

# TFRS 16 – สัญญาเช่า

## ผู้บรรยาย:

- อนุทัย ภูมิสุรกุล
- ศนิชา อัครกิตติลาภ



---

# เนื้อหาการบรรยาย – TFRS 16

- วันที่มีผลบังคับใช้
- ผลกระทบในภาพกว้างของ TFRS 16
- วิธีการบัญชีของผู้เช่าและผู้ให้เช่า
- คำนิยามของสัญญาเช่า
- ข้อยกเว้นสำหรับวิธีการบัญชีด้านกิจการผู้เช่า

# TFRS 16 – วันที่มีผลบังคับใช้



January 13, 2016

Reporting rule adds \$3tn of leases to balance sheets globally

FINANCIAL TIMES

January 20, 2016

Accounting's big shake-up to bring more transparency

- มกราคม 2559: มาตรฐาน IFRS 16 ประกาศ
- วันที่มีผลบังคับใช้:
  - สำหรับ IFRS 16 - 1 มกราคม 2562
  - สำหรับ TFRS 16 - 1 มกราคม 2563

โดยกิจการสามารถนำมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับได้ แต่ต้องถือปฏิบัติพร้อมกับ IFRS 15 หรือ TFRS 15

# ผลกระทบในภาพกว้างของ TFRS 16



ในเกือบทุกสัญญาเช่า กิจการผู้เช่าต้องแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าขึ้นมาในงบการเงิน ซึ่งการบันทึกหนี้สินดังกล่าวจะทำให้มีผลกระทบต่อตัวชี้วัด KPIs ของกิจการ เช่น EBIT/EBITDA จะสูงขึ้น, อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนจะสูงขึ้น



เนื่องจากกิจการผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่า กิจการผู้เช่าจะต้องมีข้อมูลของสัญญาเช่าในแต่ละสัญญา



กิจการต้องมีระบบหรือขั้นตอนการทำงานในการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่า เพื่อเก็บข้อมูลที่ใช้ประกอบการคำนวณ บันทึก และเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน



เนื่องจากการนำ TFRS 16 มาใช้จะทำให้อัตราส่วนทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างมาก กิจการต้องทำการสื่อสารกับบุคคลหรือกิจการอื่นภายนอกให้เข้าใจ เช่น ธนาคาร นักลงทุน

# วิธีการบัญชีของผู้เช่าและผู้ให้เช่า

## วิธีการบัญชีทางด้านผู้เช่า

| TAS 17                 | TFRS 16                                                                                                                                                 |
|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| สัญญาเช่า<br>การเงิน   | ทำให้การรับรู้ค่าใช้จ่าย<br>สูงในช่วงต้นของสัญญา:<br>ค่าตัดจำหน่ายสิทธิใน<br>การใช้สินทรัพย์<br>+<br>ดอกเบี้ยจ่ายที่คำนวณ<br>จากหนี้สินตามสัญญา<br>เช่า |
| สัญญาเช่า<br>ดำเนินงาน |                                                                                                                                                         |

## วิธีการบัญชีทางด้านผู้ให้เช่า

| TAS 17                 | TFRS 16                |
|------------------------|------------------------|
| สัญญาเช่า<br>การเงิน   | สัญญาเช่า<br>การเงิน   |
| สัญญาเช่า<br>ดำเนินงาน | สัญญาเช่า<br>ดำเนินงาน |

วิธีการบัญชี  
ทางด้านผู้ให้เช่า  
ค่อนข้างเหมือนกับ  
TAS 17 เดิม

กิจการผู้เช่าต้องบันทึกสัญญาเช่าเกือบทุกประเภทในงบดุล (ยกเว้นเฉพาะสัญญาเช่าระยะสั้น และสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย)

กิจการใดบ้างที่จะได้รับผลกระทบ?

เกือบทุกกิจการที่เป็นผู้เช่าในสัญญาเช่า!

# สรุปผลกระทบในภาพกว้างของผู้เช่า – งบดุล



## งบดุล – กิจการผู้เช่า

กิจการผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ และ หนี้สินตามสัญญาเช่าในเกือบทุกสัญญาเช่า

ข้อยกเว้นในกรณีที่เป็น

- สัญญาเช่าระยะสั้น และ
- สินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (right-of-use asset)

หนี้สินตามสัญญาเช่า (lease liability)

คิดค่าเสื่อมราคาตาม TAS 16 (วิธีเส้นตรง หรือ วิธีอื่นที่เป็นระบบ)

แสดงแยกเป็นหนึ่งรายการในงบดุล หรือ รวมแสดงกับรายการที่สินทรัพย์ที่เช่าที่ควรแสดง (underlying asset)

# สรุปผลกระทบในภาพกว้างของผู้เช่า – งบกำไรขาดทุน

กิจการผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ และ หนี้สินตามสัญญาเช่าในเกือบทุกสัญญาเช่า



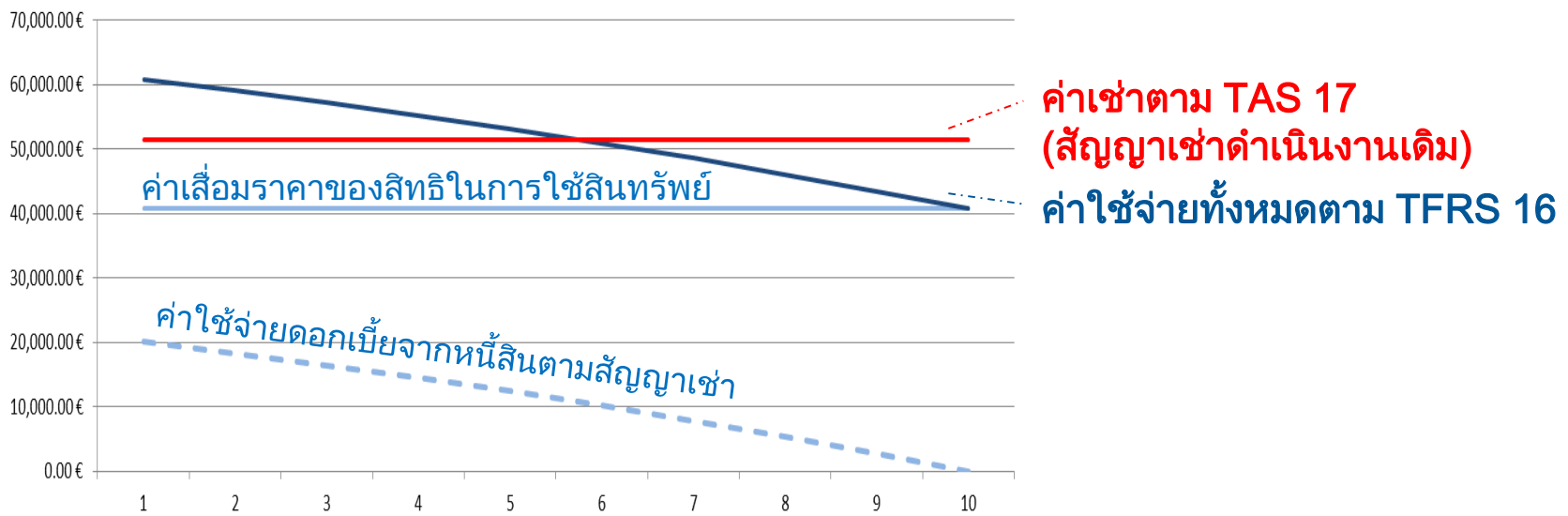
งบกำไรขาดทุน – กิจการผู้เช่า:

ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย

ค่าเสื่อมราคาของสิทธิในการใช้สินทรัพย์

ต้นทุนทางการเงิน

ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า



# สรุปผลกระทบในภาพกว้างของผู้เช่า – งบกระแสเงินสด

กิจการผู้เช่าต้องรับรู้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ และ หนี้สินตามสัญญาเช่าในเกือบทุกสัญญาเช่า

ขึ้นอยู่กับนโยบายของกิจการในการแสดงรายการดอกเบี้ยจ่ายในงบกระแสเงินสด



งบกระแสเงินสด – กิจการผู้เช่า:

**กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน**

ดอกเบี้ยจ่าย (ในส่วนของหนี้สินตามสัญญาเช่า)

เงินจ่ายสำหรับสัญญาเช่าระยะสั้น

เงินจ่ายสำหรับสัญญาเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย

เงินจ่ายค่าเช่าผันแปรที่ไม่ได้รวมอยู่ในหนี้สินตามสัญญาเช่า

**กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน**

จ่ายชำระเงินทุนของหนี้สินตามสัญญาเช่า

ดอกเบี้ยจ่าย (ในส่วนของหนี้สินตามสัญญาเช่า)

# คำนิยามของการเช่า

จะถือว่าเป็นการเช่าเมื่อลูกค้าควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้(เป็นการเฉพาะ) โดยสัญญาจะถือเป็นสัญญาเช่าเมื่อเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้:

## การบรรลุเป้าหมายขึ้นอยู่กับการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้

เมื่อผู้ให้บริการ/ผู้ให้เช่า:

- 1) ในทางปฏิบัติแล้ว ไม่สามารถหาสินทรัพย์อื่นมาทดแทนได้ **หรือ**
- 2) ไม่ได้รับประโยชน์ในการใช้สิทธิในการหาสินทรัพย์อื่นมาทดแทน (สินทรัพย์ที่ให้เช่า)



และ

## ลูกค้าควบคุมการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้

เมื่อลูกค้า:

- 1) มีสิทธิในการกำหนดการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ **และ**
- 2) ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดจากการกำหนดการใช้สินทรัพย์

จะถือว่าลูกค้ามีสิทธิในการกำหนดการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ เมื่อลูกค้ามีสิทธิในการกำหนดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้นอย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์อะไร

## คำนิยามของการเช่า (ต่อ)

หากทั้งลูกค้าและผู้ให้บริการ/ผู้ให้เช่า ไม่ได้เป็นผู้ควบคุมว่าจะใช้สินทรัพย์นั้นอย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์อะไรแล้ว จะถือว่าลูกค้ามีสิทธิในการกำหนดการใช้สินทรัพย์ที่ระบุไว้ หากเช่า สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง ต่อไปนี้

ก) ลูกค้ามีสิทธิในการใช้สินทรัพย์ในการดำเนินงาน หรือกำหนดให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ในการดำเนินงานในลักษณะที่ถูกกำหนดมา หรือ

ข) ลูกค้าเป็นผู้ออกแบบสินทรัพย์ไว้ล่วงหน้าสำหรับ (predetermined):

- ว่าจะใช้สินทรัพย์นั้นอย่างไรและเพื่อวัตถุประสงค์อะไร หรือ
- ว่าสินทรัพย์จะถูกใช้ในการดำเนินงานอย่างไร

## ตัวอย่าง - การใช้พื้นที่



- บริษัทกาแฟทำสัญญากับสนามบินเพื่อใช้พื้นที่ในการขายสินค้าเป็นระยะเวลา 3 ปี
- สัญญาได้มีการกำหนดจำนวนพื้นที่ (ตรม.) ซึ่งสามารถเป็นที่ใดก็ได้ในพื้นที่ขึ้นเครื่องบิน (boarding area) ภายในสนามบิน
- โดยทางสนามบินสามารถเปลี่ยนสถานที่ให้เข้าได้ตลอดเวลา ซึ่งการเปลี่ยนดังกล่าวไม่ได้ทำให้ทางสนามบินมีค่าใช้จ่ายที่เป็นสาระสำคัญ

ถือเป็นสัญญาเช่าหรือไม่?

มีสินทรัพย์ที่ระบุไว้หรือไม่?

สนามบินมีสิทธิในการหาสินทรัพย์  
อื่นมาเปลี่ยนแทน/ทดแทนให้

ไม่

ได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดหรือไม่?

ไม่ต้องพิจารณาต่อ

สิทธิในการกำหนดการใช้สินทรัพย์?

ไม่ต้องพิจารณาต่อ

ถือว่าสัญญาดังกล่าว ไม่ใช่ สัญญาเช่า

## ตัวอย่าง - การใช้พื้นที่



- สัญญาระบุชัดถึงพื้นที่ที่กิจการจะใช้ขายเสื้อผ้า (เช่น ล็อค A1)
- ตามสัญญาผู้ให้เช่าสามารถเรียกร้องให้ผู้เช่าย้ายไปยังพื้นที่อื่นที่ว่างอยู่ได้
- ผู้ให้เช่าจะได้รับประโยชน์จากการย้ายพื้นที่เฉพาะในกรณีที่มีผู้เช่าใหม่ที่ยอมจ่ายในอัตราที่สูง ซึ่งคาดว่าสถานการณ์ดังกล่าวสามารถเกิดขึ้นได้ แต่โอกาสเกิดมีน้อย
- ผู้เช่าเป็นผู้ตัดสินใจทั้งหมดที่เกี่ยวกับการใช้พื้นที่ตลอดอายุสัญญา
- ค่าเช่า: จำนวนเงินที่แน่นอนบวกกับตามเปอร์เซ็นต์ของการขาย

| ถือเป็นสัญญาเช่าหรือไม่?                      | สิทธิในการหาสินทรัพย์อื่นมา<br>เปลี่ยนแทน/ชดเชยให้ <u>ไม่ได้</u> เป็น<br>สาระ |    |
|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| มีสินทรัพย์ที่ระบุไว้หรือไม่?                 |                                                                               | มี |
| ได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดหรือไม่? |                                                                               | มี |
| สิทธิในการกำหนดการใช้สินทรัพย์?               |                                                                               | มี |

ถือว่าเป็นสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่า

## ตัวอย่าง - ผลกระทบ



- บริษัทผู้เช่าทำสัญญาเช่าอาคารกับผู้ให้เช่าเป็นระยะเวลา 10 ปี
- จำนวนเงินค่าเช่าคงที่ 5 ล้านบาทต่อปี และจะปรับขึ้นในปีที่ 6 ในอัตรา 15%
- ทั้งนี้ตามสัญญาเช่า บริษัทผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าได้อีก 5 ปี โดยอัตราค่าเช่าในช่วงที่ต่อสัญญาจะปรับขึ้นในอัตราเดิมคือ ในอัตรา 15% จากอัตราค่าเช่าก่อนหน้า
- สมมติให้อัตราดอกเบี้ยโดยนัยตามสัญญาเช่าเท่ากับ 7% และผู้เช่าต้องชำระค่าเช่า ณ วันต้นปี และผู้ให้เช่าคาดว่าจะต่อสัญญาเนื่องจากมีค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงพื้นที่เช่าไปจำนวนมาก

### คำนวณหาสิทธิในการใช้สินทรัพย์ (right-of-use asset):

|                                                                                                 |                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| จำนวนเงินค่าเช่าที่จ่าย ณ ต้นปีที่ 1                                                            | 5,000,000                |
| จำนวนค่าเช่าที่จะต้องจ่ายในอนาคตต้นปีที่ 2 ถึงต้นปีที่ 14 และคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยโดยนัยที่ 7% | <u>49,669,611</u>        |
| <b>รวมสิทธิในการใช้สินทรัพย์</b>                                                                | <b><u>54,669,611</u></b> |

คิดลดค่าเช่า  
โดยรวมช่วงต่อ  
สัญญาอีก 5 ปีด้วย  
เนื่องจากกิจการ  
คาดว่าจะต่อสัญญา

## ตัวอย่าง – ผลกระทบ (ต่อ)



### ณ วันเริ่มต้น

|                           |            |              |
|---------------------------|------------|--------------|
| Dr สิทธิในการใช้สินทรัพย์ | 54,669,611 |              |
| Cr เงินสด                 |            | (5,000,000)  |
| Cr หนี้สินตามสัญญาเช่า    |            | (49,669,611) |

### ณ สิ้นปีที่ 1

|                                         |           |             |
|-----------------------------------------|-----------|-------------|
| Dr ค่าเสื่อมราคา (54,669,611 / 15ปี)    | 3,644,641 |             |
| Cr สิทธิในการใช้สินทรัพย์               |           | (3,644,641) |
| Dr ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย (49,669,611 x 7%) | 3,476,873 |             |
| Cr หนี้สินตามสัญญาเช่า                  |           | (3,476,873) |

## ตัวอย่าง – ผลกระทบ (ต่อ)



### งบดุล

|                        |                     |
|------------------------|---------------------|
| สิทธิในการใช้สินทรัพย์ | หนี้สินตามสัญญาเช่า |
| 51,024,970             | 53,146,484          |

### งบกำไรขาดทุน

|                    |
|--------------------|
| ค่าเสื่อมราคา      |
| 3,644,641          |
| ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย |
| 3,476,873          |

### งบกระแสเงินสด

#### กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

ปรับปรุงดอกเบี้ยจ่าย

ปรับปรุงค่าเสื่อมราคา

#### กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

จ่ายชำระเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า

3,476,873

3,644,641

(5,000,000)

วิธีทางอ้อม

## ข้อยกเว้นสำหรับการบัญชีด้านการเช่า

### สัญญาเช่าระยะสั้น (short-term leases)

- การเช่าที่มีระยะเวลาไม่เกิน 12 เดือนจะถูกจัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (รายจ่ายจะรับรู้โดยวิธี เส้นตรงตลอดอายุการเช่า)

### ข้อยกเว้นสำหรับการเช่าสินทรัพย์ที่มีมูลค่าน้อย (low-value assets)

- สามารถใช้ได้เฉพาะกับการเช่าสินทรัพย์ที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับ หรือไม่ได้มีความเกี่ยวพันกันอย่างมาก กับสินทรัพย์ที่เช่าอื่นๆ (not dependent on, or highly interrelated with)
- หน่วยเชิงปริมาณในการกำหนด 'มูลค่าน้อย' ได้กำหนดไว้ใน basis for conclusions (เฉพาะ IFRS)

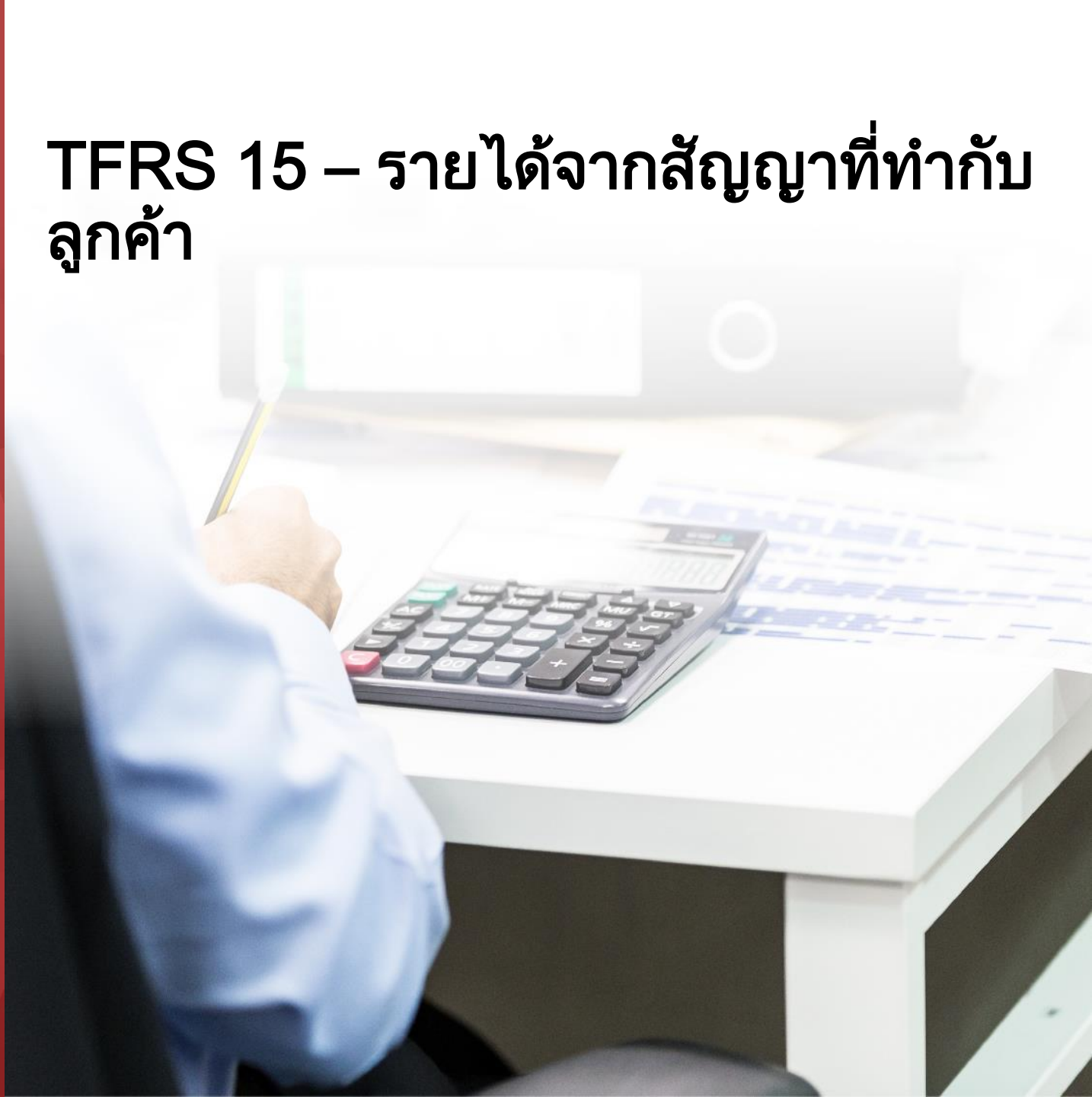
### การพิจารณาในระดับ portfolio

- สามารถทำได้

FRU  
2016

Financial  
Reporting  
Update 2016

# TFRS 15 – รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า



# เนื้อหาการบรรยาย – TFRS 15

- วันที่มีผลบังคับใช้และแนวปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง
- การเปรียบเทียบรูปแบบการรับรู้รายได้
- การรับรู้รายได้ด้วยวิธี 5 ขั้นตอน
- ประเด็นในทางปฏิบัติ
  - การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations)
  - การกำหนดราคาของรายการ (transaction price)
  - รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือตามช่วงเวลา (point in time vs. over time)

## วันที่มีผลบังคับใช้\* และแนวปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

|                                                      | วิธีปรับย้อนหลัง (full retrospective)                             | วิธีปรับย้อนหลังที่มีการปรับปรุง (modified retrospective)                                             |
|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| งบการเงินที่แสดงเปรียบเทียบ (ปี 2561 และต้นงวด 2561) | ใช้ TFRS 15 กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ (ปรับย้อนหลังงบการเงิน) | ใช้มาตรฐานเดิม (TAS18/11) ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ                                             |
| งบการเงินประจำปี 2562*                               | ใช้ TFRS 15 กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ                         | ใช้ TFRS 15 กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ (ทั้งสัญญาเดิมและสัญญาใหม่) พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม |
| การปรับปรุงกำไรสะสมสำหรับรายการปรับปรุง              | ต้นปี 2561                                                        | ต้นปี 2562                                                                                            |

# เปรียบเทียบรูปแบบการรับรู้รายได้

## ตามมาตรฐานบัญชีปัจจุบัน (TAS 18 /11)

แยกรูปแบบการรับรู้รายได้ตามแต่ละประเภท:

- สัญญาก่อสร้าง (TAS 11)
- ขายสินค้า (TAS 18)
- ให้บริการ (TAS 18)

## พิจารณาที่การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน

ไม่ได้มีแนวปฏิบัติในรายละเอียดสำหรับ:

- รายการที่มีสององค์ประกอบหรือมากกว่า (multiple elements arrangement)
- สิ่งตอบแทนผันแปร (variable consideration)
- ใบอนุญาต (license)

## ตามมาตรฐานบัญชีฉบับใหม่ (TFRS 15)

มีโมเดลเดียวสำหรับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligation):

- ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง (over time)
- ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time)

## พิจารณาที่การโอนอำนาจควบคุม

ให้แนวปฏิบัติในรายละเอียดสำหรับ:

การแยกองค์ประกอบ, การปันส่วนราคาของรายการ, สิ่งตอบแทนผันแปร, ใบอนุญาต, การให้สิทธิต่างๆ, การซื้อคืน และอื่นๆ

# การรับรู้รายได้ด้วยวิธี 5 ขั้นตอน

## หลักการสำคัญ

ต้องรับรู้รายได้ให้สอดคล้องกับการโอนการควบคุมในสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้า

ขั้นตอนที่ 1 — ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า



ขั้นตอนที่ 2 — ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) ในสัญญา



ขั้นตอนที่ 3 — กำหนดราคาของรายการ (transaction price)



ขั้นตอนที่ 4 — ปันส่วนราคาของรายการ (transaction price) ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (each performance obligation) ในสัญญา



ขั้นตอนที่ 5 — รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

## ตัวอย่างอย่างง่าย

บริษัท ก ทำสัญญาขายผลิตภัณฑ์ X, Y และ Z ให้กับลูกค้า ข

- ราคาของรายการซื้อขาย: 18 ล้านบาท จ่ายชำระ 50% ล่วงหน้า และชำระอีก 50% เมื่อส่งมอบผลิตภัณฑ์ทั้งสามรายการครบแล้ว
- ราคาของแต่ละผลิตภัณฑ์ (หากขายแยก): ผลิตภัณฑ์ละ 8 ล้านบาท
- ลักษณะของผลิตภัณฑ์:
  - ผลิตภัณฑ์ X: เป็นสินค้า, การส่งมอบการควบคุม ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time)
  - ผลิตภัณฑ์ Y: เป็นสินค้า, การส่งมอบการควบคุม ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time)
  - บริการ Z: เป็นบริการที่มีระยะเวลาการส่งมอบเป็นระยะเวลา 1 ปี

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 1 — ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า



ขั้นตอนที่ 2 — ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) ในสัญญา



ขั้นตอนที่ 3 — กำหนดราคาของรายการ (transaction price)



ขั้นตอนที่ 4 — ปันส่วนราคาของรายการ (transaction price) ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (each performance obligation) ในสัญญา



ขั้นตอนที่ 5 — รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

## ขั้นตอนที่ 1 — มีสัญญาที่ทำกับลูกค้า

### สัญญา

ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายบุคคลขึ้นไปที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้ (ไม่จำเป็นต้องเป็นต้องลายลักษณ์อักษร)

- มีการอนุมัติ
- มีการระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่าย
- มีการระบุเงื่อนไขการชำระค่าตอบแทน
- มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (commercial substance)
- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับสิ่งตอบแทน

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 1 — มีสัญญาที่ทำกับลูกค้า



ขั้นตอนที่ 2 — ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) ในสัญญา



ขั้นตอนที่ 3 — กำหนดราคาของรายการ (transaction price)



ขั้นตอนที่ 4 — ปันส่วนราคาของรายการ (transaction price) ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (each performance obligation) ในสัญญา



ขั้นตอนที่ 5 — รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 2 — ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) ในสัญญา

ภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations):

คำสัญญาที่กำหนดไว้ในสัญญาที่ทำกับลูกค้า ใน  
การที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการไปยังลูกค้า

กำหนด  
ไว้ใน  
สัญญา

กำหนด  
ไว้  
โดยนัย  
(implicit)

เป็นลาย  
ลักษณ์  
อักษร

ตกลง  
ด้วย  
วาจา

## โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 2 – ลูกค้า ข สามารถได้รับประโยชน์จากผลิตภัณฑ์ X, Y และ Z แยกต่างหากจากกัน เมื่อมีการขายแต่ละรายการ — ถือเป็น 3 รายการภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations)

ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นๆ

และ

สามารถระบุได้เป็นรายการแยกต่างหากตามสัญญา

ถือเป็นรายการแยกต่างหาก (distinct)

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

**ขั้นตอนที่ 1** — มีสัญญาที่ทำกับลูกค้า

**ขั้นตอนที่ 2** — ลูกค้า ข สามารถได้รับประโยชน์จากผลิตภัณฑ์ X, Y และ Z แยกต่างหากจากกัน เมื่อมีการขายแต่ละรายการ — ถือเป็น 3 รายการภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations)

**ขั้นตอนที่ 3** — กำหนดราคาของรายการ (transaction price)

**ขั้นตอนที่ 4** — ปันส่วนราคาของรายการ (transaction price) ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (each performance obligation) ในสัญญา

**ขั้นตอนที่ 5** — รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 3 —ราคาของรายการ (transaction price) ได้กำหนดไว้ที่ 18 ล้านบาท

ราคาของรายการ = จำนวนของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนจากการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า

สิ่งตอบแทนผันแปร

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับที่สูงหรือไม่
- อาจต้องมีการกลับรายการที่เป็นสาระสำคัญหรือไม่

สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

องค์ประกอบของการจัดหา  
เงินที่มีนัยสำคัญ  
(significant financing  
component)

สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายให้แก่  
ลูกค้า

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

**ขั้นตอนที่ 1** — มีสัญญาที่ทำกับลูกค้า

**ขั้นตอนที่ 2** — ลูกค้า ข สามารถได้รับประโยชน์จากผลิตภัณฑ์ X, Y และ Z แยกต่างหากจากกัน เมื่อมีการขายแต่ละรายการ — ถือเป็น 3 รายการภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations)

**ขั้นตอนที่ 3** — ราคาของรายการ (transaction price) ได้กำหนดไว้ที่ 18 ล้านบาท

**ขั้นตอนที่ 4** — ปันส่วนราคาของรายการ (transaction price) ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (each performance obligation) ในสัญญา

**ขั้นตอนที่ 5** — รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

**ขั้นตอนที่ 4** — ปันส่วนราคาของรายการ (transaction price) ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (each performance obligation) ในสัญญา



# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 4 — ปั่นส่วนส่วนลด 25% ให้แก่  
ผลิตภัณฑ์ X, Y, Z เท่าๆกัน

ราคาขายรวมของแต่ละรายการ = 24 ล้านบาท

ราคารวมของรายการ = 18 ล้านบาท

ส่วนลดทั้งสิ้น = 25%

ส่วนลด x ราคาขายแต่ละรายการ = 6 ล้านบาท

1

- ราคาของสินค้าหรือบริการแต่ละรายการที่สามารถหาได้จากในตลาด (observable price)

2

- ประมาณการราคาขาย (กรณีที่ไม่สามารถหาได้จากในตลาด)
- ใช้วิธีปรับปรุงราคาตลาด (adjusted market assessment approach) หรือวิธีต้นทุนบวกกำไรที่คาดหวัง (expected cost plus margin approach)

3

- วิธีส่วนที่เหลือ (residual approach)
- ใช้เฉพาะในกรณีที่ราคาขายมีความผันผวนสูง หรือมีความไม่แน่นอนอย่างมาก (วิธีนี้ต่างจากวิธีส่วนที่เหลือที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน)

# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 1 — มีสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ขั้นตอนที่ 2 — ลูกค้า ข สามารถได้รับประโยชน์จากผลิตภัณฑ์ X, Y และ Z แยกต่างหากจากกัน เมื่อมีการขายแต่ละรายการ — ถือเป็น 3 รายการภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations)

ขั้นตอนที่ 3 — ราคาของรายการ (transaction price) ได้กำหนดไว้ที่ 18 ล้านบาท

ขั้นตอนที่ 4 — ปันส่วนส่วนลด 25% ให้แก่ผลิตภัณฑ์ X, Y, Z เท่าๆกัน

ราคาขายรวมของแต่ละรายการ = 24 ล้านบาท

ราคารวมของรายการ = 18 ล้านบาท

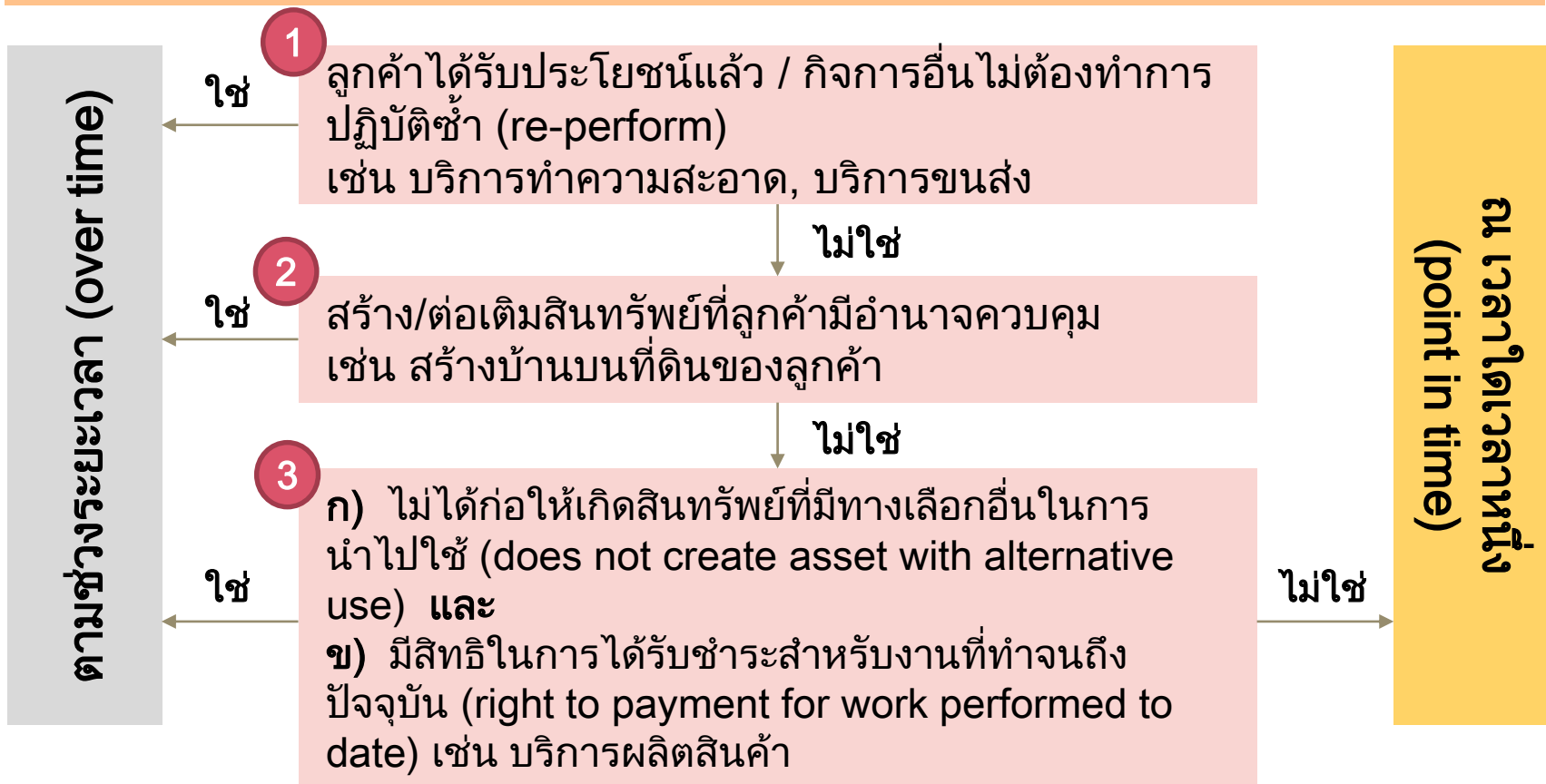
ส่วนลดทั้งสิ้น = 25%

ส่วนลด x ราคาขายแต่ละรายการ = 6 ล้านบาท

ขั้นตอนที่ 5 — รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

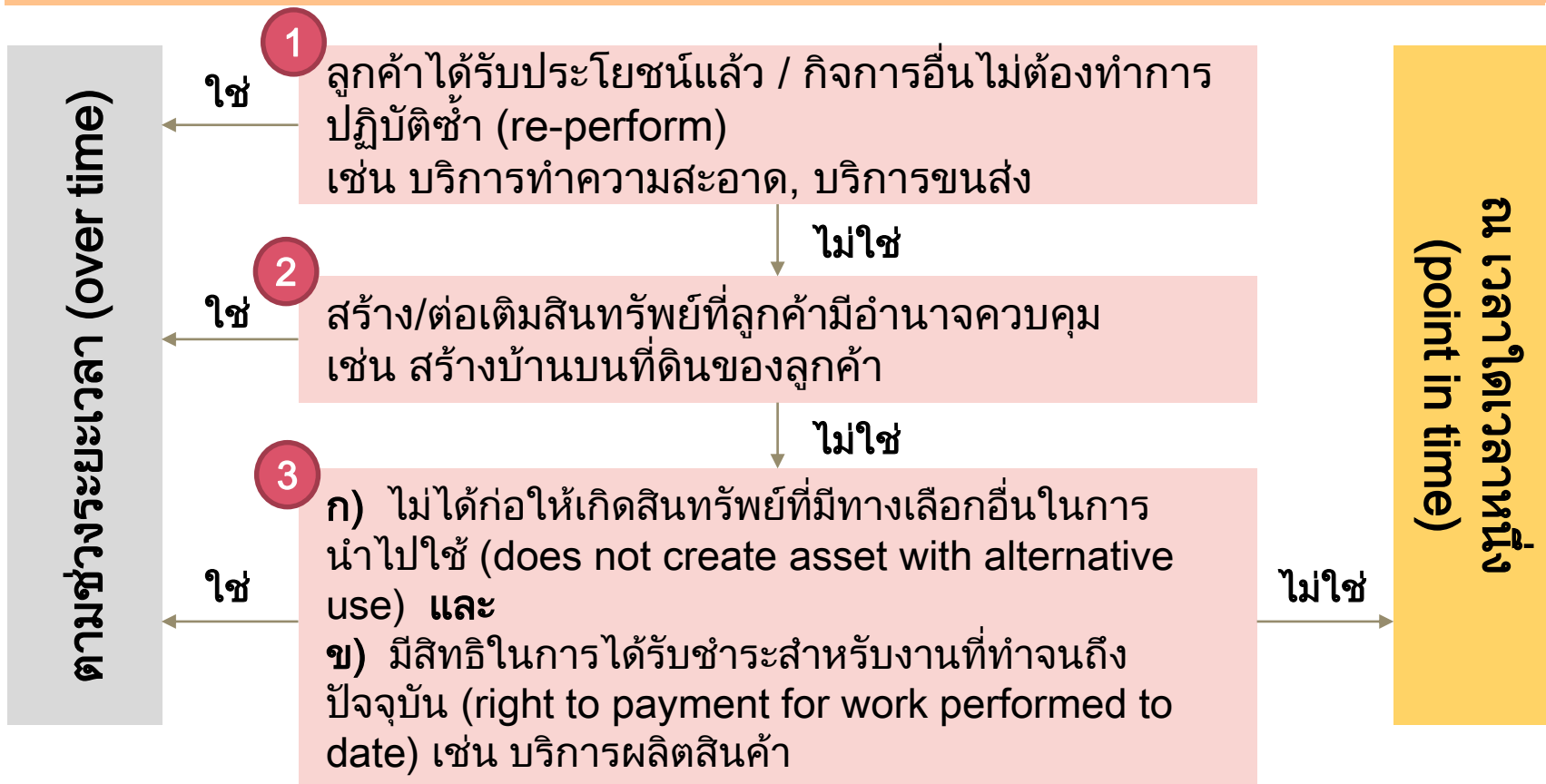
# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 5 — รับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ



# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

ขั้นตอนที่ 5 — 6 ล้านบาท = รับรู้เมื่อโอนอำนาจในการควบคุมผลิตภัณฑ์ X และ Y ไปยังลูกค้า อีก 6 ล้านบาท และรับรู้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ Z



# โมเดลการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 – ตัวอย่างอย่างง่าย

หากไม่ได้รับรู้ตลอดช่วงระยะเวลา (over time) ให้รับรู้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time)  
รับรู้รายได้เมื่อมีการโอนอำนาจการควบคุมให้แก่ลูกค้า

ข้อบ่งชี้ว่าลูกค้าได้มีอำนาจในการควบคุมสินค้าหรือบริการ มีดังต่อไปนี้

ลูกค้ามีความเสี่ยงและ  
ผลตอบแทนที่มีสาระสำคัญ

ลูกค้ายอมรับในสินทรัพย์แล้ว

มีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายใน  
สินทรัพย์

การครอบครองทาง  
กายภาพของสินทรัพย์

มีสิทธิในการจ่ายชำระใน  
สินทรัพย์

# ประเด็นในทางปฏิบัติ

## ขั้นตอนที่ 2 - การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations)

# การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations)

สินค้าหรือบริการจะถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหาก หาก:

- 1) เป็นสินค้าหรือบริการแยกต่างหากที่มีความเป็นเอกเทศ (distinct) ซึ่ง:
  - ลูกค้าได้รับประโยชน์จากตัวสินค้าหรือบริการนั้นๆแยกต่างหาก (benefits on its own) หรือสามารถนำไปใช้กับทรัพยากรอื่นที่หาได้ (with other readily available resources) และ
  - สามารถระบุได้จากรายการอื่นในสัญญา (separately identifiable from other items in the contract)
- 2) สินค้าหรือบริการต่อเนื่อง(series)ที่เหมือนกันและมีรูปแบบการโอนอย่างสม่ำเสมอ

## ตัวอย่างในทางปฏิบัติ

สินค้าหรือบริการที่มีความเป็นเอกเทศ

เช่น สินค้าอุปโภคบริโภค

กลุ่มของสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถแยกออกจากกันได้

เช่น สัญญาก่อสร้างอาคาร

การให้บริการต่อเนื่องที่มีรูปแบบการโอนสม่ำเสมอ

เช่น การให้บริการทำความสะอาดประจำวัน

## การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) ถือเป็นรายการแยกต่างหากในบริบทของสัญญา

ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าสินค้าหรือบริการเป็น**รายการที่ระบุแยกได้ต่างหาก (separately identifiable)** รวมถึง:

- กิจการไม่ได้ให้บริการที่มีนัยสำคัญในการรวมสินค้าหรือบริการนั้นเข้ากับสินค้าหรือบริการอื่น (significant integrating service) ที่ทำให้ผลิตภัณฑ์ดังกล่าวออกมาเป็นผลิตภัณฑ์แปรรูป (combined output)
- สินค้าหรือบริการไม่ได้ปรับเปลี่ยนหรือทำให้สินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญาเปลี่ยนไปอย่างมีนัยสำคัญ (significantly modify or customize another good or service)
- สินค้าหรือการบริการไม่ได้ขึ้นอยู่กับหรือเกี่ยวพันกันอย่างมากกับสินค้าหรือบริการอื่นๆ ตามสัญญา (highly dependent on, or highly interrelated with)

ต้องอาศัยดุลยพินิจของ  
ผู้บริหาร

## ถือเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่ (distinct performance obligations)?

### ตัวอย่างที่ 1

- บริษัท Biotech ให้สิทธิในสูตรยาแต่เพียงผู้เดียวแก่บริษัท Pharma
- ตามสัญญาบริษัท Biotech ต้องให้บริการค้นคว้าวิจัยยาแก่บริษัท Pharma เป็นระยะเวลา 2 ปี หลังจากนั้นบริษัท Pharma สามารถเปลี่ยนผู้ให้บริการค้นคว้าวิจัยได้

จากตัวอย่างดังกล่าว มีภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) กี่อย่าง?

- ก) หนึ่งอย่าง
- ข) มากกว่าหนึ่งอย่าง

## ถือเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่ (distinct performance obligations)?

### ตัวอย่างที่ 2

- บริษัทผู้ผลิตรถยนต์ขายรถยนต์ให้กับบริษัทผู้จัดจำหน่ายรถยนต์
- บริษัทผู้ผลิตรถยนต์เสนอให้บริการการบำรุงรักษาฟรีให้กับลูกค้าทุกรายที่ซื้อรถยนต์จากบริษัทผู้จัดจำหน่ายรถยนต์

จากตัวอย่างดังกล่าว มีภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) กี่อย่าง?

- ก) หนึ่งอย่าง
- ข) มากกว่าหนึ่งอย่าง

## ถือเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่ (distinct performance obligations)?

### ตัวอย่างที่ 3

- ลูกค้าสมัครเข้าร่วมเป็นสมาชิกฟิตเนสเป็นระยะเวลา 2 ปี
- โดยลูกค้ามีการจ่ายค่าแรกเข้า

จากตัวอย่างดังกล่าว มีภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) กี่อย่าง?

- ก) หนึ่งอย่าง
- ข) มากกว่าหนึ่งอย่าง

## ถือเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่ (distinct performance obligations)?

### ตัวอย่างที่ 4

- บริษัท Toy ขายของเล่นให้กับลูกค้า โดยได้โอนการควบคุมในสินค้า ณ จุดที่ส่งของลงเรือ (shipping point)
- โดยลูกค้าเป็นผู้ขอให้บริษัท Toy เป็นผู้ทำการขนส่งของเล่นให้กับลูกค้า
- และลูกค้าสามารถเปลี่ยนสถานที่ปลายทางได้ทุกเมื่อหลังจากเรือออกจากท่าแล้ว

จากตัวอย่างดังกล่าว มีภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) กี่อย่าง?

ก) หนึ่งอย่าง

ข) มากกว่าหนึ่งอย่าง

## ถือเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่ (distinct performance obligations)?

### ตัวอย่างที่ 5

- บริษัท Elevator ทำการขายลิฟต์พร้อมบริการการติดตั้งให้กับลูกค้า

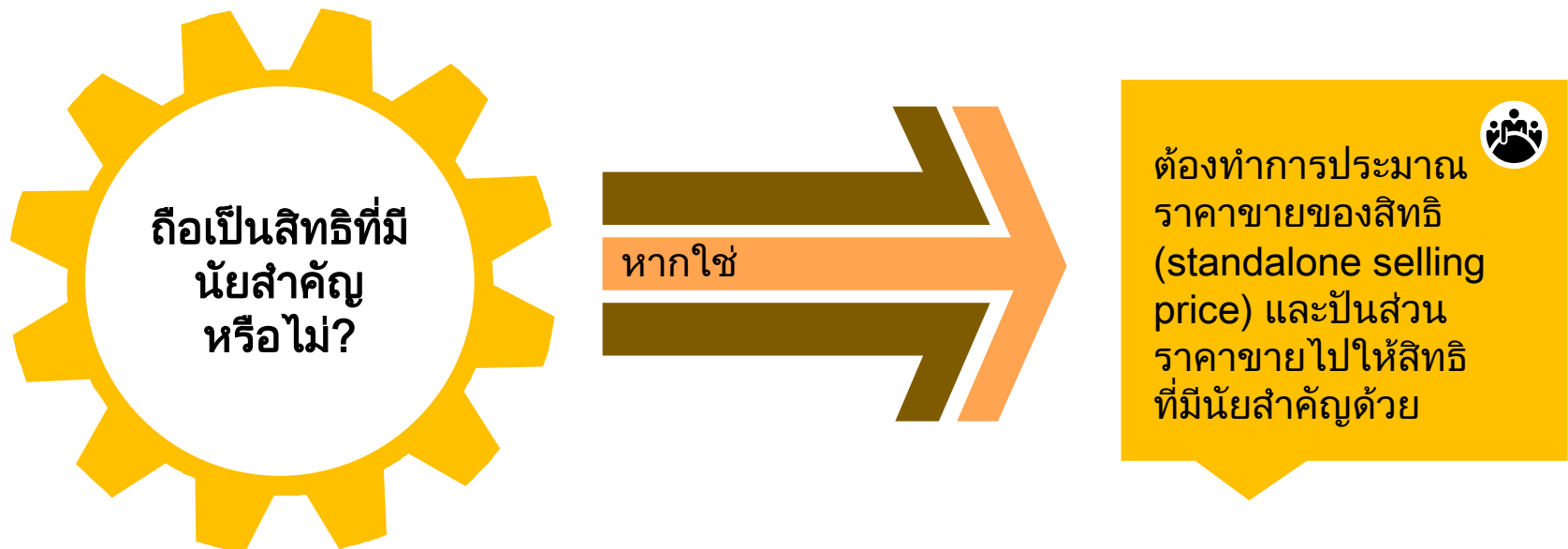
จากตัวอย่างดังกล่าว มีภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) กี่อย่าง?

- ก) หนึ่งอย่าง
- ข) มากกว่าหนึ่งอย่าง
- ค) ขึ้นอยู่กับสถานการณ์

# สิทธิที่มีนัยสำคัญ (material rights) ให้ทางเลือกลูกค้าในสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้น

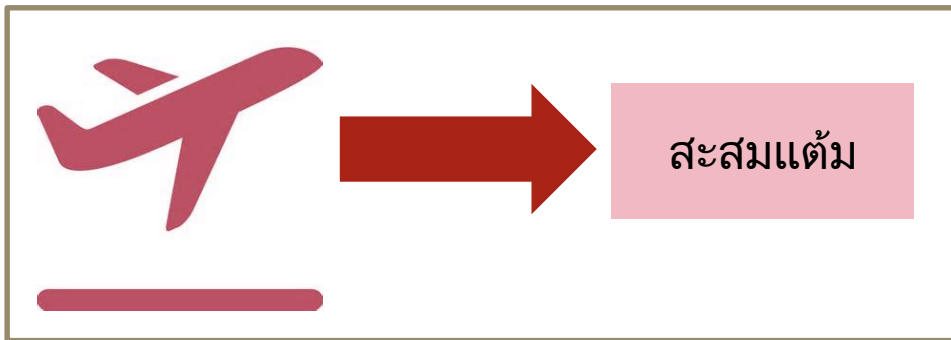
## อะไรที่สามารถเป็นทางเลือกของลูกค้าได้บ้าง

- โปรแกรมความจงรักภักดีของลูกค้า (customer loyalty programme)
- ทางเลือกในการยืดระยะเวลาการรับประกัน (extended warranty options)
- ทางเลือกในการต่อสัญญา (เช่น บริการการบำรุงรักษา, ค่าธรรมเนียมการเป็นสมาชิก)



## สิทธิที่มีนัยสำคัญ (material rights)

โปรแกรมความจงรักภักดีของลูกค้า (customer loyalty programme)



10 ครั้ง

=



**กิจการควรพิจารณาวิธีการบัญชีสำหรับโปรแกรมความจงรักภักดีของลูกค้าได้อย่างไร?**

ก) เนื่องจากแต้มที่ได้ในแต่ละครั้งไม่มีนัยสำคัญ กิจการไม่ต้องสนใจแต้มที่ลูกค้าสะสมได้ในแต่ละครั้ง

ข) กิจการต้องรับรู้แต้มความจงรักภักดีเป็นรายการแยกต่างหาก และรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อลูกค้านำแต้มมาแลกและใช้บริการบินฟรีกับกิจการ

โปรแกรมความจงรักภักดีของลูกค้า (customer loyalty programme)

- |                               |      |
|-------------------------------|------|
| เดบิต ลูกหนี้การค้า <งบดุล>   | xx   |
| เครดิต รายได้ <งบกำไรขาดทุน>  | (xx) |
| เครดิต รายได้รอรับรู้ <งบดุล> | (xx) |

# การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) สรุปสาระสำคัญ

- สินค้าและบริการไม่จำเป็นที่จะต้องขายแยกจากกันเพื่อให้สามารถถือเป็นรายการแยกต่างหากได้ (distinct performance obligations)
- ต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาว่ารายการดังกล่าวถือเป็น 'รายการแยกต่างหากตามเนื้อหาในสัญญา' – โดยให้ความสำคัญกับมุมมองในฐานะที่เป็นลูกค้า
- ให้ระวังรายการที่ถือเป็นสิทธิที่มีนัยสำคัญ – ซึ่งไม่ได้มีเพียงกรณีโปรแกรมความจงรักภักดีของลูกค้า (customer loyalty programme)

## อุตสาหกรรมใดบ้างที่คาดว่าจะได้รับผลกระทบ?

- อุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการ – กล้องรับสัญญาณทีวี, แม่พิมพ์ขึ้นรูป
- การขนส่ง, การติดตั้ง – ถือเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่?
- อสังหาริมทรัพย์ – ที่ดิน, สิ่งปลูกสร้าง
- การก่อสร้าง – มองในมุมมองลูกค้ามองอย่างไร?

# การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ (performance obligations) สรุปสาระสำคัญ

อุตสาหกรรมใดบ้างที่คาดว่าจะได้รับผลกระทบ?

- อุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการ – กล้องรับสัญญาณทีวี, แม่พิมพ์ขึ้นรูป
- การขนส่ง, การติดตั้ง – ถือเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่?
- อสังหาริมทรัพย์ – ที่ดิน, สิ่งปลูกสร้าง
- การก่อสร้าง – มองในมุมมองลูกค้ามองอย่างไร?

ธุรกิจก่อสร้างและ  
อสังหาริมทรัพย์

อุตสาหกรรมยานยนต์

น้ำมัน, ก๊าซ และแร่

การรับจ้าง  
(outsourcing)

ธุรกิจสื่อสาร

สินค้าอุตสาหกรรม  
(industrial  
products)

ค้าปลีกและ  
สินค้าอุปโภค  
บริโภค

เทคโนโลยี และ  
ซอฟต์แวร์

# ประเด็นในทางปฏิบัติ

## ขั้นตอนที่ 3 - การกำหนดราคา ของรายการ (transaction price)

## การกำหนดราคาของรายการ สิ่งตอบแทนผันแปร (variable consideration)

ส่วนลด

เงินคืน

ส่วนปรับราคา

การหักหนี้

เบี้ยปรับ

โบนัสตามผลการ  
ปฏิบัติงาน

ค่าสิทธิที่คิดตาม  
ยอดขายหรือปริมาณ

เงินส่งเสริม

ความไม่แน่นอนเนื่องจาก  
ความเสี่ยงด้านสินเชื่อ

ประมาณการโดย วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (expected value) หรือ วิธีมูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (most likely amount) แล้วแต่วิธีใดจะสะท้อนเนื้อหาและผลของรายการได้ดีที่สุด

## การกำหนดราคาของรายการ สิ่งตอบแทนผันแปร (variable consideration)



ความไม่แน่นอนเนื่องจาก  
ความเสี่ยงด้านสินเชื่อ

ทำไม?

- หากลูกค้าไม่ได้มีภาระที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญา
- หากไม่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับชำระหนี้ในสิทธิที่คาดว่าจะได้รับ...

เป็นส่วนหนึ่งของการประเมินในขั้นตอนที่1 – มีสัญญาที่ทำกับลูกค้าหรือไม่?

## การกำหนดราคาของรายการ สิ่งตอบแทนผันแปร (variable consideration)

### วิธีมูลค่าที่คาดหมาย หรือ วิธีมูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด

ให้รวมเป็นราคาของรายการ ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูง ที่จะไม่มี การกลับรายการการรับรู้รายได้ที่มีนัยสำคัญ

มีความไม่แน่นอน  
ตลอดระยะเวลา

มีประสบการณ์จำกัด  
ในสัญญาลักษณะ  
ดังกล่าว

ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่อยู่  
นอกเหนือการควบคุม

ผลที่ได้มีความ  
เป็นไปได้ที่  
หลากหลาย

### ผลกระทบที่สำคัญ

- ต้องรับรู้ “จำนวนขั้นต่ำ” ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่มี การกลับรายการ
- ต้องพิจารณาประเมินใหม่ทุกวันสิ้นแต่ละรอบระยะเวลารายงาน
- วัดมูลค่าตาม วิธีมูลค่าที่คาดหมาย หรือ วิธีมูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด

## การกำหนดราคาของรายการ ตัวอย่าง – สิ่งตอบแทนผันแปร

กิจการขายเครื่องจักรในราคา 105 ล้านบาท หากประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักรใน  
อนาคตตลอดระยะเวลา 5 ปีไม่เป็นไปตามที่กำหนด กิจการจะต้องคืนเงิน 0-5 ล้านบาทขึ้นอยู่กับ  
ประสิทธิภาพของเครื่องจักร

จำนวนเงินคืนตามประสิทธิภาพของเครื่องจักรจะถูกรวมเป็นราคาของรายการ ก็ต่อเมื่อ**มีความ  
เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูง** ที่จะ**ไม่มีการ**กลับรายการรับรู้รายได้ที่มีนัยสำคัญ

มีความไม่แน่นอน  
ตลอดระยะเวลา

มีประสบการณ์จำกัด  
ในสัญญาขณะ  
ดังกล่าว

ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่อยู่  
นอกเหนือการควบคุม

ผลที่ได้มีความ  
เป็นไปได้  
หลากหลาย

### ข้อเท็จจริงเพิ่มเติม

- ไม่เคยมีสัญญาในลักษณะที่คล้ายคลึงกันนี้
- วิธีการใช้เครื่องจักรของลูกค้ามีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักร
- จากประสบการณ์ในอดีต ผลที่ได้มีความหลากหลายตั้งแต่ 0-5 ล้านบาท

**รับรู้รายได้: 100 ล้านบาท จนกว่าความไม่แน่นอนจะหมดไป**

## การกำหนดราคาของรายการ ตัวอย่าง – สิ่งตอบแทนผันแปร

กิจการขายเครื่องจักรในราคา 105 ล้านบาท หากประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักรใน  
อนาคตตลอดระยะเวลา 5 ปีไม่เป็นไปตามที่กำหนด กิจการจะต้องคืนเงิน 0-5 ล้านบาทขึ้นอยู่กับ  
ประสิทธิภาพของเครื่องจักร

โบนัสจะถูกรวมเป็นราคาของรายการ ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงที่จะไม่  
มีการกลับรายการรับรู้รายได้ที่มีนัยสำคัญ

มีความไม่แน่นอน  
ตลอดระยะเวลา

มีประสบการณ์จำกัด  
ในสัญญาลักษณะ  
ดังกล่าว

ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่อยู่  
นอกเหนือการควบคุม

ผลที่ได้มีความ  
เป็นไปได้  
หลากหลาย

### ข้อเท็จจริงเพิ่มเติม

- เคยมีสัญญาในลักษณะที่คล้ายคลึงกับสัญญานี้ที่ทำกับลูกค้าหลากหลายประเภท
- ประมาณร้อยละ 95 ค่าความมีประสิทธิภาพที่ได้อยู่ระหว่าง 3-4 ล้านบาท (คือต้องมีการคืนเงิน  
ลูกค้าจำนวน 1-2 ล้านบาท)

**รับรู้รายได้: 103 ล้านบาท จนกว่าความไม่แน่นอนจะหมดไป**

## การกำหนดราคาของรายการ ตัวอย่าง – สิ่งตอบแทนผันแปร

กิจการขายเครื่องจักรในราคา 105 ล้านบาท หากประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักรใน  
อนาคตตลอดระยะเวลา 5 ปีไม่เป็นไปตามที่กำหนด กิจการจะต้องคืนเงิน 0-5 ล้านบาทขึ้นอยู่กับ  
ประสิทธิภาพของเครื่องจักร

โบนัสจะถูกรวมเป็นราคาของรายการ ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงที่จะไม่  
มีการกลับรายการรับรู้รายได้ที่มีนัยสำคัญ

มีความไม่แน่นอน  
ตลอดระยะเวลา

มีผลกระทบจำกัด  
ในสัญญา ณ ขณะ  
ดังกล่าว

ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่อยู่  
นอกเหนือการควบคุม

ผลที่ได้มีความ  
เป็นไปได้  
หลากหลาย

จากตัวอย่างที่แล้ว เมื่อมีการประเมินเพิ่มเติม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

- ก่อนวันที่สัญญาจะสิ้นสุด ผู้บริหารมีความมั่นใจ 95% ว่าจะได้รับค่าความมีประสิทธิภาพทั้ง  
จำนวน (คือคาดว่าจะไม่ต้องมีการคืนเงินลูกค้า)

รับรู้รายได้: รับรู้รายได้เพิ่ม 2 ล้านบาท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการประเมินเพิ่มเติม  
แม้ว่าความไม่แน่นอนจะยังไม่หมดไป (ยังไม่ครบระยะเวลา 5 ปี)

## การกำหนดราคาของรายการ ตัวอย่าง – สิทธิในการคืนของ

### ตัวอย่าง

- สัญญา: กิจการ ก ขายเสื้อเชิ้ต 100 ตัวให้แก่ลูกค้า ข ในราคาตัวละ 10 บาท
- ลูกค้า ข มีสิทธิที่จะคืนเสื้อเชิ้ตได้
- ประเมินการอัตรากำไรจากการขายเท่ากับ 50%
- จากประสบการณ์ที่ผ่านมา กิจการ ก คาดว่าจะมีการคืนของประมาณ 10%
- สมมติว่ารายได้รับรู้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time)

กิจการควรบันทึกบัญชีอย่างไร?

## การกำหนดราคาของรายการ

สิทธิในการคืนของ – เปรียบเทียบวิธีการบัญชีระหว่าง TAS 18 กับ ตาม TFRS 15

คำนวณราคาของรายการ เป็นดังนี้

| รายการ<br>บัญชี | TAS 18               |       |                      |       | TFRS 15               |       |
|-----------------|----------------------|-------|----------------------|-------|-----------------------|-------|
|                 | วิธีที่ 1            |       | วิธีที่ 2            |       |                       |       |
| รายได้          | Dr. เงินสด           | 1,000 | Dr. เงินสด           | 1,000 | Dr. เงินสด            | 1,000 |
|                 | Cr. รายได้           | (900) | Cr. รายได้           | (900) | Cr. รายได้            | (900) |
|                 | Cr. ประมาณการหนี้สิน | (100) | Cr. ประมาณการหนี้สิน | (100) | Cr. ประมาณการหนี้สิน  | (100) |
| <hr/>           |                      |       |                      |       |                       |       |
| ต้นทุน          | Dr. ต้นทุนขาย        | 500   | Dr. ประมาณการหนี้สิน | 50    | Dr. สินทรัพย์รอรับคืน | 50    |
| ขาย             | Cr. สินค้าคงเหลือ    | (500) | Dr. ต้นทุนขาย        | 450   | Dr. ต้นทุนขาย         | 450   |
|                 |                      |       | Cr. สินค้าคงเหลือ    | (500) | Cr. สินค้าคงเหลือ     | (500) |

# สิ่งตอบแทนผันแปร

อุตสาหกรรมใดบ้างที่คาดว่าจะได้รับผลกระทบ?

เกือบทุกอุตสาหกรรม!!

**สิ่งตอบแทนผันแปร** ครอบคลุมถึง ส่วนลด, การรับคืน, เงินคืน, เงินชดเชย ฯลฯ  
แม้ว่าจะวิธีการทางบัญชีไม่เปลี่ยน แต่อย่างน้อยจะกระทบกับการเปิดเผยข้อมูล  
ดังเช่น

- เงื่อนไขการชำระเงินที่มีนัยสำคัญ, ภาระผูกพันในการรับคืน, การคืนเงิน
- ปัจจัยในการพิจารณา วิธี และข้อสมมติที่ใช้ในการคำนวณราคาของรายการ  
การปันส่วนและการประเมินสิ่งตอบแทนผันแปรว่าสามารถรับรู้ได้หรือไม่
- ผู้บริหารกำหนดจำนวนรายได้ขั้นต่ำที่ไม่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดการรับรู้ประมาณ  
การสิ่งตอบแทนผันแปรอย่างไร

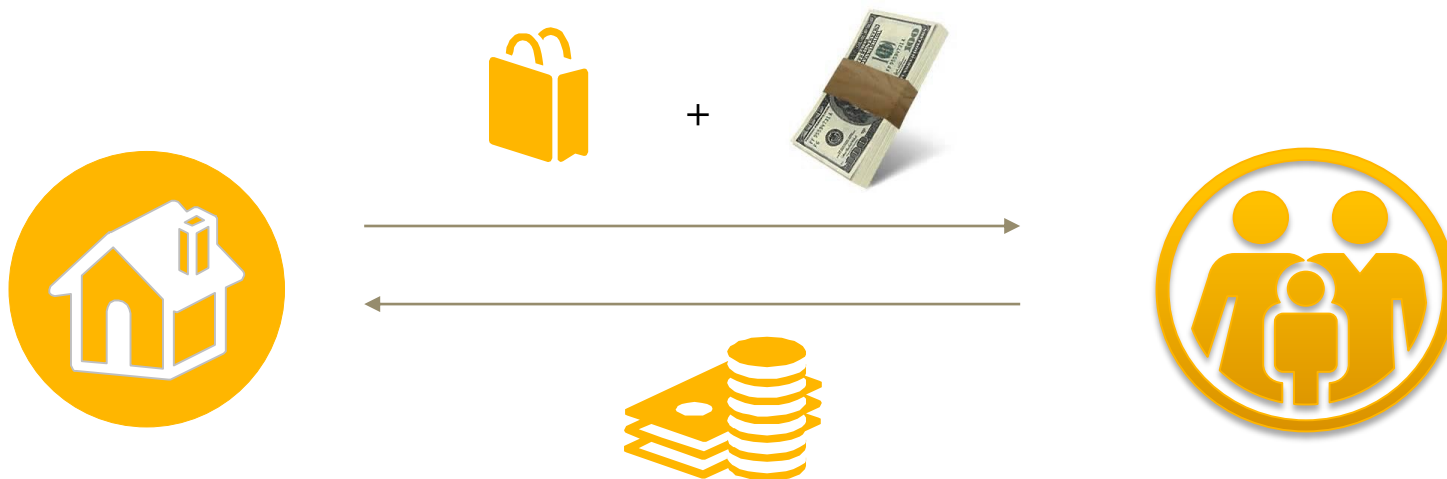
## การกำหนดราคาของรายการ มูลค่าของเงินตามระยะเวลา

### ส่วนของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ (significant financing component)

- ปรับปรุงมูลค่าของรายการหากลูกค้าหรือกิจการได้รับประโยชน์ที่มีนัยสำคัญจากการจัดหาเงินดังกล่าว
- ไม่ต้องปรับปรุง เมื่อ:
  - ช่วงห่างของระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี
  - ผันแปรไปตามปัจจัยที่อยู่เหนือการควบคุมของลูกค้าหรือกิจการ
  - มีการจ่ายเงินล่วงหน้า แต่ระยะเวลาการรับโอนสินค้าหรือบริการขึ้นอยู่กับลูกค้า
  - จำนวนเงินที่แตกต่างระหว่างจำนวนที่ได้รับกับราคาขาย เกิดขึ้นจากเหตุผลอื่นที่ไม่เกี่ยวกับการจัดหาเงิน

# การกำหนดราคาของรายการ สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า

พิจารณาสถานการณ์ต่อไปนี้



ค่าใช้จ่าย? หรือ  
สุทธิกับราคาของรายการ (รายได้)?

ควรบันทึกบัญชีอย่างไรสำหรับเงินที่จ่ายให้กับลูกค้า?



---

# การกำหนดราคาของรายการ สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า

## ต้องพิจารณาอย่างไร?

- เป็นการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่?
- ข้อควรพิจารณาอื่นๆ
  - มีการจ่ายเงินในจำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือไม่?
  - จะรับรู้รายการดังกล่าวเมื่อไร?

## การกำหนดราคาของรายการ สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า

เป็นการจ่ายซื้อสินค้าหรือบริการเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่?

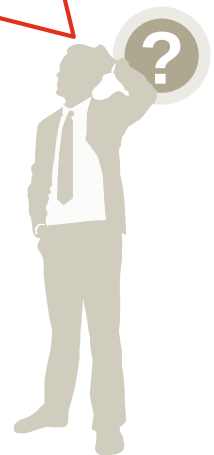
ใช่

ไม่ใช่

จะบันทึกอย่างไร?

หักจากราคาของรายการ (net with  
transaction price)

เงินคืน, ส่วนลด, เงินชดเชย  
ทั้งหมดนี้ล้วนแต่เป็นเงินที่จ่ายให้แก่  
ลูกค้าทั้งสิ้น



# การกำหนดราคาของรายการ สรุปสาระสำคัญ

อุตสาหกรรมใดบ้างที่คาดว่าจะได้รับผลกระทบ?

เกือบทุกอุตสาหกรรม!!

สิ่งตอบแทนผันแปร

- ทบทวนการประเมินสำหรับจำนวนขั้นต่ำที่ต้องบันทึก
- มีส่วนของการประมาณการมากกว่าเดิม

สิทธิในการคืน

- วิธีการบันทึกบัญชีแตกต่างจากเดิม

ส่วนของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ (significant financing component)

- เข้าใจเหตุผลของการจ่ายล่วงหน้าและการขยายระยะเวลาชำระหนี้

สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า

- จ่ายเพื่อซื้อสินค้าหรือบริการเป็นรายการแยกต่างหากหรือไม่
- ลดราคาของรายการ หรือ ถือเป็นราคาของรายการซื้อตามปกติ

# ประเด็นในทางปฏิบัติ

ขั้นตอนที่ 5 – รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือตามช่วงเวลา  
(Point in time versus over time)

# รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตามช่วงเวลา

จะถือว่าได้มีการโอนสินค้าหรือบริการตามช่วงเวลาใดช่วงเวลาหนึ่ง เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ลูกค้าได้รับประโยชน์แล้ว /  
กิจการอื่นไม่ต้องทำการ  
ปฏิบัติซ้ำ (re-perform)  
เช่น บริการทำความสะอาด,  
บริการขนส่ง

สร้าง/ต่อเติมสินทรัพย์ที่  
ลูกค้ามีอำนาจควบคุม  
เช่น สร้างบ้านบนที่ดินของ  
ลูกค้า

ไม่ได้ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่มี  
ทางเลือกอื่นในการนำไปใช้  
และมีสิทธิในการได้รับ  
ชำระ เช่น บริการผลิตสินค้า  
ที่เฉพาะเจาะจงที่มีสิทธิใน  
การชำระเงิน

หากไม่เข้าเงื่อนไขข้างต้น พิจารณาเป็นการโอน ณ เวลาใดเวลาหนึ่งตามปัจจัยดังต่อไปนี้

สิทธิในการได้รับชำระ  
สำหรับสินทรัพย์

กรรมสิทธิ์ทางกฎหมาย  
ในสินทรัพย์

ลูกค้าได้ยอมรับ  
สินทรัพย์แล้ว

การครองครองทาง  
กายภาพของสินทรัพย์

ลูกค้ามีความเสี่ยงและ  
ผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญ  
ของความเป็นเจ้าของ  
สินทรัพย์

# รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตามช่วงเวลา

ถูก

หรือ

ผิด

สัญญาก่อสร้างภายใต้ TAS11 จะรับรู้รายได้ตามช่วงเวลาใดช่วงเวลาหนึ่ง ภายใต้แนวทางของ TFRS15

ในหลายกรณี แต่ไม่ใช่ทั้งหมด

**TAS 11 — ขอบเขต**

การเจรจาต่อรองสำหรับการก่อสร้าง  
สินทรัพย์เป็นการเฉพาะ

**TFRS 15 — ย่อหน้า 35**

ลูกค้ามีอำนาจควบคุมงานระหว่างทำ  
**หรือ**  
สิทธิที่จะได้รับการชำระเงินและไม่มี  
ทางเลือกอื่นในการใช้

หากลูกค้าไม่มีอำนาจควบคุมงานระหว่างทำ ลูกค้าต้องมีสิทธิในการบังคับการจ่ายชำระเงิน

# รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตามช่วงเวลา ทางเลือกในการใช้และสิทธิในการได้รับชำระเงิน

## ต้องเข้าทั้งสองเงื่อนไข

**ไม่มีทางเลือกในการใช้**

- กิจการมีข้อจำกัดตามสัญญาหรือในทางปฏิบัติในการนำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้ประโยชน์เพื่อการอื่น
- เช่น ไม่สามารถขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้เนื่องจากข้อกำหนดตามสัญญา

**สิทธิในการได้รับชำระสำหรับ  
การทำงานที่ทำจนถึงปัจจุบัน**

- ค่าชดเชยสำหรับงานที่ทำจนถึงปัจจุบันเป็นจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกับราคาขาย (ต้นทุนบวกกำไร)
- เช่น การชดเชยต้นทุนบวกด้วยกำไรส่วนเพิ่ม

# รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตามช่วงเวลา

## พิจารณาสถานการณ์ต่อไปนี้

- กิจการ ก ตกลงผลิตโครงรถยนต์จำนวน 10,000 ชิ้น ให้กับสำหรับลูกค้า ข ในราคา 10,000,000 บาท
- กิจการ ก มีสิทธิได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำไปแล้วรวมถึงกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุสมผล หากลูกค้า ข ยกเลิกคำสั่งผลิตระหว่างทาง
- กิจการ ก ไม่สามารถนำโครงรถยนต์ดังกล่าวไปใช้ประโยชน์อื่นได้เนื่องจากผลิตมาเฉพาะรุ่นที่ออกแบบเฉพาะสำหรับลูกค้าเท่านั้น

## รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตามช่วงเวลา



หากกิจการ ก ดำเนินการผลิตแล้วเสร็จประมาณ 50% และส่งมอบโครงรถยนต์จำนวน 2,000 ชิ้น ให้แก่ลูกค้า ข แล้ว กิจการ ก ควรรับรู้รายได้เป็นจำนวนเท่าใด?

ก) 2 ล้านบาท

ข) 5 ล้านบาท

# รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตามช่วงเวลา



## รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตามช่วงเวลา

รายได้รับรู้ตามอัตรา  
ความก้าวหน้าของงาน ณ ปัจจุบัน  
สำหรับการบริการการผลิต

TFRS 15

=

ผลิตเป็นการ  
เฉพาะ



รับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลา

---

## ประเด็นอื่นที่น่าสนใจ

- การให้สิทธิ (license arrangements)
- ตัวการ หรือ ตัวแทน
- ต้นทุนของสัญญา
- การเปิดเผยข้อมูล
- แนวปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

และประเด็นอื่นๆอีก...

# ถาม-ตอบ

---

# ขอบคุณ