

การรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้า : โมเดลใหม่ในการรับรู้รายได้

ดร.กุลยา จันทะเดช*

บทคัดย่อ

ในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2011 Financial Accounting Standards Board (FASB) และ International Accounting Standards Board (IASB) ร่วมกันในการออกร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง) เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ โมเดลสัญญากับลูกค้าถูกเสนอให้เป็นโมเดลใหม่ในการรับรู้รายได้สำหรับกิจการที่จัดทำงบการเงินภายใต้มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ หลักการสำคัญของโมเดลนี้ คือ กิจการจะรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้าเมื่อกิจการได้โอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าแล้ว โมเดลประกอบด้วย 5 ขั้นตอน (1) ระบุสัญญากับลูกค้า (2) ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (3) กำหนดราคาของรายการค้า (4) บันทึกราคาของรายการค้าให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (5) รับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน บทความนี้กล่าวถึงโมเดลสัญญากับลูกค้ากับแนวคิดพื้นฐานของโมเดลการรับรู้รายได้ อธิบายรายละเอียดของห้าขั้นตอนของโมเดลการรับรู้รายได้และตัวอย่างการประยุกต์ใช้โมเดลในการรับรู้รายได้ นอกจากนี้ได้อภิปรายผลกระทบของโมเดลการรับรู้รายได้ใหม่ที่มีต่อธุรกิจ

คำสำคัญ: รายได้ การรับรู้รายได้ โมเดลสัญญากับลูกค้า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ABSTRACT

In November 2011, Financial Accounting Standards Board (FASB) and International Accounting Standards Board (IASB) jointly issued a revised exposure draft on revenue recognition. A contract-based model is proposed as a new revenue-recognition model for businesses that prepare financial statements under U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards (IFRSs). The core principle of this model is that an entity would recognize revenue from contracts with customers when it transfers promised goods or services to the customer. The model consists of five steps: (1) Identify the contract with a customer; (2) Identify the separate performance obligations in the contract; (3) Determine the transaction price; (4) Allocate the transaction price to the separate performance obligations in the contract; and (5) Recognize revenue when the entity satisfies a performance obligation. This article describes a contract-based model and its underlying concept. Details of five steps for revenue recognition and application example are explained. In addition, the impact of the new revenue-recognition model on businesses is discussed.

Keywords: Revenue, Revenue Recognition, Contract-Based Model, Financial Reporting Standards

บทนำ

รายได้เป็นข้อมูลที่สำคัญรายการหนึ่งที่ผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจ การวิเคราะห์การเติบโตของรายได้ช่วยในการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการทั้งในอดีตและปัจจุบัน อีกทั้งยังช่วยคาดการณ์ความสามารถในการสร้างกระแสเงินสดของกิจการในอนาคต (SEC, 2001; Ciesielski and Weirich, 2011) นอกจากนี้ รายได้อาจได้ยังมีบทบาทในการวัดมูลค่าของกิจการนอกเหนือจากรายการกำไร (Chandra and Ro, 2008) ความสำคัญที่กล่าวมานี้ทำให้หลักการรับรู้รายได้ (Revenue recognition basis) เป็นสิ่งที่ผู้ใช้งบการเงินโดยเฉพาะนักลงทุน และหน่วยงานต่าง ๆ เช่น Financial Accounting Standards Board (FASB) และ International Accounting Standards Board (IASB) ให้ความสำคัญอย่างมาก (Schipper et al., 2009; IASB, 2011a; IASB, 2011b) เพราะสามารถ

ส่งผลกระทบต่อระยะเวลา (Timing) ที่รายงานรายการรายได้ในงบการเงิน

ในปัจจุบันการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจส่งผลให้รูปแบบธุรกรรมการค้าของกิจการมีการเปลี่ยนแปลงและทวีความซับซ้อนขึ้น กิจการมีการจัดทำสัญญาซื้อขายสินค้าที่มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการเงินเพิ่มขึ้นอีกทั้งจัดทำสัญญาซื้อขายที่มีข้อตกลงหลายๆ อย่างเป็นองค์ประกอบอยู่รวมกัน (Multiple-element arrangements) ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารของกิจการจะใช้วิจารณญาณที่แตกต่างกันในการวิเคราะห์ธุรกรรมการค้าแบบเดียวกัน และนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับรายการรายได้ไม่เหมือนกันในงบการเงิน หรือกิจการอาจนำเสนองบการเงินที่ไม่สามารถสะท้อนถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่มีความซับซ้อนได้อย่างครบถ้วนและทันต่อเวลา และถ้าเป็นเช่นนี้จะทำให้ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงิน เช่น การ

เปรียบเทียบกันได้ (Comparability) และความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) นั้นด้วยค่าลง

ในประเทศสหรัฐอเมริกา FASB ไม่ได้ออกมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ฉบับหลัก ๆ มาบังคับใช้ เพียงแต่กำหนดหลักการกว้าง ๆ ตามที่ระบุไว้ใน FASB's Concepts Statements ที่ว่า 'รายได้จะถูกรับรู้ เมื่อเงื่อนไข 2 ประการครบถ้วน คือ รายได้เกิดขึ้นแล้วและกิจการมีสิทธิในรายได้นั้น' และได้เสริมข้อกำหนดและแนวทางในการรับรู้รายได้ในประกาศเพิ่มเติมอื่น ๆ เช่น Accounting Principles Board (APB) Opinions, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Audit and Accounting Guides, AICPA Statements of Position (SOPs), Emerging Issues Task Force (EITF) Issues, FASB Interpretations, Securities and Exchange Commission (SEC) Staff Accounting Bulletins (SABs) (Schipper et al., 2009) โดยประกาศต่าง ๆ มีมากกว่า 100 ฉบับ ซึ่งส่วนใหญ่ให้แนวทางในการรับรู้รายได้สำหรับธุรกรรมที่เฉพาะเจาะจง และสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจในอุตสาหกรรมเฉพาะด้าน (Olsen and Weirich, 2010; Ciesielski and Weinreb, 2011) และเนื่องจากการออกประกาศเหล่านี้ไม่พร้อมกันเพื่อรองรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นใหม่หรือเพื่ออุตสาหกรรมที่มีหลากหลาย จึงเป็นที่น่าสังเกตว่าแนวทางหรือข้อกำหนดในการรับรู้รายได้ อาจไม่มีความสอดคล้องกัน (Schipper et al., 2009) ซึ่งจะสร้างความยากลำบากสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ หรือเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของกิจการที่ดำเนินธุรกิจที่ต่างอุตสาหกรรมกัน

IASB ได้ระบุหลักการรับรู้รายได้แบบกว้าง ๆ ใน IASB's Conceptual Framework ที่ว่า 'รายได้จะรับรู้เมื่อ (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์หรือเศรษฐกิจจากรายการรายได้ในอนาคต และ (2) ค่าการวัดมูลค่าของรายได้ที่น่าเชื่อถือ' ทั้งนี้ IASB ได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับหลัก ๆ

เกี่ยวกับรายได้จำนวน 2 ฉบับ คือ International Accounting Standard (IAS) 18 เรื่อง รายได้ (Revenue) และ IAS 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (Construction Contracts) IAS 18 ครอบคลุมการรับรู้รายได้จากรายการหรือเหตุการณ์ 3 ประเภทคือ การขาย การให้บริการ และการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ข้อ จักการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

หลักการในการรับรู้รายได้ตาม IAS 18 ขึ้นอยู่กับประเภทของรายการหรือเหตุการณ์ ซึ่งแนวทางหลัก ๆ ก็คือ กิจการได้รับสิทธิในกา ครอบครองที่รายได้และสินทรัพย์เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันแล้ว ตัวอย่างเช่น กิจการขายสินค้าให้ลูกค้าเป็นเงินสด ซึ่งกิจการได้ส่งมอบสินค้าพร้อมโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับลูกค้าแล้ว (Transfer significant risks and rewards of ownership) นั่นก็หมายความว่า กิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่เกิดจากการขายแล้ว ดังนั้น กิจการสามารถบันทึกรายได้จากการขายและเงินสดที่ได้รับ สำหรับ IAS 11 เป็นมาตรฐานการบัญชีที่มีขอบเขตที่แคบกว่า IAS 18 โดยครอบคลุมเฉพาะสัญญาการก่อสร้าง หลักการรับรู้รายได้ตาม IAS 11 ขึ้นกับกิจกรรม (Activities) ในการก่อสร้างและขั้นความสำเร็จในการก่อสร้าง (Stage of completion of construction) โดย IAS 11 ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า เหมือนกับ IAS 18 ซึ่งการรับรู้รายได้ของสัญญาก่อสร้าง จะเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้ดำเนินการก่อสร้างสินทรัพย์แล้ว ถึงแม้ว่าลูกค้ายังได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นอันเนื่องจากการก่อสร้างยังไม่แล้วเสร็จ

จากการพิจารณาหลักการรับรู้รายได้ตามที่กำหนดใน IAS 18 และ IAS 11 จะเห็นว่าหลักการของทั้งสองฉบับนี้ มีความแตกต่างกัน เพราะไม่มีกรอบแนวคิดร่วมกัน (Wüstemann and Kierzek, 2005) ถึงแม้ว่าหลักการตาม IAS 18 เมื่อเทียบกับ IAS 11 สามารถใช้ได้กับเหตุการณ์

หรือรายการค้าได้หลากหลายกว่า แต่หลักการของ IAS 18 ที่ IASB เขียนไว้ก็ยังเป็นแบบแนวทางกว้าง ๆ อีกทั้งไม่มีความชัดเจนในประเด็นสำคัญต่าง ๆ (Olsen and Weirich, 2010; Jones and Pagach, 2013) เช่น เกณฑ์การแบ่งแยกการขายสินค้าและการให้บริการ และหลักการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เป็นต้น ซึ่งทำให้ผู้จัดทำงบการเงินประสบปัญหาในการตีความ โดยเฉพาะเมื่อมีธุรกรรมการค้าใหม่เกิดขึ้น จนบางครั้งผู้จัดทำงบการเงินต้องนำแนวทางการรับรู้รายได้ตามประกาศต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้แทน

IASB ได้ออกการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC) ที่เกี่ยวกับรายได้หลายฉบับ (เช่น IFRIC 13 เรื่องโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า (Customer loyalty programmes) IFRIC 15 เรื่องสัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ (Agreements for the construction of real estate) และ IFRIC 18 เรื่องการโอนสินทรัพย์จากลูกค้า (Transfers of assets from customers) เป็นต้น) เพื่อช่วยให้ผู้ใช้ IAS 18 มีความเข้าใจในหลักการรับรู้รายได้และสามารถประยุกต์ใช้หลักการได้อย่างเหมาะสม ทั้งนี้แม้ว่ามี IAS 18 และ IFRIC อยู่หลายฉบับ แต่กิจการก็ยังคงประสบปัญหาในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะการรับรู้รายได้สำหรับธุรกรรมการเช่าที่ความซับซ้อน เช่น ธุรกรรมซื้อขายที่มีข้อตกลงหลาย ๆ อย่าง เป็นองค์ประกอบอยู่รวมกัน (Multiple-element arrangements) (Jones and Pagach, 2013)

ในปี ค.ศ. 2002 FASB และ IASB (ต่อไปนี้ขอเรียกว่า คณะกรรมการฯ) ได้พิจารณาตกลงร่วมกันที่จะพัฒนามาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (Revenue recognition) รวมถึงการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (Presentation and disclosure) เพื่อจะใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับหลักเพียงฉบับเดียวสำหรับการรับรู้รายได้สำหรับธุรกรรมการค้าต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทุกอุตสาหกรรม เหตุผลเบื้องหลังความตกลงในการพัฒนา

มาตรฐานการบัญชีร่วมกัน มีดังนี้ (ก) เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องและลดความไม่สอดคล้องกันในหลักการรับรู้รายได้ที่มีอยู่ในมาตรฐานการบัญชีหรือประกาศต่าง ๆ ที่มีอยู่ในปัจจุบัน (ข) เพื่อพัฒนารอบแนวคิดที่เหมาะสมสำหรับหลักการที่ใช้ในการแก้ไขประเด็นปัญหาที่เกี่ยวกับรายได้ (ค) เพื่อให้การรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ ระหว่างอุตสาหกรรม และระหว่างตลาดทุนสามารถเปรียบเทียบกันได้ (ง) เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินอันเกิดจากการปรับปรุงข้อกำหนดสำหรับการเปิดเผยข้อมูล (จ) เพื่อให้การจัดทำงบการเงินของกิจการง่ายขึ้นเนื่องจากการลดข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ขัดแย้งกัน (Schipper et al., 2009; IASB, 2011a; IASB, 2011b)

หลังจากที่คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาหลักการและแนวคิดอยู่หลายปี ในเดือนธันวาคม ค.ศ. 2008 คณะกรรมการฯ ได้ออก Discussion Paper ‘Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers’ เพื่อแสดงความคิดเห็นเบื้องต้นเกี่ยวกับหลักการรับรู้รายได้ และขอข้อเสนอแนะจากสาธารณชนที่เกี่ยวข้อง ต่อมาในเดือนมิถุนายน ค.ศ. 2010 คณะกรรมการฯ ได้ออกร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง รายได้จากสัญญากับลูกค้า (Exposure draft ‘Revenue from Contracts with Customers’: ED/2010) ซึ่งคณะกรรมการฯ ได้รับจดหมายแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะจากกิจการในอุตสาหกรรมต่าง ๆ หน่วยงานกำกับ เช่น SEC และสาธารณชนอื่น ๆ เกือบ 1,000 ฉบับ ซึ่งคณะกรรมการฯ ได้พิจารณาความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ พร้อมทำการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อให้ ED/2010 มีความง่ายต่อการทำความเข้าใจและประยุกต์ใช้มากขึ้น

ในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2011 คณะกรรมการฯ ตัดสินใจออกร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง) เรื่อง รายได้จากสัญญากับลูกค้า (A Revision of ED/2010/6 ‘Revenue from Contracts with Customers’ (ED/2011)) แทนที่จะประกาศมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (International Financial Reporting

Standards: IFRS) ที่มีผลบังคับใช้ คณะกรรมการฯ ให้ความเห็นว่ากรออก ED/2011 แทนการประกาศใช้ IFRS ฉบับใหม่ เนื่องจากคณะกรรมการฯ ต้องการให้สาธารณชนที่เกี่ยวข้องได้มีโอกาสอีกครั้งหนึ่งที่จะแสดงความคิดเห็นหรือชี้แนะประเด็นปัญหาอุปสรรคในทางปฏิบัติที่อาจเกิดขึ้นเมื่อใช้หลักการรับรู้รายได้ใหม่นี้ คณะกรรมการฯ กำหนดการปิดรับความคิดเห็นสำหรับ ED/2011 ในวันที่ 13 มีนาคม ค.ศ. 2012 ในส่วนการมีผลบังคับใช้ IFRS ฉบับใหม่นี้ แต่เดิมคณะกรรมการฯ กำหนดให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2015 แต่ต่อมาได้เลื่อนระยะเวลาออกไปเป็นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหลังวันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ. 2016 โดย IASB อนุญาตให้กิจการที่จัดทำงบการเงินภายใต้ IFRSs สามารถถือปฏิบัติก่อนที่ IFRS ฉบับใหม่จะมีผลบังคับใช้ ในขณะที่ FASB ไม่อนุญาตให้ถือปฏิบัติก่อน (Ernst & Young, 2012; Jones and Pagach, 2013; PwC and Knowledge@Wharton, 2013) และเมื่อ IFRS ฉบับใหม่มีผลบังคับใช้ IFRSs และ IFRICs ที่เกี่ยวกับรายได้ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันจะถูกยกเลิกไป ได้แก่ IAS 11 IAS 18 IFRIC 13 IFRIC 15 IFRIC 18 และ SIC-31

บทความนี้ประกอบด้วยเนื้อหาดังต่อไปนี้ (1) โมเดลการรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้า พร้อมทั้งแนวคิดพื้นฐานของโมเดล (2) ตัวอย่างการประยุกต์ใช้โมเดลในการรับรู้รายได้ (3) ผลกระทบของโมเดลการรับรู้รายได้ต่อธุรกิจ (4) บทสรุปและข้อเสนอแนะสำหรับการเตรียมความพร้อมของธุรกิจ

โมเดลการรับรู้รายได้ตาม ED/2011

โมเดลการรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้าตามที่ปรากฏใน ED/2011 (ที่เรียกว่า Contract-based Model) มีหลักการสำคัญ คือ 'กิจการควรรับรู้รายได้เพื่อให้สะท้อนถึงการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า ในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น' (ED/2011.3) โมเดลนี้จะขึ้นอยู่กับสัญญาที่เกิดขึ้นกับลูกค้าเท่านั้น ซึ่งความหมายของ

ลูกค้าตาม ED/2011.10 หมายถึง คู่สัญญาของกิจการที่ได้มีข้อตกลงกันที่จะรับโอนสินค้าหรือบริการอันเป็นหนี้สินที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ อย่างไรก็ตาม โมเดลในการรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้านี้จะไม่รับกับสัญญาเช่า สัญญาประกันภัย สัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิหรือภาระผูกพันภายใต้ขอบเขตของ IFRS 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และสัญญาการแลกเปลี่ยนที่ไม่ใช่ตัวเงินระหว่างกิจการในสายธุรกิจเดียวกัน

การรับรู้รายได้ตามโมเดลสัญญากับลูกค้านี้มีแนวคิดมาจาก Asset-Liability Approach ซึ่งพิจารณาการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์หรือหนี้สินตามสัญญา (Contract assets/liabilities) (Wüstemann and Kierzel, 2005; Schipper et al., 2009; Olsen and Weirich, 2010; Holzmann, 2011) ซึ่งขอขยายความแนวคิดนี้ดังนี้

โมเดลการรับรู้รายได้ที่มีผลบังคับได้ (Enforceable contract) กับลูกค้าแล้ว ข้อตกลงที่เกิดขึ้นตามสัญญาจะสร้างภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligations) แก่กิจการในการที่จะโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า พร้อมทั้งจะสร้างสิทธิ (Rights) แก่กิจการในการที่จะได้รับสิ่งตอบแทนจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้เมื่อข้อตกลงเกิดขึ้นกิจการต้องระบุและวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญา (Contract liabilities) (เช่น ภาระผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการ เป็นต้น) และสินทรัพย์ตามสัญญา (Contract assets) (เช่น สิทธิที่จะได้รับเงิน หรือในรูปของลูกหนี้การค้า เป็นต้น) และกิจการจะทำการรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามภาระผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า (Satisfying performance obligations) โดยจะสังเกตว่าการที่กิจการปฏิบัติตามภาระผูกพันไปแล้วนั้นจะส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์หรือหนี้สินตามสัญญา ซึ่งอาจเกิดขึ้นในรูปของการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินตามสัญญา (Olsen and Weirich, 2010; Holzmann, 2011; Jones and Pagach, 2013) หลักการรับรู้รายได้ภายใต้ Asset-Liability

Approach ของโมเดลใหม่ที่มีความสอดคล้องกับแนวคิดการนิยามรายได้จากมุมมองของรายการสินทรัพย์หรือหนี้สิน (Asset-Liability View) ดังที่ปรากฏใน IASB's Conceptual Framework ย่อหน้าที่ 70 ที่ว่า รายได้หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

ED/2011.4 กล่าวว่า การที่กิจการจะรับรู้รายได้จากสัญญาับลูกค้า เพื่อให้สะท้อนถึงการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการนั้น กิจการต้องปฏิบัติตาม 5 ขั้นตอน (ดังที่ปรากฏในรูปที่ 1)

โดยเริ่มจาก (1) ระบุสัญญากับลูกค้า (Identify the contract with a customer) (2) ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (Identify separate performance obligations in the contract) (3) กำหนดราคาของรายการค้า (Determine the transaction price) (4) บันส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (Allocate the transaction price to the separate performance obligations in the contract) (5) รับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน (Recognize revenue when the entity satisfies a performance obligation) ทั้งนี้ ตารางที่ 1 รวบรวมคำศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับโมเดลการรับรู้รายได้ เพื่อช่วยให้เกิดความเข้าใจมากขึ้นเมื่อต้องปฏิบัติตาม 5 ขั้นตอนดังกล่าวข้างต้น



รูปที่ 1 ขั้นตอนในการรับรู้รายได้จากสัญญาับลูกค้า

ตารางที่ 1 คำศัพท์ที่ใช้ในโมเดลการรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้า

คำศัพท์	ความหมาย
สัญญา (Contract)	ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป อันจะก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่มีผลบังคับได้
สินทรัพย์ตามสัญญา (Contract assets)	สิทธิของกิจการในสิ่งตอบแทนอันเกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการกับลูกค้า
หนี้สินตามสัญญา (Contract liabilities)	ภาระผูกพันของกิจการที่จะต้องโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าเพื่อแลกกับการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้า
ลูกค้า (Customer)	คู่สัญญาของกิจการที่ได้มีข้อตกลงกันที่จะรับโอนสินค้าหรือบริการอันเป็นผลผลิตที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ
ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligation)	ข้อตกลงตามสัญญากับลูกค้าที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า
ราคาของรายการค้าสำหรับสัญญากับลูกค้า (Transaction price for a contract with a customer)	จำนวนผลตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการกับลูกค้า โดยไม่รวมจำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีขาย
ราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว (Stand-alone selling price of a good or service)	ราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการแยกขายต่างหากให้กับลูกค้า

ที่มา: 'Appendix A', Exposure Draft (ED/2011/6, A Revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers', IASB, 2011.

ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญากับลูกค้า (Identify the contract with a customer)

คณะกรรมการฯ ได้กำหนดคำนิยามของสัญญาให้สอดคล้องกับคำนิยามของสัญญาตามกฎหมาย ตาม ED/2011.13 สัญญาหมายถึง ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปอันจะก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่มีผลบังคับได้ โดยที่หนึ่งแล้วสัญญามักเป็นลายลักษณ์อักษรแต่อาจเกิดขึ้นเป็นการตกลงด้วยวาจาหรือการอนุมานตาม

ลักษณะของธุรกิจ การระบุสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้าจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 4 ข้อดังต่อไปนี้ (ก) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (ข) คู่สัญญาต้องเห็นชอบในข้อตกลงที่เกิดขึ้นและยอมรับที่จะปฏิบัติตามภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงนั้น (ค) กิจการสามารถระบุสิทธิที่คาดว่าจะได้รับจากการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า (ง) กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระเงินค่าสินค้าหรือบริการได้ (ED/2011.14)

โดยทั่วไป กิจกรรมควรใช้หลักการรับรู้รายได้กับสัญญาแต่ละฉบับที่ทำกับลูกค้า อย่างไรก็ตาม กิจกรรมควรมีการรวมกลุ่มของสัญญาที่ทำกับลูกค้ารายเดียวกัน (หรือหลายรายที่เกี่ยวข้องกัน) ที่เกิดขึ้นในระยะเวลาใกล้เคียงกัน เข้าไว้ด้วยกัน (Combination of the contracts) และใช้หลักการรับรู้รายได้กับกลุ่มของสัญญานั้นเสมือนว่าเป็นสัญญาเดียวเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้ (ก) กลุ่มของสัญญาที่มีการเจรจาต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน (ข) จำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับสำหรับสัญญาหนึ่งขึ้นอยู่กับราคาหรือผลการปฏิบัติตามสัญญาของอีกสัญญาหนึ่ง (ค) ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติ (Performance obligation) ในการโอนสินค้าหรือบริการตามข้อตกลงของกลุ่มสัญญานั้นมีเพียงแค่ภาระผูกพันเดียว (ED/2011.17)

นอกจากนี้ เมื่อมีการดัดแปลงสัญญาเกิดขึ้น คู่สัญญาต้องเห็นชอบในส่วนของสัญญาที่มีการดัดแปลงทั้งขอบเขตและ/หรือราคาของการดัดแปลง และกิจการต้องถือส่วนของการดัดแปลงเป็นสัญญาที่แยกต่างหาก (Separate contract) จากสัญญาเดิมเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อดังต่อไปนี้ (ก) ข้อตกลงในส่วนของการดัดแปลงสร้างภาระผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการที่ไม่เหมือนกับภาระผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการตามข้อตกลงไว้ในสัญญาเดิม (ข) กิจการมีสิทธิได้รับผลตอบแทนจากการปฏิบัติตามภาระผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการในส่วนการดัดแปลงในจำนวนที่สะท้อนถึงราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการนั้นเพียงรายการเดียว (Reflecting stand-alone selling price of promised good or service) (ED/2011.21)

ขั้นตอนที่ 2: ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (Identifying separate performance obligations in the contract)

การระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (Performance obligation) เป็นขั้นตอนที่สำคัญสำหรับโมเดลการรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้า เนื่องจากกิจการจะรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันตามสัญญา

กับลูกค้าแล้ว (ดูรายละเอียดในขั้นตอนที่ 5) ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา หมายถึง ข้อตกลงกับลูกค้าที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า โดยข้อตกลงนี้อาจเป็นข้อตกลงโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยที่เข้าใจได้ (Implied) ภาระผูกพันตามปกติของกิจการ ตาม ED2011.23 กิจการจะระบุข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการทุกรายการที่เกิดขึ้นในสัญญา และพิจารณาว่าการโอนสินค้าหรือบริการใด (หรือกลุ่มของสินค้าหรือบริการใด) การนี้จะเป็นภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (Separate performance obligations)

ขั้นตอนการระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหากนี้จะขึ้นอยู่กับว่าหากสัญญามีข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว เพราะจะถือว่าภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหากมีเพียงรายการเดียว ในทางกลับกัน ถ้ากิจการมีข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการมากกว่าหนึ่งรายการ ขั้นตอนการระบุภาระผูกพันที่แยกต่างหากนี้อาจเกิดความยุ่งยากเพราะกิจการจะต้องพิจารณาว่าสินค้าหรือบริการใด (หรือกลุ่มของสินค้าหรือบริการใด) มีความแตกต่าง (Distinct) จากสินค้าหรือบริการอื่น (หรือกลุ่มของสินค้าหรือบริการอื่น) และควรถูกระบุให้เป็นภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก กิจการสามารถพิจารณาความแตกต่างของสินค้าหรือบริการได้จากเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้ (ก) กิจการตามปกติแล้วขายสินค้าหรือบริการนั้นแยกต่างหากจากสินค้าหรือบริการอื่น (ข) ลูกค้าสามารถใช้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นโดยลำพังหรือใช้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ร่วมกับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้าครอบครองอยู่แล้ว (ED/2011.28) นอกจากนี้ ความแตกต่างของกลุ่มของสินค้าหรือบริการจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้ (ก) กลุ่มของสินค้าหรือบริการมีความเกี่ยวพันกันอย่างมากและกิจการสามารถสร้างประโยชน์จากกลุ่มของสินค้าหรือบริการนั้นให้แก่ลูกค้าได้ (ข) กลุ่มของสินค้าหรือบริการนั้นได้รับการดัดแปลงหรือปรับเปลี่ยนอย่างมากเพื่อให้เป็นไปตามข้อตกลงที่ได้ทำไว้กับลูกค้า (ED/2011.29)

ขั้นตอนที่ 3: กำหนดราคาของรายการค้า (Determine the transaction price)

ราคาของรายการค้า หมายถึง จำนวนผลตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการกับลูกค้า ราคาจะไม่รวมจำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีขาย เป็นต้น นอกจากนี้การกำหนดราคาของรายการค้าจะไม่คำนึงถึงผลกระทบของความเสี่ยงด้านเครดิตของลูกค้า¹ เช่น ความสามารถในการชำระเงินของลูกค้า (Collectability) เป็นต้น (ED/2011.50) การกำหนดราคาของรายการค้าสามารถทำได้ง่ายถ้าคู่สัญญาตกลงกันไว้เป็นจำนวนที่คงที่ แต่การกำหนดราคาของรายการค้าจะมีความซับซ้อนถ้าราคาของรายการค้ามีความเกี่ยวข้องกับรายการดังต่อไปนี้ (ก) สิ่งตอบแทนผันแปร (Variable consideration) (ข) มูลค่าของเงินตามเวลา (Time value of money) (ค) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่ตัวเงิน (Non-cash consideration) (ง) สิ่งตอบแทนที่กิจการต้องให้แก่ลูกค้า (Consideration payable to a customer)

สิ่งตอบแทนผันแปร

ราคาของรายการค้าอาจผันแปรและขึ้นอยู่กับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ในอนาคต เช่น การให้ส่วนลด การคืนสินค้า การใช้ Incentives ในการซื้อสินค้า เป็นต้น ซึ่งกิจการต้องประมาณจำนวนผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับและต้องปรับตัวเลขประมาณการให้มีความเหมาะสมอยู่เสมอ โดยเฉพาะเมื่อต้องจัดทำงบการเงิน (ED/2011.54) ในการประมาณการนั้น คณะกรรมการฯ อนุญาตให้กิจการเลือกใช้ ‘มูลค่าที่คาดไว้’ (Expected value) หรือ ‘จำนวนที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุด’ (The most likely amount) เป็นตัวแทนของจำนวนผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ (ED/2011.55) แต่ทั้งนี้กิจการต้องใช้วิธีที่เลือกอย่างสม่ำเสมอตลอดช่วงของสัญญา

‘Expected value’ คือ ผลรวมของจำนวนผลเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของความน่าจะเป็นที่อาจเกิดขึ้นของผลตอบแทน (The sum of probability-weighted amount) ซึ่งกิจการอาจเลือกใช้มูลค่านี้ถ้ากิจการมีสัญญาที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันเป็นจำนวนมาก ‘The most likely amount’ คือ จำนวนผลตอบแทนที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุดสำหรับข้อตกลงในสัญญา ซึ่งมูลค่านี้น่าจะเป็นตัวแทนที่เหมาะสมเมื่อสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดการผันแปรมีแค่เพียงสองสถานการณ์ เช่น ให้ส่วนลดหรือไม่ให้ส่วนลด เป็นต้น

มูลค่าของเงินตามเวลา

กิจการต้องปรับราคาของรายการค้าให้สะท้อนถึงมูลค่าของเงินตามเวลาในกรณีที่สัญญาในการโอนสินค้าหรือบริการมีองค์ประกอบของธุรกรรมทางการเงิน (Financing transaction) เป็นสำคัญ องค์ประกอบของธุรกรรมทางการเงินนี้ สัญญานั้นพิจารณาได้จากความแตกต่างของราคาของรายการค้ากับราคาซื้อขายเงินสด (Cash selling price) หากความแตกต่างของสองจำนวนนี้มีมากก็มีแนวโน้มที่สัญญาจะมีองค์ประกอบของธุรกรรมทางการเงิน เช่น ดอกเบี้ย เป็นต้น สำหรับอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าของเงินตามเวลานั้น คณะกรรมการฯ ให้ใช้เป็นอัตราคงที่ โดยให้กิจการพิจารณาอัตราคิดลดตอนที่เข้าเป็นคู่สัญญา และอัตราคิดลดนี้ควรสะท้อนถึงความเสี่ยงของคู่สัญญาที่ได้รับประโยชน์จากธุรกรรมทางการเงินและมูลค่าของหลักทรัพย์ค้ำประกัน (ED/2011.61) ทั้งนี้ กิจการไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณามูลค่าของเงินตามเวลาในการกำหนดราคาของรายการค้าถ้าช่วงห่างของเวลาในการชำระเงินกับการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าเท่ากับหรือน้อยกว่า 1 ปี

สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่ตัวเงิน

ในกรณีที่ลูกค้าตกลงกับกิจการว่าจะจ่ายสิ่งตอบแทนให้กิจการในรูปแบบอื่นที่ไม่ใช่เงินสด กิจการจะต้องวัดมูลค่าของ

¹ คณะกรรมการฯ ไม่ต้องการให้การกำหนดราคามีข้อจำกัดหรือมีความเสี่ยงต่อการเกิดการกลับรายการรายได้ที่ได้รับไปแล้ว ซึ่งในส่วนของความเสี่ยงด้านเครดิตของลูกค้านี้ คณะกรรมการฯ กำหนดให้พิจารณาในรูปของการด้อยค่าของรายการลูกหนี้แทน โดยให้แสดงการวัดค่าเป็นรายการหักแยกต่างหากจากรายการรายได้ในงบการเงิน (ED/2011.69)

สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่ตัวเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม และถ้ากิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างสมเหตุสมผล ให้กิจการใช้ราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว (Stand-alone selling price) เป็นราคาอ้างอิงแทน (ED/2011.63)

สิ่งตอบแทนที่กิจการต้องให้แก่ลูกค้า

ในกรณีที่กิจการจ่ายหรือคาดว่าจะจ่ายสิ่งตอบแทนในรูปเงินสด การให้สินเชื่อกับลูกค้าหรือในรูปแบบอื่นให้แก่ลูกค้า หรือให้แก่กิจการที่ซื้อสินค้าหรือบริการจากลูกค้า ตัวอย่าง เช่น การจ่ายเงินหรือการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า เป็นต้น กิจการจะต้องหักมูลค่าสิ่งตอบแทนที่กิจการต้องจ่ายออกจากราคาของรายการค้าตามสัญญา ยกเว้นแต่ว่าสิ่งตอบแทนที่กิจการต้องจ่ายนั้นเป็นการจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่กิจการตกลงซื้อจากลูกค้า ซึ่งถ้าเป็นในกรณีเช่นนั้น มูลค่าของสิ่งตอบแทนที่กิจการต้องจ่ายจะบันทึกเป็นรายการซื้อสินค้าหรือบริการแทนที่จะนำไปลดมูลค่าของราคาของรายการค้าตามสัญญา (ED/2011.65-66)

ขั้นตอนที่ 4: ปันส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (Allocate the transaction price to the separate performance obligations in the contract)

ในขั้นตอนนี้กิจการจะต้องปันส่วนราคาของรายการค้า (ผลลัพธ์จากขั้นตอนที่ 3) ให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหากที่ถูกระบุไว้ในขั้นตอนที่ 2 ในกรณีที่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหากมีเพียงรายการเดียว กิจการไม่จำเป็นต้องปันส่วนราคาของรายการค้า เพราะราคาของรายการค้าจะถูกโอนไปยังภาระผูกพันนั้นทั้งหมด แต่ในสัญญาประกอบไปด้วยภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่มากกว่าหนึ่งรายการ กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการค้าไปยังแต่ละรายการของภาระผูกพันที่ถูกระบุไว้โดยการอ้างอิง ‘ราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว’ (Stand-alone

selling price) ณ จุดเริ่มต้นของสัญญา (ED/2011.77)

ราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว หมายถึง ราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการขายแยกต่างหากให้กับลูกค้า ในการกำหนดราคา ถ้ากิจการประสบการณ์ในขายสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันนี้ในอดีตกิจการสามารถใช้ราคาขายสินค้าหรือบริการที่สังเกตได้ (Observable price) เป็นราคาอ้างอิง แต่ถ้ากิจการไม่สามารถสังเกตราคาขายได้โดยตรง กิจการต้องประมาณราคาขึ้นมาโดยการพิจารณาข้อมูลแวดล้อมต่าง ๆ เช่น สถานการณ์ของตลาด ข้อมูลลูกค้าหรือระดับชั้นของลูกค้า เป็นต้น โดยคณะกรรมการฯ ให้ทางเลือกในการประมาณราคาไว้ดังนี้ (ก) Adjusted market assessment approach (ข) Expected cost plus a margin approach (ค) Residual approach (ED/2011.73) สำหรับวิธี Adjusted market assessment นั้นกิจการต้องประเมินจากตลาดที่มีการซื้อขายสินค้าหรือบริการนั้น พร้อมทั้งประมาณราคาที่ลูกค้ายินดีที่จะจ่ายซื้อ และควรนำข้อมูลราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการของกิจการคู่แข่งมาร่วมพิจารณาด้วย ส่วนวิธี Expected cost plus a margin กิจการควรประมาณต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าและบวกด้วยกำไรส่วนเพิ่ม สำหรับวิธี Residual approach กิจการควรใช้ในกรณีที่ราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียวของสินค้าหรือบริการรายการหนึ่งมีความผันแปรสูงหรือมีความไม่แน่นอน โดยกิจการสามารถปันส่วนราคาของรายการค้าให้กับสินค้าหรือบริการที่มีความผันแปรสูงหรือมีความไม่แน่นอนนั้นด้วยจำนวนที่เท่ากับมูลค่าคงเหลือที่เกิดจากการหักราคาของรายการค้า ด้วยยอดรวมของราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียวของสินค้าหรือบริการอื่นในสัญญา

นอกจากนี้ คณะกรรมการฯ กำหนดว่าเมื่อกิจการปันส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติเรียบร้อยแล้ว แต่ต่อมาราคาของรายการค้ามีการเปลี่ยนแปลง กิจการจะต้องปันส่วนในส่วนของราคาที่

เปลี่ยนแปลงไปยังภาระผูกพันด้วย โดยให้ใช้วิธีปันส่วนแบบเดียวกันกับที่กิจการเคยใช้ก่อนหน้านี้ (ED/2011.78)

ขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน (Recognize revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation)

กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันโดยการโอนการควบคุม (Control) สินค้าหรือบริการไปให้แก่ลูกค้า (ED/2011.31) การควบคุมสินค้าหรือบริการ หมายถึงความสามารถสั่งการการใช้งานสินค้าหรือบริการ และการได้รับประโยชน์ส่วนใหญ่จากสินค้าหรือบริการนั้น การควบคุม รวมไปถึงการกีดกันไม่ให้กิจการอื่นใช้งานและได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นด้วย คณะกรรมการฯ แนะนำให้กิจการพิจารณาข้อบ่งชี้สำหรับการโอนการควบคุมสินทรัพย์ ดังต่อไปนี้ (ก) ลูกค้ารับโอนการควบคุมสินทรัพย์แล้วถ้าได้ครอบครองสิทธิในการชำระเงินค่าสินทรัพย์นั้น (ข) เมื่อลูกค้าได้ครอบครองกรรมสิทธิทางกฎหมายในสินทรัพย์จะถือว่าลูกค้าได้รับโอนการควบคุมไปแล้ว และถึงแม้ว่ากิจการยังคงครอบครองกรรมสิทธิทางกฎหมายแต่ไม่สามารถกีดกันลูกค้าให้ใช้งานสินทรัพย์หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ก็จะต้องถือว่าลูกค้าได้รับโอนการควบคุมเรียบร้อยแล้ว (ค) เมื่อลูกค้าได้ครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพแล้วก็น่าจะถือว่าลูกค้าได้รับโอนการควบคุมแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องพิจารณาประเด็นข้อตกลงอื่นๆ ในสัญญาเพิ่มเติมด้วย (เช่น การซื้อคืน การฝากขาย Bill-and-Hold เป็นต้น) ก่อให้เกิดการสรุปว่าการควบคุมเกิดขึ้นแล้ว (ง) ลูกค้าเข้าควบคุมสินทรัพย์แล้วเมื่อลูกค้ารับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ (จ) ลูกค้ารับโอนการควบคุมถ้าลูกค้ายอมรับในตัวสินทรัพย์นั้น และมีความสามารถในการสั่งการใช้งานหรือรับประโยชน์จากสินทรัพย์

การปฏิบัติตามภาระผูกพันโดยการโอนการควบคุมในสินค้าหรือบริการนั้นสามารถเกิดขึ้นตลอดช่วงเวลาของสัญญา (Over time) หรือเกิดขึ้น ณ จุดหนึ่งช่วงเวลา (At a point in time) อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการฯ ให้กิจการพิจารณาเกณฑ์การปฏิบัติตามภาระผูกพันในลักษณะตลอดช่วงเวลาของสัญญาก่อน ถ้ากิจการไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในลักษณะดังกล่าวก็ให้พิจารณากิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน ณ จุดหนึ่งช่วงเวลา (ED2011.34) กิจการจะรับรู้รายได้ในลักษณะตลอดช่วงเวลาของสัญญาก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (1) เมื่อการปฏิบัติตามภาระผูกพันของกิจการก่อให้เกิดสินทรัพย์หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ ซึ่งลูกค้ายอมรับโอนการควบคุมในสินทรัพย์นั้นตลอดช่วงเวลาที่สินทรัพย์ถูกสร้างและมีการเพิ่มค่า (เช่น งานระหว่างก่อสร้าง เป็นต้น) (2) เมื่อการปฏิบัติตามภาระผูกพันของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการสามารถใช้ก่อให้เกิดประโยชน์อย่างอื่นได้ (Alternative use) กิจการจะต้องพิจารณาเงื่อนไขรองข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (2.1) ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันของกิจการตลอดช่วงเวลาที่กิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน² (2.2) กิจการมีสิทธิในการรับชำระเงินจากการปฏิบัติตามภาระผูกพันตั้งแต่เริ่มปฏิบัติจนถึงปัจจุบัน และกิจการคาดว่าจะปฏิบัติตามภาระผูกพันต่อไปจนแล้วเสร็จ

สำหรับการรับรู้รายได้แบบตลอดช่วงเวลาของสัญญานั้น กิจการต้องวัดขั้นความสำเร็จของการปฏิบัติตามภาระผูกพันเพื่อจะทำการรับรู้รายได้ให้สะท้อนถึงการทยอยโอนการควบคุมในสินค้าหรือบริการ วิธีการวัดขั้นความสำเร็จสามารถใช้ได้ทั้ง Output method และ Input method โดย Output method จะใช้ผลลัพธ์หรือผลผลิตจากการปฏิบัติตามภาระผูกพันมาอ้างอิงในการวัดขั้นความสำเร็จ เช่น ปริมาณสินค้าหรือบริการที่ได้ผลิตหรือส่งมอบ เป็นต้น วิธีนี้อาจมีข้อเสียเนื่องจากการรวบรวมข้อมูลผลลัพธ์

² เงื่อนไขนี้จะใช้กับสัญญาบริการ ซึ่งเป็นสัญญาที่ไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์และลูกค้าได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นตลอดช่วงเวลาที่กิจการได้ให้บริการแก่ลูกค้า

หรือผลผลิตอาจไม่ทำได้โดยง่ายและอาจเพิ่มต้นทุนให้แก่กิจการได้ สำหรับ Input method จะอ้างอิงความพยายามหรือทรัพยากรที่กิจการได้ใช้จริงในการปฏิบัติตามภาระผูกพันในการวัดขั้นความสำเร็จ เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้น ชั่วโมงแรงงานหรือชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ไป เป็นต้น นอกจากนี้ ในกรณีที่กิจการใช้ความพยายามหรือทรัพยากรอย่างสม่ำเสมอและเท่าเทียมกันตลอดช่วงเวลาที่ได้ปฏิบัติตาม

ภาระผูกพัน กิจการสามารถใช้วิธีเส้นตรง (Straight-line basis) ในการวัดขั้นความสำเร็จแทนการอ้างอิงหลักการอื่น

ตัวอย่างการรับรู้รายได้ตามโมเดลสัญญาเกี่ยวกับลูกค้า

ในส่วนนี้จะนำเสนอตัวอย่างการประยุกต์ใช้โมเดลในการรับรู้รายได้ ทั้งนี้ได้สรุปประเด็นหลัก ๆ ของ 5 ขั้นตอนเพื่อประกอบการอธิบายตัวอย่างประกอบในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 สรุปประเด็นหลัก ๆ ของ 5 ขั้นตอนในการรับรู้รายได้

ขั้นตอน	ประเด็นที่สำคัญ
ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญากับลูกค้า	- สัญญาที่เกิดขึ้นกับลูกค้าเท่านั้น - สัญญาเป็นข้อตกลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่มีผลบังคับได้ - ระบุสัญญาที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ โดยคู่สัญญายอมรับในข้อตกลงและภาระผูกพัน อีกทั้งรับทราบสิทธิในผลตอบแทนและเงื่อนไขการชำระเงิน - พิจารณาสัญญาเดียวหรือกลุ่มของสัญญา - สัญญาอาจมีการดัดแปลง
ขั้นตอนที่ 2: ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก	- ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (Performance obligation) คือ ข้อตกลงกับลูกค้าที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า - ใช้หลักความแตกต่าง (Distinct) ของสินค้าหรือบริการ (หรือกลุ่มของสินค้าหรือบริการ) ในการระบุภาระผูกพันที่แยกต่างหาก (Separate performance obligation, SPO) ออกมาทั้งหมด - แต่ละสัญญาอาจมีเพียงหนึ่ง SPO หรืออาจมีหลาย SPO
ขั้นตอนที่ 3: กำหนดราคาของรายการค้า	ราคาของรายการค้า คือ จำนวนผลตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการกับลูกค้า ราคาของรายการค้าไม่รวมจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สามและไม่คำนึงถึงผลกระทบของความเสี่ยงด้านเครดิตของลูกค้า - ราคาของรายการค้ามีทั้งแบบราคาคงที่และราคาผันแปร - พิจารณาผลกระทบจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น สิ่งตอบแทนผันแปร มูลค่าของเงินตามเวลา สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่ตัวเงิน และสิ่งตอบแทนที่กิจการต้องให้แก่ลูกค้า

ตารางที่ 2 สรุปประเด็นหลัก ๆ ของ 5 ขั้นตอนในการรับรู้รายได้ (ต่อ)

ขั้นตอน	ประเด็นที่สำคัญ
ขั้นตอนที่ 4: ป็นส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ แยกต่างหาก	• ป็นส่วนโดยการอ้างอิงราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว (Stand-alone selling price) ณ จุดเริ่มต้นของสัญญา • ป็นส่วนราคาของรายการค้า (ผลลัพธ์จากขั้นตอนที่ 3) ไปยัง SPO ที่ระบุตามสัญญา (ผลลัพธ์จากขั้นตอนที่ 2) • เมื่อป็นส่วนเสร็จแล้ว ต่อมาเมื่อราคาของรายการค้ามีการเปลี่ยนแปลง ต้องทำการป็นส่วนเพิ่มเติมไปยัง SPO ด้วย
ขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตาม ภาระผูกพัน	• รับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันโดยการโอน การควบคุม (Control) สินค้าหรือบริการไปให้แก่ลูกค้า • พิจารณาการโอนการควบคุมจากคำนิยามการควบคุม หรือสังเกตข้อบ่งชี้ เช่น การครอบครองกรรมสิทธิ์ทางกฎหมาย การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในความเป็นเจ้าของ เป็นต้น • การโอนการควบคุมมีทั้งแบบตลอดช่วงเวลา (Over time) และ ณ จุดหนึ่งของเวลา (At a point in time) • พิจารณาการรับรู้รายได้ตามเงื่อนไขการโอนการควบคุมแบบตลอดช่วงเวลาก่อน

ตัวอย่าง: บริษัท สมบูรณ์พาณิชย์ จำกัด ทำสัญญากับลูกค้ารายหนึ่งในลักษณะเป็นชุดเดียวกัน (package) ที่จะขายเครื่องจักรพร้อมส่งมอบวัตถุดิบโดยไม่มีข้อตกลงในการซื้อคืนหรือรับคืนสินค้า กิจการจะส่งมอบเครื่องจักรให้แก่ลูกค้า ณ จุดเริ่มต้นของสัญญา และจะส่งมอบวัตถุดิบให้แก่ลูกค้าทุกเดือนเป็นเวลาหนึ่งปี โดยลูกค้าจะใช้วัตถุดิบกับเครื่องจักรอื่นที่ได้ครอบครองไว้ ทั้งที่ลูกค้าสามารถซื้อวัตถุดิบประเภทอื่นๆ และวัตถุดิบประเภทที่ซื้อจากบริษัท สมบูรณ์พาณิชย์ จำกัดได้จากภายนอก

กิจการและลูกค้าต้องร่วมกันสำหรับมูลค่าของสัญญา และตกลงมูลค่าไว้ที่ 3,000,000 บาท โดยกิจการขอให้ลูกค้าจ่ายค่าเครื่องจักร 2,400,000 บาท และจ่าย 50,000 บาทต่อเดือน (หรือส่วนหนึ่งของทุกเดือน) สำหรับค่าวัตถุดิบเป็นเวลาหนึ่งปี

บริษัท สมบูรณ์พาณิชย์ จำกัด โดยปกติแล้วจะขายเครื่องจักรกับวัตถุดิบแยกต่างหากจากกัน ราคาขาย

เครื่องจักรเท่ากับ 2,700,000 บาท ในขณะที่วัตถุดิบมีราคาขายเท่ากับ 75,000 บาทต่อเดือน

ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญากับลูกค้า สัญญานี้เป็นข้อตกลงระหว่างกิจการกับลูกค้าเพื่อขายเครื่องจักรและวัตถุดิบ และเป็นเพียงหนึ่งสัญญาเพราะมีการต่อรองราคาของเครื่องจักรและวัตถุดิบร่วมกันในลักษณะเป็นชุดเดียวกัน โดยสัญญามีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจที่จะทำให้กิจการได้รับกระแสเงินสดในอนาคต ทั้งนี้สัญญาเห็นชอบในข้อตกลงและภาระผูกพันที่เกิดขึ้น อีกทั้งกิจการรับทราบสิทธิในผลตอบแทนตามสัญญาและสามารถระบุเงื่อนไขการชำระเงินได้

ขั้นตอนที่ 2: ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (SPO) ถึง 2 อย่าง คือ ส่งมอบเครื่องจักรและส่งมอบวัตถุดิบให้แก่ลูกค้า ภาระผูกพันทั้งสองมีความแตกต่างกันจึงควรแยกต่างหากจากกัน โดยสามารถพิจารณา

ความแตกต่างได้จากเงื่อนไขดังนี้ (1) กิจการตามปกติแล้วขายเครื่องจักรและวัตถุดิบแยกต่างหากกัน (2) ลูกค้าสามารถใช้ประโยชน์จากเครื่องจักรและวัตถุดิบร่วมกับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้าครอบครองอยู่

ขั้นตอนที่ 3: กำหนดราคาของรายการค้า ราคาของรายการค้าเท่ากับ 3,000,000 บาท ซึ่งเป็นจำนวนผลตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้ากับลูกค้า

ขั้นตอนที่ 4: ปันส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ผู้ผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก ราคาของรายการค้าจำนวน 3,000,000 บาทนั้นจะถูกปันส่วนไปยังเครื่องจักรและวัตถุดิบ โดยการอ้างอิงราคาซื้อขายของรายการเดียวของเครื่องจักรและวัตถุดิบ ณ จุดเริ่มต้นของสัญญา ตารางที่ 4 แสดงการคำนวณการปันส่วนราคาของรายการค้าและจากการคำนวณสรุปได้ว่า เครื่องจักรและวัตถุดิบจะได้รับการปันส่วนในจำนวนเท่ากับ 2,250,000 บาทและ 750,000 บาท ตามลำดับ

ตารางที่ 3 ตัวอย่างการปันส่วนราคาของรายการค้า

(ก) สินค้า	(ข) ราคาซื้อขายสินค้าเพียงรายการเดียว	(ค) เปอร์เซ็นต์การปันส่วน	(ง) จำนวนปันส่วน (ง) = ราคาของรายการค้า 3,000,000 บาท × (ค)
เครื่องจักร	2,700,000 บาท	75%**	2,250,000 บาท
วัตถุดิบ	900,000 บาท*	25%***	750,000 บาท
	3,600,000 บาท	100%	3,000,000 บาท
* 75,000 บาทต่อเดือน × 12 เดือน = 900,000 บาท			
** 75% = (2,700,000/3,600,000) ; *** 25% = (900,000/3,600,000)			

ขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามสัญญา กิจการจะรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อได้โอนการควบคุมสินค้าให้กับลูกค้าแล้ว สำหรับเครื่องจักร กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อส่งมอบเครื่องจักรให้แก่ลูกค้า เนื่องจาก ณ เวลานั้นลูกค้าได้ครอบครองทางกายภาพเครื่องจักรและรับโอน

ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในความเป็นเจ้าของเครื่องจักรแล้ว ในส่วนของวัตถุดิบ กิจการจะรับรู้รายได้ทุกเดือนตลอดช่วงเวลานึ่งปีตามสัญญา เนื่องจากลูกค้าได้ทยอยรับโอนการควบคุมวัตถุดิบและใช้ประโยชน์จากวัตถุดิบ ร่วมกับเครื่องจักรอื่นในทุก ๆ เดือน

การจดบันทึกรายได้จากการขายเครื่องจักรและวัตถุดิบ พร้อมกับการรับเงิน เป็นดังนี้

1) ณ จุดเริ่มต้นของสัญญา กิจการรับรู้รายได้จากการขายเครื่องจักรและรับเงินค่าสินค้า

เดบิต เงินสด	2,400,000
เครดิต รายได้จากการขาย - เครื่องจักร	2,250,000
รายได้จากการขายรับล่วงหน้า - วัตถุดิบ*	150,000

หมายเหตุ: * รายการหนี้สินตามสัญญา (Contract liabilities) เกิดขึ้นเพราะกิจการรับเงินก่อนที่จะส่งมอบวัตถุดิบให้แก่ลูกค้า

2) ณ สิ้นเดือนของแต่ละเดือน เป็นเวลา 1 ปี กิจการรับรู้สามารถรายได้จากการขายวัตถุดิบและรับเงินค่าสินค้า		
เดบิต เงินสด		50,000
รายได้จากการขายรับล่วงหน้า - วัตถุดิบ	12,500**	
เครดิต รายได้จากการขาย - วัตถุดิบ		62,500**
หมายเหตุ: ** 12,500 บาท = รายได้จากการขายรับล่วงหน้า-วัตถุดิบ 150,000 บาท/12 เดือน (ซึ่งสะท้อนถึงการลดลงของหนี้สินตามสัญญา)		
*** 62,500 บาท = จำนวนปันส่วนสำหรับวัตถุดิบ 750,000 บาท/12 เดือน		

ผลกระทบของโมเดลการรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้าต่อธุรกิจ

จากการพิจารณารายละเอียดของโมเดลการรับรู้รายได้ ดังที่ได้กล่าวในส่วนต้นของบทความ จะเห็นได้ว่าหลักการและขั้นตอนในการรับรู้รายได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากที่กิจการใช้อยู่ในปัจจุบัน ดังนั้น กิจการควรศึกษาผลกระทบของโมเดลเพื่อจะได้เตรียมพร้อมในการใช้งานในอนาคต ในส่วนต่อไปนี้จะขออภิปรายผลกระทบต่าง ๆ ที่โมเดลมีต่อธุรกิจ

1. สัญญากับลูกค้าและโมเดลทางธุรกิจ

โมเดลการรับรู้รายได้ใหม่จะส่งผลกระทบต่อกิจการในอุตสาหกรรมต่าง ๆ ซึ่งการจะกล่าวว่าอุตสาหกรรมใดได้รับผลกระทบมากหรือน้อยนั้นควรพิจารณาการเปลี่ยนแปลงของสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้ามากกว่าการพิจารณาลักษณะการประกอบธุรกิจโดยรวม เนื่องจากโมเดลใหม่ให้ถือปฏิบัติกับสัญญาที่ทำกับลูกค้า ดังนั้น จะเห็นว่ากิจการในอุตสาหกรรมที่โดยปกติทำสัญญากับลูกค้าในลักษณะที่ไม่มีองค์ประกอบของสินค้าหรือบริการที่หลากหลาย หรือไม่มีเงื่อนไขของสัญญาที่ซับซ้อน (เช่น ซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว หรือมีข้อกำหนดในการส่งมอบสินค้าหรือบริการเพื่อทำสัญญาหรือในช่วงเวลาอันสั้น) ก็ไม่น่าจะได้รับผลกระทบจากโมเดลใหม่มากนัก ตัวอย่างของอุตสาหกรรมที่น่าจะได้รับผลกระทบน้อย ได้แก่ อุตสาหกรรมค้าปลีกอาหารและเครื่องดื่มหรือสินค้าอุปโภคบริโภค เป็นต้น

ในทางกลับกัน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างเป็นอุตสาหกรรมเทคโนโลยีและการสื่อสารน่าจะได้รับผลกระทบมาก เพราะสัญญาที่ทำกับลูกค้าในอุตสาหกรรมเหล่านี้ โดยปกติเป็นสัญญาระยะยาว (Long-term contracts) และมีข้อตกลงในการส่งมอบสินค้าหรือบริการในลักษณะเป็นกลุ่มของสินค้าหรือบริการ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วโมเดลใหม่จะส่งผลกระทบต่อระยะเวลา (Timing) ในการรับรู้รายได้หรือจำนวน (Amount) ของรายได้ทั้งรายงานในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการเหล่านี้ (Ciesielski and Weirich, 2011; Ernst & Young, 2012) ลองพิจารณาผลกระทบจากตัวอย่างดังต่อไปนี้ กิจการขายโทรศัพท์มือถือพร้อมแพ็คเกจในราคา 23,750 บาท ให้กับลูกค้า (ราคาเครื่องเปล่าเท่ากับ 28,250 บาท) และลูกค้าต้องจ่ายค่าบริการรายเดือน 539 บาทต่อเดือน (ค่าบริการนอกแพ็คเกจเท่ากับ 999 บาทต่อเดือน) เป็นระยะเวลา 24 เดือน ซึ่งแพ็คเกจครอบคลุมการโทรอินเทอร์เน็ตและ Wi-Fi สำหรับสัญญาแบบนี้ประกอบไปด้วยการขายสินค้าและการให้บริการ อีกทั้งมีองค์ประกอบของธุรกรรมทางการเงิน เช่น ดอกเบี้ย ตาม IAS 18 มิได้ระบุวิธีการปันส่วนราคาของรายการค้า 23,750 บาทไว้อย่างชัดเจน ซึ่งกิจการอาจใช้มูลค่าอ้างอิงใดที่คิดว่าเหมาะสมเพื่อประมาณค่าเครื่องก่อน และหักค่าเครื่องออกจาก 23,750 บาทเพื่อเป็นค่าบริการ หรือในทางกลับกันกิจการอาจประมาณค่าบริการก่อนแล้วจึงให้มูลค่าคงเหลือเป็นค่าเครื่อง ซึ่งสองวิธีนี้จะทำให้กิจการมีรายได้ค่าเครื่องและ

ค่าบริการที่ต่างกันและทำให้เกิดคำถามว่าวิธีใดเหมาะสมกว่ากัน สำหรับโมเดลการรับรู้รายได้ใหม่นี้กำหนดให้ใช้ Stand-alone selling price ของค่าเครื่อง (28,250 บาท) และของค่าบริการ (999 บาท) เป็นหลักในการอ้างอิงการปันส่วนราคา 23,750 บาท ดังนั้น การประมาณจำนวนรายได้ของเครื่องจักรและค่าบริการจะมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น

จากการวิเคราะห์ผลกระทบข้างต้น ทำให้เกิดข้อเสนอแนะที่ว่าเมื่อกิจการต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ภายใต้โมเดลใหม่ กิจการควรศึกษาผลกระทบของรูปแบบหรือองค์ประกอบของสัญญาที่มีต่อการดำเนินธุรกิจ พร้อมทั้งพิจารณาโมเดลทางธุรกิจว่าควรมีการปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงหรือไม่ และควรพิจารณาด้วยว่าลักษณะหรือประเภทของรายได้แบบใดที่กิจการต้องการ เพื่อจะทำให้กิจการสามารถออกแบบรูปแบบหรือองค์ประกอบของสัญญาให้เอื้อประโยชน์ในการทำธุรกิจและสามารถสร้างรายได้และผลการดำเนินงานตามที่กิจการตั้งเป้าหมายไว้

2. ประมาณการและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
ถึงแม้ว่าโมเดลในการรับรู้รายได้มีการกำหนดขั้นตอนในการปฏิบัติไว้อย่างชัดเจน แต่ถ้าพิจารณารายละเอียดแต่ละขั้นตอนแล้วจะเห็นได้ว่าประกอบไปด้วยหลักการหรือข้อกำหนดที่ต้องอาศัยการประมาณการหรือใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารอยู่มาก (Ernst & Young, 2012) ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

การระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก การระบุภาระผูกพันในสัญญานี้เป็นความท้าทายที่ผู้บริหารต้องเผชิญ โดยเฉพาะกับสัญญาที่ต้องมีการโอนกลุ่มของสินค้าและบริการให้แก่ลูกค้า หลักเกณฑ์ความแตกต่างที่ใช้ในการระบุภาระผูกพันในขั้นตอนที่ 2 เป็นเพียงหลักการกว้างๆ ซึ่งต้องอาศัยดุลยพินิจบวกกับประสบการณ์และมุมมองทางธุรกิจของผู้บริหาร ถ้าผู้บริหารระบุภาระผูกพันไม่เหมาะสมหรือไม่สะท้อนเนื้อหาทางเศรษฐกิจของสัญญา กิจการจะผิดประเภทของรายได้และระยะเวลาในการรับรู้รายได้ของกิจการ

การกำหนดราคาของรายการค้า ราคาของรายการค้าต้องถูกประมาณขึ้นมาเมื่อราคามีความผันแปรอันเนื่องมาจากสิ่งที่อาจเกิดขึ้นตามสัญญา เช่น รับคืน ส่วนลด การรับประกันสินค้า การจ่ายเงิน การให้สินค้า หรือบริการลูกค้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า เป็นต้น ถึงแม้ว่าคณะกรรมการฯ เสนอทางเลือกในการประมาณราคาไว้หลายวิธี แต่การจะประมาณได้อย่างเหมาะสมนั้นขึ้นอยู่กับความชำนาญและประสบการณ์ของผู้บริหาร ประกอบกับการรวบรวมข้อมูลแวดล้อมที่ขายในสภาวะนอกกิจการ (เช่น ข้อมูลราคาซื้อขายในท้องตลาด ความน่าจะเป็นของการรับคืนสินค้า การขายเสริมของสิ่งตอบแทนที่มีใช้ตัวเงิน เป็นต้น) ซึ่งจะก่อให้เกิดต้นทุนที่เพิ่มขึ้นแก่กิจการ

การปันส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก การปันส่วนราคาของรายการค้านั้นใช้หลักการอ้างอิงราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงอย่างเดียว ซึ่งการปันส่วนนี้จะไม่สร้างปัญหาให้กับกิจการ ถ้ากิจการเคยขายสินค้าหรือบริการและมีข้อมูลราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการอยู่ แต่ถ้ากิจการทำสัญญารูปแบบใหม่ที่มีความแตกต่างจากที่เคยปฏิบัติ กิจการอาจต้องจัดทำประมาณการสำหรับราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการ (หรือของกลุ่มสินค้าหรือบริการ) ซึ่งสร้างความยุ่งยากให้แก่กิจการเพิ่มขึ้น

การโอนการควบคุมในสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า การรับรู้รายได้ขึ้นอยู่กับเวลาที่กิจการสามารถโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า ซึ่งการพิจารณาว่าสินค้าหรือบริการอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหรือคู่สัญญาก็อาจเป็นประเด็นที่สร้างความยุ่งยากให้กับกิจการ การพิจารณาแค่ว่าคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดครอบครองสินทรัพย์ทางกายภาพ (อย่างในกรณีเช่น การฝากขาย Bill-and-Hold เป็นต้น) ก็ไม่ทำให้สามารถสรุปได้ทันทีว่าผู้ครอบครองควบคุมสินทรัพย์อยู่ นอกจากนี้สำหรับกรณีการโอนการควบคุมแบบตลอดช่วงเวลา กิจการต้องยึดหลักในการวัดขั้นความสำเร็จเพื่อที่จะรับรู้รายได้ ซึ่งกิจการต้องใช้ดุลยพินิจว่าวิธี Input method หรือ Output method

จะมีความเหมาะสมมากกว่ากัน และต้องระมัดระวังในการรวบรวมข้อมูลเพื่อมาใช้ในการประมาณการ

3. ระบบข้อมูลและระบบการควบคุมภายใน ขั้นตอนของการรับรู้รายได้แบบใหม่ต้องอาศัยข้อมูลทั้งภายในและภายนอกองค์กรอย่างมาก โดยเฉพาะข้อมูลเพื่อจัดทำตัวเลขประมาณการต่าง ๆ เช่น ข้อมูลราคาซื้อขายในท้องตลาด ราคาซื้อขายของคู่แข่ง ความน่าจะเป็นของการรับคืนสินค้า หรือการให้บริการรับประกันสินค้า การให้เงิน สินค้าหรือบริการอื่นแก่ลูกค้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า ข้อมูลอัตราคิดลดเพื่อคำนวณรายได้ดอกเบี้ยที่เกิดจากธุรกรรมทางการเงิน เป็นต้น ดังนั้น กิจกรรมการประเมินความพร้อมของระบบจัดการข้อมูล รวมถึงระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อรองรับกับความต้องการใช้ข้อมูลที่เพิ่มขึ้น (Ernst & Young, 2012; PwC, 2014) นอกจากนี้ กิจกรรมการให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากห้าขั้นตอนของโมเดลมีความเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และการประมาณการตัวเลขต่าง ๆ ซึ่งถ้ากิจการมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมจะส่งผลให้กระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจมีความน่าเชื่อถือ ตลอดจนส่งผลวิธีการประมาณมีความสม่ำเสมอ

4. ภาษีเงินได้ เป็นที่ทราบแล้วว่าโมเดลการรับรู้รายได้ส่งผลกระทบต่อรูปแบบ จำนวน ระยะเวลาในการรับรู้รายได้ของกิจการ (Ciesielski and Weirich, 2011; Ernst & Young, 2012) และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนของการรับรู้รายได้ก็ย่อมส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสดของกิจการ ดังนั้น กิจกรรมการพิจารณาผลกระทบที่มีต่อภาษีเงินได้ พร้อมทั้งวางแผนภาษีอย่างเหมาะสม

5. การประเมินผลกระทบดำเนินงานและฐานะการเงิน การรับรู้รายได้ตามโมเดลใหม่อาจส่งผลให้เกิดการผันผวนของจำนวนของรายได้และเงินสดระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี (Ernst & Young, 2012) ในปีใดที่กิจการมีการโอนสินทรัพย์ให้แก่ลูกค้ามากก็ย่อมมีจำนวนรายได้มากกว่าปีอื่น ดังนั้น กิจกรรมการให้ข้อมูลหรือสร้างความเข้าใจแก่ผู้ถือหุ้น และนักลงทุนเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในหลักการรับรู้

รายได้รวมทั้งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ นอกจากนี้ กิจกรรมการพิจารณาผลกระทบของโมเดลใหม่ที่มีต่อสัญญาต่าง ๆ ที่กิจการจัดทำกับผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) เช่น สัญญาการรับประกันสินค้า โปรแกรมการจ่ายค่าตอบแทนผู้บริหาร (Ernst & Young, 2012; PwC, 2014) เพื่อแจ้งข้อกำหนดหรือรายละเอียดของสัญญาเหล่านี้จะสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของกิจการ

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในปี ค.ศ. 2010 IASB และ IASB ร่วมกันในการออกร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง) เพื่อเสนอโมเดลใหม่ในการรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้า โดยให้มีผลบังคับใช้กับสัญญากับลูกค้าทุกประเภท ยกเว้นสัญญาเช่า สัญญาประกันภัย สัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิหรือภาระผูกพันภายในได้ขอบเขตของ IFRS 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และสัญญาการแลกเปลี่ยนที่ไม่ใช่ตัวเงินระหว่างกิจการในสายธุรกิจเดียวกัน หลักการสำคัญของโมเดลนี้คือ กิจกรรมการรับรู้รายได้เพื่อให้สะท้อนถึงการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าในจำนวนที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการนั้น โมเดลใหม่ประกอบด้วย 5 ขั้นตอน โดยเริ่มจาก (1) ระบุสัญญากับลูกค้า (2) ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (3) กำหนดราคาของรายการค้า (4) ปันส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก (5) รับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน

ขั้นตอนในการรับรู้รายได้เริ่มจากการพิจารณาสัญญา ซึ่งก็คือ ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปอันจะก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่มีผลบังคับได้ สัญญาต้องมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ ซึ่งจะจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้ และเมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว กิจการต้องระบุภาระผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า ขั้นตอนการระบุภาระผูกพันเป็นหัวใจสำคัญในการรับรู้รายได้ เนื่องจาก

กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อปฏิบัติตามภาระผูกพันนั้น ดังนั้น กิจการต้องให้ความสำคัญในการระบุภาระผูกพันที่มีความแตกต่างกันในสัญญา หลังจากระบุภาระผูกพันแล้ว กิจการต้องกำหนดผลตอบแทนที่คาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งคณะกรรมการฯ กำหนดให้ใช้ราคาของรายการค้าเป็นตัวแทนของผลตอบแทนตามสัญญา ซึ่งราคาของรายการค้าอาจเป็นราคาคงที่หรือราคาผันแปร ขึ้นตอนหลังจากกำหนดผลตอบแทนตามสัญญา ก็คือ การปันส่วนผลตอบแทนนั้นให้กับภาระผูกพันต่าง ๆ ที่ถูกระบุในสัญญา และท้ายที่สุดกิจการจะรับรู้รายได้เมื่อได้โอนการควบคุมสินค้าหรือบริการตามภาระผูกพันให้แก่ลูกค้า

โมเดลการรับรู้รายได้ตามที่ปรากฏใน ED/2011 จะมีผลบังคับใช้สำหรับกิจการที่จัดทำงบการเงินภายใต้ U.S. GAAP และ IFRSs สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหลังวันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ. 2016 สำหรับประเทศไทยนั้น ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้น่าจะมีผลบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2561 หรือ 2562 และถึงแม้ว่ากิจการยังมีเวลาอีกหลายปีก่อนที่โมเดลนี้จะถูกใช้งาน กิจการควมเตรียมความพร้อม เพื่อรับมือกับการเปลี่ยนแปลง และเพื่อจะช่วยเหลือลดปัญหาหรือผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นต่อกิจการในช่วงของการเปลี่ยนแปลง กิจการควรพิจารณาการในช่วงการเตรียมความพร้อมดังต่อไปนี้ (1) ศึกษาลักษณะของโมเดลใหม่ที่มีต่อการดำเนินธุรกิจ รวมถึงโมเดลทางธุรกิจ สัญญาที่ทำกับลูกค้า รูปแบบรายได้ระยะเวลาในการรับรู้รายได้ ผลกระทบทางการเงิน สถานะการเงิน และภาระภาษีที่จะเกิดขึ้น (2) พิจารณาประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้โมเดลใหม่ (3) ประเมินความจำเป็นของบุคลากรในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลง พร้อมทั้งจัดการฝึกอบรมเพื่อสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับโมเดลใหม่และผลกระทบของโมเดลต่อธุรกิจ (4) ประเมินความพร้อมและทำการปรับปรุง

ระบบข้อมูล รวมถึงระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากโมเดลใหม่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลในการประมาณการและการตัดสินใจของผู้บริหาร (5) ศึกษาการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลของงบการเงินตามโมเดลใหม่ รวมทั้งเริ่มรวบรวมข้อมูลที่จะใช้ในการจัดทำงบการเงินทั้งในช่วงรอยต่อของการเปลี่ยนแปลงและช่วงหลังการเปลี่ยนแปลง

เอกสารอ้างอิง

- Ciesielski, J. T., and Weirich, T. R. (2011). Convergence Collaboration: Rethinking Revenue Recognition. *Management Accounting Quarterly*, 12(3), 18–27.
- Chandra, U. and So, B. T. (2008). The Role of Revenue in Firm Valuation. *Accounting Horizons*, 22(2), 199–222.
- Ernst & Young. (2012). Revenue Recognition Project: Round 2 for the Exposure Draft. available at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Revenue_recognition_project_round_2_for_the_ED/\\$FILE/Revenue%20recognition%20project%20round%202.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Revenue_recognition_project_round_2_for_the_ED/$FILE/Revenue%20recognition%20project%20round%202.pdf), accessed 21 February 2014.
- Holzmann, O. J. (2011). Revenue Recognition Convergence: The Contract-Based Model. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 22(6), 87–92.
- IASB. (2011a). Exposure Draft (ED/2011/6): A Revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers. available at http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf, accessed 19 February 2014.

- IASB. (2011b). Snapshot: Revenue from Contracts with Customers. available at http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/Snapshot_RevRec2_Nov2011.pdf, accessed 21 February 2014.
- Jones, J. P. and Pagach, D. (2013). The Next Step for Revenue Recognition. *The CPA Journal*, 30–34.
- Olsen, L. and Weirich, T. R. (2010). New Revenue-Recognition Model. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 22(1), 55–61.
- PwC and Knowledge@Wharton. (2013). New Revenue Recognition Rules Delayed, but Start Planning Now. available at http://www.pwc.com/en_US/audit-assurance-services/accounting_advisory/publications/assets/pwc-wharton-revenue, accessed 19 February 2014.
- PwC. (2014). 10 Minutes on Revenue Recognition. available at http://www.pwc.com/en_US/us/10minutes/assets/pwc-10minutes-on-revenue-recognition.pdf, accessed 21 February 2014.
- Schipper K. A., Schrand, C. M., Shevlin, T., and Wilks, T. J. (2009). Reconsidering Revenue Recognition. *Accounting Horizons*, 23(1), 55–68.
- SEC. (2001). Speech by the SEC Staff: Revenue Recognition. available at <http://www.sec.gov/news/speech/spch495.htm>, accessed 21 February 2014.
- Wüstemann, L. and Kierzek, S. (2005). Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Model, Current Proposals and Practical Consequences. *Accounting in Europe*, 2, 69–106.