

# — TFRS 15 —

## รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน

เขียนโดย : คุณพรทิพย์ ตันตฤกษ์ศักดิ์  
นักวิชาการที่ให้การสนับสนุนงานด้านการกำหนดมาตรฐานการบัญชี  
เรียบเรียงโดย : คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีได้มีแผนการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี 2562 หนึ่งในมาตรฐานการบัญชีที่คาดว่าจะมีผลกระทบเป็นอย่างมากต่อหลายกิจการ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (TFRS 15) เนื่องจากรายได้เป็นรายการสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจเป็นอันดับต้นๆ หลายท่านคงสงสัยว่าทำไมถึงต้องมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้ วันนี้เราจะมาพูดคุยถึงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ฉบับนี้และผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

เป็นที่ทราบกันว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป มีผู้ใช้กันอย่างแพร่หลาย โดยมักจะอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีหลักคือ IFRS และ US GAAP ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามหลักของ IFRS กับ US GAAP มีหลักการหรือแนวปฏิบัติที่แตกต่างกัน บางประการ ทำให้รายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอาจมีการรับรู้รายการทางบัญชีแตกต่างกันออกไป มาตรฐานการบัญชีของ US GAAP ที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ส่วนใหญ่ประกอบด้วยข้อกำหนดมากมาย และระบุแยกชัดเจนตามประเภทอุตสาหกรรม ในทางตรงกันข้าม มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ของ IFRS นั้น ประกอบด้วยมาตรฐานการบัญชีหลักจำนวน 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (IAS 11) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (IAS 18) และการตีความมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอีก 4 ฉบับ คือ IFRIC 13 เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า IFRIC 15 เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ IFRIC 18 เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า และ SIC 31 เรื่อง รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา และไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะทางตามประเภทอุตสาหกรรมแต่อย่างใด



คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB) มีโครงการร่วมมือกันพัฒนามาตรฐานการบัญชี เพื่อเป้าหมายที่ว่า ในอนาคตมาตรฐานการรายงานทางการเงินของทุกประเทศควรอยู่บนหลักการเดียวกัน จึงได้ริเริ่มโครงการเพื่อพัฒนามาตรฐานการบัญชี เรื่องการรับรู้รายได้ของ IFRS และ US GAAP ให้มีแนวปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกัน เพื่อพัฒนาและแก้ไขข้อจำกัดของหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอดีต เช่น ลดความไม่สอดคล้องเกี่ยวกับเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ กำหนดกรอบการพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวกับรายได้ และปรับปรุงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่โปร่งใสมากยิ่งขึ้น ทำให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศ และตลาดทุน มีความสอดคล้องกัน และเปรียบเทียบกันได้

# Five - Step Model

หัวใจสำคัญของมาตรฐานฉบับนี้ คือหลักการรับรู้รายได้ Five - Step Model ที่ใช้เป็นหลักการสำคัญในการกำหนดเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับรายการทุกรูปแบบในทุกประเภทธุรกิจ โดยใน model จะมี 5 ขั้นตอน เพื่อให้กิจการจะสามารถสรุปได้ว่า จะรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าอย่างไร จำนวนเท่าไร และรับรู้รายได้เมื่อไหร่

## Five - Step Model ประกอบด้วย 5 ขั้นตอน ดังนี้



1. **การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า** โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจอื่นก็ได้



2. **การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา** เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการ หรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการ โดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป



3. **กำหนดราคาของรายการ** โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ



4. **การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา** โดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ



5. **การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ** โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น 2 แบบคือ 1. รับรู้รายได้ภายในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (over time) และ 2. รับรู้รายได้ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง (a point in time)

## คำอธิบาย Five - Step Model พร้อมตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

**ตัวอย่าง** บริษัท ก ขายเครื่องจักรพร้อมให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี ราคารวม 200,000 บาท โดยมีรายละเอียดเพิ่มเติมดังนี้ ราคาขายปกติของเครื่องจักร 200,000 บาท ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี ปกติราคา 30,000 บาท และการคิดราคาไม่ได้มีดอกเบี้ยรวมอยู่ด้วย

### Step 1

#### 1. การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- สัญญาขายเครื่องจักรพร้อมให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี

### Step 2

#### 2. การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

- ส่งมอบเครื่องจักร
- บริการบำรุงรักษาเครื่องจักร 3 ปี เนื่องจากเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามแยกต่างหาก

### Step 3

#### 3. กำหนดราคาของรายการ

- ราคาขายเครื่องจักรและให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี ตามใบแจ้งหนี้ เท่ากับ 200,000 บาท

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา	ราคาขายที่เป็นเอกเทศ
1) ราคาเครื่องจักร	200,000 บาท
2) ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี	30,000 บาท
รวม	230,000 บาท

## Step 4

### 4. การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญาในแต่ละเรื่อง โดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา	ราคาขายที่เป็นเอกเทศ	ราคาที่ได้รับการปันส่วนโดยอ้างอิงกับราคาขายเอกเทศ
1) ราคาเครื่องจักร	200,000 บาท	173,913 บาท
2) ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี	30,000 บาท	26,087 บาท
รวม	230,000 บาท	200,000 บาท

## Step 5

### 5. การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

- รับรู้รายได้จากการขายเครื่องจักรเมื่อส่งมอบสินค้า (ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง) มูลค่า 173,913 บาท  
เดบิต ลูกหนี้/เงินสด 173,913.00 บาท  
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า 173,913.00 บาท
- รับรู้รายได้ค่าบริการบำรุงรักษาในแต่ละปี ตลอดระยะเวลา 3 ปี (26,087 ÷ 3) มูลค่า 8,695.66 บาทต่อปี  
เดบิต ลูกหนี้/เงินสด 26,087.00 บาท  
เครดิต รายได้รับรู้ (หนี้สิน) 17,391.34 บาท  
รายได้ค่าบริการบำรุงรักษา - ปีที่ 1 8,695.66 บาท

จากตัวอย่างข้างต้น ในปัจจุบันบางกิจการอาจบันทึกรายการค้าดังกล่าวตามราคาการค้าสินค้าที่ระบุในใบแจ้งหนี้ (200,000 บาท) และอาจรับรู้เป็นรายได้จากการขายเครื่องจักรเท่านั้น (เดบิต ลูกหนี้/เงินสด และ เครดิต รายได้จากการขายสินค้า จำนวน 200,000 บาท) โดยไม่ได้วิเคราะห์รายละเอียดของเนื้อหารายการที่มีองค์ประกอบและภาระที่ต้องปฏิบัติ 2 ส่วน คือ การขายเครื่องจักรและการบริการบำรุงรักษา



# ผลกระทบของ TFRS 15

## เมื่อมาตรฐานฉบับนี้มีผลบังคับใช้ได้กำหนดให้กิจการเลือกปรับผลกระทบได้ 2 วิธี

- ปรับย้อนหลังงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ (Retrospective) หรือ
- ปรับย้อนหลังแบบผลกระทบในอดีตให้ปรับกับกำไรสะสมต้นงวด

ซึ่งการหาผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการต้องนำสัญญาทุกประเภทที่ทำกับลูกค้า มาทำการประเมินเพื่อวิเคราะห์ว่าการรับรู้รายได้ตามหลักการของมาตรฐานใหม่นี้มีความแตกต่างจากที่ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันหรือไม่ นอกจากนี้หากเกิดผลแตกต่างแต่ละกิจการอาจจะต้องประเมินว่าระบบปฏิบัติงานและข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ในปัจจุบันสามารถรองรับการเปลี่ยนแปลงหรือไม่ หรือจำเป็นต้องมีการเตรียมการหรือระบบอื่นเพิ่มเติม รวมถึงอาจต้องมีการสื่อสารภายในองค์กรและการขอความร่วมมือจากแผนกอื่นด้วย ซึ่งขั้นตอนเหล่านี้โดยส่วนใหญ่ใช้ระยะเวลานาน



# ตัวอย่างของกลุ่มธุรกิจที่อาจได้รับผลกระทบ

ปัจจุบันมีบางกิจการที่เริ่มมีการเตรียมตัวศึกษาหาข้อมูลแล้ว และยังมีอีกหลายกิจการที่ยังคงสงสัยว่ากิจการของเราได้รับผลกระทบหรือไม่ จึงขอยกตัวอย่างของกลุ่มธุรกิจที่อาจได้รับผลกระทบจาก TFRS 15 มีดังต่อไปนี้

## ธุรกิจการสื่อสารโทรคมนาคม

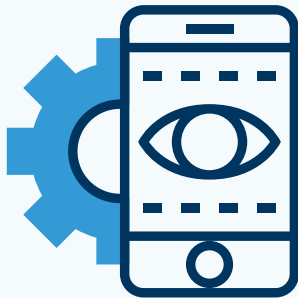


- เป็นธุรกิจที่สัญญากับลูกค้ามักมีเงื่อนไขการให้บริการหรือการส่งมอบสินค้ามากกว่าหนึ่งรายการ เช่น
  - ขายเครื่องโทรศัพท์พร้อมแพ็คเกจค่าโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ต
  - ขายบริการอินเทอร์เน็ตแถมฟรีแพ็คเกจรับชมรายการในบางช่องสัญญาณในระยะเวลาที่กำหนด

กิจการต้องระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญากับลูกค้า แยกองค์ประกอบและปันส่วนราคาที่อาจจะตกลงกันไว้ในราคาเดียวเมื่อเริ่มแรก และรับรู้รายได้ในแต่ละส่วนแยกกัน

- กรณีที่มีการขยายระยะเวลาการจ่ายชำระและอาจมีการคิดราคาซึ่งรวมค่าดอกเบี้ยแล้ว กิจการควรพิจารณาแยกรายได้ดอกเบี้ยออกมา หากรายการดอกเบี้ยเป็นองค์ประกอบที่มีสาระสำคัญ
- กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงราคาขายสินค้าบ่อย อาจมีผลกระทบต่อมูลค่าที่ใช้ในการปันส่วนของสินค้าชนิดเดียวกัน

## ธุรกิจเทคโนโลยี



- กิจการที่ให้บริการแบบ Integrated solution (การให้บริการระบบ IT ครบวงจร เสร็จสรรพ ตั้งแต่การออกแบบ การติดตั้งและใช้งาน (Build & Deploy) การจัดการ และการบริหารแบบเบ็ดเสร็จ) กิจการต้องระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญากับลูกค้า แยกองค์ประกอบและปันส่วนราคาที่อาจจะตกลงกันไว้ในราคาเดียวเมื่อเริ่มแรก และรับรู้รายได้ในแต่ละส่วนแยกกัน
- กรณีที่มีการให้สิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขว่าควรรับรู้ค่าลิขสิทธิ์ทันที หรือควรรับรู้ตามระยะเวลาของการให้ใช้สิทธิ หรือเงื่อนไขอื่นที่กำหนดตามสัญญา
- กรณีมีการเก็บค่าใช้สิทธิ (Royalty Fee) ที่มีลักษณะแปรผันตามปริมาณการขายหรือปริมาณการใช้ กิจการต้องพิจารณาเรื่องการรับรู้รายได้ว่าจะบันทึกในแต่ละช่วงเวลาเมื่อใด ในอัตราเท่าไร และพิจารณาแยกองค์ประกอบของราคาหากมีมูลค่าอื่นแฝง
- กรณีที่มีการขยายระยะเวลาการจ่ายชำระและอาจมีการคิดราคาซึ่งรวมค่าดอกเบี้ยแล้ว กิจการควรพิจารณาแยกรายได้ดอกเบี้ยออกมา หากรายการดอกเบี้ยเป็นองค์ประกอบที่มีสาระสำคัญ

## ธุรกิจสื่อและบันเทิง



- ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ ละคร เพลง กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขว่าควรรับรู้ค่าลิขสิทธิ์ทันที หรือควรรับรู้ตามระยะเวลาของการให้ใช้สิทธิ หรือเงื่อนไขอื่นที่กำหนดตามสัญญา
- การให้ส่วนลดราคาในอัตราที่ผันแปรตามปริมาณการซื้อหรือการใช้งาน เช่น ค่า Royalty Fee จำนวนจากยอดคนมาดาวน์โหลดเพลง โดยการให้ส่วนลดมีหลายอัตรา ซึ่งกำหนดตามปริมาณการดาวน์โหลดในสัญญา เป็นต้น กิจการต้องพิจารณาเรื่องการรับรู้รายได้ว่าจะบันทึกในแต่ละช่วงเวลาเมื่อใด ในอัตราเท่าไร และพิจารณาแยกองค์ประกอบของราคาหากมีมูลค่าอื่นแฝง
- การกำหนดราคาของรายการสำหรับสัญญาที่ลูกค้าตกลงจะจ่ายชำระเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้ด้วยมูลค่ายุติธรรม เช่น กิจการขายรถยนต์จ่ายค่าสปอนเซอร์โฆษณารายการทีวีด้วยรถยนต์
- สินค้าหรือบริการที่แถมฟรีหรือการให้โปรโมชั่นส่วนลดกรณีซื้อสินค้าหรือบริการชิ้นถัดไป กิจการอาจต้องระบุเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญากับลูกค้าออกมาต่างหาก

## ธุรกิจอุตสาหกรรมยานยนต์



- การให้ incentive ในรูปแบบของเงินสด สินค้าหรือบริการที่เป็นของแถม หรือส่วนลดกิจการต้องพิจารณาว่าเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญาถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายการตลาด
- สัญญาจ้างผลิตชิ้นส่วนอุปกรณ์รถยนต์ที่มีการระบุให้จัดหาเครื่องขึ้นรูปที่ใช้ในการผลิต (mold) ด้วย กิจการต้องพิจารณาเนื้อหาในสัญญาว่าสามารถแยกภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา แยกองค์ประกอบและปันส่วนราคาที่สามารถจะตกลงกันได้ ในราคาเดียวเมื่อเริ่มแรกหรือไม่
- กรณีมีการรับประกันสินค้ากิจการต้องพิจารณาว่าเป็นการรับประกันแบบ assurance type หรือ service type หากเป็นการรับประกันแบบ assurance type โดยปกติกิจการจะประมาณการบันทึกค่าใช้จ่ายการรับประกัน แต่หากเป็นการให้บริการเพิ่มเติม (Service type) จะถือเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญาและต้องปันส่วนราคาของรายการเข้าไปด้วย

## ธุรกิจค้าปลีกและสินค้าอุปโภคบริโภค



- กรณีที่มีการให้ส่วนลดราคาในอัตราที่ผันแปรตามปริมาณการซื้อ เช่น ปกติให้ส่วนลด 10% ในการซื้อแต่ละครั้ง แต่ถ้าหากหยุดซื้อทิ้งปีถึงตามเป้าที่กำหนดจะมี incentive ให้ด้วย เป็นต้น กรณีนี้กิจการต้องพิจารณาเรื่องการรับรู้รายได้ว่าจะบันทึกกำไรได้ในแต่ละช่วงเวลาเมื่อใด ในอัตราเท่าไร และพิจารณาแยกองค์ประกอบของราคาหากมีมูลค่าอื่นแฝง
- กรณีมีเงื่อนไขการรับคืนสินค้า ต้องใช้ดุลยพินิจจากผู้เชี่ยวชาญในการประมาณการมูลค่าสินค้าที่อาจได้รับคืน
- กรณีมีการรับประกันสินค้ากิจการต้องพิจารณาว่าเป็นการรับประกันแบบ assurance type หรือ service type หากเป็นการรับประกันแบบ assurance type โดยปกติกิจการจะประมาณการบันทึกค่าใช้จ่ายการรับประกัน แต่หากเป็นการให้บริการเพิ่มเติม (Service type) จะถือเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญาและต้องปันส่วนราคาของรายการเข้าไปด้วย

## ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์



- กิจการอสังหาริมทรัพย์ที่มีช่วงเวลาผ่อนค่างวดก่อนโอนเป็นระยะเวลานานเกินกว่าหนึ่งปี ควรพิจารณาว่าในการกำหนดราคานั้น มีการคำนวณมูลค่าดอกเบี่ยแฝงอยู่หรือไม่ ถ้ามีการแยกส่วนที่เป็นดอกเบี้ยออกมา หากดอกเบี้ยเป็นองค์ประกอบที่มีสาระสำคัญ

ทั้งนี้ผู้ที่สนใจอยากหาข้อมูลเพิ่มเติม ปัจจุบันทางสภาวิชาชีพบัญชีได้มีการเผยแพร่ (ร่าง) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (IFRS 15) บนเว็บไซต์ของสภาแล้ว ท่านสามารถเข้าไปอ่านได้ที่ [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

