



ภาคผนวก

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved

ภาคผนวก ก

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

เรื่อง

การรับรู้รายได้

(ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6)

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 เรื่อง การรับรู้รายได้

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

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

เรื่อง

การรับรู้รายได้

(ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 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
วันที่มีผลบังคับ	36

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาเอน และข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรปกติซึ่งถือเป็นคำอธิบายเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่ถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีนัยสำคัญ

วัตถุประสงค์

แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินให้คำนิยามไว้ว่า รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สินซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้ตามคำนิยามรวมถึง รายได้และรายการกำไรซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้มีชื่อเรียกต่างๆ กัน เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ดอกเบี้ย รายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ ฯลฯ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกี่ยวกับการขายสินค้า การให้บริการ และการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

ประเด็นหลักทางการบัญชีสำหรับรายได้คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการควรรับรู้รายการเป็นรายได้ แม่บทการบัญชีกำหนดว่ารายได้ควรรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการฉบับนี้ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้และให้แนวทางในการปฏิบัติสำหรับแต่ละสถานการณ์

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีดังต่อไปนี้

1.1 การขายสินค้า

1.2 การให้บริการ

1.3 การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

2. สินค้ารวมรวมถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขาย เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีก หรือที่ดินและสินทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขาย
3. ตามปกติการให้บริการ หมายถึง การที่กิจการได้ปฏิบัติงานตามที่ตกลงไว้ในสัญญาตลอดช่วงเวลาที่ตกลงกันซึ่งอาจเป็นการให้บริการเพียงช่วงเวลาเดียวหรือหลายช่วงเวลา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ซึ่งเกิดจากสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา เช่น การให้บริการด้านการจัดการ โครงการ หรืองานด้านสถาปัตยกรรม เนื่องจากรายได้จากการให้บริการดังกล่าวได้ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา
4. การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของ
 - 4.1 ดอกเบี้ย ซึ่งเป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากการให้ผู้อื่นใช้เงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือจำนวนค้างรับของกิจการ
 - 4.2 ค่าสิทธิ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ระยะยาวของกิจการ ตัวอย่างเช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์และ โปรแกรมคอมพิวเตอร์
 - 4.3 เงินปันผล ซึ่งเป็นกำไรที่แบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้นตามสัดส่วนของเงินลงทุนที่ถือ
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก
 - 5.1 สัญญาเช่าระยะยาว (ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่องการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว)
 - 5.2 เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม)
 - 5.3 สัญญาประกันภัยสำหรับกิจการที่ประกอบธุรกิจประกันภัย
 - 5.4 การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหรือการจำหน่ายสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน
 - 5.5 การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
 - 5.6 การเพิ่มขึ้นตามธรรมชาติของปศุสัตว์ ผลิตผลทางการเกษตรและป่าไม้
 - 5.7 การขูดสิ้นแร่
 - 5.8 รายได้ที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินค้า
 - 5.9 รายได้หรือรายการกำไรที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

คำนิยาม

6. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

รายได้

หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

มูลค่ายุติธรรม

หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

7. รายได้ หมายถึงเฉพาะกระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับหรือค้างรับซึ่งทำให้ส่วนเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และ ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เนื่องจากถือเป็นกระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่ไม่ทำให้ส่วนเจ้าของของกิจการเพิ่มขึ้น ในทำนองเดียวกัน จำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการซึ่งเป็นกระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่ไม่ทำให้ส่วนเจ้าของเพิ่มขึ้น จึงไม่ถือเป็นรายได้ เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้นเป็นค่านายหน้า

การวัดมูลค่าของรายได้

8. กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือ ค้างรับ
9. ตามปกติ กิจการกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อ
10. โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับในรูปของเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด และจำนวนรายได้คือ จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการได้รับหรือค้างรับ

อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในทันที มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอาจมีมูลค่าน้อยกว่าจำนวนเงินสดรับหรือค้างรับที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สินเชื่อแก่ผู้ซื้อโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือยอมรับตัวเงินซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาดจากผู้ซื้อเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายสินค้า โดยนัยแล้วส่วนหนึ่งของรายการดังกล่าวถือเป็นการให้สินเชื่อ ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องกำหนดโดยนำจำนวนทั้งสิ้นที่จะได้รับในอนาคตมาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น ซึ่งต้องเป็นอัตราใดอัตราหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- 10.1 อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารทางการเงินที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ออกตราสารมีอันดับความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน
- 10.2 อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารทางการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ

ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินของผลตอบแทนต้องรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยตามที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 28 ถึง 29

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

เนื้อหาของรายการบัญชี

12. ตามปกติ เกณฑ์การรับรู้รายได้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการบัญชีแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์กิจการอาจจำเป็นต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชีเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของรายการบัญชีนั้น

ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้รวมค่าบริการหลังการขายที่สามารถระบุจำนวนได้ไว้ในราคาขายของสินค้ากิจการต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น ในทางกลับกัน กิจการอาจต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาใช้ปฏิบัติกับรายการบัญชีมากกว่าหนึ่งรายการพร้อมกัน เมื่อรายการบัญชีเหล่านั้นสัมพันธ์กันจนทำให้ไม่สามารถเข้าใจถึงผลกระทบทางธุรกิจของรายการใดรายการหนึ่งได้โดยไม่อ้างอิงถึงรายการอื่นที่เกี่ยวข้อง 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

โดยทั่วไป การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้มักเกิดขึ้นกับธุรกิจการค้าปลีก แต่ในบางกรณีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้นเวลาที่ต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้ผู้ซื้อ

15. กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น
 - 15.1 เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่อาจไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากรับประกันปกติ
 - 15.2 เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น
 - 15.3 เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังมีได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ
 - 15.4 เมื่อผู้ซื้อจะมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขายและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้
16. กิจการต้องรับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นการขาย ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้ เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนดในกรณีดังกล่าว รายการบัญชีนั่นถือเป็นการขายและกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้หากกิจการได้โอนทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว อีกตัวอย่างหนึ่งคือ กรณีที่กิจการค้าปลีกยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าโดยตกลงที่จะคืนเงินให้หากลูกค้าไม่ได้รับความพอใจในสินค้า ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาที่เกิดการขาย หากกิจการสามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ในขณะที่เดียวกันกิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืนสินค้าโดยประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
17. กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีจะเข้าสู่กิจการ ในบางกรณี ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนอาจไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้วหรือจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุญาตให้ส่งเงินซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนจาก

การขายออกนอกประเทศ กิจการสามารถรับรู้รายได้ในทันทีที่รัฐบาลต่างประเทศอนุมัติให้ส่งเงินดังกล่าวออกนอกประเทศได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป

กิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรก

17.1 จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาได้เกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ

17.2 จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้

17.3 จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนหมดไป

18. รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกันต้องรับรู้ในงวดบัญชีเดียวกัน กระบวนการนี้เรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึง ค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไขทุกข้อในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่ได้รับเป็นหนี้สิน

การให้บริการ

19. กิจการต้องรับรู้รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้หากกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีดังกล่าว ณ วันที่ในงบดุล ผลของรายการบัญชีสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้

19.1 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

19.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

19.3 กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลได้อย่างน่าเชื่อถือ

19.4 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

20. การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีนี้กิจการต้องรับรู้รายได้ในงวดบัญชีที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าว

ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวดมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา ได้กำหนดให้มีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์นี้ด้วย ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวสามารถใช้ปฏิบัติกับการรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการและการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น

21. กิจการสามารถรับรู้รายได้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องรายการบัญชานั้นจะเข้าสู่กิจการ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรก
 - 21.1 จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาได้เกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
 - 21.2 จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้
 - 21.3 จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนหมดไป
22. กิจการอาจวัดมูลค่าโดยใช้การประมาณการหากการประมาณการนั้นเชื่อถือได้ ตามปกติกิจการจะสามารถทำการประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือหลังจากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาในเรื่องต่อไปนี้
 - 22.1 สิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่ายซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการหรือรับบริการ
 - 22.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน
 - 22.3 ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

โดยทั่วไป กิจการมีความจำเป็นที่จะมีระบบจัดทำรายงานและงบประมาณทางการเงินที่ดีเพื่อใช้ในการภายใน กิจการอาจต้องทบทวนประมาณการรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการและอาจต้องแก้ไขประมาณการดังกล่าวเมื่อจำเป็น การแก้ไขประมาณการไม่ได้แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชานั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
23. กิจการสามารถกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีได้หลายวิธี กิจการควรเลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของบริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตามลักษณะของรายการบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง
 - 23.1 การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว
 - 23.2 อัตราส่วนของบริการที่ให้จนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ต้องให้
 - 23.3 สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุนของบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต

ตามปกติเงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าจะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระดับของบริการที่ให้ไปแล้ว

24. หากกิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากต้องให้บริการหลายอย่างในช่วงเวลาเดียวกัน กิจการควรรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยบริการหลักซึ่งมีความสำคัญกว่าบริการอื่น ๆ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว
25. หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน
26. ตามปกติกิจการอาจไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือในระยะเริ่มแรกที่เกิดรายการบัญชี อย่างไรก็ตาม หากกิจการคาดว่าจะมีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่กิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากรายการบัญชีนั้น กิจการจะสามารถรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้น กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหากไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ
27. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายโดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องหากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือและหากมีระดับความน่าจะเป็นไม่เพียงพอที่จะเชื่อถือได้ว่ากิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นคืน อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการสามารถรับรู้รายได้ ตามย่อหน้าที่ 19 แทนการรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 25

ดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล

28. กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผลที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดได้ในย่อหน้าที่ 29 เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 28.1 มีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่กิจการจะได้รับประโยชน์
- 28.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
29. รายได้ดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล ต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้
- 29.1 ดอกเบีย ต้องรับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาโดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์
- 29.2 ค่าสิทธิ ต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง
- 29.3 เงินปันผล ต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

30. อัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์คือ อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับตลอดอายุของสินทรัพย์เพื่อทำให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดนั้น เท่ากับราคาตามบัญชีเริ่มแรกของสินทรัพย์ รายได้ดอกเบี้ยรวมถึงจำนวนตัดจำหน่ายของ ส่วนลดส่วนเกิน หรือส่วนต่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินซึ่งกิจการจำเป็นต้องตัดจำหน่ายให้หมด ไปตลอดอายุของหนี้สินนั้น
31. หากกิจการซื้อเงินลงทุนที่ระบุอัตราดอกเบี้ยโดยมีดอกเบี้ยคงค้างที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อกิจการ ต้องปันส่วนดอกเบี้ยที่ได้รับในเวลาต่อมาเพื่อรับรู้เป็นรายได้เฉพาะส่วนที่เกิดหลังการซื้อใน กรณีที่กิจการซื้อตราสารทุนที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อ ตราสารทุนนั้น กิจการต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมาหักจากต้นทุนของตราสารทุน หากกิจการ ไม่สามารถปันส่วนเงินปันผลดังกล่าวได้กิจการควรรับรู้เงินปันผลทั้งจำนวนเป็นรายได้ เว้นแต่ จะเห็นได้ชัดเจนว่าเงินปันผลดังกล่าวเป็นการคืนทุนให้ตราสารทุน
32. กิจการต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกค่าสิทธิตามข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่เนื้อหาตาม ข้อตกลงจะแสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้จะเหมาะสมยิ่งขึ้นหากใช้เกณฑ์รับรู้รายได้อื่น ที่มีระบบและสมเหตุสมผล
33. กิจการจะรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้อง กับรายการบัญชีจะเข้าสู่กิจการ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและ ต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้ไปเมื่อเริ่มแรก
- 33.1 จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาเกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
- 33.2 จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้
- 33.3 จำนวนที่คาดว่าจะไม่ได้รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนหมดไป

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 เหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นภายในและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชยความเสียหาย ค่าปรับ หรือรายการขาดทุนอื่นที่อาจเกิดขึ้น

วันที่ปฏิบัติ

36. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ภาคผนวกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงถึงการนำมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้รายได้ มาประยุกต์ใช้โดยอธิบายความหมายในสถานการณ์เชิงพาณิชย์บางประเภทให้ชัดเจนขึ้น ตัวอย่างที่นำเสนอเน้นถึงรายการบัญชีในบางลักษณะและไม่ได้พิจารณาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องทุกปัจจัยซึ่งอาจมีผลต่อการรับรู้รายได้ ตัวอย่างดังกล่าวสมมติว่า

- ก) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- ข) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะเข้าสู่กิจการ
- ค) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

การขายสินค้า

ตัวอย่างที่ 1 การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้าเนื่องจากเป็นความประสงค์ของผู้ซื้อ ทั้งที่ผู้ซื้อ มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นและยอมรับหนี้แล้ว กิจการสามารถรับรู้รายได้หลังจากผู้ซื้อ มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าก็ต่อเมื่อ

- ก. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะส่งสินค้าให้ผู้ซื้อ
- ข. สินค้าที่ขายไปแล้วนั้นอยู่ในความครอบครองของกิจการ ซึ่งกิจการได้ระบุไว้ แล้วอย่างชัดเจนและสินค้านั้นพร้อมที่จะส่งมอบให้ผู้ซื้อ ณ เวลาที่มีการรับรู้รายได้
- ค. ผู้ซื้อไม่ค้างหนี้เวลาการส่งมอบสินค้า
- ง. เงื่อนไขการชำระเงินเป็นไปตามปกติ

กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากกิจการเพียงแต่คาดว่าจะสามารถจัดหาหรือผลิตสินค้า ได้ทันเวลาที่ต้องส่งมอบ

ตัวอย่างที่ 2 การขายสินค้าอย่างมีเงื่อนไข

กรณีที่ 1 การขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขการติดตั้งและการตรวจสอบ

ตามปกติกิจการสามารถรับรู้รายได้ได้หากผู้ซื้อยอมรับสินค้าเมื่อการติดตั้ง เสร็จสิ้นลงและสินค้าผ่านการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถรับรู้รายได้ ทันทีที่ผู้ซื้อยอมรับสินค้าเมื่อ

- ก. การติดตั้งเป็นกระบวนการที่ง่าย ตัวอย่างเช่น การติดตั้งโทรทัศน์ ซึ่งเป็นเพียงการแกะกล่อง ต่อสายไฟและติดตั้งเสาอากาศ
- ข. การตรวจสอบเป็นเพียงเพื่อยืนยันราคาที่กำหนดไว้ตามสัญญาเท่านั้น ตัวอย่างเช่น การนำส่งแร่เหล็ก น้ำตาล หรือ ถั่วเหลือง

กรณีที่ 2 การขายโดยมีเงื่อนไขที่ผู้ซื้อสามารถคืนสินค้าได้ภายในเวลาที่กำหนด ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการคืนสินค้า กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้ซื้อยอมรับสินค้าอย่างเป็นทางการแล้ว หรือเมื่อระยะเวลาการคืนสินค้าได้สิ้นสุดลงหลังจากที่ผู้ซื้อได้รับสินค้าแล้ว

กรณีที่ 3 การฝากขายซึ่งผู้รับฝากทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝาก ผู้ฝากต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากขายสินค้านั้นให้กับบุคคลที่สาม

กรณีที่ 4 การฝากขายแบบจ่ายเงินสดเมื่อส่งมอบกิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อและได้รับเงินสด

ตัวอย่างที่ 3 การขายในกรณีที่จะส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อผู้ซื้อชำระเงินครบแล้ว กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้า อย่างไรก็ตาม หากประสบการณ์ที่ผ่านมาชี้ให้เห็นว่าการขายส่งใหญ่มักจะล้มเหลว กิจการสามารถรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินมัดจำส่วนใหญ่ โดยกิจการมีสินค้าอยู่ในครอบครองและสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและพร้อมที่จะส่งมอบให้ผู้ซื้อ

ตัวอย่างที่ 4 การขายตามสั่งโดยกิจการจะได้รับชำระเงินทั้งหมดหรือบางส่วนก่อนการส่งสินค้า ซึ่งยังไม่มีในครอบครอง เช่น สินค้าที่ยังอยู่ระหว่างการผลิตหรือสินค้าที่รอส่งไปยังผู้ซื้อโดยตรงจากบุคคลที่สาม กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อส่งสินค้าให้ผู้ซื้อ

ตัวอย่างที่ 5 การขายโดยมีสัญญาซื้อคืน (ไม่รวมการแลกเปลี่ยนสินค้า) ซึ่งผู้ขายตกลงที่จะซื้อสินค้าที่ขายไปนั้นคืนในภายหลัง หรือเมื่อผู้ขายมีสิทธิเลือกที่จะซื้อคืนหรือผู้ซื้อ มีสิทธิที่จะขายคืน

ผู้ขายต้องวิเคราะห์เนื้อหาของเงื่อนไขในข้อตกลงเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของให้ผู้ซื้อแล้วจึงจะสามารถรับรู้รายได้ หากความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของยังคงอยู่กับผู้ขายแม้ว่า

ผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายไปแล้ว รายการดังกล่าวถือเป็นการจัดหาเงินซึ่งไม่ก่อให้เกิดรายได้

ตัวอย่างที่ 6 การขายสินค้าให้ตัวกลาง ตัวอย่างเช่น ผู้แทนจำหน่าย ผู้จัดจำหน่าย หรือบุคคลอื่นเพื่อการขายต่อ

ตามปกติผู้ขายจะรับรู้รายได้เมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของไปแล้ว อย่างไรก็ตาม หากโดยเนื้อหาผู้ซื้อทำหน้าที่เป็นตัวแทนเท่านั้นให้ถือว่าการขายนั้นเป็นการขายฝาก

ตัวอย่างที่ 7 ค่าสมาชิกสิ่งตีพิมพ์และรายการที่คล้ายคลึงกัน

เมื่อค่าสมาชิกในแต่ละช่วงเวลาเป็นจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกัน กิจการต้องรับรู้รายได้โดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการเป็นสมาชิก เมื่อค่าสมาชิกในแต่ละช่วงเวลาเป็นจำนวนเงินที่แตกต่างกัน กิจการต้องรับรู้รายได้ตามสัดส่วนราคาขายของสินค้าที่ส่งมอบกับประมาณการราคาขายทั้งสิ้นของสินค้าที่ต้องส่งมอบตลอดอายุการเป็นสมาชิก

ตัวอย่างที่ 8 การขายตามสัญญาผ่อนชำระ

กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย ซึ่งราคาขายเป็นราคาที่ไม่รวมดอกเบี้ยและเป็นมูลค่าปัจจุบันของสิ่งตอบแทน ซึ่งคำนวณโดยการคิดลดลูกหนี้ค้างงวดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น กิจการต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาโดยคำนึงถึงอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น

ตัวอย่างที่ 9 การขายอสังหาริมทรัพย์

การรับรู้รายได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

การให้บริการ

ตัวอย่างที่ 10 ค่าติดตั้ง

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการติดตั้งตามขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ เว้นแต่การติดตั้งนั้นเป็นเพียงส่วนประกอบย่อยของการขายซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อขายสินค้า

ตัวอย่างที่ 11 ค่าบริการซึ่งรวมอยู่ในราคาขายของผลิตภัณฑ์
เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์ได้รวมจำนวนที่สามารถระบุได้สำหรับการให้บริการ
หลังการขาย (เช่น การให้บริการหลังการขายและการปรับปรุงโปรแกรม
คอมพิวเตอร์ให้ดีขึ้นหลังจากที่ขายไปแล้ว) จำนวนที่สามารถระบุได้ดังกล่าวต้อง
บันทึกเป็นรายได้ออกการตัดบัญชีและทยอยรับรู้รายได้ตลอดระยะเวลาที่มี
การให้บริการ ตามปกติรายได้ออกการตัดบัญชีดังกล่าวได้รวมถึงต้นทุนการให้บริการ
ที่คาดว่าจะเกิดตามข้อตกลงและกำไรจากการให้บริการนั้น

ตัวอย่างที่ 12 ค่านายหน้าโฆษณา
กิจการต้องรับรู้รายได้ค่านายหน้าจากสื่อโฆษณาเมื่อโฆษณานั้นได้เผยแพร่สู่
สาธารณชน ค่านายหน้าจากการผลิตสื่อต้องรับรู้ตามขั้นความสำเร็จของงานนั้น

ตัวอย่างที่ 13 ค่านายหน้าประกันภัย
ตัวแทนต้องรับรู้รายได้ค่านายหน้าประกันภัยที่ได้รับหรือค้างรับเมื่อวันที่
กรมธรรม์ใหม่มีผลบังคับหรือวันที่ต่ออายุกรมธรรม์หากตัวแทนนั้นไม่ต้อง
ให้บริการอื่นอีกต่อไป อย่างไรก็ตาม หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตัวแทน
จะต้องให้บริการต่อไปตลอดอายุของกรมธรรม์ ตัวแทนต้องบันทึกค่านายหน้า
ประกันภัยนั้นเป็นรายได้ออกการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดอายุของ
กรมธรรม์ที่มีผลบังคับ

ตัวอย่างที่ 14 ค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงิน
ค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงินต้องรับรู้เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ที่
ค่าธรรมเนียนั้นจัดเก็บและตามเกณฑ์การบันทึกบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงิน
ที่เกี่ยวข้อง ชื่อของค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงินอาจไม่แสดงให้เห็นถึง
ลักษณะและเนื้อหาของบริการที่ให้ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องแยกค่าธรรมเนียนออกเป็น
3 ประเภทดังต่อไปนี้

14.1 ค่าธรรมเนียมที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของเครื่องมือ
ทางการเงิน โดยทั่วไปค่าธรรมเนียนดังกล่าวเป็นส่วนปรับปรุงอัตรา
ผลตอบแทนที่แท้จริง

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 หากกิจการขายเงินให้กู้ยืมของกิจการไป โดยกิจการยังคงทำหน้าที่จัดการเงินให้กู้ยืมนั้นด้วยค่าธรรมเนียมที่ต่ำกว่าอัตราปกติหรือไม่คิดค่าธรรมเนียมใด ๆ กิจการต้องบันทึกส่วนหนึ่งของราคาขายของเงินให้กู้ยืมนั้นเป็นรายการรอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้เมื่อมีการให้บริการ

ข. ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่กิจการได้รับจากการประกันวงเงินที่จะให้กู้ตามเวลาที่กำหนด

หากไม่นำเป็นไปได้อาจจะมีการกู้ยืมเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียม
ผูกพันวงเงินดังกล่าวเป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ข้อผูกพันนั้นมีผล
บังคับใช้

14.3 ค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นเมื่อมีการดำเนินการที่สำคัญซึ่งการดำเนินการนั้นสำคัญ
กว่าการดำเนินการอื่น ๆ

กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมนดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อการดำเนินการสำคัญได้
เสร็จสิ้นลง ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ก. ค่านายหน้าในการจัดสรรหุ้นให้ลูกค้า

กิจการต้องรับรู้ค่านายหน้าเป็นรายได้เมื่อได้จัดสรรหุ้นให้ลูกค้าแล้ว

ข. ค่าธรรมเนียมในการจัดการให้มีการกู้ยืมระหว่างผู้กู้กับนักลงทุน

กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมนดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อการจัดการดังกล่าว
เสร็จสิ้นลง

ค. ค่าธรรมเนียมจากการจัดหาเงินให้กู้ยืมร่วม

กิจการจำเป็นต้องแยกแยะระหว่างค่าธรรมเนียมนที่เกิดขึ้นเมื่อการดำเนินการ
ที่สำคัญได้เสร็จสิ้นลง กับค่าธรรมเนียมนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการใน
อนาคตโดยที่ยังมีความเสี่ยงอยู่ ค่าธรรมเนียมนซึ่งกิจการได้รับจากการ
จัดหาผู้กู้ยืมร่วม โดยที่กิจการไม่มีส่วนในเงินกู้ยืมนั้นถือเป็นค่าชดเชย
สำหรับการให้บริการ กิจการสามารถรับรู้ค่าธรรมเนียมนดังกล่าวเป็น
รายได้ เมื่อการจัดหาผู้ให้กู้ยืมร่วมได้เสร็จสิ้นลง อย่างไรก็ตาม
หากกิจการมีส่วนในเงินกู้และได้รับอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงต่ำกว่า
อัตราที่ผู้ให้กู้อื่นได้รับ กิจการต้องบันทึกค่าธรรมเนียมนจากการจัดหาเงิน
ให้กู้ยืม ส่วนหนึ่งเป็นรายการรอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เพื่อปรับปรุง
อัตราผลตอบแทนที่แท้จริงเช่นเดียวกับข้อ 14.1 ในทางกลับกัน
หากกิจการมีส่วนในเงินกู้และได้รับอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงสูงกว่า
อัตราที่ผู้ให้กู้อื่นได้รับ กิจการต้องรับรู้ผลตอบแทนที่แท้จริงส่วนหนึ่งเป็น
รายได้ค่าธรรมเนียมนจากการจัดหาเงินให้กู้ยืมร่วม เมื่อการหาดังกล่าว
ได้เสร็จสิ้นลง

ตัวอย่างที่ 15 ค่าผ่านประตู

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการแสดง การจัดเลี้ยงและงานรื่นเริงอื่น เมื่องานเหล่านั้นได้เสร็จสิ้นลง หากค่าผ่านประตูนั้นสามารถให้เข้าชมการแสดงได้หลายประเภท กิจการต้องปันส่วนค่าผ่านประตูให้กับการแสดงแต่ละประเภทตามเกณฑ์ที่เหมาะสม

ตัวอย่างที่ 16 ค่าเล่าเรียน

กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าเล่าเรียนตลอดระยะเวลาที่มีการสอน

ตัวอย่างที่ 17 ค่าธรรมเนียมแรกเข้า ค่าใช้บริการและค่าบำรุงสมาชิก

กิจการต้องรับรู้รายได้ตามลักษณะของการให้บริการหากค่าธรรมเนียมที่กิจการเรียกเก็บเป็นเพียงค่าบำรุงสมาชิกเท่านั้น ซึ่งไม่รวมค่าบริการอื่นหรือค่าบำรุงสมาชิกรายปี กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้หากกิจการคาดว่าจะสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้ หากค่าธรรมเนียมรวมถึงสิทธิที่สมาชิกจะได้รับบริการหรือสิ่งตีพิมพ์ตลอดอายุของการเป็นสมาชิกหรือให้สิทธิในการซื้อสินค้าหรือบริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาปกติกับผู้ที่ไม่เป็นสมาชิก กิจการต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ที่สะท้อนถึงจังหวะเวลา ลักษณะและมูลค่าของประโยชน์ที่ให้แก่สมาชิก

ตัวอย่างที่ 18 สิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย

ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย อาจรวมถึงการให้บริการทั้งเมื่อเริ่มแรกและในเวลาต่อมา การจัดหาอุปกรณ์และสินทรัพย์อื่น ๆ ให้ การถ่ายทอดความรู้และกรรมวิธีเฉพาะสำหรับกิจการ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิดังกล่าวเป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่สะท้อนถึงวัตถุประสงค์ในการคิดค่าสิทธินั้น วิธีการรับรู้รายได้ค่าสิทธิที่เหมาะสมมีดังต่อไปนี้

18.1 การจัดหาอุปกรณ์และสินทรัพย์อื่นให้

กิจการต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ขายเป็นรายได้เมื่อมีการส่งมอบสินทรัพย์หรือโอนกรรมสิทธิ์

18.2 การให้บริการทั้งเริ่มแรกและในเวลาต่อมา

กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่ายเป็นรายได้เมื่อให้บริการไม่ว่าค่าสิทธินั้นจะเป็นค่าสิทธิเริ่มแรกหรือค่าสิทธิรายปี หากค่าสิทธิรายปี

ไม่ครอบคลุมต้นทุนการให้บริการอย่างต่อเนื่องและกำไรที่สมเหตุสมผล
กิจการต้องบันทึกค่าสิทธิเริ่มแรกบางส่วนที่เพียงพอสำหรับต้นทุนการให้
บริการอย่างต่อเนื่องและกำไรที่สมเหตุสมผลของบริการนั้นเป็นรายการ
รอกการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้เมื่อให้บริการ

สัญญาการเป็นผู้แทนจำหน่ายอาจกำหนดให้กิจการต้องจัดหาอุปกรณ์ สินค้า
หรือสินทรัพย์อื่นให้ผู้แทนจำหน่ายด้วยราคาซึ่งต่ำกว่าราคาที่คิดกับผู้อื่น หรือ
ด้วยราคาที่ไม่ก่อให้เกิดกำไรที่สมเหตุสมผลจากการขายนั้น ในกรณีดังกล่าว
กิจการต้องบันทึกค่าสิทธิเริ่มแรกบางส่วนเป็นรายการรอกการตัดบัญชีและ
ทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่สินค้านั้นน่าจะมีการขายให้ผู้แทน
จำหน่าย ค่าสิทธิเริ่มแรกดังกล่าวต้องเพียงพอสำหรับประมาณการต้นทุนที่สูง
กว่าราคาขายและกำไรที่สมเหตุสมผลนั้น กิจการต้องรับรู้ยอดคงเหลือของ
ค่าสิทธิเริ่มแรกเป็นรายได้เมื่อกิจการให้บริการเริ่มแรกทั้งหมดและได้ปฏิบัติ
ตามข้อผูกพันที่เป็นสาระสำคัญแล้ว ตัวอย่างเช่น กิจการได้ให้ความช่วยเหลือ
ในการเลือกสถานที่ทำการ ให้การฝึกอบรมพนักงาน ให้การช่วยเหลือด้าน
การเงินและการโฆษณา

การให้บริการเริ่มแรกและข้อผูกพันอื่นตามสัญญาการเป็นผู้แทนจำหน่าย อาจ
ขึ้นอยู่กับจำนวนของสาขาที่อยู่ในบริเวณนั้น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้อง
รับรู้ค่าบริการเริ่มแรกเป็นรายได้ตามสัดส่วนของจำนวนสาขา ซึ่งกิจการได้
ให้บริการเริ่มแรกที่เป็นสาระสำคัญแล้ว

หากกิจการเรียกเก็บค่าสิทธิเริ่มแรกโดยแบ่งเป็นหลายงวดและมีความ
ไม่แน่นอนอย่างเป็นสาระสำคัญในการเรียกเก็บค่าบริการได้เต็มจำนวน
กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิดังกล่าวตามจำนวนที่ได้รับชำระจริง

18.3 ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่ายอย่างต่อเนื่อง

กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิจากการให้ผู้แทนใช้สิทธิหรือรับบริการตามสัญญา
อย่างต่อเนื่องเป็นรายได้ตามบริการที่ให้หรือตามสิทธิที่ใช้

18.4 รายการที่มีลักษณะเป็นตัวแทน กิจการอาจตกลงกับผู้แทนจำหน่าย ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วมีลักษณะที่กิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้แทนจำหน่าย ตัวอย่างเช่น กิจการอาจส่งวัสดุและจัดส่งให้กับผู้แทนจำหน่ายโดยไม่มีกำไร รายการบัญชีนี้ไม่ก่อให้เกิดรายได้

ตัวอย่างที่ 19 ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการของลูกค้า
 กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการ
 ของลูกค้าเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของการพัฒนา ซึ่งขั้นของความสำเร็จ
 ดังกล่าว ต้องคำนึงถึงการให้บริการภายหลังการส่งมอบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วย

ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

ตัวอย่างที่ 20 ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและค่าสิทธิ

กิจการต้องรับรู้ค่าธรรมเนียมและค่าสิทธิที่ได้รับจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของ
 กิจการเป็นรายได้ตามเนื้อหาในข้อตกลง (ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่กิจการให้ผู้อื่นใช้
 คือ เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ทางดนตรี และภาพยนตร์) ในทางปฏิบัติ
 กิจการอาจใช้วิธีเนตรงในการรับรู้รายได้ตลอดอายุของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น
 เมื่อผู้ได้รับสิทธิสามารถใช้เทคโนโลยีนั้นได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

การที่ผู้ให้สิทธิมอบสิทธิให้ผู้รับสิทธิโดยคิดค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนคงที่
 ซึ่งไม่สามารถเรียกคืนได้ภายใต้สัญญาที่ยกเลิกไม่ได้ ซึ่งสัญญานั้นอนุญาตให้
 ผู้รับสิทธิใช้สิทธิได้ตามประสงค์และผู้ให้สิทธิไม่มีข้อผูกพันใด ๆ การมอบสิทธิ
 ดังกล่าว โดยเนื้อหาแล้วคือการขาย ตัวอย่างเช่น สัญญาให้สิทธิในการใช้โปรแกรม
 คอมพิวเตอร์ โดยผู้ให้สิทธิไม่มีข้อผูกพันภายหลังการส่งมอบโปรแกรมหรือการ
 ให้สิทธิในการจัดฉายภาพยนตร์ โดยผู้ให้สิทธิไม่มีอำนาจควบคุมผู้แทนจำหน่าย
 และไม่คาดว่าจะได้รับรายได้เพิ่มจากค่าผ่านประตู ในกรณีดังกล่าวผู้ให้สิทธิต้อง
 รับรู้รายได้เมื่อมีการขาย ในบางกรณีผู้ให้สิทธิจะได้รับค่าสิทธิโดยขึ้นอยู่กับ
 เหตุการณ์ในอนาคต ดังนั้นผู้ให้สิทธิต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้
 ก่อนข้างแน่ที่จะได้รับค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมนั้นซึ่งปกติต้องมีเหตุการณ์ดังกล่าว
 เกิดขึ้นแล้ว

คณะกรรมการมาตรฐานบัญชี (2540 – 2542)

ดร.ภาพร	เอกอรรถพร	ประธานกรรมการ
รศ.จันทนา	สาขากร	กรรมการ
นายชนินทร์	วีรารักษ์จิต	กรรมการ
นางสาวณอมทรัพย์	เจริญคุณวิวัฒน์	กรรมการ
นางสาวพ่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	กรรมการ
นางสาวผาณิต	เกิดโชคชัย	กรรมการ
ดร.พิมพ์พนา	ศรีสวัสดิ์	กรรมการ
ดร.เขวถักกษณ์	ชาติปัญญาชัย	กรรมการ
ผศ.สุรีย์	วงศ์วนิช	กรรมการ
นายสรสิทธิ์	สุนทรเทศ	กรรมการ
นายสุชาติ	เหลืองสุรสวัสดิ์	กรรมการ
นางสาวเสาวณิต	เหลืองอรุณรุ่ง	กรรมการ
นางอุณากร	พฤติธาดา	กรรมการ
นางภัทรา	ไชว์ศรี	กรรมการและเลขานุการ
นายวิเชษฐ์	โรจนสุภาจวน	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

ผู้มีส่วนร่วมในการยกร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

นายศิลป์พร

ศรีจันเพชร

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ – สกุล	นางสาววอลอนงค์ อนันต์ตะ
วัน เดือน ปี เกิด	10 สิงหาคม 2524
ที่อยู่ปัจจุบัน	138/2 ถนนลัดดาแลนด์ ตำบลช้างเผือก อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ 50200
ประวัติการศึกษา	สำเร็จการศึกษาปริญญาตรี บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ ปีการศึกษา 2546
ประสบการณ์การทำงาน	เมษายน พ.ศ.2546 – พฤศจิกายน พ.ศ.2546 พนักงานบัญชี บริษัท ปุณณิกาแมนชั่น จำกัด ธันวาคม พ.ศ.2546 – พฤศจิกายน พ.ศ.2547 นักวิชาการเงินและบัญชี กองคลัง สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ธันวาคม พ.ศ.2547 – มกราคม พ.ศ. 2548 พนักงานบัญชี บริษัท โฮยา ออปติคส์ (ประเทศไทย) จำกัด

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved