

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

### บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์บางประเภท รวมทั้งระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ และให้แนวทางในการนำหลักการการรับรู้รายได้มาถือปฏิบัติ

### ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดหลักการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้า การให้บริการ การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก

- 1) สัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
- 2) สัญญาเช่า (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า)
- 3) เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่ถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า)
- 4) สัญญาประกันภัยที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย
- 5) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน หรือ การจำหน่ายของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินดังกล่าว (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 6) การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
- 7) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกและการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม)
- 8) การรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม)
- 9) การขุดสินแร่

## คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ได้ให้คำนิยามที่สำคัญ ดังนี้

รายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ เช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ รายได้ดอกเบี้ย รายได้ค่าสิทธิ รายได้เงินปันผล เป็นต้น

### ตัวอย่างกรณีที่ไม่ถือเป็นรายได้

- 1) จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บเงินแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เนื่องจากรายการเหล่านี้ไม่ถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับ และไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น
- 2) จำนวนเงินที่ตัวแทน (Agent) เรียกเก็บแทนตัวการ (Principal) เนื่องจากรายการดังกล่าวไม่ได้ทำให้ส่วนของเจ้าของของตัวแทนเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด เว้นแต่จำนวนเงินที่เรียกเก็บนั้นเป็นรายได้ค่านายหน้า

มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หมายถึง ราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

### การวัดมูลค่าของรายได้

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากส่วนลดการค้า (Trade Discounts) และส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebates) ที่กิจการกำหนดไว้กับลูกค้า ตัวอย่างเช่น บริษัท หนึ่ง จำกัด ให้สินเชื่อแก่ลูกค้าโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือยอมรับตั๋วสัญญาใช้เงินซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาดจากลูกค้าเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายสินค้า รายการดังกล่าวถือเป็นการให้สินเชื่อ ดังนั้น บริษัท หนึ่ง จำกัด ต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทน กล่าวคือ จำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดทั้งสิ้นที่จะได้รับในอนาคตคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น ซึ่งต้องเป็นอัตราใดอัตราหนึ่งที่กำหนดได้ชัดเจนกว่าระหว่างอัตราดังต่อไปนี้

- 1) อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารการเงินที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ออกตราสารมีอันดับความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน
- 2) อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ

ทั้งนี้ หลังจากคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันแล้ว กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินของผลตอบแทนเป็นรายได้ออกเบี้ย

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ส่วนกรณีที่มีการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ (Barter Transactions) สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

- 1) การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน ไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ เช่น การแลกเปลี่ยนโฆษณาระหว่างบริษัทอินเทอร์เน็ต เป็นต้น
- 2) การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน จะถือว่าการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ต่างกันก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งกิจการต้องรับรู้รายได้จากการแลกเปลี่ยนนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน แต่หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่นำไปแลกเปลี่ยนปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

### การขายสินค้า

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว กล่าวคือ ความเสี่ยง ได้แก่ ความล้าสมัยของสินค้า หรือลักษณะการใช้งานที่ไม่น่าพึงพอใจ ความสูญเสียของสินค้า ส่วนผลตอบแทน ได้แก่ กำไรจากการที่สินค้ามีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือจากการใช้สินค้านั้นเพื่อหารายได้ ทั้งนี้ กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการเพื่อพิจารณาว่า กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อเมื่อใด ซึ่งในบางกรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของอาจเกิดขึ้น ณ เวลาที่แตกต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อก็ได้ เช่น การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า (Bill and Hold Sales) เนื่องจากเป็นความประสงค์ของผู้ซื้อ โดยที่ผู้ซื้อกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นและยอมรับหนี้สินที่เกิดขึ้นแล้ว ดังนั้น ผู้ขายจะสามารถรับรู้รายได้จากการขายทั้งที่ยังไม่ส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ ก็ต่อเมื่อ

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ขายจะส่งสินค้าให้ผู้ซื้อ
- ผู้ซื้อมีคำสั่งเลื่อนเวลาการส่งมอบสินค้า
- เงื่อนไขการชำระเงินเป็นไปตามปกติ
- สินค้าที่ขายไปแล้วนั้นอยู่ในความครอบครองของผู้ขาย ซึ่งผู้ขายได้ระบุไว้แล้วอย่างชัดเจน และสินค้านั้นพร้อมที่จะส่งมอบให้ผู้ซื้อ ณ เวลาที่มีการรับรู้รายได้

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากกิจการเพียงแต่คาดว่าจะสามารถจัดหาหรือผลิตสินค้าได้ทันเวลาที่ต้องส่งมอบ

ตัวอย่างกรณีที่ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญยังคงอยู่กับเจ้าของสินค้า

- กิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่น่าพอใจของผู้ซื้อ ซึ่งนอกเหนือจากการรับประกันปกติ
- รายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- เงื่อนไขในการติดตั้ง เป็นส่วนสำคัญของสัญญาขายสินค้า ซึ่งยังไม่ได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ
  - ผู้ซื้อไม่มีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขาย และกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้
- 2) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
  - 3) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีที่เกิดจากการขายสินค้านั้น
  - 5) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการขายสินค้านั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

### ตัวอย่างประเด็นการพิจารณาการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

#### ประเด็นที่ 1 : การขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขการติดตั้งและการทดสอบสภาพก่อนการใช้งาน

สำหรับสินค้าบางประเภท เช่น โทรทัศน์ คอมพิวเตอร์ เป็นต้น กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการขายได้ทันทีเมื่อผู้ซื้อยอมรับสินค้า เนื่องจากการติดตั้งและการทดสอบสภาพสินค้าเหล่านี้ไม่ซับซ้อน ขณะที่การติดตั้งและการทดสอบสภาพสินค้าบางประเภทถือเป็นเรื่องยากที่ต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญพิเศษและเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญของการขายสินค้า เช่น เครื่องปรับอากาศ อุปกรณ์หรือเครื่องจักรขนาดใหญ่ เป็นต้น ในกรณีนี้ การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปยังผู้ซื้อจะเกิดขึ้น ก็ต่อเมื่อการติดตั้งและการทดสอบสภาพสินค้าเสร็จสมบูรณ์แล้ว ไม่ใช่เพียงแค่การส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อเท่านั้น ดังนั้น กิจการจะยังไม่รับรู้รายได้จนกว่าการติดตั้งสินค้าและการทดสอบสภาพสินค้านั้นแล้วเสร็จ

#### ประเด็นที่ 2 : การขายสินค้าโดยที่เงื่อนไขที่ลูกค้าสามารถคืนสินค้าได้ภายในเวลาที่กำหนด

ในกรณีที่กิจการขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขให้ลูกค้าสามารถคืนสินค้าได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ หากลูกค้าไม่พึงพอใจในสินค้า ในกรณีนี้ กิจการจะสามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้า ณ เวลาที่การขายเกิดขึ้น ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยอาศัยการประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง ในทางตรงกันข้าม ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการคืนสินค้าหรือกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ลูกค้าจะคืนสินค้าได้ กิจการจะไม่สามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าได้จนกว่าลูกค้ายอมรับสินค้าอย่างเป็นทางการแล้ว หรือเมื่อพ้นระยะเวลาที่ลูกค้าสามารถคืนสินค้าได้แล้ว *ตัวอย่างเช่น* การขายเครื่องสำอางโดยอนุญาตให้ลูกค้าสามารถคืนสินค้าได้ หากลูกค้าไม่พึงพอใจในตัวสินค้า เป็นต้น



### ประเด็นที่ 3 : การขายสินค้าโดยมีสัญญาซื้อคืน

ในกรณีการขายสินค้าโดยที่ผู้ขายตกลงที่จะซื้อสินค้าที่ขายไปนั้นคืนในภายหลัง (ไม่รวมการแลกเปลี่ยนสินค้า) ผู้ขายจะต้องวิเคราะห์เนื้อหาของเงื่อนไขในข้อตกลงเพื่อให้แน่ใจว่า ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของไปยังผู้ซื้อแล้ว ผู้ขายจึงจะสามารถรับรู้รายได้ได้ ตัวอย่างเช่น บริษัท เอ จำกัด ตกลงขายสินค้าให้กับบริษัท บี จำกัด ในราคา 1,000,000 บาท โดยที่บริษัท เอ จำกัดได้ตกลงที่จะซื้อสินค้าดังกล่าวคืนมาในอีก 6 เดือนข้างหน้า ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันครบกำหนดสัญญา โดยไม่มีข้อกำหนดห้ามหรือเงื่อนไขการใช้ประโยชน์จากสินค้าดังกล่าวแก่บริษัท บี จำกัดแต่อย่างใด ในกรณีนี้เมื่อพิจารณาเนื้อหาของรายการแล้ว ถือว่า บริษัท เอ จำกัดได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของไปยังบริษัท บี จำกัดแล้ว ดังนั้น บริษัท เอ จำกัดสามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าให้กับบริษัท บี จำกัดได้ เนื่องจากตามสัญญาซื้อสินค้าคืนนั้นกำหนดให้บริษัท เอ จำกัดซื้อสินค้าดังกล่าวคืนกลับมาด้วยมูลค่ายุติธรรมเมื่อครบกำหนด 6 เดือน ตลอดจนบริษัท บี จำกัดสามารถใช้ประโยชน์จากสินค้าดังกล่าวได้ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม หากความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของยังคงอยู่กับผู้ขาย แม้ว่าผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายในตัวสินค้าไปยังผู้ซื้อแล้วก็ตาม ผู้ขายไม่สามารถรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายได้ได้ แต่ให้ถือรายการดังกล่าวเป็นการจัดหาเงิน (Financing Arrangement) ซึ่งไม่ก่อให้เกิดรายได้ ตัวอย่างเช่น ในสัญญาซื้อสินค้าคืน กำหนดให้บริษัท เอ จำกัดซื้อสินค้าคืนกลับมาจากบริษัท บี จำกัดในราคา 1,100,000 บาท ประกอบกับบริษัท บี จำกัดถูกจำกัดการใช้ประโยชน์จากสินค้าดังกล่าว ในกรณีนี้รายการดังกล่าวไม่ถือเป็นรายการขาย แต่ถือเป็นรายการจัดหาเงินของบริษัท เอ จำกัด เนื่องจากความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของยังคงอยู่กับบริษัท เอ จำกัด นอกจากนี้ บริษัท เอ จำกัดต้องบันทึกภาระผูกพันที่เกิดขึ้นนั้นเป็นหนี้สิน รวมทั้งต้องรับรู้ต้นทุนทางการเงินในแต่ละรอบระยะเวลารายงานด้วย เป็นต้น

### ประเด็นที่ 4 : การขายสินค้าตามสัญญาผ่อนชำระตามเงื่อนไขการผ่อนชำระเป็นรายงวด

กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ โดยการคิดลดลูกหนี้ค้างงวดตามสัญญาผ่อนชำระด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น และรับรู้รายได้ดอกเบี้ยตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

### ประเด็นที่ 5 : การขายสินค้าในกรณีที่จะส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อผู้ซื้อได้ชำระเงินครบแล้ว

ในกรณีนี้ กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้า อย่างไรก็ตาม หากประสบการณ์ที่ผ่านมาชี้ให้เห็นว่า การขายสินค้าส่วนใหญ่ล้มเหลว กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อได้รับเงินมัดจำในจำนวนที่มีนัยสำคัญ โดยที่กิจการต้องมีสินค้าอยู่ในครอบครองที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจน และพร้อมที่จะส่งมอบให้ผู้ซื้อ

## ประเด็นที่ 6 : การฝากขาย

การฝากขาย หมายถึง การที่ผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งสินค้าให้แก่ผู้รับฝากขาย (Consignee) โดยที่ผู้รับฝากขาย (Consignee) ทำหน้าที่เป็นตัวแทนผู้ฝากขายในการขายสินค้าของผู้ฝากขาย ซึ่งในกรณีนี้ ผู้ฝากขาย (ผู้ขาย) จะสามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าได้ก็ต่อเมื่อผู้รับฝากขายได้ขายสินค้านั้นไปยังบุคคลที่สามแล้วเท่านั้น ดังนั้น ผู้ฝากขายยังคงบันทึกสินค้าที่ฝากขายเป็นสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินตลอดระยะเวลาที่ฝากขาย ส่วนผู้รับฝากขายจะรับรู้รายได้ค่านายหน้าในการขาย

ทั้งนี้ การพิจารณาว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการ (Principal) หรือตัวแทน (Agent) จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ กิจการดำเนินการในฐานะตัวการก็ต่อเมื่อกิจการได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในทางตรงกันข้าม กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทนเมื่อกิจการไม่ได้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตัวอย่างเช่น สายการบินขายตั๋วโดยสารผ่านบริษัทท่องเที่ยว ในกรณีนี้ สายการบินถือทำหน้าที่เป็นตัวการ เนื่องจากสายการบินต้องรับภาระความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายตั๋วเครื่องบินหากจำหน่ายไม่หมด ขณะที่บริษัทท่องเที่ยวเป็นตัวแทน เนื่องจากไม่ต้องรับภาระความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับตั๋วเครื่องบินหากจำหน่ายไม่หมด โดยที่เมื่อบริษัทท่องเที่ยวขายตั๋วเครื่องบินได้ ก็จะต้องนำส่งเงินสุทธิจากค่านายหน้าแล้วให้แก่สายการบิน ดังนั้น ในกรณีนี้ บริษัทท่องเที่ยวจะรับรู้รายได้เท่ากับค่านายหน้าไม่ใช่ราคาตั๋วเครื่องบินเต็มจำนวน เป็นต้น

ลักษณะข้อบ่งชี้ว่า กิจการดำเนินการในฐานะของตัวการ (Principal) หรือตัวแทน (Agent) มีดังนี้

### 1) ลักษณะที่บ่งชี้ว่า กิจการดำเนินการในฐานะตัวการ

- 1.1) กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักต่อการจัดหาสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า หรือจัดการให้ เป็นไปตามคำสั่งซื้อ เช่น กิจการต้องรับผิดชอบในการยอมรับของตัวสินค้าหรือ บริการที่ส่งมอบให้แก่ลูกค้า เป็นต้น
- 1.2) กิจการรับความเสี่ยงเกี่ยวกับตัวสินค้า ทั้งก่อนและหลังคำสั่งซื้อ ระหว่างการขนส่งหรือ การรับสินค้าคืน
- 1.3) กิจการมีอิสระในการกำหนดราคา ไม่ว่าโดยทางตรงหรืออ้อม
- 1.4) กิจการรับความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้า



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### 2) ลักษณะที่บ่งชี้ว่า กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทน

- 2.1) กิจการไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ
- 2.2) จำนวนรายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าในรูปแบบค่าธรรมเนียมคงที่ต่อรายการ หรือเป็นอัตราร้อยละของจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้า

### การให้บริการ

หากกิจการสามารถประมาณผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการนั้นเป็นรายได้จากการให้บริการตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage-of-Completion Method) กล่าวคือ กิจการจะรับรู้รายได้จากการให้บริการในงวดบัญชีที่ได้มีการให้บริการแล้ว ซึ่งวิธีดังกล่าวสามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของงานบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวดของกิจการแก่ผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างกิจการที่ให้บริการ เช่น สำนักงานรับทำบัญชีและสอบบัญชี ที่ปรึกษาทางธุรกิจและกฎหมาย นายหน้าขายอสังหาริมทรัพย์ การขนส่ง ตลอดจนงานวิจัยและพัฒนา เป็นต้น ทั้งนี้ กิจการจะสามารถประมาณผลของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้จากการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีที่เกิดจากการให้บริการนั้น
- 3) กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 4) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในการทำให้รายการบัญชีเกี่ยวกับการให้บริการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

โดยทั่วไปแล้ว กิจการจะสามารถประมาณขั้นของความสำเร็จได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อมีการตกลงกับคู่สัญญาในทุกข้อต่อไปนี้

- 1) สิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่ายซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการหรือการรับบริการ
- 2) สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน
- 3) ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

ทั้งนี้ ในการกำหนดขั้นของความสำเร็จนั้น กิจการสามารถกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีได้หลายวิธี คือ

- 1) การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว
- 2) อัตราส่วนของบริการที่ให้จนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ต้องให้บริการ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 3) สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น กล่าวคือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุนบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต อย่างไรก็ตาม เงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าจะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระดับของการให้บริการ

อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ยังคงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นคืน กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน ในขณะที่เดียวกัน กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่าย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า กิจการจะไม่สามารถรับรู้กำไรตามสัญญาการให้บริการที่เกิดขึ้นได้ หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งเรียกวิธีนี้ว่าวิธีการรับรู้รายได้โดยไม่เกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้น (Cost-Recovery Method) อย่างไรก็ตาม หากต่อมากิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการสามารถรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จได้

นอกจากนี้ ในกรณีที่กิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากต้องให้บริการหลายอย่างในเวลาเดียวกัน กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว เว้นแต่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า กิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ อย่างไรก็ตาม หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยบริการหลักซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่น ๆ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า กิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยบริการหลักซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่น ๆ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว

ทั้งนี้ กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการให้บริการได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะเข้าสู่กิจการ ซึ่งกิจการต้องรับรู้รายการต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรก

- 1) จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้ แต่ต่อมาได้เกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
- 2) จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้
- 3) จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนหมดไป

### ตัวอย่างประเด็นการพิจารณาการรับรู้รายได้จากการให้บริการ

#### ประเด็นที่ 1 : รายได้ค่าติดตั้ง

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการติดตั้งตามขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ เว้นแต่การติดตั้งนั้นเป็นเพียงส่วนประกอบย่อยของการขาย ซึ่งในกรณีนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้จากการติดตั้งเมื่อขายสินค้า





## ประเด็นที่ 2 : ค่าบริการหลังการขายซึ่งรวมอยู่ในราคาขายของสินค้า

หากราคาขายของสินค้าได้รวมจำนวนที่สามารถระบุได้สำหรับการให้บริการหลังการขาย เช่น การให้บริการหลังการขายและการปรับปรุงโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้ดีขึ้นหลังจากที่ขายไปแล้ว เป็นต้น ในกรณีนี้ กิจการจำเป็นต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาถือปฏิบัติกับแต่ละส่วนประกอบของรายการบัญชีเพื่อสะท้อนเนื้อหาที่แท้จริงของรายการบัญชีนั้นแต่ละรายการ โดยที่กิจการต้องบันทึกจำนวนที่สามารถระบุได้สำหรับการให้บริการหลังการขายเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่มีการให้บริการ ตัวอย่างเช่น บริษัท วนิชสกุล จำกัด ขายเครื่องปรับอากาศที่มีราคาขายเงินสด 40,000 บาท ในราคา 50,000 บาท พร้อมทั้งให้บริการหลังการขายตลอดระยะเวลา 2 ปี โดยไม่คิดค่าใช้จ่าย ในกรณีนี้ บริษัท วนิชสกุล จำกัด ต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเป็นจำนวนเงิน 40,000 บาท ผลต่าง 10,000 บาทถือเป็นรายได้จากการให้บริการรอการรับรู้ โดยทยอยรับรู้เป็นรายการจากการให้บริการตลอดระยะเวลา 2 ปีที่ให้บริการ เป็นต้น

## ประเด็นที่ 3 : รายได้ค่าบริการโฆษณา

กิจการสามารถรับรู้รายได้ค่าบริการโฆษณาจากสื่อโฆษณาเมื่อสื่อโฆษณานั้นได้เผยแพร่สู่สาธารณชนแล้ว เช่น ได้ออกอากาศทางวิทยุและโทรทัศน์แล้ว เป็นต้น ส่วนรายได้จากการผลิตสื่อโฆษณาต้องรับรู้ตามขั้นความสำเร็จของงานนั้น

## ประเด็นที่ 4 : รายได้ค่านายหน้าตัวแทนประกันภัย

ตัวแทนสามารถรับรู้รายได้ค่านายหน้าตัวแทนประกันภัยที่ได้รับหรือค้างรับ เมื่อวันที่กรมธรรม์ใหม่มีผลบังคับหรือวันที่ต่ออายุกรมธรรม์ หากตัวแทนนั้นไม่ต้องให้บริการอื่นอีกต่อไป อย่างไรก็ตาม หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตัวแทนขายประกันจะต้องให้บริการต่อไปตลอดอายุของกรมธรรม์ ตัวแทนต้องบันทึกค่านายหน้าประกันภัยนั้นเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดอายุของกรมธรรม์ที่มีผลบังคับ

## ประเด็นที่ 5 : รายได้ค่าธรรมเนียมแรกเข้า ค่าใช้บริการ และค่าบำรุงสมาชิก

กิจการต้องรับรู้รายได้ตามลักษณะของการให้บริการ กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ที่สะท้อนให้เห็นถึงจังหวะเวลา ลักษณะและมูลค่าของประโยชน์ที่ให้แก่สมาชิก ตัวอย่างเช่น สถานออกกำลังกายแห่งหนึ่งเรียกเก็บค่าธรรมเนียมแรกเข้าจากสมาชิก 6,000 บาท และค่าธรรมเนียมสมาชิกรายปี ปีละ 24,000 บาท ซึ่งจากการพิจารณาประสบการณ์ในอดีต ฝ่ายบริหารคาดว่า ระยะเวลาโดยเฉลี่ยที่สมาชิกเข้าใช้บริการสถานออกกำลังกายเท่ากับ 5 ปีโดยประมาณ ก่อนที่ยกเลิกการเป็นสมาชิก ในกรณีนี้ สถานออกกำลังกายแห่งนั้นต้องทยอยรับรู้รายได้ค่าธรรมเนียมแรกเข้าจากสมาชิกตลอดระยะเวลา 60 เดือน เดือนละ 100 บาท (6,000 บาท / 60 เดือน) ส่วนค่าธรรมเนียมสมาชิกรายปี สถานออกกำลังกายแห่งนั้นต้องทยอยรับรู้รายได้ตลอดอายุการเป็นสมาชิก 12 เดือน เดือนละ 2,000 บาท (24,000 บาท / 12 เดือน) เป็นต้น

**ประเด็นที่ 6 : รายได้ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการของลูกค้า**

กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการของลูกค้าเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ โดยขั้นความสำเร็จดังกล่าวต้องคำนึงถึงการให้บริการภายหลังการส่งมอบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วย

**ประเด็นที่ 7 : รายได้ค่าผ่านประตู**

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการแสดง การจัดเลี้ยง และงานรื่นเริงอื่น ๆ เมื่องานเหล่านั้นได้เสร็จสิ้นลง แต่หากค่าผ่านประตูนั้นสามารถเข้าชมการแสดงได้หลายประเภท กิจการต้องรับรู้รายได้โดยปันส่วนค่าผ่านประตูให้กับการแสดงแต่ละประเภทตามเกณฑ์ที่เหมาะสม

**ประเด็นที่ 8 : ค่าเล่าเรียน**

กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าเล่าเรียนตลอดระยะเวลาที่มีการสอน

**ตัวอย่าง** ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท สยามการวิจัย จำกัด ทำสัญญาให้บริการวิจัยและพัฒนาแก่บริษัท สยามการค้า จำกัดเป็นเวลา 3 ปี โดยที่บริษัท สยามการค้า จำกัด ไม่สามารถขายหรือให้สิทธิแก่ผู้อื่นได้ จนกว่าสัญญาการให้บริการจะเสร็จสมบูรณ์ ซึ่งภายใต้เงื่อนไขสัญญา บริษัท สยามการค้า จำกัด ต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการวิจัยเริ่มแรกเป็นจำนวนเงิน 300,000 บาทในวันที่ทำสัญญาทันที นอกจากนี้ บริษัท สยามการค้า จำกัด ยังต้องจ่ายค่าบริการวิจัยอีกปีละ 150,000 บาทในวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี เป็นระยะเวลา 3 ปี

จากตัวอย่างข้างต้น บริษัท สยามการวิจัย จำกัด สามารถบันทึกรายได้จากการให้บริการวิจัยและพัฒนา ดังนี้

**ปี 25x1**

ม.ค. 1	เดบิต	เงินสด	300,000	
		เครดิต	รายได้จากการให้บริการวิจัยและพัฒนา	รับล่วงหน้า 300,000
บันทึกรายการรับเงินค่าธรรมเนียมการวิจัยเริ่มแรกเป็นจำนวนเงิน 300,000 บาท				

---

ธ.ค. 1	เดบิต	เงินสด	150,000	
		รายได้จากการให้บริการวิจัยและพัฒนา	รับล่วงหน้า	100,000
		เครดิต	รายได้จากการให้บริการวิจัยและพัฒนา	250,000
บันทึกรายได้จากการให้บริการวิจัยและพัฒนาเป็นจำนวนเงิน 250,000 บาท				
((300,000 / 3) + 150,000)				

---

## ดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล

กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- 2) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ของดอกเบีย ค่าสิทธิ และเงินปันผลได้อย่างน่าเชื่อถือ

ทั้งนี้ เกณฑ์การรับรู้รายได้ดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล มีดังต่อไปนี้

- 1) รายได้ดอกเบีย ต้องรับรู้ตามวิธีดอกเบียที่แท้จริง
- 2) รายได้ค่าสิทธิ ต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง
- 3) รายได้เงินปันผล ต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

ในกรณีที่กิจการซื้อเงินลงทุนที่ระบุดัตราดอกเบีย โดยในขณะที่ซื้อนั้นมีดอกเบียคงค้างอยู่ด้วย ซึ่งเป็นดอกเบียคงค้างที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อเงินลงทุน กิจการต้องปันส่วนดอกเบียที่ได้รับในเวลาต่อมาระหว่างดอกเบียรับที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อและหลังการซื้อ เพื่อที่จะรับรู้เป็นรายได้ดอกเบียเฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นหลังการซื้อเงินลงทุนเท่านั้น

นอกจากนี้ การรับรู้รายได้ดอกเบีย ค่าสิทธิ และเงินปันผลนั้นยังคงมีหลักการเช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและรายได้จากการให้บริการ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายการที่จะให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและไม่ให้นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้ไปเมื่อเริ่มแรก ดังมีรายการต่อไปนี้

- 1) จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้ แต่ต่อมาเกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
- 2) จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้
- 3) จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนนั้นหมดไป

### ตัวอย่างประเด็นการพิจารณาการรับรู้รายได้ดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล

#### ประเด็นที่ 1 : รายได้ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและค่าสิทธิ

กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าธรรมเนียมและค่าสิทธิที่ได้รับจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการเป็นรายได้ตามเนื้อหาในข้อตกลง เช่น กิจการมอบสิทธิในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้แก่ผู้รับสิทธิโดยคิดค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนคงที่ ซึ่งไม่สามารถเรียกคืนได้ภายใต้สัญญาที่ยกเลิกไม่ได้ ซึ่งสัญญานี้อนุญาตให้ผู้รับสิทธิใช้สิทธิได้ตามประสงค์และผู้ให้สิทธิไม่มีข้อผูกพันใด ๆ ภายหลังจากส่งมอบโปรแกรมดังกล่าว ในกรณีนี้ การมอบสิทธิดังกล่าวโดยเนื้อหาแล้วคือการขาย ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าสิทธิเมื่อมีการขาย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี หากกิจการผู้ให้สิทธิจะได้รับค่าสิทธิ โดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ใน

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

อนาคต ดังนั้น กิจการผู้ให้สิทธิจะสามารถรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับค่าสิทธินั้น ซึ่งโดยปกติต้องมีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นแล้ว

### การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ดังต่อไปนี้

- 1) นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีที่ใช้กำหนดชั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ
- 2) จำนวนรายได้ที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ในระหว่างงวดตามแต่ละประเภทต่อไปนี้
  - 2.1) การขายสินค้า
  - 2.2) การให้บริการ
  - 2.3) ดอกเบี้ย
  - 2.4) ค่าสิทธิ
  - 2.5) เงินปันผล
- 3) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ ทั้งรายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ รายได้ดอกเบี้ย รายได้ค่าสิทธิ และรายได้เงินปันผล

นอกจากนี้ กิจการยังต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากรายการ เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชยความเสียหาย ค่าปรับหรือผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น

### ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

ในบางสถานการณ์ กิจการจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการพิจารณาจังหวะเวลาของการรับรู้รายได้ เช่น การขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขการติดตั้งและการตรวจสอบสินค้า การขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขที่ผู้ซื้อสามารถคืนสินค้าภายในระยะเวลาที่กำหนดได้ การขายโดยมีสัญญาซื้อคืน การฝากขาย การขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขการให้บริการในอนาคต การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

\*\*\*\*\*



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วรระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันท์	กรรมการ
นายณรงค์	พันดาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันธ์ยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิรววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบุรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวารภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวงศ์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จิ่งประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาด	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	ไชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชชานานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววรารวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ