



คำถาม-คำตอบ

แนวทางการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ สัญญาซื้อขายไฟฟ้าจากโครงการ ระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์บนหลังคา

(“สัญญา Solar Rooftop”) สำหรับผู้ขายไฟฟ้าและผู้ซื้อไฟฟ้า



ความเป็นมา

ปัจจุบัน โครงการระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์บนหลังคา (Solar Rooftop) ได้รับความสนใจและเป็นที่นิยมมากขึ้น เนื่องจากช่วยลดต้นทุนพลังงานและสนับสนุนเป้าหมายด้านความยั่งยืน (ESG) บริษัทหลายแห่งจึงได้เข้าร่วมโครงการนี้ ทั้งในฐานะผู้ขายไฟฟ้าและผู้ซื้อไฟฟ้า อย่างไรก็ตาม พบว่าบริษัทที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRSs for PAEs) อาจตีความเนื้อหาของสัญญา Solar Rooftop และบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน อีกทั้งวิธีการบันทึกบัญชีของผู้ขายไฟฟ้าและผู้ซื้อไฟฟ้าอาจมีความไม่สอดคล้องกัน

เพื่อให้เกิดแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชีภายใต้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงจัดทำเอกสารนี้ เพื่อตอบคำถามและชี้แจงแนวทางการพิจารณาสัญญาและบันทึกบัญชีสำหรับสัญญา Solar Rooftop ทั้งสำหรับผู้ขายไฟฟ้าและผู้ซื้อไฟฟ้า โดยอ้างอิงหลักการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (TFRS 16) ทั้งนี้คำถาม-คำตอบฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงกรณีที่เกิดการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)



****คำถาม-คำตอบฉบับนี้เป็นตัวอย่างที่จัดทำขึ้นเพื่อสร้างความเข้าใจ ซึ่งไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมิได้เป็นการทดแทนการอ่านทำความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่เป็นเพียงการช่วยให้มีความเข้าใจหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินมากขึ้นเท่านั้น ผู้ที่นำไปใช้ยังคงต้องทำความเข้าใจประกอบกับการอ่านและศึกษากับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน****

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอสงวนสิทธิ์ความรับผิดชอบหรือความรับผิดชอบใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้และการนำเอกสารฉบับนี้ไปถือปฏิบัติ

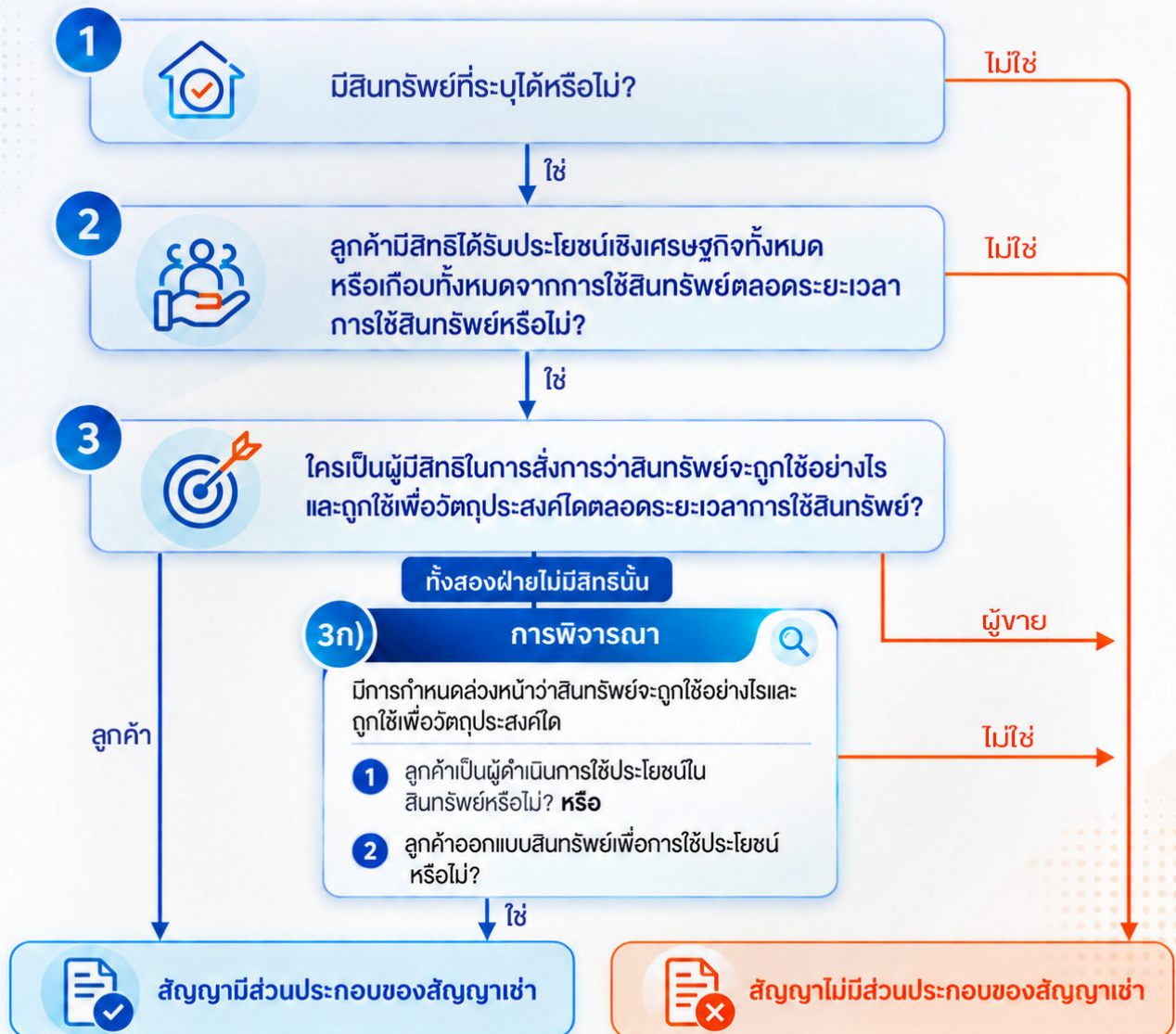


คำถามที่ 1 สัญญา Solar Rooftop ถือเป็นสัญญาเช่าหรือไม่?

คำตอบ

ในการพิจารณาสัญญาว่า เป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่นั้น ให้พิจารณาตาม TFRS 16 ย่อหน้าที่ 9 และ ข9 ถึง ข31 ซึ่งกำหนดว่า สัญญาต้องให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุ (Identified Asset) ในช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน

แผนผังนี้อาจช่วยในการประเมินว่าสัญญาเป็นสัญญาเช่าหรือประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่



หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการให้สิทธิในการควบคุมสินทรัพย์ที่ระบุไว้สำหรับช่วงเวลาหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน ให้พิจารณาตาม TFRS 16 ย่อหน้าที่ ๒9 ถึง ๒31 ดังนี้

1

มีสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือไม่?



สินทรัพย์จะเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ เมื่อมีการระบุไว้อย่างชัดเจนในสัญญา เช่น มีการระบุรหัสสินทรัพย์ไว้ในสัญญา Solar Rooftop หรือมีการระบุไว้โดยนัยตามสัญญา เช่น ผู้ขายจะสามารถส่งกระแสไฟฟ้าและปฏิบัติตามสัญญา Solar Rooftop ได้โดยการใช้ระบบผลิตไฟฟ้าที่ติดตั้งบนหลังคาของผู้ซื้อเท่านั้น จึงทำให้ระบบผลิตไฟฟ้างดงามเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้โดยนัย

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีสินทรัพย์ที่ระบุได้ แต่หากผู้ขายมีสิทธิที่เป็นสาระในการทดแทนสินทรัพย์นั้นตลอดระยะเวลาการใช้ จะพิจารณาว่าผู้ซื้อไม่มีสิทธิในการใช้สินทรัพย์นั้น โดยผู้ขายจะมีสิทธิในการทดแทนที่เป็นสาระก็ต่อเมื่อผู้ขายมีสิทธิที่จะเปลี่ยนแทน



สินทรัพย์และมีความสามารถในการปฏิบัติที่จะเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ได้ตลอดระยะเวลาการใช้ (เช่น มีสินทรัพย์ที่จะเปลี่ยนแทนพร้อมอยู่ทุกเมื่อหรือสามารถจัดหาสินทรัพย์มาเปลี่ยนแทนได้ในเวลาที่สมเหตุสมผล) และได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์นั้น

2

ผู้ซื้อได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์หรือไม่?



ผู้ซื้อสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมในหลายลักษณะ เช่น โดยการใช้โดยการถือครอง หรือโดยการให้เช่าช่วงสินทรัพย์ รวมถึงประโยชน์หลักและผลพลอยได้ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น สัญญา Solar Rooftop ที่ระบุให้ ผู้ซื้อไฟฟ้ามีสิทธิเพียงผู้เดียวที่จะใช้ประโยชน์จากไฟฟ้า

ที่ผลิตได้ทั้งหมดจากระบบผลิตไฟฟ้าตลอดอายุสัญญา (จำนวนไฟฟ้าที่ผู้ขายนำไปใช้เองอยู่ในระดับที่ไม่มีนัยสำคัญ) ถือว่าผู้ซื้อได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์นั้น

3

ใครเป็นผู้มีสิทธิในการสั่งการว่าสินทรัพย์จะถูกใช้อย่างไรและถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์?



ผู้ซื้อที่มีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์ก็ต่อเมื่อผู้ซื้อที่มีสิทธิในการสั่งการว่าจะใช้สินทรัพย์อย่างไรและใช้เพื่อวัตถุประสงค์อะไรตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ หรือ การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้มีการกำหนดไว้ล่วงหน้าโดยผู้ซื้อเป็นผู้ดำเนินการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ หรือผู้ซื้อออกแบบสินทรัพย์นั้น ทั้งนี้ สิทธิในการป้องกัน (Protective Rights) ของผู้ขายไม่ได้เป็นการกีดกันผู้ซื้อในการมีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์

โดยส่วนใหญ่สัญญา Solar Rooftop มักจะมีสินทรัพย์ที่ระบุได้ เนื่องจากระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์นี้มักจะติดตั้งอยู่บนหลังคาของผู้ซื้อ นอกจากนี้ ในกรณีที่สัญญา

Solar Rooftop กำหนดว่าผู้ขายจะต้องขายไฟฟ้าที่ผลิตได้ทั้งหมดให้แก่ผู้ซื้อเพียงผู้เดียว จะทำให้ผู้ซื้อไฟฟ้ามีสิทธิได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดจากการใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาของสัญญา ดังนั้น ประเด็นสำคัญในการพิจารณาว่าสัญญา Solar Rooftop เป็นสัญญาเช่าหรือไม่ คือการพิจารณาว่าผู้ซื้อไฟฟ้าเป็นผู้มีสิทธิในการสั่งการวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้งานของสินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์นั้นหรือไม่ ทั้งนี้ ถ้าหากสัญญาที่เกิดขึ้นไม่เข้านิยามสัญญาเช่าตาม TFRS 16 ก็จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ ท่านสามารถศึกษาแนวทางการพิจารณา “การระบุสัญญาเช่า” เพิ่มเติมได้จาก ตัวอย่างเรื่อง สัญญาซื้อขายไฟฟ้า ซึ่งแปลและอ้างอิงจาก IFRS 16 Lease Illustrative Examples (Bound volume 2026 Consolidated without early application)

ตัวอย่าง เรื่อง สัญญาซื้อขายไฟฟ้า

ตัวอย่างที่ 1

บริษัทสาธารณูปโภค (ผู้ซื้อ) ทำสัญญาซื้อขายไฟฟ้ากับบริษัทผลิตไฟฟ้า (ผู้ขาย) เพื่อซื้อกระแสไฟฟ้าทั้งหมดที่ผลิตจากโซลาร์ฟาร์มแห่งใหม่เป็นระยะเวลา 20 ปี

สัญญาได้ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับโซลาร์ฟาร์มไว้อย่างชัดเจน และผู้ขายไม่มีสิทธิในการทดแทนโซลาร์ฟาร์มดังกล่าว โซลาร์ฟาร์มนี้เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขาย และผู้ขายไม่สามารถจัดหาไฟฟ้าให้แก่ผู้ซื้อโดยใช้สินทรัพย์อื่นได้ ผู้ซื้อเป็นผู้ออกแบบโซลาร์ฟาร์มก่อนที่จะมีการก่อสร้าง โดยผู้ซื้อได้ว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านพลังงานโซลาร์ให้มาช่วยในการกำหนดที่ตั้งของฟาร์มและงานวิศวกรรมของอุปกรณ์ที่จะใช้ ผู้ขายมีหน้าที่รับผิดชอบในการสร้างโซลาร์ฟาร์มตามข้อกำหนดของผู้ซื้อ

พร้อมทั้งเป็นผู้ดำเนินการและบำรุงรักษาโซลาร์ฟาร์มแห่งนั้น ทั้งนี้เนื่องจากการออกแบบของสินทรัพย์ได้มีการกำหนดการตัดสินใจที่เกี่ยวกับการผลิตกระแสไฟฟ้าไว้ล่วงหน้าแล้ว จึงไม่ต้องการตัดสินใจว่าจะมีการผลิตกระแสไฟฟ้าหรือไม่ เมื่อใด หรือปริมาณเท่าใด นอกจากนี้ ผู้ขายจะได้รับเครดิตภาษีที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างและการเป็นเจ้าของโซลาร์ฟาร์ม ในขณะที่ผู้ซื้อจะได้รับเครดิตพลังงานหมุนเวียนที่เกิดขึ้นจากการใช้โซลาร์ฟาร์มนั้น

สัญญานับเป็นสัญญาเช่า โดยผู้ซื้อไม่มีสิทธิใช้โซลาร์ฟาร์มเป็นเวลา 20 ปี

สัญญานี้มีสินทรัพย์ที่ระบุได้อย่างชัดเจน เนื่องจากมีการระบุถึงโซลาร์ฟาร์มไว้อย่างชัดเจนในสัญญา และผู้ขายไม่มีสิทธิในการทดแทนโซลาร์ฟาร์มตามที่ระบุไว้

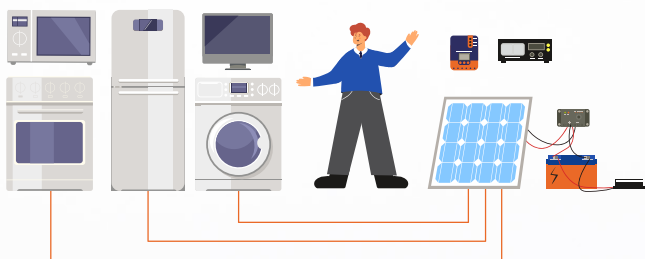
ผู้ซื้อไม่มีสิทธิควบคุมการใช้โซลาร์ฟาร์มตลอดระยะเวลาการใช้งาน 20 ปี เนื่องจาก

1

ผู้ซื้อไม่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้โซลาร์ฟาร์มตลอดระยะเวลา 20 ปี ผู้ซื้อไม่มีสิทธิใช้โซลาร์ฟาร์มแต่เพียงผู้เดียว โดยจะได้รับกระแสไฟฟ้าทั้งหมดที่ผลิตจากโซลาร์ฟาร์มนี้ตลอดระยะเวลา 20 ปี รวมถึงเครดิตพลังงานหมุนเวียนที่เป็นผลพลอยได้จากการใช้โซลาร์ฟาร์ม แม้ว่าผู้ขายจะได้รับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากโซลาร์ฟาร์มในรูปของเครดิตภาษี แต่ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับการเป็นเจ้าของโซลาร์ฟาร์มมากกว่าการใช้โซลาร์ฟาร์ม ดังนั้น จึงไม่นำมาพิจารณาในการประเมินนี้

2

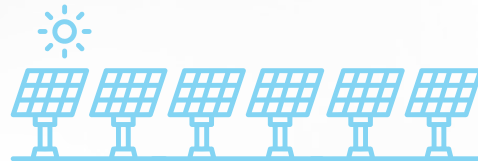
ผู้ซื้อไม่มีสิทธิในการกำกับการใช้โซลาร์ฟาร์มเพราะเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 24.2.2 ของ TFRS 16 กล่าวคือ ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายไม่ได้ตัดสินใจว่าจะใช้โซลาร์ฟาร์มอย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์ใดในช่วงระยะเวลาการใช้งาน เนื่องจากข้อกำหนดเหล่านั้นได้ถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าจากการออกแบบสินทรัพย์ (การออกแบบโซลาร์ฟาร์มได้กำหนดสิทธิในการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้โซลาร์ฟาร์มนั้นตลอดระยะเวลาการใช้งาน) ผู้ซื้อไม่ได้เป็นผู้ดำเนินการโซลาร์ฟาร์ม และผู้ขายเป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินการโซลาร์ฟาร์มนั้น อย่างไรก็ตาม การออกแบบโซลาร์ฟาร์มของผู้ซื้อได้ให้สิทธิแก่ผู้ซื้อในการสั่งการการใช้งานโซลาร์ฟาร์มดังกล่าว เนื่องจากการออกแบบโซลาร์ฟาร์มเป็นการกำหนดไว้ล่วงหน้าเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้สินทรัพย์ตลอดระยะเวลาการใช้งาน การควบคุมการออกแบบของผู้ซื้อที่เป็นสาระจึงไม่แตกต่างจากการที่ผู้ซื้อควบคุมการตัดสินใจนั่นเอง



ตัวอย่างที่ 2

ผู้ซื้อทำสัญญาซื้อขายไฟฟ้ากับผู้ขาย เพื่อซื้อไฟฟ้าทั้งหมดที่ผลิตจากโรงไฟฟ้าแห่งหนึ่งที่ระบุไว้อย่างชัดเจนในสัญญาเป็นระยะเวลา 3 ปี ผู้ขายมีกรรมสิทธิ์ในโรงไฟฟ้าดังกล่าวและเป็นผู้ดำเนินการโรงไฟฟ้าดังกล่าว ผู้ขายไม่สามารถจัดหาไฟฟ้าให้แก่ผู้ซื้อโดยใช้โรงไฟฟ้าแห่งอื่นได้ สัญญาดังกล่าวได้ระบุปริมาณและช่วงเวลาการผลิตไฟฟ้าของโรงไฟฟ้าตลอดระยะเวลาการใช้งาน ซึ่งไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้เว้นแต่จะมีสถานการณ์พิเศษ (เช่น สถานการณ์ฉุกเฉิน) ผู้ขายดำเนินการและบำรุงรักษาโรงไฟฟ้าเป็นประจำทุกวัน ตามแนวทางการปฏิบัติงานที่ได้รับการอนุมัติในอุตสาหกรรม ผู้ขายเป็นผู้ออกแบบโรงไฟฟ้าในช่วงที่สร้างขึ้นมาก่อนที่จะทำสัญญากับผู้ซื้อหลายปี ผู้ซื้อจึงไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการออกแบบนั้น

สัญญานี้ไม่มีลักษณะเป็นสัญญาเช่า สัญญาไม่มีสินทรัพย์ที่ระบุได้เนื่องจากโรงไฟฟ้าถูกระบุไว้อย่างชัดเจนในสัญญา และผู้ขายไม่มีสิทธิในการทดแทนโรงไฟฟ้าที่ระบุไว้



ผู้ซื้อที่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้โรงไฟฟ้าที่ระบุไว้ตลอดระยะเวลาการใช้งาน 3 ปี โดยผู้ซื้อจะได้รับไฟฟ้าทั้งหมดที่ผลิตโดยโรงไฟฟ้านั้นตลอดระยะเวลาการใช้งาน 3 ปี

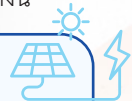
อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อไม่มีสิทธิในการควบคุมการใช้โรงไฟฟ้าเพราะไม่มีสิทธิในการสั่งการการใช้สินทรัพย์ ผู้ซื้อไม่มีสิทธิในการสั่งการวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้โรงไฟฟ้า มีการกำหนดวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้ไว้ล่วงหน้าในสัญญา (เช่น โรงไฟฟ้าจะผลิตหรือไม่ เมื่อใด และปริมาณเท่าใด) ผู้ซื้อจึงไม่มีสิทธิเปลี่ยนแปลงวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้โรงไฟฟ้าในระหว่างระยะเวลาการใช้ ผู้ซื้อไม่มีสิทธิในการตัดสินใจอื่นใดเกี่ยวกับการใช้โรงไฟฟ้าในระหว่างระยะเวลาการใช้ (ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อไม่ได้เป็นผู้ดำเนินการโรงไฟฟ้าดังกล่าว) และ

ไม่ได้เป็นผู้ออกแบบโรงไฟฟ้า ผู้ขายเป็นเพียงฝ่ายเดียวที่สามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานและการบำรุงรักษาโรงไฟฟ้า ในระหว่างระยะเวลาการใช้ ผู้ซื้อที่มีสิทธิเกี่ยวกับการใช้โรงไฟฟ้า เช่นเดียวกับผู้ซื้อรายอื่น ๆ ที่ซื้อไฟฟ้าจากโรงไฟฟ้าแห่งนี้

แม้ผู้ซื้อจะได้รับไฟฟ้า

แต่ “ไม่มีสิทธิในการควบคุมการใช้โรงไฟฟ้า”

เพราะไม่มีสิทธิในการสั่งการวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้โรงไฟฟ้า



ตัวอย่างที่ 3

ผู้ซื้อทำสัญญากับผู้ขายในการซื้อไฟฟ้าทั้งหมดที่ผลิตจากโรงไฟฟ้าแห่งหนึ่งที่ระบุไว้อย่างชัดเจนในสัญญาเป็นระยะเวลา 10 ปี สัญญาระบุว่าผู้ซื้อที่มีสิทธิในไฟฟ้าทั้งหมดที่ผลิตจากโรงไฟฟ้า (กล่าวคือ ผู้ขายไม่สามารถนำโรงไฟฟ้าไปใช้ในการปฏิบัติตามสัญญาอื่นได้)

ผู้ซื้อออกคำสั่งให้แก่ผู้ขายเกี่ยวกับปริมาณและจังหวะเวลาในการส่งมอบไฟฟ้า หากโรงไฟฟ้าไม่ได้ผลิตไฟฟ้าให้แก่ผู้ซื้อ โรงไฟฟ้าจะหยุดทำงาน ผู้ขายดำเนินการและบำรุงรักษาโรงไฟฟ้าเป็นประจำทุกวันตามแนวทางการปฏิบัติงานที่ได้รับการอนุมัติในอุตสาหกรรม

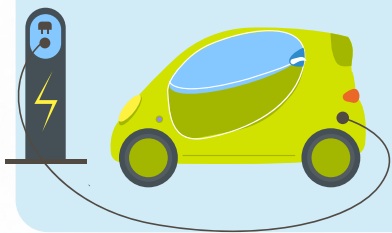
สัญญานี้มีลักษณะเป็นสัญญาเช่า ผู้ซื้อที่มีสิทธิใช้โรงไฟฟ้าเป็นระยะเวลา 10 ปี มีสินทรัพย์ที่ระบุได้ กล่าวคือ มีการระบุถึงโรงไฟฟ้าไว้อย่างชัดเจนในสัญญา และผู้ขายไม่มีสิทธิในการทดแทนโรงไฟฟ้าที่ระบุไว้ได้

ผู้ซื้อที่มีสิทธิควบคุมการใช้โรงไฟฟ้าตลอดระยะเวลาการใช้สินทรัพย์ 10 ปี เนื่องจาก

1



ผู้ซื้อที่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการใช้โรงไฟฟ้าตลอดระยะเวลาการใช้ 10 ปี ผู้ซื้อที่มีสิทธิใช้โรงไฟฟ้าแต่เพียงผู้เดียว และมีสิทธิในไฟฟ้าทั้งหมดที่โรงไฟฟ้าผลิตได้ตลอดระยะเวลาการใช้ 10 ปี



2



ผู้ซื้อที่มีสิทธิในการสั่งการการใช้โรงไฟฟ้า เนื่องจากเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 24.1 ของ TFRS 16 กล่าวคือ ผู้ซื้อเป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์การใช้โรงไฟฟ้า เพราะผู้ซื้อที่มีสิทธิในการสั่งการการใช้โรงไฟฟ้าว่าจะผลิตไฟฟ้าหรือไม่ เมื่อใด และปริมาณเท่าใด (กล่าวคือ จังหวะเวลาและปริมาณไฟฟ้าที่ผลิตได้ หากมี) ตลอดระยะเวลาการใช้งาน เนื่องจากผู้ขายถูกห้ามไม่ให้ใช้โรงไฟฟ้าเพื่อวัตถุประสงค์อื่น การตัดสินใจของผู้ซื้อเกี่ยวกับจังหวะเวลาและปริมาณไฟฟ้าที่ผลิตได้ จึงมีผลในการกำหนดว่าโรงไฟฟ้าจะผลิตไฟฟ้าเมื่อใดและจะผลิตไฟฟ้าหรือไม่

แม้ว่าการดำเนินงานและการบำรุงรักษาโรงไฟฟ้าจะเป็นสิ่งจำเป็นต่อการใช้งานอย่างมีประสิทธิภาพ แต่การตัดสินใจของผู้ขายในส่วนนี้ไม่ได้ให้สิทธิแก่ผู้ขายในการสั่งการวิธีการใช้และวัตถุประสงค์ในการใช้งานโรงไฟฟ้า ดังนั้น ผู้ขายจึงไม่สามารถควบคุมการใช้งานโรงไฟฟ้าในช่วงระยะเวลาการใช้งานได้ โดยการตัดสินใจของผู้ขายขึ้นอยู่กับมติของผู้ซื้อเกี่ยวกับวิธีการใช้และวัตถุประสงค์ในการใช้งานโรงไฟฟ้า

ในกรณีที่พิจารณาแล้วว่าสัญญา Solar Rooftop เป็นสัญญาเช่า โดยสัญญาดังกล่าวประกอบด้วยส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่า ให้กิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 12 ถึง 17 และ ย่อหน้าที่ 32 ถึง 33 ของ TFRS 16 ดังนี้



1

ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แก่แต่ละส่วนประกอบ โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 73 ถึง 90 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า



2

ผู้เช่าต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนในสัญญาให้แก่แต่ละส่วนประกอบตามเกณฑ์ราคาแยกเทศของแต่ละส่วนประกอบ เว้นแต่ ในกรณีที่ผู้เช่าเลือกใช้ข้อผ่อนปรนโดยนำทั้งส่วนประกอบที่เป็นการเช่าและส่วนประกอบที่ไม่เป็นการเช่ามาบันทึกเป็นสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า ทั้งนี้ ผู้เช่าต้องไม่ใช้การผ่อนปรนในทางปฏิบัตินี้กับอนุพันธ์แฝงที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 4.3.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน



คำถามที่ 2 หากสัญญา Solar Rooftop เข้าข่ายเป็นสัญญาเช่า บริษัท ก ในฐานะผู้ขายไฟฟ้าหรือผู้ให้เช่า ควรจัดประเภทสัญญา Solar Rooftop อย่างไร (เป็นสัญญาเช่าเงินกู้ยืม หรือสัญญาเช่าดำเนินงาน) และควรบันทึกบัญชีอย่างไร ?

คำตอบ

1. การจัดประเภทสัญญาเช่า

ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หรือสัญญาเช่าดำเนินงานตาม TFRS 16 ย่อหน้าที่ 61 ถึง 66 ผู้ให้เช่าต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา โดยผู้ให้เช่าจะจัดประเภทสัญญานั้นเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับไปให้แก่ผู้เช่า และจะจัดประเภทสัญญานั้นเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับไปให้แก่ผู้เช่า

ตัวอย่างสถานการณ์ที่อาจทำให้จัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน เช่น



สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า ตัวอย่าง เช่น เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาตามสัญญา กรรมสิทธิ์ของระบบผลิตไฟฟ้าจะถูกโอนเป็นของผู้ซื้อไฟฟ้า โดยไม่มีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม



ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น



อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์



ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง



สินทรัพย์อ้างอิงมีธรรมชาติเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นได้โดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

นอกจากนี้ **ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกัน** ที่อาจทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน มีดังนี้



หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขในสัญญากำหนดว่าหากผู้เช่า (ผู้ซื้อไฟฟ้า) ต้องการยกเลิกสัญญา ผู้ซื้อไฟฟ้าต้องจ่ายเงินชดเชยให้กับผู้ขายไฟฟ้าตามจำนวนเงินที่ได้รับบวกล่วงหน้าในสัญญา หรือจำนวนเงินที่คู่สัญญาตกลงกันซึ่งครอบคลุมต้นทุนค่าก่อสร้างระบบผลิตไฟฟ้าส่วนที่เหลือที่ผู้ขายยังไม่ได้รับ รวมถึงกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุสมผลและดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง



ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับจำนวนเงินส่วนใหญ่นที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า)



ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ที่กล่าวข้างต้น ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากเป็นที่แน่ชัดว่า ยังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ ไปให้แก่ผู้เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน เช่น หาก ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์อ้างอิง โดยมีการจ่ายชำระค่าตอบแทนในจำนวนที่ผันแปรซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง หรือหากมีการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปร อันเป็นผลให้ผู้เช่าไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดไปให้แก่ผู้เช่า

สำหรับสัญญา Solar Rooftop ที่พิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่านั้น ผู้ขายหรือผู้ให้เช่าจะต้องพิจารณาจัดประเภทสัญญาเช่าตามข้อกำหนดที่กล่าวข้างต้น ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่สัญญาได้มีการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ซื้อไฟฟ้าจะต้องจ่ายชำระในแต่ละงวดว่าเป็นจำนวนเงินเท่าไร ซึ่งมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินดังกล่าวมีจำนวนที่ครอบคลุมต้นทุนค่าก่อสร้างระบบผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์และกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุสมผล นอกจากนี้ ผู้ขายตกลงที่จะโอนกรรมสิทธิ์ในระบบผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์ให้แก่ผู้ซื้อโดยไม่มีค่าใช้จ่ายใด ๆ เมื่อสิ้นสุดสัญญา และหากมีการยกเลิกสัญญาก่อนกำหนด ผู้ซื้อไฟฟ้าจะต้องรับผิดชอบซื้อและจ่ายชำระค่าสินทรัพย์ระบบผลิตไฟฟ้าทั้งหมด รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง กิจกรรมที่เป็นผู้ขายหรือผู้ให้เช่าอาจจะพิจารณาจัดประเภทสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าเงินทุน เนื่องจากการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของระบบผลิตไฟฟ้าไปให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้เช่าแล้ว

ในกรณีอื่นที่สัญญา Solar Rooftop ไม่มีการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ซื้อไฟฟ้าจะต้องจ่ายชำระในแต่ละงวดว่าเป็นจำนวนเงินเท่าใด แต่เป็นการกำหนดให้ผู้ซื้อไฟฟ้าจ่ายชำระเงินในจำนวนที่ผันแปรตามปริมาณไฟฟ้าที่ผลิตและใช้จริง ซึ่งปริมาณไฟฟ้าที่ผลิตได้นั้นจะขึ้นอยู่กับสภาพอากาศ ปริมาณแสงแดด และประสิทธิภาพการผลิตไฟฟ้าของแผงโซลาร์ เมื่อพิจารณาจากลักษณะของสัญญาดังกล่าวรวมถึงข้อมูลแวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้องอาจแสดงให้เห็นว่ายังมีความไม่แน่นอนที่ผู้ให้เช่าจะได้รับคืนต้นทุนของระบบผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์ อย่างไรก็ตาม ในการประเมินและจัดประเภทสัญญา Solar Rooftop ว่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่ายังต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดประกอบกันว่ามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่าหรือไม่ เช่น ปริมาณการใช้ไฟฟ้าขั้นต่ำ จำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อสิ้นสุดสัญญาหรือเมื่อยกเลิกสัญญาก่อนกำหนด การขยายอายุของสัญญาเพื่อให้ครอบคลุมจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย เพื่อให้การจัดประเภทของสัญญาเช่าและการบันทึกบัญชีมีความเหมาะสมกับเนื้อหาของรายการ

2. แนวทางการบันทึกบัญชี

ด้านผู้ขายไฟฟ้า (ผู้ให้เช่า)

แนวทางที่ 1 กรณีจัดประเภทสัญญาเป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

ผู้ให้เช่าต้องรับรู้และวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า โดยพิจารณาตาม TFRS 16 ย่อหน้าที่ 67 ถึง 74 ดังนี้



- (1) ต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ถือภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนในงบฐานะการเงินและแสดงเป็นลูกหนี้ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล



- (2) ในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้องนำผลรวมของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่าจะได้รับและมูลค่าคงเหลือใด ๆ ที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งเป็นของผู้ให้เช่ามาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า โดยการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ผู้เช่าจ่ายให้กับผู้ให้เช่าประกอบไปด้วยรายการดังต่อไปนี้



2.1) การจ่ายชำระคงที่ รวมถึงการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา หักด้วยเจ้าหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่า (เช่น ส่วนลดหรือเงินจูงใจที่ให้แก่ผู้เช่า) ตัวอย่างของการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา เช่น สัญญากำหนดให้ผู้ซื้อไฟฟ้าต้องจ่ายชำระเงินตามปริมาณไฟฟ้าที่เกิดขึ้นจริง แต่มีเงื่อนไขกำหนดเพิ่มเติมว่า หากผู้ซื้อจ่ายเงินน้อยกว่าจำนวนเงินขั้นต่ำที่กำหนดไว้ ผู้ซื้อต้องจ่ายชำระตามยอดขั้นต่ำนั้น แม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มีภาระการรับมอบกระแสไฟฟ้าในส่วนนั้นก็ตาม ในกรณีดังกล่าวจะพิจารณาว่าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ซื้อต้องจ่ายเป็นการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา เนื่องจากการจ่ายชำระตามสัญญาที่มีความผันแปร แต่โดยเนื้อหาแล้วไม่สามารถหลีกเลี่ยงการจ่ายชำระนั้นได้ (ย่อหน้าที่ ข42)



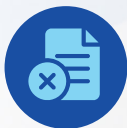
2.2) การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา



2.3) การรับประกันมูลค่าคงเหลือ ซึ่งเป็นมูลค่าที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับจากผู้เช่า หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าที่มีความสามารถทางการเงินในการชำระเงินตามที่ระบุไว้ในสัญญา



2.4) ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกซื้อ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อนั้น และ



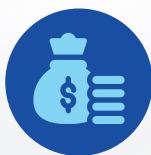
2.5) การจ่ายชำระค่าปรับในการยกเลิกสัญญาเช่า หากข้อกำหนดในสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิในการยกเลิกสัญญาเช่า

ในกรณีที่มีต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่ไม่ได้เกิดจากผู้ให้เช่าซึ่งเป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ให้นำไปรวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า และนำไปหักจากจำนวนเงินของรายได้ในช่วงอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยให้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าโดยอัตโนมัติ จึงไม่จำเป็นต้องบวกต้นทุนดังกล่าวต่างหาก

ในกรณีของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้องรับรู้รายการ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ดังนี้



รับรู้รายได้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงหรือมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า (คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาด) โดยเลือกจำนวนที่ต่ำกว่า



รับรู้ต้นทุนขายเท่ากับต้นทุนหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน และ



รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขาย (ส่วนต่างระหว่างรายได้กับต้นทุนขาย) ตามนโยบายการบัญชีสำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยรับรู้ทันที ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ไม่ว่าจะโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์อ้างอิงหรือไม่

ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า โดยใช้วิธีที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนรายงวดคงที่ของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

ตัวอย่างสัญญาที่เข้าเงื่อนไขสัญญาเช่าเงินทุน



บริษัทซึ่งทำธุรกิจขายและให้บริการติดตั้งระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ ได้มีการทำสัญญาซื้อขายไฟฟ้าจากโครงการระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์บนหลังคากับลูกค้าเป็นระยะเวลาสัญญา 24 ปี



อายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ประมาณ 25 ปี



มีการกำหนดให้ผู้ซื้อจ่ายชำระค่าไฟฟ้าตามจำนวนหน่วยไฟฟ้าที่ใช้จริงในแต่ละเดือน ด้วยอัตราค่าไฟฟ้าคงที่ที่ระบุไว้ในสัญญา



มีการกำหนดจำนวนหน่วยขั้นต่ำที่ผู้ซื้อต้องใช้ในแต่ละเดือนตลอดอายุสัญญา 24 ปี หากผู้ซื้อไฟฟ้าใช้ไม่ถึงจำนวนหน่วยขั้นต่ำที่กำหนดไว้ผู้ซื้อจะต้องชำระเงินเพิ่มเติมตามจำนวนที่ขาดไปคูณด้วยอัตราค่าไฟฟ้าคงที่ตามสัญญา (ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ทำให้ผู้ขายไฟฟ้าได้รับชำระคืนไม่น้อยกว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนในการก่อสร้างระบบผลิตไฟฟ้าตามสัญญาและกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุผลของผู้ขาย)



กรรมสิทธิ์ในระบบผลิตไฟฟ้าจะโอนไปยังผู้ซื้อไฟฟ้าเมื่อครบอายุสัญญา



หากยกเลิกสัญญาก่อนกำหนดผู้ซื้อไฟฟ้าต้องรับผิดชอบซื้อและชำระค่าสินทรัพย์ระบบผลิตไฟฟ้าทั้งหมดรวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง



แนวทางการพิจารณา

จากข้อเท็จจริงข้างต้นพบว่า อายุของสัญญาดังกล่าวครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ระบบผลิตไฟฟ้า การกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ซื้อต้องจ่ายเป็นจำนวนเงินที่ครอบคลุมต้นทุนเงินลงทุนในการก่อสร้างระบบผลิตไฟฟ้าและกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุผลของผู้ขาย มีการกำหนดเงื่อนไขว่ากรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์จะโอนไปยังผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญา และมีการกำหนดเงื่อนไขที่ผู้ซื้อไฟฟ้าต้องรับผิดชอบซื้อและชำระค่าสินทรัพย์ระบบผลิตไฟฟ้าทั้งหมดรวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องหากมีการยกเลิกสัญญาก่อนกำหนด ข้อมูลดังกล่าวจึงเป็นข้อบ่งชี้ว่าผู้ให้เช่าหรือผู้ขายไฟฟ้าได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อย่างองที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับไปให้แก่ผู้เช่าหรือผู้ซื้อไฟฟ้า จึงสรุปได้ว่า สัญญาดังกล่าวควรจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

ตัวอย่างวิธีการบันทึกบัญชี ด้านผู้ให้เช่า (ผู้ขายไฟฟ้า)

เนื่องจากผู้ให้เช่าทำธุรกิจขายและให้บริการติดตั้งระบบผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์ จึงพิจารณารับรู้รายการสัญญาเช่าเงินทุนดังกล่าวในลักษณะของผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ดังนี้

เดบิต	ลูกหนี้สัญญาเช่าเงินทุน*	xxxx	
เครดิต	รายได้ค่าขายระบบผลิตไฟฟ้า		xxxx
	รายได้ดอกเบี้ยรอตตบัญชี*		xxxx
เดบิต	ต้นทุนขายระบบผลิตไฟฟ้า	xxxx	
เครดิต	สินทรัพย์ระบบผลิตไฟฟ้า		xxxx

*เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า (ลูกหนี้สัญญาเช่าเงินทุน หักรายได้ดอกเบี้ยรอตตบัญชี) ตามตัวอย่างนี้ จะวัดมูลค่าเริ่มแรกตามย่อหน้าที่ 70 ของ TFRS 16 โดยอ้างอิงจากจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายชำระตามสัญญาซึ่งพิจารณาว่ามีลักษณะเป็นการจ่ายชำระคงที่โดยเนื้อหา และคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

นอกจากนี้ ในระหว่างอายุสัญญา ผู้ให้เช่าจะบันทึกการรับเงินและรายได้ดอกเบี้ย ดังนี้

เดบิต	เงินสด	xxxx	
เครดิต	ลูกหนี้สัญญาเช่าเงินทุน		xxxx
เดบิต	รายได้ดอกเบี้ยรอตตบัญชี	xxxx	
เครดิต	รายได้ดอกเบี้ย		xxxx

แนวทางที่ 2 กรณีจัดประเภทเป็น “สัญญาเช่าดำเนินงาน”

ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานอย่างเป็นระบบและสอดคล้องกับลักษณะการใช้สินทรัพย์ เพื่อสะท้อนประโยชน์และต้นทุนที่เกิดขึ้นตลอดอายุสัญญาเช่า โดยพิจารณาตาม TFRS 16 ย่อหน้าที่ 81 ถึง 86 ดังนี้



- (1) รับรู้รายได้จากการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าดำเนินงาน โดยใช้วิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า หรือใช้วิธีอื่นที่เป็นระบบ หากวิธีนั้นสามารถสะท้อนรูปแบบการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อ้างอิงได้ดีกว่า อย่างไรก็ตาม หากการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นการจ่ายในรูปแบบของสัญญาเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ให้รับรู้ในรอบระยะเวลาที่เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ทำให้การจ่ายชำระเหล่านั้นเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น สัญญาที่กำหนดให้จำนวนเงินที่ผู้ซื้อไฟฟ้าจ่ายชำระ จะคำนวณตามปริมาณไฟฟ้าที่เกิดขึ้นจริงโดยไม่มีการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ซื้อไฟฟ้าจะต้องจ่ายชำระ ดังนั้นผู้ขายไฟฟ้าจะรับรู้รายได้ที่เกิดจากการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรในรอบระยะเวลาที่ได้ใช้ไฟฟ้าจริง (ย่อหน้าที่ 38.2)



(2.) รับรู้ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการได้รับรายได้จากสัญญาเช่า รวมถึงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อ้างอิงเป็นค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ ผู้ให้เช่าต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน



(3.) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานต้องนำไปรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิง และรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า โดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า

ตัวอย่างวิธีการบันทึกบัญชี ค่ายผู้ให้เช่า (ผู้ขายไฟฟ้า)

ในกรณีที่จัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าจะรับรู้รายการในแต่ละงวดที่มีการผลิตและขายไฟฟ้า ดังนี้

เดบิต เงินสด/ลูกหนี้การค้า

xxxx

เครดิต รายได้ค่าเช่า

xxxx



คำถามที่ 3 ถ้าสัญญา Solar Rooftop เข้าข่ายเป็นสัญญาเช่า บริษัท v ในฐานะผู้ซื้อไฟฟ้าหรือผู้เช่าควรบันทึกบัญชีอย่างไร ?

คำตอบ

หากพิจารณาแล้วว่าสัญญา Solar Rooftop เข้าข่ายเป็นสัญญาเช่าตาม TFRS 16 ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 28 ดังนี้

ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล และวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยราคาทุน ซึ่งประกอบด้วย



มูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า



การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (สุทธิจากสิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าที่ได้รับ)



ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก และ



ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นสำหรับผู้เช่าในการซื้อและการขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิง การบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงหรือการบูรณะสินทรัพย์อ้างอิงให้อยู่ในสภาพตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญาเช่า

สำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่าย ซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหรือหากไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยได้จะใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่นำมารวมคำนวณในการวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า ประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้



การจ่ายชำระคงที่ (รวมถึงการจ่ายชำระที่มีลักษณะคงที่โดยเนื้อหา) หักลูกหนี้สิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าใด ๆ ตัวอย่างของการจ่ายชำระที่มีลักษณะคงที่โดยเนื้อหา เช่น สัญญากำหนดให้ผู้ซื้อไฟฟ้าต้องจ่ายชำระเงินตามปริมาณไฟฟ้าที่เกิดขึ้นจริง แต่มีเงื่อนไขกำหนดเพิ่มเติมว่า หากผู้ซื้อจ่ายเงินน้อยกว่าจำนวนเงินขั้นต่ำที่กำหนดไว้ ผู้ซื้อต้องจ่ายชำระตามยอดขั้นต่ำนั้น แม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มีภาระรับมอบกระแสไฟฟ้าในส่วนนั้นก็ตาม ในกรณีดังกล่าวจะพิจารณาว่าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ซื้อต้องจ่ายเป็นการจ่ายชำระที่มีลักษณะคงที่โดยเนื้อหา เนื่องจากการจ่ายชำระตามสัญญามีความผันแปรแต่โดยเนื้อหาแล้วไม่สามารถหลีกเลี่ยงการจ่ายชำระนั้นได้



การจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ซึ่งรวมถึงการจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับดัชนีราคาผู้บริโภค การจ่ายชำระที่เชื่อมโยงกับอัตราดอกเบี้ยอ้างอิง (เช่น LIBOR) หรือ การจ่ายชำระที่ผันแปรเพื่อสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของอัตราค่าเช่าของตลาด



จำนวนเงินที่คาดว่าจะจ่ายชำระภายใต้การรับประกันมูลค่าคงเหลือ



ราคาใช้สิทธิซื้อของสิทธิเลือกซื้อหากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น และ



ค่าปรับการยกเลิกสัญญา หากสัญญาเช่าแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกในการยกเลิกสัญญาเช่า

ตัวอย่างวิธีการบันทึกบัญชี ด้านผู้เช่า (ผู้ซื้อไฟฟ้า)

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าจะรับรู้รายการ ดังนี้

เดบิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้	xxxx	
	ดอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี	xxxx	
เครดิต	หนี้สินตามสัญญาเช่า		xxxx

นอกจากนี้ ในระหว่างอายุสัญญา ผู้เช่าจะบันทึกการจ่ายเงินและรายการที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

เดบิต	หนี้สินตามสัญญาเช่า	xxxx	
เครดิต	เงินสด		xxxx
เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	xxxx	
เครดิต	ดอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี		xxxx
เดบิต	ค่าเสื่อมราคา	xxxx	
เครดิต	สินทรัพย์สิทธิการใช้		xxxx

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่สัญญากำหนดให้จำนวนเงินที่ผู้ซื้อไฟฟ้าจ่ายชำระคำนวณตามปริมาณการผลิตหรือการใช้ไฟฟ้าที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละงวด โดยไม่มีการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ซื้อไฟฟ้าต้องจ่ายชำระ ซึ่งถือว่าเป็นค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ผู้ซื้อไฟฟ้าหรือผู้เช่าจะไม่รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล แต่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตลอดระยะเวลาของสัญญา เมื่อมีการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อ้างอิง หรือเมื่อมีการผลิตไฟฟ้าได้ในแต่ละงวด

ตัวอย่างการบันทึกบัญชี ด้านผู้เช่า (ผู้ซื้อไฟฟ้า)

ผู้เช่าจะรับรู้รายการตามปริมาณไฟฟ้าที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละงวด ดังนี้

เดบิต	ค่าเช่าตามสัญญา (กำไรขาดทุน)	xxxx	
เครดิต	เจ้าหนี้การค้า/เงินสด		xxxx



คำถามที่ 4 การพิจารณาบันทึกบัญชีของสัญญา Solar Rooftop ฉบับเดียวกัน ผู้ให้เช่าและผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีด้วยหลักการที่ต่างกันหรือไม่? เช่น ผู้ให้เช่าบันทึกลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินกู้ แต่ผู้เช่าไม่บันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า

คำตอบ

TFRS 16 ได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีของผู้เช่าและผู้ให้เช่าไว้ กล่าวคือ กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ (A single lease accounting model) ยกเว้นในกรณีที่สัญญาเช่าสินทรัพย์อ้างอิงที่มีมูลค่าต่ำหรือสัญญาเช่าระยะสั้นซึ่งผู้เช่าอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของสัญญาดังกล่าวได้ ในขณะที่ผู้ให้เช่ายังคงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หรือสัญญาเช่าดำเนินงาน และบันทึกบัญชีแตกต่างกันตามลักษณะการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของสินทรัพย์

ในทางปฏิบัติอาจมีความเป็นไปได้ที่สัญญา Solar Rooftop ฉบับเดียวกัน อาจเกิดกรณีที่ผู้ให้เช่าบันทึกลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน แต่ผู้เช่าไม่บันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าได้ ยกตัวอย่างเช่น สัญญา Solar Rooftop ที่พิจารณาว่ามีส่วนประกอบของสัญญาเช่า และการจ่ายชำระตามสัญญาจะผันแปรตามปริมาณการผลิตหรือการใช้ไฟฟ้าที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละงวด โดยไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา ในกรณีนี้ ผู้ให้เช่าอาจพิจารณาจัดประเภทสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าเงินทุน และบันทึกลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน เนื่องจากการพิจารณาจัดประเภทของสัญญาเช่าในฝั่งผู้เช่าจะพิจารณาจากเนื้อหาสาระของรายการเป็นหลักกว่ามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงไปให้แก่ผู้เช่าหรือไม่ โดยรูปแบบของการจ่ายชำระจะไม่ใช่ว่าสำคัญเพียงอย่างเดียวในการพิจารณา ในขณะที่ผู้เช่าไม่มีการบันทึกสินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาดังกล่าว แต่จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามจำนวนเงินค่าไฟฟ้าที่เกิดขึ้นจริงตลอดระยะเวลาของสัญญา ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรที่ไม่ขึ้นอยู่กับดัชนีหรืออัตรา