

## คำอธิบายเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ

### ที่มา

ด้วยคณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้รับหนังสือข้อหารือเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ โดยมีข้อหารือ คือ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ และการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ มีผลกระทบต่อแนวทางปฏิบัติตามวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับรัฐวิสาหกิจที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ หรือไม่

คณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอเรียนชี้แจงผ่านคำอธิบายประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐดังต่อไปนี้

### คำอธิบายเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการพิจารณา

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)

ย่อหน้าที่ 4.4 ให้คำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน ดังนี้

สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตโดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ย่อหน้าที่ 4.44 ระบุว่า กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ย่อหน้าที่ 4.46 ระบุว่า กิจการต้องรับรู้หนี้สินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ย่อหน้าที่ 50 ระบุว่า กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

## คำอธิบายเพื่อประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ย่อหน้าที่ 51 ระบุว่า กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี และหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ ย่อหน้าที่ 9 ระบุว่า การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ได้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับผู้ให้สัมปทาน

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ เป็นเพียงข้อกำหนดในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของผู้ประกอบการและผู้ให้สัมปทานบริการ ซึ่งไม่ใช่การรับรู้รายการและไม่มีผลต่อแนวปฏิบัติตามวิธีการบันทึกบัญชีและสำหรับโครงการที่รัฐวิสาหกิจให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ

### ข้อพิจารณา

ตามข้อหารือจากเอกชนที่เข้าร่วมงานในกิจการของรัฐ ที่กล่าวในลักษณะวิธีการดำเนินงานแบบ Build-Transfer-Operate (BTO) ซึ่งเป็นรูปแบบส่วนใหญ่ของสัญญาที่ทางรัฐวิสาหกิจทำกับเอกชนที่เข้าร่วมงานหรือดำเนินงานในกิจการของรัฐนั้นเป็นลักษณะของรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย ยังไม่ได้ครอบคลุมด้านผู้ให้สัมปทานบริการตามที่ระบุในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาโดยอ้างอิงกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) วิธีการรับรู้รายการเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐนั้น รัฐวิสาหกิจควรมีการพิจารณาเนื้อหาของข้อตกลงสัมปทานที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐว่า รัฐวิสาหกิจได้รับโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ตลอดจนมีภาระในการส่งมอบจากข้อตกลงสัมปทานบริการนั้นหรือไม่ โดยพิจารณารับรู้รายการตามเนื้อหาของข้อตกลงสัมปทานบริการนั้น เมื่อเข้าเงื่อนไขและเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างข้อพิจารณาเนื้อหาในข้อตกลงสัมปทานบริการ ซึ่งไม่เป็นข้อยุติ เช่น

- รัฐวิสาหกิจได้รับโอนสินทรัพย์และเอกชนยินยอมที่จะโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้นให้รัฐวิสาหกิจหรือไม่
- รัฐวิสาหกิจเป็นผู้ควบคุมสินทรัพย์นั้นหรือไม่
- รัฐวิสาหกิจสามารถใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าวต่อไปภายหลังจากสิ้นสุดข้อตกลงสัมปทานบริการหรือได้รับโอนส่วนได้เสียในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ดังกล่าวหรือไม่ (residual interest)



## คำอธิบายเพื่อประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- รัฐวิสาหกิจมีภาระในการส่งมอบจากข้อตกลงสัมปทาน บริการต่อเอกชนหรือไม่ เช่น การให้สิทธิดังกล่าวผูกพันต่อเอกชนในระยะเวลาที่ตกลงกัน เป็นต้น

ในการพิจารณาการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ และหนี้สินที่รัฐวิสาหกิจเป็นผู้ที่มีภาระในการส่งมอบนั้น รัฐวิสาหกิจควรพิจารณามูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่รับโอนและหนี้สินที่เกิดขึ้นว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือหรือไม่ เช่น มูลค่าที่เอกชนยินดีจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้รับสิทธิดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสามารถวัดมูลค่าของสิทธิดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ เป็นต้น

ในกรณีที่รัฐวิสาหกิจได้พิจารณาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของข้อตกลงสัมปทานบริการครบถ้วน และสามารถรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) แล้ว รัฐวิสาหกิจควรมีการทบทวนมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว โดยพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่ได้รับโอนมาเข้าเงื่อนไขตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือไม่ หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว รัฐวิสาหกิจควรทยอยรับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ ซึ่งควรพิจารณาจากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่รัฐวิสาหกิจจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น หากรัฐวิสาหกิจไม่สามารถใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าว ภายหลังการสิ้นสุดข้อตกลงสัมปทานบริการ อายุการให้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นไม่ควรเกินกว่าอายุข้อตกลงสัมปทานบริการ ทั้งนี้ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน รัฐวิสาหกิจจำเป็นต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ และประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่

ในการพิจารณาทบทวนมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้น รัฐวิสาหกิจควรพิจารณาตัดรายการหนี้สินดังกล่าวเป็นรายได้ตามระยะเวลาของข้อตกลงสัมปทานบริการอย่างเป็นระบบ เพื่อให้สะท้อนถึงเนื้อหาของรายการที่รัฐวิสาหกิจจะได้รับประโยชน์ตามที่ระบุในข้อตกลงสัมปทานบริการที่ให้สิทธิแก่เอกชนในการใช้สินทรัพย์และให้บริการตลอดระยะเวลาที่มีตกลงกัน

อย่างไรก็ตาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน รัฐวิสาหกิจจำเป็นต้องมีการทบทวนการรับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ และอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ตลอดจนประเมินข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์เกิดการด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ดังกล่าวว่า รัฐวิสาหกิจยังคงได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่มีอยู่ และให้สะท้อนถึงประโยชน์ที่ได้รับจากสินทรัพย์นั้น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องตามที่ได้อ้างอิงข้างต้น

\*\*\*\*\*

