



ผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน

โดย

นางสาววรนิษฐา กิตติภูมิวงศ์

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน

โดย

นางสาววรรณิษฐา กิตติภูมิวงศ์



การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2558
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



THE IMPACT OF IFRS16 LEASES STANDARD TO QUALITATIVE
CHARACTERISTICS OF FINANCIAL STATEMENTS

BY

MISS WORANITTHA KITTIPOOMWONG



AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF
THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF MASTER OF ACCOUNTING
INTEGRATIVE BUSINESS ACCOUNTING
FACULTY OF COMMERCE AND ACCOUNTANCY
THAMMASAT UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2015
COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

การค้นคว้าอิสระ

ของ

นางสาวรณิษฐา กิตติภูมิวงศ์

เรื่อง

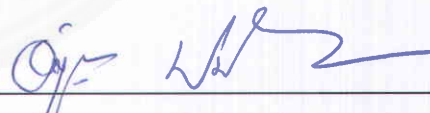
ผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต


สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ

เมื่อ วันที่ 27 ก.ค. 2559


ประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ


(รองศาสตราจารย์อัญชลี พิพัฒน์เสรีบุญ)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ


(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร)

คณบดี


(ศาสตราจารย์ ดร.ศิริลักษณ์ โรจนกิจจอันววย)

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	ผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน
ชื่อผู้เขียน	นางสาววณิชฐา กิตติภูมิวงศ์
ชื่อปริญญา	บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ พาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้ศึกษาผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน โดยศึกษาด้วยการสอบถามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีผ่านแบบสอบถามออนไลน์ และการทดลองปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 โดยทำการปรับปรุงในกลุ่มของธุรกิจสายการบิน เนื่องจากเป็นกลุ่มธุรกิจที่ IASB คาดการณ์ไว้ว่าจะได้รับผลกระทบต้องบการเงินมากที่สุด

ผลจากข้อมูลตามแบบสอบถาม พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่าการเปลี่ยนนิยามสัญญาเช่า และการเปลี่ยนแปลงในด้านการจัดประเภทสัญญาเช่าตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง สัญญาเช่า จะมีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุด ขณะที่การเปลี่ยนแปลงด้านการบันทึกบัญชีก็จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ ในส่วนของการทดลองปรับปรุงงบการเงิน ซึ่งทำให้สินทรัพย์และหนี้สินเพิ่มสูงขึ้น จะกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัท โดย ROA และ DE Ratio ของบริษัทจะเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งสะท้อนถึงผลการดำเนินการที่แท้จริงของบริษัทได้ดียิ่งขึ้น การนำข้อมูลทางการเงินมาใช้ก็จะมีคุณภาพเพิ่มมากขึ้นเช่นเดียวกัน

คำสำคัญ: มาตรฐานการรายงานทางการเงิน, สัญญาเช่า, คุณภาพงบการเงิน

Independent Study Title	THE IMPACT OF IFRS16 LEASES STANDARD TO QUALITATIVE CHARACTERISTIC OF FINANCIAL STATEMENTS
Author	Miss Woranittha Kittipoomwong
Degree	Master of Accounting
Department/Faculty/University	Integrative Business Accounting Faculty of Commerce and Accountancy Thammasat University
Independent Study Advisor	Assistant Professor Sillapaporn Srijunpetch, Ph.D.
Academic Years	2015

ABSTRACT

This research studies the impact of the new leases standards – international financial reporting standards draft: IFRS 16 to the qualitative characteristic of financial statements. This independent study examining the perspective of auditor by the online questionnaire and by restated financial statement of the airline industry which is registered in the Stock Exchange of Thailand.

The result of questionnaire shows that in the auditor's perspective, the changing of leases definition and leases classification in the new leases draft is most effected to 'relevance', while the changing in accounting record is most effected to 'comparability'. The restated financial statements show the impact of IFRS 16 draft on financial ratios, the decreasing in Return on Asset (ROA) and the increasing in DE ratio reflect the actual result of company operating.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Leases, Qualitative Characteristic of Financial Statements

กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา การค้นคว้าอิสระสำหรับ ให้คำแนะนำในการต่างๆ ทั้งในการค้นคว้า วิธีการวิจัย รวมถึงช่วยแก้ไข ข้อบกพร่อง ตรวจสอบความถูกต้องงานการศึกษาอิสระจนเสร็จสมบูรณ์

ผู้วิจัยขอขอบคุณรองศาสตราจารย์อัญชลี พิพัฒน์เสริญ ที่ให้เกียรติมาร่วมเป็นกรรมการ สอบการค้นคว้าอิสระ และให้ความคิดเห็น ชี้ให้เห็นข้อบกพร่องต่างๆ พร้อมกับคำแนะนำ เพื่อให้ งานวิจัยมีความสอดคล้องสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ผู้วิจัยขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตร IBMP ที่ ช่วยประสานงานให้ตลอดการศึกษา อธิบายขั้นตอนในการทำเรื่อง และขั้นตอนเอกสารต่างๆ

และสุดท้ายนี้ผู้วิจัยขอขอบคุณครอบครัว เพื่อนๆ IBMP รุ่น 6 ที่ให้คำแนะนำและให้ กำลังใจจนกระทั่งการศึกษาอิสระนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

นางสาวรนิษฐา กิตติภูมิวงศ์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(2)
กิตติกรรมประกาศ	(3)
สารบัญตาราง	(7)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
1.3 ขอบเขตของการศึกษา	3
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย	3
บทที่ 2 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	4
2.1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16	4
2.2 ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า	6
2.2.1 ความแตกต่างด้านนิยามของสัญญาเช่า	6
2.2.2 ความแตกต่างด้านการจัดประเภทสัญญาเช่า	6
2.2.3 ความแตกต่างด้านการบันทึกบัญชี	6
2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	7
2.3.1 การจำแนกว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่	7
2.3.2 สัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าเท่านั้น หรือมีการให้บริการร่วมด้วย	7
2.3.3 การบันทึกบัญชีในด้านของผู้เช่า	8

2.4 ผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	10
2.5 วัตถุประสงค์ที่แท้จริงในการจัดทำงบการเงิน	10
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	13
3.1 ขอบเขตการวิจัย	13
3.2 ขอบเขตประชากร	13
3.3 กลุ่มตัวอย่าง	13
3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	14
3.4.1 การใช้แบบสอบถาม	14
3.4.2 การปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามแนวทางของ ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	15
3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล	15
3.6 การประมวลผลข้อมูล	15
3.7 แหล่งที่มาข้อมูล	16
บทที่ 4 ผลการวิจัยและอภิปรายผล	17
4.1 ผลการวิจัยจากแบบสอบถาม	17
4.1.1 การวิเคราะห์คุณลักษณะของผู้ตอบแบบสอบถาม	17
4.1.2 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลกระทบจากร่างมาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน	18
4.2 ผลการวิจัยจากการทดลองปรับปรุงงบการเงินตามร่างมาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า	20
4.2.1 บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)	20
4.2.2 บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)	21

บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	23
5.1 สรุปผลการวิจัย	23
5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย	24
5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต	24
รายการอ้างอิง	25
ภาคผนวก	28
ประวัติผู้เขียน	32



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 การคำนวณ Lease Liability, ดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายค่าเช่ารายปี	8
2.2 สรุปตัวอย่างการบันทึกบัญชีตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	9
2.3 จำแนกค่าเช่า ดอกเบี้ยจ่าย ค่าเสื่อมราคา และค่าทำความสะอาด แบ่งแยกตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	9
4.1 สรุปจำนวนและร้อยละข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	18
4.2 สรุปผลกระทบจากร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (ร้อยละ)	19
4.3 เปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินของบริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) จากการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	21
4.4 เปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินของบริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน) จากการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16	22

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) ได้มีการจัดทำและพัฒนามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) เพื่อให้ทั้งประเทศกลุ่มพัฒนาแล้วซึ่งมีมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นของตนเอง และประเทศกลุ่มกำลังพัฒนาซึ่งไม่สามารถออกแบบมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินขึ้นเอง ได้ใช้มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เป็นรูปแบบเดียวกันทั่วโลก ทั้งนี้ประเทศต่างๆได้เริ่มนำมาตรฐานเหล่านั้นมาถือปฏิบัติ ในขณะที่ประเทศที่ยังไม่ได้เริ่มนำมาถือปฏิบัติ ก็มีการจัดเตรียมความพร้อมและกำหนดแผนการว่าจะเริ่มนำมาใช้เมื่อใด

มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศดังกล่าวข้างต้นมีความสำคัญมากต่อโครงสร้างโดยพื้นฐานของระบบเศรษฐกิจและระบบการเงิน กล่าวคือเป็นมาตรฐานที่ใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงินของภาคธุรกิจ เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจของนักลงทุนในประเทศ และนักลงทุนต่างประเทศ ทั้งนี้ประเทศไทยได้เล็งเห็นประโยชน์จากการรับเอามาตรฐานระหว่างประเทศมาใช้ นั่นก็คือ เพิ่มศักยภาพในการแข่งขันรวมถึงเพิ่มเงินลงทุนจากต่างประเทศ โดยในงานวิจัยของ นรวิทย์ พุ่มศิริ (2554) ได้มีการกล่าวถึงประโยชน์จากการนำมาตรฐานการบัญชีและการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้ ดังต่อไปนี้

- 1) มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศทำให้เกิดความสอดคล้องกันทั้งบริษัท ส่งเสริมความสัมพันธ์กับลูกค้าจากการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ เป็นมาตรฐานเดียวกัน
- 2) มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเป็นแรงผลักดันให้เกิดการควมรวมกิจการระหว่างประเทศและพันธมิตรกับธุรกิจในต่างประเทศ เพื่อลดต้นทุนในความร่วมมือกันหลังจากควมรวมกิจการ
- 3) ส่งเสริมคุณภาพ และความสอดคล้องของข้อมูลเพื่อหลีกเลี่ยงการรายงานที่ซ้ำซ้อน และลดต้นทุนด้านการเงินที่อาจมีการเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มบริษัทที่อยู่คนละประเทศในการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับการรายงานบริษัทแม่ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ

งานวิจัยในอดีตได้ศึกษาค้นคว้าถึงประเด็นปัญหา อุปสรรค และผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ไม่ที่จะเป็นการค้นคว้าในภาพรวม เช่น งานวิจัยเรื่องการศึกษาถึงผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRSs) มาปฏิบัติ โดย นรัญจ ฟูมศิริ (2554) หรืองานวิจัยเรื่องการศึกษาผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ต่อการเงินและรายงานสถิติที่ ธปท. เผยแพร่ โดยวันชัย ธนากรกิจกุล และ ชารี สาทรกิจ (2554) เป็นต้น

นอกจากนี้ก็ยังมีการค้นคว้าถึงประโยชน์ต่างๆที่ได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม มีผลต่อนักลงทุนทั่วไปในการตัดสินใจเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของผลกำไรของกิจการที่มีกำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมระดับที่ 1 สูงกว่ากิจการที่มีกำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมระดับที่ 3 (ณคน พัฒนวิชชกุล, 2555) เป็นต้น

สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า (IFRS 16) กำลังอยู่ในช่วงของการร่างมาตรฐาน ทั้งนี้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) ได้กำหนดวันที่เริ่มประกาศใช้ในปี 2019

ปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีที่ถือปฏิบัติสำหรับเรื่อง สัญญาเช่า คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 อย่างไรก็ตามพบว่าจากการใช้มาตรฐานฉบับดังกล่าว อาจทำให้เกิดรายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงิน ดังนั้นร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 จึงได้รับการร่างขึ้นโดยมีจุดประสงค์หลัก คือ เพื่อให้รายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงินถูกนำเข้ามาแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินนั่นเอง

ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นั้น มีความแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 อย่างยิ่ง เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทั้งในด้านคำนิยามสัญญาเช่า การจำแนกประเภทสัญญาเช่า และที่สำคัญคือ ในด้านการบันทึกบัญชี กล่าวคือสัญญาเช่าการเงิน ตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 จะถูกแสดงขึ้นบนรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงินทั้งหมด

ข้อมูลจาก The IFRS Foundation (2016) ได้พยากรณ์ว่าบริษัทกว่าครึ่งหนึ่งในตลาดหลักทรัพย์จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานครั้งนี้ โดยธุรกิจส่วนมากที่ได้รับผลกระทบจะได้แก่ ธุรกิจสายการบิน ธุรกิจค้าปลีก และธุรกิจท่องเที่ยว โดยข้อมูลระบุว่า บริษัทเหล่านี้บางแห่งอาจมีรายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงินมากถึง 30% ของสินทรัพย์ทั้งหมด และ

สำหรับธุรกิจสายการบินก็มีความเป็นไปได้ว่ารายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงินอาจมีมูลค่ามากกว่าสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินทั้งหมดของกิจการ

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

งานวิจัยนี้มีจุดประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (IFRS 16) เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพของงบการเงิน

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า (IFRS 16) โดยจะศึกษาในกลุ่มผู้สอบบัญชี เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว ยังอยู่ในช่วงของการร่างและปรับปรุงมาตรฐานฯ ดังนั้นโดยมากจึงยังเป็นที่รับรู้ในกลุ่มของผู้สอบบัญชีเท่านั้น

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

ทราบถึงผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า (IFRS 16) ในด้านของผลกระทบที่มีต่องบการเงิน เพื่อเป็นข้อมูลให้แก่บริษัทต่างๆ รวมไปถึง ผู้จัดทำบัญชี และผู้ใช้งบการเงิน เมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานฉบับดังกล่าวในอนาคต

บทที่ 2 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน พบว่ามีแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

2.1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) มีความเห็นว่าการบัญชีในปัจจุบันไม่ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากการรับรู้สัญญาเช่าจะเป็นไปตามการจำแนกสัญญา จึงทำให้มีสัญญาจำนวนมากที่เป็นรายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงิน ทำให้เป็นอุปสรรคต่อผู้ใช้งบการเงินในการนำตัวเลขไปใช้ ดังจะเห็นได้จากการที่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์ต้องปรับปรุงงบการเงินก่อนนำตัวเลขไปใช้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า (TAS 17) มีพื้นฐานอยู่บนหลักเกณฑ์ (Rule Based) ที่ชัดเจนเกินไป และการถือปฏิบัติทางการบัญชีต่อสัญญาเช่าดำเนินงาน และสัญญาเช่าการเงินมีความแตกต่างกันมาก จึงเป็นการสร้างโอกาสในการตกแต่งงบการเงิน ดังที่มีข้อวิจารณ์ของ U.S. Securities and exchange commission (2005) กล่าวไว้ว่า “มาตรฐานการบัญชีเรื่องสัญญาเช่าที่ชัดเจนที่ชัดเจนเกินไปในการจำแนกสัญญา ทำให้สัญญาเช่าบางสัญญาที่มีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจเหมือนกันสามารถนำเสนองบการเงินได้ในหลากหลายรูปแบบ” ส่งผลให้เกิดการเลือกรับรู้และเลือกนำเสนอข้อมูลในแบบที่เป็นประโยชน์กับกิจการ เช่น สัญญาเช่าจำนวนมากไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินทั้งที่เข้านิยามของสินทรัพย์ การทำสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ก่อให้เกิดภาวะผูกพันที่ไม่แตกต่างจากการกู้เงิน อย่างไรก็ตามกลับไม่ถูกเปิดเผยเป็นหนี้สิน

โอกาสในการเลือกเปิดเผยดังกล่าว ส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงิน นั่นคือ ทำให้อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญถูกบิดเบือน เช่น อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น เป็นต้น

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกา หรือ The Financial Accounting Standards Board (FASB) จึงร่วมกันจัดทำโครงการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาวะผูกพันที่สืบเนื่องจาก

สัญญาเช่าสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้เช่า ผลของร่างมาตรฐานฉบับนี้จะทำให้สินทรัพย์จากสัญญาเช่าดำเนินงานส่วนใหญ่ถูกเปิดเผยในงบแสดงฐานะการเงิน

ตามมาตรฐานทางการบัญชี ฉบับที่ 17 นั้น สัญญาเช่าจะถูกจำแนกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ สัญญาเช่าการเงิน และสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญาเช่าถูกจำแนกให้เป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้เช่าจะแสดงเพียงแค่ค่าเช่าตามสัญญาในงบกำไรขาดทุนเท่านั้น โดยไม่มีการแสดงสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงิน อย่างไรก็ตามบางครั้งสัญญาเช่าดำเนินงานก็อาจมีข้อกำหนดว่าเป็นสัญญาที่ไม่อาจยกเลิกได้ จึงควรที่จะมีการเปิดเผยหนี้สิน รวมไปถึงสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะทางการเงิน ดังนั้นการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 สัญญาเช่าดำเนินงาน อาจส่งผลให้เกิดรายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงิน หากมีเพียงการเปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเท่านั้น จึงเกิดเป็นปัญหาต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน ดังนี้

(1) ข้อมูลจากการรายงานทางการเงินไม่สามารถเปรียบเทียบได้ ไม่ว่าจะเป็นการเปรียบเทียบระหว่างบริษัท หรือการเปรียบเทียบบริษัทเดิมในแต่ละปีดำเนินงาน

(2) เมื่อผู้ใช้รายงานทางการเงินต้องการนำข้อมูลมาใช้ โดยทำการปรับปรุงข้อมูลจากรายงานทางการเงิน นำรายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงินกลับไปแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ด้วยข้อจำกัดอาจทำให้เกิดความคลาดเคลื่อน นั่นคือประมาณการน้อยเกินไปหรือประมาณการมากเกินไป

(3) การปรับปรุงให้รายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงินกลับไปแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินจำเป็นจะต้องใช้ความรู้ ดังนั้นผู้ใช้งบการเงินที่ขาดศักยภาพดังกล่าวอาจได้รับข้อมูลที่ไม่น่าเชื่อถือ

(4) นอกจากนี้หากต้องมีการนำรายงานทางการเงินมาทำการปรับปรุงก่อนการนำไปใช้ ทำให้เกิดความล่าช้า ซึ่งอาจส่งผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุนได้

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ได้วางแนวคิดในเรื่องของการรับรู้ การวัดมูลค่า การเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่า ภายใต้วัตถุประสงค์เพื่อให้เชื่อมั่นว่าทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้เปิดเผยรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าทั้งหมดที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจโดยตรงไปตรงมาสินทรัพย์และหนี้สินที่เคยอยู่นอกงบแสดงฐานะการเงิน จะต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน เพื่อผูกมัดให้สัญญาเช่าที่เคยอยู่นอกงบแสดงฐานะการเงินมานาน ได้รับการรับรู้อย่างถูกต้องและโปร่งใส อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการมองเห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ (คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์)

2.2 ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

ปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ยังคงอยู่ในรูปของร่างมาตรฐาน (Exposure Draft: Leases) อย่างไรก็ตามคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) มีการวางแผนว่าจะเริ่มบังคับใช้ในปี 2019

ความแตกต่างที่สำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 กับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 17 สามารถแบ่งได้เป็น 3 ด้านหลัก ดังนี้

2.2.1 ความแตกต่างด้านนิยามของสัญญาเช่า

การพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่ จะใช้เกณฑ์สิทธิในการใช้สินทรัพย์ และสิทธิในการควบคุมสินทรัพย์ หากสัญญาประกอบไปด้วยทั้งส่วนที่เป็นสัญญาเช่าและไม่เป็นสัญญาเช่า จะต้องแยกบันทึกให้ถูกต้องตามประเภทสินทรัพย์

2.2.2 ความแตกต่างด้านการจัดประเภทสัญญาเช่า

หากอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 การบันทึกบัญชีของสัญญาเช่าดำเนินงาน และสัญญาให้บริการจะไม่มี ความแตกต่างกันในด้านของการแสดงรายการ โดยสัญญาทั้งสองประเภทจะมีการเปิดเผยค่าใช้จ่ายตามสัญญาลงในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตามตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 การปฏิบัติต่อสัญญาเช่าดำเนินงาน (ตามนิยามของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17) จะมีความแตกต่างอย่างชัดเจน โดย หากสัญญาเช่ามีอายุเกิน 12 เดือน หรือไม่เกิน 12 เดือน แต่มีการให้สิทธิในการต่อสัญญา ผู้เช่าจะต้องรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในรูปสิทธิในการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า (Right of use assets: ROU) พร้อมหนี้สินที่เกี่ยวข้อง (Lease Liability) โดยมีการรับรู้รายการเช่นเดียวกับสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กล่าวคือ ไม่มีการจำแนกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าการเงิน แต่รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ดังนั้นสัญญาเช่าดำเนินงานจะถูกนำมารวมแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน

2.2.3 ความแตกต่างด้านการบันทึกบัญชี

บันทึกบัญชีสินทรัพย์จากสัญญาเช่าในด้านของผู้เช่า จะบันทึกในลักษณะของสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 สินทรัพย์จากสัญญาเช่าจะต้องรับรู้ด้วยมูลค่าปัจจุบันขณะที่รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อแสดงถึงภาระผูกพันจากสัญญาเช่าที่จะเกิดในอนาคต สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานในอดีตจะเปลี่ยนจากการใช้ Straight-line method มาเป็นการคิดค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าแทน

2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

Silvia M. (2016) ได้ยกกรณีตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เพื่อแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างอย่างรอบด้าน ครบถ้วนมากขึ้น

2.3.1 การจำแนกว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่

หากบริษัทต้องการเช่าโกดังเพื่อเก็บสินค้า โดยมีอายุสัญญาเป็นระยะเวลา 3 ปี ซึ่งเจ้าของโกดังได้ให้ทางเลือกแก่บริษัทในการเช่า 2 แบบ ได้แก่

(1) สัญญาที่ 1 ให้เช่าพื้นที่ขนาด X ตารางเมตร แต่จะมีการเปลี่ยนโซนที่ใช้วางของไปเรื่อยๆ ตามแต่เจ้าของโกดังจะจัดสรรให้

(2) สัญญาที่ 2 ให้เช่าพื้นที่ขนาด X ตารางเมตร ของโกดังโซน A โดยจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงโซนที่ให้เช่าตลอดอายุสัญญา

ถ้าหากทำการจัดประเภทตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ทั้งสองสัญญาล้วนถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจะถูกแสดงค่าใช้จ่ายในการเช่าในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตามหากพิจารณาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 จะต้องพิจารณาว่าเช่าตามนิยามสัญญาเช่าหรือไม่ ประการแรก คือ สามารถระบุสินทรัพย์ที่ทำการเช่าได้ (Underlying Asset) พบว่าสัญญาที่ 1: ไม่จัดเป็นสัญญาเช่า เนื่องจากไม่สามารถระบุสินทรัพย์ที่ทำการเช่าได้เนื่องจากเจ้าของโกดังมีสิทธิ์ในการเปลี่ยนแปลงโซนของพื้นที่ให้เช่าได้ตลอด สัญญาที่ 2: จัดเป็นสัญญาเช่า เนื่องจากสามารถระบุสินทรัพย์ที่ทำการเช่าได้ นั่นก็คือ พื้นที่ขนาด X ตารางเมตร ของโกดังโซน A ดังนั้นจึงต้องทำการบันทึกบัญชีตามแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 ต่อไป

2.3.2 สัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าเท่านั้น หรือมีการให้บริการร่วมด้วย

คำนิยามของสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาในจุดนี้ เนื่องจากไม่ว่าสัญญาจะมีการให้บริการร่วมด้วยหรือไม่ ก็จะทำให้การแสดงค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเท่านั้น หากเมื่อเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 ก็มีความจำเป็นที่จะต้องจำแนกส่วนประกอบของสัญญา ว่ามีการให้บริการร่วมด้วยหรือไม่ จากสัญญาที่ 2 ตามตัวอย่างดังกล่าว สมมติว่าสัญญามีมูลค่า 10,000 บาทต่อปี ประกอบด้วยค่าเช่าพื้นที่และบริการทำความสะอาด ผู้เช่าจะต้องทำการหามูลค่าจำแนกเฉพาะราคาเช่าพื้นที่ตามสัญญา (relative stand-alone prices) หากพบว่ามูลค่าเช่าพื้นที่ในลักษณะเดียวกัน โดย

ปราศจากบริการทำความสะอาด คือ 9,000 บาทต่อปี ขณะที่หากต้องการรับบริการทำความสะอาด สะอาดเพิ่มเติมจะมีราคาอยู่ที่ 1,500 บาทต่อปี ผู้เช่าจะต้องแยกรับรู้ ได้แก่ รับรู้ 8,571 บาท เป็น สัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (คำนวณจาก $9,000/(9,000+1,500)$) และ รับรู้ 1,429 บาท เป็นค่าใช้จ่ายค่าบริการทำความสะอาด ในงบกำไรขาดทุน (คำนวณจาก $1,500/(9,000+1,500)$)

2.3.3 การบันทึกบัญชีในด้านของผู้เช่า

ผู้เช่าจะต้องรับรู้ สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (Right of Use: ROU) เป็นสินทรัพย์ และ รับรู้หนี้สินจากสัญญาเช่า ในงบแสดงฐานะทางการเงิน

จากการจำแนกมูลค่าของสัญญาเช่า เท่ากับ 8,571 บาท สัญญาเช่ามีอายุ 3 ปี และมีอัตราคิดลด เท่ากับ 5% สัญญาเช่าฉบับนี้จะมีมูลค่าปัจจุบัน เท่ากับ 23,341 บาท ผู้เช่าจะต้องทำการบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	Right of Use asset	23,341
เครดิต	Lease Liability	23,341

จากนั้นจะต้องมีการบันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ และปรับปรุง Lease Liability โดยรวมดอกเบี้ยจ่าย และหักด้วยส่วนของสัญญาที่จ่ายชำระแล้ว ในลักษณะเดียวกับสัญญาเช่าการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 สรุปได้ดังตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 การคำนวณ Lease Liability, ดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายเช่ารายปี

ปีที่	Lease Liability ณ ต้นงวด	ดอกเบี้ย (5%)	ค่าใช้จ่ายเช่ารายปี	Lease Liability คงเหลือ
1	23,341	1,167	(8,571)	15,937
2	15,937	797	(8,571)	8,163
3	8,163	408	(8,571)	0
รวม	-	2,372	(25,713)	-

จากสรุปการบันทึกบัญชีตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ตาม ตารางที่ 2.2 นั้น หากทำการบันทึกบัญชีตามแนวทางของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ในปีแรกจะ เกิดค่าใช้จ่ายที่ 10,000 บาท ขณะที่ตามแนวทางของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 ในปีแรกผู้เช่าจะเกิดรายการที่กระทบงบกำไรขาดทุน เท่ากับ 10,376 บาท ได้แก่ ดอกเบี้ย 1,167 บาท ค่าเสื่อมราคาสิทธิตามสัญญาเช่า 7,780 บาท และ ค่าบริการทำความสะอาดเท่ากับ 1,429 บาท

จึงสรุปได้ว่า จากแนวทางการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 นั้น จะมีค่าใช้จ่ายในช่วงปีแรกมากกว่า และจะน้อยลงในช่วงปีหลัง

ตารางที่ 2.2 สรุปตัวอย่างการบันทึกบัญชีตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

วันที่	เดบิต		เครดิต	
	วันเริ่มสัญญา	Right-of-Use asset	23,341	Lease Liability
วันสิ้นปีที่ 1	ดอกเบี้ยจ่าย	1,167	Lease Liability	1,167
	Lease Liability	8,571	เงินสด	10,000
	ค่าทำความสะอาด	1,429		
	ค่าเสื่อมราคา	7,780	Right-of-Use asset	7,780

อย่างไรก็ตามทั้งการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 มีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุนเช่นเดียวกัน เมื่อพิจารณาในแง่ตลอดอายุสัญญาเช่า ดังตารางที่ 2.3

ตารางที่ 2.3 จำแนกค่าเช่า ดอกเบี้ยจ่าย ค่าเสื่อมราคา และค่าทำความสะอาด แบ่งแยกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

รายการ	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17	ร่างมาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 16	หมายเหตุ
ค่าเช่า	30,000	-	3 x 10,000
ดอกเบี้ยจ่าย	-	2,372	
ค่าเสื่อมราคา	-	23,341	3 x 7,780
ค่าทำความสะอาด	-	4,287	3 x 1,429
รวม	30,000	30,000	

2.4 ผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

การเปลี่ยนมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 จะมีผลกระทบต่อสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ดังนั้น IASB จึงมีการคาดการณ์ว่า ต้นทุนการกู้ยืมของบริษัท อาจจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนมาใช้มาตรฐานฉบับนี้เช่นเดียวกัน เนื่องจากหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัทจะเพิ่มสูงขึ้น

IASB เชื่อว่า credit rating โดยส่วนมากนั้น มักจะมีการคิดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมโดยคำนึงรายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงินอยู่แล้ว และการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานจากฉบับเดิมมาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 จะไม่กระทบต่อต้นทุนทางการเงินของบริษัทส่วนมาก เนื่องจากไม่ว่าจะใช้มาตรฐานฉบับใด บริษัทก็ยังคงเป็นบริษัทเดิม เพียงแต่จะมีความโปร่งใสในการเปิดเผยข้อมูลการรายงานทางการเงินมากขึ้นเท่านั้น

อย่างไรก็ตามมีความเป็นไปได้ว่าต้นทุนการกู้ยืมของบางบริษัทอาจเพิ่มสูงขึ้น หรือต่ำลง เนื่องจากการปรับปรุงรายการนอกงบแสดงฐานะทางการเงินให้เข้ามาแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินนั้นอาจมีการ overstate หรือ understate ดังนั้น การได้รับข้อมูลที่ถูกต้องจะทำให้ credit rating สามารถคิดอัตราดอกเบี้ยได้เหมาะสมกับบริษัทยิ่งขึ้น ซึ่งบริษัทที่มีการปรับปรุงงบการเงิน overstate เกินไป ก็จะมีต้นทุนกู้ยืมที่ต่ำลง ขณะที่บริษัทที่ credit rating ปรับปรุงงบการเงิน understate เกินไป ก็จะมีต้นทุนกู้ยืมที่สูงขึ้นนั่นเอง

The IFRS Foundation (2016) ระบุว่า ธุรกิจที่ได้รับผลกระทบจากการมีหนี้สินทางการเงินระยะยาวมากที่สุด คือ ธุรกิจสายการบิน ธุรกิจท่องเที่ยวและการโรงแรม และธุรกิจการสื่อและสิ่งพิมพ์ โดยหากเริ่มบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 นั้น บริษัทจะมีหนี้สินที่ได้รับการเปิดเผยในงบแสดงฐานะทางการเงินมากขึ้นถึง ร้อยละ 251 ร้อยละ 191 และ ร้อยละ 119 ตามลำดับ

2.5 วัตถุประสงค์ที่แท้จริงในการจัดทำงบการเงิน

งบการเงิน ประกอบไปด้วยข้อมูลที่แสดงถึง สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายของบริษัท ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจัดทำงบการเงิน คือ (Cunningham, Nikolai and Bazley, 2000, pp.14-19; Subramanyam and Wild, 2009, pp.19-24)

(1) เพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุนและการให้สินเชื่อ โดยที่งบการเงินควรเสนอข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่าง

สมเหตุสมผลในการลงทุนและการให้สินเชื่อ ผู้ใช้ข้อมูลในกลุ่มนี้ได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ สถาบันการเงิน นักวิเคราะห์ ที่ปรึกษาการลงทุน

(2) เพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับการประเมินกระแสเงินสดของกิจการว่ามีความสามารถในการก่อให้เกิดเงินสดที่พึงจะได้รับในอนาคตมากน้อยเพียงใด เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล รวมถึงจังหวะเวลา และความแน่นอนที่กิจการจะได้รับเงินสดนั้นเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนในปัจจุบันและอนาคต

(3) เพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีที่เกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจของกิจการช่วยให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความมั่นคง สภาพคล่อง ความสามารถชำระหนี้ของกิจการ โครงสร้างทางการเงิน และความสามารถของกิจการในการปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อม

(4) เพื่อให้ข้อมูลที่แสดงเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งผู้บริหาร ผู้ลงทุน และเจ้าหนี้ จะใช้ข้อมูลทางการบัญชีในการประเมินสภาพการณ์อนาคต โดยข้อมูลที่สำคัญได้แก่ ข้อมูลที่แสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และคุณภาพของกำไร เป็นต้น

(5) เพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการบริหารทรัพยากรของกิจการ ซึ่งผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลการบริหารหรือความรับผิดชอบของผู้บริหาร โดยใช้ข้อมูลทางบัญชี

งบการเงินที่มีคุณภาพสามารถช่วยให้ทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ เช่น ระยะเวลาที่ใช้ในการจำหน่ายสินค้า มูลค่าหนี้สินที่ครบกำหนดชำระภายใน 1 ปี และภาระผูกพันที่ครบกำหนดเกินกว่า 1 ปี เป็นต้น

นอกจากนี้ นฤนาถ ศราภยวานิช. ได้กล่าวไว้ว่า งบการเงินที่มีคุณภาพยังช่วยให้ผู้ประกอบการค้นพบปัญหาที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานได้อย่างทันท่วงที ทำให้สามารถหาวิธีแก้ไขหรือบรรเทาปัญหาดังกล่าวได้ก่อนที่จะเกิดความเสียหายที่มีมูลค่ามากเกินกว่าจะแก้ไขได้

จากกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุง 2557 ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งานลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมีดังนี้

(1) ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน คือ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยมีความหมายดังต่อไปนี้

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างกันไป ข้อมูลอาจสามารถทำให้การตัดสินใจแตกต่างกันแม้ว่าผู้ใช้บางรายเลือกที่จะไม่ใช้ประโยชน์จากข้อมูลหรือได้รับทราบข้อมูลแล้วจากแหล่งอื่นแล้ว

ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม หมายถึง รายงานทางการเงิน เป็นตัวแทนปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจในรูปของข้อความและตัวเลข ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต้องไม่เป็นเพียงตัวแทนปรากฏการณ์ ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ แต่ต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นนำเสนอด้วยในการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอย่างสมบูรณ์ ภาพที่แสดงควรมี 3 ลักษณะคือ ครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด

(2) ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และความสามารถเข้าใจได้

ความสามารถเปรียบเทียบได้ คือ ข้อมูลที่มีผลการตัดสินใจของผู้ใช้เกี่ยวข้องกับการเลือกระหว่างทางเลือกต่างๆ เช่น การขายหรือถือเงินลงทุน หรือการลงทุนในกิจการแห่งหนึ่งหรืออีกแห่ง ดังนั้นข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานจะมีประโยชน์มากขึ้นหากข้อมูลนั้นสามารถเปรียบเทียบได้กับข้อมูลที่คล้ายกันเกี่ยวกับกิจการอื่นและสามารถเปรียบเทียบได้กับข้อมูลที่คล้ายกันเกี่ยวกับกิจการเดียวกันนั้นสำหรับรอบระยะเวลาอื่น หรือ ณ วันที่อื่น

ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ หมายความว่า ผู้สังเกตการณ์รายต่างๆที่มีความรอบรู้ และมีความเป็นอิสระสามารถได้ ข้อสรุปตรงกัน แต่ไม่จำเป็นต้องเป็นข้อตกลงอย่างสมบูรณ์ว่าภาพนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

ความทันเวลา หมายถึง การมีข้อมูลพร้อมให้ผู้ตัดสินใจทันเวลาที่ข้อมูลสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจโดยทั่วไป ข้อมูลยิ่งย้อนอดีตนานขึ้น ข้อมูลยิ่งมีประโยชน์น้อยลง

ความสามารถเข้าใจได้ คือ หากปรากฏการณ์บางอย่างโดยลักษณะของปรากฏการณ์นั้นมีความซับซ้อนและไม่สามารถทำให้ง่ายต่อความเข้าใจ การไม่รวมข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์นั้นในรายงานทางการเงิน อาจทำให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินง่ายต่อความเข้าใจ แต่รายงานทางการเงินนั้นจะไม่สมบูรณ์ และอาจเป็นไปได้ที่จะทำให้เกิดความเข้าใจผิด

บทที่ 3 วิธีการวิจัย

3.1 ขอบเขตการวิจัย

เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า ยังอยู่ในช่วงของการร่างมาตรฐาน ซึ่งจะเริ่มบังคับใช้ในปี 2019 ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงเลือกทำการศึกษาเฉพาะในกลุ่มของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะเป็นกลุ่มที่รับทราบข้อมูลและข่าวสาร มีความตื่นตัวต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานทางการบัญชีและการรายงานทางการเงิน รวมถึงมีความเข้าใจในด้านของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีก่อนกลุ่มอื่น นอกจากนี้ผู้วิจัยได้ทำการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธุรกิจสายการบิน เพื่อศึกษาถึงผลกระทบที่มีต่อตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงิน

3.2 ขอบเขตประชากร

ประชากรในการศึกษานี้ คือ ผู้สอบบัญชีทั้งหมดที่อยู่ในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้เป็นการศึกษาที่ไม่สามารถหาจำนวนประชากรที่แน่นอนได้

3.3 กลุ่มตัวอย่าง

งานวิจัยนี้จะทำการศึกษาในกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งมีประโยชน์ คือ

(1) ประหยัดงบประมาณ เวลา และแรงงานในการวิจัย เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างจะมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนประชากร ทำให้สามารถเก็บรวบรวมข้อมูลได้รวดเร็วและสามารถดำเนินการวิจัยได้เสร็จตามเวลาที่กำหนด

(2) มีความถูกต้อง แม่นยำ และมีความเชื่อมากกว่า เนื่องจากได้จัดกระทำกับกลุ่มที่มีจำนวนน้อยจะง่ายและได้ผลดีกว่าศึกษากับประชากรทั้งหมด

(3) ข้อมูลบางอย่างผู้วิจัยไม่สามารถศึกษากับประชากรทั้งหมดได้ จำเป็นต้องศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างแทน

เนื่องจากประชากร ซึ่งก็คือผู้สอบบัญชี เป็นกลุ่มตัวอย่างที่ไม่สามารถหาจำนวนประชากรที่แน่นอนได้ ดังนั้นจากสูตร

$$n = (Z_c \sigma / e_m)^2 \text{ Rosco, 1969: 157}$$

กำหนดให้

n = จำนวนตัวอย่างประชากร

Z = 1.96 ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

e_m = ค่าความคลาดเคลื่อนมากที่สุดที่ยอมรับได้

σ = ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของประชากร

ดังนั้นที่ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% จากสูตรดังกล่าว สามารถคำนวณจำนวนกลุ่มตัวอย่างได้ เท่ากับ 384 คน ทั้งนี้วิธีการสุ่มตัวอย่าง จะใช้วิธีการสุ่มอย่างง่าย (Simple Random Sampling)

3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

3.4.1 การใช้แบบสอบถาม

เนื่องจากมาตรฐานนี้ยังไม่ได้มีการประกาศใช้ ณ วันที่ทำวิจัย จึงทำการเก็บข้อมูลจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล มีลักษณะของคำถาม ดังนี้ (ยงยุทธ เกษสาคร, วิจัยวิจัยทางธุรกิจ, กรุงเทพมหานคร: เอส แอนด์ จี กราฟฟิค, 2548)

(1) คำถามชนิดปลายเปิด (Open-ended form questions) เปิดโอกาสให้ผู้ตอบได้แสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ มักใช้กับแบบสอบถามที่ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับข้อเสนอแนะของผู้ทำแบบสอบถาม

(2) คำถามชนิดปลายปิด (Close questions) เป็นคำถามที่มีโครงสร้างเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามตอบ โดยในงานวิจัยคำถามชนิดปลายปิดจะเป็นลักษณะคำตอบที่มีหลายตัวเลือกแต่เลือกได้เพียง 1 คำตอบ ที่ใกล้เคียงความเห็นของตนมากที่สุด

ทั้งนี้แบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ทำแบบสอบถาม ได้แก่ อาชีพ อายุ ประสบการณ์ในการทำงานที่เกี่ยวข้องกับด้านบัญชี ระดับการศึกษาสูงสุด

ส่วนที่ 2 ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า เพื่อวัดว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องนี้เพียงพอ

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ในเรื่องของผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพของงบการเงิน

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ในเรื่องของผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า อื่นๆที่นอกเหนือจากส่วนที่ 3

หลังจากออกแบบแบบสอบถาม ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามไปทดสอบกับผู้สอบบัญชี 10 คน ซึ่งไม่ซ้ำกับกลุ่มตัวอย่าง เพื่อทดสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถามและทำการปรับปรุงก่อนเริ่มนำแบบสอบถามไปใช้จริง

3.4.2 การปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามแนวทางของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

เพื่อให้เห็นถึงผลกระทบและความแตกต่างจากการใช้แนวทางตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 และร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ได้ดียิ่งขึ้น จึงทำการเลือกบริษัทจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเลือกบริษัทในกลุ่มธุรกิจสายการบิน เนื่องจาก The IFRS Foundation. (2016) คาดการณ์ว่าเป็นบริษัทที่มีแนวโน้มสูงว่าจะได้รับผลกระทบจากร่างมาตรฐานฉบับดังกล่าว

3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้จัดทำแบบสอบถามออนไลน์ โดยแจกในกลุ่มของผู้สอบบัญชี ขณะที่ส่วนของการปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามแนวทางของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 นั้น ได้ดาวโหลดนข้อมูลจากเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์ เพื่อทำการปรับปรุงข้อมูลต่อไป

3.6 การประมวลผลข้อมูล

ค่าสถิติที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยใช้ในการหาความถี่ค่าร้อยละ และค่าฐานนิยม โดยผู้วิจัยได้นำข้อมูลจากการตอบแบบสอบถามของกลุ่มตัวอย่างบันทึกลงในโปรแกรมทางสถิติและทำการประมวลผล

3.7 แหล่งที่มาข้อมูล

งานวิจัยนี้ประกอบด้วยแหล่งข้อมูล 2 แหล่งด้วยกัน ได้แก่

(1) ข้อมูลปฐมภูมิ คือ ข้อมูลจากการแจกแบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่าง จุดประสงค์เพื่อสอบถามความคิดเห็นของผลกระทบจากร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน

(2) ข้อมูลทุติยภูมิ เก็บรวบรวมข้อมูลจากการศึกษาบทความและข้อมูลต่างๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ถึงผลกระทบต่ออุตสาหกรรม และบริษัทเมื่อมาตรฐานฉบับดังกล่าวมีการประกาศใช้



บทที่ 4

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาผลกระทบของร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน โดยมีวิธีวิจัย 2 วิธี คือ แจกแบบสอบถามความคิดเห็นในกลุ่มผู้สอบบัญชี และทดลองปรับปรุงงบการเงินตามแนวทางของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เพื่อให้ทราบถึงความคิดเห็นและภาพรวมของผลกระทบที่มีต่อคุณภาพงบการเงินได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

4.1 ผลการวิจัยจากแบบสอบถาม

ผู้วิจัยได้ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน โดยแจกแบบสอบถามทางออนไลน์ จากความต้องการทั้งหมด 384 ชุด มีผู้ตอบทั้งหมด 323 คน อย่างไรก็ตามมีเพียง 277 คนที่นำข้อมูลมาใช้ได้ กล่าวคือทำแบบสอบถามส่วนที่ 2 ได้ถูกต้อง 75% ขึ้นไป ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 72 ของจำนวนแบบสอบถามทั้งหมด ซึ่งเป็นความเชื่อมั่นที่ 90% จากนั้นผู้วิจัยได้นำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ โดยสามารถแบ่งการวิเคราะห์ได้ดังต่อไปนี้

4.1.1 การวิเคราะห์คุณลักษณะของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากกลุ่มตัวอย่างที่ทำการตอบแบบสอบถามออนไลน์ทั้งหมด พบว่า มีผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนของการทดสอบความเข้าใจได้ถูกต้องทั้งสิ้น 277 คน ทำให้ได้ความเชื่อมั่นที่ 90% โดยคุณลักษณะของผู้ตอบแบบสอบถามตามตารางที่ 4.1 พบว่าร้อยละ 54 มีช่วงอายุอยู่ที่ 20-25 ปี ร้อยละ 30 มีช่วงอายุอยู่ที่ 26-30 ปี และร้อยละ 10 มีช่วงอายุอยู่ที่ 31-35 ปี ขณะที่ ร้อยละ 4 และร้อยละ 2 ของผู้ตอบแบบสอบถามมีช่วงอายุอยู่ที่ 36-40 ปี และ 40 ปีขึ้นไปตามลำดับ ระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 82 คือ จบการศึกษาระดับปริญญาตรี ร้อยละ 17 จบการศึกษาระดับปริญญาโท และร้อยละ 1 จบการศึกษาระดับปริญญาเอก ในด้านประสบการณ์การทำงานในด้านที่เกี่ยวกับบัญชี พบว่า กว่าร้อยละ 62 มีประสบการณ์การทำงานด้านที่เกี่ยวกับบัญชีต่ำกว่า 5 ปี ร้อยละ 29 มีประสบการณ์การทำงานด้านที่เกี่ยวกับบัญชีอยู่ที่ 5-10 ปี และ ร้อยละ 9 มีประสบการณ์การทำงานด้านที่เกี่ยวกับบัญชีอยู่ที่มากกว่า 10 ปีขึ้นไป

ตารางที่ 4.1 สรุปจำนวนและร้อยละข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูล	จำนวน (คน)	ร้อยละ
<u>อายุ</u>		
20 – 25 ปี	149	54
26 – 30 ปี	83	30
31 – 35 ปี	28	10
36 – 40 ปี	11	4
ตั้งแต่ 40 ปีขึ้นไป	6	2
<u>ระดับการศึกษาสูงสุด</u>		
ปริญญาตรี	227	82
ปริญญาโท	48	17
ปริญญาเอก	2	1
<u>ประสบการณ์การทำงานในด้านที่เกี่ยวกับบัญชี</u>		
ต่ำกว่า 5 ปี	172	62
5 – 10 ปี	79	29
มากกว่า 10 ปี	26	9
รวม	277	100

4.1.2 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลกระทบจากร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน

ข้อมูลจากแบบสอบถามทั้งหมด สรุปได้ดังตารางที่ 4.2 โดยพบว่าการเปลี่ยนแปลงในด้านค่านิยมของสัญญาเช่าตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 มีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจมากที่สุด โดยอยู่ที่ร้อยละ 27 ลำดับถัดมาคือความสามารถเปรียบเทียบได้ที่ร้อยละ 43 และความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้อยู่ที่ร้อยละ 42

ในด้านการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่ตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 พบว่ามีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจมากที่สุดที่ร้อยละ 35 ลำดับถัดมาคือความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมและความสามารถเปรียบเทียบได้เท่ากันอยู่ที่ร้อยละ 23

ในด้านการบันทึกบัญชีสัญญาเช่าใหม่ตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 พบว่ามีผลกระทบต่อความสามารถเปรียบเทียบได้ที่ร้อยละ 26 ลำดับถัดมาคือความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่ร้อยละ 25 และในด้านเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมและความเข้าใจได้เท่ากับอยู่ที่ร้อยละ 15

ตารางที่ 4.2 สรุปผลกระทบจากร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (ร้อยละ)

ปัจจัย	ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม	ความสามารถเปรียบเทียบได้	ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้	ความทันเวลา	ความสามารถเข้าใจได้
1. นิยามของสัญญาเช่า						
1.1 การพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่โดยใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการใช้สินทรัพย์ และสิทธิ์ในการควบคุมสินทรัพย์	41	18	11	23	0	6
1.2 หากสัญญาประกอบไปด้วยทั้งส่วนที่เป็นสัญญาเช่าและไม่เป็นสัญญาเช่า จะต้องแยกบันทึกให้ถูกต้องตามประเภท	13	6	32	18	0	31
รวม	27	12	22	20	0	19
2. การจัดประเภทสัญญาเช่า						
2.1 รับรู้เป็นสัญญาเช่า หากสัญญามีระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน ยกเว้นกรณีที่สินทรัพย์ดังกล่าวมีมูลค่าต่ำมาก	44	26	19	11	0	0
2.2 ไม่มีการจำแนกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าการเงิน แต่รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ดังนั้นสัญญาเช่าดำเนินงานจะถูกนำมารวมแสดงในงบการเงิน	27	20	27	6	0	18
รวม	36	23	23	9	0	9
3. การบันทึกบัญชี						
3.1 สินทรัพย์จากสัญญาเช่า ให้ทำการรับรู้ด้วยมูลค่าปัจจุบัน	39	8	14	26	7	6
3.2 รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อแสดงถึงภาระผูกพันจากสัญญาเช่าที่จะเกิดในอนาคต	21	13	25	6	15	20
3.3 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานในอดีตจะเปลี่ยนจากการใช้ straight-line method มาเป็นการคิดค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าแทน	13	25	38	6	0	19
รวม	24	15	26	13	7	15

4.2 ผลการวิจัยจากการทดลองปรับปรุงงบการเงินตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า

หนึ่งในธุรกิจที่คาดว่าจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ก็คือ ธุรกิจสายการบิน เนื่องจากมีภาระผูกพันจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งถือเป็นภาระผูกพันหลักของกิจการ

จากข้อมูลรายงานทางการเงินของบริษัทที่ประกอบธุรกิจสายการบินจากเว็บไซต์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้งสิ้น 4 บริษัท ได้แก่

- (1) บริษัทเอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน)
- (2) บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
- (3) บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)
- (4) บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)

พบว่า บริษัทเอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน) ไม่มีภาระผูกพันจากสัญญาเช่าดำเนินงานในส่วนของงบการเงินเฉพาะกิจการ สำหรับบริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) พบว่า ข้อมูลที่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2558 ข้อที่ 34.1 ภาระผูกพันเกี่ยวกับสัญญาเช่าดำเนินงาน มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายค่าเช่าเครื่องบินตามสัญญาเช่าดำเนินงาน มีจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตภายใต้สัญญาเช่าเครื่องบินจำนวนทั้งสิ้น 159 ล้านดอลลาร์สหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจากหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่ได้เปิดเผยระยะเวลาของภาระผูกพัน จึงไม่สามารถทำการปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามแนวทางของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ได้

ขณะที่บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน) หากมีการบันทึกบัญชีตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยใช้ข้อมูลการรายงานทางการเงินจากเว็บไซต์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้อัตราคิดลดที่ 1.1% อ้างอิงจากสรุปประมาณการเศรษฐกิจและเงินเฟ้อของธนาคารแห่งประเทศไทย และทำการปรับปรุงโดยพิจารณาเฉพาะส่วนของภาระผูกพันและสัญญาเช่าจากเครื่องบิน เนื่องจากเป็นสัญญาเช่าที่เป็นภาระผูกพันหลักของกิจการ และมีมูลค่ามาก พบว่าแต่ละบริษัทจะได้รับผลกระทบต่องบการเงินดังต่อไปนี้

4.2.1 บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลจากหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2558 ข้อที่ 7.37.2 สัญญาและภาระผูกพันเช่าเครื่องบิน พบว่า บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) ได้ลงนามในสัญญาเช่าดำเนินงาน

เครื่องบินจำนวน 43 ลำ โดยมีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายค่าเช่าเครื่องบินตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นจำนวนเงิน 4,371.70 ล้านดอลลาร์สหรัฐอเมริกา หรือประมาณ 158,490.85 ล้านบาท ตารางที่ 4.3 เปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินของบริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) จากการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17	ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
กำไร(ขาดทุน)-สุทธิ	(11,163,049,422)	(11,163,049,422)
สินทรัพย์ทั้งหมด	305,077,495,782	442,364,783,325
ROA	(0.0366)	(0.0252)
หนี้สินทั้งหมด	273,660,101,180	410,947,388,723
ส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมด	31,417,394,602	31,417,394,602
DE Ratio	8.7105	13.0803

การทดลองปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ได้ผลดังตารางที่ 4.3 โดยบริษัทจะมีสินทรัพย์และหนี้สินที่เพิ่มขึ้นจากสัญญาเช่าเครื่องบินจำนวนกว่า 137,287,287,543 บาท ทั้งนี้บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) มีสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากสัญญาเช่าเครื่องบิน เท่ากับร้อยละ 45 ของสินทรัพย์เดิม และมีหนี้สินที่เพิ่มขึ้น เท่ากับร้อยละ 50 ของหนี้สินเดิมของบริษัท การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว มีผลกระทบต่อ ROA และ DE Ratio โดย ROA ลดลงจาก 0.0366 เป็น 0.0252 และ DE Ratio เพิ่มขึ้นจาก 8.7105 เป็น 13.0803

4.2.2 บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลจากหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2558 ข้อที่ 27.2 สัญญาเช่าเครื่องบินพบว่า บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน) มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายค่าเช่าเครื่องบินตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นจำนวนเงิน 662,701,909 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา หรือประมาณ 24,226.89 ล้านบาท

การทดลองปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ได้ผลดังตารางที่ 4.4 โดยบริษัทจะมีสินทรัพย์และหนี้สินที่เพิ่มขึ้นจากสัญญาเช่าเครื่องบินจำนวนกว่า 22,394,728,127 บาท ทั้งนี้บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน) มีสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากสัญญาเช่าเครื่องบิน เท่ากับร้อยละ 337 ของสินทรัพย์เดิม และมีหนี้สินที่เพิ่มขึ้น เท่ากับร้อยละ 694 ของหนี้สินเดิมของบริษัท การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว มีผลกระทบต่อ ROA และ DE Ratio โดย ROA ลดลงจาก 0.0635 เป็น 0.0145 และ DE Ratio เพิ่มขึ้นจาก (0.9445) เป็น 7.4993

ตารางที่ 4.4 เปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินของบริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)
จากการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17	ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
กำไร(ขาดทุน)-สุทธิ	(421,741,577)	(421,741,577)
สินทรัพย์ทั้งหมด	6,643,443,884	29,038,172,011
ROA	(0.0635)	(0.0145)
หนี้สินทั้งหมด	3,226,919,644	25,621,647,771
ส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมด	3,416,524,240	3,416,524,240
DE Ratio	(0.9445)	7.4993

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีจุดประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่าที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน โดยทำการศึกษาในกลุ่มตัวอย่างจำนวน 277 คน ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในระดับสูง และทำการทดลองปรับปรุงงบการเงินให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เพื่อให้เห็นถึงผลกระทบที่มีต่อตัวเลขในงบการเงิน

จากการศึกษาพบว่าในด้านนิยามของสัญญาเช่า ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ในการพิจารณา โดยจะพิจารณาจากสิทธิ์ในการใช้สินทรัพย์และสิทธิ์ในการควบคุมสินทรัพย์ รวมไปถึงการเปลี่ยนแปลงในด้านการจัดประเภทสัญญาเช่า ซึ่งจะไม่มีกรณีเปิดเผยเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน แต่จะถูกแสดงขึ้นในงบแสดงฐานะทางการเงินทั้งหมด ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่าจะมีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุด เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานฉบับนี้ได้กระทบกับทั้งส่วนของสินทรัพย์และหนี้สิน และอาจกระทบในส่วนของงบกำไรขาดทุนด้วย เนื่องจากมีการแสดงค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจากสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ทำให้อัตราส่วนทางการเงินของกิจการมีการเปลี่ยนแปลง นอกจากนี้อาจเป็นไปได้ว่าผู้ใช้งบการเงินบางส่วนซึ่งขาดความรู้ความเข้าใจจะสามารถนำตัวเลขจากงบการเงินไปใช้ได้ดียิ่งขึ้นเพราะข้อมูลทั้งหมดได้รับการเปิดเผยอย่างครบถ้วน ขณะที่การเปลี่ยนแปลงด้านการบันทึกบัญชีก็จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการเปรียบเทียบได้ เนื่องจากการแสดงสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดในงบแสดงฐานะทางการเงิน ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูลมาใช้ได้ โดยไม่จำเป็นต้องทำการปรับปรุงข้อมูล นำสัญญาเช่าดำเนินงานกลับขึ้นไปรวมในงบแสดงฐานะทางการเงิน ข้อมูลต่างๆมีความโปร่งใสและแสดงตามความเป็นจริง ดังนั้นการเปรียบเทียบระหว่างกิจการ หรือแม้แต่การเปรียบเทียบกันระหว่างปีดำเนินงานของกิจการ ก็จะสามารถน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น

การทดลองปรับปรุงงบการเงินโดยใช้ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า จะทำให้สัญญาเช่าทั้งหมดถูกนำขึ้นแสดงในงบการเงิน จากการทดลองปรับปรุงงบการเงินของบริษัทที่ประกอบธุรกิจสายการบิน พบว่า แต่ละบริษัทมีสัญญาเช่าเครื่องบินจำนวนมาก และสัญญาเช่าดังกล่าวเข้าตามเงื่อนไขของสัญญาเช่าฉบับใหม่ ดังนั้นหากมีการเริ่มใช้มาตรฐานฉบับใหม่ ก็จะสามารถส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทเพิ่มขึ้น โดยจะกระทบต่ออัตราส่วนทาง

การเงิน โดย ROA จะต่ำลง และ DE Ratio ก็จะสูงขึ้น ซึ่งทำให้ทราบถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัทได้ดียิ่งขึ้น ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของแต่ละบริษัทได้จากข้อมูลที่ครบถ้วน และตัดสินใจได้อย่างแม่นยำ

5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย

5.2.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าวยังไม่แล้วเสร็จ ดังนั้นหากมีการเปลี่ยนแปลงในด้านเนื้อหาสำคัญก็อาจส่งผลกระทบต่อข้อสรุปจากงานวิจัยได้

5.2.2 เนื่องด้วยระยะเวลาที่จำกัด จึงทำให้ได้รับแบบสอบถามไม่ครบตามที่ต้องการ นอกจากนี้แบบสอบถามไม่ได้มีการวัดความเข้าใจในเรื่องลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ดังนั้นผลสรุปที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างอาจจะไม่สามารถใช้อ้างอิงไปยังกลุ่มประชากรทั้งหมดได้

5.2.3 งบการเงินที่ทำการปรับปรุงให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 อาจคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง เนื่องจากข้อมูลสัญญาเช่าเครื่องบินที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่ได้ระบุอายุสัญญาเช่าแต่ละสัญญาอย่างละเอียด และอาจไม่ได้เปิดเผยเงื่อนไขตามสัญญาทั้งหมด

5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

5.3.1 งานวิจัยในอนาคตอาจเน้นศึกษาโดยศึกษาผลกระทบจากร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีต่อการขายและเช่ากลับ

5.3.2 งานวิจัยในอนาคตอาจทำการศึกษาโดยเน้นไปที่ธุรกิจลิสซิ่ง เนื่องจากการเปลี่ยนจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 มาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 มีแนวโน้มที่จะทำให้รูปแบบการให้เช่า หรือการเช่าเปลี่ยนแปลงไป ในด้านของสัญญา หรือข้อตกลง เป็นต้น

5.3.3 งานวิจัยในอนาคตอาจเลือกใช้วิธีอื่นในการทดลอง เช่น หากมาตรฐานได้การประกาศใช้แล้ว ก็อาจทำการศึกษาการตอบสนองของตลาด หรือสอบถามความคิดเห็นในกลุ่มผู้ทำบัญชี หรือผู้ใช้งบการเงินที่แตกต่างไปจากงานวิจัยชิ้นนี้

รายการอ้างอิง

บทความวารสาร

- เกียรตินิยม คุณติสุข และสุธา เจียรนัยกุลวานิช. (2554). บทบาทสำคัญของมาตรฐานการรายงานการ
รายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ในโลกยุคปัจจุบัน. Executive Journal, 176-180.
- นฤนาถ ศรภักย์วานิช. คุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในประเทศไทย.
วารสารบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร, 8(2)
- วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาธกรกิจ. (2554). ผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ต่องบการเงิน
และรายงานสถิติที่ ธปท. เผยแพร่. Stat-Horizon Statistics and Information Systems
Department.
- สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality). วารสาร มทร. อีสาน, 4(2),
70-75.

วิทยานิพนธ์

- ณดน พัฒนวิชย์กุล. (2555). ผลกระทบของการเปิดเผยข้อมูลตามลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรมต่อ
วิจารณ์ฐานของนักลงทุนทั่วไป การศึกษาอิสระ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะ
พาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- นรัญจ พุ่มศิริ. (2554). ผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทาง
การเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRSs) มา
ปฏิบัติ. งานวิจัยเฉพาะเรื่อง. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะเศรษฐศาสตร์.
- นิธิตา สกมลจิตจินดา. (2550). การศึกษาทัศนคติของนักบัญชีต่อการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับ
กิจการขนาดกลางและขนาดย่อม. การศึกษาอิสระ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะ
พาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- มณฑิรา โหตระวัฒนะ. (2553). ความคิดเห็นต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 17 เรื่อง
สัญญาเช่า (ปรับปรุง 2552). การศึกษาอิสระ. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อรรถนีย์ บูรณะชาติ. (2556). ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไทยสู่มาตรฐานการ
รายงานทางการเงินระหว่างประเทศต่อข้อมูลทางการเงินสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาด

หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การค้นคว้าอิสระ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะ
พาณิชยศาสตร์และการบัญชี.

Consequences of a New Lease Standard – a qualitative study from a company and
auditor perspective. Bachelor thesis. Economics and Law at the University of
Gothenburg, Accounting and Finance.

Electronics Media

Deloitte Australia Assurance & Advisory. (2016). Heads Up Gearing up for change: IFRS
16 Leases finally issued. Available from: <https://goo.gl/NxmO6Q> (2016,
January 14)

Deloitte Global Service Limited. (2016). Leases – A guide to IFRS 16. Available from:
<http://goo.gl/3RftK1> (2016, 5 July)

EYGM Limited. (2016). IFRS Developments IASB issues new leases standard. Available
from: <http://goo.gl/shU1Yj> (2016, January)

EYGM Limited. (2016). Leases A summary of IFRS 16 and its effects. Available from:
<http://goo.gl/Sdiicn> (2016, May)

EYGM Limited. (2016). Real estate leases How will IFRS 16 impact real estate entities?.
Available from: <http://goo.gl/BVGEYa> (2016, January)

The IFRS Foundation. (2016). Fact Sheet – IFRS 16 Leases. Available from:
<http://goo.gl/yWx1KD> (2016, January 13)

The IFRS Foundation. (2016). IFRS 16 Leases Effects Analysis International Financial
Reporting Standards. Available from: <http://goo.gl/vJqDal> (2016, January)

The IFRS Foundation. (2016). IFRS 16 Leases Project Summary and Feedback
Statement. Available from: <http://goo.gl/DhgwdG> (2016, January)

The IFRS Foundation and the IASB. (2016). IASB shines light on leases by bringing
them onto the balance sheet. Available from: <http://goo.gl/9fvT6E> (2016,
January 13)

KPMG IFRG Limited. (2016). First Impression: IFRS 16 Leases. Available from:
<https://goo.gl/gls7t> (2016, January)

- KPMG International Cooperative. (2016). New leases standard – Introducing IFRS 16. Insight and analysis on the impact of IFRS 16 Leases. Available from: <https://goo.gl/OQos4z> (2016, January)
- Silvia M. (2016). IFRS 16 Leases vs. IAS 17 Leases: How the lease accounting changed. Available from: <http://www.ifrsbox.com/ifrs-16-ias-17-leases/> (2016, February 15)
- U.S. Securities and exchange commission. (2005). 2005 Performance and Accountability Report. Available from: <https://www.sec.gov/about/secpar/secpar2005.pdf>





ภาคผนวก

**แบบสอบถามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับผลกระทบของ
ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน**

คำชี้แจง

1. แบบสอบถามนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเมื่อเริ่มประกาศใช้ IFRS16 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ เรื่องสัญญาเช่า
2. แบบสอบถามนี้แบ่งออกเป็น 4 ตอน ประกอบด้วย
 - ตอนที่ 1 ข้อมูลส่วนตัว
 - ตอนที่ 2 ความเข้าใจในร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
 - ตอนที่ 3 ผลกระทบของร่างมาตรฐานฯ ที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน
 - ตอนที่ 4 ความคิดเห็นอื่นๆ
3. ผู้วิจัยจะเก็บข้อมูลที่ท่านตอบเป็นความลับ โดยนำข้อมูลไปใช้ในการศึกษา และนำเสนอผลวิจัยในภาพรวมเท่านั้น

ตอนที่ 1 ข้อมูลส่วนตัว

โปรดเลือกคำตอบที่ท่านเห็นด้วยมากที่สุด

1. อาชีพ

<input type="radio"/> ผู้สอบบัญชี	<input type="radio"/> อื่นๆ
-----------------------------------	-----------------------------
2. อายุ

<input type="radio"/> 20-25 ปี	<input type="radio"/> 26-30 ปี
<input type="radio"/> 31-35 ปี	<input type="radio"/> 36-40 ปี
<input type="radio"/> 40 ปีขึ้นไป	
3. ระดับการศึกษาสูงสุด
 - ปริญญาตรี
 - ปริญญาโท
 - ปริญญาเอก
4. ประสบการณ์ทำงานในด้านที่เกี่ยวข้องการบัญชี
 - ต่ำกว่า 5 ปี
 - 5-10 ปี
 - 10 ปีขึ้นไป

ตอนที่ 2 ความเข้าใจในร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS16)

โปรดเลือกคำตอบที่ท่านเห็นด้วยมากที่สุด

1. การเปลี่ยนจาก IAS17 มาใช้ IFRS16 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้รายการนอกงบการเงิน ถูกนำกลับมาแสดงในงบการเงินใช่หรือไม่

- ใช่ ไม่ใช่

2. IFRS16 มีการเปลี่ยนแปลงในด้านใดมากกว่า

- ผู้เช่า ผู้ให้เช่า

3. IFRS16 จะจัดประเภทของสินทรัพย์ โดยพิจารณาจากเกณฑ์ใด

- Right of Use Risk and Reward

4. IFRS16 มีการบังคับใช้กับสัญญาให้บริการหรือไม่

- ใช่ ไม่ใช่

ตอนที่ 3 ผลกระทบของ IFRS16 ต่อคุณภาพงบการเงิน

โปรดเลือกคำตอบที่ท่านเห็นด้วยมากที่สุด

1. นิยามของสัญญาเช่า

1.1 พิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าหรือไม่โดยพิจารณาจากสิทธิในการใช้สินทรัพย์ และสิทธิในการควบคุมสินทรัพย์

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
 ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
 ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
 ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
 ความทันเวลา
 ความสามารถเข้าใจได้

1.2 หากสัญญาประกอบไปด้วยทั้งส่วนที่เป็นสัญญาเช่าและไม่เป็นสัญญาเช่า จะต้องแยกบันทึกให้ถูกต้องตามประเภทสินทรัพย์

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
 ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
 ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
 ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
 ความทันเวลา
 ความสามารถเข้าใจได้

2. การจัดประเภทสินทรัพย์

2.1 รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินจากสัญญาเช่า หากสัญญาเช่ามีระยะเวลานานกว่า 12 เดือน ยกเว้นกรณีที่สินทรัพย์ดังกล่าวมีมูลค่าต่ำมาก

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
- ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
- ความทันเวลา
- ความสามารถเข้าใจได้

2.2 ไม่มีการจำแนกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าการเงิน แต่รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ดังนั้นสัญญาเช่าดำเนินงานจะถูกนำมารวมแสดงในงบการเงิน

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
- ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
- ความทันเวลา
- ความสามารถเข้าใจได้

3. การบันทึกบัญชี

3.1 บันทึกบัญชีสินทรัพย์จากสัญญาเช่าในด้านของผู้เช่า จะบันทึกในลักษณะของสัญญาเช่าการเงินตาม IAS17

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
- ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
- ความทันเวลา
- ความสามารถเข้าใจได้

3.2 สิ้นทรัพย์จากสัญญาเช่าจะต้องรับรู้ด้วยมูลค่าปัจจุบัน

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
- ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
- ความทันเวลา
- ความสามารถเข้าใจได้

3.3 รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อแสดงถึงภาระผูกพันจากสัญญาเช่าที่จะเกิดในอนาคต

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
- ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
- ความทันเวลา
- ความสามารถเข้าใจได้

3.4 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานในอดีตจะเปลี่ยนจากการใช้ straight-line method มาเป็นการคิดค่าเสื่อมราคาจากสิ้นทรัพย์ตามสัญญาเช่า และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าแทน

- ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- ความสามารถเปรียบเทียบกันได้
- ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้
- ความทันเวลา
- ความสามารถเข้าใจได้

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นอื่นๆที่มีต่อร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาววรนิษฐา กิตติภูมิวงศ์
วันเดือนปีเกิด	27 มกราคม 2536
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2557: บัณฑิตบัณฑิต (การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

