ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๕๕/๒๕๖๐

เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๔ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)
เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๘ (๒/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๒๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๖๑/๒๕๕๙ เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๔ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐
จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล
นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

คำแถลงการณ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IFRIC Interpretation 4: Determining whether an Arrangement contains a Lease (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*
อ้างอิง
ความเป็นมา **1**
ขอบเขต **4**
ประเด็น **5**
มติ **6**
วันถือปฏิบัติ **16**
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง **17**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่* กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 17

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่*

อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความเป็นมา

1 กิจการอาจมีการเข้าทำข้อตกลงซึ่งประกอบด้วยรายการหรือชุดของรายการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งไม่ได้มีรูปแบบของสัญญาเช่าตามกฎหมาย แต่มีการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (เช่น ที่ดิน อาคาร หรืออุปกรณ์) โดยได้รับผลตอบแทนในลักษณะของการจ่ายคืนครั้งเดียวหรือหลายครั้ง ตัวอย่างของข้อตกลง เช่น กิจการหนึ่ง (ผู้ขาย) อาจให้สิทธิแก่กิจการอีกแห่งหนึ่ง (ผู้ซื้อ) ในการใช้สินทรัพย์ซึ่งควบคู่ไปกับการให้บริการที่เกี่ยวข้อง ข้อตกลงดังกล่าวรวมถึง

- ข้อตกลงจัดจ้างคนภายนอก (เช่น จัดจ้างคนภายนอกเพื่อทำหน้าที่ประมวลข้อมูลให้กิจการ)
- ข้อตกลงในอุตสาหกรรมโทรคมนาคมที่ผู้ให้บริการโครงข่ายทำสัญญาให้สิทธิแก่ผู้ซื้อในการใช้โครงข่าย
- ข้อตกลงในการซื้อหรือจ่ายชำระ (take-or-pay contract) และสัญญาที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ซื้อจะจ่ายเงินตามจำนวนที่กำหนดไว้ โดยไม่คำนึงว่าผู้ซื้อจะได้รับสินค้าหรือบริการตามสัญญาหรือไม่ (เช่น ข้อตกลงในการซื้อหรือจ่ายชำระ (take-or-pay contract) ที่รับซื้อผลผลิตเกือบจะทั้งหมดของผู้ผลิตกระแสไฟฟ้า)

2 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางในการประเมินว่าข้อตกลงดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ ซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) การตีความมาตรฐาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้ให้แนวทางในการกำหนดว่าสัญญาเช่าดังกล่าวควรจัดประเภทอย่างไร ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)

3 ในบางข้อตกลง สินทรัพย์อ้างอิงซึ่งเข้าข่ายเป็นสัญญาเช่าเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ใหญ่กว่า การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กล่าวถึง วิธีพิจารณาข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ สำหรับส่วนของสินทรัพย์อ้างอิงที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ใหญ่กว่าในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้ อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะเกี่ยวข้องกับหน่วยของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งอยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ขอบเขต

4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับข้อตกลงซึ่ง

4.1 เป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ

4.2 เป็นข้อตกลงสัมปทานบริการจากภาครัฐแก่เอกชน ที่อยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ประเด็น

5 ประเด็นที่ระบุในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้แก่

5.1 วิธีการประเมินว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)

5.2 กิจการควรประเมินหรือมีการประเมินใหม่ว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบเมื่อใด และ

5.3 หากข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ วิธีแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากจำนวนเงินที่จ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นในข้อตกลงนี้เป็นอย่างไร

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มติ

การประเมินว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่

6 การประเมินว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ ต้องพิจารณาจากเนื้อหาของข้อตกลงและต้องประเมินว่าข้อตกลงเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้หรือไม่

6.1 การปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าวขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจง และ

6.2 ข้อตกลงดังกล่าวเป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์

การปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าวขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจง

7 ถึงแม้ว่าข้อตกลงดังกล่าวอาจจะมีการระบุสินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจงไว้อย่างชัดเจน ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะไม่ใช่สัญญาเช่าหากการปฏิบัติตามข้อตกลงนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น หากผู้ขายมีภาระผูกพันที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามจำนวนที่กำหนดไว้และมีสิทธิและความสามารถที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการโดยใช้สินทรัพย์อื่นที่ไม่ได้ระบุไว้ในข้อตกลง ในกรณีดังกล่าวการปฏิบัติตามข้อตกลงไม่ได้ขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ที่ระบุไว้ และข้อตกลงดังกล่าวไม่ได้มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบรวมอยู่ ภาระผูกพันจากการประกันคุณภาพซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการสามารถจัดหาสินทรัพย์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันมาทดแทนได้เมื่อสินทรัพย์ที่ระบุไว้ไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเหมาะสมไม่ได้ทำให้ข้อตกลงดังกล่าวไม่เป็นสัญญาเช่า นอกจากนี้ประมาณการหนี้สินตามสัญญา (หรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น) ที่อนุญาตให้หรือกำหนดให้ผู้ขายจัดหาสินทรัพย์อื่นมาทดแทน ไม่ว่าด้วยเหตุผลใด ในหรือหลังวันที่ที่ระบุไว้ไม่ได้มีผลทำให้ข้อตกลงดังกล่าวไม่เป็นสัญญาเช่าก่อนวันที่มีการทดแทน

8 สินทรัพย์จะถือว่าระบุได้โดยนัยหากผู้ขายเป็นเจ้าของหรือเช่าสินทรัพย์นั้น ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันและไม่มีความเป็นไปได้ในเชิงเศรษฐกิจหรือในทางปฏิบัติที่ผู้ขายจะปฏิบัติตามภาระผูกพันดังกล่าวด้วยการใช้สินทรัพย์อื่นที่เป็นทางเลือก

ข้อตกลงดังกล่าวเป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์

9 ข้อตกลงจะถือว่าเป็นข้อตกลงที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ หากข้อตกลงนั้นทำให้ผู้ซื้อ (ผู้เช่า) มีสิทธิควบคุมการใช้สินทรัพย์อ้างอิง สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์อ้างอิงจะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

9.1 ผู้ซื้อมีความสามารถหรือมีสิทธิที่จะดำเนินการกับสินทรัพย์ หรือสั่งการให้ผู้อื่นดำเนินการในรูปแบบหรือลักษณะที่ตนเองกำหนด ในขณะที่ผู้ซื้อได้รับหรือควบคุมจำนวนของผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นของสินทรัพย์ในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

9.2 ผู้ซื้อมีความสามารถหรือมีสิทธิควบคุมการเข้าถึงทางกายภาพสินทรัพย์อ้างอิงนั้น ในขณะที่ผู้ซื้อได้รับหรือควบคุมจำนวนของผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นของสินทรัพย์ในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ

9.3 ข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์บ่งชี้ว่าเป็นไปได้ยากที่บุคคลหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลอื่นนอกเหนือไปจากผู้ซื้อจะได้รับผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ ซึ่งผลิตหรือเกิดจากสินทรัพย์นั้นในระหว่างระยะเวลาตามข้อตกลง และราคาที่ผู้ซื้อจะจ่ายสำหรับผลผลิตนั้นไม่เป็นราคาคงที่ต่อหน่วยผลผลิต หรือไม่เท่ากับราคาตลางในปัจจุบันต่อหน่วยของผลผลิต ณ เวลาส่งมอบผลผลิต

การประเมินหรือประเมินใหม่ว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ

10 การประเมินว่าข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบต้องปฏิบัติ ณ วันที่เริ่มต้นของข้อตกลงซึ่งเป็นวันใดวันหนึ่งที่เกิดก่อน ระหว่างวันที่ทำข้อตกลงหรือวันที่ผูกพันโดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขหลักตามข้อตกลง โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด การประเมินใหม่ว่าข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ ต้องทำภายหลังวันที่เริ่มต้นของข้อตกลงเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

10.1 มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา เว้นแต่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงในลักษณะของการต่อสัญญาหรือการขยายระยะเวลาข้อตกลง

10.2 มีการเลือกใช้สิทธิต่อสัญญา หรือใช้สิทธิขยายระยะเวลาที่เห็นชอบร่วมกันโดยผู้เกี่ยวข้องกับข้อตกลงดังกล่าว เว้นแต่เงื่อนไขในการต่อสัญญาหรือขยายระยะเวลาได้มีการกำหนดไว้ตั้งแต่เริ่มต้นและได้รวมอยู่ในระยะเวลาของสัญญาเช่า ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) การต่อสัญญาหรือการขยายระยะเวลาของข้อตกลงซึ่งไม่รวมถึงการแก้ไขเงื่อนไขในข้อตกลงเดิมก่อนวันสิ้นสุดของระยะเวลาตามข้อตกลงเดิม ต้องมีการประเมินโดยใช้ข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 6 ถึง 9 สำหรับการต่อสัญญาหรือขยายระยะเวลาเท่านั้น

10.3 มีการเปลี่ยนแปลงในการกำหนดว่าการปฏิบัติตามข้อตกลงขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ที่ระบุเฉพาะเจาะจงหรือไม่

10.4 มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในสินทรัพย์ เช่น มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะทางกายภาพที่สำคัญของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

11 การประเมินใหม่ของข้อตกลงต้องขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ณ วันที่มีการประเมินใหม่ ซึ่งรวมถึงเงื่อนไขที่เหลืออยู่ของข้อตกลง การเปลี่ยนแปลงประมาณการ (เช่น ประมาณการของจำนวนผลผลิตที่ส่งมอบให้กับผู้ซื้อหรือผู้อื่นที่มีศักยภาพเป็นผู้ซื้อ) ไม่ใช่เงื่อนไขที่ทำให้เกิดการประเมินใหม่ หากข้อตกลงมีการประเมินใหม่ และพิจารณาได้ว่ามีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ (หรือไม่มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ) กิจการต้องนำการบัญชีสำหรับสัญญาเช่ามาถือปฏิบัติ (หรือยุติการนำสัญญาเช่ามาถือปฏิบัติ) นับจาก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

11.1 ในกรณีของย่อหน้าที่ 10.1 10.3 และ 10.4 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่นำไปสู่การประเมินใหม่ได้เกิดขึ้น

11.2 ในกรณีของย่อหน้าที่ 10.2 ตามวันเริ่มต้นของการต่อสัญญาหรือการขยายระยะเวลา

การแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากรายการจ่ายอื่น

12 หากข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ผู้เกี่ยวข้องกับข้อตกลงต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับองค์ประกอบที่เป็นข้อตกลงที่เป็นสัญญาเช่า เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามข้อกำหนดที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้นหากข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้าที่ 7 ถึง 19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) องค์ประกอบอื่น ๆ ของข้อตกลงที่ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

13 เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) การจ่ายเงินและสิ่งตอบแทนอื่นที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลงมีการแยก ณ วันที่เริ่มต้นทำข้อตกลงหรือวันที่มีการประเมินใหม่ โดยแยกเป็นส่วนค่าตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า และส่วนที่เป็นองค์ประกอบอื่นโดยใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นเกณฑ์ในการแยก ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าจะรวมเฉพาะจำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าเท่านั้น (เช่น สิทธิในการใช้สินทรัพย์) และไม่รวมจำนวนที่จ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นในข้อตกลง (เช่น สำหรับค่าบริการ และต้นทุนของปัจจัยการผลิต)

14 ในบางกรณี การแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากองค์ประกอบอื่นในข้อตกลง ผู้ซื้ออาจใช้เทคนิคในการประมาณการ เช่น ผู้ซื้ออาจจะประมาณจำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าโดยอ้างอิงจากข้อตกลงเช่าของสินทรัพย์ที่เปรียบเทียบกันได้โดยไม่มีองค์ประกอบอื่น หรือประมาณจากการจ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นตามข้อตกลง โดยอ้างอิงจากข้อตกลงที่เปรียบเทียบกันได้ แล้วนำจำนวนนั้นมาหักจากจำนวนที่ต้องจ่ายทั้งหมดตามข้อตกลง

15 หากผู้ซื้อมีข้อสรุปว่า ในทางปฏิบัติไม่สามารถแบ่งแยกจำนวนที่ต้องจ่ายดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติ ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

15.1 ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน ให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม[1] ของสินทรัพย์อ้างอิงที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7 และย่อหน้าที่ 8 เป็นส่วนของสัญญาเช่า หลังจากนั้นจำนวนหนี้สินจะลดลงเมื่อมีการจ่ายชำระ และให้รับรู้ต้นทุนทางการเงินจากหนี้สินโดยใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้ซื้อ[2]

15.2 ในกรณีของสัญญาเช่าดำเนินงาน จำนวนที่ต้องจ่ายทั้งหมดตามข้อตกลงให้ถือว่าเป็นการจ่ายตามข้อตกลงสำหรับสัญญาเช่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ให้เปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่

15.2.1 เปิดเผยการจ่ายเงินแยกต่างหากจากค่าเช่าขั้นต่ำของข้อตกลงอื่นซึ่งไม่รวมการจ่ายสำหรับส่วนที่ไม่ใช่ค่าเช่า และ

15.2.2 ระบุว่าจำนวนเงินที่เปิดเผยรวมการจ่ายส่วนที่ไม่ใช่ค่าเช่า

วันถือปฏิบัติ

16 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

16ก หากกิจการมีการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ ให้กิจการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติด้วย

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

17 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ระบุว่ากิจการต้องปฏิบัติอย่างไรในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีอันเป็นผลจากการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาเริ่มถือปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวเมื่อนำการตีความ

---

[1] มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้คำว่ามูลค่ายุติธรรมในบางลักษณะที่แตกต่างจากนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้นเมื่อมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) และไม่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

[2] อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ตามนิยามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก หากกิจการใช้ข้อยกเว้นดังกล่าว กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ถึง 9 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับข้อตกลงที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาล่าสุดของข้อมูลที่จัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ โดยใช้เกณฑ์จากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ปรากฏอยู่ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลานั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ