

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

บทนี้จะกล่าวถึงทฤษฎี แนวคิดการศึกษาเรื่องการรับรู้รายได้ คือแม่บทการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้ และการเปิดเผยการรับรู้รายได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### แนวคิดและทฤษฎี

2.1 แม่บทการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542)

รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้เป็นเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

รายได้ตามคำนิยามรวมถึง รายการกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้ดังกล่าว ได้แก่ รายได้จากการขาย รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ค่าดอกเบี้ย รายได้เงินปันผล รายได้ค่าเช่า ฯลฯ

การรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนจะรับรู้ก็ต่อเมื่อมีความแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือซึ่งการรับรู้รายได้อาจเกิดขึ้นได้ในสถานการณ์ต่อไปนี้

- รายได้เกิดขึ้นตามงานที่ทำเสร็จ ซึ่งรายได้เกิดขึ้นแม้งานยังไม่เสร็จไม่หมด แต่สามารถกำหนดจำนวนรายจ่ายได้อย่างถูกต้องเนื่องจากทำสัญญาไว้ล่วงหน้าแล้ว เช่น กิจการที่ทำสัญญาก่อสร้างระยะยาว

- รายได้เกิดขึ้นเมื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการเสร็จสิ้น เช่น การผลิตโลหะมีค่า การผลิตตามคำสั่งถือว่ารายได้เกิดขึ้น เมื่อสามารถกำหนดรายได้ที่แน่นอนในวันที่ทำการผลิตสินค้า หรือให้บริการเสร็จสิ้น

- รายได้ดอกเบี้ยเกิดขึ้นตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา โดยคำนึงถึงอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น เช่น กิจการขายสินค้าตามสัญญาผ่อนชำระ ผู้ขายจะได้รับเงินจากลูกหนี้ตามสัญญาผ่อนชำระเป็นงวดๆ รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก็จะรับรู้ตามงวดที่เกิดขึ้น

อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้รายส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์สุทธิจะเพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินจะลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้ ซึ่งแม้บทการบัญชีกำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้เป็นขั้นตอน เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น รายได้จะรับรู้ต่อเมื่อเกิดขึ้นแล้ว ขั้นตอนดังกล่าว กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้น และสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

## 2.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้ (วิรัตน์ วิจิตรวาทการ, 2543)

การรับรู้รายได้ หมายถึง การบันทึกรายได้และรายการกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้ นี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกี่ยวกับการขายสินค้า การให้บริการและการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ยค่าสิทธิและเงินปันผล

การรับรู้รายได้ในเวลาและจำนวนที่ถูกต้อง เป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งซึ่งทำให้ผลการดำเนินงานถูกต้องตามที่ควรจะเป็น ประเด็นหลักทางการบัญชีสำหรับรายได้คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการควรเริ่มรับรู้รายได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้และให้แนวทางปฏิบัติสำหรับแต่ละสถานการณ์

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีจะครอบคลุมเฉพาะการรับรู้รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า การให้บริการ การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ โดยก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล แต่จะไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก

1. สัญญาเช่าระยะยาว
2. เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย
3. สัญญาประกันภัยสำหรับกิจการที่ประกอบธุรกิจประกันภัย
4. การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหรือการจำหน่ายทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน
5. การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
6. การเพิ่มขึ้นตามธรรมชาติของปศุสัตว์ ผลผลิตทางการเกษตรและป่าไม้

7. การขูดสินค้า
8. รายได้ที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินค้า
9. รายได้หรือรายการกำไรที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

### 2.2.1 ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีดังต่อไปนี้

1. การขายสินค้า
2. การให้บริการ
3. การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ยค่าสิทธิ และเงินปันผล

### 2.2.2 ความหมายของคำศัพท์ที่สำคัญ

**รายได้** หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในงวดบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการเมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

**มูลค่ายุติธรรม** หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

### 2.2.3 การวัดมูลค่าของรายได้

การบันทึกรายได้ในงบการเงิน

- 1) กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ โดยส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
- 2) กรณีที่กิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในทันที เช่น การให้สินเชื่อกับผู้ซื้อโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดในอัตราต่ำกว่าท้องตลาด ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องลดลงโดยนำจำนวนที่จะได้รับในอนาคตมาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น โดยต้องเป็นอัตราใดอัตราหนึ่งดังนี้
  - ก) อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารทางการเงินที่คล้ายคลึงกันที่ผู้ออกตราสารมีความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน

- ข) อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารทางการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินของผลตอบแทนต้องรับรู้เป็นรายได้ออกเบี้ย
- 3) กรณีแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ
- การรับรู้รายได้จากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ควรพิจารณาจากประเภทของสินค้าหรือบริการที่นำมาแลกเปลี่ยนดังนี้
1. การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้อง**ไม่ถือว่า**การแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กรณีมักเกิดขึ้นกับสินค้าเกษตรและแร่ เช่น นมสด หรือน้ำมัน ซึ่งการแลกเปลี่ยนเป็นการตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคในท้องถิ่นให้ทันเวลา
  2. การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ไม่เหมือนกัน กิจการต้อง**ถือว่า**การแลกเปลี่ยน**ก่อให้เกิดรายได้** โดยรายได้จะวัดค่าจาก
    - ก) มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่**ได้รับ**ปรับปรุงจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน
    - ข) ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่**ได้รับ**ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่**นำไป**แลกเปลี่ยนปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

#### 2.2.4 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้แต่ละประเภท

หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ในการดำเนินงานตามปกติ 3 ประเภทที่จะกล่าวในที่นี้คือ รายได้จาก การขายรายได้ จากการให้บริการ และรายได้จากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปของงดอกเบี๋ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

##### ก. รายได้จากการขายสินค้า

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อขั้นตอนการขายได้บรรลุผลสำเร็จ ซึ่งประกอบไปด้วยเงื่อนไขดังนี้ และกิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ

- 1) **กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญในการเป็นเจ้าของสินค้าไปให้กับผู้ซื้อแล้ว** ความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ ความล้มสมัยของสินค้า ความสูญเสียของสินค้า ผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญ ได้แก่ กำไรจากการที่สินค้ามีมูลค่าเพิ่มขึ้น หรือจากการดำเนินกิจการค้าหรือการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นี้เพื่อหารายได้

ตัวอย่างการโอนความเสี่ยงเช่น กิจการขายสินค้าให้ตัวแทนจำหน่ายนำไปขายต่อให้บุคคลที่ 3 โดยที่ตัวแทนนั้นไม่จำเป็นต้องจ่ายค่าสินค้าให้แก่บริษัทฯ จนกว่าจะได้รับการชำระเงินจากบุคคลที่ 3 ถ้าภายใน 6 เดือนที่ตัวแทนจำหน่ายได้รับสินค้ามาและไม่สามารถขายสินค้านั้นได้ ตัวแทนจำหน่ายสามารถเลือกที่จะคืนสินค้ากลับไปยังบริษัทหรือเก็บไว้และจ่ายเงินให้แก่บริษัทฯ ในกรณีนี้บริษัทต้องไม่รับรู้รายได้จนกว่าตัวแทนจะได้รับเงินจากบุคคลที่ 3 หรือ 6 เดือนให้หลังที่ตัวแทนจำหน่ายเลือกที่จะเก็บสินค้าไว้ ณ จุดนี้เท่านั้นที่บริษัทฯ สามารถแน่ใจว่าความเสี่ยงและผลตอบแทนของการเป็นเจ้าของได้โอนไปยังตัวแทนจำหน่ายแล้ว เพราะก่อนจุดนี้อาจมีการคืนสินค้าเวลาใดก็ได้ จนกว่าสินค้าจะถูกขาย บริษัทฯ ต้องถือเสมือนหนึ่งว่าสินค้านั้นยังเป็นของกิจการอยู่

กรณีที่กิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้น เช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีนี้ต้องถือเป็นการขาย

2) **กิจการไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับเจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าทั้งทางตรงและทางอ้อม**

3) **กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่น่าเชื่อถือ** สามารถวัดมูลค่าของผลตอบแทนที่จะได้รับ จากการขายสินค้าได้อย่างน่าเชื่อถือ

4) **มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการค้านั้น** มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ เช่น กรณีขายเงินสด หรือรอจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป เช่น ถ้ามีข้อสงสัยว่ารัฐบาลต่างประเทศจะยินยอมให้มีการส่งเงินข้ามประเทศอันเนื่องมาจากการขายสินค้าให้ลูกค้าในต่างประเทศ จนกว่าจะได้รับอนุญาตและหมดข้อสงสัยเท่านั้น กิจการจึงจะทำการรับรู้รายได้เนื่องจากความไม่แน่นอนเสมอไป

5) **กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้นเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ** สามารถวัดมูลค่าจำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้องที่เกิดขึ้นแล้ว หรือจะเกิดขึ้นจากการขายสินค้านั้น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องรวมถึงกรณีที่มีข้อตกลงที่จะคืนเงินให้กับลูกค้า หากไม่ได้รับความพอใจในสินค้าขาย กรณีมีการรับประกันสินค้าหรือมีค่าใช้จ่ายหลังการขาย กิจการต้องสามารถประมาณการรับคืนสินค้า ค่าใช้จ่ายในการรับประกัน รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดหลังจากการส่งสินค้าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยกิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากรายการดังกล่าว โดยประเมินจากปัจจัยในอดีตและปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง

กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ และต้องบันทึกถึงผลตอบแทนที่ได้รับเป็นหนี้สิน

## ข. รายได้จากบริการ

กรณีรายได้จากการให้บริการ ถือว่าจะรับรู้รายได้โดยพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรายได้กับงานที่ทำไปเมื่อการให้บริการนั้นเสร็จสิ้นลงแล้ว และรับรู้เป็นรายได้ตามความสำเร็จของงานที่ทำไปเมื่อการให้บริการนั้นเสร็จสิ้นลงแล้ว และรับรู้รายได้ตามความสำเร็จของงานที่ทำ ณ วันที่ในงวด การประมาณการอย่างน่าเชื่อถือเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

1. **กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ** กิจการสามารถประมาณการรายได้จากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาในเรื่องสิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่าย สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยน ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

2. **มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น** กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องและกิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

- 1) จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาได้เกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ
- 2) จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้
- 3) จำนวนที่คาดว่าจะไม่รับคืนเนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไป  
ได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนทั้งหมด

3. **กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของการบริการ ณ วันที่บรรลุได้อย่างน่าเชื่อถือ** กิจการสามารถวัดระดับขั้นของบริการที่แล้วเสร็จโดยการสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว อัตราส่วนของบริการที่ให้อันถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งหมดที่ต้องให้ และสัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้น จนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งหมดของบริการทั้งที่ได้ให้แล้วและจะให้ในอนาคต

มาตรฐานการบัญชีเรื่องการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาได้กำหนดให้กิจการสามารถรับรู้รายได้โดยวิธี

(1) **วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ** วิธีนี้เหมาะกับการให้บริการที่มีขั้นตอนมากกว่า 1 ขั้นตอน ตามวิธีนี้กิจการต้องรับรู้รายได้ตามสัดส่วนของการให้บริการที่เสร็จแต่ละขั้น วิธีการรับรู้รายได้ขึ้นอยู่กับความแน่ชัดถึงขั้นตอนการดำเนินงานดังนี้

- ถ้าทราบอย่างแน่ชัดถึงขั้นตอนของการดำเนินการ ควรรับรู้ตามสัดส่วนของการบริการที่ทำเสร็จและสามารถใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานเรื่องการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา

- ถ้าไม่ทราบอย่างชัดเจนถึงขั้นตอนของการดำเนินการหรือมีบริการหลายอย่าง ในช่วงเวลาเดียวกัน กิจการควรรับรู้รายได้ตามวิธีเส้นตรงภายในเวลาที่กำหนด หรือตามวิธีอื่น ที่เหมาะสม

(2) **วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา** วิธีนี้เหมาะสมสำหรับการให้บริการที่มีขั้นตอนการดำเนินการขั้นตอนเดียว หรือมากกว่าหนึ่งขั้นตอน แต่การบริการมีนัยสำคัญนั้นขึ้นอยู่กับ การดำเนินการขั้นตอนเดียว การรับรู้รายได้คือ เมื่อดำเนินการขั้นตอนเดียวหรือขั้นตอน ที่เป็นนัยสำคัญนั้นแล้วเสร็จ

**4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้ หมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว และจะเกิดขึ้นเพื่อทำให้งานการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์** กรณีที่กิจการไม่สามารถประมาณรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ ได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้น เป็นค่าใช้จ่าย โดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีระดับความไม่แน่นอนที่จะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นคืน และถ้ากิจการมั่นใจว่าจะได้รับชดเชย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ในภายหลังก็ควรตั้งพักต้นทุนนั้น เพื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่จะรับรู้ในอนาคต

#### ค. รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

เมื่อกิจการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการและจะก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ยค่า สิทธิและเงินปันผล

กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ในเรื่องของเวลาและจำนวนเกี่ยวกับประโยชน์ ในเชิงเศรษฐกิจที่กิจการจะได้รับและสามารถกำหนดจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยต้องรับรู้ รายได้แต่ละประเภทตามเกณฑ์ ดังนี้

##### (1) รายได้ดอกเบี้ย

ต้องรับรู้เป็นรายได้ตามสัดส่วนของระยะเวลา โดยคำนวณจากเงินต้น โดยคำนึงถึงอัตรา ผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์ รายได้ดอกเบี้ยรวมถึงส่วนลด ส่วนเกินของหลักทรัพย์หรือ ส่วนต่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับหนี้สิน โดยตัดจำหน่ายและรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยตามสัดส่วนระยะเวลา ตลอดอายุของหลักทรัพย์และหนี้สินนั้น

##### (2) รายได้ค่าสิทธิ

ต้องรับรู้เป็นรายได้ตามเกณฑ์คงค้างตามเงื่อนไขของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่จะมีเกณฑ์ อื่นที่เหมาะสมกว่า

### (3) รายได้จากเงินปันผล

ต้องรับรู้รายได้เมื่อสิทธิในการรับเงินปันผลได้เกิดขึ้นแล้ว กรณีที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลก่อนที่จะซื้อตราสารทุน เงินปันผลจำนวนดังกล่าวต้องนำมาหักจากต้นทุนของตราสาร

**2.3 การเปิดเผยข้อมูลการรับรู้รายได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2543)**

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ
2. จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวด ตามประเภทรายได้ดังต่อไปนี้
  - 2.1 การขายสินค้า
  - 2.2 การให้บริการ
  - 2.3 ดอกเบี้ย
  - 2.4 ค่าสิทธิ
  - 2.5 เงินปันผล
3. จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่ระบุไว้ในข้อ 2
4. รายการกำไรและรายการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่องเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า และเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชย ความเสียหาย ค่าปรับ หรือรายการขาดทุนอื่นที่อาจเกิดขึ้น



### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

**นิมมวล เขียวรัตน์ (2548)** กล่าวว่า การวิจัยคุณค่าของข้อมูลทางบัญชี เป็นการวิจัยเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลทางบัญชีในตลาดทุน มีขึ้นเพื่อทดสอบความเกี่ยวข้องกันระหว่างข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์กับข้อมูลทางบัญชี ซึ่งผลการวิจัยดังกล่าวสะท้อนถึงจุดมุ่งหมายของงบการเงิน ซึ่งกิจการที่เป็นบริษัทมหาชนจะต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินต่อสาธารณชนที่จะต้องใช้อ้างอิงในการคาดคะเนเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต และมีผลกระทบต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของตน ผลการวิจัยคุณค่าของข้อมูลทางการเงินบัญชี ถูกนำมาใช้เป็นหลักฐานในการพิสูจน์ว่าข้อมูลทางการเงินบัญชีที่ประกาศต่อสาธารณชนเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

**นวลอนงค์ อนันตะ (2548)** ได้ศึกษาการรับรู้รายได้ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มบันเทิงและสันทนาการ พบว่าบริษัทในกลุ่มบันเทิงและสันทนาการมีการรับรู้รายได้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 ซึ่งข้อดีของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 คือ ทำให้บริษัทมีการรับรู้รายได้ในเวลาและจำนวนที่ถูกต้อง เนื่องจากบริษัทมีการรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ เพราะบริษัทในกลุ่มบันเทิงและสันทนาการ มีลักษณะการประกอบธุรกิจและประเภทรายได้ที่หลากหลาย รวมถึงมีความซับซ้อนในการรับรู้รายได้ ที่เป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนในการนำข้อมูลไปประกอบการตัดสินใจลงทุนในกลุ่มดังกล่าว

**มดิชนรายวัน (2548)** กล่าวว่า สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้มีคำสั่งถึง 2 ครั้ง (29 มีนาคม และ 11 พฤษภาคม 2548) ให้บริษัท ปิคนิคฯ แก้ไขงบการเงิน อันมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในเรื่องค่ามัดจำค้างแค้น จากเดิมจะสามารถใช้ประโยชน์จากค้างแค้นได้โดยไม่มีกำหนดเวลาและสามารถเรียกเงินมัดจำคืนได้เมื่อไม่ต้องการใช้ค้างแค้น บริษัทฯ ได้ให้โรงบรรจุภัณฑ์ทำการเปลี่ยนจากเงินค่ามัดจำค้างแค้นเป็นทำสัญญาเช่าถึง 3 ปี จากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลให้บริษัท ปิคนิคฯ ได้บันทึกค่าเช่าค้างแค้นเป็นรายได้ของบริษัทฯ ที่จำนวน 178 ล้านบาท ในปี 2547 จึงทำให้ ก.ล.ต. เชื่อได้ว่าเป็นการตกแต่งบัญชีโดยใช้วิธีการสร้างรายได้เทียม ทำให้กิจการของบริษัทฯ ดูดีกว่าความเป็นจริง ซึ่งขัดกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้

**วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2548)** กล่าวว่า งบการเงินเป็นรายงานทางการเงินที่แสดงผลการบริหารทรัพยากรของกิจการ ซึ่งผู้ลงทุนสามารถประเมินผลการบริหารงานของฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เช่น การตัดสินใจขายหรือถือเงินลงทุนในกิจการต่อไป โดยพิจารณาความคุ้มค่า ความเหมาะสมในการลงทุนปัจจัยสำคัญยิ่งในการสร้างความน่าเชื่อถือให้งบการเงิน

มากที่สุดก็คือผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน อันควรมีคุณธรรม มีความสุจริต มีความโปร่งใส และมีความรับผิดชอบด้วยการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นไปตามข้อเท็จจริง ไม่บิดเบือน หรือหลีกเลียง และจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี จะส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่ถูกต้อง ชัดเจนและครบถ้วน ย่อมสร้างความมั่นใจในความน่าเชื่อถือของงบการเงินได้มากที่สุด

ลลิตา ฤทธิสืบเชื้อ (2546) ได้ศึกษาการล้มละลายของบริษัท เอนรอน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทยักษ์ใหญ่ในธุรกิจพลังงานของสหรัฐอเมริกา พบว่ามีหนี้สินหลายพันล้านดอลลาร์ที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน และมีการแสดงรายได้เกินจริง ซึ่งเป็นการทุจริตและคอร์รัปชันของผู้บริหารที่ใช้กลบัญชีตกแต่งงบการเงินเพื่อหวังสร้างรายได้หรือสร้างกำไรที่เป็นเท็จให้บริษัทดูน่าเชื่อถือ และมีประเด็นปัญหาทางบัญชีที่เป็นสาเหตุการล้มละลายมาจากการไม่ปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีที่ว่า เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบหรือการที่ข้อมูลต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงทางเศรษฐกิจ มิใช่รูปแบบตามกฎหมายเพียงอย่างเดียว ซึ่งมีประเด็นในเรื่องการบันทึกกำไรที่สูงกว่าความเป็นจริงอันเนื่องมาจากการรับรู้รายได้ที่ผิดพลาดเกี่ยวข้องด้วย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright © by Chiang Mai University  
All rights reserved