

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้



รายได้	
เดือน มกราคม - กรกฎาคม 2566	
เรื่อง : สอบถามเรื่องการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี (NPAEs)	
ถาม :	การรับจ้างผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อ โดยใช้ Incoterm Exwork การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี รับรู้เมื่อสินค้าแพ็คเกจเสร็จเตรียมพร้อมส่งมอบ หรือรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้าที่หน้าโรงงาน ตัวอย่าง สินค้าแพ็คเกจเสร็จเตรียมพร้อมส่งมอบ วันที่ 31 ตุลาคม แต่ผู้สั่งซื้อมารับรับสินค้าหรือส่งมอบสินค้า วันที่ 1 พฤศจิกายน ขอสอบถามว่าตามมาตรฐานการบัญชีการรับรู้รายได้เกิดขึ้น ณ วันที่
ตอบ :	อ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ย่อหน้าที่ 18.6-18.11 ซึ่งมีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2566 เป็นต้นไป ระบุถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ของกิจการขายสินค้า และย่อหน้าที่ 18.14-18.20 ที่ระบุถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายได้จากการให้บริการ ซึ่งกิจการต้องรับรู้รายได้ตามย่อหน้าดังกล่าว อย่างไรก็ตาม Incoterm หรือหลักเกณฑ์/เงื่อนไขในการส่งมอบสินค้าของการส่งมอบแต่ละรูปแบบ มีหน่วยงานสากลเป็นผู้กำหนด ดังนั้น ท่านต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การส่งมอบสินค้าของแต่ละ Incoterm ว่ามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเมื่อไหร่ประกอบการพิจารณาในการรับรู้ในทางบัญชี ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าดังกล่าวข้างต้น
รายได้	
เดือน มกราคม - กรกฎาคม 2566	
เรื่อง : สอบถามการตั้งประมาณการหนี้สิน	
ถาม :	เนื่องจากบริษัททำงานเกี่ยวกับการติดตั้งอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ให้กับกลุ่มลูกค้าราชการและเอกชนเป็นการทั่วไป มีทั้งการจำหน่ายอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ จำหน่ายซอฟต์แวร์และอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยมีคำถามอยู่ว่า 1.กรณีบริษัทฯ จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน (TFRS 15) โดยยกตัวอย่างดังนี้ บริษัทฯ ได้เข้าทำสัญญาซื้อขายอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ (มีการรับประกันจากผู้ขายก่อนหน้าแล้ว) พร้อมติดตั้ง และหลังจากติดตั้งบริษัทฯ ยินดีให้บริการบำรุงรักษาฟรี 1 ปี หากเป็นเช่นนี้แล้ว บริษัทฯ ต้องแบ่งเป็นกี่ภาวะ หรือ 1.รายได้จากการจำหน่ายคอมพิวเตอร์-Point in time 2.รายได้จากการให้บริการติดตั้งคอมพิวเตอร์-Point in time 3.รายได้จากการประกันสินค้า-Over time 4.รายได้จากการให้บำรุงรักษา-Over time หรือ



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

	<p>1. รายได้จากกำหนดยานคอมพิวเตอรื-Point in time</p> <p>2. รายได้จากกำหนดยานบริการติดตั้งคอมพิวเตอรื-Point in time</p> <p>3. รายได้จากกำหนดยานบำรุงรักษา-Over time</p> <p>ส่วนค่าประกันให้ตั้งประมาณการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น หากเป็นการตั้งประมาณการหนี้สินดังกล่าวบริษัทสามารถเรียกร้องจากผู้ขายที่มีการรับประกันสินค้าที่ซื้อมาอยู่แล้ว กรณีนี้ต้องตั้งหนี้สินดังกล่าวอีกหรือไม่</p>
ตอบ :	<p>กรณีที่ท่านถามเกี่ยวกับ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ขอให้ท่านปฏิบัติตาม 5-step model ตามหลักการทุกย่อหน้าใน TFRS 15 ซึ่งท่านต้องวิเคราะห์เนื้อหาของสัญญาอย่างละเอียด และพิจารณาหลักการของมาตรฐานในแต่ละขั้นตอนใน 5 ขั้นตอน</p> <p>ทั้งนี้ หลักการการระบุภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 ว่าแต่ภาระที่กิจการทำให้กับลูกค้าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่แตกต่างหากหรือไม่</p> <p>และหลักการการรับรู้รายได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 กรณีเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือย่อหน้าที่ 38 กรณีเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time)</p> <p>นอกจากนี้ขอให้ท่านพิจารณาตามภาคผนวก ข ที่เกี่ยวข้องตามที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าว</p>
รายได้	
เดือน มกราคม - กรกฎาคม 2566	
เรื่อง : สอบถามเรื่องข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจควบคุมสินค้าตามหลักการใน TFRS 15	
ถาม :	<p>ขอคำปรึกษาเรื่อง ข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจควบคุมสินค้า ตามหลักการสำคัญใน TFRS 15</p> <p>1) ในหัวข้อที่ 38.2. ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ : พิจารณาจากจุดใด อย่างไรที่จะถือว่า ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์แล้ว โดยโปรดยกตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจ</p> <p>2) ในหัวข้อที่ 38.3. กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า : หมายความว่าอย่างไร โปรดยกตัวอย่างประกอบในกรณีการขายสินค้า ที่ได้รวมค่าขนส่งและค่าประกันภัยในราคาสินค้า : โดยหมายรวมถึงว่าลูกค้าจะต้องได้รับสินค้า ณ จุดส่งมอบที่กิจการได้ตกลงกับลูกค้าตามสัญญาฯ เช่น ปลายทางที่โรงงานลูกค้า ซึ่งกิจการจะต้องปฏิบัติตามภาระนี้ให้ขนส่งถึงปลายทางโรงงานลูกค้าแล้ว และให้ลูกค้าได้ลงนามเป็นผู้รับสินค้า ด้วยหรือไม่</p> <p>3) ในหัวข้อที่ 38.4. ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ : หมายความว่าอย่างไร โปรดยกตัวอย่างประกอบ</p> <p>4) ในหัวข้อที่ 38.5. ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว : หมายความว่าอย่างไร โปรด</p>

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้



	<p>ยกตัวอย่างประกอบ</p> <p>ตัวอย่าง : กิจการมีข้อตกลงกับลูกค้าถึงเงื่อนไขการส่งมอบสินค้า Delivery Term ระบุ "CFR FOT ปลายทางโรงงานลูกค้า" หากลูกค้ายังไม่ได้รับสินค้า ณ ปลายทางที่โรงงานลูกค้า โดยทางบริษัทขนส่งสินค้าได้จัดส่งสินค้าข้ามกบเรือ ณ ท่าเรือต้นทาง เท่านั้น จะถือว่า การส่งมอบสินค้าฯ ดังกล่าวที่ได้ Loaded สินค้าขึ้นบนเรือ ณ ท่าเรือต้นทางนั้น เป็นการโอน การควบคุมสินค้าให้ลูกค้าตามหลักการข้อที่ 2,3 และ 5 นี้ ด้วยแล้วหรือไม่ อย่างไร พร้อม เหตุผลและตัวอย่างประกอบ</p> <p>หมายเหตุ : 1) หากลูกค้าสามารถเปลี่ยนแปลงสถานที่การขนส่งจากปลายทางโรงงานลูกค้า ไปยังปลายทางโรงงานบริษัท A ซึ่งเป็นลูกค้าของลูกค้าได้ จะมีผลกับการโอนการควบคุม สินค้าด้วยหรือไม่ อย่างไร โดยลูกค้าของกิจการมีทั้งกรณีจ่ายเงินค่าสินค้าครบก่อนจัดส่ง สินค้าและกรณีให้ Credit Term</p> <p>2) กรณีเกิดอุบัติเหตุขึ้น กิจการจะขอ claim และได้รับชดเชยความเสียหายฯ ในระหว่าง การขนส่งสินค้าจากโรงงานของกิจการถึงปลายทางโรงงานลูกค้าได้ โดยสินค้าเป็นของกิจการ</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 กำหนดกิจการต้อง คำนึงถึงเงื่อนไขของสัญญาและข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเมื่อนำมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปปฏิบัติ ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ตามขั้นตอน 5 ขั้นตอน โดยแต่ละขั้นตอนได้กำหนดไว้ใน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ย่อหน้าที่ 9 ถึง 87 และภาคผนวกที่เกี่ยวข้อง</p> <p>นอกจากนี้ ในกรณีที่ท่านมีการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าต่างประเทศ ท่านต้องพิจารณา ข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศ (Incoterm) แต่ละประเภทที่กิจการและคู่สัญญาเลือกใช้ซึ่งมี ความแตกต่างในรายละเอียดของการส่งมอบความเสี่ยง (Transfer risk) ภาระของผู้ขาย (Seller's obligation) และ ภาระของผู้ซื้อ (Buyer's obligation) ซึ่งมีความแตกต่างกัน และ นำมาปรับใช้กับหลักการของ TFRS 15 ทุกย่อหน้าที่เกี่ยวข้อง</p> <p>ท่านสามารถศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้องได้จาก Link ต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none">1. https://acpro-std.tf.ac.or.th/uploads/files/TFRS15-Manual.pdf2. https://acpro-std.tf.ac.or.th/uploads/files/7gysjymoC7.pdf
<p>รายได้</p>	
<p>เดือน ตุลาคม – ธันวาคม 2565 และเดือน มกราคม 2566</p>	
<p>เรื่อง : ข้อหารือเคลียร์เงินรับล่วงหน้า ลูกหนี้ติดลบออกจากบัญชี</p>	
<p>ถาม :</p>	<ol style="list-style-type: none">1. มียอดเงินรับล่วงหน้าค่าสินค้า ตามปกติจะมีการรับเงินล่วงหน้าจากลูกค้ามาเป็น จำนวนหนึ่งแล้วค่อยทยอยตัดออกบิลขาย แต่ตอนนี้ยังมียอดเหลืออยู่และไม่ได้มีการซื้อขาย กันแล้ว ฝ่ายขายจึงทำบันทึกรวมเพื่อเสนอตัดออกจากบัญชี2. มีลูกหนี้ติดลบเนื่องจากการออกส่วนลดจ่ายให้ลูกค้า แต่จะเคลียร์โดยตัดกับบิล



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

	<p>ขายถัดไป โดยไม่จ่ายเป็นเงินให้ แต่ไม่ได้มีการซื้อขายกัน และติดตามลูกค้าไม่ได้ เนื่องจากฝ่ายขายแจ้งและทำบันทึกเสนอให้ทางฝ่ายบัญชีเคลียร์ลูกหนี้ติดลบออก</p> <p>ข้อหารือ</p> <p>อยากทราบว่าทางบัญชีสามารถรับรู้เป็นรายได้ในปีที่ต้องการเคลียร์ได้หรือไม่ การคำนวณภาษีต้องรับรู้เป็นรายได้หรือไม่ มีข้อบังคับหรือประกาศฉบับใดรองรับในการทำการปรับปรุงนี้ได้หรือไม่</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>กิจการควรพิจารณาให้มั่นใจว่าการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวถูกต้องหรือไม่ ทั้งนี้ต้องพิจารณาผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับทุกบัญชี และพิจารณาหาสาเหตุที่ชัดเจนที่ยอดลูกหนี้ติดลบและยอดเงินรับล่วงหน้าค้างอยู่ในบัญชี</p> <p>และหากกรณีที่ทราบสาเหตุที่ชัดเจน และต้องการปรับปรุงรายการเงินรับล่วงหน้าค่าสินค้าและลูกหนี้ติดลบเป็นรายได้นั้น ท่านต้องพิจารณาว่ารายการดังกล่าว ท่านยังมีภาระที่ต้องจ่ายเงินคืนหรือภาระที่ต้องสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจให้กับลูกค้าหรือไม่ โดยต้องพิจารณาทั้งภาระตามกฎหมาย ภาระตามสัญญา และภาระจากการอนุমান และต้องได้รับหลักฐานให้แน่ใจว่าบริษัทไม่มีภาระที่ต้องจ่ายเงินคืนให้กับลูกค้าดังกล่าวแล้ว ซึ่งท่านต้องปรึกษาฝ่ายกฎหมายว่าบริษัทยังคงมีภาระที่ต้องจ่ายเงินคืนให้กับลูกค้าอยู่หรือไม่สำหรับกรณีดังกล่าวนี้</p> <p>โดยหากพิจารณาแล้ว ท่านแน่ใจแล้วและมีหลักฐานเพียงพอและเหมาะสมว่าบริษัทไม่มีภาระที่ต้องจ่ายแล้ว บริษัทต้องพิจารณาว่ารายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของรายได้ตามย่อหน้าที่ 3.20.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) กรณีที่ท่านใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ</p> <p>หากบริษัทแน่ใจว่าบริษัทไม่มีภาระใดๆ ต่อลูกค้าแล้ว และเข้าคำนิยามรายได้ ท่านสามารถบันทึกรายการให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวต่อไป</p> <p>สำหรับประเด็นเรื่องของภาษีอากร ขอให้ท่านสอบถามกรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับด้านภาษีอากร</p>
<p>รายได้</p>	
<p>เดือน มีนาคม-พฤษภาคม 2564</p>	
<p>เรื่อง : สอบถามเรื่อง TFRS 15</p>	
<p>ถาม :</p>	<p>ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ที่มีผลกระทบต่อการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินเป็นอย่างไรบ้าง มีอัตราส่วนทางการเงินใดบ้างที่เกี่ยวข้อง</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีผลกระทบต่อแต่ละบริษัทมากน้อยต่างกันไป และมีผลกระทบในหลากหลายรูปแบบ โดยท่านสามารถอ่านข้อมูลเพิ่มเติมได้ที่คลังข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชี เช่น</p>

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้



	<p>บทความด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน https://www.tfac.or.th/Article/Detail/67573 เช่น TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง มาตรฐาน https://www.tfac.or.th/upload/9414/c72pC3NFy6.pdf</p> <p>“รายได้” กับ “อุตสาหกรรมแต่ละประเภท” https://www.tfac.or.th/upload/9414/7gysjymoC7.pdf คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำ กับลูกค้า https://www.tfac.or.th/upload/9414/WDvauPeSLu.pdf</p>
รายได้	
เดือน กรกฎาคม-ธันวาคม 2563	
เรื่อง : สอบถามเกี่ยวกับ TFRS 15	
ถาม :	<ol style="list-style-type: none">1. เงื่อนไขอะไรบ้าง ที่ต้องรับรู้รายได้แบบ net sales (sales - direct promotion expense)2. ในกรณีที่บริษัทมีการให้ incentive ทำเป้ากับ dealer ถ้าหากยอดขายถึงเป้าที่กำหนดไว้ เช่น<ol style="list-style-type: none">A. ถ้ายอดขาย dealer ครบ 1,000 unit จะให้เงินสด 1,000 บาทB. ถ้ายอดขายที่ dealer ขาย end user ครบ 1,000 unit จะให้เงินสด 1,000 บาททั้ง A และ B จะต้องรับรู้ sales และ promotion expense อย่างไร3. ในกรณีที่บริษัทมีการให้ incentive ทำเป้ากับ dealer ถ้าหากยอดขายถึงเป้าที่กำหนดไว้ จะพา dealer ไปทัวร์ต่างประเทศในปีหน้า จะต้องรับรู้ sales และ promotion expense อย่างไร จะต้องเอามา net กันหรือไม่
ตอบ :	<p>ชุดคำถามที่ท่านถามนั้นเป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาของรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้า</p> <p>ดังนั้นขอให้ท่านพิจารณาข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 46 ถึง 59 และ ย่อหน้าที่ 70 ถึง 72 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เพื่อใช้ในการพิจารณาราคาของรายการที่จะรับรู้ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 46 ว่า</p> <p>46 เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น กิจการต้องรับรู้รายได้ตามจำนวนเงินที่เป็นราคาของรายการ</p> <p>โดยเฉพาะในกรณีที่ต้องประมาณการสิ่งตอบแทนแทนผันแปร ที่จะได้รับจากการขายนั้น ให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 50 ถึง 57</p> <p>ท่านสามารถดูตัวอย่างเพิ่มเติมได้ใน คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ได้ที่ https://www.tfac.or.th/upload/9414/WDvauPeSLu.pdf</p>

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้



และขอให้ท่านปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับดังกล่าวทุกย่อหน้าที่เกี่ยวข้องโดยเคร่งครัด

• รายได้

เดือน มกราคม – มีนาคม 2562

เรื่อง : สอบถามมาตรฐานเกี่ยวกับส่วนงานดำเนินงาน

ถาม : สอบถามข้อสงสัยในมาตรฐานส่วนงานดำเนินงานที่ระบุว่ารายได้จากภายนอกของส่วนงานที่รายงานไม่ต่ำกว่า 75% ของรายได้รวม

คำถาม

1. คำว่ารายได้รวมจะต้องหักรายได้ระหว่างส่วนงานภายในออกก่อนหรือไม่ หรือเป็นรายได้ทั้งจำนวนของกิจการที่รวมทั้งภายนอกและภายใน
2. กรณีเกิน 75% จะต้องเปิดเผยส่วนงานอื่นหรือไม่

ตอบ : ขออนุญาตตอบคำถามของท่านดังนี้

1. คำว่ารายได้รวมจะต้องหักรายได้ระหว่างส่วนงานภายในออกก่อนหรือไม่ หรือเป็นรายได้ทั้งจำนวนของกิจการที่รวมทั้งภายนอกและภายใน

ย่อหน้าที่ 15 ของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ระบุว่า

15 หากผลรวมของรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกของทุกส่วนงานที่รายงานมีจำนวนต่ำกว่าร้อยละ 75 ของรายได้รวมของกิจการ กิจการต้องรายงานส่วนงานเพิ่มเติม (ถึงแม้ว่าส่วนงานที่รายงานที่เพิ่มขึ้นนั้นจะไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 13) จนกระทั่งผลรวมของรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกของทุกส่วนงานที่รายงานมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของรายได้รวมของกิจการ

คำว่ารายได้รวมหมายถึงรายได้ทั้งหมดหลังหักรายได้ระหว่างส่วนงาน ซึ่งเป็นยอดที่แสดงในงบกำไรขาดทุน

2. กรณีเกิน 75% จะต้องเปิดเผยส่วนงานอื่นหรือไม่

ย่อหน้าที่ 16 ของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ระบุว่า

16 ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจอื่นและส่วนงานดำเนินงานที่ไม่ได้แยกรายงานต้องถูกรวมกันและเปิดเผยไว้ในหัวข้อ “ส่วนงานอื่น” และแสดงแยกต่างหากจากรายการกระทบยอดอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28 นอกจากนี้ กิจการจะต้องอธิบายแหล่งที่มาของรายได้ที่รวมอยู่ในหัวข้อ “ส่วนงานอื่น” ด้วย

ส่วนงานอื่นหมายถึงผลรวมของทุกส่วนงานที่มีได้แยกนำเสนอ เนื่องจากเป็นส่วนงานที่ไม่ผ่านเกณฑ์เชิงปริมาณหรือเกณฑ์การนำเสนออื่นตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 13-15 ซึ่งย่อหน้าที่ 16 ข้างต้นได้กำหนดให้ต้องแสดงข้อมูลของ “ส่วนงานอื่น” เสมอ (เพื่อกระทบยอดผลรวมของส่วนงานดำเนินงานที่รายงานและส่วนงานอื่นให้เท่ากับผลรวมยอดสินทรัพย์ หนี้สิน

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้



	<p>รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการ)</p> <p>ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม</p>
<p>● รายได้</p>	
<p>เดือนกันยายน – ตุลาคม 2561</p>	
<p>เรื่อง : การรับรู้รายได้และค่านายหน้า</p>	
<p>ถาม :</p>	<p>1. บริษัทมีการให้บริการดูแลรักษาเครื่องจักร เครื่องใช้ โดยคิดค่าบริการ 100,000 บาท โดยรับชำระเงินก่อนให้บริการทั้งจำนวน โดยการบริการจะให้บริการทุกๆ 3 เดือน เริ่ม 1 ต.ค. 2561 ถึง 30 กันยายน 2562 (รอบระยะเวลาบัญชี 31 ธันวาคม) ในการรับรู้รายได้บริษัทรับรู้เงินที่รับเป็นรายได้รับล่วงหน้าและตัดจ่ายเป็นรายได้เมื่อให้บริการ</p> <p>2. กรณีบริษัทมีข้อตกลงกับพนักงาน กรณีที่ขายบริการได้ จะให้ค่านายหน้าแก่พนักงาน 20 %</p> <p><u>คำถาม</u></p> <p>3. การรับรู้รายได้ตามข้อ 1 บริษัทปฏิบัติถูกต้องตามมาตรฐานบัญชีหรือไม่</p> <p>4. ค่านายหน้ารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีที่ขายบริการ (รับเงิน)</p> <p>5. กรณีค่านายหน้า หากยังไม่ได้รับเงินในปี 2561 แต่ได้รับเงินในปี 2562 บริษัทต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อไหร่ และต้องบันทึกบัญชีค้างจ่ายหรือไม่</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>1. การรับรู้รายได้ตามข้อ 1 บริษัทปฏิบัติถูกต้องตามมาตรฐานบัญชีหรือไม่</p> <p><u>ตอบ</u> หากท่านเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การรับรู้รายได้จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ (หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในปี 2562)</p> <p>หากท่านเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การรับรู้รายได้จะต้อง ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 18 เรื่อง รายได้</p> <p>ซึ่งย่อหน้าที่ 334 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้ระบุไว้ว่า</p> <p><u>การให้บริการ</u></p> <p>334. เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>



เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้

334.1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

334.2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

334.3. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ

334.4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

(ย่อหน้าดังกล่าวสอดคล้องกับย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้)

ดังนั้นกิจการควรพิจารณาการรับรู้รายได้จากการให้บริการเป็นไปตามเงื่อนไขในมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว โดยการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าวให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวด

หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้ว ซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน

2. ค่านายหน้ารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีที่ขายบริการ (รับเงิน)

ตอบ การรับรู้ค่านายหน้าเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ทันทีที่ขายบริการ (รับเงิน) หรือไม่ นั้น ให้ท่านพิจารณาตามเนื้อหาของรายการว่ารายจ่ายนั้นก่อให้เกิดรายได้ดังกล่าว หรือมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นใดในอนาคตหรือไม่ โดยพิจารณาจากค่านิยมของค่าใช้จ่ายและสินทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 26 และ 27 ดังนี้

26.1. สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

27.2. ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลา รายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของ



ลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของและรายการขาดทุน

(สอดคล้องกับคำนิยามตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ย่อหน้าที่ 4.4.1 และ 4.25.2 ในกรณีที่ท่านใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ)

ดังนั้นท่านต้องพิจารณาก่อนว่าการจ่ายค่านายหน้าดังกล่าวเข้าคำนิยามสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย ก็ให้บันทึกตามคำนิยามของเนื้อหานั้น แต่หากเข้าคำนิยามของสินทรัพย์แล้ว ท่านต้องพิจารณาในการทยอยตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายให้สัมพันธ์กับรายได้ที่ได้รับประโยชน์ แต่หากเป็นเข้าคำนิยามเป็นค่าใช้จ่าย ก็รับรู้ทันทีที่ขายบริการ

3. กรณีค่านายหน้า หากยังไม่ได้รับเงินในปี 2561 แต่รับเงินในปี 2562 บริษัทต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อไหร่ และต้องบันทึกบัญชีค้างจ่ายหรือไม่

ตอบ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 10 และ 11 กำหนดให้กิจการใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำรายงานทางการเงิน ดังนี้

10. ข้อสมมติที่ใช้ในการนำเสนอการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง

11. เกณฑ์คงค้างกำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันหรือต่างกับกับรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

(สอดคล้องกับเกณฑ์คงค้างตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ย่อหน้าที่ 17 ในกรณีที่ท่านใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ)

ดังนั้น ท่านต้องพิจารณาก่อนว่ารายการค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นในงวดเวลาใด หากเกิดขึ้นในงวดเวลาใด ก็รับรู้ในงวดเวลานั้น แม้ยังไม่ได้รับหรือจ่ายชำระ และบันทึกรายการค่าใช้จ่ายในงวดเวลาที่เกิดรายการตามเกณฑ์คงค้าง

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม โดยท่านสามารถศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี <http://www.fap.or.th/upload/9414/e8cXTzUL59.pdf>

- รายได้

เดือนกันยายน – ตุลาคม 2561



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

เรื่อง : การบันทึกรายได้ดอกเบี้ยรับที่รับในอนาคต

ถาม : บริษัทเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จำนวน 49% ของมูลค่าหุ้น รวมทั้งได้ซื้อหนี้สินมาจากบริษัทแม่ที่อยู่ต่างประเทศรวมดอกเบี้ยค้างชำระ จำนวน 49% ของมูลค่าหนี้ ทั้งนี้เงินกู้ยืมมีอัตราดอกเบี้ย 5.25% เพื่อร่วมลงทุนในโปรเจกต์คอนโดมิเนียม โดยเงินต้นและดอกเบี้ยจะชำระเมื่อโครงการแล้วเสร็จใช้เวลา 3-5 ปี โดยยังจะมีการกู้เงินทยอยเพิ่มอีกจำนวนหนึ่งตามความจำเป็นในการลงทุน

คำถาม

1. ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ระบุให้บันทึกดอกเบี้ยรับตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งตามข้อมูลเบื้องต้นสามารถบันทึกดอกเบี้ย 5.25% ทั้งจำนวนได้หรือไม่ หรือต้องบันทึกโดยใช้ Present Value ถ้าใช้ต้องใช้ใช้อัตราดอกเบี้ยเท่าไรในการคำนวณคิดลด

2. กรณีที่ระยะเวลาคืนเงินต้นและดอกเบี้ยไม่แน่นอน จะใช้เวลาเท่าไรในการคำนวณจึงจะถูกต้องตามมาตรฐานฯ

ตอบ : มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 344.1 ระบุว่า

344.1 ดอกเบี้ยรับต้องรับรู้ตามวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

ดังนั้น ท่านต้องทดสอบผลแตกต่างระหว่างการคำนวณอัตราดอกเบี้ยด้วยวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง (ตามตัวอย่างที่เผยแพร่ในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี) กับการใช้วิธีอื่น เช่น รับรู้ดอกเบี้ยรับตามสัญญาหรือตามจำนวนเงินที่ได้รับ เพื่อพิสูจน์ว่ามีผลแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่

หากผลแตกต่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องรับรู้ด้วยวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม

• รายได้

เดือนกรกฎาคม – สิงหาคม 2561

เรื่อง : มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้

ถาม : กิจการดำเนินธุรกิจให้โฆษณาในระบบดิจิทัลมีเดีย (LED) ซึ่งกิจการได้ทำสัญญาแลกเปลี่ยนโฆษณา (Barter) กับลูกค้าของกิจการ แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

1. ตกลงทำสัญญาแลกเปลี่ยนการให้บริการโฆษณา (LED) กับ Content ข่าวสารต่าง ๆ



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

	<p>หรือสารบั้นเทิงอื่น ๆ กับกิจการแห่งหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์ในการแลกเปลี่ยน เพื่อสร้างสีสัน และการดึงดูดความสนใจให้ลูกค้าหันมาใช้บริการโฆษณา โดยมีได้วัตถุมูลค่ายุติธรรมของ Content ขาวไว้ เนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่าได้</p> <p>2. ตกลงทำสัญญาแลกเปลี่ยนการให้บริการโฆษณา (LED) กับภัตตาคารแสดงที่โรงละคร และตัวหนังสือภาพยนตร์กับกิจการแห่งหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำภัตตาคารแสดง และตัวหนังสือไปจัดโปรโมชันสมนาคุณลูกค้ารายอื่น โดยวัตถุมูลค่าของภัตตาคารเทียบเคียงกับราคาตลาด</p> <p>จากเหตุการณ์ดังกล่าวข้างต้นกิจการจะต้องรับรู้รายได้ทางบัญชีหรือไม่ และจะต้องปฏิบัติอย่างไร รวมถึงนำเสนอข้อมูลในงบการเงินอย่างไร จึงจะถูกต้องตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน (กิจการเลือกใช้มาตรฐานชุดใหญ่ หรือมาตรฐานสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ)</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>ในกรณีที่กิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน(สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) กิจการต้องอ้างอิงการรับรู้รายได้สำหรับรายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา ตามการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา ในย่อหน้าที่ 3 และ 5 ดังนี้</p> <p>3. ผู้ขายที่ให้บริการโฆษณาเป็นการค้าปกติ จะรับรู้รายได้จากรายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับโฆษณา ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ เมื่อบริการที่แลกเปลี่ยนมีความแตกต่างกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้) และจำนวนเงินของรายได้สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20.1 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้) การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อมีการแลกเปลี่ยนบริการโฆษณาที่มีลักษณะแตกต่างกัน การแลกเปลี่ยนบริการโฆษณาที่เหมือนกันไม่ถือว่ารายการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้</p> <p>5. รายได้จากการเล่นเกี่ยวกับการโฆษณาไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของบริการโฆษณาที่ได้รับ อย่างไรก็ตาม ผู้ขายสามารถวัดมูลค่าของรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของบริการโฆษณาที่ให้ในรายการแลกเปลี่ยน โดยอ้างอิงกับรายการที่มีได้มีรายการแลกเปลี่ยนซึ่ง</p> <p>5.1 เป็นการโฆษณาซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการโฆษณาที่มีรายการแลกเปลี่ยน</p> <p>5.2 เกิดขึ้นบ่อย</p> <p>5.3 แสดงถึงรายการที่มีจำนวนและยอดเงินที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากเมื่อเทียบกับรายการทุกรายการที่ได้ให้บริการโฆษณาที่คล้ายกับการโฆษณาที่ให้ในรายการแลกเปลี่ยน</p> <p>5.4 เกี่ยวข้องกับเงินสด และ/หรือ รูปแบบอื่นของสิ่งตอบแทน (เช่น หลักทรัพย์ใน</p>



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

ความต้องการของตลาด สินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวเงิน และบริการอื่น ๆ) ซึ่งวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

5.5 ไม่เกี่ยวกับกิจการคู่ค้ารายเดียวกับที่มีรายการแลกเปลี่ยน

ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาตามย่อหน้าดังกล่าวและรับรู้รายการตามข้อเท็จจริงและเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ

อนึ่ง ในปี 2562 เป็นต้นไป การตีความมาตรฐานฉบับที่ 31 ดังกล่าวจะถูกยกเลิก และใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 แทน ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายได้จากรายการแลกเปลี่ยนดังกล่าวโดยอ้างอิง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาข้อเท็จจริงและเนื้อหาของรายการและศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างเหมาะสม

• รายได้

เดือนตุลาคม 2559

เรื่อง : แนวทางการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายได้ของศูนย์อาหาร

ถาม : เนื่องจาก บริษัทประกอบกิจการศูนย์อาหาร มีทั้งขายเอง และให้ร้านค้าย่อยเข้าไปขายอาหารในศูนย์อาหาร และศูนย์อาหารแบ่งรายได้ให้แก่ร้านค้าย่อยเป็นค่าอาหาร ซึ่งทางกรมสรรพากร ถือว่าการประกอบกิจการศูนย์อาหาร เป็นการบริการตามมาตรา 77/1(10) จึงขอสอบถามว่า จากที่กล่าวมา ต้องบันทึกบัญชีว่าอย่างไร ถือเป็นการบริการเหมือนกับสรรพากรหรือไม่ และในกรณีที่บริษัทเปิดร้านขายเองในศูนย์อาหาร ต้องบันทึกบัญชีเป็นรายได้ประเภทใด ถือระหว่างรายได้จากการขายหรือรายได้จากการบริการ จึงจะถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติอย่างถูกต้อง

ตอบ : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (TAS 18) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for NPAEs) บทที่ 18 เรื่อง รายได้ มิได้ให้คำนิยามเกี่ยวกับการแยกประเภทของรายได้ ว่าเมื่อใดเป็นการขายสินค้า หรือเมื่อใดเป็นการให้บริการ กำหนดเพียงว่าการรับรู้รายได้จากการขาย และรายได้จากการบริการมีจุดรับรู้ที่แตกต่างกัน โดยย่อหน้าที่ 14 ของ TAS18 หรือย่อหน้าที่ 326 ของ IFRS for NPAEs กำหนดว่ากิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้น อันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ในขณะที่ TAS 18 ย่อหน้าที่ 20 หรือ ย่อหน้าที่ 334 ของ TFRS for NPAEs กำหนดว่า

เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น
3. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้อำนาจการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ย่อหน้าที่ 6 และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ย่อหน้าที่ 86 ระบุว่า

86. สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 86.1 ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ
 - 86.2 อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย
 - 86.3 อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาเนื้อหาของรายการบัญชีที่เกิดขึ้นของทั้งกรณีศูนย์อาหารแบ่งรายได้ให้แก่ร้านค้าย่อยเป็นค่าอาหารและกรณีบริษัทเปิดร้านขายเองในศูนย์อาหาร ว่ามีลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยหากกิจการมีสินทรัพย์ที่ถืออยู่และเข้าค่านิยามของสินค้าคงเหลือดังกล่าวข้างต้น และต่อมามีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินค้าคงเหลือตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้จากการขาย จึงน่าจะถือเป็นการขายสินค้า และให้รับรู้รายได้ตามการขายสินค้า แต่หากกิจการไม่มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินค้าคงเหลือซึ่งเป็นสินทรัพย์ของกิจการและไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้ จึงน่าจะถือเป็นการให้บริการ กิจการต้องพิจารณาตามเงื่อนไขของการรับรู้รายได้จากการให้บริการ

อย่างไรก็ตาม ท่านสามารถศึกษาข้อมูลของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชีและศึกษาตัวอย่างงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในธุรกิจที่คล้ายคลึงกับกิจการท่านในเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อประกอบการพิจารณาประเภทของรายได้ของท่าน



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของท่าน ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้และข้อมูลที่มากกว่า เพื่อให้ได้รับคำแนะนำที่ถูกต้องยิ่งขึ้น

เดือนมีนาคม 2559

เรื่อง : มาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับรายได้

ถาม : ข้อมูลทั่วไป :
เป็นพนักงานบัญชีของธุรกิจจิลิสซิ่ง แบบประเภทสัญญาเช่าทางการเงิน ซึ่งมีการเก็บค่าเช่าจากลูกค้าแต่ละเดือนที่รวมค่าเบี้ยประกันของทรัพย์สินที่เช่า

ตัวอย่าง รายได้ดอกเบี้ยที่บันทึกในเดือนมกราคมเท่ากับ 105 บาท คำนวณจาก

ดอกเบี้ยคำนวณจากเงินให้สินเชื่อ	100
ค่าเบี้ยประกันทรัพย์สิน	5
รวมรายได้ดอกเบี้ยบันทึกเดือนมกราคม	<u>105</u>

ได้ทราบมาว่าในอนาคตรายได้ดังกล่าวจะต้องบันทึกแยกเป็น 2 รายการ คือ

1. รายได้ดอกเบี้ย 100
2. รายได้ค่าเบี้ยประกัน 5

ไม่ทราบว่าถูกต้องหรือไม่คะ และถ้าใช่ มาตรฐานดังกล่าวจะนำมาใช้ประมาณปีใดคะ รบกวนขอคำแนะนำด้วยคะ เพื่อที่ทางบริษัทฯจะได้เตรียมความพร้อมเพื่อรับมือกับการเปลี่ยนแปลง

ตอบ : ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (ฉบับที่เคยถือปฏิบัติมาในอดีตจนถึงปัจจุบัน) จะระบุในย่อหน้าที่ 36 และ 38 ว่ากิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าทางการเงินด้วยมูลค่าเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า(เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า) ซึ่งให้รวมถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกด้วย
(http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2017%20revised%202558+.pdf)

[โดยย่อหน้าที่ 4 ระบุว่า เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า คือ ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า โดยไม่รวมค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้ให้เช่า]

ทั้งนี้รายได้ทางการเงินรอการรับรู้(ส่วนของดอกเบี้ย) หมายถึงผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องพิจารณาว่ารายได้จากการรับประกันถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าหรือไม่ หากไม่ใช่ อาจมีได้รับรู้รวมอยู่ในเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า และเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ดังนั้น หากกิจการพิจารณาแล้วว่า



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ รายได้

รายได้จากการรับประกันไม่เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเช่า รายได้จากการรับประกันภัยจะมีได้รับรู้ผ่านการรับรู้ของรายได้ทางการเงิน (ดอกเบี้ย) แต่ควรให้รับรู้เป็นรายการต่างหากแยกจากส่วนของเงินที่ต้องรับรู้ตามสัญญาเช่าโดยตรง

ทั้งนี้เท่าที่ข้อมูลมีมาจนถึงปัจจุบัน หลักการดังกล่าวยังไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ที่จะประกาศใช้ในอนาคต

อย่างไรก็ตาม ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของบริษัทซึ่งมีความเข้าใจในเนื้อหาของรายการและมีข้อมูลมากกว่า และต้องเป็นผู้ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของท่าน เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องและชัดเจนยิ่งขึ้น
