



มารู้จักกับ (ร่าง) TFRS 15 : มาตรฐานการรายงานงานทางการเงิน เรื่อง การรับรู้รายได้

โดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

มารู้จักกับ (ร่าง) TFRS 15 : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง การรับรู้รายได้

เมื่อเดือน พฤษภาคม 2557 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสากล (International Accounting Standards Board - IASB) ได้ประกาศและเผยแพร่มาตรฐานฉบับใหม่เรื่องการรับรู้รายได้ IFRS 15 Revenue from contracts with customers ซึ่งเป็นมาตรฐานฯ ฉบับใหม่ที่ IASB ร่วมมือกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board – FASB) ในการพัฒนามาตรฐานฉบับใหม่ขึ้น โดยมีความมุ่งหมายในการทำให้การรับรู้รายได้มีแบบแผนเดียวกันสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับประเทศไทย ในขณะนี้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการแปล IFRS 15 เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และได้เผยแพร่ร่างชุดที่ 1 บนเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี (www.fap.or.th) เพื่อรับฟังข้อคิดเห็นจากนักบัญชีและสาธารณะแล้ว ทั้งนี้ ร่างฉบับดังกล่าวยังอยู่ในระหว่างพิจารณาและการอนุมัติจากคณะกรรมการตามขั้นตอนการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของสภาวิชาชีพบัญชี โดยคาดว่ามาตรฐาน TFRS 15 จะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี 2562 (1 ปีภายหลังจากมาตรฐาน IFRS 15 มีผลบังคับใช้ในระดับสากล)

ทั้งนี้เมื่อมาตรฐานการรับรู้รายได้ฉบับใหม่มีผลบังคับใช้ จะมีผลให้มาตรฐานการบัญชีไทยที่มีอยู่ในปัจจุบันจะถูกลบเลิกดังนี้

มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ	มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยฉบับใหม่	มาตรฐานการบัญชีไทยที่จะถูกยกเลิก
IFRS 15 Revenue from contracts with customers	TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	TAS 11 สัญญาก่อสร้าง
มีผลบังคับใช้ปี 2561 (2018)	คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ในไทยปี 2562 (2019)	TAS 18 รายได้
		TSIC 31 รายได้รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา
		TFRIC13 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
		TFRIC15 สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์
		TFRIC18 การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

TFRS 15 กำหนดหลักการเรื่องการรับรู้รายได้ที่ใช้กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าในทุกประเภทธุรกิจ ยกเว้นสัญญาบางประเภทที่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดการรับรู้รายได้ไว้แล้ว เช่น รายได้จากสัญญาเช่า สัญญาเครื่องมือทางการเงิน หรือสัญญาประกัน เป็นต้น โดยมาตรฐานเรื่องรายได้ฉบับใหม่จะกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเพื่อที่จะให้ได้ข้อสรุปว่าจะรับรู้รายได้อย่างไร จำนวนเท่าไรและเมื่อใด โดยให้พิจารณาสัญญาที่ทำกับลูกค้าตามลำดับ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model) ดังนี้

1. การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

มาตรฐานใหม่กำหนดให้กิจการพิจารณาว่ากิจการมีสัญญาที่ทำกับลูกค้าอยู่หรือไม่ สัญญาอาจอยู่ในรูปแบบของสัญญาที่เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจอื่นก็ได้ เช่น การโทรสั่งซื้อสินค้า การสั่งซื้อสินค้าออนไลน์ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงสัญญาที่ไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ เช่น สัญญาที่มีการโอนสินค้าไปมาในระหว่างกลุ่มบริษัทแต่ไม่มีการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนกัน เป็นต้น

2. การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

ภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นองค์ประกอบหลักในการบันทึกรับรู้รายได้ภายใต้มาตรฐานใหม่ ในขั้นตอนที่ 2 นี้ กิจการต้องระบุภาระที่กิจการมีตามสัญญา ภาระดังกล่าวคือภาระที่กิจการต้องโอนสินค้าหรือบริการ หรืออาจจะเป็นชุดของสินค้าหรือบริการตามที่กำหนดในสัญญา โดยในสัญญาหนึ่ง ๆ อาจมีภาระตั้งแต่ 1 ภาระขึ้นไป ในบางกรณีมาตรฐานกำหนดให้กิจการต้องพิจารณารับรู้รายได้ของภาระมากกว่า 1 ภาระร่วมกัน เพราะไม่สามารถแยกภาระดังกล่าวออกจากกันได้

3. การกำหนดราคาของรายการ

การกำหนดราคาของรายการ ในขั้นตอนนี้ มาตรฐานให้กิจการกำหนด (โดยการคำนวณและประมาณการ) สิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับหรือมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการตอบแทนการโอนสินค้าหรือบริการ (กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามที่ระบุในขั้นตอน 2 สำเร็จ) โดยราคาของรายการนี้ต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (อธิบายให้เข้าใจง่าย ๆ ก็คือส่วนที่เป็นดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระค่าสินค้าหรือบริการ) แต่ให้รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนที่กิจการจ่ายชำระให้กับลูกค้าด้วย ในขั้นตอนนี้ มาตรฐานยังได้กำหนดวิธีการประมาณการราคาของรายการที่มีลักษณะแปรผัน เช่น ส่วนลดที่ขึ้นอยู่กับปริมาณการซื้อ โดยมีอยู่ 2 วิธี ได้แก่ วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (มูลค่าที่เป็นไปได้ถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักด้วยความเป็นไปได้) และมูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด

4. การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

มาตรฐานกำหนดให้กิจการปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยอ้างอิงกับราคาขายแบบแยกเทศของสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น)

5. การรับรู้รายได้เมื่อกิจการให้ปฏิบัติตามภาระแล้วเสร็จ

ภายใต้มาตรฐานใหม่กิจการต้องพิจารณาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้นมีลักษณะของความแล้วเสร็จแบบใด ระหว่างภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ แล้วเสร็จ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยให้กิจการต้องบันทึกการรับรู้รายได้ตามรูปแบบความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าว

ในการวิเคราะห์ 5 ขั้นตอนข้างต้นภายใต้มาตรฐานใหม่ หากเงื่อนไขรายการค้าของธุรกิจไม่ได้มีความซับซ้อน กิจการอาจไม่ได้รับผลกระทบใดจากการมาตรฐานฉบับใหม่นี้ เพราะเงื่อนไขของราคาหรือภาระที่กิจการต้องปฏิบัติให้ลูกค้าไม่มีความซับซ้อนที่ต้องแยกองค์ประกอบ หรือตีความเรื่องความสำเร็จในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา แต่หากเงื่อนไขรายการค้าทางธุรกิจที่กิจการสัญญาอยู่กับลูกค้ามีความซับซ้อน กิจการอาจได้รับผลกระทบจากมาตรฐานฉบับนี้ ทำให้มูลค่ารายได้ที่กิจการจะรับรู้ได้ในแต่ละช่วงเวลาอาจจะเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ซึ่งย่อมจะส่งผลกระทบต่อตัวเลขกำไรสุทธิของกิจการในแต่ละช่วงเวลาด้วย

ตัวอย่างของธุรกิจหรือรายการค้าที่อาจได้รับผลกระทบสำคัญ

ธุรกิจที่รายการค้ากับลูกค้ามีเงื่อนไขซับซ้อน

กิจการต้องระบุนโยบายที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญาของลูกค้า แยกองค์ประกอบและปันส่วนราคาที่สามารถตกลงกันได้โดยเร็วเมื่อเริ่มแรก และรับรู้รายได้ในแต่ละส่วนแยกกัน เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้จากให้บริการประกัน โดยรายได้ของแต่ละองค์ประกอบอาจจะถูกบันทึกในจุดเวลาที่แตกต่างกัน ตัวอย่างของรายการ เช่น

ธุรกิจโทรคมนาคม	ขายเครื่องโทรศัพท์พร้อมแพคเกจค่าโทรศัพท์และการใช้อินเทอร์เน็ต
ธุรกิจสื่อสารและบันเทิง	ขายกล่องรับส่งสัญญาณ พร้อมแพคเกจการรับชมรายการในบางช่องสัญญาณฟรีในระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา
ธุรกิจเทคโนโลยี	ขายอุปกรณ์คอมพิวเตอร์พร้อมการติดตั้งและการรับประกันตลอดอายุการใช้งาน

ธุรกิจที่ราคาขายมีความผันแปรหรือมีองค์ประกอบอื่นแฝง

กิจการต้องพิจารณาเรื่องการบันทึกการรับรู้รายได้ผันแปรว่าจะบันทึกรายได้ในแต่ละช่วงเวลา ในอัตราใด และพิจารณาแยกองค์ประกอบของราคาหากมีมูลค่าอื่นแฝง ตัวอย่างของรายการ เช่น

ธุรกิจบริหารจัดการสินทรัพย์	ค่าธรรมเนียมบริหารทรัพย์สินเป็นอัตราผันแปรขึ้นอยู่กับมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ หรือขึ้นอยู่กับดัชนีอ้างอิงตามที่ระบุในสัญญา
ธุรกิจค้าปลีก	การให้ส่วนลดราคาในอัตราที่ผันแปรตามปริมาณการซื้อ
ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสัญญาระยะยาว	เงื่อนไขการชำระราคามีการให้ระยะเวลาการจ่ายชำระเงินที่นานเกินปกติ กรณีนี้อาจต้องแยกองค์ประกอบของดอกเบี้ย จากการรับรู้รายได้ปกติ (ทั้งนี้ มาตรฐานอนุโลมให้เงื่อนไขการจ่ายชำระภายใน 1 ปีนับจากภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ ไม่ต้องพิจารณาว่ามีองค์ประกอบการจัดหาเงินหรือไม่)

ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์

กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขว่าจะต้องรับรู้ค่าขายลิขสิทธิ์ทันที หรือต้องรับรู้ตามระยะเวลาของการให้ใช้สิทธิ หรือเงื่อนไขอื่นที่กำหนดตามสัญญา

ธุรกิจสื่อสารและบันเทิง	การขายลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ ละคร เพลง
ธุรกิจยา	การขายลิขสิทธิ์การผลิตยา

ต้นทุนในการให้ได้มาซึ่งสัญญาที่กำกับลูกค้า และต้นทุนในการปฏิบัติให้แล้วเสร็จตามสัญญา

มาตรฐานการรับรู้รายได้ฉบับใหม่นี้ยังได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนในส่วนที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า หรือเพื่อให้กิจการปฏิบัติแล้วเสร็จตามสัญญาว่านอกเหนือไปจากส่วนที่มาตรฐานฉบับอื่น (เช่น TAS 2 สินค้าคงเหลือ TAS 16 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) กำหนดไว้แล้ว ให้กิจการสามารถบันทึกตั้งขึ้นเป็นทรัพย์สินได้ (โดยมีเงื่อนไขบางประการ เช่น กิจการต้องแน่ใจว่าสามารถเรียกคืนได้ไม่ด้อยค่า) และทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่าย หรือต้นทุนเป็นระบบสอดคล้องกับรูปแบบการรับรู้รายได้

นอกจากหลักการต่างๆ ที่กล่าวข้างต้นแล้ว มาตรฐานยังกำหนดแนวปฏิบัติเฉพาะเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

- การรับประกันสินค้าและบริการ (ต้องแยกการประกันออกมาเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหากหรือไม่)
- การรับรู้รายได้สัญญาให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาต่างๆ (สิทธิในการเข้าถึง หรือสิทธิให้ใช้)
- การขายสินค้าในลักษณะ bill-and-hold
- การพิจารณาตัวการตัวแทน
- การรับรู้รายได้ในลักษณะที่ให้สิทธิแก่ลูกค้า แต่ลูกค้าไม่มาใช้สิทธิดังกล่าว

โดยบางเรื่องก็ไม่มี ความแตกต่างอย่าง เป็นสาระสำคัญกับแนวทางของมาตรฐานรายได้หรือแนวปฏิบัติของอุตสาหกรรมในปัจจุบัน แต่ในบางประเด็นก็มีความแตกต่างที่กิจการต้องพิจารณาและวิเคราะห์ต่อไป

การปรับใช้มาตรฐานครั้งแรก

มาตรฐานสากล IFRS 15 ได้กำหนดให้กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานครั้งแรก 2 แนวทางดังนี้

- 1) การปรับย้อนหลังงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ โดยนอกจากงบการเงินปีปัจจุบันที่กิจการนำเสนอภายใต้มาตรฐานใหม่ กิจการต้องปรับงบการเงินงวดปีก่อนๆ ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบเสมือนใช้มาตรฐานใหม่นี้มาตั้งแต่ต้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานมีข้อยกเว้นให้กิจการเลือกยกเว้นการปรับย้อนหลังดังกล่าวให้กับสัญญาที่สิ้นสุดก่อนวันเริ่มใช้มาตรฐานใหม่ โดยมีวันที่เริ่มและสิ้นสุดของสัญญาในงวดบัญชีเดียวกันได้
- 2) การปรับย้อนหลังแบบประยุกต์ มาตรฐานได้กำหนดแนวทางที่ผ่อนคลายนมากขึ้นในกรณีที่กิจการเลือกแนวทางนี้ โดยให้กิจการนำเสนองบการเงินงวดปัจจุบันที่จัดทำภายใต้มาตรฐานใหม่ โดยผลกระทบในอดีตให้ปรับกับกำไรสะสมต้นงวด โดยไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ อย่างไรก็ตาม เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบข้อมูลทั้งงบการเงินของกิจการที่นำเสนอได้ มาตรฐานจึงกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยงบการเงินงวดปัจจุบันโดยเสมือนว่ายังใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเก่าเพื่อเปรียบเทียบกับงบการเงินปีที่ผ่านมาเปรียบเทียบในหมายเหตุประกอบการเงินด้วย

จากหลักการสรุปโดยสังเขปที่กล่าวมาข้างต้นนี้ มาตรฐานใหม่ได้กำหนดขั้นตอนการพิจารณาเพื่อการรับรู้รายได้ โดยมีหลักแนวคิดใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการแยกองค์ประกอบทั้งในส่วนของภาระที่ต้องปฏิบัติ การคำนวณราคาของรายการและการปันส่วนโดยอิงตามเกณฑ์ราคาขายที่เป็นเอกเทศ ซึ่งเป็นสิ่งที่อาจจะแตกต่างไปจากหลักปฏิบัติปัจจุบันของกิจการภายใต้มาตรฐานปัจจุบัน กิจการจึงควรให้ความสำคัญกับการเตรียมความพร้อมโดย

- ทบทวนรายการค้าและสัญญาทุกประเภทที่กำกับลูกค้าตามหลักการ Five-Step Model เพื่อวิเคราะห์ว่าการรับรู้รายได้ตามหลักการของมาตรฐานใหม่นี้มีความแตกต่างจากที่กิจการปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันหรือไม่
- ประเมินเรื่องความพร้อมของข้อมูลที่กิจการต้องมีเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามหลักการของมาตรฐานใหม่ได้ เช่น
 - ระบบการจัดเก็บข้อมูลรายละเอียดของสัญญาที่ทำกับลูกค้า
 - ข้อมูลความความเป็นไปได้สำหรับกรณีราคาของรายการที่มีความแปรผัน (ขั้นตอน 3)
 - ข้อมูลราคาขายที่เป็นเอกเทศของแต่ละสินค้าและบริการที่ต้องนำมาใช้ปันส่วนราคาตามสัญญา (ขั้นตอน 4) ฯลฯ
- เตรียมสื่อสารให้ทุกฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องรับทราบถึงผลกระทบของมาตรฐานใหม่ที่มีผลกระทบต่องบการเงิน และรวมถึงการเตรียมการเพื่อเลือกแนวทางในการปรับข้อมูลงบการเงินย้อนหลังว่าจะใช้ทางเลือกใด

เนื่องจากรายการรายได้และสัญญากับลูกค้ามีความเกี่ยวข้องกับการจัดการข้อมูลปริมาณมาก ย่อมต้องใช้เวลาในการบริหารจัดการข้อมูล การเตรียมความพร้อมล่วงหน้าจะช่วยให้การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงไปสู่มาตรฐานเรื่องการรับรู้รายได้ฉบับนี้เป็นไปอย่างราบรื่น

ขอแถมท้ายด้วยคำศัพท์ใหม่ ๆ ที่สำคัญที่ควรรู้ ที่นักบัญชีจะได้เจอบ่อย ๆ ใน TFRS 15 เช่น

คำศัพท์	นิยาม
ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า (1) สินค้าหรือบริการ (กลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ (2) ชุดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกัน และมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน
ราคาขายแบบเอกเทศ	ราคาซึ่งกิจการจะขายสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้า ในกรณีที่แยกขายต่างหาก
ราคาของรายการ (สำหรับสินค้าและบริการภายใต้สัญญากับลูกค้า)	จำนวนของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้รวมถึงจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม