

## กรณีศึกษา

# มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

Credit : อาจารย์ณัฐเสกข์ เทพหัสดิน



# ขั้นที่ 1 ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- มีสัญญา ?
  - เป็นสัญญากับลูกค้า ? ใครคือลูกค้า (สัญญากับหลายฝ่าย) ?
  - แยก/รวมสัญญา ?
  - ระยะเวลาของสัญญา - ไม่มีอายุ ?
    - มีอายุ ?
    - ต่ออายุ ?
    - ยกเลิกได้ ?
  - มีรายได้ที่อยู่ในขอบเขตของ TFRS อื่น ?
  - เข้าเงื่อนไข 5 ข้อ เพื่อรับรู้สัญญาตาม TFRS 15 ?
- มีผลต่อการกำหนด  
“ราคาของรายการ”  
“การปันส่วนราคา”



# ขั้นที่ 1 ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

## การระบุสัญญา

ต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะเมื่อรายการเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ ทุกข้อ

1. คู่สัญญาในสัญญาอนุหมัตติสัญญา (เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติอื่นทางธุรกิจ) และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา
2. สามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบ



# ขั้นที่ 1 ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

## การระบุสัญญา

3. สามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
4. สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ และ
5. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า จะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้กับลูกค้า



## ตัวอย่างที่ 1 - 1 การระบุสัญญา - กรณีขยายระยะเวลาของสัญญา

- บริษัทมีสัญญาให้บริการแก่ลูกค้า ระยะเวลา 12 เดือน ค่าบริการเดือนละ 50,000 บาท สิ้นสุด 30/11/x2 สัญญาไม่ได้กำหนดเรื่องการต่ออายุ
- คู่สัญญาลงนามในสัญญาฉบับใหม่ลงวันที่ 28/2/x3 ค่าบริการเดือนละ 52,500 บาท ย้อนหลังถึง 1/12/x2
- สำหรับเดือน ธ.ค. ม.ค. ก.พ. ลูกค้าได้จ่ายค่าบริการเดือนละ 50,000 บาท และผู้ให้บริการได้ให้บริการอย่างต่อเนื่องในเดือนดังกล่าว และผู้ให้บริการได้ให้บริการอย่างต่อเนื่องในเดือนดังกล่าว และไม่มีข้อโต้แย้งใดเกี่ยวกับบริการในช่วงระยะเวลานั้น

○ มีสัญญาในเดือน ธ.ค. ม.ค. ก.พ. ?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

# ตัวอย่างที่ 1 - 1 การระบุสัญญา - กรณีขยายระยะเวลาของสัญญา

## การพิจารณา

- สัญญาน่าจะมีอยู่เพราะผู้ให้บริการก็ได้ให้บริการต่อเนื่องและลูกค้าก็ได้จ่ายค่าบริการเดือนละ 50,000 บาท อย่างต่อเนื่องตามสัญญาเดิม
- แต่ เนื่องจากสัญญาเดิมหมดอายุและสัญญาไม่ได้กำหนดเรื่องการต่ออายุการกำหนดว่า สัญญายังคงมีอยู่ในช่วงเวลา 3 เดือน นั้น ต้องพิจารณาในแง่กฎหมายว่า ข้อตกลงตามสัญญาสามารถใช้บังคับได้ในเวลานั้นหรือไม่ กิจการไม่ควรหยุดรับรู้รายได้ถ้าสิทธิและภาระผูกพันยังคงมีอยู่ในช่วงก่อนที่จะมีการทำสัญญาฉบับใหม่



## ตัวอย่างที่ 1 - 2 การประเมินการได้รับชำระหนี้ตามสัญญา - กรณีประเมิน Portfolio ของสัญญา

- ผู้ค้าส่งได้ประเมินว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับชำระหนี้ จากลูกค้าแต่ละราย อย่างไรก็ตาม จากประสบการณ์ในอดีต ผู้ค้าส่งพบว่า โดยเฉลี่ยจะได้รับชำระหนี้เพียง 95% ของจำนวนหนี้ที่เรียกเก็บ และคาดการณ์ว่า อนาคตก็จะยังคงเหมือนอดีต ผู้ค้าส่งมีเจตนาที่จะเก็บหนี้ทั้งหมดให้ได้และไม่คาดว่าจะให้ส่วนลดใดๆ

○ ผู้ค้าส่งควรรับรู้รายได้เท่าใด ?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

# ตัวอย่างที่ 1 - 2 การประเมินการได้รับชำระหนี้ตามสัญญา - กรณีประเมิน Portfolio ของสัญญา

## การพิจารณา

- เนื่องจากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับชำระหนี้จากลูกค้าแต่  
ละราย ผู้ค้าส่งควรรับรู้รายได้ 1 ล้านบาท เมื่อโอนสินค้าไปอยู่ในการ  
ควบคุมของลูกค้า ประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับการได้รับชำระหนี้ ไม่มี  
ผลกระทบใดต่อราคาของรายการในสถานการณ์ตามข้อเท็จจริงข้างต้น  
เนื่องจากผู้ค้าส่งได้สรุปว่า เข้าเงื่อนไขเรื่องการได้รับชำระหนี้ทำให้เกิด  
สัญญาแล้ว และผู้ค้าส่งไม่ได้คาดว่า จะให้ส่วนลดใดๆ
- ผู้ค้าส่งควรประเมินการด้อยค่าของลูกหนี้การค้าตามมาตรฐานที่  
เกี่ยวข้อง





## ตัวอย่างที่ 1 - 3 การกำหนดระยะเวลาของสัญญา - กรณีคู่สัญญาสามารถยกเลิกสัญญาโดยไม่เสียค่าปรับ

- ผู้ให้บริการทำสัญญากับลูกค้า ให้บริการรายเดือนเป็นระยะเวลา 3 ปี คู่สัญญาสามารถยกเลิกสัญญาได้ ณ สิ้นเดือนใดก็ได้ ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลใดโดยไม่ต้องชดเชยค่าเสียหายให้แก่อีกฝ่ายหนึ่ง

○ ในการใช้มาตรฐานรายได้ ระยะเวลาของสัญญาคือ?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

# ตัวอย่างที่ 1 - 3 การกำหนดระยะเวลาของสัญญา - กรณีคู่สัญญาสามารถยกเลิกสัญญาโดยไม่เสียค่าปรับ

## การพิจารณา

- ควรถือเป็นสัญญาเดือนต่อเดือน แม้ว่าสัญญาจะกำหนดระยะเวลา 3 ปี เนื่องจากคู่สัญญาไม่มีสิทธิเรียกร้องและภาระผูกพันเกินไปกว่าเดือนที่ได้ให้/รับบริการไปแล้ว



## ตัวอย่างที่ 1 - 4 การเปลี่ยนแปลงสัญญา - กรณีเปลี่ยนแปลงงาน

- ผู้รับเหมาทำสัญญากับลูกค้า สร้างโรงงานราคา 60 ล้านบาท งานก่อสร้างถือเป็นภาระเดี่ยวยที่ต้องทำ
- ปลายปีที่ 1 ผู้รับเหมาและลูกค้าตกลงเปลี่ยนแปลงงาน ซึ่งจะทำให้ราคาของรายการและต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสูงขึ้นประมาณ 20 ล้านบาท และ 15 ล้านบาท ตามลำดับ

○ ผู้รับเหมาควรรับรู้การเปลี่ยนแปลงงานอย่างไร?



# ตัวอย่างที่ 1 - 4 การเปลี่ยนแปลงสัญญา - กรณีเปลี่ยนแปลงงาน

## การพิจารณา

- การเปลี่ยนแปลงไม่ได้ทำให้เกิดภาวะอื่นภาวะหนึ่ง เนื่องจากสินค้าและบริการที่ผู้รับเหมาจะต้องให้ตามสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลง ไม่ distinct ดังนั้น ผู้รับเหมาควรรับรู้การเปลี่ยนแปลงเสมือนเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาเดิม
- ผู้รับเหมาควรปรับประมาณการราคาของรายการและชั้นความสำเร็จของงานให้เป็นปัจจุบันเพื่อรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลง ซึ่งจะส่งผลให้เกิด cumulative catch-up adjustment ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา



## ขั้นที่ 2 ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

- Promise(s) ที่จะ provide
  - สินค้าหรือบริการที่ “แตกต่าง” (distinct)
  - ชุด (series) ของสินค้าหรือบริการที่ “แตกต่าง”
  - สินค้า/บริการที่สัญญาจะให้ คือ outputs หรือ inputs to combined item
- ภาระแยกต่างหาก (separate)
- รวมภาระต่าง ๆ เป็นหนึ่งภาระ (bundle)
- สิทธิ (option) ซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม



## ขั้นที่ 2 ภาวะที่ต้องปฏิบัติ

ณ วันเริ่มต้นของสัญญา ต้องประเมินสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ ในสัญญาที่ทำกับลูกค้าและต้องระบุเป็นภาวะที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลง แต่ละข้อที่จะส่งมอบให้ลูกค้าด้วยลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังนี้

1. สินค้าหรือบริการ (หรือสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ
2. ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาโดยส่วนใหญ่เหมือนกัน และมีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกัน



## ขั้นที่ 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligation)

- ภาระที่ต้องปฏิบัติ หรือ “คำมั่นสัญญา” (promises) ที่จะให้ distinct good หรือ services หรือ series of distinct goods หรือ services
- Distinct good or service แต่ละรายการที่กิจการสัญญาว่าจะให้ ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งภาระ
- Goods และ services ที่ไม่ distinct จะมีการนำมารวมกับ goods หรือ services อื่นในสัญญาจนกว่าจะเกิด bundle of goods or services ที่ Distinct ซึ่งจะถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งภาระ



## ขั้นที่ 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligation)

- Series of distinct goods or services ที่ให้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งภาระ ถ้าเข้าเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อ ต่อไปนี้
  - 1) Distinct good หรือ service แต่ละรายการที่อยู่ใน series ซึ่งกิจการสัญญาจะให้ลูกค้า เข้าเงื่อนไขเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง (satisfied over time)
  - 2) การวัดขั้นความสำเร็จของสิ่งที่ต้องปฏิบัติตามภาระไปจนถึงจุดที่ปฏิบัติแล้วเสร็จสมบูรณ์ตามภาระที่ต้องปฏิบัติ (ที่จะต้องโอน distinct good หรือ service แต่ละรายการใน series ให้แก่ลูกค้า) ใช้วิธีเดียวกัน





## ขั้นที่ 2 ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

ตัวอย่างสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าหรือภาระที่ต้องปฏิบัติ

- Ø การขายสินค้าที่กิจการผลิต
- Ø การขายต่อสินค้าที่กิจการซื้อ
- Ø การขายต่อสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อ
- Ø การปฏิบัติงานตามที่ตกลงในสัญญาให้กับลูกค้า
- Ø การให้บริการในลักษณะการแสดงความพร้อม (stand-by) ในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ หรือผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าพร้อมใช้เมื่อลูกค้าตัดสินใจจะใช้สินค้าหรือบริการ
- Ø การให้บริการโดยการจัดการ (arrange) ให้บุคคลอื่นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า



## ขั้นที่ 2 ภาวะที่ต้องปฏิบัติ

ตัวอย่างสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าหรือภาวะที่ต้องปฏิบัติ

- Ø การให้สิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถนำไปขายต่อหรือมอบให้ลูกค้าของลูกค้าได้ (กิจการที่ขายสินค้าให้ retailer สัญญาจะโอนสินค้า/บริการ เพิ่มเติมให้แก่ผู้ซื้อสินค้าจาก retailer)
- Ø การสร้าง การผลิต หรือ การพัฒนาสินทรัพย์ ในนามของลูกค้า
- Ø การให้ใบอนุญาต (license) และ
- Ø การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (option)



## ตัวอย่าง 2 - 1 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

- ผู้ผลิตทำสัญญากับลูกค้า ขายเครื่องมือสั่งทำพิเศษและอะไหล่สำหรับเครื่องมือสั่งทำพิเศษนั้น
- ผู้ผลิตปกติจะขายเครื่องมือสั่งทำพิเศษพร้อมอะไหล่สั่งทำพิเศษด้วยกัน (ไม่แยกขาย) และไม่มีผู้ขายรายอื่นที่ขายสินค้าประเภทนี้ ลูกค้าสามารถใช้เครื่องมือโดยไม่ต้องใช้อะไหล่ แต่อะไหล่จะมีประโยชน์อะไรเลยหากไม่มีเครื่องมือ
  - มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญากี่ภาระ?



## ตัวอย่าง 2 - 1 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การพิจารณา

- มี 2 ภาระ ถ้าผู้ผลิตโอนเครื่องมือสั่งทำพิเศษก่อน ทั้งนี้ เพราะลูกค้าสามารถได้ประโยชน์จากเครื่องมือพิเศษตามลำพัง และลูกค้าสามารถได้ประโยชน์จากอะไหล่โดยใช้ร่วมกับทรัพยากรที่ลูกค้ามีอยู่แล้ว (เครื่องมือที่ลูกค้าได้รับโอนมาก่อนแล้ว)
- มี 1 ภาระ ถ้าผู้ผลิตโอนอะไหล่สั่งทำพิเศษก่อน ทั้งนี้ เพราะลูกค้าไม่สามารถ ได้ประโยชน์จากอะไหล่เหล่านั้นโดยไม่มีเครื่องมือ
- ข้อสรุปอาจแตกต่างจากข้างต้นถ้าผู้ผลิตหรือผู้ขายรายอื่นขายเครื่องมือสั่งทำพิเศษนี้แยกต่างหากเป็นปกติ กำหนดเวลาของการส่งมอบสินค้าหรือบริการสามารถกระทบการประเมินว่า ลูกค้าสามารถได้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการหรือไม่



## ตัวอย่าง 2 - 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

- ผู้รับเหมาทำสัญญากับลูกค้า สร้างบ้านให้ลูกค้ารายหนึ่ง ผู้รับเหมารับผิดชอบบริหารโครงการ ผู้รับเหมาได้ระบุสินค้าและบริการต่างๆ ที่ต้องให้ รวมทั้งการออกแบบบ้าน การเตรียมสถานที่ก่อสร้าง การก่อสร้างบ้าน การติดตั้งระบบน้ำประปาและไฟฟ้า และเครื่องตกแต่งทำจากไม้ ผู้รับเหมาโดยปกติขายสินค้าและบริการเหล่านี้เป็นประจำให้แก่ลูกค้าทั่วไป
  - มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญากี่ภาระ?



## ตัวอย่าง 2 - 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การพิจารณา

- สินค้าและบริการต่าง ๆ ควรมีการนำมารวมกันเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ หนึ่งภาระ
- สินค้าและบริการที่ผู้รับเหมาสัญญาจะให้ สามารถเป็นรายการที่ Distinct เนื่องจากเจ้าของบ้านรายนี้สามารถได้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการเหล่านั้นโดยลำพังหรือรวมกันกับทรัพยากรอื่นที่หาได้โดยง่ายเพราะผู้รับเหมาปกติขายสินค้าหรือบริการเหล่านั้นเป็นประจำให้เจ้าของบ้านรายอื่น และเจ้าของบ้านรายนี้ก็สามารถหาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจาก สินค้าและบริการแต่ละรายการโดยการใช้ประโยชน์หรือขาย



## ตัวอย่าง 2 - 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การพิจารณา(ต่อ)

- แต่ สินค้าและบริการดังกล่าวไม่สามารถระบุแยกต่างหากจาก promises อื่นในสัญญา Promises โดยรวมของผู้รับเหมาตามสัญญา คือ การสร้าง (โอน) บ้านให้ลูกค้า สินค้าหรือบริการแต่ละรายการเป็นเพียงส่วนประกอบที่ต้องใช้ โดยผู้รับเหมาให้บริการที่มีนัยสำคัญในการรวม สินค้าและบริการต่างๆ เพื่อให้ออกมาเป็นบ้านที่เจ้าของบ้านทำสัญญาซื้อ หลักในการพิจารณา คือ ให้พิจารณาตามมุมมองของลูกค้าว่า ลูกค้า ต้องการอะไร



## ตัวอย่าง 2 - 3 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

- บริษัท Software ทำสัญญากับลูกค้า ขาย Software license (ไม่จำกัดอายุ) บริการติดตั้ง และบริการ upgrades ในช่วงเวลา 3 ปีหลังการขาย
- งานบริการติดตั้งกำหนดให้บริษัทต้องดัดแปลง software ในบางด้านแต่ไม่ต้องดัดแปลง software อย่างมีนัยสำคัญ บริการเหล่านี้ไม่ต้องใช้ความรู้พิเศษเฉพาะด้าน ผู้ชำนาญอื่นที่มีความรู้เกี่ยวกับ software ที่ซับซ้อนก็สามารถทำงานประเภทนี้ได้ upgrades เอง ก็ไม่ได้มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อประโยชน์หรือคุณค่าของ software ในแง่ลูกค้า
  - มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญากี่ภาระ?





## ตัวอย่าง 2 - 3 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การพิจารณา

- มีทั้งหมด 3 ภาระ คือ 1.software license 2.บริการติดตั้ง 3.upgrades ในอนาคตที่ยังไม่มีการระบุว่าจะอะไรบ้าง
- ลูกค้าสามารถได้ประโยชน์จาก software (ส่งมอบเป็นรายการแรก) เนื่องจาก software ทำงานได้โดยลำพัง ไม่เกี่ยวข้องกับบริการติดตั้ง หรือ upgrades ในอนาคต ลูกค้าสามารถได้ประโยชน์จากงานบริการติดตั้งเพิ่มเติม และ upgrades ในอนาคต (ที่ตามมาหลังจากได้รับ software มาใช้โดยใช้ร่วมกันกับ software ที่ได้รับมาแล้ว)



## ตัวอย่าง 2 - 4 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

- ข้อมูลเช่นตัวอย่าง 2-3 แต่ งานบริการติดตั้งกำหนดให้บริษัทต้อง customize software อย่างมาก โดยเพิ่ม function ใหม่ เพื่อให้ software สามารถทำงานร่วมกับระบบคอมพิวเตอร์อื่นของลูกค้าได้
  - มีภาระที่ต้องปฏิบัติกี่ภาระ?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

## ตัวอย่าง 2 - 4 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การพิจารณา

- มีทั้งหมด 2 ภาระ คือ 1) license to customized software และ 2) upgrades ในอนาคตที่ยังไม่มีการระบุว่าจะไ้บ้าง
- บริษัทพิจารณาว่า ข้อตกลง/สัญญากับลูกค้า คือ การจัดหา customized software solution ดังนั้น software และการบริการ customization เป็น INPUTS สำหรับสิ่งที่ลูกค้าต้องการ จึงทำให้ software license และบริการ customization ไม่สามารถระบุแยกต่างหากจากกันได้ จึงต้องนำมา รวมกันเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระเดียว



## ตัวอย่าง 2 - 4 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

### การพิจารณา (ต่อ)

- การที่บริษัทต้องทำให้ software สามารถทำงานร่วมกับระบบคอมพิวเตอร์อื่นของลูกค้าได้ บริษัทต้องดัดแปลง software อย่างมีนัยสำคัญ จึงเป็นอีกเหตุผลหนึ่งที่สนับสนุนข้อสรุปข้างต้น
- Upgrades ในอนาคตเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหากอีกภาระหนึ่ง ด้วยเหตุผลตามตัวอย่าง 2-3



ตัวอย่าง 2 - 5 ข้อพิจารณาอื่นในการประเมินว่า เงื่อนไขในสัญญาหรือข้อตกลงที่แฝงอยู่ก่อให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติหรือไม่

- การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ - กรณีมีหลายกิจกรรม

- บริษัทประกอบธุรกิจสโมสร Fitnessทำสัญญา 1 ปี กับลูกค้าเพื่อใช้บริการ ณ สถานที่ประกอบการต่างๆ ของบริษัทในราคา 10,000 บาท บริษัทคิดค่าบริการแรกเข้า 1,000 บาท (non-refundable) เพื่อชดเชยต้นทุนบางส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรับลูกค้า

○ มีภาระที่ต้องปฏิบัติที่ภาระ?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

ตัวอย่าง 2 - 5 ข้อพิจารณาอื่นในการประเมินว่า เงื่อนไขในสัญญาหรือข้อตกลงที่แฝงอยู่ก่อให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติหรือไม่

- การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ - กรณีมีหลายกิจกรรม

### การพิจารณา

- มี 1 ภาระในสัญญา คือ ให้สิทธิลูกค้าใช้บริการในสโมสร กิจกรรมที่บริษัทต้องทำเพื่อรับลูกค้าไม่ใช่เป็นการให้บริการแก่ลูกค้า จึงไม่ถือว่า บริษัทได้ปฏิบัติแล้วเสร็จตามภาระที่ต้องปฏิบัติ
- บริษัทไม่ควรรับรู้รายได้เมื่อได้รับบริการแรกเข้า แม้ว่า **non-refundable** ถ้าค่าบริการไม่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติให้แล้วเสร็จตามภาระที่ต้องปฏิบัติ ค่าบริการแรกเข้า **non-refundable** ควรนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ และปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา การรับรู้รายได้จะรับรู้เมื่อบริษัทได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ



## ตัวอย่างที่ 2 - 6 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ - บริการขนส่ง

- บริษัททำสัญญาขายสินค้าให้ลูกค้า ลูกค้าขอให้บริษัทจัดส่งสินค้าให้ด้วย โดยตกลงเงื่อนไขการส่งมอบว่า กรรมสิทธิ์ในสินค้าและความเสี่ยงจากความเสียหายเป็นของลูกค้าเมื่อบริษัทส่งมอบสินค้าให้บริษัทขนส่ง
- ลูกค้าเข้าควบคุมสินค้า ณ จุดขนส่ง และสามารถขายสินค้านั้นให้คนอื่น บริษัทไม่มีสิทธิ์นำสินค้านั้นไปขายให้คนอื่น (เช่น ส่งการให้คนอื่น) ทั้งนี้ที่บริษัทขนส่งรับสินค้านั้นไปจากคลังสินค้าของบริษัท

○ มีภาระที่ต้องปฏิบัติกี่ภาระ?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

## ตัวอย่างที่ 2 - 6 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ - บริการขนส่ง

### การพิจารณา

- มี 2 ภาระ คือ 1) ขายสินค้า และ 2) ให้บริการขนส่ง
- บริการขนส่งไม่มีผลกระทบต่อการเข้าควบคุมสินค้าโดยลูกค้าว่า เกิดขึ้นเมื่อใด ถ้าสมมติว่า บริการขนส่ง distinct
- บริษัทรับรู้รายได้ส่วนที่ปันส่วนให้กับการขายสินค้าเมื่อโอนการควบคุมให้ลูกค้า (ณ จุดส่งมอบให้บริษัทขนส่ง) และรับรู้รายได้ที่ปันส่วนให้กับการขนส่งเมื่อบริษัทปฏิบัติแล้วเสร็จตามภาระที่ต้องปฏิบัติ
- เนื่องจากบริษัทต้องจัดการให้บริษัทขนส่งทำการขนส่งสินค้า (บริษัทไม่ได้ขนส่งเอง) บริษัทต้องพิจารณาด้วยว่า รายได้ค่าบริการขนส่งควรแสดง Gross หรือ Net





## ขั้นที่ 3 กำหนดราคาของรายการ (transaction price)

ราคาของรายการมี/ไม่มี

- สิ่งตอบแทนผันแปร (variable consideration)
- การจำกัดสิ่งตอบแทนผันแปร
- ส่วนลดต่าง ๆ
- สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด
- Payments ให้ลูกค้า
- องค์กรประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ



# ขั้นที่ 3 กำหนดราคาของรายการ (transaction price)

ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในสัญญาและธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจ  
ในการกำหนดราคาของรายการ

ราคาของรายการ คือ จำนวนของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมี  
สิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้  
ตกลงกันให้แก่ลูกค้า แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม

สิ่งตอบแทนที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้า อาจเป็นจำนวนคงที่  
จำนวนผันแปร หรือทั้งสองแบบ



# ขั้นที่ 3 กำหนดราคาของรายการ (transaction price)

ต้องประมาณจำนวนสิ่งตอบแทนที่ผันแปรโดยใช้วิธีการดังต่อไปนี้

## มูลค่าที่คาดไว้

- ผลรวมของจำนวนสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น
- มูลค่าที่คาดไว้อาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร หากกิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน

## มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด

- จำนวนที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้
- มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร หากสัญญาดังกล่าวมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เพียงสองกรณี



# ขั้นที่ 3 กำหนดราคาของรายการ (transaction price)

- ต้องเลือกใช้วิธีการประมาณการผลกระทบของความไม่แน่นอนของจำนวนสิ่งตอบแทนที่ผันแปรที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของสัญญา
- ต้องพิจารณาข้อมูลที่กิจการมีอยู่ทั้งหมดอย่างสมเหตุสมผล ไม่ว่าจะเป็ นข้อมูลในอดีต ปัจจุบันและการคาดการณ์ในอนาคต
- ต้องระบุจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ขึ้นมาอย่างสมเหตุสมผล
- ข้อมูลที่ใช้ในการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรโดยทั่วไปจะเหมือนกับข้อมูลที่ฝ่ายบริหารของกิจการใช้ในช่วงการนำเสนอราคาต่อลูกค้า และข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้



ตัวอย่าง 3 - 1 การประมาณการ variable consideration - ได้โบนัสตามผลงาน (performance bonus) วัดจากผลลัพธ์หลายผลลัพธ์/ เป้าหลายเป้า/ ความสำเร็จหลายระดับ

- บริษัททำสัญญากับลูกค้า สร้างสินทรัพย์รายการหนึ่งในราคา 1,000,000 บาท ให้ลูกค้า โดยบริษัทจะได้รับโบนัสตามผลงาน จำนวน 500,000 บาท ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่ใช้ในการก่อสร้างให้แล้วเสร็จ
- จำนวนเงินโบนัสจะลดลง 10% ต่ออาทิตย์สำหรับทุกอาทิตย์ที่เกินวันสร้างแล้วเสร็จตามที่ได้ตกลงกันไว้
- ข้อกำหนดต่าง ๆ ในสัญญานี้เหมือนกับในสัญญาอื่นที่บริษัทเคยทำมาแล้ว และผู้บริหารเชื่อว่า สัญญานี้จะเป็นไปตามประสบการณ์ในอดีต บริษัทจึงสรุปว่า การใช้วิธี Expected value ให้ความแม่นยำมากที่สุด



ตัวอย่าง 3 - 1 การประมาณการ variable consideration - ได้โบนัสตามผลงาน (performance bonus) วัดจากผลลัพธ์หลายผลลัพธ์/ เป้าหลายเป้า/ ความสำเร็จหลายระดับ

- บริษัทประมาณว่า มีความเป็นไปได้ 60% ที่สัญญาจะแล้วเสร็จภายใน กำหนดการแล้วเสร็จที่ตกลงไว้ มีความเป็นไปได้ 30% ที่จะแล้วเสร็จ หนึ่งอาทิตย์ช้ากว่ากำหนด และมีความเป็นไปได้ 10% ที่จะแล้วเสร็จสอง อาทิตย์ช้ากว่ากำหนด

○ บริษัทควรกำหนดราคาของรายการเท่าใด?



ตัวอย่าง 3 - 1 การประมาณการ variable consideration - ได้โบนัสตามผลงาน  
(performance bonus) วัดจากผลลัพธ์หลายผลลัพธ์/เป้าหลายเป้า/  
ความสำเร็จหลายระดับ

- Probability-weighted consideration

$$1,500,000 \text{ บาท (1 ล้านบาท + โบนัสเต็มจำนวน)} \times 60\% = 900,000$$

$$1,450,000 \text{ บาท (1 ล้านบาท + 90\% โบนัส)} \times 30\% = 435,000$$

$$1,400,000 \text{ บาท (1 ล้านบาท + 80\% โบนัส)} \times 10\% = \underline{140,000}$$

$$\text{รวม probability-weighted consideration} = \underline{1,475,000}$$

- รวมราคาของรายการ = 1,475,000 บาท

บริษัทต้องทบทวนประมาณการนี้ทุกสิ้นงวด

- ตัวอย่างนี้ไม่ได้พิจารณาเรื่อง Constraint on variable consideration



### ตัวอย่าง 3 - 2 การประมาณการ variable consideration - ได้โบนัสตามผลงาน (performance bonus) วัลจากความสำเร็จ 2 ระดับ

- บริษัททำสัญญากับลูกค้า สร้างโรงงานผลิตสินค้าให้ลูกค้าในราคา 1 พันล้านบาท บวกค่าบริการพิเศษอีก 100 ล้านบาท ถ้าสร้างโรงงานแล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาที่ตกลง บริษัทคาดว่าจะใช้เวลา 3 ปี ในการสร้างบริษัทมีประสบการณ์ยาวนานในการสร้างโรงงานประเภทนี้
- ความสำเร็จมี 2 ระดับ คือ เสร็จทันได้ค่าบริการพิเศษอีก 100 ล้านบาท และเสร็จไม่ทันไม่ได้ค่าบริการพิเศษ ได้/ไม่ได้
- ประสบการณ์ทำให้บริษัทเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ 95% ที่จะสร้างโรงงานแล้วเสร็จสมบูรณ์ก่อนกำหนดเวลาที่ตกลง

○ บริษัทควรกำหนดราคาของรายการเท่าใด?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน



## ตัวอย่าง 3 - 2 การประมาณการ variable consideration - ได้โบนัสตามผลงาน (performance bonus) วัดจากความสำเร็จ 2 ระดับ

### การพิจารณา

- เนื่องจากบริษัทมีความมั่นใจ 95% ว่า จะได้ค่าบริการพิเศษ จึงพิจารณาได้ว่า เข้าเงื่อนไขของ TFRS 15.56 ที่กำหนดให้รวม variable consideration ไว้ในราคาของรายการ ถ้ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (highly probable) ว่า จะไม่มีการโอนกลับรายได้ที่รับรู้ไปแล้วอย่างมีนัยสำคัญ
- เหมาะสมที่จะใช้วิธี “Most likely amount” เพื่อประมาณการ variable consideration เนื่องจากบริษัทจะได้รับเงินจำนวนหนึ่งจากสองจำนวนที่เป็นไปได้ (จำนวนที่เป็นไปได้น้อยจำนวน)
- ราคาของรายการจึงเท่ากับ 1,100,000,000 ล้านบาท



## ตัวอย่าง 3 - 3 การจำกัดจำนวน variable consideration ที่จะรวมไว้ในราคาของรายการ

- บริษัทขายที่ดินให้ลูกค้าในราคา 50 ล้านบาท และถ้าลูกค้าขายที่ดินนั้นได้ในราคาสูงกว่า 150 ล้านบาท บริษัทมีสิทธิได้ค่าขายเพิ่มอีก 10% ของส่วนที่สูงกว่านั้น
  - บริษัทพิจารณาว่าประสบการณ์ของบริษัทกับสัญญาที่คล้ายคลึงกัน มีประโยชน์น้อยมากสำหรับการคาดการณ์เกี่ยวกับสัญญาล่าสุดนี้ เนื่องจากอนาคตของตลาดอสังหาริมทรัพย์มีความไม่แน่นอน จำนวน variable consideration จะได้รับผลกระทบจากปัจจัยต่างๆ ที่ไม่ได้อยู่ภายใต้อิทธิพลของบริษัท นอกจากนี้ บริษัทคาดว่า ความไม่แน่นอนจะไม่หมดไปในระยะสั้น เนื่องจากลูกค้าเองก็ยังไม่มีความแน่นอนที่จะขายที่ดินแปลงนั้น
- บริษัทควรรวม variable consideration ไว้ในราคาขายของรายการหรือไม่?



## ตัวอย่าง 3 - 3 การจำกัดจำนวน variable consideration ที่จะรวมไว้ในราคาของรายการ

### การพิจารณา

- ไม่ควรรวม variable consideration เลย เนื่องจากยังไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่มีการโอนกลับรายได้อันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการราคาขายที่ลูกค้าจะได้รับจากการขายที่ดินในอนาคต
- ราคาขายตามสัญญา ณ วันที่ทำสัญญา คือ 50 ล้านบาท
- บริษัทต้องทบทวนประมาณการ รวมทั้งการใช้ constraint ทุกสิ่งงวดจนกว่าความไม่แน่นอนจะหมดไป และต้องพิจารณาด้วยว่า บริษัทควรรับรู้รายได้ขั้นต่ำหรือไม่เพียงใด



## ตัวอย่าง 3 -4 การทบทวนการประเมินจำนวน variable consideration ที่ ถูกจำกัดไว้ในงวดก่อน

สถานการณ์เหมือนตัวอย่าง 3-3 และบริษัทมีข้อมูลเพิ่มเติมหลังจาก 2 ปีผ่านไป ดังนี้

- ราคาที่ดินในตลาดเพิ่มสูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ
- บริษัทประมาณว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่มีการโอนกลับรายได้ที่รับรู้เกี่ยวกับ variable consideration จำนวน 4 ล้านบาท โดยพิจารณาจากราคาที่ดินลักษณะคล้ายคลึงกันในพื้นที่ใกล้เคียงที่มีการซื้อขายจริง
- ลูกค้ำกำลังดำเนินการอย่างจริงจังเพื่อผู้ซื้อ
  - บริษัทควรบันทึกบัญชีอย่างไรหรือไม่เนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม?



## ตัวอย่าง 3 -4 การทบทวนการประเมินจำนวน variable consideration ที่ถูกจำกัดไว้ในงวดก่อน

### การพิจารณา

- บริษัทควรปรับราคาของรายการโดยรวม variable consideration 4 ล้านบาทเข้าไป เนื่องจากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าจะไม่มีกำไรโอนกลับรายได้สะสมที่มีการรับรู้ไปแล้ว
- บริษัทต้องทบทวนประมาณการเกี่ยวกับ variable consideration (เพิ่มหรือลด) ทุกสิ้นงวดจนกว่าความไม่แน่นอนจะหมดไป



## ตัวอย่าง 3 - 5 Variable consideration - มีหลายแบบ

- บริษัททำสัญญากับลูกค้า สร้างโรงงานผลิตสินค้าให้ลูกค้าในราคา 1 พันล้านบาท ข้อตกลงกำหนดให้มีโบนัสตามผลงาน 2 รายการ
  - 1) โบนัส ก 200 ล้านบาท ถ้าสร้างโรงงานแล้วเสร็จภายใน 6 เดือน
  - 2) โบนัส ข 100 ล้านบาท ถ้าโรงงานได้รับใบรับรอง EIA เมื่อสร้างเสร็จ
- บริษัทประมาณว่า ต้องใช้เวลาอย่างน้อย 8 เดือน จึงจะสร้างโรงงานเสร็จ
- บริษัทประเมินว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะได้ใบรับรอง EIA เนื่องจากบริษัทเคยได้รับใบรับรองดังกล่าวสำหรับโครงการประเภทนี้หลายโครงการในอดีต
  - บริษัทควรกำหนดราคาของรายการเท่าใด?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

## ตัวอย่าง 3 - 5 Variable consideration - มีหลายแบบ

### การพิจารณา

- ราคาขายของสัญญาเท่ากับ 1,100 ล้านบาท
- บริษัทต้องประเมิน variable consideration แต่ละแบบแยกจากกัน
- บริษัทต้องไม่รวมโบนัส ก ไว้ในราคาของรายการ เนื่องจากบริษัทประเมินว่าไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่มีการโอนกลับรายได้
- บริษัทควรรวมโบนัส ข ไว้ในราคาของรายการ เนื่องจากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (จากวิธี Most likely outcome) ที่จะไม่มีการโอนกลับรายได้
- บริษัทต้องทบทวนประมาณการเกี่ยวกับ variable consideration ทุกสิ้นงวด จนกว่าความไม่แน่นอนจะหมดไป



## ตัวอย่าง 3 - 6 Variable consideration – Volume discounts

- ต้นปีปัจจุบัน บริษัททำสัญญา 1 ปี ขายสินค้าให้ลูกค้าโดยจะมีการปรับราคาต่อหน่วยย้อนหลังเมื่อลูกค้าซื้อถึงเป้า (1ปี) ดังนี้

ราคาต่อหน่วย ปริมาณยอดขายสะสม

100 บาท	0-100,000 หน่วย
90 บาท	100,001-200,000 หน่วย
80 บาท	200,001 หน่วยและสูงกว่า

- บริษัทประมาณการยอดขายไว้ 150,000 หน่วย โดยพิจารณาจากประสบการณ์เกี่ยวกับสัญญาที่คล้ายกัน และการคาดการณ์เกี่ยวกับความต้องการของลูกค้ารายนี้
- ไตรมาส 1 ขายได้ 60,000 หน่วย ในราคา 100 บาท ต่อหน่วย
  - บริษัทควรกำหนดราคาของรายการเท่าใด?





## ตัวอย่าง 3 - 6 Variable consideration – Volume discounts

### การพิจารณา

- ราคาของรายการเท่ากับ 90 บาท ต่อหน่วย โดยพิจารณาจากประมาณการยอดขายทั้งปี 150,000 หน่วย ซึ่งจะขายในราคา 90 บาท ต่อหน่วย
- บริษัทสรุปว่า การใช้ราคาขาย 90 บาท ต่อหน่วย ทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่เกิดการโอนกลับรายได้ เมื่อความ ไม่แน่นอนหมดไป
- บริษัทรับรู้รายได้ 90 บาท ต่อหน่วย เมื่อขายสินค้าและรับรู้หนี้สิน 10 บาทต่อหน่วย (100-90) สำหรับสินค้า 100,000 หน่วยแรกที่ขาย จนกว่า ปริมาณยอดขายสะสมจะถึงอีกระดับหนึ่ง ซึ่งจะต้องปรับราคาขายย้อนหลัง
- รายได้ไตรมาส 1 เท่ากับ 5,400,000 บาท (60,000 x 90) หนี้สินเท่ากับ 600,000 บาท (60,000 x 10)
- บริษัทต้องทบทวนประมาณการปริมาณยอดขายทุกสิ้นงวดจนกว่าความไม่แน่นอนจะหมดไป



## ตัวอย่าง 3 - 7 Variable consideration – Volume discounts

สมมติข้อมูลเหมือนตัวอย่าง 3-6 และมีข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

- ไตรมาส 2 บริษัท ขาย 80,000 หน่วย สูงกว่าไตรมาส 1 เนื่องจากลูกค้าขยายสาขาจึงมีความต้องการสินค้ามากขึ้น
- บริษัทจึงปรับประมาณการปริมาณยอดขายทั้งปีเพิ่มขึ้นเป็น 290,000 หน่วย (เดิม 150,000 หน่วย) โดยพิจารณาจากการขยายสาขาของลูกค้า ส่งผลให้บริษัทจะต้องลดราคาขายย้อนหลังเป็น 80 บาท ต่อหน่วย ถ้าปริมาณยอดขายจริงเป็นไปตามประมาณการ
  - บริษัทควรรับรู้การเปลี่ยนแปลงประมาณการอย่างไร?



## ตัวอย่าง 3 - 7 Variable consideration – Volume discounts

### การพิจารณา

- ราคาของรายการเท่ากับ 80 บาท ต่อหน่วย โดยพิจารณาจากประมาณการปริมาณยอดขายทั้งปีตามที่ประเมินใหม่ 290,000 หน่วย
- บริษัทจะรับรู้รายได้ไตรมาส 2 เท่ากับ 5,800,000 บาท คำนวณ ดังนี้  
80 x 80,000 ขายในไตรมาส 2 = 6,400,000 บาท  
หัก 10 (90-80) x 60,000 ขายในไตรมาส 1 = (600,000) บาท  
5,800,000 บาท
- บริษัทต้องทบทวนประมาณการปริมาณยอดขายทุกสิ้นงวดต่อไปจนกว่าความไม่แน่นอนจะหมดไป



## ตัวอย่าง 3 - 8 Variable consideration - ให้ rebates แก่ลูกค้า

- บริษัทขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีกในราคา 1,000 บาท ต่อหน่วย ลูกค้าได้รับคูปองมูลค่า 200 บาท ซึ่งสามารถนำไปแลกเป็นเงินสด
- บริษัทประมาณว่า 20% ถึง 30% ของคูปองที่ลูกค้าได้ไปจะมีการนำมาแลกเป็นเงินสด โดยพิจารณาจากประสบการณ์เกี่ยวกับโครงการคล้ายกัน
- บริษัทสรุปว่า ราคาของรายการควรคำนวณตามข้อสมมติว่า 30% ของคูปองจะมีการนำมาแลกเป็นเงินสด เนื่องจากการใช้จำนวนนี้ จะทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่เกิดการโอนกลับรายได้ถ้าประมาณการจำนวน rebates เปลี่ยนแปลง

○ บริษัทควรกำหนดราคาของรายการเท่าใด?



Credit : อาจารย์ณัฐเสกซ์ เทพหัสดิน

## ตัวอย่าง 3 - 8 Variable consideration - ให้ rebates แก่ลูกค้า

### การพิจารณา

- บริษัทควรกำหนดราคาของรายการเท่ากับ 940 บาท (1,000 หัก 200 X 30%)
- ผลต่างระหว่างราคาขายให้ผู้ค้าปลีก 1,000 บาท กับราคาของรายการ 940 บาท บันทึกเป็นหนี้สิน (เงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายคืนให้ลูกค้า)
- บริษัทต้องทบทวนประมาณการจำนวน rebates และราคาของรายการทุกสิ้นงวดถ้าอัตราการจ่ายคืนเปลี่ยนแปลง



## ตัวอย่าง 3 - 9 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า - ไม่ได้รับสินค้าหรือบริการที่ distinct

- บริษัทขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก และจ่ายค่าบริการให้ผู้ค้าปลีกเพื่อให้ผู้  
ค้าปลีกจัดวางสินค้าของบริษัทในตำแหน่งที่โดดเด่น
- การต่อรองเกี่ยวกับค่าบริการนี้ เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาขายสินค้าของ  
บริษัท
  - บริษัทควรรับรู้ค่าบริการนี้อย่างไร?



## ตัวอย่าง 3 - 9 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า - ไม่ได้รับสินค้าหรือบริการที่ distinct

### การพิจารณา

- บริษัทไม่ได้รับสินค้าหรือบริการที่ distinct เพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าบริการที่จ่ายให้ผู้ค้าปลีก ดังนั้น บริษัทจึงควรลดราคาของรายการขายสินค้าด้วยค่าบริการที่จ่ายให้ผู้ค้าปลีก



## ตัวอย่าง 3 - 10 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า - จ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ distinct

- บริษัทขายสินค้า 1,000 ชิ้น ให้ลูกค้าปลีกในราคา 3,000,000 บาท
- สัญญากำหนดให้บริษัทต้องจ่าย 200,000 บาท ให้แก่ลูกค้าปลีก ซึ่งจะต้องจัดโฆษณาส่งเสริมการขายสินค้าของบริษัทตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญาขายสินค้า
- บริษัทสามารถจ้างกิจการอื่นเพื่อให้บริการนี้ในราคา 200,000 บาท
  - บริษัทควรรับรู้เงิน 200,000 บาท ที่จ่ายให้ลูกค้าปลีกอย่างไร?





## ตัวอย่าง 3 - 10 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า - จ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ distinct

### การพิจารณา

- เงินที่บริษัทจ่ายให้ผู้ค้าปลีกเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับบริการที่ distinct และสะท้อนมูลค่ายุติธรรมของบริการ
- บริการโฆษณาถือเป็นบริการที่ distinct เนื่องจากบริษัทสามารถจ้างกิจการอื่นที่ไม่ใช่ “ลูกค้า” ของบริษัททำงานนี้
- บริษัทจึงควรรับรู้ 200,000 บาท เหมือนกับการซื้อบริการโฆษณาตามปกติ
- ค่าบริการโฆษณาจ่ายต่างหาก 200,000 บาท จึงไม่กระทบราคาของรายการสำหรับการขายสินค้า 3,000,000 บาท
- ถ้า มูลค่ายุติธรรมของบริการโฆษณาสูง/ต่ำกว่า 200,000 บาท จะมีผลกระทบราคาของรายการสำหรับการขายสินค้า



ตัวอย่าง 3 - 11 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า -  
จ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ distinct ในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม

- สมมติข้อมูลเหมือนกันข้อ 3-10

ยกเว้น มูลค่ายุติธรรมของบริการโฆษณา เท่ากับ 120,000 บาท  
(จ่าย 200,000 บาท ตามสัญญา)

○ บริษัทควรรับรู้เงิน 200,000 บาท ที่จ่ายให้ผู้ค้าปลีกอย่างไร?



## ตัวอย่าง 3 - 11 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า - จ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ distinct ในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม

### การพิจารณา

- รับรู้ค่าโฆษณาด้วยมูลค่ายุติธรรม 120,000 บาท เนื่องจากเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับบริการที่ distinct
- ส่วนต่าง 80,000 บาท - นำไปลดราคาของรายการสำหรับการขายสินค้า
- ราคาของรายการสำหรับการขายสินค้าจะเท่ากับ 2,920,000 บาท



## ตัวอย่าง 3 - 12 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า - สัญญาว่าจะจ่ายสิ่งตอบแทนที่พิจารณาจากประเพณีปฏิบัติของกิจการ

- บริษัทขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก
- 1/12/x1 บริษัทตัดสินใจจะแจกคูปองส่วนลดให้ผู้บริโภคโดยตรง คูปองให้ส่วนลด 50 บาท สำหรับสินค้าแต่ละชิ้นที่ผู้บริโภคซื้อ การให้คูปองเป็นประเพณีปฏิบัติของบริษัท
- 28/12/x1 บริษัทส่งสินค้าจำนวนหนึ่งให้ผู้ค้าปลีกและรับรู้รายได้จากการขาย
- 2/1/x2 บริษัทแจกคูปองให้ผู้บริโภค และคาดว่าผู้บริโภคจะใช้คูปองเพื่อซื้อสินค้าที่บริษัทได้ส่งให้ผู้ค้าปลีกแล้ว
- บริษัทต้องจ่ายชดเชยผู้ค้าปลีกสำหรับคูปองที่ผู้บริโภคได้นำมาใช้ซื้อสินค้า
  - บริษัทควรบันทึกส่วนลดรายได้ตามประมาณการจำนวนคูปองที่ผู้บริโภคนำมาใช้ เมื่อใด?



## ตัวอย่าง 3 - 12 สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า - สัญญาว่าจะจ่ายสิ่งตอบแทนที่พิจารณาจากประเพณีปฏิบัติของกิจการ

### การพิจารณา

- บริษัทควรลดราคาของรายการด้วยประมาณการคูปองที่คาดว่าจะมีการนำมาใช้ เมื่อบริษัทรับรู้รายได้เมื่อโอนสินค้าให้ผู้ค้าปลีก 28/12/x1
- แม้บริษัทยังไม่ได้แจ้งเสนอที่จะแจกคูปอง แต่บริษัทแจกคูปองเป็นประเพณีธุรกิจ และมีเจตนาที่จะให้คูปอง (รูปแบบของการลดราคารูปแบบหนึ่ง) ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ส่งให้ผู้ค้าปลีก ดังนั้น บริษัทจึงควรรับรู้รายการเกี่ยวกับคูปองตามแนวปฏิบัติเรื่องสิ่งตอบแทนผันแปร



## ขั้นที่ 4 บันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ ที่รวมอยู่ในสัญญา

- บันส่วนตามเกณฑ์ relative stand-alone selling prices
  - สังเกตได้โดยตรง
  - ไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง
- สิ่งตอบแทนผันแปรและส่วนลดกระทบการบันส่วน  
สิ่งตอบแทนผันแปรเปลี่ยนแปลงได้เมื่อเวลาผ่านไป



Credit : อาจารย์ณัฐเสกข์ เทพหัสดิน

## ขั้นที่ 4 บันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ ที่รวมอยู่ในสัญญา

คือ การบันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ด้วยจำนวนของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

ต้องบันส่วนราคาของรายการกับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้จากสัญญา โดยให้มีความสัมพันธ์กับราคาขายแบบเอกเทศ

เว้นแต่กรณีการบันส่วนส่วนลด และสิ่งตอบแทนที่รวมสิ่งตอบแทนผันแปร

ไม่บังคับใช้กับกรณีที่สัญญามีภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียว แต่อาจใช้กับกรณีที่กิจการให้คำมั่นว่า จะโอนกลุ่มของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ระบุได้โดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียว และสิ่งตอบแทนที่ตกลงกันไว้รวมกับสิ่งตอบแทนผันแปรด้วย



## ขั้นที่ 4 ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ ที่รวมอยู่ในสัญญา

### การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ

วิธีการที่เหมาะสมในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือ  
บริการอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงวิธีการดังต่อไปนี้

- วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด
- วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร
- วิธีส่วนของราคาที่เหลือ

จะสามารถใช้วิธีนี้ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้  
ราคาขายมีความแตกต่างสูงมาก หรือ ราคาขายยังไม่แน่นอน





## ตัวอย่าง 4 - 1 การปันส่วนราคาของรายการ - ราคาขาย standalone ที่สังเกตได้โดยตรง

- บริษัทขายเรือยอร์ช และให้บริการที่จอดเรือแก่ลูกค้า
- บริษัทปกติขายเรือลำละ 2 ล้านบาท บริการที่จอดปีละ 100,000 บาท
- บริษัทสรุปว่า สินค้าและบริการ distinct และรับรู้แยกเป็น 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติ
- บริษัททำสัญญาขายเรือและบริการที่จอดเรือ 1 ปี ให้แก่ลูกค้ารายหนึ่ง ในราคา 1,900,000 บาท

○ บริษัทควรปันส่วนราคาของรายการ 1,900,000 บาท ให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติอย่างไร?



## ตัวอย่าง 4 - 1 การปันส่วนราคาของรายการ - ราคาขาย standalone ที่สังเกตได้โดยตรง

### การพิจารณา

- บริษัทควรปันส่วนราคาของรายการ 1,900,000 บาท กับการขายเรือและบริการที่จอดตามสัดส่วนของราคาขายแบบ standalone ของเรือและบริการที่จอด ดังนี้  
เรือ  $1,900,000 \text{ บาท} \times (2,000,000 / 2,100,000) = 1,809,524 \text{ บาท}$   
บริการที่จอดเรือ  $1,900,000 \times (100,000 / 2,100,000) = 90,476 \text{ บาท}$
- การปันส่วนราคาของรายการส่งผลให้มีการปันส่วนส่วนลด 200,000 บาท กับการะที่ต้องปฏิบัติ 2 ภาระ ตามสัดส่วนเช่นกัน
- ราคาขายแบบ standalone – กำหนด ณ เริ่มแรกของสัญญาและไม่มีการปันส่วนใหม่ เพื่อสะท้อนราคาขายแบบ standalone ที่เปลี่ยนแปลงหลังจากนั้น



## ประมาณการราคาแบบ standalone กรณีไม่มีราคาที่สังเกตได้โดยตรง

- มาตรฐานรายได้ไม่ได้กำหนดวิธีหรือห้ามใช้วิธีใด แต่วิธีที่ใช้ต้องส่งผลให้ได้ราคาขายที่สะท้อนราคาซึ่งกิจการจะคิดสำหรับสินค้าหรือบริการหากกิจการขายสินค้าหรือบริการนั้นแยกต่างหาก
- วิธีที่ใช้ควรใช้ข้อมูลที่สังเกตได้ให้มากที่สุดเท่าที่ทำได้ เช่น กิจการไม่ขายสินค้าแยกต่างหาก แต่คู่แข่งขาย ก็อาจใช้ข้อมูลของคู่แข่งช่วยในการประมาณการราคาขายแบบ standalone
- วิธีประมาณการรวมถึงวิธีต่อไปนี้
  - Adjusted market assessment approach
  - Expected cost plus a margin approach
  - Residual approach (ใช้ได้กรณีจำกัด)



## ตัวอย่าง 4 - 2 การประมาณราคาขายแบบ standalone - วิธี Residual approach

- บริษัททำสัญญาขายสินค้า X Y และ Z ให้ลูกค้าในราคารวม 1,000,000 บาท
- บริษัทปกติขายสินค้า X ในราคา 250,000 บาท สินค้า Y ในราคา 450,000 บาท ซึ่งเป็นการขายแบบ standalone
- บริษัทยังไม่เคยขายสินค้า Z มาก่อนเนื่องจากเป็นสินค้าใหม่และยังไม่ได้ตั้งราคาขาย และยังไม่มีใครขายในตลาด
- ปกติบริษัทไม่ได้ขายสินค้า X และ Y รวมกันในราคาที่มีส่วนลด
- บริษัทส่งสินค้า Z ให้ลูกค้า  $1/3 \times 1$  สินค้า X และ  $1/4 \times 1$ 
  - บริษัทควรกำหนดราคาขายแบบ standalone สำหรับสินค้า Z อย่างไร?



## ตัวอย่าง 4 - 2 การประมาณราคาขายแบบ standalone - วิธี Residual approach

### การพิจารณา

- บริษัทสามารถใช้ Residual approach เพื่อประมาณการราคาขายแบบ standalone ของสินค้า Z เนื่องจากบริษัทยังไม่เคยขายมาก่อนและยังไม่เคยตั้งราคาขาย
- ก่อนที่จะตัดสินใจใช้ Residual approach บริษัทควรประเมินว่า มีข้อมูลที่สังเกตได้หรือไม่ที่สามารถใช้ประมาณการราคาขายแบบ standalone เช่น แม้ว่าสินค้า Z เป็นสินค้าใหม่ แต่บริษัทอาจสามารถประมาณราคาขายแบบ standalone ได้โดยใช้วิธีอื่น เช่น วิธี Expected cost plus a margin
- บริษัทมีข้อมูลที่สังเกตได้ว่า สินค้า X และ Y ขายในราคา 250,000 บาท และ 450,000 บาท รวมกันเป็น 700,000 บาท เมื่อใช้ Residual approach ประมาณการราคาขายแบบ standalone ของสินค้า Z จะเท่ากับ 300,000 บาท ( $1,000,000 - 700,000$ )



## ตัวอย่าง 4 - 3 การปันส่วนราคาของรายการ - การปันส่วนส่วนลด

- บริษัทขายสินค้าให้ลูกค้า 3 รายการ แก้ว โซฟา และโต๊ะ ในราคา 90,000 บาท
- บริษัทขายสินค้าเหล่านี้แยกกันเป็นปกติในราคาแก้ว 30,000 บาท โซฟา 50,000 บาท โต๊ะ 20,000 บาท
- ลูกค้าได้รับส่วนลด 10,000 บาท จากการซื้อเป็นชุด 3 รายการ
- บริษัทจะส่งแก้วและโซฟาในวันที่ 25 มิถุนายน และโต๊ะในวันที่ 7 กรกฎาคม
- บริษัทขายแก้วและโซฟาเป็นชุดตามปกติในราคา 70,000 บาท (ส่วนลด 10,000 บาท จากราคาขายแบบ standalone)
- บริษัทไม่ให้ส่วนลดสำหรับโต๊ะ
  - บริษัทควรปันส่วนราคาของรายการให้แก่สินค้าอย่างไร?



## ตัวอย่าง 4 - 3 การปันส่วนราคาของรายการ - การปันส่วนส่วนลด

### การพิจารณา

- ควรปันส่วนส่วนลด 10,000 บาท ให้รายการขายชุดเก้าอี้และโซฟา เนื่องจากมีข้อมูลที่สังเกตได้โดยตรง

บริษัทขายโต๊ะตามปกติในราคา 20,000 บาท ดังนั้น บริษัทควรปันส่วนราคาของรายการ 90,000 บาท ดังนี้

เก้าอี้และโซฟา                      70,000 บาท

โต๊ะ                                      20,000 บาท

- ถ้าบริษัทปกติขายโต๊ะและโซฟาเป็นชุดด้วยเช่นกัน การปันส่วนส่วนลดจะต้องปันให้ทั้ง 3 รายการ ตามสัดส่วน (proportionately)



## ตัวอย่าง 4 - 4 การปันส่วนราคาของรายการ - การปันส่วน ส่วนลดและใช้ residual approach

- สมมติข้อมูลเหมือนตัวอย่าง 4-2 ยกเว้น  
บริษัทขายสินค้า X และ Y เป็นชุดตามปกติ ในราคา 600,000 บาท  
(ส่วนลด 100,000 บาท จากราคาแยกขาย)
  - บริษัทสรุปว่า วิธี residual approach เป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดสำหรับการ  
กำหนดราคาขายแบบแยกขายของสินค้า Z
- บริษัทควรปันส่วนราคาของรายการระหว่างสินค้า X Y Z อย่างไร ?





## ตัวอย่าง 4 - 4 การปันส่วนราคาของรายการ - การปันส่วน ส่วนลดและใช้ residual approach

### การพิจารณา

- บริษัทปกติขายสินค้า X และ Y เป็นชุดในราคา 600,000 บาท จึงมีข้อมูล  
ที่สังเกตได้ว่า ส่วนลด 100,000 บาท เป็นของ X และ Y
- บริษัทจึงปันส่วน 600,000 บาท เป็นราคาขายของ X และ Y
- ราคาของรายการ = 1,000,000 บาท ดังนั้น เมื่อใช้ residual approach  
ราคาขายของ Z จะเท่ากับ 400,000 บาท (1,000,000 - 600,000)



## ขั้นที่ 5 รับรู้อย่างได้เมื่อ (when) หรือขณะที่ (as) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

- แล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (at a point in time)
- แล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (over time)
- แล้วเสร็จ = มีการโอนการควบคุม (control) สินค้า/บริการที่สัญญาจะให้ ไปให้ลูกค้า
- วิธีวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ
  - วิธี Input
  - วิธี Output
  - “ Right to invoice ” -practical expedient



# ขั้นที่ 5 รับรู้อย่างได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

## การแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ

ต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ ให้ลูกค้า จะถือว่ามี การส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

ภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละรายการ ต้องกำหนด ณ วันเริ่มต้นของ สัญญาว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง หรือ เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง



## ขั้นที่ 5 รับรู้อย่างได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

จะรับรู้รายได้ในช่วงเวลาดังกล่าวได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อ  
หนึ่งต่อไปนี้

ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่  
กิจการได้ปฏิบัติงาน

การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่  
ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น

การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่น  
ในการนำไปใช้ และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระ (ต้นทุน+  
กำไร) สำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบัน



## ขั้นที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติของกิจการไม่มีทางเลือกการใช้ประโยชน์แก่กิจการหากถูกจำกัดการสั่งการใช้สินทรัพย์ตามสัญญาจากการใช้สินทรัพย์เพื่อประโยชน์อื่น ระหว่างการสร้างหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์นั้น หรือ ถูกจำกัดในทางปฏิบัติจากการสั่งการลักษณะการใช้อื่นของสินทรัพย์ที่เสร็จ



## ขั้นที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจควบคุมซึ่งรวมถึง รายการต่อไปนี้

- \* กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- \* ลูกคามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- \* กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์
- \* ลูกคามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- \* ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว



# ตัวอย่าง 5 - 1 การรับรู้รายได้ - ลูกค้าได้รับประโยชน์และใช้ประโยชน์จากบริการไปพร้อมกันขณะที่กิจการให้บริการ (TFRS 15.35)

- บริษัททำสัญญารับขนส่งสินค้าให้ลูกค้าจากจุด A ไปจุด B ในราคา 100,000 บาท ลูกค้ามีภาระต้องจ่ายค่าบริการเมื่อสินค้าถึงจุด B
  - บริษัทควรรับรู้รายได้จากสัญญานี้เมื่อใด?



# ตัวอย่าง 5 - 1 การรับรู้รายได้ - ลูกค้าได้รับประโยชน์และใช้ประโยชน์จากบริการไปพร้อมกันขณะที่กิจการให้บริการ (TFRS 15.35)

## การพิจารณา

- บริษัทรับรู้รายได้เมื่อบริษัททำการขนส่งสินค้าเนื่องจากภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นภาระที่ต้องทำให้แล้วเสร็จตลอดช่วงระยะเวลาการขนส่ง
- บริษัทต้องกำหนดว่า การขนส่งแล้วเสร็จเท่าใด ณ สิ้นงวดบัญชีและรับรู้รายได้ตามสัดส่วนของบริการที่แล้วเสร็จ
- ลูกค้าได้รับประโยชน์ในขณะที่สินค้าได้รับการขนย้ายจากจุด A ไปจุด B เนื่องจาก กิจการอื่นไม่จำเป็นต้องขนส่งสินค้าไปถึงจุดปัจจุบัน (ที่บริษัทขนไปถึงแล้ว) หากบริษัทไม่สามารถขนส่งสินค้าต่อจากจุดนั้นไปจนถึงจุด B





## ตัวอย่าง 5 - 2 การรับรู้รายได้ - ลูกค้าไม่ควบคุมงานระหว่างทำ

- บริษัททำสัญญาผลิตโต๊ะทำงานให้ลูกค้า
  - สัญญามีลักษณะดังนี้
    - ลูกค้าสามารถยกเลิกสัญญาเมื่อใดก็ได้ (โดยไม่ต้องจ่ายค่าปรับ) และงานระหว่างทำ เป็นของบริษัท
    - บริษัทสามารถนำงานระหว่างทำไปผลิตต่อให้เสร็จและขายให้ลูกค้ารายอื่นได้ ถ้าสัญญาถูกยกเลิก
    - การโอนสินค้าและกรรมสิทธิ์ในสินค้าเกิดขึ้นเมื่อบริษัทปฏิบัติแล้วเสร็จตามภาระที่ต้องปฏิบัติ
    - ลูกค้าจ่ายเงินมัดจำเมื่อมีการลงนามในสัญญา แต่เป็นจำนวนน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนที่ลูกค้าต้องจ่ายเพิ่มเมื่อรับมอบสินค้า
- บริษัทควรรับรู้รายได้จากสัญญานี้อย่างไร?



## ตัวอย่าง 5 - 2 การรับรู้รายได้ - ลูกค้าไม่ควบคุมงานระหว่างทำ การพิจารณา

- บริษัทควรรับรู้รายได้เมื่อส่งสินค้าให้ลูกค้าเนื่องจากการโอนการควบคุม และการปฏิบัติแล้วเสร็จตามภาระที่ต้องปฏิบัติ เกิดขึ้น ณ จุดส่งมอบ นั้น
- เงื่อนไขของสัญญาแสดงให้เห็นว่า การโอนการควบคุมสินค้าไม่ได้เกิดขึ้นในขณะที่สินค้าอยู่ระหว่างการผลิตโดยเฉพาะจากข้อเท็จจริงที่งานระหว่างทำไม่ตกเป็นของลูกค้าถ้าสัญญาถูกยกเลิกและบริษัทสามารถขายสินค้าที่ผลิตเสร็จให้ลูกค้ารายอื่นก็ได้



## ตัวอย่าง 5 - 3 การรับรู้รายได้ - สินทรัพย์ที่สามารถนำไปใช้ในทางอื่นได้ (มี alternative use)

- บริษัทผลิตสินค้าแบบมาตรฐานและใส่ option ต่าง ๆ เพิ่มตามที่ถูกค้าต้องการ
- บริษัททำสัญญาผลิตสินค้าชิ้นหนึ่งให้ลูกค้า A
- ลูกค้า A จ่ายค่ามัดจำแบบ non-refundable เพื่อให้ได้สินค้า แต่ลูกค้า A ไม่ได้ควบคุมงานระหว่างทำ
- บริษัทสามารถขายสินค้าชิ้นนั้นให้ลูกค้ารายอื่นเมื่อใดก็ได้ และเริ่มผลิตสินค้าอีกชิ้นหนึ่งแทนสำหรับลูกค้า A และใส่ option ตามที่ลูกค้า A กำหนด
  - บริษัทควรรับรู้รายได้จากสัญญานี้อย่างไร ?



## ตัวอย่าง 5 - 3 การรับรู้รายได้ - สินทรัพย์ที่สามารถนำไปใช้ในทางอื่นได้ (มี alternative use)

### การพิจารณา

- บริษัทควรรับรู้รายได้ ณ เวลาหนึ่งเมื่อลูกค้าเข้าควบคุมสินค้า
- ข้อตกลงไม่เข้าเงื่อนไขเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง เนื่องจากลูกค้าไม่ได้ควบคุมสินทรัพย์ในช่วงเวลาที่อยู่ระหว่างการผลิตลูกค้าเป็นผู้กำหนด option ที่บริษัทต้องใส่เข้าไปในสินค้านี้ แต่ option เหล่านี้ ไม่ได้ก่อให้เกิดข้อจำกัด (ไม่ว่าในทางปฏิบัติหรือตามข้อตกลงในสัญญา) ที่ทำให้บริษัทไม่สามารถโอนสินค้านี้ไปให้ลูกค้ารายอื่น บริษัทสามารถนำสินค้านี้ไปขายให้ลูกค้ารายอื่นโดยมีต้นทุนเพิ่มขึ้นน้อยมากหรือไม่มีเลย จึงถือว่าสินทรัพย์นี้มี alternative use สำหรับบริษัท (ถ้าไม่มี alternative use อาจเข้าเงื่อนไขการโอนการควบคุม “over time” TFRS 15.35)



## ตัวอย่าง 5 - 3 การรับรู้รายได้ - สินทรัพย์ที่สามารถนำไปใช้ในทางอื่นได้ (มี alternative use)

### การพิจารณา (ต่อ)

- สมมติข้อเท็จจริงเหมือนเดิม ยกเว้นลูกค้ามีสิทธิได้รับสินค้าชิ้นแรกที่ บริษัทผลิตเสร็จ บริษัทสามารถนำสินค้าชิ้นนี้ไปให้ลูกค้ารายอื่นได้ ในทางปฏิบัติแต่สัญญาที่ทำกับลูกค้าห้ามไม่ให้บริษัททำเช่นนั้น ส่งผลให้สินทรัพย์ชิ้นนี้ไม่มี alternative use สำหรับบริษัทในสถานการณ์นี้ ข้อตกลงเข้าเงื่อนไขเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยสมมติว่า บริษัทมีสิทธิได้รับชำระเงินสำหรับงานที่บริษัททำ ขณะที่ดำเนินการผลิตสินค้า



## ตัวอย่าง 5 - 4 การรับรู้รายได้ - สินทรัพย์ที่มีรายละเอียดเฉพาะ และไม่มี alternative use

- บริษัททำสัญญาสร้างสินทรัพย์ขนาดใหญ่ที่ใช้เทคโนโลยีสูงและมีลักษณะเฉพาะให้กับลูกค้า
- สินทรัพย์ได้รับการออกแบบและผลิตตามรายละเอียดที่ลูกค้ากำหนด
- บริษัทสามารถนำสินทรัพย์ไปให้ลูกค้ารายอื่น แต่จะต้องมีต้นทุนเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในการปรับเปลี่ยนหลายส่วนที่สำคัญของสินทรัพย์
- มีข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้
  - ลูกค้าไม่ได้รับโอนสินทรัพย์ในช่วงระหว่างการสร้าง
  - สัญญามีภาระที่ต้องปฏิบัติตามระยะเดียวเนื่องจากสินค้าและบริการต่างๆที่ให้ไม่ distinct
  - ลูกค้ามีภาระที่ต้องจ่ายเงินจำนวนหนึ่งให้บริษัทเท่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกอัตรากำไรตามที่ตกลง ถ้า ลูกค้ายกเลิกสัญญา
    - บริษัทควรรับรู้รายได้จากสัญญานี้อย่างไร?



# ตัวอย่าง 5 - 4 การรับรู้รายได้ - สินทรัพย์ที่มีรายละเอียดเฉพาะ และไม่มี alternative use

## การพิจารณา

- บริษัทควรรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาของการสร้างสินทรัพย์ เนื่องจาก
  - บริษัทสร้างสินทรัพย์ตามรายละเอียดที่ลูกค้ากำหนดและจะต้องมีต้นทุนเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญถ้าจะดัดแปลงให้สามารถนำไปขายลูกค้ารายอื่น ดังนั้น สินทรัพย์นี้จึงไม่มี alternative use
  - บริษัทมีสิทธิได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำไปแล้วจนถึงปัจจุบัน (เข้าเงื่อนไขเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดช่วงเวลาหนึ่ง TFRS 15.35)



## ขั้นที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติ ตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ

- ต้องรับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลานึง แต่ละรายการตลอดช่วงเวลานั้น โดยต้องมีการวัดระดับความก้าวหน้า การปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ
- ต้องใช้วิธีเดียวในการวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลานึงแต่ละรายการ และ
- ต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอกับภาระที่ต้องปฏิบัติคล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละรอบ
- ต้องวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลานึง





# ขั้นที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติ ตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

## วิธีวัดระดับความก้าวหน้า

### วิธีผลลัพธ์ VS วิธีปัจจัยนำเข้า

- ต้องไม่รวมการวัดความก้าวหน้าจากสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่กิจการไม่ได้โอนอำนาจการควบคุมให้ลูกค้า
- ต้องปรับปรุงการวัดค่าความก้าวหน้าให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลงค่าวัดความก้าวหน้าให้รับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด



## ขั้นที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติ ตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

### คำวัดความก้าวหน้าที่เหมาะสมผล

ต้องรับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลา  
หนึ่งเฉพาะเมื่อสามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้อง  
ปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล จะไม่สามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติ  
ตามภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล หากกิจการไม่มีข้อมูลที่เชื่อถือได้  
ที่จำเป็นต้องใช้กับวิธีที่เหมาะสมของการวัดความก้าวหน้า กิจการอาจไม่  
สามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม แต่กิจการคาดว่า  
จะได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติใน  
สถานการณ์ดังกล่าว ต้องรับรู้รายได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้นจนกว่ากิจการจะ  
สามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล



## ตัวอย่าง 5 - 5 การรับรู้รายได้ - สิทธิที่จะได้รับชำระเงินจากลูกค้า

- บริษัทรับจ้างวางรางรถไฟและทำสัญญากับลูกค้าเพื่อวางรางใหม่ แทนรางเก่าจำนวน 1,000 หน่วย ในราคา 1,000,000 บาท งานระหว่างทำทั้งหมดเป็นสินทรัพย์ของลูกค้า
- บริษัทได้เปลี่ยนแทนรางแล้วเสร็จ 750 หน่วย จากทั้งหมด 1,000 หน่วย ในปีนี้ งานที่บริษัทต้องทำมีลักษณะเหมือนกันสำหรับแต่ละหน่วยของรางที่เปลี่ยนแทน
- บริษัทกำหนดว่า งานที่ทำเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง เนื่องจากลูกค้าควบคุมสินทรัพย์ที่อยู่ระหว่างทำ
  - บริษัทควรรับรู้รายได้อย่างไร?



# ตัวอย่าง 5 - 5 การรับรู้รายได้ - สิทธิที่จะได้รับชำระเงินจากลูกค้า

## การพิจารณา

- ในการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติ วิธี output ซึ่งให้หน่วยของรางวัลที่มีการเปลี่ยนแปลงแล้วเสร็จน่าจะเป็นวิธีที่แสดงถึง/สะท้อนงานบริการที่ให้ได้ดีที่สุด เนื่องจากงานที่ต้องทำมีความเหมือนกัน/สม่ำเสมอ สำหรับแต่ละหน่วยของรางวัลที่เปลี่ยนแปลง นอกจากนี้วิธี output ยังแสดงถึง/สะท้อนการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติอย่างเหมาะสม เนื่องจากเมื่อบริษัทดำเนินการเปลี่ยนแปลงแต่ละหน่วยของรางวัลแล้วเสร็จ บริษัทก็โอนการควบคุมรางวัลส่วนนั้น (งานระหว่างทำ) ไปให้ลูกค้า
- เมื่อใช้วิธี output ระดับความก้าวหน้าจะเท่ากับ 75% บริษัทจึงรับรู้รายได้เท่ากับ 75% ของราคาตามสัญญา 1,000,000 บาท



## การวัดระดับความก้าวหน้า – วิธี Input

- วัดระดับความก้าวหน้าโดยวัดจากทรัพยากรหรือความพยายามที่ใช้ไปเปรียบเทียบกับทรัพยากรทั้งหมด หรือความพยายามทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องใช้  
เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้น  
จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้  
จำนวนชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้  
เวลาที่ผ่านมาไป  
ปริมาณวัตถุดิบ
- ต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่า input measure ใดแสดงถึง/สะท้อนการปฏิบัติตามภาระได้ดีที่สุดและควรรวม/ไม่รวม inputs ใด



## ตัวอย่าง 5 - 6 การวัดระดับความก้าวหน้า - ภาระที่ต้องพร้อม

- บริษัท Software ทำสัญญากับลูกค้ารายหนึ่ง ให้ software license และให้ใช้ call center ของบริษัทได้อย่างไม่จำกัด เป็นเวลา 1 ปี
- บริษัทกำหนดว่า license และบริการสนับสนุนเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหากจากกัน
- โดยทั่วไปลูกค้าต่างๆ มักใช้บริการ call center ตลอดระยะเวลา 1 ปี ของสัญญา

○ บริษัทควรรับรู้รายได้จากบริการสนับสนุน (ที่ไม่จำกัดการใช้) อย่างไร ?



## ตัวอย่าง 5 - 6 การวัดระดับความก้าวหน้า - ภาระที่ต้องพร้อม

### การพิจารณา

- สิ่งที่บริษัทสัญญาจะให้ลูกค้า คือ ความพร้อมที่จะให้ลูกค้าใช้ call center ของบริษัทได้อย่างไม่จำกัดการใช้
- การใช้เกณฑ์เวลาในการวัดความก้าวหน้า (time-based measure of progress) น่าจะสะท้อนการปฏิบัติตามภาระแล้วเสร็จได้ดีที่สุด
- บริษัทจึงควรรับรู้รายได้จากการให้บริการสนับสนุนโดยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงระยะเวลา 1 ปี



## ตัวอย่าง 5 - 7 การวัดระดับความก้าวหน้า – ปฏิบัติตามภาระแล้วเสร็จบางส่วนก่อนได้สัญญา

- 1/1/x1 บริษัทได้รับใบสั่งซื้อจากลูกค้าสำหรับสินค้าพิเศษ 100 หน่วย  
ณ วันนั้น บริษัทมีสินค้าที่ผลิตเสร็จแล้ว 30 หน่วย และที่อยู่ระหว่าง  
ผลิต 20 หน่วย (ผลิตเสร็จ 50% ตามวิธี cost-to-cost)
- ราคาของรายการเท่ากับ 10,000 บาท ต่อหน่วย (ไม่มีสินค้าหรือ  
บริการอื่นที่สัญญาว่าจะให้)
  - บริษัทควรรับรู้ความก้าวหน้าของงานที่แล้วเสร็จถึงปัจจุบันอย่างไร  
เมื่อบริษัทได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้า?





## ตัวอย่าง 5 - 7 การวัดระดับความก้าวหน้า – ปฏิบัติตามภาระแล้วเสร็จบางส่วนก่อนได้สัญญา

### การพิจารณา

- เมื่อบริษัทได้รับคำสั่งซื้อ ถือว่ามีสัญญาเกิดขึ้นแล้ว ณ วันนั้น บริษัทควรรับรู้รายได้จากสินค้าหรือบริการที่โอน (การควบคุม) ไปให้ลูกค้าแล้ว
- บริษัทควรรับรู้รายได้  $(30 \times 10,000) + (20 \times 5,000) = 400,000$  บาท

เนื่องจากเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

