

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17

เรื่อง สัญญาเช่า

บทนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า เพื่อนำไปปฏิบัติกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

คู่มือนี้ยังครอบคลุมถึงการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาเช่าดำเนินงาน – สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าทุกประเภท ยกเว้นรายการต่อไปนี้

- 1) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ และ
- 2) ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดิทัศน์ ละคร บทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการต่อไปนี้

- 1) อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เช่าถือครองอยู่และบันทึกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- 2) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 3) สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน
- 4) สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงที่มีการโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ แม้ว่าผู้ให้เช่ายังคงให้บริการส่วนใหญ่ในการดำเนินงานหรือซ่อมบำรุงสินทรัพย์เหล่านั้น ในทางกลับกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องไม่นำมาถือปฏิบัติกับข้อตกลงในการให้บริการที่ไม่ได้โอนสิทธิการใช้สินทรัพย์จากคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกอีกฝ่ายหนึ่ง

คำนิยาม

สัญญาเช่า หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์ สำหรับช่วงเวลาที่ยาวนาน เพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด รวมถึงสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่า เมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน บางครั้งเรียกว่า “สัญญาเช่าซื้อ”

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สัญญาเช่าการเงิน หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าจะในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่

สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่ไม่มีสัญญาเช่าการเงิน

สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ หมายถึง สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- 1) เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างที่โอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก
- 2) เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า
- 3) เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิม เพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม หรือ
- 4) เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มเติมโดยที่ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง

วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หมายถึง วันที่ทำสัญญาเช่า หรือวันที่คู่สัญญาได้ก่อให้เกิดผลผูกพันตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้

- 1) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน และ
- 2) ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน กิจการต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล หมายถึง วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า

อายุสัญญาเช่า หมายถึง ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้สมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า

จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้เช่าจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า โดยไม่รวมค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้ให้เช่า แต่รวมรายการต่อไปนี้

- 1) ด้านผู้เช่า – จำนวนเงินใดๆ ที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันว่าจะต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามที่ประกัน หรือ
- 2) ด้านผู้ให้เช่า – มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจาก ผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้

อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิที่จะเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วย จำนวนเงินขั้นต่ำที่จะต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในกรณีที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งจะแตกต่างจากค่านิยามของมูลค่ายุติธรรมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หมายถึง ข้อใดข้อหนึ่ง ต่อไปนี้

- 1) ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย
- 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

อายุการให้ประโยชน์ หมายถึง ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า

มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน หมายถึง

- 1) ด้านผู้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกัน คือ จำนวนเงินสูงสุดที่จะต้องจ่ายไม่ว่ากรณีใดก็ตาม)
- 2) ด้านผู้ให้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้

มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน หมายถึง ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า หมายถึง ผลรวมของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า

เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า หมายถึง เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ หมายถึง ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หมายถึง อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวมของมูลค่าปัจจุบันของ

- 1) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน มีจำนวนรวมเท่ากับ ผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้ให้เช่า หมายถึง อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกันกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น

ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้กำหนดไว้อย่างคงที่ แต่กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นในอนาคตซึ่งเปลี่ยนแปลง นอกจากการเปลี่ยนแปลงตามระยะเวลาที่ผ่านมา (เช่น อัตราร้อยละของยอดขาย ปริมาณการใช้ในอนาคต ดัชนีราคาในอนาคต หรืออัตราดอกเบี้ยตลาดในอนาคต)

ในช่วงเวลานับจากวันเริ่มต้นทำสัญญาเช่าถึงวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล สัญญาเช่าหรือข้อผูกพันตามสัญญาเช่าอาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าได้ เช่น การเปลี่ยนแปลงต้นทุนการก่อสร้าง หรือต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ที่เช่า การปรับราคาตามระดับดัชนีราคาที่เปลี่ยนไป หรือต้นทุนทางการเงินของผู้ให้เช่าเปลี่ยนไป มาตรฐานฯ กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ถือว่าเกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึง ขอบเขตของความเสียหายและผลตอบแทน ที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า ความเสี่ยง ดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากวิทยาการที่ล้ำสมัย และจากความสัมพันธ์ของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทน ดังกล่าวอาจรวมถึงการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าทางการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า

ผู้เช่าและผู้ให้เช่าใช้คำนิยามอย่างเดียวกัน เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในสัญญาเช่า แต่บางครั้งการนำคำนิยามต่าง ๆ มาใช้กับสถานการณ์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่แตกต่างกัน อาจทำให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างกันแม้จะเป็นสัญญาเดียวกัน เช่น ผู้เช่าได้รับประโยชน์จากมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา ตามปกติกิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้ อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

- 1) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
- 2) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น ด้วยจำนวนที่มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น
- 3) ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
- 4) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
- 5) สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะเจาะจงกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาดัดแปลงที่สำคัญ

ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ มีดังต่อไปนี้

- 1) หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
- 2) ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ
- 3) ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

สถานการณ์และข้อบ่งชี้ข้างต้น ไม่ได้เป็นข้อยุติ ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามีได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

การจัดประเภทสัญญาเช่า ต้องทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่งผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงจะเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเช่า ในลักษณะที่ทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิมตามเงื่อนไขข้างต้น และหากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ทางบัญชี

กรณีสัญญาเช่ารวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร กิจการประเมินการจัดประเภทของรายการเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละรายการแยกจากกัน ในการพิจารณา



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ส่วนของที่ดินเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติที่ดินมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด

จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก้อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคารตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมในส่วนของสิทธิในที่ดินสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าหากไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดต้องถือเป็นสัญญาเช่าทางการเงิน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่า ส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้มีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท กขค จำกัด ทำสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์โดยกรรมสิทธิ์ในที่ดินจะไม่ถูกโอนเป็นของบริษัท กขค จำกัด เมื่อสิ้นสุดสัญญา แต่กรรมสิทธิ์ในอาคารจะตกเป็นของบริษัทเมื่อผ่านไป 20 ปี สัญญาเริ่มวันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยมูลค่าของที่ดินเท่ากับ 60 ล้านบาท และมูลค่าของอาคารเท่ากับ 20 ล้านบาท บริษัทจ่ายค่าเช่าเป็นรายปีโดยแบ่งเป็นค่าเช่าที่ดิน 6 ล้านบาท และค่าเช่าอาคาร 2 ล้านบาท ตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรม ณ วันเริ่มต้นทำสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำ ณ วันที่ทำสัญญาเช่าของที่ดินและอาคารเท่ากับ 45 ล้านบาท และ 17 ล้านบาท ตามลำดับ บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาอาคารตามวิธีเส้นตรงเป็นเวลา 20 ปี สมมติว่าอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเท่ากับร้อยละ 9 ต่อปี

ในกรณีนี้ เมื่อไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้แก่ผู้เช่า และมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำเท่ากับร้อยละ 75 ของมูลค่ายุติธรรม สัญญาเช่าที่ดินจึงไม่ถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน ในขณะที่สัญญาเช่าอาคารที่ระบุให้กรรมสิทธิ์โอนให้แก่ผู้เช่าเมื่อครบกำหนดสัญญา รวมทั้งมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำเท่ากับร้อยละ 91 ของมูลค่ายุติธรรม ซึ่งถือได้ว่ามีจำนวนเกือบเท่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า จึงถือว่าสัญญาเช่าอาคารเป็นสัญญาเช่าการเงิน

ผู้เช่าไม่ต้องวัดมูลค่าที่ดินและอาคารแยกจากกัน ถ้าส่วนได้เสียของผู้เช่าในที่ดินและอาคารได้มีการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าต้อง



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

แสดงรายละเอียดการคำนวณในการประเมินเมื่อการจัดประเภทสัญญาเช่าที่เป็นส่วนขององค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบมีความไม่แน่นอน

มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีเช่นนี้ ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์นั้นจะบันทึกเสมือนหนึ่งเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ต่อไป แม้เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจะทำให้ส่วนได้เสียของผู้เช่าในอสังหาริมทรัพย์เปลี่ยนไป จนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เมื่อเริ่มแรก

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่า ด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่าย คือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้

รายการและเหตุการณ์อื่น ๆ ต้องบันทึกและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงิน ไม่ใช่รูปแบบทางกฎหมาย เนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินของสัญญาเช่าการเงินคือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ โดยแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายเพื่อการได้สิทธิดังกล่าวด้วยจำนวนที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมกับค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

เป็นการไม่สมควรที่ในงบการเงินจะแสดงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินหักด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน หากในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียนในลักษณะเดียวกัน

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น

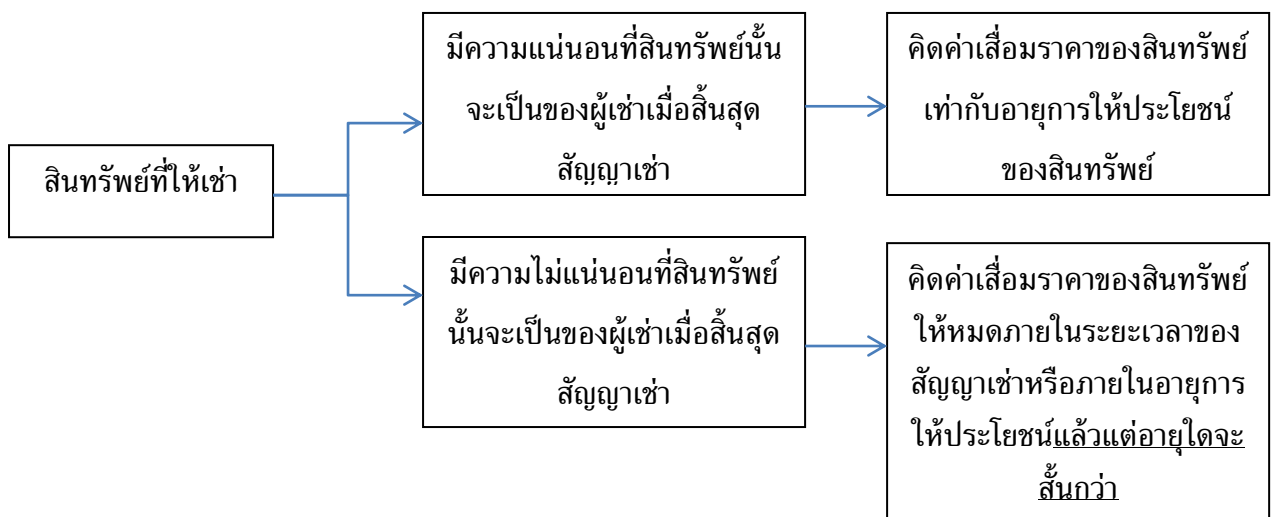
- การต่อรองและการทำสัญญาเช่า
- ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้สัญญาเช่าการเงินต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น



การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก



นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สำหรับสินทรัพย์ที่เช่าที่เสื่อมสภาพ



ตัวอย่างที่ 2

บริษัทได้ทำสัญญาเช่ารถยนต์ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยมีข้อตกลงที่ระบุไว้ในสัญญา เป็นดังนี้

1. สัญญาเช่ามีระยะเวลา 4 ปี โดยเป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้
2. กำหนดจ่ายค่าเช่าเป็นงวดทุกสิ้นปี รวม 4 งวด เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 งวดละ 100,000 บาท ผู้เช่าเป็นผู้จ่ายประกันรายปีจำนวน 20,000 บาทต่อปี
3. สัญญาเช่ามีข้อตกลงในการโอนกรรมสิทธิ์ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า และให้สิทธิให้ผู้เช่าซื้อรถยนต์ในราคา 50,000 บาท ซึ่งเป็นราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า และคาดว่าจะรถยนต์มีมูลค่าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 เท่ากับ 10,000 บาท
4. รถยนต์มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ทำสัญญาเช่าเป็นเงิน 380,000 บาท และคาดว่าจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 5 ปี บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง
5. อัตราดอกเบี้ยเท่ากับร้อยละ 10 ต่อปี

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เมื่อพิจารณาข้อตกลงที่ระบุในสัญญาดังกล่าว พบว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าทางการเงิน
เนื่องจาก

1. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ที่เช่าที่ราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิการเลือกซื้อ มีผลบังคับ
2. อายุของสัญญาเช่า 4 ปี ครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ที่เช่า
3. เมื่อเปรียบเทียบมูลค่ายุติธรรม ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าจะเป็นดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี = (ค่าเช่ารายปี x PVIFA10%,4) + (มูลค่าปัจจุบันของสิทธิเลือกซื้อ x PVIF10%,4)

$$= (100,000 \times 3.1699) + (50,000 \times 0.6830)$$

$$= 316,990 + 34,150$$

$$= 351,140$$

$$\frac{\text{มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย}}{\text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์}} = \frac{351,140}{380,000} = 92.40\%$$

$$\frac{351,140}{380,000} = 92.40\%$$

วันที่	ค่าเช่าต่อปี (1)	ดอกเบี้ย** (2)=(1)x10%	จ่ายหนี้สิน (3)=(1)-(2)	หนี้สินที่คงค้าง (4)=(4) ^{ก่อน} -(3)
1 ม.ค. 25x1				351,140
31 ธ.ค. 25x1	100,000	35,113	64,887	286,253
31 ธ.ค. 25x2	100,000	28,624	71,376	214,877
31 ธ.ค. 25x3	100,000	21,487	78,513	136,364
31 ธ.ค. 25x4	100,000	13,636	86,364	50,000
31 ธ.ค. 25x4	50,000	-	50,000	-
	450,000	98,860	351,140	

(4)^{ก่อน} = หนี้สินคงค้าง ณ วันสิ้นงวดก่อน

** = บัดเศษ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วันที่	รายการ	25x1	25x2	25x3	25x4
1 ม.ค.	รถยนต์ตามสัญญาเช่าการเงิน	351,140			
	ดอกเบี้ยจ่ายรอการรับรู้	98,860			
	หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	450,000			
	บันทึกรถยนต์และหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน				
31 ธ.ค.	ดอกเบี้ยจ่าย	35,113	28,624	21,487	13,636
	ดอกเบี้ยจ่ายรอการรับรู้	35,113	28,624	21,487	13,636
	บันทึกดอกเบี้ยจ่าย				
31 ธ.ค.	หนี้สินสัญญาเช่าการเงิน	100,000	100,000	100,000	100,000
	ค่าประกันภัย	20,000	20,000	20,000	20,000
	เงินสด	170,000	170,000	170,000	170,000
	บันทึกจ่ายค่างวดหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงินและเบี้ยประกัน				
วันที่	รายการ	25x1	25x2	25x3	25x4
31 ธ.ค.	ค่าเสื่อมราคา	68,220	68,220	68,220	68,220
	ค่าเสื่อมราคาสะสม	68,220	68,220	68,220	68,220
	บันทึกค่าเสื่อมราคา $((351,140 - 10,000) / 5)$				

การเปิดเผยข้อมูล

- มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท
- การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น นอกจากนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
 - ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
 - ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
 - ระยะเวลาที่เกินห้าปี
- ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด
- จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 5) คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงตามสัญญาเช่าที่มีสาระสำคัญของผู้เช่า ซึ่งรวมถึงแต่ไม่ได้จำกัดเพียงรายการต่อไปนี้
- เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
 - เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาเช่าหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
 - ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม

ตัวอย่าง 3

หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน

	(หน่วย: พันบาท)	
	25x1	25x0
หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	xxx	xxx
หัก: ดอกเบี้ยรอการรับรู้	(xxx)	(xxx)
รวม	xxx	xxx
หัก: ส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	(xxx)	(xxx)
หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน-สุทธิจากส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	xxx	xxx

บริษัทได้ทำสัญญาเช่าการเงินกับบริษัทลีสซึ่งเพื่อเช่ายานพาหนะใช้ในการดำเนินงานของกิจการ โดยมีกำหนดการชำระค่าเช่าเป็นรายเดือน อายุของสัญญามีระยะเวลา 4 ปี บริษัทมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายค่าเช่าขั้นต่ำตามสัญญาเช่าการเงินดังนี้

	(หน่วย: ล้านบาท)		
	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1		
	ไม่เกิน 1 ปี	1 - 4 ปี	รวม
ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นตามสัญญาเช่า	XX	XX	XX
ดอกเบี้ยจ่ายรอการรับรู้	(XX)	(XX)	(XX)
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นตามสัญญาเช่า	XX	XX	XX



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	(หน่วย: ล้านบาท)		
	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0		
	ไม่เกิน 1 ปี	1 - 4 ปี	รวม
ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นตามสัญญาเช่า	XX	XX	XX
ดอกเบี้ยจ่ายรอการรับรู้	(XX)	(XX)	(XX)
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นตามสัญญาเช่า	XX	XX	XX

สัญญาเช่าดำเนินงาน

ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า โดยการรับรู้ค่าเช่าตามเกณฑ์อื่นที่มีวิธีเส้นตรงจะเหมาะสม ตัวอย่างเช่น

1. อัตราค่าเช่ามีการกำหนดโครงสร้างให้มีจำนวนเพิ่มขึ้นแต่ละช่วงระยะเวลาตามประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ที่เช่า เช่น อัตราค่าเช่าอาคารมีการกำหนดโครงสร้างให้มีจำนวนเพิ่มขึ้นภายหลังระยะเวลาเช่าผ่านไป 2 ปี ตามพื้นที่ที่มีการขยายออกไปยังบริเวณที่อยู่ติดกัน หรืออัตราค่าเช่าเครื่องจักรมีการกำหนดโครงสร้างให้มีจำนวนเพิ่มขึ้นภายหลังระยะเวลาการเช่าผ่านไป 1 ปี ตามปริมาณเครื่องจักรที่เพิ่มขึ้น
2. อัตราค่าเช่ามีการกำหนดโครงสร้างให้มีจำนวนเพิ่มขึ้นแต่ละปีตามอัตราเงินเฟ้อทั่วไปเฉลี่ยที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเพียงอย่างเดียว แม้ว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เช่าจะไม่เพิ่มขึ้นตามระยะเวลาเช่าที่ผ่านไปก็ตาม

ตัวอย่างที่ 4

ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าอาคารกับผู้ให้เช่ารายหนึ่งเป็นระยะเวลา 3 ปี โดยผู้ให้เช่าเรียกเก็บค่าเช่าในปีที่ 1, 2 และ 3 เดือนละ 10,000 บาท 15,000 บาท และ 20,000 บาท ตามลำดับ

การคำนวณค่าเช่า/ค่าเช่ารับที่จะรับรู้

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 1 (10,000 บาท x 12 เดือน)	120,000
จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 2 (15,000 บาท x 12 เดือน)	180,000
จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 3 (20,000 บาท x 12 เดือน)	240,000
รวมจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า	540,000
ค่าเช่า/ค่าเช่ารับที่รับรู้แต่ละปี (540,000/3 ปี)	= 180,000

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้เช่า		
ปีที่ 1		
เดบิต ค่าเช่า	180,000	
เครดิต เงินสด		120,000
ค่าเช่าค้างจ่าย		60,000
ปีที่ 2		
เดบิต ค่าเช่า	180,000	
เครดิต เงินสด		180,000
ปีที่ 3		
เดบิต ค่าเช่า	180,000	
ค่าเช่าค้างจ่าย	60,000	
เครดิต เงินสด		240,000
ผู้ให้เช่า		
ปีที่ 1		
เดบิต เงินสด	120,000	
ค่าเช่าค้างรับ	60,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		180,000
ปีที่ 2		
เดบิต เงินสด	180,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		180,000
ปีที่ 3		
เดบิต เงินสด	240,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		180,000
ค่าเช่าค้างรับ		60,000

หากค่าเช่าประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายและค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ไม่จำเป็นต้องนำค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นมารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรง แต่ต้องรับรู้ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ

การรับรู้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานตามวิธีเส้นตรงต้องไม่นับแต่วันที่สินทรัพย์ที่เช่าอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้เช่า แต่ต้องนับแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับ ซึ่งก็คือวันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า

หากสัญญาเช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการต่ออายุสัญญาเช่า โดยผู้ให้เช่าจะมีการปรับอัตราค่าเช่าตามค่าเช่าในตลาด และหากผู้เช่าแสดงให้เห็นอย่างน่าเชื่อถือว่าคุณเช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้ค่าเช่าตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าสัญญาแรกและสัญญาเช่าที่ต่อออกไปอีกรวมกัน

ในการเจรจาต่อรองเพื่อทำสัญญาเช่าหรือต่ออายุสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าอาจให้สิ่งจูงใจแก่ผู้เช่าเพื่อให้ผู้เช่าตกลงทำสัญญา ตัวอย่างของสิ่งจูงใจ เช่น เงินสดที่จ่ายให้ผู้เช่าในทันที หรือผู้ให้เช่าจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ของผู้เช่าแทนผู้เช่า (เช่น ต้นทุนการย้ายสถานที่ ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับข้อผูกมัดตามสัญญาเช่าที่มีอยู่ก่อนของผู้เช่า) หรือผู้ให้เช่าอาจให้ผู้เช่าใช้สินทรัพย์โดยไม่จ่ายค่าเช่า หรือจ่ายค่าเช่าด้วยราคาที่ลดลงในช่วงแรกของการเช่า ผู้เช่าต้องรับรู้สิ่งจูงใจทั้งหมดในข้อตกลงของสัญญาเช่าดำเนินงานที่มีการต่ออายุหรือสัญญาเช่าดำเนินงานที่ทำใหม่ เป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนสุทธิที่ตกลงกันสำหรับการใช้สินทรัพย์ที่เช่า โดยไม่คำนึงถึงลักษณะของสิ่งจูงใจ รูปแบบ หรือเวลาของการจ่ายเงิน

ผู้เช่าต้องรับรู้ประโยชน์ทั้งหมดของสิ่งจูงใจ โดยนำไปลดค่าเช่าด้วยวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่า เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งสะท้อนถึงรูปแบบของเวลาของประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับจากการใช้สินทรัพย์ที่เช่า

ต้นทุนที่เกิดขึ้นของผู้เช่า รวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่มีอยู่ก่อนแล้ว (เช่น ต้นทุนในการบอกเลิกสัญญา ต้นทุนในการย้ายสถานที่ หรือส่วนปรับปรุงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า) ผู้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงต้นทุนที่ผู้เช่าได้รับคืนตามข้อตกลงของสิ่งจูงใจ

ตัวอย่างที่ 6 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท ก จำกัด ได้ขอเช่ารถยนต์ 1 คันจากบริษัท ข จำกัด เป็นระยะเวลา 3 ปี รถยนต์ดังกล่าวบริษัท ข จำกัด ซื้อมาในราคา 1,000,000 บาท มีค่าใช้จ่ายในการซื้อ 10,000 บาท ในวันทำสัญญามีการจ่ายเงินมัดจำจำนวน 50,000 บาท จ่ายค่าเช่าทุกๆ ปีเลย เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ปีละ 300,000 บาท รถยนต์มีอายุการใช้งาน 5 ปี เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้ให้เช่ากำหนดเงื่อนไขว่า ผู้เช่าต้องคืนรถยนต์ให้กับผู้ให้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า

เมื่อพิจารณาอายุของสัญญาเช่าพบว่า สัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานเนื่องจาก

1. อายุของสัญญาเช่าไม่ได้ครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยส่วนใหญ่ของรถยนต์
2. มีการกำหนดว่าผู้เช่าต้องคืนรถยนต์ให้กับผู้ให้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา
3. เมื่อเปรียบเทียบมูลค่ายุติธรรม ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าจะเป็นดังนี้

$$\begin{aligned}\text{มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี} &= (\text{ค่าเช่ารายปี} \times \text{PVIFA}_{10\%,3}) \\ &= (300,000 \times 2.4869) \\ &= 746,070\end{aligned}$$



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

$$\frac{\text{มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย}}{\text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์}} = \frac{746,070}{1,000,000} = 74.61\%$$

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

รายการ	ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
1 ม.ค. 25x1 ผู้ให้เช่าซื้อรถยนต์มาให้เช่า	ยานพาหนะให้เช่า 1,010,000 เงินสด 1,010,000	ไม่บันทึกรายการ
ทำสัญญากับผู้เช่าและ จ่ายเงินมัดจำ	เงินสด 50,000 เงินมัดจำรับ 50,000	เงินมัดจำจ่าย 50,000 เงินสด 50,000
31 ธ.ค. 25x1 – 25x3 ผู้เช่าจ่ายเงินค่าเช่า	เงินสด 300,000 รายได้ค่าเช่า 300,000	ค่าเช่า 300,000 เงินสด 300,000
31 ธ.ค. 25x1 – 25x3 ผู้ให้เช่าบันทึกค่าเสื่อม ราคา	ค่าเสื่อมราคา 202,000 ค่าเสื่อมราคาสะสม 202,000 (1,010,000 / 5 ปี)	ไม่บันทึกรายการ
31 ธ.ค. 25x3 วันสิ้นสุดสัญญาเช่า	เงินมัดจำรับ 50,000 เงินสด 50,000	เงินสด 50,000 เงินมัดจำจ่าย 50,000

การเปิดเผยข้อมูล

- จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ สำหรับแต่ละช่วงต่อไปนี้
 - ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
 - ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
 - ระยะเวลาที่เกินห้าปี
- จำนวนเงินขั้นต่ำที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและตามสัญญาเช่าช่วงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และค่าเช่าช่วง
- คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญ ที่ผู้เช่าจะต้องปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการดังต่อไปนี้
 - เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
 - เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
 - ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม



ตัวอย่างที่ 7

ภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงาน - กรณีที่กลุ่มบริษัทเป็นผู้เช่า จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่ไม่สามารถยกเลิกได้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และ 25x0 มีรายละเอียดดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	25x1	25x0	25x1	25x0
- ไม่เกิน 1 ปี	xxx	xxx	xxx	xxx
- เกิน 1 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี	xxx	xxx	xxx	xxx
- เกินกว่า 5 ปี	xxx	xxx	xxx	xxx
รวม	xxx	xxx	xxx	xxx

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

1. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า
2. ภายใต้สัญญาเช่าทางการเงิน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่าคือสินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกับรายได้ทางการเงิน เพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้
3. ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย ต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มจากการต่อรองและจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับฝ่ายขายและการตลาด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน และจะเป็นส่วนหักจากกำไรในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้นจึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เข้า จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ ต้องนำมาหักกับเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นในสัญญาเช่าการเงินเพื่อลดเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

ผู้ให้เข้าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เข้าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ทันที

สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มของสินทรัพย์ที่เลิกใช้และจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

ผู้ให้เข้าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย จะมีรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้

- 1) กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้ต้องคำนวณถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย
- 2) รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด

ตัวอย่างที่ 8 (สัญญาเช่าที่มีลักษณะเป็นการกู้ยืมเงิน)

บริษัทผู้ให้เช่า ให้บริษัทผู้เช่า เช่าอุปกรณ์เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยมีเงื่อนไขในสัญญาดังนี้

1. สัญญาเช่ามีอายุ 4 ปี เป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ และกำหนดจ่ายค่าเช่าทุกวันที่ 31 ธันวาคม
2. อุปกรณ์มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันทำสัญญาเช่าจำนวน 500,000 บาท อุปกรณ์มีอายุการใช้ประโยชน์ 4 ปี และประมาณมูลค่าคงเหลือเท่ากับศูนย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ บริษัทผู้เช่าคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง
3. ไม่มีการรับประกันมูลค่าคงเหลือโดยบริษัทผู้เช่า
4. บริษัทผู้เช่าตกลงจะเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ายในการบริการอื่นๆ ทั้งหมด
5. อุปกรณ์จะถูกส่งคืนให้บริษัทผู้ให้เช่า เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า
6. บริษัทผู้ให้เช่ากำหนดอัตราดอกเบี้ยในสัญญาร้อยละ 10 ต่อปี และอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าร้อยละ 12.5 ต่อปี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าประเภทสัญญาเช่าการเงินหรือไม่ในด้านของผู้ให้เช่า ใช้ข้อพิจารณาเช่นเดียวกับผู้เช่า

สัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากอายุของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และมูลค่าปัจจุบัน ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันนั้น นอกจากนี้ยังสามารถเรียกเก็บเงินค่าเช่าที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลอีกด้วย

บริษัทผู้ให้เช่าได้ซื้ออุปกรณ์มาในมูลค่ายุติธรรม คือ 500,000 บาท ดังนั้น สัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าการเงินที่มีลักษณะเป็นการกู้ยืม

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

1 มกราคม 25x1

อุปกรณ์ให้เช่า	500,000
เงินสด	500,000

ต้นทุนของอุปกรณ์และมูลค่ายุติธรรมของอุปกรณ์คือ 500,000 บาท ดังนั้น อัตราดอกเบี้ยในสัญญาเช่า คือ ร้อยละ 10 บริษัทผู้ให้เช่าสามารถคำนวณค่าเช่าที่จะเก็บจากบริษัทผู้เช่ารายปีได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าเช่ารายปี} &= \frac{\text{มูลค่าปัจจุบันที่เท่ากับต้นทุนอุปกรณ์}}{\text{มูลค่าปัจจุบัน (n=4 ปี, i=10\%)}} \\ &= \frac{500,000}{3.1699} = 157,734 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า} &= \text{จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า} + \text{มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับประกัน} \\ &= (4 \times 157,735) + 0 \\ &= 630,940 \end{aligned}$$

การบันทึกบัญชีของผู้ให้เช่าจะเป็นดังนี้

1 ม.ค. 25x1

ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	630,940
อุปกรณ์ให้เช่า	500,000
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	130,940

ตารางคำนวณรายได้ดอกเบี้ยและลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน เป็นดังนี้

วันที่	ค่างวด (1)	ดอกเบี้ยรับ (2)	ลดยอดลูกหนี้ (3) = (1) - (2)	ลูกหนี้ตามสัญญา เช่าการเงินสุทธิ (4) = (4) - (3)
1 ม.ค. 25x1				500,000
31 ธ.ค. 25x1	157,735	50,000	107,735	392,265
31 ธ.ค. 25x2	157,735	39,226	118,509	273,756
31 ธ.ค. 25x3	157,735	27,375	130,360	143,396
31 ธ.ค. 25x4	157,735	14,339	143,396	-
	630,940	130,940	500,000	

วันที่	รายการ	25x1	25x2	25x3	25x4
31 ธ.ค.	เงินสด	157,735	157,735	157,735	157,735
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	157,735	157,735	157,735	157,735
	บันทึกรับค่าเช่า				
31 ธ.ค.	รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	50,000	39,226	27,375	14,339
	ดอกเบี้ยรับ	50,000	39,226	27,375	14,339
	บันทึกดอกเบี้ยรับ				

ตัวอย่างที่ 9 (ผู้ให้เช่าเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่าย)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทผู้ให้เช่าให้บริษัทผู้เช่า เช่าเครื่องจักรโดยมีรายละเอียดของสัญญาเช่าดังนี้

1. ต้นทุนของเครื่องจักรจำนวน 240,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 300,000 บาท
2. ไม่มีต้นทุนทางตรงเริ่มแรกเกิดขึ้นกับบริษัทผู้ให้เช่า
3. ค่าเช่ารายปี ปีละ 50,000 บาท อายุสัญญาเช่าคือ 10 ปี โดยจะรับค่าเช่าทุกวันที 31 ธันวาคม ของทุกปี เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เป็นต้นไป อายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักรเท่ากับ 10 ปี
4. บริษัทผู้เช่าตกลงเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา
5. บริษัทผู้ให้เช่าตกลงจะขายเครื่องจักรนี้เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าเป็นเงิน 1,000 บาท และบริษัทผู้เช่าตกลงจะใช้สิทธินั้น
6. การเก็บค่าเช่าเป็นไปตามสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่า และไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นเกิดขึ้น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

7. อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดคือร้อยละ 10

การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า เป็นดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปีจ่าย 10 ปี ปีละ 50,000 บาท

$$50,000 \times 6.1446 = 307,230.00 \text{ บาท}$$

มูลค่าปัจจุบันของสิทธิเลือกซื้อ 1,000 บาท

$$1,000 \times 0.3855 = \underline{385.50} \text{ บาท}$$

มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำตามสัญญาเช่า 307,615.50 บาท

จากการวิเคราะห์ประเภทสัญญาเช่าพบว่า สัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากอายุสัญญาเช่าเท่ากับอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักร มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า มีจำนวนใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรม และเมื่อครบอายุสัญญาเช่าบริษัทผู้เช่าตัดสินใจที่จะซื้อเครื่องจักรนี้ในราคาขั้นต่ำ

สัญญาเช่านี้มีลักษณะเป็นการขายเนื่องจากต้นทุนของเครื่องจักรมีเพียง 240,000 บาท มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อคำนวณแล้วมีจำนวน 307,615.50 บาท ซึ่งสูงกว่าต้นทุนของเครื่องจักร ทำให้เกิดกำไรจากการขาย

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

1 มกราคม 25x1

เดบิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	501,000	
(50,000 x 10 ปี) + 1,000		
เครดิต ขาย		300,000
(มูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำ แล้วแต่จำนวนใดต่ำกว่า)		
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้		201,000
เดบิต ต้นทุนขาย	240,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ		240,000

31 ธันวาคม 25x1

เดบิต เงินสด	50,000	
เครดิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน		50,000
เดบิต รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	30,000	
เครดิต รายได้ดอกเบี้ย		30,000
(501,000 - 201,000) x 10%		



<u>หากมีมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับประกันเท่ากับ 10,000 บาท</u>	
เดบิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	511,000
(50,000 x 10 ปี) + 1,000 + 10,000	
ต้นทุนขาย	236,145
(ต้นทุนสินค้า – มูลค่าปัจจุบันของมูลค่าไม่ได้รับประกันเท่ากับ 3,855)	
เครดิต ขาย	300,000
(มูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำ แล้วแต่จำนวนใดต่ำกว่า)	
สินค้าคงเหลือ	240,000
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	207,145

การเปิดเผยข้อมูล

นอกจากที่ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

- 1) การกระทบบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต่ำ ทั้งสิ้นตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต่ำตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับรอบระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
 - ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
 - ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
 - ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี
- 2) รายได้ทางการเงินรอการรับรู้
- 3) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เช่า
- 4) ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้
- 5) ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด
- 6) คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าดำเนินงาน

ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์

ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่าย และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บำรุงรักษา) ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าแม้ว่าการรับเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า

ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า

ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย เมื่อมีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขาย เนื่องจากไม่ถือเป็นการขาย

หากรายได้ค่าเช่าประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องรับและค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ไม่จำเป็นต้องนำค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นมารู้เป็นรายได้ตามวิธีเส้นตรง แต่ต้องรับรู้ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นเป็นรายได้ในงวดที่เกิดรายการ

การรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานตามวิธีเส้นตรงต้องไม่นับแต่วันที่สินทรัพย์ที่เช่าอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้เช่า แต่ต้องนับแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับ ซึ่งก็คือวันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า

หากสัญญาเช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการต่ออายุสัญญาเช่า โดยผู้ให้เช่าจะมีการปรับอัตราค่าเช่าตามค่าเช่าในตลาด และหากผู้เช่าแสดงให้เห็นอย่างน่าเชื่อถือว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า สัญญาแรกและสัญญาเช่าที่ต่อออกไปอีกรวมกัน

การเปิดเผยข้อมูล

นอกจากที่ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

- 1) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ โดยแสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
 - ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
 - ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
 - ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 2) ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด
- 3) คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า
- 4) เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสินทรัพย์

การขายและเช่ากลับคืน

การขายและเช่ากลับคืนคือการที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

หากการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าทางการเงิน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นรายได้ของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอดัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการขายทันที หากราคาขายมีราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกผลขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอดัดบัญชี และตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์สินทรัพย์ที่เช่า และหากมีราคาขายสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมจะแสดงเป็นกำไรส่วนเกินรายการรอดัดบัญชี และตัดจำหน่ายตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

ตัวอย่างรายการขายและเช่ากลับคืนที่ก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน

การขายและเช่ากลับคืนที่เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานจะทำให้เกิดกำไรขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที ซึ่งวิธีปฏิบัติทางการบัญชีจะขึ้นอยู่กับราคาขาย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตารางต่อไปนี้แสดงถึงวิธีปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีในสถานการณ์ต่าง ๆ

ราคาขายเท่ากับมูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61) (1)	มูลค่าตามบัญชีเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม (2)	มูลค่าตามบัญชีน้อยกว่า มูลค่ายุติธรรม (3)	มูลค่าตามบัญชีสูงกว่า มูลค่ายุติธรรม (4)
กำไร	ไม่มีกำไร	รับรู้กำไรทันที	-
ขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	-	รับรู้ขาดทุนทันที

ราคาขายต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61)			
กำไร	ไม่มีกำไร	รับรู้กำไรทันที	ไม่มีกำไร (ดูหมายเหตุ 1)
ขาดทุน (ซึ่งไม่ได้รับการชดเชย จากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายใน อนาคตตามสัญญาเช่าที่ต่ำกว่า ราคาตลาด)	รับรู้ขาดทุนทันที	รับรู้ขาดทุนทันที	(ดูหมายเหตุ 1)
ขาดทุน (ซึ่งได้รับการชดเชยจาก จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคต ตามสัญญาเช่าที่ต่ำกว่าราคา ตลาด)	รายการรอดัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายขาดทุน	รายการรอดัดบัญชีและตัด จำหน่ายขาดทุน	(ดูหมายเหตุ 1)

ราคาขายเท่ากับมูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61) (1)	มูลค่าตามบัญชีเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม (2)	มูลค่าตามบัญชีน้อยกว่า มูลค่ายุติธรรม (3)	มูลค่าตามบัญชีสูงกว่า มูลค่ายุติธรรม (4)
ราคาขายสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61)			
กำไร	รายการรอดัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายกำไร	รายการรอดัดบัญชีและตัด จำหน่ายกำไรส่วนเกิน (ดู หมายเหตุ 3)	รายการรอดัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายกำไร (ดูหมายเหตุ 2)
ขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	(ดูหมายเหตุ 1)

หมายเหตุ 1 ส่วนดังกล่าวของตารางแสดงถึงสถานการณ์ที่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 63 ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมในกรณีของการขายและเช่ากลับคืน

หมายเหตุ 2 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาขายถือเป็นผลกำไร ซึ่งมูลค่าตามบัญชีได้ถูกปรับลดให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 63

หมายเหตุ 3 กำไรส่วนเกิน (ส่วนของราคาขายเกินกว่ามูลค่ายุติธรรม) จะถือเป็นรายการรอดัดบัญชีและตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ หากมูลค่ายุติธรรมมีส่วนที่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชี จะรับรู้ส่วนเกินนั้นทันที



ตัวอย่างที่ 10

ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทผู้เช่าได้ซื้อเครื่องจักรเครื่องหนึ่งในราคา 100,000 บาท แต่เนื่องจากบริษัทประสบปัญหาสภาพคล่อง บริษัทผู้เช่าจึงขายเครื่องจักรดังกล่าวให้แก่บริษัทผู้ให้เช่าในราคา 120,000 บาท และเช่ากลับในเดือนไฮของสัญญาเช่าดังนี้

1. อายุของสัญญาเช่า 3 ปี ผู้เช่าต้องจ่ายค่าเช่าทุก ๆ ต้นปี เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม 25x1 เป็นจำนวนเงิน 43,868 บาท ประมาณการอายุการให้ประโยชน์เท่ากับ 3 ปี โดยไม่มีมูลค่าคงเหลือ
2. เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า บริษัทผู้ให้เช่าจะมอบเครื่องจักรนี้ให้กับบริษัทผู้เช่า
3. อัตราดอกเบี้ยตามสัญญาร้อยละ 10 ซึ่งเท่ากับอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม
4. ในวันที่ขาย เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 120,000 บาท

สำหรับผู้เช่าสัญญานี้เป็นสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากสัญญาเช่านี้บริษัทผู้ให้เช่าจะโอนความเป็นเจ้าของให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาการเช่า และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า สำหรับบริษัทผู้ให้เช่าสัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าการเงินด้วยเช่นกัน และเป็นสัญญาเช่าการเงินโดยผู้ให้เช่าเป็นผู้ให้กู้ยืม

การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญา

$$= 2.7355 \times 43,868 = 120,000$$

วันที่	ค่าเช่าต่อปี (1)	ดอกเบี้ย (2)=(1)x10%	จ่าย (3)=(1)-(2)	คงค้าง (4)=(4) ⁻ -(3)
				120,000
1 ม.ค. 25x1				76,132
31 ธ.ค. 25x1	43,868	7,616	36,252	39,880
31 ธ.ค. 25x2	43,868	3,988	39,880	-
31 ธ.ค. 25x3	43,868	-	43,868	-
	131,604	11,604	120,000	

การบันทึกบัญชีของบริษัทผู้เช่าและผู้ให้เช่าจะเป็นดังนี้

วันที่เกิดรายการ	ผู้เช่า	ผู้ให้เช่า
1 มกราคม 25x1	เดบิต เงินสด 120,000	เดบิต เครื่องจักรให้เช่า 120,000
บริษัทผู้เช่าขายเครื่องจักรให้บริษัทผู้ให้เช่าแล้วเช่ากลับ	เครดิต เครื่องจักร 100,000 กำไรจากการรับรู้จากการขายและเช่ากลับ 20,000	เครดิต เงินสด 120,000
	เดบิต สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน 120,000	เดบิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน 131,604

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วันที่เกิดรายการ	ผู้เช่า	ผู้ให้เช่า
	ดอกเบียจ่ายรอ การรับรู้ 11,604 เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า การเงิน 131,604	เครดิต เครื่องจักรให้เช่า 120,000 รายได้ดอกเบียรอ การรับรู้ 11,604
1 มกราคม 25x1,2,3 บริษัทผู้เช่าจ่ายค่าเช่า ให้แก่ผู้ให้เช่า	เดบิต หนี้สินตามสัญญา เช่าการเงิน 43,868 เครดิต เงินสด 43,868	เดบิต เงินสด 43,868 เครดิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า การเงิน 43,868
31 ธันวาคม 25x1,2,3 บริษัทผู้เช่าบันทึกค่า เสื่อมราคาของเครื่องจักร	เดบิต ค่าเสื่อมราคา 40,000 เครดิต ค่าเสื่อมราคา สะสม 40,000	-
31 ธันวาคม 25x1,2,3 บริษัทผู้เช่าตัดจำหน่าย กำไรรอการรับรู้โดยวิธี เส้นตรง (20,000/3 ปี)	เดบิต กำไรรอการรับรู้จากการขาย และเช่ากลับ 6,667 เครดิต ค่าเสื่อมราคา 6,667	-
31 ธันวาคม 25x1 บริษัทผู้เช่าบันทึก ดอกเบียจ่ายและบริษัท ผู้ให้เช่าบันทึกดอกเบีย รับ	เดบิต ดอกเบียจ่าย 7,616 เครดิต ดอกเบียจ่ายรอ การรับรู้ 7,616	เดบิต รายได้ดอกเบียรอ การรับรู้ 7,616 เครดิต รายได้ดอกเบีย 7,616
31 ธันวาคม 25x2	เดบิต ดอกเบียจ่าย 3,988 เครดิต ดอกเบียจ่ายรอ การรับรู้ 3,988	เดบิต รายได้ดอกเบียรอ การรับรู้ 3,988 เครดิต รายได้ดอกเบีย 3,988
31 ธันวาคม 25x3	-	-

กิจการอาจเปิดเผยรายการขายและเช่ากลับคืนแยกต่างหากเนื่องจากเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องประเมินการจัดประเภทส่วนประกอบที่ดินของสัญญาเช่าที่ยังไม่หมดอายุ ณ วันที่นำการแก้ไขในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติโดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องรับรู้สัญญาเช่าที่มีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าทางการเงินโดยใช้วิธีปรับย้อนหลังตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการและข้อผิดพลาด อย่างไรก็ดี หากไม่มีข้อมูลที่จำเป็นในการปรับย้อนหลังให้ปฏิบัติดังนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 1) นำข้อกำหนดการปรับปรุงมาปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าดังกล่าวโดยใช้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่มีการแก้ไข
- 2) รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่ดินซึ่งมีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น ผลแตกต่างของมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้น ให้รับรู้ในกำไรสะสม



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วรระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันท์	กรรมการ
นายณรงค์	พันดาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันธ์ยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิรววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบุรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวารภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวงศ์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จิ่งประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาด	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	ไชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชชานานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวรวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ