

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

## สัญญาเช่า

### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS 17: Leases (Bound volume 2009))

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (ยอดเงินต้นคงค้างคูณด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า) โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง อย่างไรก็ตาม กิจการที่มีสัญญาเช่าคงเหลืออยู่ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551 กิจการจะใช้มูลค่าตามบัญชีคงเหลือ ณ วันบังคับใช้เป็นยอดเริ่มต้นในการตัดบัญชีตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยไม่ใช้วิธีปรับย้อนหลังก็ได้ อนึ่ง สำหรับในกรณีที่กิจการซึ่งมีสัญญาเช่าซื้อคงเหลืออยู่ก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้และได้ใช้วิธีผลรวมตัวเลขในการคำนวณดอกเบี้ยรับ กิจการสามารถใช้วิธีดังกล่าวได้ต่อไปจนกว่าสัญญาเช่าซื้อคงเหลือที่ยกมานั้นสิ้นสุดลง ทั้งนี้ สัญญาเช่าซื้อคงเหลือที่ยกมาต้องเป็นสัญญาเช่าซื้อที่มีระยะเวลาสั้น (3-4 ปี) และกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่าซื้อที่ยกมาแยกจากสัญญาเช่าซื้อใหม่ให้ชัดเจน

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-3
คำนิยาม	4-6
การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า	7-19
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า	20-35
สัญญาเช่าการเงิน	20-32
การรับรู้เริ่มแรก	20-24
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	25-30
การเปิดเผยข้อมูล	31-32
สัญญาเช่าดำเนินงาน	33-35
การเปิดเผยข้อมูล	35
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า	36-57
สัญญาเช่าการเงิน	36-48
การรับรู้เริ่มแรก	36-38
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	39-46
การเปิดเผยข้อมูล	47-48
สัญญาเช่าดำเนินงาน	49-57
การเปิดเผยข้อมูล	56-57
การขายและเช่ากลับคืน	58-66
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	67-68
วันถือปฏิบัติ	69
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	70
แนวทางปฏิบัติ	

## คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) โดยมีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อ และฉบับที่ 29 เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชี ฉบับปรับปรุง 2550 ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม ดังนี้

1. สัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าโดยได้รับค่าเช่าเป็นผลตอบแทนสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ดัดแปลงคำนิยามโดยใช้คำว่า “ค่าตอบแทนซึ่งอาจได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด” แทนคำว่า “ค่าเช่า”
2. ในการจำแนกสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ให้ตัวอย่างของสถานการณ์ซึ่งตามปกติจะทำให้สัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินไว้สี่ข้อ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มสถานการณ์เพื่อช่วยในการจำแนกสัญญาเช่าอีกหนึ่งข้อ และข้อบ่งชี้อีกสามข้อ
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมใช้คำว่า “อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์” ในตัวอย่างของสถานการณ์ที่ระบุในย่อหน้าที่ 10.3 เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับอายุสัญญาเช่าในการจำแนกประเภทสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า “อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ” ซึ่งทำให้กิจการต้องพิจารณาว่าผู้ใช้สินทรัพย์อาจมีมากกว่าหนึ่งราย
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น แต่ไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่ชัดเจนว่ากิจการต้องรวมค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นในการคำนวณจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการไม่ต้องนำค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น มารวมในการคำนวณจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย
5. ต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกของผู้เช่าและผู้ให้เช่า
  - มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มคำนิยามเกี่ยวกับต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกให้ชัดเจนขึ้น
  - มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่ชัดเจนเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้เช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รวมต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้เช่าเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินนั้น
  - มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้ให้เช่าโดยจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันที หรือป็นส่วนไปหักจากรายได้ทางการเงินนั้นตลอดอายุสัญญาเช่าการเงินก็ได้ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รวมต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกเป็นส่วนหนึ่งของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน

6. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมอนุญาตให้ผู้ให้เข้าใช้วิธีปันส่วนรายได้ทางการเงิน โดยรับรู้รายได้ตามอัตราคงที่ในแต่ละงวดซึ่งคำนวณตามจำนวนในข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
  - 6.1. เงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เข้าที่ยังไม่ได้รับตามสัญญาเช่าการเงิน
  - 6.2. เงินสดลงทุนสุทธิของผู้ให้เข้าที่ยังไม่ได้รับตามสัญญาเช่าการเงินมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ให้เข้ารับรู้รายได้ทางการเงินที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวด ซึ่งคำนวณจากข้อ 6.1 เท่านั้น
7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ้างถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์เมื่อจำเป็นซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง
8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เน้นข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงานทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เข้า และกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้
  - 8.1. ผู้เช่าต้องเปิดเผยการกระทบยอระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาสามช่วง คือ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี และระยะเวลาที่เกินห้าปี
  - 8.2. ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยการกระทบยอระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต่ำตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาสามช่วง คือ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี และระยะเวลาที่เกินห้าปี
  - 8.3. จำนวนเงินขั้นต่ำที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันที่ในงบดุล
  - 8.4. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้
  - 8.5. ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืน โดยเฉพาะการเช่ากลับคืนที่เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งประกอบด้วยข้อกำหนดสำหรับสถานการณ์ต่าง ๆ โดยให้ขึ้นอยู่กับราคาขาย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และยังได้ให้ตัวอย่างเพิ่มเติมในภาคผนวกเพื่อช่วยในการตีความข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี
10. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม (ฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อ) ไม่ได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีทางด้านผู้เช่าซื้อ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้สัญญาเช่าซื้อเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้แนวปฏิบัติทางบัญชีทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เข้า
11. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้กำหนดให้การเช่าที่ดินและอาคารต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินแล้วแต่กรณี แต่ไม่ได้กำหนดการปฏิบัติเกี่ยวกับการแยกองค์ประกอบของที่ดินและอาคาร รวมถึงการวัดค่าขององค์ประกอบนั้น แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการแยกองค์ประกอบของที่ดินและอาคาร รวมทั้ง

การวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่ดินและอาคารให้ชัดเจนขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภท  
สัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1-70 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน  
และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้  
แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน  
การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี  
และข้อผิดพลาด

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า

### วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า เพื่อนำไปปฏิบัติกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

### ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ ยกเว้นรายการต่อไปนี้
  - 2.1. สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้
  - 2.2. ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดิทัศน์ ละครบทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการต่อไปนี้
  - 2.3. อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เช่าถือครองอยู่และบันทึกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
  - 2.4. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
  - 2.5. สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 2.6. สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงที่มีการโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ แม้ว่าผู้ให้เช่ายังคงให้บริการส่วนใหญ่ในการดำเนินงานหรือซ่อมบำรุงสินทรัพย์เหล่านั้น ในทางกลับกัน มาตรฐานการบัญชี

ฉบับนี้ไม่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับข้อตกลงในการให้บริการที่ไม่ได้โอนสิทธิการใช้สินทรัพย์จาก  
คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

## คำนิยาม

### 4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

สัญญาเช่า	หมายถึง	สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด
สัญญาเช่าการเงิน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่
สัญญาเช่าดำเนินงาน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน
สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้	หมายถึง	สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกไม่ได้เว้นแต่จะเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"><li>1) เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก</li><li>2) เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า</li><li>3) เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม</li><li>4) เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง</li></ol>
วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า	หมายถึง	วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ตกลงตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้ <ol style="list-style-type: none"><li>1) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน</li><li>2) ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน กิจการต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล</li></ol>
วันที่สัญญาเช่าเริ่ม	หมายถึง	วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่

มีผล

เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า (เช่น การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่าย อันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า)

อายุสัญญาเช่า

หมายถึง

ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า

จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย

หมายถึง

จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า รวมกับรายการดังต่อไปนี้

- 1) ทางด้านผู้เช่า - จำนวนเงินที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือให้กับผู้ให้เช่า หรือ
- 2) ทางด้านผู้ให้เช่า - มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจากผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้

จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่าย และเรียกคืนได้จากผู้เช่า

อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกตั้งกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย

มูลค่ายุติธรรม

หมายถึง

จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรอง

<p><b>อายุการให้ประโยชน์</b> หมายถึง <b>เชิงเศรษฐกิจ</b></p>	<p>ราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มี เกี่ยวข้องกัน ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิง เศรษฐกิจกับผู้ไ้รายเดี่ยวหรือหลายราย 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่ คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ไ้รายเดี่ยวหรือหลายรายคาด ว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์</p>
<p><b>อายุการให้ประโยชน์</b> หมายถึง</p>	<p>ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญา เช่าเริ่มมีผล ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิง เศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า</p>
<p><b>มูลค่าคงเหลือที่ได้รับ</b> หมายถึง <b>การประกัน</b></p>	<p>1) ทางด้านผู้เช่า-ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือ บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกันคือ จำนวนเงินสูงสุดที่ จะต้องจ่ายไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม) และ 2) ทางด้านผู้ให้เช่า-ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่า หรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้ เช่าและบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทาง การเงินที่จะรับผิดชอบต่อการผูกพันที่รับประกันไว้</p>
<p><b>มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้</b> หมายถึง <b>รับการประกัน</b></p>	<p>ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ผู้ให้เช่า ซึ่งผู้ให้เช่า อาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของ สินทรัพย์ที่ผู้ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่ เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น</p>
<p><b>ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก</b> หมายถึง</p>	<p>ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและ การทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนใน ส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย</p>
<p><b>เงินลงทุนขั้นต้นตาม</b> หมายถึง <b>สัญญาเช่า</b></p>	<p>ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่า ตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการ ประกันให้กับผู้ให้เช่า</p>
<p><b>เงินลงทุนสุทธิตาม</b> หมายถึง <b>สัญญาเช่า</b></p>	<p>เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ย ตามนัยของสัญญาเช่า</p>
<p><b>รายได้ทางการเงินรอ</b> หมายถึง</p>	<p>ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงิน ลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า</p>



## การรับรู้

อัตราดอกเบี้ยตามนัย หมายถึง  
ของสัญญาเช่า

อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวม  
ของมูลค่าปัจจุบันของ

- 1) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายและ
- 2) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน มีจำนวนเท่ากับผลรวมของ
- 3) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่าและ
- 4) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม หมายถึง  
ส่วนเพิ่มของผู้เช่า

อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่  
คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้จึง  
ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้น  
ของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้า  
ประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อ  
สินทรัพย์นั้น

ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง

ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้  
กำหนดไว้อย่างคงที่ตามระยะเวลาที่ผ่านมาไปแต่  
กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น เช่น อัตราร้อยละของ  
ยอดขาย ปริมาณการใช้ ดัชนีราคาในอนาคต หรือ  
อัตราดอกเบี้ยในตลาดในอนาคต

5. ในช่วงระยะเวลานับจากวันเริ่มต้นทำสัญญาเช่าถึงวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้ สัญญาเช่าหรือข้อผูกพันนั้นอาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าได้ เช่น ในกรณีของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนการก่อสร้างหรือต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ที่เช่า การปรับราคาตามระดับดัชนีราคาที่เปลี่ยนไป หรือต้นทุนทางการเงินของผู้ให้เช่าที่เปลี่ยนไป ในกรณีเช่นนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นถือว่าเกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นทำสัญญาเช่า
6. สัญญาเช่าตามคำนิยามรวมถึง สัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน สัญญาเช่าดังกล่าวในบางครั้งเรียกว่า สัญญาเช่าซื้อ

## การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึงขอบเขตของความเสียหายและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึง โอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากวิทยาการ ที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์

ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึง การคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

8. กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า
9. เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในสัญญาเช่า จึงเป็นการเหมาะสมที่จะยึดถือคำนิยามอย่างเดียวกันมาใช้อย่างสม่ำเสมอ แต่ในบางครั้งการนำคำนิยามต่าง ๆ มาใช้กับสถานการณ์ของผู้สัญญาทั้งสองฝ่ายที่แตกต่างกัน อาจทำให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างกันแม้ว่าจะเป็สัญญาเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์จากมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการค้ำประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า
10. ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา<sup>1</sup> ตามปกติ กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์
  - 10.1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
  - 10.2. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น
  - 10.3. ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
  - 10.4. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
  - 10.5. สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ
11. ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่ทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ มีดังต่อไปนี้
  - 11.1. หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
  - 11.2. ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือที่อยู่ในรูปของค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าลดให้

<sup>1</sup> ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย (เมื่อมีการประกาศใช้)<sup>1</sup>

ซึ่งรวมแล้วมีจำนวนเท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า)

- 11.3. ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นทางการเป็นนัยสำคัญ
12. ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้า 10 และ 11 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามีได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน (ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น) อันเป็นผลให้ผู้เช่ามิได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า
13. การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ผู้เช่าและผู้ให้เช่า ตกลงที่จะเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาเช่า (ที่ไม่ใช่การต่ออายุสัญญาเช่า) ในลักษณะที่ทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิมตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในย่อหน้า 7 ถึง 12 และหากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันที่เริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่ตามวัตถุประสงค์ทางการบัญชี
14. การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษคือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัดหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเช่าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ
15. เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า องค์ประกอบของที่ดินและอาคารที่เกิดจากสัญญาเช่า จะพิจารณาแยกจากกัน ถ้ากรรมสิทธิ์ขององค์ประกอบทั้งสองจะต้องโอนไปให้ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินไม่ว่าจะได้มีการทำเป็นสัญญาเดียวหรือแยกเป็นสองสัญญา เว้นแต่จะมีลักษณะอื่นที่แน่ชัดแสดงถึงการมิได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า โดยปกติที่ดินมีลักษณะพิเศษคือจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัดและหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า

ที่ดินนั้นจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า 14 อาคารจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า 7 ถึง 13

16. ในกรณีที่ต้องจัดประเภทและพิจารณาการเช่าที่ดินและอาคาร จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก้อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคารตามสัดส่วนของมูลค่าที่ดินในส่วนของสิทธิในที่ดินและสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า ถ้าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่าส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
17. เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้า 20 มีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า 7 ถึง 13 ในกรณีเช่นนี้ อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า
18. กิจการไม่ต้องวัดมูลค่าที่ดินและอาคารแยกจากกัน ถ้าส่วนได้เสียของผู้เช่าในที่ดินและอาคารได้มีการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและบันทึกด้วยวิธีมูลค่าที่ดินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าต้องแสดงรายละเอียดการคำนวณมูลค่าเมื่อการจัดประเภทสัญญาเช่าที่เป็นส่วนขององค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบมีความไม่แน่นอน
19. ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีเช่นนี้ ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์นั้นจะบันทึกเสมือนหนึ่งเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้ใช้วิธีมูลค่าที่ดินในการรับรู้รายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้น ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ต่อไปแม้เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจะทำให้ส่วนได้เสียของผู้เช่าในอสังหาริมทรัพย์เปลี่ยนไป จนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังกรณีตัวอย่างต่อไปนี้
  - 19.1. ผู้เช่าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มีการโอนกรรมสิทธิ์การครอบครองให้เจ้าของด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่าที่ดิน ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ หรือ
  - 19.2. ผู้เช่าทำสัญญาเช่าช่วงซึ่งได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลที่สามที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สัญญาเช่าช่วงดังกล่าวผู้เช่าจะบันทึกเป็นสัญญาเช่าการเงินที่มีต่อบุคคลที่สาม แม้สัญญานั้นบุคคลที่สามอาจบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานก็ตาม

## สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

### สัญญาเช่าการเงิน

#### การรับรู้เริ่มแรก

20. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายคือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้
21. รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีต้องบันทึกและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินไม่ใช่ตามรูปแบบของกฎหมาย แม้ว่ารูปแบบของกฎหมายของข้อตกลงในสัญญาเช่าจะกำหนดให้ผู้เช่าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าตามกฎหมาย แต่ในความเป็นจริงแล้วเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินของสัญญาเช่าการเงินคือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการใช้สินทรัพย์ที่เช่าตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้นโดยแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายสำหรับสิทธิดังกล่าวด้วยจำนวนที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมกับค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
22. หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าไม่ได้สะท้อนถึงรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าดังกล่าวทรัพย์สินทางเศรษฐกิจและภาระผูกพันของกิจการจะต่ำกว่าที่ควรเป็น ซึ่งทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนไป ดังนั้น ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จึงเป็นการเหมาะสมที่ผู้เช่าจะรับรู้รายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่จะต้องจ่ายในอนาคตด้วยจำนวนเดียวกัน และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าให้รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่เช่า
23. เป็นการไม่สมควรที่ในงบการเงินจะแสดงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินหักด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในลักษณะเดียวกัน
24. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้ได้สัญญาเช่าการเงินต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

## การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

25. จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ ค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ
26. ในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้การประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ
27. สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งกิจการเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่ได้รับต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า
28. ผู้เช่าต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่าหรือภายในอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
29. ในแต่ละงวดบัญชี ผลรวมของค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์กับค่าใช้จ่ายทางการเงินมักจะไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน ดังนั้น จึงไม่เป็นการสมควรที่ผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ดังนั้น สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกันมักมีจำนวนไม่เท่ากันภายหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
30. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

## การเปิดเผยข้อมูล

31. นอกจากนี้ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
- 31.1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท
  - 31.2 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
    - 31.2.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
    - 31.2.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
    - 31.2.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี
  - 31.3 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
  - 31.4 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน
  - 31.5 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงตามสัญญาเช่าที่มีสาระสำคัญของผู้เช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
    - 31.5.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
    - 31.5.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาเช่าหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
    - 31.5.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม
32. นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

## สัญญาเช่าดำเนินงาน

33. ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้ว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในเวลา<sup>2</sup>
34. จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามวิธีเส้นตรง นอกจากนี้ว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในเวลา แม้ว่าการจ่ายเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์นั้น

## การเปิดเผยข้อมูล

35. นอกจากที่ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
- 35.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
- 35.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
- 35.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
- 35.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี
- 35.2 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน
- 35.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและจำนวนเงินที่จะได้รับตามสัญญาให้เช่าช่วงที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และจำนวนเงินที่จะได้รับจากสัญญาให้เช่าช่วง
- 35.4 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงสำคัญ ที่ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
- 35.4.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
- 35.4.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
- 35.4.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผลการก่อก่อนนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม

<sup>2</sup> ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สิ่งจูงใจสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)



## สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

### สัญญาเช่าการเงิน

#### การรับรู้เริ่มแรก

36. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะทางการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า
37. ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกำไรได้ทางการเงิน เพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้
38. ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย ต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มจากการต่อรองและจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าการเงินนอกเหนือจากสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิต หรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน และจะเป็นส่วนหักจากกำไรในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า ที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ไม่รวมอยู่ในคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าจึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขายในวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

#### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

39. การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าการเงินนั้น
40. ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลการปันส่วนรายได้ต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าการเงิน จำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ) ต้องนำมาหักกับเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นในสัญญาเช่าการเงินเพื่อลดเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้
41. ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ในกำไรหรือขาดทุนทันที

- 41ก. สิทธิประโยชน์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินซึ่งจัดประเภทเป็นสิทธิประโยชน์รอการขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มของสิทธิประโยชน์ที่เลิกใช้และจัดประเภทเป็นรอการขาย) ต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สิทธิประโยชน์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อสิทธิประโยชน์นั้นเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว
42. ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรจากการขายหรือขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาดหากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเชิงพาณิชย์ ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขาย
43. ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสิทธิประโยชน์ สัญญาเช่าการเงินของสิทธิประโยชน์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้
- 43.1 กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสิทธิประโยชน์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย และ
- 43.2 รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า
44. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิทธิประโยชน์หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยต้นทุนของสิทธิประโยชน์ที่ให้เช่าหรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสิทธิประโยชน์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขายซึ่งต้องรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด
45. เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากซึ่งทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ เวลาที่ขายมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด
46. ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

## การเปิดเผยข้อมูล

47. นอกจากนี้ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
- 47.1 การกระทบบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้น ทั้งสิ้นตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
- 47.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
- 47.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
- 47.1.3 ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี
- 47.2 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้
- 47.3 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เข้า
- 47.4 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้
- 47.5 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
- 47.6 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เข้า
48. การเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นหักด้วยรายได้ทางการเงินรอการรับรู้จากสัญญาเช่าใหม่ที่เพิ่มขึ้น ระหว่างงวดบัญชีหลังจากหักด้วยจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องของสัญญาเช่าที่ได้ยกเลิกถือเป็นเครื่องบ่งชี้การเติบโตที่มักเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน
- สัญญาเช่าดำเนินงาน**
49. ผู้ให้เข้าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะทางการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์
50. ผู้ให้เข้าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า<sup>3</sup>
51. ผู้ให้เข้าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา) ในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าแม้ว่าการรับเงินจะ

<sup>3</sup> ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สิ่งจูงใจสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์ที่เป็นระบบอย่างอื่นที่ดีกว่าซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

52. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า
53. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
54. ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
55. ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเมื่อได้มีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขาย เนื่องจากการทำสัญญาเช่นนั้นไม่ถือว่าเป็นการขาย  
การเปิดเผยข้อมูล
56. นอกจากที่ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
  - 56.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้โดยแสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
    - 56.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
    - 56.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
    - 56.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี
  - 56.2 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน
  - 56.3 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า
57. นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสินทรัพย์ เช่น ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

## การขายและเช่ากลับคืน

58. การขายและเช่ากลับคืนคือการที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง
59. หากการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นกำไรในงบกำไรขาดทุนของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า
60. หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุนี้ จึงไม่เหมาะสมที่จะถือว่สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอดการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า
61. ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 61.1 หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนทันที
- 61.2 หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกผลขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอดการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า
- 61.3 หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอดการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า
62. หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่กิจการสามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที
63. สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที

64. สำหรับสัญญาเช่าการเงิน กิจการไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ซึ่งในกรณีดังกล่าวกิจการต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
65. ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่ธรรมดา หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน
66. กิจการอาจต้องเปิดเผยรายการขายและเช่ากลับคืนแยกต่างหากเนื่องจากเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

67. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
68. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### วันถือปฏิบัติ

69. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

70. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550)

## แนวทางปฏิบัติ

### มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบกับมาตรฐานการบัญชี แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17

#### ตัวอย่างรายการขายและเช่ากลับคืนที่ก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน

การขายและเช่ากลับคืนที่เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานจะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที ซึ่งวิธีปฏิบัติทางการบัญชีจะขึ้นอยู่กับราคาขาย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

ตารางต่อไปนี้แสดงถึงวิธีปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีในสถานการณ์ต่าง ๆ

ราคาขายเท่ากับมูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61) (1)	มูลค่าตามบัญชี เท่ากับมูลค่ายุติธรรม (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 (ซึ่งได้รับการชดเชย จากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายใน อนาคตตามสัญญาเช่าที่ต่ำกว่า ราคาตลาด)	รายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่าย ขาดทุน	รายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่าย ขาดทุน	(ดูหมายเหตุ 1)

ราคาขายสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61)			
กำไร	รายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่ายกำไร	รายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่าย กำไร ส่วน เกิน (ดูหมายเหตุ 3)	รายการรอดตัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายกำไร (ดูหมายเหตุ 2)
ขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	(ดูหมายเหตุ 1)

- หมายเหตุ 1 ส่วนดังกล่าวของตารางแสดงถึงสถานการณ์ที่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 63 ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมในกรณีของการขายและเช่ากลับคืน
- หมายเหตุ 2 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาขายถือเป็นผลกำไร ซึ่งมูลค่าตามบัญชีได้ถูกปรับลดให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 63
- หมายเหตุ 3 กำไรส่วนเกิน (ส่วนของราคาขายเกินกว่ามูลค่ายุติธรรม) จะถือเป็นรายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ หากมูลค่ายุติธรรมมีส่วนที่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชี จะรับรู้ส่วนเกินนั้นทันที

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์