



# เจาะลึกวิธีปฏิบัติทางบัญชี เกี่ยวกับรายได้ สำหรับ NPAEs

พจน์ วีระศุทธากร

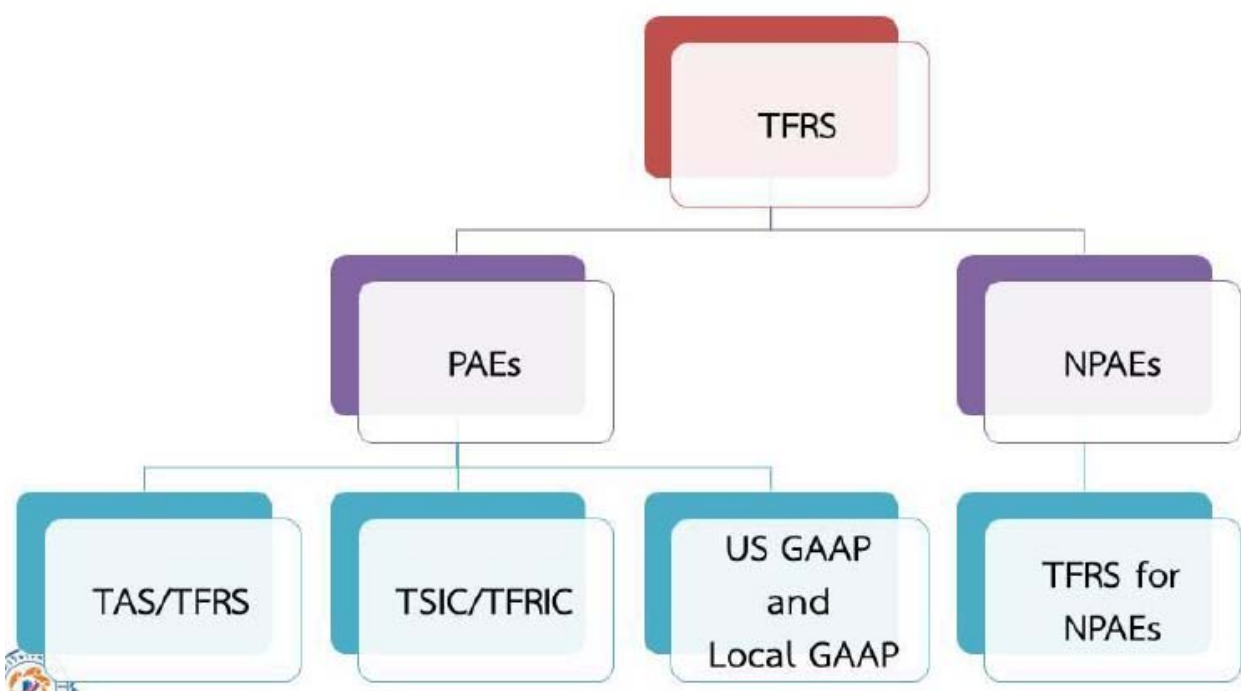
Director of Finance & Accounting

Vintcom Technology PCL.

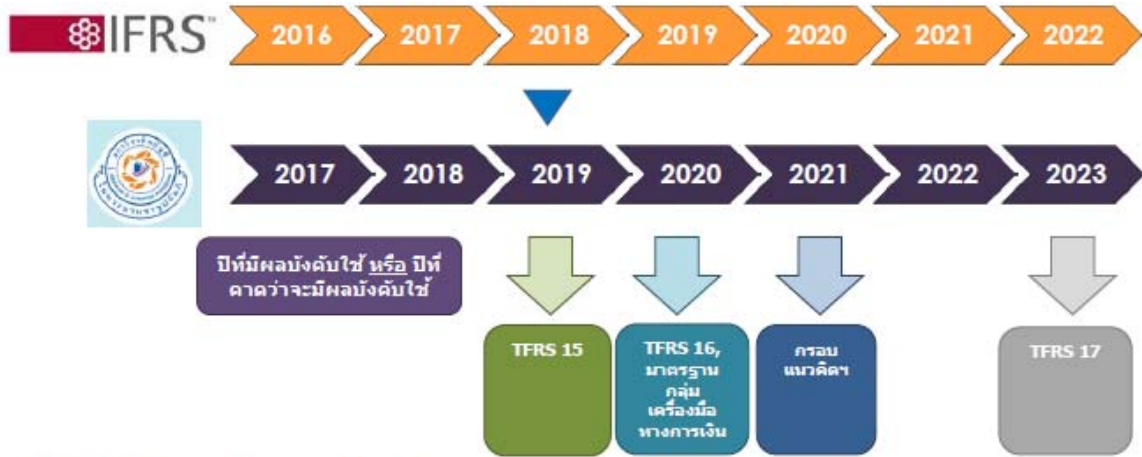
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



## ภาพรวมมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย



# ทิศทางมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย



- (1) TFRS 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- (2) มาตรฐานกลุ่มเครื่องมือทางการเงิน
  - TAS 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน
  - TFRS 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน
  - TFRS 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
  - TFRIC 16 เรื่อง การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ
  - TFRIC 19 เรื่อง การชำระหนี้สินทางการเงินด้วยตราสารทุน
- (3) TFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่า
- (4) กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุงใหม่)
- (5) TFRS 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

# ทิศทางมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เริ่มดำเนินการยกร่างมาตรฐานฯ เมื่อผล  
การศึกษาผ่านความเห็นชอบจาก TFAC Board

“ม.ค.-มี.ค. 2563”

ศึกษาและจัดสัมมนา  
รวบรวมความคิดเห็น  
“ก.ย.-ต.ค. 2562”



สัมมนาทำความเข้าใจและ  
สัมมนาพิจารณาร่าง  
มาตรฐานฯ ใหม่  
“เม.ย.-มิ.ย. 2563”



สรุปผลการศึกษาเพื่อ  
นำเสนอคณะกรรมการฯ  
“พ.ย.-ธ.ค. 2562”

กรอบระยะเวลา

“การปรับปรุง TFRS for NPAEs”



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ภาพรวมของแนวทางการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้น

1

ทำให้มาตรฐานการรายงาน  
ทางการเงินมีความสมบูรณ์  
มากขึ้น - ให้ครอบคลุมเรื่องที่ไม่  
มีการพูดถึงแต่ NPAEs บาง  
กลุ่มอาจต้องใช้

2

คงความง่ายในทางปฏิบัติ  
คือ คงวิธีปฏิบัติที่ใช้อยู่เดิม  
ไว้ ทำให้ NPAEs เดิมไม่ถูก  
กระทบ

3

เพิ่มทางเลือกในวิธีปฏิบัติทาง  
บัญชี สำหรับกิจการ NPAEs  
ที่มุ่งสู่ TFRSs



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่เกี่ยวข้อง

- ฉบับที่ 20/2554 ลงวันที่ 12 เมษายน 2554
- ฉบับที่ 29/2554 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2554
- ฉบับที่ 13/2555 ลงวันที่ 19 เมษายน 2555
- ฉบับที่ 14/2555 ลงวันที่ 19 เมษายน 2555



7

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## TFRS for NPAEs ที่ใช้ในปัจจุบัน

- กรอบแนวคิด
- การนำเสนองบการเงิน
- การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง  
ประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด
- เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
- ลูกหนี้
- สินค้าคงเหลือ

8



## TFRS for NPAEs ที่ใช้ในปัจจุบัน

- เงินลงทุน
- ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- ต้นทุนการกู้ยืม
- สัญญาเช่า
- ภาษีเงินได้

9



## TFRS for NPAEs ที่ใช้ในปัจจุบัน

- ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
- เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
- รายได้
- การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์
- สัญญาก่อสร้าง
- ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

10



## วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้ สำหรับ NPAEs

### TFRS for NPAEs

#### กรอบแนวคิดให้นิยามของ รายได้ ดังนี้

- รายได้ หมายถึง
  - การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ  
ในรอบระยะเวลารายงาน
  - การเพิ่มค่าของสินทรัพย์
  - การลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วน  
ของเจ้าของเพิ่มขึ้น
  - โดยไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจาก  
เจ้าของ และรายการกำไรที่กิจการต้อง  
รับรู้โดยตรงไปยังส่วนเจ้าของ



## กรอบแนวคิดให้นิยามของ รายได้ ดังนี้



- ทั้งนี้รายได้ตามคำนิยามรวมถึง รายได้จากกิจกรรมหลักของการ ดำเนินงานตามปกติและผลกำไร โดย ผลกำไรอาจเกิดจากกิจกรรม ตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ กำไรจากการขาย สินทรัพย์

13

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การรับรู้รายการ

- กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อ
  - กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือ การลดลง ของหนี้สิน และ
  - กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใน อนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ



14

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การวัดมูลค่า

- กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ
- กิจการต้องกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ สุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด
- การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน ไม่ถือว่าเป็นก่อให้เกิดรายได้



## รายได้จากการขายสินค้า

รับรู้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญให้กับผู้ซื้อแล้ว
- ไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ
- สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- สามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ





## รายได้จากการให้บริการ

- รับรู้ตามขั้นความสำเร็จ ณ วันที่ในงบการเงิน
- โดยต้องสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
  - สามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - สามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ



## รายได้ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์

รับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ



## รายได้ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์

- ดอกเบี้ยรับต้องรับรู้ตามวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง
- ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง
- เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล



## การขายโดยมีการให้สิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

- กิจการควรรับรู้คะแนนสะสมแยกเป็นส่วนประกอบต่างหากจากรายการขาย
- ให้ปันส่วนสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากรายการขายให้กับ คะแนนสะสม และ รับรู้เป็นรายได้รอการรับรู้ โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม
- รับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับซึ่งปันส่วนไปยัง คะแนนสะสมเป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิและกิจการได้ปฏิบัติตามสัญญาภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น



## ตัวอย่างการให้คะแนนสะสม

- ร้านอาหารพม่า มีบัตรสมาชิก ทานอาหารทุก 300 บาท รับแต้ม 1 แต้ม สะสมครบ 10 แต้ม ใช้เป็นส่วนลดได้ 300 บาท
- กิจการประมาณว่าจะมีผู้ใช้แต้มสะสม 80%
- มูลค่ายุติธรรมของแต้มสะสม =  $30 \times 80\% = 24$
- การปันส่วนสำหรับการขายทุก 300 บาท เป็นดังนี้
- แต้มสะสม =  $300 \times \frac{24}{324} = 22.22$
- รายได้ =  $300 - 22.22 = 277.78$

21



## ตัวอย่างการให้คะแนนสะสม

- ปานรุ่ง มาทานอาหารยอด 3,000 บาท
- Dr.
- Cr.
  
- ปานวาด มาทานอาหารยอด 1,000 บาท ใช้แต้มสะสม 10 แต้ม
- Dr.
  
- Cr.

22





## สัญญาก่อสร้าง

23

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก

## สัญญาก่อสร้าง

- รายได้ค่าก่อสร้างประกอบด้วย
  - จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา
  - จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการตัดแปลงงาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
    - มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้
    - สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ



24

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก

## สัญญาก่อสร้าง

- ต้นทุนการก่อสร้างประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้
  - ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา
  - ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไป ซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญา
  - ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างได้ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาก่อสร้าง



25

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## สัญญาก่อสร้าง

- กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้ และค่าใช้จ่ายตามลำดับ **โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน**
- กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที



26

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การประเมินผลของงานก่อสร้าง

- การประเมินผลของงานก่อสร้าง ได้อย่างน่าเชื่อถือกรณี **สัญญาราคาคงที่**
  - รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
  - ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจนเสร็จสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง สามารถประเมินได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจน และวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ



27

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก

## การประเมินผลของงานก่อสร้าง

- การประเมินผลของงานก่อสร้าง ได้อย่างน่าเชื่อถือกรณี **สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม**
  - มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
  - ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการจะสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่



28

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก

## ถ้าประมาณผลของงานก่อสร้างไม่ได้

- กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นจากผู้ว่าจ้างได้
- กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย



## การกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง

- อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น
- การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
- การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ



## ประมาณการต้นทุนการก่อสร้าง

- เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
- ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง ต้นทุนการก่อสร้าง หรือผลของงานก่อสร้าง ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี



## การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง

- บริษัท ก่อสร้าง จำกัด รับเหมาสร้างอาคาร ราคาตามสัญญาก่อสร้างเป็นเงิน 10 ล้านบาท บริษัทเริ่มงานก่อสร้างอาคารในปี 25X1 และการก่อสร้างเสร็จสิ้นในปี 25X3 บริษัทประมาณไว้ ในขณะที่รับงานว่าจะมีต้นทุนทั้งสิ้น 8 ล้านบาท เมื่อสิ้นปี 25X2 บริษัทได้ประมาณต้นทุนใหม่ปรากฏว่าต้นทุนเพิ่มขึ้นเป็น 8.2 ล้านบาท ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องสรุปได้ ดังนี้





## การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง

(หน่วย : ล้านบาท)

	<u>25X1</u>	<u>25X2</u>	<u>25X3</u>
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงสิ้นปี	2.00	5.74	8.20
ต้นทุนการก่อสร้างคาดว่าจะจ่ายอีกจนกระทั่งงานเสร็จ	6.00	2.46	-
ค่าก่อสร้างที่ออกบิลเรียกเก็บเงินระหว่างปี	2.20	5.80	2.00
เงินสดที่ได้รับจากผู้ว่าจ้างในระหว่างปี	1.80	4.20	4.00



33

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง

(หน่วย : ล้านบาท)

	<u>25X1</u>	<u>25X2</u>	<u>25X3</u>
รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง	10.00	10.00	10.00
<u>หัก</u> ต้นทุนโดยประมาณ			
- ค่าก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงสิ้นปี	2.00	5.74	8.20
- ประมาณว่าต้องจ่ายอีกจนงานเสร็จ	6.00	2.46	-
ต้นทุนโดยประมาณ	8.00	8.20	8.20
กำไรขั้นต้นโดยประมาณ	2.00	1.80	1.80



34

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

# การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง ปี 25x1

(หน่วย : ล้านบาท)

- อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีอัตราส่วนของต้นทุน การก่อสร้างที่เกิดขึ้น

$$= \frac{\text{ต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นจนถึงวันสิ้นปี}}{\text{ต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้}}$$

- อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จปี 25x1 =  $2.00 / 8.00 = 25\%$
- รายได้ของปี 25x1 =  $10.00 \times 25\% = 2.50$
- กำไรของปี 25x1 =  $2.00 \times 25\% = 0.50$



35

มหาวิทยาลัยราชภัฏบุรีรัมย์

## การบันทึกบัญชี ปี 25x1

- บันทึกโอนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้างานก่อสร้าง
- Dr. งานระหว่างก่อสร้าง 2,000,000
  - Cr. วัสดุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ 2,000,000
- บันทึกการส่งบิลเรียกเก็บเงินค่าก่อสร้าง
- Dr. ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง 2,200,000
  - Cr. ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา 2,200,000
- บันทึกรับเงินสดจากผู้ว่าจ้างตามสัญญาก่อสร้าง
- Dr. เงินสด 1,800,000
  - Cr. ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง 1,800,000



36

มหาวิทยาลัยราชภัฏบุรีรัมย์

## การบันทึกบัญชี ปี 25x1

- บันทึกรายได้และกำไรขั้นต้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี
- Dr. งานระหว่างก่อสร้าง 500,000
- ต้นทุนการก่อสร้าง 2,000,000
- Cr. รายได้ค่าก่อสร้าง 2,500,000



37

มหาวิทยาลัยพนัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การบันทึกบัญชี ปี 25x1

### สินทรัพย์

- ลูกหนี้ตามสัญญาก่อสร้าง
- $2.20 - 1.80 = 0.40$
- งานระหว่างก่อสร้าง
- $2.50 - 2.20 = 0.30$

### หนี้สินและทุน

- กำไร 0.50

38

มหาวิทยาลัยพนัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

# การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง ปี 25x2

(หน่วย : ล้านบาท)

- อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จปี 25x2 =
- รายได้สะสมจนถึงสิ้นปี 25x2 =
- รายได้เฉพาะ ปี 25x2 =
- กำไรสะสมจนถึงสิ้นปี 25x2 =
- กำไรเฉพาะ ปี 25x2 =



39

มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

# การบันทึกบัญชี ปี 25x2

- บันทึกโอนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้างานก่อสร้าง
- Dr.
  - Cr.
- บันทึกการส่งบิลเรียกเก็บเงินค่าก่อสร้าง
- Dr.
  - Cr.
- บันทึกรับเงินสดจากผู้ว่าจ้างตามสัญญาก่อสร้าง
- Dr.
  - Cr.



40

มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

## การบันทึกบัญชี ปี 25x2

- บันทึกรายได้และกำไรขั้นต้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี
- Dr.
- Cr.



## การบันทึกบัญชี ปี 25x2

สินทรัพย์

หนี้สินและทุน

# การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง ปี 25x3

(หน่วย : ล้านบาท)

- อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จปี 25x3 =
- รายได้สะสมจนถึงสิ้นปี 25x3 =
- รายได้เฉพาะ ปี 25x3 =
- กำไรสะสมจนถึงสิ้นปี 25x3 =
- กำไรเฉพาะ ปี 25x3 =



43

มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์

# การบันทึกบัญชี ปี 25x3

- บันทึกโอนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้างานก่อสร้าง
- Dr.
  - Cr.
- บันทึกการส่งบิลเรียกเก็บเงินค่าก่อสร้าง
- Dr.
  - Cr.
- บันทึกรับเงินสดจากผู้ว่าจ้างตามสัญญาก่อสร้าง
- Dr.
  - Cr.



44

มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์

## การบันทึกบัญชี ปี 25x3

- บันทึกรายได้และกำไรขั้นต้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี

- Dr.

- Cr.

- บันทึกงานก่อสร้างเสร็จและส่งมอบงาน

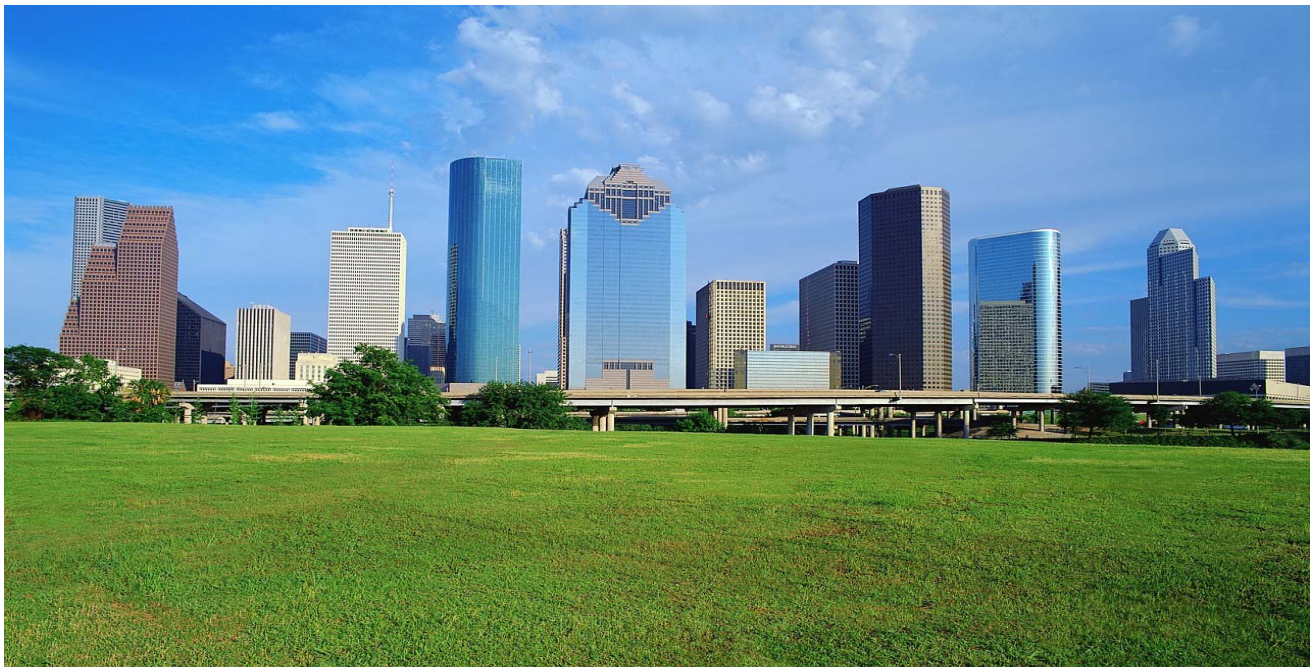
- Dr.

- Cr.



45

มหาวิทยาลัยพนัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

46

มหาวิทยาลัยพนัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

- การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ
  - รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน
  - รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
  - รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ



## ตัวอย่างการบันทึกบัญชี

- บริษัท ที่ดิน จำกัด ประกอบธุรกิจจัดสรรที่ดิน ข้อมูลเกี่ยวกับโครงการจัดสรรที่ดินดังกล่าวมีดังนี้
- บริษัทฯ ซื้อที่ดิน 25,000 ตารางวา ตารางวาละ 400 บาท เป็นเงิน 10 ล้านบาท เพื่อมาจัดสรร 400 แปลง แปลงละ 50 ตารางวา





## ตัวอย่างการบันทึกบัญชี

- ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับโครงการจัดสรรที่ดิน ประกอบด้วย
- ค่าสาธารณูปโภคทั้งโครงการ 4,000,000
- ค่าออกแบบและควบคุมงาน 1,000,000
- ค่าใช้จ่ายอื่น 2,000,000
- รวม 7,000,000
- ลูกค้ำจองซื้อที่ดิน 160 แปลง และจ่ายเงินจองแปลงละ 10,000 บาท



49

มหาวิทยาลัยบึงกาฬ ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ตัวอย่างการบันทึกบัญชี

- **ณ วันที่ซื้อที่ดินจัดสรร**
- Dr. ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ – ที่ดิน 10,000,000
  - Cr. เงินสด/เจ้าหนี้ 10,000,000
- **บันทึกค่าใช้จ่ายของโครงการ**
- Dr. ต้นทุนการพัฒนาฯ – งานระหว่างก่อสร้าง 7,000,000
  - Cr. เงินสด/เจ้าหนี้ 7,000,000
- **บันทึกการรับจองจากลูกค้ำ**
- Dr. เงินสด/ธนาคาร 1,600,000
  - Cr. เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้ำ 1,600,000



50

มหาวิทยาลัยบึงกาฬ ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ตัวอย่างการบันทึกบัญชีกรณีรับรู้ทั้งจำนวน

- บริษัทนำที่ดินออกขาย 400 แปลง แปลงละ 50 ตารางวา ในราคาแปลงละ 120,000 บาท
- ปีที่ 1 ขายได้ 160 แปลง โดยมีเงื่อนไขการชำระเงินต่อแปลงมีดังนี้
- ณ วันที่จอง ลูกค้าต้องจ่ายเงินแปลงละ 10,000 บาท
- ณ วันทำสัญญา ลูกค้าต้องจ่ายเงิน 30,000 บาท
- ณ วันโอนชำระส่วนที่เหลือทั้งจำนวน



51

มหาวิทยาลัยราชภัฏบุรีรัมย์

## ตัวอย่างการบันทึกบัญชีกรณีรับรู้ทั้งจำนวน

- **บันทึกการรับจองจากลูกค้า**
- Dr. เงินสด/ธนาคาร 1,600,000
  - Cr. เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า 1,600,000
- **ณ วันทำสัญญา**
- Dr. เงินสด/ธนาคาร 4,800,000
  - Cr. เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า 4,800,000



52

มหาวิทยาลัยราชภัฏบุรีรัมย์

## ตัวอย่างการบันทึกบัญชีกรณีรับรู้ทั้งจำนวน

### • ณ วันโอน

- Dr. เงินสด/ธนาคาร 12,800,000
- เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า 6,400,000
- Cr. รายได้จากการขาย 19,200,000

### • บันทึกต้นทุน

- Dr. ต้นทุนขาย 6,800,000
- Cr. ต้นทุนการพัฒนา – ที่ดิน 4,000,000
- ต้นทุนการพัฒนา – งานระหว่างก่อสร้าง 2,800,000



## ตัวอย่างการบันทึกบัญชีกรณีรับรู้ทั้งจำนวน

- คำนวณต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์
- ต้นทุนการพัฒนา – ที่ดิน
  - =  $10,000,000 \times 160/400 = 4,000,000$
- ต้นทุนการพัฒนา – งานระหว่างก่อสร้าง
  - =  $7,000,000 \times 160/400 = 2,800,000$



## เงื่อนไขการรับรู้รายได้ที่ไม่ใช่รับรู้ทั้งจำนวน

- การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ
  - การขายเกิดขึ้นแล้ว (การขายห้องชุดไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่)
  - ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
  - ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
  - เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20



## เงื่อนไขการรับรู้รายได้ที่ไม่ใช่รับรู้ทั้งจำนวน

- เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ (ต่อ)
  - ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
  - งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10
  - ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี
  - การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
  - ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์



## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

- การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
  - วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
    1. อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น
    2. การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
    3. ใช้ 1. + 2.
  - ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค้างงวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที
  - ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ



## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

- บริษัท จัดสรร จำกัด ประกอบธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่ โครงการอาคารชุด ก. และโครงการบ้านพร้อมที่ดิน
- กิจการเลือกที่จะรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยคำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้ว กับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในงานก่อสร้างตามสัญญา



# ข้อมูลเกี่ยวกับโครงการอาคารชุด ก. ซึ่งมีราคาขายตามสัญญา 10 ล้านบาท มีดังนี้

(หน่วย : ล้านบาท)

	25x1	25x2
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงวันสิ้นปี	1,000,000	xx
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก จนงานเสร็จ	3,000,000	xx
ต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะ ใช้ในงนาก่อสร้าง	4,000,000	xx
ค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ	1,200,000	xx



59

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก

## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

- อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น

$$= \frac{\text{ต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นจนถึงวันสิ้นปี}}{\text{ต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้}}$$

- อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จปี 25x1
- =  $1,000,000 / 4,000,000 = 25\%$
- รายได้ของปี 25x1 =  $10,000,000 \times 25\% = 2,500,000$



60

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก

## การบันทึกบัญชี

- บันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้น
- Dr. ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ 1,000,000
  - Cr. เงินสด/เจ้าหนี้ 1,000,000
- บันทึกรับรู้รายได้จากการขาย
- Dr. มูลค่าของงานที่ทำเสร็จแต่ยังไม่ได้เรียกเก็บ 2,500,000
  - Cr. รายได้จากการขาย 2,500,000
- บันทึกรับรู้ต้นทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์
- Dr. ต้นทุนขาย 1,000,000
  - Cr. ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ 1,000,000



61

มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์

## การบันทึกบัญชี

- โอนมูลค่าของงานที่ทำเสร็จแต่ยังไม่ได้เรียกเก็บเข้าบัญชีลูกหนี้การค้า
- Dr. ลูกหนี้การค้า 1,200,000
  - Cr. มูลค่าของงานที่ทำเสร็จแต่ยังไม่ได้เรียกเก็บ 1,200,000
- บันทึกการรับเงินจากลูกหนี้
- Dr. เงินสด/ธนาคาร 1,200,000
  - Cr. ลูกหนี้การค้า 1,200,000



62

มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์

# ข้อมูลเกี่ยวกับโครงการอาคารชุด ก. สำหรับปี ที่สอง มีดังนี้

(หน่วย : ล้านบาท)

	25x1	25x2
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงวันสิ้นปี	1,000,000	2,500,000
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก จนงานเสร็จ	3,000,000	2,000,000
ต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะ ใช้ในงนาก่อสร้าง	4,000,000	4,500,000
ค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ	1,200,000	1,500,000



63

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก

## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

- อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จปี 25x2
- =
- รายได้สะสมจนถึงสิ้นปี 25x2
- =
- รายได้ปี 25x2
- =



64

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระบรมราชชนก



## การบันทึกบัญชี

- บันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้น
  - Dr.
  - Cr.
- บันทึกรับรู้รายได้จากการขาย
  - Dr.
  - Cr.
- บันทึกรับรู้ต้นทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์
  - Dr.
  - Cr.



## การบันทึกบัญชี

- โอนมูลค่าของงานที่ทำเสร็จแต่ยังไม่เรียกเก็บเข้าบัญชีลูกหนี้การค้า
  - Dr.
  - Cr.
- บันทึกการรับเงินจากลูกหนี้
  - Dr.
  - Cr.



## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

- การรับรู้เป็นรายได้ **ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ**
  - ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น
  - ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
  - ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้
  - ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
  - ถ้าผู้ซื้อชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนและผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น



67

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

- รับรู้รายได้ตามอัตรากำไรขั้นต้น
$$= \frac{\text{ประมาณการกำไรขั้นต้น}}{\text{ประมาณการรายได้รวม}}$$
- อัตรากำไรขั้นต้น ปี 25x1 =  $6,000,000 / 10,000,000 = 60\%$
- อัตราต้นทุน ปี 25x1 =  $40\%$



68

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## การบันทึกบัญชี ปี 25x1

- บันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้น
- Dr. ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ 1,000,000
  - Cr. เงินสด/เจ้าหนี้ 1,000,000
- บันทึกรับรู้รายได้จากการขาย
- Dr. ลูกหนี้การค้า 1,200,000
  - Cr. รายได้จากการขาย 1,200,000
- บันทึกรับรู้ต้นทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์
- Dr. ต้นทุนขาย 480,000
  - Cr. ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ 480,000



69

มหาวิทยาลัยบึงกุ่ม ไบพระบรมราชชนก

## การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

- อัตรากำไรขั้นต้น ปี 25x2
- =
- อัตราต้นทุน ปี 25x2 =
- รายได้สะสม =
- ต้นทุนสะสม =
- ต้นทุนที่ต้องรับรู้เพิ่ม =



70

มหาวิทยาลัยบึงกุ่ม ไบพระบรมราชชนก

## การบันทึกบัญชี ปี 25x2

- บันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้น
  - Dr.
    - Cr.
- บันทึกรับรู้รายได้จากการขาย
  - Dr.
    - Cr.
- บันทึกรับรู้ต้นทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์
  - Dr.
    - Cr.



71

มหาวิทยาลัยบึงกุ่ม ในพระบรมราชูปถัมภ์



การรับรู้รายได้-ประเด็นอื่นที่น่าสนใจ

72

มหาวิทยาลัยบึงกุ่ม ในพระบรมราชูปถัมภ์

## เกษตรกรรม

- กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรต้องกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภท ดังนี้
- กิจกรรมต้องใช้ **วิธีมูลค่ายุติธรรม** สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ เหล่านั้นโดยที่มูลค่ายุติธรรมสามารถหาได้โดยง่าย โดยปราศจากต้นทุนหรือความพยายามที่เกินควร และ
- กิจกรรมต้องใช้ **วิธีราคาทุน** สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพอื่น ๆ ทั้งหมด

73



## การรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

- ต้องรับรู้เมื่อมีคุณสมบัติทุกข้อ ดังนี้
  - กิจกรรมสามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต
  - ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น
  - มูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยปราศจากต้นทุนหรือความพยายามที่เกินควร

74



## การวัดมูลค่า – วิธีมูลค่ายุติธรรม

- กิจการต้องวัดมูลค่าของ**สินทรัพย์ชีวภาพ**เมื่อมีการรับรู้เริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน
- **ผลิตผลทางการเกษตร**ที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น

75



## การกำหนดมูลค่ายุติธรรม

- ถ้า**มีตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ** ให้ใช้ราคาเสนอซื้อขายของตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้านั้นไปจำหน่ายในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม
- ถ้า**ไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่อง** อาจใช้วิธีหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้
  - ราคาของธุรกรรมล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด
  - ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน
  - ราคาเทียบเคียง

76



## การกำหนดมูลค่ายุติธรรม

- ในบางกรณี แหล่งข้อมูลข้างต้นอาจให้ข้อสรุปของมูลค่ายุติธรรมที่แตกต่างกัน ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาถึงเหตุผลของความแตกต่างนั้นเพื่อให้การประมาณมูลค่ายุติธรรมน่าเชื่อถือและสมเหตุผลมากที่สุด
- ต้องพิจารณาว่ามูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ที่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาด ให้ผลการวัดมูลค่าของมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือหรือไม่

77



## การวัดมูลค่า – วิธีราคาทุน

- กรณีที่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถหาได้โดยง่ายโดยปราศจากต้นทุนหรือความพยายามที่เกินควร กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม
- กิจการต้องวัดมูลค่าของผลิตผลทางการเกษตรที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น

78



## ข้อตกลงสัมปทานบริการ

- เป็นข้อตกลงที่รัฐบาลหรือหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ (ผู้ให้สัมปทาน) ได้ทำสัญญากับผู้ประกอบการภาคเอกชน ให้พัฒนา (หรือยกระดับ) ดำเนินการและบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานของผู้ให้สัมปทาน
- ผู้ให้สัมปทานเป็นผู้ควบคุมหรือกำกับดูแลประเภทของบริการที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในการจัดหาโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้บริการกลุ่มผู้ใช้บริการ และราคาค่าบริการ
- และผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง

79



## ข้อตกลงสัมปทานบริการมีสองประเภท

- ผู้ประกอบการได้รับเป็น **สิทธิทรัพย์สินทางการเงิน** – มีสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือสิทธิทางการเงินอื่นจากรัฐบาล รวมถึงการค้ำประกันโดยรัฐบาลที่จะจ่ายเงินที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้
- ผู้ประกอบการได้รับเป็น **สิทธิไม่มีตัวตน** – ได้รับสิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการสาธารณูปโภคที่สร้างหรือที่ได้ยกระดับ โดยจำนวนเงินดังกล่าวขึ้นอยู่กับจำนวนการใช้บริการของสาธารณชน

80





## วิธีการทางบัญชี – กรณีสินทรัพย์ทางการเงิน

- ผู้ประกอบการจะรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไข ตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากผู้ให้สัมปทาน
- ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ปฏิบัติตาม เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

81



## วิธีการทางบัญชี – กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ผู้ประกอบการต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะ
- รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ปฏิบัติตามการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

82



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน

- บจ. ปานเทพ ได้รับสัมปทานจากรัฐบาลเป็นเวลา 11 ปี
- ให้สร้างทางด่วน โดยลงทุนก่อสร้าง 1,000 ล้านบาท (มูลค่ายุติธรรม 1,200 ล้านบาท) ใช้เวลาสร้าง 1 ปี
- บจ. ปานเทพเป็นผู้เก็บเงินค่าทางด่วนและนำส่งรัฐบาล
- รัฐบาลจะจ่ายค่าตอบแทนให้ ปีละ 212 ล้านบาท ไม่ว่า จะเก็บเงินค่าทางด่วนได้กี่บาท (IRR=12%)
- บริษัทฯ เป็นผู้ดูแลทางด่วน มีค่าใช้จ่ายปีละ 10 ล้าน
- เมื่อหมดสัมปทาน ทางด่วนตกเป็นของรัฐบาล

83



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน

- ปีที่ 1
- Dr.
  - Cr.
- Dr.
  - Cr.

84



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน

- ปีที่ 2 เก็บเงินค่าทางด่วนได้ 180 ล้านบาท
- Dr.
- Cr.
- Dr.
  
- Cr.
  
- Dr.
- Cr.

85



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน

- ปีที่ 3 เก็บเงินค่าทางด่วนได้ 230 ล้านบาท
- Dr.
- Cr.
- Dr.
- Cr.
  
- Dr.
- Cr.

86



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- บจ. ปานเทพ ได้รับสัมปทานจากรัฐบาลเป็นเวลา 11 ปี
- ให้สร้างทางด่วน โดยลงทุนก่อสร้าง 1,000 ล้านบาท (มูลค่ายุติธรรม 1,200 ล้านบาท) ใช้เวลาสร้าง 1 ปี
- บจ. ปานเทพเป็นผู้เก็บเงินค่าทางด่วน และถือเป็นส่วนหนึ่งของ บจ. ปานเทพ ไม่ว่าจะเก็บเงินค่าทางด่วนได้กี่บาท
- บริษัทฯ เป็นผู้ดูแลทางด่วน มีค่าใช้จ่ายปีละ 10 ล้าน
- เมื่อหมดสัมปทาน ทางด่วนตกเป็นของรัฐบาล

87



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ปีที่ 1
- Dr.
  - Cr.
- Dr.
  - Cr.

88



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสหทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ปีที่ 2 เก็บเงินค่าทางด่วนได้ 180 ล้านบาท
- Dr.
- Cr.
- Dr.
- Cr.
- Dr.
- Cr.

89



## ตัวอย่าง - กรณีเป็นสหทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ปีที่ 3 เก็บเงินค่าทางด่วนได้ 230 ล้านบาท
- Dr.
- Cr.
- Dr.
- Cr.
- Dr.
- Cr.

90





## เปรียบเทียบกับ TFRS for SMEs

91

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

### สรุปประเด็นด้านรายได้

ประเด็น	TFRS for NPAEs	TFRS for SMEs
รายได้กรณีให้ เครดิตเทอม ยาวนานกว่าปกติ	ไม่มีการระบุถึงเรื่องนี้ไว้	ผลต่างระหว่าง PV กับ FV ต้องรับรู้เป็น ดอกเบีย
รายได้กรณีมี โปรแกรมส่งเสริม การขาย	ไม่ต้องแยกรายได้รอการ รับรู้ให้ตั้งประมาณการ หนี้สิน	ต้องแยกรายได้รอ การรับรู้



92

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## สรุปประเด็นด้านรายได้

ประเด็น	TFRS for NPAEs	TFRS for SMEs
รายได้การขาย อสังหาริมทรัพย์	รับรู้รายได้ได้ 3 วิธี	รับรู้เมื่อโอนเท่านั้น เว้นแต่ เข้าลักษณะงาน บริการหรืองานก่อสร้าง ให้รับรู้ตามขั้น ความสำเร็จของงาน



## IFRS 15 : Revenue from Contracts with Customers.

# มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

## เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- ลงในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2561
- ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป
- รับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ



## ข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้

### ปัจจุบัน

- TAS 11 สัญญาก่อสร้าง
- TAS 18 รายได้
- TFRIC 13 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
- TFRIC 15 สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์
- TFRIC 18 การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า
- TSIC 31 รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา

### ตั้งแต่ปี 2562

- TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- บางส่วนอาจต้องใช้ข้อกำหนดของ TAS 39, TFRS 9



# กิจการรับรู้รายได้ตามหลักการดังต่อไปนี้

Identify the contract with customers.

Identify the separate performance obligations in the contract.

Determine the transaction price.

Allocate the transaction price to the separate performance obligations.

Recognize revenue when each performance obligation is satisfied.



97

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



**จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี**  
ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของ  
ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

98

## ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

- ยกเลิกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553
- ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป - 27 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561
- คดีจรรยาบรรณซึ่งอยู่ระหว่างการสอบสวนหรือพิจารณาให้ใช้ข้อบังคับฉบับที่ 19 ต่อไป

99



## ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561



100



# คู่มือประมวลจรรยาบรรณของ IFAC

## HANDBOOK OF THE CODE OF ETHICS 2014 Ed.

**ส่วน ก.** (หมวด 100) การประยุกต์ใช้ทั่วไปสำหรับประมวลจรรยาบรรณของ  
คณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศ IESBA  
หลักการพื้นฐาน 5 ข้อ  
มาตรการป้องกัน 2 ข้อ

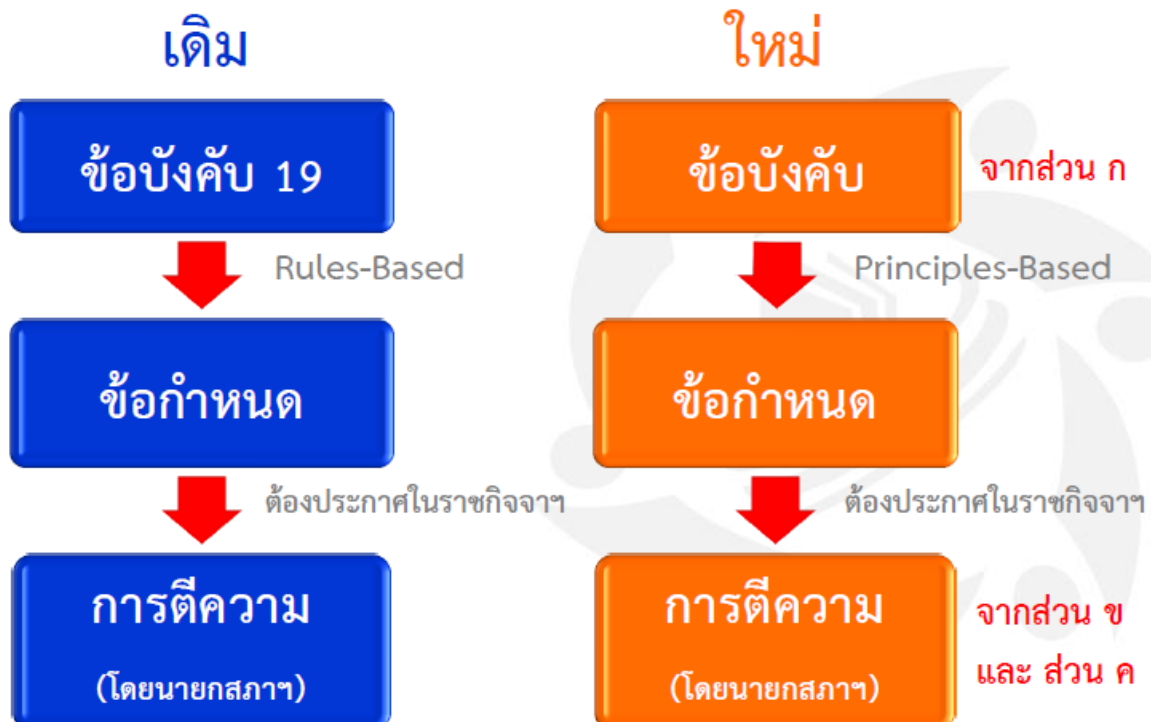
**ส่วน ข.** (หมวด 200) อธิบายการนำ  
กรอบแนวคิดไปใช้สำหรับผู้ประกอบ  
วิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ

**ส่วน ค.** (หมวด 300) อธิบายการนำ  
กรอบแนวคิดไปใช้สำหรับผู้ประกอบ  
วิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ

101



## โครงสร้างการบังคับใช้กฎหมาย



102



# โครงสร้างของข้อบังคับใหม่

## สรุปจากส่วน ก ของ IESBA หมวด 100

ความหมาย

หมวด 1 บททั่วไป

หมวด 2 หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

หมวด 3 การนำหลักการพื้นฐานไปปฏิบัติ

103



## ความหมาย

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี  
ที่ให้บริการสาธารณะ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้ง 6 ด้าน  
ที่อยู่ใน “สำนักงาน” เช่น

- ผู้ทำบัญชี
- ผู้สอบบัญชี
- ที่ปรึกษาด้านวิชาชีพ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี  
ในหน่วยงานธุรกิจ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี 5 ด้าน (ยกเว้น  
สอบบัญชี) ที่อยู่ใน “หน่วยงานธุรกิจ”  
เช่น

- สมุหบัญชี
- CFO

104





A



## หลักการพื้นฐานตามข้อบังคับนี้

มีผลกระทบต่อ

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี  
ที่ให้บริการสาธารณะ

ไม่สามารถ  
รวมขอม

- (ก) ความซื่อสัตย์สุจริต
- (ข) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ
  - **เน้นความเป็นอิสระ**
- (ค) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (ง) การรักษาความลับ
- (จ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ
- (ฉ) ความโปร่งใส

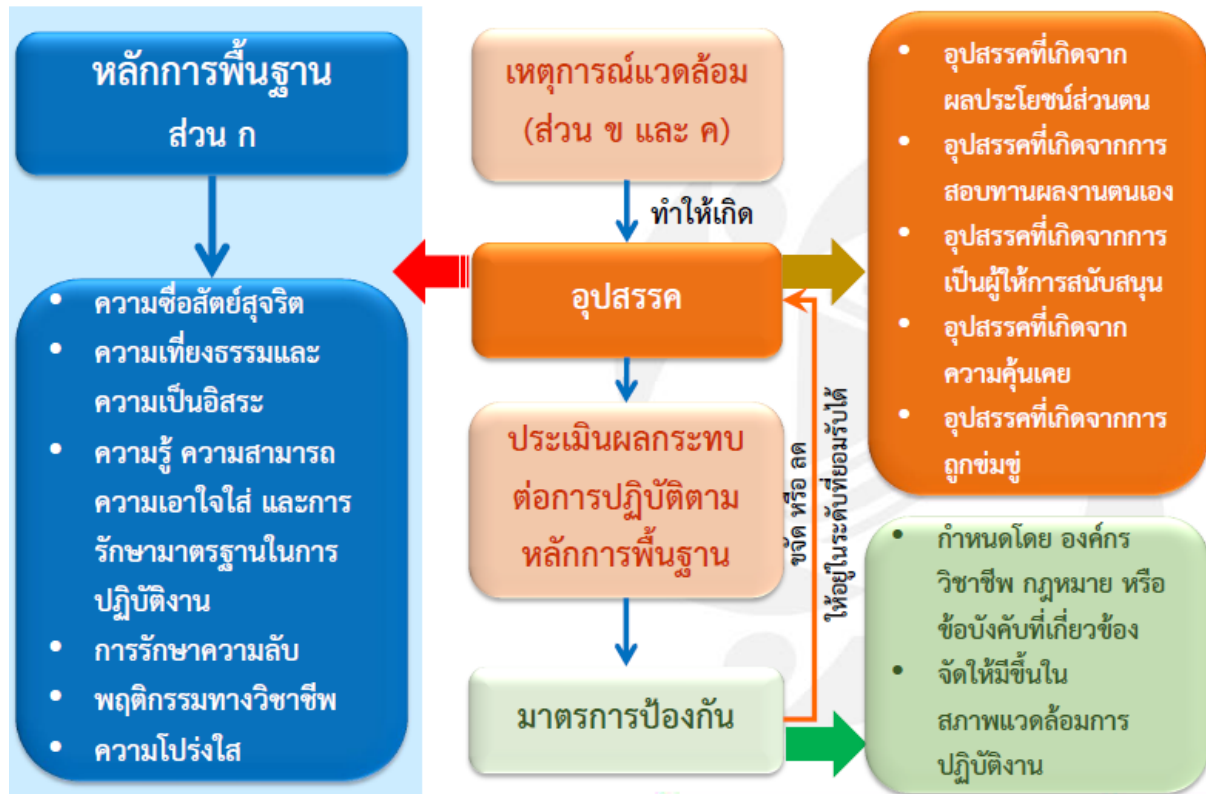
ผู้ประกอบการวิชาชีพ  
ในหน่วยงานธุรกิจ

เน้นการสร้าง  
วัฒนธรรมองค์กร

- (ก) ความซื่อสัตย์สุจริต
- (ข) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ
  - **คำนึงถึงความเป็นอิสระ**
- (ค) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (ง) การรักษาความลับ
- (จ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ
- (ฉ) ความโปร่งใส



## ภาพรวมโครงสร้างข้อบังคับ



# Thank you



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of FAP.

