เอกสารประกอบการสัมมนาทางวิชาการ (ไม่เสียค่าใช้จ่าย)

โครงการสัมมนา เสริมความคิด ติดปีกวิชาชีพ กับคณะพาณิชย์ฯ ธรรมศาสตร์

โดยการสนับสนุนจากมูลนิธิบุญชู โรจนเสถียร, บริษัท ดีลอยท์ ทู้ช โธมัทสุ ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด,
บริษัทสำนักงาน อี วาย จำกัด, บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด
และ บริษัท ไพร้ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอเอส จำกัด

เรื่อง ประเด็นแตกต่างทางบัญชี NPAEs กับ ภาษี ด้านรายได้

วันจันทร์ที่ 10 กันยายน 2561

เวลา 09.00-12.15 น.

ณ ห้องประชุมบุญประกอบ หุตะสิงห์ อาคารอเนกประสงค์ 1 ชั้น 3
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ท่าพระจันทร์

วิทยากร :

ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ
และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มธ.
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี
TFRS for NPAEs

ดร. ศิลปพร ศรีจั่นเพชร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี

คณะทำงานจัดทำมาตรฐาน NPAEs

10 กันยายน 2561

TFRSs ตั้งแต่ปี 2554

มาตรฐานการรายงานทางการเงินแบ่งเป็น 2 ระดับ

1. PAEs (Publicly Accountable Entities)
   = กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
2. NPAEs (Non-Publicly Accountable Entities)
   = กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
   = กิจการที่ไม่ใช่ PAEs

2

TFRSs ตั้งแต่ปี 2554

1. PAEs • Full TFRSs
2. NPAEs • TFRSs for NPAEs

รายการย่อที่ต้องมีในงบการเงินของกรมพัฒนาธุกิจการค้า พ.ศ. 2554

3

TFRS for NPAEs

- กรอบแนวคิด
- การนำเสนองบการเงิน
- การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด
- เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
- ลูกหนี้
- สินค้าคงเหลือ

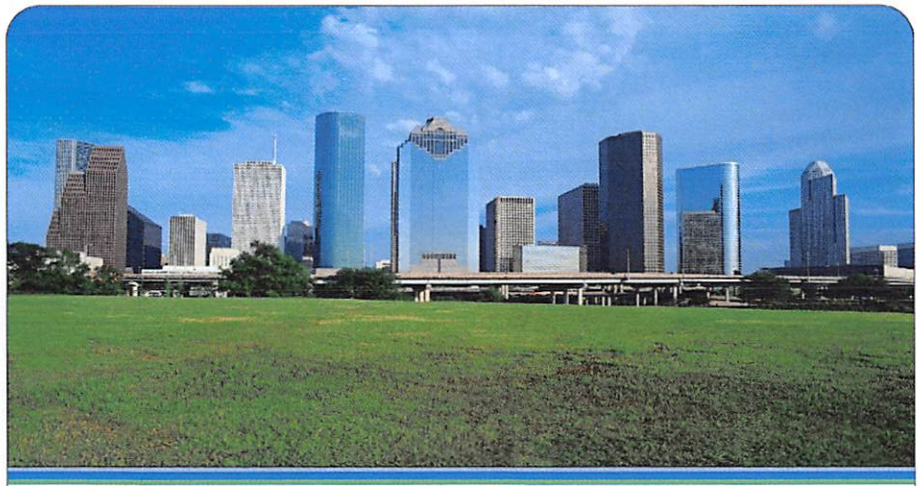
4

TFRS for NPAEs

- เงินลงทุน
- ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- ต้นทุนการกู้ยืม
- สัญญาเช่า
- ภาษีเงินได้

TFRS for NPAEs

- ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
- เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
- รายได้
- การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์
- สัญญาก่อสร้าง
- ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ



การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

NPAEsการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

- การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ
  - รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน
  - รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
  - รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

Accounting Standard

- **Rule Base**
- **Principle Base**

NPAEsการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

- เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ
  - การขายเกิดขึ้นแล้ว (การขายห้องชุดไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่)
  - ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
  - ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
  - เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20

10

NPAEsการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

- เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ (ต่อ)
  - ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
  - งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10
  - ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี
  - การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
  - ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์

11

TFRS for NPAEs กำหนดเงื่อนไขในการรับรู้รายได้จากการขายห้องชุดของอาคารชุดว่า การทำสัญญาจะซื้อจะขายจะต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ ที่เปิดขายหรือเปิดจอง จึงจะถือว่ากิจการสามารถเลือกรับรู้เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ เพราะเหตุผลใด

- ก. เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดีพอ
- ข. เพื่อให้แน่ใจว่าการก่อสร้างก้าวหน้าไปด้วยดี
- ค. เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ซื้อจะชำระเงินตามสัญญาจะซื้อจะขายจนครบถ้วน
- ง. เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ประกอบการจะดำเนินการก่อสร้างอาคารชุดจนเสร็จสิ้น

12

กิจการในข้อใดต่อไปนี้ ไม่ใช่ ลักษณะของการดำเนินธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

- บริษัท เจนจิรา จำกัด ได้จัดสรรที่ดินเปล่า โดยแบ่งขายเป็นแปลง
- บริษัท จันทิรา จำกัด ได้ขายที่ดิน ซึ่งลูกหนี้ของบริษัทได้นำมาชำระหนี้ค่าสินค้าแทนเงินสด
- บริษัท สารัตถ์ จำกัด ได้สร้างอาคารชุดสำนักงาน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งขายห้องชุดสำนักงานดังกล่าวให้กับผู้อื่น
- บริษัท วัฒนะ จำกัด ได้เปิดให้จองโครงการฟ้าสวย ซึ่งเป็นทาวน์เฮาส์ จำนวน 20 หลัง โดยบริษัทคาดว่าจะสร้างเสร็จภายในปีหน้า

13

ข้อใดไม่ใช่การรับรู้รายได้ สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ตามข้อกำหนดของ TFRS for NPAEs

- การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน
- การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
- การรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้รับชำระเงิน
- การรับรู้เป็นรายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

14

บริษัท สารัตถ์ จำกัด ซื้อที่ดินแปลงใหญ่ใน อ.ลาดหลุมแก้ว เพื่อจัดสรรเป็นสวนเกษตรจำนวน 20 แปลง โดยขายแปลงละ 250,000 บาท ซึ่งบริษัทสามารถขายแปลงสวนเกษตรทั้ง 20 แปลงดังกล่าวได้หมดภายใน 8 เดือน (ก.พ. – ก.ย.) โดยบริษัทได้มีการทำสัญญาซื้อขายและได้โอนกรรมสิทธิ์รวมทั้งผลประโยชน์ในที่ดินนั้น ๆ ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ในกรณีเช่นนี้ บริษัทควรใช้วิธีใดในการรับรู้รายได้จากการขายที่ดินดังกล่าว โดยสมมติว่า บริษัทปิดบัญชี ณ 31 ธ.ค. 25X4 บริษัท สารัตถ์ จำกัด ควรรับรู้รายได้อย่างไร

- การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน
- การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
- การรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้รับชำระเงิน
- การรับรู้เป็นรายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

15

TFRS for NPAEs ได้กล่าวถึงเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระไว้ ข้อใดต่อไปนี้กล่าว ไม่ถูกต้อง

- เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า 25% ของราคาขาย ตามสัญญา
- ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
- งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่า 10% ของงานก่อสร้างโครงการ
- ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

16

NPAEsการรับรู้รายได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์

- การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
  - วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
    1. อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น
    2. การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
    3. อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ
  - ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที
  - ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

17

NPAEsการรับรู้รายได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์

- การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ
  - ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น
  - ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
  - ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้
  - ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
  - ถ้าผู้ซื้อชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนและผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

18

SMEs vs PAEsการรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์ ขายหรือบริการสร้างบ้าน

- IFRIC
  - Construction service
    - Buyer being able to specify the major structural elements of the design of the real estate before construction or to specify the major structural changes during construction

การรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์ ขายหรือบริการสร้างบ้าน

- IFRIC
  - ตีความว่าเป็นการขาย หรือสัญญาก่อสร้าง
  - ถ้าเป็นขาย รับรู้ทีเดียวเมื่อโครงการเสร็จ
  - ถ้าเป็นสัญญาก่อสร้าง ทยอยรับรู้

การรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์ ขายหรือบริการสร้างบ้าน

- IFRIC
  - ถ้าเป็นสัญญาก่อสร้าง ทยอยรับรู้ เมื่อเข้าเงื่อนไข
  - บ้านสร้างบนที่ดินของลูกค้า
  - ลูกค้าเลือกแบบบ้านได้
  - ลูกค้าได้ประโยชน์ในงานระหว่างทำ

สัญญาเช่า

22

สัญญาเช่า

- สัญญาเช่าการเงิน หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่
- สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าการเงิน

23

สัญญาเช่ามี 2 ประเภทใหญ่ ๆ

1. สัญญาเช่าดำเนินงาน OPERATING LEASE

   : สัญญาเช่าเพื่อใช้

2. สัญญาเช่าการเงิน FINANCIAL LEASE

   Capital Lease : สัญญาเช่าเพื่อซื้อ

ผู้ให้เช่า

Operating Lease	Financial Lease
ค่าเช่ารับ	ดอกเบี้ยรับ
ค่าเสื่อมราคา	--
อุปกรณ์ให้เช่า	ลูกหนี้

ผู้เช่า

ค่าเช่าจ่าย	ดอกเบี้ยจ่าย
ไม่มี	อุปกรณ์

ข้อใดถูกต้องเกี่ยวกับสัญญาเช่า

ก. รายได้ของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงิน ได้แก่ ค่าเช่า

ข. รายได้ของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ได้แก่ ดอกเบี้ย

ค. สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงานจะอยู่ในสมุดบัญชีของผู้เช่า

ง. ผู้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินจะเป็นผู้บันทึกค่าเสื่อมราคา

ข้อใดกล่าวไม่ถูกต้องเกี่ยวกับสัญญาเช่า

ก. สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน จะอยู่ในสมุดบัญชีของผู้ให้เช่า

ข. รายได้ของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ได้แก่ ค่าเช่ารับ

ค. รายได้ของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงิน ได้แก่ ดอกเบี้ยรับ

ง. ผู้คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน คือ ผู้เช่า

ข้อใดกล่าวถูกต้องเกี่ยวกับสัญญาเช่า

สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน จะอยู่ในสมุดบัญชีของผู้ให้เช่า

รายได้ของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ได้แก่ ดอกเบี้ยรับ

รายได้ของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงิน ได้แก่ ค่าเช่ารับ

ผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินเป็นผู้บันทึกค่าเสื่อมราคา

สัญญาเช่า

- กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากสัญญานั้น**โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด**ที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่

PAEs vs SMEs สัญญาเช่าจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานขึ้นอยู่กับเนื้อหาของรายการบัญชีมากกว่ารูปแบบตามสัญญา ตัวอย่างของสถานการณ์ซึ่งตามปกติจะทำให้สัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินมีดังต่อไปนี้

1. สัญญาเช่าระยะยาวโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
2. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้โดยราคาตามสิทธิเลือกนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของงสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์นั้น

3. ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
4. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือมากกว่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
5. สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดย ไม่จำเป็นต้องทำการดัดแปลงที่สำคัญต่อสินทรัพย์

PAEs vs SMEs

ข้อบ่งชี้ของสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้สัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินมีดังต่อไปนี้

- หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ผู้เช่าต้องเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

- ผู้เช่ารับผิดชอบในรายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ซาก)
- ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่า ซึ่งมีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นสาระสำคัญ

NPAEs สัญญาเช่า

<u>สถานการณ์ที่ถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน</u>

- โอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
- ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก **เช่น ไม่เกินร้อยละ 5 ของราคายุติธรรม**

34

NPAEsสัญญาเช่า

- ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ **เช่น ครอบคลุมระยะเวลาอย่างน้อยร้อยละ 80**
- มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า **เช่น ร้อยละ 90 ของมูลค่ายุติธรรม**

ทั้ง 4 ข้อนี้ ไม่ถือเป็นข้อยุติ ต้องดูที่การโอน R & R

35

สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้เช่า

- รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่าหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า
- เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพ และค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด

36

- 2) สัญญาเช่าระยะยาวชนิด ก ผู้เช่าไม่มีสิทธิที่จะซื้อสินทรัพย์ได้ในราคาถูก แต่อายุสัญญาเช่ามีระยะเวลาเท่ากับ 90% ของอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ส่วนสัญญาเช่าระยะยาวชนิด ข ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า แต่อายุสัญญาเช่ามีระยะเวลาเท่ากับ 80%ของอายุการใช้งานของสินทรัพย์ สัญญาเช่าระยะยาวทั้งสองชนิดเป็นสัญญาเช่าประเภทใด
- สัญญา ก สัญญา ข
- ก. สัญญาเช่าการเงิน สัญญาเช่าดำเนินงาน
- ข. สัญญาเช่าการเงิน สัญญาเช่าการเงิน
- ค. สัญญาเช่าดำเนินงาน สัญญาเช่าการเงิน
- ง. ข้อมูลไม่เพียงพอที่จะตัดสินใจได้

37

ข้อใดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

- สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า
- สัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของจากผู้ให้เช่าไปยังผู้เช่า
- อายุของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ที่เช่า
- มูลค่าปัจจุบัน ณ วันเริ่มต้นสัญญาของค่าเช่าขั้นต่ำน้อยกว่าส่วนใหญ่ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันนั้น

38

ข้อใดต่อไปนี้จัดเป็นสัญญาเช่าการเงิน

- ก. สัญญาเช่าที่ระบุว่า ณ วันสิ้นสุดสัญญา กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์จะตกเป็นของผู้เช่า
- ข. สัญญาเช่าให้ผู้เช่ามีสิทธิ์เลือกซื้อสินทรัพย์ในราคา 6,000 บาท มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เท่ากับ 100,000 บาท
- ค. สัญญาเช่ามีอายุ 7 ปี อายุการใช้งานของสินทรัพย์ 10 ปี
- ง. มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเท่ากับ 80% ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

39

ข้อใดเป็นสัญญาเช่าการเงิน

- ก. สัญญาเช่าไม่ได้โอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า
- ข. สัญญาเช่าที่ไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของจากผู้ให้เช่าไปยังผู้เช่า
- ค. อายุของสัญญาเช่าครอบคลุม 75% ของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใหญ่ของสินทรัพย์ที่เช่า
- ง. มูลค่าปัจจุบัน ณ วันเริ่มต้นสัญญาของค่าเช่าขั้นต่ำเท่ากับหรือมากกว่า 90% ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันนั้น

40

ข้อใดต่อไปนี้ไม่ใช่สัญญาเช่าการเงิน

- ก. สัญญาเช่าให้ผู้เช่ามีสิทธิ์เลือกซื้อสินทรัพย์ในราคา 5,000 บาท มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เท่ากับ 100,000 บาท
- ข. สัญญาเช่ามีอายุ 8 ปี อายุการใช้งานของสินทรัพย์ 10 ปี
- ค. มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเท่ากับ 90% ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
- ง. สัญญาเช่าไม่ได้ระบุการโอนกรรมสิทธิ์ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า

สัญญาการเงิน

- สัญญาเช่าชนิดขาย (Sales Type Lease)
- สัญญ่าชนิดให้กู้ยืมโดยตรง (Direct Financing Lease)

บัญชีด้านผู้ให้เช่า

- Dr ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน
- Cr ขาย/เจ้าหนี้(เงินสด)
- ดอกผลรอตัดบัญชี
- Dr เงินสด
- Cr ลูกหนี้

- Dr ดอกผลรอตัดบัญชี
- Cr ดอกเบี้ยรับ

สัญญาก่อสร้าง

NPAEs สัญญาก่อสร้าง

- กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที

ตัวอย่าง : การรับรู้รายได้ และต้นทุนค่าก่อสร้าง

- สัญญาก่อสร้างสะพาน มูลค่าตามสัญญา 40 ล้านบาท ประมาณต้นทุนการก่อสร้างเมื่อเริ่มทำสัญญา 20 ล้านบาท คาดว่าจะเริ่มก่อสร้างในต้นปี 20x3
- ถ้าตอนสิ้นปี 20x3 ค่าก่อสร้างที่เกิดขึ้นในปี 20x3 เท่ากับ 8 ล้านบาท

ตัวอย่าง : การรับรู้รายได้ และต้นทุนค่าก่อสร้าง

ขั้นความสำเร็จของงาน = ต้นทุนที่เกิดจริง/ ต้นทุนทั้งหมด

= 8/20 ล้าน = 40%

รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ในปี 20x3 = 40% x 40 ล้าน

= 16 ล้าน

ต้นทุนการก่อสร้างที่รับรู้ในปี 20x3 = 8 ล้าน

สัญญาก่อสร้าง

<u>การกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง</u>

- อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น
- การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
- การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

สัญญาก่อสร้าง

- ถ้าไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - ต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นจากผู้ว่าจ้างได้
  - กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย
- ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง ต้นทุนการก่อสร้าง หรือผลของงานก่อสร้าง ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ

1. กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับต้นทุน นั้นคืน
2. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย

ตัวอย่าง : การรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายสัญญาก่อสร้าง

- ไม่สามารถประมาณของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - หากตอนสิ้นปี 20x3 กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจำนวน 4 ล้านบาท
  - *กิจการสามารถรับรู้รายได้เท่ากับต้นทุน คือ จำนวน 4 ล้านบาท*

การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น จะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที

ตัวอย่าง : ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

Project Loss

- สัญญาการก่อสร้างถนนจำนวน 10 ล้านบาท กิจการประมาณต้นทุนการก่อสร้างเมื่อเริ่มทำสัญญาไว้เป็นจำนวน 8 ล้านบาท สัญญาก่อสร้างเริ่มตอนต้นปี 20x3
- ก่อนที่สัญญาก่อสร้างจะเริ่ม ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเพิ่มขึ้นเป็น 11 ล้านบาท แต่รายได้ของสัญญาก่อสร้างไม่เพิ่ม
- *กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจำนวน 1ล้านบาททันที*