

TFRS 16



วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่า
และตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

(ภาค 2)



รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์

(สงวนลิขสิทธิ์)

TFRS 16

วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่า
และตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

(ภาค 2)



TFRS 16

วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับ
สัญญาเช่า
และตัวอย่างประกอบความเข้าใจ
(ภาค 2)

เจ้าของ :
บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

ที่ปรึกษา :
ดารารัตต์ พืชมงคล

กองบรรณาธิการ :
กวิศกรณ์ วงษ์เมือง

พิสูจน์อักษร :
จันทร์จิรา ช่อพร้อม

ออกแบบปก :
วรรณ สนธิอนุเคราะห์

โดย...รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์

พิมพ์ครั้งแรก : มีนาคม 2563

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

วรศักดิ์ ทุมมานนท์.

TFRS 16 วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่า และตัวอย่างประกอบความเข้าใจ ภาค 2.--

กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2562.

302 หน้า.

1. บัญชี. I. ชื่อเรื่อง.

657

ISBN 978-616-302-188-5

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
(ห้ามคัดลอกหรือถ่ายสำเนาส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

จัดพิมพ์และจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพมหานคร 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0713 โทรสาร (02) 555-0728

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ ติดต่อ E-mail : book@dharmniti.co.th

คำนำ

หลายกิจการมีการทำสัญญาเช่าซึ่งเป็นวิธีที่ช่วยให้ผู้เช่ามีสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน และการลดฐานะเปิดต่อความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ของกิจการ ผู้ใช้การเงินจำเป็นจะต้องมีภาพที่ครบถ้วนและสามารถเข้าใจได้เกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการ หนังสือเล่มนี้เขียนขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจสืบเนื่องจากหนังสือเล่มก่อนของผู้เขียน กล่าวอีกนัยหนึ่งหนังสือเล่มนี้เป็นภาคสองต่อจากภาคแรกในหนังสือเล่มก่อน โดยเนื้อหาในเล่มนี้จะครอบคลุมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่า พร้อมทั้งยกตัวอย่างประกอบความเข้าใจ ความแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สรุปความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์ในทางบัญชีและหลักเกณฑ์ในทางภาษีอากรทางด้านผู้ให้เช่า วิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) พร้อมทั้งตัวอย่างประกอบความเข้าใจในส่วนของการคำนวณภาษีเงินได้ การคำนวณสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รายการตัดบัญชี และการรับรู้ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า

เพื่อสนองตอบความต้องการของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีที่ประสงค์จะให้ผู้เขียนครอบคลุมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) หนังสือเล่มนี้จึงได้ขยายขอบเขตให้ครอบคลุมถึงการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า พร้อมตัวอย่างประกอบความเข้าใจ นอกจากนี้ ยังได้อธิบายถึงการบัญชีสำหรับสัญญาเช่ากรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทสัญญาเช่า การเช่าที่ดินและอาคาร และการขายและเช่ากลับคืนพร้อมตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

หนังสือเล่มนี้จบลงด้วยสรุปความแตกต่างระหว่างข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 14 และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์กิตติคุณสุภาพรณ รัตนภรณ์ ที่เป็นแรงบันดาลใจสำคัญให้ผู้เขียนจัดทำหนังสือเล่มนี้ขึ้น ตลอดจนขอขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ และ ดร.ปัญญา สัมฤทธิ์ประดิษฐ์ เป็นอย่างยิ่งที่ให้คำปรึกษาผู้เขียนในหลายๆ ด้าน รวมถึงการให้ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ยิ่งในการพัฒนาหนังสือเล่มนี้ขึ้น ประการสำคัญสุดหนังสือเล่มนี้จะไม่สามารถเรียบเรียงมาจนถึงจุดท้ายสุดได้หากผู้เขียนไม่ได้รับการประสิทธิประสาทความรู้อย่างเต็มเปี่ยมจากคณาจารย์ที่ได้อบรมสั่งสอนผู้เขียนมาแม้ภาพในวันนั้นจะล่องเลยมาช้านานแล้วก็ตามที

ผู้เขียนขอขอบพระคุณบริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด และคุณกิตติยา อาภากุลอนุ กรรมการบริหารสถาบันพัฒนาการบริหารธรรมนิติ ที่ได้ให้ความกรุณาเอื้อเฟื้อแก่ผู้เขียนในการจัดพิมพ์หนังสือเล่มนี้และเล่มที่ผ่านมาๆ มาด้วยดีเสมอมา ผู้เขียนหวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อนักบัญชี ผู้บริหารกิจการและผู้สนใจทั่วไปไม่มากนักน้อย หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้เพียงผู้เดียว และจะนำข้อคิดเห็นของผู้อ่านไปปรับปรุงในการจัดทำหนังสือเล่มนี้ในโอกาสต่อไป

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์

บทที่		หน้า
17	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่า	1-10
18	การบัญชีภาษีเงินได้ – สัญญาเช่า	11-40
19	การบัญชีภาษีเงินได้ – ผู้เช่า (ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ)	41-96
20	การบัญชีภาษีเงินได้ – ผู้ให้เช่า (ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ)	97-152
21	การบัญชีสำหรับสัญญาเช่า – กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ – ผู้เช่า	153-180
22	การบัญชีสำหรับสัญญาเช่า – กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ – ผู้ให้เช่า	181-212
23	การบัญชีสำหรับสัญญาเช่า – กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ: การเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทสัญญาเช่า	213-242
24	การบัญชีสำหรับสัญญาเช่า – กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ: การเช่าที่ดินและอาคารและการขายและเช่ากลับคืน	243-260
25	ความแตกต่างระหว่างข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 14 และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	261-292

บทที่ 17
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพในหมายเหตุประกอบงบการเงินและข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนและงบกระแสเงินสดโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นพื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้เช่าและผู้ให้เช่า

ด้านผู้เช่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กำหนดให้ผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในแนวทางเดียวกันโดยรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าในหมายเหตุประกอบงบการเงินเดียวหรือในส่วนแยกต่างหากในงบการเงินโดยข้อมูลไม่จำเป็นต้องนำเสนอซ้ำหากได้มีการนำเสนอแล้วที่ใดที่หนึ่งในงบการเงินหากข้อมูลนั้นได้มีการนำเสนอโดยการอ้างอิงโยงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเดียวหรือในส่วนแยกต่างหากเกี่ยวกับสัญญาเช่า

สัญญาเช่าที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน	สัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำ
ข้อมูลเชิงปริมาณ ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงานในรูปแบบตารางหรือรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า 1. ค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์แยกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง 2. ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า 3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า 4. รายได้จากการให้เช่าช่วงสิทธิการใช้สินทรัพย์ 5. กระแสเงินสดจ่ายทั้งหมดของสัญญาเช่า 6. การเพิ่มขึ้นของสิทธิการใช้สินทรัพย์ 7. ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากรายการขายและเช่ากลับคืน จำนวนเงินที่เปิดเผยให้รวมต้นทุนที่ผู้เช่าได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่กรายการหนึ่งระหว่างรอบระยะเวลารายงาน เช่น ดอกเบี้ยจ่าย	ข้อมูลเชิงปริมาณ หากผู้เช่าเลือกที่จะไม่รับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมทั้งจำนวนเงินรายการต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงานในรูปแบบตารางหรือรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า 1. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่จำเป็นต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า 1 เดือนหรือน้อยกว่า 2. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำตาม (1) นอกจากนี้ ผู้เช่ายังต้องเปิดเผยจำนวนเงินของข้อผูกมัดตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหากกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นที่ผู้เช่ามีข้อผูกมัด ณ

สัญญาเช่าที่มีระยะเวลาในการเช่า มากกว่า 12 เดือน	สัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่า สินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำ
ของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนของสินทรัพย์คงเหลือหรือที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์	สินทรัพย์ระยะเวลารายงานแตกต่างจากกลุ่มสัญญา เช่าระยะสั้นที่ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ระยะสั้นที่ได้มีการเปิดเผยไว้ตาม (1) มีความ เกี่ยวข้อง
สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่เป็นไปตามคำนิยาม ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าต้อง ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับ สิทธิการใช้สินทรัพย์เหล่านั้น 1. ค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์แยก ตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง 2. รายได้จากการให้เช่าช่วงสิทธิการใช้สินทรัพย์ 3. การเพิ่มขึ้นของสิทธิการใช้สินทรัพย์ 4. มูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์ ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานแยกตามประเภท ของสินทรัพย์อ้างอิง	
สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่วัดมูลค่าด้วยราคา ที่ใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูล ตามย่อหน้าที่ 77 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์เหล่านั้น 1. วันที่มีการตีราคาใหม่ 2. ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วม ในการตีราคาใหม่หรือไม่ 3. มูลค่าตามบัญชีที่ควรจะได้รับรู้หากสิทธิการใช้ สินทรัพย์แสดงโดยใช้วิธีราคาทุนโดยแยกเป็น แต่ละประเภท 4. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาโดยแสดงให้เห็นถึง การเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวใน ระหว่างงวดและข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกิน ทุนนั้นให้กับผู้ถือหุ้น	

สัญญาเช่าที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน	สัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำ
ผู้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากจากการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินทางการเงินอื่นโดยปฏิบัติตามตามย่อหน้าที่ 39 และ 311 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน โดยแสดงระยะเวลาครบกำหนดคงเหลือตามสัญญาและใช้ดุลยพินิจในการกำหนดช่วงเวลาของการวิเคราะห์ระยะเวลาครบกำหนดที่เหมาะสม	
ข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่า ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าที่จำเป็นเพิ่มเติมซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ 1) ลักษณะกิจกรรมการเช่าของผู้เช่าหากข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงินและยังไม่ได้นำเสนอที่ใดในงบการเงิน เช่น ข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเกี่ยวกับความยืดหยุ่นของสัญญาเช่า ข้อจำกัดต่าง ๆ ที่กำหนดในสัญญาเช่าฐานะความเสี่ยงของความเสี่ยงอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า 2) กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่ผู้เช่าอาจมีสถานะความเสี่ยงซึ่งไม่ได้สะท้อนในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งรวมถึงฐานะเปิดจากความเสี่ยงที่เกิดจาก 2.1 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร เช่น เหตุผลของผู้เช่าในการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรและความแพร่หลายของการจ่ายชำระเหล่านั้น ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรนั้น 2.2 สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าและสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า เช่น เหตุผลของผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่าและความแพร่หลายของสิทธิเลือกเหล่านั้น 2.3 มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน เช่น เหตุผลของผู้เช่าในการรับประกันมูลค่าคงเหลือและความแพร่หลายของการรับประกันเหล่านั้น 2.4 สัญญาเช่าที่ยังไม่เริ่มมีผลซึ่งผู้เช่ามีข้อผูกมัดแล้ว 3) ข้อจำกัดหรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดในสัญญาเช่า 4) รายการขายและเช่ากลับคืน เช่น เหตุผลของผู้เช่าสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนและความแพร่หลายของรายการเหล่านั้น ผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดของรายการขายและเช่ากลับคืนในรอบระยะเวลาการรายงาน	

ด้านผู้ให้เช่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กำหนดให้ผู้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนและบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนั้นอย่างแตกต่างกันโดยพิจารณาถึง

เนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

สัญญาเช่าเงินทุน	สัญญาเช่าดำเนินงาน
ข้อมูลเชิงปริมาณ ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงานในรูปแบบตารางหรือรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า 1. กำไรหรือขาดทุนจากการขาย 2. รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า 3. รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ ผู้ให้เช่ายังต้อง 1. ให้คำอธิบายเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าเงินทุน 2. เปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของจำนวนเงินที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งต้องเปิดเผยข้อมูลจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับโดยไม่คิดลดโดยแสดงเป็นจำนวนรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกและจำนวนผลรวมสำหรับปีที่เหลือเป็นอย่างน้อย 3. กระทบยอดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดกับยอดเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าโดยการกระทบยอดต้องระบุรายได้ทางการเงินรอการรับรู้ที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าค้างรับและมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่คิดลด	ข้อมูลเชิงปริมาณ ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายได้จากสัญญาเช่าแยกต่างหากกับรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตราสำหรับรอบระยะเวลารายงาน พร้อมทั้งเปิดเผย 1. ข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน โดยแยกแต่ละประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สัญญาเช่าดำเนินงาน กล่าวคือ เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน (ตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง) แยกต่างหากจากสินทรัพย์ที่ถือครองและใช้งานโดยผู้ให้เช่า 2. ข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน 3. การวิเคราะห์การครบกำหนดของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งแสดงถึงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับรายปีโดยไม่คิดลดของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกและจำนวนเงินรวมสำหรับปีที่เหลือเป็นอย่างน้อย

ข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ

ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเข้าร่วมถึงข้อมูลที่จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเรื่องต่อไปนี้

1. ลักษณะของกิจกรรมการเข้าของผู้ให้เข้า
2. วิธีการที่ผู้ให้เข้าบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสิทธิใด ๆ ที่ผู้ให้เข้ายังคงมีอยู่ในสินทรัพย์อ้างอิง และกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงสำหรับสิทธิที่ผู้ให้เข้ายังคงมีในสินทรัพย์อ้างอิง รวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้ให้เข้านำมาใช้เพื่อลดความเสี่ยงนั้น เช่น ข้อตกลงรับซื้อคืน มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรสำหรับการใช้เกินที่กำหนด

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

นอกจากข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 แล้ว ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการไม่ว่าผู้เช่าหรือผู้ให้เช่ายังต้องเปิดเผย

1. นโยบายการบัญชีที่สำคัญซึ่งประกอบด้วยเกณฑ์ (หรือมูลฐาน) การวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำงบการเงิน เช่น เกณฑ์การวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า เกณฑ์การวัดมูลค่าเริ่มแรกของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า
2. นโยบายการบัญชีอื่น ๆ ที่กิจการเลือกใช้ซึ่งเกี่ยวข้องกับความเข้าใจได้ในงบการเงินของกิจการ เช่น นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน
3. ดุลยพินิจที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้ในการบวกรวมการในการนำนโยบายการบัญชีของกิจการไปถือปฏิบัติซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญสุดต่อจำนวนเงินของรายการที่รับรู้ในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ดุลยพินิจที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้ในการประเมินว่า
 - 3.1 สัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่
 - 3.2 สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำหรือไม่
 - 3.3 ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า
 - 3.4 ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกซื้อ
 - 3.5 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรมีความผันแปรที่แท้จริงหรือไม่หรือโดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่
 - 3.6 สัญญาเช่าควรจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน
 - 3.7 หากกิจการโอนสินทรัพย์ให้แก่กิจการอื่นและเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืน การโอนสินทรัพย์นั้นเป็นการขายหรือไม่
 - 3.8 สัญญาเช่าเป็นสัญญาที่สร้างภาระหรือไม่

นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่นำมาใช้เกี่ยวกับอนาคตและแหล่งที่มาที่สำคัญอื่น ๆ ของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานซึ่งมีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญที่จะส่งผลให้มีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินภายในปีบัญชีถัดไป ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติและแหล่งที่มาของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับ

1. การกำหนดอัตราคิดลดที่เหมาะสม
2. การประมาณอายุสัญญาเช่า
3. การประมาณการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ในส่วนของการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กำหนดให้กิจการไม่ว่าจะเป็นผู้เช่าหรือผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อเท็จจริงหากกิจการเลือกการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กล่าวคือ กิจการไม่ได้ประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ นอกจากนี้ หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้โดยวิธีปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกและไม่ปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ ในกรณีเช่นนี้ ผู้เช่าต้อง

1. เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามที่กำหนดในย่อหน้า 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
2. เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้แทนข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8
 - 2.1 อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าตัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่นำมาใช้กับหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
 - 2.2 คำอธิบายความแตกต่างระหว่าง
 - 2.2.1 ภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ณ สิ้นสุดรอบระยะเวลาประจำปีก่อนรอบระยะเวลารายงานที่นำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ
 - 2.2.2 หนี้สินตามสัญญาเช่า ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

นอกจากนี้ หากผู้เช่าใช้วิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติวิธีเดียวหรือหลายวิธีตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 10 เช่น ไม่รวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกในการวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ ณ วันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือใช้ข้อเท็จจริงที่ทราบภายหลัง เช่น การกำหนดอายุสัญญาเช่า หากสัญญาประกอบด้วยสิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่า ในกรณีเช่นนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กำหนดให้ผู้เช่าเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

จากหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลแบบย่อของบริษัท ไทยยูเนี่ยน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) สำหรับงวดสามเดือนสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2562 ได้มีการระบุไว้ภายใต้หัวข้อนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าดังนี้

กรณีที่กลุ่มบริษัทเป็นผู้เช่า กลุ่มบริษัทรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาจะปันส่วนระหว่างหนี้สินและค่าใช้จ่ายทางการเงิน ซึ่งดอกเบี้ยจ่ายจะบันทึกในงบกำไรขาดทุนตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่ สิทธิการใช้สินทรัพย์วัดมูลค่าโดยใช้ราคาทุนซึ่งเป็นมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า สิทธิการใช้สินทรัพย์จะตัดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์หรืออายุของสัญญาเช่า แล้วแต่ระยะเวลาใดจะน้อยกว่า

หนี้สินตามสัญญาเช่าวัดมูลค่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของหนี้สินสัญญาเช่าหากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดไว้ กลุ่มบริษัทจะใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของกลุ่มบริษัท

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาระยะสั้นหรือสัญญาซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (low-value assets) จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยใช้วิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่านั้น

นอกจากนี้ บริษัทยังได้เปิดเผยไว้ภายใต้หัวข้อสัญญาเช่าว่าในการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 มาใช้เป็นครั้งแรก กลุ่มบริษัทรับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า หนี้สินตามสัญญาเช่าดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของกลุ่มบริษัท อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มดังกล่าวของกลุ่มบริษัทที่นำมาคำนวณหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 อยู่ระหว่างร้อยละ 4.5 ถึงร้อยละ 6 และร้อยละ 4.5 ตามลำดับ

สำหรับสัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กลุ่มบริษัทรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าดังกล่าวก่อนวันนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 มาถือปฏิบัติเป็นมูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

	ข้อมูลทางการเงินรวม พันบาท	ข้อมูลทางการเงินเฉพาะกิจการ พันบาท
ภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผย		
ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2561 (ตรวจสอบแล้ว)	1,698,697	609,939
หัก สัญญาเช่าระยะสั้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรง	(66,222)	(2,675)
หัก สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรง	(34,904)	(11,762)
บวก สิทธิที่จะซื้อหรือขยายระยะเวลาที่ค่อนข้างแน่ ที่จะมีการใช้สิทธิ	180,970	113,027
หัก สิทธิที่สามารถยกเลิกสัญญาที่ค่อนข้างแน่ที่จะมีการใช้สิทธิ	(54,621)	(48,754)
หัก สัญญาพิจารณาเป็นสัญญาบริการ	(46,430)	–
	1,677,490	659,775
หัก ดอกเบี้ยจ่ายรอตตบัญญัติ	(216,624)	(85,537)
หนี้สินตามสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นจากการนำมามาตรฐาน		
การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 มาปฏิบัติใช้	1,460,866	574,238
หนี้สินสัญญาเช่าการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2561	152,979	12,802
หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 (ยังไม่ได้ตรวจสอบ)	1,613,845	587,040
ประกอบด้วย		
หนี้สินสัญญาเช่าหมุนเวียน	431,973	114,150
หนี้สินสัญญาเช่าไม่หมุนเวียน	1,181,872	472,890
	1,613,845	587,040

นอกจากนี้ บริษัทยังได้เปิดเผยมูลค่าของสิทธิการใช้สินทรัพย์แยกตามประเภทของสินทรัพย์
อ้างอิงดังนี้

ณ วันที่	ข้อมูลทางการเงินรวม (ยังไม่ได้ตรวจสอบ)		ข้อมูลทางการเงินเฉพาะ กิจการ (ยังไม่ได้ตรวจสอบ)	
	31 มีนาคม	1 มกราคม	31 มีนาคม	1 มกราคม
	พ.ศ. 2562	พ.ศ. 2562	พ.ศ. 2562	พ.ศ. 2562
	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท
ที่ดินและส่วนปรับปรุงที่ดิน	253,805	260,749	-	-
อาคารและส่วนปรับปรุงอาคาร	1,001,916	1,077,132	398,741	418,573
เครื่องจักรและอุปกรณ์โรงงาน	255,642	274,762	61,803	64,871
เครื่องตกแต่ง ติดตั้ง และอุปกรณ์สำนักงาน	40,783	44,113	54,786	57,506
ยานพาหนะ	169,586	181,717	49,697	48,677
รวมสิทธิการใช้สินทรัพย์	1,721,732	1,838,473	565,027	589,627

นอกจากการเปิดเผยมูลค่าของสิทธิการใช้สินทรัพย์แยกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงแล้ว บริษัทยังได้เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงของสิทธิการใช้สินทรัพย์ไว้ภายใต้หัวข้อสิทธิการใช้สินทรัพย์ดังนี้

	ข้อมูลทางการเงินรวม	ข้อมูลทางการเงินเฉพาะกิจการ
	สิทธิการใช้	สิทธิการใช้
	สินทรัพย์	สินทรัพย์
	พันบาท	พันบาท
สำหรับงวดสามเดือนสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2562		
ราคาตามบัญชีต้นงวด - สุทธิ (ตรวจสอบแล้ว)	-	-
รายการปรับปรุงจากการนำมามาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 มาใช้ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 (หมายเหตุฯ ข้อ 4)	1,838,473	589,627
การซื้อกิจการ (หมายเหตุฯ ข้อ 12.1)	3,078	-
ซื้อสินทรัพย์	6,252	5,145
จัดประเภทรายการใหม่	(13,230)	-
จำหน่ายระหว่างงวด - สุทธิ	(30)	-
ตัดจำหน่ายระหว่างงวด - สุทธิ	-	-
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	(117,400)	(29,745)
การกลับรายการจากขาดทุนจากการด้อยค่า	-	-
ผลต่างจากการแปลงค่างบการเงิน	4,589	-
ราคาตามบัญชีปลายงวด - สุทธิ (ยังไม่ได้ตรวจสอบ)	1,721,732	565,027

ประการสุดท้าย บริษัทได้เปิดเผยยอดค้างชำระที่เกิดจากหนี้สินตามสัญญาไว้ดังนี้

	ข้อมูลทางการเงินรวม		ข้อมูลทางการเงินเฉพาะกิจการ	
	(ยังไม่ได้ ตรวจสอบ)	(ตรวจสอบ แล้ว)	(ยังไม่ได้ ตรวจสอบ)	(ตรวจสอบ แล้ว)
ณ วันที่	31 มีนาคม พ.ศ. 2562	31 ธันวาคม พ.ศ. 2561	31 มีนาคม พ.ศ. 2562	31 ธันวาคม พ.ศ. 2561
	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท
หนี้สินตามสัญญาเช่า- กิจการที่เกี่ยวข้องกัน				
บริษัทย่อย	-	-	262,750	-
บริษัทที่เกี่ยวข้องกันอื่น	178,880	-	128,372	-
	178,880	-	391,122	-