ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๖/๒๕๖๑

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕

เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๐ (๔/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๔ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิก

(๑) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๑๘/๒๕๖๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

(๒) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๑/๒๕๖๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง รายได้

(๓) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๒/๒๕๖๐ เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง รายได้ - รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา

(๔) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๖๐/๒๕๖๐ เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๓ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

(๕) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๖๒/๒๕๖๐ เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

(๖) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๖๔/๒๕๖๐ เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๖๑

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
เรื่อง
รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560 (IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers (Bound volume 2018 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สามารถสรุปภาพรวม เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และลักษณะที่สำคัญของหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

ภาพรวม

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* กำหนดหลักการสำหรับการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เกี่ยวกับ ลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า

2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ใช้แทน

- 3.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*
- 3.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *รายได้*
- 3.3 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า*
- 3.4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์*
- 3.5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า* และ

3.6 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *รายได้–รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา*

เหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

4 รายได้เป็นตัวเลขที่สำคัญสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินและฐานะทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดการรับรู้รายได้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศแตกต่างจากข้อกำหนดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองชุดต้องได้รับการปรับปรุง โดยข้อกำหนดการรับรู้รายได้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิมให้แนวทางปฏิบัติไว้อย่างจำกัด ซึ่งทำให้เป็นการยากในการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินหลัก 2 ฉบับที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง กับรายการที่ซับซ้อน นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ได้ให้แนวทางปฏิบัติไว้อย่างจำกัดเกี่ยวกับเรื่องสำคัญของรายได้หลายเรื่อง เช่น การบัญชีสำหรับข้อตกลงที่มีส่วนประกอบหลาย ๆ อย่าง ในทางตรงกันข้ามกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ประกอบด้วยแนวคิดการรับรู้รายได้กว้าง ๆ พร้อมทั้งข้อกำหนดการรับรู้รายได้ต่าง ๆ เฉพาะอุตสาหกรรมหรือรายการ ซึ่งบางครั้งจะส่งผลให้รายการบัญชีแตกต่างกันแม้จะเป็นรายการที่มีความคล้ายกันในเชิงเศรษฐกิจ

5 ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB) จึงได้ริเริ่มโครงการเพื่อที่จะขยายความให้ชัดเจนในหลักการสำหรับการรับรู้รายได้ และพัฒนามาตรฐานการรับรู้รายได้ให้เป็นแบบแผนเดียวกันสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา

5.1 ลดความไม่สอดคล้องและข้อด้อยของข้อกำหนดเดิมของการรับรู้รายได้

5.2 กำหนดกรอบที่ประยุกต์ได้ในสภาพแวดล้อมที่ต่างกันสำหรับการพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวกับรายได้

5.3 ปรับปรุงความสามารถเปรียบเทียบได้ของแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศ และตลาดทุน

5.4 ปรับปรุงข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์มากขึ้น และ

5.5 ลดจำนวนข้อกำหนดที่กิจการต้องอ้างอิงเพื่อทำให้การจัดทำงบการเงินง่ายยิ่งขึ้น

6 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า พร้อมทั้งหัวข้อ 606 (Topic 606) ที่บรรจุอยู่ใน*ประมวลมาตรฐานการบัญชี* คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา หมวด*มาตรฐานการบัญชี Update 2014–09 เรื่อง รายได้*

จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (หัวข้อ 606) (*Accounting Standards Update 2014-09 Revenue from Contracts with Customers* (Topic 606)) เป็นความสำเร็จจากการร่วมมือของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา ในการบรรลุวัตถุประสงค์และปรับปรุงการรายงานทางการเงิน โดยการกำหนดมาตรฐานการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกาให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ลักษณะที่สำคัญ

7 หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า คือ กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ กิจการรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

7.1 **ขั้นตอนแรก: ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า** - สัญญาเป็นข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายหรือมากกว่าสองฝ่ายที่ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และภาระผูกพันขึ้น ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ใช้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้าและเป็นไปตามเกณฑ์ที่ระบุในมาตรฐาน ในบางกรณีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กำหนดให้กิจการรวมสัญญาต่าง ๆ และบันทึกเป็นสัญญาเดียว มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ยังให้ข้อกำหนดสำหรับวิธีการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสัญญา (contract modifications)

7.2 **ขั้นที่สอง: ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา** – สัญญาประกอบด้วยคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า หากสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่าง ๆ นั้นถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่ต้องบันทึกบัญชีแยกกัน สินค้าหรือบริการแตกต่างกันหากลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น หรือต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น และคำสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าและบริการนั้นสามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่น ๆ ในสัญญา

7.3 **ขั้นที่สาม: กำหนดราคาของรายการ** - ราคาของรายการคือจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสัญญาให้ลูกค้า ราคาของรายการสามารถเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนของสิ่งตอบแทนที่ได้จากลูกค้า แต่บางครั้งราคาของรายการหมายรวมถึงสิ่งตอบแทนผันแปร หรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ไม่ได้อยู่ในรูปของเงินสด ราคาของรายการได้รวมการปรับปรุงผลกระทบของค่าของเงินตามเวลาหากสัญญามีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ และสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายให้ลูกค้า ในกรณีที่สิ่งตอบแทนผันแปรได้ กิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิที่จะได้รับเป็นการ

แลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการตามคำสัญญา ประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่สูงว่าจะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง

7.4 **ขั้นที่สี่: ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา** – ปกติกิจการปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสัญญาในสัญญา ถ้าราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ กิจการต้องประมาณราคานั้นได้ บางครั้งราคาของรายการได้รวมส่วนลด หรือ จำนวนเงินที่ผันแปรได้ของสิ่งตอบแทนโดยทั้งหมดเกี่ยวข้องกับส่วนหนึ่งของสัญญา นอกจากนี้ มีข้อกำหนดที่ระบุเมื่อกิจการปันส่วนส่วนลด หรือสิ่งตอบแทนผันแปรไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ตั้งแต่หนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการในสัญญาแต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการ

7.5 **ขั้นที่ห้า: รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น** – กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแล้วโดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้า (ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้การควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น) จำนวนเงินรายได้ที่รับรู้คือจำนวนเงินที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่เสร็จสิ้นนั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติอาจเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (point in time) (สำหรับกรณีคำสัญญาการส่งมอบสินค้าทั่ว ๆ ไปให้ลูกค้า) หรือตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) (สำหรับกรณีคำสัญญาการส่งมอบบริการทั่ว ๆ ไปให้ลูกค้า) สำหรับกรณีภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง กิจการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่งดังกล่าวโดยการเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์

8 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้รวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้กิจการเปิดเผยข้อมูลที่ครบสมบูรณ์เกี่ยวกับลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าของกิจการให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน กล่าวคือ มาตรฐานการรายงานทาการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กำหนดให้กิจการให้ข้อมูลเกี่ยวกับ

8.1 รายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า รวมถึงการจำแนกรายได้ตามประเภทอย่างเหมาะสม

8.2 ยอดคงเหลือของสัญญา รวมถึงยอดต้นงวด และปลายงวดของลูกหนี้ สินทรัพย์ตามสัญญาและหนี้สินตามสัญญา

8.3 ภาระที่ต้องปฏิบัติ รวมถึงโดยปกติเมื่อใดที่กิจการถือว่าได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น และราคาของรายการที่ปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติที่คงเหลืออยู่ตามสัญญา

8.4 ดุลยพินิจที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจที่ใช้ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานกับสัญญา และ

8.5 สินทรัพย์ที่รับรู้จากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า

9 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาบรรลุเป้าหมายในการมีข้อสรุปตรงกันสำหรับข้อกำหนดทั้งหมดของการบัญชีสำหรับรายการรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ดังนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และ *Topic 606* ของมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกามีเนื้อหาสาระเหมือนกัน แต่มีข้อแตกต่างเล็กน้อยบางประการ

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ 1

การบรรลุวัตถุประสงค์ 2

ขอบเขต 5

การรับรู้รายการ 9

การระบุสัญญา 9

การรวมสัญญา 17

การเปลี่ยนแปลงสัญญา 18

การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ 22

การเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ 31

การวัดมูลค่า 46

การกำหนดราคาของรายการ 47

การปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ 73

การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการ 87

ต้นทุนของสัญญา 91

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา 91

ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา 95

การตัดจำหน่ายและการด้อยค่า 99

การแสดงรายการ 105

การเปิดเผยข้อมูล 110

สัญญาที่ทำกับลูกค้า 113

ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ 123

สินทรัพย์ที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า 127

การผ่อนปรนในทางปฏิบัติ 129

ภาคผนวก

ก คำนิยามศัพท์

ข แนวทางปฏิบัติ

ค วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* นี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 129 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ข้อความที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงหลักการสำคัญของ*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า*

วัตถุประสงค์

1 **วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ คือ การกำหนดหลักการที่กิจการต้องปฏิบัติเพื่อรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ให้ผู้ใช้งบการเงิน เกี่ยวกับลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของ*รายได้*และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจาก*สัญญาที่ทำกับลูกค้า***

การบรรลุวัตถุประสงค์

2 หลักการสำคัญเพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้คือกิจการต้องรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิจากการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ

3 กิจการต้องคำนึงถึงเงื่อนไขของสัญญาและข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปปฏิบัติ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้รวมถึงการใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนที่เหมาะสมในทางปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน

4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้า อย่างไรก็ตาม การผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปใช้กับกลุ่มของสัญญา (หรือกลุ่ม*ภาระที่ต้องปฏิบัติ*) ซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกันหากกิจการคาดได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ผลกระทบต่องบการเงินของการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับกลุ่มสัญญาไม่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้า (หรือภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละภาระ) ในกลุ่มสัญญานั้น

เมื่อกิจการบันทึกรายการตามกลุ่มสัญญา กิจการต้องใช้การประมาณการและข้อสมมติที่สะท้อนถึงขนาดและส่วนประกอบของกลุ่มสัญญานี้

ขอบเขต

5 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ ยกเว้น

5.1 สัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้)

5.2 สัญญาประกันภัยที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้)

5.3 เครื่องมือทางการเงินและสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาอื่นที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การร่วมการงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

5.4 การแลกเปลี่ยนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินระหว่างกิจการที่อยู่ในสายธุรกิจเดียวกันเพื่อสนับสนุนรายการขายให้กับลูกค้าหรือลูกค้าในอนาคต ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะไม่ใช้กับสัญญาระหว่างบริษัทน้ำมันสองบริษัทที่ตกลงแลกเปลี่ยนน้ำมันกัน เพื่อส่งมอบให้กับลูกค้าตามความต้องการให้ทันเวลาในสถานที่ที่แตกต่างกันที่ระบุไว้

6 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญา (นอกเหนือจากสัญญาที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5) เฉพาะที่คู่สัญญาในสัญญาเป็นลูกค้าเท่านั้น ลูกค้าคือฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ คู่สัญญาในสัญญาจะไม่ถือเป็นลูกค้า ยกตัวอย่างเช่น ถ้าคู่สัญญาได้ทำสัญญากับกิจการที่จะร่วมในกิจกรรมหรือกระบวนการซึ่งคู่สัญญาร่วมรับความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจกรรมหรือกระบวนการนั้น ๆ (เช่น การพัฒนาสินทรัพย์ในข้อตกลงการร่วมการจัดการ) แทนการได้รับผลผลิตจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ

7 สัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจมีบางส่วนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และบางส่วนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 5

7.1 ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นระบุวิธีแยกและ/หรือวิธีวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วนต่าง ๆ ตั้งแต่หนึ่งส่วนหรือมากกว่าหนึ่งส่วนในสัญญาไว้ กิจการต้องใช้ข้อกำหนดการแยกและ/หรือการวัดมูลค่าครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินเหล่านั้นก่อนได้ กิจการต้องแยกจำนวนเงินของส่วน (หรือส่วนต่าง ๆ) ของสัญญาที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นตั้งแต่เริ่มแรกออกจาก*ราคาของรายการ*และต้องใช้ย่อหน้าที่ 73 ถึง 86 ในการปันส่วนจำนวนเงินของราคาของรายการที่เหลืออยู่ (ถ้ามี) ให้แก่ภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละภาระที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และให้แก่ส่วนอื่นของสัญญาที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7.2

7.2 ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่ระบุวิธีแยกและ/หรือวิธีวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วนต่าง ๆ ตั้งแต่หนึ่งส่วนหรือมากกว่าหนึ่งส่วนในสัญญาไว้ กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในการแยกและ/หรือวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วน (หรือส่วนต่าง ๆ) ในสัญญา

8 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุวิธีการบัญชีสำหรับต้นทุนส่วนเพิ่มของการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า และต้นทุนที่เกิดขึ้นในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า ถ้าต้นทุนเหล่านั้นไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ดูย่อหน้าที่ 91 ถึง 104) กิจการต้องใช้ย่อหน้าเหล่านั้นกับต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่ทำกับลูกค้า (หรือส่วนของสัญญานั้น) เฉพาะที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การรับรู้รายการ

การระบุสัญญา

9 กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะเมื่อรายการเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทุกข้อ

9.1 คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว (เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติอื่นทางธุรกิจ) และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา

9.2 กิจการสามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ

9.3 กิจการสามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ

9.4 สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (กล่าวคือ ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงินของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา) และ

9.5 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า ในการประเมินว่ากิจการมีความสามารถในการเรียกเก็บจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาเฉพาะความสามารถและ

ความตั้งใจของลูกค้าในการจ่ายจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนเมื่อครบกำหนดชำระ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับอาจน้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญาได้ หากสิ่งตอบแทนมีความผันแปรได้เพราะกิจการอาจจะเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 52)

10 สัญญาคือข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้ ความสามารถในการใช้บังคับได้ของสิทธิและภาระผูกพันเป็นประเด็นเชิงกฎหมาย สัญญาอาจเป็นลายลักษณ์อักษร วาจา หรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ วิธีปฏิบัติและกระบวนการสำหรับการทำสัญญาที่ทำกับลูกค้ามีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ แต่ละอุตสาหกรรม และในแต่ละกิจการ หรือ อาจแตกต่างกันแม้ภายในกิจการเดียวกัน (ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะขึ้นอยู่กับประเภทของลูกค้า หรือ ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงกัน) กิจการต้องพิจารณาวิธีปฏิบัติและกระบวนการต่าง ๆ ในการทำสัญญากับลูกค้า เพื่อกำหนดว่าข้อตกลงกับลูกค้าจะก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้หรือไม่และเมื่อใด

11 สัญญาที่ทำกับลูกค้าบางสัญญาอาจไม่มีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน และคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถยุติหรือแก้ไขสัญญาได้ตลอดเวลา บางสัญญาอาจจะต่อสัญญารอบใหม่ออกไปได้โดยอัตโนมัติตามรอบระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เฉพาะกับรอบเวลาของสัญญาที่คู่สัญญามีสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ ณ ปัจจุบัน

12 เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สัญญาจะไม่เกิดขึ้นถ้าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายมีสิทธิที่บังคับได้ฝ่ายเดียวในการยุติสัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใด ๆ ได้โดยไม่ต้องมีการจ่ายค่าชดเชยให้กับคู่สัญญาอีกฝ่าย (หรือหลายฝ่าย) สัญญาที่ยังไม่ได้ดำเนินการใด ๆ ต้องมีลักษณะตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อต่อไปนี้

12.1 กิจการยังไม่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า และ

12.2 กิจการยังไม่ได้รับ และยังไม่มีสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนใด ๆ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

13 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องไม่ประเมินเกณฑ์เหล่านั้นซ้ำหากไม่มีข้อบ่งชี้ของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น หากความสามารถของลูกค้าในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องประเมินอีกครั้งถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการได้รับสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการส่วนที่เหลือที่จะส่งมอบให้ลูกค้า

14 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 กิจการต้องประเมินสัญญาอย่างต่อเนื่องในภายหลังเพื่อกำหนดว่าสัญญาดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 หรือไม่

15 หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่เป็นตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 และกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้า กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับเป็นรายได้ ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว

15.1 กิจการไม่มีภาระผูกพันคงค้างที่จะต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า และกิจการได้รับสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด และลูกค้าไม่มีสิทธิเรียกคืนสิ่งตอบแทนดังกล่าวได้ หรือ

15.2 สัญญาได้ยุติลงและลูกค้าไม่สามารถเรียกคืนสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับมาแล้วได้

16 กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สินจนกว่าเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งในย่อหน้าที่ 15 เกิดขึ้น หรือจนกว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 9 ในภายหลัง (ดูย่อหน้าที่ 14) หนี้สินที่รับรู้แสดงภาระผูกพันของกิจการในการส่งมอบสินค้าหรือบริการในอนาคต หรือภาระผูกพันในการคืนสิ่งตอบแทนที่เคยได้รับมา ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับสัญญา แต่ไม่ว่ากรณีใดก็ตาม หนี้สินต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้า

การรวมสัญญา

17 กิจการต้องรวมสัญญาตั้งแต่สองสัญญาขึ้นไปที่ทำกับลูกค้ารายเดียวกัน (หรือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า) ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน และบันทึกรายการสัญญาเหล่านั้นเสมือนเป็นสัญญาเดียวกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างน้อยหนึ่งข้อต่อไปนี้

17.1 สัญญาดังกล่าวได้ถูกต่อรองร่วมกันด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์วัตถุประสงค์เดียวกัน

17.2 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาฉบับหนึ่งขึ้นอยู่กับราคาหรือผลการดำเนินงานของสัญญาอื่น หรือ

17.3 สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ในสัญญาเหล่านั้น (หรือสินค้าหรือบริการบางรายการที่ตกลงในสัญญาแต่ละฉบับ) เป็นภาระเดียวกันที่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30

การเปลี่ยนแปลงสัญญา

18 การเปลี่ยนแปลงสัญญา คือการเปลี่ยนแปลงขอบเขตหรือราคา (หรือทั้งขอบเขตและราคา) ของสัญญาที่คู่สัญญาตกลงกัน ในบางอุตสาหกรรมและบางประเทศ การเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจถูกเรียกว่า คำสั่งให้มีการเปลี่ยนแปลง การแก้ไข หรือ การปรับปรุง การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาในสัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่เดิม การตกลงยินยอมเพื่อเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจจะจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือโดยนัยด้วยประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ หากคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงที่จะเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการยังต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาที่มีอยู่เดิมต่อไปจนกว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาได้รับการยินยอม

19 การเปลี่ยนแปลงสัญญาอาจเกิดขึ้นแล้วแม้ว่าคู่สัญญายังมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงขอบเขตหรือราคาตามสัญญา (หรือทั้งขอบเขตและราคา) หรือคู่สัญญาได้ตกลงเปลี่ยนแปลง

ขอบเขตของสัญญาแล้วแต่ยังไม่มีการกำหนดราคาที่จะเปลี่ยนแปลงไป ในการพิจารณาว่าสิทธิและภาระผูกพันใดที่เกิดขึ้นใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงไปนั้นสามารถบังคับใช้ได้หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ทั้งหมด รวมถึงเงื่อนไขของสัญญา และหลักฐานอื่น หากคู่สัญญาได้ตกลงเปลี่ยนแปลงขอบเขตของสัญญา แต่ยังไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องประมาณการเปลี่ยนแปลงราคาของรายการที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร ตามย่อหน้าที่ 50 ถึง 54 และการจำกัดการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58

20 กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.1 ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้นเพราะมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างกันเพิ่มขึ้น (ตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 30) และ

20.2 ราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สะท้อนถึง *ราคาขายแบบเอกเทศ* (stand-alone selling prices) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา และการปรับราคาที่เหมาะสมได้สะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจปรับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นนั้นเพื่อเป็นการให้ส่วนลดกับลูกค้า เพราะกิจการไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายในการขายเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือบริการที่คล้ายกันให้กับลูกค้ารายใหม่

21 ถ้าการเปลี่ยนแปลงสัญญาไม่ต้องรับรู้เป็นสัญญาที่แยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 20 กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่ยังไม่ส่งมอบ ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา (เรียกว่า สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้คงค้าง) ตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้ที่สามารถนำมาใช้ได้

21.1 กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเสมือนว่ามีการยุติสัญญาปัจจุบัน และมีสัญญาใหม่เกิดขึ้น หากสินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่แตกต่างจากสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบก่อนหรือในวันเปลี่ยนแปลงสัญญา จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติที่คงค้าง (หรือไปยังสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่คงค้างในภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกันตามย่อหน้าที่ 22.2) คือผลรวมของ

21.1.1 สิ่งตอบแทนที่ลูกค้าตกลงไว้ (รวมไปถึงจำนวนเงินที่ได้รับจากลูกค้าแล้ว) ที่รวมในประมาณการราคาของรายการที่ยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้ และ

21.1.2 สิ่งตอบแทนที่ตกลงตามที่มีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

21.2 กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญา เสมือนการเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาปัจจุบันหากสินค้าหรือบริการที่เหลืออยู่ไม่แตกต่างกัน โดยให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกันที่เสร็จสิ้นเพียงบางส่วน ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสัญญาต่อราคาของรายการและการวัดความก้าวหน้าของความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ ให้รับรู้เป็นรายการการปรับปรุงรายได้ (การเพิ่มขึ้นหรือการลดลงของรายได้) ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา (กล่าวคือ การปรับปรุงรายได้ด้วยผลกระทบสะสมถึงปัจจุบัน)

21.3 หากสินค้าหรือบริการที่คงค้าง เป็นผลรวมของรายการในย่อหน้าที่ 21.1 และ 21.2 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต่อภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จสิ้น (รวมถึงภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จสิ้นเป็นบางส่วน) ในสัญญาที่เปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของย่อหน้านี้

การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ

22 ณ วันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องประเมินสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ในสัญญาที่ทำกับลูกค้าและต้องระบุเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลงแต่ละข้อที่จะส่งมอบให้ลูกค้าด้วยลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังนี้

22.1 สินค้าหรือบริการ (หรือสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ

22.2 ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาโดยส่วนใหญ่เหมือนกัน และมีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกัน (ดูย่อหน้าที่ 23)

23 ชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่มีรูปแบบการส่งมอบให้ลูกค้าเหมือนกันเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

23.1 สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่ละรายการในชุดของสินค้าหรือบริการที่กิจการตกลงจะส่งมอบให้ลูกค้าเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 35 ที่ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และ

23.2 วิธีที่ใช้วัดความก้าวหน้าของความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ของกิจการในการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันแต่ละรายการตามย่อหน้าที่ 39 ถึง 40 ในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันนั้นเป็นวิธีการเดียวกัน

ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้า

24 สัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยทั่วไปจะระบุชัดเจนถึงสินค้าหรือบริการที่กิจการตกลงจะส่งมอบให้แก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจไม่จำกัดเพียงสินค้าหรือบริการที่ระบุชัดเจนไว้ตามสัญญา ทั้งนี้ เพราะสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจรวมถึงข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายหรือคำแถลงที่เผยแพร่ หาก ณ เวลาที่ทำสัญญา ข้อตกลงเหล่านั้นสร้างความคาดหวังที่ผูกพันให้กับลูกค้าว่ากิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นให้แก่ลูกค้า

25 ภาระที่ต้องปฏิบัติไม่รวมกิจกรรมที่กิจการต้องทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา เว้นแต่กิจกรรมเหล่านั้นเป็นการส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้บริการอาจจำเป็นต้องปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการจัดการเพื่อการจัดทำสัญญา การปฏิบัติงานเหล่านั้นไม่ใช่การส่งมอบบริการให้ลูกค้าเมื่อกิจการทำงานเหล่านั้น ดังนั้น กิจกรรมเหล่านั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ

สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน

26 สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ขึ้นอยู่กับสัญญา อาจรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

26.1 การขายสินค้าที่กิจการผลิต (ตัวอย่างเช่น สินค้าของผู้ผลิต)

26.2 การขายต่อสินค้าที่กิจการซื้อมา (ตัวอย่างเช่น สินค้าของผู้ค้าปลีก)

26.3 การขายต่อสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อมา (ตัวอย่างเช่น การนำตั๋วไปขายต่อโดยกิจการที่กระทำการเป็นตัวการ ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)

26.4 การปฏิบัติงานตามที่ตกลงในสัญญาให้กับลูกค้า

26.5 การให้บริการในลักษณะการแสดงความพร้อมในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น การบริการปรับปรุงซอฟต์แวร์ ที่ยังไม่ระบุเวลาและเมื่อซอฟต์แวร์ดังกล่าวได้รับการพัฒนาไป) หรือผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าพร้อมใช้เมื่อลูกค้าตัดสินใจจะใช้สินค้าหรือบริการ

26.6 การให้บริการโดยการจัดการให้บุคคลอื่นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า (ตัวอย่างเช่น การกระทำการเป็นตัวแทนให้กับบุคคลอื่น ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)

26.7 การให้สิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถนำไปขายต่อหรือมอบให้ลูกค้าของลูกค้าได้ (ตัวอย่างเช่น กิจการที่ขายผลิตภัณฑ์ให้แก่ผู้ค้าปลีกโดยตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมให้แก่บุคคลที่ซื้อผลิตภัณฑ์จากผู้ค้าปลีกนั้น)

26.8 การสร้าง การผลิต หรือ การพัฒนาสินทรัพย์ ในนามของลูกค้า

26.9 การให้ใบอนุญาต (ดูย่อหน้าที่ ข52 ถึง ข63ข) และ

26.10 การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (เมื่อสิทธิเหล่านั้นทำให้ลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข39 ถึง ข43)

27 สินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าถือว่าแตกต่างกันหากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

27.1 ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการด้วยสินค้าหรือบริการนั้น ๆ หรือได้ประโยชน์โดยใช้ควบคู่ไปกับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมต่อลูกค้านั้น (กล่าวคือ สินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน) และ

27.2 ข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุได้ว่าแยกจากข้อตกลงอื่นในสัญญา (กล่าวคือ ข้อตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกันตามเนื้อหาของสัญญา)

28 ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 27.1 หากสินค้าหรือบริการนั้นสามารถนำไปใช้ บริโภค ขายในจำนวนเงินที่มากกว่ามูลค่าเศษซาก หรือถือไว้เพื่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น สินค้าหรือบริการบางอย่างลูกค้าอาจจะได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการ

รายการนั้นได้ ในขณะที่สินค้าหรือบริการบางอย่างลูกค้าอาจจะได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นได้ก็ต่อเมื่อต้องใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อม ทรัพยากรอื่นที่มีพร้อมคือสินค้าหรือบริการที่ถูกขายแยก (โดยกิจการหรือกิจการอื่น) หรือทรัพยากรที่ลูกค้าได้รับจากกิจการแล้ว (รวมถึงสินค้าหรือบริการที่กิจการจะได้ส่งมอบให้ลูกค้าในอนาคตตามสัญญา) หรือได้รับจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น ปัจจัยต่าง ๆ อาจแสดงถึงหลักฐานที่ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการไม่ว่าจากสินค้าหรือบริการนั้นหรือควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อม ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ว่า กิจการขายสินค้าหรือบริการแยกเป็นปกติเป็นข้อบ่งชี้ว่าลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการรายการนั้นหรือควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่มีพร้อม

29 ในการประเมินว่าข้อตกลงของกิจการที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าสามารถระบุแยกได้ตามย่อหน้าที่ 27.2 หรือไม่ วัตถุประสงค์คือเพื่อกำหนดว่าลักษณะของข้อตกลงตามเนื้อหาของสัญญาเป็นการส่งมอบแต่ละรายการของสินค้าหรือบริการเหล่านั้นทีละรายการหรือไม่ หรือเป็นการส่งมอบแบบรวมรายการโดยมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะส่งมอบเป็นปัจจัยการผลิต ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าข้อตกลงตั้งแต่สองข้อหรือมากกว่าที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้านั้นไม่สามารถระบุแยกได้ รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

29.1 กิจการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงในสัญญาเข้าเป็นกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่ลูกค้าทำสัญญาไว้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจการใช้สินค้าหรือบริการนั้นเป็นปัจจัยการผลิตหรือส่งมอบผลผลิตร่วมตามที่ลูกค้าระบุ ผลผลิตร่วมอาจรวมขั้นตอน ส่วนประกอบ หรือหน่วยมากกว่าหนึ่งรายการ

29.2 สินค้าหรือบริการรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่ามีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งหรือถูกเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งอย่างมีนัยสำคัญ โดยสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงในสัญญา

29.3 สินค้าหรือบริการมีการพึ่งพากันหรือเกี่ยวข้องกันอย่างมาก กล่าวอีกนัยหนึ่ง สินค้าหรือบริการแต่ละรายการได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากสินค้าหรือบริการอื่นรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าที่ตกลงไว้ในสัญญา ตัวอย่างเช่น ในบางกรณีสินค้าหรือบริการตั้งแต่สองรายการหรือมากกว่า มีผลกระทบต่อกันและกันอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากกิจการอาจจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการแต่ละรายการได้อย่างเป็นอิสระจากกัน

30 หากสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไม่แตกต่าง กิจการต้องรวมสินค้าหรือบริการนั้นกับสินค้าหรือบริการอื่นที่ตกลงจนกว่ากิจการจะระบุกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างได้ ในบางกรณี กิจการรับรู้สินค้าหรือบริการทั้งหมดที่ตกลงในสัญญาเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระเดียว

การเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ

31 กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ (เช่น สินทรัพย์) ให้ลูกค้า จะถือว่ามีการส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

32 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติแต่ละรายการที่ระบุตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 กิจการต้องกำหนด ณ วันเริ่มต้นของสัญญาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (ตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37) หรือ เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (ตามย่อหน้าที่ 38) โดยหากภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นจะเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

33 สินค้าและบริการคือสินทรัพย์แม้ในขณะช่วงเวลาหนึ่งเมื่อสินค้าและบริการนั้นได้รับและใช้ (เช่นเดียวกับในกรณีของบริการต่าง ๆ) อำนาจควบคุมสินทรัพย์ หมายถึง ความสามารถในการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่จากสินทรัพย์ อำนาจควบคุมรวมถึงความสามารถในการกีดกันกิจการอื่นจากการสั่งการการใช้งานและการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ประโยชน์ของสินทรัพย์คือกระแสเงินสด (กระแสรับหรือการประหยัดกระแสจ่าย) ที่สามารถได้รับทางตรงหรือทางอ้อมในลักษณะต่าง ๆ เช่น

33.1 การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ (รวมถึงบริการสาธารณะ)

33.2 การใช้สินทรัพย์เพื่อเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์อื่น

33.3 การใช้สินทรัพย์เพื่อชำระหนี้สิน หรือลดค่าใช้จ่าย

33.4 การขายหรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

33.5 การใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกันเงินกู้ และ

33.6 การถือครองสินทรัพย์

34 ในการประเมินว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาข้อตกลงใด ๆ ที่จะซื้อคืนสินทรัพย์ (ดูย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข76)

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

35 กิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยจะรับรู้รายได้ในช่วงเวลาดังกล่าวได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

35.1 ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานพร้อมกันของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน (ดูย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข4)

35.2 การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น งานระหว่างทำ) ที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ข5) หรือ

35.3 การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ดูย่อหน้าที่ 36) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน (ดูย่อหน้าที่ 37)

36 สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติของกิจการไม่มีทางเลือกการใช้ประโยชน์แก่กิจการหากกิจการนั้นได้ถูกจำกัดการสั่งการใช้สินทรัพย์ตามสัญญาจากการใช้สินทรัพย์เพื่อประโยชน์อื่น ระหว่างการสร้างหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์นั้น หรือจำกัดในทางปฏิบัติจากการสั่งการลักษณะการใช้อื่นของสินทรัพย์ที่เสร็จ การประเมินว่ากิจการมีทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์ทำ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา หลังจากวันเริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องไม่ปรับปรุงการประเมินทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์หากคู่สัญญาในสัญญาไม่ยินยอมการเปลี่ยนแปลงสัญญาที่เปลี่ยนแปลงภาระที่ต้องปฏิบัติไปอย่างมาก ย่อหน้าที่ ข6 ถึง ข8 ให้แนวทางสำหรับการประเมินว่ากิจการมีทางเลือกอื่นในการใช้สินทรัพย์นั้นหรือไม่

37 กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายต่าง ๆ ที่ใช้กับสัญญานั้นในการประเมินว่ากิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้ได้รับการจ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันตามย่อหน้าที่ 35.3 หรือไม่ สิทธิที่ได้รับการจ่ายชำระการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันไม่จำเป็นต้องเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน อย่างไรก็ตาม ตลอดระยะเวลาของสัญญากิจการต้องมีสิทธิต่อจำนวนเงินที่อย่างน้อยที่สุดจะชดเชยให้กิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันหากลูกค้าหรือคู่สัญญายุติสัญญาด้วยเหตุผลอื่นนอกจากการที่กิจการไม่ปฏิบัติงานตามที่ตกลง ย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข13 เป็นแนวทางสำหรับการประเมินความมีอยู่และความสามารถบังคับใช้ของสิทธิที่ให้จ่ายชำระ และสิทธิดังกล่าวจะทำให้กิจการได้รับการชำระเงินสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันหรือไม่

ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

38 หากภาระที่ต้องปฏิบัติไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 ภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุมในย่อหน้าที่ 31 ถึง 34 นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจการควบคุมซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

38.1 กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ หากลูกค้ามีภาระผูกพันในปัจจุบันในการจ่ายชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจแสดงว่าลูกค้าได้รับความสามารถสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์เป็นการแลกเปลี่ยน

38.2 ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ กรรมสิทธิ์ทางกฎหมายอาจบ่งชี้ว่าคู่สัญญาฝ่ายใดสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จาก

สินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น ดังนั้น การโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์อาจจะแสดงว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น หากกิจการยังคงไว้ซึ่งกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์เพียงเพื่อป้องกันความล้มเหลวที่ลูกค้าจะไม่จ่ายเงิน สิทธิเหล่านั้นของกิจการไม่สามารถทำให้ลูกค้าไม่มีอำนาจควบคุมสินทรัพย์

38.3 กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ การที่ลูกค้าครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ อาจแสดงว่า ลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม การครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์อาจจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ในสัญญาการซื้อคืนหรือสัญญาฝากขายบางสัญญา ลูกค้าหรือผู้รับฝากขายอาจครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์โดยที่กิจการมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ในทางตรงกันข้าม ในสัญญาที่มีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า กิจการอาจครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ในขณะที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข76 ข77 ถึง ข78 และ ข79 ถึง ข82 ให้แนวทางการบัญชีสำหรับสัญญาการซื้อคืน สัญญาฝากขายและสัญญาที่มีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า ตามลำดับ

38.4 ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้ลูกค้าอาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ หรือกีดกันกิจการอื่นในการเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้น อย่างไรก็ตาม ในการประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ที่ตกลง กิจการต้องไม่รวมความเสี่ยงใดก็ตามที่เกิดขึ้นกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่แยกจาก ภาระที่ต้องปฏิบัติในการส่งมอบสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้โอนอำนาจควบคุมสินทรัพย์ไปยังลูกค้า แต่ยังไม่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อให้บริการการบำรุงรักษาที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ส่งมอบ

38.5 ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว กรณีลูกค้ายอมรับสินทรัพย์อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์ ในการประเมินผลกระทบของการที่ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์ตามสัญญาเพื่อพิจารณาว่าเมื่อใดอำนาจควบคุมสินทรัพย์ได้ถูกโอนไป กิจการต้องพิจารณาแนวทางในย่อหน้าที่ ข83 ถึง ข86

การวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์

39 กิจการต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่งสำหรับภาระแต่ละรายการที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 โดยต้องมีการวัดระดับความก้าวหน้าการปฏิบัติ

ตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ วัตถุประสงค์ของการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นคือการแสดงภาพผลการปฏิบัติงานของกิจการในการส่งมอบอำนาจควบคุมสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงให้ลูกค้า (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการเสร็จสิ้น)

40 กิจการต้องใช้วิธีเดียวในการวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่งแต่ละรายการ และกิจการต้องใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่คล้ายกันและในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละรอบ กิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

วิธีวัดระดับความก้าวหน้า

41 วิธีที่เหมาะสมของการวัดระดับความก้าวหน้ารวมวิธีผลลัพธ์และวิธีปัจจัยนำเข้า ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข19 ให้แนวทางสำหรับการใช้วิธีผลลัพธ์และวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อวัดความสำเร็จของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ ในการกำหนดวิธีที่เหมาะสมในการวัดความก้าวหน้า กิจการต้องพิจารณาลักษณะของสินค้าหรือบริการที่กิจการสัญญาจะส่งมอบให้ลูกค้า

42 ในการใช้วิธีใดวิธีหนึ่งในการวัดความก้าวหน้า กิจการต้องไม่รวมการวัดความก้าวหน้าจากสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่กิจการไม่ได้โอนอำนาจการควบคุมให้ลูกค้า ในทางตรงกันข้าม กิจการต้องรวมการวัดความก้าวหน้าสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่กิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมให้ลูกค้าเมื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

43 เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไปตลอดช่วงเวลาหนึ่ง กิจการต้องปรับปรุงการวัดค่าความก้าวหน้าให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลงค่าวัดความก้าวหน้าให้รับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค่าวัดความก้าวหน้าที่สมเหตุสมผล

44 กิจการต้องรับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง เฉพาะเมื่อกิจการสามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการจะไม่สามารถวัดความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลหากกิจการไม่มีข้อมูลที่เชื่อถือได้ที่จำเป็นต้องใช้กับวิธีที่เหมาะสมของการวัดความก้าวหน้า

45 ในบางสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ในช่วงเริ่มต้นสัญญา) กิจการอาจไม่สามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม แต่กิจการคาดว่าจะได้รับคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติ

ตามภาระที่ต้องปฏิบัติ ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้นจนกว่ากิจการจะสามารถวัดผลลัพธ์ของภาระที่ต้องปฏิบัติได้อย่างสมเหตุสมผล

การวัดมูลค่า

46 เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น กิจการต้องรับรู้รายได้ตามจำนวนเงินที่เป็นราคาของรายการ (ซึ่งไม่รวมประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังต้องไม่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58) ตามส่วนที่ได้ปันให้กับภาระที่ต้องปฏิบัตินั้น

การกำหนดราคาของรายการ

47 กิจการต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในสัญญาและธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจในการกำหนดราคาของรายการ โดยราคาของรายการคือจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม (ตัวอย่างเช่น ภาษีขาย) สิ่งตอบแทนที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน จำนวนผันแปร หรือทั้งสองแบบ

48 ลักษณะ ระยะเวลา และจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าตกลงไว้กระทบต่อการประมาณการราคาของรายการ โดยในการกำหนดราคาของรายการกิจการต้องคำนึงถึงผลของทุกข้อดังต่อไปนี้

48.1 สิ่งตอบแทนผันแปร (ดูย่อหน้าที่ 50 ถึง 55 และ 59)

48.2 การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร (ดูย่อหน้าที่ 56 ถึง 58)

48.3 การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา (ดูย่อหน้าที่ 60 ถึง 65)

48.4 สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (ดูย่อหน้าที่ 66 ถึง 69) และ

48.5 สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 70 ถึง 72)

49 เพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องสมมติว่าจะมีการโอนสินค้าหรือบริการเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงกับลูกค้า และสัญญาดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

สิ่งตอบแทนผันแปร

50 หากสิ่งตอบแทนตามที่ตกลงไว้ในสัญญาได้รวมสิ่งตอบแทนที่มีจำนวนเงินผันแปร กิจการต้องประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้าตามที่ได้ตกลงกัน

51 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนอาจผันแปรเนื่องจาก การให้ส่วนลด การให้ส่วนลดภายหลัง เงินคืน การหักหนี้ การลดราคา เงินจูงใจ เงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน ค่าปรับ หรือรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ สิ่งตอบแทนผันแปรที่สัญญาไว้สามารถ

เกิดขึ้นในกรณีที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับสิ่งตอบแทนโดยจำนวนเงินขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนจะผันแปรไปในกรณีที่มีการขายผลิตภัณฑ์ไปแต่ลูกค้ามีสิทธิที่จะคืนผลิตภัณฑ์ หรือในกรณีที่มีการตกลงที่จะจ่ายสิ่งตอบแทนที่กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนที่สัญญาไว้เพื่อเป็นเงินตอบแทนพิเศษสำหรับการปฏิบัติงานได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด

52 การผันแปรของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าสัญญาจะจ่ายอาจไม่ได้ระบุในสัญญาไว้อย่างชัดแจ้ง ถึงแม้จะไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา กรณีต่าง ๆ เหล่านี้อาจทำให้สิ่งตอบแทนมีส่วนที่ผันแปรได้

52.1 ลูกค้ามีมูลเหตุให้คาดได้ว่ากิจการจะยอมรับจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนน้อยกว่าราคาที่ระบุในสัญญา จากการที่กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจเช่นนั้น หรือนโยบายหรือแถลงการณ์ที่ประกาศออกไปเช่นนั้นว่ากิจการจะลดราคา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อบังคับด้านกฎหมาย แนวปฏิบัติในอุตสาหกรรม หรือลูกค้าในการที่จะเรียกสิ่งเหล่านี้ว่า ส่วนลด การให้ส่วนลดภายหลัง เงินคืน หรือ การหักหนี้

52.2 ข้อเท็จจริงและสถานการณ์อื่นที่บ่งชี้ว่าความตั้งใจของกิจการเมื่อเข้าทำสัญญาว่าจะมีการเสนอการลดราคาให้กับลูกค้า

53 กิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรโดยใช้วิธีการดังต่อไปนี้ โดยขึ้นอยู่กับว่าวิธีใดที่กิจการคาดว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่าในการประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับ

53.1 มูลค่าที่คาดหวัง – มูลค่าที่คาดหวังคือผลรวมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น มูลค่าที่คาดหวังอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปร หากกิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน

53.2 จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด – จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุดคือจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ (กล่าวคือ ผลลัพธ์ของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้มากที่สุดจำนวนเดียวภายใต้สัญญานั้น) มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปร หากสัญญาดังกล่าวมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เพียงสองกรณี (ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการจะได้รับหรือไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน)

54 กิจการต้องเลือกใช้วิธีการประมาณการผลกระทบของความไม่แน่นอนของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของสัญญา นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อมูลที่กิจการมีอยู่ทั้งหมดอย่างสมเหตุสมผล (ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลในอดีต ปัจจุบันและการคาดการณ์ในอนาคต) และต้องระบุจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ขึ้นมาอย่างสมเหตุสมผล ข้อมูลดังกล่าวที่กิจการใช้ในการประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรโดยทั่วไปจะเหมือนกับข้อมูลที่ฝ่ายบริหารของกิจการใช้ในช่วงการนำเสนอราคาต่อลูกค้า และข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณราคาของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

หนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืน

55 กิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืนค่าตอบแทน หากกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้าและคาดได้ว่ากิจการจะจ่ายชำระคืนสิ่งตอบแทนนั้นบางส่วนหรือทั้งหมดให้แก่ลูกค้า โดยหนี้สินดังกล่าวจะวัดมูลค่าจากจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับแล้ว (หรือค้างรับ) ที่กิจการคาดได้ว่าจะไม่มีสิทธิเป็นเจ้าของสิ่งตอบแทนนั้น (กล่าวคือ จำนวนเงินที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาของรายการ) ในกรณีที่สถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องปรับปรุงหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืน (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาของรายการและ*หนี้สินที่เกิดจากสัญญา*) ในการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดจากการจะจ่ายชำระคืนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายที่ลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้าหรือบริการ กิจการต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ ข20 ถึง ข27

การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร

56 กิจการต้องรวมประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรบางส่วนหรือทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 53 เป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากว่าจะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง

57 ในการประเมินว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากหรือไม่ที่จะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง กิจการต้องพิจารณาทั้งโอกาสและจำนวนที่จะต้องกลับรายการ ปัจจัยที่จะทำให้โอกาสในการเกิดการกลับรายการหรือจำนวนที่จะต้องกลับรายการสูงขึ้น อาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงกรณีดังต่อไปนี้

57.1 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนนั้นอ่อนไหวสูงกับปัจจัยที่อยู่นอกเหนืออิทธิพลของกิจการ ปัจจัยเหล่านั้นอาจรวมปัจจัยที่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของตลาด การใช้ดุลยพินิจหรือการดำเนินการของบุคคลที่สาม สภาพอากาศ และความเสี่ยงสูงของความล้าสมัยของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

57.2 ความไม่แน่นอนของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนอาจต้องใช้ระยะเวลานานกว่าความไม่แน่นอนนั้นจะหมดไป

57.3 กิจการมีประสบการณ์ (หรือหลักฐานอื่น) อย่างจำกัดสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกัน หรือจากประสบการณ์ดังกล่าว (หรือหลักฐานอื่น) ยังไม่เพียงพอที่จะใช้ในการประมาณการมูลค่า

57.4 กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติในการเสนอให้ส่วนลดราคาที่อยู่ในช่วงกว้างหรือเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระเงินสำหรับสัญญาที่คล้ายกันหรือในสถานการณ์ที่คล้ายกัน

57.5 สัญญามีจำนวนมาก และจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ที่อยู่ในช่วงกว้าง

58 กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ข63 ในการรับรู้รายการจำนวนสิ่งตอบแทนที่อยู่ในรูปเงินค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขาย หรือจำนวนการใช้งาน เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา

การนำสิ่งตอบแทนผันแปรมาประเมินใหม่

59 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องทำการประมาณการราคาของรายการใหม่ (รวมทั้งการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ติดข้อจำกัดและไม่ควรรับรู้) เพื่อให้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมกับสถานการณ์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ในระหว่างงวดที่รายงาน ในการบันทึกรายการการเปลี่ยนแปลงราคาของรายการ กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 87 ถึง 90

การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา

60 ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาหากระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา (โดยชัดแจ้งหรือโดยนัย) ทำให้เกิดประโยชน์ที่สำคัญในรูปแบบของการจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการ หากเป็นเช่นว่าแล้ว สัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญรวมอยู่ด้วย โดยการจัดหาเงินดังกล่าวอาจไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดแจ้งในสัญญา หรือต้องตีความตามนัยจากข้อกำหนดการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา

61 วัตถุประสงค์ในการที่กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบขององค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ คือเพื่อให้กิจการรับรู้รายได้ที่จำนวนเงินซึ่งสะท้อนราคาเฉพาะส่วนที่เทียบเท่ากรณีลูกค้าต้องจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการเป็นเงินสด (กล่าวคือราคาขายเงินสด) กิจการต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวมีองค์ประกอบของการจัดหาเงิน และองค์ประกอบดังกล่าวมีนัยสำคัญต่อสัญญาหรือไม่ ดังนี้

61.1 มีความแตกต่างกันหรือไม่ (ถ้ามี) ระหว่างจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้และราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ และ

61.2 ผลกระทบรวมจากสองปัจจัยนี้

61.2.1 ประมาณการระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และ

61.2.2 อัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เกี่ยวข้อง

62 อย่างไรก็ตาม ในการประเมินว่าสัญญาที่ทำกับลูกค้ามีองค์ประกอบการจัดหาเงินตามย่อหน้าที่ 61 สัญญาจะไม่มีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อรายการมีลักษณะดังนี้

62.1 ลูกค้าได้จ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการล่วงหน้าแล้ว และจังหวะเวลาในการโอนสินค้าหรือบริการดังกล่าวขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของลูกค้า

62.2 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่มีสาระสำคัญที่ลูกค้าสัญญาว่าจะจ่ายเป็นจำนวนที่ผันแปร โดยที่จำนวนเงินของหรือจังหวะเวลาในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าวขึ้นอยู่กับการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์บางอย่างในอนาคตที่นอกเหนือการควบคุมของลูกค้าหรือของกิจการ (ตัวอย่างเช่น สิ่งตอบแทนนั้นอยู่ในรูปของเงินค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขาย)

62.3 ความแตกต่าง ระหว่างสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้และราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 61) เกิดจากสาเหตุอื่นที่ไม่ใช่การจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการ และความแตกต่างของจำนวนเงินดังกล่าวเป็นสัดส่วนตามสาเหตุที่ทำให้เกิดความแตกต่างนั้น ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขการชำระเงินอาจให้ความคุ้มครองกิจการหรือลูกค้าจากกรณีที่อีกฝ่ายหนึ่งไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันภายใต้สัญญาได้

63 เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้สำหรับผลกระทบของการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ด้วย หาก ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา กิจการคาดได้ว่าระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสินค้าหรือบริการคือหนึ่งปีหรือภายในหนึ่งปี

64 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 61 ในการปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้สำหรับส่วนขององค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนรายการการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการและลูกค้าเป็นรายการต่างหาก ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนลักษณะความเสี่ยงด้านสินเชื่อของฝ่ายที่ได้รับการจัดหาเงินให้ รวมทั้งหลักประกันหรือหลักทรัพย์ที่ใช้ค้ำประกันโดยลูกค้าหรือกิจการ รวมทั้งสินทรัพย์ที่โอนภายใต้สัญญา กิจการอาจสามารถระบุอัตราคิดลดโดยใช้อัตราที่ใช้คิดลดจำนวนเงินตามที่ระบุในสัญญาของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ให้ได้เท่ากับราคาในกรณีที่ลูกค้าจ่ายชำระค่าสินค้าและบริการเป็นเงินสดเมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการ ภายหลังจากวันที่ทำสัญญาแล้ว กิจการต้องไม่ปรับปรุงอัตราคิดลดเพราะมีการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรือเหตุการณ์ภายหลังวันที่เริ่มต้นสัญญา (เช่น การเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้าเนื่องจากการประเมินใหม่)

65 กิจการต้องนำเสนอผลกระทบของการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่าย) แยกต่างหากจากรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวให้รับรู้ได้เท่ากับจำนวนที่อนุญาตให้บันทึกเป็น*สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา* (หรือลูกหนี้) หรือหนี้สินที่เกิดจากสัญญา

สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

66 ในการกำหนดราคาของรายการสำหรับสัญญาที่ลูกค้าตกลงจะจ่ายชำระเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่โอนให้ (หรือที่สัญญาว่าจะโอนให้) ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม

67 หากกิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงถึงราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้านั้น (หรือกลุ่มของลูกค้าประเภทเดียวกันนั้น)

68 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดอาจมีความผันแปร เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงของราคาของหุ้นที่กิจการมีสิทธิจะได้รับจากลูกค้า) ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดมีการผันแปรที่เกิดจากปัจจัยอื่นที่ไม่ใช่เพราะรูปแบบและลักษณะของสิ่งตอบแทนดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมผันแปรเพราะผลการปฏิบัติงานของกิจการ) กิจการต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58

69 หากลูกค้านำสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น วัสดุ อุปกรณ์ หรือ แรงงาน) มาใช้หรือให้ใช้เพื่อสนับสนุนให้กิจการปฏิบัติงานตามสัญญา กิจการต้องประเมินว่ากิจการได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาหรือไม่ หากกิจการเป็นผู้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสินค้าหรือบริการที่ลูกค้านำมาเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า

70 สิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้ารวมถึงจำนวนเงินสดที่กิจการจ่ายหรือคาดว่าต้องจ่ายให้แก่ลูกค้า (หรือจ่ายให้กับกิจการอื่นที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้ลูกค้ารวมถึงจำนวนเครดิตหรือสิทธิอื่น (ตัวอย่างเช่น คูปองหรือเอกสารส่วนลด) ที่ลูกค้าสามารถนำมาใช้หักกับจำนวนเงินที่ลูกค้าค้างชำระให้กับกิจการ (หรือกิจการอื่นที่ซื้อสินค้าหรือบริการนั้นจากลูกค้าของกิจการ) กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้าหักจากราคาของรายการ และรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เว้นแต่ การจ่ายชำระให้กับลูกค้าดังกล่าวนั้นเป็นการจ่ายเพื่อตอบแทนการโอนสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 26 ถึง 30) หากสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้ารวมจำนวนเงินผันแปร กิจการต้องประมาณการราคาของรายการ (รวมทั้งประเมินด้วยว่ามีข้อจำกัดที่ยังไม่อนุญาตให้รับรู้หรือไม่) ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 50 ถึง 58

71 ถ้าสิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้าเป็นการจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าได้โอนให้ต่างหากให้แก่กิจการ กิจการต้องบันทึกการซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวในลักษณะเช่นเดียวกับรายการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายรายอื่น โดยถ้าจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้ามีมูลค่าสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับจากลูกค้า กิจการต้องนำส่วนเกินดังกล่าวหักจากราคาของรายการ ถ้ากิจการไม่

สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากลูกค้าได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องคำนวณสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จะจ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ

72 ทั้งนี้ หากกิจการถือว่าสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ กิจการต้องบันทึกส่วนหักดังกล่าวกับรายได้ที่รับรู้เมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้นแล้วแต่ว่าเหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นช้ากว่า

72.1 กิจการรับรู้รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า และ

72.2 กิจการจ่ายชำระหรือให้สัญญาว่าจะชำระสิ่งตอบแทน (ถึงแม้ว่าการจ่ายจะขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต) ทั้งนี้ คำสัญญาว่าจะจ่ายอาจเป็นไปโดยนัยตามธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจ

การปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

73 วัตถุประสงค์ของการปันส่วนราคาของรายการคือการให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ด้วยจำนวนเงินที่แสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

74 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการกับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้จากสัญญา โดยให้มีความสัมพันธ์กับราคาขายแบบเอกเทศตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 76 ถึง 80 เว้นแต่กรณีที่กล่าวในย่อหน้าที่ 81 ถึง 83 (สำหรับการปันส่วนส่วนลด) และกรณีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 (สำหรับการปันส่วนสิ่งตอบแทนที่รวมจำนวนเงินสิ่งตอบแทนผันแปร)

75 ย่อหน้าที่ 76 ถึง 86 จะไม่บังคับใช้กับกรณีที่สัญญามีภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียว อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 อาจใช้กับกรณีที่กิจการให้คำสัญญาว่าจะโอนกลุ่มของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ระบุได้โดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียวตามย่อหน้าที่ 22.2 และสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ได้รวมจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรด้วย

การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ

76 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศเป็นเกณฑ์ กิจการต้องระบุราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มต้นของสัญญาสำหรับสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาและต้องปันส่วนราคาของรายการตามสัดส่วนของราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น

77 ราคาขายแบบเอกเทศ คือราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการขายแยกต่างหากจากกันให้กับลูกค้าโดยทั่วไป หลักฐานที่ดีที่สุดของราคาขายแบบเอกเทศคือราคาที่สังเกตได้ที่ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแยกต่างหากในสภาวการณ์ที่คล้ายคลึงกันหรือกลุ่มลูกค้าที่คล้ายคลึงกัน ราคาตามสัญญาที่ใช้ผูกพันกิจการได้ หรือราคาที่ได้ประกาศออกไปสำหรับสินค้านั้นหรือบริการนั้น

อาจถือได้ว่าเป็นราคาขายแบบเอกเทศ (ทั้งนี้ต้องไม่สมมติเช่นนั้นในทุกกรณี)

78 ในกรณีราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศเพื่อนำจำนวนเงินประมาณการนั้นมาใช้ในปันส่วนราคาของรายการเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 73 เมื่อกิจการต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศ กิจการต้องคำนึงถึงข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึง สภาวการณ์ตลาด ปัจจัยเฉพาะของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าหรือกลุ่มลูกค้า) ที่มีมูลเหตุให้เชื่อว่ากิจการมีข้อมูลดังกล่าว ในการประมาณการดังกล่าวกิจการต้องใช้ข้อมูลที่สังเกตได้ให้มากที่สุด และใช้วิธีการประมาณการที่สม่ำเสมอกับสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

79 วิธีการที่เหมาะสมในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงแต่วิธีการดังต่อไปนี้

79.1 วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด กิจการอาจสามารถประเมินและสำรวจตลาดที่กิจการขายสินค้าหรือบริการ และประมาณการราคาขายสินค้าที่ลูกค้ารายใด ๆ ในตลาดจะมีความเต็มใจจ่ายชำระเพื่อสินค้าหรือบริการนั้น วิธีการนี้อาจรวมถึงการอ้างอิงราคาขายของคู่แข่งของกิจการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ใกล้เคียงกัน และปรับปรุงราคาขายต่าง ๆ เหล่านี้ตามความจำเป็นเพื่อสะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ

79.2 วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร กิจการอาจสามารถประมาณการจำนวนต้นทุนที่คาดไว้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ และนำจำนวนต้นทุนประมาณการดังกล่าวมาบวกด้วยอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว

79.3 วิธีส่วนของราคาที่เหลือ กิจการอาจสามารถประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการหนึ่ง ๆ โดยการหักราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ของสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ที่ตกลงตามสัญญาจากยอดรวมของราคาของรายการ อย่างไรก็ตาม กิจการจะสามารถใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 78 ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

79.3.1 กิจการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันนี้ให้แก่ลูกค้ารายอื่น ๆ (ในจังหวะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน) ในจำนวนเงินที่อยู่ในช่วงกว้าง (กล่าวคือ ราคาขายมีความแตกต่างสูงมากเพราะในการกำหนดราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถอ้างอิงถึงรายการในอดีต รวมทั้งไม่มีข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานในการอ้างอิงเพื่อกำหนดราคาได้) หรือ

79.3.2 กิจการยังไม่เคยกำหนดราคาสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และสินค้าหรือบริการนั้นยังไม่เคยถูกขายในลักษณะที่แยกต่างหากเป็นเอกเทศมา**ก่อน** (กล่าวคือ ราคาขายยังไม่แน่นอน)

80 ในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบตามสัญญา กิจการอาจใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานได้ในกรณีที่สินค้าหรือบริการตั้งแต่สองรายการขึ้นไปมีราคาขายที่แปรผันสูง หรือราคาขายแบบเอกเทศมีความไม่แน่นอนสูง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือเพื่อประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมของกลุ่มสินค้าหรือบริการ

ที่ราคามีความผันแปรสูง หรือมีความไม่แน่นอนสูง และใช้วิธีอื่นในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละชิ้นโดยใช้วิธีเทียบเป็นสัดส่วนกับประมาณการราคาขายแบบเอกเทศรวมที่ประมาณการนั้นที่ใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือ เมื่อกิจการใช้วิธีการประมาณการแบบผสมผสานในการประมาณราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการแต่ละรายการในสัญญา กิจการยังต้องประเมินต่อไปว่าการปันส่วนราคาของรายการโดยใช้ประมาณการราคาขายแบบเอกเทศนี้ จะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการปันส่วนราคาตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 73 และเป็นไปตามข้อกำหนดในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศตามย่อหน้าที่ 78

การปันส่วนส่วนลด

81 ลูกค้าได้รับส่วนลดในการซื้อกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป หากผลรวมของราคาขายแบบเอกเทศดังกล่าวสูงกว่ามูลค่าสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ในสัญญา กิจการต้องปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนของราคาแยกขายที่เป็นเอกเทศให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติทุกภาระในสัญญา ยกเว้นกรณีที่กิจการมีหลักฐานที่สนับสนุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 82 ว่าส่วนลดทั้งหมดนั้นเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งหรือบางภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งไม่ใช่ภาระปฏิบัติทุกภาระในสัญญา ในการปันส่วนส่วนลดตามสัดส่วนนั้นเป็นผลมาจากการที่กิจการปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นเกณฑ์

82 กิจการต้องปันส่วนส่วนลดทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ให้กับทุกภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

82.1 ปกติกิจการขายสินค้าหรือบริการแต่ละรายการที่แตกต่างกันในสัญญานั้น (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปที่แตกต่างกันนั้น) แบบแยกขาย

82.2 กิจการมีการขายกลุ่มสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ขายแบบรวมกันไปนั้น (หรือหลาย ๆ กลุ่ม) ในราคาที่มีส่วนลดจากราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่รวมอยู่ในกลุ่มสินค้าหรือบริการนั้นอยู่เป็นปกติ

82.3 ส่วนลดที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไปตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 82.2 เหมือนกับส่วนลดที่อยู่ในสัญญา และเมื่อพิจารณาสินค้าหรือบริการที่รวมอยู่ในแต่ละกลุ่มสินค้าหรือบริการก็ได้หลักฐานเพิ่มเติมว่าส่วนลดดังกล่าวในสัญญาทั้งหมดเป็นส่วนลดของภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือหลายภาระที่ต้องปฏิบัติ

83 หากส่วนลดทั้งหมดได้ถูกปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่าตามย่อหน้าที่ 82 กิจการต้องปันส่วนส่วนลดก่อนใช้วิธีส่วนของราคาที่เหลือในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 79.3

การปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร

84 สิ่งตอบแทนผันแปรที่ตกลงตามสัญญาอาจเกี่ยวข้องกับสัญญาทั้งหมด หรือเฉพาะบางส่วนของสัญญาเช่นตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

84.1 ภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทั้งหมดในสัญญา (ตัวอย่างเช่น เงินตอบแทนพิเศษที่อาจเกิดขึ้น ถ้ากิจการส่งมอบสินค้าหรือบริการในระยะเวลาที่กำหนด) หรือ

84.2 สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ทั้งหมดในชุดของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่ง ๆ ตามย่อหน้าที่ 22.2 (ตัวอย่างเช่น ภายใต้สัญญาบริการทำความสะอาดที่มีอายุสัญญาสองปี สิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ในสัญญาปีที่สองจะเพิ่มขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของดัชนีเงินเฟ้อที่ระบุไว้)

85 กิจการต้องปันส่วนจำนวนเงินที่ผันแปร (และการเปลี่ยนแปลงในภายหลังของจำนวนเงินที่ผันแปรนั้น) ทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใดภาระหนึ่ง หรือปันให้กับสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาระที่ต้องปฏิบัติใดภาระหนึ่งตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 22.2 ถ้าเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

85.1 เงื่อนไขของการจ่ายสิ่งตอบแทนผันแปรเกี่ยวพันโดยเฉพาะเจาะจงกับการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น หรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน (หรือเกี่ยวพันโดยเฉพาะกับผลงานในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นหรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) และ

85.2 การปันส่วนจำนวนเงินที่ผันแปรทั้งหมดของสิ่งตอบแทนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติใดภาระหนึ่งหรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันรายการใดรายการหนึ่งนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการปันส่วนตามย่อหน้าที่ 73 เมื่อได้พิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติทุกรายการและข้อกำหนดในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนตามสัญญา

86 การปันส่วนจำนวนเงินของราคาของรายการที่เหลือที่ไม่เข้าเงื่อนไขตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 85 ต้องใช้การปันส่วนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 73 ถึง 83

การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการ

87 ภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว ราคาของรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงด้วยสาเหตุหลายประการ รวมทั้งเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนได้หมดไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงอื่นในสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้

88 กิจการควรปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาหนึ่ง ๆ โดยใช้เกณฑ์เช่นเดียวกับ ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา ซึ่งทำให้กิจการต้องไม่ปันส่วนของราคาของรายการใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของราคาขายแบบเอกเทศภายหลังจากวันที่สัญญา

เริ่มมีผลบังคับแล้ว จำนวนเงินการเปลี่ยนแปลงที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นจะต้องรับรู้เป็นรายได้หรือส่วนหักกับรายได้ในงวดที่ราคาของรายการมีการเปลี่ยนแปลง

89 กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่า แต่ไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติทั้งหมดในสัญญานั้น หรือสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ที่แตกต่างที่กำหนดเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระหนึ่งในของชุดสินค้าหรือบริการตามย่อหน้าที่ 22.2 ถ้าเข้าตามเงื่อนไขของการปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปรตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 85

90 กิจการต้องบันทึกรายการการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 18 ถึง 21 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกิดขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลงสัญญา กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 87 ถึง 89 ในการปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการดังแนวทางใดแนวทางหนึ่งต่อไปนี้

90.1 กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้ที่มีอยู่ในสัญญาก่อนการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น ได้เฉพาะการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการที่เกี่ยวกับจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรที่สัญญาไว้ก่อนการเปลี่ยนแปลงสัญญา และการเปลี่ยนแปลงสัญญานั้นได้รับการปรับปรุงตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21.1

90.2 ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงอื่นของสัญญาไม่ถือว่าเป็นสัญญาที่แยกออกไปได้ต่างหากตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 20 กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงแล้ว (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่สำเร็จ หรือสำเร็จแต่เพียงบางส่วนที่คงเหลืออยู่ทันทีหลังจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา)

ต้นทุนของสัญญา

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา

91 กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นสินทรัพย์หากกิจการคาดว่ากิจการสามารถได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

92 ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นต้นทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยต้นทุนดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ค่านายหน้าในการขาย)

93 ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ให้กิจการรับรู้เป็นรายการค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เว้นแต่ กรณีที่กิจการสามารถเรียกเก็บต้นทุนดังกล่าวจากลูกค้าได้ไม่ว่ากิจการจะทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่

94 เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็น

ค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น หากระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ในกรณีที่กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์มีระยะเวลาหนึ่งปีหรือสั้นกว่า

ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา

95 ถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการจะบันทึกต้นทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

95.1 ต้นทุนมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้วหรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยกิจการสามารถระบุต้นทุนว่ามีความเกี่ยวข้องกับสัญญาได้อย่างเฉพาะเจาะจง (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่จะได้จัดหาภายใต้สัญญาที่ต่อระยะเวลาออกไปจากสัญญาที่มีอยู่ในปัจจุบัน หรือ ต้นทุนในการออกแบบสินทรัพย์ที่รอการโอนภายใต้สัญญาที่เกี่ยวข้อง แต่กระบวนการอนุมัติสัญญายังไม่เสร็จสิ้น)

95.2 ต้นทุนที่ใช้เพื่อสร้างทรัพยากรหรือใช้ในการปรับปรุงทรัพยากรของกิจการเพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จในอนาคต (หรือเพื่อให้สำเร็จอย่างต่อเนื่องไป) และ

95.3 กิจการคาดได้ว่าจะได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

96 ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น กิจการต้องบันทึกรายการต้นทุนดังกล่าวตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น

97 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว (หรือสัญญาที่คาดได้ว่าจะเกิดขึ้น) รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ เหล่านี้

97.1 ค่าแรงงานทางตรง (ตัวอย่างเช่น เงินเดือน และค่าแรงของพนักงานที่ให้บริการโดยตรงให้กับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)

97.2 วัตถุดิบทางตรง (ตัวอย่างเช่น วัสดุที่ใช้เพื่อการให้บริการกับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)

97.3 ต้นทุนปันส่วนซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือกิจกรรมในสัญญา (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการจัดการสัญญาและการดูแล การประกันภัย และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือและอุปกรณ์ที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามสัญญา)

97.4 ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดแจ้งว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ และ

97.5 ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพียงเพราะกิจการได้ทำสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่จ่ายให้กับผู้รับเหมาช่วงต่อ)

98 กิจการต้องรับรู้รายการเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ

98.1 ค่าใช้จ่ายทั่วไป และค่าใช้จ่ายบริหารจัดการ (เว้นแต่ ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดแจ้งว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ ซึ่งกิจการต้องประเมินต้นทุนนี้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 97)

98.2 ต้นทุนที่เกี่ยวกับวัสดุ ค่าแรงหรือทรัพยากรอื่นที่สูญเสียไปเพื่อการปฏิบัติตามสัญญาแต่ไม่ได้สะท้อนอยู่ในราคาตามสัญญา

98.3 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่สำเร็จแล้ว (หรือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วน) (กล่าวคือ ต้นทุนที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่ผ่านมาแล้ว) และ

98.4 ต้นทุนที่กิจการไม่สามารถแยกได้ว่าเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่สำเร็จหรือภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้ว (หรือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปบางส่วนแล้ว)

การตัดจำหน่ายและการด้อยค่า

99 สินทรัพย์ที่รับรู้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 จะต้องมีการตัดจำหน่ายอย่างเป็นระบบโดยต้องสอดคล้องกับรูปแบบในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าที่สินทรัพย์นั้นมีความเกี่ยวข้อง ทั้งนี้รวมถึงกรณีสินทรัพย์ที่อาจจะมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่จะโอนภายใต้สัญญาฉบับใดฉบับหนึ่งที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 95.1)

100 กิจการต้องปรับปรุงการตัดจำหน่ายสินทรัพย์เพื่อให้สะท้อนระยะเวลาในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนี้ตามข้อกำหนดเรื่องการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

101 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุน หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 สูงกว่าจำนวนดังต่อไปนี้

101.1 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เหลือที่กิจการคาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดังกล่าว หักด้วย

101.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่กิจการยังไม่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย (ดูย่อหน้าที่ 97)

102 ในการกำหนดจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับตามย่อหน้าที่ 101 กิจการต้องใช้หลักการเช่นเดียวกับการกำหนดราคาของรายการ (ยกเว้นข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร) และปรับปรุงจำนวนเงินนั้นด้วยผลกระทบที่เกิดจากความเสี่ยงด้านเครดิตของลูกค้า

103 ก่อนที่กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่เป็นไปตาม

มาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ๆ ก่อน (ตัวอย่างเช่น ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)) และเมื่อได้ทดสอบการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 101 แล้ว กิจการต้องรวมมูลค่าตามบัญชีที่เหลือของสินทรัพย์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

104 กิจการต้องรับรู้การกลับรายการของการด้อยค่าบางส่วนหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้ตามย่อหน้าที่ 101 ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อการด้อยค่าดังกล่าวลดลงหรือหมดไป โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ปรับเพิ่มขึ้นต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่าย) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน

การแสดงรายการ

105 เมื่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้ปฏิบัติตามสัญญา กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงินเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาหรือหนี้สินที่เกิดจากสัญญา โดยขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติงานตามสัญญาของกิจการและการชำระเงินของลูกค้า กิจการต้องแสดงสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิในการได้รับโดยไม่มีเงื่อนไข ต่างหากเป็นรายการลูกหนี้

106 หากลูกค้าได้จ่ายสิ่งตอบแทน หรือเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนโดยไม่มีเงื่อนไข (กล่าวคือ มูลค่าที่เรียกเก็บได้) ก่อนที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเมื่อการจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นหรือเมื่อถึงกำหนดที่ต้องจ่าย (แล้วแต่เหตุการณ์ใดเกิดขึ้นก่อน) หนี้สินที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวแสดงถึงภาระผูกพันที่กิจการต้องโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าเนื่องจากกิจการได้รับชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าว (หรือเมื่อถึงกำหนดการจ่ายชำระจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนดังกล่าว) จากลูกค้า

107 หากกิจการได้ปฏิบัติตามสัญญาโดยการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าก่อนที่ลูกค้าจะจ่ายชำระสิ่งตอบแทนหรือก่อนที่สิ่งตอบแทนจะถึงกำหนดชำระ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา โดยไม่รวมถึงจำนวนเงินที่กิจการต้องแสดงเป็นลูกหนี้ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาแสดงถึงสิทธิของกิจการในการได้รับสิ่งตอบแทนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่กิจการได้โอนให้กับลูกค้าแล้ว กิจการต้องประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลการด้อยค่า

ของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาให้เป็นไปในเกณฑ์เดียวกับข้อกำหนดในเรื่องดังกล่าวของสินทรัพย์ทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) (ดูย่อหน้าที่ 113.2)

108 ลูกหนี้คือสิทธิของกิจการโดยปราศจากเงื่อนไขที่มีต่อสิ่งตอบแทน โดยหากเงื่อนไขการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนคือเป็นไปตามกำหนดเวลาที่ผ่านไปแต่เพียงอย่างเดียว สิทธิต่อสิ่งตอบแทนนั้นถือเป็นสิทธิที่ปราศจากเงื่อนไข ตัวอย่างเช่น กิจการจะรับรู้รายการเป็นลูกหนี้ หากกิจการมีสิทธิที่จะได้รับชำระถึงแม้ว่าจำนวนเงินดังกล่าวอาจจะต้องจ่ายคืนในอนาคต กิจการต้องบันทึกลูกหนี้ดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้เริ่มแรกของมูลค่าลูกหนี้ตามสัญญาจากลูกค้า ความแตกต่างของจำนวนที่วัดมูลค่าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กับจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้ต้องแสดงเป็นรายการค่าใช้จ่าย (ตัวอย่างเช่น ผลขาดทุนจากการด้อยค่า)

109 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้ชื่อคำนิยามว่า “สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา” และ “หนี้สินที่เกิดจากสัญญา” แต่มิได้เป็นข้อห้ามสำหรับกิจการในการใช้คำนิยามอื่นในการแสดงรายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งนี้ หากกิจการใช้คำนิยามอื่นสำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา กิจการต้องให้ข้อมูลเพิ่มเติมอย่างเพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงินเพื่อที่ผู้ใช้งบการเงินสามารถแยกระหว่างรายการลูกหนี้และสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาได้

การเปิดเผยข้อมูล

110 วัตถุประสงค์ของข้อกำหนดที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลคือ เพื่อต้องการให้กิจการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของรายการดังต่อไปนี้

110.1 รายการสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 113 ถึง 122)

110.2 ดุลยพินิจสำคัญที่ใช้ในการพิจารณารายการสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้าเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รวมทั้งดุลยพินิจที่เปลี่ยนแปลงไป (ดูย่อหน้าที่ 123 ถึง 126) และ

110.3 สินทรัพย์ที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95 (ดูย่อหน้าที่ 127 ถึง 128)

111 กิจการต้องพิจารณาระดับของรายละเอียดของข้อมูลที่จำเป็นต้องเปิดเผยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ และต้องพิจารณาว่าควรให้ความสำคัญกับข้อกำหนดแต่ละข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มากน้อยเพียงใด ทั้งนี้ กิจการต้องรวมหรือแยกการ

เปิดเผยข้อมูลเพื่อทำให้ข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์ไม่ถูกบดบังด้วยรายละเอียดที่ไม่มีนัยสำคัญที่มีจำนวนเงินมากหรือจากการนำรายการที่มีลักษณะที่แตกต่างกันไปรวมไว้ด้วยกัน

112 กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายทางการเงินฉบับนี้หากข้อมูลนี้ได้มีการเปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นแล้ว

สัญญาที่ทำกับลูกค้า

113 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการที่รับรู้ในระหว่างงวดที่รายงานดังต่อไปนี้ ยกเว้นกรณีที่จำนวนเงินเหล่านั้นได้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

113.1 รายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกต่างหากจากรายได้ที่กิจการได้รับจากแหล่งของรายได้อื่น

113.2 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ของลูกหนี้หรือสินทรัพย์ตามสัญญาที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกต่างหากจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดจากสัญญาประเภทอื่น

การจำแนกรายได้

114 กิจการต้องแสดงจำนวนรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยจำแนกเป็นประเภทต่าง ๆ โดยแสดงให้เห็นลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่ถูกกระทบโดยปัจจัยเชิงเศรษฐกิจต่าง ๆ โดยให้กิจการปฏิบัติตามแนวทางตามย่อหน้าที่ ข87 ถึง ข89 ในการเลือกประเภทของรายได้ที่จะแสดงการจำแนกข้อมูลรายได้

115 นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้ (ตามย่อหน้าที่ 114) และข้อมูลรายได้ที่เปิดเผยตามส่วนงานที่รายงาน หากกิจการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *ส่วนงานดำเนินงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ยอดคงเหลือของสัญญา

116 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

116.1 ยอดยกมาต้นงวดและยอดคงเหลือสิ้นงวดของลูกหนี้ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หากมูลค่าดังกล่าวไม่ได้นำเสนอหรือเปิดเผยไว้แล้ว

116.2 จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวดที่รายงานที่ได้เคยรวมอยู่ในหนี้สินที่เกิดจากสัญญาที่ยกมาต้นงวด และ

116.3 จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวดที่รายงานที่เกี่ยวเนื่องกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ได้ปฏิบัติสำเร็จแล้ว (หรือสำเร็จแล้วบางส่วน) ในงวดก่อน ๆ (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงราคาของรายการ)

117 กิจการต้องอธิบายว่า ลักษณะของจังหวะเวลาในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น (ดูย่อหน้าที่ 119.1) สัมพันธ์กับจังหวะเวลาในการชำระเงิน (ดูย่อหน้าที่ 119.2) และผลกระทบของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีต่อยอดคงเหลือของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญาอย่างไร การอธิบายดังกล่าวอาจแสดงโดยใช้ข้อมูลเชิงคุณภาพ

118 กิจการต้องอธิบายการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญของยอดคงเหลือของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญาที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่รายงาน โดยคำอธิบายต้องให้ข้อมูลทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ตัวอย่างของรายการการเปลี่ยนแปลงของยอดคงเหลือของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญามีดังนี้

118.1 การเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการรวมธุรกิจ

118.2 การปรับปรุงผลสะสมของรายได้ที่กระทบสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาหรือหนี้สินที่เกิดจากสัญญา รวมถึงการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงการวัดความก้าวหน้า การเปลี่ยนแปลงประมาณการของราคาของรายการ (รวมทั้ง การเปลี่ยนแปลงการประเมินข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังไม่ให้รับรู้เป็นรายได้) หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญา

118.3 การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา

118.4 การเปลี่ยนแปลงของกรอบระยะเวลาของการที่สิทธิของกิจการต่อสิ่งตอบแทนรายการจะกลายเป็นสิทธิที่ปราศจากเงื่อนไข (กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาถูกจัดประเภทเป็นลูกหนี้) และ

118.5 การเปลี่ยนแปลงของกรอบระยะเวลาที่ภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง (กล่าวคือ เมื่อมีการรับรู้รายได้จากหนี้สินที่เกิดจากสัญญา)

ภาระที่ต้องปฏิบัติ

119 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งรวมถึงคำอธิบายทั้งหมดต่อไปนี้

119.1 กิจการถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลงเมื่อใด (ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการส่งมอบ เมื่อมีการขนส่ง หรือเมื่อกำลังให้บริการ หรือเมื่อบริการเสร็จสิ้น) รวมทั้งเมื่อใดที่ถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นในกรณีการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า (bill-and-hold arrangement)

119.2 เงื่อนไขการจ่ายชำระที่สำคัญ (ตัวอย่างเช่น เมื่อใดที่ถึงกำหนดการจ่ายชำระ สัญญามีองค์ประกอบที่ถือเป็นการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญหรือไม่ หรือจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนเป็นจำนวนผันแปร และประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรมีข้อจำกัดสำหรับส่วนที่ยัง

ไม่ให้รับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 หรือไม่)

119.3 ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้ให้สัญญาว่าจะโอน และให้เปิดเผยข้อมูลหากว่าการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนสินค้าหรือบริการเป็นการกระทำการแทนผู้อื่น (กล่าวคือ กรณีที่กิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทน)

119.4 ภาระผูกพันในการรับคืน การคืนเงิน และภาระผูกพันอื่นในลักษณะคล้ายกัน และ

119.5 ประเภทของการรับประกันและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง

ราคาของรายการที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่

120 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ดังนี้

120.1 จำนวนเงินรวมของราคาของรายการที่ได้ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จสิ้นลง (หรือบางส่วนที่ยังไม่เสร็จสิ้น) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ

120.2 คำอธิบายว่ากิจการคาดว่าจำนวนเงินดังกล่าวที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 120.1 จะรับรู้เป็นรายได้เมื่อใด กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

120.2.1 ข้อมูลเชิงปริมาณแจกแจงตามช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมและสอดคล้องกับระยะเวลาที่กิจการจะปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ให้เสร็จสิ้น หรือ

120.2.2 ข้อมูลเชิงคุณภาพของภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่

121 เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 120 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติ หากภาระดังกล่าวเข้าเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งต่อไปนี้

121.1 ภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาที่ตามความคาดการณ์เริ่มแรกว่าจะมีอายุสัญญาหนึ่งปีหรือน้อยกว่า หรือ

121.2 กิจการรับรู้รายได้จากการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นลงตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข16

122 กิจการควรเปิดเผยข้อมูลในเชิงคุณภาพว่ากิจการได้ปฏิบัติตามแนวทางที่ผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 121 หรือไม่ รวมทั้งสิ่งตอบแทนจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่ไม่ได้รวมคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ ดังนั้นจึงไม่ได้รวมอยู่ในข้อมูลที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 120 ตัวอย่างเช่น กรณีที่ประมาณการราคาของรายการไม่รวมประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรที่ติดข้อจำกัดที่ยังไม่ให้รับรู้เป็นรายได้ (ดูย่อหน้าที่ 56 ถึง 58)

ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

123 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและการเปลี่ยนแปลงของการใช้ดุลยพินิจสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ที่มีผลกระทบที่สำคัญต่อการกำหนดจำนวนเงินรายได้และจังหวะเวลาในการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยเฉพาะในกรณีที่กิจการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้

123.1 จังหวะเวลาของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 124 ถึง 125) และ

123.2 ราคาของรายการและจำนวนเงินที่ได้ปันส่วนให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (ดูย่อหน้าที่ 126)

การกำหนดจังหวะเวลาของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ

124 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติที่กิจการปฏิบัติให้สำเร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

124.1 วิธีการที่ใช้ในการรับรู้รายได้ (ตัวอย่างเช่น คำอธิบายว่ากิจการใช้วิธีการวัดผลจากผลลัพธ์ หรือวัดผลจากปัจจัยการผลิต และมีวิธีการปฏิบัติอย่างไร) และ

124.2 คำอธิบายว่าเหตุใดวิธีการที่ใช้เป็นวิธีที่เหมาะสมในการสะท้อนภาพการโอนสินค้าหรือบริการ

125 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยดุลยพินิจที่สำคัญที่กิจการใช้เพื่อประเมินว่าเมื่อไหร่ลูกค้าได้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้นแล้ว

การกำหนดราคาของรายการและจำนวนเงินที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

126 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธี ข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้

126.1 การกำหนดราคาของรายการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) จำนวนประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร การปรับปรุงสิ่งตอบแทนเนื่องจากผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา และการวัดมูลค่าของรายการสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

126.2 การประเมินว่าประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรมีข้อจำกัดที่ทำให้ยังไม่สามารถรับรู้เป็นรายได้ได้หรือไม่

126.3 การปันส่วนราคาของรายการ รวมทั้งการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ และการปันส่วนส่วนลดและสิ่งตอบแทนผันแปรให้กับส่วนของสัญญาที่ระบุ (ถ้ามี) และ

126.4 การวัดมูลค่าภาระผูกพันเนื่องจากการรับคืนสินค้า หรือจ่ายคืนเงิน หรือภาระผูกพันประเภทอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน

สินทรัพย์ที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า

127 กิจการต้องอธิบายข้อมูลดังต่อไปนี้

127.1 การใช้ดุลยพินิจในการกำหนดจำนวนเงินของต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95) และ

127.2 วิธีที่กิจการใช้ในการตัดจำหน่ายต้นทุนดังกล่าวสำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงาน

128 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

128.1 ยอดคงเหลือสิ้นงวดของต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 91 หรือ 95) ตามกลุ่มของประเภทของสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนทำให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการทำสัญญา และต้นทุนในการเริ่มสัญญา) และ

128.2 จำนวนเงินที่ตัดจำหน่ายและผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงวดที่รายงาน

การผ่อนปรนในทางปฏิบัติ

129 หากกิจการเลือกปฏิบัติตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 63 (เกี่ยวกับการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา) หรือย่อหน้าที่ 94 (เกี่ยวกับต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา) กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเรื่องดังกล่าว

ภาคผนวก ก
คำนิยามศัพท์

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สัญญา	ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้
สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา	สิทธิที่กิจการจะได้รับค่าตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการซึ่งกิจการได้โอนให้กับ**ลูกค้า**แล้ว โดยสิทธิดังกล่าวจะเกิดขึ้นตามเงื่อนไขบางประการที่ไม่ใช่เรื่องของระยะเวลาที่ผ่านไป (ตัวอย่างเช่น ผลการปฏิบัติงานของกิจการในอนาคต)
หนี้สินที่เกิดจากสัญญา	ภาระผูกพันของกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการให้กับ**ลูกค้า** ซึ่งกิจการได้รับ (หรือจำนวนเงินที่มีสิทธิเรียกรับ) ค่าตอบแทนจากลูกค้าแล้ว
ลูกค้า	ฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ
รายได้ (income)	การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ
ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ข้อตกลงใน**สัญญา**ที่ทำกับ**ลูกค้า**เพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า (1) สินค้าหรือบริการ (หรือ กลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ (2) ชุดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน

รายได้หลัก (ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า) (Revenue) ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเรียกว่า รายได้	**รายได้**ซึ่งเกิดจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ
ราคาขายแบบเอกเทศ	ราคาซึ่งกิจการจะขายสินค้าหรือบริการตามที่ตกลงไว้ให้แก่**ลูกค้า** ในกรณีที่แยกขายต่างหาก
ราคาของรายการ (สำหรับสินค้าและบริการภายใต้สัญญากับลูกค้า)	จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่**ลูกค้า** ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม

ภาคผนวก ข
แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 129 และมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข1 แนวทางปฏิบัตินี้ถูกแสดงเป็นหมวดหมู่ ดังนี้

- ข1.1 ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (ย่อหน้าที่ ข2 ถึง ข13)
- ข1.2 วิธีวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ (ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข19)
- ข1.3 การขายที่ให้สิทธิในการคืน (ย่อหน้าที่ ข20 ถึง ข27)
- ข1.4 การรับประกัน (ย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข33)
- ข1.5 การพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน (ย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)
- ข1.6 สิทธิที่มอบให้ลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม (ย่อหน้าที่ ข39 ถึง ข43)
- ข1.7 สิทธิที่ลูกค้าไม่ใช้ (ย่อหน้าที่ ข44 ถึง ข47)
- ข1.8 ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ (และต้นทุนที่เกี่ยวข้องบางประการ) (ย่อหน้าที่ ข48 ถึง ข51)
- ข1.9 การให้สิทธิ (ย่อหน้าที่ ข52 ถึง ข63ข)
- ข1.10 สัญญาการซื้อคืน (ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข76)
- ข1.11 สัญญาฝากขาย (ย่อหน้าที่ ข77 ถึง ข78)
- ข1.12 การขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า (ย่อหน้าที่ ข79 ถึง ข82)
- ข1.13 การยอมรับของลูกค้า (ย่อหน้าที่ ข83 ถึง ข86) และ
- ข1.14 การเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้ (ย่อหน้าที่ ข87 ถึง ข89)

ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

ข2 ตามย่อหน้าที่ 35 ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ข2.1 ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน (ดูย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข4)
- ข2.2 การปฏิบัติงานของกิจการได้สร้างสินทรัพย์ หรือทำให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น งานระหว่างทำ) โดยลูกค้าเป็นผู้ควบคุมสินทรัพย์ดังกล่าวในขณะที่สินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ข5) หรือ
- ข2.3 การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (ดูย่อหน้า ข6 ถึง ข8) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน (ดูย่อหน้าที่ ข9 ถึง ข13)

ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน (ย่อหน้าที่ 35.1)

ข3 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติบางประเภท การประเมินว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงานอาจจะไม่ซับซ้อน ตัวอย่างเช่น การบริการที่เกิดขึ้นอยู่เป็นประจำ (เช่น บริการทำความสะอาด) สามารถประเมินได้ง่ายว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน

ข4 สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติประเภทอื่น กิจการอาจจะไม่สามารถระบุได้ทันทีว่าลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากผลของการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงานหรือไม่ ในสถานการณ์เหล่านั้น ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ถ้ากิจการสามารถประเมินได้ว่า หากเกิดกรณีที่กิจการอื่นต้องเข้ามาปฏิบัติงานต่อจากกิจการสำหรับส่วนที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติ กิจการอื่นไม่จำเป็นต้องปฏิบัติงานซ้ำอย่างมีนัยสำคัญกับส่วนที่กิจการได้ปฏิบัติไปแล้วอีก ในการพิจารณาว่ากิจการอื่นไม่จำเป็นต้องปฏิบัติงานซ้ำอย่างมีนัยสำคัญกับส่วนที่กิจการได้ปฏิบัติไปแล้วอีก ให้กิจการมีข้อสมมติสองข้อต่อไปนี้

ข4.1 กิจการไม่ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดตามสัญญาหรือข้อจำกัดในทางปฏิบัติ ที่อาจจะจำกัดไม่ให้กิจการสามารถโอนภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ไปยังกิจการอื่นได้ และ

ข4.2 กิจการต้องมีข้อสมมติว่ากิจการอื่นที่จะปฏิบัติงานตามภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลืออยู่ ไม่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ใด ๆ ที่กิจการควบคุมอยู่ในปัจจุบัน และสินทรัพย์จะยังคงถูกควบคุมโดยกิจการถ้าภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นถูกโอนไปไปกิจการอื่น

ลูกค้าควบคุมสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (ย่อหน้าที่ 35.2)

ข5 ในการพิจารณาว่าลูกค้าเป็นผู้ควบคุมสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้นตามย่อหน้าที่ 35.2 หรือไม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 31 ถึง 34 และ 38 โดยสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นหรือเพิ่มขึ้น (เช่น สินทรัพย์ที่เป็นงานระหว่างทำ) สามารถเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตน และไม่มีตัวตน

การปฏิบัติงานของกิจการไม่ได้สร้างสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกในการไปใช้ประโยชน์อื่นได้ (ย่อหน้าที่ 35.3)

ข6 การประเมินว่าสินทรัพย์นั้นกิจการมีทางเลือกในการไปใช้ประโยชน์อื่นได้หรือไม่ตามย่อหน้าที่ 36 กิจการจะต้องพิจารณาข้อจำกัดตามสัญญาและข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้ทันที เช่น การขายให้กับลูกค้ารายอื่น โดยความเป็นไปได้ของการยกเลิกสัญญาที่ทำกับลูกค้าถือว่าไม่มีความเกี่ยวข้องในการประเมินว่ากิจการสามารถนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้ทันทีหรือไม่

ข7 ข้อจำกัดตามสัญญาสำหรับความสามารถของกิจการที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นได้จะต้องมีเนื้อหาการจำกัดการใช้สินทรัพย์ซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์อื่นได้ ข้อจำกัดทางสัญญาจะถือว่ามีเนื้อหาก็ต่อเมื่อลูกค้าสามารถบังคับใช้สิทธิต่อสินทรัพย์ภายใต้สัญญาได้ เมื่อกิจการจะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์ในทางอื่น ในทางตรงกันข้าม ข้อจำกัดทางสัญญาจะไม่มีเนื้อหา หากสินทรัพย์นั้นสามารถเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่นที่กิจการสามารถใช้ส่งมอบให้กับลูกค้ารายอื่นได้โดยไม่ถือว่าเป็นการละเมิดสัญญา และกิจการไม่ต้องมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้น โดยต้นทุนดังกล่าวเป็นต้นทุนที่ไม่คาดว่าจะเกิดเนื่องจากสัญญานั้น

ข8 ข้อจำกัดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับความสามารถของกิจการที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่นเกิดขึ้น ถ้ากิจการมีความเสียหายเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่เกิดจากนำสินทรัพย์ไปใช้ประโยชน์อื่น ความเสียหายเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญอาจเกิดจากต้นทุนที่มีนัยสำคัญในการทำงานซ้ำของสินทรัพย์ หรือเกิดจากการที่กิจการขายสินทรัพย์ได้ในราคาที่ขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น กิจการมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติเนื่องจากสินทรัพย์นั้นได้รับการออกแบบให้มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายหนึ่งเท่านั้น หรือ สินทรัพย์ดังกล่าวอยู่ในบริเวณที่ห่างไกล

สิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน (ย่อหน้าที่ 35.3)

ข9 ตามย่อหน้าที่ 37 กิจการมีสิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน ถ้ากิจการมีสิทธิได้รับจำนวนเงินไม่น้อยกว่าค่าตอบแทนสำหรับงานที่กิจการทำแล้วจนถึงปัจจุบันในกรณีซึ่งลูกค้าหรือบุคคลอื่นยกเลิกสัญญาด้วยเหตุผลอื่นที่นอกเหนือจากความผิดของกิจการที่ไม่ปฏิบัติตามสัญญา จำนวนเงินค่าตอบแทนสำหรับงานที่กิจการทำแล้วจนถึงปัจจุบันเป็นจำนวนเงินที่ใกล้เคียงกับราคาขายสินค้าหรือบริการที่ได้โอนแล้วจนถึงปัจจุบัน (ตัวอย่างเช่น การชดเชยต้นทุนการทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตามสัญญาของกิจการที่เกิดขึ้นโดยบวกกับกำไรส่วนเพิ่มอย่างสมเหตุสมผล) โดยมิใช่จำนวนเงินชดเชยสำหรับการสูญเสียของกำไรที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการยกเลิกสัญญา ทั้งนี้ การชดเชยกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุสมผลสำหรับต้นทุนที่เกิดแล้วไม่จำเป็นต้องเท่ากับกำไรส่วนเพิ่มที่คาดการณ์ไว้ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า แต่ทั้งนี้กิจการควรมีสิทธิที่จะได้รับการชดเชยสำหรับจำนวนเงินต่อไปนี้

ข9.1 สัดส่วนของกำไรส่วนเพิ่มที่คาดการณ์ไว้ในสัญญาซึ่งสะท้อนถึงขอบเขตของการปฏิบัติงานของกิจการภายใต้สัญญาก่อนลูกค้า (หรือบุคคลอื่น) ยกเลิกสัญญาอย่างสมเหตุสมผล หรือ

ข9.2 ผลตอบแทนอย่างสมเหตุสมผลต่อต้นทุนของเงินทุนของกิจการสำหรับสัญญาที่คล้ายคลึงกัน (หรือส่วนเพิ่มจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการสำหรับสัญญาที่คล้ายคลึงกัน) ในกรณีที่ส่วนเพิ่มของสัญญาที่เฉพาะเจาะจงนี้สูงกว่าผลตอบแทนที่มักจะได้จากสัญญาที่คล้ายคลึงกัน

ข10 สิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันไม่จำเป็นต้องเป็นสิทธิในการรับชำระที่ปราศจากเงื่อนไข ในหลาย ๆ กรณี กิจการจะมีสิทธิในการรับชำระที่ปราศจากเงื่อนไขตามขั้นของงานตามที่ตกลงกันไว้ หรือเมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ ในการประเมินว่ากิจการมีสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันหรือไม่ กิจการจะต้องพิจารณาว่ากิจการมีสิทธิที่ใช้บังคับได้ในการเรียกร้องหรือเก็บเงินสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันถ้าสัญญาดังกล่าวสิ้นสุดลงก่อนจะเสร็จสิ้นตามสัญญาด้วยเหตุผลอื่นนอกเหนือจากความผิดพลาดของกิจการในการปฏิบัติตามสัญญาที่ได้ตกลงไว้

ข11 ในบางสัญญาลูกค้าอาจมีสิทธิยกเลิกสัญญาเมื่อเป็นไปตามเวลาที่ระบุไว้ในช่วงอายุของสัญญา หรือลูกค้าอาจไม่มีสิทธิยกเลิกสัญญา หากลูกค้ายกเลิกสัญญาโดยที่ไม่มีสิทธิยกเลิกสัญญาในเวลาดังกล่าว (รวมถึงกรณีที่ลูกค้าไม่สามารถปฏิบัติตามภาระที่สัญญาไว้) สัญญา (หรือกฎหมายอื่น) อาจให้สิทธิกิจการยังคงโอนสินค้าหรือบริการภายใต้สัญญาไปยังลูกค้าต่อไปได้ และกำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ในกรณีข้างต้น กิจการมีสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน เนื่องจากกิจการยังคงมีสิทธิปฏิบัติตามภาระที่ระบุไว้ในสัญญา และลูกค้ามีภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (ซึ่งรวมถึงการจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญา)

ข12 ในการประเมินว่าสิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบันมีอยู่จริงและสามารถบังคับใช้ได้ กิจการจะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขตามสัญญา รวมถึงกฎหมาย หรือการบังคับใช้กฎหมายในกรณีก่อนหน้านี้ ซึ่งสามารถนำมาสนับสนุนหรือหักล้างข้อกำหนดในสัญญา โดยต้องรวมถึงการประเมินถึง

ข12.1 กฎหมาย การดำเนินการด้านกฎหมาย หรือการบังคับใช้กฎหมายในกรณีก่อนหน้านี้ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการรับชำระของกิจการสำหรับงานที่ทำแล้ว แม้ว่าสิทธิดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้ในสัญญากับลูกค้า

ข12.2 หลักฐานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องก่อนหน้านี้ชี้ให้เห็นว่าสิทธิที่จะได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้วที่มีความคล้ายคลึงกันไม่มีผลผูกพันตามกฎหมาย หรือ

ข12.3 แนวทางการดำเนินธุรกิจของกิจการของการเลือกที่จะไม่บังคับใช้สิทธิในการรับชำระสำหรับงานที่ทำแล้วซึ่งส่งผลให้สิทธิดังกล่าวไม่มีผลบังคับใช้ในสภาพแวดล้อมทางกฎหมาย อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากิจการเลือกสละสิทธิในการรับชำระในสัญญาที่คล้ายคลึงกัน กิจการจะยังคงมีสิทธิในการรับชำระสำหรับงานที่ทำแล้ว ถ้าสัญญาที่ทำกับลูกค้ายังกำหนดให้สิทธิดังกล่าวยังคงอยู่และใช้บังคับได้

ข13 กำหนดการชำระเงินที่ระบุไว้ในสัญญาไม่จำเป็นต้องบ่งชี้ว่ากิจการมีสิทธิที่บังคับใช้ได้ในการรับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว แม้ว่ากำหนดการชำระเงินในสัญญาระบุถึงจังหวะเวลา และจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ลูกค้าต้องจ่ายชำระ กำหนดการชำระเงินอาจไม่เป็นหลักฐานว่ากิจการมีสิทธิได้รับชำระเงินสำหรับงานที่ทำแล้ว เพราะในบางกรณี ยกตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะระบุว่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้า เป็นจำนวนเงินที่กิจการต้องคืนด้วยเหตุผลอื่นนอกเหนือการที่กิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญา

วิธีวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์

ข14 วิธีที่สามารถใช้วัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตามย่อหน้าที่ 35 ถึง 37 รวมถึงวิธีดังต่อไปนี้

ข14.1 วิธีผลผลิต (ดูย่อหน้าที่ ข15 ถึง ข17) และ

ข14.2 วิธีปัจจัยนำเข้า (ดูย่อหน้าที่ ข18 ถึง ข19)

วิธีผลผลิต

ข15 วิธีผลผลิตจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงจากการวัดมูลค่าที่ให้กับลูกค้าจากสินค้าหรือบริการที่ได้โอนให้กับลูกค้าแล้วเทียบกับสินค้าหรือบริการที่ยังคงเหลืออยู่ภายใต้สัญญา วิธีผลผลิตหมายรวมถึงการสำรวจผลการปฏิบัติงานเสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน การประเมินผลความสำเร็จ ความคืบหน้า ระยะเวลาที่ใช้ จำนวนหน่วยของผลผลิต และจำนวนหน่วยของงานที่ส่งมอบ เมื่อกิจการประเมินว่าจะใช้วิธีผลผลิตในการวัดความก้าวหน้า กิจการจะต้องพิจารณาว่าผลลัพธ์ที่เลือกจะเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่แสดงถึงผลการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ วิธีผลผลิตจะไม่เป็นวิธีอันเที่ยงธรรมในการแสดงผลการปฏิบัติงานของกิจการ ถ้าผลผลิตที่เลือกไม่ได้เป็นตัววัดสินค้าหรือบริการบางส่วนที่การควบคุมได้โอนไปยังลูกค้า ตัวอย่างเช่น วิธีผลผลิตที่คำนวณตามหน่วยของผลผลิตหรือหน่วยของงานที่ส่งมอบ แต่ไม่ได้สะท้อนผลการปฏิบัติงานของกิจการที่จะทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยวิธีนี้ หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน การปฏิบัติงานของกิจการได้ทำให้เกิดงานระหว่างทำ หรือสินค้าสำเร็จรูปที่ควบคุมโดยลูกค้า แต่ไม่ได้รวมอยู่ในการวัดผลผลิต

ข16 ในแนวทางปฏิบัติที่ผ่อนปรนให้ ถ้ากิจการมีสิทธิในการได้รับสิ่งตอบแทนจากลูกค้าในจำนวนเงินซึ่งสอดคล้องโดยตรงกับมูลค่าที่ให้กับลูกค้า ณ วันที่การดำเนินงานของกิจการนั้นเสร็จสิ้น (ตัวอย่างเช่น สัญญาการให้บริการที่กิจการเรียกเก็บเงินด้วยจำนวนเงินที่แน่นอนตามชั่วโมงที่ให้บริการ) กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินซึ่งกิจการมีสิทธิออกใบแจ้งหนี้

ข17 ข้อเสียของวิธีผลผลิต คือ การที่ผลผลิตที่ใช้ในการวัดความก้าวหน้าอาจจะไม่สามารถสังเกตเห็นได้โดยตรง และข้อมูลที่ต้องการใช้ กิจการอาจไม่สามารถหาได้โดยปราศจากต้นทุนที่สูงเกินสมควร ดังนั้นกิจการอาจมีความจำเป็นต้องใช้วิธีปัจจัยนำเข้า

วิธีปัจจัยนำเข้า

ข18 วิธีปัจจัยนำเข้าจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงถึงความพยายามของกิจการหรือปัจจัยนำเข้าที่ใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น (ตัวอย่างเช่น ทรัพยากรที่ใช้ จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ไป ต้นทุนที่เกิดขึ้น ระยะเวลาที่ใช้ หรือชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้) โดยเทียบปัจจัยนำเข้าที่

คาดว่าจะใช้ทั้งหมดเพื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น หากความพยายามของกิจการหรือปัจจัยนำเข้าได้ใช้อย่างเท่า ๆ กันตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงาน การรับรู้รายได้โดยวิธีเส้นตรงจึงอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับกิจการ

ข19 ข้อเสียของวิธีปัจจัยนำเข้า คือ ปัจจัยนำเข้าที่ใช้ไปของกิจการอาจไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการโอนการควบคุมของสินค้าและบริการไปยังลูกค้า ดังนั้น กิจการต้องไม่นำปัจจัยนำเข้าบางปัจจัยที่ไม่ได้สะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการในการโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการไปให้กับลูกค้า เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการวัดความก้าวหน้าตามย่อหน้าที่ 39 ตัวอย่างเช่น ในการวัดโดยใช้ต้นทุนของปัจจัยนำเข้ามาเป็นเกณฑ์ การปรับปรุงการวัดความก้าวหน้าดังกล่าวอาจต้องปรับปรุงในกรณีดังต่อไปนี้

ข19.1 เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้ทำให้เกิดความก้าวหน้าในการทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ในกรณีตัวอย่างนี้ กิจการจะไม่รับรู้รายได้ตามต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกิดจากความไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของกิจการซึ่งต้นทุนส่วนนี้ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินต้นทุนวัสดุที่สิ้นเปลือง ต้นทุนแรงงาน หรือทรัพยากรอื่น ๆ ที่ไม่ได้คาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น)

ข19.2 ในกรณีที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นสัดส่วนเดียวกับความก้าวหน้าของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ ในสถานการณ์เหล่านั้น การสะท้อนภาพการปฏิบัติงานที่ดีที่สุด คือ กิจการอาจจะต้องปรับปรุงวิธีปัจจัยนำเข้าเพื่อให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินต้นทุนที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น เพื่อสะท้อนภาพการปฏิบัติงานของกิจการอย่างเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน กิจการจะรับรู้รายได้เป็นจำนวนเงินเท่ากับต้นทุนสินค้าที่ใช้ไปในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ถ้ากิจการคาดได้ว่า ณ วันเริ่มต้นสัญญา รายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ข19.2.1 สินค้าที่ใช้ไม่มีความแตกต่างกัน

ข19.2.2 คาดได้ว่าลูกค้าได้ควบคุมสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ ก่อนที่ลูกค้าจะได้รับบริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้า

ข19.2.3 ต้นทุนของสินค้าที่โอนไปมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดเพื่อให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

ข19.2.4 กิจการซื้อสินค้าจากบุคคลที่สามซึ่งกิจการไม่ได้มีส่วนร่วมในการออกแบบและการผลิตสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ (แต่กิจการเป็นตัวการตามหลักการของย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข38)

การขายที่ให้สิทธิในการคืน

ข20 ในบางสัญญากิจการจะโอนการควบคุมผลิตภัณฑ์ไปให้ลูกค้า และให้สิทธิลูกค้าในการคืนผลิตภัณฑ์ได้ด้วยเหตุผลต่าง ๆ (เช่น ความไม่พึงพอใจผลิตภัณฑ์) และได้รับสิทธิอื่น ๆ รวมกัน ดังต่อไปนี้

ข20.1 การคืนเงินทั้งหมดหรือบางส่วนของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้

ข20.2 จำนวนเงินที่สามารถใช้ลดหนี้ที่ค้างชำระ หรือจำนวนเงินที่จะค้างชำระต่อกิจการ และ

ข20.3 ให้ผลิตภัณฑ์อื่นเป็นการแลกเปลี่ยน

ข21 ในการบันทึกรายการโอนผลิตภัณฑ์ที่ให้สิทธิในการคืน (และสำหรับการให้บริการที่ได้ให้ไปแล้วแต่มีสิทธิให้เงินคืน) กิจการจะรับรู้รายการดังนี้

ข21.1 รายได้จากการโอนผลิตภัณฑ์ในจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับ (ดังนั้น จะไม่มีการรับรู้รายได้จากผลิตภัณฑ์ที่คาดว่าจะได้รับคืน)

ข21.2 หนี้สินเงินคืน และ

ข21.3 สินทรัพย์ (และรายการที่ปรับต้นทุนขายที่เกี่ยวข้อง) สำหรับมูลค่าได้รับคืนจากผลิตภัณฑ์ที่ได้รับคืนจากลูกค้า เพื่อชำระหนี้สินเงินคืน

ข22 ข้อตกลงที่กิจการจะมีความพร้อมในการรับคืนผลิตภัณฑ์ได้ในระยะเวลาที่ให้คืนได้จะไม่บันทึกเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ แต่จะบันทึกเป็นภาระผูกพันที่จะต้องทำการคืนเงิน

ข23 กิจการจะใช้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47 ถึง 72 (รวมถึงข้อกำหนดเรื่องข้อจำกัดของประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58) เพื่อกำหนดจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับ (กล่าวคือ ไม่รวมผลิตภัณฑ์ที่คาดว่าจะได้รับคืน) สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับ (หรือค้างรับ) ที่กิจการไม่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้เมื่อผลิตภัณฑ์ได้รับการโอนไปให้ลูกค้า แต่จะรับรู้จำนวนเงินที่ได้รับ (หรือค้างรับ) ดังกล่าวเป็นหนี้สินเงินคืน ต่อจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจะต้องปรับปรุงประมาณการจำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนสำหรับผลิตภัณฑ์ที่โอน และปรับปรุงราคาของรายการให้สอดคล้องกันและจำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้

ข24 กิจการต้องปรับปรุงการวัดมูลค่าของหนี้สินเงินคืน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนเงินที่จะได้รับการขอคืน กิจการต้องรับรู้การปรับปรุงรายการดังกล่าวกับรายได้ (หรือ ส่วนที่หักจากรายได้)

ข25 สินทรัพย์ที่รับรู้สำหรับสิทธิในการได้รับผลิตภัณฑ์คืนจากลูกค้าในการชำระหนี้สินเงินคืน จะวัดมูลค่าเริ่มแรกโดยอ้างอิงกับมูลค่าตามบัญชีเดิมของผลิตภัณฑ์ (ตัวอย่างเช่น สินค้าคงเหลือ) หักด้วยต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการรับคืนผลิตภัณฑ์ (รวมถึงการลดลงที่อาจจะเกิดขึ้นกับกิจการในมูลค่าของผลิตภัณฑ์ที่รับคืน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจะต้องปรับปรุงสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการในการรับคืนผลิตภัณฑ์ กิจการจะต้องแสดงสินทรัพย์แยกจากหนี้สินเงินคืน

ข26 การแลกเปลี่ยนผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะ คุณภาพ สภาพ และราคาเหมือนกันโดยลูกค้า (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนสี หรือ เปลี่ยนขนาด) จะไม่ถือเป็นการคืนผลิตภัณฑ์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข27 สัญญาซึ่งลูกค้าอาจจะส่งคืนผลิตภัณฑ์ที่ชำรุดเพื่อแลกเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ที่สามารถใช้งานได้ให้ประเมินตามแนวทางในเรื่องการรับประกัน ตามย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข33

การรับประกัน

ข28 ตามปกติ กิจการอาจจะมีการรับประกันผลิตภัณฑ์ที่ขายไป (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าหรือบริการ) (ตามข้อกำหนดในสัญญา กฎหมาย หรือหลักปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ) ลักษณะของการรับประกันอาจมีความแตกต่างกันตามแต่ละอุตสาหกรรมและสัญญาอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งการรับประกันบางประเภทเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์นั้นจะสามารถใช้งานได้อย่างที่ทั้งสองฝ่ายตั้งใจตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน การรับประกันบางประเภทจะถือว่ามีการให้บริการแก่ลูกค้าเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน

ข29 หากลูกค้ามีสิทธิที่จะซื้อการรับประกันแยกต่างหาก (ตัวอย่างเช่น กรณีที่มีการตั้งราคาการรับประกัน หรือมีการต่อรองแยกจากกัน) การรับประกันนั้นถือเป็นการบริการที่แยกจากกัน เนื่องจากกิจการสัญญาว่าจะให้บริการเพิ่มเติมจากผลิตภัณฑ์ที่ใช้งานได้อย่างที่ระบุตามสัญญา ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการจะบันทึกการรับประกันนั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติอีกประการหนึ่งตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 และต้องปันส่วนราคาของรายการไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 73 ถึง 86

ข30 หากว่าลูกค้าไม่มีสิทธิที่จะเลือกซื้อการรับประกันแยกต่างหาก กิจการจะต้องบันทึกการรับประกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2561) *เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่ การรับประกันนั้นหรือส่วนหนึ่งของการรับประกันนั้นเป็นการให้บริการเพิ่มเติมแก่ลูกค้านอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน

ข31 ในการประเมินว่าการรับประกันเป็นการให้บริการแก่ลูกค้าที่นอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน กิจการจะต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น

ข31.1 การรับประกันนั้นเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ – ถ้ากฎหมายกำหนดให้กิจการต้องมีการรับประกัน การมีข้อกำหนดทางกฎหมายในการให้กิจการต้องรับประกันบ่งชี้ว่าการรับประกันไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากโดยปกติแล้วข้อกำหนดดังกล่าวได้รับการกำหนดขึ้นเพื่อปกป้องลูกค้าจากความเสี่ยงของการซื้อผลิตภัณฑ์ที่บกพร่อง

ข31.2 ระยะเวลาการรับประกัน – ช่วงเวลาที่ให้การรับประกันยิ่งมีความยาวนาน มีความเป็นไปได้มากขึ้นที่การรับประกันดังกล่าวจะเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากมีความเป็นไปได้มากที่การรับประกันดังกล่าวจะเป็นการให้บริการเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน

ข31.3 ลักษณะของงานที่กิจการให้สัญญาว่าจะดำเนินการ – ถ้ากิจการจำเป็นจะต้องปฏิบัติงานใดงานหนึ่งเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน (ตัวอย่างเช่น บริการจัดส่งคืนผลิตภัณฑ์ที่ชำรุด) งานในลักษณะดังกล่าวมีความเป็นไปได้ว่าไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ

ข32 หากการรับประกัน หรือบางส่วนของการรับประกัน กิจการได้ให้บริการกับลูกค้าเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์จะใช้งานได้ตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน การบริการตามสัญญานี้ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ ดังนั้น กิจการจะปันส่วนราคาของรายการไปให้ผลิตภัณฑ์และบริการ ถ้ากิจการมีสัญญารับประกันทั้งประเภทที่ให้ความเชื่อมั่นและการรับประกันประเภทการให้บริการ แต่ไม่สามารถแยกออกจากกันอย่างสมเหตุสมผลได้ ให้กิจการบันทึกการรับประกันทั้งสองแบบร่วมกันโดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติภาระเดียวกัน

ข33 กฎหมายที่กำหนดให้กิจการจ่ายค่าชดเชยในกรณีที่ผลิตภัณฑ์ของกิจการก่อให้เกิดอันตราย หรือความเสียหาย ไม่ถือว่าข้อกำหนดดังกล่าวทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น ผู้ผลิตอาจจะขายผลิตภัณฑ์ในประเทศที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ผลิตเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายใด ๆ (ตัวอย่างเช่น ต่อทรัพย์สินส่วนบุคคล) ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้บริโภคใช้ผลิตภัณฑ์ตามวัตถุประสงค์ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการให้สัญญาว่าจะชดเชยค่าเสียหายให้กับลูกค้าสำหรับหนี้สินและค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการเรียกร้องด้านสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า หรือการละเมิดต่าง ๆ โดยผลิตภัณฑ์ของกิจการ ไม่ถือว่าทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ กิจการต้องบันทึกรายการภาระผูกพันดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

การพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน

ข34 เมื่อบุคคลอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการจะต้องกำหนดว่าตามลักษณะของสัญญา สัญญานั้นเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุด้วยตัวเอง (กิจการเป็นตัวการ) หรือเพื่อจัดการให้สินค้าหรือบริการเหล่านั้นได้รับการจัดหาโดยบุคคลอื่น (กิจการเป็นตัวแทน) กิจการกำหนดว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทนสำหรับแต่ละรายการของสินค้าหรือบริการที่ระบุซึ่งสัญญาว่าจะให้กับลูกค้ารายนั้น สินค้าหรือบริการที่ระบุ คือ สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ที่ให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 27 ถึง 30) หากสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วยสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันมากกว่าหนึ่งรายการ กิจการสามารถเป็นตัวการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ระบุบางรายการ และเป็นตัวแทนสำหรับรายการอื่น ๆ

ข34ก การกำหนดลักษณะของสัญญา (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ข34) กิจการต้อง

ข34ก.1 ระบุสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น สามารถเป็นสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาโดยบุคคลอื่น (ดูย่อหน้าที่ 26)) และ

ข34ก.2 ประเมินว่ากิจการควบคุม (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33) สินค้าหรือบริการที่ระบุแต่ละรายการหรือไม่ ก่อนที่สินค้าหรือบริการนั้นจะโอนไปให้กับลูกค้า

ข35 กิจการเป็นตัวการ ถ้ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนที่สินค้าหรือบริการจะโอนไปให้ลูกค้า อย่างไรก็ตาม การที่กิจการมีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายในสินค้านั้นเป็นช่วงเวลาสั้น ๆ ก่อนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายจะโอนไปให้กับลูกค้า ไม่ได้จำเป็นว่ากิจการควบคุมสินค้าที่ระบุได้ กิจการที่เป็นตัวการจะปฏิบัติงานเพื่อให้ภาระที่ต้องปฏิบัติในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุให้เสร็จสิ้นโดยกิจการนั้น หรือจะว่าจ้างให้บุคคลอื่น (ตัวอย่างเช่น ผู้รับเหมาช่วง) ปฏิบัติงานภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นบางส่วนหรือทั้งหมดแทนกิจการ

ข35ก เมื่อบุคคลอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า กิจการซึ่งเป็นตัวการมีอำนาจควบคุมสิ่งใดสิ่งหนึ่งดังนี้

ข35ก.1 สินค้าหรือสินทรัพย์อื่นจากบุคคลอื่นที่จะโอนให้กับลูกค้า

ข35ก.2 สิทธิในการบริการที่จะดำเนินการโดยบุคคลอื่น ซึ่งทำให้กิจการสามารถกำหนดให้บุคคลนั้นให้บริการดังกล่าวกับลูกค้าแทนกิจการ

ข35ก.3 สินค้าหรือบริการจากบุคคลอื่นที่รวมกับสินค้าหรือบริการอื่นในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุให้กับลูกค้า ตัวอย่างเช่น หากกิจการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการบูรณาการสินค้าหรือบริการ (ดูย่อหน้าที่ 29.1) โดยบุคคลอื่นจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุสำหรับลูกค้าที่ทำสัญญาไว้ กิจการมีการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนที่สินค้าหรือบริการนั้นจะโอนให้กับลูกค้า เนื่องจาก เริ่มแรกกิจการมีการควบคุมในปัจจัยนำเข้าของสินค้าหรือบริการที่ระบุ (รวมถึงสินค้าหรือบริการจากบุคคลอื่น) และสามารถกำหนดการใช้งานในการก่อให้เกิดผลผลิตร่วม นั่นคือ สินค้าหรือบริการที่ระบุดังกล่าว

ข35ข เมื่อ (หรือในขณะที่) กิจการซึ่งเป็นตัวการดำเนินการให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนขั้นต้นที่คาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ระบุที่โอนไป

ข36 กิจการเป็นตัวแทน เมื่อกิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติคือการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุจากบุคคลอื่น กิจการที่เป็นตัวแทนไม่ได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุที่จัดหาโดยบุคคลอื่นก่อนที่จะโอนให้กับลูกค้า ดังนั้น เมื่อ (หรือในขณะที่) กิจการซึ่งเป็นตัวแทนปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยจำนวนเงินค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับจากการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าและบริการที่ระบุโดยบุคคลอื่น ค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าของกิจการอาจจะเท่ากับจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนสุทธิ ซึ่งกิจการเก็บไว้หลังจากการจ่ายสิ่งตอบแทนที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่โอนให้กับบุคคลอื่นแล้ว

ข37 ข้อบ่งชี้ว่ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนโอนไปยังลูกค้า (ซึ่งหมายความว่ากิจการเป็นตัวการ (ดูย่อหน้าที่ ข35)) รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

ข37.1 กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุ ซึ่งปกติจะรวมถึงความรับผิดชอบต่อการยอมรับสินค้าหรือบริการที่ระบุ (ตัวอย่างเช่น ความรับผิดชอบหลักต่อการที่สินค้าหรือบริการมีคุณลักษณะตามข้อกำหนดของลูกค้า) หากกิจการมีความรับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องในการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุทำหน้าที่แทนกิจการ

ข37.2 กิจการไม่มีความเสี่ยงจากสินค้าคงเหลือก่อนที่สินค้าหรือบริการที่ระบุจะโอนให้ลูกค้า หรือหลังจากโอนการควบคุมให้ลูกค้า (ตัวอย่างเช่น กรณีลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้าหรือบริการ) ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้มาหรือมีข้อผูกพันในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการมีความสามารถในการสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินค้าหรือบริการก่อนที่จะโอนให้ลูกค้า

ข37.3 กิจการเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการที่ระบุ การกำหนดราคาซึ่งลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการที่ระบุ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการมีความสามารถสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินค้าหรือบริการ แต่อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีตัวแทนสามารถเป็นผู้มีสิทธิในการกำหนดราคาได้ ตัวอย่างเช่น ตัวแทนอาจมีความยืดหยุ่นในการกำหนดราคา เพื่อสร้างรายได้เพิ่มเติมจากการจัดการให้มีการจัดหาสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้าโดยบุคคลอื่น

ข37ก ข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข37 อาจเกี่ยวข้องต่อการประเมินการควบคุมมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าหรือบริการที่ระบุ และข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญา นอกจากนี้ ข้อบ่งชี้ที่แตกต่างกันอาจนำมาซึ่งหลักฐานเพิ่มเติมที่มีน้ำหนักในสัญญาที่แตกต่างกัน

ข38 ถ้ากิจการอื่นสันนิษฐานว่าได้โอนภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการและสิทธิตามสัญญา จนทำให้กิจการไม่มีหน้าที่ในการโอนสินค้าหรือบริการที่ระบุไปยังลูกค้าอีกต่อไป (กล่าวคือ กิจการไม่ได้เป็นตัวการอีกต่อไป) กิจการต้องไม่รับรู้รายได้สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัตินั้น แต่กิจการต้องประเมินว่ากิจการต้องรับรู้รายได้จากการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการทำให้เกิดสัญญาแก่บุคคลอื่น (กล่าวคือ ประเมินว่ากิจการเป็นตัวแทนหรือไม่)

สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม

ข39 สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มโดยให้ฟรี หรือมีส่วนลดให้มีหลายรูปแบบ เช่น เงินจูงใจการซื้อสินค้า คะแนนสะสมกับลูกค้า (หรือ “คะแนน”) สิทธิในการเลือกต่อสัญญา หรือการให้ส่วนลดสำหรับการซื้อสินค้าหรือบริการในอนาคต

ข40 หากสัญญาระบุว่ากิจการให้สิทธิในการเลือกซื้อแก่ลูกค้าในการได้รับสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม สิทธิในการเลือกซื้อที่ระบุไว้ในสัญญาดังกล่าวจะทำให้เกิดภาระที่ต้องปฏิบัติ ก็ต่อเมื่อสิทธิในการเลือกซื้อนั้นทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญที่จะทำให้ลูกค้าได้รับสิทธิบางอย่างที่ลูกค้าจะไม่ได้รับหากไม่ได้เข้าทำสัญญาดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น ส่วนลดเพิ่มเติมมากไปกว่าส่วนลดที่ปกติกิจการได้ให้แก่ลูกค้าในกลุ่มที่อยู่ในเขตภูมิศาสตร์หรือตลาดเดียวกันสำหรับสินค้าหรือบริการเหล่านั้น) ถ้าสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญแก่ลูกค้า จะถือว่าลูกค้าได้จ่ายเงินล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการในอนาคต กิจการจึงต้องรับรู้รายได้เมื่อโอนสินค้าหรือบริการในอนาคตให้ลูกค้า หรือรับรู้เมื่อสิทธิในการเลือกหมดอายุ

ข41 หากลูกค้ามีสิทธิในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มในราคาเช่นเดียวกับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการนั้น สิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสิทธิที่มีสาระสำคัญ ถึงแม้ว่าสิทธิในการเลือกซื้อดังกล่าวจะมีได้ก็ต่อเมื่อลูกค้าต้องเข้าทำสัญญาดังกล่าว ในกรณีเหล่านี้มักเป็นกิจการยื่นข้อเสนอทางการตลาดซึ่งกิจการจะบันทึกรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เมื่อลูกค้าใช้สิทธิในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม

ข42 ย่อหน้าที่ 74 กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการให้แก่ภาระที่ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์ราคาขายแบบเอกเทศ ถ้าราคาขายแบบเอกเทศสำหรับสิทธิของลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติมไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการต้องประมาณราคาดังกล่าว การประมาณการดังกล่าวให้คำนึงถึงส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้าเมื่อลูกค้าใช้สิทธิในการเลือก โดยปรับปรุงด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

ข42.1 ส่วนลดซึ่งลูกค้าสามารถได้รับโดยปราศจากการใช้สิทธิในการเลือก และ

ข42.2 ความน่าจะเป็นที่ลูกค้าจะใช้สิทธิในการเลือก

ข43 ถ้าลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญในการซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มในอนาคต และสินค้าหรือบริการนั้นมีความคล้ายคลึงกับสินค้าหรือบริการในสัญญาดั้งเดิมและเป็นไปตามที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาดั้งเดิม กิจการอาจเลือกใช้วิธีปฏิบัติอื่นในการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสิทธิในการเลือก โดยการปันส่วนราคาของรายการให้กับสินค้าหรือบริการที่ลูกค้ามีสิทธิเลือกซื้อโดยอ้างอิงกับสินค้าหรือบริการที่คาดว่าจะจัดส่งให้กับลูกค้าและสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะได้จัดหาที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการนั้น โดยปกติสิทธิในการเลือกดังกล่าวจะใช้ในกรณีสิทธิเลือกในการต่อสัญญา

สิทธิที่ลูกค้าไม่ใช้

ข44 ตามย่อหน้าที่ 106 กิจการต้องรับรู้รายการเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญาทั้งจำนวนของเงินรับล่วงหน้าสำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนหรือมีความพร้อมในการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต และกิจการต้องตัดรายการหนี้สินที่เกิดจากสัญญาดังกล่าว (และรับรู้เป็นรายได้) เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการ และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวเสร็จสิ้นลง

ข45 เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าของกิจการที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ แสดงถึงสิทธิที่ลูกค้าจะได้รับสินค้าหรือบริการในอนาคต (และมีผลผูกพันให้กิจการต้องมีความพร้อมในการโอนสินค้าหรือบริการ) อย่างไรก็ตาม ลูกค้าอาจไม่ใช้สิทธิตามสัญญาทั้งหมด สิทธิตามสัญญาส่วนที่ลูกค้าไม่ได้ใช้มักจะเรียกว่าเป็นการสละสิทธิ (Breakage)

ข46 หากกิจการคาดได้ว่าจะมีสิทธิรับจำนวนเงินที่สละสิทธิที่แสดงเป็นหนี้สินที่เกิดจากสัญญา กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินที่คาดได้ว่าจะมีการสละสิทธิเป็นรายได้เมื่อมีความน่าจะเป็นน้อยมากที่ลูกค้าจะใช้สิทธิที่คงเหลืออยู่ดังกล่าว หากกิจการไม่คาดว่าจะมีสิทธิรับจำนวนเงินที่สละสิทธิ กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินที่คาดได้ว่าจะมีการสละสิทธิเป็นรายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ยากยิ่งที่ลูกค้าจะใช้สิทธิที่เหลือ ในการกำหนดว่ากิจการคาดได้หรือไม่ว่ากิจการจะได้รับจำนวนเงินที่สละสิทธิ กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 56 ถึง 58 เรื่องประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่ยังไม่ให้รับรู้เป็นรายได้

ข47 กิจการต้องรับรู้หนี้สิน (ไม่ใช่รายได้) สำหรับสิ่งตอบแทนที่ได้รับสำหรับส่วนที่ลูกค้าไม่ได้ใช้สิทธิซึ่งกิจการจะต้องนำส่งสิ่งตอบแทนดังกล่าวให้กับบุคคลอื่น ตัวอย่างเช่น หน่วยงานรัฐบาลตามกฎหมายเรื่องทรัพย์สินที่ไม่มีผู้ใดแสดงความเป็นเจ้าของ

ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ (และต้นทุนที่เกี่ยวข้องบางประการ)

ข48 ในบางสัญญา กิจการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญา หรือใกล้วันที่เริ่มต้นของสัญญา ยกตัวอย่างเช่น ค่าธรรมเนียมการเข้าเป็นสมาชิกของศูนย์สุขภาพ ค่าแรกเข้าในสัญญาบริการโทรคมนาคม ค่าธรรมเนียมการติดตั้งในสัญญาให้บริการ หรือค่าธรรมเนียมแรกเริ่มในสัญญาจัดหาวัตถุดิบ

ข49 ในการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา กิจการต้องประเมินว่าค่าธรรมเนียมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการโอนสินค้าหรือบริการตามสัญญาหรือไม่ ในหลายกรณี แม้ว่าค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้มีความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่กิจการต้องทำ ณ วันที่หรือใกล้วันที่เริ่มต้นของสัญญาเพื่อบรรลุข้อตกลงในสัญญา แต่กิจกรรมดังกล่าวไม่ได้ส่งผลให้เกิดการโอนสินค้าหรือบริการตามสัญญาให้แก่ลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 25) ในทางกลับกัน ในกรณีที่ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะโอนในอนาคต ในกรณีเช่นว่า ให้รับรู้ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต ระยะเวลาในการรับรู้รายได้อาจขยายออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาตามสัญญาฉบับแรก หากกิจการให้สิทธิแก่ลูกค้าในการทำสัญญาใหม่และสิทธิที่ให้แก่ลูกค้าดังกล่าวมีสาระสำคัญตามคำอธิบายในย่อหน้าที่ ข40

ข50 หากค่าธรรมเนียมเริ่มแรกมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการ กิจการต้องประเมินว่าสินค้าหรือบริการนั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 หรือไม่

ข51 กิจการอาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่เรียกคืนไม่ได้ เพื่อบางส่วนจะเป็นการชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นจากดำเนินการเพื่อการทำสัญญา (หรืองานการบริหารจัดการอื่นตามย่อหน้าที่ 25)

โดยหากการดำเนินการเพื่อการทำสัญญาไม่ได้ทำให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น กิจการต้องไม่รวมการดำเนินการดังกล่าว (รวมทั้งต้นทุนที่เกี่ยวข้อง) ในการประเมินความก้าวหน้าตามย่อหน้าที่ ข19 เนื่องจากต้นทุนการดำเนินการเพื่อทำสัญญานั้นไม่ได้สะท้อนการโอนบริการให้แก่ลูกค้า กิจการต้องประเมินว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นในการดำเนินการเพื่อทำสัญญาทำให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการสามารถบันทึกได้ตามย่อหน้าที่ 95 หรือไม่

การให้สิทธิ

ข52 การให้สิทธิทำให้ลูกค้ามีสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ การให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงการให้สิทธิในรายการดังต่อไปนี้

ข52.1 ซอฟต์แวร์และเทคโนโลยี

ข52.2 ภาพยนตร์ เพลงและสื่อบันเทิงในรูปแบบต่าง ๆ

ข52.3 แฟรนไชส์ และ

ข52.4 สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์

ข53 กิจการอาจตกลงที่จะส่งมอบสินค้าหรือบริการอื่นให้แก่ลูกค้านอกเหนือจากข้อตกลงในการให้สิทธิแก่ลูกค้า ข้อตกลงดังกล่าวอาจระบุไว้ชัดเจนในสัญญา หรือ อาจเป็นข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายหรือคำแถลงที่เผยแพร่ของกิจการในเรื่องดังกล่าว (ดูย่อหน้าที่ 24) กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 ในการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในแต่ละสัญญาสำหรับการให้สิทธิเพิ่มเติมนอกเหนือจากข้อตกลงที่จะโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญา เช่นเดียวกับสัญญาประเภทอื่น

ข54 ถ้าข้อตกลงในการให้สิทธิไม่แตกต่างจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญาตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 30 กิจการต้องบันทึกข้อตกลงในการให้สิทธิและข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญาเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเดียวกัน ตัวอย่างการให้สิทธิที่ไม่สามารถแยกออกจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญามีดังนี้

ข54.1 การให้สิทธินั้นถือว่าเป็นส่วนประกอบหนึ่งของสินค้าที่มีตัวตน และสิทธิดังกล่าวถือว่าเป็นส่วนหนึ่งในการที่ทำให้สินค้าจะใช้งานได้ และ

ข54.2 การให้สิทธิที่ทำให้ลูกค้าได้รับประโยชน์ก็ต่อเมื่อใช้สิทธิดังกล่าว พร้อมกับบริการที่เกี่ยวข้องเท่านั้น (เช่น บริการออนไลน์ที่กิจการจัดให้ลูกค้าเข้าถึงข้อมูลโดยการทำการให้สิทธิในการเข้าถึงข้อมูล)

ข55 กรณีการให้สิทธิไม่แตกต่างกัน กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 31 ถึง 38 เพื่อกำหนดว่าภาระที่ต้องปฏิบัติ (ซึ่งรวมถึงข้อตกลงตามการให้สิทธิ) เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่งหรือเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ข56 ถ้าข้อตกลงตามการให้สิทธิไม่แตกต่างจากข้อตกลงในการโอนสินค้าหรือบริการอื่นตามสัญญา ข้อตกลงในการให้สิทธิเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติที่แยกต่างหาก กิจการต้องกำหนดว่าการให้สิทธิดังกล่าวแก่ลูกค้าเป็นการโอน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยใน

การกำหนดจังหวะเวลานี้กิจการต้องพิจารณาว่าข้อตกลงตามการให้สิทธิแก่ลูกค้ามีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังนี้

ข56.1 สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการที่มีอยู่ตลอดอายุของการให้สิทธิ หรือ

ข56.2 สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการที่มีอยู่ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในการให้สิทธิ

การกำหนดลักษณะสัญญาของกิจการ

ข57 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

ข58 ข้อตกลงที่กิจการให้สิทธิมีลักษณะเป็นการให้สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ ถ้าหากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ข58.1 สัญญากำหนด หรือลูกค้ามีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะต้องดำเนินกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้ามีสิทธิ (ดูย่อหน้าที่ ข59 และ ข59ก)

ข58.2 สิทธิที่เกิดจากการให้สิทธินั้นทำให้ลูกค้าเป็นผู้มีฐานะเปิดโดยตรงต่อผลกระทบแง่บวกหรือลบที่เกิดจากกิจกรรมของกิจการที่ระบุในย่อหน้าที่ ข58.1 และ

ข58.3 กิจกรรมเหล่านั้นไม่ได้ทำให้เกิดการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าในขณะที่กิจกรรมเหล่านั้นกำลังดำเนินไป (ดูย่อหน้าที่ 25)

ข59 ปัจจัยที่อาจระบุว่าลูกค้าเกิดความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะรับผิดชอบกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญา รวมไปถึงตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายหรือคำแถลงที่เผยแพร่ของกิจการ ถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีการกำหนดไว้ ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจร่วมกัน (ตัวอย่างเช่น ค่าสิทธิที่กำหนดตามยอดขาย (a sales-based royalty)) ระหว่างกิจการและลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งลูกค้ามีสิทธิอาจจะระบุว่าลูกค้าสามารถคาดหวังได้ว่ากิจการจะเป็นผู้รับผิดชอบต่อกิจกรรมดังกล่าว

ข59ก กิจการมีกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้าได้รับสิทธิก็ต่อเมื่อเข้าข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

ข59ก.1 กิจกรรมเหล่านั้นคาดว่าจะเปลี่ยนรูปแบบ (ตัวอย่างเช่น การออกแบบหรือเนื้อหา) หรือการใช้งานอย่างมีนัยสำคัญ (ตัวอย่างเช่น ความสามารถในการดำเนินการตามหน้าที่หรือปฏิบัติงาน) ของทรัพย์สินทางปัญญา หรือ

ข59ก.2 ความสามารถของลูกค้าที่จะได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินทางปัญญาเกือบทั้งหมดที่ได้มาจากหรือขึ้นอยู่กับกิจกรรมเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น การได้รับประโยชน์จากตราสินค้า ส่วนใหญ่ได้มาจากหรือขึ้นอยู่กับการดำเนินกิจกรรมอย่างต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งสนับสนุนหรือรักษามูลค่าของทรัพย์สินทางปัญญา

ดังนั้น หากทรัพย์สินทางปัญญาที่ลูกค้าได้รับสิทธิ มีการใช้งานที่สำคัญเป็นเอกเทศ โดยประโยชน์ส่วนใหญ่จากทรัพย์สินทางปัญญาได้มาจากการใช้งานดังกล่าว ดังนั้น ความสามารถของลูกค้าที่จะได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินทางปัญญาอาจไม่ได้เป็นผลมาจากกิจกรรมของ

กิจการอย่างมีนัยสำคัญ เว้นแต่ว่า กิจกรรมดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและการใช้งานของทรัพย์สินทางปัญญาอย่างมีนัยสำคัญ ประเภทของทรัพย์สินทางปัญญาที่ส่วนมากมีการใช้งานที่สำคัญเป็นเอกเทศ รวมถึง ซอฟต์แวร์ สารประกอบชีวภาพหรือสูตรยา และเนื้อหาสื่อที่เสร็จสมบูรณ์ (ตัวอย่างเช่น ภาพยนตร์ รายการโทรทัศน์ และเพลงที่บันทึกแล้ว)

ข60 หากเข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ ข58 กิจการต้องบันทึกข้อตกลงตามการให้สิทธิเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นตลอดอายุของใบอนุญาต เนื่องจากลูกค้าจะได้รับและใช้ประโยชน์พร้อม ๆ กันจากการที่กิจการให้สิทธิการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการดังที่เกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 35.1) กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 39 ถึง 45 เพื่อเลือกวิธีที่เหมาะสมในการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นให้สมบูรณ์ในการเข้าถึง

ข61 หากรายการไม่เข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ ข58 ลักษณะของข้อตกลงที่กิจการให้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการในสภาพที่เป็นอยู่ (ทั้งในแง่รูปแบบและการใช้งาน) ณ จุดที่มีการให้สิทธิกับลูกค้า ลักษณะเช่นว่าทำให้ลูกค้าสามารถกำหนดการใช้งานและได้รับผลประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากการให้สิทธิ ณ จุดที่มีการโอน กิจการต้องบันทึกข้อตกลงที่จะให้สิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการตามภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38 เพื่อการกำหนดจุดเวลาที่กิจการได้โอนการให้สิทธิแก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้จากการให้สิทธิที่เป็นสิทธิในการให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาก่อนที่ลูกค้าจะสามารถใช้และได้รับประโยชน์จากการให้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าระยะเวลาในการให้สิทธิให้ใช้ซอฟต์แวร์เริ่มก่อนที่กิจการจะให้ (หรือเมื่อจัดให้มี) รหัสที่ทำให้ลูกค้าสามารถใช้ซอฟต์แวร์นั้นได้ทันที กิจการจะต้องไม่รับรู้รายได้นั้นก่อนที่จะให้รหัสดังกล่าว หรือจัดให้มีรหัสดังกล่าว

ข62 กิจการต้องไม่คำนึงถึงปัจจัยต่อไปนี้ เมื่อพิจารณาว่าการให้สิทธิได้มีการให้สิทธิในการเข้าถึงทรัพย์สินทางปัญญาหรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ

ข62.1 ข้อจำกัดของเวลา ลักษณะทางภูมิศาสตร์ หรือการใช้ – ข้อจำกัดเหล่านี้ได้กำหนดคุณลักษณะของการให้สิทธิ แต่ไม่ได้กำหนดว่ากิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเป็นภาระที่เสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

ข62.2 กิจการได้รับประกันว่ากิจการมีสิทธิบัตรต่อทรัพย์สินทางปัญญาที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อที่จะปกป้องการใช้สิทธิบัตรที่ไม่ได้รับอนุญาต สัญญาที่จะปกป้องสิทธิตามสิทธิบัตรไม่ถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ เพราะการปกป้องสิทธิบัตรเป็นการปกป้องมูลค่าของทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการเอง และเป็นการให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าว่าการให้สิทธิที่ได้มอบให้ดังกล่าวเป็นการให้สิทธิที่มีคุณลักษณะตามข้อกำหนดในสัญญา

ค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งาน

ข63 กิจการต้องรับรู้รายได้จากค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานที่ได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้สิทธิที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาเมื่อทุกเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 56 ถึง 59

ข63.1 รายการขายที่หรือการใช้งานได้เกิดขึ้นในเวลาต่อมา และ

ข63.2 ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ได้มีการปันส่วนค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานบางส่วนหรือทั้งหมดมาให้ได้เสร็จสิ้นลงแล้ว (หรือเสร็จสิ้นบางส่วน)

ข63ก ข้อกำหนดสำหรับค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานในย่อหน้าที่ ข63 ใช้เมื่อค่าสิทธิเกี่ยวข้องกับการให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเท่านั้น หรือเมื่อการให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามีความสำคัญที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิมากกว่ารายการอื่น (ตัวอย่างเช่น การให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอาจมีความสำคัญที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิมากกว่ารายการอื่นเมื่อกิจการมีความคาดหวังที่สมเหตุสมผลที่ลูกค้าจะพิจารณาว่ามูลค่าของการให้สิทธิมีมากกว่าสินค้าหรือบริการอื่นที่ค่าสิทธิเกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญ)

ข63ข เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข63ก รายได้จากค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งานต้องรับรู้ทั้งจำนวนตามย่อหน้าที่ ข63 แต่หากไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข63ก ให้นำข้อกำหนดเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรในย่อหน้าที่ 50 ถึง 59 มาใช้กับค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขายหรือจำนวนการใช้งาน

สัญญาการซื้อคืน

ข64 สัญญาการซื้อคืน คือ สัญญาซึ่งกิจการที่ได้ขายสินทรัพย์ และมีการตกลงหรือสัญญาได้ให้ทางเลือก (ในสัญญาเดียวกันหรือเป็นสัญญาอื่นแยกกัน) แก่กิจการในการซื้อคืนสินทรัพย์ การซื้อคืนสินทรัพย์อาจเป็นสินทรัพย์ดั้งเดิมที่ขายให้แก่ลูกค้า หรือสินทรัพย์นั้นมีความคล้ายคลึงมากกับสินทรัพย์ดั้งเดิม หรือสินทรัพย์อื่นที่สินทรัพย์ดั้งเดิมที่ขายไปเป็นส่วนประกอบของสินทรัพย์นั้น

ข65 สัญญาการซื้อคืนโดยทั่วไปมี 3 รูปแบบ

ข65.1 กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาซื้อขายล่วงหน้า)

ข65.2 กิจการมีสิทธิในการซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์) และ

ข65.3 กิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามที่ลูกค้าร้องขอ (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์)

สัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือสัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์

ข66 หากกิจการมีภาระผูกพันหรือมีสิทธิในการซื้อคืนสินทรัพย์ (สัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือสัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการซื้อสินทรัพย์) จะถือว่าลูกค้าไม่สามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นได้ เพราะลูกค้ามีข้อจำกัดในการกำหนดการใช้งานและการได้รับประโยชน์คงเหลือเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น แม้ว่าลูกค้าจะถือครองทางกายภาพของสินทรัพย์ก็ตาม ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสัญญาตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ข66.1 บันทึกเป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้) ถ้ากิจการสามารถซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์ หรือ

ข66.2 บันทึกเป็นสัญญาการจัดหาเงินตามย่อหน้าที่ ข68 ถ้ากิจการสามารถหรือต้องซื้อคืนสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่มากกว่าหรือเท่ากับราคาขายดั้งเดิมของสินทรัพย์

ข67 ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย กิจการต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา

ข68 ถ้าสัญญาการซื้อคืนเป็นสัญญาการจัดหาเงิน กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์เดิมนั้นต่อไป และต้องรับรู้จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าเป็นหนี้สินทางการเงิน กิจการจะรับรู้ส่วนต่างระหว่างจำนวนสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้าและจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายไปให้ลูกค้าเป็นดอกเบี้ย และค่าใช้จ่ายอื่นที่เป็นไปได้ เช่น ค่าดำเนินการ หรือค่าการถือสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น การประกัน)

ข69 ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ได้รับการใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้

สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์

ข70 หากกิจการมีภาระผูกพันในการซื้อคืนสินทรัพย์ตามคำขอจากลูกค้า (สัญญาที่ให้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์) ในราคาที่ต่ำกว่าราคาขายเดิมของสินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณา ณ วันเริ่มต้นสัญญาว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิดังกล่าวหรือไม่ การใช้สิทธิของลูกค้าส่งผลให้จำนวนเงินที่ลูกค้าจ่ายชำระมาเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับกิจการสำหรับสิทธิในการใช้สินทรัพย์ดังกล่าวสำหรับระยะเวลาหนึ่ง ดังนั้น ถ้าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิดังกล่าว ให้กิจการบันทึกสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข71 เพื่อประเมินว่าลูกค้ามีแรงจูงใจเชิงเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงความสัมพันธ์ของราคาซื้อคืนและราคาตลาดที่คาดไว้ของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อคืนสินทรัพย์ และจำนวนเงินของจังหวะเวลาจนกระทั่งสิทธิหมดอายุ ตัวอย่างเช่น

ถ้าราคาซื้อคืนคาดว่าจะเกินกว่ามูลค่าตลาดของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจจะบ่งชี้ว่าลูกค้ามีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจในการใช้สิทธิในการเลือกแบบไม่ผูกมัดแก่ผู้ถือในการขายสินทรัพย์

ข72 หากกิจการไม่มีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในการใช้สิทธิ ณ ราคาที่ต่ำกว่าราคาขายเดิมของสินทรัพย์ กิจการจะถือเป็นสัญญาที่เป็นการขายผลิตภัณฑ์ที่ให้สิทธิในการคืนได้ ตามย่อหน้าที่ ข20 ถึง ข27

ข73 หากราคาซื้อคืนของสินทรัพย์เท่ากับหรือมากกว่าราคาขายเดิม และมีมูลค่ามากกว่าราคาตลาดที่คาดไว้ของสินทรัพย์ สัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจัดหาเงิน ดังนั้น กิจการต้องบันทึกสัญญาดังกล่าวตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข68

ข74 หากราคาซื้อคืนสินทรัพย์มีค่าเท่ากับหรือมากกว่าราคาขายเดิม และน้อยกว่าหรือเท่ากับมูลค่าตลาดที่คาดไว้ของสินทรัพย์ และลูกค้าไม่มีแรงจูงใจทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญที่จะใช้สิทธินั้น กิจการต้องบันทึกสัญญานั้นประหนึ่งว่ากิจการได้ขายผลิตภัณฑ์ที่ให้สิทธิในการคืนตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข20 ถึง ข27

ข75 ในการเปรียบเทียบราคาซื้อคืนกับราคาขาย กิจการต้องพิจารณาเรื่องมูลค่าของเงินตามเวลา

ข76 ถ้าสิทธิในการเลือกไม่ได้รับการใช้และหมดอายุลง กิจการต้องตัดรายการหนี้สินออกไปและรับรู้เป็นรายได้

สัญญาฝากขาย

ข77 เมื่อกิจการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น (เช่นผู้แทนจำหน่ายหรือผู้จัดจำหน่าย) เพื่อขายให้กับผู้บริโภค กิจการต้องพิจารณาว่าบุคคลอื่นดังกล่าวได้ควบคุมผลิตภัณฑ์ ณ จุดที่มีการส่งมอบหรือไม่ ผลิตภัณฑ์ที่ส่งมอบไปยังบุคคลอื่นถือว่าได้รับการถือไว้ตามสัญญาฝากขายถ้าหากบุคคลอื่นไม่มีสิทธิในการควบคุมผลิตภัณฑ์นั้น ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายได้ ณ จุดการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น ถ้าผลิตภัณฑ์นั้นได้รับการถือไว้ตามการฝากขาย

ข78 ข้อบ่งชี้ว่ารายการใดเป็นรายการฝากขาย รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

ข78.1 ผลิตภัณฑ์อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ จนกระทั่งเหตุการณ์ที่ระบุไว้เกิดขึ้น เช่น การขายผลิตภัณฑ์ไปยังลูกค้าของผู้แทนจำหน่าย หรือจนครบตามกำหนดระยะเวลา

ข78.2 กิจการสามารถร้องขอผลิตภัณฑ์คืนหรือกำหนดให้ส่งมอบต่อไปยังบุคคลที่สาม (อาทิ ผู้แทนจำหน่ายรายอื่น) และ

ข78.3 ผู้แทนจำหน่ายไม่มีภาระผูกพันที่ปราศจากเงื่อนไขให้จ่ายชำระสำหรับผลิตภัณฑ์ดังกล่าว (แม้ว่าอาจมีการกำหนดให้จ่ายเงินมัดจำก็ตาม)

การขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า

ข79 การขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า คือสัญญาที่กำหนดให้กิจการออกใบแจ้งหนี้แก่ลูกค้าสำหรับผลิตภัณฑ์ที่กิจการจะยังถือครองทางกายภาพของผลิตภัณฑ์ไปจนกว่าจะมีการโอนไปยังลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต ตัวอย่างเช่น กรณีลูกค้าอาจมีคำขอให้กิจการตกลงทำ

สัญญาลักษณะนี้ เนื่องจากลูกค้าอาจขาดพื้นที่ในการเก็บรักษาผลิตภัณฑ์หรือการเกิดความล่าช้าของกำหนดการการผลิตของลูกค้า

ข80 กิจการจะต้องกำหนดว่าเมื่อใดที่กิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนผลิตภัณฑ์เสร็จสิ้น โดยกิจการต้องประเมินว่าลูกค้าได้ควบคุมผลิตภัณฑ์เมื่อใด (ดูย่อหน้าที่ 38) สำหรับบางสัญญาการควบคุมจะโอนเมื่อผลิตภัณฑ์ส่งไปถึงสถานที่ของลูกค้า หรือเมื่อมีการจัดส่งผลิตภัณฑ์ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของสัญญา (รวมถึงเงื่อนไขของการส่งมอบและจัดส่ง) อย่างไรก็ตาม ในบางสัญญาลูกค้าอาจได้การควบคุมในตัวผลิตภัณฑ์ถึงแม้ว่าการครอบครองทางกายภาพของผลิตภัณฑ์จะยังอยู่กับกิจการ ซึ่งในกรณีนั้น ลูกค้าจะต้องมีความสามารถในการกำหนดทิศทางการใช้ประโยชน์ และลูกค้าได้รับผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญที่คงเหลือของผลิตภัณฑ์นั้น แม้ว่าลูกค้าได้ตัดสินใจที่จะยังไม่ใช้สิทธิในการครอบครองทางกายภาพของผลิตภัณฑ์ ดังนั้น กิจการไม่ได้ควบคุมผลิตภัณฑ์นั้น โดยมีหน้าที่แต่เพียงให้บริการการดูแลสินทรัพย์ของลูกค้า

ข81 นอกจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 กรณีที่ถือว่าลูกค้าได้ควบคุมผลิตภัณฑ์ตามข้อตกลงการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า จะต้องเป็นกรณีที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ข81.1 เหตุผลในการทำข้อตกลงการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า จะต้องมีเนื้อหา (ตัวอย่างเช่น ลูกค้ามีการร้องขอให้ทำสัญญา)

ข81.2 ผลิตภัณฑ์จะต้องระบุแยกออกมาว่าเป็นของลูกค้า

ข81.3 ผลิตภัณฑ์จะต้องอยู่ในสภาพที่พร้อมจะส่งมอบให้แก่ลูกค้า และ

ข81.4 กิจการต้องไม่สามารถใช้ประโยชน์ผลิตภัณฑ์นั้นหรือให้ลูกค้าอื่นใช้ประโยชน์ผลิตภัณฑ์นั้นได้

ข82 หากกิจการรับรู้รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ตามข้อตกลงการขายที่แจ้งหนี้แล้วแต่ยังไม่ส่งมอบสินค้า กิจการจะต้องพิจารณาว่ายังมีภาระที่ต้องปฏิบัติคงเหลืออีกหรือไม่ (ตัวอย่างเช่น การให้บริการดูแลผลิตภัณฑ์) ตามย่อหน้าที่ 22 ถึง 30 ซึ่งจะทำให้กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการตามย่อหน้าที่ 73 ถึง 86

การยอมรับของลูกค้า

ข83 ตามที่ได้กล่าวในย่อหน้าที่ 38.5 การที่ลูกค้ายอมรับสินทรัพย์อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าลูกค้าได้รับการควบคุมเหนือสินทรัพย์นั้น เงื่อนไขในสัญญาเกี่ยวกับการยอมรับของลูกค้ากำหนดให้ลูกค้าสามารถยกเลิกสัญญาหรือกำหนดให้กิจการต้องดำเนินการบางอย่างหากสินค้าหรือบริการไม่เป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกัน กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขดังกล่าวในการประเมินว่าลูกค้าได้รับการควบคุมสินค้าหรือบริการเมื่อใด

ข84 หากกิจการสามารถกำหนดได้ชัดเจนว่า การควบคุมสินค้าหรือบริการได้โอนไปยังลูกค้าโดยเป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกันไว้ล่วงหน้าตามสัญญา การยอมรับของลูกค้าดังกล่าวจึงเกิดขึ้นอย่างเป็นทางการ โดยไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดของกิจการเกี่ยวกับการได้รับการควบคุมสินค้าหรือบริการของลูกค้า ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขในสัญญาเกี่ยวกับการยอมรับของลูกค้าขึ้นอยู่

กับการกำหนดขนาดหรือน้ำหนักเฉพาะ กิจการสามารถกำหนดได้ว่าเมื่อใดที่จะยอมรับเงื่อนไขดังกล่าวก่อนการได้รับเอกสารยืนยันเกี่ยวกับการได้รับการควบคุมสินค้าหรือบริการของลูกค้า ประสบการณ์ของกิจการเกี่ยวกับสัญญาในสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะคล้ายกันอาจนำมาซึ่งหลักฐานที่สินค้าหรือบริการที่ให้กับลูกค้าเป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกันตามสัญญา หากการรับรู้รายได้เกิดก่อนการยอมรับของลูกค้า กิจการจะต้องพิจารณาว่ากิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น การติดตั้งอุปกรณ์) และทำการประเมินถึงการรับรู้รายการแยกจากกัน

ข85 อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่สามารถกำหนดได้ชัดเจนว่าสินค้าหรือบริการที่ให้กับลูกค้าเป็นไปตามคุณลักษณะที่ตกลงกันไว้แล้วหรือไม่ กิจการจะไม่สามารถสรุปได้ว่าลูกค้าได้รับการควบคุมจนกว่ากิจการจะได้รับการยอมรับของลูกค้า เนื่องจากในสถานการณ์ดังกล่าวนี้ กิจการไม่สามารถระบุได้ว่าลูกค้าสามารถกำหนดการใช้งานและได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดของสินค้าหรือบริการ

ข86 ถ้ากิจการส่งผลิตภัณฑ์ไปให้กับลูกค้าเพื่อวัตถุประสงค์ในการทดลองใช้หรือเพื่อประเมินผลิตภัณฑ์ และลูกค้าไม่ได้มีข้อผูกพันที่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใด ๆ จนกว่าจะพ้นช่วงเวลาทดลองใช้ การควบคุมผลิตภัณฑ์จะไม่โอนไปยังลูกค้าจนกว่าลูกค้าจะยอมรับผลิตภัณฑ์หรือผ่านพ้นช่วงเวลาทดลองใช้

การเปิดเผยข้อมูลการจำแนกรายได้

ข87 ย่อหน้าที่ 114 กำหนดให้กิจการต้องจำแนกรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นหมวดหมู่ที่แสดงถึงลักษณะการประกอบธุรกิจ จำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่มีผลกระทบจากปัจจัยทางเศรษฐกิจหลายปัจจัย ดังนั้น ระดับในการจำแนกรายได้ของกิจการเพื่อวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจการบางรายอาจจำเป็นต้องมีหมวดหมู่มากกว่าหนึ่งประเภทเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของการจำแนกรายได้ตามย่อหน้าที่ 114 ในขณะที่กิจการอื่นอาจจะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้โดยจำแนกรายได้เป็นหมวดหมู่เพียงหนึ่งประเภท

ข88 ในการเลือกประเภทหมวดหมู่เพียงหมวดหมู่เดียว (หรือหลายหมวดหมู่) เพื่อการจำแนกรายได้ กิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของกิจการได้นำเสนออย่างไรในการแสดงข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ดังต่อไปนี้

ข88.1 การเปิดเผยข้อมูลนอกงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น รายงานกำไร รายงานประจำปี หรือรายงานที่นำเสนอต่อนักลงทุน)

ข88.2 ข้อมูลได้รับการสอบทานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงานเพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของส่วนงานดำเนินงาน และ

ข88.3 ข้อมูลอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกับประเภทของข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข88.1 และ ข88.2 และข้อมูลที่ใช้โดยกิจการหรือผู้ใช้งบการเงินของกิจการเพื่อประเมินผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากร

ข89 ตัวอย่างของหมวดหมู่ที่อาจเหมาะสมเพื่อใช้จำแนกประเภทรายได้รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการทั้งหมดดังต่อไปนี้

ข89.1 ประเภทของสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น สายการผลิตภัณฑ์หลัก)

ข89.2 เขตทางภูมิศาสตร์ (ตัวอย่างเช่น ประเทศ หรือ ภูมิภาค)

ข89.3 ตลาดหรือประเภทของลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ลูกค้าที่เป็นหน่วยงานรัฐบาล หรือลูกค้าที่ไม่ได้เป็นหน่วยงานรัฐบาล)

ข89.4 ประเภทของสัญญา (ตัวอย่างเช่น สัญญาที่ราคาคงที่ หรือสัญญาที่กำหนดราคาจากจำนวนชั่วโมงแรงงานและต้นทุนวัสดุ)

ข89.5 ระยะเวลาของสัญญา (ตัวอย่างเช่น สัญญาระยะสั้น หรือสัญญาระยะยาว)

ข89.6 จังหวะเวลาการโอนสินค้าหรือบริการ (ตัวอย่างเช่น รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรือ รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง) และ

ข89.7 ช่องทางการขาย (ตัวอย่างเช่น ขายสินค้าให้แก่ผู้บริโภคโดยตรง และสินค้าที่ขายผ่านคนกลาง)

ภาคผนวก ค
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมีผลบังคับเช่นเดียวกับส่วนอื่น ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป โดยอนุญาตให้นำมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้ โดยหากกิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ค1ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

ค2 เพื่อประโยชน์ในการอ่านย่อหน้าที่ ค3 ถึง ค8ก

ค2.1 วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน คือ วันเริ่มต้นของระยะเวลารายงานซึ่งกิจการเริ่มใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ครั้งแรก และ

ค2.2 สัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว คือ สัญญาที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

ค3 กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

ค3.1 ปรับปรุงโดยการแสดงรายการย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยมีข้ออนุโลมตามย่อหน้าที่ ค5 หรือ

ค3.2 ปรับปรุงโดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค8

ค4 เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก กิจการไม่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

ยกเว้น กิจการต้องนำเสนอข้อมูลเชิงปริมาณที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว สำหรับงวดปีล่าสุดก่อนงวดปีแรกที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ("งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก") และเฉพาะในกรณีที่กิจการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.1 ทั้งนี้กิจการอาจเลือกนำเสนอข้อมูลนี้สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดเปรียบเทียบก่อนหน้าถ้ามีการแสดงเปรียบเทียบก็ได้แต่ไม่ได้เป็นการบังคับ

ค5 กิจการอาจใช้วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนข้อหนึ่งข้อใดหรือหลายข้อต่อไปนี้ในการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.1

ค5.1 สำหรับสัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงย้อนหลังการแสดงรายการของสัญญาที่

ค5.1.1 เริ่มต้นและเสร็จสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน หรือ

ค5.1.2 เสร็จสมบูรณ์ ณ ต้นงวดของงวดแรกสุดที่มีการนำเสนอ

ค5.2 สำหรับสัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้วที่มีสิ่งตอบแทนผันแปร กิจการอาจใช้ราคาของรายการ ณ วันที่สัญญาเสร็จสิ้นลง แทนการประมาณการจำนวนเงินสิ่งตอบแทนผันแปรในรอบระยะเวลารายงานที่นำมาเปรียบเทียบ

ค5.3 สำหรับสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงก่อนต้นงวดของงวดแรกสุดที่มีการนำเสนอ กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงสัญญาดังกล่าวย้อนหลังตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 21 แต่กิจการต้องสะท้อนผลกระทบรวมของการเปลี่ยนแปลงทั้งหมดซึ่งเกิดขึ้นก่อนต้นงวดของงวดแรกสุดที่นำเสนอ เมื่อ

ค5.3.1 ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้วหรือที่ยังไม่สำเร็จ

ค5.3.2 กำหนดราคาของรายการ และ

ค5.3.3 ปันส่วนของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่สำเร็จไปแล้วหรือที่ยังไม่สำเร็จ

ค5.4 สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่นำเสนอก่อนวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยจำนวนเงินของราคาของรายการที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลือ รวมทั้ง คำอธิบายว่ากิจการคาดว่าจะรับรู้จำนวนเงินเป็นรายได้เมื่อใด (ดูย่อหน้าที่ 120)

ค6 สำหรับวิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนในย่อหน้าที่ ค5 ที่กิจการใช้ กิจการต้องใช้อย่างสม่ำเสมอกับสัญญาทั้งหมดในทุก ๆ รอบระยะเวลารายงานที่นำเสนอ นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

ค6.1 วิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนที่นำไปใช้ และ

ค6.2 ข้อมูลการประเมินเชิงคุณภาพของประมาณการผลกระทบจากวิธีปฏิบัติที่ผ่อนปรนแต่ละข้อในระดับเท่าที่เป็นไปได้ตามสมควร

ค7 หากกิจการเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการแสดงรายการย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.2 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมของการเริ่มใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของ

ส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานซึ่งรวมถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ในการปรับใช้มาตรฐานด้วยวิธีนี้ กิจการอาจเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังกับสัญญาที่ยังไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ตัวอย่างเช่น 1 มกราคม 2562 สำหรับกิจการที่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานคือวันที่ 31 ธันวาคม)

ค7ก กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการปรับปรุงย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.2 กิจการอาจใช้วิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ค5.3 วิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

ค7ก.1 สำหรับสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงทุกสัญญาซึ่งเกิดขึ้นก่อนต้นงวดของงวดแรกที่มีการนำเสนอ หรือ

ค7ก.2 สำหรับสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงทุกสัญญาซึ่งเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

หากกิจการใช้วิธีผ่อนปรนในทางปฏิบัติดังกล่าว กิจการต้องใช้การผ่อนปรนอย่างสม่ำเสมอกับสัญญาทั้งหมด และเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ค6

ค8 สำหรับรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หากกิจการเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการแสดงรายการย้อนหลังตามย่อหน้าที่ ค3.2 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมต่อไปนี้

ค8.1 จำนวนเงินผลกระทบของรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินในงวดปัจจุบันจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยเทียบกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่มีผลบังคับใช้ก่อนการเปลี่ยนแปลง และ

ค8.2 คำอธิบายเกี่ยวกับสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ค8.1

ค8ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค9 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

ค10 ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แทนมาตรฐานต่อไปนี้

ค10.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*

ค10.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *รายได้*

ค10.3 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า*

ค10.4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์*

ค10.5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า* และ

ค10.6 การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *รายได้–รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา*