

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๓/๒๕๕๕

การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๙

เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๙ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

พิชัย ชุมhuri

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29
เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ

การอ้างอิง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (ปรับปรุง 2552)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ปรับปรุง 2552)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (ปรับปรุง 2552)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ปรับปรุง 2552)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ปรับปรุง 2552)

ประเด็น

- 1 กิจการ (ผู้ประกอบการ) อาจเข้าทำข้อตกลงกับอีกกิจการหนึ่ง (ผู้ให้สัมปทาน) เพื่อให้บริการที่ทำให้สาธารณชนเข้าถึงสิ่งอำนวยความสะดวกทางเศรษฐกิจและสังคมที่สำคัญ ผู้ให้สัมปทานอาจเป็นภาครัฐ หรือภาคเอกชน รวมถึงหน่วยงานภาครัฐ ตัวอย่างของข้อตกลงสัมปทานบริการ ได้แก่ การให้บริการน้ำประปาและการบำบัดน้ำเสีย และให้บริการด้านสาธารณสุขโรคต่างๆ ทางด่วน ที่จอดรถ อุโมงค์ สะพาน สนามบิน และเครือข่ายโทรคมนาคม ตัวอย่างของข้อตกลงที่ไม่ใช่ข้อตกลงสัมปทานบริการ ได้แก่ การที่กิจการจ้างหน่วยงานบริการภายนอกเพื่อให้บริการงานภายในของกิจการ เช่น การให้บริการโรงอาหารพนักงาน การบำรุงรักษาอาคาร การบริการด้านบัญชีหรือเทคโนโลยีสารสนเทศ
- 2 โดยทั่วไป ข้อตกลงสัมปทานบริการคือการที่ผู้ให้สัมปทานโอนสิทธิดังต่อไปนี้ให้แก่ ผู้ประกอบการในช่วงระยะเวลาของสัมปทาน
 - 2.1 สิทธิในการให้บริการที่ทำให้สาธารณชนเข้าถึงสิ่งอำนวยความสะดวกทางเศรษฐกิจและสังคม ที่สำคัญ และ
 - 2.2 ในบางกรณี เป็นการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ระบุไว้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุไว้ หรือสินทรัพย์ทางการเงินที่ระบุไว้ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่ผู้ประกอบการ
 - 2.3 ผูกพันว่าจะให้บริการตามข้อตกลงและเงื่อนไขที่แน่นอนในระหว่างช่วงระยะเวลาของสัมปทาน และ
 - 2.4 ผูกพันว่าจะคืนสิทธิที่ได้รับเมื่อเริ่มต้นและ/หรือระหว่างช่วงระยะเวลาของสัมปทาน เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัมปทาน ในกรณีที่มีการระบุเงื่อนไขเช่นนั้น
- 3 ลักษณะร่วมของทุก ๆ ข้อตกลงสัมปทานบริการ คือ ผู้ประกอบการได้รับทั้งสิทธิและมีภาระผูกพันในการให้บริการต่อสาธารณะ
- 4 ประเด็นคือ ข้อมูลใดที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินของผู้ประกอบการและผู้ให้สัมปทาน

- 5 รูปแบบบางอย่างและการเปิดเผยรายการเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการได้กล่าวถึงแล้วโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีอยู่ในปัจจุบัน (เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ปรับปรุง 2552) นำมาใช้ปฏิบัติกับการได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (ปรับปรุง 2552) นำมาใช้ปฏิบัติกับการเช่าสินทรัพย์ และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ปรับปรุง 2552) นำมาใช้ปฏิบัติกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน) อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงสัมปทานบริการอาจเกี่ยวข้องกับสัญญาดำเนินการ (excutory contract) ซึ่งไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดกล่าวถึง เว้นแต่ในกรณีที่สัญญาทำให้เกิดกิจการมีภาระผูกพัน ซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ปรับปรุง 2552) ดังนั้น การตีความฉบับนี้จะกล่าวถึงการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมอื่นๆเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการ

ข้อสรุป

- 6 ทุกแง่มุมของข้อตกลงสัมปทานบริการต้องมีการพิจารณา ในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้มีความเหมาะสม ผู้ประกอบการและผู้ให้สัมปทานต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในแต่ละงวด
- 6.1 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการ
- 6.2 ข้อกำหนดในข้อตกลงสัมปทานบริการที่สำคัญซึ่งอาจกระทบต่อจำนวนเงิน ระยะเวลาและความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต (เช่น ระยะเวลาของสัมปทาน วันที่กำหนดราคาใหม่ และ เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาหรือการต่อรองราคาใหม่)
- 6.3 ลักษณะและขอบเขต (เช่น ปริมาณ ระยะเวลา หรือจำนวนเงิน ตามความเหมาะสม) ของ
- 6.3.1 สิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ระบุในข้อตกลง
- 6.3.2 ภาระผูกพันในการให้บริการ หรือสิทธิในการได้รับบริการที่คาดหวัง
- 6.3.3 ภาระผูกพันในการได้มา หรือในการก่อสร้างที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 6.3.4 ภาระผูกพันในการส่งมอบ หรือสิทธิในการได้รับสินทรัพย์ที่ระบุไว้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัมปทาน
- 6.3.5 สิทธิในการต่อสัญญาหรือบอกเลิกสัญญา
- 6.3.6 สิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น การปรับปรุงยกเครื่องครั้งใหญ่ (major overhaul)
- 6.4 การเปลี่ยนแปลงข้อตกลงที่เกิดขึ้นระหว่างงวด และ
- 6.5 การจัดประเภทของข้อตกลงสัมปทานบริการ
- 6ก ผู้ประกอบการต้องเปิดเผยจำนวนรายได้และกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในงวดที่มีการแลกเปลี่ยนการให้บริการก่อสร้าง กับสินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

7. การเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6 ของการตีความฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของแต่ละข้อตกลงสัมปทานบริการ หรือเปิดเผยข้อมูลตามกลุ่มข้อตกลงสัมปทานบริการที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน (เช่น การเก็บค่าผ่านทาง การบริการด้านโทรคมนาคม และการบริการบำบัดน้ำเสีย)

หลักเกณฑ์ของข้อสรุปการตีความมาตรฐานการบัญชี

- 8 ย่อหน้าที่ 15 ของแม่บทการบัญชีระบุว่าในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผู้ใช้งบการเงินต้องประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด รวมถึงจังหวะเวลา และความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น และย่อหน้าที่ 21 ของแม่บทการบัญชีระบุว่าการเงินหมายรวมถึง หมายเหตุประกอบงบการเงิน รายละเอียดประกอบและข้อมูลอื่น ตัวอย่างเช่น งบการเงินอาจแสดงข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับรายการในงบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จซึ่งจำเป็นต่อผู้ใช้งบการเงิน งบการเงินดังกล่าวอาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่มีผลกระทบต่อกิจการ และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรหรือภาระผูกพันที่ไม่ได้แสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน
- 9 ข้อตกลงสัมปทานบริการมักจะมีข้อกำหนดหรือลักษณะที่สำคัญ ซึ่งกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว เพื่อช่วยในการประเมินจำนวนเงิน จังหวะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น รวมถึงสิทธิและการผูกพันเกี่ยวกับการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสาธารณชนจำนวนมาก (เช่น การให้บริการไฟฟ้าในเขตเมือง) ภาระผูกพันอื่นหมายรวมถึงการดำเนินการที่สำคัญ เช่น การสร้างสินทรัพย์ที่เป็นโครงสร้างพื้นฐาน (เช่น โรงไฟฟ้า) และการส่งมอบสินทรัพย์ดังกล่าวให้แก่ผู้ให้สัมปทานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัมปทาน
10. ย่อหน้าที่ 112 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้หมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้นำเสนอไว้ในที่ใดในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจงบการเงินเหล่านั้น คำนิยามของหมายเหตุประกอบงบการเงินในย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (ปรับปรุง 2552) ระบุว่า หมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นการอธิบายหรือแยกแสดงรายการที่นำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด รวมทั้งข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีคุณสมบัติไม่เพียงพอที่จะรับรู้ในงบการเงินที่นำเสนอ

วันถือปฏิบัติ

การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 หากกิจการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 มาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ ให้เปิดเผยให้ทราบในงบการเงินด้วย