

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๑๔/๒๕๕๖

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๘  
เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๑ (๓/๒๕๕๖) เมื่อวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

- ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๘ เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๕ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

พิชัย ชุมหวาจิร  
นายกสภาวิชาชีพบัญชี

**การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18**  
**เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า**

เนื้อหา

อ้างอิง

ที่มา	1 - 3
ขอบเขต	4 - 7
ประเด็นปัญหา	8
มติ	9 - 21
รายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือไม่	9 - 10
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่รับโอนต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกอย่างไร	11
ด้านเครดิตของรายการต้องบันทึกบัญชีอย่างไร	12 - 13
การระบุบริการที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้	14 - 17
การรับรู้รายได้	18 - 20
กิจการควรบันทึกบัญชีการโอนเงินสดจากลูกค้าอย่างไร	21
วันที่ถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	22
ตัวอย่างแนวปฏิบัติ	

## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18

### เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

#### อ้างอิง

- แม่บทการบัญชี
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานการให้บริการ

#### ที่มา

- 1 ในอุตสาหกรรมที่ให้บริการด้านสาธารณูปโภค กิจการอาจได้รับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มาจากลูกค้า เพื่อให้ลูกค้าสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายได้หรือเพื่อให้ลูกค้าเข้าถึงโภคภัณฑ์ เช่น ไฟฟ้า ก๊าซ หรือน้ำ ได้อย่างต่อเนื่อง หรือกิจการอาจได้รับเงินสดมาจากลูกค้าเพื่อจัดหาหรือก่อสร้างที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าว โดยทั่วไป ลูกค้ายังคงต้องจ่ายค่าซื้อสินค้าและบริการตามปริมาณที่ตนใช้เป็นการเพิ่มเติมอีกด้วย
- 2 การโอนสินทรัพย์จากลูกค้าอาจเกิดขึ้นในอุตสาหกรรมอื่นนอกจากอุตสาหกรรมที่ให้บริการด้านสาธารณูปโภคก็ได้เช่น กิจการซึ่งว่าจ้างกิจการภายนอกที่มีความเชี่ยวชาญให้ทำงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ อาจโอนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ของตนให้กับกิจการภายนอกซึ่งเป็นผู้ให้บริการนั้น
- 3 ในบางกรณี ผู้โอนสินทรัพย์อาจไม่ใช่กิจการซึ่งเป็นผู้เข้าถึงสินค้าหรือบริการอย่างต่อเนื่องและได้รับสินค้าหรือบริการนั้นก็ได้อ่างไรก็ตาม เพื่อความสะดวก การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเรียกกิจการที่โอนสินทรัพย์ให้กันว่า ลูกค้า

## ขอบเขต

- 4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับการบัญชีสำหรับการโอนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ซึ่งกิจการได้รับโอนมาจากลูกค้า
- 5 ข้อตกลงซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึงข้อตกลงที่ทำให้กิจการได้รับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มาจากลูกค้าเพื่อให้ลูกค้าสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายได้หรือเพื่อให้ลูกค้าเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องประการใดประการหนึ่งหรือทั้งสองประการ
- 6 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ใช้กับข้อตกลงที่กิจการได้รับเงินสดจากลูกค้าด้วยเมื่อกิจการใช้จำนวนเงินสดดังกล่าวเพื่อก่อสร้างหรือจัดหาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เท่านั้น และกิจการต้องใช้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นเพื่อให้ลูกค้าสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายได้หรือเพื่อให้ลูกค้าสามารถเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องประการใดประการหนึ่งหรือทั้งสองประการ
- 7 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับข้อตกลงในการโอนที่เป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล หรือที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานที่ใช้ตามข้อตกลงสัมปทานการให้บริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานการให้บริการ

## ประเด็นปัญหา

- 8 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กล่าวถึงประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้
  - ก. รายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือไม่
  - ข. หากรายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่รับโอนมานั้นควรวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกอย่างไร
  - ค. หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์วัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ด้านเครดิตของรายการควรบันทึกบัญชีอย่างไร
  - ง. กิจการควรบันทึกบัญชีการรับโอนเงินสดมาจากลูกค้าอย่างไร

## มติ

### รายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือไม่

- 9 เมื่อกิจการได้รับโอนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มาจากลูกค้า กิจการจะต้องประเมินว่ารายการที่ได้รับโอนมานั้นเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ที่ระบุในย่อหน้าที่ 49.1 ของแม่บทการบัญชีหรือไม่ ย่อหน้าดังกล่าวระบุว่า “สินทรัพย์ คือทรัพยากรที่กิจการควบคุมซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต

และคาดว่าจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ” ในแทบทุกสถานการณ์ กิจการจะได้รับสิทธิความเป็นเจ้าของในที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่โอนมา อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาว่ารายการถือเป็นสินทรัพย์หรือไม่นั้น สิทธิความเป็นเจ้าของไม่ใช่สิ่งจำเป็น ดังนั้น หากลูกค้ายังคงควบคุมสินทรัพย์ที่โอนมา รายการดังกล่าวจะยังไม่เข้าค่านิยามของสินทรัพย์ถึงแม้จะมีการโอนความเป็นเจ้าของให้แล้วก็ตาม

- 10 โดยทั่วไป กิจการที่ควบคุมสินทรัพย์จะสามารถดำเนินการกับสินทรัพย์นั้นได้ตามที่ตนต้องการ เช่น นำสินทรัพย์นั้นไปแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น ใช้สินทรัพย์นั้นเพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ คิดราคาจากผู้อื่นที่ใช้สินทรัพย์นั้น ใช้สินทรัพย์นั้นชำระหนี้ ถือครองสินทรัพย์นั้นไว้ หรือแจกจ่ายสินทรัพย์นั้นให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ เป็นต้น กิจการที่ได้รับโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาจากลูกค้านั้นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการประเมินว่ามีการควบคุมสินทรัพย์ที่ได้รับโอนมาหรือไม่ เช่น ถึงแม้ว่ากิจการมีภาระที่ต้องใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับโอนมาเพื่อให้บริการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างแก่ลูกค้าเท่านั้น แต่ถ้ากิจการสามารถตัดสินใจว่าจะใช้งาน บำรุงรักษาหรือทดแทนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นอย่างไร ก็อาจสรุปได้ว่ากิจการควบคุมที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับโอนมา

#### **ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่รับโอนต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกอย่างไร**

- 11 หากกิจการสรุปว่าสินทรัพย์ที่ได้รับโอนมาเข้าค่านิยามของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้รับโอนมานั้นเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกให้วัดมูลค่าต้นทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

#### **ด้านเครดิตของรายการต้องบันทึกบัญชีอย่างไร**

- 12 การอภิปรายต่อไปนี้อยู่ภายใต้ข้อสมมติฐานว่ากิจการที่ได้รับโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้สรุปแล้วว่ารายการที่ได้รับโอนมาต้องรับรู้และวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 9 – 11
- 13 ย่อหน้าที่ 12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้ ระบุว่า “เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน กิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้” ตามเงื่อนไขของข้อตกลงซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ การโอนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ถือเป็นการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้

### การระบุบริการที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้

- 14 กิจการอาจตกลงให้บริการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างเพื่อแลกกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้รับโอนมา เช่น ทำการเชื่อมต่อลูกค้ากับเครือข่าย หรือให้ลูกค้าเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่อง ตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้ กิจการจะต้องระบุบริการซึ่งสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ซึ่งรวมอยู่ในข้อตกลง
- 15 คุณลักษณะที่บ่งชี้ว่าการเชื่อมต่อลูกค้ากับเครือข่ายเป็นบริการที่สามารถระบุแยกเป็นเอกเทศได้รวมถึง
- ก. การเชื่อมต่อบริการได้ส่งมอบให้กับลูกค้าและมีคุณค่าในตัวเองต่อลูกค้านั้นด้วย
  - ข. มูลค่ายุติธรรมของการเชื่อมต่อบริการสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 16 คุณลักษณะที่บ่งชี้ว่าการให้ลูกค้าสามารถเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องถือเป็นบริการที่สามารถระบุแยกเป็นเอกเทศได้ คือ การที่ลูกค้าที่ทำกรโอนสินทรัพย์ให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้าหรือบริการอย่างต่อเนื่องในอนาคตในราคาที่ต่ำกว่าราคาที่จะเรียกเก็บหากปราศจากการโอนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ นั้น
- 17 ในทางกลับกัน คุณลักษณะหนึ่งซึ่งบ่งชี้ว่าการให้ลูกค้าเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องนั้นเป็นผลมาจากเงื่อนไขในใบอนุญาตการประกอบการของกิจการหรือจากกฎระเบียบอื่น มากกว่าเป็นผลของข้อตกลงในการโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ การที่ลูกค้าผู้ที่โอนสินทรัพย์ให้แก่กิจการต้องจ่ายชำระราคาสำหรับการเข้าถึงสินค้าหรือบริการอย่างต่อเนื่อง หรือสำหรับค่าสินค้าหรือบริการ หรือทั้งสองประการ ในราคาเดียวกันกับลูกค้าที่ไม่ได้โอนสินทรัพย์ให้

### การรับรู้รายได้

- 18 หากบริการที่ให้มีเพียงบริการเดียว กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อได้ให้บริการตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้
- 19 หากบริการที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้มีมากกว่าหนึ่งบริการ ย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้ กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่ได้รับหรือจะได้รับภายใต้ข้อตกลงการให้บริการให้กับบริการแต่ละบริการ โดยใช้หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้ กับบริการแต่ละบริการนั้น
- 20 หากการให้บริการอย่างต่อเนื่องเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลง โดยปกติช่วงเวลาในการรับรู้รายได้สำหรับบริการนั้นจะเป็นไปตามระยะเวลาของข้อตกลงที่ทำกับลูกค้า หากข้อตกลงไม่ระบุช่วงเวลาไว้ กิจการ

ต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาซึ่งไม่เกินกว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อใช้ในการให้บริการอย่างต่อเนื่องนั้น

#### กิจการควรวันทักบัญชีการโอนเงินสดจากลูกค้าย่างไร

- 21 ในกรณีที่กิจการได้รับโอนเงินสดมาจากลูกค้า กิจการต้องประเมินว่าข้อตกลงนั้นอยู่ภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 6 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือไม่ หากอยู่ภายใต้ขอบเขต กิจการต้องประเมินว่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้มาหรือสร้างขึ้นนั้นเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ตามย่อหน้าที่ 9 และ 10 หรือไม่ หากเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และต้องรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 13 - 20 ด้วยจำนวนเงินสดที่ได้รับมาจากลูกค้า

#### วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 22 กิจการต้องนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติสำหรับการโอนสินทรัพย์จากลูกค้าที่กิจการได้รับในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 ด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กิจการสามารถปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ โดยมีข้อแม้ว่ากิจการจะต้องได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าและข้อมูลอื่นที่จำเป็นต่อการปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับการโอนที่ผ่านมาแล้วเมื่อการโอนนั้นเกิดขึ้น กิจการต้องเปิดเผยวันที่เริ่มปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้



## ตัวอย่างแนวปฏิบัติ

ตัวอย่างนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

### ตัวอย่างที่ 1

1. บริษัทอสังหาริมทรัพย์แห่งหนึ่งกำลังก่อสร้างที่อยู่อาศัยในบริเวณที่ไม่เชื่อมต่อกับเครือข่ายการไฟฟ้า บริษัทอสังหาริมทรัพย์จึงต้องสร้างโรงไฟฟ้าย่อยเพื่อที่จะเข้าถึงเครือข่ายการไฟฟ้า และต้องโอนโรงไฟฟ้าย่อยให้บริษัทเครือข่ายที่รับผิดชอบในการส่งผ่านกระแสไฟฟ้า ในตัวอย่างนี้สมมติว่า บริษัทเครือข่ายสรุปว่าโรงไฟฟ้าย่อยที่รับโอนมาเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ บริษัทเครือข่ายใช้โรงไฟฟ้าย่อยเพื่อเชื่อมต่อเครือข่ายการไฟฟ้ากับบ้านแต่ละหลังในเขตพัฒนาที่อยู่อาศัย ในกรณีนี้ ในที่สุดเจ้าของบ้านจะได้ใช้เครือข่ายเพื่อเข้าถึงไฟฟ้า ถึงแม้ว่าเจ้าของบ้านจะไม่ใช้ผู้ที่โอนโรงไฟฟ้าย่อยให้เมื่อเริ่มแรก บริษัทเครือข่ายมีภาระตามกฎหมายที่ต้องให้ผู้ใช้เครือข่ายทุกรายเข้าถึงเครือข่ายได้อย่างต่อเนื่องด้วยราคาที่เท่ากัน โดยไม่คำนึงว่าผู้ใช้จะโอนสินทรัพย์ให้หรือไม่ ดังนั้น ผู้ใช้เครือข่ายที่โอนสินทรัพย์ให้บริษัทเครือข่ายจะจ่ายค่าใช้เครือข่ายในราคาเดียวกับผู้ที่ไม่ได้โอนสินทรัพย์ให้ ผู้ใช้เครือข่ายสามารถเลือกซื้อกระแสไฟฟ้าจากผู้จัดจำหน่ายอื่นที่ไม่ใช่บริษัทเครือข่ายแต่ต้องใช้เครือข่ายของบริษัทเพื่อเข้าถึงไฟฟ้า
2. บริษัทเครือข่ายอาจเลือกสร้างโรงไฟฟ้าย่อยเองและรับโอนเงินสดจากบริษัทอสังหาริมทรัพย์ตามจำนวนที่จะใช้เพื่อก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยเท่านั้น จำนวนเงินสดที่โอนไม่จำเป็นต้องเท่ากับต้นทุนทั้งหมดของโรงไฟฟ้าย่อย สมมติว่าโรงไฟฟ้าย่อยนั้นถือเป็นสินทรัพย์ของบริษัทเครือข่าย
3. ในตัวอย่างนี้ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ถูกนำมาใช้กับบริษัทเครือข่ายที่ได้รับโรงไฟฟ้าย่อยจากบริษัทอสังหาริมทรัพย์ บริษัทเครือข่ายรับรู้โรงไฟฟ้าย่อยเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์และวัดราคาทุนเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม (หรือต้นทุนค่าก่อสร้างในสถานการณ์ตามที่อธิบายในตัวอย่าง ย่อหน้าที่ 2) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ข้อเท็จจริงที่ผู้ใช้เครือข่ายซึ่งโอนสินทรัพย์ให้บริษัทเครือข่ายจะจ่ายค่าใช้เครือข่ายการไฟฟ้าในราคาเดียวกับผู้ที่ไม่ได้โอนสินทรัพย์บ่งชี้ว่าภาระผูกพันในการให้บริการเข้าถึงเครือข่ายอย่างต่อเนื่องไม่ใช่บริการที่สามารถระบุแยกเป็นเอกเทศได้ หากแต่การเชื่อมต่อระหว่างบ้านกับเครือข่ายเป็นเพียงบริการที่ส่งมอบให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับโรงไฟฟ้าย่อย ดังนั้นบริษัทเครือข่ายต้องรับรู้รายได้จากรายการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรมของโรงไฟฟ้าย่อย (หรือจำนวนเงินสดที่ได้รับจากบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในสถานการณ์ตามที่อธิบายในตัวอย่าง ย่อหน้าที่ 2) เมื่อบ้านได้รับการเชื่อมต่อกับเครือข่ายซึ่งเป็นไปตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้

## ตัวอย่างที่ 2

4. บริษัทรับสร้างบ้านได้สร้างบ้านหลังหนึ่งในเขตพัฒนาในเมืองหลัก ในการก่อสร้างบ้าน บริษัทรับสร้างบ้านติดตั้งท่อประปาจากบ้านไปยังท่อประปาหลักหน้าบ้าน เนื่องจากท่อประปาที่ติดตั้งนั้นอยู่บนที่ดินของบ้าน เจ้าของบ้านจึงสามารถจำกัดการเข้าถึงท่อประปาได้ เจ้าของบ้านยังรับผิดชอบในการบำรุงรักษาท่อประปาด้วย ข้อเท็จจริงในตัวอย่างนี้บ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่โอนให้บริษัทประปาไม่เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์สำหรับบริษัทประปานั้น
5. ในอีกกรณีหนึ่ง บริษัทรับสร้างบ้านได้สร้างบ้านแบบเดียวกันหลายหลังและติดตั้งท่อประปาบนที่ดินสาธารณะหรือที่ดินที่เป็นเจ้าของร่วมกันเพื่อเชื่อมต่อกับการประปาหลัก บริษัทรับสร้างบ้านโอนความเป็นเจ้าของในท่อประปาให้กับบริษัทประปาซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการบำรุงรักษาท่อประปา ข้อเท็จจริงในตัวอย่างนี้บ่งชี้ว่าบริษัทประปาควบคุมท่อประปาได้และต้องรับรู้รายการนี้

## ตัวอย่างที่ 3

6. กิจการทำสัญญากับลูกค้าซึ่งเกี่ยวกับการว่าจ้างกิจการซึ่งเป็นบริษัทภายนอกที่มีความเชี่ยวชาญมาทำงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของลูกค้า ตามสัญญาลูกค้าจะโอนความเป็นเจ้าของอุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศที่มีอยู่ให้กับกิจการ กิจการต้องใช้อุปกรณ์ดังกล่าวเพื่อให้บริการตามสัญญาว่าจ้างกิจการจากภายนอก กิจการต้องรับผิดชอบในการบำรุงรักษาและเปลี่ยนแทนอุปกรณ์โดยการตัดสินใจของกิจการเอง อายุการให้ประโยชน์ของอุปกรณ์มีประมาณ 3 ปี สัญญาว่าจ้างกิจการจากภายนอกนี้กำหนดระยะเวลาการให้บริการไว้ 10 ปีด้วยราคาคงที่ซึ่งต่ำกว่าราคาที่กิจการจะเรียกเก็บหากไม่มีการโอนอุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศให้
7. ข้อเท็จจริงในตัวอย่างนี้บ่งชี้ว่าอุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นสินทรัพย์ของกิจการ กิจการจึงต้องรับรู้อุปกรณ์ดังกล่าวและวัดมูลค่าราคาทุนในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมตามวรรคที่ 24 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ข้อเท็จจริงที่ว่าราคาค่าบริการที่คิดภายใต้สัญญาว่าจ้างกิจการจากภายนอกต่ำกว่าราคาที่กิจการจะเรียกเก็บหากไม่มีการโอนอุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศบ่งชี้ว่า บริการที่รวมอยู่ในสัญญานี้เป็นบริการที่สามารถระบุแยกเป็นเอกเทศได้ ข้อเท็จจริงนี้ยังบ่งชี้ว่าบริการนี้เป็นบริการเดียวที่ให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับการโอนอุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศให้ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้จากรายการแลกเปลี่ยนเมื่อได้ให้บริการ เช่น ตลอดช่วงระยะเวลา 10 ปี ตามที่กำหนดในสัญญาว่าจ้างกิจการจากภายนอกดังกล่าว
8. ในอีกกรณีหนึ่ง สมมติว่าภายหลังจาก 3 ปีแรก ราคาที่กิจการเรียกเก็บภายใต้สัญญาว่าจ้างกิจการจากภายนอกเพิ่มขึ้นเพื่อสะท้อนข้อเท็จจริงที่กิจการจะทำการเปลี่ยนแทนอุปกรณ์ที่ลูกค้าโอนมาให้

9. ในกรณีนี้ ราคาสำหรับบริการที่ให้ซึ่งระบุภายใต้สัญญาว่าจ้างกิจการจากภายนอกที่ลดลงได้นั้นสะท้อนอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่โอนมา ด้วยเหตุนี้กิจการต้องรับรู้รายได้จากรายการแลกเปลี่ยนในช่วง 3 ปีแรกของสัญญา