

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๖/๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)

เรื่อง รายได้

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๔ (๒/๒๕๕๙) เมื่อวันที่ ๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๗/๒๕๕๘ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง รายได้

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง รายได้ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559)

เรื่อง

รายได้

## คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่ สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2558 (IAS 18: Revenue (Bound volume 2016 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2558 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับอื่น

## สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1
คำนิยาม	7
การวัดมูลค่าของรายได้	9
การระบुरายการ	13
การขายสินค้า	14
การให้บริการ	20
ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล	29
การเปิดเผยข้อมูล	35
วันถือปฏิบัติ	37

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 42 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ควรอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559)

### เรื่อง รายได้

#### วัตถุประสงค์

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ให้คำนิยามไว้ว่า รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสรับหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สินซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ รายได้ตามคำนิยาม รวมถึง รายได้ที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการและผลกำไร รายได้มีชื่อเรียกต่าง ๆ กัน เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ดอกเบี้ย รายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ ฯลฯ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์บางประเภท

ประเด็นหลักทางการบัญชีสำหรับรายได้ คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการรับรู้รายการเป็นรายได้ รายได้ต้องรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการ และกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ และให้แนวทางในการปฏิบัติสำหรับแต่ละสถานการณ์

#### ขอบเขต

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ต่อไปนี้
  - 1.1 การขายสินค้า
  - 1.2 การให้บริการ และ
  - 1.3 การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง รายได้

- 3 สินค้า หมายถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีก หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขายต่อ
- 4 ตามปกติ การให้บริการ หมายถึง การที่กิจการได้ปฏิบัติงานตามที่ตกลงไว้ในสัญญาตลอดช่วงเวลา ที่ตกลงกัน ซึ่งอาจเป็นการให้บริการเพียงช่วงเวลาเดียวหรือหลายช่วงเวลา สำหรับรายได้ซึ่งเกิด จากสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา เช่น การให้บริการด้าน การจัดการโครงการ หรืองานด้านสถาปัตยกรรม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ ที่เกิดขึ้นจากสัญญาดังกล่าว เนื่องจากรายได้จากการให้บริการดังกล่าวมีวิธีปฏิบัติตามที่ระบุไว้ ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 5 การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการก่อให้เกิดรายได้ในรูปของ
  - 5.1 ดอกเบี้ย ซึ่งเป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากการให้ผู้อื่นใช้เงินสด รายการเทียบเท่า เงินสด หรือจำนวนค้างรับของกิจการ
  - 5.2 ค่าสิทธิ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ระยะยาวของกิจการ ตัวอย่างเช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ และโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และ
  - 5.3 เงินปันผล ซึ่งเป็นส่วนแบ่งกำไรที่ผู้ถือเงินลงทุนในตราสารทุนจะได้รับตามสัดส่วน ของเงินลงทุนที่ถือ
- 6 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก
  - 6.1 สัญญาเช่า (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมี การประกาศใช้))
  - 6.2 เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่ถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมี การประกาศใช้))
  - 6.3 สัญญาประกันภัยที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 6.4 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน หรือ การจำหน่ายสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินดังกล่าว (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 6.5 การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
  - 6.6 การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกและการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 6.7 การรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ
  - 6.8 การขุดสินแร่

## คำนิยาม

### 7 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังต่อไปนี้

<b>รายได้</b>	หมายถึง	กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ
<b>มูลค่ายุติธรรม</b>	หมายถึง	ราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))

- 8 รายได้ หมายถึงเฉพาะแต่กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับหรือพึงรับเพื่อตนเองเท่านั้น ดังนั้นจำนวนเงินที่กิจการเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีขาย ภาษีสินค้าและบริการ และภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับและไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้นจำนวนดังกล่าวจึงไม่รวมเป็นรายได้ ในทำนองเดียวกันกรณีของตัวแทน กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ได้รวมจำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการซึ่งจำนวนดังกล่าวไม่ได้ทำให้ส่วนของเจ้าของของตัวแทนเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด ดังนั้นจำนวนที่เรียกเก็บแทนตัวการจึงไม่ถือเป็นรายได้ เฉพาะจำนวนค่านายหน้าเท่านั้นที่ถือเป็นรายได้

### การวัดมูลค่าของรายได้

- 9 กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ<sup>1</sup>
- 10 กิจการกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ซึ่งจำนวนรายได้นี้เป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด
- 11 โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจะอยู่ในรูปของเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดและจำนวนรายได้ คือ จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการได้รับหรือค้างรับ อย่างไรก็ตาม หากมีการยี่ระยะเวลาการรับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดออกไป มูลค่ายุติธรรมของ

<sup>1</sup> ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ - รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา (เมื่อมีการประกาศใช้)

สิ่งตอบแทนอาจมีมูลค่าน้อยกว่าจำนวนเงินสหรับหรือค้ำรับที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สินเชื่อแก่ผู้ซื้อโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือยอมรับตัวเงินซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาดจากผู้ซื้อเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายสินค้า โดยนัยแล้วส่วนหนึ่งของรายการดังกล่าวถือเป็น การให้สินเชื่อ ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องกำหนดโดยนำจำนวนทั้งสิ้นที่จะได้รับ ในอนาคตคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น ซึ่งต้องเป็นอัตราได้อัตราหนึ่งที่กำหนดได้ชัดเจน กว่าระหว่างอัตราดังต่อไปนี้

11.1 อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารการเงินที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ออกตราสารมีอันดับ ความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน หรือ

11.2 อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับ ราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ

ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินของผลตอบแทนต้องรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยตามที่ กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 29 ถึง 30 และตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 12 เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้องไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินค้าโภคภัณฑ์ เช่น นมสด หรือน้ำมัน ซึ่งผู้ผลิตแลกเปลี่ยนสินค้าระหว่างกันเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค ในแต่ละท้องถิ่นให้ทันเวลา เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน กิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ดังกล่าว โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่า เงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่สามารถวัดมูลค่า ได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่นำไป แลกปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

## การระบุนายการ

- 13 ตามปกติ เกณฑ์การรับรู้รายได้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ กิจการอาจจำเป็นต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติกับส่วนประกอบ แต่ละส่วนของรายการเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของรายการนั้น เช่น หากกิจการได้รวมค่าบริการ หลังการขายที่สามารถระบุจำนวนได้ไว้ในราคาขายของสินค้า กิจการต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าว เป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น ในทางกลับกัน กิจการต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาใช้ปฏิบัติกับรายการบัญชีสองรายการหรือมากกว่าสองรายการ พร้อมกัน เมื่อรายการเหล่านั้นสัมพันธ์กันจนทำให้ไม่สามารถเข้าใจถึงผลกระทบทางธุรกิจของ รายการใดรายการหนึ่งได้โดยไม่อ้างอิงถึงรายการอื่นที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจขายสินค้า และขณะเดียวกันได้ทำสัญญาแยกต่างหากที่จะซื้อคืนสินค้านี้ในภายหลัง หากกิจการแยก

บันทึกการขายโดยไม่พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของรายการทั้งสองจะทำให้เนื้อหาของรายการไม่สมบูรณ์ ดังนั้น กิจการต้องบันทึกการขายทั้งสองรวมกันเป็นรายการเดียว

## การขายสินค้า

- 14 กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
  - 14.1 กิจการได้ออนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
  - 14.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
  - 14.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 14.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น และ
  - 14.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 15 กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้ออนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยทั่วไป การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้ มักเกิดขึ้นกับธุรกิจค้าปลีก แต่ในบางกรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาที่ต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ
- 16 กิจการจะไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น
  - 16.1 เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบ นอกเหนือจากการรับประกันปกติ
  - 16.2 เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น
  - 16.3 เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่ง กิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ และ
  - 16.4 เมื่อผู้ซื้อจะมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเหตุผลที่ระบุไว้ในสัญญาซื้อขายและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้
- 17 หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า รายการที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นการขาย ให้กิจการรับรู้รายได้ ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีดังกล่าว รายการนั้นถือเป็นการขายและให้กิจการรับรู้เป็นรายได้หากกิจการได้ออนทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของ



ความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว อีกตัวอย่างหนึ่งคือ กรณีที่กิจการค้าปลีกยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าโดยตกลงที่จะคืนเงินให้หากลูกค้าไม่พอใจในสินค้า ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาที่เกิดการขายหากกิจการสามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือพร้อมกับรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืนโดยประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

- 18 กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น ในบางกรณี ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้วหรือจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุมัติให้ส่งเงินซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายออกนอกประเทศ กิจการสามารถรับรู้รายได้ในทันทีที่รัฐบาลต่างประเทศอนุมัติให้ส่งเงินดังกล่าวออกนอกประเทศได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ของจำนวนที่ได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก
- 19 รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์เดียวกันต้องรับรู้ในงวดบัญชีเดียวกัน กระบวนการนี้เรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึง ค่าใช้จ่ายในการรับประกัน และค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไขในข้ออื่น ๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้ ให้กิจการบันทึกสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากการขายสินค้าเป็นหนี้สิน

## การให้บริการ

- 20 เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 20.1 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 20.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น
  - 20.3 กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

#### 20.4 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำ รายการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ<sup>2</sup>

- 21 การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีนี้  
กิจการต้องรับรู้รายได้ในงวดบัญชีที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าวให้ข้อมูล  
ที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวด มาตรฐาน  
การบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้กำหนด  
ให้มีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์นี้ด้วย ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวสามารถใช้  
ปฏิบัติกับการรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการและการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น
- 22 กิจการจะรับรู้รายได้ได้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์  
เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวน  
เงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือ  
จำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่  
จะนำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก
- 23 โดยทั่วไป กิจการจะสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือหลังจากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาใน  
ทุกข้อต่อไปนี้
  - 23.1 สิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่ายซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการหรือการรับบริการ
  - 23.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน และ
  - 23.3 ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงินโดยทั่วไป กิจการต้องมีระบบการจัดทำรายงานและงบประมาณทางการเงินที่ดีเพื่อใช้ภายในกิจการ  
และกิจการต้องทบทวนประมาณการรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการ และแก้ไขประมาณการ  
ดังกล่าวเมื่อจำเป็น การแก้ไขประมาณการนั้นไม่ถือเป็นการแสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผล  
ของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 24 กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการได้หลายวิธี กิจการเลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของ  
บริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตามลักษณะของรายการ ซึ่งอาจรวมถึง
  - 24.1 การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว
  - 24.2 อัตราส่วนของบริการที่ใหจนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ให้ หรือ
  - 24.3 สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น ต้นทุน  
ที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน  
ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุนของบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต  
ตามปกติเงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าจะไม่ได้สะท้อนถึงระดับของบริการที่ให้ไป  
แล้ว

---

<sup>2</sup> ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตาม  
รูปแบบกฎหมาย (เมื่อมีการประกาศใช้) และการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง  
รายได้ - รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 25 ในทางปฏิบัติ หากกิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากให้บริการหลายอย่าง ในช่วงเวลาที่มีการกำหนดไว้ กิจการรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยบริการหลักซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่น ๆ กิจการไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว
- 26 หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน
- 27 ตามปกติ กิจการอาจไม่สามารถประมาณผลของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือในระยะเริ่มแรกที่เกิดรายการ อย่างไรก็ตาม หากกิจการคาดว่าจะมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากรายการนั้นคืน กิจการจะสามารถรับรู้รายได้ได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้นที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการไม่รับรู้กำไรหากไม่สามารถประมาณผลของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 28 กิจการรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายโดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องหากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือและคาดว่าจะไม่ได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการสามารถรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 20 แทนการรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 26

### ดอกเบีย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

- 29 กิจการรับรู้รายได้ในรูปดอกเบีย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 29.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น และ
- 29.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 30 รายได้ดอกเบีย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้
- 30.1 ดอกเบียต้องรับรู้ตามวิธีดอกเบียที่แท้จริง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 30.2 ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง
- 30.3 เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล
- 31 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 32 หากกิจการซื้อเงินลงทุนที่ระบุอัตราดอกเบียโดยมีดอกเบียคงค้างที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อ กิจการต้องปันส่วนดอกเบียที่ได้รับในเวลาต่อมาระหว่างดอกเบียรับที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาก่อนการซื้อและหลังการซื้อเพื่อรับรู้เป็นรายได้เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นหลังการซื้อ
- 33 กิจการต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกค่าสิทธิตามข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่เนื้อหาตามข้อตกลงจะแสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้จะเหมาะสมยิ่งขึ้นหากใช้เกณฑ์อื่นที่มีระบบและสมเหตุสมผล

- 34 กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

## การเปิดเผยข้อมูล

- 35 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 35.1 นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดชั้นความสำเร็จของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ
  - 35.2 จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวดซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
    - 35.2.1 การขายสินค้า
    - 35.2.2 การให้บริการ
    - 35.2.3 ดอกเบี้ย
    - 35.2.4 ค่าสิทธิ
    - 35.2.5 เงินปันผล และ
  - 35.3 จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ
- 36 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากรายการ เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชยความเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น

## วันถือปฏิบัติ

- 37    มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป
- 38    (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39    (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 40    (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41    (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 42    (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)