

บทที่ 1 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Revenue from contracts with customers)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (IFRS 15: Revenue from contracts with customers) ที่ใช้ในบทนี้เป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2562 (IFRS 15 : Revenue from contracts with customers, Bound volume 2020 Consolidated without early application) ซึ่งออกตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 46/2562 ในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 24 กันยายน 2562 โดยกิจการต้องใช้ TFRS 15 ฉบับปรับปรุงนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ในทุกธุรกิจ (เช่น การฝากขายสินค้า การขายผ่อนชำระ การขายอสังหาริมทรัพย์ และสัญญาก่อสร้าง เป็นต้น) ยกเว้น สัญญาที่ทำกับลูกค้าที่มีมาตรฐานรายงานทางการเงินอื่นกำหนดไว้แล้ว เช่น สัญญาเช่า (TFRS 16) สัญญาประกันภัย (TFRS 4) เครื่องมือทางการเงินและสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาอื่น (TFRS 9, TFRS 10, TFRS 11, IAS27 และ IAS28) และการแลกเปลี่ยนรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ระหว่างกิจการที่อยู่ในสายธุรกิจเดียวกันเพื่อสนับสนุนรายการขายให้กับลูกค้าหรือลูกค้าในอนาคต (เช่น สัญญาระหว่างบริษัทน้ำมันสองบริษัทที่ตกลงแลกเปลี่ยนน้ำมันกัน เพื่อส่งมอบให้กับลูกค้าตามความต้องการให้ทันเวลาในสถานที่ที่แตกต่างกันที่ระบุไว้ เป็นต้น)

TFRS 15 มีวัตถุประสงค์ คือ การกำหนดหลักการที่กิจการต้องปฏิบัติเพื่อรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ให้ผู้ใช้งบการเงิน เกี่ยวกับลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า นอกจากนี้ มีเหตุผลสำหรับการออก TFRS 15 ฉบับนี้ เพื่อที่จะขยายความให้ชัดเจนในหลักการสำหรับการรับรู้รายได้ และพัฒนามาตรฐานการรับรู้รายได้ให้เป็นแบบแผนเดียวกันระหว่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ (1) ลดความไม่สอดคล้องและข้อขัดแย้งของข้อกำหนดเดิมของการรับรู้รายได้ (2) กำหนดกรอบที่ประยุกต์ได้ในสภาพแวดล้อมที่ต่างกันสำหรับการพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวกับรายได้ (3) ปรับปรุงความสามารถเปรียบเทียบได้ของแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศ และตลาดทุน (4) ปรับปรุงข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์มากขึ้น และ (5) ลดจำนวนข้อกำหนดที่กิจการต้องอ้างอิงเพื่อทำให้การจัดทำงบการเงินง่ายขึ้น

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงความหมายของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หลักการสำคัญของ TFRS 15 และขั้นตอนในการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการตาม TFRS 15

1.1 ความหมายของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

IFRS 15 กำหนดคำนิยามศัพท์ของ “รายได้ (Income)” หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น

“รายได้หลัก (ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า) (Revenue)” ใน IFRS 15 ฉบับนี้ เรียกว่า รายได้ หมายถึง รายได้ซึ่งเกิดจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ

“สัญญา (Contract)” หมายถึง ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้

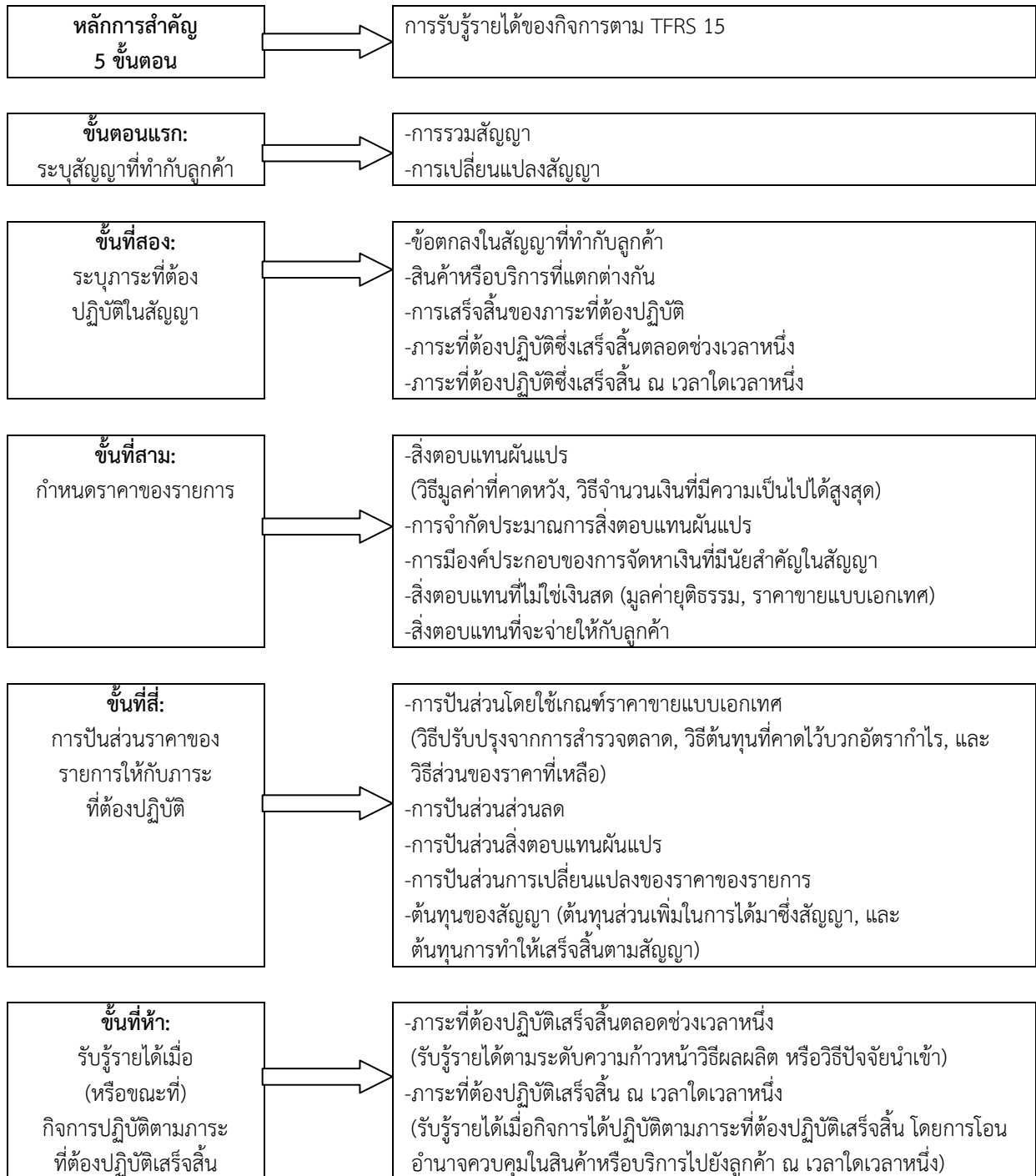
“ลูกค้า (Customer)” หมายถึง ฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ

ตัวอย่างที่ 1.1 กิจการอยู่ซ่อมรถยนต์ได้รับเงินสด จำนวน 20,000 บาท จากลูกค้าตามสัญญาการให้บริการดูแลรถยนต์

แนวทางการพิจารณา จำนวนเงินสดที่กิจการได้รับดังกล่าวเป็นการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ ซึ่งถือเป็นรายได้หลัก เพราะเป็นรายได้ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าตามปกติธุรกิจของกิจการ นอกจากนี้ การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์อาจมาจากหลายกิจกรรมของกิจการ แต่ไม่ใช่ทุกกิจกรรมของกิจการที่ทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์จะต้องรับรู้เป็นรายได้ของกิจการ เช่น การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ที่ได้รับมาจากการลงทุนของผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น (เจ้าของกิจการ/ผู้เป็นหุ้นส่วน/ผู้ถือหุ้นของบริษัท) การรับบริจาค และความช่วยเหลือจากรัฐบาล เป็นต้น

1.2 หลักการสำคัญของ IFRS 15

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า คือ กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้นๆ กิจการที่ต้องรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญตามขั้นตอนที่แสดงไว้ตามภาพที่ 1.1 (ตัวอย่างเช่น กิจการสื่อสารโทรคมนาคม กิจการเทคโนโลยี กิจการสื่อและบันเทิง กิจการยา กิจการที่ต้องมีการซื้อสูตรการผลิต กิจการในอุตสาหกรรมยานยนต์ กิจการค้าปลีกและสินค้าอุปโภคบริโภค กิจการเกี่ยวกับการฝากขาย กิจการเกี่ยวกับการขายผ่อนชำระ กิจการอสังหาริมทรัพย์ กิจการรับเหมาก่อสร้าง กิจการรับบริหารจัดการสินทรัพย์ กิจการเกี่ยวกับแฟรนไชส์ เป็นต้น) มีดังต่อไปนี้



ภาพที่ 1.1 หลักการสำคัญ 5 ขั้นตอนในการรับรู้รายได้ของกิจการตาม TFRS 15

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 1-3; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า ค-ง

ขั้นตอนแรก: ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญาเป็นข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายหรือมากกว่าสองฝ่ายที่ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และภาระผูกพันขึ้น ข้อกำหนดของ TFRS 15 ใช้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้าและเป็นไปตามเกณฑ์ที่ระบุในมาตรฐาน ในบางกรณี TFRS 15 กำหนดให้กิจการรวมสัญญาต่างๆ (Combination of contract) และบันทึกเป็นสัญญาเดียว รวมทั้งให้ข้อกำหนดสำหรับวิธีการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญา (Contract modifications)

ขั้นที่สอง: ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

สัญญาประกอบด้วยคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า หากสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่างๆ นั้นถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่ต้องบันทึกแยกกัน สินค้าหรือบริการแตกต่างกันหากลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น หรือต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น และคำสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าและบริการนั้นสามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่นๆ ในสัญญา

ขั้นที่สาม: กำหนดราคาของรายการ

ราคาของรายการ คือ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสัญญาให้ลูกค้า ราคาของรายการสามารถเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนของสิ่งตอบแทนที่ได้จากลูกค้า แต่บางครั้งราคาของรายการหมายถึงรวมถึงสิ่งตอบแทนผันแปร หรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ไม่ได้อยู่ในรูปของเงินสด ราคาของรายการได้รวมการปรับปรุงผลกระทบของค่าของเงินตามเวลาหากสัญญามีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ และสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายให้ลูกค้า ในกรณีที่สิ่งตอบแทนผันแปรได้ กิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิที่จะได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการตามคำสัญญา ประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่สูงว่าจะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง

ขั้นที่สี่: ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

ปกติกิจการปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสัญญาในสัญญา ถ้าราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ กิจการต้องประมาณราคานั้นได้ บางครั้งราคาของรายการได้รวมส่วนลด หรือจำนวนเงินที่ผันแปรได้ของสิ่งตอบแทนโดยทั้งหมดเกี่ยวข้องกับส่วนหนึ่งของสัญญา นอกจากนี้ มีข้อกำหนดที่ระบุเมื่อกิจการปันส่วนลดหรือสิ่งตอบแทนผันแปรไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ตั้งแต่หนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการในสัญญาแต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการ

ขั้นที่ห้า: รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแล้วโดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้า (ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้การควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น) จำนวนเงินรายได้ที่รับรู้ คือ จำนวนเงินที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นนั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติอาจเสร็จสิ้น ณ

เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) (สำหรับกรณีคำสัญญาการส่งมอบสินค้าทุกๆ ไปให้ลูกค้า) หรือตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) (สำหรับกรณีคำสัญญาการส่งมอบบริการทุกๆ ไปให้ลูกค้า) สำหรับกรณีที่ ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง กิจการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาดังกล่าวโดยการเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นให้สมบูรณ์

1.3 ขั้นตอนในการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการตาม TFRS 15

ขั้นตอนแรก: ระบุสัญญา (Contracts) ที่ทำกับลูกค้า

กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของ TFRS 15 เมื่อรายการเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทุกข้อ

(1) คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว (เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจา หรือประเพณีปฏิบัติอื่นทางธุรกิจ) และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา เช่น การโทรศัพท์สั่งซื้อสินค้า การสั่งซื้อสินค้าออนไลน์ เป็นต้น

(2) กิจการสามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ

(3) กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ

(4) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (กล่าวคือ ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงินของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา และ

(5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า

ในการประเมินว่ากิจการมีความสามารถในการเรียกเก็บจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่วหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะความสามารถและความตั้งใจของลูกค้าในการจ่ายจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนเมื่อครบกำหนดชำระ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับอาจน้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญาได้ หากสิ่งตอบแทนมีความผันแปรได้เพราะกิจการอาจจะเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า

ตัวอย่างที่ 1.2 วันที่ 1 เมษายน 25x4 กิจการได้ทำการตกลงขายสินค้าเอ ด้วยวาจาทางโทรศัพท์ให้กับลูกค้าประจำ (บริษัท มณฑา จำกัด) จำนวน 30,000 ชิ้น ราคาชิ้นละ 5 บาท และได้ตกลงจะส่งมอบสินค้าให้ภายใน 15 วัน โดยมีเงื่อนไขการชำระเงิน คือ 3/15 EOM, n/60

แนวทางการพิจารณาที่ 1 กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าดังกล่าวข้างต้น เนื่องจากรายการเป็นไปตามเงื่อนไขในขอบเขตของ TFRS 15 ทุกข้อ ดังนี้

(1) คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว (ด้วยวาจา) และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา คือ การโทรศัพท์สั่งซื้อสินค้า

(2) กิจการสามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ คือ สินค้าเอ จำนวน 30,000 ชิ้น ราคาชิ้นละ 5 บาท

(3) กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ คือ 3/15 EOM, n/60 (กำหนดชำระหนี้ 60 วัน ถ้าชำระหนี้ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป จะได้รับส่วนลดเงินสด 3%)

(4) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (กล่าวคือ ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงินของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา) คือ ทางเลือกที่ 1 ถ้าลูกค้าเลือกรับส่วนลด 3% จะต้องชำระหนี้ภายในวันที่ 15 พฤษภาคม 25x4 หรือทางเลือกที่ 2 ถ้าลูกค้าเลือกไม่รับส่วนลด 3% จะต้องชำระหนี้ภายใน 60 วัน นับแต่วันรับมอบสินค้า โดยทั้งสองทางเลือกความเสี่ยง จังหวะเวลา และ

จำนวนเงินของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการไม่เท่ากัน คือ ทางเลือกที่ 1 กิจการจะได้รับเงินสดหลังหักส่วนลด 3% ภายในวันที่ 15 พฤษภาคม 25x4 จำนวน 145,500 บาท สำหรับทางเลือกที่ 2 กิจการจะได้รับเงินสด โดยไม่ต้องหักส่วนลด 3% ภายใน 60 วัน นับแต่วันรับมอบสินค้า จำนวน 150,000 บาท

(5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า คือ บริษัท มณฑา จำกัด เป็นลูกค้าประจำ

แนวทางการพิจารณาที่ 2 กิจการต้องไม่บันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าดังกล่าวข้างต้น คือ สัญญาจะไม่เกิดขึ้น ถ้าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายมีสิทธิที่บังคับได้ฝ่ายเดียวในการยุติสัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใดๆ ได้โดยไม่ต้องมีการจ่ายค่าชดเชยให้กับคู่สัญญาอีกฝ่าย (หรือหลายฝ่าย) สัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใดๆ ต้องมีลักษณะตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อต่อไปนี้

(1) กิจการยังไม่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า และ

(2) กิจการยังไม่ได้รับ และยังไม่มีความเป็นไปได้ที่จะได้รับสิ่งตอบแทนใดๆ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

จากตัวอย่างที่ 1.2 ลูกค้า (บริษัท มณฑา จำกัด) ยังไม่ได้กำหนดวันที่ให้จัดส่งสินค้า และผู้ขายไม่ได้เตรียมสินค้าให้พร้อมจัดส่งให้กับลูกค้า รวมทั้งลูกค้าก็ยังไม่ได้ชำระเงินค่าสินค้าแต่อย่างใด จึงเป็นสัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใดๆ โดยมีลักษณะตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อ ดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น กิจการต้องไม่บันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าดังกล่าวข้างต้น คือ สัญญาจะไม่เกิดขึ้น

แนวทางการพิจารณาที่ 3 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่เป็นตามเงื่อนไขในแนวทางการพิจารณาที่ 1 และกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้า กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สิน (เช่น เงินรับล่วงหน้า) จนกว่าเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้นแล้ว กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับเป็นรายได้มีดังต่อไปนี้

(1) กิจการไม่มีภาระผูกพันคงค้างที่จะต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า และกิจการได้รับสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด และลูกค้าไม่มีสิทธิเรียกคืนสิ่งตอบแทนดังกล่าวได้ หรือ

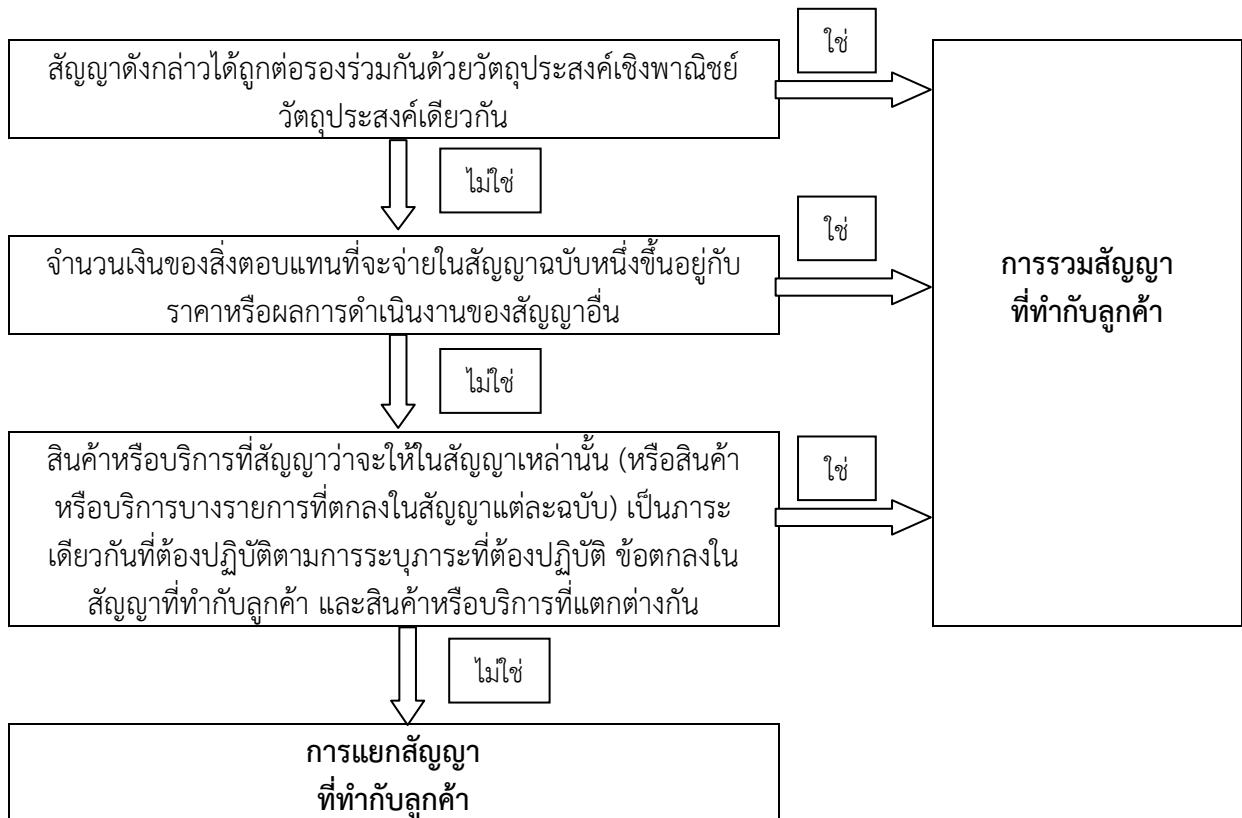
(2) สัญญาได้ยุติลงและลูกค้าไม่สามารถเรียกคืนสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับมาแล้วได้

จากตัวอย่างที่ 1.2 ลูกค้า (บริษัท มณฑา จำกัด) ได้ชำระเงินค่าสินค้าทั้งจำนวนหรือบางส่วน ณ วันที่สั่งซื้อ ทั้งๆ ที่ลูกค้ายังไม่ได้รับสินค้า ดังนั้น กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สิน (เช่น เงินรับล่วงหน้า) จนกว่าเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งดังกล่าวข้างต้นเกิดขึ้นแล้ว สำหรับหนี้สินที่รับรู้แสดงภาระผูกพันของกิจการในการส่งมอบสินค้าหรือบริการในอนาคต หรือภาระผูกพันในการคืนสิ่งตอบแทนที่เคยได้รับมา ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับสัญญา แต่ไม่ว่ากรณีใดก็ตาม หนี้สินต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้า

การรวมสัญญา (Combination of contract) ที่ทำกับลูกค้า

การพิจารณาสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจมีหลายลักษณะ เช่น การทำสัญญาขายสินค้าพร้อมของแถมและบริการหลังการขายฟรี การทำสัญญาบริการพร้อมส่วนลดและบริการเสริม เป็นต้น กิจการต้องรวมสัญญาตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไปที่ทำกับลูกค้ารายเดียวกัน (หรือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า) ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน และบันทึกรายการสัญญาเหล่านั้นเสมือนเป็นสัญญาเดียวกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างน้อย 1 ข้อ ต่อไปนี้

- (1) สัญญาดังกล่าวได้ถูกต่อรองร่วมกันด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์วัตถุประสงค์เดียวกัน
- (2) จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาฉบับหนึ่งขึ้นอยู่กับราคาหรือผลการดำเนินงานของสัญญาอื่น หรือ
- (3) สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ในสัญญาเหล่านั้น (หรือสินค้าหรือบริการบางรายการที่ตกลงในสัญญาแต่ละฉบับ) เป็นภาระเดียวกันที่ต้องปฏิบัติตามการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า และสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน



ภาพที่ 1.2 การรวมสัญญาหรือการแยกสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 1-7; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 7

การเปลี่ยนแปลงสัญญา (Contract modifications) ที่ทำกับลูกค้า

การเปลี่ยนแปลงสัญญา คือ การเปลี่ยนแปลงขอบเขตหรือราคา (หรือทั้งขอบเขตและราคา) ของสัญญาที่คู่สัญญาตกลงกัน

ในบางอุตสาหกรรมและบางประเทศ การเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจเรียกว่า คำสั่งให้มีการเปลี่ยนแปลงการแก้ไข หรือการปรับปรุง

การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาในสัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่เดิม การตกลงยินยอมเพื่อเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจจะจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจา หรือโดยนัยประเพณี

ปฏิบัติทางธุรกิจ หากคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงที่จะเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการยังต้องใช้ TFRS 15 ฉบับนี้กับสัญญาที่มีอยู่เดิมต่อไปจนกว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาได้รับยินยอม

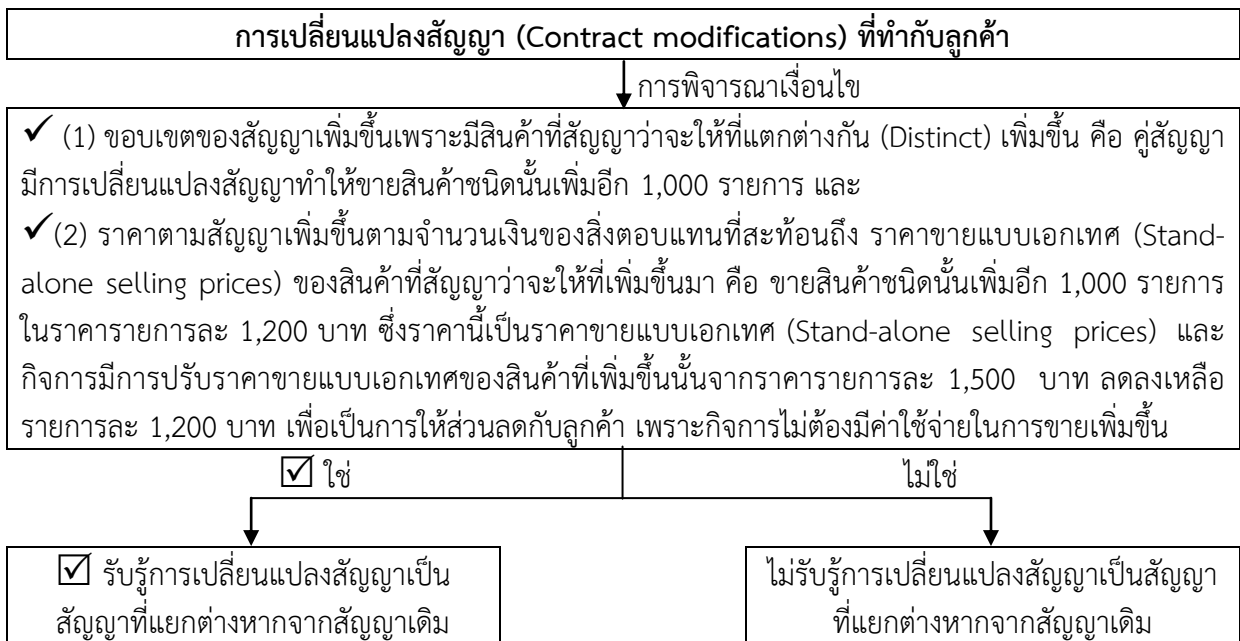
กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

(1) ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้นเพราะมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างกัน (Distinct) เพิ่มขึ้น และ

(2) ราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สะท้อนถึง ราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา และการปรับราคาที่เหมาะสมได้สะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น เช่น กิจการอาจปรับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นนั้นเพื่อเป็นการให้ส่วนลดกับลูกค้า เพราะกิจการไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายในการขายเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจเกิดขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือบริการที่คล้ายกันให้กับลูกค้ารายใหม่ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 1.3 เมื่อวันที่ 9 เมษายน 25x4 กิจการขายส่งสินค้าทำสัญญากับลูกค้า (บริษัท มณฑา จำกัด) ขายสินค้า 3,000 รายการ ราคารายการละ 1,500 บาท ซึ่งสินค้าทั้งหมดเป็นสินค้าที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างกัน (Distinct) และกิจการมีกำหนดส่งมอบตลอดช่วงระยะเวลา 12 สัปดาห์ ต่อมาในสัปดาห์ที่ 6 คู่สัญญาได้มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาทำให้ขายสินค้าชนิดนั้นเพิ่มอีก 1,000 รายการ ในราคารายการละ 1,200 บาท ซึ่งราคานี้เป็นราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices)

แนวทางการพิจารณา สำหรับกรณีนี้คู่สัญญาได้มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาทำให้ขายสินค้าชนิดนั้นเพิ่มอีก 1,000 รายการ กิจการจะรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิมหรือไม่



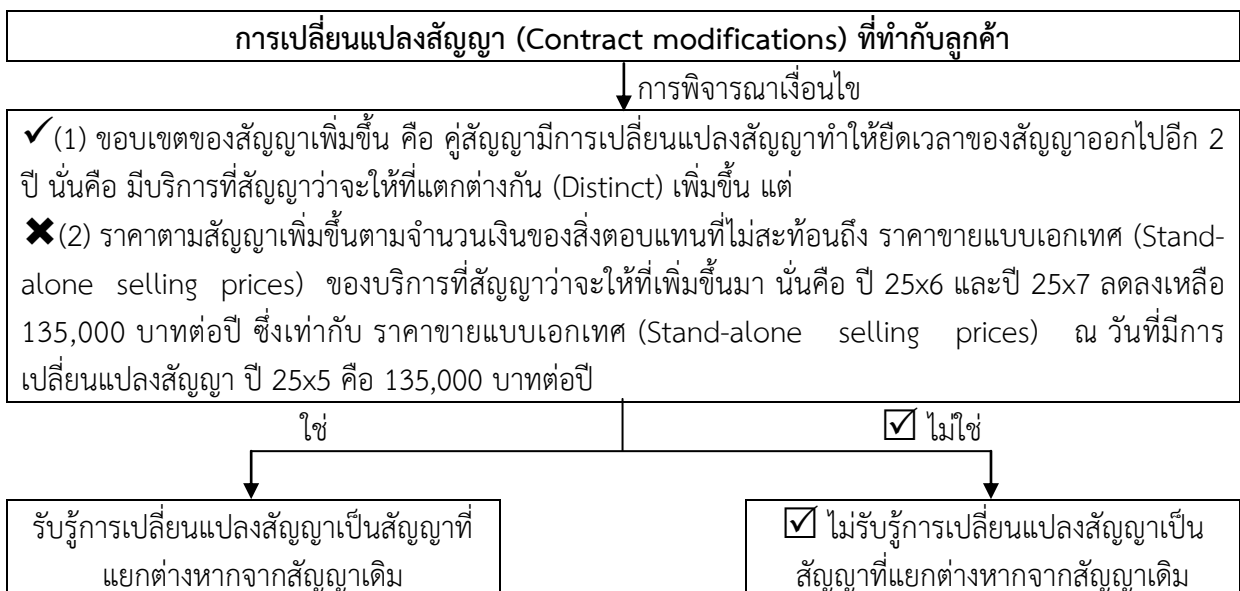
ภาพที่ 1.3 รับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม

ที่มา: ศิลพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 1-8; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 8

สรุปผลการพิจารณา สำหรับกรณีที่คู่สัญญา มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาทำให้ขายสินค้าชนิดนั้นเพิ่มอีก 1,000 รายการ ในราคารายการละ 1,200 บาท ทำให้ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้นเพราะมีสินค้าที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างกัน (Distinct) เพิ่มขึ้น และราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สะท้อนถึงราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) ของสินค้าที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา ดังนั้น กิจการจะรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิมตาม TFRS 15: การเปลี่ยนแปลงสัญญา (Contract modifications) ที่ทำกับลูกค้า เนื่องจากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อดังกล่าวข้างต้น

ตัวอย่างที่ 1.4 กิจการเกี่ยวกับแฟรนไชส์ ทำสัญญากับลูกค้า (บริษัท มณฑา จำกัด) เพื่อให้ใช้แฟรนไชส์ เป็นเวลา 2 ปี นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x4 โดยคิดค่าบริการ 150,000 บาทต่อปี สำหรับปี 25x4 ณ วันทำสัญญา ราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) เท่ากับ 150,000 บาทต่อปี ต่อมา ณ วันสิ้นปี 25x4 คู่สัญญา มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา ดังต่อไปนี้ (1) กิจการจะคิดค่าแฟรนไชส์ ปี 25x5 ลดลงเหลือ 135,000 บาทต่อปี ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา ราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) เท่ากับ 135,000 บาทต่อปี และ (2) ยืดเวลาของสัญญาออกไปอีก 2 ปี โดยกิจการจะคิดค่าแฟรนไชส์ ปี 25x6 และปี 25x7 ลดลงเหลือ 135,000 บาทต่อปี

แนวทางการพิจารณา สำหรับกรณีที่คู่สัญญา มีการเปลี่ยนแปลงสัญญาทำให้ยืดเวลาของสัญญาออกไปอีก 2 ปี โดยกิจการจะคิดค่าแฟรนไชส์ ปี 25x5 (ปีที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา) ลดลงเหลือ 135,000 บาทต่อปี สำหรับยืดเวลาของสัญญาออกไปอีก 2 ปี ปี 25x6 และปี 25x7 ลดลงเหลือ 135,000 บาทต่อปี กิจการจะรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิมหรือไม่



ภาพที่ 1.4 ไม่รับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม
ที่มา: ศิลปพร ศรีจันทเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 1-8; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 8

สรุปผลการพิจารณา สำหรับกรณีที่คู่สัญญามีการเปลี่ยนแปลงสัญญาทำให้มีบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างกัน (Distinct) เพิ่มขึ้น ยืดเวลาของสัญญาออกไปอีก 2 ปี โดยกิจการจะคิดค่าแพรนไชน์ลดลงเหลือ 135,000 บาทต่อปี แต่ราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ไม่สะท้อนถึง ราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) ของบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา ดังนั้น กิจการจะไม่รับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม เนื่องจากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อดังกล่าวข้างต้น

ขั้นที่ 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligations) ในสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligations) ตามคำนิยามศัพท์ของ TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 36) หมายถึง ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า (1) สินค้าหรือบริการ (หรือ กลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ (2) ชุด (Series) ของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน (Single performance obligation) ดังนั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติ คือ "คำมั่นสัญญา" (Promise) ที่จะให้สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน หรือชุด (Series) ของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน

แนวทางการพิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา ถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญสำหรับการพิจารณารับรู้รายได้เนื่องจากกิจการจะสามารถรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญากับลูกค้าแล้ว ซึ่งมีแนวทางการพิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่ทำกับลูกค้า ดังนี้

1) ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยทั่วไปจะระบุชัดเจนถึงสินค้าหรือบริการที่กิจการตกลงจะส่งมอบให้แก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจไม่จำกัดเพียงสินค้าหรือบริการที่ระบุชัดเจนไว้ตามสัญญา ทั้งนี้ เพราะสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจรวมถึงข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายหรือคำแถลงที่เผยแพร่ หาก ณ เวลาที่ทำสัญญา ข้อตกลงเหล่านั้นสร้างความคาดหวังที่ผูกพันให้กับลูกค้าว่ากิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นให้แก่ลูกค้า

ภาระที่ต้องปฏิบัติไม่รวมกิจกรรมที่กิจการต้องทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา เว้นแต่กิจกรรมเหล่านั้นเป็นการส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้บริการอาจจำเป็นต้องปฏิบัติตามที่เกี่ยวกับการจัดการเพื่อการจัดทำสัญญา การปฏิบัติงานเหล่านั้นไม่ใช่การส่งมอบบริการให้ลูกค้าเมื่อกิจการทำงานเหล่านั้น ดังนั้น กิจกรรมเหล่านั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ เป็นต้น

2) สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน

สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ขึ้นอยู่กับสัญญา อาจรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- 2.1) การขายสินค้าที่กิจการผลิต (ตัวอย่างเช่น สินค้าของผู้ผลิต)
- 2.2) การขายต่อสินค้าที่กิจการซื้อ (ตัวอย่างเช่น สินค้าของผู้ค้าปลีก)
- 2.3) การขายต่อสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อ (ตัวอย่างเช่น การนำตัวโดยสาร ได้แก่ เครื่องบิน รถไฟ รถทัวร์ เป็นต้น ไปขายต่อโดยกิจการที่กระทำการเป็นกลาง)
- 2.4) การปฏิบัติงานตามที่ตกลงในสัญญาให้กับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น การรักษาความปลอดภัยตามบริษัท หมูบ้านจัดสรร เป็นต้น)

2.5) การให้บริการในลักษณะการแสดงความพร้อม (Stand-by) ในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น การบริการปรับปรุงซอฟต์แวร์ ที่ยังไม่ระบุเวลาและเมื่อซอฟต์แวร์ดังกล่าวได้รับการพัฒนาไป) หรือผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าพร้อมใช้เมื่อลูกค้าตัดสินใจจะใช้สินค้าหรือบริการ

2.6) การให้บริการโดยการจัดการ (Arrange) ให้บุคคลอื่นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า (ตัวอย่างเช่น กระทำการเป็นตัวแทนให้กับบุคคลอื่น)

2.7) การให้สิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถนำไปขายต่อหรือมอบให้ลูกค้าของลูกค้านั้นได้ (ตัวอย่างเช่น กิจการที่ขายผลิตภัณฑ์ให้แก่ผู้ค้าปลีก โดยตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมให้แก่บุคคลที่ซื้อผลิตภัณฑ์จากผู้ค้าปลีกนั้น)

2.8) การสร้าง การผลิต หรือ การพัฒนาสินทรัพย์ ในนามของลูกค้า

2.9) การให้ใบอนุญาต (License)

2.10) การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (Option) (เมื่อสิทธิเหล่านี้ทำให้ลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญ) ตัวอย่างเช่น กิจการ Supermarket ขนาดใหญ่ ให้บัตรส่วนลด 200 บาท แก่ลูกค้าสำหรับการซื้อสินค้าตั้งแต่ 500 บาท ในแผนกเครื่องสำอางครั้งถัดไป เป็นต้น

IFRS 15 ได้กำหนดว่าสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าถือว่าเป็นแตกต่างกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อต่อไปนี้

(1) ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการด้วยสินค้าหรือบริการนั้นๆ หรือได้ประโยชน์โดยใช้ควบคู่ไปกับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น (กล่าวคือ สินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน และ

(2) ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุได้ว่าแยกจากข้อตกลงอื่นในสัญญา (กล่าวคือ ข้อตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกันตามเนื้อหาของสัญญา)

ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้านั้นไม่สามารถระบุแยกได้ รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

(1) กิจการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าและบริการอื่นที่ตกลงในสัญญาเข้าเป็นกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่ลูกค้าทำสัญญาไว้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจการใช้สินค้าหรือบริการนั้นเป็นปัจจัยการผลิต (Input) หรือส่งมอบผลผลิตร่วมตามที่ลูกค้าระบุ ผลผลิตร่วมอาจรวมขั้นตอน ส่วนประกอบ หรือหน่วยมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้าง สัญญาพัฒนาซอฟต์แวร์ และสัญญาแบบรวมบริการหลายๆ อย่างมาบูรณาการเป็นงานหนึ่ง เป็นต้น

(2) สินค้าหรือบริการรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า มีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่ง หรือถูกเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งอย่างมีนัยสำคัญ โดยสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงในสัญญา ตัวอย่างเช่น ขายซอฟต์แวร์ที่กิจการมีอยู่แล้ว แต่ต้องไปให้บริการติดตั้งและปรับแต่งเพื่อให้เข้ากับระบบงานที่ลูกค้ามีอยู่แล้ว เป็นต้น

(3) สินค้าหรือบริการมีการพึ่งพากันหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมาก ตัวอย่างเช่น สัญญาจ้างออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ โดยที่ลูกค้าต้องการผลิตภัณฑ์ใหม่จึงจำเป็นต้องใช้บริการออกแบบและพัฒนาไปด้วยกัน เป็นต้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง สินค้าหรือบริการแต่ละรายการได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงในสัญญา ตัวอย่างเช่น ในบางกรณีสินค้าหรือบริการตั้งแต่สอง

รายการหรือมากกว่า มีผลกระทบต่อกันและกันอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากกิจการอาจจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการแต่ละรายการได้อย่างเป็นอิสระจากกัน

ทั้งนี้ หากสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไม่แตกต่างกัน กิจการต้องรวมสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงจนกว่ากิจการจะระบุกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างกันได้ ในบางกรณี กิจการรับรู้สินค้าหรือบริการทั้งหมดที่ตกลงในสัญญาเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามภาระเดียว

ตัวอย่างที่ 1.5 กิจการด้าน IT ได้ทำสัญญากับลูกค้า (บริษัท มณฑา จำกัด) เพื่อให้ใบอนุญาต (License) ในการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชี (Accounting software) รวมทั้งให้บริการติดตั้งและให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในช่วงระยะเวลา 5 ปี นับจากนี้ ทั้งนี้ งานให้บริการติดตั้งกำหนดให้บริษัทต้องดัดแปลงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีในบางประเด็นแต่ไม่ต้องดัดแปลงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งบริการเหล่านี้ไม่ต้องใช้ความรู้พิเศษเฉพาะด้าน ดังนั้น ผู้ชำนาญอื่นที่มีความรู้เกี่ยวกับโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีที่ซับซ้อนก็สามารถทำงานประเภทนี้ได้ นอกจากนี้ การให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) เองก็ไม่ได้มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อประโยชน์หรือคุณค่าของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีในมุมมองของลูกค้า จากข้อมูลข้างต้น มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาจำนวนทั้งสิ้นเท่าใด

แนวทางการพิจารณา เนื่องจากลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีได้โดยไม่เกี่ยวข้องกับการให้บริการติดตั้งหรือการให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากงานบริการติดตั้งเพิ่มเติมและปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในอนาคต โดยลูกค้าสามารถนำมาใช้ร่วมกันกับโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีที่ได้รับมาก่อนหน้านี้แล้ว ด้วยเหตุนี้ จึงมีจำนวนภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาทั้งสิ้น 3 ภาระ ดังนี้

ภาระที่ 1 ให้ใบอนุญาต (License) ในการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชี (Accounting software)

ภาระที่ 2 ให้บริการติดตั้งโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในช่วงระยะเวลา 5 ปี

ภาระที่ 3 ให้บริการปรับปรุงโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีเวอร์ชันใหม่ (Upgrade) ในช่วงระยะเวลา 5 ปี

ตัวอย่างที่ 1.6 บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญาขายเครื่องมือทางการแพทย์พร้อมให้บริการติดตั้งให้กับโรงพยาบาล และสัญญานี้ยังรวมถึงการให้บริการซ่อมบำรุงเครื่องมือทางการแพทย์เป็นเวลา 3 ปี นับตั้งแต่ติดตั้ง นอกจากนี้ สัญญานี้ยังมีลักษณะสำคัญ ดังนี้ (1) เครื่องมือทางการแพทย์มีลักษณะเฉพาะเจาะจงที่ต้องนำส่วนประกอบหลายชิ้นมาติดตั้งรวมกัน เพื่อให้เป็นไปตามแบบที่กำหนด โดยเครื่องมือทางการแพทย์นี้ไม่สามารถใช้งานได้ถ้ายังไม่ได้รับการติดตั้ง (2) บริษัทจะขายเครื่องมือทางการแพทย์พร้อมติดตั้ง ซึ่งลูกค้าไม่สามารถให้กิจการอื่นมาติดตั้งให้ได้ และ (3) บริษัทให้บริการซ่อมบำรุงเครื่องมือทางการแพทย์เป็นเวลา 3 ปี ให้แก่โรงพยาบาลที่ต้องการซื้อเฉพาะบริการซ่อมบำรุง จากข้อมูลข้างต้น มีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาจำนวนทั้งสิ้นเท่าใด

แนวทางการพิจารณา มีจำนวนภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาทั้งสิ้น 2 ภาระ ดังนี้

ภาระที่ 1 ขายเครื่องมือทางการแพทย์พร้อมให้บริการติดตั้ง เนื่องจากเครื่องมือทางการแพทย์เครื่องนี้มีลักษณะเฉพาะเจาะจง ซึ่งลูกค้าไม่สามารถให้กิจการอื่นมาติดตั้งให้ได้ ดังนั้น เครื่องมือทางการแพทย์และการให้บริการติดตั้งเป็นสิ่งที่จะต้องพึ่งพากันหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมาก

ภาวะที่ 2 ให้บริการซ่อมบำรุงเครื่องมือทางการแพทย์เป็นเวลา 3 ปี เนื่องจากการให้บริการนี้ถือเป็นการให้บริการหลังการขายเครื่องมือทางการแพทย์ที่เป็นภาวะที่สามารถระบุแยกต่างหากได้

ตัวอย่างที่ 1.7 บริษัท เอ็มสวัสดิ์ จำกัด ได้ทำสัญญารับเหมาก่อสร้างบ้านให้ลูกค้ารายหนึ่ง โดยบริษัทรับผิดชอบตั้งแต่การออกแบบบ้าน การจัดหาวัสดุก่อสร้าง การเตรียมสถานที่ก่อสร้าง การก่อสร้างบ้าน การติดตั้งระบบไฟฟ้าและประปา ตลอดจนการตกแต่งภายใน ซึ่งโดยปกติแล้ว บริษัทจะให้บริการแก่ลูกค้าทั่วไป และจะทำสัญญาตามความต้องการของลูกค้า จากข้อมูลข้างต้น มีภาวะที่ต้องปฏิบัติในสัญญาจำนวนทั้งสิ้นเท่าใด

แนวทางการพิจารณา มีจำนวนภาวะที่ต้องปฏิบัติในสัญญาทั้งสิ้น 1 ภาวะ เนื่องจากหากมองในมุมมองของลูกค้าที่ต้องการบ้านที่สร้างเสร็จสมบูรณ์ ดังนั้น ตั้งแต่ขั้นตอนการออกแบบบ้าน การจัดหาวัสดุก่อสร้าง การเตรียมสถานที่ก่อสร้าง การก่อสร้างบ้าน การติดตั้งระบบไฟฟ้าและประปา ตลอดจนการตกแต่งภายใน จึงไม่สามารถระบุในแต่ละขั้นตอนแยกต่างหากได้ เพราะเหตุว่าการให้บริการในแต่ละรายการต่างเป็นเพียงส่วนประกอบที่ต้องใช้เพื่อให้มีบ้านที่สร้างเสร็จสมบูรณ์ตามสัญญาว่าจ้างรับเหมาก่อสร้างบ้าน

3) การเสร็จสิ้นของภาวะที่ต้องปฏิบัติ

กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ (เช่น สินทรัพย์) ให้ลูกค้า จะถือว่ามี การส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

สำหรับภาวะที่ต้องปฏิบัติแต่ละรายการ กิจการต้องกำหนด ณ วันเริ่มต้นของสัญญาว่าภาวะที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาวะที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือเป็นภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) โดยหากภาวะที่ต้องปฏิบัตินั้นไม่ใช่ภาวะที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ภาวะที่ต้องปฏิบัตินั้นจะเป็นภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

สินค้าและบริการ คือ สินทรัพย์ แม้ในขณะที่ช่วงเวลาหนึ่งเมื่อสินค้าและบริการนั้นได้รับและใช้ (เช่นเดียวกับในกรณีของบริการต่างๆ)

อำนาจควบคุมสินทรัพย์ หมายถึง ความสามารถในการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่จากสินทรัพย์ อำนาจควบคุมรวมถึงความสามารถในการกีดกันกิจการอื่นจากการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น

ประโยชน์จากสินทรัพย์ คือ กระแสเงินสด (กระแสรับหรือการประหยัดกระแสจ่าย) ที่สามารถได้รับทางตรงหรือทางอ้อมในลักษณะต่างๆ เช่น การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ (รวมถึงบริการสาธารณะ) การใช้สินทรัพย์เพื่อเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์อื่น การใช้สินทรัพย์เพื่อชำระหนี้สินหรือลดค่าใช้จ่าย การขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ การใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกันเงินกู้ และการถือครองสินทรัพย์ เป็นต้น

ในการประเมินว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อตกลงใดๆ ที่จะซื้อคืนสินทรัพย์

4) ภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)

กิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาวะที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยจะรับรู้รายได้ในช่วงเวลาดังกล่าวได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(1) ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานพร้อมกันของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น การบริการที่เกิดขึ้นอยู่เป็นประจำ (เช่น บริการทำความสะอาด เป็นต้น) สามารถประเมินได้ง่ายว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน

(2) การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่เป็นงานระหว่างทำ เป็นต้น) ที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น หรือ

(3) การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ ตัวอย่างเช่น กิจการมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติเนื่องจากสินทรัพย์นั้นได้รับการออกแบบให้มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายหนึ่งเท่านั้น หรือสินทรัพย์ดังกล่าวอยู่ในบริเวณที่ห่างไกล เป็นต้น และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน

5) ภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time)

หากภาวะที่ต้องปฏิบัติไม่ใช่ภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดเวลาหนึ่ง (Over time) ดังนั้น กิจการต้องจัดภาวะที่ต้องปฏิบัติเป็นภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาวะที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจการควบคุมซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

(1) กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ หากลูกค้ามีภาระผูกพันในปัจจุบันในการจ่ายชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจแสดงว่าลูกค้าได้รับความสามารถสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์เป็นการแลกเปลี่ยน

(2) ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ กรรมสิทธิ์ทางกฎหมายอาจบ่งชี้ว่าคู่สัญญาฝ่ายใดสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น ดังนั้น การโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์อาจจะแสดงว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น หากกิจการยังคงไว้ซึ่งกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์เพียงเพื่อป้องกันความล้มเหลวที่ลูกค้าจะไม่จ่ายเงิน สิทธิเหล่านั้นของกิจการไม่สามารถทำให้ลูกค้าไม่มีอำนาจควบคุมสินทรัพย์

(3) กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ การที่ลูกค้าครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ อาจแสดงว่า ลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม การครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์อาจจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ในสัญญาการซื้อคืนหรือสัญญาฝากขายบางสัญญา ลูกค้าหรือผู้รับฝากขายอาจครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์โดยที่กิจการมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ในทางตรงกันข้าม ในสัญญาที่มีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า กิจการอาจครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ในขณะที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น สัญญาการซื้อคืน สัญญาฝากขาย และสัญญาที่มีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า เป็นต้น

(4) ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้ลูกค้าอาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม ในการประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ที่ตกลง กิจการต้องไม่รวมความเสี่ยงใดก็ตามที่เกิดขึ้นกับภาวะที่ต้องปฏิบัติที่แยกจากภาวะที่ต้อง

ปฏิบัติในการส่งมอบสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้ออนอำนาจควบคุมสินทรัพย์ไปยังลูกค้า แต่ยังไม่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อให้บริการการบำรุงรักษาเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ส่งมอบ เป็นต้น

(5) ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว กรณีลูกค้ายอมรับสินทรัพย์อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ ในการประเมินผลกระทบของการที่ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์ตามสัญญาเพื่อพิจารณาว่าเมื่อใดอำนาจควบคุมสินทรัพย์ได้ถูกโอนไป ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขในสัญญาเกี่ยวกับการยอมรับของลูกค้าขึ้นอยู่กับข้อกำหนดขนาดหรือน้ำหนักเฉพาะ กิจการสามารถกำหนดได้ว่าเมื่อใดที่จะยอมรับเงื่อนไขดังกล่าวก่อนการได้รับเอกสารยืนยันเกี่ยวกับการได้รับการควบคุมสินค้าหรือบริการของลูกค้า เป็นต้น

ขั้นที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ (Transaction price)

กิจการต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในสัญญาและธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจในการกำหนดราคาของรายการ โดยราคาของรายการ (Transaction price) คือ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม (ตัวอย่างเช่น ภาษีขาย เป็นต้น) สิ่งตอบแทนที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน จำนวนผันแปร หรือทั้งสองแบบ

ลักษณะ ระยะเวลา และจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าตกลงไว้กระทบต่อการประมาณการราคาของรายการ โดยในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องคำนึงถึงผลของทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable consideration)
- 2) การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร (Constraint)
- 3) การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (The existence of a significant financing component in the contract)
- 4) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-cash consideration)
- 5) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration payable to customers)

เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องสมมติว่าจะมีการโอนสินค้าหรือบริการเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงกับลูกค้า และสัญญาดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

1) สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable consideration)

หากสิ่งตอบแทนที่ตกลงไว้ในสัญญาได้รวมสิ่งตอบแทนที่มีจำนวนเงินผันแปร กิจการต้องประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าตามที่ได้ตกลงกัน

จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนอาจผันแปรเนื่องจาก การให้ส่วนลด (Discounts) การให้ส่วนลดภายหลัง (Volume rebates) เงินคืน (Refunds) การหักหนี้ (Debt deduction) การลดราคา (Price reduction) เงินจูงใจ (Incentives) เงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน (Performance bonus) ค่าปรับ (Penalties) หรือรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ สิ่งตอบแทนผันแปรที่สัญญาไว้สามารถเกิดขึ้นในกรณีที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนโดยจำนวนเงินขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนจะผันแปรไปในกรณีที่มีการขายผลิตภัณฑ์ไป

แต่ลูกค้ามีสิทธิที่จะคืนผลิตภัณฑ์ หรือในกรณีที่มีการตกลงที่จะจ่ายสิ่งตอบแทนที่กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนที่สัญญาไว้เพื่อเป็นเงินตอบแทนพิเศษสำหรับการปฏิบัติงานได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด

การผันแปรของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาจะจ่ายอาจไม่ได้ระบุในสัญญาไว้อย่างชัดเจน ถึงแม้จะไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา กรณีต่างๆ เหล่านี้อาจทำให้สิ่งตอบแทนมีส่วนที่ผันแปรได้ ดังนี้

(1) ลูกค้ามีมูลเหตุให้คาดได้ว่ากิจการจะยอมรับจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนน้อยกว่าราคาที่จะระบุในสัญญา จากการที่กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจเช่นนั้น หรือนโยบาย หรือแถลงการณ์ที่ประกาศออกไป เช่นนั้นว่ากิจการจะลดราคา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อบังคับด้านกฎหมาย แนวปฏิบัติในอุตสาหกรรม หรือลูกค้าในกรที่จะเรียกสิ่งเหล่านี้ว่าส่วนลด การให้ส่วนลดภายหลัง เงินคืน (Refunds) หรือการหักหนี้

(2) ข้อเท็จจริงและสถานการณ์อื่นที่บ่งชี้ว่าความตั้งใจของกิจการเมื่อเข้าทำสัญญาว่าจะมีการเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า

เงินคืน (Refunds) มีผลกระทบทำให้กิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายคืนค่าตอบแทน หากกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้าและคาดได้ว่ากิจการจะจ่ายชำระคืนสิ่งตอบแทนนั้นบางส่วนหรือทั้งหมดให้แก่ลูกค้าโดยหนี้สินดังกล่าวจะวัดมูลค่าจากจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับแล้ว (หรือค้างรับ) ที่กิจการคาดว่าจะไม่มีสิทธิเป็นเจ้าของสิ่งตอบแทนนั้น (กล่าวคือ จำนวนเงินที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาของรายการ) ในกรณีที่สถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องปรับปรุงหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืน (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาของรายการและหนี้สินที่เกิดจากสัญญา) ในการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายที่ลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้าหรือบริการ

กิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรโดยใช้วิธีการดังต่อไปนี้ โดยขึ้นอยู่กับว่าวิธีใดที่กิจการคาดว่าจะเหมาะสมกว่าในการประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับ

(1) วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected value method)

มูลค่าที่คาดหวัง (Expected value) คือ ผลรวมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น มูลค่าที่คาดหวังอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปร หากกิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน

ตัวอย่างที่ 1.8 บริษัท มณฑา จำกัด ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อก่อสร้างห้องแสดงสินค้าภายใน 1 ปี ในราคา 1,000,000 บาท โดยกิจการจะได้รับค่าตอบแทนพิเศษเป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท หากบริษัทสามารถก่อสร้างห้องแสดงสินค้าเสร็จก่อนครบกำหนด 1 ปี ในทางตรงกันข้าม หากบริษัทก่อสร้างห้องแสดงสินค้าเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปี บริษัทจะต้องจ่ายค่าปรับให้กับลูกค้าเป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท โดยบริษัทประมาณการว่า มีความน่าจะเป็น 30% ที่ห้องแสดงสินค้าจะแล้วเสร็จก่อนครบกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้ นอกจากนี้ มีความน่าจะเป็น 60% ที่ห้องแสดงสินค้าจะแล้วเสร็จภายในกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้ และมีความน่าจะเป็น 10% ที่ห้องแสดงสินค้าจะแล้วเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้

วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected value method) สามารถประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรได้ดังนี้

ก่อสร้างห้องแสดงสินค้าภายใน 1 ปี	(1) สิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้		(2) ความน่าจะเป็น	(3) สิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น (3) = (1) x (2) (บาท)
	ค่าก่อสร้าง (บาท)	บวกค่าตอบแทนพิเศษ/หักค่าปรับ (บาท)		
เสร็จก่อนครบกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้	1,000,000	+100,000	30%	330,000
	= 1,100,000			
เสร็จภายในกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้	1,000,000	+0	60%	600,000
	= 1,000,000			
เสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้	1,000,000	-100,000	10%	<u>90,000</u>
	= 900,000			
ราคาของรายการโดยประมาณ				<u>1,020,000</u>

สรุปผลการคำนวณ ภายใต้วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected value method) กิจการควรกำหนดราคาของรายการก่อสร้างห้องแสดงสินค้าที่มีกำหนดเวลาก่อสร้าง 1 ปี โดยประมาณ เท่ากับ 1,020,000 บาท

(2) วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount method)

จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount) คือ จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ (กล่าวคือ ผลลัพธ์ของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้มากที่สุดจำนวนเดียวภายใต้สัญญา นั้น) มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปร หากสัญญาดังกล่าวมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เพียงสองกรณี (ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการจะได้รับหรือไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน)

ตัวอย่างที่ 1.9 บริษัท มณฑา จำกัด ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อก่อสร้างอาคารสำนักงานให้กับลูกค้าในราคา 20,000,000 บาท โดยที่บริษัทจะได้รับเงินตอบแทนพิเศษเพิ่มอีก 800,000 บาท หากบริษัทสามารถก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าวเสร็จภายในกำหนดเวลา 2 ปีที่ได้ตกลงกันไว้ แต่หากบริษัทไม่สามารถก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าวได้ทันกำหนด บริษัทจะไม่ได้รับค่าตอบแทนพิเศษ ทั้งนี้จากประสบการณ์ที่ผ่านมาอย่างยาวนานของบริษัททำให้ฝ่ายบริหารเชื่อว่า มีความน่าจะเป็น 90% ที่บริษัทจะสามารถก่อสร้างอาคารสำนักงานแล้วเสร็จสมบูรณ์ภายในกำหนดเวลาที่ได้ตกลงกันไว้

วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount method) สามารถประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรได้ดังนี้

อาคารสำนักงานมีกำหนดเวลา ก่อสร้าง 2 ปี	(1) เงินตอบแทนพิเศษ	(2) ความ น่า จะ เป็น	(3) ได้รับเงินตอบแทน พิเศษ มีค่าเท่ากับ 1 /ไม่ได้รับเงินตอบ แทนพิเศษ มีค่า เท่ากับ 0	(4) สิ่งตอบแทนที่ เป็นไปได้ (4) = (1) x (3)
เสร็จภายในกำหนดเวลา 2 ปี	800,000	90%	1	800,000 x 1 = 800,000
เสร็จเกินกำหนดเวลา 2 ปี	800,000	10%	0	800,000 x 0 = 0
สิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้สูงสุด (เปรียบเทียบช่องที่ 4 ที่มีสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้สูงสุด)				800,000

สรุปผลการคำนวณ วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount method) กิจการควรกำหนดราคาของรายการอาคารสำนักงานที่มีกำหนดเวลาก่อสร้าง 2 ปี โดยประมาณ เท่ากับ 20,800,000 บาท (ค่าก่อสร้าง จำนวนเงิน 20,000,000 + ได้รับเงินตอบแทนพิเศษจากการก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าวเสร็จภายในกำหนดเวลา 2 ปี จำนวนเงิน 800,000 บาท)

ทั้งนี้ กิจการต้องเลือกใช้วิธีการประมาณการผลกระทบของความไม่แน่นอนของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของสัญญา นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อมูลที่กิจการมีอยู่ทั้งหมดอย่างสมเหตุสมผล (ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลในอดีต ปัจจุบัน และการคาดการณ์ในอนาคต) และต้องระบุจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ขึ้นมาอย่างสมเหตุสมผล ข้อมูลดังกล่าวที่กิจการใช้ในการประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรโดยทั่วไปจะเหมือนกับข้อมูลที่ฝ่ายบริหารของกิจการใช้ในช่วงการนำเสนอราคาต่อลูกค้า และข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

2) การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร (Constraint)

กิจการต้องรวมประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรบางส่วนหรือทั้งหมดเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าจะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง

ในการประเมินว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากหรือไม่ที่จะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง กิจการต้องพิจารณาทั้งโอกาสและจำนวนที่จะต้องกลับรายการปัจจัยที่จะทำให้โอกาสในการเกิดการกลับรายการหรือจำนวนที่จะต้องกลับรายการสูงขึ้นอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงกรณีต่อไปนี้

(1) จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนนั้นอ่อนไหวสูงกว่าปัจจัยที่อยู่นอกเหนืออิทธิพลของกิจการ ปัจจัยเหล่านั้นอาจรวมถึงปัจจัยที่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของตลาด การใช้ดุลยพินิจหรือการดำเนินการของบุคคลที่สาม

(เช่น สิ่งตอบแทนจะผันแปรตามยอดขายของลูกค้า) สภาพอากาศ และความเสี่ยงสูงของความล้มสมัยของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

(2) ความไม่แน่นอนของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนอาจต้องใช้ระยะเวลาที่นานกว่าที่ความไม่แน่นอนนั้นจะหมดไป ตัวอย่างเช่น พนักงานขายจะได้รับค่าตอบแทนพิเศษจากผลงานยอดขายตลอดระยะเวลา 5 ปี เป็นต้น

(3) กิจการมีประสบการณ์ (หรือหลักฐาน) อย่างจำกัดสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกัน หรือจากประสบการณ์ดังกล่าว (หรือจากหลักฐานอื่น) ยังไม่เพียงพอที่จะใช้ในการประมาณการมูลค่า

(4) กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติในการเสนอให้ส่วนลดราคาที่อยู่ในช่วงกว้างหรือเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระเงินสำหรับสัญญาที่คล้ายกันหรือในสถานการณ์ที่คล้ายกัน

(5) สัญญามีจำนวนมาก และจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ที่อยู่ในช่วงกว้าง

กิจการต้องรับรู้รายได้จากค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาเมื่อเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว

(1) รายการขายหรือการใช้งานที่เกิดขึ้นในเวลาต่อมา และ

(2) ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ได้มีการปันส่วนค่าสิทธิมาให้ ที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานบางส่วนหรือทั้งหมดได้เสร็จสิ้นลงแล้ว (หรือเสร็จสิ้นบางส่วน)

ตัวอย่างที่ 1.10 บริษัท มณฑา จำกัด ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อติดตั้งระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ในหมู่บ้านจัดสรรขนาดใหญ่ ให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้นและประหยัดพลังงานไฟฟ้า ในราคา 5,000,000 บาท และกำหนดจำนวนขั้นต่ำของโบนัสตามผลงาน จำนวน 100,000 บาท หากสามารถลดค่าใช้จ่ายลงได้ 10% ของจำนวนค่าใช้จ่าย 12 เดือนแรกที่ลดลงหลังจากใช้ระบบใหม่

แนวทางการพิจารณา ผู้บริหารพิจารณาจากประสบการณ์ของบริษัทที่สามารถทำให้ค่าใช้จ่ายลดลงอย่างน้อย 10% ในสัญญาอื่นที่คล้ายกัน แม้ว่าอัตราการลดลงของค่าใช้จ่ายที่บริษัทเคยทำได้จะสูงถึง 20% หรือสูงกว่านั้นแต่ไม่สม่ำเสมอ ผู้บริหารจึงได้ข้อสรุปว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะลดค่าใช้จ่ายได้อย่างน้อย 10% โดยไม่ส่งผลให้เกิดการโอนกลับรายการ

สรุปผลการพิจารณา บริษัทควรกำหนดราคาของรายการที่ต้องรวมประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรบางส่วนหรือทั้งหมดเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าจะไม่มี การกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง เท่ากับ 5,100,000 บาท (ค่าติดตั้งระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ จำนวนเงิน 5,000,000 + การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร (Constraint) คือ จำนวนขั้นต่ำของโบนัสตามผลงาน จำนวน 100,000 บาท หากสามารถลดค่าใช้จ่ายลงได้ 10% ของจำนวนค่าใช้จ่าย 12 เดือนแรกที่ลดลงหลังจากใช้ระบบใหม่)

ทั้งนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผู้บริหารต้องทำการประมาณการราคาของรายการใหม่ (รวมทั้งการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ติดข้อจำกัดและไม่ควรรับรู้) เพื่อให้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมกับสถานการณ์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ในระหว่างงวดที่รายงาน

3) การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (The existence of a significant financing component in the contract)

IFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 19) กำหนดราคาของรายการที่กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาหากระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา (โดยชัดแจ้งหรือโดยนัย) ทำให้เกิดประโยชน์ที่สำคัญในรูปแบบของการจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการ หากเป็นเช่นว่าแล้ว สัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญรวมอยู่ด้วย โดยการจัดหาเงินดังกล่าวอาจไม่ได้รับระบุไว้อย่างชัดแจ้งในสัญญา หรือต้องตีความตามนัยจากข้อกำหนดการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา

วัตถุประสงค์ในการที่กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบขององค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ คือ เพื่อให้กิจการรับรู้รายได้ที่จำนวนเงินซึ่งสะท้อนราคาเฉพาะส่วนที่เทียบเท่ากรณีลูกค้าต้องจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการเป็นเงินสด (กล่าวคือ ราคาขายเงินสด) กิจการต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบการจัดหาเงินและองค์ประกอบดังกล่าวมีนัยสำคัญต่อสัญญาหรือไม่ ดังนี้

(1) มีความแตกต่างกันหรือไม่ (ถ้ามี) ระหว่างจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้และราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ และ

(2) ผลกระทบรวมจากสองปัจจัยนี้

(2.1) ประมาณการระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และ

(2.2) อัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ตาม สัญญาจะไม่มียุทธศาสตร์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อรายการมีลักษณะดังนี้

(1) ลูกค้าได้จ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการล่วงหน้า และจังหวะเวลาในการโอนสินค้าหรือบริการดังกล่าวขึ้นอยู่กับความตั้งใจของลูกค้า ตัวอย่างเช่น การขายบัตรของขวัญที่ลูกค้าจ่ายเงินล่วงหน้าและเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะใช้บัตรของขวัญเมื่อใด หรือการขายสินค้าและให้แต้มกับลูกค้าเพื่อสะสมแล้วนำไปใช้แลกซื้อสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาขายปกติโดยลูกค้าตัดสินใจเองว่าจะใช้แต้มเมื่อใด

(2) จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่มีสาระสำคัญที่ลูกค้าสัญญาว่าจะจ่ายเป็นจำนวนที่ผันแปรโดยที่จำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าวขึ้นอยู่กับเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์บางอย่างในอนาคตที่นอกเหนือการควบคุมของลูกค้าหรือกิจการ ตัวอย่างเช่น ลูกค้าจะจ่ายค่าบริการให้บริษัทต่อเมื่อลูกค้าชนะคดี หรือสิ่งตอบแทนอยู่ในรูปของค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขาย เป็นต้น

(3) ความแตกต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้และราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการ เกิดจากสาเหตุอื่นที่ไม่ใช่การจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการ และความแตกต่างของจำนวนเงินดังกล่าวเป็นสัดส่วนตามสาเหตุที่ทำให้เกิดความแตกต่างนั้น ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขการชำระเงินอาจให้ความคุ้มครองกิจการหรือลูกค้าจากกรณีที่อีกฝ่ายหนึ่งไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันภายใต้สัญญาได้

เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ (Practical expedient) กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้สำหรับผลกระทบของการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ด้วย หาก ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา กิจการคาดได้ว่าระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้า และวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสินค้าหรือบริการ คือ หนึ่งปีหรือภายในหนึ่งปี

ตัวอย่างที่ 1.11 บริษัท มณฑา จำกัด เป็นบริษัทผลิตเครื่องจักรขาย ได้ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อขายเครื่องจักรจำนวน 1 เครื่อง โดยจะโอนการควบคุมในสินค้าไปยังลูกค้าในอีก 2 ปีข้างหน้า โดยมีเงื่อนไขว่า

(1) หากลูกค้าชำระเงินค่าสินค้าทันทีจะชำระเงินสดเพียง 4,000,000 บาท หรือ

(2) หากจะชำระเงิน ณ วันที่ได้รับการควบคุมสินค้าในอีก 2 ปีข้างหน้า ลูกค้าจะต้องชำระเงินในจำนวนเงินที่สูงกว่าโดยบริษัทคิดอัตราดอกเบี้ยเท่ากับอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เกี่ยวข้อง เท่ากับ 5%

แนวทางการพิจารณา จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นพบว่ารายการค่านี้อาจประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา ซึ่งกิจการสามารถบันทึกบัญชีในสมุทรารายวันทั่วไปได้ดังนี้

(1) วันที่รับเงินตามสัญญา

	เงินสด		4,000,000			
	หนี้สินตามสัญญาขาย				4,000,000	
	บันทึกรายการรับเงินสดตามสัญญา					

(2) สิ้นปีที่ 1

	ต้นทุนทางการเงิน		200,000			
	หนี้สินตามสัญญาขาย				200,000	
	บันทึกรายการรับรู้ต้นทุนทางการเงิน (4,000,000 × 5%)					

(3) สิ้นปีที่ 2

	ต้นทุนทางการเงิน		210,000			
	หนี้สินตามสัญญาขาย				210,000	
	บันทึกรายการรับรู้ต้นทุนทางการเงิน ((4,000,000 + 200,000) × 5%)					

(4) วันที่โอนการควบคุมสินค้า คือ เครื่องจักรจำนวน 1 เครื่อง ให้แก่ลูกค้า

	หนี้สินตามสัญญาขาย		4,410,000			
	รายได้จากการขายสินค้า				4,410,000	
	บันทึกรายการการโอนการควบคุมสินค้า ให้แก่ลูกค้า (4,000,000 + 200,000 + 210,000)					

เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้สำหรับส่วนขององค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนรายการการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการและลูกค้าเป็นรายการแยกต่างหาก ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนลักษณะความเสี่ยงด้านสินเชื่อ (Credit risk) ของฝ่ายที่ได้รับการจัดหาเงินให้ รวมทั้งหลักประกันหรือหลักทรัพย์ที่ใช้ค้ำประกันโดยลูกค้าหรือกิจการ รวมทั้งสินทรัพย์ที่โอนภายใต้สัญญา กิจการอาจสามารถระบุอัตราคิดลดโดยใช้อัตราที่ใช้คิดลดจำนวนเงินตามที่อยู่ในสัญญาของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ให้ได้เท่ากับราคาในกรณีที่ลูกค้าจ่ายชำระค่าสินค้าและบริการเป็นเงินเมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการ ภายหลังจากวันที่ทำ

สัญญาแล้ว กิจการต้องไม่ปรับปรุงอัตราคิดลดเพราะมีการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรือ เหตุการณ์ภายหลังวันที่เริ่มต้นสัญญา (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้าเนื่องจากการประเมินใหม่ เป็นต้น)

ตัวอย่างที่ 1.12 บริษัท มณฑา จำกัด ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อให้บริการในการออกกำลังกายเพื่อสร้างเสริมสุขภาพ ราคาเงินสด 10,000 บาท สำหรับ 1 ปี หรือจ่ายรายเดือนๆ ละ 1,128 บาท บริษัทพิจารณาว่า อัตราคิดลดที่เหมาะสม ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา คือ 5% ต่อปี คิดเป็นมูลค่าปัจจุบันรายปี เท่ากับ 8.863 (เปิดตาราง PVIFA, $i=5%$, $n=12$ ทศนิยม 3 ตำแหน่ง)

แนวทางการพิจารณา เมื่อพิจารณาราคาขายเงินสด 10,000 บาท สำหรับ 1 ปี (หรือ 12 เดือน) กับ ราคาผ่อนชำระรายเดือนรวม 13,536 บาท/ปี (รายเดือนๆ ละ 1,128 บาท \times 12 เดือน) แสดงว่ามีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนรายการการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการและลูกค้าเป็นรายการแยกต่างหาก ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา ดังนั้น ผลกระทบของการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยรับ) เท่ากับ 3,536 บาท (ราคาผ่อนชำระรายเดือนรวม 13,536 บาท/ปี – ราคาขายเงินสด 10,000 บาท สำหรับ 1 ปี)

สรุปผลการพิจารณา กิจการต้องนำเสนอผลกระทบของการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยรับ) เท่ากับ 3,536 บาท แยกต่างหากจากรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดอกเบี้ยรับดังกล่าวให้รับรู้ได้เท่ากับจำนวนที่อนุญาตให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา (หรือ ลูกหนี้) ดังนี้

	สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา		13,536			
	รายได้จากการให้บริการ				10,000	
	ดอกเบี้ยรับรอการตัดบัญชี				3,536	
	บันทึกรายการการขายผ่อนชำระ (ราคาเงินสด 10,000 บาท สำหรับ 1 ปี หรือรายเดือนๆ ละ 1,128 บาท \times 12 เดือน)					

4) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-cash consideration)

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 21) มีการกำหนดราคาของรายการสำหรับสัญญาที่ลูกค้าตกลงจะจ่ายชำระเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่โอนให้ (หรือที่สัญญาว่าจะโอนให้) ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair value)

หากกิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงถึงราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling price) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกัน)

มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดอาจมีความผันแปร เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงของราคาของหุ้นที่กิจการมีสิทธิจะได้รับจากลูกค้า) ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดมีการผันแปรที่เกิดจากปัจจัยอื่นที่ไม่ใช่เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมผันแปรเพราะผลการปฏิบัติงานของกิจการ) กิจการต้องปฏิบัติตามวิธีการการจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร

หากลูกค้านำสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น วัสดุ อุปกรณ์ หรือแรงงาน) มาใช้หรือให้ใช้เพื่อสนับสนุนให้กิจการปฏิบัติงานตามสัญญา กิจการต้องประเมินว่ากิจการได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาหรือไม่ หากกิจการเป็นผู้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

ตัวอย่างที่ 1.13 บริษัท มณฑา จำกัด ทำสัญญากับลูกค้า มีกำหนดเวลา 4 สัปดาห์ เพื่อติดตั้งระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ในหมู่บ้านจัดสรรขนาดใหญ่โดยลูกค้าตกลงจ่ายเงินสด 2,500,000 บาท และมอบอุปกรณ์เพื่อใช้สนับสนุนในการติดตั้งระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ที่มีมูลค่ายุติธรรม จำนวน 500,000 บาท ในสัปดาห์ที่ 2 ของการติดตั้งลูกค้าได้ส่งมอบอุปกรณ์ดังกล่าวเรียบร้อยแล้ว

แนวทางการพิจารณา ลูกค้าได้มอบอุปกรณ์เพื่อใช้สนับสนุนในการติดตั้งระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์และในสัปดาห์ที่ 2 ของการติดตั้งลูกค้าได้ส่งมอบอุปกรณ์ดังกล่าวเรียบร้อยแล้ว ดังนั้น กิจการเป็นผู้ควบคุมอุปกรณ์นั้น

สรุปผลการพิจารณา กิจการต้องบันทึกรายการอุปกรณ์ที่ลูกค้านำมาเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดของราคาของรายการ เท่ากับ 3,000,000 บาท (จ่ายเงินสด จำนวน 2,500,000 บาท + มูลค่ายุติธรรมของอุปกรณ์ จำนวน 500,000 บาท)

5) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (Consideration payable to customers)

สิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้ลูกค้ารวมถึงจำนวนเงินสดที่กิจการจ่ายหรือคาดว่าจะต้องจ่ายให้แก่ลูกค้า (หรือจ่ายให้กับกิจการอื่นที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้ลูกค้ารวมถึงจำนวนเครดิตหรือสิทธิอื่น (ตัวอย่างเช่น คุปองหรือเอกสารส่วนลด) ที่ลูกค้าสามารถนำมาใช้หักกับจำนวนเงินที่ลูกค้าค้างชำระให้กับกิจการ (หรือกิจการอื่นที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้าหักจากราคาของรายการ และรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เว้นแต่ การจ่ายชำระให้กับลูกค้าดังกล่าวนั้นเป็นการจ่ายเพื่อตอบแทนการโอนสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ หากสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้ารวมจำนวนเงินผันแปร กิจการต้องประมาณการราคาของรายการ (รวมทั้งประเมินด้วยว่ามีข้อจำกัดที่ยังไม่อนุญาตให้รับรู้หรือไม่)

ตัวอย่างที่ 1.14 บริษัท มณฑา จำกัด ขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก และบริษัทแจกคุปองเพื่อลดราคาให้กับผู้บริโภคสำหรับสินค้าแต่ละชิ้นที่ผู้บริโภคซื้อ โดยแจกคุปองส่วนลดให้ผู้บริโภคโดยตรง

มีรายการค้าเกิดขึ้น ดังนี้

(1) วันที่ 5 มีนาคม 25x4 บริษัทส่งสินค้าให้ผู้ค้าปลีกและรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

(2) วันที่ 9 เมษายน 25x4 บริษัทแจกคุปองให้ผู้บริโภคโดยตรงเพื่อลดราคาให้กับผู้บริโภคสำหรับสินค้าแต่ละชิ้นที่ผู้บริโภคซื้อ

แนวทางการพิจารณา บริษัทควรลดราคาของรายการของวันที่ 5 มีนาคม 25x4 ด้วยประมาณการคุปองที่คาดว่าจะมีการนำมาใช้ตามแนวปฏิบัติเรื่องสิ่งตอบแทนผันแปร

ถ้าสิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้าเป็นการจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ กิจการต้องบันทึกการซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวในลักษณะเช่นเดียวกับรายการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายรายอื่น โดยถ้าจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้ามีมูลค่าสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับจากลูกค้า กิจการต้องนำส่วนเกินดังกล่าวหักจากราคา

ของรายการ ถ้ากิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากลูกค้าได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องคำนวณสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จะจ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ

ทั้งนี้ หากกิจการถือว่าสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ กิจการต้องบันทึกส่วนหักดังกล่าวกับรายได้ที่รับรู้เมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้น แล้วแต่ว่าเหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นช้ากว่า

(1) กิจการรับรู้รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า และ

(2) กิจการจ่ายชำระหรือให้สัญญาว่าจะชำระสิ่งตอบแทน (ถึงแม้ว่าการจ่ายจะขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต) ทั้งนี้ คำสัญญาว่าจะจ่ายอาจเป็นไปได้โดยนัยตามธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจ

ตัวอย่างที่ 1.15 บริษัท มณฑา จำกัด ขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก 1,500,000 บาท ตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญา กำหนดให้บริษัทต้องจ่าย 100,000 บาท ให้แก่ผู้ค้าปลีกเพื่อจัดโฆษณาส่งเสริมการขาย หากบริษัทจะจ้างกิจการอื่นเพื่อจัดโฆษณาส่งเสริมการขายเหมือนกับผู้ค้าปลีก บริษัทจะต้องจ่ายในราคา 100,000 บาท เช่นเดียวกัน (มูลค่ายุติธรรมของการโฆษณาส่งเสริมการขาย เท่ากับ 90,000 บาท)

แนวทางการพิจารณา กิจการต้องบันทึกการซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวในลักษณะเช่นเดียวกับรายการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายรายอื่น โดยถ้าจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้ามีมูลค่าสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับจากลูกค้า กิจการต้องนำส่วนเกินดังกล่าวหักจากราคาของรายการ

สรุปผลการพิจารณา กิจการต้องบันทึกราคาของรายการขายสินค้า (รายได้) เท่ากับ 1,490,000 บาท (ราคาของการขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก 1,500,000 บาท - ส่วนเกิน 10,000 บาท (บริษัทต้องจ่าย 100,000 บาท ให้แก่ผู้ค้าปลีกเพื่อจัดโฆษณาส่งเสริมการขาย มีมูลค่าสูงกว่า มูลค่ายุติธรรมของการโฆษณาส่งเสริมการขาย 90,000 บาท) และกิจการต้องบันทึกราคาของรายการการโฆษณาส่งเสริมการขาย (ค่าใช้จ่าย) เท่ากับ 90,000 บาท

ตัวอย่างที่ 1.16 บริษัท มณฑา จำกัด ขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก 1,000,000 บาท และกำหนดให้บริษัทต้องจ่าย 50,000 บาท ให้แก่ผู้ค้าปลีกเพื่อจัดโฆษณาส่งเสริมการขายโดยให้ผู้ค้าปลีกจัดวางสินค้าของบริษัทในตำแหน่งที่โดดเด่น (กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากลูกค้าได้อย่างสมเหตุสมผล)

แนวทางการพิจารณา ถ้ากิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากลูกค้าได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องคำนวณสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จะจ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ

สรุปผลการพิจารณา กิจการต้องบันทึกราคาของรายการขายสินค้า (รายได้) เท่ากับ 950,000 บาท (ราคาของการขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก 1,000,000 บาท - จ่ายค่าบริการให้ผู้ค้าปลีกอีก 50,000 บาท เพื่อให้ผู้ค้าปลีกจัดวางสินค้าของบริษัทในตำแหน่งที่โดดเด่น) และกิจการต้องบันทึกราคาของรายการการโฆษณาส่งเสริมการขาย (ค่าใช้จ่าย) เท่ากับ 50,000 บาท

ขั้นที่สี่: การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

IFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 22) กำหนดวัตถุประสงค์ของการปันส่วน (Allocation objective) ราคาของรายการ คือ การให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ด้วยจำนวนเงินที่แสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) จะไม่บังคับใช้กับกรณีที่สัญญาภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียว อย่างไรก็ตาม อาจใช้กับกรณีที่กิจการให้คำสัญญาว่าจะโอนกลุ่มของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ระบุได้โดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียวและสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ได้รวมจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรด้วย

เกณฑ์การปันส่วนราคาของรายการในสัญญา

เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการกับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้จากสัญญา โดยมีความสัมพันธ์กับราคาขายแบบเอกเทศ การปันส่วนส่วนลด และการปันส่วนสิ่งตอบแทนที่รวมจำนวนเงินสิ่งตอบแทนผันแปร ดังนี้

1) การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices)

การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) เป็นเกณฑ์ กิจการต้องระบุราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาสำหรับสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาและต้องปันส่วนราคาของรายการตามสัดส่วนของราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น

ราคาขายแบบเอกเทศ คือ ราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการขายแยกต่างหากจากกันให้กับลูกค้าโดยทั่วไป หลักฐานที่ดีที่สุดของราคาขายแบบเอกเทศ คือ ราคาที่สังเกตได้ที่ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแยกต่างหากในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันหรือกลุ่มลูกค้าที่คล้ายคลึงกัน ราคาตามสัญญาที่ใช้ผูกพันกิจการได้หรือราคาที่ได้ประกาศออกไปสำหรับสินค้านั้นหรือบริการนั้นอาจถือได้ว่าเป็นราคาขายแบบเอกเทศ (ทั้งนี้ต้องไม่สมมติเช่นนั้นในทุกกรณี)

ในกรณีราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศเพื่อนำจำนวนเงินประมาณการนั้นมาใช้ในการปันส่วนราคาของรายการเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เมื่อกิจการต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศ กิจการต้องคำนึงถึงข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงสถานการณ์ตลาด ปัจจัยเฉพาะของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าหรือกลุ่มลูกค้า) ที่มีมูลเหตุให้เชื่อว่ากิจการมีข้อมูลดังกล่าว ในการประมาณการดังกล่าว กิจการต้องใช้ข้อมูลที่สังเกตได้มากที่สุด และใช้วิธีการประมาณการที่สม่ำเสมอกับสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

วิธีการที่เหมาะสมในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงแต่วิธีการดังต่อไปนี้

(1) วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด (Adjusted market assessment approach)

กิจการอาจสามารถประเมินและสำรวจตลาดที่กิจการขายสินค้าหรือบริการ และประมาณการราคาขายสินค้าที่ลูกค้ารายใดๆ ในตลาดจะมีความเต็มใจจ่ายชำระเพื่อสินค้าหรือบริการนั้น วิธีการนี้อาจรวมถึงการอ้างอิงราคาขายของคู่แข่งของกิจการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ใกล้เคียงกัน และปรับปรุงราคาขายต่างๆ เหล่านี้ตามความจำเป็นเพื่อสะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ

(2) วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร (Expected cost plus a margin approach)

กิจการอาจสามารถประมาณการจำนวนต้นทุนที่คาดไว้ใน การปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ และนำจำนวนต้นทุนประมาณการดังกล่าวมาบวกด้วยอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว

(3) วิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual approach)

กิจการอาจประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการหนึ่งๆ โดยการหักราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ของสินค้าหรือบริการอื่นๆ ที่ตกลงตามสัญญาจากยอดรวมของราคาของรายการ อย่างไรก็ตาม กิจการจะสามารถใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(3.1) กิจการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันนี้ให้แก่ลูกค้ารายอื่นๆ (ในจังหวะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน) ในจำนวนเงินที่อยู่ในช่วงกว้าง (กล่าวคือ ราคาขายมีความแตกต่างสูงมากเพราะในการกำหนดราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถอ้างอิงถึงรายการในอดีต รวมทั้งไม่มีข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานในการอ้างอิงเพื่อกำหนดราคาได้) หรือ

(3.2) กิจการยังไม่เคยกำหนดราคาสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และสินค้าหรือบริการนั้นยังไม่เคยถูกขายในลักษณะที่แยกต่างหากเป็นเอกเทศมาก่อน (กล่าวคือ ราคาขายยังไม่แน่นอน)

ในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบตามสัญญา กิจการอาจใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานได้ (หรือ ใช้วิธีการประมาณการมากกว่า 1 วิธีได้) ในกรณีที่สินค้าหรือบริการตั้งแต่สองรายการขึ้นไปมีราคาขายที่แปรผันสูง หรือราคาขายแบบเอกเทศมีความไม่แน่นอนสูง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมของกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ราคามีความผันแปรสูง หรือมีความไม่แน่นอนสูง และใช้วิธีอื่นในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละชิ้นโดยใช้วิธีเทียบเป็นสัดส่วนกับประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมที่ประมาณการนั้นที่ใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือ เมื่อกิจการใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละรายการในสัญญา กิจการยังต้องประเมินต่อไปว่าการปันส่วนราคาของรายการโดยใช้ประมาณการราคาขายแบบเอกเทศนี้ จะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการปันส่วนราคา และเป็นไปตามข้อกำหนดในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศ

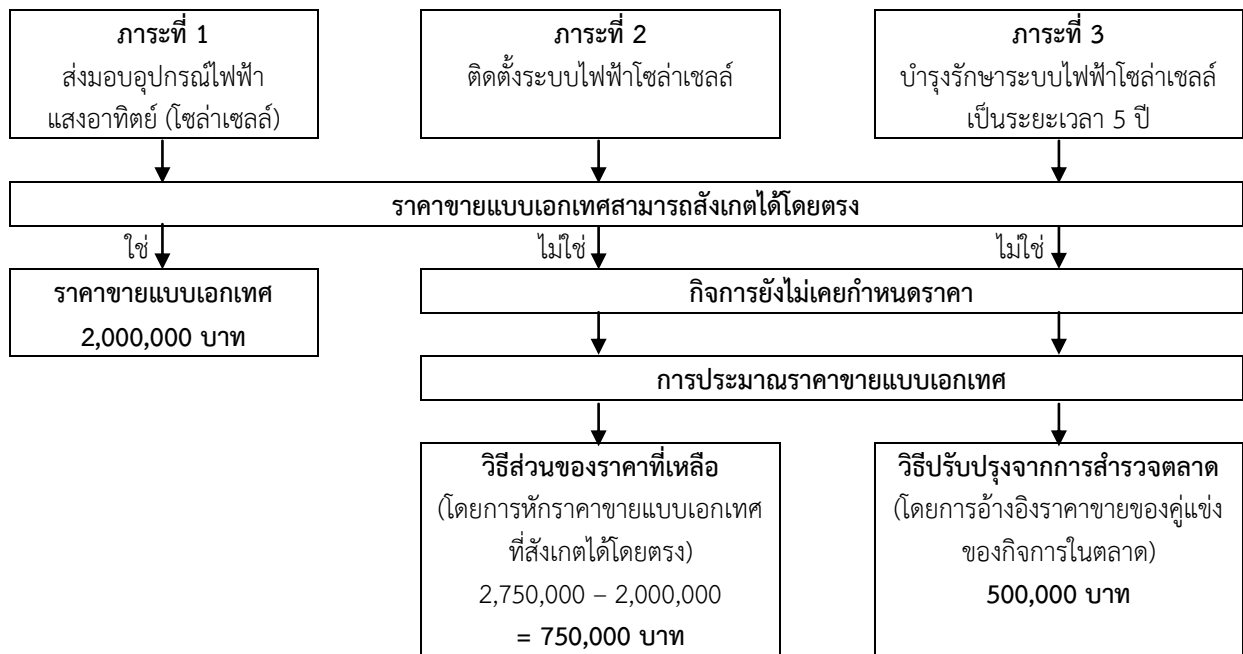
ตัวอย่างที่ 1.17 บริษัท มณฑา จำกัด เป็นบริษัทขายเครื่องใช้และอุปกรณ์ไฟฟ้าทั่วไปและโซล่าเซลล์ที่ใช้ในโรงงานและบ้านพักอาศัย ได้ทำสัญญากับลูกค้า มีกำหนดเวลา 4 สัปดาห์ เพื่อขายอุปกรณ์ไฟฟ้าโซล่าเซลล์พร้อมติดตั้งระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ในหมู่บ้านจัดสรรขนาดใหญ่ เป็นจำนวนเงิน 2,750,000 บาท และมีค่าบริการบำรุงรักษาระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ เป็นระยะเวลา 5 ปี ข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับสัญญานี้มีดังนี้

(1) บริษัทเป็นบริษัทขายเครื่องใช้และอุปกรณ์ไฟฟ้าทั่วไปและโซล่าเซลล์ที่ใช้ในโรงงานและบ้านพักอาศัยเท่านั้น ไม่มีประสบการณ์ในการติดตั้งและบำรุงรักษาระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ในหมู่บ้านจัดสรรขนาดใหญ่

(2) โดยปกติบริษัทขายอุปกรณ์ไฟฟ้าแสงอาทิตย์ (โซล่าเซลล์) ไม่รวมการติดตั้งระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ ในราคา 2,000,000 บาท

(3) โดยปกติในตลาดค่าบริการบำรุงรักษาระบบไฟฟ้าโซล่าเซลล์ เป็นระยะเวลา 5 ปี เท่ากับ 500,000 บาท

แนวทางการพิจารณา บริษัทมีภาระที่ต้องปฏิบัติ 3 ภาระ ดังนี้



ภาพที่ 1.5 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศและ
 การประมาณราคาขายแบบเอกเทศ

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 1-22; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 22

สรุปผลการพิจารณา ภาระที่ 1 กิจการต้องบันทึกราคาของรายการขายอุปกรณ์ไฟฟ้าแสงอาทิตย์ (โซลาร์เซลล์) (รายได้จากการขายสินค้า) เท่ากับ 2,000,000 บาท **ภาระที่ 2** ราคาของรายการติดตั้งระบบไฟฟ้าโซลาร์เซลล์ (รายได้ค่าบริการ) เท่ากับ 750,000 บาท และ**ภาระที่ 3** ราคาของรายการบำรุงรักษาระบบไฟฟ้าโซลาร์เซลล์ เป็นระยะเวลา 5 ปี (รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า) เท่ากับ 500,000 บาท

2) การปันส่วนส่วนลด

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 24) กำหนดในกรณีที่ลูกค้าได้รับส่วนลดในการซื้อกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป หากผลรวมของราคาขายแบบเอกเทศดังกล่าวสูงกว่ามูลค่าสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ในสัญญา กิจการต้องปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนของราคาแยกขายที่เป็นเอกเทศให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติทุกภาระในสัญญา ยกเว้น กรณีที่กิจการมีหลักฐานที่สนับสนุนว่าส่วนลดทั้งหมดนั้นเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งหรือบางภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งไม่ใช่ภาระปฏิบัติทุกภาระในสัญญา ในการปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนนั้นเป็นผลมาจากการที่กิจการปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นเกณฑ์

กิจการต้องปันส่วนส่วนลดทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่าแต่ไม่ใช่ให้กับทุกภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

(1) ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแต่ละรายการที่แตกต่างกันในสัญญาหนึ่ง (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างกันนั้น) แบบแยกขาย

(2) กิจการมีการขายกลุ่มสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ขายแบบรวมกันไปนั้น (หรือหลายๆ กลุ่ม) ในราคาที่มีส่วนลดจากราคาขายแบบแยกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่รวมอยู่ในกลุ่มสินค้าหรือบริการนั้นอยู่เป็นปกติ

(3) ส่วนลดที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่กล่าวในข้อ (2) เหมือนกับส่วนลดที่อยู่ในสัญญา และเมื่อพิจารณาสินค้าหรือบริการที่รวมอยู่ในแต่ละกลุ่มสินค้าหรือบริการก็ได้หลักฐานเพิ่มเติมว่าส่วนลดดังกล่าวในสัญญาทั้งหมดเป็นส่วนลดของภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือหลายภาระที่ต้องปฏิบัติ

หากส่วนลดทั้งหมดได้ถูกปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า กิจการต้องปันส่วนส่วนลดก่อนใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual approach) ในการประมาณการราคาขายแบบแยกเทศของสินค้าหรือบริการ

ตัวอย่างที่ 1.18 บริษัท มณฑา จำกัด เป็นบริษัทค้าส่งได้ทำสัญญาขายสินค้าทั้ง 3 ประเภท ได้แก่ น้ำอัดลม น้ำชาเขียว และน้ำเปล่า เป็นชุดให้กับลูกค้าในราคา 1,900,000 บาท โดยปกติบริษัทแยกขายสินค้าประเภทน้ำอัดลม ในราคา 600,000 บาท น้ำชาเขียว ในราคา 800,000 บาท และน้ำเปล่า ในราคา 700,000 บาท และบริษัทขายสินค้าประเภทน้ำอัดลมและน้ำชาเขียว เป็นชุดตามปกติในราคา 1,300,000 บาท แต่บริษัทไม่เคยขายสินค้าทั้ง 3 ประเภท ได้แก่ น้ำอัดลม น้ำชาเขียว และน้ำเปล่า เป็นชุดให้กับลูกค้า จึงไม่มีส่วนลดให้กับสินค้าประเภทน้ำเปล่า

แนวทางการพิจารณา บริษัทมี 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติสำหรับสัญญาขายสินค้าทั้ง 3 ประเภท ได้แก่ น้ำอัดลม น้ำชาเขียว และน้ำเปล่า เป็นชุดให้กับลูกค้า

ภาระที่ 1 การปันส่วนส่วนลด 100,000 บาท $(600,000 + 800,000 - 1,300,000)$

ภาระที่ 2 การประมาณการราคาขายแบบแยกเทศของสินค้าทั้ง 3 ประเภท เป็นชุด

สรุปผลการพิจารณา บริษัทสรุปว่าส่วนลดทั้งหมดได้ถูกปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า กิจการต้องปันส่วนส่วนลดก่อนใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual approach) ในการประมาณการราคาขายแบบแยกเทศของสินค้า เป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด ดังนี้

ภาระที่ 1 การปันส่วนส่วนลด 100,000 บาท

สินค้าประเภท	ราคาขายแบบแยกเทศ	การปันส่วนส่วนลด	ส่วนลดที่ได้รับ
น้ำอัดลมและน้ำชาเขียว เป็นชุด	1,300,000	$(1,300,000/2,000,000) \times 100,000$	65,000
น้ำเปล่า	<u>700,000</u>	$(700,000/2,000,000) \times 100,000$	<u>35,000</u>
รวมเป็นเงิน	<u>2,000,000</u>		<u>100,000</u>

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 1-25; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 24

ดังนั้น ส่วนลดที่ได้รับของสินค้าประเภทน้ำอัดลมและน้ำชาเขียว เป็นชุด เท่ากับ 65,000 บาท และ ส่วนลดที่ได้รับของสินค้าประเภทน้ำเปล่า เท่ากับ 35,000 บาท รวมเป็นการปันส่วนส่วนลดทั้งสิ้น 100,000 บาท (65,000 + 35,000)

ภาระที่ 2 การประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าทั้ง 3 ประเภท เป็นชุด

สินค้าประเภท	ราคาขายแบบเอกเทศ	การปันส่วนราคาขาย	(1) ราคาขายก่อนหักส่วนลดที่ได้รับ	(2) ส่วนลดที่ได้รับ	(3) ราคาขายสุทธิ (3) = (1) - (2)
น้ำอัดลมและน้ำชาเขียว เป็นชุด	1,300,000	$(1,300,000/2,000,000) \times 1,900,000$	1,235,000	65,000	1,170,000
น้ำเปล่า	<u>700,000</u>	$(700,000/2,000,000) \times 1,900,000$	<u>665,000</u>	<u>35,000</u>	<u>630,000</u>
รวมเป็นเงิน	<u>2,000,000</u>		<u>1,900,000</u>	<u>100,000</u>	<u>1,800,000</u>

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 1-25; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 24

ดังนั้น การประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าทั้ง 3 ประเภท ได้แก่ น้ำอัดลม น้ำชาเขียว และน้ำเปล่า เป็นชุด มีราคาขายสุทธิ เท่ากับ 1,800,000 บาท (สินค้าประเภทน้ำอัดลมและน้ำชาเขียว เป็นชุด มีราคาขายสุทธิ เท่ากับ 1,170,000 บาท + สินค้าประเภทน้ำเปล่า มีราคาขายสุทธิ เท่ากับ 630,000 บาท)

3) การปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 25) กำหนดสิ่งตอบแทนผันแปรที่ตกลงตามสัญญาอาจเกี่ยวข้องกับสัญญาทั้งหมด หรือเฉพาะบางส่วนของสัญญาเช่นตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- (1) ภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทั้งหมดในสัญญา (ตัวอย่างเช่น เงินตอบแทนพิเศษที่อาจเกิดขึ้น ถ้ากิจการส่งมอบสินค้าหรือบริการในระยะเวลาที่กำหนด) หรือ
- (2) สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ทั้งหมดในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งๆ (ตัวอย่างเช่น ภายใต้สัญญาบริการทำความสะอาดที่มีอายุสัญญาสองปี สิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ในสัญญาปีที่สองจะเพิ่มขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของดัชนีเงินเฟ้อที่ระบุไว้)

กิจการต้องปันส่วนจำนวนเงินที่ผันแปร (และการเปลี่ยนแปลงในภายหลังของจำนวนเงินที่ผันแปรนั้น) ทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่ง หรือปันให้กับสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่ง ถ้าเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- (1) เงื่อนไขของการจ่ายสิ่งตอบแทนผันแปรเกี่ยวพันโดยเฉพาะเจาะจงถึงการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น หรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน (หรือเกี่ยวพันโดยเฉพาะกับผลงานในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นหรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) และ
- (2) การปันส่วนจำนวนเงินที่ผันแปรทั้งหมดของสิ่งตอบแทนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่ง หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการปันส่วน

(Allocation objective) ราคาของรายการ เมื่อได้พิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการและข้อกำหนดในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนตามสัญญา

การปันส่วนจำนวนเงินของราคาของรายการที่เหลือที่ไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้นต้องใช้การปันส่วนตามที่กำหนดในการปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ รวมทั้งการปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ และการปันส่วนส่วนลด

ตัวอย่างที่ 1.19 บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อให้บริการเพิ่มประสิทธิภาพของเครื่องปรับอากาศในอาคารด้วยเทคโนโลยีพิเศษของบริษัท สัญญาอายุ 5 ปี เงื่อนไขในสัญญากำหนดเงินตอบแทนพิเศษที่อาจเกิดขึ้นให้กับบริษัททุกๆ 3 เดือน ถ้าสามารถลดต้นทุนค่าไฟฟ้าของเครื่องปรับอากาศลงได้อย่างน้อย 5% เมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนค่าไฟฟ้าของเครื่องปรับอากาศในอดีตช่วงเวลาเดียวกันถัวเฉลี่ย 3 เดือนของปีก่อน

บริษัทยังไม่ได้รวมเงินตอบแทนพิเศษที่อาจเกิดขึ้นไว้ในราคาของรายการสำหรับ 3 เดือนแรกของการให้บริการ เนื่องจากบริษัทยังไม่เคยใช้เทคโนโลยีพิเศษนี้กับอาคารประเภทเดียวกันนี้มาก่อน จึงไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าที่จะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้สะสมเมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง

ต่อมาเมื่อสิ้นสุด 3 เดือนแรกของการให้บริการ ปรากฏว่าต้นทุนค่าไฟฟ้าของเครื่องปรับอากาศลดลง 8% จากช่วงเวลาเดียวกันถัวเฉลี่ย 3 เดือนของปีก่อน และบริษัทได้รับเงินตอบแทนพิเศษที่เกิดขึ้นแล้ว บริษัทควรรับรู้เงินตอบแทนพิเศษที่เกิดขึ้นแล้วนี้อย่างไร

แนวทางการพิจารณา การให้บริการตลอดอายุของสัญญา เป็นเวลา 5 ปี ถือเป็นชุดของบริการ 1 ภาระ เป็นไปตาม TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 25) กำหนดสิ่งตอบแทนผันแปรที่ตกลงตามสัญญาอาจเกี่ยวข้องกับสัญญาทั้งหมด หรือเฉพาะบางส่วนของสัญญาข้อใดข้อหนึ่ง คือ (1) ภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทั้งหมดในสัญญา หรือ (2) สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน รายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ทั้งหมดในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งๆ ดังนั้น บริษัทไม่ต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร (เงินตอบแทนพิเศษที่เกิดขึ้นแล้วสำหรับบริการช่วง 3 เดือนแรก) ให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดอายุของสัญญา เป็นเวลา 5 ปี

สรุปผลการพิจารณา บริษัทสามารถรับรู้เงินตอบแทนพิเศษที่เกิดขึ้นแล้วสำหรับบริการช่วง 3 เดือนแรกทันที เนื่องจากบริษัทได้ปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งเสร็จสิ้นแล้วสำหรับช่วง 3 เดือนแรก

4) การปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการ

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 25) กำหนดภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว ราคาของรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงด้วยสาเหตุหลายประการ รวมทั้งเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนได้หมดไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงอื่นในสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

กิจการควรปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาหนึ่งๆ โดยใช้เกณฑ์เช่นเดียวกับ ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา ซึ่งทำให้กิจการต้องไม่ปันส่วนราคาของรายการใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของราคาขายแบบเอกเทศภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว จำนวนเงินการ

เปลี่ยนแปลงที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นจะต้องรับรู้เป็นรายได้หรือส่วนหักกับรายได้ในงวดที่ราคาของรายการมีการเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทั้งหมดในสัญญานั้น หรือสินค้าหรือบริการต่างๆ ที่แตกต่างกันที่กำหนดเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระหนึ่งในชุดของสินค้าหรือบริการ ถ้าเข้าตามเงื่อนไขที่กำหนดของการปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร

กิจการต้องบันทึกรายการการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการตั้งแนวทางใดแนวทางหนึ่งต่อไปนี้

(1) กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้ที่มีอยู่ในสัญญาก่อนการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น ได้เฉพาะการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรที่สัญญาไว้ก่อนการเปลี่ยนแปลงสัญญา และการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้นได้รับการปรับปรุงตามข้อกำหนดที่กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเสมือนว่ามีการยุติสัญญาปัจจุบัน และมีสัญญาใหม่เกิดขึ้น

(2) ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงอื่นของสัญญาไม่ถือว่าเป็นสัญญาที่แยกออกไปได้ต่างหากตามข้อกำหนดที่กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงแล้ว (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จ หรือสำเร็จแต่เพียงบางส่วนที่คงเหลืออยู่ทันทีหลังจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา)

ตัวอย่างที่ 1.20 วันที่ 1 เมษายน 25x4 บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญากับลูกค้าแยกเป็น 3 ภาระ แต่แต่ละภาระมีราคาขายแบบเอกเทศ ดังต่อไปนี้

ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้ที่มีอยู่ในสัญญา	จำนวนเงิน (บาท)
ภาระที่ 1 การต่อเติมอาคาร	5,000,000
ภาระที่ 2 การสร้างลานจอดรถ	1,000,000
ภาระที่ 3 การติดตั้งกล้องวงจรปิด	500,000
รวมราคาของรายการ	<u>6,500,000</u>

เงื่อนไขในสัญญากำหนดว่า บริษัทมีสิทธิได้รับเงินตอบแทนพิเศษ หากผลการปฏิบัติงานสำหรับการต่อเติมอาคาร เป็นดังนี้

(1) ถ้าการต่อเติมอาคารเสร็จภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา บริษัทจะได้รับเงินตอบแทนพิเศษ 500,000 บาท

(2) ถ้าการต่อเติมอาคารเสร็จภายใน 1 ปี 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา บริษัทจะได้รับเงินตอบแทนพิเศษ 250,000 บาท

(3) บริษัทจะไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษ หากการต่อเติมอาคารเสร็จเกิน 1 ปี 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา

ข้อมูลเพิ่มเติม:-

เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x4 บริษัทคาดว่า การต่อเติมอาคารจะแล้วเสร็จภายใน 1 ปี 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา จึงปันส่วนเงินตอบแทนพิเศษ 250,000 บาท ให้กับราคาของรายการการต่อเติมอาคาร

ต่อมาวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 บริษัทมีความมั่นใจมากกว่าจะปฏิบัติภาระที่ 1 การต่อเติมอาคารได้เสร็จสิ้นภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา บริษัทจึงเปลี่ยนประมาณการเงินตอบแทนพิเศษจาก 250,000 บาท เป็น 500,000 บาท

บริษัทรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างด้วยวิธีวัดระดับความก้าวหน้า ซึ่ง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 งานเสร็จ 80%

ดังนั้น กิจการควรรับรู้ราคาของรายการการต่อเติมอาคารเป็นรายได้จากการบริการ เท่ากับเท่าใด

แนวทางการพิจารณา TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 25) กำหนดภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว ราคาของรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงด้วยสาเหตุหลายประการ รวมทั้งเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนได้หมดไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงอื่นในสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงแล้ว (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จ หรือสำเร็จแต่เพียงบางส่วนที่คงเหลืออยู่ทันทีหลังจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา)

สรุปผลการพิจารณา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 กิจการควรรับรู้ราคาของรายการการต่อเติมอาคารเป็นรายได้จากการบริการ เท่ากับ 4,400,000 บาท ($80\% \times (5,000,000 + 500,000)$)

5) ต้นทุนของสัญญา

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 26) กำหนดให้กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา และรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ดังต่อไปนี้

(1) ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา

กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นสินทรัพย์หากกิจการคาดว่ากิจการสามารถได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นต้นทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยต้นทุนดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ค่านายหน้าในการขาย)

ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ให้กิจการรับรู้เป็นรายการค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เว้นแต่ กรณีที่กิจการสามารถเรียกเก็บต้นทุนดังกล่าวจากลูกค้าได้ ไม่ว่าจะกิจการจะทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่

เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น หากระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ในกรณีที่กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ มีระยะเวลาหนึ่งปีหรือสั้นกว่า

ตัวอย่างที่ 1.21 บริษัท มณฑา จำกัด เป็นผู้ให้บริการให้คำปรึกษาได้ขณะการประกวดราคาการให้บริการที่ปรึกษาแก่ลูกค้ารายใหม่ ต้นทุนในการได้มาซึ่งสัญญา ประกอบด้วย

- (ก) ค่าที่ปรึกษากฎหมายสำหรับการทำ Due diligence
- (ข) ค่าเดินทางในการส่งเอกสารเสนอราคา
- (ค) ค่านายหน้าในการขาย (Commission) ให้กับพนักงานขาย
- (ง) เงินโบนัสประจำปีให้กับหัวหน้าทีมขายโดยอิงจากเป้าหมายยอดขายประจำปี กำไรประจำปี และการประเมินผลรายบุคคล

กิจการต้องบันทึกต้นทุนแต่ละรายการในการได้มาซึ่งสัญญาอย่างไร

แนวทางการพิจารณา กิจการต้องบันทึกต้นทุนแต่ละรายการในการได้มาซึ่งสัญญา ดังนี้

(ก) ค่าที่ปรึกษากฎหมายสำหรับการทำ Due diligence นั้น เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ดังนั้น ต้นทุนเหล่านี้จึงรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ยกเว้นในกรณีที่ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานฉบับอื่น ซึ่งกรณีดังกล่าวต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนั้น

(ข) ค่าเดินทางในการส่งเอกสารเสนอราคานั้น เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ดังนั้น ต้นทุนเหล่านี้จึงรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ยกเว้นในกรณีที่ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานฉบับอื่น ซึ่งกรณีดังกล่าวต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนั้น

(ค) ค่านายหน้าในการขาย (Commission) ให้กับพนักงานขายนั้น จัดเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยต้นทุนดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า ดังนั้น กิจการต้องบันทึกค่านายหน้าในการขาย (Commission) ให้กับพนักงานขาย เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากกิจการคาดหวังว่าจะได้รับคืนต้นทุนดังกล่าวผ่านการคิดค่าบริการให้คำปรึกษา

(ง) เงินโบนัสประจำปีให้กับหัวหน้าทีมขายโดยอิงจากเป้าหมายยอดขายประจำปี กำไรประจำปี และการประเมินผลรายบุคคลนั้น กิจการไม่ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากไม่ใช่ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา และยังขึ้นอยู่กับดุลยพินิจ รวมทั้งปัจจัยอื่นๆ เงินโบนัสจึงไม่ได้เกิดขึ้นโดยตรงจากสัญญาที่ระบุได้

(2) ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา

ถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) กิจการจะบันทึกต้นทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

(ก) ต้นทุนมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้วหรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยกิจการสามารถระบุต้นทุนที่มีความเกี่ยวข้องับสัญญาได้อย่างเฉพาะเจาะจง (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่จะได้จัดหาภายใต้สัญญาที่ต่อระยะเวลาออกไปจากสัญญาที่มีอยู่ในปัจจุบัน หรือต้นทุนในการออกแบบสินทรัพย์ที่รอการโอนภายใต้สัญญาที่เกี่ยวข้อง แต่กระบวนการอนุมัติสัญญายังไม่เสร็จสิ้น)

(ข) ต้นทุนที่ใช้เพื่อสร้างทรัพย์สินหรือใช้ในการปรับปรุงทรัพย์สินของกิจการเพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จในอนาคต (หรือเพื่อให้สำเร็จอย่างต่อเนื่องไป) และ

(ค) กิจการคาดว่าจะได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น กิจการต้องบันทึกรายการต้นทุนดังกล่าวตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว (หรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น) รวมถึงต้นทุนต่างๆ เหล่านี้

(ก) ค่าแรงงานทางตรง (ตัวอย่างเช่น เงินเดือน และค่าแรงของพนักงานที่ให้บริการโดยตรงให้กับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)

(ข) วัสดุดิบทางตรง (ตัวอย่างเช่น วัสดุที่ใช้เพื่อการให้บริการกับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)

(ค) ต้นทุนปันส่วนซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือกิจกรรมในสัญญา (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการจัดการสัญญาและการดูแล การประกันภัย และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมืออุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามสัญญา)

(ง) ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดเจนว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ และ

(จ) ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพียงเพราะกิจการได้ทำสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่จ่ายให้กับผู้รับเหมาช่วงต่อ)

(3) รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ

กิจการต้องรับรู้รายการเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ

(ก) ค่าใช้จ่ายทั่วไป และค่าใช้จ่ายบริหารจัดการ (เว้นแต่ ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดเจนว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ ซึ่งกิจการต้องประเมินต้นทุนนี้ตามข้อกำหนดของต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว

(ข) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับวัสดุ ค่าแรงหรือทรัพยากรอื่นที่สูญเสียไปเพื่อการปฏิบัติตามสัญญา แต่ไม่ได้สะท้อนอยู่ในราคาตามสัญญา

(ค) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่สำเร็จแล้ว (หรือภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วน) (กล่าวคือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่ผ่านมาแล้ว) และ

(ง) ต้นทุนที่กิจการไม่สามารถแยกได้ว่าเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่สำเร็จหรือภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้ว (หรือภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วนแล้ว)

ตัวอย่างที่ 1.22 บริษัท มณฑา จำกัด เข้าทำสัญญาให้บริการจัดการศูนย์ข้อมูลสารสนเทศของลูกค้ารายหนึ่ง เป็นระยะเวลา 5 ปี สัญญาสามารถต่ออายุคราวละ 1 ปี โดยเฉลี่ยของอายุสัญญาอยู่ที่ประมาณ 7 ปี

ก่อนที่จะเริ่มให้บริการ กิจการได้ออกแบบและสร้าง Platform สำหรับใช้งานภายในกิจการซึ่งมีการเชื่อมต่อกับระบบงานของลูกค้า ซึ่ง Platform นี้จะไม่ถูกโอนให้กับลูกค้าแต่จะใช้สำหรับการให้บริการลูกค้ารายนี้ ซึ่งต้นทุนเริ่มแรกในการสร้าง Platform ดังกล่าว มีดังนี้

(ก) ค่าออกแบบ

(ข) ค่า Hardware

(ค) ค่า Software

(ง) ค่าโอนย้ายข้อมูลและทดสอบศูนย์ข้อมูล

(จ) กิจการกำหนดให้พนักงานจำนวน 2 คน เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการให้บริการลูกค้า

กิจการต้องบันทึกต้นทุนเริ่มแรกแต่ละรายการในการได้มาซึ่งสัญญาอย่างไร

แนวทางการพิจารณา ต้นทุนเริ่มแรกดังกล่าว เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่ต้องทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา และไม่ได้เกิดการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจกรรมจึงบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนเริ่มแรกต่างๆ ดังนี้

(ก) ค่าออกแบบ

ต้นทุนในการออกแบบ การโอนย้ายข้อมูลและทดสอบศูนย์ข้อมูล กิจกรรมต้องประมาณว่ากิจการสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์สำหรับต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาเหล่านี้ได้หรือไม่ และพิจารณาระยะเวลาในการตัดจำหน่ายอย่างมีระบบตลอดระยะเวลา 7 ปี ที่ให้บริการ

(ข) ค่า Hardware

บันทึกตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(ค) ค่า Software

บันทึกตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(ง) ค่าโอนย้ายข้อมูลและทดสอบศูนย์ข้อมูล

ต้นทุนในการโอนย้ายข้อมูลและทดสอบศูนย์ข้อมูล กิจกรรมต้องประมาณว่ากิจการสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์สำหรับต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาเหล่านี้ได้หรือไม่ และพิจารณาระยะเวลาในการตัดจำหน่ายอย่างมีระบบตลอดระยะเวลา 7 ปี ที่ให้บริการ

(จ) กิจการกำหนดให้พนักงานจำนวน 2 คน เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการให้บริการลูกค้า

ถึงแม้ว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับพนักงาน 2 คนนี้จะเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการแก่ลูกค้า แต่กิจการสรุปว่าต้นทุนเหล่านี้ไม่ได้ก่อให้เกิดหรือปรับปรุงทรัพยากรของกิจการ ดังนั้น ต้นทุนเหล่านี้จะไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายพนักงานสำหรับพนักงาน 2 คนนี้ เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ

ขั้นที่ 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระแล้วเสร็จ (Recognition Revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation)

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 12) กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ (เช่น สินทรัพย์) ให้ลูกค้า จะถือว่ามีภาระส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละรายการ กิจการต้องกำหนด ณ วันเริ่มต้นของสัญญาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) โดยหากภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นจะเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

1) ภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 14) กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่งสำหรับภาระแต่ละรายการที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่งโดยต้องมีการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ วัดคู่ประสงค์ของการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ คือ การแสดงผลการปฏิบัติงานของกิจการในการส่งมอบอำนาจควบคุมสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการเสร็จสิ้น)

กิจการต้องใช้วิธีเดียวในการวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดเวลาหนึ่ง (Over time) แต่ละรายการ และกิจการต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่คล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละรอบ กิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ตลอดเวลาหนึ่ง

วิธีที่สามารถใช้วัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ตลอดเวลาหนึ่งตามข้อกำหนดของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดเวลาหนึ่ง รวมถึงวิธีดังต่อไปนี้

(1) วิธีผลผลิต (Output method)

วิธีผลผลิตจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงจากการวัดมูลค่าที่ให้กับลูกค้าจากสินค้าหรือบริการที่ได้โอนให้กับลูกค้าแล้วเทียบกับสินค้าหรือบริการที่ยังคงเหลืออยู่ภายใต้สัญญา วิธีผลผลิต หมายถึงรวมถึงการสำรวจผลการปฏิบัติงานเสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน การประเมินผลความสำเร็จ ความคืบหน้า ระยะเวลาที่ใช้ จำนวนหน่วยของผลผลิต และจำนวนหน่วยของงานที่ส่งมอบ เมื่อกิจการประเมินว่าจะใช้วิธีผลผลิตในการวัดความก้าวหน้า กิจการจะต้องพิจารณาว่าผลลัพธ์ที่เลือกจะเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่แสดงถึงผลการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ วิธีผลผลิตจะไม่ใช่วิธีอื่นที่เที่ยงธรรมในการแสดงผลการปฏิบัติงานของกิจการ ถ้าผลผลิตที่เลือกไม่ได้เป็นตัววัดสินค้าหรือบริการบางส่วนของที่การควบคุมได้โอนไปยังลูกค้า ตัวอย่างเช่น วิธีผลผลิตที่คำนวณตามหน่วยของผลผลิตหรือหน่วยของงานที่ส่งมอบ แต่ไม่ได้สะท้อนผลการปฏิบัติงานของกิจการที่จะทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยวิธีนี้ หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน การปฏิบัติงานของกิจการทำให้เกิดงานระหว่างทำ หรือสินค้าสำเร็จรูปที่ควบคุมโดยลูกค้า แต่ไม่ได้รวมอยู่ในการวัดผลผลิต

ในแนวทางปฏิบัติที่ผ่อนปรนให้ ถ้ากิจการมีสิทธิในการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้าในจำนวนเงินซึ่งสอดคล้องโดยตรงกับมูลค่าที่ให้กับลูกค้า ณ วันที่การดำเนินงานของกิจการนั้นเสร็จสิ้น (ตัวอย่างเช่น สัญญาการให้บริการที่กิจการเรียกเก็บเงินด้วยจำนวนเงินที่แน่นอนตามชั่วโมงที่ให้บริการ) กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินซึ่งกิจการมีสิทธิออกไปแจ้งหนี้

ข้อเสียของวิธีผลผลิต คือ การที่ผลผลิตที่ใช้ในการวัดความก้าวหน้าอาจไม่สามารถสังเกตเห็นได้โดยตรง และข้อมูลที่ต้องการใช้ กิจการอาจไม่สามารถหาได้โดยปราศจากต้นทุนที่สูงเกินสมควร ดังนั้น กิจการอาจมีความจำเป็นต้องใช้วิธีปจจัยนำเข้า

(2) วิธีปจจัยนำเข้า (Input method)

วิธีปจจัยนำเข้าจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงถึงความพยายามของกิจการหรือปจจัยนำเข้าที่ใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น (ตัวอย่างเช่น ทรัพยากรที่ใช้ จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ไป ต้นทุนที่เกิดขึ้น ระยะเวลาที่ใช้ หรือชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้) โดยเทียบปจจัยนำเข้าที่คาดว่าจะใช้ทั้งหมดเพื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น หากความพยายามของกิจการหรือปจจัยนำเข้าได้ใช้อย่างเท่าๆ กันตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงาน การรับรู้รายได้โดยวิธีเส้นตรงจึงอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับกิจการ

ข้อเสียของวิธีปจจัยนำเข้า คือ ปจจัยนำเข้าที่ใช้ไปของกิจการอาจไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการโอนการควบคุมของสินค้าและบริการไปยังลูกค้า ดังนั้น กิจการต้องไม่นำปจจัยนำเข้าบางปจจัยที่ไม่ได้สะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการในการโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการไปให้กับลูกค้า เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ คือ การแสดงผลการปฏิบัติงานของกิจการในการส่งมอบอำนาจควบคุมสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า

(กล่าวคือ ภาวะที่ต้องปฏิบัติของกิจการเสร็จสิ้น) ตัวอย่างเช่น ในการวัดโดยใช้ต้นทุนของปัจจัยนำเข้ามาเป็นเกณฑ์ การปรับปรุงการวัดความก้าวหน้าที่กล่าวมาอาจต้องปรับปรุงในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้ทำให้เกิดความก้าวหน้าในการทำให้ภาวะที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ในกรณีตัวอย่างนี้ กิจการจะไม่รับรู้รายได้ตามต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกิดจากความไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของกิจการซึ่งต้นทุนส่วนนี้ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินต้นทุนวัสดุที่สิ้นเปลือง ต้นทุนแรงงาน หรือทรัพยากรอื่นๆ ที่ไม่ได้คาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น)

(ข) ในกรณีที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นส่วนเดียวกับความก้าวหน้าของการเสร็จสิ้นของภาวะที่ต้องปฏิบัติในสถานการณ์เหล่านั้น การสะท้อนภาพการปฏิบัติงานที่ดีที่สุด คือ กิจการอาจจะต้องปรับปรุงวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินต้นทุนที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น เพื่อสะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการอย่างเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน กิจการจะรับรู้รายได้เป็นจำนวนเงินเท่ากับต้นทุนสินค้าที่ใช้ไปในการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ถ้ากิจการคาดได้ว่า ณ วันเริ่มต้นสัญญารายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

(ข.1) สินค้าที่ใช้ไม่มีความแตกต่างกัน

(ข.2) คาดได้ว่าลูกค้าได้ควบคุมสินค้าอย่างมีนัยสำคัญก่อนที่ลูกค้าจะได้รับบริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้า

(ข.3) ต้นทุนของสินค้าที่โอนไปมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดเพื่อให้ภาวะที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

(ข.4) กิจการซื้อสินค้าจากบุคคลที่สามซึ่งกิจการไม่ได้มีส่วนร่วมในการออกแบบและการผลิตสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ (แต่กิจการเป็นตัวการตามหลักการของการพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน)

กิจการต้องรับรู้รายได้สำหรับภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง เฉพาะเมื่อกิจการสามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการจะไม่สามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลหากกิจการไม่มีข้อมูลที่เชื่อถือได้ที่จะต้องใช้กับวิธีที่เหมาะสมของการวัดความก้าวหน้า

ในบางสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ในช่วงเริ่มต้นสัญญา) กิจการอาจไม่สามารถวัดผลลัพธ์ของภาวะที่ต้องปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม แต่กิจการคาดว่าจะได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้นจนกว่ากิจการจะสามารถวัดผลลัพธ์ของภาวะที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล

2) ภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time)

หากภาวะที่ต้องปฏิบัติไม่ใช่ภาวะที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) ภาวะที่ต้องปฏิบัติจะเป็นภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) ซึ่งกิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาวะที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุมในสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ทั้งนี้ ตัวอย่างข้อบ่งชี้ที่ระบุว่ามี การโอนอำนาจควบคุมไปยังลูกค้าแล้ว ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

(1) กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์

(2) ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากกิจการยังคงมีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายเพียงเพื่อป้องกันการที่ลูกค้าไม่ชำระเงิน จะถือว่า ลูกค้ามีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์นั้นแล้ว

(3) กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า อย่างไรก็ตาม การครอบครองนั้นอาจจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกันกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น สัญญาการซื้อคืน หรือสัญญาฝากขายบางสัญญา หรือสัญญาที่มีการแจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า เป็นต้น

(4) ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์

(5) ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น กิจการต้องรับรู้รายได้ตามจำนวนเงินที่เป็นราคาของรายการ (ซึ่งไม่รวมประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังไม่รับรู้ตามการจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร) ตามส่วนที่ได้ปันให้กับภาระที่ต้องปฏิบัตินั้น

1.4 สรุป

บทนี้ได้อธิบายถึงความหมายของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า TFRS 15 กำหนดคำนิยามศัพท์ของรายได้ (Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ รวมทั้งรายได้หลัก (ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า) (Revenue) หมายถึง รายได้ซึ่งเกิดจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ จากสัญญา (Contract) หมายถึง ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้ ที่ทำกับลูกค้า (Customer) หมายถึง ฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการโดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ

หลักการสำคัญของ TFRS 15 มี 5 ขั้นตอน และในแต่ละขั้นตอนมีการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการตาม TFRS 15 ดังนี้

ขั้นตอนแรก: ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการ ได้แก่ การรวมสัญญา และการเปลี่ยนแปลงสัญญา

ขั้นที่สอง: ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา มีการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการ ได้แก่ ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน การเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ขั้นที่สาม: กำหนดราคาของรายการ มีการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการ ได้แก่ สิ่งตอบแทนผันแปร (วิธีมูลค่าที่คาดหวัง, วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด) การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร การมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (มูลค่ายุติธรรม, ราคาขายแบบเอกเทศ) และสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า

ขั้นที่สี่: การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ มีการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการ ได้แก่ การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ (วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด, วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกอัตรากำไร, และวิธีส่วนของราคาที่เหลือ) การปันส่วนส่วนลด การปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร การปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการ และต้นทุนของสัญญา (ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา, และต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา)

ขั้นที่ห้า: รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น มีการพิจารณารับรู้รายได้ของกิจการ ได้แก่ ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (รับรู้รายได้ตามระดับความก้าวหน้าวิธีผลผลิต หรือวิธีปัจจัยนำเข้า) และภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (รับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุมในสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง)