

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๗๐/๒๕๖๑

เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๔ (ปรับปรุง ๒๕๖๑)

เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๓ (๓/๒๕๖๑) เมื่อวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๕/๒๕๖๐ เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๔ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๔ (ปรับปรุง ๒๕๖๑) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

**การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561)  
เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่**

**คำแถลงการณ์**

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560 (IFRIC Interpretation 4: Determining whether an Arrangement contains a Lease (Bound volume 2018 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2560 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำหรือเนื้อหาใดๆ

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561)

เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

อ้างอิง

ความเป็นมา	1
ขอบเขต	4
ประเด็น	5
มติ	6
วันที่ปฏิบัติ	16
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	17

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 17

## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

### อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

### ความเป็นมา

1. กิจการอาจมีการเข้าทำข้อตกลงซึ่งประกอบด้วยรายการหรือชุดของรายการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งไม่ได้มีรูปแบบของสัญญาเช่าตามกฎหมาย แต่มีการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (เช่น ที่ดิน อาคาร หรืออุปกรณ์) โดยได้รับผลตอบแทนในลักษณะของการจ่ายเงินครั้งเดียวหรือหลายครั้ง 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 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้ให้แนวทางในการกำหนดว่าสัญญาเช่าดังกล่าวควรจัดประเภทอย่างไร ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 3 ในบางข้อตกลง สินทรัพย์อ้างอิงซึ่งเข้าข่ายเป็นสัญญาเช่าเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ใหญ่กว่า การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กล่าวถึง วิธีพิจารณาข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ สำหรับส่วนของสินทรัพย์อ้างอิงที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ใหญ่กว่าในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้ อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะเกี่ยวข้องกับหน่วยของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งอยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

#### ขอบเขต

- 4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับข้อตกลงซึ่ง
  - 4.1 เป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ
  - 4.2 เป็นข้อตกลงสัมปทานบริการจากภาครัฐแก่เอกชน ที่อยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### ประเด็น

- 5 ประเด็นที่ระบุในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้แก่
  - 5.1 วิธีการประเมินว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 5.2 กิจการควรประเมินหรือมีการประเมินใหม่ว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบเมื่อใด และ
  - 5.3 หากข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ วิธีแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากจำนวนเงินที่จ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นในข้อตกลงนี้เป็นอย่างไร

**มติ**

**การประเมินว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่**

- 6 การประเมินว่าข้อตกลงเป็นสัญญาเช่าหรือมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบหรือไม่ ต้องพิจารณาจากเนื้อหาของข้อตกลงและต้องประเมินว่าข้อตกลงเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้หรือไม่
- 6.1 การปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าวขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจง และ
  - 6.2 ข้อตกลงดังกล่าวเป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์

**การปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าวขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจง**

- 7 ถึงแม้ว่าข้อตกลงดังกล่าวอาจจะมีภาระระบุสินทรัพย์ที่เฉพาะเจาะจงไว้อย่างชัดเจน ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะไม่ใช้สัญญาเช่าหากการปฏิบัติตามข้อตกลงนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น หากผู้ขายมีภาระผูกพันที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามจำนวนที่กำหนดไว้ และมีสิทธิและความสามารถที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการโดยใช้สินทรัพย์อื่นที่ไม่ได้ระบุไว้ในข้อตกลง ในกรณีดังกล่าวการปฏิบัติตามข้อตกลงไม่ได้ขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ที่ระบุไว้ และข้อตกลงดังกล่าวไม่ได้มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบรวมอยู่ ภาระผูกพันจากการประกันคุณภาพซึ่งอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการสามารถจัดหาสินทรัพย์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันมาทดแทนได้เมื่อสินทรัพย์ที่ระบุไว้ไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเหมาะสมไม่ได้ทำให้ข้อตกลงดังกล่าวไม่เป็นสัญญาเช่า นอกจากนี้ประมาณการหนี้สินตามสัญญา (หรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น) ที่อนุญาตให้หรือกำหนดให้ผู้ขายจัดหาสินทรัพย์อื่นมาทดแทน ไม่ว่าด้วยเหตุผลใดในหรือหลังวันที่ที่ระบุไว้ไม่ได้มีผลทำให้ข้อตกลงดังกล่าวไม่เป็นสัญญาเช่าก่อนวันที่มีการทดแทน
- 8 สินทรัพย์จะถือว่าระบุได้โดยนัยหากผู้ขายเป็นเจ้าของหรือเช่าสินทรัพย์นั้น ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันและไม่มีความเป็นไปได้ในเชิงเศรษฐกิจหรือในทางปฏิบัติที่ผู้ขายจะปฏิบัติตามภาระผูกพันดังกล่าวด้วยการใช้สินทรัพย์อื่นที่เป็นทางเลือก

**ข้อตกลงดังกล่าวเป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์**

- 9 ข้อตกลงจะถือว่าเป็นข้อตกลงที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ หากข้อตกลงนั้นทำให้ผู้ซื้อ (ผู้เช่า) มีสิทธิควบคุมการใช้สินทรัพย์อ้างอิง สิทธิในการควบคุมการใช้สินทรัพย์อ้างอิงจะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 9.1 ผู้ซื้อที่มีความสามารถหรือมีสิทธิที่จะดำเนินการกับสินทรัพย์ หรือสั่งการให้ผู้อื่นดำเนินการในรูปแบบหรือลักษณะที่ตนเองกำหนด ในขณะที่ผู้ซื้อได้รับหรือควบคุมจำนวนของผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นของสินทรัพย์ในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ

- 9.2 ผู้ซื้อที่มีความสามารถหรือมีสิทธิควบคุมการเข้าถึงทางกายภาพสินทรัพย์อ้างอิงนั้น ในขณะที่ผู้ซื้อได้รับหรือควบคุมจำนวนของผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นของสินทรัพย์ในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ
- 9.3 ข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์บ่งชี้ว่าเป็นไปได้ยากที่บุคคลหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลอื่นนอกเหนือไปจากผู้ซื้อจะได้รับผลผลิตหรืออรรถประโยชน์อื่นในจำนวนที่มากกว่าจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ ซึ่งผลิตหรือเกิดจากสินทรัพย์นั้นในระหว่างระยะเวลาตามข้อตกลง และราคาที่ผู้ซื้อจะจ่ายสำหรับผลผลิตนั้นไม่เป็นราคาคงที่ต่อหน่วยผลผลิตหรือไม่เท่ากับราคาตลาดในปัจจุบันต่อหน่วยของผลผลิต 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 2561) 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 และพิจารณาได้ว่ามีสัญญาเช่าเป็น

ส่วนประกอบ (หรือไม่มีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ) กิจการต้องนำการบัญชีสำหรับสัญญาเช่ามาถือปฏิบัติ (หรือยุติการนำสัญญาเช่ามาถือปฏิบัติ) นับจาก

- 11.1 ในกรณีของย่อหน้าที่ 10.1 10.3 และ 10.4 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่นำไปสู่การประเมินใหม่ได้เกิดขึ้น
- 11.2 ในกรณีของย่อหน้าที่ 10.2 ตามวันเริ่มต้นของการต่อสัญญาหรือการขยายระยะเวลา

#### การแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากรายการจ่ายอื่น

- 12 หากข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ ผู้เกี่ยวข้องกับข้อตกลงต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับองค์ประกอบที่เป็นข้อตกลงที่เป็นสัญญาเช่า เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามข้อกำหนดที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้นหากข้อตกลงมีสัญญาเช่าเป็นส่วนประกอบ สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้าที่ 7 ถึง 19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) องค์ประกอบอื่น ๆ ของข้อตกลงที่ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
- 13 เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) การจ่ายเงินและสิ่งตอบแทนอื่นที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลง มีการแยก ณ วันที่เริ่มต้นทำข้อตกลงหรือวันที่มีการประเมินใหม่ โดยแยกเป็นส่วนค่าตอบแทนสำหรับสัญญาเช่า และส่วนที่เป็นองค์ประกอบอื่นโดยใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นเกณฑ์ในการแยก ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าจะรวมเฉพาะจำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าเท่านั้น (เช่น สิทธิในการใช้สินทรัพย์) และไม่รวมจำนวนที่จ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นในข้อตกลง (เช่น สำหรับค่าบริการ และต้นทุนของปัจจัยการผลิต)
- 14 ในบางกรณี การแยกจำนวนที่จ่ายสำหรับสัญญาเช่าออกจากองค์ประกอบอื่นในข้อตกลง ผู้ใช้อาจใช้เทคนิคในการประมาณการ เช่น ผู้ใช้อาจจะประมาณจำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าโดยอ้างอิงจากข้อตกลงเช่าของสินทรัพย์ที่เปรียบเทียบกันได้โดยไม่มีองค์ประกอบอื่น หรือประมาณจากการจ่ายสำหรับองค์ประกอบอื่นตามข้อตกลง โดยอ้างอิงจากข้อตกลงที่เปรียบเทียบกันได้ แล้วนำจำนวนนั้นมาหักจากจำนวนที่ต้องจ่ายทั้งหมดตามข้อตกลง
- 15 หากผู้ซื้อซื้อข้อสรุปว่า ในทางปฏิบัติไม่สามารถแบ่งแยกจำนวนที่ต้องจ่ายดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติ ดังนี้

- 15.1 ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน ให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินในจำนวนที่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม<sup>1</sup>ของสินทรัพย์อ้างอิงที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7 และย่อหน้าที่ 8 เป็นส่วนของสัญญาเช่า หลังจากนั้นจำนวนหนี้สินจะลดลงเมื่อมีการจ่ายชำระ และให้รับรู้ต้นทุนทางการเงินจากหนี้สินโดยใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้ซื้อ<sup>2</sup>
- 15.2 ในกรณีของสัญญาเช่าดำเนินงาน จำนวนที่ต้องจ่ายทั้งหมดตามข้อตกลงให้ถือว่าเป็นการจ่ายตามข้อตกลงสำหรับสัญญาเช่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ให้เปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่
- 15.2.1 เปิดเผยการจ่ายเงินแยกต่างหากจากค่าเช่าขั้นต่ำของข้อตกลงอื่นซึ่งไม่รวมการจ่ายสำหรับส่วนที่ไม่ใช่ค่าเช่า และ
- 15.2.2 ระบุว่าจำนวนเงินที่เปิดเผยรวมการจ่ายส่วนที่ไม่ใช่ค่าเช่า

## วันถือปฏิบัติ

- 16 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 16ก หากกิจการมีการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ ให้กิจการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติด้วย

## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 17 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ระบุว่ากิจการต้องปฏิบัติอย่างไรในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีอันเป็นผลจากการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาเริ่มถือปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวเมื่อนำ

<sup>1</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้คำว่ามูลค่ายุติธรรมในบางลักษณะที่แตกต่างจากนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้นเมื่อมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) และไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

<sup>2</sup> อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ตามนิยามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก หากกิจการใช้  
ข้อยกเว้นดังกล่าวกิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ถึง 9 ของการตีความมาตรฐานการ  
รายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับข้อตกลงที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาล่าสุดของ  
ข้อมูลที่ทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ โดยใช้เกณฑ์จาก  
ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ปรากฏอยู่ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลานั้น