



**ภาคผนวก**

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved

## ภาคผนวก ก

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 18: Revenue (Bound volume 2009))

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-6
คำนิยาม	7-8
การวัดมูลค่าของรายได้	9-12
เนื้อหาของรายการบัญชี	13
การขายสินค้า	14-19
การให้บริการ	20-28
ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล	29-34
การเปิดเผยข้อมูล	35-36
วันที่ถือปฏิบัติ	37-38
ภาคผนวก	

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University  
All rights reserved

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 38 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้ต้องอ่าน โดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณ การทางบัญชีและข้อผิดพลาด

### มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

#### วัตถุประสงค์

แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินให้คำนิยามไว้ว่า รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสรับหรือการเพิ่มขึ้นของ สินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ ได้รับความจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของรายได้ตามคำนิยาม รวมถึง รายได้ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรม ตามปกติของกิจการและผลกำไร รายได้มีชื่อเรียกต่างๆ กัน เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการ ให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ดอกเบี้ย รายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ ฯลฯ มาตรฐานการ บัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือ เหตุการณ์บางประเภท

ประเด็นหลักทางการบัญชีสำหรับรายได้ คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายการ เป็นรายได้ แม่บทการบัญชีกำหนดว่ารายได้ต้องรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่ประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิง เศรษฐกิจของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงสถานการณ์ที่ เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ และให้แนวทางในการปฏิบัติสำหรับแต่ละสถานการณ์

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ต่อไปนี้

1.1 การขายสินค้า

1.2 การให้บริการ

1.3 การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

2. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

3. สินค้า หมายถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขาย เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีก หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขาย

4. ตามปกติ การให้บริการ หมายถึง การที่กิจการได้ปฏิบัติงานตามที่ตกลงไว้ในสัญญาตลอดช่วงเวลา ที่ตกลงกันซึ่งอาจเป็นการให้บริการเพียงช่วงเวลาเดียวหรือหลายช่วงเวลา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ซึ่งเกิดจากสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา เช่น การให้บริการด้านการจัดการโครงการ หรืองานด้านสถาปัตยกรรม เนื่องจากรายได้จากการให้บริการดังกล่าวมีวิธีปฏิบัติตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

5. การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของ

5.1 ดอกเบี้ย ซึ่งเป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากการให้ผู้อื่นใช้เงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือจำนวนค้างรับของกิจการ

5.2 ค่าสิทธิ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ระยะยาวของกิจการ ตัวอย่างเช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ และ โปรแกรมคอมพิวเตอร์

5.3 เงินปันผล ซึ่งเป็นส่วนแบ่งกำไรที่ผู้ถือเงินลงทุนในตราสารทุนจะได้รับตามสัดส่วนของเงินลงทุน ที่ถือ

6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก

6.1 สัญญาเช่า (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า)

6.2 เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่ถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม)

6.3 สัญญาประกันภัยที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)

6.4 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าอุตสาหกรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน หรือ การจำหน่ายของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินดังกล่าว (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

6.5 การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

6.6 การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกและการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าอุตสาหกรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))

6.7 การรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))

6.8 การขุดสินแร่ (คู่มือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่)

#### คำนิยาม

7. กาศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังต่อไปนี้  
รายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

มูลค่าอุตสาหกรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน หรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ยังทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

8. รายได้ หมายถึงรวมเฉพาะกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับหรืออ้างรับซึ่งทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการเนื่องจากถือเป็นกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของของกิจการเพิ่มขึ้น ในทำนองเดียวกัน จำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการซึ่งถือเป็นกระแสรับขั้นต้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น จึงไม่ถือเป็นรายได้ เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้นเป็นรายได้ค่านายหน้า

### การวัดมูลค่าของรายได้

9. กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ

10. ตามปกติ กิจการกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด

11. โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจะอยู่ในรูปของเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดและจำนวนรายได้ คือ จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการได้รับหรือค้างรับ อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในทันที มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอาจมีมูลค่าน้อยกว่าจำนวนเงินสดรับหรือค้างรับที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สินเชื่อแก่ผู้ซื้อโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือยอมรับตัวเงินซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาดจากผู้ซื้อเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายสินค้า โดยนับแล้วส่วนหนึ่งของรายการดังกล่าวถือเป็น การให้สินเชื่อ ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องกำหนดโดยนำจำนวนทั้งสิ้นที่จะได้รับในอนาคตคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น ซึ่งต้องเป็นอัตราใดอัตราหนึ่งที่กำหนดได้ชัดเจนกว่าระหว่างอัตราดังต่อไปนี้

11.1 อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารการเงินที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ออกตราสารมีอันดับความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน

11.2 อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินของผลตอบแทนต้องรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 29 ถึง 30 และตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

12. เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้องไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินค้าโภคภัณฑ์ เช่น นมสดหรือน้ำมัน ซึ่งผู้ผลิตแลกเปลี่ยนสินค้าระหว่างกันเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคในแต่ละท้องถิ่น ให้ทันเวลา เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน กิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ดังกล่าวโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่นำไปแลกเปลี่ยนปรับปรุงด้วยจำนวน เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

### เนื้อหาของรายการบัญชี

13. ตามปกติ เกณฑ์การรับรู้รายได้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการบัญชีแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ กิจการอาจจำเป็นต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชีเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของรายการบัญชีนั้น ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้รวมค่าบริการหลังการขายที่สามารถระบุจำนวนได้ไว้ในราคาขายของสินค้า กิจการต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น ในทางกลับกัน กิจการต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาใช้ปฏิบัติกับรายการบัญชีมากกว่าหนึ่งรายการพร้อมกัน เมื่อรายการบัญชีเหล่านั้นสัมพันธ์กันจนทำให้ไม่สามารถเข้าใจถึงผลกระทบทางธุรกิจของรายการใดรายการหนึ่งได้โดยไม่อ้างอิงถึงรายการอื่นที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจขายสินค้าและขณะเดียวกันได้ทำสัญญาแยกต่างหากที่จะซื้อคืนสินค้าดังกล่าวในภายหลัง หากกิจการแยกบันทึกรายการบัญชีโดยไม่พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของรายการทั้งสองจะทำให้เนื้อหาของรายการบัญชีไม่สมบูรณ์ ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีทั้งสองรวมกันเป็นรายการเดียว

### การขายสินค้า

14. กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

14.1 กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับ ผู้ซื้อแล้ว

14.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

14.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

14.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

14.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ

15. กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใด กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้ มักเกิดขึ้นกับธุรกิจค้าปลีก แต่ในบาง

กรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน ของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาที่ต่างจาก เวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ

16. กิจการจะไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น

16.1 เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ

16.2 เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น

16.3 เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ และ

16.4 เมื่อผู้ซื้อจะมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขายและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

17. หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า รายการบัญชีที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นการขาย ให้กิจการรับรู้รายได้ ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีดังกล่าว รายการบัญชีนั้นถือเป็นการขายและให้กิจการรับรู้เป็นรายได้หากกิจการได้โอนทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว อีกตัวอย่างหนึ่งคือ กรณีที่กิจการค้าปลีกยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าโดยตกลงที่จะคืนเงินให้หากลูกค้าไม่พอใจในสินค้า ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาที่เกิดการขายหากกิจการสามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือพร้อมๆกับรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืน โดยประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

18. กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น ในบางกรณี ความเป็นไปได้อย่างค่อนข้างแน่ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ อาจไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้วหรือจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุมัติให้ส่งเงินซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายออกนอกประเทศ กิจการสามารถรับรู้รายได้ในทันทีที่รัฐบาลต่างประเทศอนุมัติให้ส่งเงินดังกล่าวออกนอกประเทศได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ของจำนวนที่ได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงิน ที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้

ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

19. รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกันต้องรับรู้ในงวดบัญชี เดียวกัน กระบวนการนี้ เรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไขในข้ออื่นๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้ ให้กิจการบันทึกสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากการขายสินค้าเป็นหนี้สิน

### การให้บริการ

20. เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.1 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

20.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

20.3 กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ

20.4 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือและต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์ \*

\* คู่มือตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่ทำขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย (เมื่อมีการประกาศใช้)

21. การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้ในงวดบัญชีที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าวให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวด มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ได้กำหนดให้มีการรับรู้



รายได้ตามเกณฑ์นี้ด้วย ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวสามารถใช้ปฏิบัติกับการรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการและการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น

22. กิจการจะรับรู้รายได้ได้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

23. โดยทั่วไป กิจการจะสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือหลังจากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาในทุกข้อต่อไปนี้

23.1 สิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่ายซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการหรือการรับบริการ

23.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน

23.3 ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

โดยทั่วไป กิจการต้องมีระบบการจัดทำรายงานและงบประมาณทางการเงินที่ดีเพื่อใช้ภายในกิจการ และกิจการต้องทบทวนประมาณการรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการและแก้ไขประมาณการดังกล่าวเมื่อจำเป็น การแก้ไขประมาณการนั้นไม่ถือเป็นการแสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ

24. กิจการอาจกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีได้หลายวิธี กิจการต้องเลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของบริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตามลักษณะของรายการบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง

24.1 การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว

24.2 อัตราส่วนของบริการที่ให้อันถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ต้องให้

24.3 สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น

ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุนของบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต ตามปกติเงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าจะไม่ได้สะท้อนถึงระดับของบริการที่ให้ไปแล้ว

25. หากกิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากต้องให้บริการหลายอย่างในช่วงเวลาเดียวกัน กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขึ้นความสำเร็จของบริการที่ให้ หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยบริการหลักซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่นๆ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว

26. หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน

27. ตามปกติ กิจการอาจไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือในระยะเริ่มแรกที่เกิดรายการบัญชี อย่างไรก็ตาม หากกิจการคาดว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุน ที่เกิดขึ้นจากรายการบัญชานั้น กิจการจะสามารถรับรู้รายได้ได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้นที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหากไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ

28. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายโดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องหากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือและคาดว่าจะไม่ได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการสามารถรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 20 แทนการรับรู้รายได้ตามย่อหน้าที่ 26

#### **ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล**

29. กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

29.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้น

29.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

30. รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้

30.1 ดอกเบี้ยต้องรับรู้ตามเกณฑ์อัตราผลตอบแทนที่แท้จริง (คู่มือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

30.2 ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง

30.3 เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

31. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

32. หากกิจการซื้อเงินลงทุนที่ระบุอัตราดอกเบี้ย โดยมีดอกเบี้ยคงค้างที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อ กิจการต้อง ปันส่วนดอกเบี้ยที่ได้รับในเวลาต่อมาระหว่างดอกเบี้ยรับที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาก่อนการซื้อและหลังการซื้อเพื่อรับรู้เป็นรายได้เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นหลังการซื้อ



33. กิจการต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกค่าสิทธิตามข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่เนื้อหาตามข้อตกลง จะแสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้จะเหมาะสมยิ่งขึ้นหากใช้เกณฑ์อื่นที่มีระบบและสมเหตุสมผล

34. กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงิน ที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

#### การเปิดเผยข้อมูล

35. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

35.1 นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

35.2 จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวดซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้

35.2.1 การขายสินค้า

35.2.2 การให้บริการ

35.2.3 ดอกเบี้ย

35.2.4 ค่าสิทธิ

35.2.5 เงินปันผล

35.3 จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ

36. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากรายการ เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชยความเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น

### วันถือปฏิบัติ

37. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

38. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

### ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงถึงการนำมามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ มาประยุกต์ใช้โดยอธิบายความหมายในสถานการณ์เชิงพาณิชย์บางประเภทให้ชัดเจนขึ้น ตัวอย่าง ที่นำเสนอเน้นถึงรายการบัญชีในบางลักษณะและไม่ได้พิจารณาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องทุกปัจจัยซึ่งอาจมีผล ต่อการรับรู้รายได้ ตัวอย่างดังกล่าวสมมติว่า

- ก) กิจการสามารถวัดมูลค่าของงานวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- ข) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น
- ค) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

### การขายสินค้า

ตัวอย่างที่ 1 การขายโดยยังไม่ส่งมอบสินค้าเนื่องจากเป็นความประสงค์ของผู้ซื้อ ทั้งที่ผู้ซื้อ มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นและยอมรับหนี้แล้ว

กิจการสามารถรับรู้รายได้หลังจากผู้ซื้อ มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าก็ต่อเมื่อ

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

กิจการจะไม่รับรู้รายได้หากกิจการเพียงแต่คาดว่าจะสามารถจัดหาหรือผลิตสินค้าได้ทันเวลาที่ต้องส่งมอบ

ตัวอย่างที่ 2 การขายสินค้าอย่างมีเงื่อนไข

ก. การขายสินค้าโดยมีเงื่อนไขการติดตั้งและการตรวจสอบ

ตามปกติ กิจการสามารถรับรู้รายได้ได้หากผู้ซื้อยอมรับสินค้าและการติดตั้งเสร็จสิ้นลงและสินค้าผ่านการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถรับรู้รายได้ทันทีที่ผู้ซื้อยอมรับสินค้าเมื่อ

ก1. การติดตั้งเป็นกระบวนการที่ง่าย ตัวอย่างเช่น การติดตั้งโทรทัศน์ ซึ่งเป็นเพียงการแกะกล่องต่อสายไฟและติดตั้งเสาอากาศ

ก2. การตรวจสอบเป็นเพียงเพื่อยืนยันราคาที่กำหนดไว้ตามสัญญาเท่านั้น ตัวอย่างเช่นการนำส่งแร่เหล็ก น้ำตาล หรือถั่วเหลือง

ข. การขายโดยมีเงื่อนไขที่ผู้ซื้อสามารถคืนสินค้าได้ภายในเวลาที่กำหนด ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการคืนสินค้า กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อผู้ซื้อยอมรับสินค้าอย่างเป็นทางการแล้ว หรือเมื่อระยะเวลาการคืนสินค้าได้สิ้นสุดลงหลังจาก ที่ผู้ซื้อได้รับสินค้าแล้ว

ค. การฝากขายซึ่งผู้รับฝาก (ผู้ซื้อ) ทาหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝาก (ผู้ขาย) ผู้ฝากต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากได้ขายสินค้านั้นให้บุคคลที่สาม

ง. การขายแบบจ่ายเงินสดเมื่อส่งมอบ

กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อและผู้ขายหรือตัวแทนได้รับเงินสด

ตัวอย่างที่ 3 การขายในกรณีที่ส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อผู้ซื้อได้ชำระเงินครบแล้ว

กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้า อย่างไรก็ตาม หากประสบการณ์ที่ผ่านมาชี้ให้เห็นว่าการขายส่วนใหญ่มักจะสัมฤทธิ์ผล กิจการสามารถรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินมัดจำในจำนวนที่มีนัยสำคัญ โดยกิจการมีสินค้าอยู่ในครอบครองสามารถระบุได้อย่างชัดเจน และพร้อมที่จะส่งมอบให้ผู้ซื้อ

ตัวอย่างที่ 4 การขายตามสั่งโดยกิจการจะได้รับชำระเงินทั้งหมดหรือบางส่วนก่อนการส่งมอบสินค้าซึ่งยังไม่มีในครอบครอง เช่น สินค้ายังอยู่ในระหว่างการผลิตหรือสินค้าที่บุคคลที่สามจะส่งไปยังผู้ซื้อโดยตรง กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อผู้ซื้อได้รับสินค้าแล้ว

ตัวอย่างที่ 5 การขายโดยมีสัญญาซื้อคืน (ไม่รวมการแลกเปลี่ยนสินค้า) ผู้ขายตกลงที่จะซื้อคืนสินค้าที่ขายไปนั้นคืนในภายหลัง หรือเมื่อผู้ขายมีสิทธิเลือกที่จะซื้อคืนหรือผู้ซื้อมีสิทธิเลือกที่จะขายคืน สำหรับการขายและมีสัญญาซื้อคืนสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน ผู้ขายต้องวิเคราะห์เนื้อหาของเงื่อนไขในข้อตกลงเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของให้ผู้ซื้อแล้ว จึงจะสามารถรับรู้รายได้ได้ หากความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของยังคงอยู่กับผู้ขายแม้ว่าผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์ ตามกฎหมายไปแล้ว รายการดังกล่าวถือเป็นการจัดหาเงินซึ่งไม่ก่อให้เกิดรายได้ สำหรับการขายสินทรัพย์ทางการเงินโดยมีสัญญาซื้อคืน ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ตัวอย่างที่ 6 การขายสินค้าให้ตัวกลาง เช่น ผู้แทนจำหน่าย ผู้จัดจำหน่าย หรือบุคคลอื่นเพื่อการขายต่อ ตามปกติผู้ขายจะรับรู้รายได้เมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของไปแล้ว อย่างไรก็ตาม หากโดยเนื้อหาผู้ซื้อทำหน้าที่เป็นตัวแทนเท่านั้นให้ถือว่าการขายนั้นเป็นการฝากขาย

ตัวอย่างที่ 7 ค่าสมาชิกสิ่งตีพิมพ์และรายการที่คล้ายคลึงกัน  
เมื่อค่าสมาชิกในแต่ละช่วงเวลาเป็นจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกัน กิจการจะรับรู้รายได้โดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการเป็นสมาชิกซึ่งมีการส่งมอบสินค้า เมื่อค่าสมาชิกในแต่ละช่วงเวลาเป็นจำนวนเงินที่แตกต่างกัน กิจการจะรับรู้รายได้ตามสัดส่วนราคาขายของสินค้าที่ส่งมอบกับประมาณการราคาขายทั้งสิ้นของสินค้าที่ต้องส่งมอบตลอดอายุการเป็นสมาชิก

ตัวอย่างที่ 8 การขายตามสัญญาผ่อนชำระตามเงื่อนไขการผ่อนชำระเป็นรายงวด  
กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย โดยราคาขายเป็นมูลค่าปัจจุบันของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ ซึ่งไม่รวมดอกเบี้ย อัตราคิดลดที่ใช้คืออัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้โดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

ตัวอย่างที่ 9 รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์  
ตัวอย่างนี้ถูกยกเลิกโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

## การให้บริการ

ตัวอย่างที่ 10 ค่าติดตั้ง กิจการจะรับรู้รายได้จากการติดตั้งตามขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ เว้นแต่การติดตั้งนั้นเป็นเพียงส่วนประกอบย่อยของการขาย ซึ่งในกรณีนี้กิจการจะรับรู้รายได้จากการติดตั้งเมื่อขายสินค้า

ตัวอย่างที่ 11 ค่าบริการซึ่งรวมอยู่ในราคาขายของผลิตภัณฑ์ เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์ได้รวมจำนวนที่สามารถระบุได้สำหรับการให้บริการหลังการขาย (เช่น การให้บริการหลังการขายและการปรับปรุงโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้ดีขึ้นหลังจากที่ขายไปแล้ว) จำนวนที่สามารถระบุได้ดังกล่าวต้องบันทึกเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่มีการให้บริการ ตามปกติ รายได้ รอการตัดบัญชีดังกล่าวได้รวมถึงต้นทุนการให้บริการที่คาดว่าจะเกิดตามข้อตกลง และกำไรจากการให้บริการนั้น

ตัวอย่างที่ 12 ค่านายหน้าโฆษณา กิจการจะรับรู้รายได้ค่านายหน้าโฆษณาเมื่อสื่อโฆษณานั้นได้เผยแพร่สู่สาธารณชน ส่วนรายได้ค่าผลิตสื่อโฆษณาต้องรับรู้ตามขั้นความสำเร็จของงานนั้น

ตัวอย่างที่ 13 ค่านายหน้าตัวแทนประกันภัย ตัวแทนจะรับรู้รายได้ค่านายหน้าประกันภัยที่ได้รับหรือค้างรับเมื่อวันที่กรมธรรม์ใหม่มี ผลบังคับหรือวันที่ต่ออายุกรมธรรม์หากตัวแทนนั้นไม่ต้องให้บริการอื่นอีกต่อไป อย่างไรก็ตาม หากมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่ตัวแทนจะต้องให้บริการต่อไปตลอดอายุของกรมธรรม์ ตัวแทนต้องบันทึกค่านายหน้าประกันภัยนั้นเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดอายุของกรมธรรม์ที่มีผลบังคับ

ตัวอย่างที่ 14 ค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงิน ค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงินให้รับรู้เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บค่าธรรมเนียมนั้นตามเกณฑ์การบันทึกบัญชีสำหรับตราสารการเงินที่เกี่ยวข้อง ชื่อของค่าธรรมเนียมการให้บริการทางการเงินอาจไม่แสดงให้เห็นถึงลักษณะและเนื้อหาของบริการที่ให้ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องแยกค่าธรรมเนียมออกเป็น 3 ประเภทดังต่อไปนี้

ก. ค่าธรรมเนียมที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของเครื่องมือทางการเงิน โดยทั่วไป ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นส่วนปรับปรุงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม หากเครื่องมือทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน กิจการรับรู้ค่าธรรมเนียมเป็นรายได้เมื่อกิจการรับรู้เครื่องมือทางการเงินเริ่มแรก

ก1. ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่กิจการได้รับจากการออกหรือได้มาซึ่งสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งไม่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ค่าธรรมเนียมดังกล่าวอาจรวมถึงจำนวนที่ชดเชยให้กับกิจการในการประเมินฐานะการเงินของผู้กู้ การประเมินมูลค่าหลักประกัน และการจัดการ ให้มีการ ค้ำประกัน การเจรจาตกลงเงื่อนไข การจัดเตรียมและการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสาร และการทำธุรกรรมขั้นสุดท้ายภายหลังที่ตกลงกันได้ ค่าธรรมเนียมดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการก่อให้เกิดความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องกับเครื่องมือทางการเงิน ดังนั้น ค่าธรรมเนียมและต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้อง (ตามนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ต้องบันทึกเป็นรายการรอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เพื่อปรับปรุงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง

ก2. ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่กิจการได้รับจากการจัดหางินที่จะให้กู้ยืม ในกรณีที่วงเงินให้กู้ยืมไม่เข้าขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หากมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่จะมีการให้กู้ยืมเงินเกิดขึ้นและการผูกพันการให้กู้ยืมไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39



เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่ได้รับต้องถือเป็นค่าชดเชยของการผูกพันอย่างต่อเนื่องกับการได้มาซึ่งเครื่องมือทางการเงินนั้น ดังนั้น ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินและต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้อง (ตามนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ต้องบันทึกเป็นรายการรอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เพื่อปรับปรุงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง ในกรณีที่ข้อผูกพันวงเงินสิ้นสุดลงโดยที่กิจการมิได้ให้กู้ยืม กิจการสามารถรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้ ณ วันที่ข้อผูกพันวงเงินสิ้นสุดลง ในกรณีที่ภาระผูกพันการให้กู้ยืมเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้ถือเป็นอนุพันธ์ทางการเงินและวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

ก3. ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ได้รับจากการออกหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนตัดจำหน่าย ค่าธรรมเนียมเหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการก่อให้เกิดหนี้สินทางการเงิน เมื่อหนี้สินทางการเงินมิได้จัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงินที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ได้รับนั้น รวมถึงต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้อง (ตามนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ต้องรวมในจำนวนเงินเริ่มแรกของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินทางการเงิน และรับรู้เพื่อปรับปรุงกับอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง กิจการต้องแยกค่าธรรมเนียมและต้นทุน ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินทางการเงินจากค่าธรรมเนียมเริ่มแรกและต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการให้บริการ เช่น การให้บริการทางด้านการจัดการเงินลงทุน

#### ข. ค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นเมื่อมีการให้บริการ

##### ข1. ค่าธรรมเนียมที่กิจการเรียกเก็บจากการจัดการเงินกู้

กิจการจะรับรู้ค่าธรรมเนียมที่ได้รับสำหรับการให้บริการจัดการเงินกู้เป็นรายได้เมื่อมีการให้บริการ

ข2. ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่กิจการได้รับการประกันวงเงินที่จะให้กู้ตามเวลาที่กำหนด ซึ่งไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หากไม่นำเป็นไปได้อาจจะมีการกู้ยืมเกิดขึ้น และภาระผูกพันการให้กู้ยืมไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการจะรับรู้ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินดังกล่าวเป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ข้อผูกพันนั้นมีผลบังคับใช้ ในกรณีที่ภาระผูกพันการให้กู้ยืมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้ถือเป็นตราสารอนุพันธ์และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

##### ข3. ค่าธรรมเนียมบริหารจัดการเงินลงทุน

ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากการบริหารจัดการเงินลงทุนจะรับรู้เป็นรายได้ เมื่อได้ให้บริการแล้ว ต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งสามารถระบุได้โดยตรงว่าเป็นไปตามสัญญาของการบริหารจัดการเงินลงทุน จะต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นรายการที่ระบุและแยกได้ อย่างชัดเจน ซึ่งวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และต้องเป็นจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืน ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้นทุนส่วนเพิ่มคือจำนวนซึ่งไม่น่าจะเกิดขึ้น ถ้ากิจการมิได้มีสัญญาเกี่ยวกับการบริหารจัดการเงินลงทุน สินทรัพย์จึงถือเป็นสิทธิตามสัญญาของกิจการที่จะได้รับประโยชน์จากการให้บริการในการบริหารจัดการเงินลงทุน และสินทรัพย์นั้นต้องตัดจำหน่ายเมื่อกิจการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง ถ้ากิจการมีสัญญาในการบริหารจัดการเงินลงทุนในลักษณะของกลุ่มเงินลงทุน กิจการอาจต้องประเมินมูลค่าที่จะได้รับคืน โดยใช้กลุ่มเงินลงทุนนั้นเป็นเกณฑ์ สัญญาให้บริการทางการเงินบางประเภทจะเกี่ยวข้องทั้งกับเครื่องมือทางการเงินเริ่มแรกหนึ่งหรือสองประเภท และข้อกำหนดการให้บริการบริหารจัดการเงินลงทุน ตัวอย่างเช่น สัญญาเงินฝากรายเดือนระยะยาวที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการตราสารทุนเป็นกลุ่ม ผู้ให้บริการตามสัญญาต้องแยกต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้องกับตราสารการเงินเริ่มแรกจากต้นทุนของการได้รับสิทธิในการให้บริการบริหารจัดการเงินลงทุน

*ค. ค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นเมื่อมีการดำเนินการที่มีนัยสำคัญ*

กิจการจะรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อการดำเนินการที่เป็นนัยสำคัญได้เสร็จสิ้นลงดังตัวอย่างต่อไปนี้

*ค1. ค่าหน้าหน้าในการจัดสรรหุ้นให้ลูกค้า*

กิจการจะรับรู้ค่าหน้าหน้าเป็นรายได้เมื่อได้จัดสรรหุ้นให้ลูกค้าแล้ว

*ค2. ค่าธรรมเนียมในการจัดการให้มีการกู้ยืมระหว่างผู้กู้กับนักลงทุน*

กิจการจะรับรู้ค่าธรรมเนียมเป็นรายได้เมื่อการจัดการดังกล่าวเสร็จสิ้นลง

*ค3. ค่าธรรมเนียมจากการจัดหาเงินให้กู้ยืมร่วม*

ค่าธรรมเนียมซึ่งกิจการได้รับจากการจัดหาผู้ให้กู้ยืมร่วมโดยที่กิจการไม่มีส่วนในเงินกู้ยืม (หรือมีส่วนในเงินกู้ยืมนั้นแต่ได้รับอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงใกล้เคียงกับเจ้าหนี้รายอื่น) ถือเป็นค่าชดเชยสำหรับการให้บริการ กิจการสามารถรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้ เมื่อการจัดหาผู้ให้กู้ยืมร่วมได้เสร็จสิ้นลง

ตัวอย่างที่ 15 *ค่าผ่านประตู* กิจการจะรับรู้รายได้จากการแสดง การจัดเลี้ยง และงานรื่นเริงอื่น เมื่องานเหล่านั้นได้เสร็จสิ้นลง หากค่าผ่านประตูนั้นสามารถเข้าชมการแสดงได้หลายประเภท กิจการต้อง ปันส่วนค่าผ่านประตูให้กับการแสดงแต่ละประเภทตามเกณฑ์ที่เหมาะสม

ตัวอย่างที่ 16 *ค่าเล่าเรียน* กิจการจะรับรู้รายได้ค่าเล่าเรียนตลอดระยะเวลาที่มีการสอน



*ตัวอย่างที่ 17 ค่าธรรมเนียมแรกเข้า ค่าใช้บริการ และค่าบำรุงสมาชิก*

กิจการจะรับรู้รายได้ตามลักษณะของการให้บริการ หากค่าธรรมเนียมที่กิจการเรียกเก็บเป็นเพียงค่าบำรุงสมาชิกและค่าบริการอื่นทั้งหมดหรือสินค้ามีการเรียกเก็บแยกต่างหาก หรือหากมีการเก็บค่าบำรุงสมาชิกรายปี กิจการจะรับรู้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อคาดว่าจะสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนั้นได้ หากค่าธรรมเนียมรวมถึงสิทธิ ที่สมาชิกจะได้รับบริการหรือสิ่งตีพิมพ์ตลอดอายุของการเป็นสมาชิกหรือได้สิทธิในการซื้อสินค้าหรือบริการในราคาต่ำกว่าที่คิดกับผู้ที่ไม่เป็นสมาชิก กิจการจะรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ที่สะท้อนให้เห็นถึงจังหวะเวลา ลักษณะ และมูลค่าของประโยชน์ที่ให้แก่สมาชิก

*ตัวอย่างที่ 18 สิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย* อาจรวมถึงการให้บริการเมื่อเริ่มแรก การให้บริการในเวลาต่อมา การจัดหาอุปกรณ์และสินทรัพย์อื่นที่มีตัวตน และการถ่ายทอดความรู้ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ค่าสิทธิดังกล่าวเป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่สะท้อนให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ในการคิดค่าสิทธินั้น วิธีการรับรู้รายได้ค่าสิทธิที่เหมาะสมมีดังต่อไปนี้

*ก. การจัดหาอุปกรณ์และสินทรัพย์อื่นที่มีตัวตน*

กิจการจะรับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ขายเป็นรายได้เมื่อมีการส่งมอบสินทรัพย์หรือโอนกรรมสิทธิ์

*ข. การให้บริการเมื่อเริ่มแรกและในเวลาต่อมา*

กิจการจะรับรู้ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่ายเป็นรายได้เมื่อให้บริการ ไม่ว่าค่าสิทธินั้นจะเป็นค่าสิทธิเริ่มแรกหรือค่าสิทธิรายปี หากค่าสิทธิรายปีไม่ครอบคลุมต้นทุนการให้บริการอย่างต่อเนื่องและกำไรที่สมเหตุสมผล กิจการจะบันทึกค่าสิทธิเริ่มแรก

บางส่วนที่เพียงพอสำหรับต้นทุนการให้บริการอย่างต่อเนื่องและกำไรที่สมเหตุสมผลของบริการนั้นเป็นรายการรอกการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้เมื่อให้บริการ

สัญญาการเป็นผู้แทนจำหน่ายอาจกำหนดให้กิจการจัดหาอุปกรณ์ สินค้า หรือสินทรัพย์อื่นที่มีตัวตนให้ผู้แทนจำหน่ายด้วยราคาซึ่งต่ำกว่าราคาที่เกิดกับผู้อื่น หรือด้วยราคาที่ไม่ก่อให้เกิดกำไรที่สมเหตุสมผลจากการขายนั้น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องบันทึกค่าสิทธิเริ่มแรกบางส่วนเป็นรายการรอกการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่สินค้านั้นน่าจะมีการขายให้ผู้แทนจำหน่าย ในสถานการณ์ดังกล่าว สัดส่วนของค่าสิทธิเริ่มแรกดังกล่าวต้องเพียงพอสำหรับประมาณการต้นทุนที่สูงกว่าราคาขายและกำไรที่สมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะขายสินค้าให้กับผู้แทนจำหน่าย กิจการจะรับรู้ยอดคงเหลือของค่าสิทธิเริ่มแรกเป็นรายได้เมื่อกิจการให้บริการเริ่มแรกทั้งหมดและได้ปฏิบัติตามข้อผูกพันที่เป็นนัยสำคัญแล้ว ตัวอย่างเช่น กิจการได้ให้ความ

ช่วยเหลือในการเลือกสถานที่ทำการ ให้การฝึกอบรมพนักงาน ให้การช่วยเหลือด้านการเงินและการโฆษณา

การให้บริการเริ่มแรกและข้อผูกพันอื่นตามสัญญาการเป็นผู้แทนจำหน่ายอาจขึ้น อยู่กับจำนวนของสาขาที่อยู่ในบริเวณนั้น ในกรณีดังกล่าว กิจการจะรับรู้ค่าบริการเริ่มแรกเป็นรายได้ตามสัดส่วนของจำนวนสาขา ซึ่งกิจการได้ให้บริการเริ่มแรก ที่เป็นนัยสำคัญแล้ว

หากกิจการเรียกเก็บค่าสิทธิเริ่มแรกโดยแบ่งเป็นหลายงวดและมีความไม่แน่นอนอย่าง เป็นนัยสำคัญ ในการเรียกเก็บค่าบริการได้เต็มจำนวน ให้กิจการรับรู้ค่าสิทธิดังกล่าวตามจำนวนเงินงวดที่ได้รับชำระจริง

#### ค. ค่าสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่ายอย่างต่อเนื่อง

กิจการจะรับรู้ค่าสิทธิจากการให้ผู้แทนใช้สิทธิหรือรับบริการตามสัญญาอย่างต่อเนื่องเป็นรายได้ตามบริการที่ให้หรือตามสิทธิที่ใช้

#### ง. รายการที่มีลักษณะเป็นตัวแทน

กิจการอาจตกลงกับผู้แทนจำหน่ายซึ่งโดยเนื้อหาแล้วมีลักษณะที่กิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้แทนจำหน่าย ตัวอย่างเช่น กิจการอาจส่งวัสดุและจัดส่งให้กับผู้แทนจำหน่ายโดยไม่มีกำไร รายการดังกล่าวนี้ไม่ก่อให้เกิดรายได้

ตัวอย่างที่ 19 ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการของลูกค้า กิจการจะรับรู้ค่าธรรมเนียมในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามความต้องการของลูกค้า เป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของการพัฒนา ซึ่งขั้นของความสำเร็จดังกล่าวต้องคำนึงถึงการให้บริการภายหลังการส่งมอบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วย

#### ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

ตัวอย่างที่ 20 ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและค่าสิทธิ กิจการจะรับรู้ค่าธรรมเนียมและค่าสิทธิที่ได้รับจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการเป็นรายได้ตามเนื้อหาในข้อตกลง (ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่กิจการให้ผู้อื่นใช้ คือ เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ลิขสิทธิ์ทางดนตรี แผ่นเสียงต้นฉบับ และภาพยนตร์) ในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้วิธีเส้นตรงในการรับรู้รายได้ตลอดอายุของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้ได้รับสิทธิสามารถใช้เทคโนโลยีนั้นได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

การที่ผู้ให้สิทธิมอบสิทธิให้ผู้รับสิทธิโดยคิดค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนคงที่หรือเป็นหลักประกันซึ่งไม่สามารถเรียกคืนได้ภายใต้สัญญาที่ยกเลิกไม่ได้ ซึ่งสัญญานั้นอนุญาตให้ผู้รับสิทธิใช้สิทธิได้ตามประสงค์และผู้ให้สิทธิไม่มีข้อผูกพันใดๆ การมอบสิทธิดังกล่าว โดยเนื้อหาแล้วคือ

การขาย ตัวอย่างเช่น สัญญาให้สิทธิในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ โดยผู้ให้สิทธิไม่มีข้อผูกพัน ภายหลังการส่งมอบโปรแกรม หรือการให้สิทธิในการจัดฉายภาพยนตร์ โดยผู้ให้สิทธิไม่มีอำนาจ ควบคุมผู้แทนจำหน่ายและไม่คาดว่าจะได้รับรายได้เพิ่มจากค่าผ่านประตู ในกรณีดังกล่าว ผู้ให้สิทธิ จะรับรู้รายได้เมื่อมีการขาย

ในบางกรณีผู้ให้สิทธิจะได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าสิทธิโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต ดังนั้น ผู้ให้สิทธิจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าสิทธิ นั้นซึ่งโดยปกติต้องมีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นแล้ว

## ภาคผนวก ข

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 102 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

	สารบัญ	ย่อหน้าที่
คำนำ		1 - 5
คำนิยาม		6
ข้ออภิปราย		7 - 22
การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์		7 - 8
เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์		9 - 22
มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน		23 - 34
วิธีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์		23
การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน		24
การรับรู้เป็นรายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ		25
การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ		26 - 28
การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ		29 - 33
การบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ		34
การเปิดเผยข้อมูล		35 - 36

### คำนำ

1. ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีความสำคัญเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ทั้งในรูปของบริการที่เสนอต่อผู้ซื้อและกลยุทธ์ทางการตลาดที่บริษัทผู้พัฒนาโครงการเลือกใช้ ทำให้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ตลอดจน การรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน ดังนั้น เพื่อให้มีมาตรฐานการบัญชีอย่างเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงจัดทำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ขึ้น โดยได้หารือร่วมกับผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมสถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นแถลงการณ์ที่เกี่ยวกับวิธีการบัญชีเพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ ได้ดังนี้

2.1 การขายที่ดิน

2.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

2.3 การขายอาคารชุด

3. การขายที่ดินในที่นี้ หมายถึง การขายปลีกรที่ดินเป็นแปลงๆ ซึ่งมีจำนวนมาก โดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป โดยผู้ขายต้องทำงานพัฒนาต่างๆ ตามสัญญาเช่า สร้างถนน งานสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ

4. การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง การขายบ้านพร้อมที่ดิน โดยราคาขายเป็นราคาซึ่งรวมทั้งบ้านและที่ดิน เช่น หมู่บ้านจัดสรร ทาวน์เฮ้าส์ และโฮมออฟฟิศ เป็นต้น ซึ่งผู้ขายอาจเป็นผู้สร้างบ้านในที่ดินนั้นเองหรือให้ผู้อื่นรับช่วงสร้างบ้านต่อ ในกรณีหลัง ผู้ขายต้องเป็นผู้นับถือศรัทธาในการปฏิบัติให้เป็นไปตามสัญญา โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างรวมทั้งการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะสามารถเสร็จสิ้นได้ภายในระยะเวลา 1 ปี

5. การขายอาคารชุด หมายถึง การขายห้องชุด อาคารชุดหรือกลุ่มอาคารชุดเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบธุรกิจ และอาคารสำนักงานเพื่อขาย โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างจนกระทั่งมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะมากกว่า 1 ปี

## คำนิยาม

## 6. คำศัพท์ต่างๆ ที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้มีความหมายดังนี้

อสังหาริมทรัพย์	หมายถึง	ที่ดินกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย
อาคารชุด	หมายถึง	อาคารที่บุคคลสามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนๆ โดยแต่ละส่วนประกอบด้วยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคล และกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินกลาง
ห้องชุด	หมายถึง	ส่วนของอาคารชุดที่แยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนเฉพาะแต่ละบุคคล
ทรัพย์สินส่วนบุคคล	หมายถึง	ห้องชุด และหมายความรวมถึงสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินที่จัดไว้ให้เป็นของเจ้าของห้องชุดแต่ละราย
ทรัพย์สินกลาง	หมายถึง	ส่วนของอาคารชุดที่มีใช้ห้องชุด ได้แก่ ที่ดินที่ตั้งอาคารชุด และที่ดินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วม
เงินจอง	หมายถึง	เงินขึ้นต้นจำนวนเล็กน้อยที่ชำระแก่ผู้ขาย เพื่อเป็นหลักประกันในขั้นต้นที่จะเข้าทำสัญญาจะซื้อจะขายใน



		อสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งบางครั้งอาจเรียกว่า เงินมัดจำเงินจองนี้มักถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินวางเริ่มแรก
เงินวางเริ่มแรก	หมายถึง	จำนวนเงินเบื้องต้นตามสัญญาจะซื้อจะขาย ที่ผู้ซื้อจะต้องชำระแก่ผู้จะขายในบางครั้ง เงินวางเริ่มแรกอาจจะแบ่งชำระเป็นหลายงวดก็ได้
เงินค่างวด	หมายถึง	จำนวนเงินส่วนที่เหลือของมูลค่าตามสัญญาหลังจากการจ่ายเงินวางเริ่มแรกแล้วซึ่งเงินค่างวดนี้จะชำระเป็นครั้งเดียวหรือผ่อนชำระเป็นหลายครั้งก็ได้
ความเป็นอิสระต่อกัน	หมายถึง	การติดต่อทางการค้าในสภาพที่มีความเป็นอิสระ ไม่มีความเกี่ยวพันระหว่างกัน
การก่อสร้างตามสัญญา	หมายถึง	การก่อสร้างเฉพาะพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจองของแต่ละครั้ง
การขายที่ดิน	หมายถึง	การขายปลีกที่ดินเป็นแปลงๆ ซึ่งมีจำนวนมากโดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป โดยผู้ขายต้องทำงานพัฒนาต่างๆ ตามสัญญา เช่น สร้างถนน งานสาธารณูปโภค และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ



<p>การขายที่ดินพร้อม สิ่งปลูก สร้าง</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การขายบ้านพร้อมที่ดิน โดย ราคาขายเป็นราคาซึ่งรวมทั้ง บ้านและที่ดิน เช่น หมู่บ้าน จัดสรร ทาวน์เฮ้าส์ และโฮ มออฟฟิศ เป็นต้น ซึ่งผู้ขาย อาจเป็นผู้สร้างบ้านในที่ดิน นั้นเอง หรือให้ผู้อื่นรับช่วง สร้างบ้านต่อ ในกรณีหลัง ผู้ขายต้องเป็นผู้รับผิดชอบใน การปฏิบัติให้เป็นไปตาม สัญญา โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างรวมทั้ง การโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างจะสามารถ เสร็จสิ้นได้ภายในระยะเวลา 1 ปี</p>
<p>การขายอาคารชุด</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การขายห้องชุด อาคารชุด หรือกลุ่มอาคารชุดเพื่อนเป็น ที่อยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบ ธุรกิจ และอาคารสำนักงาน เพื่อขาย โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้าง จนกระทั่ง มีการโอน กรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะ มากกว่า 1 ปี</p>

### ข้ออภิปราย

#### การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

7. รายการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มีขั้นตอนดำเนินงานที่ค่อนข้างจะยุ่งยาก รูปแบบของกฎหมายและงานก่อสร้างทำให้รายการซื้อขายสลับซับซ้อนยิ่งขึ้นและใช้เวลายาวนานจึงจะเสร็จสมบูรณ์

8. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหลายวิธีคือ

8.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

8.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จ

8.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม 8.1-8.3 ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า

#### เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์

9. โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

#### การขาย

9.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว

#### ผู้ซื้อ

9.2 ผู้ซื้อ ไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

9.3 ผู้ซื้อ ได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดมีจำนวนมากพอที่แสดงว่าผู้ซื้อจะ

ผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบสัญญา

#### ผู้ขาย

9.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

9.5 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นเรียบร้อยแล้ว

9.6 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ได้ให้ไว้

9.7 งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

9.8 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้วเงื่อนไขตามที่กล่าวข้างต้น มีความหมายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 10 ถึงย่อหน้าที่ 22

#### การขายเกิดขึ้นแล้ว

10. การขายถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ

10.1 ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย และ

10.2 มีการชำระราคาตามสัญญา

11. สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่าอาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุด และเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วยการขายห้องชุดในอาคารชุดในจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

#### ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

12. ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก จนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่จะบอกเลิกสัญญาและเรียกเงินดังกล่าวคืนไม่ได้ ซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา

#### เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอ

13. เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอที่แสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา เงินวางเริ่มแรกและค่างวดที่ผู้ซื้อแต่ละสัญญาชำระแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ถือว่ามีจำนวนมากพอ

#### ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

14. ในการพิจารณาความสามารถของผู้ขายที่จะสามารถเก็บเงินจากผู้ซื้อได้ตามสัญญานั้น ให้ประเมินจากปัจจัยต่างๆ เช่น ฐานะเครดิตของผู้ซื้อหรือการที่ผู้ขายจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม

15. ประสบการณ์การเก็บเงินจากโครงการก่อนๆ ของผู้ขาย อาจนำมาใช้กับโครงการใหม่ได้ หากโครงการก่อนๆ นั้น

15.1 มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนกันกับโครงการใหม่ เช่น ชนิดของบ้าน อาคารชุด และที่ดิน สภาพแวดล้อมประเภทลูกค้า เงื่อนไขตามสัญญา และวิธีการขาย เป็นต้น

15.2 ได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนที่มากพอที่จะเป็นเครื่องชี้ว่าการขายในปัจจุบันของโครงการใหม่จะเก็บเงินได้ตามสัญญา

16. ความสามารถในการเก็บเงินได้จากผู้ซื้อแต่ละสัญญาไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาอาจถือเป็นเกณฑ์หนึ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขาย

#### งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

17. งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการที่ถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น ได้แก่

17.1 งานวิศวกรรมและงานออกแบบ

17.2 การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่ หรือจ้างหมาก่อสร้าง

17.3 การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่

17.4 การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปา และไฟฟ้า ฯลฯ

17.5 การวางผัง

17.6 การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

งานพัฒนาและงานก่อสร้างที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย ซึ่งได้รับการรับรองโดยวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

#### ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

18. ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุน หรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดินงานก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญา และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นๆ ที่ได้ให้ไว้

ความสามารถดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินหรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจากการดำเนินงานของผู้ขาย

#### งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19. ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาก้าวหน้าผ่านงานขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องชี้ว่า งานจะสำเร็จได้ตามแผน สิ่งชี้ความก้าวหน้าบางอย่าง ได้แก่

19.1 เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผน

19.2 งานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว

19.3 แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ที่ขาย

19.4 งานที่ได้ทำสำเร็จแล้วเกี่ยวกับถนน ทางเข้า ท่อระบายน้ำ ประปา ไฟฟ้า บ่อ  
บำบัดน้ำเสีย และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ ตามสัญญา

20. นอกจากนี้ ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอ  
ใบอนุญาต ไม่สามารถจัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่างๆ ได้ และต้องสามารถประมาณ  
เงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวม และขึ้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จได้อย่างมี  
เหตุมีผล โดยพิจารณาถึงปริมาณขาย แนวโน้มราคาขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล  
ประสบการณ์ของผู้ขาย ที่ตั้งตามภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่างๆ ประกอบด้วย

**ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว**

21. หากผู้ขายต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหลังจากที่ได้ขายไปแล้วในลักษณะที่ยังคง  
เก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่ หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่ ถือว่าคิดเกณฑ์ข้อนี้ เช่น  
การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อเป็นการดึงดูดผู้ซื้อในแง่การขาย การขายนี้ถือว่าผู้ขายยังมี  
ความเสี่ยงในทรัพย์สินนั้นอยู่

22. สำหรับการขายที่ดิน ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วและไม่มีพันธะที่จะต้อง  
ทำงานปรับปรุงต่างๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลงๆ ที่ขาย หรือ งานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวก  
ต่างๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลงๆ ที่ขาย

**มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน**

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 ประกอบด้วยรายการในย่อหน้าที่ 23-37 มาตรฐานฉบับนี้  
ให้อ่านประกอบกับรายการที่กล่าวมาแล้วในย่อหน้าที่ 1-22

**วิธีการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์**

23. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดิน  
พร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการ  
เกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

23.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

23.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จ

### 23.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

#### การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

24. ให้รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

#### เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

25. กิจการที่ค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว อาจเลือกรับรู้เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขายนั้นๆ เข้าเงื่อนไขตามข้อ 25.1-25.9 ดังนี้

25.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)

25.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

25.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

25.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

25.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

25.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตาม โครงการที่เสนอขาย

25.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

25.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

25.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้ จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

#### การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จ

26. วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จมีหลายวิธี ได้แก่

26.1 กำหนดตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้ว กับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน



26.2 สํารวจและประเมินผลงานที่ทําเสร็จโดยวิศวกรหรือสถาปนิกทําเป็นอัตราส่วนร้อยละเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา

26.3 ใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน

27. ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทําเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที

28. ควรมีการตั้งคําเพื่อหนีสงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

**การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ**

29. การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากาไรขั้นต้น

30. ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทําเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทําเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทําเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

31. ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที

32. ควรมีการตั้งคําเพื่อหนีสงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

33. ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนดหรือสามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้ออนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

**การบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ**

34. ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 5 ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อจนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าใดย่อหน้าหนึ่งข้างต้น

**การเปิดเผยข้อมูล**

35. กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือบริษัทมหาชนจำกัด ให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

35.1 นโยบายการบัญชีที่สำคัญ



35.1.1 วิธีการรับรู้รายได้ พร้อมทั้งระบุให้ชัดเจนว่าเป็นแนวทางให้ถือปฏิบัติหรือเป็นแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

35.1.2 ในกรณีที่ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จให้เปิดเผยวิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จด้วย

35.2 ข้อมูลเพิ่มเติม

35.2.1 มูลค่าการซื้อขายที่ได้มีการทาสัญญาแล้วและอัตราส่วนต่อยอดขายรวมของโครงการ

35.2.2 มูลค่าผูกพันตามสัญญาที่จะต้องใช้ในการพัฒนาโครงการต่อไปจนแล้วเสร็จ

35.2.3 ภาวะผูกพันที่สำคัญในอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเพื่อขาย เช่น การจดจางองและภาวะขายอม

35.2.4 ลูกหนี้ที่หยุดการรับรู้รายได้ ให้เปิดเผยจางนวนรายและจางนวนเงิน

35.2.5 ในกรณีที่การก่อสร้าง ได้แล้วเสร็จและผู้ซื้อผ่อนชำระโดยตรงกับผู้ขาย โดยมีระยะเวลาการผ่อนชำระตามสัญญาระยะเวลาตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป และผู้ขายรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้เปิดเผยจางนวนเงินที่ยังไม่ได้รับชำระทั้งสิ้นตามสัญญา และมูลค่าปัจจุบันของจางนวนเงิน ดังกล่าวพร้อมทั้งระบุอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคำนวณ

36. กรณีที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือบริษัทมหาชนจำกัด ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีตามข้อ 35.1

## วันถือปฏิบัติ

37. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ที่ทาตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 เป็นต้นไป ในกรณีที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่เดิมก่อนที่มาตรฐานฉบับนี้จะ มีผลใช้บังคับแตกต่างไปจากมาตรฐานฉบับนี้ ไม่ถือว่าการเปลี่ยนแปลงวิธีการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี จึงไม่จำเป็นต้องคำนวณผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือทาการปรับปรุงรายการย้อนหลัง แต่ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีตามวิธีเดิมควบคู่ไปกับวิธีใหม่ รวมทั้งเปิดเผยถึงสัดส่วนของรายได้และกาไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นตามวิธีเดิมที่รวมอยู่ในรายได้และกาไรขั้นต้นที่แสดงในงบกาไรขาดทุนของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ที่ยังคงมีรายได้จากสัญญาจะซื้อจะขายที่ทาขึ้นก่อนวันที่ 1 เมษายน 2537

## ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

## บริษัท โครงการพัฒนาเมืองใหม่ จำกัด

งบดุล

วันที่ 31 ธันวาคม

25x1 และ 25x0

สินทรัพย์

25x1

25x0

สินทรัพย์หมุนเวียน

	25x1	25x0
ลูกหนี้การค้า (หมายเหตุ 2)	xxx	xxx
มูลค่างานที่เสร็จยังไม่ได้	xxx	xxx
เรียกเก็บ (หมายเหตุ 3)		
ต้นทุนการพัฒนาที่ดิน	xxx	xxx
(หมายเหตุ 4)		
เงินล่วงหน้าแก่	xxx	xxx
ผู้รับเหมาก่อสร้าง		
ลูกหนี้บริษัทในเครือและ	xxx	xxx
บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน		
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	xxx	xxx
ที่ดินรอการพัฒนา (หมายเหตุ 2 และ 7)	xxx	xxx
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ –	xxx	xxx
สุทธิจากค่าเสื่อมราคาสะสม		
รวมสินทรัพย์	xxx	xxx

## บริษัท โครงการพัฒนาเมืองใหม่ จำกัด

งบดุล

วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และ 25x0

## หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

	25x1	25x0
หนี้สินหมุนเวียน		
.....		
.....		
ภาษีและค่าธรรมเนียมการโอนค้างจ่าย	xxx	xxx
ส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระ	xxx	xxx
ภายใน 1 ปี (หมายเหตุ 2)		
ค้างงวดที่ยังไม่รับรู้เป็นรายได้ (หมายเหตุ 3)	xxx	xxx
เงินมัดจำและเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า	xxx	xxx
.....		
เจ้าหนี้บริษัทในเครือและบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน	xxx	xxx
.....		
รวมหนี้สินหมุนเวียน	xxx	xxx
เงินกู้ยืมระยะยาว-สุทธิจากส่วนที่แสดง ใน	xxx	xxx
หนี้สินหมุนเวียน (หมายเหตุ 2)		
รวมหนี้สิน	xxx	xxx
ส่วนของผู้ถือหุ้น	xxx	xxx
ทุนเรือนหุ้น	xxx	xxx
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	xxx	xxx
ทุนสำรองตามกฎหมาย	xxx	xxx
กำไรสะสมที่ยังมิได้จัดสรร	xxx	xxx
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	xxx	xxx
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	xxx	xxx

**บริษัท โครงการพัฒนาเมืองใหม่ จำกัด**  
**งบกำไรขาดทุนและกำไรสะสมที่ยังมิได้จัดสรร**  
**สำหรับปีของแต่ละปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และ 25x0 บาท**

	25x1	25x0
รายได้		
ขาย	xxx	xxx
.....		
.....		
รวมรายได้	xxx	xxx
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนขาย	xxx	xxx
ค่าใช้จ่ายในการขายและ	xxx	xxx
บริหาร		
ดอกเบี้ยจ่าย	xxx	xxx
รวมค่าใช้จ่าย	xxx	xxx
กำไรก่อนภาษีเงินได้	xxx	xxx
ภาษีเงินได้	xxx	xxx
กำไรสุทธิสำหรับปี	xxx	xxx
กำไรสะสมที่ยังมิได้จัดสรร	xxx	xxx
ต้นปี		
จัดสรรเพื่อทุนสำรองตาม	(xxx)	(xxx)
กฎหมาย		
เงินปันผล	(xxx)	(xxx)
กำไรสะสมที่ยังมิได้จัดสรร	xxx	xxx
สิ้นปี		
กำไรต่อหุ้น	xxx	xxx

บริษัท โครงการพัฒนาเมืองใหม่ จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และ 25x0

1. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ก. การรับรู้รายได้ (เปิดเผยตามวิธีการรับรู้รายได้ที่เลือกใช้)

- รายได้จากการขายที่ดิน รับรู้เป็นรายได้เมื่องานพัฒนาที่ดินเสร็จตามสัญญาและมีการโอนกรรมสิทธิ์แก่ผู้ซื้อเรียบร้อยแล้ว

- รายได้จากการขายอาคารชุด รับรู้เป็นรายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จ ซึ่งคำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

- รายได้จากการขายอาคารชุด รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระตามวิธีอัตราภาไรขึ้นต้น ในกรณีที่เงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระเก็บได้สูงกว่าอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จ บริษัทจะรับรู้เป็นรายได้เท่าอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จ ทั้งนี้ บริษัทจะหยุดการรับรู้เป็นรายได้ทันทีเมื่อผู้ซื้อขาดการชำระเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน

เงินค่างวดส่วนที่เก็บได้สูงกว่าอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จจะบันทึกเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อและแสดงเป็นหนี้สินอื่นในงบดุล

ข. ต้นทุนการพัฒนาที่ดิน

ต้นทุนการพัฒนาที่ดิน แสดงในราคาทุน ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนในการได้มาซึ่งที่ดิน ค่าพัฒนาที่ดินและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการรวมทั้งดอกเบี้ย

ค. ....

ง. ....

2. ลูกหนี้การค้า

	25x1	25x0
จำนวนเงินตามที่ได้ทาสัญญาจะซื้อจะขายแล้ว		
(ร้อยละ.....ของยอดขายรวมของโครงการ)	xxx	xxx
ค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ	xxx	xxx
หัก เงินชำระแล้ว	xxx	xxx
ลูกหนี้ค่างวดที่ค้างชำระ	xxx	xxx

ลูกหนี้ค้างงวดที่ค้างชำระข้างต้นและที่ดินรอการพัฒนา (หมายเหตุ 7) รวมเป็นเงิน.....  
 ล้านบาท ได้งาน/งานองไว้เป็นหลักประกันแก่วงเงินกู้ยืม.....ล้านบาท เสียดอกเบี้ยในอัตรา  
 ร้อยละ.....ต่อปี จ่ายทุกงวดสามเดือน เงินกู้ยืมนี้ผ่อนชำระคืนทุกงวดครึ่งปีด้วยจำนวนเงินงวด  
 ละเท่าๆ กันในเวลา 5 ปี โดยเริ่มตั้งแต่เดือนสิงหาคม 25x1 ลูกหนี้ค้างงวดค้างชำระข้างต้นได้รวม  
 ลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน และได้หยุดรับรู้เป็นรายได้แล้วมีจำนวน.....  
 ราย รวมเป็นเงิน.....บาท

### 3. มูลค่างานที่เสร็จยังไม่ได้เรียกเก็บ/ค้างงวดที่ยังไม่รับรู้เป็นรายได้

	25x1	25x0
ค้างงวดที่ถึงกำหนดชำระแล้ว	xxx	xxx
หัก การรับรู้รายได้	xxx	xxx
	xxx	xxx
รายการดังกล่าวประกอบด้วย		
มูลค่างานที่เสร็จแต่ยังไม่ได้เรียกเก็บ	xxx	xxx
ค้างงวดที่ยังไม่รับรู้เป็นรายได้	xxx	xxx
	xxx	xxx

### 4. ต้นทุนการพัฒนาที่ดิน

	25x1	25x0
ที่ดิน	xxx	xxx
ค่าพัฒนาที่ดิน	xxx	xxx
ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน		
ค่าบริหารโครงการ	xxx	xxx
ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับโครงการ	xxx	xxx
งานระหว่างก่อสร้าง	xxx	xxx
- บ้านอยู่อาศัย		
- อาคารพาณิชย์		
- อาคารชุดอยู่อาศัย		
- อาคารชุดอุตสาหกรรม		

### 5. ....



6. ....

**7. ที่ดินรอการพัฒนา**

ที่ดินรอการพัฒนาเป็นที่ดินที่จะใช้พัฒนาต่อไปในอนาคต ซึ่งแสดงในราคาทุนอันประกอบด้วย ค่าที่ดินและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

**8. ภาระผูกพัน**

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัทมีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องใช้เงินทุนในการพัฒนาโครงการต่อไปจนแล้วเสร็จอีก.....ล้านบาท

9. ....

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - สกุล

นางกิริณา ยี่สุนแซม

วัน เดือน ปี เกิด

12 กุมภาพันธ์ 2519

ประวัติการศึกษา

สำเร็จการศึกษาปริญญาตรีบริหารธุรกิจ (การบัญชี)  
มหาวิทยาลัยแม่โจ้ จังหวัดเชียงใหม่

ประวัติการทำงาน

2542

ฝ่ายปฏิบัติการชำระราคาหลักทรัพย์  
บริษัทหลักทรัพย์ เอเชีย พลัส จำกัด(มหาชน)

2551

ฝ่ายบัญชีและฝ่ายทรัพยากรบุคคล  
บริษัท อัจฉรา ซิลเวอร์ จำกัด  
ห้างหุ้นส่วนจำกัด ฮัก-ฮัก

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved