

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับ TFRS 15: รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

PRACTICE IN ACCOUNTING FOR TFRS 15: REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

เพ็ญพระพักตร์ มานะปรีชาดีเลิศ¹ ชลอ หนูอินทร์² พูลสิน กลิ่นประทุม³ และ กุลประภัสสร สุชีโรจน์⁴

Penprapak Manapreechadeelert¹ Chalor Nuin²

Poonsin Klinpratoom³ and Koonprapat Sukeeroaj⁴

Received 21 April 2024

Revised 28 June 2024

Accepted 11 July 2024

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอเกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (TFRS 15) เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในประเด็นหลักการที่สำคัญในการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model) ที่ใช้ในการกำหนดเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับรายการรายได้ของทุกรูปแบบในทุกประเภทธุรกิจ โดยใน Model จะมี 5 ขั้นตอน เพื่อให้กิจการสามารถประเมินสัญญาได้ว่าจะรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าอย่างไร เป็นจำนวนเงินเท่าไร และจะรับรู้รายได้เมื่อใด พร้อมตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

คำสำคัญ: มาตรฐานรายงานทางการเงิน การรับรู้รายได้ TFRS 15

¹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์,ดร., สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ

Assistant Professor of Accounting Department, Ph.D., Faculty of Business Administration and Information Technology, Rajamangala University of Technology Suvarnabhumi

²⁻⁴ ผู้ช่วยศาสตราจารย์, สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ
Assistant Professor of Accounting Department, Faculty of Business Administration and Information Technology, Rajamangala University of Technology Suvarnabhumi

Corresponding author email: penprapak.m@rmutsb.ac.th

Abstract

The purpose of this study is to introduce Financial Reporting Standard No. 15, Revenue from Contracts with Customers. Addressing the crucial principles in revenue recognition, the study employs the Five-Step Model to ascertain revenue recognition for various types of income across different business sectors. Comprising five distinct steps, this model facilitates businesses in evaluating contracts and determining the timing and amount of revenue recognition from contracts with customers with comprehensive examples to aid in understanding.

Keywords: financial reporting standards, revenue recognition, TFRS 15

บทนำ

รายได้ (Revenues) เป็นตัวบ่งชี้ที่สำคัญลำดับที่สองรองจากกำไรขาดทุน ที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียนำไปใช้ประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ หลักฐานทางวิชาการแสดงให้เห็นว่ารายได้เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อมูลค่าของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากกิจการนั้นไม่มีกำไรหรือเกิดผลขาดทุน รายได้ก็จะถูกนำมาพิจารณาเพื่อปรับปรุงกลยุทธ์ในการดำเนินงาน (Lee & Choi, 2024) ดังนั้น รายได้จึงเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการบริหารงานของกิจการ และยังสามารถใช้เป็นข้อมูลในการพยากรณ์การเจริญเติบโต ผลการดำเนินงาน รวมทั้งกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตของกิจการอีกด้วย (Srijunpetch & Phakdee, 2020)

รายดียังเป็นตัวชี้วัดที่สำคัญในการอธิบายผลการดำเนินงานของกิจการ แต่อย่างไรก็ตาม มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) เกี่ยวกับรายได้ (เดิม) ถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่าไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (Generally Accepted Accounting Principles: US GAAP) เนื่องจาก US GAAP เป็นการอิงกฎเกณฑ์ (Rule based) แต่ IFRS เป็นแนวคิดที่อิงหลักการ (Principle based) เพื่อแก้ไขปัญหาเหล่านี้ จึงมีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (ใหม่) ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม 2557 ซึ่งเป็นผลงานจากการทำงานร่วมกันระหว่างคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board: FASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standards Board: IASB) (McConnell, 2014) โดยมีการพัฒนาการรับรู้รายได้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และแก้ไขข้อจำกัดของหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอดีต เช่น ลดความไม่สอดคล้องเกี่ยวกับเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ กำหนดกรอบการพิจารณาประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับรายได้และปรับปรุงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากยิ่งขึ้น ทำให้การรับรู้รายได้ระหว่างบริษัทอุตสาหกรรม ประเทศ และตลาดทุนนั้น มีความสอดคล้องกันในหลักการและเปรียบเทียบกันได้ สามารถช่วยคงไว้ซึ่งความโปร่งใส ความน่าเชื่อถือ ซึ่งสะท้อนไปยังคุณภาพของงบการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Boujelben & Kobbi-Fakhfakh, 2020; TFAC, 2022) รวมทั้งทำให้การจัดทำงานการเงินของกิจการง่ายขึ้น เนื่องจากมีการลดข้อกำหนดต่างๆ ที่กิจการต้องอ้างอิงถึง (Biondi et al., 2011; Srijunpetch & Phakdee, 2019)

ความหมายของรายได้

รายได้ (Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น (TFAC, 2023)

อธิบายเพิ่มเติม ได้ว่า รายได้ คือ การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานในรูปของกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น แต่ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ โดยรายได้รวมถึงรายการที่เป็นรายได้หลัก (Revenue) (เช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ) และผลกำไร (Gain) (KPMG, 2024) ทั้งนี้ รายได้ตาม TFRS 15 นั้น คือ รายได้หลักของกิจการที่เกิดจากการทำสัญญากับลูกค้า

ตัวอย่างรายได้ ตามคำนิยามของ TFRS15 : กิจการขายสินค้าในราคา 10,000 บาท จำนวนเงินดังกล่าวแสดงในรูปของกระแสเงินสดเข้า เป็นการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ ซึ่งเกิดจากการดำเนินธุรกิจตามปกติของกิจการ จำนวนเงินดังกล่าวจึงรับรู้เป็นรายได้

แต่หากการเพิ่มค่าของสินทรัพย์นั้นเกิดจากการออกจำหน่ายหุ้นสามัญเพิ่ม ซึ่งเป็นการเพิ่มค่าของสินทรัพย์อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ก็ไม่ทำให้กิจการเกิดรายได้ตาม TFRS 15 เนื่องจากถือเป็นเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

ขอบเขตของ TFRS15 รายได้ที่ทำสัญญากับลูกค้า

TFRS 15 กำหนดหลักการเรื่อง การรับรู้รายได้ สำหรับรายการทุกรูปแบบในทุกประเภทธุรกิจ กำหนดให้กิจการมีหลักเกณฑ์การพิจารณาวิเคราะห์เนื้อหาสาระของรายการค้า และสัญญาที่ทำกับลูกค้าว่า กิจการมีภาระหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติเพื่อส่งมอบสินค้าหรือบริการประเภทใดบ้าง จำนวนเท่าไรและเมื่อใด โดยมีขอบเขตของการรับรู้รายได้กับสัญญาที่ทำกับลูกค้า นอกเหนือจากสัญญาที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับอื่น เช่น TFRS 9 เครื่องมือทางการเงิน, TFRS 16 สัญญาเช่า, TFRS 17 สัญญาประกันภัย เป็นต้น

หลักการสำคัญของ TFRS15 รายได้ที่ทำสัญญากับลูกค้า

TFRS 15 มีเนื้อหาเป็นลักษณะหลักการ (Principle Based) ที่มุ่งหวังให้ตัวเลขในงบการเงินนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มีความเที่ยงธรรม สามารถตอบสนองการใช้งานของผู้ใช้งบการเงินได้อย่างทันเวลาและสามารถเปรียบเทียบกันได้ เพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจมากขึ้น โดยประเด็นสำคัญของมาตรฐานฉบับนี้คือ หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model) ที่ใช้เป็นหลักการสำคัญในการกำหนดเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับรายการทุกรูปแบบในทุกประเภทธุรกิจ เพื่อให้สามารถสรุปได้ว่า กิจการจะรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าอย่างไร จำนวนเท่าไร และรับรู้รายได้เมื่อใด (TFAC, 2022)

TFRS 15 กำหนดการรับรู้รายได้ทุกรูปแบบของทุกประเภทธุรกิจ โดยเน้นการรับรู้จำนวนเงินที่สะท้อนถึงผลตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้จากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ สรุปได้ดังภาพที่ 1

การรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน ตาม TFRS15				
ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า	ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ	กำหนดราคาของรายการ	ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ	รับรู้รายได้
ขั้นตอนที่ 1	ขั้นตอนที่ 2	ขั้นตอนที่ 3	ขั้นตอนที่ 4	ขั้นตอนที่ 5

ภาพที่ 1 หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model)

หลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน อธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

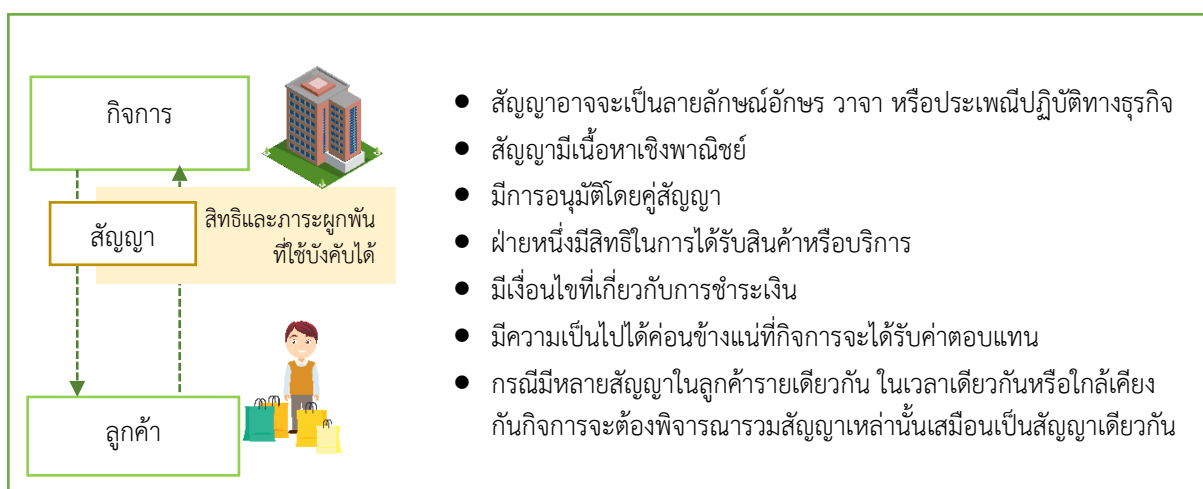
ขั้นตอนที่ 1 : ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญาที่ทำกับลูกค้าจะอยู่ในขอบเขตของ TFRS 15 เมื่อสัญญานั้นมีผลบังคับใช้ตามกฎหมาย โดยสัญญาอาจจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาก็ได้ หรือประเพณีทางธุรกิจก็ได้ และสัญญานั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ดังนี้

- (1) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์
- (2) คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว
- (3) ระบุสิทธิในสินค้าหรือบริการของแต่ละฝ่ายและเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนได้
- (4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนได้

หากกิจการทำหลายสัญญากับลูกค้ารายเดียวกัน ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน กิจการจะต้องพิจารณารวมสัญญาเหล่านั้นเสมือนเป็นสัญญาเดียวกัน

ในการประเมินความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนได้นั้น กิจการจะพิจารณาความสามารถและความตั้งใจของลูกค้า (ซึ่งรวมถึงการประเมินความน่าเชื่อถือทางด้านเครดิต) เพื่อชำระค่าตอบแทนเมื่อถึงกำหนดชำระ หากสัญญาดังกล่าวไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้น แสดงว่าสัญญานั้นไม่ได้อยู่ในขอบเขตของ TFRS15

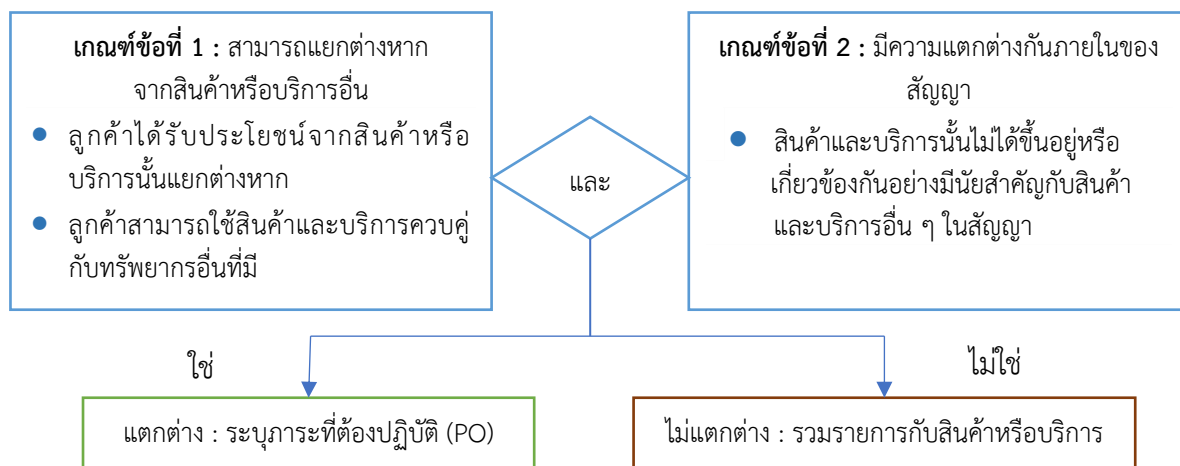


ภาพที่ 2 สรุปการระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

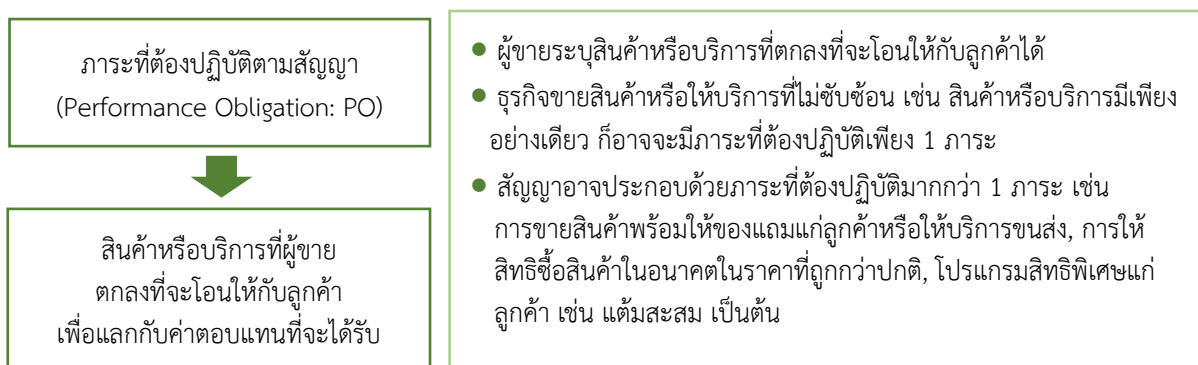
ที่มา: EY (2021)

ขั้นตอนที่ 2 : ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

ภาระที่ต้องปฏิบัติ หมายถึง สัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ นั้น กิจการจะต้องพิจารณาว่าสินค้าหรือบริการในสัญญานั้นมีความแตกต่างกันหรือไม่ หากมีความแตกต่างกันจะต้องถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติ (Performance Obligation: PO) แยกจากกัน และกิจการจะต้องบันทึกบัญชีแยกออกจากกัน กิจการสามารถพิจารณาความแตกต่างของสินค้าหรือบริการ (ภาพที่ 3) และพิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (ภาพที่ 4)



ภาพที่ 3 สรุปการพิจารณาความแตกต่างกันของสินค้าหรือบริการในสัญญา



ภาพที่ 4 สรุปการพิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

ที่มา : EY (2021)

ขั้นตอนที่ 3 : กำหนดราคาของรายการ

ราคาของรายการ (Transaction Price) หรือราคาขายของสินค้าและบริการ คือ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในสัญญา ที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามคำสัญญาที่ให้ลูกค้า โดยทั่วไปราคาของรายการอาจจะเท่ากับจำนวนเงินที่ระบุไว้ในสัญญา แต่อย่างไรก็ตามราคาของรายการอาจไม่ใช่จำนวนเงินที่ระบุชัดเจนในสัญญา เพราะอาจจะมีเรื่องอื่น ๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องที่อาจจะทำให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ระบุไว้ในสัญญา เช่น สิ่งตอบแทนผันแปร องค์กรประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดแต่เป็นสินทรัพย์อื่น และจำนวนเงินที่จะจ่ายให้กับลูกค้า

(1) **สิ่งตอบแทนผันแปร** เป็นรายการที่จะทำให้รายได้จากการขายสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลง (เช่น ส่วนลดเงินสด เครดิตเงินคืน สิทธิในการคืนสินค้า โบนัส ค่าปรับ เป็นต้น) วิธีการประมาณสิ่งตอบแทนผันแปร มี 2 วิธี คือ มูลค่าที่คาดหวังและจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด โดยกิจการต้องพิจารณาว่าวิธีใดเป็นวิธีที่สะท้อนรายการของรายได้ได้อย่างสมเหตุสมผล

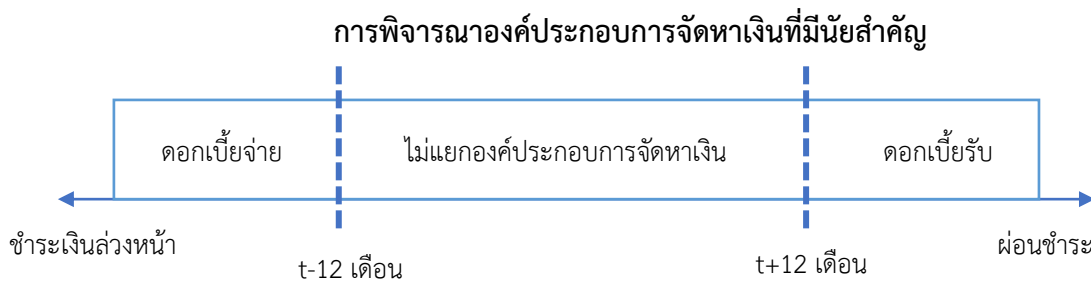
ตัวอย่างสิ่งตอบแทนผันแปร เช่น การขายสินค้าให้กับลูกค้าโดยกิจการต้องการกระตุ้นยอดขาย หากลูกค้าซื้อสินค้าตามปริมาณหรือราคาที่กำหนดไว้ลูกค้าจะได้ส่วนลด หรือการที่กิจการให้ส่วนลด

ในอัตราที่ผันแปรตามปริมาณการซื้อ (Volume Discount) ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หลังจากหักส่วนลด หรือกรณีที่กิจการให้สิทธิในการคืนสินค้า ที่ส่งผลให้รายได้ของกิจการลดลง เพื่อเป็นการสะท้อนรายได้ที่แท้จริงของกิจการ กิจการต้องประมาณการอย่างสมเหตุสมผลว่า จำนวนที่ลูกค้าจะคืนสินค้ามีจำนวนเท่าใดเพื่อรับรู้รายได้จากการขายสินค้าด้วยจำนวนที่เหมาะสม

การกำหนดราคาของรายการโดยพิจารณาเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรนั้น จะเป็นการประมาณการตัวเลขเพื่อไม่ให้รับรู้รายได้สูงเกินไป แต่ TFRS 15 นั้นไม่ได้กล่าวถึงหลักความระมัดระวัง (Conservatism) แต่อยู่บนหลักการที่ว่า กิจการจะรับรู้รายได้ด้วยจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับที่สูงมาก ที่จะไม่เกิดการกลับรายการในอนาคต ทั้งนี้ สิ่งตอบแทนผันแปรไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่ปรับลดรายได้เพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่ในบางกรณีอาจเป็นสิ่งตอบแทนที่จะส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของรายได้อีกด้วย

(2) องค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ TFRS 15 กำหนดให้กิจการปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนตามสัญญาด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา อธิบายได้ว่า หากในการขายสินค้าหรือบริการนั้น มีระยะเวลาในการจ่ายหรือรับชำระเงินของลูกค้า กิจการต้องมีการพิจารณาว่ามีลักษณะเป็นการกู้ยืมด้วยหรือไม่ เพื่อให้มีการรับรู้รายได้ที่สามารถสะท้อนเนื้อหาได้อย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น กิจการขายสินค้าโดยการผ่อนชำระ 4 ปี โดยมีการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าแล้ว ณ วันที่มีการตกลงซื้อขาย แสดงให้เห็นได้ว่ารายการค่านี้อาจมีลักษณะให้ลูกค้ากู้ยืมเงิน ดังนั้น กิจการจะต้องสะท้อนเนื้อหาของรายการ โดยจะรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และจะต้องมีการรับรู้ดอกเบี้ยรับในงบการเงินด้วยเช่นเดียวกัน ราคาของรายการดังกล่าวจะต้องมีการระบุงค์ประกอบของรายได้ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นรายได้ค่าสินค้าและรายได้สำหรับดอกเบี้ยจำนวนเท่าใด หรือในกรณีที่กิจการมีการเก็บเงินจากลูกค้ามาล่วงหน้า จะต้องพิจารณาว่าในลักษณะดังกล่าวเป็นการกู้ยืมเงินจากลูกค้าหรือไม่ ซึ่งกิจการจะต้องสะท้อนรายการรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายในงบการเงินด้วยอีกเช่นเดียวกัน

ทั้งนี้ TFRS 15 มีข้อยกเว้น สำหรับรายการที่มีการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่มีการรับชำระเงินภายในช่วงระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี กิจการไม่ต้องแยกองค์ประกอบการจัดหาเงินของดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่าย



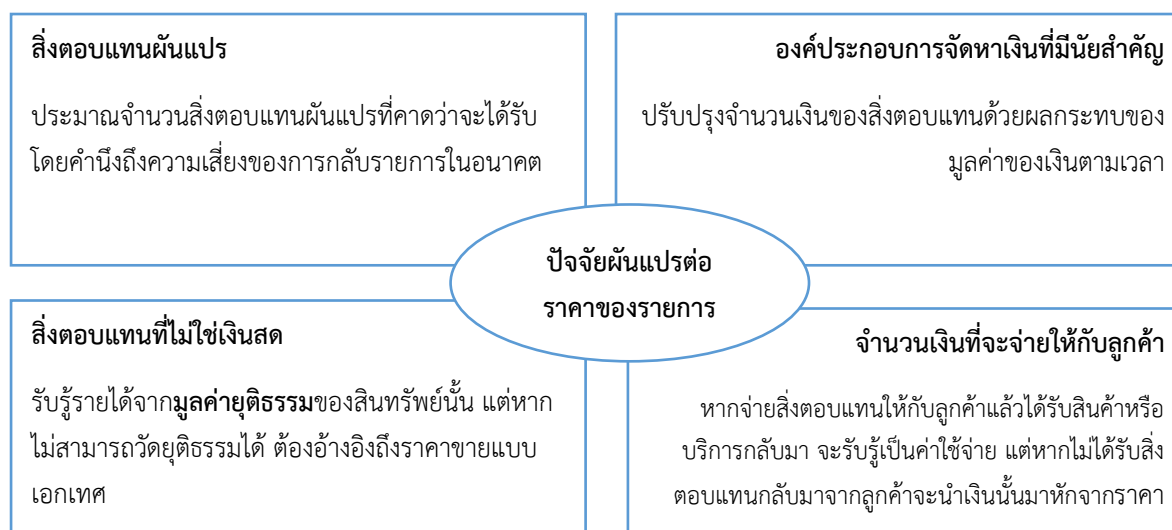
ภาพที่ 5 สรุปการพิจารณาองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ
ที่มา : KPMG (2024)

(3) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด หากกิจการมีการขายสินค้าหรือบริการแล้วได้สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดแต่เป็นสินทรัพย์อื่น กิจการจะต้องรับรู้รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น แต่หากกิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงถึงราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้า ทั้งนี้ หากลูกค้านำสินค้าหรือบริการ มาใช้หรือให้ใช้เพื่อสนับสนุนให้กิจการปฏิบัติงานตามสัญญา (เช่น วัสดุหรืออุปกรณ์) กิจการต้องประเมินว่ากิจการสามารถควบคุมสินค้าหรือบริการนั้นหรือไม่ หากกิจการ

เป็นผู้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น กิจกรรมรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Srijunpetch & Phakdee, 2021)

(4) **สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า** ในกรณีที่กิจการขายสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า แต่กิจการมีการจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับลูกค้าด้วย กิจการจะมีการพิจารณาว่าสิ่งตอบแทนที่กิจการจ่ายให้กับลูกค้า นั้น จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายหรือนำมาหักออกจากรายได้ โดยสามารถพิจารณาได้ดังนี้

- หากกิจการมีการจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับลูกค้าแล้วได้รับสินค้าหรือบริการจากลูกค้า เสมือนหนึ่งว่ากิจการไปซื้อสินค้าจากลูกค้า กิจการจะบันทึกสิ่งตอบแทนให้กับลูกค้าเป็น**ค่าใช้จ่าย**ในงบการเงิน
- หากกิจการมีการจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับลูกค้าแต่ไม่ได้รับสินค้าหรือบริการ กิจการจะต้องนำเงินที่จ่ายให้กับลูกค้าไปนั้น**หักจากราคาของรายการ** หรือหักจากรายได้จากการขายสินค้าหรือบริการนั่นเอง ตัวอย่างเช่น กิจการขายสินค้าให้ห้างสรรพสินค้า โดยห้างสรรพสินค้าจะมีการเรียกเก็บเงินจากกิจการเป็นค่าธรรมเนียมแรกเข้า หรือค่าส่งเสริมการขาย ฯลฯ รายจ่าย เหล่านี้กิจการไม่ได้รับสิ่งตอบแทนใด ๆ จากลูกค้า กิจการจึงต้องนำมาหักจากรายได้จากการขายสินค้า



ภาพที่ 6 สรุปปัจจัยผันแปรต่อการกำหนดราคาของรายการ

ในขั้นตอนการกำหนดราคาของรายการนี้ ในทางปฏิบัติถือว่ามีความยุ่งยากเป็นอย่างมาก เนื่องจากปกติ กิจการจะประมาณการรับรู้รายได้ ณ วันเริ่มแรกที่มีการขายสินค้าหรือบริการทันที ด้วยจำนวนเงินที่กิจการมั่นใจว่า จะไม่มีการกลับรายการในภายหลัง หากกิจการไม่มีข้อมูลที่ใช้ในการพยากรณ์ได้อย่างสมเหตุสมผล หรือการประมาณการข้อมูลในอดีตนั้นไม่สามารถสะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจได้อย่างแท้จริง การประมาณการในการรับรู้ราคาของรายการนี้ จะส่งผลให้รายได้ที่รับรู้ในงบการเงินไม่สามารถสะท้อนเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ส่งผลต่อความ เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และขัดแย้งต่อลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน แต่หากกิจการ สามารถประมาณการการกำหนดราคาของรายการได้อย่างมีความน่าเชื่อถือ เป็นไปตามหลักการของ TFRS 15 ยัง เป็นการแสดงให้เห็นถึงความระมัดระวังทางบัญชี เพราะกิจการจะไม่รับรู้รายได้ด้วยจำนวนที่สูงเกินไป เนื่องจาก กิจการต้องประมาณจำนวนรายได้ที่จะรับรู้ในงบการเงินด้วยจำนวนเงินที่เป็นไปได้มากที่สุด (Srijunpetch & Phakdee, 2019)

ขั้นตอนที่ 4 : การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

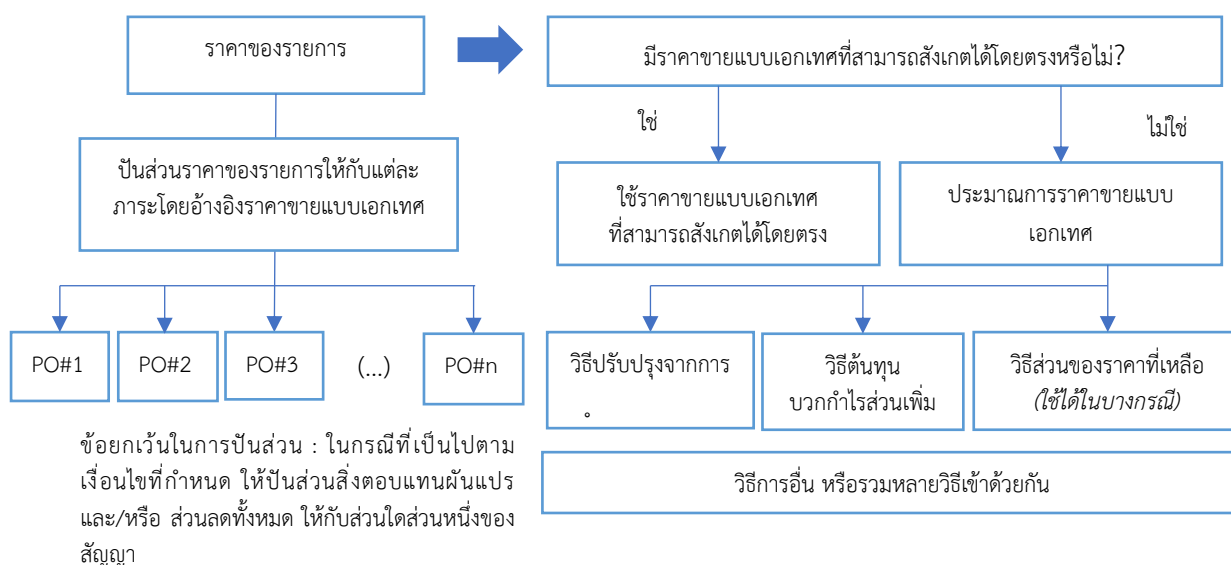
ในการปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา หากรายการนั้นมีเพียงภาระเดียวที่ต้องปฏิบัติ กิจการไม่ต้องปันส่วนราคาของรายการในขั้นตอนนี้ แต่หากกิจการมีหลายภาระที่ต้องปฏิบัติ กิจการต้องนำราคาของรายการ (ขั้นตอนที่ 3) มาปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา เพื่อนำไปรับรู้รายได้อย่างสมเหตุสมผล โดยปกติการปันส่วนราคาของรายการใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศหรือราคาที่เกิดจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นเพียงหน่วยเดียว แต่หากราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ กิจการต้องประมาณราคาขายแบบเอกเทศขึ้นมาเพื่อใช้ในการปันส่วนราคาของรายการ โดยในการประมาณการกิจการต้องใช้ข้อมูลที่สังเกตได้ให้มากที่สุด โดยวิธีการประมาณการตาม TFRS 15 มีดังนี้

1) วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด กิจการสามารถประเมินและสำรวจตลาดโดยอ้างอิงจากราคาขายของสินค้าที่ใกล้เคียงกันของคู่แข่งชั้นหรือคู่ค้า และปรับปรุงราคาตามความจำเป็นเพื่อให้สะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ

2) วิธีต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม กิจการสามารถประมาณการจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติตามภาระที่ปฏิบัติ และนำต้นทุนดังกล่าวบวกเพิ่มด้วยอัตรากำไรจากข้อมูลที่สังเกตได้มากที่สุด โดยอ้างอิงจากอัตรากำไรของสินค้าที่ใกล้เคียงกันของคู่แข่งชั้น

3) วิธีส่วนของราคาที่เหลือ กิจการสามารถประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการในส่วนที่กิจการยังไม่ทราบราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการนั้น โดยนำราคาขายรวมหักราคาขายเอกเทศของสินค้าที่ทราบราคาขายแบบเอกเทศนั้น วิธีนี้สามารถใช้ได้ก็ต่อเมื่อราคาของสินค้าหรือบริการนั้นมีความผันผวนหรือมีความไม่แน่นอน

ข้อยกเว้นของ TFRS 15 เกี่ยวกับการปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ โดยหากกิจการสามารถระบุได้ชัดเจนว่าสิ่งตอบแทนผันแปรใดเป็นของภาระที่ต้องปฏิบัติภาระใด กิจการสามารถปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติโดยตรง โดยไม่ต้องปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติอื่น ๆ ทั้งนี้ การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ โดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศเป็นเกณฑ์ กิจการต้องระบุราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และต้องปันส่วนราคาของรายการตามสัดส่วนของราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น การพิจารณาราคาขายแบบเอกเทศสำหรับปันส่วนราคาสรุปดังภาพที่ 7



ภาพที่ 7 การพิจารณาราคาขายแบบเอกเทศสำหรับปันส่วนราคา
ที่มา : EY (2021)

ขั้นตอนที่ 5 : รับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระแล้ว

การรับรู้รายได้ในแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้น กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนการควบคุมในสินค้าหรือบริการนั้นให้กับลูกค้า ซึ่งการโอนการควบคุมในสินค้าและบริการนั้นเกิดขึ้นได้ใน 2 ลักษณะ คือ รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) และรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time)

ในการพิจารณาว่าในการขายสินค้าหรือบริการ กิจการจะรับรู้รายได้แบบใด กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการในขณะที่กิจการปฏิบัติงาน
2. เป็นการสร้างสินทรัพย์ หรือทำให้สินทรัพย์ที่ลูกค้าเป็นผู้ควบคุมเพิ่มขึ้น
3. ทำให้เกิดสินทรัพย์เพื่อลูกค้าโดยเฉพาะ โดยที่กิจการไม่สามารถเอาไปใช้กับลูกค้ารายอื่นได้

และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับงานที่ทำเสร็จสิ้นจนถึงปัจจุบัน

โดยหากภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้นเข้าเงื่อนไข 1 ใน 3 ข้อข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) แต่หากไม่เข้าเงื่อนไขในทุกข้อข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)

1) การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) การรับรู้รายได้ ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง ตามหลักการของ TFRS 15 ให้กิจการพิจารณาว่าการควบคุมนั้นโอนไปให้ลูกค้าเมื่อใด โดยอำนาจการควบคุมสินทรัพย์ มีดังนี้

1. ความสามารถในการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่จากสินทรัพย์
2. ความสามารถในการกีดกันกิจการอื่นจากการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์

จากสินทรัพย์นั้น

ข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจการควบคุม

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

2) การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่งกิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้าด้วยวิธีผลลัพธ์ (Output Method) เช่น การประเมินโดยผู้ควบคุมโครงการ หรือวิธีปัจจัยนำเข้า (Input Method) เช่น การเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับประมาณการต้นทุนทั้งหมด โดยไม่รวมต้นทุนที่เกิดขึ้นจากความไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน และรับรู้รายได้เท่ากับต้นทุน ในกรณีที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่สัมพันธ์กับระดับความก้าวหน้า

ตัวอย่างหลักการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน

บริษัท โฟนซ้อป จำกัด ขายโทรศัพท์มือถือในราคาปกติ 47,500 บาท โดยแถมหูฟังบลูทูธ และประกันตัวเครื่องฟรี 2 ปี โดยมีรายละเอียดเพิ่มเติม ดังนี้ ราคาขายปกติของโทรศัพท์มือถือ ราคา 45,000 บาท หูฟังบลูทูธ ราคา 3,000 บาท และประกันตัวเครื่อง 2 ปี ราคา 2,000 บาท และการคิดราคาไม่ได้มีดอกเบี้ยรวมอยู่ด้วย

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญาขายโทรศัพท์มือถือ พร้อมหูฟังบลูทูธ และประกันตัวเครื่อง 2 ปี

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

กิจการมี 3 ภาระที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามแยกต่างหาก
ส่งมอบโทรศัพท์มือถือ (PO1), ส่งมอบฟุ้งบลูทูธ (PO2) และการรับประกันตัวเครื่อง 2 ปี (PO3)

ขั้นตอนที่ 3 กำหนดราคาของรายการ

ราคาขายโทรศัพท์มือถือ พร้อมฟุ้งบลูทูธ และประกันตัวเครื่อง 2 ปี ตามใบแจ้งหนี้ เท่ากับ
47,500 บาท

ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (PO)	ราคาขายที่เป็นเอกเทศ
PO 1 ราคาขายโทรศัพท์มือถือ	45,000
PO 2 ราคาขายฟุ้งบลูทูธ	3,000
PO 3 การรับประกันตัวเครื่อง 2 ปี	2,000
รวม	50,000

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ

การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญาในแต่ละเรื่องโดย
อ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา	ราคาขาย ที่เป็น เอกเทศ	ราคาที่ได้รับการปัน ส่วนโดยอ้างอิงกับ ราคาขายเอกเทศ	การคำนวณ
PO 1 ราคาขายโทรศัพท์มือถือ	45,000	42,750	$[(45,000 \times 47,500) / 50,000]$
PO 2 ราคาขายฟุ้งบลูทูธ	3,000	2,850	$[(3,000 \times 47,500) / 50,000]$
PO 3 การรับประกันตัวเครื่อง 2 ปี	2,000	1,900	$[(2,000 \times 47,500) / 50,000]$
รวม	50,000	47,500	

ขั้นตอนที่ 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

รับรู้รายได้จากการขายโทรศัพท์มือถือพร้อมฟุ้งบลูทูธ เมื่อส่งมอบสินค้า (ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง)
มูลค่า 45,600 บาท (โทรศัพท์มือถือ 42,750 บาท และ ฟุ้งบลูทูธ 2,850 บาท)

เดบิต	เงินสด/ลูกหนี้	45,600	บาท
เครดิต	รายได้จากการขายสินค้า	45,600	บาท

รับรู้รายได้การรับประกันตัวเครื่องในแต่ละปี ตลอดระยะเวลา 2 ปี $(1,900 \div 2)$ มูลค่า 950 บาทต่อปี

เดบิต	เงินสด/ลูกหนี้	1,900	บาท
เครดิต	รายได้รอการรับรู้ (หนี้สิน)	950	บาท
	รายได้ค่าประกัน - ปีที่ 1	950	บาท

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้

การเปิดเผยข้อมูลของ TFRS 15 คือ การทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของรายการ (TFAC, 2022) ดังต่อไปนี้

1. รายการสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สัญญาที่ทำกับลูกค้า

- เปิดเผยรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าแยกต่างหากจากรายได้จากแหล่งอื่น
- ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของลูกหนี้หรือสินทรัพย์ตามสัญญา โดยเปิดเผยแยกต่างหากจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดจากสัญญาประเภทอื่น

การจำแนกรายได้

- จำแนกข้อมูลรายได้ตามประเภทต่างๆ เช่น จำแนกตามประเภทของสินค้าหรือบริการ จำแนกตามเขตทางภูมิศาสตร์ จำแนกตามตลาดหรือประเภทของลูกค้า จำแนกตามจังหวะเวลาการโอนสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

ยอดคงเหลือของสัญญา

- ยอดต้นงวดและยอดคงเหลือสิ้นงวดของลูกหนี้ สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญา
- จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวด ที่เคยรวมอยู่ในหนี้สินที่เกิดจากสัญญาต้นงวด
- จำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวด ที่เกี่ยวเนื่องกับภาระที่ปฏิบัติเสร็จแล้วในงวดก่อน เช่น การเปลี่ยนแปลงราคา
- อธิบายการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดที่สำคัญของยอดคงเหลือของสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากสัญญา

ภาระที่ต้องปฏิบัติ

- กิจกรรมถือว่าปฏิบัติภาระเสร็จสิ้นเมื่อใด เช่น เมื่อส่งมอบ เมื่อขนส่ง เมื่อกำลัง ให้บริการ หรือเมื่อบริการเสร็จสิ้น เป็นต้น
- เงื่อนไขการจ่ายชำระที่สำคัญ เช่น เมื่อใดที่ถึงกำหนดชำระ สัญญาเบื้องต้นประกอบของการจัดหาเงินหรือไม่ หรือจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปร ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะโอน และเปิดเผยข้อมูลหากกิจการทำหน้าที่เป็นตัวแทน
- ภาระผูกพันในการรับคืน การคืนเงิน และภาระผูกพันอื่นที่คล้ายกัน ประเภทของการรับประกัน และภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง

2. ดุลยพินิจสำคัญที่ใช้ในการพิจารณารายการสัญญา รวมถึงดุลยพินิจที่เปลี่ยนแปลงไป

- จังหวะเวลาของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ
- ราคาของรายการและจำนวนเงินที่ได้ปันส่วนให้กับแต่ละภาระ

3. สินทรัพย์ที่รับรู้จากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา

- อธิบายการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดจำนวนเงินของต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา
- อธิบายวิธีการตัดจำหน่าย
- เปิดเผยจำนวนเงินที่ตัดจำหน่ายและผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงวด

คุณค่าของนำ TFRS 15 มาปฏิบัติใช้ในประเทศไทย

การศึกษาของ Srijunpetch & Phakdee (2020) และ Panyaying et al. (2020) เกี่ยวกับการนำ TFRS 15 มาปฏิบัติใช้ในประเทศไทย พบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไทยมีการสะท้อนหลักการบัญชีโดยยึดหลักความระมัดระวังมากขึ้น เนื่องจากการรับรู้รายได้ตาม Five Step Model ส่งผลกระทบต่อรายได้รวมของกิจการลดลงอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งสะท้อนไปยังคุณภาพของงบการเงิน เนื่องจากการนำ TFRS 15 มาถือปฏิบัติใช้นั้น ทำให้กิจการรับรู้รายได้ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเท่านั้น โดยกิจการจะไม่รับรู้กำไรหรือสินทรัพย์ที่สูงเกินไปหากมีความไม่แน่นอน จึงทำให้รายได้ที่รับรู้ใกล้เคียงกับกระแสเงินสดที่กิจการได้รับมากขึ้น รายการคงค้างลดลง จึงสรุปได้ว่าการนำ TFRS 15 มาถือปฏิบัติช่วยเพิ่มคุณภาพของงบการเงินสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และข้อมูลในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นไปตามเป้าหมายของ FASB กับ IASB ในการพัฒนา IFRS 15

ประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติของการรับรู้รายได้ ตาม TFRS 15

TFRS 15 ได้ถูกนำมาใช้ในประเทศไทยตั้งแต่ปี 2563 โดยพบว่าขั้นตอนที่กิจการพบปัญหามากที่สุด คือ ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา (EY, 2021) เนื่องจากขั้นตอนนี้ถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญ โดยหากกิจการวิเคราะห์ภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาผิด จะส่งผลต่อการรับรู้รายได้ที่ไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริง โดยเฉพาะกิจการที่มีการดำเนินธุรกิจที่มีความซับซ้อน หรือกิจการที่มีรายการค้าที่มีหลายภาระที่ต้องปฏิบัติ เช่น การขายโทรศัพท์มือถือพร้อมแพ็คเกจค่าโทรศัพท์และบริการทางอินเทอร์เน็ต, การขายสินค้าพร้อมติดตั้งและรับประกันสินค้า, การขายรถยนต์พร้อมให้บริการบำรุงรักษารถยนต์ฟรี หรือเวลาในการรับประกันรถยนต์นั้นนานกว่าระยะเวลาปกติ เป็นต้น จะทำให้การบันทึกรับรู้รายได้ของกิจการไม่สอดคล้องกับสภาพข้อเท็จจริง และส่งผลต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินที่แสดงข้อมูลไม่ครบถ้วนและไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม เป็นการสะท้อนความน่าเชื่อถือของรายงานการเงินและอาจทำให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินตัดสินใจผิดพลาดได้

บทสรุป

รายได้เป็นปัจจัยสำคัญที่สามารถบ่งชี้ถึงมูลค่าของกิจการทั้งในปัจจุบันและอนาคต การรับรู้รายได้ที่มีความน่าเชื่อถือจะส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน และเป็นประโยชน์ต่อมีส่วนได้ส่วนเสียของกิจการ การนำ TFRS 15 มาถือปฏิบัติจะช่วยให้การรับรู้รายได้ของกิจการเป็นไปด้วยหลักความระมัดระวัง เนื่องจากกิจการจะไม่รับรู้รายได้สูงกว่าความเป็นจริง โดย TFRS 15 มีหลักการสำคัญคือ การรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model) ที่ใช้เป็นหลักการรับรู้รายได้สำหรับรายการทุกรูปแบบในทุกประเภทธุรกิจ โดยเริ่มพิจารณาจากการระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ การกำหนดราคาของรายการ การปันส่วนราคาของรายการ และการรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 ถือว่ามีความยุ่งยากในทางปฏิบัติเป็นอย่างมากโดยเฉพาะกิจการที่มีการดำเนินธุรกิจที่ซับซ้อน (เช่น ธุรกิจสื่อสารโทรคมนาคม ที่มีเงื่อนไขการส่งมอบสินค้าและบริการมากกว่าหนึ่งรายการ, ธุรกิจเทคโนโลยี ที่ให้บริการครบวงจร เป็นต้น) กิจการจึงต้องมีข้อมูลที่ใช้ในการพยากรณ์ได้อย่างสมเหตุสมผล หรือสามารถสะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจได้อย่างดีที่สุด

รายการอ้างอิง

- Biondi, Y., Bloomfield, R. J., Glover, J. C., Jamal, K., Ohlson, J. A., Penman, S. H., & Tsujiyama, E. (2011). Accounting for revenues: A framework for standard setting. *Accounting Horizons*, 25(3), 2013-2690.
- Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: An exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(4), 707–728.
- EY. (2021). *Summary of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Retrieved from <https://elearning.set.or.th/SETGroup/courses/559/info>
- KPMG. (2024). *Revenue – IFRS 15 Handbook*. Retrieved from <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/11/handbook-revenue.pdf>
- Lee, W. J., & Choi, S. U. (2024). The effect of the new revenue recognition principle (IFRS 15) on financial statement comparability: Evidence from Korea. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 54. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2024.100601>
- McConnell. (2014). *Revenue recognition: Finally, a standard approach for all*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/resources-for/investors/investor-perspectives/investor-perspective-jun-2014-1.pdf>
- Panyaying, K., Pethin, K., Ngambuntam, C., Kamlangdech, N., & Manapreechadeelert, P. (2020). The impact of TFRS15 revenue from contracts with customers on financial statement of listed companies in the stock exchange of Thailand. *Rajabhat Krungkao National Academic Conference*, 5, 332–338.
- Srijunpetch, S., & Phakdee, A. (2019). Revenue from contracts with customers: Revenue recognition principles. *Journal of Federation of Accounting Professions*, 1(2019), 5–20.
- Srijunpetch, S., & Phakdee, A. (2020). How did the First Year of TFRS 15 Implementation have an impact on the Financial Statements? *Journal of Accounting Profession*, 16(50), 23–42.
- Srijunpetch, S., & Phakdee, A. (2021). *Advanced Accounting*. TPN Press Limited Partnership.
- TFAC. (2022). *TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers and affect the change from the Application*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/c72pC3NFy6.pdf>
- TFAC. (2023). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/1>