มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

เรื่อง

สัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

บทนำ
วัตถุประสงค์ 1
ขอบเขต 3
ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ 5
การระบุสัญญาเช่า 9
การแยกองค์ประกอบของสัญญา 12
ผู้เช่า 13
ผู้ให้เช่า 17
ระยะเวลาของสัญญาเช่า 18
ผู้เช่า 22
การรับรู้รายการ 22
การวัดมูลค่า 22
การวัดมูลค่าเริ่มแรก 23
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก 29
การนำเสนอรายการ 47
การเปิดเผยข้อมูล 51
ผู้ให้เช่า 61
การจัดประเภทสัญญาเช่า 61
สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน 67
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า 67
สัญญาเช่าดำเนินงาน 81
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า 81
การนำเสนอรายการ 88
การเปิดเผยข้อมูล 89
สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน 93
สัญญาเช่าดำเนินงาน 95
การขายและเช่ากลับคืน 98
การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์นั้นเป็นการขายหรือไม่ 99

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การโอนสินทรัพย์ที่เป็นการขาย 100
การโอนสินทรัพย์ที่มิใช่การขาย 103

ภาคผนวก

ก คำนิยาม

ข แนวทางปฏิบัติ

ค วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 103 และภาคผนวก ก ถึง ง ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น *ตัวอักษรเอน* คำจำกัดความอื่น ๆ ของคำนิยามศัพท์อยู่ในภาคคำศัพท์อธิบายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (the Glossory for International Financial Reporting Standards) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ

ภาพรวม

บทนำ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในลักษณะการนำเสนอรายการที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ข้อมูลนี้ให้พื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ

บทนำ 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) ณ หรือก่อนวันที่เริ่มนำมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ครั้งแรก

บทนำ 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ใช้แทน:

(ก) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า*

(ข) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(ค) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่าดำเนินงาน–สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า* และ

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

เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

บทนำ 4 การเช่าเป็นกิจกรรมที่สำคัญของหลาย ๆ กิจการ ซึ่งการเช่าเป็นวิธีในการให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน และการลดฐานะเปิดจากความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความแพร่หลายของการเช่า ดังนั้นจึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินมีภาพที่ครบถ้วนและสามารถเข้าใจได้เกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการ

บทนำ 5 วิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่า เป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานและบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน ซึ่งวิธีการบัญชีดังกล่าวถูกวิจารณ์ในแง่ที่ไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้เนื่องจากวิธีการบัญชีดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการการเช่าในทุกกรณี โดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

บทนำ 6 ด้วยเหตุนี้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (the International Accounting Standards Board: IASB) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกา (the Financial Accounting Standards Board: FASB) ได้ริเริ่มโครงการร่วมกันเพื่อพัฒนาแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าใหม่ ซึ่งกำหนดให้ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสิทธิและภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า แนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้จะส่งผลให้การนำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เช่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้น และรวมทั้งยังเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะเพิ่มความโปร่งใสของสภาพเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่า

บทนำ 7 คณะกรรมการทั้งสองคณะตัดสินใจว่าผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ (ด้วยข้อยกเว้นที่จำกัด) และคณะกรรมการทั้งสองคณะได้ให้คำนิยามสัญญาเช่าในแนวทางเดียวกัน คณะกรรมการมีข้อสรุปที่คล้ายกันเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของหนี้สินจากสัญญาเช่า และวิธีการบันทึกบัญชีสัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

จัดหาแหล่งเงินทุน นอกจากนี้คณะกรรมการทั้งสองคณะยังได้ตัดสินใจที่จะไม่เปลี่ยนแปลงการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าอย่างมีสาระสำคัญ

บทนำ 8 อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการมีข้อสรุปที่แตกต่างกันเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้ได้เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในส่วนการรับรู้ค่าใช้จ่ายจากสัญญาเช่าและการรายงานกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศตัดสินใจเลือกใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) โดยผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในแนวทางเดียวกัน ในขณะที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกาตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า 2 แบบโดยมีการจัดประเภทสัญญาเช่าในลักษณะเดียวกับข้อกำหนดเดิมในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) เพื่อจำแนกระหว่างสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าเพื่อการจัดหาแหล่งเงินทุน และมีการบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทอย่างแตกต่างกัน

บทนำ 9 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ทำให้แผนของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการพัฒนาการรายงานทางการเงินในเรื่องสัญญาเช่าสมบูรณ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ลักษณะสำคัญ

การบัญชีสำหรับผู้เช่า

บทนำ 10 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เริ่มใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) และกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ โดยผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์ที่แสดงถึงสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่เช่า และหนี้สินตามสัญญาเช่าที่แสดงถึงภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

บทนำ 11 ผู้เช่าวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์คล้ายกับสินทรัพย์ที่มิใช่สินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) และหนี้สินตามสัญญาเช่าคล้ายกับหนี้สินทางการเงินอื่น ดังนั้น ผู้เช่ารับรู้ค่าเสื่อมราคาของสิทธิการใช้สินทรัพย์และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า และจัดประเภทการจ่ายหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นส่วนของเงินต้นและส่วนของดอกเบี้ย และนำเสนอรายการดังกล่าวในงบกระแสเงินสดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบกระแสเงินสด*

บทนำ 12 สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าถูกวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าประกอบด้วยจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ (รวมถึงค่าเช่าที่แปรผันตามเงินเฟ้อ) และยังรวมถึงจำนวนเงินที่จะจ่ายในช่วงเวลาใช้สิทธิเลือกถ้าผู้เช่ามีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าจะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่า หรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

บทนำ 13 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้รวมข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลที่เปิดเผยเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการให้ข้อมูลที่เป็นพื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้เช่า

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

บทนำ 14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นำข้อกำหนดส่วนใหญ่ของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า มา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ใช้ ดังนั้นผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนและบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนั้นอย่างแตกต่างกัน

บทนำ 15 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ยังกำหนดให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้น ซึ่งจะเป็นการปรับปรุงข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับฐานะเปิดจากความเสี่ยงของผู้ให้เช่าโดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
เรื่อง *สัญญาเช่า*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของ*สัญญาเช่า* โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าทั้งทางด้าน*ผู้เช่า*และ*ผู้ให้เช่า*ได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการ ข้อมูลนี้ให้พื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของกิจการ

2 กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญาและข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมดรวมทั้งสถานการณ์เมื่อใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อย่างสม่ำเสมอกับทุกสัญญาที่มีลักษณะและสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

ขอบเขต

3 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าทุกรายการ รวมถึงสิทธิการใช้สินทรัพย์จากสัญญาเช่าช่วง ยกเว้นรายการต่อไปนี้

3.1 สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ ซึ่งคล้ายคลึงกัน

3.2 สัญญาเช่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เกษตรกรรม*

3.3 ข้อตกลงสัมปทานบริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

3.4 ใบอนุญาตของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกโดยผู้ให้เช่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

3.5 สิทธิที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิ ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ของรายการต่าง ๆ เช่น ฟิล์มภาพยนตร์ วิดีทัศน์ บทละคร บทภาพยนตร์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

4 ผู้เช่าอาจจะ (แต่ไม่ได้เป็นการบังคับ) นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 3.5

ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ (ย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8)

5 ผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 49 กับรายการต่อไปนี้

5.1 *สัญญาเช่าระยะสั้น* และ

5.2 สัญญาเช่าซึ่ง*สินทรัพย์อ้างอิง*มีมูลค่าต่ำ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8)

6 หากผู้เช่าเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 49 กับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ผู้เช่าจะต้องรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตาม*สัญญาเช่า*ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอด*อายุสัญญาเช่า*หรือตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ผู้เช่าต้องใช้เกณฑ์อื่นเป็นระบบหากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า

7 หากผู้เช่าบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นตามย่อหน้าที่ 6 ผู้เช่าจะต้องพิจารณาสัญญาเช่าเสมือนเป็นสัญญาเช่าฉบับใหม่เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หาก

7.1 กรณีมี*การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า* หรือ

7.2 กรณีมีการเปลี่ยนแปลงในอายุสัญญาเช่า (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้รวมในการกำหนดอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้า)

8 การเลือกสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นต้องทำโดยจัดตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งสิทธิการใช้สินทรัพย์นั้นเกี่ยวข้อง ประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง คือ กลุ่มของสินทรัพย์อ้างอิงที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันต่อการดำเนินงานของกิจการ การเลือกสำหรับสัญญาเช่าซึ่ง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำสามารถเลือกได้แต่ละสัญญา

การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข33)

9 **ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ โดยสัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ถ้าสัญญานั้นเป็นการให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ซึ่งย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข31 ได้กำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่**

10 ช่วงเวลาอาจถูกกำหนดในรูปของปริมาณการใช้ของสินทรัพย์ที่ระบุไว้ (ตัวอย่างเช่น ตามจำนวนหน่วยผลิตซึ่งอุปกรณ์จะถูกใช้ในการผลิต)

11 กิจการต้องทำการประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ก็ต่อเมื่อเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญามีการเปลี่ยนแปลง

การแยกองค์ประกอบของสัญญา

12 สำหรับสัญญาที่เป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า กิจการต้องแยกแต่ละส่วนประกอบของสัญญาเช่าในสัญญาออกเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหากจากส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า เว้นแต่กิจการเลือกปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 15 ย่อหน้าที่ ข32 ถึง ข33 ได้กำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการแยกส่วนประกอบของสัญญา

ผู้เช่า

13 สำหรับสัญญาที่ประกอบด้วยส่วนประกอบของสัญญาเช่าและมีส่วนประกอบที่เป็นสัญญาเช่าหรือไม่เป็นสัญญาเช่าหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งส่วน ผู้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แต่ละส่วนประกอบของสัญญาเช่าตามเกณฑ์ความสัมพันธ์ของราคาแบบเอกเทศของส่วนประกอบของสัญญาเช่าและผลรวมราคาแบบเอกเทศของส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า

14 ราคาแบบเอกเทศโดยเปรียบเทียบของส่วนประกอบของสัญญาเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่าจะถูกกำหนดตามเกณฑ์ราคาของผู้ให้เช่าหรือผู้ขายที่คล้ายคลึงกันที่จะเรียกเก็บแยก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ต่างหากจากกิจการสำหรับส่วนประกอบนั้นหรือส่วนประกอบที่คล้ายคลึงกัน ในกรณีที่ไม่สามารถสังเกตราคาแบบเอกเทศได้ ผู้เช่าต้องประมาณการราคาแบบเอกเทศโดยใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ให้มากที่สุด

15 เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ ผู้เช่าอาจเลือกไม่แยกส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่าจากส่วนประกอบที่เป็นสัญญาเช่าตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง และรับรู้ส่วนประกอบของสัญญาเช่าแต่ละสัญญาและส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนประกอบสัญญาเช่าเดียว ผู้เช่าต้องไม่ใช้การผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้กับอนุพันธ์ทางการเงินแฝงที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 4.3.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

16 หากกิจการไม่ได้เลือกปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15 ผู้เช่าต้องรับรู้ส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า โดยปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง

ผู้ให้เช่า

17 สำหรับสัญญาที่ประกอบด้วยส่วนประกอบของสัญญาเช่าและมีส่วนประกอบที่เป็นสัญญาเช่าหรือไม่เป็นสัญญาเช่าหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งส่วน ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 73 ถึง 90 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข41)

18 กิจการต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าตามระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ รวมถึง

18.1 ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าออกไปอีกหากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้นและ

18.2 ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าหากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

19 ในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจสำหรับผู้เช่าในการใช้สิทธิ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เลือกขยายอายุสัญญาเช่า หรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข37 ถึง ข40

20 ผู้เช่าต้องประเมินใหม่ว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาหรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า เมื่อเกิดเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่มีนัยสำคัญซึ่ง

20.1 อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้เช่า และ

20.2 กระทบว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้ถูกรวมในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า หรือไม่ใช้สิทธิเลือกที่ได้ถูกรวมไว้แล้วในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข41)

21 กิจการต้องปรับปรุงอายุสัญญาเช่า ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงในระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้จะเปลี่ยนแปลง ถ้า

21.1 ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้ถูกรวมมาก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ

21.2 ผู้เช่าไม่ใช้สิทธิเลือกที่ได้ถูกรวมไว้แล้วก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ

21.3 เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นการผูกพันโดยสัญญาให้ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้ถูกรวมมาก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ หรือ

21.4 เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งโดยสัญญาห้ามผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ได้ถูกรวมไว้แล้วก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ

ผู้เช่า

การรับรู้รายการ

22 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า

การวัดมูลค่า

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสิทธิการใช้สินทรัพย์

23 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

24 ราคาทุนของสิทธิการใช้สินทรัพย์ ประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้

24.1 จำนวนเงินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26

24.2 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งจ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเริ่มมีผลหักสิ่งจูง*ใจในสัญญาเช่า*ที่ได้รับ

24.3 *ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก*ของผู้เช่าที่เกิดขึ้น และ

24.4 ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นกับผู้เช่าในการรื้อและการขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงหรือซ่อมแซมสินทรัพย์อ้างอิงให้เป็นไปตามข้อตกลงและเงื่อนไขที่กำหนดของสัญญาเช่า เว้นแต่ต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นเพื่อการผลิตสินค้าคงเหลือ ผู้เช่ามีภาระผูกพันสำหรับต้นทุนดังกล่าว ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่ง

25 ผู้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 24.4 เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสิทธิการใช้สินทรัพย์เมื่อผู้เช่ามีภาระผูกพันสำหรับต้นทุนดังกล่าว ผู้เช่าปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่งซึ่งเป็นผลจากการใช้สิทธิการใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลานั้น ภาระผูกพันสำหรับต้นทุนดังกล่าวรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ วัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า

26 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วย*อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า* หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ให้ ผู้เช่าต้องใช้*อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า*

27 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ประกอบด้วย การจ่ายชำระดังต่อไปนี้สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

27.1 *ค่าเช่าคงที่* (รวมถึง การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข42) หักลูกหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญา

27.2 *การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร* ที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 28)

27.3 จำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระโดยผู้เช่าภายใต้*มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน*

27.4 ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน อธิบายในย่อหน้าที่ ข37 ถึง ข40) และ

27.5 ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิกสัญญาเช่า หากอายุสัญญาเช่าสะท้อนว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

28 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร ที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตราตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 27.2 รวมถึงตัวอย่างเช่น การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับดัชนีราคาผู้บริโภค การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง (เช่น อัตราดอกเบี้ยระหว่างธนาคารในตลาดลอนดอน (LIBOR)) หรือ การจ่ายชำระที่ผันแปรเพื่อสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของอัตราค่าเช่าในตลาด

การวัดมูลค่าภายหลัง

การวัดมูลค่าภายหลังของสิทธิการใช้สินทรัพย์

29 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุน เว้นแต่ผู้เช่าจะใช้วิธีการวัดมูลค่าวิธีอื่นตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 34 และ 35

วิธีราคาทุน

30 ในการใช้วิธีราคาทุน ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ด้วยราคาทุน

30.1 หักค่าเสื่อมราคาสะสม และ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และ

30.2 ปรับปรุงด้วยการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สินตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 36.3

31 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามการคิดค่าเสื่อมราคาที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* ในการคิดค่าเสื่อมราคาของสิทธิการใช้สินทรัพย์ภายใต้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 32

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

32 หากสัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิง ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าหรือหากราคาทุนของสิทธิการใช้สินทรัพย์ สะท้อนให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้สินทรัพย์จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุด*อายุการใช้ประโยชน์*ของสินทรัพย์อ้างอิง ในกรณีอื่น ๆ ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสิทธิการใช้สินทรัพย์ตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดของ*อายุการใช้ประโยชน์*ของสิทธิการใช้สินทรัพย์หรือวันสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

33 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* เพื่อพิจารณาว่า สิทธิการใช้สินทรัพย์ด้อยค่าหรือไม่และบันทึกบัญชีเมื่อมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้น

วิธีการวัดมูลค่าอื่น

34 ถ้าผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* กับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ด้วย

35 หากสิทธิการใช้สินทรัพย์มีความเกี่ยวพันกันกับรายการประเภทเดียวกันกับประเภทของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งผู้เช่าใช้วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าอาจจะเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่กับสิทธิการใช้สินทรัพย์ทุกรายการที่มีความเกี่ยวพันกันกับประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น

การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า

36 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดย

36.1 การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า

36.2 การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า และ

36.3 การวัดมูลค่าตามบัญชีใหม่เพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 39 ถึง 46 หรือเพื่อสะท้อนการปรับปรุงการจ่ายชำระค่าเช่าที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ (ดูย่อหน้าที่ ข42)

37 ดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าแต่ละงวดตลอดอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนที่ทำให้อัตรา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวด คือ อัตราคิดลดตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26 หรืออัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 41, 43 หรือ 45.3 (ถ้าสามารถปฏิบัติได้)

38 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นต้นทุนดังกล่าวถูกรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อีกรายการหนึ่งที่ปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง

38.1 ดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

38.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ถูกรวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าในงวดที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้ค่าเช่าเหล่านั้นเกิดขึ้น

การประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

39 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ถึง 43 ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนของการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดยการปรับปรุงสิทธิการใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ถ้ามูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์มีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว และมีการลดลงเพิ่มเติมจากการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนที่เหลือของการวัดมูลค่าใหม่ในกำไรหรือขาดทุน

40 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ โดยใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ หากเป็นไปตามลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

40.1 มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ตามเกณฑ์ของอายุสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ หรือ

40.2 มีการเปลี่ยนแปลงในการประเมินสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิง โดยพิจารณาเหตุการณ์และสถานการณ์ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ในบริบทของสิทธิเลือกซื้อ ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระภายใต้สิทธิเลือกซื้อ

41 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ผู้เช่าต้องกำหนดอัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่เป็นอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าสำหรับอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ ถ้าอัตราดังกล่าวสามารถกำหนดได้ หาก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่มีการประเมินใหม่

42 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

42.1 มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่เพื่อให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน

42.2 มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคตที่เป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงดัชนีหรืออัตราที่ใช้กำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ รวมถึงกรณีเช่น การเปลี่ยนแปลงเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเช่าในตลาดเพื่อให้เป็นไปตามอัตราค่าเช่าปัจจุบันในตลาด ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ให้สะท้อนจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่เฉพาะในกรณีที่กระแสเงินสดมีการเปลี่ยนแปลง (เช่น เมื่อการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีผลบังคับ) ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระที่ปรับปรุงใหม่สำหรับอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ โดยอ้างอิงจากค่าเช่าตามสัญญาที่ปรับปรุงใหม่

43 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 ผู้เช่าต้องไม่เปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยลอยตัว ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าต้องใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ซึ่งสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ย

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

44 ผู้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหากจากสัญญาเดิม หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อนี้

44.1 การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ

44.2 สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นโดยจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนเดียวกันกับราคาแบบเอกเทศ สำหรับการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงอย่างเหมาะสมของราคาแบบเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่งโดยเฉพาะ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

45 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ได้รับรู้เป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ณ *วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเริ่มมีผล* ผู้เช่าต้อง

45.1 ปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 13 ถึง 16

45.2 กำหนดอายุสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 ถึง 19 และ

45.3 วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ อัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่คืออัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าสำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่าหากอัตราดอกเบี้ยนั้นสามารถกำหนดได้ หรือหากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล

46 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ได้รับรู้เป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ผู้เช่าต้องรับรู้การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดย

46.1 ลดมูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์ให้สะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญา ผู้เช่าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน

46.2 ปรับปรุงสิทธิการใช้สินทรัพย์ให้ตรงกันสำหรับการเปลี่ยนแปลงอื่นทุกรายการของสัญญาเช่า

การนำเสนอรายการ

47 ผู้เช่าต้องนำเสนอรายการต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงินหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

47.1 สิทธิการใช้สินทรัพย์แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น ทั้งนี้หากผู้เช่าไม่แสดงสิทธิการใช้สินทรัพย์แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้อง

47.1.1 รวมสิทธิการใช้สินทรัพย์ในรายการรายบรรทัดเดียวกับสินทรัพย์อ้างอิงที่จะถูกนำเสนอ หากกิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้น และ

47.1.2 เปิดเผยข้อมูลว่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

47.2 หนี้สินตามสัญญาเช่าแยกจากหนี้สินอื่น ทั้งนี้หากผู้เช่าไม่แสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่าถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

48 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47.1 ไม่นำมาใช้ปฏิบัติกับสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งต้องนำเสนอเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงิน

49 ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ผู้เช่าต้องแสดงดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากจากค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์ ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่าถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทางการเงินซึ่งตามย่อหน้าที่ 82.2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กำหนดให้แยกแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

50 ในงบกระแสเงินสด ผู้เช่าต้องจัดประเภทรายการดังนี้

50.1 เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่าจัดประเภทภายใต้กิจกรรมจัดหาเงิน

50.2 เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบกระแสเงินสด* และ

50.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าระยะสั้น เงินสดจ่ายสำหรับสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำ และการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าจัดประเภทภายใต้กิจกรรมดำเนินงาน

การเปิดเผยข้อมูล

51 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลคือให้ผู้เช่าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินและข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เพื่อให้พื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของผู้เช่า ย่อหน้าที่ 52 ถึง 60 ระบุข้อกำหนดเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์นี้

52 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าในด้านของผู้เช่าเป็นหนึ่งข้อในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือเป็นส่วนแยกในงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลซ้ำหากได้มีการนำเสนอข้อมูลนั้นแล้วที่ใดที่หนึ่งในงบการเงิน โดยให้อ้างอิงโยงในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือส่วนแยกที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าไปยังข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

53 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงาน

53.1 ค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์จำแนกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง

53.2 ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า

53.3 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 6 ซึ่งค่าใช้จ่ายนี้ไม่จำเป็นต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า 1 เดือนหรือน้อยกว่า

53.4 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 6 ซึ่งค่าใช้จ่ายนี้ต้องไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำตามย่อหน้าที่ 53.3

53.5 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า

53.6 รายได้จากการให้เช่าช่วงสิทธิการใช้สินทรัพย์

53.7 กระแสเงินสดจ่ายทั้งหมดของสัญญาเช่า

53.8 การเพิ่มขึ้นของสิทธิการใช้สินทรัพย์

53.9 ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากรายการขายและเช่ากลับคืน และ

53.10 มูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์ ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานจำแนกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง

54 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 53 ในรูปแบบตาราง เว้นแต่รูปแบบอื่นจะเหมาะสมกว่า จำนวนเงินที่เปิดเผยต้องรวมต้นทุนที่ผู้เช่าได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

55 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 6 หากกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งผู้เช่ามีภาระผูกพัน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งเปิดเผยไว้ตามย่อหน้าที่ 53.3

56 ถ้าสิทธิการใช้สินทรัพย์เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 53.1 53.6 53.8 หรือ 53.10 สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์เหล่านั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

57 ถ้าผู้เช่าวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 77 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์เหล่านั้น

58 ผู้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินตามสัญญาเช่า ตามย่อหน้าที่ 39 และ ข11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) แยกต่างหากจากการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินทางการเงินอื่น

59 นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 53 ถึง 58 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าที่จำเป็นเพิ่มเติม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข48) ซึ่งข้อมูลที่เปิดเผยเพิ่มเติมนี้อาจรวม (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) ข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้

59.1 ลักษณะกิจกรรมการเช่าของผู้เช่า

59.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่ผู้เช่าอาจมีสถานะความเสี่ยง ซึ่งไม่ได้ถูกสะท้อนในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงฐานะเปิดจากความเสี่ยงที่เกิดจาก

59.2.1 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข49)

59.2.2 สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า และ สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข50)

59.2.3 มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข51) และ

59.2.4 สัญญาเช่าที่ยังไม่เริ่มมีผลซึ่งผู้เช่าถูกผูกมัดแล้ว

59.3 ข้อจำกัดหรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดในสัญญาเช่า และ

59.4 รายการขายและเช่ากลับคืน (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข52)

60 ผู้เช่าที่รับรู้สัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ต้องมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ให้เช่า

การจัดประเภทสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข53-ข58)

61 ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็น*สัญญาเช่าดำเนินงาน*หรือ*สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน*

62 สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิงไปให้แก่ผู้เช่า และจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญาเช่านั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิงไปให้แก่ผู้เช่า

63 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา ตัวอย่างของสถานการณ์ดังต่อไปนี้ซึ่งสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันโดยปกติอาจทำให้สัญญาเช่าถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

63.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า

63.2 ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างมากเพียงพอ ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อสามารถใช้สิทธิได้ที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ *วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า*ว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงนั้น

63.3 อายุสัญญาเช่าครอบคลุม*อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ*ส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น

63.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบัน ของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ

63.5 สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

64 ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนได้ มีดังต่อไปนี้

64.1 หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

64.2 ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับส่วนใหญ่ของรายรับจากการขายมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

64.3 ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

65 ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ 63 ถึง 64 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน หากเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น หาก ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์อ้างอิงโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนที่ผันแปรซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง หรือมีการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอันเป็นผลให้ผู้ให้เช่าไม่ได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง

66 การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและจะต้องมีการประเมินใหม่เฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อ้างอิง) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทของสัญญาเช่าใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

67 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนและนำเสนอเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยจำนวนที่เท่ากับ*เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

68 ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ในกรณีที่เป็นการเช่าช่วง ถ้าหากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าช่วงไม่สามารถกำหนดได้ ผู้ให้เช่าช่วง (intermediate lessor) อาจใช้อัตราดอกเบี้ยคิดลดสำหรับสัญญาเช่าหลัก (ปรับปรุงด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าช่วง) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าช่วง

69 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกนอกเหนือจากต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะถูกรวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและจะเป็นส่วนหักจากจำนวนกำไรตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ซึ่งรวมอยู่ในยอดเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ดังนั้นจึงไม่มีความจำเป็นต้องเพิ่มยอดดังกล่าวแยกต่างหาก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

70 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าประกอบด้วยการจ่ายชำระต่อไปนี้สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้รับ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

70.1 ค่าเช่าคงที่ (รวมถึง การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข42) หักสิ่งจูงใจในสัญญาเช่าใด ๆ ที่ต้องชำระ

70.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

70.3 มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันแก่ผู้ให้เช่า โดยผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันที่รับประกัน

70.4 ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน อธิบายในย่อหน้าที่ ข37) และ

70.5 ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิกสัญญาเช่า หากเงื่อนไขของสัญญาเช่าสะท้อนว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

71 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้สำหรับสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนแต่ละสัญญา

71.1 รายได้จากการขายซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

71.2 ต้นทุนขายบันทึกด้วยต้นทุนหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์อ้างอิง) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของ*มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน* และ

71.3 กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายและต้นทุนขาย) ซึ่งรับรู้ตามนโยบายการบัญชีสำหรับการขายเสร็จเด็ดขาดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายจากสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยไม่คำนึงว่าผู้ให้เช่าจะโอนสินทรัพย์อ้างอิงหรือไม่ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

72 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักเสนอทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนของสินทรัพย์โดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ทำให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เทียบเท่ากับผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย

73 เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริง การใช้ดอกเบี้ยดังกล่าวทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะถูกจำกัดกำไรจากการขายเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด

74 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนที่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวกับการได้มาของสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนจะไม่รวมในคำนิยามของต้นทุนทางตรงเริ่มแรก และดังนั้นจึงไม่รวมในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าด้วย

การวัดมูลค่าภายหลัง

75 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าโดยขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

76 ผู้ให้เช่ามีจุดประสงค์ที่จะปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล ผู้ให้เช่าต้องนำจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี หักกับ*เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า*เพื่อลดเงินต้นและ*รายได้ทางการเงินรอการรับรู้*

77 ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการตัดรายการและการด้อยค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องปรับปรุงการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่าและรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ทันที

78 ผู้ให้เช่าที่จัดประเภทสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

79 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนเป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ถ้าเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

79.1 การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยการเพิ่มสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงหนึ่งรายการหรือหลายรายการ และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

79.2 สิ่งตอบแทนสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นในจำนวนเทียบเท่ากับราคาแบบเอกเทศสำหรับการเพิ่มขึ้นของขอบเขตและการปรับปรุงที่เหมาะสมต่อราคาแบบเอกเทศเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่งโดยเฉพาะ

80 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนที่ไม่รับรู้เป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังนี้

80.1 หากสัญญาเช่าถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานโดยการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของสัญญามีผลตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้อง

80.1.1 รับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล และ

80.1.2 วัดมูลค่าของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงเป็นเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าทันทีก่อนวันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเริ่มมีผล

80.2 นอกจากกรณีดังกล่าวข้างต้น ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

สัญญาเช่าดำเนินงาน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

81 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือวิธีอื่นที่เป็นระบบ ผู้ให้เช่าต้องใช้วิธีอื่นที่เป็นระบบก็ต่อเมื่อวิธีนั้นสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิงที่ดีกว่า

82 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

83 ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า

84 นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานต้องใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า ผู้ให้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เช่าต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

85 ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อกำหนดว่าสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานด้อยค่าหรือไม่และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้น

86 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะไม่รับรู้กำไรจากการขายในการเข้าทำสัญญาเช่าดำเนินงานเนื่องจากรายการดังกล่าวไม่ถือเป็นการขาย

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

87 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าดำเนินงานโดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล โดยให้พิจารณาจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเดิมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าใหม่

การนำเสนอรายการ

88 ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิงนั้น ๆ

การเปิดเผยข้อมูล

89 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลคือเพื่อให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินพร้อมกับข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เพื่อเป็นพื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบที่สัญญาเช่ามีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้ให้เช่า ย่อหน้าที่ 90 ถึง 97 ระบุข้อกำหนดเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์นี้

90 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้ สำหรับรอบระยะเวลารายงาน

90.1 สำหรับสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

90.1.1 กำไรหรือขาดทุนจากการขาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

90.1.2 รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า และ

90.1.3 รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

90.2 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน รายได้จากสัญญาเช่าให้เปิดเผยแยกต่างหากกับรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

91 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 90 ในรูปแบบตารางเว้นแต่จะมีรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า

92 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 89 ข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเรื่องดังต่อไปนี้

92.1 ลักษณะของกิจกรรมการเช่าของผู้ให้เช่า และ

92.2 วิธีการที่ผู้ให้เช่าบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสิทธิต่าง ๆ ที่ผู้ให้เช่ายังคงมีอยู่ในสินทรัพย์อ้างอิง โดยเฉพาะผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงสำหรับสิทธิที่ผู้ให้เช่ายังคงมีในสินทรัพย์อ้างอิง รวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้ให้เช่าทำเพื่อลดความเสี่ยงนั้น วิธีการดังกล่าวอาจรวมถึงข้อตกลงรับซื้อคืน มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน หรือการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรสำหรับการใช้เกินที่กำหนด

สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

93 ผู้ให้เช่าต้องให้คำอธิบายเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

94 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของจำนวนเงินที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ซึ่งต้องเปิดเผยข้อมูลจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับโดยไม่คิดลด โดยแสดงเป็นจำนวนรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรก และจำนวนผลรวมสำหรับปีที่เหลือเป็นอย่างน้อย ผู้ให้เช่าต้องกระทบยอดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดกับยอดเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า การกระทบยอดต้องระบุรายได้ทางการเงินรอการรับรู้ที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่คิดลด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สัญญาเช่าดำเนินงาน

95 สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผู้ให้เช่าต้องแยกแต่ละประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน และสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน (ตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง) แยกต่างหากจากสินทรัพย์ที่ถือครองและใช้งานโดยผู้ให้เช่า

96 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน

97 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งต้องเปิดเผยข้อมูลจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับโดยไม่คิดลดโดยแสดงเป็นจำนวนรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกและจำนวนเงินรวมสำหรับปีที่เหลือเป็นอย่างน้อย

การขายและเช่ากลับคืน

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

การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์นั้นเป็นการขายหรือไม่

99 กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาว่าเมื่อใดที่ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ เพื่อกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์นั้นรับรู้เป็นการขายหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การโอนสินทรัพย์ที่เป็นการขาย

100 การโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่า ที่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่รับรู้เป็นการขายสินทรัพย์

100.1 ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่ากลับคืนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีเดิมของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่ยังคงอยู่ที่ผู้ขาย-ผู้เช่า ดังนั้นผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้เฉพาะจำนวนกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ถูกโอนไปยังผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า

100.2 ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การซื้อสินทรัพย์ให้สอดคล้องกับมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง และสำหรับสัญญาเช่าจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทางการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

101 หากมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายสินทรัพย์ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหากการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่า ไม่ใช่อัตราในท้องตลาด กิจการต้องปรับปรุงรายการต่อไปนี้เพื่อวัดมูลค่ารายรับจากการขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

101.1 อัตราที่ต่ำกว่าท้องตลาดต้องรับรู้เป็นการจ่ายล่วงหน้าของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ

101.2 อัตราที่สูงกว่าท้องตลาดต้องรับรู้เป็นการจัดหาเงินส่วนเพิ่มที่ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าให้กับผู้ขาย-ผู้เช่า

102 กิจการต้องวัดมูลค่าการปรับปรุงใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 101 โดยใช้เกณฑ์ของข้อกำหนดที่กำหนดได้ง่ายกว่าระหว่าง

102.1 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และ

102.2 ผลต่างระหว่างมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายเงินสำหรับสัญญาเช่าตามอัตราในสัญญา และมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายเงินสำหรับสัญญาเช่าตามอัตราในตลาด

การโอนสินทรัพย์ที่มิใช่การขาย

103 การโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่าที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทาง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่จะรับรู้เป็นการขายสินทรัพย์

103.1 ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่โอนไปและรับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับรายรับจากการโอนสินทรัพย์ โดยกิจการต้องรับรู้หนี้สินทางการเงินโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

103.2 ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่โอนและต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับรายรับจากการโอนสินทรัพย์ โดยกิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน

วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	วันที่**ผู้ให้เช่า**ทำให้**สินทรัพย์อ้างอิง**พร้อมใช้งานโดย**ผู้เช่า**
อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ - ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย หรือ - จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์
วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล	วันที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายตกลงจะ**เปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า**
มูลค่ายุติธรรม	เพื่อวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติตามข้อกำหนดของการบัญชีสำหรับ**ผู้ให้เช่า**ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มูลค่ายุติธรรม คือ จำนวนเงินที่ใช้แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ชำระหนี้สินระหว่างบุคคลฝ่ายต่าง ๆ ที่มีการต่อรองอย่างเป็นอิสระและมีความรอบรู้และเต็มใจ
สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน	**สัญญาเช่า**ที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจาก**สินทรัพย์อ้างอิง**
ค่าเช่าคงที่	การจ่ายชำระที่**ผู้เช่า**ชำระให้กับ**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง** ตลอด**อายุสัญญาเช่า** โดยไม่รวม**การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร**
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	ผลรวมของ (ก) **จำนวนเงินที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่ง**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เงินทุน และ

(ข) **มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน**ให้กับผู้ให้เช่า

วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า วันที่ทำ**สัญญาเช่า**หรือวันที่คู่สัญญาได้ก่อให้เกิดผลผูกพันตามเงื่อนไขและข้อกำหนดหลักของสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาของ**สัญญาเช่า**ซึ่งจะไม่เกิดขึ้นหากไม่ได้มาซึ่งสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในส่วนของ**ผู้ให้เช่า**ที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกับ**สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน**

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของ (ก) **จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า**และ (ข) **มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน** มีจำนวนเท่ากับผลรวมของ (1) **มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง** และ (2) **ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก**ของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่า สัญญาหรือส่วนของสัญญาที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์ (**สินทรัพย์อ้างอิง**) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

สิ่งจูงใจในสัญญาเช่า จำนวนเงินซึ่ง**ผู้ให้เช่า**จ่ายชำระให้กับ**ผู้เช่า**ซึ่งเกี่ยวข้องกับ**สัญญาเช่า** หรือการชดเชย หรือการยอมรับต้นทุนของผู้เช่าโดยผู้ให้เช่า

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของ**สัญญาเช่า**หรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า (ยกตัวอย่างเช่น การเพิ่มหรือยกเลิกสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**รายการเดียวหรือหลายรายการ หรือการขยายหรือลด**อายุสัญญาเช่า**ตามสัญญา)

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า จำนวนเงินที่**ผู้เช่า**จ่ายให้กับ**ผู้ให้เช่า**ซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การใช้**สินทรัพย์อ้างอิง** ตลอด**อายุสัญญาเช่า** ซึ่งประกอบด้วย

(ก) **ค่าเช่าคงที่** (รวมถึงการจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ (in-substance fixed payments)) หัก**สิ่งจูงใจในสัญญาเช่า**

(ข) **การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร**ที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

(ค) ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

(ง) ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิก**สัญญาเช่า** หากอายุสัญญาเช่าสะท้อนว่า ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

สำหรับผู้เช่า จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่ายังรวมถึงจำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระโดยผู้เช่าภายใต้**มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน** จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจะไม่รวมถึงจำนวนเงินที่ปันส่วนไปให้ส่วนประกอบของสัญญาที่ไม่เป็นสัญญาเช่า เว้นแต่ผู้เช่าเลือกที่จะรวมส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่ากับส่วนประกอบที่เป็นสัญญาเช่าและรับรู้โดยถือเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่าเดียว

สำหรับผู้ให้เช่า จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจะรวมถึงมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันแก่ผู้ให้เช่า โดยผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันที่รับประกัน จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจะไม่รวมจำนวนเงินที่ปันส่วนไปให้ส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า

อายุของสัญญาเช่า

ระยะเวลาซึ่งบอกเลิกไม่ได้ที่**ผู้เช่า**มีสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง** ทั้งนี้ให้รวมถึง

(ก) ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายอายุ**สัญญาเช่า**ออกไปอีก หากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

(ข) ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า หากผู้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

	เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น
ผู้เช่า	กิจการที่ได้มาซึ่งสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งโดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า	อัตราดอกเบี้ยที่**ผู้เช่า**จะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่า สำหรับเงินที่จัดหาไว้ซึ่งจำเป็นในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับ**สิทธิการใช้สินทรัพย์**ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกัน
ผู้ให้เช่า	กิจการที่มอบสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	**เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า**คิดลดด้วย**อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า**
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**สัญญาเช่า**ที่ไม่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจาก**สินทรัพย์อ้างอิง**
จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งเป็นทางเลือก	จำนวนเงินที่**ผู้เช่า**จ่ายให้กับ**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**ในระหว่างระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะขยายระยะเวลาหรือยกเลิก**สัญญาเช่า**ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวไม่ได้รวมอยู่ใน**อายุสัญญาเช่า**
ระยะเวลาการใช้	ระยะเวลาทั้งหมดที่สินทรัพย์ถูกใช้เพื่อให้เป็นไปตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า (รวมถึงระยะเวลาที่ไม่ได้ใช้งานอย่างต่อเนื่องกัน)
มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	การรับประกันที่**ผู้ให้เช่า**ได้รับจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าซึ่งรับประกันว่ามูลค่า (หรือส่วนหนึ่งของมูลค่า) ของ**สินทรัพย์อ้างอิง** ณ วันสิ้นสุด**สัญญาเช่า**จะไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ระบุไว้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สิทธิการใช้สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่แสดงสิทธิของ**ผู้เช่า**ในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วง**อายุสัญญาเช่า**
สัญญาเช่าระยะสั้น	**สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า** 12 เดือนหรือน้อยกว่านับตั้งแต่**วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล** สัญญาเช่าที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ไม่จัดเป็นสัญญาเช่าระยะสั้น
การเช่าช่วง	รายการที่**ผู้เช่า** (ผู้ให้เช่าช่วง – “intermediate lessor”) ได้นำ**สินทรัพย์อ้างอิง**ไปให้บุคคลที่สามเช่าอีกทอดหนึ่งและ**สัญญาเช่า** (สัญญาเช่าหลัก – “head lease”) ระหว่างผู้ให้เช่าและผู้เช่าหลักยังคงมีผลใช้บังคับอยู่
สินทรัพย์อ้างอิง	สินทรัพย์ตาม**สัญญาเช่า** ซึ่ง**ผู้ให้เช่า**ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ นั้นต่อ**ผู้เช่า**
รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	ผลต่างระหว่าง (ก) **เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า** ; และ (ข) **เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า**
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการรับประกัน	ส่วนของมูลค่าคงเหลือของ**สินทรัพย์อ้างอิง** ซึ่ง**ผู้ให้เช่า**อาจไม่ได้รับคืนหรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น
การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร	ส่วนของจำนวนเงินที่**ผู้เช่า**จ่ายให้แก่**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**ตลอด**อายุสัญญา**เช่าที่ผันแปรเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลัง**วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล**

คำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นและการใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในความหมายเดียวกัน

สัญญา	ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อายุการใช้ประโยชน์	ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 103 และมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐาน

วิธีปฏิบัติสำหรับกลุ่มสัญญาเช่า

ข1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าแต่ละสัญญา อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน หากกิจการคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผลกระทบต่องบการเงินจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาเช่าจะไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าแต่ละสัญญาในกลุ่มสัญญาเช่านั้น หากกิจการรับรู้รายการเป็นกลุ่มสัญญาเช่า กิจการต้องใช้ประมาณการและข้อสมมติที่สะท้อนต่อขนาดและองค์ประกอบของกลุ่มสัญญาเช่า

การรวมสัญญา

ข2 ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการจะต้องรวมสัญญาตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไปที่กิจการเข้าทำสัญญา ณ เวลาเดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกันกับคู่สัญญาเดียวกัน (หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับคู่สัญญานั้น) และรับรู้สัญญาเหล่านั้นโดยถือเป็นสัญญาเดียวกันหากเป็นไปตามเกณฑ์อย่างน้อยข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ข2.1 สัญญาเหล่านั้นถูกต่อรองเป็นชุดเดียวกัน (package) ด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมที่ไม่สามารถเข้าใจได้หากไม่พิจารณาสัญญาเหล่านั้นรวมกัน

ข2.2 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในหนึ่งสัญญาขึ้นอยู่กับราคาหรือผลงานของอีกสัญญา หรือ

ข2.3 สิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่แสดงอยู่ในสัญญา (หรือสิทธิบางอย่างในการใช้สินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อ้างอิงที่แสดงอยู่ในสัญญาแต่ละสัญญา) ทำให้เกิดองค์ประกอบของสัญญาเช่าเดียวกันตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข32

ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ – สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ย่อหน้าที่ 5 ถึง 8)

ข3 ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้ผู้เช่าสามารถปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ในการรับรู้สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ซึ่งผู้เช่าต้องประเมินมูลค่าสินทรัพย์อ้างอิงโดยอ้างอิงจากมูลค่าของสินทรัพย์เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ใหม่ โดยไม่ต้องคำนึงถึงอายุของสินทรัพย์ที่ให้เช่า

ข4 การประเมินว่าสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำหรือไม่จะพิจารณาโดยใช้เกณฑ์ค่าสัมบูรณ์ (absolute basis) สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำเข้าเงื่อนไขในการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีในย่อหน้าที่ 6 โดยไม่ต้องคำนึงว่าสัญญาเช่าเหล่านั้นมีสาระสำคัญต่อผู้เช่าหรือไม่ การประเมินดังกล่าวจะไม่ถูกกระทบโดยขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์ของผู้เช่า ดังนั้น แม้ผู้เช่าจะแตกต่างกันแต่คาดว่าจะได้ข้อสรุปเหมือนกันว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้น ๆ เป็นสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำหรือไม่

ข5 สินทรัพย์อ้างอิงเป็นสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำก็ต่อเมื่อ

ข5.1 ผู้เช่าสามารถได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นโดยจากการใช้สินทรัพย์นั้นเองหรือใช้ร่วมกับทรัพยากรอื่น ๆ ที่มีพร้อมสำหรับผู้เช่าอยู่แล้ว และ

ข5.2 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้ขึ้นอยู่กับสินทรัพย์อื่นหรือเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่นอย่างมาก

ข6 สัญญาเช่าของสินทรัพย์อ้างอิงไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำหากลักษณะของสินทรัพย์นั้นโดยทั่วไปไม่ใช่สินทรัพย์มีมูลค่าต่ำเมื่ออยู่ในสภาพใหม่ ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่ารถยนต์ จะไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากโดยทั่วไปรถยนต์สภาพใหม่จะไม่ใช่สินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ

ข7 หากผู้เช่าให้เช่าช่วงสินทรัพย์ หรือคาดว่าจะให้เช่าช่วงสินทรัพย์ สัญญาเช่าหลักจะไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ

ข8 ตัวอย่างของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งมีมูลค่าต่ำอาจรวมถึง แทบเล็ต คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล รายการเล็ก ๆ น้อย ๆ ของอุปกรณ์สำนักงาน และโทรศัพท์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 9 ถึง 11)

ข9 ในการประเมินว่าสัญญาแสดงถึงการให้สิทธิการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ (ดูย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข20) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือไม่ กิจการต้องประเมินตลอด*ระยะเวลาการใช้*ว่าลูกค้ามีลักษณะทุกข้อดังต่อไปนี้หรือไม่

ข9.1 สิทธิที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ที่ระบุนั้น (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข21 ถึง ข23) และ

ข9.2 สิทธิในการสั่งการการใช้งานสินทรัพย์ที่ระบุ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข24 ถึง ข30)

ข10 หากลูกค้ามีสิทธิการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุเพียงช่วงหนึ่งของระยะเวลาของสัญญา สัญญาถือว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าสำหรับส่วนของระยะเวลานั้น

ข11 สัญญาในการรับสินค้าหรือบริการอาจทำโดยการร่วมการงานหรือในนามของการร่วมการงานตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* ในกรณีนี้การร่วมการงานถือเป็นลูกค้าในสัญญา ดังนั้นในการประเมินว่าสัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ กิจการต้องประเมินว่าการร่วมการงานนั้นมีสิทธิการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุตลอดระยะเวลาการใช้หรือไม่

ข12 กิจการต้องประเมินว่าสัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่สำหรับส่วนประกอบสัญญาเช่าที่อาจแยกได้แต่ละส่วนประกอบโดยอ้างอิงย่อหน้าที่ ข32 สำหรับแนวทางปฏิบัติส่วนประกอบสัญญาเช่าที่แยกได้

สินทรัพย์ที่ระบุ

ข13 โดยปกติ สินทรัพย์จะถูกระบุอย่างชัดเจนในสัญญา อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์อาจถูกระบุโดยนัย ณ เวลาที่สินทรัพย์นั้นพร้อมใช้โดยลูกค้า

สิทธิในการทดแทนที่สำคัญ

ข14 แม้สินทรัพย์จะถูกระบุ แต่ลูกค้าไม่มีสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่ระบุหากผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่สำคัญที่จะทดแทนสินทรัพย์นั้นตลอดระยะเวลาการใช้ สิทธิของผู้จัดหาสินทรัพย์ในการทดแทนสินทรัพย์จะมีสาระสำคัญก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข14.1 ผู้จัดหาสินทรัพย์มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนด้วยสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้นั้น (ตัวอย่างเช่น ลูกค้าไม่สามารถกีดกันผู้จัดหาสินทรัพย์จากการทดแทนสินทรัพย์ และผู้จัดหาสินทรัพย์มีสินทรัพย์ทางเลือกพร้อมหรือสามารถจัดหาได้ในระยะเวลาที่สมเหตุสมผล) และ

ข14.2 ผู้จัดหาสินทรัพย์สามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สิทธิในการทดแทนสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์คาดว่าจะสูงกว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์)

ข15 หากผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิหรือภาระผูกพันในการทดแทนสินทรัพย์เฉพาะในหรือหลังวันที่ใดวันที่หนึ่งหรือการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ที่ระบุไว้ สิทธิของผู้จัดหาสินทรัพย์ที่จะทดแทนสินทรัพย์จะไม่มีสาระสำคัญ หากผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

ข16 การประเมินของกิจการว่า สิทธิการทดแทนสินทรัพย์ของผู้จัดหาสินทรัพย์มีสาระสำคัญหรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาโดยไม่คำนึงถึงสิ่งตอบแทนจากเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถูกพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้น ตัวอย่างของเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถือว่ามีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นและต้องไม่รวมในการประเมิน ได้แก่

ข16.1 ข้อตกลงของลูกค้าในอนาคตว่าจะจ่ายเงินสำหรับการใช้สินทรัพย์มากกว่าอัตราในท้องตลาด

ข16.2 การแนะนำเทคโนโลยีใหม่ที่ยังไม่ถูกพัฒนาอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา

ข16.3 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างการใช้สินทรัพย์โดยลูกค้าหรือผลดำเนินงานของสินทรัพย์กับการใช้หรือผลดำเนินงานของสินทรัพย์ที่มีความเป็นไปได้ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และ

ข16.4 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างราคาตลาดของสินทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาการใช้สินทรัพย์และราคาตลาดที่มีความเป็นไปได้ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา

ข17 หากสินทรัพย์ตั้งอยู่ ณ สถานที่ของลูกค้าหรือที่อื่น ต้นทุนที่เกี่ยวกับการทดแทนโดยทั่วไปจะสูงกว่าในกรณีที่สินทรัพย์ตั้งอยู่ในสถานที่ของผู้จัดหาสินทรัพย์ จึงมีความเป็นไปได้มากที่ต้นทุนดังกล่าวจะสูงกว่าประโยชน์ที่เกี่ยวกับการทดแทนสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข18 สิทธิหรือภาระผูกพันของผู้จัดหาสินทรัพย์ในการทดแทนสินทรัพย์เพื่อการซ่อมแซมและบำรุงรักษาหากสินทรัพย์ไม่สามารถใช้งานได้อย่างเหมาะสมหรือหากการยกระดับทางเทคนิค (technical upgrade) เกิดขึ้น ไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิใช้สินทรัพย์ที่ระบุ

ข19 ถ้าลูกค้ายังไม่สามารถกำหนดได้ว่าผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่มีสาระสำคัญในการทดแทนสินทรัพย์หรือไม่ ลูกค้าต้องสันนิษฐานว่าสิทธิในการทดแทนไม่มีสาระสำคัญ

ส่วนของสินทรัพย์

ข20 ส่วนของความสามารถทำงาน (capacity portion) ของสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้หากส่วนของความสามารถทำงานมีความแตกต่างชัดเจนเชิงกายภาพ (ตัวอย่างเช่น ชั้นของอาคาร) ส่วนของความสามารถทำงานหรือส่วนอื่นของสินทรัพย์ซึ่งไม่มีความแตกต่างชัดเจนเชิงกายภาพ (ตัวอย่างเช่น ส่วนของความสามารถทำงานของเคเบิลไฟเบอร์ออปติค) ไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุได้ เว้นแต่ส่วนของความสามารถทำงานหรือส่วนอื่นของสินทรัพย์นั้นเป็นตัวแทนของความสามารถทำงานอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดของสินทรัพย์ซึ่งทำให้ลูกค้ามีสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์

สิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้

ข21 ในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ ลูกค้าต้องมีสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้ (ตัวอย่างเช่น การมีสิทธิแต่เพียงกิจการเดียวในการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลานั้น) ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมในหลายลักษณะ เช่น โดยการใช้ การครอบครองหรือการให้เช่าช่วงสินทรัพย์ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์รวมถึงผลได้หลักของสินทรัพย์นั้นและผลพลอยได้ (รวมทั้งกระแสเงินสดที่เป็นไปได้ซึ่งได้มาจากรายการเหล่านั้น) และประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นจากการใช้สินทรัพย์ที่สามารถเกิดขึ้นจากรายการเชิงพาณิชย์กับบุคคลที่สาม

ข22 เมื่อกิจการประเมินสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เป็นผลจากการใช้สินทรัพย์ในขอบเขตที่กำหนดของสิทธิการใช้สินทรัพย์ของลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ ข30) ตัวอย่างเช่น

ข22.1 หากสัญญาจำกัดการใช้ยานพาหนะเฉพาะพื้นที่ที่กำหนดในระหว่างระยะเวลาการใช้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานพาหนะภายในพื้นที่ที่กำหนดเท่านั้นและไม่รวมนอกพื้นที่

ข22.2 หากสัญญาระบุว่าลูกค้าสามารถขับขี่ยานพาหนะตามจำนวนไมล์ที่ระบุในระหว่างระยะเวลาการใช้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานพาหนะตามจำนวนไมล์ที่อนุญาตและไม่เกินกว่าจำนวนไมล์นั้น

ข23 หากสัญญากำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายส่วนหนึ่งของกระแสเงินสดที่ได้มาจากการใช้สินทรัพย์เป็นสิ่งตอบแทนให้กับผู้จัดหาสินทรัพย์หรือบุคคลอื่น กระแสเงินสดที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าต้องจ่ายเงินตามร้อยละของยอดขายเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับการใช้พื้นที่ค้าปลีกให้ผู้จัดหาสินทรัพย์ โดยข้อกำหนดนั้นไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดจากการใช้พื้นที่ค้าปลีกนั้น ทั้งนี้เนื่องจากกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากการขายนั้นถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้พื้นที่ค้าปลีกนั้น ซึ่งส่วนหนึ่งของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นถูกจ่ายให้แก่ผู้จัดหาเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิการใช้พื้นที่นั้น

สิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์

ข24 ลูกค้ามีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์ที่ระบุตลอดระยะเวลาการใช้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ข24.1 ลูกค้ามีสิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข30) หรือ

ข24.2 การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใดถูกกำหนดไว้ล่วงหน้า และ

ข24.2.1 ลูกค้ามีสิทธิในการจัดการสินทรัพย์ (หรือสั่งการผู้อื่นให้จัดการสินทรัพย์ในลักษณะที่ลูกค้ากำหนด)ตลอดระยะเวลาการใช้โดยผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่มีสิทธิเปลี่ยนแปลงคำสั่งดำเนินการนั้น หรือ

ข24.2.2 ลูกค้าออกแบบสินทรัพย์ (หรือกำหนดลักษณะของสินทรัพย์) ในลักษณะที่กำหนดไว้ล่วงหน้าว่าจะใช้สินทรัพย์อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์อะไรตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

การใช้สินทรัพย์อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์อะไร

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข25 ลูกค้ามีสิทธิในการสั่งการว่าจะใช้สินทรัพย์อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์อะไรหากในขอบเขตของสิทธิการใช้ที่ระบุในสัญญา ลูกค้าสามารถเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้สินทรัพย์และวัตถุประสงค์ในการใช้ตลอดระยะเวลาการใช้ ในการประเมินนี้ กิจการต้องพิจารณาสิทธิในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องมากที่สุดในการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้สินทรัพย์และวัตถุประสงค์ในการใช้ตลอดระยะเวลาการใช้ สิทธิในการตัดสินใจจะเกี่ยวข้องเมื่อสิทธิดังกล่าวกระทบประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ สิทธิในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องมากที่สุดมีความเป็นไปได้ที่จะแตกต่างกันสำหรับสัญญาที่แตกต่างกันซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์และเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญา

ข26 ตัวอย่างของสิทธิในการตัดสินใจที่ให้สิทธิในการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้สินทรัพย์และวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ภายใต้ขอบเขตที่กำหนดของสิทธิการใช้ของลูกค้า (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) ซึ่งรวมถึงตัวอย่างดังต่อไปนี้

ข26.1 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงประเภทของผลผลิตที่ผลิตโดยสินทรัพย์นั้น (เช่น การตัดสินใจว่าจะใช้ตู้คอนเทนเนอร์ในการขนส่งสินค้าหรือใช้ในการเก็บรักษาสินค้าหรือตัดสินใจส่วนผสมผลิตภัณฑ์ที่จะขายในพื้นที่ค้าปลีก)

ข26.2 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าผลผลิตจะถูกผลิตเมื่อใด (เช่น การตัดสินใจว่าเครื่องจักรหรือโรงงานไฟฟ้าจะถูกใช้เมื่อใด)

ข26.3 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าผลผลิตจะถูกผลิตที่ใด (เช่น การตัดสินใจจุดหมายของรถบรรทุก หรือเรือ หรือการตัดสินใจสถานที่ที่อุปกรณ์จะถูกใช้) และ

ข26.4 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าจะผลิตผลผลิตหรือไม่และปริมาณของผลผลิตนั้น (เช่น การตัดสินใจว่าจะผลิตพลังงานจากโรงงานไฟฟ้าหรือไม่และจะผลิตพลังงานจากโรงงานไฟฟ้านั้นเท่าใด)

ข27 ตัวอย่างของสิทธิในการตัดสินใจที่ไม่ให้สิทธิในการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้สินทรัพย์และวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ รวมถึงสิทธิที่จำกัดเพียงการใช้งานหรือการบำรุงรักษาสินทรัพย์ ซึ่งสิทธิดังกล่าวสามารถถือครองโดยลูกค้าหรือผู้จัดหาสินทรัพย์ แม้ว่าสิทธิ เช่น สิทธิการใช้งานหรือการบำรุงรักษาสินทรัพย์มักจำเป็นต่อการใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ แต่สิทธิดังกล่าวไม่ใช่สิทธิในการสั่งการว่าจะใช้สินทรัพย์อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใดและมักขึ้นอยู่กับการตัดสินใจว่าจะใช้สินทรัพย์อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใด อย่างไรก็ตาม สิทธิในการใช้งานสินทรัพย์อาจเป็นการให้สิทธิลูกค้าในการสั่งการการใช้สินทรัพย์หากการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับวิธีและวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ได้ถูกกำหนดไว้ก่อนแล้ว (ดูย่อหน้าที่ ข24.2.1)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตัดสินใจที่กำหนดขึ้นในระหว่างและก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

ข28 การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับวิธีและวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ สามารถกำหนดไว้ก่อนได้ในหลายวิธี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดไว้ก่อนได้โดยการออกแบบของสินทรัพย์ หรือโดยข้อจำกัดตามสัญญาเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์นั้น

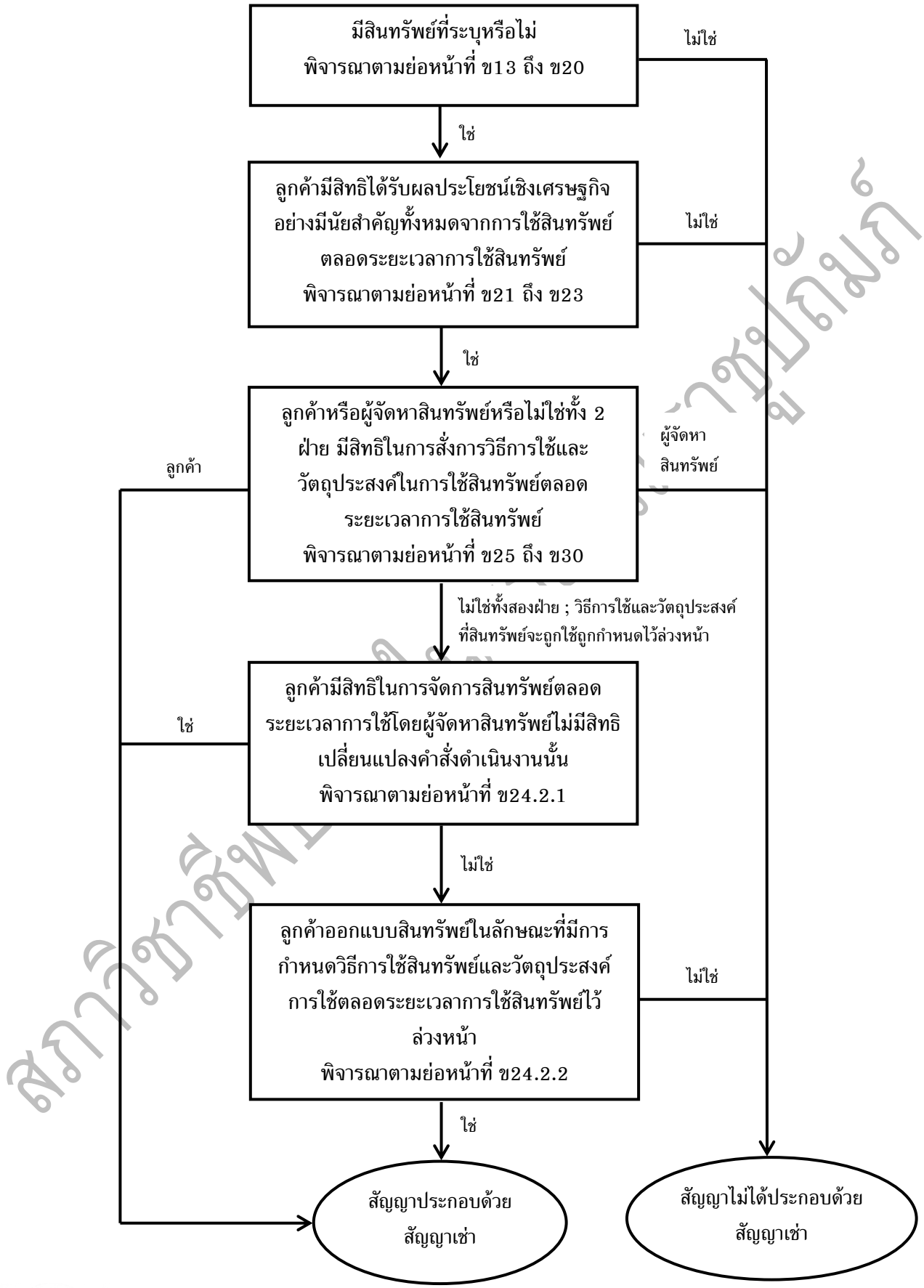
ข29 ในการประเมินว่าลูกค้ามีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์หรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาเฉพาะสิทธิในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาการใช้เท่านั้น เว้นแต่ลูกค้าออกแบบสินทรัพย์ (หรือลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์) ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข24.2.2 เพราะฉะนั้นหากเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ข24.2.2 ไม่มีอยู่ กิจการต้องไม่พิจารณาการตัดสินใจที่กำหนดไว้ก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าสามารถระบุได้เพียงผลผลิตของสินทรัพย์ก่อนระยะเวลาการใช้ ลูกค้าไม่ถือว่ามีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์นั้น ความสามารถในการระบุผลผลิตในสัญญาก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ โดยปราศจากสิทธิในการตัดสินใจอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ถือเป็นการให้สิทธิลูกค้าเช่นเดียวกันกับกรณีที่ลูกค้าซื้อสินค้าหรือบริการ

สิทธิเพื่อการคุ้มครอง

ข30 สัญญาอาจรวมเงื่อนไขและข้อกำหนดที่ออกแบบเพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ หรือสินทรัพย์อื่นของผู้จัดหาสินทรัพย์ เพื่อคุ้มครองบุคลากรของผู้จัดหาสินทรัพย์ หรือเพื่อให้แน่ใจว่าผู้จัดหาสินทรัพย์ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ตัวอย่างของสิทธิเพื่อการคุ้มครองยกตัวอย่างเช่น สัญญาซึ่งอาจจะ (1) กำหนดปริมาณการใช้สูงสุดของสินทรัพย์หรือจำกัดเวลาหรือสถานที่ที่ลูกค้าสามารถใช้สินทรัพย์ (2) กำหนดให้ลูกค้าต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติการดำเนินงานโดยเฉพาะ หรือ (3) กำหนดให้ลูกค้าแจ้งผู้จัดหาสินทรัพย์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้สินทรัพย์ โดยทั่วไปสิทธิเพื่อการคุ้มครองจะกำหนดขอบเขตของสิทธิการใช้ของลูกค้า แต่จะไม่เป็นการงดเว้นสิทธิของลูกค้าในการสั่งการการใช้สินทรัพย์

ข31 แผนผังต่อไปนี้อาจช่วยกิจการในการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์


มีสินทรัพย์ที่ระบุหรือไม่
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข20
ไม่ใช่
ใช่
ลูกค้ามีสิทธิได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข21 ถึง ข23
ไม่ใช่
ใช่
ลูกค้าหรือผู้จัดหาสินทรัพย์หรือไม่ใช่ทั้ง 2 ฝ่าย มีสิทธิในการสั่งการวิธีการใช้และวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข30
ลูกค้า
ผู้จัดหาสินทรัพย์
ไม่ใช่ทั้งสองฝ่าย ; วิธีการใช้และวัตถุประสงค์ที่สินทรัพย์จะถูกใช้ถูกกำหนดไว้ล่วงหน้า
ลูกค้ามีสิทธิในการจัดการสินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้โดยผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่มีสิทธิเปลี่ยนแปลงคำสั่งดำเนินงานนั้น
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข24.2.1
ใช่
ไม่ใช่
ลูกค้าออกแบบสินทรัพย์ในลักษณะที่มีการกำหนดวิธีการใช้สินทรัพย์และวัตถุประสงค์การใช้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ไว้ล่วงหน้า
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข24.2.2
ไม่ใช่
ใช่
สัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่า
สัญญาไม่ได้ประกอบด้วยสัญญาเช่า

การแยกองค์ประกอบของสัญญา (ย่อหน้าที่ 12-17)

ข32 สิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงถือเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

ข32.1 ผู้เช่าสามารถได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นไม่ว่าจะเป็นประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้น ๆ เองหรือจากการใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ผู้เช่ามีพร้อม ทรัพยากรที่มีพร้อมคือสินค้าหรือบริการที่ขายหรือให้เช่าอย่างแยกออกจากกัน (โดยผู้ให้เช่าหรือผู้จัดหาสินทรัพย์อื่น) หรือทรัพยากรที่ผู้เช่าได้รับมาแล้ว (จากผู้ให้เช่าหรือจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น) และ

ข32.2 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญา ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงว่าผู้เช่าสามารถตัดสินใจจะไม่เช่าสินทรัพย์อ้างอิงโดยไม่กระทบสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญาอาจบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่น

ข33 สัญญาอาจรวมจำนวนเงินที่ผู้เช่าจะมีการจ่ายสำหรับกิจกรรมและต้นทุนซึ่งไม่ใช่การส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ผู้เช่า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้เช่าอาจจะรวมการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายสำหรับงานในการจัดการหรือต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ซึ่งไม่ใช่การส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ผู้เช่า จำนวนเงินที่ต้องจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดส่วนประกอบแยกของสัญญาเช่า แต่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จะถูกปันส่วนไปยังส่วนประกอบที่ระบุแยกเป็นเอกเทศได้ของสัญญา

อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 18 ถึง 21)

ข34 ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าและการประเมินระยะเวลาของช่วงเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า กิจการต้องปฏิบัติตามคำนิยามของสัญญาและกำหนดระยะเวลาที่สัญญานั้นสามารถบังคับใช้ได้ สัญญาเช่าไม่ถือว่ามีผลบังคับใช้อีกต่อไปหากผู้เช่าและผู้ให้เช่าต่างฝ่ายต่างมีสิทธิการยกเลิกสัญญาเช่าโดยไม่ต้องได้รับการยินยอมจากอีกฝ่ายและค่าปรับในการยกเลิกสัญญาไม่มีนัยสำคัญ

ข35 หากเฉพาะผู้เช่าเท่านั้นที่มีสิทธิการยกเลิกสัญญาเช่า สิทธินั้นถือเป็นสิทธิเลือกที่มีอยู่ของผู้เช่าในการยกเลิกสัญญาเช่า ซึ่งกิจการต้องพิจารณาเมื่อกำหนดอายุสัญญาเช่า หากเฉพาะผู้ให้เช่าเท่านั้นที่มีสิทธิการยกเลิกสัญญาเช่า ดังนั้นระยะเวลาที่บอกเลิกสัญญาเช่าไม่ได้ให้รวมระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยสิทธิเลือกการยกเลิกสัญญานั้นด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข36 อายุสัญญาเช่าเริ่ม ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลและรวมถึงระยะเวลาปลอดค่าเช่า (rent-free period) ใด ๆ ซึ่งผู้ให้เช่าให้แก่ผู้เช่า

ข37 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล กิจการต้องประเมินว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนที่สมเหตุสมผลหรือไม่ว่าจะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิง หรือไม่ใช้สิทธิเลือกการยกเลิกสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น รวมไปถึงการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่คาดไว้เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันที่ใช้สิทธิเลือกนั้น ตัวอย่างของปัจจัยในการพิจารณา (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่)

ข37.1 เงื่อนไขและข้อกำหนดตามสัญญาสำหรับระยะเวลาที่เป็นทางเลือกเปรียบเทียบกับอัตราในตลาด เช่น

ข37.1.1 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายสำหรับสัญญาเช่าในระยะเวลาที่เป็นทางเลือก

ข37.1.2 จำนวนเงินของค่าเช่าผันแปรสำหรับสัญญาเช่าหรือค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นอื่น เช่น ค่าปรับจากการยกเลิกสัญญา และมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน และ

ข37.1.3 เงื่อนไขและข้อกำหนดของสิทธิเลือกต่าง ๆ ที่สามารถใช้ได้หลังจากวันเริ่มต้นของระยะเวลาที่เป็นทางเลือก (เช่น สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราตลาดในปัจจุบันที่สามารถใช้สิทธิได้ ณ วันสิ้นสุดของช่วงการขยายระยะเวลาของสัญญา)

ข37.2 ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญที่ต้องรับผิดชอบ (หรือคาดว่าจะต้องรับผิดชอบ) ตลอดระยะเวลาของสัญญาที่คาดว่าจะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้เช่าเมื่อสิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า หรือสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงสามารถใช้ได้

ข37.3 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่า เช่น ต้นทุนในการเจรจาต่อรอง ต้นทุนในการย้ายสถานที่ ต้นทุนในการระบุสินทรัพย์อ้างอิงอื่นที่เหมาะสมสำหรับความต้องการของผู้เช่า ต้นทุนในการนำสินทรัพย์ใหม่ไปเชื่อมโยงกับการดำเนินงานของผู้เช่า หรือค่าปรับในการยกเลิกสัญญาและต้นทุนอื่น ๆ ที่คล้ายกัน รวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการคืนสินทรัพย์อ้างอิงในสภาพหรือสถานที่ที่กำหนดตามสัญญา

ข37.4 ความสำคัญของสินทรัพย์อ้างอิงต่อการดำเนินงานของผู้เช่า เมื่อพิจารณาถึงในด้าน เช่น สินทรัพย์อ้างอิงเป็นสินทรัพย์เฉพาะหรือไม่ ทำเลที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงและทางเลือกที่เหมาะสมที่มีอยู่ และ

ข37.5 ลักษณะที่มีเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการใช้สิทธิเลือก (เช่น สิทธิเลือกจะสามารถใช้ได้เมื่อได้บรรลุเงื่อนไขหนึ่งเงื่อนไขหรือหลายเงื่อนไข) และมีความเป็นไปได้ว่าเงื่อนไขเหล่านั้นจะคงอยู่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข38 สิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่าซึ่งอาจรวมกับลักษณะตามสัญญาอื่นหนึ่งลักษณะหรือหลายลักษณะ (เช่น มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน) ซึ่งผู้เช่ารับประกันผู้ให้เช่าด้วยเงินคืนขั้นต่ำหรือเงินคืนคงที่ซึ่งเกือบเท่ากัน โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเลือกจะถูกใช้หรือไม่ ในกรณีดังกล่าว โดยไม่คำนึงถึงแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ ตามย่อหน้าที่ ข42 กิจการต้องอนุมานว่าผู้เช่ามีความแน่นอนที่สมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

ข39 โอกาสที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าจะมีความเป็นไปได้มากขึ้นหากระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้สั้นลง เนื่องจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ทดแทนมีความเป็นไปได้ที่จะสูงขึ้นอย่างเป็นสัดส่วนกับระยะเวลาของสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ที่มีระยะเวลาสั้นลง

ข40 วิธีปฏิบัติในอดีตของผู้เช่าเกี่ยวกับระยะเวลาที่โดยทั่วไปผู้เช่าใช้สินทรัพย์ประเภทนั้น ๆ (ไม่ว่าจะเป็นการเช่าหรือเป็นเจ้าของเอง) และเหตุผลเชิงเศรษฐกิจของกิจการในการปฏิบัติเช่นนั้น อาจเป็นข้อมูลที่ช่วยในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก ตัวอย่างเช่น หากปกติผู้เช่าใช้สินทรัพย์ประเภทนั้น ๆ ในช่วงระยะเวลาหนึ่งซึ่งเฉพาะเจาะจงหรือหากผู้เช่ามีวิธีปฏิบัติที่มักใช้สิทธิเลือกสำหรับการเช่าของสินทรัพย์อ้างอิงประเภทใดประเภทหนึ่ง ผู้เช่าต้องพิจารณาเหตุผลเชิงเศรษฐกิจสำหรับวิธีปฏิบัติในอดีตนั้นในการประเมินว่ากิจการมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ในการใช้สิทธิตามสัญญาเช่าของสินทรัพย์เหล่านั้น

ข41 ตามย่อหน้าที่ 20 ซึ่งระบุว่าหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าจะต้องประเมินอายุสัญญาเช่าใหม่เมื่อมีการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ที่สำคัญหรือเกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในสถานการณ์ที่อยู่ในการควบคุมของผู้เช่าและกระทบต่อผู้เช่าว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ในการใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้รวมในการกำหนดอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้า หรือไม่ใช้สิทธิเลือกที่ได้รวมไว้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้า ตัวอย่างของเหตุการณ์ที่สำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์

ข41.1 ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญ ซึ่งไม่ได้คาดการณ์ไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ที่คาดว่าจะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สำคัญต่อผู้เช่าเมื่อสิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่าหรือสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงสามารถใช้สิทธิได้

ข41.2 การดัดแปลงหรือการปรับปรุงสินทรัพย์อ้างอิงอย่างมีนัยสำคัญที่ไม่ได้คาดการณ์ไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ข41.3 การเริ่มต้นของสัญญาเช่าช่วงของสินทรัพย์อ้างอิงที่เกินระยะเวลาที่กำหนดไว้ก่อนหน้าของอายุสัญญาเช่า และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข41.4 การตัดสินใจทางธุรกิจของผู้เช่าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก (ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจขยายสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่เสริมกัน การตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์ทางเลือกหรือหน่วยธุรกิจที่ใช้สิทธิการใช้สินทรัพย์)

การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ (ย่อหน้าที่ 27.1 36.3 และ 70.1)

ข42 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่ารวมถึงการจ่ายชำระใด ๆ ที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ คือ การจ่ายชำระที่โดยรูปแบบอาจประกอบด้วยส่วนที่ผันแปรแต่โดยเนื้อหาไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ถือว่ามีอยู่ หากมีกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

ข42.1 การจ่ายชำระที่มีโครงสร้างเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร แต่การจ่ายเงินนั้นไม่มีความผันแปรที่แท้จริง การจ่ายเงินนั้นประกอบด้วยข้อความที่ผันแปรแต่ไม่มีเนื้อหาที่เป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างของประเภทของการจ่ายชำระดังกล่าว รวมถึงกรณีดังต่อไปนี้

ข42.1.1 การจ่ายชำระนั้นจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อสินทรัพย์ได้ถูกพิสูจน์แล้วว่าสามารถดำเนินงานได้ระหว่างการเช่าหรือการจ่ายชำระจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ซึ่งไม่มีความเป็นไปได้ที่จะไม่เกิดขึ้น หรือ

ข42.1.2 การจ่ายเงินที่จัดโครงสร้างเริ่มแรกเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรซึ่งสัมพันธ์กับการใช้สินทรัพย์อ้างอิง แต่ความผันแปรนั้นจะถูกทำให้หมดไป ณ บางจุดหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ทำให้การจ่ายชำระกลายเป็นคงที่สำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่า การจ่ายชำระนั้นกลายเป็นการจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่เมื่อความผันแปรได้ถูกทำให้หมดไปแล้ว

ข42.2 รูปแบบการจ่ายเงินมีมากกว่าหนึ่งรูปแบบซึ่งผู้เช่าสามารถทำได้ แต่มีเพียงรูปแบบเดียวที่ปฏิบัติได้จริง ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณารูปแบบของการจ่ายเงินที่ปฏิบัติได้จริงเป็นจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

ข42.3 รูปแบบการจ่ายเงินที่ปฏิบัติได้จริงมีมากกว่าหนึ่งรูปแบบที่ผู้เช่าสามารถทำได้ แต่ผู้เช่าต้องปฏิบัติอย่างน้อยหนึ่งรูปแบบการจ่ายเงินนั้น ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณารูปแบบการจ่ายเงินที่รวมเป็นจำนวนเงินที่ต่ำที่สุด (โดยใช้เกณฑ์คิดลด) เป็นจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ความเกี่ยวข้องของผู้เช่ากับสินทรัพย์อ้างอิงก่อนวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ต้นทุนของผู้เช่าที่เกี่ยวกับการสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิง

ข43 กิจการอาจเจรจาต่อรองการเช่าก่อนที่สินทรัพย์อ้างอิงจะพร้อมใช้สำหรับผู้เช่า สำหรับสัญญาเช่าบางสัญญา สินทรัพย์อ้างอิงอาจจำเป็นต้องสร้างหรือออกแบบใหม่สำหรับการใช้ของผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าอาจจำเป็นต้องจ่ายชำระส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์นั้นโดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญา

ข44 หากผู้เช่ามีต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิง ผู้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิงจะไม่รวมการจ่ายชำระที่ผู้เช่าชำระสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิง การจ่ายชำระสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงเป็นการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่าโดยไม่คำนึงถึงจังหวะเวลาของการจ่ายชำระนั้น

กรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิง

ข45 ผู้เช่าอาจได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิงก่อนที่กรรมสิทธิ์ตามกฎหมายนั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่าและสินทรัพย์จะให้เช่าแก่ผู้เช่า การได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายนั้นไม่ได้เป็นตัวกำหนดว่าจะรับรู้รายการอย่างไร

ข46 หากผู้เช่าควบคุม (หรือได้มาซึ่งการควบคุม) สินทรัพย์อ้างอิง ก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่า รายการนั้นถือเป็นรายการขายและเช่ากลับคืนซึ่งรับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 98 ถึง 103

ข47 อย่างไรก็ดี หากผู้เช่าไม่ได้มาซึ่งการควบคุมสินทรัพย์อ้างอิงก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่า รายการดังกล่าวไม่ใช่รายการขายและเช่ากลับคืน ตัวอย่างเช่น ซึ่งอาจเป็นในกรณีที่ผู้ผลิต ผู้ให้เช่าและผู้เช่าเจรจาต่อรอง รายการที่ผู้ให้เช่าจะซื้อสินทรัพย์จากผู้ผลิตเพื่อให้เช่าแก่ผู้เช่า ผู้เช่าอาจได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิงก่อนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายจะโอนไปยังผู้ให้เช่า ในกรณีนี้ หากผู้เช่าได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิงแต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมสินทรัพย์นั้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่า รายการนี้ไม่รับรู้เป็นรายการขายและเช่ากลับคืนแต่ถือเป็นการเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่า (ย่อหน้าที่ 59)

ข48 ในการกำหนดว่า ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าจำเป็นหรือไม่ต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ผู้เช่าต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

ข48.1 ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ ผู้เช่าต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 59 ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นคาดว่าจะเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งในกรณีนี้หมายถึงหากข้อมูลดังกล่าวช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

ข48.1.1 ความยืดหยุ่นของสัญญาเช่า สัญญาเช่าอาจมีความยืดหยุ่น ตัวอย่างเช่น หากผู้เช่าสามารถลดฐานะเปิดจากความเสี่ยงโดยการใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าหรือต่อสัญญาเช่าใหม่ด้วยเงื่อนไขและข้อกำหนดที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์

ข48.1.2 ข้อจำกัดต่าง ๆ ที่กำหนดในสัญญาเช่า ในสัญญาเช่าอาจมีข้อจำกัดต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้ผู้เช่าต้องรักษาระดับอัตราส่วนทางการเงินบางอัตราส่วน

ข48.1.3 ความอ่อนไหวของข้อมูลที่รายงานต่อปัจจัยผันแปรที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่รายงานอาจมีความอ่อนไหวต่อการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในอนาคต

ข48.1.4 ฐานะเปิดจากความเสี่ยงของความเสี่ยงอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า

ข48.1.5 การเบี่ยงเบนจากแนวปฏิบัติของอุตสาหกรรม ตัวอย่างการเบี่ยงเบนนั้น ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญาเช่าที่ไม่ปกติหรือมีลักษณะเฉพาะที่กระทบต่อกลุ่มสัญญาเช่าของผู้เช่า

ข48.2 ข้อมูลนั้นเห็นได้ชัดจากข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินหลักหรือข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือไม่ ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องนำเสนอข้อมูลนั้นซ้ำหากข้อมูลดังกล่าวได้ถูกนำเสนอไปแล้วที่ใดก็ตามในงบการเงิน

ข49 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข49.1 เหตุผลของผู้เช่าในการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรและความแพร่หลายของการจ่ายชำระเหล่านั้น

ข49.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรต่อค่าเช่าคงที่

ข49.3 ตัวแปรที่สำคัญซึ่งการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอ้างอิงอยู่และค่าเช่าผันแปรคาดว่าจะผันแปรอย่างไรเพื่อตอบสนองกับการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรที่สำคัญเหล่านั้น และ

ข49.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรนั้น

ข50 ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับสิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่า (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อาจจำเป็นเพื่อทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข50.1 เหตุผลของผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่าและความแพร่หลายของสิทธิเลือกเหล่านั้น

ข50.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งเป็นทางเลือกต่อจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

ข50.3 ความแพร่หลายของการใช้สิทธิเลือก ซึ่งไม่รวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

ข50.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของสิทธิเลือกนั้น

ข51 ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข51.1 เหตุผลของผู้เช่าในการรับประกันมูลค่าคงเหลือและความแพร่หลายของการรับประกันเหล่านั้น

ข51.2 ขนาดของฐานะเปิดจากความเสี่ยงของผู้เช่าด้านความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ

ข51.3 ลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งมีการให้การรับประกัน และ

ข51.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของการรับประกันเหล่านั้น

ข52 ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับรายการขายและเช่ากลับคืน (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข52.1 เหตุผลของผู้เช่าสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน และความแพร่หลายของรายการเหล่านั้น

ข52.2 เงื่อนไขและข้อกำหนดที่สำคัญของรายการขายและเช่ากลับคืนแต่ละรายการ

ข52.3 การจ่ายชำระซึ่งไม่รวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

ข52.4 ผลกระทบที่เกี่ยวกับกระแสเงินสดของรายการขายและเช่ากลับคืนในรอบระยะเวลาการรายงาน

การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า (ย่อหน้าที่ 61ถึง 66)

ข53 การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อ้างอิงจากขอบเขตซึ่งสัญญาเช่ามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากการล้าสมัยของเทคโนโลยี และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจถูกแสดงโดยการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงนั้น และผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

ข54 สัญญาเช่าอาจรวมเงื่อนไขและข้อกำหนดเพื่อที่จะปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เฉพาะเจาะจงซึ่งเกิดขึ้นระหว่างวันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (เช่น การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนสินทรัพย์อ้างอิงของผู้ให้เช่า หรือการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนการจัดหาเงินของสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า) ในกรณีดังกล่าว เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะถือว่าได้เกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า

ข55 ในกรณีที่สัญญาเช่าได้รวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องประเมินการจัดประเภทของแต่ละองค์ประกอบเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแยกจากกันตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในการกำหนดว่า องค์ประกอบที่เป็นที่ดินเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน ข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติแล้วที่ดินจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทราบแน่นอน

ข56 ในการจัดประเภทและรับรู้สัญญาเช่าของที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า (รวมไปถึงการจ่ายชำระเงินล่วงหน้าใด ๆ ที่จ่ายในลักษณะเป็นก้อนทั้งจำนวน) ระหว่างส่วนประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารตามสัดส่วนที่สัมพันธ์กับมูลค่ายุติธรรมของสิทธิการเช่าขององค์ประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารของสัญญาเช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่านั้นไม่สามารถปันส่วนระหว่างองค์ประกอบทั้งสองได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งฉบับจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน เว้นแต่องค์ประกอบทั้งสองเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานอย่างชัดเจน ซึ่งในกรณีนี้สัญญาเช่าทั้งฉบับจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

ข57 สำหรับสัญญาเช่าของที่ดินและอาคารซึ่งมูลค่าของส่วนประกอบที่เป็นที่ดินไม่มีสาระสำคัญต่อสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าอาจรับรู้ที่ดินและอาคารโดยถือเป็นหน่วยเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าและจัดประเภทสัญญาเช่านั้นเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในกรณีเช่นนี้ผู้ให้เช่าต้องพิจารณาอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารโดยถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงทั้งหมด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจัดประเภทสัญญาเช่าช่วง

ข58 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าช่วง ผู้ให้เช่าช่วง (intermediate lessor) ต้องจัดประเภทสัญญาเช่าช่วงเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานโดยพิจารณาข้อต่อไปนี้

ข58.1 หากสัญญาเช่าหลัก (head lease) เป็นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งกิจการในฐานะผู้เช่ารับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 สัญญาเช่าช่วงต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

ข58.2 หากมิได้เป็นไปตามย่อหน้าที่ ข58.1 สัญญาเช่าช่วงต้องถูกจัดประเภทโดยอ้างอิงถึงสิทธิการใช้สินทรัพย์อันเกิดจากสัญญาเช่าหลัก แทนที่จะอ้างอิงถึงสินทรัพย์อ้างอิง (ตัวอย่างเช่น รายการของที่ดิน อาคารหรืออุปกรณ์ ที่เป็นสินทรัพย์หลักของสัญญาเช่า)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค

วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานและมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐาน

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้หากกิจการถือปฏิบัติตามตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) ณ วันที่หรือก่อนวันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ค2 เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค1 ถึง ค19 วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คือวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

คำนิยามของสัญญาเช่า

ค3 ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ แต่กิจการสามารถปฏิบัติดังต่อไปนี้

ค3.1 ให้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้าระบุไว้ให้เป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า* และ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ ค5 ถึง ค18 สำหรับสัญญาเช่าเหล่านั้น

ค3.2 ไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้ถูกระบุว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

2560) เรื่อง สัญญาเช่า และ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

ค4 หากกิจการเลือกการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ค3 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติวิธีการผ่อนปรนในทางปฏิบัติกับสัญญาทั้งหมดของกิจการ ดังนั้นกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 ถึง 11 เฉพาะสัญญาที่เข้าทำสัญญา (หรือเปลี่ยนแปลง) ในหรือหลังวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ผู้เช่า

ค5 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับสัญญาเช่าของกิจการตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

ค5.1 ปรับปรุงย้อนหลังสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนที่นำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* หรือ

ค5.2 ปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค13

ค6 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามวิธีที่เลือกไว้ซึ่งอธิบายในย่อหน้าที่ ค5 อย่างสม่ำเสมอสำหรับสัญญาเช่าทั้งหมดซึ่งกิจการเป็นผู้เช่า

ค7 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของเจ้าของตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

ค8 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

ค8.1 รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค8.2 รับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์เป็นรายสัญญาเช่าโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

ค8.2.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ

ค8.2.2 จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค8.3 ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* กับสิทธิการใช้สินทรัพย์ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เว้นแต่ผู้เช่าถือปฏิบัติตามวิธีการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค10.2

ค9 สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค8

ค9.1 ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8) ซึ่งรับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค9.2 ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้ารับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* ผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค9.3 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า และจะรับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้น โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค10 ผู้เช่าอาจใช้หนึ่งวิธีหรือหลายวิธีของวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติต่อไปนี้ เมื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยปรับปรุงย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค5.2 สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าสามารถปฏิบัติตามวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติดังต่อไปนี้เป็นรายสัญญา

ค10.1 ผู้เช่าอาจใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างสมเหตุสมผล (เช่น สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ใกล้เคียงกันสำหรับประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกัน)

ค10.2 ผู้เช่าอาจเชื่อมั่นในการประเมินว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาที่สร้างภาระหรือไม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ซึ่งประเมินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกเป็นทางเลือกในการทบทวนการด้อยค่า หากผู้เช่าเลือกวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้ ผู้เช่าต้องปรับปรุงสิทธิการใช้สินทรัพย์ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกด้วยจำนวนของประมาณการหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าที่สร้างภาระซึ่งรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค10.3 ผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค8 สำหรับสัญญาเช่าที่อายุสัญญาเช่าสิ้นสุดภายใน 12 เดือน นับจากวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ในกรณีนี้ ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

ค10.3.1 รับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นในลักษณะเดียวกับสัญญาเช่าระยะสั้นตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 และ

ค10.3.2 รวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นในการเปิดเผยค่าใช้จ่ายของสัญญาเช่าระยะสั้นในรอบระยะเวลาการรายงานประจำปีของปีที่นำมาตรฐานมาใช้ครั้งแรก

ค10.4 ผู้เช่าอาจไม่รวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกในการวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค10.5 ผู้เช่าอาจใช้ข้อเท็จจริงที่ทราบภายหลัง เช่น การกำหนดอายุสัญญาเช่า หากสัญญาประกอบด้วยสิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

ค11 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 สำหรับสัญญาเช่าที่จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า มูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าทันทีก่อนวันที่ใช้วัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า สำหรับสัญญาเช่าเหล่านั้น ผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

การเปิดเผยข้อมูล

ค12 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามที่กำหนดในย่อหน้า 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ยกเว้นข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้แทนข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

ค12.1 อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่นำมาใช้กับหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ

ค12.2 คำอธิบายของความแตกต่างระหว่าง

ค12.2.1 ภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ณ สิ้นสุดรอบระยะเวลารายงานประจำปีก่อนรอบระยะเวลารายงานที่นำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ค8.1 และ

ค12.2.2 หนี้สินตามสัญญาเช่า ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค13 หากผู้เช่าใช้วิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติวิธีเดียวหรือหลายวิธีตามที่ระบุ ในย่อหน้าที่ ค10 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ให้เช่า

ค14 นอกจากที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ค15 ผู้ให้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าซึ่งกิจการเป็นผู้ให้เช่าและต้องรับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค15 ผู้ให้เช่าช่วง (intermediate lessor) ต้องปฏิบัติดังนี้

ค15.1 สัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า และสัญญาเช่าช่วงนั้นยังมีผลอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องมีการประเมินใหม่เพื่อกำหนดว่าสัญญาเช่าช่วงแต่ละสัญญาต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ให้เช่าช่วง (intermediate lessor) ต้องทำการประเมินเรื่องดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยอ้างอิงจากระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่และข้อกำหนดของสัญญาเช่าหลักและสัญญาเช่าช่วง ณ วันนั้น

ค15.2 สำหรับสัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า แต่ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้รับรู้สัญญาเช่าช่วงดังกล่าวโดยถือเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนฉบับใหม่ซึ่งเข้าทำสัญญา ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

รายการขายและเช่ากลับคืนก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค16 กิจการไม่ต้องทำการประเมินใหม่สำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนที่กิจการเข้าทำสัญญาก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกในการกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์อ้างอิงเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่จะรับรู้เป็นการขายหรือไม่

ค17 หากรายการขายและเช่ากลับคืนรับรู้เป็นการขายและสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องปฏิบัติดังนี้

ค17.1 รับรู้การเช่ากลับคืนในลักษณะเดียวกันกับการรับรู้สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ

ค17.2 ตัดจำหน่ายกำไรจากการขายอย่างต่อเนื่องตลอดอายุสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค18 หากรายการขายและเช่ากลับคืนรับรู้เป็นการขายและสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องปฏิบัติดังนี้

ค18.1 รับรู้การเช่ากลับคืนในลักษณะเดียวกันกับการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ

ค18.2 ปรับปรุงสิทธิการใช้สินทรัพย์ของการเช่ากลับคืนสำหรับผลกำไรหรือผลขาดทุนรอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขนอกตลาด (off-market terms) ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

จำนวนที่รับรู้ไว้ก่อนหน้าจากการรวมธุรกิจ

ค19 หากผู้เช่าเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเกี่ยวกับเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์ของสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้เช่าได้มาโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ผู้เช่าต้องตัดรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นและปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์ด้วยจำนวนที่เท่ากัน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค20 หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แต่ยังไม่ได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)* การอ้างอิงใด ๆ ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปยังมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องอ่านโดยอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานฉบับอื่น

ค21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีและการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินและการตีความมาตรฐานการบัญชีดังต่อไปนี้

ค21.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า*

ค21.2 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*

ค21.3 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่าดำเนินงาน – สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า* และ

ค21.4 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์