

ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า  
กับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามประมวลรัษฎากร  
(ฉบับสมบูรณ์)

นาย วิจักขณ์ เจตียนุวัตร

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)  
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16  
เรื่อง สัญญาเช่า กักการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามประมวลรัษฎากร

โดย นายวิจักขณ์ เจตียนูวัตร

รหัสประจำตัว 618 61751 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา กฎหมายภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์

ปีการศึกษา 2562

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์)

## บทคัดย่อ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้เปลี่ยนวิธีการรับรู้รายจ่ายค่าเช่าโดยให้ผู้เช่ารับรู้รายการสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า และต้องมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายจากการคำนวณ จากการศึกษาพบว่าวิธีการทางบัญชีดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรที่ค่าใช้จ่ายที่จะนำไปคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิทางภาษีนั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ประกอบกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีการบัญชีนี้นั้นไม่สอดคล้องกับวิธีการรับรู้ค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายตามวิธีปฏิบัติทางภาษี นอกจากนี้ยังไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้

เอกัตศึกษาเล่มนี้จะทำการค้นคว้าศึกษาถึงหลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า และการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 ประกอบกับวิธีการปฏิบัติทางภาษีตามกฎหมายของประเทศไทย อันนำไปสู่ข้อสรุปและข้อเสนอแนะของผู้เขียนที่ว่าต้องมีการแก้ไขข้อกำหนดโดยการตัดข้อความ “ตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป” ออกไป เพื่อให้เกิดความชัดเจนและลดปัญหาในการนำกฎหมายไปใช้อย่างไม่ถูกต้องของผู้เช่า อันจะทำให้ผู้เช่ารับรู้รายจ่ายถูกต้องตามประมวลรัษฎากร และทำให้การจัดเก็บภาษีอากรสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและไม่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาระดับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดีด้วยความช่วยเหลือของท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์ ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ซึ่งท่านได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา คำแนะนำ และความช่วยเหลือชี้แนะแนวทางในการแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนทำให้เอกัตศึกษาเล่มนี้เสร็จสมบูรณ์ ซึ่งผู้วิจัยขอขอบพระคุณมาไว้ ณ ที่นี้

นอกจากนี้ขอกราบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทและถ่ายทอดวิชาความรู้อันมีค่าตลอดระยะเวลาของการศึกษาให้แก่ผู้วิจัย และขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ของคณะนิติศาสตร์ทุกท่านที่ได้ให้ความช่วยเหลือ ติดต่อประสานงานและให้คำแนะนำในด้านต่างๆ

สุดท้ายนี้ ขอกราบขอบพระคุณบิดาและมารดาเป็นอย่างยิ่งที่ให้การดูแล ช่วยเหลือ สนับสนุน และให้กำลังใจมาโดยตลอด จนทำให้ผู้วิจัยสามารถสำเร็จการศึกษาในครั้งนี้

วิจักขณ์ เจตยานุวัตร

## สารบัญ

	หน้า
<b>บทที่ 1 บทนำ</b>	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 สมมติฐาน.....	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
<b>บทที่ 2 หลักเกณฑ์การบันทึกค่าเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16</b>	<b>5</b>
2.1 กรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินและการรับรู้รายการของค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางบัญชี.....	5
2.1.1 นิยามของค่าใช้จ่ายทางบัญชี.....	5
2.1.2 การรับรู้รายการค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางบัญชี.....	5
2.2 ความหมายของสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน.....	7
2.3 วิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า.....	7
2.3.1 การระบุสัญญาเช่า.....	8
2.3.2 การรับรู้รายการ.....	11
2.3.3 การวัดมูลค่า.....	13
2.3.4 การบันทึกบัญชี.....	19
2.3.5 การแสดงรายการและเปิดเผยรายการในงบการเงิน.....	26
2.4 ผลการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน.....	29
2.4.1 วิธีการปฏิบัติทางบัญชีแบบเดิม.....	29
2.4.2 ผลการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 มาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16.....	30
<b>บทที่ 3 การรับรู้รายจ่ายค่าเช่าตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและตามกฎหมายภาษีของต่างประเทศ</b>	<b>35</b>
3.1 ค่าใช้จ่ายจากการเช่าตามประมวลรัษฎากรไทยเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	35
3.1.1 กรอบแนวคิดและการรับรู้รายการของค่าใช้จ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของไทย.....	35
3.1.1.1 นิยามของค่าใช้จ่ายทางภาษี.....	35
3.1.1.2 การรับรู้รายการค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางภาษี.....	36
3.1.2 สัญญาเช่าตามกฎหมายภาษีอากร.....	37

3.1.2.1	สัญญาเช่าทรัพย์สิน.....	37
3.1.2.2	สัญญาเช่าซื้อ.....	39
3.1.2.3	สัญญาเช่าลีสซิ่ง .....	40
3.1.3	การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรไทย ..	42
3.1.3.1	สัญญาเช่าทรัพย์สิน.....	42
3.1.3.2	สัญญาเช่าซื้อ.....	45
3.1.3.3	สัญญาเช่าลีสซิ่ง .....	48
3.2	ค่าใช้จ่ายจากการเช่าตามประมวลรัษฎากรสิงคโปร์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	48
3.2.1	การรับรู้รายการและการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามวิธีการทางบัญชี .....	49
3.2.2	นิยามและการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามวิธีการทางภาษี .....	49
3.2.2.1	นิยามของสัญญาเช่า.....	49
3.2.2.2	การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	50
<b>บทที่ 4 ปัญหา และผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร</b>		<b>55</b>
4.1	วิเคราะห์เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างระหว่างวิธีการทางบัญชีและวิธีการทางภาษี.....	55
4.2	วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร.....	61
4.2.1	ปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายสูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง .....	62
4.2.2	ปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับวิธีการปฏิบัติทางภาษี ในส่วนค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากสินทรัพย์สิทธิการใช้ .....	63
4.2.3	ปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับวิธีการปฏิบัติทางภาษี ในส่วนดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากหนี้สินตามสัญญาเช่า .....	65
4.2.4	ปัญหาและผลกระทบจากความแตกต่างของการรับรู้ค่าใช้จ่ายของผู้เช่าและการรับรู้รายได้ของผู้ให้เช่าต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่พนักงาน.....	66
4.3	แนวทางแก้ไข.....	67
<b>บทที่ 5 บทสรุปข้อเสนอแนะ</b>		<b>68</b>
5.1	บทสรุป .....	68
5.2	ข้อเสนอแนะ .....	70
<b>บรรณานุกรม</b>		<b>72</b>

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากในปัจจุบัน บริษัททั่วไปส่วนใหญ่มีการใช้สินทรัพย์ถาวรในการดำเนินธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นที่ดิน อาคารสำนักงาน เครื่องจักร ยานพาหนะ รวมไปถึงอุปกรณ์ต่าง ๆ ซึ่งต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรเหล่านี้ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนของสินทรัพย์หรือต้นทุนในการได้สินทรัพย์เหล่านั้นมามีมูลค่าสูง นอกจากนี้บริษัทยังมีค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการดูแลรักษาสินทรัพย์เพื่อป้องกันและลดปัญหาการชำรุดเสียหาย ซึ่งอาจก่อให้เกิดการสูญเสียโอกาสทางธุรกิจ ทำให้บริษัทส่วนใหญ่เลือกที่จะบริหารเงินทุนโดยการเช่าสินทรัพย์เพื่อให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงการใช้สินทรัพย์ แทนการซื้อจ่ายชำระเงินก้อนใหญ่ในคราวเดียว ส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องทางการเงินของกิจการ ทำให้ไม่เกิดการระดมเงินทุนหมุนเวียนที่จะสามารถเอาไปใช้เพื่อพัฒนาในส่วนอื่นได้

สัญญาเช่าเป็นสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลสองฝ่ายคือผู้ให้เช่าและผู้เช่า โดยผู้ให้เช่าเป็นผู้ให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทนโดยอาจชำระงวดเดียวหรือหลายงวดก็ได้ ซึ่งการรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าทางภาษีอากรนั้น แต่เดิมกรมสรรพากรให้รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3.4 ได้บัญญัติว่า การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยเมื่อวันวันที่ 11 กันยายน 2561 ทางกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 ออกมาโดยเป็นการยกเลิกข้อความข้างต้นและให้ใช้ข้อความต่อไปนี้แทน “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายจ่าย ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป”

ขณะที่วิธีการทางบัญชีสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าถูกระบุขอบเขตและวิธีการไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (TAS 17) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for NPAAE) กำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานและบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้แตกต่างกัน โดยพิจารณาจากการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของสินทรัพย์ที่เช่าในการแยกประเภทสัญญา ถ้าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานที่มีการกำหนดค่าเช่าในแต่ละปีไม่เท่ากัน มาตรฐานทางบัญชีทั้งสองฉบับกำหนดให้ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็น

ค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า ซึ่งวิธีการบัญชีในการรับรู้เกี่ยวกับสัญญาเช่าดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสำหรับรายการการเช่าในทุกกรณีโดยเฉพาะเรื่องที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งส่งผลให้สัญญาเช่าจำนวนมากไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งที่สินทรัพย์สิทธิการใช้และภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้านิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน ส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญถูกบิดเบือนทำให้ไม่สามารถตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้ ต่อมาทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ จึงมีแผนที่จะนำวิธีการบัญชีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) โดยมีผลบังคับใช้ในปี 2563 (สามารถใช้ก่อนได้ตามเงื่อนไขที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด) ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นสินทรัพย์ ในงบการเงินและรับรู้หนี้สินจากภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเข้ามาในงบการเงิน จะส่งผลให้งบการเงินของผู้เช่าแสดงสินทรัพย์ และหนี้สินมากขึ้น ทำให้งบการเงินดังกล่าวจะเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้นรวมถึงยังมีการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะสะท้อนสภาพความเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่าได้ดีขึ้น

เมื่อพิจารณาจะพบว่าแต่เดิมความหมายของคำว่า “ตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน” ตามกฎหมายให้กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิ ตามอัตราค่าเช่าที่กำหนดสำหรับแต่ละช่วงเวลาตามเงื่อนไขที่ได้มีการตกลงไว้ในสัญญาเช่าทรัพย์สิน หรือก็คือรับรู้ค่าใช้จ่ายตามจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในแต่ละงวดปีตามที่ระบุในสัญญาเช่า ซึ่งกฎหมายไม่ได้มีการอธิบายความของคำดังกล่าวไว้ชัดเจน บางครั้งอาจทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการตีความโดยตีความว่าให้รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามเกณฑ์สิทธิทางภาษีอากรเป็นการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตามที่ได้มีกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีได้ ดังนั้นการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 โดยการเพิ่มข้อความที่ว่า “ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป” จึงเป็นการป้องกันการตีความกฎหมายที่คลาดเคลื่อนเท่านั้น ไม่ได้เป็นการแก้ไขกฎหมายให้ชัดเจนมากขึ้นแต่อย่างใด

ต่อมาผลจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าจากเดิมคือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า มาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งเปลี่ยนเป็นใช้วิธีการเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lease accounting model) หรือก็คือให้รับรู้รายการสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า โดยต้องมีการการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายจากการคำนวณ ส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติทางบัญชีอันอาจจะส่งผลให้เกิดผลกระทบต่อจุดมุ่งหมายของการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางกฎหมายภาษีอากรเดิมจนอาจนำไปสู่ความเข้าใจคลาดเคลื่อนอีกครั้ง ซึ่งถ้าหากผู้เช่าเลือกปฏิบัติในการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเพื่อนำไปคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการทางบัญชีก็อาจจะทำให้ผู้เช่านำค่าใช้จ่ายจากการเช่าสินทรัพย์มาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ถูกต้องและไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและอันจะก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้



## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาความหมายของสัญญาเช่า หลักเกณฑ์การรับรู้สัญญาเช่าและค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่

1.2.2 เพื่อศึกษาความหมายของสัญญาเช่า และหลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามประมวลรัษฎากร

1.2.3 เพื่อศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.2.4 เพื่อเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดเงื่อนไข วิธีการ หลักเกณฑ์ในการได้รับรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามประมวลรัษฎากรให้มีความชัดเจนมากขึ้น

## 1.3 สมมติฐาน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) ไม่ควรนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร เพราะจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

## 1.4 ขอบเขตการศึกษา

1.4.1 ศึกษาความหมายของสัญญาเช่า หลักเกณฑ์การรับรู้สัญญาเช่าและค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่

1.4.2 ศึกษาความหมายของสัญญาเช่า และหลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามประมวลรัษฎากร

1.4.3 ศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.4.4 ศึกษาแนวปฏิบัติกรรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าในการคำนวณกำไรขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศ

## 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษานี้ จะใช้การวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชี) ประมวลรัษฎากร คำสั่งสรรพากร แนววินิจฉัยและข้อหารือกรมสรรพากร ตำราวิชาการ บทความ วารสาร และสื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อพิจารณากฎหมายและข้อคิดเห็นที่เกี่ยวข้อง

และนำมาวิเคราะห์และสรุปประเด็นปัญหาต่างๆ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบความหมายของสัญญาเช่า หลักเกณฑ์การรับรู้สัญญาเช่าและค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่

1.6.2 ทำให้ทราบความหมายของสัญญาเช่า และหลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามประมวลรัษฎากร

1.6.3 ทำให้ทราบปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.6.4 ทำให้ทราบแนวปฏิบัติการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าในการคำนวณกำไรขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศ

## บทที่ 2

### หลักเกณฑ์การบันทึกค่าเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

การเช่าเป็นหนึ่งในวิธีการบริหารเงินสดที่ผู้ประกอบส่วนใหญ่ใช้เป็นการลงทุนแทนการซื้อทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับสิทธิในการใช้ทรัพย์สินในการประกอบกิจการไม่ว่าจะเป็นการผลิตหรือบริการ โดยถ้าหากเป็นการเช่านั้นจะเป็นการที่ทยอยจ่ายชำระค่าเช่าตามรอบระยะเวลาและจำนวนเงินที่กำหนดในสัญญา ในขณะที่การซื้อมักเป็นการชำระเงินลงทุนในทรัพย์สินด้วยจำนวนเงินทั้งหมดในครั้งเดียว โดยค่าเช่านั้นก็ถือเป็นหนึ่งในค่าใช้จ่ายในทางบัญชีซึ่งผู้เช่ามีหน้าที่ต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นให้ถูกต้องและวัดมูลค่าพร้อมแสดงรายการให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้นสำหรับบทนี้ทางผู้เขียนจึงขออธิบายเกี่ยวกับการรับรู้รายการค่าใช้จ่ายตามหลักการบัญชีรวมถึงการรับรู้รายการสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### 2.1 กรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินและการรับรู้รายการของค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางบัญชี

##### 2.1.1 นิยามของค่าใช้จ่ายทางบัญชี

ค่าใช้จ่าย (Expenses) เป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงาน นอกเหนือไปจากรายได้ (Income) ซึ่งตามภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (Conceptual of Framework for Financial Reporting) ได้ให้นิยามไว้ว่า ค่าใช้จ่ายคือการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่เป็นผลให้ส่วนของเจ้าของลดลงที่ไม่ใช่รายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ<sup>1</sup> เช่น การลดทุน การจ่ายเงินปันผล เป็นต้น ทั้งนี้ตัวอย่างรายการค่าใช้จ่าย เช่น ต้นทุนขาย ค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย เป็นต้น ทั้งนี้ผลขาดทุนจึงเป็นรายการที่เป็นค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกัน

##### 2.1.2 การรับรู้รายการค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางบัญชี

ภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินกำหนดให้การรับรู้รายการบนงบการเงินนั้นเพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลตามวัตถุประสงค์โดยทั่วไป คือ การให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่นำเสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินและผู้เกี่ยวข้องอันได้แก่ นักลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หน่วยงานรัฐ รวมไปถึงบุคคลธรรมดาทั่วไปที่ให้ความสนใจ เพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการในอนาคต

ทั้งนี้การรับรู้รายการค่าใช้จ่ายตามกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินนั้น กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจาก การลดลงของ

<sup>1</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, *ร่าง กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2562)* [ออนไลน์], หน้า 38. แหล่งที่มา: <http://www.tf.ac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

สินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ เช่น การตั้งค่าแรงค้ำจ่ายหรือการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ โดยกิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้หรือ สิ้นสุดเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล<sup>2</sup>

นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายควรรับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน หรือที่เรียกว่าการจับคู่ทางบัญชีของต้นทุนกับรายได้ (Account Matching concept) เช่น การรับรู้รายต้นทุนขายสินค้าพร้อมกับรายได้จากการขายสินค้า เป็นต้น ซึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีมีแนวทางปฏิบัติสำหรับกิจการต่างๆ ดังนี้

- เกณฑ์เงินสด (Cash basis) : กิจการจะรับรู้รายการที่มีการจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด (เช่น เช็ค ตั๋วสัญญาใช้เงิน) ออกไปจริง โดยไม่คำนึงถึงงวดเวลาของเงินที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น กรณีที่กิจการยังไม่ได้จ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดออกไปก็จะยังไม่ทำการบันทึกบัญชีเพื่อรับรู้รายการค่าใช้จ่ายนั้น

- เกณฑ์คั่งค้าง (Accrual basis) : นอกจากการรับรู้รายการที่มีการจ่ายเงินสดออกไปจริงแล้วนั้น แม้บทการบัญชีได้มีการกำหนดให้รับรู้รายการค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นโดยรายการต่างๆ จะบันทึกและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้องหรือที่เกิดรายการขึ้น เช่น ค่าใช้จ่ายค้ำจ่าย ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแล้วหรือได้รับการบริการแล้วในงวดนั้น แต่ยังไม่ได้จ่ายเป็นเงินออกไปก็ตาม จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นโดยคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ควรจ่ายมิใช่การจ่ายเงินเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานของกิจการในแต่ละรอบบัญชีอย่างเหมาะสม

- เกณฑ์อื่นๆ ตามที่มาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ เช่น เกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและสมเหตุสมผลเมื่อคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดขึ้นหลายรอบระยะเวลาบัญชี ยกตัวอย่างเช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรโดยใช้เกณฑ์เส้นตรง (Straight line method) ซึ่งจะเห็นได้จากการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่มีการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของ

<sup>2</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) [ออนไลน์], หน้า 31. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

สินทรัพย์ อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น เป็นการรับรู้รายการ  
ค่าใช้จ่ายอย่างเป็นระบบอย่างเท่าๆ กัน

## 2.2 ความหมายของสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สัญญาเช่าตามความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า  
หมายถึง “สัญญาหรือส่วนหนึ่งของสัญญาที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (สินทรัพย์อ้างอิง) สำหรับ  
ช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน” ซึ่งถ้าหากพิจารณาจากความหมาย  
ที่ถูกนิยามไว้นั้นสามารถสรุปลักษณะโดยทั่วไปของสัญญาเช่าได้เป็นดังนี้<sup>3</sup>

(1) เป็นการตกลงของผู้เช่าและผู้ให้เช่าในอันที่จะให้สิทธิแก่ผู้เช่าได้ใช้สินทรัพย์ของผู้ให้เช่า  
ในช่วงเวลาที่ตกลงกัน โดยสัญญาเช่าจะมีทั้งแบบบอกเลิกได้และบอกเลิกไม่ได้ ซึ่งในกรณีที่บอกเลิก  
ไม่ได้แต่มีการบอกเลิกนั้นผู้เช่าจะต้องเสียค่าเบี้ยปรับเนื่องจากการบอกเลิกสัญญาก่อนกำหนด

(2) ผู้เช่าตกลงจะให้ค่าตอบแทนในการใช้สินทรัพย์นั้นแก่ผู้ให้เช่า ในกรณีที่ผู้เช่าผิดนัดชำระ  
หนี้ผู้ให้เช่าสามารถเรียกร้องให้ผู้เช่าจ่ายชำระหนี้ส่วนที่ยังคงค้างอยู่รวมถึงค่าใช้จ่ายส่วนเพิ่ม  
หากผู้เช่ายังไม่ชำระ ผู้ให้เช่าสามารถเรียกสินทรัพย์ที่เช่านั้นคืนและนำไปขายต่อ หากราคาที่ยขายได้  
นั้นน้อยกว่าจำนวนหนี้ผู้ให้เช่าสามารถเรียกร้องเพิ่มเติมได้

(3) ค่าตอบแทนดังกล่าวผู้ให้เช่าอาจจะได้รับในงวดเดียวหรือหลายงวดก็ได้

(4) สัญญาเช่าตามความหมายนี้รวมถึงสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับกรรมสิทธิ์  
ในสินทรัพย์ที่ผู้เช่าเช่าเมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกันตามสัญญาเช่าดังกล่าว ในบางครั้ง  
เรียกว่าสัญญาเช่าซื้อ ซึ่งในการเช่าซื้อนี้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังคงเป็นของผู้ขายอยู่ จนกระทั่งผู้ขาย  
ได้รับเงินครบถ้วนแล้วจึงโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายนั้นไปให้กับผู้ซื้อ เมื่อมีการเช่าซื้อเกิดขึ้นโดย  
ทำเป็นหนังสือสัญญาเช่าซื้อ ผู้ซื้อซึ่งผ่อนชำระยังไม่ครบถือว่าเป็นผู้เช่าเท่านั้น หากผู้ซื้อผิดสัญญาไม่  
ยอมจ่ายเงิน ผู้ขายมีสิทธิที่จะทำการยึดสินค้านั้นกลับคืนมา ในกรณีที่ผู้ซื้อจ่ายชำระเงินครบถ้วนแล้ว  
ผู้ขายจึงจะโอนกรรมสิทธิ์ได้

## 2.3 วิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่ออกประกาศโดยสภาวิชาชีพ  
บัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้มีการกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี  
ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 โดยให้ใช้แทน<sup>4</sup>

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมิน  
ว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

<sup>3</sup> มาตรา 4 วรรค 1, การบัญชีชั้นกลาง 1 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/a/ttc.ac.th/jointventure-consignments/>. [7 มีนาคม 2563]

<sup>4</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า [ออนไลน์], หน้า 1. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

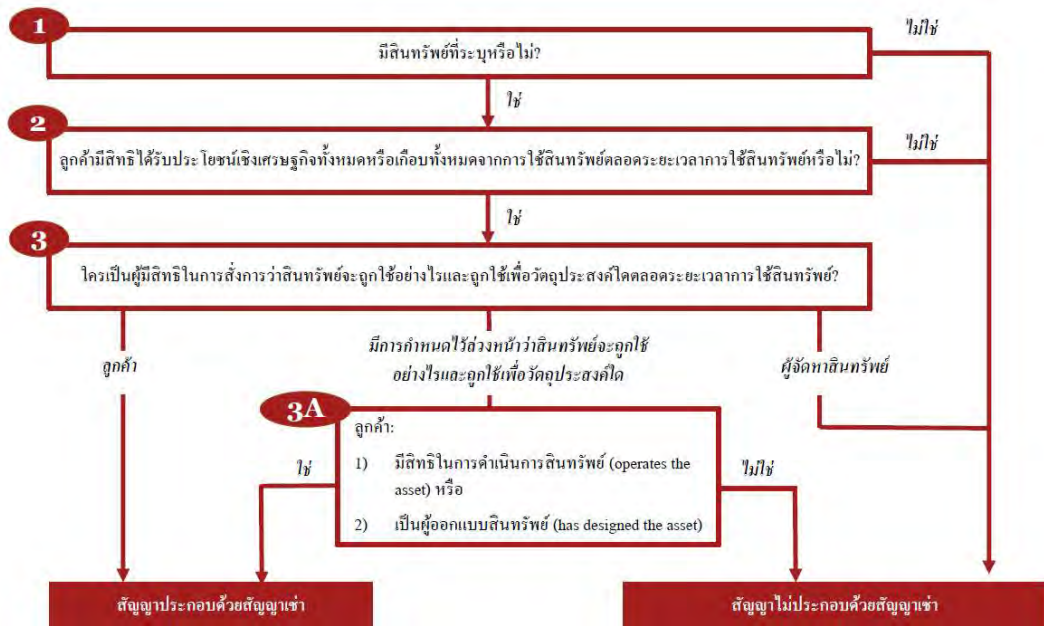
- การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่าดำเนินงาน-  
สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า
- การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินเนื้อหา  
สัญญาเช่าที่เพิ่มขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

โดยการเช่าเป็นกิจกรรมที่สำคัญของหลายๆ กิจการ ซึ่งการเช่าเป็นหนึ่งในวิธีการที่ได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน และการลดฐานะความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของของสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความแพร่หลายของการเช่า ดังนั้นสัญญาเช่าจึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินต้องมีภาพที่ครบถ้วนและสามารถเข้าใจได้เกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการ ซึ่งวิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานและถือปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน ซึ่งการถือปฏิบัติดังกล่าวถูกวิจารณ์ในแง่ที่ไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้เนื่องจากการถือปฏิบัติดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการการเช่าในทุกกรณีโดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

ดังนั้นเพื่อให้มั่นใจว่าทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ให้ข้อมูลทางการเงินสำหรับรายการสัญญาเช่าที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และนำไปสู่ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยถือเป็นลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานที่สำคัญของงบการเงิน อันจะสะท้อนสภาพความเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่าได้ดีขึ้น เนื่องจากรายการสัญญาเช่าส่งผลกระทบต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของแต่ละกิจการ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกา หรือ The Financial Accounting Standards Board (FASB) จึงร่วมกันจัดทำโครงการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าทำให้สินทรัพย์จากสัญญาเช่าดำเนินงานส่วนใหญ่ถูกรับรู้รายการ วัดมูลค่า นำเสนอและเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่าในงบแสดงฐานะการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

### 2.3.1 การระบุสัญญาเช่า

สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ถือเป็นจุดเริ่มต้นใหม่ของการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าที่กระทบต่อผู้เช่าโดยตรง ผู้เช่าจะไม่มีการจัดประเภทสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานอีกต่อไป แต่จะต้องบันทึกรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินสำหรับทุกสัญญาที่เข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ดังนั้นผู้เช่าที่มีสัญญาเช่าดำเนินงานภายใต้มาตรฐานการบัญชีเดิมจะมีผลกระทบอย่างมากในงบการเงินที่ต้องนำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานการเงินฉบับใหม่ ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กำหนดให้กิจการระบุสัญญาเช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญา โดยต้องมีประเมินว่าเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ทั้งนี้สัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าให้พิจารณาดังนี้



(ภาพที่ 1 : แผนภูมิแสดงการประเมินว่าเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่)<sup>5</sup>

(1) สินทรัพย์ที่ระบุได้ (Identified asset) : โดยปกติจะมีการระบุสินทรัพย์ไว้อย่างชัดเจนในสัญญา (เช่น ระบุหมายเลขประจำ สินทรัพย์) หรือระบุโดยนัย (เช่น การระบุช่วงเวลาซึ่งสินทรัพย์นั้นๆ จะพร้อมใช้สำหรับผู้เช่า) โดยสินทรัพย์ที่ระบุได้ต้องมีความแตกต่างเชิงกายภาพ (Physically Distinct) แต่ถ้าหากผู้จัดหาสินทรัพย์หรือผู้ให้เช่ามีสิทธิในการทดแทนสินทรัพย์และได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สิทธิในการทดแทนสินทรัพย์ (ประโยชน์ที่ได้สูงกว่าต้นทุน) และมีสินทรัพย์ทางเลือกพร้อมหรือสามารถจัดหาได้ในเวลาที่สมเหตุสมผล ก็จะไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้

(2) สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ (Right to control the use of the asset throughout the period of use) : ผู้เช่าต้องมีสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้ ไม่ว่าจะตรงหรือทางอ้อม โดยการใช้ ครอบครอง เช่าช่วง

(3) สิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ (Right to direct the use throughout the period of use) : ผู้เช่ามีสิทธิในการสั่งการหรือมีการกำหนดไว้ล่วงหน้าถึงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ และสิทธิในการป้องกันของผู้ให้เช่าสินทรัพย์ไม่ได้เป็นการกีดกันผู้เช่าจากการมีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์ รวมไปถึงผู้เช่ามีสิทธิในการจัดการกับสินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้ โดยที่ผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่มีสิทธิที่จะเปลี่ยนแปลงคำสั่งในการดำเนินงานนั้น (Right to operate the asset) หรือ ผู้เช่าเป็นผู้ออกแบบสินทรัพย์ดังกล่าวในลักษณะที่มีการกำหนดวิธีการใช้และวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ไว้ล่วงหน้า

<sup>5</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, สรุปประเด็นสำคัญ (ร่าง) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า [ออนไลน์], หน้า 10. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

เมื่อมีการพิจารณาสัญญาแล้วพบว่าสัญญาแสดงถึงการให้สิทธิในการควบคุมและการส่งการการใช้สินทรัพย์ที่ระบุก็ถือว่าเข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าและต้องถือเอามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาปฏิบัติตามในวิธีการทางบัญชี เพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการระบุสัญญาว่าเป็นสัญญาเช่าหรือเป็นสัญญาที่มีส่วนประกอบของสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า จึงขอยกตัวอย่างประกอบดังนี้

(ตัวอย่างที่ 1) สัญญาระหว่างผู้เช่า (ลูกค้า) กับบริษัทให้บริการขนส่งสินค้า (ผู้จัดหา) จัดหาการใช้รถบรรทุกขนส่งสินค้าจำนวน 10 คัน อย่างเจาะจง (มีการระบุหมายเลขทะเบียนรถ) ให้กับลูกค้าเป็นระยะเวลา 3 ปี โดยผู้จัดหาจัดหาเครื่องยนตร์และพนักงานขับตามคำร้องขอของลูกค้า เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่า

- สินทรัพย์ที่ระบุได้ : รถบรรทุกขนส่งสินค้าที่มีการระบุเลขทะเบียนรถไว้ชัดเจนในสัญญา ผู้จัดหาไม่มีสิทธิ์หรือภาระผูกพันในการทดแทนสินทรัพย์หรือไม่ สามารถทดแทนรถขนส่งต่อเมื่อมีการซ่อมแซมหรือบำรุงรักษา ถือได้ว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุไว้
- ผู้เช่ามีสิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ : ผู้เช่า (ลูกค้า) มีสิทธิที่จะควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุได้นั้นโดยได้รับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้รถขนส่งสินค้าตลอด 5 ปี
- ผู้เช่ามีสิทธิในการส่งการการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ : ผู้เช่า (ลูกค้า) มีสิทธิที่จะเปลี่ยนการใช้รถบรรทุกตามวัตถุประสงค์ไม่ว่าจะเป็นวิธีการ เวลา สถานที่ และสินค้าที่จะขนส่ง

ในทางกลับกันถ้าเป็นสัญญาระหว่างผู้เช่า (ลูกค้า) และผู้ให้เช่า (ผู้จัดหา) กำหนดให้ผู้จัดหาขนส่งสินค้าตามปริมาณที่ระบุไว้โดยใช้รถขนส่งสินค้าชนิดที่ระบุไว้ตามตารางที่กำหนดไว้เป็นระยะเวลา 5 ปี จะไม่ถือเป็นสัญญาเช่าหรือเป็นสัญญาที่มีส่วนประกอบของสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เนื่องจากสาเหตุต่อไปนี้

- สินทรัพย์ระบุไม่ได้ : เนื่องจากผู้จัดหาดำเนินธุรกิจให้บริการขนส่งอยู่แล้ว จึงมีรถขนส่งเหมือนกันรวมหลายคัน โดยในสัญญาไม่มีการระบุรถคันไหนไว้โดยเฉพาะ นอกจากนี้ผู้จัดหาไม่มีสิทธิ์หรือภาระผูกพันในการทดแทนสินทรัพย์ด้วยรถขนส่งคันอื่น โดยผู้จัดหาจะได้รับประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจจากการใช้รถขนส่งที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดในขณะที่ให้เกิดต้นทุนที่ต่ำที่สุด
- ผู้เช่าไม่มีสิทธิในการควบคุมและสิทธิในการส่งการการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ : ผู้จัดหาเป็นผู้มีสิทธิในการเลือกรถขนส่งที่จะใช้ขนส่งสินค้าแต่ละเที่ยวเอง โดยเป็นการบริหารจัดการต้นทุนและผลประโยชน์ที่จะได้รับเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้งานรถขนส่งนั้น



### 2.3.2 การรับรู้รายการ

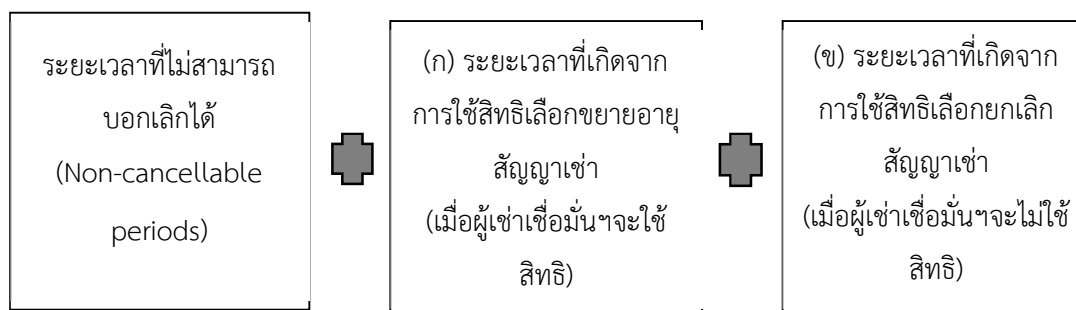
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการเมื่อเช่าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลและให้รวมถึงระยะเวลาปลอดค่าเช่าซึ่งผู้ให้เช่าให้แก่ผู้เช่า โดยวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลในที่นี้คือวันที่ผู้ให้เช่าทำให้สินทรัพย์อ้างอิงพร้อมให้ผู้เช่าใช้งาน

ทั้งนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ได้มีกำหนดข้อยกเว้นให้ไม่ต้องรับรู้รายการถ้าเช่าเงื่อนไขต่อไปนี้

(1) เป็นสัญญาเช่าระยะสั้น ซึ่งหมายถึง สัญญาเช่าที่ระยะเวลาหรืออายุสัญญาเช่าเท่ากับหรือน้อยกว่า 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือวันที่ผู้ให้เช่าทำให้สินทรัพย์พร้อมใช้งานโดยผู้เช่า โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ได้ให้คำนิยามของอายุสัญญาเช่า (Lease term) ว่าเป็นระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ที่ผู้เช่ามีสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง โดยให้รวมระยะเวลาต่อไปนี้ด้วย<sup>6</sup>

(ก) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

(ข) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น



(ภาพที่ 2 :แสดงภาพรวมของความหมายของอายุสัญญาเช่า)

เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากขึ้นผู้เขียนขอยกตัวอย่างประกอบดังนี้ (ตัวอย่างที่ 2) ผู้เช่าทำสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้กับผู้ให้เช่าซึ่งให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้เครื่องจักรจากวันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2566 โดยผู้ให้เช่าทำให้เครื่องจักรดังกล่าวพร้อมใช้งานโดยผู้เช่า ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ตารางต่อไปนี้เป็นารแสดงตัวอย่างสำหรับอายุสัญญาเช่าในสถานการณ์ที่แตกต่างตามเงื่อนไขที่กำหนดเพิ่มเติม

<sup>6</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (ออนไลน์), หน้า 28. แหล่งที่มา: <http://www.tf.ac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

สถานการณ์และเงื่อนไขสัญญา	อายุสัญญาเช่า (ปี)
ไม่มีเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติม	4
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าเพิ่ม 2 ปี และผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกตั้งกล่าว	6
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าเพิ่ม 2 ปี และผู้เช่าไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกตั้งกล่าว	4
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าภายหลังระยะเวลา 3 ปี และผู้เช่าไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกตั้งกล่าว	4
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าภายหลังระยะเวลา 3 ปี และผู้เช่าไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกตั้งกล่าว	3
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าเพิ่ม 2 ปี (โดยไม่คำนึงถึงความน่าจะเป็นที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกตั้งกล่าว)	6
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าภายหลังระยะเวลา 3 ปี (โดยไม่คำนึงถึงความน่าจะเป็นที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกตั้งกล่าว)	4

ในการประเมินว่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือจะใช้สิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่านั้นให้ผู้เช่าพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องอันจะเป็นการจูงใจให้ใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่คาดไว้ตั้งแต่แต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันที่ใช้สิทธิเลือก เช่น การเปรียบเทียบต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญา (เช่น ต้นทุนการรื้อถอน การย้ายสถานที่) เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการใช้สิทธิเลือก (เช่น สิทธิเลือกจะใช้ได้เฉพาะเมื่อบรรลุเงื่อนไขที่กำหนด) ทั้งนี้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ได้วางแนวทางว่ายิ่งระยะเวลาบอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่าสั้นเท่าไร โอกาสที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าจะมากขึ้น เนื่องจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ทดแทนมีโอกาสสูงขึ้นตามสัดส่วนกับระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาที่สั้นลง

(2) เป็นสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิง<sup>7</sup>มีมูลค่าต่ำ โดยผู้เช่าต้องประเมินมูลค่าของสินทรัพย์อ้างอิงโดยพิจารณาจากมูลค่าของสินทรัพย์ในสภาพใหม่ โดยไม่คำนึงถึงอายุของสินทรัพย์ที่เช่านั้น

### 2.3.3 การวัดมูลค่า

#### (1) การวัดมูลค่าเริ่มแรก

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดให้ ณ วันที่สัญญาเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ (Right of use asset : ROU) และหนี้สินตามสัญญาเช่า (Lease liability) โดยต้องมีการวัดมูลค่าดังนี้

(1.1) สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าโดยใช้ราคาทุนซึ่งไม่แตกต่างกันไปจากสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินอื่น เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นต้น โดยราคาทุนของสิทธิการใช้ สินทรัพย์ในที่นี่ประกอบไปด้วย 4 รายการดังต่อไปนี้<sup>8</sup>

- จำนวนเงินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งจ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเริ่มมีผลหักสิ่งจูงใจในสัญญาเช่าที่ได้รับ สิ่งจูงใจในสัญญาเช่าในที่นี้คือจำนวนเงินที่ผู้ให้เช่าจ่ายชำระให้กับผู้เช่าซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าหรือการชดเชยหรือการยอมรับต้นทุนของผู้เช่าโดยผู้ให้เช่า สิ่งจูงใจในสัญญาเช่านี้อาจอยู่ในรูปของจำนวนเงินที่จ่ายชำระเริ่มแรกเป็นเงินสดให้กับผู้เช่าหรือการชดเชยหรือการยอมรับต้นทุนของผู้เช่าโดยผู้ให้เช่า ยกตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการย้ายสถานที่และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผูกพันตามสัญญาเช่าที่มีอยู่ก่อนของผู้เช่า
- ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใดๆ ที่เกิดขึ้นของผู้เช่า และ
- ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นสำหรับผู้เช่าในการรื้อ ขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง บำรุงสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงหรือการบำรุงซ่อมแซมสินทรัพย์อ้างอิงให้อยู่ในสภาพตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญาเช่า ซึ่งผู้เช่ามีภาระผูกพันสำหรับต้นทุนดังกล่าว ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลา นั้น

<sup>7</sup> สินทรัพย์อ้างอิง หมายถึง สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าซึ่งผู้ให้เช่าให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้นต่อผู้เช่า (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า [ออนไลน์], หน้า 30. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563])

<sup>8</sup> รองศาสตราจารย์ ดร. วรศักดิ์ ทุมมานนท์, IFRS 16 วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่าและตัวอย่างประกอบการเข้าใจ, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2562

(1.2) สำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า การวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้กำหนดให้ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าปัจจุบัน<sup>9</sup>ของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น โดยจำนวนเงินดังกล่าวในเบื้องต้นประกอบด้วยค่าเช่าคงที่สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ทั้งนี้ไม่รวมการจ่ายค่าเช่าผันแปร

ทั้งนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้กำหนดให้ผู้เช่าคำนวณจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า (Implicit interest rate) หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ ซึ่งอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าในที่นี้ หมายถึง อัตราที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่จ่ายชำระตามสัญญาและมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนเท่ากับผลรวมของมูลค่ายุติธรรม<sup>10</sup>ของสินทรัพย์อ้างอิงและต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

แต่หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้กำหนดให้ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า (Incremental borrowing rate) ซึ่งอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าในที่นี้ หมายถึง อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและหลักประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าสำหรับเงินที่จัดหาไว้ซึ่งจำเป็นต่อการได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกัน

สินทรัพย์ สิทธิการใช้	=	หนี้สินตามสัญญาเช่า	จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งจ่ายชำระก่อนหรือวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	ต้นทุนที่จะเกิดขึ้นกับผู้เช่าในการรื้อ ขนย้าย บูรณะสถานที่ตั้ง ซ่อมแซมสินทรัพย์ อ่างอิง	ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก
หนี้สินตามสัญญาเช่า	=	จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า อัตราคิดลด	ประมาณการหนี้สินต้นทุนที่จะเกิดขึ้นกับผู้เช่าในการรื้อ ขนย้าย บูรณะสถานที่ตั้ง ซ่อมแซมสินทรัพย์อ่างอิง		

(ภาพที่ 3 :แสดงภาพรวมของการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสัญญาเช่า)<sup>11</sup>

<sup>9</sup> มูลค่าปัจจุบัน (Present Value: PV) คือ การหามูลค่าของเงินโดยอาศัยหลักการมูลค่าเงินตามเวลา (Time Value of Money: TVM) ซึ่งก็คือแนวคิดที่ว่าเงินที่จะได้รับในวันนี้มีมูลค่าน้อยกว่าเงินที่จะได้รับในอนาคต เพราะเราสามารถสร้างผลตอบแทนได้จากเงินที่ได้รับในวันนี้ เช่น เงิน 100 บาทในวันนี้ หากนำไปลงทุนได้ผลตอบแทน 5% ต่อปี ในอีก 1 ปีข้างหน้าเราก็จะได้รับเงินทั้งสิ้น 105 บาท (100 \* 1.05 = 105) จากตัวอย่างนี้จะเห็นว่า เงินจำนวน 100 บาท มีมูลค่าในอนาคต (Future Value : FV) เท่ากับ 105 บาท หรือเงินจำนวน 105 บาท ในอีก 1 ปีข้างหน้า มีมูลค่าปัจจุบัน (Present Value : PV) เท่ากับ 100 บาท ซึ่งการคำนวณมูลค่าปัจจุบันจะเรียกอัตราผลตอบแทนว่าเป็นอัตราคิดลด (Discount Rate) เพราะมูลค่าปัจจุบัน (PV) จะมีค่าน้อยกว่ามูลค่าในอนาคต (FV) นั่นเอง (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, เงินทองต้องวางแผน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.set.or.th/set/financialplanning/glossary.do?contentId=21>. [14 มีนาคม 2563])

<sup>10</sup> มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) คือ จำนวนเงินที่ใช้แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หรือชำระหนี้สินระหว่างบุคคลฝ่ายต่างๆ ที่มีการต่อรองอย่างเป็นอิสระและมีความรอบรู้และเต็มใจ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า [ออนไลน์], หน้า 26. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563])

<sup>11</sup> รองศาสตราจารย์ ดร. วรศักดิ์ ทุมมานนท์, IFRS 16 วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่าและตัวอย่างประกอบกรเข้าใจ, กรุงเทพฯมหานคร: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2562

สำหรับส่วนประกอบของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ ประกอบด้วยการจ่ายชำระดังต่อไปนี้สำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

- ค่าเช่าคงที่ รวมถึงการจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ (in-substance fixed payments) ซึ่งหมายถึง การจ่ายชำระที่ตามรูปแบบแล้ว อาจจะไม่มีความผันแปร แต่โดยเนื้อหาแล้วไม่สามารถหลีกเลี่ยงการจ่ายชำระผันแปรนั้นได้ เช่น การจ่ายชำระที่กำหนดเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรแต่การจ่ายชำระนั้นไม่มีความผันแปรที่แท้จริง หรือการจ่ายชำระที่มีมากกว่าหนึ่งรูปแบบซึ่งผู้เช่าสามารถทำได้แต่มีเพียงรูปแบบเดียวที่ผู้เช่าปฏิบัติได้จริงเพื่อความเข้าใจ หรือการจ่ายชำระที่ปฏิบัติได้จริงมีมากกว่าหนึ่งรูปแบบที่ผู้เช่าสามารถทำได้แต่ผู้เช่าต้องปฏิบัติอย่างน้อยหนึ่งรูปแบบการจ่ายเงินนั้น เป็นต้น เพื่อประกอบความเข้าใจขอยกตัวอย่างเพิ่มเติม (ตัวอย่างที่ 3) ดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าพื้นที่ในศูนย์การค้าชื่อเลขที่ 111/11 เป็นเวลา 3 ปี โดยกำหนดการจ่ายค่าเช่า 3 งวด ณ วันสิ้นปีของทุกปี เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2563 โดยมีเงื่อนไขว่าหากผู้เช่าไม่มีรายได้จากพื้นที่ที่เช่าเลย ผู้ให้เช่าจะคิดค่าเช่าปีนั้นเป็นจำนวน 1,000 บาท และหากผู้เช่าทำรายได้จากพื้นที่ที่เช่าได้ในระหว่างอายุสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจะคิดค่าเช่าปีนั้นเป็นจำนวน 10,000 บาท และเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าผู้เช่าต้องส่งคืนพื้นที่คืนไปยังผู้ให้เช่า ซึ่งจากกรณีตัวอย่างนี้ผู้เช่าสรุปว่าสัญญาเช่าพื้นที่ในศูนย์การค้าดังกล่าวเป็นการจ่ายค่าเช่าที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ปีละ 10,000 บาท เนื่องจากไม่มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะไม่สามารถทำรายได้จากพื้นที่ที่เช่าได้เลย

- การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตราจะรวมถึงการจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index : CPI) การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง (เช่น MLR LIBOR) และการจ่ายชำระที่ผันแปรเพื่อสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของอัตราค่าเช่าของตลาด ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ให้ข้อเน้นย้ำว่า ดชนีหรืออัตรานั้นมีความไม่แน่นอนในการประมาณการณ เพราะถ้าหากเป็นการผันแปรที่อัตราที่กำหนดไว้แน่นอนเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของดัชนีอื่นจะถือได้ว่าเป็นค่าเช่าลักษณะคงที่ เพื่อประกอบความเข้าใจจะแสดงการเปรียบเทียบข้อสัญญาการปรับขึ้นค่าเช่าดังต่อไปนี้

สัญญาเช่าที่ 1	สัญญาเช่าที่ 2
ค่าเช่าสำหรับปีแรกเป็นจำนวน 1,000 บาท ณ วันสิ้นปีค่าเช่าจะมีการปรับขึ้นเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาผู้บริโภค (CPI) ประกอบกับอัตราเงินเฟ้อเฉลี่ยตลอด 3 ปีที่ผ่านมาเป็นร้อยละ 3	ค่าเช่าสำหรับปีแรกเป็นจำนวน 1,000 บาท ค่าเช่าจะปรับขึ้นปีละร้อยละ 3 การปรับขึ้นค่าเช่านี้มีวัตถุประสงค์เพื่อชดเชยผู้ให้เช่าสำหรับการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาผู้บริโภค (CPI) ที่คาดไว้เนื่องจากอัตราเงินเฟ้อเฉลี่ยรายปีตลอด 5 ปีที่ผ่านมาเป็นร้อยละ 3
จะเห็นได้ว่าค่าเช่าขึ้นอยู่กับดัชนีราคาผู้บริโภคในอนาคต ณ วันที่สัญญาเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรวมค่าเช่ารายปีจำนวน 1,000 บาท ไว้ในหนี้สินตามสัญญาเช่า  ณ สิ้นปีแรก ผู้เช่าจะต้องทำการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อจะสะท้อนจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคตซึ่งอ้างอิงจากดัชนีราคาผู้บริโภค (CPI) ในเวลานั้น	ค่าเช่ามีลักษณะคงที่ เนื่องจากค่าเช่าไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีราคาผู้บริโภค (CPI) ในอนาคต  ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรวมค่าเช่ารายปีซึ่งมีการปรับขึ้นปีละร้อยละ 3 ไว้ในหนี้สินตามสัญญาเช่าจำนวนเงินที่定要จ่ายชำระตามสัญญาเช่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงในอนาคตจนทำให้ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

- จำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระโดยผู้เช่าภายใต้มูลค่าคงเหลือที่ได้รับ การประกัน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ได้ให้นิยามของมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันไว้ว่าหมายถึง มูลค่า (หรือส่วนหนึ่งของมูลค่า) ของสินทรัพย์อ้างอิง ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับการรับประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าซึ่งรับประกันว่าจะไม่ต่ำกว่าจำนวนเงินที่ระบุไว้ ยกตัวอย่างเช่น

ภายใต้สัญญาเช่ามีการกำหนดการชดเชยค่าเสียหาย โดยผู้เช่าจะต้องจ่ายชำระเงินให้แก่ผู้ให้เช่าเป็นจำนวนผลต่างระหว่างราคาขายจริงของรถยนต์ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า และมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าสภาพดีเลิศตามค่ากลางเพื่อเปรียบเทียบของมูลค่าคงเหลือเฉพาะเจาะจงของรถยนต์อายุ 5 ปี ซึ่งจากข้อกำหนดนี้การจ่ายชดเชยค่าเสียหายคือการรับประกันมูลค่าคงเหลือ เนื่องจากจำนวนที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายเป็นผลต่างระหว่างราคาขายจริงและมูลค่าซึ่งกำหนดขึ้นกับค่ากลางเพื่อเปรียบเทียบของมูลค่าคงเหลือ ดังนั้นผู้เช่าต้องรวมจำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระไว้เป็นส่วนหนึ่งของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วย

- ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

- การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า โดยผู้เช่าต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกทั้งการจะซื้อเมื่อหมดสัญญาเช่าหรือการยกเลิกสัญญาเช่าก่อนกำหนด

## (2) การวัดมูลค่าภายหลัง

(2.1) สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ หลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผล มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กำหนดให้ผู้เช่าวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม<sup>12</sup>และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม<sup>13</sup>และปรับปรุงด้วยการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดยในการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้กำหนดให้ผู้เช่าถือปฏิบัติตามการคิดค่าเสื่อมราคาที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งก็คือให้ผู้เช่าเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ต้องสะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ผู้เช่าคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์สิทธิการใช้ สำหรับการกำหนดระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ นั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ได้กำหนดไว้ดังนี้

- ในกรณีที่สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าหรือกรณีที่ราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ สะท้อนให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงดังกล่าว ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อ้างอิง

- ในกรณีอื่น ๆ นอกเหนือจากกรณีข้างต้น ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดของอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิทธิการใช้หรือวันสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

<sup>12</sup> ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ (ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์) อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ [ออนไลน์], หน้า 5. แหล่งที่มา: <http://www.tf.ac.or.th> [14 มีนาคม 2563])

<sup>13</sup> ผลขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ [ออนไลน์], หน้า 5. แหล่งที่มา: <http://www.tf.ac.or.th> [14 มีนาคม 2563])

นอกจากคิดค่าเสื่อมราคาแล้ว ผู้เช่าต้องพิจารณาถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์สิทธิการใช้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ด้วย โดยถ้าหากมีข้อบ่งชี้ถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ผู้เช่าต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน<sup>14</sup>ของสินทรัพย์สิทธิการใช้และบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ขึ้น (ทั้งนี้ถ้าหากผู้เช่าไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ได้ ผู้เช่าต้องทำการกำหนดว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่กำลังพิจารณาอยู่นั้นรวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและให้พิจารณาการด้อยค่าของทั้งหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น โดยถ้ามีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้นต้องปันส่วนลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการตามสัดส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น)

นอกเหนือไปจากวิธีการหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมแล้ว มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ได้มีการกำหนดให้ใช้วิธีการอื่นในการวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ได้อีก เช่น การใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ถ้าหากผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของผู้เช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 โดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมด้วย นอกจากนี้หากสินทรัพย์สิทธิการใช้มีความเกี่ยวข้องกับรายการประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งผู้เช่าใช้วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าอาจเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น

(2.2) สำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 นี้กำหนดว่าหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยการเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าและลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าแต่ละงวดตลอดอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนที่ทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ โดยทั้งนี้ผู้เช่าต้องรับรู้รายการดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าและการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การจ่ายชำระเหล่านั้นเกิดขึ้นในงบกำไรหรือ

<sup>14</sup> มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ [ออนไลน์], หน้า 5. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [14 มีนาคม 2563])



ขาดทุนยกเว้นต้นทุนดังกล่าวถูกรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อีกรายการหนึ่งที  
ปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง

#### 2.3.4 การบันทึกบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ ณ วันที่สัญญาเช่า  
ที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือนและสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญา 12 เดือนหรือน้อยกว่าและ  
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์เริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า  
โดยผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้ราคาทุนไม่แตกต่างจากสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์  
ทางการเงินอื่น เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยมีส่วนประกอบตามที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 2.3.3 (1.1)  
และวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่  
ยังไม่ได้จ่ายชำระ โดยใช้อัตราคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าด้วยอัตราดอกเบี้ยตาม  
นโยบายของสัญญาเช่าหรือหากไม่สามารถกำหนดได้ก็ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าแทนได้  
ดังนั้นเพื่อประกอบความเข้าใจขอยกตัวอย่างการบันทึกบัญชีของการรับรู้รายการและวัดมูลค่า  
เริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าดังนี้

(ตัวอย่างที่ 4) ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าอาคาร ก เป็นเวลา 3 ปี โดยมี  
ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าที่เกิดขึ้นมีจำนวน 40,000 บาท ประกอบด้วยจำนวนที่จ่ายให้ผู้เช่า  
อาคารก่อนหน้าเป็นจำนวน 30,000 บาท และค่านายหน้าที่จ่ายให้ตัวแทนขายอสังหาริมทรัพย์เป็น  
จำนวน 10,000 บาท ซึ่งผู้ให้เช่าได้ให้สิ่งซึ่งใจแก่ผู้เช่าโดยตกลงที่จะจ่ายค่านายหน้าที่ผู้เช่าจ่ายให้  
ตัวแทนอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวน 10,000 บาท ทั้งนี้ผู้เช่าจะต้องจ่ายค่าเช่าทั้งหมด 3 งวด งวดละ  
800,000 บาท ณ วันสิ้นปีของทุกปี เริ่มตั้งแต่ 31 ธันวาคม 2563 เป็นต้นไป (สมมติว่าอัตราดอกเบี้ย  
เงินกู้ส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นร้อยละ 6) และเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าผู้เช่าต้องย้ายออกและส่งคืนอาคาร  
ดังกล่าวไปยังผู้ให้เช่าในสภาพเดิม ถ้าผู้เช่าไม่รื้อถอนสิ่งตกแต่งภายในอาคารจะถือว่าสิ่งตกแต่ง  
ทั้งหมดตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่าทันที ซึ่ง ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่าคาดการณ์ว่ารายจ่าย  
ในการรื้อถอนอาคาร ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่ามีจำนวน 70,000 บาท (สมมติให้อัตราคิดลดที่ปราศจาก  
ความเสี่ยงเป็นร้อยละ 4) ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 ผู้เช่าพบทวนประมาณการรายจ่ายในการ  
รื้อถอนภายในอาคารใหม่อีกครั้งและคาดว่ารายจ่ายจะเพิ่มขึ้นเป็น 80,000 บาท ต่อมา ณ วันที่  
31 ธันวาคม 2565 หรือวันที่สิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าได้ส่งคืนอาคารดังกล่าวไปยังผู้ให้เช่า และจ่ายค่า  
รื้อถอนสิ่งตกแต่งภายในอาคารเป็นจำนวนเงิน 80,000 บาท

จากตัวอย่างที่ยกมาข้างต้น เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าที่มี  
อาคาร ก เป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ โดยผู้เช่ามีสิทธิควบคุมการใช้และสั่งการตลอดอายุสัญญาเช่าทั้งหมด  
3 ปี ดังนั้นผู้เช่าต้องทำการรับรู้รายการสินทรัพย์การใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า โดยมีวิธีการคำนวณ  
ดังนี้

จากความหมายของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ต้องรับรู้และวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหรืออัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ซึ่งจากตัวอย่าง จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าก็คือค่าเช่าทั้งหมด 3 งวด งวดละ 800,000 บาท ส่วนอัตราคิดลดในที่นี้คืออัตราดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเพิ่มที่ร้อยละ 6 ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ

$$\left. \begin{array}{l} \text{ปีที่ 2563 หรือปีที่ 1 : } 800,000/(1+0.06)^1 = 754,717 \\ \text{ปีที่ 2564 หรือปีที่ 2 : } 800,000/(1+0.06)^2 = 711,997 \\ \text{ปีที่ 2565 หรือปีที่ 3 : } 800,000/(1+0.06)^3 = 671,696 \end{array} \right\} \text{รวมทั้งหมดเป็น } 2,138,410 \text{ บาท}$$

หรือสามารถคำนวณด้วยสูตร

$$\begin{aligned} 800,000 \times [1/(1+0.06)^1 + 1/(1+0.06)^2 + 1/(1+0.06)^3] &= 800,000 \times 2.6730 \\ &= 2,138,410 \text{ บาท}^{15} \end{aligned}$$

ในส่วนของสินทรัพย์สิทธิการใช้นั้น นอกเหนือจากจำนวนเงินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่คำนวณไว้ข้างต้นแล้ว มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้ยังได้กล่าวถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งจากตัวอย่างที่ยกมานั้น ต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นคือจำนวนเงินที่ผู้เช่าจ่ายให้ผู้เช่าก่อนหน้าและค่านายหน้าที่จ่ายให้ตัวแทนขายอสังหาริมทรัพย์รวมเป็นจำนวน 40,000 บาท นอกจากนี้ยังมีสิ่งจูงใจในสัญญาเช่าให้แก่ผู้เช่าซึ่งในที่นี้คือค่านายหน้าที่ผู้เช่าจ่ายให้ตัวแทนอสังหาริมทรัพย์แทนผู้เช่าเป็นจำนวน 10,000 บาท

ส่วนสุดท้ายคือประมาณการต้นทุนที่เกิดจากการรื้อถอนและทำให้สินทรัพย์อ้างอิงเป็นไปตามข้อตกลงในสัญญาเช่า ซึ่งในที่นี้คือประมาณการค่ารื้อถอนสิ่งตกแต่งภายในอาคารที่ผู้เช่าคาดการณ์ไว้ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าจะเป็นจำนวนเงิน 70,000 บาท ทั้งนี้เนื่องจากเป็นประมาณการค่าใช้จ่ายในอนาคตการรับรู้รายการค่าใช้จ่ายทางบัญชีต้องมีการคิดลดกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบันด้วย โดยในที่นี้ตามตัวอย่างกำหนดอัตราคิดลดที่ปราศจากความเสี่ยงให้เป็นร้อยละ 4 ซึ่งสามารถคำนวณมูลค่าได้ดังนี้

<sup>15</sup> มูลค่าปัจจุบันนี้เป็นการหามูลค่าปัจจุบันของเงินที่คาดว่าจะได้จ่ายในอนาคตแบบเป็นงวดๆ ณ ตอนสิ้นงวด (Present Value of Ordinary Annuity : PVIFA) ซึ่งสามารถคำนวณได้จากสมการตามนี้  $PV = PMT/(1+i)^1 + PMT/(1+i)^2 + PMT/(1+i)^3 + PMT/(1+i)^n$  หรือสามารถรวมสูตรได้เป็น  $PV = PMT \times [1/(1+i)^1 + 1/(1+i)^2 + 1/(1+i)^3 + 1/(1+i)^n]$

โดยที่ PMT คือ จำนวนเงินที่จ่ายแต่ละงวด i คือ อัตราคิดลด n คือ ระยะเวลา

ทั้งนี้เพื่อความง่ายต่อการคำนวณได้มีการทำเป็นตารางดอกเบี้ยที่แสดงมูลค่าปัจจุบันของเงินงวด 1 บาทต่องวด เป็นเวลา n งวด หรือก็คือตาราง  $PVIFA_{i,n}$

$$\begin{aligned}
\text{มูลค่าปัจจุบันของประมาณการต้นทุนที่เกิดจากการรื้อถอน} &= 70,000 \times [1/(1+0.04)^3] \\
&= 70,000 \times 0.8890 \\
&= 62,230 \text{ บาท}^{16}
\end{aligned}$$

การบันทึกบัญชี ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจากการรับรู้รายการและวัดมูลค่าเริ่มแรกของผู้เช่า

1 มกราคม 2563

บันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารและหนี้สินตามสัญญาเช่า (มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ)

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,138,410	
	เครดิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า		2,138,410

ทั้งนี้ผู้เช่าอาจบันทึกหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายชำระและรายการคิดลดแยกจากกันได้ดังนี้

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	2,138,410	
	ดอกเบี้ยจ่ายรอดตัดบัญชี	261,590	
	เครดิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า		2,400,000

นอกจากนี้ต้องบันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้ในส่วนต้นทุนทางตรงเริ่มแรกและสิ่งที่มุ่งใจแก่ผู้เช่าดังนี้

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	40,000	
	เครดิต เงินสด		40,000
เดบิต	เงินสด	10,000	
	เครดิต สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า (สิ่งมุ่งใจแก่ผู้เช่า)		10,000

และสุดท้ายบันทึกประมาณการหนี้สินการรื้อถอนสิ่งตกแต่งอาคาร

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	62,230	
	เครดิต ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน		62,230

ทั้งนี้ประมาณการหนี้สินการรื้อถอนอาคารก็สามารถจะบันทึกแยกระหว่างจำนวนที่ประมาณการที่ต้องชำระกับรายการคิดลดแยกจากกันได้เช่นกัน

<sup>16</sup> มูลค่าปัจจุบันนี้เป็นการหามูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินรวม ณ เวลาปัจจุบันของเงินที่จะชำระในอนาคต (Present Value: PV) ซึ่งสามารถคำนวณได้จากสมการตามนี้  $PV = FV_n \times [1/(1+i)^n]$  โดยที่ FV คือ มูลค่าอนาคตของเงินที่ต้องชำระ ณ สิ้นปีที่ n โดยที่ n คือ ระยะเวลาที่จะชำระเงินในอนาคต และ i คือ อัตราคิดลด ทั้งนี้เพื่อความง่ายต่อการคำนวณได้มีการทำเป็นตารางดอกเบี้ยที่แสดงมูลค่าปัจจุบันของเงินงวด 1 บาทเมื่อสิ้นสุดวันที่ n หรือก็คือตาราง PVIF<sub>i,n</sub>

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	62,230	
	ดอกเบียจ่ายรอดับบัญชี	7,770	
	เครดิต ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน		70,000

หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลและรับรู้รายการและวัดมูลค่าเริ่มแรกไปแล้ว ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าภายหลังสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนด้วยค่าจากการด้อยค่าสะสม ซึ่งจะกรณีของตัวอย่างนั้นสินทรัพย์สิทธิการใช้ไม่มีการด้อยค่าและสามารถคำนวณค่าเสื่อมราคาได้ด้วยวิธีเส้นตรงดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคา} &= (2,138,410 + 40,000 - 10,000 + 62,230) / 3 \\ &= 743,547 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

โดยต้องตัดค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าดังนี้

วันที่	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์สิทธิการใช้
1 มกราคม 2563	-	-	2,230,640
31 ธันวาคม 2563	743,547	743,547	1,487,093
31 ธันวาคม 2564	743,547	1,487,094	743,546
31 ธันวาคม 2565*	743,546	2,230,640	-

(\* หมายเหตุ : เนื่องจากโดยปกติค่าเสื่อมราคาจะคำนวณได้เท่ากันทุกปีและปีสุดท้ายจะทำให้มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์เป็นศูนย์ แต่ตัวอย่างนี้เป็นการปิดทศนิยมจึงทำให้ปีสุดท้ายไม่เท่ากับปีอื่นๆก่อนหน้า)

สำหรับการวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยการเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าและลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า โดยดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าแต่ละงวดตลอดอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนที่ทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ หรือก็คือหนี้สินจะลดลงด้วยการจ่ายชำระหนี้สินตามสัญญาเช่าในแต่ละงวดหรือในทีนี้ก็คือปีละ 800,000 บาท และจะถูกปรับปรุงด้วยดอกเบี้ยจ่ายที่คำนวณด้วยอัตราดอกเบี้ยที่คงที่นี้ก็คือร้อยละ 6 นั่นเอง ซึ่งจะสามารถสรุปได้ดังตารางด้านล่างต่อไปนี้

	①	② = ④ <sub>ยกมา</sub> × 6%	③ = ① - ②	④ = ④ <sub>ยกมา</sub> - ③
วันที่	ค่าเช่ารายปี	ดอกเบี่ยจ่าย	เงินต้นจ่าย	มูลค่าคงเหลือ ของหนี้สินตาม สัญญาเช่า
1 มกราคม 2563	-	-	-	2,138,410
31 ธันวาคม 2563	800,000	128,304	671,696	1,466,714
31 ธันวาคม 2564	800,000	88,003	711,997	754,717
31 ธันวาคม 2565	800,000	45,283	754,717	-
<b>รวม</b>	<b>2,400,000</b>	<b>261,590</b>	<b>2,138,410</b>	

รวมไปถึงประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน ก็ต้องถูกทยอยรับรู้รายการเช่นเดียวกันด้วย

	① = ③ <sub>ยกมา</sub> × 4%	② = ② <sub>ยกมา</sub> - ①	③ = ③ <sub>ยกมา</sub> + ①
วันที่	ดอกเบี่ยจ่าย	ดอกเบี่ยจ่ายรอดตัด บัญชี	มูลค่าปัจจุบันของ ประมาณการหนี้สินใน การรื้อถอน
1 มกราคม 2563	-	7,770	62,230
31 ธันวาคม 2563	2,489	5,281	64,719
31 ธันวาคม 2564	2,589	2,692	67,308
31 ธันวาคม 2565	2,692	-	70,000
<b>รวม</b>	<b>7,770</b>		

การบันทึกบัญชีภายหลังวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

31 ธันวาคม 2563

บันทึกการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า

เดบิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	800,000	
	เครดิต เงินสด		800,000

บันทึกรับรู้รายการปรับปรุงบัญชีหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า

เดบิต	ดอกเบี่ยจ่าย	128,304	
	เครดิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า		128,304

ทั้งนี้หากผู้เช่าบันทึกหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายชำระและรายการคิดลดแยกจากกัน

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	128,304	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอดตัดบัญชี		128,304

บันทึกค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม

เดบิต ค่าเสื่อมราคา - สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	743,547	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า		743,547

และสุดท้ายบันทึกปรับปรุงมูลค่าปัจจุบันของประมาณการหนี้สินการรื้อถอนอาคาร

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	2,489	
เครดิต ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน		2,489

หรือถ้าหากผู้เช่าบันทึกแยกระหว่างจำนวนที่ประมาณการที่ต้องชำระกับรายการคิดลดแยกจากกัน

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	2,489	
เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายรอดตัดบัญชี		2,489

นอกจากนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ยังกำหนดให้ผู้เช่าวัดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินใหม่เพื่อสะท้อนการประเมินใหม่ ซึ่งจากตัวอย่างจะพบว่า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 ผู้เช่ามีการทบทวนประมาณการรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งตกแต่งอาคารใหม่และพบว่าประมาณการรายจ่ายส่วนนั้นปรับตัวเพิ่มขึ้น ดังนั้นต้องมีการรับรู้มูลค่าของหนี้สินส่วนนี้ใหม่ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าปัจจุบันของประมาณการต้นทุนที่เกิดจากการรื้อถอน} &= 80,000 \times [1/(1+0.04)^2] \\
 &= 80,000 \times 0.9246 \\
 &= 73,964 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

โดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเปลี่ยนแปลงไปตามตารางด้านล่างนี้

	① = ③ <sub>ยกมา</sub> × 4%	② = ② <sub>ยกมา</sub> - ①	③ = ③ <sub>ยกมา</sub> + ①
วันที่	ดอกเบี้ยจ่าย	ดอกเบี้ยจ่ายรอดตัดบัญชี	มูลค่าปัจจุบันของประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน
31 ธันวาคม 2563	-	6,036	73,964
31 ธันวาคม 2564	2,959	3,077	76,923
31 ธันวาคม 2565	3,077	-	80,000
<b>รวม</b>	<b>6,036</b>		

และต้องมีการบันทึกบัญชีเพื่อปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้และประมาณการหนี้สินในการรื้อถอนดังนี้

31 ธันวาคม 2563

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า (73,964 - 64,719)	9,245	
	เครดิต	ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน	9,245

หรือบันทึกรายการปรับปรุงแยกระหว่างจำนวนที่ประมาณการที่ต้องชำระกับรายการคิดลดแยกจากกันได้ดังนี้

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า (73,964 - 64,719)	9,245	
	ดอกเบียจ่ายรอดตัดบัญชี (6,036 - 5,281)	755	
	เครดิต	ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน (80,000 - 70,000)	10,000

และเมื่อมูลค่าของสินทรัพย์สิทธิการใช้เปลี่ยนแปลงไป ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าภายหลังสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ใหม่ โดยต้องมีการคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่อีกครั้ง

	①	② = ② <sub>ยกมา</sub> + ①	③	④ = ④ <sub>ต้นงวด</sub> + ③ - ②
วันที่	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	รับรู้เพิ่มมูลค่า	มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์สิทธิการใช้
1 มกราคม 2563	-	-	-	2,230,640
31 ธันวาคม 2563	743,547	743,547	9,245	1,496,338
31 ธันวาคม 2564	748,169	1,491,716	-	748,169
31 ธันวาคม 2565	748,169	2,239,885	-	-

ถ้าไม่มีเหตุการณ์ที่ทำให้เชื่อได้ว่ามูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าต้องเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า (การเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่าหรือการเปลี่ยนแปลงในการประเมินสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงทำให้ต้องหาอัตราคิดลดใหม่) ผู้เช่าก็สามารถรับรู้รายการและวัดมูลค่าภายหลังด้านตามตารางข้างต้นและสามารถบันทึกบัญชีได้ดังต่อไปนี้

รายการ	31 ธันวาคม 2564	31 ธันวาคม 2565	
บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า			
เดบิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า	800,000	
	เครดิต	เงินสด	800,000
บันทึกรับรู้รายการดอกเบียจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า			
เดบิต	ดอกเบียจ่าย	88,003	
	เครดิต	เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่า (หรือดอกเบียจ่ายรอดตัดบัญชี)	88,003

รายการ	31 ธันวาคม 2564	31 ธันวาคม 2565
บันทึกค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้		
เดบิต ค่าเสื่อมราคา - สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคาร ตามสัญญาเช่า	748,169	748,169
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์สิทธิการใช้ อาคารตามสัญญาเช่า	748,169	748,169
บันทึกรับรู้รายการดอกเบี้ยจ่ายของประมาณการหนี้สินการรื้อถอนอาคาร		
เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	2,959	3,077
เครดิต ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน (หรือ ดอกเบี้ยจ่ายรอดตัดบัญชี)	2,959	3,077
บันทึกชำระค่ารื้อถอนสิ่งตกแต่งอาคารแก่ผู้รับจ้าง		
เดบิต ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน	-	80,000
เครดิต เงินสด	-	80,000

### 2.3.5 การแสดงรายการและเปิดเผยรายการในงบการเงิน

ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ผู้เช่าต้องแสดงรายการสินทรัพย์สิทธิการใช้ในงบแสดงฐานะการเงินแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น หรืออาจรวมสินทรัพย์สิทธิการใช้ในรายการรายบรรทัดเดียวกับสินทรัพย์อ้างอิงที่จะถูกนำเสนอถ้ากิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นเองโดยผู้เช่าจะต้องทำการเปิดเผยข้อมูลว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน แต่กิจการต้องนำเสนอสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงินถ้าสินทรัพย์สิทธิการใช้นั้นเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องแสดงรายการแยกจากหนี้สินอื่นหรือหากผู้เช่าไม่ได้แสดงรายการหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่าถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

นอกจากนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้เช่าต้องแสดงดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากจากค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ในงบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่าถือเป็นส่วนประกอบของต้นทุนทางการเงินซึ่งตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนองบการเงินนั้นกำหนดให้ต้องแยกแสดงรายการออกมา

สำหรับการจัดประเภทรายการในงบกระแสเงินสดนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดให้ผู้เช่าจัดประเภทเงินสดจ่ายสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่าอยู่ภายใต้กิจกรรมจัดหาเงิน ในขณะที่เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติ



ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง งบกระแสเงินสด ซึ่งกำหนดให้จัดประเภท ภายใต้กิจกรรมดำเนินงานหากผู้เช่ามองว่าเป็นรายการที่นำมาคำนวณกำไรขาดทุน หรือจัดประเภท เป็นกิจกรรมจัดหาเงินหากพิจารณาว่ารายการดังกล่าวเป็นต้นทุนของการจัดหาทรัพยากรทางการเงิน

เพื่อประกอบความเข้าใจจึงขอยกตัวอย่างการแสดงรายการและเปิดเผยรายการโดยใช้ ตัวอย่างเดียวกันกับข้อ 2.3.4 โดยจะแสดงเฉพาะรายการที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้เท่านั้น

(หน่วย : บาท)

งบแสดงฐานะการเงิน	1 มกราคม 2563	31 ธันวาคม 2563	31 ธันวาคม 2564	31 ธันวาคม 2565
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>				
สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญา เช่า	2,230,640	2,239,885	2,239,885	2,239,885
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์ สิทธิการใช้อาคารตามสัญญาเช่า	-	(743,547)	(1,491,716)	(2,239,885)
สินทรัพย์สิทธิการใช้อาคารตามสัญญา เช่า, สุทธิ	2,230,640	1,496,338	748,169	-
<b>หนี้สินหมุนเวียน</b>				
ส่วนของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่จะถึง ครบกำหนดชำระภายใน 1 ปี	800,000	800,000	800,000	-
หัก ดอกเบี้ยจ่ายรอดัดบัญชี	(128,304)	(88,003)	(45,283)	-
ส่วนของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่จะถึง ครบกำหนดชำระภายใน 1 ปี, สุทธิ	671,696	711,997	754,717	-
<b>หนี้สินไม่หมุนเวียน</b>				
หนี้สินตามสัญญาเช่า	1,600,000	800,000	-	-
หัก ดอกเบี้ยจ่ายรอดัดบัญชี	(133,286)	(45,283)	-	-
หนี้สินตามสัญญาเช่า, สุทธิ	1,466,714	754,717	-	-
ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน	70,000	80,000	80,000	-
หัก ดอกเบี้ยจ่ายรอดัดบัญชี	(7,770)	(6,036)	(3,077)	-
ประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน, สุทธิ	62,230	73,964	76,923	-

ทั้งนี้เพื่อไม่ให้เป็นภาระสืบสวนทางผู้เขียนข้อกำหนดให้ผู้เช่ามีกำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ (EBITDA) เป็นปีละ 1,000,000 บาท

(หน่วย : บาท)

งบกำไรขาดทุน	31 ธันวาคม 2563	31 ธันวาคม 2564	31 ธันวาคม 2565	รวม
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย ทางการเงิน ค่าใช้จ่ายภาษีเงิน ได้ ค่าเสื่อมราคาและค่าตัด จำหน่าย (EBITDA)	1,000,000	1,000,000	1,000,000	3,000,000
ค่าเสื่อมราคา	(743,547)	(748,169)	(748,169)	(2,239,885)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย ทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษี เงินได้ (EBIT)	256,493	251,831	251,831	760,155
ดอกเบี้ยจ่าย	(130,793)	(90,962)	(48,360)	(270,115)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย ภาษีเงินได้ (EBT)	125,660	160,869	203,471	490,040

(หน่วย : บาท)

งบกระแสเงินสด	31 ธันวาคม 2563	31 ธันวาคม 2564	31 ธันวาคม 2565	รวม
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย ภาษีเงินได้ (EBT)	125,660	160,869	203,471	490,040
รายการปรับกระทบยอดกำไร ก่อนภาษีเป็นเงินสดรับ (จ่าย) จากกิจกรรมดำเนินงาน				
- ค่าเสื่อมราคา	743,507	748,169	748,169	2,239,885
- ดอกเบี้ยจ่าย	130,793	90,962	48,360	270,115
เงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน	1,000,000	1,000,000	1,000,000	3,000,000
เงินสดจากกิจกรรมลงทุน	-	-	-	-
เงินสดชำระคืนหนี้สินตาม สัญญาเช่า	(800,000)	(800,000)	(800,000)	(2,400,000)
เงินสดใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน	(800,000)	(800,000)	(800,000)	(2,400,000)
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงิน สดเพิ่มขึ้นสุทธิ	200,000	200,000	200,000	600,000

## 2.4 ผลการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### 2.4.1 วิธีการปฏิบัติทางบัญชีแบบเดิม

แต่เดิมนั้นวิธีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าของผู้เช่านั้นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ฉบับปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (TAS 17) โดยกำหนดให้ผู้เช่าต้องพิจารณาจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน (Finance lease) ซึ่งหมายถึงสัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่ไปให้ผู้ครอบครองทรัพย์สิน โดยที่อาจจะมีหรือไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ไปให้จริงก็ได้ และสัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease) ซึ่งหมายถึงสัญญาเช่าที่ไม่ใช่สัญญาเช่าการเงิน โดยการพิจารณาเพื่อการจำแนกสัญญาเช่าจากการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เจ้าของสินทรัพย์ที่เช่าจะได้รับว่าตกเป็นของผู้เช่าหรือไม่ต้องพิจารณา ณ วันเริ่มสัญญาเช่า

ทั้งนี้ผู้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์<sup>17</sup>

- สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า เช่น สัญญาเช่าซื้อเมื่อผู้เช่าซื้อชำระเงินครบตามข้อกำหนดของสัญญา ผู้ให้เช่าจะโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่าซื้อ
- ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้
- ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
- ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
- สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

นอกจากนี้หากมีข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่ทำให้สัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินด้วยมี 3 ข้อดังต่อไปนี้

- หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
- ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือที่อยู่ในรูปของค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าลดให้ ซึ่งรวม

<sup>17</sup> ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ, การแปลความมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเตรียมสอบ CPA ประจำปี พ.ศ. 2561 วิชาการบัญชี 1, หน้า 311-312.  
กรุงเทพมหานคร: สถาบัน CPA Solution, 2560

แล้วมีจำนวนเท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า)

- ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นทางการสำคัญ

หากสัญญาเช่าใดๆ ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน นั้นแสดงถึงการระดมทุนของผู้เช่าผ่านสัญญาเช่าเพื่อจัดหาสินทรัพย์มาใช้ในกิจการ และผู้ให้เช่าได้ขายสินทรัพย์นั้นออกไปแล้ว ดังนั้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กำหนดให้ ณ วันที่สัญญาเช่ามีผลบังคับใช้ ผู้เช่าต้องรับรู้รายการสัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่าหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า โดยอัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายคือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า (Implicit interest rate) หากสามารถกำหนดได้ แต่หากไม่สามารถกำหนดได้ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า (Incremental borrowing rate) ทั้งนี้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้ ต่อมาเมื่อมีการจ่ายชำระค่าเช่าให้ถือเป็นการจ่ายชำระดอกเบี้ยส่วนหนึ่งและจ่ายชำระคืนเงินกู้หรือหนี้สินอีกส่วนหนึ่ง (เช่นเดียวกันกับการผ่อนชำระเงินกู้ซื้อบ้านที่จะประกอบด้วยดอกเบี้ยและการจ่ายคืนเงินกู้) โดยผู้เช่าต้องคำนวณดอกเบี้ยจ่ายโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective Interest Method) เพื่อให้ใช้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่แต่ละงวด และให้คำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินที่เสื่อมสภาพได้ โดยใช้นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาเช่นเดียวกันกับการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่กิจการเป็นเจ้าของตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ทั้งนี้ถ้าหากสัญญาเช่าใดๆ ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งหมายถึง ความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่ในสินทรัพย์ที่เช่ายังไม่ตกเป็นของผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าจะต้องบันทึกค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงวดที่เกิดรายการตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่า นอกจากนี้ยังมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงรูปแบบของเวลาที่ผู้ใช้ได้รับประโยชน์

#### 2.4.2 ผลการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 มาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

จากการที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ฉบับปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า เมื่อจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินแล้วจะทำให้ผู้เช่ามีฐานะเสมือนเป็นเจ้าของสินทรัพย์ที่เช่า ผู้เช่าจึงต้องนำสัญญาเช่ามารับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่า ซึ่งจะทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายทางการเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในแต่ละงวดด้วย ในขณะที่การจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นผู้เช่าไม่ต้องนำสัญญาเช่ามารับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ส่วนจำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่านั้นให้ผู้เช่ารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า

ซึ่งจากวิธีการทางบัญชีแบบเดิมสำหรับผู้เข้านั้นมีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกัน ทำให้เกิดข้อวิจารณ์ในเรื่องการขาดลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานที่ไม่สามารถตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้เนื่องจากไม่ได้เป็นตัวแทนแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful representation) และ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ของรายการเช่าทุกกรณี รวมทั้งลักษณะเชิงคุณภาพเสริมในด้านความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ระหว่างกิจการที่ใช้วิธีการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าต่างกันหรือกิจการเดียวกันในเวลาที่ต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น การเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินของแต่ละกิจการไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ เช่น กิจการที่จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio)<sup>18</sup> อาจต่ำกว่า กิจการที่ทำสัญญาเช่าการเงินเนื่องจากมีสัดส่วนหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่านำเสนอไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน หรือกิจการที่จัดประเภทสัญญาเป็นสัญญาเช่าการเงินจะส่งผลให้อัตรผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (Return On Assets)<sup>19</sup> ลดลงเนื่องจากการมีสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ในขณะที่สัญญาเช่าดำเนินงานนั้นถือเป็นรายการนอกงบดุล (Off-balance Sheet) ซึ่งหมายถึงไม่มีการแสดงตัวเลขให้เห็นอยู่บนงบการเงิน มีแต่รายการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเท่านั้น ดังนั้นหากผู้บริหารของกิจการฉวยโอกาสในการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชี ในการรับรู้สัญญาเช่าเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ตนเอง จะส่งผลให้งบการเงินขาดลักษณะเชิงคุณภาพตามที่ได้กล่าวไว้ทำให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้ยกเลิกข้อกำหนดส่วนใหญ่ของวิธีการทางบัญชีสำหรับผู้เช่าในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เดิมนี้ โดยการออกและประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เพื่อให้ผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในทางเดียวกันหรือก็คือให้เกิดการใช้วิธีการเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lease accounting model) ซึ่งวิธีการนี้คล้ายคลึงกับการรับรู้รายการสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เดิม กล่าวคือผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าทุกสัญญา เว้นแต่สัญญาเช่าดังกล่าวจะเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำซึ่งผู้เช่าสามารถเลือกที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่าดังกล่าวและรับรู้ค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่าหรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบหากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า ซึ่งทำให้ผู้เช่าไม่ต้องทำการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานอีกต่อไป

นอกจากนี้การนำวิธีการทางบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่ามาใช้ทำให้การนำเสนอรายการและเปิดเผยรายการในงบกำไรขาดทุนเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม เนื่องจากตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมนั้นจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระหรือค่าเช่าตามสัญญานั้นจะนำเสนอภายใต้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

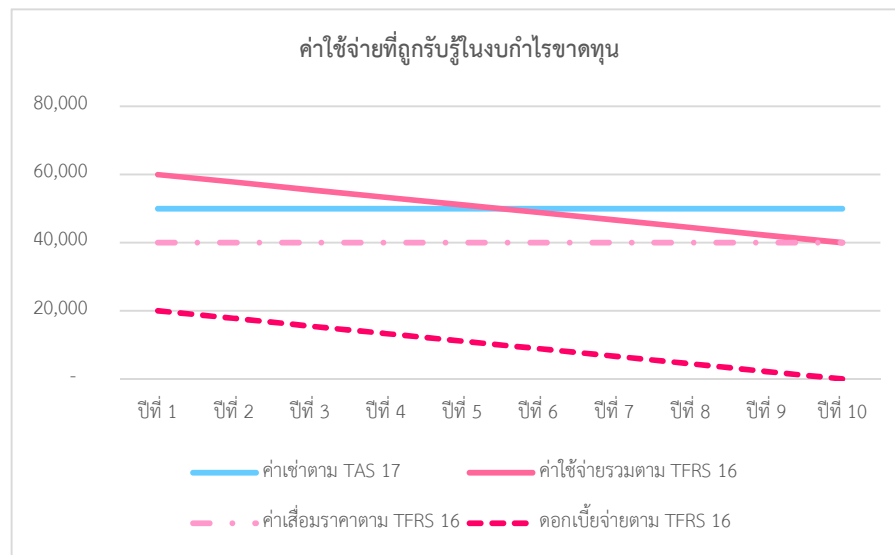
<sup>18</sup> อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio : D/E Ratio) คำนวณจาก หนี้สินทั้งหมดหารด้วยส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดของกิจการ โดยอัตราส่วนบ่งบอกว่ากิจการมีภาระหนี้สินมากน้อยเพียงใดเมื่อเทียบกับทุนหรือส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นหนึ่งในปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นยิ่งหนี้สินมากก็ทำให้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมากขึ้นตามไปด้วย

<sup>19</sup> อัตรผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (Return On Assets : ROA) คำนวณได้จาก กำไรสุทธิหารด้วยสินทรัพย์รวมเฉลี่ย โดยอัตราส่วนทางการเงินนี้จะแสดงถึงความสามารถของกิจการในการนำสินทรัพย์ที่มีไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์หรือผลตอบแทนแก่กิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด ดังนั้นยิ่งสินทรัพย์มากก็ทำให้อัตรผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ลดลงตามไปด้วย

ในขณะที่ภายใต้วิธีการทางบัญชีเดี่ยวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่กำหนดให้ผู้เช่าจะต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายแยกจากกันทำให้กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายทางการเงิน ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย (EBITDA) เพิ่มมากขึ้น แม้ว่าผลกระทบในภาพรวมของผลการดำเนินงานนั้นจะไม่ได้รับผลกระทบก็ตาม

งบแสดงฐานะการเงิน	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
สินทรัพย์	สินทรัพย์ภายใต้ สัญญาเช่าการเงิน	-	สินทรัพย์สิทธิการใช้ ทรัพย์สิน
หนี้สิน	หนี้สินตามสัญญาเช่า การเงิน	-	หนี้สินตามสัญญาเช่า
สิทธิหรือภาระผูกพันที่อยู่นอกงบ การเงิน (off balance sheet rights/obligation)	-	สิทธิในการใช้ สินทรัพย์และหนี้สิน เกี่ยวกับสัญญาเช่า	

(ตารางแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องบแสดงฐานะการเงิน<sup>20</sup>)



(กราฟตัวแสดงตัวอย่างผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องบกำไรขาดทุน<sup>21</sup>)

<sup>20</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, IFRS 16 และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน [ออนไลน์], หน้า 2. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [20 มีนาคม 2563]

<sup>21</sup> PWC, Lease by lease – discover the IFRS16 disclosures case study 2019 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.pwc.com/ee/et/assets/images/konverents/konverentsimaterjalid/IFRS%2016-Lease%20by%20lessee%20-%20discover%20the%20IFRS16%20disclosures%20.pdf>. [20 มีนาคม 2563]

งบกำไรขาดทุน	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการ รายงานทาง การเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
รายได้	-	-	-
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ไม่รวมค่าเสื่อมราคาและค่าตัด จำหน่าย)	-	ค่าเช่า	-
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย ทางการเงิน ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย (EBITDA)	-	-	 (เพิ่มขึ้น)
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	ค่าเสื่อมราคา		ค่าเสื่อมราคา
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย ทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษี เงินได้ (EBIT)	-	-	 (เพิ่มขึ้น)
ค่าใช้จ่ายทางการเงิน	ดอกเบี้ยจ่ายตาม สัญญาเช่าการเงิน	-	ดอกเบี้ยจ่ายตาม สัญญาเช่า
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษี เงินได้ (EBT)	-	-	 (ไม่เปลี่ยนแปลง)
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	-	-	-

(ตารางแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องงบกำไรขาดทุน<sup>22</sup>)

<sup>22</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, IFRS 16 และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน [ออนไลน์], หน้า 2. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [20 มีนาคม 2563]

งบกระแสเงินสด	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า		มาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
	สัญญาเช่าการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน	สำหรับทุกสัญญาเช่า
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษี เงินได้ (EBT)	-	(-) ค่าเช่า	-
เงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน	(+) ค่าเสื่อมราคา	-	 (+) ค่าเสื่อมราคา (+) ดอกเบี้ยจ่ายของ หนี้สินตามสัญญาเช่า
เงินสดจากกิจกรรมลงทุน	-	-	-
เงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน	(-) เงินต้นและ ดอกเบี้ยตาม สัญญาเช่า	-	 (-) ส่วนเงินต้นของ หนี้สินตามสัญญาเช่า
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด เพิ่มขึ้น (ลดลง) สุทธิ	-	-	 (ไม่เปลี่ยนแปลง)

(ตารางแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานต้องงบกระแสเงินสด)

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาในส่วนของผู้ให้เช่านั้นจะพบว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า กล่าวคือ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศซึ่งเป็นผู้ออกและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้มีความทันสมัยและเหมาะสมต่อสถานการณ์ธุรกิจปัจจุบันนั้น ได้มีข้อตกลงไม่เปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติเกือบทั้งหมด โดยนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า มารวมไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งยังคงกำหนดให้ผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน และรับรู้สัญญาเช่าทั้งสองประเภทแตกต่างกัน พร้อมกับกำหนดให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือตามสัญญาเช่า



## บทที่ 3

### การรับรู้รายจ่ายค่าเช่าตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและตามกฎหมายภาษี ของต่างประเทศ

การเช่าเป็นหนึ่งในวิธีบริหารจัดการและแก้ปัญหาด้านเงินทุนของกิจการที่ช่วยให้เกิดการเข้าถึงและมีสิทธิชอบตามกฎหมายในการใช้ทรัพย์สิน โดยเป็นการบริหารเงินสดด้วยการไม่ต้องจ่ายชำระราคาค่าสินทรัพย์ในทันทีครั้งเดียวเพื่อให้กระแสเงินสดไม่ไหลออกมากเกินไปในช่วงเริ่มต้น ซึ่งค่าเช่านั้นก็ถือเป็นหนึ่งในค่าใช้จ่ายทางภาษีจึงต้องถูกคำนวณโดยใช้หลักเกณฑ์และวิธีการตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรทำให้กำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 อาจมีความแตกต่างจากประมวลรัษฎากร จึงทำให้ผู้เช่าไม่สามารถใช้กำไรหรือขาดทุนสุทธิซึ่งถูกคำนวณตามมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาเป็นกำไรสุทธิเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงจะกล่าวถึงหลักการทั่วไปที่เกี่ยวกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีอากรรวมไปถึงหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าทั้งในด้านนิยามและการรับรู้ค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถูกต้องเหมาะสมสำหรับกิจการที่เป็นผู้เช่า

โดยทั้งนี้เนื่องจากปี 2563 นี้ประเทศไทยเริ่มมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้เป็นครั้งแรกส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการรับรู้รายการและวัดมูลค่าของสัญญาเช่าตามวิธีการทางบัญชี ในขณะที่ในประเทศอื่นๆ เช่น สิงคโปร์ ได้มีการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนประเทศไทยไปแล้ว ดังนั้นทางผู้เขียนจึงมีการศึกษาถึงวิธีการทางภาษีเพื่อรับรู้ค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรของต่างประเทศประกอบด้วย

#### 3.1 ค่าใช้จ่ายจากการเช่าตามประมวลรัษฎากรไทยเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### 3.1.1 กรอบแนวคิดและการรับรู้รายการของค่าใช้จ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของไทย

###### 3.1.1.1 นิยามของค่าใช้จ่ายทางภาษี

ตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้มีการให้ความหมายหรือนิยามเป็นการเฉพาะสำหรับค่าใช้จ่ายหรือรายจ่าย มีเพียงแต่ระบุไว้อย่างอ้อมในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ค่าใช้จ่ายทางภาษีนั่นคือ ค่าใช้จ่ายที่นำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีโดยเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ทั้งนี้อาจจะแบ่งค่าใช้จ่ายทางภาษีเงินได้นิติบุคคลออกเป็น 2 ประเภทหลักคือ<sup>23</sup>

(1) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital expenditure) หมายถึง รายจ่ายเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่จะนำมาใช้ในการดำเนินการหรือเพื่อการหา

<sup>23</sup> รองศาสตราจารย์ ดร. วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และคณะ, เงาะสีหลักบัญชีและหลักกฎหมายภาษีอากรเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2552

รายได้ ซึ่งอาจแบ่งย่อยได้เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง เช่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เช่น ค่าลิขสิทธิ์ สิทธิการเช่า ค่าสัมปทาน ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิที่พึงประสงค์ ซึ่งรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ไม่ว่าจะเป็ทรัพย์สินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกรรมสิทธิ์หรือแม้ไม่มีกรรมสิทธิ์แต่มีอายุการใช้งานเกินกว่าหนึ่งรอบบัญชี มีข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากรห้ามนำมาถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงาน (มาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร) แต่ยอมให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

(2) รายจ่ายในการดำเนินการหรือรายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue expenditure) หมายถึง รายจ่ายในการดำเนินธุรกิจอันก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งโดยทั่วไปเมื่อรายจ่ายดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิทธิใดๆ หากแต่ใช้สิ้นเปลืองหมดไป เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ หรือแม้ได้กรรมสิทธิ์มาเป็นทรัพย์สินก็จะมีอายุการใช้งานไม่เกินหนึ่งรอบบัญชี (12 เดือน) เช่น ไม้กวาด กระดาษชำระ น้ำยาทำความสะอาด

### 3.1.1.2 การรับรู้รายการค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางภาษี

ในทางภาษีอากรกรมสรรพากรกำหนดให้กิจการต่างๆต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 2 ซึ่งวางหลักกฎหมายเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายไว้ว่า ให้การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น<sup>24</sup> มาเป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อให้กิจการใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นกำไรขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร ดังนั้นการรับรู้รายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ คือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าจะ

<sup>24</sup> กรมสรรพากร, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528, การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล (ออนไลน์).  
แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/3480.0.html>. [7 มีนาคม 2563]

เป็นการจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ดังนั้นเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วหากยังไม่ได้จ่ายเงินจะถือเป็นรายจ่ายค้างจ่าย และต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย ในทำนองเดียวกันหากรายจ่ายใดได้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าสินค้าหรือค่าบริการโดยที่ยังไม่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ก็ยังไม่ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่รับและจ่าย จึงไม่ต้องนำรายจ่ายล่วงหน้าดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าเกณฑ์สิทธิคือ เกณฑ์คงค้างตามวิธีการทางบัญชีที่ต้องมีสิทธิเรียกร้องในทางภาษีอากรและต้องเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามบัญชีวิธีไว้ในประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบที่หน้าที่จะต้องจ่ายและเป็นจำนวนที่แน่นอน และสำหรับค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ถ้านำรายได้ลงในรอบบัญชีใดแล้ว ต้องนำค่าใช้จ่ายนั้นลงในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันด้วย แม้ว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะเกิดขึ้นจนถึงกำหนดหรือจ่ายชำระเมื่อใด เช่น การขายสินค้านั้นมีค่าใช้จ่ายโดยตรงเกี่ยวกับการขายสินค้า ได้แก่ ต้นทุนของสินค้าที่ขาย ก็ให้นำมาลงเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับรอบระยะเวลาที่มีการขายสินค้านั้น แม้ว่าการซื้อสินค้าหรือการเกิดภาระที่ต้องชำระค่าสินค้าจะเกิดก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้านั้นก็ตาม

### 3.1.2 สัญญาเช่าตามกฎหมายภาษีอากร

ในทางภาษีอากรนั้นไม่ได้มีการกล่าวถึงหรือให้นิยามความหมายของสัญญาเช่าโดยตรง แต่จะเป็นการอ้างอิงยึดเอาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นหลัก ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากกรณีโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ทำสัญญาเช่านั้น สามารถแบ่งสัญญาเช่าได้เป็น 2 ประเภทดังนี้

- (1) สัญญาเช่าทรัพย์
- (2) สัญญาเช่าซื้อ

#### 3.1.2.1 สัญญาเช่าทรัพย์สิน

สัญญาเช่าทรัพย์สินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นมีวัตถุประสงค์เป็นทรัพย์สิน ซึ่งทรัพย์สินนั้นอาจเป็นอสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินไม่มีรูปร่างอันรวมไปถึงสิทธิต่างๆที่มีราคาและอาจถือเอาได้ เช่น สิทธิในสัมปทาน เป็นต้น โดยสัญญาเช่าทรัพย์สินถือเป็นเอกเทศสัญญา<sup>25</sup> ประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 ความว่า “อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมี

<sup>25</sup> เอกเทศสัญญา หมายถึง นิติกรรมสัญญาที่กฎหมายได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ ทั้งยังมีข้อกำหนดรูปแบบ สำคัญ กำหนดสิทธิหน้าที่ระหว่างคู่กรรม และกระรับแห่งสัญญา ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ระบุสัญญาต่างๆที่เป็นเอกเทศสัญญาอันเป็นสัญญาที่เป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ ซึ่งมีลักษณะในบรรพ 3 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งประกอบไปด้วยสัญญา 22 ชนิด เช่น สัญญาซื้อขาย สัญญาแลกเปลี่ยน สัญญาเรื่องการให้ สัญญาเช่าทรัพย์ สัญญาเช่าซื้อ สัญญาจ้างแรงงาน สัญญาจ้างทำของ เป็นต้น

จำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น” ซึ่งจากข้อกฎหมายแสดงให้เห็นถึงลักษณะที่สำคัญของสัญญาเช่าทรัพย์สินมีอยู่ที่ทั้งหมด 4 ประการ คือ<sup>26</sup>

(1) เป็นสัญญาที่มีบุคคล 2 ฝ่าย คือ ผู้ให้เช่าฝ่ายหนึ่ง ที่ตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินโดยได้รับค่าเช่าตอบแทน กับผู้เช่าอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งเป็นบุคคลซึ่งได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สิน โดยตกลงจะชำระค่าเช่า

(2) ผู้ให้เช่าตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่ง สัญญาเช่ามิได้มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่าแต่มีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้เช่าได้ครอบครองทรัพย์สินที่เช่า เพื่อที่จะได้ใช้ทรัพย์สินที่เช่า ดังนั้น โดยหลักแล้วผู้ให้เช่าจึงไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่า และเมื่อผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินที่เช่าแล้ว จะโต้เถียงว่า ผู้ให้เช่าไม่มีอำนาจให้เช่าไม่ได้

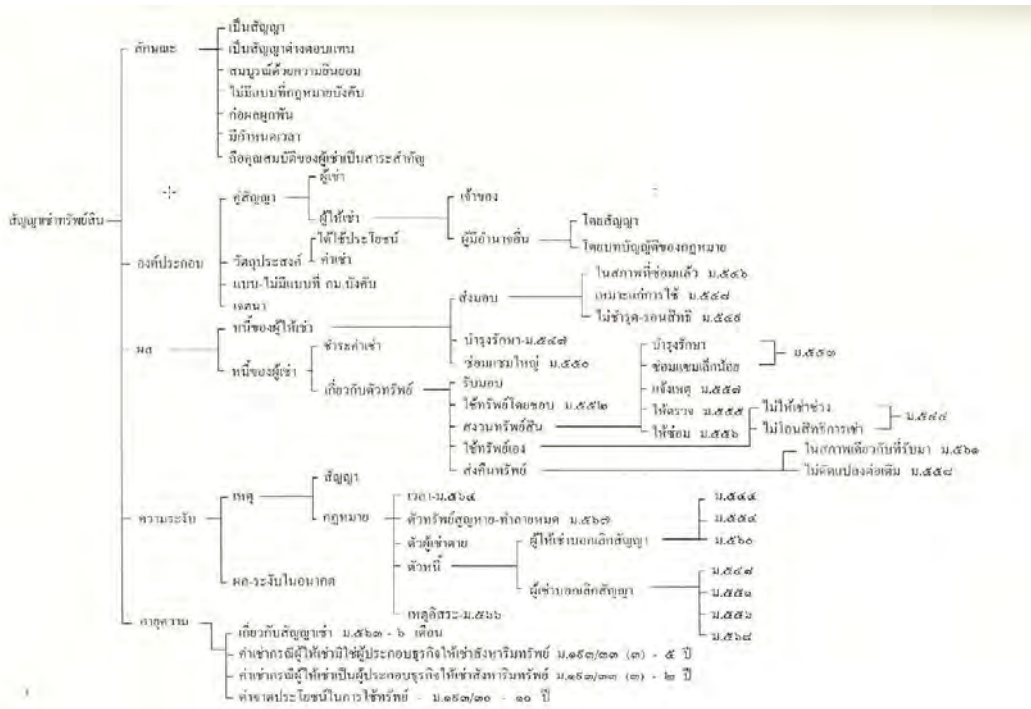
(3) ผู้เช่าตกลงให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น สัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นสัญญาต่างตอบแทน เนื่องจากคู่สัญญาทั้ง 2 ฝ่ายต่างมีหนี้ตอบแทนกัน กล่าวคือผู้ให้เช่าต้องให้ผู้เช่าได้ใช้สอยหรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่าโดยได้รับค่าเช่าเป็นการตอบแทน ในทางตรงกันข้ามฝ่ายผู้เช่าซื้อเมื่อได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่าก็มีหน้าที่ต้องจ่ายค่าเช่า หากสัญญาเช่านั้นไม่มีการจ่ายค่าเช่าเป็นการตอบแทนก็อาจจะไม่มัสัญญาเช่าแต่อาจเป็นสัญญาประเภทอื่นแทน เช่น สัญญายืม หรือหากเป็นการให้อยู่ในอาคารโดยไม่คิดค่าเช่าก็เป็นเรื่องสิทธิอาศัย เป็นต้น

(4) การเช่านั้นมีกำหนดระยะเวลาจำกัด การเช่าทรัพย์สินจะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการเช่าเสมอ ซึ่งคู่สัญญาอาจตกลงกันได้เป็น 2 ลักษณะ คือ อาจกำหนดเป็น ชั่วโมง วัน สัปดาห์ เดือน หรือปี ก็ได้ หรือจะกำหนดระยะเวลาการเช่าตลอดอายุของผู้เช่าหรือผู้ให้เช่าก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามหากเป็นการเช่าอสังหาริมทรัพย์จะกำหนดระยะเวลาการเช่าได้ไม่เกิน 30 ปี ถ้ากำหนดไว้เกินกว่า 30 ปี สัญญาเช่าดังกล่าวมิได้เสียเปล่าหรือตกเป็นโมฆะแต่อย่างไร ยังคงใช้บังคับได้แต่ให้ลดลงมาเหลือ 30 ปี และเมื่อครบกำหนด 30 ปีแล้ว คู่สัญญาอาจต่อสัญญาเช่ากันต่อไปอีกก็ได้ แต่กำหนดระยะเวลาที่ต่อออกไปจะต้องไม่เกิน 30 ปี ตามมาตรา 540 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>26</sup> สรรพากรสาสน์, *เช่าทรัพย์สินกับภาษีอากร* [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&id=538988813&Ntype=134>. [20 เมษายน 2563]

นอกจากนี้สัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นสัญญาที่ถือคุณสมบัติของผู้เช่าเป็นสาระสำคัญ<sup>27</sup> เพราะผู้ให้เช่าต้องคิดว่าผู้เช่ามีคุณสมบัติที่จะดูแลรักษาทรัพย์สินของเขาได้หรือไม่ เมื่อผู้ให้เช่า ได้ให้ความไว้วางใจให้ผู้เช่าเช่าแล้ว ย่อมหมายความว่าความไว้วางใจผู้ให้เช่ามีให้เฉพาะผู้เช่า ซึ่งอาจถือเอาได้ว่าสัญญาเช่าทรัพย์สินก่อให้เกิดเพียงบุคคลสิทธิระหว่างคู่กรณีเท่านั้นไม่ ก่อให้เกิดทรัพย์สินสิทธิใดๆเลย ดังนั้นผู้เช่าจะต้องใช้ทรัพย์สินนั้นเอง ห้ามมิให้ผู้เช่าช่วงหากผู้ให้ เช่าไม่ยินยอม และเมื่อผู้เช่าเสียชีวิตสัญญาเช่าก็จะต้องระงับไป



(ภาพที่ 4 :แสดงภาพรวมของสัญญาเช่าทรัพย์สิน)<sup>28</sup>

### 3.1.2.2 สัญญาเช่าซื้อ

สัญญาเช่าซื้อถือเป็นเอกเทศสัญญาประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 572 ความว่า “อันว่าเช่าซื้อนั้น คือสัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สิน ออกให้เช่า และให้คำมั่นว่าจะขายทรัพย์สินนั้นหรือจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านี้คราว สัญญาเช่าซื้อนั้นถ้าไม่ทำเป็น หนังสือ ท่านว่าเป็นโมฆะ” ซึ่งจากข้อกฎหมายแสดงให้เห็นถึงลักษณะที่สำคัญของสัญญาเช่าซื้อ มีอยู่ทั้งหมด 3 ประการ คือ<sup>29</sup>

- (1) เป็นสัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่า ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่า ผู้ให้เช่าซื้อต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่เช่าซื้อ ซึ่งทรัพย์สินนั้นอาจเป็นอสังหาริมทรัพย์

<sup>27</sup> สัญญาใดที่ถือคุณสมบัติของผู้เช่าเป็นสาระสำคัญจะต้องมีกฎหมายบัญญัติเอาไว้ว่า หากผู้สัญญาฝ่ายที่ถือคุณสมบัติเป็นสาระสำคัญนั้นถึงแก่ความตาย สัญญานั้นจะต้องระงับหรือสิ้นสุดลงทันที โดยทายาทของบุคคลดังกล่าวไม่สามารถสืบสิทธิตามสัญญาต่อไปได้ หรือก็คือไม่ตกทอดเป็นมรดก

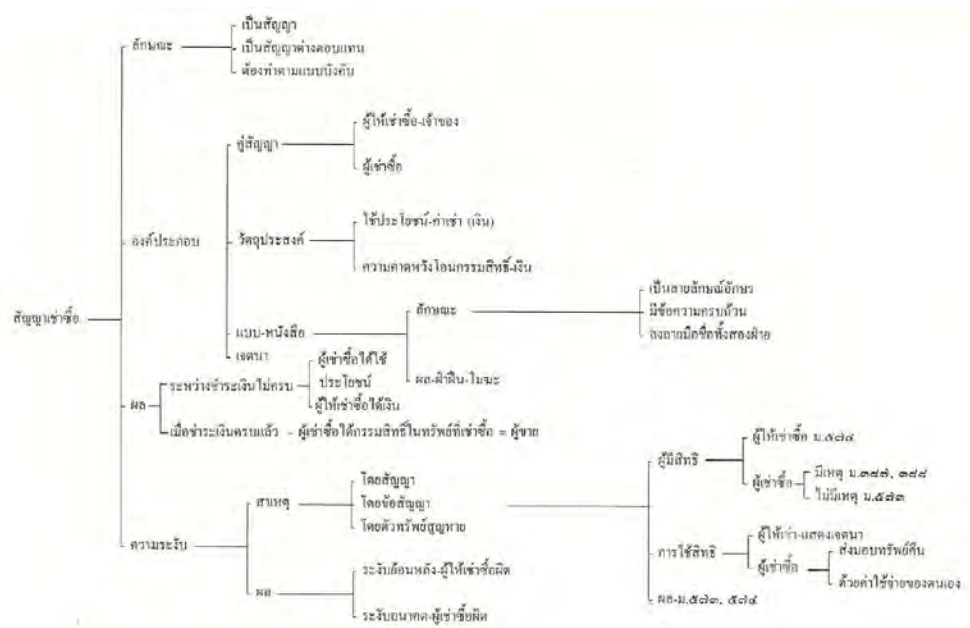
<sup>28</sup> ศาสตราจารย์ ดร. ศันท์ภรณ์ โสคติพันธ์, *คำอธิบาย เช่าทรัพย์สิน-เช่าซื้อ (พิมพ์ครั้งที่ 7)*, หน้า 163. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561

<sup>29</sup> ศาสตราจารย์ สำเรียง เมฆเกรียงไกร, *คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน-เช่าซื้อ สีสั่ง (พิมพ์ครั้งที่ 2)*, หน้า 407-431. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2560

สังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิก็ได้ แต่สิทธิที่จะถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินได้นั้นต้องเป็นสิทธิที่มีกฎหมายรับรองหรือคุ้มครองให้ด้วย เช่น สิทธิในเครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เป็นต้น

(2) มีค้ำประกันของเจ้าของทรัพย์สินว่าจะขายหรือให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่าซื้อ ซึ่งจะเห็นได้ว่าเกิดเป็น 2 กรณีคือ กรณีแรกผู้ให้เช่าซื้อให้ค้ำประกันว่าจะขายทรัพย์สิน หรือกรณีที่สองผู้ให้เช่าซื้อให้ค้ำประกันว่าทรัพย์สินนั้นจะตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยทั้งสองกรณีต้องมีการสนองรับค้ำประกันจากผู้เช่าซื้อเสมอ

(3) มีเงื่อนไขให้ผู้เช่าซื้อใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านี้คราวโดยผู้เช่าซื้อจะได้เป็นเจ้าของในทรัพย์สินนั้นเมื่อตนได้ชำระเงินโดยครบถ้วนแล้ว กล่าวคือเมื่อผู้เช่าซื้อได้ชำระเงินค่าเช่าซื้อให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อครบถ้วนทุกคราวตามที่ตกลงกันแล้ว ผู้เช่าซื้อก็ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น แต่ถ้าหากผู้เช่าซื้อยังชำระเงินค่าเช่าซื้อให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อไม่ครบทุกคราวตามที่ตกลงกัน ผู้เช่าซื้อก็ยังไม่มีการกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น



(ภาพที่ 5 :แสดงภาพรวมของสัญญาเช่าซื้อ)<sup>30</sup>

### 3.1.2.3 สัญญาเช่าลีสซิ่ง

นอกจากสัญญาเช่าทรัพย์สินและสัญญาเช่าซื้อแล้วยังมีสัญญาเช่าแบบลีสซิ่ง (Leasing) ซึ่งเป็นสัญญาเช่าแบบหนึ่งที่ไม่ได้มีการบัญญัตินิยามหรือหลักเกณฑ์ไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด แต่มีเมื่อพิจารณาเฉพาะส่วนของนิยามความหมายของการให้เช่าแบบลีสซิ่งนั้นมีปรากฏอยู่ในหลายกฎหมาย เช่น

<sup>30</sup> ศาสตราจารย์ ดร. ศันท์ภรณ์ โสถิพันธ์, คำอธิบาย ทรัพย์สิน-เช่าซื้อ (พิมพ์ครั้งที่ 7), หน้า 235. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561

- ประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2534 เรื่อง เงื่อนไขในการอนุญาตให้บริษัทเงินทุนประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง ซึ่งสามารถสรุปความหมายคำว่า ลีสซิ่ง ได้ว่าเป็นข้อตกลงเพื่อเช่าทรัพย์สินระหว่างบริษัทลีสซิ่งกับผู้ขอเช่าทรัพย์สินโดยบริษัท ลีสซิ่งจะเป็นผู้ออกทุนในการจัดซื้อทรัพย์สินมาให้เช่าตามที่ผู้ขอเช่าต้องการ โดยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นยังคงเป็นของบริษัทลีสซิ่ง แต่ผู้ขอเช่าก็มีสิทธิครอบครองและใช้ทรัพย์สินนั้นได้อย่างเต็มที่ ตลอดจนมีหน้าที่รักษาซ่อมแซมและการจัดการประกันภัยในทรัพย์สินนั้นด้วย และเมื่อสิ้นสุดสัญญา ผู้ขอเช่าจะขอเช่าต่อหรือรับซื้อเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเลยก็สุดแต่จะตกลงกันหรือสุดแต่ข้อกำหนดทางกฎหมายของแต่ละประเทศ

- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 29/2534, 34/2534, 68/2539 และ 176/2552) ข้อ 6 ซึ่งได้ให้ความหมายไว้ว่า เป็นสัญญาให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งผู้ให้เช่าเป็นเจ้าของทรัพย์สินและนำออกให้เช่า โดยให้คำมั่นว่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อทรัพย์สินที่เช่าหรือส่งคืนทรัพย์สินนั้นแก่ผู้ให้เช่าก็ได้

- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2763/2551 ซึ่งมีคำพิพากษาอย่างสั้นว่า สัญญาเช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่งถือได้ว่าเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่โจทก์ในฐานะผู้ให้เช่าให้คำมั่นว่าจะขายทรัพย์สินที่เช่าให้แก่จำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นผู้เช่าเมื่อครบกำหนดการเช่าแล้ว สัญญาดังกล่าวจึงมิใช่สัญญาเช่าซื้อตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 572

- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5959/2544 ซึ่งมีคำพิพากษาอย่างสั้นว่า สัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบ ลีสซิ่งที่พิพาทมีข้อความและรายละเอียดเช่นสัญญาเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่มีข้อความตอนใดแสดงว่าคู่สัญญาได้ตกลงซื้อหรือเช่าซื้อทรัพย์สินที่เช่าและไม่ปรากฏว่าค่าเช่าที่ชำระให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทรัพย์สินที่เช่าแม้จะมีข้อตกลงที่ให้ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อทรัพย์สินที่เช่าก็เป็นเพียงคำมั่นจะขายทรัพย์สินที่เช่าให้แก่ผู้เช่า หากผู้เช่าประสงค์จะซื้อในอนาคตโดยเสนอราคาจะขายไว้ล่วงหน้า สัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่งที่พิพาทจึงเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537

ซึ่งจากกรณีตัวอย่างที่ยกมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าไม่มีการกำหนดถึงความหมายและลักษณะของสัญญาเช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่งไว้ชัดเจน แต่จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณีจึงต้องพิจารณาถึงสาระที่มีอยู่ในสัญญาเป็นคราวๆไป เพราะอาจจะเข้าลักษณะของสัญญาเช่าทรัพย์สินหรือสัญญาเช่าซื้อก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามในทางกฎหมายภาษีอากร

มักจะถือว่าเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน (สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าลีสซิ่งไม่ถือว่าเป็นสัญญาเช่าของผู้เช่า)

ทั้งนี้สัญญาเช่าแบบลีสซิ่งนั้นแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทหลักคือ

- สัญญาเช่าการเงิน (Financial lease) หรือเช่าทรัพย์สินประเภททุน เป็นสัญญาที่ผู้ให้เช่าหรือบริษัทเงินทุนออกทุนสนับสนุนทางการเงินแก่ผู้เช่า โดยติดต่อจัดหาและจัดซื้อสินทรัพย์จากผู้ขายสินทรัพย์ แล้วให้ผู้เช่าได้ใช้ประโยชน์ตามระยะเวลาที่กำหนดโดยมีการชำระราคาค่าเช่าเป็นระยะๆ เมื่อครบกำหนดระยะเวลาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกว่าจะซื้อทรัพย์สินนั้นหรือไม่ก็ได้ ซึ่งจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5959/2544 หรือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 6 แม้จะมีข้อตกลงที่ให้ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อทรัพย์สินที่เช่าที่อาจเข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าการเงิน ในทางกฎหมายถือเป็นลักษณะเดียวกันกับสัญญาเช่าทรัพย์สิน

- สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease) เป็นสัญญาที่ผู้ให้เช่าให้เช่าทรัพย์สิน โดยไม่ได้มุ่งหวังการโอนกรรมสิทธิ์ในอนาคต ซึ่งเป็นลักษณะเดียวกันกับสัญญาเช่าทรัพย์สิน

### 3.1.3 การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรไทย

#### 3.1.3.1 สัญญาเช่าทรัพย์สิน

ในการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าทางภาษี หากเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน ให้ผู้เช่าปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (แก้ไขเพิ่มเติมมาจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528) ข้อ 3 (3.4) วรรคสอง ระบุว่าการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีของไทยให้ทางเลือกในการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าได้อยู่ทั้งหมด 2 วิธีคือ

(1) รายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน ซึ่งก็คือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการหรือเกี่ยวเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นและเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยมีความแน่นอนที่กิจการมีหน้าที่ที่จะต้องชำระเป็นจำนวนที่แน่นอนชัดเจนตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญาเช่าที่ได้ตกลงกันไว้ หรือก็คือยึดเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามที่ระบุในสัญญานั้นเอง



(2) ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจากบทที่ 2 ที่มีการกล่าวถึงวิธีการรับรู้รายการ และวัดมูลค่าเริ่มแรกและวัดมูลค่าภายหลังตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า จะพบว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามวิธีการบัญชีนี้จะประกอบไปด้วยรายการค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี่ยจ่าย ซึ่งจะเห็นได้ว่าไม่มีบัญชีค่าเช่าเกิดขึ้นเลยบนงบการเงินของผู้เช่า

ทั้งนี้ถ้าพิจารณาถึงปีที่คำสั่งกรมสรรพากรฉบับแก้ไขนี้มีผลนั้นก็คือ ปี 2561 ซึ่งจะพบว่าวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่านั้นจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ที่ยังมีการแบ่งสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าการเงิน โดยการรับรู้รายการค่าใช้จ่ายของสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นจะผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า และจำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรง นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์<sup>31</sup> ซึ่งก็คือทางบัญชีเดิมนั้นแม้ค่าเช่าแต่ละงวดจะไม่เท่ากัน แต่จะให้ผู้เช่าเฉลี่ยค่าเช่าที่เกิดขึ้นทั้งหมดตามสัญญาเช่า และรับรู้ค่าใช้จ่ายแต่ละงวดที่เท่ากันเนื่องจากทางบัญชีมองว่าการเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ในแต่ละปีไม่มีความแตกต่างกัน ในขณะที่ถ้าเป็นสัญญาเช่าการเงินนั้นจะมีวิธีการคล้ายกับวิธีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าเช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หรือก็คือมีรายการค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี่ยจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายบนงบการเงินแทนการรับรู้ค่าเช่า

ทั้งนี้เพื่อประกอบความเข้าใจผู้เขียนขอยกตัวอย่างแสดงการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับค่าเช่าตามวิธีการและเกณฑ์ที่กำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรนี้ ดังนี้

(ตัวอย่างที่ 5 โดยเปลี่ยนแปลงจากตัวอย่างที่ 4 คือให้ค่างวดแต่ละงวดไม่เท่ากัน ในขณะที่เหตุการณ์อื่นๆยังคงเหมือนเดิม) ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าอาคาร ก เป็นเวลา 3 ปี โดยมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าที่เกิดขึ้นมีจำนวน 40,000 บาท ประกอบด้วยจำนวนที่จ่ายให้ผู้เช่าอาคารก่อนหน้าเป็นจำนวน 30,000 บาท และค่านายหน้าที่ยจ่ายให้ตัวแทนขายอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวน 10,000 บาท ซึ่งผู้ให้เช่าได้ให้สิ่งที่จูงใจแก่ผู้เช่าโดยตกลงที่จะจ่ายค่านายหน้าที่ผู้เช่าจ่ายให้ตัวแทนอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวน 10,000 บาท ทั้งนี้ผู้เช่าจะต้องจ่ายค่าเช่าทั้งหมด 3 งวด งวดละ 700,000 บาท ณ วันสิ้นปีของทุกปี เริ่มตั้งแต่ 31 ธันวาคม 2563 เป็นต้นไป โดยค่าเช่าปรับขึ้นงวดละ 100,000 บาท (สมมติว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นร้อยละ 6) และเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าผู้เช่าต้องย้ายออกและส่งคืนอาคารดังกล่าวไปยังผู้ให้เช่าในสภาพเดิม ถ้าผู้เช่าไม่รื้อถอนสิ่งตกแต่งภายในอาคารจะถือว่าสิ่งตกแต่งทั้งหมดตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่าทันที ซึ่ง ณ วันที่ 1

<sup>31</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า [ออนไลน์], หน้า 15 ย่อหน้า 33-34. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [30 มีนาคม 2563]

มกราคม 2563 ผู้เช่าคาดการณ์ว่ารายจ่ายในการรื้อถอนอาคาร ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่ามีจำนวน 70,000 บาท (สมมติให้อัตราคิดลดที่ปราศจากความเสี่ยงเป็นร้อยละ 4) ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 ผู้เช่าทบทวนประมาณการรายจ่ายในการรื้อถอนภายในอาคารใหม่อีกครั้งและคาดว่ารายจ่ายจะเพิ่มขึ้นเป็น 80,000 บาท ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2565 หรือวันที่สิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าได้ส่งคืนอาคารดังกล่าวไปยังผู้ให้เช่า และจ่ายค่ารื้อถอนสิ่งตกแต่งภายในอาคารเป็นจำนวนเงิน 80,000 บาท

จากตัวอย่างข้อ 5 นี้สัญญาเช่าดังกล่าวถือเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามความหมายของประมวลแพ่งและพาณิชย์และถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามความหมายของมาตรฐานการบัญชีที่ 17 และถือเป็นสัญญาเช่าตามความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 ซึ่งสามารถนำมาสรุปค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามแต่ละวิธีดังตารางด้านล่างนี้

(หน่วย : บาท)

รอบระยะเวลาบัญชี	วิธีที่ 1 : วิธีการทางภาษี	วิธีที่ 2 : วิธีการทางบัญชี	
	รายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน <sup>1</sup>	ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 <sup>2</sup>	ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 <sup>3</sup>
31 ธันวาคม 2563	730,000	836,667	870,258
31 ธันวาคม 2564	800,000	836,667	841,012
31 ธันวาคม 2565	980,000	836,666	798,730
<b>รวม</b>	<b>2,510,000</b>	<b>2,510,000</b>	<b>2,510,000</b>

หมายเหตุ <sup>1</sup> คำนวณจากการจ่ายชำระเงินตามสัญญาเช่าของผู้เช่ารวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่ได้มีการจ่ายออกไปจริง เช่น ปี 2563 คำนวณจากค่างวดบวกด้วยต้นทุนทางตรงที่เกิดขึ้นหักด้วยสิ่งจูงใจที่ได้  $(700,000+40,000-10,000 = 730,000)$

<sup>2</sup> คำนวณจากการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามสัญญาเช่าของผู้เช่ารวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าทั้งหมดแล้วเฉลี่ยตามจำนวนอายุของสัญญาเช่าซึ่งจะทำให้ค่าใช้จ่ายเท่ากันทุกปีตลอดอายุสัญญาเช่า  $((700,000+800,000+900,000+40,000-10,000+80,000)/3 = 836,667$  บาท)

<sup>3</sup> ประกอบไปด้วยค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี้ยจ่าย โดยในสินทรัพย์สิทธิการใช้คำนวณตามวิธีการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้กำหนดให้ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าบวกกับต้นทุนทางตรงเริ่มแรกและประมาณการหนี้สินคาร์บอนแล้วจึงทยอยรับรู้ค่าเสื่อมราคาอย่างเป็นระบบโดยใช้วิธีเส้นตรงหรือก็คือตามจำนวนปีของสัญญาเช่า (เช่น ปี 2563 ค่าเสื่อมราคาจะเท่ากับ  $(2,128,032+40,000-10,000+62,230)/3 = 740,087$  บาท) ในส่วนดอกเบี้ยจ่ายจะมาจาก การปรับเพิ่มมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าและต้นทุนค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า (เช่น ปี 2563 ดอกเบี้ยจ่ายจะเท่ากับ  $(127,682+2,489 = 130,171$  บาท)

จะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นวิธีการทางภาษีหรือวิธีการทางบัญชีแบบใดก็ตามจะพบว่าค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดของสัญญาเช่านี้ไม่ได้มีผลแตกต่างกัน แต่ถ้าหากพิจารณาแต่ละปีแล้วจะพบว่าถ้าเป็นตามค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามวิธีการทางภาษีปีแรกค่าใช้จ่ายจะถูกกว่าปีหลังตามงวดการจ่ายชำระเงิน

ในขณะที่วิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมนั้นจะทำให้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเท่ากันในทุกๆปี และวิธีการสุดท้ายตามวิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้จะพบว่า ค่าใช้จ่ายค่าเช่าจะสูงในปีแรกและจะค่อยๆลดลงในปีหลังซึ่งเป็นไปตามสัดส่วนของมูลค่าเงินที่ปีแรก จะมูลค่าสูงและยิ่งอนาคตไกลออกไปมูลค่าของเงินก็จะลดลงนั่นเอง

### 3.1.3.2 สัญญาเช่าซื้อ

ในทางภาษี หากเป็นสัญญาเช่าซื้อ ให้ปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3 (3.5) วรรคสาม ระบุว่า การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้เช่าซื้อ หรือผู้ซื้อจากการขายผ่อนชำระให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำ ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระมาคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา มูลค่า ต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะ นำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น

เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีกำหนดให้ผู้เช่าซื้อนำทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่า ซื้อนั้นมาคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเพื่อเป็นรายจ่ายของผู้เช่าซื้อด้วยนั้นเท่ากับเป็นการ ยอมรับว่าผู้เช่าซื้อที่มีสิทธิในทรัพย์สินนั้น ซึ่งเป็นการได้ใช้ประโยชน์เสมือนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ แม้ว่า ผู้เช่าซื้อจะยังไม่มีการกรรมสิทธิ์ที่แท้จริงในตัวทรัพย์สินนั้นก็ตาม เพราะผู้เช่าซื้อมีโอกาสได้เป็นเจ้าของ ทรัพย์สินตามกฎหมายหรือได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอนาคต ดังนั้นกฎหมายจึงอนุญาตให้ผู้เช่าซื้อ เป็นฝ่ายที่สามารถหักรายจ่ายค่าเสื่อมราคาได้ แต่อย่างไรก็ตามการคำนวณค่าเสื่อมราคาตาม กฎหมายนี้ต้องใช้หลักเกณฑ์และวิธีการตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้ว่า ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งในปัจจุบันพระราชกฤษฎีกาที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าว ไว้คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของ ทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ทั้งนี้อ้างอิงมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่า สึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ได้กล่าวถึงมูลค่าต้นทุนของ ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือโดยการซื้อขายเงินผ่อนนั้นให้ใช้ราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมดหรือก็ คือราคาเงินสดพร้อมดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญานั้นเอง

ในส่วนของวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคานั้นได้มีกำหนดไว้ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งวางหลักไว้ว่า ให้ถ้ากิจการเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหัก อย่างไม่แล้วต้องใช่วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจาก

อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งโดยวิธีการคำนวณทางบัญชีที่กิจการส่วนใหญ่นิยมใช้ อยู่ในปัจจุบันก็คือวิธีเส้นตรง (Straight-line method) ซึ่งเป็นวิธีการปันส่วนมูลค่าการเสื่อมสภาพของทรัพย์สินอย่างเท่าๆกันทุกงวดบัญชีตลอดอายุการให้ประโยชน์ เป็นวิธีที่มีสมมติฐานที่ว่าสินทรัพย์จะเสื่อมไปตามระยะเวลาอย่างคงที่ นอกจากนี้ยังมีวิธีการทางบัญชีในการคำนวณค่าเสื่อมราคาอื่นอีก เช่น วิธีจำนวนผลผลิต (Activity method) ซึ่งเป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามจำนวนผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงกับประมาณการที่สามารถผลิตได้จากสินทรัพย์นั้นตลอดอายุการใช้งาน หรือจะเป็นวิธียอดคงเหลือลดลง (Decreasing charge method) สำหรับวิธีนี้เป็นการปันส่วนมูลค่าของค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่ลดลงทุกงวดบัญชีตลอดอายุการให้ประโยชน์ โดยมีแนวคิดมาจากสมมติฐานที่ว่าทรัพย์สินจะมีประสิทธิภาพมากในช่วงปีแรกๆและจะเริ่มเสื่อมลง

สุดท้ายสำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคานั้นก็คือเรื่องอัตราค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้สามารถใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีการทางบัญชี แต่ในส่วนอัตราค่าเสื่อมราคานั้นมีการกำหนดไว้ไม่ให้หักได้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินที่ได้บัญชีไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527<sup>32</sup> เช่น อาคารถาวรต้องคำนวณแล้วไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่าต้นทุนของอาคาร เป็นต้นทั้งนี้กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติสำหรับการคำนวณค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้มาโดยการเช่าซื้อหรือโดยการขายเงินผ่อนไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ข้อ 7 ซึ่งวางหลักไว้ว่า การหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน ให้หักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นตามราคาที่ต้องชำระตามสัญญาเช่าซื้อ โดยที่ค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อรวมกับค่าเสื่อมราคาที่ยกไปในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ (ถ้ามี) แล้วจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อ หรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ จนถึงรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และเมื่อชำระค่าเช่าซื้อครบถ้วนแล้วแต่ยังมีมูลค่าต้นทุนเหลืออยู่ก็สามารถหักเสื่อมราคาต่อไปได้ ซึ่งจากกฎหมายข้อนี้อาจตีความได้ว่าค่าเสื่อมราคาที่สามารถหักได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อที่ต้องผ่อนชำระในปีนั้น และค่าเสื่อมราคาสะสมตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีก่อนจนถึงปัจจุบันต้องไม่เกินค่างวดที่ตั้งชำระในรอบบัญชีก่อนจนถึงรอบปัจจุบันด้วย

ในส่วนของดอกเบี้ยจ่ายนั้นจากที่ได้กล่าวไปแล้วว่ากฎหมายให้รวมดอกเบี้ยจ่ายไปกับราคาเงินสดเพื่อรวมเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ และจะถูกคำนวณค่าเสื่อมราคาเพื่อรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายต่อไป ทั้งนี้เพื่อประกอบความเข้าใจทางผู้เขียนจึงขอยกตัวอย่างดังนี้

(ตัวอย่างที่ 6) ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าซื้อเครื่องจักรโดยมีเงื่อนไขในการทำสัญญา คือราคาเงินสดของเครื่องจักร ณ วันทำสัญญาคือ 1,000,000 บาทโดยต้องจ่ายเงิน

<sup>32</sup> กรมสรรพากร, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527, การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/3618.0.html>. [20 เมษายน 2563]

ดาวนัร้อยละ 10 หรือคิดเป็น 100,000 บาท อายุสัญญาสัญญาเช่าซื้อ 5 ปี ดังนั้นค่าเช่าซื้อที่ต้องชำระแต่ละงวดไม่รวมดอกเบี้ยจะเป็น 180,000 บาท  $((1,000,000-100,000)/5)$  อัตราดอกเบี้ยคงที่ร้อยละ 4 ต่อปี  $(1,000,000-100,000 \times 4\% = 36,000$  บาทต่อปี) ทั้งนี้กำหนดให้อายุให้ประโยชน์ของเครื่องจักรเป็น 5 ปี

จากตัวอย่างผู้เช่าซื้อจะรับรู้รายการเครื่องจักรที่มูลค่า 1,000,000 บาท ในขณะที่จะรับรู้รายการเจ้าหนี้เช่าซื้อเป็นจำนวน 1,080,000 บาท (ยอดที่ต้องชำระภายหลังทั้งหมด = ราคาเงินสด - เงินดาวน์ + ดอกเบี้ยจ่าย)

(หน่วย : บาท)

ปีที่	ค่างวดที่ต้องชำระ <sup>1/</sup>	ค่างวดชำระสะสม <sup>2/</sup>	ค่าใช้จ่ายทางบัญชี		
			ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย <sup>3/</sup>	ค่าเสื่อมราคา <sup>4/</sup>	รวมค่าใช้จ่าย
1	316,000	316,000	52,744	200,000	252,744
2	216,000	532,000	44,771	200,000	244,771
3	216,000	748,000	36,408	200,000	236,408
4	216,000	964,000	27,638	200,000	227,638
5	216,000	1,180,000	18,439	200,000	218,439
<b>รวม</b>	<b>1,180,000</b>		<b>180,000</b>	<b>1,000,000</b>	<b>1,180,000</b>

หมายเหตุ <sup>1/</sup> คำนวณจากค่างวดแต่ละงวดรวมกับดอกเบี้ยจ่าย โดยที่ในปีแรกนั้นมีค่าเงินดาวน์ด้วย  $(180,000+36,000 = 216,000$  บาท)

<sup>2/</sup> คำนวณจากการค่างวดที่ชำระแล้วสะสมในปีก่อนรวมกับค่างวดที่ชำระของปีปัจจุบัน

<sup>3/</sup> ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยคำนวณมาจากยอดคงเหลือของเจ้าหนี้เช่าซื้อคูณด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงซึ่งอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงก็คืออัตราดอกเบี้ยคงที่ในการรับรู้ค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดของเจ้าหนี้เช่าซื้อคงเหลือต้นงวด ซึ่งจากตัวอย่างนี้อัตราดอกเบี้ยดังกล่าวคือร้อยละ 4.88 (เช่น ปีแรก  $1,080,000 \times 4.88 = 52,744$  บาท)

<sup>4/</sup> ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรในกรณีตัวอย่างนี้ สมมติให้ผู้เช่าคำนวณโดยวิธีเส้นตรงหรือก็คือมูลค่าเครื่องจักรหารด้วยจำนวนปีที่คาดว่าจะให้ประโยชน์  $(1,000,000/5 = 200,000$  บาทต่อปี)

(หน่วย : บาท)

ปีที่	ค่างวดที่ต้องชำระ <sup>1/</sup>	ค่างวดชำระสะสม <sup>2/</sup>	ค่าใช้จ่ายทางภาษี			
			ค่าเสื่อมราคาตามกฎหมาย <sup>3/</sup>	ค่าใช้จ่ายที่สามารถรับรู้ได้ <sup>4/</sup>	ค่าใช้จ่ายที่รับรู้สะสม <sup>5/</sup>	ส่วนของดอกเบี้ย <sup>6/</sup>
1	316,000	316,000	236,000	236,000	236,000	36,000
2	216,000	532,000	236,000	216,000	452,000	16,000
3	216,000	748,000	236,000	216,000	668,000	16,000
4	216,000	964,000	236,000	216,000	884,000	16,000
5	216,000	1,180,000	236,000	216,000	1,100,000	16,000
<b>รวม</b>	<b>1,180,000</b>		<b>1,180,000</b>	<b>1,100,000</b>		<b>100,000</b>

หมายเหตุ <sup>1/</sup> คำนวณจากค่างวดแต่ละงวดรวมกับดอกเบี้ยจ่าย โดยที่ในปีแรกนั้นมีค่าเงินดาวน์ด้วย  $(180,000+36,000 = 216,000$  บาท)

<sup>2/</sup> คำนวณจากการค่างวดที่ชำระแล้วสะสมในปีก่อนรวมกับค่างวดที่ชำระของปีปัจจุบัน

- <sup>13</sup> ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรคำนวณตามวิธีการทางบัญชีโดยใช้วิธีเส้นตรง ซึ่งมูลค่าเครื่องจักรนั้นจะเท่ากับราคาเงินสดรวมกับดอกเบี้ยจ่ายหารด้วยจำนวนปีที่คาดว่าจะให้ประโยชน์  $((1,000,000+180,000)/5 = 236,000$  บาทต่อปี)
- <sup>14</sup> จำนวนจากการค่าใช้จ่ายที่สามารถรับรู้ได้ทางภาษีสะสมในปีก่อนรวมกับค่าใช้จ่ายที่สามารถรับรู้ได้ทางภาษีปัจจุบัน
- <sup>15</sup> ค่าใช้จ่ายที่สามารถรับรู้ได้ทางภาษีคือการเปรียบเทียบระหว่างค่างวดที่ต้องชำระกับค่าเสื่อมราคาตามกฎหมาย หรือก็คือเทียบรายการที่ <sup>1</sup> กับรายการที่ <sup>3</sup> โดยที่ต้องพิจารณาด้วยว่าค่าใช้จ่ายที่รับรู้สะสม <sup>(4)</sup> ต้องไม่เกินค่างวดชำระสะสม <sup>(2)</sup>
- <sup>16</sup> ส่วนของดอกเบี้ยในต้นปีนั้นแสดงให้เห็นแยกออกมาให้เห็นว่าในส่วนการรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีนั้นจริงๆแล้วมีส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยรวมอยู่ด้วย โดยคำนวณจากค่าใช้จ่ายที่สามารถรับรู้ได้ทางภาษีลบด้วยค่าเสื่อมราคาทางบัญชี (เช่น ปีแรกคำนวณได้จาก  $236,000-200,000 = 36,000$  บาท)

จะเห็นได้ว่าแม้กฎหมายจะให้ผู้ใช้รับรู้ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้จากการเข้าซื้อเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ แต่อย่างไรก็ตามมีข้อกำหนดไม่ให้รับรู้เกินค่าเข้าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งทางผู้เขียนมองว่าทางกฎหมายภาษียังคงมองว่าสัญญาเข้าซื้อนั้นเป็นการเช่าทรัพย์สินเหมือนกัน โดยที่จะมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเมื่อผู้เช่าจ่ายชำระค่างวดครบตามที่กำหนดแล้ว ทำให้สุดท้ายแล้วผู้เช่าก็ยังต้องรับรู้รายการค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามจำนวนเงินจ่ายชำระออกไปจริงตามที่ระบุไว้ในสัญญานั้นเอง

### 3.1.3.3 สัญญาเช่าลีสซิ่ง

ถ้าหากเป็นสัญญาเช่าการเงินอื่นที่ไม่ใช่สัญญาเช่าซื้อ ดังเช่นสัญญาเช่าลีสซิ่งซึ่งนั้นทางภาษีอากรถือเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน ไม่ใช่เป็นการซื้อทรัพย์สินซึ่งผู้เช่ายังไม่มีการกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่าลีสซิ่งมา ทำให้ไม่เข้าเกณฑ์ในการวัดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเพื่อคำนวณค่าเสื่อมราคาตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ดังนั้นวิธีการสำหรับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามสัญญาเช่าลีสซิ่งนั้น ผู้เช่าต้องนำค่างวดมาถือเป็นรายจ่าย และนำค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายที่หักไว้ตามบัญชีมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>33</sup> ซึ่งจะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่รับรู้ได้นั้นจะใช้วิธีการเดียวกันกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามสัญญาเช่าทรัพย์สินดังที่กล่าวไว้แล้วในข้อ 3.1.3.1

## 3.2 ค่าใช้จ่ายจากการเช่าตามประมวลรัษฎากรสิงคโปร์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เนื่องจากประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่ลักษณะเป็นเกาะมีขนาดเล็กเพียงประมาณ 720 ตารางกิโลเมตร โดยมีประชากรโดยประมาณ 5.7 ล้านคน<sup>34</sup> ซึ่งถือเป็นประเทศที่มีความหนาแน่นเป็นลำดับต้นๆของโลก ทำให้เรื่องสัญญาเช่ามีความจำเป็นอย่างมากต่อประชากรในสิงคโปร์ นอกจากนี้เนื่องจากสิงคโปร์เป็นประเทศในภูมิภาคเอเชียที่มีความก้าวหน้าทั้งด้านมาตรฐานการบัญชีและกฎหมายภาษี ทางผู้เขียนจึงเล็งเห็นว่าอาจมีแนวทางในการศึกษาเพื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายไทยได้

<sup>33</sup> สรรพากรสารสนเทศ, บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน การบัญชีสัญญาเช่า [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.sanpakomsam.com/magazine-file/file1424072342.pdf>. [20 เมษายน 2563]

<sup>34</sup> Total population of Singapore from 1990 to 2019. แหล่งที่มา: <https://www.statista.com/statistics/713063/singapore-total-population/>. [5 เมษายน 2563]

### 3.2.1 การรับรู้รายการและการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามวิธีการทางบัญชี

เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ของไทย (TFRS 16) นั้นทางสภาวิชาชีพบัญชีของไทยนั้นได้นำแนวทางและวิธีการมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) ซึ่งออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (the International Accounting Standards Board: IASB) และประเทศส่วนใหญ่ๆนั้นได้มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ตั้งแต่ปี 2562 ซึ่งประเทศสิงคโปร์ก็เป็นหนึ่งในประเทศที่มีการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (SB-FRS 116 : Lease) โดยเริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2562 เพื่อมาใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (SB-FRS 17 : Lease) ทำให้วิธีการปฏิบัติทางบัญชีของไทยและสิงคโปร์นั้นมีความคล้ายคลึงกัน ต่างกันด้วยระยะเวลาที่เริ่มใช้ ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า

ในการรับรู้สัญญาเช่าจะไม่มีแบ่งว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินอีกแล้ว โดยจะเป็นการรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ (Right-Of-Use : ROU asset) และหนี้สินตามสัญญาเช่า (Lease liabilities) บนงบแสดงฐานะการเงินขึ้นมาสำหรับทุกสัญญาเช่ายกเว้นสัญญาเช่าดังกล่าวจะเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำซึ่งสามารถรับรู้ค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่า ซึ่งการปฏิบัติวิธีการเดียวทางบัญชีสำหรับผู้เช่า (Single lease accounting model) นี้มีความคล้ายคลึงกับวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานอันเก่า

### 3.2.2 นิยามและการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามวิธีการทางภาษี

#### 3.2.2.1 นิยามของสัญญาเช่า

ในทางภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์นั้นมีการพูดถึงนิยามของการเช่าไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 10D (3) (Income Tax Act (Chapter 134, Section 10D (3))) โดยให้นิยามความหมายและแบ่งประเภทสัญญาเช่าไว้ ดังนี้

(1) สัญญาเช่าการเงิน (Finance lease : FL) หมายถึง การเช่าเครื่องจักรหรืออาคารโรงงานใดๆ (รวมถึงข้อตกลงหรือสัญญาใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเช่า) ซึ่งมีการโอนความล้มสมัย ความเสี่ยงหรือผลประโยชน์จากการเป็นเจ้าของเครื่องจักรหรืออาคารดังกล่าวให้แก่ผู้เช่าอย่างเป็นสาระสำคัญ

(2) สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease : OL) หมายถึง การเช่าเครื่องจักรหรืออาคารโรงงานใดๆ ที่ไม่ใช่สัญญาเช่าการเงิน หรือก็คือเป็นสัญญาเช่าที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์จากการเป็นเจ้าของเครื่องจักรและอาคารโรงงานใดๆยังคงอยู่กับผู้ให้เช่าโดยไม่ถูกโอนไปให้แก่ผู้เช่าอย่างเป็นสาระสำคัญ

นอกจากนี้ ตาม Income Tax (Income from Finance Lease) Regulations ซึ่งเป็นกฎหมายภายใต้ Income Tax Act (Chapter 134, Section 10D) มีการกล่าวถึงกรณีที่เป็นสัญญา

เช่าการเงินที่เสมือนเป็นสัญญาเช่า (Finance lease shall be treated as a sale agreement : FLTSA) โดยต้องเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ผู้เช่ามีสิทธิในการซื้อเครื่องจักรหรืออาคารโรงงานในช่วงระยะเวลาของสัญญาเช่า (ซึ่งระยะเวลานี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่มีการขยายหรือต่ออายุใด ๆ หรือจนกว่าจะหมดอายุ)
- เครื่องจักรหรืออาคารโรงงานที่ให้เช่าเป็นทรัพย์สินที่ถูกจำกัดการใช้งาน กล่าวคือ ไม่มีผู้เช่ารายอื่น หรือผู้ให้เช่าไม่สามารถให้เช่าเครื่องจักรหรืออาคารแก่บุคคลอื่นได้ หรือค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนและติดตั้งเครื่องจักรหรือสร้างอาคารใหม่นั้นมีมูลค่าสูง ทำให้สัญญาเช่าที่ต่อมาไม่คุ้มค่าเชิงเศรษฐกิจ
- เครื่องจักรหรืออาคารโรงงานสัญญาเช่าและเช่ากลับคืนนั้นเคยถูกใช้โดยผู้เช่าหรือบุคคลอื่นมาก่อน
- ผู้เช่าและผู้ให้เช่ามีความเกี่ยวข้องกัน โดยผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าให้ยืมเงินทุนแก่ผู้ให้เช่าเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่เช่าหรือค่าประกันหนี้ใดๆของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นจากการเช่า
- หน่วยงานกลางประเมินว่าเป็นสัญญาเช่าที่เสมือนเป็นสัญญาเช่า

### 3.2.2.2 การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในส่วนของการรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีนั้นทางสรรพากรของสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore : IRAS) มีการวางข้อกำหนดกฎทั่วไปดังนี้<sup>35</sup>

- ค่าใช้จ่ายจะต้องเกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นเมื่อความรับผิดชอบตามกฎหมายที่จะต้องจ่ายเกิดขึ้นโดยไม่คำนึงถึงวันที่ชำระเงินจริง
- ค่าใช้จ่ายจะต้องเกี่ยวข้องกับธุรกิจของกิจการ ซึ่งต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าทำไมต้องมีค่าใช้จ่ายนั้นในการประกอบธุรกิจเพื่อแสวงหารายได้
- ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลและส่วนตัวไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายเนื่องจากไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของกิจการ
- ค่าใช้จ่ายที่โดยปกติถือเป็นทุน (เช่น การซื้อสินทรัพย์ถาวร เช่น อาคารโรงงาน และเครื่องจักร) ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่อย่างไรก็ตามค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรอาจถือเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทุนที่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้

<sup>35</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, [Business Expenses](https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Self-Employed/Working-out-your-taxes/Deductions-to-Save-Tax/Business-Expenses/) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Self-Employed/Working-out-your-taxes/Deductions-to-Save-Tax/Business-Expenses/>. [6 มิถุนายน 2563]



- ค่าใช้จ่ายควรมีเอกสารต้นฉบับที่เหมาะสมและครบถ้วนเป็นหลักฐานซึ่งควรเก็บไว้เป็นเวลาอย่างน้อยห้าปี

ทั้งนี้สำหรับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าของผู้เช่าเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เนื่องจากการจัดประเภทของสัญญาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 17 เดิม (SB-FRS 17) นั้นมีลักษณะคล้ายคลึงกับการจัดประเภทของสัญญาตามประมวลรัษฎากรของสิงคโปร์ ซึ่งได้วางแนวปฏิบัติไว้ดังนี้<sup>36</sup>

- สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease : OL) ตามมาตรา 14 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้เช่าสามารถนำค่าเช่าตามสัญญามาเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหักกับรายได้ของกิจการในช่วงเวลาที่เกิดค่าใช้จ่ายดังกล่าว โดยทั้งนี้ค่าใช้จ่ายในการเช่าทั้งหมดต้องเกิดขึ้นเฉพาะสำหรับในการก่อให้เกิดรายได้ของกิจการนั้น หรือก็คือให้ค่าเช่าที่เกิดจากการชำระจริงตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายได้ โดยต้องเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการนั้นจริงๆ ทั้งนี้กฎหมายยังกำหนดอีกว่าไม่ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนอันเกิดจากสัญญาเช่า (Capital allowance)

- สัญญาเช่าการเงินที่ไม่ถือว่าเป็นการสัญญาขาย (Finance lease : FL) ผู้เช่าสามารถนำค่าเช่าที่เกิดขึ้นตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวน (เช่น ดอกเบี้ยจ่ายและเงินต้น) แต่ไม่ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนอันเกิดจากสัญญาเช่า

- สำหรับสัญญาเช่าการเงินที่เสมือนเป็นสัญญาขาย (Finance lease shall be treated as a sale agreement :FLTSA) ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนอันเกิดจากสัญญาเช่าสินทรัพย์ซึ่งถือเป็นอาคารโรงงานและเครื่องจักรของผู้เช่านั้นให้หักเป็นรายจ่ายได้ ทั้งนี้ให้ผู้เช่าหักค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยตามเกณฑ์คงค้างที่เกิดขึ้น แต่ไม่ให้นำเงินต้นที่ชำระมาเป็นค่าใช้จ่ายได้

และแม้จะมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า มาเป็น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 116 เรื่อง สัญญาเช่า (SB-FRS 116) แต่สำหรับการหักค่าใช้จ่ายทางภาษีนั้นกฎหมายยังคงให้ผู้เช่านำค่าเช่าตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระไปเป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นภายใต้สถานการณ์ที่มีการพิจารณาว่ามีการขายเกิดขึ้น ทั้งนี้สำหรับรายการค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในงบกำไรขาดทุนจะต้องบวกกลับในการคำนวณภาษี วิธีการปฏิบัติด้านภาษีนี้นี้ยังใช้กับการเช่าสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เครื่องจักรหรืออาคารโรงงาน เช่น การเช่าอาคารสำนักงาน

<sup>36</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, [IRAS e-Tax Guide: Tax treatment Arising from Adoption of Financial Reporting Standard 116 or Singapore Financial Reporting Standard \(International\) 16 – Lease](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Tax%20Treatment%20Arising%20from%20Adoption%20of%20FRS%20116%20or%20FRS%2016.pdf), หน้า 4. แหล่งที่มา: [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_Tax%20Treatment%20Arising%20from%20Adoption%20of%20FRS%20116%20or%20FRS%2016.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Tax%20Treatment%20Arising%20from%20Adoption%20of%20FRS%20116%20or%20FRS%2016.pdf). [6 มิถุนายน 2563]

ในกรณีที่สัญญาเช่าที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายของสัญญาเช่าการเงินภายใต้มาตรา 10D (3) แห่งประมวลรัษฎากรและถือเสมือนเป็นสัญญาขาย ผู้เช่ามีสิทธินำค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนมาเป็นรายจ่ายได้ แต่ยังคงไม่ให้นำเงินต้นที่ชำระมาเป็นค่าใช้จ่ายได้

ทั้งนี้การพิจารณาว่าสัญญาเช่าที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินในแนวทางปฏิบัติด้านภาษีนั้น นอกเหนือไปจากการพิจารณาตามนิยามของมาตรา 10D (3) แห่งประมวลรัษฎากร แล้วนั้น ให้ผู้เช่าสามารถพิจารณาตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 63 และย่อหน้าที่ 64 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 116 ซึ่งเป็นการแยกประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า ซึ่งมีการยกตัวอย่างของสถานการณ์ที่จะทำให้จัดประเภทสัญญาเช่าการเงินได้ เช่น

- สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า
- ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้ เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น
- อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์
- ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ
- สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

แต่อย่างไรก็ตามตัวอย่างที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 63 และย่อหน้าที่ 64 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ไม่ได้ให้ข้อสรุปเสมอไป หากเห็นได้ชัดจากข้อเท็จจริงว่าการเช่านั้นไม่ได้มีการโอนความล้มสมัย ความเสี่ยงหรือผลตอบแทนที่เป็นกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่าให้แก่ผู้เช่าจะถือเป็นสัญญาเช่าการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี

นอกจากนี้ทาง Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS) มีการออกเป็นเอกสาร IRAS Consultation - Income Tax Implications Arising from the Adoption of FRS 116 - Leases ซึ่งเผยแพร่เมื่อวันที่ 8 สิงหาคม 2559<sup>37</sup> โดยเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทาง

<sup>37</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, [IRAS Consultation - Income Tax Implications Arising from the Adoption of FRS 116 - Leases](#) [Online]. แหล่งที่มา:

การเงินนั้นทาง IRAS ได้พิจารณาถึงหลักการที่ลดการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติด้านภาษีที่มีอยู่เดิมให้น้อยที่สุดโดยให้ผู้เช่าหักค่าใช้จ่ายตามค่าเช่าตามสัญญาที่เกิดขึ้น และให้ผู้เช่านำค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายอันเป็นทุนสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้มารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่าในกรณีที่มีสัญญาเช่าเสมือนมีสัญญาขายเกิดขึ้น และวิธีการปฏิบัติทางภาษีที่แม้ไม่มีการบังคับใช้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 116 สำหรับกิจการขนาดเล็ก โดยได้ข้อสรุปว่ายังคงให้ผู้เช่าคำนวณค่าใช้จ่ายเพื่อเสียภาษีตามจำนวนเงินค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญา (ยกเว้นภายใต้สถานการณ์ที่ถือว่ามีขายเกิดขึ้น) เพื่อให้เป็นไปตามหลักการภาษีที่ให้ผู้เช่ารู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นเท่านั้น ผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับทางเลือกในการนำค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคาตามวิธีการบัญชีมาหักเป็นรายจ่ายได้ การที่กฎหมายภาษีให้ผู้ใช้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่าแทนค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคานั้นเป็นเรื่องของความแตกต่างของเวลาในการรับรู้ค่าใช้จ่ายเท่านั้น ทั้งนี้สำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 116 วิธีการปฏิบัติทางภาษีสำหรับการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 116 นี้ยังคงใช้ได้สำหรับผู้เสียภาษีดังกล่าว เพราะวิธีการปฏิบัติทางภาษีนั้นเป็นการปฏิบัติตามหลักการภาษีและไม่สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชี

ต่อมาทาง IRAS ได้ออกเอกสาร Summary of Responses - Public Consultation on Income Tax Implications Arising from the Adoption of FRS 116 - Leases ซึ่งเป็นการตอบข้อซักถามภายหลังที่มีการออกเอกสาร Consultation โดยมีใจความในย่อหน้าที่สองของเอกสารดังกล่าวที่ทางหน่วยงาน IRAS ได้ให้คำตอบเกี่ยวกับเรื่องที่ว่า ในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีนั้น สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากบัญชีสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดขึ้นตามวิธีปฏิบัติทางบัญชี (เช่น ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา) สามารถเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผู้เช่าได้หรือไม่ ซึ่งทาง IRAS ก็ได้ให้คำตอบในส่วนนี้ว่าไม่อนุญาตให้ทำได้และไม่ถือปฏิบัติตามแนววิธีการปฏิบัติของทางบัญชี เนื่องจากการปฏิบัติตามวิธีการทางบัญชีนั้นเป็นวิธีที่ต่างไปจากหลักการปัจจุบันของกฎหมายภาษีอากรซึ่งกำหนดให้ค่าใช้จ่ายทางภาษีนั้นเป็นไปตามจำนวนเงินค่าเช่าที่เกิดขึ้นจริง และการปฏิบัติตามวิธีการทางบัญชีนั้นจะทำให้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยเกิดขึ้นโดยจะถูกคำนวณตามยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งลดลงตามอายุสัญญาเช่าซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรที่ค่าใช้จ่ายที่จะนำไปคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิทางภาษีนั้นจะเกิดได้ก็ต่อเมื่อเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง<sup>38</sup>

---

[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About\\_Us/Public\\_Engagement/Public\\_Feedback/Income%20Tax%20Implications%20Arising%20from%20the%20Adoption%20of%20FRS%20116%20Leases.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/Income%20Tax%20Implications%20Arising%20from%20the%20Adoption%20of%20FRS%20116%20Leases.pdf). [18 เมษายน 2563]

<sup>38</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, [Summary of Responses - Public Consultation on Income Tax Implications Arising from the Adoption of FRS 116 - Leases](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_IT_FRS%20116.pdf) [Online]. แหล่งที่มา:

[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About\\_Us/Public\\_Engagement/Public\\_Feedback/pconsult\\_IT\\_FRS%20116.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_IT_FRS%20116.pdf). [18 เมษายน 2563]

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าประเทศสิงคโปร์ซึ่งเป็นหนึ่งในประเทศที่มีการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้นมีการให้นิยามถึงประเภทสัญญาเช่าอย่างชัดเจนโดยมีการอ้างอิงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและวิธีปฏิบัติของบัญชี แต่ในขณะเดียวกันในส่วนของการรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ก็ยังคงแนวปฏิบัติในการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าทางภาษีเหมือนเดิม คือกำหนดให้กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามเงื่อนไขการจ่ายชำระที่ระบุอยู่ในสัญญา โดยไม่รับรู้ค่าใช้จ่ายในส่วนที่เป็นดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคาตามวิธีการทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทรัพย์สินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ยกเว้นถ้าเป็นสัญญาเช่าที่เสมือนเป็นสัญญาขายที่ให้ผู้เช่านำค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนมาเป็นรายจ่ายได้ และไม่ให้นำเงินต้นที่ชำระตามสัญญามาเป็นค่าใช้จ่าย

## บทที่ 4

### ปัญหา และผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่า เข้าในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

#### 4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างระหว่างวิธีการทางบัญชีและ วิธีการทางภาษี

ในบทที่ผ่านมาได้มีการอธิบายถึงความหมายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าทั้งใน  
ด้านการบัญชีและด้านภาษีตามกฎหมายไทยและกฎหมายสิงคโปร์ ซึ่งสามารถนำมาสรุปเปรียบเทียบ  
ความเหมือนและแตกต่างของแต่ละวิธีการได้ดังนี้

ตารางเปรียบเทียบวิธีการปฏิบัติทางบัญชีของสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่  
17 เรื่อง สัญญาเช่า (TAS 17) และวิธีการปฏิบัติทางบัญชีของสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงาน  
ทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16)

ประเภทของสัญญา	สัญญาเช่าการเงิน (ตาม TAS 17)	สัญญาเช่า (ตาม IFRS 16)
การรับรู้รายการ	สัญญาเช่าที่มีการโอนความเสี่ยง และผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบ ทั้งหมดที่ผู้ให้เช่าหรือผู้เป็นเจ้าของ คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไป ให้แก่ผู้เช่า ทำให้ผู้เช่ามีฐานะเสมือน เป็นเจ้าของสินทรัพย์ที่เช่า	ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่าทุกสัญญา เว้นแต่สัญญาเช่าดังกล่าวจะเป็น สัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่าที่ สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
การวัดมูลค่า เริ่มแรก	ผู้เช่าต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ และหนี้สินด้วยจำนวนเท่ากับมูลค่า ปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้อง จ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า โดย ต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัย ของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนด ได้หรือใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วน เพิ่มของผู้เช่า	ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ โดยใช้ราคาทุนซึ่งประกอบไป ด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่ารวมกับ ต้นทุนทางตรงอื่นๆ สำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่า ต้องวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าปัจจุบัน ของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตาม สัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วัน นั้น โดยต้องคิดลดด้วยอัตรา ดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหาก สามารถกำหนดได้หรือใช้อัตรา ดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

ประเภทของสัญญา	สัญญาเช่าการเงิน (ตาม TAS 17)	สัญญาเช่า (ตาม TFRS 16)
การวัดมูลค่า ภายหลัง	ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าภายหลังสำหรับ - สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าโดยใช้วิธี ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม - สำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า การเงิน ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของ หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงินโดย แยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและ ส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ จ่ายชำระ	ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าภายหลังสำหรับ - สินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้วิธีราคา ทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผล ขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม - สำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่า ต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญา เช่าโดยการเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อ สะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตาม สัญญาเช่าและลดมูลค่าตามบัญชี เพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตาม สัญญาเช่า

จากการศึกษาในบทที่ 2 จะพบว่าวิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้นมีวิธีปฏิบัติคล้ายคลึงกับวิธีการปฏิบัติในการรับรู้รายการของสัญญาเช่า การเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมโดย สามารถอธิบายได้ดังนี้

การรับรู้รายการ : เนื่องจากสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า เป็นสัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่ไปให้ผู้เช่า อันจะเห็นได้จาก เงื่อนไขแต่ละข้อของการจัดประเภทสัญญานี้ที่แสดงให้เห็นถึงว่าผู้เช่ามีฐานะเสมือนเป็นเจ้าของ สินทรัพย์ที่เช่าหรือเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้นเกือบทั้งหมดแม้จะไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์เกิดขึ้นก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นเงื่อนไขที่ว่าระยะเวลาสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการ ให้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ หรือจะเป็นมูลค่าจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ของสินทรัพย์ที่เช่า เป็นต้น ทางบัญชีจึงกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญา เช่าการเงินในงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นภาระหนี้สินของกิจการ และสินทรัพย์ที่ใช้ในการ ดำเนินงานของกิจการ ในขณะที่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุก รายการเมื่อเช่าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าเพื่อให้บริการเงินสะท้อนความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของ รายการเช่าเพื่อสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินจะได้นำข้อมูลไปพิจารณาเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้นทั้งสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และสัญญาเช่าตามมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นั้นมีการรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่าในงบการเงิน ทั้งคู่

การวัดมูลค่าเริ่มแรก : ทั้งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ในส่วนสัญญาเช่าการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ต่างก็กำหนดให้

(1) ผู้เช่าต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์และหนี้สินด้วยจำนวนเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ และ

(2) การคำนวณมูลค่าปัจจุบันนั้นต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้หรือใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

การวัดมูลค่าภายหลัง : ทั้งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ในส่วนสัญญาเช่าการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ต่างก็กำหนดวิธีการปฏิบัติในการวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่าเหมือนกัน คือ

(1) สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าภายหลังโดยใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม โดยในการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าให้ถือปฏิบัติตามการคิดค่าเสื่อมราคาที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(2) หนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยการเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า ซึ่งดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าแต่ละงวดตลอดอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนที่ทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ หรือก็คือใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงในการรับรู้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย และลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่าหรือก็คือการลดลงของหนี้สินตามการจ่ายชำระตามสัญญานั้นเอง

จะเห็นได้ว่าแม้จุดเริ่มต้นหรือวัตถุประสงค์ของการรับรู้รายการจะแตกต่างกันไปบ้างระหว่างสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า และสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ก็ตาม แต่การรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าบนงบการเงินรวมไปถึงการวัดมูลค่าเริ่มแรกและภายหลังนั้นมีความคล้ายคลึงกัน อันเกิดจากความตั้งใจให้เกิดวิธีปฏิบัติทางบัญชีแบบเดียวของผู้ออกวิธีการทางบัญชีนั่นเอง

ตารางเปรียบเทียบวิธีการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กับวิธีปฏิบัติทางภาษีตามประมวลรัษฎากรไทย

ประเภทของสัญญา	วิธีการปฏิบัติทางบัญชี	วิธีการปฏิบัติทางภาษี
สัญญาเช่าทรัพย์สินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน	วิธีการทางบัญชีเดียว คือการรับรู้รายการ - สิ้นทรัพย์สิทธิการใช้ และ - หนี้สินตามสัญญาเช่า	ให้ผู้เช่าสามารถเลือกวิธีปฏิบัติในการรับรู้ค่าใช้จ่ายได้ดังนี้ (1) รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่า (2) รับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางบัญชีซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากบัญชีสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดขึ้น (ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา)
สัญญาเช่าสิ่งซึ่งหรือสัญญาเช่าการเงิน	และมีการรับรู้มูลค่าภายหลังสำหรับ - สิ้นทรัพย์สิทธิการใช้ ต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่าย - หนี้สินตามสัญญาเช่า รับรู้	รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่า และต้องบวกกลับค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายที่หักไว้ตามวิธีการทางบัญชี
สัญญาเช่าซื้อ	ดอกเบี้ยเป็นค่าใช้จ่ายและลดมูลค่าตามบัญชีตามการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า	รับรู้ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้จากการเช่าซื้อ แต่ต้องไม่รับรู้เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือก็คือรับรู้รายการค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามค่าเสื่อมราคาไม่เกินจำนวนเงินจ่ายชำระออกไปจริงตามที่ระบุไว้ในสัญญา

จากการศึกษาในบทที่ 2 และบทที่ 3 จะพบว่าวิธีการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้นมีวิธีปฏิบัติในการรับรู้รายการและวัดมูลค่าวิธีเดียวกันคือ ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการเมื่อเช่าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่า และต้องวัดมูลค่าภายหลังเพื่อรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบการเงินโดยการรับรู้ค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ และรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายสำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า

ในขณะที่วิธีการปฏิบัติทางภาษีเมื่อพิจารณาแล้วว่าเป็นสัญญาเช่าประเภทใดก็จะต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเพื่อนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการของแต่ละประเภทสัญญาเช่านั้น ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปคือ



(1) สัญญาเช่าทรัพย์สิน สามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่าหรือตามวิธีการทางบัญชี

(2) สัญญาเช่าการเงิน รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามที่จ่ายตามสัญญาเช่า และต้องบวกกลับค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายที่หักไว้ตามวิธีการทางบัญชี

(3) สัญญาเช่าซื้อ รับรู้ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้จากการเช่าซื้อ แต่ต้องไม่รับรู้เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ซึ่งจะเห็นได้ว่าโดยพื้นฐานของทุกประเภทสัญญาเช่านั้นต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่า เพียงแต่ถ้าเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สินจะมีทางเลือกให้ปฏิบัติได้ ในขณะที่ถ้าเป็นสัญญาเช่าซื้อรับรู้ค่าเสื่อมราคาโดยเทียบกับค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายตามสัญญาเช่า

ตารางเปรียบเทียบวิธีการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 116 กับวิธีปฏิบัติทางภาษีตามประมวลรัษฎากรสิงคโปร์

ประเภทของสัญญา	วิธีการปฏิบัติทางบัญชี	วิธีการปฏิบัติทางภาษี
สัญญาเช่าดำเนินงาน	วิธีการทางบัญชีเดียว คือการรับรู้รายการ - สิทธิประโยชน์การใช้ และ - หนี้สินตามสัญญาเช่า	- ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่า โดยบวกกลับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากบัญชีสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดขึ้นตามวิธีปฏิบัติทางบัญชี (เช่น ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา) - ไม่ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนอันเกิดจากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย
สัญญาเช่าการเงิน	และมีการรับรู้มูลค่าภายหลังสำหรับ - สิทธิประโยชน์การใช้ ต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่าย - หนี้สินตามสัญญาเช่า รับรู้ดอกเบี้ยเป็นค่าใช้จ่ายและลดมูลค่า	- ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่ามาเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวน (เช่น ดอกเบี้ยจ่ายและเงินต้น) - ไม่ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนอันเกิดจากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย
สำหรับสัญญาเช่าการเงินที่เสมือนเป็นสัญญาขาย	ตามบัญชีตามการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า	- ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายเฉพาะส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย แต่ไม่ให้นำเงินต้นที่ชำระมาเป็นค่าใช้จ่ายได้ - ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนอันเกิดจากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

จากการศึกษาในบทที่ 3 จะเห็นได้ว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีของทั้งประเทศไทยและสิงคโปร์นั้นเหมือนกันโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินของแต่ละประเทศนั้นได้ถือเอาามาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) ซึ่งออกโดยคณะกรรมการมาตรฐาน

การบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) ทำให้ไม่มีความแตกต่างกันในส่วนนี้ ในขณะที่วิธีการปฏิบัติทางภาษีนั้นเมื่อทำการศึกษาแล้วจะพบความแตกต่างกันใน 3 เรื่อง ซึ่งสามารถแสดงการเปรียบเทียบได้ดังตารางด้านล่างนี้

**ตารางเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางภาษีตามประมวลรัษฎากรไทยกับวิธีปฏิบัติทางภาษีตามประมวลรัษฎากรสิงคโปร์**

หัวข้อเปรียบเทียบ	กฎหมายภาษีไทย	กฎหมายภาษีสิงคโปร์
กฎหมายที่กำหนด นิยามและจัด ประเภท	ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์	ประมวลรัษฎากร
ประเภทของสัญญา เช่า	แบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ - สัญญาเช่าทรัพย์สิน (หรือสัญญาเช่าดำเนินงาน) - สัญญาเช่าซื้อ ทั้งนี้ มีสัญญาเช่าซึ่งมีลักษณะคล้ายสัญญาเช่าทรัพย์สิน โดยสัญญาทุกประเภทนั้นถือเป็นการเช่าทั้งหมด เพราะยังไม่มีกรโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไปยังผู้เช่า	แบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ - สัญญาเช่าการเงิน - สัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งทั้ง 2 ประเภทถือเป็นการเช่าทรัพย์สิน แต่อย่างไรก็ตามหากสัญญาเช่าการเงินมีลักษณะเป็นเสมือนสัญญาการขายจะถือว่าเป็นการขายแล้ว
การรับรู้ค่าใช้จ่าย ของสัญญาเช่า ทรัพย์สินหรือสัญญา เช่าดำเนินงาน	ยึดถือตามวิธีการทางภาษี โดยรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่าเป็นหลัก แต่อย่างไรก็ตามมีการให้ทางเลือกที่สามารถปฏิบัติตามวิธีการทางบัญชีได้	ยึดถือตามวิธีการทางภาษี โดยรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่าเป็นหลัก และให้บวกกลับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากบัญชีสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดขึ้นตามวิธีปฏิบัติทางบัญชี (เช่น ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา)
การรับรู้ค่าใช้จ่าย ของสัญญาเช่า การเงิน	รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่า และต้องบวกกลับค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายที่หักไว้ตามวิธีการทางบัญชี	ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่ามาเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวน และไม่ได้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนอันเกิดจากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

จากการศึกษาในบทที่ 3 จะเห็นได้ว่าในส่วนแม้ว่าการให้นิยาม และการจัดประเภทของ สัญญาเช่าของกฎหมายภาษีไทยที่อ้างอิงนิยามจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยแยกสัญญาเช่าออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ คือสัญญาเช่าทรัพย์สิน และสัญญาเช่าซื้อ ในขณะที่กฎหมายภาษี สิงคโปร์นั้นมีการให้นิยามสัญญาเช่าไว้ในประมวลรัษฎากร โดยจัดประเภทสัญญาเช่าออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ คือสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน โดยทั้งนี้ในส่วนของการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่า นั้นจะเห็นได้ว่าทั้งกฎหมายภาษีของไทยและสิงคโปร์นั้นยึดถือเอาค่าใช้จ่ายที่จ่ายตามสัญญาเช่าเป็นหลัก โดยทั้งนี้ถ้าเป็นสัญญาเช่าการเช่าจะไม่มีกรรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นทุนหรือก็คือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั่นเอง

อย่างไรก็ตามในส่วนของค่าใช้จ่ายค่าเช่าของสัญญาเช่าทรัพย์สินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน นั้นกฎหมายภาษีของไทยมีทางเลือกให้ปฏิบัติตามวิธีการทางบัญชีได้ ในขณะที่กฎหมายภาษีของ สิงคโปร์นั้นไม่ยอมรับค่าใช้จ่ายตามวิธีการบัญชีหรือก็คือไม่ให้ถือเอาค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายอัน เกิดจากบัญชีสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่ามาเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้เพื่อให้เป็นไปตาม หลักการภาษีที่ให้รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นเท่านั้น ซึ่งถือได้ว่าเป็นจุดแตกต่างที่สำคัญ ระหว่างการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าของไทยและสิงคโปร์

#### 4.2 วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทาง การเงินกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวล รัษฎากร

จากการศึกษาการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีมาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) ทำให้เกิดปัญหาและผลกระทบต่อการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่า ตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับสัญญาเช่าทรัพย์สินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งมีวิธีการ รับรู้ค่าใช้จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (แก้ไขเพิ่มเติมมาจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528) ข้อ 3 (3.4) วรรคสอง ที่ให้ทางเลือกกับผู้เช่าว่าสามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตาม สัญญาเช่า หรือรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางบัญชีซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากบัญชีสินทรัพย์สิทธิ การใช้ที่เกิดขึ้น (เช่น ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา) ซึ่งจากการเปรียบเทียบจะพบว่าวิธีการ ทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 และวิธีการปฏิบัติในการรับรู้รายการของ สัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ซึ่งเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีวิธีการที่ คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้สำหรับวิธีการปฏิบัติทางภาษีของสัญญาเช่าการเงินคือให้รับรู้ตามค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่ จ่ายตามสัญญาเช่าและไม่ให้รับรู้รายการค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา

#### 4.2.1 ปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายสูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

เนื่องจากวิธีการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้น กำหนดให้รับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า โดยการคำนวณมูลค่าปัจจุบันนั้นต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้หรือใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ซึ่งวิธีการคำนวณนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับจะสูงในปีแรกและจะค่อยๆลดลงในปีหลังซึ่งเป็นไปตามสัดส่วนของมูลค่าเงินที่ปีแรกจะมูลค่าสูงและยิ่งอนาคตไกลออกไปมูลค่าของเงินก็จะลดลงนั่นเอง ในขณะที่เมื่อพิจารณาถึงจำนวนเงินค่าเช่าที่ถูกชำระออกไปจริงนั้นเท่ากันทุกปีตามที่ระบุอยู่ในสัญญาเช่า เพื่อประกอบความเข้าใจของปัญหานี้ ผู้เขียนขอยกตัวอย่างดังต่อไปนี้

(ตัวอย่างที่ 7) ณ วันที่ 1 มกราคม 2563 ผู้เช่าทำสัญญาอาคาร ก เป็นเวลา 3 ปี ทั้งนี้ผู้เช่าจะต้องจ่ายค่าเช่าเดือนละ 100,000 บาท (สมมติว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นร้อยละ 10) จากตัวอย่างที่ยกมาข้างต้น เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าที่มี อาคาร ก เป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ โดยผู้เช่ามีสิทธิควบคุมการใช้และสั่งการตลอดอายุสัญญาเช่าทั้งหมด 3 ปี ดังนั้นผู้เช่าต้องทำการรับรู้รายการสินทรัพย์การใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า โดยมีวิธีการคำนวณมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าได้ดังนี้

$$1,200,000 \times [1/(1+0.1)^1 + 1/(1+0.1)^2 + 1/(1+0.1)^3] = 3,100,000 \text{ บาท}$$

ซึ่งจากการคำนวณข้างต้นสามารถนำมาสรุปเป็นตารางค่าใช้จ่ายได้ดังนี้

(หน่วย : บาท)

ปีที่	หนี้สินตามสัญญาเช่า			สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า		
	ดอกเบี้ยจ่าย	เงินต้นจ่าย	มูลค่าคงเหลือ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าคงเหลือ
	-	-	3,100,000	-	-	3,100,000
1	270,000	930,000	2,170,000	1,033,333	1,033,333	2,066,666
2	170,000	1,030,000	1,140,000	1,033,333	2,066,666	1,033,333
3	60,000	1,140,000	-	1,033,333	3,100,000	-
รวม	500,000	3,100,000		3,100,000	-	

(หน่วย : บาท)

ปีที่	ค่าเช่าที่จ่ายชำระ	ค่าใช้จ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า			ผลต่างเงินที่จ่ายไปกับค่าใช้จ่ายทางบัญชี
		ดอกเบี้ยจ่าย	ค่าเสื่อมราคา	รวมค่าใช้จ่าย	
1	1,200,000	270,000	1,033,333	1,303,333	103,333
2	1,200,000	170,000	1,033,333	1,203,333	3,333
3	1,200,000	60,000	1,033,334	1,093,334	(106,666)
รวม	3,600,000	500,000	3,100,000	3,600,000	-

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ว่า แม้ผลรวมทั้งสัญญาของค่าใช้จ่ายทางบัญชีและค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่ชำระออกไปจริงนั้นเท่ากัน และสุดท้ายแล้วไม่มีผลต่างระหว่างทั้งสองวิธีการ แต่เมื่อพิจารณาแต่ละปีนั้นจะพบว่าค่าใช้จ่ายทางบัญชีจะสูงกว่าค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่ชำระออกไปจริงในปีแรก และจะลดลงมาเรื่อยๆ จนค่าใช้จ่ายทางบัญชีต่ำกว่าค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่ชำระออกไปจริงในปีหลัง ซึ่งผลต่างที่เกิดขึ้นทำให้หากกิจการที่ต้องการจะทำให้ปีแรกของกิจการนั้นเสียภาษีน้อยลงก็สามารถทำได้โดยการเลือกใช้วิธีปฏิบัติในการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าตามวิธีการทางบัญชี หรือในกรณีที่สัญญาเช่าถูกยกเลิกหรือสิ้นสุดก่อนกำหนดตามสัญญาเช่า ก็จะทำให้กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้สูงกว่าจำนวนเงินที่จ่ายชำระไปจริง หรือก็คือผู้เช่าชำระเงินในส่วนที่น้อยทำให้ยังคงมีเงินหมุนเวียนในการนำไปใช้ในส่วนอื่นของกิจการได้และสามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายที่สูงกว่าความเป็นจริง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรที่ค่าใช้จ่ายที่จะนำไปคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิทางภาษีนั้นจะเกิดได้ก็ต่อเมื่อเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง อันจะทำให้ผู้เช่าเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น หรือก็คือสรรพากรได้รับรายได้ที่น้อยกว่าที่ควรจะเป็นนั่นเอง

#### 4.2.2 ปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับวิธีการปฏิบัติทางภาษี ในส่วนค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากสินทรัพย์สิทธิการใช้

ตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร ที่วางหลักกฎหมายไว้ว่า รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital expenditure) หมายถึง รายจ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินที่จะนำมาใช้ในการดำเนินการหรือเพื่อการหารายได้ ซึ่งอาจแบ่งย่อยได้เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนมีข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากรห้ามนำมาถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงาน แต่ยอมให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ซึ่งจากวิธีการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้น กำหนดให้รับรู้รายการสินทรัพย์จากการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ อันจะเห็นได้ว่าไม่เข้าเงื่อนไขเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เนื่องจากสินทรัพย์สิทธิการใช้ดังกล่าวยังไม่มีมีการจ่ายชำระเงินออกไปจริง เป็นเพียงรายการที่รับรู้จากการคำนวณเท่านั้น นอกจากนี้เนื่องจากสัญญาเช่าดังกล่าวไม่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามสัญญาเช่าให้กับผู้เช่าแต่อย่างใด จึงไม่อาจถือได้ว่ามีรายจ่ายเพื่อการได้สินทรัพย์หรือสิทธิการเช่าเกิดขึ้น ทำให้สินทรัพย์สิทธิการใช้ที่ถูกรับรู้ตามวิธีการทางบัญชียังไม่เข้าเงื่อนไขให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยการคิดค่าเสื่อมราคา

นอกเหนือไปจากในเรื่องสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่ไม่เข้าเงื่อนไขเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนแล้ว ในส่วนอายุการใช้สินทรัพย์นั้นก็เป็นการกำหนดขึ้นมาจากการประมาณการและคาดคะเนความน่าจะเป็นของระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ที่ผู้เช่ามีสิทธิในการใช้สินทรัพย์ โดยรวมถึงระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าและระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิหรือไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น ซึ่งจากการประมาณการอายุของสินทรัพย์นี้ที่ไม่สอดคล้องกับวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 จึงยังทำให้ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้นี้ขัดแย้งกับวิธีการปฏิบัติทางภาษี

ประกอบกับเมื่อพิจารณาวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าของสัญญาเช่าซื้อ จะเห็นได้ว่าแม้กฎหมายจะให้ผู้เช่ารับรู้ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้จากการเช่าซื้อเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ แต่ยังคงมีข้อกำหนดไม่รับรู้เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่าแม้สุดท้ายจะมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาก็ตาม แต่ในช่วงระยะเวลาที่อยู่ในสัญญาเช่านั้นทางกฎหมายภาษียังคงมองว่าเป็นเพียงการเช่าทรัพย์สินเท่านั้น ทำให้ผู้เช่ายังคงต้องรับรู้รายการค่าใช้จ่ายค่าเช่าตามจำนวนเงินจ่ายชำระออกไปจริงตามที่ระบุไว้ในสัญญา โดยไม่ได้รับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่ายนั่นเอง

และเมื่อพิจารณาวิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้นมีวิธีปฏิบัติคล้ายคลึงกับวิธีการปฏิบัติในการรับรู้รายการของสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ดังนั้นถ้าหากเทียบเคียงวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าของสัญญาเช่าการเงินในจะเห็นได้ว่ากฎหมายให้รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่า และต้องบวกกลับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณตามวิธีการทางบัญชี เนื่องจากทรัพย์สินที่เกิดจากการเช่าตามสัญญาเช่าการเงินนั้นเป็นเพียงสัญญาเช่าทรัพย์สิน ไม่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์มาให้ผู้เช่าเช่นเดียวกันกับสัญญาเช่าซื้อ จึงไม่สอดคล้องกับวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ (2) แห่ง

ประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ทำให้ต้องบวกกลับค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั่นเอง

#### 4.2.3 ปัญหาและผลกระทบจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับวิธีการปฏิบัติทางภาษี ในส่วนดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากหนี้สินตามสัญญาเช่า

ตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากร ได้วางหลักกฎหมายไว้ว่า ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินที่ได้จ่ายไปในระหว่างซื้อทรัพย์สิน หรือก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์ จนกระทั่งทรัพย์สิน หรืออาคาร หรืออสังหาริมทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งาน รวมทั้งดอกเบี้ยเนื่องจากการกู้ยืมเงินเพื่อการซื้อที่ดินให้ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน จะนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ แต่มีสิทธินำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าอาคารโรงงาน เพื่อหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ส่วนดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องจ่ายไปหลังจากเครื่องจักรใช้งานได้ตามสภาพและดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อใช้ในการดำเนินกิจการโดยทั่วไปและไม่เป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายได้

ซึ่งจากวิธีการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้น กำหนดให้รับรู้รายการหนี้สินตามสัญญาเช่าจากการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ โดยคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หรืออัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า และจะถูกวัดมูลค่าภายหลังโดยการเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า หรือก็คือการรับรู้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งเป็นอัตราดอกเบี้ยคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่

จากข้อเท็จจริงข้างต้นนี้ จะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นตามวิธีการบัญชียังไม่ได้เกิดขึ้นจากการกู้ยืมเงินเกิดขึ้นแต่อย่างใด เพราะกิจการไม่ได้มีการรับมอบหรือรับโอนกรรมสิทธิ์ในเงินจากผู้ให้ยืมแต่อย่างใด ประกอบกับสัญญาที่เกิดขึ้นก็เป็นสัญญาเช่าเป็นเหมือนการยืมใช้ทรัพย์สินเพื่อใช้สอยเท่านั้น จึงไม่อาจถือได้ว่าดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นรายการเงินกู้ยืมที่เข้าเงื่อนไขเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ทำให้ไม่สามารถรับรู้รายการเพื่อคำนวณค่าเสื่อมราคาและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายต่อไปได้ นอกจากนี้หากพิจารณาว่าเป็นดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อใช้ในการดำเนินกิจการแล้วนั้นก็ไม่สามารถถือได้เนื่องจากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้คำนวณดอกเบี้ยจ่ายนั้นเป็นอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า ซึ่งมาจากการคำนวณไม่ได้เป็นดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นจริง จึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายได้

#### 4.2.4 ปัญหาและผลกระทบจากความแตกต่างของการรับรู้ค่าใช้จ่ายของผู้เช่าและการรับรู้รายได้ของผู้ให้เช่าต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่พนักงาน

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางบัญชีจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า มาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นั้นส่งผลกระทบต่อวิธีปฏิบัติของผู้เช่าที่กำหนดให้ผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในทางเดียวกันหรือก็คือให้เกิดการใช้วิธีการเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lease accounting model) ในขณะที่ทางฝั่งของผู้ให้เช่านั้นยังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน

จากข้อแตกต่างดังกล่าวส่งผลให้หากฝั่งผู้ให้เช่านั้นรับรู้รายการสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้เช่าจะรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่านั้นตามรายได้ค่าเช่าที่ได้รับตามสัญญาเช่า ในขณะที่ทางฝั่งผู้เช่านั้นต้องรับรู้รายการสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าขึ้นมา และมูลค่าภายหลังโดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่าย จะส่งผลให้เกิดความแตกต่างระหว่างรายได้ของผู้ให้เช่าและค่าใช้จ่ายของผู้เช่า เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากขึ้น ผู้เขียนขอใช้ตัวอย่าง 7 ประกอบการอธิบายดังนี้

(หน่วย : บาท)

ปีที่	รายได้ของผู้ให้เช่า	ค่าใช้จ่ายของผู้เช่า				ผลต่างระหว่างรายได้ของผู้ให้เช่าและค่าใช้จ่ายของผู้เช่า
		ค่าเช่าที่จ่ายชำระ	ดอกเบี้ยจ่าย	ค่าเสื่อมราคา	รวมค่าใช้จ่าย	
1	1,200,000	1,200,000	270,000	1,033,333	1,303,333	103,333
2	1,200,000	1,200,000	170,000	1,033,333	1,203,333	3,333
3	1,200,000	1,200,000	60,000	1,033,334	1,093,334	(106,666)
รวม	3,600,000	3,600,000	500,000	3,100,000	3,600,000	-

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ว่าในส่วนรายได้ของผู้ให้เช่านั้นจะเท่ากับค่าเช่าที่จ่ายชำระของผู้ให้เช่า ในขณะที่เมื่อพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายของผู้เช่านั้นจะพบว่าค่าใช้จ่ายของผู้เช่าจะสูงกว่ารายได้ของผู้ให้เช่าในปีแรก และจะลดลงมาเรื่อยๆ จนค่าใช้จ่ายของผู้เช่าต่ำกว่ารายได้ของผู้ให้เช่าในปีหลัง ทั้งนี้ในส่วนผลรวมของทั้งสัญญานั้นจะพบว่าค่าใช้จ่ายของผู้เช่าและรายได้ของผู้ให้เช่านั้นเท่ากัน แต่อย่างไรก็ตามในด้านการตรวจสอบของเจ้าพนักงานนั้นอาจเกิดความสับสนได้จากการที่ไม่สามารถจับคู่รายการรายได้ของผู้ให้เช่าและค่าใช้จ่ายของผู้เช่าได้ ส่งผลให้เกิดความสับสนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ นอกจากนี้เมื่อพิจารณาในมุมมองของทางรัฐเองนั้นรายได้ที่เก็บได้ในปีแรกนั้นจะต่ำ



เกินไปเนื่องจากในฝั่งรายได้ที่เก็บจากผู้มีเงินได้หรือผู้ให้เช่านั้นต่ำกว่าฝั่งที่เป็นค่าใช้จ่ายหรือผู้เช่า  
นั่นเอง ทำให้ในช่วงปีแรกนั้นรัฐจะเสียผลประโยชน์หรือเก็บภาษีเงินได้ได้ลดลงนั่นเอง

### 4.3 แนวทางแก้ไข

จากความไม่ชัดเจนของกฎหมายภาษีอากรในการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าจากสัญญาเช่า  
ทรัพย์สิน อันจะนำไปสู่ความสับสนต่อการตีความเพื่อนำไปใช้ได้อย่างไม่ถูกต้อง ส่งผลให้กิจการอาจ  
คำนวณค่าใช้จ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ถูกต้อง จากการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาและ  
ผลกระทบตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ผู้เขียนจึงเสนอแนวทางแก้ไขโดยการตัดข้อความ “ตามเกณฑ์อื่นที่  
เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป” ออกไปจากข้อ 3 (3.4) วรรคสอง ของคำสั่ง  
กรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท  
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจะทำให้กฎหมายฉบับนี้นั้นไม่เกิดทางเลือกในการนำไปใช้อีก ทำให้เกิด  
ความชัดเจนในตัวกฎหมายและการตีความ นอกจากนี้การที่รับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าเพียงวิธีรายจ่ายค่า  
เช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน หรือก็คือยึดเอา  
ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามที่ระบุในสัญญานั้นจะยังเป็นการลดปัญหาที่ทำให้กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายเพื่อ  
นำไปคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้สูงกว่าจำนวนเงินที่จ่ายชำระไปจริงและทำให้รัฐไม่เสียประโยชน์  
เนื่องจากความแตกต่างของการปฏิบัติในการรับรู้รายได้ของผู้ให้เช่าและค่าใช้จ่ายของผู้เช่าด้วย อีกทั้ง  
การไม่นำวิธีการทางบัญชีมาถือปฏิบัติยังเป็นการลดปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษี  
อากรที่ค่าใช้จ่ายที่จะนำไปคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิทางภาษีนั้นจะเกิดได้ก็ต่อเมื่อเป็นค่าใช้จ่ายที่  
เกิดขึ้นจริงเท่านั้น รวมไปถึงไม่เป็นการขัดแย้งกับวิธีการทางภาษีสำหรับสัญญาเช่าการเงินและสัญญา  
เช่าซื้อ ในการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่กิจการไม่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์มาและดอกเบี้ย  
จ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงจากการกู้ยืมด้วย ทั้งนี้เมื่อพิจารณาตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์  
มาประกอบด้วยก็จะพบว่าแม้มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือวิธีการทาง  
บัญชานั้น ก็ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีการทางภาษีเลย เนื่องจากการกำหนดการ  
รับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีนั้นไม่ได้มีการกำหนดทางเลือกให้สามารถปฏิบัติตามวิธีการทางบัญชีได้ ทำให้  
ไม่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีนี้

## บทที่ 5

### บทสรุปข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

สัญญาเช่าเป็นข้อตกลงที่ผู้เช่าได้รับสิทธิในการใช้สินทรัพย์จากผู้ให้เช่าในช่วงระยะเวลาที่กำหนดตกลงกันโดยมีการจ่ายชำระค่าตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยน ซึ่งอาจจะชำระทั้งหมดในหนึ่งงวดหรือหลายงวดก็เป็นไปตามที่ตกลงกัน สาระสำคัญของสัญญาเช่าทางบัญชีนั้นคือรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องรับรู้รายการและวัดมูลค่าเพื่อบันทึกรายการและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงมากกว่าทำตามรูปแบบของกฎหมาย แม้ว่าในทางกฎหมายผู้เช่าจะไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่า แต่ผู้เช่าได้ใช้และรับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น

แต่เดิมนั้นการปฏิบัติทางบัญชียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งได้แบ่งสัญญาเช่าออกเป็น 2 ประเภทโดยพิจารณาตามความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ โดยกำหนดให้ผู้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าการเงิน (Finance lease) ก็ต่อเมื่อมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้ให้เช่าหรือผู้เป็นเจ้าของคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ทำให้ผู้เช่ามีฐานะเสมือนเป็นเจ้าของสินทรัพย์ที่เช่า ผู้เช่าจึงต้องนำสัญญาเช่ามารับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่า ซึ่งจะทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายทางการเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในแต่ละงวดด้วย ในขณะที่การจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease) นั้นหากไม่มีการโอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้ให้เช่าหรือผู้ที่เป็นเจ้าของสินทรัพย์ไปยังผู้เช่า ทำให้ผู้เช่าไม่ต้องนำสัญญาเช่ามารับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ส่วนจำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่านั้นให้ผู้เช่ารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าวันแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า

จากวิธีการทางบัญชีสำหรับผู้เช่าที่มีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันที่สัญญาเช่าการเงินมีการรับรู้รายการสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ในขณะที่สัญญาเช่าดำเนินงานนั้นถือเป็นรายการนอกงบดุล (Off-balance Sheet) ที่ไม่มีการแสดงตัวเลขให้เห็นอยู่บนงบการเงิน ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้ยกเลิกข้อกำหนดส่วนใหญ่ของวิธีการทางบัญชีสำหรับผู้เช่าในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เพื่อให้ผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในทางเดียวกันหรือก็คือให้เกิดการใช้วิธีการเดียวสำหรับผู้เช่า (Single lease accounting model) ที่ทำให้ผู้เช่าไม่ต้องทำการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานอีกต่อไป และกำหนดให้ผู้

เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ (Right of use asset : ROU) และหนี้สินตามสัญญาเช่า (Lease liability) ทุกสัญญาเว้นแต่สัญญาเช่าดังกล่าวจะเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ โดยต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้ราคาทุนและทยอยหักค่าเสื่อมราคาที่สะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ผู้เช่าคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์สิทธิการใช้ ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบกับพิจารณาถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์สิทธิการใช้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ด้วย ถ้าหากมีข้อบ่งชี้ถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ผู้เช่าต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์สิทธิการใช้และบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ในนั้น และสำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า ต้องวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น โดยต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า (Implicit interest rate) หรือใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า (Incremental borrowing rate) จากนั้นต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยการเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าและลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า ซึ่งวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นี้คล้ายคลึงกับวิธีปฏิบัติของสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เดิม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีดังกล่าวช่วยเพิ่มลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินของผู้เช่า เนื่องจากการนำรายการนอกงบดุลมารับรู้เป็นรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ส่งผลให้เพิ่มความโปร่งใสและสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงมากยิ่งขึ้น อันเป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ในการตัดสินใจ รวมทั้งยังช่วยเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ของงบการเงินทั้งระหว่างกิจการและกิจการเดียวกันในงวดที่แตกต่างกัน เนื่องจากวิธีการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าของทุกกิจการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเช่นเดียวกัน

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายภาษีของไทย การรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าทางภาษีสำหรับสัญญาเช่าทรัพย์สิน ที่ให้ผู้เช่าปฏิบัติตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (แก้ไขเพิ่มเติมมาจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528) ข้อ 3 (3.4) วรรคสอง ซึ่งวางหลักกฎหมายไว้ว่า การคำนวณรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยต้องมี 2 วิธีให้เลือกปฏิบัติคือ (1) นำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สินซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามที่ระบุในสัญญานั้นเอง หรือ (2) ตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งก็คือวิธีปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ฉบับที่ 16 ที่กำหนดให้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากบัญชีสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดขึ้น (ค่าใช้จ่าย ดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา) ซึ่งมีวิธีปฏิบัติคล้ายคลึงกับวิธีการปฏิบัติในการรับรู้รายการของสัญญาเช่า การเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่าซึ่งเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม ซึ่ง สำหรับวิธีการปฏิบัติทางภาษีในการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่าของสัญญาเช่าการเงินคือให้รับรู้ตามค่าใช้จ่าย ค่าเช่าที่จ่ายตามสัญญาเช่าและไม่ให้รับรู้รายการค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา เนื่องจากผู้เช่า ไม่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่า ทำให้ไม่เข้าเกณฑ์ในการวัดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเพื่อคำนวณค่า เสื่อมราคาตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ในขณะที่เมื่อพิจารณาตามกฎหมายของสิงคโปร์ ที่มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 มาถือปฏิบัติก่อนไทย ประกอบกับการให้นิยามของประเภทสัญญาเช่าไว้อย่างชัดเจนไว้ใน ประมวลรัษฎากรและการออกแนวปฏิบัติทางภาษีที่เกี่ยวข้องออกมา ซึ่งกำหนดไว้ว่าแม้มีการ เปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่สำหรับการหักค่าใช้จ่ายนั้นทางกฎหมายยังคงให้ผู้ เช่านำค่าเช่าตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระไปเป็นค่าใช้จ่าย เพื่อให้เป็นไปตามหลักการภาษีที่ให้รับรู้ รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นเท่านั้น ผู้เสียภาษีไม่ได้รับทางเลือกในการนำค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและ ค่าเสื่อมราคาตามวิธีการบัญชีมาหักเป็นรายจ่ายได้

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีมาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) ทำให้เกิดปัญหาและผลกระทบ ต่อการรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าเช่า ตามประมวลรัษฎากรประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 ซึ่งให้ทางเลือกกับผู้เช่า สามารถปฏิบัติตามวิธีการบัญชีได้ ทำให้เกิดความสับสนต่อผู้ใช้กฎหมายที่เลือกใช้วิธีการนี้เนื่องจากว่า วิธีการทางบัญชีนั้นไม่มีการรับรู้ค่าเช่าแล้ว แต่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากบัญชีสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าหรือก็คือค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา ซึ่งวิธีการทางบัญชีดังกล่าว นั้นไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรที่ค่าใช้จ่ายที่จะนำไปคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิทางภาษีนั้น ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ประกอบกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีการบัญชีนั้นนั้นไม่สอดคล้องกับ วิธีการรับรู้ค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายตามวิธีปฏิบัติทางภาษี อีกทั้งวิธีการปฏิบัติในการรับรู้รายได้ ของผู้ให้เช่าและการรับรู้ค่าใช้จ่ายของผู้เช่าที่มีความแตกต่างกันทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรไม่ อาจจะไม่สามารถจับคู่รายการระหว่างสัญญาเดียวกันได้ถูกต้อง ซึ่งจากปัญหาและผลกระทบเหล่านี้ ทำให้ผู้เช่าเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็นและรัฐหรือสรรพากรได้รับรายได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็นดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอแนวทางแก้ไขเพื่อให้กรมสรรพากรพิจารณา โดยการตัดข้อความ “ตามเกณฑ์อื่นที่ เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป” ออกไปจากข้อ 3 (3.4) วรรคสอง ของคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 299/2561 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท

หรือห้ามหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจะทำให้กฎหมายฉบับนี้เกิดความชัดเจน ไม่เกิดทางเลือกในการนำไปปฏิบัติซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ถูกต้อง อันจะทำให้ผู้เช่ารับรู้รายจ่ายถูกต้องตามประมวลรัษฎากร และทำให้การจัดเก็บภาษีอากรสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและไม่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

## บรรณานุกรม

### หนังสือ

ณัฐสิทธิ์ สวานอนันตภูมิ, คัมภีร์เทวดา วิชากฎหมาย 2. กรุงเทพมหานคร: สถาบันเพ็ญกวิน ซีพีเอ, 2559

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและหลักกฎหมายภาษีอากรเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2552

วรศักดิ์ ทุมมานนท์, TFRS 16 วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาเช่าและตัวอย่างประกอบการเข้าใจ. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2562

ศันนัทภรณ์ โสถลิพันธุ์, คำอธิบาย เช่าทรัพย์สิน-เช่าซื้อ (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561

สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ, การแปลความมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเตรียมสอบ CPA ประจำปี พ.ศ. 2561 วิชาการบัญชี 1. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน CPA Solution, 2560

สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ, คู่มือเตรียมสอบประกาศนียบัตรการรายงานทางการเงินไทย. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน CPA Solution, 2559

สำเรียง เมฆเกรียงไกร, คำอธิบายกฎหมายเช่าทรัพย์สิน เช่าซื้อ ลีสซิ่ง (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2560

### บทความและงานวิจัย

วรรณฉัตร บุนทยะพัธน์, ความไม่เป็นธรรมในการคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ, เอกัตศึกษา หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558

สุนิสา สมบัติวัฒนาเวช, ปัญหาการรับรู้รายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ศึกษากรณีสัญญาเช่าที่มีการกำหนดค่าเช่าไม่เท่ากันในแต่ละปี, เอกัตศึกษา หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557

## สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528, การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และ  
รายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:  
<https://www.rd.go.th/publish/3480.0.html>. [7 มีนาคม 2563]

กรมสรรพากร, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527, การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน  
[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/3618.0.html>. [20 เมษายน  
2563]

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, เงินทองต้องวางแผน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:  
<https://www.set.or.th/set/financialplanning/glossary.do?contentId=21>. [14  
มีนาคม 2563]

มานิดา ปาจิฉัตต์, การบัญชีชั้นกลาง 1 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:  
<https://sites.google.com/a/ttc.ac.th/jointventure-consignments/>. [7 มีนาคม  
2563]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง  
2558) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง ที่ดิน  
อาคารและอุปกรณ์ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th> [14 มีนาคม 2563]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง  
สัญญาเช่า [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [30 มีนาคม 2563]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญา  
เช่า [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ร่าง กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง  
2562) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม 2563]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, สรุปประเด็นสำคัญ (ร่าง) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน  
ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [7 มีนาคม  
2563]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, IFRS 16 และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน  
[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th>. [20 มีนาคม 2563]

สรรพากรสาส์น, เช่าทรัพย์สินกับภาษีอากร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&id=538988813&Nttype=134>. [20 เมษายน 2563]

สรรพากรสาส์น, บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน การบัญชีสัญญาเช่า [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<http://www.sanpakornsarn.com/magazine-file/file1424072342.pdf>. [20 เมษายน 2563]

Inland Revenue Authority of Singapore, Business Expenses [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Self-Employed/Working-out-your-taxes/Deductions-to-Save-Tax/Business-Expenses/>. [6 มิถุนายน 2563]

Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS Consultation - Income Tax Implications Arising from the Adoption of FRS 116 - Leases [Online]. แหล่งที่มา:

[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About\\_Us/Public\\_Engagement/Public\\_Feedback/Income%20Tax%20Implications%20Arising%20from%20the%20Adoption%20of%20FRS%20116%20Leases.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/Income%20Tax%20Implications%20Arising%20from%20the%20Adoption%20of%20FRS%20116%20Leases.pdf). [18 เมษายน 2563]

Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS e-Tax Guide: Tax treatment Arising from Adoption of Financial Reporting Standard 116 or Singapore Financial Reporting Standard (International) 16 – Lease. แหล่งที่มา:

[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_Tax%20Treatment%20Arising%20from%20Adoption%20of%20FRS%20116%20or%20SFRS\(I\)%2016.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Tax%20Treatment%20Arising%20from%20Adoption%20of%20FRS%20116%20or%20SFRS(I)%2016.pdf). [6 มิถุนายน 2563]

Inland Revenue Authority of Singapore, Summary of Responses - Public Consultation on Income Tax Implications Arising from the Adoption of FRS 116 - Leases [Online]. แหล่งที่มา:

[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About\\_Us/Public\\_Engagement/Public\\_Feedback/pconsult\\_IT\\_FRS%20116.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_IT_FRS%20116.pdf). [18 เมษายน 2563]



PWC, Lease by lease - discover the IFRS16 disclosures case study 2019 [ออนไลน์].

แหล่งที่มา:

<https://www.pwc.com/ee/et/assets/images/konverents/konverentsimaterjalid/IFRS%2016-Lease%20by%20lessee%20-%20discover%20the%20IFRS16%20disclosures%200.pdf>. [20 มีนาคม 2563]

Total population of Singapore from 1990 to 2019. แหล่งที่มา:

<https://www.statista.com/statistics/713063/singapore-total-population/>. [5 เมษายน 2563]