

-ร่าง-แนวปฏิบัติทางการบัญชี
สำหรับการรับรู้รายการขายรายได้ในอนาคต
(Sale of Future Revenues)

ความเป็นมา

ในปัจจุบัน กิจการมีการจัดตั้งหรืออยู่ระหว่างการจัดตั้งกองทุนรวมในรูปแบบที่แตกต่างกันไป เช่น กองทุนอสังหาริมทรัพย์ทั้งแบบมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ (Freehold) กองทุนอสังหาริมทรัพย์เพื่อสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ (Leasehold) กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (REIT) รวมถึงกองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน (ในที่นี้ รวมเรียกว่า กองทุน) ซึ่งรูปแบบของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับรายการระหว่างกิจการและกองทุนนั้นมีความหลากหลาย ตัวอย่างเช่น สัญญาซื้อขายสินทรัพย์ สัญญาเช่า สัญญาโอนขายรายได้ในอนาคต เป็นต้น โดยรูปแบบของสัญญาจะเป็นในรูปแบบใดนั้นขึ้นอยู่กับโครงสร้างของการจัดตั้งกองทุน วัตถุประสงค์ที่แท้จริงของกิจการในการจัดตั้งกองทุน และรวมถึงข้อกำหนดตามกฎหมายบางประการ

ในกรณีที่เนื้อหาของรายการระหว่างกิจการและกองทุน มีลักษณะคล้ายกับการขายสินทรัพย์ หรือการขายแล้วเช่ากลับ หรือการให้เช่าสินทรัพย์ที่กิจการถือครองอยู่ วิธีปฏิบัติทางบัญชีสามารถอ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีอยู่ในปัจจุบัน ตามที่ได้มีการระบุไว้ในขอบเขตของแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้

แต่หากกรณีที่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างกิจการกับกองทุนในลักษณะของสัญญาที่มีเนื้อหาเป็นรายการขายหรือเสมือนเป็นรายการขายรายได้ในอนาคตด้วยรูปแบบสัญญาที่แตกต่างกันไป โดยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ดังกล่าวอาจจะเป็นสินทรัพย์มีตัวตนหรือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และอาจจะโอนเปลี่ยนมือได้หรือไม่ได้ เพื่อแลกเปลี่ยนสิ่งตอบแทนจากผู้ลงทุนกับรายได้หรือสิทธิที่จะได้รับรายได้ในอนาคต ในปัจจุบันยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่มีเนื้อหาเป็นรายการขายหรือรายการเสมือนเป็นรายการขายรายได้ในอนาคตดังกล่าว กิจการจึงมีการรับรู้และแสดงรายการดังกล่าวแตกต่างกันออกไป

อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน

วัตถุประสงค์

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสัญญาหรือข้อตกลงที่มีเนื้อหาสาระเข้าข่ายในลักษณะรายการขายรายได้ในอนาคตเป็นไปอย่างสอดคล้องกับเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการที่เกิดขึ้น และเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้

ขอบเขต

- 1 แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับรายการที่มีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจเป็นการขายรายได้ในอนาคตทุกรายการ ยกเว้นรายการขายรายได้ในอนาคตที่มีเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจคล้ายกับการขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือเป็นการขายรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีไว้แล้ว นอกจากนี้ แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการขายสินทรัพย์ หรือการขายแล้วเช่ากลับ หรือการให้เช่าสินทรัพย์ที่กิจการถือครองแก่กองทุน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีไว้แล้ว ได้แก่
 - 1.1 รายการที่มีเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจเป็นการขายสินทรัพย์มีตัวตน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
 - 1.2 รายการที่มีเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจเป็นการขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน)
 - 1.3 รายการที่มีเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจเป็นการขายแล้วเช่ากลับ หรือการเช่าสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า และการตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย)
- 2 แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องวิเคราะห์และทำความเข้าใจถึงผลกระทบเชิงเศรษฐกิจของรายการที่เกี่ยวข้อง โดยวิเคราะห์ข้อตกลงและสัญญาที่เกี่ยวข้องทั้งหมด และหากมีสัญญาข้อตกลงหรือรายการใดที่มีความสัมพันธ์กัน หรือเป็นรายการที่มีการต่อรองเสมือนเป็นรายการเดี่ยว จนทำให้ไม่สามารถเข้าใจถึงผลกระทบทางธุรกิจของรายการใดรายการหนึ่งได้โดยไม่อ้างอิงถึงรายการอื่นที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องวิเคราะห์โดยเชื่อมโยงกัน เพื่อสรุปให้ได้ว่ารายการดังกล่าวมีเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจเป็นการขายหรือเสมือนเป็นรายการขายรายได้ในอนาคต โดยกิจการต้องพิจารณาจากเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจของรายการมากกว่ารูปแบบตามกฎหมาย

การบัญชีสำหรับการขายรายได้ในอนาคต

3 รายการขายหรือเสมือนเป็นรายการขายรายได้ในอนาคต หมายถึง ข้อตกลงหรือสัญญาที่ทำให้กิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากผู้ลงทุนหรือกองทุนเพื่อแลกเปลี่ยนกับรายได้หรือสิทธิที่จะได้รับรายได้ในอนาคตจากการดำเนินงานของกิจการ

ประเด็น

4 ข้อพิจารณาหลักในรายการขายหรือเสมือนเป็นรายการขายรายได้ในอนาคต คือ การรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายการขายทั้งจำนวนทันทีอาจไม่เหมาะสม เนื่องจากกิจการยังคงมีความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องในการดำเนินการที่จะทำให้กิจการได้รับรายได้ในอนาคตในบทบาทหน้าที่เช่นเดียวกับผู้เป็นเจ้าของพึงกระทำ

5 ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงมีความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องอย่างมีนัยสำคัญในการก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต ในบทบาทหน้าที่เช่นเดียวกับผู้เป็นเจ้าของพึงกระทำ เช่น

5.1 กิจการมีสิทธิในการกำหนด กำลังการผลิต วิธีการผลิต ราคา และรวมถึงกำหนดประเภทสินค้าหรือบริการ เพื่อก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต เช่น กรณีการขายรายได้ในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสิทธิตามสัญญาสัมปทาน บทบาทหน้าที่เช่นเดียวกับผู้เป็นเจ้าของพึงกระทำ หมายความว่าเนื้อหาของบทบาท หน้าที่ และสิทธิของผู้เป็นเจ้าของสิทธิในการเก็บเกี่ยวผลประโยชน์ตามสิทธิในสัญญาสัมปทาน และอำนาจหน้าที่หรือขอบเขตในการตัดสินใจที่เกี่ยวกับการดำเนินการตามสัญญาสัมปทาน

5.2 กิจการมีสิทธิในการจำกัดสิทธิผู้ลงทุน ในการทำธุรกรรมการขาย โอนหรือนำรายได้ในอนาคตไปค้าประกัน

5.3 กิจการมีข้อตกลงที่ผูกพันตามสัญญาในการค้าประกันจำนวนรายได้ในอนาคตตลอดระยะเวลาหรือเกือบทั้งหมดของระยะเวลา (substantially all) ตามสัญญาขายรายได้ในอนาคตที่ผู้ลงทุนจะได้รับ

6 แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดแนวทางในการพิจารณารายการดังกล่าวไว้ดังนี้

6.1 กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากผู้ลงทุนเป็นหนี้สินทางการเงินหรือรายได้รอตัดบัญชี

6.2 ภายหลังจากรับรู้รายการเริ่มแรกของหนี้สินทางการเงินหรือรายได้รอตัดบัญชี กิจการต้องตัดจำหน่ายรายการดังกล่าวอย่างไร

การรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากรายการขายรายได้ในอนาคต

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

- 7 กิจการจะรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากผู้ลงทุนเป็นหนี้สินทางการเงินหรือรายได้รอตัดบัญชีขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเฉพาะและสถานการณ์แวดล้อมของรายการนั้น
- 8 โดยปกติหากรายการดังกล่าวเป็นไปตามสถานการณ์ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ ให้เป็นข้อสันนิษฐานได้ว่ากิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงิน
 - 8.1 กิจการมีความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องอย่างมีนัยสำคัญในการก่อให้เกิดรายได้ในอนาคตที่ต้องชำระคืนให้แก่ผู้ลงทุน เช่น กิจการยังคงมีความเกี่ยวข้องต่อไปอีกในการก่อให้เกิดรายได้จากการดำเนินงานของสายผลิตภัณฑ์ หรือของบริษัทย่อย หรือของส่วนงานธุรกิจ ในบทบาทหน้าที่เช่นเดียวกับผู้เป็นเจ้าของฟังก์กระทำ
 - 8.2 กิจการหรือผู้ลงทุนฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถยกเลิกรายการดังกล่าวได้โดยผ่านการชำระเงินทั้งจำนวน หรือการโอนสินทรัพย์อื่นโดยกิจการ
อัตราผลตอบแทนของผู้ลงทุนถูกจำกัดโดยเงื่อนไขของรายการโดยนัยหรืออย่างชัดเจน
 - 8.4 ความผันแปรของรายได้หลักจากการดำเนินงานของกิจการที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยต่ออัตราผลตอบแทนของผู้ลงทุน
 - 8.5 ผู้ลงทุนมีสิทธิเรียกคืนจำนวนที่ค้างชำระจากกิจการ
- 9 ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ารายการขายรายได้ในอนาคตที่เกิดขึ้นไม่มีลักษณะที่เข้าข่ายสถานการณ์และตัวอย่างทุกข้อดังกล่าวข้างต้น กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากผู้ลงทุนเป็นรายได้รอตัดบัญชี

การวัดมูลค่ารายการสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการขายรายได้ในอนาคต

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

การวัดมูลค่าหนี้สินทางการเงิน

- 10 ในกรณีที่สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการขายรายได้ในอนาคตเป็นหนี้สินทางการเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของหนี้สินทางการเงินด้วยวิธีราคาทุนตัดจำหน่ายโดยใช้วิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง
- 11 ในกรณีที่สถานการณ์ภายหลังมีการเปลี่ยนแปลงและมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อประมาณการผลตอบแทนที่กิจการต้องจ่ายให้ผู้ลงทุนหรือกองทุน กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินทางการเงิน เพื่อให้สะท้อนกระแสเงินสดที่แท้จริงหรือกระแสเงินสดที่มีการปรับปรุง กิจการต้องคำนวณมูลค่าที่แสดงในบัญชีใหม่โดยการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดใน

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการขายรายได้ในอนาคต(Sale of Future Revenues)

ร่างนี้อยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการ ทั้งนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้

อนาคตที่อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเดิมของหนี้สินทางการเงิน กิจการต้องรับรู้จำนวนปรับปรุงที่เกิดขึ้นเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน

การวัดมูลค่ารายได้รอตัดบัญชี

- 12 ในกรณีที่สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการขายรายได้ในอนาคตเป็นรายได้รอตัดบัญชี กิจการต้องตัดจำหน่ายรายได้รอตัดบัญชีดังกล่าวโดยใช้วิธีจำนวนหน่วยของรายได้ ซึ่งเป็นผลคูณของอัตราส่วนของสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากผู้ลงทุนและสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะจ่ายให้แก่ผู้ลงทุนทั้งหมดตามระยะเวลาของข้อตกลง กับการจ่ายชำระเงินสดดังกล่าวสำหรับแต่ละงวดระยะเวลา
- 13 ในกรณีที่สถานการณ์ภายหลังมีการเปลี่ยนแปลงและมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะจ่ายให้แก่ผู้ลงทุนทั้งหมดตามระยะเวลาของข้อตกลง กิจการต้องปรับปรุงประมาณการสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะจ่ายให้แก่ผู้ลงทุนโดยถือเป็นการแก้ไขประมาณการทางบัญชี และบันทึกผลกระทบในงวดปัจจุบันและอนาคต ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

- 14 แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 255X เป็นต้นไป และอนุญาตให้นำมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการนำแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 255X กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 15 แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสัญญาที่มีเนื้อหาสาระเป็นการขายรายได้ในอนาคตซึ่งเกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 255X อย่างไรก็ตามหากกิจการไม่ถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้สำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 255X กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะ เงื่อนไขและสถานการณ์ที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาดังกล่าว รวมถึงข้อเท็จจริงที่กิจการไม่นำแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ
