

# ผลกระทบด้านภาษีของ TFRS 15

มาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีประกาศใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2562 ได้กำหนดหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้โดยมีหลักการ ที่สำคัญคือ กิจการต้องรับรู้รายได้เพื่อสะท้อนถึงการโอน การควบคุมสินค้าหรือบริการที่เกิดจากสัญญา ให้กับลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทน ที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการ แลกเปลี่ยนสินค้า หรือบริการนั้น ๆ ซึ่ง รายละเอียดวิธีการพิจารณาสามารถศึกษา ได้จากคู่มืออธิบายมาตรฐานบัญชี TFRS 15 ที่เผยแพร่โดยสภาวิชาชีพบัญชี



## ขั้นตอนในการรับรู้รายได้ตาม TFRS15

กิจการต้องรับรู้รายได้ตามขั้นตอนในการพิจารณารับรู้รายได้จาก สัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย 5 ขั้นตอนดังนี้



1 ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า



2 ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา



3 กำหนดราคาของรายการ



4 ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระ ที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา



5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติ ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

## ขั้นตอนในการรับรู้รายได้ทางภาษี

การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลที่ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้น ในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.1/2528



## ➤ ความต่างของการรับรู้ รายได้ทางบัญชีกับทางภาษี

จากขั้นตอนการรับรู้รายได้ทางบัญชี ตาม TFRS15 กับรายได้ทางภาษีตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรข้างต้น จะเห็นว่ามีความแตกต่างกัน เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนขึ้นจะได้เปรียบเทียบเป็นตัวอย่างซึ่งวิธีการทางบัญชีจะนำมาจากคู่มืออธิบายมาตรฐานบัญชี TFRS 15 ที่เผยแพร่โดยสภาวิชาชีพบัญชี วันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2562 ส่วนวิธีการรับรู้รายได้ด้านภาษีเป็นการตีความตามกฎหมายภาษีของผู้เขียน



## ➤ การขายที่ให้สิทธิในการคืน

### ➔ ตัวอย่าง

กิจการทำสัญญาขายสินค้าจำนวน 100 ชิ้น ราคาชิ้นละ 100 บาท กิจการได้รับเงินสดเมื่อโอนการควบคุมสินค้าให้กับลูกค้า โดยปกติกิจการอนุญาตให้ลูกค้าคืนสินค้าได้ภายใน 30 วัน และจะได้รับเงินคืนเต็มจำนวน ต้นทุนของสินค้าแต่ละชิ้นคือ 60 บาท กิจการตัดสินใจใช้วิธีมูลค่าที่คาดหวังในการประมาณการราคาของรายการ

กิจการคาดว่าสินค้าจำนวน 97 ชิ้น จะไม่ถูกส่งคืนจากลูกค้า และประมาณการต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่รับคืนว่าไม่มีสาระสำคัญ สินค้าที่รับคืนสามารถนำมาขายได้ใหม่แบบมีกำไรในอนาคต

วิธีการทางบัญชี	วิธีการทางภาษี										
<p>เมื่อกิจการโอนการควบคุมสินค้าให้ลูกค้า</p> <table border="0"> <tr> <td>Dr. เงินสด (100บาทX100 ชิ้น)</td> <td>10,000</td> </tr> <tr> <td>Cr. รายได้ (100บาทX97 ชิ้น)</td> <td>9,700</td> </tr> <tr> <td>Cr. หนี้สินเงินคืน (100บาทX3 ชิ้น)</td> <td>300</td> </tr> </table> <p>กิจการจะยังไม่รับรู้รายได้สินค้า จำนวน 3 ชิ้น ที่คาดว่าจะลูกค้าจะนำมาคืน หนี้สินเงินคืนกิจการต้องปรับปรุงการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยปรับปรุงรายการดังกล่าวกับรายได้</p>	Dr. เงินสด (100บาทX100 ชิ้น)	10,000	Cr. รายได้ (100บาทX97 ชิ้น)	9,700	Cr. หนี้สินเงินคืน (100บาทX3 ชิ้น)	300	<table border="0"> <tr> <td>Dr. เงินสด</td> <td>10,000</td> </tr> <tr> <td>Cr. รายได้</td> <td>10,000</td> </tr> </table> <p>รับรู้รายได้จากการขายทั้ง 100 ชิ้น ราคาชิ้นละ 100 บาท โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีสินค้าที่คาดว่าจะนำมาคืนหรือไม่</p>	Dr. เงินสด	10,000	Cr. รายได้	10,000
Dr. เงินสด (100บาทX100 ชิ้น)	10,000										
Cr. รายได้ (100บาทX97 ชิ้น)	9,700										
Cr. หนี้สินเงินคืน (100บาทX3 ชิ้น)	300										
Dr. เงินสด	10,000										
Cr. รายได้	10,000										
<table border="0"> <tr> <td>Dr. ต้นทุนขาย (60บาทX97 ชิ้น)</td> <td>5,820</td> </tr> <tr> <td>Dr. สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน(60X3)</td> <td>180</td> </tr> <tr> <td>Cr. สินค้าคงเหลือ (60บาทX100 ชิ้น)</td> <td>6,000</td> </tr> </table> <p>สิทธิในการได้รับสินค้าคืนจากลูกค้าในการชำระหนี้สินเงินคืน จะวัดมูลค่าเริ่มแรกโดยอิงกับมูลค่าตามบัญชีเดิมของสินค้าหักด้วยต้นทุน ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการรับคืนสินค้ารวมถึงการลดลงที่อาจเกิดขึ้นในมูลค่าของสินค้าที่รับคืน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน</p>	Dr. ต้นทุนขาย (60บาทX97 ชิ้น)	5,820	Dr. สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน(60X3)	180	Cr. สินค้าคงเหลือ (60บาทX100 ชิ้น)	6,000	<table border="0"> <tr> <td>Dr. ต้นทุนขาย</td> <td>6,000</td> </tr> <tr> <td>Cr. สินค้าคงเหลือ</td> <td>6,000</td> </tr> </table> <p>รับรู้ต้นทุนขายทั้ง จำนวน 100 ชิ้น ที่ขาย</p>	Dr. ต้นทุนขาย	6,000	Cr. สินค้าคงเหลือ	6,000
Dr. ต้นทุนขาย (60บาทX97 ชิ้น)	5,820										
Dr. สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน(60X3)	180										
Cr. สินค้าคงเหลือ (60บาทX100 ชิ้น)	6,000										
Dr. ต้นทุนขาย	6,000										
Cr. สินค้าคงเหลือ	6,000										

## » สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม และสิทธิที่ลูกค้าไม่ได้ใช้

### ➔ ตัวอย่าง

กิจการทำสัญญาขายสินค้า A ในราคา 100 บาท และให้คูปองส่วนลด 40% สำหรับการซื้อสินค้าในขนาดจำนวนไม่เกิน 100 บาท ภายในระยะเวลา 30 วัน นับจากวันที่ซื้อ

กิจการตั้งใจที่จะให้คูปองส่วนลด 10% สำหรับการขายทุกรายการในช่วง 30 วัน หลังจากนั้นตั้งนั้นส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้าที่ทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญคือส่วนลดเพิ่มที่เกินกว่า 10% ที่ให้ตามปกติซึ่งคือส่วนลด 30%

กิจการประมาณว่า 80% ของลูกค้าที่ได้รับส่วนลดจะนำส่วนลดกลับมาใช้และยอดการซื้อโดยเฉลี่ยของลูกค้าสำหรับการใช้ส่วนลดโดยเฉลี่ยจะอยู่ที่ 50 บาท

วิธีการทางบัญชี	วิธีการทางภาษี
เมื่อกิจการโอนการควบคุมในสินค้า รับรู้รายได้จากการขายสินค้า A จำนวน 89 บาท  (กิจการปันส่วน 89 บาท ให้สินค้า และปันส่วน 11 บาท ให้กับคูปองส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้า)	รับรู้รายได้จากการขายสินค้า 100 บาท
เมื่อลูกค้านำคูปองมาใช้ซื้อสินค้าหรือคูปองหมดอายุ กิจการรับรู้รายได้ 11 บาท	ทางภาษีไม่ต้องรับรู้รายได้

## » บทสรุป

จากสองตัวอย่างข้างต้นที่เป็นภาพรวมวิธีการทางบัญชีและวิธีการทางภาษี (อาจแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในรายละเอียดแต่ละราย) ซึ่งแตกต่างกันทำให้กิจการต้องมีการปรับปรุงความต่างเหล่านี้เพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างถูกต้อง อย่างไรก็ตามสภาวิชาชีพบัญชีได้มีหนังสือถึงกรมสรรพากรเพื่อขอให้พิจารณาลดความต่างของผลกระทบตามมาตรฐานบัญชี TFRF 15 ขณะนี้อยู่ระหว่างการพิจารณาของกรมสรรพากร



โดย..นางชลลดา พุวิตนศิลป์  
ที่ปรึกษาคณะกรรมการบัญชีด้านภาษีอากร

