ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๕๗/๒๕๕๗

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)

เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๘ (๓/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๘ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๑๔/๒๕๕๖ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๘ เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสัณห์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557)
เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

คำแถลงการณ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้าซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IFRIC Interpretation 18 : Transfers of Assets from Customers (Bound Volume 2013 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2555 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557)เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

อ้างอิง

ความเป็นมา **1**

ขอบเขต **4**

ประเด็น **8**

มติ **9**

รายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือไม่ **9**

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่รับโอนต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกอย่างไร **11**

ด้านเครดิตของรายการต้องบันทึกบัญชีอย่างไร **12**

การระบุบริการที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ **14**

การรับรู้รายได้ **18**

กิจการควรบันทึกบัญชีการโอนเงินสดจากลูกค้าอย่างไร **21**

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง **22**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 22

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า*

อ้างอิง

- *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2557)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*(เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *รายได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานการให้บริการ* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความเป็นมา

1 ในอุตสาหกรรมที่ให้บริการด้านสาธารณูปโภค กิจการอาจได้รับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาจากลูกค้าเพื่อทำให้ลูกค้าสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายได้หรือเพื่อให้ลูกค้าเข้าถึงโภคภัณฑ์ เช่น ไฟฟ้า ก๊าซ หรือน้ำ ได้อย่างต่อเนื่อง หรือกิจการอาจได้รับเงินสดมาจากลูกค้าเพื่อจัดหาหรือก่อสร้างที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าว โดยทั่วไป ลูกค้ายังคงต้องจ่ายค่าซื้อสินค้าและบริการตามปริมาณที่ตนใช้เป็นการเพิ่มเติมอีกด้วย

2 การโอนสินทรัพย์จากลูกค้าอาจเกิดขึ้นในอุตสาหกรรมอื่นนอกจากอุตสาหกรรมที่ให้บริการด้านสาธารณูปโภคก็ได้ ตัวอย่างเช่น กิจการซึ่งว่าจ้างกิจการภายนอกที่มีความเชี่ยวชาญให้ทำงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ อาจโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตนให้กับกิจการภายนอกซึ่งเป็นผู้ให้บริการนั้น

3 ในบางกรณี ผู้โอนสินทรัพย์อาจไม่ใช่กิจการซึ่งเป็นผู้เข้าถึงสินค้าหรือบริการอย่างต่อเนื่องและได้รับสินค้าหรือบริการนั้นก็ได้ อย่างไรก็ตามเพื่อความสะดวกการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเรียกกิจการที่โอนสินทรัพย์ให้นั้นว่า ลูกค้า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ขอบเขต

4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับการบัญชีสำหรับการโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ซึ่งกิจการได้รับโอนมาจากลูกค้า

5 ข้อตกลงซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึงข้อตกลงที่ทำให้กิจการได้รับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาจากลูกค้าเพื่อทำให้ลูกค้าสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายได้หรือเพื่อให้ลูกค้าเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องประการใดประการหนึ่งหรือทั้งสองประการ

6 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ใช้กับข้อตกลงที่กิจการได้รับเงินสดจากลูกค้าด้วยเมื่อกิจการใช้จำนวนเงินสดดังกล่าวเพื่อก่อสร้างหรือจัดหาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เท่านั้น และกิจการต้องใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นเพื่อทำให้ลูกค้าสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายได้หรือเพื่อให้ลูกค้าสามารถเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องประการใดประการหนึ่งหรือทั้งสองประการ

7 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับข้อตกลงในการโอนที่เป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือที่เป็นโครงสร้างพื้นฐานที่ใช้ตามข้อตกลงสัมปทานการให้บริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานการให้บริการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ประเด็น

8 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กล่าวถึงประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

8.1 รายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือไม่

8.2 หากรายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่รับโอนมานั้นควรวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกอย่างไร

8.3 หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์วัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ด้านเครดิตของรายการควรบันทึกบัญชีอย่างไร

8.4 กิจการควรบันทึกบัญชีการรับโอนเงินสดมาจากลูกค้าอย่างไร

มติ

รายการเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือไม่

9 เมื่อกิจการได้รับโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาจากลูกค้า กิจการต้องประเมินว่ารายการที่ได้รับโอนมานั้นเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ที่ระบุในย่อหน้าที่ 49.1 ของ*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2557) หรือไม่ ย่อหน้าดังกล่าวระบุว่า “สินทรัพย์

คือ ทรัพยากรที่กิจการควบคุมซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีตและคาดว่าจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ” ในแทบทุกสถานการณ์ กิจการจะได้รับสิทธิความเป็นเจ้าของในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่โอนมา อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาว่ารายการถือเป็นสินทรัพย์หรือไม่นั้น สิทธิความเป็นเจ้าของไม่ใช่สิ่งจำเป็น ดังนั้น หากลูกค้ายังคงควบคุมสินทรัพย์ที่โอนมารายการดังกล่าวจะยังไม่เข้าคำนิยามของสินทรัพย์ถึงแม้จะมีการโอนความเป็นเจ้าของให้แล้วก็ตาม

10 โดยทั่วไป กิจการที่ควบคุมสินทรัพย์จะสามารถดำเนินการกับสินทรัพย์นั้นได้ตามที่ตนต้องการ ตัวอย่างเช่น นำสินทรัพย์นั้นไปแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น ใช้สินทรัพย์นั้นเพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ คิดราคาจากผู้อื่นที่ใช้สินทรัพย์นั้น ใช้สินทรัพย์นั้นชำระหนี้ ถือครองสินทรัพย์นั้นไว้ หรือแจกจ่ายสินทรัพย์นั้นให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ เป็นต้น กิจการที่ได้รับโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาจากลูกค้าต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการประเมินว่ามีการควบคุมสินทรัพย์ที่ได้รับโอนมาหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถึงแม้ว่ากิจการมีภาระที่ต้องใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับโอนมาเพื่อให้บริการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างแก่ลูกค้าเท่านั้น แต่ถ้ากิจการอาจสามารถตัดสินใจว่าจะใช้งาน บำรุงรักษาและทดแทนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับโอนนั้นอย่างไร ก็อาจสรุปได้ว่ากิจการควบคุมที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับโอนมา

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่รับโอนต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกอย่างไร

11 หากกิจการสรุปว่าสินทรัพย์ที่ได้รับโอนมาเข้าคำนิยามของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้รับโอนมานั้นเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกให้วัดมูลค่าต้นทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ด้านเครดิตของรายการต้องบันทึกบัญชีอย่างไร

12 การอภิปรายต่อไปนี้อยู่ภายใต้ข้อสมมติฐานว่ากิจการที่ได้รับโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้สรุปแล้วว่ารายการที่ได้รับโอนมาต้องรับรู้และวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 9 ถึง 11

13 ย่อหน้าที่ 12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ระบุว่า “เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน กิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้” ตามเงื่อนไขของข้อตกลงซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้การโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ถือเป็นการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การระบุบริการที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้

14 กิจการอาจตกลงให้บริการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างเพื่อแลกกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับโอนมา เช่น ทำการเชื่อมต่อลูกค้ากับเครือข่าย หรือให้ลูกค้าเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่อง ตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องระบุบริการซึ่งสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ซึ่งรวมอยู่ในข้อตกลง

15 คุณลักษณะที่บ่งชี้ว่าการเชื่อมต่อลูกค้ากับเครือข่ายเป็นบริการที่สามารถระบุแยกเป็นเอกเทศได้ รวมถึง

15.1 การเชื่อมต่อบริการได้ส่งมอบให้กับลูกค้าและมีคุณค่าในตัวเองต่อลูกค้านั้นด้วย

15.2 มูลค่ายุติธรรมของการเชื่อมต่อบริการสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

16 คุณลักษณะที่บ่งชี้ว่าการให้ลูกค้าสามารถเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องถือเป็นบริการที่สามารถระบุแยกเป็นเอกเทศได้ คือ การที่ลูกค้าที่ทำการโอนสินทรัพย์ให้ได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้าหรือบริการอย่างต่อเนื่องในอนาคตในราคาที่ต่ำกว่าราคาที่จะเรียกเก็บหากปราศจากการโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ นั้น

17 ในทางกลับกัน คุณลักษณะหนึ่งที่บ่งชี้ว่าการให้ลูกค้าเข้าถึงสินค้าหรือบริการได้อย่างต่อเนื่องนั้นเป็นผลมาจากเงื่อนไขในใบอนุญาตการประกอบการของกิจการหรือจากกฎระเบียบอื่น มากกว่าเป็นผลของข้อตกลงในการโอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ การที่ลูกค้าผู้ที่โอนสินทรัพย์ให้แก่กิจการต้องจ่ายชำระราคาสำหรับการเข้าถึงสินค้าหรือบริการอย่างต่อเนื่อง หรือสำหรับค่าสินค้าหรือบริการ หรือทั้งสองประการ ในราคาเดียวกันกับลูกค้าที่ไม่ได้โอนสินทรัพย์ให้

การรับรู้รายได้

18 หากบริการที่ให้มีเพียงบริการเดียว กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อได้ให้บริการตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

19 หากบริการที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้มีมากกว่าหนึ่งบริการ ย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่ได้รับหรือจะได้รับภายใต้ข้อตกลงการให้บริการให้กับบริการแต่ละบริการ โดยใช้หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) กับบริการแต่ละบริการนั้น

20 หากการให้บริการอย่างต่อเนื่องเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลง โดยปกติช่วงเวลาในการรับรู้รายได้สำหรับบริการนั้นจะเป็นไปตามระยะเวลาของข้อตกลงที่ทำกับลูกค้า หากข้อตกลงไม่ระบุช่วงเวลาไว้กิจการต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาซึ่งไม่เกินกว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่รับโอนมาเพื่อใช้ในการให้บริการอย่างต่อเนื่องนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กิจการควรบันทึกบัญชีการโอนเงินสดจากลูกค้าอย่างไร

21 ในกรณีที่กิจการได้รับโอนเงินสดมาจากลูกค้า กิจการต้องประเมินว่าข้อตกลงนั้นอยู่ภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 6 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือไม่ หากอยู่ภายใต้ขอบเขต กิจการต้องประเมินว่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาหรือสร้างขึ้นนั้นเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ตามย่อหน้าที่ 9 และ 10 หรือไม่ หากเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และต้องรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 13ถึง 20 ด้วยจำนวนเงินสดที่ได้รับมาจากลูกค้า

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

22 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติสำหรับการโอนสินทรัพย์จากลูกค้าที่กิจการได้รับในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กิจการสามารถปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับการโอนที่เกิดขึ้นก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้โดยมีข้อแม้ว่ากิจการจะต้องได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าและข้อมูลอื่นที่จำเป็นต่อการปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เมื่อการโอนนั้นเกิดขึ้น กิจการต้องเปิดเผยวันที่เริ่มปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์