ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๘๐/๒๕๕๗

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)

เรื่อง สัญญาเช่า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๙ (๔/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๗/๒๕๕๖ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง สัญญาเช่า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง สัญญาเช่า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสัณห์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557)

เรื่อง

สัญญาเช่า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IAS 17: Leases (Bound volume 2013 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2555 โดยเพิ่มย่อหน้าที่ 6ก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	**บทนำ 1**
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2**
คำนิยาม	**4**
การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า	**7**
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า	**20**
สัญญาเช่าการเงิน	**20**
การรับรู้เริ่มแรก	20
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	25
การเปิดเผยข้อมูล	31
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**33**
การเปิดเผยข้อมูล	35
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า	**36**
สัญญาเช่าการเงิน	**36**
การรับรู้เริ่มแรก	36
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	39
การเปิดเผยข้อมูล	47
สัญญาเช่าดำเนินงาน	**49**
การเปิดเผยข้อมูล	56
การขายและเช่ากลับคืน	**58**
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**67**
วันถือปฏิบัติ	**69**
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	**70**

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาเช่า* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1-70 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากันและมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2557) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ

บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) โดยมีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) และมีการแก้ไขปรับปรุงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับ Bound Volume 2013

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17

บทนำ 2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

บทนำ 3 วัตถุประสงค์การปรับปรุงมีจำกัดเพียงเพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องการจัดประเภทของการเช่าที่ดินและอาคาร และการขจัดทางเลือกในการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายทางตรงในการได้มาซึ่งสัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

บทนำ 4 การปรับปรุงนี้มิได้พิจารณาถึงหลักการพื้นฐานการบัญชีในเรื่องสัญญาเช่าในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ดังนั้น จึงยังมิได้ดำเนินการนำการตีความมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องในเรื่องสัญญาเช่ามารวมในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ขอบเขต

บทนำ 5 ถึงแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้อธิบายถึงรูปแบบการวัดมูลค่าที่สามารถนำมาใช้ได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถืออยู่ สำหรับในกรณีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือภายใต้สัญญาเช่า (ทั้งสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าการเงิน) ให้นำเอาวิธีการบัญชีแบบสัญญาเช่าการเงินในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้

คำนิยาม

ต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรก

บทนำ 6 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เป็นต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้องทางตรงกับการเจรจาและการจัดหาสัญญาเช่า คำนิยามของอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่ามีการแก้ไขเพื่อให้ชัดเจนว่าเป็นอัตราคิดลดซึ่งทำให้มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำที่จ่ายและมูลค่าคงเหลือที่มิได้มีการประกันเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่าบวกด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า และวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

บทนำ 7 มาตรฐานการบัญชีให้ความแตกต่างระหว่าง วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า (เมื่อมีการจัดประเภทสัญญาเช่า) และวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (เมื่อมีการรับรู้)

รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ และเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

บทนำ 8 คำจำกัดความเหล่านี้ง่ายขึ้นและมีการอธิบายให้เห็นชัดเจนขึ้นเพื่อสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวกับต้นทุนทางตรงเริ่มแรกตามที่อ้างอิงถึงในบทนำย่อหน้าที่ 10–12 และการเปลี่ยนแปลงในคำจำกัดความของอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาที่อ้างอิงถึงในบทนำย่อหน้าที่ 6

การจัดประเภทสัญญาเช่า

บทนำ 9 เมื่อมีการจัดประเภทสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร โดยปกติกิจการพิจารณาองค์ประกอบของที่ดินและอาคารแยกจากกัน จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีการปันส่วนระหว่างองค์ประกอบของที่ดินและอาคารตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในสัญญาเช่าส่วนของที่ดินและอาคาร องค์ประกอบส่วนของที่ดินโดยปกติจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ยกเว้นมีการโอนกรรมสิทธิ์ไปให้ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา องค์ประกอบส่วนของอาคารจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินโดยใช้เงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรก

บทนำ 10 ผู้ให้เช่ารวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกในการเจรจาสัญญาเช่าในการวัดค่าของลูกหนี้สัญญาเช่าการเงิน การปฏิบัติเช่นนี้ไม่นำมาใช้กับผู้ผลิตหรือตัวแทนจำหน่ายซึ่งเป็นผู้ให้เช่า ผู้ผลิตหรือตัวแทนจำหน่ายซึ่งเป็นผู้ให้เช่ารับรู้ต้นทุนลักษณะดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรับรู้กำไรจากการขาย

บทนำ 11 ต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกซึ่งเกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าในการเจรจาสัญญาเช่าดำเนินงานนำมาบวกเพิ่ม ในมูลค่าของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และรับรู้ตลอดอายุของของสัญญาเช่าเช่นเดียวกับรายได้ค่าเช่า

บทนำ 12 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้นำต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่ามาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

บทนำ 13 ตามที่ระบุในย่อหน้า 68 กิจการซึ่งเคยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) ต้องนำการปรับปรุงแก้ไขตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติใช้โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ หรือหากเมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) มาใช้แต่มิได้มีการปฏิบัติใช้โดยวิธีปรับย้อนหลัง ให้นำการปรับปรุงแก้ไขมาปฏิบัติใช้โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นหลังจากมีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) มาปฏิบัติใช้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาเช่า*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า เพื่อนำไปปฏิบัติกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

ขอบเขต

2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ ยกเว้นรายการต่อไปนี้

1) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ และ

2) ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดีทัศน์ ละครบทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการต่อไปนี้

1) อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เช่าถือครองอยู่และบันทึกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน*) (เมื่อมีการประกาศใช้)

2) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) (เมื่อมีการประกาศใช้)

3) สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้)) หรือ

4) สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงที่มีการโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ แม้ว่าผู้ให้เช่ายังคงให้บริการส่วนใหญ่ในการดำเนินงานหรือซ่อมบำรุงสินทรัพย์เหล่านั้น ในทางกลับกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับข้อตกลงในการให้บริการที่ไม่ได้โอนสิทธิการใช้สินทรัพย์จากคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

คำนิยาม

4 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

สัญญาเช่า	หมายถึง	สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด
สัญญาเช่าการเงิน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่
สัญญาเช่าดำเนินงาน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าการเงิน
สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้	หมายถึง	สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ 1) เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก 2) เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า 3) เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม หรือ 4) เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง
วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า	หมายถึง	วันที่ทำสัญญาเช่า หรือวันที่คู่สัญญาได้ก่อให้เกิดผลผูกพันตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้ 1) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน และ 2) ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน กิจการต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	หมายถึง	วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า (กล่าวคือ การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่าย อันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า)

อายุสัญญาเช่า	หมายถึง	ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า
จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า โดยไม่รวมค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้ให้เช่า แต่รวมรายการต่อไปนี้ 1) ทางด้านผู้เช่า – จำนวนเงินใด ๆที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันว่าต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามที่ประกัน หรือ 2) ทางด้านผู้ให้เช่า – มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจาก 2.1) ผู้เช่า หรือ 2.2) บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือ 2.3) บุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้ อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	หมายถึง	ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย หรือ 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง	ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า
มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	หมายถึง	1) ทางด้านผู้เช่า–ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกันคือ จำนวนเงินสูงสุดที่จะต้องจ่ายไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม) และ 2) ทางด้านผู้ให้เช่า–ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน	หมายถึง	ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น
ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	หมายถึง	ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	หมายถึง	เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า
รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	หมายถึง	ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า	**หมายถึง**	**อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวมของมูลค่าปัจจุบันของ** **1) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายและ** **2) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน มีจำนวนเท่ากับผลรวมของ** **2.1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่าและ** **2.2) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า**
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า	**หมายถึง**	**อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น**
ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น	**หมายถึง**	**ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้กำหนดไว้อย่างคงที่แต่กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นในอนาคตซึ่งเปลี่ยนแปลง นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงตามระยะเวลาที่ผ่านไป (เช่น อัตราร้อยละของยอดขายปริมาณการใช้ในอนาคต ดัชนีราคาในอนาคต หรืออัตราดอกเบี้ยตลาดในอนาคต)**

5 ในช่วงระยะเวลานับจากวันเริ่มต้นทำสัญญาเช่าถึงวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล สัญญาเช่าหรือข้อผูกพันตามสัญญาเช่าอาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าได้ เช่น ในกรณีของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนการก่อสร้างหรือต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ที่เช่า การปรับราคาตามระดับดัชนีราคาที่เปลี่ยนไป หรือต้นทุนทางการเงินของผู้ให้เช่าที่เปลี่ยนไป ในกรณีเช่นนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นถือว่าเกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นทำสัญญาเช่า

6 สัญญาเช่าตามคำนิยามรวมถึง สัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน สัญญาเช่าดังกล่าวในบางครั้งเรียกว่า สัญญาเช่าซื้อ

6ก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้คำนิยามว่า “มูลค่ายุติธรรม” แตกต่างจากคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้นในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า(เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557)

เรื่อง สัญญาเช่า(เมื่อมีการประกาศใช้) โดยไม่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึงขอบเขตของความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากวิทยาการที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึงการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

8 กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า

9 เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในสัญญาเช่า จึงเป็นการเหมาะสมที่จะยึดถือคำนิยามอย่างเดียวกันมาใช้อย่างสม่ำเสมอ แต่ในบางครั้งการนำคำนิยามต่าง ๆ มาใช้กับสถานการณ์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่แตกต่างกัน อาจทำให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างกันแม้ว่าจะเป็นสัญญาเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์จากมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า

10 ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา[1] ตามปกติกิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

10.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า

10.2 ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

10.3 ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น

---

[1] ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย (เมื่อมีการประกาศใช้)

10.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า และ

10.5 สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

11 ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ มีดังต่อไปนี้

11.1 หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

11.2 ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

11.3 ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

12 ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้า 10 และ 11 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน (ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น) อันเป็นผลให้ผู้เช่ามิได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า

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

14 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

15 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

15ก ในกรณีที่สัญญาเช่ารวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร กิจการประเมินการจัดประเภทของรายการเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละรายการแยกจากกันตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 7 ถึง 13 ในการพิจารณาว่าส่วนของที่ดินเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติที่ดินมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด

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

17 เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้าที่ 20 มีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้าที่ 7 ถึง 13 ในกรณีเช่นนี้ อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า

18 ผู้เช่าไม่ต้องวัดมูลค่าที่ดินและอาคารแยกจากกัน ถ้าส่วนได้เสียของผู้เช่าในที่ดินและอาคารได้มีการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตามผู้เช่าต้องแสดงรายละเอียดการคำนวณในการประเมินเมื่อการจัดประเภทสัญญาเช่าที่เป็นส่วนขององค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบมีความไม่แน่นอน

19 ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีเช่นนี้ ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์นั้นจะบันทึกเสมือนหนึ่งเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้น ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ต่อไปแม้เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจะทำให้ส่วนได้เสียของผู้เช่าในอสังหาริมทรัพย์เปลี่ยนไป จนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังกรณีตัวอย่างต่อไปนี้

19.1 ผู้เช่าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ซึ่งในเวลาต่อมาได้เปลี่ยนแปลงเป็นการใช้อสังหาริมทรัพย์นั้นด้วยตนเอง โดยให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นเสมือนหนึ่งเป็นราคาทุน หรือ

19.2 ผู้เช่าทำสัญญาเช่าช่วงซึ่งได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลที่สามที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สัญญาเช่าช่วงดังกล่าวผู้เช่าจะบันทึกเป็นสัญญาเช่าการเงินที่มีต่อบุคคลที่สาม แม้สัญญานั้นบุคคลที่สามอาจบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานก็ตาม

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

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

21 รายการและเหตุการณ์อื่น ๆ ต้องบันทึกและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินไม่ใช่ตามรูปแบบของกฎหมาย แม้ว่ารูปแบบของกฎหมายของข้อตกลงในสัญญาเช่าจะกำหนดให้ผู้เช่าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าตามกฎหมาย แต่ในความเป็นจริงแล้ว เนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินของสัญญาเช่าการเงินคือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการใช้สินทรัพย์ที่เช่าตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้นโดยแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายเพื่อการได้สิทธิดังกล่าวด้วยจำนวนที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมกับค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

22 หากในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าไม่ได้สะท้อนถึงรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินข้างต้น ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและภาระผูกพันของกิจการจะต่ำกว่าที่ควรเป็น ซึ่งทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนไป ดังนั้น ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จึงเป็นการเหมาะสมที่ผู้เช่าจะรับรู้รายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่จะต้องจ่ายในอนาคตด้วยจำนวนเดียวกัน และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าให้รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่เช่า

23 เป็นการไม่สมควรที่ในงบการเงินจะแสดงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินหักด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน หากในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในลักษณะเดียวกัน

24 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้ได้สัญญาเช่าการเงินต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

25 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ ค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด สำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ

26 ในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้วิธีประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ

27 สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่เช่าที่เสื่อมสภาพต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่กิจการเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า

28 ผู้เช่าต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่าหรือภายในอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

29 ในแต่ละงวดบัญชี ผลรวมของค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์กับค่าใช้จ่ายทางการเงินมักจะไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายตามสัญญาเช่าการเงินสำหรับงวด ดังนั้น จึงไม่เป็นการสมควรที่ผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องมักมีจำนวนไม่เท่ากันภายหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

30 ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปิดเผยข้อมูล

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

31.1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

31.2 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

31.2.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

31.2.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

31.2.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

31.3 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

31.4 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

31.5 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงตามสัญญาเช่าที่มีสาระสำคัญของผู้เช่า ซึ่งรวมถึงแต่ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงรายการต่อไปนี้

31.5.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น

31.5.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาเช่าหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา

31.5.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม

32 นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557)เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

สัญญาเช่าดำเนินงาน

33 ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า[2]

34 จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรง นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ แม้ว่าการจ่ายเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

35 นอกจากที่ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

35.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

35.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

35.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

35.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

35.2 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

35.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและตามสัญญาเช่าช่วงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และค่าเช่าช่วง

35.4 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงสำคัญ ที่ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้

35.4.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น

35.4.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา

35.4.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม

---

[2] ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่าดำเนินงาน–สิ่งจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

36 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

37 ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกับรายได้ทางการเงินเพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้

38 ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย และค่าใช้จ่ายภายในซึ่งรวมต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงจากการต่อรองและการจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าการเงินนอกเหนือจากสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิต หรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน และจะเป็นส่วนหักจากกำไรในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายไม่รวมอยู่ในคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า จึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขายในวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

39 การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า

40 ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล การปันส่วนรายได้ต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า จำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ ต้องนำมาหักกับเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นในสัญญาเช่าการเงินเพื่อลดเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

41 ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ทันที

41ก สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มของสินทรัพย์ที่เลิกใช้และจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

42 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรจากการขายหรือขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขาย

43 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าการเงินของสินทรัพย์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้

43.1 กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย และ

43.2 รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า

44 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าหรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขายซึ่งต้องรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด

45 เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากซึ่งทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ เวลาที่ขายมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยตลาด

46 ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

การเปิดเผยข้อมูล

47 นอกจากที่ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

47.1 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

47.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

47.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

47.1.3 ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี

47.2 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้

47.3 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เช่า

47.4 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้

47.5 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด

47.6 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

48 การเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นหักด้วยรายได้ทางการเงินรอการรับรู้จากสัญญาเช่าใหม่ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดหลังจากหักด้วยจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องของสัญญาเช่าที่ได้ยกเลิกถือเป็นเครื่องบ่งชี้การเติบโตที่มักเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

สัญญาเช่าดำเนินงาน

49 ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์

50 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานด้วยวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า[3]

51 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่าย และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา) ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าแม้ว่าการรับเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า

52 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า

---

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

53 ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)

54 ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์(เมื่อมีการประกาศใช้)

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 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด

56.3 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า

57 นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นในส่วนที่เกี่ยวกับจำนวนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสินทรัพย์ เช่น ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

การขายและเช่ากลับคืน

58 การขายและเช่ากลับคืนคือการที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้

มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

59 หากรายการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นรายได้ของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

60 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุผลนี้จึงไม่เหมาะสมที่ถือว่าสิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

61 ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายทันที หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกผลขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์สินทรัพย์ที่เช่า

62 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่กิจการสามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที

63 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนทันที

64 สำหรับสัญญาเช่าการเงิน กิจการไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ซึ่งในกรณีดังกล่าวกิจการต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

65 ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่ธรรมดา หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน

66 กิจการอาจเปิดเผยรายการขายและเช่ากลับคืนแยกต่างหากเนื่องจากเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

67 **(ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)**

68 **กิจการซึ่งเคยถือปฏิบัติตามตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) ต้องนำส่วนที่มีการปรับปรุงแก้ไขตามมาตรฐานฉบับนี้มาปฏิบัติย้อนหลังสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ หรือในกรณีที่นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) มาปฏิบัติใช้โดยมิได้ปรับย้อนหลัง ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้สำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่เกิดขึ้นภายหลังจากการนำมาตรฐานฉบับปรับปรุง 2555 มาใช้**

68ก **กิจการต้องประเมินการจัดประเภทส่วนประกอบที่ดินของสัญญาเช่าซึ่งยังไม่หมดอายุ ณ วันที่นำการแก้ไขในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติโดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องรับรู้สัญญาเช่าที่มีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าทางการเงินโดยใช้วิธีปรับย้อนหลังตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ดีหากกิจการไม่มีข้อมูลที่จำเป็นในการปรับปรุงย้อนหลังให้ปฏิบัติดังนี้**

68ก.1 **นำข้อกำหนดการปรับปรุงมาปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าดังกล่าวโดยใช้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่มีการแก้ไข และ**

68ก.2 **รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่ดินซึ่งมีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น ผลแตกต่างของมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้นให้รับรู้ในกำไรสะสม**

วันถือปฏิบัติ

69 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

69ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

70 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)