

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๑/๒๕๕๕

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒

เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๒๘ (๗/๒๕๕๕) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๕๕ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

- ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

พิชัย ชุมหวาจิร

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12  
เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

## สารบัญ

ย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12

เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

อ้างอิง

ความเป็นมา

1 - 3

ขอบเขต

4 - 9

ประเด็น

10

ข้อสรุป

11 - 27

วันที่ปฏิบัติ

28 - 28 ก

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

29 - 30

ภาคผนวก ก แนวทางปฏิบัติ

ตัวอย่าง

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ กำหนดในย่อหน้าที่ 1 ถึง 30 และ  
ภาคผนวก ก นอกจากนี้ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 ได้แนบท้ายด้วยข้อมูลเพิ่มเติม และตัวอย่าง

### อ้างอิง

- แม่บทการบัญชี
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
- มาตรฐานการบัญชี 107 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่

## ความเป็นมา

1. ในหลาย ๆ ประเทศ ภาครัฐจะเป็นผู้ก่อสร้าง ดำเนินการ และบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานสำหรับการให้บริการสาธารณะโดยได้รับการจัดสรรเงินจากงบประมาณแผ่นดิน ตัวอย่างของโครงสร้างพื้นฐานสำหรับการให้บริการสาธารณะ ได้แก่ ถนน สะพาน อุโมงค์ เรือนจำ โรงพยาบาล สนามบิน โรงประปา แหล่งพลังงาน และเครือข่ายโทรคมนาคม
2. ในบางประเทศ รัฐบาลได้นำสัญญาข้อตกลงในการให้บริการมาใช้เพื่อจูงใจให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนา การจัดหาเงิน การดำเนินการ และการบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานโครงสร้าง โดยอาจมีโครงสร้างพื้นฐานอยู่ก่อนแล้ว หรืออาจก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานในระหว่างช่วงเวลาของข้อตกลงบริการ ข้อตกลงที่อยู่ภายใต้ขอบเขตการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยทั่วไปจะเกี่ยวข้องกับกรณีที่กิจการภาคเอกชน (ผู้ประกอบการ) เป็นผู้ก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานที่มีไว้เพื่อให้บริการสาธารณะหรือเพื่อยกระดับของโครงสร้างพื้นฐาน (ตัวอย่างเช่น การเพิ่มขีดความสามารถในการให้บริการ) และดำเนินการ และบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานในช่วงเวลาที่ระบุไว้ ผู้ประกอบการจะได้รับค่าบริการตลอดระยะเวลาของข้อตกลง ข้อตกลงในสัญญาจะกำหนดมาตรฐานการดำเนินงาน กลไกในการปรับราคา และการจัดให้มีการระงับข้อพิพาท โดยข้อตกลงดังกล่าวเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการ ซึ่งมักจะเป็นประเภทก่อสร้าง ดำเนินการ และโอนกรรมสิทธิ์ ประเภทฟื้นฟู ดำเนินการ และโอนกรรมสิทธิ์ หรือเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชน
3. ลักษณะของข้อตกลงในการให้บริการคือผู้ประกอบการมีภาระผูกพันในลักษณะของการดำเนินการให้บริการสาธารณะ นโยบายภาครัฐคือการให้บริการเกี่ยวกับโครงสร้างพื้นฐาน ที่จัดให้มีแก่สาธารณชน โดยไม่จำเป็นต้องระบุว่าหน่วยงานใดผู้ดำเนินการให้บริการ ข้อตกลงในการให้บริการเป็นข้อผูกพันตามสัญญาที่ผู้ประกอบการจะต้องจัดหาบริการให้กับสาธารณชนในฐานะตัวแทนของหน่วยงานภาครัฐ ลักษณะร่วมกันอื่น ๆ ได้แก่
  - 3.1 หน่วยงานที่เป็นผู้ให้สิทธิในข้อตกลงในการให้บริการ (ผู้ให้สัมปทาน) คือหน่วยงานภาครัฐ รวมถึงรัฐบาล หรือหน่วยงานภาคเอกชนที่ได้รับมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบในการให้บริการ
  - 3.2 ผู้ประกอบการมิได้กระทำการในฐานะตัวแทนของผู้ให้สัมปทานเท่านั้น อย่างน้อยที่สุด ผู้ประกอบการมีหน้าที่รับผิดชอบ ในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารจัดการโครงสร้างพื้นฐานและการให้บริการที่เกี่ยวข้อง และ
  - 3.3 สัญญาได้กำหนดราคาเริ่มแรกที่ผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บ และกำกับดูแลการปรับราคาตลอดระยะเวลาของข้อตกลงในการให้บริการ
  - 3.4 ผู้ประกอบการมีข้อผูกพันที่จะต้องส่งมอบโครงสร้างพื้นฐาน ให้แก่ผู้ให้สัมปทานตามสภาพที่ระบุไว้เมื่อสิ้นสุดข้อตกลง โดยอาจไม่ได้รับการชดเชยหรือได้รับสิ่งตอบแทนส่วนเพิ่มเพียงเล็กน้อย และไม่ต้องคำนึงว่าใครเป็นผู้จัดหาเงินทุนครั้งแรก

## ขอบเขต

4. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้แนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับผู้ประกอบการเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชน
5. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้
  - 5.1 ผู้ให้สัมปทานควบคุมหรือกำกับดูแลประเภทของบริการที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในการใช้โครงสร้างพื้นฐานโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้บริการโครงสร้างพื้นฐาน กลุ่มผู้ที่ได้รับบริการ และราคาการให้บริการ และ

- 5.2 ผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่สำคัญในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลงไม่ว่าโดยการเป็นเจ้าของ การได้รับประโยชน์ หรือวิธีอื่นใด
6. โครงสร้างพื้นฐานที่ใช้ในข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชนซึ่งข้อตกลงดังกล่าวครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์ทั้งหมด (อายุของสินทรัพย์) จะอยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หากเข้าเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 5.1 สำหรับย่อหน้าที่ 1-8 ในภาคผนวก ก ได้ให้แนวทางในการกำหนดว่าข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชน อยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่
7. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับ
- 7.1 โครงสร้างพื้นฐานที่ผู้ประกอบการก่อสร้างหรือได้มาจากบุคคลที่สาม เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อตกลงในการให้บริการ และ
- 7.2 โครงสร้างพื้นฐานที่มีอยู่แล้วซึ่งผู้ให้สัมปทานให้ผู้ประกอบการเข้าถึงเพื่อวัตถุประสงค์ของข้อตกลงในการให้บริการ
8. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ได้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับโครงสร้างพื้นฐานที่ผู้ประกอบการถือไว้และรับรู้เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ก่อนเข้าทำข้อตกลงในการให้บริการ สำหรับการตัดรายการโครงสร้างพื้นฐานดังกล่าวออกจากบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16)
9. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ได้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับผู้ให้สัมปทาน

#### ประเด็น

10. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดหลักการทั่วไปในการรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันและสิทธิที่เกี่ยวข้องในข้อตกลงสัมปทานบริการ สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการเป็นไปตามข้อกำหนดในการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ ประเด็นที่ระบุในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้แก่
- 10.1 วิธีปฏิบัติสำหรับสิทธิของผู้ประกอบการที่มีในโครงสร้างพื้นฐาน
- 10.2 การรับรู้และการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนตามข้อตกลง
- 10.3 การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ
- 10.4 การดำเนินการให้บริการ
- 10.5 ต้นทุนการกู้ยืม
- 10.6 วิธีปฏิบัติทางบัญชีในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 10.7 สิ่งที่ผู้ให้สัมปทานจัดหาให้แก่ผู้ประกอบการ

#### ข้อสรุป

วิธีปฏิบัติสำหรับสิทธิของผู้ประกอบการที่มีอยู่ในโครงสร้างพื้นฐาน

11. โครงสร้างพื้นฐานที่อยู่ภายในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะไม่รับรู้เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ของผู้ประกอบการ เนื่องจากข้อตกลงในการให้บริการตามสัญญาไม่ได้ให้สิทธิในการควบคุมการใช้โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นบริการสาธารณะแก่ผู้ประกอบการ ผู้ประกอบการสามารถเข้าถึงโครงสร้างพื้นฐานเพื่อดำเนินการในการให้บริการแก่สาธารณชนในฐานะที่เป็นตัวแทนของผู้ให้สัมปทานตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญา

#### การรับรู้และการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนตามข้อตกลง

12. ภายใต้เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ประกอบการทำหน้าที่เป็นผู้ให้บริการ โดยผู้ประกอบการจะก่อสร้างหรือยกระดับโครงสร้างพื้นฐาน (การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ) ที่นำมาใช้เพื่อให้บริการสาธารณะ และดำเนินการและบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานนั้น (การดำเนินการให้บริการ) ภายในเวลาที่ระบุไว้
13. ผู้ประกอบการต้องรับรู้และวัดมูลค่ารายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ในกรณีที่ผู้ประกอบการดำเนินการมากกว่า 1 อย่าง(เช่น การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการและการดำเนินการให้บริการ) และภายใต้สัญญาหรือข้อตกลงฉบับเดียว สิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจะต้องปันส่วนโดยอ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้ให้ไปเมื่อจำนวนเงินสามารถระบุแยกออกจากกันได้ ลักษณะของสิ่งตอบแทนจะเป็นตัวกำหนดวิธีการบัญชีในภายหลัง สำหรับวิธีการบัญชีสำหรับสิ่งตอบแทนที่ได้รับที่เป็นสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้กล่าวถึงรายละเอียดในย่อหน้าที่ 23-26

#### การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ

14. ผู้ประกอบการต้องบันทึกรายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการยกระดับการบริการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง

#### สิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการ

15. ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือยกระดับการให้บริการ ผู้ประกอบการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับด้วยมูลค่ายุติธรรม สิ่งตอบแทนอาจเป็นสิทธิในข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 15.1 สินทรัพย์ทางการเงิน หรือ
  - 15.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
16. ผู้ประกอบการต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากผู้ให้สัมปทานหรือตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานสำหรับการให้บริการก่อสร้าง โดยปกติ ผู้ให้สัมปทานมีอำนาจที่จะใช้ดุลยพินิจได้เพียงเล็กน้อยที่จะปฏิเสธการจ่ายเงินเนื่องจากข้อตกลงย่อมมีผลใช้บังคับตามกฎหมาย ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสดหากผู้ให้สัมปทานรับประกันตามสัญญาที่จะจ่ายแก่ผู้ประกอบการ (1) ตามจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดได้ หรือ (2) ตามส่วนต่าง (ถ้ามี) ระหว่างจำนวนที่ได้รับจากผู้ให้บริการสาธารณะกับจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดได้ แม้ว่า การจ่ายชำระจะขึ้นอยู่กับที่ผู้ประกอบการจะสามารถดำเนินการให้โครงสร้างพื้นฐานเป็นไปตามคุณภาพที่ระบุไว้ หรือตามข้อกำหนดทางด้านประสิทธิภาพ

17. ผู้ประกอบการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะ สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะไม่ใช่สิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสดเนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวขึ้นอยู่กับจำนวนการใช้บริการของสาธารณชน
18. ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับชำระค่าบริการสำหรับการก่อสร้างบางส่วนเป็นสินทรัพย์ทางการเงินและบางส่วนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการจำเป็นต้องบันทึกแต่ละองค์ประกอบของสิ่งตอบแทนที่ผู้ประกอบการได้รับแยกจากกัน สิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสำหรับทั้งสององค์ประกอบต้องรับรู้มูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ
19. ลักษณะของสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการจะถูกกำหนดโดยอ้างอิงตามเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี)

#### การดำเนินการให้บริการ

20. ผู้ประกอบการต้องบันทึกรายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการให้บริการ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

**ภาระผูกพันตามสัญญาในการปรับปรุงซ่อมแซมให้โครงสร้างพื้นฐานอยู่ในสภาพที่สามารถให้บริการได้ตามที่กำหนดไว้**

21. ผู้ประกอบการอาจมีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของใบอนุญาตที่จะต้อง
  - (1) บำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐาน ให้อยู่ในสภาพที่สามารถให้บริการได้ตามที่กำหนดไว้ หรือ
  - (2) ปรับปรุงซ่อมแซมให้โครงสร้างพื้นฐานอยู่ในสภาพที่ระบุนี้ ก่อนที่จะส่งมอบให้กับผู้ให้สัมปทานเมื่อสิ้นสุดข้อตกลงในการให้บริการ

ภาระผูกพันตามสัญญาในการบำรุงรักษาหรือปรับปรุงซ่อมแซมโครงสร้างพื้นฐาน ยกเว้นส่วนที่เป็นการปรับปรุงเพื่อยกระดับ(ดูย่อหน้าที่ 14) ต้องรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37(ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นงวดบัญชี

#### ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นของผู้ประกอบการ

22. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม กำหนดให้ ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีที่ผู้ประกอบการมีสิทธิตามสัญญาที่จะได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะ) ในกรณีดังกล่าว ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงต้องรับรู้เป็นต้นทุนตลอดระยะเวลาของการก่อสร้างตาม มาตรฐานการบัญชีดังกล่าว

#### สินทรัพย์ทางการเงิน

23. สินทรัพย์ทางการเงินที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 16 และ 18 ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทาง



การเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

24. ผู้ประกอบการต้องรับรู้จำนวนเงินที่ได้รับจากผู้ให้สัมปทานหรือจำนวนเงินที่ได้รับตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยรับรู้ดังนี้
- 24.1 รับรู้โดยใช้ราคาทุนตัดจำหน่าย หรือ
  - 24.2 วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
25. ในกรณีที่รับรู้จำนวนเงินที่ได้รับจากผู้ให้สัมปทาน โดยใช้ราคาทุนตัดจำหน่าย มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้คำนวณดอกเบี้ยโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงในการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

26. การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามย่อหน้าที่ 17 และ 18 ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 45-47 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 ได้ให้แนวทางในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินรวมกัน

#### สิ่งที่ผู้ให้สัมปทานจัดหาให้แก่ผู้ประกอบการ

27. ตามย่อหน้าที่ 11 โครงสร้างพื้นฐานที่ผู้ให้สัมปทานให้ผู้ประกอบการสามารถเข้าถึงโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้เป็นไปตามข้อตกลงในการให้บริการจะไม่รับรู้เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของผู้ประกอบการ นอกจากนี้ ผู้ให้สัมปทานอาจจัดหาสินทรัพย์อื่นใดให้กับผู้ประกอบการเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถเก็บไว้หรือจัดการให้เป็นไปตามความต้องการของผู้ประกอบการ ในกรณีที่สินทรัพย์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานค้างชำระสำหรับบริการ สินทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล สินทรัพย์ดังกล่าวต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ของผู้ประกอบการซึ่งวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม และผู้ประกอบการต้องรับรู้หนี้สินที่เกี่ยวกับภาวะผูกพันที่ยังมิได้ชำระที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

#### วันถือปฏิบัติ

28. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 28 ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 ซึ่งยังไม่มีผลบังคับใช้ ณ วันที่มีการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2557 ให้กิจการเปิดเผยวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้อยู่ตามย่อหน้า 23 ถึง 25 ให้ชัดเจน

## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

29. ขึ้นอยู่กับย่อหน้าที่ 30 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการเงินการบัญชีและข้อผิดพลาด โดยกิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง
30. ในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มาถือปฏิบัติย้อนหลัง นับตั้งแต่งวดล่าสุดที่นำเสนอ สำหรับข้อตกลงการให้บริการใด ผู้ประกอบการต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้
- 30.1 รับรู้สินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอยู่นับตั้งแต่วันเริ่มต้นของงบการเงินงวดล่าสุดที่นำเสนอ
- 30.2 ใช้มูลค่าตามบัญชีที่มีอยู่ก่อนของสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ไม่ว่าเดิมจะถูกจัดประเภทเป็นประเภทใดก็ตาม) เป็นมูลค่าตามบัญชี ณ วันนั้น
- 30.3 ทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่รับรู้ แต่หากไม่สามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่า ณ วันเริ่มต้นของงวดบัญชีปัจจุบัน

## ภาคผนวก ก

### แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### ขอบเขต (ย่อหน้าที่ 5)

- ก1 ย่อหน้าที่ 5 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ระบุว่าโครงสร้างพื้นฐานที่อยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- ก1.1 ผู้ให้สัมปทานควบคุมหรือกำกับดูแลโครงสร้างพื้นฐานประเภทบริการที่ผู้ประกอบการต้องจัดให้มีพร้อมโครงสร้างพื้นฐาน ใครคือผู้ให้บริการ และราคาการให้บริการ และ
- ก1.2 ผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง ไม่ว่าจะโดยการเป็นเจ้าของ การได้รับประโยชน์ หรือวิธีอื่นใด
- ก2 การควบคุมหรือการกำกับดูแลบริการตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.1 สามารถทำได้ในรูปของสัญญาหรือวิธีอื่นใด (เช่น ผ่านทางหน่วยงานที่กำกับดูแล) รวมทั้งสถานการณ์ที่ผู้ให้สัมปทานซื้อผลผลิตทั้งหมด และสถานการณ์ที่ผู้อื่นซื้อผลผลิตทั้งหมดหรือบางส่วน ในการปรับใช้เงื่อนไขนี้ ผู้ให้สัมปทานและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะต้องถูกนำมาพิจารณาร่วมกัน หากผู้ให้สัมปทานเป็นหน่วยงานภาครัฐ (ภาครัฐในภาพรวมทั้งหมด) รวมถึงหน่วยงานที่กำกับดูแลซึ่งดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะ ต้องถูกนำมาพิจารณาว่ามีความเกี่ยวข้องกับผู้ให้สัมปทานตามความมุ่งหมายของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ก3 ตามความมุ่งหมายของเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.1 ผู้ให้สัมปทานไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมในด้านราคาอย่างสมบูรณ์ ซึ่งเป็นการเพียงพอที่ราคาจะถูกกำกับดูแล โดยผู้ให้สัมปทาน โดยสัญญา หรือหน่วยงานที่กำกับดูแล ตัวอย่างเช่น กลไกการกำหนดเพดานราคา อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวจะต้องนำมาถือปฏิบัติกับเนื้อหาของสาระของข้อตกลง สำหรับลักษณะของข้อตกลงที่ไม่เป็นเนื้อหาสาระ เช่น การมีเพดานราคาสำหรับเหตุการณ์ที่ยากยิ่งที่จะเกิด ไม่ต้องนำมารวมพิจารณา ในทางตรงกันข้าม หากเนื้อหาของสัญญาให้อิสระกับผู้ประกอบการในการกำหนดราคา แต่กำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นจะต้องนำส่งให้กับผู้ให้สัมปทาน ทำให้ผลตอบแทนของผู้ประกอบการถูกกำหนดเพดานสูงสุดไว้ จึงถือได้ว่าเข้าเงื่อนไขการทดสอบการควบคุมขององค์ประกอบราคา
- ก4 ตามความมุ่งหมายของเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.2 การควบคุมของผู้ให้สัมปทานในส่วนได้เสียคงเหลือที่สำคัญต้องเป็นการควบคุมทั้งในการจำกัดความสามารถของผู้ประกอบการในทางปฏิบัติในการนำโครงสร้างพื้นฐานไปขายหรือการนำโครงสร้างพื้นฐานไปเป็นหลักประกัน และการให้สิทธิแก่ผู้ให้สัมปทานในการใช้โครงสร้างพื้นฐานนั้นอย่างต่อเนื่องตลอดอายุของข้อตกลง ส่วนได้เสียคงเหลือในโครงสร้างพื้นฐาน คือ โครงสร้างพื้นฐานมูลค่า ณ ปัจจุบันโดยประมาณของโครงสร้างพื้นฐานในสภาพที่คาดว่าจะ เป็นเมื่อสิ้นสุดข้อตกลง
- ก5 การควบคุมต้องแยกออกจากการบริหารจัดการ หากผู้ให้สัมปทานยังคงมีทั้งระดับการควบคุมตามย่อหน้าที่ 5.1 และส่วนได้เสียคงเหลือที่สำคัญในโครงสร้างพื้นฐาน ผู้ประกอบการถือว่าเป็นเพียงผู้จัดการโครงการโครงสร้างพื้นฐานในฐานะตัวแทนของผู้ให้สัมปทาน ถึงแม้ว่าในหลายๆ กรณีผู้ประกอบการอาจมีอิสระในการบริหารจัดการอย่างกว้างขวาง
- ก6 เงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.1 ร่วมกับย่อหน้าที่ ก1.2 กำหนดว่า เมื่อโครงสร้างพื้นฐาน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงใดๆ ตามที่กำหนดไว้ (ดูย่อหน้าที่ 21) อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ให้สัมปทานตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้ประกอบการต้องเปลี่ยนแปลงบางส่วนขององค์ประกอบของโครงสร้างพื้นฐานในระหว่างช่วงเวลาของข้อตกลง (เช่น ผิวน้ำของถนน หรือหลังคาของอาคาร) องค์ประกอบของโครงสร้าง

พื้นฐานนั้นจะต้องถูกพิจารณาโดยรวมเป็นโครงสร้างพื้นฐานเดียวกัน ดังนั้นโครงสร้างพื้นฐานทั้งหมดซึ่งรวมถึงส่วนที่มีการเปลี่ยนแปลงถือว่าเข้าเงื่อนไขย่อหน้าที่ ก1.2 หากผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่สำคัญในส่วนที่มีการเปลี่ยนแปลงในครั้งสุดท้าย

ก7 ในบางครั้งการใช้โครงสร้างพื้นฐานจะถูกกำกับดูแลบางส่วน ตามวิธีการที่อธิบายในย่อหน้าที่ 5.1 และบางส่วนไม่ได้ถูกกำกับดูแล อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงดังกล่าวอาจมีได้ในหลายรูปแบบ

ก7.1 โครงสร้างพื้นฐานใดที่โดยลักษณะทางกายภาพสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ และสามารถดำเนินงานได้อย่างเป็นอิสระและเป็นไปตามคำนิยามของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โครงสร้างพื้นฐานนั้นต้องถูกวิเคราะห์แยกต่างหาก ถ้าโครงสร้างพื้นฐานในส่วนนั้นถูกนำไปใช้ในส่วนที่ไม่ได้ถูกกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น โรงพยาบาลได้จัดพื้นที่ส่วนหนึ่งของอาคารโรงพยาบาลเป็นส่วนของเอกชน โดยผู้ให้สัมปทานจะใช้พื้นที่เหลือของอาคารในการให้บริการรักษาพยาบาลแก่คนไข้สาธารณะ

ก7.2 เมื่อกิจกรรมหรือบริการเสริมทั้งหมด เช่นร้านค้าในโรงพยาบาล เป็นส่วนที่ไม่ได้ถูกกำกับดูแลการทดสอบเกี่ยวกับการควบคุมจะต้องทำเสมือนว่าไม่มีบริการเสริมดังกล่าว เนื่องจากในกรณีที่ผู้ให้สัมปทานควบคุมการให้บริการตามวิธีการที่อธิบายในย่อหน้าที่ 5 กิจกรรมหรือบริการเสริมดังกล่าวจะไม่ส่งผลต่อการควบคุมโครงสร้างพื้นฐานของผู้ให้สัมปทาน

ก8 ผู้ประกอบการอาจมีสิทธิในการใช้โครงสร้างพื้นฐานส่วนที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่

ก7.1 หรือมีสิ่งอำนวยความสะดวกที่ใช้ในการให้บริการเสริมที่ไม่ได้ถูกกำกับดูแลตามที่อธิบายในย่อหน้าที่

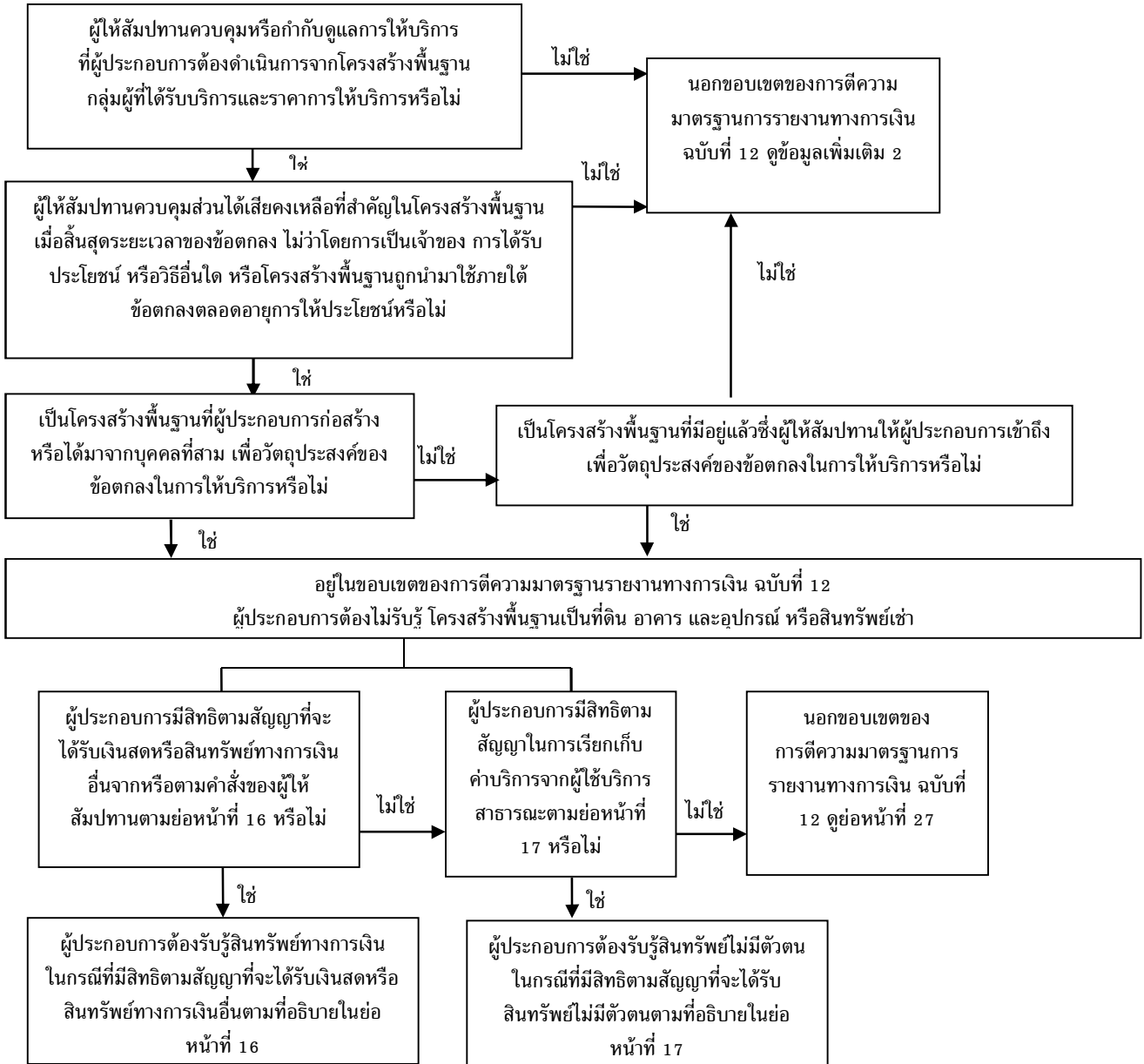
ก7.2 ในกรณีดังกล่าว เนื้อหาสาระของรายการอาจเป็นลักษณะของการที่ผู้ให้สัมปทานให้ผู้ประกอบการเช่า ถ้ารายการมีลักษณะเป็นการเช่า รายการดังกล่าวต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า

**ข้อมูลเพิ่มเติม 1**

**แม่บทการบัญชีสำหรับข้อตกลงบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชน**

ข้อมูลเพิ่มเติมแนบท้ายนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

แผนผังสรุปวิธีการบัญชีสำหรับข้อตกลงสัมปทานบริการ ตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12



## ข้อมูลเพิ่มเติม 2

มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่นำมาใช้ปฏิบัติกับแต่ละประเภทของข้อตกลงบริการ ระหว่างภาครัฐกับเอกชน

ข้อมูลเพิ่มเติมแนบท้ายนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

ตารางนี้แสดงให้เห็นถึงตัวอย่างประเภทของข้อตกลงที่ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการให้บริการของภาครัฐและอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่นำมาใช้ปฏิบัติกับแต่ละประเภทของข้อตกลง ประเภทของข้อตกลงที่ระบุอยู่ในตารางมิได้ครอบคลุมข้อตกลงทุกประเภท จุดมุ่งหมายของตารางนี้เพื่อแสดงให้เห็นถึงข้อตกลงประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้มิใช่เจตนาของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ที่จะแสดงถึงข้อแตกต่างที่ชัดเจนของข้อกำหนดทางบัญชีสำหรับข้อตกลงระหว่างภาครัฐกับเอกชน

ประเภท	ผู้เช่า	ผู้ให้บริการ			เจ้าของ	
		สัญญาการให้บริการ และ/หรือ การบำรุงรักษา (งานที่มีลักษณะ เฉพาะ เช่น การเก็บหนี้)	ฟื้นฟู ดำเนินการ และโอน กรรมสิทธิ์	ก่อสร้าง ดำเนินการ และโอน กรรมสิทธิ์	ก่อสร้าง เป็นเจ้าของ และ ดำเนินการ	การขายหุ้น 100%/ การแปรรูปธุรกิจ/ การเป็นวิสาหกิจ
ตัวอย่างประเภทของข้อตกลง	เช่า (เช่น ผู้ประกอบการเช่าสินทรัพย์จากผู้ให้สัมปทาน)	สัญญาการให้บริการ และ/หรือ การบำรุงรักษา (งานที่มีลักษณะ เฉพาะ เช่น การเก็บหนี้)	ฟื้นฟู ดำเนินการ และโอน กรรมสิทธิ์	ก่อสร้าง ดำเนินการ และโอน กรรมสิทธิ์	ก่อสร้าง เป็นเจ้าของ และ ดำเนินการ	การขายหุ้น 100%/ การแปรรูปธุรกิจ/ การเป็นวิสาหกิจ
ความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์	ผู้ให้สัมปทาน			ผู้ประกอบการ		
การจ่ายลงทุน	ผู้ให้สัมปทาน		ผู้ประกอบการ			
ความเสี่ยงด้านปริมาณการใช้บริการ	ร่วมกัน	ผู้ให้สัมปทาน	ผู้ประกอบการ และ/หรือ ผู้ให้สัมปทาน		ผู้ประกอบการ	
ระยะเวลา	8-20 ปี	1-5 ปี		25-30 ปี	ไม่จำกัด (หรืออาจมีระยะเวลาจำกัดโดยใบอนุญาต)	
ส่วนได้เสียคงเหลือ	ผู้ให้สัมปทาน			ผู้ประกอบการ		
มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง	TAS 17	TAS 18	การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12		TAS 16	

## ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้จัดทำขึ้นแบบท้ายเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 12

### ตัวอย่างที่ 1 : ผู้ให้สัมปทานให้สิทธิทรัพยากรทางการเงินแก่ผู้ประกอบการ

#### เงื่อนไขของข้อตกลง

- 1 เงื่อนไขของข้อตกลงกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องสร้างถนน โดยต้องสร้างให้เสร็จภายใน 2 ปี และต้องบำรุงรักษาและดำเนินการให้ถนนดังกล่าวให้อยู่ในสภาพตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เป็นระยะเวลา 8 ปี (คือ ปีที่ 3-10) นอกจากนี้ข้อตกลงยังกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องมีการปรับปรุงผิวถนนในสิ้นปีที่ 8 การปรับปรุงผิวถนนเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้ ทั้งนี้ ข้อตกลงถือว่าสิ้นสุด ณ สิ้นปีที่ 10 ผู้ประกอบการประเมินต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมดในข้อตกลง ดังนี้

#### ตาราง 1.1 ต้นทุนตามสัญญา

	ปี	บาท <sup>1</sup>
การให้บริการก่อสร้าง	1	500
	2	500
การดำเนินการให้บริการ (ต่อปี)	3-10	10
การปรับปรุงผิวถนน	8	100

- 2 เงื่อนไขของข้อตกลงกำหนดให้ผู้ให้สัมปทานต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้ประกอบการ 200 บาท ต่อปี ในปีที่ 3-10 เพื่อให้ถนนอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้
- 3 สำหรับตัวอย่างนี้ สมมติว่ากระแสเงินสดทั้งหมดเกิดขึ้น ณ ตอนสิ้นปี

#### รายได้ตามสัญญา

- 4 ผู้ประกอบการรับรู้รายได้และต้นทุนตามสัญญาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ สำหรับต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ได้แก่ การก่อสร้าง การดำเนินงาน และการปรับปรุงผิวถนน ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของกิจกรรม ในขณะที่รายได้ตามสัญญาคือมูลค่ายุติธรรมของจำนวนที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทานตามกิจกรรมที่ทำ ต้องรับรู้ในเวลาเดียวกัน นอกจากนี้ ภายใต้เงื่อนไขของข้อตกลง ผู้ประกอบการมีภาระผูกพันต้องปรับปรุงผิวถนน ณ สิ้นปีที่ 8 และในปีที่ 8 ผู้ประกอบการจะได้รับเงินชดเชยจากผู้ให้สัมปทานสำหรับการปรับปรุงผิวถนน ดังนั้น มูลค่าของภาระผูกพันในการปรับปรุงผิวถนนจึงมีมูลค่าเป็นศูนย์ในงบแสดงฐานะการเงิน และรายได้และค่าใช้จ่ายต้องไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนจนกว่าจะดำเนินการปรับปรุงผิวถนน
- 5 สิ่งตอบแทนทั้งหมด (200 บาทต่อปี ในปีที่ 3-8) สะท้อนให้เห็นถึงมูลค่ายุติธรรมของแต่ละบริการ ดังนี้

#### ตาราง 1.2 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ

	มูลค่ายุติธรรม		
การให้บริการก่อสร้าง	ต้นทุนประมาณการ	+	5%
การดำเนินการให้บริการ	'' ''	+	20%
การปรับปรุงผิวถนน	'' ''	+	10%
อัตราผลตอบแทนที่แท้จริง	ร้อยละ 6.18 ต่อปี		

- 6 ตัวอย่างเช่น ในปีที่ 1 ต้นทุนค่าก่อสร้าง จำนวน 500 บาท รายได้การก่อสร้างคิดเป็นจำนวนเงิน 525 บาท (ต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม 5%) ดังนั้น กำไรจากการก่อสร้างคิดเป็นจำนวนเงิน 25 บาทและต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

**สินทรัพย์ทางการเงิน**

- 7 จำนวนเงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทานจะวัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่กิจการจะวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ในกรณีที่ลูกหนี้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายจะรับรู้เริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม และวัดมูลค่าภายหลังด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินรับรู้เริ่มแรก บวกด้วยดอกเบี้ยสะสม ซึ่งคำนวณด้วยวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง หลังจากหักการจ่ายชำระคืน
- 8 ในกรณีที่กระแสเงินสดและมูลค่ายุติธรรมยังคงเป็นไปตามที่ประมาณการไว้ อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงคือ ร้อยละ 6.18 ต่อปี และลูกหนี้ที่ต้องรับรู้ ณ สิ้นปีที่ 1-3 จะเป็นดังนี้

**ตาราง 1.3 การวัดมูลค่าของลูกหนี้**

	บาท
จำนวนที่ครบกำหนดชำระจากการก่อสร้างในปีที่ 1	525
<b>ลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 1<sup>(ก)</sup></b>	<b>525</b>
ดอกเบี้ยที่แท้จริงในปีที่ 2 ของลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 1 (6.18% × 525 บาท)	32
จำนวนที่ครบกำหนดชำระจากการก่อสร้างในปีที่ 2	525
<b>ลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 2</b>	<b>1,082</b>
ดอกเบี้ยที่แท้จริงในปีที่ 3 ของลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 2 (6.18% × 1,082 บาท)	67
จำนวนที่ครบกำหนดชำระจากการดำเนินงานในปีที่ 3 (10 บาท x (1 + 20%))	12
เงินที่ได้รับในปีที่ 3	(200)
<b>ลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 3</b>	<b>961</b>

(ก) ไม่มีดอกเบี้ยที่แท้จริงเกิดขึ้นในปีที่ 1 เนื่องจาก สมมติว่ากระแสเงินสดเกิดขึ้น ณ วันสิ้นปี

**ภาพรวมของกระแสเงินสด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงิน**

- 9 เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างนี้ สมมติว่า ผู้ประกอบการจัดหาเงินทุนทั้งหมดจากการกู้ยืมและผลกำไรสะสม ซึ่งผู้ประกอบการต้องจ่ายดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 6.7 ต่อปีของยอดหนี้ค้างชำระ หากกระแสเงินสดและมูลค่ายุติธรรมยังคงเป็นไปตามที่ประมาณการไว้ กระแสเงินสด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงินของผู้ประกอบการ ตลอดช่วงเวลาของข้อตกลง จะเป็นดังนี้

**ตาราง 1.4 กระแสเงินสด (หน่วย : บาท)**

ปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	รวม
เงินที่ได้รับ	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
ต้นทุนตามสัญญา <sup>(ก)</sup>	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
ต้นทุนการกู้ยืม <sup>(ข)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
กระแสเงินสดรับ (จ่าย) สุทธิ	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(ก) ตาราง 1.1

(ข) ยอดหนี้สินต้นงวด (ตาราง 1.6) x ร้อยละ 6.7

**ตาราง 1.5 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (หน่วย: บาท)**



ปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	รวม
รายได้	525	525	12	12	12	12	12	122	12	12	1,256
ต้นทุนตามสัญญา	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
รายได้ทางการเงิน <sup>(ก)</sup>	-	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
ต้นทุนการกู้ยืม <sup>(ข)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
กำไรสุทธิ	25	23	-	-	-	2	3	14	5	6	78

(ก) จำนวนเงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทาน ณ ต้นปี (ตาราง 1.6) x ร้อยละ 6.18

(ข) เงินสด/หนี้สิน (ตาราง 1.6) x ร้อยละ 6.7

ตาราง 1.6 งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย : บาท)

สิ้นปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
เงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทาน <sup>(ก)</sup>	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177	-
เงินสด/หนี้สิน <sup>(ข)</sup>	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
สินทรัพย์สุทธิ	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

(ก) เงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทาน ณ ต้นปี บวกด้วยรายได้และรายได้ทางการเงินที่รับรู้ในระหว่างปี (ตาราง 1.5) หักด้วยเงินที่ได้รับในระหว่างปี (ตาราง 1.4)

(ข) ยอดหนี้สิน ณ ต้นปี บวกด้วยกระแสเงินสดสุทธิในระหว่างปี (ตาราง 1.4)

- 10 ตัวอย่างนี้เป็นเพียงหนึ่งในรูปแบบข้อตกลงประเภทต่าง ๆ โดยแสดงให้เห็นถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับลักษณะของรายการซึ่งพบได้ทั่วไปในทางปฏิบัติ เพื่อให้ตัวอย่างนี้มีความชัดเจนเท่าที่จะเป็นไปได้ จึงสมมติให้ข้อตกลงมีระยะเวลาเพียง 10 ปี และเงินที่ผู้ประกอบการได้รับในแต่ละปีมีจำนวนคงที่ตลอดอายุของข้อตกลง ในทางปฏิบัติข้อตกลงอาจมีระยะเวลานานกว่าและรายได้ในแต่ละปีอาจเพิ่มขึ้นตามระยะเวลา ในกรณีดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิจากปีหนึ่งสู่อีกปีหนึ่งอาจจะมากขึ้น

**ตัวอย่างที่ 2: ผู้ให้สัมปทานให้สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนแก่ผู้ประกอบการ (ใบอนุญาตในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ให้บริการ)**

**เงื่อนไขของข้อตกลง**

- 11 เงื่อนไขของข้อตกลงในการให้บริการกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องสร้างถนน โดยต้องสร้างให้เสร็จภายใน 2 ปี และต้องบำรุงรักษาและดำเนินการให้ถนนดังกล่าวให้อยู่ในสภาพตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เป็นระยะเวลา 8 ปี (คือ ปีที่ 3-10) นอกจากนี้ ข้อตกลงยังกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องมีการปรับปรุงผิวถนน หากผิวถนนเดิมเสื่อมสภาพอยู่ในสภาพที่ต่ำกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้ ผู้ประกอบการคาดว่าจะต้องมีการปรับปรุงผิวถนน ณ สิ้นปีที่ 8 ข้อตกลงในการให้บริการถือว่าสิ้นสุด ณ สิ้นปีที่ 10 ผู้ประกอบการประมาณต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมดของข้อตกลง ดังนี้

**ตาราง 2.1 ต้นทุนตามสัญญา**

	ปี	บาท
การให้บริการก่อสร้าง	1	500
	2	500
การดำเนินการให้บริการ (ต่อปี)	3-10	10
การปรับปรุงผิวถนน	8	100

- 12 เงื่อนไขของข้อตกลงอนุญาตให้ผู้ประกอบการเก็บค่าผ่านทางจากผู้ใช้นถนนสายนี้ได้ ผู้ประกอบการประมาณการจำนวนรถที่ใช้บริการด้วยจำนวนคงที่ตลอดอายุสัญญา และคาดการณ์ว่าจะได้รับค่าผ่านทาง 200 บาทต่อปี ในปีที่ 3-10

- 13 สำหรับตัวอย่างนี้ สมมติว่ากระแสเงินสดทั้งหมดเกิดขึ้น ณ ตอนสิ้นปี

**สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน**

- 14 ผู้ประกอบการให้บริการก่อสร้างแก่ผู้ให้สัมปทานเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ซึ่งก็คือ สิทธิในการเก็บค่าผ่านทางจากผู้ใช้นถนนในปีที่ 3-10 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการต้องรับรู้สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน (คือ มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนไปเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์) เป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสำหรับการให้บริการก่อสร้างที่ได้ส่งมอบแล้ว

- 15 ในระหว่างขั้นตอนการก่อสร้าง สิทธิประโยชน์ของผู้ประกอบการ (ยอดสะสมของสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนในการให้บริการก่อสร้าง) ต้องจัดประเภทเป็นสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน (ใบอนุญาตในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ให้บริการโครงสร้างพื้นฐาน) ผู้ประกอบการวัดมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับเท่ากับประมาณการต้นทุนค่าก่อสร้างบวกกำไรส่วนเพิ่มร้อยละ 5 ซึ่งผู้ประกอบการพิจารณาว่าใกล้เคียงกับอัตราผลตอบแทนที่ผู้มีส่วนร่วมในตลาดจะได้รับจากการให้บริการก่อสร้าง รวมถึงการรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการก่อสร้าง โดยคำนึงถึงความเสี่ยงเกี่ยวกับต้นทุนค่าก่อสร้างแล้ว นอกจากนี้ สมมติว่า ผู้ประกอบการรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาก่อสร้างตามข้อตกลงเป็นราคาทุนของสิทธิประโยชน์ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม โดยประมาณการต้นทุนการกู้ยืมในอัตราร้อยละ 6.7

**ตาราง 2.2 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน**

	บาท
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 1 (500 บาท × (1 + 5%))	525
ต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาต้นทุน (ตาราง 2.4)	34
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 2 (500 บาท × (1 + 5%))	525
สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ณ สิ้นปีที่ 2	1,084

- 16 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตลอดระยะเวลาที่ผู้ประกอบการคาดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์แก่ผู้ประกอบการได้ ซึ่งก็คือในปีที่ 3-10 ผู้ประกอบการได้ปันส่วนค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (1,084 บาท) โดยใช้วิธีเส้นตรง ดังนั้นค่าตัดจำหน่ายประจำปีเท่ากับ 135 บาท (1,084 บาท/ 8 ปี)

#### ต้นทุนและรายได้ค่าก่อสร้าง

- 17 ผู้ประกอบการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง คือวิธีอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ผู้ประกอบการต้องวัดมูลค่ารายได้ค่าก่อสร้างด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือที่ควรรับ ด้วยเหตุนี้ ในปีที่ 1 และปีที่ 2 ผู้ประกอบการต้องรับรู้ต้นทุนค่าก่อสร้าง 500 บาท รายได้ค่าก่อสร้าง 525 บาท และแสดงกำไรจากการก่อสร้าง 25 บาทในกำไรหรือขาดทุน

#### รายได้ค่าผ่านทาง

- 18 ผู้ใช้ถนนต้องจ่ายค่าบริการสาธารณะในเวลาเดียวกันกับที่ได้รับบริการ นั่นคือ เมื่อใช้ถนน ดังนั้น ผู้ประกอบการต้องรับรู้รายได้ค่าผ่านทางเมื่อมีการเก็บเงินค่าผ่านทาง

#### ภาวะผูกพันในการปรับปรุงผิวถนน

- 19 ภาวะผูกพันในการปรับปรุงผิวถนนเกิดขึ้นจากผลของการใช้ถนนในช่วงเวลาที่ดำเนินการ ผู้ประกอบการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาวะผูกพันดังกล่าว ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้วยประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาวะผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 20 เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างนี้ สมมติว่า เงื่อนไขของภาวะผูกพันตามสัญญาของผู้ประกอบการเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาวะผูกพัน ณ วันใดวันหนึ่ง โดยคำนวณตามสัดส่วนของจำนวนรถที่ใช้บริการถนนจนถึงวันนั้น และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงิน 17 บาท (มูลค่าที่คิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน) ในแต่ละปี ผู้ประกอบการคิดลดประมาณการหนี้สินให้เป็นมูลค่าปัจจุบันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น จำนวนเงินที่ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในแต่ละปี เป็นดังนี้

ตาราง 2.3 ภาวะผูกพันในการปรับปรุงผิวถนน (หน่วย:บาท)

ปี	3	4	5	6	7	8	รวม
ภาวะผูกพันที่เกิดขึ้นในปีที่ (17 บาทอัตราคิดลดร้อยละ 6)	12	13	14	15	16	17	87
การเพิ่มขึ้นในประมาณการหนี้สินของปีก่อน ซึ่งเกิดจากมูลค่าของเงินตามเวลา	0	1	1	2	4	5	13
ค่าใช้จ่ายรวมที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน	12	14	15	17	20	22	100

ภาพรวมของกระแสเงินสด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงิน

- 21 เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างนี้ สมมติว่า ผู้ประกอบการจัดหาเงินทุนจากการกู้ยืมและผลกำไรสะสม ซึ่งผู้ประกอบการต้องจ่ายดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 6.7 ต่อปี ของยอดหนี้ค้างชำระ หากกระแสเงินสดและมูลค่ายุติธรรมยังคงเป็นไปตามที่ประมาณการไว้ กระแสเงินสด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงินของผู้ประกอบการตลอดระยะเวลาของข้อตกลง เป็นดังนี้

ตาราง 2.4 กระแสเงินสด (หน่วย: บาท)

ปี	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	รวม
เงินที่ได้รับ	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
ต้นทุนตามสัญญา <sup>(ก)</sup>	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
ต้นทุนการกู้ยืม <sup>(ข)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
กระแสเงินสดรับ (จ่าย) สุทธิ	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(ก) ตาราง 2.1

(ข) ยอดหนี้สินต้นงวด (ตาราง 2.6) × ร้อยละ 6.7

ตาราง 2.5 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (หน่วย: บาท)

ปี	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	รวม
รายได้	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2,650
ค่าตัดจำหน่าย	-	-	(135)	(135)	(136)	(136)	(136)	(136)	(135)	(135)	(1,084)
ค่าปรับปรุงผิวถนน	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
ต้นทุนอื่นตาม สัญญา	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1,080)
ต้นทุนการกู้ยืม <sup>(ก)(ข)</sup>	-	-	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(308)
กำไรสุทธิ	25	25	(26)	(20)	(14)	(6)	1	9	36	48	78

(ก) ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในระหว่างขั้นตอนการก่อสร้างเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนสินทรัพย์

(ข) ตาราง 2.4

ตาราง 2.6 งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย: บาท)

สิ้นปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	525	1,084	949	814	678	542	406	270	135	-
เงินสด/(หนี้สิน) <sup>(ก)</sup>	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
ภาระผูกพันในการ ปรับปรุงผิวถนน	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
สินทรัพย์สุทธิ	25	50	24	4	(10)	(16)	(15)	(6)	30	78

(ก) ยอดหนี้สินต้นงวด บวกด้วย กระแสเงินสดสุทธิในระหว่างปี (ตาราง 2.4)

- 22 ตัวอย่างนี้เป็นเพียงหนึ่งในรูปแบบข้อตกลงประเภทต่าง ๆ โดยแสดงให้เห็นถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับลักษณะของรายการซึ่งพบได้ทั่วไปในทางปฏิบัติ เพื่อให้ตัวอย่างนี้มีความชัดเจนเท่าที่จะเป็นไปได้ จึงสมมติให้ข้อตกลงมีระยะเวลาเพียง 10 ปี และเงินที่ผู้ประกอบการได้รับในแต่ละปีมีจำนวนคงที่ตลอดอายุของข้อตกลง ในทางปฏิบัติข้อตกลงอาจมีระยะเวลานานกว่าและรายได้ในแต่ละปีอาจเพิ่มขึ้นตามระยะเวลา ในกรณีดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิจากปีหนึ่งสู่อีกปีหนึ่งอาจจะมากขึ้น

**ตัวอย่างที่ 3: ผู้ให้สัมปทานให้สิทธิทางการเงินและสิทธิไม่มีตัวตนแก่ผู้ประกอบการ  
เงื่อนไขของข้อตกลง**

- 23 เงื่อนไขของข้อตกลงในการให้บริการกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องสร้างถนน โดยต้องสร้างให้เสร็จภายใน 2 ปี และต้องบำรุงรักษาและดำเนินการให้ถนนดังกล่าวให้อยู่ในสภาพตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เป็นระยะเวลา 8 ปี (คือ ปีที่ 3-10) นอกจากนี้ ข้อตกลงยังกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องมีการปรับปรุงผิวถนน หากผิวถนนเดิมเสื่อมสภาพต่ำกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้ ผู้ประกอบการคาดว่า จะต้องมีการปรับปรุงผิวถนน ณ สิ้นปีที่ 8 ข้อตกลงในการให้บริการถือว่าสิ้นสุด ณ สิ้นปีที่ 10 ผู้ประกอบการประมาณต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในข้อตกลง ดังนี้

**ตาราง 3.1 ต้นทุนตามสัญญา**

	ปี	บาท
การให้บริการก่อสร้าง	1	500
	2	500
การดำเนินการให้บริการ (ต่อปี)	3-10	10
การปรับปรุงผิวถนน	8	100

- 24 ผู้ประกอบการประมาณการสิ่งตอบแทนจากการให้บริการก่อสร้างเท่ากับต้นทุนบวกส่วนเพิ่มร้อยละ 5
- 25 เงื่อนไขของข้อตกลงอนุญาตให้ผู้ประกอบการเก็บค่าผ่านทางจากผู้ใช้นนสายนี้ได้ นอกจากนี้ผู้ให้สัมปทานรับประกันค่าธรรมเนียมให้กับผู้ประกอบการด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำ 700 บาทและดอกเบี้ยตามอัตราที่ระบุไว้คือ ร้อยละ 6.18 เพื่อให้สะท้อนมูลค่าของเงินตามเวลาของเงินที่ได้รับ ผู้ประกอบการประมาณการจำนวนรถที่ใช้บริการด้วยจำนวนคงที่ตลอดอายุสัญญา และจะได้รับค่าผ่านทาง 200 บาทต่อปีในปีที่ 3-10
- 26 สำหรับตัวอย่างนี้ สมมติว่ากระแสเงินสดทั้งหมดเกิดขึ้น ณ ตอนสิ้นปี
- การแยกองค์ประกอบของข้อตกลง**
- 27 สิทธิตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดจากผู้ให้สัมปทานจากการให้บริการและสิทธิที่จะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ใช้บริการสาธารณะต้องแยกแสดงเป็นสินทรัพย์ 2 ประเภทตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้น ตามข้อตกลงนี้ ผู้ประกอบการจำเป็นต้องแยกองค์ประกอบของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ เป็น 2 องค์ประกอบ คือ สิทธิทางการเงินซึ่งอ้างอิงจากจำนวนเงินที่รับประกัน และสิทธิไม่มีตัวตนด้วยจำนวนเงินที่เหลือ

ตาราง 3.2 การแยกองค์ประกอบของสิ่งตอบแทนที่ได้รับของผู้ประกอบการ

ปี	ยอดรวม	สินทรัพย์ทางการเงิน	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 1 (500 บาท × (1 + 5%))	525	350	175
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 2 (500 บาท × (1 + 5%))	525	350	175
ยอดรวมของการให้บริการก่อสร้าง	1,050	700	350
	100%	67% <sup>(ก)</sup>	33%
รายได้ทางการเงิน ด้วยอัตราร้อยละ 6.18 ของ ยอดค้างรับ (ตาราง 3.3)	22	22	-
ต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุน (ดอกเบี้ยจ่าย ในปีที่ 1 และ 2 × 33%) (ตาราง 3.7)	11	-	11
ยอดรวมของมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ ผู้ประกอบการได้รับ	1,083	722	361

(ก) สัดส่วนของจำนวนเงินที่ผู้ให้สัมปทานรับประกันเทียบกับการให้บริการก่อสร้าง

#### สินทรัพย์ทางการเงิน

- 28 จำนวนเงินที่จะได้รับจากหรือตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานในการแลกเปลี่ยนกับการให้บริการก่อสร้างเป็นไปตามคำนิยามของลูกหนี้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ลูกหนี้วัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่าภายหลังวัดด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย คือ จำนวนที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกบวกด้วยดอกเบี้ยสะสมของจำนวนเงินดังกล่าวหักด้วยการจ่ายชำระหนี้
- 29 จากหลักการดังกล่าว ลูกหนี้ที่รับรู้ ณ สิ้นปีที่ 2 และ 3 จะเป็นดังนี้

ตาราง 3.3 การวัดมูลค่าของลูกหนี้

	บาท
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 1 ที่ปันส่วนให้กับสินทรัพย์ทางการเงิน	350
<b>ลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 1</b>	<b>350</b>
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 2 ที่ปันส่วนให้กับสินทรัพย์ทางการเงิน	350
ดอกเบี้ยในปีที่ 2 จากลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 1 (6.18% × 350 บาท)	22
<b>ลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 2</b>	<b>722</b>
ดอกเบี้ยในปีที่ 3 จากลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 2 (6.18% × 722 บาท)	45
เงินที่ได้รับในปีที่ 3 (ตาราง 3.5)	(117)
<b>ลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 3</b>	<b>650</b>

## สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน

- 30 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการต้องรับรู้สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน ซึ่งก็คือ มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับ
- 31 ในระหว่างขั้นตอนการก่อสร้างของข้อตกลง สิทธิประโยชน์ของผู้ประกอบการ (ยอดสะสมของสิทธิที่จะได้รับในการให้บริการก่อสร้าง) ต้องจัดประเภทเป็นสิทธิที่จะได้รับใบอนุญาตในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ให้บริการโครงสร้างพื้นฐาน ผู้ประกอบการวัดมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับเท่ากับประมาณการต้นทุนค่าก่อสร้างบวกกำไรส่วนเพิ่มร้อยละ 5 ซึ่งผู้ประกอบการเห็นควรให้ใช้อัตราที่สม่ำเสมอ ซึ่งเป็นอัตราที่กำหนดให้เป็นค่าชดเชยสำหรับการให้บริการก่อสร้าง โดยคำนึงถึงความเสี่ยงเกี่ยวกับต้นทุนค่าก่อสร้างแล้ว สมมติว่า ผู้ประกอบการรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาก่อสร้างตามข้อตกลงเป็นราคาทุนของสิทธิประโยชน์ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม โดยประมาณการต้นทุนการกู้ยืมในอัตราร้อยละ 6.7

ตาราง 3.4 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน

	บาท
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 1 ( $500 \text{ บาท} \times (1 + 5\%) \times 33\%$ )	175
ต้นทุนการกู้ยืม (ดอกเบี้ยจ่ายในปีที่ 1 และ $2 \times 33\%$ ) (ตาราง 3.7)	11
การให้บริการก่อสร้างในปีที่ 2 ( $500 \text{ บาท} \times (1 + 5\%) \times 33\%$ )	175
สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ณ สิ้นปีที่ 2	361

- 32 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการต้องตัดจำหน่ายสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนตลอดช่วงเวลาของผู้ประกอบการคาดว่าสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนนั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์แก่ผู้ประกอบการได้ ซึ่งก็คือ ในปีที่ 3-10 ผู้ประกอบการได้ปันส่วนค่าตัดจำหน่ายของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน (361 บาท ซึ่งรวมต้นทุนการกู้ยืม) โดยใช้วิธีเส้นตรง ดังนั้น ค่าตัดจำหน่ายประจำปีเท่ากับ 45 บาท (361 บาท/8 ปี)

### รายได้และต้นทุนค่าก่อสร้าง

- 33 ผู้ประกอบการให้บริการก่อสร้างแก่ผู้ให้สัมปทานเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิทธิทางการเงินและสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ภายใต้รูปแบบสิทธิทางการเงิน และรูปแบบสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนค่าก่อสร้างอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง โดยวัดมูลค่ารายได้ตามสัญญาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ค้ำรับ ดังนั้น ในแต่ละปีของปีที่ 1 และ 2 ต้องรับรู้ต้นทุนค่าก่อสร้าง 500 บาท และรายได้ค่าก่อสร้าง 525 บาท (ต้นทุนบวกส่วนเพิ่มร้อยละ 5) ในกำไรหรือขาดทุน

### รายได้ค่าผ่านทาง

- 34 ผู้ใช้ถนนต้องจ่ายค่าบริการสาธารณะในเวลาเดียวกันกับที่ได้รับบริการ นั่นคือเมื่อใช้ถนน ภายใต้เงื่อนไขของข้อตกลง ผู้ประกอบการต้องปันส่วนกระแสเงินสดให้กับสิทธิทางการเงินและสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนตามสัดส่วน ดังนั้น ผู้ประกอบการต้องปันส่วนเงินที่ได้รับจากค่าผ่านทางให้กับการจ่ายชำระคืนของสิทธิทางการเงินและรายได้ที่เกิดจากสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน

ตาราง 3.5 การปันส่วนเงินที่ได้รับจากค่าผ่านทาง

ปี	บาท
เงินที่ผู้ให้สัมปทานรับประกันว่าจะได้รับ	700
รายได้ทางการเงิน (ตาราง 3.8)	237
รวม	937
เงินสดที่ปันส่วนให้สิทธิ์ทางการเงินในแต่ละปี (937 บาท/8 ปี)	117
เงินรับที่ปันส่วนให้สิทธิ์ไม่มีตัวตน (200 บาท x 8 ปี- 937 บาท)	663
เงินรับประจำปีจากสิทธิ์ไม่มีตัวตน (663 บาท/8 ปี)	83

ภาวะผูกพันในการปรับปรุงividนน

- 35 ภาวะผูกพันในการปรับปรุงividนนเกิดขึ้นจากผลของการใช้ถนนในช่วงเวลาที่ดำเนินการ ผู้ประกอบการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาวะผูกพันดังกล่าว ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสิทธิ์ที่อาจเกิดขึ้น ด้วยประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาวะผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 36 เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างนี้ สมมติว่า เงื่อนไขของภาวะผูกพันตามสัญญาของผู้ประกอบการเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาวะผูกพันในปัจจุบัน ณ วันใดวันหนึ่ง โดยคำนวณขึ้นตามสัดส่วนจำนวนรถของที่ใช้บริการถนนจนถึง ณ วันนั้น และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงิน 17 บาท ในแต่ละปี ผู้ประกอบการคิดลดประมาณการหนี้สินให้เป็นมูลค่าปัจจุบันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสิทธิ์ที่อาจเกิดขึ้น จำนวนเงินที่ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในแต่ละปี เป็นดังนี้

ตาราง 3.6 ภาวะผูกพันในการปรับปรุงividนน(หน่วย: บาท)

ปี	3	4	5	6	7	8	รวม
ภาวะผูกพันที่เกิดขึ้นในปีที่ (17 บาทอัตราคิดลด 6%)	12	13	14	15	16	17	87
การเพิ่มขึ้นในประมาณการหนี้สินของปีก่อนซึ่งเกิดจากมูลค่าของเงินตามเวลา	0	1	1	2	4	5	13
ค่าใช้จ่ายรวมที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน	12	14	15	17	20	22	100

ภาพรวมของกระแสเงินสด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงิน

- 37 เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวอย่างนี้ สมมติว่า ผู้ประกอบการจัดหาเงินทุนจากการกู้ยืมและผลกำไรสะสม ซึ่งผู้ประกอบการต้องจ่ายดอกเบี้ยในอัตราที่ร้อยละ 6.7 ต่อปีของยอดหนี้ค้างชำระ หากกระแสเงินสดและมูลค่ายุติธรรมยังคงเป็นไปตามที่ประมาณการไว้ กระแสเงินสด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงินของผู้ประกอบการตลอดช่วงเวลาของข้อตกลง เป็นดังนี้

ตาราง 3.7 กระแสเงินสด (หน่วย: บาท)

ปี	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	รวม
เงินที่ได้รับ	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
ต้นทุนตามสัญญา <sup>(ก)</sup>	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
ต้นทุนการกู้ยืม <sup>(ข)</sup>	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)



กระแสเงินสด รับ (จ่าย) สุทธิ	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78
---------------------------------	-------	-------	-----	-----	-----	-----	-----	----	-----	-----	----

(ก) ตาราง 3.1

(ข) ยอดหนี้สินต้นงวด (ตาราง 3.9) × ร้อยละ 6.7

ตาราง 3.8งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (หน่วย: บาท)

ปี	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	รวม
รายได้ค่าก่อสร้าง	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-	1,050
รายได้จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	-	-	83	83	83	83	83	83	83	83	663
รายได้ทางการเงิน <sup>(n)</sup>	-	22	45	40	35	30	25	19	13	7	237
ค่าตัดจำหน่าย	-	-	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(46)	(361)
ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงฝั ถนน	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
ต้นทุนค่าก่อสร้าง	(500)	(500)									(1,000)
ต้นทุนอื่นตามสัญญา <sup>(ข)</sup>			(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(80)
ต้นทุนการกู้ยืม (ตาราง 3.7) <sup>(ค)</sup>	-	(23)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(331)
กำไรสุทธิ	25	24	(8)	(7)	(5)	(2)	0	2	22	27	78

(ก) ดอกเบี้ยของลูกหนี้

(ข) ตาราง 3.1

(ค) ในปี 2 ต้นทุนการกู้ยืม แสดงด้วยจำนวนสุทธิของจำนวนที่รับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ตาราง 3.4)

ตาราง 3.9 งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)

สิ้นปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ลูกหนี้	350	722	650	573	491	404	312	214	110	-
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	175	361	316	271	226	181	136	91	46	-
เงินสด/(หนี้สิน) <sup>(n)</sup>	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
ภาระผูกพันในการ ปรับปรุงฝัถนน	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
สินทรัพย์สุทธิ	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78

(ก) ยอดหนี้สินต้นงวด บวกด้วย กระแสเงินสดสุทธิในปี (ตาราง 3.7)

38 ตัวอย่างนี้เป็นเพียงหนึ่งในรูปแบบข้อตกลงประเภทต่างๆ โดยแสดงให้เห็นถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับลักษณะของรายการซึ่งพบได้ทั่วไปในทางปฏิบัติ เพื่อให้ตัวอย่างนี้มีความชัดเจนเท่าที่จะเป็นไปได้ จึงสมมติให้ข้อตกลงมีระยะเวลาเพียง 10 ปี และเงินที่ผู้ประกอบการได้รับในแต่ละปีมีจำนวนคงที่ตลอดอายุของข้อตกลง ในทางปฏิบัติข้อตกลงอาจมีระยะเวลานานกว่าและรายได้รายปีอาจเพิ่มขึ้นตามระยะเวลา ในกรณีดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิจากปีหนึ่งสู่อีกปีหนึ่งอาจจะมากขึ้น