

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒/๒๕๖๔

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖  
เรื่อง สัญญาเช่า

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้น ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๖๔ (๑/๒๕๖๔) เมื่อวันที่ ๑๓ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๔ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๘๘/๒๕๖๒ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง สัญญาเช่า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง สัญญาเช่า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๔

วรวิทย์ เจนธนากุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

## เรื่อง

## สัญญาเช่า

## คำนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2563 (IFRS 16: Leases (Bound volume 2020 Consolidated without early application))

ประวัติการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทยเท่านั้น)

ฉบับปรับปรุงปี	การปรับปรุงจากฉบับปีก่อนหน้า	การปรับปรุงเนื่องมาจาก
2564	โดยเพิ่มย่อหน้าที่ 46ก 46ข 60ก 104 ถึง 106 ค1ก ถึง ค1ข ค20ก ถึง ค20ง	<ul style="list-style-type: none"> <li>การยินยอมลดค่าเช่า(Rent concession) ที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19</li> <li>การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง-ระยะที่ 2</li> </ul>
2563	ไม่มีการปรับปรุงใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2562	-	-

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สามารถสรุปภาพรวม เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และลักษณะที่สำคัญของหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

## ภาพรวม

- 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในลักษณะการนำเสนอรายการที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ข้อมูลนี้ให้พื้นฐานแก่ผู้ใช้



- งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ
- 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ณ วันที่หรือก่อนวันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
  - 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ใช้แทน
    - (ก) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า
    - (ข) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่
    - (ค) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่าดำเนินงาน-สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า และ
    - (ง) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

#### เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

- 4 การเช่าเป็นกิจกรรมที่สำคัญของหลาย ๆ กิจการ ซึ่งการเช่าเป็นวิธีในการให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน และการลดฐานะเปิดต่อความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความแพร่หลายของการเช่า ดังนั้น จึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินมีภาพที่ครบถ้วนและสามารถเข้าใจได้เกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการ
- 5 วิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานและถือปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน ซึ่งการถือปฏิบัติดังกล่าวถูกวิจารณ์ในแง่ที่ไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้เนื่องจากการถือปฏิบัติดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการการเช่าในทุกกรณี โดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 6 ด้วยเหตุนี้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (the International Accounting Standards Board: IASB) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกา (the Financial Accounting Standards Board: FASB) ได้ริเริ่มโครงการร่วมกันเพื่อพัฒนาแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าใหม่ ซึ่งกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสิทธิและภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า แนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้จะส่งผลให้การนำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เช่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้น และรวมทั้งยังเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะเพิ่มความโปร่งใสของสภาพเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่า

- 7 คณะกรรมการทั้งสองคณะตัดสินใจว่าผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ (ด้วยข้อยกเว้นที่จำกัด) และคณะกรรมการทั้งสองคณะได้ให้คำนิยามสัญญาเช่าในแนวทางเดียวกัน คณะกรรมการมีข้อสรุปที่คล้ายกันเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของหนี้สินจากสัญญาเช่าและวิธีการบันทึกบัญชีสัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน นอกจากนี้คณะกรรมการทั้งสองคณะยังได้ตัดสินใจที่จะไม่เปลี่ยนแปลงการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าเกือบทั้งหมด
- 8 อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการมีข้อสรุปที่แตกต่างกันเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้ได้เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในส่วนการรับรู้ค่าใช้จ่ายจากสัญญาเช่าและการรายงานกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศตัดสินใจเลือกใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) โดยผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในแนวทางเดียวกัน ในขณะที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกาตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า 2 แบบ โดยมีการจัดประเภทสัญญาเช่าในลักษณะเดียวกับข้อกำหนดเดิมในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) เพื่อจำแนกระหว่างสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าเงินทุน และมีการบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทอย่างแตกต่างกัน
- 9 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ทำให้แผนของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการพัฒนาการรายงานทางการเงินในเรื่องสัญญาเช่าสมบูรณ์

## ลักษณะสำคัญ

### การบัญชีสำหรับผู้เช่า

- 10 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เริ่มใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) และกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ โดยผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ที่แสดงถึงสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่เช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าที่แสดงถึงภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า
- 11 ผู้เช่าวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้คล้ายกับสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) และหนี้สินตามสัญญาเช่าคล้ายกับหนี้สินทางการเงินอื่น ดังนั้น ผู้เช่ารับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า และจัดประเภทการจ่ายหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นส่วนของเงินต้นและส่วนของดอกเบี้ย และนำเสนอรายการดังกล่าวในงบกระแสเงินสดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด
- 12 สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าถูกวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าประกอบด้วยการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ (รวมถึงค่าเช่าที่แปรผันตามเงินเฟ้อ) และยังรวมถึงการจ่ายชำระที่จะจ่ายในช่วงเวลาใช้สิทธิเลือกถ้าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือก

ในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผล

- 13 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้รวมข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลที่เปิดเผยเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการให้ข้อมูลที่เป็นพื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้เช่า

#### การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

- 14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นำข้อกำหนดเกือบทั้งหมดของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ดังนั้น ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนและบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนั้นอย่างแตกต่างกัน
- 15 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ยังกำหนดให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งจะเป็นการปรับปรุงข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงของผู้ให้เช่า โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ

**\*\*คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้\*\***

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

เรื่อง

สัญญาเช่า

## สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	3
ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ	5
การระบุสัญญาเช่า	9
การแยกส่วนประกอบของสัญญา	12
อายุสัญญาเช่า	18
ผู้เช่า	22
การรับรู้รายการ	22
การวัดมูลค่า	22
การนำเสนอรายการ	47
การเปิดเผยข้อมูล	51
ผู้ให้เช่า	61
การจัดประเภทสัญญาเช่า	61
สัญญาเช่าเงินทุน	67
สัญญาเช่าดำเนินงาน	81
การเปิดเผยข้อมูล	89
รายการขายและเช่ากลับคืน	98
การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์เป็นการขายหรือไม่	99
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวทางปฏิบัติ	
ค วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง	

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 103 และ ภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็นตัวอักษรเอน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

### เรื่อง *สัญญาเช่า*

#### วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของ*สัญญาเช่า* โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าทั้งทางด้าน*ผู้เช่า*และ*ผู้ให้เช่า*ได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการ ข้อมูลนี้ให้พื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของ*สัญญาเช่า*ที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของกิจการ
- 2 กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขและข้อกำหนดของ*สัญญา*และข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเมื่อถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อย่างสม่ำเสมอกับ*สัญญา*ทั้งหมดที่มีลักษณะและสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

#### ขอบเขต

- 3 กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับ*สัญญาเช่า*ทั้งหมด รวมถึง*สัญญาเช่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ในสัญญาเช่าช่วง* ยกเว้นรายการต่อไปนี้
  - 3.1 *สัญญาเช่า*เพื่อการสำรวจหรือการใช้แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน
  - 3.2 *สัญญาเช่า*สินทรัพย์ชีวภาพที่*ผู้เช่า*ถือครองภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม*
  - 3.3 ข้อตกลงสัมปทานบริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ*
  - 3.4 ใบอนุญาตของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกโดย*ผู้ให้เช่า*ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* และ



- 3.5 สิทธิที่ถือครองโดยผู้เข้าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิ ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* สำหรับรายการต่างๆ เช่น ภาพยนตร์ วิทยุทัศน์ ละคร ต้นฉบับงานเขียน สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์
- 4 ผู้เข้าอาจ (แต่ไม่ได้บังคับ) นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 3.5

### ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ (ย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8)

- 5 ผู้เข้าอาจเลือกที่จะไม่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 49 กับรายการต่อไปนี้
- 5.1 สัญญาเช่าระยะสั้น และ
- 5.2 สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8)
- 6 หากผู้เข้าเลือกที่จะไม่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 49 กับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ผู้เข้าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าหรือตามเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้เข้าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใดหากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เข้าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า
- 7 หากผู้เข้าใช้ย่อหน้าที่ 6 กับสัญญาเช่าระยะสั้น ผู้เข้าต้องพิจารณาสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าใหม่เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หาก
- 7.1 มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า หรือ
- 7.2 มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า (ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าใช้สิทธิเลือกที่ไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า)
- 8 การเลือกตั้งกล่าวสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นต้องเลือกทำทั้งประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งสิทธิการใช้เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น ประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง คือ กลุ่มของสินทรัพย์อ้างอิงที่มีลักษณะและการใช้ประโยชน์ที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ การเลือกตั้งกล่าวสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำสามารถเลือกได้เป็นรายสัญญา

### การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข33)

- 9 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ โดยสัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ถ้าสัญญานั้นเป็นการให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุสำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ซึ่งย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข31 ได้กำหนดแนวปฏิบัติสำหรับการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่
- 10 ช่วงเวลาอาจกำหนดในรูปของปริมาณการใช้ของสินทรัพย์ที่ระบุ (ตัวอย่างเช่น ตามจำนวนหน่วยผลิตซึ่งจะผลิตจากอุปกรณ์นั้น)

- 11 กิจการต้องทำการประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ เฉพาะเมื่อเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญามีการเปลี่ยนแปลง

#### การแยกส่วนประกอบของสัญญา

- 12 สำหรับสัญญาที่เป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า กิจการต้องแยกแต่ละส่วนประกอบของสัญญาที่เป็นการเช่าออกจากส่วนประกอบของสัญญาที่ไม่เป็นการเช่า เว้นแต่กิจการปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 15 ทั้งนี้ย่อหน้าที่ 332 ถึง 333 กำหนดแนวปฏิบัติสำหรับการแยกส่วนประกอบของสัญญา

#### ผู้เช่า

- 13 สำหรับสัญญาที่ประกอบด้วยส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบอีกหนึ่งหรือมากกว่าที่เป็นการเช่าหรือไม่เป็นการเช่า ผู้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แก่ส่วนประกอบที่เป็นการเช่าตามเกณฑ์ราคาเอกเทศเปรียบเทียบของส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและผลรวมราคาเอกเทศของส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า
- 14 ราคาเอกเทศเปรียบเทียบของส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าต้องกำหนดตามเกณฑ์ของราคาของผู้ให้เช่าหรือผู้ขายที่คล้ายคลึงกันจะเรียกเก็บจากกิจการสำหรับส่วนประกอบนั้นหรือส่วนประกอบที่คล้ายคลึงกันแยกจากกัน ในกรณีที่ราคาเอกเทศที่สังเกตได้ไม่มีอยู่ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องประมาณการราคาเอกเทศโดยใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ให้มากที่สุด
- 15 เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ ผู้เช่าอาจเลือกไม่แยกส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าออกจากส่วนประกอบที่เป็นการเช่าตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง และรวมแต่ละส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนประกอบที่เป็นการเช่าหนึ่งเดียวแทน ผู้เช่าต้องไม่ใช้การผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้กับอนุพันธ์แฝงที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 4.3.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 16 หากกิจการไม่ปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องสำหรับส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า

#### ผู้ให้เช่า

- 17 สำหรับสัญญาที่ประกอบด้วยส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบอีกหนึ่งหรือมากกว่าที่เป็นการเช่าหรือไม่เป็นการเช่า ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 73 ถึง 90 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

## อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ๓34 ถึง ๓41)

- 18 กิจการต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าตามระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า โดยให้รวมระยะเวลาต่อไปนี้ด้วย
- 18.1 ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ
- 18.2 ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะไม่ใช่สิทธิเลือกนั้น
- 19 ในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือที่จะไม่ใช่สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจสำหรับผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช่สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ๓37 ถึง ๓40
- 20 ผู้เช่าต้องประเมินใหม่ว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า เมื่อเกิดเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่มีนัยสำคัญ ซึ่ง
- 20.1 อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้เช่า และ
- 20.2 ส่งผลต่อความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลของผู้เช่าที่จะใช้สิทธิเลือกซึ่งไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า หรือที่จะไม่ใช่สิทธิเลือกซึ่งเคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ๓41)
- 21 กิจการต้องปรับปรุงอายุสัญญาเช่า หากมีการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า ตัวอย่างเช่น ระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่าจะเปลี่ยนแปลง ถ้า
- 21.1 ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ
- 21.2 ผู้เช่าไม่ใช่สิทธิเลือกที่ได้เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ
- 21.3 มีเหตุการณ์เกิดขึ้นซึ่งทำให้ผู้เช่ามีข้อผูกพันตามสัญญาในการใช้สิทธิเลือกที่ไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ หรือ
- 21.4 มีเหตุการณ์เกิดขึ้นซึ่งโดยสัญญาห้ามผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ได้เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ

## ผู้เช่า

## การรับรู้รายการ

- 22 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า

**การวัดมูลค่า**

**การวัดมูลค่าเริ่มแรก**

*การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้*

- 23 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้ราคาทุน
- 24 ราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ต้องประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้
- 24.1 จำนวนเงินของหนี้สินตามสัญญาเช่าจากการวัดมูลค่าเริ่มแรก ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26
  - 24.2 การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าใดๆ ที่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเริ่มมีผลหักสิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าที่ได้รับใดๆ
  - 24.3 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใดๆ ที่เกิดขึ้นของผู้เช่า และ
  - 24.4 ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นสำหรับผู้เช่าในการรื้อและการขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงหรือการบูรณะสินทรัพย์อ้างอิงให้อยู่ในสภาพตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญาเช่า เว้นแต่ต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นเพื่อการผลิตสินค้าคงเหลือ ผู้เช่าจะรับภาระต้นทุนดังกล่าว ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือเมื่อใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่ง
- 25 ผู้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 24.4 เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้เมื่อผู้เช่ารับภาระต้นทุนดังกล่าว ให้ผู้เช่าปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่งเมื่อผู้เช่าใช้สินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างช่วงระยะเวลานั้น การรับภาระต้นทุนดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* ให้รับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*

*การวัดมูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า*

- 26 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า
- 27 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ประกอบด้วย การจ่ายชำระดังต่อไปนี้สำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

- 27.1 การจ่ายชำระคงที่ (รวมถึง การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 27.2) หักลูกหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญาเข้าได้ ๆ
- 27.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 28)
- 27.3 จำนวนเงินที่คาดว่าผู้เช่าจะจ่ายชำระภายใต้การรับประกันมูลค่าคงเหลือ
- 27.4 ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน อธิบายในย่อหน้าที่ 37 ถึง 40) และ
- 27.5 การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า
- 28 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตราตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 27.2 รวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้ การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับดัชนีราคาผู้บริโภค การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง (เช่น LIBOR) หรือ การจ่ายชำระที่ผันแปรเพื่อสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของอัตราค่าเช่าของตลาด

### การวัดมูลค่าภายหลัง

#### การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้

- 29 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้วิธีราคาทุน เว้นแต่ผู้เช่าใช้วิธีการอื่นในการวัดมูลค่าวิธีใดวิธีหนึ่งตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 34 และ 35

#### วิธีราคาทุน

- 30 ในการใช้วิธีราคาทุน ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยราคาทุน
- 30.1 หักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และ
- 30.2 ปรับปรุงด้วยการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 36.3
- 31 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 32
- 32 หากสัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าหรือหากราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ สะท้อนว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อ ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อ้างอิง มิเช่นนั้น ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดของอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิทธิการใช้หรือวันสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

- 33 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อพิจารณาว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้อยค่าหรือไม่ และเพื่อรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าใดๆ ที่เกิดขึ้น

#### วิธีการอื่นในการวัดมูลค่า

- 34 ถ้าผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ด้วย
- 35 หากสินทรัพย์สิทธิการใช้เกี่ยวพันกันกับประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งผู้เช่าใช้วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าอาจเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น

#### การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า

- 36 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดย
- 36.1 การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า
  - 36.2 การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระแล้ว และ
  - 36.3 การวัดมูลค่าใหม่ตามมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าใดๆ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 39 ถึง 46 หรือเพื่อสะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหาที่มีการปรับปรุง (ดูย่อหน้าที่ ข42)
- 37 ดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าในแต่ละรอบระยะเวลาตลอดอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนเงินที่ทำให้อัตราดอกเบี้ยรายงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยรายงวด คือ อัตราคิดลดตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26 หรืออัตราคิดลดที่ปรับปรุงตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 41 43 หรือ 45.3 ถ้าสามารถปฏิบัติได้
- 38 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่ต้นทุนดังกล่าวรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่กรายการหนึ่งที่ปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง
- 38.1 ดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า และ
  - 38.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การจ่ายชำระเหล่านั้นเกิดขึ้น

## การประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

- 39 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ถึง 43 ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินของการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ โดยการปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ อย่างไรก็ตาม ถ้ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้มีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว และมีการลดลงเพิ่มเติมจากการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินคงเหลือของการวัดมูลค่าใหม่ในกำไรหรือขาดทุน
- 40 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงโดยใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุง หากเป็นไปตามลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้
- 40.1 มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงตามเกณฑ์ของอายุสัญญาเช่าที่ปรับปรุงหรือ
- 40.2 มีการเปลี่ยนแปลงในการประเมินสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิง โดยพิจารณาเหตุการณ์และสถานการณ์ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ในบริบทของสิทธิเลือกซื้อ ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระภายใต้สิทธิเลือกซื้อ
- 41 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ผู้เช่าต้องกำหนดอัตราคิดลดที่ปรับปรุงเป็นอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ ถ้าอัตราดังกล่าวสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อให้ใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่มีการประเมินใหม่
- 42 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 42.1 มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้การรับประกันมูลค่าคงเหลือ ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้การรับประกันมูลค่าคงเหลือ
- 42.2 มีการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคตที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงดัชนีหรืออัตราที่ใช้ในการกำหนดการจ่ายชำระเหล่านั้น รวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้ การเปลี่ยนแปลงเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเช่าของตลาดหลังจากการทบทวนค่าเช่าของตลาด ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เพื่อสะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงเฉพาะในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงกระแสเงินสด (เช่น เมื่อการปรับปรุงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีผล) ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ โดยอ้างอิงจากการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุง

- 43 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 ผู้เช่าต้องใช้อัตราคิดลดเดิม เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยลอยตัว ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าต้องใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุงซึ่งสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ย

*การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า*

- 44 ผู้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาแยกต่างหาก หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้
- 44.1 การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ
- 44.2 สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาเอกเทศของการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงใดๆ ที่เหมาะสมต่อราคาเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่ง
- 45 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล ผู้เช่าต้อง
- 45.1 ปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 13 ถึง 16
- 45.2 กำหนดอายุสัญญาเช่าของสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 ถึง 19 และ
- 45.3 วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุง อัตราคิดลดที่ปรับปรุงกำหนดให้เท่ากับอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ถ้าอัตราดอกเบี้ยนั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ หรือหากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล
- 46 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้เช่าต้องรับรู้การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดย
- 46.1 ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อสะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน
- 46.2 ปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนเดียวกันสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าในกรณีอื่นๆ
- 46ก เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ ผู้เช่าอาจเลือกไม่ประเมินว่าการยินยอมลดค่าเช่าที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 46ข เป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือไม่ ผู้เช่าที่ตัดสินใจเลือกทางเลือกนี้ต้องถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงใดๆ ของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เป็นผลจากการยินยอมลดค่าเช่าในลักษณะเดียวกับการถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นไม่ใช้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้



- 46x การผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ให้ใช้กับกรณีการยินยอมลดค่าเช่าที่เกิดขึ้นอันเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) เท่านั้น และต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 46.1 การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลังปรับปรุงที่มีจำนวนเกือบเท่าเดิมหรือน้อยกว่าสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการเปลี่ยนแปลงทันที
- 46.2 การลดลงใดๆ ของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2564 เท่านั้น (ตัวอย่างเช่น การยินยอมลดค่าเช่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขแม้ว่าจะก่อให้เกิดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ลดลงในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2564 และมีการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เพิ่มขึ้นหลังวันที่ 30 มิถุนายน 2564 ก็ตาม) และ
- 46.3 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า

#### การนำเสนอรายการ

- 47 ผู้เช่าต้องแสดงรายการต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงินหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 47.1 แสดงหรือเปิดเผยสิทธิการใช้แยกต่างหากจากสิทธิ์อื่น หากผู้เช่าไม่แสดงสิทธิการใช้แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้อง
- 47.1.1 รวมสิทธิการใช้ในรายการรายบรรทัดเดียวกับการนำเสนอสิทธิอ้างอิงดังกล่าว เสมือนว่ากิจการเป็นเจ้าของสิทธิ์นั้น และ
- 47.1.2 เปิดเผยข้อมูลว่าสิทธิการใช้ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน
- 47.2 แสดงหรือเปิดเผยหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกจากหนี้สินอื่น หากผู้เช่าไม่แสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่ารวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน
- 48 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47.1 ไม่ให้นำมาใช้ปฏิบัติกับสิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งต้องนำเสนอเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงิน
- 49 ผู้เช่าต้องแสดงดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากจากค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่าถือเป็นส่วนประกอบของต้นทุนทางการเงินซึ่งตามย่อหน้าที่ 82.2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้แยกแสดงรายการ

- 50 ผู้เช่าต้องจัดประเภทรายการในงบกระแสเงินสด ดังนี้
- 50.1 การจ่ายชำระเงินสดสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้จัดประเภทเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน
  - 50.2 การจ่ายชำระเงินสดสำหรับส่วนของดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง *งบกระแสเงินสด* และ
  - 50.3 การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าระยะสั้น การจ่ายชำระเงินสดสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ และการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าให้จัดประเภทเป็นกิจกรรมดำเนินงาน

### การเปิดเผยข้อมูล

- 51 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้เช่าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ร่วมกับกับข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เพื่อให้พื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของผู้เช่า ย่อหน้าที่ 52 ถึง 60 ระบุข้อกำหนดเพื่อบรรลุดังกล่าว
- 52 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าในด้านของผู้เช่าเป็นหนึ่งในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือเป็นส่วนแยกต่างหากในงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มีการนำเสนอแล้วที่ใดที่หนึ่งในงบการเงินซ้ำอีก หากข้อมูลเหล่านั้นมีการอ้างอิงในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือส่วนแยกต่างหากที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า
- 53 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงาน
- 53.1 ค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้จำแนกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง
  - 53.2 ดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่า
  - 53.3 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าระยะสั้นที่ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ค่าใช้จ่ายนี้ไม่จำเป็นต้องรวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า 1 เดือนหรือน้อยกว่า
  - 53.4 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำที่ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ค่าใช้จ่ายนี้ต้องไม่รวมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำตามย่อหน้าที่ 53.3
  - 53.5 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า
  - 53.6 รายได้จากการให้เช่าช่วงสินทรัพย์สิทธิการใช้
  - 53.7 กระแสเงินสดจ่ายทั้งหมดของสัญญาเช่า
  - 53.8 การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สิทธิการใช้
  - 53.9 ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากรายการขายและเช่ากลับคืน และ

- 53.10 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานจำแนกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง
- 54 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 53 ในรูปแบบตาราง เว้นแต่รูปแบบอื่นจะเหมาะสมกว่า จำนวนเงินที่เปิดเผยต้องรวมต้นทุนที่ผู้เช่าได้รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นระหว่างรอบระยะเวลารายงาน
- 55 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นที่ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 หากกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งผู้เช่ามีภาระผูกพัน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่คล้ายคลึงกับกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายตามสัญญาเช่าระยะสั้นที่เปิดเผยไว้ตามย่อหน้าที่ 53.3
- 56 ถ้าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 53.1 53.6 53.8 หรือ 53.10 สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้เหล่านั้น
- 57 ถ้าผู้เช่าวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยราคาใหม่ที่ใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 77 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้เหล่านั้น
- 58 ผู้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินตามสัญญาเช่า ตามย่อหน้าที่ 39 และข11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน แยกต่างหากจากการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินทางการเงินอื่น
- 59 นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 53 ถึง 58 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข48) ซึ่งข้อมูลที่เปิดเผยเพิ่มเติมนี้อาจรวม (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) ข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้
- 59.1 ลักษณะกิจกรรมการเช่าของผู้เช่า
- 59.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจ่าย ซึ่งไม่ได้สะท้อนในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า รายการนี้รวมถึงโอกาสที่จะมีกระแสเงินสดจ่ายที่เกิดจาก
- 59.2.1 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข49)
- 59.2.2 สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าและสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข50)
- 59.2.3 การรับประกันมูลค่าคงเหลือ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข51) และ
- 59.2.4 สัญญาเช่าที่ยังไม่เริ่มมีผลโดยมีผลผูกพันกับผู้เช่าแล้ว
- 59.3 ข้อจำกัดหรือพันธะที่กำหนดในสัญญาเช่า และ
- 59.4 รายการขายและเช่ากลับคืน (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข52)

- 60 ผู้เช่าที่รับรู้สัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ต้องมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 60ก หากผู้เช่าถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ผู้เช่าต้องเปิดเผย
- 60ก.1 การถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติกับการยินยอมลดค่าเช่าทั้งหมดที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 46ข หรือ หากไม่ถือปฏิบัติตามการยินยอมลดค่าเช่าทั้งหมด ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสัญญาที่ถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 2) และ
- 60ก.2 จำนวนเงินที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลารายงานเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นจากการยินยอมลดค่าเช่าซึ่งผู้เช่าถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก

## ผู้ให้เช่า

### การจัดประเภทสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข53 ถึง ข58)

- 61 ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน
- 62 สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ และจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญาเช่าที่ไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ
- 63 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา ตัวอย่างของสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้ โดยปกติอาจทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน
- 63.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า
- 63.2 ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น
- 63.3 อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์
- 63.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ

- 63.5 สิทธิประโยชน์อาจมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์นั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมาทำการตัดแปลงที่สำคัญ
- 64 ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนได้ มีดังต่อไปนี้
- 64.1 หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่า เนื่องจากการยกเลิกนั้น
- 64.2 ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสิทธิประโยชน์ที่เหลืออยู่ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่า เท่ากับจำนวนเงินส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการขายสิทธิประโยชน์ที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ
- 64.3 ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ 63 ถึง 64 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสิทธิประโยชน์ที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นกรณีข้างต้น หาก ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสิทธิประโยชน์โดยมีการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสิทธิประโยชน์ หรือหากมีการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอันเป็นผลให้ผู้ให้เช่าไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมด
- 66 การจัดประเภทสัญญาเช่าให้ทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและประเมินใหม่เฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการ (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุเชิงเศรษฐกิจหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการของมูลค่าคงเหลือของสิทธิประโยชน์) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้เกิดการจัดประเภทใหม่ของสัญญาเช่าเพื่อวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

### สัญญาเช่าเงินทุน

#### การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

- 67 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สิทธิประโยชน์ที่ถือภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนในงบแสดงฐานะการเงินและแสดงเป็นลูกหนี้ ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

#### การวัดมูลค่าเริ่มแรก

- 68 ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าในกรณีที่เป็นการเช่าช่วง หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าช่วงไม่สามารถกำหนดได้

69 ทุกเมื่อ ผู้ให้เช่าช่วงอาจใช้อัตราคิดลดที่ใช้สำหรับสัญญาเช่าหลัก (ปรับปรุงด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าช่วง) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าช่วง ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายให้รวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและลดจำนวนเงินของรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยให้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าโดยอัตโนมัติ จึงไม่จำเป็นต้องบวกต้นทุนดังกล่าวต่างหาก

#### การวัดมูลค่าเริ่มแรกของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

- 70 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าประกอบด้วย การจ่ายชำระดังต่อไปนี้ สำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้รับ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
- 70.1 การจ่ายชำระคงที่ (รวมถึง การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 42) หักเจ้าหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าใด ๆ
  - 70.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
  - 70.3 การรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้รับจากผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันภายใต้การรับประกัน
  - 70.4 ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน อธิบายในย่อหน้าที่ 37) และ
  - 70.5 การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

#### ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

- 71 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้สำหรับสัญญาเช่าเงินทุนแต่ละสัญญา
- 71.1 รายได้ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงหรือมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยของตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า
  - 71.2 ต้นทุนขายเท่ากับต้นทุนหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์อ้างอิง) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน และ

- 71.3 กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (เท่ากับผลต่างระหว่างรายได้และต้นทุนขาย) ซึ่งรับรู้ตามนโยบายการบัญชีสำหรับการขายเสร็จเด็ดขาดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายจากสัญญาเช่าเงินทุน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยไม่คำนึงว่าผู้ให้เช่าจะโอนสินทรัพย์อ้างอิงหรือไม่ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 72 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักเสนอทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าเงินทุนของสินทรัพย์โดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาขายปกติ ซึ่งสะท้อนส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าที่เกี่ยวข้อง
- 73 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า การใช้อัตราดังกล่าวจะทำให้ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้รวมด้วยจำนวนเงินที่สูงเกินไป ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ในกรณีที่ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ให้จำกัดกำไรจากการขายเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยของตลาด
- 74 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนเป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนไม่รวมอยู่ในคำนิยามของต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ดังนั้นจึงไม่รวมในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

#### การวัดมูลค่าภายหลัง

- 75 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าโดยขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนรายงวดคงที่ของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า
- 76 ผู้ให้เช่าประสงค์ที่จะปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล ผู้ให้เช่าต้องนำการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดนั้น หักจากเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าเพื่อลดทั้งเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้
- 77 ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการตัดรายการและการด้อยค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน สำหรับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องปรับปรุงการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และรับรู้การลดลงของจำนวนเงินคงค้างทันที

- 78 ผู้ให้เช่าที่จัดประเภทสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* ต้องปฏิบัติตามสินทรัพย์ดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้น

### การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

- 79 ผู้ให้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเงินทุนเป็นสัญญาแยกต่างหาก หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้
- 79.1 การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ
- 79.2 สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาเอกเทศของการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงใดๆ ที่เหมาะสมต่อราคาเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่ง
- 80 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเงินทุนที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามต่อการเปลี่ยนแปลงดังนี้
- 80.1 หากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของสัญญามีผลตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าแล้ว จะทำให้สัญญาเช่านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตั้งแต่ต้น ผู้ให้เช่าต้อง
- 80.1.1 ถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล และ
- 80.1.2 วัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าทันทีก่อนวันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล
- 80.2 นอกจากกรณีดังกล่าวข้างต้น ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน*

### สัญญาเช่าดำเนินงาน

#### การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

- 81 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่าถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง
- 82 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย



- 83 ผู้ให้เข้าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า โดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า
- 84 นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานต้องสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เข้า ผู้ให้เข้าต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 85 ผู้ให้เข้าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อกำหนดว่าสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานด้อยค่าหรือไม่และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ระบุได้
- 86 ผู้ให้เข้าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายไม่รับรู้กำไรจากการขายในการเข้าทำสัญญาเช่าดำเนินงานเนื่องจากรายการดังกล่าวไม่เทียบเท่าการขาย

#### การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

- 87 ผู้ให้เข้าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล โดยให้พิจารณาการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเดิมเป็นส่วนหนึ่งของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าใหม่

#### การนำเสนอรายการ

- 88 ผู้ให้เข้าต้องแสดงสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิง

#### การเปิดเผยข้อมูล

- 89 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ให้เข้าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินร่วมกับข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เพื่อให้พื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่ามีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้ให้เข้า ย่อหน้า 90 ถึง 97 ระบุข้อกำหนดเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์นี้
- 90 ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้ สำหรับรอบระยะเวลารายงาน
- 90.1 สำหรับสัญญาเช่าเงินทุน
    - 90.1.1 กำไรหรือขาดทุนจากการขาย
    - 90.1.2 รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า และ

90.1.3 รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

90.2 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน รายได้จากสัญญาเช่าให้เปิดเผยแยกต่างหากจากรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

91 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 90 ในรูปแบบตารางเว้นแต่จะมีรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า

92 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 89 ซึ่งข้อมูลที่เปิดเผยเพิ่มเติมนี้รวม (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้

92.1 ลักษณะกิจกรรมการเช่าของผู้ให้เช่า และ

92.2 วิธีการที่ผู้ให้เช่าบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสิทธิต่าง ๆ ที่ผู้ให้เช่ายังคงมีอยู่ในสินทรัพย์อ้างอิง โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงสำหรับสิทธิที่ผู้ให้เช่ายังคงมีในสินทรัพย์อ้างอิง รวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้ให้เช่าทำเพื่อลดความเสี่ยงนั้น วิธีการดังกล่าวอาจรวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้ เช่น ข้อตกลงรับซื้อคืน การรับประกันมูลค่าคงเหลือ หรือการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรสำหรับการใช้ที่เกินกว่าขอบเขตที่กำหนด

### สัญญาเช่าเงินทุน

93 ผู้ให้เช่าต้องให้คำอธิบายเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าเงินทุน

94 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับ โดยแสดงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดที่จะได้รับรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกเป็นอย่างน้อย และผลรวมของจำนวนเงินสำหรับปีที่เหลือ ผู้ให้เช่าต้องกระทบยอดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ไม่คิดลดกับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า การกระทบยอดต้องระบุรายได้ทางการเงินรอการรับรู้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับ และมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่คิดลด

### สัญญาเช่าดำเนินงาน

95 สำหรับรายการต่าง ๆ ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผู้ให้เช่าต้องแยกแต่ละประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน และสินทรัพย์ที่ไม่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสินทรัพย์ภายใต้

- สัญญาเช่าดำเนินงาน (ตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง) แยกต่างหากจากสินทรัพย์ที่ถือครองและใช้งานโดยผู้ให้เช่า
- 96 ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 97 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า โดยแสดงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดที่จะได้รับรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกเป็นอย่างน้อย และผลรวมของจำนวนเงินสำหรับปีที่เหลือ

### รายการขายและเช่ากลับคืน

- 98 หากกิจการ (ผู้ขาย-ผู้เช่า) โอนสินทรัพย์ให้แก่กิจการอื่น (ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า) และเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนจากผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า ทั้งผู้ขาย-ผู้เช่าและผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติสำหรับสัญญาการโอนและสัญญาเช่าตามย่อหน้าที่ 99 ถึง 103

#### การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์เป็นการขายหรือไม่

- 99 กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในการพิจารณาว่าเมื่อใดที่ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น เพื่อกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์ถือว่าเป็นการขายหรือไม่

#### การโอนสินทรัพย์ที่เป็นการขาย

- 100 หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่า ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 100.1 ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดจากการเช่ากลับคืนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า ดังนั้นผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้เฉพาะจำนวนเงินของผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่โอนไปยังผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า
- 100.2 ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามการซื้อสินทรัพย์ตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง และปฏิบัติกับสัญญาเช่าตามข้อกำหนดทางการบัญชีด้านผู้ให้เช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- 101 หากมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายสินทรัพย์ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหากการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่าไม่ใช่อัตราของตลาด กิจการต้องปรับปรุงรายการต่อไปนี้เป็นมูลค่าจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

- 101.1 เงื่อนไขที่ต่ำกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการจ่ายล่วงหน้าของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ
- 101.2 เงื่อนไขที่สูงกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการกู้ยืมส่วนเพิ่มที่ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าให้กับผู้ขาย-ผู้เช่า
- 102 กิจการต้องวัดมูลค่าการปรับปรุงที่อาจเกิดขึ้นใด ๆ ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 101 โดยใช้เกณฑ์ที่สามารถกำหนดได้อย่างพร้อมมากกว่าระหว่าง
- 102.1 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และ
- 102.2 ผลต่างระหว่างมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาของสัญญาเช่า และมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าตามอัตราของตลาด

#### การโอนสินทรัพย์ที่มีใช้การขาย

- 103 หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่าไม่ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 103.1 ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่โอนต่อไปและรับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติต่อหนี้สินทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 103.2 ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่โอนและต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติต่อสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

#### ข้อยกเว้นชั่วคราวที่เกิดขึ้นจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง

- 104 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 105 ถึง 106 กับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าทั้งหมดที่เป็น การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ในการกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคตอันเป็นผลจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง (ดูย่อหน้าที่ 5.4.6 และ 5.4.8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน) ย่อหน้าเหล่านี้ให้ถือปฏิบัติกับกรณีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าข้างต้นเท่านั้น เพื่อวัตถุประสงค์นี้ คำศัพท์ “การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง” หมายถึง การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิงที่มีผลกระทบต่อตลาดในวงกว้าง ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 6.8.2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 105 เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 กับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่เกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง การผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้ให้ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงข้างต้นเท่านั้น ในการนี้ การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าจะเกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิงก็ต่อเมื่อเช่าเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

- 105.1 การเปลี่ยนแปลงมีความจำเป็น อันเป็นผลโดยตรงจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง และ
  - 105.2 เกณฑ์ใหม่ที่ใช้ในการกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเทียบเท่ากับเกณฑ์เดิม (เกณฑ์ก่อนการเปลี่ยนแปลงทันที) ในเชิงเศรษฐกิจ
- 106 อย่างไรก็ตาม หากมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าอื่นใดนอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่เกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าทั้งหมดที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่เกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิงด้วย

**ภาคผนวก ก**

**คำนิยาม**

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

<b>วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล</b>	<b>วันที่ผู้ให้เช่าทำให้สินทรัพย์อ้างอิงพร้อมใช้งานโดยผู้เช่า</b>
<b>อายุเชิงเศรษฐกิจ</b>	<p>ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับผู้เช่ารายเดียวหรือหลายราย หรือ</li> <li>- จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้เช่ารายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์</li> </ul>
<b>วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล</b>	<b>วันที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายตกลงจะเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า</b>
<b>มูลค่ายุติธรรม</b>	<p>เพื่อวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติตามข้อกำหนดของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มูลค่ายุติธรรม คือ จำนวนเงินที่ใช้แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หรือชำระหนี้สินระหว่างบุคคลฝ่ายต่างๆ ที่มีการต่อรองอย่างเป็นอิสระและมีความรอบรู้และเต็มใจ</p>
<b>สัญญาเช่าเงินทุน</b>	<b>สัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ</b>
<b>การจ่ายชำระคงที่</b>	<b>การจ่ายชำระที่ผู้เช่าชำระให้กับผู้ให้เช่าสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง ตลอดอายุสัญญาเช่า โดยไม่รวมการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร</b>
<b>เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า</b>	<p>ผลรวมของ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(ก) การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่าจะได้รับภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน และ</li> <li>(ข) มูลค่าคงเหลือใดๆ ที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งเป็นของผู้ให้เช่า</li> </ul>

วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า	วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ก่อให้เกิดผลผูกพันตามเงื่อนไขและข้อกำหนดหลักของสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน
ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก	ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาของสัญญาเช่าซึ่งจะไม่เกิดขึ้นหากไม่ได้มาซึ่งสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเงินทุน
อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า	อัตราดอกเบี้ยที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของ (ก) การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ (ข) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน เท่ากับผลรวมของ (1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ (2) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า
สัญญาเช่า	สัญญาหรือส่วนหนึ่งของสัญญาที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (สินทรัพย์อ้างอิง) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน
สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่า	การจ่ายชำระที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าซึ่งผู้ให้เช่าจ่ายให้กับผู้เช่า หรือการชดเชย หรือการรับแทนต้นทุนของผู้เช่าโดยผู้ให้เช่า
การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า	การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาเช่าหรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า (ตัวอย่างเช่น การเพิ่มหรือยกเลิกสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ หรือการขยายหรือลดอายุสัญญาเช่าตามสัญญา)
การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า	การจ่ายชำระที่ผู้เช่าจ่ายให้กับผู้ให้เช่าซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่า ซึ่งประกอบด้วย (ก) การจ่ายชำระคงที่ (รวมถึง การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา) หักสิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าใดๆ (ข) การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

- (ค) ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ
- (ง) การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่า ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

สำหรับผู้เช่า การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าให้รวมถึงจำนวนเงินที่คาดว่าผู้เช่าจะจ่ายชำระภายใต้การรับประกันมูลค่าคงเหลือ การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าไม่รวมถึงการจ่ายชำระที่ปันส่วนไปให้ส่วนประกอบของสัญญาที่ไม่เป็นการเช่า เว้นแต่ผู้เช่าเลือกที่จะรวมส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่ากับส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและถือเป็นส่วนประกอบที่เป็นการเช่าหนึ่งเดียว

สำหรับผู้ให้เช่า การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าให้รวมถึงการรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้จากผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันภายใต้การรับประกัน การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าไม่รวมถึงการจ่ายชำระที่ปันส่วนไปให้ส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า

#### อายุสัญญาเช่า

ระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ที่ผู้เช่ามีสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง โดยให้รวมระยะเวลาต่อไปนี้ด้วย

- (ก) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ
- (ข) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

#### ผู้เช่า

กิจการที่ได้มาซึ่งสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งโดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

#### อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับสินทรัพย์



	สิทธิการใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึง โดยมีระยะเวลาการกู้ยืมและหลักประกันที่คล้ายคลึง
ผู้ให้เช่า	กิจการที่ให้ผู้สิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงสำหรับช่วง ระยะเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ย ตามนัยของสัญญาเช่า
สัญญาเช่าดำเนินงาน	สัญญาเช่าที่ไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมด ของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ
การจ่ายชำระค่าเช่าที่เป็นทางเลือก	การจ่ายชำระที่ผู้เช่าจ่ายให้กับผู้ให้เช่าสำหรับสิทธิในการใช้ สินทรัพย์อ้างอิงในช่วงระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยาย อายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในอายุ สัญญาเช่า
ระยะเวลาการใช้	ระยะเวลาทั้งหมดที่สินทรัพย์ถูกใช้เพื่อให้เป็นไปตามสัญญา ที่ทำกับลูกค้า (ระยะเวลาดังกล่าวไม่จำเป็นต้องต่อเนื่องกัน)
การรับประกันมูลค่าคงเหลือ	การรับประกันที่ผู้ให้เช่าได้รับจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับ ผู้ให้เช่าซึ่งรับประกันว่ามูลค่า (หรือส่วนหนึ่งของมูลค่า) ของ สินทรัพย์อ้างอิง ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าจะไม่ต่ำกว่าจำนวน เงินที่ระบุไว้
สินทรัพย์สิทธิการใช้	สินทรัพย์ที่แสดงสิทธิของผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง สำหรับช่วงอายุสัญญาเช่า
สัญญาเช่าระยะสั้น	สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า 12 เดือนหรือน้อยกว่า นับตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล สัญญาเช่าที่มีสิทธิเลือก ซื้อไม่จัดเป็นสัญญาเช่าระยะสั้น
การเช่าช่วง	รายการที่ผู้เช่า (“ผู้ให้เช่าช่วง”) นำสินทรัพย์อ้างอิงไปให้ บุคคลที่สามเช่าอีกทอดหนึ่งและสัญญาเช่า (“สัญญาเช่าหลัก”) ระหว่างผู้ให้เช่าหลักและผู้เช่าหลักยังคงมีผลใช้บังคับอยู่

สินทรัพย์อ้างอิง	สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า ซึ่งผู้ให้เช่าให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้นต่อผู้เช่า
รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	ผลต่างระหว่าง (ก) เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า และ (ข) เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการรับประกัน	ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อ้างอิง ซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืนหรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อ้างอิง ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น
การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร	ส่วนของการจ่ายชำระที่ผันแปรที่ผู้เช่าจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่า เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ที่ไม่ใช่เรื่องของเวลาที่ผ่านไป
คำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นและการใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในความหมายเดียวกัน	
สัญญา	ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่บังคับได้
อายุการใช้ประโยชน์	ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

## ภาคผนวก ข

### แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 103 และมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### วิธีปฏิบัติสำหรับกลุ่มสัญญาเช่า

- ข1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าแต่ละสัญญา อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน หากกิจการคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผลกระทบต่องบการเงินจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาเช่าจะไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าแต่ละสัญญาในกลุ่มสัญญาเช่านั้น หากกิจการปฏิบัติตามกลุ่มสัญญาเช่า กิจการต้องใช้ประมาณการและข้อสมมติที่สะท้อนขนาดและองค์ประกอบของกลุ่มสัญญาเช่า

#### การรวมสัญญา

- ข2 ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องรวมสัญญาตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไปที่เกิดจากการเช่าทำสัญญา ณ เวลาเดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกันกับคู่สัญญาเดียวกัน (หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับคู่สัญญานั้น) และปฏิบัติกับสัญญาเหล่านั้นเป็นสัญญาหนึ่งเดียว หากเป็นไปตามเกณฑ์อย่างน้อยข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- ข2.1 สัญญาเหล่านั้นมีการต่อรองร่วมกัน ด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมที่ไม่สามารถเข้าใจได้หากไม่พิจารณาสัญญาเหล่านั้นรวมกัน
  - ข2.2 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาหนึ่งสัญญารวมกันขึ้นอยู่กับราคาหรือผลงานของอีกสัญญาหนึ่ง หรือ
  - ข2.3 สิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่แสดงอยู่ในสัญญา (หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่แสดงอยู่ในสัญญาแต่ละสัญญา) ทำให้เกิดส่วนประกอบที่เป็นการเช่าหนึ่งเดียวตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข32

#### ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ - สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ย่อหน้าที่ 5 ถึง 8)

- ข3 ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้ผู้เช่าปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ในการปฏิบัติกับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ผู้เช่าต้องประเมินมูลค่าของสินทรัพย์อ้างอิงโดยอิงจากมูลค่าของสินทรัพย์ในสภาพใหม่ โดยไม่คำนึงถึงอายุของสินทรัพย์ที่เช่า

- ข4 การประเมินว่าสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำหรือไม่ให้ใช้เกณฑ์สัมบูรณ์ สัญญาเช่าของสินทรัพย์มูลค่าต่ำเข้าเงื่อนไขในการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีในย่อหน้าที่ 6 โดยไม่คำนึงถึงว่าสัญญาเช่าเหล่านั้นมีสาระสำคัญต่อผู้เช่าหรือไม่ ซึ่งขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์ของผู้เช่าไม่กระทบกับการประเมินดังกล่าว ดังนั้น ผู้เช่าต่างรายกันน่าจะได้อธิบายเหมือนกันว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำหรือไม่
- ข5 สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำเฉพาะเมื่อ
- ข5.1 ผู้เช่าสามารถได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นโดยการใช้สินทรัพย์นั้นเองหรือใช้ร่วมกับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมอยู่ทุกเมื่อสำหรับผู้เช่า และ
- ข5.2 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้พึงพิงอย่างมากกับสินทรัพย์อื่นหรือไม่มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อื่น
- ข6 สัญญาเช่าของสินทรัพย์อ้างอิงไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำหากลักษณะของสินทรัพย์นั้นเมื่ออยู่ในสภาพใหม่โดยทั่วไปจะไม่ใช้สินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่ารถยนต์ จะไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากรถยนต์สภาพใหม่โดยทั่วไปจะไม่ใช้สินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ
- ข7 หากผู้เช่าให้เช่าช่วงสินทรัพย์ หรือคาดว่าจะให้เช่าช่วงสินทรัพย์ สัญญาเช่าหลักไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ
- ข8 ตัวอย่างของสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ รวมถึงคอมพิวเตอร์แท็บเล็ตและคอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล รายการเล็กน้อยของเครื่องตกแต่งสำนักงานและโทรศัพท์

#### การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 9 ถึง 11)

- ข9 ในการประเมินว่าสัญญาแสดงถึงสิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ (ดูย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข20) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือไม่ กิจการต้องประเมินตลอดระยะเวลาการใช้ว่าลูกคามีลักษณะสองข้อดังต่อไปนี้หรือไม่
- ข9.1 สิทธิที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ที่ระบุนั้น (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข21 ถึง ข23) และ
- ข9.2 สิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข24 ถึง ข30)
- ข10 หากลูกคามีสิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุเพียงช่วงหนึ่งของอายุของสัญญา ให้ถือว่าสัญญานั้นประกอบด้วยสัญญาเช่าสำหรับช่วงหนึ่งของอายุของสัญญานั้น
- ข11 สัญญาเพื่อรับสินค้าหรือบริการอาจทำโดยการร่วมการทำงานหรือในนามของการร่วมการทำงานตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการทำงาน ในกรณีนี้การร่วมการทำงานถือเป็นลูกค้ำในสัญญา ดังนั้นในการประเมินว่าสัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ กิจการต้องประเมินว่าการร่วมการทำงานนั้นมีสิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุตลอดระยะเวลาการใช้หรือไม่

ข12 กิจการต้องประเมินว่าสัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่สำหรับแต่ละส่วนประกอบสัญญาเช่าที่อาจแยกได้โดยอ้างอิงย่อหน้าที่ ข32 สำหรับแนวปฏิบัติของส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก

#### สินทรัพย์ที่ระบุ

ข13 โดยทั่วไป สินทรัพย์จะเป็นสินทรัพย์ที่ระบุโดยกำหนดไว้อย่างชัดเจนในสัญญา อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์จะเป็นสินทรัพย์ที่ระบุโดยกำหนดไว้ตามนัย ณ เวลาที่สินทรัพย์นั้นพร้อมเพื่อการใช้ โดยลูกค้าได้ด้วย

#### สิทธิในการทดแทนที่เป็นสาระ

ข14 แม้จะมีการกำหนดสินทรัพย์ไว้ ลูกค้าไม่มีสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ระบุหากลูกค้ามีสิทธิที่เป็นสาระในการทดแทนสินทรัพย์นั้นตลอดระยะเวลาการใช้ สิทธิของลูกค้าในการทดแทนสินทรัพย์ถือว่าเป็นสาระเฉพาะเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขสองข้อดังต่อไปนี้

ข14.1 ลูกค้ามีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนด้วยสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้นั้น (ตัวอย่างเช่น ลูกค้าไม่สามารถกีดกันลูกค้าในการทดแทนสินทรัพย์ และลูกค้ามีสินทรัพย์ทางเลือกพร้อมอยู่ทุกเมื่อหรือสามารถจัดหาได้ในระยะเวลาที่สมเหตุสมผล) และ

ข14.2 ลูกค้าจะได้รับประโยชน์อย่างคุ้มค่าจากการใช้สิทธิของลูกค้าในการทดแทนสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์คาดว่าจะสูงกว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์)

ข15 หากลูกค้ามีสิทธิหรือภาระผูกพันในการทดแทนสินทรัพย์เฉพาะในหรือหลังวันใดวันหนึ่งหรือการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ที่กำหนดไว้ สิทธิในการทดแทนของลูกค้าไม่เป็นสาระเนื่องจากลูกค้าไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

ข16 การประเมินของกิจการว่า สิทธิในการทดแทนของลูกค้าเป็นสาระหรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาและต้องไม่รวมการพิจารณาของเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถือเป็นเหตุการณ์ที่น่าจะเกิดขึ้น ตัวอย่างของเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถือเป็นเหตุการณ์ที่น่าจะเกิดขึ้นและจึงต้องไม่รวมไว้ในการประเมินได้แก่

ข16.1 ข้อตกลงของลูกค้าในอนาคตที่จะจ่ายในอัตราที่สูงกว่าอัตราตลาดเพื่อการใช้สินทรัพย์

ข16.2 การเริ่มต้นของเทคโนโลยีใหม่ที่ยังไม่ได้รับการพัฒนาอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา

ข16.3 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างการใช้สินทรัพย์ของลูกค้าหรือผลงานของสินทรัพย์และการใช้หรือผลงานของสินทรัพย์ที่คาดไว้ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และ

- ข16.4 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างราคาตลาดของสินทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาการใช้สินทรัพย์และราคาตลาดที่คาดหวัง ณ วันเริ่มต้นของสัญญา
- ข17 หากสินทรัพย์ตั้งอยู่ ณ สถานที่ของลูกค้านี่หรือที่อื่นใด ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนโดยทั่วไปจะสูงกว่าในกรณีที่สินทรัพย์ตั้งอยู่ในสถานที่ของลูกค้า ดังนั้นต้นทุนดังกล่าวจึงมีความเป็นไปได้มากที่จะสูงกว่าประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์
- ข18 สิทธิหรือภาระผูกพันของลูกค้าในการทดแทนสินทรัพย์เพื่อการซ่อมแซมและบำรุงรักษาในกรณีที่สินทรัพย์นั้นไม่สามารถใช้งานได้เหมาะสมหรือสามารถยกระดับทางเทคนิคได้ ไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ
- ข19 ถ้าลูกค้ายังไม่สามารถกำหนดได้ว่าลูกค้ามีสิทธิในการทดแทนที่เป็นสาระหรือไม่ ลูกค้าต้องสันนิษฐานว่าสิทธิในการทดแทนไม่เป็นสาระ

#### ส่วนของสินทรัพย์

- ข20 ส่วนที่ใช้งานได้ของสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ระบุหากส่วนที่ใช้งานได้ของสินทรัพย์แยกกันได้ชัดเจนเชิงกายภาพ (ตัวอย่างเช่น ชั้นหนึ่งชั้นของอาคาร) ส่วนที่ใช้งานได้หรือส่วนอื่นของสินทรัพย์ที่แยกกันไม่ได้ชัดเจนเชิงกายภาพ (ตัวอย่างเช่น ส่วนที่ใช้งานได้ของสายเคเบิลใยแก้วนำแสง) ไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุ เว้นแต่ส่วนที่ใช้งานได้หรือส่วนอื่นของสินทรัพย์นั้นเป็นส่วนที่ใช้งานได้เกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ซึ่งทำให้ลูกค้ามีสิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์

#### สิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้

- ข21 ในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ ลูกค้าต้องมีสิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้ (ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์แต่เพียงผู้เดียวตลอดระยะเวลาใช้นั้น) ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมในหลายลักษณะ เช่น โดยการใช้ โดยการถือครอง หรือโดยการให้เช่าช่วงสินทรัพย์ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์รวมถึงผลที่ได้รับหลักและผลพลอยได้ของสินทรัพย์นั้น (รวมถึงกระแสเงินสดที่คาดหวังที่มาจากรายการเหล่านั้น) และประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นจากการใช้สินทรัพย์ที่ได้รับจากรายการเชิงพาณิชย์กับบุคคลที่สาม
- ข22 เมื่อกิจการประเมินสิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เป็นผลจากการใช้สินทรัพย์ในขอบเขตที่กำหนดของสิทธิในการใช้สินทรัพย์ของลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ ข30) ตัวอย่างเช่น
- ข22.1 หากสัญญาจำกัดการใช้ยานยนต์เฉพาะอาณาเขตที่เจาะจงหนึ่งในระหว่างระยะเวลาการใช้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานยนต์ภายในอาณาเขตนั้นและไม่เกินไปกว่านั้น

- ข22.2 หากสัญญาระบุว่าลูกค้าสามารถขยับขึ้นยานยนต์ได้ไม่เกินระยะทางที่เจาะจงในระหว่างระยะเวลาการใช้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานยนต์ตามจำนวนระยะทางที่อนุญาตและไม่เกินไปกว่านั้น
- ข23 หากสัญญากำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายส่วนหนึ่งของกระแสเงินสดที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์เป็นสิ่งที่ตอบแทนให้แก่คู่ค้าหรือบุคคลอื่น กระแสเงินสดที่จ่ายเป็นสิ่งที่ตอบแทนนั้นต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าต้องจ่ายสิ่งที่ตอบแทนให้แก่คู่ค้าตามร้อยละของยอดขายจากการใช้พื้นที่ค้าปลีก ข้อกำหนดนั้นไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้พื้นที่ค้าปลิกันนั้น ทั้งนี้เนื่องจากกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากการขายนั้นถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้พื้นที่ค้าปลิกันนั้น และต่อมาส่วนหนึ่งของกระแสเงินสดก็นำมาจ่ายให้แก่คู่ค้าเป็นสิ่งที่ตอบแทนสำหรับสิทธิในการใช้พื้นที่นั้น

#### สิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์

- ข24 ลูกค้ามีสิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุตลอดระยะเวลาการใช้เฉพาะเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- ข24.1 ลูกค้ามีสิทธิในการกำกับว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข30) หรือ
- ข24.2 การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้มีการกำหนดไว้ล่วงหน้า และ
- ข24.2.1 ลูกค้ามีสิทธิในการใช้งานสินทรัพย์ (หรือกำกับผู้อื่นให้ใช้งานสินทรัพย์ในลักษณะที่กำหนดไว้) ตลอดระยะเวลาการใช้โดยคู่ค้าไม่มีสิทธิเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้งานนั้น หรือ
- ข24.2.2 ลูกค้าออกแบบสินทรัพย์ (หรือลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์) ให้สอดคล้องกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

#### วิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์

- ข25 ลูกค้ามีสิทธิในการกำกับเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ถ้าสามารถเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้ โดยอยู่ภายในขอบเขตของสิทธิการใช้ซึ่งระบุไว้ในสัญญา การประเมินนี้ให้พิจารณาจากสิทธิในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องมากที่สุดกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สิทธิในการตัดสินใจถือว่าเกี่ยวข้องเมื่อส่งผลต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ สิทธิในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องมากที่สุดน่าจะแตกต่างกันสำหรับสัญญาที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์และข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญา

- ข26 ตัวอย่างของสิทธิในการตัดสินใจที่ให้สิทธิในการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ภายใต้ขอบเขตที่กำหนดของสิทธิในการใช้ของลูกค้า แล้วแต่สถานการณ์ ได้แก่
- ข26.1 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงประเภทของผลผลิตที่ผลิตจากสินทรัพย์ (เช่น การตัดสินใจว่าจะใช้ตู้คอนเทนเนอร์เพื่อขนส่งสินค้าหรือเพื่อเก็บรักษาสินค้า หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับส่วนผสมผลิตภัณฑ์ที่ขายในพื้นที่ค้าปลีก)
- ข26.2 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าจะผลิตผลผลิตเมื่อใด (เช่น การตัดสินใจว่าจะใช้เครื่องจักรหรือโรงงานไฟฟ้าเมื่อใด)
- ข26.3 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าจะผลิตผลผลิตที่ใด (เช่น การตัดสินใจเกี่ยวกับจุดหมายของรถบรรทุกหรือเรือ หรือการตัดสินใจว่าจะใช้อุปกรณ์ที่ใด) และ
- ข26.4 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าจะผลิตผลผลิตหรือไม่และจะผลิตผลผลิตเท่าใด (เช่น การตัดสินใจว่าจะผลิตพลังงานจากโรงงานไฟฟ้าหรือไม่และจะผลิตพลังงานจากโรงงานไฟฟ้าเท่าใด)
- ข27 ตัวอย่างของสิทธิในการตัดสินใจที่ไม่ให้สิทธิในการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ให้รวมถึงสิทธิที่จำกัดเพียงการใช้งานหรือการบำรุงรักษาสินทรัพย์ สิทธิดังกล่าวสามารถถือครองโดยลูกค้าหรือคู่ค้า ถึงแม้ว่าสิทธิในการใช้งานหรือการบำรุงรักษาสินทรัพย์มักจำเป็นต่อการใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ สิทธิดังกล่าวไม่ใช่สิทธิในการกำกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์และสิทธิดังกล่าวมักขึ้นอยู่กับมติในการตัดสินใจเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม สิทธิในการใช้งานสินทรัพย์อาจให้สิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์แก่ลูกค้าถ้าการตัดสินใจที่เกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ได้กำหนดไว้ล่วงหน้า (ดูย่อหน้าที่ ข24.2.1)

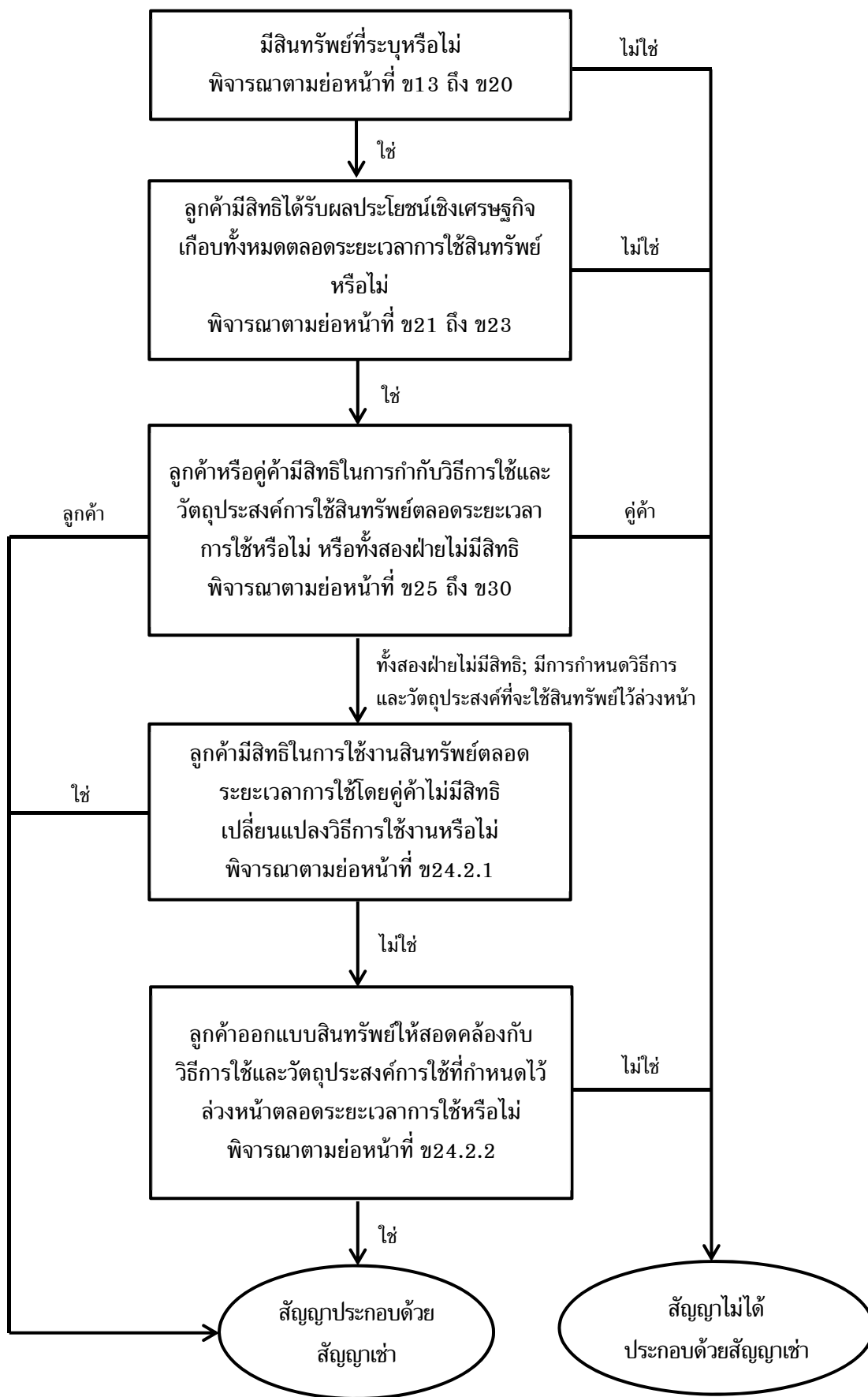
#### การตัดสินใจที่กำหนดระหว่างและก่อนระยะเวลาการใช้

- ข28 การตัดสินใจที่เกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ สามารถกำหนดไว้ล่วงหน้าได้หลายวิธี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดไว้ล่วงหน้าโดยการออกแบบของสินทรัพย์ หรือโดยข้อจำกัดตามสัญญาเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์
- ข29 การประเมินว่าลูกค้ามีสิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์หรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาสีทธิในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ระหว่างระยะเวลาการใช้เท่านั้น เว้นแต่ลูกค้าได้ออกแบบสินทรัพย์ (หรือลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์) ไว้ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข24.2.2 ดังนั้น กิจการต้องไม่พิจารณาการตัดสินใจที่กำหนดไว้ล่วงหน้าก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ เว้นแต่มีเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ข24.2.2 ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าสามารถกำหนดได้เพียงแค่ผลผลิตจากสินทรัพย์ก่อนระยะเวลาการใช้ ถือว่าลูกค้าไม่มีสิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์นั้น ความสามารถในการกำหนดผลผลิตในสัญญาก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ โดยปราศจากสิทธิในการตัดสินใจอื่นใดที่เกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ถือเป็นการให้สิทธิแก่ลูกค้าในลักษณะเดียวกับกับลูกค้าใดๆ ที่ซื้อสินค้าหรือบริการ



**สิทธิเพื่อการคุ้มครอง**

- ข30 สัญญาอาจรวมข้อตกลงและเงื่อนไขที่ออกแบบเพื่อคุ้มครองส่วนได้เสียในสินทรัพย์นั้น ๆ หรือสินทรัพย์อื่นของคู่ค้า หรือเพื่อคุ้มครองบุคลากรของคู่ค้า หรือเพื่อให้มั่นใจว่าคู่ค้าปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ตัวอย่างของสิทธิเพื่อการคุ้มครอง เช่น ในสัญญาอาจมีการ (1) กำหนดปริมาณการใช้สูงสุดของสินทรัพย์หรือจำกัดเวลาหรือสถานที่ที่ลูกค้าสามารถใช้สินทรัพย์ (2) บังคับให้ลูกค้าปฏิบัติตามแนวทางการดำเนินงานที่เจาะจง หรือ (3) บังคับให้ลูกค้าแจ้งคู่ค้าเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการที่จะใช้สินทรัพย์ สิทธิเพื่อการคุ้มครองมักจะระบุขอบเขตของสิทธิการใช้ของลูกค้า แต่โดยลำพังแล้วไม่กีดกันลูกค้าในการมีสิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์
- ข31 แผนผังต่อไปนี้อาจช่วยกิจการในการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่



**การแยกส่วนประกอบของสัญญา (ย่อหน้าที่ 12 ถึง 17)**

- ข32 สิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงถือเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- ข32.1 ผู้เช่าได้ประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงไม่ว่าจะเป็นประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้นเองหรือจากการใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีอยู่ทุกเมื่อสำหรับผู้เช่า ทรัพยากรที่มีอยู่ทุกเมื่อนี้คือสินค้าหรือบริการที่ขายหรือให้เช่าแยกต่างหาก (โดยผู้ให้เช่าหรือคู่ค้าอื่น) หรือทรัพยากรที่ผู้เช่าได้รับมาแล้ว (จากผู้ให้เช่าหรือจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น) และ
- ข32.2 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้พึ่งพิงอย่างมากกับหรือมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญา ตัวอย่างเช่น การที่ผู้เช่าสามารถตัดสินใจที่จะไม่เช่าสินทรัพย์อ้างอิงโดยไม่ส่งผลกระทบต่อสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญา อาจบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้นไม่ได้พึ่งพิงอย่างมากกับหรือมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่น
- ข33 สัญญาอาจมีจำนวนเงินที่ผู้เช่าจะจ่ายสำหรับกิจกรรมและต้นทุน ซึ่งไม่มีการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้เช่า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้เช่าอาจรวมการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายสำหรับงานบริหารหรือต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินรวมที่เรียกเก็บ ซึ่งไม่มีการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้เช่า จำนวนเงินที่จะจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดส่วนประกอบแยกของสัญญาเช่า แต่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่ปันส่วนไปยังส่วนประกอบที่ระบุแยกจากกันของสัญญา

**อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 18 ถึง 21)**

- ข34 การกำหนดอายุสัญญาเช่าและการประเมินระยะของระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า กิจการต้องปฏิบัติตามคำนิยามของสัญญาและกำหนดระยะเวลาที่สัญญามีผลบังคับใช้ สัญญาเช่าไม่มีผลบังคับใช้อีกต่อไปเมื่อผู้เช่าและผู้ให้เช่าต่างมีสิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่าโดยไม่ต้องได้รับการยินยอมจากอีกฝ่าย โดยค่าปรับไม่เกินจำนวนที่มีนัยสำคัญ
- ข35 หากผู้เช่าเท่านั้นมีสิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่า สิทธินั้นถือเป็นสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าของผู้เช่า ซึ่งกิจการพิจารณาเมื่อกำหนดอายุสัญญาเช่า หากผู้ให้เช่าเท่านั้นมีสิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่า ระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่าให้รวมระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า
- ข36 อายุสัญญาเช่าเริ่ม ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลและรวมถึงระยะเวลาปลอดค่าเช่า ซึ่งผู้ให้เช่าให้แก่ผู้เช่า
- ข37 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ให้กิจการประเมินว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือจะใช้สิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า ให้กิจการพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง

ทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น รวมถึงการเปลี่ยนแปลงใดๆ ที่คาดไว้เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันที่ใช้สิทธิเลือก ตัวอย่างของปัจจัยในการพิจารณารวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่)

ข37.1 ข้อตกลงและเงื่อนไขตามสัญญาสำหรับระยะเวลาตามสิทธิเลือกเปรียบเทียบกับอัตราตลาด เช่น

ข37.1.1 จำนวนเงินที่จะจ่ายสำหรับสัญญาเช่าในระยะเวลาตามสิทธิเลือกใดๆ

ข37.1.2 จำนวนเงินของค่าเช่าผันแปรสำหรับสัญญาเช่าหรือการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นอื่น เช่น การจ่ายชำระที่เกิดจากค่าปรับจากการยกเลิกสัญญา และการรับประกันมูลค่าคงเหลือ และ

ข37.1.3 ข้อตกลงและเงื่อนไขของสิทธิเลือกใดๆ ที่สามารถใช้ได้หลังจากระยะเวลาตามสิทธิเลือกเริ่มแรก (เช่น สิทธิเลือกซื้อในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราตลาดในปัจจุบันที่สามารถใช้สิทธิได้ ณ วันสิ้นสุดของระยะเวลาที่ขยาย)

ข37.2 ส่วนปรับปรุงการเช่าที่มีนัยสำคัญซึ่งได้ดำเนินการแล้ว (หรือคาดว่าจะดำเนินการ) ตลอดระยะเวลาของสัญญาที่คาดว่าจะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้เช่าเมื่อสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า หรือสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงสามารถใช้ได้

ข37.3 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่า เช่น ต้นทุนในการเจรจาต่อรอง ต้นทุนในการย้ายสถานที่ ต้นทุนในการระบุสินทรัพย์อ้างอิงอื่นที่เหมาะสมสำหรับความต้องการของผู้เช่า ต้นทุนในการนำสินทรัพย์ใหม่ไปใช้ร่วมในการดำเนินงานของผู้เช่า หรือค่าปรับในการยกเลิกสัญญาและต้นทุนที่คล้ายกัน รวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการส่งคืนสินทรัพย์อ้างอิงในสภาพหรือสถานที่ที่กำหนดไว้ตามสัญญา

ข37.4 ความสำคัญของสินทรัพย์อ้างอิงต่อการดำเนินงานของผู้เช่า เช่น สินทรัพย์อ้างอิงเป็นสินทรัพย์เฉพาะหรือไม่ ทำเลที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิง และความสามารถในการหาทางเลือกที่เหมาะสม และ

ข37.5 สถานการณ์ตามเงื่อนไขที่เกี่ยวกับการใช้สิทธิเลือก (เช่น สิทธิเลือกจะสามารถใช้ได้เฉพาะเมื่อได้บรรลุเงื่อนไขหนึ่งเงื่อนไขหรือหลายเงื่อนไข) และมีความเป็นไปได้ที่เงื่อนไขเหล่านั้นจะมีอยู่

ข38 สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่าอาจรวมกับเงื่อนไขอื่นในสัญญาหนึ่งข้อหรือหลายข้อ (ตัวอย่าง การรับประกันมูลค่าคงเหลือ) ในลักษณะที่ผู้เช่ารับประกันผู้ให้เช่าด้วยเงินคืนขั้นต่ำหรือเงินคืนคงที่ซึ่งใกล้เคียงกันไม่ว่าสิทธิเลือกจะถูกใช้หรือไม่ก็ตาม ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องคาดว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผล ทั้ง ๆ ที่มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา ตามย่อหน้าที่ 42

ข39 ยิ่งระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่าสั้นโอกาสที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าจะมากขึ้น เนื่องจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับ

การจัดหาสินทรัพย์ทดแทนมีโอกาสสูงขึ้นตามสัดส่วนกับระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาที่สิ้นสุด

ข40 วิธีปฏิบัติในอดีตเกี่ยวกับระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ประเภทหนึ่งๆที่ผู้เช่ามักจะใช้ (ไม่ว่าจะเช่าหรือเป็นเจ้าของ) และเหตุผลเชิงเศรษฐกิจในการปฏิบัติเช่นนั้น อาจให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผลหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้เช่ามักจะใช้สินทรัพย์ประเภทหนึ่งตามระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือไม่ ถ้าผู้เช่ามีวิธีปฏิบัติที่ใช้สิทธิเลือกในสัญญาเช่าสินทรัพย์อ้างอิงประเภทหนึ่งอยู่เป็นประจำ ผู้เช่าต้องพิจารณาเหตุผลเชิงเศรษฐกิจของวิธีปฏิบัติในอดีตนั้นในการประเมินว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผลหรือไม่

ข41 ย่อหน้าที่ 20 ระบุว่าหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องประเมินใหม่ว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า เมื่อเกิดเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่มีนัยสำคัญ ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้เช่า และส่งผลต่อความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลของผู้เช่าที่จะใช้สิทธิเลือกซึ่งไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า หรือที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกซึ่งเคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า ตัวอย่างของเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่มีนัยสำคัญ ได้แก่

ข41.1 ส่วนปรับปรุงการเช่าที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่ได้คาดไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ที่คาดว่า จะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้เช่าเมื่อสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่าหรือสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงสามารถใช้ได้

ข41.2 การดัดแปลงหรือการปรับปรุงตามความต้องการของสินทรัพย์อ้างอิงอย่างมีนัยสำคัญ ที่ไม่ได้คาดไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ข41.3 สัญญาเช่าช่วงที่เริ่มต้นหลังจากวันสิ้นสุดของอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้า และ

ข41.4 การตัดสินใจทางธุรกิจของผู้เช่าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก (ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจขยายอายุสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่เสริมกัน การตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์ทางเลือกหรือหน่วยธุรกิจที่ใช้สินทรัพย์สิทธิการใช้)

**การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหา (ย่อหน้าที่ 27.1 36.3 และ 70.1)**

ข42 การจ่ายชำระตามสัญญาเช่ารวมการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหา การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหา คือ การจ่ายชำระที่อาจจะประกอบด้วยส่วนที่ผันแปรโดยรูปแบบ แต่โดยเนื้อหาไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหาถือว่ามีอยู่หากมีกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

ข42.1 การจ่ายชำระที่กำหนดเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร แต่การจ่ายชำระนั้นไม่มีความผันแปรที่แท้จริง การจ่ายชำระนั้นมีเงื่อนไขที่ผันแปรที่ไม่มีสาระเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริง ตัวอย่างของประเภทของการจ่ายชำระดังกล่าว รวมกรณีดังต่อไปนี้

- ข42.1.1 การจ่ายชำระต้องจ่ายเฉพาะเมื่อได้พิสูจน์แล้วว่าสินทรัพย์สามารถใช้งานได้ ในระหว่างที่มีสัญญาเช่าหรือเฉพาะเมื่อมีการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ซึ่งไม่มีความเป็นไปได้ที่แท้จริงที่จะไม่เกิดขึ้น หรือ
- ข42.1.2 การจ่ายชำระที่กำหนดเริ่มแรกเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรซึ่งสัมพันธ์กับการใช้สินทรัพย์อ้างอิง แต่ความผันแปรนั้นจะหมดไป ณ เวลาหนึ่งหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งทำให้การจ่ายชำระกลายเป็นคงที่สำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่า การจ่ายชำระนั้นกลายเป็นการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหาเมื่อความผันแปรหมดไป
- ข42.2 การจ่ายชำระมีมากกว่าหนึ่งชุดที่ผู้เช่าสามารถจ่ายได้ แต่มีเพียงชุดเดียวที่เกิดขึ้นได้จริง ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณาชุดของการจ่ายชำระที่เกิดขึ้นได้จริงเป็นการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า
- ข42.3 การจ่ายชำระที่เกิดขึ้นได้จริงมีมากกว่าหนึ่งชุดที่ผู้เช่าสามารถจ่ายได้ แต่ผู้เช่าต้องใช้ชุดการจ่ายชำระอย่างน้อยหนึ่งชุด ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณาชุดการจ่ายเงินที่มีจำนวนเงินรวมต่ำที่สุด (หลังใช้เกณฑ์คิดลด) เป็นการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

### ความเกี่ยวข้องของผู้เช่ากับสินทรัพย์อ้างอิงก่อนวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

#### ต้นทุนของผู้เช่าที่เกี่ยวกับการสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิง

- ข43 กิจการอาจเจรจาต่อรองการเช่าก่อนที่สินทรัพย์อ้างอิงจะพร้อมเพื่อการใช้สำหรับผู้เช่า สำหรับสัญญาเช่าบางสัญญา สินทรัพย์อ้างอิงอาจจำเป็นต้องสร้างหรือออกแบบใหม่สำหรับการใช้ของผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าอาจจำเป็นต้องจ่ายชำระส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์นั้น โดยขึ้นอยู่กับข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญา
- ข44 หากผู้เช่ามีต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิง ผู้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิงจะไม่รวมการจ่ายชำระที่ผู้เช่าชำระสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง การจ่ายชำระสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงเป็นการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่าโดยไม่คำนึงถึงจังหวะเวลาของการจ่ายชำระนั้น

#### กรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิง

- ข45 ผู้เช่าอาจได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิงก่อนที่กรรมสิทธิ์ตามกฎหมายนั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่าและสินทรัพย์จะให้ผู้เช่าแก่ผู้เช่า การได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายนั้นไม่ได้เป็นตัวกำหนดว่าจะรับรู้รายการอย่างไร

- ข46 หากผู้เช่าควบคุม (หรือได้มาซึ่งการควบคุม) สินทรัพย์อ้างอิง ก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่า รายการนั้นถือเป็นรายการขายและเช่ากลับคืนซึ่งรับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 98 ถึง 103
- ข47 อย่างไรก็ตาม หากผู้เช่าไม่ได้มาซึ่งการควบคุมสินทรัพย์อ้างอิงก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่า รายการดังกล่าวไม่ใช่รายการขายและเช่ากลับคืน ตัวอย่างเช่น ซึ่งอาจเป็นในกรณีที่ผู้ผลิต ผู้ให้เช่าและผู้เช่าเจรจาต่อรอง รายการที่ผู้ให้เช่าจะซื้อสินทรัพย์จากผู้ผลิตเพื่อให้เช่าแก่ผู้เช่า ผู้เช่าอาจได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิงก่อนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายจะโอนไปยังผู้ให้เช่า ในกรณีนี้ หากผู้เช่าได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิงแต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมสินทรัพย์นั้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่า รายการนี้ไม่รับรู้เป็นรายการขายและเช่ากลับคืนแต่ถือเป็นการเช่า

#### การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่า (ย่อหน้าที่ 59)

- ข48 ในการกำหนดว่า ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าจำเป็นหรือไม่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ผู้เช่าต้องพิจารณาดังต่อไปนี้
- ข48.1 ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับผู้ใช้บการเงินหรือไม่ ผู้เช่าต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 59 เฉพาะเมื่อข้อมูลนั้นคาดว่าจะเกี่ยวข้องกับผู้ใช้บการเงิน ซึ่งในกรณีนี้หมายถึงหากข้อมูลดังกล่าวช่วยให้ผู้ใช้บการเงินเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้
- ข48.1.1 ความยืดหยุ่นของสัญญาเช่า สัญญาเช่าอาจมีความยืดหยุ่น ตัวอย่างเช่น หากผู้เช่าสามารถลดฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยการใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าหรือต่อสัญญาเช่าใหม่ด้วยข้อตกลงและเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์
- ข48.1.2 ข้อจำกัดต่าง ๆ ที่กำหนดในสัญญาเช่า ในสัญญาเช่าอาจมีข้อจำกัดต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้ผู้เช่าต้องรักษาระดับอัตราส่วนทางการเงินบางอัตราส่วน
- ข48.1.3 ความอ่อนไหวของข้อมูลที่รายงานต่อปัจจัยผันแปรที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่รายงานอาจมีความอ่อนไหวต่อการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในอนาคต
- ข48.1.4 ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงของความเสี่ยงอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า
- ข48.1.5 การเบี่ยงเบนจากแนวปฏิบัติของอุตสาหกรรม ตัวอย่างการเบี่ยงเบนนั้น ตัวอย่างเช่น ข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญาเช่าที่ไม่ปกติหรือมีลักษณะเฉพาะที่กระทบต่อกลุ่มสัญญาเช่าของผู้เช่า
- ข48.2 ข้อมูลนั้นเห็นได้ชัดจากข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงินหลักหรือข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือไม่ ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มีการนำเสนอแล้วที่ใดที่หนึ่งในงบการเงินซ้ำอีก

- ข49 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุนิติวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น
- ข49.1 เหตุผลของผู้เช่าในการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรและความแพร่หลายของการจ่ายชำระเหล่านั้น
  - ข49.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรต่อการจ่ายชำระคงที่
  - ข49.3 ตัวแปรที่สำคัญซึ่งการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอ้างอิงอยู่และค่าเช่าผันแปรคาดว่าจะผันแปรอย่างไรเพื่อตอบสนองกับการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรที่สำคัญเหล่านั้น และ
  - ข49.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรนั้น
- ข50 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับสิทธิเลือกในการขยายหรือสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุนิติวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น
- ข50.1 เหตุผลของผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกในการขยายหรือสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าและความแพร่หลายของสิทธิเลือกเหล่านั้น
  - ข50.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของการจ่ายชำระค่าเช่าที่เป็นทางเลือกต่อการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า
  - ข50.3 ความแพร่หลายของการใช้สิทธิเลือก ซึ่งไม่รวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ
  - ข50.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของสิทธิเลือกนั้น
- ข51 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรับประกันมูลค่าคงเหลือ (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุนิติวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น
- ข51.1 เหตุผลของผู้เช่าในการรับประกันมูลค่าคงเหลือและความแพร่หลายของการรับประกันเหล่านั้น
  - ข51.2 ขนาดของฐานะเปิดจากความเสี่ยงของผู้เช่าด้านความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ
  - ข51.3 ลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งมีการให้การรับประกัน และ
  - ข51.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของการรับประกันเหล่านั้น
- ข52 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการขายและเช่ากลับคืน (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุนิติวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น
- ข52.1 เหตุผลของผู้เช่าสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน และความแพร่หลายของรายการเหล่านั้น
  - ข52.2 เงื่อนไขและข้อกำหนดที่สำคัญของรายการขายและเช่ากลับคืนแต่ละรายการ
  - ข52.3 การจ่ายชำระซึ่งไม่รวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ
  - ข52.4 ผลกระทบที่เกี่ยวกับกระแสเงินสดของรายการขายและเช่ากลับคืนในรอบระยะเวลาการรายงาน



## การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า (ย่อหน้าที่ 61 ถึง 66)

- ข53 การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อ้างอิงจากขอบเขตซึ่งสัญญาเช่ามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากการล้าสมัยของเทคโนโลยี และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจถูกแสดงโดยการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงนั้น และผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ
- ข54 สัญญาเช่าอาจรวมข้อตกลงและเงื่อนไขเพื่อที่จะปรับปรุงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เฉพาะเจาะจงซึ่งเกิดขึ้นระหว่างวันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (เช่น การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนสินทรัพย์อ้างอิงของผู้ให้เช่า หรือการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนการจัดหาเงินของสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า) ในกรณีดังกล่าว เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะถือว่าได้เกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า
- ข55 ในกรณีที่สัญญาเช่าได้รวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องประเมินการจัดประเภทของแต่ละองค์ประกอบเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแยกจากกันตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในการกำหนดว่าองค์ประกอบที่เป็นที่ดินเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน ข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติแล้วที่ดินจะมีอายุเชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทราบแน่นอน
- ข56 ในการจัดประเภทและรับรู้สัญญาเช่าของที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า (รวมไปถึงการจ่ายชำระเงินล่วงหน้าใดๆ ที่จ่ายในลักษณะเป็นก้อนทั้งจำนวน) ระหว่างส่วนประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารตามสัดส่วนที่สัมพันธ์กับมูลค่าติธรรมของสิทธิการเช่าขององค์ประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารของสัญญาเช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หากการจ่ายชำระตามสัญญาเช่านั้นไม่สามารถปันส่วนระหว่างองค์ประกอบทั้งสองได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งฉบับจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน เว้นแต่องค์ประกอบทั้งสองเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานอย่างชัดเจน ซึ่งในกรณีนี้สัญญาเช่าทั้งฉบับจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
- ข57 สำหรับสัญญาเช่าของที่ดินและอาคารซึ่งมูลค่าของส่วนประกอบที่เป็นที่ดินไม่มีสาระสำคัญต่อสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าอาจรับรู้ที่ดินและอาคารโดยถือเป็นหน่วยเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าและจัดประเภทสัญญาเช่านั้นเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในกรณีเช่นนี้ผู้ให้เช่าต้องพิจารณาอายุเชิงเศรษฐกิจของอาคารโดยถือเป็นอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงทั้งหมด

### การจัดประเภทสัญญาเช่าช่วง

- ข58 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าช่วง ผู้ให้เช่าช่วงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าช่วงเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานโดยพิจารณาข้อต่อไปนี้
- ข58.1 หากสัญญาเช่าหลักเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งกิจการในฐานะผู้เช่ารับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 สัญญาเช่าช่วงต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
- ข58.2 หากมิได้เป็นไปตามย่อหน้าที่ ข58.1 สัญญาเช่าช่วงต้องถูกจัดประเภทโดยอ้างอิงถึงสินทรัพย์สิทธิการใช้อันเกิดจากสัญญาเช่าหลัก แทนที่จะอ้างอิงถึงสินทรัพย์อ้างอิง (ตัวอย่างเช่น รายการของที่ดิน อาคารหรืออุปกรณ์ ที่เป็นสินทรัพย์หลักของสัญญาเช่า)

## ภาคผนวก ค

### วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### วันถือปฏิบัติ

- ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ณ วันที่หรือก่อนวันที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- ค1ก การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 (ที่ปรับปรุงในปี 2563) ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 46ก 46ข 60ก ค20ก และ ค20ข ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวกับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มิถุนายน 2563 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้
- ค1ข การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง-ระยะที่ 2 (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า) (ที่ปรับปรุงในปี 2564) ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 104 ถึง 106 และ ค20ค ถึง ค20ง กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2565 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- ค2 เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค1 ถึง ค19 วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คือวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีซึ่งมีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

### คำนิยามของสัญญาเช่า

- ค3 ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องประเมินใหม่ ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ แต่กิจการสามารถปฏิบัติดังต่อไปนี้
- ค3.1ให้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้าระบุไว้ ให้เป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า* และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ ค5 ถึง ค18 สำหรับสัญญาเช่าเหล่านั้น
- ค3.2 ไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้ถูกระบุว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า* และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*
- ค4 หากกิจการเลือกการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ค3 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติวิธีการผ่อนปรนในทางปฏิบัติกับสัญญาทั้งหมดของกิจการ ดังนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 ถึง 11 เฉพาะสัญญาที่เข้าทำสัญญา (หรือเปลี่ยนแปลง) ในหรือหลังวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

### ผู้เช่า

- ค5 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับสัญญาเช่าของกิจการตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- ค5.1 ปรับปรุงย้อนหลังสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนที่นำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด* หรือ
- ค5.2 ปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค13
- ค6 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามวิธีที่เลือกไว้ซึ่งอธิบายในย่อหน้าที่ ค5 อย่างสม่ำเสมอสำหรับสัญญาเช่าทั้งหมดซึ่งกิจการเป็นผู้เช่า
- ค7 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น) ตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

## สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

- ค8 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้
- ค8.1 รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค8.2 รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- ค8.2.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ
- ค8.2.2 จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค8.3 ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เว้นแต่ผู้เช่าถือปฏิบัติตามวิธีการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค10.2
- ค9 สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค8
- ค9.1 ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8) ซึ่งรับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค9.2 ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้ารับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

- ค9.3 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และจะรับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้น โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค10 ผู้เช่าอาจใช้หนึ่งวิธีหรือหลายวิธีของวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติต่อไปนี้ เมื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยปรับปรุงย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค5.2 สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าสามารถปฏิบัติตามวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติดังต่อไปนี้เป็นรายสัญญา
- ค10.1 ผู้เช่าอาจใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างสมเหตุสมผล (เช่น สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ใกล้เคียงกันสำหรับประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกัน)
- ค10.2 ผู้เช่าอาจเชื่อมั่นในการประเมินว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาที่สร้างภาระหรือไม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ซึ่งประเมินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกเป็นทางเลือกในการทบทวนการต่อจ่ายค่า หากผู้เช่าเลือกวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้ ผู้เช่าต้องปรับปรุงหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าที่สร้างภาระซึ่งรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค10.3 ผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค8 สำหรับสัญญาเช่าที่อายุสัญญาเช่าสิ้นสุดภายใน 12 เดือน นับจากวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ในกรณีนี้ ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
- ค10.3.1 รับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นในลักษณะเดียวกับสัญญาเช่าระยะสั้นตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 และ
- ค10.3.2 รวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นในการเปิดเผยค่าใช้จ่ายของสัญญาเช่าระยะสั้นในรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งนำมาตราฐานมาใช้ครั้งแรก
- ค10.4 ผู้เช่าอาจไม่รวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกในการวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค10.5 ผู้เช่าอาจใช้ข้อเท็จจริงที่ทราบภายหลัง เช่น การกำหนดอายุสัญญาเช่า หากสัญญาประกอบด้วยสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า

**สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน**

- ค11 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 สำหรับสัญญาเช่าที่จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าทันทีก่อนวันที่ใช้วัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า สำหรับสัญญาเช่าเหล่านั้น ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

**การเปิดเผยข้อมูล**

- ค12 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ยกเว้นข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับดังกล่าว ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้แทนข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
- ค12.1 อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่นำมาใช้กับหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ
- ค12.2 คำอธิบายของความแตกต่างระหว่าง
- ค12.2.1 ภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ณ สิ้นสุดรอบระยะเวลา รายงานประจำปีก่อนรอบระยะเวลารายงานที่นำมาตราฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ค8.1 และ
- ค12.2.2 หนี้สินตามสัญญาเช่า ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค13 หากผู้เช่าใช้วิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติวิธีเดียวหรือหลายวิธีตามที่ระบุ ในย่อหน้าที่ ค10 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

**ผู้ให้เช่า**

- ค14 นอกจากที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ค15 ผู้ให้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าซึ่งกิจการเป็นผู้ให้เช่าและต้องรับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค15 ผู้ให้เช่าช่วงต้องปฏิบัติดังนี้
- ค15.1 สัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และสัญญาเช่าช่วงนั้นยังมีผลอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องมีการประเมินใหม่เพื่อกำหนดว่าสัญญาเช่าช่วงแต่ละสัญญาต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ให้เช่าช่วงต้องทำการประเมินเรื่องดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยอ้างอิงจากระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่และข้อกำหนดของสัญญาเช่าหลักและสัญญาเช่าช่วง ณ วันนั้น
- ค15.2 สำหรับสัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า แต่ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้รับรู้สัญญาเช่าช่วงดังกล่าวโดยถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุนฉบับใหม่ซึ่งเข้าทำสัญญา ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

**รายการขายและเช่ากลับคืนก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก**

- ค16 กิจการไม่ต้องทำการประเมินใหม่สำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนที่กิจการเข้าทำสัญญาก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกในการกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์อ้างอิงเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ที่จะรับรู้เป็นการขายหรือไม่
- ค17 หากรายการขายและเช่ากลับคืนรับรู้เป็นการขายและสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องปฏิบัติดังนี้
- ค17.1 รับรู้การเช่ากลับคืนในลักษณะเดียวกันกับการรับรู้สัญญาเช่าเงินทุนอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ
- ค17.2 ตัดจำหน่ายกำไรจากการขายอย่างต่อเนื่องตลอดอายุสัญญาเช่า
- ค18 หากรายการขายและเช่ากลับคืนรับรู้เป็นการขายและสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องปฏิบัติดังนี้
- ค18.1 รับรู้การเช่ากลับคืนในลักษณะเดียวกันกับการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ
- ค18.2 ปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ของการเช่ากลับคืนสำหรับผลกำไรหรือผลขาดทุนรอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขนอกตลาด (off-market terms) ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก



**จำนวนที่รับรู้ไว้ก่อนหน้าจากการรวมธุรกิจ**

- ค19 หากผู้เข้าเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเกี่ยวกับเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์ของสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้เช่าได้มาโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ผู้เช่าต้องตัดรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นและปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนที่เท่ากัน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

**การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน**

- ค20 หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แต่ยังไม่ได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน การอ้างอิงใดๆ ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปยังมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ต้องอ่านโดยอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

**การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 สำหรับผู้เช่า**

- ค20ก ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติกับการยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 (ดูย่อหน้าที่ ค1ก) แบบย้อนหลัง ด้วยการรับรู้ผลกระทบสะสมของการนำการปรับปรุงข้างต้นนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้เช่าของเจ้าของ ตามความเหมาะสม) ณ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งผู้เช่ามีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ค20ข ในรอบระยะเวลารายงานซึ่งผู้เช่ามีการนำการยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ก็ได้

**การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง-ระยะที่ 2**

- ค20ค กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวแบบย้อนหลัง ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ยกเว้นแต่ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ค20ง
- ค20ง กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการในรอบระยะเวลาก่อนแบบย้อนหลังเพื่อสะท้อนการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงเรื่องดังกล่าวก็ได้ กิจการอาจปรับปรุงรายการในรอบระยะเวลาก่อนย้อนหลังก็ได้เมื่อสามารถทำได้โดยไม่นำข้อมูลในอดีตที่รู้ในภายหลังมาใช้ หากกิจการไม่ปรับปรุงรายการ

ในรอบระยะเวลาก่อนย้อนหลัง กิจการต้องรับรู้ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าและมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น) ตามความเหมาะสม) ของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

### การยกเลิกมาตรฐานฉบับอื่น

- ค21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีและการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินและการตีความมาตรฐานการบัญชีดังต่อไปนี้
- ค21.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า*
  - ค21.2 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*
  - ค21.3 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่าดำเนินงาน - สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า และ*
  - ค21.4 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย*