

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๖๖/๒๕๖๑

เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๑)

เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๓ (๓/๒๕๖๑) เมื่อวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๐/๒๕๖๐ เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๑) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

**การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561)
เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย**

คำแถลงการณ์

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560 (SIC Interpretation 27: Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease (Bound volume 2018 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2560 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 7 8 ส่วน “อ้างอิง” และส่วน “วันที่ปฏิบัติ” และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 3 ถึง 11

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ประเด็น

- 1 กิจการที่อาจทำรายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการที่มีรูปแบบเดียวกันอย่างต่อเนื่อง (ข้อตกลง) กับบุคคลที่ไม่ใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือบุคคล (ในที่นี้เรียกว่า ผู้ลงทุน) ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้ผู้ลงทุนเช่าสินทรัพย์ และกิจการเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา หรือ มีการขายสินทรัพย์ตามกฎหมาย และเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา ซึ่งข้อตกลงอาจมีรูปแบบและเงื่อนไขของรายการแตกต่างกันไปอย่างมีนัยสำคัญ ในกรณีของการให้เช่าและการเช่ากลับคืนตามตัวอย่างข้างต้นอาจเนื่องมาจากข้อตกลงดังกล่าวได้ออกแบบมาเพื่อให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์ทางภาษี และกิจการได้รับประโยชน์ในรูปของค่าธรรมเนียมโดยไมโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์
- 2 เมื่อมีการทำข้อตกลงที่มีรูปแบบตามกฎหมายเป็นสัญญาเช่ากับผู้ลงทุน ประเด็นจะมีดังนี้
 - 2.1 จะพิจารณาอย่างไรว่ารายการดังกล่าวมีความเชื่อมโยงกันและต้องบันทึกเป็นรายการเดียวกันหรือไม่
 - 2.2 รายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขของสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือไม่ และ ถ้าไม่

- 2.2.1 พิจารณาว่าบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหาก (Separate Investment Accounts) และภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่มีอยู่นั้น (Lease Payment Obligations) เป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการหรือไม่
- 2.2.2 กิจการควรรับรู้ภาระผูกพันอื่นที่เป็นผลมาจากข้อตกลงดังกล่าวอย่างไร และ
- 2.2.3 กิจการควรรับรู้ค่าธรรมเนียมที่อาจจะได้รับจากผู้ลงทุนอย่างไร

มติ

- 3 รายการที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบของกฎหมายจะถือว่าเป็นรายการที่มีความเชื่อมโยงกันและต้องบันทึกเป็นรายการเดียวกัน เมื่อไม่สามารถทำความเข้าใจถึงผลกระทบเชิงเศรษฐกิจโดยรวมได้หากปราศจากการเชื่อมโยงกับรายการดังกล่าวทั้งหมด ตัวอย่างเช่น รายการที่มีความสัมพันธ์กัน รายการที่มีการต่อรองเสมือนเป็นรายการเดี่ยว หรือรายการที่เกิดขึ้นพร้อมกันหรือเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องกัน
- 4 วิธีปฏิบัติทางบัญชีต้องสะท้อนถึงเนื้อหาของของข้อตกลง โดยการประเมินถึงเนื้อหาของนั้น ต้องพิจารณาในทุกแง่มุมของข้อตกลง และเน้นไปที่ผลกระทบเชิงเศรษฐกิจ
- 5 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) จะนำมาถือปฏิบัติเมื่อเนื้อหาของของข้อตกลงรวมถึงการโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์ในช่วงเวลาที่ตกลงกัน ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าข้อตกลงดังกล่าวไม่เช่าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าภายใต้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) คือ
 - 5.1 กิจการยังคงรับความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ และมีสิทธิในการใช้สินทรัพย์เช่นเดียวกับก่อนทำข้อตกลง
 - 5.2 เหตุผลหลักในการทำข้อตกลงคือ เพื่อให้บรรลุผลประโยชน์ทางภาษี และไม่มีการโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์ และ
 - 5.3 สิทธิเลือกที่กำหนดไว้ในเงื่อนไขของข้อตกลงซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่จะมีการเลือกใช้สิทธิ (เช่น สิทธิที่จะขาย (put option) จะมีการใช้สิทธิหากราคาที่ใช้สิทธิสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมมากเพียงพอ)
- 6 กิจการต้องนำคำนิยามและแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 49 ถึง 64 ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน¹ (ปรับปรุง 2558) มาปฏิบัติเพื่อกำหนดว่าบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากและภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการหรือไม่การพิจารณาว่าบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากและภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการควรรับรู้ โดยมีข้อบ่งชี้ดังนี้

¹ การอ้างอิงถึงย่อหน้าที่ 49 ถึง 64 ให้หมายถึงย่อหน้าที่ 4.4 ถึง 4.19 ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)

- 6.1 กิจการไม่สามารถควบคุมบัญชีเงินลงทุนเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกิจการ และไม่มีภาระผูกพันที่จะจ่ายค่าเช่า ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าเป็นบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากเพื่อกันไว้สำหรับผู้ลงทุนและอาจใช้เพื่อจ่ายผู้ลงทุนเท่านั้น ผู้ลงทุนเห็นด้วยในการจ่ายชำระภาระผูกพันตามสัญญาเช่าจากเงินกองทุนของบัญชีเงินลงทุน และกิจการไม่สามารถชะลอการจ่ายให้แก่ผู้ลงทุนจากบัญชีเงินลงทุน
- 6.2 กิจการค่อนข้างที่จะไม่มีความเสี่ยงในการคืนค่าธรรมเนียมทั้งจำนวนที่ได้รับจากผู้ลงทุน และอาจจะต้องจ่ายเพิ่ม หรือเมื่อไม่ได้รับค่าธรรมเนียม กิจการค่อนข้างที่จะไม่มีความเสี่ยงในการจ่ายชำระภายใต้ภาระผูกพันอื่น (เช่น การค้ำประกัน) ความเสี่ยงของการจ่ายชำระที่ยากจะเกิดขึ้น เมื่อเงื่อนไขของข้อตกลงกำหนดว่าจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าต้องนำไปลงทุนในสินทรัพย์ปลอดความเสี่ยงที่คาดว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้เพียงพอสำหรับจ่ายภาระผูกพันดังกล่าว
- 6.3 นอกเหนือจากกระแสเงินสดเริ่มแรกที่ต้องจ่ายในตอนเริ่ม กระแสเงินสดที่คาดว่าจะจ่ายภายใต้ข้อตกลงจะต้องเป็นเพียงการจ่ายชำระค่าเช่า โดยจ่ายจากเงินกองทุนในบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากเท่านั้น
- 7 ภาระผูกพันอื่นตามข้อตกลงรวมถึงการค้ำประกันใด ๆ และภาระผูกพันอื่นที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงสิ้นสุดก่อนกำหนด ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของรายการ
- 8 ข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ต้องใช้ตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของข้อตกลงแต่ละฉบับเพื่อกำหนดว่าค่าธรรมเนียมที่กิจการอาจได้รับควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อใด ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณารับรู้ค่าธรรมเนียมเป็นรายได้ เช่น ความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องในรูปแบบของภาระผูกพันในการดำเนินงานในอนาคตที่จำเป็นต่อการได้รับค่าธรรมเนียม กิจการยังคงมีความเสี่ยงในเงื่อนไขของข้อตกลง มีเงื่อนไขการค้ำประกันและมีความเสี่ยงที่จะต้องจ่ายคืนค่าธรรมเนียมหรือไม่ ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่ควรรับรู้ค่าธรรมเนียมทั้งหมดเป็นรายได้เมื่อได้รับ ในกรณีได้รับค่าธรรมเนียม ณ เริ่มต้นของข้อตกลง ได้แก่
- 8.1 ภาระผูกพันในการปฏิบัติงานหรือไม่ปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่ง เป็นเงื่อนไขในการได้รับค่าธรรมเนียมนั้น และการปฏิบัติตามกฎหมายจึงไม่ใช่การปฏิบัติที่มีความสำคัญที่สุดตามที่ได้กำหนดไว้ในข้อตกลง
- 8.2 มีข้อจำกัดในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง ซึ่งมีผลในทางปฏิบัติต่อการจำกัดและการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญต่อความสามารถในการใช้สินทรัพย์ของกิจการ (เช่น สินทรัพย์สูญหาย ขาย หรือนำไปเป็นหลักประกัน)
- 8.3 ความเป็นไปได้ในการเบี่ยงเบนและจ่ายเพิ่มค่าธรรมเนียมยังไม่สามารถระบุได้ เช่น

- 8.3.1 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ใช่สินทรัพย์เฉพาะของกิจการที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจซึ่งเป็นไปได้ที่กิจการอาจจ่ายเพื่อให้อัตราดอกเบี้ยลดลงก่อนกำหนด
 - 8.3.2 กิจการมีการกำหนดเงื่อนไขตามข้อตกลงหรือตามดุลยพินิจว่าการจ่ายเงินล่วงหน้าบางส่วนหรือทั้งหมดของเงินลงทุนในสินทรัพย์มากกว่าความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย (เช่น ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย อัตราแลกเปลี่ยนหรือความเสี่ยงด้านเครดิต) ในสถานการณ์เช่นนี้ความเสี่ยงของมูลค่าเงินลงทุนที่ไม่เพียงพอไม่ถือว่าเป็นไปได้ยากยิ่งที่จะเกิดขึ้น จึงเป็นไปได้ที่กิจการอาจจ่ายค่าเช่าที่ยังไม่สามารถระบุได้
- 9 ค่าธรรมเนียมต้องแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยพิจารณาจากเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและลักษณะของรายการ

การเปิดเผยข้อมูล

- 10 เนื้อหาของข้อตกลงที่ไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องนำมาพิจารณาเพื่อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมซึ่งจำเป็นต่อความเข้าใจในการพิจารณาประเภทของข้อตกลงและแนวปฏิบัติทางบัญชีที่จะนำไปใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีแต่ละรอบที่ข้อตกลงยังมีผลอยู่
- 10.1 คำอธิบายของข้อตกลง รวมถึง
 - 10.1.1 สินทรัพย์อ้างอิงและข้อจำกัดการใช้สินทรัพย์นั้น
 - 10.1.2 อายุและเงื่อนไขอื่นที่มีนัยสำคัญของข้อตกลง
 - 10.1.3 รายการที่เชื่อมโยงกันรวมถึงสิทธิใดๆ และ
 - 10.2 วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้กับค่าธรรมเนียมที่ได้รับ จำนวนที่รับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาและรายการที่ค่าธรรมเนียมดังกล่าวแสดงรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- 11 การเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 10 ของการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้แสดงแยกตามข้อตกลงหรือรวมตามประเภทของข้อตกลงแต่ละประเภท ประเภทของข้อตกลงให้จัดกลุ่มตามสินทรัพย์อ้างอิงที่มีลักษณะคล้ายกัน (เช่น โรงงานพลังงานไฟฟ้า)

วันถือปฏิบัติ

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 7 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ทำให้เกิดการปรับปรุงส่วน “อ้างอิง” และย่อหน้าที่ 8 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า