

**การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4**  
**เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่**

## สารบัญ

ย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4  
เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่  
อ้างอิง

ความเป็นมา

1

ขอบเขต

4

ประเด็น

5

ข้อสรุป

6

วันถือปฏิบัติ

16-16 ก

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

17

ตัวอย่าง

ตัวอย่างของข้อตกลงที่ประกอบด้วยสัญญาเช่า

1-2

ตัวอย่างของข้อตกลงที่ไม่ได้ประกอบด้วยสัญญาเช่า

3-4

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 1- 17 นอกจากนี้ การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 แนบท้ายด้วยตัวอย่าง

### อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) สัญญาเช่า
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- การตีความมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 ข้อตกลงสัมปทานบริการ

## ความเป็นมา

1. กิจการอาจจะมีการเข้าทำข้อตกลงซึ่งประกอบด้วยรายการหรือชุดของรายการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งไม่ได้มีรูปแบบของสัญญาเช่าตามกฎหมาย แต่มีการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคาร หรืออุปกรณ์) โดยได้รับผลตอบแทนในลักษณะของการจ่ายเงินครั้งเดียวหรือหลายครั้ง ตัวอย่างของข้อตกลง เช่น กิจการหนึ่ง (ผู้ขาย) อาจให้สิทธิแก่กิจการอีกแห่งหนึ่ง (ผู้ซื้อ) ในการใช้สินทรัพย์ซึ่งควบคู่ไปกับการให้บริการที่เกี่ยวข้อง ข้อตกลงดังกล่าวรวมถึง
  - ข้อตกลงจัดจ้างคนภายนอก เช่น จัดจ้างคนภายนอกเพื่อทำหน้าที่ประมวลข้อมูลให้กิจการ
  - ข้อตกลงในอุตสาหกรรมโทรคมนาคม ผู้ให้บริการโครงข่ายทำสัญญาให้สิทธิแก่ผู้ซื้อในการใช้โครงข่าย
  - สัญญา take-or-pay และสัญญาที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ซื้อจะต้องจ่ายเงินตามจำนวนที่กำหนดไว้ โดยไม่คำนึงว่าผู้ซื้อจะได้รับสินค้าหรือบริการตามสัญญา หรือไม่ (ตัวอย่าง เช่น สัญญา take-or-pay ที่รับซื้อผลผลิตเกือบจะทั้งหมดของผู้ผลิตกระแสไฟฟ้า)
2. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางในการกำหนดว่าข้อตกลงดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้ให้แนวทางในการกำหนดว่าสัญญาเช่าดังกล่าวควรจัดประเภทอย่างไร ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
3. ในข้อตกลงบางรายการ สินทรัพย์อ้างอิงซึ่งเข้าข่ายเป็นสัญญาเช่าเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ใหญ่กว่า การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กล่าวถึง วิธีพิจารณาข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ สำหรับส่วนของสินทรัพย์อ้างอิงที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ใหญ่กว่าในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่ามาใช้ อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะเกี่ยวข้องกับหน่วยของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งอยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

## ขอบเขต

4. การตีความฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับข้อตกลงซึ่ง
  - 4.1 เป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
  - 4.2 เป็นข้อตกลงสัมปทานบริการจากภาครัฐแก่เอกชน ที่อยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12

## ประเด็น

5. ประเด็นที่ระบุในการตีความฉบับนี้ได้แก่
  - 5.1 วิธีการประเมินว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
  - 5.2 กิจการต้องประเมินหรือมีการประเมินใหม่ว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบเมื่อใด
  - 5.3 หากข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบวิธีแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากจำนวนที่จ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นในข้อตกลงนี้เป็นอย่างไร

## ข้อสรุป

### การพิจารณาว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ หรือไม่

6. การพิจารณาว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ ต้องพิจารณาจากเนื้อหาของข้อตกลงและต้องประเมินว่าข้อตกลงเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้หรือไม่
  - 6.1 การปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าวขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจง และ
  - 6.2 ข้อตกลงดังกล่าวเป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้น

### การปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าวขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจง

7. ถึงแม้ว่าข้อตกลงดังกล่าวอาจจะมีการระบุสินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจงไว้อย่างชัดเจน ข้อตกลงดังกล่าวอาจไม่ใช่สัญญาเช่าหากการปฏิบัติตามข้อตกลงนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น หากผู้ขายมีภาระผูกพันที่ต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการตามจำนวนที่กำหนดไว้ และมีสิทธิและความสามารถที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการโดยใช้สินทรัพย์อื่นที่ไม่ได้ระบุไว้ในข้อตกลง ในกรณีดังกล่าวการปฏิบัติตามข้อตกลงไม่ได้ขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ที่ระบุไว้ และข้อตกลงดังกล่าวไม่ได้มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบรวมอยู่ ภาระผูกพันจากการประกันคุณภาพซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการสามารถจัดหาสินทรัพย์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันมาทดแทนได้เมื่อสินทรัพย์ที่ระบุไว้ไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเหมาะสมไม่ได้ทำให้ข้อตกลงดังกล่าวไม่เป็นสัญญาเช่า นอกจากนี้ประมาณการหนี้สินตามสัญญา (หรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น) ที่อนุญาตให้หรือกำหนดให้ผู้ขายจัดหาสินทรัพย์อื่นมาทดแทน ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลใด ในหรือหลังวันที่ที่ระบุไว้ไม่ได้มีผลทำให้ข้อตกลงดังกล่าวไม่เป็นสัญญาเช่าก่อนวันที่มีการทดแทน
8. สินทรัพย์จะถือว่าระบุไว้โดยนัยหากผู้ขายเป็นเจ้าของหรือเช่าสินทรัพย์นั้น เพื่อนำมาใช้ปฏิบัติตามภาระผูกพันและไม่มีความเป็นไปได้ในเชิงเศรษฐกิจหรือในทางปฏิบัติที่ผู้ขายจะปฏิบัติตามภาระผูกพันดังกล่าวด้วยการใช้สินทรัพย์อื่นที่เป็นทางเลือก

## ข้อตกลงที่เป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์

9. ข้อตกลงที่เป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์หากข้อตกลงนั้นทำให้ผู้ซื้อ (ผู้เช่า) มีสิทธิควบคุมการใช้สินทรัพย์ตามที่ระบุ สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์จะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
  - 9.1 ผู้ซื้อมีความสามารถหรือมีสิทธิที่จะดำเนินการกับสินทรัพย์ หรือสั่งการให้ผู้อื่นดำเนินการในรูปแบบหรือลักษณะที่ตนเองกำหนด ในขณะที่ผู้ซื้อได้รับหรือควบคุมจำนวนของผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นของสินทรัพย์ในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ
  - 9.2 ผู้ซื้อมีความสามารถหรือมีสิทธิควบคุมการเข้าถึงทางกายภาพสินทรัพย์นั้น ในขณะที่ผู้ซื้อได้รับหรือควบคุมจำนวนของผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นของสินทรัพย์ในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ
  - 9.3 ข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ชี้บ่งว่าเป็นไปได้ยากที่บุคคลหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลอื่นนอกเหนือไปจากผู้ซื้อที่จะได้รับผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ ซึ่งผลิตหรือเกิดจากสินทรัพย์นั้นในระหว่างระยะเวลาของข้อตกลง และราคาที่ผู้ซื้อจะจ่ายสำหรับผลผลิตนั้นไม่เป็นราคาคงที่ต่อหน่วยผลผลิต หรือไม่เท่ากับราคาตลาดในปัจจุบันต่อหน่วยของผลผลิต ณ เวลาส่งมอบผลผลิต

## การประเมินหรือประเมินใหม่ว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ

10. การประเมินว่าข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบต้องปฏิบัติ ณ วันที่เริ่มต้นของข้อตกลง ซึ่งเป็นวันใดวันหนึ่งที่เกิดก่อน ระหว่างวันที่ทำข้อตกลงหรือวันที่ผูกพันโดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขหลักตามข้อสัญญา โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด การประเมินใหม่ว่าข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ ต้องทำภายหลังวันที่เริ่มต้นของข้อตกลงเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้
  - 10.1 มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา เว้นแต่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในลักษณะของการต่อสัญญาหรือการขยายระยะเวลา
  - 10.2 มีการเลือกใช้สิทธิต่อสัญญา หรือใช้สิทธิขยายระยะเวลาที่เห็นร่วมกันโดยผู้เกี่ยวข้องกับข้อตกลงดังกล่าว เว้นแต่ข้อตกลงในการต่อสัญญาหรือขยายระยะเวลาได้มีการกำหนดไว้ตั้งแต่เริ่มต้นและได้รวมอยู่ในระยะเวลาของสัญญาเช่าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า การต่อสัญญาหรือการขยายระยะเวลาของข้อตกลงซึ่งไม่รวมถึงการแก้ไขเงื่อนไขในข้อตกลงเดิมก่อนวันสิ้นสุดของระยะเวลาตามข้อตกลงเดิม ต้องมีการประเมินโดยใช้ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 6-9 สำหรับการต่อสัญญาหรือขยายระยะเวลาเท่านั้น
  - 10.3 มีการเปลี่ยนแปลงในการกำหนดว่าการปฏิบัติตามข้อตกลงขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ที่ระบุเฉพาะเจาะจงหรือไม่

- 10.4 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากในสินทรัพย์ เช่น มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะทางกายภาพอย่างมากของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
11. การประเมินใหม่ของข้อตกลงต้องขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ณ วันที่มีการประเมินใหม่ ซึ่งรวมถึงเงื่อนไขที่เหลืออยู่ของข้อตกลง การเปลี่ยนแปลงประมาณการ (ตัวอย่างเช่น ประมาณการของจำนวนผลผลิตที่ส่งมอบให้กับผู้ซื้อหรือผู้อื่นที่มีศักยภาพเป็นผู้ซื้อ) ไม่ใช่เงื่อนไขที่ทำให้เกิดการประเมินใหม่ หากข้อตกลงมีการประเมินใหม่ และพิจารณาได้ว่ามีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ (หรือไม่มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ) กิจการต้องนำการบัญชีสำหรับสัญญาเช่ามาถือปฏิบัติ (หรือยุติการนำสัญญาเช่ามาถือปฏิบัติ) นับจาก
- 11.1 ในกรณีของข้อ 10.1 10.3 และ 10.4 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่นำไปสู่การประเมินใหม่ได้เกิดขึ้น
- 11.2 ในกรณีของข้อ 10.2 ตามวันเริ่มต้นของการต่อสัญญาหรือการขยายระยะเวลา

#### การแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากรายการจ่ายอื่น

12. หากข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ผู้เกี่ยวข้องกับข้อตกลงต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า มาถือปฏิบัติกับองค์ประกอบที่เป็นข้อตกลงที่เป็นสัญญาเช่า เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามข้อกำหนดที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ดังนั้นหากข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้าที่ 7-19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า องค์ประกอบอื่น ๆ ของข้อตกลงที่ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
13. เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า การจ่ายหรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลง ต้องมีการแยก ณ วันที่เริ่มต้นทำข้อตกลงหรือวันที่มีการประเมินใหม่ โดยแยกเป็นส่วนค่าตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า และส่วนที่เป็นองค์ประกอบอื่นโดยใช้อัตราคิดเป็นเกณฑ์ในการแยก ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าจะรวมเฉพาะจำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าเท่านั้น (เช่น สิทธิในการใช้สินทรัพย์) และไม่รวมจำนวนที่จ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นในข้อตกลง (เช่น สำหรับค่าบริการ และต้นทุนของปัจจัยการผลิต)

14. ในบางกรณี การแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากองค์ประกอบอื่นในข้อตกลง ผู้ซื้ออาจใช้เทคนิคในการประมาณการ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจจะประมาณจำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าโดยอ้างอิงจากข้อตกลงเช่าของสินทรัพย์ที่เปรียบเทียบกันได้โดยไม่มีองค์ประกอบอื่น หรือประมาณจากการจ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นตามข้อตกลง โดยอ้างอิงจากข้อตกลงที่เปรียบเทียบกันได้ แล้วนำจำนวนนั้นมาหักจากจำนวนทั้งหมดตามข้อตกลง
15. หากผู้ซื้อซื้อข้อสรุปว่า ในทางปฏิบัติไม่สามารถแบ่งแยกจำนวนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติ ดังนี้
- 15.1 ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน ให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม<sup>1</sup>ของสินทรัพย์อ้างอิงที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7 และย่อหน้าที่ 8 เป็นส่วนของสัญญาเช่า หลังจากนั้นจำนวนหนี้สินจะลดลงเมื่อมีการจ่ายชำระ และให้รับรู้ต้นทุนทางการเงินจากหนี้สินโดยใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้ซื้อ<sup>2</sup>
- 15.2 ในกรณีของสัญญาเช่าดำเนินงาน การจ่ายทั้งหมดตามข้อตกลงให้ถือว่าเป็นการจ่ายตามข้อตกลงสำหรับสัญญาเช่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17
- 15.2.1 เปิดเผยการจ่ายเงินแยกต่างหากจากค่าเช่าขั้นต่ำของข้อตกลงอื่นซึ่งไม่รวมการจ่ายสำหรับส่วนที่มีใช้ค่าเช่า และ
- 15.2.2 ระบุว่าจำนวนเงินที่เปิดเผยรวมการจ่ายส่วนที่ไม่ใช่ค่าเช่า

## วันถือปฏิบัติ

16. กิจการต้องนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยสนับสนุนให้นำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ และกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย
- 16 ก หากกิจการมีการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ ให้กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 12 มาปฏิบัติใช้ด้วย

<sup>1</sup>หมายเหตุ 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ใช้คำว่ามูลค่ายุติธรรม ในบางลักษณะที่แตกต่างจากความหมายที่กำหนดในมาตรฐานฉบับที่ 13 ดังนั้นเมื่อมีการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับที่ 17 กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของฉบับที่ 17 และมีใช้ฉบับที่ 13

<sup>2</sup>หมายเหตุ 2 อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ตามนิยามในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า



## การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

17. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ระบุว่ากิจการต้องปฏิบัติอย่างไรในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีอันเป็นผลจากการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาเริ่มถือปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวเมื่อนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก หากกิจการใช้ข้อยกเว้นดังกล่าวกิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6-9 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับข้อตกลงที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาล่าสุดของข้อมูลที่นำมาเปรียบเทียบ โดยใช้เกณฑ์จากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ปรากฏอยู่ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลานั้น

## ตัวอย่าง

ตัวอย่างแนบท้าย *ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน*

ตัวอย่างของข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ

### การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4

#### ข้อเท็จจริง

- 1 บริษัทผู้ผลิต (ผู้ซื้อ) เข้าทำข้อตกลงกับบุคคลที่ 3 (ผู้ขายสินค้า) เพื่อการจัดหาก๊าซในปริมาณขั้นต่ำที่ต้องการเพื่อใช้ในกระบวนการผลิตของกิจการ สำหรับระยะเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ขายเป็นผู้ออกแบบและก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกที่ติดอยู่กับโรงงานของผู้ซื้อเพื่อผลิตก๊าซตามปริมาณที่ต้องการ และผู้ขายสินค้ายังคงเป็นเจ้าของและมีอำนาจควบคุมโดยภาพรวมอย่างมีนัยสำคัญในสิ่งอำนวยความสะดวกที่ใช้ในการดำเนินงานข้อตกลงที่กำหนดไว้มีดังนี้
  - ในข้อตกลงได้มีการระบุสิ่งอำนวยความสะดวกไว้อย่างชัดเจน และผู้ขายมีสิทธิตามสัญญาที่จะจัดหาก๊าซจากแหล่งอื่น อย่างไรก็ตาม การจัดหาจากแหล่งอื่นไม่มีความเป็นไปได้ในเชิงเศรษฐกิจหรือเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ
  - ผู้ขายมีสิทธิจะส่งมอบก๊าซให้กับลูกค้ารายอื่นและสามารถเคลื่อนย้ายและเปลี่ยนแปลงอุปกรณ์ และตัดแปลงหรือขยายสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อให้ผู้ขายสามารถส่งมอบก๊าซให้กับลูกค้ารายอื่น อย่างไรก็ตาม ณ วันที่เริ่มต้นข้อตกลง ผู้ขายไม่มีแผนที่จะตัดแปลงหรือเพิ่มเติมสิ่งอำนวยความสะดวก สิ่งอำนวยความสะดวกดังกล่าวถูกออกแบบเพื่อให้เป็นไปตามความต้องการของผู้ซื้อเท่านั้น
  - ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบในการซ่อมแซม การบำรุงรักษา และรายจ่ายฝ่ายทุน
  - ผู้ขายต้องมีความพร้อมที่จะส่งมอบปริมาณก๊าซขั้นต่ำในแต่ละเดือน
  - ในแต่ละเดือน ผู้ซื้อจะจ่ายค่าความพร้อม capacity ในจำนวนคงที่ และค่าใช้จ่ายที่ผันแปรตามการผลิตที่เกิดขึ้นจริง ผู้ซื้อต้องจ่ายค่าความพร้อมที่มีจำนวนคงที่โดยไม่คำนึงว่าใช้สิ่งอำนวยความสะดวกในการผลิตหรือไม่ ค่าใช้จ่ายที่ผันแปรให้รวมถึงต้นทุนค่าพลังงานที่เกิดขึ้นจริงจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกดังกล่าว ซึ่งมีจำนวนประมาณร้อยละ 90 ของต้นทุนผันแปรรวมของสิ่งอำนวยความสะดวกนั้น ผู้ขายอาจมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นอันเป็นผลมาจากการดำเนินงานที่ไม่มีประสิทธิภาพในการใช้สิ่งอำนวยความสะดวก
  - หากสิ่งอำนวยความสะดวกไม่สามารถผลิตได้ตามปริมาณขั้นต่ำที่ระบุไว้ ผู้ขายต้องส่งคืนเงินทั้งหมดหรือบางส่วนของค่าความพร้อมที่มีจำนวนคงที่ให้กับผู้ซื้อ

## การประเมิน

- 2 ข้อตกลงดังกล่าวมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า สินทรัพย์ (สิ่งอำนวยความสะดวก) มีการระบุไว้อย่างชัดเจนในข้อตกลง และการปฏิบัติตามข้อตกลงขึ้นอยู่กับสิ่งอำนวยความสะดวก ถึงแม้ว่าผู้ขายมีสิทธิจัดหาจากแหล่งอื่น ความสามารถในการกระทำดังกล่าวไม่ถือเป็นเนื้อหาสาระ ผู้ซื้อได้รับสิทธิในการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเนื่องจากมีโอกาสเป็นไปได้ยากที่บุคคลอื่นนอกเหนือไปจากผู้ซื้อที่จะได้รับผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ ซึ่งผลผลิตหรือเกิดจากการใช้สินทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาของข้อตกลง และราคาของผู้ซื้อจะจ่ายสำหรับผลผลิตนั้นไม่เป็นราคาคงที่ต่อหน่วยตามสัญญาหรือไม่เท่ากับราคาตลาดในปัจจุบันต่อหน่วยของผลผลิต ณ เวลาส่งมอบ ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏ ในบางกรณีที่เฉพาะเจาะจง สิ่งอำนวยความสะดวกจะได้ออกแบบมาเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ซื้อเท่านั้นและผู้ขายไม่มีแผนที่จะขยายหรือตัดแปลงสิ่งอำนวยความสะดวก

## ตัวอย่างของข้อตกลงที่ไม่มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ

### ข้อเท็จจริง

- 3 บริษัทผู้ผลิต (ผู้ซื้อ) ได้เข้าทำข้อตกลงกับบุคคลที่สาม (ผู้ขาย) ที่จะจัดส่งชิ้นส่วนประกอบที่เฉพาะเจาะจงที่ใช้ในการผลิตสินค้าตามช่วงเวลาที่ระบุไว้ ผู้ขายออกแบบและก่อสร้างโรงงานที่อยู่ติดกับโรงงานของผู้ซื้อเพื่อผลิตชิ้นส่วนประกอบ กำลังการผลิตของโรงงานได้ออกแบบไว้เกินกว่าความต้องการของผู้ซื้อในปัจจุบัน และผู้ขายยังคงรักษาความเป็นเจ้าของและมีอำนาจควบคุมอย่างมีนัยสำคัญในทุกด้านในการดำเนินงานของโรงงาน ข้อตกลงที่กำหนดไว้มีดังนี้
- โรงงานของผู้ขายถูกระบุอย่างชัดเจนในข้อตกลง แต่ผู้ขายมีสิทธิที่จะปฏิบัติตามข้อตกลงในการจัดส่งชิ้นส่วนประกอบจากโรงงานผลิตอื่นที่ผู้ขายเป็นเจ้าของ อย่างไรก็ตาม การกระทำดังกล่าวข้างต้นไม่มีความคุ้มค่าในเชิงเศรษฐกิจหากเป็นระยะเวลานาน
  - ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบในการซ่อมแซม การบำรุงรักษา และจ่ายค่าเช่า
  - ผู้ขายต้องพร้อมที่จะส่งมอบปริมาณขั้นต่ำ ผู้ซื้อต้องจ่ายราคาคงที่ต่อหน่วยสำหรับปริมาณที่ใช้จริง แม้ผู้ซื้อไม่ได้มีความต้องการปริมาณขั้นต่ำที่ระบุไว้ ผู้ซื้อจะจ่ายเฉพาะปริมาณที่ใช้จริง
  - ผู้ขายมีสิทธิขายชิ้นส่วนประกอบให้กับลูกค้าอื่น และมีประวัติที่เคยทำเช่นนั้น (ด้วยการขายในตลาดชิ้นส่วนเปลี่ยนแทน) ดังนั้น ผู้เกี่ยวข้องอื่นที่ไม่ใช่ผู้ซื้อจะใช้ชิ้นส่วนประกอบที่ผลิตจากโรงงานผู้ขายในจำนวนมากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ

## การประเมิน

- 4 ข้อตกลงดังกล่าวไม่มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่าสินทรัพย์ (โรงงาน)มีการระบุไว้อย่างชัดเจนในข้อตกลง และการปฏิบัติตามข้อตกลงขึ้นอยู่กับสิ่งอำนวยความสะดวก ถึงแม้ว่าผู้ขายมีสิทธิจัดหาชิ้นส่วนประกอบจากแหล่งอื่น ผู้ขายจะไม่สามารถทำเช่นนั้นเนื่องจากไม่คุ้มค่าในเชิงเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม

ผู้ซื้อไม่ได้รับสิทธิในการใช้โรงงาน เนื่องจากผู้ซื้อไม่มีความสามารถหรือไม่มีสิทธิในการดำเนินการกับโรงงานหรือสั่งการให้ผู้อื่นดำเนินการกับโรงงาน หรือไม่สามารถควบคุมการเข้าถึงโรงงาน และตามเกณฑ์ข้อเท็จจริงที่ปรากฏ มีความเป็นไปได้ที่ผู้เกี่ยวข้องอื่น นอกจากผู้ซื้อจะใช้ชิ้นส่วนประกอบที่ผลิตจากโรงงานในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่มีนัยสำคัญนอกจากนี้ ราคาที่ผู้ซื้อจ่ายเป็นราคาคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตที่ใช้ไป