล่าวแตกต่างกันไปตามแต่ละอุตสาหกรรม

สำหรับผลกระทบที่สำคัญ คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น จะเพิ่มสูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญหากกิจการใช้วิธีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานตาม IAS 17 เป็นส่วนใหญ่ ซึ่งอาจทำให้ละเมิดข้อตกลงเบื้องต้นเกี่ยวกับการรักษาอัตราส่วนทางการเงินได้ รวมทั้ง รายการค่าเสื่อมราคาของสิทธิการใช้สินทรัพย์ซึ่งถือเป็นรายการมิได้จ่ายเป็นเงินสดจะเพิ่มขึ้นและต้นทุนทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย) จะเพิ่มขึ้นเช่นกัน นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (ค่าเช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน) จะลดลง ส่งผลให้กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษีเงินได้ (EBIT) และกำไรก่อนหักดอกเบี้ย ภาษีเงินได้ และค่าเสื่อมราคา (EBITDA) เพิ่มขึ้นทั้งหมด

ในทางตรงกันข้าม IFRS 16 ยังมีประโยชน์ที่สำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินและผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่างๆ ในการนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งยังช่วยให้งบการเงินที่นำเสนอให้ข้อมูลที่สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น กล่าวคือ ช่วยเพิ่มลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินสำหรับกิจการที่ทำสัญญาเช่าดำเนินงาน เนื่องจากการนำรายการนอกงบดุลไปรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ส่งผลให้เพิ่มความโปร่งใสและสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงมากยิ่งขึ้น จึงเป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ในการตัดสินใจ รวมทั้ง ยังช่วยเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ของงบการเงินทั้งระหว่างกิจการและกิจการเดียวกันในงวดที่แตกต่างกัน เนื่องจากวิธีการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าของทุกกิจการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเช่นเดียวกัน

การพัฒนาคุณภาพของงบการเงินเป็นเรื่องที่สำคัญ เนื่องจากผู้จัดทำงบการเงินเป็นบุคคลภายในองค์กร ส่วนผู้ใช้ข้อมูลเป็นบุคคลภายนอกองค์กร ความโปร่งใสและการเปิดเผยข้อมูลจะช่วยลดความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลได้ รวมทั้ง การใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับสัญญาเช่ายังเป็นการควบคุมพฤติกรรมกรรมการฉวยโอกาสของผู้บริหารในการจัดการกำไร อันจะนำไปสู่การลดคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน

■ บทสรุป

การบัญชีสำหรับการเช่าได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์มายาวนานกว่า 30 ปี (Spencer & Webb, 2015) IASB และ FASB ได้ร่วมกันพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า และประกาศใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะของประเทศไทย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป IFRS 16 นี้ ถือเป็นมาตรฐานฉบับใหม่และมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีทางด้านผู้เช่าอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจะทำให้งบการเงินของผู้เช่ามีความโปร่งใส และทำให้ข้อมูลในงบการเงินดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากยิ่งขึ้น เนื่องจากกิจการผู้เช่าได้นำรายการหนี้สินที่อยู่นอกงบแสดงฐานะการเงิน (สัญญาเช่าดำเนินงาน) ไปแสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งจะช่วยลดความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลได้ ดังนั้น เมื่อพิจารณาในภาพรวมแล้ว IFRS 16 เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างยิ่ง เพราะข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน ได้สะท้อนถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริง รวมทั้ง IFRS 16 ยังช่วยลดทางเลือกของวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะนำไปสู่การตกแต่งงบการเงิน และช่วยให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งเป็นประโยชน์ในการนำข้อมูลไปใช้สำหรับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และยังเป็นไปตามเจตนารมณ์ของ IASB

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

สภาวิชาชีพบัญชี. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า. สืบค้นจาก www.tfac.or.th.
_____. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า. สืบค้นจาก www.tfac.or.th
ศิลปพร ศรีจันทเพชร และอนันต์ ภัคดี. (2562). *การบัญชีขั้นสูง*. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

ภาษาอังกฤษ

- Beattie, V. A., Edwards, K. & Goodacre, A. (1998). The impact of constructive operating lease capitalization on key accounting ratios. *Accounting and Business Research*, 28(4), 233-254.
- Beattie, V., Goodacre, A., & Thomson, S. J. (2006). International lease-accounting reform and economic consequences: The views of U.K. users and preparers. *International Journal of Accounting*. 41(1), 75-103. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2005.12.003>
- Branswijck, D., Longueville, S., & Everaert, P. (2011). The financial impact of the proposed amendments to IAS 17: Evidence from Belgium and The Netherlands. *Accounting and Management Information Systems*, 10(2), 275–294.
- Duke, J. C., Hsieh, S. J., & Su, Y. (2009). Operating and synthetic leases: Exploiting financial benefits in the post-Enron era. *Advances in Accounting*, 25(1), 28–39. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.03.001>
- Ely, K. (1995). Operating lease accounting and the market's assessment of equity risk. *Journal of Accounting Research*, 33(2), 397-415.
- Imhoff, E.A., Lipe, R. C., & Wright, D.W. (1991). Operating leases: Impact of constructive capitalization. *Accounting Horizons*, 5(1), 51-63.
- Morais, A. I. (2011). Accounting for leases: A literature review. Bamberg: EUFIN.
- Morales-Díaz, José, Zamora-Ramírez, Constancio (2018): Effects of IFRS 16 on Key Financial Ratios: A New Methodological Approach. *Accounting in Europe*, 15(1), 1-33. [10.1080/17449480.2018.1433307](https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1433307)
- Nuryania, N., Hengb, T. T., & Juliestaa, N. (2015). Capitalization of Operating Lease and Its Impact on Firm's Financial Ratios. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 268 – 276.
- Spencer, A. W., & Webb, T. Z. (2015). Leases: A Review of Contemporary Academic Literature Relating to Lessees. *Accounting Horizons*, 29(4), 997-1023.