

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๑๑/๒๕๕๖

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗

เรื่อง การประเมินเนื้อหาของรายการที่เกี่ยวกับรูปแบบของกฎหมายตามสัญญาเช่า

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้น ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๑ (๓/๒๕๕๖) เมื่อวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง การประเมินเนื้อหาของรายการที่เกี่ยวกับรูปแบบของกฎหมายตามสัญญาเช่า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๕ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

พิชัย ชุมหวาจิร

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27

เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย (SIC-27) ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 3 ถึง 11 นอกจากนี้ การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ได้แนบท้ายด้วยแนวทางปฏิบัติเพื่อความเข้าใจแต่ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้

## การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27

### เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย

#### อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สัญญาเช่า
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### ประเด็น

1. กิจการที่ทำรายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการที่มีรูปแบบเดียวกันอย่างต่อเนื่อง(ข้อตกลง)กับบุคคลที่สามที่ไม่ใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน(ในที่นี้ เรียกว่า ผู้ลงทุน) ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมายตัวอย่างเช่น กิจการให้ผู้ลงทุนเช่าสินทรัพย์และกิจการก็เช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา หรือ มีการขายสินทรัพย์ตามกฎหมายและเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา ซึ่งข้อตกลงอาจมีรูปแบบและเงื่อนไขของรายการแตกต่างกันไป ในกรณีของการให้เช่าและการเช่ากลับคืนตามตัวอย่างข้างต้นอาจเนื่องมาจากข้อตกลงดังกล่าวได้ออกแบบมาเพื่อให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์ทางภาษี และกิจการก็ได้รับประโยชน์ในรูปของค่าธรรมเนียม โดยไม่ต้องโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์
2. เมื่อมีการทำข้อตกลงที่มีรูปแบบตามกฎหมายเป็นสัญญาเช่ากับผู้ลงทุน ประเด็นจะมีดังนี้
  - 2.1 จะพิจารณาอย่างไรว่ารายการดังกล่าวมีความเชื่อมโยงกันและควรจะบันทึกเป็นรายการเดียวกันหรือไม่

2.2 รายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขของสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สัญญาเช่า หรือไม่ และ ถ้าไม่

2.2.1 พิจารณาว่าบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหาก (Separate Investment Account) และภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่มีอยู่นั้น (Lease Payment Obligation) เป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการหรือไม่ (ดังตัวอย่างที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก 2.1 ของแนวทางปฏิบัติที่แนบมากับการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้)

2.2.2 กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันอื่นที่เป็นผลมาจากข้อตกลงดังกล่าวอย่างไร และ

2.2.3 กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมที่อาจจะได้รับจากผู้ลงทุนอย่างไร

### มติ

3 รายการที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย จะถือว่าเป็นรายการที่มีความเชื่อมโยงกันและต้องบันทึกเป็นรายการเดียวกัน เมื่อไม่สามารถทำความเข้าใจถึงผลกระทบเชิงเศรษฐกิจโดยรวมได้หากปราศจากการเชื่อมโยงกับรายการดังกล่าวทั้งหมด ตัวอย่างเช่น รายการที่มีความสัมพันธ์กัน รายการที่มีการต่อรองเสมือนเป็นรายการเดียว หรือรายการที่เกิดขึ้นพร้อมกัน หรือเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องกัน (ย่อหน้า ก ของแนวทางปฏิบัติแสดงตัวอย่างตามที่อธิบายในตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้)

4 วิธีปฏิบัติทางบัญชี จะต้องสะท้อนถึงเนื้อหาของสัญญา โดยการประเมินถึงเนื้อหาของนั้น ต้องพิจารณาในทุกแง่มุมของสัญญา และเน้นไปที่ผลกระทบเชิงเศรษฐกิจ

5 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สัญญาเช่า จะนำมาถือปฏิบัติเมื่อเนื้อหาของสัญญา รวมถึงการโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์ในช่วงเวลาที่ตกลงกัน ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าสัญญาดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สัญญาเช่า คือ

5.1 กิจการยังคงรับความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ และมีสิทธิในการใช้สินทรัพย์เช่นเดียวกับก่อนทำสัญญา

5.2 เหตุผลหลักในการทำสัญญาคือ เพื่อให้บรรลุผลประโยชน์ทางภาษี และไม่มีการโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์ และ

5.3 ทางเลือกที่กำหนดไว้ในเงื่อนไขของสัญญาซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่จะมีการเลือกใช้สิทธิ เช่น สิทธิที่จะขาย (put option) จะมีการใช้สิทธิหากราคาที่ใช้สิทธิสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมมากเพียงพอ

- 6 กิจการต้องนำคำนิยามและแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 49 ถึง 64 ในแม่บทการบัญชีมาปฏิบัติเพื่อกำหนดว่าบัญชีเงินลงทุนและภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการหรือไม่ การพิจารณาว่าบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากและภาระผูกพันในการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการควรรับรู้ โดยมีข้อบ่งชี้ดังนี้
- 6.1 กิจการไม่สามารถควบคุมเงินลงทุนเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกิจการและไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายค่าเช่า ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าเป็นบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากเพื่อกันไว้สำหรับผู้ลงทุนและอาจใช้เพื่อจ่ายผู้ลงทุนเท่านั้น ผู้ลงทุนเห็นด้วยในการจ่ายชำระภาระผูกพันตามสัญญาเช่าจากเงินกองทุนของบัญชีเงินลงทุน และกิจการไม่สามารถชะลอการจ่ายให้แก่ผู้ลงทุนจากบัญชีเงินลงทุน
  - 6.2 กิจการค่อนข้างที่จะไม่มีความเสี่ยงในการคืนค่าธรรมเนียมทั้งจำนวนที่ได้รับจากผู้ลงทุนและอาจจะต้องจ่ายเพิ่ม หรือเมื่อไม่ได้รับค่าธรรมเนียม กิจการค่อนข้างที่จะไม่มีความเสี่ยงในการจ่ายชำระภายใต้ภาระผูกพันอื่น เช่น การค้ำประกัน ความเสี่ยงของการจ่ายชำระที่ยากจะเกิดขึ้น เมื่อเงื่อนไขของสัญญากำหนดว่าจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าต้องนำไปลงทุนในสินทรัพย์ปลอดความเสี่ยงที่คาดว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้เพียงพอสำหรับจ่ายภาระผูกพันดังกล่าว
  - 6.3 นอกเหนือจากกระแสเงินสดเริ่มแรกที่ต้องจ่ายในตอนเริ่มกระแสเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายภายใต้สัญญาจะต้องเป็นเพียงการจ่ายชำระค่าเช่า โดยจ่ายจากเงินกองทุนในบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากเท่านั้น
- 7 ภาระผูกพันอื่นตามสัญญา รวมถึงการค้ำประกันใด ๆ และภาระผูกพันอื่นที่เกิดขึ้นจากสัญญาลิ้นสุดก่อนกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของรายการ
- 8 เกณฑ์ที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้ ต้องใช้ตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของสัญญาเพื่อกำหนดว่าค่าธรรมเนียมที่กิจการอาจได้รับควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อใด ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณารับรู้ค่าธรรมเนียมเป็นรายได้ เช่น ความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องในรูปแบบของภาระผูกพันในการดำเนินงานในอนาคตที่จำเป็นต่อการได้รับรายได้ค่าธรรมเนียม กิจการยังคงมีความเสี่ยงในเงื่อนไขของสัญญา มีเงื่อนไขการค้ำประกัน หรือมีความเสี่ยงที่จะต้องจ่ายคืนค่าธรรมเนียมหรือไม่ ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่ควรรับรู้ค่าธรรมเนียมทั้งหมดเป็นรายได้เมื่อได้รับ ได้แก่

- 8.1 ภาวะผูกพันในการปฏิบัติงานหรือไม่ปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่ง เป็นเงื่อนไขในการได้รับค่าธรรมเนียมนั้น และการปฏิบัติตามกฎหมายจึงไม่ใช่การปฏิบัติที่มีความสำคัญที่สุดตามที่ได้กำหนดไว้ในสัญญา
- 8.2 มีข้อจำกัดในการใช้สินทรัพย์อ้างอิง ซึ่งมีผลในทางปฏิบัติต่อการจำกัดและการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญต่อความสามารถในการใช้สินทรัพย์ เช่น สินทรัพย์สูญหาย ขาย หรือนำไปเป็นหลักประกัน
- 8.3 ความเป็นไปได้ในการเบิกชดเชยหรือจ่ายเพิ่มค่าธรรมเนียมยังไม่สามารถระบุได้ เช่น
  - 8.3.1 สินทรัพย์อ้างอิงไม่ใช่สินทรัพย์เฉพาะของกิจการ ที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจ ซึ่งเป็นไปได้ที่กิจการอาจจ่ายเพื่อให้สัญญาสิ้นสุดก่อนกำหนด
  - 8.3.2 กิจการมีเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามดุลพินิจว่าต้องจ่ายเงินล่วงหน้า บางส่วนหรือทั้งหมดของเงินลงทุนในสินทรัพย์มากกว่าความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย เช่น ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย อัตราแลกเปลี่ยนหรือความเสี่ยงทางด้านสินเชื่อ ในกรณีเช่นนี้ความเสี่ยงของมูลค่าเงินลงทุนที่ไม่เพียงพอไม่ถือว่าเป็นไปได้อย่างยิ่งที่จะเกิดขึ้น จึงเป็นไปได้ที่กิจการอาจต้องจ่ายค่าเช่าที่ยังไม่สามารถระบุได้

- 9 ค่าธรรมเนียมต้องแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยพิจารณาจากเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและลักษณะของรายการ

## การเปิดเผยข้อมูล

- 10 เนื้อหาของสัญญาที่ไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สัญญาเช่า ต้องนำมาพิจารณาเพื่อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมซึ่งจำเป็นต่อความเข้าใจในการพิจารณาประเภทของสัญญาและแนวปฏิบัติทางบัญชีที่จะนำไปใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีแต่ละรอบที่สัญญายังมีผลอยู่
  - 10.1 คำอธิบายสัญญา
    - 10.1.1 สินทรัพย์อ้างอิงและข้อจำกัดการใช้สินทรัพย์นั้น
    - 10.1.2 อายุสัญญาและเงื่อนไขอื่นที่สำคัญของสัญญา
    - 10.1.3 รายการที่เชื่อมโยงกันรวมถึงสิทธิใดๆ และ
  - 10.2 วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้กับค่าธรรมเนียมที่ได้รับ จำนวนที่รับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาและรายการที่ค่าธรรมเนียมดังกล่าวแสดงรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- 11 การเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 10 ของการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้แสดงแยกตามสัญญาหรือรวมตามประเภทของสัญญาแต่ละประเภท ประเภทของสัญญาให้จัดกลุ่มตามสินทรัพย์อ้างอิงที่มีลักษณะคล้ายกันเช่น โรงงานพลังไฟฟ้า

## วันถือปฏิบัติ

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีควรถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## แนวทางปฏิบัติ

แนวทางปฏิบัตินี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27

### ก. รายการที่เชื่อมโยงกัน

ก1. การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้พิจารณาว่า รายการที่มีรูปแบบตามกฎหมายเป็นสัญญาเช่ามีความเชื่อมโยงกันหรือไม่ เพื่อกำหนดว่ารายการนั้นควรบันทึกเป็นรายการเดียวกันหรือไม่

ก2. ตัวอย่างของรายการที่มองโดยภาพรวมแล้วควรบันทึกเป็นรายการเดียวกัน คือ

ก2.1 กิจการให้ผู้ลงทุนเช่าสินทรัพย์ (สัญญาเช่า “the headlease”) และเช่าสินทรัพย์เดียวกันนั้นกลับคืนในระยะเวลาที่สั้นกว่า (สัญญาเช่าช่วง “the sublease”) เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่าช่วง กิจการมีสิทธิที่จะซื้อสิทธิการเช่ากลับคืนจากผู้ลงทุนภายใต้สิทธิในการซื้อคืน ถ้ากิจการเลือกที่จะไม่ใช้สิทธิในการซื้อคืน ผู้ลงทุนจะได้รับผลตอบแทนขั้นต่ำจากการลงทุนตามที่ระบุไว้ในสัญญาเช่า โดยผู้ลงทุนอาจคืนกลับสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่กิจการ หรือกำหนดให้กิจการจ่ายผลตอบแทนจากการลงทุนของผู้ลงทุนตามสัญญาเช่า

วัตถุประสงค์หลักของข้อตกลงเพื่อให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์ทางภาษี และกิจการได้รับประโยชน์ในรูปของค่าธรรมเนียม โดยไม่ต้องโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์ ผู้ลงทุนเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมและจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า ภายใต้สัญญาเช่า ข้อตกลงได้กำหนดให้นำจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้าไปลงทุนในสินทรัพย์ที่ไม่มีความเสี่ยงจนสิ้นสุดการปฏิบัติตามข้อตกลงทางกฎหมาย โดยให้แยกไว้ในบัญชีเงินลงทุนที่ถือโดยทรัสต์ (trustee) ซึ่งไม่อยู่ในความควบคุมของกิจการ และกิจการยังคงได้รับค่าธรรมเนียม

ภาระผูกพันที่ต้องจ่ายสำหรับสัญญาเช่าช่วงจะต้องจ่ายจากบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหาก ตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่าช่วง กิจการรับประกันภาระผูกพันที่ต้องจ่ายสำหรับสัญญาเช่าช่วงและจำนวนเงินในบัญชีเงินลงทุนที่แยกต่างหากให้เพียงพอกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายสำหรับสัญญาเช่าช่วง กิจการมีสิทธิ (ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิ) ที่จะบอกเลิกสัญญาเช่าช่วงก่อนสิ้นสุดสัญญาภายใต้สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีท้องถิ่น หรือสากล เป็นเหตุให้ผู้ลงทุนสูญเสียผลประโยชน์ทางภาษีบางส่วนหรือทั้งหมด หรือกิจการตัดสินใจที่จะจำหน่าย(รวมถึง เปลี่ยนแทน ขาย หรือ ทำลาย)สินทรัพย์อ้างอิง) โดยจ่ายเงินเพื่อบอกเลิก

สัญญาให้แก่ผู้ลงทุน ถ้ากิจการเลือกที่จะบอกเลิกสัญญาก่อนสิ้นสุดสัญญา กิจการจะต้องจ่ายเงินเพื่อบอกเลิกสัญญาจากเงินที่มีอยู่ในบัญชีเงินลงทุน และถ้าเงินที่คงเหลือในบัญชีไม่เพียงพอ กิจการจะต้องเป็นผู้จ่ายผลต่างนั้น ซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงจะต้องเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะที่กิจการใช้ในการดำเนินธุรกิจ

ก2.2 กิจการให้กิจการอื่นเช่าสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น และเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนภายใต้เงื่อนไขเดียวกันกับสัญญาเช่าเริ่มแรก ทั้งสองกิจการมีสิทธิทางกฎหมายที่จะหักลบจำนวนหนี้ของอีกฝ่ายหนึ่ง และต้องมีความตั้งใจที่จะหักลบด้วยเกณฑ์สุทธิ

ก2.3 กิจการ (กิจการ ก) ให้กิจการอีกแห่งหนึ่ง (กิจการ ข) เช่าสินทรัพย์ และได้รับเงินกู้ยืมประเภทที่มีหลักทรัพย์ค้ำประกันจากผู้ให้กู้ (โดยใช้สัญญาเช่าและสินทรัพย์เป็นหลักประกัน) โดยกิจการ ก ขายสินทรัพย์ที่มีอยู่ ภายใต้สัญญาเช่า และ เงินกู้ให้กับทรัสต์ (trustee) และเช่าสินทรัพย์เดียวกันนั้นกลับคืน กิจการ ก ตกลงที่จะซื้อสินทรัพย์นั้นกลับคืนเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากับราคาขาย ผู้ให้กู้จะไม่ถือว่ากิจการ ก เป็นผู้รับผิดชอบหลักในเงินกู้ยืมตามกฎหมาย โดยกิจการ ก รับประกันที่จะจ่ายเงินกู้ยืมประเภทที่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน ถ้ากิจการ ข ผิดนัดชำระการจ่ายเงินภายใต้สัญญาเช่า ซึ่งกิจการ ข จะต้องได้รับการจัดอันดับความน่าเชื่อถืออยู่ในระดับ เอเอเอ (AAA) และจำนวนเงินที่จ่ายในแต่ละสัญญาเช่าเท่ากับกิจการ ก มีสิทธิทางกฎหมายที่จะหักลบจำนวนหนี้ของแต่ละสัญญาเช่า และต้องมีความตั้งใจที่จะหักลบสิทธิและภาระผูกพันภายใต้สัญญาเช่าด้วยเกณฑ์สุทธิ

ก2.4 กิจการ (กิจการ ก) ขายสินทรัพย์ให้กับกิจการอีกแห่งหนึ่ง (กิจการ ข) และเช่าสินทรัพย์เดียวกันนั้นกลับคืน กิจการ ข มีข้อตกลงที่จะขายสินทรัพย์นั้นกลับคืนให้แก่กิจการ ก เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าด้วยจำนวนเงินที่เมื่อรวมกับค่าเช่าที่จ่ายไปทำให้ กิจการ ข ได้รับผลตอบแทนที่อัตราเงินกู้ยืมปกติ (LIBOR) บวกร้อยละ 2 ต่อปีของราคาซื้อสินทรัพย์

## ข. เนื้อหาสาระของข้อตกลง

ข1. ตีความมาตรฐานกำหนดให้พิจารณาเนื้อหาสาระของข้อตกลง เพื่อกำหนดว่า มีการโอนสิทธิในการใช้สินทรัพย์ในช่วงเวลาที่ตกลงกันหรือไม่

ข2. ตัวอย่างที่อธิบายไว้ในส่วน ก ของแนวทางปฏิบัตินี้ พิจารณาได้ว่าข้อตกลงไม่มีเนื้อหาสาระเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่องสัญญาเช่า ด้วยเหตุผลดังนี้

ข2.1 ตามตัวอย่างที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก2.1 ข้อตกลงได้ออกแบบอย่างชัดเจนเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี ซึ่งแบ่งกันระหว่างทั้งสองกิจการ แม้ว่าจะระยะเวลาของสัญญาเช่า และ สัญญาเช่าช่วงจะ



แตกต่างกัน สิทธิที่กิจการจะซื้อกลับคืนจะถูกกำหนดไว้ทุกครั้งที่สิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่าช่วง กล่าวคือ ผู้ลงทุนมีความเสี่ยงในสินทรัพย์ในระดับที่ไม่มีนัยสำคัญตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่า ดังนั้นเนื้อหาสาระของข้อตกลง คือ กิจการได้รับค่าธรรมเนียมจากการดำเนินการตามสัญญา และรับความเสี่ยงและผลตอบแทนในความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์

ข2.2 ตามตัวอย่างที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก2.2 เงื่อนไขและระยะเวลาของสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเท่ากัน ดังนั้น ความเสี่ยงและผลตอบแทนในความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ไม่แตกต่างจากก่อนการทำข้อตกลง และ จำนวนหนี้ถูกหักกลบกับอีกฝ่ายหนึ่ง จึงไม่มีความเสี่ยงด้านเครดิต เนื้อหาสาระของข้อตกลง คือ ไม่มีรายการเกิดขึ้น

ข2.3 ตามตัวอย่างที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก2.3 กิจการ ก รับความเสี่ยงและผลตอบแทนในความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ และ ความเสี่ยงของการชำระเงินภายใต้การรับประกันที่เป็นไปได้ยากที่จะเกิดขึ้น (เนื่องจากการจัดอันดับความน่าเชื่อถือในระดับ ทริปเปิ้ล เอเอเอ) เนื้อหาสาระของข้อตกลง คือ กิจการ ก กู้ยืมเงินและนำสินทรัพย์อ้างอิงมาค้ำประกัน

ข2.4 ตามตัวอย่างที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ก2.4 ความเสี่ยงและผลตอบแทนในความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ของกิจการ ก ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในเนื้อหาสาระ เนื้อหาสาระของข้อตกลง คือ กิจการ ก กู้ยืมเงินและนำสินทรัพย์อ้างอิงมาค้ำประกัน และจ่ายเงินโดยผ่อนชำระตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่า และชำระเงินก้อนในงวดสุดท้ายเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า เงื่อนไขของสิทธิทำให้ไม่สามารถรับรู้รายการขายได้ โดยปกติการขายและเช่ากลับคืนความเสี่ยงและผลตอบแทนในความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ที่ขาย ยังคงอยู่กับผู้ขายเท่านั้นตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่า