

คุณพร้อมหรือยัง... กับการตรวจสอบรายได้ภายใต้ TFRS 15?

ตั้งแต่ปีก่อน กิจการที่ใช้ TFRS for PAEs ในการจัดทำงบการเงินเริ่มต้นตัวเกี่ยวกับ TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เพื่อเตรียมการให้พร้อมสำหรับการนำมาใช้ในปีนี้ ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีต้องเตรียมรับมือกับการเปลี่ยนแปลงเช่นกัน อะไรที่ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงบ้างในแต่ละขั้นตอนการตรวจสอบ มาหาคำตอบกัน:

TFRS 15 ทำให้หลาย ๆ ธุรกิจต้องมองรายได้ด้วยวิธีใหม่ เพราะมาตรฐานนั้นส่งผลต่อทั้งการบริหารธุรกิจและระบบควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ว่าจะรับรู้จำนวนเท่าไรและเมื่อใด และแน่นอนเมื่อกระทบรายได้ก็ย่อมส่งผลกระทบต่อทั้งกำไรและรายการอื่นที่คิดโดยมีรายได้เป็นปัจจัยหนึ่งในการคำนวณ จึงไม่แปลกเลยที่ความถูกต้องของรายได้จะได้รับความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

สิ่งแรกที่ต้องคำนึงถึง คือ **ความเข้าใจในหลักการของ TFRS 15** ซึ่งคาดว่าสมาชิกทุกท่านคงเต็มอิมกับความรู้อะไรเรื่องหลักการรับรู้รายได้ตาม **Five-Step Model** ซึ่งถือว่าเป็นหัวใจสำคัญกันแล้ว



FIVE - Step Model



1. **การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า** โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจอื่นก็ได้



2. **การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา** เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการ หรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป



3. **การกำหนดราคาของรายการ** โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนที่กิจการจ่ายชำระ



4. **การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา** โดยอ้างอิงกับราคาขายแบบแยกเทศ



5. **การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามแล้วเสร็จ** โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ

1. รับรู้รายได้ภายในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (Over Time) และ
2. รับรู้รายได้ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง (A Point in time)

ถัดมาในขั้นตอนการวางแผน เราต้องคำนึงถึง**ความเข้าใจในกิจการที่ตรวจสอบ** คือ ต้องทำความเข้าใจว่ากิจการที่เราตรวจสอบนั้นมีรายได้กี่ประเภท มีการขายในรูปแบบ เช่น การขายโดยมีเงื่อนไขการรับคืนสินค้าหรือการขายโดยมีการรับประกันสินค้า ฯลฯ เพราะแต่ละแบบอาจได้รับผลกระทบจากการนำ TFRS 15 มาใช้แตกต่างกัน ทั้งเรื่องวิธีการรับรู้รายการและระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ต้องปรับเพื่อรองรับการรวบรวมข้อมูลที่ต้องใช้ประกอบการคำนวณมูลค่าของรายได้

ต่อมาเราต้อง**พิจารณาผลการประเมินของผู้บริหารและการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบ** คือ วิเคราะห์ว่าผลกระทบของการนำ TFRS 15 มาใช้กระทบการรับรู้รายได้อย่างไรบ้าง ผู้บริหารประเมินผลกระทบตามหลักการของ TFRS 15 อย่างครบถ้วนแล้วหรือไม่ และที่สำคัญที่สุด คือ เราตรวจสอบอย่างไร และต้องให้ความสำคัญกับเรื่องใดบ้าง

เราลองมาดูตัวอย่างกันค่ะ กรณีที่กิจการขายโดยมีเงื่อนไขการรับประกันสินค้า (Right of Return) ถือว่ามี 1 ภาระที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งการรับรู้รายได้จะต้องสุทธิตามประมาณการมูลค่าสินค้าที่อาจได้รับคืนเมื่อประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ จุดนี้ TFRS 15 ไม่ได้เปลี่ยนจากหลักการเดิม ส่วนผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นมาจากวิธีคำนวณประมาณการมูลค่าสินค้าที่อาจได้รับคืนซึ่งปรับใหม่ ดังนั้น การตรวจสอบของเราต้องคำนึงถึงวิธีการคำนวณและความสมเหตุสมผลของปัจจัยต่าง ๆ ที่ใช้ในการคำนวณ เช่น

- พิจารณาว่าวิธีการคำนวณที่เลือกเหมาะสมกับลักษณะประมาณการของแต่ละกิจการหรือไม่ ใน TFRS 15 ระบุให้ใช้ได้ 2 วิธี ได้แก่ วิธีคำนวณมูลค่าที่คาดหวัง (Probability-Weighted) หรือวิธีคำนวณจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (Most likely Outcome)
- พิจารณาว่าจำนวนสินค้าที่คาดว่าจะได้รับคืนซึ่งผู้บริหารประมาณการไว้สมเหตุสมผลหรือไม่ จำนวนดังกล่าวเป็นปัจจัยหนึ่งที่ใช้ในการคำนวณ ซึ่งส่วนใหญ่มักคิดเป็นจำนวนขึ้นหรือเป็นร้อยละจากจำนวนที่ขายไปโดยอิงจากข้อมูลการรับคืนในอดีต โดยเราอาจพิสูจน์ความน่าเชื่อถือของข้อมูลการรับคืนในอดีตด้วยการสุ่มตรวจกับเอกสารการรับคืน

หรืออย่างกรณีที่กิจการมีโปรโมชั่นขายโทรศัพท์มือถือพร้อมแพคเกจค่าโทรศัพท์และค่าอินเทอร์เน็ต โดยผู้ซื้อต้องทำสัญญาบริการไม่น้อยกว่า 2 ปี จึงจะได้ซื้อเครื่องในราคาถูกมาก ข้อแตกต่างระหว่างมาตรฐานเดิมกับ TFRS 15 คือ การวัดมูลค่ารายได้จากการขายโทรศัพท์และรายได้ค่าบริการ จากเดิมที่เคยบันทึกตามราคาขายตรงๆ แพคเกจระบุว่าขายเครื่อง 1,000 บาท ก็รับรู้ ณ วันที่ส่งมอบเครื่องเท่ากับมีรายได้ 1,000 บาท กลับต้องมาคำนวณหาราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling price) ของทั้งเครื่องโทรศัพท์และค่าบริการ ดังนั้น การตรวจสอบของเราต้องคำนึงถึงความถูกต้องของการประมาณราคาขายแบบเอกเทศนั้น เช่น ถ้ากิจการแจ้งว่าโทรศัพท์รุ่นนี้จะขายแบบแพคเกจเท่านั้นจึงขอเลือกใช้วิธีต้นทุนที่ค่าไว้บวกด้วยอัตรากำไร เราก็ต้องวางแผนทดสอบประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนและพิจารณาความสมเหตุสมผลของอัตรากำไรที่นำมาใช้คำนวณโดยอาจวิเคราะห์เปรียบเทียบกับการขายเครื่องรุ่นอื่น ๆ ที่ใกล้เคียงกัน เป็นต้น

สุดท้ายตอนสรุปผลการตรวจสอบ เราต้องประเมินผลกระทบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน คือ ประเมินจากหลักฐานที่ได้ระหว่างการตรวจสอบเพื่อสรุปว่างบการเงินได้บันทึกบัญชีและปรับย้อนหลังตามทางเลือกที่กำหนดไว้ใน TFRS 15 แล้ว ใช่หรือไม่ รวมถึงเปิดเผยในหมายเหตุครบถ้วนแล้ว ใช่หรือไม่ ถ้าใช่...ก็ไม่กระทบต่อความเห็น และอาจนำเรื่อง First-Time Adoption นี้เสนอเป็นข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่เน้นหรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ได้ หากวิเคราะห์แล้วว่าเข้าเงื่อนไขตาม TSA 706 หรือ TSA 701 นะคะ

การนำมาตรฐานใดก็ตามมาใช้เป็นครั้งแรก ถือเป็นความท้าทายสำหรับทั้งผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี ปีนี้ถึงเวลาที่ต้องใช้ TFRS 15 แล้ว ทุกท่านพร้อมกันหรือยังคะ



โดย.. นางสาวรุฉนิย พลาขจรศักดิ์
กรรมการในคณะกรรมการด้านมาตรฐานการสอบบัญชี
และเทคนิคการสอบบัญชี

