ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๑๑/๒๕๖๔

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖

เรื่อง สัญญาเช่า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๖๕ (๒/๒๕๖๔) เมื่อวันที่ ๓ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๖๔ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒/๒๕๖๔ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง สัญญาเช่า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง สัญญาเช่า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๓ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๖๔

วรวิทย์ เจนธนากุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

เรื่อง

สัญญาเช่า

คำนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ฉบับรวมเล่มปี 2565 (IFRS 16: Leases (Bound volume 2022 Consolidated without early application))

ประวัติการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทยเท่านั้น)

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี	การแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับปีก่อนหน้า	การแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องมาจาก
2565	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2564 (รอบที่ 2)	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 46ข และเพิ่มย่อหน้าที่ ค1ค ค20ขก ถึง ค20ขค	การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 หลังวันที่ 30 มิถุนายน 2564
2564	โดยเพิ่มย่อหน้าที่ 46ก 46ข 60ก 104 ถึง 106 ค1ก ถึง ค1ข ค20ก ถึง ค20ง	• การยินยอมลดค่าเช่า (Rent Concession) ที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 • การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง-ระยะที่ 2
2563	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2562	-	-

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สามารถสรุปภาพรวม เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และลักษณะที่สำคัญของหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาพรวม

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

2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* ณ วันที่หรือก่อนวันที่นำมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ใช้แทน

(ก) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า*

(ข) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*

(ค) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่าดำเนินงาน–สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า* และ

(ง) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย*

เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

4 การเช่าเป็นกิจกรรมที่สำคัญของหลาย ๆ กิจการ ซึ่งการเช่าเป็นวิธีในการให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ การจัดหาเงินทุน และการลดฐานะเปิดต่อความเสี่ยงของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความแพร่หลายของการเช่า ดังนั้น จึงมีความสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินมีภาพที่ครบถ้วนและสามารถเข้าใจได้เกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าของกิจการ

5 วิธีการบัญชีเดิมสำหรับสัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานและถือปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนี้อย่างแตกต่างกัน ซึ่งการถือปฏิบัติดังกล่าวถูกวิจารณ์ในแง่ที่ไม่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้ เนื่องจากการถือปฏิบัติดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการการเช่าในทุกกรณี โดยเฉพาะการที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

6 ด้วยเหตุนี้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (the International Accounting Standards Board: IASB) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกา (the Financial Accounting Standards Board: FASB) ได้ริเริ่มโครงการร่วมกัน

เพื่อพัฒนาแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าใหม่ ซึ่งกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสิทธิและภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า แนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้จะส่งผลให้การนำเสนอสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เช่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้น และรวมทั้งยังเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะเพิ่มความโปร่งใสของสภาพเสี่ยงทางการเงินและเงินทุนของผู้เช่า

7 คณะกรรมการทั้งสองคณะตัดสินใจว่าผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ (ด้วยข้อยกเว้นที่จำกัด) และคณะกรรมการทั้งสองคณะได้ให้คำนิยามสัญญาเช่าในแนวทางเดียวกัน คณะกรรมการมีข้อสรุปที่คล้ายกันเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของหนี้สินจากสัญญาเช่าและวิธีการบันทึกบัญชีสัญญาเช่าที่เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน นอกจากนี้คณะกรรมการทั้งสองคณะยังได้ตัดสินใจที่จะไม่เปลี่ยนแปลงการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าเกือบทั้งหมด

8 อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการมีข้อสรุปที่แตกต่างกันเกี่ยวกับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้ได้เคยจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในส่วนการรับรู้ค่าใช้จ่ายจากสัญญาเช่าและการรายงานกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศตัดสินใจเลือกใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) โดยผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในแนวทางเดียวกัน ในขณะที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกาตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีสำหรับผู้เช่า 2 แบบ โดยมีการจัดประเภทสัญญาเช่าในลักษณะเดียวกับข้อกำหนดเดิมในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) เพื่อจำแนกระหว่างสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าเงินทุน และมีการบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทอย่างแตกต่างกัน

9 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ทำให้แผนของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการพัฒนาการรายงานทางการเงินในเรื่องสัญญาเช่าสมบูรณ์

ลักษณะสำคัญ

การบัญชีสำหรับผู้เช่า

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

11 ผู้เช่าวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้คล้ายกับสินทรัพย์ที่มิใช่สินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) และหนี้สินตามสัญญาเช่าคล้ายกับหนี้สินทางการเงินอื่น ดังนั้น ผู้เช่ารับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้และดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า และจัดประเภทการจ่ายหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นส่วนของเงินต้นและส่วนของดอกเบี้ย และนำเสนอรายการดังกล่าวในงบกระแสเงินสดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง *งบกระแสเงินสด*

12 สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าถูกวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าประกอบด้วยการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ (รวมถึงค่าเช่าที่แปรผันตามเงินเฟ้อ) และยังรวมถึงการจ่ายชำระที่จะจ่ายในช่วงเวลาใช้สิทธิเลือกถ้าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผล

13 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้รวมข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลที่เปิดเผยเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการให้ข้อมูลที่เป็นพื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้เช่า

การบัญชีสำหรับผู้ให้เช่า

14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นำข้อกำหนดเกือบทั้งหมดของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ดังนั้น ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน และบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนั้นอย่างแตกต่างกัน

15 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ยังกำหนดให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้น ซึ่งจะเป็นการปรับปรุงข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวกับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงของผู้ให้เช่า โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ

คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

เรื่อง

สัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ 1

ขอบเขต 3

ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ 5

การระบุสัญญาเช่า 9

การแยกส่วนประกอบของสัญญา 12

อายุสัญญาเช่า 18

ผู้เช่า 22

การรับรู้รายการ 22

การวัดมูลค่า 22

การนำเสนอรายการ 47

การเปิดเผยข้อมูล 51

ผู้ให้เช่า 61

การจัดประเภทสัญญาเช่า 61

สัญญาเช่าเงินทุน 67

สัญญาเช่าดำเนินงาน 81

การเปิดเผยข้อมูล 89

รายการขายและเช่ากลับคืน 98

การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์เป็นการขายหรือไม่ 99

ภาคผนวก

ก คำนิยาม

ข แนวทางปฏิบัติ

ค วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 103 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
เรื่อง *สัญญาเช่า*

วัตถุประสงค์

1 **มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของ*สัญญาเช่า* โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าทั้งทาง*ด้านผู้เช่า*และ*ผู้ให้เช่า*ได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการ ข้อมูลนี้ให้พื้นฐานแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของกิจการ**

2 กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญาและข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเมื่อถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อย่างสม่ำเสมอกับสัญญาทั้งหมดที่มีลักษณะและสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

ขอบเขต

3 กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าทั้งหมด รวมถึงสัญญาเช่า*สินทรัพย์สิทธิการใช้*ใน*สัญญาเช่าช่วง* ยกเว้นรายการต่อไปนี้

3.1 สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน

3.2 สัญญาเช่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม*

3.3 ข้อตกลงสัมปทานบริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ*

3.4 ใบอนุญาตของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกโดยผู้ให้เช่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

3.5 สิทธิที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิ ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* สำหรับรายการต่าง ๆ เช่น ภาพยนตร์ วิดีทัศน์ ละคร ต้นฉบับงานเขียน สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

4 ผู้เช่าอาจ (แต่ไม่ได้บังคับ) นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 3.5

ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ (ย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8)

5 ผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 49 กับรายการต่อไปนี้

5.1 *สัญญาเช่าระยะสั้น* และ

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

6 หากผู้เช่าเลือกที่จะไม่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 49 กับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ผู้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตาม*สัญญาเช่า*ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอด*อายุสัญญาเช่า*หรือตามเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใดหากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนถึงรูปแบบที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า

7 หากผู้เช่าใช้ย่อหน้าที่ 6 กับสัญญาเช่าระยะสั้น ผู้เช่าต้องพิจารณาสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าใหม่เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หาก

7.1 มี*การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า* หรือ

7.2 มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า)

8 การเลือกดังกล่าวสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นต้องเลือกทำทั้งประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งสิทธิการใช้เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น ประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง คือ กลุ่มของสินทรัพย์อ้างอิงที่มีลักษณะและการใช้ประโยชน์ที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ การเลือกดังกล่าวสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำสามารถเลือกได้เป็นรายสัญญา

การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข33)

9 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ โดยสัญญาจะเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า ถ้าสัญญานั้นเป็นการให้สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุสำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ซึ่งย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข31 ได้กำหนดแนวปฏิบัติสำหรับการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

10 ช่วงเวลาอาจกำหนดในรูปของปริมาณการใช้ของสินทรัพย์ที่ระบุ (ตัวอย่างเช่น ตามจำนวนหน่วยผลิตซึ่งจะผลิตจากอุปกรณ์นั้น)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

11 กิจการต้องทำการประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ เฉพาะเมื่อเงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญามีการเปลี่ยนแปลง

การแยกส่วนประกอบของสัญญา

12 สำหรับสัญญาที่เป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่า กิจการต้องแยกแต่ละส่วนประกอบของสัญญาที่เป็นการเช่าออกจากส่วนประกอบของสัญญาที่ไม่เป็นการเช่า เว้นแต่กิจการปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 15 ทั้งนี้ย่อหน้าที่ ข32 ถึง ข33 กำหนดแนวปฏิบัติสำหรับการแยกส่วนประกอบของสัญญา

ผู้เช่า

13 สำหรับสัญญาที่ประกอบด้วยส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบอีกหนึ่งหรือมากกว่าที่เป็นการเช่าหรือไม่เป็นการเช่า ผู้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แต่ละส่วนประกอบที่เป็นการเช่าตามเกณฑ์ราคาเอกเทศเปรียบเทียบของส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและผลรวมราคาเอกเทศของส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า

14 ราคาเอกเทศเปรียบเทียบของส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าต้องกำหนดตามเกณฑ์ของราคาที่ผู้ให้เช่าหรือผู้ขายที่คล้ายคลึงกันจะเรียกเก็บจากกิจการสำหรับส่วนประกอบนั้นหรือส่วนประกอบที่คล้ายคลึงกันแยกจากกัน ในกรณีที่ราคาเอกเทศที่สังเกตได้ไม่มีอยู่ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องประมาณการราคาเอกเทศโดยใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ให้มากที่สุด

15 เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ ผู้เช่าอาจเลือกไม่แยกส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าออกจากส่วนประกอบที่เป็นการเช่าตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง และรวมแต่ละส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่าที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนประกอบที่เป็นการเช่าหนึ่งเดียวแทน ผู้เช่าต้องไม่ใช้การผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้กับอนุพันธ์แฝงที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 4.3.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน*

16 หากกิจการไม่ปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องสำหรับส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า

ผู้ให้เช่า

17 สำหรับสัญญาที่ประกอบด้วยส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบอีกหนึ่งหรือมากกว่าที่เป็นการเช่าหรือไม่เป็นการเช่า ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 73 ถึง 90 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข41)

18 กิจการต้องกำหนดอายุสัญญาเช่าตามระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า โดยให้รวมระยะเวลาต่อไปนี้ด้วย

18.1 ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

18.2 ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

19 ในการประเมินว่าผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจสำหรับผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข37 ถึง ข40

20 ผู้เช่าต้องประเมินใหม่ว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า เมื่อเกิดเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่มีนัยสำคัญ ซึ่ง

20.1 อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้เช่า และ

20.2 ส่งผลต่อความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลของผู้เช่าที่จะใช้สิทธิเลือกซึ่งไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า หรือที่จะไม่ใช้สิทธิเลือกซึ่งเคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข41)

21 กิจการต้องปรับปรุงอายุสัญญาเช่า หากมีการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า ตัวอย่างเช่น ระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่าจะเปลี่ยนแปลง ถ้า

21.1 ผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ

21.2 ผู้เช่าไม่ใช้สิทธิเลือกที่ได้เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ

21.3 มีเหตุการณ์เกิดขึ้นซึ่งทำให้ผู้เช่ามีข้อผูกพันตามสัญญาในการใช้สิทธิเลือกที่ไม่เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ หรือ

21.4 มีเหตุการณ์เกิดขึ้นซึ่งโดยสัญญาห้ามผู้เช่าใช้สิทธิเลือกที่ได้เคยถูกนำมาใช้ในการกำหนดอายุสัญญาเช่าก่อนหน้าของกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้เช่า

การรับรู้รายการ

22 **ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า**

การวัดมูลค่า

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้

23 **ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้ราคาทุน**

24 ราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ต้องประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้

24.1 จำนวนเงินของหนี้สินตามสัญญาเช่าจากการวัดมูลค่าเริ่มแรก ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26

24.2 การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าใด ๆ ที่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเริ่มมีผลหักสิ่ง*จูงใจตามสัญญาเช่า*ที่ได้รับใด ๆ

24.3 *ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก*ใด ๆ ที่เกิดขึ้นของผู้เช่า และ

24.4 ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นสำหรับผู้เช่าในการรื้อและการขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงหรือการบูรณะสินทรัพย์อ้างอิงให้อยู่ในสภาพตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญาเช่า เว้นแต่ต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นเพื่อการผลิตสินค้าคงเหลือ ผู้เช่าจะรับภาระต้นทุนดังกล่าว ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือเมื่อใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่ง

25 ผู้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 24.4 เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้เมื่อผู้เช่ารับภาระต้นทุนดังกล่าว ให้ผู้เช่าปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่งเมื่อผู้เช่าใช้สินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างช่วงระยะเวลานั้น การรับภาระต้นทุนดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ให้รับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า

26 **ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วย*อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า* หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้*อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า*

27 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ประกอบด้วย การจ่ายชำระดังต่อไปนี้สำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

27.1 *การจ่ายชำระคงที่* (รวมถึง การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข42) หักลูกหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าใด ๆ

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

27.3 จำนวนเงินที่คาดว่าผู้เช่าจะจ่ายชำระภายใต้*การรับประกันมูลค่าคงเหลือ*

27.4 ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน อธิบายในย่อหน้าที่ ข37 ถึง ข40) และ

27.5 การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

28 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตราตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 27.2 รวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้ การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับดัชนีราคาผู้บริโภค การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง (เช่น LIBOR) หรือ การจ่ายชำระที่ผันแปรเพื่อสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของอัตราค่าเช่าของตลาด

การวัดมูลค่าภายหลัง

การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้

29 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้วิธีราคาทุน เว้นแต่ผู้เช่าใช้วิธีการอื่นในการวัดมูลค่าวิธีใดวิธีหนึ่งตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 34 และ 35

วิธีราคาทุน

30 ในการใช้วิธีราคาทุน ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยราคาทุน

30.1 หักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และ

30.2 ปรับปรุงด้วยการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 36.3

31 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* ในการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 32

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

32 หากสัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าหรือหากราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ สะท้อนว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อ ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุด*อายุการใช้ประโยชน์*ของสินทรัพย์อ้างอิง มิเช่นนั้น ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์สิทธิการใช้จากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันสิ้นสุดของ*อายุการใช้ประโยชน์*ของสินทรัพย์สิทธิการใช้หรือวันสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

33 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* เพื่อพิจารณาว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้อยค่าหรือไม่ และเพื่อรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าใด ๆ ที่เกิดขึ้น

วิธีการอื่นในการวัดมูลค่า

34 ถ้าผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* กับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ด้วย

35 หากสินทรัพย์สิทธิการใช้เกี่ยวพันกันกับประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งผู้เช่าใช้วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าอาจเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ทุกรายการที่เกี่ยวพันกันกับประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น

การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า

36 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดย

36.1 การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า

36.2 การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระแล้ว และ

36.3 การวัดมูลค่าใหม่ตามมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าใด ๆ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 39 ถึง 46 หรือเพื่อสะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหาที่มีการปรับปรุง (ดูย่อหน้าที่ ข42)

37 ดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าในแต่ละรอบระยะเวลาตลอดอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนเงินที่ทำให้อัตราดอกเบี้ยรายงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยรายงวด คือ อัตราคิดลดตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 26 หรืออัตราคิดลดที่ปรับปรุงตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 41 43 หรือ 45.3 ถ้าสามารถปฏิบัติได้

38 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่ต้นทุนดังกล่าวรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อีกรายการหนึ่งที่ปฏิบัติตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

38.1 ดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

38.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การจ่ายชำระเหล่านั้นเกิดขึ้น

การประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

39 หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ถึง 43 ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินของการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ โดยการปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ อย่างไรก็ตาม ถ้ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้มีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว และมีการลดลงเพิ่มเติมจากการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินคงเหลือของการวัดมูลค่าใหม่ในกำไรหรือขาดทุน

40 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงโดยใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุง หากเป็นไปตามลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

40.1 มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงตามเกณฑ์ของอายุสัญญาเช่าที่ปรับปรุง หรือ

40.2 มีการเปลี่ยนแปลงในการประเมินสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิง โดยพิจารณาเหตุการณ์และสถานการณ์ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 ในบริบทของสิทธิเลือกซื้อ ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระภายใต้สิทธิเลือกซื้อ

41 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ผู้เช่าต้องกำหนดอัตราคิดลดที่ปรับปรุงเป็นอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ ถ้าอัตราดังกล่าวสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อให้ใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่มีการประเมินใหม่

42 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยการคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

42.1 มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้การรับประกันมูลค่าคงเหลือ ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภายใต้การรับประกันมูลค่าคงเหลือ

42.2 มีการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคตที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงดัชนีหรืออัตราที่ใช้ในการกำหนดการจ่ายชำระเหล่านั้น รวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้ การเปลี่ยนแปลงเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเช่าของตลาดหลังจากการทบทวนค่าเช่าของตลาด ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เพื่อสะท้อน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงเฉพาะในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงกระแสเงินสด (เช่น เมื่อการปรับปรุงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีผล) ผู้เช่าต้องกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ โดยอ้างอิงจากการจ่ายชำระตามสัญญาที่ปรับปรุง

43 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 ผู้เช่าต้องใช้อัตราคิดลดเดิม เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยลอยตัว ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าต้องใช้อัตราคิดลดที่ปรับปรุงซึ่งสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ย

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

44 ผู้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาแยกต่างหาก หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

44.1 การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ

44.2 สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาเอกเทศของการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงใด ๆ ที่เหมาะสมต่อราคาเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่ง

45 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ณ *วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล* ผู้เช่าต้อง

45.1 ปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 13 ถึง 16

45.2 กำหนดอายุสัญญาเช่าของสัญญาเช่าที่เปลี่ยนแปลงโดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 ถึง 19 และ

45.3 วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยคิดลดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงด้วยอัตราคิดลดที่ปรับปรุง อัตราคิดลดที่ปรับปรุงกำหนดให้เท่ากับอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ถ้าอัตราดอกเบี้ยนั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ หรือหากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล

46 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้เช่าต้องรับรู้การวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดย

46.1 ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อสะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน

46.2 ปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนเดียวกันสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าในกรณีอื่น ๆ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

46ก เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ ผู้เช่าอาจเลือกไม่ประเมินว่าการยินยอมลดค่าเช่าที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 46ข เป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือไม่ ผู้เช่าที่ตัดสินใจเลือกทางเลือกนี้ต้องถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เป็นผลจากการยินยอมลดค่าเช่าในลักษณะเดียวกับการถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงนั้นไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

46ข การผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ให้ใช้กับกรณีการยินยอมลดค่าเช่าที่เกิดขึ้นอันเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) เท่านั้น และต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

46ข.1 การเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลังปรับปรุงที่มีจำนวนเกือบเท่าเดิมหรือน้อยกว่าสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการเปลี่ยนแปลงทันที

46ข.2 การลดลงใด ๆ ของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ากระทบเพียงการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2565 เท่านั้น (ตัวอย่างเช่น การยินยอมลดค่าเช่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขแม้ว่าจะก่อให้เกิดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ลดลงในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2565 และมีการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เพิ่มขึ้นหลังวันที่ 30 มิถุนายน 2565 ก็ตาม) และ

46ข.3 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า

การนำเสนอรายการ

47 ผู้เช่าต้องแสดงรายการต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงินหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

47.1 แสดงหรือเปิดเผยสินทรัพย์สิทธิการใช้แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น หากผู้เช่าไม่แสดงสินทรัพย์สิทธิการใช้แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้อง

47.1.1 รวมสินทรัพย์สิทธิการใช้ในรายการรายบรรทัดเดียวกับการนำเสนอสินทรัพย์อ้างอิงดังกล่าว เสมือนว่ากิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้น และ

47.1.2 เปิดเผยข้อมูลว่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ถูกรวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

47.2 แสดงหรือเปิดเผยหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกจากหนี้สินอื่น หากผู้เช่าไม่แสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลว่าหนี้สินตามสัญญาเช่ารวมไว้ในรายบรรทัดใดในงบแสดงฐานะการเงิน

48 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47.1 ไม่ให้นำมาใช้ปฏิบัติกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งต้องนำเสนอเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบแสดงฐานะการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

49 ผู้เช่าต้องแสดงดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่าแยกต่างหากจากค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่าถือเป็นส่วนประกอบของต้นทุนทางการเงินซึ่งตามย่อหน้าที่ 82.2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กำหนดให้แยกแสดงรายการ

50 ผู้เช่าต้องจัดประเภทรายการในงบกระแสเงินสด ดังนี้

50.1 การจ่ายชำระเงินสดสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่าให้จัดประเภทเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน

50.2 การจ่ายชำระเงินสดสำหรับส่วนของดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง *งบกระแสเงินสด* และ

50.3 การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าระยะสั้น การจ่ายชำระเงินสดสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ และการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าให้จัดประเภทเป็นกิจกรรมดำเนินงาน

การเปิดเผยข้อมูล

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

52 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าในด้านของผู้เช่าเป็นหนึ่งข้อในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือเป็นส่วนแยกต่างหากในงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มีการนำเสนอแล้วที่ใดที่หนึ่งในงบการเงินซ้ำอีก หากข้อมูลเหล่านั้นมีการอ้างอิงในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือส่วนแยกต่างหากที่เกี่ยวกับสัญญาเช่า

53 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงาน

53.1 ค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้จำแนกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง

53.2 ดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สินตามสัญญาเช่า

53.3 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นที่ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ค่าใช้จ่ายนี้ไม่จำเป็นต้องรวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า 1 เดือนหรือน้อยกว่า

53.4 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำที่ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ค่าใช้จ่ายนี้ต้องไม่รวมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้นของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำตามย่อหน้าที่ 53.3

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

53.5 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า

53.6 รายได้จากการให้เช่าช่วงสินทรัพย์สิทธิการใช้

53.7 กระแสเงินสดจ่ายทั้งหมดของสัญญาเช่า

53.8 การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สิทธิการใช้

53.9 ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากรายการขายและเช่ากลับคืน และ

53.10 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานจำแนกตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง

54 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 53 ในรูปแบบตาราง เว้นแต่รูปแบบอื่นจะเหมาะสมกว่า จำนวนเงินที่เปิดเผยต้องรวมต้นทุนที่ผู้เช่าได้รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

55 ผู้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นที่ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 หากกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งผู้เช่ามีภาระผูกพัน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่คล้ายคลึงกับกลุ่มสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายตามสัญญาเช่าระยะสั้นที่เปิดเผยไว้ตามย่อหน้าที่ 53.3

56 ถ้าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 53.1 53.6 53.8 หรือ 53.10 สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้เหล่านั้น

57 ถ้าผู้เช่าวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยราคาที่ตีใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 77 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้เหล่านั้น

58 ผู้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินตามสัญญาเช่า ตามย่อหน้าที่ 39 และ ข11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน* แยกต่างหากจากการวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินทางการเงินอื่น

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

59.1 ลักษณะกิจกรรมการเช่าของผู้เช่า

59.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจ่าย ซึ่งไม่ได้สะท้อนในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า รายการนี้รวมถึงโอกาสที่จะมีกระแสเงินสดจ่ายที่เกิดจาก

59.2.1 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข49)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

59.2.2 สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าและสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข50)

59.2.3 การรับประกันมูลค่าคงเหลือ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข51) และ

59.2.4 สัญญาเช่าที่ยังไม่เริ่มมีผลโดยมีผลผูกพันกับผู้เช่าแล้ว

59.3 ข้อจำกัดหรือพันธะที่กำหนดในสัญญาเช่า และ

59.4 รายการขายและเช่ากลับคืน (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข52)

60 ผู้เช่าที่รับรู้สัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ต้องมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

60ก หากผู้เช่าถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก ผู้เช่าต้องเปิดเผย

60ก.1 การถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติกับการยินยอมลดค่าเช่าทั้งหมดที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 46ข หรือ หากไม่ถือปฏิบัติกับการยินยอมลดค่าเช่าทั้งหมด ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสัญญาที่ถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 2) และ

60ก.2 จำนวนเงินที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลารายงานเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นจากการยินยอมลดค่าเช่าซึ่งผู้เช่าถือปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก

ผู้ให้เช่า

การจัดประเภทสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ข53 ถึง ข58)

61 ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็น*สัญญาเช่าดำเนินงาน*หรือ*สัญญาเช่าเงินทุน*

62 สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ และจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญาเช่าที่ไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

63 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา ตัวอย่างของสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้ โดยปกติอาจทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

63.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า

63.2 ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

63.3 อายุสัญญาเช่าครอบคลุม*อายุเชิงเศรษฐกิจ*ส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์

63.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ

63.5 สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

64 ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนได้ มีดังต่อไปนี้

64.1 หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

64.2 ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับจำนวนเงินส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

64.3 ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

65 ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ 63 ถึง 64 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น อาจเป็นกรณีข้างต้น หาก ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์อ้างอิงโดยมีการจ่ายชำระผันแปรซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง หรือหากมีการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอันเป็นผลให้ผู้ให้เช่าไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมด

66 การจัดประเภทสัญญาเช่าให้ทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและประเมินใหม่เฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการ (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุเชิงเศรษฐกิจหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อ้างอิง) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้เกิดการจัดประเภทใหม่ของสัญญาเช่าเพื่อวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

สัญญาเช่าเงินทุน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

67 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ถือภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนในงบแสดงฐานะการเงินและแสดงเป็นลูกหนี้ ด้วยจำนวนที่เท่ากับ*เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า*

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

68 ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ในกรณีที่เป็นการเช่าช่วง หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าช่วงไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้ให้เช่าช่วงอาจใช้อัตราคิดลดที่ใช้สำหรับสัญญาเช่าหลัก (ปรับปรุงด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าช่วง) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าช่วง

69 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายให้รวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและลดจำนวนเงินของรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยให้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าโดยอัตโนมัติ จึงไม่จำเป็นต้องบวกต้นทุนดังกล่าวต่างหาก

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

70 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าประกอบด้วยการจ่ายชำระดังต่อไปนี้ สำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงตลอดอายุสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้รับ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

70.1 การจ่ายชำระคงที่ (รวมถึง การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข42) หักเจ้าหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าใด ๆ

70.2 การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งการวัดมูลค่าเริ่มแรกใช้ดัชนีหรืออัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

70.3 การรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้จากผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันภายใต้การรับประกัน

70.4 ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น (ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมิน อธิบายในย่อหน้าที่ ข37) และ

70.5 การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

71 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้สำหรับสัญญาเช่าเงินทุนแต่ละสัญญา

71.1 รายได้ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงหรือมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยของตลาด แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

71.2 ต้นทุนขายเท่ากับต้นทุนหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์อ้างอิง) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของ*มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน* และ

71.3 กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (เท่ากับผลต่างระหว่างรายได้และต้นทุนขาย) ซึ่งรับรู้ตามนโยบายการบัญชีสำหรับการขายเสร็จเด็ดขาดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายจากสัญญาเช่าเงินทุน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยไม่คำนึงว่าผู้ให้เช่าจะโอนสินทรัพย์อ้างอิงหรือไม่ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

72 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักเสนอทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าเงินทุนของสินทรัพย์โดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาขายปกติ ซึ่งสะท้อนส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าที่เกี่ยวข้อง

73 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า การใช้อัตราดังกล่าวจะทำให้ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้รวมด้วยจำนวนเงินที่สูงเกินไป ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ในกรณีที่ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ให้จำกัดกำไรจากการขายเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยของตลาด

74 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนเป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนไม่รวมอยู่ในคำนิยามของต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ดังนั้นจึงไม่รวมในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

การวัดมูลค่าภายหลัง

75 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าโดยขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนรายงวดคงที่ของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

76 ผู้ให้เช่าประสงค์ที่จะปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล ผู้ให้เช่าต้องนำการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดนั้น หักจาก*เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า*เพื่อลดทั้งเงินต้นและ*รายได้ทางการเงินรอการรับรู้*

77 ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการตัดรายการและการด้อยค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน สำหรับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับ

การประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องปรับปรุงการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และรับรู้การลดลงของจำนวนเงินคงค้างทันที

78 ผู้ให้เช่าที่จัดประเภทสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* ต้องปฏิบัติกับสินทรัพย์ดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้น

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

79 ผู้ให้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเงินทุนเป็นสัญญาแยกต่างหาก หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

79.1 การเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยเพิ่มสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงรายการเดียวหรือหลายรายการ และ

79.2 สิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาเอกเทศของการเพิ่มขอบเขตและการปรับปรุงใด ๆ ที่เหมาะสมต่อราคาเอกเทศนั้นเพื่อสะท้อนสถานการณ์ของสัญญาใดสัญญาหนึ่ง

80 สำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเงินทุนที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าแยกต่างหาก ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติต่อการเปลี่ยนแปลงดังนี้

80.1 หากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของสัญญามีผลตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าแล้วจะทำให้สัญญาเช่านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตั้งแต่ต้น ผู้ให้เช่าต้อง

80.1.1 ถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล และ

80.1.2 วัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าทันทีก่อนวันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่ามีผล

80.2 นอกจากกรณีดังกล่าวข้างต้น ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

สัญญาเช่าดำเนินงาน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

81 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่าถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง

82 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

83 ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า

84 นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานต้องสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

85 ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อกำหนดว่าสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานด้อยค่าหรือไม่และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ระบุได้

86 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายไม่รับรู้กำไรจากการขายในการเข้าทำสัญญาเช่าดำเนินงานเนื่องจากรายการดังกล่าวไม่เทียบเท่าการขาย

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า

87 ผู้ให้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล โดยให้พิจารณาการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเดิมเป็นส่วนหนึ่งของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าใหม่

การนำเสนอรายการ

88 ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิง

การเปิดเผยข้อมูล

89 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินร่วมกันกับข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เพื่อให้พื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่ามีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้ให้เช่า ย่อหน้าที่ 90 ถึง 97 ระบุข้อกำหนดเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์นี้

90 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินรายการต่อไปนี้ สำหรับรอบระยะเวลารายงาน

90.1 สำหรับสัญญาเช่าเงินทุน

90.1.1 กำไรหรือขาดทุนจากการขาย

90.1.2 รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

90.1.3 รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

90.2 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน รายได้จากสัญญาเช่าให้เปิดเผยแยกต่างหากจากรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

91 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 90 ในรูปแบบตารางเว้นแต่จะมีรูปแบบอื่นที่เหมาะสมกว่า

92 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 89 ซึ่งข้อมูลที่เปิดเผยเพิ่มเติมนี้รวม (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่) ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้

92.1 ลักษณะกิจกรรมการเช่าของผู้ให้เช่า และ

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

สัญญาเช่าเงินทุน

93 ผู้ให้เช่าต้องให้คำอธิบายเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าเงินทุน

94 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับโดยแสดงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดที่จะได้รับรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกเป็นอย่างน้อย และผลรวมของจำนวนเงินสำหรับปีที่เหลือ ผู้ให้เช่าต้องกระทบยอดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ไม่คิดลดกับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า การกระทบยอดต้องระบุรายได้ทางการเงินรอการรับรู้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับ และมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่คิดลด

สัญญาเช่าดำเนินงาน

95 สำหรับรายการต่าง ๆ ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผู้ให้เช่าต้องแยกแต่ละประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ที่ไม่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน (ตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง) แยกต่างหากจากสินทรัพย์ที่ถือครองและใช้งานโดยผู้ให้เช่า

96 ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน

97 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า โดยแสดงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดที่จะได้รับรายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกเป็นอย่างน้อย และผลรวมของจำนวนเงินสำหรับปีที่เหลือ

รายการขายและเช่ากลับคืน

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

การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์เป็นการขายหรือไม่

99 กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในการพิจารณาว่าเมื่อใดที่ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น เพื่อกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์ถือว่าเป็นการขายหรือไม่

การโอนสินทรัพย์ที่เป็นการขาย

100 หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่า ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

100.1 ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดจากการเช่ากลับคืนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า ดังนั้นผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้เฉพาะจำนวนเงินของผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่โอนไปยังผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า

100.2 ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติกับการซื้อสินทรัพย์ตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง และปฏิบัติกับสัญญาเช่าตามข้อกำหนดทางการบัญชีด้านผู้ให้เช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

101 หากมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายสินทรัพย์ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหากการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่าไม่ใช่อัตราของตลาด กิจการต้องปรับปรุงรายการต่อไปนี้เพื่อวัดมูลค่าจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

101.1 เงื่อนไขที่ต่ำกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการจ่ายล่วงหน้าของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ

101.2 เงื่อนไขที่สูงกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการกู้ยืมส่วนเพิ่มที่ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าให้กับผู้ขาย-ผู้เช่า

102 กิจการต้องวัดมูลค่าการปรับปรุงที่อาจเกิดขึ้นใด ๆ ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 101 โดยใช้เกณฑ์ที่สามารถกำหนดได้อย่างพร้อมมากกว่าระหว่าง

102.1 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และ

102.2 ผลต่างระหว่างมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาของสัญญาเช่า และมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าตามอัตราของตลาด

การโอนสินทรัพย์ที่มิใช่การขาย

103 หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย-ผู้เช่าไม่ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

103.1 ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่โอนต่อไปและรับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติต่อหนี้สินทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

103.2 ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่โอนและต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติต่อสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

ข้อยกเว้นชั่วคราวที่เกิดขึ้นจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง

104 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 105 ถึง 106 กับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าทั้งหมดที่เป็นการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ในการกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าในอนาคตอันเป็นผลจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง (ดูย่อหน้าที่ 5.4.6 และ 5.4.8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน) ย่อหน้าเหล่านี้ให้ถือปฏิบัติกับกรณีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าข้างต้นเท่านั้น เพื่อวัตถุประสงค์นี้ คำศัพท์ “การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง” หมายถึง การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิงที่มีผลกระทบต่อตลาดในวงกว้าง ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 6.8.2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

105 เพื่อการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 กับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่เกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง การผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้ให้ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงข้างต้นเท่านั้น ในการนี้ การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าจะเกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิงก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

105.1 การเปลี่ยนแปลงมีความจำเป็น อันเป็นผลโดยตรงจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง และ

105.2 เกณฑ์ใหม่ที่ใช้ในการกำหนดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเทียบเท่ากับเกณฑ์เดิม (เกณฑ์ก่อนการเปลี่ยนแปลงทันที) ในเชิงเศรษฐกิจ

106 อย่างไรก็ตาม หากมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าอื่นใดนอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่เกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าทั้งหมดที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่เกิดจากการปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิงด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก
คำนิยาม

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	วันที่**ผู้ให้เช่า**ทำให้**สินทรัพย์อ้างอิงพร้อมใช้งานโดยผู้เช่า**
อายุเชิงเศรษฐกิจ	ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ – ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย หรือ – จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์
วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล	วันที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายตกลงจะ**เปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า**
มูลค่ายุติธรรม	เพื่อวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติตามข้อกำหนดของการบัญชีสำหรับ**ผู้ให้เช่า**ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มูลค่ายุติธรรม คือ จำนวนเงินที่ใช้แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หรือชำระหนี้สินระหว่างบุคคลฝ่ายต่าง ๆ ที่มีการต่อรองอย่างเป็นอิสระและมีความรอบรู้และเต็มใจ
สัญญาเช่าเงินทุน	**สัญญาเช่า**ที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของ**สินทรัพย์อ้างอิง**ที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ
การจ่ายชำระคงที่	การจ่ายชำระที่**ผู้เช่า**ชำระให้กับ**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง** ตลอด**อายุสัญญาเช่า** โดยไม่รวม**การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร**
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	ผลรวมของ (ก) **การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่า**จะได้รับภายใต้**สัญญาเช่าเงินทุน** และ (ข) **มูลค่าคงเหลือใด ๆ ที่ไม่ได้รับการประกัน**ซึ่งเป็นของผู้ให้เช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า วันที่ทำ**สัญญาเช่า**หรือวันที่คู่สัญญาได้ก่อให้เกิดผลผูกพันตามเงื่อนไขและข้อกำหนดหลักของสัญญาเช่าแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาของ**สัญญาเช่า**ซึ่งจะไม่เกิดขึ้นหากไม่ได้มาซึ่งสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นของ**ผู้ให้เช่า**ที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกับ**สัญญาเช่าเงินทุน**

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของ (ก) **การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า** และ (ข) **มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน** เท่ากับผลรวมของ (1) **มูลค่ายุติธรรม**ของ**สินทรัพย์อ้างอิง** และ (2) **ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก**ของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่า สัญญาหรือส่วนหนึ่งของสัญญาที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (**สินทรัพย์อ้างอิง**) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่า การจ่ายชำระที่เกี่ยวข้องกับ**สัญญาเช่า**ซึ่ง**ผู้ให้เช่า**จ่ายให้กับ**ผู้เช่า** หรือการชดเชย หรือการรับแทนต้นทุนของผู้เช่าโดยผู้ให้เช่า

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของ**สัญญาเช่า**หรือสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขและข้อกำหนดเดิมในสัญญาเช่า (ตัวอย่างเช่น การเพิ่มหรือยกเลิกสิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**รายการเดียวหรือหลายรายการ หรือการขยายหรือลด**อายุสัญญาเช่า**ตามสัญญา)

การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า การจ่ายชำระที่**ผู้เช่า**จ่ายให้กับ**ผู้ให้เช่า**ซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**ตลอด**อายุสัญญาเช่า** ซึ่งประกอบด้วย

(ก) **การจ่ายชำระคงที่** (รวมถึง การจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา) หัก**สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าใด ๆ**

(ข) **การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร**ที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(ค) ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

(ง) การจ่ายชำระค่าปรับเพื่อการยกเลิก**สัญญาเช่า** หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่า ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

สำหรับผู้เช่า การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าให้รวมถึงจำนวนเงินที่คาดว่าผู้เช่าจะจ่ายชำระภายใต้**การรับประกันมูลค่าคงเหลือ** การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าไม่รวมถึงการจ่ายชำระที่ปันส่วนไปให้ส่วนประกอบของสัญญาที่ไม่เป็นการเช่า เว้นแต่ผู้เช่าเลือกที่จะรวมส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่ากับส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและถือเป็นส่วนประกอบที่เป็นการเช่าหนึ่งเดียว

สำหรับผู้ให้เช่า การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าให้รวมถึงการรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้จากผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันภายใต้การรับประกัน การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าไม่รวมถึงการจ่ายชำระที่ปันส่วนไปให้ส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า

อายุสัญญาเช่า ระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ที่**ผู้เช่า**มีสิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง** โดยให้รวมระยะเวลาต่อไปนี้ด้วย

(ก) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุ**สัญญาเช่า** หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ

(ข) ระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น

ผู้เช่า กิจการที่ได้มาซึ่งสิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งโดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า อัตราดอกเบี้ยที่**ผู้เช่า**จะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับ**สินทรัพย์สิทธิการใช้**ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงโดยมีระยะเวลาการกู้ยืมและหลักประกันที่คล้ายคลึง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ให้เช่า	กิจการที่ให้สิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	**เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า**คิดลดด้วย**อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า**
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**สัญญาเช่า**ที่ไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของ**สินทรัพย์อ้างอิง**ที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ
การจ่ายชำระค่าเช่าที่เป็นทางเลือก	การจ่ายชำระที่**ผู้เช่า**จ่ายให้กับ**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**ในช่วงระยะเวลาตามสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิก**สัญญาเช่า**ซึ่งไม่ได้รวมอยู่ใน**อายุสัญญาเช่า**
ระยะเวลาการใช้	ระยะเวลาทั้งหมดที่สินทรัพย์ถูกใช้เพื่อให้เป็นไปตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ระยะเวลาดังกล่าวไม่จำเป็นต้องต่อเนื่องกัน)
การรับประกันมูลค่าคงเหลือ	การรับประกันที่**ผู้ให้เช่า**ได้รับจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าซึ่งรับประกันว่ามูลค่า (หรือส่วนหนึ่งของมูลค่า) ของ**สินทรัพย์อ้างอิง** ณ วันสิ้นสุด**สัญญาเช่า**จะไม่ต่ำกว่าจำนวนเงินที่ระบุไว้
สินทรัพย์สิทธิการใช้	สินทรัพย์ที่แสดงสิทธิของ**ผู้เช่า**ในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**สำหรับช่วง**อายุสัญญาเช่า**
สัญญาเช่าระยะสั้น	**สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า** 12 เดือนหรือน้อยกว่า นับตั้งแต่**วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล** สัญญาเช่าที่มีสิทธิเลือกซื้อไม่จัดเป็นสัญญาเช่าระยะสั้น
การเช่าช่วง	รายการที่**ผู้เช่า** (“ผู้ให้เช่าช่วง”) นำ**สินทรัพย์อ้างอิง**ไปให้บุคคลที่สามเช่าอีกทอดหนึ่งและ**สัญญาเช่า** (“สัญญาเช่าหลัก”) ระหว่างผู้ให้เช่าหลักและผู้เช่าหลักยังคงมีผลใช้บังคับอยู่
สินทรัพย์อ้างอิง	สินทรัพย์ตาม**สัญญาเช่า** ซึ่ง**ผู้ให้เช่า**ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้นต่อ**ผู้เช่า**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	ผลต่างระหว่าง (ก) **เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า** และ (ข) **เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า**
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการรับประกัน	ส่วนของมูลค่าคงเหลือของ**สินทรัพย์อ้างอิง** ซึ่ง**ผู้ให้เช่า**อาจไม่ได้รับคืนหรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น
การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร	ส่วนของการจ่ายชำระที่ผันแปรที่**ผู้เช่า**จ่ายให้แก่**ผู้ให้เช่า**สำหรับสิทธิในการใช้**สินทรัพย์อ้างอิง**ตลอด**อายุสัญญา**เช่าเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลัง**วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล** ที่ไม่ใช่เรื่องของเวลาที่ผ่านไป

คำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นและการใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในความหมายเดียวกัน

สัญญา	ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้
อายุการใช้ประโยชน์	ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข
แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 103 และมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วิธีปฏิบัติสำหรับกลุ่มสัญญาเช่า

ข1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าแต่ละสัญญา อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน หากกิจการคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผลกระทบต่องบการเงินจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาเช่าจะไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าแต่ละสัญญาในกลุ่มสัญญาเช่านั้น หากกิจการปฏิบัติตามกลุ่มสัญญาเช่า กิจการต้องใช้ประมาณการและข้อสมมติที่สะท้อนขนาดและองค์ประกอบของกลุ่มสัญญาเช่า

การรวมสัญญา

ข2 ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องรวมสัญญาตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไปที่กิจการเข้าทำสัญญา ณ เวลาเดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกันกับคู่สัญญาเดียวกัน (หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับคู่สัญญานั้น) และปฏิบัติกับสัญญาเหล่านั้นเป็นสัญญาหนึ่งเดียว หากเป็นไปตามเกณฑ์อย่างน้อยข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ข2.1 สัญญาเหล่านั้นมีการต่อรองร่วมกัน ด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมที่ไม่สามารถเข้าใจได้หากไม่พิจารณาสัญญาเหล่านั้นรวมกัน

ข2.2 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาหนึ่งสัญญาขึ้นอยู่กับราคาหรือผลงานของอีกสัญญาหนึ่ง หรือ

ข2.3 สิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่แสดงอยู่ในสัญญา (หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่แสดงอยู่ในสัญญาแต่ละสัญญา) ทำให้เกิดส่วนประกอบที่เป็นการเช่าหนึ่งเดียวตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข32

ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการ – สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ย่อหน้าที่ 5 ถึง 8)

ข3 ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้ผู้เช่าปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ในการปฏิบัติกับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ ผู้เช่าต้องประเมินมูลค่าของสินทรัพย์อ้างอิงโดยอิงจากมูลค่าของสินทรัพย์ในสภาพใหม่ โดยไม่คำนึงถึงอายุของสินทรัพย์ที่เช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข4 การประเมินว่าสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำหรือไม่ให้ใช้เกณฑ์สัมบูรณ์ สัญญาเช่าของสินทรัพย์มูลค่าต่ำเข้าเงื่อนไขในการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีในย่อหน้าที่ 6 โดยไม่คำนึงถึงว่าสัญญาเช่าเหล่านั้นมีสาระสำคัญต่อผู้เช่าหรือไม่ ซึ่งขนาด ลักษณะ หรือสถานการณ์ของผู้เช่าไม่กระทบกับการประเมินดังกล่าว ดังนั้น ผู้เช่าต่างรายกันน่าจะได้ข้อสรุปเหมือนกันว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้น ๆ มีมูลค่าต่ำหรือไม่

ข5 สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำเฉพาะเมื่อ

ข5.1 ผู้เช่าสามารถได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นโดยการใช้สินทรัพย์นั้นเองหรือใช้ร่วมกับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมอยู่ทุกเมื่อสำหรับผู้เช่า และ

ข5.2 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้พึ่งพิงอย่างมากกับสินทรัพย์อื่นหรือไม่มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อื่น

ข6 สัญญาเช่าของสินทรัพย์อ้างอิงไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำหากลักษณะของสินทรัพย์นั้นเมื่ออยู่ในสภาพใหม่โดยทั่วไปจะไม่ใช่สินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่ารถยนต์ จะไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากรถยนต์สภาพใหม่โดยทั่วไปจะไม่ใช่สินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ

ข7 หากผู้เช่าให้เช่าช่วงสินทรัพย์ หรือคาดว่าจะให้เช่าช่วงสินทรัพย์ สัญญาเช่าหลักไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าของสินทรัพย์มีมูลค่าต่ำ

ข8 ตัวอย่างของสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ รวมถึงคอมพิวเตอร์แทบเล็ตและคอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล รายการเล็กน้อยของเครื่องตกแต่งสำนักงานและโทรศัพท์

การระบุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 9 ถึง 11)

ข9 ในการประเมินว่าสัญญาแสดงถึงสิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ (ดูย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข20) สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือไม่ กิจการต้องประเมินตลอด*ระยะเวลาการใช้*ว่าลูกค้ามีลักษณะสองข้อดังต่อไปนี้หรือไม่

ข9.1 สิทธิที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ที่ระบุนั้น (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข21 ถึง ข23) และ

ข9.2 สิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข24 ถึง ข30)

ข10 หากลูกค้ามีสิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุเพียงช่วงหนึ่งของอายุของสัญญา ให้ถือว่าสัญญานั้นประกอบด้วยสัญญาเช่าสำหรับช่วงหนึ่งของอายุของสัญญานั้น

ข11 สัญญาเพื่อรับสินค้าหรือบริการอาจทำโดยการร่วมการงานหรือในนามของการร่วมการงานตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง *การร่วมการงาน* ในกรณีนี้การร่วมการงานถือเป็นลูกค้าในสัญญา ดังนั้นในการประเมินว่าสัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ กิจการต้องประเมินว่าการร่วมการงานนั้นมีสิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุตลอดระยะเวลาการใช้หรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข12 กิจการต้องประเมินว่าสัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่สำหรับแต่ละส่วนประกอบสัญญาเช่าที่อาจแยกได้โดยอ้างอิงย่อหน้าที่ ข32 สำหรับแนวปฏิบัติของส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก

สินทรัพย์ที่ระบุ

ข13 โดยทั่วไป สินทรัพย์จะเป็นสินทรัพย์ที่ระบุโดยกำหนดไว้อย่างชัดแจ้งในสัญญา อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์จะเป็นสินทรัพย์ที่ระบุโดยกำหนดไว้ตามนัย ณ เวลาที่สินทรัพย์นั้นพร้อมเพื่อการใช้โดยลูกค้าได้ด้วย

สิทธิในการทดแทนที่เป็นสาระ

ข14 แม้จะมีการกำหนดสินทรัพย์ไว้ ลูกค้าไม่มีสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ระบุหากคู่ค้ามีสิทธิที่เป็นสาระในการทดแทนสินทรัพย์นั้นตลอดระยะเวลาการใช้ สิทธิของคู่ค้าในการทดแทนสินทรัพย์ถือว่าเป็นสาระเฉพาะเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขสองข้อดังต่อไปนี้

ข14.1 คู่ค้ามีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนด้วยสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้นั้น (ตัวอย่างเช่น ลูกค้าไม่สามารถกีดกันคู่ค้าในการทดแทนสินทรัพย์และคู่ค้ามีสินทรัพย์ทางเลือกพร้อมอยู่ทุกเมื่อหรือสามารถจัดหาได้ในระยะเวลาที่สมเหตุสมผล) และ

ข14.2 คู่ค้าจะได้รับประโยชน์อย่างคุ้มค่าจากการใช้สิทธิของคู่ค้าในการทดแทนสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์คาดว่าจะสูงกว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์)

ข15 หากคู่ค้ามีสิทธิหรือภาระผูกพันในการทดแทนสินทรัพย์เฉพาะในหรือหลังวันใดวันหนึ่งหรือการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ที่กำหนดไว้ สิทธิในการทดแทนของคู่ค้าไม่เป็นสาระเนื่องจากคู่ค้าไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะทดแทนสินทรัพย์ทางเลือกได้ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

ข16 การประเมินของกิจการว่า สิทธิในการทดแทนของคู่ค้าเป็นสาระหรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาและต้องไม่รวมการพิจารณาของเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถือเป็นเหตุการณ์ที่น่าจะเกิดขึ้น ตัวอย่างของเหตุการณ์ในอนาคตซึ่ง ณ วันเริ่มต้นของสัญญาไม่ถือเป็นเหตุการณ์ที่น่าจะเกิดขึ้นและจึงต้องไม่รวมไว้ในการประเมินได้แก่

ข16.1 ข้อตกลงของลูกค้าในอนาคตที่จะจ่ายในอัตราที่สูงกว่าอัตราตลาดเพื่อการใช้สินทรัพย์

ข16.2 การเริ่มต้นของเทคโนโลยีใหม่ที่ยังไม่ได้รับการพัฒนาอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา

ข16.3 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างการใช้สินทรัพย์ของลูกค้าหรือผลงานของสินทรัพย์และการใช้หรือผลงานของสินทรัพย์ที่คาดไว้ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข16.4 ความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างราคาตลาดของสินทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาการใช้สินทรัพย์และราคาตลาดที่คาดไว้ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา

ข17 หากสินทรัพย์ตั้งอยู่ ณ สถานที่ของลูกค้าหรือที่อื่นใด ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนโดยทั่วไปจะสูงกว่าในกรณีที่สินทรัพย์ตั้งอยู่ในสถานที่ของคู่ค้า ดังนั้นต้นทุนดังกล่าวจึงมีความเป็นไปได้มากที่จะสูงกว่าประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการทดแทนสินทรัพย์

ข18 สิทธิหรือภาระผูกพันของคู่ค้าในการทดแทนสินทรัพย์เพื่อการซ่อมแซมและบำรุงรักษาในกรณีที่สินทรัพย์นั้นไม่สามารถใช้งานได้อย่างเหมาะสมหรือสามารถยกระดับทางเทคนิคได้ ไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ

ข19 ถ้าลูกค้ายังไม่สามารถกำหนดได้ว่าคู่ค้ามีสิทธิในการทดแทนที่เป็นสาระหรือไม่ ลูกค้าต้องสันนิษฐานว่าสิทธิในการทดแทนไม่เป็นสาระ

ส่วนของสินทรัพย์

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

สิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้

ข21 ในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ ลูกค้าต้องมีสิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้ (ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์แต่เพียงผู้เดียวตลอดระยะเวลาการใช้นั้น) ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมในหลายลักษณะ เช่น โดยการใช้ โดยการถือครอง หรือโดยการให้เช่าช่วงสินทรัพย์ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์รวมถึงผลที่ได้รับหลักและผลพลอยได้ของสินทรัพย์นั้น (รวมถึงกระแสเงินสดที่คาดไว้ที่มาจากรายการเหล่านั้น) และประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นจากการใช้สินทรัพย์ที่ได้รับจากรายการเชิงพาณิชย์กับบุคคลที่สาม

ข22 เมื่อกิจการประเมินสิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เป็นผลจากการใช้สินทรัพย์ในขอบเขตที่กำหนดของสิทธิในการใช้สินทรัพย์ของลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ ข30) ตัวอย่างเช่น

ข22.1 หากสัญญาจำกัดการใช้ยานยนต์เฉพาะอาณาเขตที่เจาะจงหนึ่งในระหว่างระยะเวลาการใช้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานยนต์ภายในอาณาเขตนั้นและไม่เกินไปกว่านั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข22.2 หากสัญญาระบุว่าลูกค้าสามารถขับขี่ยานยนต์ได้ไม่เกินระยะทางที่เจาะจงในระหว่างระยะเวลาการใช้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ยานยนต์ตามจำนวนระยะทางที่อนุญาตและไม่เกินไปกว่านั้น

ข23 หากสัญญากำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายส่วนหนึ่งของกระแสเงินสดที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์เป็นสิ่งตอบแทนให้แก่คู่ค้าหรือบุคคลอื่น กระแสเงินสดที่จ่ายเป็นสิ่งตอบแทนนั้นต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าต้องจ่ายสิ่งตอบแทนให้แก่คู่ค้าตามร้อยละของยอดขายจากการใช้พื้นที่ค้าปลีก ข้อกำหนดนั้นไม่เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้พื้นที่ค้าปลีกนั้น ทั้งนี้เนื่องจากกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากการขายนั้นถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ลูกค้าได้รับจากการใช้พื้นที่ค้าปลีกนั้น และต่อมาส่วนหนึ่งของกระแสเงินสดก็นำมาจ่ายให้แก่คู่ค้าเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิในการใช้พื้นที่นั้น

สิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์

ข24 ลูกค้ามีสิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุตลอดระยะเวลาการใช้เฉพาะเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ข24.1 ลูกค้ามีสิทธิในการกำกับว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ (ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข30) หรือ

ข24.2 การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้มีการกำหนดไว้ล่วงหน้า และ

ข24.2.1 ลูกค้ามีสิทธิในการใช้งานสินทรัพย์ (หรือกำกับผู้อื่นให้ใช้งานสินทรัพย์ในลักษณะที่กำหนดไว้) ตลอดระยะเวลาการใช้โดยคู่ค้าไม่มีสิทธิเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้งานนั้น หรือ

ข24.2.2 ลูกค้าออกแบบสินทรัพย์ (หรือลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์) ให้สอดคล้องกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์

วิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์

ข25 ลูกค้ามีสิทธิในการกำกับเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ถ้าสามารถเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้ โดยอยู่ภายในขอบเขตของสิทธิการใช้ซึ่งระบุไว้ในสัญญา การประเมินนี้ให้พิจารณาจากสิทธิในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องมากที่สุดกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สิทธิในการตัดสินใจถือว่าเกี่ยวข้องเมื่อส่งผลต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ สิทธิในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องมากที่สุดน่าจะแตกต่างกันสำหรับสัญญาที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์และข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข26 ตัวอย่างของสิทธิในการตัดสินใจที่ให้สิทธิในการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ภายใต้ขอบเขตที่กำหนดของสิทธิในการใช้ของลูกค้า แล้วแต่สถานการณ์ ได้แก่

ข26.1 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงประเภทของผลผลิตที่ผลิตจากสินทรัพย์ (เช่น การตัดสินใจว่าจะใช้ตู้คอนเทนเนอร์เพื่อขนส่งสินค้าหรือเพื่อเก็บรักษาสินค้า หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับส่วนผสมผลิตภัณฑ์ที่ขายในพื้นที่ค้าปลีก)

ข26.2 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าจะผลิตผลผลิตเมื่อใด (เช่น การตัดสินใจว่าจะใช้เครื่องจักรหรือโรงงานไฟฟ้าเมื่อใด)

ข26.3 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าจะผลิตผลผลิตที่ใด (เช่น การตัดสินใจเกี่ยวกับจุดหมายของรถบรรทุกหรือเรือ หรือการตัดสินใจว่าจะใช้อุปกรณ์ที่ใด) และ

ข26.4 สิทธิในการเปลี่ยนแปลงว่าจะผลิตผลิตผลหรือไม่และจะผลิตผลผลิตเท่าใด (เช่น การตัดสินใจว่าจะผลิตพลังงานจากโรงงานไฟฟ้าหรือไม่และจะผลิตพลังงานจากโรงงานไฟฟ้าเท่าใด)

ข27 ตัวอย่างของสิทธิในการตัดสินใจที่ไม่ให้สิทธิในการเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ให้รวมถึงสิทธิที่จำกัดเพียงการใช้งานหรือการบำรุงรักษาสินทรัพย์ สิทธิดังกล่าวสามารถถือครองโดยลูกค้าหรือคู่ค้า ถึงแม้ว่าสิทธิในการใช้งานหรือการบำรุงรักษาสินทรัพย์มักจำเป็นต่อการใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ สิทธิดังกล่าวไม่ใช่สิทธิในการกำกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์และสิทธิดังกล่าวมักขึ้นอยู่กับการตัดสินใจเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม สิทธิในการใช้งานสินทรัพย์อาจให้สิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์แก่ลูกค้าถ้าการตัดสินใจที่เกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ได้กำหนดไว้ล่วงหน้า (ดูย่อหน้าที่ ข24.2.1)

การตัดสินใจที่กำหนดระหว่างและก่อนระยะเวลาการใช้

ข28 การตัดสินใจที่เกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ สามารถกำหนดไว้ล่วงหน้าได้หลายวิธี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดไว้ล่วงหน้าโดยการออกแบบของสินทรัพย์ หรือโดยข้อจำกัดตามสัญญาเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์

ข29 การประเมินว่าลูกค้ามีสิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์หรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาสิทธิในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ระหว่างระยะเวลาการใช้เท่านั้น เว้นแต่ลูกค้าได้ออกแบบสินทรัพย์ (หรือลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์) ไว้ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข24.2.2 ดังนั้น กิจการต้องไม่พิจารณาการตัดสินใจที่กำหนดไว้ล่วงหน้าก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ เว้นแต่มีเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ข24.2.2 ตัวอย่างเช่น หากลูกค้าสามารถกำหนดได้เพียงแค่ผลผลิตจากสินทรัพย์ก่อนระยะเวลาการใช้ ถือว่าลูกค้าไม่มีสิทธิในการกำกับการใช้สินทรัพย์นั้น ความสามารถในการกำหนดผลผลิตในสัญญาก่อนระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ โดยปราศจากสิทธิในการตัดสินใจอื่นใดที่เกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ถือเป็นการให้สิทธิแก่ลูกค้าในลักษณะเดียวกันกับลูกค้าใด ๆ ที่ซื้อสินค้าหรือบริการ

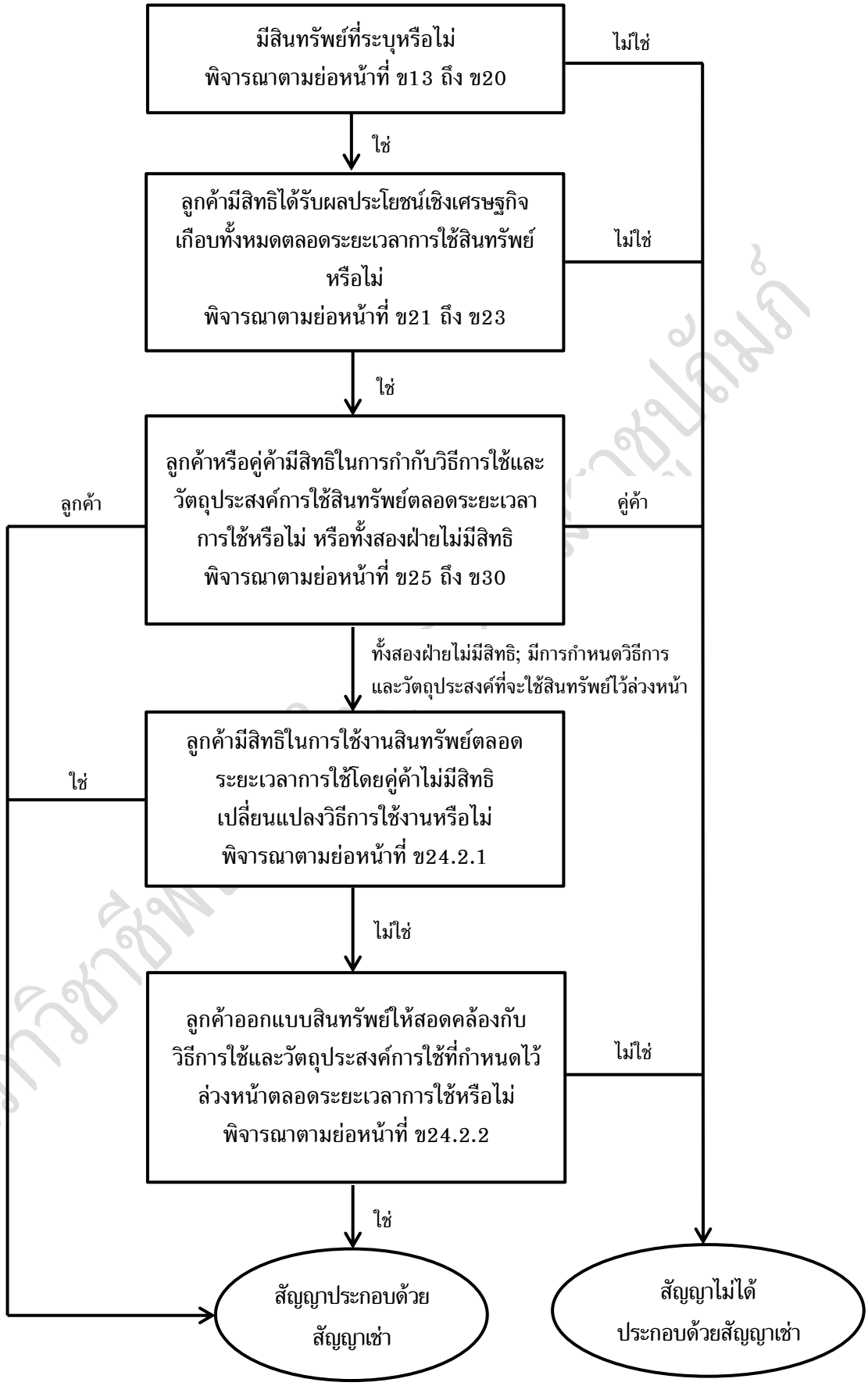
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สิทธิเพื่อการคุ้มครอง

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

ข31 แผนผังต่อไปนี้อาจช่วยกิจการในการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์


มีสินทรัพย์ที่ระบุหรือไม่
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข20
ไม่ใช่
ใช่
ลูกค้ามีสิทธิได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือไม่
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข21 ถึง ข23
ไม่ใช่
ใช่
ลูกค้าหรือคู่ค้ามีสิทธิในการกำกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้หรือไม่ หรือทั้งสองฝ่ายไม่มีสิทธิ
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข30
ลูกค้า
คู่ค้า
ทั้งสองฝ่ายไม่มีสิทธิ; มีการกำหนดวิธีการและวัตถุประสงค์ที่จะใช้สินทรัพย์ไว้ล่วงหน้า
ลูกค้ามีสิทธิในการใช้งานสินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้โดยคู่ค้าไม่มีสิทธิเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้งานหรือไม่
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข24.2.1
ใช่
ไม่ใช่
ลูกค้าออกแบบสินทรัพย์ให้สอดคล้องกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าตลอดระยะเวลาการใช้หรือไม่
พิจารณาตามย่อหน้าที่ ข24.2.2
ไม่ใช่
ใช่
สัญญาประกอบด้วยสัญญาเช่า
สัญญาไม่ได้ประกอบด้วยสัญญาเช่า

การแยกส่วนประกอบของสัญญา (ย่อหน้าที่ 12 ถึง 17)

ข32 สิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงถือเป็นส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่แยกต่างหาก หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

ข32.1 ผู้เช่าได้ประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์อ้างอิงไม่ว่าจะเป็นประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้นเองหรือจากการใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีอยู่ทุกเมื่อสำหรับผู้เช่า ทรัพยากรที่มีอยู่ทุกเมื่อนี้คือสินค้าหรือบริการที่ขายหรือให้เช่าแยกต่างหาก (โดยผู้ให้เช่าหรือคู่ค้าอื่น) หรือทรัพยากรที่ผู้เช่าได้รับมาแล้ว (จากผู้ให้เช่าหรือจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น) และ

ข32.2 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ได้พึ่งพิงอย่างมากกับหรือมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญา ตัวอย่างเช่น การที่ผู้เช่าสามารถตัดสินใจที่จะไม่เช่าสินทรัพย์อ้างอิงโดยไม่ส่งผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อสิทธิการใช้สินทรัพย์อ้างอิงอื่นในสัญญาอาจบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อ้างอิงนั้นไม่ได้พึ่งพิงอย่างมากกับหรือมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างมากกับสินทรัพย์อ้างอิงอื่น

ข33 สัญญาอาจมีจำนวนเงินที่ผู้เช่าจะจ่ายสำหรับกิจกรรมและต้นทุน ซึ่งไม่มีการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้เช่า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้เช่าอาจรวมการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายสำหรับงานบริหารหรือต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินรวมที่เรียกเก็บ ซึ่งไม่มีการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้เช่า จำนวนเงินที่จะจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดส่วนประกอบแยกของสัญญาเช่า แต่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่ปันส่วนไปยังส่วนประกอบที่ระบุแยกจากกันของสัญญา

อายุสัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ 18 ถึง 21)

ข34 การกำหนดอายุสัญญาเช่าและการประเมินระยะของระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่า กิจการต้องปฏิบัติตามคำนิยามของสัญญาและกำหนดระยะเวลาที่สัญญามีผลบังคับใช้ สัญญาเช่าไม่มีผลบังคับใช้อีกต่อไปเมื่อผู้เช่าและผู้ให้เช่าต่างมีสิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่าโดยไม่ต้องได้รับการยินยอมจากอีกฝ่าย โดยค่าปรับไม่เกินจำนวนที่มีนัยสำคัญ

ข35 หากผู้เช่าเท่านั้นมีสิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่า สิทธินั้นถือเป็นสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าของผู้เช่า ซึ่งกิจการพิจารณาเมื่อกำหนดอายุสัญญาเช่า หากผู้ให้เช่าเท่านั้นมีสิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่า ระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่าให้รวมระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

ข36 อายุสัญญาเช่าเริ่ม ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลและรวมถึงระยะเวลาปลอดค่าเช่า ซึ่งผู้ให้เช่าให้แก่ผู้เช่า

ข37 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ให้กิจการประเมินว่า ผู้เช่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ที่จะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือจะใช้สิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิง หรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า ให้กิจการพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่ทำให้เกิดสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกนั้น รวมถึง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่คาดไว้เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลจนถึงวันที่ใช้สิทธิเลือก ตัวอย่างของปัจจัยในการพิจารณารวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียงแต่)

ข37.1 ข้อตกลงและเงื่อนไขตามสัญญาสำหรับระยะเวลาตามสิทธิเลือกเปรียบเทียบกับอัตราตลาด เช่น

ข37.1.1 จำนวนเงินที่จะจ่ายสำหรับสัญญาเช่าในระยะเวลาตามสิทธิเลือกใด ๆ

ข37.1.2 จำนวนเงินของค่าเช่าผันแปรสำหรับสัญญาเช่าหรือการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นอื่น เช่น การจ่ายชำระที่เกิดจากค่าปรับจากการยกเลิกสัญญา และการรับประกันมูลค่าคงเหลือ และ

ข37.1.3 ข้อตกลงและเงื่อนไขของสิทธิเลือกใด ๆ ที่สามารถใช้ได้หลังจากระยะเวลาตามสิทธิเลือกเริ่มแรก (เช่น สิทธิเลือกซื้อในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราตลาดในปัจจุบันที่สามารถใช้สิทธิได้ ณ วันสิ้นสุดของระยะเวลาที่ขยาย)

ข37.2 ส่วนปรับปรุงการเช่าที่มีนัยสำคัญซึ่งได้ดำเนินการแล้ว (หรือคาดว่าจะดำเนินการ) ตลอดระยะเวลาของสัญญาที่คาดว่าจะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้เช่าเมื่อสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า หรือสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงสามารถใช้ได้

ข37.3 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่า เช่น ต้นทุนในการเจรจาต่อรอง ต้นทุนในการย้ายสถานที่ ต้นทุนในการระบุสินทรัพย์อ้างอิงอื่นที่เหมาะสมสำหรับความต้องการของผู้เช่า ต้นทุนในการนำสินทรัพย์ใหม่ไปใช้ร่วมในการดำเนินงานของผู้เช่า หรือค่าปรับในการยกเลิกสัญญาและต้นทุนที่คล้ายกัน รวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการส่งคืนสินทรัพย์อ้างอิงในสภาพหรือสถานที่ที่กำหนดไว้ตามสัญญา

ข37.4 ความสำคัญของสินทรัพย์อ้างอิงต่อการดำเนินงานของผู้เช่า เช่น สินทรัพย์อ้างอิงเป็นสินทรัพย์เฉพาะหรือไม่ ทำเลที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิง และความสามารถในการหาทางเลือกที่เหมาะสม และ

ข37.5 สถานการณ์ตามเงื่อนไขที่เกี่ยวกับการใช้สิทธิเลือก (เช่น สิทธิเลือกจะสามารถใช้ได้เฉพาะเมื่อได้บรรลุเงื่อนไขหนึ่งเงื่อนไขหรือหลายเงื่อนไข) และมีความเป็นไปได้ที่เงื่อนไขเหล่านั้นจะมีอยู่

ข38 สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่าอาจรวมกับเงื่อนไขอื่นในสัญญาหนึ่งข้อหรือหลายข้อ (ตัวอย่าง การรับประกันมูลค่าคงเหลือ) ในลักษณะที่ผู้เช่ารับประกันผู้ให้เช่าด้วยเงินคืนขั้นต่ำหรือเงินคืนคงที่ซึ่งใกล้เคียงกันไม่ว่าสิทธิเลือกจะถูกใช้หรือไม่ก็ตาม ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องคาดว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผล ทั้ง ๆ ที่มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา ตามย่อหน้าที่ ข42

ข39 ยิ่งระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาเช่าสั้นโอกาสที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าจะมากขึ้น เนื่องจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจัดหาสินทรัพย์ทดแทนมีโอกาสสูงขึ้นตามสัดส่วนกับระยะเวลาที่บอกเลิกไม่ได้ของสัญญาที่สั้นลง

ข40 วิธีปฏิบัติในอดีตเกี่ยวกับระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ประเภทหนึ่งที่ผู้เช่ามักจะใช้ (ไม่ว่าจะเช่าหรือเป็นเจ้าของ) และเหตุผลเชิงเศรษฐกิจในการปฏิบัติเช่นนั้น อาจให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผลหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้เช่ามักจะใช้สินทรัพย์ประเภทหนึ่งตามระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือถ้าผู้เช่ามีวิธีปฏิบัติที่ใช้สิทธิเลือกในสัญญาเช่าสินทรัพย์อ้างอิงประเภทหนึ่งอยู่เป็นประจำ ผู้เช่าต้องพิจารณาเหตุผลเชิงเศรษฐกิจของวิธีปฏิบัติในอดีตนั้นในการประเมินว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือกอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผลหรือไม่

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

ข41.1 ส่วนปรับปรุงการเช่าที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่ได้คาดไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ที่คาดว่าจะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้เช่าเมื่อสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่าหรือสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงสามารถใช้ได้

ข41.2 การดัดแปลงหรือการปรับปรุงตามความต้องการของสินทรัพย์อ้างอิงอย่างมีนัยสำคัญที่ไม่ได้คาดไว้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ข41.3 สัญญาเช่าช่วงที่เริ่มต้นหลังจากวันสิ้นสุดของอายุสัญญาเช่าที่กำหนดไว้ก่อนหน้า และ

ข41.4 การตัดสินใจทางธุรกิจของผู้เช่าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก (ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจขยายอายุสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่เสริมกัน การตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์ทางเลือกหรือหน่วยธุรกิจที่ใช้สินทรัพย์สิทธิการใช้)

การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหา (ย่อหน้าที่ 27.1 36.3 และ 70.1)

ข42 การจ่ายชำระตามสัญญาเช่ารวมการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหา การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหา คือ การจ่ายชำระที่อาจจะประกอบด้วยส่วนที่ผันแปรโดยรูปแบบแต่โดยเนื้อหาไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหาถือว่ามีอยู่หากมีกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

ข42.1 การจ่ายชำระที่กำหนดเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร แต่การจ่ายชำระนั้นไม่มีความผันแปรที่แท้จริง การจ่ายชำระนั้นมีเงื่อนไขที่ผันแปรที่ไม่มีสาระเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริง ตัวอย่างของประเภทของการจ่ายชำระดังกล่าว รวมกรณีดังต่อไปนี้

ข42.1.1 การจ่ายชำระต้องจ่ายเฉพาะเมื่อได้พิสูจน์แล้วว่าสินทรัพย์สามารถใช้การได้ในระหว่างที่มีสัญญาเช่าหรือเฉพาะเมื่อมีการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ซึ่งไม่มีความเป็นไปได้ที่แท้จริงที่จะไม่เกิดขึ้น หรือ

ข42.1.2 การจ่ายชำระที่กำหนดเริ่มแรกเป็นการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรซึ่งสัมพันธ์กับการใช้สินทรัพย์อ้างอิง แต่ความผันแปรนั้นจะหมดไป ณ เวลาหนึ่งหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งทำให้การจ่ายชำระกลายเป็นคงที่สำหรับอายุที่เหลืออยู่ของสัญญาเช่า การจ่ายชำระนั้นกลายเป็นการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหาเมื่อความผันแปรหมดไป

ข42.2 การจ่ายชำระมีมากกว่าหนึ่งชุดที่ผู้เช่าสามารถจ่ายได้ แต่มีเพียงชุดเดียวที่เกิดขึ้นได้จริง ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณาชุดของการจ่ายชำระที่เกิดขึ้นได้จริงเป็นการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

ข42.3 การจ่ายชำระที่เกิดขึ้นได้จริงมีมากกว่าหนึ่งชุดที่ผู้เช่าสามารถจ่ายได้ แต่ผู้เช่าต้องใช้ชุดการจ่ายชำระอย่างน้อยหนึ่งชุด ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณาชุดการจ่ายเงินที่มีจำนวนเงินรวมต่ำที่สุด (หลังใช้เกณฑ์คิดลด) เป็นการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

ความเกี่ยวข้องของผู้เช่ากับสินทรัพย์อ้างอิงก่อนวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

ต้นทุนของผู้เช่าที่เกี่ยวกับการสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิง

ข43 กิจการอาจเจรจาต่อรองการเช่าก่อนที่สินทรัพย์อ้างอิงจะพร้อมเพื่อการใช้สำหรับผู้เช่า สำหรับสัญญาเช่าบางสัญญา สินทรัพย์อ้างอิงอาจจำเป็นต้องสร้างหรือออกแบบใหม่สำหรับการใช้ของผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าอาจจำเป็นต้องจ่ายชำระส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์นั้นโดยขึ้นอยู่กับข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญา

ข44 หากผู้เช่ามีต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิง ผู้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นตามมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการออกแบบสินทรัพย์อ้างอิงจะไม่รวมการจ่ายชำระที่ผู้เช่าชำระสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง การจ่ายชำระสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงเป็นการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่าโดยไม่คำนึงถึงจังหวะเวลาของการจ่ายชำระนั้น

กรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิง

ข45 ผู้เช่าอาจได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายต่อสินทรัพย์อ้างอิงก่อนที่กรรมสิทธิ์ตามกฎหมายนั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่าและสินทรัพย์จะให้เช่าแก่ผู้เช่า การได้รับกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายนั้นไม่ได้เป็นตัวกำหนดว่าจะรับรู้รายการอย่างไร

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข46 หากผู้เช่าควบคุม (หรือได้มาซึ่งการควบคุม) สินทรัพย์อ้างอิง ก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะถูกโอนไปยังผู้ให้เช่า รายการนั้นถือเป็นรายการขายและเช่ากลับคืนซึ่งรับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 98 ถึง 103

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

การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่า (ย่อหน้าที่ 59)

ข48 ในการกำหนดว่า ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจกรรมการเช่าจำเป็นหรือไม่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ผู้เช่าต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

ข48.1 ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ ผู้เช่าต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 59 เฉพาะเมื่อข้อมูลนั้นคาดว่าจะเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งในกรณีนี้หมายถึงหากข้อมูลดังกล่าวช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

ข48.1.1 ความยืดหยุ่นของสัญญาเช่า สัญญาเช่าอาจมีความยืดหยุ่น ตัวอย่างเช่น หากผู้เช่าสามารถลดฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยการใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าหรือต่อสัญญาเช่าใหม่ด้วยข้อตกลงและเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์

ข48.1.2 ข้อจำกัดต่าง ๆ ที่กำหนดในสัญญาเช่า ในสัญญาเช่าอาจมีข้อจำกัดต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้ผู้เช่าต้องรักษาระดับอัตราส่วนทางการเงินบางอัตราส่วน

ข48.1.3 ความอ่อนไหวของข้อมูลที่รายงานต่อปัจจัยผันแปรที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่รายงานอาจมีความอ่อนไหวต่อการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในอนาคต

ข48.1.4 ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงของความเสี่ยงอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นจากสัญญาเช่า

ข48.1.5 การเบี่ยงเบนจากแนวปฏิบัติของอุตสาหกรรม ตัวอย่างการเบี่ยงเบนนั้น ตัวอย่างเช่น ข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญาเช่าที่ไม่ปกติหรือมีลักษณะเฉพาะที่กระทบต่อกลุ่มสัญญาเช่าของผู้เช่า

ข48.2 ข้อมูลนั้นเห็นได้ชัดจากข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินหลักหรือข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือไม่ ผู้เช่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มีการนำเสนอแล้วที่ใดที่หนึ่งในงบการเงินซ้ำอีก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข49 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข49.1 เหตุผลของผู้เช่าในการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรและความแพร่หลายของการจ่ายชำระเหล่านั้น

ข49.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรต่อการจ่ายชำระคงที่

ข49.3 ตัวแปรที่สำคัญซึ่งการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรอ้างอิงอยู่และค่าเช่าผันแปรคาดว่าจะผันแปรอย่างไรเพื่อตอบสนองกับการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรที่สำคัญเหล่านั้น และ

ข49.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรนั้น

ข50 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับสิทธิเลือกในการขยายหรือสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข50.1 เหตุผลของผู้เช่าในการใช้สิทธิเลือกในการขยายหรือสิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่าและความแพร่หลายของสิทธิเลือกเหล่านั้น

ข50.2 ขนาดโดยเปรียบเทียบของ*การจ่ายชำระค่าเช่าที่เป็นทางเลือก*ต่อการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า

ข50.3 ความแพร่หลายของการใช้สิทธิเลือก ซึ่งไม่รวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

ข50.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของสิทธิเลือกนั้น

ข51 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรับประกันมูลค่าคงเหลือ (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข51.1 เหตุผลของผู้เช่าในการรับประกันมูลค่าคงเหลือและความแพร่หลายของการรับประกันเหล่านั้น

ข51.2 ขนาดของฐานะเปิดจากความเสี่ยงของผู้เช่าด้านความเสี่ยงของมูลค่าคงเหลือ

ข51.3 ลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิงซึ่งมีการให้การรับประกัน และ

ข51.4 ผลกระทบทางการเงินและการดำเนินงานอื่น ๆ ของการรับประกันเหล่านั้น

ข52 ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการขายและเช่ากลับคืน (ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์) อาจจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 51 ซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเรื่องต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

ข52.1 เหตุผลของผู้เช่าสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน และความแพร่หลายของรายการเหล่านั้น

ข52.2 เงื่อนไขและข้อกำหนดที่สำคัญของรายการขายและเช่ากลับคืนแต่ละรายการ

ข52.3 การจ่ายชำระซึ่งไม่รวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า และ

ข52.4 ผลกระทบที่เกี่ยวกับกระแสเงินสดของรายการขายและเช่ากลับคืนในรอบระยะเวลาการรายงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า (ย่อหน้าที่ 61 ถึง 66)

ข53 การจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อ้างอิงจากขอบเขตซึ่งสัญญาเช่ามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากการล้าสมัยของเทคโนโลยี และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจถูกแสดงโดยการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงนั้น และผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

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

ข55 ในกรณีที่สัญญาเช่าได้รวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องประเมินการจัดประเภทของแต่ละองค์ประกอบเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแยกจากกันตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในการกำหนดว่าองค์ประกอบที่เป็นที่ดินเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน ข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติแล้วที่ดินจะมีอายุเชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทราบแน่นอน

ข56 ในการจัดประเภทและรับรู้สัญญาเช่าของที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า (รวมไปถึงการจ่ายชำระเงินล่วงหน้าใด ๆ ที่จ่ายในลักษณะเป็นก้อนทั้งจำนวน) ระหว่างส่วนประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารตามสัดส่วนที่สัมพันธ์กับมูลค่ายุติธรรมของสิทธิการเช่าขององค์ประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารของสัญญาเช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หากการจ่ายชำระตามสัญญาเช่านั้นไม่สามารถปันส่วนระหว่างองค์ประกอบทั้งสองได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งฉบับจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน เว้นแต่องค์ประกอบทั้งสองเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานอย่างชัดเจน ซึ่งในกรณีนี้สัญญาเช่าทั้งฉบับจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

ข57 สำหรับสัญญาเช่าของที่ดินและอาคารซึ่งมูลค่าของส่วนประกอบที่เป็นที่ดินไม่มีสาระสำคัญต่อสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าอาจรับรู้ที่ดินและอาคารโดยถือเป็นหน่วยเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าและจัดประเภทสัญญาเช่านั้นเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 62 ถึง 66 และ ข53 ถึง ข54 ในกรณีเช่นนี้ผู้ให้เช่าต้องพิจารณาอายุเชิงเศรษฐกิจของอาคารโดยถือเป็นอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงทั้งหมด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจัดประเภทสัญญาเช่าช่วง

ข58 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าช่วง ผู้ให้เช่าช่วงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าช่วงเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานโดยพิจารณาข้อต่อไปนี้

ข58.1 หากสัญญาเช่าหลักเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งกิจการในฐานะผู้เช่ารับรู้โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 สัญญาเช่าช่วงต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค
วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* ณ วันที่หรือก่อนวันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ค1ก *การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19* (ที่ปรับปรุงในปี 2563) ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 46ก 46ข 60ก ค20ก และ ค20ข ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวกับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มิถุนายน 2563 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้

ค1ข *การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง–ระยะที่ 2* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า) (ที่ปรับปรุงในปี 2564) ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 104 ถึง 106 และ ค20ค ถึง ค20ง กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2565 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ค1ค *การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 หลังวันที่ 30 มิถุนายน 2564* (ที่ปรับปรุงในปี 2564) ได้ปรับปรุงย่อหน้าที่ 46ข และเพิ่มย่อหน้าที่ ค20ขก ถึง ค20ขค ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวกับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 เมษายน 2564 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้รวมถึงงบการเงินที่ยังไม่ได้รับการอนุมัติให้ออก ณ วันที่ 31 มีนาคม 2564

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ค2 เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค1 ถึง ค19 วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คือ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

คำนิยามของสัญญาเช่า

ค3 ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ แต่กิจการสามารถปฏิบัติดังต่อไปนี้

ค3.1 ให้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้าระบุไว้ให้เป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า* และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามย่อหน้าที่ ค5 ถึง ค18 สำหรับสัญญาเช่าเหล่านั้น

ค3.2 ไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้ถูกระบุว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

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

ผู้เช่า

ค5 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับสัญญาเช่าของกิจการตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

ค5.1 ปรับปรุงย้อนหลังสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนที่นำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด* หรือ

ค5.2 ปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค13

ค6 ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามวิธีที่เลือกไว้ซึ่งอธิบายในย่อหน้าที่ ค5 อย่างสม่ำเสมอสำหรับสัญญาเช่าทั้งหมดซึ่งกิจการเป็นผู้เช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

ค8 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

ค8.1 รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค8.2 รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

ค8.2.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ

ค8.2.2 จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค8.3 ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เว้นแต่ผู้เช่าถือปฏิบัติตามวิธีการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค10.2

ค9 สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค8

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค9.2 ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้ารับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค9.3 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และจะรับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้น โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค10 ผู้เช่าอาจใช้หนึ่งวิธีหรือหลายวิธีของวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติต่อไปนี้ เมื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยปรับปรุงย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค5.2 สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าสามารถปฏิบัติตามวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติดังต่อไปนี้เป็นรายสัญญา

ค10.1 ผู้เช่าอาจใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างสมเหตุสมผล (เช่น สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ใกล้เคียงกันสำหรับประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกัน)

ค10.2 ผู้เช่าอาจเชื่อมั่นในการประเมินว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาที่สร้างภาระหรือไม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ซึ่งประเมินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกเป็นทางเลือกในการทบทวนการด้อยค่า หากผู้เช่าเลือกวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้ ผู้เช่าต้องปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกด้วยจำนวนของประมาณการหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าที่สร้างภาระซึ่งรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค10.3 ผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค8 สำหรับสัญญาเช่าที่อายุสัญญาเช่าสิ้นสุดภายใน 12 เดือน นับจากวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ในกรณีนี้ ผู้เช่าต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

ค10.3.1 รับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นในลักษณะเดียวกับสัญญาเช่าระยะสั้นตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 และ

ค10.3.2 รวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นในการเปิดเผยค่าใช้จ่ายของสัญญาเช่าระยะสั้นในรอบระยะเวลารายงานประจำปีของปีที่นำมาตรฐานมาใช้ครั้งแรก

ค10.4 ผู้เช่าอาจไม่รวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกในการวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค10.5 ผู้เช่าอาจใช้ข้อเท็จจริงที่ทราบภายหลัง เช่น การกำหนดอายุสัญญาเช่า หากสัญญาประกอบด้วยสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า

สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

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

การเปิดเผยข้อมูล

ค12 หากผู้เช่าเลือกที่จะถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามย่อหน้าที่ ค5.2 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ยกเว้นข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้แทนข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

ค12.1 อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่นำมาใช้กับหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ

ค12.2 คำอธิบายของความแตกต่างระหว่าง

ค12.2.1 ภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ณ สิ้นสุดรอบระยะเวลารายงานประจำปีก่อนรอบระยะเวลารายงานที่นำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ค8.1 และ

ค12.2.2 หนี้สินตามสัญญาเช่า ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค13 หากผู้เช่าใช้วิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติวิธีเดียวหรือหลายวิธีตามที่ระบุ ในย่อหน้าที่ ค10 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ให้เช่า

ค14 นอกจากที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ค15 ผู้ให้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าซึ่งกิจการเป็นผู้ให้เช่าและต้องรับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค15 ผู้ให้เช่าช่วงต้องปฏิบัติดังนี้

ค15.1 สัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และสัญญาเช่าช่วงนั้นยังมีผลอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องมีการประเมินใหม่เพื่อกำหนดว่าสัญญาเช่าช่วงแต่ละสัญญาต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ให้เช่าช่วงต้องทำการประเมินเรื่องดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยอ้างอิงจากระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่และข้อกำหนดของสัญญาเช่าหลักและสัญญาเช่าช่วง ณ วันนั้น

ค15.2 สำหรับสัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า แต่ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้รับรู้สัญญาเช่าช่วงดังกล่าวโดยถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุนฉบับใหม่ซึ่งเข้าทำสัญญา ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

รายการขายและเช่ากลับคืนก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค16 กิจการไม่ต้องทำการประเมินใหม่สำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนที่กิจการเข้าทำสัญญาก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกในการกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์อ้างอิงเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ที่จะรับรู้เป็นการขายหรือไม่

ค17 หากรายการขายและเช่ากลับคืนรับรู้เป็นการขายและสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องปฏิบัติดังนี้

ค17.1 รับรู้การเช่ากลับคืนในลักษณะเดียวกันกับการรับรู้สัญญาเช่าเงินทุนอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ

ค17.2 ตัดจำหน่ายกำไรจากการขายอย่างต่อเนื่องตลอดอายุสัญญาเช่า

ค18 หากรายการขายและเช่ากลับคืนรับรู้เป็นการขายและสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องปฏิบัติดังนี้

ค18.1 รับรู้การเช่ากลับคืนในลักษณะเดียวกันกับการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ

ค18.2 ปรับปรุงสินทรัพย์สิทธิการใช้ของการเช่ากลับคืนสำหรับผลกำไรหรือผลขาดทุนรอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขนอกตลาด (off-market terms) ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

จำนวนที่รับรู้ไว้ก่อนหน้าจากการรวมธุรกิจ

ค19 หากผู้เช่าเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเกี่ยวกับเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์ของสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้เช่าได้มาโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ผู้เช่าต้องตัดรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นและปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนที่เท่ากัน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

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

การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 สำหรับผู้เช่า

ค20ก ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติกับ*การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19* (ดูย่อหน้าที่ ค1ก) แบบย้อนหลัง ด้วยการรับรู้ผลกระทบสะสมของการนำการปรับปรุงข้างต้นนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของเจ้าของ ตามความเหมาะสม) ณ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งผู้เช่ามีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค20ข ในรอบระยะเวลารายงานซึ่งผู้เช่ามีการนำ*การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19* มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ก็ได้

ค20ขก ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติกับ*การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 หลังวันที่ 30 มิถุนายน 2564* (ดูย่อหน้าที่ ค1ค) แบบย้อนหลัง ด้วยการรับรู้ผลกระทบสะสมของการนำการปรับปรุงข้างต้นนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของเจ้าของ ตามความเหมาะสม) ณ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งผู้เช่ามีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค20ขข ในรอบระยะเวลารายงานซึ่งผู้เช่ามีการนำ*การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 หลังวันที่ 30 มิถุนายน 2564* มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ก็ได้

ค20ขค การถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติสำหรับการผ่อนปรนในทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ 46ก อย่างสม่ำเสมอกับสัญญาที่เข้าเกณฑ์ทั้งหมดที่มีลักษณะและสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน โดยไม่คำนึงถึงว่าสัญญาเป็นไปตามเกณฑ์สำหรับการผ่อนปรนในทางปฏิบัติด้วยเหตุที่ผู้เช่าถือปฏิบัติตาม*การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19* (ดูย่อหน้าที่ ค1ก) หรือ*การยินยอมลดค่าเช่าที่เกี่ยวข้องกับ COVID-19 หลังวันที่ 30 มิถุนายน 2564* (ดูย่อหน้าที่ ค1ค) หรือไม่

การปฏิรูปอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง-ระยะที่ 2

ค20ค กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวแบบย้อนหลัง ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ยกเว้นแต่ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ค20ง

ค20ง กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการในรอบระยะเวลาก่อนแบบย้อนหลังเพื่อสะท้อนการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงเรื่องดังกล่าวก็ได้ กิจการอาจปรับปรุงรายการในรอบระยะเวลาก่อนย้อนหลังก็ต่อเมื่อสามารถทำได้โดยไม่นำข้อมูลในอดีตที่รู้ในภายหลังมาใช้ หากกิจการไม่ปรับปรุงรายการในรอบระยะเวลาก่อนย้อนหลัง กิจการต้องรับรู้ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าและมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของเจ้าของ ตามความเหมาะสม) ของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำการปรับปรุงมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

การยกเลิกมาตรฐานฉบับอื่น

ค21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีและการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินและการตีความมาตรฐานการบัญชีดังต่อไปนี้

ค21.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า*

ค21.2 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*

ค21.3 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่าดำเนินงาน – สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า* และ

ค21.4 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ที่ปรึกษา
รองศาสตราจารย์ ดร.กนกพร	นาคทับที	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
นางสาวรสา	กาญจนสาย	กรรมการ
นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	กรรมการ
นางสุวิมล	กฤตยาเกียรณ์	กรรมการ
นางอุณากร	พฤฒิธาดา	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นายชัชวาลย์	วยัมหสุวรรณ)	กรรมการ
(นางสาวปราณี	เอกสุภักดิ์)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวพรศิริ	เหล่าพัชรกุล)	กรรมการ
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	กรรมการ
(นางสาวโสภา	รุ่งสุริยะศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นายประวิทย์	ตันตราจินต์)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอื่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
นางณัฐสรัคร์	สโรชนันท์จีน	ผู้ช่วยเลขานุการ
นายเทวา	ดำแดง	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางเกล็ดนที	มโนสันติ์)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวพรศิริ	เหล่าพัชรกุล)	ที่ปรึกษา
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	ที่ปรึกษา
(นางสาวโสภา	รุ่งสุริยะศิลป์)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(ดร.อรพินท์	เสริมประภาศิลป์)	ที่ปรึกษา
(นางสายชล	เพียรวิริยะ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวอุบลวรรณ	แสงตรง)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมธนาคารไทย		
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมประกันชีวิตไทย		
(นางสิริลักษณ์	รัตนไชย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย		
(นางพรรณี	วรวุฒิจงสถิต)	ที่ปรึกษา
(นางสาวพรทิพย์	ดาวสง่า)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวนิดาพร	อัศวธีระเกียรติ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางวิเรขา	สันตะพันธุ์)	อนุกรรมการ
(นางสุนันท์	อุปรมัย)	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร	ศรีจั่นเพชร	อนุกรรมการ
นางสาวกมลทิพย์	เกตุทัต	อนุกรรมการ
นางสาวชวนา	วิวัฒน์พนชาติ	อนุกรรมการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายธนฑิต	เจริญจันทร์	อนุกรรมการ
นายธนากร	ฝักใฝ่ผล	อนุกรรมการ
นางสาวผ่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	อนุกรรมการ
นางสายฝน	อินทร์แก้ว	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นายสมบุญ	โมจนกุล)	อนุกรรมการและเลขานุการ
(นางสาวธัญพร	อธิกุลวริน)	อนุกรรมการ
นายมงคล	สมผล	ผู้ช่วยเลขานุการ
ผู้แทนจากสภาวิชาชีพบัญชี		ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

นางสาววราพร	ประภาศิริกุล	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางสาวกฤตยาภร	อารีโสภณพิเชฐ	อนุกรรมการ
นางสาววิไลวรรณ	กาญจนกันติ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวศรพนา	ศรีนวลขำ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุชลทิพย์	ผาธรรมชาติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวโสภา	รุ่งสุริยะศิลป์)	อนุกรรมการ
(นายสิริชัย	ทองดี)	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
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลยา	จันทะเดช	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรพรรณ	ยลระบิล	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอมอร	ใจเก่งกิจ	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
ดร.พิมลวรรณ	ชยพรกุล	อนุกรรมการ
นางสาวธัญลักษณ์	เกตุแก้ว	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเฉลิมพงศ์	ตั้งบริบูรณ์รัตน์)	อนุกรรมการ
(ดร.จารวี	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