



การประยุกต์ TFRS 15 กับการฝากขาย การขายผ่อนชำระ การขายอสังหาริมทรัพย์ และสัญญาก่อสร้าง

The Application of TFRS 15 to Consignment, Installment,
Real Estate and Construct Contract

ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร

หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี และอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Head of Accounting Department, Thammasat Business School, Thammasat University
Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King

อนุวัฒน์ ภัคดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

การประยุกต์ TFRS 15 กับการฝากขาย การขายผ่อนชำระ การขายอสังหาริมทรัพย์ และสัญญาก่อสร้าง

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี และอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อนุวัฒน์ ภัคดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 19 พฤศจิกายน 2562

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 18 ธันวาคม 2562

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 19 ธันวาคม 2562

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แนวทางในการวิเคราะห์ และการประยุกต์หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน กับการรับรู้รายได้ที่เกิดจากตัวแทนและการฝากขาย การขายผ่อนชำระ การขายอสังหาริมทรัพย์และสัญญาก่อสร้าง โดยเนื้อหาเป็นการอธิบายประเด็นสำคัญสำหรับการรับรู้รายได้ในแต่ละขั้นตอนตั้งแต่ 1) การระบุสัญญา 2) การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ 3) การกำหนดราคาขาย 4) การปันส่วนราคา และ 5) การรับรู้รายได้ ซึ่งสอดคล้องตามหลักการที่กำหนดไว้ของ TFRS 15

คำสำคัญ: รายได้ 5 ขั้นตอน ตัวแทน การฝากขาย การขายผ่อนชำระ อสังหาริมทรัพย์ สัญญาก่อสร้าง

The Application of TFRS 15 to Consignment, Installment, Real Estate and Construct Contract

Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Head of Accounting Department, Thammasat Business School, Thammasat University
Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

Received: November 19, 2019

Revised: December 18, 2019

Accepted: December 19, 2019

ABSTRACT

This article provides the guidance to analyze and apply the 5 Step Revenue Model to revenue from Agent, Consignment, Installment Sales, Real Estate. The article illustrates the key concepts of TFRS 15 in each step including 1) identify the contract 2) identify the performance obligations 3) determine the transaction price 4) allocate the transaction price and 5) recognize revenue.

Keywords: *5 Step Revenue Model, Agent, Consignment, Installment, Real Estate, Construction Contract*

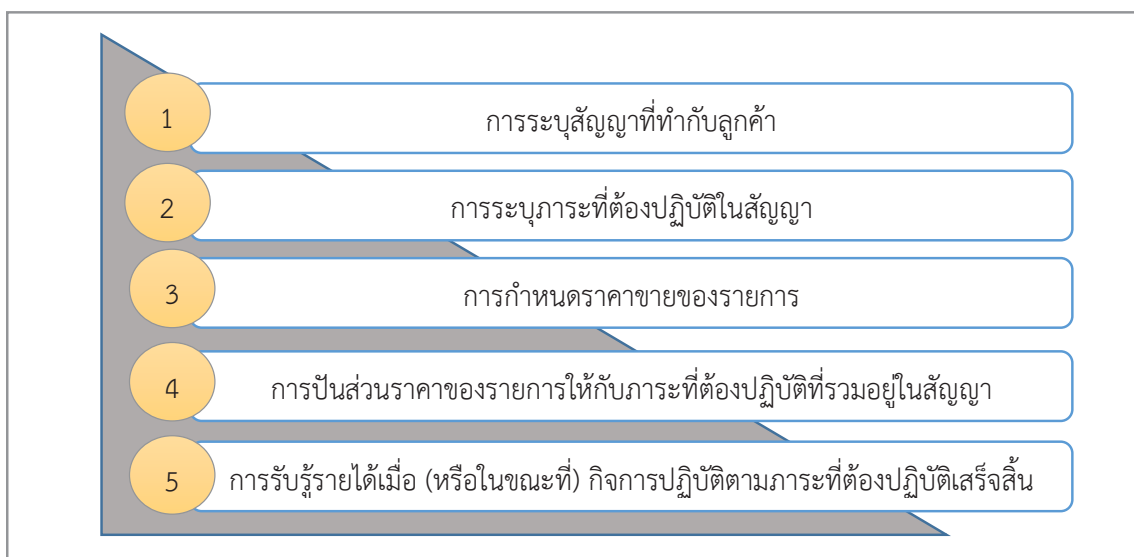
■ บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (IFRS 15) เป็นมาตรฐานฉบับใหม่สำหรับการรับรู้รายได้ของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ในประเทศไทย ซึ่งได้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอดีต ทั้งนี้ IFRS 15 ได้กำหนดหลักการสำหรับการรายงานข้อมูลรายได้ที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า ซึ่งถือเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้ความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินสดจากสัญญาดังกล่าว สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เมื่อวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2561 และมีผลให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้ได้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ IFRS 15 ถือเป็นความสำเร็จของการทำโครงการพัฒนามาตรฐานการรับรู้รายได้ให้เป็นแบบแผนเดียวกันของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB)

IFRS 15 มีเนื้อหาเป็นลักษณะหลักการ (Principle Based) เพื่อให้มีความเหมาะสมกับการนำไปประยุกต์สำหรับเหตุการณ์ทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้ของธุรกิจต่าง ๆ ให้มีความเหมาะสม เนื่องจากปัจจุบันรูปแบบการดำเนินธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว รวมทั้งรายการบัญชีมีความซับซ้อนมากขึ้น การรับรู้รายได้ตามหลักการแบบเดิมจึงไม่เหมาะสม

รายได้ (Revenue) เป็นรายการที่มีความสำคัญและได้รับความสนใจอย่างยิ่งจากผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้งรายได้อาจยังสามารุใช้เป็นข้อมูลในการพยากรณ์การเจริญเติบโตของกิจการ ผลการดำเนินงานในอนาคต และกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับ ทั้งนี้ รูปแบบการดำเนินธุรกิจ (Business Model) ในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ซึ่งมีสาเหตุมาจากการแข่งขัน เทคโนโลยี รวมทั้งสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น (ศิลปพร ศรีจันทเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562) การนำ IFRS 15 มาใช้ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) รวมทั้งมีความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มากกว่าหลักการรับรู้รายได้แบบเดิมตาม TAS 18

IFRS 15 ได้กำหนดหลักการรับรู้รายได้ที่สำคัญไว้ 5 ขั้นตอน ดังแสดงในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 การรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนตาม IFRS 15

จากภาพที่ 1 TFRS 15 ได้อธิบายรายละเอียดไว้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 : การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า : การพิจารณาว่ามีสัญญาหรือไม่ให้พิจารณาจากข้อตกลงของทั้ง 2 ฝ่ายว่าทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และมีภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามหรือไม่ TFRS 15 ระบุว่าการทำสัญญาอาจเป็นไปได้ทั้งด้วยวาจาหรือการทำให้เป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้

ขั้นตอนที่ 2 : การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา : สำหรับการพิจารณาว่ากิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ภาระนั้นให้พิจารณาจากสินค้าหรือบริการที่กิจการส่งมอบให้กับลูกค้ามีความแตกต่างกัน (Distinct) หรือไม่ หากสินค้าและบริการที่ลูกค้าได้รับไม่พึงพาวาด้วยกันหรือใช้ประโยชน์ได้ด้วยตัวของสินค้านั้นเอง ให้ถือว่าสินค้าและบริการดังกล่าวมีความแตกต่างกัน ในลักษณะดังกล่าว TFRS 15 กำหนดให้เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหาก ดังนั้น ความแตกต่างของสินค้าและบริการจะนำไปสู่การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้า

ขั้นตอนที่ 3 : การกำหนดราคาขายของรายการ : ราคาขายของรายการ คือ สิ่งตอบแทนที่วัดเป็นจำนวนเงินได้ ซึ่งกิจการมีสิทธิจะได้รับตามสัญญา ในบางครั้งราคาขายในสัญญาอาจไม่ใช่ราคาขายที่กิจการกำหนด เนื่องจากในการปฏิบัติภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าอาจมีผลตอบแทนอื่น ๆ ได้แก่ สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable Consideration) การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร (Constraint) การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (The Existence of a Significant Financing Component in The Contract) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-Cash Consideration) และสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration Payable to Customers) ดังนั้น ในการกำหนดราคาขาย TFRS 15 กำหนดให้กิจการรวมสิ่งตอบแทนดังกล่าวไว้ในราคาขายด้วย โดยกิจการต้องประมาณการสิ่งตอบแทนที่รวมไว้ได้อย่างสมเหตุสมผล และกิจการต้องมั่นใจว่าราคาขายของรายการดังกล่าวจะไม่มีมีการกลับรายการรายได้ที่ได้รับรู้ไว้แล้ว

ขั้นตอนที่ 4 : การปันส่วนราคาขายของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา : TFRS 15 กำหนดให้กิจการปันส่วนราคาขายของรายการ (Allocate The Transaction Price) ไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-Alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน (Distinct) ที่กำหนดไว้ในสัญญา หากราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ (Unobservable) กิจการต้องประมาณการขึ้นมาตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน TFRS 15 ในบางครั้งราคาขายของรายการได้รวมส่วนลดหรือจำนวนเงินที่ผันแปรได้ของสิ่งตอบแทน กิจการต้องปันส่วนราคาขายดังกล่าวไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องตามสัญญา

ขั้นตอนที่ 5 : การรับรู้รายได้เมื่อ (หรือในขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น : กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติหรือในขณะที่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแล้วโดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้า ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น หากกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าเสร็จสิ้นแล้ว ให้รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หรือ หากกิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าตลอดช่วงเวลา ให้รับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ซึ่งการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลากิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้าของงานได้อย่างน่าเชื่อถือและมีความเหมาะสม

เนื่องจาก TFRS 15 เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ให้หลักการรับรู้รายได้โดยพิจารณา 5 ขั้นตอนที่สำคัญ รวมทั้งเป็นแนวคิดการรับรู้รายได้ที่ถือเป็นเรื่องใหม่ในประเทศไทย บทความวิชาการนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แนวทางในการวิเคราะห์ และการประยุกต์หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนกับการรับรู้รายได้ที่เกิดจากตัวแทนและการฝากขาย การขายผ่อนชำระ การขายอสังหาริมทรัพย์และสัญญาก่อสร้าง โดยเนื้อหาเป็นการอธิบายประเด็นสำคัญในแต่ละขั้นตอน ซึ่งเป็นประโยชน์สำหรับผู้สนใจทั่วไป อาจารย์ผู้สอน และนักศึกษาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิตหรือหลักสูตรอื่นที่เกี่ยวข้อง

■ ความสัมพันธ์ระหว่างตัวการกับตัวแทน

ตัวการ (Principal) คือ กิจการผู้มีสิทธิในการควบคุมและสิทธิสั่งการในสินค้าและบริการ หรือกิจการที่เป็นเจ้าของสินค้าหรือบริการ ส่วน**ตัวแทน (Agent)** คือ ผู้มีหน้าที่ปฏิบัติภาระที่ต้องปฏิบัติแทนตัวการ หรือทำหน้าที่อย่างอื่นอย่างใดในลักษณะหนึ่ง ทั้งนี้ TFRS 15 อธิบายว่ากิจการเป็นตัวแทน (Agent) เมื่อกิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติ คือ การจัดการให้มีการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุจากบุคคลอื่น โดยกิจการที่เป็นตัวแทนจะไม่ได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุ ซึ่งจัดหาโดยบุคคลอื่นก่อนที่จะโอนให้กับลูกค้า

ดังนั้น เมื่อกิจการตัวแทนส่งมอบสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าแล้วจะถือว่าได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นแล้ว กิจการตัวแทนจะรับรู้รายได้ด้วยจำนวนค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าตามที่ตกลงกันในสัญญา ในขณะที่ตัวการอาจรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งเมื่อตัวแทนได้ปฏิบัติภาระในการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าแล้วหรือรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาเมื่อตัวการมีภาระที่ต้องให้บริการกับลูกค้าตามสัญญาในอนาคต เป็นต้น

สำหรับข้อบ่งชี้ที่ระบุว่ากิจการเป็นตัวการตาม TFRS 15 พิจารณาได้ดังนี้

- กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุ รวมถึงความรับผิดชอบหลักในการทำให้สินค้ามีลักษณะตามข้อกำหนดของลูกค้า
- กิจการมีความเสี่ยงจากสินค้าคงเหลือก่อนที่จะสินค้าหรือบริการจะถูกโอนให้ลูกค้าหรือหลังจากโอนการควบคุมให้กับลูกค้าแล้ว เช่น การให้สิทธิคืนสินค้าหรือบริการ เป็นต้น
- กิจการเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการที่ระบุ ซึ่งการกำหนดราคาที่ลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการที่ระบุในลักษณะนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการมีความสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินค้าหรือบริการ แต่ในบางกรณีตัวแทนอาจเป็นผู้กำหนดราคาก็ได้

ตัวอย่างที่ 1 การพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน : บริษัท นกไทยแอร์เวย์ จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาแต่งตั้งให้บริษัท นายหน้า จำกัด ขายตัวเครื่องบินให้กับลูกค้า จำนวน 100 ใบ เมื่อพิจารณาจากข้อมูลดังกล่าวให้พิจารณาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าคืออะไรและจะรับรู้รายได้อย่างไร

จากตัวอย่างดังกล่าวพบว่า บริษัท นายหน้า จำกัด มีสถานะเป็นตัวแทน (Agent) ส่วนบริษัท นกไทยแอร์เวย์ จำกัด (มหาชน) มีสถานะเป็นตัวการ (Principal) และเมื่อพิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าพบว่า บริษัท นกไทยแอร์เวย์ จำกัด (มหาชน) ต้องปฏิบัติภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าในการขนส่งทางอากาศ ส่วนบริษัท นายหน้า จำกัด ไม่มีภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้า แต่จะได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าในการขายตัวเครื่องบินให้กับลูกค้าตามสัญญา

ถึงแม้ว่าบริษัท นายหน้า จำกัด จะได้รับเงินค่าขายตัวเครื่องบินจากลูกค้าแล้ว บริษัทไม่สามารถรับรู้เป็นรายได้ของตนเองทั้งจำนวนได้ เนื่องจากบริษัทมีสิทธิรับรู้รายได้เพียงค่านายหน้าตามที่ตกลงกันไว้ในสัญญาเท่านั้น ในขณะที่บริษัท นกไทยแอร์เวย์ จำกัด (มหาชน) จะรับรู้รายได้หลังจากหักค่านายหน้าแล้ว ดังนั้น การรับรู้รายได้ของบริษัท นกไทยแอร์เวย์ จำกัด (มหาชน) จะรับรู้รายได้เมื่อบริษัทได้ให้บริการขนส่งทางอากาศให้กับลูกค้าแล้ว ในขณะที่บริษัท นายหน้า จำกัด จะไม่รับรู้รายได้ดังกล่าว แต่จะรับรู้เฉพาะรายได้ค่านายหน้าของตนเองเท่านั้น

■ การรับรู้รายได้เกี่ยวกับการฝากขายสินค้า

การฝากขายสินค้า (Consignment Sale) คือ กิจการหรือบุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้า ซึ่งเรียกว่า “ผู้ฝากขาย” ส่งสินค้าของตนไปให้กับกิจการหรือบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ขายหรือตัวแทนขายสินค้าให้ เรียกว่า “ผู้รับฝากขาย” สำหรับการฝากขายสินค้า ผู้ฝากขายยังมิได้โอนการควบคุมในสินค้าที่ส่งไปฝากขาย กล่าวคือ ผู้ฝากขายยังคงไว้ซึ่งสิทธิในการควบคุมและสิทธิสังหารหรือกีดกันมิให้คนอื่นใช้ประโยชน์ในสินค้าฝากขาย ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้ฝากขายยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยง (Risk) และผลตอบแทน (Reward) ในสินค้า รวมถึงกรรมสิทธิ์ จนกว่าผู้รับฝากขายจะขายสินค้าที่รับฝากขายไปให้กับลูกค้า จึงจะถือว่าผู้ฝากขายมีรายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้น และผู้รับฝากขายจะได้รับผลตอบแทนเป็นรายได้ค่านายหน้า

สำหรับการดำเนินธุรกิจโดยการฝากขายสินค้า กิจการผู้ฝากขายมีลักษณะเป็นตัวการ เนื่องจากเป็นฝ่ายที่มีสิทธิในการควบคุมและสิทธิสังหารในสินค้าและบริการ หรือเป็นเจ้าของสินค้าหรือบริการ ส่วนผู้รับฝากขายมีลักษณะเป็นตัวแทน เนื่องจากเป็นฝ่ายที่มีหน้าที่ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแทนตัวการหรือทำหน้าที่อย่างอื่นอย่างใดในลักษณะหนึ่ง

การฝากขายมีกระบวนการที่สำคัญ ดังนี้

(1) ผู้ฝากขายส่งสินค้าให้ผู้รับฝากขาย โดยผู้ฝากขายจะส่งสินค้าไปในราคาทุน พร้อมทั้งอาจกำหนดราคาขายให้กับผู้รับฝากขายก็ได้

(2) เมื่อผู้รับฝากขายได้รับสินค้าแล้วจะดูแลสินค้าให้อยู่ในสภาพพร้อมขายและส่งมอบสินค้าที่รับฝากขายให้กับลูกค้า ในขั้นตอนนี้ เมื่อผู้รับฝากขายได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าแล้ว ผู้รับฝากขายจะรับรู้รายได้ค่านายหน้าในส่วนของตนตามที่ตกลงในสัญญากับผู้รับฝากขาย

(3) ผู้รับฝากขายรับชำระเงินค่าสินค้าจากผู้ซื้อในกรณีขายสินค้าเป็นเงินสด

(4) ทุกวันสิ้นเดือนหรือรายสัปดาห์ (ตามที่ตกลงในสัญญา) ผู้รับฝากขายจะจัดทำรายงานสรุปยอดขายสินค้าที่รับฝากขายส่งไปยังผู้ฝากขาย ในส่วนนี้ผู้ฝากขายจะรับรู้รายได้ตามที่ผู้รับฝากขายส่งรายงานการขายมาให้ ซึ่งผู้ฝากขายอาจบันทึกบัญชีโดยหักยอดขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross Sale) หรือยอดขายสุทธิจากค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Net Sale) ก็ได้

TFRS 15 ได้อธิบายถึงภาระที่กิจการต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ว่าการระบุว่าจะดูเวลาใดที่ลูกค้าจะได้รับอำนาจควบคุมสินค้าตามที่ได้ตกลงกัน รวมทั้ง ภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง ณ จุดเดียวกัน กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม (Control) ในสินค้านี้ว่ากล่าวถึงอำนาจการควบคุมได้ถูกโอนหรือไม่

นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจการควบคุม ซึ่งการฝากขายสินค้านี้ดังกล่าวถือเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง แต่มีข้อแตกต่างในเรื่องของการครอบครองในสินค้าฝากขาย กล่าวคือ กิจการผู้ขายสินค้าได้ส่งสินค้าฝากขายไปยังผู้รับฝากขาย ในลักษณะนี้เป็นการส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์เท่านั้น เนื่องจากผู้ฝากขายยังคงไว้ซึ่งสิทธิในการควบคุมและสิทธิสังหารหรือกีดกันมิให้คนอื่นได้ใช้ประโยชน์ในสินค้าฝากขาย (เช่น หากสินค้าที่ส่งไปฝากขายชำรุดเสียหายอยู่ในมือผู้รับฝากขาย ผู้รับผิดชอบในความเสียหาย คือ ผู้ฝากขาย) ทั้งนี้ หากผู้รับฝากขายได้ขายสินค้ารับฝากขายไปยังลูกค้าแล้ว พบว่าลูกค้ามีอำนาจควบคุมโดยได้ครอบครองทางกายภาพ พร้อมทั้งมีสิทธิสังหารและกีดกันมิให้บุคคลอื่นมาใช้ประโยชน์จากสินค้า จึงถือว่าการควบคุมได้ถูกโอนจากผู้ฝากขายไปยังลูกค้าแล้ว อย่างไรก็ตาม การฝากขายสินค้าเป็นการแสดงให้เห็นว่าการครอบครองทางกายภาพมิได้เกิดขึ้นพร้อมกันกับการโอนอำนาจควบคุมในสินค้า

ภายใต้การฝากขายสินค้า ผู้ฝากขายเป็นผู้รับผิดชอบความเสี่ยงในสินค้าฝากขายทั้งหมด ตามหลักการของ TFRS 15 ได้อธิบายถึงหลักการรับรู้รายได้เกี่ยวกับสัญญาฝากขาย (Consignment Arrangements) ว่าเมื่อผู้ฝากขายได้ส่งมอบสินค้าไปยังบุคคลอื่น (เช่น ผู้รับฝากขาย ผู้แทนจำหน่ายหรือผู้จัดจำหน่าย) เพื่อให้ขายสินค้าดังกล่าวให้กับตนเอง ผู้ฝากขายต้องพิจารณาว่าบุคคลอื่นนั้นได้ควบคุม (Control) สินค้า ณ จุดที่มีการส่งมอบหรือไม่ ทั้งนี้ในกรณีที่บุคคลอื่นได้ครอบครอง แต่ไม่มีอำนาจควบคุมให้ถือว่าเป็น “สัญญาฝากขาย” ผู้ฝากขายจึงไม่รับรู้รายได้ ณ จุดส่งมอบสินค้าไปยังบุคคลอื่น จนกว่าบุคคลอื่นดังกล่าวจะส่งมอบสินค้าฝากขายให้กับลูกค้า ดังนั้น การรับรู้รายได้จากการฝากขาย ผู้ฝากขายจะรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากขายได้ส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าแล้ว (การควบคุมได้ถูกโอนไปยังลูกค้า) ผู้ฝากขายจึงสามารถรับรู้รายได้จากการฝากขายสินค้าได้ ส่วนผู้รับฝากขายจะรับรู้รายได้เพียงจำนวนค่าตอบแทนตามที่ตกลงกันเท่านั้น การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายแสดงดังตัวอย่างที่ 2

ตัวอย่างที่ 2 การฝากขาย : ปี 25X1 บริษัท ผู้ฝากขาย จำกัด (มหาชน) ส่งสินค้าไปฝากขายกับบริษัท ผู้รับฝากขาย จำกัด ในราคาทุน 30,000 บาท และบริษัท ผู้ฝากขาย จำกัด (มหาชน) จ่ายค่าขนส่งจำนวน 3,500 บาท ส่วนบริษัท ผู้รับฝากขาย จำกัด จ่ายค่าโฆษณา 2,000 บาท และขายสินค้าฝากขายได้จำนวน 45,000 บาท บริษัท ผู้รับฝากขาย จำกัด ได้รับค่านายหน้า 10%

การบันทึกบัญชีและการรับรู้รายได้ของผู้ฝากขายและผู้รับฝากขายมีดังนี้

บริษัท ผู้ฝากขาย จำกัด (มหาชน)	บริษัท ผู้รับฝากขาย จำกัด
สินค้าฝากขาย 30,000	Memo: รับสินค้าฝากขายจำนวน 30,000 บาท
สินค้าคงเหลือ 30,000	ราคาขาย 45,000 บาท ค่านายหน้า 10 %
บันทึกส่งสินค้าไปฝากขาย	
สินค้าฝากขาย 3,500	
เงินสด 3,500	ไม่บันทึก
บันทึกจ่ายค่าขนส่ง	
ไม่บันทึก	รับฝากขาย (ลูกหนี้ผู้ฝากขาย) 2,000
	เงินสด 2,000
	บันทึกจ่ายค่าโฆษณา
ไม่บันทึก	เงินสด 45,000
	รับฝากขาย (เจ้าหนี้ผู้ฝากขาย) 45,000
	บันทึกขายสินค้ารับฝากขาย
เงินสด 38,500	รับฝากขาย (เจ้าหนี้ผู้ฝากขาย) 45,000
ค่าโฆษณา-ฝากขาย 2,000	รับฝากขาย (ลูกหนี้ผู้ฝากขาย) 2,000
ค่านายหน้า 4,500	รายได้ค่านายหน้า ² 4,500
ขาย-สินค้าฝากขาย ¹ 45,000	เงินสด 38,500
บันทึกรับรู้รายได้จากการฝากขายสินค้า	บันทึกส่งเงินให้ผู้ฝากขาย
ต้นทุนขาย 33,500	
สินค้าฝากขาย 33,500	ไม่บันทึก
บันทึกต้นทุนขาย (30,000 + 3,500)	

¹ผู้ฝากขายรับรู้รายได้จากการขายสินค้าฝากขายตามรายงานการขาย

²ผู้รับฝากขายรับรู้รายได้ค่านายหน้าตามสัญญา (45,000 X 10%)

การแสดงรายการในงบการเงินสำหรับการฝากขาย แสดงดังนี้

บริษัท ผู้ฝากขาย จำกัด (มหาชน) งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หน่วย : บาท	บริษัท ผู้รับฝากขาย จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หน่วย : บาท
รายได้ : ขาย-สินค้าฝากขาย 45,000	รายได้ : รายได้ค่านายหน้า 4,500

■ การรับรู้รายได้เกี่ยวกับการขายผ่อนชำระ

การขายผ่อนชำระ (Installment Sales) หมายถึง การขายสินค้าที่ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก่อน และให้ผู้ซื้อจ่ายชำระค่าสินค้าดังกล่าวเป็นงวด ๆ ติดต่อกันในช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยทั่วไปการขายผ่อนชำระมักกำหนดให้ผู้ซื้อจ่ายเงินล่วงหน้าเรียกว่า “เงินดาวน์”

กิจการนิยมนำสินค้าที่มีราคาสูงมาขายผ่อนชำระ ซึ่งเป็นการจูงใจลูกค้าให้ซื้อสินค้าดังกล่าว โดยกิจการจะคิดราคาขายผ่อนชำระสูงกว่าราคาขายสินค้าปกติที่ขายเป็นเงินสด เนื่องจากระยะเวลาในการเรียกเก็บเงินค่อนข้างนาน การรับรู้รายได้จากการขายผ่อนชำระถือเป็นสัญญาการขายสินค้าปกติ โดยผู้ขายผ่อนชำระจะปฏิบัติตามหลักการสำคัญของ TFRS 15 ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้กับลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยกิจการจะรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน ตามข้อกำหนดของ TFRS 15

กิจการผู้ขายผ่อนชำระต้องคำนึงถึงภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าว่าในสัญญามีภาระที่ต้องปฏิบัติตามภาระเดียวหรือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามมากกว่า 1 ภาระ เช่น กิจการขายผ่อนชำระสินค้าที่แตกต่างกัน (Distinct) หรือไม่ ซึ่งจะกระทบต่อการกำหนดราคาขาย (Transaction Price) โดยราคาขายสำหรับการขายผ่อนชำระอาจมีทั้งราคาที่กำหนดไว้แน่นอนตามสัญญาหรืออาจรวมกับจำนวนผันแปรก็ได้ ดังนั้น กิจการจึงต้องพิจารณาการกำหนดราคาขายเพื่อนำไปใช้ปันส่วนราคาให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามภาระอื่นด้วยเกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ

โดยทั่วไปการขายผ่อนชำระมักมีราคาขายที่สูงกว่าราคาขายเงินสด ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา ดังนั้น TFRS 15 จึงกำหนดให้กิจการกำหนดราคาของรายการโดยต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา (Time Value of Money) หากระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา (โดยชัดแจ้งหรือโดยนัย) ทำให้เกิดประโยชน์ที่สำคัญในรูปแบบของการจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการ การขายผ่อนชำระถือเป็นการขายสินค้าเมื่อกิจการได้โอนการควบคุมให้กับลูกค้าแล้ว ดังนั้น กิจการจะรับรู้กำไรขั้นต้นจากการขายผ่อนชำระทั้งจำนวนในงวดที่มีการขายเกิดขึ้นซึ่งกิจการสามารถประมาณการเก็บเงินตามสัญญาได้ค่อนข้างแน่นอน และสามารถประมาณค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดได้อย่างน่าเชื่อถือในรอบบัญชีที่มีการขายผ่อนชำระเมื่อส่งมอบสินค้าไปแล้วให้ถือว่ารายได้เกิดขึ้นทั้งจำนวน

TFRS 15 มีวัตถุประสงค์ให้กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบขององค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ เพื่อให้รายได้ที่กิจการรับรู้แสดงจำนวนเงิน ซึ่งสะท้อนราคาเฉพาะส่วนที่เทียบเท่ากรณีที่ถูกค้าต้องจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการเป็นเงินสด (ราคาขายเงินสด) หากกิจการขายสินค้า A เป็นเงินสดราคา 100 บาท ในขณะที่กิจการนำสินค้า A มาขายผ่อนชำระในราคา 120 บาท

TFRS 15 กำหนดให้กิจการแสดงรายได้จากการขายผ่อนชำระในงบกำไรขาดทุนจำนวน 100 บาท ส่วนที่เกิน 20 บาท (120 – 100) เป็นองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องแยกแสดงรายการดังกล่าวไว้ต่างหาก

TFRS 15 กำหนดให้กิจการต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินและองค์ประกอบดังกล่าวมีนัยสำคัญต่อสัญญาหรือไม่โดยพิจารณาดังนี้

(1) มีความแตกต่างกันหรือไม่ระหว่างจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับตามสัญญากับราคาขายเงินสดของสินค้าที่จะส่งมอบให้ลูกค้า

(2) มีผลกระทบรวมจาก 2 ปัจจัย คือ ประเมินการระยะเวลาตั้งแต่โอนสินค้าให้จนถึงวันที่ลูกค้าจ่ายชำระและอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เกี่ยวข้อง

ในการพิจารณาว่ามีส่วนประกอบการจัดหาเงินหรือไม่แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ รับรู้เป็นต้นทุนทางการเงิน (ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย) เมื่อลูกค้าจ่ายชำระล่วงหน้า หรือรับรู้เป็นรายได้ทางการเงิน (ดอกเบี้ยหรือรายได้) เมื่อลูกค้ามียอดค้างชำระ (KPMG, 2019)

ดังนั้น ในเนื้อหาในส่วนนี้จะกล่าวถึงการขายผ่อนชำระที่มีลักษณะของการขายสินค้า ซึ่งมีภาระที่ต้องปฏิบัติตามระเบียบ และมีราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ชัดเจน โดยกิจการผู้ขายผ่อนชำระจะใช้วิธีรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) เมื่อลูกค้าได้ควบคุม (Control) สินค้าชิ้น ซึ่งอยู่ในกรณีที่กิจการให้คำสัญญาการส่งมอบสินค้าทั่ว ๆ ไปให้กับลูกค้า การรับรู้รายได้จากการขายผ่อนชำระแสดงในตัวอย่างที่ 3

ตัวอย่างที่ 3 การขายผ่อนชำระ : วันที่ 1 เมษายน 25X1 บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายรถยนต์ HDR-557 กับบริษัท ลูกค้า จำกัด โดยใช้วิธีขายผ่อนชำระในราคา 1,583,400 บาท (ผ่อนชำระจำนวน 14 เดือนๆ ละ 113,100 บาท) โดยรถยนต์ HDR-557 มีราคาขายเงินสดเท่ากับ 1,500,000 บาท ราคาทุนเท่ากับ 1,000,000 บาท สมมติให้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเท่ากับ 8.75% ต่อปี โดยดอกเบี้ยดังกล่าวไม่แตกต่างจากอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด ณ ขณะนั้น (สมมติให้มีอัตราเท่ากัน) ทั้งนี้ เมื่อคิดเป็นรายเดือนจะทำให้ให้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเฉลี่ยต่อเดือนเท่ากับ 0.729% ($8.75\% \div 12$ เดือน) โดยกำหนดให้เริ่มผ่อนชำระในงวดแรกคือ สิ้นเดือนเมษายน 25X1

การรับรู้รายได้จากการขายผ่อนชำระตาม TFRS 15 โดยพิจารณาหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน มีดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 : การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า : วันที่ 1 เมษายน 25X1 บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายรถยนต์ HDR-557 กับบริษัท ลูกค้า จำกัด โดยใช้วิธีขายผ่อนชำระในราคา 1,583,400 บาท (ผ่อนชำระจำนวน 14 เดือนๆ ละ 113,100 บาท) ถือว่ามีสัญญาเกิดขึ้นเนื่องจากมีข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้ เช่น สิทธิในการเรียกเก็บเงินตามสัญญา และภาระผูกพัน เช่น การส่งมอบรถยนต์ HDR-557 เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 2 : การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา : ตามที่ บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายรถยนต์ HDR-557 กับบริษัท ลูกค้า จำกัด โดยใช้วิธีขายผ่อนชำระ ซึ่งสัญญาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) มีภาระที่ต้องปฏิบัติ 1 ภาระ คือ การส่งมอบรถยนต์ HDR-557 ให้กับลูกค้า ซึ่งเป็นคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าตามสัญญา

ขั้นตอนที่ 3 : การกำหนดราคาขายของรายการ : จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) คาดว่าจะมีสิทธิได้รับ ซึ่งเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบรถยนต์ตามคำสัญญาที่จะให้กับลูกค้า โดยราคาขายผ่อนชำระตามสัญญาดังกล่าวได้รวมสิ่งตอบแทนผันแปร (Variable Consideration) หรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ไม่ได้อยู่ในรูปของเงินสด TFRS 15 กำหนดให้กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของค่าเงินตามเวลา หากสัญญามี

องค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ โดยกิจการต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินและองค์ประกอบดังกล่าวมีนัยสำคัญต่อสัญญาหรือไม่ โดยพิจารณาดังนี้

- (1) มีความแตกต่างกันหรือไม่ระหว่างจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับตามสัญญากับราคาขายเงินสดของสินค้าที่จะส่งมอบให้กับลูกค้า
- (2) มีผลกระทบรวมจาก 2 ปัจจัย คือ ประเมินการระยะเวลาตั้งแต่โอนสินค้าให้กับลูกค้าจนถึงวันที่ลูกค้าจ่ายชำระและอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เกี่ยวข้อง

จากตัวอย่างดังกล่าวจึงสรุปได้ว่าสัญญาขายผ่อนชำระรถยนต์ HDR-557 ได้รวมองค์ประกอบการจัดหาเงินไว้ เนื่องจากมีความแตกต่างกัน จำนวน 83,400 บาท (1,583,400 - 1,500,000) ระหว่างราคาขายเงินสดกับจำนวนเงินที่เรียกเก็บชำระจากลูกค้าทั้งหมด โดยราคาขายเงินสดเท่ากับ 1,500,000 บาท และจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้าทั้งหมดเท่ากับ 1,583,400 บาท (จำนวน 14 งวด ๆ ละ 113,100 บาท) การรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 ของบริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) จะรับรู้รายได้จากการขายรถยนต์ HDR-557 ด้วยจำนวน 1,500,000 บาท โดยไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน จำนวน 83,400 บาท กล่าวคือ บริษัทต้องบันทึกแยกองค์ประกอบในการจัดหาเงินเป็นรายการแยกต่างหาก ดังแสดงในขั้นตอนที่ 5

ขั้นตอนที่ 4 : การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา :
ในกรณีที่กิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติมากกว่า 1 ภาระ TFRS 15 กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการ (Allocate The Transaction Price) ไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-Alone Selling Prices) แต่เนื่องจากตัวอย่างดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าสัญญาขายผ่อนชำระของบริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) มีภาระที่ต้องปฏิบัติเพียง 1 ภาระ คือ การส่งมอบรถยนต์ HDR-557 ดังที่กล่าวไว้แล้วในขั้นตอนที่ 2 บริษัทจึงไม่ต้องปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติอื่น

ขั้นตอนที่ 5 : รับรู้รายได้เมื่อ (หรือในขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น :
TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ (Recognize Revenue) เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระตามสัญญากับลูกค้าแล้ว ซึ่งถือว่าลูกค้าได้ควบคุม (Control) สินค้านั้น วิธีการรับรู้รายได้มี 2 วิธี

- (1) วิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)
- (2) วิธีการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time)

ในตัวอย่างดังกล่าว บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) จะรับรู้รายได้จากการขายรถยนต์ HDR-557 ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง เนื่องจากบริษัทได้ส่งมอบรถยนต์ให้กับลูกค้าตามสัญญาถือเป็นการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่เสร็จสิ้น โดยมีได้คำนึงถึงระยะเวลาการรับชำระเงินงวดจากการผ่อนชำระ ตัวอย่างการบันทึกบัญชีสำหรับการขายผ่อนชำระแสดงดังนี้

1. บันทึกขายรถยนต์ HDR-557 โดยวิธีขายผ่อนชำระ แสดงดังนี้

1 เม.ย. 25X1		
เดบิต ลูกหนี้การค้า - ขายผ่อนชำระ	1,500,000	
เครดิต รายได้ขายสินค้า - รถยนต์ HDR-557		1,500,000
บันทึกขายสินค้า		
เดบิต ต้นทุนขาย		
1,000,000		
เครดิต สินค้าคงเหลือ - รถยนต์ HDR-557		1,000,000
บันทึกต้นทุนขาย		

2. บันทึกรับชำระเงินจากการขายรถยนต์ HDR-557 โดยวิธีขายผ่อนชำระ พร้อมรายได้ทางการเงิน (ดอกเบี้ยรับ) แสดงดังนี้

30 เม.ย. 25X1		
เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร	102,165	
เครดิต ลูกหนี้การค้า - ขายผ่อนชำระ (113,100 - 10,935)		102,165
บันทึกรับชำระเงินงวดที่ 1 (30 เม.ย. X1)		
เดบิต เงินสด/เงินฝากธนาคาร	10,935	
เครดิต รายได้ทางการเงิน		10,935
บันทึกรายได้ทางการเงินงวดที่ 1 (30 เม.ย. X1) จากตารางที่ 1		

การบันทึกรับชำระเงินงวดที่ 2 – 14 รวมทั้งรายได้ทางการเงินที่รับรู้ในแต่ละงวดจะเป็นไปในทำนองเดียวกัน โดยใช้ข้อมูลดังตารางที่ 1 สำหรับรายได้ทางการเงินในงวดที่ 2 กิจการจะรับรู้ด้วยจำนวน 10,190.22 บาท และงวดที่ 3 กิจการจะรับรู้ด้วยจำนวน 9,440 บาท ตามลำดับ

ตารางที่ 1 คำนวณดอกเบี้ยจากการขายผ่อนชำระ

งวดที่ (เดือน)	ลูกหนี้ต้นงวด (1)	เงินงวด (2)	ดอกเบี้ยรับ (3) = (1) × 0.729%	ลูกหนี้คงเหลือต้นงวด (4) = (1) - (2) + (3)
เม.ย. X1	1,500,000.00	113,100	10,935.00	1,397,835.00
พ.ค. X1	1,397,835.00	113,100	10,190.22	1,294,925.22
มิ.ย. X1	1,294,925.22	113,100	9,440.00	1,191,265.22
ก.ค. X1	1,191,265.22	113,100	8,684.32	1,086,849.55
ส.ค. X1	1,086,849.55	113,100	7,923.13	981,672.68
ก.ย. X1	981,672.68	113,100	7,156.39	875,729.07
ต.ค. X1	875,729.07	113,100	6,384.06	769,013.13
พ.ย. X1	769,013.13	113,100	5,606.11	661,519.24
ธ.ค. X1	661,519.24	113,100	4,822.48	553,241.72
ม.ค. X2	553,241.72	113,100	4,033.13	444,174.85
ก.พ. X2	444,174.85	113,100	3,238.03	334,312.88
มี.ค. X2	334,312.88	113,100	2,437.14	223,650.02
เม.ย. X2	223,650.02	113,100	1,630.41	112,180.43
พ.ค. X2	112,180.43	113,100	919.57	-

การแสดงรายการเกี่ยวกับการขายผ่อนชำระในงบการเงิน ณ วันสิ้นปี แสดงดังนี้

บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หน่วย : บาท	บริษัท ขายผ่อนชำระ จำกัด (มหาชน) งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หน่วย : บาท
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด XXX	รายได้ขายสินค้า (ขายผ่อนชำระ) 1,500,000.00
ลูกหนี้การค้า 553,241.72	รายได้ทางการเงิน (ดอกเบี้ยรับ) ¹ 71,141.72
สินค้าคงเหลือ XXX	หัก ต้นทุนขาย <u>1,000,000.00</u>
	กำไรขั้นต้น <u>571,141.72</u>
	¹ ผลรวมของรายได้ทางการเงิน ตั้งแต่เดือน เม.ย. - ธ.ค. X1

■ รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ธุรกิจที่ดำเนินการพัฒนาที่ดิน การขายบ้านพร้อมที่ดิน ขายบ้านจัดสรร คอนโด ทาวน์เฮาส์ เป็นต้น การรับรู้รายได้เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์อาจเป็นไปในลักษณะของการขายสินค้าหรือ การให้บริการ (เช่น สัญญาก่อสร้าง) กล่าวคือ ถ้าเป็นการขายสินค้า กิจกรรมจะใช้วิธีรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (รับรู้รายได้ทั้งจำนวน) เมื่องานเสร็จและได้ส่งมอบอสังหาริมทรัพย์นั้นให้กับลูกค้าแล้ว แต่ถ้าเป็นการให้บริการ กิจกรรมจะใช้วิธีรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา โดยอ้างอิงกับระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้าง การให้บริการดังกล่าวอาจพิจารณาได้ดังนี้

- 1) ผู้ซื้อหรือลูกค้าเป็นผู้กำหนดรูปแบบหรือโครงสร้างต่าง ๆ รวมถึงวัตถุประสงค์ในการก่อสร้างหรือการออกแบบบ้าน หรืออสังหาริมทรัพย์นั้นตามที่ต้องการ
- 2) กิจกรรมผู้ขายได้โอนการควบคุม (Control) ความเสี่ยง (Risk) และผลตอบแทน (Rewards) ที่มีความสำคัญ ความเป็นเจ้าของในงานระหว่างทำ (Work-in-Process) ไปยังผู้ซื้อ ในลักษณะดังกล่าวหมายความว่าความถึงในกรณีที่ สัญญามีอันต้องยกเลิกไป ผู้ซื้อจะมีสิทธิในงานระหว่างทำนั้น (เช่น สำนักงานที่ยังก่อสร้างไม่เสร็จแต่เป็นอันต้อง ยุติสัญญา เป็นต้น) โดยผู้ซื้ออาจนำงานระหว่างทำดังกล่าวไปให้ผู้ขายรายอื่นก่อสร้างต่อ

การรับรู้รายได้เกี่ยวกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สามารถรับรู้รายได้ทั้ง 2 วิธี คือ การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งหรือการรับรู้รายได้ ตลอดช่วงเวลา ซึ่งขึ้นอยู่กับความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ การรับรู้รายได้ดังกล่าวอธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

1. การขายอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ในกรณีที่กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เสมือนเป็นการขายสินค้า TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ โดยใช้วิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น บริษัท บ้านสวยเอสเตตรส จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญา ขายบ้านเดี่ยวริมทะเลสาบใกล้รถไฟฟ้าสายสีชมพู ราคา 3.5 ล้านบาท ให้กับลูกค้า ในลักษณะดังกล่าวถือ เป็นการขายสินค้า กิจกรรมจะใช้วิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หรืออาจเรียกว่า “การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน” เนื่องจากกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นโดยการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งอาจเป็นที่ดินบ้านพร้อมที่ดิน และห้องชุดให้กับลูกค้าแล้ว

นอกจากนั้น การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อาจต้องพิจารณาถึงอำนาจควบคุม (Control) หากลูกค้ามีอำนาจในการควบคุม โดยมีสิทธิสั่งการและกีดกันในการใช้อสังหาริมทรัพย์ จะถือว่ากิจการผู้ขายได้โอน การควบคุมให้กับลูกค้าแล้ว ทั้งนี้ ในการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ให้กับลูกค้าให้พิจารณาว่าลูกค้า มีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้นหรือไม่ กิจกรรมผู้ขายอาจต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ ซึ่งมีอยู่หลายลักษณะ เช่น ผู้ซื้อได้ลงลายมือชื่อเพื่อรับโอนอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อแล้ว หรือผู้ซื้อได้เข้าใช้ ประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อแล้ว เป็นต้น รวมทั้ง กิจการต้องพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ของรายการบัญชีมากกว่ารูปแบบตามกฎหมาย ซึ่งเป็นไปตามแนวคิด “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” (Substance Over Form) อย่างไรก็ตาม TFRS 15 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้รายได้โดยวิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ภายใต้ TFRS 15 กล่าวคือ ลูกค้ายังไม่มีอำนาจควบคุม สินทรัพย์ หรือกิจการยังมิได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้า

การอธิบายหลักการรับรู้รายได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นการขายสินค้าให้กับลูกค้า แสดงดังตัวอย่างที่ 4

ตัวอย่างที่ 4 การขายอสังหาริมทรัพย์ : บริษัท ขายบ้านพร้อมที่ดิน จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดินให้กับลูกค้า ในราคา 7.9 ล้านบาท โดยมีโปรโมชั่นให้ส่วนลดราคาขายให้กับลูกค้า จำนวน 3 แสนบาท พร้อมแถมรถยนต์ Toyota 1 คัน สำหรับราคาขายแบบแยกเทศของบ้านพร้อมที่ดิน เท่ากับ 7,600,000 บาท ส่วนรถยนต์ Toyota 1 คัน ราคาเท่ากับ 400,000 บาท ในสัญญาดังกล่าวกิจการจะส่งมอบบ้านพร้อมที่ดินและรถยนต์ในวันที่ 10 มิถุนายน 25X5

การรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 ของ บริษัท ขายบ้านพร้อมที่ดิน จำกัด (มหาชน) อธิบายได้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 : การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า : วันที่ 10 มิถุนายน 25X5 บริษัท ขายบ้านพร้อมที่ดิน จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดินให้กับลูกค้า ในราคา 7.9 ล้านบาท

ขั้นตอนที่ 2 : การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา : ตามที่บริษัท ขายบ้านพร้อมที่ดิน จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดินให้กับลูกค้า ในราคา 7.9 ล้านบาท เมื่อพิจารณาจากสัญญาแล้วพบว่าภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้า 2 ภาระ คือ (1) การส่งมอบบ้านพร้อมที่ดิน และ (2) การส่งมอบรถยนต์ Toyota จำนวน 1 คัน การพิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นไปตามข้อกำหนดของ TFRS 15 ซึ่งสินค้าที่บริษัท ขายบ้านพร้อมที่ดิน จำกัด (มหาชน) ส่งมอบให้กับลูกค้ามีความแตกต่างกัน (Distinct) โดยลูกค้าสามารถใช้ประโยชน์จากบ้านหรือรถยนต์แยกจากกันได้

ขั้นตอนที่ 3 : การกำหนดราคาขายของรายการ : จากตัวอย่างดังกล่าวพบว่าสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดินให้กับลูกค้าฉบับนี้ มีมูลค่าตามสัญญาจำนวน 7.9 ล้านบาท เนื่องจากบริษัทมีโปรโมชั่นให้ส่วนลดราคาขายให้กับลูกค้าจำนวน 3 แสนบาท พร้อมทั้งแถมรถยนต์ Toyota จำนวน 1 คัน ในลักษณะดังกล่าว บริษัทจึงต้องปรับปรุงราคาขายของสัญญาตามข้อกำหนด TFRS 15 เนื่องจากราคาขายตามสัญญามีสิ่งตอบแทนผันแปรรวมอยู่ (ส่วนลดราคาขาย) การกำหนดราคาขายต้องหักส่วนลดดังกล่าวด้วย

นอกจากนั้น เมื่อพิจารณาจากสัญญาแล้วพบว่ากิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้า 2 ภาระ ในการกำหนดราคาขาย กิจการจึงต้องนำไปปันส่วนราคาให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา โดยราคาขายดังกล่าวต้องปรับปรุงจำนวนส่วนลดที่ให้กับลูกค้า ซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนผันแปร ดังนั้น กิจการต้องนำมูลค่าตามสัญญาจำนวน 7.9 ล้านบาท หักด้วยส่วนลดราคาขาย จำนวน 3 แสนบาท แล้วจึงจะนำราคาขายจำนวน 7.6 ล้านบาท ไปปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าในขั้นตอนที่ 4

ขั้นตอนที่ 4 : การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา : TFRS 15 กำหนดให้กิจการปันส่วนราคาของรายการ (Allocate The Transaction Price) ไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา โดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบแยกเทศ (Stand-Alone Selling Prices) ในกรณีที่กิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติมากกว่า 1 ภาระ โดยสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดินฉบับนี้ มี 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าดังที่กล่าวไว้แล้วในขั้นตอนที่ 2 การปันส่วนราคาขายแสดงได้ดังนี้

ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ราคาขาย แบบแยกเทศ	การปันส่วนราคาขาย	ราคาขาย หลังปันส่วนราคา
บ้านพร้อมที่ดิน	7,600,000	$(7,600,000 \times 7,600,000) \div 8,000,000$	7,220,000
รถยนต์ - Toyota	400,000	$(7,600,000 \times 400,000) \div 8,000,000$	380,000
	<u>8,000,000</u>		<u>7,600,000</u>

ขั้นตอนที่ 5 : การรับรู้รายได้เมื่อ (หรือในขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น :

TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ (Recognize Revenue) เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระตามสัญญากับลูกค้าแล้ว ซึ่งถือว่าลูกค้าได้ควบคุม (Control) สินค้าในสัญญาดังกล่าว กิจการจะส่งมอบบ้านพร้อมที่ดินและรถยนต์ในวันที่ 10 มิถุนายน 25X5 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าลูกค้ามีอำนาจในการควบคุมสินทรัพย์ในวันดังกล่าว บริษัท ขายบ้านพร้อมที่ดินจำกัด (มหาชน) จึงใช้วิธีรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)

จากตัวอย่างที่ 4 สมมติให้รายการขายบ้านพร้อมที่ดินมีราคาทุนเท่ากับ 4,800,000 บาท และรถยนต์ Toyota มีราคาทุนเท่ากับ 300,000 บาท การบันทึกบัญชีแสดงดังนี้

บันทึกขายบ้านพร้อมที่ดิน รวมทั้งแถมรถยนต์ Toyota

10 มิ.ย. 25X5		
เดบิต เงินฝากธนาคาร	7,600,000	
เครดิต รายได้ขายสินค้า – บ้านพร้อมที่ดิน		7,220,000
รายได้ขายสินค้า – รถยนต์ Toyota		380,000
บันทึกขายสินค้า		
เดบิต ต้นทุนขาย - บ้านพร้อมที่ดิน	4,800,000	
ต้นทุนขาย - รถยนต์ Toyota	300,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - บ้านพร้อมที่ดิน		4,800,000
สินค้าคงเหลือ - รถยนต์ Toyota		300,000
บันทึกต้นทุนขาย		

2. การก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา

ในส่วนนี้เป็นการอธิบายถึงการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมีลักษณะเป็นการให้บริการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ให้กับลูกค้าถือเป็น “สัญญาก่อสร้าง” กิจการจะใช้วิธีการรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้างโดยใช้วิธีรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) หรืออาจเรียกว่า “วิธีทยอยรับรู้รายได้” ทั้งนี้ TFRS 15 กำหนดให้กิจการพิจารณาว่ากิจการได้ส่งมอบอำนาจในการควบคุมงานระหว่างก่อสร้างหรืออสังหาริมทรัพย์ให้กับลูกค้าตลอดช่วงเวลานึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลานึ่ง การรับรู้รายได้วิธีดังกล่าวต้องอ้างอิงระดับความก้าวหน้า (Progress Towards Complete Satisfaction) สำหรับการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา กิจการจะทำได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้โอนการควบคุม (Control) ความเสี่ยง (Risk) และผลตอบแทน (Rewards) ที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในงานระหว่างทำไปยังลูกค้าแล้ว

TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้การขายอสังหาริมทรัพย์เมื่อกิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการตลอดช่วงเวลานึ่ง โดยใช้วิธีรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้

- (1) ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานพร้อมกันของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจพิจารณาได้จากการบริการที่ไม่ซับซ้อน เช่น การบริการทำความสะอาด ลูกค้าจะได้รับประโยชน์ทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงานให้ แต่การรับเหมาก่อสร้างในเงื่อนไขข้อนี้อาจพิจารณาได้ไม่ชัดเจนนักเนื่องจากเมื่องานก่อสร้างเริ่มต้นกิจการอาจยังไม่ได้รับประโยชน์ทันที ดังนั้น กิจการจึงจำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขข้ออื่น
- (2) การปฏิบัติงานของกิจการเป็นการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น เช่น งานระหว่างทำที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้นทั้งนี้อาจเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน เช่น กิจการรับงานก่อสร้างคลังสินค้าบนพื้นดินของลูกค้าซึ่งเป็นไปตามรูปแบบและโครงสร้างที่ลูกค้ากำหนด ในลักษณะนี้อาจพิจารณาได้ว่าลูกค้ามีอำนาจควบคุมงานระหว่างก่อสร้างที่กิจการทำขึ้น เป็นต้น หรือ กิจการทำสัญญาก่อสร้างบ้านบนที่ดินของลูกค้า A แต่เมื่อก่อสร้างมาได้ระยะหนึ่งมีเหตุการณ์อื่นทำให้ต้องยุติสัญญาก่อสร้างลง โดยลูกค้า A ได้นำงานระหว่างทำไปให้ผู้ขายรายอื่นก่อสร้างต่อ ในลักษณะนี้ ก็ถือว่าลูกค้ามีอำนาจควบคุมในงานระหว่างก่อสร้าง เป็นต้น
- (3) การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (เช่น กิจการไม่สามารถนำงานระหว่างก่อสร้างบ้านของลูกค้า ก ไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้เนื่องจากมีลูกค้า ก เพียงรายเดียวที่ออกแบบบ้านดังกล่าว) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน โดยกิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายต่าง ๆ ที่ใช้กับสัญญานั้น

หากไม่เข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ทั้งนี้ หากกิจการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่งกิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้าง โดย TFRS 15 ได้กำหนดวิธีการวัดระดับความก้าวหน้าไว้ 2 วิธี คือ วิธีป้อนจ่ายนำเข้า (Input Method) และวิธีผลลัพธ์ (Output Method) โดยกิจการต้องใช้ดุลยพินิจโดยพิจารณาว่าการกำหนดระดับความก้าวหน้าวิธีใด (รวมทั้งพิจารณาถึงป้อนจ่ายนำเข้า) สะท้อนเนื้อหาภาระการปฏิบัติได้ดีที่สุด ตัวอย่างการวัดระดับความหน้าทั้ง 2 วิธี มีดังนี้

วิธีการวัดระดับความก้าวหน้า	
วิธีป้อนจ่ายนำเข้า	วิธีผลลัพธ์
จำนวนชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร ระยะเวลาที่ใช้ ปริมาณวัตถุดิบ หรือต้นทุนที่กิจการใช้ไป	จำนวนผลผลิตที่ส่งมอบ จำนวนงานที่เสร็จสิ้นจริง หรือการสำรวจโดยวิศวกร

TFRS 15 กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีเดียวในการวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าในแต่ละรายการ และให้ใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่คล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ตัวอย่างที่ 5 สัญญาก่อสร้าง : ในเดือนมกราคม 25X3 บริษัท สัญญาก่อสร้าง จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาก่อสร้างห้างสรรพสินค้าไทยเจริญพลาซ่า ให้กับบริษัท ลูกค้า จำกัด โดยคาดว่าจะงานก่อสร้างทั้งหมดจะแล้วเสร็จในเดือนธันวาคม 25X5 สัญญาก่อสร้างมีมูลค่า 12 ล้านบาท ทั้งนี้ หากกิจการก่อสร้างอาคารดังกล่าวเสร็จเร็วกว่ากำหนด 1 ปี จะได้รับค่าตอบแทนเพิ่ม 10% ของมูลค่าตามสัญญา และหากงานก่อสร้างมีความล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปี กิจการจะถูกคิดค่าปรับ 10% ของมูลค่าตามสัญญาเช่นกัน จากประสบการณ์ในอดีตความเป็นไปได้ที่กิจการคาดว่าจะงานจะเสร็จเร็วกว่ากำหนด 1 ปี มีความเป็นไปได้ 70% งานเสร็จทันเวลาที่กำหนด มีความเป็นไปได้ 20% และงานเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด มีความเป็นไปได้ 10%

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้าง มีดังนี้

หน่วย : บาท

	25X3	25X4	25X5
ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจนถึงสิ้นปี	2,000,000	6,480,000	8,100,000
ต้นทุนที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มจนกว่างานจะเสร็จ	6,000,000	1,620,000	-
จำนวนเงินที่เรียกเก็บจนถึงสิ้นปี	1,800,000	5,500,000	4,700,000
ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้ว	2,000,000	6,480,000	8,100,000
ค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายเพิ่มจนกระทั่งงานเสร็จ	<u>6,000,000</u>	<u>1,620,000</u>	<u>-</u>
ค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมด	<u>8,000,000</u>	<u>8,100,000</u>	<u>8,100,000</u>

ขั้นตอนที่ 1 : การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า : บริษัท สัญญาก่อสร้าง จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาก่อสร้างห้างสรรพสินค้าไทยเจริญพลาซ่า ให้กับบริษัท ลูกค้า จำกัด

ขั้นตอนที่ 2 : การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา : บริษัท สัญญาก่อสร้าง จำกัด (มหาชน) มีภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับ บริษัท ลูกค้า จำกัด 1 ภาระ คือ การก่อสร้างห้างสรรพสินค้าไทยเจริญพลาซ่า

ขั้นตอนที่ 3 : การกำหนดราคาขายของรายการ : สัญญาก่อสร้างมีมูลค่า 12 ล้านบาท โดยมีเงื่อนไขต่าง ๆ ดังนี้ หากกิจการก่อสร้างอาคารดังกล่าวเสร็จเร็วกว่ากำหนด 1 ปี จะได้รับค่าตอบแทนเพิ่ม 10% ของมูลค่าตามสัญญา และหากงานก่อสร้างมีความล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปี กิจการจะถูกคิดค่าปรับ 10% ของมูลค่าตามสัญญาเช่นกัน จากประสบการณ์ในอดีตความเป็นไปได้ที่กิจการคาดว่าจะเสร็จเร็วกว่ากำหนด 1 ปี มีความเป็นไปได้ 70% งานเสร็จทันเวลาที่กำหนด มีความเป็นไปได้ 20% และงานเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด มีความเป็นไปได้ 10% ในลักษณะดังกล่าวถือว่ากิจการมีผลตอบแทนผันแปร (Variable Consideration) ที่ต้องรวมเป็นราคาขายด้วย กิจการจึงจำเป็นต้องประมาณสิ่งตอบแทนผันแปรตามที่ TFRS 15 กำหนด ซึ่งมี 2 วิธีคือ **มูลค่าที่คาดหวัง (The Expected Value)** และ **จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The Most Likely Amount)** โดยกิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรโดยขึ้นอยู่กับว่าวิธีใดที่กิจการคาดว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมโดยผลดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบต่อรายการในการรับรู้รายได้ (ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562)

ในตัวอย่างนี้สมมติว่ากิจการใช้มูลค่าที่คาดหวังในการประมาณสิ่งตอบแทนผันแปรโดยใช้ผลรวมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น การคำนวณผลตอบแทนที่จะได้รับตามสัญญาซึ่งรวมสิ่งตอบแทนผันแปรเพื่อกำหนดราคาขายของสัญญาก่อสร้างแสดงดังนี้

		หน่วย : บาท	
เงื่อนไขของสัญญาก่อสร้าง	ผลตอบแทนที่ได้รับ X ความเป็นไปได้	มูลค่า	
งานเสร็จเร็วกว่ากำหนด 1 ปี (+1,200,000)	13,200,000 X 0.7	=	9,240,000
งานเสร็จตามกำหนดเวลา	12,000,000 X 0.2	=	2,400,000
งานเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปี (-1,200,000)	10,800,000 X 0.1	=	1,080,000
รวมผลตอบแทนของสัญญาก่อสร้าง			<u>12,720,000</u>

ขั้นตอนที่ 4 : การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา : เนื่องจากบริษัท สัญญาก่อสร้าง จำกัด (มหาชน) มีภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับ บริษัท ลูกค้า จำกัด 1 ภาระ คือ การก่อสร้างห้างสรรพสินค้า ไทยเจริญพลาซ่า ให้กับลูกค้าในขั้นตอนนี้จึงไม่ปันส่วนราคาขายให้กับภาระอื่น

ขั้นตอนที่ 5 : การรับรู้รายได้เมื่อ (หรือในขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น : กิจการใช้วิธีรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ตามข้อกำหนดของ TFRS 15 เนื่องจากบริษัท สัญญาก่อสร้าง จำกัด (มหาชน) ได้ส่งมอบอำนาจการควบคุมงานระหว่างก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ให้กับลูกค้าตลอดช่วงเวลานึง โดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดช่วงเวลานึง ดังนั้น การรับรู้รายได้ของสัญญาก่อสร้างห้างสรรพสินค้าไทยเจริญพลาซ่า โดยใช้วิธีตลอดช่วงเวลา ซึ่งต้องอ้างอิงกับระดับความก้าวหน้า (Progress Towards Complete Satisfaction) ของงานก่อสร้าง

ในตัวอย่างนี้สมมติว่ากิจการกำหนดระดับความก้าวหน้าของสัญญาก่อสร้าง โดยใช้วิธีป้อนจ่ายนำเข้า (Input Method) ซึ่งวัดด้วยอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น การคำนวณแสดงดังนี้

	25X3	25X4	25X5
ต้นทุนจริง	2,000,000 = 25%	6,480,000 = 80%	8,100,000 = 100%
ต้นทุนประมาณการทั้งหมด	8,000,000	8,100,000	8,100,000

การรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนแต่ละปีแสดงดังนี้

	25X5	25X4	25X3
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	2,544,000	6,996,000	3,180,000
หัก ต้นทุนการก่อสร้าง	<u>1,620,000</u>	<u>4,480,000</u>	<u>2,000,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>924,000</u>	<u>2,516,000</u>	<u>1,180,000</u>

หน่วย : บาท

■ บทสรุป

TFRS 15 กำหนดหลักการรับรู้รายได้ทุกประเภทไว้ 5 ขั้นตอน ดังนั้น ในการรับรู้รายได้ในแต่ละประเภทของการมีตัวตน การฝากขาย การขายผ่อนชำระ หรือการขายอสังหาริมทรัพย์และสัญญาก่อสร้างต้องคำนึงถึงหลักการสำคัญดังกล่าว เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินและรายการที่แสดงไว้มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี. (2562). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส. พิมพ์ครั้งที่ 1.

ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี. (2562). รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้. วารสารสภาวิชาชีพบัญชี, 1(1), 40-20.

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

ภาษาอังกฤษ

KPMG (2019). Revenue IFRS 15 Handbook. Retrieved from <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf>.