

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
ในการบันทึกข้อมูลทางบัญชีสำหรับบางธุรกิจ
TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers by Recording Accounting
for some Businesses

ดวงกมล นีรพัฒน์กุล*

Duangkamon Neerapattanakun*

Received : August 17, 2021 Revised : October 8, 2021 Accepted : October 27, 2021

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการใช้หลักการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าในการบันทึกข้อมูลทางบัญชีสำหรับบางธุรกิจ กรณีศึกษา 5 ธุรกิจ คือ 1) ธุรกิจสื่อสารโทรคมนาคม 2) ธุรกิจเทคโนโลยี 3) ธุรกิจอุตสาหกรรมยานยนต์ 4) ธุรกิจค้าปลีกและสินค้าอุปโภคบริโภค และ 5) ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เน้นหาเป็นการอธิบายประเด็นสำคัญของหลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน ได้แก่ 1) การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า 2) การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา 3) การกำหนดราคาของรายการ 4) การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา และ 5) การรับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นแต่ละขั้นตอนในธุรกิจ เพื่อรับรู้การวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้เกิดองค์ความรู้ที่มีสาระสำคัญและเป็นประโยชน์กับผู้สนใจ วิทยากร นักศึกษา และอาจารย์ผู้สอนในหลักสูตรบัญชีหรือหลักสูตรที่เกี่ยวข้อง

คำสำคัญ : มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หลักการรับรู้ 5 ขั้นตอน
ธุรกิจสื่อสารโทรคมนาคม ธุรกิจเทคโนโลยี ธุรกิจอุตสาหกรรมยานยนต์ ธุรกิจค้าปลีกและสินค้าอุปโภค
บริโภค ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

* อาจารย์ คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

* Lecturer, Faculty of Management and tourism, Burapha University

Abstract

The objective of this article is to study how to use the revenue recognition principles from contracts with customers related by recording accounting for some businesses. Case studies of 5 businesses including: 1) telecommunication business 2) technology business 3) automotive business 4) retail and consumer products business and 5) real estate business. The content describes the key points of 5 steps revenue model: 1) identify the contracts with a customer 2) identify the performance obligations in the contract 3) determine the transaction price 4) allocate the transaction price to the performance obligations in the contract and 5) recognize revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligations in each stage of the business. This is for an acknowledgement of data analysis that produces an essential and beneficial knowledge to interested people, speakers, students and instructors in the accounting courses or related courses.

Keywords : The Financial Reporting Standard No. 15, Revenue from Customer Contracts, 5 Steps Revenue Model, Telecommunication business, Technology business, Automotive business, Retail and consumer products business, Real estate business

บทนำ

รายได้ถือเป็นตัวเลขชี้วัดที่สำคัญของผลการดำเนินงานกิจการ เนื่องจากรายได้นั้นจะถูกนำมาใช้ในการตัดสินใจสำหรับนักลงทุน (Mattei & Paoloni, 2019) และรายได้เป็นตัวสะท้อนความสามารถในการบริหารของกิจการ รวมทั้งเป็นข้อมูลในการพยากรณ์การเจริญเติบโตและกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับ ซึ่งปัจจุบันรูปแบบธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วจากการแข่งขัน เทคโนโลยี และสิ่งแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่มีความซับซ้อนมากขึ้น (ศิลปพร ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562ข) คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (FASB) จึงร่วมมือกันในการพัฒนามาตรฐานรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ฉบับใหม่ จากความไม่สอดคล้องกันของเกณฑ์การรับรู้รายได้ จึงมีการพิจารณาปรับปรุงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม และตลาดทุนให้มีความสอดคล้องกันและสามารถเปรียบเทียบกันได้ในทุกประเทศ เพื่อเป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงินได้มากยิ่งขึ้น ซึ่งที่ผ่านมามาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามหลัก IFRS กับ US GAAP มีความแตกต่างกัน โดยใน IFRS มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่องสัญญาถ่วง (IAS 11) และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ (IAS 18) ให้แนวปฏิบัติที่จำกัดสำหรับรายการที่มีความซับซ้อน ในขณะที่ US GAAP ให้แนวปฏิบัติการรับรู้รายได้ที่กว้าง ๆ และกำหนดไว้เฉพาะอุตสาหกรรม ส่งผลให้การรับรู้รายได้เกิดความแตกต่างกัน (ศิลปพร ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562ก) เพื่อลดปัญหาทางบัญชีที่เกี่ยวข้องและเป็นการปรับปรุงคุณภาพงบการเงิน รวมถึงจัดข้อบกพร่องและความขัดแย้งของมาตรฐานการบัญชีในอดีต จึงกำหนดกรอบการทำงานที่ครอบคลุมและเป็นแนวทางเดียวกันสำหรับการรับรู้รายได้ในสัญญาทุกประเภท (Hameed, 2019) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศให้มีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป และยกเลิกมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ที่เคยใช้มา ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่องสัญญาถ่วง (TAS 11) และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ (TAS 18) และมีการตีความมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 4 ฉบับ คือ เรื่อง

รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับการโฆษณา (TSIC 31) เรื่องโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า (TFRIC 13) เรื่องสัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ (TFRIC 15) และเรื่องการโอนสินทรัพย์จากลูกค้า (TFRIC18) (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2561)

ในปัจจุบันการรับรู้รายได้มีความซับซ้อนเกิดขึ้นตามสัญญา หากการรับรู้รายได้มีมาตรฐานเฉพาะให้ใช้มาตรฐานนั้น ไม่ต้องใช้ TFRS 15 แต่ถ้าการรับรู้รายได้ไม่มีมาตรฐานเฉพาะให้ยึดตาม TFRS 15 เนื่องจากรายได้เป็นรายการข้อมูลที่สำคัญสำหรับผู้ใช้งบการเงินเป็นอันดับต้น ๆ ดังนั้น ในแต่ละธุรกิจจุดการรับรู้รายได้ คือ จุดที่มีการโอนอำนาจการควบคุม (Transfer of Control) สินค้าหรือบริการไปยังลูกค้า โดยไม่จำเป็นต้องมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน แต่ถ้ามีการประเมิน พบว่า ความเสี่ยงและผลตอบแทนได้โอนพร้อมกับอำนาจและการควบคุม ก็จะสามารถรับรู้รายได้เหมือนเดิม แสดงว่า การส่งมอบให้ลูกค้าถือว่าเป็นการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนพร้อมอำนาจการควบคุมแล้ว โดยมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นการรับรู้รายได้ของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAE) ในประเทศไทยจากการยกเลิกมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ในอดีต (สันสกฤต วิจิตรเลขการ และนภาพร บุญสุนท, 2562) “แต่ในหลักคิดหรือแนวทางการพิจารณาเงื่อนไขการรับรู้รายได้ นั้น นักบัญชีที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAE) สามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากเนื้อหาของสาระส่วนใหญ่ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดแนวทางสำหรับการรับรู้รายได้จากเงื่อนไขและกรณีต่าง ๆ เพื่อให้สามารถระบุจุดหรือภาระงานใด ๆ ก็ตามที่มีการกำหนดให้ปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตามข้อตกลงที่ทำไว้กับลูกค้าเป็นหลัก หากพิจารณาเทียบเคียงและประกอบกับมาตรฐานของ (NPAE) จะเป็นเรื่องของ การพิจารณาขยายความให้ชัดเจนขึ้นถึงสถานการณ์หรือเหตุการณ์แวดล้อมที่ทำให้เชื่อได้ว่าสามารถระบุจุดที่สามารถรับรู้รายได้ชัดเจนยิ่งขึ้น” (สุพล ถวัลยวิเศษจิต, 2562) ดังนั้น การถือปฏิบัติตาม TFRS 15 กิจการควรมีการรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงผลตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับตามสิทธิจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบให้แก่ลูกค้า ซึ่งต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการพิจารณาข้อเท็จจริงร่วมกันในหลักการแต่ละขั้นตอนของเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้เป็นการสะท้อนถึงกิจการอาจมีรายได้หลายประเภทรวมอยู่ในสัญญาที่ทำกับลูกค้า และอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ จึงทำให้การรับรู้รายได้อาจมีวิธีและช่วงเวลาที่แตกต่างกัน ซึ่งรายได้เป็นรายการทางบัญชีที่สำคัญและได้รับความสนใจอย่างยิ่งจากผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะนักลงทุนสามารถนำข้อมูลทางการเงินมาใช้ในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานในอนาคตเพื่อให้เข้าใจก่อนการตัดสินใจและเพื่อแสดงข้อบ่งชี้คุณภาพกำไร อีกทั้งหากกิจการมีรายได้เพิ่มขึ้นจะแสดงถึงการเติบโตของกิจการ ศักยภาพของธุรกิจ รวมถึงกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจึงส่งผลต่อการลงทุน ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารตกแต่งกำไร เพื่อนำไปสู่การได้มาของกำไรที่ผู้บริหารต้องการและทำให้บรรลุตามเป้าหมายจากการตกแต่งกำไรผ่านการตกแต่งรายได้เพื่อเกิดประโยชน์ต่อภาพลักษณ์ของกิจการมากที่สุด (กรีสนีย์ กรัชนัยวิวงศ์ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2563) และปัจจุบันรูปแบบการดำเนินธุรกิจ (Business Model) มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของการแข่งขันเทคโนโลยี รวมทั้งสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562) ซึ่ง Mattei และ Paoloni (2019) กล่าวว่า IFRS 15 ได้รับการออกแบบมาเพื่อปรับปรุงการรายงานทางการเงินของรายได้ทั่วโลก จากการกำหนดหลักให้กิจการใช้เพื่อรายงานข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับลักษณะ เวลา ความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยการนำ TFRS 15 มาถือปฏิบัติช่วยเพิ่มคุณภาพของงบการเงินและช่วยเพิ่มการยึดหลักความระมัดระวังทางบัญชีผ่านแบบการรับรู้ผลขาดทุนอย่างทันเวลาในกลุ่มกิจการที่มีรายได้รวมสูง (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี ลดลงและทำให้กิจการมีคุณภาพกำไรสูงขึ้น (วงศมณี ขวาลวรรณ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2563) เนื่องจาก การรับรู้รายได้

แบบใหม่ส่งผลกระทบต่อระยะเวลาหรือจำนวนของรายได้ที่แสดงในงบการเงิน (Jantadej, 2014) ทำให้รายได้รวมของกิจการลดลงอย่างมีนัยสำคัญหลังจากการใช้ TFRS 15 มาถือปฏิบัติ (Kasztelnik, 2015)

บทความวิชาการนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการใช้หลักการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าในการบันทึกข้อมูลทางบัญชีสำหรับบางธุรกิจ กรณีศึกษา 5 ธุรกิจ คือ ธุรกิจสื่อสารโทรคมนาคม ธุรกิจเทคโนโลยี ธุรกิจอุตสาหกรรมยานยนต์ ธุรกิจค้าปลีกและสินค้าอุปโภคบริโภค และธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เนื้อหาเป็นการอธิบายประเด็นสำคัญของหลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนในธุรกิจ เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลที่ก่อให้เกิดองค์ความรู้ที่มีสาระสำคัญสำหรับธุรกิจในการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นการแยกองค์ประกอบลักษณะของภาระที่ต้องปฏิบัติและการปันส่วนราคาในกรณีต่าง ๆ สำหรับบันทึกแต่ละภาระตามจุดเวลาที่แตกต่างกันได้อย่างถูกต้อง (ธเนศ เสงตระกูลสิน, 2562) และเป็นประโยชน์กับอาจารย์ผู้สอน นักศึกษา วิทยากรและผู้ที่เกี่ยวข้องไปในหลักสูตรบัญชีหรือหลักสูตรที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เป็นมาตรฐานสำหรับการรับรู้รายได้หลักเพียงฉบับเดียวในทุกอุตสาหกรรมที่มีธุรกรรมทางการค้าต่าง ๆ

หลักการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15

กำหนดการรับรู้รายได้ทุกรูปแบบของทุกประเภทธุรกิจ โดยเน้นการรับรู้จำนวนเงินที่สะท้อนถึงผลตอบแทนที่กิจการคิดว่ามีสิทธิได้จากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ กิจการรับรู้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน ตามรูปภาพประกอบ 1

รูปภาพประกอบ 1

หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน (5 Steps Revenue Model)



ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Identify the Contracts with a Customer) พิจารณาจากข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาที่ทำให้เกิดสิทธิของทั้ง 2 ฝ่าย ที่สามารถบังคับได้และเกิดภาระผูกพันขึ้น โดยสัญญาจะจัดทำเป็นรูปแบบวาจา ลายลักษณ์อักษร หรือ ยึดถือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจก็ได้ ซึ่งสัญญาต้องเป็นไปตามเงื่อนไข 5 ข้อตาม ดังนี้ (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562¹⁾

1. คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว
2. ระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายได้
3. ระบุเงื่อนไขการชำระ สิ่งตอบแทนได้
4. สัญญาไม่เนื้อหาเชิงพาณิชย์
5. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บสิ่งตอบแทน

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (Identify the Performance Obligation in the Contract) ต้องพิจารณาว่าแต่ละสัญญามีภาระที่ต้องปฏิบัติกี่ภาระ จากการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการหรือที่ชุดสินค้าหรือบริการนั้น โดยหนึ่งในสัญญาสามารถมีภาระได้ตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป หากภาระที่ต้องปฏิบัติแยกจากกัน กิจการต้องบันทึกบัญชีแยก ซึ่งพิจารณาจากลูกค้าได้รับประโยชน์จากสัญญาของกิจการ หากมีสินค้าหรือบริการที่พึ่งพาอาศัยกันได้หรือใช้ประโยชน์ได้ด้วยกันเองให้ถือว่าสินค้าหรือบริการนั้นไม่แตกต่างกันรวมเป็นภาระตามสัญญาเดียวกัน ดังนั้น การพิจารณาความ

แตกต่าง (Distinct) ของสินค้าหรือบริการจะนำไปสู่การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติให้กับลูกค้าและการบันทึกบัญชี หากมีเงื่อนไข 2 ข้อ คือ

1. ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยตรงหรือได้รับประโยชน์เมื่อนำไปใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมให้ลูกค้า
2. ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถแยกจากข้อตกลงอื่นในสัญญานั้นได้

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ (Determine the Transaction Price) ราคาของรายการ คือ มูลค่าของสิ่งตอบแทนที่วัดเป็นจำนวนเงินได้ที่กิจการมีสิทธิจะได้รับตามสัญญาเป็นการแลกเปลี่ยนจากการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า โดยไม่รวมองค์ประกอบของการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) (พรทิจัย ตันติพิทักษ์, 2561) แต่รวมถึงสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน ในกรณีสิ่งตอบแทนผันแปรกิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับแลกเปลี่ยนตามสัญญากับสินค้าหรือบริการเฉพาะในกรณีมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนในระดับสูงว่าจะไม่มีการกลับรายการของจำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ไว้แล้ว

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา (Allocate the Transaction Price to the Performance Obligations in the Contract) กิจการปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา โดยอ้างอิงราคาของรายการแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices) เป็นเกณฑ์ที่กิจการต้องระบุ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และต้องปันส่วนสำหรับราคาของรายการตามสัดส่วนราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น แต่ถ้าราคาของรายการมีความแตกต่างกันตามคำสัญญาที่ในสัญญากำหนดไว้ การปันส่วนราคาของรายการกิจการอาจประมาณการราคาของรายการแบบเอกเทศด้วยการหักราคาขายแบบสังเกตได้ตามสัญญาจากยอดรวมราคาของรายการ ซึ่งจะต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งถึงใช้ได้ คือ 1) กิจการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันให้แก่ลูกค้ารายอื่นในจังหวะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันในจำนวนเงินที่อยู่ในช่วงกว้าง หรือ 2) กิจการยังไม่เคยกำหนดราคาสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และสินค้าหรือบริการนั้นยังไม่เคยถูกขายในลักษณะที่แยกต่างหากเป็นเอกเทศมาก่อน (ศิลปินพร ศรีจันทร์เพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562) แต่ในบางครั้งราคาของรายการได้รวมส่วนลดหรือจำนวนเงินที่ผันแปรได้ของสิ่งตอบแทน กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่มีส่วนที่เกี่ยวข้องตามสัญญา กิจการต้องประมาณการราคาขายได้หากราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ (Unobservable Selling Price) ด้วยวิธี ตามรูปภาพประกอบ 2

1. วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด (Adjusted Market Assessment Approach) เป็นการประเมินจากสภาพตลาดที่กิจการขายสินค้าหรือบริการ อาจรวมถึงการอ้างอิงราคาขายของคู่แข่ง และปรับปรุงราคาขายตามความจำเป็นในการสะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ
2. วิธีต้นทุนที่คาดหวังบวกด้วยอัตรากำไร (Expected Cost Plus a Margin Approach) เป็นการประมาณต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการโอนสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้าและบวกด้วยกำไรส่วนเพิ่ม
3. วิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual Approach) เป็นการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการ โดยหักราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ของสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงตามสัญญา ซึ่งจะใช้วิธีนี้ได้ก็ต่อเมื่อราคาขายมีความแตกต่างหรือผันแปรสูงมากหรือราคายังไม่แน่นอน

ขั้นตอนที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น (Recognize Revenue When (or as) the Entry Satisfies a Performance Obligation) กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามสัญญา โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น จำนวนเงินรายได้ที่รับรู้ คือ จำนวนเงินที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นนั้น แบ่งการรับรู้รายได้ออกเป็น 2 แบบ คือ (รุจิรัตน์ ปาลิพัฒน์สกุล, 2562)

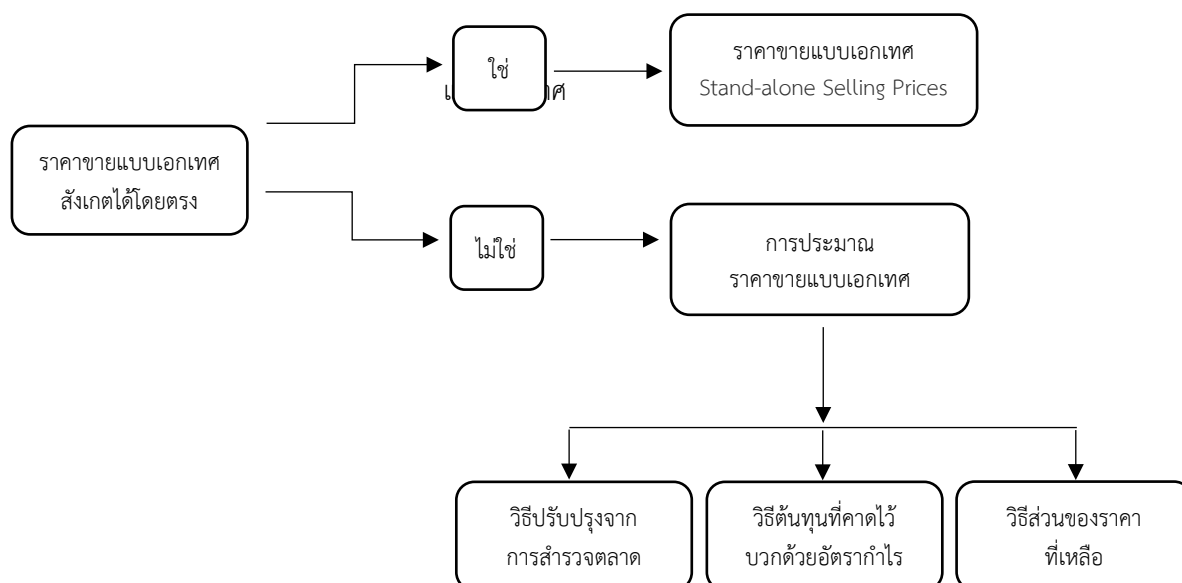
1. รับรู้รายได้ภายในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (Over Time) กิจการรับรู้รายได้เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นสมบูรณ์
2. รับรู้รายได้ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) กิจการรับรู้รายได้เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

วิธีพิจารณาการรับรู้รายได้ว่าจะรับรู้แบบไหนให้พิจารณาว่าเข้าเงื่อนไข Over Time หรือไม่ก่อน ถ้าไม่เข้าเงื่อนไขจึงรับรู้รายได้แบบ Point in Time โดยเงื่อนไขที่สามารถรับรู้รายได้แบบ Over Time มี 3 ข้อ ซึ่งต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน
2. การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น เช่น งานระหว่างทำ โดยที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น
3. ทำให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการไม่สามารถเอาไปใช้ได้กับลูกค้ารายอื่นได้ และกิจการมีสิทธิบังคับให้ลูกค้าจ่ายชำระสำหรับงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบัน

สำหรับกรณีสัญญาส่งมอบสินค้าทั่วไปให้ลูกค้า (Progress Towards Complete Satisfaction) หากเป็นการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา กิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้า เพื่อเป็นเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่เหมาะสม ได้แก่ การวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีป้อนเข้า (Input Method) และการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีผลผลิต (Output Method)

รูปภาพประกอบ 2 การพิจารณาการปันส่วนสำหรับราคาขาย



ดังนั้นหลักการรับรู้รายได้เฉพาะอุตสาหกรรมในปัจจุบันมีกระบวนการหลายขั้นตอนตามข้อกำหนดของแต่ละสัญญา จำนวนรายได้ที่รับรู้คือสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้จากการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาไว้กับลูกค้า ระยะเวลาของการรับรู้รายได้ขึ้นอยู่กับความสมบูรณ์ของภาระผูกพันตามสัญญามากกว่าประเภทของสัญญาหรือเงื่อนไข

การชำระเงิน (Dyson, 2015) โดยกลุ่มธุรกิจบางกลุ่มจึงมีโอกาสได้รับผลกระทบจากการนำ TFRS 15 มาถือปฏิบัติคือ ธุรกิจสื่อสารโทรคมนาคม ธุรกิจเทคโนโลยี ธุรกิจอุตสาหกรรมยานยนต์ ธุรกิจค้าปลีกและสินค้าอุปโภคบริโภค และ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากเป็นกลุ่มธุรกิจที่มีเงื่อนไขของสัญญาที่ทำกับลูกค้าหลากหลายรูปแบบซึ่งส่งผลถึงการรับรู้รายได้

ธุรกิจการสื่อสารโทรคมนาคม

ธุรกิจการสื่อสารโทรคมนาคมเป็นโครงข่ายการติดต่อสื่อสารแบบใช้สายและแบบไร้สาย ซึ่งเป็นธุรกิจที่สร้างรายได้จากการมีสัญญาในการให้บริการหรือส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้ามากกว่าหนึ่งรายการ กิจกรรมการต้องมีการระบุในสัญญา กับลูกค้าที่กิจการต้องปฏิบัติ โดยแยกองค์ประกอบลักษณะของภาระที่ต้องปฏิบัติและปันส่วนราคาที่สามารถตกลงในการรับรู้รายได้ร่วมกันเมื่อเริ่มแรกและส่วนที่จะต้องรับรู้รายได้แยกจากกัน หากมีการเปลี่ยนแปลงราคาสินค้าที่ขายบ่อย อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อมูลค่าการปันส่วนของสินค้าได้ ในธุรกิจการสื่อสารโทรคมนาคมจะมีการให้บริการ เช่น การขายเครื่องโทรศัพท์พร้อมแพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตหรือการขายบริการอินเทอร์เน็ตแถมฟรีแพ็คเกจการรับชมรายการในบางช่องสัญญาณในระยะเวลาที่กำหนด (พรทิพย์ ตันติฤทธิ์ศักดิ์, 2561)

กรณีตัวอย่าง ลูกค้าได้ซื้อแพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตสัญญา 1 ปี ชำระเป็นรายเดือน ในราคา 500 บาทต่อเดือน และได้รับโทรศัพท์มือถือเป็นของแถมจากทางบริษัท โดยบริษัทได้ตั้งราคาขายของแพ็คเกจโทรศัพท์ และการใช้อินเทอร์เน็ตเป็นเอกเทศอยู่ที่ 400 บาทต่อเดือน ราคาโทรศัพท์มือถืออยู่ที่ 1,500 บาท สมมติต้นทุนของโทรศัพท์มือถืออยู่ที่ 600 บาท หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน มีดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า สัญญาซื้อแพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ต 1 ปี ได้รับโทรศัพท์มือถือเป็นของแถมฟรี

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา พิจารณาสินค้าหรือบริการมีความแตกต่างกันและสามารถแยกจากกันได้หรือไม่ พบว่า แพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตกับโทรศัพท์มือถือมีความแตกต่างกันและสามารถแยกจากกันอย่างชัดเจน อีกทั้งการส่งมอบแพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตกับโทรศัพท์มือถือสัญญานสามารถแยกจากกันได้ จึงถือว่ามี 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการแพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตสัญญา 12 เดือน มูลค่ารายได้ที่เกิดขึ้น 6,000 บาท

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา ดังตาราง 1

ตาราง 1 การปันส่วนราคาของรายการ

สินค้า/บริการที่ส่งมอบ	ราคาเอกเทศ	สัดส่วนต่อราคาเอกเทศ	ราคาที่ปันส่วน
แพ็คเกจ	4,800 (400*12)	76.19%	4,571.40
โทรศัพท์มือถือ	1,500	23.81%	1,428.60
รวม	6,300	100.00%	6,000.00

จากตาราง 1 แบ่งภาระที่ต้องปฏิบัติได้ 2 ภาระ คือ แพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตกับโทรศัพท์มือถือ ซึ่งสามารถปันส่วนตามสัดส่วนราคาขายแบบเอกเทศได้ เนื่องจากสัญญาแยกจากกัน ดังนั้น แพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตราคาที่ปันส่วน 4,571.40 บาท (6,000*76.19%) จะถูกนำไปบันทึกรับรู้รายได้เฉลี่ยต่อเดือนตลอดสัญญา 1

ปี ส่วนโทรศัพท์มือถือราคาที่เป็นส่วน 1,428.60 บาท $(6,000 \times 23.81\%)$ จะถูกนำไปบันทึกที่รับรู้รายได้ทั้งจำนวน เนื่องจากไม่มีภาระต่อเดือนที่ต้องทยอยรับรู้ ซึ่ง 76.19% มาจาก $(4,800/6,300) \times 100$ และ 23.81% มาจาก $(1,500/6,300) \times 100$

ขั้นตอนที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไข การพิจารณาตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้แบบ Over Time ต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง พบว่า

กรณีขายแพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ต เข้าเงื่อนไขข้อที่ 1 การรับรู้รายได้แบบ Over Time ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์ได้ทันทีจากการปฏิบัติงานของบริษัท เมื่อบริษัทได้ให้แพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ตกับลูกค้า

กรณีโทรศัพท์มือถือ ไม่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งของ Over Time จึงรับรู้รายได้แบบ Point in Time

การรับรู้รายได้จากการได้โทรศัพท์มือถือเป็นของแถมฟรี บันทึกมูลค่ามือถือได้เต็มจำนวน บันทึกบัญชีดังนี้

Dr. ลูกหนี้ (สินทรัพย์)	1,428.60	
Cr. รายได้จากการขาย (โทรศัพท์มือถือ)		1,428.60
Dr. ต้นทุนขาย	600.00	
Cr. สินค้าคงเหลือ		600.00

การรับรู้รายได้แพ็คเกจโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ต เป็นการบันทึกเฉลี่ยต่อเดือนทั้งหมด 12 เดือน บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด	500.00	
Cr. รายได้จากการให้บริการ (แพ็คเกจ)		380.95 $(4,571.40/12)$
ลูกหนี้ (สินทรัพย์)		119.05 $(500 - 380.95)$

ธุรกิจเทคโนโลยี

ธุรกิจเทคโนโลยีเป็นธุรกิจที่ให้บริการพร้อมระบบ IT ครบวงจร เพื่ออำนวยความสะดวกพร้อมใช้งานตั้งแต่การกำหนดรูปแบบ การติดตั้งเพื่อการใช้งาน โดยกิจการต้องระบุภาระที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขสัญญาที่ได้ทำกับลูกค้า ซึ่งแยกองค์ประกอบลักษณะของภาระที่ต้องปฏิบัติตามและบันทึกราคาที่อาจมีการตกลงในการรับรู้รายได้รวมกันเมื่อเริ่มแรก และส่วนที่จะต้องรับรู้รายได้แยกจากกัน แต่หากมีการให้สิทธิการให้ลูกค้าใช้ซอฟต์แวร์ กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขด้วยว่าจะมีการรับรู้ค่าลิขสิทธิ์ทันทีหรือรับรู้ตามระยะเวลาที่ให้ลูกค้าใช้สิทธิหรือตามเงื่อนไขที่มีการกำหนดในสัญญา โดยการเก็บค่าใช้สิทธิ (Royalty Fee) มีลักษณะผันแปรตามปริมาณการขายหรือปริมาณการใช้ ดังนั้น กิจการต้องพิจารณารับรู้รายได้ว่าจะบันทึกรายได้เมื่อใดจึงจะเหมาะสม จะรับรู้ในอัตราเท่าไรและคำนึงถึงการแยกองค์ประกอบของราคาหากมีมูลค่ารายได้อื่นแฝง (พรทิพย์ ตันติฤทธิศักดิ์, 2561)

กรณีตัวอย่าง บริษัทสินเจริญได้บริการ Software และทำสัญญาให้บริการกับบริษัทรุ่งการพิมพ์ ณ วันที่ 1 ก.ค. x1 โดยในสัญญาบริษัทสินเจริญมีภาระหน้าที่ ดังนี้

1. ดูแลระบบการใช้งานของ Software และการปรับระบบ Software ตามที่บริษัทรุ่งการพิมพ์ต้องการ โดยตัว Software license ซึ่งมาจากบริษัทอื่น
2. หลังจากดูแลให้พร้อมใช้งานแล้วบริษัทสินเจริญจะให้บริการดูแลหลังการติดตั้ง Software อีก 1 ปี หากลูกค้ามีปัญหา

โดยราคาตามบัญชีทั้งหมดของสัญญาให้บริการ 77,000 บาท บริษัทสินเจริญประมาณต้นทุนการให้บริการที่เกิดขึ้น คือ ค่าใช้จ่ายในการดูแลระบบการใช้งานของ Software อยู่ที่ 50,000 บาทและค่าใช้จ่ายในการให้บริการหลังติดตั้งอีก 1 ปี อยู่ที่ 10,000 บาท รวมยอดของต้นทุนอยู่ที่ประมาณ 60,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธ.ค. x1 ค่าใช้จ่ายในการดูแลการใช้งานของ Software การปรับระบบ Software และการทดสอบการใช้งานของ Software อยู่ที่ 20,000 บาท ซึ่งบริษัทสินเจริญจะมีคิดค่าธรรมเนียมการให้บริการหลังติดตั้งอีก 1 ปี 10% ของค่าดูแลระบบการใช้งาน หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน มีดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า สัญญาให้บริการ Software ที่บริษัทสินเจริญทำกับบริษัทรุ่งการพิมพ์

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา พิจารณาสินค้าหรือบริการมีความแตกต่างกันและสามารถแยกจากกันได้หรือไม่ พบว่า บริษัทสินเจริญดูแลระบบการใช้งานของ Software และดูแลหลังการติดตั้ง Software มีความแตกต่างกันและสามารถแยกจากกันได้อย่างชัดเจน อีกทั้งการดูแลระบบการใช้งานของ Software และการดูแลหลังการติดตั้ง Software นั้นสัญญาสามารถแยกจากกันได้ จึงถือว่ามี 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ มูลค่าบริการตามสัญญาทั้งสิ้น 77,000 บาท

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา ดังตาราง 2

ตาราง 2 การปันส่วนราคาของรายการ

สินค้า/บริการที่ส่งมอบ	ราคาเอกเทศ	สัดส่วนต่อราคาเอกเทศ	ราคาที่ปันส่วน
ดูแลระบบการใช้งาน	N/A	90.9091%	70,000
ดูแลหลังการติดตั้ง	N/A	9.0909%	7,000
รวม	N/A	100.00%	77,000

จากตาราง 2 บริษัทสินเจริญได้มีการคิดค่าธรรมเนียมการให้บริการหลังติดตั้งอีก 1 ปี 10% ของค่าดูแลระบบการใช้งาน จึงถือเป็นราคาขายแบบเอกเทศของบริษัทเช่นกัน โดยราคาเอกเทศจากกรณีตัวอย่างนี้ไม่ได้บอกมาตรงๆ จึงต้องมีการคำนวณด้วยการใช้สูตร Goal Seek ใน Excel ตามรูปที่ 3 หรือ ใช้บัญญัติไตรยางค์เทียบ ซึ่ง 90.9091% มาจาก $(70,000/77,000)*100$ และ 9.0909% มาจาก $(7,000/77,000)*100$ ในการหาค่าสัดส่วนต่อราคาเอกเทศเพื่อนำมากำหนดราคาที่ปันส่วน

รูปภาพประกอบ 3

การคำนวณหาค่าสัดส่วนต่อราคาเอกเทศ

	A	B	C
1	การปันส่วนราคาของรายการ		
2	ดูแลระบบการใช้งาน		
3	ดูแลหลังการติดตั้ง	0	
4	รวม	0	
5			

	A	B	C	D	E	F
1	การปันส่วนราคาของรายการ					
2	ดูแลระบบการใช้งาน					
3	ดูแลหลังการติดตั้ง	0				
4	รวม	0				
5						

	A	B	C	D	E	F
1	การปันส่วนราคาของรายการ					
2	ดูแลระบบการใช้งาน	0.90909				
3	ดูแลหลังการติดตั้ง	0.09091				
4	รวม	1				
5						

ขั้นตอนที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น การพิจารณาตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้แบบ Over Time ต้องเข้าใจเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง พบว่า

กรณีดูแลระบบการใช้งานของ Software และการปรับระบบ Software ตามที่บริษัทผู้ทำการพิมพ์ต้องการ เข้าเงื่อนไขข้อที่ 3 การรับรู้รายได้แบบ Over Time ทำให้เกิดสินทรัพย์ที่บริษัทไม่สามารถนำไปใช้กับลูกค้าอื่นได้ เนื่องจากเป็นการปรับระบบตามบริษัทผู้ทำการพิมพ์ต้องการ

กรณีให้บริการดูแลหลังการติดตั้ง Software เข้าเงื่อนไขข้อที่ 1 การรับรู้รายได้แบบ Over Time ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์ได้ทันทีเมื่อบริษัทได้ให้บริการ

การคำนวณรายได้ที่รับรู้แสดงดังตาราง 3 และ ตาราง 4 และการบันทึกบัญชี

ตาราง 3 การรับรู้รายได้เมื่อปฏิบัติตามภาระดูแลระบบการใช้งานของ Software แล้ว ณ วันที่ 31 ธ.ค. X1 ใช้วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าแบบ Input method

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา	ประมาณต้นทุน	ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง	% ความสำเร็จ	รายได้ตามสัญญา	รายได้ที่รับรู้
ดูแลระบบการใช้งาน	50,000	20,000	40%	70,000	28,000
ดูแลหลังการติดตั้ง	10,000	-	0%	7,000	-
รวม	60,000	20,000	-	77,000	28,000

จากตาราง 3 ใช้วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าแบบ Input method เนื่องจากกรณีอย่างนี้มีการประมาณการต้นทุน จึงถือเป็นการอ้างอิงทรัพยากรที่กิจการใช้จริงในการปฏิบัติตามภาระผูกพันในการวัดขั้นความสำเร็จ (ธณศ เสง ตระกูลสิน, 2562) แสดงการรับรู้รายได้ในปี X1 ซึ่งบริษัทยังดูแลระบบการใช้งานของ Software ไม่เสร็จ จึงรับรู้รายได้ได้เพียงในส่วนของการดูแลระบบการใช้งานจากสัดส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในการวัดขั้นความสำเร็จเพื่อรับรู้รายได้ ส่วนการดูแลหลังการติดตั้งยังไม่เกิดขึ้นจึงทำให้ยังไม่มีรับรู้รายได้และต้นทุน ซึ่ง 40% มาจาก $(20,000/50,000) \times 100$ บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	28,000 $(70,000 \times 40\%)$
Cr. รายได้จากการให้บริการ	28,000

ตาราง 4 การรับรู้รายได้เมื่อปฏิบัติตามภาระดูแลระบบการใช้งานของ Software เสร็จสิ้น 100% ณ วันที่ 31 ธ.ค. X2

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา	% ความสำเร็จ	รายได้ตามสัญญา	รับรู้รายได้ทั้งหมด	รายได้ที่รับรู้ปี X1	รายได้ที่รับรู้ปี X2
ดูแลระบบการใช้งาน	100%	70,000	70,000	28,000	42,000
ดูแลหลังการติดตั้ง	0%	7,000	-	-	-
รวม	-	77,000	-	28,000	42,000

จากตาราง 4 แสดงการรับรู้รายได้ในปี X2 เป็นการรับรู้รายได้ส่วนที่เหลือของการดูแลระบบการใช้งานที่ทำเสร็จ ส่งผลให้การรับรู้รายได้การดูแลหลังการติดตั้งเกิดขึ้นในปี X3

การรับรู้รายได้จากการให้บริการนี้ได้ บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	42,000
Cr. รายได้จากการให้บริการ	42,000

การรับรู้รายได้การให้บริการดูแลหลังการติดตั้ง Software ไปอีก 1 ปี (ปี x3) บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	7,000
Cr. รายได้จากการให้บริการ	7,000

ธุรกิจอุตสาหกรรมยานยนต์

ธุรกิจอุตสาหกรรมยานยนต์เป็นสัญญาการจ้างผลิตที่มีการขึ้นรูปสำหรับการผลิต กิจการต้องพิจารณาเนื้อหาในสัญญาถึงการแยกภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาว่า การแยกองค์ประกอบลักษณะของภาระที่ต้องปฏิบัติและการปันส่วนราคาที่มีการตกลงกันไว้ในราคาเดียวเมื่อเริ่มแรกหรือไม่ หรือหากมีการกระตุ่นยอดขายด้วยการให้ของแถมเป็นสินค้าหรือบริการหรือส่วนลด กิจการต้องพิจารณาว่าเป็นสิ่งที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญาหรือไม่ ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้หรือไม่ ค่าใช้จ่ายการตลาดในกรณีที่มีการรับประกันสินค้าหรือไม่ โดยกิจการต้องพิจารณาให้เหมาะสมตามสัญญา (พรทิพย์ ตันติฤทธิ์ศักดิ์, 2561) กรณีตัวอย่าง บริษัท ปรีดา ทำสัญญาขายรถยนต์พร้อมบริการบำรุงรักษา 3 ปี รวมราคา 800,000 บาท โดยราคาขายปกติของรถยนต์ 800,000 บาท ค่าบำรุงรักษา 3 ปี ราคาปกติ 80,000 บาท ซึ่งบริษัทสามารถขายรถยนต์เพียงอย่างเดียวได้และสามารถขายการบริการบำรุงรักษา 3 ปี ให้แก่ลูกค้าที่ต้องการเพื่อบริการบำรุงรักษาเฉพาะได้ อีกทั้งรถยนต์สามารถนำไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และการคิดราคาไม่ได้มีดอกเบี้ยรวมอยู่ด้วย หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนมีดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า สัญญาขายรถยนต์พร้อมบริการบำรุงรักษา 3 ปี

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา พิจารณาสินค้าหรือบริการมีความแตกต่างกันและสามารถแยกจากกันได้หรือไม่ พบว่า รถยนต์และให้บริการบำรุงรักษา 3 ปีมีความแตกต่างกันและสามารถแยกจากกันอย่างชัดเจน อีกทั้งการส่งมอบรถยนต์และให้บริการบำรุงรักษา 3 ปีนั้น สัญญาสามารถแยกจากกันได้ จึงถือว่า 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ ราคาขายรถยนต์และให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี มูลค่ารายได้ที่เกิดขึ้น 800,000 บาท

ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา โดยมีราคาขายที่เป็นเอกเทศ

ขายรถยนต์	ราคาขาย 800,000 บาท
ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี	ราคาขาย 80,000 บาท
รวม	ราคาขาย 880,000 บาท

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา ดังตารางที่ 5

ตาราง 5 การปันส่วนราคาของรายการ

สินค้า/บริการที่ส่งมอบ	ราคาเอกเทศ	สัดส่วนต่อราคาเอกเทศ	ราคาที่ปันส่วน
รถยนต์	800,000	90.91%	727,280
ค่าบริการบำรุงรักษา	80,000	9.09%	72,720
รวม	880,000	100.00%	800,000

จากตาราง 5 แบ่งภาระที่ต้องปฏิบัติได้ 2 ภาระ คือ ข่ายรถยนต์กับบริการบำรุงรักษา ซึ่งสามารถปันส่วนตามสัดส่วนราคาขายแบบเอกเทศได้ เนื่องจากสัญญาแยกจากกัน ดังนั้น ข่ายรถยนต์ราคาที่เป็นส่วน 727,280 บาท $(800,000 \times 90.91\%)$ จะถูกนำไปบันทึกที่รับรู้รายได้ทั้งจำนวน ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง ส่วนค่าบริการบำรุงรักษาราคาที่เป็นส่วน 72,720 บาท $(800,000 \times 9.09\%)$ จะถูกนำไปบันทึกที่รับรู้รายได้เฉลี่ยตลอดสัญญา 3 ปี ซึ่ง 90.91% มาจาก $(800,000/880,000) \times 100$ และ 9.09% มาจาก $(80,000/880,000) \times 100$

ขั้นตอนที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น การพิจารณาตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้แบบ Over Time ต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง พบว่า

กรณีขายรถยนต์ ไม่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งของ Over Time จึงรับรู้รายได้แบบ Point in Time

กรณีบริการบำรุงรักษา เข้าเงื่อนไขข้อที่ 1 การรับรู้รายได้แบบ Over Time ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์ได้ทันทีจากการปฏิบัติงานของบริษัท เมื่อบริษัทได้ขายรถยนต์กับลูกค้า

การรับรู้รายได้จากการขายรถยนต์ จำนวน 800,000 บาท ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	800,000
Cr. รายได้จากการขาย	727,280
รายได้รอการรับรู้ (หนี้สิน)	72,720

การรับรู้รายได้ค่าบริการบำรุงรักษาในแต่ละปี (สัญญาระยะเวลา 3 ปี) $72,720/3 = 24,240$

บันทึกบัญชี ดังนี้

ปีที่ 1	Dr. รายได้รอการรับรู้ (หนี้สิน)	24,240
	Cr. รายได้ค่าบริการบำรุงรักษา	24,240
ปีที่ 2	Dr. รายได้รอการรับรู้ (หนี้สิน)	24,240
	Cr. รายได้ค่าบริการบำรุงรักษา	24,240
ปีที่ 3	Dr. รายได้รอการรับรู้ (หนี้สิน)	24,240
	Cr. รายได้ค่าบริการบำรุงรักษา	24,240

ธุรกิจค้าปลีกและสินค้าอุปโภคบริโภค

ธุรกิจค้าปลีกและสินค้าอุปโภคบริโภคเป็นการซื้อขายสินค้าหรือบริการให้ผู้บริโภคเพื่อตอบสนองความต้องการและการนำไปใช้สอย กิจการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ใช้ในการอุปโภคบริโภคจะมีการให้ส่วนลดตามอัตราที่ผันแปรตามปริมาณการซื้อ การรับประกันสินค้าที่ต้องพิจารณาว่าเป็นแบบ Assurance Type การประมาณการที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย การรับประกัน หรือ Service Type การปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งต้องปันส่วนราคาของรายการเข้าไปด้วย และการมีเงื่อนไขการรับคืนสินค้ามาเกี่ยวข้อง ต้องให้ผู้เชี่ยวชาญเป็นผู้ประมาณการมูลค่าสินค้าที่อาจได้รับคืน จึงทำให้ต้องมีการนำส่วนลดการรับประกัน หรือ การมีเงื่อนไขการรับคืนสินค้ามาเป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณาเพื่อรับรู้รายได้ในแต่ละช่วงเวลา ซึ่งต้องมีการพิจารณาแยกองค์ประกอบลักษณะของภาระที่ต้องปฏิบัติและปันส่วนราคาหากมีมูลค่าอื่นแฝง (พรทิพย์ ตันติฤทธิ์ศักดิ์, 2561) กรณีตัวอย่าง บริษัท ยูมิ ทำสัญญาขายสินค้าให้บริษัท นาโตะ จำนวน 500 ชิ้น ชิ้นละ 1,700 บาท เป็นราคาทั้งหมด 850,000 บาท โดยต้องส่งมอบสินค้าเดือนละ 100 ชิ้น เป็นเวลา 5 เดือน โดยบริษัท ยูมิ นำส่งสินค้าในเดือนแรกครบตามจำนวน 100 ชิ้น ซึ่งได้มีการให้ส่งสินค้าเพิ่มอีก 400 ชิ้น รวมเป็น 900 ชิ้น จึงได้มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา บริษัท ยูมิ จะรับรู้รายได้ ตามกรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 ราคาสินค้าเพิ่มเติม 400 ชิ้น ราคาชิ้นละ 1,632 บาท เป็นเงิน 652,800 บาท เป็นการให้ส่วนลดแก่ลูกค้าปกติ 4%

กรณีที่ 2 ราคาสินค้าเพิ่มเติม 400 ชิ้น ราคาชิ้นละ 1,020 บาท เป็นเงิน 408,000 บาท เป็นการให้ส่วนลดจากความสัมพันธ์อันดีที่มีต่อลูกค้า 40%

เมื่อสิ้นปี บริษัทได้นำส่งสินค้าไปแล้ว 800 ชิ้น ประกอบด้วย 500 ชิ้นตามสัญญาเดิม และ 300 ชิ้นตามสัญญาที่เป็นสินค้าเพิ่มเติม หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนมี ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า สัญญาที่ทำกับบริษัท นาโตะ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา จึงต้องพิจารณาว่าต้องแยกเป็นสัญญาใหม่หรือรวมเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม

กรณีที่ 1 เป็นสัญญาที่ต้องแยกเป็นสัญญาใหม่ เนื่องจากเงื่อนไขของขอบเขตสัญญาเพิ่มขึ้น โดยบริษัท นาโตะ ได้ส่งสินค้าเพิ่มจำนวน 400 ชิ้น ซึ่งเป็นไปตามราคาขายแบบเอกเทศ และส่วนลดเป็นส่วนลดปกติ จากการขายสินค้าได้ตามปริมาณที่กำหนด

กรณีที่ 2 เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขราคาขายแบบเอกเทศ ถือว่าส่วนลด 40% เป็นการให้ส่วนลดจากการความสัมพันธ์อันดีที่มีต่อลูกค้าเป็นการผูกพันกับสัญญาแรกถึงสามารถให้ส่วนลดได้เป็นพิเศษ

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา ขายสินค้าให้ลูกค้าเท่านั้นจึงมีเพียง 1 ภาระ

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ

กรณีที่ 1 เป็นสัญญาที่ต้องแยกเป็นสัญญาใหม่

สัญญาที่ 1 ส่งมอบให้ 500 ชิ้น ราคาขาย 850,000 บาท

สัญญาที่ 2 ส่งมอบให้ 400 ชิ้น ราคาขาย 652,800 บาท

กรณีที่ 2 เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม รวมเป็นสัญญาเดียวกัน

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

เนื่องจากมีเพียง 1 ภาระ จึงไม่ต้องปันส่วนให้ภาระอื่นๆ

ขั้นตอนที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

กรณีที่ 1 เป็นสัญญาที่ต้องแยกเป็นสัญญาใหม่

สัญญาที่ 1 ส่งมอบ 500 ชิ้นแรก ชิ้นละ 1,700 บาท เป็นเงิน 850,000 บาท

สัญญาที่ 2 ส่งมอบ 300 ชิ้น ชิ้นละ 1,632 บาท เป็นเงิน 489,600 บาท

ดังนั้น การรับรู้รายได้รวม เป็น 1,339,600 บาท

กรณีที่ 2 เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม

ส่งมอบ 100 ชิ้นแรก ชิ้นละ 1,700 บาท = $100 \times 1,700 = 170,000$ บาท

ปันส่วนราคาไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในส่วนที่เหลืออยู่

$$= (680,000 + 408,000) / (400 + 400)$$

$$= 1,088,000 / 800 = 1,360 \text{ บาทต่อชิ้น}$$

ส่งมอบ 700 ชิ้น หลังจากเปลี่ยนแปลงสัญญา = $700 \times 1,360 = 952,000$ บาท

ดังนั้น การรับรู้รายได้รวม เป็น 1,122,000 บาท

การรับรู้รายได้ 100 ชิ้นแรก ก่อนเปลี่ยนแปลงสัญญา กรณีที่ 1 เป็นสัญญาที่ต้องแยกเป็นสัญญาใหม่ และกรณีที่ 2 เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม บันทึกบัญชีเหมือนกันทั้ง 2 กรณี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	170,000 (100 x 1,700)
Cr. รายได้จากการขาย	170,000

การรับรู้รายได้อีก 400 ขึ้น ตามสัญญาเดิม

กรณีที่ 1 เป็นสัญญาที่ต้องแยกเป็นสัญญาใหม่ บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	680,000 (850,000 - 170,000)
Cr. รายได้จากการขาย	680,000

กรณีที่ 2 เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	680,000 (850,000-170,000)
Cr. รายได้จากการขาย	544,000 (400 x 1,360)
รายได้รับล่วงหน้า	136,000 (680,000 - 544,000)

การรับรู้รายได้ 300 ขึ้น ตามสัญญาใหม่

กรณีที่ 1 เป็นสัญญาที่ต้องแยกเป็นสัญญาใหม่ บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	489,600 (300 x 1,632)
Cr. รายได้จากการขาย	489,600

กรณีที่ 2 เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม บันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	306,000 (300 x 1,020)
รายได้รับล่วงหน้า	102,000
Cr. รายได้จากการขาย	408,000 (400 x 1,020)

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เป็นการสร้างรายได้จากการขาย การให้เช่า การพัฒนาบริหารบ้านและที่ดินว่างเปล่าให้มีรายได้ในรูปแบบต่างๆ รวมถึงการเป็นนายหน้าอสังหาริมทรัพย์ กิจกรรมอสังหาริมทรัพย์จะมีการรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น เมื่อส่งมอบอำนาจในการควบคุมอสังหาริมทรัพย์ให้ลูกค้า (ที่ดิน อาคาร บ้านพร้อมที่ดิน และห้องชุด) กิจการควรคำนึงถึงเหตุการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้ลูกค้า ซึ่งกิจการต้องพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจของรายการบัญชีมากกว่ารูปแบบตามกฎหมาย (Substance over Form) (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดีนิววัฒน์, 2562^๖)

กรณีตัวอย่าง บริษัท จงดี เป็นบริษัทพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย มีการสร้างอาคารสำนักงาน 100 หลังที่สามารถปรับเปลี่ยนได้ตามความต้องการลูกค้า โดยบริษัท จงดี ได้ทำสัญญาขายอาคารสำนักงานให้ลูกค้า 2 ราย คือ บริษัท มีคุณ และ บริษัท บุญมา สัญญาที่ทำเป็นสัญญา 2 ปี โดยราคาตามสัญญาอยู่ที่ 300,000 บาท มีเงื่อนไขการชำระเงิน ดังต่อไปนี้

1. ลูกค้าจ่ายเงินมัดจำ เมื่อเซ็นสัญญา 100,000 บาท
2. บริษัท จงดี ได้ส่งรายงานความคืบหน้าก่อสร้างเมื่อครบ 1 ปีให้ลูกค้า ซึ่งเป็นไปตามข้อตกลง ลูกค้าจึงมีการจ่ายเงินเพิ่มอีก 140,000 บาท
3. ลูกค้าได้ตรวจสอบและได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ลูกค้า โดยลูกค้าได้จ่ายส่วนที่เหลือ 60,000 บาท

บริษัท จงดี มีสิทธิเรียกเก็บเงินกับลูกค้าได้ถ้าลูกค้าผิดสัญญา สัญญานี้เป็นสัญญา 2 ปี บริษัท บุญมา ได้ทำสัญญาเพิ่มเติมห้ามบริษัท จงดี โอนอาคารสำนักงานให้ลูกค้ารายอื่น โดยอาคารสำนักงานสร้างขึ้นตามความต้องการของบริษัท บุญมา ซึ่งบริษัท บุญมา ห้ามยกเลิกสัญญา หากผิดเงื่อนไขสัญญา บริษัท จงดี สามารถเรียกเก็บเงินทั้งหมดตามสัญญาได้ การก่อสร้างของลูกค้าทั้ง 2 บริษัท คือ 40% ในปีที่ 1 และ 100% ในปีที่ 2 หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน มีดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า สัญญาที่ทำกับบริษัท มีคุณ และ บริษัท บุญมา

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา ขยายอาคารสำนักงานให้ลูกค้าเท่านั้นจึงมีเพียง 1 ภาระ

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ ราคาของอาคารสำนักงานตามสัญญา 300,000 บาท

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา เนื่องจากมีเพียง 1 ภาระ จึงไม่ต้องปันส่วนให้ภาระอื่น ๆ

ขั้นตอนที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น การพิจารณาตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้แบบ Over Time ต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง พบว่า

กรณีบริษัท มีคุณ ไม่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งของ Over Time จึงรับรู้รายได้แบบ Point in Time โดยปีที่ 1 ไม่มีการรับรู้รายได้ ปีที่ 2 รับรู้รายได้ทั้งจำนวนเมื่อโอนสินค้า

กรณีบริษัท บุญมา เข้าเงื่อนไขข้อที่ 3 การรับรู้รายได้แบบ Over Time จากสัญญาบริษัท จงดี ที่ไม่สามารถนำอาคารสำนักงานไปขายให้ลูกค้าอื่นได้ โดยบริษัท บุญมา ต้องจ่ายชำระบริษัท จงดี ให้ครบ โดยปีที่ 1 และ 2 ทายอยรับรู้รายได้ตามระดับความก้าวหน้า

เมื่อทำสัญญา บริษัท มีคุณ และ บริษัท บุญมา บันทึกบัญชีเหมือนกันทั้ง 2 กรณี ดังนี้

Dr. เงินสด/ลูกหนี้ 100,000

Cr. รายได้รับล่วงหน้า 100,000

ปีที่ 1 เมื่อมีการส่งมอบงาน บันทึกบัญชี ดังนี้

บริษัท มีคุณ

Dr. เงินสด/ลูกหนี้ 140,000

Cr. รายได้รับล่วงหน้า 140,000

บริษัท บุญมา

Dr. เงินสด/ลูกหนี้ 140,000

Cr. รายได้รับล่วงหน้า 120,000 (300,000 x 40%)

รายได้จากการขาย 20,000

ปีที่ 2 เมื่อดำเนินการก่อสร้างเสร็จ บันทึกบัญชี ดังนี้

บริษัท มีคุณ

Dr. เงินสด/ลูกหนี้ 60,000

รายได้รับล่วงหน้า 240,000 (100,000+140,000)

Cr. รายได้จากการขาย 300,000

บริษัท บุญมา

Dr. เงินสด/ลูกหนี้ 60,000

รายได้รับล่วงหน้า 120,000 (300,000 x 40%)

Cr. รายได้จากการขาย 180,000 (300,000 x 60%)

ตามสัญญาที่ทำกับบริษัท มีคุณ ปีที่ 1 จะไม่มีการรับรู้รายได้ จะรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในปีที่ 2 เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ที่นั่นตามเงื่อนไข Point in Time ส่วนบริษัท บุญมี จะเป็นการทยอยรับรู้ตามระดับความก้าวหน้า ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงต่าง ๆ ในสัญญาจะส่งผลให้รูปแบบการรับรู้รายได้ต่างกัน

บทสรุป

IFRS 15 ได้ถูกพัฒนาขึ้นเพื่อให้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ของ IFRS และ US GAAPs ได้มีแนวทางการปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกัน (พรทิพย์ ดันติฤทธิ์ศักดิ์, 2561) เป็นการลดความไม่สอดคล้องของเกณฑ์การรับรู้รายได้ มีการปรับปรุงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์มากขึ้นและเพื่อรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศ และตลาดทุนมีความสอดคล้องกันและเปรียบเทียบได้ในข้อปฏิบัติเดียวกัน (สมพงษ์ พรอุบลรัตน์, 2561) IFRS 15 จึงนำหลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนมาใช้ในการพิจารณาเงื่อนไขของสัญญา ซึ่งธุรกิจที่มีรายการค้าที่ไม่ซับซ้อนอาจไม่ได้รับผลกระทบจากมาตรฐานนี้ เนื่องจากสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้าไม่ซับซ้อน การแยกองค์ประกอบหรือตีความในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาจึงไม่ยุ่งยาก แต่ถ้าธุรกิจมีรายการค้าที่ซับซ้อน เช่น 5 ธุรกิจที่ผู้วิจัยนำมาอาจได้รับผลกระทบจากมาตรฐานนี้จึงต้องมีการพิจารณาการรับรู้รายได้แต่ละช่วงเวลา (ธเนศ เสงฆะกุลสิน, 2562) เพื่อบันทึกส่วนจำนวนเงินให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ แบ่งออกเป็น การรับรู้รายได้ภายในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (Over Time) และการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) (รุจิรัตน์ ปาลิพัฒน์สกุล, 2562) อีกทั้งหากการรับรู้รายได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมจะส่งผลกระทบต่อตัวเลขกำไรสุทธิของกิจการในแต่ละช่วงเวลาด้วย (Jantadej, 2014) ดังนั้นบทความนี้อาจเป็นข้อมูลให้ประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตาม IFRS 15 ของธุรกิจให้มีคุณภาพมากขึ้น (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562)^๑

เอกสารอ้างอิง

- กรรณีย์ กรรณัยวิวัฒน์ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2563). ผลกระทบการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่มีต่อคุณภาพกำไรของธุรกิจในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ*, 9(2), 117-128.
- ธเนศ เสงฆะกุลสิน. (2562). *IFRS 15: รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า พลิกโฉมการรับรู้รายได้ตลอดกาล*. ค้นเมื่อ 5 มกราคม 2564, จาก <http://www.cpdutor.com>.
- พรทิพย์ ดันติฤทธิ์ศักดิ์. (2561). *IFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน*. ค้นเมื่อ 10 ธันวาคม 2563, จาก <http://www.tf.ac.or.th/upload/9414/c72pC3NFy6.pdf>.
- รุจิรัตน์ ปาลิพัฒน์สกุล. (2562). *IFRS 15 กระบวนการทุกกิจการ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า*. ค้นเมื่อ 10 ธันวาคม 2563, จาก https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3352:ifrs15-impact-business-income-customer&catid=29&Itemid=180&lang=th.
- วงศ์มณี ขวาลวรรณ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2563). ผลกระทบจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่มีต่อคุณภาพกำไร. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 16(51), 5-22.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภัคดี. (2562)^๑. การประยุกต์ IFRS 15 กับการฝากขาย การขายผ่อนชำระ การขายอสังหาริมทรัพย์ และสัญญาก่อสร้าง. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 1(3), 4-23.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภัคดี. (2562)^๒. รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 1(1), 4-20.

- ศิลปพร ศรีจันทเพร และ อนุวัฒน์ รักดี. (2563). การนำ TFRS 15 มาถือปฏิบัติในปีแรก ส่งผลกระทบต่อการเงินอย่างไร. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 16(50), 23-42.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2561). เตรียมพร้อมรับมือ TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า EN. ค้นเมื่อ 10 ธันวาคม 2563, จาก <https://www.daa.co.th/en/news/audit-news/item/235>.
- สันสกฤต วิจิตรเลขการ และ นวพร บุญสุนทร. (2562). มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากที่ทำกับลูกค้า. ค้นเมื่อ 10 ธันวาคม 2563, จาก <https://www.youtube.com/watch?v=BOslO7ZYukQ>.
- สุรพล ถวัลยวิจิตรจิต. (2562). 5 เทคนิครับรู้รายได้ตามมาตรฐานใหม่ สำหรับ PAE และ NPAE. ค้นเมื่อ 5 มกราคม 2564. จาก <https://www.dharmniti.co.th/acc-knowledge-5revenue recognition>.
- Dyson, R. A. (2015). Case Studies in the New Revenue Recognition Guidance. *CPA Journal*, 85(3), 22-28.
- Hameed, A. M. (2019). The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels : critical evidence from the Iraqi environment. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 8(4), 1-11.
- Jantadej, K. (2014). Revenue from contracts with customers: New model revenue-recognition principles. *Journal of Accounting Profession*, 10(27), 45-63.
- Kasztelnik, K. (2015). The value relevance of revenue recognition under international financial reporting standards. *Accounting and Finance Research*, 4(3), 90-98.
- Mattei, G., & Paoloni, N. (2019). Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*, 14(1), 169-179.