

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าผู้เช่าและผู้ให้เช่าได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในลักษณะการนำเสนอรายการที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยใช้วิธีการบัญชีเดียวสำหรับผู้เช่า (single lessee accounting model) โดยผู้เช่าบันทึกสัญญาเช่าทุกรายการในแนวทางเดียวกันและกำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการที่มีระยะเวลาในการเช่ามากกว่า 12 เดือน เว้นแต่สินทรัพย์อ้างอิงนั้นมีมูลค่าต่ำ โดยผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ที่แสดงถึงสิทธิในการใช้สินทรัพย์อ้างอิงที่เช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าที่แสดงถึงภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าถูกวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าประกอบด้วยภาระจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ (รวมถึงค่าเช่าที่แปรผันตามเงินเฟ้อ) และยังรวมถึงการจ่ายชำระที่จะจ่ายในช่วงเวลาใช้สิทธิเลือกถ้าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือไม่ใช้สิทธิเลือกรวมถึงค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในการยกเลิกสัญญาเช่าถ้าหากผู้เช่าจะใช้สิทธินั้นอย่างแน่นอนด้วยความสมเหตุสมผล มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นำข้อกำหนดเกือบทั้งหมดของการบัญชีสำหรับผู้ให้เช่าในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า มาใช้ ดังนั้นผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนและบันทึกสัญญาเช่าทั้งสองประเภทนั้นอย่างแตกต่างกัน

ขอบเขต

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าทุกประเภท ยกเว้นรายการต่อไปนี้

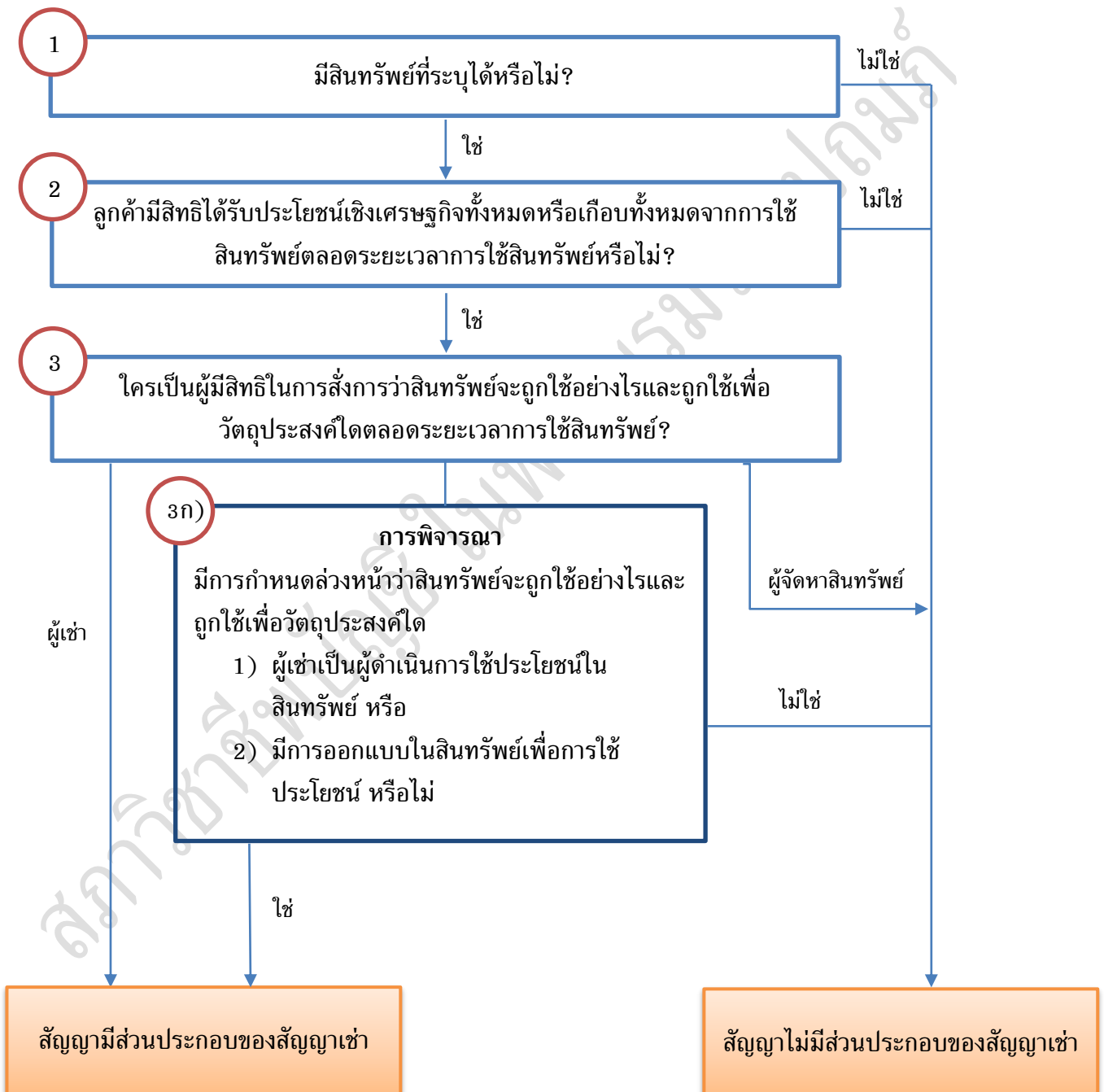
- 1) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้แร่ น้ำมัน แก๊สธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน
- 2) สัญญาเช่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม
- 3) ข้อตกลงสัมปทานบริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ
- 4) ใบอนุญาตของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกโดยผู้ให้เช่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และ
- 5) สิทธิที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิ ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สำหรับรายการต่างๆ เช่น ภาพยนตร์ วิดีทัศน์ ละครต้นฉบับงานเขียน ลิขสิทธิ์ และลิขสิทธิ์

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้เช่าอาจ (แต่ไม่ได้บังคับ) นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าสินทรัพย์
ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากรายการที่ยกเว้นในข้อ 5)

การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา

การให้สิทธิในการควบคุมสินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน



1

มีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่?

เกณฑ์การพิจารณา

- สินทรัพย์ที่ระบุได้อย่างชัดเจนในสัญญา เช่น รหัสตัวถัง หมายเลขประจำสินทรัพย์ เป็นต้น
- จะไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ถ้าผู้จัดหาสินทรัพย์มีสิทธิที่จะเปลี่ยนแทนสินทรัพย์และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
 - ผู้จัดหาสินทรัพย์มีความสามารถในการปฏิบัติ (คือมีสิทธิในการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ และผู้จัดหาสินทรัพย์ที่จะเปลี่ยนแทนพร้อมทั้งด้านกายภาพและเวลาที่สมเหตุสมผล)
 - ผู้จัดหาสินทรัพย์ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์

2

ลูกคามีสิทธิได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือไม่?

เกณฑ์การพิจารณา

- ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม เช่น จากการใช้ จากการครอบครอง หรือจากการให้เช่าช่วงสินทรัพย์
- ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งประโยชน์หลักและผลพลอยได้ต่าง ๆ

3

ใครเป็นผู้มีสิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์?

เกณฑ์การพิจารณา

- สิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์อะไรตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์
- สิทธิในการป้องกัน (Protective rights) ของผู้จัดหาสินทรัพย์ไม่ได้เป็นการกีดกันลูกค้าจากการมีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์

ตัวอย่างที่ 1 การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา - สัมปทานการใช้พื้นที่

บริษัทร้านกาแฟได้ทำสัญญาใช้พื้นที่ในสนามบินเพื่อขายสินค้าเป็นระยะเวลา 3 ปี ซึ่งระบุค่าใช้พื้นที่ด้วยอัตราคงที่ ซึ่งพื้นที่ที่ทางผู้ประกอบการสนามบินจัดหาให้ต้องตั้งอยู่ในบริเวณผู้โดยสารขาออกของสนามบิน และผู้ประกอบการสนามบินสามารถเปลี่ยนที่ตั้งของพื้นที่เมื่อไหร่ก็ได้โดยผู้ประกอบการสนามบินจะมีต้นทุนเล็กน้อยในการย้ายสถานที่ สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

คำตอบ

สัญญาหนี้ถือเป็นสัญญาบริการ ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 เนื่องจากผู้ประกอบการสนามบินมีสิทธิในการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์และสามารถทำได้โดยมีต้นทุนเพียงเล็กน้อย

ตัวอย่างที่ 2 การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา – ร้านค้าย่อย

บริษัททำสัญญาการใช้พื้นที่ร้านค้าย่อย ผู้จัดการร้านค้าสามารถย้าย จัดการร้านค้าย่อยไปยังร้านค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้ ผู้จัดการจะได้ผลประโยชน์จากการย้ายในกรณีที่มีผู้เช่ารายใหม่ที่จะจ่ายค่าเช่าในอัตราเดียวกัน ซึ่งมีความเป็นไปได้แต่ยากที่จะเกิดขึ้นได้ ลูกค้าสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ร้านค้าย่อยนี้ได้ตลอดอายุของสัญญา โดยจะจ่ายเป็นอัตราคงที่บวกกับอัตราร้อยละของยอดขาย สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

คำตอบ

สัญญานี้ถือเป็นสัญญาเช่าร้านค้าย่อย จากการพิจารณาดังนี้

1. มีสินทรัพย์ที่ระบุได้ เนื่องจากโอกาสที่ผู้จัดหาจะย้ายร้านค้าย่อยเป็นไปได้อย่าง จึงพิจารณาได้ว่าคู่ค้าไม่มีสิทธิในการทดแทนที่เป็นสาระ ร้านค้าย่อยที่กำหนดในสัญญาจึงเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้
2. ลูกค้านี้มีสิทธิได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ เนื่องจากลูกค้าเป็นผู้ที่สามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ร้านค้าย่อยนี้ได้ตลอดอายุของสัญญา

ตัวอย่างที่ 3 การระบุสัญญาเช่าและการแยกส่วนประกอบของสัญญา – ช้อชงสัญญาณในไฟเบอร์ออฟติก

ลูกค้าได้ทำสัญญากับบริษัท ก ในการใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตในระบบไฟเบอร์ออฟติกที่มีอยู่ 10 เส้น ในท่อสัญญาณเป็นระยะเวลา 2 ปี ซึ่งราคาที่จ่ายเทียบเท่ากับการใช้ช่องสัญญาณ 3 เส้นในท่อสัญญาณนี้แบบเต็มเวลา บริษัท ก เป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับการโยกย้ายช่องสัญญาณในท่อสัญญาณนี้และดูแลเรื่องการจราจรของข้อมูลที่ไหลผ่านไฟเบอร์ออฟติก รวมทั้งดูแลเรื่องอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ในการเชื่อมต่อ สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 หรือไม่

คำตอบ

ต้องพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่ ซึ่งการใช้ช่องสัญญาณดังกล่าวไม่มีความแตกต่างในช่องสัญญาณที่ผู้จัดหาทรัพยากรสินทรัพย์ทั้งหมด ซึ่งไม่สามารถระบุได้ว่า ช่องสัญญาณเทียบเท่า 3 เส้นในท่อสัญญาณจะเป็นเส้นไหนบ้าง ดังนั้นสัญญานี้ไม่เข้านิยามของสัญญาเช่าตาม TFRS 16

การรับรู้รายการและข้อยกเว้นในการวัดมูลค่า

ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกสัญญา ยกเว้นสัญญาเช่าที่มีระยะสั้น หรือ สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

สัญญาเช่าที่มีระยะสั้น

- ระยะเวลาของสัญญาไม่เกิน 12 เดือน
- เป็นทางเลือกนโยบายบัญชี (พิจารณาตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง)
- ทำการประเมินใหม่ในกรณีที่มีการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงในระยะเวลาของสัญญาเช่า
- เป็นข้อยกเว้นสำหรับผู้เช่าเท่านั้น

สัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

- สินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำเมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ใหม่
- เป็นทางเลือกนโยบายบัญชี (พิจารณาเป็นรายสัญญา)
- เป็นข้อยกเว้นสำหรับผู้เช่าเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 4 การพิจารณาข้อยกเว้นสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ – สัญญาเช่า อุปกรณ์ไอทีสำหรับพนักงาน

บริษัทแห่งหนึ่งทำสัญญาเช่าอุปกรณ์ไอทีสำหรับให้พนักงานใช้งาน ได้แก่ แล็ปท็อปคอมพิวเตอร์ (ราคาซื้อใหม่ 80,000 บาท) คอมพิวเตอร์ตั้งโต๊ะ (ราคาซื้อใหม่ 120,000 บาท) และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ (ราคาซื้อใหม่ 80,000 บาท) เครื่องปริ้นเตอร์ (ราคาซื้อใหม่ 48,000 บาท) และ โทรศัพท์มือถือ (ราคาซื้อใหม่ 42,000 บาท) -ซึ่งแต่ละชิ้นมีมูลค่าแบบซื้อใหม่ในราคาต่ำต่อชิ้น ซึ่งเมื่อรวมกันแล้วมูลค่าของสินทรัพย์ทั้งสัญญาเช่ามีมูลค่าสูง สัญญาเช่านี้สามารถใช้ข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้หรือไม่

คำตอบ

ผู้เช่าสามารถใช้กฎเรื่องข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้ เนื่องจากอุปกรณ์แต่ละชิ้นมีการใช้งานที่เป็นอิสระจากกัน และผู้เช่าจะได้รับประโยชน์จากการใช้อุปกรณ์แต่ละชิ้นแยกจากกัน

ตัวอย่างที่ 5 การพิจารณาข้อยกเว้นสำหรับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ – สัญญาเช่ารถยนต์

กิจการ ก ทำสัญญาเช่ารถยนต์สามารถใช้ข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้หรือไม่ ถ้ากิจการ ก พิจารณาว่าการเช่ารถยนต์ 1 คันมีองค์ประกอบของสัญญาเช่า อุปกรณ์ต่างๆ แยกจากกัน เช่น เครื่องยนต์ ล้อ ตัวถัง ซึ่งมูลค่าของแต่ละชิ้นที่ซื้อสภาพใหม่มีมูลค่าต่ำกว่าจำนวนเงินที่กำหนดตามนโยบายเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

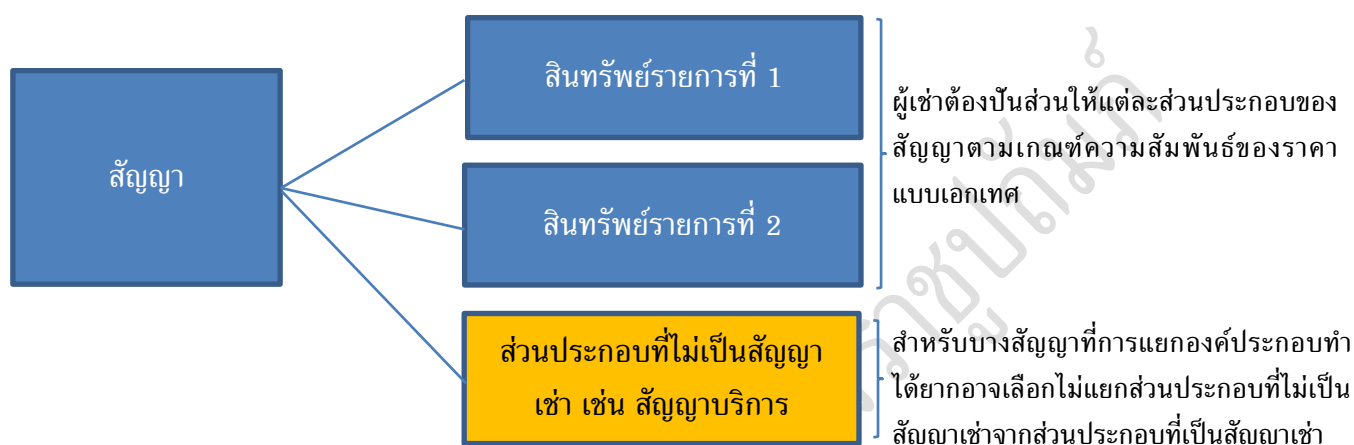
คำตอบ

ผู้เช่าไม่สามารถใช้กฎเรื่องข้อยกเว้นเรื่องสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำได้ เนื่องจากอุปกรณ์แต่ละชิ้นมีการใช้งานที่ไม่เป็นอิสระจากกันอย่างมาก ซึ่งตามหลักการด้านเทคนิคองค์ประกอบของรถส่วนต่างๆ ต้องใช้งานร่วมกัน และผู้เช่าได้รับประโยชน์จากการใช้อุปกรณ์แต่ละชิ้นแบบไม่แยกจากกัน

ข้อยกเว้นในการพิจารณาสัญญาเช่าแบบกลุ่มของสัญญา

ทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าสามารถใช้ TFRS 16 กับกลุ่มของสัญญาได้ ถ้ากลุ่มของสัญญาดังกล่าวมีลักษณะเงื่อนไขที่ไม่มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากการใช้ TFRS 16 แบบแยกสัญญา

การแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่า



การพิจารณารวมสัญญาเช่า

สัญญาที่เกิดขึ้นกับหน่วยงานเดียวกันในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันและมีเนื้อหาของรายการเกี่ยวโยงกันซึ่งจะสามารถรวมสัญญาในการพิจารณาได้โดยไม่ต้องเข้าเงื่อนไขอย่างน้อยข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- สัญญาต่าง ๆ เหล่านั้นจะต้องถูกพิจารณาเป็นกลุ่มของสัญญาเดียวกันซึ่งมีวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมร่วมกัน
- การพิจารณาเงื่อนไขในสัญญาหนึ่ง ๆ จะขึ้นอยู่กับราคา หรือผลงานของสัญญาอื่น ๆ ในกลุ่มของสัญญา หรือ
- เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ในองค์ประกอบเดียวกัน

การรวมสัญญามีผลทั้งการพิจารณาว่ามีองค์ประกอบของสัญญาเช่าหรือไม่และการบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาเช่านั้น ๆ

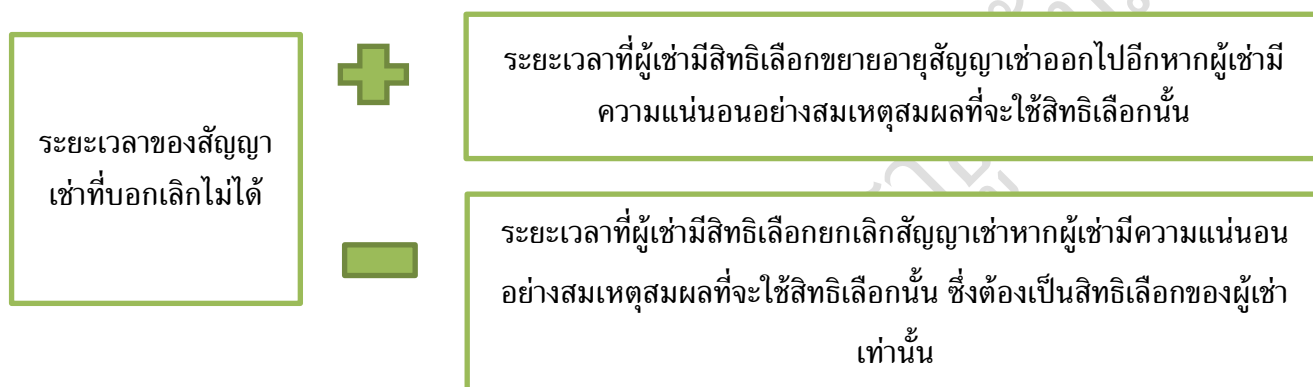
ตัวอย่างที่ 6 การรวมหรือการแยกสัญญาเช่า

กิจการ ก ได้จัดหาอาคารชั่วคราวให้แก่ กิจการ ข ซึ่งมีองค์ประกอบ ได้แก่ การให้สิทธิในการใช้อาคารชั่วคราวในระยะเวลาที่กำหนดและราคาที่กำหนดรวมกันแบบอัตราคงที่ พร้อมทั้งการติดตั้งระบบไฟฟ้า ระบบน้ำประปา และเฟอร์นิเจอร์ต่าง ๆ และการรื้อถอนอาคารชั่วคราวและระบบต่าง ๆ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า ซึ่งองค์ประกอบของสัญญาเช่าทั้ง 3 องค์ประกอบสามารถพิจารณารวมเป็น 1 สัญญาเช่าได้หรือไม่

คำตอบ

สัญญาต่าง ๆ ทั้ง 3 ถูกพิจารณาเป็นแบบกลุ่มซึ่งมีวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์โดยรวมร่วมกัน เนื่องจากลูกค้าไม่ใช่แค่ต้องการเช่าพื้นที่อาคารชั่วคราว แต่ต้องการระบบสาธารณูปโภคต่าง ๆ รวมทั้งการรื้อถอนอาคารชั่วคราวและระบบต่าง ๆ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาด้วย ซึ่งลูกค้าไม่สามารถแยกการใช้อาคารชั่วคราวออกจากระบบต่าง ๆ ที่ติดตั้ง และบริการติดตั้งหรือบริการรื้อถอน ณ วันสิ้นสุดสัญญาก็ไม่ได้มีการโอนสินค้าหรือบริการไปให้กับผู้เช่า

การพิจารณาอายุของสัญญาเช่า



ความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่จะใช้สิทธิเลือกพิจารณาจาก

- เงื่อนไขและข้อกำหนดตามสัญญาสำหรับระยะเวลาที่เป็นทางเลือกเปรียบเทียบกับอัตราในตลาด
- ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญที่ต้องรับผิดชอบ (หรือคาดว่าจะต้องรับผิดชอบ)
- ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่า
- ความสำคัญของสินทรัพย์อ้างอิงต่อการดำเนินงานของผู้เช่า
- เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการใช้สิทธิเลือก

การประเมินอายุสัญญาเช่าใหม่

- ส่วนปรับปรุงสินทรัพย์เช่าที่สำคัญซึ่งไม่ได้คาดการณ์ไว้
- การดัดแปลงหรือการปรับปรุงสินทรัพย์อ้างอิงอย่างมีนัยสำคัญที่ไม่ได้คาดการณ์ไว้ การตัดสินใจทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้สิทธิเลือกหรือไม่ใช้สิทธิเลือก เช่น การตัดสินใจขยายสัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่เสริมกัน การตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์ทางเลือก เป็นต้น

การวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้

ต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุน ซึ่งประกอบด้วย

- มูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- จำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเริ่มมีผลหรือก่อนหน้า หัก สิ่งจูงใจในสัญญาเช่าที่ได้รับ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก และ
- ประเมินการต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งหรือซ่อมแซมสินทรัพย์อ้างอิง

รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้	XXX
	ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอตัดบัญชี	XXX
	เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า	XXX
	ประมาณการหนี้สินจากการรื้อถอน	XXX
	เจ้าหนี้/เงินสด	XXX

การวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า

จำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระซึ่งต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญา (หากไม่สามารถระบุได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า) ประกอบด้วย

- ค่าเช่าคงที่ หักสิ่งจูงใจตามสัญญา
- ค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา (ให้ใช้อัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้) เช่น อัตราเงินเฟ้อ/อัตราดอกเบี้ยหรืออัตราค่าเช่าในตลาด ส่วนปัจจัยผันแปรอื่นๆ เช่น ค่าเช่าซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้สินทรัพย์อ้างอิง เช่น จำนวนผู้โดยสารบนเครื่องบิน ยอดขายในอนาคต เป็นต้น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- จำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระสำหรับมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน
- ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ
- ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิกสัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 7 การเปลี่ยนแปลงอัตรา/ดัชนีซึ่งใช้ในการคำนวณค่าเช่าผันแปร

กิจการเช่าทำสัญญาเช่าซึ่งมีระยะเวลาของสัญญา 5 ปี อัตราค่าเช่า 50,000 บาทต่อปี กำหนดชำระทุกต้นปี จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเพิ่มขึ้นทุกๆ 2 ปีเพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาผู้บริโภค (CPI) ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้ CPI เท่ากับ 125 ให้คำนวณจำนวนหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 1 ถึง ปีที่ 3

CPI ณ ต้นปีที่ 1	125
CPI ณ ต้นปีที่ 2	130
CPI ณ ต้นปีที่ 3	135

ข้อสมมติ ไม่มีผลเรื่องของมูลค่าของหนี้สินตามเวลาในตัวอย่างนี้



คำตอบ

หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 1 = $50,000 \times 4 = 200,000$ บาท

หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 2 = $50,000 \times 3 = 150,000$ บาท

หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ ปลายปีที่ 3 = $(50,000 \times 135/125) \times 2 = 108,000$ บาท

การใช้อัตราคิดลดในการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

อัตราดอกเบี้ยที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของ (ก) การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ (ข) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน เท่ากับผลรวมของ (1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ (2) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายในการกู้ยืมเงินที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่คล้ายคลึง โดยมีระยะเวลาการกู้ยืมและหลักประกันที่คล้ายคลึง

ในการคิดลดหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า นั้น ผู้เช่าจะต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- อัตราที่ใช้ต้องเป็นอัตราที่กิจการสามารถกู้ยืมได้ ซึ่งไม่ควรเป็นอัตราที่สะท้อนถึงต้นทุนของส่วนของผู้เช่าของ ดังนั้นไม่ควรใช้ WACC หรืออัตราผลตอบแทนของการใช้สินทรัพย์ของกิจการในการคำนวณ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติอาจใช้ WACC หรืออัตราผลตอบแทนของการใช้สินทรัพย์เป็นอัตราเริ่มแรกที่ใช้ในการคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าในบางกรณี แต่ต้องมีการปรับปรุงด้วยปัจจัยแวดล้อมที่เกี่ยวข้องด้วย
- ต้องเป็นอัตราที่สะท้อนว่ากิจการสามารถกู้ยืมตามระยะเวลาของสัญญาเช่าที่จะได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าใกล้เคียงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ มากกว่ามูลค่าที่จะได้มาซึ่งสินทรัพย์ของกิจการ
- อัตราต้องสะท้อนการกู้ยืมที่มีหลักประกันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ ซึ่งไม่ใช่การกู้ยืมทั่วไปของกิจการ
- อัตราต้องสะท้อนเครดิตของกิจการและเป็นอัตราการกู้ยืมในสภาวะแวดล้อมของกิจการ เช่น ถ้ากิจการมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินปอนด์ และการกู้ยืมปกติของกิจการเป็นสกุลเงิน

ปอนด์ แต่ไปทำสัญญาเช่าที่เป็นสกุลเงินดอลลาร์ อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าก็ควรสะท้อนการกู้ยืมที่เป็นสกุลเงินดอลลาร์ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 8 การพิจารณาหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีที่มีทางเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่า

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 กิจการ ก ได้ทำสัญญาเช่าพื้นที่ขายของ ซึ่งเป็นสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้มีอายุ 7 ปี ค่าเช่าปีละ 10,000 บาท (ในปีที่ 1) และเพิ่มขึ้นร้อยละ 5 ทุก ๆ ปี ซึ่งอัตราค่าเช่า 10,000 บาท สะท้อนถึงอัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญา ทั้งนี้กิจการ ก มีทางเลือกที่จะขยายอายุสัญญาเช่าไปอีก 5 ปี ซึ่ง ณ วันที่ทำสัญญา กิจการ ก ตัดสินใจที่จะใช้สิทธิต่ออายุ

กิจการ ก จะแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่ทำสัญญาอย่างไรตามกรณีต่าง ๆ ข้างล่างนี้

คำตอบ

กรณีที่ 1 ค่าเช่าที่ปรับขึ้นสำหรับอายุสัญญาเช่าที่ขยายจะต้องตกลงร่วมกันทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่า ณ วันที่ใช้สิทธิในการต่ออายุ คือ สิ้นปีที่ 7 โดยอ้างอิงจากราคาตลาด แต่อย่างไรก็ดี อัตราค่าเช่าที่ปรับจะไม่เกิน ร้อยละ 105 ของค่าเช่าปีก่อนหน้า

เนื่องจากมีความสมเหตุสมผลที่กิจการ ก จะใช้สิทธิในการขยายอายุของสัญญาเช่าเป็น 12 ปี ดังนั้นค่าเช่าที่กำหนดไว้ทั้ง 12 ปีจะถูกรวมคำนวณเป็นหนี้สินตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่าต้องมีการตกลงร่วมกันในการปรับค่าเช่าสำหรับระยะเวลาที่ขยาย จึงสันนิษฐานได้ว่าอัตราค่าเช่าจะเท่ากับอัตราตลาดในขณะนั้น ดังนั้นอัตราค่าเช่าผันแปรสำหรับระยะเวลาเช่าที่ขยายที่ต้องนำไปรวมในการวัดมูลค่าหนี้สินสัญญาเช่าเมื่อเริ่มแรก จึงเป็นอัตราปีละ 10,000 บาท (อัตราตลาด ณ วันที่ทำสัญญาเช่า) สำหรับแต่ละปีที่มีการขยายอายุสัญญา

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
อัตราค่าเช่า	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	10,000

เมื่อทั้งสองฝ่ายได้ตกลงค่าเช่าสำหรับปีแรกที่ขยายอายุสัญญา (ค่าเช่าในปีที่ 8) กิจการจะต้องวัดมูลค่าหนี้สินสัญญาเช่าใหม่ให้สะท้อนอัตราค่าเช่าตลาด ณ วันนั้น

กรณีที่ 2 อัตราค่าเช่าที่ปรับสำหรับปีที่ขยายจะต้องตกลงร่วมกันทั้งผู้เช่าและผู้ให้เช่า ณ วันที่ใช้สิทธิในการต่ออายุ คือ สิ้นปีที่ 7 ตามอัตราตลาด ณ วันนั้น อย่างไรก็ตาม ได้มีการกำหนดอัตราสูงสุดหรือต่ำสุดของค่าเช่าในส่วนของระยะเวลาที่ขยาย ซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 85 และไม่เกินร้อยละ 115 ของค่าเช่าปีก่อนหน้า ซึ่งเท่ากับว่าค่าเช่าในปีที่ 8 จะต้องไม่ต่ำกว่า 11,391 บาท $((10,000 * 1.05^6) * 0.85)$ ดังนั้นในกรณีนี้การจ่ายค่าเช่าสำหรับปีที่ขยายอายุสัญญาจะไม่ได้ผันแปรทั้งหมดแต่จะอยู่ที่ราคาขั้นต่ำ เนื่องจากค่าเช่าขั้นต่ำที่ 11,391 บาทนั้นสูงกว่าอัตราค่าเช่าตลาด ณ วันที่ทำสัญญาเช่า (10,000 บาท) ดังนั้นอัตราค่าเช่าที่ ณ ปีที่ 8-12 ที่ต้องนำมารวมคำนวณในการวัดมูลค่าหนี้สินสัญญาเช่าเมื่อเริ่มแรก จะเท่ากับ 11,391 บาทต่อปี

	1		2	3	4	5	6	7	8-12
อัตราค่าเช่า	10,000		10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	11,391

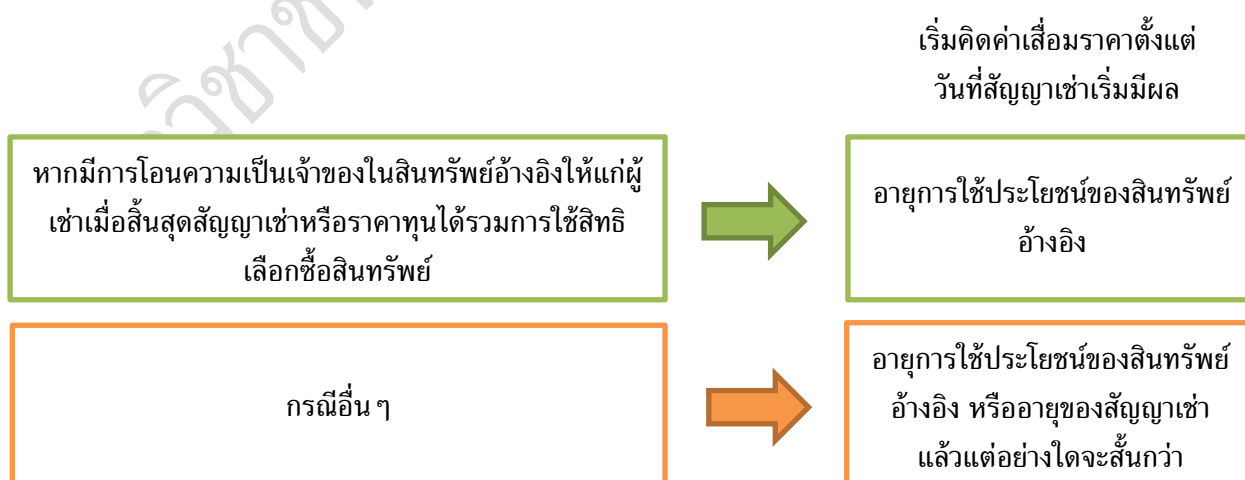
เมื่อทั้งสองฝ่ายได้ตกลงค่าเช่าสำหรับปีแรกที่ขยายอายุสัญญา (ค่าเช่าในปีที่ 8) กิจการ ก จะต้องมีการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อให้สะท้อนอัตราค่าเช่าตลาดที่ตกลงกัน ณ วันนั้น

กรณีที่ 3 อัตราค่าเช่าที่ปรับสำหรับปีที่ขยายจะเป็นอัตราที่สูงกว่าระหว่าง ค่าเช่าที่จ่ายปีที่ 7 (13,401 บาท) และอัตราค่าเช่าตลาด ณ ปีแรกที่ขยาย (ซึ่งเป็นอัตราที่ตกลงกันทั้ง 2 ฝ่ายหรือกำหนดโดยผู้ประเมินค่าเช่าอิสระ) ในกรณีนี้คล้ายกับกรณีที่ 2 โดยอัตราค่าเช่าสำหรับช่วงระยะเวลาที่ขยายจะไม่ได้ผันแปรทั้งหมด แต่จะอยู่ที่อัตราขั้นต่ำ ซึ่งในกรณีที่ 3 นี้ อัตราค่าเช่าขั้นต่ำได้แก่อัตราค่าเช่าในปีที่ 7 จำนวน 13,401 บาท เนื่องจากอัตราค่าเช่าขั้นต่ำนี้มีจำนวนสูงกว่าอัตราค่าเช่าตลาด ณ วันที่ทำสัญญา (10,000 บาท) ดังนั้นจำนวนที่ต้องนำมารวมคำนวณในการวัดมูลค่าหนี้สินสัญญาเช่าเมื่อเริ่มแรกสำหรับอัตราค่าเช่าในส่วนของระยะเวลาที่ขยายในปีที่ 8-12 ได้แก่ 13,401 บาทต่อปี

	1	2	3	4	5	6	7	8-12
อัตราค่าเช่า	10,000	10,500	11,025	11,577	12,155	12,763	13,401	13,401

เมื่อทั้งสองฝ่ายได้ตกลงค่าเช่าสำหรับปีแรกที่ขยายอายุสัญญา (ค่าเช่าในปีที่ 8) กิจการ ก จะต้องมีการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อให้สะท้อนอัตราค่าเช่าตามตลาดที่ตกลงกัน ถ้าอัตราตลาดดังกล่าวสูงกว่า 13,401 บาท

การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้



การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า

- การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า
 - การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่า
 - การวัดมูลค่าตามบัญชีใหม่เพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า
 - การเปลี่ยนแปลงอายุของสัญญาเช่า
 - การเปลี่ยนแปลงการประเมินสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์อ้างอิง
- ใช้อัตราคิดลด ณ วันที่ประเมินใหม่
- การเปลี่ยนแปลงมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน
 - การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายซึ่งเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงดัชนีหรืออัตราที่ใช้กำหนดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ
- ใช้อัตราคิดลดเดิม ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยลอยตัว
- การบันทึกการประเมินหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ = 0	Dr./Cr. รายการในงบกำไรขาดทุน XXX Dr./Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่า XXX Dr./Cr. ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอดัดบัญชี XXX
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ มากกว่า 0	Dr./Cr. สิทธิการใช้สินทรัพย์ XXX Dr./Cr. หนี้สินตามสัญญาเช่า XXX Dr./Cr. ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่ารอดัดบัญชี XXX

ตัวอย่างที่ 8.1 การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่เพิ่มขอบเขตของสัญญาเช่าโดยการขยายระยะเวลาสัญญาเช่า

ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าพื้นที่สำนักงานขนาด 5,000 ตารางเมตรเป็นเวลา 10 ปี โดยมีค่าเช่ารายปีจำนวน 100,000 บาท ซึ่งต้องชำระเมื่อสิ้นปีของแต่ละปี อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถระบุได้ อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่เริ่มต้นสัญญาคือ 6% ต่อปี เมื่อเริ่มต้นปีที่ 7 ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงที่จะแก้ไขสัญญาเช่าเดิมโดยการขยายระยะเวลาสัญญาเช่าออกไปอีก 4 ปี โดยมีค่าเช่ารายปีคงเดิม (คือ 100,000 บาท ต่อปี โดยต้องชำระเมื่อสิ้นปีของแต่ละปีตั้งแต่ปีที่ 7 ถึงปีที่ 14) อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ ต้นปีที่ 7 คือ 7% ต่อปี

คำตอบ

ณ วันที่มีการแก้ไขสัญญา (คือเมื่อต้นปีที่ 7) ผู้เช่าทำการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยอิงจาก:

- (1) ระยะเวลาสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ 8 ปี
- (2) การชำระเงินรายปีจำนวน 100,000 บาท และ
- (3) อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าที่ 7% ต่อปี

มูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่หลังจากการแก้ไขสัญญาเช่าเท่ากับ 597,130 บาท ทั้งนี้หนี้สินจากสัญญาเช่าก่อนการแก้ไขสัญญาเช่า (รวมถึงการรับรู้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยจนถึงสิ้นปีที่ 6) เท่ากับ 346,511 บาท ดังนั้นผู้เช่ารับรู้ความแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่ และมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินจากสัญญาเช่าเดิมก่อนการแก้ไข (250,619 บาท) โดยการปรับปรุงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้

ตัวอย่างที่ 8.2 การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า

ผู้เช่าได้ทำสัญญาเช่าพื้นที่สำนักงานขนาด 5,000 ตารางเมตรเป็นเวลา 10 ปี โดยมีค่าเช่ารายปีจำนวน 50,000 บาท โดยต้องชำระเมื่อสิ้นปีของแต่ละปี อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าไม่สามารถระบุได้ อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่เริ่มต้นสัญญาคือ 6% ต่อปี เมื่อเริ่มต้นปีที่ 6 ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงที่จะปรับเปลี่ยนสัญญาเช่าเดิมโดยลดพื้นที่เหลือเพียง 2,500 ตารางเมตรของพื้นที่เดิม เริ่มตั้งแต่นั้นไตรมาสแรกของปีที่ 6 ค่าเช่ารายปีคงที่ (ตั้งแต่ปีที่ 6 ถึงปีที่ 10) คือ 30,000 บาท อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ ต้นปีที่ 6 คือ 5% ต่อปี

คำตอบ

ณ วันที่มีการแก้ไขสัญญา (เมื่อต้นปีที่ 6) ผู้เช่าทำการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่โดยอิงจาก (1) ระยะเวลาสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ 5 ปี (2) การชำระเงินรายปีจำนวน 30,000 บาท และ (3) อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าที่ 5% ต่อปี ซึ่งมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เท่ากับ 129,884 บาท

ผู้เช่าพิจารณาการลดลงตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยอิงจากสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เหลืออยู่ (คือ 2,500 ตารางเมตรซึ่งสอดคล้องกับ 50% ของสินทรัพย์สิทธิการใช้เดิม) 50% ของสินทรัพย์สิทธิการใช้ก่อนการแก้ไขสัญญาเช่า (184,002 บาท) คือ 92,001 บาท และ 50% ของหนี้สินตามสัญญาเช่าก่อนการแก้ไข (210,618 บาท) คือ 105,309 บาท ดังนั้น ผู้เช่าจึงลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ลง 92,001 บาท และลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่าลง 105,309 บาท โดยผู้เช่ารับรู้ความแตกต่างระหว่างการลดลงของหนี้สินตามสัญญาเช่าและการลดลงของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ($105,309 - 92,001 = 13,309$ บาท) ในกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการแก้ไขสัญญา (เมื่อต้นปีที่ 6) นอกจากนี้ผู้เช่าต้องรับรู้ผลต่างระหว่างหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่หลังปรับปรุงที่ 105,309 บาท และหนี้สินตามสัญญาเช่าที่วัดมูลค่าใหม่ที่ 129,884 บาท (ซึ่งเท่ากับ 24,575 บาท) โดยการปรับปรุงกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงในค่าเช่าจ่ายตามสัญญาที่แก้ไขและอัตราคิดลดใหม่ ณ วันแก้ไขสัญญาเช่า

การขายและเช่ากลับคืน

การบันทึกบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืนจะต้องพิจารณาว่าการโอนสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามของรายได้จากการขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 หรือไม่ รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าหรือไม่

การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15	
ผู้ขาย - ผู้เช่า	ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า
• สินทรัพย์สิทธิการใช้ วัดมูลค่าตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีที่รับรู้ด้านผู้ขาย-ผู้เช่า • รับรู้กำไร/ขาดทุน เท่ากับจำนวนที่เกี่ยวกับสิทธิที่โอน • ถ้ามูลค่ายุติธรรมของมูลค่าขายที่ได้รับไม่เท่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ต้องปรับปรุงมูลค่าของการขายด้วยมูลค่ายุติธรรม (เช่น การจัดหาเงินทุนส่วนเพิ่มโดยผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า)	• บันทึกสินทรัพย์ที่ซื้อตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง • บันทึกรายการให้เช่าตาม TFRS 16 ด้านผู้ให้เช่า

การโอนสินทรัพย์ไม่เป็นการขายตาม TFRS 15	
ผู้ขาย - ผู้เช่า	ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า
• รับรู้สินทรัพย์ต่อไป • รับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (ตาม TFRS 9)	• ไม่รับรู้สินทรัพย์ • รับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินที่จ่าย (ตาม TFRS 9)

ตัวอย่างที่ 9 รายการขายและเช่ากลับคืนในกรณีที่การโอนสินทรัพย์เป็นการขายตาม TFRS 15

บริษัท ก ขายอาคารให้บริษัท ข เป็นเงิน 2,000,000 บาท อาคารมีมูลค่าตามบัญชีคงเหลือเท่ากับ 1,000,000 บาท ในขณะเดียวกันบริษัท ก ได้ทำสัญญากับบริษัท ข เพื่อให้มีสิทธิในการใช้อาคารดังกล่าว 18 ปี (จ่ายเป็นรายปี ปีละ 120,000 บาท) มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย เท่ากับ 1,800,000 บาท และสมมติว่าการโอนอาคารดังกล่าวถือเป็นการขายตาม TFRS 15 ในตัวอย่างนี้ถือว่าไม่มีต้นทุนทางตรงอื่นๆ ในการโอนอาคาร

คำตอบ

การบันทึกบัญชีด้านผู้ขาย-ผู้เช่า

เดบิต เงินสด 2,000,000

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้ 699,555

เครดิต อาคาร (มูลค่าตามบัญชี) 1,000,000

เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า 1,259,200 (PV ของ 2,160,000) (120,000*18)

เครดิต หนี้สินทางการเงิน 200,000

เครดิต กำไรจากการโอนสิทธิ 240,355

$$PV(1,800,000) = 1,259,200 \text{ บาท}$$

$$1,000,000 * (1,259,200 / 1,800,000)$$

$$699,555$$

$$= 1,000,000 - 699,555$$

$$= 300,445 (30.0445\%)$$

$$= (1,800,000 - 1,000,000) * 30.0445\%$$

$$= 240,355$$

การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีของการขายและเช่ากลับคืนโดยค่าเช่ามีลักษณะเป็นการจ่ายค่าเช่าผันแปร (variable lease payment) หรือกรณีที่มีการประเมินใหม่ (reassessment) หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า (lease modifications)

- ภายหลังวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่าที่เกิดขึ้นจากการเช่ากลับคืน โดยผู้ขาย-ผู้เช่าต้องกำหนด ‘การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า’ หรือ ‘การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุง’ ในวิธีที่ผู้ขาย-ผู้เช่าจะไม่รับรู้จำนวนผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า
- อย่างไรก็ตามหากมีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้เพื่อสะท้อนการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าที่ลดขอบเขตของสัญญาเช่า และรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่างที่ 9.1—การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีการขายและเช่ากลับคืนโดยค่าเช่ามีลักษณะเป็นการจ่ายค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา

กิจการ (ผู้ขาย-ผู้เช่า) ขายอาคารให้กับกิจการอื่น (ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า) เป็นเงินสดจำนวน 1,800,000 บาท (ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ขาย) ทั้งนี้ก่อนการทำการขายนี้ กิจการเงินของผู้ขาย-ผู้เช่ารับรู้อาคารในมูลค่าตามบัญชีที่ต้นทุน 1,000,000 บาท ในเวลาเดียวกัน ผู้ขาย-ผู้เช่าได้ทำสัญญากับผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าเพื่อสิทธิในการใช้อาคารเป็นเวลา 5 ปี โดยการชำระค่าเช่าซึ่งต้องชำระเป็นประจำทุกปี ประกอบด้วย การจ่ายเงินคงที่และการจ่ายเงินแปรผันที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา กำหนดให้เงื่อนไขของการทำธุรกรรม การโอนอาคารโดยผู้ขาย-ผู้เช่าเป็นไปตามข้อกำหนดของ TFRS 15 ที่เข้าเงื่อนไขเป็นการขายอาคาร ดังนั้น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ขาย-ผู้เช่ารับรู้รายการบัญชีสำหรับธุรกรรมนี้เป็นการขายและเช่ากลับคืน โดยมีอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้ขาย-ผู้เช่าคือ ร้อยละ 3 ต่อปี

คำตอบ

อ้างอิงย่อหน้า 100(ก) ของ TFRS 16 ผู้ขาย-ผู้เช่ากำหนดสัดส่วนของอาคารที่โอนไปยังผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่าที่เกี่ยวข้องกับสิทธิการใช้งานที่ยังคงมีอยู่เป็นร้อยละ 25* ดังนั้น ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ขาย-ผู้เช่าบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต เงินสด	1,800,000	
เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้ (1,000,000 × 25%*)	250,000	
เครดิต อาคาร (มูลค่าตามบัญชี)		1,000,000
เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า		450,000**
เครดิต กำไรจากการโอนสิทธิ((1,800,000 – 1,000,000) × 75%)		600,000

*ตามย่อหน้า 100.1 ของ TFRS 16 ผู้ขาย-ผู้เช่า ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดจากการเช่ากลับคืนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าของอาคาร กับสิทธิในการใช้อาคารที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล แต่ไม่ได้มีการระบุวิธีการในการหาสัดส่วนดังกล่าว

**ในการวัดหนี้สินจากการเช่าตามข้อ 36-46 ของ TFRS 16 ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องกำหนดนโยบายการบัญชีเพื่อกำหนด “การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า” ในลักษณะที่จะไม่รับรู้กำไรที่เกี่ยวข้องกับสิทธิการใช้ที่ยังคงถืออยู่ ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์ (รวมถึงวิธีที่ผู้ขาย-ผู้เช่าใช้ ตามข้อ 100.1 ของ TFRS 16 ในการกำหนดการวัดสินทรัพย์สิทธิการใช้และกำไรที่รับรู้จากธุรกรรม ณ วันที่เริ่มต้น) ผู้ขาย-ผู้เช่าอาจเลือกการกำหนด “การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า” ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งจาก 2 วิธีดังนี้

วิธีที่ 1 - การกำหนด “การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า” ด้วยการประมาณการเงินค่าเช่าจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ณ วันที่สัญญาเช่ามีผล

วิธีที่ 2 - การกำหนด “การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า” ด้วยวิธีที่สะท้อนการจ่ายค่าเช่าแบบเท่ากันทุกงวดตลอดอายุสัญญาเช่า

ซึ่งเมื่อถูกคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม จะทำให้เกิดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่าในลักษณะที่จะไม่รับรู้กำไรที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่ยังคงถืออยู่

ตัวอย่าง การกำหนด “การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า” ด้วยการประมาณการเงินค่าเช่าจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ณ วันที่สัญญาเช่ามีผล

ตามข้อ 102ก ของ TFRS 16 ผู้ขาย-ผู้เช่ากำหนด “การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า” เพื่อสะท้อนถึงการชำระเงินค่าเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ตลอดอายุสัญญาเช่า ณ วันที่เริ่มต้น ซึ่งเมื่อถูกคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม จะทำให้เกิดมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันนั้นเท่ากับ 450,000



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หนี้สินตามสัญญาเช่าและสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดจากการเช่ากลับคืน:

หนี้สินตามสัญญาเช่า					สินทรัพย์สิทธิการใช้		
ปี	ยอดต้นงวด	การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้น		ยอดปลายงวด	ยอดต้นงวด	ค่าเสื่อมราคา	
		บาท	บาท			บาท	บาท
1	450,000	(95,902)	13,500	367,598	250,000	(50,000)	200,000
2	367,598	(98,124)	11,028	280,502	200,000	(50,000)	150,000
3	280,502	(99,243)	8,415	189,674	150,000	(50,000)	100,000
4	189,674	(100,101)	5,690	95,263	100,000	(50,000)	50,000
5	95,263	(98,121)	2,858	0	50,000	(50,000)	0

การวัดมูลค่าภายหลัง ณ สิ้นปีที่ 1

ผู้ขาย-ผู้เช่ารับรู้ผลต่างระหว่าง 1) เงินค่าเช่าที่จ่ายจริง กับ 2) การตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่าตามการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ในกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างเช่น ในปีที่ 1 มีการจ่ายชำระค่าเช่าที่เกิดขึ้นจริงจำนวน 97,500 บาท ดังนั้น จะรับรู้ส่วนต่างจำนวน 1,598 บาท (97,500 บาท - 95,902 บาท) ในกำไรหรือขาดทุน

ผู้ขาย-ผู้เช่าบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	13,500	
เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า		13,500
เดบิต หนี้สินตามสัญญาเช่า	95,902	
เดบิต ค่าเช่าจ่าย	1,598	
เครดิต เงินสด		97,500
เดบิต ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์สิทธิการใช้	50,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์สิทธิการใช้		50,000

ตัวอย่างที่ 9.2—การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีการขายและเช่ากลับคืนที่มีการชำระค่าเช่าแปรผันที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา: กรณีที่มีการเปลี่ยนอายุสัญญาเช่า

ข้อมูลเพิ่มเติมจากตัวอย่าง 9.1 ดังนี้

- มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า ณ วันต้นปีที่ 2 จากการใช้สิทธิต่ออายุสัญญาเช่าออกไปอีก 2 ปี รวมเป็น 7 ปี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม: อัตราร้อยละ 7.5 ณ วันที่วัดมูลค่าใหม่
- จำนวนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามที่ปรับปรุงของปีที่ 2 ถึงปีที่ 7 รวมทั้งสิ้น 559,031 บาท
- มูลค่าปัจจุบันสุทธิของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหลังจากการวัดมูลค่าใหม่ (รวมการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กัดัชนีหรืออัตรา คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ย ร้อยละ 7.5) ณ วันต้นปีที่ 2 เท่ากับ 437,881 บาท
- มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันสิ้นปีที่ 1 เท่ากับ 367,598 บาท

หนี้สินตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุง:

ปี	หนี้สินตามสัญญาเช่า			
	ยอดต้นงวด	การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุง	ดอกเบี้ย (7.5%)	ยอดปลายงวด
	บาท	บาท	บาท	บาท
2	437,881	(93,312)	32,841	377,410
3	377,410	(94,319)	28,306	311,397
4	311,397	(95,091)	23,355	239,661
5	239,661	(93,309)	17,975	164,327
6	164,327	(92,000)	12,324	84,651
7	84,651	(91,000)	6,349	-
		(559,031)	121,150	

การวัดมูลค่าภายหลัง ณ ต้นปีที่ 2

ผู้ขาย-ผู้เช่าวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เนื่องจากการขยายระยะเวลาสัญญาเช่า ซึ่งหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่คำนวณจากจำนวนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับงวดที่คงเหลืออยู่ตามสัญญาเช่าที่ปรับปรุงคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงอายุสัญญาเช่า และเนื่องจากไม่ได้มีการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมด จึงไม่ควรมีการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ผู้ขาย-ผู้เช่าบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต สินทรัพย์สิทธิการใช้

70,283

เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่า(437,881 บาท - 367,598 บาท)

70,283



ตัวอย่างที่ 9.3—การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าในกรณีการขายและเช่ากลับคืนที่มีการชำระค่าเช่าแปรผันที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา: กรณีที่มีการเปลี่ยนอัตราค่าเช่าใหม่

ข้อมูลเพิ่มเติมจากตัวอย่าง 9.1 ดังนี้

- มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ณ วันต้นปีที่ 2 ได้แก่ การเปลี่ยนอัตราค่าเช่าจากเดิมที่กำหนดเป็นอัตราร้อยละ 1 ของรายได้ของผู้ขาย-ผู้เช่า เป็น อัตราร้อยละ 0.5 ของรายได้ของผู้ขาย-ผู้เช่า (โดยไม่มีการเปลี่ยนอายุสัญญาเช่า)
- อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม: อัตราร้อยละ 7.5 ณ วันที่วัดมูลค่าใหม่
- จำนวนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามที่ปรับปรุงใหม่ของปีที่ 2 ถึงปีที่ 5 รวมทั้งสิ้น 388,014 บาท
- มูลค่าปัจจุบันสุทธิของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามที่ปรับปรุงใหม่(รวมการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ย อัตราร้อยละ 7.5) ณ วันต้นปีที่ 2 เท่ากับ 324,883 บาท
- มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันสิ้นปีที่ 1 เท่ากับ 367,598 บาท

การวัดมูลค่าภายหลัง ณ ต้นปีที่ 2

ผู้ขาย-ผู้เช่าวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่เนื่องจากมีเปลี่ยนแปลงสัญญาโดยแก้ไขอัตราค่าเช่า ซึ่งหนี้สินตามสัญญาเช่าใหม่คำนวณจากจำนวนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามที่ปรับปรุงใหม่สำหรับงวดที่คงเหลืออยู่คิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า และเนื่องจากไม่ได้มีการยกเลิกสัญญาเช่าบางส่วนหรือทั้งหมด จึงไม่ควรมีการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ดังนั้น ผู้ขาย-ผู้เช่าบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	หนี้สินตามสัญญาเช่า(367,598 บาท - 324,883 บาท)	42,715
	เครดิต สินทรัพย์สิทธิการใช้	42,715

จากตัวอย่าง 9.1 ถึง 9.3 ที่แสดงข้างต้นเป็นกรณีการขายและเช่ากลับคืน ซึ่งผู้ขาย-ผู้เช่าต้องประมาณการค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตราเพื่อรวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า ซึ่งเป็นข้อกำหนดเฉพาะสำหรับผู้ขาย-ผู้เช่าในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าที่ไม่ทำให้ผู้ขาย-ผู้เช่ารับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า ณ วันที่ขาย ตามข้อกำหนดย่อหน้า 100.1 ของ TFRS 16 รวมถึงการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าในเวลาต่อมาที่ต้องกำหนดจำนวนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะไม่ทำให้ผู้ขาย-ผู้เช่ารับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย-ผู้เช่า ตามข้อกำหนดย่อหน้า 102ก ของ TFRS 16

อย่างไรก็ตาม กรณีสัญญาเช่าทั่วไปที่ไม่ใช่การขายและเช่ากลับคืน การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา นั้น ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องไม่ประมาณการค่าเช่าผันแปรดังกล่าวเพื่อรวมในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า

การนำเสนอรายการ

ในงบฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้องแยกแสดงรายการดังต่อไปนี้ต่างหากจากรายการอื่นๆ

- สินทรัพย์สิทธิการใช้*
- หนี้สินตามสัญญาเช่า โดยแยกแสดงส่วนที่จะถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี เป็นส่วนของหนี้สินหมุนเวียน และส่วนที่เกินกว่า 1 ปี เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

*หมายเหตุ: สินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องนำเสนอเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบฐานะการเงินเท่านั้น

ในงบกำไรขาดทุน

- ค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ ซึ่งอาจรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าใช้จ่ายในการขาย หรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร
- ดอกเบี้ยจ่าย รวมอยู่ในต้นทุนทางการเงิน

ในงบกระแสเงินสด

- เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมจัดหาเงิน
- เงินสดจ่ายสำหรับส่วนของดอกเบี้ยของหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมดำเนินงานหรือกิจกรรมจัดหาเงิน
- เงินสดจ่ายสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ และค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า แสดงในกิจกรรมดำเนินงาน

การเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลเชิงปริมาณ

- ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการเลือกใช้ช้อยกเว้นในการรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้สำหรับสัญญาเช่าระยะสั้นหรือสัญญาเช่าสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สิทธิการใช้
- ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้ แยกประเภทตามสินทรัพย์อ้างอิง
- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานตามประเภทของสินทรัพย์อ้างอิง
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะสั้น และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร (ที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า)
- ดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินตามสัญญาเช่า
- กระแสเงินสดจ่ายทั้งหมดของสัญญาเช่า
- การวิเคราะห์การครบกำหนดของหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ข้อมูลเชิงคุณภาพ

- ลักษณะกิจกรรมการเช่า
- กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่ผู้เช่าอาจมีสถานะความเสี่ยงซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า
- ข้อจำกัดหรือข้อตกลงร่วมกันที่กำหนดในสัญญาเช่า
- รายการขายและเช่ากลับคืน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

คำนิยามของสัญญาเช่า

ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องประเมินใหม่ว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ แต่กิจการสามารถปฏิบัติดังต่อไปนี้

- ให้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ระบุไว้ให้เป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านตามย่อหน้าที่ ค5 ถึง ค18 ของ TFRS 16 สำหรับสัญญาเช่าเหล่านั้น
- ไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับสัญญาที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้ถูกระบุว่าประกอบด้วยสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่
- หากกิจการเลือกการผ่อนปรนในทางปฏิบัติสำหรับนิยามของสัญญาเช่า กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติวิธีการผ่อนปรนในทางปฏิบัติกับสัญญาทั้งหมดของกิจการ ดังนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 ถึง 11 ของ TFRS 16 เฉพาะสัญญาที่เข้าทำสัญญา (หรือเปลี่ยนแปลง) ในหรือหลังวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

การวัดมูลค่า

- ปรับปรุงย้อนหลังสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนที่นำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด หรือ
- ปรับปรุงย้อนหลังโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค13 ของ TFRS 16 โดยผู้เช่าไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)

- รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
 - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ
 - จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ที่รับรู้ในงบฐานะการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านสำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ
- ผู้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใดๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้ารับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าเหล่านั้นโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ผู้เช่าสามารถปฏิบัติตามวิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติดังต่อไปนี้เป็นรายสัญญา ผู้เช่าอาจใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับกลุ่มสัญญาเช่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างสมเหตุสมผล (เช่น สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ใกล้เคียงกันสำหรับประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกัน)
- ผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับสัญญาเช่าที่อายุสัญญาเช่าสิ้นสุดภายใน 12 เดือน นับจากวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ในกรณีนี้ ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
 - รับรู้สัญญาเช่าเหล่านั้นในลักษณะเดียวกับสัญญาเช่าระยะสั้นตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 และ
 - รวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเหล่านั้นในการเปิดเผยค่าใช้จ่ายของสัญญาเช่าระยะสั้นในรอบระยะเวลารายงานประจำปีของปีที่น่ามาตรฐานมาใช้ครั้งแรก

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ผู้เข้าอาจไม่รวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกในการวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้เข้าอาจใช้ข้อเท็จจริงที่ทราบภายหลัง เช่น การกำหนดอายุสัญญาเช่า หากสัญญาประกอบด้วยสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า

สัญญาเช่าที่ก่อนหน้าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)

- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าทันที ผู้เข้าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ผู้เข้าต้องถือปฏิบัติตามวิธีที่เลือกอย่างสม่ำเสมอสำหรับสัญญาเช่าทั้งหมดซึ่งกิจการเป็นผู้เช่า

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน โดยพิจารณาจากการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์อ้างอิง ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากการล้าสมัยของเทคโนโลยี และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจถูกแสดงโดยการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงนั้น และผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา ตัวอย่างของสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้ โดยปกติอาจทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

- 1) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า
- 2) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 3) อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์
- 4) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ
- 5) สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สามารถจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนได้ มีดังต่อไปนี้

- 1) หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
- 2) ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลือนอยู่ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับจำนวนเงินส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลือนอยู่ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ
- 3) ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

สถานการณ์และข้อบ่งชี้ข้างต้น ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามีได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

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

ในกรณีที่สัญญาเช่าได้รวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องประเมินการจัดประเภทของแต่ละองค์ประกอบเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานแยกจากกัน ในการกำหนดว่าองค์ประกอบที่เป็นที่ดินเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน ข้อพิจารณาที่สำคัญคือโดยปกติแล้วที่ดินจะมีอายุเชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทราบแน่นอน

ในการจัดประเภทและรับรู้สัญญาเช่าของที่ดินและอาคาร ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า (รวมไปถึงการจ่ายชำระเงินล่วงหน้าใด ๆ ที่จ่ายในลักษณะเป็นก้อนทั้งจำนวน) ระหว่างส่วนประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารตามสัดส่วนที่สัมพันธ์กับมูลค่ายุติธรรมของสิทธิการเช่าขององค์ประกอบที่เป็นที่ดินและอาคารของสัญญาเช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หากการจ่ายชำระตามสัญญาเช่านั้นไม่สามารถปันส่วนระหว่างองค์ประกอบทั้งสองได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดจะถูกจัดประเภทเป็น



สัญญาเช่าเงินทุน เว้นแต่ องค์ประกอบทั้งสองเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานอย่างชัดเจน ซึ่งในกรณีนี้สัญญาเช่าทั้งฉบับจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

สำหรับสัญญาเช่าของที่ดินและอาคารซึ่งมูลค่าของส่วนประกอบที่เป็นที่ดินไม่มีสาระสำคัญต่อสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าอาจรับรู้ที่ดินและอาคารโดยถือเป็นหน่วยเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า ในกรณีเช่นนี้ผู้ให้เช่าต้องพิจารณาอายุเชิงเศรษฐกิจของอาคารโดยถือเป็นอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อ้างอิงทั้งหมด

สัญญาเช่าเงินทุน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเริ่มแรก

1. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นลูกหนี้ในงบฐานะการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า คือ เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า คือ ผลรวมของ (ก) การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่าจะได้รับภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน และ (ข) มูลค่าคงเหลือใดๆ ที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งเป็นของผู้ให้เช่า

การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าซึ่งรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าประกอบด้วย การจ่ายชำระดังต่อไปนี้

- ค่าเช่าคงที่ หักสิ่งจูงใจตามสัญญา
- ค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา (ให้ใช้อัตรา ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้)
- จำนวนเงินสำหรับการรับประกันมูลค่าคงเหลือที่ผู้ให้เช่าจะได้รับจากผู้เช่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าหรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระภาระผูกพันภายใต้การรับประกัน
- ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น
- ค่าปรับที่จ่ายสำหรับการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า คือ อัตราดอกเบี้ยที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของ (ก) การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ (ข) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน เท่ากับผลรวมของ (1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ (2) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

2. ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า เพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าในกรณีที่เป็นการเช่าช่วง หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าช่วงไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ

ผู้ให้เข้าช่วงอาจใช้อัตราคิดลดที่ใช้สำหรับสัญญาเช่าหลัก (ปรับปรุงด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าช่วง) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าช่วง

3. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายให้รวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและลดจำนวนเงินของรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยให้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าโดยอัตโนมัติ จึงไม่จำเป็นต้องบวกต้นทุนดังกล่าวต่างหาก

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล สำหรับสัญญาเช่าเงินทุนแต่ละสัญญา

- 1) รายได้ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงหรือมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยของตลาด แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า
- 2) ต้นทุนขายเท่ากับต้นทุนหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์อ้างอิง) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน และ
- 3) กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (เท่ากับผลต่างระหว่างรายได้และต้นทุนขาย) ซึ่งรับรู้ตามนโยบายการบัญชีสำหรับการขายเสร็จเด็ดขาดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายจากสัญญาเช่าเงินทุน ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล โดยไม่คำนึงว่าผู้ให้เช่าจะโอนสินทรัพย์อ้างอิงหรือไม่ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญาเช่าเงินทุนของสินทรัพย์โดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาขายปกติ ซึ่งสะท้อนส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ให้จำกัดกำไรจากการขายเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยของตลาด

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนเป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับการกำไรจากการขายของผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสัญญาเช่าเงินทุนไม่รวมอยู่ในคำนิยามของต้นทุนทางตรงเริ่มแรก ดังนั้นจึงไม่รวมในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

การวัดมูลค่าภายหลัง

ผู้ให้เข้าต้องรับรู้รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าโดยขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนรายงวดคงที่ของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าต้องนำการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดนั้น หักจากเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าเพื่อลดทั้งเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการตัดรายการและการด้อยค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน สำหรับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องปรับปรุงการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และรับรู้การลดลงของจำนวนเงินคงค้างทันที

สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มของสินทรัพย์ที่เลิกใช้และจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

ตัวอย่างที่ 10 สัญญาเช่าที่มีลักษณะเป็นการกู้ยืมเงิน

บริษัทผู้ให้เช่า ให้บริษัทผู้เช่า เช่าอุปกรณ์เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยมีเงื่อนไขในสัญญา ดังนี้

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

การพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าประเภทสัญญาเช่าเงินทุนหรือไม่ในด้านของผู้ให้เช่า ใช้ข้อพิจารณาตามย่อหน้าที่ 61 ถึง ย่อหน้าที่ 66 ของ TFRS 16

สัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน เนื่องจากอายุของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และมูลค่าปัจจุบัน ณ วันที่เริ่มต้นสัญญาเช่าของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันนั้น นอกจากนี้ยังสามารถเรียกเก็บเงินค่าเช่าที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลอีกด้วย

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บริษัทผู้ให้เช่าได้ซื้ออุปกรณ์มาในมูลค่ายุติธรรม คือ 500,000 บาท ดังนั้น สัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าเงินลงทุนที่มีลักษณะเป็นการกู้ยืม

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

1 มกราคม 25x1

อุปกรณ์ให้เช่า	500,000
เงินสด	500,000

ต้นทุนของอุปกรณ์และมูลค่ายุติธรรมของอุปกรณ์คือ 500,000 บาท ดังนั้น อัตราดอกเบี้ยในสัญญาเช่า คือ ร้อยละ 10 บริษัทผู้ให้เช่าสามารถคำนวณค่าเช่าที่จะเก็บจากบริษัทผู้เช่ารายปีได้ ดังนี้

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

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

การบันทึกบัญชีของผู้ให้เช่าจะเป็นดังนี้

1 ม.ค. 25x1

ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินลงทุน ¹⁾	630,940
อุปกรณ์ให้เช่า	500,000
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้ ¹⁾	130,940

¹⁾ แสดงสุทธิเป็นลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินลงทุน ในงบฐานะการเงิน

ตารางคำนวณรายได้ดอกเบี้ยและลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินลงทุน เป็นดังนี้

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

วันที่	รายการ	25x1	25x2	25x3	25x4
31 ธ.ค.	เงินสด	157,735	157,735	157,735	157,735
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน	157,735	157,735	157,735	157,735
	บันทึกกรับค่าเช่า				
31 ธ.ค.	รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	50,000	39,226	27,375	14,339
	รายได้ดอกเบี้ย	50,000	39,226	27,375	14,339
	บันทึกกรายได้ดอกเบี้ย				

ตัวอย่างที่ 11 ผู้ให้เช่าเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่าย

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทผู้ให้เช่าให้บริษัทผู้เช่า เช่าเครื่องจักรโดยมีรายละเอียดของสัญญาเช่า ดังนี้

1. ต้นทุนของเครื่องจักรจำนวน 240,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 300,000 บาท
2. ไม่มีต้นทุนทางตรงเริ่มแรกเกิดขึ้นกับบริษัทผู้ให้เช่า
3. ค่าเช่ารายปี ปีละ 50,000 บาท อายุสัญญาเช่าคือ 10 ปี โดยจะรับค่าเช่าทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี เริ่มตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เป็นต้นไป อายุเชิงเศรษฐกิจของเครื่องจักรเท่ากับ 10 ปี
4. บริษัทผู้ให้เช่าตกลงจะขายเครื่องจักรนี้เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าเป็นเงิน 1,000 บาท และประเมินว่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลว่าบริษัทผู้เช่าจะตกลงใช้สิทธินั้น
5. การเก็บค่าเช่าเป็นไปตามสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่า และไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นเกิดขึ้น
6. อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดคือร้อยละ 10

การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า เป็นดังนี้
มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปีจ่าย 10 ปี ปีละ 50,000 บาท

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

มูลค่าปัจจุบันของสิทธิเลือกซื้อ 1,000 บาท

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

มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า 307,615.50 บาท

จากการวิเคราะห์ประเภทสัญญาเช่าพบว่า สัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน เนื่องจากอายุสัญญาเช่า เท่ากับอายุเชิงเศรษฐกิจของเครื่องจักร มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า มีจำนวนใกล้เคียงกับ มูลค่ายุติธรรม และผู้ให้เช่าประเมินว่ามีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลว่าบริษัทผู้เช่าจะตกลงใช้สิทธิซื้อ เครื่องจักรนี้เมื่อครบอายุสัญญาเช่าในราคาที่ต่ำ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

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

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

1 มกราคม 25x1

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

31 ธันวาคม 25x1

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

กรณีเครื่องจักรมีมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับประกันเท่ากับ 10,000 บาท และผู้ให้เช่าประเมินว่าบริษัทผู้เช่าจะไม่ใช้สิทธิซื้อเครื่องจักรนี้เมื่อครบอายุสัญญาเช่า

เดบิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน	510,000	
(50,000 x 10 ปี) + 10,000		
ต้นทุนขาย	236,145	
(ต้นทุนสินค้า - มูลค่าปัจจุบันของมูลค่าไม่ได้รับประกันเท่ากับ 3,855)		
เครดิต ขาย		300,000
(มูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า แล้วแต่จำนวนใดต่ำกว่า)		
สินค้าคงเหลือ		240,000
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้		206,145



สัญญาเช่าดำเนินงาน

ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบฐานะการเงิน ตามลักษณะของสินทรัพย์อ้างอิง

ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่าถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง และผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า

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

ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย เมื่อมีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขาย เนื่องจากไม่ถือเป็นการขาย

ผู้ให้เช่าต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นสัญญาเช่าใหม่นับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสัญญามีผล โดยให้พิจารณาการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้า หรือค้างจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าเดิมเป็นส่วนหนึ่งของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าใหม่

ตัวอย่างที่ 12 สัญญาเช่าดำเนินงาน

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

การคำนวณค่าเช่า/ค่าเช่ารับที่จะรับรู้

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 1 (10,000 บาท x 12 เดือน) 120,000

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 2 (15,000 บาท x 12 เดือน) 180,000

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายปีที่ 3 (20,000 บาท x 12 เดือน) 240,000

รวมจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า 540,000

ค่าเช่า/ค่าเช่ารับที่รับรู้แต่ละปี (540,000/3 ปี) = 180,000

การบันทึกบัญชีของผู้ให้เช่าเป็นดังนี้

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ให้เช่า

ปีที่ 1

เดบิต เงินสด	120,000	
ค่าเช่าค้างรับ	60,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		180,000

ปีที่ 2

เดบิต เงินสด	180,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		180,000

ปีที่ 3

เดบิต เงินสด	240,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		180,000
ค่าเช่าค้างรับ		60,000

การเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลเชิงปริมาณ

สัญญาเช่าเงินทุน

- กำไรหรือขาดทุนจากการขาย
- รายได้ทางการเงินของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า และ
- รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า
- การวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับ โดยแสดงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดที่จะได้รับสำหรับระยะเวลาดังต่อไปนี้
 - รายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกเป็นอย่างน้อย และ
 - ผลรวมของจำนวนเงินสำหรับปีที่เหลือ
- กระทบยอดการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ไม่คิดลดกับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า
 - การกระทบยอดต้องระบุรายได้ทางการเงินรอการรับรู้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จะได้รับ และ
 - มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่คิดลด
- คำอธิบายเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าเงินทุน



สัญญาเช่าดำเนินงาน

- ให้เปิดเผยรายได้จากสัญญาเช่าแยกต่างหากจากรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา
- เปิดเผยการวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยแสดงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าโดยไม่คิดลดที่จะได้รับสำหรับระยะเวลาดังต่อไปนี้
 - รายปีของแต่ละปีสำหรับห้าปีแรกเป็นอย่างน้อย และ
 - ผลรวมของจำนวนเงินสำหรับปีที่เหลือ
- สำหรับรายการต่าง ๆ ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องแยกแต่ละประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน และสินทรัพย์ที่ไม่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน
- ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน

ข้อมูลเชิงคุณภาพ

- ลักษณะกิจกรรมการเช่าของผู้ให้เช่า
- วิธีการที่ผู้ให้เช่าบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสิทธิต่าง ๆ ที่ผู้ให้เช่ายังคงมีอยู่ในสินทรัพย์อ้างอิง
- รวมถึงวิธีการที่ผู้ให้เช่าทำเพื่อลดความเสี่ยงนั้น วิธีการดังกล่าวอาจรวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้ เช่น
 - ข้อตกลงรับซื้อคืน
 - การรับประกันมูลค่าคงเหลือ หรือ
 - การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรสำหรับการใช้ที่เกินกว่าขอบเขตที่กำหนด
