ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๐/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง สัญญาเช่า

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๕/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง สัญญาเช่า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง สัญญาเช่า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง

สัญญาเช่า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IAS 17: Leases (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2**
คำนิยาม	**4**
การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า	**7**
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า	**20**
สัญญาเช่าการเงิน	**20**
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**33**
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า	**36**
สัญญาเช่าการเงิน	**36**
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**49**
การขายและเช่ากลับคืน	**58**
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**67**
วันถือปฏิบัติ	**69**
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	**70**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 70 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากันและมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ควรอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *สัญญาเช่า*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า เพื่อนำไปปฏิบัติกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

ขอบเขต

2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ ยกเว้นรายการต่อไปนี้

2.1) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ ซึ่งคล้ายคลึงกัน และ

2.2) ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดีทัศน์ ละคร บทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการต่อไปนี้

1) อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เช่าถือครองอยู่และบันทึกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* (เมื่อมีการประกาศใช้))

2) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้))

3) สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เกษตรกรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้)) หรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

4) สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงที่มีการโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ แม้ว่าผู้ให้เช่ายังคงให้บริการส่วนใหญ่ในการดำเนินงานหรือซ่อมบำรุงสินทรัพย์เหล่านั้น ในทางกลับกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่นำมาถือปฏิบัติกับข้อตกลงในการให้บริการที่ไม่ได้โอนสิทธิการใช้สินทรัพย์จากคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

คำนิยาม

4 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

สัญญาเช่า	**หมายถึง**	**สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด**
สัญญาเช่าการเงิน	**หมายถึง**	**สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่**
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**หมายถึง**	**สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าการเงิน**
สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้	**หมายถึง**	**สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้** **1) เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก** **2) เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า** **3) เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม หรือ** **4) เมื่อผู้เช่าจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า	หมายถึง	วันที่ทำสัญญาเช่า หรือวันที่คู่สัญญาได้ก่อให้เกิดผลผูกพันตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้ 1) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน และ 2) ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน กิจการกำหนดจำนวนเงินที่จะรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	หมายถึง	วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า (กล่าวคือ การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้หรือค่าใช้จ่ายอันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า)
อายุสัญญาเช่า	หมายถึง	ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า
จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า โดยไม่รวมค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและจ่ายคืนให้กับผู้ให้เช่า แต่รวมรายการต่อไปนี้ 1) ทางด้านผู้เช่า – จำนวนเงินใด ๆ ที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันว่าต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามที่ประกัน หรือ 2) ทางด้านผู้ให้เช่า – มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจาก 2.1) ผู้เช่า 2.2) บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือ 2.3) บุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย

มูลค่ายุติธรรม **หมายถึง** **จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน**

อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ **หมายถึง** **ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้**

1) ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย หรือ

2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

อายุการใช้ประโยชน์ **หมายถึง** **ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	หมายถึง	**1) ทางด้านผู้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกันคือจำนวนเงินสูงสุดที่จะต้องจ่ายไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม) และ** **2) ทางด้านผู้ให้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้**
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน	หมายถึง	**ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น**
ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก	หมายถึง	**ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย**
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	หมายถึง	**ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า**
เงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า	หมายถึง	**เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า**
รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	หมายถึง	**ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า	**หมายถึง**	**อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวมของมูลค่าปัจจุบันของ** **1) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย และ** **2) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน มีจำนวนเท่ากับผลรวมของ** **2.1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และ** **2.2) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า**
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า	**หมายถึง**	**อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น**
ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น	**หมายถึง**	**ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้กำหนดไว้อย่างคงที่แต่กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นในอนาคตซึ่งเปลี่ยนแปลง นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงตามระยะเวลาที่ผ่านไป (เช่น อัตราร้อยละของยอดขายในอนาคต ปริมาณการใช้ในอนาคต ดัชนีราคาในอนาคต หรืออัตราดอกเบี้ยตลาดในอนาคต)**

5 ในช่วงระยะเวลานับจากวันเริ่มต้นทำสัญญาเช่าถึงวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล สัญญาเช่าหรือข้อผูกพันตามสัญญาเช่าอาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าได้ เช่น ในกรณีของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนการก่อสร้างหรือต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ที่เช่า การปรับราคาตามระดับดัชนีราคาที่เปลี่ยนไป หรือต้นทุนทางการเงินของผู้ให้เช่าที่เปลี่ยนไป ในกรณีเช่นนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นถือว่าเกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นทำสัญญาเช่า

6 สัญญาเช่าตามคำนิยามรวมถึง สัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน สัญญาเช่าดังกล่าวในบางครั้งเรียกว่า สัญญาเช่าซื้อ

6ก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า ใช้คำนิยามว่า “มูลค่ายุติธรรม” แตกต่างจากคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้นในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า มาปฏิบัติใช้ กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า โดยไม่ใช้มาตรฐาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึงขอบเขตของความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่าความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้หรือจากวิทยาการที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึงการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

8 **กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า**

9 เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในสัญญาเช่า จึงเป็นการเหมาะสมที่จะยึดถือคำนิยามอย่างเดียวกันมาใช้อย่างสม่ำเสมอ แต่ในบางครั้งการนำคำนิยามต่าง ๆ มาใช้กับสถานการณ์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่แตกต่างกัน อาจทำให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างกันแม้ว่าจะเป็นสัญญาเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์จากมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า

10 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา[1] ตามปกติกิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

10.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า

10.2 ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

10.3 ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น

---

[1] ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย* (เมื่อมีการประกาศใช้)

10.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า และ

10.5 สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

11 ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ มีดังต่อไปนี้

11.1 หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

11.2 ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

11.3 ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

12 ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ 10 และ 11 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนที่ผันแปรซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น อันเป็นผลให้ผู้เช่ามิได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดอย่างมีนัยสำคัญที่พึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า

13 การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ผู้เช่าและผู้ให้เช่า ตกลงที่จะเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเช่า (ที่ไม่ใช่การต่ออายุสัญญาเช่า) ในลักษณะที่ทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิมตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 12 และหากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (เช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

14 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

15 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

15ก ในกรณีที่สัญญาเช่ารวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร กิจการประเมินการจัดประเภทของรายการเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละรายการแยกจากกันตามที่กำหนด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 13 ในการพิจารณาว่าส่วนของที่ดินเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติที่ดินมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด

16 ในกรณีที่จำเป็นต้องจัดประเภทและการบันทึกบัญชีสำหรับการเช่าที่ดินและอาคาร จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก้อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคารตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมในส่วนของสิทธิในที่ดินและสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่าส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

17 เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 20 มีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้าที่ 7 ถึง 13 ในกรณีเช่นนี้ อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า

18 ผู้เช่าไม่ต้องวัดมูลค่าที่ดินและอาคารแยกจากกัน ถ้าส่วนได้เสียของผู้เช่าในที่ดินและอาคารได้มีการจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าต้องแสดงรายละเอียดการคำนวณในการประเมินเมื่อการจัดประเภทสัญญาเช่าที่เป็นส่วนขององค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบมีความไม่แน่นอน

19 ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีเช่นนี้ ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์นั้นจะบันทึกเสมือนหนึ่งเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้น ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ต่อไปแม้เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจะทำให้ส่วนได้เสียของผู้เช่าในอสังหาริมทรัพย์เปลี่ยนไป จนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

19.1 ผู้เช่าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ซึ่งในเวลาต่อมาได้เปลี่ยนแปลงเป็นการใช้อสังหาริมทรัพย์นั้นด้วยตนเอง โดยให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นเสมือนหนึ่งเป็นราคาทุน หรือ

19.2 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าช่วงซึ่งได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลที่สามที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สัญญาเช่าช่วงดังกล่าวผู้เช่าจะบันทึกเป็นสัญญาเช่าการเงินที่มีต่อบุคคลที่สาม แม้สัญญานั้นบุคคลที่สามอาจบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานก็ตาม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

20 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายคือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้

21 รายการและเหตุการณ์อื่น ๆ ต้องบันทึกและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินไม่ใช่ตามรูปแบบของกฎหมาย แม้ว่ารูปแบบของกฎหมายของข้อตกลงในสัญญาเช่าจะกำหนดให้ผู้เช่าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าตามกฎหมาย แต่ในความเป็นจริงแล้ว เนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินของสัญญาเช่าการเงินคือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการใช้สินทรัพย์ที่เช่าตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้นโดยแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายเพื่อการได้สิทธิดังกล่าวด้วยจำนวนที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมกับค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

22 หากในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าไม่ได้สะท้อนถึงรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินข้างต้น ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและภาระผูกพันของกิจการจะต่ำกว่าที่ควรเป็น ซึ่งทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนไป ดังนั้น ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จึงเป็นการเหมาะสมที่ผู้เช่าจะรับรู้รายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่จะต้องจ่ายในอนาคตด้วยจำนวนเดียวกัน และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าให้รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่เช่า

23 เป็นการไม่สมควรที่ในงบการเงินจะแสดงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินหักด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน หากในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในลักษณะเดียวกัน

24 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้ได้สัญญาเช่าการเงินต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

25 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ ค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวดสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ

26 ในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้วิธีประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ

27 สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่เช่าที่เสื่อมสภาพต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่กิจการเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการใช้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า

28 ผู้เช่าปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่าหรือภายในอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

29 ในแต่ละงวดบัญชี ผลรวมของค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์กับค่าใช้จ่ายทางการเงินมักจะไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายตามสัญญาเช่าการเงินสำหรับงวด ดังนั้น จึงไม่เป็นการสมควรที่ผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องมักมีจำนวนไม่เท่ากันภายหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

30 ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเปิดเผยข้อมูล

31 นอกจากที่ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

31.1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

31.2 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

31.2.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

31.2.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

31.2.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

31.3 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

31.4 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

31.5 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงตามสัญญาเช่าที่มีสาระสำคัญของผู้เช่า ซึ่งรวมถึงแต่ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงรายการต่อไปนี้

31.5.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น

31.5.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาเช่าหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา และ

31.5.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม

32 นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สัญญาเช่าดำเนินงาน

33 ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า[2]

34 จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรง นอกจากจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ แม้ว่าการจ่ายเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

35 นอกจากที่ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

35.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

35.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

35.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

35.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

35.2 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

35.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและตามสัญญาเช่าช่วงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และค่าเช่าช่วง

35.4 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงสำคัญ ที่ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงแต่ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงรายการต่อไปนี้

35.4.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น

35.4.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา และ

35.4.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม

---

[2] ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่าดำเนินงาน – สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

36 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

37 ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกับรายได้ทางการเงินเพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้

38 ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย และค่าใช้จ่ายภายในซึ่งรวมต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงจากการต่อรองและการจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าการเงินนอกเหนือจากสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน และจะเป็นส่วนหักจากกำไรในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายไม่รวมอยู่ในคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าจึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขายในวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

39 การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่า

40 ผู้ให้เช่าปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล การปันส่วนรายได้ขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่า จำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ ต้องนำมาหักกับเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นในสัญญาเช่าการเงินเพื่อลดเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

41 ผู้ให้เช่าทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ทันที

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

41ก สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มของสินทรัพย์ที่เลิกใช้และจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

42 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรจากการขายหรือขาดทุนจากการขายในงวดตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขาย

43 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าการเงินของสินทรัพย์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้

43.1 กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย และ

43.2 รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า

44 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าจ่ายให้ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าหรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขายซึ่งรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด

45 เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากซึ่งทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ เวลาที่ขายมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด

46 ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเปิดเผยข้อมูล

47 นอกจากที่ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

47.1 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

47.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

47.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

47.1.3 ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี

47.2 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้

47.3 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เช่า

47.4 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้

47.5 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด

47.6 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

48 การเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นหักด้วยรายได้ทางการเงินรอการรับรู้จากสัญญาเช่าใหม่ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดหลังจากหักด้วยจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องของสัญญาเช่าที่ได้ยกเลิกถือเป็นเครื่องบ่งชี้การเติบโตที่มักเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

สัญญาเช่าดำเนินงาน

49 ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์

50 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานด้วยวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า[3]

51 ผู้ให้เช่ารับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่าย และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา) ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าแม้ว่าการรับเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์

[3] ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่าดำเนินงาน – สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า

52 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า

53 ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)

54 ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

55 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเมื่อได้มีการทำสัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขาย เนื่องจากการทำสัญญาเช่านั้นไม่ถือว่าเป็นการขาย

การเปิดเผยข้อมูล

56 นอกจากที่ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

56.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้โดยแสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

56.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

56.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

56.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

56.2 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นรวมที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด

56.3 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

57 นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นในส่วนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

การขายและเช่ากลับคืน

58 การขายและเช่ากลับคืน คือ การที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

59 หากรายการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นรายได้ของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอการตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

60 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุผลนี้จึงไม่เหมาะสมที่ถือว่าสิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเป็นรายได้ แต่จะบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

61 ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายทันที หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์สินทรัพย์ที่เช่า

62 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่า และราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่กิจการสามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนทันที

63 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนทันที

64 สำหรับสัญญาเช่าการเงิน กิจการไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ซึ่งในกรณีดังกล่าวกิจการต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

65 ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่ธรรมดา หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน

66 กิจการอาจเปิดเผยรายการขายและเช่ากลับคืนแยกต่างหากเนื่องจากเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

67 **(ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)**

68 **กิจการซึ่งเคยถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า ต้องนำส่วนที่มีการปรับปรุงแก้ไขตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติย้อนหลังสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ หรือในกรณีที่นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า มาปฏิบัติใช้โดยมิได้ปรับย้อนหลัง ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้สำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่เกิดขึ้นภายหลังจากการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง 2557 มาใช้**

68ก กิจการต้องประเมินการจัดประเภทส่วนประกอบที่ดินของสัญญาเช่าซึ่งยังไม่หมดอายุ ณ วันที่นำการแก้ไขในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติโดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องรับรู้สัญญาเช่าที่มีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าการเงินโดยใช้วิธีปรับย้อนหลังตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ดีหากกิจการไม่มีข้อมูลที่จำเป็นในการปรับปรุงย้อนหลังให้ปฏิบัติดังนี้

68ก.1 นำข้อกำหนดการปรับปรุงมาปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าดังกล่าวโดยใช้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่มีการแก้ไข และ

68ก.2 รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่ดินซึ่งมีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น ผลแตกต่างของมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้นให้รับรู้ในกำไรสะสม

วันถือปฏิบัติ

69 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

69ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

70 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาเช่า*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟังข้อคิดเห็น เป็นร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการแสดงข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะ โดยจัดส่งมาที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เลขที่133 ถนนสุขุมวิท 21(อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ โทรศัพท์ 02-685-2562 หรือ 02-685-2536 หรืออีเมล์ academic-fap@fap.or.th

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณในความร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ฝ่ายมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี
โทร.02-685-2562
Email: academic-fap@fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
เรื่อง
รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

บทนำ **บทนำ 1**

วัตถุประสงค์ **1**

การบรรลุวัตถุประสงค์ **2**

ขอบเขต **5**

การรับรู้รายการ **9**

การระบุสัญญา **9**

การรวมสัญญา **17**

การเปลี่ยนแปลงสัญญา **18**

การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ **22**

ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า 24

สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน 26

การแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ **31**

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง 35

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง 38

การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ 39

การวัดมูลค่า **46**

การกำหนดราคาของรายการ **47**

สิ่งตอบแทนผันแปร 50

การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา 60

สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด 66

สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า 70

การปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ **73**

การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ 76

การปันส่วนส่วนลด 81

การปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร 84

การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการ **87**

ต้นทุนของสัญญา **91**

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา **91**

ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา **95**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตัดจำหน่ายและการด้อยค่า **99**

การแสดงรายการ **105**

การเปิดเผยข้อมูล **110**

สัญญาที่ทำกับลูกค้า **113**

การจำแนกรายได้ 114

ยอดคงเหลือของสัญญา 116

ภาระที่ต้องปฏิบัติ 119

ราคาของรายการที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ 120

ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ **123**

การกำหนดจังหวะเวลาของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ 124

การกำหนดราคาของรายการและจำนวนที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ 126

สินทรัพย์ที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า **127**

การผ่อนปรนในทางปฏิบัติ **129**

ภาคผนวก

ก คำนิยามศัพท์

ข แนวทางปฏิบัติ

ค วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* นี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 129 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ข้อความที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงหลักการสำคัญของ*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

บทนำ

ภาพรวม

บทนำ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* กำหนดหลักการสำหรับการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เกี่ยวกับ ลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า

บทนำ 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

บทนำ 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ใช้แทน

3.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*

3.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *รายได้*

3.3 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า*

3.4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์*

3.5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า* และ

3.6 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

บทนำ 4 รายได้เป็นตัวเลขที่สำคัญสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินและฐานะทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดการรับรู้รายได้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศแตกต่างจากข้อกำหนดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองชุดต้องได้รับการปรับปรุง โดยข้อกำหนดการรับรู้รายได้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิมให้แนวทางปฏิบัติไว้อย่างจำกัด ซึ่งทำให้เป็นการยากในการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินหลัก 2 ฉบับที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง กับรายการที่ซับซ้อน นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ ได้ให้แนวทางปฏิบัติไว้อย่างจำกัดเกี่ยวกับเรื่องสำคัญของรายได้หลายเรื่อง เช่น การบัญชีสำหรับข้อตกลงที่มีส่วนประกอบหลาย ๆ อย่าง ในทางตรงกันข้ามกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ประกอบด้วยแนวคิดการรับรู้รายได้กว้าง ๆ พร้อมทั้งข้อกำหนดการรับรู้รายได้ต่างเฉพาะอุตสาหกรรมหรือรายการ ซึ่งบางครั้งจะส่งผลให้รายการบัญชีแตกต่างกันแม้จะเป็นรายการที่มีความคล้ายกันในเชิงเศรษฐกิจ

บทนำ 5 ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB) จึงได้ริเริ่มโครงการเพื่อที่จะสะสางหลักการสำหรับการรับรู้รายได้ และ พัฒนามาตรฐานการรับรู้รายได้ให้เป็นแบบแผนเดียวกันสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา

5.1 ลดความไม่สอดคล้องและข้อด้อยของข้อกำหนดเดิมของการรับรู้รายได้

5.2 กำหนดกรอบสำหรับการพิจาณาประเด็นที่เกี่ยวกับรายได้ให้ดียิ่งขึ้น

5.3 ปรับปรุงความสามารถเปรียบเทียบได้ของแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศ และตลาดทุน

5.4 ปรับปรุงข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์มากขึ้น และ

5.5 ลดจำนวนข้อกำหนดที่กิจการต้องอ้างอิงเพื่อทำให้การจัดทำงบการเงินง่ายยิ่งขึ้น

บทนำ 6 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า พร้อมทั้งหัวข้อ 606 (Topic 606) ที่บรรจุอยู่ใน*ประมวลมาตรฐานการบัญชี* FASB *หมวดมาตรฐานการบัญชี Update 2014-09 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* (*หัวข้อ 606*) (*Accounting Standards Update 2014-09 Revenue from Contracts with Customers* (Topic 606)) เป็นความสำเร็จจากการร่วมมือของ *IASB* และ *FASB* ในการบรรลุวัตถุประสงค์ และปรับปรุงการรายงานทางการเงิน โดยการกำหนดมาตรฐานการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการรายงานทาง

การเงินระหว่างประเทศและและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกาให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ลักษณะที่สำคัญ

บทนำ 7 หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า คือ กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้า ในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ กิจการรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

7.1 **ขั้นตอนแรก: ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า**-สัญญาเป็นข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่ 2 ฝ่ายหรือมากกว่าสองฝ่ายที่ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และภาระผูกพันขึ้น ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ใช้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้าสำหรับสัญญาซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่ระบุในมาตรฐาน ในบางกรณีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กำหนดให้กิจการรวมสัญญาต่าง ๆ และบันทึกเป็นสัญญาเดียว มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ยังให้ข้อกำหนดสำหรับวิธีการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญา (contract modifications)

7.2 **ขั้นที่สอง: ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา**-สัญญาประกอบด้วยคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า หากสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่าง ๆ นั้นถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่ต้องบันทึกบัญชีแยกกัน สินค้าหรือบริการแตกต่างกันหากลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น หรือต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น และคำสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าและบริการนั้นสามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่น ๆ ในสัญญา

7.3 **ขั้นที่สาม: กำหนดราคาของรายการ**-ราคาของรายการคือจำนวนของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสัญญาให้ลูกค้า ราคาของรายการอาจเป็นจำนวนที่แน่นอนของสิ่งตอบแทนที่ได้จากลูกค้า แต่บางครั้งราคาของรายการหมายรวมถึงสิ่งตอบแทนที่ผันแปรหรือ สิ่งตอบแทนอื่นที่ไม่ได้อยู่ในรูปของเงินสด ราคาของรายการได้รวมการปรับปรุงผลกระทบของค่าของเงินตามเวลาหากสัญญามีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ และสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายให้ลูกค้า ในกรณีที่สิ่งตอบแทนผันแปรได้ กิจการต้องประมาณจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิที่จะได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการตามคำสัญญา ประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่สูงว่าจะไม่

มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง

7.4 **ขั้นที่สี่: ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา**-ปกติกิจการปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสัญญาในสัญญา ถ้าราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ กิจการสามารถประมาณราคานั้นได้ บางครั้ง ราคาของรายการได้รวมส่วนลด หรือ จำนวนที่ผันแปรได้ของสิ่งตอบแทนโดยทั้งหมดเกี่ยวข้องกับส่วนหนึ่งของสัญญา นอกจากนี้ มีข้อกำหนดที่ระบุให้กิจการปันส่วนส่วนลด หรือสิ่งตอบแทนผันแปรไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ตั้งแต่ 1 รายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการในสัญญาแต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการ

7.5 **ขั้นที่ห้า: รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ**-กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแล้วโดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้า (ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้การควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น) จำนวนรายได้ที่รับรู้คือจำนวนที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จนั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติอาจแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time) (สำหรับกรณีคำสัญญาการส่งมอบสินค้าทั่วๆ ไปให้ลูกค้า) หรือตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) (สำหรับกรณีคำสัญญาการส่งมอบบริการทั่วๆ ไปให้ลูกค้า) สำหรับกรณีภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง กิจการรับรู้รายได้ในตลอดช่วงเวลาหนึ่งดังกล่าวโดยการเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จ

บทนำ 8 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้รวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้กิจการเปิดเผยข้อมูลที่ครบสมบูรณ์เกี่ยวกับลักษณะ จำนวน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าของกิจการให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน กล่าวคือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กำหนดให้กิจการให้ข้อมูลเกี่ยวกับ :

8.1 รายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า รวมถึงการจำแนกรายได้ตามประเภทอย่างเหมาะสม

8.2 ยอดคงเหลือของสัญญา รวมถึงยอดต้นงวด และปลายงวดของ ลูกหนี้ สินทรัพย์ตามสัญญาและหนี้สินตามสัญญา

8.3 ภาระที่ต้องปฏิบัติ รวมถึงโดยปกติเมื่อใดที่กิจการถือว่าได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ และราคาของรายการที่ปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติที่คงเหลืออยู่ตามสัญญา

8.4 ดุลยพินิจที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจที่ใช้ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานกับสัญญา และ

8.5 สินทรัพย์ที่รับรู้จากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า

บทนำ 9 IASB และ FASB บรรลุเป้าหมายในการมีข้อสรุปตรงกันสำหรับข้อกำหนดทั้งหมดของการบัญชีสำหรับรายการรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ดังนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 15 รื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และ *Topic 606* ของมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกามีเนื้อหาสาระเหมือนกัน แต่มีข้อแตกต่างเล็กน้อยบางประการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า*

วัตถุประสงค์

1 **วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้คือ การกำหนดหลักการที่กิจการต้องปฏิบัติเพื่อรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ให้ผู้ใช้งบการเงิน เกี่ยวกับลักษณะ จำนวน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า**

การบรรลุวัตถุประสงค์

2 หลักการสำคัญเพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้คือกิจการต้องรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้า ในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจากการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ

3 กิจการต้องคำนึงถึงเงื่อนไขของสัญญาและข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปปฏิบัติ กิจการต้องปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้รวมถึงการใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนที่เหมาะสมในทางปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน

4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้า อย่างไรก็ตาม การผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปใช้กับกลุ่มของสัญญา (หรือกลุ่ม*ภาระที่ต้องปฏิบัติ*) ซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกันหากกิจการคาดได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ผลกระทบต่องบการเงินของการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาไม่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้า (หรือภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละภาระ) ในกลุ่มสัญญานั้น เมื่อกิจการบันทึกรายการตามกลุ่มสัญญา กิจการต้องใช้การประมาณการและข้อสมมติที่สะท้อนถึงขนาดและส่วนประกอบของกลุ่มสัญญานี้

ขอบเขต

5 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ ยกเว้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

5.1 สัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาเช่า*

5.2 สัญญาประกันภัยที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาประกันภัย*

5.3 เครื่องมือทางการเงินและสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาอื่นที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินรวม* มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การร่วมการงาน* มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* และ

5.4 การแลกเปลี่ยนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินระหว่างกิจการที่อยู่ในสายธุรกิจเดียวกันเพื่อสนับสนุนรายการขายให้กับลูกค้าหรือลูกค้าในอนาคต ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะไม่ใช้กับสัญญาระหว่างบริษัทน้ำมันสองบริษัทที่ตกลงแลกเปลี่ยนน้ำมันกัน เพื่อส่งมอบให้กับลูกค้าตามความต้องการให้ทันเวลาในสถานที่ที่แตกต่างกันที่ระบุไว้

6 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญา (นอกเหนือจากสัญญาที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5) เฉพาะที่คู่สัญญาในสัญญาเป็นลูกค้าเท่านั้น ลูกค้าคือบุคคลหรือกิจการที่ได้ทำสัญญากับกิจการในการได้รับสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นผลผลิตจากกิจกรรมตามปกติของกิจการโดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน คู่สัญญาในสัญญาจะไม่ถือเป็นลูกค้า ยกตัวอย่างเช่น ถ้าคู่สัญญาได้ทำสัญญากับกิจการที่จะร่วมในกิจกรรมหรือกระบวนการซึ่งคู่สัญญาร่วมรับความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจกรรมหรือกระบวนการนั้น ๆ (เช่น การพัฒนาสินทรัพย์ในข้อตกลงการร่วมการจัดการ) แทนการได้รับผลผลิตจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ

7 สัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจมีบางส่วนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และบางส่วนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 5

7.1 ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นระบุวิธีแยกและ/หรือวิธีวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วนต่าง ๆตั้งแต่หนึ่งส่วนหรือมากกว่าหนึ่งส่วนในสัญญาไว้ กิจการต้องใช้ข้อกำหนดการแยกและ/หรือการวัดมูลค่าครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้นก่อนได้ กิจการต้องแยกส่วน (หรือส่วนต่าง ๆ) ของสัญญาที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นตั้งแต่เริ่มแรกออกจากราคาของรายการและต้องใช้ย่อหน้าที่ 73 ถึง 86 ในการปันส่วนราคาของรายการที่เหลืออยู่ (ถ้ามี) ให้แก่ภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละภาระที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และให้แก่ส่วนอื่นของสัญญาที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7.2

7.2 ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่ระบุวิธีแยกและ/หรือวิธีวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วนต่าง ๆตั้งแต่หนึ่งส่วนหรือมากกว่าหนึ่งส่วนในสัญญาไว้ กิจการต้องใช้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในการแยก และ/หรือวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วน (หรือส่วนต่าง ๆ) ในสัญญา

8 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับต้นทุนส่วนเพิ่มของการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า และต้นทุนที่เกิดขึ้นในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า ถ้าต้นทุนเหล่านั้นไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ดูย่อหน้าที่ 91 ถึง 104) กิจการต้องใช้ย่อหน้าเหล่านั้นกับต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่ทำกับลูกค้า (หรือส่วนของสัญญานั้น) เฉพาะที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การรับรู้รายการ

การระบุสัญญา

9 กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะเมื่อรายการเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทุกข้อ

9.1 คู่สัญญาในสัญญาอนุมัติสัญญา (เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติอื่นทางธุรกิจ) และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา

9.2 กิจการสามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบ

9.3 กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ

9.4 สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (เช่น ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา) และ

9.5 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า ในการประเมินว่ากิจการมีความสามารถในการเรียกเก็บสิ่งตอบแทนว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะความสามารถและความตั้งใจของลูกค้าในการจ่ายสิ่งตอบแทนเมื่อครบกำหนดชำระ จำนวนของสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับอาจน้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญาได้ หากสิ่งตอบแทนมีความผันแปรได้เพราะกิจการอาจจะเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 52)

10 สัญญาคือข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้ ความสามารถในการใช้บังคับได้ของสิทธิและภาระผูกพันเป็นประเด็นเชิงกฎหมาย สัญญาอาจเป็นลายลักษณ์อักษร วาจา หรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ วิธีปฏิบัติและกระบวนการสำหรับการทำสัญญาที่ทำกับลูกค้ามีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ แต่ละอุตสาหกรรม และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในแต่ละกิจการ หรือ อาจแตกต่างกันแม้ภายในกิจการเดียวกัน (ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะขึ้นอยู่กับประเภทของลูกค้า หรือ ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงกัน) กิจการต้องพิจารณาวิธีปฏิบัติและกระบวนการต่าง ๆ ในการทำสัญญากับลูกค้า เพื่อกำหนดว่าข้อตกลงกับลูกค้าจะก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้หรือไม่และเมื่อใด

11 สัญญาที่ทำกับลูกค้าบางสัญญาอาจไม่มีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน และคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถยุติหรือแก้ไขสัญญาได้ตลอดเวลา บางสัญญาอาจจะต่อสัญญารอบใหม่ออกไปได้โดยอัตโนมัติตามรอบระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะกับรอบเวลาของสัญญาที่คู่สัญญามีสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ ณ ปัจจุบัน

12 เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สัญญาจะไม่เกิดขึ้นถ้าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายมีสิทธิที่บังคับได้ฝ่ายเดียวในการยุติสัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใด ๆ ได้โดยไม่ต้องมีการจ่ายค่าชดเชยให้กับคู่สัญญาอีกฝ่าย (หรือหลายฝ่าย) สัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใด ๆ ต้องมีลักษณะตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อต่อไปนี้

12.1 กิจการยังไม่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า และ

12.2 กิจการยังไม่ได้รับ และไม่มีสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนใด ๆ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

13 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องไม่ประเมินเกณฑ์เหล่านั้นซ้ำหากไม่มีข้อบ่งชี้ของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น หากความสามารถของลูกค้าในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องประเมินอีกครั้งถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการได้รับสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการส่วนที่เหลือที่จะส่งมอบให้ลูกค้า

14 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 กิจการต้องประเมินสัญญาอย่างต่อเนื่องในภายหลังเพื่อกำหนดว่าสัญญาดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 หรือไม่

15 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่เป็นตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 และ กิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้า กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับเป็นรายได้ ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้น

15.1 กิจการไม่มีภาระผูกพันคงค้างที่จะต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า และกิจการได้รับสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด และลูกค้าไม่มีสิทธิเรียกคืนสิ่งตอบแทนดังกล่าวได้ หรือ

15.2 สัญญาได้ยุติลงและลูกค้าไม่สามารถเรียกคืนสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับมาแล้วได้

16 กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สินจนกว่าเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งในย่อหน้าที่ 15 เกิดขึ้น หรือจนกว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 ในภายหลัง (ดูย่อหน้าที่ 14) หนี้สินที่รับรู้แสดงภาระผูกพันของกิจการในการส่งสินค้าหรือบริการในอนาคต หรือภาระผูกพัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในการคืนสิ่งตอบแทนที่เคยได้รับมา ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับสัญญา แต่ไม่ว่ากรณีใดก็ตาม หนี้สินต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้า

การรวมสัญญา

17 กิจการต้องรวมสัญญาตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไปที่ทำกับลูกค้ารายเดียวกัน (หรือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า) ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน และบันทึกรายการสัญญาเหล่านั้นเสมือนเป็นสัญญาเดียวกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างน้อย 1 ข้อต่อไปนี้

17.1 สัญญาดังกล่าวได้ถูกต่อรองร่วมกันด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์วัตถุประสงค์เดียวกัน

17.2 จำนวนสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาฉบับหนึ่งขึ้นอยู่กับราคาหรือผลการดำเนินงานของสัญญาอื่น หรือ

17.3 สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ในสัญญาเหล่านั้น (หรือสินค้าหรือบริการบางรายการที่ตกลงในสัญญาแต่ละฉบับ) เป็นภาระเดียวกันที่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30

การเปลี่ยนแปลงสัญญา

18 การเปลี่ยนแปลงสัญญา คือการเปลี่ยนแปลงขอบเขตหรือราคา (หรือทั้งขอบเขตและราคา) ของสัญญาที่คู่สัญญาตกลงกัน ในบางอุตสาหกรรมและบางประเทศ การเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจถูกเรียกว่า คำสั่งให้มีการเปลี่ยนแปลง การแก้ไข หรือ การปรับปรุง การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาในสัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่เดิม การตกลงยินยอมเพื่อเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจจะจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือโดยนัยด้วยประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ หากคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงที่จะเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการยังต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาที่มีอยู่เดิมต่อไปจนกว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาได้รับการยินยอม

19 การเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจเกิดขึ้นแล้วแม้ว่าคู่สัญญายังมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงขอบเขตหรือราคาตามสัญญา (หรือทั้งขอบเขตและราคา) หรือคู่สัญญาได้ตกลงเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาแล้วแต่ยังไม่มีการกำหนดราคาที่จะเปลี่ยนแปลงไป ในการพิจารณาว่าสิทธิและภาระผูกพันใดที่เกิดขึ้นใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงไปนั้นสามารถบังคับใช้ได้หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ทั้งหมด รวมถึงเงื่อนไขของสัญญา และหลักฐานอื่น หากคู่สัญญาได้ตกลงเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญา แต่ยังไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องประมาณการเปลี่ยนแปลงราคาของรายการที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร ตามย่อหน้าที่ 50 ถึง 54 และการจำกัดการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

20 กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.1 ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้นเพราะมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างกันเพิ่มขึ้น (ตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 30) และ

20.2 ราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามจำนวนสิ่งตอบแทนที่สะท้อนถึง *ราคาขายแบบเอกเทศ* (stand-alone selling prices) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา และการปรับราคาที่เหมาะสมได้สะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจปรับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นนั้นเพื่อเป็นการให้ส่วนลดกับลูกค้า เพราะกิจการไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายในการขายเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือบริการที่คล้ายกันให้กับลูกค้ารายใหม่

21 ถ้าการเปลี่ยนแปลงสัญญาไม่ต้องรับรู้เป็นสัญญาที่แยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 20 กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่ยังไม่ส่งมอบ ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา (เรียกว่า สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้คงค้าง) ตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้ที่สามารถนำมาใช้ได้

21.1 กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเสมือนว่ามีการยุติสัญญาปัจจุบัน และมีสัญญาใหม่เกิดขึ้น หากสินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่แตกต่างจากสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบก่อนหรือในวันเปลี่ยนแปลงสัญญา จำนวนสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติที่คงค้าง (หรือไปยังสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่คงค้างในภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกันตามย่อหน้าที่ 22.2) คือผลรวมของ

21.1.1 สิ่งตอบแทนที่ลูกค้าตกลงไว้ (รวมไปถึงจำนวนที่ได้รับจากลูกค้าแล้ว) ที่รวมในประมาณการราคาของรายการที่ยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้ และ

21.1.2 สิ่งตอบแทนที่ตกลงตามที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

21.2 กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญา เสมือนการเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาปัจจุบันหากสินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่ไม่แตกต่างกัน โดยให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกันที่แล้วเสร็จเพียงบางส่วน ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสัญญาต่อราคาของรายการและการวัดความก้าวหน้าของความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติให้รับรู้เป็นรายการการปรับปรุงรายได้ (การเพิ่มขึ้นหรือการลดลงของรายได้) ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา (เช่น การปรับรายได้ด้วยวิธีผลสะสมรวบรวมถึงปัจจุบัน)

21.3 หากสินค้าหรือบริการที่คงค้าง เป็นผลรวมของรายการในย่อหน้าที่ 21.1 และ 21.2 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต่อภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่แล้วเสร็จ (รวมถึงภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่แล้วเสร็จเป็นบางส่วน) ในสัญญาที่เปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของย่อหน้านี้

การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

22 **ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ในสัญญาที่ทำกับลูกค้าและต้องระบุเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลงแต่ละข้อที่จะส่งมอบให้ลูกค้าด้วยลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังนี้**

22.1 สินค้าหรือบริการ (หรือสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ

22.2 ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาโดยส่วนใหญ่เหมือนกัน และมีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกัน (ดูย่อหน้าที่ 23)

23 ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่มีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกันเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

23.1 สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่ละรายการในชุดของสินค้าหรือบริการที่กิจการตกลงจะส่งมอบให้ลูกค้าเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 35 ที่ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และ

23.2 วิธีที่ใช้วัดความก้าวหน้าของความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการในการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่ละรายการตามย่อหน้าที่ 39 ถึง 40 ในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันนั้นเป็นวิธีการเดียวกัน

ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า

24 สัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยทั่วไปจะระบุชัดเจนถึงสินค้าหรือบริการที่กิจการตกลงจะส่งมอบให้แก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจไม่จำกัดเพียงสินค้าหรือบริการที่ระบุชัดเจนไว้ตามสัญญา ทั้งนี้ เพราะสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจรวมถึงข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายหรือคำแถลงที่เผยแพร่ หาก ณ เวลาที่ทำสัญญา ข้อตกลงเหล่านั้นสร้างความคาดหวังที่ผูกพันได้แก่ลูกค้าว่ากิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นให้แก่ลูกค้า

25 ภาระที่ต้องปฏิบัติไม่รวมกิจกรรมที่กิจการต้องทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา เว้นแต่กิจกรรมเหล่านั้นเป็นการส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้บริการอาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการจัดการเพื่อการจัดทำสัญญา การปฏิบัติงานเหล่านั้นไม่ใช่การส่งมอบบริการให้ลูกค้าเมื่อกิจการทำงานเหล่านั้น ดังนั้น กิจกรรมเหล่านั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ

สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน

26 สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ขึ้นอยู่กับสัญญา อาจรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่างต่อไปนี้

26.1 การขายสินค้าที่กิจการผลิต (ตัวอย่างเช่น สินค้าของผู้ผลิต)

26.2 การขายต่อสินค้าที่กิจการซื้อมา (ตัวอย่างเช่น สินค้าของผู้ค้าปลีก)

26.3 การขายต่อสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อมา (ตัวอย่างเช่น การนำตั๋วไปขายต่อโดยกิจการที่กระทำการเป็นตัวการ ตามที่อธิบายในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)

26.4 การปฏิบัติงานตามที่ตกลงในสัญญาให้กับลูกค้า

26.5 การให้บริการในลักษณะการแสดงความพร้อมในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น การบริการปรับปรุงซอฟต์แวร์ ที่ยังไม่ระบุเวลาและเมื่อซอฟต์แวร์ดังกล่าวได้รับการพัฒนาไป) หรือผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าพร้อมใช้เมื่อลูกค้าตัดสินใจจะใช้สินค้าหรือบริการ

26.6 การให้บริการโดยการจัดการให้บุคคลอื่นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า (ตัวอย่างเช่น การกระทำการเป็นตัวแทนให้กับบุคคลอื่น ตามที่อธิบายในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)

26.7 การให้สิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถนำไปขายต่อหรือมอบให้ลูกค้าของลูกค้าได้ (ตัวอย่างเช่น กิจการที่ขายผลิตภัณฑ์ให้แก่ผู้ค้าปลีกโดยตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมให้แก่บุคคลที่ซื้อผลิตภัณฑ์จากผู้ค้าปลีกนั้น)

26.8 การสร้าง การผลิต หรือ การพัฒนาสินทรัพย์ ในนามของลูกค้า

26.9 การให้ใบอนุญาต (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52 ถึง ข63ข) และ

26.10 การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (เมื่อสิทธิเหล่านั้นทำให้ลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญตามที่อธิบายในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข39 ถึง ข43)

27 สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าถือว่าแตกต่างกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

27.1 ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการด้วยสินค้าหรือบริการนั้น ๆ หรือได้ประโยชน์โดยใช้ควบคู่ไปกับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น (กล่าวคือ สินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน) และ

27.2 ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุได้แยกจากข้อตกลงอื่นในสัญญา (กล่าวคือ ข้อตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกันตามเนื้อหาของสัญญา)

28 ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 27.1 หากสินค้าหรือบริการนั้นสามารถนำไปใช้ บริโภค ขายในจำนวนที่มากกว่ามูลค่าเศษซาก หรือถือไว้เพื่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น สินค้าหรือบริการบางอย่างลูกค้าอาจจะได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการรายการนั้นได้ ในขณะที่สินค้าหรือบริการบางอย่างลูกค้าอาจจะได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นได้ก็ต่อเมื่อต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อม ทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมคือสินค้าหรือบริการที่ถูกขายแยก (โดยกิจการหรือกิจการอื่น) หรือทรัพยากรที่ลูกค้าได้รับจากกิจการแล้ว (รวมถึงสินค้าหรือบริการที่กิจการจะได้ส่งมอบให้ลูกค้าในอนาคตตามสัญญา) หรือได้รับจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น ปัจจัยต่าง ๆ อาจแสดงถึงหลักฐานที่ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการไม่ว่าจากสินค้าหรือบริการนั้นหรือควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ว่า กิจการขายสินค้าหรือบริการแยกเป็นปกติเป็นข้อบ่งชี้ว่าลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการรายการนั้นหรือควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อม

29 ในการประเมินว่าข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุแยกได้ตามย่อหน้าที่ 27.2 หรือไม่ วัตถุประสงค์คือเพื่อกำหนดว่าลักษณะของข้อตกลงตามเนื้อหาของสัญญาเป็นการส่งมอบแต่ละรายการของสินค้าหรือบริการเหล่านั้นทีละรายการหรือไม่ หรือเป็นการส่งมอบแบบรวมรายการโดยมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะส่งมอบเป็นปัจจัยการผลิตปัจจัยที่บ่งชี้ว่าข้อตกลงตั้งแต่สองข้อหรือมากกว่าที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้านั้นไม่สามารถระบุแยกได้ รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

29.1 กิจการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงในสัญญาเข้าเป็นกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่ลูกค้าทำสัญญาไว้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจการใช้สินค้าหรือบริการนั้นเป็นปัจจัยการผลิตหรือส่งมอบผลผลิตร่วมตามที่ลูกค้าระบุ ผลผลิตร่วมอาจรวมขั้นตอน ส่วนประกอบหรือหน่วยมากกว่าหนึ่งรายการ

29.2 สินค้าหรือบริการรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่ามีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งหรือถูกเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งอย่างมีนัยสำคัญ โดยสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงในสัญญา

29.3 สินค้าหรือบริการมีการพึ่งพากันหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมาก กล่าวอีกนัยหนึ่ง สินค้าหรือบริการแต่ละรายการได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงไว้ในสัญญา ตัวอย่างเช่น ในบางกรณีสินค้าหรือบริการตั้งแต่สองรายการหรือมากกว่า มีผลกระทบต่อกันและกันอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากกิจการอาจจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการแต่ละรายการได้อย่างเป็นอิสระจากกัน

30 หากสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไม่แตกต่าง กิจการต้องรวมสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงจนกว่ากิจการจะระบุกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างได้ ในบางกรณี กิจการรับรู้สินค้าหรือบริการทั้งหมดที่ตกลงในสัญญาเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระเดียว

การแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ

31 กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ (เช่น สินทรัพย์) ให้ลูกค้า จะถือว่ามีการส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

32 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละรายการที่ระบุตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 กิจการต้องกำหนด ณ วันเริ่มต้นของสัญญาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (ตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37) หรือ เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

(ตามย่อหน้าที่ 38) โดยหากภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นจะเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

33 สินค้าและบริการคือสินทรัพย์แม้ในขณะช่วงเวลาหนึ่งเมื่อสินค้าและบริการนั้นได้รับและใช้ (เช่นเดียวกับในกรณีของบริการต่าง ๆ) อำนาจควบคุมสินทรัพย์ หมายถึง ความสามารถในการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่จากสินทรัพย์ อำนาจควบคุมรวมถึงความสามารถในการกีดกันกิจการอื่นจากการสั่งการการใช้งานและการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ประโยชน์ของสินทรัพย์คือกระแสเงินสด (กระแสรับหรือ การประหยัดกระแสจ่าย) ที่สามารถได้รับทางตรงหรือ ทางอ้อมในลักษณะต่าง ๆ เช่น

33.1 การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ (รวมถึงบริการสาธารณะ)

33.2 การใช้สินทรัพย์เพื่อเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์อื่น

33.3 การใช้สินทรัพย์เพื่อชำระหนี้สิน หรือลดค่าใช้จ่าย

33.4 การขายหรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

33.5 การใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกันเงินกู้ และ

33.6 การถือครองสินทรัพย์

34 ในการประเมินว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อตกลงใด ๆ ที่จะซื้อคืนสินทรัพย์ (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข76)

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

35 กิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยจะรับรู้รายได้ในช่วงเวลาดังกล่าวได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

35.1 ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข4)

35.2 การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น งานระหว่างทำ) ที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข5) หรือ

35.3 การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ดูย่อหน้าที่ 36) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วสร็จถึงปัจจุบัน (ดูย่อหน้าที่ 37)

36 สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติของกิจการไม่มีทางเลือกการใช้ประโยชน์แก่กิจการหากกิจการนั้นได้ถูกจำกัดการสั่งการใช้สินทรัพย์ตามสัญญาจากการใช้สินทรัพย์เพื่อประโยชน์อื่น ระหว่างการสร้างหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์นั้น หรือจำกัดในทางปฏิบัติจากการสั่งการลักษณะการใช้อื่นของสินทรัพย์ที่เสร็จ การประเมินว่ากิจการมีทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์ทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา หลังจากวันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องไม่ปรับปรุงการประเมินทางเลือกอื่นใน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การใช้สินทรัพย์หากคู่สัญญาในสัญญาไม่ยินยอมการเปลี่ยนแปลงสัญญาที่เปลี่ยนแปลงภาระที่ต้องปฏิบัติไปอย่างมาก ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข6-ข8 ให้ แนวทางสำหรับการประเมินว่ากิจการมีทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์นั้นหรือไม่

37 กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายต่าง ๆ ที่ใช้กับสัญญานั้นในการประเมินว่ากิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันตามย่อหน้าที่ 35.3 หรือไม่ สิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระการปฏิบัติงานที่แล้วสร็จถึงปัจจุบันไม่จำเป็นต้องเป็นจำนวนเงินที่กำหนดแน่นอน อย่างไรก็ตาม ตลอดระยะเวลาของสัญญากิจการต้องมีสิทธิต่อจำนวนเงินที่อย่างน้อยที่สุดจะชดเชยให้กิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วสร็จถึงปัจจุบันหากลูกค้าหรือคู่สัญญายุติสัญญาด้วยเหตุผลอื่นนอกจากการที่กิจการไม่ปฏิบัติงานตามที่ตกลง แนวทางที่กล่าวในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข13 เป็นแนวทางสำหรับการประเมินความมีอยู่และความสามารถบังคับใช้ของสิทธิที่ให้จ่ายชำระ และสิทธิดังกล่าวจะทำให้กิจการได้รับการชำระเงินสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันหรือไม่

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

38 หากภาระที่ต้องปฏิบัติไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 ภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุมใน ย่อหน้าที่ 31 ถึง 34 นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจควบคุมซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

38.1 กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ หากลูกค้ามีภาระผูกพันในปัจจุบันในการจ่ายชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจแสดงว่าลูกค้าได้รับความสามารถสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์เป็นการแลกเปลี่ยน

38.2 ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ กรรมสิทธิ์ทางกฎหมายอาจบ่งชี้ว่าคู่สัญญาฝ่ายใดสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น ดังนั้น การโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์อาจจะแสดงว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น หากกิจการยังคงไว้ซึ่งกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์เพียงเพื่อป้องกันความล้มเหลวที่ลูกค้าจะไม่จ่ายเงิน สิทธิเหล่านั้นของกิจการไม่สามารถทำให้ลูกค้าไม่มีอำนาจควบคุมสินทรัพย์

38.3 กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ การที่ลูกค้าครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพ อาจแสดงว่า ลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์

เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม การครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพอาจจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ในสัญญาการซื้อคืน หรือสัญญาการฝากขาย บางสัญญา ลูกค้าหรือผู้รับฝากขายอาจครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพโดยที่กิจการมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ในทางตรงกันข้าม ในสัญญาที่มีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า กิจการอาจครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพในขณะที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข76 ข77 ถึง ข78 และ ข79 ถึง ข82 ให้แนวทางการบัญชีสำหรับสัญญาซื้อคืน สัญญาฝากขายและสัญญามีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า ตามลำดับ

38.4 ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้ลูกค้าอาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม ในการประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ที่ตกลง กิจการต้องไม่รวมความเสี่ยงใดก็ตามที่เกิดขึ้นกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่แยกจาก ภาระที่ต้องปฏิบัติในการส่งมอบสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้โอนอำนาจควบคุมของสินทรัพย์ไปยังลูกค้า แต่ยังไม่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อให้บริการการบำรุงรักษาที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ส่งมอบ

38.5 ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว กรณีลูกค้ายอมรับสินทรัพย์อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ ในการประเมินผลกระทบของการที่ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์ตามสัญญาเพื่อพิจารณาว่าเมื่อใดอำนาจควบคุมสินทรัพย์ได้ถูกโอนไป กิจการต้องพิจารณาแนวทางในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข83 ถึง ข86

การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ

39 กิจการต้องรับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่งแต่ละรายการตลอดช่วงเวลานั้นตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 โดยต้องมีการวัดระดับความก้าวหน้าการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ วัตถุประสงค์ของการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จคือการแสดงภาพผลการปฏิบัติงานของกิจการในการส่งมอบอำนาจควบคุมสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการแล้วเสร็จ)

40 กิจการต้องใช้วิธีเดียวในการวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่งแต่ละรายการ และกิจการต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่คล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละรอบ กิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

วิธีวัดระดับความก้าวหน้า

41 วิธีที่เหมาะสมของการวัดระดับความก้าวหน้ารวมวิธีผลลัพธ์และวิธีปัจจัยนำเข้า ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข19 ให้แนวทางสำหรับการใช้วิธีผลลัพธ์และวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อวัดความสำเร็จของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติ ในการกำหนดวิธีที่เหมาะสมในการวัดความก้าวหน้า กิจการต้องพิจารณาลักษณะของสินค้าหรือบริการที่กิจการสัญญาจะส่งมอบให้ลูกค้า

42 ในการใช้วิธีใดวิธีหนึ่งในการวัดความก้าวหน้า กิจการต้องไม่รวมการวัดความก้าวหน้าจากสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่กิจการไม่ได้โอนอำนาจควบคุมให้ลูกค้า ในทางตรงกันข้าม กิจการต้องรวมการวัดความก้าวหน้าสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่กิจการส่งมอบการควบคุมให้ลูกค้าเมื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

43 เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไปในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง กิจการต้องปรับปรุงการวัดค่าความก้าวหน้าให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลงค่าวัดความก้าวหน้าให้รับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

ค่าวัดความก้าวหน้าที่สมเหตุสมผล

44 กิจการต้องรับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง เฉพาะเมื่อกิจการสามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการจะไม่สามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล หากกิจการไม่มีข้อมูลที่เชื่อถือได้ที่จำเป็นต้องใช้กับวิธีที่เหมาะสมของการวัดความก้าวหน้า

45 ในบางสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ในช่วงเริ่มต้นสัญญา) กิจการอาจไม่สามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม แต่กิจการคาดว่าจะได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติ ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้นจนกว่ากิจการจะสามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล

การวัดมูลค่า

46 เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้ตามจำนวนที่เป็นราคาของรายการ (ซึ่งไม่รวมประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังต้องไม่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58) ตามส่วนที่ได้ปันให้กับภาระที่ต้องปฏิบัตินั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การกำหนดราคาของรายการ

47 **กิจการต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในสัญญาและธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจในการกำหนดราคาของรายการ โดยราคาของรายการคือจำนวนของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม (ตัวอย่างเช่น ภาษีขาย) สิ่งตอบแทนที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้ารวมอาจเป็นจำนวนคงที่ จำนวนผันแปร หรือทั้งสองแบบ**

48 ลักษณะ ระยะเวลา และจำนวนของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าตกลงไว้กระทบต่อการประมาณการราคาของรายการ โดยในการกำหนดราคาของรายการกิจการต้องคำนึงถึงผลของทุกข้อดังต่อไปนี้

48.1 สิ่งตอบแทนผันแปร (ดูย่อหน้าที่ 50 ถึง 55 และ 59)

48.2 การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร (ดูย่อหน้าที่ 56 ถึง 58)

48.3 การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (ดูย่อหน้าที่ 60 ถึง 65)

48.4 สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (ดูย่อหน้าที่ 66 ถึง 69) และ

48.5 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 70 ถึง 72)

49 เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องสมมติว่าจะมีการโอนสินค้าหรือบริการเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงกับลูกค้า และสัญญาดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

สิ่งตอบแทนผันแปร

50 หากสิ่งตอบแทนตามที่ตกลงไว้ในสัญญาได้รวมสิ่งตอบแทนที่มีจำนวนผันแปร กิจการต้องประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าตามที่ได้ตกลงกัน

51 สิ่งตอบแทนอาจผันแปรเนื่องจาก การให้ส่วนลด การให้ส่วนลดภายหลัง เงินคืน การหักหนี้ การลดราคา เงินจูงใจ เงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน ค่าปรับ หรือรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ สิ่งตอบแทนผันแปรอาจเกิดขึ้นในกรณีที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนโดยจำนวนขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างเช่น จำนวนสิ่งตอบแทนจะผันแปรไปในกรณีที่มีการขายผลิตภัณฑ์ไปแต่ลูกค้ามีสิทธิที่จะคืนผลิตภัณฑ์หรือในกรณีที่มีการตกลงที่จะจ่ายสิ่งตอบแทนที่กำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนเพื่อเป็นเงินตอบแทนพิเศษสำหรับการปฏิบัติงานได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด

52 การผันแปรของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาจะจ่ายอาจไม่ได้ระบุในสัญญาไว้อย่างชัดแจ้ง ถึงแม้จะไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา กรณีต่าง ๆ เหล่านี้อาจทำให้สิ่งตอบแทนมีส่วนที่ผันแปรได้

52.1 ลูกค้ามีมูลเหตุให้คาดได้ว่ากิจการจะยอมรับสิ่งตอบแทนน้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญาจากการที่กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจเช่นนั้น หรือนโยบายหรือแถลงการณ์ที่ประกาศออกไปเช่นนั้นว่ากิจการจะลดราคา ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อบังคับด้านกฎหมาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แนวปฏิบัติในอุตสาหกรรม หรือลูกค้าในการที่จะเรียกสิ่งเหล่านี้ว่า ส่วนลด การให้ส่วนลดภายหลัง เงินคืน หรือ การหักหนี้

52.2 ข้อเท็จจริงและสถานการณ์อื่นที่บ่งชี้ว่าความตั้งใจของกิจการเมื่อเข้าทำสัญญาว่าจะมีการเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า

53 กิจการต้องประมาณจำนวนสิ่งตอบแทนที่ผันแปรโดยใช้วิธีการดังต่อไปนี้ โดยขึ้นอยู่กับว่าวิธีใดที่กิจการคาดว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่าในการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับ

53.1 มูลค่าที่คาดไว้ – มูลค่าที่คาดไว้คือผลรวมของจำนวนสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น มูลค่าที่คาดไว้อาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร หากกิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน

53.2 มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด – มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดคือจำนวนที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ (กล่าวคือ จำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้มากที่สุดจำนวนเดียวภายใต้สัญญานั้น) มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร หากสัญญาดังกล่าวมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เพียงสองกรณี (ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการจะได้รับหรือไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน)

54 กิจการต้องเลือกใช้วิธีการประมาณการผลกระทบของความไม่แน่นอนของจำนวนสิ่งตอบแทนที่ผันแปรที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของสัญญา นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อมูลที่กิจการมีอยู่ทั้งหมดอย่างสมเหตุสมผล (ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลในอดีต ปัจจุบันและการคาดการณ์ในอนาคต) และต้องระบุจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ขึ้นมาอย่างสมเหตุสมผล ข้อมูลดังกล่าวที่กิจการใช้ในการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรโดยทั่วไปจะเหมือนกับข้อมูลที่ฝ่ายบริหารของกิจการใช้ในช่วงการนำเสนอราคาต่อลูกค้า และข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

หนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืน

55 กิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืนค่าตอบแทน หากกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้าและคาดได้ว่ากิจการจะจ่ายชำระคืนสิ่งตอบแทนนั้นบางส่วนหรือทั้งหมดให้แก่ลูกค้า โดยหนี้สินดังกล่าวจะวัดมูลค่าจากจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับแล้ว (หรือถึงกำหนดที่จะได้รับ) ที่กิจการคาดได้ว่าจะไม่มีสิทธิเป็นเจ้าของสิ่งตอบแทนนั้น (กล่าวคือ จำนวนที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาของรายการ) ในกรณีที่สถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการต้องปรับปรุงหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืน (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาของรายการ และหนี้สินที่เกิดจากสัญญา) ในการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายที่ลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้าหรือบริการ กิจการต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ ข

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

20 ถึง ข27

การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร

56 กิจการรวมประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่ผันแปรบางส่วนหรือทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 53 เป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากว่าจะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง

57 ในการประเมินว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากหรือไม่ที่จะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง กิจการต้องพิจารณาทั้งโอกาสและจำนวนที่จะต้องกลับรายการ ปัจจัยที่จะทำให้โอกาสในการเกิดการกลับรายการหรือจำนวนที่จะต้องกลับรายการสูงขึ้น อาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงกรณีดังต่อไปนี้

57.1 จำนวนสิ่งตอบแทนนั้นอ่อนไหวสูงกับปัจจัยที่อยู่นอกเหนืออิทธิพลของกิจการ ปัจจัยเหล่านั้นอาจรวมปัจจัยที่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของตลาด การใช้ดุลยพินิจหรือการดำเนินการของบุคคลที่สาม สภาพอากาศ และความเสี่ยงสูงของความล้าสมัยของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

57.2 ความไม่แน่นอนของจำนวนสิ่งตอบแทนอาจต้องใช้ระยะเวลานานกว่าความไม่แน่นอนนั้นจะหมดไป

57.3 กิจการมีประสบการณ์ (หรือหลักฐานอื่น) อย่างจำกัดสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกัน หรือจากประสบการณ์ดังกล่าว (หรือหลักฐานอื่น) ยังไม่เพียงพอที่จะใช้ในการประมาณการมูลค่า

57.4 กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติในการเสนอให้ส่วนลดราคาที่อยู่ในช่วงกว้างหรือเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระเงินสำหรับสัญญาที่คล้ายกันหรือในสถานการณ์ที่คล้ายกัน

57.5 สัญญามีจำนวนมาก และจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ที่อยู่ในช่วงกว้าง

58 กิจการต้องปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข63 ในการรับรู้รายการจำนวนสิ่งตอบแทนที่อยู่ในรูปเงินค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขาย หรือจำนวนการใช้งาน เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา

การนำสิ่งตอบแทนผันแปรมาประเมินใหม่

59 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการต้องทำการประมาณการราคาของรายการใหม่ (รวมทั้งการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรที่ติดข้อจำกัดและไม่ควรรับรู้) เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในระหว่างงวดที่รายงาน ในการบันทึกรายการการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการกิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 87 ถึง 90

การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา

60 ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาหากระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา (โดยชัดแจ้งหรือโดยนัย) ทำให้เกิดประโยชน์ที่สำคัญในรูปแบบของการจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการ หากเป็นเช่นว่าแล้ว สัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญรวมอยู่ด้วย โดยการจัดหาเงินดังกล่าวอาจไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดแจ้งในสัญญา หรือต้องตีความตามนัยจากข้อกำหนดการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา

61 วัตถุประสงค์ในการที่กิจการต้องปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันด้วยผลกระทบขององค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ คือเพื่อให้กิจการรับรู้รายได้เฉพาะส่วนที่เทียบเท่ากรณีลูกค้าจะต้องจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการเป็นเงินสด (ราคาขายเงินสด) เพื่อพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหาเงิน และองค์ประกอบดังกล่าวมีนัยสำคัญต่อสัญญาหรือไม่ กิจการต้องคำนึงถึงข้อมูลและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

61.1 มีความแตกต่างกันหรือไม่ (ถ้ามี) ระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันและราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ และ

61.2 ผลกระทบรวมจากสองปัจจัยนี้

61.2.1 ประมาณการระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และ

61.2.2 อัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เกี่ยวข้อง

62 อย่างไรก็ตาม ในการประเมินว่าสัญญาที่ทำกับลูกค้ามีองค์ประกอบการจัดหาเงินตามย่อหน้าที่ 61 สัญญาจะไม่มีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อรายการมีลักษณะดังนี้

62.1 ลูกค้าได้จ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการล่วงหน้าแล้ว และระยะเวลาในการโอนสินค้าหรือบริการดังกล่าวขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของลูกค้า

62.2 จำนวนสิ่งตอบแทนที่มีสาระสำคัญที่ลูกค้าสัญญาว่าจะจ่ายเป็นจำนวนที่ผันแปร โดยที่จำนวนหรือระยะเวลาในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าวขึ้นอยู่กับการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์บางอย่างในอนาคตที่นอกเหนือการควบคุมของลูกค้าหรือของกิจการ (ตัวอย่างเช่น สิ่งตอบแทนนั้นอยู่ในรูปของเงินค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขาย)

62.3 ความแตกต่าง ระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันและราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 61) เกิดจากสาเหตุอื่นที่ไม่ใช่การจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการ และความแตกต่างดังกล่าวเป็นสัดส่วนตามสาเหตุที่ทำให้เกิดความแตกต่างนั้น ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขการชำระเงินอาจให้ความคุ้มครองกิจการหรือลูกค้าจากกรณีที่อีกฝ่ายหนึ่งไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันภายใต้สัญญาได้

63 เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงสำหรับผลกระทบของการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ด้วย หาก ณ วันที่เริ่มต้นสัญญากิจการคาดได้ว่าระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสินค้าหรือบริการคือหนึ่งปีหรือภายในหนึ่งปี

64 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 61 ในการปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงสำหรับส่วนขององค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนรายการการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการและลูกค้าเป็นรายการต่างหาก ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนลักษณะความเสี่ยงด้านสินเชื่อของฝ่ายที่ได้รับการจัดหาเงินให้ รวมทั้งหลักประกันหรือหลักทรัพย์ที่ใช้ค้ำประกันโดยลูกค้าหรือกิจการ รวมทั้งสินทรัพย์ที่โอนภายใต้สัญญา กิจการอาจสามารถระบุอัตราคิดลดโดยใช้อัตราที่ใช้คิดลดจำนวนสิ่งตอบแทนตามที่ระบุในสัญญาให้ได้เท่ากับราคาในกรณีที่ลูกค้าจ่ายชำระค่าสินค้าและบริการเป็นเงินสดเมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการ ภายหลังจากวันที่ทำสัญญาแล้ว กิจการต้องไม่ปรับปรุงอัตราคิดลดเพราะมีการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรือเหตุการณ์ภายหลังวันที่เริ่มต้นสัญญา (เช่น การเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้าเนื่องจากการประเมินใหม่)

65 กิจการต้องนำเสนอผลกระทบของการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่าย) แยกต่างหากจากรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวให้รับรู้ได้เท่ากับจำนวนที่อนุญาตให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา (หรือลูกหนี้) หรือหนี้สินที่เกิดจากสัญญา

สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

66 ในการกำหนดราคาของรายการสำหรับสัญญาที่ลูกค้าตกลงจะจ่ายชำระเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่โอนให้ (หรือที่สัญญาว่าจะโอนให้) ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม

67 หากกิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงถึงราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น)

68 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดอาจมีความผันแปร เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงของราคาของหุ้นที่กิจการมีสิทธิจะได้รับจากลูกค้า) ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดมีการผันแปรที่เกิดจากปัจจัยอื่นที่ไม่ใช่เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมผันแปรเพราะผลการปฏิบัติงานของกิจการ) กิจการต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58

69 หากลูกค้านำสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น วัสดุ อุปกรณ์ หรือ แรงงาน) มาใช้หรือให้ใช้เพื่อสนับสนุนให้กิจการปฏิบัติงานตามสัญญา กิจการต้องประเมินว่ากิจการได้ควบคุมสินค้าหรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บริการที่ลูกค้านำมาหรือไม่ หากกิจการเป็นผู้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า

70 สิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้ารวมถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายหรือคาดว่าต้องจ่ายให้แก่ลูกค้า (หรือจ่ายให้กับกิจการอื่นที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้ารวมถึงจำนวนเครดิตหรือสิทธิอื่น (ตัวอย่างเช่น คูปองหรือเอกสารส่วนลด) ที่ลูกค้าสามารถนำมาใช้หักกับจำนวนที่ลูกค้าค้างชำระให้กับกิจการ (หรือกิจการอื่นที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) กิจการควรบันทึกสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้าหักจากราคาของรายการ และรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เว้นแต่ การจ่ายชำระให้กับลูกค้าดังกล่าวนั้นเป็นการจ่ายเพื่อตอบแทนการโอนสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26 ถึง 30) หากสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้ามีลักษณะผันแปร กิจการต้องประมาณการราคาของรายการ (รวมทั้งประเมินด้วยว่ามีข้อจำกัดที่ยังไม่อนุญาตให้รับรู้หรือไม่) ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 50 ถึง 58

71 ถ้าสิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้าเป็นการจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ กิจการต้องบันทึกการซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวในลักษณะเช่นเดียวกับรายการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายรายอื่น โดยถ้าสิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้ามีมูลค่าสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับจากลูกค้า กิจการต้องนำส่วนเกินดังกล่าวหักจากราคาของรายการ ถ้ากิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากลูกค้าได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องคำนวณสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ

72 ทั้งนี้ หากกิจการถือว่าสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ กิจการต้องบันทึกส่วนหักดังกล่าวกับรายได้ที่รับรู้เมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้นแล้วแต่ว่าเหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นช้ากว่า

(ก) กิจการรับรู้รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า และ

(ข) กิจการจ่ายชำระหรือให้คำมั่นว่าจะชำระสิ่งตอบแทน (ถึงแม้ว่าการจ่ายจะขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต) ทั้งนี้ คำมั่นว่าจะจ่ายอาจเป็นไปโดยนัยตามธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจ

การปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

73 วัตถุประสงค์ของการปันส่วนราคาของรายการคือการให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ด้วยจำนวนของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้า

หรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

74 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการกับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้จากสัญญา โดยให้มีความสัมพันธ์กับราคาขายแบบเอกเทศตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 76 ถึง 80 เว้นแต่กรณีที่กล่าวในย่อหน้าที่ 81 ถึง 83 (สำหรับการปันส่วนส่วนลด) และกรณีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 (สำหรับการปันส่วนสิ่งตอบแทนที่รวมสิ่งตอบแทนผันแปร)

75 ย่อหน้าที่ 76 ถึง 86 จะไม่บังคับใช้กับกรณีที่สัญญามีภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียว อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 อาจใช้กับกรณีที่กิจการให้คำมั่นว่าจะโอนกลุ่มของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ระบุได้โดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียวตามย่อหน้าที่ 22.2 และสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันได้รวมสิ่งตอบแทนผันแปรด้วย

การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ

76 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศเป็นเกณฑ์ กิจการต้องระบุราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาสำหรับสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาและต้องปันส่วนราคาของรายการตามสัดส่วนของราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น

77 ราคาขายแบบเอกเทศคือราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการขายแยกต่างหากจากกันให้กับลูกค้าโดยทั่วไป หลักฐานที่ดีที่สุดของราคาขายแบบเอกเทศคือราคาที่สังเกตได้ที่ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแยกต่างหากในสภาวการณ์ที่คล้ายคลึงกันหรือกลุ่มลูกค้าที่คล้ายคลึงกัน ราคาตามสัญญาที่ใช้ผูกพันกิจการได้ หรือราคาที่ได้ประกาศออกไปสำหรับสินค้านั้นหรือบริการนั้นอาจถือได้ว่าเป็นราคาขายแบบเอกเทศ (ทั้งนี้ต้องไม่สมมติเช่นนั้นในทุกกรณี)

78 ในกรณีราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศ เพื่อนำประมาณการนั้นมาใช้ในปันส่วนราคาของรายการเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 73 เมื่อกิจการต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศ กิจการต้องคำนึงถึงข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึง สภาวการณ์ตลาด ปัจจัยเฉพาะของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าหรือกลุ่มลูกค้า) ที่มีมูลเหตุให้เชื่อว่ากิจการมีข้อมูลดังกล่าว ในการประมาณการดังกล่าวกิจการต้องใช้ข้อมูลที่สังเกตได้ให้มากที่สุด และใช้วิธีการประมาณการที่สม่ำเสมอกับสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

79 วิธีการที่เหมาะสมในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงแต่วิธีการดังต่อไปนี้

79.1 วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด กิจการอาจสามารถประเมินและสำรวจตลาดที่กิจการขายสินค้าหรือบริการ และประมาณการราคาขายสินค้า ที่ลูกค้ารายใด ๆ ในตลาดจะมีความเต็มใจจ่ายชำระเพื่อสินค้าหรือบริการนั้น วิธีการนี้อาจรวมถึงการการอ้างอิงราคาขายของคู่แข่งของกิจการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ใกล้เคียงกัน และปรับปรุงราคาขายต่าง ๆ เหล่านี้ตามความจำเป็นเพื่อสะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ

79.2 วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร– กิจการอาจสามารถประมาณการจำนวนต้นทุนที่คาดไว้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ และนำจำนวนต้นทุนประมาณการดังกล่าวมาบวกด้วยอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว

79.3 วิธีส่วนของราคาที่เหลือ – กิจการอาจสามารถประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการหนึ่ง ๆ โดยการหักราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ของสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ที่ตกลงตามสัญญาจากยอดรวมของราคาของรายการ อย่างไรก็ตาม กิจการจะสามารถใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 78 ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

79.3.1 กิจการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันนี้ให้แก่ลูกค้ารายอื่น ๆ (ในระยะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน) ในราคาที่อยู่ในช่วงกว้าง (กล่าวคือ ราคาขายมีความแตกต่างสูงมากเพราะในการกำหนดราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถอ้างอิงถึงรายการในอดีต รวมทั้งไม่มีข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานในการอ้างอิงเพื่อกำหนดราคาได้) หรือ

79.3.2 กิจการยังไม่เคยกำหนดราคาสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และสินค้าหรือบริการนั้นยังไม่เคยถูกขายในลักษณะที่แยกต่างหากเป็นเอกเทศมา**ก่อน (กล่าวคือ ราคาขายยังไม่แน่นอน)**

80 ในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบตามสัญญา กิจการอาจใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานได้ในกรณีที่สินค้าหรือบริการตั้งแต่สองรายการขึ้นไปมีราคาขายที่แปรผันสูง หรือราคาขายแบบเอกเทศมีความไม่แน่นอนสูง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมของกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ราคามีความแปรผันสูง หรือมีความไม่แน่นอนสูง และใช้วิธีอื่นในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละชิ้นโดยใช้วิธีเทียบเป็นสัดส่วนกับประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมที่ประมาณการนั้นที่ใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือ เมื่อกิจการใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละรายการในสัญญา กิจการยังต้องประเมินต่อไปว่าการปันส่วนราคาของรายการโดยใช้ประมาณการราคาขายแบบเอกเทศนี้ จะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการปันส่วนราคาตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 73 และเป็นไปตามข้อกำหนดในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศตามย่อหน้าที่ 78

การปันส่วนส่วนลด

81 ลูกค้าได้รับส่วนลดในการซื้อกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป หากผลรวมของราคาขายแบบเอกเทศดังกล่าวสูงกว่ามูลค่าสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันในสัญญา กิจการต้องปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนของราคาแยกขายที่เป็นเอกเทศให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติทุกภาระในสัญญา ยกเว้นกรณีที่กิจการมีหลักฐานที่สนับสนุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 82 ว่าส่วนลดทั้งหมดนั้นเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งหรือบางภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งไม่ใช่ภาระปฏิบัติทุกภาระใน

สัญญา ในการปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนนั้นเป็นผลมาจากการที่กิจการปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นเกณฑ์

82 กิจการต้องปันส่วนส่วนลดทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ให้กับทุกภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

82.1 ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแต่ละรายการที่แตกต่างกันในสัญญานั้น (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างกันนั้น) แบบแยกขาย

82.2 กิจการมีการขายกลุ่มสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ขายแบบรวมกันไปนั้น (หรือหลาย ๆกลุ่ม) ในราคาที่มีส่วนลดจากราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่รวมอยู่ในกลุ่มสินค้าหรือบริการนั้นอยู่เป็นปกติ

82.3 ส่วนลดที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 82.2 เหมือนกับส่วนลดที่อยู่ในสัญญา และเมื่อพิจารณาสินค้าหรือบริการที่รวมอยู่ในแต่ละกลุ่มสินค้าหรือบริการก็ได้หลักฐานเพิ่มเติมว่าส่วนลดดังกล่าวในสัญญาทั้งหมดเป็นส่วนลดของภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือหลายภาระที่ต้องปฏิบัติ

83 หากส่วนลดทั้งหมดได้ถูกปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่าตามย่อหน้าที่ 82 กิจการต้องปันส่วนส่วนลดก่อนใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 79.3

การปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร

84 สิ่งตอบแทนผันแปรที่ตกลงตามสัญญาอาจเกี่ยวข้องกับสัญญาทั้งหมด หรือเฉพาะบางส่วนของสัญญาเช่นตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

84.1 ภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทั้งหมดในสัญญา (ตัวอย่างเช่น เงินตอบแทนพิเศษที่อาจเกิดขึ้น ถ้ากิจการส่งมอบสินค้าหรือบริการในระยะเวลาที่กำหนด) หรือ

84.2 สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ทั้งหมดในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่ง ๆ ตามย่อหน้าที่ 22.2 (ตัวอย่างเช่น ภายใต้สัญญาบริการทำความสะอาดที่มีอายุสัญญาสองปี สิ่งตอบแทนที่ตกลงกันในสัญญาปีที่สองจะเพิ่มขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของดัชนีเงินเฟ้อที่ระบุไว้)

85 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่ผันแปร (และการเปลี่ยนแปลงในภายหลังของจำนวนที่ผันแปรนั้น) ทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่ง หรือปันให้กับสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติใดภาระหนึ่งตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 22.2 ถ้าเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

85.1 เงื่อนไขของการจ่ายสิ่งตอบแทนผันแปรเกี่ยวพันโดยเฉพาะเจาะจงกับการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ หรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน (หรือเกี่ยวพันโดยเฉพาะกับผลงานในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จหรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) และ

85.2 การปันส่วนจำนวนที่ผันแปรทั้งหมดของสิ่งตอบแทนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติใดภาระหนึ่งหรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการปันส่วนตามย่อหน้าที่ 73 เมื่อได้พิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการและข้อกำหนดในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนตามสัญญา

86 การปันส่วนราคาของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 85 ให้ใช้การปันส่วนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 73 ถึง 83

การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการ

87 ภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว ราคาของรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงด้วยสาเหตุหลายประการ รวมทั้งเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนได้หมดไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงอื่นในสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

88 กิจการควรปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาหนึ่ง ๆ โดยใช้เกณฑ์เช่นเดียวกับ ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา ซึ่งทำให้กิจการต้องไม่ปันส่วนของราคาของรายการใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของราคาขายแบบเอกเทศภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว จำนวนการเปลี่ยนแปลงที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จจะต้องรับรู้เป็นรายได้หรือส่วนหักกับรายได้ในงวดที่ราคาของรายการมีการเปลี่ยนแปลง

89 กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทั้งหมดในสัญญานั้น หรือสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ที่แตกต่างที่กำหนดเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระหนึ่งในของชุดสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 22.2 ถ้าเข้าตามเงื่อนไขของการปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปรตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 85

90 กิจการต้องบันทึกรายการการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 18 ถึง 21 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 87 ถึง 89 ในการปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการดังแนวทางใดแนวทางหนึ่งต่อไปนี้

90.1 กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้ที่มีอยู่ในสัญญาก่อนการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น ได้เฉพาะการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกี่ยวกับจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรที่ตกลงกันก่อนการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เปลี่ยนแปลงสัญญา และการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้นได้รับการปรับปรุงตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21.1

90.2 ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงอื่นของสัญญาไม่ถือว่าเป็นสัญญาที่แยกออกไปได้ต่างหากตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 20 กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงแล้ว (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่สำเร็จ หรือสำเร็จแต่เพียงบางส่วนที่คงเหลืออยู่ทันทีหลังจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา)

ต้นทุนของสัญญา

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา

91 กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นสินทรัพย์หากกิจการคาดว่ากิจการสามารถได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

92 ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นต้นทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยต้นทุนดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ค่านายหน้าในการขาย)

93 ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ให้กิจการรับรู้เป็นรายการค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เว้นแต่ กรณีที่กิจการสามารถเรียกเก็บต้นทุนดังกล่าวจากลูกค้าได้ไม่ว่ากิจการจะทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่

94 เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น หากระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ในกรณีที่กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์มีระยะเวลาหนึ่งปีหรือสั้นกว่า

ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา

95 ถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) กิจการจะบันทึกต้นทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

95.1 ต้นทุนมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้วหรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยกิจการสามารถระบุต้นทุนว่ามีความเกี่ยวข้องกับสัญญาได้อย่าง

เฉพาะเจาะจง (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่จะที่จะได้จัดหาภายใต้สัญญาที่ต่อระยะเวลาออกไปจากสัญญาที่มีอยู่ในปัจจุบัน หรือ ต้นทุนในการออกแบบสินทรัพย์ที่รอการโอนภายใต้สัญญาที่เกี่ยวข้อง แต่กระบวนการอนุมัติสัญญายังไม่เสร็จสิ้น)

95.2 ต้นทุนที่ใช้เพื่อสร้างทรัพยากรหรือใช้ในการปรับปรุงทรัพยากรของกิจการเพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จในอนาคต (หรือเพื่อให้สำเร็จอย่างต่อเนื่องไป) และ

95.3 กิจการคาดได้ว่าจะได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

96 ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น กิจการต้องบันทึกรายการต้นทุนดังกล่าวตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น

97 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว (หรือสัญญาที่คาดได้ว่าจะเกิดขึ้น) รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ เหล่านี้

97.1 ค่าแรงทางตรง (**ตัวอย่าง**เช่น เงินเดือน และค่าแรงของพนักงานที่ให้บริการโดยตรงให้กับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)

97.2 วัตถุดิบทางตรง (**ตัวอย่าง**เช่น วัสดุที่ใช้เพื่อการให้บริการกับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)

97.3 ต้นทุนปันส่วนซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือกิจกรรมในสัญญา (**ตัวอย่าง**เช่น ต้นทุนในการจัดการสัญญาและการดูแล การประกันภัย และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือและอุปกรณ์ที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามสัญญา)

97.4 ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดแจ้งว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ และ

97.5 ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพียงเพราะกิจการได้ทำสัญญาที่ทำกับลูกค้า (**ตัวอย่าง**เช่น ต้นทุนที่จ่ายให้กับผู้รับเหมาช่วงต่อ)

98 กิจการต้องรับรู้รายการเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ

98.1 ค่าใช้จ่ายทั่วไป และค่าใช้จ่ายบริหารจัดการ (เว้นแต่ ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดแจ้งว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ ซึ่งกิจการต้องประเมินต้นทุนนี้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 97)

98.2 ต้นทุนที่เกี่ยวกับวัสดุ ค่าแรงหรือทรัพยากรอื่นที่สูญเสียไปเพื่อการปฏิบัติตามสัญญาแต่ไม่ได้สะท้อนอยู่ในราคาตามสัญญา

98.3 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่สำเร็จแล้ว (หรือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วน) (กล่าวคือ ต้นทุนที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่ผ่านมาแล้ว) และ

98.4 ต้นทุนที่กิจการไม่สามารถแยกได้ว่าเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่สำเร็จหรือภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้ว (หรือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วนแล้ว)

การตัดจำหน่ายและการด้อยค่า

99 สินทรัพย์ที่รับรู้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 จะต้องมีการตัดจำหน่ายอย่างเป็นระบบ โดยต้องสอดคล้องกับรูปแบบในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าที่สินทรัพย์นั้นมีความเกี่ยวข้อง ทั้งนี้รวมถึงกรณีสินทรัพย์ที่อาจจะมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่จะโอนภายใต้สัญญาฉบับใดฉบับหนึ่งที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 95.1)

100 กิจการต้องปรับปรุงการตัดจำหน่ายสินทรัพย์เพื่อให้สะท้อนระยะเวลาในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนี้ตามข้อกำหนดเรื่องการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

101 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุน หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 สูงกว่าจำนวนดังต่อไปนี้

101.1 จำนวนสิ่งตอบแทนที่เหลือที่กิจการคาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดังกล่าว หักด้วย

101.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่กิจการยังไม่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย (ดูย่อหน้าที่ 97)

102 ในการกำหนดจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับตามย่อหน้าที่ 101 กิจการต้องใช้หลักการเช่นเดียวกับการกำหนดราคาของรายการ (ยกเว้นข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร) และปรับปรุงด้วยผลกระทบที่เกิดจากความเสี่ยงด้านเครดิตของลูกค้า

103 ก่อนที่กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ๆ ก่อน (**ตัวอย่าง**เช่น ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) และเมื่อได้ทดสอบการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 101 แล้ว กิจการต้องรวมมูลค่าตามบัญชีที่เหลือของสินทรัพย์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

104 กิจการต้องรับรู้การกลับรายการของการด้อยค่าบางส่วนหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้ตามย่อหน้าที่ 101 ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อการด้อยค่าดังกล่าวลดลงหรือหมดไป โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ปรับเพิ่มขึ้นต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่าย) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การแสดงรายการ

105 เมื่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้ปฏิบัติตามสัญญา กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงินเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาหรือหนี้สินที่เกิดจากสัญญา โดยขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติงานตามสัญญาของกิจการและการชำระเงินของลูกค้า กิจการต้องแสดงสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิในการได้รับโดยไม่มีเงื่อนไข ต่างหากเป็นรายการลูกหนี้

106 หากลูกค้าได้จ่ายสิ่งตอบแทน หรือเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับสิ่งตอบแทนโดยไม่มีเงื่อนไข (เช่น มูลค่าที่เรียกเก็บได้) ก่อนที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเมื่อการจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นหรือเมื่อถึงกำหนดที่ต้องจ่าย (แล้วแต่เหตุการณ์ใดเกิดขึ้นก่อน) หนี้สินที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวแสดงถึงภาระผูกพันที่กิจการต้องโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าเนื่องจากกิจการได้รับชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าว (หรือเมื่อถึงกำหนดการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าว) จากลูกค้า

107 หากกิจการได้ปฏิบัติตามสัญญาโดยการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าก่อนที่ลูกค้าจะจ่ายชำระสิ่งตอบแทนหรือก่อนที่สิ่งตอบแทนจะถึงกำหนดชำระ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา โดยไม่รวมถึงจำนวนที่กิจการต้องแสดงเป็นลูกหนี้ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาแสดงถึงสิทธิของกิจการในการได้รับสิ่งตอบแทนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่กิจการได้โอนให้กับลูกค้าแล้ว กิจการต้องประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาให้เป็นไปในเกณฑ์เดียวกับข้อกำหนดในเรื่องดังกล่าวของสินทรัพย์ทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานกการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) (ดูย่อหน้าที่ 113.2)

108 ลูกหนี้คือสิทธิของกิจการโดยปราศจากเงื่อนไขที่มีต่อสิ่งตอบแทน โดยหากเงื่อนไขการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนคือเป็นไปตามกำหนดเวลาที่ผ่านไปแต่เพียงอย่างเดียว สิทธิต่อสิ่งตอบแทนนั้นถือเป็นสิทธิที่ปราศจากเงื่อนไข ตัวอย่างเช่น กิจการจะรับรู้รายการเป็นลูกหนี้หากกิจการมีสิทธิที่จะได้รับชำระถึงแม้ว่าจำนวนเงินดังกล่าวอาจจะต้องจ่ายคืนในอนาคต กิจการต้องบันทึกลูกหนี้ดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้เริ่มแรกของมูลค่าลูกหนี้ตามสัญญาจากลูกค้า ความแตกต่างของจำนวนที่วัดมูลค่าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กับจำนวนรายได้ที่รับรู้ต้องแสดงเป็นรายการค่าใช้จ่าย (**ตัวอย่าง**เช่น ผลขาดทุนจากการด้อยค่า)

109 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้ชื่อคำนิยามว่า “สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา” และ “หนี้สินที่เกิดจากสัญญา” แต่มิได้เป็นข้อห้ามสำหรับกิจการในการใช้คำนิยามอื่นในการแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งนี้ หากกิจการใช้คำนิยามอื่นสำหรับสินทรัพย์ที่เกิด

จากสัญญา กิจการต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมอย่างเพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงินเพื่อที่ผู้ใช้งบการเงินสามารถแยกระหว่างรายการลูกหนี้และสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาได้

การเปิดเผยข้อมูล

110 วัตถุประสงค์ของข้อกำหนดที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลคือ เพื่อต้องการให้กิจการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะ จำนวน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของรายการดังต่อไปนี้

110.1 รายการสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 113 ถึง 122)

110.2 ดุลยพินิจสำคัญที่ใช้ในพิจารณารายการสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้าเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รวมทั้งดุลยพินิจที่เปลี่ยนแปลงไป (ดูย่อหน้าที่ 123 ถึง 126) และ

110.3 สินทรัพย์ที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 (ดูย่อหน้าที่ 127 ถึง 128)

111 กิจการต้องพิจารณาระดับของรายละเอียดของข้อมูลที่จำเป็นต้องเปิดเผยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ และต้องพิจารณาว่าควรให้ความสำคัญกับข้อกำหนดแต่ละข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มากน้อยเพียงใด ทั้งนี้ กิจการต้องรวมหรือแยกการเปิดเผยข้อมูลเพื่อทำให้ข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์ไม่ถูกบดบังด้วยรายละเอียดที่ไม่มีนัยสำคัญที่มีปริมาณมากหรือจากการนำรายการที่มีลักษณะที่แตกต่างกันไปรวมไว้ด้วยกัน

112 กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายทางการเงินฉบับนี้หากข้อมูลนี้ได้มีการเปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นแล้ว

สัญญาที่ทำกับลูกค้า

113 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของรายการที่รับรู้ในระหว่างงวดที่รายงานดังต่อไปนี้ ยกเว้นกรณีที่จำนวนเหล่านั้นได้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

113.1 จำนวนรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกต่างหากจากรายได้ที่กิจการได้รับจากแหล่งของรายได้อื่น

113.2 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ของลูกหนี้หรือสินทรัพย์ตามสัญญาที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยก

ต่างหากจากการผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดจากสัญญาประเภทอื่น

การจำแนกรายได้

114 กิจการต้องแสดงจำนวนรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยจำแนกเป็นประเภทต่าง ๆ โดยแสดงให้เห็นลักษณะ จำนวนเงิน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่ถูกกระทบโดยปัจจัยเชิงเศรษฐกิจต่าง ๆ โดยให้กิจการปฏิบัติตามแนวทางตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข87 ถึง ข89 ในการเลือกประเภทของรายได้ที่จะแสดงการจำแนกข้อมูลรายได้

115 นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้ (ตามย่อหน้าที่ 114) และข้อมูลรายได้ที่เปิดเผยตามส่วนงานที่รายงาน หากกิจการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *ส่วนงานดำเนินงาน*

ยอดคงเหลือของสัญญา

116 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

116.1 ยอดยกมาต้นงวดและยอดคงเหลือสิ้นงวดของลูกหนี้ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หากมูลค่าดังกล่าวไม่ได้นำเสนอหรือเปิดเผยไว้แล้ว

116.2 จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวดที่รายงานที่ได้เคยรวมอยู่ในหนี้สินที่เกิดจากสัญญาที่ยกมาต้นงวด และ

116.3 จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวดที่รายงานที่เกี่ยวเนื่องกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ได้ปฏิบัติสำเร็จแล้ว (หรือสำเร็จแล้วบางส่วน) ในงวดก่อน ๆ (**ตัวอย่าง**เช่น การเปลี่ยนแปลงราคาของรายการ)

117 กิจการต้องอธิบายว่า ลักษณะของจังหวะเวลาในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น (ดูย่อหน้าที่ 119.1) สัมพันธ์กับจังหวะเวลาในการชำระเงิน (ดูย่อหน้าที่ 119.2) และผลกระทบของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีต่อยอดคงเหลือของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญาอย่างไร การอธิบายดังกล่าวอาจแสดงโดยใช้ข้อมูลเชิงคุณภาพ

118 กิจการต้องอธิบายการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของยอดคงเหลือของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญาที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่รายงาน โดยคำอธิบายต้องให้ข้อมูลทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ตัวอย่างของรายการการเปลี่ยนแปลงของยอดคงเหลือของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญามีดังนี้

118.1 การเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการรวมธุรกิจ

118.2 การปรับปรุงผลสะสมของรายได้ที่กระทบสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาหรือหนี้สินที่เกิดจากสัญญา รวมถึงการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงการวัดความก้าวหน้า การ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เปลี่ยนแปลงประมาณการของราคาของรายการ (รวมทั้ง การเปลี่ยนแปลงการประเมินข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังไม่ให้รับรู้เป็นรายได้) หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญา

118.3 การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา

118.4 การเปลี่ยนแปลงของกรอบระยะเวลาของการที่สิทธิของกิจการต่อสิ่งตอบแทนรายการจะกลายเป็นสิทธิที่ปราศจากเงื่อนไข (กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาถูกจัดประเภทเป็นลูกหนี้) และ

118.5 การเปลี่ยนแปลงของกรอบระยะเวลาที่ภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง (กล่าวคือ เมื่อมีการรับรู้รายได้จากหนี้สินที่เกิดจากสัญญา)

ภาระที่ต้องปฏิบัติ

119 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งรวมถึงคำอธิบายทั้งหมดต่อไปนี้

119.1 กิจการถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลงเมื่อใด (**ตัวอย่าง**เช่น เมื่อมีการส่งมอบ เมื่อมีการขนส่ง หรือเมื่อกำลังให้บริการ หรือเมื่อบริการเสร็จสิ้น) รวมทั้งเมื่อใดที่ถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติได้แล้วเสร็จในกรณีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า (bill-and-hold arrangement)

119.2 เงื่อนไขการจ่ายชำระที่สำคัญ (**ตัวอย่าง**เช่น เมื่อใดที่ถึงกำหนดการจ่ายชำระ สัญญามีองค์ประกอบที่ถือเป็นการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญหรือไม่ หรือ จำนวนสิ่งตอบแทนเป็นจำนวนผันแปร และประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนมีข้อจำกัดสำหรับส่วนที่ยังไม่ให้รับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 หรือไม่)

119.3 ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้ให้สัญญาว่าจะโอน และให้เปิดเผยข้อมูลหากว่าการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนสินค้าหรือบริการเป็นการกระทำการแทนผู้อื่น (กล่าวคือ กรณีที่กิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทน)

119.4 ภาระผูกพันในการรับคืน การคืนเงิน และภาระผูกพันอื่นในลักษณะคล้ายกัน และ

119.5 ประเภทของการรับประกันและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง

ราคาของรายการที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่

120 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ดังนี้

120.1 จำนวนรวมของราคาของรายการที่ได้ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จสิ้นลง (หรือบางส่วนที่ยังไม่เสร็จสิ้น) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ

120.2 คำอธิบายว่ากิจการคาดว่าจำนวนดังกล่าวตามย่อหน้าที่ 120.1 จะรับรู้เป็นรายได้เมื่อใด กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลในลักษณะใดลักณะหนึ่งดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

120.2.1 ข้อมูลเชิงปริมาณแจกแจงตามช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมและสอดคล้องกับระยะเวลาที่กิจการจะปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ให้เสร็จสิ้น หรือ

120.2.2 ข้อมูลเชิงคุณภาพของภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่

121 เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 120 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติ หากภาระดังกล่าวเข้าเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งต่อไปนี้

(ก) ภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาที่ตามความคาดการณ์เริ่มแรกว่าจะมีอายุสัญญาหนึ่งปีหรือน้อยกว่า หรือ

(ข) กิจการรับรู้รายได้จากการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นลงตามข้อกำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข16

122 กิจการควรเปิดเผยข้อมูลในเชิงคุณภาพว่ากิจการได้ปฏิบัติตามแนวทางที่ผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 121 หรือไม่ รวมทั้งสิ่งตอบแทนจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่ไม่ได้รวมคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ ดังนั้นจึงไม่ได้รวมอยู่ในข้อมูลที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 120 ตัวอย่างเช่น กรณีที่ประมาณการราคาของรายการไม่รวมประมาณการของสิ่งตอบแทนผันแปรที่ติดข้อจำกัดที่ยังไม่ให้รับรู้เป็นรายได้ (ดูย่อหน้าที่ 56 ถึง 58)

ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

123 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและการเปลี่ยนแปลงของการใช้ดุลยพินิจสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ที่มีผลกระทบที่สำคัญต่อการกำหนดจำนวนรายได้และจังหวะเวลาในการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยเฉพาะในกรณีที่กิจการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้

123.1 จังหวะเวลาของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 124 ถึง 125) และ

123.2 ราคาของรายการและจำนวนที่ได้ปันส่วนให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 126)

การกำหนดจังหวะเวลาของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ

124 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติที่กิจการปฏิบัติให้สำเร็จในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

124.1 วิธีการที่ใช้ในการรับรู้รายได้ (**ตัวอย่าง**เช่น คำอธิบายว่ากิจการใช้วิธีการวัดผลจากผลลัพธ์ หรือวัดผลจากปัจจัยการผลิต และมีวิธีการปฏิบัติอย่างไร) และ

124.2 คำอธิบายว่าเหตุใดวิธีการที่ใช้เป็นวิธีที่เหมาะสมในการสะท้อนภาพการโอนสินค้าหรือบริการ

125 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยดุลยพินิจที่สำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่กิจการใช้เพื่อประเมินว่าเมื่อไหร่ลูกค้าได้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้นแล้ว

การกำหนดราคาของรายการและจำนวนที่จะปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

126 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธี ข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้

126.1 การกำหนดราคาของรายการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) จำนวนประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร การปรับปรุงสิ่งตอบแทนเนื่องจากผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา และการวัดมูลค่าของรายการสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

126.2 การประเมินว่าประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรมีข้อจำกัดที่ทำให้ยังไม่สามารถรับรู้เป็นรายได้ได้หรือไม่

126.3 การปันส่วนราคาของรายการ รวมทั้งการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ และการปันส่วนส่วนลดและสิ่งตอบแทนผันแปรให้กับส่วนของสัญญาที่ระบุ (ถ้ามี) และ

126.4 การวัดมูลค่าภาระผูกพันเนื่องจากการรับคืนสินค้า หรือจ่ายคืนเงิน หรือภาระผูกพันประเภทอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน

สินทรัพย์ที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า

127 กิจการต้องอธิบายข้อมูลดังต่อไปนี้

127.1 การใช้ดุลพินิจในการกำหนดจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95) และ

127.2 วิธีที่กิจการใช้ในการตัดจำหน่ายต้นทุนดังกล่าวสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงาน

128 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

128.1 ยอดคงเหลือสิ้นงวดของต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95) ตามกลุ่มของประเภทของสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนทำให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการทำสัญญา และต้นทุนในการเริ่มสัญญา) และ

128.2 จำนวนที่ตัดจำหน่ายและผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงวดที่รายงาน

การผ่อนปรนในทางปฏิบัติ

129 หากกิจการเลือกปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 63 (เกี่ยวกับการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา) หรือ ย่อหน้าที่ 94 (เกี่ยวกับต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา) กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเรื่องดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก
คำนิยามศัพท์

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สัญญา	ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้
สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา	สิทธิที่กิจการจะได้รับค่าตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการซึ่งกิจการได้โอนให้กับ**ลูกค้า**แล้ว โดยสิทธิดังกล่าวจะเกิดขึ้นตามเงื่อนไขบางประการที่ไม่ใช่เรื่องของระยะเวลาที่ผ่านไป (ตัวอย่างเช่น ผลการปฏิบัติงานของกิจการในอนาคต)
หนี้สินที่เกิดจากสัญญา	ภาระผูกพันของกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับ**ลูกค้า** ซึ่งกิจการได้รับ (หรือมีสิทธิเรียกรับ) ค่าตอบแทนจากลูกค้าแล้ว
ลูกค้า	ฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ
รายได้ (income)	การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ
ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า (1) สินค้าหรือบริการ (หรือ กลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ (2) ชุดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รายได้หลัก (ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า) (Revenue) ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเรียกว่า รายได้	**รายได้**ซึ่งเกิดจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ
ราคาขายแบบเอกเทศ	ราคาซึ่งกิจการจะขายสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไว้ให้แก่**ลูกค้า** ในกรณีที่แยกขายต่างหาก
ราคาของรายการ (สำหรับสินค้าและบริการภายใต้สัญญากับลูกค้า)	จำนวนของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่**ลูกค้า** ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข
แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 129 *และมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน*

ข1 แนวทางปฏิบัตินี้ถูกแสดงเป็นหมวดหมู่ ดังนี้

- ข1.1 ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (ย่อหน้าที่ ข2 ถึง ข13)
- ข1.2 วิธีวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ (ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข19)
- ข1.3 การขายที่ให้สิทธิในการคืน (ย่อหน้าที่ ข20 ถึง ข27)
- ข1.4 การรับประกัน (ย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข33)
- ข1.5 การพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน (ย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)
- ข1.6 สิทธิที่มอบให้ลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม (ย่อหน้าที่ ข39 ถึง ข43)
- ข1.7 สิทธิที่ลูกค้าไม่ใช้ (ย่อหน้าที่ ข44 ถึง ข47)
- ข1.8 ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ (และต้นทุนที่เกี่ยวข้องบางประการ) (ย่อหน้าที่ ข48 ถึง ข51)
- ข1.9 การให้สิทธิ (ย่อหน้าที่ ข52 ถึง ข63ข)
- ข1.10 สัญญาการซื้อคืน (ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข76)
- ข1.11 สัญญาฝากขาย (ย่อหน้าที่ ข77 ถึง ข78)
- ข1.12 การขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า (ย่อหน้าที่ ข79 ถึง ข82)
- ข1.13 การยอมรับของลูกค้า (ย่อหน้าที่ ข83 ถึง ข86) และ
- ข1.14 การเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้ (ย่อหน้าที่ ข87 ถึง ข89)

ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

ข2 ตามย่อหน้าที่ 35 ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ข2.1 ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน (ดูย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข4)
- ข2.2 การปฏิบัติงานของกิจการได้สร้างสินทรัพย์ หรือทำให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น งานระหว่างทำ) โดยลูกค้าเป็นผู้ควบคุมสินทรัพย์ดังกล่าวในขณะที่สินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ข5) หรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข2.3 การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ดูย่อหน้า ข6 ถึง ข8) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน (ดูย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข13)

ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน (ย่อหน้าที่ 35.1)

ข3 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติบางประเภท การประเมินว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงานอาจจะไม่ซับซ้อน ตัวอย่างเช่น การบริการที่เกิดขึ้นอยู่เป็นประจำ (เช่น บริการทำความสะอาด) สามารถประเมินได้ง่ายว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน

ข4 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติประเภทอื่น กิจการอาจจะไม่สามารถระบุได้ทันทีว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงานหรือไม่ ในสถานการณ์เหล่านั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ถ้ากิจการสามารถประเมินได้ว่า หากเกิดกรณีที่กิจการอื่นต้องเข้ามาปฏิบัติงานต่อจากกิจการสำหรับส่วนที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติ กิจการอื่นไม่จำเป็นต้องปฏิบัติงานซ้ำอย่างมีนัยสำคัญกับส่วนที่กิจการได้ปฏิบัติไปแล้วอีก ในการพิจารณาว่ากิจการอื่นไม่จำเป็นต้องปฏิบัติงานซ้ำอย่างมีนัยสำคัญกับส่วนที่กิจการได้ปฏิบัติไปแล้วอีก ให้กิจการมีข้อสมมติสองข้อต่อไปนี้

ข4.1 กิจการไม่ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดตามสัญญาหรือข้อจำกัดในทางปฏิบัติ ที่อาจจะจำกัดไม่ให้กิจการสามารถโอนภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ไปยังกิจการอื่นได้ และ

ข4.2 กิจการต้องมีข้อสมมติว่ากิจการอื่นที่จะปฏิบัติงานตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ ไม่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ใด ๆ ที่กิจการควบคุมอยู่ในปัจจุบัน และสินทรัพย์จะยังคงถูกควบคุมโดยกิจการถ้าภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นถูกโอนไปไปกิจการอื่น

ลูกค้าควบคุมสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ย่อหน้าที่ 35.2)

ข5 ในการพิจารณาว่าลูกค้าเป็นผู้ควบคุมสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้นตามย่อหน้าที่ 35.2 หรือไม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 31 ถึง 34 และ 38 โดยสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (เช่น สินทรัพย์ที่เป็นงานระหว่างทำ) สามารถเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตน และไม่มีตัวตน

การปฏิบัติงานของกิจการไม่ได้สร้างสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกในการไปใช้ประโยชน์อื่นได้ (ย่อหน้าที่ 35.3)

ข6 การประเมินว่าสินทรัพย์นั้นกิจการมีทางเลือกในการไปใช้ประโยชน์อื่นได้หรือไม่ตามย่อหน้าที่ 36 กิจการจะต้องพิจารณาข้อจำกัดตามสัญญาและข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้ทันที เช่น การขายให้กับลูกค้ารายอื่น โดยความเป็นไปได้ของการยกเลิกสัญญาที่ทำกับลูกค้าถือว่าไม่มีความเกี่ยวข้องในการประเมินว่ากิจการสามารถนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้ทันทีหรือไม่

ข7 ข้อจำกัดตามสัญญาสำหรับความสามารถของกิจการที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้จะต้องมีเนื้อหาการจำกัดการใช้สินทรัพย์ซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์อื่นได้ ข้อจำกัดทางสัญญาจะถือว่ามีเนื้อหาก็ต่อเมื่อลูกค้าสามารถบังคับใช้สิทธิต่อสินทรัพย์ภายใต้สัญญาได้ เมื่อกิจการจะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์ในทางอื่น ในทางตรงกันข้าม ข้อจำกัดทางสัญญาจะไม่มีเนื้อหา หากสินทรัพย์นั้นสามารถเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่นที่กิจการสามารถใช้ส่งมอบให้กับลูกค้ารายอื่นได้โดยไม่ถือว่าเป็นการละเมิดสัญญา และกิจการไม่ต้องมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้น โดยต้นทุนดังกล่าวเป็นต้นทุนที่ไม่คาดว่าจะเกิดเนื่องจากสัญญานั้น

ข8 ข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับความสามารถของกิจการที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นเกิดขึ้น ถ้ากิจการมีความเสียหายเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่เกิดจากนำสินทรัพย์ใช้ประโยชน์อื่น ความเสียหายเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญอาจเกิดจากต้นทุนที่มีนัยสำคัญในการทำงานซ้ำของสินทรัพย์ หรือเกิดจากการที่กิจการขายสินทรัพย์ได้ในราคาที่ขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น กิจการมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติเนื่องจากสินทรัพย์นั้นได้รับการออกแบบให้มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายหนึ่งเท่านั้น หรือ สินทรัพย์ดังกล่าวอยู่ในบริเวณที่ห่างไกล

สิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน (ย่อหน้าที่ 35.3)

ข9 ตามย่อหน้าที่ 37 กิจการมีสิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน ถ้ากิจการมีสิทธิได้รับเงินจำนวนไม่น้อยกว่าค่าตอบแทนสำหรับงานที่กิจการทำแล้วจนถึงปัจจุบันในกรณีซึ่งลูกค้าหรือบุคคลอื่นยกเลิกสัญญาด้วยเหตุผลอื่นที่นอกเหนือจากความผิดของกิจการที่ไม่ปฏิบัติตามสัญญา จำนวนเงินค่าตอบแทนสำหรับงานที่กิจการทำแล้วจนถึงปัจจุบันเป็นจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกับราคาขายสินค้าหรือบริการที่ได้โอนแล้วจนถึงปัจจุบัน (ตัวอย่างเช่น การชดเชยต้นทุนการทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตามสัญญาของกิจการที่เกิดขึ้นโดยบวกกับกำไรส่วนเพิ่มอย่างสมเหตุสมผล) โดยมิใช่จำนวนเงินชดเชยสำหรับการสูญเสียของกำไรที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการยกเลิกสัญญา ทั้งนี้ การชดเชยกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุสมผลสำหรับต้นทุนที่เกิดแล้วไม่จำเป็นต้องเท่ากับกำไรส่วนเพิ่มที่คาดการณ์ไว้ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า แต่ทั้งนี้กิจการควรมีสิทธิที่จะได้รับการชดเชยสำหรับจำนวนต่อไปนี้

ข9.1 สัดส่วนของกำไรส่วนเพิ่มที่คาดการณ์ไว้ในสัญญาซึ่งสะท้อนถึงขอบเขตของการปฏิบัติงานของกิจการภายใต้สัญญาก่อนลูกค้า(หรือบุคคลอื่น) ยกเลิกสัญญา อย่างสมเหตุสมผล หรือ

ข9.2 ผลตอบแทนอย่างสมเหตุสมผลต่อต้นทุนของเงินทุนของกิจการสำหรับสัญญาที่คล้ายคลึงกัน (หรือส่วนเพิ่มจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการสำหรับสัญญาที่คล้ายคลึงกัน) ในกรณีที่ส่วนเพิ่มของสัญญาที่เฉพาะเจาะจงนี้สูงกว่าผลตอบแทนที่มักจะได้จากสัญญาที่คล้ายคลึงกัน

ข10 สิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันไม่จำเป็นต้องเป็นสิทธิในการรับชำระที่ปราศจากเงื่อนไข ในหลาย ๆ กรณี กิจการจะมีสิทธิที่ในการรับชำระที่ปราศจากเงื่อนไขตามขั้นของงานตามที่ตกลงกันไว้ หรือเมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จอย่างสมบูรณ์ ในการประเมินว่ากิจการมีสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันหรือไม่ กิจการจะต้องพิจารณาว่ากิจการมีสิทธิที่ใช้บังคับได้ในการเรียกร้องหรือเก็บเงินสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันถ้าสัญญาดังกล่าวสิ้นสุดลงก่อนจะเสร็จสิ้นตามสัญญาด้วยเหตุผลอื่นนอกเหนือจากความผิดพลาดของกิจการในการปฏิบัติตามสัญญาที่ได้ตกลงไว้

ข11 ในบางสัญญาลูกค้าอาจมีสิทธิยกเลิกสัญญาเมื่อเป็นไปตามเวลาที่ระบุไว้ในช่วงอายุของสัญญา หรือลูกค้าอาจไม่มีสิทธิยกเลิกสัญญา หากลูกค้ายกเลิกสัญญาโดยที่ไม่มีสิทธิยกเลิกสัญญาในเวลาดังกล่าว (รวมถึงกรณีที่ลูกค้าไม่สามารถปฏิบัติตามภาระที่สัญญาไว้) สัญญา (หรือกฎหมายอื่น) อาจให้สิทธิกิจการยังคงโอนสินค้าหรือบริการภายใต้สัญญาไปยังลูกค้าต่อไปได้ และกำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ในกรณีข้างต้น กิจการมีสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน เนื่องจากกิจการยังคงมีสิทธิปฏิบัติตามภาระที่ระบุไว้ในสัญญา และลูกค้ามีภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (ซึ่งรวมถึงการจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญา)

ข12 ในการประเมินว่าสิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันมีอยู่จริงและสามารถบังคับใช้ได้ กิจการจะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขตามสัญญา รวมถึงกฎหมาย หรือการบังคับใช้กฎหมายในกรณีก่อนหน้านี้ ซึ่งสามารถนำมาสนับสนุนหรือหักล้างข้อกำหนดในสัญญา โดยต้องรวมถึงการประเมินถึง

ข12.1 กฎหมาย การดำเนินการด้านกฎหมาย หรือการบังคับใช้กฎหมายในกรณีก่อนหน้านี้ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับงานที่ทำแล้ว แม้ว่าสิทธิดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในสัญญากับลูกค้า

ข12.2 หลักฐานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องก่อนหน้านี้ชี้ให้เห็นว่าสิทธิที่จะได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว ที่มีความคล้ายคลึงกันไม่มีผลผูกพันตามกฎหมาย หรือ

ข12.3 แนวทางการดำเนินธุรกิจของกิจการของการเลือกที่จะไม่บังคับใช้สิทธิในการรับชำระสำหรับงานที่ทำแล้วซึ่งส่งผลให้สิทธิดังกล่าวไม่มีผลบังคับใช้ในสภาพแวดล้อมทางกฎหมาย อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากิจการเลือกสละสิทธิในการรับชำระในสัญญาที่

คล้ายคลึงกัน กิจการจะยังคงมีสิทธิในการรับชำระสำหรับงานที่ทำแล้ว ถ้าสัญญาที่ทำกับลูกค้ายังกำหนดให้สิทธิดังกล่าวยังคงอยู่และใช้บังคับได้

ข13 กำหนดการชำระเงินที่ระบุไว้ในสัญญาไม่จำเป็นต้องบ่งชี้ว่ากิจการมีสิทธิที่บังคับใช้ได้ในการรับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว แม้ว่ากำหนดการชำระเงินในสัญญาระบุถึงระยะเวลา และจำนวนสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าต้องจ่ายชำระ กำหนดการชำระเงินอาจไม่เป็นหลักฐานว่ากิจการมีสิทธิได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว เพราะในบางกรณี ยกตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะระบุว่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้า เป็นจำนวนเงินที่กิจการต้องคืนด้วยเหตุผลอื่นนอกเหนือการที่กิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญา

วิธีวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ

ข14 วิธีที่สามารถใช้วัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 รวมถึงวิธีดังต่อไปนี้

ข14.1 วิธีผลผลิต (ดูย่อหน้าที่ ข15 ถึง ข17) และ

ข14.2 วิธีปัจจัยนำเข้า (ดูย่อหน้าที่ ข18 ถึง ข19)

วิธีผลผลิต

ข15 วิธีผลผลิตจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงจากการวัดมูลค่าที่ให้กับลูกค้าจากสินค้าหรือบริการที่ได้โอนให้กับลูกค้าแล้วเทียบกับสินค้าหรือบริการที่ยังคงเหลืออยู่ภายใต้สัญญา วิธีผลผลิตหมายรวมถึงการสำรวจผลการปฏิบัติงานเสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน การประเมินผลความสำเร็จ ความคืบหน้า ระยะเวลาที่ใช้ จำนวนหน่วยของผลผลิต และจำนวนหน่วยของงานที่ส่งมอบ เมื่อกิจการประเมินว่าจะใช้วิธีผลผลิตในการวัดความก้าวหน้า กิจการจะต้องพิจารณาว่าผลลัพธ์ที่เลือกจะเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่แสดงถึงผลการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ วิธีผลผลิตจะไม่เป็นวิธีอันเที่ยงธรรมในการแสดงผลการปฏิบัติงานของกิจการ ถ้าผลผลิตที่เลือกไม่ได้เป็นตัววัดสินค้าหรือบริการบางส่วนที่การควบคุมได้โอนไปยังลูกค้า ตัวอย่างเช่น วิธีผลผลิตที่คำนวณตามหน่วยของผลผลิตหรือหน่วยของงานที่ส่งมอบ แต่ไม่ได้สะท้อนผลการปฏิบัติงานของกิจการที่จะทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยวิธีนี้ หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน การปฏิบัติงานของกิจการได้ทำให้เกิดงานระหว่างทำ หรือสินค้าสำเร็จรูปที่ควบคุมโดยลูกค้า แต่ไม่ได้รวมอยู่ในการวัดผลผลิต

ข16 ในแนวทางปฏิบัติที่ผ่อนปรนให้ ถ้ากิจการมีสิทธิในการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้าในจำนวนซึ่งสอดคล้องโดยตรงกับมูลค่าที่ให้กับลูกค้า ณ วันที่การดำเนินงานของกิจการนั้นแล้วเสร็จ (ตัวอย่างเช่น สัญญาการให้บริการที่กิจการเรียกเก็บเงินด้วยจำนวนคงที่ตามชั่วโมงที่ให้บริการ) กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนซึ่งกิจการมีสิทธิออกใบแจ้งหนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข17 ข้อเสียของวิธีผลผลิตคือการที่ผลผลิตที่ใช้ในการวัดความก้าวหน้าอาจจะไม่สามารถสังเกตเห็นได้โดยตรง และข้อมูลที่ต้องการใช้ กิจการอาจไม่สามารถหาได้โดยปราศจากต้นทุนที่สูงเกินสมควร ดังนั้น กิจการอาจมีความจำเป็นต้องใช้วิธีปัจจัยนำเข้า

วิธีปัจจัยนำเข้า

ข18 วิธีปัจจัยนำเข้าจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงถึงความพยายามของกิจการหรือปัจจัยนำเข้าที่ใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ (ตัวอย่างเช่น ทรัพยากรที่ใช้ จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ไป ต้นทุนที่เกิดขึ้น ระยะเวลาที่ใช้ หรือชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้) โดยเทียบปัจจัยนำเข้าที่คาดว่าจะใช้ทั้งหมดเพื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ หากความพยายามของกิจการหรือปัจจัยนำเข้าได้ใช้อย่างเท่า ๆ กันตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงาน การรับรู้รายได้โดยวิธีเส้นตรงจึงอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับกิจการ

ข19 ข้อเสียของวิธีปัจจัยนำเข้าคือ ปัจจัยนำเข้าที่ใช้ไปของกิจการอาจไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการโอนความควบคุมของสินค้าและบริการไปยังลูกค้า ดังนั้น กิจการต้องไม่นำปัจจัยนำเข้าบางปัจจัยที่ไม่ได้สะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการในการโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการไปให้กับลูกค้า เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการวัดความก้าวหน้าตามย่อหน้าที่ 39 ตัวอย่างเช่น ในการวัดโดยใช้ต้นทุนของปัจจัยนำเข้ามาเป็นเกณฑ์ การปรับปรุงการวัดความก้าวหน้าดังกล่าวอาจต้องปรับปรุงในกรณีดังต่อไปนี้

ข19.1 เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้ทำให้เกิดความก้าวหน้าในการทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ ในกรณีตัวอย่างนี้ กิจการจะไม่รับรู้รายได้ตามต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกิดจากความไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของกิจการซึ่งต้นทุนส่วนนี้ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น จำนวนต้นทุนวัสดุที่สิ้นเปลือง ต้นทุนแรงงาน หรือทรัพยากรอื่น ๆ ที่ไม่ได้คาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ)

ข19.2 ในกรณีที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นสัดส่วนเดียวกับความก้าวหน้าของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ ในสถานการณ์เหล่านั้น การสะท้อนภาพการปฏิบัติงานที่ดีที่สุด คือ กิจการอาจจะต้องปรับปรุงวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินต้นทุนที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น เพื่อสะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการอย่างเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน กิจการจะรับรู้รายได้เป็นจำนวนเท่ากับต้นทุนสินค้าที่ใช้ไปในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ ถ้ากิจการคาดได้ว่า ณ วันเริ่มต้นสัญญารายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ข19.2.1 สินค้าที่ใช้ไม่มีความแตกต่างกัน

ข19.2.2 คาดได้ว่าลูกค้าได้ควบคุมสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ ก่อนที่ลูกค้าจะได้รับบริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้า

ข19.2.3 ต้นทุนของสินค้าที่โอนไปมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดเพื่อให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข19.2.4 กิจการซื้อสินค้าจากบุคคลที่สามซึ่งกิจการไม่ได้มีส่วนร่วมในการออกแบบและการผลิตสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ (แต่กิจการเป็นตัวการตามหลักการของย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)

การขายที่ให้สิทธิในการคืน

ข20 ในบางสัญญากิจการจะโอนการควบคุมผลิตภัณฑ์ไปให้ลูกค้า และให้สิทธิลูกค้าในการคืนผลิตภัณฑ์ได้ด้วยเหตุผลต่าง ๆ (เช่น ความไม่พึงพอใจผลิตภัณฑ์) และได้รับสิทธิอื่น ๆ รวมกัน ดังต่อไปนี้

ข20.1 การคืนเงินทั้งหมดหรือบางส่วนของสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้

ข20.2 จำนวนที่สามารถใช้ลดหนี้ที่ค้างชำระ หรือจำนวนที่จะค้างชำระต่อกิจการ และ

ข20.3 ให้ผลิตภัณฑ์อื่นเป็นการแลกเปลี่ยน

ข21 ในการบันทึกรายการโอนผลิตภัณฑ์ที่ให้สิทธิในการคืน (และสำหรับการให้บริการที่ได้ให้ไปแล้วแต่มีสิทธิให้เงินคืน) กิจการจะรับรู้รายการดังนี้

ข21.1 รายได้จากการโอนผลิตภัณฑ์ในจำนวนของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับ (ดังนั้น จะไม่มีการรับรู้รายได้จากผลิตภัณฑ์ที่คาดว่าจะได้รับคืน)

ข21.2 หนี้สินเงินคืน และ

ข21.3 สินทรัพย์ (และรายการที่ปรับต้นทุนขายที่เกี่ยวข้อง) สำหรับมูลค่าได้รับคืนจากผลิตภัณฑ์ที่ได้รับคืนจากลูกค้า เพื่อชำระหนี้สินเงินคืน

ข22 ข้อตกลงที่กิจการจะมีความพร้อมในการรับคืนผลิตภัณฑ์ได้ในระยะเวลาที่ให้คืนได้จะไม่บันทึกเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ แต่จะบันทึกเป็นภาระผูกพันที่จะต้องทำการคืนเงิน

ข23 กิจการจะใช้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47 ถึง 72 (รวมถึงข้อกำหนดเรื่องข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58) เพื่อกำหนดจำนวนสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับ (กล่าวคือ ไม่รวมผลิตภัณฑ์ที่คาดว่าจะได้รับคืน) สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับ (หรือ ค้างรับ) ที่กิจการไม่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้เมื่อผลิตภัณฑ์ได้รับการโอนไปให้ลูกค้า แต่จะรับรู้จำนวนเงินที่ได้รับ (หรือ ค้างรับ) ดังกล่าวเป็นหนี้สินเงินคืน ต่อจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจะต้องปรับปรุงประมาณการจำนวนที่กิจการคาดว่าจะได้รับแป็นการแลกเปลี่ยนสำหรับผลิตภัณฑ์ที่โอน และปรับปรุงราคาของรายการให้สอดคล้องกัน และจำนวนที่รับรู้เป็นรายได้

ข24 กิจการต้องปรับปรุงการวัดมูลค่าของหนี้สินเงินคืน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนเงินที่จะได้รับการขอคืน กิจการจะรับรู้การปรับปรุงรายการดังกล่าวกับรายได้ (หรือ ส่วนที่หักจากรายได้)

ข25 สินทรัพย์ที่รับรู้สำหรับสิทธิในการได้รับผลิตภัณฑ์คืนจากลูกค้าในการชำระหนี้สินเงินคืน จะวัดมูลค่าเริ่มแรกโดยอ้างอิงกับมูลค่าตามบัญชีเดิมของผลิตภัณฑ์ (ตัวอย่างเช่น สินค้าคงเหลือ) หักด้วย ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการรับคืนผลิตภัณฑ์ (รวมถึงการลดลงที่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อาจจะเกิดขึ้นกับกิจการในมูลค่าของผลิตภัณฑ์ที่รับคืน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจะต้องปรับปรุงสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการในการรับคืนผลิตภัณฑ์ กิจการจะต้องแสดงสินทรัพย์แยกจากหนี้สินเงินคืน

ข26 การแลกเปลี่ยนผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะ คุณภาพ สภาพ และราคาเหมือนกันโดยลูกค้า (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนสี หรือ เปลี่ยนขนาด) จะไม่ถือเป็นการคืนผลิตภัณฑ์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข27 สัญญาซึ่งลูกค้าอาจจะส่งคืนผลิตภัณฑ์ที่ชำรุดเพื่อแลกเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ที่สามารถใช้งานได้ ให้ประเมินตามแนวทางในเรื่องการรับประกัน ตามย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข33

การรับประกัน

ข28 ตามปกติ กิจการอาจจะมีการรับประกันผลิตภัณฑ์ที่ขายไป (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าหรือบริการ) (ตามข้อกำหนดในสัญญา กฎหมาย หรือหลักปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ) ลักษณะของการรับประกันอาจมีความแตกต่างกันตามแต่ละอุตสาหกรรมและสัญญาอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งการรับประกันบางประเภทเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์นั้นจะสามารถใช้งานได้อย่างที่ทั้งสองฝ่ายตั้งใจตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน การรับประกันบางประเภทจะถือว่ามีการให้บริการแก่ลูกค้าเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน

ข29 หากลูกค้ามีสิทธิที่จะซื้อการรับประกันแยกต่างหาก (ตัวอย่างเช่น กรณีที่มีการตั้งราคาการรับประกัน หรือมีการต่อรองแยกจากกัน) การรับประกันนั้นถือเป็นการบริการที่แยกจากกัน เนื่องจากกิจการสัญญาว่าจะให้บริการเพิ่มเติมจากผลิตภัณฑ์ที่ใช้งานได้อย่างที่ระบุตามสัญญาในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการจะบันทึกการรับประกันนั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติอีกประการหนึ่งตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 และต้องปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 73 ถึง 86

ข30 หากว่าลูกค้าไม่มีสิทธิที่จะเลือกซื้อการรับประกันแยกต่างหาก กิจการจะต้องบันทึกการรับประกันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) *เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* เว้นแต่การรับประกันนั้น หรือส่วนหนึ่งของการรับประกันนั้นเป็นการให้บริการเพิ่มเติมแก่ลูกค้านอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน

ข31 ในการประเมินว่าการรับประกันเป็นการให้บริการแก่ลูกค้าที่นอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน กิจการจะต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น

ข31.1 การรับประกันนั้นเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่-ถ้ากฎหมายกำหนดให้กิจการต้องมีการรับประกัน การมีข้อกำหนดทางกฎหมายในการให้กิจการต้องรับประกันบ่งชี้

ว่าการรับประกันไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากโดยปกติแล้วข้อกำหนดดังกล่าวได้รับการกำหนดขึ้นเพื่อปกป้องลูกค้าจากความเสี่ยงของการซื้อผลิตภัณฑ์ที่บกพร่อง

ข31.2 ระยะเวลาการรับประกัน – ช่วงเวลาที่ให้การรับประกันยิ่งมีความยาวนาน มีความเป็นไปได้มากขึ้นที่การรับประกันดังกล่าวจะเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากมีความเป็นไปได้มากที่การรับประกันดังกล่าวจะเป็นการให้บริการเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน

ข31.3 ลักษณะของงานที่กิจการให้สัญญาว่าจะดำเนินการ – ถ้ากิจการจำเป็นจะต้องปฏิบัติงานใดงานหนึ่งเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน (**ตัวอย่าง**เช่น บริการจัดส่งคืนผลิตภัณฑ์ที่ชำรุด) งานในลักษณะดังกล่าวมีความเป็นไปได้ว่าไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ

ข32 หากการรับประกัน หรือบางส่วนของการรับประกัน กิจการได้ให้บริการกับลูกค้าเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน การบริการตามสัญญานี้ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ ดังนั้น กิจการจะปันส่วนราคาของรายการไปให้ผลิตภัณฑ์และบริการ ถ้ากิจการมีสัญญารับประกันทั้งประเภทที่ให้ความเชื่อมั่นและการรับประกันประเภทการให้บริการ แต่ไม่สามารถแยกออกจากกันอย่างสมเหตุสมผลได้ ให้กิจการบันทึกการรับประกันทั้งสองแบบร่วมกันโดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระเดียวกัน

ข33 กฎหมายที่กำหนดให้กิจการจ่ายค่าชดเชยในกรณีที่ผลิตภัณฑ์ของกิจการก่อให้เกิดอันตรายหรือความเสียหาย ไม่ถือว่าข้อกำหนดดังกล่าวทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น ผู้ผลิตอาจจะขายผลิตภัณฑ์ในประเทศที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ผลิตเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายใด ๆ (**ตัวอย่าง**เช่น ต่อทรัพย์สินส่วนบุคคล) ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้บริโภคใช้ผลิตภัณฑ์ตามวัตถุประสงค์ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการให้สัญญาว่าจะชดเชยค่าเสียหายให้กับลูกค้าสำหรับหนี้สินและค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการเรียกร้องด้านสิทธิบัตร ลิขสิทธิ เครื่องหมายการค้า หรือการละเมิดต่าง ๆโดยผลิตภัณฑ์ของกิจการ ไม่ถือว่าทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ กิจการต้องบันทึกรายการภาระผูกพันดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

การพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน

ข34 เมื่อบุคคลอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการจะต้องกำหนดว่าตามลักษณะของสัญญา สัญญานั้นเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุด้วยตัวเอง (กิจการเป็นตัวการ) หรือ เพื่อจัดการให้สินค้าหรือบริการเหล่านั้นได้รับการจัดหาโดยบุคคลอื่น (กิจการเป็นตัวแทน) กิจการกำหนดว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทนสำหรับแต่ละรายการของสินค้าหรือบริการที่ระบุซึ่งสัญญาว่าจะให้กับลูกค้ารายนั้น สินค้าหรือบริการที่ระบุ คือ สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่

แตกต่างกัน) ที่ให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 27 ถึง 30) หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วยสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันมากกว่าหนึ่งรายการ กิจการสามารถเป็นตัวการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ระบุบางรายการ และเป็นตัวแทนสำหรับรายการอื่น ๆ

ข34ก การกำหนดลักษณะของสัญญา (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ข34) กิจการต้อง

ข34ก.1 ระบุสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น สามารถเป็นสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาโดยบุคคลอื่น (ดูย่อหน้าที่ 26)) และ

ข34ก.2 ประเมินว่ากิจการควบคุม (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33) สินค้าหรือบริการที่ระบุแต่ละรายการหรือไม่ ก่อนที่สินค้าหรือบริการนั้นจะโอนไปให้กับลูกค้า

ข35 กิจการเป็นตัวการ ถ้ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนที่สินค้าหรือบริการจะโอนไปให้ลูกค้า อย่างไรก็ตาม การที่กิจการมีกรรมสิทธิตามกฎหมายในสินค้านั้นเป็นช่วงเวลาสั้น ๆ ก่อนกรรมสิทธิตามกฎหมายจะโอนไปให้กับลูกค้า ไม่ได้จำเป็นว่ากิจการควบคุมสินค้าที่ระบุได้ กิจการที่เป็นตัวการจะปฏิบัติงานเพื่อให้ภาระที่ต้องปฏิบัติในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุให้แล้วเสร็จโดยกิจการนั้น หรือจะว่าจ้างให้บุคคลอื่น (ตัวอย่างเช่น ผู้รับเหมาช่วง) ปฏิบัติงานภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จบางส่วนหรือทั้งหมดแทนกิจการ

ข35ก เมื่อบุคคลอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการซึ่งเป็นตัวการมีอำนาจควบคุมสิ่งใดสิ่งหนึ่งดังนี้

ข35ก.1 สินค้าหรือสินทรัพย์อื่นจากบุคคลอื่นที่จะโอนให้กับลูกค้า

ข35ก.2 สิทธิในการบริการที่จะดำเนินการโดยบุคคลอื่น ซึ่งทำให้กิจการสามารถกำหนดให้บุคคลนั้นให้บริการดังกล่าวกับลูกค้าแทนกิจการ

ข35ก.3 สินค้าหรือบริการจากบุคคลอื่นที่รวมกับสินค้าหรือบริการอื่นในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุให้กับลูกค้า ตัวอย่างเช่น หากกิจการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการ (ดูย่อหน้าที่ 29.1) โดยบุคคลอื่นจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุสำหรับลูกค้าที่ทำสัญญาไว้ กิจการมีการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนที่สินค้าหรือบริการนั้นจะโอนให้กับลูกค้า เนื่องจาก เริ่มแรกกิจการมีการควบคุมในปัจจัยนำเข้าของสินค้าหรือบริการที่ระบุ (รวมถึงสินค้าหรือบริการจากบุคคลอื่น) และสามารถกำหนดการใช้งานในการก่อให้เกิดผลผลิตร่วม นั่นคือ สินค้าหรือบริการที่ระบุดังกล่าว

ข35ข เมื่อ(หรือในขณะที่)กิจการซึ่งเป็นตัวการดำเนินการให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยจำนวนสิ่งตอบแทนขั้นต้นที่คาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ระบุที่โอนไป

ข36 กิจการเป็นตัวแทน เมื่อกิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติคือการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุจากบุคคลอื่น กิจการที่เป็นตัวแทนไม่ได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุที่จัดหาโดยบุคคลอื่นก่อนที่จะโอนให้กับลูกค้า ดังนั้น เมื่อ(หรือในขณะที่)กิจการซึ่งเป็นตัวแทนปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยจำนวนค่าธรรมเนียม หรือค่านายหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับจากการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าและบริการที่ระบุโดยบุคคลอื่น ค่าธรรมเนียมหรือค่า

นายหน้าของกิจการอาจจะเท่ากับสิ่งตอบแทนสุทธิ ซึ่งกิจการเก็บไว้หลังจากการจ่ายสิ่งตอบแทนที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่โอนให้กับบุคคลอื่นแล้ว

ข37 ข้อบ่งชี้ว่ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนโอนไปยังลูกค้า (ซึ่งหมายความว่ากิจการเป็นตัวการ (ดูย่อหน้าที่ ข35)) รวมถึงแต่ไม่จำกัดรายการดังต่อไปนี้

ข37.1 กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุ ซึ่งปกติจะรวมถึงความรับผิดชอบต่อการยอมรับสินค้าหรือบริการที่ระบุ (ตัวอย่างเช่น ความรับผิดชอบหลักต่อการที่สินค้าหรือบริการมีคุณลักษณะตามข้อกำหนดของลูกค้า) หากกิจการมีความรับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุทำหน้าที่แทนกิจการ

ข37.2 กิจการ~~ไม่~~มีความเสี่ยงจากสินค้าคงเหลือก่อนที่สินค้าหรือบริการที่ระบุจะโอนให้ลูกค้าหรือหลังจากโอนการควบคุมให้ลูกค้า (ตัวอย่างเช่น กรณีลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้าหรือบริการ) ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้มาหรือมีข้อผูกพันในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการมีความสามารถในการสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินค้าหรือบริการก่อนที่จะโอนให้ลูกค้า

ข37.3 กิจการเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการที่ระบุ การกำหนดราคาซึ่งลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการที่ระบุ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการมีความสามารถสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินค้าหรือบริการ แต่อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีตัวแทนสามารถเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาได้ ตัวอย่างเช่น ตัวแทนอาจมีความยืดหยุ่นในการกำหนดราคา เพื่อสร้างรายได้เพิ่มเติมจากการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้าโดยบุคคลอื่น

ข37ก ข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข37 อาจเกี่ยวข้องต่อการประเมินการควบคุมมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าหรือบริการที่ระบุ และข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญา นอกจากนี้ ข้อบ่งชี้ที่แตกต่างกันอาจนำมาซึ่งหลักฐานเพิ่มเติมที่มีน้ำหนักในสัญญาที่แตกต่างกัน

ข38 ถ้ากิจการอื่นสันนิษฐานว่าได้โอนภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการและสิทธิตามสัญญา จนทำให้กิจการไม่มีหน้าที่ในการโอนสินค้าหรือบริการที่ระบุไปยังลูกค้าอีกต่อไป (กล่าวคือ กิจการไม่ได้เป็นตัวการอีกต่อไป) กิจการต้องไม่รับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัตินั้น แต่กิจการต้องประเมินว่ากิจการต้องรับรู้รายได้จากการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการทำให้เกิดสัญญาแก่บุคคลอื่น (กล่าวคือ ประเมินว่ากิจการเป็นตัวแทนหรือไม่)

สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข39 สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มโดยให้ฟรี หรือมีส่วนลดให้มีหลายรูปแบบ เช่น เงินจูงใจการซื้อสินค้า คะแนนสะสมกับลูกค้า (หรือ “คะแนน”) สิทธิในการเลือกต่อสัญญา หรือการให้ส่วนลดสำหรับการซื้อสินค้าหรือบริการในอนาคต

ข40 หากสัญญาระบุว่ากิจการให้สิทธิในการเลือกซื้อแก่ลูกค้าในการได้รับสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม สิทธิในการเลือกซื้อที่ระบุไว้ในสัญญาดังกล่าวจะทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ ก็ต่อเมื่อสิทธิในการเลือกซื้อนั้นทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญที่จะทำให้ลูกค้าได้รับสิทธิบางอย่างที่ลูกค้าจะไม่ได้รับหากไม่ได้เข้าทำสัญญาดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น ส่วนลดเพิ่มเติมมากไปกว่าส่วนลดที่ปกติกิจการได้ให้แก่ลูกค้าในกลุ่มที่อยู่ในเขตภูมิศาสตร์หรือตลาดเดียวกันสำหรับสินค้าหรือบริการเหล่านั้น) ถ้าสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญแก่ลูกค้า จะถือว่าลูกค้าได้จ่ายเงินล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการในอนาคต กิจการจึงต้องรับรู้รายได้เมื่อโอนสินค้าหรือบริการในอนาคตให้ลูกค้า หรือรับรู้เมื่อสิทธิในการเลือกหมดอายุ

ข41 หากลูกค้ามีสิทธิในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มในราคาเช่นเดียวกับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการนั้น สิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสิทธิที่มีสาระสำคัญ ถึงแม้ว่าสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวจะมีได้ก็ต่อเมื่อลูกค้าต้องเข้าทำสัญญาดังกล่าว ในกรณีเหล่านี้ มักเป็นกิจการยื่นข้อเสนอทางการตลาดซึ่งกิจการจะบันทึกรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เมื่อลูกค้าใช้สิทธิในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม

ข42 ย่อหน้าที่ 74 กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการให้แก่ภาระที่ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ ถ้าราคาขายแบบเอกเทศสำหรับสิทธิของลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการต้องประมาณราคาดังกล่าว การประมาณการดังกล่าวให้คำนึงถึงส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้าเมื่อลูกค้าใช้สิทธิในการเลือก โดยปรับปรุงด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

ข42.1 ส่วนลดซึ่งลูกค้าสามารถได้รับโดยปราศจากการใช้สิทธิในการเลือก และ

ข42.2 ความน่าจะเป็นที่ลูกค้าจะใช้สิทธิในการเลือก

ข43 ถ้าลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญในการซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มในอนาคต และสินค้าหรือบริการนั้นมีความคล้ายคลึงกับสินค้าหรือบริการในสัญญาดั้งเดิมและเป็นไปตามที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาดั้งเดิม กิจการอาจเลือกใช้วิธีปฏิบัติอื่นในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสิทธิในการเลือก โดยการปันส่วนราคาของรายการให้กับสินค้าหรือบริการที่ลูกค้ามีสิทธิเลือกซื้อโดยอ้างอิงกับสินค้าหรือบริการที่คาดว่าจะจัดส่งให้กับลูกค้าและสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะได้จัดหาที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการนั้น โดยปกติสิทธิในการเลือกดังกล่าวจะใช้ในกรณีสิทธิเลือกในการต่อสัญญา

สิทธิที่ลูกค้าไม่ใช้

ข44 ตามย่อหน้าที่ 106 กิจการต้องรับรู้รายการเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญาทั้งจำนวนของเงินรับล่วงหน้าสำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนหรือมีความพร้อมในการโอน

สินค้าหรือบริการในอนาคต และกิจการต้องตัดรายการหนี้สินที่เกิดจากสัญญาดังกล่าว (และรับรู้เป็นรายได้) เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการ และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวแล้วเสร็จลง

ข45 เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าของกิจการที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ แสดงถึงสิทธิที่ลูกค้าจะได้รับสินค้าหรือ บริการในอนาคต (และมีผลผูกพันให้กิจการต้องมีความพร้อมในการโอนสินค้าหรือบริการ) อย่างไรก็ตาม ลูกค้าอาจไม่ใช้สิทธิตามสัญญาทั้งหมด สิทธิตามสัญญาส่วนที่ลูกค้าไม่ได้ใช้มักจะเรียกว่าเป็นการสละสิทธิ (Breakage)

ข46 หากกิจการคาดได้ว่าจะมีสิทธิรับจำนวนที่สละสิทธิที่แสดงเป็นจำนวนหนี้สินที่เกิดจากสัญญา กิจการต้องรับรู้จำนวนที่คาดได้ว่าจะมีการสละสิทธิเป็นรายได้เมื่อมีความน่าจะเป็นน้อยมากที่ลูกค้าจะใช้สิทธิที่คงเหลืออยู่ดังกล่าว หากกิจการไม่คาดว่าจะมีสิทธิรับ จำนวนที่สละสิทธิ กิจการต้องรับรู้จำนวนคาดได้ว่าจะมีการสละสิทธิเป็นรายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ยากยิ่งที่ลูกค้าจะใช้สิทธิที่เหลือ ในการกำหนดว่ากิจการคาดได้หรือไม่ว่ากิจการจะได้รับจำนวนที่สละสิทธิ กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 เรื่องประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังต้องไม่รับรู้

ข47 กิจการต้องรับรู้หนี้สิน (ไม่ใช่รายได้) สำหรับสิ่งตอบแทนที่ได้รับสำหรับส่วนที่ลูกค้าไม่ได้ใช้สิทธิซึ่งกิจการจะต้องนำส่งสิ่งตอบแทนดังกล่าวให้กับบุคคลอื่น ตัวอย่างเช่น หน่วยงานรัฐบาลตามกฎหมายเรื่องทรัพย์สินที่ไม่มีผู้ใดแสดงความเป็นเจ้าของ

ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ (และต้นทุนที่เกี่ยวข้องบางประการ)

ข48 ในบางสัญญา กิจการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญา หรือใกล้วันที่เริ่มต้นของสัญญา ยกตัวอย่างเช่น ค่าธรรมเนียมการเข้าเป็นสมาชิกของศูนย์สุขภาพ ค่าแรกเข้าในสัญญาบริการโทรคมนาคม ค่าธรรมเนียมการติดตั้งในสัญญาให้บริการ หรือค่าธรรมเนียมแรกเริ่มในสัญญาจัดหาวัตถุดิบ

ข49 ในการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา กิจการต้องประเมินว่าค่าธรรมเนียมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการโอนสินค้าหรือบริการตามสัญญาหรือไม่ ในหลายกรณี แม้ว่าค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้มีความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่กิจการต้องทำ ณ วันที่หรือใกล้วันที่เริ่มต้นของสัญญาเพื่อบรรลุข้อตกลงในสัญญา แต่กิจกรรมดังกล่าวไม่ได้ส่งผลให้เกิดการโอนสินค้าหรือบริการตามสัญญาให้แก่ลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 25) ในทางกลับกัน ในกรณีที่ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะโอนในอนาคต ในกรณีเช่นว่า ให้รับรู้ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต ระยะเวลาในการรับรู้รายได้อาจขยายออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาตามสัญญาฉบับแรก หากกิจการให้สิทธิแก่ลูกค้าในการทำสัญญาใหม่และสิทธิที่ให้แก่ลูกค้าดังกล่าวมีสาระสำคัญตามคำอธิบายในย่อหน้าที่ ข40

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข50 หากค่าธรรมเนียมเริ่มแรกมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการ กิจการต้องประเมินว่าสินค้าหรือบริการนั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 หรือไม่

ข51 กิจการอาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่เรียกคืนไม่ได้ เพื่อบางส่วนจะเป็นการชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นจากดำเนินการเพื่อการทำสัญญา (หรืองานการบริหารจัดการอื่นตามย่อหน้าที่ 25) โดยหากการดำเนินการเพื่อการทำสัญญาไม่ได้ทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องไม่รวมการดำเนินการดังกล่าว (รวมทั้งต้นทุนที่เกี่ยวข้อง) ในการประเมินความก้าวหน้าตามย่อหน้าที่ ข19 เนื่องจากต้นทุนการดำเนินการเพื่อทำสัญญานั้นไม่ได้สะท้อนการโอนบริการให้แก่ลูกค้า กิจการต้องประเมินว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นในการดำเนินการเพื่อทำสัญญาทำให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการสามารถบันทึกได้ตามย่อหน้าที่ 95 หรือไม่

การให้สิทธิ

ข52 การให้สิทธิทำให้ลูกค้ามีสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ การให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงการให้สิทธิในรายการดังต่อไปนี้

ข52.1 ซอฟต์แวร์และเทคโนโลยี

ข52.2 ภาพยนตร์ เพลงและสื่อบันเทิงในรูปแบบต่าง ๆ

ข52.3 แฟรนไชส์

ข52.4 สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์

ข53 กิจการอาจตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการอื่นให้แก่ลูกค้านอกเหนือจากข้อตกลงในการให้สิทธิแก่ลูกค้า ข้อตกลงดังกล่าวอาจระบุไว้ชัดเจนในสัญญา หรือ อาจเป็นข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายของกิจการที่เผยแพร่ หรือถ้อยแถลงของกิจการในเรื่องดังกล่าว (ดูย่อหน้าที่ 24) กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 ในการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในแต่ละสัญญาสำหรับการให้สิทธิเพิ่มเติมนอกเหนือจากข้อตกลงที่จะโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญา เช่นเดียวกับสัญญาประเภทอื่น

ข54 ถ้าข้อตกลงในการให้สิทธิไม่แตกต่างจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญาตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 30 กิจการต้องบันทึกข้อตกลงในการให้สิทธิและข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญาเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกัน ตัวอย่างการให้สิทธิที่ไม่สามารถแยกออกจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญามีดังนี้

ข54.1 การให้สิทธินั้นถือว่าเป็นส่วนประกอบหนึ่งของสินค้าที่มีตัวตน และสิทธิดังกล่าว ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งในการที่ทำให้สินค้าจะใช้งานได้ และ

ข54.2 การให้สิทธิที่ทำให้ลูกค้าได้รับประโยชน์ก็ต่อเมื่อใช้สิทธิดังกล่าว พร้อมกับบริการที่เกี่ยวข้องเท่านั้น (เช่น บริการออนไลน์ที่กิจการจัดให้ลูกค้าเข้าถึงข้อมูลโดยการทำการให้สิทธิในการเข้าถึงข้อมูล)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข55 กรณีการให้สิทธิไม่แตกต่างกัน กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 31 ถึง 38 เพื่อกำหนดว่าภาระที่ต้องปฏิบัติ (ซึ่งรวมถึงข้อตกลงตามการให้สิทธิ) เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่งหรือแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ข56 ถ้าข้อตกลงตามการให้สิทธิไม่แตกต่างจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญา ข้อตกลงในการให้สิทธิเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่แยกต่างหาก กิจการต้องกำหนดว่าการให้สิทธิดังกล่าวแก่ลูกค้าเป็นการโอน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยในการกำหนดจังหวะเวลานี้กิจการต้องพิจารณาว่าข้อตกลงตามการให้สิทธิแก่ลูกค้ามีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังนี้

ข56.1 สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการที่มีอยู่ตลอดอายุของการให้สิทธิ

ข56.2 สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการที่มีอยู่ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในการให้สิทธิ

การกำหนดลักษณะสัญญาของกิจการ

ข57 [ย่อหน้านี้ไม่ใช้]

ข58 ข้อตกลงที่กิจการให้สิทธิมีลักษณะเป็นการให้สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ ถ้าหากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ข58.1 สัญญากำหนด หรือลูกค้ามีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะต้องดำเนินกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้ามีสิทธิ (ดูย่อหน้าที่ ข59 และ ข59ก)

ข58.2 สิทธิที่เกิดจากการให้สิทธินั้นทำให้ลูกค้าเป็นผู้มีฐานะเปิดโดยตรงต่อผลกระทบแง่บวกหรือลบที่เกิดจากกิจกรรมของกิจการที่ระบุในย่อหน้าที่ ข58.1 และ

ข58.3 กิจกรรมเหล่านั้นไม่ได้ทำให้เกิดการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าในขณะที่กิจกรรมเหล่านั้นกำลังดำเนินไป(ดูย่อหน้าที่ 25)

ข59 ปัจจัยที่อาจระบุว่าลูกค้าเกิดความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะรับผิดชอบกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญา รวมไปถึงธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจ นโยบายที่จัดพิมพ์ หรือคำแถลงเฉพาะ ถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีการกำหนดไว้ ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจร่วมกัน (ตัวอย่างเช่น ค่าสิทธิที่กำหนดตามยอดขาย (a sales-based royalty)) ระหว่างกิจการและลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งลูกค้ามีสิทธิอาจจะระบุว่าลูกค้าสามารถคาดหวังได้ว่ากิจการจะเป็นผู้รับผิดชอบต่อกิจกรรมดังกล่าว

ข59ก กิจการมีกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้าได้รับสิทธิ ก็ต่อเมื่อเข้าข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

ข59ก.1 กิจกรรมเหล่านั้นคาดว่าจะเปลี่ยนรูปแบบ (ตัวอย่างเช่น การออกแบบหรือเนื้อหา) หรือการใช้งานอย่างมีนัยสำคัญ (ตัวอย่างเช่น ความสามารถในการดำเนินการตามหน้าที่หรือปฏิบัติงาน) ของทรัพย์สินทางปัญญา หรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข59ก.2 ความสามารถของลูกค้าที่จะได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินทางปัญญาเกือบทั้งหมดที่ได้มาจากหรือขึ้นอยู่กับกิจกรรมเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น การได้รับประโยชน์จากตราสินค้าส่วนใหญ่ได้มาจากหรือขึ้นอยู่กับการดำเนินกิจกรรมอย่างต่อเนื่องของกิจการซึ่งสนับสนุนหรือรักษามูลค่าของทรัพย์สินทางปัญญา

ดังนั้น หากทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้าได้รับสิทธิ มีการใช้งานที่สำคัญเป็นเอกเทศ โดยประโยชน์ส่วนใหญ่จากทรัพย์สินทางปัญญาได้มาจากการใช้งานดังกล่าว ดังนั้น ความสามารถของลูกค้าที่จะได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินทางปัญญาอาจไม่ได้เป็นผลมาจากกิจกรรมของกิจการอย่างมีนัยสำคัญ เว้นแต่ว่า กิจกรรมดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและการใช้งานของทรัพย์สินทางปัญญาอย่างมีนัยสำคัญ ประเภทของทรัพย์สินทางปัญญาที่ส่วนมากมีการใช้งานที่สำคัญเป็นเอกเทศ รวมถึง ซอฟต์แวร์ สารประกอบชีวภาพหรือสูตรยา และเนื้อหาสื่อที่เสร็จสมบูรณ์ (ตัวอย่างเช่น ภาพยนตร์ รายการโทรทัศน์ และเพลงที่บันทึกแล้ว)

ข60 หากเข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ ข58 กิจการต้องบันทึกข้อตกลงตามการให้สิทธิเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จตลอดอายุของใบอนุญาต เนื่องจากลูกค้าจะได้รับและใช้ประโยชน์พร้อม ๆกันจากการที่กิจการให้สิทธิการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการดังที่เกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 35.1) กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 39 ถึง 45 เพื่อเลือกวิธีที่เหมาะสมในการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จในการเข้าถึง

ข61 หากรายการไม่เข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ ข58 ลักษณะของข้อตกลงที่กิจการให้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการในสภาพที่เป็นอยู่ (ทั้งในแง่รูปแบบและการใช้งาน) ณ จุดที่มีการให้สิทธิกับลูกค้า ลักษณะเช่นว่าทำให้ลูกค้าสามารถกำหนดการใช้งานและได้รับผลประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากการให้สิทธิ ณ จุดที่มีการโอน กิจการต้องบันทึกข้อตกลงที่จะให้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการตามภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38 เพื่อการกำหนดจุดเวลาที่กิจการได้โอนการให้สิทธิแก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้จากการให้สิทธิที่เป็นสิทธิในการให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาก่อนที่ลูกค้าจะสามารถใช้และได้รับประโยชน์จากการให้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าระยะเวลาในการให้สิทธิให้ใช้ซอฟต์แวร์เริ่มก่อนที่กิจการจะให้ (หรือเมื่อจัดให้มี)รหัสที่ทำให้ลูกค้าสามารถใช้ซอฟต์แวร์นั้นได้ทันที กิจการจะต้องไม่รับรู้รายได้นั้นก่อนที่จะให้รหัสดังกล่าว หรือจัดให้มีรหัสดังกล่าว

ข62 กิจการต้องไม่คำนึงถึงปัจจัยต่อไปนี้ เมื่อพิจารณาว่าการให้สิทธิได้มีการให้สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาหรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ

ข62.1 ข้อจำกัดของเวลา ลักษณะทางภูมิศาสตร์ หรือการใช้ – ข้อจำกัดเหล่านี้ได้กำหนดคุณลักษณะของการให้สิทธิ แต่ไม่ได้กำหนดว่ากิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเป็นภาระที่แล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

ข62.2 กิจการได้รับประกันว่ากิจการมีสิทธิบัตรต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อที่จะปกป้องการใช้สิทธิบัตรที่ไม่ได้รับอนุญาต สัญญาที่จะปกป้องสิทธิตามสิทธิบัตรไม่ถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ เพราะการปกป้องสิทธิบัตรเป็นการปกป้อง

มูลค่าของทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการเอง และเป็นการให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าว่าการให้สิทธิที่ได้มอบให้ดังกล่าวเป็นการให้สิทธิที่มีคุณลักษณะตามข้อกำหนดในสัญญา

ค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งาน

ข63 กิจการต้องรับรู้รายได้จากค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาเมื่อทุกเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 56 ถึง 59

ข63.1 รายการขายที่หรือการใช้งานได้เกิดขึ้นในเวลาต่อมา และ

ข63.2 ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ได้มีการปันส่วนค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานบางส่วนหรือทั้งหมดมาให้ได้แล้วเสร็จลงแล้ว(หรือแล้วเสร็จบางส่วน)

ข63ก ข้อกำหนดสำหรับค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานในย่อหน้าที่ ข63 ใช้เมื่อค่าสิทธิเกี่ยวข้องกับการให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเท่านั้น หรือเมื่อการให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามีความสำคัญที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิมากกว่ารายการอื่น(ตัวอย่างเช่น การให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอาจมีความสำคัญที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิมากกว่ารายการอื่นเมื่อกิจการมีความคาดหวังที่สมเหตุสมผลที่ลูกค้าจะพิจารณาว่ามูลค่าของการให้สิทธิมีมากกว่าสินค้าหรือบริการอื่นที่ค่าสิทธิเกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญ

ข63ข เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข63ก รายได้จากค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานต้องรับรู้ทั้งจำนวนตามย่อหน้าที่ ข63 แต่หากไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข63ก ให้นำข้อกำหนดเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรในย่อหน้าที่ 50 ถึง 59 มาใช้กับค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งาน

สัญญาการซื้อคืน

B64 สัญญาการซื้อคืน คือ สัญญาซึ่งกิจการที่ได้ขายสินทรัพย์ และมีการตกลงหรือสัญญาได้ให้ทางเลือก (ในสัญญาเดียวกันหรือเป็นสัญญาอื่นแยกกัน) แก่กิจการในการซื้อคืนสินทรัพย์ การซื้อคืนสินทรัพย์อาจเป็นสินทรัพย์ดั้งเดิมที่ขายให้แก่ลูกค้า หรือสินทรัพย์นั้นมีความคล้ายคลึงมากกับสินทรัพย์ดั้งเดิม หรือสินทรัพย์อื่นที่สินทรัพย์ดั้งเดิมที่ขายไปเป็นส่วนประกอบของสินทรัพย์นั้น

ข65 สัญญาการซื้อคืนโดยทั่วไปมี 3 รูปแบบ

ข65.1 กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาซื้อขายล่วงหน้า)

ข65.2 กิจการมีสิทธิในการซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์) และ

ข65.3 กิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามที่ลูกค้าร้องขอ (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์)

สัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือสัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์

ข66 หากกิจการมีภาระผูกพันหรือมีสิทธิในการซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือสัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์) จะถือว่าลูกค้าไม่สามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นได้ เพราะลูกค้ามีข้อจำกัดในการกำหนดการใช้งานและการได้รับประโยชน์คงเหลือเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น แม้ว่าลูกค้าจะถือครองสินทรัพย์ทางกายภาพก็ตาม ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ข66.1 บันทึกเป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) *เรื่อง สัญญาเช่า* ถ้ากิจการสามารถซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์ หรือ

ข66.2 บันทึกเป็นสัญญาการจัดหาเงินตามย่อหน้าที่ ข68 ถ้ากิจการสามารถหรือต้องซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่มากกว่า หรือเท่ากับราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์

ข67 ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย กิจการต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา

ข68 ถ้าสัญญาการซื้อคืนเป็นสัญญาการจัดหาเงิน กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์เดิมนั้นต่อไป และต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สินทางการเงิน กิจการจะรับรู้ส่วนต่างระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าและจำนวนสิ่งตอบแทนที่จ่ายไปให้ลูกค้าเป็นดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายอื่นที่เป็นไปได้ เช่นค่าดำเนินการ หรือค่าการถือสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น การประกัน)

ข69 ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ได้รับการใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้

สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์

ข70 หากกิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามคำขอจากลูกค้า (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์) ในราคาที่ต่ำกว่าราคาขายเดิมของสินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณา ณ วันเริ่มต้นสัญญาว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิดังกล่าวหรือไม่ การใช้สิทธิของลูกค้าส่งผลให้จำนวนเงินที่ลูกค้าจ่ายชำระมาเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับกิจการสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์ดังกล่าวสำหรับระยะเวลาหนึ่ง ดังนั้น ถ้าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิดังกล่าว ให้กิจการบันทึกสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า

ข71 เพื่อประเมินว่าลูกค้ามีแรงจูงใจเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงความสัมพันธ์ของราคาซื้อคืนและราคาตลาดที่คาดไว้ของ

สินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อคืนสินทรัพย์ และระยะเวลาจนกระทั่งสิทธิหมดอายุ ตัวอย่างเช่น ถ้าราคาซื้อคืนคาดว่าจะเกินกว่ามูลค่าตลาดของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจจะบ่งชี้ว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจในการใช้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์

ข72 หากกิจการไม่มีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิ ณ ราคาที่ต่ำกว่าราคาขายเดิมของสินทรัพย์ กิจการจะถือเป็นสัญญาที่เป็นการขายผลิตภัณฑ์ที่ให้สิทธิในการคืนได้ ตามย่อหน้าที่ ข20 ถึง ข27

ข73 หากราคาซื้อคืนของสินทรัพย์เท่ากับหรือมากกว่าราคาขายเดิม และมีมูลค่ามากกว่าราคาตลาดที่คาดไว้ของสินทรัพย์ สัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจัดหาเงิน ดังนั้น กิจการต้องบันทึกสัญญาดังกล่าวตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข68

ข74 หากราคาซื้อคืนสินทรัพย์มีค่าเท่ากับหรือมากกว่าราคาขายเดิม และน้อยกว่าหรือเท่ากับมูลค่าตลาดที่คาดไว้ของสินทรัพย์ และลูกค้าไม่มีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่จะใช้สิทธินั้น กิจการต้องบันทึกสัญญานั้นประหนึ่งว่ากิจการได้ขายผลิตภัณฑ์ที่ให้สิทธิในการคืนตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข20 ถึง ข27

ข75 ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย กิจการต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา

ข76 ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ได้รับการใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้

สัญญาฝากขาย

ข77 เมื่อกิจการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น (เช่นผู้แทนจำหน่ายหรือผู้จัดจำหน่าย) เพื่อขายให้กับผู้บริโภค กิจการต้องพิจารณาว่าบุคคลอื่นดังกล่าวได้ควบคุมผลิตภัณฑ์ ณ จุดที่มีการส่งมอบหรือไม่ ผลิตภัณฑ์ที่ส่งมอบไปยังบุคคลอื่นถือว่าได้รับการถือไว้ตามสัญญาฝากขายถ้าหากบุคคลอื่นไม่มีสิทธิในการควบคุมผลิตภัณฑ์นั้น ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายได้ ณ จุดการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น ถ้าผลิตภัณฑ์นั้นได้รับการถือไว้ตามการฝากขาย

ข78 ข้อบ่งชี้ว่ารายการใดเป็นรายการฝากขาย รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

ข78.1 ผลิตภัณฑ์อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ จนกระทั่งเหตุการณ์ที่ระบุไว้เกิดขึ้น เช่น การขายผลิตภัณฑ์ไปยังลูกค้าของผู้แทนจำหน่าย หรือจนครบตามกำหนดระยะเวลา

ข78.2 กิจการสามารถร้องขอผลิตภัณฑ์คืนหรือกำหนดให้ส่งมอบต่อไปยังบุคคลที่สาม (อาทิ ผู้แทนจำหน่ายรายอื่น) และ

ข78.3 ผู้แทนจำหน่ายไม่มีภาระผูกพันที่ปราศจากเงื่อนไขให้จ่ายชำระสำหรับผลิตภัณฑ์ดังกล่าว (แม้ว่าอาจมีการกำหนดให้จ่ายเงินมัดจำก็ตาม)

การขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข79 การขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า คือสัญญาที่กำหนดให้กิจการออกใบแจ้งหนี้แก่ลูกค้าสำหรับผลิตภัณฑ์ที่กิจการจะยังถือครองผลิตภัณฑ์ทางกายภาพไปจนกว่าจะมีการโอนไปยังลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต ตัวอย่างเช่น กรณีลูกค้าอาจมีคำขอให้กิจการตกลงทำสัญญาลักษณะนี้ เนื่องจากลูกค้าอาจขาดพื้นที่ในการเก็บรักษาผลิตภัณฑ์หรือการเกิดความล่าช้าของกำหนดการการผลิตของลูกค้า

ข80 กิจการจะต้องกำหนดว่าเมื่อใดที่กิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนผลิตภัณฑ์แล้วเสร็จ โดยกิจการต้องประเมินว่าลูกค้าได้ควบคุมผลิตภัณฑ์เมื่อใด (ดูย่อหน้าที่ 38) สำหรับบางสัญญาการควบคุมจะโอนเมื่อผลิตภัณฑ์ส่งไปถึงสถานที่ของลูกค้า หรือเมื่อมีการจัดส่งผลิตภัณฑ์ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของสัญญา (รวมถึงเงื่อนไขของการส่งมอบและจัดส่ง) อย่างไรก็ตาม ในบางสัญญาลูกค้าอาจได้การควบคุมในตัวผลิตภัณฑ์ถึงแม้ว่าผลิตภัณฑ์ทางกายภาพยังอยู่ในการครอบครองของกิจการ ซึ่งในกรณีนั้น ลูกค้าจะสามารถกำหนดทิศทางในใช้ประโยชน์ และได้รับผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญที่คงเหลือจากผลิตภัณฑ์นั้น แม้ว่าลูกค้าได้ตัดสินใจที่จะยังไม่ใช้สิทธิในการครอบครองผลิตภัณฑ์ทางกายภาพ ดังนั้น กิจการไม่ได้ควบคุมผลิตภัณฑ์นั้น โดยมีหน้าที่แต่เพียงให้บริการการดูแลสินทรัพย์ของลูกค้า

ข81 นอกจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 กรณีที่ถือว่าลูกค้าได้ควบคุมผลิตภัณฑ์ตามข้อตกลงการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า จะต้องเป็นกรณีที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ข81.1 เหตุผลในการทำข้อตกลงการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า จะต้องมีเนื้อหาตัวอย่างเช่นลูกค้ามีการร้องขอให้ทำสัญญา

ข81.2 ผลิตภัณฑ์จะต้องระบุแยกออกมาว่าเป็นของลูกค้า

ข81.3 ผลิตภัณฑ์จะต้องอยู่ในสภาพที่พร้อมจะส่งมอบให้แก่ลูกค้า และ

ข81.4 กิจการต้องไม่สามารถใช้ประโยชน์ผลิตภัณฑ์นั้นหรือให้ลูกค้าอื่นใช้ประโยชน์ผลิตภัณฑ์นั้นได้

B82 หากกิจการรับรู้รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ตามข้อตกลงการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า กิจการจะต้องพิจารณาว่ายังมีภาระที่ต้องปฏิบัติคงเหลืออีกหรือไม่ (ตัวอย่างเช่น การให้บริการดูแลผลิตภัณฑ์) ตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 ซึ่งจะทำให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการตามย่อหน้าที่ 73 ถึง 86

การยอมรับของลูกค้า

ข83 ตามที่ได้กล่าวในย่อหน้าที่ 38.5 การที่ลูกค้ายอมรับสินทรัพย์อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าลูกค้าได้รับการควบคุมเหนือสินทรัพย์นั้น เงื่อนไขในสัญญาเกี่ยวกับการยอมรับของลูกค้ากำหนดให้ลูกค้าสามารถยกเลิกสัญญาหรือกำหนดให้กิจการต้องดำเนินการบางอย่างหากสินค้าหรือบริการไม่เป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขดังกล่าวในการประเมินว่าลูกค้าได้รับการควบคุมสินค้าหรือบริการเมื่อใด

ข84 หากกิจการสามารถกำหนดได้ชัดเจนว่า การควบคุมสินค้าหรือบริการได้โอนไปยังลูกค้าโดยเป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกันไว้ล่วงหน้าตามสัญญา การยอมรับของลูกค้าดังกล่าวจึงเกิดขึ้นอย่างเป็นทางการ โดยไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดของกิจการเกี่ยวกับการได้รับการควบคุมสินค้าหรือบริการของลูกค้า ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขในสัญญาเกี่ยวกับการยอมรับของลูกค้าขึ้นอยู่กับการกำหนดขนาดหรือน้ำหนักเฉพาะ กิจการสามารถกำหนดได้ว่าเมื่อใดที่จะยอมรับเงื่อนไขดังกล่าวก่อนการได้รับเอกสารยืนยันเกี่ยวกับการได้รับการควบคุมสินค้าหรือบริการของลูกค้า ประสบการณ์ของกิจการเกี่ยวกับสัญญาในสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะคล้ายกันอาจนำมาซึ่งหลักฐานที่สินค้าหรือบริการที่ให้กับลูกค้าเป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกันตามสัญญา หากการรับรู้รายได้เกิดก่อนการยอมรับของลูกค้า กิจการจะต้องพิจารณาว่ากิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น การติดตั้งอุปกรณ์) และทำการประเมินถึงการรับรู้รายการแยกจากกัน

ข85 อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่สามารถกำหนดได้ชัดเจนว่าสินค้าหรือบริการที่ให้กับลูกค้าเป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกันไว้แล้วหรือไม่ กิจการจะไม่สามารถสรุปได้ว่าลูกค้าได้รับการควบคุมจนกว่ากิจการจะได้รับการยอมรับของลูกค้า เนื่องจากในสถานการณ์ดังกล่าวนี้ กิจการไม่สามารถระบุได้ว่าลูกค้าสามารถกำหนดการใช้งานและได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดของสินค้าหรือบริการ

ข86 ถ้ากิจการส่งผลิตภัณฑ์ไปให้กับลูกค้าเพื่อวัตถุประสงค์ในการทดลองใช้หรือเพื่อประเมินผลิตภัณฑ์ และลูกค้าไม่ได้มีข้อผูกพันที่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใด ๆ จนกว่าจะพ้นช่วงเวลาทดลองใช้ การควบคุมผลิตภัณฑ์จะไม่โอนไปยังลูกค้าจนกว่าลูกค้าจะยอมรับผลิตภัณฑ์หรือผ่านพ้นช่วงเวลาทดลองใช้

การเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้

ข87 ย่อหน้าที่ 114 กำหนดให้กิจการต้องจำแนกรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นหมวดหมู่ที่แสดงถึงลักษณะการประกอบธุรกิจ จำนวน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่มีผลกระทบจากปัจจัยทางเศรษฐกิจหลายปัจจัย ดังนั้น ระดับในการจำแนกรายได้ของกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจการบางรายอาจจำเป็นต้องมีหมวดหมู่มากกว่าหนึ่งประเภทเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของการจำแนกรายได้ตามย่อหน้าที่ 114 ในขณะที่กิจการอื่นอาจจะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้โดยจำแนกรายได้เป็นหมวดหมู่เพียงหนึ่งประเภท

ข88 ในการเลือกประเภทหมวดหมู่เพียงหมวดหมู่เดียว (หรือหลายหมวดหมู่) เพื่อการจำแนกรายได้ กิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของกิจการได้นำเสนออย่างไรในการแสดงข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ดังต่อไปนี้:

ข88.1 การเปิดเผยข้อมูลนอกงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น รายงานกำไร รายงานประจำปี หรือรายงานที่นำเสนอต่อนักลงทุน)

ข88.2 ข้อมูลได้รับการสอบทานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงานเพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของส่วนงานดำเนินงาน และ

ข88.3 ข้อมูลอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกับประเภทของข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข88.1 และ ข88.2 และข้อมูลที่ใช้โดยกิจการหรือผู้ใช้งบการเงินของกิจการเพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากร

ข89 ตัวอย่างของหมวดหมู่ที่อาจเหมาะสมเพื่อใช้จำแนกประเภทรายได้รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการทั้งหมด ดังต่อไปนี้

ข89.1 ประเภทของสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น สายการผลิตภัณฑ์หลัก)

ข89.2 เขตทางภูมิศาสตร์ (ตัวอย่างเช่น ประเทศ หรือ ภูมิภาค)

ข89.3 ตลาดหรือประเภทของลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ลูกค้าที่เป็นหน่วยงานรัฐบาล หรือลูกค้าที่ไม่ได้เป็นหน่วยงานรัฐบาล)

ข89.4 ประเภทของสัญญา (ตัวอย่างเช่น สัญญาที่ราคาคงที่ หรือสัญญาที่กำหนดราคาจากจำนวนชั่วโมงแรงงานและต้นทุนวัสดุ)

ข89.5 ระยะเวลาของสัญญา (ตัวอย่างเช่น สัญญาระยะสั้น หรือสัญญาระยะยาว)

ข89.6 จังหวะเวลาการโอนสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง)

ข89.7 ช่องทางการขาย (ตัวอย่างเช่น ขายสินค้าให้แก่ผู้บริโภคโดยตรง และสินค้าที่ขายผ่านคนกลาง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่ม ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป โดยอนุญาตให้นำมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้ โดยหากกิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ค1ข [ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง]

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ค2 เพื่อประโยชน์ในการอ่านย่อหน้าที่ ค3 ถึง ค8ก

ค2.1 วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน คือ วันเริ่มต้นของระยะเวลารายงานซึ่งกิจการเริ่มใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ครั้งแรก และ

ค2.2 สัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว คือ สัญญาที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

ค3 กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

ค3.1 ปรับปรุงโดยการแสดงรายการย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* โดยมีข้ออนุโลมตามย่อหน้าที่ ค5 หรือ

ค3.2 ปรับปรุงโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค8

ค4 เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก กิจการไม่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ยกเว้น กิจการต้องนำเสนอข้อมูลเชิงปริมาณที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว สำหรับงวดปีล่าสุดก่อนงวดปีแรกที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (“งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก”) และเฉพาะในกรณีที่กิจการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทาง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเงินฉบับนี้ย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.1 ทั้งนี้กิจการอาจเลือกนำเสนอข้อมูลนี้สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดเปรียบเทียบก่อนหน้าถ้ามีการแสดงเปรียบเทียบก็ได้แต่ไม่ได้เป็นการบังคับ

ค5 กิจการอาจใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนข้อหนึ่งข้อใดหรือหลายข้อต่อไปนี้ในการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.1

ค5.1 สำหรับสัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงย้อนหลังการแสดงรายการของสัญญาที่

ค5.1.1 เริ่มต้นและเสร็จสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน หรือ

ค5.1.2 เสร็จสมบูรณ์ ณ ต้นงวดของงวดแรกสุดที่มีการนำเสนอ

ค5.2 สำหรับสัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้วที่มีสิ่งตอบแทนผันแปร กิจการอาจใช้ราคาของรายการ ณ วันที่สัญญาเสร็จสิ้นลงแทนการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรในรอบระยะเวลารายงานที่นำมาเปรียบเทียบ

ค5.3 สำหรับสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงก่อนต้นงวดของงวดแรกสุดที่มีการนำเสนอ กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงสัญญาดังกล่าวย้อนหลังตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 แต่กิจการต้องสะท้อนผลกระทบรวมของการเปลี่ยนแปลงทั้งหมดซึ่งเกิดขึ้นก่อนต้นงวดของงวดแรกสุดที่นำเสนอ เมื่อ

ค5.3.1 ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้วหรือที่ยังไม่สำเร็จ

ค5.3.2 กำหนดราคาของรายการ และ

ค5.3.3 ปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้วหรือที่ยังไม่สำเร็จ

ค5.4 สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่นำเสนอก่อนวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยจำนวนของราคาของรายการที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลือ รวมทั้ง คำอธิบายว่ากิจการคาดว่าจะรับรู้จำนวนเงินเป็นรายได้เมื่อใด (ดูย่อหน้าที่ 120)

ค6 สำหรับวิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนในย่อหน้าที่ ค5 ที่กิจการใช้ กิจการต้องใช้อย่างสม่ำเสมอกับสัญญาทั้งหมดในทุก ๆ รอบระยะเวลารายงานที่นำเสนอ นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

ค6.1 วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนที่นำไปใช้ และ

ค6.2 ข้อมูลการประเมินเชิงคุณภาพของประมาณการผลกระทบจากวิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนแต่ละข้อในระดับเท่าที่เป็นไปได้ตามสมควร

ค7 หากกิจการเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการแสดงรายการย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.2 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมของการเริ่มใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานซึ่งรวมถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ในการปรับใช้มาตรฐานด้วยวิธีนี้ กิจการอาจเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังกับสัญญาที่ยังไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ตัวอย่างเช่น 1 มกราคม 2562 สำหรับกิจการที่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานคือวันที่ 31 ธันวาคม)

ค7ก กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการปรับปรุงย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.2 กิจการอาจใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ค5.3 วิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

ค7ก.1 สำหรับสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงทุกสัญญาซึ่งเกิดขึ้นก่อนต้นงวดของงวดแรกที่มีการนำเสนอ หรือ

ค7ก.2 สำหรับสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงทุกสัญญาซึ่งเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

หากกิจการใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนดังกล่าว กิจการต้องใช้การผ่อนปรนอย่างสม่ำเสมอกับสัญญาทั้งหมด และเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ค6

ค8 สำหรับรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หากกิจการเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการแสดงรายการย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.2 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมต่อไปนี้

ค8.1 จำนวนผลกระทบของรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินในงวดปัจจุบันจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยเทียบกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่มีผลบังคับใช้ก่อนการเปลี่ยนแปลง; และ

ค8.2 คำอธิบายเกี่ยวกับสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ค8.1

ค8ก [ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง]

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค9 ในการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ถ้ากิจการยังไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ส่วนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวให้อ่านอ้างอิงถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

ค10 ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แทนมาตรฐานต่อไปนี้

ค10.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*

ค10.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *รายได้*

ค10.3 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า*

ค10.4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์*

ค10.5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า*

ค10.6 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ง
การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

ร่าง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟังข้อคิดเห็น เป็นร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการแสดงข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะ โดยจัดส่งมาที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21(อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ โทรศัพท์ 02-685-2562 หรือ 02-685-2570 หรืออีเมล์ academic-fap@fap.or.th

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณในความร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ฝ่ายมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี
โทร.02-685-2562
Email: academic-fap@fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

เรื่อง

สัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

บทนำ
วัตถุประสงค์ 1
ขอบเขต 3
ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ 5
การระบุสัญญาเช่า 9
การแยกองค์ประกอบของสัญญา 12
ระยะเวลาของสัญญาเช่า 18
ผู้เช่า 22
การรับรู้รายการ 22
การวัดมูลค่า 22
การนำเสนอรายการ 47
การเปิดเผยข้อมูล 51
ผู้ให้เช่า 61
การจัดประเภทสัญญาเช่า 61
สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน 67
สัญญาเช่าดำเนินงาน 81
การเปิดเผยข้อมูล 89
การขายและเช่ากลับคืน 98
การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์นั้นเป็นการขายหรือไม่ 99
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 ข้อมูลนี้ให้เกณฑ์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน 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*

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

บทนำ 4 การเช่าเป็นกิจกรรมที่สำคัญของหลาย ๆ กิจการ ซึ่งการเช่าเป็นวิธีในการให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน และการลดสถานะความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความแพร่หลายของการเช่า ดังนั้นจึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินต้องมีภาพเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการที่สมบูรณ์และสามารถเข้าใจได้

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 และวิธีการบันทึกบัญชีสัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน นอกจากนี้คณะกรรมการทั้งสองคณะยังได้ตัดสินใจที่จะไม่เปลี่ยนแปลงการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าอย่างมีสาระสำคัญ

บทนำ 8 อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการมีข้อสรุปที่แตกต่างกันเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้ได้เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในส่วนการรับรู้ค่าใช้จ่ายจากสัญญาเช่าและการรายงานกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ระหว่างประเทศตัดสินใจเลือกใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) โดยผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในแนวทางเดียวกัน ในขณะที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกาตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า 2 แบบโดยมีการจัดประเภทสัญญาเช่าในลักษณะเดียวกับข้อกำหนดเดิมในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) เพื่อจำแนกระหว่างสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าเพื่อการจัดหาแหล่งเงินทุน และมีการบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทอย่างแตกต่างกัน

บทนำ 9 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ทำให้แผนของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการพัฒนาการรายงานทางการเงินในเรื่องสัญญาเช่าสมบูรณ์

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 และนำเสนอในงบกระแสเงินสดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบกระแสเงินสด*

บทนำ 12 สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าถูกวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าประกอบด้วยจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ (รวมถึงค่าเช่าที่แปรผันตามเงินเฟ้อ) และยังรวมถึงจำนวนเงินที่จะจ่ายในช่วงเวลาใช้สิทธิ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ถ้าผู้เช่ามีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าจะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

บทนำ 13 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้รวมข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลที่เปิดเผยเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการให้ข้อมูลที่เป็นเกณฑ์แก่ผู้ใช้งบการเงินใช้ประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้เช่า

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

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

บทนำ 15 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ยังกำหนดให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้น ซึ่งจะเป็นการปรับปรุงข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับสถานะความเสี่ยงของผู้ให้เช่าโดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
เรื่อง *สัญญาเช่า*

วัตถุประสงค์

1 **มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของ*สัญญาเช่า* โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าทั้งทางด้าน*ผู้เช่า*และ*ผู้ให้เช่า*ได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการ ข้อมูลนี้เป็นเกณฑ์ที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน 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*

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

3.5 สิทธิที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิ ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดีทัศน์ ละคร บทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

4 ผู้เช่าอาจ (แต่ไม่ได้เป็นการบังคับ) ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน 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 หากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า

7 หากผู้เช่าบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นตามย่อหน้าที่ 6 ผู้เช่าจะต้องพิจารณาสัญญาเช่าเสมือนเป็นสัญญาเช่าฉบับใหม่เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หาก

7.1 กรณีมี*การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า* หรือ

7.2 กรณีมีการเปลี่ยนแปลงในอายุสัญญาเช่า (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้รวมในการกำหนดอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้า)

8 การเลือกสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นจะทำโดยจัดตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งสิทธิการใช้สินทรัพย์นั้นเกี่ยวข้อง ประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง คือ กลุ่มของสินทรัพย์อ้างอิงที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันต่อการดำเนินงานของกิจการ การเลือกสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำสามารถเลือกได้แต่ละสัญญา

การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข33)

9 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ โดยสัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ถ้าสัญญานั้นเป็นการให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ซึ่งย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข31 ได้กำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

10 ช่วงเวลาอาจถูกกำหนดในรูปของจำนวนการใช้ของสินทรัพย์ที่ระบุไว้ (ตัวอย่างเช่น ตามจำนวนหน่วยผลิตซึ่งอุปกรณ์จะถูกใช้ในการผลิต)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

11 กิจการต้องทำการประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ในกรณีที่เงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญามีการเปลี่ยนแปลง

การแยกองค์ประกอบของสัญญา

12 สำหรับสัญญาที่เป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า กิจการต้องแยกแต่ละส่วนประกอบของสัญญาเช่าในสัญญาออกเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหากจากส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า เว้นแต่กิจการเลือกปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 15 ย่อหน้าที่ ข32 ถึง ข33 ได้กำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการแยกส่วนประกอบของสัญญา

ผู้เช่า

13 สำหรับสัญญาที่ประกอบด้วยส่วนประกอบของสัญญาเช่าและมีส่วนประกอบที่เป็นสัญญาเช่าหรือไม่เป็นสัญญาเช่าหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งส่วน ผู้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แต่ละส่วนประกอบของสัญญาเช่าตามเกณฑ์ความสัมพันธ์ของราคาแบบเอกเทศของส่วนประกอบของสัญญาเช่าและผลรวมราคาแบบเอกเทศของส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า

14 ความสัมพันธ์ของราคาแบบเอกเทศของส่วนประกอบของสัญญาเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่าจะถูกกำหนดตามเกณฑ์ราคาของผู้ให้เช่าหรือผู้ขายที่คล้ายคลึงกันที่จะเรียกเก็บแยกต่างหากจากกิจการสำหรับส่วนประกอบนั้นหรือส่วนประกอบที่คล้ายคลึงกัน ในกรณีที่ไม่สามารถสังเกตราคาแบบเอกเทศได้ ผู้เช่าต้องประมาณการราคาแบบเอกเทศโดยใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ให้มากที่สุด

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

16 ผู้เช่าต้องรับรู้ส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า โดยปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่การผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ให้เช่า

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

อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข41)

18 กิจการต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าตามระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ รวมถึง

18.1 ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าออกไปอีกหากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

18.2 ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าหากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

19 ในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจสำหรับผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่า หรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข37 ถึง ข40

20 ผู้เช่าต้องประเมินใหม่ว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาหรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า เมื่อเกิดเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่มีนัยสำคัญซึ่ง

20.1 อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้เช่า และ

20.2 กระทบว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้ถูกรวมในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า หรือไม่ใช้สิทธิเลือกที่ได้ถูกรวมไว้แล้วในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข41)

21 กิจการต้องปรับปรุงอายุสัญญาเช่า ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงในระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ ระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้จะเปลี่ยนแปลง ดังกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

21.1 ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้ถูกรวมมาก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ

21.2 ผู้เช่าไม่ใช้สิทธิเลือกที่ได้ถูกรวมไว้แล้วก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

21.3 เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นการผูกพันโดยสัญญาให้ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้ถูกรวมมาก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ หรือ

21.4 เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งโดยสัญญาห้ามผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ได้ถูกรวมไว้แล้วก่อนหน้าในการกำหนดอายุสัญญาเช่าของกิจการ

ผู้เช่า

การรับรู้รายการ

22 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า

การวัดมูลค่า

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสิทธิการใช้สินทรัพย์

23 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

24 ราคาทุนของสิทธิการใช้สินทรัพย์ ประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้

24.1 มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26

24.2 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งจ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเริ่มมีผลหัก*สิ่งจูงใจในสัญญาเช่า*ที่ได้รับ

24.3 *ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก*ที่เกิดจากผู้เช่า และ

24.4 ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นกับผู้เช่าในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสินทรัพย์อ้างอิงหรือสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงให้เป็นไปตามข้อตกลงและเงื่อนไขที่กำหนดของสัญญาเช่า เว้นแต่ต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นเพื่อการผลิตสินค้าคงเหลือ ผู้เช่ามีภาระผูกพันสำหรับต้นทุนดังกล่าว ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่ง

25 ผู้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 24.4 เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสิทธิการใช้สินทรัพย์เมื่อผู้เช่ามีภาระผูกพันสำหรับต้นทุนดังกล่าว ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างช่วงระยะเวลา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หนึ่งซึ่งเป็นผลจากการใช้สิทธิการใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลานั้น 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 ผู้เช่าใช้*อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า***

27 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ประกอบด้วย การจ่ายชำระดังต่อไปนี้สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงระหว่างอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

27.1 *ค่าเช่าคงที่* (รวมถึง การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข42) หักสิ่งจูงใจในสัญญาเช่าใด ๆ ที่จะได้รับ

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

27.3 จำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระโดยผู้เช่าภายใต้*มูลค่าคงเหลือที่รับประกัน*

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกของสิทธิการใช้สินทรัพย์

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

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

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

35 หากสิทธิการใช้สินทรัพย์เป็นรายการประเภทเดียวกันกับประเภทของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งผู้เช่าใช้วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าอาจจะเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่กับสิทธิการใช้สินทรัพย์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า

36 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดย

36.1 การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า

36.2 การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า และ

36.3 การวัดมูลค่าตามบัญชีใหม่เพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 39 ถึง 46 หรือเพื่อสะท้อนการปรับปรุงการจ่ายชำระค่าเช่าที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ (ดูย่อหน้าที่ ข42)

37 ดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่าแต่ละงวดในระหว่างอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนที่ทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวด คือ อัตราคิดลดตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26 หรืออัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 41, 43 หรือ 45.3 (ถ้ามี)

38 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นต้นทุนดังกล่าวถูกรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นที่ปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง

38.1 ดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

38.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ถูกรวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าในงวดที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้ค่าเช่าเหล่านั้นเกิดขึ้น

การประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

40 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ โดยใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ หากเป็นไปตามลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

40.1 มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ตามเกณฑ์ของอายุสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ หรือ

40.2 มีการเปลี่ยนแปลงในการประเมินสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิง โดยพิจารณาเหตุการณ์และสถานการณ์ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ในบริบทของสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระภายใต้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่า

41 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ผู้เช่าต้องกำหนดอัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่เป็นอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าสำหรับอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ ถ้าอัตราดังกล่าวสามารถกำหนดได้ หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่มีการประเมินใหม่

42 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

42.1 มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้การประกันมูลค่าคงเหลือ ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่เพื่อให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้การประกันมูลค่าคงเหลือ

42.2 มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคตที่เป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงดัชนีหรืออัตราที่ใช้กำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ รวมถึงกรณีเช่น การเปลี่ยนแปลงเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเช่าในตลาดเพื่อให้เป็นไปตามอัตราค่าเช่าปัจจุบันในตลาด ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ให้สะท้อนจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงใหม่เฉพาะในกรณีที่กระแสเงินสดมีการเปลี่ยนแปลง (เช่น เมื่อการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีผลบังคับ) ผู้เช่าต้องกำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระที่ปรับปรุงใหม่สำหรับอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ อ้างอิงจากค่าเช่าตามสัญญาที่ปรับปรุงใหม่

43 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 ผู้เช่าต้องไม่เปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ลอยตัว ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าต้องใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ซึ่งสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ย

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

44 ผู้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหากจากสัญญาเดิม หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อนี้

44.1 การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ

44.2 สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นโดยจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนเดียวกันกับราคาแบบเอกเทศ สำหรับการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงอย่างเหมาะสมของราคาแบบเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น

45 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ได้รับรู้เป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ณ *วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเริ่มมีผล* ผู้เช่าต้อง

45.1 ปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 13 ถึง 16

45.2 กำหนดอายุสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 ถึง 19 และ

45.3 วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ อัตราคิดลดที่ปรับปรุงใหม่ถือเป็นอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าสำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่าหากอัตราดอกเบี้ยนั้นสามารถกำหนดได้ หรือหากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล

46 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ได้รับรู้เป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ผู้เช่าต้องรับรู้การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดย

46.1 ลดมูลค่าตามบัญชีของสิทธิการใช้สินทรัพย์ให้สะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญา ผู้เช่าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน

46.2 ปรับปรุงสิทธิการใช้สินทรัพย์ให้ตรงกันสำหรับการเปลี่ยนแปลงอื่นทุกรายการของสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การนำเสนอรายการ

47 ผู้เช่าต้องนำเสนอรายการต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงินหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

47.1 นำเสนอรายการสิทธิการใช้สินทรัพย์แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นแต่หากผู้เช่าไม่แสดงสิทธิการใช้สินทรัพย์แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้อง

47.1.1 รวมสิทธิการใช้สินทรัพย์ในรายการรายบรรทัดเดียวกับสินทรัพย์อ้างอิงที่จะถูกนำเสนอ หากสินทรัพย์นั้นถูกครอบครอง และ

47.1.2 เปิดเผยข้อมูลว่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

47.2 นำเสนอรายการหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกจากหนี้สินอื่นแต่หากผู้เช่าไม่แสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่าถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

48 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47.1 ไม่นำมาใช้ปฏิบัติกับสิทธิการใช้สินทรัพย์ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งต้องนำเสนอเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงิน

49 ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ผู้เช่าต้องแสดงดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากจากค่าเสื่อมราคาของสิทธิการใช้สินทรัพย์ ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่าถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทางการเงินซึ่งตามย่อหน้าที่ 82.2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กำหนดให้แสดงแยกในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

50 ในงบกระแสเงินสด ผู้เช่าต้องจัดประเภทรายการดังนี้

50.1 เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่าจัดประเภทภายใต้กิจกรรมจัดหาเงิน

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

50.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าระยะสั้น เงินสดจ่ายสำหรับสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำ และการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าจัดประเภทภายใต้กิจกรรมดำเนินงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเปิดเผยข้อมูล

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

52 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าในด้านของผู้เช่าเป็นหนึ่งข้อในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือเป็นส่วนแยกในงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลซ้ำหากได้มีการนำเสนอข้อมูลนั้นแล้วที่ใดที่หนึ่งในงบการเงิน โดยให้อ้างอิงโยงในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือส่วนแยกที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าไปยังข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

53 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงาน

53.1 ค่าเสื่อมราคาสำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์จำแนกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง

53.2 ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า

53.3 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 6 ซึ่งค่าใช้จ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า 1 เดือนหรือน้อยกว่า

53.4 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 6 ซึ่งค่าใช้จ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำตามย่อหน้าที่ 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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

55 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 6 หากกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งผู้เช่ามีภาระผูกพัน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งเปิดเผยไว้ตามย่อหน้าที่ 53.3

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

57 ถ้าผู้เช่าวัดมูลค่าสิทธิการใช้สินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่ตีใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 77 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์นั้น

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 ซึ่งรวมถึงสถานะความเสี่ยงที่เกิดจาก

59.2.1 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข49)

59.2.2 สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า และ สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข50)

59.2.3 การรับประกันมูลค่าคงเหลือ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข51) และ

59.2.4 สัญญาเช่าที่ยังไม่เริ่มมีผลซึ่งผู้เช่าถูกผูกมัดแล้ว

59.3 ข้อจำกัดหรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดในสัญญาเช่า และ

59.4 รายการขายและเช่ากลับคืน (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข52)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

60 ผู้เช่าที่รับรู้สัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ต้องมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

60 A lessee that accounts for short-term leases or leases of low-value assets applying paragraph 6 shall disclose that fact.

ผู้ให้เช่า

การจัดประเภทสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข53-ข58)

61 ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็น*สัญญาเช่าดำเนินงาน*หรือ*สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน*

62 สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิงไปให้แก่ผู้เช่า และจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญาเช่านั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิงไปให้แก่ผู้เช่า

63 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา ตัวอย่างของสถานการณ์ดังต่อไปนี้ซึ่งสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันโดยปกติอาจทำให้สัญญาเช่าถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

63.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า

63.2 ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อสามารถใช้สิทธิได้ โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่า*มูลค่ายุติธรรม*ของสินทรัพย์อ้างอิงมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ *วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า*ว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงนั้น

63.3 อายุสัญญาเช่าครอบคลุม*อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ*ส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น

63.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบัน ของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ

63.5 สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

64 ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนได้ มีดังต่อไปนี้

64.1 หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ซึ่งผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

64.2 ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

64.3 ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

65 ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ 63 ถึง 64 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน หากเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์อ้างอิงโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนที่ผันแปรซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง หรือมีการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอันเป็นผลให้ผู้ให้เช่าไม่ได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง

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

สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

67 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้และนำเสนอสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยจำนวนที่เท่ากับ*เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า*

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

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

69 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกนอกเหนือจากต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะถูกรวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและจะเป็นส่วนหักจากกำไรตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ซึ่งรวมอยู่ในยอดเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ดังนั้นจึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

70 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าประกอบด้วยการจ่ายชำระต่อไปนี้สำหรับสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้รับ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

70.1 ค่าเช่าคงที่ (รวมถึง การจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข42) หักสิ่งจูงใจในสัญญาเช่าใด ๆ ที่ต้องชำระ

70.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

70.3 การประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าประกันให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าหรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันที่รับประกันไว้

70.4 ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน อธิบายในย่อหน้าที่ ข37) และ

70.5 ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิกสัญญาเช่า หากอายุสัญญาเช่าสะท้อนว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

71 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้สำหรับสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนแต่ละสัญญา

71.1 รายได้จากการขายซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

71.2 ต้นทุนขายบันทึกด้วยต้นทุนหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์อ้างอิง) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของ*มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน* และ

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

72 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักเสนอทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนของสินทรัพย์โดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย

73 เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้าผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากซึ่งทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำเกินจริง ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะถูกจำกัดกำไรจากการขายเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด

74 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวกับการได้มาของสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนจะไม่รวมในคำนิยามของต้นทุนทางตรงเริ่มแรก และดังนั้นจึงไม่รวมในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

75 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าโดยขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

76 ผู้ให้เช่าปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี ต้องนำมาหักกับ*เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า*เพื่อลดเงินต้นและ*รายได้ทางการเงินรอการรับรู้*

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

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

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

79 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนเป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ถ้าเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

79.1 การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยการเพิ่มสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงหนึ่งรายการหรือหลายรายการ และ

79.2 สิ่งตอบแทนสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นในจำนวนเทียบเท่ากับราคาแบบเอกเทศสำหรับการเพิ่มขึ้นของขอบเขตและการปรับปรุงที่เหมาะสมต่อราคาแบบเอกเทศเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น

80 การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนที่ไม่รับรู้เป็นสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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 ผู้ให้เช่าจะใช้วิธีอื่นที่เป็นระบบก็ต่อเมื่อวิธีนั้นสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิงที่ดีกว่า

82 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

83 ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า

84 นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานต้องใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี 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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

87 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าดำเนินงานโดยถือเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเริ่มมีผล โดยให้พิจารณาจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเดิมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าใหม่

การนำเสนอรายการ

88 ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิงนั้น ๆ

การเปิดเผยข้อมูล

89 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลคือเพื่อให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินพร้อมกับข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เพื่อเป็นเกณฑ์สำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบที่สัญญาเช่ามีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้ให้เช่า ย่อหน้าที่ 90 ถึง 97 ระบุข้อกำหนดเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์นี้

90 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้ สำหรับรอบระยะเวลารายงาน

90.1 สำหรับสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

90.1.1 กำไรหรือขาดทุนจากการขาย

90.1.2 รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า และ

90.1.3 รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

90.2 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน รายได้จากสัญญาเช่าให้เปิดเผยแยกต่างหากกับรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

91 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 90 ในรูปแบบตารางเว้นแต่จะมีรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า

92 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 89 ข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเรื่องดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

92.1 ลักษณะของกิจกรรมการเช่าของผู้ให้เช่า และ

92.2 วิธีการที่ผู้ให้เช่าบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสิทธิต่าง ๆ ที่ผู้ให้เช่ายังคงมีอยู่ในสินทรัพย์อ้างอิง โดยเฉพาะผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงสำหรับสิทธิที่ผู้ให้เช่ายังคงมีในสินทรัพย์อ้างอิง รวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้ให้เช่าทำเพื่อลดความเสี่ยงนั้น วิธีการดังกล่าวอาจรวมถึงข้อตกลงรับซื้อคืน การรับประกันมูลค่าคงเหลือ หรือการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรสำหรับการใช้เกินที่กำหนด

สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

93 ผู้ให้เช่าต้องให้คำอธิบายเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

94 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของจำนวนเงินที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ซึ่งต้องเปิดเผยข้อมูลจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับโดยไม่คิดลด โดยแสดงเป็นจำนวนรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรก และจำนวนผลรวมสำหรับปีที่เหลือเป็นอย่างน้อย ผู้ให้เช่าต้องกระทบยอดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดกับยอดเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า การกระทบยอดต้องระบุรายได้ทางการเงินรอการรับรู้ที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่คิดลด

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 สินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี เพื่อประโยชน์สาธารณะ

ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน

97 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งต้องเปิดเผยข้อมูลจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับโดยไม่คิดลดโดยแสดงเป็นจำนวนรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกและจำนวนผลรวมสำหรับปีที่เหลือเป็นอย่างน้อย

การขายและเช่ากลับคืน

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

การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์นั้นเป็นการขายหรือไม่

99 กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการพิจารณาว่าเมื่อใดที่ภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์นั้นรับรู้เป็นการขายหรือไม่

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

101 หากมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายสินทรัพย์ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหากการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่า ไม่ใช่อัตราในท้องตลาด กิจการต้องปรับปรุงรายการต่อไปนี้เพื่อวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนจากการขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

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-ผู้เช่าที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่จะรับรู้เป็นการขายสินทรัพย์

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

103.2 ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่โอนและต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับเงินรับจากการโอนสินทรัพย์ 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 จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
สัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน	**สัญญาเช่า**ที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจาก**สินทรัพย์อ้างอิง**
ค่าเช่าคงที่	การจ่ายชำระที่**ผู้เช่า**ชำระให้กับ**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง** ระหว่าง**อายุสัญญาเช่า** โดยไม่รวม**การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า ผลรวมของ

(ก) **จำนวนเงินที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน** 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) **มูลค่ายุติธรรม**ของ**สินทรัพย์อ้างอิง** และ (2) **ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก**ของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่า สัญญาหรือส่วนของสัญญาที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์ (**สินทรัพย์อ้างอิง**) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

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

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของ**สัญญาเช่า**หรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า (ยกตัวอย่างเช่น การเพิ่มหรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ยกเลิกสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**รายการเดียวหรือหลายรายการ หรือการขยายหรือลด**อายุสัญญาเช่า**ตามสัญญา)

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

จำนวนเงินที่**ผู้เช่า**จ่ายให้กับ**ผู้ให้เช่า**ซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง** ระหว่าง**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 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจะรวมถึงการประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าประกันให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าหรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันที่รับประกัน จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจะไม่รวมจำนวนเงินที่ปันส่วนไปให้ส่วนประกอบที่ไม่เป็นสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

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

(ข) ระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า หากผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

ผู้เช่า กิจการที่ได้มาซึ่งสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งโดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า อัตราดอกเบี้ยที่**ผู้เช่า**จะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับ**สิทธิการใช้สินทรัพย์**ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกัน

ผู้ให้เช่า กิจการที่มอบสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า **เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า**คิดลดด้วย**อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า**

สัญญาเช่าดำเนินงาน **สัญญาเช่า**ที่ไม่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจาก**สินทรัพย์อ้างอิง**

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งเป็นทางเลือก จำนวนเงินที่**ผู้เช่า**จ่ายให้กับ**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**ในระหว่างระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะขยายระยะเวลาหรือยกเลิก**สัญญาเช่า**ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวไม่ได้รวมอยู่ใน**อายุสัญญาเช่า**

ระยะเวลาการใช้ ระยะเวลาทั้งหมดที่สินทรัพย์ถูกใช้เพื่อให้เป็นไปตามสัญญา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่ทำกับลูกค้า (รวมถึงระยะเวลาที่ไม่ได้ใช้งานอย่างต่อเนื่องกัน)

มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน การรับประกันที่**ผู้ให้เช่า**ได้รับจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าซึ่งรับประกันว่ามูลค่า (หรือส่วนหนึ่งของมูลค่า) ของ**สินทรัพย์อ้างอิง** ณ วันสิ้นสุด**สัญญาเช่า**จะไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ระบุไว้

สิทธิการใช้สินทรัพย์ สินทรัพย์ที่แสดงสิทธิของ**ผู้เช่า**ในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วง**อายุสัญญาเช่า**

สัญญาเช่าระยะสั้น **สัญญาเช่า**ที่มี**อายุสัญญาเช่า** 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**ในระหว่าง**อายุสัญญา**เช่าที่ผันแปร

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลัง**วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล**

คำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นและการใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในความหมายเดียวกัน

สัญญา	ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้
อายุการใช้ประโยชน์	ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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 (หรือสิทธิบางอย่างในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่แสดงอยู่ในสัญญาแต่ละสัญญา) ทำให้เกิดองค์ประกอบของสัญญาเช่าเดียวกันตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข32

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ – สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ย่อหน้าที่ 5 ถึง 8)

ข3 ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้ผู้เช่าสามารถปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ในการรับรู้สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ซึ่งผู้เช่าต้องประเมินมูลค่าสินทรัพย์อ้างอิงโดยอ้างอิงจากมูลค่าของสินทรัพย์เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ใหม่ โดยไม่ต้องคำนึงถึงอายุของสินทรัพย์ที่ให้เช่า

ข4 การประเมินว่าสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำหรือไม่จะพิจารณาโดยใช้เกณฑ์ absolute basis สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำเข้าเงื่อนไขในการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีในย่อหน้าที่ 6 โดยไม่ต้องคำนึงว่าสัญญาเช่าเหล่านั้นมีสาระสำคัญต่อผู้เช่าหรือไม่ การประเมินดังกล่าวจะไม่ถูกกระทบโดยขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์ของผู้เช่า ดังนั้น แม้ผู้เช่าจะแตกต่างกันแต่คาดว่าจะได้ข้อสรุปเหมือนกันว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้น ๆ เป็นสินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำหรือไม่

ข5 สินทรัพย์อ้างอิงเป็นสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำก็ต่อเมื่อ

ข5.1 ผู้เช่าสามารถได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นโดยตัวมันเองหรือใช้ร่วมกับทรัพยากรอื่น 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

การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 9 ถึง 11)

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

ข9.1 สิทธิที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ที่ระบุนั้น (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข21 ถึง ข23) และ

ข9.2 สิทธิในการสั่งการการใช้งานสินทรัพย์ที่ระบุ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข24 ถึง ข30)

ข10 หากลูกค้ามีสิทธิการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุเพียงช่วงหนึ่งของระยะเวลาของสัญญา สัญญาถือว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าสำหรับส่วนของระยะเวลานั้น

ข11 สัญญาในการรับสินค้าหรือบริการอาจทำโดยการร่วมการงานหรือในนามของการร่วมการงาน ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 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

ข14.1 ผู้จัดหาสินทรัพย์มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนด้วยสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้นั้น (ตัวอย่างเช่น ลูกค้าไม่สามารถกีดกันผู้จัดหาสินทรัพย์จากการทดแทนสินทรัพย์ และผู้จัดหาสินทรัพย์มีสินทรัพย์ทางเลือกพร้อมหรือสามารถจัดหาได้ในระยะเวลาที่สมเหตุสมผล) และ

ข14.2 ผู้จัดหาสินทรัพย์สามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สิทธิในการทดแทนสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์คาดว่าจะสูงกว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์)

ข15 หากผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิหรือภาระผูกพันในการทดแทนสินทรัพย์เฉพาะในหรือหลังวันที่ใดวันที่หนึ่งหรือการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ที่ระบุไว้ สิทธิของผู้จัดหาสินทรัพย์ที่จะทดแทนสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

จะไม่มีสาระสำคัญ หากผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

ข16 การประเมินของกิจการว่า สิทธิการทดแทนสินทรัพย์ของผู้จัดหาสินทรัพย์มีสาระสำคัญหรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาโดยไม่คำนึงถึงสิ่งตอบแทนจากเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถูกพิจารณาว่ามีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้น ตัวอย่างของเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถือว่ามีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นและต้องไม่รวมในการประเมิน ได้แก่

ข16.1 ข้อตกลงของลูกค้าในอนาคตว่าจะจ่ายเงินสำหรับการใช้สินทรัพย์มากกว่าอัตราในท้องตลาด

ข16.2 การแนะนำเทคโนโลยีใหม่ที่ยังไม่ถูกพัฒนาอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา

ข16.3 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างการใช้สินทรัพย์โดยลูกค้าหรือผลดำเนินงานของสินทรัพย์กับการใช้หรือผลดำเนินงานของสินทรัพย์ที่ควรจะเป็น ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และ

ข16.4 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างราคาตลาดของสินทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาการใช้สินทรัพย์และราคาตลาดที่ควรจะเป็น ณ วันเริ่มต้นของสัญญา

ข17 หากสินทรัพย์ตั้งอยู่ ณ สถานที่ของลูกค้าหรือที่อื่น ต้นทุนที่เกี่ยวกับการทดแทนโดยทั่วไปจะสูงกว่าในกรณีที่สินทรัพย์ตั้งอยู่ในสถานที่ของผู้จัดหาสินทรัพย์ จึงมีแนวโน้มที่ต้นทุนดังกล่าวจะสูงกว่าประโยชน์ที่เกี่ยวกับการทดแทนสินทรัพย์

ข18 สิทธิหรือภาระผูกพันของผู้จัดหาสินทรัพย์ในการทดแทนสินทรัพย์เพื่อการซ่อมแซมและบำรุงรักษาหากสินทรัพย์ไม่สามารถใช้งานได้อย่างเหมาะสมหรือหากการยกระดับทางเทคนิค (technical upgrade) เกิดขึ้น ไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิใช้สินทรัพย์ที่ระบุ

ข19 ถ้าลูกค้ายังไม่สามารถกำหนดได้ว่าผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่มีสาระสำคัญในการทดแทนสินทรัพย์หรือไม่ ลูกค้าต้องสันนิษฐานว่าสิทธิในการทดแทนไม่มีสาระสำคัญ

ส่วนของสินทรัพย์

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เว้นแต่ส่วนของความสามารถทำงานหรือส่วนอื่นของสินทรัพย์นั้นเป็นตัวแทนของความสามารถทำงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ซึ่งทำให้ลูกค้ามีสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์

สิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้

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

ข22 เมื่อกิจการประเมินสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เป็นผลจากการใช้สินทรัพย์ในขอบเขตที่กำหนดของสิทธิการใช้สินทรัพย์ของลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ ข30) ตัวอย่างเช่น

ข22.1 หากสัญญาจำกัดการใช้ยานพาหนะเฉพาะพื้นที่ที่กำหนดในระหว่างระยะเวลาการใช้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานพาหนะภายในพื้นที่ที่กำหนดเท่านั้นและไม่รวมนอกพื้นที่

ข22.2 หากสัญญาระบุว่าลูกค้าสามารถขับขี่ยานพาหนะตามจำนวนไมล์ที่ระบุในระหว่างระยะเวลาการใช้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานพาหนะตามจำนวนไมล์ที่อนุญาตและไม่เกินกว่าจำนวนไมล์นั้น

ข23 หากสัญญากำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายส่วนหนึ่งของกระแสเงินสดที่ได้มาจากการใช้สินทรัพย์เป็นสิ่งตอบแทนให้กับผู้จัดหาสินทรัพย์หรือบุคคลอื่น กระแสเงินสดที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าต้องจ่ายเงินตามร้อยละของยอดขายเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับการใช้พื้นที่ค้าปลีกให้ผู้จัดหาสินทรัพย์ โดยข้อกำหนดนั้นไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้พื้นที่ค้าปลีกนั้น ทั้งนี้เนื่องจากกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากการขายนั้นถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้พื้นที่ค้าปลีกนั้น ซึ่ง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ส่วนหนึ่งของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นถูกจ่ายให้แก่ผู้จัดหาเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิการใช้พื้นที่นั้น

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

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 สิทธิในการใช้งานสินทรัพย์อาจถูกกำหนดไว้ตั้งแต่แรกแล้วว่าจะใช้สินทรัพย์อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใด (ดูย่อหน้าที่ ข24.2.1)

การตัดสินใจที่กำหนดขึ้นในระหว่างและก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

ข28 การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับวิธีและวัตถุประสงค์ในการใช้สินทรัพย์ สามารถกำหนดไว้ก่อนได้ในหลายวิธี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดไว้ก่อนได้โดยการออกแบบของสินทรัพย์ หรือโดยข้อจำกัดตามสัญญาเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์นั้น

ข29 ในการประเมินว่าลูกค้ามีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์หรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาเฉพาะสิทธิในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาการใช้เท่านั้น เว้นแต่ลูกค้าออกแบบสินทรัพย์ (หรือลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์) ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข24.2.2 เพราะฉะนั้นหากเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ข24.2.2 ไม่มีอยู่ กิจการไม่ต้องพิจารณาการตัดสินใจที่กำหนดไว้ก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าสามารถระบุได้เพียงผลผลิตของสินทรัพย์ก่อนระยะเวลาการใช้ ลูกค้าไม่ถือว่ามีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์นั้น ความสามารถในการระบุผลผลิตในสัญญาก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ โดยปราศจากสิทธิใน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

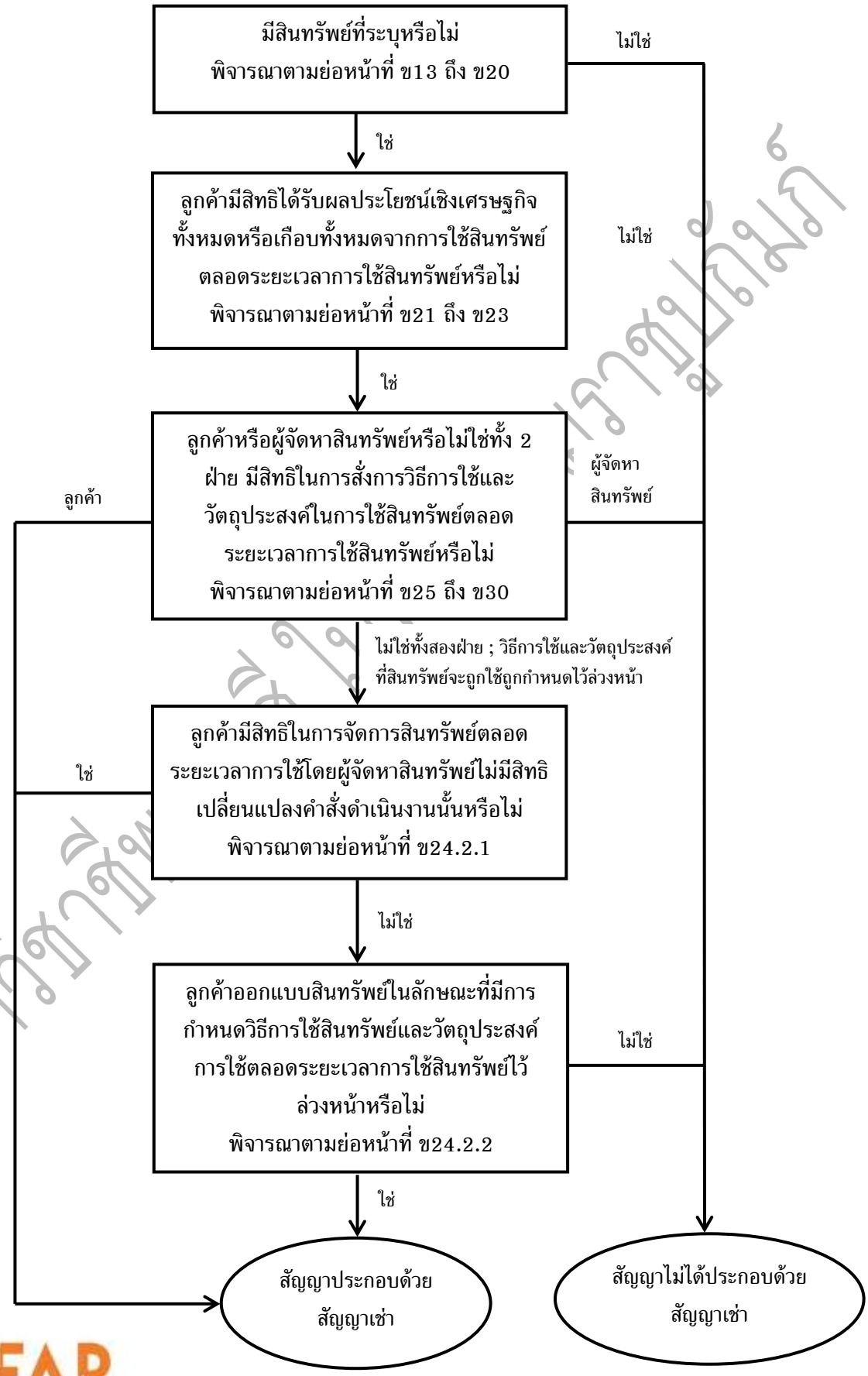
การตัดสินใจอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ถือเป็นการให้สิทธิลูกค้าเช่นเดียวกันกับกรณีที่ลูกค้าซื้อสินค้าหรือบริการ

สิทธิในการป้องกัน

ข30 สัญญาอาจรวมเงื่อนไขและข้อกำหนดที่ออกแบบเพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ หรือสินทรัพย์อื่นของผู้จัดหาสินทรัพย์ เพื่อคุ้มครองบุคลากรของผู้จัดหาสินทรัพย์ หรือเพื่อให้แน่ใจว่าผู้จัดหาสินทรัพย์ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ตัวอย่างของสิทธิในการป้องกันยกตัวอย่างเช่น สัญญาซึ่งอาจจะ (1) กำหนดจำนวนสูงสุดที่ให้ใช้สินทรัพย์หรือจำกัดเวลาหรือสถานที่ที่ลูกค้าสามารถใช้สินทรัพย์ (2) กำหนดให้ลูกค้าต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติการดำเนินงานโดยเฉพาะ หรือ (3) กำหนดให้ลูกค้าแจ้งผู้จัดหาสินทรัพย์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้สินทรัพย์ โดยทั่วไปสิทธิในการป้องกันจะกำหนดขอบเขตของสิทธิการใช้ของลูกค้า แต่จะไม่เป็นการงดเว้นสิทธิของลูกค้าในการสั่งการการใช้สินทรัพย์

ข31 แผนผังต่อไปนี้อาจช่วยกิจการในการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การแยกองค์ประกอบของสัญญา (ย่อหน้าที่ 12-17)

ข32 สิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงถือเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

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

ข32.2 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญา ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงว่าผู้เช่าสามารถตัดสินใจจะไม่เช่าสินทรัพย์อ้างอิงโดยไม่กระทบสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญาอาจบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่น

ข33 สัญญาอาจรวมจำนวนที่ผู้เช่าจะมีการจ่ายเงินสำหรับกิจกรรมและต้นทุนซึ่งไม่ใช่การส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ผู้เช่า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้เช่าอาจจะรวมการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายสำหรับงานในการจัดการหรือต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ซึ่งไม่ใช่การส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ผู้เช่า จำนวนเงินที่ต้องจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดส่วนประกอบแยกของสัญญาเช่า แต่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จะถูกปันส่วนไปยังส่วนประกอบที่ระบุแยกเป็นเอกเทศได้ของสัญญา

อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 18 ถึง 21)

ข34 ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าและการประเมินระยะเวลาของช่วงเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า กิจการต้องปฏิบัติตามคำนิยามของสัญญาและกำหนดระยะเวลาที่สัญญานั้นสามารถบังคับใช้ได้ สัญญาเช่าไม่ถือว่ามีผลบังคับใช้อีกต่อไปหากผู้เช่าและผู้ให้เช่าต่างฝ่ายต่างมีสิทธิการยกเลิกสัญญาเช่าโดยไม่ต้องได้รับการยินยอมจากอีกฝ่ายและค่าปรับในการยกเลิกสัญญาไม่มีนัยสำคัญ

ข35 หากเฉพาะผู้เช่าเท่านั้นที่มีสิทธิการยกเลิกสัญญาเช่า สิทธินั้นถือเป็นสิทธิเลือกที่มีอยู่ของผู้เช่าในการยกเลิกสัญญาเช่า ซึ่งกิจการต้องพิจารณาเมื่อกำหนดอายุสัญญาเช่า หากเฉพาะผู้ให้เช่าเท่านั้นที่มีสิทธิการยกเลิกสัญญาเช่า ดังนั้นระยะเวลาที่บอกเลิกสัญญาเช่าไม่ได้ให้รวมระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยสิทธิเลือกการยกเลิกสัญญานั้นด้วย

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข37 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล กิจการต้องประเมินว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนที่สมเหตุสมผลว่าจะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิง หรือไม่ใช้สิทธิเลือกการยกเลิกสัญญาเช่าหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น รวมไปถึงการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่คาดไว้เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันที่ใช้สิทธิเลือกนั้น ตัวอย่างของปัจจัยในการพิจารณา (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่)

ข37.1 เงื่อนไขและข้อกำหนดตามสัญญาสำหรับระยะเวลาที่เป็นทางเลือกเปรียบเทียบกับอัตราในตลาด เช่น

ข37.1.1 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายสำหรับสัญญาเช่าในระยะเวลาที่เป็นทางเลือก

ข37.1.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรหรือค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นอื่นสำหรับสัญญาเช่า เช่น ค่าปรับจากการยกเลิกสัญญา และการรับประกันมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ 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

ข38 สิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่าซึ่งอาจรวมกับลักษณะตามสัญญาอื่นหนึ่งลักษณะหรือหลายลักษณะ (เช่น การรับประกันมูลค่าคงเหลือ) ซึ่งผู้เช่ารับประกันผู้ให้เช่าด้วยเงินคืนขั้นต่ำหรือเงินคืนคงที่ซึ่งเกือบเท่ากัน โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเลือกจะถูกใช้หรือไม่ ในกรณีดังกล่าว โดยไม่

คำนึงถึงแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจ่ายชำระที่โดยเนื้อหาเป็นค่าเช่าคงที่ ตามย่อหน้าที่ ข42 กิจการต้องอนุมานว่าผู้เช่ามีความแน่นอนที่สมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่า

ข39 โอกาสที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าจะมีแนวโน้มมากขึ้นหากระยะเวลาของสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้สั้นลง เนื่องจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ทดแทนมีแนวโน้มสูงขึ้นอย่างเป็นสัดส่วนกับระยะเวลาของสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ที่มีระยะเวลาสั้นลง

ข40 วิธีปฏิบัติในอดีตของผู้เช่าเกี่ยวกับระยะเวลาที่โดยทั่วไปผู้เช่าใช้สินทรัพย์ประเภทนั้น ๆ (ไม่ว่าจะเป็นการเช่าหรือเป็นเจ้าของเอง) และเหตุผลเชิงเศรษฐกิจของกิจการในการปฏิบัติเช่นนั้น ซึ่งวิธีปฏิบัติในอดีตดังกล่าวอาจจะเป็นข้อมูลที่ช่วยในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกหรือไม่ ตัวอย่างเช่น หากปกติผู้เช่าใช้สินทรัพย์ประเภทนั้น ๆ ในช่วงระยะเวลาหนึ่งซึ่งเฉพาะเจาะจงหรือหากผู้เช่ามีวิธีปฏิบัติที่มักใช้สิทธิเลือกสำหรับการเช่าของสินทรัพย์อ้างอิงประเภทใดประเภทหนึ่ง ผู้เช่าต้องพิจารณาเหตุผลเชิงเศรษฐกิจสำหรับวิธีปฏิบัติในอดีตนั้นในการประเมินว่ากิจการมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลในการใช้สิทธิตามสัญญาเช่าของสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่

ข41 ตามย่อหน้าที่ 20 ซึ่งระบุว่าหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าจะต้องประเมินอายุสัญญาเช่าใหม่เมื่อมีการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ที่สำคัญหรือเกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในสถานการณ์ที่อยู่ในการควบคุมของผู้เช่าและกระทบต่อผู้เช่าว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลในการใช้สิทธิเลือกที่ไม่ได้รวมในการกำหนดอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้า หรือไม่ใช้สิทธิเลือกที่ได้รวมไว้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้าหรือไม่ ตัวอย่างของเหตุการณ์ที่สำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์

ข41.1 ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญ ซึ่งคาดว่าจะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สำคัญต่อผู้เช่าเมื่อสิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่าหรือสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิงสามารถใช้สิทธิได้ซึ่งไม่ได้คาดการณ์ไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ข41.2 การดัดแปลงหรือการปรับปรุงสินทรัพย์อ้างอิงอย่างมีนัยสำคัญที่ไม่ได้คาดการณ์ไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ข41.3 การเริ่มต้นของสัญญาเช่าช่วงของสินทรัพย์อ้างอิงที่เกินระยะเวลาที่กำหนดไว้ก่อนหน้าของอายุสัญญาเช่า และ

ข41.4 การตัดสินใจทางธุรกิจของผู้เช่าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก (ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจขยายสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่เสริมกัน การตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์ทางเลือกหรือหน่วยธุรกิจที่ใช้สิทธิการใช้สินทรัพย์)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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 กิจการต้องพิจารณารูปแบบการจ่ายเงินที่รวมเป็นจำนวนที่ต่ำที่สุด (โดยใช้เกณฑ์คิดลด) เป็นจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

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

การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่า (ย่อหน้าที่ 59)

ข48 ในการกำหนดว่า ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าจำเป็นหรือไม่ต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ผู้เช่าต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

ข48.1 ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ ผู้เช่าต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 59 ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นคาดว่าจะเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งในกรณีนี้หมายถึงหากข้อมูลดังกล่าวช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

ข48.1.1 ความยืดหยุ่นของสัญญาเช่า สัญญาเช่าอาจมีความยืดหยุ่น ตัวอย่างเช่น หากผู้เช่าสามารถลดสถานะความเสี่ยงโดยการใช้สิทธิเลือกยกเลิกสัญญาเช่าหรือต่อสัญญาเช่าใหม่ด้วยเงื่อนไขและข้อกำหนดที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข48.1.2 ข้อจำกัดต่าง ๆ ที่กำหนดในสัญญาเช่า ในสัญญาเช่าอาจมีข้อจำกัดต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้ผู้เช่าต้องรักษาระดับอัตราส่วนทางการเงินบางอัตราส่วน

ข48.1.3 ความอ่อนไหวของข้อมูลที่รายงานต่อปัจจัยผันแปรที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่รายงานอาจมีความอ่อนไหวต่อการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในอนาคต

ข48.1.4 สถานะความเสี่ยงของความเสี่ยงอื่น 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) อาจจำเป็นเพื่อทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข50.1 เหตุผลของผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกขยายหรือยกเลิกสัญญาเช่าและความแพร่หลายของสิทธิเลือกเหล่านั้น

ข50.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งเป็นทางเลือกต่อจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

ข50.3 ความแพร่หลายของการใช้สิทธิเลือก ซึ่งไม่รวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

ข50.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของสิทธิเลือกนั้น

ข51 ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการประกันมูลค่าคงเหลือ (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข51.1 เหตุผลของผู้เช่าในการรับประกันมูลค่าคงเหลือและความแพร่หลายของการรับประกันเหล่านั้น

ข51.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของสถานะความเสี่ยงของผู้เช่าต่อความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือนั้น

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)

53 การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อ้างอิงจากขอบเขตซึ่งสัญญาเช่ามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากการล้าสมัยของเทคโนโลยี และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจถูกแสดงโดยการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงนั้น และผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

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

ข55 ในกรณีที่สัญญาเช่าได้รวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องประเมินการจัดประเภทของแต่ละองค์ประกอบเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแยกจากกันตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในการกำหนดว่า องค์ประกอบที่

เป็นที่ดินเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือไม่ ข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติแล้วที่ดินจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด

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

ข57 สำหรับสัญญาเช่าของที่ดินและอาคารซึ่งมูลค่าของส่วนประกอบที่เป็นที่ดินไม่มีสาระสำคัญต่อสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าอาจรับรู้ที่ดินและอาคารโดยถือเป็นหน่วยเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าและจัดประเภทสัญญาเช่านั้นเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในกรณีเช่นนี้ผู้ให้เช่าต้องพิจารณาอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารโดยถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงทั้งหมด

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค3.2 ไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้ถูกระบุว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 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 ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ครั้งแรก ผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้น โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

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 สำหรับสัญญาเช่าทิอายุสัญญาเช่าสิ้นสุดภายใน 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

สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าชนิดจัดหาแหล่งเงินทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

ผู้ให้เช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

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

ค18.1 รับรู้การเช่ากลับคืนในลักษณะเดียวกันกับการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสาวอัญชลี	ศรีอำไพ	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาววราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสมศักดิ์	อนันทวัฒน์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวรักขวัญ	สุวรรณรัมภา)	ที่ปรึกษา
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวศรพนา	สีนวลขำ)	อนุกรรมการ
นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ที่ปรึกษา
รองศาสตราจารย์ ดร.กนกพร	นาคทับที	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
นางสาวรสา	กาญจนสาย	กรรมการ
นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	กรรมการ
นางสุวิมล	กฤตยาเกียรณ์	กรรมการ
นางอุณากร	พฤฒิธาดา	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาววราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสมศักดิ์	อนันทวัฒน์)	กรรมการ
(นางสาวขวัญรัก	สุวรรณรัมภา)	กรรมการ
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นายประวิทย์	ตันตราจินต์)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

นางณัฐสรัคร์	สโรชนันท์จีน	ผู้ช่วยเลขานุการ
นายเทวา	ดำแดง	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสมศักดิ์	อนันทวัฒน์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวขวัญรัก	สุวรรณรัมภา)	ที่ปรึกษา
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายนางสายชล	เพียรวิริยะ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาววิระยา	เจริญกัลป์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวลลิดา	ภัทรแสงไทย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางวิเรขา	สันตะพันธุ์)	ที่ปรึกษา
(นางสุนันท์	อุปรมัย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมธนาคารไทย		
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมประกันชีวิตไทย		
(นางสิริลักษณ์	รัตนไชย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย		
(นางพรรณี	วรวุฒิจงสถิต)	ที่ปรึกษา
(นางสาวพรทิพย์	ดาวสง่า)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวนิดาพร	อัศวธีระเกียรติ์)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาตราจารย์ ดร.ศิลปพร	ศรีจั่นเพชร	อนุกรรมการ
นางสาวกมลทิพย์	เกตุทัต	อนุกรรมการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

นางสาวชวนา	วิวัฒน์พนชาติ	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายธนฑิต	เจริญจันทร์	อนุกรรมการ
นายธนากร	ฝักใฝ่ผล	อนุกรรมการ
นางปราณี	ภาษีผล	อนุกรรมการ
นางสาวผ่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	อนุกรรมการ
นางสายฝน	อินทร์แก้ว	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายมงคล	สมพล	ผู้ช่วยเลขานุการ
ผู้แทนจากสภาวิชาชีพบัญชี		ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

นางสาววราพร	ประภาศิริกุล	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวกฤตยาภร	อารีโสภณพิเชฐ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นางสาววิไลวรรณ	กาญจนกันติ	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวถนอมทรัพย์	โสภณศิริกุล)	อนุกรรมการ
(นางสาวทศวรรณ	บุษปะเกษ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
นายภาณุพงศ์	ศิริอัครกรกุล	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายอุดม	ธนูรัตน์พงศ์	ผู้ช่วยเลขานุการ
นายวีระเดช	เตชะวรินทร์เลิศ	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2560-2563

นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.ธารินี	พงศ์สุพัฒน์	อนุกรรมการ
นางสาวธัญลักษณ์	เกตุแก้ว	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวพิมลวรรณ	ชยพรกุล	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรพรรณ	ยลระบิล	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอมอร	ใจเก่งกิจ	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลยา	จันทะเดช	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเฉลิมพงศ์	ตั้งบริบูรณ์รัตน์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวแวววไล	มณีไพโรจน์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการและเลขานุการ
ดร.ธนาดล	รักษาพล	ผู้ช่วยเลขานุการ
นางสาวสุธีรา	หงษ์มณี	ผู้ช่วยเลขานุการ