



• รายได้

เดือน เมษายน-กรกฎาคม 2563

เรื่อง : ประเด็นสอบถามเกี่ยวกับ TFRS 15

ถาม : ในฐานะผู้ทำบัญชี PAE เกี่ยวกับประเด็นการรับรู้รายได้จาก อุปกรณ์ที่ยังไม่ติดตั้ง หรือ งานระหว่างทำหน้าไซต์งานที่ไม่มีทางเลือกอื่นในการใช้หรือขายต่อ ทั้งนี้เนื่องจากในมาตรฐานรวมถึงคู่มือประกอบ TFRS 15 ยังไม่มีคำอธิบายที่ชัดเจน สำหรับการรับรู้รายได้จากงานก่อสร้าง คำถามดังกล่าวได้หรือไปยังผู้สอบแล้ว แต่ยังไม่ได้รับการอธิบายมาเพียงมาตรฐาน ซึ่งยังขาดแนวปฏิบัติที่ยังไม่ได้รับคำตอบ จึงขอเรียนปรึกษาสภา เกี่ยวกับวิธีการรับรู้และบันทึกบัญชี

ตอบ : ในกรณีที่กิจการมีปัจจัยนำเข้าที่ใช้ในการปฏิบัติตามภาระในรูปของ Uninstalled material กิจการต้องพิจารณาว่า Uninstalled material ของกิจการ เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข19.2 หรือไม่ดังนี้

ในกรณีที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นส่วนเดียวกับความก้าวหน้าของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ ในสถานการณ์เหล่านั้น การสะท้อนภาพการปฏิบัติงานที่ดีที่สุด คือ กิจการอาจจะต้องปรับปรุงวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินต้นทุนที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น เพื่อสะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการอย่างเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน กิจการจะรับรู้รายได้เป็นจำนวนเงินเท่ากับต้นทุนสินค้าที่ใช้ไปในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ถ้ากิจการคาดได้ว่า ณ วันเริ่มต้นสัญญารายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ข19.2.1 สินค้าที่ใช้ไม่มีความแตกต่างกัน

ข19.2.2 คาดได้ว่าลูกค้าได้ควบคุมสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ ก่อนที่ลูกค้าจะได้รับบริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้า

ข19.2.3 ต้นทุนของสินค้าที่โอนไปมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดเพื่อให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

ข19.2.4 กิจการซื้อสินค้าจากบุคคลที่สามซึ่งกิจการไม่ได้มีส่วนร่วมในการออกแบบและการผลิตสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ (แต่กิจการเป็นตัวการตามหลักการของย่อหน้าที่ ข 34 ถึง ข38)

กรณีที่ถามถึงการโอนการควบคุมให้ลูกค้า ขอให้ท่านพิจารณาตามย่อหน้าที่ ข79 ถึง ข 86 ของมาตรฐานฉบับดังกล่าว

ซึ่งหากมีการโอนการควบคุมให้ลูกค้า ท่านต้องรับรู้รายได้จาก Uninstalled material ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 19.2

นอกจากนี้ ต่อกรณีที่ท่านถามถึงวัตถุประสงค์เชิงเหลือที่ไม่มีทางเลือกอื่นในการใช้หรือขายต่อ ขอให้ท่านพิจารณาตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ข18 ที่กำหนดถึง ปัจจัยนำเข้าที่คาดว่าจะใช้ทั้งหมดเพื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ว่าวัตถุประสงค์เชิงเหลือที่ไม่มีทางเลือกอื่นในการใช้หรือขายต่อดังกล่าว เป็นส่วนหนึ่งของปัจจัยนำเข้าที่คาดว่าจะใช้ทั้งหมดหรือไม่ หากใช้



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

	ท่านสามารถรวมมูลค่าดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการวัดความก้าวหน้าตามวิธีปัจจัยนำเข้าได้ ดังนั้นขอให้ท่านพิจารณาและรับรู้รายการให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน เพื่อให้จัดทำงบการเงินตามข้อเท็จจริงและเป็นไปตามมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน
• รายได้	

เดือน มกราคม – มีนาคม 2562

เรื่อง : สอบถามมาตรฐานเกี่ยวกับส่วนงานดำเนินงาน

ถาม :	สอบถามข้อสงสัยในมาตรฐานส่วนงานดำเนินงานที่ระบุว่ารายได้จากภายนอกของ ส่วนงานที่รายงานไม่ต่ำกว่า 75% ของรายได้รวม คำถาม 1. คำว่ารายได้รวมจะต้องหักรายได้ระหว่างส่วนงานภายในออกก่อนหรือไม่ หรือเป็น รายได้ทั้งจำนวนของกิจการที่รวมทั้งภายนอกและภายใน 2. กรณีเกิน 75% จะต้องเปิดเผยส่วนงานอื่นหรือไม่
-------	--

ตอบ :	ขออนุญาตตอบคำถามของท่านดังนี้ 1. คำว่ารายได้รวมจะต้องหักรายได้ระหว่างส่วนงานภายในออกก่อนหรือไม่ หรือเป็น รายได้ทั้งจำนวนของกิจการที่รวมทั้งภายนอกและภายใน ย่อหน้าที่ 15 ของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงาน ดำเนินงาน ระบุว่า <i>15 หากผลรวมของรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกของทุกส่วนงานที่รายงานมีจำนวน ต่ำกว่าร้อยละ 75 ของรายได้รวมของกิจการ กิจการต้องรายงานส่วนงานเพิ่มเติม (ถึงแม้ว่า ส่วนงานที่รายงานที่เพิ่มขึ้นนั้นจะไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13) จนกระทั่ง ผลรวมของรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกของทุกส่วนงานที่รายงานมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของรายได้รวมของกิจการ</i> คำว่ารายได้รวมหมายถึงรายได้ทั้งหมดหลังหักรายได้ระหว่างส่วนงาน ซึ่งเป็นยอดที่ แสดงในงบกำไรขาดทุน 2. กรณีเกิน 75% จะต้องเปิดเผยส่วนงานอื่นหรือไม่ ย่อหน้าที่ 16 ของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงาน ดำเนินงาน ระบุว่า <i>16 ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจอื่นและส่วนงานดำเนินงานที่ไม่ได้แยกรายงาน ต้องถูกรวมกันและเปิดเผยไว้ในหัวข้อ “ส่วนงานอื่น” และแสดงแยกต่างหากจากรายการ กระทบยอดอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28 นอกจากนี้ กิจการจะต้องอธิบายแหล่งที่มา ของรายได้ที่รวมอยู่ในหัวข้อ “ส่วนงานอื่น” ด้วย</i> ส่วนงานอื่นหมายถึงผลรวมของทุกส่วนงานที่ไม่ได้แยกนำเสนอ เนื่องจากเป็นส่วนงาน
-------	--



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

	<p>ที่ไม่ผ่านเกณฑ์เชิงปริมาณหรือเกณฑ์การนำเสนออื่นตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 13-15 ซึ่งย่อหน้าที่ 16 ข้างต้นได้กำหนดให้ต้องแสดงข้อมูลของ "ส่วนงานอื่น" เสมอ (เพื่อกระทบบยอดผลรวมของส่วนงานดำเนินงานที่รายงานและส่วนงานอื่นให้เท่ากับผลรวมยอดสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการ)</p> <p>ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม</p>
--	---

• รายได้

เดือนกันยายน – ตุลาคม 2561

เรื่อง : การรับรู้รายได้และค่านายหน้า

ถาม :	<ol style="list-style-type: none">1. บริษัทมีการให้บริการดูแลรักษาเครื่องจักร เครื่องใช้ โดยคิดค่าบริการ 100,000 บาท โดยรับชำระเงินก่อนให้บริการทั้งจำนวน โดยการบริการจะให้บริการทุกๆ 3 เดือน เริ่ม 1 ต.ค. 2561 ถึง 30 กันยายน 2562 (รอบระยะเวลาบัญชี 31 ธันวาคม) ในการรับรู้รายได้บริษัทรับรู้เงินที่รับเป็นรายได้รับล่วงหน้าและตัดจ่ายเป็นรายได้เมื่อให้บริการ2. กรณีบริษัทมีข้อตกลงกับพนักงาน กรณีที่ขายบริการได้ จะให้ค่านายหน้าแก่พนักงาน 20 % <p>คำถาม</p> <ol style="list-style-type: none">3. การรับรู้รายได้ตามข้อ 1 บริษัทปฏิบัติถูกต้องตามมาตรฐานบัญชีหรือไม่4. ค่านายหน้ารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีที่ขายบริการ (รับเงิน)5. กรณีค่านายหน้า หากยังไม่ได้รับเงินในปี 2561 แต่รับเงินในปี 2562 บริษัทต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อไหร่ และต้องบันทึกบัญชีค้างจ่ายหรือไม่
ตอบ :	<p>1. การรับรู้รายได้ตามข้อ 1 บริษัทปฏิบัติถูกต้องตามมาตรฐานบัญชีหรือไม่</p> <p>ตอบ หากท่านเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การรับรู้รายได้จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ (หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในปี 2562)</p> <p>หากท่านเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การรับรู้รายได้จะต้อง ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 18 เรื่อง รายได้</p> <p>ซึ่งย่อหน้าที่ 334 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้ระบุไว้ว่า</p> <p>การให้บริการ</p>



334. เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้

334.1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

334.2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

334.3. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ

334.4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

(ย่อหน้าดังกล่าวสอดคล้องกับย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้)

ดังนั้นกิจการควรพิจารณาการรับรู้รายได้จากการให้บริการเป็นไปตามเงื่อนไขในมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว โดยการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าวให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวด

หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้ว ซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน

2. ค่านายหน้ารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีที่ขายบริการ (รับเงิน)

ตอบ การรับรู้ค่านายหน้าเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ทันทีที่ขายบริการ (รับเงิน) หรือไม่ นั้น ให้ท่านพิจารณาตามเนื้อหาของรายการว่ารายจ่ายนั้นก่อให้เกิดรายได้ดังกล่าว หรือมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นใดในอนาคตหรือไม่ โดยพิจารณาจากคำนิยามของค่าใช้จ่ายและสินทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 26 และ 27 ดังนี้

26.1. สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจาก



ทรัพย์สินนั้นในอนาคต

27.2. ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลา รายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของและรายการขาดทุน

(สอดคล้องกับคำนิยามตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ย่อหน้าที่ 4.4.1 และ 4.25.2 ในกรณีที่ท่านใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ)

ดังนั้นท่านต้องพิจารณาก่อนว่าการจ่ายค่านายหน้าดังกล่าวเข้าคำนิยามสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย ก็ให้บันทึกตามคำนิยามของเนื้อหานั้น แต่หากเข้าคำนิยามของสินทรัพย์แล้ว ท่านต้องพิจารณาในการทยอยตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายให้สัมพันธ์กับรายได้ที่ได้รับประโยชน์ แต่หากเป็นเข้าคำนิยามเป็นค่าใช้จ่าย ก็รับรู้ทันทีที่ขายบริการ

3. กรณีค่านายหน้า หากยังไม่ได้รับเงินในปี 2561 แต่รับเงินในปี 2562 บริษัทต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อไหร่ และต้องบันทึกบัญชีค้างจ่ายหรือไม่

ตอบ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 10 และ 11 กำหนดให้กิจการใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำรายงานทางการเงิน ดังนี้

10. ข้อสมมติที่ใช้ในการนำเสนอการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง

11. เกณฑ์คงค้างกำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

(สอดคล้องกับเกณฑ์คงค้างตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ย่อหน้าที่ 17 ในกรณีที่ท่านใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ)

ดังนั้น ท่านต้องพิจารณาก่อนว่ารายการค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นในงวดเวลาใด หากเกิดขึ้นในงวดเวลาใด ก็รับรู้ในงวดเวลานั้น แม้ยังไม่ได้รับหรือจ่ายชำระ และบันทึกรายการค่าใช้จ่ายในงวดเวลาที่เกิดรายการตามเกณฑ์คงค้าง

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม โดยท่านสามารถศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้



<http://www.fap.or.th/upload/9414/e8cXTzUL59.pdf>

• รายได้

เดือนกันยายน – ตุลาคม 2561

เรื่อง : การบันทึกรายได้ดอกเบี้ยรับที่รับในอนาคต

ถาม : บริษัทเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จำนวน 49% ของมูลค่าหุ้น รวมทั้งได้ซื้อหนี้สินมาจากบริษัทแม่ที่อยู่ต่างประเทศรวมดอกเบี้ยค้างชำระ จำนวน 49% ของมูลค่าหนี้ ทั้งนี้เงินกู้ยืมมีอัตราดอกเบี้ย 5.25% เพื่อร่วมลงทุนในโปรเจกต์คอนโดมิเนียม โดยเงินต้นและดอกเบี้ยจะชำระเมื่อโครงการแล้วเสร็จใช้เวลา 3-5 ปี โดยยังจะมีการกู้เงินทยอยเพิ่มอีกจำนวนหนึ่งตามความจำเป็นในการลงทุน

คำถาม

1. ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ระบุให้บันทึกดอกเบี้ยรับตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งตามข้อมูลเบื้องต้นสามารถบันทึกดอกเบี้ย 5.25% ทั้งจำนวนได้หรือไม่ หรือต้องบันทึกโดยใช้ Present Value ถ้าใช้ต้องใช้อัตราดอกเบี้ยเท่าไรในการคำนวณคิดลด

2. กรณีที่ระยะเวลาคืนเงินต้นและดอกเบี้ยไม่แน่นอน จะใช้เวลาเท่าไรในการคำนวณจึงจะถูกต้องตามมาตรฐานฯ

ตอบ : มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 344.1 ระบุว่า

344.1 ดอกเบี้ยรับต้องรับรู้ตามวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

ดังนั้น ท่านต้องทดสอบผลแตกต่างระหว่างการคำนวณอัตราดอกเบี้ยด้วยวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง (ตามตัวอย่างที่เผยแพร่ในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี) กับการใช้วิธีอื่น เช่น รับรู้ดอกเบี้ยรับตามสัญญาหรือตามจำนวนเงินที่ได้รับ เพื่อพิสูจน์ว่ามีผลแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่

หากผลแตกต่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องรับรู้ด้วยวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม

• รายได้

เดือนกรกฎาคม – สิงหาคม 2561



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

เรื่อง : มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้

<p>ถาม :</p>	<p>กิจการดำเนินธุรกิจให้โฆษณาในระบบดิจิทัลมีเดีย (LED) ซึ่งกิจการได้ทำสัญญาแลกเปลี่ยนโฆษณา (Barter) กับลูกค้าของกิจการ แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ</p> <ol style="list-style-type: none">1. ตกลงทำสัญญาแลกเปลี่ยนการให้บริการโฆษณา (LED) กับ Content ข่าวสารต่าง ๆ หรือสารบันเทิงอื่น ๆ กับกิจการแห่งหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์ในการแลกเปลี่ยน เพื่อสร้างสีสันและการดึงดูดความสนใจให้ลูกค้าหันมาใช้บริการโฆษณา โดยมีได้วัตถุมูลค่ายุติธรรมของ Content ข่าวไว้ เนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่าได้2. ตกลงทำสัญญาแลกเปลี่ยนการให้บริการโฆษณา (LED) กับภัตตาคารแสดงที่โรงละคร และตัวหนังภาพยนตร์กับกิจการแห่งหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำภัตตาคารแสดงและตัวหนังไปจัดโปรโมชั่นสมนาคุณลูกค้ารายอื่น โดยวัตถุมูลค่าของภัตตาคารเทียบเคียงกับราคาตลาด <p>จากเหตุการณ์ดังกล่าวข้างต้นกิจการจะต้องรับรู้รายได้ทางบัญชีหรือไม่ และจะต้องปฏิบัติอย่างไร รวมถึงนำเสนอข้อมูลในงบการเงินอย่างไร จึงจะถูกต้องตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน (กิจการเลือกใช้มาตรฐานชุดใหญ่ หรือมาตรฐานสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ)</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>ในกรณีที่กิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน(สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) กิจการต้องอ้างอิงการรับรู้รายได้สำหรับรายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณาตามการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา ในย่อหน้าที่ 3 และ 5 ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none">3. ผู้ขายที่ให้บริการโฆษณาเป็นการค้าปกติ จะรับรู้รายได้จากรายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับโฆษณา ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ เมื่อบริการที่แลกเปลี่ยนมีความแตกต่างกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้) และจำนวนเงินของรายได้สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20.1 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้) การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อมีการแลกเปลี่ยนบริการโฆษณาที่มีลักษณะแตกต่างกัน การแลกเปลี่ยนบริการโฆษณาที่เหมือนกันไม่ถือว่ารายการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้5. รายได้จากการเล่นเกี่ยวกับการโฆษณาไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของบริการโฆษณาที่ได้รับ อย่างไรก็ตาม ผู้ขายสามารถวัดมูลค่าของรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของบริการโฆษณาที่ให้ในรายการแลกเปลี่ยนโดยอ้างอิงกับรายการที่มีได้มีรายการแลกเปลี่ยนซึ่ง <p>5.1 เป็นการโฆษณาซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการโฆษณาที่มีรายการแลกเปลี่ยน</p>

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้



	<p>5.2 เกิดขึ้นบ่อย</p> <p>5.3 แสดงถึงรายการที่มีจำนวนและยอดเงินที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากเมื่อเทียบกับรายการทุกรายการที่ได้ให้บริการโฆษณาที่คล้ายกับการโฆษณาที่ให้ในรายการแลกเปลี่ยน</p> <p>5.4 เกี่ยวข้องกับเงินสด และ/หรือ รูปแบบอื่นของสิ่งตอบแทน (เช่น หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด สินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวเงิน และบริการอื่น ๆ) ซึ่งวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ</p> <p>5.5 ไม่เกี่ยวกับกิจการคู่ค้ารายเดียวกับที่มีรายการแลกเปลี่ยน</p> <p>ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาตามย่อหน้าดังกล่าวและรับรู้รายการตามข้อเท็จจริงและเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ</p> <p>อนึ่ง ในปี 2562 เป็นต้นไป การตีความมาตรฐานฉบับที่ 31 ดังกล่าวจะถูกยกเลิก และใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 แทน ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายได้จากรายการแลกเปลี่ยนดังกล่าวโดยอ้างอิง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า</p> <p>ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม</p>
<p>● รายได้</p>	

เดือนตุลาคม 2559

<p>เรื่อง : แนวทางการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายได้ของศูนย์อาหาร</p>	
ถาม :	<p>เนื่องจาก บริษัทประกอบกิจการศูนย์อาหาร มีทั้งขายเอง และให้ร้านค้าย่อยเข้าไปขายอาหารในศูนย์อาหาร และศูนย์อาหารแบ่งรายได้ให้แก่ร้านค้าย่อยเป็นค่าอาหาร ซึ่งทางกรมสรรพากร ถือว่าการประกอบกิจการศูนย์อาหาร เป็นการบริการตามมาตรา 77/1(10) จึงขอสอบถามว่า จากที่กล่าวมา ต้องบันทึกบัญชีว่าอย่างไร ถือเป็นการบริการเหมือนกับสรรพากรหรือไม่ และในกรณีที่บริษัทเปิดร้านขายเองในศูนย์อาหาร ต้องบันทึกบัญชีเป็นรายได้ประเภทใด ถือระหว่างรายได้จากการขายหรือรายได้จากการบริการ จึงจะถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติอย่างถูกต้อง</p>
ตอบ :	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (TAS 18) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 18 เรื่อง รายได้ มิได้ให้คำนิยามเกี่ยวกับการแยกประเภทของรายได้ ว่าเมื่อใดเป็นการขายสินค้า หรือเมื่อใดเป็นการให้บริการ กำหนดเพียงว่าการรับรู้รายได้จากการขาย และรายได้จากการบริการมีจุดรับรู้ที่แตกต่างกัน โดยย่อหน้าที่ 14 ของ TAS18 หรือย่อหน้าที่ 326 ของ TFRS for NPAEs กำหนดว่ากิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้</p>



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้น อันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ในขณะที่ TAS 18 ย่อหน้าที่ 20 หรือ ย่อหน้าที่ 334 ของ TFRS for NPAEs กำหนดว่า

เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น
3. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้อำนาจการรับรู้สำเร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ย่อหน้าที่ 6 และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ย่อหน้าที่ 86 ระบุว่า

86. สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 86.1 ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ
 - 86.2 อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย
 - 86.3 อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาเนื้อหาของรายการบัญชีที่เกิดขึ้นของทั้งกรณีศูนย์อาหารแบ่งรายได้ให้แก่ร้านค้าย่อยเป็นค่าอาหารและกรณีบริษัทเปิดร้านขายเองในศูนย์อาหาร ว่ามีลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยหากกิจการมีสินทรัพย์ที่ถืออยู่และเข้าค่านิยามของสินค้าคงเหลือดังกล่าวข้างต้น และต่อมามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินค้าคงเหลือตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้จากการขาย จึงน่าจะถือเป็นการขายสินค้า และให้รับรู้รายได้ตามการขายสินค้า แต่หากกิจการไม่มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินค้าคงเหลือซึ่งเป็นสินทรัพย์ของกิจการและไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้ จึงน่าจะถือเป็นการให้บริการ กิจการต้องพิจารณาตามเงื่อนไขของการรับรู้รายได้จากการให้บริการ



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

อย่างไรก็ตาม ท่านสามารถศึกษาข้อมูลของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชีและศึกษาตัวอย่างงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในธุรกิจที่คล้ายคลึงกับกิจการท่านในเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อประกอบการพิจารณาประเภทของรายได้ของท่าน

ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของท่าน ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้และข้อมูลที่มากกว่า เพื่อให้ได้รับคำแนะนำที่ถูกต้องยิ่งขึ้น

เดือนมีนาคม 2559

เรื่อง : มาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับรายได้

ถาม : ข้อมูลทั่วไป :
เป็นพนักงานบัญชีของธุรกิจอิสระซึ่ง แบบประเภทสัญญาเช่าทางการเงิน ซึ่งมีการเก็บค่าเช่าจากลูกค้าแต่ละเดือนที่รวมค่าเบี้ยประกันของทรัพย์สินที่เช่า

ตัวอย่าง รายได้ดอกเบี้ยที่บันทึกในเดือนมกราคมเท่ากับ 105 บาท คำนวณจาก

ดอกเบี้ยคำนวณจากเงินให้สินเชื่อ	100
ค่าเบี้ยประกันทรัพย์สิน	5
รวมรายได้ดอกเบี้ยบันทึกเดือนมกราคม	<u>105</u>

ได้ทราบมาว่าในอนาคตรายได้ดังกล่าวจะต้องบันทึกแยกเป็น 2 รายการ คือ

1. รายได้ดอกเบี้ย 100
2. รายได้ค่าเบี้ยประกัน 5

ไม่ทราบว่าถูกต้องหรือไม่คะ และถ้าใช่ มาตรฐานดังกล่าวจะนำมาใช้ประมาณปีใดคะ รบกวนขอคำแนะนำด้วยคะ เพื่อที่ทางบริษัทจะได้เตรียมความพร้อมเพื่อรับมือกับการเปลี่ยนแปลง

ตอบ : ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (ฉบับที่เคยถือปฏิบัติมาในอดีตจนถึงปัจจุบัน) จะระบุในย่อหน้าที่ 36 และ 38 ว่ากิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าทางการเงินด้วยมูลค่าเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า(เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า) ซึ่งให้รวมถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกด้วย (http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2017%20revised%202558+.pdf)

[โดยย่อหน้าที่ 4 ระบุว่า เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า คือ ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า โดยไม่รวมค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้ให้เช่า]

ทั้งนี้รายได้ทางการเงินรอการรับรู้(ส่วนของดอกเบี้ย) หมายถึงผลต่างระหว่างเงิน



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

ลงทุนขึ้นต้นตามสัญญาเข้ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องพิจารณาก่อนว่ารายได้จากการรับประกันถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าหรือไม่ หากไม่ใช่ อาจมีรับรู้รวมอยู่ในเงินลงทุนขึ้นต้นตามสัญญาเช่า และเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ดังนั้น **หากกิจการพิจารณาแล้วว่ารายได้จากการรับประกันไม่เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเช่า** รายได้จากการรับประกันก็จะมีรับรู้ผ่านการรับรู้ของรายได้ทางการเงิน (ดอกเบี้ย) แต่ควรให้รับรู้เป็นรายการต่างหากแยกจากส่วนของเงินที่ต้องรับรู้ตามสัญญาเช่าโดยตรง

ทั้งนี้เท่าที่ข้อมูลมีมาจนถึงปัจจุบัน หลักการดังกล่าวยังไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่จะประกาศใช้ในอนาคต

อย่างไรก็ตาม ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของบริษัทซึ่งมีความเข้าใจในเนื้อหาของรายการและมีข้อมูลที่มากกว่า และต้องเป็นผู้ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของท่าน เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องและชัดเจนยิ่งขึ้น
