

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

1. บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นความร่วมมือกันพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board : IASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board : FASB) เพื่อเป้าหมายที่ว่าในอนาคตมาตรฐานการรายงานทางการเงินของทุกประเทศควรอยู่บนหลักการเดียวกัน โดยมีความพยายามที่จะลดความไม่สอดคล้องกันในหลักการหรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ที่มีอยู่ในปัจจุบัน เพื่อให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ระหว่างกิจการอุตสาหกรรม ตลาดทุน และประเทศ มีความสอดคล้องกันและสามารถเปรียบเทียบกันได้ นอกจากนี้ยังรวมถึงการปรับปรุงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากยิ่งขึ้น

2. ขอบเขต

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ถือปฏิบัติกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ครอบคลุม ถึงรายได้ที่เกิดจาก

- 1) สัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
- 2) สัญญาที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย อย่างไรก็ตาม กิจการอาจเลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้กับสัญญาประกันภัยที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้บริการโดยมีค่าธรรมเนียมคงที่ตามย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17
- 3) เครื่องมือทางการเงินและสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาอื่นที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
- 4) การแลกเปลี่ยนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินระหว่างกิจการที่อยู่ในสายธุรกิจเดียวกัน เพื่อสนับสนุนการขายให้กับลูกค้าหรือลูกค้าในอนาคต ตัวอย่างเช่น สัญญาระหว่างบริษัทน้ำมันสองบริษัทที่ตกลงแลกเปลี่ยนน้ำมันกัน เพื่อส่งมอบน้ำมันให้กับลูกค้าตามความต้องการให้ทันเวลาในสถานที่ที่แตกต่างกันที่ระบุไว้ เป็นต้น

หลักการสำคัญ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของคำว่า “รายได้” ไว้ว่า การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้เพื่อให้สะท้อนถึงการโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการที่เกิดจากสัญญาให้กับลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้นๆ นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้รวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้กิจการเปิดเผยข้อมูลที่ครบสมบูรณ์เกี่ยวกับธรรมชาติ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าของกิจการให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน

3. ขั้นตอนในการพิจารณารับรู้รายได้

กิจการต้องรับรู้รายได้ตามขั้นตอนในการพิจารณารับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ประกอบด้วย 5 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 : ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Identify the Contract with a Customer)

ขั้นตอนที่ 2 : ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา (Identify Separate Performance Obligations in the Contract)

ขั้นตอนที่ 3 : กำหนดราคาของรายการ (Determine the Transaction Price)

ขั้นตอนที่ 4 : ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา (Allocate the Transaction Price to the Separate Performance Obligations in the Contract)

ขั้นตอนที่ 5 : รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น (Recognize Revenue when the Entity Satisfies Performance Obligation)

ขั้นตอนที่ 1 : ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญา (Contract) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่บังคับได้ (Enforceable) ทั้งนี้ทั้งนั้นสัญญาจะไม่เกิดขึ้นหากคู่สัญญาสามารถยุติสัญญาได้โดยไม่ต้องมีการจ่ายชดเชย กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะเมื่อรายการเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา โดยรูปแบบของสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจา หรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจก็ได้ เช่น การโทรศัพท์สั่งสินค้า การสั่งซื้อสินค้าออนไลน์ เป็นต้น
- 2) กิจการสามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 3) กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
- 4) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กล่าวคือ ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงินของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงไปอันเนื่องมาจากผลของสัญญา แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงสัญญาที่ไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ เช่น สัญญาที่มีการโอนสินค้าไปมาในระหว่างกลุ่มกิจการแต่ไม่มีการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนกัน เป็นต้น
- 5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า กิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้กับลูกค้า ทั้งนี้ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะความสามารถและความตั้งใจของลูกค้าในการจ่ายสิ่งตอบแทนเมื่อครบกำหนดชำระ ซึ่งอาจน้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญาได้ หากสิ่งตอบแทนมีความผันแปรเนื่องจากกิจการอาจจะเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า

การรวมสัญญา

กิจการต้องรวมสัญญาตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไปที่ทำกับลูกค้ารายเดียวกัน (หรือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า) ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน และบันทึกรายการสัญญาเหล่านั้นเสมือนเป็นสัญญาเดียวกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างน้อย 1 ข้อ ต่อไปนี้

- 1) สัญญาดังกล่าวได้ถูกต่อรองร่วมกันด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์วัตถุประสงค์เดียวกัน
- 2) จำนวนสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาลบหนึ่งขึ้นอยู่กับราคาหรือผลการดำเนินงานของสัญญาอื่น หรือ
- 3) สินค้าหรือบริการที่ตกลงว่าจะให้ในสัญญาเหล่านั้นเป็นภาระเดียวกันที่ต้องปฏิบัติ

การเปลี่ยนแปลงสัญญา

การเปลี่ยนแปลงสัญญาจะเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่เดิม

การเปลี่ยนแปลงสัญญาจะถือเป็นสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาเดิม (A Separate Contract) ก็ต่อเมื่อ

- 1) ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้น เพราะมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่ต่างพวก (Distinct) เพิ่มขึ้น และ

- 2) ราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามขอบเขตที่เพิ่มขึ้นซึ่งสะท้อนถึงราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา และการปรับราคาที่เหมาะสมได้สะท้อนสภาพแวดล้อมของสัญญานั้น

ในกรณีที่ไมเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อข้างต้น กิจการจะมีวิธีการทางบัญชีสำหรับประเภทของการเปลี่ยนแปลง ดังนี้



1) ประเภทสินค้าหรือบริการที่เหลือน้อยต่างพวกจากสินค้าหรือบริการที่เคยส่งมอบไปแล้ว วิธีการทางบัญชีสำหรับกรณีนี้ คือ การปรับปรุงไปในอนาคต (Prospective) โดยการปันส่วนราคาที่เหลือไปยังแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลืออยู่

2) ประเภทสินค้าหรือบริการที่เหลือน้อยเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญาเดิมอยู่แล้ว วิธีการทางบัญชีสำหรับกรณีนี้ คือ ให้ปรับปรุงผลกระทบสะสมกับยอดคงเหลือทันที (Cumulative Catch-up Adjustment) รวมทั้งปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงราคา โดยปรับกับการรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาที่เปลี่ยนแปลง

ขั้นตอนที่ 2 : ภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance Obligation) ในสัญญา

การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา ถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญสำหรับการพิจารณารับรู้รายได้ เนื่องจากกิจการจะสามารถรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญากับลูกค้าแล้ว ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance Obligation)” หมายถึง ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า

- 1) สินค้าหรือบริการ (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ต่างพวก หรือ
- 2) ชุดของสินค้าหรือบริการที่ต่างพวกแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน (Single Performance Obligation)

ทั้งนี้ทั้งนั้น ในแต่ละสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป โดย ณ วันเริ่มสัญญา กิจการต้องประเมินว่าภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาประกอบด้วยอะไรบ้าง โดยพิจารณาจากข้อตกลงที่ระบุในสัญญาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ โดยสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าถือว่าต่างพวก (Distinct) หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยตรง หรือได้รับประโยชน์เมื่อนำไปใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่น (สินค้าหรือบริการของกิจการหรือกิจการอื่น) ที่ลูกค้ามีอยู่ และ
- 2) ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุแยกจากข้อตกลงอื่นในสัญญานั้นได้ กล่าวคือ ข้อตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นมีความต่างพวกตามเนื้อหาของสัญญา หรือสามารถกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า สินค้าหรือบริการนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวข้องกับอย่างมากกับสินค้าหรือบริการอื่นในสัญญา

ปัจจัยที่เป็นข้อบ่งชี้ที่แสดงว่า การส่งมอบสินค้าและบริการให้กับลูกค้านั้นไม่สามารถระบุแยกได้ รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการต่อไปนี้

1) กิจการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการนั้น กับสินค้าและบริการอื่นที่ตกลงในสัญญาเข้าเป็นกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป โดยสรุปมีลักษณะที่สินค้าหรือบริการ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

แต่ละรายการเป็นปัจจัยการผลิต (Input) หรือส่งมอบผลผลิตร่วม ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้าง สัญญาพัฒนาซอฟต์แวร์ และสัญญาแบบรวมบริการหลายๆ อย่างมาบูรณาการเป็นงานหนึ่ง เป็นต้น

2) สินค้าหรือบริการรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า มีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่ง หรือถูกเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งอย่างมีนัยสำคัญ โดยสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงในสัญญา ตัวอย่างเช่น ขายซอฟต์แวร์ที่กิจการมีอยู่แล้ว แต่ต้องไปให้บริการติดตั้งและปรับแต่งเพื่อให้เข้ากับระบบงานที่ลูกค้ามีอยู่แล้ว เป็นต้น

3) สินค้าหรือบริการมีการพึ่งพากันหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมาก ตัวอย่างเช่น สัญญาจ้างออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ โดยที่ลูกค้าต้องการผลิตภัณฑ์ใหม่จึงจำเป็นต้องใช้บริการออกแบบและพัฒนาไปด้วยกัน เป็นต้น

ทั้งนี้ หากสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไม่ต่างพวก กิจการต้องรวมสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นจนกว่าจะสามารถระบุสินค้าหรือบริการที่ต่างพวกได้ แล้วจึงจะระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

ตัวอย่าง สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าหรือภาระที่ต้องปฏิบัติ (แต่ไม่จำกัดเพียงเท่านี้)

- การขายสินค้าที่กิจการผลิต
- การขายต่อสำหรับสินค้าที่กิจการซื้อ
- การขายต่อสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อ ตัวอย่างเช่น บริษัททัวร์นำตัวเครื่องบินไปขายต่อโดยบริษัททัวร์กระทำการเป็นตัวการ เป็นต้น
- การปฏิบัติงานตามที่ตกลงในสัญญาให้กับลูกค้า
- การให้บริการในลักษณะการแสดงความพร้อม (Stand-by) ในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ ตัวอย่างเช่น การบริการปรับปรุงซอฟต์แวร์ที่ยังไม่ระบุเวลาและเมื่อซอฟต์แวร์ดังกล่าวได้รับการพัฒนาไป หรือผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าพร้อมใช้เมื่อลูกค้าตัดสินใจจะใช้สินค้าหรือบริการ เป็นต้น
- การให้บริการโดยการจัดการ (Arrange) ให้บุคคลอื่นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า ตัวอย่างเช่น การกระทำการเป็นตัวแทนให้บุคคลอื่น เป็นต้น
- การให้สิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถนำไปขายต่อหรือมอบให้ลูกค้าของลูกค้านได้ ตัวอย่างเช่น บริษัทที่ขายสินค้าให้แก่ผู้ค้าปลีกโดยตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมให้แก่บุคคลที่ซื้อสินค้าจากผู้ค้านั้น เป็นต้น
- การสร้าง การผลิต หรือการพัฒนาสินทรัพย์ในนามของลูกค้า
- การให้ใบอนุญาต (License)
- การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (Option) เมื่อสิทธิเหล่านั้นทำให้ลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น บริษัทขายเครื่องใช้ไฟฟ้า และให้บัตรส่วนลด 1,000 บาท แก่ลูกค้าสำหรับการซื้อสินค้าของบริษัทในครั้งถัดไป เป็นต้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่าง บริษัททำสัญญากับลูกค้า เพื่อให้สิทธิในการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชี (Software) รวมทั้งให้บริการติดตั้ง และให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในช่วงเวลา 5 ปีนับจากนี้ ทั้งนี้ งานให้บริการติดตั้งกำหนดให้บริษัทต้องดัดแปลงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีในบางประเด็นแต่ไม่ต้องดัดแปลงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งบริการเหล่านี้ไม่ต้องใช้ความรู้พิเศษเฉพาะด้าน ดังนั้น ผู้ชำนาญอื่นที่มีความรู้เกี่ยวกับโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีที่ซับซ้อนก็สามารถทำงานประเภทนี้ได้ นอกจากนี้ การให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) เองก็ไม่ได้มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อประโยชน์หรือคุณค่าของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีในมุมมองของลูกค้า จากข้อมูลข้างต้น มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาภาระ?

แนวทางการพิจารณา เนื่องจากลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีได้โดยไม่เกี่ยวข้องกับการให้บริการติดตั้งหรือการให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากงานบริการติดตั้งเพิ่มเติมและปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในอนาคต โดยลูกค้าสามารถนำมาใช้ร่วมกันกับโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีที่ได้รับมาก่อนหน้านี้แล้ว ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญามีทั้งสิ้น 3 ภาระ ดังนี้

- 1) ให้สิทธิในการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชี (Software License)
- 2) ให้บริการติดตั้ง
- 3) ให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade)

ตัวอย่าง บริษัททำสัญญาขายเครื่องมือทางการแพทย์พร้อมให้บริการติดตั้งให้กับโรงพยาบาล นอกจากนี้สัญญานี้ยังรวมถึงการให้บริการซ่อมบำรุงเครื่องมือทางการแพทย์เป็นเวลา 3 ปีด้วย ทั้งนี้ สัญญานี้ยังมีลักษณะสำคัญ ดังนี้

- เครื่องมือทางการแพทย์มีลักษณะเฉพาะเจาะจงที่ต้องนำส่วนประกอบหลายชิ้นมาติดตั้งรวมกัน เพื่อให้เป็นไปตามแบบที่กำหนด โดยเครื่องมือทางการแพทย์นี้ไม่สามารถใช้งานได้ถ้ายังไม่ได้รับการติดตั้ง
- บริษัทจะขายเครื่องมือทางการแพทย์พร้อมติดตั้ง ซึ่งลูกค้าไม่สามารถให้กิจการอื่นมาติดตั้งให้ได้
- บริษัทให้บริการซ่อมบำรุงเครื่องมือทางการแพทย์เป็นเวลา 3 ปี ให้แก่โรงพยาบาลที่ต้องการซื้อเฉพาะบริการซ่อมบำรุง

จากข้อมูลข้างต้น ภายใต้สัญญานี้ มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาภาระ?

แนวทางการพิจารณา มี 2 ภาระ ดังนี้

ภาระที่ 1 : ขายเครื่องมือทางการแพทย์พร้อมให้บริการติดตั้ง เนื่องจากเครื่องมือทางการแพทย์เครื่องนี้มีลักษณะเฉพาะเจาะจง ซึ่งลูกค้าไม่สามารถให้กิจการอื่นมาติดตั้งให้ได้ ดังนั้น เครื่องมือทางการแพทย์และการให้บริการติดตั้งเป็นสิ่งที่ต้องพึ่งพากัน



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ภาระที่ 2 : ให้บริการซ่อมบำรุงเครื่องมือทางการแพทย์เป็นเวลา 3 ปี เนื่องจากการให้บริการนี้ถือเป็นการให้บริการหลังการขายเครื่องมือทางการแพทย์ที่เป็นภาระที่สามารถระบุแยกต่างหากได้

ตัวอย่าง บริษัททำสัญญารับเหมาก่อสร้างบ้านให้ลูกค้ารายหนึ่ง โดยบริษัทรับผิดชอบตั้งแต่การออกแบบบ้าน การจัดหาวัสดุก่อสร้าง การเตรียมสถานที่ก่อสร้าง การก่อสร้างบ้าน การติดตั้งระบบไฟฟ้าและประปา ตลอดจนการตกแต่งภายใน ซึ่งโดยปกติแล้ว บริษัทจะขายสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้าทั่วไป และจะทำสัญญาตามความต้องการของลูกค้า จากข้อมูลข้างต้น สัญญานี้มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาภาระ?

แนวทางการพิจารณา มี 1 ภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากหากมองในมุมมองของลูกค้าที่ต้องการบ้านที่สร้างเสร็จ ดังนั้น ตั้งแต่ขั้นตอนการออกแบบบ้าน การจัดหาวัสดุก่อสร้าง การเตรียมสถานที่ก่อสร้าง การก่อสร้างบ้าน การติดตั้งระบบไฟฟ้าและประปา ตลอดจนการตกแต่งภายใน จึงไม่สามารถระบุในแต่ละขั้นตอนแยกต่างหากได้ เพราะเหตุว่าสินค้าและบริการในแต่ละรายการต่างเป็นเพียงส่วนประกอบที่ต้องใช้เพื่อให้มีบ้านที่สร้างเสร็จตามสัญญาว่าจ้างรับเหมาก่อสร้างบ้าน

ขั้นตอนที่ 3 : กำหนดราคาของรายการ (Transaction Price)

การกำหนดราคาของรายการเป็นการคำนวณและประมาณการสิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับหรือมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการตอบแทนการโอนสินค้าหรือบริการ ซึ่งราคาของรายการ (Transaction Price) หมายถึง จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม ตัวอย่างเช่น ภาษีขาย เป็นต้น แม้โดยทั่วไปแล้วราคาของรายการอาจเท่ากับจำนวนเงินที่ระบุในสัญญาก็ตาม แต่ในบางกรณี ราคาของรายการอาจไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ระบุชัดเจนในสัญญา เนื่องจากในสัญญาอาจระบุเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติม เช่น สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable Consideration) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-Cash Consideration) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration Payable to a Customer) องค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (The Existence of a Significant Financing Component in the Contract) เป็นต้น

ทั้งนี้ กิจการจะรวมสิ่งตอบแทนผันแปรเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการได้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าจะไม่มีการกลับรายการ

รูปแบบสิ่งตอบแทนที่รวมเป็นราคาของรายการ ได้แก่

- 1) สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable Consideration)
- 2) การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร (Constraint)
- 3) การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา
(The Existence of a Significant Financing Component in the Contract)
- 4) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-Cash Consideration)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

5) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration Payable to Customers)

สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable Consideration)

กิจการต้องประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจะได้รับเพื่อแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าตามที่ตกลงกัน เช่น การให้ส่วนลดภายหลัง (Volume Rebates) การลดราคา (Discounts) การให้เงินคืน (Refunds) เงินจูงใจ (Incentives) เงินตอบแทนพิเศษจากผลงาน (Performance Bonus) ค่าปรับ (Penalties) เป็นต้น

วิธีการประมาณการราคาของรายการที่มีสิ่งตอบแทนผันแปร (Variable Consideration) มี 2 วิธี ดังนี้

1) วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected Value) เป็นวิธีที่นำจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ทั้งหมดถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น ซึ่งวิธีนี้เหมาะกับกรณีที่เกิดการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน

ตัวอย่าง บริษัททำสัญญากับลูกค้าเพื่อก่อสร้างอาคารสำนักงานภายใน 2 ปี ในราคา 10,000,000 บาท โดยกิจการจะได้รับค่าตอบแทนพิเศษเป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท หากบริษัทสามารถก่อสร้างอาคารสำนักงานเสร็จก่อนครบกำหนด 2 ปี ในทางตรงกันข้าม หากบริษัทก่อสร้างอาคารสำนักงานเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 2 ปี บริษัทจะต้องจ่ายค่าปรับให้กับลูกค้าเป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท โดยบริษัทประมาณการว่า มีความเป็นไปได้ 60% ที่อาคารสำนักงานจะแล้วเสร็จก่อนครบกำหนด 2 ปีที่ตกลงไว้ นอกจากนี้ มีความเป็นไปได้ 30% ที่อาคารสำนักงานจะแล้วเสร็จภายในกำหนด 2 ปีที่ตกลงไว้ และมีความเป็นไปได้ 10% ที่อาคารสำนักงานจะแล้วเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 2 ปีที่ตกลงไว้

$$11,000,000 \times 60\% = 6,600,000 \text{ บาท}$$

$$10,000,000 \times 30\% = 3,000,000 \text{ บาท}$$

$$9,000,000 \times 10\% = 900,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ราคาของรายการ} = 10,500,000 \text{ บาท}$$

ดังนั้น ภายใต้วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected Value) บริษัทควรกำหนดราคาของรายการโดยประมาณ 10,500,000 บาท

2) วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The Most Likely Amount) เป็นวิธีที่นำจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้อันรับรู้รายได้ ซึ่งวิธีนี้เหมาะกับกรณีที่เกิดการมีสัญญาที่มีผลลัพธ์เป็นไปได้เพียงสองกรณี ตัวอย่างเช่น กรณีที่บริษัทจะได้รับหรือไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน เป็นต้น ทั้งนี้ กิจการจะรวมสิ่งตอบแทนผันแปรเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการได้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากว่าจะไม่มีการกลับรายการ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่าง บริษัททำสัญญากับลูกค้าเพื่อก่อสร้างบ้านเดี่ยวให้กับลูกค้าในราคา 5,000,000 บาท โดยที่บริษัทจะได้รับค่าตอบแทนพิเศษเพิ่มอีก 200,000 บาท หากบริษัทสามารถก่อสร้างบ้านหลังดังกล่าวเสร็จภายในกำหนดเวลา 3 ปีที่ได้ตกลงกันไว้ แต่หากบริษัทไม่สามารถก่อสร้างบ้านหลังดังกล่าวได้ทันกำหนด บริษัทจะไม่ได้รับค่าตอบแทนพิเศษ ซึ่งจากประสบการณ์ที่ยาวนานของบริษัท ทำให้ฝ่ายบริหารเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ 80% ที่บริษัทจะสามารถก่อสร้างบ้านเดี่ยวแล้วเสร็จสมบูรณ์ภายในกำหนดเวลาที่ตกลงกันไว้ จากกรณีดังกล่าว เนื่องจากบริษัทคาดว่า มีความเป็นไปได้ 80% บริษัทจะได้รับค่าตอบแทนพิเศษเพิ่มอีก 200,000 บาท ดังนั้น ภายใต้วิธีคำนวณเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (Most Likely Amount) ราคาของรายการโดยประมาณจึงเท่ากับ 5,200,000 บาท

ทั้งนี้ กิจการต้องเลือกใช้วิธีการประมาณการเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของสัญญา โดยต้องพิจารณาจากข้อมูลทั้งหมดพร้อมทั้งระบุจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล

กิจการต้องรวมประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรบางส่วนหรือทั้งหมดเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการเฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่า จะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง ซึ่งกรณีต่อไปนี้ (อาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงกรณีดังต่อไปนี้) เป็นปัจจัยที่ส่งผลให้เกิดโอกาสในการกลับรายการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร ทำให้กิจการอาจไม่สามารถรับรู้ประมาณการดังกล่าวเป็นรายได้

1) จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนนั้นอ่อนไหวสูงกับปัจจัยที่อยู่นอกเหนืออิทธิพลของกิจการ ได้แก่ ความผันผวนของตลาด การใช้วิจารณ์ญาณหรือการดำเนินการของบุคคลที่สาม (เช่น สิ่งตอบแทนจะผันแปรตามยอดขายของลูกค้า) สภาพอากาศ และความเสี่ยงสูงของความล้มสมัยของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

2) ความไม่แน่นอนของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนอาจต้องใช้ระยะเวลานานกว่าที่ความไม่แน่นอนนั้นจะหมดไป ตัวอย่างเช่น พนักงานขายจะได้รับค่าตอบแทนพิเศษจากผลงานยอดขายตลอดระยะเวลา 5 ปี เป็นต้น

3) กิจการมีประสบการณ์อย่างจำกัดสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกัน หรือจากประสบการณ์ดังกล่าวหรือจากหลักฐานอื่นยังไม่เพียงพอที่จะใช้ในการประมาณการมูลค่า

4) กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติในการเสนอให้ส่วนลดราคาที่อยู่ในช่วงกว้างหรือเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระเงินสำหรับสัญญาที่คล้ายกันหรือในสภาพแวดล้อมที่คล้ายกัน

5) สัญญามีจำนวนมาก และจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ที่อยู่ในช่วงกว้าง

ทั้งนี้ กิจการต้องประเมินสิ่งตอบแทนผันแปรใหม่ทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน



การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา

(The Existence of a Significant Financing Component in the Contract)

กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงว่า สัญญามีองค์ประกอบการจัดหาเงิน (Financing Transaction) หรือไม่ และองค์ประกอบนั้นมีนัยสำคัญต่อสัญญาหรือไม่ หากมีการให้ประโยชน์ในรูปแบบของการจัดหาเงิน เช่น ดอกเบี้ย กิจการต้องแยกรับรู้เป็นดอกเบี้ยตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงออกจากรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการตามสัญญาจากลูกค้า เช่น ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระค่าสินค้าหรือบริการ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อผ่อนปรนในทางปฏิบัติ หาก ณ วันเริ่มต้นสัญญา กิจการคาดว่าระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้ออสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระเงินไม่เกิน 1 ปี กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงแยกองค์ประกอบของดอกเบี้ยและราคาขายเงินสดออกจากกัน

ตัวอย่าง บริษัทขายเครื่องจักรเครื่องหนึ่งให้กับลูกค้า โดยจะโอนการควบคุมในเครื่องจักรไปยังลูกค้าในอีก 2 ปีข้างหน้า โดยมีเงื่อนไขว่า หากลูกค้าชำระค่าซื้อเครื่องจักรทันที จะชำระเงินเพียง 8,000,000 บาท แต่หากจะชำระเงิน ณ วันที่ได้รับการควบคุมในเครื่องจักรในอีก 2 ปีข้างหน้า ลูกค้าจะต้องชำระเงินในจำนวนเงินที่สูงกว่า ซึ่งลูกค้ารายนี้เลือกชำระเงินทันที 8,000,000 บาท ทั้งนี้ กำหนดให้อัตราต้นทุนทางการเงินส่วนเพิ่มของบริษัทเท่ากับ 6%

แนวทางการพิจารณา จากข้อมูลข้างต้นนี้พบว่า ธุรกรรมนี้มีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา ซึ่งสามารถบันทึกบัญชีได้ดังนี้

วันที่รับเงินตามสัญญา

Dr. เงินสด	8,000,000	
Cr. ภาระผูกพันตามสัญญา		8,000,000
บันทึกการขายรับเงินตามสัญญา		

สิ้นปีที่ 1

Dr. ต้นทุนทางการเงิน	480,000	
Cr. ภาระผูกพันตามสัญญา		480,000
บันทึกรับรู้ต้นทุนทางการเงิน (8,000,000 x 6%)		

สิ้นปีที่ 2

Dr. ต้นทุนทางการเงิน	508,800	
Cr. ภาระผูกพันตามสัญญา		508,800
บันทึกรับรู้ต้นทุนทางการเงิน (8,480,000 x 6%)		

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บันทึกรายการการโอนการควบคุมในเครื่องจักรให้แก่ลูกค้า

Dr. ภาระผูกพันตามสัญญา 8,988,800

Cr. รายได้จากการขายสินค้า 8,988,800

บันทึกรายการการโอนการควบคุมในเครื่องจักรให้แก่ลูกค้า

สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-Cash Consideration)

ในกรณีที่ลูกค้าตกลงกับกิจการว่าจะจ่ายสิ่งตอบแทนให้กิจการในรูปแบบอื่นที่ไม่ใช่เงินสด กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่ลูกค้าโอนให้ (หรือที่สัญญาว่าจะโอนให้) เช่น หุ้นสามัญ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Price) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น)

สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration Payable to Customers)

สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration Payable to Customers) เช่น คุปองที่จ่ายให้กับลูกค้าเพื่อเพิ่มยอดขาย เป็นต้น ซึ่งหากเป็นกรณีที่กิจการจ่ายสิ่งตอบแทนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าหรือบริการที่กิจการโอนให้แก่ลูกค้า กิจการต้องนำสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้าไปหักกับราคาของรายการและรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เว้นแต่เป็นกรณีที่กิจการจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการต่างพวกที่ลูกค้าโอนมาให้แก่กิจการ กิจการต้องบันทึกการขายสินค้าหรือบริการด้วยมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่กิจการต้องจ่ายในลักษณะเช่นเดียวกับการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายรายอื่นแทนที่จะนำไปลดราคาของรายการตามสัญญา

ขั้นตอนที่ 4 : ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

ในขั้นตอนปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญานั้น จะเกิดขึ้นเฉพาะกรณีที่มีภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญามากกว่า 1 ภาระเท่านั้น โดยกิจการต้องปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ นั่นก็คือ สินค้าหรือบริการต่างพวก โดยอ้างอิงราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Price) ของสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น) ณ วันเริ่มต้นของสัญญา เป็นเกณฑ์ในการแบ่งปันส่วนลดและสิ่งตอบแทนผันแปร ทั้งนี้ ราคาขายแบบเอกเทศ หมายถึง ราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการขายแยกต่างหากจากกัน ให้กับลูกค้าโดยทั่วไป อย่างไรก็ตาม กรณีที่ไม่มีราคาขายแบบเอกเทศที่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการจำเป็นต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศขึ้นมา โดยใช้วิธีดังต่อไปนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1) วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด (Adjusted Market Assessment Approach) วิธีนี้เป็นวิธีที่ประเมินจากสภาพตลาดที่กิจการขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจรวมถึงการอ้างอิงราคาขายของคู่แข่ง จากนั้นปรับปรุงราคาขายตามความจำเป็น เพื่อให้สะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ

2) วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร (Expected Cost Plus a Margin Approach) สำหรับวิธีนี้ กิจการควรประมาณต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการโอนสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้าและบวกด้วยกำไรส่วนเพิ่ม

3) วิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual Approach) วิธีนี้เป็นวิธีที่ใช้ประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการหนึ่ง โดยหักราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ของสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงตามสัญญา ทั้งนี้ กิจการจะสามารถใช้วิธีนี้ได้ก็ต่อเมื่อราคาขายมีความแตกต่างหรือผันแปรสูงมาก หรือราคาขายยังไม่แน่นอน

ข้อสังเกต กิจการต้องกำหนดราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มแรกของสัญญา และไม่มีการปันส่วนใหม่ แม้มีการเปลี่ยนแปลงราคาดังกล่าวหลังจากนั้นก็ตาม

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทได้ทำสัญญากับลูกค้ารายหนึ่ง โดยขายโทรศัพท์มือถือพร้อมให้บริการรายเดือนเป็นระยะเวลา 1 ปี รวมเป็นเงิน 22,000 บาท (จากราคาปกติรวม 27,000 บาท) โดยลูกค้าจะได้รับโทรศัพท์มือถือ ณ วันทำสัญญา และลูกค้าต้องชำระเงินเต็มจำนวน 22,000 บาท ในวันดังกล่าวทันที ซึ่งโดยปกติแล้ว บริษัทแยกขายโทรศัพท์มือถือในราคา 15,000 บาท และบริษัทแยกขายบริการรายเดือนอย่างเดียวก่อนนี้เป็นเวลา 1 ปี โดยคิดค่าบริการกับลูกค้า 12,000 บาท (เดือนละ 1,000 บาท) ทั้งนี้กำหนดให้โทรศัพท์มือถือและบริการรายเดือนถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแยกจากกัน

แนวทางการพิจารณา ราคาของรายการ 22,000 บาท จะปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา โดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศ ดังนี้

ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ราคาขาย	การปันส่วน	การคำนวณ
ตามสัญญา	แบบเอกเทศ		
โทรศัพท์มือถือ	15,000	12,222.22	$(15,000 / 27,000 \times 22,000)$
บริการรายเดือน	12,000	9,777.78	$(12,000 / 27,000 \times 22,000)$
รวม	27,000	22,000.00	

การบันทึกบัญชี

1 ม.ค. x1

Dr. เงินสด 22,000

Cr. ขาย 12,222.22

รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า 9,777.78



บันทึกการขายสินค้าและค่าบริการรายเดือนรับล่วงหน้า

31 ม.ค. x1

Dr. รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า 814.82

Cr. รายได้ค่าบริการ 814.82

บันทึกการขายค่าบริการรายเดือน (9,777.78/12)

ขั้นตอนที่ 5 : รับรู้รายได้เมื่อ (หรือในขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าหรือบริการนั้นไปยังลูกค้า ซึ่งอำนาจควบคุมสินทรัพย์หมายถึง ความสามารถในการสั่งการการใช้งานและการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ทั้งนี้อำนาจควบคุมสินทรัพย์ยังหมายความรวมถึงความสามารถในการกีดกันไม่ให้กิจการอื่นสั่งการการใช้งานและได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ซึ่งประโยชน์ของสินทรัพย์ หมายถึง กระแสเงินสดรับหรือการประหยัดกระแสเงินสดจ่ายที่สามารถได้รับทางตรงหรือทางอ้อมในรูปแบบต่าง ๆ เช่น

- การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตหรือให้บริการ (รวมถึงบริการสาธารณะ)
- การใช้สินทรัพย์เพื่อเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์อื่น
- การใช้สินทรัพย์เพื่อชำระหนี้สิน หรือลดค่าใช้จ่าย
- การขายหรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์
- การใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกันเงินกู้
- การถือครองสินทรัพย์

ทั้งนี้ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องกำหนดภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นว่ามีลักษณะใด ซึ่งการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

ลักษณะที่ 1 : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลานึงได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น การให้บริการรักษาความปลอดภัย การให้บริการทำความสะอาด การให้บริการขนส่งสินค้า เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้ และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติงานตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (Over Time) สำหรับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ โดยต้องใช้วิธีเดียวกันอย่างสม่ำเสมอในการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติงานสำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งคล้ายคลึงกันและในสภาพแวดล้อมที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้ต้องไม่รวมการวัดความก้าวหน้าจากสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่กิจการยังไม่ได้โอนอำนาจควบคุมไปยังลูกค้า ซึ่งกิจการต้องปรับปรุงการวัดค่าความก้าวหน้าให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติ โดยให้รับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

นอกจากนี้ ในบางกรณี หากกิจการไม่สามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล แต่คาดว่าจะได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้นจนกว่ากิจการจะสามารถวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล

วิธีวัดระดับความก้าวหน้า แบ่งเป็น

1) วิธีผลผลิต (Output Method) วิธีวัดระดับความก้าวหน้าวิธีนี้อ้างอิงจากการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้โอนอำนาจการควบคุมให้กับลูกค้าแล้วเทียบกับจำนวนที่ยังคงเหลืออยู่ภายใต้สัญญาหรือจำนวนทั้งหมด และยังรวมถึงการสำรวจผลการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน การประเมินผลความสำเร็จ จำนวนหน่วยของผลผลิต และจำนวนหน่วยของงานที่ส่งมอบ ซึ่งข้อเสียของวิธีผลผลิตคือ ผลผลิตที่ใช้ในการวัดความก้าวหน้าอาจจะไม่สามารถสังเกตเห็นได้โดยตรง และอาจต้องใช้ต้นทุนที่สูงเกินสมควรในการรวบรวมข้อมูลที่ต้องการใช้

2) วิธีปัจจัยนำเข้า (Input Method) การรับรู้รายได้ภายใต้วิธีปัจจัยนำเข้านี้อ้างอิงถึงความพยายามของกิจการหรือทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น (ตัวอย่างเช่น จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ จำนวนชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ ต้นทุนที่เกิดขึ้น เป็นต้น) เมื่อเปรียบเทียบกับความพยายามทั้งหมดหรือทรัพยากรทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องใช้เพื่อปฏิบัติตามภาระงานให้เสร็จสิ้น เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนประมาณการทั้งหมด ซึ่งข้อเสียของวิธีปัจจัยนำเข้าคือ ปัจจัยนำเข้าที่ใช้ไปของกิจการอาจไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการโอนการควบคุมของสินค้าและบริการไปยังลูกค้า

ลักษณะที่ 2 : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หากภาระที่ต้องปฏิบัติไม่เข้าเงื่อนไขของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ภาระนั้นถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งกิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุมในสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ทั้งนี้ ตัวอย่างข้อบ่งชี้ที่ระบุว่าการโอนอำนาจควบคุมไปยังลูกค้าแล้ว ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกคามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากกิจการยังคงมีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายเพียงเพื่อป้องกันการที่ลูกค้าไม่ชำระเงิน จะถือว่า ลูกค้ามีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์นั้นแล้ว
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า อย่างไรก็ตาม การครอบครองนั้นอาจจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกันกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น สัญญาการซื้อคืน หรือสัญญาฝากขายบางสัญญา หรือสัญญาที่มีการแจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า เป็นต้น
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

การวัดมูลค่า

เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้ตามจำนวนเงินที่เป็นราคาของรายการตามส่วนที่ได้ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัตินั้น

4. เรื่องอื่น

4.1 การขายที่ให้สิทธิในการคืน (Right of return)

ในบางสัญญากิจการจะโอนการควบคุมสินค้าไปให้กับลูกค้า และให้สิทธิลูกค้าในการคืนสินค้าได้ด้วยเหตุผลต่าง ๆ (เช่น ความไม่พึงพอใจผลิตภัณฑ์) และได้รับสิทธิอื่น ๆ เช่น การคืนเงินทั้งหมดหรือบางส่วน การให้ผลิตภัณฑ์อื่นเป็นการแลกเปลี่ยน จำนวนเงินที่สามารถใช้ลดหนี้ที่ค้างชำระ เป็นต้น

การบันทึกรายการโอนผลิตภัณฑ์ที่ให้สิทธิในการคืน (และสำหรับการให้บริการที่ได้ให้ไปแล้วแต่มีสิทธิให้เงินคืน) กิจการจะรับรู้รายการดังนี้

- รายได้ในจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ (ดังนั้น จะไม่รับรู้รายได้จากส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืน)
- หนี้สินเงินคืน
- สินทรัพย์ (และรายการปรับต้นทุนขายที่เกี่ยวข้อง) สำหรับมูลค่าผลิตภัณฑ์ที่ได้รับคืนจากลูกค้าเพื่อชำระหนี้สินเงินคืน

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

เนื่องจากสัญญาให้สิทธิแก่ลูกค้าในการคืนสินค้า กรณีนี้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากลูกค้าจึงมีลักษณะเป็นสิ่งที่ตอบแทนผันแปร (variable consideration) กิจการตัดสินใจใช้วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (expected value) ในการประมาณการราคาของรายการ

กิจการคาดว่าสินค้าจำนวน 97 ชิ้น จะไม่ถูกส่งคืนจากลูกค้า และประมาณการต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่รับคืนว่าไม่มีสาระสำคัญ นอกจากนี้ สินค้าที่รับคืนสามารถนำมาขายได้ใหม่แบบมีกำไรในอนาคต



เมื่อกิจการโอนการควบคุมสินค้าให้กับลูกค้า กิจการจะไม่รับรู้รายได้สำหรับสินค้าจำนวน 3 ชิ้น ที่กิจการคาดว่าจะส่งคืน ดังนั้นกิจการจะรับรู้รายการดังนี้

Dr. เงินสด	10,000 (100 บาท * 100 ชิ้น)
Cr. รายได้	9,700 (100 บาท * 97 ชิ้น)
Cr. หนี้สินเงินคืน	300 (100 บาท * 3 ชิ้น)
สำหรับสินค้าจำนวน 100 ชิ้น ที่โอนการควบคุมให้กับลูกค้า กิจการจะรับรู้รายการดังนี้	
Dr. ต้นทุนขาย	5,820 (60 บาท * 97 ชิ้น)
Dr. สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน	180 (60 บาท * 3 ชิ้น)
Cr. สินค้าคงเหลือ	6,000 (60 บาท * 100 ชิ้น)

กิจการต้องปรับปรุงการวัดมูลค่าของหนี้สินเงินคืน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนเงินที่จะได้รับการขอคืน โดยปรับปรุงรายการดังกล่าวกับรายได้ (หรือส่วนที่หักจากรายได้) ในส่วนของสิทธิในการได้รับสินค้าคืนจากลูกค้า จะวัดมูลค่าเริ่มแรกโดยอิงกับมูลค่าตามบัญชีเดิมของสินค้า หักด้วยต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการรับคืนสินค้า รวมถึงการลดลงที่อาจจะเกิดขึ้นในมูลค่าของสินค้าที่รับคืน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

4.2 การรับประกัน (Warranties)

ตามปกติ กิจการอาจจะมีการรับประกันผลิตภัณฑ์ที่ขายไป (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าหรือบริการ) ธรรมชาติของการรับประกันอาจมีความแตกต่างกันตามแต่ละอุตสาหกรรมและสัญญา ซึ่งสามารถจัดประเภทของการรับประกันออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1. การรับประกันที่เป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์นั้นจะสามารถใช้งานได้ อย่างที่ตั้งใจตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน (Assurance-type warranties)
2. การรับประกันที่ถือว่ามีบริการแก่ลูกค้าเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน (Service-type warranties)

หากลูกค้ามีสิทธิที่จะซื้อการรับประกันแยกต่างหาก (เช่น มีการตั้งราคาการรับประกัน หรือมีการต่อรองแยกจากกัน) การรับประกันนั้นถือเป็นบริการที่ต่างพวก กิจการจะบันทึกการรับประกันนั้นเป็นอีกหนึ่งภาระที่ต้องปฏิบัติ และต้องบันทึกส่วนของราคาของรายการไปยังภาระนั้น หากลูกค้าไม่มีสิทธิที่จะเลือกซื้อการรับประกันแยกต่างหาก กิจการจะต้องบันทึกการรับประกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้ที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เว้นแต่การรับประกันนั้นหรือส่วนหนึ่งของการรับประกันนั้นเป็น Service-type warranties

ในการประเมินว่าการรับประกันเป็นการรับประกันประเภทการให้บริการ (Service-type warranties) หรือไม่ กิจการจะต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น ข้อกำหนดของกฎหมาย ระยะเวลาการรับประกัน ธรรมชาติของงานที่กิจการให้สัญญาว่าจะดำเนินการ เป็นต้น ถ้ากิจการมีสัญญารับประกันทั้งประเภทที่ให้ความเชื่อมั่นและประเภทการให้บริการ แต่ไม่สามารถแยกออกจากกันอย่างสมเหตุสมผลได้ ให้กิจการบันทึกการรับประกันทั้งสองแบบร่วมกันโดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระเดียวกัน

ตัวอย่าง กิจการซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้า ให้การรับประกันกับลูกค้าที่ซื้อสินค้าว่าสินค้าจะสามารถใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกันภายในระยะเวลา 1 ปี นับจากวันที่ซื้อ นอกจากนี้ยังให้สิทธิลูกค้าสำหรับการเข้ารับการอบรมวิธีการใช้สินค้าเป็นเวลาสูงสุดถึง 20 ชั่วโมง โดยไม่มีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม

กิจการประเมินว่า สินค้าที่ขายและบริการฝึกอบรม เป็นสินค้าและบริการที่ต่างพวก เนื่องจากลูกค้าสามารถใช้ประโยชน์จากสินค้าได้อยู่แล้ว โดยไม่ต้องมีการฝึกอบรม และลูกค้าสามารถใช้ประโยชน์จากการฝึกอบรมกับสินค้าอื่นที่บริษัทเคยขายให้กับลูกค้า นอกจากนี้ กิจการมักจะขายสินค้าแยกต่างหากจากการให้บริการฝึกอบรม กิจการประเมินต่ออีกว่า บริการฝึกอบรมไม่ได้มีนัยสำคัญในการบูรณาการกับสินค้า สินค้าและการฝึกอบรมไม่ได้เปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งซึ่งกันและกันอย่างมีนัยสำคัญ และไม่ได้พึ่งพากันหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมาก กิจการสามารถปฏิบัติตามภาระที่ต้องโอนสินค้าโดยไม่ต้องให้บริการฝึกอบรม และสามารถให้บริการฝึกอบรมให้กับลูกค้ารายได้ก็ตามที่เคยซื้อสินค้าไปแล้ว ดังนั้น กิจการจึงสรุปว่าสัญญาที่จะโอนสินค้าและสัญญาที่จะให้บริการฝึกอบรมสามารถระบุแยกจากกันได้ ทั้งสินค้าและบริการจึงถือว่าต่างพวกกัน และถือเป็น 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติ

ท้ายที่สุด กิจการประเมินว่าการรับประกันที่ให้กับลูกค้าว่าสินค้าจะสามารถใช้งานได้ตามที่ตั้งใจภายในระยะเวลา 1 ปี ไม่ได้เป็นการรับประกันที่มีการให้บริการแก่ลูกค้าเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่น ดังนั้น บริษัทจึงไม่บันทึกการรับประกันดังกล่าวเป็นอีกหนึ่งภาระที่ต้องปฏิบัติ และบันทึกส่วนของรายการ ไปยัง 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา คือ การส่งมอบสินค้าและการฝึกอบรม และรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระต่าง ๆ เสร็จสิ้น

4.3 สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม และสิทธิที่ลูกค้าไม่ได้ใช้

สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มโดยให้ฟรีหรือมีส่วนลดให้มีหลายรูปแบบ เช่น เงินจูงใจในการซื้อสินค้า คະแนนสะสม สิทธิในการเลือกต่อสัญญา หรือการให้ส่วนลดสำหรับการซื้อสินค้าหรือบริการในอนาคต หากสัญญาระบุว่ากิจการให้สิทธิดังกล่าว สิทธิดังกล่าวที่ระบุไว้จะทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติก็ต่อเมื่อสิทธินั้นทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญที่จะทำให้ลูกค้าได้รับสิทธิบางอย่างที่ลูกค้าจะไม่ได้รับหากไม่ได้เข้าทำสัญญาดังกล่าว (เช่น ส่วนลดเพิ่มเติมมากไปกว่าส่วนลดที่ปกติกิจการให้แก่ลูกค้า สำหรับสินค้าหรือบริการนั้น) ถ้าสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญแก่ลูกค้า จะถือว่าลูกค้าได้จ่ายเงินล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการในอนาคต กิจการจึงต้องรับรู้รายได้เมื่อโอนสินค้าหรือบริการในอนาคตให้กับลูกค้า หรือเมื่อสิทธิในการเลือกหมดอายุ

กิจการต้องบันทึกส่วนของรายการให้แก่สิทธิตามเกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ ถ้าราคาขายแบบเอกเทศสำหรับสิทธิในการเลือกซื้อไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการต้องประมาณราคาดังกล่าวโดยคำนึงถึงส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้าเมื่อลูกค้าใช้สิทธิในการเลือก และปรับปรุงด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

- ส่วนลดซึ่งลูกค้าสามารถได้รับโดยปราศจากการใช้สิทธิในการเลือก และ
- ความน่าจะเป็นที่ลูกค้าจะใช้สิทธิในการเลือก

ตัวอย่าง กิจการทำสัญญาขายสินค้า A ในราคา 100 บาท และให้คูปองส่วนลด 40% สำหรับการซื้อสินค้าในอนาคต จำนวนไม่เกิน 100 บาท ภายในระยะเวลา 30 วัน นับจากวันที่ซื้อ

กิจการตั้งใจที่จะให้คูปองส่วนลด 10% สำหรับการขายทุกรายการในช่วง 30 วันหลังจากนี้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมส่งเสริมการขายตามฤดูกาล ส่วนลด 10% ดังกล่าวไม่สามารถใช้ร่วมกับส่วนลด 40% ข้างต้นได้

เนื่องจากลูกค้าโดยทั่วไปจะได้รับส่วนลดแค่ 10% สำหรับการซื้อสินค้าในช่วง 30 วันหลังจากนี้ ดังนั้น ส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้าที่ทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญ คือ ส่วนลดเพิ่มเติมที่เกินกว่า 10% ที่ให้ตามปกติ ซึ่งก็คือส่วนลด 30% กิจการบันทึกส่วนลดเพิ่มเติมดังกล่าวเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระหนึ่งภายใต้สัญญาขายสินค้า A

การประมาณการราคาขายแบบเอกเทศสำหรับสิทธิส่วนลด กิจการประมาณว่า 80% ของลูกค้าที่ได้รับส่วนลด จะนำส่วนลดกลับมาใช้ และยอดการซื้อโดยเฉลี่ยของลูกค้าสำหรับการใช้ส่วนลดโดยเฉลี่ยจะอยู่ที่ 50 บาท ดังนั้น กิจการจึงประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสิทธิส่วนลดดังกล่าวเป็นเงิน 12 บาท ($50 \text{ บาท} \times 30\% \times 80\%$) การปันส่วนราคาของรายการขาย แสดงได้ดังนี้

ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ราคาขายแบบเอกเทศ
สินค้า A	100
คูปองส่วนลด	12
รวม	112
ราคาที่ปันส่วน	
สินค้า A	89 $[(100/112) \times 100]$
คูปองส่วนลด	11 $[(12/112) \times 100]$
รวม	100

กิจการปันส่วน 89 บาท ให้กับสินค้า A และรับรู้รายได้สำหรับสินค้า A เมื่อโอนการควบคุมในสินค้า และปันส่วน 11 บาท ให้กับคูปองส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้า (ส่วนลด 40%) และรับรู้รายได้จากคูปองส่วนลดดังกล่าว เมื่อลูกค้านำคูปองกลับมาใช้ซื้อสินค้า หรือคูปองหมดอายุ

กิจการต้องรับรู้รายการเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญาทั้งจำนวนของเงินรับล่วงหน้าสำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต และต้องตัดรายการหนี้สินที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวเมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการและถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเสร็จสิ้นลง อย่างไรก็ตาม ลูกค้าอาจไม่ใช้สิทธิตามสัญญาทั้งหมด สิทธิตามสัญญาส่วนที่ลูกค้าไม่ได้ใช้ มักจะเรียกว่าเป็นการสละสิทธิ (Breakage)

- หากกิจการคาดได้ว่าจะมีสิทธิรับจำนวนเงินที่สละสิทธิที่แสดงเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญา กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินที่คาดได้ว่าจะมีการสละสิทธิเป็นรายได้ ตามสัดส่วนของสิทธิที่ถูกใช้โดยลูกค้า

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- หากกิจการไม่คาดว่าจะมีสิทธิรับจำนวนเงินที่ละสิทธิ กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับการละสิทธิเป็นรายได้ เมื่อมีความเป็นไปได้ยากยิ่งที่ลูกค้าจะใช้สิทธิที่เหลือ

4.4 การพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน

เมื่อบุคคลอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการจะต้องกำหนดว่าตามธรรมชาติของสัญญา สัญญานั้นเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุด้วยตัวเอง (กิจการเป็นตัวการ) หรือเพื่อจัดการให้สินค้าหรือบริการเหล่านั้นได้รับการจัดหาโดยบุคคลอื่น (กิจการเป็นตัวแทน) หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วยสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันมากกว่าหนึ่งรายการ กิจการสามารถเป็นตัวการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ระบุบางรายการ และเป็นตัวแทนสำหรับรายการอื่น ๆ

กิจการเป็นตัวการ ถ้ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนที่สินค้าหรือบริการจะโอนไปให้ลูกค้า ข้อบ่งชี้ว่ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนโอนไปยังลูกค้า รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

- กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามข้อตกลง ซึ่งรวมถึงความรับผิดชอบต่อการยอมรับสินค้าหรือบริการที่ระบุ
- กิจการมีความเสี่ยงจากสินค้าคงเหลือก่อนที่สินค้าหรือบริการที่ระบุจะโอนให้ลูกค้า หรือหลังจากการโอนการควบคุมให้ลูกค้า
- กิจการเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการที่ระบุ

กิจการที่เป็นตัวการ ต้องรับรู้รายได้ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนขั้นต่ำที่คาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ระบุที่โอนไป ส่วนกิจการที่เป็นตัวแทน ต้องรับรู้รายได้ด้วยจำนวนเงินค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับจากการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าและบริการที่ระบุโดยบุคคลอื่น ค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าของกิจการอาจจะเท่ากับจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนสุทธิซึ่งกิจการเก็บไว้หลังจากการจ่ายสิ่งตอบแทนที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่โอนให้กับบุคคลอื่นแล้ว

ตัวอย่าง กิจการเจรจาต่อรองกับสายการบินขนาดใหญ่ เพื่อซื้อตัวเครื่องบินในราคาที่ถูกลงเมื่อเทียบกับราคาที่สายการบินขายตัวเครื่องบินโดยตรงให้กับลูกค้าโดยทั่วไป กิจการระบุจำนวนตัวเครื่องบินที่จะซื้อและต้องจ่ายชำระค่าตัวเครื่องบินเหล่านั้นไม่ว่าจะนำไปขายต่อได้หรือไม่ก็ตาม ค่าตัวเครื่องบินที่ถูกลงสำหรับการซื้อแต่ละครั้งจะถูกเจรจาต่อรองและตกลงกันล่วงหน้าระหว่างกิจการกับสายการบิน

กิจการเป็นผู้กำหนดราคาตัวเครื่องบินที่จะขายแก่ลูกค้า โดยกิจการเป็นผู้ขายตัวเครื่องบินและเรียกเก็บเงินจากลูกค้าเมื่อลูกค้าซื้อตัวเครื่องบิน นอกจากนี้ กิจการยังให้ความช่วยเหลือลูกค้าในการแก้ปัญหาตามคำร้องเรียนเกี่ยวกับบริการที่ได้รับจากสายการบิน อย่างไรก็ตาม แต่ละสายการบินเป็นผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับตัวเครื่องบิน รวมไปถึงการเยียวยาในกรณีที่ลูกค้าไม่พอใจในการให้บริการของสายการบิน

ในการระบุว่าการกิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน กิจการต้องระบุสินค้าหรือบริการที่จะให้แก่ลูกค้า และประเมินว่ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการเหล่านั้นก่อนโอนไปยังลูกค้าหรือไม่



กิจการสรุปว่า ตนเองมีอำนาจควบคุมสิทธิการบินในแต่ละเที่ยวบิน (ในรูปของตัวเครื่องบิน) ที่กิจการซื้อจากสายการบินและโอนไปยังลูกค้า ดังนั้น กิจการลงความเห็นว่าสินค้าหรือบริการที่ระบุได้ที่จะโอนให้กับลูกค้า คือสิทธิบินที่นั่งในแต่ละเที่ยวบินที่กิจการเป็นผู้ควบคุม และไม่มีสินค้าหรือบริการอื่นที่กิจการสัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

กิจการเป็นผู้ควบคุมสิทธิในแต่ละเที่ยวบินก่อนที่จะโอนสิทธิเหล่านั้นไปยังลูกค้าแต่ละราย เนื่องจากกิจการมีความสามารถในการสั่งการการใช้สิทธิดังกล่าวโดยการตัดสินใจว่าจะใช้ตัวเครื่องบินสำหรับการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าหรือไม่และใช้กับสัญญาใด กิจการยังมีความสามารถที่จะรับประโยชน์จากตัวเครื่องบินที่เหลือนี้อาจจะเป็นการขายตัวเครื่องบินและรับผลตอบแทนทั้งหมด หรือใช้ตัวเครื่องบินด้วยตนเอง

ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนโอนไปยังลูกค้า ยังแสดงให้เห็นถึงหลักฐานที่ว่า กิจการควบคุมสิทธิที่เฉพาะเจาะจงแต่ละสิทธิ (ตัวเครื่องบินแต่ละใบ) ก่อนที่จะโอนไปยังลูกค้า และกิจการมีความเสี่ยงในสินค้าคงเหลือเกี่ยวกับตัวเครื่องบินเหล่านั้นเพราะกิจการซื้อตัวเครื่องบินจากสายการบินก่อนที่จะทำสัญญาขายตัวเครื่องบินให้กับลูกค้า กิจการต้องชำระค่าตัวเครื่องบินเหล่านั้นให้กับสายการบินไม่ว่ากิจการจะสามารถขายตัวเครื่องบินต่อให้กับลูกค้าได้หรือไม่ หรือไม่ว่ากิจการจะสามารถขายต่อได้ในราคาที่ต้องการหรือไม่ นอกจากนี้ กิจการยังเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาตัวเครื่องบินที่ลูกค้าต้องจ่ายสำหรับตัวเครื่องบินแต่ละใบ

ดังนั้น กิจการจึงสรุปว่ากิจการเป็นตัวการสำหรับรายการที่ทำกับลูกค้า กิจการจึงรับรู้รายได้ด้วยจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับตัวเครื่องบินที่โอนให้กับลูกค้า

4.5 การให้สิทธิ (Licensing)

การให้สิทธิทำให้ลูกค้ามีสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ การให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงการให้สิทธิในรายการดังต่อไปนี้

- ซอฟต์แวร์และเทคโนโลยี
- ภาพยนตร์ เพลงและสื่อบันเทิงในรูปแบบต่าง ๆ
- แฟรนไชส์ และ
- สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์

กิจการอาจตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการอื่นให้แก่ลูกค้านอกเหนือจากข้อตกลงในการให้สิทธิแก่ลูกค้า ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะระบุไว้ชัดเจนในสัญญา หรืออาจจะเป็นข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ ถ้าข้อตกลงในการให้สิทธิไม่ต่างพวกจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญา กิจการต้องบันทึกข้อตกลงเหล่านั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกัน ตัวอย่างการให้สิทธิที่ไม่ต่างพวกจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญามีดังนี้

- การให้สิทธินั้นถือว่าเป็นส่วนประกอบหนึ่งของสินค้าที่มีตัวตน และถือว่าเป็นส่วนหนึ่งในการทำสินค้าใช้งานได้ และ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- การให้สิทธิที่ทำให้ลูกค้าได้รับประโยชน์ก็ต่อเมื่อใช้สิทธิดังกล่าวพร้อมกับบริการที่เกี่ยวข้องเท่านั้น (เช่น บริการออนไลน์ที่กิจการจัดให้ลูกค้าเข้าถึงข้อมูลโดยการให้สิทธิในการเข้าถึงข้อมูล)

ถ้าข้อตกลงตามการให้สิทธิต่างพวกจากข้อตกลงอื่นตามสัญญา ข้อตกลงในการให้สิทธิเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่แยกต่างหาก กิจการต้องกำหนดว่าการให้สิทธิดังกล่าวแก่ลูกค้าเป็นการโอน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยในการกำหนดจังหวะเวลานี้ กิจการต้องพิจารณาว่าข้อตกลงมีลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ดังนี้

- สิทธิในการเข้าถึง (Right to access) ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการที่มีอยู่ตลอดอายุของการให้สิทธิ
- สิทธิในการใช้ (Right to use) ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการที่มีอยู่ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในการให้สิทธิ

ตัวอย่าง กิจการเข้าทำสัญญากับลูกค้าและตกลงที่จะให้ใบอนุญาตแฟรนไชส์แก่ลูกค้า ในการใช้ชื่อทางการค้าและขายสินค้าของกิจการเป็นระยะเวลา 10 ปี นอกเหนือจากการให้ใบอนุญาต กิจการยังตกลงที่จะขายอุปกรณ์ที่จำเป็นในการดำเนินงานร้านแฟรนไชส์ กิจการได้รับค่าสิทธิจำนวน 5% ของยอดขายรายเดือนของลูกค้าเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้ใบอนุญาต และสิ่งตอบแทนสำหรับค่าอุปกรณ์เป็นจำนวน 150,000 บาท ซึ่งจะมีสิทธิได้รับเมื่อส่งมอบอุปกรณ์

กิจการได้ประเมินสินค้าและบริการที่จะโอนให้แก่ลูกค้าว่ามีความต่างพวกกันหรือไม่ กิจการในฐานะผู้ให้แฟรนไชส์ได้พัฒนาแนวทางปฏิบัติทางธุรกิจเพื่อรองรับกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงในความชื่นชอบของผู้บริโภคและการนำไปปรับปรุงผลิตภัณฑ์ การวางกลยุทธ์การตั้งราคา การจัดแคมเปญทางการตลาด และการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ เพื่อสนับสนุนชื่อแฟรนไชส์ อย่างไรก็ตาม กิจการสรุปว่ากิจกรรมเหล่านี้ไม่ได้เป็นการโอนสินค้าหรือบริการโดยตรงให้กับลูกค้าเนื่องจากเป็นเพียงส่วนหนึ่งของข้อตกลงในการให้ใบอนุญาต

กิจการระบุว่ากิจการมีข้อตกลงสองรายการในการโอนสินค้าและบริการ ซึ่งได้แก่ ข้อตกลงในการให้ใบอนุญาต และข้อตกลงในการโอนอุปกรณ์ นอกจากนี้กิจการยังสรุปว่าข้อตกลงทั้งสองรายการมีความต่างพวกกัน เนื่องจากลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการแต่ละอย่างโดยตรง หรือได้รับประโยชน์เมื่อนำไปใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้ามีอยู่ ลูกค้าสามารถใช้ประโยชน์จากใบอนุญาตควบคู่กับอุปกรณ์ที่ได้ส่งมอบก่อนที่จะเปิดร้านแฟรนไชส์ และอุปกรณ์สามารถใช้ในร้านแฟรนไชส์หรือขายได้ในจำนวนเงินที่มากกว่ามูลค่าซาก กิจการยังระบุด้วยว่าข้อตกลงทั้งสองรายการสามารถระบุแยกได้ กิจการจึงสรุปว่าใบอนุญาตและอุปกรณ์ไม่ใช่ปัจจัยการผลิตที่ใช้ร่วมกัน ในการได้ข้อสรุปดังกล่าว กิจการพิจารณาแล้วว่ากิจการไม่ได้ให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการใบอนุญาตและอุปกรณ์เข้าด้วยกัน (สินทรัพย์ทางปัญญาในใบอนุญาตไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของอุปกรณ์ และไม่ได้เป็นการปรับแต่งอย่างมีนัยสำคัญต่ออุปกรณ์) นอกจากนี้ ใบอนุญาตและอุปกรณ์ไม่ได้มีการพึ่งพากันหรือมีความเกี่ยวข้องกันอย่างมาก เพราะกิจการสามารถปฏิบัติตามข้อตกลงแต่ละข้อตกลงแยกต่างหากจากกัน กิจการจึงสรุปว่ากิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติ 2 ภาระ คือ การให้ใบอนุญาตแฟรนไชส์ และการโอนอุปกรณ์



กิจการระบุว่าราคาของรายการ คือ สิ่งตอบแทนคงที่จำนวน 150,000 บาท และสิ่งตอบแทนผันแปร (5% ของยอดขายของลูกค้า) ซึ่งราคาขายแบบเอกเทศของอุปกรณ์มีมูลค่าเท่ากับ 150,000 บาท และกิจการมักให้สิทธิใ้ใบอนุญาตแฟรนไชส์แลกเปลี่ยนกับจำนวนเงิน 5% ของยอดขายของลูกค้า กิจการยังระบุอีกว่าจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรทั้งจำนวนควรถูกปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในการให้ใบอนุญาต กิจการสรุปว่าสิ่งตอบแทนผันแปร (ค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขาย) ควรปันส่วนให้กับการให้ใบอนุญาตแฟรนไชส์เนื่องจากสิ่งตอบแทนผันแปรทั้งหมดเกี่ยวข้องกับการให้ใบอนุญาตแฟรนไชส์ของกิจการ นอกจากนี้ การปันส่วนสิ่งตอบแทน 150,000 บาท ให้กับอุปกรณ์ และค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายให้กับการให้ใบอนุญาตแฟรนไชส์ ยังสอดคล้องกับการปันส่วนราคาตามราคาขายแบบเอกเทศที่ใช้ในสัญญาลักษณะเดียวกัน

แนวปฏิบัติการให้สิทธิ - กิจการประเมินถึงธรรมชาติของข้อตกลงของกิจการในการให้สิทธิในใบอนุญาตแฟรนไชส์ และสรุปว่าข้อตกลงดังกล่าวมีลักษณะเป็นการให้สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการตลอดระยะเวลาในการให้สิทธิ เนื่องจาก

- ลูกค้ามีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะต้องดำเนินกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้ามีสิทธิ และลูกค้าสามารถใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินทางปัญญาที่ได้รับสิทธิจากกิจกรรมเหล่านั้น โดยเป็นประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจที่กิจการจะดำเนินกิจกรรมเหล่านั้น เช่น การวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงในความชื่นชอบของผู้บริโภคและการนำไปปรับปรุงผลิตภัณฑ์ การวางกลยุทธ์การตั้งราคา การจัดแคมเปญทางการตลาด และการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ ส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนยังขึ้นอยู่กับความสำเร็จของผู้ใช้แฟรนไชส์ (เห็นได้จากค่าตอบแทนใบอนุญาตแฟรนไชส์ที่กำหนดจากยอดขาย) กิจการและลูกค้าเกิดผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจร่วมกันซึ่งบ่งชี้ว่าลูกค้าจะคาดหวังว่ากิจการจะดำเนินกิจกรรมเหล่านั้นเพื่อก่อให้เกิดกำไรสูงสุด

- ใบอนุญาตแฟรนไชส์กำหนดให้ลูกค้าต้องปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่เป็นผลจากกิจกรรมต่าง ๆ ลูกค้าจึงมีฐานะเปิดโดยตรงต่อผลกระทบทั้งแง่บวกหรือแง่ลบที่เกิดจากกิจกรรมเหล่านั้น

- ถึงแม้ว่าลูกค้าจะได้รับประโยชน์จากกิจกรรมเหล่านั้นผ่านการได้รับสิทธิตามใบอนุญาต แต่ลูกค้าไม่ได้รับสินค้าหรือบริการใด ๆ ในขณะที่กิจกรรมเหล่านั้นกำลังดำเนินไป

จากลักษณะดังกล่าวข้างต้น กิจการได้ข้อสรุปว่า ข้อตกลงในการโอนสิทธิตามใบอนุญาตเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จตลอดอายุการให้สิทธิ และยังสรุปว่า เนื่องจากค่าตอบแทนอยู่ในรูปของค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายมีความเกี่ยวข้องอย่างเฉพาะเจาะจงกับการให้ใบอนุญาตแฟรนไชส์ หลังจากที่ได้โอนใบอนุญาตแฟรนไชส์ให้แก่ลูกค้าแล้ว กิจการจะรับรู้รายได้ตามยอดขายที่เกิดขึ้นของลูกค้า เพราะแสดงให้เห็นถึงความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล

4.6 ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา (Incremental costs of obtaining a contract)

กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นสินทรัพย์หากคาดว่ากิจการสามารถได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา เป็นต้นทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญากับลูกค้า โดยจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า (เช่น ค่านายหน้าในการขาย) ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

จะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เว้นแต่กรณีที่สามารเรียกเก็บจากลูกค้าได้ไม่ว่ากิจการจะทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่

กิจการอาจรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น หากระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์มีระยะเวลาหนึ่งปีหรือสั้นกว่า

ตัวอย่าง กิจการซึ่งเป็นผู้ให้บริการให้คำปรึกษาได้ชนะการประกวดราคาการให้บริการที่ปรึกษาแก่ลูกค้ารายใหม่ ต้นทุนในการได้มาซึ่งสัญญา ประกอบด้วย

- ค่าที่ปรึกษากฎหมายสำหรับการทำ Due diligence จำนวน 15,000 บาท
- ค่าเดินทางในการส่งเอกสารเสนอราคา จำนวน 25,000 บาท
- ค่า commission ให้กับพนักงานขาย จำนวน 10,000 บาท

กิจการรับรู้สินทรัพย์สำหรับต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาจำนวน 10,000 บาท ซึ่งเกิดจากการจ่ายค่า commission ให้กับพนักงานขาย เนื่องจากกิจการคาดหวังว่าจะได้รับคืนต้นทุนดังกล่าวผ่านการคิดค่าบริการให้คำปรึกษา กิจการยังจ่ายเงินโบนัสประจำปีให้กับหัวหน้าทีมขายโดยอิงจากเป้าหมายประจำปี กำไรประจำปี และการประเมินผลรายบุคคล อย่างไรก็ตาม กิจการไม่ได้รับรู้สินทรัพย์สำหรับการจ่ายเงินโบนัสเนื่องจากไม่ใช้ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา และยังขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและปัจจัยอื่น ๆ เงินโบนัสจึงไม่ได้เกิดขึ้นโดยตรงจากสัญญาที่ระบุได้

กิจการเห็นว่า ค่าที่ปรึกษากฎหมายและค่าเดินทางนั้นเกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ดังนั้น ต้นทุนเหล่านี้จึงรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ยกเว้นในกรณีที่ค่าใช้จ่ายเหล่านี้อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานฉบับอื่น ซึ่งกรณีดังกล่าวต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนั้น

4.7 ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา (Costs to fulfill a contract)

ถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานฉบับอื่น กิจการจะบันทึกต้นทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

1. ต้นทุนมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้วหรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยกิจการสามารถระบุต้นทุนที่มีความเกี่ยวข้องกับสัญญาได้อย่างเฉพาะเจาะจง
2. ต้นทุนที่ใช้เพื่อสร้างทรัพยากรหรือใช้ในการปรับปรุงทรัพยากรของกิจการเพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จในอนาคต
3. กิจการคาดว่าจะได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว (หรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น) รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ เหล่านี้

- ค่าแรงงานทางตรง
- วัสดุดิบทางตรง
- ต้นทุนปันส่วนซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือกิจกรรมในสัญญา
- ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดเจนว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ และ
- ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพียงเพราะกิจการได้ทำสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เช่น ต้นทุนที่จ่ายให้กับผู้รับเหมาช่วงต่อ)



ตัวอย่าง กิจการเข้าทำสัญญาให้บริการจัดการศูนย์ข้อมูลสารสนเทศของลูกค้ารายหนึ่ง เป็นระยะเวลา 5 ปี สัญญาสามารถต่ออายุคราวละ 1 ปี โดยเฉลี่ยของอายุสัญญาจะอยู่ที่ประมาณ 7 ปี

ก่อนที่จะเริ่มให้บริการ กิจการได้ออกแบบและสร้าง Platform สำหรับใช้งานภายในกิจการซึ่งมีการเชื่อมต่อกับระบบงานของลูกค้า ซึ่ง Platform นี้จะไม่ถูกโอนให้กับลูกค้าแต่จะใช้สำหรับการให้บริการลูกค้ารายนี้

ต้นทุนเริ่มแรกในการสร้าง Platform ดังกล่าว มีดังนี้

- ค่าออกแบบ จำนวน 40,000 บาท
- ค่า Hardware จำนวน 120,000 บาท
- ค่า Software จำนวน 90,000 บาท
- ค่าโอนย้ายข้อมูลและทดสอบศูนย์ข้อมูล จำนวน 100,000 บาท

รวมต้นทุนทั้งสิ้น 350,000 บาท

ต้นทุนเริ่มแรกดังกล่าว เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่ต้องทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา และไม่ได้เกิดการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการจึงบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนเริ่มแรกต่าง ๆ ดังนี้

- ค่า Hardware: บันทึกตามข้อกำหนดใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ค่า Software: บันทึกตามข้อกำหนดใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ต้นทุนในการออกแบบ การโอนย้ายข้อมูลและทดสอบศูนย์ข้อมูล: กิจการต้องประเมินว่า กิจการสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์สำหรับต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาเหล่านี้ได้หรือไม่ และพิจารณาระยะเวลาในการตัดจำหน่ายอย่างมีระบบตลอดระยะเวลา 7 ปี ที่ให้บริการ

นอกเหนือจาก ต้นทุนเริ่มแรกในการสร้าง Platform ดังกล่าวแล้ว กิจการได้กำหนดให้พนักงานจำนวน 2 คน เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการให้บริการแก่ลูกค้า ถึงแม้ว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับพนักงาน 2 คนนี้จะเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการแก่ลูกค้า แต่กิจการสรุปว่าต้นทุนเหล่านี้ไม่ได้ก่อให้เกิดหรือปรับปรุงทรัพยากรของกิจการ ดังนั้นต้นทุนเหล่านี้จะไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายพนักงานสำหรับพนักงาน 2 คนนี้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ

4.8 ข้อตกลงการซื้อคืน (Repurchase agreements)

ข้อตกลงการซื้อคืน คือ สัญญาซึ่งกิจการที่ได้ขายสินทรัพย์ และมีการตกลงหรือสัญญาได้ให้ทางเลือก (ในสัญญาเดียวกันหรือเป็นสัญญาอื่นแยกกัน) แก่กิจการในการซื้อคืนสินทรัพย์

การซื้อคืนสินทรัพย์อาจเป็นสินทรัพย์ดั้งเดิมที่ขายให้แก่ลูกค้า หรือสินทรัพย์นั้นมีความคล้ายคลึงมากกับสินทรัพย์ดั้งเดิม หรือสินทรัพย์อื่นที่สินทรัพย์เดิมที่ขายไปเป็นส่วนประกอบของสินทรัพย์นั้น

ข้อตกลงการซื้อคืนโดยทั่วไปมี 3 รูปแบบ

1. กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาซื้อขายล่วงหน้า - Forward)
2. กิจการมีสิทธิในการซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์ - Call option)

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

3. กิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามที่ลูกค้าร้องขอ (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์ – Put option)

สัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือสัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์ (Forward or Call option)

สัญญาลักษณะนี้จะถือว่าลูกค้าไม่สามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นได้ เพราะมีข้อจำกัดในการกำหนดการใช้งานและการได้รับประโยชน์คงเหลือเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น แม้ว่าจะถือครองทางกายภาพของสินทรัพย์ก็ตาม ดังนั้น กิจการต้องบันทึกการตามสัญญาตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- บันทึกเป็นสัญญาเช่า ถ้ากิจการสามารถซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์
- บันทึกเป็นสัญญาการจัดหาเงิน (Financing) ถ้ากิจการสามารถหรือต้องซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่มากกว่าหรือเท่ากับราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์

ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย ต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา ถ้าข้อตกลงการซื้อคืนเป็นข้อตกลงการจัดหาเงิน กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์เดิมนั้นต่อไป และต้องรับรู้จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สินทางการเงิน ส่วนต่างระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าและจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายไปให้ลูกค้าจะรับรู้เป็นดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายอื่นที่เป็นไปได้

ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ได้รับการใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้

สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์ (Put option)

หากกิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามคำขอจากลูกค้า กิจการต้องพิจารณา ณ วันเริ่มต้นสัญญาว่าลูกค้ามีแรงจูงใจในการใช้สิทธิดังกล่าวหรือไม่ โดยกิจการต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงความสัมพันธ์ของราคาซื้อคืนและราคาตลาดที่คาดไว้ของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อคืน และจำนวนเงินของจังหวะเวลาจนกระทั่งสิทธิหมดอายุ ตัวอย่างเช่น

- ถ้าราคาซื้อคืนคาดว่าจะเกินกว่ามูลค่าตลาดของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ อาจจะบ่งชี้ว่าลูกค้ามีแรงจูงใจในการใช้สิทธิขายสินทรัพย์ → สัญญาดังกล่าวจะถือเป็นสัญญาเช่า หรือสัญญาการจัดหาเงิน โดยพิจารณาราคาใช้สิทธิเพิ่มเติม

- หากลูกค้าไม่มีแรงจูงใจในการใช้สิทธิ เช่น ราคาซื้อคืนคาดว่าจะน้อยกว่าหรือเท่ากับราคาตลาดที่คาดไว้ → กิจการจะถือเป็นการขายที่ให้สิทธิในการคืน (ดูหัวข้อ ‘การขายที่ให้สิทธิในการคืน’)

ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย ต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ได้รับการใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้



ตัวอย่าง กิจการทำสัญญาขายสินทรัพย์มูลค่า 1 ล้านบาท เมื่อวันที่ 1 ม.ค. x1

กรณีที่ 1: Call Option – พิจารณาว่าเป็นสัญญาการจัดหาเงิน

สัญญากำหนดสิทธิ Call option ให้กิจการมีสิทธิในการซื้อสินทรัพย์คืนในราคา 1.1 ล้านบาท ก่อนหรือภายในวันที่ 31 ธ.ค. x1

การควบคุมสินทรัพย์ยังไม่ถูกโอนไปยังลูกค้า ณ วันที่ 1 ม.ค. x1 เนื่องจากกิจการมีสิทธิในการซื้อสินทรัพย์คืน ลูกค้าจึงมีข้อจำกัดในการกำหนดการใช้งานและการได้รับประโยชน์คงเหลือเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ ดังนั้น กิจการจึงบันทึกการดังกล่าวเป็นสัญญาการจัดหาเงิน เนื่องจากราคาใช้สิทธิมีมูลค่ามากกว่าราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์ กิจการต้องไม่ตัดรายการสินทรัพย์ออกแต่บันทึกเงินที่ได้รับเป็นหนี้สินทางการเงิน กิจการยังต้องทยอยรับรู้ส่วนต่างระหว่างราคาใช้สิทธิ (1.1 ล้านบาท) กับเงินที่ได้รับ (1 ล้านบาท) เป็นดอกเบี้ยจ่าย (คู่กับการเพิ่มหนี้สิน) ตลอดอายุสัญญา

ณ วันที่ 31 ธ.ค. x1 สมมติว่าสิทธิดังกล่าวไม่ได้รับการใช้ ดังนั้น กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้จำนวน 1.1 ล้านบาท

กรณีที่ 2: Put option – พิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่า

สมมติให้สัญญากำหนดสิทธิ Put option แก่ลูกค้า ซึ่งทำให้กิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามคำขอของลูกค้า ในราคา 900,000 บาท ก่อนหรือภายในวันที่ 31 ธ.ค. x1 ซึ่งราคาตลาดที่คาดไว้ของสินทรัพย์ ณ วันที่ 31 ธ.ค. x1 อยู่ที่ 750,000 บาท

กิจการต้องประเมิน ณ วันเริ่มต้นสัญญา ว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่จะใช้สิทธิ Put option หรือไม่ เพื่อกำหนดการบันทึกบัญชีสำหรับการโอนสินทรัพย์

กิจการสรุปว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่จะใช้สิทธิ เนื่องจากราคาซื้อคืนมีมูลค่ามากกว่าราคาตลาดที่คาดไว้อย่างมีนัยสำคัญ กิจการพิจารณาแล้วว่าไม่มีปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องในการประเมินว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่จะใช้สิทธิหรือไม่

ดังนั้น กิจการสรุปว่าการควบคุมสินทรัพย์ยังไม่ถูกโอนไปยังลูกค้า เพราะลูกค้ามีข้อจำกัดในการกำหนดการใช้งานและการได้รับประโยชน์คงเหลือเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ กิจการจึงบันทึกการดังกล่าวในลักษณะของสัญญาเช่า

5. การเปิดเผยข้อมูล

วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูล คือ การทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจธรรมชาติ จำนวนเงิน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของรายการดังต่อไปนี้

1. รายการสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญาที่ทำกับลูกค้า

- เปิดเผยรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าแยกต่างหากจากรายได้จากแหล่งอื่น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของลูกหนี้หรือสินทรัพย์ตามสัญญา โดยเปิดเผยแยกต่างหากจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดจากสัญญาประเภทอื่น

การจำแนกรายได้

- จำแนกข้อมูลรายได้ ตามประเภทต่าง ๆ เช่น จำแนกตามประเภทของสินค้าหรือบริการ จำแนกตามเขตทางภูมิศาสตร์ จำแนกตามตลาดหรือประเภทของลูกค้า จำแนกตามจังหวะเวลาการโอนสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

ยอดคงเหลือของสัญญา

- ยอดยกมาและยอดยกไปของลูกหนี้ สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญา
- จำนวนรายได้ที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานที่เคยรวมอยู่ในหนี้สินที่เกิดจากสัญญา ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลา
- จำนวนรายได้ที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานที่เกี่ยวข้องเนื่องกับภาระที่ปฏิบัติเสร็จแล้วในรอบระยะเวลาก่อน ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงราคา
- อธิบายการเปลี่ยนแปลงในระหว่างรอบระยะเวลาที่สำคัญของยอดคงเหลือของสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญา

ภาระที่ต้องปฏิบัติ

- กิจการถือว่าปฏิบัติภาระเสร็จสิ้นเมื่อใด เช่น เมื่อส่งมอบ เมื่อขนส่ง เมื่อกำลังให้บริการ หรือเมื่อบริการเสร็จสิ้น เป็นต้น
- เงื่อนไขการจ่ายชำระที่สำคัญ เช่น เมื่อใดที่ถึงกำหนดชำระ สัญญามีองค์ประกอบของการจัดหาเงินหรือไม่ หรือจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนเป็นจำนวนผันแปรหรือไม่
- ธรรมชาติของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะโอน และเปิดเผยข้อมูลหากกิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทน
- ภาระผูกพันในการรับคืน การคืนเงิน และภาระผูกพันอื่นที่คล้ายกัน
- ประเภทของการรับประกัน และภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง

ราคาของรายการที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ (ทั้งนี้ กิจการอาจเลือกที่จะไม่เปิดเผยข้อมูลนี้ หากภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาที่คาดว่าจะมีอายุน้อยกว่าหรือเท่ากับหนึ่งปี หรือ กิจการรับรู้รายได้ในจำนวนเงินซึ่งกิจการมีสิทธิออกไปแจ้งหนี้)

- จำนวนเงินรวมของราคาของรายการที่ได้ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จสิ้นลง (หรือบางส่วนที่ยังไม่เสร็จสิ้น) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- คำอธิบายว่ากิจการคาดว่าจะจำนวนเงินดังกล่าวจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อใด

2. วิจารณ์มาตรฐานสำคัญที่ใช้ในการพิจารณารายการสัญญา รวมถึงวิจารณ์การเปลี่ยนแปลงไป

- จังหวะเวลาของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ
- ราคาของรายการและจำนวนเงินที่ได้ปันส่วนให้กับแต่ละภาระ

3. สินทรัพย์ที่รับรู้จากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- อธิบายการใช้วิจารณ์ในการกำหนดจำนวนเงินของต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา
- อธิบายวิธีการตัดจำหน่าย
- เปิดเผยยอดคงเหลือสินงวดของต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามกลุ่มประเภทของสินทรัพย์
- เปิดเผยจำนวนเงินที่ตัดจำหน่ายและผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงาน

