

ภาคผนวก ค
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

เรื่อง

การรับรู้รายได้

(ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6)

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่อง การรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ฉบับปรับปรุงปี 1993) (IAS No. 18, "Revenue" (revised 1993)) โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

เรื่อง

การรับรู้รายได้

(ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1 – 5
คำนิยาม	6 – 7
การวัดมูลค่าของรายได้	8 – 11
เนื้อหาของรายการบัญชี	12
การขายสินค้า	13 – 18
การให้บริการ	19 – 27
ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล	28 – 33
การเปิดเผยข้อมูล	34 – 35
วันที่ปฏิบัติ	36

ข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนา เอน ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านควบคู่ไปกับข้อความอื่นที่เป็นคำอธิบายเพิ่มเติมและแนวทางปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีนัยสำคัญ

วัตถุประสงค์

แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินให้คำนิยามไว้ว่า รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ รายได้ตามคำนิยามรวมถึง รายการกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้มีชื่อเรียกต่าง ๆ กัน เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ดอกเบี้ยรายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ ฯลฯ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกี่ยวกับการขายสินค้า การให้บริการ และการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

ประเด็นหลักทางการบัญชีสำหรับรายได้คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการควรรับรู้รายการเป็นรายได้ แม่บทการบัญชีกำหนดว่ารายได้ควรรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้และให้แนวทางในการปฏิบัติสำหรับแต่ละสถานการณ์

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีดังต่อไปนี้
 - 1.1 การขายสินค้า
 - 1.2 การให้บริการ
 - 1.3 การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

2. สินค้ารวมรวมถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขาย เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีก หรือที่ดินและสินทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขาย
3. ตามปกติ การให้บริการ หมายถึง การที่กิจการ ได้ปฏิบัติงานตามที่ตกลงไว้ในสัญญาตลอดช่วงเวลาที่ตกลงกันซึ่งอาจเป็นการให้บริการเพียงช่วงเวลาเดียวหรือหลายช่วงเวลา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ซึ่งเกิดจากสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา เช่น การให้บริการด้านการจัดการ โครงการ หรืองานด้านสถาปัตยกรรม เนื่องจากรายได้จากบริการดังกล่าวได้ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา
4. การให้ผู้อื่น ใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของ
 - 4.1 ดอกเบี้ย ซึ่งเป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากการให้ผู้อื่น ใช้เงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือจำนวนค้างรับของกิจการ
 - 4.2 ค่าสิทธิ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการให้ผู้อื่น ใช้สินทรัพย์ระยะยาวของกิจการ ตัวอย่างเช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์และโปรแกรมคอมพิวเตอร์
 - 4.3 เงินปันผล ซึ่งเป็นกำไรที่แบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนของเงินลงทุนที่ถือ
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก
 - 5.1 สัญญาเช่าระยะยาว (ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว)
 - 5.2 เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม)
 - 5.3 สัญญาประกันภัยสำหรับกิจการที่ประกอบธุรกิจประกันภัย
 - 5.4 การเปลี่ยนแปลงมูลค่าบัญชีหรือการจำหน่ายสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน
 - 5.5 การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
 - 5.6 การเพิ่มขึ้นตามธรรมชาติของปศุสัตว์ ผลิตผลทางการเกษตรและป่าไม้
 - 5.7 การขุดสินแร่
 - 5.8 รายได้ที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินค้า
 - 5.9 รายได้หรือรายการกำไรที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

คำนิยาม

6. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังต่อไปนี้

รายได้	หมายถึง	กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

7. รายได้ หมายถึงเฉพาะกระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับหรือค้างรับซึ่งทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สามเช่น ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เนื่องจากถือเป็นกระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของของกิจการเพิ่มขึ้น ในทำนองเดียวกัน จำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการซึ่งถือเป็นกระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นจึงไม่ถือเป็นรายได้เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้นเป็นค่านายหน้า

การวัดมูลค่าของรายได้

8. กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ
9. ตามปกติ กิจการกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อ

10. โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจะอยู่ในรูปของเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดและจำนวนรายได้คือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการได้รับหรือค้ำรับ อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในทันที มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอาจมีมูลค่าน้อยกว่าจำนวนเงินสดรับหรือค้ำรับที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สินเชื่อแก่ผู้ซื้อโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือยอมรับตั๋วเงินซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาดจากผู้ซื้อเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายสินค้า โดยนัยแล้วส่วนหนึ่งของรายการดังกล่าวถือเป็นการให้สินเชื่อ ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องกำหนดโดยนำจำนวนทั้งสิ้นที่จะได้รับในอนาคตมาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น ซึ่งต้องเป็นอัตราใดอัตราหนึ่งดังต่อไปนี้

10.1 อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารทางการเงินที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ออกตราสารมีอันดับความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน

10.2 อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารทางการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ

ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินของผลตอบแทนต้องรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28 ถึง 29

11. เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้องไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินค้าการเกษตรและแร่ เช่น นมสด หรือน้ำมัน ซึ่งผู้ผลิตแลกเปลี่ยนสินค้าระหว่างกันเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคในแต่ละท้องถิ่นให้ทันเวลา เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน กิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ดังกล่าวโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่สามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่นำไปแลกเปลี่ยนปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

เนื้อหาของรายการบัญชี

12. ตามปกติ เกณฑ์การรับรู้รายได้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการบัญชีแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ กิจการอาจจำเป็นต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติ

กับส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชีเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของรายการบัญชีนั้น ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้รวมค่าบริการหลังการขายที่สามารถระบุจำนวนได้ไว้ในราคาขายของสินค้า กิจการต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น ในทางกลับกัน กิจการอาจต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาใช้ปฏิบัติกับรายการบัญชีมากกว่าหนึ่งรายการพร้อมกัน เมื่อรายการบัญชีเหล่านั้นสัมพันธ์กันจนทำให้ไม่สามารถเข้าใจถึงผลกระทบทางธุรกิจของรายการใดรายการหนึ่งได้ โดยไม่อ้างอิงถึงรายการอื่นที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจขายสินค้าและขณะเดียวกันได้ทำสัญญาแยกต่างหากที่จะซื้อคืน หากกิจการแยกบันทึกรายการบัญชีโดยไม่พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของรายการทั้งสองจะทำให้เนื้อหาของรายการบัญชีไม่สมบูรณ์ ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีทั้งสองรวมกันเป็นรายการเดียว

การขายสินค้า

13. กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 13.1 กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
 - 13.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
 - 13.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
 - 13.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
 - 13.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
14. กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้มักเกิดขึ้นกับธุรกิจค้าปลีก แต่ในบางกรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาที่ต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้ผู้ซื้อ

15. กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น
- 15.1 เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่อาจไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ
- 15.2 เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น
- 15.3 เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ
- 15.4 เมื่อผู้ซื้อจะมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขายและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้
16. กิจการต้องรับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นการขาย ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีดังกล่าว รายการบัญชียังถือว่าเป็นการขายและกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้หากกิจการได้โอนทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว อีกตัวอย่างหนึ่งคือ กรณีที่กิจการค้าปลีกยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าโดยตกลงที่จะคืนเงินให้หากลูกค้าไม่ได้รับความพอใจในสินค้า ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาที่เกิดการขายหากกิจการสามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ในขณะที่เดียวกัน กิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืนสินค้าโดยประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
17. กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีจะเข้าสู่กิจการ ในบางกรณี ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนอาจไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้วหรือจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุญาตให้ส่งเงินซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายออกนอกประเทศ กิจการสามารถรับรู้รายได้ในทันทีที่รัฐบาลต่างประเทศอนุมัติให้ส่งเงินดังกล่าวออกนอกประเทศได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรก

- 17.1 จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาได้เกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
- 17.2 จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้
- 17.3 จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนหมดไป
18. รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกันต้องรับรู้ในงวดบัญชีเดียวกันกระบวนการนี้เรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไขทุกข้อในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่ได้รับเป็นหนี้สิน

การให้บริการ

19. กิจการต้องรับรู้รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้หากกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ดังกล่าว ณ วันที่ในงวด ผลของรายการบัญชีสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 19.1 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 19.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- 19.3 กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงวดได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 19.4 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์
20. การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้ในงวดบัญชีที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์

ดังกล่าวให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวด มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา ได้กำหนดให้มีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์นี้ด้วยข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวสามารถใช้ปฏิบัติกับการรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการและการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น

21. กิจการสามารถรับรู้รายได้ได้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องของรายการบัญชานั้นจะเข้าสู่กิจการ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรก
 - 21.1 จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาได้เกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
 - 21.2 จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้
 - 21.3 จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนหมดไป

22. กิจการอาจวัดมูลค่าโดยใช้การประมาณการ หากการประมาณการนั้นเชื่อถือได้ ตามปกติ กิจการจะสามารถทำการประมาณการ ได้อย่างน่าเชื่อถือหลังจากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาในเรื่องต่อไปนี้
 - 22.1 สิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่ายซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการหรือการรับบริการ
 - 22.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน
 - 22.3 ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

โดยทั่วไป กิจการมีความจำเป็นที่จะต้องมีระบบจัดทำรายงานและงบประมาณทางการเงินที่ดีเพื่อใช้ในการภายใน กิจการอาจต้องทบทวนประมาณการรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการและอาจต้องแก้ไขประมาณการดังกล่าวเมื่อจำเป็น การแก้ไขประมาณการไม่ได้แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชานั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

23. กิจการสามารถกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีได้หลายวิธี กิจการควรเลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของบริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตามลักษณะของรายการบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง
 - 23.1 การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว
 - 23.2 อัตราส่วนของบริการที่ให้อันถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ต้องให้

- 23.3 สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุนของบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต ตามปกติ เงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าจะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระดับของบริการที่ให้ไปแล้ว
24. หากกิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากต้องให้บริการหลายอย่างในช่วงเวลาเดียวกันกิจการควรรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขึ้นความสำเร็จของบริการที่ให้ หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยบริการหลักซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่น ๆ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว
25. **หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือกิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน**
26. ตามปกติ กิจการอาจไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือในระยะเริ่มแรกที่เกิดรายการบัญชี อย่างไรก็ตาม หากกิจการคาดว่าจะมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากรายการบัญชีนั้นคืนกิจการจะสามารถรับรู้รายได้ได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้น กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหากไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ
27. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายโดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องหากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือและหากมีระดับความน่าจะเป็นไม่เพียงพอที่จะเชื่อถือได้ว่ากิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นคืน อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการสามารถรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 19 แทนการรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 25

ดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล

28. **กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผลที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของ กิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 29 เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้**

- 28.1 มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแก่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- 28.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
29. รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล ต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้
- 29.1 ดอกเบี้ย ต้องรับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาโดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์
- 29.2 ค่าสิทธิ ต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง
- 29.3 เงินปันผล ต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล
30. อัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์คือ อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับตลอดอายุของสินทรัพย์เพื่อให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดนั้นเท่ากับราคาตามบัญชีเริ่มแรกของสินทรัพย์ รายได้ดอกเบี้ยรวมถึงจำนวนตัดจำหน่ายของส่วนลด ส่วนเกิน หรือส่วนต่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินซึ่งกิจการจำเป็นต้องตัดจำหน่ายให้หมดไปตลอดอายุของหนี้สินนั้น
31. หากกิจการซื้อเงินลงทุนที่ระบุนอัตรดอกเบี้ย โดยมีดอกเบี้ยคงค้างที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อ กิจการต้องปันส่วนดอกเบี้ยที่ได้รับในเวลาต่อมาเพื่อรับรู้เป็นรายได้เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นหลังการซื้อ ในกรณีที่กิจการซื้อตราสารทุนที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อตราสารทุนนั้น กิจการต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมาหักจากต้นทุนของตราสารทุน หากกิจการไม่สามารถปันส่วนเงินปันผลดังกล่าวได้ กิจการควรรับรู้เงินปันผลทั้งจำนวนเป็นรายได้ เว้นแต่จะเห็นได้ชัดเจนว่าเงินปันผลดังกล่าวเป็นการคืนทุนให้ตราสารทุน
32. กิจการต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกค่าสิทธิตามข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่เนื้อหาตามข้อตกลง จะแสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้จะเหมาะสมยิ่งขึ้นหากใช้เกณฑ์การรับรู้รายได้อื่นที่มีระบบและสมเหตุผล
33. กิจการจะรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแก่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีจะเข้าสู่กิจการ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้ไปเมื่อเริ่มแรก
- 33.1 จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาเกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
- 33.2 จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้

- 33.3 จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนหมดไป

การเปิดเผยข้อมูล

34. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 34.1 นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดชั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ
- 34.2 จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวดตามประเภทต่อไปนี้
- 34.2.1 การขายสินค้า
- 34.2.2 การให้บริการ
- 34.2.3 ดอกเบี้ย
- 34.2.4 ค่าสิทธิ
- 34.2.5 เงินปันผล
- 34.3 จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทตามที่ระบุในข้อ 34.2
35. กิจการต้องเปิดเผยรายการกำไรและรายการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชยความเสียหาย ค่าปรับ หรือรายการขาดทุนอื่นที่อาจเกิดขึ้น

วันถือปฏิบัติ

36. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงถึงการนำมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้รายได้มาประยุกต์ใช้โดยอธิบายความหมายในสถานการณ์เชิงพาณิชย์บางประเภทให้ชัดเจนขึ้น ตัวอย่างที่นำเสนอเน้นถึงรายการบัญชีในบางลักษณะและไม่ได้พิจารณาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องทุกปัจจัยซึ่งอาจมีผลต่อการรับรู้รายได้ ตัวอย่างดังกล่าวสมมุติว่า

- ก) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- ข) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะเข้าสู่กิจการ
- ค) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ

การขายสินค้า

ตัวอย่างที่ 1 การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้าเนื่องจากเป็นความประสงค์ของผู้ซื้อ ทั้งที่ผู้ซื้อมีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นและยอมรับหนี้แล้ว กิจการสามารถรับรู้รายได้หลังจากผู้ซื้อมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าก็ต่อเมื่อ

- ก. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะส่งสินค้าให้ผู้ซื้อ
- ข. สินค้าที่ขายไปแล้วนั้นอยู่ในความครอบครองของกิจการ ซึ่งกิจการได้ระบุไว้แล้วอย่างชัดเจนและสินค้านั้นพร้อมที่จะส่งมอบให้ผู้ซื้อ ณ เวลาที่มีการรับรู้รายได้
- ค. ผู้ซื้อไม่คำสั่งเลื่อนเวลาการส่งมอบสินค้า
- ง. เงื่อนไขการชำระเงินเป็นไปตามปกติ

กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากกิจการเพียงแต่คาดว่าจะสามารถจัดหาหรือผลิตสินค้าได้ทันเวลาที่ต้องส่งมอบ

ตัวอย่างที่ 2 การขายสินค้าอย่างมีเงื่อนไข

- กรณีที่ 1 การขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขการติดตั้งและการตรวจสอบตามปกติ กิจการสามารถรับรู้รายได้ได้หากผู้ซื้อยอมรับสินค้าเมื่อการติดตั้งเสร็จสิ้นลงและสินค้าผ่านการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถรับรู้รายได้ทันทีที่ผู้ซื้อยอมรับสินค้าเมื่อ
- ก. การติดตั้งเป็นกระบวนการที่ง่าย ตัวอย่างเช่น การติดตั้งโทรทัศน์ ซึ่งเป็นเพียงการแกะกล่อง ต่อสายไฟและติดตั้งเสาอากาศ
 - ข. การตรวจสอบเป็นเพียงเพื่อยืนยันราคาที่กำหนดไว้ตามสัญญาเท่านั้น ตัวอย่างเช่น การนำส่งแร่เหล็ก น้ำตาล หรือถั่วเหลือง
- กรณีที่ 2 การขายโดยมีเงื่อนไขที่ผู้ซื้อสามารถคืนสินค้าได้ภายในเวลาที่กำหนด ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการคืนสินค้า กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้ซื้อยอมรับสินค้าอย่างเป็นทางการแล้ว หรือเมื่อระยะเวลาการคืนสินค้าได้สิ้นสุดลงหลังจากที่ผู้ซื้อได้รับสินค้าแล้ว
- กรณีที่ 3 การฝากขายซึ่งผู้รับฝากทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝาก ผู้ฝากต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากขายสินค้านั้นให้บุคคลที่สาม
- กรณีที่ 4 การขายแบบจ่ายเงินสดเมื่อส่งมอบ กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อและได้รับเงินสด
- ตัวอย่างที่ 3 การขายในกรณีที่จะส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อผู้ซื้อได้ชำระเงินครบแล้ว กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้า อย่างไรก็ตาม หากประสบการณ์ที่ผ่านมาชี้ให้เห็นว่าการขายส่วนใหญ่มักจะล้มเหลว กิจการสามารถรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินมัดจำส่วนใหญ่ โดยกิจการมีสินค้าอยู่ในครอบครองและสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและพร้อมที่จะส่งมอบให้ผู้ซื้อ
- ตัวอย่างที่ 4 การขายตามสั่งโดยกิจการจะได้รับชำระเงินทั้งหมดหรือบางส่วนก่อนการส่งสินค้า ซึ่งยังไม่มีในครอบครอง เช่น สินค้าที่ยังอยู่ในระหว่างการผลิตหรือสินค้าที่รอส่งไปยังผู้ซื้อโดยตรงจากบุคคลที่สาม กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อส่งสินค้าให้ผู้ซื้อ

- ตัวอย่างที่ 5** การขายโดยมีสัญญาซื้อคืน (ไม่รวมการแลกเปลี่ยนสินค้า) ซึ่งผู้ขายตกลงที่จะซื้อสินค้าที่ขายไปนั้นคืนในภายหลัง หรือเมื่อผู้ขายมีสิทธิเลือกที่จะซื้อคืนหรือผู้ซื้อ มีสิทธิเลือกที่จะขายคืน
- ผู้ขายต้องวิเคราะห์เนื้อหาของเงื่อนไขในข้อตกลงเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของให้ผู้ซื้อแล้วจึงจะสามารถรับรู้รายได้ หากความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของยังคงอยู่กับผู้ขาย แม้ว่าผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายไปแล้ว รายการดังกล่าวถือเป็นการจัดหาเงินซึ่งไม่ก่อให้เกิดรายได้
- ตัวอย่างที่ 6** การขายสินค้าให้ตัวกลาง ตัวอย่างเช่น ผู้แทนจำหน่าย ผู้จัดการจำหน่าย หรือบุคคลอื่นเพื่อการขายต่อ
- ตามปกติ ผู้ขายจะรับรู้รายได้เมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของไปแล้ว อย่างไรก็ตาม หากโดยเนื้อหาผู้ซื้อทำหน้าที่เป็นตัวแทนเท่านั้นให้ ถือว่าการขายนั้นเป็นการฝากขาย
- ตัวอย่างที่ 7** ค่าสมาชิกสิ่งตีพิมพ์และรายการที่คล้ายคลึงกัน
- เมื่อค่าสมาชิกในแต่ละช่วงเวลาเป็นจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกัน กิจการต้องรับรู้รายได้โดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการเป็นสมาชิก เมื่อค่าสมาชิกในแต่ละช่วงเวลาเป็นจำนวนเงินที่แตกต่างกัน กิจการต้องรับรู้รายได้ตามสัดส่วนราคาขายของสินค้าที่ส่งมอบกับประมาณการราคาขายทั้งสิ้นของสินค้าที่ต้องส่งมอบตลอดอายุการเป็นสมาชิก
- ตัวอย่างที่ 8** การขายตามสัญญาผ่อนชำระ
- กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย ซึ่งราคาขายเป็นราคาที่ไม่รวมดอกเบี้ยและเป็นมูลค่าปัจจุบันของสิ่งตอบแทน ซึ่งคำนวณโดยการคิดลดลูกหนี้ค่างวดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น กิจการต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาโดยคำนึงถึงอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น
- ตัวอย่างที่ 9** การขายอสังหาริมทรัพย์

การรับรู้รายได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

การให้บริการ

- ตัวอย่างที่ 10** ค่าติดตั้ง
- กิจการต้องรับรู้รายได้จากการติดตั้งตามขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ เว้นแต่การติดตั้งนั้นเป็นเพียงส่วนประกอบย่อยของการขายซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อขายสินค้า
- ตัวอย่างที่ 11** ค่าบริการซึ่งรวมอยู่ในราคาขายของผลิตภัณฑ์
- เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์ได้รวมจำนวนที่สามารถระบุได้สำหรับการให้บริการหลังการขาย (เช่น การให้บริการหลังการขายและการปรับปรุงโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้ดีขึ้นหลังจากที่ขายไปแล้ว) จำนวนที่สามารถระบุได้ดังกล่าวต้องบันทึกเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่มีการให้บริการ ตามปกติ รายได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวได้รวมถึงต้นทุนการให้บริการที่คาดว่าจะเกิดตามข้อตกลงและกำไรจากการให้บริการนั้น
- ตัวอย่างที่ 12** ค่านายหน้าโฆษณา
- กิจการต้องรับรู้รายได้ค่านายหน้าจากสื่อโฆษณาเมื่อโฆษณานั้นได้เผยแพร่สู่สาธารณชนค่านายหน้าจากการผลิตสื่อต้องรับรู้ตามขั้นความสำเร็จของงานนั้น
- ตัวอย่างที่ 13** ค่านายหน้าประกันภัย
- ตัวแทนต้องรับรู้รายได้ค่านายหน้าประกันภัยที่ได้รับหรือค้างรับเมื่อวันที่กรมธรรม์ใหม่มีผลบังคับหรือวันที่ต่ออายุกรมธรรม์หากตัวแทนนั้นไม่ต้องให้บริการอื่นอีกต่อไป อย่างไรก็ตาม หากมีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่ตัวแทนจะต้องให้บริการต่อไปตลอดอายุของกรมธรรม์ ตัวแทนต้องบันทึกค่านายหน้าประกันภัยนั้นเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดอายุของกรมธรรม์ที่มีผลบังคับ
- ตัวอย่างที่ 14** ค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงิน

ค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงินต้องรับรู้เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ที่ค่าธรรมเนียมนั้นจัดเก็บและตามเกณฑ์การบันทึกบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ชื่อของค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงินอาจไม่แสดงให้เห็นถึงลักษณะและเนื้อหาของบริการที่ให้ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องแยกค่าธรรมเนียมออกเป็น 3 ประเภทดังต่อไปนี้

14.1 ค่าธรรมเนียมที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของเครื่องมือทางการเงิน โดยทั่วไปค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นส่วนปรับปรุงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง

- ก. ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่กิจการได้รับจากการออกหรือได้มาซึ่งเครื่องมือทางการเงินที่เป็นเงินลงทุนของกิจการ
ค่าธรรมเนียมดังกล่าวอาจรวมถึงจำนวนที่ชดเชยให้กับกิจการในการประเมินฐานะการเงินของผู้กู้ การประเมินราคาหลักประกันและการจัดการให้มีการค้ำประกัน การเจรจาตกลงเงื่อนไข การจัดเตรียมการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารและการทำธุรกรรมขั้นสุดท้ายภายหลังที่ตกลงกันได้ ค่าธรรมเนียมดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการก่อให้เกิดความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องกับเครื่องมือทางการเงิน ดังนั้น ค่าธรรมเนียมและต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องต้องบันทึกการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เพื่อปรับปรุงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง
- ข. ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่กิจการได้รับจากการประกันวงเงินที่จะให้กู้ตามเวลาที่กำหนด
หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะมีการให้กู้ยืมเงินเกิดขึ้น ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่ได้รับต้องถือเป็นค่าชดเชยของการผูกพันอย่างต่อเนื่องกับการให้กู้ยืม ดังนั้น ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินและต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องต้องบันทึกการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เพื่อปรับปรุงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง ในกรณีที่ซื้อผูกพันวงเงินสิ้นสุดลงโดยที่กิจการมิได้ให้กู้ยืม กิจการสามารถรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้ ณ วันที่ซื้อผูกพันวงเงินสิ้นสุดลง

14.2 ค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นเมื่อมีการให้บริการ

- ก. ค่าธรรมเนียมที่กิจการเรียกเก็บจากการจัดการเงินกู้
กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมที่ได้รับสำหรับการให้บริการจัดการเงินกู้เป็นรายได้เมื่อมีการให้บริการ หากกิจการขายเงินให้กู้ยืมของกิจการไปโดยกิจการยังคงทำหน้าที่จัดการเงินให้กู้ยืมนั้นด้วย ค่าธรรมเนียมที่ต่ำกว่าอัตราปกติหรือไม่คิดค่าธรรมเนียมใดๆ กิจการต้องบันทึกส่วนหนึ่งของราคาขายของเงินให้กู้ยืมนั้นเป็นรายการรอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้เมื่อมีการให้บริการ
- ข. ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่กิจการได้รับจากการประกันวงเงินที่จะให้กู้ตามเวลาที่กำหนด
หากไม่น่าเป็นไปได้ที่จะมีการกู้ยืมเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินดังกล่าวเป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ข้อผูกพันนั้นมีผลบังคับใช้
- 14.3 ค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นเมื่อมีการดำเนินการที่สำคัญซึ่งการดำเนินการนั้นสำคัญกว่าการดำเนินการอื่น ๆ
กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อการดำเนินการสำคัญได้เสร็จสิ้นลง ดังตัวอย่างต่อไปนี้
- ก. ค่านายหน้าในการจัดสรรหุ้นให้ลูกค้า
กิจการต้องรับรู้ค่านายหน้าเป็นรายได้เมื่อได้จัดสรรหุ้นให้ลูกค้าแล้ว
- ข. ค่าธรรมเนียมในการจัดการให้มีการกู้ยืมระหว่างผู้กู้กับนักลงทุน
กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมเป็นรายได้เมื่อการจัดการดังกล่าวเสร็จสิ้นลง
- ค. ค่าธรรมเนียมจากการจัดหาเงินให้กู้ยืมร่วม
กิจการจำเป็นต้องแยกแยะระหว่างค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นเมื่อการดำเนินการที่สำคัญได้เสร็จสิ้นลง กับค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการในอนาคตโดยที่ยังมีความเสี่ยงอยู่ ค่าธรรมเนียมซึ่งกิจการได้รับจากการจัดหาผู้ให้กู้ยืมร่วมโดยที่กิจการไม่มีส่วนในเงินกู้ยืมนั้นถือเป็นค่าชดเชยสำหรับการให้บริการ กิจการสามารถรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อการจัดหาผู้ให้กู้ยืมร่วมได้เสร็จสิ้นลง อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีส่วนในเงินกู้และได้รับอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงต่ำกว่าอัตราที่ผู้ให้กู้อื่นได้รับ กิจการต้องบันทึก

ค่าธรรมเนียมจากการจัดหาเงินให้กู้ยืมส่วนหนึ่งเป็นรายการรอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เพื่อปรับปรุงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง เช่นเดียวกับข้อ 14.1 ในทางกลับกัน หากกิจการมีส่วนในเงินกู้และได้รับอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงสูงกว่าอัตราที่ผู้ให้กู้อื่นได้รับ กิจการต้องรับรู้ผลตอบแทนที่แท้จริงส่วนหนึ่งเป็นรายได้ ค่าธรรมเนียมจากการจัดหาเงินให้กู้ยืมรวม เมื่อการจัดหาดังกล่าวได้เสร็จสิ้นลง

- ตัวอย่างที่ 15** ค่าผ่านประตู
กิจการต้องรับรู้รายได้จากการแสดง การจัดเลี้ยงและงานรื่นเริงอื่น เมื่องานเหล่านั้นได้เสร็จสิ้นลง หากค่าผ่านประตูนั้นสามารถให้เข้าชมการแสดงได้หลายประเภทกิจการต้องปันส่วนค่าผ่านประตูให้กับการแสดงแต่ละประเภทตามเกณฑ์ที่เหมาะสม
- ตัวอย่างที่ 16** ค่าเล่าเรียน
กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าเล่าเรียนตลอดระยะเวลาที่มีการสอน
- ตัวอย่างที่ 17** ค่าธรรมเนียมแรกเข้า ค่าใช้บริการและค่าบำรุงสมาชิก
กิจการต้องรับรู้รายได้ตามลักษณะของการให้บริการหากค่าธรรมเนียมที่กิจการเรียกเก็บเป็นเพียงค่าบำรุงสมาชิกเท่านั้น ซึ่งไม่รวมค่าบริการอื่นหรือค่าบำรุงสมาชิกรายปี กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้หากกิจการคาดว่าจะสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้ หากค่าธรรมเนียมรวมถึงสิทธิที่สมาชิกจะได้รับบริการหรือสิ่งตีพิมพ์ตลอดอายุของการเป็นสมาชิกหรือให้สิทธิในการซื้อสินค้าหรือบริการ ในราคาที่ต่ำกว่าราคาที่คิดกับผู้ที่ไม่เป็นสมาชิกกิจการต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ที่สะท้อนถึงจังหวะเวลา ลักษณะและมูลค่าของประโยชน์ที่ให้แกสมาชิก
- ตัวอย่างที่ 18** สิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย
ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย อาจรวมถึงการให้บริการตั้งแต่เริ่มแรกและในเวลาต่อมา การจัดหาอุปกรณ์และสินทรัพย์อื่น ๆ ให้ การถ่ายทอดความรู้และ

กรรมวิธีเฉพาะสำหรับกิจการ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิดังกล่าวเป็นรายได้ ตามเกณฑ์ที่สะท้อนถึงวัตถุประสงค์ในการคิดค่าสิทธินั้น วิธีการรับรู้รายได้ค่า สิทธิที่เหมาะสมมีดังต่อไปนี้

18.1 การจัดหาอุปกรณ์และสินทรัพย์อื่นให้

กิจการต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ขายเป็นรายได้เมื่อมีการส่งมอบสินทรัพย์หรือโอนกรรมสิทธิ์

18.2 การให้บริการทั้งเริ่มแรกและในเวลาต่อมา

กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่ายเป็นรายได้เมื่อให้บริการ ไม่ว่าค่าสิทธินั้นจะเป็นค่าสิทธิเริ่มแรกหรือค่าสิทธิรายปี หากค่าสิทธิรายปี ไม่ครอบคลุมต้นทุนการให้บริการอย่างต่อเนื่องและกำไรที่สมเหตุสมผล กิจการต้องบันทึกค่าสิทธิเริ่มแรกบางส่วนที่เพียงพอสำหรับต้นทุนการ ให้บริการอย่างต่อเนื่องและกำไรที่สมเหตุสมผลของบริการนั้นเป็นรายการ รอคการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้เมื่อให้บริการ

สัญญาการเป็นผู้แทนจำหน่ายอาจกำหนดให้กิจการต้องจัดหาอุปกรณ์ สินค้า หรือสินทรัพย์อื่นให้ผู้แทนจำหน่ายด้วยราคาซึ่งต่ำกว่าราคาที่คิดกับ ผู้อื่น หรือด้วยราคาที่มักก่อให้เกิดกำไรที่สมเหตุสมผลจากการขายนั้น ใน กรณีดังกล่าว กิจการต้องบันทึกค่าสิทธิเริ่มแรกบางส่วนเป็นรายการรอการ ตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่สินค้านั้นน่าจะมีการ ขายให้ผู้แทนจำหน่ายค่าสิทธิเริ่มแรกดังกล่าวต้องเพียงพอสำหรับ ประมาณการต้นทุนที่สูงกว่าราคาขายและกำไรที่สมเหตุสมผลนั้น กิจการ ต้องรับรู้ยอดคงเหลือของค่าสิทธิเริ่มแรกเป็นรายได้เมื่อกิจการให้บริการ เริ่มแรกทั้งหมดและได้ปฏิบัติตามข้อผูกพันที่เป็นสาระสำคัญแล้ว ตัวอย่างเช่น กิจการได้ให้ความช่วยเหลือในการเลือกสถานที่ทำการ ให้การ ฝึกอบรมพนักงาน ให้การช่วยเหลือด้านการเงินและการโฆษณา

การให้บริการเริ่มแรกและข้อผูกพันอื่นตามสัญญาการเป็นผู้แทนจำหน่าย อาจขึ้นอยู่กับจำนวนของสาขาที่อยู่ในบริเวณนั้น ในกรณีดังกล่าว กิจการ ต้องรับรู้ค่าบริการเริ่มแรกเป็นรายได้ตามสัดส่วนของจำนวนสาขาซึ่ง กิจการได้ให้บริการเริ่มแรกที่เป็นสาระสำคัญแล้ว

หากกิจการเรียกเก็บค่าสิทธิเริ่มแรกโดยแบ่งเป็นหลายงวดและมีความไม่แน่นอนอันอย่างเป็นสาระสำคัญในการเรียกเก็บค่าบริการได้เต็มจำนวน กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิดังกล่าวตามจำนวนที่ได้รับชำระจริง

18.3 ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่ายอย่างต่อเนื่อง

กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิจากการให้ผู้แทนใช้สิทธิหรือรับบริการตามสัญญาอย่างต่อเนื่องเป็นรายได้ตามบริการที่ให้หรือตามสิทธิที่ใช้

18.4 รายการที่มีลักษณะเป็นตัวแทน กิจการอาจตกลงกับผู้แทนจำหน่ายซึ่งโดยเนื้อหาแล้วมีลักษณะที่กิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้แทนจำหน่าย ตัวอย่างเช่น กิจการอาจส่งวัสดุและจัดส่งให้กับผู้แทนจำหน่ายโดยไม่มีกำไร รายการบัญชีนี้ไม่ก่อให้เกิดรายได้

ตัวอย่างที่ 19 ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการของลูกค้า กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการของลูกค้าเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของการพัฒนา ซึ่งขั้นของความสำเร็จดังกล่าวต้องคำนึงถึงการให้บริการภายหลังการส่งมอบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วย

ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

ตัวอย่างที่ 20 ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและค่าสิทธิ

กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมและค่าสิทธิที่ได้รับจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการเป็นรายได้ตามเนื้อหาในข้อตกลง (ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่กิจการให้ผู้อื่นใช้ คือ เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ทางดนตรี และภาพยนตร์) ในทางปฏิบัติกิจการอาจใช้วิธีเส้นตรงในการรับรู้รายได้ตลอดอายุของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้ได้รับสิทธิสามารถใช้เทคโนโลยีนั้นได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

การที่ผู้ให้สิทธิมอบสิทธิให้ผู้รับสิทธิโดยคิดค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนคงที่ซึ่งไม่สามารถเรียกคืนได้ภายใต้สัญญาที่ยกเลิกไม่ได้ ซึ่งสัญญานั้นอนุญาตให้ผู้รับสิทธิใช้สิทธิได้ตามประสงค์และผู้ให้สิทธิไม่มีข้อผูกพันใดๆ การมอบสิทธิดังกล่าว

โดยเนื้อหาแล้วคือการขาย ตัวอย่างเช่น สัญญาให้สิทธิในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยผู้ให้สิทธิไม่มีข้อผูกพันภายหลังการส่งมอบโปรแกรมหรือการให้สิทธิในการจัดฉายภาพยนตร์โดยผู้ให้สิทธิไม่มีอำนาจควบคุมผู้แทนจำหน่าย และไม่คาดว่าจะได้รับรายได้เพิ่มจากค่าผ่านประตู ในกรณีดังกล่าวผู้ให้สิทธิต้องรับรู้รายได้เมื่อมีการขายในบางกรณีผู้ให้สิทธิจะได้รับค่าสิทธิโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต ดังนั้น ผู้ให้สิทธิต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมนั้นซึ่งโดยปกติต้องมีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นแล้ว