

# มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ผศ.รองเอก วรรณพฤษย์

# TFRS 15 ใช้แทน

1. TAS 11 สัญญาก่อสร้าง
2. TAS 18 รายได้
3. TFRIC 13 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
4. TFRIC 15 สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์
5. TFRIC 18 การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า
6. TSIC 31 รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา

# ขอบเขต

ถือปฏิบัติกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับและรายได้จากการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก

1. สัญญาเช่า ตาม TFRS16
2. สัญญาประกันภัย ตาม TFRS4
3. เครื่องมือทางการเงินและสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาอื่น ตาม TFRS9 TFRS10 TFRS11 TAS27 TAS28
4. การแลกเปลี่ยนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินระหว่างกิจการที่อยู่ในสายธุรกิจเดียวกันเพื่อสนับสนุนรายการขายให้กับลูกค้าหรือลูกค้าในอนาคต

# การรับรู้รายได้

TAS 18 รายได้ – risks and rewards

TFRS 15 รายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า - control



# การรับรู้รายได้

## รายได้

-การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

# Revenues / Gains

รายได้หลัก

- รายได้ซึ่งเกิดจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ



# หลักการสำคัญ

- กิจกรรมต้องรับรู้รายได้เพื่อให้สะท้อนถึงการ โอนสินค้าหรือบริการที่เกิดจากสัญญาให้กับลูกค้า ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการนั้นๆ
- กิจกรรมรับรู้รายได้ เมื่อลูกค้าสามารถควบคุมสินทรัพย์

# การควบคุมสินทรัพย์

- ความสามารถในการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์ที่เหลือนอกจากสินทรัพย์
- ความสามารถในการกีดกันกิจการอื่นจากการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น
- ประโยชน์ของสินทรัพย์คือกระแสเงินสดที่สามารถได้รับทางตรงหรือทางอ้อมในลักษณะต่างๆ



# ขั้นตอนในการรับรู้รายได้

1. ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า
2. ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา
3. กำหนดราคาของรายการ
4. บันทึกราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา
5. รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

# 1. ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ลูกค้า คือ ฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ

สัญญา คือ ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่บังคับได้ (อาจเป็นลายลักษณ์อักษร วาจา หรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ)

# การระบุสัญญา

กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะเมื่อรายการเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทุกข้อ

1. คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา
2. กิจการสามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
3. กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ

# การระบุสัญญา

4. สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (ความเสี่ยง ระยะเวลา และจำนวนเงินของ กระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของ สัญญา) และ
5. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมี สิทธิ์ที่จะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ ลูกค้า

## 2. ภาวะที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

ภาวะที่ต้องปฏิบัติ หมายถึง สัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า

- หากสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่างๆ นั้นถือเป็นภาวะที่ต้องบันทึกบัญชีแยกกัน (distinct)
- สินค้าหรือบริการแตกต่างกันหาก
  - ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น หรือต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้ามีพร้อม
  - คำสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าและบริการนั้นสามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่น ๆ ในสัญญา

# การระบุนิติที่ต้งปฏิบัติในสัญญา

ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าข้อตกลงตั้งแต่สองข้อหรือมากกว่าที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าั้นไม่สามารถระบุแยกได้ รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

- กิจการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงในสัญญาเข้าเป็นกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่ลูกค้าทำสัญญา
- สินค้าหรือบริการรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่ามีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่ง หรือถูกเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งอย่างมีนัยสำคัญ โดยสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงในสัญญา
- สินค้าหรือบริการมีการพึ่งพากันหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมาก

### 3. กำหนดราคาของรายการ

ราคาของรายการคือจำนวนของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสั่งสัญญาให้ลูกค้า

สิ่งตอบแทนที่ระบุในสัญญาอาจเป็นจำนวนที่แน่นอน จำนวนผันแปร หรือทั้งสองแบบ ดังนั้นการกำหนดราคาของรายการต้องคำนึงถึง

- สิ่งตอบแทนที่ผันแปร
- การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร
- การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ
- สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด
- สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า

## 4. ปั่นส่วนราคาของรายการ

การปั่นส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

- โดยอ้างอิงราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสั่งสัญญาในสัญญา
- ถ้าราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ กิจการสามารถประมาณราคานั้นได้



## 5. รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

- รับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติหรือขณะปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุมในสินค้าหรือบริการนั้นไปยังลูกค้า
- การรับรู้รายได้
  - ภาระต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)
  - ภาระต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง (Over Time)

## 5. รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง (Over time) ถ้า  
เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์ที่ได้จากการดำเนินงานของกิจการอย่างต่อเนื่อง
2. ลูกค้าได้ควบคุมสินทรัพย์ที่กิจการสร้างขึ้นหรือพัฒนาขึ้น
3. ผลการดำเนินงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่ให้ประโยชน์อื่น  
แก่กิจการและกิจการมีสิทธิในการบังคับให้จ่ายชำระตามความสำเร็จ  
ของงาน

ถ้าไม่เข้าข้อใดข้อหนึ่ง = รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

# การบังคับใช้

มีผลบังคับใช้เริ่ม 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป

## สรุปประเด็นสำคัญ TFRS ปรับปรุงปี 2562

ตัวอย่าง ( อ้างอิง คุณพรทิพย์ ตันติฤทธิ์ศักดิ์ ,รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน, สภาวิชาชีพบัญชี )

บริษัท ก ขายเครื่องจักรพร้อมให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี ราคารวม 200,000 บาท โดยมีรายละเอียดเพิ่มเติมดังนี้

ราคาขายปกติของเครื่องจักร 200,000 บาท

ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี ปกติราคา 30,000 บาท

และการคิดราคาไม่ได้มีดอกเบี้ยรวมอยู่ด้วย

## สรุปประเด็นสำคัญ TFRS ปรับปรุงปี 2562

### 1. การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

- สัญญาขายเครื่องจักรพร้อมให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี

### 2. การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

- ส่งมอบเครื่องจักร
- บริการบำรุงรักษาเครื่องจักร 3 ปี เนื่องจากเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามแยกต่างหาก

# สรุปประเด็นสำคัญ TFRS ปรับปรุงปี 2562

## 3. กำหนดราคาของรายการ

ราคาขายเครื่องจักรและบริการบำรุงรักษา 3 ปี ตามใบแจ้งหนี้ เท่ากับ 200,000 บาท

ราคาขายปกติของเครื่องจักร 200,000 บาท

ค่าบำรุงรักษา 3 ปี ปกติราคา 30,000 บาท

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

ราคาขายที่เป็นเอกเทศ

1. ราคาเครื่องจักร	200,000 บาท
2. ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี	<u>30,000 บาท</u>
รวม	<u>230,000 บาท</u>

# สรุปประเด็นสำคัญ TFRS ปรับปรุงปี 2562

## 4. ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

ราคาขายที่เป็นเอกเทศ    **ราคาที่ได้รับการปันส่วน**

(อ้างอิงราคาขายเอกเทศ)

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

## สรุปประเด็นสำคัญ TFRS ปรับปรุงปี 2562

### 5. รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

- รับรู้รายได้จากการขาย เครื่องจักร เมื่อส่งมอบสินค้า (ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง) มูลค่า 173,913 บาท
  - เดบิต ลูกหนี้/เงินสด 173,913
  - เครดิต รายได้จากการขายสินค้า 173,913
- รับรู้รายได้ค่าบริการบำรุงรักษาในแต่ละปี ตลอดระยะเวลา 3 ปี  $(26087/3)=8,695.66$  บาทต่อปี
  - เดบิต ลูกหนี้/เงินสด 26,087
  - เครดิต รายได้รับรู้ (หนี้สิน) 17,391.34
  - รายได้ค่าบริการบำรุงรักษา-ปีที่ 1 8,695.66



## โจทย์ (วิภาดา ต้นติประภา, 2561)

บริษัท A จำกัด ขายเครื่องจักรให้ลูกค้าพร้อมติดตั้ง ในราคา 200,000 บาท นอกจากนี้  
กิจการยังมีบริการฝึกอบรมให้พนักงาน โดยจัดให้ทั้งหมด 3 รุ่น ๆ ละ 2 วันฟรี และให้บริการ  
ดูแลบำรุงรักษาเครื่องจักรฟรีเป็นเวลา 1 ปี โดยกิจการจะส่งช่างมาตรวจสอบเครื่องจักรให้ปี  
ละ 4 ครั้ง ฟรีเช่นกัน

- ลูกค้าควบคุม (control) เครื่องจักรได้เมื่อกิจการส่งมอบเครื่องจักรให้กับลูกค้า
- กิจการรับผิดชอบให้บริการดูแลบำรุงรักษาเครื่องจักร และให้บริการฝึกอบรมกับลูกค้าที่  
ไม่ได้ซื้อเครื่องจักรด้วย
- ราคาขายแบบแยกเทศเป็นดังนี้
  - 1.ราคาขายเครื่องจักร 180,000 บาท
  - 2.ค่าติดตั้ง 20,000 บาท
  - 3.ค่าฝึกอบรมพนักงาน 3 รุ่น 12,000 บาท
  - 4.ค่าบริการดูแลบำรุงรักษา 8,000 บาท

## 5 ขั้นตอน

ขั้นที่ 1 ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ขั้นที่ 2 ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligation) ในสัญญา

ขั้นที่ 3 กำหนดราคาของรายการ (Transaction price)

ขั้นที่ 4 บันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

ขั้นที่ 5 รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

# การรับรู้รายได้

- การฝากขาย
- การขายผ่อนชำระ
- ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง

## การฝากขาย

- การที่กิจการต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)
- จุดเวลาใดที่ลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมตามที่ตกลงกันไว้ (อาจไม่ใช่จุดส่งมอบ)
- อำนาจการควบคุมในสินค้าถูกโอนไปยังลูกค้าหรือไม่
- การที่ผู้รับฝากขายขายสินค้าไปยังลูกค้า โดยลูกค้าครอบครองสินค้า และมีสิทธิสั่งการและกีดกันไม่ให้บุคคลอื่นมาใช้ประโยชน์จากสินค้า ถือว่า **การควบคุมถูกโอนจากผู้ฝากขายไปยังลูกค้า**

## การขายผ่อนชำระ

- โดยทั่วไปเป็นการขายสินค้า ภาระที่ต้องปฏิบัติมี 1 ภาระ คือการส่งมอบสินค้า
- เมื่อโอนการควบคุมในสินค้านั้นไปยังลูกค้า จะสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ( Point in Time )
- ผลต่างระหว่างราคาขายเงินสดกับจำนวนเงินที่เรียกเก็บชำระจากลูกค้าทั้งหมด ต้องบันทึกรายการแยกต่างหาก (ทยอยรับรู้เป็นรายได้ทางการเงินตลอดช่วงเวลา – Over Time)
- รายได้จากการขายสินค้า รับรู้ตามราคาขายเงินสด ณ จุดที่มีการโอนการควบคุมไปยังลูกค้า

## การรับรู้รายได้ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง

- ธุรกิจพัฒนาที่ดิน ขายบ้านพร้อมที่ดิน ขายบ้านจัดสรร คอนโด ทาวเฮ้าส์
- รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง
- รับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา
- ขึ้นกับลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์ ( เสมือนเป็นการขายสินค้า หรือ การให้บริการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์-เสมือนสัญญาก่อสร้าง)

# THANKS!

