

ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว๕๖๕



กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๒๕ ธันวาคม ๒๕๕๔

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี อธิการบดี เลขาธิการ ผู้อำนวยการ ผู้บัญชาการ อัยการสูงสุด ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หัวหน้าส่วนราชการของหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ หน่วยงานอิสระที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ องค์การมหาชน ส่วนราชการเจ้าของทุนหมุนเวียน ผู้ว่าราชการจังหวัด หัวหน้าศูนย์ปฏิบัติการของกลุ่มจังหวัด

สิ่งที่ส่งมาด้วย ๑. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า  
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

ตามที่กระทรวงการคลังได้ออกประกาศหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เมื่อวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง และจัดทำรายงานการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

บัดนี้ กระทรวงการคลังได้ออกประกาศ เรื่องมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า เมื่อวันที่ ๑๓ ธันวาคม ๒๕๕๔ ปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย ๑ และ ๒ เพิ่มเติมจากหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้สำหรับกิจกรรมทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสำหรับสัญญาเช่าสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสากล รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป และส่งผลให้รายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใสมากขึ้น โดยหน่วยงานสามารถดาวน์โหลดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ได้จากเว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง ([www.cgd.go.th](http://www.cgd.go.th)) ในส่วนของข้อมูลข่าวสารกรมบัญชีกลาง บัญชีและตรวจสอบภายในภาครัฐ กฎหมายระเบียบ เอกสารเผยแพร่ หัวข้อ มาตรฐาน-คู่มือ-แนวปฏิบัติ-ด้านการบัญชีภาครัฐ

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ตามประกาศฉบับดังกล่าว

ขอแสดงความนับถือ

(นางอุไร ร่มโพธิ์หยก)

ที่ปรึกษาด้านพัฒนาระบบบัญชี

ปฏิบัติราชการแทน อธิบดีกรมบัญชีกลาง

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

E-mail : [baccount@cgd.go.th](mailto:baccount@cgd.go.th)



ศูนย์บริการข้อมูลการเงินการคลังภาครัฐ กรมบัญชีกลาง (CGD Call Center) โทรศัพท์ ๐ ๒๑๒๗๐ ๖๔๐๐



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เมื่อวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชี ตามเกณฑ์คงค้างและจัดทำรายงานการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า เพิ่มเติมจาก หลักการบัญชีที่ได้กำหนดไว้ตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ปราบกฏตาม เอกสารแนบท้ายประกาศฉบับนี้ เพื่อให้ครอบคลุมการดำเนินงานกิจกรรมทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ของหน่วยงานภาครัฐ โดยมีวัตถุประสงค์ให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีความเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับ มาตรฐานบัญชีภาครัฐสากล รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้รายงานการเงินของ หน่วยงานภาครัฐ มีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๔

(นายธีระชัย ภูวนาถนรานุบาล)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓  
เรื่อง  
สัญญาเช่า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า พ.ศ. ๒๕๔๙ (IPSAS ๑๓ : Leases (๒๐๐๖) ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ.๒๕๕๓ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๐)

## สารบัญ

ย่อหน้าที่

คำนำ	
วัตถุประสงค์	๑
ขอบเขต	๒-๕
คำนิยาม	๖-๙
การปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าระหว่าง วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	๗
สัญญาเช่าซื้อ	๘
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม	๙
การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า	๑๐-๒๑
สัญญาเช่าและสัญญาประเภทอื่น	๒๒-๒๔
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า	๒๕-๔๑
สัญญาเช่าการเงิน	๒๕-๓๙
การรับรู้เริ่มแรก	๒๕-๓๐
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	๓๑-๓๖
การเปิดเผยข้อมูล	๓๗-๓๘
สัญญาเช่าดำเนินงาน	๓๙-๔๑
การเปิดเผยข้อมูล	๔๑
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า	๔๒-๖๖
สัญญาเช่าการเงิน	๔๒-๕๘
การรับรู้เริ่มแรก	๔๗
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	๔๘-๕๖
การเปิดเผยข้อมูล	๕๗-๕๘
สัญญาเช่าดำเนินงาน	๕๙-๖๖
การเปิดเผยข้อมูล	๖๖
การขายและเช่ากลับคืน	๖๗-๗๕
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ	๗๖
แนวทางปฏิบัติ	

## คำนำ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี  
ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๔ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑-๗๖ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีภาครัฐในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

## มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

### วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า เพื่อนำไปปฏิบัติกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

### ขอบเขต

๒. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ ยกเว้นรายการต่อไปนี้
  - ๒.๑ สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้
  - ๒.๒ ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดิทัศน์ ละคร บทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการต่อไปนี้
  - ๒.๓ อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เช่าถือครองอยู่และบันทึกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - ๒.๔ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - ๒.๕ สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - ๒.๖ สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
๓. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงที่มีการโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ แม้ว่าผู้ให้เช่ายังคงให้บริการส่วนใหญ่ในการดำเนินงานหรือซ่อมบำรุงสินทรัพย์เหล่านั้น ในทางกลับกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับข้อตกลงในการให้บริการที่ไม่ได้โอนสิทธิการใช้สินทรัพย์จากคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หน่วยงานภาครัฐอาจมีข้อตกลงที่ซับซ้อนในการทำสัญญาการส่งมอบบริการ ซึ่งอาจมีหรือไม่มีเช่าสินทรัพย์ การถือปฏิบัติสำหรับข้อตกลงเหล่านี้อธิบายไว้ในย่อหน้า ๒๕ ถึง ๒๗

๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไม่ใช่ถือปฏิบัติกับรายการ (ก) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ ป่าไม้ แร่ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ และ (ข) ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดิทัศน์ ละคร บทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ เนื่องจากข้อตกลงสำหรับรายการเหล่านี้จะมีประเด็นทางบัญชีที่ซับซ้อนมากกว่า จึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐไว้ต่างหาก
๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไม่ใช่ถือปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การวัดมูลค่า อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้)

## คำนิยาม

๖. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

สัญญาเช่า	หมายถึง	สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด
สัญญาเช่าการเงิน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าจะในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่
สัญญาเช่าดำเนินงาน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่ไม่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน
สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้	หมายถึง	สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกไม่ได้วันแต่จะเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ <ul style="list-style-type: none"> <li>๑) เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก</li> <li>๒) เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า</li> <li>๓) เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม</li> <li>๔) เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง</li> </ul>

วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า	หมายถึง	<p>วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ตกลงตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้</p> <p>๑) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน</p> <p>๒) ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน หน่วยงานต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล</p>
วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล	หมายถึง	<p>วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า (เช่น การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่าย อันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า)</p>
อายุสัญญาเช่า	หมายถึง	<p>ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า</p>
จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย	หมายถึง	<p>จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า รวมถึงรายการดังต่อไปนี้</p> <p>๑) ทางด้านผู้เช่า – จำนวนเงินที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือให้กับผู้ให้เช่า หรือ</p> <p>๒) ทางด้านผู้ให้เช่า – มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจากผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้</p> <p>จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้เช่า</p> <p>อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่าง</p>



			<p>สมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย</p>
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง		<p>จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีมีความเกี่ยวข้องกัน</p>
อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	หมายถึง		<p>ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>๑) ระยะเวลาที่คาดว่าจะสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการกับผู้ใช้จ่ายเดียวหรือหลายราย</li> <li>๒) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ใช้จ่ายเดียวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์</li> </ol>
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง		<p>ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งหน่วยงานคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า</p>
มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	หมายถึง		<ol style="list-style-type: none"> <li>๑) ทางด้านผู้เช่า-ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกันคือ จำนวนเงินสูงสุดที่ต้องจ่ายไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม) และ</li> <li>๒) ทางด้านผู้ให้เช่า-ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามารถรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้</li> </ol>

มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน	หมายถึง	ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งผู้ให้เช่า อาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น
ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	หมายถึง	ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	หมายถึง	เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า
รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	หมายถึง	ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า
อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า	หมายถึง	อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวมของมูลค่าปัจจุบันของ ก) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย และ ข) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน มีจำนวนเท่ากับผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า	หมายถึง	อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้าประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น
ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น	หมายถึง	ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้กำหนดไว้อย่างคงที่ตามระยะเวลาที่ผ่านมา แต่กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น เช่น อัตราร้อยละของยอดขาย ปริมาณการใช้ ดัชนีราคาในอนาคต หรืออัตราดอกเบี้ยในตลาดในอนาคต

## การปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าระหว่างวันเริ่มต้นของสัญญาเช่าและวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

๗. ในช่วงระยะเวลา นับจากวันเริ่มต้นทำสัญญาเช่าถึงวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้ สัญญาเช่าหรือข้อผูกพันนั้น อาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าได้ เช่น ในกรณีของการเปลี่ยนแปลง ต้นทุนการก่อสร้างหรือต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ที่เช่า การปรับราคาตามระดับดัชนีราคาที่เปลี่ยนแปลง หรือต้นทุนทางการเงินของผู้ให้เช่าที่เปลี่ยนแปลงไป ในกรณีเช่นนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นถือว่าเกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นทำสัญญาเช่า

## สัญญาเช่าซื้อ

๘. สัญญาเช่าตามค่านิยามรวมถึง สัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับการกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่า เมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน สัญญาเช่าดังกล่าวในบางครั้งเรียกว่า สัญญาเช่าซื้อ

## อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม

๙. การกำหนดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของหน่วยงานที่กู้ยืมเงินโดยได้รับการค้ำประกันจากรัฐบาลจะต้องสะท้อนถึงการได้รับการค้ำประกันจากรัฐบาลและค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยปกติจะทำให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มที่ต่ำลง

## การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

๑๐. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึงขอบเขตของความเสียหายและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า ความเสี่ยงดังกล่าว รวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากวิทยาการที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึงการคาดการณ์ว่าจะมีศักยภาพในการให้บริการหรือมีกำไรจากการดำเนินงานตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ
๑๑. หน่วยงานต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า
๑๒. เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในสัญญาเช่า จึงเป็นการเหมาะสมที่จะยึดถือค่านิยามอย่างเดียวกันมาใช้อย่างสม่ำเสมอ แต่ในบางครั้งการนำค่านิยามต่างๆ มาใช้กับสถานการณ์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่แตกต่างกัน อาจทำให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างกัน แม้ว่าจะเป็นสัญญาเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์จากมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการค้ำประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า

๑๓. ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน หน่วยงานต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา ตามปกติ หน่วยงานต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปอย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์
- ๑๓.๑ สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
- ๑๓.๒ ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น
- ๑๓.๓ ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
- ๑๓.๔ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
- ๑๓.๕ สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ
- ๑๓.๖ ไม่สามารถนำสินทรัพย์อื่นมาใช้แทนสินทรัพย์ที่เช่าได้โดยง่าย
๑๔. ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่ทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ มีดังต่อไปนี้
- ๑๔.๑ หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
- ๑๔.๒ ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือที่อยู่ในรูปของค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าลดให้ ซึ่งรวมแล้วมีจำนวนเท่ากับ ส่วนใหญ่ของจำนวนที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า)
- ๑๔.๓ ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ
๑๕. ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้า ๑๓ และ ๑๔ ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่าได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน (ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น) อันเป็นผลให้ผู้เช่ามีได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า
๑๖. การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงที่จะเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาเช่า (ที่ไม่ใช่การต่ออายุสัญญาเช่า) ในลักษณะที่จะทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิมตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในย่อหน้า ๑๐ ถึง ๑๕ หากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการให้ประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่ตามวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

๑๗. สัญญาเช่าที่มีองค์ประกอบทั้งส่วนที่เป็นที่ดินและอาคารจะพิจารณาแยกจากกันในการจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามย่อหน้า ๑๐ ถึง ๑๖ ในการจัดประเภทส่วนของที่ดินว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน ปัจจัยสำคัญในการพิจารณาคือโดยปกติที่ดินมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่จำกัด
๑๘. ในกรณีที่จำเป็นต้องจัดประเภทและพิจารณาการเช่าที่ดินและอาคาร จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก่อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคารตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมในส่วนของสิทธิในที่ดินและสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า ถ้าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่าส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
๑๙. เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้า ๒๕ มีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า ๑๐ ถึง ๑๖ ในกรณีเช่นนี้ อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า
๒๐. หน่วยงานไม่ต้องวัดมูลค่าที่ดินและอาคารแยกจากกัน ถ้าส่วนได้เสียของผู้เช่าในที่ดินและอาคารได้มีการจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าต้องแสดงรายละเอียดการคำนวณมูลค่าเมื่อการจัดประเภทสัญญาเช่าที่เป็นส่วนขององค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบมีความไม่แน่นอน
๒๑. ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) ความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีเช่นนี้ ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์นั้นจะบันทึกเสมือนหนึ่งเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้น ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินต่อไปแม้เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจะทำให้ส่วนได้เสียของผู้เช่าในอสังหาริมทรัพย์เปลี่ยนไปจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังกรณีตัวอย่างต่อไปนี้
  - ๒๑.๑ ผู้เช่าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้มีการโอนกรรมสิทธิ์การครอบครองให้เจ้าของด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ หรือ
  - ๒๑.๒ ผู้เช่าทำสัญญาเช่าช่วง ซึ่งได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลที่สามที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สัญญาเช่าช่วงดังกล่าว ผู้เช่าจะบันทึกเป็นสัญญาเช่าการเงินที่มีต่อบุคคลที่สาม แม้สัญญานั้นบุคคลที่สามอาจบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานก็ตาม

## สัญญาเช่าและสัญญาประเภทอื่น

๒๒. สัญญาอาจประกอบด้วยข้อตกลงในการเช่าสินทรัพย์เพียงอย่างเดียว อย่างไรก็ตาม การเช่าอาจเป็นส่วนประกอบส่วนหนึ่งในสัญญาที่ครอบคลุมเนื้อหาหลายส่วนซึ่งทำกับหน่วยงานภาคเอกชน เช่น สัญญาที่ครอบคลุมทั้งการทำการก่อสร้าง การเป็นเจ้าของ การดำเนินงาน หรือการโอนสินทรัพย์ หน่วยงานภาครัฐโดยปกติมักจะทำสัญญาดังกล่าวกับสินทรัพย์ที่มีอายุใช้งานนาน และสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานภาครัฐอาจทำการก่อสร้างทางพิเศษเก็บค่าผ่านทาง และให้หน่วยงานภาคเอกชนเช่า โดยมีข้อตกลงร่วมกันให้แก่หน่วยงานภาคเอกชนในเรื่องดังนี้

๒๒.๑ เช่าทางพิเศษเก็บค่าผ่านทางสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง (โดยอาจมีข้อตกลงที่จะมีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์แก่ผู้เช่าหรือไม่ก็ได้)

๒๒.๒ บริหารและดำเนินงานทางพิเศษเก็บค่าผ่านทาง

๒๒.๓ ซ่อมแซมและบำรุงรักษาทางพิเศษเก็บค่าผ่านทาง รวมถึงการปรับปรุงพื้นผิวถนนและการควบคุมจราจรอย่างสม่ำเสมอ

แต่ในข้อตกลงอื่นหน่วยงานภาครัฐอาจเช่าสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานจากหน่วยงานภาคเอกชน

๒๓. ในกรณีที่สัญญามีข้อตกลงในการเช่าที่สามารถพิจารณาจัดเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติสำหรับส่วนที่เป็นข้อตกลงในการเช่าภายใต้สัญญานั้น

๒๔. หน่วยงานภาครัฐอาจมีการทำสัญญาเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการในหลายรูปแบบ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะ บางสัญญาอาจไม่ชัดเจนว่ามีส่วนที่เป็นสัญญาเช่าตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบเยี่ยงผู้ชำนาญการในวิชาชีพ ถ้าเป็นสัญญาเช่าให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ แต่ถ้าไม่ใช่สัญญาเช่าให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง

## สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

### สัญญาเช่าการเงิน

#### การรับรู้เริ่มแรก

๒๕. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย คือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้

๒๖. รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีต้องบันทึกและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินไม่ใช่ตามรูปแบบของกฎหมาย แม้ว่ารูปแบบของกฎหมายของข้อตกลงในสัญญาเช่าจะกำหนดให้

ผู้เช่าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าตามกฎหมาย แต่ในความเป็นจริงแล้วเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินของสัญญาเช่าการเงินคือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในการใช้สินทรัพย์ที่เช่าตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้น โดยแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายสำหรับสิทธิดังกล่าวด้วยจำนวนที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมกับค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

๒๗. หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าไม่ได้สะท้อนถึงรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าดังกล่าวทรัพย์สินทางเศรษฐกิจและภาระผูกพันของกิจการจะต่ำกว่าที่ควรเป็น ซึ่งทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนไป ดังนั้น ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จึงเป็นการเหมาะสมที่ผู้เช่าจะรับรู้รายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่จะต้องจ่ายในอนาคตด้วยจำนวนเดียวกัน และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าให้รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่เช่า
๒๘. ในงบการเงินไม่ควรแสดงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินหักด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน
๒๙. หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในลักษณะเดียวกัน
๓๐. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้ได้สัญญาเช่าการเงินต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

๓๑. จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่างๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ
๓๒. ในทางปฏิบัติ หน่วยงานอาจใช้การประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ
๓๓. สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งหน่วยงานเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่ได้รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า
๓๔. ผู้เช่าต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคา

สำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่าหรือภายในอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

๓๕. ในแต่ละงวดบัญชี ผลรวมของค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์กับค่าใช้จ่ายทางการเงินมักจะไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน ดังนั้น จึงไม่เป็นการสมควรถือว่าผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกันมักมีจำนวนไม่เท่ากันภายหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
๓๖. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

### การเปิดเผยข้อมูล

๓๗. ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินดังต่อไปนี้
- ๓๗.๑ มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท
  - ๓๗.๒ การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น
  - ๓๗.๓ นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
    - ๓๗.๓.๑ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
    - ๓๗.๓.๒ ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
    - ๓๗.๓.๓ ระยะเวลาที่เกินห้าปี
  - ๓๗.๔ ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับงวด
  - ๓๗.๕ จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน
  - ๓๗.๖ คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงตามสัญญาเช่าที่มีสาระสำคัญของผู้เช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
    - ๓๗.๖.๑ เงื่อนไขในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
    - ๓๗.๖.๒ เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาเช่าหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
    - ๓๗.๖.๓ ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินนำส่งกำไร การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม เป็นต้น
๓๘. นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)



มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

## สัญญาเช่าดำเนินงาน

๓๙. ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา
๔๐. จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัย และ ค่าบำรุงรักษา) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรง นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา แม้ว่าการจ่ายเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์นั้น

## การเปิดเผยข้อมูล

๔๑. ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้
- ๔๑.๑ จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
- ๔๑.๑.๑ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
- ๔๑.๑.๒ ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
- ๔๑.๑.๓ ระยะเวลาที่เกินห้าปี
- ๔๑.๒ จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน
- ๔๑.๓ จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและจำนวนเงินที่จะได้รับตามสัญญาให้เช่าช่วงที่รับรู้สำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และจำนวนเงินที่จะได้รับจากสัญญาให้เช่าช่วง
- ๔๑.๔ คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงสำคัญที่ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
- ๔๑.๔.๑ เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
- ๔๑.๔.๒ เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
- ๔๑.๔.๓ ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินนำส่งกำไร การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม เป็นต้น

## สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

### สัญญาเช่าการเงิน

๔๒. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับรายได้ทางการเงินที่รับรู้ตามสัญญาเช่าการเงิน ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิต หรือผู้แทนจำหน่าย ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หมายถึงหน่วยงานภาครัฐที่เป็นผู้ผลิต ผู้แทนจำหน่ายสินทรัพย์ และในขณะเดียวกันก็เป็นผู้ให้เช่าสินทรัพย์นั้น โดยไม่คำนึงขนาดของกิจกรรมการเช่า

การจำหน่าย และการผลิต นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการโอนสินทรัพย์ด้วย

๔๓. หน่วยงานภาครัฐอาจทำสัญญาเช่าการเงินในฐานะผู้ให้เช่าภายใต้สถานการณ์ต่างๆ หน่วยงานบางแห่งอาจมีภารกิจในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นปกติ เช่น รัฐบาลอาจจัดตั้งหน่วยงานที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่จัดหาสินทรัพย์และวัสดุให้กับหน่วยงานอื่นๆ การมีหน่วยงานกลางที่ทำหน้าที่จัดซื้อจัดจ้างจะทำให้มีโอกาสได้รับส่วนลดการค้า หรือเงื่อนไขที่เป็นประโยชน์อื่นๆ เพิ่มมากขึ้น ในบางกรณี หน่วยงานที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการจัดซื้อจัดจ้างจะทำหน้าที่จัดซื้อสินทรัพย์แทนหน่วยงานอื่นในนามของหน่วยงานเหล่านั้น แต่บางกรณีหน่วยงานที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการจัดซื้อจัดจ้างจะจัดซื้อสินทรัพย์ในนามตนเอง และภารกิจต่างๆ อาจรวมถึง

๔๓.๑ การจัดซื้อสินทรัพย์และวัสดุ

๔๓.๒ การโอนสินทรัพย์ด้วยวิธีการขายหรือทำสัญญาเช่าการเงิน

๔๓.๓ การบริหารกลุ่มสินทรัพย์ เช่น จัดบริการยานพาหนะเพื่อให้หน่วยงานอื่นใช้ และมีไว้เพื่อการให้เช่าทั้งระยะสั้นและระยะยาว รวมถึงเพื่อการขาย

๔๔. ในบางกรณีหน่วยงานภาครัฐอาจจะทำสัญญาเช่าเป็นจำนวนไม่มากนักและเกิดขึ้นไม่บ่อยครั้ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่หน่วยงานเคยเป็นเจ้าของและบริหารจัดการสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานมาตั้งแต่ในอดีต เช่น ถนน เขื่อน โรงบำบัดน้ำ เป็นต้น แต่อาจไม่ได้เป็นเจ้าของสินทรัพย์โดยสมบูรณ์และรับผิดชอบบริหารจัดการสินทรัพย์นั้นอีกต่อไป หน่วยงานดังกล่าวอาจโอนสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานที่มีอยู่ให้กับเอกชนโดยวิธีการขายหรือทำสัญญาเช่าการเงิน นอกจากนี้ หน่วยงานอาจก่อสร้างสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานนานและสินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐานขึ้นใหม่โดยร่วมงานกับเอกชน โดยมีความประสงค์ให้เอกชนเป็นผู้รับผิดชอบสินทรัพย์โดยวิธีซื้อเสร็จเด็ดขาด หรือโดยวิธีทำสัญญาเช่าการเงินเมื่อก่อสร้างเสร็จ ในบางกรณีข้อตกลงการเช่ากำหนดระยะเวลาที่ให้เอกชนควบคุมสินทรัพย์ก่อนจะโอนกรรมสิทธิ์และอำนาจการควบคุมสินทรัพย์กลับไปให้ภาครัฐ ตัวอย่างเช่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสร้างโรงพยาบาลและให้เอกชนเช่าเป็นเวลา ๒๐ ปี หลังจากนั้นสินทรัพย์จะกลับมาอยู่ภายใต้การควบคุมของภาครัฐ เป็นต้น

๔๕. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ค่าตอบแทนที่ค้างชำระตามสัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะทางการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

๔๖. ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกำไรได้ทางการเงิน เพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้

## การรับรู้เริ่มแรก

๔๗. ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย ต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มจากการต่อรองและจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าการเงินนอกเหนือจากสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิต หรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน และจะเป็นส่วนหักจากรายได้ในช่วง

อายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายส่วนที่เกี่ยวกับการสำรองและการทำสัญญาเช่าไม่ถือเป็นต้นทุนทางตรงเริ่มแรกตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าจึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายในวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

๔๘. การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าการเงินนั้น
๔๙. ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล การปันส่วนรายได้ต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าการเงิน จำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ) ต้องนำมาหักกับเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นในสัญญาเช่าการเงินเพื่อลดเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้
๕๐. ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ในกำไรหรือขาดทุนทันที
๕๑. ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรจากการขายหรือขาดทุนจากการขายสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่หน่วยงานใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด
๕๒. หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเชิงพาณิชย์ ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขาย
๕๓. หน่วยงานภาครัฐที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายอาจให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าการเงินของสินทรัพย์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้
  - ๕๓.๑ กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้ จะต้องคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย และ
  - ๕๓.๒ รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า
๕๔. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้ให้เช่าต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่า หรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขาย ซึ่งต้องรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่หน่วยงานใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด

๕๕. เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากซึ่งทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ เวลาที่ขายมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยในท้องถิ่นตลาด
๕๖. ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

## การเปิดเผยข้อมูล

๕๗. ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินดังต่อไปนี้
- ๕๗.๑ การกระหนาบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน หน่วยงานต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
- ๕๗.๑.๑ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
- ๕๗.๑.๒ ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
- ๕๗.๑.๓ ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี
- ๕๗.๒ รายได้ทางการเงินรอการรับรู้
- ๕๗.๓ มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เช่า
- ๕๗.๔ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้
- ๕๗.๕ ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้ในงบรายได้และค่าใช้จ่าย
- ๕๗.๖ ค่าอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า
๕๘. การเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นหักด้วยรายได้ทางการเงินรอการรับรู้จากสัญญาเช่าใหม่ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดบัญชีหลังจากหักด้วยจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องของสัญญาเช่าที่ได้ยกเลิกถือเป็นเครื่องบ่งชี้การเติบโตที่มักเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

## สัญญาเช่าดำเนินงาน

๕๙. ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์
๖๐. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า
๖๑. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา)

ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า แม้ว่าการรับเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์ที่เป็นระบบอย่างอื่นที่ดีกว่าซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

๖๒. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า
๖๓. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
๖๔. ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หน่วยงานต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
๖๕. ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเมื่อได้มีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขายเนื่องจากการทำสัญญาเช่นนั้นไม่ถือว่าเป็นการขาย

### การเปิดเผยข้อมูล

๖๖. ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้
  - ๖๖.๑ จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ โดยแสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
    - ๖๖.๑.๑ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
    - ๖๖.๑.๒ ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
    - ๖๖.๑.๓ ระยะเวลาที่เกินห้าปี
  - ๖๖.๒ ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้ในงบรายได้และค่าใช้จ่าย
  - ๖๖.๓ คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า

### การขายและเช่ากลับคืน

๖๗. การขายและเช่ากลับคืนคือ การที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากการได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง
๖๘. หากการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นกำไรของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอดัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า
๖๙. หากการขายกลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุนี้จึงไม่เหมาะสมที่จะถือว่างสิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่า

ตามบัญชีเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอกการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

๗๐. ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน

๗๐.๑ หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายทันที

๗๐.๒ หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกผลขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอกการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวด ตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า

๗๐.๓ หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอกการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์สินทรัพย์ที่เช่า

๗๑. หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่หน่วยงานสามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนทันที

๗๒. สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนทันที

๗๓. สำหรับสัญญาเช่าการเงิน หน่วยงานไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ซึ่งในกรณีดังกล่าวหน่วยงานต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

๗๔. ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่ธรรมดา หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน

๗๕. หน่วยงานอาจต้องเปิดเผยรายการขายและเช่ากลับคืนแยกต่างหากเนื่องจากเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง และวันถือปฏิบัติ

๗๖. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๔ เป็นต้นไป สำหรับสัญญาเช่าระยะยาวที่สร้างขึ้นก่อนหน้านั้น ยังคงปฏิบัติตามวิธีการบัญชีเดิมจนกว่าสัญญาจะหมดอายุลง ยกเว้นสัญญาเช่าระยะยาว ที่มีมูลค่าเกินกว่า ๑,๐๐๐ ล้านบาท และคงเหลืออยู่ ณ วันต้นงวดของงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๔ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง

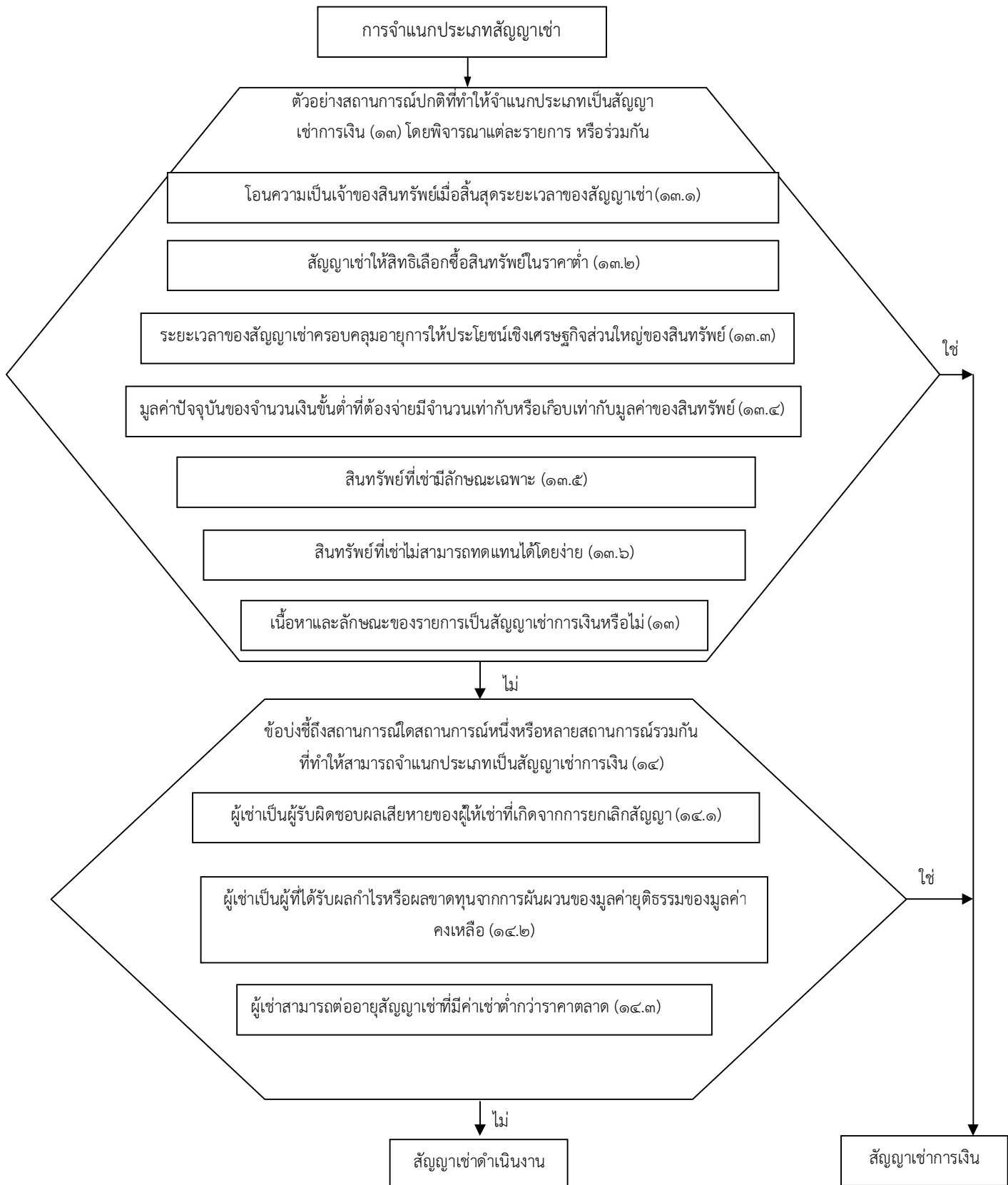
## แนวทางปฏิบัติ

### มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓

#### การจำแนกประเภทสัญญาเช่า

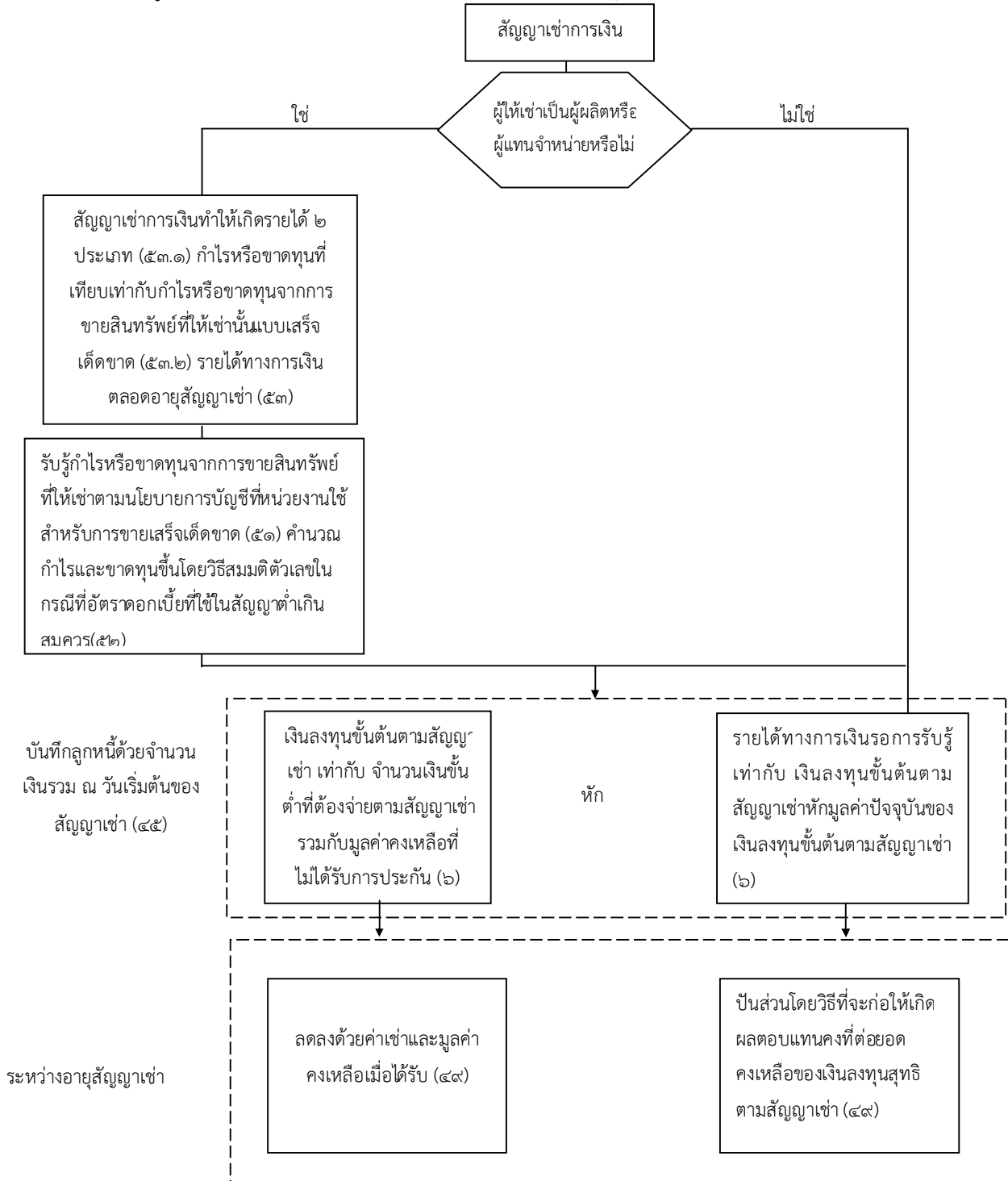
- วัตถุประสงค์ของแผนภูมิในหน้าถัดไปเพื่อช่วยในการจำแนกสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน สัญญาเช่าการเงินคือสัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า สัญญาเช่าดำเนินงานคือสัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน
- ตัวอย่างที่ประกอบในแผนภูมินี้ไม่ได้แสดงสถานการณ์ทั้งหมดที่เป็นไปได้ในการจัดเป็นสัญญาเช่าการเงิน และไม่ได้หมายความว่าถ้าหากรายการที่เป็นไปตามแนวทางตามแผนภูมินี้แล้วต้องจัดเป็นสัญญาเช่าการเงินทุกรายการ ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา (ย่อหน้า ๑๓)
- ตัวเลขในวงเล็บที่ปรากฏในแผนภูมิอ้างอิงถึงเลขย่อหน้าในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้





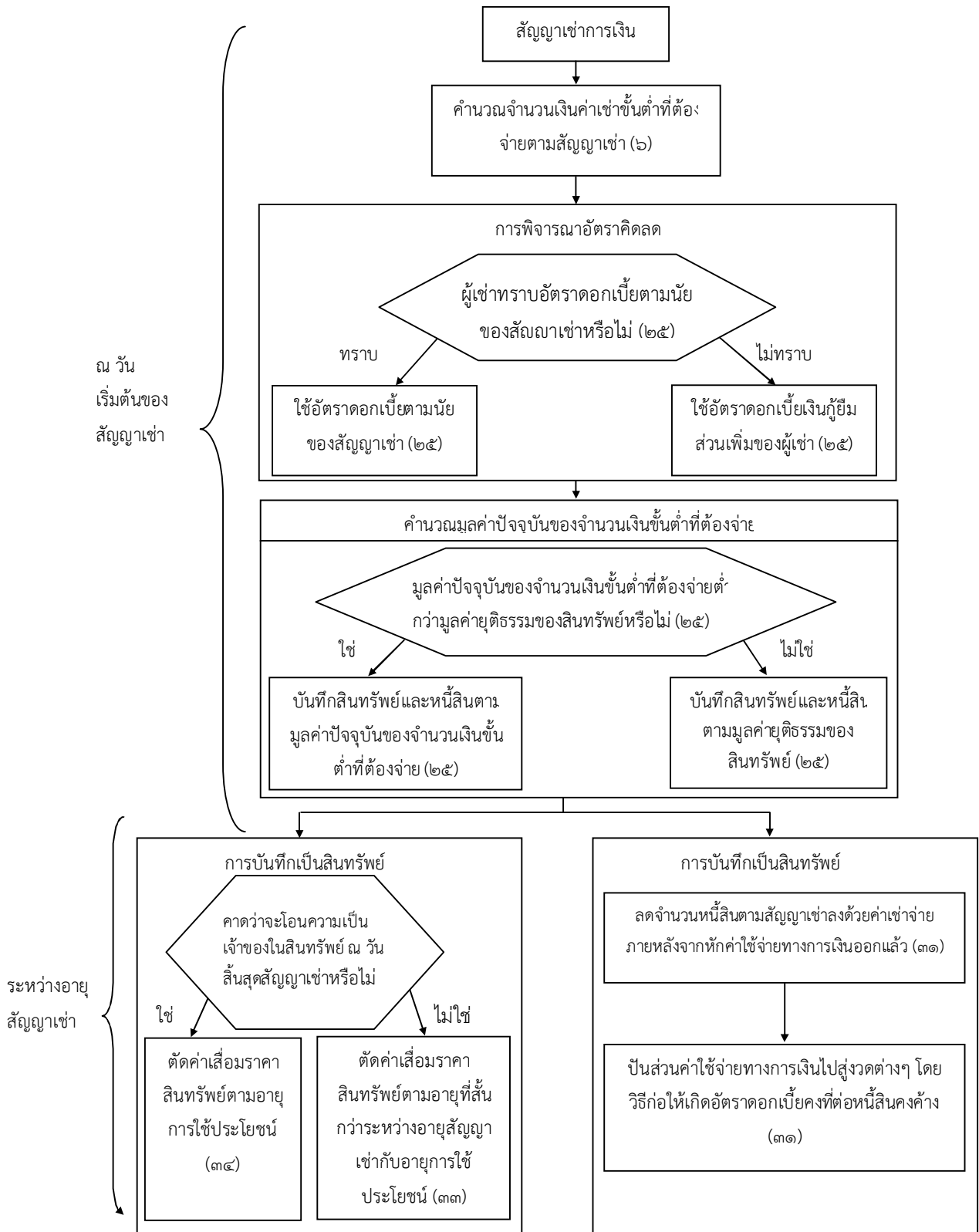
## การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทางการเงินด้านผู้ให้เช่า

๔. ในแผนภูมิข้างล่าง ตัวเลขในวงเล็บอ้างอิงถึงเลขย่อหน้าในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้



การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทางการเงินด้านผู้เช่า

๕. ในแผนภูมิข้างล่าง ตัวเลขในวงเล็บอ้างอิงถึงเลขย่อหน้าในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้



## ตัวอย่างรายการขายและเช่ากลับคืนที่ก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน

๖. การขายและเช่ากลับคืนที่เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานจะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในงบรายได้และค่าใช้จ่ายทันที ซึ่งวิธีปฏิบัติทางการบัญชีจะขึ้นอยู่กับราคาขาย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

ตารางต่อไปนี้แสดงถึงวิธีปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในสถานการณ์ต่างๆ

ราคาขายเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า ๗๐)	มูลค่าตามบัญชีเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชีน้อยกว่า มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชีสูงกว่า มูลค่ายุติธรรม
กำไร	ไม่มีกำไร	รับรู้กำไรทันที	-
ขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	-	รับรู้ขาดทุนทันที

ราคาขายต่ำกว่า มูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า ๗๐)	มูลค่าตามบัญชีเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชีน้อยกว่า มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชีสูงกว่า มูลค่ายุติธรรม
กำไร	ไม่มีกำไร	รับรู้กำไรทันที	ไม่มีกำไร (ดูหมายเหตุ ๑)
ขาดทุน (ซึ่งไม่ได้รับการชดเชย จากจำนวนเงินที่ต้องจ่าย ในอนาคตตามสัญญาเช่า ที่ต่ำกว่าราคาตลาด)	รับรู้ขาดทุนทันที	รับรู้ขาดทุนทันที	(ดูหมายเหตุ ๑)
ขาดทุน (ซึ่งได้รับการชดเชยจาก จำนวนเงินที่ต้องจ่ายใน อนาคตตามสัญญาเช่าที่ ต่ำกว่าราคาตลาด)	รายการรอดตัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายขาดทุน	รายการรอดตัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายขาดทุน	(ดูหมายเหตุ ๑)

ราคาขายสูงกว่า มูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า ๗๐)	มูลค่าตามบัญชีเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชีน้อยกว่า มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชีสูงกว่า มูลค่ายุติธรรม
กำไร	รายการรอดตัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายกำไร	รายการรอดตัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายกำไรส่วนเกิน (ดูหมายเหตุ ๒)	รายการรอดตัดบัญชีและ ตัดจำหน่ายกำไร (ดูหมายเหตุ ๓)
ขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	(ดูหมายเหตุ ๑)

- หมายเหตุ ๑ ส่วนดังกล่าวของตารางแสดงถึงสถานการณ์ที่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดในย่อหน้า ๗๒ ซึ่งกำหนดให้หน่วยงานต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมในกรณีของการขายและเช่ากลับคืน
- หมายเหตุ ๒ ถ้าไรส่วนเกิน (ส่วนของราคาขายเกินกว่ามูลค่ายุติธรรม) จะถือเป็นรายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ หากมูลค่ายุติธรรมมีส่วนที่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชี จะรับรู้ส่วนเกินนั้นทันที (ย่อหน้า ๗๐)
- หมายเหตุ ๓ ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาขายถือเป็นผลกำไร ซึ่งมูลค่าตามบัญชีได้ถูกปรับลดให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า ๗๒

### การคำนวณอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

๗. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้ระบุไว้ในย่อหน้า ๒๕ กำหนดให้ผู้เช่าสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินคำนวณอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ ย่อหน้า ๓๑ กำหนดให้ผู้เช่าแยกการจ่ายค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่นำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระโดยใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า ข้อตกลงในสัญญาเช่าโดยส่วนใหญ่ระบุดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าอย่างชัดเจน แต่บางสัญญาจะไม่มีการระบุไว้ หากไม่มีการระบุไว้ผู้เช่าต้องคำนวณอัตราดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าโดยใช้สูตรมูลค่าปัจจุบัน เครื่องคิดเลขทางการเงินและสเปรดชีตช่วยคำนวณอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าได้โดยอัตโนมัติ ถ้าไม่มีเครื่องมือดังกล่าวก็สามารถใช้สูตรมูลค่าปัจจุบันที่จะคำนวณอัตราดอกเบี้ยด้วยมือ แนวทางต่อไปนี้แสดงให้เห็นวิธีการคำนวณอัตราดอกเบี้ยที่ใช้โดยทั่วไป ๒ วิธี คือ วิธีลองผิดลองถูก และ วิธี interpolation ทั้งสองวิธีใช้สูตรมูลค่าปัจจุบัน
๘. สูตรการคำนวณมูลค่าปัจจุบันใช้อย่างแพร่หลายในหนังสือการเงินการบัญชี มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย คือ

$$\text{มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย} = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

เมื่อ

S คือ มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน

A คือ จำนวนเงินค่าเช่าที่ต้องจ่ายในแต่ละงวด

r คือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่ารายงวดที่เป็นจำนวนเต็ม

n คือ จำนวนงวดตลอดอายุของสัญญาของสัญญา

## ตัวอย่าง

๙. หน่วยงาน ก ทำสัญญาเช่าการเงินเพื่อซื้อครุภัณฑ์จำนวน ๑ ชิ้น มูลค่ายุติธรรมของครุภัณฑ์ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า เท่ากับ ๒๕,๐๐๐ บาท ชำระเงินตามสัญญาเช่าปีละ ๕,๔๒๙ บาท และชำระมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกันในปีสุดท้าย อายุของสัญญาเท่ากับ ๔ ปี และมีมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน เท่ากับ ๑๐,๐๐๐ บาท สัญญาเช่านี้ไม่ได้มีข้อตกลงในการให้บริการอื่นนอกเหนือจากการขายครุภัณฑ์ หน่วยงาน ก ต้องรับผิดชอบต้นทุนในการใช้ครุภัณฑ์ ได้แก่ ค่าบำรุงรักษา สัญญาเช่าไม่ได้ระบุอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า อัตราเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของหน่วยงานเท่ากับ ๗% ต่อปี สถาบันการเงินประกาศให้กู้โดยมีการประกันด้วยครุภัณฑ์ด้วยอัตราดอกเบี้ยอยู่ระหว่าง ๗.๕% ถึง ๑๐%

## วิธีลองผิดลองถูก

๑๐. เป็นการคำนวณด้วยกระบวนการซ้ำๆ กัน โดยที่ผู้เช่าต้องทำการคาดเดาเพื่อหาอัตราดอกเบี้ยที่ใกล้เคียงที่สุด และคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย และนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผลลัพธ์ที่ได้้น้อยกว่ามูลค่ายุติธรรม แสดงว่าอัตราดอกเบี้ยที่เลือกใช้นั้นสูงเกินไป ถ้าผลลัพธ์ที่ได้มากกว่ามูลค่ายุติธรรม แสดงว่าอัตราดอกเบี้ยที่เลือกใช้นั้นต่ำไป อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าคืออัตราดอกเบี้ยที่มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า
๑๑. หน่วยงาน ก จะเริ่มคำนวณโดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุด ตัวอย่างเช่น ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่ม ๗% ต่อปี ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะต่ำไป หลังจากนั้นใช้อัตราสูงสุดที่เป็นไปได้ เช่น ๑๐% ต่อปี ซึ่งเป็นอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ของสถาบันการเงิน ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะสูงเกินไป หลังจากการคำนวณหลาย ๆ ครั้ง ก็จะได้อัตราดอกเบี้ยที่ถูกต้อง คือ ๘.๕% ต่อปี
๑๒. เพื่อคำนวณหาอัตราดอกเบี้ย หน่วยงานใช้สูตรมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายข้างต้น โดยที่ :
- $$S = ๑๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$
- $$n = ๔$$
- $$r = \text{อัตราดอกเบี้ยที่เป็นเลขเต็มจำนวน}$$
- $$A = ๕,๔๒๙ \text{ บาท}$$
- $$\text{มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายที่ต้องการ} = ๒๕,๐๐๐ \text{ บาท}$$
๑๓. การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายโดยใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มได้ผลลัพธ์ที่มากกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ดังนั้น ต้องใช้อัตราที่สูงขึ้น ดังนั้นหน่วยงานต้องคำนวณโดยใช้อัตราอื่นเพื่อพิจารณาหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (ตัวเลขมีการปัดเศษ)
- มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ณ อัตราดอกเบี้ย ๗% = ๒๕,๖๗๓ บาท อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ต่ำเกินไป
  - มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ณ อัตราดอกเบี้ย ๑๐% = ๒๔,๐๔๐ บาท อัตราดอกเบี้ยที่ใช้สูงเกินไป
  - มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ณ อัตราดอกเบี้ย ๙% = ๒๔,๖๗๔ บาท อัตราดอกเบี้ยที่ใช้สูงเกินไป
  - มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ณ อัตราดอกเบี้ย ๘% = ๒๕,๓๓๓ บาท อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ต่ำเกินไป

- มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ณ อัตราดอกเบี้ย ๘.๕% = ๒๕,๐๐๐ บาท อัตราดอกเบี้ยที่ถูกต้อง

๑๔. หน่วยงานจะใช้อัตราดอกเบี้ย ๘.๕% เพื่อแยกจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงิน และส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ ซึ่งจะแสดงตามตารางข้างล่าง

### วิธี Interpolation

๑๕. ในการคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องเริ่มคำนวณหามูลค่าปัจจุบันจากอัตราดอกเบี้ยที่สูงที่สุด และอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำที่สุด ผลต่างระหว่างผลลัพธ์กับมูลค่าปัจจุบันที่แท้จริงจะถูกใช้ในการคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงโดยใช้วิธี Interpolation จากข้อมูลข้างต้น ผลลัพธ์จากมูลค่าปัจจุบันของอัตราดอกเบี้ย ๗% และ ๑๐% นำมาใช้ในการคำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงดังนี้ (ตัวเลขมีการปัดเศษ)

- มูลค่าปัจจุบัน ณ อัตราดอกเบี้ย ๗% = ๒๖,๐๑๙ บาท ผลต่าง = ๑,๐๑๙ บาท (๒๖,๐๑๙ - ๒๕,๐๐๐)
- มูลค่าปัจจุบัน ณ อัตราดอกเบี้ย ๑๐% = ๒๔,๐๔๐ บาท ผลต่าง = ๙๖๐ บาท (๒๔,๐๔๐ - ๒๕,๐๐๐)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1,019}{(1,019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% \times 0.5)$$

$$= 7\% + ๑.๕\%$$

$$= ๘.๕\%$$

๑๖. หน่วยงาน ก จะใช้อัตราดอกเบี้ย ๘.๕% เพื่อบันทึกสัญญาเช่าการเงิน และแบ่งงวดการจ่ายเงินเป็นค่าใช้จ่ายการเงินและส่วนลดหนี้สินสัญญาเช่า ดังแสดงในตารางข้างล่าง

การปันส่วนการชำระเงินค่างวดตามสัญญาเช่า (ตัวเลขมีการปัดเศษ)

	ปีที่ ๐	ปีที่ ๑	ปีที่ ๒	ปีที่ ๓	ปีที่ ๔
มูลค่าปัจจุบันของหนี้สินตามสัญญาเช่า ต้นงวด	๒๕,๐๐๐	๒๕,๐๐๐	๒๑,๖๙๖	๑๘,๑๑๐	๑๔,๒๒๑
ดอกเบี้ยจ่าย		๒,๑๒๕	๑,๘๔๔	๑,๕๓๙	๑,๒๐๙
ส่วนที่จะนำไปลดหนี้สิน		๓,๓๐๔	๓,๕๘๕	๓,๘๙๐	๑๔,๒๒๑*
ยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่า ปลายงวด	๒๕,๐๐๐	๒๑,๖๙๖	๑๘,๑๑๐	๑๔,๒๒๑	-

\*รวมการจ่ายมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน