

รายได้จากสัญญา ที่กำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้

Revenue from Contracts with Customers:
Revenue Recognition Principles

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Dr. Sillaporn Srijunetch

Head of Accounting Department, Thammasat Business School,
Thammasat University

Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review
Subcommittee, Thailand Federation of Accounting Professions

อนุวัฒน์ ภัคดี

อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

Anuwat Phakdee

Lecturer of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้

ดร.ศิลาพร ศรีจันเพชร

หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี
ในพระบรมราชูปถัมภ์

อนุวัฒน์ ภัคดี

อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเข้าใจในหลักการรับรู้รายได้ที่สำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยเริ่มจากสาเหตุการเปลี่ยนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หลักการสำคัญการประยุกต์หลักการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 กับรายได้ประเภทอื่น พร้อมตัวอย่างในการทำความเข้าใจ และผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงิน

คำสำคัญ: มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

Revenue from Contracts with Customers: Revenue Recognition Principles

Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Head of Accounting Department,
Thammasat Business School, Thammasat University

Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions

Anuwat Phakdee

Lecturer of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

ABSTRACT

This article aims to create an understanding of the key principles of revenue recognition in accordance with the Thai Financial Reporting Standard No. 15 on Revenue from Contracts with Customers (TFRS 15). In addition, this article provides reasons for changing the standards, key principles, the application of TFRS 15 to other types of revenues with examples to understand and the impact on the financial statements.

Keywords: Thai Financial Reporting Standard No. 15, Revenue from Contracts with Customers

■ บทนำ

รายได้ (Revenue) เป็นรายการที่สำคัญและได้รับความสนใจอย่างยิ่งจากผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้งรายได้ยังสามารถใช้เป็นข้อมูลในการพยากรณ์การเจริญเติบโตของกิจการ ผลการดำเนินงานในอนาคต และกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับ ทั้งนี้ รูปแบบการดำเนินธุรกิจ (Business Model) ในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ซึ่งมีสาเหตุมาจากการเปลี่ยนแปลงของการแข่งขัน เทคโนโลยี รวมทั้งสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 6/2561 เมื่อวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2561 ได้ประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (IFRS 15) สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการ PAEs นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติได้ TFRS 15 มาตรฐานฉบับดังกล่าวใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้างและ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ รวมทั้งการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ ฉบับที่ 18 เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า และฉบับที่ 31 เรื่อง รายได้ - รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา รวมทั้งสิ้น 6 ฉบับ ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่ารายได้ในอดีตที่กล่าวไว้ในมาตรฐานฉบับต่างๆ ได้ถูกนำมารวมกันไว้เป็น 1 ฉบับ ซึ่งถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ เนื่องจาก TFRS 15 เป็นมาตรฐานที่ไม่เคยใช้มาก่อนในประเทศไทย โดยการรับรู้รายได้แบบเดิมจะหายไปจากทุกธุรกิจ จึงเป็นที่น่ากังวลว่าการดำเนินการตามมาตรฐานฉบับดังกล่าวจะเป็นไปในลักษณะใด และส่งผลกระทบต่ออย่างไรต่องบการเงิน บทความฉบับนี้จะให้มุมมองถึงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หลักการสำคัญของ TFRS 15 การอธิบายหลักการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 กับรายได้ประเภทอื่น ๆ และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ

■ เหตุผลสำคัญในการเปลี่ยนแปลง

การเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เกิดจากความร่วมมือระหว่างคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board : FASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) ทั้ง FASB และ IASB ได้เริ่มพัฒนาโครงการมาตรฐานการบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียว (Convergent Project) สำหรับการรับรู้รายได้ โดยความพยายามดังกล่าวเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินธุรกิจ (Business Model) ซึ่งทำให้สัญญาที่ทำกับลูกค้ามีความเฉพาะและมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น เช่น การขายสินค้าหรือบริการที่มีการขายพ่วง (Bundle) กับการให้บริการไว้ในสัญญากับลูกค้ารายเดียว (Single Customer Contract) การขายที่ให้สิทธิในการคืนกับลูกค้า (Right of Return) และการได้รับผลตอบแทนจากการปฏิบัติงาน เป็นต้น

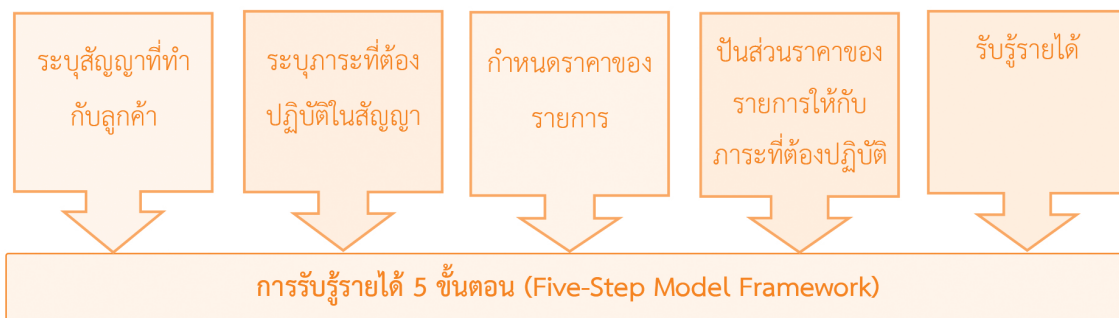
การพัฒนา IFRS 15 เกิดจากความไม่ชัดเจนของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (IAS 18 : Revenue) ใน IAS 18 มีสาระที่ไม่สอดคล้องกัน เช่น ย่อหน้า 13 ของ IAS 18 กล่าวว่า “หากกิจการได้รวมค่าบริการหลังการขายที่สามารถระบุจำนวนได้ไว้ในราคาขายของสินค้า กิจการต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น” นั่นคือตามย่อหน้านี้ กิจการควรบันทึกและวัดมูลค่ารายการภาระผูกพันตามข้อตกลงที่ทำไว้กับลูกค้าโดยปันส่วนสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากรายการขายให้กับภาระผูกพันที่ยังมิได้มีการปฏิบัติตาม และรับรู้เป็นรายได้รอการรับรู้ตั้งพักไว้

ในขณะที่ ย่อหน้า 19 ของ IAS 18 ระบุว่ากิจการควรประมาณการต้นทุนในอนาคตของภาระผูกพันแล้วรับรู้ประมาณการหนี้สิน นั่นคือ รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์เดียวกันต้องรับรู้ในงวดบัญชีเดียวกัน กระบวนการนี้เรียกว่า “การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย” ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึง ค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไขในข้ออื่น ๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว

เนื่องจากข้อกำหนดเรื่องรายได้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) และหลักการบัญชีรับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (U.S.GAAP) มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง และ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ มีแนวปฏิบัติที่จำกัดสำหรับรายการที่มีความซับซ้อน ในขณะที่ U.S.GAAP ได้ให้แนวคิดการรับรู้รายได้ไว้อย่างกว้าง ๆ และกำหนดไว้เฉพาะอุตสาหกรรม ส่งผลให้การรับรู้รายได้แตกต่างกันภายใต้ความคล้ายกันเชิงเศรษฐกิจ ทั้ง IASB และ FASB จึงร่วมกันพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ฉบับใหม่ เพื่อจะใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับหลักเพียงฉบับเดียวสำหรับการรับรู้รายได้สำหรับธุรกรรมการค้าต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทุกอุตสาหกรรม รวมทั้งเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องและลดความไม่สอดคล้องกันในหลักการรับรู้รายได้ที่มีอยู่ในมาตรฐานการบัญชีหรือประกาศต่าง ๆ ที่มีอยู่ (เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 และ 18) และเพื่อพัฒนากรอบแนวคิดที่เหมาะสมสำหรับการประยุกต์ในการแก้ไขประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับรายได้ ซึ่งจะทำให้การรับรู้รายได้ระหว่างกิจการระหว่างอุตสาหกรรม และระหว่างตลาดทุนสามารถเปรียบเทียบกันได้ รวมทั้งทำให้การจัดทำงบการเงินของกิจการง่ายขึ้นเนื่องจากการลดข้อกำหนดต่าง ๆ ที่กิจการต้องอ้างอิง

■ หลักการสำคัญของ TFRS 15

TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ที่แสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยกิจการรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (Five-step Model Framework) แสดงดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 ขั้นตอนการรับรู้รายได้

จากภาพที่ 1 หลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน อธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 : ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Identify the Contracts with a Customer)

สัญญา (Contracts) เป็นข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาที่ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และเกิดภาระผูกพันขึ้น โดยสัญญาอาจจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาก็ได้ เช่น การสั่งอาหารออนไลน์ ทั้งนี้ สัญญาดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ คือ (1) คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว (2) ระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายได้ (3) ระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนได้ (4) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ และ (5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนได้

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 25X1 บริษัทขายสินค้า จำกัด (มหาชน) ได้รับคำสั่งซื้อสินค้าจำนวน 1,000 ชิ้น ๆ ละ 100 บาท ทางโทรศัพท์จากนายแสดดี และจะส่งมอบสินค้าในวันที่ 10 พฤศจิกายน 25X1 เงื่อนไขการชำระหนี้ 2/10, n/30

จากข้อมูลดังกล่าวพิจารณาได้ว่ามีสัญญาที่ทำกับลูกค้าแล้ว เนื่องจากเป็นไปตามเงื่อนไขการระบุสัญญา โดยคู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้วด้วยวาจา และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามสัญญา โดยสัญญาได้ระบุสิทธิของคู่สัญญาว่าจะส่งมอบสินค้าให้ รวมทั้งได้ระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทน สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ เมื่อพิจารณามูลค่า จำนวนเงินและการคาดการณ์ต่าง ๆ

ขั้นตอนที่ 2 : ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา (Identify the Performance Obligations in the Contract)

สัญญาประกอบด้วยคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า ในกรณีที่สินค้าหรือบริการ ซึ่งมีความแตกต่างกัน (Distinct) คำสัญญาต่าง ๆ นั้นถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกจากกัน (Separate Performance Obligations) กิจการต้องบันทึกบัญชีแยกจากกัน ในลักษณะดังกล่าว กิจการอาจพิจารณาความแตกต่างกัน (Distinct) ได้จากลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นแยกต่างหาก หรือต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้า และคำสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าและบริการนั้น สามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่น ๆ ในสัญญาได้หรือไม่

ตัวอย่าง บริษัทขายบ้าน จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายบ้าน QRH จำนวน 1 หลัง มูลค่า 10,000,000 บาท แคมป์ริถยนต์รุ่น CRA จำนวน 1 คัน ทั้งนี้ ข้อตกลงในสัญญาได้ระบุการส่งมอบไว้แยกจากกันระหว่างบ้านกับรถยนต์ จากข้อมูลดังกล่าวพบว่าสัญญาที่ทำกับลูกค้าของบริษัทขายบ้าน จำกัด (มหาชน) มี 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา คือ (1) ส่งมอบบ้าน และ (2) ส่งมอบรถยนต์ เนื่องจากสินค้านี้มีความแตกต่างกัน

ขั้นตอนที่ 3 : กำหนดราคาของรายการ (Determine the Transaction Price)

ราคาของรายการ (Transaction Price) คือ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับ เป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสัญญาให้ลูกค้า ราคาของรายการสามารถกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนของสิ่งตอบแทนที่ได้จากลูกค้าหรือเป็นจำนวนที่ไม่แน่นอน ทั้งนี้ วัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องสมมติว่าจะมีการโอนสินค้าหรือบริการเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงกับลูกค้า และสัญญาดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องคำนึงถึงผลของสิ่งตอบแทนที่ต้องรวมเป็นราคาขายด้วย เช่น (ก) สิ่งตอบแทนผันแปร (ข) การมีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (ค) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด และ (ง) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า

(ก) สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable Consideration)

ตาม TFRS 15 วิธีการประมาณสิ่งตอบแทนผันแปรมี 2 วิธี คือ (1) มูลค่าที่คาดหวัง (The Expected Value) คือ ผลรวมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น และ (2) จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The Most Likely Amount) คือ จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ ทั้งนี้ กิจการต้องพิจารณาว่าวิธีใดเป็นวิธีที่เหมาะสมในการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร และผลดังกล่าวจะต้องไม่มีการกลับรายการ

ตัวอย่าง บริษัทรับจัดสวน จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาเพื่อให้บริการจัดสวนกับลูกค้ามูลค่า 5 ล้านบาท โดยมีเงื่อนไขว่ากิจการจะได้รับโบนัสเพิ่มขึ้นหากทำตามระยะเวลาที่กำหนด กล่าวคือ ถ้างานเสร็จทันเวลาจะได้รับเงินจำนวน 50,000 บาท ถ้างานเสร็จเร็วกว่า 1 สัปดาห์ ได้รับเงินจำนวน 100,000 บาท และถ้างานเสร็จเร็วกว่า 2 สัปดาห์ จะได้รับเงินจำนวน 150,000 บาท บริษัทได้คาดการณ์ความเป็นไปได้ (Probability) สำหรับแต่ละสถานการณ์เท่ากับ 70% 20% และ 10% ตามลำดับ โดยข้อกำหนดต่าง ๆ จะเป็นเช่นเดียวกับสัญญาในอดีต ซึ่งได้เคยทำไว้แล้ว รวมทั้งผู้บริหารประมาณการว่าการดำเนินงานในสัญญาจะเป็นเช่นเดียวกับในอดีต การคำนวณราคาขายแสดงดังนี้

	จำนวนผลตอบแทน ที่จะได้รับ (บาท)	คาดการณ์ความ เป็นไปได้	คิดเป็นเงิน (บาท)
งานเสร็จทันเวลา	5,050,000	70%	3,535,000
งานเสร็จเร็วกว่า 1 สัปดาห์	5,100,000	20%	1,020,000
งานเสร็จเร็วกว่า 2 สัปดาห์	5,150,000	10%	515,000
ราคาขายตามสัญญา			5,070,000

จากการคำนวณดังกล่าวเป็นการประมาณการผลตอบแทนผันแปรตามวิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected Value) ด้วยการนำผลรวมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น จึงทำให้ราคาขายมีมูลค่าเท่ากับ 5,070,000 บาท รวมทั้งในกรณีดังกล่าวมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า จะไม่มีการกลับรายการ

(ข) การมีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (Significant Financing Component)

IFRS 15 กำหนดให้กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา (Time Value of Money) หากระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญาทำให้เกิดประโยชน์ที่สำคัญในรูปแบบของการจัดหาเงินให้กับลูกค้า เช่น ดอกเบี้ยที่เกิดจากการขายผ่อนชำระ เป็นต้น

(ค) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-cash Consideration)

ในการกำหนดราคาของรายการสำหรับสัญญาที่ลูกค้าตกลงจะจ่ายชำระเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-cash Consideration) IFRS 15 กำหนดว่า (1) กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่กิจการโอนให้หรือที่สัญญาว่าจะโอนให้ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) (2) ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงถึงราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Price) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้า นั้น ทั้งนี้ หากลูกค้านำสินค้าหรือบริการ (เช่น วัสดุ อุปกรณ์ หรือ แรงงาน) มาใช้หรือให้ใช้เพื่อสนับสนุนให้กิจการปฏิบัติงานตามสัญญา กิจการต้องประเมินว่า กิจการได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาหรือไม่ หากกิจการเป็นผู้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น กิจการต้องบันทึก รายการสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 10 มกราคม 25X5 บริษัทรับผลิตสินค้า จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาเพื่อผลิตสินค้า A ให้กับลูกค้า จำนวน 100,000 ชิ้น ทั้งนี้ ลูกค้าได้จ่ายเงินค่าผลิตสินค้าจำนวน 500,000 บาท และได้จัดหาวัตถุดิบเพื่อทำการผลิตอีกจำนวน 1,000,000 บาท (มูลค่ายุติธรรม) โดยลูกค้าจะส่งวัตถุดิบดังกล่าวให้กับบริษัทในวันที่ 15 มกราคม 25X5

หลังจากที่บริษัทเริ่มผลิตแล้ว ซึ่งบริษัทรับผลิตสินค้า จำกัด (มหาชน) ได้เข้าควบคุมวัตถุดิบที่ลูกค้าส่งมาให้เพื่อทำการผลิตสินค้าต่อไปได้ ในลักษณะดังกล่าววัตถุดิบที่ลูกค้าส่งให้กับบริษัทถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด ดังนั้น การกำหนดราคาขายจึงเท่ากับ 1,500,000 บาท (500,000 + 1,000,000)

(จ) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration Payable to a Customer)

สิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้ารวมถึงจำนวนเงินสดที่กิจการจ่าย หรือคาดว่าจะต้องจ่ายให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้ารวมถึงจำนวนเครดิตหรือสิทธิอื่น (เช่น คุปองหรือเอกสารส่วนลด) ซึ่งลูกค้าสามารถนำมาใช้หักกับจำนวนเงินที่ลูกค้าค้างชำระให้กับกิจการ TFRS 15 กำหนดให้กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้าหักจากราคาของรายการและรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ขั้นตอนการกำหนดราคาขายถือว่ามีคามยุ่งยากในทางปฏิบัติสำหรับกิจการเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากกิจการจะประมาณรายได้ที่รับรู้ ณ วันเริ่มแรกทันทีด้วยประมาณการที่กิจการมั่นใจว่าจะไม่มีการกลับรายการ หากกิจการไม่มีฐานข้อมูลที่ดีอาจทำให้การประมาณการข้อมูลในอดีตดังกล่าวไม่สะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริง และจำนวนของรายได้ไม่น่าเชื่อถือ

หากการประมาณการดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือจะส่งผลให้รายได้ที่รับรู้ในงบการเงินสะท้อนเนื้อหาทางเศรษฐกิจและมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน รวมทั้งยังแสดงให้เห็นถึงความระมัดระวังทางบัญชี (Accounting Conservatism) เพราะกิจการจะไม่รับรู้รายได้ด้วยจำนวนที่สูงเกินไป จึงอาจกล่าวได้ว่า TFRS 15 แสดงให้เห็นถึงความระมัดระวังทางบัญชีมากยิ่งขึ้น (Ohlson, Penman, Biondi, Bloomfield, Glover, Jamal and Tsujiyama, 2011) เนื่องจากกิจการต้องประมาณจำนวนรายได้ที่จะรับรู้ในงบการเงินด้วยจำนวนเงินที่เป็นไปได้มากที่สุด (Most Likely Amount) รวมทั้ง ต้องปรับปรุงผลตอบแทนต่าง ๆ เพื่อรับรู้เป็นราคาขายสินค้าหรือบริการ ทั้งนี้ กิจการต้องมั่นใจว่าจะไม่มีการกลับรายการรายได้ดังกล่าว

ขั้นตอนที่ 4 : ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

โดยปกติกิจการปันส่วนราคาของรายการ (Allocate the Transaction Price) ไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา โดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสัญญาที่กำหนดไว้ในสัญญา อนึ่ง ราคาขายแบบเอกเทศ คือ ราคาขายสินค้าหรือบริการนั้น ๆ แยกต่างหาก

ในกรณีที่ราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ (Unobservable Selling Prices) กิจการต้องประมาณราคาขายแบบเอกเทศขึ้นมา เพื่อใช้สำหรับปันส่วนราคาของรายการ ดังวิธีต่อไปนี้

1) วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด (Adjusted Market Assessment Approach)

กิจการอาจสามารถประเมินและสำรวจตลาดที่กิจการขายสินค้าหรือบริการ และประมาณการราคาขายสินค้าที่ลูกค้ารายใด ๆ ในตลาดจะมีความเต็มใจจ่ายชำระเพื่อสินค้าหรือบริการนั้น ซึ่งอาจอ้างอิงจากราคาขายของสินค้าที่ใกล้เคียงกันของคู่แข่งชั้นของกิจการ และปรับปรุงราคาขายเหล่านี้ตามความจำเป็นเพื่อให้สะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ

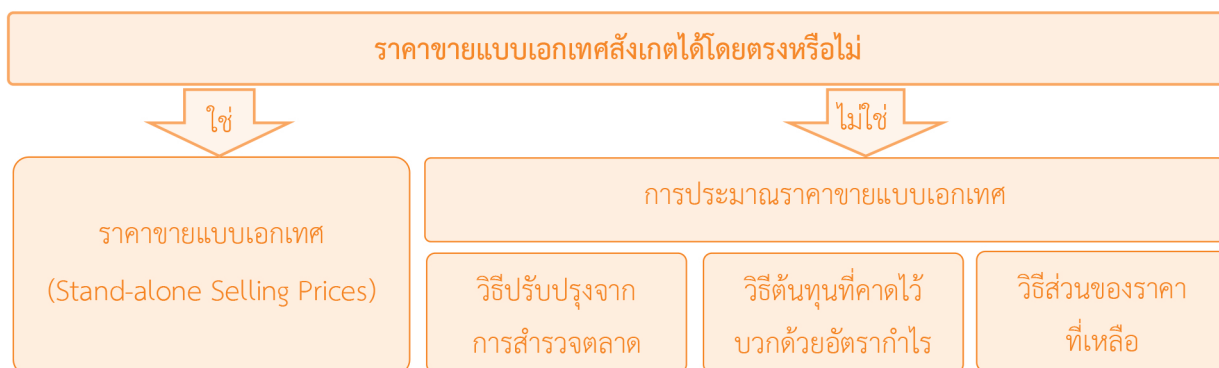
2) วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร (Expected Cost Plus a Margin Approach)

กิจการอาจสามารถประมาณการจำนวนต้นทุนที่คาดไว้ใน การปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ และ นำจำนวนต้นทุนประมาณการดังกล่าวมาบวกด้วยอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว

3) วิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual Approach)

กิจการอาจสามารถประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการหนึ่ง ๆ ด้วยการหักราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ของสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ที่ตกลงตามสัญญาจากยอดรวมของราคาของรายการ วิธีนี้กิจการจะใช้ได้ก็ต่อเมื่อเข้าใจเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง คือ (ก) กิจการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันนี้ให้แก่ลูกค้ารายอื่น ๆ ในจังหวะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน ในจำนวนเงินที่อยู่ในช่วงกว้าง หรือ (ข) กิจการยังไม่เคยกำหนดราคาสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และสินค้าหรือบริการนั้นยังไม่เคยถูกขายในลักษณะที่แยกต่างหากเป็นเอกเทศมาก่อน

ทั้งนี้ การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศเป็นเกณฑ์ที่กิจการต้องระบุราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และต้องปันส่วนราคาของรายการตามสัดส่วนของราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น การพิจารณาราคาขายแบบเอกเทศสำหรับปันส่วนราคาสรุปดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 การพิจารณาราคาขายแบบเอกเทศสำหรับปันส่วนราคา

ตัวอย่าง วันที่ 1 มกราคม 25X5 บริษัทขายรถยนต์ จำกัด (มหาชน) ได้ทำข้อตกลงขายรถยนต์ โรลส์ลาร์รี่ รุ่น MBL ซึ่งถือเป็นรถยนต์หรู พร้อมการให้บริการดูแลรักษารถยนต์ระยะเวลา 4 ปี ในราคา 10 ล้านบาท ให้กับลูกค้า (ไม่มีดอกเบี้ยและสิ่งตอบแทนอื่น ๆ) ราคาขายแบบเอกเทศของรถยนต์ เท่ากับ 10,800,000 บาท และค่าบริการดูแลรักษารถยนต์แบบเอกเทศสำหรับระยะเวลา 4 ปี เท่ากับ 1,200,000 บาท

จากตัวอย่างดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ากิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติ 2 ภาระ คือ (1) การส่งมอบรถยนต์ โรลส์ลาร์รี่ รุ่น MBL และ (2) การบริการดูแลรักษารถยนต์ระยะเวลา 4 ปี ดังนั้น กิจการจึงต้องปันส่วนราคาขายมูลค่า 10 ล้านบาท ให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติทั้ง 2 ภาระตามเกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ โดยการปันส่วนราคาขายแสดงดังนี้

(หน่วย : บาท)

รายการ (ภาระที่ต้องปฏิบัติ)	ราคาขาย เอกเทศ	ปันส่วนตามเกณฑ์ราคาขาย แบบเอกเทศ	ราคาของแต่ละภาระ ที่ต้องปฏิบัติ
1. รถยนต์ โรลล์สโรย รุ่น MBL	10,800,000	$\frac{10,000,000 \times 10,800,000}{12,000,000}$	9,000,000
2. ค่าบริการดูแลรักษารถยนต์ ระยะเวลา 4 ปี	1,200,000	$\frac{10,000,000 \times 1,200,000}{12,000,000}$	1,000,000
	12,000,000		10,000,000

จากตารางข้างต้นพบว่าบริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้สำหรับรายการขายรถยนต์ โรลล์สโรย รุ่น MBL จำนวน 9,000,000 บาท และรับรู้ภาระผูกพันในค่าบริการดูแลรักษารถยนต์ จำนวน 1,000,000 บาท ซึ่งทั้ง 2 รายการดังกล่าวจะอธิบายการรับรู้รายได้ในขั้นตอนที่ 5 ต่อไป

ขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

กิจการรับรู้รายได้ (Recognize Revenue) เมื่อกิจการได้ปฏิบัติภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (เช่น การส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าตามสัญญา) หรือในขณะที่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (เช่น การให้บริการที่กำหนดไว้ตามสัญญา) ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้ควบคุม (Control) สินค้าหรือบริการนั้น จำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้ คือ จำนวนเงินที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น สำหรับวิธีการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 มี 2 วิธี คือ (1) การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) และ (2) การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ทั้งนี้ การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา กิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้า (Progress Towards Complete Satisfaction) เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการรับรู้ ซึ่งได้แก่การวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีป้อนจ่ายนำเข้า (Input Method) (เช่น วัตถุดิบ แรงงาน) หรือการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีผลผลิต (Output Method) (เช่น ผลผลิตที่ได้ การสำรวจโดยวิศวกร หน่วยที่ส่งมอบ เป็นต้น)

กล่าวโดยสรุป ในกรณีที่กิจการส่งมอบสินค้าทั่ว ๆ ไปให้ลูกค้าแล้วจะรับรู้รายได้ด้วยวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) และในกรณีที่กิจการส่งมอบบริการทั่ว ๆ ไปให้ลูกค้า จะรับรู้รายได้ด้วยวิธีตลอดช่วงเวลา (Over Time) ภายใต้ระดับความก้าวหน้าที่กำหนด

จากตัวอย่างบริษัทขายรถยนต์ จำกัด (มหาชน) ข้างต้นแสดงให้เห็นว่ากิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติ 2 ภาระ และบริษัทได้ปันส่วนแล้วมีจำนวนดังนี้ (1) การส่งมอบรถยนต์ โรลล์สโรย รุ่น MBL จำนวน 9,000,000 บาท และ (2) การบริการดูแลรักษารถยนต์ระยะเวลา 4 ปี จำนวน 1,000,000 บาท การรับรู้รายได้มีดังนี้

(หน่วย : บาท)

รายการ (ภาระที่ต้องปฏิบัติ)	ราคาหลังปันส่วน	วิธีรับรู้รายได้
1. รถยนต์ โรลส์ลาร์ รุ่น MBL	9,000,000	วิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)
2. บริการดูแลรักษารถยนต์	1,000,000	วิธีตลอดช่วงเวลา (Over Time)
	10,000,000	

การขายรถยนต์ โรลส์ลาร์ รุ่น MBL รับรู้รายได้วิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ส่วนค่าบริการดูแลรักษารถยนต์ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดช่วงเวลาต้องรับรู้รายได้วิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) ตามระดับความก้าวหน้าด้วยวิธีผลผลิต (Output Method) โดยพิจารณางานบริการที่ส่งมอบ (Units Delivered) ให้กับลูกค้า ดังการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

การบันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 ม.ค. 25X5

ลูกหนี้/เงินสด	10,000,000	
รายได้ขายสินค้า (รถยนต์)		9,000,000
รายได้ค่าบริการดูแลรักษารถยนต์รอการรับรู้		1,000,000
บันทึกบัญชี ณ วันที่ขายรถยนต์		

การบันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X5

รายได้ค่าบริการดูแลรักษารถยนต์รอการรับรู้	250,000	
รายได้ค่าบริการดูแลรักษารถยนต์-ปีที่ 1		250,000
บันทึกรับรู้รายได้ค่าบริการดูแลรักษารถยนต์ปีละ 250,000 (1,000,000 ÷ 4 ปี)		

สำหรับรายได้ค่าบริการดูแลรักษารถยนต์ ในปีที่ 2 ปีที่ 3 และปีที่ 4 บริษัทจะบันทึกบัญชีในทำนองเดียวกันกับรายได้ค่าบริการดูแลรักษารถยนต์ในปีที่ 1

■ ผลกระทบต่อกิจการและงบการเงิน

กิจการที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจาก TFRS 15 ได้แก่ กิจการที่มีรายการขายที่ซับซ้อน หรือขายแบบพ่วง (Bundle) (เช่น สำหรับธุรกิจโทรคมนาคม ขายเครื่องโทรศัพท์พร้อมสัญญาอินเทอร์เน็ต และแพ็คเกจต่างๆ หรือ ธุรกิจเทคโนโลยี ขายระบบคอมพิวเตอร์ พร้อมอุปกรณ์ แคมการติดตั้ง และการบำรุงรักษาภายในระยะเวลาที่ตกลง เป็นต้น) เนื่องจากกิจการต้องแยกการรับรู้รายได้ในแต่ละรายการหากสามารถระบุภาระที่ต้องปฏิบัติได้ ตาม TFRS 15 กิจการมีแนวโน้มที่จะรับรู้รายได้ช้าลง เนื่องจากกิจการจะสามารถรับรู้รายได้ได้ก็ต่อเมื่อปฏิบัติตามข้อตกลงเกี่ยวกับภาระผูกพันเสร็จสิ้นแล้ว ส่งผลให้ ROA (Return on Assets) และ ROE (Return of Equity) มีแนวโน้มลดลง

นอกจากนั้น ภายใต้การรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 กิจการต้องถือปฏิบัติตามหลักการรับรู้รายได้ทั้ง 5 ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยกิจการจะรับรู้รายได้เมื่อโอนการควบคุมในสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้กับลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจ และพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน

เนื่องจาก TFRS 15 เป็นมาตรฐานที่เป็นลักษณะแบบหลักการ (Principle based) อาจทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติต่าง ๆ เนื่องจากทุกธุรกิจต้องยึดแบบจำลองในการรับรู้รายได้เช่นเดียวกัน เช่น การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance Obligation) โดยอาศัยดุลยพินิจของฝ่ายบริหารอาจมีได้ทำอย่างตรงไปตรงมา ซึ่งจะส่งผลให้การรับรู้รายได้บิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงได้ Ohlson et al. (2011) หากผู้บริหารได้รับผลตอบแทนที่ขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงาน ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการจะได้รับผลกระทบจาก TFRS 15 มากหรือน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะการดำเนินธุรกิจ อุตสาหกรรม และการออกแบบสัญญา TFRS 15 ยังส่งผลกระทบต่อเรื่องของการเปิดเผยข้อมูล เนื่องจากเป็นการเปิดเผยข้อมูลแบบกว้างทั้งในเชิงคุณภาพ (Qualitative) และเชิงปริมาณ (Quantitative) ที่เพียงพอสำหรับจำนวนและความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้อง

■ การอธิบายหลักการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 กับรายได้ประเภทอื่น

ตามเจตนารมณ์ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) IFRS 15 ได้ไปยกเลิกมาตรฐานการบัญชีและการตีความหลายฉบับดังกล่าวแล้ว สาเหตุหนึ่งก็คือเนื้อหาของ TFRS 15 มีลักษณะเป็นหลักการ เพื่อให้กิจการนำไปประยุกต์กับรายได้แต่ละประเภท เช่น รายได้จากกาฝากขาย การขายผ่อนชำระ การขายอสังหาริมทรัพย์ และรายได้จากสัญญาก่อสร้าง

■ การรับรู้รายได้สำหรับการฝากขาย

ในการค้าขายสินค้าบางกรณี ผู้ผลิต (หรือผู้จัดหาสินค้ามาขาย) ไม่ได้มีช่องทางที่จะจัดจำหน่ายหรือระบายสินค้าสู่ผู้บริโภคได้เองเสมอไป ผู้ผลิต (หรือผู้จัดหาสินค้า) จึงต้องพึ่งพาผู้ขายที่มีช่องทางการจำหน่ายสินค้า และพิจารณาดูแล้วเห็นว่าน่าจะมีลูกค้าที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย ที่มีโอกาสจะซื้อสินค้าของตน การฝากขายสินค้าจึงเกิดขึ้น ผู้ผลิตหรือผู้จัดหาสินค้านั้นจึงกลายเป็น “ผู้ฝากขาย” (Consignor) ที่จะนำสินค้าที่มีอยู่นั้นไปฝากไว้กับ “ผู้รับฝากขาย” (Consignee) โดยมีเงื่อนไขที่ผู้ฝากขายต้องให้ส่วนแบ่งแก่ผู้รับฝากขาย เมื่อสามารถขายสินค้าได้ โดยส่วนแบ่งที่ผู้รับฝากขายจะได้รับนั้นขึ้นอยู่กับสัญญาหรือข้อกำหนดที่ได้ตกลงไว้ระหว่างผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย ลักษณะของสินค้าที่ฝากขายมักเป็นสินค้าขายปลีก

TFRS 15 ได้อธิบายถึงภาระที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ว่าการระบุว่าจุดเวลาใดที่ลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ตามที่ตกลงกัน รวมทั้งภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง ณ จุดเดียวกัน โดยกิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม (Control) ซึ่งหมายถึง ความสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์จากสินค้า หรือกีดกันมิให้บุคคลอื่นเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้นได้

กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจการควบคุม ซึ่งการฝากขายถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง แต่มีข้อแตกต่างในการครอบครองสินค้าฝากขาย กล่าวคือ กิจการผู้ขายสินค้าส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า หากลูกค้าครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์นั้น อาจแสดงให้เห็นว่าลูกค้ามีอำนาจควบคุม ซึ่งสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสินค้า หรือกีดกันมิให้บุคคลอื่นเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้นได้ แต่ในกรณีที่เป็นการฝากขายสินค้า การครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์อาจไม่เกิดขึ้น พร้อมกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น บริษัทผู้ฝากขาย จำกัด (มหาชน) ส่งสินค้าไปฝากขายที่บริษัทรับฝากขาย จำกัด จำนวน 10,000 บาท บริษัท รับฝากขาย จำกัด เป็นผู้ครอบครองทางกายภาพ แต่ไม่มีอำนาจควบคุม TFRS 15 สามารถอธิบายหลักการรายรู้อย่างไรเกี่ยวกับสัญญาฝากขาย (Consignment Arrangements) ว่าเมื่อกิจการได้ส่งมอบสินค้าไปยังบุคคลอื่น (เช่น ผู้รับฝากขาย ผู้แทนจำหน่ายหรือผู้จัดจำหน่าย) เพื่อให้ขายสินค้าดังกล่าวให้กับลูกค้า กิจการต้องพิจารณาว่าบุคคลอื่นนั้นได้ควบคุมสินค้า ณ จุดที่มีการส่งมอบหรือไม่ ทั้งนี้ ในกรณีที่บุคคลอื่นได้ครอบครอง แต่ไม่มีอำนาจควบคุมให้ถือว่าเป็น “สัญญาฝากขาย” กิจการจึงไม่สามารถรับรู้รายได้ ณ จุดส่งมอบสินค้า จนกว่าบุคคลอื่นดังกล่าวจะส่งมอบหรือขายสินค้าให้กับลูกค้าแล้วกิจการผู้ฝากขายจึงจะรับรู้รายได้

■ การรับรู้รายได้สำหรับการขายผ่อนชำระ

การขายผ่อนชำระ (Installment Sales) หมายถึง การขายสินค้าที่ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้ซื้อสามารถนำไปใช้ก่อน แล้วกำหนดให้ผู้ซื้อจ่ายชำระค่าสินค้าเป็นงวด ๆ ติดต่อกันในระยะเวลาหนึ่ง โดยการขายผ่อนชำระมักจะกำหนดให้ผู้ซื้อมีการจ่ายเงินวางเริ่มแรก (Down Payment) หรือชำระค่าวงล่วงหน้าจำนวนหนึ่ง ณ ขณะที่ขายสินค้าหรือบริการ ส่วนที่เหลือจ่ายชำระเป็นงวด ๆ ภายในระยะเวลาที่กำหนด

การขายสินค้าผ่อนชำระเป็นอีกวิธีการซื้อขายสินค้าอีกแนวทางหนึ่งที่น่าสนใจเพื่อเพิ่มยอดขายให้มากขึ้น โดยผู้ขายจะกำหนดให้ผู้ซื้อต้องชำระเงินค่าสินค้าบางส่วน ณ วันที่ทำสัญญาแล้วให้ผ่อนชำระค่าสินค้าส่วนที่เหลือเป็นงวด ๆ ตามที่กำหนด การขายสินค้าผ่อนชำระถือว่าเป็นวิธีการซื้อขายสินค้ารูปแบบหนึ่งที่ได้รับคามนิยมในปัจจุบันที่ถือว่ามีความเสี่ยงทั้งด้านผู้ซื้อและผู้ขาย กล่าวคือ ทางด้านผู้ซื้อทำให้ผู้ซื้อสามารถซื้อสินค้าได้ทันที โดยการจ่ายชำระเงินเพียงบางส่วน ส่วนทางด้านผู้ขาย ทำให้ผู้ขายสามารถขายสินค้าได้มากขึ้น

ราคาขายสินค้าผ่อนชำระ มักจะสูงกว่าราคาขายสินค้าด้วยเงินสด (ซึ่งถือว่ามืองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา) เนื่องจากราคาขายผ่อนชำระมักเป็นราคาที่ได้รวมดอกเบี้ยไว้แล้ว เพื่อเป็นการป้องกันความเสี่ยงจากการผ่อนชำระสินค้าหรือบริการ ซึ่งผู้ขายจะต้องรอระยะเวลาเก็บเงินค่าสินค้าจากผู้ซื้อ ทั้งนี้ การขายผ่อนชำระมักจะมีระยะเวลาที่ยาวนานกว่าการขายสินค้าด้วยเงินสด

การขายผ่อนชำระถือเป็นการขายสินค้าเมื่อกิจการได้โอนการควบคุมให้กับลูกค้าแล้ว ดังนั้น **กิจการจะรับรู้กำไรขั้นต้นเป็นรายได้ทั้งจำนวน** ในงวดที่มีการขายเกิดขึ้น ซึ่งกิจการสามารถประมาณการเก็บเงินตามสัญญาได้ค่อนข้างแน่นอน และสามารถประมาณค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดได้อย่างน่าเชื่อถือในรอบบัญชีที่มีการขายผ่อนชำระ เมื่อกิจการส่งมอบสินค้าไปแล้วให้ถือว่ารายได้เกิดขึ้นทั้งจำนวน

TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยกิจการขายผ่อนชำระรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (The Five-step Model Framework) ดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 : ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ในการทำสัญญาขายผ่อนชำระ โดยทั่วไปแล้วจะเป็นข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาสองฝ่ายขึ้นไปทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้ เช่น การเรียกเก็บเงินตามสัญญา และภาระผูกพัน เช่น การจะให้บริการในอนาคต ข้อกำหนดของ TFRS 15 กำหนดให้ใช้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้าและเป็นไปตามเกณฑ์ที่ระบุไว้

ขั้นตอนที่ 2 : ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

สัญญาขายผ่อนชำระ ประกอบด้วยคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ให้กับลูกค้า ในกรณีที่สินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่าง ๆ นั้นถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกจากกัน (Separate Performance Obligations) ซึ่งกิจการต้องบันทึกบัญชีแยกจากกัน ในลักษณะดังกล่าว กิจการอาจพิจารณาความแตกต่างกัน (Distinct) เมื่อลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นได้ต่างหาก เช่น รถยนต์ พัดลม เครื่องซักผ้า เป็นต้น หรือต้องใช้ควบคุมกับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้า นั้น และคำสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าและบริการสามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่น ๆ ในสัญญาได้ ในปัจจุบันการขายผ่อนชำระมักมีภาระที่ต้องปฏิบัติมากกว่าหนึ่งภาระ เช่น การขายรถยนต์ ฟรีค่าประกันภัย และบริการตรวจเช็ครถยนต์ หรือ การขายเครื่องโทรศัพท์พร้อมแพ็คเกจต่าง ๆ เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 3 : กำหนดราคาของรายการ

ราคาของรายการ (Transaction Price) คือ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการผู้ขายผ่อนชำระคาดว่าจะมีสิทธิได้รับ ซึ่งเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสัญญาให้ลูกค้า ซึ่งราคาของรายการอาจเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนที่จะได้รับจากลูกค้า แต่บางครั้ง ราคาดังกล่าวยังรวม “สิ่งตอบแทนผันแปร” (Variable Consideration) หรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ไม่ได้อยู่ในรูปของเงินสด รวมทั้งราคาของรายการได้รวมการปรับปรุงผลกระทบของค่าของเงินตามเวลาหากสัญญามีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ

ในกรณีที่สิ่งตอบแทนผันแปรได้ กิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิที่จะได้รับ เช่น การขายผ่อนชำระรถยนต์ ราคาขาย 550,000 บาท ฟรีค่าประกันภัยรถยนต์ 10,000 บาท จำนวนเงินที่ต้องชำระงวดละ 30,800 บาท จำนวน 20 งวด ในลักษณะดังกล่าวถือว่าสิ่งตอบแทนที่จะได้รับมีดังนี้

- ราคาขาย 550,000 หัก ส่วนลด 10,000 (ค่าประกันภัยรถยนต์) = 540,000 บาท
- เงินงวดที่จะได้รับชำระทั้งหมด (30,800 X 20 งวด) = 616,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้นพบว่าเงินที่จะเก็บได้ในแต่ละงวดรวมทั้งหมดสูงกว่าราคาขายที่กำหนดให้กับลูกค้า จำนวน 76,000 บาท (616,000 - 540,000) ดังนั้น จำนวนดังกล่าวถือเป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้น กิจการจึงต้องปรับปรุงผลกระทบสัญญา (ซึ่งมีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ) เป็นรายการแยกต่างหากจากราคาขาย

ขั้นตอนที่ 4 : ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

TFRS 15 กำหนดให้กิจการปันส่วนราคาของรายการ (Allocate the Transaction Price) ไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-Alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสัญญาที่กำหนดไว้ในสัญญา

หากราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ (Unobservable Selling Prices) กิจการต้องประมาณราคาขายแบบเอกเทศตามที่ TFRS 15 กำหนด และกิจการจะปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติ (สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ที่มีมากกว่าหนึ่งรายการในสัญญา

ขั้นตอนที่ 5 : รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

กิจการรับรู้รายได้ (Recognize Revenue) เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (เช่น เมื่อส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าตามสัญญา) หรือในขณะที่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (เช่น การให้บริการที่กำหนดไว้ตามสัญญา) ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้ควบคุม (Control) สินค้าหรือบริการ จำนวนเงินรายได้ที่รับรู้ คือ จำนวนเงินที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่เสร็จสิ้น

ตาม TFRS 15 วิธีการรับรู้รายได้มี 2 วิธี คือ (1) รับรู้รายได้ตามวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) และ (2) รับรู้รายได้ตามวิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time)

■ การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

TFRS 15 สามารถนำมาอธิบายการรับรู้รายได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยธุรกิจอสังหาริมทรัพย์อาจใช้วิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หรือใช้วิธีการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ขึ้นอยู่กับการเสร็จสิ้นภาระที่ต้องปฏิบัติ

1. วิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามวิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หรืออาจเรียกว่า “การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน” ตาม TFRS 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจการจะรับรู้รายได้ตามวิธีนี้ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน บ้านพร้อมที่ดิน และห้องชุด) ให้ลูกค้า ซึ่งจะถือว่ามีการส่งมอบสินทรัพย์ดังกล่าวก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ซึ่งในลักษณะดังกล่าวกิจการได้โอนความเสี่ยง (Risk) และผลตอบแทน (Reward/Benefit) ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ซึ่งเป็นวิธีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์การรับรู้รายได้สำหรับการขายสินค้าทั่วไป กล่าวคือ กระบวนการก่อให้เกิดรายได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว และมีความแน่นอนในการชำระเงิน

ในกรณีการขายที่ดิน ผู้ขายต้องพิจารณาถึงการทำสัญญาว่ามีภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับผู้ซื้อแล้วในส่วนเกี่ยวกับงานปรับปรุงที่ดิน เช่น ผู้ขายได้ดำเนินการพัฒนาที่ดินเสร็จสมบูรณ์แล้ว ซึ่งอาจรวมถึงงานสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เกี่ยวกับที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งในลักษณะดังกล่าวอาจทำให้มี 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติได้ อย่างไรก็ตาม ในการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ให้ลูกค้าและลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น อาจเป็นได้หลายลักษณะ เช่น ผู้ซื้อลงลายมือชื่อรับโอนบ้านและที่ดิน หรือผู้ซื้อได้เข้าใช้ประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์แล้ว ทั้งนี้ กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ

โดยทั่วไป ลูกค้ามีการควบคุมหรือมีความเป็นเจ้าของเมื่อผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งกิจการต้องพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจของรายการบัญชี มากกว่ารูปแบบตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น บริษัท ก.ไป บ้านจัดสรร จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายบ้านเลขที่ A91 ให้กับผู้ซื้อแล้ว ซึ่งผู้ซื้อเป็นผู้รับผิดชอบความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในบ้านดังกล่าว และผู้ซื้อได้เข้าใช้ประโยชน์จากบ้าน A91 แล้ว แต่การโอนจดทะเบียนยังไม่เสร็จเรียบร้อย เนื่องจากต้องรอกกรมที่ดินแบ่งโฉนดให้ ในกรณีเช่นนี้ บริษัทสามารถรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

เป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ขาย ซึ่งเป็นไปตามแนวคิด “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” (Substance over Form) รวมทั้งยังเป็นการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติเพราะมีการส่งมอบสินทรัพย์ และลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้นแล้ว

กิจการต้องไม่รับรู้รายได้ทั้งจำนวนจากการขายอสังหาริมทรัพย์หากไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 ซึ่งอาจพิจารณาได้จากสถานการณ์ว่าลูกค้ายังไม่มีอำนาจควบคุมสินทรัพย์ หรือผู้ขายยังปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาไม่เสร็จสิ้น ทั้งนี้ ในการประเมินว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อตกลงที่จะซื้อคืนสินทรัพย์ โดยสัญญาการซื้อคืน คือ สัญญาซึ่งกิจการได้ขายสินทรัพย์ และมีการตกลงให้ทางเลือกซื้อคืน

ตัวอย่าง ที่กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้ เช่น บริษัท ก. ไร่ จำกัด (มหาชน) ได้เสนอขายคอนโด โดยที่บริษัทยังคงรับบริหารคอนโดดังกล่าว ซึ่งบริษัทเข้าไปมีส่วนร่วมในการแบ่งกำไรจากการดำเนินงานนั้น ลักษณะดังกล่าวถือว่าบริษัท ก. ไร่ จำกัด (มหาชน) จำกัด มีส่วนเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์นั้น ถึงแม้ว่าบริษัท ก. ไร่ ได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้นไปแล้ว (ตามรูปแบบกฎหมาย) แต่เมื่อพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้วลูกค้ายังไม่มีอำนาจควบคุมคอนโดดังกล่าว บริษัทจึงไม่สามารถรับรู้รายได้ทั้งจำนวน อาจต้องพิจารณาวิธีอื่น

■ การรับรู้รายได้สำหรับสัญญาก่อสร้าง

การก่อสร้างส่วนใหญ่ใช้ระยะเวลายาวนานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ส่งผลให้ ณ วันเริ่มต้นสัญญาก่อสร้างและการสิ้นสุดงานก่อสร้างอยู่ในงวดบัญชีที่แตกต่างกัน หลักการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า 5 ขั้นตอน สามารถนำมาอธิบายการรับรู้รายได้สัญญาก่อสร้าง โดยกิจการรับรู้รายได้ (Recognize Revenue) เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา และรับรู้รายได้ด้วยวิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) โดยอ้างอิงกับระดับความก้าวหน้าของงานที่ทำเสร็จ (Progress Towards Complete Satisfaction) ตาม TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ตามวิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ (ก) กิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมสินทรัพย์ให้กับลูกค้าตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (ข) สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นทันทีเมื่อกิจการเริ่มปฏิบัติงานหรือในระหว่างปฏิบัติงาน หรือ (ค) การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) ทั้งนี้ หากไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าวกิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)

สำหรับการวัดความก้าวหน้ามี 2 วิธี คือ (1) วิธีปัจจัยนำเข้า (Input Method) เช่น อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จที่วัดด้วยต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหารด้วยต้นทุนประมาณการทั้งหมด และ (2) วิธีผลผลิต (Output Method) เช่น การสำรวจงานที่ทำเสร็จ (Survey of Work Performed Method) หรือ สัดส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา (Units – of – Work – performed Method) ทั้งนี้ กิจการต้องเลือกวิธีวัดระดับความก้าวหน้าสำหรับรายการที่คล้ายคลึงกันด้วยวิธีเดียวกันโดยต้องสะท้อนผลการปฏิบัติงาน และในกรณีที่กิจการวัดระดับความก้าวหน้าไม่สมเหตุสมผลกิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนที่คาดว่าจะได้รับคืน

ตัวอย่าง บริษัทขอบางานก่อสร้าง จำกัด (มหาชน) รับเหมาก่อสร้างตึกเดอะทาวเวอร์มูน จำนวน 100 ชั้น โดยก่อสร้างบนพื้นดินของลูกค้า ซึ่งมีมูลค่าตามสัญญาเท่ากับ 400 ล้านบาท บริษัทวัดระดับความก้าวหน้าด้วยวิธีผลผลิต โดยกิจการจะพิจารณาจากจำนวนชั้นที่ก่อสร้างเสร็จเนื่องจากสะท้อนผลของการปฏิบัติงานก่อสร้าง

จากตัวอย่างดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้วิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) ตาม TFRS 15 เนื่องจากการก่อสร้างตึกเดอะทาวเวอร์มูนอยู่บนพื้นดินลูกค้าจึงทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นทันทีเมื่อกิจการเริ่มปฏิบัติงานหรือในระหว่างปฏิบัติงานให้ และกิจการวัดระดับความก้าวหน้าด้วยวิธีผลผลิต ดังนั้น ณ สิ้นปีที่ 1 บริษัทก่อสร้างอาคารได้ 40 ชั้น จำนวนรายได้ ที่รับรู้ในปีที่ 1 เท่ากับ $40/100$ หรือ $40\% \times 400$ ล้านบาท = 160 ล้านบาท

■ unสรุป

“รายได้” เป็นรายการที่สำคัญในงบการเงินและได้รับความสนใจจากผู้ใช้งบการเงิน เพื่อประเมินผลการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ และรูปแบบการดำเนินธุรกิจ (Business Model) ในปัจจุบันเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว รวมทั้งการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีข้อจำกัดสำหรับรายการที่ซับซ้อน และมีเงื่อนไขในการขายหรือบริการที่หลากหลาย ทำให้การรับรู้รายได้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีข้อจำกัด จึงได้เกิดการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 และ 18 รวมทั้งการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 15 18 และ 31 และได้ถูกประกาศใช้ในประเทศไทย โดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งให้ถือปฏิบัติสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ซึ่งถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่เนื่องจากเป็นมาตรฐานที่ไม่เคยใช้มาก่อนในอดีต

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบการรับรู้รายได้ใหม่อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งกิจการต้องพิจารณาหลักการรับรู้รายได้ทั้ง 5 ขั้นตอน โดยเริ่มจากการพิจารณาระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา กำหนดราคาของรายการ ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา และการรับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ซึ่งทั้ง 5 ขั้นตอนดังกล่าวมีความซับซ้อนและยุ่งยากในทางปฏิบัติ กิจการควรมีฐานข้อมูลเพียงพอ เพราะในบางเรื่องกิจการต้องใช้ข้อมูลในอดีตเพื่อสนับสนุนการประมาณการราคาขาย เป็นต้น กิจการที่มีรูปแบบการขายที่ซับซ้อนจะได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และอาจส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนในงบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ ดังนั้น กิจการควรทำความเข้าใจเนื้อหาของ TFRS 15 และสื่อสารให้ฝ่ายต่างๆ ในกิจการที่เกี่ยวข้องทราบ เพื่อปรับปรุงระบบการทำงานให้รองรับกับหลักการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

สภาวิชาชีพบัญชี. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th>.

ภาษาอังกฤษ

Ohlson, J. A., Penman, S. H., Biondi, Y., Bloomfield, R. J., Glover, J. C., Jamal, K., & Tsujiyama, E. (2011). Accounting for Revenues: A Framework for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 25, 577-592.