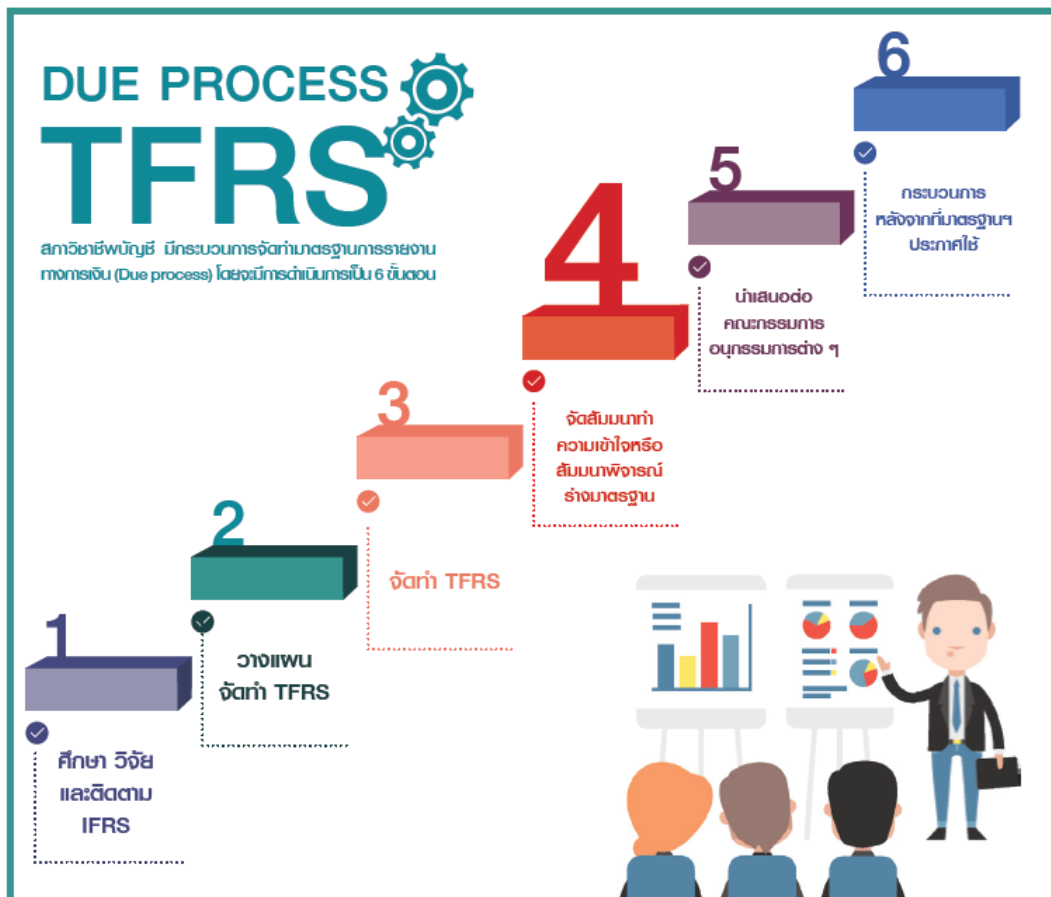


สรุปการรับฟังความคิดเห็นเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
จากการสัมมนาพิจารณา ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
วันจันทร์ที่ 24 เมษายน 2560 เวลา 9.00-12.15 น. ณ อาคารสภาวิชาชีพบัญชี สุขุมวิท 21 (อโศก)

สภาวิชาชีพบัญชี มีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (“มาตรฐาน”) โดยต้องการให้รายงานทางการเงินของกิจการภายในประเทศไทย มีคุณภาพ เชื่อถือได้ เป็นไปในรูปแบบและทิศทางเดียวกัน รวมถึงสามารถเปรียบเทียบได้ในระดับสากล และเพื่อเพิ่มคุณภาพในการออกมาตรฐานฯ และเพื่อให้การบังคับใช้มาตรฐานฯ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงเป็นมาตรฐานฯ ที่มีความเป็นสากลมากยิ่งขึ้น โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของการพิจารณาจากข้อมูลที่ได้รับจากทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วนและรอบด้าน

กระบวนการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Due process) มีการดำเนินการเป็น 6 ขั้นตอน คือ



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ตระหนักถึงผลกระทบต่อการรับรู้รายได้ของธุรกิจและงบการเงินที่นำเสนอ ต่างๆ โดยเฉพาะกลุ่ม 1. ธุรกิจที่รายการค้ากับลูกค้ามีเงื่อนไขซับซ้อน เช่น ธุรกิจโทรคมนาคม ธุรกิจสื่อสารและบันเทิง ธุรกิจเทคโนโลยี เป็นต้น 2. ธุรกิจที่ราคาขายมีความผันแปรหรือมีองค์ประกอบอื่นแฝง เช่น ธุรกิจบริหารจัดการสินทรัพย์ ธุรกิจค้าปลีก ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสัญญาระยะยาว เป็นต้น 3. ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์ เช่น ธุรกิจสื่อสารและบันเทิง ธุรกิจยา เป็นต้น 4. ธุรกิจการเงินบางประเภท ซึ่งกิจการเหล่านี้จึงต้องให้ความสำคัญกับการเตรียมความพร้อมโดย

- ทบทวนเนื้อหาของรายการค้าและสัญญาทุกประเภทที่ทำกับลูกค้าตามหลักการ Five-Step Model เพื่อวิเคราะห์หว่าการรับรู้รายได้แยกตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามหลักการของมาตรฐานฯ ฉบับนี้มีความแตกต่างจากที่กิจการปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันหรือไม่
- ประเมินเรื่องความพร้อมของข้อมูลที่กิจการต้องมีเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามหลักการของมาตรฐานฯ ฉบับนี้ เช่น
 - ระบบการจัดเก็บข้อมูลรายละเอียดของสัญญาที่ทำกับลูกค้าในแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา
 - ข้อมูลความเป็นไปได้สำหรับกรณีราคาของรายการที่มีความแปรผัน (ขั้นตอน 3)
 - ข้อมูลราคาขายที่เป็นเอกเทศของแต่ละสินค้าและบริการที่ต้องนำมาใช้ปันส่วนราคาตามสัญญา (ขั้นตอน 4) ฯลฯ

- เตรียมสื่อสารให้ทุกฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องรับทราบถึงผลกระทบของมาตรฐานฯ ฉบับนี้ที่อาจมีผลกระทบต่อ
งบการเงิน และรวมถึงการเตรียมการเพื่อเลือกแนวทางในการปรับข้อมูลงบการเงินย้อนหลังว่าจะใช้ทางเลือกใด
ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ฉบับภาษาไทย) ได้เผยแพร่ผ่านทาง
เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี โดยดำเนินการจัดสัมมนาพิจารณารับฟังความคิดเห็นและผลกระทบจากการนำมาตรฐานไปใช้
คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้จัดทำสรุปการรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับร่างมาตรฐาน
การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ดังต่อไปนี้

สรุปความคิดเห็นและข้อเสนอแนะร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การรวบรวมแบบสอบถามนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อรวบรวมความคิดเห็นของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการประกาศมาตรฐานการ
รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เพื่อรวบรวมประเด็นปัญหา ผลกระทบที่อาจได้รับจากการบังคับ
ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และผลกระทบต่อการรับรู้รายได้ของธุรกิจและ
งบการเงินที่นำเสนอ

ข้อมูลความคิดเห็นนี้รวบรวมจากแบบสอบถามที่ได้รับจากผู้เข้าร่วมสัมมนาพิจารณา (Focus group) ร่างมาตรฐานการรายงาน
ทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ที่ได้จัดขึ้นเมื่อวันที่ 24 เมษายน พ.ศ. 2560 เวลา 09.00-12.15 น.
ซึ่งมีจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 179 ฉบับ จากจำนวนผู้เข้าร่วมสัมมนาพิจารณาทั้งสิ้น 262 คน โดยแบ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาต (CPA) จำนวน 49 คน ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) จำนวน 4 คน ผู้ทำบัญชี/เจ้าหน้าที่แผนกบัญชี จำนวน 166 คน CFO
จำนวน 13 คน เจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง จำนวน 1 คน เจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการลงทุน จำนวน 1 คน นักวิเคราะห์
จำนวน 1 คน กรรมการและอนุกรรมการ จำนวน 27 คน สรุปความคิดเห็นและประเด็นคำถามจากผู้เข้าร่วมสัมมนาพิจารณาได้ ดังนี้

- ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่เห็นว่าการรับรู้รายได้ของกิจการมีความเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี และคิดเป็นเปอร์เซ็นต์
สรุปได้ดังนี้

ประเภทธุรกิจ	เปอร์เซ็นต์
TAS 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง	16%
TAS 18 เรื่อง รายได้	48%
TFRIC 13 เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า	14%
TFRIC 15 เรื่อง สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์	7%
TFRIC 18 เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า	5%
TFRIC 31 เรื่อง รายได้รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการ โฆษณา	10%

- ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่มีการทำสัญญากับลูกค้าที่มีเงื่อนไขทางการค้าที่ไม่ซับซ้อน คิดเป็นร้อยละ 54 และสำหรับ
การทำสัญญากับลูกค้าที่มีเงื่อนไขทางการค้าที่ซับซ้อน คิดเป็นร้อยละ 46 เนื่องจากเหตุผลดังนี้

ซับซ้อนเนื่องจาก	เปอร์เซ็นต์
มีหลายภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามในหนึ่งสัญญา	36%
มีสิ่งตอบแทนผันแปร	13%
มีสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด	13%
มีการขยายระยะเวลาการจ่ายชำระ	14%
มีรายการที่ต้องใช้การประมาณการหลายรายการ	22%
อื่น ๆ	2%

- ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่มีการวิเคราะห์เนื้อหาของรายการอย่างละเอียดตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้าในการ
รับรู้รายได้ของกิจการ โดยสรุปมีการวิเคราะห์ร้อยละ 83 และไม่มีการวิเคราะห์ร้อยละ 17

4. สำหรับหลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เกี่ยวกับ การรับรู้รายได้มี 5 ขั้นตอน ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่ามีขั้นตอนใดที่กิจการอาจจะมีปัญหาในทางปฏิบัติ

4.1 ขั้นที่หนึ่ง-การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

	เปอร์เซ็นต์
ระบุได้	97%
ระบุไม่ได้	3%

โดยมีสาเหตุที่ไม่สามารถระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า เนื่องด้วยเหตุผลดังนี้

- ยังไม่ได้จัดทำในรูปแบบสัญญา มีเพียงอีเมลติดต่อกันเท่านั้น
- ลูกค้าไม่ยินยอม

4.2 ขั้นที่สอง-การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

	เปอร์เซ็นต์
ระบุได้	92%
ระบุไม่ได้	8%

โดยมีสาเหตุที่ไม่สามารถระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา เนื่องด้วยเหตุผลดังนี้

- เป็นการให้บริการแบบรวมๆ
- ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการแยกภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา
- ในสภาวะอุตสาหกรรมที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอด
- ลูกค้า
- ความผันผวนของภาระที่สามารถปฏิบัติได้
- อาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา มากกว่า 1 เรื่อง

4.3 ขั้นที่สาม-กำหนดราคาของรายการ

	เปอร์เซ็นต์
ระบุได้	84%
ระบุไม่ได้	16%

โดยมีสาเหตุที่ไม่สามารถระบุราคาของรายการ เนื่องด้วยเหตุผลดังนี้

- บางกรณีหาราคาย่อยแยกเทศยาก เนื่องจากส่วนใหญ่ไม่ได้แยกราคาตามภาระ หรือสินค้า/บริการส่วนควบบางรายการไม่สามารถระบุราคาในการขายแยกออกจากการให้บริการหลัก (4 ความเห็น)
- การวัดมูลค่ายุติธรรม (Fair value) ของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (non-cash consideration) ค่อนข้างยุ่งยาก และมีต้นทุนสูงในทางปฏิบัติ นอกจากนี้ในกรณีสินค้าที่คาดว่าจะได้รับคืน ประเมินการอย่างไร กล่าวคือ ณ วันที่ขายต้องประเมินการเลยหรือไม่ และยากในการประเมินได้อย่างสมเหตุสมผล
- หากสัญญามีความซับซ้อนและมีราคาตลาดเข้ามาเกี่ยวข้อง
- ไม่แน่ใจเนื่องจากเป็นสินค้า Commodities หรือมีหลายหลายการบริการ (2 ความเห็น)
- กำหนดราคาแบบเหมารวมหลายบริการเข้าด้วยกัน ลูกค้าอาจใช้หรือไม่ใช้บริการนั้นๆ ก็ได้ โดยไม่ระบุกรอบเวลาชัดเจน และบ่งชี้สินค้าที่นำมาให้บริการแยกแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาได้ยาก (บริษัทลูกให้บริการบริษัทแม่)
- มีความซับซ้อนเนื่องจากการกำหนดราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) ของ Voice SMS MMS DATA มีหลายปัจจัยที่ทำให้การกำหนดราคาขายแบบเอกเทศมีความแตกต่างกัน เช่น ปริมาณการใช้งาน กลุ่มลูกค้าหรือลูกค้าใช้

งานแต่ละประเภทการให้บริการ ไม่ครบตามสิทธิที่บริษัทเสนอในแต่ละ Package รวมถึงบางบริการ/สินค้าที่บริษัทจัดหาจากบุคคลที่สามารถรวมเป็น set ราคาอิสระที่บริษัทซื้อได้ก็ยังคงมีความหลากหลายจากปริมาณที่ซื้อหรืออำนาจต่อรอง

- บางครั้งมีหลายปัจจัยที่ต้องนำมาใช้ในการกำหนดราคาซึ่งบางครั้งเกิดหลังจากการส่งมอบสินค้าแล้ว
- บางรายการมีความไม่แน่นอนในอนาคต เป็นราคาในอนาคต (2 ความเห็น)
- การกำหนดราคาขายในแต่ละโครงการเป็นไปตามกลยุทธ์การขายในแต่ละสถานการณ์
- เป็นการกำหนดราคาที่ต้องอิงกับราคาตลาดบวกด้วยต้นทุนผันแปรในรายการขายบางรายการ
- กรณีเป็น package และลูกค้าใช้บางสินค้าใน package ไม่ครบ ควรกำหนดขายแบบเอกเทศในทุกบริการหรือไม่
- ราคาขายตามที่สัญญาเกี่ยวกับลูกค้าเป็นตามราคาวัตถุดิบที่มีความผันผวน จึงไม่แน่ใจว่าจะมีผลกระทบต่อการรับรู้รายการในงบการเงินอย่างไร

4.4 ขั้นที่สี่-การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาวะที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

	เปอร์เซ็นต์
ระบุได้	78%
ระบุไม่ได้	22%

โดยมีสาเหตุที่ไม่สามารถระบุการปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาวะที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา เนื่องด้วยเหตุผลดังนี้

- แผนการขายไม่สามารถบอกได้
- ขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของสัญญาอาจสามารถระบุได้บางส่วน
- ส่วนใหญ่ไม่ได้แยกราคาตามภาวะ
- ไม่มีสัญญาเพิ่มเติม มีสัญญาฉบับเดียวในการปันส่วนแต่ละครั้ง
- ข้อจำกัดการระบุราคาแต่ละรายการในขั้นตอนที่ 3 กำหนดราคาของรายการ
- การหาเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วน
- ราคาที่คิดเป็นการคิดรวมไม่ได้กำหนดแยกได้ชัดเจน
- ยึดหยุ่นได้ตามเงื่อนไขที่ค่อนข้างกว้าง ไม่ชัดเจน
- ปัจจุบันไม่ได้ระบุรายละเอียดดังกล่าวในสัญญา
- มีหลาย Obligation สัญญามีจำนวนมาก
- สินค้าที่ต้องส่งมอบซึ่งรวมในสัญญาบริการมีลักษณะเฉพาะตัว (สินค้าเฉพาะเจาะจง) ไม่สามารถหาราคาอ้างอิงได้
- ต้องใช้ข้อมูลประมาณการและเก็บข้อมูลในอดีต
- เป็นการทำสัญญาแต่งตั้งตัวแทน

4.5 ขั้นที่ห้า-การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

	เปอร์เซ็นต์
ระบุได้	90%
ระบุไม่ได้	10%

โดยมีสาเหตุที่ไม่สามารถระบุการรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ เนื่องด้วยเหตุผลดังนี้

- สาเหตุจากขั้นตอนที่ 3 กำหนดราคาของรายการ ทำให้มีความยุ่งยาก
- บางครั้งไม่สามารถดำเนินการต่อได้ เพราะไม่แจ้งให้ทราบ ลูกค้าไม่เซ็นรับ
- ปัจจุบันไม่ได้ระบุการรับรู้รายได้ ตามภาวะที่ต้องปฏิบัติเสร็จ
- มีสัญญาเป็นจำนวนมาก
- ผลจากขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาวะที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

5. สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการค้าที่กิจการมีที่เกี่ยวกับเรื่องอื่นที่อาจจะมีปัญหาในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

5.1 การรวมสัญญา ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีรายการค้าที่เกี่ยวกับการรวมสัญญา คิดเป็นร้อยละ 77 และมีรายการค้าที่เกี่ยวกับการรวมสัญญา คิดเป็นร้อยละ 23

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) มีสัญญาหลายสัญญาที่เข้าร่วมในเวลาเดียวกัน
- 2) เรื่องการปรับโครงสร้างหนี้
- 3) ลูกค้าบางรายจ้างผลิตหลายงาน
- 4) สัญญามีจำนวนมาก
- 5) โครงการเดียวกัน แต่มีหลายสัญญา
- 6) รับเงินค่าส่งเสริมการขายจากการให้บริการขายตามสัญญา
- 7) ลูกค้าสามารถทยอยเข้า/เลิกสัญญาเมื่อใดก็ได้

5.2 การแก้ไขสัญญา ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีการแก้ไขสัญญา คิดเป็นร้อยละ 63 และมีการแก้ไขสัญญา คิดเป็นร้อยละ 37

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) สัญญาก่อสร้างซึ่งอาจมีการเพิ่ม/ลดมูลค่างาน ซึ่งส่งผลกระทบต่อต้นทุน และสัดส่วนรวม
- 2) มีการขยายระยะเวลา ขอบเขตของงาน
- 3) มีการเพิ่มขอบเขตตามความต้องการที่เปลี่ยนแปลงไป (change request)
- 4) มีการขยายระยะเวลาการจ่ายเงิน
- 5) ให้สิทธิเพิ่มเติมในการทำสัญญาของลูกค้า
- 6) การแก้ไขสัญญาตามปกติ
- 7) มีการแก้ไขราคาเพิ่ม/ลดจากหน้าสัญญา
- 8) สัญญามีจำนวนมาก
- 9) เมื่อมีงานเพิ่มเติม หรือลูกค้ากำหนดขอบเขตงาน
- 10) มีการแก้ไขข้อมูลในสัญญาเท่าที่ผ่านมาเกิน 1 ปี
- 11) การปรับปรุงโครงสร้าง
- 12) การเปลี่ยนแปลง Package ได้อย่างอิสระ

5.3 สิ่งตอบแทนที่ผันแปร ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีสิ่งตอบแทนที่ผันแปร คิดเป็นร้อยละ 78 และมีสิ่งตอบแทนผันแปร คิดเป็นร้อยละ 22

โดยมีความเห็นเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) มีสิ่งตอบแทนที่ผันแปรน้อย เช่น โบนัส
- 2) มีในกรณีผลงานเป็นไปตามเป้าหมาย เช่น volume commitment, ตามระดับของยอดขาย
- 3) Incentive from loading/discharge
- 4) ราคาถูกกำหนดด้วยราคาตลาด
- 5) รายได้จาก การจองและรายได้จากการส่ง (Demurrage/Despatch income)
- 6) rebates (ส่วนลด)
- 7) ต้องใช้การประมาณการและต้องทบทวนเป็นประจำ

5.4 สิทธิในการรับคืนสินค้าและการรับประกัน ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีสิทธิในการรับคืนสินค้า และการรับประกัน คิดเป็นร้อยละ 71 และมีสิทธิในการรับคืนสินค้าและการรับประกัน คิดเป็นร้อยละ 29

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ประมาณการค่าใช้จ่าย/รายรับได้ยาก เช่น บางครั้งการรับคืนสินค้าต้องใช้เวลาในการตรวจสอบนานและกว่าจะสรุปได้อาจใช้เวลาเป็นปี
- 2) มีสลักหลังคืน, ยกเลิกประกัน
- 3) สัญญาไม่ได้ระบุ
- 4) ความแตกต่างระหว่างการทำ MA (Maintenance Agreement) กับการรับประกัน
- 5) มีการระบุสัญญารับประกันหากส่งสินค้าล่าช้า
- 6) การรับประกันตามปกติ เช่น ประกันงานซ่อม
- 7) รับคืน/เปลี่ยนหากสินค้าชำรุดหรือสินค้ามีปัญหา หรือผลิตและส่งสินค้าไปแล้ว อาจคืนสินค้ามาให้แก้ไขสินค้า
(2 ความเห็น)
- 9) การรับประกันการซ่อมหลังโอนแล้ว 1 ปี
- 10) Guarantee fee

5.5 ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา คิดเป็นร้อยละ 74 และมีต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา คิดเป็นร้อยละ 26

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ส่วนใหญ่เป็นการประมาณการจึงทำให้มีเพิ่มตลอดเวลา
- 2) ค่า Legal fee
- 3) ค่า Flag Switching cost
- 4) ลูกค้าไม่ให้ระบุ
- 5) การพัฒนาสินค้า
- 6) ค่านายหน้าเมื่อมีการเซ็นสัญญา
- 7) ความยากในการเก็บข้อมูล
- 8) ค่า commission ในการขายควรรวมเป็นต้นทุน (capitalize)
- 9) ค่า commission มีความซับซ้อน มีการสะสมยอดที่เกิดจากสภาพตามเงื่อนไขหรือสภาพที่ไม่เข้าเงื่อนไขเพราะลูกค้ายกเลิกบริการได้โดยไม่มีค่าปรับ

5.6 ต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา คิดเป็นร้อยละ 73 และมีต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา คิดเป็นร้อยละ 27

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ประมาณการค่าใช้จ่าย/รายรับได้ยาก
- 2) เมื่อส่งมอบสินค้าแล้วอาจเกิดการส่งคืน (claim)
- 3) การซ่อมงาน
- 4) ค่าขนส่ง
- 5) ความสำเร็จของงานไม่สัมพันธ์กับต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น
- 6) ต้นทุนการก่อสร้าง
- 7) มีการค่าใช้จ่ายเพิ่ม

5.7 ค่าสิทธิ (royalty)/ค่าลิขสิทธิ์ (license) ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีค่าสิทธิ /ค่าลิขสิทธิ์ คิดเป็นร้อยละ 74 และมีค่าสิทธิ/ค่าลิขสิทธิ์ คิดเป็นร้อยละ 26

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ไม่มีราคาแน่นอนในตลาด
- 2) วิธีการตัดจำหน่าย (amortized method)
- 3) สิทธิในการเปิดร้านแฟรนไชส์
- 4) ค่าธรรมเนียมจาก hotel agreement
- 5) Sticker line

- 6) ไม่สามารถระบุให้ลูกค้าเห็นได้
- 7) ค่าแบรินด์
- 8) ค่าลิขสิทธิ์ในการขายสินค้า/การผลิตสินค้า
- 9) ค่าสิทธิที่จ่ายให้บริษัทแม่

5.8 ทางเลือกที่มอบให้ลูกค้าสำหรับสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีทางเลือกที่มอบให้ลูกค้าสำหรับสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม คิดเป็นร้อยละ 82 และมีทางเลือกที่มอบให้ลูกค้าสำหรับสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม คิดเป็นร้อยละ 18 โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ช่วงเวลาที่จะใช้
- 2) มีเงื่อนไขมาก
- 3) ความประสงค์ของลูกค้า
- 4) บริษัทมักเสนอเป็น promotion พิเศษซึ่งอาจต่ำกว่าราคาขายเอกเทศอยู่แล้ว

5.9 การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ คิดเป็นร้อยละ 82 และมีการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ คิดเป็นร้อยละ 18

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) เมื่อมีการปรับปรุง/แก้ไขงาน
- 2) การพัฒนาปรับปรุงระบบงาน
- 3) มีปัญหาวิธีวัดระดับความก้าวหน้าของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับวัสดุที่ยังไม่ได้ติดตั้งจนแล้วเสร็จ เช่น ที่ดิน จะวัดรายได้อย่างไร
- 4) เป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงาน
- 5) การขายสินค้าที่ต้องติดตั้งและใช้เวลานาน
- 6) รับรู้รายได้ตามเปอร์เซ็นต์
- 7) ให้มีวิธีการคำนวณเพิ่มเติม

5.10 ค่าธรรมเนียมจ่ายล่วงหน้าที่ยอดคืนไม่ได้ (non-refundable upfront fee) ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีค่าธรรมเนียมจ่ายล่วงหน้าที่ยอดคืนไม่ได้ คิดเป็นร้อยละ 87 และมีค่าธรรมเนียมจ่ายล่วงหน้าที่ยอดคืนไม่ได้ คิดเป็นร้อยละ 13

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (IFRS 9)
- 2) บางครั้งไม่มีหลักฐานเพื่อใช้บันทึกบัญชี
- 3) การเก็บข้อมูลแยกรายการ

5.11 การพิจารณาว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีการพิจารณาว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน คิดเป็นร้อยละ 78 และมีการพิจารณาว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน คิดเป็นร้อยละ 22

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) มีความต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (TAS 18) เนื่องจากการส่งมอบการควบคุมเกิดขึ้นในจุดของเวลาที่ต่างกัน
- 2) Travel agent
- 3) Counter payment
- 4) การซื้อจากเจ้าของสินค้าหรือซื้อบริการเพื่อขายต่อ

5.12 การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีการขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า คิดเป็นร้อยละ 82 และมีการขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้า คิดเป็นร้อยละ 18

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) Cash before cover ลูกค้าจ่ายเงินก่อนจึงคุ้มครอง สำหรับธุรกิจประกันภัยและธุรกิจประกันชีวิต
- 2) เงื่อนไขของ incoterm
- 3) คิดค่าบริการแล้วแต่ทยอยให้บริการตามเงื่อนไข คือคิดค่าบริการเหมารวม แต่ลูกค้ามีสิทธิเลือกใช้บริการที่กำหนดให้ภายหลัง
- 4) ลูกค้าต้องการนำสินค้าไปทดสอบก่อนแล้วค่อยเซ็นรับทีหลัง
- 5) ลูกค้าไม่ชำระหากติดตั้งไม่แล้วเสร็จ
- 6) การควบคุมสินค้าคงเหลือ (Control stock)
- 7) สินค้าอยู่ระหว่างการก่อสร้าง

5.13 สิทธิที่ลูกค้าไม่ได้ใช้ ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีสิทธิที่ลูกค้าไม่ได้ใช้ คิดเป็นร้อยละ 86 และมีสิทธิที่ลูกค้าไม่ได้ใช้ คิดเป็นร้อยละ 14

โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) การพิจารณาข้อจำกัดของสิ่งตอบแทนผันแปรกับเงินสะสมสิทธิ์
- 2) จ่ายค่าสมาชิกและมีบริการแถม
- 3) Loyalty points not redeemed
- 4) แต้มบัตรเครดิต
- 5) คะแนนสะสมจากการใช้ของลูกค้าและลูกค้าอาจไม่ได้นำมาคะแนนมาใช้ (มาแลก)

5.14 สัญญาซื้อคืน ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีสัญญาซื้อคืน คิดเป็นร้อยละ 91 และมีสัญญาซื้อคืน คิดเป็นร้อยละ 9 โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ระยะเวลาที่ระบุ

5.15 การฝากขาย ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีการฝากขาย คิดเป็นร้อยละ 89 และมีการฝากขาย คิดเป็นร้อยละ 11 โดยมีความเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) สินค้า

การเปิดเผยข้อมูล

6. เพื่อต้องการให้กิจการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะ จำนวน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ดังนั้นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงกำหนดว่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของรายการดังต่อไปนี้

- 1) รายการสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้าที่ประกอบด้วย
 1. สัญญาที่ทำกับลูกค้า
 2. การจำแนกรายได้
 3. ยอดคงเหลือของสัญญา
 4. ภาระที่ต้องปฏิบัติ
 5. ราคาของรายการที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่
- 2) ดุลยพินิจสำคัญที่ใช้ในการพิจารณารายการสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้ารวมทั้งดุลยพินิจที่เปลี่ยนแปลงไปที่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดจำนวนรายได้และจังหวะในการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 3) สิทธิประโยชน์ที่รับรู้จากต้นทุนของการได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่ไม่มีปัญหาในการเก็บข้อมูลเพื่อใช้เปิดเผยข้อมูลตามรายละเอียดข้างต้น โดยเห็นด้วยร้อยละ 68 ไม่เห็นด้วยร้อยละ 32 และมีความคิดเห็นเพิ่มเติม ดังนี้

- 1) ปัญหาจะเกิดขึ้นถ้านำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ ดังนั้นหากบังคับใช้ก็ต้องปฏิบัติตาม แต่ก่อนที่จะเริ่มบังคับใช้ควรจะมีการอบรมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีให้เข้าใจอย่างลึกซึ้งก่อน และอบรมหลักการให้ CEO/CFO รับทราบด้วย รวมทั้งควรมีการเปรียบเทียบด้านภาษีด้วย เพราะกรณีนี้จะมีบัญชี 2 ชุด และต้องปรับระบบ Software อย่างมาก
- 2) สำหรับธุรกิจ Investment banking
- 3) การเปิดเผยข้อมูลในข้อ 1) รายการสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า มีรายละเอียดซึ่งต้องใช้เวลาในการเก็บรายละเอียดมาตรฐานฯ ควรให้เปิดเผยในเรื่องหลักเกณฑ์ ไม่ต้องลงถึงยอดคงเหลือตามสัญญา
- 4) การจำแนกรายได้ที่ต้องการผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย ต้องให้หน่วยงานอื่นในองค์กรรับรู้และเข้าใจมาตรฐานฯ ที่จำเป็นเพื่อให้ข้อมูลแก่ฝ่ายบัญชีให้ครบถ้วนในขณะที่มีระยะเวลาอันน้อยในการจัดทำงบการเงิน
- 5) การเก็บข้อมูล
 - เนื่องจากเป็นข้อมูลเชิงลึก
 - เนื่องจากข้อมูลมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาจากการเพิ่มหรือลดขอบเขตของงาน
 - เป็นภาระต่อผู้ปฏิบัติงาน เพิ่มการทำงาน ผู้ตรวจฯ เนื่องจากได้มีการตรวจอยู่แล้วเหตุใดต้องเก็บข้อมูลให้อีก
 - ปริมาณของสัญญาที่มีต้องใช้เวลากำหนดคนในการรวบรวมข้อมูลมาก เพราะข้อมูลมีจำนวนมากและข้อมูลละเอียด เป็นภาระของผู้ประกอบการในการรวบรวมข้อมูล
- 6) ไม่มีปัญหาในการเก็บข้อมูลในการเปิดเผย แต่หลายครั้งเมื่อมาตรฐาน require ให้เปิดเผย ควรมีการพิจารณาในรายละเอียดด้วยว่าเป็นการเปิดเผยที่มากเกินไปหรือไม่
- 7) สัญญาที่ทำมักได้ภายหลังจากการเริ่มงานไปแล้ว
- 8) ยังไม่เข้าใจอย่างชัดเจนว่ามีรายได้ในส่วนไหนบ้างที่มีผลกระทบ โดยต้องศึกษาในมาตรฐานฯ ใหม่ให้เข้าใจก่อน
- 9) บางครั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญากับลูกค้าค่อนข้างละเอียดอ่อนและมีผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับบริษัทขนาดเล็กที่มีลูกค้ารายง่ายต่อการคาดเดา ควรต้องพิจารณาลักษณะการเปิดที่ไม่ให้ผลกระทบต่อกิจการ เนื่องจากข้อมูลที่มีความเสี่ยงต่อการแข่งขันทางธุรกิจ
- 10) ต้องเปิดเป็นรายสัญญาหรือภาพรวม
- 11) ขอให้พัฒนาตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของ ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (IFRS 15) สำหรับธุรกิจบริการที่ค่อนข้างมีความหลากหลายในแต่ละอุตสาหกรรม เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ
- 12) กรณีสัญญาบริการที่มีความแตกต่างและหลากหลายไม่เหมือนกัน หากเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานกำหนดจะมีรายละเอียดค่อนข้างมากเกินไป
- 13) การเปิดเผยที่มากเกินไป และขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของการตีความความเหมาะสมในการเปิดเผยข้อมูล ทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบจากการเปิดเผยข้อมูลธุรกิจ รวมทั้งระหว่างคู่ค้าตามสัญญา
- 14) ความละเอียดของข้อมูลและปริมาณข้อมูลมาก ต้องดูรูปแบบการเปิดเผยก่อนเป็นอย่างไร
- 15) ไม่แน่ใจเกี่ยวกับข้อมูลและความครบถ้วนในการเปิดเผยข้อมูล
- 16) ต้องใช้ต้นทุนสูงในการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

7. แนวการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ที่กำหนดให้กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานฉบับนี้ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (ก) ปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง โดยมีข้อมูลเพิ่มเติม หรือ
- (ข) ปรับปรุงโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานฉบับนี้ ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน โดยรับรู้ผลกระทบสะสมของการเริ่มใช้มาตรฐานนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นๆ ของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานซึ่งรวมถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ โดยใช้ปรับย้อนหลังกับสัญญาที่ยังไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน พร้อมทั้งต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม

ผู้ตอบแบบสอบถามโดยส่วนใหญ่เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติข้างต้น คิดเป็นร้อยละ 91 และไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 9 โดยมีความคิดเห็นเพิ่มเติมสำหรับกรณีที่มีไม่เห็นด้วย ดังนี้

- 1) ควรเริ่มใช้กับสัญญาใหม่เลย โดยในข้อ ข ไม่อยากให้ปรับย้อนหลังกับสัญญาที่ยังไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้
- 2) ความยากง่ายต่อการวิเคราะห์งบการเงิน
- 3) ควรให้ใช้ข้อ ข. (ปรับเข้ากำไรสะสมต้นงวด) เพื่อเปรียบเทียบกับทุกบริษัท ป้องกันการที่ผู้ใช้งบการเงินอาจจะสับสนได้
- 4) ต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบวิธีเดิมหากใช้วิธี Modified Retrospective เนื่องจากต้องเก็บข้อมูลเยอะมาก อาจไม่คุ้มต่อต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับ
- 5) ตาม ข. (ปรับเข้ากำไรสะสมต้นงวด) การปรับย้อนหลังกับสัญญาที่ยังไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่เริ่มต้นใช้ จะเป็นภาระการหาข้อมูลอดีต (กรณีสัญญาที่ทำมีอายุหลายปีและทำไว้นานแล้วยังเป็นภาระมากขึ้น)

ข้อเสนอแนะ/ประเด็นคำถามอื่นๆ

ข้อเสนอแนะ

- 1) ปัญหาระหว่างบัญชีกับภาษี
 - เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ จะทำให้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีไม่เท่ากัน ทั้งด้านประเภทรายได้ จำนวนรายได้ และเวลาในการบันทึกรายได้ ดังนั้นควรจะมีการสอนแนวทางในการทำ Reconciliation ด้วย
 - แนะนำหลักการที่แตกต่างระหว่างบัญชีและภาษี มากกว่าให้นักบัญชีไปปรึกษากับสรรพากรเอง เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ และครอบคลุมทุกมุมมอง และเผยแพร่อย่างกว้างขวาง
 - ผลกระทบจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ จะทำให้ความแตกต่างของเกณฑ์บัญชีและเกณฑ์ภาษีจะแตกต่างกันมากขึ้น ดังนั้นการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณารายการบัญชีอาจเกิดปัญหากับเจ้าหน้าที่สรรพากรในอนาคต
 - สภาวิชาชีพบัญชีและกรมสรรพากรจะช่วยเหลืออะไรผู้ประกอบการได้บ้าง และจะแก้ไขบัญชีและภาษีอย่างไร กรณีที่มีผลต่างกันมาก
 - สภาวิชาชีพบัญชีควรได้ข้อสรุปที่เป็นไปแนวทางเดียวกันกับกรมสรรพากรได้ก่อน จึงบังคับให้บริษัทบันทึกตามมาตรฐานบัญชีใหม่
 - การปรับปรุงรายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้มีการประสานงานกับกรมสรรพากรแล้วหรือไม่ มีข้อสงสัยว่ารายได้ทางภาษีที่บริษัทนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถใช้ตัวเลขและวิธีการเดียวกับรายได้ทางบัญชีได้หรือไม่
 - บริษัทเข้าใจว่าภาษีมูลค่าเพิ่มบริษัทยังคงปฏิบัติเช่นเดิม
- 2) ควรออกบทความวิชาการที่เป็นตัวอย่างในทางปฏิบัติมาก
- 3) ควรประชาสัมพันธ์ผลกระทบในวงกว้างที่มีต่อหลายๆ อุตสาหกรรม เนื่องจากหลายบริษัทอาจยังไม่ทราบผลกระทบดังกล่าว
- 4) มีประเด็นคือเรื่อง Return ซึ่งผู้ซื้อสามารถคืนของได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยไม่มีเงื่อนไข ปัจจุบันใช้วิธีตั้งสำรอง แต่มาตรฐานฉบับใหม่จะถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติอีก 1 เรื่อง ควรมีตัวอย่างที่ชัดเจนว่าสามารถปฏิบัติได้ในลักษณะเดิมอยู่หรือไม่
- 5) ควรจะมีการยกตัวอย่างประกอบเป็นธุรกิจตัวอย่างขึ้นมา 1 หรือ 2 ตัวอย่าง โดยอธิบายตั้งแต่ Step 1 - 5 เพื่อความเข้าใจมากขึ้น
- 6) คู่มืออธิบายแต่ละอุตสาหกรรม โดยอยากให้ทำ ข้อเสนอแนะ/ตัวอย่าง เป็นแต่ละธุรกิจ เช่น ธุรกิจก่อสร้าง (โดยอาจมีทั้งส่วนที่ซื้อมาขายไปด้วย), ธุรกิจโฆษณา, ธุรกิจรับเหมา, ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์, ธุรกิจหลักทรัพย์ ทั้งนี้ถ้ามาตรฐานการบัญชีมีตัวอย่างการบันทึกบัญชีประกอบด้วยจะเป็นประโยชน์มาก
- 7) อยากทราบการตอบรับของ Joint transition group ซึ่งเป็นความร่วมมือระหว่าง US GAAP และ IFRS
- 8) ตัวอย่างประเทศที่ adoption และการปฏิบัติอย่างไร
- 9) การวิเคราะห์ภาระผูกพัน กรณีมีผลสมกันแต่บางรายการไม่สำคัญ จะไม่ต้องแยกภาระผูกพันได้หรือไม่ ดูอะไรเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา
- 10) ต้นทุนในการจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ

- 11) กรณีมีสินค้าและบริการที่ turnover เร็ว จำเป็นต้องแยก/Allocate the transaction price หรือไม่ เพราะต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับอาจไม่คุ้ม
- 12) มาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้ในภายหลัง ส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับ ประเมินการและมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) แต่เป็น ประเมินการที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของแต่ละคนและแต่ละองค์กร และข้อแตกต่างทางบัญชี และภาษี ก็มากขึ้น จึงเห็นว่า ควรผลักดันให้ทางภาษีเห็นด้วยกับมาตรฐานการบัญชี ซึ่งมีผลต่อภาษีมูลค่าเพิ่มมาก ทำให้มีความยุ่งยากมาก ถ้ามี ตัวอย่างการคำนวณ การบันทึกบัญชี ก็จะได้ประโยชน์มากกว่า
- 13) ควรมีคำอธิบายว่าธุรกิจในรูปแบบไหนบ้างที่มีผลกระทบ
- 14) ควรมีคำอธิบายหลักการรับรู้รายได้ของ TAS 18 เปรียบเทียบความต่างกับ TFRS 15 (เขียนเชิงเปรียบเทียบ)
- 15) ต้นทุนส่วนเพิ่ม ต้นทุนการทำให้สัญญาแล้วเสร็จ ควรมีตัวอย่างให้ชัดเจนและบอกว่า capitalize แล้วรับรู้เป็นสินทรัพย์ ประเภทไหน

คำถามแรก: กรณีลูกค้า (ลูกค้ารับ Handset ราคาพิเศษ และผูกสัญญาบริการโทรศัพท์) อยู่ไม่ครบสัญญา ควรบันทึก Contract asset เป็นอะไร กล่าวคือ 1) ลดรายได้ -> ค่าเครื่อง, ค่าบริการ 2) บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย -> หนี้สูญ

คำถามสอง: ผลต่างรายได้ทางบัญชีและรายได้ทางภาษี เช่น ขายเครื่องผูกสัญญาบริการ -> รายได้ทางภาษี (Handset) ตามราคาซื้อ ณ วันส่งมอบ แต่มีการบันทึกปรับปรุงรายได้ Handset ตาม Allocate ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

คำถามสาม: บริษัทมีการทำสัญญากับลูกค้าเป็นสัญญาเรื่องการผลิตสินค้าให้ลูกค้าแต่มีภาระที่จะส่งมอบตัวชิ้นงานและต้อง ลงทุนในเครื่องมือ Tooling และแม่พิมพ์ บริษัทจะรับรู้รายได้ตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่ส่งมอบชิ้นงาน ถือเป็นขายสินค้าอย่าง เดี่ยวส่วน tooling และแม่พิมพ์ จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ถาวรของบริษัท และคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติ มาตรฐานการรายงาน การการเงินฉบับนี้ ทำให้การบันทึกบัญชีเปลี่ยนแปลงหรือไม่

ทั้งนี้ความเห็นและข้อเสนอแนะจากการสัมมนาพิจารณาดังกล่าว คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี จะนำไปพิจารณาในการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินและนำไปพิจารณาดำเนินการจัดทำตัวอย่างเพื่อประกอบความ เข้าใจต่อไป