

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟังความคิดเห็น เป็นร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ โดยจัดส่งมาที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เลขที่133 ถนนสุขุมวิท 21(อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ โทรศัพท์ 02-685-2562 หรือ 02-685-2570 หรืออีเมล [academic-fap@fap.or.th](mailto:academic-fap@fap.or.th)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณในความร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ฝ่ายมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

โทร.02-685-2562

Email: [academic-fap@fap.or.th](mailto:academic-fap@fap.or.th)

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

**-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15**

**เรื่อง**

**รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า**

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1
วัตถุประสงค์	1
การบรรลุวัตถุประสงค์	2
ขอบเขต	5
การรับรู้รายการ	9
การระบุสัญญา	9
การรวมสัญญา	17
การเปลี่ยนแปลงสัญญา	18
การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ	22
ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า	24
สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน	26
การแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ	31
ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในเวลาใดเวลาหนึ่ง	35
ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง	38
การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ	39
การวัดมูลค่า	46
การกำหนดราคาของรายการ	47
สิ่งตอบแทนผันแปร	50
การเมืองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา	60
สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด	66
สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า	70
การปันส่วนราคาของรายการให้ภาระที่ต้องปฏิบัติ	73
การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ	76
การปันส่วนส่วนลด	81
การปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร	84
การเปลี่ยนแปลงราคาของรายการ	87
ต้นทุนของสัญญา	91
ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา	91
ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา	95

**-ร่าง-**มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

<b>การตัดจำหน่ายและการด้อยค่า</b>	<b>99</b>
<b>การแสดงรายการ</b>	<b>105</b>
<b>การเปิดเผยข้อมูล</b>	<b>110</b>
<b>สัญญาที่ทำกับลูกค้า</b>	<b>113</b>
การจำแนกรายได้	114
ยอดคงเหลือของสัญญา	116
ภาระที่ต้องปฏิบัติ	119
ราคาของรายการที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลืออยู่	120
<b>ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้</b>	<b>123</b>
การกำหนดจังหวะเวลาของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ	124
การกำหนดราคาของรายการและจำนวนที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ	126
<b>สินทรัพย์ที่รับรู้จากต้นทุนของการได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการปฏิบัติ ตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า</b>	<b>127</b>
<b>วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรน</b>	
<b>ภาคผนวก</b>	
<b>ก คำนิยามศัพท์</b>	
<b>ข แนวทางปฏิบัติ</b>	
<b>ค วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง</b>	

**-ร่าง-**มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 นี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 129 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่อยู่ในรูปของตัวหนากล่าวถึงหลักการสำคัญ คำนิยามศัพท์ที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ก ในรูปแบบของตัวเอียง ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน คำจำกัดความอื่นๆของคำนิยามศัพท์ที่อยู่ในภาคคำศัพท์อธิบายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (the Glossary for International Financial Reporting Standards) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ควรอ่านควบคู่ไปกับ วัตถุประสงค์ เกณฑ์ข้อสรุปทั่วไป (Basis of conclusions ซึ่งไม่ได้แปล) และคำนำของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน the Preface to International Financial Reporting Standards และ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (the Conceptual Framework for Financial Reporting) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กำหนดแนวทางการเลือกและการปฏิบัติตนโยบายการบัญชีที่ไม่ปรากฏชัดเจนในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บทนำ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กำหนดหลักการสำหรับการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เกี่ยวกับ ลักษณะ จำนวนเงิน ระยะเวลา และ ความไม่แน่นอนของรายได้ และ กระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า

บทนำ 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้ปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติได้

บทนำ 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ใช้แทน

- (ก) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
- (ข) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้
- (ค) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
- (ง) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์
- (จ) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า
- (ฉ) การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานฉบับนี้

บทนำ 4 รายได้เป็นตัวเลขที่สำคัญสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน และฐานะทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดการรับรู้รายได้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศแตกต่างจากข้อกำหนดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองชุดควรต้องได้รับการปรับปรุง โดยข้อกำหนดการรับรู้รายได้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิมให้แนวทางปฏิบัติไว้อย่างจำกัด ซึ่งทำให้เป็นการยากในการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินหลัก 2 ฉบับที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ได้แก่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 กับรายการที่ซับซ้อน นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 ได้ให้แนวทางปฏิบัติไว้อย่างจำกัดเกี่ยวกับเรื่องสำคัญของรายได้หลายเรื่อง เช่น การบัญชีสำหรับข้อตกลงที่มีส่วนประกอบหลายๆ อย่าง ในทางตรงกันข้ามกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ประกอบด้วยแนวคิดการรับรู้รายได้กว้าง ๆ พร้อมทั้งข้อกำหนดการรับรู้รายได้ต่างเฉพาะอุตสาหกรรมหรือรายการ ซึ่งบางครั้งจะส่งผลให้รายการบัญชีแตกต่างกันแม้จะเป็นรายการที่มีความคล้ายกันในเชิงเศรษฐกิจ

บทนำ 5 ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB) จึงได้ริเริ่มโครงการเพื่อที่จะประสานหลักการสำหรับการรับรู้รายได้ และ พัฒนามาตรฐานการรับรู้รายได้ให้เป็นแบบแผนเดียวกันสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา

- ก) ลดความไม่สอดคล้องและข้อขัดแย้งของข้อกำหนดเดิมของการรับรู้รายได้
- ข) กำหนดกรอบสำหรับการพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวกับรายได้ให้ดียิ่งขึ้น
- ค) ปรับปรุงความสามารถเปรียบเทียบได้ของแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศ และ ตลาดทุน
- ง) ปรับปรุงข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์มากขึ้น
- จ) ลดจำนวนข้อกำหนดที่กิจการต้องอ้างอิงเพื่อให้การจัดทำงบการเงินง่ายขึ้น

บทนำ 6 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 พร้อมทั้ง Topic 606 ที่บรรจุอยู่ในประมวลมาตรฐานการบัญชี โดย Accounting Standards Update 2014-09 Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) เป็นความสำเร็จจากการร่วมมือของ IASB และ FASB ในการบรรลุวัตถุประสงค์ และปรับปรุงการรายงานทางการเงิน โดยการกำหนดมาตรฐานการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกาให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## Main features

บทนำ 7 หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า คือ กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าและบริการที่สัญญาให้ลูกค้า ในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ กิจการจะรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

- ก) **ขั้นตอนแรก-ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า** สัญญาเป็นข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่ 2 ฝ่ายที่ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และภาระผูกพันขึ้น ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ใช้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้าสำหรับสัญญาซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่ระบุในมาตรฐาน ในบางกรณี มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 กำหนดให้กิจการรวมสัญญาต่าง ๆ และบันทึกเป็นสัญญาเดียว มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ยังให้ข้อกำหนดสำหรับวิธีการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญา (contract modifications )
- ข) **ขั้นที่สอง-ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา** สัญญาประกอบด้วยคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า หากสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่าง ๆ นั้นถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่ต้องบันทึกบัญชีแยกกัน สินค้าหรือบริการแตกต่างกันหากลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น หรือต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้ามีพร้อม และคำสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าและบริการนั้นสามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่น ๆ ในสัญญา
- ค) **ขั้นที่สาม-กำหนดราคาของรายการ** ราคาของรายการคือจำนวนของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสัญญาให้ลูกค้า ราคาของรายการอาจเป็นจำนวนที่แน่นอนของสิ่งตอบแทนที่ได้จากลูกค้า แต่บางครั้งราคาของรายการหมายถึงสิ่งตอบแทนที่ผันแปร หรือ สิ่งตอบแทนอื่นที่ไม่ได้อยู่ในรูปของเงินสด ราคาของรายการต้องรวมการปรับปรุงผลกระทบของค่าของเงินตามเวลาหากสัญญามีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ และสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายให้ลูกค้า ในกรณีที่สิ่งตอบแทนผันแปรได้ กิจการต้องประมาณจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิที่จะได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าและบริการตามคำสัญญา ประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่สูงว่าจะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง
- ง) **ขั้นที่สี่-ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา** ปกติ กิจการปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคา

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสัญญาในสัญญา ถ้าราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ กิจการสามารถประมาณราคานั้นได้ บางครั้ง ราคาของรายการได้รวม ส่วนลด หรือ จำนวนที่ผันแปรได้ของสิ่งตอบแทนโดยทั้งหมดเกี่ยวข้องกับส่วนหนึ่งของสัญญา นอกจากนี้ มีข้อกำหนดที่ระบุให้กิจการปันส่วนส่วนลด หรือสิ่งตอบแทนผันแปรไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ตั้งแต่ 1 รายการตามคำสัญญาในสัญญาแต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการ

จ) **ขั้นที่ห้า-รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ** กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติหรือขณะปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาโดยการส่งมอบสินค้าและบริการที่สัญญาให้ลูกค้า (ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น) จำนวนรายได้ที่รับรู้คือจำนวนที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จนั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (สำหรับกรณีการส่งมอบสินค้าทั่วไป) หรือช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (Over time) (สำหรับกรณีการส่งมอบบริการทั่วไป) สำหรับกรณีภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการรับรู้รายได้ในช่วงเวลาดังกล่าวโดยการเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จ

บทนำ 8 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ได้รวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้กิจการเปิดเผยข้อมูลที่ครบสมบูรณ์เกี่ยวกับลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าของกิจการให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน กล่าวคือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 กำหนดให้กิจการให้ข้อมูลเกี่ยวกับ :

- (ก) รายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า รวมถึงการจำแนกรายได้ตามประเภทอย่างเหมาะสม
- (ข) ยอดคงเหลือของสัญญา รวมถึงยอดต้นงวด และปลายงวดของ ลูกหนี้ สินทรัพย์ตามสัญญาและ หนี้สินตามสัญญา
- (ค) ภาระที่ต้องปฏิบัติ รวมถึงโดยปกติเมื่อใดที่กิจการถือว่าได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ และราคาของรายการที่ปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติที่คงเหลืออยู่ตามสัญญา
- (ง) ดุลยพินิจที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจที่ใช้ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานกับสัญญา และ
- (จ) สินทรัพย์ที่รับรู้จากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า

บทนำ 9 IASB และ FASB บรรลุเป้าหมายในการมีข้อสรุปตรงกันสำหรับข้อกำหนดทั้งหมดของการบัญชีสำหรับรายการรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า



**-ร่าง-**มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ดังนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 15 และ Topic 606 ของ มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาเหมือนกัน แต่มีข้อแตกต่างเล็กน้อยบางประการซึ่ง ได้สรุปไว้ในภาคผนวกของ Basis for Conclusions ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่าง ประเทศฉบับที่ 15

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

### วัตถุประสงค์

- 1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้คือ การกำหนดหลักการที่กิจการต้องปฏิบัติเพื่อรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ให้ผู้ใช้งบการเงิน เกี่ยวกับลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

### การบรรลุวัตถุประสงค์

- 2 เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 หลักการสำคัญของมาตรฐานนี้คือกิจการควรจะรับรู้รายได้เพื่อแสดงให้เห็นการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า ในจำนวนที่สะท้อนถึงจำนวนค่าตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ
- 3 กิจการต้องคำนึงถึงเงื่อนไขของสัญญาและข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปปฏิบัติ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้รวมถึงการใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนที่เหมาะสมในทางปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ กับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน
- 4 มาตรฐานนี้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้า อย่างไรก็ตาม กิจการอาจนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปใช้กับกลุ่มของสัญญา (หรือกลุ่มภาวะที่ต้องปฏิบัติ) ซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกันหากกิจการคาดได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ผลกระทบต่อการเงินของการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินกับนี้กับกลุ่มสัญญาไม่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้า (หรือแต่ละภาวะที่ต้องปฏิบัติ) ในกลุ่มสัญญานั้น เมื่อกิจการบันทึกรายการตามกลุ่มสัญญา กิจการต้องใช้ในการประมาณการและข้อสมมติที่สะท้อนถึงขนาดและส่วนประกอบของกลุ่มสัญญานี้

### ขอบเขต

- 5 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ ยกเว้น  
(ก) สัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 255X) เรื่อง สัญญาเช่า

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ข) สัญญาประกันภัยที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 255X) เรื่อง สัญญาประกันภัย
  - (ค) เครื่องมือทางการเงินและสิทธิและภาระผูกพันตามสัญญาที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 255X) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 255X) เรื่อง การร่วมการงาน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 255X) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ และ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 255X) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วม คำ และ
  - (ง) การแลกเปลี่ยนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินระหว่างกิจการที่อยู่ในสายธุรกิจเดียวกันเพื่อ สนับสนุนรายการขายให้กับลูกค้าหรือลูกค้าในอนาคต ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงาน การการเงินฉบับนี้จะไม่ใช่กับสัญญาระหว่างบริษัทน้ำมันสองบริษัทที่ตกลงแลกเปลี่ยน น้ำมันกัน เพื่อส่งมอบให้กับลูกค้าตามความต้องการให้ทันเวลาในสถานที่ที่ระบุไว้
- 6 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญา (นอกเหนือจากสัญญาที่ กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5) เฉพาะที่คู่สัญญาในสัญญาเป็นลูกค้าเท่านั้น ลูกค้าคือบุคคลหรือกิจการ ที่ได้ทำสัญญากับกิจการในการได้รับสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นผลผลิตจากกิจกรรมตามปกติของ กิจการโดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน คู่สัญญาในสัญญาจะไม่ถือเป็นลูกค้าถ้าคู่สัญญาได้ทำ สัญญากับกิจการที่จะร่วมในกิจกรรมหรือกระบวนการซึ่งคู่สัญญาร่วมรับความเสี่ยงและ ผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจกรรมหรือกระบวนการนั้น ๆ (เช่น การพัฒนาสินทรัพย์ในข้อตกลงการ ร่วมการจัดการ) แทนการได้รับผลผลิตจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ
- 7 สัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจมีบางส่วนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และบางส่วนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 5
- (ก) ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นระบุวิธีแยก และ/หรือวิธีวัดมูลค่าเริ่มแรก ของส่วนต่างๆในสัญญาไว้ กิจการจึงจะใช้ข้อกำหนดการแยกหรือการวัดมูลค่าตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้นก่อนได้ กิจการต้องแยกส่วนของสัญญาที่วัด มูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นตั้งแต่เริ่มแรกออกจากราคาของ รายการและใช้ย่อหน้าที่ 73 ถึง 86 ในการปันส่วนราคาของรายการที่เหลืออยู่ (ถ้ามี) ให้แก่ภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละภาระที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้และให้แก่ส่วนอื่นของสัญญาที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7 (ข)

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ข) ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่ระบุวิธีแยก และ/หรือวัดมูลค่าเริ่มแรก  
ของส่วนต่างๆในสัญญาไว้ กิจการจึงจะใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในการ  
แยก และ/หรือวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วนต่างๆในสัญญา
- 8 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับต้นทุนส่วนเพิ่มของการได้มาซึ่ง  
สัญญาที่ทำกับลูกค้า และต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า ถ้าต้นทุนเหล่านั้นไม่อยู่  
ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ดูย่อหน้าที่ 91 ถึง 104) กิจการต้อง  
ใช้ย่อหน้าเหล่านั้นกับต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่ทำกับลูกค้า (หรือส่วนของสัญญา  
นั้น) เฉพาะที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

## การรับรู้รายการ

### การระบุสัญญา

- 9 กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงาน  
ทางการเงินฉบับนี้เฉพาะเมื่อรายการเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทุกข้อ
- (ก) คู่สัญญาในสัญญาอนุมัติสัญญา (เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติ  
อื่นทางธุรกิจ) และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา
- (ข) กิจการสามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่  
ต้องส่งมอบ
- (ค) กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระค่าตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
- (ง) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (เช่น ความเสี่ยง จังหวะเวลา และ จำนวนของกระแส  
เงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา) และ
- (จ) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับ  
เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า ในการประเมินว่า  
กิจการมีความสามารถในการได้รับสิ่งตอบแทนว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่  
หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะความสามารถและความตั้งใจของลูกค้าในการจ่าย  
สิ่งตอบแทนเมื่อครบกำหนดชำระ จำนวนของสิ่งทดแทนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับอาจ  
น้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญาได้ หากสิ่งตอบแทนมีความผันแปรได้เพราะกิจการ  
อาจจะเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 52)
- 10 สัญญาคือข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้  
บังคับได้ ความสามารถในการใช้บังคับได้ของสิทธิและภาระผูกพันเป็นประเด็นเชิงกฎหมาย  
สัญญาอาจเป็นลายลักษณ์อักษร วาจา หรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ วิธีปฏิบัติและกระบวนการ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

สำหรับการทำสัญญาที่ทำกับลูกค้ามีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ แต่ละอุตสาหกรรม หรือในแต่ละกิจการ หรือ อาจแตกต่างกันแม้ภายในกิจการเดียวกัน ( ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะขึ้นอยู่กับประเภทของลูกค้า หรือ ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงกัน) กิจการต้องพิจารณาวิธีปฏิบัติและกระบวนการต่าง ๆ ในการทำสัญญากับลูกค้า เพื่อกำหนดว่าข้อตกลงกับลูกค้าจะก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่จับบังคับได้หรือไม่และเมื่อใด

- 11 สัญญาที่ทำกับลูกค้าบางสัญญาอาจไม่มีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน และคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถยุติหรือแก้ไขสัญญาได้ตลอดเวลา บางสัญญาอาจจะต่อสัญญารอบใหม่ออกไปได้โดยอัตโนมัติตามรอบระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะกับรอบเวลาของสัญญาที่คู่สัญญามีสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ ณ ปัจจุบัน
- 12 เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สัญญาจะไม่เกิดขึ้นถ้าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายมีสิทธิที่บังคับได้ฝ่ายเดียวในการยุติสัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใด ๆ ได้โดยไม่ต้องมีการจ่ายค่าชดเชยให้กับคู่สัญญาอีกฝ่าย สัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใด ๆ ต้องมีลักษณะตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อต่อไปนี้
  - (ก) กิจการยังไม่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า และ
  - (ข) กิจการยังไม่ได้รับ และไม่มีสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนใด ๆ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ตกลงกัน
- 13 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องไม่ประเมินเกณฑ์เหล่านั้นซ้ำหากไม่มีข้อบ่งชี้ของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น หากความสามารถของลูกค้าในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องประเมินอีกครั้งถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการได้รับสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการส่วนที่เหลือที่จะส่งมอบให้ลูกค้า
- 14 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 กิจการต้องประเมินสัญญาอย่างต่อเนื่องเพื่อกำหนดว่าสัญญาดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 ในภายหลังหรือไม่
- 15 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 และ กิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้า กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับเป็นรายได้ ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้น
  - (ก) กิจการไม่มีภาระผูกพันคงค้างที่จะต้องส่งมอบสินค้าและบริการให้ลูกค้า และกิจการได้รับสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด และลูกค้าไม่มีสิทธิเรียกคืนสิ่งตอบแทนดังกล่าวได้ หรือ
  - (ข) สัญญาได้ยุติลงและลูกค้าไม่สามารถเรียกคืนสิ่งตอบแทนได้ที่กิจการได้รับมาแล้วได้

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 16 กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สินจนกว่าเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งในย่อหน้า 15 เกิดขึ้น หรือจนกว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้า 9 ในภายหลัง (ดูย่อหน้าที่ 14) หนี้สินที่รับรู้แสดงภาระผูกพันของกิจการในการส่งสินค้าหรือบริการในอนาคต หรือภาระในการคืนสิ่งตอบแทนที่เคยได้รับมา ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับสัญญา แต่ไม่ว่ากรณีใดก็ตาม หนี้สินต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้า

#### การรวมสัญญา

- 17 กิจการต้องรวมสัญญาต่าง ๆ ที่ทำกับลูกค้ารายเดียวกัน (หรือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า) ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน และบันทึกรายการสัญญาเหล่านั้นราวกับว่าเป็นสัญญาเดียวกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างน้อย 1 ข้อต่อไปนี้

- (ก) สัญญาดังกล่าวได้ถูกต่อรองรับร่วมกันด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์วัตถุประสงค์เดียวกัน
- (ข) จำนวนสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาฉบับหนึ่งขึ้นอยู่กับราคาและผลการดำเนินงานของสัญญาอื่น หรือ
- (ค) สินค้าหรือบริการที่ตกลงในสัญญาเหล่านั้น (หรือ สินค้าหรือบริการบางรายการที่ตกลงในสัญญาแต่ละฉบับ) เป็นภาระผูกพันผลการดำเนินงานเดียวกันตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30

#### การเปลี่ยนแปลงสัญญา

- 18 การเปลี่ยนแปลงสัญญา คือการเปลี่ยนแปลงขอบเขต หรือ ราคา (หรือทั้งขอบเขตและราคา) ของสัญญาที่คู่สัญญาตกลงกัน ในบางอุตสาหกรรมหรือบางประเทศ การเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจถูกเรียกว่า คำสั่งให้มีการเปลี่ยนแปลง การแก้ไข หรือ การปรับปรุง การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาในสัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่เดิม การตกลงยินยอมเพื่อเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจจะจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือโดยนัยด้วยประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ หากคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงที่จะเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการยังต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาที่มีอยู่เดิมต่อไปจนกว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาได้รับการยินยอม

- 19 การเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจเกิดขึ้นแล้วแม้ว่าคู่สัญญายังมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงขอบเขตหรือราคาของสัญญา (หรือทั้งขอบเขตและราคา) หรือคู่สัญญาได้ตกลงเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญาแล้วแต่ยังไม่มีกำหนดราคาที่จะเปลี่ยนแปลงไป ในการพิจารณาว่าสิทธิและภาระผูกพันใดที่เกิดขึ้นใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงไปนั้นสามารถบังคับใช้ได้หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ทั้งหมด รวมถึงเงื่อนไขของสัญญา และหลักฐานอื่น หากคู่สัญญาได้ตกลงเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญา แต่ยังไม่มีการกำหนดเกี่ยวกับการ



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

เปลี่ยนแปลงราคาที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องประมาณการเปลี่ยนแปลงราคาของรายการที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร ตามย่อหน้าที่ 50 ถึง 54 และการจำกัดการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังไม่ได้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58

- 20 กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- (ก) ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้นเพราะมีสินค้าและบริการที่แตกต่างกันเพิ่มขึ้น (ตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 30) และ
  - (ข) ราคาของสัญญาเพิ่มขึ้นตามจำนวนสิ่งตอบแทนที่สะท้อนถึง ราคาขายแบบเอกเทศ (stand-alone selling prices) ของสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้นมา และการปรับราคาที่เหมาะสมได้สะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจปรับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นนั้นเพื่อเป็นการให้ส่วนลดกับลูกค้า เพราะกิจการไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายในการขายเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือบริการที่คล้ายกันให้กับลูกค้ารายใหม่
- 21 ถ้าการเปลี่ยนแปลงสัญญาไม่ต้องรับรู้เป็นสัญญาที่แยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 20 กิจการต้องรับรู้สินค้าและบริการที่ยังไม่ส่งมอบ ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา (เรียกว่า สินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่) ตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้ที่สามารถนำมาใช้ได้
- (ก) กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเสมือนว่ามีการยุติสัญญาปัจจุบัน และมีสัญญาใหม่เกิดขึ้น หากสินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่แตกต่างจากสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบก่อนหรือในวันเปลี่ยนแปลงสัญญา จำนวนสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลืออยู่ (หรือไปยังสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เหลืออยู่ในภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกันตามย่อหน้าที่ 22 (ข) คือผลรวมของ
    - (1) สิ่งตอบแทนที่ลูกค้าตกลงไว้ (รวมไปถึงจำนวนที่ได้รับจากลูกค้าแล้ว) ที่รวมในประมาณการราคาของรายการที่ยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้ และ
    - (2) สิ่งตอบแทนที่ตกลงตามที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา
  - (ข) กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญา เสมือนเป็นการเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาปัจจุบันหากสินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่ไม่แตกต่างกัน โดยให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกันที่แล้วเสร็จเพียงบางส่วน ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสัญญาต่อราคาของรายการและการวัดความก้าวหน้าของความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติให้รับรู้เป็นรายการการปรับปรุงรายได้ (การเพิ่มขึ้นหรือการลดลงของรายได้) ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา (ตัวอย่างเช่น การปรับรายได้ด้วยวิธีผลสะสมรวบรวมถึงปัจจุบัน)

- (ค) หากสินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่ เป็นผลรวมของรายการในย่อหน้า (ก) และ (ข) กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต่อภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่แล้วเสร็จ (รวมถึงภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่แล้วเสร็จเป็นบางส่วน) ในสัญญาที่เปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของย่อหน้านี้

#### การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

- 22 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินสินค้าหรือบริการที่ตกลงไว้ในสัญญาที่ทำกับลูกค้าและต้องระบุเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามแต่ละข้อตามข้อตกลงที่จะส่งมอบให้ลูกค้าด้วยลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังนี้
- (ก) สินค้าหรือบริการ (หรือสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ
- (ข) ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาโดยส่วนใหญ่เหมือนกัน และมีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกัน (ดูย่อหน้าที่ 23)
- 23 ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่มีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกันเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- (ก) สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันในชุดของสินค้าและบริการที่กิจการตกลงจะส่งมอบให้ลูกค้าเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 35 ที่ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และ
- (ข) วิธีที่ใช้วัดความก้าวหน้าของความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการในการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่ละรายการตามย่อหน้าที่ 39 ถึง 40 ในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันนั้นเป็นวิธีการเดียวกัน

#### ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- 24 สัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยทั่วไปจะระบุชัดเจนถึงสินค้าหรือบริการที่กิจการตกลงจะส่งมอบให้แก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจไม่จำกัดเพียงสินค้าหรือบริการที่ระบุชัดเจนไว้ตามสัญญา ทั้งนี้ เพราะสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจรวมถึงข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายหรือค่าแถมลงที่เผยแพร่ หาก ณ เวลาที่ทำสัญญา ข้อตกลงเหล่านั้นสร้างความคาดหวังที่ผูกพันได้แก่ลูกค้าว่ากิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นให้แก่ลูกค้า
- 25 ภาระที่ต้องปฏิบัติไม่รวมกิจกรรมที่กิจการต้องปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามสัญญาหากกิจกรรมเหล่านั้นไม่ใช่การส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้บริการอาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการจัดการเพื่อการจัดทำสัญญา การปฏิบัติงานเหล่านั้นไม่ใช่การส่งมอบบริการให้ลูกค้าเมื่อกิจการทำงานเหล่านั้น ดังนั้น กิจกรรมเหล่านั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

### สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน

- 26 สินค้าหรือบริการที่ตกลงขึ้นอยู่กับสัญญาอาจรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่าง ๆ ต่อไปนี้
- (ก) การขายสินค้าที่กิจการผลิต (เช่น สินค้าของผู้ผลิต)
  - (ข) การขายต่อสินค้าที่กิจการซื้อ (เช่น สินค้าของผู้ค้าปลีก)
  - (ค) การขายต่อสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อ (เช่น การนำตัวไปขายต่อโดยกิจการที่กระทำการเป็นตัวการ ตามที่อธิบายในภาคผนวก ข ย่อหน้า ข34 ถึง ข38)
  - (ง) การปฏิบัติงานตามที่ตกลงในสัญญาให้กับลูกค้า
  - (จ) การให้บริการในลักษณะการแสดงความพร้อมในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น การบริการปรับปรุงซอฟต์แวร์ ที่ยังไม่ระบุเวลาและเมื่อซอฟต์แวร์ดังกล่าวได้รับการพัฒนาไป) หรือผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าพร้อมใช้เมื่อลูกค้าตัดสินใจจะใช้สินค้าและบริการ
  - (ฉ) การให้บริการโดยการจัดการให้บุคคลอื่นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า (เช่น การกระทำการเป็นตัวแทนให้กับบุคคลอื่น ตามที่อธิบายในภาคผนวก ข ย่อหน้า ข34 ถึง ข38)
  - (ช) การให้สิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้รับในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถนำไปขายต่อหรือมอบให้ลูกค้าของลูกค้านได้ (เช่น กิจการที่ขายผลิตภัณฑ์ให้แก่ผู้ค้าปลีกโดยตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมให้แก่บุคคลที่ซื้อสินค้าจากผู้ค้าปลีกนั้น)
  - (ซ) การสร้าง การผลิต หรือ การพัฒนาสินทรัพย์ ในนามของลูกค้า
  - (ฌ) การให้ใบอนุญาต (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้า ข52 ถึง ข63) และ
  - (ญ) การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (เมื่อสิทธิเหล่านั้นทำให้ลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญตามที่อธิบายในภาคผนวก ข ย่อหน้า ข39 ถึง ข43)
- 27 สินค้าหรือบริการที่ตกลงกับลูกค้าถือว่าแตกต่างกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- (ก) ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการด้วยสินค้าหรือบริการนั้น ๆ หรือได้ประโยชน์โดยใช้ควบคู่ไปกับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้ามีพร้อม (กล่าวคือ สินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน) และ
  - (ข) ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุได้แยกจากข้อตกลงอื่นในสัญญา (กล่าวคือ สินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกันตามเนื้อหาของสัญญา)
- 28 ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 27 (ก) หากสินค้าหรือบริการนั้นสามารถนำไปใช้ บริโภค ขายในจำนวนที่มากกว่ามูลค่าซาก หรือถือไว้เพื่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นสินค้าหรือบริการบางอย่างลูกค้าอาจจะได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการรายการนั้นได้ ในขณะที่สินค้าหรือบริการบางอย่างลูกค้าอาจจะได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นได้ก็ต่อเมื่อต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้ามีพร้อม ทรัพยากรอื่นที่ลูกค้ามีพร้อม

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

คือสินค้าหรือบริการที่ถูกขายแยก (โดยกิจการหรือกิจการอื่น) หรือทรัพยากรที่ลูกค้าได้รับจาก กิจการแล้ว (รวมถึงสินค้าหรือบริการอื่นที่กิจการจะได้ส่งมอบให้ลูกค้าในอนาคตตามสัญญา) หรือได้รับจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น ปัจจัยต่าง ๆ อาจแสดงถึงหลักฐานที่ลูกค้าสามารถได้รับ ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการไม่ว่าจากสินค้าหรือบริการนั้นหรือควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้า มีพร้อม ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ว่า กิจการขายสินค้าหรือบริการแยกเป็นปกติเป็นข้อบ่งชี้ว่า ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการรายการนั้นหรือควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มี พร้อม

29 ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าข้อตกลงที่กิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้านั้นสามารถระบุแยกได้ (ตามย่อหน้าที่ 27.2) รวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการดังต่อไปนี้

- (ก) กิจการไม่ได้ให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือ บริการอื่นที่ตกลงในสัญญาเข้าเป็นกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่ลูกค้า ทำสัญญาไว้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจการไม่ได้ใช้สินค้าหรือบริการนั้นเป็นปัจจัยการผลิตหรือ ส่งมอบผลผลิตรวมตามที่ลูกค้าระบุ
- (ข) สินค้าหรือบริการไม่ได้เปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งสินค้าหรือบริการรายการอื่นที่ตกลงใน สัญญา
- (ค) สินค้าหรือบริการไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกับอย่างมากกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลง ในสัญญา ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ลูกค้าสามารถตัดสินใจที่จะไม่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้น โดยไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงในสัญญาอาจแสดงว่า สินค้าหรือบริการไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกับอย่างมากกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลง ในสัญญา

30 หากสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไม่แตกต่าง กิจการต้องรวมสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือ บริการอื่นที่ตกลงจนกว่ากิจการจะระบุกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างได้ ในบางกรณี กิจการรับรู้สินค้าหรือบริการทั้งหมดที่ตกลงในสัญญาเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระเดียว การแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ

31 กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยการส่งมอบ สินค้าและบริการที่ตกลง (เช่น สิทธิทรัพย์) ให้ลูกค้า จะถือว่ามีภาระส่งมอบสิทธิทรัพย์ก็ต่อเมื่อ ลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

32 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 แต่ละรายการ กิจการต้องกำหนด ณ วันเริ่มสัญญาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จในเวลาใดเวลา หนึ่ง (ตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37) หรือ เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (ตามย่อหน้าที่ 38) โดยหากภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จแบบใน ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นจะเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

33 สินค้าและบริการคือสินทรัพย์แม้ในขณะช่วงเวลาหนึ่งเมื่อสินค้าและบริการนั้นได้รับและใช้ (เช่นเดียวกับในกรณีของบริการต่าง ๆ) อำนาจควบคุมสินทรัพย์ หมายถึง ความสามารถในการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่จากสินทรัพย์ อำนาจควบคุมรวมถึงความสามารถในการกีดกันกิจการอื่นจากการสั่งการการใช้งานและการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ประโยชน์ของสินทรัพย์คือกระแสเงินสด (กระแสรับหรือ การประหยัดกระแสจ่าย) ที่สามารถได้รับทางตรงหรือ ทางอ้อมในลักษณะต่าง ๆ เช่น

- (ก) การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ (รวมถึงบริการสาธารณะ)
- (ข) การใช้สินทรัพย์เพื่อเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์อื่น
- (ค) การใช้สินทรัพย์เพื่อชำระหนี้สิน หรือลดค่าใช้จ่าย
- (ง) การขายหรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์
- (จ) การใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกันเงินกู้ และ
- (ฉ) การถือครองสินทรัพย์

34 ในการประเมินว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อตกลงใด ๆ ที่จะซื้อคืนสินทรัพย์ (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้า ข64 ถึง ข76)

**ภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในเวลาใดเวลาหนึ่ง**

35 กิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการในเวลาใดเวลาหนึ่ง และถือว่าภาวะที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยจะรับรู้รายได้ในช่วงเวลาดังกล่าวได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- (ก) ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้า ข3 ถึง ข4)
- (ข) การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น งานระหว่างทำ) ที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือ เพิ่มขึ้น (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้า ข 5)
- (ค) การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ดูย่อหน้าที่ 36) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน (ดูย่อหน้าที่ 37)

36 สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากผลการดำเนินงานของกิจการไม่มีทางเลือกการใช้ประโยชน์แก่กิจการหากกิจการนั้นได้ถูกจำกัดการสั่งการใช้สินทรัพย์ตามสัญญาจากการใช้สินทรัพย์เพื่อประโยชน์อื่นระหว่างการสร้างหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์นั้น หรือจำกัดในทางปฏิบัติจากการสั่งการลักษณะการใช้อื่นของสินทรัพย์ที่เสร็จ การประเมินว่ากิจการมีทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์ทำ การเริ่มสัญญา หลังจากการเริ่มสัญญา กิจการต้องไม่ปรับปรุงการประเมินทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์หากคู่สัญญาในสัญญาไม่ยินยอมการเปลี่ยนแปลงสัญญาที่เปลี่ยนแปลงภาวะที่ต้อง

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ปฏิบัติไปอย่างมาก ภาคผนวก ข ย่อหน้า ข6-ข8 ให้ แนวทางสำหรับการประเมินว่ากิจการมีทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์นั้นหรือไม่

- 37 กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายต่าง ๆ ที่ใช้กับสัญญานั้นในการประเมินว่ากิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันตามย่อหน้าที่ 35 (ค) หรือไม่ สิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันไม่จำเป็นต้องเป็นจำนวนเงินที่กำหนดแน่นอน อย่างไรก็ตาม ตลอดระยะเวลาของสัญญากิจการต้องมีสิทธิต่อจำนวนเงินที่อย่างน้อยที่สุดจะชดเชยให้กิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันหากลูกค้าหรือคู่สัญญายุติสัญญาด้วยเหตุผลอื่นนอกจากการที่กิจการไม่ปฏิบัติงานตามที่ตกลง แนวทางที่กล่าวในภาคผนวก ข ย่อหน้า ข9 ถึง ข13 เป็นแนวทางสำหรับการประเมินความมีอยู่และความสามารถบังคับใช้ของสิทธิที่ให้จ่ายชำระ และสิทธิดังกล่าวจะทำให้กิจการได้รับการชำระเงินสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันหรือไม่

**ภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง**

- 38 หากภาวะที่ต้องปฏิบัติไม่ใช่ภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 ภาวะที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาวะที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุมใน ย่อหน้าที่ 31 ถึง 34 นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจควบคุมซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- (ก) กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ หากลูกค้ามีภาวะผูกพันในปัจจุบันในการจ่ายชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจแสดงว่า ลูกค้าได้รับความสามารถสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่ของสินทรัพย์เป็นการแลกเปลี่ยน
- (ข) ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ กรรมสิทธิ์ทางกฎหมายอาจบ่งชี้ว่าคู่สัญญาฝ่ายใดสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น ดังนั้น การโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์อาจจะแสดงว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น หากกิจการยังคงไว้ซึ่งกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์เพียงเพื่อป้องกันความล้มเหลวที่ลูกค้าจะไม่จ่ายเงิน สิทธิเหล่านั้นของกิจการไม่สามารถทำให้ลูกค้าไม่มีอำนาจควบคุมสินทรัพย์
- (ค) กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ การที่ลูกค้าครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพ อาจแสดงว่า ลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม การครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพอาจจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ในสัญญาการซื้อคืน หรือสัญญาการฝากขายบางสัญญา

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ลูกค้าหรือผู้รับฝากขายอาจครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพโดยที่กิจการมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ในทางตรงกันข้าม ในสัญญาที่มีการส่งใบแจ้งหนี้แต่ยังไม่ส่งมอบสินทรัพย์ กิจการอาจครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพในขณะที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ภาคผนวก ข ย่อหน้า ข64 ถึง ข76 ข77 และ ข78 ข79 ถึง ข 82 ให้แนวทางการบัญชีสำหรับสัญญาซื้อคืน สัญญาฝากขายและสัญญาที่มีการส่งใบแจ้งหนี้แต่ยังไม่ส่งมอบสินทรัพย์ โดยลำดับ

- (ง) ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้ลูกค้า อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม ในการประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ที่ตกลง กิจการต้องไม่รวมความเสี่ยงใดก็ตามที่เกิดขึ้นกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่แยกจาก ภาระที่ต้องปฏิบัติในการส่งมอบสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้โอนอำนาจควบคุมของสินทรัพย์ไปยังลูกค้า แต่ยังไม่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อให้บริการการบำรุงรักษาที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ส่งมอบ
- (จ) ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว กรณีลูกค้ายอมรับสินทรัพย์อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ ในการประเมินว่าลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์ตามสัญญาเพื่อพิจารณาว่าเมื่อใดอำนาจควบคุมสินทรัพย์ได้ถูกโอนไป กิจการต้องพิจารณาแนวทางใน ภาคผนวก ข ย่อหน้า ข83 ถึง ข86

#### การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ

- 39 กิจการต้องรับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งแต่ละรายการตลอดช่วงเวลานั้นตามย่อหน้าที่ 35-37 โดยต้องมีการวัดระดับความก้าวหน้าการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ วัดอุปสงค์ของการวัดระดับความก้าวหน้าการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จคือการแสดงผลการปฏิบัติงานของกิจการในการส่งมอบอำนาจควบคุมสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า (ภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการแล้วเสร็จ)
- 40 กิจการต้องใช้วิธีเดียวในการระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งแต่ละรายการ และกิจการต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่คล้ายกัน และในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ณ สิ้นรอบระยะเวลาการรายงานแต่ละรอบ กิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง

#### วิธีวัดระดับความก้าวหน้า

- 41 วิธีที่เหมาะสมของการวัดระดับความก้าวหน้ามีวิธีที่วัดผลลัพธ์และปัจจัยนำเข้า ภาคผนวก ข ย่อหน้า ข14 ถึง ข19 ให้แนวทางสำหรับการใช้วิธีผลลัพธ์และวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อวัดความสำเร็จ



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- ของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติ ในการกำหนดวิธีที่เหมาะสมในการวัดความก้าวหน้า  
กิจการต้องพิจารณาลักษณะของสินค้าหรือบริการที่กิจการสัญญาจะส่งมอบให้ลูกค้า
- 42 ในการใช้วิธีใดวิธีหนึ่งในการวัดความก้าวหน้า กิจการต้องไม่รวมการวัดความก้าวหน้าจากสินค้า  
หรือบริการใดก็ตามที่กิจการไม่ได้โอนอำนาจควบคุมให้ลูกค้า ในทางตรงกันข้าม กิจการต้อง  
รวมสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่กิจการส่งมอบการควบคุมเมื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติใน  
ในการวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติ
- 43 เนื่องจากสถานการณ์มีการเปลี่ยนแปลงไปตามช่วงเวลา กิจการต้องปรับปรุงผลการวัดค่า  
ความก้าวหน้าให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลง  
ค่าความก้าวหน้าให้รับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับ  
ที่ 8 (ปรับปรุง 255x) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและ  
ข้อผิดพลาด

#### ค่าวัดความก้าวหน้าที่เหมาะสมผล

- 44 กิจการต้องรับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง เฉพาะเมื่อ  
กิจการสามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล  
กิจการจะไม่สามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล  
หากกิจการไม่มีข้อมูลที่เชื่อถือได้ที่จะจำเป็นต้องใช้กับวิธีที่เหมาะสมของการวัดความก้าวหน้า
- 45 ในบางสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ในช่วงเริ่มต้นสัญญา) กิจการอาจไม่สามารถวัดผลลัพธ์ของ  
ภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม แต่กิจการคาดว่าจะได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติ  
ตามภาระที่ต้องปฏิบัติ ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้นจนกว่า  
กิจการจะสามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล

#### การวัดมูลค่า

- 46 เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้ตามจำนวนที่เป็นราคาของรายการ  
(ซึ่งไม่รวมประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังต้องไม่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 56-58) ตาม  
ส่วนที่ได้นำให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

#### การกำหนดราคาของรายการ

- 47 กิจการต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในสัญญาและธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจในการกำหนดราคา  
ของรายการ โดยราคาของรายการคือจำนวนของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิ  
ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า แต่  
ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม (ตัวอย่างเช่น ภาษีขาย) สิ่งตอบแทนที่ระบุใน  
สัญญาที่ทำกับลูกค้ารวมอาจเป็นจำนวนคงที่ จำนวนผันแปร หรือทั้งสองแบบ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 48 ลักษณะ ระยะเวลา และจำนวนของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาว่าจะจ่ายมีผลต่อการประมาณการราคาของรายการ โดยในการกำหนดราคาของรายการกิจการต้องคำนึงถึงผลของทุกข้อดังต่อไปนี้
- (ก) สิ่งตอบแทนผันแปร (ดูย่อหน้าที่ 50-55 และ 59)
  - (ข) ข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร (ดูย่อหน้าที่ 56-58)
  - (ค) การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (ดูย่อหน้าที่ 60-65)
  - (ง) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (ดูย่อหน้าที่ 66-69) และ
  - (จ) สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 70-72)

- 49 เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องมีสมมติฐานว่าจะมีการโอนสินค้าหรือบริการเป็นไปตามสัญญาที่มีตกลงกับลูกค้า และสัญญาดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

#### สิ่งตอบแทนผันแปร

- 50 หากสิ่งตอบแทนตามที่ตกลงไว้ในสัญญาได้รวมถึงสิ่งตอบแทนที่มีจำนวนผันแปร กิจการต้องประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าตามที่ได้ตกลงกัน
- 51 สิ่งตอบแทนอาจผันแปรเนื่องจาก การให้ส่วนลด การให้ส่วนลดภายหลัง เงินคืน การหักหนี้ การลดราคา เงินจูงใจ เงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน ค่าปรับ หรือรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ สิ่งตอบแทนผันแปรอาจเกิดขึ้นในกรณีที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนโดยจำนวนขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างเช่น จำนวนสิ่งตอบแทนจะผันแปรไปใน กรณีที่มีการขายสินค้าไปแต่ลูกค้ามีสิทธิที่จะคืนสินค้า หรือในกรณีที่มีการตกลงที่จะจ่ายสิ่งตอบแทนที่กำหนดเป็นจำนวนตายตัวเพื่อเป็นเงินตอบแทนพิเศษสำหรับการปฏิบัติงานได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด
- 52 การผันแปรของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาว่าจะจ่ายอาจไม่ได้รับระบุในสัญญาไว้อย่างชัดเจน ถึงแม้จะไม่ได้รับระบุไว้ในสัญญา กรณีต่าง ๆ เหล่านี้อาจทำให้สิ่งตอบแทนมีส่วนที่ผันแปรได้
- (ก) ลูกค้ามีเหตุผลเหตุให้คาดได้ว่ากิจการจะยอมรับสิ่งตอบแทนน้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญา จากการที่กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจเช่นนั้น หรือนโยบายหรือแถลงการณ์ที่ประกาศออกไปเช่นนั้นว่ากิจการจะลดราคา ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อบังคับด้านกฎหมาย แนวปฏิบัติในอุตสาหกรรม หรือลูกค้าในการที่จะเรียกสิ่งเหล่านี้ว่า ส่วนลด การให้ส่วนลด ภายหลัง เงินคืน หรือ การหักหนี้
  - (ข) ปัจจัยหรือเหตุการณ์อื่นที่บ่งชี้ว่ากิจการมีความตั้งใจในตอนที่ทำสัญญาว่าจะมีการเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า
- 53 กิจการต้องประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่ผันแปรโดยใช้วิธีการดังต่อไปนี้ โดยขึ้นอยู่กับว่าวิธีใดที่กิจการคาดว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่าในการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมี

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

#### สิทธิได้รับ

- (ก) มูลค่าที่คาดได้ – มูลค่าที่คาดได้คือผลรวมของจำนวนสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น มูลค่าที่คาดได้อาจเป็นจำนวนประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร หากกิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน
- (ข) มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด – มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดคือจำนวนที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ (กล่าวคือจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้มากที่สุดจำนวนเดียวภายใต้สัญญานั้น) มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดอาจเป็นจำนวนประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร หากสัญญาดังกล่าวมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เพียงสองกรณี (ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการจะได้รับหรือไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน)

54 กิจการต้องเลือกใช้วิธีการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่ผันแปรที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของสัญญา นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดอย่างสมเหตุสมผล (ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลในอดีต ปัจจุบันและการคาดการณ์ในอนาคต) และต้องระบุจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ขึ้นอย่างสมเหตุสมผล ข้อมูลดังกล่าวที่กิจการใช้ในการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรความเหมือนกับข้อมูลที่ฝ่ายบริหารของกิจการใช้ในช่วงการนำเสนอราคาต่อลูกค้า และข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาของสินค้าหรือบริการได้ตกลงที่จะส่งมอบกัน

#### หนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืน

55 กิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการจะต้องจ่ายชำระคืนค่าตอบแทน หากกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้าและคาดว่ากิจการจะต้องจ่ายชำระคืนสิ่งตอบแทนนั้นบางส่วนหรือทั้งหมดให้แก่ลูกค้า โดยหนี้สินดังกล่าวจะวัดมูลค่าจากจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับแล้ว (หรือถึงกำหนดที่จะได้รับ) ที่กิจการคาดว่าจะไม่มีสิทธิเป็นเจ้าของสิ่งตอบแทนนั้น (กล่าวคือ จำนวนที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาของรายการ) ในกรณีที่สถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องปรับปรุงหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืน (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาของรายการ และหนี้สินที่เกิดจากสัญญา ในการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายที่ลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้าหรือบริการ กิจการต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในย่อหน้า ข 20 – ข 27

#### การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร

56 กิจการรวมจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรบางส่วนหรือทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 53 เป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการได้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าจะไม่



- มีการกลับรายการการรับรู้รายได้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอนนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว
- 57 ในการประเมินว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากหรือไม่ที่จะไม่มีการกลับรายการการรับรู้รายได้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรอันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอนนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว กิจการต้องพิจารณาทั้งโอกาสและจำนวนที่จะต้องกลับรายการ ปัจจัยที่จะทำให้โอกาสในการเกิดการกลับรายการและจำนวนที่จะต้องกลับรายการสูงขึ้น อาจรวมถึงกรณีดังต่อไปนี้ ซึ่งไม่รวมกรณีอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้นได้
- (ก) จำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยที่อยู่นอกเหนืออิทธิพลของกิจการ ปัจจัยเหล่านั้นอาจรวมถึงปัจจัยที่ขึ้นอยู่กับสถานะการณ์ของตลาด การใช้ดุลยพินิจหรือการตัดสินใจของบุคคลที่สาม สภาพอากาศ และสถานะการณ์ที่มีความเสี่ยงสูงว่าสินค้าหรือบริการจะได้รับความเสียหาย
  - (ข) ความไม่แน่นอนของจำนวนสิ่งตอบแทนอาจต้องใช้ระยะเวลาที่มากกว่าความไม่แน่นอนนั้นจะหมดไป
  - (ค) กิจการมีประสบการณ์(หรือหลักฐานอื่น)อย่างจำกัดสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกันหรือจากประสบการณ์ดังกล่าว(หรือหลักฐานอื่น) ยังไม่เพียงพอที่จะใช้ในการประมาณการมูลค่า
  - (ง) กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติในการเสนอให้ส่วนลดราคาหรือเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระเงินสำหรับสัญญาที่คล้ายกันหรือในสถานการณ์ที่คล้ายกันที่หลากหลาย
  - (จ) สัญญามีจำนวนมาก และจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้มีความหลากหลายสูง
- 58 กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้า ข63 ในการรับรู้รายการจำนวนสิ่งตอบแทนที่อยู่ในรูปเงินค่าสิทธิที่คิดจากยอดขาย หรือคิดจากการใช้งาน เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้ใบอนุญาต หรือการโอนทรัพย์สินทางปัญญา

#### การนำสิ่งตอบแทนผันแปรมาประเมินใหม่

- 59 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการต้องทำการประมาณการราคาของรายการใหม่ (รวมทั้งการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรที่ติดข้อจำกัดและไม่ควรรับรู้) เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงานและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ในระหว่างงวด ในการบันทึกรายการการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการกิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 87 - 90

#### การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา

- 60 ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาหาระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา (โดยชัดแจ้งหรือไม่ชัดแจ้ง) ทำให้เกิดประโยชน์ที่สำคัญในรูปแบบของการจัดหาเงินให้กับลูกค้าในการโอนสินค้าหรือบริการ หากเป็นเช่นนั้นแล้ว สัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหา

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- เงินรวมอยู่ด้วย โดยการจัดการเงินดังกล่าวอาจจะไม่ได้ถูกระบุไว้อย่างชัดเจนในสัญญา หรือต้อง  
ตีความตามนัยจากข้อกำหนดการจ่ายชำระที่ตกลงกันของคู่สัญญา
- 61 วัตถุประสงค์ในการที่กิจการต้องปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันด้วยผลกระทบของ  
องค์ประกอบการจัดการเงิน คือเพื่อต้องการให้กิจการรับรู้รายได้แต่เพียงเฉพาะส่วนที่เทียบเท่า  
ในกรณีหากลูกค้าจะต้องจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการเป็นเงินสด (ราคาเงินสด) เพื่อพิจารณาว่า  
สัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดการเงิน และองค์ประกอบดังกล่าวมีระดับสาระสำคัญต่อ  
สัญญา กิจการต้องคำนึงถึงข้อมูลและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้
- (ก) มีความแตกต่างกันหรือไม่ ระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันและราคาเงินสดของ  
สินค้าหรือบริการที่ตกลงกัน และ
  - (ข) ผลกระทบรวมจากสองปัจจัยนี้
    - (1) ประมาณการระยะเวลานับตั้งแต่เมื่อโอนสินค้าหรือบริการที่ตกลงกันและวันที่ลูกค้า  
จ่ายชำระสำหรับสินค้าและบริการนั้น และ
    - (2) อัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เกี่ยวข้อง
- 62 อย่างไรก็ตาม ในการประเมินว่าสัญญามีองค์ประกอบการจัดการเงินตามย่อหน้าที่ 61 สัญญาจะ  
ไม่มีองค์ประกอบการจัดการเงินที่เป็นสาระสำคัญเมื่อรายการมีลักษณะดังนี้
- (ก) ลูกค้าได้จ่ายชำระค่าสินค้าและบริการล่วงหน้าแล้ว และระยะเวลาในการโอนสินค้าหรือรับ  
บริการดังกล่าวขึ้นอยู่กับความตั้งใจของลูกค้า
  - (ข) จำนวนสิ่งตอบแทนที่มีสาระสำคัญที่ลูกค้าสัญญาว่าจะจ่ายเป็นจำนวนที่ผันแปร โดยที่  
จำนวนหรือระยะเวลาในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าวขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหรือไม่  
เกิดขึ้นของเหตุการณ์บางอย่างในอนาคตที่นอกเหนือการควบคุมของลูกค้าหรือของ  
กิจการ (ตัวอย่างเช่น สิ่งตอบแทนนั้นอยู่ในรูปของเงินค่าสิทธิที่แปรผันตามยอดขาย)
  - (ค) ความแตกต่าง ระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันและราคาขายเงินสดของสินค้าหรือ  
บริการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 61) เกิดจากสาเหตุอื่นที่ไม่ใช่การจัดการเงินให้กับลูกค้า  
หรือกิจการ และความแตกต่างดังกล่าวเป็นสัดส่วนตามสาเหตุที่ทำให้เกิดความแตกต่าง  
นั้น ตัวอย่างเช่น จำนวนสิ่งตอบแทนที่เปลี่ยนแปลงไปเพื่อเป็นการชดเชยในการกรณีที่  
ฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขภายใต้สัญญาได้
- 63 เพื่อเป็นการผ่อนผันในทางปฏิบัติ กิจการไม่ต้องปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนสำหรับผลกระทบ  
ของการมีองค์ประกอบของการจัดการเงินรวมอยู่ด้วย หาก ณ วันที่ทำสัญญากิจการคาดได้ว่า  
ระยะนับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าจนถึงวันที่ลูกค้าจะ  
จ่ายชำระราคาคือหนึ่งปีหรือภายในหนึ่งปี
- 64 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 61 ในการปรับปรุงจำนวนสิ่งตอบแทนสำหรับ  
ส่วนขององค์ประกอบการจัดการเงินที่มีสาระสำคัญ กิจการต้องใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนรายการ  
การกู้ยืมเงินระหว่างกิจการและลูกค้าเป็นรายการอิสระ ณ วันที่ทำสัญญา อัตราคิดลดดังกล่าว  
ต้องสะท้อนลักษณะความเสี่ยงด้านสินเชื่อก่อนฝ่ายที่ได้รับการจัดการเงินให้ รวมทั้งหลักประกัน

หรือหลักทรัพย์ที่ใช้ค้ำประกันโดยลูกค้าหรือกิจการ รวมทั้งทรัพย์สินที่โอนภายใต้สัญญา กิจการอาจสามารถระบุดัชนีราคาตลาดโดยใช้อัตราที่ใช้คิดลดจำนวนสิ่งตอบแทนตามที่ระบุในสัญญาให้ได้เท่ากับราคาเงินสดในกรณีที่ลูกค้าจ่ายชำระค่าสินค้าและบริการเป็นเงินสดเมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการ ภายหลังจากวันที่ทำสัญญาแล้ว กิจการต้องไม่ปรับปรุงอัตราคิดลดเพราะมีการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรือเหตุการณ์ภายหลังวันที่ทำสัญญา (เช่น การเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงด้านสินเชื่อกของลูกค้าเนื่องจากการประเมินใหม่)

- 65 กิจการต้องนำเสนอผลกระทบของการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่าย) แยกต่างหากจากรายได้ที่ได้รับจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวให้รับรู้ได้เท่ากับจำนวนที่อนุญาตให้บันทึกเป็นสินทรัพย์จากสัญญา (หรือลูกหนี้) หรือหนี้สินจากสัญญา

#### สิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน

- 66 ในการกำหนดราคาของรายการสำหรับสัญญาที่ลูกค้าตกลงจะจ่ายชำระเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่โอนให้ (หรือที่สัญญาว่าจะโอนให้) ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม
- 67 หากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงถึงราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น)
- 68 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดอาจมีความผันแปร เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น ราคาของหุ้นที่กิจการมีสิทธิจะได้รับจากลูกค้ามีมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป) ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดมีการผันแปรที่เกิดจากปัจจัยอื่นที่ไม่ใช่เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมผันแปรเพราะผลการปฏิบัติงานของกิจการ) กิจการต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58
- 69 หากลูกค้านำสินค้าหรือบริการ (เช่น วัสดุ อุปกรณ์ หรือ แรงงาน) มาใช้หรือให้ใช้เพื่อสนับสนุนให้กิจการปฏิบัติงานตามสัญญา กิจการต้องประเมินว่ากิจการได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาหรือไม่ หากกิจการเป็นผู้ควบคุมสินค้าและบริการนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสินค้าและบริการที่ลูกค้านำมาเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

#### สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า

- 70 สิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้ารวมถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายหรือคาดว่าจะต้องจ่ายให้แก่ลูกค้า (หรือจ่ายให้กับกิจการอื่นที่สามที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้ารวมถึงจำนวนเครดิตหรือสิทธิอื่น (ตัวอย่างเช่น คุปองหรือเอกสารส่วนลด) ที่ลูกค้าสามารถนำมาใช้หักกับจำนวนที่ลูกค้าค้างชำระให้กับกิจการ (หรือกิจการอื่นที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) กิจการควรบันทึกสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้าหักจาก

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ราคาของรายการ และรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ยกเว้นว่า การจ่ายชำระให้กับลูกค้า ดังกล่าวนั้นเป็นการจ่ายเพื่อตอบแทนการโอนสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26 ถึง 30) หากสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้ามีลักษณะผันแปร กิจการต้องประมาณการราคาของรายการ (รวมทั้งประเมินด้วยว่ามีข้อจำกัดที่ยังไม่อนุญาตให้รับรู้หรือไม่) ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 50 ถึง 58

- 71 ถ้าสิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้าเป็นการจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ กิจการต้องบันทึกการซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวในลักษณะเช่นเดียวกับรายการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายรายอื่น โดยถ้าสิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้ามีมูลค่าสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับจากลูกค้า กิจการต้องนำส่วนเกินดังกล่าวหักจากราคาของรายการ ถ้ากิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากลูกค้าได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องคำนวณสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ
- 72 ทั้งนี้ หากกิจการถือว่าสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ กิจการต้องบันทึกส่วนหักดังกล่าวกับรายได้ที่รับรู้เมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้นแล้วแต่ว่าเหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นช้ากว่า
- (ก) กิจการรับรู้รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า และ
  - (ข) กิจการจ่ายชำระหรือให้ค้ำประกันว่าจะชำระสิ่งตอบแทน (ถึงแม้ว่าการจ่ายจะขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต) ทั้งนี้ ค้ำประกันว่าจะจ่ายอาจเป็นไปโดยนัยตามธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจ

#### การปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

- 73 วัตถุประสงค์ของการปันส่วนราคาของรายการคือการให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ด้วยจำนวนของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่ตกลงกันให้แก่ลูกค้า
- 74 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการกับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้จากสัญญา โดยให้มีความสัมพันธ์กับราคาขายแบบเอกเทศตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 76 ถึง 80 ยกเว้นกรณีที่กำลังกล่าวในย่อหน้าที่ 81 ถึง 83 (สำหรับการปันส่วนส่วนลด) และกรณีที่กล่าวในย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 (สำหรับการปันส่วนสิ่งตอบแทนที่รวมสิ่งตอบแทนผันแปร)
- 75 ย่อหน้าที่ 76 ถึง 86 จะไม่บังคับใช้กับกรณีที่สัญญามีภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียว อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 อาจใช้กับกรณีที่กิจการให้ค้ำประกันว่าจะโอนกลุ่มของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ระบุได้โดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียวตามย่อหน้าที่ 22 (ข) และ สิ่งตอบแทนที่ตกลงกันได้รวมสิ่งตอบแทนผันแปรด้วย

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

### การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ

- 76 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาวะที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศเป็นเกณฑ์ กิจการต้องระบุราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาสำหรับสินค้าหรือบริการที่แตกต่าง กันที่เกี่ยวข้องกับภาวะที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาและต้องปันส่วนราคาของรายการตามสัดส่วนของ ราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น
- 77 ราคาขายแบบเอกเทศคือราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการขายแยกต่างหากจากกันให้กับลูกค้า โดยทั่วไป หลักฐานที่ดีที่สุดของราคาขายแบบเอกเทศคือราคาที่ปกติกิจการขายสินค้าหรือ บริการแยกต่างหากในสภาวะการณ์ที่คล้ายคลึงกันหรือกลุ่มลูกค้าที่คล้ายคลึงกัน ราคาที่ใช้ ผูกพันกิจการได้ หรือราคาที่ได้ประกาศออกไปสำหรับสินค้านั้นหรือบริการนั้นก็อาจถือได้ว่าเป็น ราคาขายแบบเอกเทศ (ทั้งนี้ ไม่จำเป็นต้องมีข้อสมมติว่าเป็นเช่นนั้นในทุกกรณี)
- 78 ในกรณีที่ไม่สามารถระบุราคาขายแบบเอกเทศได้จากกรณีการขายทั่วไป กิจการต้องประมาณ การราคาขายแบบเอกเทศ เพื่อนำประมาณการนั้นมาใช้ในปันส่วนราคาของรายการเพื่อให้ เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 73 โดยเมื่อกิจการต้องประมาณการราคาขาย แบบเอกเทศ กิจการต้องคำนึงถึงข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึง สภาวะการตลาด ข้อมูลเฉพาะ ของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าและกลุ่มลูกค้า) ที่มีมูลเหตุให้เชื่อว่ากิจการมีข้อมูลดังกล่าว ใน การประมาณการดังกล่าวกิจการต้องใช้ข้อมูลที่เก็บได้จากรายการที่เกิดขึ้นจริง และใช้วิธีการ ประมาณการที่สม่ำเสมอกับสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน
- 79 วิธีการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดอยู่แต่ เพียงวิธีการดังต่อไปนี้
- (ก) วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด กิจการอาจสามารถประเมินและสำรวจตลาดที่กิจการ ขายสินค้าหรือบริการ และประมาณการราคาสำหรับสินค้าที่ลูกค้ารายใด ๆ ในตลาดจะมีความ เต็มใจในการจ่ายชำระเพื่อซื้อสินค้าหรือบริการนั้น วิธีการนี้อาจรวมถึงการอ้างอิงราคา ขายของคุณแข่งของกิจการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ใกล้เคียงกัน และปรับปรุงราคาขาย ต่าง ๆ เหล่านี้เพื่อสะท้อนความแตกต่างของต้นทุนหรืออัตรากำไรของกิจการ
  - (ข) วิธีประมาณการต้นทุนบวกด้วยอัตรากำไร - กิจการอาจสามารถประมาณการจำนวน ต้นทุนในการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ และนำจำนวนต้นทุนประมาณการ ดังกล่าวมาบวกด้วยอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว
  - (ค) วิธีส่วนของราคาที่เหลือ - กิจการอาจสามารถประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของ สินค้าหรือบริการหนึ่ง ๆ โดยการหักราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการอื่น ๆ เท่าที่หาได้จากวิธีอื่นจากยอดรวมของราคาของรายการ อย่างไรก็ตาม กิจการจะสามารถ ใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการ ตามย่อหน้าที่ 78 ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- (1) กิจการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันนี้ให้แก่ลูกค้ารายอื่น ๆ (ในระยะเวลา เดียวกันหรือใกล้เคียงกัน) ในราคาที่มีความหลากหลายสูง (กล่าวคือ ราคาขาย



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

มีความแตกต่างสูงมากเพราะในการกำหนดราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถอ้างอิงถึงรายการในอดีต รวมทั้งไม่มีข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานในการอ้างอิงเพื่อกำหนดราคาได้)

- (2) กิจการยังไม่เคยกำหนดราคาสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และสินค้าหรือบริการนั้นยังไม่เคยถูกขายในลักษณะที่แยกต่างหากเป็นเอกเทศมาก่อน (กล่าวคือราคาขายยังมีความไม่แน่นอน)

80 ในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบตามสัญญากิจการอาจใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานได้ในกรณีที่มีสินค้าหรือบริการตั้งแต่สองรายการหรือมากกว่านั้นมีราคาขายที่แปรผันสูง หรือมีราคาขายแบบเอกเทศมีความไม่แน่นอนสูง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมของกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ราคามีความแปรผันสูง หรือมีความไม่แน่นอนสูง และใช้วิธีอื่นในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละชั้นโดยใช้วิธีเทียบเป็นสัดส่วนกับประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมที่ประมาณการนั้นที่ใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือ เมื่อกิจการใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละชั้นในสัญญา กิจการยังต้องประเมินต่อไปว่าการปันส่วนราคาของรายการโดยใช้ประมาณการราคาขายแบบเอกเทศนี้ จะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการปันส่วนราคาตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 73 และเป็นไปตามข้อกำหนดในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศตามย่อหน้าที่ 78

#### การปันส่วนส่วนลด

81 ลูกค้าได้รับส่วนลดในการซื้อสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป หากผลรวมของราคาขายแบบเอกเทศดังกล่าวสูงกว่ามูลค่าสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันในสัญญา กิจการต้องปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนของราคาแยกขายที่เป็นเอกเทศให้กับทุกภาระที่ต้องปฏิบัติ ยกเว้นในกรณีที่กิจการมีหลักฐานที่สนับสนุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 82 ว่าส่วนลดทั้งหมดนั้นเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติใดปฏิบัติหนึ่งหรือบางภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งไม่ใช่ทุกภาระปฏิบัติในสัญญา ในการปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนนั้นเป็นผลมาจากการที่กิจการปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นเกณฑ์

82 กิจการต้องปันส่วนส่วนลดทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ให้กับทุกภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

- (ก) กิจการขายสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันนั้น (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างกันนั้น) แบบแยกขายอยู่เป็นปกติ
- (ข) กิจการมีการขายกลุ่มสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ขายแบบรวมกันไปในนั้น (หรือหลาย ๆ กลุ่ม) ในราคาที่มีส่วนลดจากราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่รวมอยู่ในกลุ่มสินค้าหรือบริการนั้นอยู่เป็นปกติ

(ค) ส่วนลดที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 82 (ข) เหมือนกับส่วนลดที่อยู่ในสัญญา และเมื่อพิจารณาสินค้าและบริการที่รวมอยู่ในแต่ละกลุ่มสินค้าหรือบริการก็ได้หลักฐานเพิ่มเติมว่าส่วนลดดังกล่าวในสัญญาทั้งหมดเป็นส่วนลดของภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือหลายภาระที่ต้องปฏิบัติ

83 หากส่วนลดทั้งหมดได้ถูกบันทึกไว้ให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่าตามย่อหน้าที่ 82 กิจการต้องบันทึกส่วนลดโดยใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 79(ค)

#### การบันทึกส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร

84 สิ่งตอบแทนผันแปรที่อยู่ในสัญญาอาจเกี่ยวข้องกับสัญญาทั้งหมด หรือเฉพาะบางส่วนของสัญญาเช่น

(ก) ภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ทุกภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา (ตัวอย่างเช่น เงินตอบแทนพิเศษที่อาจเกิดขึ้น ถ้ากิจการส่งมอบสินค้าหรือบริการในระยะเวลาที่กำหนด)

(ข) สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ทั้งหมดในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่ง ๆ ตามย่อหน้าที่ 22 (ข) (ตัวอย่างเช่น ภายใต้สัญญาบริการทำความสะอาดที่มีอายุสัญญาสองปี สิ่งตอบแทนที่ตกลงกันในสัญญาจะเพิ่มขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของดัชนีเงินเฟ้อที่ระบุไว้)

85 กิจการต้องบันทึกจำนวนที่ผันแปร (และการเปลี่ยนแปลงในภายหลังของจำนวนที่ผันแปรนั้น) ทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่ง หรือบันทึกให้กับสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติใดภาระหนึ่งตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 22 (ข) ถ้าเข้าเงื่อนไขทั้งสองประการดังต่อไปนี้

(ก) เงื่อนไขของการจ่ายสิ่งตอบแทนผันแปรเกี่ยวพันโดยเฉพาะเจาะจงกับการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ หรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน (หรือเกี่ยวพันโดยเฉพาะกับผลงานในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จหรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน)

(ข) การบันทึกจำนวนที่ผันแปรทั้งหมดของสิ่งตอบแทนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติใดภาระหนึ่งหรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการบันทึกตามย่อหน้าที่ 73 เมื่อได้พิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการและข้อกำหนดในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนตามสัญญา

86 การบันทึกส่วนราคาของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 85 ให้ใช้การบันทึกตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 73 ถึง 83

#### การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 87 หลังจากที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว ราคาของรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงด้วยสาเหตุหลายประการ รวมทั้ง เหตุที่ไม่แน่นอนได้หมดไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ตกลงกัน
- 88 กิจการควรบันทึงการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาวะที่ต้องปฏิบัติในสัญญาหนึ่งๆ โดยใช้เกณฑ์เช่นเดียวกับ ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา ซึ่งทำให้กิจการต้องไม่บันทึงส่วนของราคาของรายการใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของราคาขายแบบเอกเทศภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผล จำนวนการเปลี่ยนแปลงที่บันทึงให้กับภาวะที่ต้องปฏิบัติที่ได้กิจการปฏิบัติสำเร็จแล้ว จะต้องรับรู้เป็นรายได้หรือส่วนหักกับรายได้ในงวดที่ราคาของรายการมีการเปลี่ยนแปลง
- 89 กิจการต้องบันทึงการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการทั้งหมดให้กับภาวะที่ต้องปฏิบัติรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ทุกภาวะที่ต้องปฏิบัติในสัญญานั้น หรือทุกๆ รายการของชุดสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาวะที่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 22 (ข) ถ้าเข้าตามเงื่อนไขของการบันทึงสิ่งตอบแทนผันแปรตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 85
- 90 กิจการต้องบันทึกรายการการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 18 ถึง 21 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 87 ถึง 89 ในการบันทึงการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการดังกล่าวใดแนวทางหนึ่งต่อไปนี้
- (ก) กิจการต้องบันทึงการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาวะที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้ที่มีอยู่ในสัญญาก่อนการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น ได้เฉพาะการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกี่ยวข้องกับจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรก่อนการเปลี่ยนแปลงสัญญา และการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้นได้รับการปรับปรุงตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 (ก)
  - (ข) ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงสัญญาไม่ถือว่าเป็นสัญญาที่แยกออกไปได้ต่างหากตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 20 กิจการต้องบันทึงการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาวะที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงแล้ว (กล่าวคือ ภาวะที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่สำเร็จ หรือสำเร็จแต่เพียงบางส่วนที่คงเหลืออยู่ทันทีหลังจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา)

## ต้นทุนของสัญญา

### ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา

- 91 กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นสินทรัพย์หากกิจการคาดว่ากิจการสามารถได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว
- 92 ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นต้นทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยต้นทุนดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ค่านายหน้าใน



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- การขาย)
- 93 ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ให้กิจการบันทึกเป็นรายการค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ยกเว้น กรณีที่กิจการสามารถเรียกเก็บต้นทุนดังกล่าวจากลูกค้าได้ไม่ว่ากิจการจะทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่
- 94 เพื่อเป็นวิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรน กิจการอาจรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น หากระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ในกรณีที่กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์มีระยะเวลาหนึ่งปีหรือสั้นกว่า
- ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา**
- 95 ถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 สินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน) กิจการจะบันทึกต้นทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้
- (ก) ต้นทุนมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้วหรือสัญญาที่ยังไม่เกิดขึ้นแต่กิจการคาดได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะเกิดขึ้น (เช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่จะให้บริการภายใต้สัญญาที่ต่อระยะเวลาออกไปจากสัญญาที่มีอยู่ในปัจจุบัน หรือต้นทุนในการออกแบบสินทรัพย์ที่รอการโอนภายใต้สัญญาที่เกี่ยวข้อง แต่กระบวนการอนุมัติการโอนยังไม่เสร็จสิ้น)
  - (ข) ต้นทุนที่ใช้เพื่อสร้างทรัพย์สินหรือใช้ในการปรับปรุงทรัพย์สินของกิจการเพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ (หรือเพื่อให้สำเร็จอย่างต่อเนื่องไป)
  - (ค) กิจการคาดได้ว่าจะได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว
- 96 ต้นทุนในการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำไว้กับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น กิจการต้องบันทึกรายการต้นทุนดังกล่าวตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น
- 97 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว (หรือสัญญาที่คาดได้ว่าจะเกิดขึ้น) รวมถึงต้นทุนต่างๆ เหล่านี้
- (ก) ค่าแรงทางตรง (เช่น เงินเดือน ค่าแรงของพนักงานที่ให้บริการโดยตรงให้กับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)
  - (ข) วัสดุทางตรง (เช่น วัสดุที่ใช้เพื่อการให้บริการให้กับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)
  - (ค) ต้นทุนปันส่วนซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือกิจกรรมในสัญญา (เช่น ต้นทุนในการจัดการสัญญา การดูแล การประกันภัย และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือและอุปกรณ์ที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามสัญญา)
  - (ง) ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดเจนว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ และ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (จ) ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพียงเพราะกิจการได้ทำสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เช่น ต้นทุนที่จ่ายให้กับผู้รับเหมาช่วงต่อ)
- 98 กิจการต้องรับรู้รายการเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ
- (ก) ค่าใช้จ่ายทั่วไป และค่าใช้จ่ายบริหารจัดการ (ยกเว้น ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดเจนว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ ซึ่งกิจการต้องประเมินต้นทุนนี้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 97)
- (ข) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับวัสดุ ค่าแรงหรือทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อการปฏิบัติตามสัญญาแต่ไม่ได้ถูกรวมค่านึงถึงตอนกำหนดราคาของสัญญา
- (ค) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่สำเร็จแล้ว (หรือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วน) (กล่าวคือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่ผ่านมาแล้ว)
- (ง) ต้นทุนที่กิจการไม่สามารถแยกได้ว่าเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่สำเร็จหรือภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้ว (หรือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วนแล้ว)

#### การตัดจำหน่ายและการด้อยค่า

- 99 สินทรัพย์ที่รับรู้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 จะต้องมีการตัดจำหน่ายเป็นระบบ โดยต้องสอดคล้องกับรูปแบบในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าที่ต้นทุนนั้นมีความเกี่ยวข้อง ทั้งนี้รวมถึงกรณีสินทรัพย์ที่อาจจะมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่จะโอนภายใต้สัญญาที่ยังไม่เกิดขึ้นแต่คาดได้ว่าจะเกิดอย่างสมเหตุสมผล (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 95 (ก))
- 100 กิจการต้องปรับปรุงการตัดจำหน่ายสินทรัพย์เพื่อให้สะท้อนระยะเวลาในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนี้ตามข้อกำหนดเรื่องการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8
- 101 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุน หากมูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 สูงกว่าจำนวนดังต่อไปนี้
- (ก) จำนวนสิ่งตอบแทนที่เหลือที่กิจการคาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินดังกล่าว หักด้วย
- (ข) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่กิจการยังไม่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย (ดูย่อหน้าที่ 97)
- 102 ในการกำหนดจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับตามย่อหน้าที่ 101 กิจการต้องใช้หลักการเช่นเดียวกับการกำหนดราคาของรายการ (ยกเว้นข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร) และปรับปรุงด้วยผลกระทบที่เกิดจากความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้า
- 103 ก่อนที่กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของทรัพย์สินที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นๆ ก่อน (เช่น ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 สินค้า

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

คงเหลือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน) และเมื่อได้ทดสอบการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 101 แล้ว กิจการต้องรวมมูลค่าตามบัญชีที่เหลือของทรัพย์สินที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 การด้อยค่าของสินทรัพย์ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

- 104 กิจการต้องรับรู้การกลับรายการของการด้อยค่าบางส่วนหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้ตามย่อหน้าที่ 101 ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อการด้อยค่าดังกล่าวดังกล่าวลดลงหรือหมดไป โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ปรับเพิ่มขึ้นต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่าย) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ

### การแสดงรายการ

- 105 เมื่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้ปฏิบัติตามสัญญา กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงินเป็นสินทรัพย์ตามสัญญาหรือหนี้สินตามสัญญา โดยขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติตามสัญญาของกิจการหรือการชำระเงินของลูกค้า กิจการต้องแสดงสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิในการได้รับโดยไม่มีเงื่อนไขเป็นรายการลูกหนี้

- 106 หากลูกค้าได้จ่ายสิ่งตอบแทน หรือเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับสิ่งตอบแทนโดยไม่มีเงื่อนไข (เช่น มูลค่าที่เรียกเก็บได้) ก่อนที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินตามสัญญาเมื่อการจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นหรือเมื่อถึงกำหนดที่ต้องจ่าย (แล้วแต่เหตุการณ์ใดเกิดขึ้นก่อน) หนี้สินตามสัญญาดังกล่าวแสดงถึงภาระที่กิจการต้องโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าอันเนื่องมาจากการที่กิจการได้รับชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าว (หรือเมื่อถึงกำหนดการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าว) จากลูกค้า

- 107 หากกิจการได้ปฏิบัติตามสัญญาโดยการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าก่อนที่ลูกค้าจะจ่ายชำระสิ่งตอบแทนหรือก่อนที่สิ่งตอบแทนจะถึงกำหนดชำระ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ตามสัญญา โดยไม่รวมถึงจำนวนที่กิจการต้องแสดงเป็นลูกหนี้ สินทรัพย์ตามสัญญาแสดงถึงสิทธิของกิจการในการได้รับสิ่งตอบแทนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่กิจการได้โอนให้กับลูกค้าแล้ว โดยกิจการต้องประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามสัญญาตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 (เมื่อมีการประกาศใช้) การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามสัญญาให้เป็นไปในเกณฑ์เดียวกับข้อกำหนดในเรื่องดังกล่าวของสินทรัพย์ทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 (ดูย่อหน้าที่ 113(ข) เพิ่มเติม)

- 108 ลูกหนี้คือสิทธิของกิจการที่มีต่อสิ่งตอบแทนโดยปราศจากเงื่อนไข โดยหากเงื่อนไขการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนคือเป็นไปตามกำหนดเวลาที่ผ่านไปแต่เพียงอย่างเดียว สิทธิต่อสิ่งตอบแทนนั้นถือเป็นสิทธิที่ปราศจากเงื่อนไข ตัวอย่างเช่น กิจการจะรับรู้รายการเป็นลูกหนี้หากกิจการมีสิทธิที่จะ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ได้รับชำระถึงแม้ว่าจำนวนเงินดังกล่าวอาจจะต้องจ่ายคืนในอนาคต กิจการต้องบันทึกลูกหนี้ดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้เริ่มแรกของมูลค่าลูกหนี้ตามสัญญาจากลูกค้า ความแตกต่างของจำนวนที่วัดมูลค่าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 กับจำนวนรายได้ที่รับรู้ต้องแสดงเป็นรายการค่าใช้จ่าย (เช่น ผลขาดทุนจากการด้อยค่า)

- 109 ถึงแม้ว่ามาตรฐานฉบับนี้ใช้ชื่อรายการว่า “สินทรัพย์ตามสัญญา” และ “หนี้สินตามสัญญา” แต่มีได้เป็นข้อห้ามสำหรับกิจการในการใช้ชื่ออื่นในการแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งนี้ หากกิจการใช้ชื่ออื่นสำหรับสินทรัพย์ตามสัญญา กิจการควรให้ข้อมูลเพิ่มเติมอย่างเพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงินเพื่อที่ผู้ใช้งบการเงินสามารถแยกแยะระหว่างรายการลูกหนี้และสินทรัพย์ตามสัญญาได้

### การเปิดเผยข้อมูล

- 110 วัตถุประสงค์ของข้อกำหนดที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลคือ เพื่อต้องการให้กิจการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะ จำนวน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของรายการดังต่อไปนี้
- (ก) รายการสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 113 ถึง 122)
  - (ข) ดุลยพินิจสำคัญที่ใช้ในพิจารณารายการสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้าเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รวมทั้งดุลยพินิจที่เปลี่ยนแปลงไป (ดูย่อหน้าที่ 123 ถึง 126)
  - (ค) สินทรัพย์ที่รับรู้จากต้นทุนของการได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 (ดูย่อหน้าที่ 127 ถึง 128)
- 111 กิจการต้องพิจารณาระดับของรายละเอียดของข้อมูลที่จำเป็นต้องเปิดเผยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ และต้องพิจารณาว่าควรให้ความสำคัญกับข้อกำหนดแต่ละข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มากน้อยเพียงใด ทั้งนี้ กิจการต้องทำการรวมหรือแยกการเปิดเผยข้อมูลเพื่อทำให้ข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์ไม่ถูกบดบังด้วยรายละเอียดที่ไม่มีนัยสำคัญที่มีปริมาณมากหรือจากการนำรายการที่มีลักษณะที่แตกต่างกันไปรวมเข้าไว้ด้วยกัน
- 112 กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หากข้อมูลนี้ได้มีการเปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นแล้ว

### สัญญาที่ทำกับลูกค้า

- 113 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของรายการที่รับรู้ในระหว่างงวดที่รายงานดังต่อไปนี้ ยกเว้นกรณีที่จำนวนเหล่านั้นได้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามมาตรฐานการ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

การรายงานทางการเงินฉบับอื่น

- (ก) จำนวนรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกต่างหากจากรายได้ที่กิจการได้รับจากแหล่งของรายได้อื่น
- (ข) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ของลูกค้าหนี้หรือสินทรัพย์ตามสัญญาที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เมื่อมีการประกาศใช้) โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกต่างหากจากการผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดจากสัญญาประเภทอื่น

การจำแนกรายได้

- 114 กิจการต้องแสดงจำนวนรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยจำแนกเป็นประเภทต่าง ๆ โดยแสดงให้เห็นลักษณะ จำนวนเงิน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่ถูกระทบโดยปัจจัยเชิงเศรษฐกิจต่าง ๆ โดยให้กิจการปฏิบัติตามแนวทางตามย่อหน้าที่ ข87 ถึง ข89 ในการเลือกประเภทของรายได้ที่จะแสดงการจำแนกรายได้
- 115 นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลการจำแนกรายได้ (ตามย่อหน้าที่ 114) และข้อมูลรายได้ที่เปิดเผยตามส่วนงานที่รายงาน หากกิจการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 8 ส่วนงานดำเนินงาน

ยอดคงเหลือของสัญญา

- 116 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
  - (ก) ยอดยกมาต้นงวดและยอดคงเหลือสิ้นงวดของลูกค้าหนี้ สินทรัพย์ตามสัญญาและหนี้สินตามสัญญาที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หากมูลค่าดังกล่าวไม่ได้นำเสนอหรือเปิดเผยไว้แล้ว
  - (ข) จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวดที่รายงานที่ได้เคยรวมอยู่ในหนี้สินตามสัญญาที่ยกมาต้นงวดและ
  - (ค) จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวดที่รายงานที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ได้ปฏิบัติสำเร็จแล้ว (หรือสำเร็จแล้วบางส่วน) ในงวดก่อน (เช่น การเปลี่ยนแปลงราคาของรายการ)
- 117 กิจการต้องอธิบายลักษณะของจังหวะเวลาในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น (ดูย่อหน้าที่ 119(ก)) กับจังหวะเวลาในการชำระเงิน (ดูย่อหน้าที่ 119(ข)) และผลกระทบของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีต่อยอดคงเหลือของสินทรัพย์ตามสัญญาและหนี้สินตามสัญญา การอธิบายดังกล่าวอาจแสดงโดยใช้ข้อมูลเชิงคุณภาพ
- 118 กิจการต้องอธิบายของการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญของสินทรัพย์ตามสัญญาและหนี้สินตามสัญญาที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่รายงาน โดยคำอธิบายต้องให้ข้อมูลทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ตัวอย่างของรายการการเปลี่ยนแปลงของยอดคงเหลือของสินทรัพย์ตามสัญญาและหนี้สินตามสัญญามีดังนี้
  - (ก) การเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการรวมธุรกิจ



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ข) การปรับปรุงผลสะสมของรายได้ที่กระทบสินทรัพย์ตามสัญญาหรือหนี้สินตามสัญญา รวมถึงการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงการวัดขั้นของความสำเร็จ การเปลี่ยนแปลงประมาณการของราคาของรายการ (รวมทั้ง การเปลี่ยนแปลงการประเมินข้อจำกัดของสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้) หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญา
- (ค) การด้อยค่าของสินทรัพย์ตามสัญญา
- (ง) การเปลี่ยนแปลงของกรอบระยะเวลาของการที่สิทธิของกิจการต่อสิ่งตอบแทนรายการ จะกลายเป็นสิทธิที่ปราศจากเงื่อนไข (กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์ตามสัญญาถูกจัดประเภทเป็นลูกหนี้)
- (จ) การเปลี่ยนแปลงของกรอบระยะเวลาที่ภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง (กล่าวคือ เมื่อมีการรับรู้รายได้จากหนี้สินตามสัญญา)

#### ภาระที่ต้องปฏิบัติ

119 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งรวมถึงข้อมูลต่อไปนี้

- (ก) กิจการถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลงเมื่อใด (เช่น เมื่อมีการส่งมอบ เมื่อมีการขนส่ง หรือเมื่อกำลังให้บริการ หรือเมื่อบริการเสร็จสิ้น) รวมทั้งเมื่อใดที่ถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติได้แล้วเสร็จในกรณีข้อตกลงที่ให้ผู้ขายออกใบแจ้งหนี้โดยยังไม่ต้องส่งมอบสินค้า (bill-and-hold arrangement)
- (ข) เงื่อนไขการจ่ายชำระที่สำคัญ (เช่น เมื่อใดที่ถึงกำหนดการจ่ายชำระ สัญญามีองค์ประกอบที่ถือเป็นการจัดหาเงินหรือไม่ หรือ จำนวนสิ่งตอบแทนเป็นจำนวนผันแปร และประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนมีข้อจำกัดสำหรับส่วนที่ยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 หรือไม่)
- (ค) ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้ให้สัญญาว่าจะโอน และให้เปิดเผยข้อมูลหากว่าการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนสินค้าหรือบริการเป็นการกระทำการแทนผู้อื่น (กล่าวคือ กรณีที่กิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทน)
- (ง) ภาระผู้พันในการรับคืน การคืนเงิน หรือภาระผูกพันอื่นในลักษณะคล้ายกัน และ
- (จ) ประเภทของการรับประกันและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง

#### ราคาของรายการที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่

120 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ดังนี้

- (ก) จำนวนรวมของราคาของรายการที่ได้ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จสิ้นลง (หรือบางส่วนที่ยังไม่เสร็จสิ้น) ณ วันที่สิ้นงวดที่รายงาน
- (ข) คำอธิบายว่ากิจการคาดว่าจำนวนดังกล่าวตามย่อหน้าที่ 120 (ก) จะรับรู้เป็นรายได้เมื่อใด กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้
  - (1) ข้อมูลเชิงปริมาณแจกแจงตามช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมและสอดคล้องกับ



**-ร่าง-**มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ระยะเวลาที่กิจการจะปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ให้เสร็จสิ้น

(2) ข้อมูลเชิงคุณภาพของภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่

- 121 เพื่อเป็นการผ่อนผันในทางปฏิบัติ กิจการอาจไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 120 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติ หากภาระดังกล่าวเข้าเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งต่อไปนี้
- (ก) ภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาที่ตามความคาดการณเริ่มแรกว่าจะมีอายุสัญญาหนึ่งปีหรือน้อยกว่า
  - (ข) กิจการรับรู้รายได้จากการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นลงตามข้อกำหนดในย่อหน้า ข16
- 122 กิจการควรเปิดเผยข้อมูลในเชิงคุณภาพว่ากิจการได้ปฏิบัติตามแนวทางที่ผ่อนผันในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 121 หรือไม่ รวมทั้ง สิ่งตอบแทนที่ไม่ได้รวมคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ ดังนั้นจึงไม่ได้รวมอยู่ในข้อมูลที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 120 ตัวอย่างเช่น กรณีที่ประมาณการราคาของรายการไม่รวมประมาณการของสิ่งตอบแทนผันแปรที่ติดข้อจำกัดที่ยังไม่ให้อำนาจเป็นรายได้

**ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้**

- 123 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและการเปลี่ยนแปลงของการใช้ดุลยพินิจที่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดจำนวนรายได้และจังหวะเวลาในการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยเฉพาะในกรณีที่กิจการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้
- (ก) จังหวะเวลาของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 124 และ 125)
  - (ข) ราคาของรายการและจำนวนที่ได้บันทึกให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 126)

**การกำหนดจังหวะเวลาของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ**

- 124 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติที่กิจการปฏิบัติให้สำเร็จในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- (ก) วิธีการที่ใช้ในการรับรู้รายได้ (เช่น คำอธิบายว่ากิจการใช้วิธีการวัดผลจากผลลัพธ์ หรือ วัดผลจากปัจจัยการผลิต) และ
  - (ข) คำอธิบายว่าเหตุใดวิธีการที่ใช้เป็นวิธีที่เหมาะสมในการสะท้อนภาพการโอนสินค้าหรือบริการ

- 125 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยดุลยพินิจที่สำคัญที่กิจการใช้เพื่อประเมินว่าเมื่อไรลูกค้าได้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้นแล้ว

**การกำหนดราคาของรายการและจำนวนที่จะบันทึกให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ**

- 126 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธี ข้อมูลเบื้องต้น และข้อสมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ก) การกำหนดราคาของรายการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดแค่เพียง) จำนวนประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร การปรับปรุงเนื่องจากมูลค่าของเงินตามเวลา และการวัดมูลค่าของรายการสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน
- (ข) การประเมินว่าสิ่งตอบแทนผันแปรมีข้อจำกัดที่ทำให้ยังไม่สามารถรับรู้เป็นรายได้ได้
- (ค) การปันส่วนราคาของรายการ รวมทั้งการประมาณการราคาแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่ตกลงไว้ และการปันส่วนส่วนลดและสิ่งตอบแทนผันแปรให้กับองค์ประกอบของสัญญาแต่เพียงบางส่วน และ
- (ง) การวัดภาวะอันเนื่องมาจากการรับคืนสินค้า หรือจ่ายคืนเงิน หรือภาวะประเภทอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน

**ทรัพย์สินที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา**

- 127 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- (ก) การใช้ดุลพินิจในการกำหนดจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ซึ่งเป็นไปตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95) และ
  - (ข) วิธีที่กิจการใช้ในการตัดจำหน่ายต้นทุนดังกล่าวสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงาน
- 128 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- (ก) ยอดคงเหลือของต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ ตามกลุ่มของประเภทของทรัพย์สิน (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนทำให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำลูกค้า ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการทำสัญญา และต้นทุนในการเริ่มสัญญา)
  - (ข) จำนวนที่ตัดจำหน่ายและผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงวดที่รายงาน

#### **วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรน**

- 129 หากกิจการเลือกปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนตามตามย่อหน้าที่ 63 (เกี่ยวกับการที่ การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา) หรือ ย่อหน้าที่ 94 (เกี่ยวกับต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา) กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเรื่องดังกล่าว

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## ภาคผนวก ก

### คำนิยามศัพท์

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน

สัญญา	ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้
สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา	สิทธิที่กิจการจะได้รับค่าตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการซึ่งกิจการได้ออนให้กับลูกค้าแล้ว โดยสิทธิดังกล่าวจะเกิดขึ้นตามเงื่อนไขบางประการที่ไม่ใช่เรื่องของระยะเวลาที่ผ่านไป (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติงานของกิจการ)
หนี้สินที่เกิดจากสัญญา	ภาระผูกพันของกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าซึ่งกิจการได้รับ (หรือมีสิทธิเรียกร้อง) ค่าตอบแทนจากลูกค้าแล้ว
ลูกค้า	ฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ
รายได้ (income)	การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น
ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า <ol style="list-style-type: none"><li>(1) สินค้าหรือบริการ (กลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ</li><li>(2) ชุดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน</li></ol>
รายได้หลัก (ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า) (Revenue) ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเรียกว่า รายได้	รายได้ซึ่งเกิดจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ

**-ร่าง-**มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ราคาขายแบบเอกเทศ	ราคาซึ่งกิจการจะขายสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้า ในกรณีที่แยกขายต่างหาก
ราคาของรายการ (สำหรับสินค้าและบริการภายใต้สัญญากับลูกค้า)	จำนวนของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## ภาคผนวก ข แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 129 และมีผลบังคับ เช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐาน

- ข1 แนวทางปฏิบัตินี้ถูกแสดงเป็นหมวดหมู่ ดังนี้
- (ก) ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (ย่อหน้า ข2 ถึง ข13)
  - (ข) วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ (ย่อหน้า ข14 ถึง ข19)
  - (ค) การขายที่มีสิทธิคืน (ย่อหน้า ข20 ถึง ข27)
  - (ง) การรับประกัน (ย่อหน้า ข28 ถึง ข33)
  - (จ) การพิจารณาว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน (ย่อหน้า ข34 ถึง ข38)
  - (ฉ) ทางเลือกที่มอบให้ลูกค้าสำหรับสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (ย่อหน้า ข39 ถึง ข43)
  - (ช) สิทธิที่ลูกค้าไม่ได้ใช้ (ย่อหน้า ข44 ถึง ข47)
  - (ซ) ค่าธรรมเนียมจ่ายล่วงหน้าที่ยังคืนไม่ได้ (และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง) (ย่อหน้า ข48 ถึง ข51)
  - (ฌ) การให้สิทธิ (ย่อหน้า ข52-ข63)
  - (ญ) สัญญาซื้อคืน (ย่อหน้า ข64 ถึง ข76)
  - (ฎ) การฝากขาย (ย่อหน้า ข77 ถึง ข78)
  - (ฏ) การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า (ย่อหน้า ข79 ถึง ข82)
  - (ฐ) การยอมรับสินค้าหรือบริการของลูกค้า (ย่อหน้า ข83-ข86)
  - (ฑ) การเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้ (ย่อหน้า ข87 ถึง ข89)

### ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

- ข2 ตามย่อหน้าที่ 35 ภาระที่ต้องปฏิบัติได้แล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- (ก) ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการไปในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน (ดูย่อหน้า ข3-ข4) หรือ
  - (ข) การปฏิบัติงานของกิจการได้สร้างสินทรัพย์ หรือทำให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น งานระหว่างทำ) โดยลูกค้าเป็นผู้ควบคุมสินทรัพย์ดังกล่าวในขณะที่สินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ย่อหน้าที่ 5) หรือ
  - (ค) การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ดูย่อหน้า ข6-ข8) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน (ดูย่อหน้า ข9-ข13)

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

### ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการไปในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน (ย่อหน้า 35(ก))

- ข3 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติบางประเภท การประเมินว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการไปในขณะที่กิจการปฏิบัติงานอาจจะไม่ซับซ้อน ตัวอย่างเช่น ตัวอย่างเช่น การบริการที่เกิดขึ้นอยู่เป็นประจำ (เช่น บริการทำความสะอาด) สามารถประเมินได้ง่ายว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการไปในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน
- ข4 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติประเภทอื่น กิจการอาจจะไม่สามารถระบุได้ทันทีว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการไปในขณะที่กิจการปฏิบัติงานหรือไม่ ในกรณีเหล่านั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในเวลาใดเวลาหนึ่ง ถ้ากิจการสามารถประเมินได้ว่า หากเกิดกรณีที่กิจการอื่นต้องเข้ามาปฏิบัติงานต่อจากกิจการสำหรับส่วนที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติ กิจการอื่นไม่จำเป็นต้องปฏิบัติงานซ้ำอย่างมีนัยสำคัญกับส่วนที่กิจการได้ปฏิบัติไปแล้วอีก ในการพิจารณาว่ากิจการอื่นไม่จำเป็นต้องปฏิบัติงานซ้ำอย่างมีนัยสำคัญกับส่วนที่กิจการได้ปฏิบัติไปแล้วอีก ให้กิจการมีข้อสมมติสองข้อต่อไปนี้
- (ก) กิจการไม่ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดตามสัญญาหรือข้อจำกัดในทางปฏิบัติ ที่อาจจะจำกัดไม่ให้กิจการสามารถ โอนภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ไปยังกิจการอื่นได้ และ
  - (ข) กิจการต้องมีข้อสมมติว่ากิจการอื่นที่จะปฏิบัติงานตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ ไม่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ใดๆ ที่กิจการควบคุมอยู่ในปัจจุบัน และสินทรัพย์จะยังคงถูกควบคุมโดยกิจการถ้าภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นถูกโอนไปไปกิจการอื่น

### ลูกค้าควบคุมสินทรัพย์ที่ถูกสร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ย่อหน้า 35(ข))

- ข5 ในการพิจารณาว่าลูกค้าเป็นผู้ควบคุมสินทรัพย์ที่ถูกสร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้นตามย่อหน้าที่ 35(ข) หรือไม่ กิจการจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 31 ถึง 34 และ 38 โดยสินทรัพย์ที่ถูกสร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (เช่น สินทรัพย์ที่เป็นงานระหว่างทำ) สามารถเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตน และไม่มีตัวตน

### การปฏิบัติงานของกิจการไม่ได้สร้างสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกในการไปใช้ประโยชน์อื่นได้ (ย่อหน้า 35(ค))

- ข6 การประเมินว่าสินทรัพย์นั้นกิจการมีทางเลือกในการไปใช้ประโยชน์อื่นได้หรือไม่ กิจการจะต้องพิจารณาข้อจำกัดตามสัญญาและข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้ทันที เช่น การขายให้กับลูกค้ารายอื่น โดยความเป็นไปได้ของการยกเลิกสัญญาที่ทำกับลูกค้าถือว่าไม่มีความเกี่ยวข้องในการประเมินว่ากิจการสามารถนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้ทันที



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- ข7 ข้อจำกัดตามสัญญาสำหรับความสามารถของกิจการที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้ จะต้องมีเนื้อหาการจำกัดการใช้สินทรัพย์ซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์อื่นได้ ข้อจำกัดทางสัญญาจะมีเนื้อหาการจำกัดการใช้สินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้าสามารถใช้สิทธิต่อสินทรัพย์ภายใต้สัญญาได้ เมื่อกิจการจะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์ในทางอื่น ในทางตรงกันข้าม ข้อจำกัดทางสัญญาจะไม่มีเนื้อหาการจำกัดการใช้สินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นสามารถเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่นที่กิจการสามารถใช้ส่งมอบให้กับลูกค้ารายอื่นได้โดยไม่ถือว่าเป็นการละเมิดสัญญา และกิจการไม่ต้องมีต้นทุนที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้น โดยต้นทุนดังกล่าวเป็นต้นทุนที่ไม่จำเป็นต้องเกิดเนื่องจากสัญญานั้น
- ข8 ข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับความสามารถของกิจการที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่น ถ้ากิจการมีความเสียหายเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่เกิดจากนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่น ความเสียหายเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญอาจเกิดจากค่าใช้จ่ายที่มีสาระสำคัญในการทำงานซ้ำ หรือเกิดจากการที่กิจการขายสินทรัพย์ได้ในราคาที่ขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น กิจการมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติเนื่องจากสินทรัพย์นั้นถูกออกแบบให้มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้าเท่านั้น หรือ สินทรัพย์ดังกล่าวอยู่ในบริเวณที่ห่างไกล

#### สิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน (ย่อหน้า 35(ค))

- ข9 ตามย่อหน้าที่ 37 กิจการมีสิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน ถ้ากิจการมีสิทธิได้รับเงินจำนวนไม่น้อยไปกว่าค่าตอบแทนสำหรับงานที่กิจการทำแล้วจนถึงปัจจุบันในกรณีซึ่งลูกค้าหรือบุคคลอื่นยกเลิกสัญญาสำหรับเหตุผลอื่นที่นอกเหนือจากความผิดของกิจการที่ไม่ปฏิบัติตามสัญญา จำนวนเงินค่าตอบแทนสำหรับงานที่กิจการทำแล้วจนถึงปัจจุบันเป็นจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกับราคาขายสินค้าหรือบริการที่ได้โอนแล้วจนถึงปัจจุบัน (ตัวอย่างเช่น การชดเชยต้นทุนการทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตามสัญญาของกิจการที่เกิดขึ้นโดยบวกกับกำไรส่วนเพิ่มอย่างสมเหตุสมผล) โดยมีใช้จำนวนเงินชดเชยสำหรับการหายไปของกำไรที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการยกเลิกสัญญา ทั้งนี้ อัตรากำไรส่วนเพิ่มที่ในการชดเชยต้นทุนที่เกิดแล้วไม่จำเป็นต้องเท่ากับอัตรากำไรที่คาดการณ์ไว้ ณ กรณีที่มีการปฏิบัติงานตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า แต่ทั้งนี้กิจการควรมีสิทธิที่จะได้รับเงินชดเชยสำหรับจำนวนต่อไปนี้
- (ก) สัดส่วนของอัตรากำไรที่คาดการณ์ไว้ในสัญญาซึ่งสะท้อนถึงขอบเขตของการทำงานของกิจการภายใต้สัญญาก่อนสัญญาจะถูกยุติโดยลูกค้า (หรือบุคคลอื่น) อย่างสมเหตุสมผล หรือ
  - (ข) ผลตอบแทนอย่างสมเหตุสมผลต่อต้นทุนของเงินทุนของกิจการสำหรับสัญญาที่คล้ายคลึงกัน (หรืออัตรากำไรจากการดำเนินงานของกิจการสำหรับสัญญาที่คล้ายคลึงกัน) ในกรณีที่อัตรากำไรของสัญญาที่เฉพาะเจาะจงนี้สูงกว่าผลตอบแทนที่ได้จากสัญญาที่คล้ายคลึงกัน

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- ข10 สิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันไม่จำเป็นต้องเป็นสิทธิในการรับชำระเงินที่ปราศจากเงื่อนไข ในหลายๆ กรณีกิจการจะมีสิทธิที่ในการชำระเงินที่ปราศจากเงื่อนไขตามขั้นของงานตามที่ตกลงกันได้ หรือเมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จอย่างสมบูรณ์ ในการประเมินว่ากิจการสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันหรือไม่ กิจการจะต้องพิจารณาว่ากิจการมีสิทธิที่ใช้บังคับได้ในการเรียกร้องหรือเก็บเงินสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันถ้าสัญญาดังกล่าวสิ้นสุดลงก่อนจะเสร็จสิ้นตามสัญญาด้วยเหตุผลอื่นนอกเหนือจากความผิดพลาดของกิจการในการปฏิบัติตามสัญญาที่ได้ตกลงไว้
- ข11 ในบางสัญญาลูกค้าอาจมีสิทธิยกเลิกสัญญาตามเวลาที่ระบุไว้ในช่วงอายุของสัญญา หรือลูกค้าอาจไม่มีสิทธิยกเลิกสัญญา หากลูกค้ายกเลิกสัญญาโดยที่ไม่มีสิทธิยกเลิกสัญญาในเวลาดังกล่าว (รวมถึงกรณีที่ลูกค้าไม่สามารถปฏิบัติตามข้อผูกพัน หรือข้อตกลงของสัญญา) สัญญา (หรือกฎหมายอื่น) อาจให้สิทธิกิจการยังคงโอนสินค้าหรือบริการภายใต้สัญญาไปยังลูกค้าต่อไปได้ และกำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ในกรณีข้างต้น กิจการมีสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน เนื่องจากกิจการยังคงมีสิทธิปฏิบัติตามข้อผูกพันที่ระบุไว้ในสัญญา และลูกค้ามีภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (ซึ่งรวมถึงการจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญา)
- ข12 ในการประเมินว่าสิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันมีอยู่จริงและสามารถบังคับใช้ได้ กิจการจะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขตามสัญญา รวมถึงกฎหมาย หรือการบังคับใช้กฎหมายในกรณีก่อนหน้านี้ ซึ่งสามารถนำมาสนับสนุนหรือหักล้างข้อกำหนดในสัญญา โดยต้องรวมถึงการประเมินว่า
- (ก) กฎหมาย การดำเนินการด้านกฎหมาย หรือการบังคับใช้กฎหมายในกรณีก่อนหน้านี้ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิของกิจการที่จะได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว แม้ว่าสิทธิดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในสัญญากับลูกค้า
  - (ข) การบังคับใช้กฎหมายในกรณีก่อนหน้านี้ที่ได้ชี้ให้เห็นว่าสิทธิที่จะได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว ที่มีความคล้ายคลึงกันไม่มีผลผูกพันตามกฎหมาย
  - (ค) แนวทางการดำเนินธุรกิจของกิจการของการเลือกที่จะไม่บังคับใช้สิทธิที่จะได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้วซึ่งส่งผลให้สิทธิดังกล่าวไม่มีผลบังคับใช้ในสภาพแวดล้อมทางกฎหมาย อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากิจการเลือกสละสิทธิการรับชำระเงินในสัญญาที่คล้ายคลึงกัน กิจการจะยังคงมีสิทธิจะได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว ถ้าสัญญาที่ทำกับลูกค้ายังกำหนดให้สิทธิดังกล่าวยังคงอยู่และใช้บังคับได้
- ข13 กำหนดการการชำระเงินที่ระบุไว้ในสัญญาไม่จำเป็นต้องเป็นบ่งชี้ว่ากิจการมีสิทธิในการได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้วที่ใช้บังคับได้ แม้ว่ากำหนดการชำระเงินในสัญญาระบุถึงระยะเวลาและจำนวนสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าต้องจ่ายชำระ กำหนดการชำระเงินอาจไม่เป็นหลักฐานว่ากิจการมีสิทธิได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว เพราะในบางกรณี ยกตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะระบุว่า

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้า เป็นจำนวนเงินที่กิจการต้องคืนด้วยเหตุผลอื่นนอกเหนือการที่ กิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญา

#### วิธีวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ

ข14 วิธีที่สามารถใช้ของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จตามย่อหน้าที่ 35-37 รวม ดังต่อไปนี้

(ก) วิธีผลผลิต (ดูย่อหน้า ข15 ถึง ข17) และ

(ข) วิธีปัจจัยนำเข้า (ดูย่อหน้า ข18 ถึง ข19)

#### วิธีผลผลิต

ข15 วิธีผลผลิตจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงจากการวัดมูลค่าที่ให้กับลูกค้าจากสินค้าหรือบริการที่ได้ โอนให้กับลูกค้าแล้วเทียบกับสินค้าหรือบริการที่ยังคงเหลืออยู่ภายใต้สัญญา วิธีผลผลิต หมายถึงรวมถึงการสำรวจผลการปฏิบัติงานเสร็จสิ้นแล้ว การประเมินผลความสำเร็จ ความ คืบหน้า ระยะเวลา จำนวนหน่วยของผลผลิต และจำนวนหน่วยของงานที่ส่งมอบ เมื่อกิจการ ประเมินว่าจะใช้วิธีผลผลิตในการวัดความก้าวหน้า กิจการจะต้องพิจารณาว่าผลลัพธ์ที่ถูก เลือกจะเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่แสดงถึงผลการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ วิธีผลผลิตจะไม่เป็นวิธีอันเที่ยงธรรมในการแสดงผลการปฏิบัติงานของกิจการ ถ้าผลลัพธ์ที่ ถูกเลือกไม่ได้เป็นตัววัดสินค้าหรือบริการบางส่วนของที่การควบคุมได้โอนไปยังลูกค้า ตัวอย่างเช่น วิธีผลผลิตที่คำนวณตามหน่วยของผลผลิตหรือหน่วยของงานที่ส่งมอบ แต่ไม่ได้ สะท้อนผลการปฏิบัติงานของกิจการที่จะทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยวิธีนี้ หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน การปฏิบัติงานของกิจการได้ทำให้เกิดงานระหว่างทำ หรือ สินค้าสำเร็จรูปที่ถูกควบคุมโดยลูกค้า แต่ไม่ได้ถูกรวมอยู่ในการวัดผลผลิต

ข16 ในทางที่ควรปฏิบัติ ถ้ากิจการมีสิทธิในสิ่งตอบแทนจากลูกค้าในจำนวนซึ่งสอดคล้องโดยตรง กับมูลค่าที่ให้กับลูกค้า ณ วันที่การดำเนินงานของกิจการนั้นแล้วเสร็จ (เช่น สัญญาการ ให้บริการที่กิจการเรียกเก็บเงินด้วยจำนวนคงที่ตามชั่วโมงที่ให้บริการ) กิจการจะรับรู้รายได้ ในจำนวนซึ่งในจำนวนเงินที่กิจการออกใบแจ้งหนี้

ข17 ข้อเสียของวิธีผลผลิตคือการใช้ในการวัดความก้าวหน้าอาจจะไม่สามารถสังเกตเห็น ได้โดยตรง และข้อมูลที่ต้องการใช้ กิจการอาจไม่สามารถหาได้โดยมีต้นทุนที่สูงเกินสมควร ดังนั้น กิจการอาจมีความจำเป็นต้องใช้วิธีปัจจัยนำเข้า

#### วิธีปัจจัยนำเข้า

ข18 วิธีปัจจัยนำเข้าจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงถึงความพยายามของกิจการหรือปัจจัยนำเข้าที่ใช้ในการ ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ (ตัวอย่าง เช่น ทรัพยากรที่ใช้ จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ ใช้ไป ต้นทุนที่เกิดขึ้น ระยะเวลา และชั่วโมงเครื่องจักร) โดยเทียบปัจจัยนำเข้าที่คาดว่าจะใช้ ทั้งหมดเพื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ หากความพยายามของกิจการหรือปัจจัย

นำเข้ามาใช้อย่างเท่า ๆ กันตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงาน การรับรู้รายได้โดยวิธีเส้นตรงจึงอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับกิจการ

ข19 ข้อเสียของวิธีปัจจัยนำเข้าคือ ปัจจัยนำเข้าที่ใช้ไปของกิจการอาจไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการโอนความควบคุมของสินค้าและบริการไปยังลูกค้า ดังนั้น กิจการต้องไม่นำปัจจัยนำเข้าบางปัจจัยที่ไม่ได้สะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการในการโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการไปให้กับลูกค้า เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการวัดความก้าวหน้าตามย่อหน้าที่ 39 ตัวอย่างเช่น ในการวัดโดยใช้ต้นทุนของปัจจัยนำเข้ามาเป็นเกณฑ์ การปรับปรุงการวัดความก้าวหน้าดังกล่าวอาจต้องปรับปรุงในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้ทำให้เกิดความก้าวหน้าในการทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ ในกรณีตัวอย่างนี้ กิจการจะไม่รับรู้รายได้ตามต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกิดจากความไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของกิจการซึ่งต้นทุนส่วนนี้ไม่ได้รวมอยู่ในราคาของสัญญา (เช่น จำนวนต้นทุนวัสดุที่สิ้นเปลือง ต้นทุนแรงงาน หรือทรัพยากรอื่น ๆ ที่ไม่ได้คาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ

(ข) ในกรณีที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นสัดส่วนเดียวกับความก้าวหน้าของการแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ ในสถานการณ์เหล่านั้น การแสดงผลการปฏิบัติงานที่ดีที่สุด คือ กิจการอาจจะต้องปรับปรุงวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินต้นทุนที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น เพื่อสะท้อนผลการปฏิบัติงานของกิจการอย่างเที่ยงธรรมในกาปฏิบัติงาน กิจการจะรับรู้รายได้เป็นจำนวนเท่ากับต้นทุนสินค้าที่ใช้ไปในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ ถ้ากิจการคาดได้ว่า ณ วันเริ่มต้นสัญญารายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

(ข1) สินค้าที่ใช้ไม่มีความแตกต่างกัน

(ข2) คาดได้ว่าลูกค้าได้รับอำนาจการควบคุมสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ ก่อนที่ลูกค้าได้จะได้รับการที่เกี่ยวข้องกับสินค้า

(ข3) ต้นทุนของสินค้าที่โอนไปมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดเพื่อให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

(ข4) กิจการซื้อสินค้าจากบุคคลที่สามซึ่งกิจการไม่ได้มีส่วนร่วมในการออกแบบ และการผลิตสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ (แต่กิจการเป็นตัวการตามหลักการของย่อหน้า ข 34 ถึง ข38)

#### การขายที่ให้สิทธิคืน

ข20 ในบางสัญญากิจการจะโอนการควบคุมสินค้าไปให้ลูกค้า และให้สิทธิลูกค้าในการคืนสินค้าได้ด้วยเหตุผลต่าง ๆ (เช่น ความไม่พึงพอใจในผลิตภัณฑ์) และได้รับสิทธิอื่น ๆ ดังต่อไปนี้

(ก) การคืนเงินทั้งหมดหรือบางส่วนของสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้

(ข) จำนวนที่สามารถใช้ลดหนี้ที่ค้างชำระ หรือจำนวนที่จะค้างชำระต่อกิจการ และ

(ค) ให้สินค้าอื่นเป็นการแลกเปลี่ยน

- ข21 ในการบันทึกรายการโอนสินค้าที่ให้สิทธิในการคืนสินค้า (และสำหรับการให้บริการที่ได้ให้ไปแล้ว แต่มีสิทธิให้เงินคืน) กิจการจะรับรู้รายการดังนี้
- (ก) รายได้จากการโอนสินค้าในจำนวนของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ (ดังนั้น จะไม่มีการรับรู้รายได้จากสินค้าที่คาดว่าจะได้รับคืน)
  - (ข) หนี้สินเงินคืน และ
  - (ค) สินทรัพย์ (และรายการต้นทุนขายที่เกี่ยวข้อง) สำหรับมูลค่าได้รับคืนจากสินค้าที่ได้รับคืนจากลูกค้า เพื่อชำระหนี้สินเงินคืน
- ข22 ข้อตกลงที่กิจการจะมีความพร้อมในการรับคืนสินค้าได้ในระยะเวลาที่ให้คืนได้จะไม่ถูกบันทึกเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ แต่จะถูกบันทึกเป็นภาระผูกพันที่จะต้องทำการคืนเงิน
- ข23 กิจการจะใช้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47 ถึง 72 (รวมถึงข้อกำหนดเรื่องข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58) เพื่อกำหนดจำนวนสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับ (กล่าวคือ ไม่รวมผลผลิตภัณฑ์ที่คาดว่าจะได้รับคืน) สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับ (หรือ ค้างรับ) ที่กิจการไม่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้เมื่อสินค้าถูกโอนไปให้ลูกค้า แต่จะรับรู้จำนวนเงินที่ได้รับ (หรือ ค้างรับ) ดังกล่าวเป็นหนี้สินเงินคืน ต่อจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจะต้องปรับปรุงประมาณการจำนวนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิรับเป็นการแลกเปลี่ยนสำหรับการโอนสินค้า และปรับปรุงราคาของรายการให้สอดคล้องกัน และจำนวนที่รับรู้เป็นรายได้
- ข24 กิจการต้องปรับปรุงการวัดมูลค่าของหนี้สินเงินคืน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนเงินที่จะถูกขอคืน กิจการจะรับรู้การปรับปรุงรายการดังกล่าวกับรายได้ (หรือ ส่วนที่หักจากรายได้)
- ข25 สินทรัพย์ที่ถูกรับรู้สำหรับสิทธิในการได้รับสินค้าคืนจากลูกค้าในการชำระหนี้สินเงินคืน จะถูกวัดมูลค่าเริ่มแรกโดยอ้างอิงกับมูลค่าตามบัญชีเดิมของสินค้า (เช่น สินค้าคงเหลือ) หักด้วยต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการรับคืนสินค้า (รวมถึงการลดลงที่อาจจะเกิดขึ้นในมูลค่าของสินค้าที่รับคืน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจะต้องปรับปรุงสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการในการรับคืนสินค้า กิจการจะแสดงสินทรัพย์แยกจากหนี้สินเงินคืน
- ข26 การแลกเปลี่ยนสินค้าที่มีลักษณะ คุณภาพ สภาพ และราคาเหมือนกัน (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนสี หรือ เปลี่ยนขนาด) จะไม่ถือเป็นการคืนสินค้าตามมาตรฐานนี้
- ข27 สัญญาซึ่งลูกค้าอาจจะส่งคืนสินค้าที่ชำรุดเพื่อเปลี่ยนเป็นสินค้าที่สามารถใช้งานได้ ให้ประเมินตามแนวทางในเรื่องการรับประกัน ตามย่อหน้า ข28 ถึง ข33

#### การรับประกันสินค้า

- ข28 ตามปกติ กิจการอาจจะมีการรับประกันสินค้าที่ขายไป (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าหรือบริการ) (ตามข้อกำหนดในสัญญา กฎหมาย หรือหลักปฏิบัติทางธุรกิจ) ลักษณะของการรับประกันอาจมีความแตกต่างกันตามแต่ละอุตสาหกรรมและสัญญาอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งการรับประกันบาง



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- ประเภทเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าสินค้านั้นจะสามารถใช้งานได้อย่างที่กิจการตั้งใจตามคุณลักษณะที่ตกลงกันได้ หรือการรับประกันบางประเภทจะถือว่ามีบริการให้บริการแก่ลูกค้าเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าสินค้าจะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน
- ข29 หากลูกค้าสามารถเลือกที่จะซื้อการรับประกันแยกต่างหาก (ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่มีการตั้งราคาการรับประกัน หรือมีการต่อรองแยกจากกัน) จะถือว่าการรับประกันนั้นเป็นการบริการที่แตกต่างกัน เนื่องจากกิจการสัญญาว่าจะให้บริการเพิ่มเติมจากสินค้าที่ใช้งานได้อย่างที่ระบุตามสัญญา ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการจะบันทึกการรับประกันนั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติอีกประการหนึ่งตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 และต้องบันทึกส่วนของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 73 ถึง 86
- ข30 หากว่าลูกค้าไม่มีสิทธิที่จะเลือกซื้อการรับประกันแยกต่างหาก กิจการจะต้องบันทึกการรับประกันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 255X) เรื่อง *ประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* เว้นแต่การรับประกันนั้น หรือส่วนหนึ่งของการรับประกันนั้นเป็นการให้บริการเพิ่มเติมแก่ลูกค้านอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าสินค้าจะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน
- ข31 ในการประเมินว่าการรับประกันเป็นการให้บริการแก่ลูกค้าที่นอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าสินค้าจะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน กิจการจะต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ เช่น
- (ก) การรับประกันนั้นเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่-ถ้ากฎหมายกำหนดให้กิจการต้องมีการรับประกัน การมีข้อกำหนดทางกฎหมายในการให้กิจการต้องรับประกันบ่งชี้ว่าการรับประกันไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากโดยปกติแล้วข้อกำหนดดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นเพื่อปกป้องลูกค้าจากความเสี่ยงของการซื้อผลิตภัณฑ์ที่บกพร่อง
  - (ข) ระยะเวลาการรับประกัน - ถ้าช่วงเวลาที่ให้การรับประกันมีความยาวนาน มีความเป็นไปได้สูงว่าการรับประกันดังกล่าว เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากการรับประกันดังกล่าวเป็นบริการเพิ่มเติมเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าสินค้าจะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน
  - (ค) ลักษณะของงานที่กิจการให้สัญญาว่าจะดำเนินการ ถ้ากิจการจำเป็นต้องปฏิบัติงานเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าสินค้าจะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน (เช่น บริการจัดส่งสินค้าที่ชำรุด) งานในลักษณะดังกล่าวมีความเป็นไปได้ว่าไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ
- ข32 หากการรับประกัน หรือบางส่วนของ การรับประกัน กิจการได้ให้บริการกับลูกค้าเพิ่มเติม นอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าสินค้าจะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน การบริการตามสัญญานี้ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ ดังนั้น กิจการจะบันทึกส่วนของรายการไปให้สินค้าหรือบริการ ถ้ากิจการมีสัญญารับประกันทั้งประเภทที่ให้ความเชื่อมั่น และ



การรับประกันประเภทการให้บริการ แต่ไม่สามารถแยกออกจากกันอย่างสมเหตุสมผลได้ ให้  
กิจการบันทึกการรับประกันทั้งสองแบบร่วมกันโดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกัน

ข33 การที่กฎหมายกำหนดให้กิจการจ่ายค่าชดเชยในกรณีที่สินค้าของกิจการก่อให้เกิดอันตราย  
หรือความเสียหาย ไม่ถือว่าข้อกำหนดดังกล่าวทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น  
ผู้ผลิตอาจจะขายสินค้าในประเทศที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ผลิตเป็นผู้รับผิดชอบต่อความ  
เสียหายใดๆ (เช่น ต่อทรัพย์สินส่วนบุคคล) ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้บริโภคใช้สินค้าตาม  
วัตถุประสงค์ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการให้สัญญาว่าจะชดเชยค่าเสียหายให้กับลูกค้า  
สำหรับหนี้สินและค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการเรียกร้องด้านสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมาย  
การค้า หรือการละเมิดต่างๆ กิจการต้องบันทึกรายการภาระผูกพันดังกล่าวตามมาตรฐาน  
การบัญชีฉบับที่ 37

#### การพิจารณาว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน

ข34 เมื่อบุคคลอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าและบริการให้กับลูกค้า กิจการจะต้องกำหนด  
ว่าตามลักษณะของสัญญา สัญญานั้นเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติในการจัดหาสินค้าหรือ  
บริการที่ระบุด้วยตัวเอง (กิจการเป็นตัวการ) หรือ เพื่อจัดให้บุคคลอื่นเป็นผู้จัดหาสินค้าหรือ  
บริการ (กิจการเป็นตัวแทน)

ข35 กิจการเป็นตัวการ ถ้ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการตามสัญญาก่อนที่จะโอนสินค้าและ  
บริการไปให้ลูกค้า อย่างไรก็ตาม การที่กิจการมีกรรมสิทธิในสินค้าตามกฎหมายเป็นช่วงเวลา  
สั้นๆ ก่อนกรรมสิทธิตามกฎหมายจะโอนไปให้กับลูกค้า ไม่ได้จำเป็นว่ากิจการเป็นตัวการ  
กิจการที่เป็นตัวการจะปฏิบัติงานเพื่อให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จด้วยตัวเอง หรือจะว่าจ้างให้  
บุคคลอื่น (เช่น ผู้รับเหมาช่วง) ปฏิบัติงานภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จบางส่วนหรือทั้งหมดแทน  
กิจการ เมื่อกิจการซึ่งเป็นตัวการดำเนินการให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้  
ด้วยจำนวนสิ่งตอบแทนขั้นต้นที่คาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่  
โอนไป

ข36 กิจการเป็นตัวแทน เมื่อกิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติคือการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าและบริการ  
จากบุคคลอื่น ดังนั้น เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้  
ด้วยจำนวนค่าธรรมเนียม หรือค่านายหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับจากการจัดการให้มีการจัดหาสินค้า  
และบริการโดยบุคคลอื่น ค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าของกิจการอาจจะเท่ากับสิ่งตอบแทน  
สุทธิ ซึ่งกิจการเก็บไว้หลังจากการจ่ายสิ่งตอบแทนที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือ  
บริการที่โอนให้กับบุคคลอื่นแล้ว

ข37 ข้อบ่งชี้ว่ากิจการเป็นตัวแทน (ซึ่งหมายความว่ากิจการไม่ได้ควบคุมสินค้าหรือบริการก่อนถูก  
ส่งไปยังลูกค้าได้) ได้แก่

(ก) บุคคลอื่นเป็นผู้รับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามสัญญา

(ข) กิจการไม่มีความเสี่ยงจากสินค้าคงเหลือก่อนหรือหลังจากลูกค้าสั่งสินค้า ระหว่างการ  
ขนส่ง หรือ เมื่อคืนสินค้า

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ค) กิจการไม่ได้เป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการของกิจการอื่น ดังนั้นผลประโยชน์ที่กิจการจะได้รับจากสินค้าหรือบริการมีจำกัด
  - (ง) สิ่งตอบแทนของกิจการอยู่ในรูปของ ค่านายหน้า และ
  - (จ) กิจการไม่ได้รับผลกระทบจากความเสี่ยงด้านสินเชื่อสำหรับสิ่งตอบแทนค้างรับสำหรับการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการของบุคคลอื่น
- ข38 ถ้ากิจการอื่นได้รับโอนภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการและสิทธิตามสัญญา จนทำให้กิจการไม่มีหน้าที่ในการโอนสินค้าหรือบริการตามสัญญาไปยังลูกค้าอีกต่อไป (เช่น กิจการไม่ได้เป็นตัวการอีกต่อไป) กิจการต้องไม่รับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติ นั้น แต่กิจการต้องประเมินว่า กิจการต้องรับรู้รายได้จากการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการทำให้เกิดสัญญาแก่บุคคลอื่น (เช่น ประเมินว่ากิจการเป็นตัวแทนหรือไม่)

#### สิทธิในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม

- ข39 สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มโดยให้ฟรี หรือมีส่วนลดให้มีหลายรูปแบบ เช่น เงินจูงใจการซื้อสินค้า คะแนนสะสมกับลูกค้า (หรือ “คะแนน”) สิทธิในการเลือกต่อสัญญา หรือการให้ส่วนลดสำหรับการซื้อสินค้าหรือบริการในอนาคต
- ข40 หากสัญญาระบุให้กิจการให้สิทธิเลือกแก่ลูกค้าในการได้รับสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม สิทธิในการเลือกซื้อที่ระบุไว้ในสัญญาดังกล่าวจะทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ ก็ต่อเมื่อสิทธิในการเลือกซื้อนั้นทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญที่จะทำให้ลูกค้าได้รับสิทธิบางอย่างที่ลูกค้าจะไม่ได้รับ หากไม่ได้เข้าทำสัญญาดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น ส่วนลดเพิ่มเติมมากไปกว่าส่วนลดที่ปกติกิจการได้ให้แก่ลูกค้าในกลุ่มเดียวกันสำหรับสินค้าหรือบริการเหล่านั้น) ถ้าสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญแก่ลูกค้า จะถือว่าลูกค้าได้จ่ายเงินล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการในอนาคต กิจการจึงต้องรับรู้รายได้เมื่อโอนสินค้าหรือบริการในอนาคตให้ลูกค้า หรือรับรู้เมื่อสิทธิในการเลือกหมดอายุ
- ข41 หากลูกค้ามีสิทธิในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มในราคาเช่นเดียวกับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการนั้น สิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสิทธิที่มีสาระสำคัญ ถึงแม้ว่าสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวจะมีได้ก็ต่อเมื่อลูกค้าต้องเข้าทำสัญญาดังกล่าว ในกรณีเหล่านี้ มักเป็นกิจการยื่นข้อเสนอทางการตลาดซึ่งกิจการจะบันทึกรายการรายได้ตามมาตรฐานนี้เมื่อลูกค้าใช้สิทธิในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม
- ข42 ย่อหน้าที่ 74 กำหนดให้กิจการต้องบันทึกส่วนราคาของรายการให้แก่ภาระที่ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ ถ้าราคาขายแบบเอกเทศสำหรับสิทธิของลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการต้องประมาณราคาดังกล่าว การประมาณการดังกล่าวให้คำนึงถึงส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้าเมื่อลูกค้าใช้สิทธิในการเลือกซื้อ โดยปรับปรุงด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้
- (ก) ส่วนลดซึ่งลูกค้าสามารถได้รับโดยปราศจากการใช้สิทธิในการเลือกซื้อ
  - (ข) ความน่าจะเป็นที่ลูกค้าจะใช้สิทธิในการเลือก

ข43 ถ้าลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มในอนาคต และสินค้าหรือบริการนั้นมีความคล้ายคลึงกับสินค้าและบริการในสัญญาดั้งเดิมและเป็นไปตามที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาดั้งเดิม กิจการอาจเลือกใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสิทธิในการเลือกซื้อ โดยการปันส่วนราคาของรายการให้กับสินค้าและบริการที่ลูกค้ามีสิทธิเลือกซื้อโดยอ้างอิงกับสินค้าหรือบริการที่คาดว่าจะจัดส่งให้กับลูกค้าและสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการนั้น โดยปกติสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวจะใช้ในกรณีสิทธิเลือกในการต่อสัญญา

### สิทธิที่ลูกค้าไม่ใช่

ข44 ตามย่อหน้าที่ 106 กิจการต้องรับรู้รายการเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญาทั้งจำนวนสำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนหรือมีความพร้อมในการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต และกิจการต้องตัดรายการหนี้สินที่เกิดจากสัญญาดังกล่าว (และรับรู้เป็นรายได้) เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการ และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวแล้วเสร็จลง

ข45 เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าของกิจการที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ แสดงถึงสิทธิที่ลูกค้าจะได้รับสินค้าหรือ บริการในอนาคต (และมีผลผูกพันให้กิจการต้องมีความพร้อมในการโอนสินค้าหรือบริการ) อย่างไรก็ตาม ลูกค้าอาจไม่ใช่สิทธิตามสัญญาทั้งหมด สิทธิตามสัญญาส่วนที่ลูกค้าไม่ได้ใช้มักจะถูกเรียกว่าเป็น[Breakage] เงินสละสิทธิ

ข46 หากกิจการคาดได้ว่าจะมีสิทธิรับ[breakage]ที่แสดงเป็นจำนวนหนี้สินที่เกิดจากสัญญา กิจการต้องรับรู้[Breakage]จำนวนที่คาดได้ว่าจะมีสิทธิเป็นรายได้เมื่อมีความน่าจะเป็นที่น้อยมากที่สุดที่ลูกค้าจะใช้สิทธิที่คงเหลืออยู่ดังกล่าว ในการกำหนดว่ากิจการคาดได้หรือไม่ว่ากิจการจะได้รับ [ค่าปรับความเสียหาย] กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 เรื่องประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังต้องไม่รับรู้

ข47 กิจการต้องรับรู้หนี้สิน (ไม่ใช่รายได้) สำหรับสิ่งตอบแทนที่ได้รับสำหรับส่วนที่ลูกค้าไม่ได้ใช้สิทธิ ซึ่งกิจการจะต้องนำส่งเงินดังกล่าวให้กับบุคคลอื่น เช่น หน่วยงานรัฐบาลตามกฎหมายเรื่องทรัพย์สินที่ไม่มีผู้ใดแสดงความเป็นเจ้าของ

### ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ (และต้นทุนที่เกี่ยวข้องบางประการ)

ข48 ในบางสัญญา กิจการอาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญา หรือใกล้วันที่เริ่มต้นของสัญญา ยกตัวอย่างเช่น ค่าธรรมเนียมการเข้าเป็นสมาชิกของศูนย์สุขภาพ ค่าแรกเข้าในสัญญาบริการโทรคมนาคม ค่าธรรมเนียมการติดตั้งในสัญญาให้บริการ หรือค่าธรรมเนียมแรกเริ่มในสัญญาจัดหาวัตถุดิบ

ข49 ในการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา กิจการต้องประเมินว่าค่าธรรมเนียมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับบริการโอนสินค้าหรือบริการหรือไม่ ในหลายกรณี แม้ว่าค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้มีความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่กิจการต้องทำ ณ วันที่หรือใกล้วันที่เริ่มต้นของสัญญาเพื่อบรรลุข้อตกลงในสัญญา แต่กิจกรรมดังกล่าวไม่ได้ส่งผลให้เกิดการ

โอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 25) ในทางกลับกัน ในกรณีที่ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะโอนในอนาคต ในกรณีเช่นนี้ ให้รับรู้ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต ระยะเวลาในการรับรู้รายได้อาจขยายออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาสัญญาฉบับแรก หากกิจการให้สิทธิแก่ลูกค้าในการทำสัญญาใหม่และสิทธิดังกล่าวมีสาระสำคัญตามคำอธิบายในย่อหน้า ข40

- ข50 หากค่าธรรมเนียมเริ่มแรกมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการ กิจการต้องประเมินว่าสินค้าหรือบริการนั้นว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 หรือไม่
- ข52 กิจการอาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่เรียกคืนไม่ได้ เพื่อบางส่วนจะเป็นการชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการเพื่อการทำสัญญา (หรืองานการบริหารจัดการอื่นตามย่อหน้าที่ 25) โดยหากการดำเนินการเพื่อการทำสัญญาไม่ได้ทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องไม่รวมการดำเนินการดังกล่าว (รวมทั้งต้นทุนที่เกี่ยวข้อง) ในการประเมินความก้าวหน้าตามย่อหน้า ข19 เนื่องจากต้นทุนการดำเนินการเพื่อทำสัญญานั้นไม่ได้สะท้อนการโอนบริการให้แก่ลูกค้า กิจการต้องประเมินว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นในการดำเนินการเพื่อทำสัญญาทำให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการสามารถบันทึกได้ตามย่อหน้าที่ 95 หรือไม่

#### การทำสัญญาให้สิทธิ

- ข52 สัญญาการให้สิทธิทำให้ลูกค้ามีสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ สัญญาการให้สิทธิทรัพย์สินทางปัญญาอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้
- (ก) ซอฟต์แวร์และเทคโนโลยี
  - (ข) ภาพยนตร์ เพลงและสื่อบันเทิงในรูปแบบต่าง ๆ
  - (ค) แฟรนไชส์
  - (ง) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์
- ข53 กิจการอาจตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการอื่นให้แก่ลูกค้า นอกเหนือจากข้อตกลงในการให้สิทธิแก่ลูกค้า ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะระบุไว้ชัดเจนในสัญญา หรือ อาจเป็นข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายของกิจการที่เผยแพร่ หรือ ถ้อยแถลงของกิจการในเรื่องดังกล่าว (ดูย่อหน้าที่ 24) กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 22 – 30 ในการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่ให้สิทธิเพิ่มเติม นอกเหนือจากข้อตกลงที่จะโอนสินค้าหรือบริการ เช่นเดียวกับสัญญาประเภทอื่น
- ข54 ถ้าข้อตกลงในการให้สิทธิไม่แตกต่างจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญาตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 30 กิจการต้องต้องบันทึกข้อตกลงในการให้สิทธิและข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกัน ตัวอย่างสัญญาการให้สิทธิที่ไม่สามารถแยกออกจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นมีดังนี้
- (ก) สัญญาการให้สิทธินั้นถือเป็นมีส่วนประกอบหนึ่งของสินค้าที่มีตัวตน แลสิทธิดังกล่าวถือว่าเป็นส่วนหนึ่งในการที่ทำให้สินค้าจะใช้งานได้ และ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ข) สัญญาการให้สิทธิที่ทำให้ลูกค้าได้รับประโยชน์สัญญาโอนสิทธิก็ต่อเมื่อใช้สิทธิดังกล่าว พร้อมกับบริการที่เกี่ยวข้องเท่านั้น (เช่น บริการออนไลน์ที่กิจการจัดให้ลูกค้าเข้าถึงข้อมูล โดยการทำสัญญาให้สิทธิ)
- ข55 กรณีสัญญาการให้สิทธิไม่แตกต่างกัน กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 31 ถึง 38 เพื่อกำหนดว่า ภาระที่ต้องปฏิบัติ (ซึ่งรวมถึงข้อตกลงการให้สิทธิ) เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง
- ข56 ถ้าข้อตกลงในการให้สิทธิไม่แตกต่างจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญา ข้อตกลงในการให้สิทธิเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่แยกต่างหาก กิจการต้องกำหนดว่าการให้สิทธิดังกล่าวแก่ลูกค้าเป็นการโอน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยในการกำหนด จังหวะเวลานี้กิจการต้องพิจารณาว่าข้อตกลงในการให้สิทธิแก่ลูกค้าว่าลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ดังนี้
- (ก) สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาที่มีอยู่ตลอดอายุของการให้สิทธิ
- (ข) สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาที่มีอยู่ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในการให้สิทธิ

#### การกำหนดลักษณะสัญญาของกิจการ

- ข57 เพื่อกำหนดว่าข้อตกลงที่กิจการให้สิทธิกับลูกค้าเป็นสิทธิให้เข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของ กิจการ หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ กิจการต้องพิจารณาว่าลูกค้าสามารถ กำหนดการใช้งานและได้รับผลประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบจะทั้งหมดของสิทธิดังกล่าว ณ จุดที่ได้ มีการให้สิทธิหรือไม่ ลูกค้าไม่สามารถกำหนดการใช้งานและได้รับผลประโยชน์ที่เหลือเกือบจะ ทั้งหมดของสิทธิดังกล่าว ณ จุดที่ได้มีการให้สิทธิในกรณีทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้าได้รับสิทธิ มีการเปลี่ยนแปลงตลอดระยะเวลาของการให้สิทธิ โดยจะถือว่าทรัพย์สินทางปัญญามีการ เปลี่ยนแปลง (และทำมีผลกระทบต่อประเมินของกิจการว่าเมื่อไหร่ที่ลูกค้าได้ควบคุมการ ให้สิทธิดังกล่าว) เมื่อกิจการยังคงมีความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องกับทรัพย์สินทางปัญญา และ กิจการต้องดำเนินกิจกรรมที่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้ามี สิทธิ ในกรณีเช่นนี้ การให้สิทธิทำให้ลูกค้ามีสิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ (ดู ย่อหน้า ข58) ในทางตรงกันข้าม ลูกค้าสามารถกำหนดการใช้งานและได้รับผลประโยชน์ที่เหลือ เกือบทั้งหมดของสิทธิ ณ จุดที่ได้มีการให้สิทธิในกรณีทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้ามีสิทธิที่จะไม่ เปลี่ยนแปลง (ดูย่อหน้า ข61) ในกรณีอื่น ๆ กิจกรรมใด ๆ ที่ดำเนินการโดยกิจการที่เป็นเพียง การเปลี่ยนสินทรัพย์ของตัวเอง (กล่าวคือ ทรัพย์สินทางปัญญา) ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อ ความสามารถของกิจการในการที่จะให้สิทธิในอนาคต กิจกรรมเหล่านั้นจะไม่ส่งผลกระทบต่อ การกำหนดว่าการให้สิทธิได้ให้สิทธิอะไรและลูกค้าได้ควบคุมสินทรัพย์อะไร
- ข58 ข้อตกลงที่กิจการให้สิทธิมีลักษณะเป็นให้สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ ถ้า หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ก) สัญญากำหนด หรือลูกค้ามีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะต้องดำเนินกิจกรรมที่ส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้ามีสิทธิ (ดูย่อหน้า 59)
- (ข) สิทธิที่เกิดจากสัญญาให้สิทธินั้นทำให้ลูกค้าเป็นผู้ได้รับความเสี่ยงโดยตรงทั้งในแง่บวกหรือลบที่เกิดจากกิจกรรมของกิจการที่ระบุในย่อหน้า 58 และ
- (ค) กิจกรรมเหล่านั้นไม่ได้ทำให้เกิดการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าในขณะที่กิจกรรมเหล่านั้นกำลังดำเนินไป
- ข59 ปัจจัยที่อาจจะระบุว่าลูกค้าเกิดความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะรับผิดชอบกิจกรรมที่ส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญา รวมไปถึงธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจ นโยบายที่จัดพิมพ์ หรือคำแถลงเฉพาะ ถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีการกำหนดไว้ ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจร่วมกัน (เช่น a sales-based royalty) ระหว่างกิจการและลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งลูกค้ามีสิทธิอาจจะระบุว่าลูกค้าสามารถคาดหวังได้ว่ากิจการจะเป็นผู้รับผิดชอบต่อกิจกรรมดังกล่าว
- ข60 หากเข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้า 58 กิจการต้องบันทึกข้อสัญญาที่จะให้ใบอนุญาต เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติในดำเนินงานตลอดอายุของใบอนุญาต เพราะลูกค้าจะได้รับและใช้ประโยชน์จากการที่กิจการให้สิทธิการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการดังที่เกิดขึ้น
- ข61 หากรายการไม่เข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้า 58 ลักษณะของข้อตกลงที่กิจการให้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการในสภาพที่เป็นอยู่ (ทั้งในแง่รูปแบบและการใช้งาน) ณ จุดที่ให้สิทธิกับลูกค้า ลักษณะเช่นว่าทำให้ลูกค้าสามารถกำหนดการใช้งานและได้รับผลประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสิทธิที่ให้ ณ จุดที่มีการให้สิทธิ กิจการต้องบันทึกข้อตกลงที่จะให้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38 เพื่อการกำหนดจุดเวลาที่กิจการได้ให้สิทธิแก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้จากการให้สิทธิที่เป็นสิทธิในการให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา ก่อนที่ลูกค้าจะสามารถใช้และได้รับประโยชน์จากสิทธิ ยกตัวอย่างเช่น ถ้าระยะเวลาในให้สิทธิให้ใช้ซอฟต์แวร์เริ่มก่อนที่กิจการจะให้รหัสที่ทำให้ลูกค้าสามารถใช้ซอฟต์แวร์นั้นได้ กิจการจะต้องไม่รับรู้รายได้นั้นก่อนที่จะให้รหัสดังกล่าว หรือทำให้มีรหัสดังกล่าว
- ข62 กิจการต้องไม่คำนึงถึงปัจจัยต่อไปนี้ เมื่อพิจารณาว่าได้มีการให้สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาหรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ
- (ก) ข้อจำกัดของเวลา ลักษณะทางภูมิศาสตร์ หรือการใช้ - ข้อจำกัดเหล่านี้ได้กำหนดคุณลักษณะของการให้สิทธิ แต่ไม่ได้เป็นตัวที่กำหนดว่ากิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเป็นภาระที่แล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง
- (ข) กิจการได้รับประกันว่ามีกิจการมีสิทธิบัตรทรัพย์สินทางปัญญาที่ถูกต้องตามกฎหมาย เพื่อที่จะปกป้องการใช้สิทธิบัตรที่ไม่ได้รับอนุญาต สัญญาที่จะปกป้องสิทธิตามสิทธิบัตรไม่ถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ เพราะการปกป้องสิทธิบัตรเป็นการปกป้องมูลค่าของ



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการเอง และเป็นการให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าว่าการสิทธิที่ได้มอบให้ดังกล่าวเป็นสิทธิที่มีคุณลักษณะตามข้อกำหนดในสัญญา

#### ค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งาน

- ข63 กิจการต้องรับรู้รายได้จากค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาเมื่อทุกเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 56 ถึง 59
- (ก) รายการขายที่เกี่ยวข้องหรือการใช้งานได้เกิดขึ้น และ
  - (ข) ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ได้มีการปันส่วนค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานบางส่วนหรือทั้งหมดมาให้ได้แล้วเสร็จลงแล้ว (หรือแล้วเสร็จบางส่วน)

#### สัญญาการซื้อคืน

- B64 สัญญาการซื้อคืน คือ สัญญาซึ่งกิจการที่ได้ขายสินทรัพย์ และมีการตกลงหรือสัญญาได้ให้ทางเลือก (ในสัญญาเดียวกันหรือเป็นสัญญาอื่นแยกกัน) แก่กิจการในการซื้อคืนสินทรัพย์ การซื้อคืนสินทรัพย์อาจเป็นสินทรัพย์ดั้งเดิมที่ถูกขายให้แก่ลูกค้า หรือสินทรัพย์นั้นมีความคล้ายคลึงมากกับสินทรัพย์ดั้งเดิม หรือสินทรัพย์อื่นที่สินทรัพย์ดั้งเดิมที่ขายไปเป็นส่วนประกอบของสินทรัพย์นั้น
- ข65 สัญญาการซื้อคืนโดยทั่วไปมี 3 รูปแบบ
- (ก) กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาซื้อขายล่วงหน้า)
  - (ข) กิจการมีสิทธิในการซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาที่ให้สิทธิแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์)
  - (ค) กิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามที่ลูกค้าร้องขอ (สัญญาที่ให้สิทธิแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์)

#### สัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือสัญญาที่ให้สิทธิแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์

- ข66 หากกิจการมีภาระผูกพันหรือมีสิทธิในการซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือสัญญาที่ให้สิทธิแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์) จะถือว่าลูกค้าไม่สามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นได้ เพราะลูกค้ามีข้อจำกัดในการกำหนดการใช้งานและการได้รับประโยชน์คงเหลือเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น แม้ว่าลูกค้าจะถือครองสินทรัพย์ทางกายภาพก็ตาม ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ก) บันทึกเป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า ถ้ากิจการสามารถซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์ หรือ
- (ข) บันทึกเป็นการจัดหาเงินตามย่อหน้า ข68 ถ้ากิจการสามารถหรือต้องซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่มากกว่า หรือเท่ากับราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์
- ข67 ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย กิจการต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา
- ข68 ถ้าสัญญาซื้อคืนเป็นสัญญาการจัดหาเงิน กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์เดิมนั้นต่อไป และต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สินทางการเงิน กิจการจะรับรู้ส่วนต่างระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าและจำนวนสิ่งตอบแทนที่จ่ายไปให้ลูกค้าเป็นดอกเบี้ย หรือค่าใช้จ่ายอื่นที่เป็นไปได้ เช่น ค่าดำเนินการ หรือค่าการถือสินทรัพย์ (เช่น การประกัน)
- ข69 ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ถูกใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้

#### สัญญาที่ให้สิทธิแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์

- ข70 หากกิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามคำขอจากลูกค้า (สิทธิในการขายคืน) ในราคาที่ต่ำกว่าราคาขายเดิมของสินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณา ณ วันเริ่มต้นสัญญาว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มียุทธศาสตร์ในการใช้สิทธิดังกล่าวหรือไม่ การใช้สิทธิของลูกค้าส่งผลให้จำนวนเงินที่ลูกค้าจ่ายชำระมาเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับกิจการสำหรับสิทธิในการใช้สินค้านี้ดังกล่าวสำหรับระยะเวลาหนึ่ง ดังนั้น ถ้าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มียุทธศาสตร์ในการใช้สิทธิดังกล่าว ให้กิจการบันทึกสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17
- ข71 เพื่อประเมินว่าลูกค้ามีแรงจูงใจเชิงเศรษฐกิจที่มียุทธศาสตร์ในการใช้สิทธิหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาหลายปัจจัย รวมถึงความสัมพันธ์ของราคาซื้อคืนและราคาตลาดที่คาดหวังของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อคืนสินทรัพย์ และระยะเวลาจนกระทั่งสิทธิหมดอายุ ตัวอย่างเช่น ถ้าราคาซื้อคืนคาดว่าจะเกินกว่ามูลค่าตลาดของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจจะบ่งชี้ว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจในการใช้สิทธิในการขายคืน
- ข72 หากกิจการไม่มีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มียุทธศาสตร์ในการใช้สิทธิ ณ ราคาที่ต่ำกว่าราคาขายเดิมของสินทรัพย์ กิจการจะถือเป็นสัญญาที่เป็นการขายสินค้าที่ให้สิทธิคืนสินค้าได้ ตามย่อหน้า ข 20-27
- ข73 ถ้าราคาซื้อคืนของสินทรัพย์เท่ากับหรือมากกว่าราคาขายเดิม และมีมูลค่ามากกว่าราคาตลาดที่คาดหวัง สัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจัดหาเงิน ดังนั้น กิจการต้องบันทึกสัญญาดังกล่าวตามที่อธิบายในย่อหน้า ข68
- ข74 หากราคาซื้อคืนสินทรัพย์มีค่าเท่ากับหรือมากกว่าราคาขายเดิม และน้อยกว่าหรือเท่ากับมูลค่าตลาดที่คาดหวังของสินทรัพย์ และลูกค้าไม่มีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีสาระสำคัญที่จะใช้สิทธินั้น กิจการต้องบันทึกสัญญานั้นประหนึ่งว่ากิจการได้ขายสินค้าที่ให้สิทธิคืนตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้า ข20 ถึง ข27

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- ข75 ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย กิจการต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา
- ข76 ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ถูกใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้

### สัญญาฝากขาย

- ข77 เมื่อกิจการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น (เช่นผู้แทนจำหน่ายหรือผู้จัดจำหน่าย) เพื่อขายให้กับผู้บริโภค กิจการต้องพิจารณาว่าบุคคลอื่นดังกล่าวได้ควบคุมผลิตภัณฑ์ ณ จุดการส่งมอบหรือไม่ ผลิตภัณฑ์ที่ถูกส่งมอบไปยังบุคคลอื่นถือว่าถูกถือไว้ตามสัญญาการฝากขายถ้าหากบุคคลอื่นไม่มีสิทธิในการควบคุมผลิตภัณฑ์นั้น ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายได้ ณ จุดการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น ถ้าผลิตภัณฑ์นั้นถูกถือไว้ตามสัญญาการฝากขาย
- ข78 ข้อบ่งชี้ว่ารายการใดเป็นรายการการฝากขาย แต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้
- (ก) ผลิตภัณฑ์อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ จนกระทั่งเหตุการณ์บางอย่างเกิดขึ้น เช่น การขายผลิตภัณฑ์ไปยังลูกค้าของผู้แทนจำหน่าย หรือจนครบตามกำหนดระยะเวลา
  - (ข) กิจการสามารถร้องขอผลิตภัณฑ์คืนหรือกำหนดให้ส่งมอบต่อไปยังบุคคลที่สาม (อาทิผู้แทนจำหน่ายรายอื่น) และ
  - (ค) ผู้แทนจำหน่ายไม่มีภาระผูกพันที่ปราศจากเงื่อนไขให้จ่ายชำระสำหรับผลิตภัณฑ์ดังกล่าว (แม้ว่าอาจมีการกำหนดให้จ่ายเงินมัดจำก็ตาม)

### การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า

- ข79 การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า คือสัญญาที่กำหนดให้กิจการออกใบแจ้งหนี้แก่ลูกค้าสำหรับสินค้าที่กิจการจะยังถือครองสินค้าทางกายภาพไปจนกว่าจะมีการโอนไปยังลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต ตัวอย่างเช่น กรณีลูกค้าอาจมีคำขอให้กิจการตกลงทำสัญญาลักษณะนี้ เนื่องจากลูกค้าอาจขาดแคลนพื้นที่ในการเก็บรักษาสินค้าหรือการเกิดความล่าช้าในตารางการผลิตของลูกค้า
- B80 กิจการจะต้องกำหนดว่าเมื่อใดที่กิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนสินค้าแล้วเสร็จ โดยกิจการต้องประเมินว่าลูกค้าได้ควบคุมสินค้าเมื่อใด (ดูย่อหน้าที่ 38) สำหรับบางสัญญาการควบคุมจะถูกโอนเมื่อสินค้าส่งไปถึงสถานที่ของลูกค้า หรือเมื่อมีการจัดส่งสินค้าขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของสัญญา (รวมถึงเงื่อนไขของการส่งมอบหรือจัดส่ง) อย่างไรก็ตาม ในอีกบางสัญญาลูกค้าอาจได้รับการควบคุมในตัวสินค้าถึงแม้ว่าสินค้าทางกายภาพยังอยู่ในความถือครองของกิจการ ซึ่งในกรณีนั้น ลูกค้าจะสามารถกำหนดทิศทางในใช้ประโยชน์ และได้รับผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญที่คงเหลือจากสินค้านั้น แม้ว่าลูกค้าได้ตัดสินใจที่จะยังไม่ใช้สิทธิในการครอบครองสินค้าทางกายภาพ ดังนั้น กิจการไม่ได้ควบคุมสินค้านั้น โดยมีหน้าที่แต่เพียงให้บริการการดูแลสินทรัพย์ของลูกค้า
- ข81 นอกจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 กรณีที่ถือว่าลูกค้าได้ควบคุมสินค้าตามข้อตกลงการขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า จะต้องเป็นกรณีที่เข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (ก) เหตุผลในการทำข้อตกลงการขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้าจะต้องมีเนื้อหาว่าลูกค้ามีการร้องขอให้ทำสัญญา
- (ข) สินค้าจะต้องถูกกระบุแยกออกมาว่าเป็นสินค้าของลูกค้า
- (ค) สินค้าจะต้องอยู่ในสภาพที่พร้อมจะส่งมอบให้แก่ลูกค้า และ
- (ง) กิจการต้องไม่สามารถใช้ประโยชน์สินค้านั้นหรือให้ลูกค้าอื่นใช้ประโยชน์สินค้านั้นได้

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

B82 หากกิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามข้อตกลงการขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า กิจการจะต้องพิจารณาว่ายังมีภาระที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขหรือไม่ (ตัวอย่างเช่น การให้บริการดูแลสินค้า) ตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 ซึ่งจะทำให้กิจการต้องปันส่วนราคาขายตามย่อหน้าที่ 73 ถึง 86

#### การยอมรับของลูกค้า

ข83 ตามที่ได้กล่าวในย่อหน้าที่ 38(จ) การที่ลูกค้ายอมรับ(มอบ)สินทรัพย์อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าลูกค้าได้การควบคุมเหนือสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขในสัญญาเกี่ยวกับการยอมรับสินค้าของลูกค้ากำหนดให้ลูกค้าสามารถยกเลิกสัญญาหรือกำหนดให้กิจการต้องดำเนินการบางอย่างหากสินค้าหรือบริการไม่เป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขดังกล่าวในการประเมินว่าลูกค้าได้การควบคุมสินค้าหรือบริการเมื่อใด

ข84 หากกิจการสามารถระบุได้ว่า สิทธิในสินค้าหรือบริการได้โอนไปยังลูกค้าโดยเป็นไปตามข้อกำหนดที่ตกลงกันไว้ล่วงหน้า สิทธิดังกล่าวจึงเกิดขึ้นอย่างเป็นทางการ โดยไม่มีผลกระทบการคาดการณ์ของกิจการเกี่ยวกับสิทธิในสินค้าหรือบริการ อาทิ เมื่อสิทธิในสินค้าหรือบริการของลูกค้าขึ้นอยู่กับข้อกำหนดขนาดหรือน้ำหนักเฉพาะ กิจการสามารถระบุได้ว่าเมื่อใดที่จะยอมรับข้อกำหนดดังกล่าวก่อนการได้รับเอกสารยืนยันเกี่ยวกับสิทธิในสินค้าหรือบริการของลูกค้า ประสิทธิภาพของกิจการเกี่ยวกับสัญญาในสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะเหมือนกันอาจนำมาซึ่งหลักฐานที่สินค้าหรือบริการที่ให้กับลูกค้าเป็นไปตามข้อตกลงที่กำหนดไว้ล่วงหน้า หากการรับรู้รายได้เกิดก่อนการรับโอนสิทธิ กิจการจะต้องพิจารณาว่ากิจการมีภาระผูกพันที่ยังคงเหลือ(เช่น การติดตั้งอุปกรณ์) และทำการรับรู้รายการแยกจากกัน

ข85 อย่างไรก็ตาม ถ้าโดยอาศัยความเป็นจริงกิจการไม่สามารถระบุได้ว่าสินค้าและบริการที่ให้กับลูกค้าเป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงไว้แล้วหรือไม่ กิจการจะไม่สามารถสรุปได้ว่าลูกค้าได้การควบคุมจนกว่ากิจการจะได้รับการยอมรับจากลูกค้า เนื่องจาก ในสถานการณ์ดังกล่าวนี้กิจการไม่สามารถระบุได้ว่าลูกค้าสามารถกำหนดการใช้งานและได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดของสินค้าหรือบริการ

ข86 ถ้ากิจการส่งผลิตภัณฑ์ไปให้กับลูกค้าเพื่อวัตถุประสงค์ในการทดลองใช้หรือเพื่อประเมินผลิตภัณฑ์ และลูกค้าไม่ได้มีข้อผูกพันที่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใดๆ จนกว่าจะพ้นช่วงเวลาทดลองใช้ การควบคุมสินค้าจะไม่ถูกโอนไปยังลูกค้าจนกว่าลูกค้าจะยอมรับสินค้าหรือผ่านพ้นช่วงเวลาทดลองใช้

#### การเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้

ข87 ย่อหน้าที่ 114 กำหนดให้กิจการต้องจำแนกรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นหมวดหมู่ที่แสดงถึงลักษณะการประกอบธุรกิจ จำนวน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดรับที่มีผลกระทบจากปัจจัยทางเศรษฐกิจหลายปัจจัย ดังนั้น ระดับการในการจำแนกรายได้ของกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ซึ่ง

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า  
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- เกี่ยวข้องกับสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจกรรมบางรายอาจจำเป็นต้องมีหมวดหมู่มากกว่าหนึ่งประเภท เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์การจำแนกรายได้ตามย่อหน้าที่ 114 ในขณะที่กิจกรรมอื่นอาจจะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้โดยจำแนกรายได้เป็นหมวดหมู่เพียงหนึ่งประเภท
- ข88 ในการเลือกประเภทหมวดหมู่เพียงหมวดหมู่เดียว (หรือหลายหมวดหมู่) เพื่อการจำแนกรายได้ กิจกรรมต้องพิจารณาว่าข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของกิจการได้ถูกนำเสนออย่างไรในการแสดงข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ดังต่อไปนี้:
- (ก) การเปิดเผยข้อมูลนอกงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น รายงานกำไร รายงานประจำปี หรือ รายงานที่นำเสนอต่อนักลงทุน)
  - (ข) ข้อมูลได้รับการสอบทานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน เพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของส่วนงานดำเนินงาน
  - (ค) ข้อมูลอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกับประเภทของข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้า ข88 (1) และ (2) และ ข้อมูลที่ถูกใช้โดยกิจการหรือผู้ใช้งบการเงินของกิจการเพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากร
- ข89 ตัวอย่างของหมวดหมู่ที่อาจจะเหมาะสมเพื่อใช้จำแนกประเภทรายได้ (แต่ไม่จำกัดเพียง) มีดังต่อไปนี้
- (ก) ประเภทของสินค้าหรือบริการ (เช่น สายผลิตภัณฑ์หลัก)
  - (ข) เขตทางภูมิศาสตร์ (เช่น ประเทศ หรือ ภูมิภาค)
  - (ค) ตลาดหรือประเภทของลูกค้า (เช่น ลูกค้าที่เป็นหน่วยงานรัฐบาล หรือลูกค้าที่ไม่ได้เป็นหน่วยงานรัฐบาล)
  - (ง) ประเภทของสัญญา (เช่น สัญญาที่ราคาตัวตาย หรือสัญญาที่กำหนดราคาจากจำนวน ชั่วโมงแรงงานและต้นทุนวัสดุ)
  - (จ) ระยะเวลาของสัญญา (เช่น สัญญาระยะสั้น หรือสัญญาระยะยาว)
  - (ฉ) จังหวะเวลาการโอนสินค้าหรือบริการ (เช่น รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง)
  - (ช) ช่องทางการขาย (เช่น ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าโดยตรง และสินค้าที่ขายผ่านคนกลาง)



-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## ภาคผนวก ค

### วันถือปฏิบัติและการเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานและมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐาน

### วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องใช้มาตรฐานนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่ม ณ หรือ หลังวันที่ 1 มกราคม 2560 โดยอนุญาตให้นำมาใช้ก่อนได้ โดยหากกิจการที่ใช้มาตรฐานนี้ก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ค2 เพื่อประโยชน์ในการอ่านย่อหน้า ค3 ถึง ค8

(ก) วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน คือ วันที่เริ่มต้นของระยะเวลารายงานซึ่งกิจการเริ่มใช้มาตรฐานนี้ครั้งแรก และ

(ข) สัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว คือ สัญญาที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 สัญญาก่อสร้าง มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 รายได้และการตีความมาตรฐานการบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้อง

ค3 กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานฉบับนี้ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ปรับปรุงโดยการแสดงรายการย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ และข้อผิดพลาด โดยมีข้ออนุโลมตามย่อหน้า ค5 หรือ

(ข) ปรับปรุงโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานฉบับนี้ ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานตามย่อหน้า ค7 ถึง ค8

ค4 เมื่อกิจการนำมาตรฐานนี้มาใช้ครั้งแรก กิจการไม่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ยกเว้น กิจการต้องนำเสนอข้อมูลเชิงปริมาณที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 28 (จ) ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 สำหรับรอบระยะเวลารายงานรอบก่อนที่จะนำมาตรฐานนี้มาใช้ (“งวดรายงานรอบก่อนหน้า”) และเฉพาะในกรณีที่กิจการปรับใช้มาตรฐานนี้ย้อนหลังตามย่อหน้า ค3 (ก) กิจการอาจจะนำเสนอข้อมูลนี้สำหรับงวดปัจจุบันหรือสำหรับรอบระยะเวลาเปรียบเทียบกับก่อนหน้านี้นี้ แต่ไม่จำเป็นต้องทำ

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- ค5 กิจการอาจใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนผันข้อหนึ่งข้อใดต่อไปนี้หรือมากกว่าในการใช้มาตรฐานนี้ ย้อนหลังตามวรรค ค3 (ก)
- (ก) สำหรับสัญญาที่เสร็จสิ้นไปแล้ว กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงการแสดงผลการของ สัญญาที่เริ่มต้นและเสร็จสิ้นสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน
  - (ข) สำหรับสัญญาที่เสร็จสิ้นไปแล้วที่มีสิ่งตอบแทนผันแปร กิจการอาจใช้ราคาของรายการ ณ วันที่มีสัญญาเสร็จสิ้นลงแทนการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรในช่วงเวลารายงานที่ นำมาเปรียบเทียบ
  - (ค) สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่นำเสนอก่อนวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน กิจการที่ไม่ จำเป็นต้องเปิดเผยจำนวนของราคาของรายการที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลือ รวมทั้ง คำอธิบายว่ากิจการคาดว่าจะรับรู้จำนวนเงินเป็นรายได้เมื่อใด (ดูย่อหน้าที่ 120)
- ค6 สำหรับวิธีปฏิบัติที่ผ่อนผันในย่อหน้า ค5 ที่กิจการใช้ กิจการต้องใช้อย่างสม่ำเสมอกับสัญญา ทั้งหมดในทุก ๆ รอบระยะเวลารายงานที่นำเสนอ นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- (ก) วิธีปฏิบัติที่ผ่อนผันที่นำไปใช้ และ
  - (ข) ข้อมูลการประเมินเชิงคุณภาพของประมาณการผลกระทบจากวิธีปฏิบัติที่ผ่อนผันแต่ละ ข้อในระดับเท่าที่เป็นไปได้ตามสมควร
- ค7 หากกิจการเลือกปรับใช้มาตรฐานนี้โดยการแสดงผลการย้อนหลังตามย่อหน้า ค3 (ข) กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมของการเริ่มใช้มาตรฐานนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันต้นงวดของรอบ ระยะเวลารายงานซึ่งรวมถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานนี้ ในการปรับใช้มาตรฐานด้วยวิธีนี้ กิจการ จะใช้มาตรฐานนี้ย้อนหลังกับสัญญาที่ยังไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน (ตัวอย่างเช่น 1 มกราคม 2560 สำหรับกิจการที่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานคือวันที่ 31 ธันวาคม)
- ค8 สำหรับรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน หากกิจการเลือกปรับใช้ มาตรฐานนี้โดยการแสดงผลการย้อนหลังตามย่อหน้า ค3 (ข) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล เพิ่มเติมต่อไปนี้
- (ก) จำนวนผลกระทบของรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินในงวดปัจจุบันในการใช้ มาตรฐานนี้โดยเทียบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 และการตีความที่เกี่ยวข้องที่มีผลบังคับใช้ก่อนการเปลี่ยนแปลง; และ
  - (ข) คำอธิบายเกี่ยวกับสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่ระบุไว้ใน ค8 (ก)

-ร่าง-มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ค9 ในการใช้มาตรฐานฉบับนี้ ถ้ากิจการยังไม่ได้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (IFRS 9) ส่วนที่มาตรฐานนี้อ้างอิงถึง IFRS 9 ให้อ่านอ้างอิงถึง มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 39 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน การรับรู้รายการและการวัดค่า

ค10 ให้ใช้มาตรฐานนี้แทนมาตรฐานต่อไปนี้

(ก) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2557) เรื่องสัญญาก่อสร้าง

(ข) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่องรายได้

(ค) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2557) เรื่องโปรแกรม สิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

(ง) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2557) เรื่องสัญญา สำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

(จ) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่องการโอน สินทรัพย์จากลูกค้า

(ฉ) การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2557) เรื่องรายการแลกเปลี่ยน เกี่ยวกับบริการโฆษณา