

บทความ “การรับรู้รายได้แบบใหม่” และ “6 ปัจจัยที่ต้องคำนึงเกี่ยวกับการรับรู้รายได้แบบใหม่”

เขียนโดย นาย Ken Tysiac

บรรณาธิการอาวุโส วารสารทางด้านบัญชี (Journal of Accountancy: JofA)

ตีพิมพ์โดยสมาคมนักบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา

(The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)

พฤษภาคม พ.ศ. 2557

การรับรู้รายได้แบบใหม่

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินแห่งสหรัฐอเมริกา (The Financial Accounting Standards Board: FASB) และคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standards Board: IASB) ได้ออกมาตรฐานการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งมาตรฐานนี้จัดทำขึ้นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินข้ามกลุ่มอุตสาหกรรมและข้ามเขตการปกครองได้ดีขึ้น

นาย Russell Golden ประธาน FASB กล่าวว่า “มาตรฐานการรับรู้รายได้ได้นำเสนอเรื่องสำคัญที่พวกเราตั้งใจปรับปรุงและได้รวบรวมเรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินเอาไว้ และมาตรฐานนี้จะขจัดปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องกันของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) ซึ่งเดิมได้ให้แนวปฏิบัติในการรับรู้รายได้ที่มีความเฉพาะในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมและมีความแตกต่างกันอย่างมาก”

แนวปฏิบัติใหม่นี้ได้ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมากกับหลายๆ บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งในอดีตมีบทความที่ตีพิมพ์กว่า 200 ชิ้นเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ อันทำให้เกิดชุดของกฎเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่มีความเฉพาะต่อกลุ่มอุตสาหกรรมหลายชุด แต่กฎเกณฑ์ชุดใหม่นี้จะมีลักษณะที่เป็นหลักการ (Principle-Based Approach) มากกว่าการรับรู้รายได้แบบเดิมที่หลายๆ บริษัทมีความคุ้นเคย

ในขณะที่เดียวกันวิธีปฏิบัติใหม่นี้ได้รับการพัฒนาให้ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) มีความเคร่งครัดยิ่งขึ้น ซึ่งจากเดิมในมุมมองของผู้กำหนดมาตรฐานยังมองว่า IFRS ขาดรายละเอียดที่เพียงพอ โดยการออกมาตรฐานการรับรู้รายได้ใหม่นี้ได้ทำให้โครงการที่เตรียมทำในปี พ.ศ. 2551 บรรลุผล

นาย Hans Hoogervorst ประธาน IASB กล่าวว่า “ความสำเร็จของโครงการนี้เป็นความสำเร็จที่สำคัญของคณะกรรมการทั้ง 2 กลุ่ม (FASB และ IASB) โดยเราได้ร่วมมือกันพัฒนาปรับปรุงข้อกำหนดด้านรายได้ของทั้ง IFRS และ U.S. GAAP ในขณะเดียวกันก็ยังคงดำเนินการต่อในการพยายามปรับให้มาตรฐาน IFRS และ U.S. GAAP มาบรรจบกันโดยสมบูรณ์ต่อไป ความสนใจของเราตอนนี้คือเพื่อให้แน่ใจว่าการเปลี่ยนไปใช้ข้อกำหนดใหม่นั้นจะประสบผลสำเร็จ”

ภายใต้มาตรฐานใหม่ บริษัทจะรับรู้รายได้ที่แสดงถึงการโอนสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงค่าตอบแทนที่บริษัทคาดว่าจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการเหล่านั้น โดยบริษัทจะรับรู้รายได้ผ่านกระบวนการ 5 ขั้นตอน ดังนี้

- ขั้นตอนที่ 1 ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- ขั้นตอนที่ 2 ข้อผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้าที่แยกออกจากกันได้ (Separate Performance Obligation) ที่ระบุในสัญญา
- ขั้นตอนที่ 3 กำหนดมูลค่าของรายการนั้น
- ขั้นตอนที่ 4 ปันมูลค่าของรายการให้กับข้อผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้าที่แยกออกจากกันได้ ตามที่ระบุในสัญญา
- ขั้นตอนที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า (Satisfies Performance Obligation) แล้ว

มาตรฐานใหม่นี้ยังกำหนดให้มีการเปิดเผยที่ดีขึ้น และมีแนวปฏิบัติที่เข้าใจได้สำหรับรายการต่างๆ เช่น รายได้จากการให้บริการและการแก้ไขสัญญา โดยแนวปฏิบัติสำหรับรายการที่มีหลายส่วนประกอบ (Multiple-Element Arrangement) ก็ได้รับการปรับปรุงให้ดีขึ้นเช่นกัน

นาย Marc Siegel สมาชิก FASB กล่าวว่า “มันเป็นเรื่องที่น่าแปลกใจมากที่สุดที่ GAAP ที่มีอยู่ทุกวันนี้ไม่ได้กำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลมากนัก ดังนั้นมาตรฐานใหม่นี้จึงได้กำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ให้เป็นมาตรฐานเพื่อที่บริษัทจะต้องจัดทำ รวมถึงได้กำหนดวิธีการจำแนก หรือแสดงรายได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน”

6 ปัจจัยที่ต้องคำนึงเกี่ยวกับการรับรู้รายได้แบบใหม่

FASB และ IASB มีความเห็นเรื่องปัจจัยที่ต้องคำนึงเกี่ยวกับการรับรู้รายได้แบบใหม่นอกเหนือจากประโยชน์ในเรื่องการเปรียบเทียบงบการเงินข้ามกลุ่มอุตสาหกรรม โดยได้กล่าวถึง 6 ปัจจัย ดังนี้

1. การเปิดเผยข้อมูลคือกุญแจสำคัญ

ประโยชน์ที่นักลงทุนจะได้รับจากข้อกำหนดในมาตรฐานใหม่นี้ คือการเปิดเผยข้อมูลที่มากขึ้น โดยนาย Russell Golden ประธาน FASB กล่าวว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรูปแบบการคำนวณที่ใช้ในการประมาณราคาขายแบบ Stand-Alone สำหรับพันธสัญญาที่ต้องส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าแบบต่างๆ และข้อมูลเกี่ยวกับช่องทางที่จะได้รับรายได้ในอนาคตนั้น จะช่วยในการตัดสินใจของนักลงทุน

นาย Marc Siegel ซึ่งเป็นสมาชิกของ FASB กล่าวเสริมว่า นักลงทุนจะได้รับประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลแบบใหม่ ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ตามสัญญา หนี้สินตามสัญญา และข้อผูกพันที่เหลืออื่นๆ โดยผู้ใช้งบการเงินจะเข้าใจการรับรู้รายได้ของบริษัทอย่างเป็นหลายมิติมากขึ้นกว่าในอดีต จากคำอธิบายเพิ่มเติมหรือหมายเหตุที่แสดง

2. ซอฟต์แวร์ โทรคมนาคม และอสังหาริมทรัพย์เป็นกลุ่มที่จะได้รับผลกระทบมากที่สุด

นาย Russell Golden ประธาน FASB และนาย Ian Macintosh รองประธาน IASB ต่างลงความเห็นว่า ซอฟต์แวร์ โทรคมนาคม และอสังหาริมทรัพย์เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่จะมีการเปลี่ยนแปลงมากที่สุด ซึ่งเป็นผลมาจากมาตรฐานใหม่นี้

นาย Golden กล่าวว่า บริษัทต่างๆ ในธุรกิจบริหารจัดการสินทรัพย์ จะเห็นถึงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (United States' Generally Accepted Accounting Principles: U.S. GAAP) โดยนาย Macintosh รองประธาน IASB ซึ่งเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ กล่าวเสริมว่า จะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากกับสัญญาก่อสร้างในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ซึ่งในปัจจุบันนี้ได้มีข้อกำหนดเฉพาะบางประการสำหรับกลุ่มอุตสาหกรรมด้วย

จากมุมมองของสหรัฐอเมริกา ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซอฟต์แวร์ และอุตสาหกรรมโทรคมนาคม จะมีแนวโน้มรับรู้รายได้เร็วขึ้นภายใต้มาตรฐานแบบใหม่

3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard: IFRS) จะมีความเข้มงวดมากขึ้น

โดยได้มีการปรับปรุงจากงานตีพิมพ์เรื่องการรับรู้รายได้กว่า 200 ชิ้น มาเป็นมาตรฐานที่มีเนื้อหาครอบคลุมจำนวน 1 ฉบับ ส่งผลให้ U.S. GAAP มีการพัฒนาขึ้นอย่างมาก ทั้งนี้ นาย Macintosh กล่าวว่า IFRS ก็จะมีการปรับปรุงอย่างมากเช่นกัน นอกเหนือจากปรับปรุงด้านการเปรียบเทียบกันได้ระหว่างประเทศต่างๆ ทั่วโลก

นาย Macintosh กล่าวว่า “เราเห็นว่ามาตรฐาน IFRS นั้นยังไม่สมบูรณ์ โดยเรามีแนวปฏิบัติบางประการที่ได้รับการพัฒนาในอดีต แต่ก็ยังไม่ถึงขั้นดีเลิศ แต่เราก็หวังว่ามาตรฐาน IFRS ใหม่ที่จะปรับปรุงขึ้นนี้ ซึ่งมุ่งเน้นทางด้านหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน และเมื่อคุณให้บริการแก่ลูกค้า มาตรฐานฉบับนี้จะช่วยสะสางแนวปฏิบัติในอดีตที่ผ่านมา”

4. กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะให้คำแนะนำเรื่องการเปลี่ยนแปลง

โดยกลุ่มผู้เชี่ยวชาญเหล่านี้ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดย FASB และ IASB จะคอยให้คำแนะนำในการตีความมาตรฐานฉบับนี้แก่ผู้จัดเตรียมงบการเงิน แต่กลุ่มผู้เชี่ยวชาญนี้ไม่ใช่ผู้กำหนดระเบียบแนวปฏิบัติทางบัญชี

นาย Macintosh กล่าวว่า กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะรับคำถามจากผู้จัดเตรียมงบการเงิน โดยจะแนะนำคำตอบตามที่กำหนดในมาตรฐานนั้น ส่วนคำถามที่มาตรฐานนั้นไม่ครอบคลุม กลุ่มผู้เชี่ยวชาญจะประสานกับ FASB และ IASB ต่อไป

5. ข้อมูลการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์การเงิน (Nonfinancial Assets) จะถูกแสดงได้ดีขึ้น

นาย Siegel กล่าวว่า ข้อมูลการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์การเงิน (Nonfinancial Assets) แก่ผู้ที่ไม่ใช่ลูกค้า จะสะท้อนสถานะทางเศรษฐกิจของรายการต่างๆ ภายใต้ข้อกำหนดใหม่ของ U.S. GAAP ยกตัวอย่างเช่น การที่กิจการผลิตสินค้าได้ขายอาคารสำนักงานใหญ่และที่ดินที่สำนักงานนั้นตั้งอยู่ ซึ่งภายใต้มาตรฐานบัญชีการเงิน (Financial Accounting Standards: FAS) ฉบับที่ 66 อาจจะไม่ได้อธิบายถึงสถานะทางเศรษฐกิจของรายการนั้น

ภายใต้มาตรฐานใหม่นี้ ทุกคนจะมองไปในแนวทางเดียวกัน และจะรับรู้และวัดมูลค่ากำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นในแนวทางเดียวกันตามที่มาตรฐานนี้กำหนด และถือเป็นการพัฒนาที่สำคัญที่เกิดขึ้นกับอุตสาหกรรมที่มีความเฉพาะภายใต้ FAS ฉบับที่ 66

6. กำหนดวันบังคับใช้

ผู้จัดเตรียมงบการเงินบางคนที่ประสงค์จะใช้วิธีการปรับย้อนหลัง (Retrospective Transition Method) พวกเขามีความกังวลว่าวันบังคับใช้จะไม่ได้ให้เวลาพวกเขาเพียงพอในการจัดเตรียมระบบที่จะทำให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ต้องการ

มาตรฐานนี้จะมีผลกับบริษัทมหาชนของสหรัฐอเมริกา สำหรับรอบระยะเวลารายงานประจำปีที่จะเริ่มขึ้นหลังจากวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2559 รวมถึงรอบระยะเวลารายงานระหว่างกาล สำหรับกลุ่มบริษัทที่ใช้ IFRS จะต้องใช้มาตรฐานนี้กับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560

ดังนั้นจึงหมายความว่าผู้จัดเตรียมงบการเงินที่เลือกใช้วิธีปรับย้อนหลังแบบเต็มรูป (Full Retrospective Transition Method) แทนที่จะใช้วิธีทางเลือก (Alternate Method) นั้น อาจจะต้องมีระบบที่พร้อมจะจัดเก็บข้อมูลสำหรับการรายงาน 2 แบบ (Dual Reporting) ภายในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 โดยหลายคนก็กังวลว่าจะให้เวลาไม่เพียงพอ แต่ ณ ตอนนี้อย่าคิดว่าคณะกรรมการยังมีความประสงค์จะให้ใช้วันบังคับใช้ดังกล่าวอยู่

นาย Golden กล่าวว่า คณะกรรมการมีความตั้งใจที่จะรับฟังคำถามจากผู้จัดเตรียมงบการเงิน แต่ ณ ขณะนี้วันบังคับใช้ดังกล่าวคือวันที่คณะกรรมการได้กำหนดไว้

“เราสามารถหาความสมดุลได้เสมอระหว่างการให้เวลาพวกเขาเป็นระยะเวลานานกับการทำบางอย่างให้ลุล่วงไปในเวลาที่จำกัด และผมคิดว่ากำหนดบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เป็นความสมดุลที่เหมาะสม โดยหากไม่มีเหตุจำเป็นที่สำคัญมากเกิดขึ้น ผมคิดว่าวันกำหนดบังคับใช้ดังกล่าวไม่น่าจะเปลี่ยนแปลง”

นาย Macintosh กล่าวเสริม