

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๕๐/๒๕๖๐

เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๘ (๒/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๒๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๖/๒๕๕๙ เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

**การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย**

คำแถลงการณ์

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (SIC Interpretation 27: Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 3 ถึง 11

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)

ประเด็น

- 1 กิจกรรมที่อาจทำรายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการที่มีรูปแบบเดียวกันอย่างต่อเนื่อง (ข้อตกลง) กับบุคคลที่ไม่ใช่บุคคลหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันหรือบุคคล (ในที่นี้เรียกว่า ผู้ลงทุน) ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย ตัวอย่างเช่น กิจกรรมอาจให้ผู้ลงทุนเช่าสินทรัพย์ และกิจกรรมเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา หรือ มีการขายสินทรัพย์ตามกฎหมายและเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา ซึ่งข้อตกลงอาจมีรูปแบบและเงื่อนไขของรายการแตกต่างกันไปอย่างมีนัยสำคัญในกรณีของการให้เช่าและการเช่ากลับคืนตามตัวอย่างข้างต้นอาจเนื่องมาจากข้อตกลงดังกล่าวได้ออกแบบมาเพื่อให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์ทางภาษี และกิจกรรมได้รับประโยชน์ในรูปของค่าธรรมเนียมโดยไม่โอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์
- 2 เมื่อมีการทำข้อตกลงที่มีรูปแบบตามกฎหมายเป็นสัญญาเช่ากับผู้ลงทุน ประเด็นจะมีดังนี้
 - 2.1 จะพิจารณาอย่างไรว่ารายการดังกล่าวมีความเชื่อมโยงกันและควรจะบันทึกเป็นรายการเดียวกันหรือไม่
 - 2.2 รายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขของสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) 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 รายการที่มีการต่อรองเสมือนเป็นรายการเดียว หรือรายการที่เกิดขึ้นพร้อมกัน หรือเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องกัน
- 4 วิธีปฏิบัติทางบัญชีต้องสะท้อนถึงเนื้อหาของของข้อตกลง โดยการประเมินถึงเนื้อหาของนั้น ต้องพิจารณาในทุกแง่มุมของข้อตกลง และเน้นไปที่ผลกระทบเชิงเศรษฐกิจ
- 5 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) จะนำมาถือปฏิบัติเมื่อเนื้อหาของของข้อตกลงรวมถึงการโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์ในช่วงเวลาที่ตกลงกัน ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าข้อตกลงดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) 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 ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) มาปฏิบัติเพื่อกำหนดว่าบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากและภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการหรือไม่ การพิจารณาว่าบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากและภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการควรรับรู้ โดยมีข้อบ่งชี้ดังนี้
 - 6.1 กิจการไม่สามารถควบคุมบัญชีเงินลงทุนเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกิจการและไม่มีภาระผูกพันที่จะจ่ายค่าเช่า ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าเป็นบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากเพื่อกันไว้สำหรับผู้ลงทุนและอาจใช้เพื่อจ่ายผู้ลงทุนเท่านั้น ผู้ลงทุนเห็นด้วย

- ในการจ่ายชำระภาระผูกพันตามสัญญาเช่าจากเงินกองทุนของบัญชีเงินลงทุน และกิจการไม่สามารถชะลอการจ่ายให้แก่ผู้ลงทุนจากบัญชีเงินลงทุน
- 6.2 กิจการค่อนข้างที่จะไม่มีความเสี่ยงในการคืนค่าธรรมเนียมทั้งจำนวนที่ได้รับจากผู้ลงทุน และอาจจะต้องจ่ายเพิ่ม หรือเมื่อไม่ได้รับค่าธรรมเนียม กิจการค่อนข้างที่จะไม่มีความเสี่ยงในการจ่ายชำระภายใต้ภาระผูกพันอื่น (เช่น การค้าประกัน) ความเสี่ยงของการจ่ายชำระที่อาจจะเกิดขึ้น เมื่อเงื่อนไขของข้อตกลงกำหนดว่าจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าต้องนำไปลงทุนในสินทรัพย์ปลอดความเสี่ยงที่คาดว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้เพียงพอสำหรับจ่ายภาระผูกพันดังกล่าว
- 6.3 นอกเหนือจากกระแสเงินสดเริ่มแรกที่ต้องจ่ายในตอนเริ่มกระแสเงินสดที่คาดว่าจะจ่ายภายใต้ข้อตกลงจะต้องเป็นเพียงการจ่ายชำระค่าเช่า โดยจ่ายจากเงินกองทุนในบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากเท่านั้น
- 7 ภาระผูกพันอื่นตามข้อตกลงรวมถึงการค้าประกันใด ๆ และภาระผูกพันอื่นที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงสิ้นสุดก่อนกำหนด ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของรายการ
- 8 เกณฑ์ที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องใช้ตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของข้อตกลงแต่ละฉบับเพื่อกำหนดว่าค่าธรรมเนียมที่กิจการอาจได้รับควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อใด ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณารับรู้ค่าธรรมเนียมเป็นรายได้ เช่น ความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องในรูปแบบของภาระผูกพันในการดำเนินงานในอนาคตที่จำเป็นต่อการได้รับรายได้ค่าธรรมเนียม กิจการยังคงมีความเสี่ยงในเงื่อนไขของข้อตกลง มีเงื่อนไขการค้าประกันและมีความเสี่ยงที่จะต้องจ่ายคืนค่าธรรมเนียมหรือไม่ ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่ควรรับรู้ค่าธรรมเนียมทั้งหมดเป็นรายได้เมื่อได้รับ ได้แก่
- 8.1 ภาระผูกพันในการปฏิบัติงานหรือไม่ปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่ง เป็นเงื่อนไขในการได้รับค่าธรรมเนียมนั้น และการปฏิบัติตามกฎหมายจึงไม่ใช้การปฏิบัติที่มีความสำคัญที่สุดตามที่ได้กำหนดไว้ในข้อตกลง
- 8.2 มีข้อจำกัดในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง ซึ่งมีผลในทางปฏิบัติต่อการจำกัดและการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญต่อความสามารถในการใช้สินทรัพย์ของกิจการ (เช่น สินทรัพย์สูญหาย ขาย หรือนำไปเป็นหลักประกัน)
- 8.3 ความเป็นไปได้ในการเบิกชดเชยและจ่ายเพิ่มค่าธรรมเนียมยังไม่สามารถระบุได้ เช่น
- 8.3.1 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ใช่สินทรัพย์เฉพาะของกิจการ ที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจซึ่งเป็นไปได้ที่กิจการอาจจ่ายเพื่อให้ข้อตกลงสิ้นสุดก่อนกำหนด
- 8.3.2 กิจการมีการกำหนดเงื่อนไขตามข้อตกลงหรือตามดุลยพินิจว่าการจ่ายเงินล่วงหน้าบางส่วนหรือทั้งหมดของเงินลงทุนในสินทรัพย์มากกว่าความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นเพียง

เล็กน้อย (เช่น ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย อัตราแลกเปลี่ยนหรือความเสี่ยงด้านเครดิต) ในสถานการณ์เช่นนี้ความเสี่ยงของมูลค่าเงินลงทุนที่ไม่เพียงพอไม่ถึงว่าเป็นไปได้ยากยิ่งที่จะเกิดขึ้น จึงเป็นไปได้ที่กิจการอาจจ่ายค่าเช่าที่ยังไม่สามารถระบุได้

- 9 ค่าธรรมเนียมต้องแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยพิจารณาจากเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและลักษณะของรายการ

การเปิดเผยข้อมูล

- 10 เนื้อหาของข้อตกลงที่ไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) 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 จำนวนที่รับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลา และรายการที่ค่าธรรมเนียมดังกล่าวแสดงรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- 11 การเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 10 ของการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้แสดงแยกตามข้อตกลงหรือรวมตามประเภทของข้อตกลงแต่ละประเภท ประเภทของข้อตกลงให้จัดกลุ่มตามสินทรัพย์อ้างอิงที่มีลักษณะคล้ายกัน (เช่น โรงงานพลังไฟฟ้า)

วันที่ปฏิบัติ

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)