

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๗/๒๕๖๓

เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒

เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๖๒ (๓/๒๕๖๓) เมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๓ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๐/๒๕๖๒ เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๙ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๓

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12

### เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

#### คำนำ

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2562 (IFRIC Interpretation 12: Service Concession Arrangements (Bound volume 2020 Consolidated without early application))

**ประวัติการปรับปรุงการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทย เท่านั้น)**

ฉบับปรับปรุงปี	การปรับปรุงจากฉบับปีก่อนหน้า	การปรับปรุงเนื่องมาจาก
2563	โดยปรับปรุงเชิงอรรถในส่วน “อ้างอิง”	การปรับปรุงการอ้างอิงกรอบแนวคิดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2562	โดยปรับปรุงส่วน “อ้างอิง” ย่อหน้าที่ 28ฉ และ ก8 และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

**\*\*คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้\*\***

**การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12**  
**เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ**

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12	
เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ	
อ้างอิง	
ความเป็นมา	1
ขอบเขต	4
ประเด็น	10
มติ	11
วิธีปฏิบัติสำหรับสิทธิของผู้ประกอบการที่มีต่อโครงสร้างพื้นฐาน	11
การรับรู้และการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนตามข้อตกลง	12
การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ	14
การดำเนินการให้บริการ	20
ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นของผู้ประกอบการ	22
สินทรัพย์ทางการเงิน	23
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	26
สิ่งที่ผู้ให้สัมปทานจัดหาให้แก่ผู้ประกอบการ	27
วันถือปฏิบัติ	28
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	29
ภาคผนวก ก แนวทางปฏิบัติ	

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ* กำหนดไว้ใน  
ย่อหน้าที่ 1 ถึง 30 และภาคผนวก ก

## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12

### เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ*

#### อ้างอิง

- *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน*<sup>1</sup>
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน*
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน*
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า*
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง *การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง *ต้นทุนการกู้ยืม*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน*
- การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ*

<sup>1</sup> การอ้างอิงนี้ เป็นการอ้างอิงถึง *กรอบแนวคิดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน* (ที่ปรับปรุงในปี 2558) ซึ่งเป็นฉบับที่ทางคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีนำมาใช้ และเป็นฉบับที่มีผลบังคับใช้อยู่ในขณะจัดทำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

## ความเป็นมา

- 1 ในหลายประเทศ ภาครัฐจะเป็นผู้ก่อสร้าง ดำเนินการ และบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานสำหรับการให้บริการสาธารณะโดยได้รับการจัดสรรเงินจากงบประมาณแผ่นดิน ตัวอย่างของโครงสร้างพื้นฐานสำหรับการให้บริการสาธารณะ ได้แก่ ถนน สะพาน อุโมงค์ เรือข้าม โรงพยาบาล สนามบิน โรงจ่ายน้ำประปา แหล่งพลังงาน และเครือข่ายโทรคมนาคม
- 2 ในบางประเทศ รัฐบาลได้นำข้อตกลงในการให้บริการตามสัญญามาใช้เพื่อจูงใจภาคเอกชนให้เข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนา การจัดหาเงิน การดำเนินการ และการบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานนั้น โครงสร้างพื้นฐานอาจมีขึ้นอยู่ก่อนแล้ว หรืออาจถูกก่อสร้างระหว่างช่วงเวลาของข้อตกลงบริการ ข้อตกลงที่อยู่ภายใต้ขอบเขตการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ โดยทั่วไปจะเกี่ยวข้องกับกิจการภาคเอกชน (ผู้ประกอบการ) ที่ก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานที่มีไว้เพื่อให้บริการสาธารณะหรือการยกระดับของโครงสร้างพื้นฐาน (เช่น การเพิ่มขีดความสามารถในการให้บริการ) และดำเนินการ และบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานในช่วงเวลาที่ระบุไว้ ผู้ประกอบการจะได้รับค่าบริการตลอดระยะเวลาของข้อตกลง ข้อตกลงสัญญาจะกำหนดมาตรฐานในการดำเนินงาน กลไกในการปรับราคา และข้อตกลงสำหรับการระงับข้อพิพาท โดยข้อตกลงดังกล่าวมักเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการประเภทก่อสร้าง ดำเนินการและโอนกรรมสิทธิ์ ประเภทฟื้นฟู ดำเนินการและโอนกรรมสิทธิ์ หรือเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชน
- 3 ลักษณะของข้อตกลงในการให้บริการคือผู้ประกอบการมีภาระผูกพันในลักษณะของการดำเนินการให้บริการสาธารณะ นโยบายภาครัฐคือการให้บริการเกี่ยวกับโครงสร้างพื้นฐานที่จัดให้แก่สาธารณชน โดยไม่จำเป็นต้องระบุว่าหน่วยงานใดเป็นผู้ดำเนินการให้บริการ ข้อตกลงในการให้บริการเป็นข้อผูกพันตามสัญญาที่ผู้ประกอบการจะต้องจัดหาบริการให้กับสาธารณชนในฐานะตัวแทนของหน่วยงานภาครัฐ ลักษณะร่วมอื่น ได้แก่
  - 3.1 หน่วยงานที่เป็นผู้ให้สิทธิในข้อตกลงในการให้บริการ (ผู้ให้สัมปทาน) คือหน่วยงานภาครัฐ รวมถึงรัฐบาล หรือหน่วยงานภาคเอกชนที่ได้รับมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบในการให้บริการ
  - 3.2 ผู้ประกอบการมิได้กระทำการในฐานะตัวแทนของผู้ให้สัมปทานเท่านั้น อย่างน้อยที่สุดผู้ประกอบการต้องมีหน้าที่รับผิดชอบในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารจัดการโครงสร้างพื้นฐานและการให้บริการที่เกี่ยวข้อง
  - 3.3 สัญญาได้กำหนดราคาเริ่มแรกที่ผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บ และกำกับดูแลการปรับราคาตลอดระยะเวลาของข้อตกลงในการให้บริการ
  - 3.4 ผู้ประกอบการมีข้อผูกพันที่จะต้องส่งมอบโครงสร้างพื้นฐานให้แก่ผู้ให้สัมปทานตามสภาพที่ระบุไว้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง โดยอาจไม่ได้รับการชดเชยหรือได้รับสิ่งตอบแทนส่วนเพิ่มเพียงเล็กน้อย และไม่ต้องคำนึงว่าใครเป็นผู้จัดหาเงินทุนครั้งแรก

## ขอบเขต

- 4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้แนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับผู้ประกอบการเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชน
- 5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้
  - 5.1 ผู้ให้สัมปทานควบคุมหรือกำกับดูแลประเภทของบริการที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในการจัดหาโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้บริการ กลุ่มผู้ใช้บริการ และราคาค่าบริการ และ
  - 5.2 ผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง ไม่ว่าจะโดยการเป็นเจ้าของ การได้รับประโยชน์ หรือวิธีอื่นใด
- 6 โครงสร้างพื้นฐานที่ใช้ในข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชนซึ่งข้อตกลงดังกล่าวครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ทั้งหมด (อายุทั้งหมดของสินทรัพย์) จะอยู่ภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หากเข้าเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 5.1 สำหรับย่อหน้าที่ ก1 ถึง ก8 ได้ให้แนวทางในการกำหนดว่า ข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชน อยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือไม่
- 7 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับทั้ง 2 กรณี คือ
  - 7.1 โครงสร้างพื้นฐานที่ผู้ประกอบการก่อสร้างหรือได้มาจากบุคคลที่สาม เพื่อวัตถุประสงค์ของข้อตกลงในการให้บริการ และ
  - 7.2 โครงสร้างพื้นฐานที่มีอยู่แล้วซึ่งผู้ให้สัมปทานให้ผู้ประกอบการเข้าถึงเพื่อวัตถุประสงค์ของข้อตกลงในการให้บริการ
- 8 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ได้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับโครงสร้างพื้นฐานที่ผู้ประกอบการถือไว้และรับรู้เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ก่อนเข้าทำข้อตกลงในการให้บริการ สำหรับการตัดรายการโครงสร้างพื้นฐานดังกล่าวออกจากบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)
- 9 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ได้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับผู้ให้สัมปทาน

## ประเด็น

- 10 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดหลักการทั่วไปในการรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันและสิทธิที่เกี่ยวข้องในข้อตกลงสัมปทานบริการ สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการเป็นไปตามข้อกำหนดในการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ ประเด็นที่ระบุในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้แก่
  - 10.1 วิธีปฏิบัติสำหรับสิทธิของผู้ประกอบการที่มีต่อโครงสร้างพื้นฐาน

- 10.2 การรับรู้และการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนตามข้อตกลง
- 10.3 การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ
- 10.4 การดำเนินการให้บริการ
- 10.5 ต้นทุนการกู้ยืม
- 10.6 วิธีปฏิบัติทางบัญชีในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ
- 10.7 สิ่งให้ผู้ให้สัมปทานจัดทำให้แก่ผู้ประกอบการ

## มติ

### วิธีปฏิบัติสำหรับสิทธิของผู้ประกอบการที่มีต่อโครงสร้างพื้นฐาน

- 11 โครงสร้างพื้นฐานภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ต้องไม่ถูกรับรู้เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของผู้ประกอบการ เนื่องจากข้อตกลงในการให้บริการตามสัญญาไม่ได้ให้สิทธิในการควบคุมการใช้โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นบริการสาธารณะแก่ผู้ประกอบการ ผู้ประกอบการสามารถเข้าถึงโครงสร้างพื้นฐาน เพื่อดำเนินการโครงสร้างพื้นฐานในการให้บริการแก่สาธารณชนในฐานะที่เป็นตัวแทนของผู้ให้สัมปทานตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญา

### การรับรู้และการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนตามข้อตกลง

- 12 ภายใต้เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ประกอบการทำหน้าที่เป็นผู้ให้บริการ โดยผู้ประกอบการจะก่อสร้างหรือยกระดับโครงสร้างพื้นฐาน (การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ) ที่นำมาใช้เพื่อให้บริการสาธารณะ และดำเนินการและบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานนั้น (การดำเนินการให้บริการ) สำหรับช่วงเวลาที่ระบุไว้
- 13 ผู้ประกอบการต้องรับรู้และวัดมูลค่ารายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สำหรับบริการที่ได้ดำเนินการ ลักษณะของสิ่งตอบแทนจะเป็นตัวกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีในภายหลัง วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสิ่งตอบแทนที่ได้รับที่เป็นสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้กล่าวถึงรายละเอียดในย่อหน้าที่ 23 ถึง 26

### การก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ

- 14 ผู้ประกอบการต้องบันทึกการก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า



**สิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการ**

- 15 ในกรณีที่ผู้ประกอบการจัดให้มีการก่อสร้างหรือการยกระดับการให้บริการ ผู้ประกอบการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สิ่งตอบแทนอาจเป็นสิทธิในข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 15.1 สิทธิประโยชน์ทางการเงิน หรือ
  - 15.2 สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน
- 16 ผู้ประกอบการต้องรับรู้สิทธิประโยชน์ทางการเงินในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดหรือสิทธิประโยชน์ทางการเงินอื่นจากผู้ให้สัมปทานหรือตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานสำหรับการให้บริการก่อสร้าง โดยปกติผู้ให้สัมปทานมีอำนาจที่จะใช้ดุลยพินิจได้เพียงเล็กน้อยที่จะปฏิเสธการจ่ายเงินเนื่องจากข้อตกลงย่อมมีผลใช้บังคับตามกฎหมาย ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสดหากผู้ให้สัมปทานรับประกันตามสัญญาที่จะจ่ายแก่ผู้ประกอบการ (1) ตามจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้ หรือ (2) ตามส่วนต่าง (ถ้ามี) ระหว่างจำนวนที่ได้รับจากผู้ให้บริการสาธารณะกับจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้ แม้ว่าการจ่ายชำระจะขึ้นอยู่กับกรณีที่ผู้ประกอบการจะสามารถดำเนินการให้โครงสร้างพื้นฐานเป็นไปตามคุณภาพที่ระบุไว้ หรือตามข้อกำหนดทางด้านประสิทธิภาพ
- 17 ผู้ประกอบการต้องรับรู้สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ให้บริการสาธารณะ สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ให้บริการสาธารณะไม่ใช่สิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสดเนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวขึ้นอยู่กับจำนวนการใช้บริการของสาธารณชน
- 18 ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับชำระค่าบริการในการก่อสร้างบางส่วนเป็นสิทธิประโยชน์ทางการเงิน และบางส่วนเป็นสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการจำเป็นต้องบันทึกแต่ละองค์ประกอบของสิ่งตอบแทนที่ผู้ประกอบการได้รับแยกจากกัน สิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสำหรับทั้งสององค์ประกอบต้องรับรู้มูลค่าเริ่มแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 19 ลักษณะของสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการต้องถูกกำหนดโดยอ้างอิงตามเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสัญญา (ถ้ามี) ลักษณะของสิ่งตอบแทนจะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีในภายหลังตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 23 ถึง 26 อย่างไรก็ตาม วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสิ่งตอบแทนที่ได้รับทั้งสองประเภทจะถูกจัดประเภทเป็นสิทธิประโยชน์ที่เกิดจากสัญญาในระหว่างการก่อสร้างหรือการยกระดับตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

**การดำเนินการให้บริการ**

- 20 ผู้ประกอบการต้องบันทึกการดำเนินการให้บริการ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

**ภาระผูกพันตามสัญญาในการปรับปรุงซ่อมแซมให้โครงสร้างพื้นฐานอยู่ในสภาพที่สามารถให้บริการได้ตามที่ระบุไว้**

- 21 ผู้ประกอบการอาจมีภาระผูกพันตามสัญญาที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของใบอนุญาต
- 21.1 เพื่อบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานให้อยู่ในสภาพที่สามารถให้บริการได้ตามที่ระบุไว้ หรือ
- 21.2 เพื่อปรับปรุงซ่อมแซมโครงสร้างพื้นฐานให้อยู่ในสภาพการณ์ที่ระบุไว้ ก่อนที่จะส่งมอบให้กับผู้ให้สัมปทานเมื่อสิ้นสุดข้อตกลงในการให้บริการ

ภาระผูกพันตามสัญญาในการบำรุงรักษาหรือปรับปรุงซ่อมแซมโครงสร้างพื้นฐาน ยกเว้นส่วนที่เป็นการยกย่อง (ดูย่อหน้าที่ 14) ต้องรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

**ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นของผู้ประกอบการ**

- 22 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งกำหนดให้ ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงต้องถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีที่ผู้ประกอบการมีสิทธิตามสัญญาที่จะได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ให้บริการสาธารณะ) ในกรณีดังกล่าว ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงต้องรับรู้เป็นต้นทุนตลอดระยะเวลาของการก่อสร้างของข้อตกลงตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว

**สินทรัพย์ทางการเงิน**

- 23 สินทรัพย์ทางการเงินที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 16 และ 18 ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 24 ผู้ประกอบการต้องรับรู้จำนวนเงินที่ได้รับจากผู้ให้สัมปทานหรือจำนวนเงินที่ได้รับตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทาน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน โดยรับรู้ตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้
- 24.1 ราคาทุนตัดจำหน่าย หรือ
- 24.2 มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หรือ
- 24.3 มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
- 25 ในกรณีที่วัดมูลค่าจำนวนเงินที่ได้รับจากผู้ให้สัมปทานด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย หรือมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง

เครื่องมือทางการเงิน กำหนดให้ดอกเบี้ยคำนวณโดยใช้วิธีดอกเบี้ยที่แท้จริงในการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- 26 การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามย่อหน้าที่ 17 และ 18 ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 45 ถึง 47 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้ให้แนวทางในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินรวมกัน

#### สิ่งที่ผู้ให้สัมปทานจัดหาให้แก่ผู้ประกอบการ

- 27 ตามย่อหน้าที่ 11 โครงสร้างพื้นฐานที่ผู้ให้สัมปทานให้ผู้ประกอบการสามารถเข้าถึงโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของข้อตกลงในการให้บริการจะไม่ถูกรับรู้เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของผู้ประกอบการ นอกจากนี้ผู้ให้สัมปทานอาจจัดหาสินทรัพย์อื่นให้กับผู้ประกอบการเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถเก็บไว้หรือจัดการให้เป็นไปตามความต้องการของผู้ประกอบการ ในกรณีที่สินทรัพย์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานค้างชำระสำหรับการให้บริการ สินทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล สินทรัพย์ดังกล่าวต้องถูกรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

#### วันถือปฏิบัติ

- 28 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

28ก-28ค (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

- 28ง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ทำให้เกิดการปรับปรุงส่วน “อ้างอิง” และย่อหน้าที่ 13 ถึง 15 18 ถึง 20 และ 27 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- 28จ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 23 ถึง 25 และตัดย่อหน้าที่ 28ก ถึง 28ค กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 28ฉ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 8 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 29 ขึ้นอยู่กับย่อหน้าที่ 30 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด โดยกิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง
- 30 ในกรณีสำหรับข้อตกลงการให้บริการใดที่ผู้ประกอบการไม่สามารถนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติย้อนหลังนับตั้งแต่วันเริ่มต้นของงบการเงินงวดแรกสุดที่นำเสนอ ผู้ประกอบการต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้
- 30.1 รับรู้สินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอยู่นับตั้งแต่วันเริ่มต้นของงบการเงินงวดแรกสุดที่นำเสนอ
  - 30.2 ใช้มูลค่าตามบัญชีที่มีอยู่ก่อนของสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ไม่ว่าเดิมจะถูกจัดประเภทเป็นประเภทใดก็ตาม) เป็นมูลค่าตามบัญชี ณ วันนั้น และ
  - 30.3 ทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่รับรู้ แต่หากไม่สามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่า ณ วันเริ่มต้นของงวดบัญชีปัจจุบัน

## ภาคผนวก ก

### แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### ขอบเขต (ย่อหน้าที่ 5)

- ก1 ย่อหน้าที่ 5 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ระบุว่าโครงสร้างพื้นฐานจะอยู่ภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- ก1.1 ผู้ให้สัมปทานควบคุมหรือกำกับดูแลประเภทของบริการที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในการจัดหาโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้บริการ กลุ่มผู้ใช้บริการ และราคาค่าบริการ และ
- ก1.2 ผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง ไม่ว่าจะโดยการเป็นเจ้าของ การได้รับประโยชน์ หรือวิธีอื่นใด
- ก2 การควบคุมหรือการกำกับดูแลการให้บริการตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.1 สามารถทำได้ในรูปแบบของสัญญาหรือวิธีอื่นใด (เช่น ผ่านทางหน่วยงานที่กำกับดูแล) รวมทั้งสถานการณ์ที่ผู้ให้สัมปทานซื้อผลผลิตทั้งหมด และเช่นเดียวกันกับสถานการณ์ที่ผู้อื่นซื้อผลผลิตทั้งหมดหรือบางส่วนในการปรับใช้เงื่อนไขนี้ ผู้ให้สัมปทานและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องถูกนำมาพิจารณาร่วมกัน หากผู้ให้สัมปทานเป็นหน่วยงานภาครัฐ (ภาครัฐในภาพรวมทั้งหมด) รวมถึงหน่วยงานที่กำกับดูแลซึ่งดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะ ต้องถูกนำมาพิจารณาว่ามีความเกี่ยวข้องกับผู้ให้สัมปทานตามความมุ่งหมายของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ก3 ตามวัตถุประสงค์ของเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.1 ผู้ให้สัมปทานไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมอย่างสมบูรณ์ในด้านราคา ซึ่งถือว่าเพียงพอหากราคาจะถูกกำกับดูแลโดยผู้ให้สัมปทาน โดยสัญญาหรือหน่วยงานที่กำกับดูแล เช่น กลไกการกำหนดเพดานราคา อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวต้องนำมาถือปฏิบัติกับเนื้อหาของสาระของข้อตกลง สำหรับลักษณะของข้อตกลงที่ไม่เป็นเนื้อหาสาระ เช่น การมีเพดานราคาสำหรับสถานการณ์ที่เป็นไปได้ยากที่จะเกิดขึ้น ต้องไม่นำมารวมพิจารณา ในทางตรงกันข้าม หากเนื้อหาของสัญญาให้อิสระกับผู้ประกอบการในการกำหนดราคา แต่กำไรส่วนเกินที่เกิดขึ้นต้องนำส่งให้กับผู้ให้สัมปทาน ทำให้ผลตอบแทนของผู้ประกอบการถูกกำหนดเพดานสูงสุดไว้ จึงถือได้ว่าเข้าเงื่อนไขการทดสอบการควบคุมขององค์ประกอบราคา
- ก4 ตามวัตถุประสงค์ของเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.2 การควบคุมของผู้ให้สัมปทานในส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญควรเป็นการควบคุมทั้งการจำกัดความสามารถของผู้ประกอบการในทางปฏิบัติในการนำโครงสร้างพื้นฐานไปขายหรือการนำโครงสร้างพื้นฐานไปเป็นหลักประกัน และการให้สิทธิแก่ผู้ให้สัมปทานในการใช้โครงสร้างพื้นฐานนั้นอย่างต่อเนื่องตลอดอายุของ

- ข้อตกลง ส่วนได้เสียคงเหลือในโครงสร้างพื้นฐาน คือ มูลค่า ณ ปัจจุบันโดยประมาณของโครงสร้างพื้นฐานในสภาพและเงื่อนไขที่คาดว่าจะ เป็นเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง
- ก5 การควบคุมควรแยกออกจากการบริหารจัดการ หากผู้ให้สัมปทานยังคงมีทั้งระดับการควบคุมตามย่อหน้าที่ 5.1 และส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญในโครงสร้างพื้นฐาน ผู้ประกอบการถือว่าเป็นเพียงผู้จัดการโครงการโครงสร้างพื้นฐานในฐานะตัวแทนของผู้ให้สัมปทาน ถึงแม้ว่าในหลายๆกรณีผู้ประกอบการอาจมีอิสระในการบริหารจัดการอย่างกว้างขวาง
- ก6 เงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.1 ร่วมกับย่อหน้าที่ ก1.2 กำหนดว่าเมื่อโครงสร้างพื้นฐานรวมถึงการเปลี่ยนแปลงใดๆ ตามที่กำหนดไว้ (ดูย่อหน้าที่ 21) อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ให้สัมปทานตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เช่น ถ้าผู้ประกอบการต้องเปลี่ยนแปลงบางส่วนขององค์ประกอบของโครงสร้างพื้นฐานในระหว่างช่วงเวลาของข้อตกลง (เช่น ผิวหน้าของถนน หรือหลังคาของอาคาร) องค์ประกอบของโครงสร้างพื้นฐานนั้นต้องถูกพิจารณาโดยรวมเป็นโครงสร้างพื้นฐานเดียวกัน ดังนั้นโครงสร้างพื้นฐานทั้งหมดซึ่งรวมถึงส่วนที่มีการเปลี่ยนแปลงถือได้ว่าเข้าเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ก1.2 หากผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญในส่วนที่มีการเปลี่ยนแปลงในครั้งสุดท้าย
- ก7 ในบางครั้งการใช้โครงสร้างพื้นฐานจะถูกกำกับดูแลบางส่วน ตามวิธีการที่อธิบายในย่อหน้าที่ 5.1 และบางส่วนไม่ได้ถูกกำกับดูแล อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงดังกล่าวอาจมีได้ในหลายรูปแบบ
- ก7.1 โครงสร้างพื้นฐานใดที่โดยลักษณะทางกายภาพสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ และสามารถดำเนินงานได้อย่างเป็นอิสระและเป็นไปตามคำนิยามของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โครงสร้างพื้นฐานนั้นต้องถูกวิเคราะห์แยกต่างหากถ้าโครงสร้างพื้นฐานในส่วนนั้นถูกนำไปใช้ในส่วนที่ไม่ได้มีการกำกับดูแล เช่น โรงพยาบาล ได้จัดพื้นที่ส่วนหนึ่งของอาคารโรงพยาบาลเป็นส่วนของเอกชน โดยผู้ให้สัมปทานจะใช้ส่วนที่เหลือของอาคารในการให้บริการรักษาพยาบาลแก่คนไข้สาธารณะ
- ก7.2 เมื่อกิจกรรมหรือบริการเสริมทั้งหมด เช่น ร้านค้าในโรงพยาบาล เป็นส่วนที่ไม่ได้ถูกกำกับดูแล การทดสอบเกี่ยวกับการควบคุมต้องทำเสมือนว่าไม่มีบริการเสริมดังกล่าว เนื่องจากในกรณีที่ผู้ให้สัมปทานควบคุมการให้บริการตามวิธีการที่อธิบายในย่อหน้าที่ 5 กิจกรรมหรือบริการเสริมที่มีอยู่ดังกล่าวจะไม่ส่งผลต่อการควบคุมโครงสร้างพื้นฐานของผู้ให้สัมปทาน
- ก8 ผู้ประกอบการอาจมีสิทธิในการใช้โครงสร้างพื้นฐานส่วนที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก7.1 หรือมีสิ่งอำนวยความสะดวกที่ใช้ในการให้บริการเสริมที่ไม่ได้ถูกกำกับดูแลตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก7.2 ในแต่ละกรณีดังกล่าว เนื้อหาสาระของรายการอาจเป็นลักษณะของการที่ผู้ให้สัมปทานให้ผู้ประกอบการเช่า ถ้ารายการมีลักษณะเป็นการเช่า รายการดังกล่าวต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า