บทที่ 2
แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

บทนี้จะกล่าวถึงทฤษฎี แนวคิดการศึกษาเรื่องการรับรู้รายได้ คือแม่บทการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้ รวมถึงวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง คือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน กลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตผลเกษตร และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ตามมาตรฐานการบัญชีของบริษัทในกลุ่มธุรกิจสื่อสารที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1 แม่บทการบัญชีเกี่ยวกับรายได้

แม่บทการบัญชีให้คำนิยามไว้ว่า รายได้[1] หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ รายได้ถือเป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงาน รายได้ตามคำนิยามนี้รวมถึงรายการกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ เช่น รายได้จากการขาย รายได้ดอกเบี้ย รายได้ค่าบริการ รายได้เงินปันผล รายได้ค่าเช่า เป็นต้น

จากความหมายของรายได้ พอสรุปได้ว่า รายได้แสดงถึง

1. การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปกระแสเข้า
2. การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์
3. การลดลงของหนี้สิน

แม่บทการบัญชีกำหนดว่า รายการที่ถือเป็นรายได้ต้องเป็นไปตามคำนิยามของรายได้ตามที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี ซึ่งรวมถึงรายการกำไร และรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ ตัวอย่างเช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ ดอกเบี้ย รายได้

[1] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. **แม่บทการบัญชี**. (กรุงเทพ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด, 2547), หน้า 26.

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

ค่าธรรมเนียม รายได้ค่าสิทธิ รายได้เงินปันผล รายการกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน รายการกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ เป็นต้น กิจการควรรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์สุทธิจะเพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินจะลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้ ซึ่งแม่บทการบัญชีกำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้เป็นขั้นตอน เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น รายได้จะรับรู้ต่อเมื่อเกิดขึ้นแล้ว ขั้นตอนดังกล่าวกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้น และสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

2.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้[2] จะครอบคลุมเฉพาะการรับรู้รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า การให้บริการ การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ โดยก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล แต่จะไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจากสัญญาเช่าระยะยาว เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย สัญญาประกันภัยสำหรับกิจการที่ประกอบธุรกิจประกันภัย การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหรือการจำหน่ายสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น การเพิ่มขึ้นตามธรรมชาติของปศุสัตว์ ผลิตผลทางการเกษตรและป่าไม้ การขุดสินแร่ รายได้ที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินค้า และรายได้หรือรายการกำไรที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

2.2.1 ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีดังต่อไปนี้

1. การขายสินค้า
2. การให้บริการ
3. การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

[2] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้**. (กรุงเทพ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด, 2543), หน้า 3 - 13.

2.2.2 คำนิยาม

คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังต่อไปนี้

1. รายได้ หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ(ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

2. มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

2.2.3 การวัดมูลค่าของรายได้

การบันทึกรายได้ในงบการเงิน

1. กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ โดยส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด

2. กรณีที่กิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในทันที เช่น การให้สินเชื่อกับผู้ซื้อโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดในอัตราต่ำกว่าท้องตลาด ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องลดลง โดยนำจำนวนเงินที่จะได้รับในอนาคตมาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้นโดยต้องเป็นอัตราใดอัตราหนึ่งดังนี้

- อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารทางการเงินที่คล้ายคลึงกันที่ผู้ออกตราสารมีความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน

- อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารทางการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ

ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินของผลตอบแทนต้องรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ย

3. กรณีแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ

การรับรู้รายได้จากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ควรพิจารณาจากประเภทของสินค้าหรือบริการที่นำมาแลกเปลี่ยนดังนี้

- การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้องไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กรณีนี้มักเกิดขึ้นกับสินค้าเกษตรและแร่ เช่น นมสด หรือน้ำมัน ซึ่งการแลกเปลี่ยนเป็นการตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคในท้องถิ่นให้ทันเวลา

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

- การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ไม่เหมือนกัน กิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนก่อให้เกิดรายได้โดยรายได้จะวัดค่าจาก

มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับปรับปรุงจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้า หรือบริการที่นำไปแลกปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

2.3.4 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้แต่ละประเภท

หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ในการดำเนินงานตามปกติ 3 ประเภทที่จะกล่าวในที่นี้ คือ รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ และรายได้จากให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปของ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

1. รายได้จากการขายสินค้า

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อขั้นตอนการขายได้บรรลุผลสำเร็จ ซึ่งประกอบด้วยเงื่อนไขดังนี้ และกิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ

- กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญในการเป็นเจ้าของสินค้าไปให้กับผู้ซื้อแล้ว ความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ ได้แก่ ความล้าสมัยของสินค้า ความสูญเสียของสินค้า ผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญ ได้แก่ กำไรจากการที่สินค้ามีมูลค่าเพิ่มขึ้น หรือจากการดำเนินกิจการค้าหรือการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นี้เพื่อหารายได้

กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้น เมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ

กิจการต้องไม่รับรู้รายได้ หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นจะไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยง และผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น

เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่อาจไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อ ซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบ นอกเหนือจากการับประกันตามปกติ

เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้ง และการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญา ซึ่งกิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ

เมื่อผู้ซื้อมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขาย และกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

ตัวอย่างการโอนความเสี่ยง เช่น กิจการขายสินค้าให้ตัวแทนจำหน่ายนำไปขายต่อให้บุคคลที่ 3 โดยที่ตัวแทนนั้นไม่จำเป็นต้องจ่ายคาสินค้าให้บริษัทจนกว่าจะได้รับการชำระเงินจากบุคคลที่ 3 ถ้าภายใน 6 เดือนที่ตัวแทนจำหน่ายได้รับสินค้ามาและไม่สามารถขายสินค้านั้นได้ ตัวแทนจำหน่ายสามารถเลือกที่จะคืนสินค้ากลับไปยังบริษัทหรือเก็บไว้และจ่ายเงินให้แก่บริษัท ในกรณีนี้บริษัทต้องไม่รับรู้รายได้จนกว่า ตัวแทนจะรับเงินจากบุคคลที่ 3 หรือ 6 เดือนให้หลังที่ตัวแทนจำหน่ายเลือกที่จะเก็บสินค้าไว้ ณ จุดนี้เท่านั้นที่บริษัทสามารถแน่ใจว่าความเสี่ยงและผลตอบแทนของการเป็นเจ้าของได้โอนไปยังตัวแทนจำหน่ายแล้ว เพราะก่อนจุดนี้อาจมีการคืนสินค้าเวลาใดก็ได้ จนกว่าสินค้าจะถูกขาย บริษัท ต้องถือเสมือนหนึ่งว่าสินค้านั้นยังเป็นของกิจการอยู่

กรณีที่กิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้น เช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีนี้ต้องถือเป็นการขาย ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีดังกล่าว รายการบัญชีนั้นถือเป็นการขาย และกิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายได้เนื่องจากกิจการได้โอนทั้งความเสี่ยง และผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว

- กิจการไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับเจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าทั้งทางตรงและทางอ้อม

ประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาตามข้อนี้ ได้แก่

กิจการยังมีงานที่เป็นสาระสำคัญที่ต้องทำให้แล้วเสร็จหรือไม่

กิจการยังคงมีส่วนเกี่ยวข้องทางด้านจัดการ หรือการควบคุมในสินค้าที่โอนไปในระดับที่เจ้าของโดยปกติวิสัยจะพึงมีหรือไม่

หากกิจการได้สละการควบคุมในตัวสินค้าแล้ว นั่นหมายถึง กิจการไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าที่ขายอีกต่อไป ในกรณีเช่นนี้ กิจการสามารถรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายได้จากการขายได้

- กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ สามารถวัดมูลค่าของผลตอบแทนที่จะได้รับจากการขายสินค้าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการค้านั้นความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ เช่น กรณีการขายสด หรือรอจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป เช่น ถ้ามีข้อสงสัยว่ารัฐบาลต่างประเทศจะยินยอมให้มีการส่งเงินข้ามประเทศอันเนื่องมาจากการขายสินค้าให้ลูกค้าในต่างประเทศ จนกว่าจะได้รับอนุญาตและหมดข้อสงสัยเท่านั้น กิจการจึงจะทำการรับรู้รายได้เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป

- กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ สามารถวัดมูลค่าจำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้องที่เกิดขึ้นแล้ว หรือจะเกิดขึ้นจากการขายสินค้านั้น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องรวมถึงกรณีที่มีข้อตกลงที่จะคืนเงินให้กับลูกค้าหากไม่ได้รับความพอใจในสินค้าขายกรณีมีการรับประกันสินค้าหรือมีค่าใช้จ่ายหลังการขาย กิจการต้องสามารถประมาณการรับคืนสินค้าค่าใช้จ่ายในการรับประกัน รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดหลังจากการส่งสินค้าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยกิจการต้องรับรู้หนี้ที่เกิดจากรายการดังกล่าวโดยประเมินจากปัจจัยในอดีตและปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง

กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือและต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่ได้รับเป็นหนี้สิน

จากเงื่อนไขการรับรู้รายได้ข้อ 2.1.3 ถึงข้อ 2.1.5 สามารถอธิบายได้ คือการรับรู้รายได้ต้องขึ้นอยู่กับการที่กิจการสามารถกำหนดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือหรือไม่ และต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการบัญชีนั้น นั่นคือ ต้องมีการคาดคะเนอย่างมีเหตุผลว่ากิจการจะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด หาก ณ เวลาที่ขายสินค้า กิจการยังไม่สามารถประเมินอย่างมีเหตุผลแน่ชัดว่ากิจการสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด กิจการก็ไม่สมควรรับรู้รายได้นั้น ในกรณีเช่นนี้ การรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้รับชำระค่าสินค้าจะดูเหมาะสมกว่า แต่ถ้าหากกิจการมั่นใจว่าจะเก็บเงินได้ในที่สุด กิจการควรรับรู้รายได้ ณ จุดขาย หากมีความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บหนี้เกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ขาย กิจการควรตั้งประมาณการเผื่อไว้สำหรับความไม่แน่นอนนี้

2. รายได้จากการให้บริการ

กรณีรายได้จากการให้บริการ ถือว่าจะรับรู้รายได้โดยพิจารณาความสำคัญระหว่างรายได้กับงานที่ทำไปเมื่อการให้บริการนั้นเสร็จสิ้นลงแล้ว และรับรู้เป็นรายได้ตามความสำเร็จของงานที่ทำ ณ วันที่ ในงบดุล การประมาณการอย่างน่าเชื่อถือ เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

- กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการสามารถประมาณการรายได้จากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาในเรื่องสิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่าย สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องและกิจการต้องรับรู้จำนวนต่อไปนี้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่ได้กรับรู้เมื่อเริ่มแรก

จำนวนที่เคยบันทึกเป็นรายได้แต่ต่อมาได้เกิดความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บ

จำนวนที่ไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้

จำนวนที่คาดว่าจะไม่รับคืน เนื่องจากสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับคืนทั้งหมด

- กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของการบริการ ณ วันที่งบดุลได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการสามารถวัดระดับขั้นของบริการที่แล้วเสร็จโดยการสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว อัตราส่วนของบริการที่ให้จนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งหมดที่ต้องให้ และสัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งหมดของบริการทั้งที่ได้ให้แล้ว และจะให้ในอนาคต

- กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว และจะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์ กรณีที่กิจการไม่สามารถประมาณรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกิน จำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่าย โดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องหากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีระดับความไม่แน่นอนที่จะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นคืน และถ้ากิจการมั่นใจว่าจะได้รับชดเชยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ในภายหลังก็ควรตั้งพักต้นทุนนั้น เพื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่จะรับรู้ในอนาคต

ลักษณะการรับรู้รายได้จากการให้บริการ

กิจการที่ประกอบธุรกิจให้บริการ มีลักษณะและขั้นตอนในการให้บริการแตกต่างกัน ดังนั้น การรับรู้รายได้จากการให้บริการจะแตกต่างกันด้วย อย่างไรก็ตาม ลักษณะของการรับรู้รายได้ของการให้บริการมีดังนี้

1. การรับรู้รายได้จากการให้บริการเฉพาะอย่าง (Specific Performance Method) ใช้สำหรับกรณีที่การให้บริการนั้นมีกิจกรรมที่ต้องทำเพียงอย่างเดียว รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อได้ปฏิบัติ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

กิจกรรมตามข้อตกลง ต้นทุนโดยตรง และต้นทุนทางอ้อมถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่รายได้เกิดขึ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นครั้งแรกและต้นทุนโดยตรงที่เกิดขึ้นก่อนการเกิดขึ้นของรายได้ ให้ถือเป็นสินทรัพย์จนกระทั่งรายได้เกิดขึ้น

2. การรับรู้รายได้เมื่อบริการสิ้นสุดลง (Completed Performance Method) ใช้สำหรับกรณีที่การให้บริการมีกิจกรรมหลายขั้นตอนต่อเนื่องกันไป และบริการจะสิ้นสุดลงต่อเมื่อกิจกรรมสุดท้ายสิ้นสุดลง

3. การรับรู้รายได้ตามสัดส่วนของบริการ (Proportional Performance Method) ใช้สำหรับบริการที่มีกิจกรรมที่ต้องกระทำหลายอย่าง รายได้จะเกิดขึ้นตามกิจกรรมที่ปฏิบัติ ซึ่งแตกต่างกันตามสถานการณ์ ดังนี้

- หากเหตุการณ์ที่ต้องกระทำเหมือนกันหรือคล้ายกัน รายได้จะเกิดขึ้นในจำนวนที่เท่ากันในแต่ละเหตุการณ์
- หากกำหนดจำนวนเหตุการณ์ได้แต่เหตุการณ์มีลักษณะไม่เหมือนกัน รายได้ที่เกิดขึ้นจะรับรู้ตามอัตราส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรง
- หากไม่สามารถกำหนดจำนวนเหตุการณ์ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง รายได้ที่เกิดขึ้นจะรับรู้โดยวิธีเส้นตรง หรือวิธีอื่น ๆ ที่เหมาะสม

4. การรับรู้รายได้ตามเงินที่เก็บได้ (Collection Method) มักใช้ในกรณีที่กิจการไม่มีความมั่นใจในรายได้ที่ได้รับ กล่าวคือ กิจการไม่มั่นใจว่าจะเก็บเงินจากลูกค้าได้ ดังนั้นกิจการจะรับรู้รายได้เมื่อเก็บเงินได้

3. รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

เมื่อกิจการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการและจะก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ยค่าสิทธิและเงินปันผล

กิจการต้องรับรู้เป็นรายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ในเรื่องของเวลาและจำนวนเกี่ยวกับประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจที่กิจการจะได้รับและสามารถกำหนดจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยต้องรับรู้รายได้แต่ละประเภทตามเกณฑ์ ดังนี้

- รายได้จากดอกเบี้ย ต้องรับรู้เป็นรายได้ตามสัดส่วนของระยะเวลาโดยคำนวณจากเงินต้น โดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์ รายได้ดอกเบี้ยรวมถึงส่วนลด ส่วนเกินของหลักทรัพย์หรือส่วนต่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับหนี้สิน โดยตัดจำหน่ายและรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยตามสัดส่วนระยะเวลาตลอดอายุของหลักทรัพย์และหนี้สินนั้น
- รายได้จากค่าสิทธิ ต้องรับรู้เป็นรายได้ตามเกณฑ์คงค้างตามเงื่อนไขของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมกว่า เช่น ค่าสิทธิ (Franchise Fee) ซึ่งอาจจ่าย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

ในวันแรกที่ได้ตกลงหรือเซ็นสัญญา ค่าธรรมเนียม (Royalty Fee) เป็นค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายอย่างต่อเนื่อง ซึ่งอาจจ่ายเป็นรายเดือนหรือรายปีขึ้นอยู่กับสัญญาที่ตกลงกัน ค่าตอบแทนการบริการ (Franchise Package Fee) เช่น ค่าฝึกอบรม ค่าโฆษณา ฯลฯ ที่เจ้าของสิทธิได้ให้บริการ ดังนั้นเจ้าของสิทธิจึงรับรู้รายได้ดังกล่าว ซึ่งขึ้นอยู่กับเนื้อหาสัญญาการให้บริการ

- รายได้จากเงินปันผล ต้องรับรู้เป็นรายได้เมื่อสิทธิในการรับเงินปันผลได้เกิดขึ้นแล้ว กรณีที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลก่อนซื้อตราสารทุน เงินปันผลจำนวนดังกล่าวต้องนำมาหักจากต้นทุนของตราสาร

2.3.5 การเปิดเผยข้อมูลการรับรู้รายได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

2. จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวด ตามประเภทรายได้ดังต่อไปนี้

- การขายสินค้า
- การให้บริการ
- ดอกเบี้ย
- ค่าสิทธิ
- เงินปันผล

3. จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่ระบุไว้ในข้อ 2

4. รายการกำไรและรายการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่องเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า และเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชย ความเสียหาย ค่าปรับหรือรายการขาดทุนอื่นที่อาจเกิดขึ้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ขนัตยา ถมวัฒนศิลป์ (2546) กล่าวว่า คุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ พบว่า บริษัทมักไม่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะการดำเนินงาน กิจกรรมทางเศรษฐกิจ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปไม่สามารถเข้าใจงบการเงินได้ทันทีที่ใช้งบการเงิน การที่บริษัทแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนตามที่มาตรฐานกำหนด และไม่แสดงรายละเอียดหรือรายการที่มีนัยสำคัญแยกต่างหากจากรายการอื่น แสดงว่าบริษัทขาดลักษณะคุณภาพในข้อนี้ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจที่ไม่ครบถ้วน

พัดชา เอลาพุกานนท์ (2548) กล่าวว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญในกำไรขาดทุนเกี่ยวกับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนของบริษัทในกลุ่มธุรกิจสื่อสารที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนั้น พบว่าส่วนใหญ่ไม่แสดงรายการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลจากเงินลงทุนชั่วคราว รวมถึงสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท ซึ่งจากงบการเงินทำให้ทราบว่าไม่มีการรับผลตอบแทนในลักษณะดังกล่าวในงวดบัญชีที่ศึกษา รายการที่ทุกบริษัทเปิดเผยและแสดงข้อมูลอย่างครบถ้วน คือการแสดงผลกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน และบริษัทส่วนใหญ่จะแสดงส่วนกำไรที่ ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้า และเงินลงทุนทั่วไปในงบกำไรขาดทุน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved