



# การรับรู้รายได้ TFRS 15 กับ หลักเกณฑ์ประมวลรัษฎากร

รศ.ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

คุณพรรณิ วรวุฒิจงสถิต

วันพฤหัสบดีที่ 23 กรกฎาคม 2563



# วิทยาการ

## รศ.ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

- รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ที่ปรึกษา คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คุณพรรณิ วรวิจิตรสถิต

- กรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- ที่ปรึกษา ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- คณะอนุกรรมการพัฒนาระบบบัญชีชุดเดียว สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

# TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- ใช้ Model เดียวในการรับรู้รายได้ (Five-Step Model)
- มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี 2562  
(1 ปีภายหลังจาก IFRS 15 มีผลบังคับใช้ในระดับโลก)

# TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- เมื่อมีผลบังคับใช้จะมีผลให้ TFRS ต่อไปนี้ถูกยกเลิก
  - TAS 11 สัญญาก่อสร้าง ภาษี
  - TAS 18 รายได้ (ขายสินค้า/ให้บริการ/ค่าสิทธิ/ดอกเบี้ย/ปันผล)
  - TSIC 31 รายได้ – รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการ โฆษณา
  - TFRIC13 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
  - TFRIC15 สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์
  - TFRIC18 การโอนสิทธิ์จากลูกค้า

# TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเพื่อที่จะให้ได้ข้อสรุปว่า
  - จะรับรู้รายได้อย่างไร ?
  - จะรับรู้รายได้จำนวนเท่าไร ?
  - จะรับรู้รายได้เมื่อใด ?
- หลักการสำคัญ
  - กิจการต้องรับรู้รายได้เพื่อสะท้อนการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้นๆ
  - พิจารณาสัญญาที่ทำกับลูกค้าตามลำดับ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model)

## Five-Step Model

1

Identify the contract 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

5

Recognise revenue when (as) a performance obligation is satisfied

# ขั้นตอน 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ว่ามีอยู่จริง)

- สัญญาอาจอยู่ในรูปแบบของสัญญา
  - เป็นลายลักษณ์อักษร
  - คิววาจา หรือ
  - ประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจอื่น
- ไม่รวมถึงสัญญาที่ไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์
  - สัญญาที่มีการโอนสินค้าไปมาระหว่างกลุ่มกิจการแต่ไม่มีการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนกัน

ภาษี

# สัญญาที่ทำกับลูกค้า

- คู่สัญญาในสัญญา**อนุวัติ**สัญญาและมีผลผูกพันให้ทั้ง**สองฝ่าย**ต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา
- สามารถระบุ**สิทธิ**ของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบ
- สามารถระบุ**เงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทน**สำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
- สัญญามี**เนื้อหาเชิงพาณิชย์**
- เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะ**เรียกเก็บสิ่งตอบแทน**ที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบลูกค้า



# ตัวอย่างที่ 1

- กิจการมีสัญญาให้บริการดูแลบำรุงรักษาซอฟต์แวร์ที่หมดระยะการรับประกันแล้ว แก่ลูกค้า ระยะเวลา 12 เดือน ค่าบริการเดือนละ 50,000 บาท สิ้นสุด 30/11/X2
- สัญญาไม่ได้กำหนดเรื่องการต่ออายุ
- คู่สัญญาลงนามในสัญญาฉบับใหม่ลงวันที่ 38/2/X3 ค่าบริการเดือนละ 52,500 บาท ย้อนหลังถึง 1/12/X2
- สำหรับเดือน ธ.ค. X1 ม.ค. และ ก.พ. x3 ลูกค้าได้จ่ายค่าบริการเดือนละ 50,000 บาท และกิจการได้ให้บริการอย่างต่อเนื่องในเดือนดังกล่าว และไม่มีข้อโต้แย้งใดเกี่ยวกับบริการในช่วงระยะเวลานั้น

# ตัวอย่างที่ 1

- กิจการมีสัญญาที่ทำกับลูกค้าในเดือน ธ.ค. ม.ค. ก.พ. หรือไม่ ?
- สัญญาน่าจะมีอยู่เพราะผู้ให้บริการก็ได้ให้บริการต่อเนื่องและลูกค้าก็ได้จ่ายค่าบริการเดือนละ 50,000 บาท อย่างต่อเนื่องตามสัญญาเดิม แต่ เนื่องจากสัญญาเดิมหมดอายุและสัญญาใหม่ได้กำหนดเรื่องการต่ออายุ
  - การกำหนดว่าสัญญายังคงมีอยู่ในช่วงเวลา 3 เดือนนั้นต้องพิจารณาในแง่กฎหมายว่าข้อตกลงตามสัญญาสามารถบังคับได้ในเวลานั้นหรือไม่
  - กิจการไม่ควรหยุดรับรู้อยู่ได้ถ้าสิทธิและภาระผูกพันยังคงมีอยู่ในช่วงก่อนที่จะมีการทำสัญญาฉบับใหม่

ภาษี

ขายโดยมีการรับประกัน

# ขั้นตอน 2 การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

- ภาระที่กิจการต้องโอนไปยังลูกค้า
  - สินค้าที่แตกต่างกัน (Distinct) หรือ
  - บริการที่แตกต่างกัน หรือ
  - สินค้าหรือบริการที่ขายพ่วงกันที่แตกต่างกัน หรือ
  - ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่
    - มีลักษณะเชิงเนื้อหาโดยส่วนใหญ่เหมือนกัน และ
    - มีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกัน

ภาษี	
ฉันให้เธอ	เธอให้ฉัน
ส่งมอบ	เงิน
โอนกรรมสิทธิ์	ปย.= \$

# สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้า

- ถือว่าแตกต่างกัน (Distinct) หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการ
    - ด้วยตัวของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ หรือ
    - โดยใช้ควบคู่ไปกับทรัพยากรอื่น (สินค้าหรือบริการของกิจการหรือกิจการอื่น) ที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น
  - ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุแยกจากอีกข้อตกลงหนึ่งในสัญญานั้นได้

# ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าข้อตกลงที่กิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้านั้นสามารถระบุแยกได้

- กิจการ ไม่ได้ให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงในสัญญาเข้าเป็นกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่ลูกค้าทำสัญญาไว้
  - กิจการ ไม่ได้ใช้สินค้าหรือบริการนั้นเป็นปัจจัยการผลิตหรือส่งมอบผลผลิตร่วมตามที่ลูกค้าระบุ
- สินค้าหรือบริการไม่ได้เปลี่ยนแปลง (modify) หรือตัดแปลง (customize) สินค้าหรือบริการอีกรายการที่ตกลงในสัญญาอย่างมีนัยสำคัญ

# ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าข้อตกลงที่กิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้านั้นสามารถระบุแยกได้

- สินค้าหรือบริการไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกับอย่างมากกับสินค้าหรือบริการอื่นรายการหนึ่งที่ตกลงในสัญญา

## ตัวอย่างที่ 2

- กิจการเข้าทำสัญญากับลูกค้ารายหนึ่งเพื่อ
  - จัดหา licence สำหรับ software package ซึ่งมีจำหน่ายทั่วไป
  - ติดตั้ง software ดังกล่าว
  - ให้บริการ update software และบริการ technical support แก่ลูกค้าเป็นระยะเวลา 2 ปี
- กิจการขาย licence และ technical support แยกกัน
- ลูกค้าสามารถหาบริการติดตั้ง software ได้จากผู้ขายรายอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับกิจการซึ่งมีอยู่หลายรายให้เลือก
- software ดังกล่าวยังคงใช้งานได้โดยปราศจากการ update และการให้บริการ technical support

## ตัวอย่างที่ 2

- เนื่องจาก software ดังกล่าว
  - มีการส่งมอบแยกต่างหากจากสินค้าหรือบริการอื่นๆ
  - สามารถติดตั้งโดยผู้ขายรายอื่นๆ
  - สามารถใช้งานได้โดยไม่ต้องอาศัยการ update software และการให้บริการ technical support
- สรุปได้ว่า
  - ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการแต่ละรายการด้วยตัวของมันเองหรือด้วยการใช้งานควบคู่กันกับสินค้าหรือบริการของผู้ขายรายอื่นๆ ที่มีพร้อมต่อลูกค้า



## ตัวอย่างที่ 2

- สรุปได้ว่า
  - แต่ละข้อตกลงที่กิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า สามารถระบุแยกได้ เนื่องจากบริการการติดตั้ง ไม่ได้เปลี่ยนแปลง หรือดัดแปลง software ดังกล่าวอย่างมีนัยสำคัญ
  - บริการการติดตั้งและ software ดังกล่าวต่างเป็น output ที่กิจการทำข้อตกลงแยกจากกัน ไม่ใช่ one overall combined output

## ตัวอย่างที่ 2

- กิจกรรมจึงบุคคินค้ำหรือบริการต่อไปนึ้แยกจากกัน
  - Software license
  - บริการการติดตั้ง software
  - การ update software
  - Technical support

## ตัวอย่างที่ 3

- สัญญาที่กิจการทำไว้กับลูกค้าเหมือนกันกับสัญญาในตัวอย่างที่ 1 ยกเว้น software ดังกล่าวจะต้องตัดแปลง (customize) อย่างมีนัยสำคัญอันเป็นส่วนหนึ่งของบริการ การติดตั้งเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการใช้งานใหม่อย่างมีนัยสำคัญเพื่อให้ software ดังกล่าวสามารถ interface กับ software ตัวอื่นที่ลูกค้ากำลังใช้อยู่แล้ว
- ลูกค้าสามารถหาบริการการติดตั้งพร้อมการตัดแปลง software ดังกล่าวได้จากผู้ขาย รายอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับกิจการซึ่งมีอยู่หลายรายให้เลือก

## ตัวอย่างที่ 3

- แม้ว่าลูกค้าจะสามารถหาบริการการติดตั้ง software ได้จากกิจการอื่นๆ ก็ตาม แต่ในบริบทของสัญญาที่ทำกับลูกค้าตาม TFRS 15 ซึ่งให้เห็นว่าข้อตกลงที่จะโอน license ดังกล่าวไม่สามารถระบุแยกจากบริการการติดตั้งพร้อมการดัดแปลง software ได้ ขณะที่การ update software และการให้บริการ technical support สามารถระบุแยกกันได้

## ตัวอย่างที่ 3

- กิจการจึงระบุสินค้าหรือบริการต่อไปนี้อย่างแยกจากกัน
  - Software license และบริการการติดตั้ง software พร้อมการดัดแปลง
  - การ update software
  - Technical support

## ตัวอย่างที่ 4

- สัญญาที่กิจการทำไว้กับลูกค้าเหมือนกันกับสัญญาในตัวอย่างที่ 1 ยกเว้น
  - กิจการเป็น supplier เพียงรายเดียวที่สามารถให้บริการการติดตั้ง software พร้อมการตัดแปลง
  - การ update software ดังกล่าว และการให้บริการ technical support เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่า software ดังกล่าวจะยังคงใช้งานได้เป็นอย่างดี น่าพอใจ และลูกจ้างของลูกค้าจะยังคงสามารถใช้ระบบ IT ที่เกี่ยวข้องได้
  - ไม่มีกิจการรายอื่นๆ ที่สามารถให้บริการ update software หรือแม้แต่บริการ technical support ก็ตาม

## ตัวอย่างที่ 4

- ในบริบทของสัญญาที่ทำกับลูกค้าตาม TFRS 15 ซึ่งให้เห็นว่าสัญญาที่ทำกับลูกค้ารายดังกล่าวเป็นข้อตกลงที่จะโอน combined service กิจกรรมจึงระบุ combined service ดังกล่าวเป็นสินค้าหรือบริการเดียวกัน (single distinct good or service)

### ภาษี

- ระบุเป็น@ตัว/รับรู้รายได้@ตัว/ราคาขาย/ราคาตลาด
- เรื่อง ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ขาย/รับจ้าง
- คำตอบแทนการเขียนโปรแกรม/ใช้โปรแกรม/ซื้อโปรแกรม/ไม่ว่าจะมี license หรือไม่ ถือเป็น การจ่ายค่าแห่งลิขสิทธิ์(ม40(3)) (กค 0811/ก631ลว22/11/44)
- จำหน่ายอุปกรณ์เก็บข้อมูลขนาดใหญ่ (Storage Systems) บรรจุโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมเครื่อง หากเป็นโปรแกรมพื้นฐานทำหน้าที่ควบคุมให้อุปกรณ์หลักใช้งานได้ก่อนจะนำโปรแกรมอื่น ๆ มาใช้และไม่ได้แยกราคาโปรแกรมออกจากอุปกรณ์หลัก ถือเป็น ส่วนหนึ่งของอุปกรณ์หลัก ไม่มี wt ถ้าแยกราคาโปรแกรมออกจากตัวเครื่อง ค่าโปรแกรมมี wt (กค 0706/1347ลว10/2/47)

# ขั้นตอน 3 การกำหนดราคาของรายการ

- การคำนวณและประมาณการสิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับหรือมีสิทธิได้รับ เพื่อเป็นการตอบแทนการ โอนสินค้าหรือบริการ
- ราคาของรายการต้องคำนึง
  - สิ่งตอบแทนผันแปร เช่น ส่วนลดการค้า ส่วนลดเงินสด การคืนสินค้า เงินโบนัสตามผลงาน ค่าปรับ
    - การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร (constraint)
  - สิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน เช่น วัตถุดิบที่กิจการได้รับ จากลูกค้าเพื่อใช้ในการผลิตตามสัญญาผลิตสินค้า
  - สิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้า เช่น คุปองที่จ่ายให้กับลูกค้า เพื่อเพิ่มยอดขาย
  - องค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา

ภาษี

--ราคาขาย/ตลาด

--ส่วนลด



## ขั้นตอน 3 การกำหนดราคาของรายการ

- วิธีการประมาณการราคาของรายการที่มีลักษณะแปรผัน (เช่น ส่วนลดที่ขึ้นอยู่กับปริมาณการซื้อ) มี 2 วิธี
  - วิธีมูลค่าที่คาดได้ (Expected Value) (มูลค่าที่เป็นไปได้ถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักด้วยความเป็นไปได้)
    - กิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน
  - วิธีมูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (Most likely amount)
    - สัญญาดังกล่าวมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เพียงสองกรณี

### ภาษี

--ราคาขาย/ตลาด

--ส่วนลด

## ตัวอย่างที่ 5

- กิจการ A ทำสัญญากับลูกค้าพัฒนา software ในราคา 3 ล้านบาทให้ลูกค้า
- กิจการจะได้รับโบนัสตามผลงาน 200,000 บาท ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่ใช้ในการพัฒนา software ให้แล้วเสร็จ
- จำนวนเงินโบนัสจะลดลง 10% ต่อสัปดาห์สำหรับทุกสัปดาห์ที่เลยวันพัฒนา software แล้วเสร็จตามที่ได้ตกลงกันไว้
- ข้อกำหนดต่าง ๆ ในสัญญานี้เหมือนกับในสัญญาอื่นที่กิจการเคยทำมาแล้ว
- ผู้บริหารเชื่อว่าสัญญานี้จะเป็นไปตามประสพการณ์ในอดีต

## ตัวอย่างที่ 5

- กิจการจึงสรุปว่าการใช้วิธี Expected value ให้ความแม่นยำมากที่สุด
- กิจการประมาณว่ามีความเป็นไปได้
  - 50% ที่ software จะแล้วเสร็จภายในกำหนดการแล้วเสร็จที่ตกลงไว้
  - 30% ที่ software จะแล้วเสร็จหนึ่งอาทิตย์ช้ากว่ากำหนด และ
  - 20% ที่ software จะแล้วเสร็จสองอาทิตย์ช้ากว่ากำหนด

## ตัวอย่างที่ 5

$$3.2 \text{ ล้านบาท (3 ล้านบาท + โบนัสเต็มจำนวน)} \times 50\% = 1.60$$

$$3.18 \text{ ล้านบาท (3 ล้านบาท + 90\% โบนัส)} \times 30\% = 0.95$$

$$3.16 \text{ ล้านบาท (3 ล้านบาท + 80\% โบนัส)} \times 20\% = \underline{0.63}$$

$$\text{รวม probability-weighted consideration} = \underline{3.18}$$

$$\text{ราคาของรายการ} = \underline{3.18} \text{ ล้านบาท}$$

## ตัวอย่างที่ 6

- กิจการทำสัญญากับลูกค้าพัฒนา software ให้ลูกค้าในราคา 3 ล้านบาท บวกค่าบริการพิเศษอีก 200,000 บาท ถ้าพัฒนา software เสร็จภายในกำหนดเวลาที่ตกลง
- กิจการคาดว่าจะใช้เวลา 2 ปี ในการพัฒนา software
- กิจการมีประสบการณ์ยาวนานในการพัฒนา software ประเภทนี้
- ความสำเร็จมี 2 ระดับ
  - เสร็จทันได้ค่าบริการพิเศษอีก 200,000 บาท
  - เสร็จไม่ทันไม่ได้ค่าบริการพิเศษ
- ประสบการณ์ทำให้กิจการเชื่อว่าจะมีความเป็นไปได้ 90% ที่จะพัฒนา software แล้วเสร็จสมบูรณ์ก่อนกำหนดเวลาที่ตกลง

## ตัวอย่างที่ 6

- เนื่องจากกิจการมีความมั่นใจ 90%ว่าจะได้ค่าบริการพิเศษ (จะได้รับเงินจำนวนหนึ่งจากสองจำนวนที่เป็นไปได้) จึงเหมาะสมที่จะใช้วิธี “Most likely amount” เพื่อประมาณการ variable consideration
- ราคาของรายการจึงเท่ากับ 3.2 ล้านบาท

## ตัวอย่างที่ 7

- บริษัท B ทำสัญญากับลูกค้าขายสินค้าจำนวน 100 หน่วยในราคาหน่วยละ 1,000 บาท และได้รับชำระเงิน 100,000 บาท
- สัญญาขายสินค้าดังกล่าวอนุญาตให้ลูกค้าคืนสินค้าชำรุดภายในเวลา 30 วัน และจะได้รับเงินสดคืนเต็มจำนวน
- ประสบการณ์ทำให้บริษัทเชื่อว่าจะมีความเป็นไปได้ 90% ที่ลูกค้าจะคืนสินค้าชำรุด 3% ของยอดขายภายในเวลา 30 วัน
- การเปลี่ยนแปลงในประมาณการดังกล่าวจะไม่ทำให้เกิดการกลับรายการรายได้ อย่างมีนัยสำคัญ

## ตัวอย่างที่ 7

- เนื่องจากบริษัทมีความมั่นใจ 90% ว่าลูกค้าน่าจะคืนสินค้าชำรุด 3% ของยอดขายภายในเวลา 30 วัน จึงเหมาะสมที่จะใช้วิธี “Most likely amount” เพื่อประมาณการ variable consideration
- ราคาของรายการจึงเท่ากับ 97,000 บาท



# ขั้นตอน 4 การปันส่วนราคาของรายการให้แต่ละภาระ ที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

- อ้างอิงกับ **ราคาขายแบบเอกเทศ** ของสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น)
  - ราคาที่สังเกตได้ที่ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแยกต่างหากในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันหรือกลุ่มลูกค้าที่คล้ายคลึงกัน

## ตัวอย่างที่ 8

- บริษัท A ได้ทำสัญญากับลูกค้าขายสมาร์ทโฟน 4G พร้อมให้บริการรายเดือน โดยลูกค้าจะได้รับสมาร์ทโฟน 4G ฟรี ณ วันทำสัญญา พร้อมบริการรายเดือนเป็นระยะเวลา 1 ปี
- บริษัท A ได้เรียกเก็บค่าบริการรายเดือนล่วงหน้า (เดือนละ 350 บาท) เป็นจำนวน 4,200 บาท
- บริษัท A ระบุว่าสมาร์ทโฟน 4G และบริการรายเดือนเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแยกจากกัน
- บริษัท A แยกขายสมาร์ทโฟน 4G ในราคา 2,000 บาท
- บริษัท A แยกขายบริการรายเดือนอย่างเดียวกันนี้เป็นเวลา 1 ปี คิดค่าบริการเดือนละ 250 บาท

## ตัวอย่างที่ 8

- ราคาของรายการ 4,200 บาท (350 บาท x 12 เดือน) จะปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาโดยใช้ราคาขายราคาขายแบบเอกเทศเชิงเปรียบเทียบเป็นดังนี้

ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา	ราคาขายแบบเอกเทศ	อัตราส่วนราคาขาย	การปันส่วนราคาขาย	การคำนวณ
สมาร์ตโฟน 4G	2,000	40%	1,680	(4,200x40%)
บริการรายเดือน	3,000	60%	2,520	(4,200x60%)
รวม	5,000	100%	4,200	

# ขั้นตอน 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการให้ปฏิบัติตาม ภาระแล้วเสร็จ

- รับรู้รายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการเมื่อ**การควบคุม**ในสินค้าหรือบริการนั้นได้**โอน**ไปยังลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้นๆ
  - พิจารณาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้นมีลักษณะของความแล้วเสร็จแบบใดระหว่างภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ
    - ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง (over time) หรือ
    - แล้วเสร็จ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time)
  - รับรู้รายได้ตามรูปแบบความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ

# การรับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง

- กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่งหากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
  - ลูกค้านำได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน เช่น บริการรักษาความปลอดภัย บริการทำความสะอาด
  - การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น เช่น ก่อสร้างอาคารบนที่ดินลูกค้า พัฒนา software ตามแบบที่ลูกค้าต้องการ
  - การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา)

# วิธีวัดระดับความก้าวหน้า

- วิธีผลลัพธ์
- วิธีปัจจัยนำเข้า
- กิจกรรมต้องรับรู้รายได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้น
  - หากไม่สามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม
  - จนกว่ากิจกรรมจะสามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล

## ตัวอย่างที่ 9

- จากตัวอย่างที่ 5 บริษัทกำหนดวางแผนพัฒนา software เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง เนื่องจากลูกค้าควบคุม software ที่อยู่ระหว่างพัฒนา
- วิธี input:
  - บริษัทประมาณว่าต้นทุนในการก่อสร้างพัฒนา software เท่ากับ 2.4 ล้านบาท
  - ณ สิ้นเดือนธันวาคม 20X1 มีต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วจากการพัฒนา software 960,000 บาท
  - อัตราความก้าวหน้า =  $960,000 / 2,400,000 = 40\%$
  - รายได้ที่รับรู้ ณ สิ้นปี 20X1 จะเท่ากับ 1,272,000 บาท (40% ของ 3,180,000)

## ตัวอย่างที่ 9

- วิธี output:
  - โปรแกรมเมอร์ของบริษัทประมาณว่า ณ สิ้นเดือนธันวาคม 20X1 การพัฒนา software แล้วเสร็จ 45%
  - รายได้ที่รับรู้ ณ สิ้นปี 20X1 จะเท่ากับ 1,431,000 บาท (45% ของ 3,180,000)



# การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

- หากไม่เข้าใจเนื้อหาที่จะรับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อได้มีการโอนอำนาจควบคุมไปยังลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

# ข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจควบคุม

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ำมีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์
- ลูกค้ำมีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้ำได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

## ตัวอย่างที่ 10

- จากตัวอย่างที่ 7 ข้อมูลเพิ่มเติมมีดังนี้
  - สินค้าดังกล่าวมีต้นทุนหน่วยละ 600 บาท
  - บริษัทประมาณว่าต้นทุนในการปรับปรุงสินค้ารับคืนดังกล่าวเพื่อให้กลับมาขายได้ไม่มีนัยสำคัญและคาดว่าสินค้าดังกล่าวจะสามารถขายได้ในราคาที่มีกำไร
  - ภายใน 30 วัน ลูกค้าส่งคืนสินค้า 2 หน่วย

## ตัวอย่างที่ 10

- ข้อตกลงที่จะขายสินค้าดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง
- บริษัทควรรับรู้รายได้เมื่อส่งสินค้าให้ลูกค้าเนื่องจากการโอนการควบคุม และการปฏิบัติแล้วเสร็จตามภาระที่ต้องปฏิบัติเกิดขึ้น ณ จุดส่งมอบนั้น

# ตัวอย่างที่ 10

การบันทึกรายการทางบัญชีเป็นดังนี้

บันทึกรายได้จากการขายสินค้า

Dr. เงินสด

100,000

Cr. ค่าขาย

97,000

ภาระผูกพันที่จะจ่ายเงินคืนสำหรับสินค้ารับคืน

3,000

บันทึกต้นทุนขายและสิทธิที่จะได้รับคืนสินค้าจากลูกค้า

Dr. สิทธิที่จะได้รับคืนสินค้าจากลูกค้า

1,800

ต้นทุนขาย

58,200

Cr. สินค้าคงเหลือ

60,000

## ตัวอย่างที่ 10

บันทึกการจ่ายเงินคืนให้ลูกค้าสำหรับสินค้าที่รับคืน

Dr. ภาระผูกพันที่จะจ่ายเงินคืนสำหรับสินค้ารับคืน 2,000

Cr. เงินสด 2,000

บันทึกการรับคืนสินค้ากลับมาเป็นสินค้าคงเหลือ

Dr. สินค้าคงเหลือ 1,200

Cr. สิทธิจะได้รับคืนสินค้าจากลูกค้า 1,200

## ตัวอย่างที่ 10

บันทึกการ โอนกลับภาระผูกพันที่จะจ่ายเงินคืนสำหรับสินค้ารับคืน  
เนื่องจากสิทธิในการส่งคืนสินค้าสิ้นสุดลง

Dr. ภาระผูกพันที่จะจ่ายเงินคืนสำหรับสินค้ารับคืน 1,000

Cr. ค่าขาย 1,000

บันทึกการ โอนกลับสิทธิจะได้รับคืนสินค้าจากลูกค้าเนื่องจากสิทธิในการ  
ส่งคืนสินค้าสิ้นสุดลง

Dr. ต้นทุนขาย 600

Cr. สิทธิจะได้รับคืนสินค้าจากลูกค้า 600

## ตัวอย่างที่ 10

จากตัวอย่างที่ 8 การบันทึกรายการเป็นดังนี้  
บันทึกรายได้จากการขายสมาร์ตโฟน 4G

Dr. เงินสด 1,680

Cr. ค่าขาย 1,680

บันทึกเงินรับล่วงหน้าค่าบริการรายเดือน

Dr. เงินสด 2,520

Cr. รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า 2,520



# ตัวอย่างที่ 10

บันทึกรายได้ค่าบริการรายเดือน

Dr. รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า

210

Cr. รายได้ค่าบริการ

210

# Revenue at Gross or Net ?

# การประเมินว่ากิจการเป็นตัวการ (principal) หรือ ตัวแทน (agent)

- ผู้บริหารต้องระบุสินค้าหรือบริการที่ distinct ซึ่งจะโอนไปให้ลูกค้าว่ากิจการเป็น
  - ตัวการ
    - ถ้ากิจการเข้าควบคุมสินค้าหรือบริการตามที่ระบุก่อนการโอนสินค้าหรือบริการนั้นไปให้ลูกค้า (Revenue at Gross )
  - ตัวแทน
    - ถ้ากิจการไม่ได้ควบคุมสินค้าหรือบริการตามที่ระบุก่อนการโอนสินค้าหรือบริการนั้นไปให้ลูกค้า (Revenue at Net)

# ข้อบ่งชี้ว่ากิจการเป็นตัวการ (principal)

- ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินข้อบ่งชี้ว่ากิจการเป็นตัวการหรือไม่
  - กิจการเป็น primary obligor ในการปฏิบัติตามคำสัญญาที่จะจัดหา สินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ?
  - กิจการมี inventory risk ก่อนการ โอนสินค้าหรือบริการ ไปให้ลูกค้า หรือหลังการโอนการควบคุมไปให้ลูกค้า ?
  - กิจการมีอิสระในการกำหนดราคาของสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าต้องจ่ายได้เอง? (ในบางกรณีตัวแทน (agent) มีความยืดหยุ่นในการกำหนดราคาเพื่อให้ผลตอบแทนสูงขึ้น)

# ต้นทุนของสัญญา (contract costs)

- ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา
  - ต้นทุนที่จะไม่เกิดขึ้นถ้ากิจการไม่ได้มาซึ่งสัญญา เช่น ค่านายหน้า
  - ต้องรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มฯ เป็นสินทรัพย์ถ้ากิจการคาดว่าจะ recover ต้นทุนเหล่านั้น เว้นแต่ระยะเวลาการตัดจำหน่ายไม่เกิน 1 ปี
- ไม่รวมถึงต้นทุนในการประมูลราคา ยื่นข้อเสนอ ค่าใช้จ่ายในการขายและการตลาด (รวมถึงค่าโฆษณา)
  - ต้นทุนเหล่านี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่กิจการมีสิทธิตามสัญญาที่จะคิดลูกค้าไม่ว่าจะได้สัญญาหรือไม่

# ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา (costs to fulfill a contract)

- ต้นทุนในการทำให้สัญญาแล้วเสร็จก่อนที่จะโอนสินค้าหรือบริการ ไปให้ลูกค้า
- ผู้บริหารต้องพิจารณาว่า
  - ต้นทุนที่เกิดขึ้นอยู่ในขอบเขตของ TFRS ฉบับอื่นหรือไม่?
    - ถ้าอยู่ ต้องใช้ TFRS ฉบับนั้น ต้นทุนที่ TFRS ฉบับอื่นกำหนด กิจการต้องรับรู้เป็น **ค่าใช้จ่าย** กิจการไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ตาม TFRS 15 ได้
    - ถ้าไม่อยู่ในขอบเขตของ TFRS ฉบับอื่น กิจการต้องรับรู้เป็น **สินทรัพย์** ถ้าเข้าเงื่อนไข 3 ข้อ

# ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา

- ถ้าไม่อยู่ในขอบเขตของ TFRS ฉบับอื่นต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ถ้าเข้าเงื่อนไขทุกข้อ
  1. ต้นทุนเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือสัญญาที่กิจการคาดว่าจะได้ ซึ่งกิจการสามารถระบุได้อย่างเฉพาะเจาะจง
  2. ต้นทุนทำให้เกิดทรัพยากรของกิจการหรือทำให้ทรัพยากรของกิจการดีขึ้น ซึ่งทรัพยากรนี้จะมีการนำไปใช้ในการปฏิบัติให้แล้วเสร็จ (ในคราวเดียวหรืออย่างต่อเนื่อง) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติในอนาคต
  3. กิจการคาดว่าจะ recover ต้นทุนเหล่านี้ได้

ภาษี

# การเปิดเผยข้อมูล

- ศึกษาเพิ่มเติมจาก TFRS 15

ภาษี





# Thank you



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of FAP.