

## คำถาม-คำตอบ ประเด็นทางด้านการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการใบอนุญาตประกอบกิจการจากภาครัฐ

เนื่องจากในปัจจุบันกิจการในกลุ่มเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารและกลุ่มบันเทิงมีการประมูลใบอนุญาตประกอบกิจการเกิดขึ้นบ่อยครั้ง เช่น การประมูลใบอนุญาตประกอบกิจการโทรทัศน์ระบบดิจิทัล และใบอนุญาตให้ใช้คลื่นความถี่ย่าน 900 MHz ซึ่งรูปแบบการจ่ายชำระเงินจากการประมูลใบอนุญาตดังกล่าวกำหนดให้กิจการที่ชนะการประมูลจ่ายชำระเงินส่วนหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนด ส่วนจำนวนเงินที่เหลือแบ่งจ่ายชำระเงินออกเป็นงวด ๆ โดยต้องชำระเงินให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลา 3 ปี ถึง 5 ปี นับแต่วันที่ได้รับใบอนุญาต

รายการดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นทางบัญชี 3 ประเด็นหลัก คือ

- 1) เงื่อนไขการจ่ายชำระเงินดังกล่าวที่หน่วยงานภาครัฐผู้ให้ใบอนุญาตกำหนดถือว่าเกินกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติหรือไม่
- 2) หากเงื่อนไขการจ่ายชำระเงินดังกล่าวที่หน่วยงานภาครัฐผู้ให้ใบอนุญาตกำหนดถือว่าเกินกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติ กิจการควรถือปฏิบัติทางบัญชีกับรายการดังกล่าวอย่างไร
- 3) สำหรับกิจการที่ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการก่อนหน้าที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจะมีการจัดทำคำถาม-คำตอบ ประเด็นทางด้านการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการใบอนุญาตประกอบกิจการจากภาครัฐ เช่น กิจการที่ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโทรทัศน์ระบบดิจิทัล และใบอนุญาตให้ใช้คลื่นความถี่ย่าน 900 MHz หากพิจารณาแล้วเห็นว่าเงื่อนไขการจ่ายชำระเงินดังกล่าวที่หน่วยงานภาครัฐผู้ให้ใบอนุญาตถือว่าเกินกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติและรับรู้รายการใบอนุญาตประกอบกิจการจากภาครัฐไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการควรถือปฏิบัติทางบัญชีอย่างไรภายหลังคำถาม-คำตอบ ประเด็นทางด้านการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการใบอนุญาตประกอบกิจการจากภาครัฐได้มีการจัดทำขึ้น

ในส่วนของการตีความว่าเงื่อนไขการจ่ายชำระเงินดังกล่าวที่หน่วยงานภาครัฐผู้ให้ใบอนุญาตถือว่าเกินกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติหรือไม่นั้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่าระยะเวลาเวลาดังกล่าวเชื่อได้ว่าเกินกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติเนื่องจากหน่วยงานภาครัฐได้กำหนดเงื่อนไขการชำระเงินให้สามารถแบ่งจ่ายได้ไว้ตั้งแต่ก่อนการประมูลโดยไม่มีการกำหนดราคาเงินสดที่ผู้ชนะการประมูลต้องชำระในทันทีซึ่งหากเงื่อนไขการชำระเงินไม่ได้มีการผ่อนปรนให้แบ่งจ่ายชำระในลักษณะดังกล่าว อาจส่งผลกระทบต่อกิจการที่ชนะการประมูลในการจัดหาแหล่งเงินทุนจำนวนมหาศาลเพื่อมาจ่ายชำระค่าใบอนุญาตประกอบกิจการในคราวเดียวหรือด้วยระยะเวลาที่สั้นกว่าที่ตกลงไว้ในสัญญา



## คำถาม-คำตอบนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ปัจจุบัน จึงเชื่อได้ว่า มูลค่าใบอนุญาตที่ประมูลได้เป็นมูลค่าที่ได้คำนึงถึงประโยชน์จากการผ่อนชำระแล้ว นอกจากนี้ เงื่อนไขการชำระเงินที่หน่วยงานภาครัฐกำหนดไม่ถือว่า เป็นระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติ แต่เป็นการกำหนดระยะเวลาและจำนวนเงินที่ต้องชำระในแต่ละช่วงเวลา ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับการซื้อขายสินค้าแบบผ่อนชำระ

ในส่วนของการถือปฏิบัติทางบัญชีกับการได้มาซึ่งใบอนุญาตประกอบการดังกล่าว กิจการต้องถือปฏิบัติกับการรับรู้รายการเริ่มแรกของใบอนุญาตประกอบการดังกล่าวตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ย่อหน้าที่ 32 กำหนดให้หาระยะเวลาการชำระสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับราคาเทียบเท่าราคาขายเงินสด และบันทึกผลต่างระหว่างราคาที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระจริงเป็นดอกเบี้ยตลอดอายุของการได้สินเชื่อ เว้นแต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

ในการกำหนดราคาทุนของใบอนุญาตประกอบกิจการให้เท่ากับราคาเทียบเท่าราคาขายเงินสด คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่ากิจการต้องกำหนดราคาทุนของใบอนุญาตประกอบกิจการด้วยผลรวมของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายทันทีภายในระยะเวลาที่กำหนดกับจำนวนคิดลดของจำนวนที่กิจการพึงต้องผ่อนชำระให้กับหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มิได้ระบุชัดเจนเกี่ยวกับอัตราคิดลดที่จะต้องนำมาใช้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงมีความเห็นว่าหากพิจารณาจากหลักการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงตามย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด) มีเพียงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า ที่ได้ให้หลักการเกี่ยวกับการกำหนดอัตราคิดลดสำหรับสัญญาเช่าการเงินที่มีลักษณะใกล้เคียงกับการซื้อขายใบอนุญาตแบบผ่อนชำระ ย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กำหนดว่า หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลด เพื่อนำมาใช้ในการคิดลดจำนวนที่กิจการพึงต้องผ่อนชำระตามย่อหน้าที่ 32 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อพิจารณาในบริบทของการซื้อขายใบอนุญาตแบบผ่อนชำระ อัตราคิดลดที่เหมาะสมจึงควรพิจารณาจากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของกิจการที่ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการ



## คำถาม-คำตอบนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในส่วนของกิจการที่ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการก่อนหน้าที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จะมีการจัดทำคำถาม-คำตอบ ประเด็นทางด้านการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการใบอนุญาตประกอบกิจการจากภาครัฐหากการรับรู้รายการใบอนุญาตประกอบกิจการจากภาครัฐไม่สอดคล้องกับคำตอบข้างต้นคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่า กิจการต้องรับรู้รายการใบอนุญาตประกอบกิจการจากภาครัฐให้สอดคล้องกับข้อกำหนดย่อหน้าที่ 32 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้วิธีปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินแต่ละงวดเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น

ทั้งนี้ร่างคำถาม-คำตอบนี้ได้อ้างอิงจากหลักการเดิมที่เคยกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 สภาวิชาชีพบัญชีไม่ได้มีการออกมาตรฐานการบัญชีใหม่แต่อย่างใดในเรื่องดังกล่าว

\*\*\*\*\*

