

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๗๗/๒๕๕๗

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)

เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๙ (๔/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๒/๒๕๕๕ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2557)
เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

คำแถลงการณ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 13 เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IFRIC Interpretation 13: Customer Loyalty Programmes (Bound Volume 2013 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2555 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 6 เพิ่มย่อหน้าที่ 10x และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2557)

เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความเป็นมา

1. กิจการใช้โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเพื่อกระตุ้นลูกค้าให้สนใจที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ หากลูกค้าซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ กิจการจะให้คะแนนสะสมกับลูกค้า (ส่วนใหญ่เรียกว่า “คะแนน”) ลูกค้าสามารถนำคะแนนสะสมไปแลกเปลี่ยนรางวัล เช่น ได้รับสินค้าหรือบริการโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทน หรือใช้เป็นส่วนลดสินค้าหรือบริการ
2. โปรแกรมดังกล่าวดำเนินการได้หลายรูปแบบ ลูกค้าอาจต้องสะสมคะแนนให้ได้จำนวนขั้นต่ำตามที่กำหนดหรือตามมูลค่าของคะแนนสะสมก่อน จึงจะใช้สิทธิแลกซื้อสินค้าหรือบริการได้ คะแนนสะสมบางครั้งเกิดจากการซื้อสินค้าแต่ละครั้งหรือการซื้อรวมกันหลายครั้ง หรือการซื้ออย่างต่อเนื่องในช่วงเวลาที่กำหนด กิจการอาจทำโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเองหรือทำโปรแกรมร่วมกับบุคคลที่สามก็ได้ ส่วนรางวัลที่ให้แก่ลูกค้าอาจเป็นสินค้าหรือบริการที่จัดหาโดยกิจการเอง และ/หรือ สิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการจากบุคคลที่สามก็ได้

ขอบเขต

3. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ถือปฏิบัติกับคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้
 - 3.1. กิจการให้สิทธิพิเศษสำหรับลูกค้าโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการขาย ได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ หรือการให้ลูกค้าใช้สินทรัพย์ของกิจการ และ
 - 3.2. ลูกค้าสามารถใช้สิทธิในอนาคตเพื่อรับสินค้าหรือบริการโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทน หรือได้รับส่วนลดในสินค้าหรือบริการ ถ้าปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นที่กำหนด
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุถึงการบัญชีของกิจการที่ให้คะแนนสะสมแก่ลูกค้าของกิจการ

ประเด็น

- 4 ประเด็นที่ระบุในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้แก่
 - 4.1 กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันที่กิจการต้องจัดหาสินค้าหรือบริการโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือโดยให้ส่วนลดในสินค้าหรือบริการ (“รางวัล”) ในอนาคตโดย
 - 4.1.1 ปันส่วนสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากรายการขายให้กับคะแนนสะสม และรับรู้เป็นรายได้รอการรับรู้ (ตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)) หรือ
 - 4.1.2 ให้ประมาณการต้นทุนในอนาคตจากการจัดหารางวัลให้แก่ลูกค้า (ตามย่อหน้าที่ 19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ
 - 4.2 หากมีการปันส่วนมูลค่าของสิ่งตอบแทนให้กับคะแนนสะสม
 - 4.2.1 จำนวนเงินเท่าใดที่ควรปันส่วนให้กับคะแนนสะสม
 - 4.2.2 เมื่อใดที่ควรรับรู้รายได้ และ
 - 4.2.3 หากบุคคลที่สามเป็นผู้จัดหารางวัลควรวัดมูลค่ารายได้ได้อย่างไร

มติ

- 5 กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) และรับรู้คะแนนสะสมแยกเป็นส่วนประกอบที่ระบุได้ต่างหากจากรายการขายที่กิจการให้คะแนนสะสม (การขายเริ่มแรก) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากการขายเริ่มแรกต้องปันส่วนระหว่างคะแนนสะสมและส่วนประกอบอื่นของรายขายนั้น
- 6 กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับซึ่งปันส่วนให้กับคะแนนสะสม โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม
- 7 หากกิจการเป็นผู้จัดหารางวัลเอง กิจการต้องรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับซึ่งปันส่วนให้กับคะแนนสะสมเป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิแลกคะแนนสะสม และกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ต้องคำนวณจากจำนวนคะแนนสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลกเป็นรางวัล เปรียบเทียบกับจำนวนคะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ
- 8 หากบุคคลที่สามเป็นผู้จัดหารางวัล กิจการต้องประเมินว่า กิจการเป็นผู้เรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่มีการปันส่วนให้กับคะแนนสะสมเพื่อกิจการเอง (เป็นตัวการในการทำรายการ) หรือ กระทบการแทนบุคคลที่สาม (เป็นตัวแทนให้กับบุคคลที่สาม)
 - 8.1 หากกิจการเรียกเก็บสิ่งตอบแทนโดยเป็นการกระทบการแทนบุคคลที่สาม กิจการต้อง
 - 8.1.1 วัดมูลค่ารายได้ในบัญชีของกิจการด้วยจำนวนเงินสุทธิ ซึ่งหมายถึงผลต่างระหว่างมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนให้กับคะแนนสะสมกับจำนวนเงินค้างจ่ายที่ต้องจ่ายให้กับบุคคลที่สามสำหรับการจัดหารางวัลให้ และ

- 8.1.2 รับรู้จำนวนเงินสุทธิดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อบุคคลที่สามมีภาระผูกพันในการจัดหา
รางวัล และได้สิทธิในการได้รับสิ่งตอบแทนนั้น ซึ่งอาจเกิดขึ้นทันทีที่มีการให้คะแนน
สะสม สำหรับกรณีที่ลูกค้าสามารถเลือกที่จะใช้สิทธิรับรางวัลจากกิจการหรือบุคคล
ที่สามก็ได้ การรับรู้ดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อลูกค้าเลือกที่จะใช้สิทธิจากบุคคลที่สาม
เท่านั้น
- 8.2 หากกิจการเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่เป็นของกิจการเอง กิจการต้องวัดมูลค่ารายได้ด้วยจำนวน
รวมของมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนให้กับคะแนนสะสมและรับรู้เป็นรายได้เมื่อกิจการได้
ปฏิบัติตามภาระผูกพันเกี่ยวกับรางวัลนั้นเสร็จสิ้นแล้ว
- 9 เมื่อใดก็ตามที่กิจการคาดว่าจะมีต้นทุนที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ในการจัดหารางวัล โดยภาระผูกพัน
ดังกล่าวมีจำนวนเกินกว่ามูลค่าสิ่งตอบแทนที่จะได้รับและค้างรับจากคะแนนสะสมดังกล่าว (มูลค่า
สิ่งตอบแทนที่ปันส่วนให้กับคะแนนสะสม ณ การขายเริ่มแรกซึ่งยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้รวมกับมูลค่า
สิ่งตอบแทนค้างรับซึ่งเพิ่มเติมอีกเมื่อลูกค้าใช้สิทธิตามคะแนนสะสมนั้น) ทำให้กิจการมีข้อตกลง
สัญญาที่เป็นภาระ กิจการต้องบันทึกรับรู้ส่วนเกินนี้เป็นหนี้สินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37
(ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
(เมื่อมีการประกาศใช้) ความจำเป็นในการรับรู้หนี้สินดังกล่าวจะเกิดขึ้นหากต้นทุนที่คาดการณ์ไว้ใน
การจัดหารางวัลให้แก่ลูกค้าเพิ่มขึ้น เช่น กิจการปรับปรุงจำนวนของคะแนนสะสมที่คาดว่าจะ
ใช้สิทธิ เป็นต้น

วันที่ปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 10 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบ
ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวัน
ถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวด
ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 10ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 10ข มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 6 และภาคผนวก ย่อหน้าที่ 1 ถึง ย่อหน้าที่ 3 ในการตีความ
มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าว เมื่อนำ
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) มา
ถือปฏิบัติ
- 11 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8
(ปรับปรุง 2557) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
(เมื่อมีการประกาศใช้)

ภาคผนวก – แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การวัดมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม

- 1 ย่อหน้าที่ 6 ในส่วนของมติกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับที่ปันส่วนให้กับคะแนนสะสมโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม ในกรณีที่ไม่มีราคาตลาดอ้างอิงสำหรับคะแนนสะสมที่เหมือนกัน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าวิธีอื่น
- 2 กิจการอาจวัดมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของรางวัลที่ให้ลูกค้าใช้สิทธิแลก มูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม ให้พิจารณาเรื่องต่อไปนี้
 - (ก) จำนวนเงินของส่วนลดหรือสิ่งจูงใจที่เสนอให้แก่ลูกค้าที่ไม่ได้รับคะแนนสะสมจากการขายแรกเริ่ม
 - (ข) สัดส่วนของคะแนนสะสมที่คาดว่าจะไม่นำมาใช้สิทธิแลก และ
 - (ค) ความเสี่ยงที่ลูกค้าไม่สามารถทำคะแนนสะสมได้ตามเงื่อนไข

หากลูกค้าสามารถเลือกรางวัลได้แตกต่างกันหลายชนิดในแต่ละช่วงคะแนน มูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมต้องสะท้อนมูลค่ายุติธรรมของรางวัลที่มีอยู่ในช่วงคะแนนนั้น และถ่วงน้ำหนักด้วยสัดส่วนของความถี่ที่คาดว่าจะมีผู้เลือกรางวัลแต่ละชนิด

- 3 ในบางสถานการณ์ เทคนิคการประเมินมูลค่าวิธีอื่นอาจนำมาใช้ได้ เช่น หากบุคคลที่สามเป็นผู้จัดหารางวัลและกิจการเป็นผู้จ่ายชำระให้กับบุคคลที่สามสำหรับการใช้คะแนนสะสมแต่ละคะแนน กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมได้โดยอ้างอิงจากจำนวนเงินที่กิจการจ่ายให้กับบุคคลที่สามบวกเพิ่มด้วยกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุสมผล กิจการจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกและนำเทคนิคการประเมินมูลค่ามาใช้เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 6 ในส่วนของมติและมีความเหมาะสมที่สุดในแต่ละสถานการณ์