

ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล  
ตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume  
Rebate) เพื่อส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน  
ฉบับที่ 15

นางสาวภัทราพร คำไพเราะพันธุ์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)  
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)  
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้  
นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีรายจ่ายการให้ส่วนลด  
ตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อส่งเสริมการขายของธุรกิจ  
รถยนต์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

โดย นางสาวภัทราพร คำไพเราะพันธ์ุ

รหัสประจำตัว 598 62282 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย


หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล อีร์คุปต์

ปีการศึกษา 2560

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล อีร์คุปต์)



ผู้ประกอบการจะนำมาใช้ประมาณการการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และประมาณการรายจ่ายส่วนลดตามปริมาณซื้อเพื่อจูงใจในการซื้อสินค้านั้น ซึ่งทั้งผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายยังต้องพิจารณาเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตี (9) เกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามเนื่องจากเป็นรายจ่ายที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นด้วย ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อความเป็นธรรมสำหรับตัวแทนจำหน่ายที่มีการตั้งประมาณการรายรับสำหรับการได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อ กรมสรรพากรควรกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้ในกรณีนี้ด้วย อีกทั้งการบังคับใช้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ในอนาคต ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรควรให้ความสำคัญกับหลักการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป หากมีการเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างมีนัยสำคัญ อาจต้องมีการเปรียบเทียบข้อมูลในงบการเงินของผู้เสียภาษีหลังจากมีการบังคับใช้มาตรฐานฉบับใหม่นี้ เพื่อประกอบการประเมินการเสียภาษีด้วย นอกจากนี้เพื่อเป็นการกำหนดแนวปฏิบัติในการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 รายได้ที่เป็นผลจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเพื่อการส่งเสริมการขาย กรมสรรพากรควรมีการพิจารณารายได้จากการขายสินค้าของผู้ผลิต รถยนต์และตัวแทนจำหน่ายว่ามีรายจ่ายใดบ้างที่สัมพันธ์กัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีหลักการปฏิบัติที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันมากที่สุด เนื่องจากปัจจุบันมีรูปแบบสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่หลากหลายและซับซ้อนมากขึ้น

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายเศรษฐกิจ ผู้เขียนได้ศึกษาปัญหาของผู้ประกอบการเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย เกี่ยวกับการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อในธุรกิจรถยนต์และวิเคราะห์แนวทางตามหลักการบัญชีเพื่อหา แนวทางแก้ปัญหาอย่างเหมาะสม และเอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วย ความอนุเคราะห์และความ เมตตาเป็นอย่างสูงจากท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์ ที่ได้กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา และสละเวลาอันมีค่าในการให้คำแนะนำ ข้อคิดเห็นต่าง ๆ และข้อควรศึกษาเพิ่มเติม ตลอดการทำ เอกัตศึกษานี้ ผู้เขียนได้รับความอนุเคราะห์ ความช่วยเหลือจากผู้ที่ทำงานเกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหา ที่ผู้เขียนศึกษา ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์และคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาท วิชาความรู้ทางด้านกฎหมายและด้านต่าง ๆ และขอขอบพระคุณ อาจารย์ดร.ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และอาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ ที่ได้รับฟังการบรรยายและแสดงความคิดเห็น ทำให้ผู้เขียนสามารถ นำมาใช้ในการทำเอกัตศึกษานับนี้จนเสร็จสมบูรณ์

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และผู้บังคับบัญชา ตลอดจนขอขอบคุณ เจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย รวมถึงญาติพี่น้อง และเพื่อน ๆ ทุกคนซึ่งคอยให้กำลังใจ คำแนะนำ คำปรึกษา และสนับสนุนผู้เขียนในทุก ๆ ทางเป็นอย่างดีมาโดยตลอด ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัต ศึกษานับนี้จะประโยชน์ให้แก่ผู้สนใจไม่มากนักน้อย และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอ อภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

นางสาวภัทราพร คำไพเราะพันธุ์

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ .....	ง
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ .....	ซ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 สมมติฐาน .....	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 ลักษณะของรายจ่ายเพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ และการรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชี .....	5
2.1 ลักษณะรายจ่ายเพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ .....	5
2.1.1 คำนิยามและลักษณะของการส่งเสริมการขาย.....	5
2.1.2 บทบาทและความสำคัญของการส่งเสริมการขาย.....	6
2.1.3 วัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการขาย.....	9
2.1.4 รูปแบบและลักษณะการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์.....	10
2.2 การรับรู้รายการเพื่อการส่งเสริมการขายตามมาตรฐานบัญชี.....	18
2.2.1 แม่บทการบัญชี (ฉบับปรับปรุง 2552).....	19
2.2.2 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง 2558) .....	20
2.2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้.....	29
2.2.4 กรณีศึกษาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อระหว่างผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายในธุรกิจรถยนต์ .....	32

บทที่ 3 การรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณการซื้อเพื่อส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามประมวลรัษฎากร และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 .....	38
3.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายการการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามประมวลรัษฎากร .....	38
3.1.1 การใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้รายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	38
3.1.2 การรับรู้รายการของผู้ผลิต (ผู้ให้ส่วนลด) .....	43
3.1.3 การรับรู้รายการของตัวแทนจำหน่าย (ผู้ได้รับส่วนลด) .....	43
3.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายการการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15).....	44
3.2.1 แนวคิดในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 .....	45
3.2.2 คำนิยามตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 .....	46
3.2.3 แนวทางการปฏิบัติของการรับรู้รายได้ .....	48
3.2.4 กรณีศึกษาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อระหว่างผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15.....	57
3.3 แนวความคิดของผู้สอบบัญชีในการรับรู้รายการการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขาย .....	60
บทที่ 4 ปัญหาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์และการหักรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร เมื่อมีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15).....	61
4.1 เปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร กับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า .....	61
4.2 ปัญหาการตีความการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) โดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร .....	64
4.3 ปัญหาของผู้ผลิตในการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์.....	65
4.4 ปัญหาของตัวแทนจำหน่ายในการรับรู้รายได้จากส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ .....	69
4.5 ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เนื่องจากรูปแบบการทำสัญญา.....	70
4.6 ปัญหาอื่น ๆ .....	71

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	72
5.1 บทสรุป.....	72
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	74
บรรณานุกรม.....	77
ภาคผนวก	



## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 : ตารางเปรียบเทียบการคำนวณกำไร(ขาดทุน)ของผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายตามตัวอย่างกรณีศึกษาการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต	37
ตารางที่ 2 : ตารางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ผลิตกรณีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อภายหลังการขายและการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต	43
ตารางที่ 3 : ตารางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของตัวแทนจำหน่ายกรณีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อภายหลังการขายและการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต	44
ตารางที่ 4 : ตารางการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตตามกรณีศึกษาเมื่อมีการพิจารณาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15	57
ตารางที่ 5 : การเปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า	62
ตารางที่ 6 : ตารางแสดงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ผลิตที่มีการตั้งประมาณการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15	67
ตารางที่ 7 : ตารางแสดงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ผลิตที่ไม่มีการตั้งประมาณการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15	68

## สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 : รูปภาพผังโครงสร้างกระบวนการผลิตรถยนต์ของไทย	11
ภาพที่ 2 : รูปภาพระบบช่องทางการตลาดรถยนต์ผ่านตัวแทน	14
ภาพที่ 3 : รูปภาพแสดงการขายสินค้ามากกว่าหนึ่งทอด	32
ภาพที่ 4 : แผนภาพแสดงการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อตัวอย่างกรณีศึกษาการตกลงให้ ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต	36
ภาพที่ 5 : แผนภาพแสดงการกระจายสินค้าและการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิต กับตัวแทนจำหน่ายในต่างประเทศตามกรณีศึกษา	66

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันของธุรกิจรถยนต์มีการใช้เครื่องมือทางการตลาดหลากหลายรูปแบบเพื่อกระตุ้นยอดขายให้สามารถแข่งขันในตลาดได้ โดยรูปแบบของเครื่องมือทางการตลาดมีความแตกต่างกันไปตามลักษณะในการดำเนินธุรกิจและปรับเปลี่ยนไปตามสถานการณ์การแข่งขันทางธุรกิจในขณะนั้น สำหรับการจัดจำหน่ายของธุรกิจรถยนต์ต้องมีตัวแทนจำหน่ายเป็นตัวกลางในการกระจายสินค้า และส่งมอบรถยนต์ไปถึงผู้บริโภค ดังนั้นเครื่องมือทางการตลาดที่ธุรกิจรถยนต์ใช้เพื่อส่งเสริมการขายจึงมีทั้งการใช้เพื่อจูงใจตัวแทนจำหน่าย และจูงใจผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการขายที่มุ่งเน้นกลุ่มเป้าหมายที่เป็นคนกลาง (Trade Promotion Objectives) และการส่งเสริมการขายที่มุ่งเน้นกลุ่มเป้าหมายที่เป็นผู้บริโภค (Consumer Promotion Objective)

ประเทศไทยถือว่าเป็นประเทศที่มีฐานการผลิตสำหรับการผลิตรถยนต์และชิ้นส่วนยานยนต์ของบริษัทข้ามชาติที่บริษัทแม่เจ้าของลิขสิทธิ์มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ต่างประเทศมีการเข้ามาลงทุนตั้งฐานการผลิตในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ เนื่องจากปัจจัยหลายประการที่ประเทศในภูมิภาคนี้มีความเหมาะสมในด้านต้นทุนการผลิต อีกทั้งได้รับการสนับสนุนการลงทุนจากภาครัฐ ทำให้ในประเทศไทยมีการลงทุนจากธุรกิจรถยนต์หลายราย เกิดการแข่งขันในตลาดและปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการตลาดเป็นส่วนสำคัญในการส่งเสริมการขายของผู้ประกอบการแต่ละราย เนื่องจากการส่งเสริมการตลาดมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มยอดขาย และมีผลต่อรายได้ของผู้ประกอบการ สำหรับโรงงานผลิตรถยนต์มีการใช้เครื่องมือส่งเสริมการขายที่มุ่งเน้นไปที่ตัวแทนจำหน่าย และมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ตัวแทนจำหน่ายมีการสั่งซื้อในปริมาณและกระตุ้นการทำการตลาดของตัวแทนจำหน่ายโดยการให้เงินสนับสนุน

ดังนั้นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อการส่งเสริมการตลาดจึงเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องและมีผลโดยตรงต่อรายได้ของกิจการ ซึ่งการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เพียงแต่กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ยังไม่ได้รับชำระหรือยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่เนื่องด้วยการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันแต่ละธุรกิจย่อมต้องมีการกำหนดนโยบายในการดำเนินธุรกิจเป็นแนวทางปฏิบัติ และนโยบายทางบัญชีที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับรายได้และรายจ่าย ผู้บริหารผู้กำหนดนโยบายต่าง ๆ จึงมีความสำคัญในการเลือกนโยบายทางบัญชีให้สอดคล้องกับนโยบายขององค์กรและถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับรายจ่ายเพื่อการส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ของ

ธุรกิจผู้ผลิตรถยนต์ รายจ่ายดังกล่าวมีส่วนเกี่ยวข้อง และมีผลโดยตรงกับรายได้จึงทำให้การกำหนดการเลือกใช้นโยบายทางบัญชีเพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการบันทึกการทางบัญชีที่มีความสำคัญในการแสดงตัวเลขรายได้และรายจ่ายดังกล่าว แต่ด้วยหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรที่ใช้เกณฑ์สิทธิมีความไม่ชัดเจนทำให้การบันทึกการทางบัญชีที่ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและในทางภาษีต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากรไม่มีความชัดเจนเกี่ยวกับรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) อีกทั้งการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินในประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้มีแนวทางปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกันกับประเทศอื่น ที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งมาตรฐานสำคัญที่จะมีการเปลี่ยนแปลงคือ มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (TAS 18) จะถูกยกเลิก และประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS 15) รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ผู้เขียนจึงเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ย่อมต้องเกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ในเอกัตศึกษานี้ผู้เขียนจึงได้ศึกษาการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS 15) รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าซึ่งจะมีผลบังคับใช้ในปีพ.ศ. 2562 เพื่อเป็นแนวทางในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ให้ชัดเจนมากขึ้น

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาปัญหาของการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เกี่ยวกับรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์

1.2.2 เพื่อศึกษาปัญหาของการรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์

1.2.3 เพื่อศึกษาและเข้าใจหลักการการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15) เกี่ยวกับรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate)

1.2.4 เพื่อศึกษาหาแนวทางที่จะสามารถนำมาแก้ไขเพิ่มเติมการรับรู้รายได้และรายจ่าย โดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร

### 1.3 สมมติฐาน

การรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรขาดความชัดเจนในการรับรู้รายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์

### 1.4 ขอบเขตการศึกษา

1.4.1 ศึกษาการรับรู้รายได้รายจ่ายของการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบันตามประมวลรัษฎากร

1.4.2 ศึกษาการรับรู้รายได้รายจ่ายของการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 และความเห็นของผู้สอบบัญชี

1.4.3 ศึกษาหลักการและแนวปฏิบัติในการรับรู้รายได้รายจ่ายของการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

เอกัตศึกษานี้ ผู้เขียนศึกษาค้นคว้า วิจัย และรวบรวมข้อมูลทางเอกสาร (Documentary Research) เพื่อศึกษาแนวทางการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (TFRS 15) และการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ทั้งตำราไทย เอกสารอิเล็กทรอนิกส์ และสอบถามกับบุคคลผู้เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ศึกษา

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 เพื่อเข้าใจถึงวิธีการการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (TFRS 15) เกี่ยวกับรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate)

1.6.2 เพื่อให้ได้รับแนวทางที่เป็นประโยชน์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (TFRS 15)

1.6.3 เพื่อให้ทราบถึงผลกระทบของการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (TFRS 15) เกี่ยวกับรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate)

1.6.4 เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมการรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร

## บทที่ 2

### ลักษณะของรายจ่ายเพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ และการรับรู้รายการ ตามมาตรฐานการบัญชี

อุตสาหกรรมรถยนต์ในประเทศไทยมีการเติบโตทั้งด้านการผลิตและการจัดจำหน่ายในประเทศ และต่างประเทศเนื่องจากปัจจัยต่าง ๆ ทั้งในส่วนต้นทุนการผลิต วัตถุดิบ แรงงาน และนโยบายของรัฐบาลที่ต้องการให้มีการขยายการลงทุนให้มากขึ้น ส่งผลในตลาดรถยนต์มีการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์เพื่อสร้างศักยภาพในการแข่งขันของแต่ละราย ดังนั้นเครื่องมือทางการตลาดเพื่อการส่งเสริมการขายจึงมีบทบาทสำคัญที่จะช่วยสร้างและกระตุ้นยอดขาย การวางแผนการขาย และแผนการส่งเสริมการขายจึงต้องสอดคล้องเพื่อให้กิจการสามารถบรรลุเป้าหมายได้

การเป็นฐานการผลิตสำหรับธุรกิจรถยนต์ของประเทศไทย ที่มีการลงทุนจากเจ้าของลิขสิทธิ์โดยบริษัทข้ามชาติ ต้องให้ความสำคัญกับการกระจายสินค้า การจัดจำหน่ายให้ถึงมือผู้บริโภคผ่านตัวกลางหรือตัวแทนจำหน่าย ดังนั้นเครื่องมือทางการตลาดที่กลุ่มผู้ผลิตรถยนต์ใช้เพื่อกระตุ้นยอดขายจึงเน้นไปที่การส่งเสริมการขายไปยังตัวกลาง หรือตัวแทนจำหน่าย เพื่อความเข้าใจในรูปแบบของเครื่องมือการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ ในส่วนนี้ผู้เขียนได้อธิบายลักษณะการส่งเสริมการขายที่เน้นไปที่ตัวแทนจำหน่ายของธุรกิจรถยนต์ไว้ดังนี้

#### 2.1 ลักษณะรายจ่ายเพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์

เนื่องจากการส่งเสริมการขายเป็นกลยุทธ์ทางการตลาดที่สำคัญและมีประสิทธิภาพส่งผลต่อการซื้อขายสินค้า ทำให้ผู้ผลิตรถยนต์พิจารณาวิธีการส่งเสริมการขายรูปแบบต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์เพื่อความเข้าใจลักษณะรายจ่ายเพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ จึงต้องเข้าใจความหมาย บทบาทและความสำคัญของการส่งเสริมการขายดังนี้

##### 2.1.1 คำนิยามและลักษณะของการส่งเสริมการขาย

คำนิยามของการส่งเสริมการขายได้มีผู้ให้ความหมายไว้หลากหลาย เช่น

สมาคมการตลาดแห่งสหรัฐอเมริกาได้ให้ความหมายของการส่งเสริมการขายเอาไว้โดยเฉพาะเจาะจง หมายถึง “กิจกรรมการส่งเสริมการตลาดอื่น ๆ ที่กระทำนอกเหนือจากการขาย อาจกระทำโดยบุคคล การโฆษณา และการประชาสัมพันธ์ ซึ่งกระตุ้นเร่งเร้าการซื้อของผู้บริโภคและกระตุ้นการปฏิบัติงานของคนกลางให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น”<sup>1</sup>

<sup>1</sup> รองศาสตราจารย์อ่องอาจ ปทะวานิช (2557), การส่งเสริมการขาย: ความหมายและลักษณะของการส่งเสริมการขาย, หน้า 10

Albert Frey ได้ให้ความหมายของการส่งเสริมการขายไว้ดังนี้ “การส่งเสริมการขายเกี่ยวข้องกับการสร้างสรรค์ การประยุกต์ใช้ และการเผยแพร่วัสดุการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย รวมทั้งวิธีการหรือเทคนิคต่าง ๆ ที่นำมาใช้เพื่อสนับสนุนการโฆษณาและการขายโดยบุคคล การส่งเสริมการขายกระทำโดยใช้วิธีการส่งจดหมายตรงทางไปรษณีย์ การจัดทำแคตตาล็อก สิ่งพิมพ์จากผู้ผลิต (House Organs) การจัดแสดงสินค้าโดยมุ่งสู่คนกลาง การแข่งขันทางการขาย การจัดทำเครื่องมือและอุปกรณ์ช่วยขายอื่น ๆ แก่คนกลาง โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อกระตุ้นความพยายามด้านการขายต่อพนักงาน ตัวแทนจำหน่าย เพื่อให้คนกลางยินดีที่จะสนับสนุนยี่ห้อหนึ่งโดยเฉพาะ และเพื่อทำให้ผู้บริโภคมีความต้องการที่จะซื้อยี่ห้ออื่น ๆ รวมทั้งให้การขายโดยบุคคลและการโฆษณาจะดำเนินไปได้ด้วยดี จะต้องมีการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้น ซึ่งการส่งเสริมการขายจะเป็นสิ่งกระตุ้นพิเศษอย่างหนึ่ง”<sup>2</sup>

“การส่งเสริมการขาย (Sale Promotion) หมายถึง วิธีการดึงดูดใจโดยตรงวิธีหนึ่งด้วยการนำเสนอมูลค่าพิเศษ หรือการเพิ่มความดึงดูดในตัวสินค้าให้แก่ทีมขาย ตัวแทนจำหน่ายหรือผู้บริโภคปลายทางโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดการซื้อสินค้าทันที”<sup>3</sup>

จากความหมายของการส่งเสริมการขายที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าลักษณะของการส่งเสริมการขายคือ การกระตุ้น จูงใจให้เกิดการซื้อสินค้า ไม่ว่าจะเป็นการกระตุ้นต่อตัวกลาง หรือตัวแทนจำหน่าย หรือ กระตุ้นที่ผู้บริโภคโดยตรง ซึ่งกิจกรรมการส่งเสริมการขายจะมีหลากหลายรูปแบบโดยจัดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะเพิ่มยอดขาย และส่งผลต่อรายได้ทั้งสิ้น

### 2.1.2 บทบาทและความสำคัญของการส่งเสริมการขาย

การส่งเสริมการขายเป็นองค์ประกอบหนึ่งในเครื่องมือด้านการตลาดที่เกิดจากส่วนประสมทางการตลาดที่มีผลต่อการสร้างความพึงพอใจให้ลูกค้าเกิดความต้องการในการซื้อสินค้า โดยทั่วไปส่วนประสมทางการตลาดแบ่งได้เป็น ผลิตภัณฑ์ (Product), การกำหนดราคา (Price), การจัดจำหน่าย (Place), การส่งเสริมการตลาด (Promotion) และการส่งเสริมการขาย (Sale Promotion) และเนื่องจากกิจกรรมด้านการตลาดที่แต่ละกิจการกำหนดขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ทางการตลาดนั้นมีหลากหลายรูปแบบ ซึ่งการกำหนดเครื่องมือต่าง ๆ ต้องใช้ส่วนประสมทางการตลาดเข้าร่วมด้วย โดยทั่วไปแล้วกิจการจะมีการใช้การส่งเสริมการขายให้มีบทบาทร่วมกับส่วนประสมทางการตลาดอื่น เพื่อประสิทธิภาพด้านการตลาด

<sup>2</sup> รองศาสตราจารย์อองอาจ ปทะวานิช (2557), การส่งเสริมการขาย: ความหมายและลักษณะของการส่งเสริมการขาย, หน้า 10

<sup>3</sup> แพลและเรียบเรียงโดย ดร.กมล ชัยวัฒน์ , การโฆษณาและการส่งเสริมการตลาด: การส่งเสริมการขาย, หน้า 377



การกำหนดเครื่องมือทางการตลาดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการสร้างประสิทธิภาพในการขาย จึงนิยมใช้การส่งเสริมการขาย ซึ่งการส่งเสริมการขายเป็นเครื่องมือที่มีความเกี่ยวข้องกับส่วนประสมการตลาดตัวอื่นดังนี้<sup>4</sup>

- 1.) การส่งเสริมการขายกับผลิตภัณฑ์ ธุรกิจมีการนำลักษณะของผลิตภัณฑ์มาใช้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมการขาย เช่น รูปแบบบรรจุภัณฑ์ รูปแบบการให้บริการ การขายรวมเป็นห่อ เป็นต้น
- 2.) การส่งเสริมการขายกับราคา ธุรกิจจะนำนโยบายกลยุทธ์ด้านราคามาใช้ในการส่งเสริมการขาย เช่น การให้ส่วนลดแก่คนกลาง การลดราคาแก่ผู้บริโภค การผ่อนปรนการชำระเงิน
- 3.) การส่งเสริมการขายกับการจัดจำหน่าย ธุรกิจมีการใช้เครื่องมือการส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลาง เพื่อให้คนกลางใช้ความพยายามในการขายมากขึ้น เช่น การเผยแพร่ชื่อผู้จัดจำหน่าย การจัดประชุมตัวแทนขาย เป็นต้น
- 4.) การส่งเสริมการขายกับการส่งเสริมการตลาด การส่งเสริมการขายเป็นเครื่องมือของการส่งเสริมการตลาด ต้องใช้ร่วมกับเครื่องมืออื่น ๆ ของการส่งเสริมการตลาด

นอกจากนี้เทคนิคและวิธีการส่งเสริมการขายหลากหลายรูปแบบที่ผู้ผลิตและผู้จัดจำหน่ายสามารถเลือกใช้ได้ต้องพิจารณาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่าง ๆ ร่วมกับส่วนประสมทางการตลาดที่เลือกใช้ โดยมีแนวทางในการตัดสินใจเลือกใช้ส่วนประสมการส่งเสริมการตลาดที่เป็นการส่งเสริมการขายดังนี้<sup>5</sup>

- 1.) พิจารณางบประมาณ งบประมาณที่ได้รับจะเป็นตัวกำหนดที่สำคัญประการหนึ่งว่าจะเลือกใช้ส่วนประสมการส่งเสริมทางการตลาดส่วนประสมใด มากน้อยเพียงใด
- 2.) ประเภทของผลิตภัณฑ์ โดยปกติสินค้าบริโภคมักใช้ส่วนประสมทางการส่งเสริมการตลาดในรูปของการโฆษณามากกว่า ในขณะที่สินค้าอุตสาหกรรมจะเน้นการขายโดยบุคคล การส่งเสริมการขายอาจนำไปใช้ได้ทั้งสินค้าบริโภคและสินค้าอุตสาหกรรมโดยพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการขาย
- 3.) ลักษณะของการตลาด หากตลาดเป้าหมายเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายก็เลือกใช้การโฆษณาและสนับสนุนด้วยการส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่ผู้บริโภค และถ้าหากตลาดเป้าหมายเป็นผู้ใช้ทางอุตสาหกรรมก็เลือกใช้การขายโดยบุคคลเป็นหลัก และทำการส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลางสนับสนุน หากตลาดเป้าหมายของธุรกิจเป็นตลาด

<sup>4</sup> รองศาสตราจารย์อองอาจ ปทะวานิช (2557), การส่งเสริมการขาย: ความหมายและลักษณะของการส่งเสริมการขาย, หน้า 16

<sup>5</sup> รองศาสตราจารย์อองอาจ ปทะวานิช (2557), การส่งเสริมการขาย: ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเลือกใช้การส่งเสริมการตลาด, หน้า 35

ผู้ขายต่อ (พ่อค้าส่ง พ่อค้าปลีก) ก็เลือกใช้การขายโดยบุคคลและทำการส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลางประกอบ เป็นต้น

- 4.) วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ที่อยู่ในวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกัน ย่อมใช้ส่วนประสมทางการส่งเสริมการตลาดที่แตกต่างกัน
  - 4.1) ระยะแนะนำ เป็นการนำสินค้าเข้าสู่ตลาดเพื่อกระตุ้นให้เกิดการตัดสินใจซื้อ
  - 4.2) ระยะเจริญเติบโต ระยะนี้ธุรกิจจะต้องทุ่มงบประมาณด้านการส่งเสริมการตลาดในระดับเดิมหรือสูงกว่า
  - 4.3) ระยะเจริญเติบโตเต็มที่ ระยะนี้มีการทุ่มงบประมาณด้านการส่งเสริมการตลาดอย่างเต็มที่ เพราะเผชิญกับสภาวะการแข่งขันที่ค่อนข้างรุนแรง
  - 4.4) ระยะตกต่ำ ปกติธุรกิจมีการตัดงบประมาณด้านการโฆษณาและหันมาทำการส่งเสริมการขายแทน
- 5.) วัตถุประสงค์ของการติดต่อสื่อสาร หากต้องการให้ผู้บริโภครู้จักและเข้าใจรายละเอียดของตัวสินค้า ก็ควรใช้การโฆษณาเป็นหลัก แต่ถ้าต้องการให้เกิดความชอบความเชื่อถือในตัวสินค้า ก็ควรขายโดยบุคคลเพิ่มขึ้น
- 6.) การเลือกใช้และปฏิบัติการของคู่แข่ง เพื่อเป็นการป้องกันการแบ่งส่วนแบ่งตลาด ซึ่งการเลือกใช้ส่วนประสมทางการตลาดต้องพิจารณาสถานการณ์เป็นกรณีไป
- 7.) สภาวะเศรษฐกิจ ในยามเศรษฐกิจตกต่ำ อำนาจการซื้อของผู้บริโภคก็จะลดลง การส่งเสริมการขายจะเข้ามามีบทบาทในช่วงโอกาสนี้คือ วิธีการลดราคา การให้ของแถม เป็นต้น

จากการพิจารณาการส่งเสริมการขายที่เป็นเครื่องมือหนึ่งของส่วนประสมทางการตลาดร่วมกับส่วนประสมทางการตลาดอื่น ๆ และปัจจัยที่มีอิทธิพลต่าง ๆ แล้ว ทำให้เห็นว่าการส่งเสริมการขายต้องกระทำในหลากหลายรูปแบบเพื่อให้เหมาะสมกับวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์ ซึ่งสินค้าที่ซื้อขายกันในอุตสาหกรรมรถยนต์เป็นสินค้าอุตสาหกรรม ที่ต้องเน้นการส่งเสริมการขายผ่านตัวกลาง หรือบุคคล และเนื่องจากมีช่วงอายุของสินค้าในระยะยาว การออกสินค้านวัตกรรมใหม่ต้องใช้ระยะเวลาในการวิจัยและพัฒนา ดังนั้นผู้ผลิตจึงต้องจัดสรรงบประมาณการส่งเสริมการขายในระยะยาว เพื่อยังสามารถจูงใจการซื้อสินค้าจากทั้งตัวแทนจำหน่ายและผู้บริโภค ทำให้ผู้ผลิตในอุตสาหกรรมจึงใช้การกำหนดราคาร่วมกับวิธีการส่งเสริมการขายเพื่อจูงใจผู้ซื้อ และมีผลต่อการกระจายสินค้าแต่ละทอด ซึ่งวิธีการส่งเสริมการขายที่มีประสิทธิภาพและมีผลต่อการกระจายสินค้าผ่านตัวกลางคือ การส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ

### 2.1.3 วัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการขาย

ผู้จัดให้มีการส่งเสริมการขายต้องมีรูปแบบการส่งเสริมการขายที่เหมาะสมต่อตัวแทนจำหน่ายแต่ละราย และต้องคำนึงถึงปัจจัยด้านต่าง ๆ อีกทั้งยังต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการขาย โดยวัตถุประสงค์หลักของการส่งเสริมการขาย สามารถแบ่งออกได้ 6 หัวข้อ<sup>6</sup> ดังนี้

1.) เพื่อกระตุ้นให้เกิดการสอบถาม (Stimulating Inquiries) เป็นวัตถุประสงค์ที่กำหนดขึ้นเพื่อต้องการให้กลุ่มเป้าหมายมีการสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์หรือบริการของบริษัท จึงต้องมีการส่งข่าวสารเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ การโฆษณาเชิญชวนไปยังกลุ่มเป้าหมายเพื่อให้เกิดการรับรู้ของกลุ่มเป้าหมาย

2.) เพื่อเพิ่มการทดลองใช้ (Increasing Trail) สำหรับผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ ต้องทำให้กลุ่มเป้าหมายเกิดการทดลองใช้ เกิดประสบการณ์จากการทดลอง ซึ่งสามารถทำให้ผู้ทดลองเกิดจินตภาพต่อผลิตภัณฑ์ได้เร็วกว่าการโฆษณา

3.) เพื่อสนับสนุนให้เกิดการซื้อซ้ำ (Encouraging Repurchase) เป็นการสร้างความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย นำไปสู่ความศรัทธาต่อยี่ห้อ (Brand Loyalty) เทคนิคที่นำมาใช้คือการให้คูปอง ส่วนลด สะสมคะแนน ชิงรางวัล ซึ่งเป็นวิธีที่ร้านค้าปลีกนิยมนำมาใช้กันเป็นส่วนมาก

4.) เพื่อเพิ่มจำนวนลูกค้าเข้าร้าน (Traffic Building) เป็นการใช้การส่งเสริมการขายเป็นตัวนำ ชักจูงให้ลูกค้าใหม่เข้ามาในร้านเพื่อเพิ่มโอกาสในการขาย หรือมีการจัดรายการลดราคาสินค้า และเทคนิคต่าง ๆ ร่วมกัน

5.) เพื่อสนับสนุนให้มีการซื้อกักตุน (Encouraging Inventory Building) โดยต้องการให้คนกลางเพิ่มปริมาณสินค้าคงคลังให้สูงขึ้น พร้อมทั้งจะขายหรือให้บริการกับลูกค้า ซึ่งผู้ผลิตหรือคนกลางอาจต้องการให้ผู้ซื้อซื้อโดยเพิ่มปริมาณซื้อแต่ละครั้ง สำหรับสินค้าที่เป็นตัวสำคัญในการทำยอดขาย การบรรเทาหรือลดปัญหาสินค้าไม่เพียงพอต่อการจำหน่าย นอกจากเป็นการป้องกันการสูญเสียลูกค้าแล้ว ยังช่วยป้องกันไม่ให้ลูกค้าหันไปใช้ยี่ห้ออื่นของคู่แข่งด้วย

6.) เพื่อให้ได้ รับ การ สนับสนุน จาก ผู้จัดจำหน่าย (Obtaining Distributor Promotional) การบรรลุวัตถุประสงค์ข้อนี้ต้องมีการร่วมมือจากผู้จัดจำหน่าย พนักงานขายของผู้จัด

<sup>6</sup> รองศาสตราจารย์อองอาจ ปทพานิช (2557), การส่งเสริมการขาย: วัตถุประสงค์หลักของการส่งเสริมการขาย, หน้า 26

จำหน่าย เทคนิคหรือวิธีการที่ใช้ การแข่งขันทางการขาย เป็นการตอบแทนในการร่วมมือของผู้จัดจำหน่าย เพื่อสนับสนุนการส่งเสริมที่ไปถึงผู้บริโภค ซึ่งเป็นการเพิ่มยอดขายทางอ้อมและมีผลต่อความเจริญเติบโตของผู้จัดจำหน่ายอีกด้วย

จากวัตถุประสงค์หลักในการทำการส่งเสริมการขายดังกล่าวมา สามารถแบ่งระดับการส่งเสริมการขายได้ 3 ระดับ คือ การส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่ผู้บริโภค (Consumer Promotion), การส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลาง (Trade or Dealer Promotion) และ การส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่พนักงานขาย (Sale-Force Promotion) โดยในแต่ละระดับมีการใช้รูปแบบและเครื่องมือการส่งเสริมการขายต่างกันไปตามลักษณะของกลุ่มเป้าหมาย

การส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์มีการใช้เครื่องมือหลากหลายรูปแบบตามกลุ่มเป้าหมายในแต่ละระดับทั้งผู้บริโภค คนกลางและพนักงานขาย สำหรับนักศึกษาชั้นนี้ผู้เขียนต้องการศึกษาการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ระหว่างผู้ผลิตและผู้จัดจำหน่าย ดังนั้นรูปแบบและลักษณะการส่งเสริมการขายที่จะศึกษาจึงเป็นการส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลาง (Trade or Dealer Promotion)

การส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลาง (Trade or Dealer Promotion) หมายถึง การดำเนินกิจกรรมส่งเสริมการขายที่กระตุ้นตัวแทน พ่อค้าส่ง หรือพ่อค้าปลีก ให้ใช้ความพยายามในการขาย รับสินค้าไว้อย่างรวดเร็ว และช่วยผลักดันสินค้าจากผู้ผลิตไปยังผู้บริโภคหรือผู้ใช้ จึงถือว่าเป็นการใช้กลยุทธ์ผลัก (Push strategy) โดยทั่วไปมักใช้การขายโดยใช้พนักงานขาย (Personal selling) ควบคู่กับการส่งเสริมที่มุ่งสู่คนกลาง (Trade promotion)<sup>7</sup>

## 2.1.4 รูปแบบและลักษณะการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์

การจัดให้มีการส่งเสริมการขายนั้น นอกจากจะต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการทำการตลาดและการส่งเสริมการขายแล้ว รูปแบบและลักษณะของการส่งเสริมการขายจึงมีความแตกต่างกันในแต่ละรูปแบบธุรกิจ ในธุรกิจรถยนต์จึงมีลักษณะการส่งเสริมการขาย โดยพิจารณาตามลักษณะธุรกิจดังต่อไปนี้

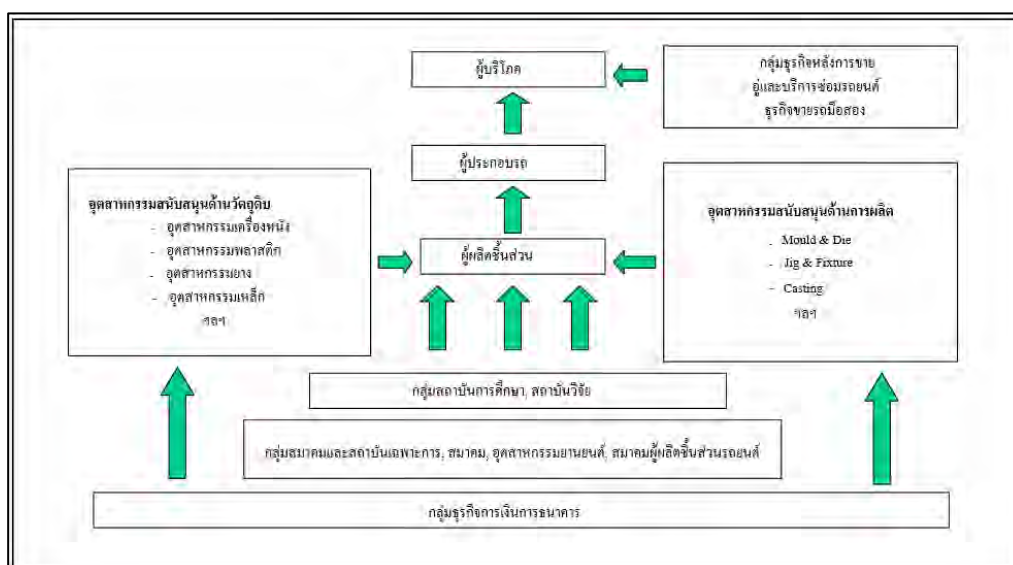
### 2.1.4.1 ลักษณะธุรกิจของอุตสาหกรรมรถยนต์

ตลาดรถยนต์ในประเทศไทยปี 2560-2562 มีแนวโน้มขยายตัว ส่งผลให้รายได้จากการจำหน่ายเพิ่มขึ้น และส่งผลดีต่อผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ เนื่องมาจากการสนับสนุนจากรัฐบาลที่มีนโยบายสร้างความเข้มแข็งให้กับอุตสาหกรรมรถยนต์ในประเทศ โดยส่งเสริมการผลิตและใช้ชิ้นส่วนยานยนต์ในประเทศ ซึ่งปี 2559 การผลิตรถยนต์ในประเทศไทยมีสัดส่วนสูงกว่า 80% ของ

<sup>7</sup> รองศาสตราจารย์อองอาจ ปทะวานิช (2557), การส่งเสริมการขาย: การส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลาง, หน้า 161

มูลค่าชิ้นส่วนที่ใช้ในการผลิต ส่งผลต่อห่วงโซ่อุปทานที่เข้มแข็งขึ้น ทำให้อุตสาหกรรมรถยนต์เป็นอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย ทั้งการผลิต การส่งออก การลงทุน การจ้างงาน และมีความเชื่อมโยงกับอุตสาหกรรมต่อเนื่องจำนวนมาก

อุตสาหกรรมยานยนต์ไทย (Thai Automotive Cluster) ประกอบด้วย ผู้ประกอบการใหญ่ 2 ส่วน ส่วนแรกเป็นส่วนกิจกรรมหลัก (Core Activities) ได้แก่ กลุ่มผู้ประกอบการยานยนต์และผู้ผลิตชิ้นส่วนยานยนต์<sup>8</sup> ตั้งแต่ผู้จัดหาวัตถุดิบส่งไปถึงผู้ผลิต ซึ่งผลิตเพื่อจำหน่ายในประเทศและส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ ส่วนที่สองเป็นส่วนกิจกรรมสนับสนุน (Supporting Activities) ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรมต้นน้ำ กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ กลุ่มนโยบายรวมถึงองค์กรสนับสนุน ดังแสดงในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 ผังโครงสร้างกระบวนการผลิตรถยนต์ของไทย

ที่มา. “โครงการศึกษาการพัฒนาขีดความสามารถในการแข่งขันของไทย”, โดย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, สถาบันบัณฑิตบริหารธุรกิจศศินทร์, 2546, จาก <http://www.chula.ac.th/>

ธุรกิจตัวแทนจำหน่ายรถยนต์เป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในห่วงโซ่อุปทานของอุตสาหกรรมรถยนต์ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมสนับสนุน ทำหน้าที่เสมือนเป็นผู้นำเสนอรถยนต์และผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ รวมไปถึงการมอบบริการให้กับลูกค้าทั้งก่อนและหลังการขายทำให้เกิดรายได้ต่อเนื่องในระยะยาวของบริษัทผู้ผลิตรถยนต์ เนื่องจากการขยายตัวและสภาพการแข่งขันทางธุรกิจที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้รถยนต์ที่มีส่วนแบ่งทางการตลาดสูงมักจะมียอดขายรถยนต์ต่อตัวแทนจำหน่ายที่สูงตามไปด้วย ซึ่งล้วนแล้วแต่กลยุทธ์ในการแข่งขันของตัวแทนจำหน่ายแต่ละราย และกลยุทธ์การจัดการส่งเสริมการขายของผู้ผลิต

<sup>8</sup> ผู้ผลิตชิ้นส่วนรถยนต์แบ่งได้ 2 ประเภท คือ ผู้ผลิตชิ้นส่วนประเภท OEM (Original Equipment Manufacturing) ซึ่งส่งมอบแก่ผู้ผลิตรถยนต์โดยตรง และผู้ผลิตชิ้นส่วนประเภท REM (Replacement Equipment Manufacturing) เพื่อใช้เป็นอะไหล่ทดแทน

### 2.1.4.2 ช่องทางการจัดจำหน่ายผ่านตัวกลาง

การตัดสินใจใช้กลยุทธ์ในการกระจายสินค้าของผู้ผลิตย่อมมีทั้งปัจจัยด้านอุปสงค์ และอุปทาน ทำให้เกิดระบบช่องทางการตลาดในการกระจายสินค้าโดยอาศัยธุรกิจค้าส่งในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งสามารถแบ่งสถาบันที่ประกอบธุรกิจการค้าส่งเป็น กลุ่มที่ 1 พ่อค้าส่ง (Merchant Wholesalers), กลุ่มที่ 2 นายหน้าและตัวแทนจำหน่าย (Broker and Agent), กลุ่มที่ 3 สาขาและสำนักงานขายของผู้ผลิต (Manufacturers Sales Branches and Office) และกลุ่มที่ 4 พ่อค้าส่งประเภทอื่น ๆ (Miscellaneous Wholesalers)<sup>9</sup>

ปัจจุบันเนื่องจากการประกอบธุรกิจผ่านตัวกลาง หรือตัวแทนจำหน่ายมีหลากหลายรูปแบบ ในธุรกิจรถยนต์แต่ละยี่ห้อที่มีรูปแบบของตัวกลางหรือตัวแทนจำหน่ายแตกต่างกันไปแล้วแต่นโยบาย การดำเนินธุรกิจแต่ละราย ดังนั้นจึงยากที่จะให้คำจำกัดความหรือระบุรูปแบบการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะเป็นตัวกลางหรือตัวแทนจำหน่าย โดยทั่วไปจึงมีการจำแนกรูปแบบธุรกิจออกเป็นพ่อค้าส่ง และ ตัวแทนจำหน่าย<sup>10</sup> ดังนี้

1.) พ่อค้าส่ง (Wholesaler) มีกรรมสิทธิ์ในตัวสินค้าที่ขายไป โดยซื้อมาจำหน่าย เป็นพ่อค้าส่งกลุ่มใหญ่ที่สุด โดยพิจารณาจากยอดขายและจำนวนกิจกรรมที่พ่อค้าส่งกระทำ แบ่งได้ 2 ประเภท ดังนี้<sup>11</sup>

- 1.1) พ่อค้าส่งที่ให้บริการอย่างเต็มที่ (Full Function or Service Wholesales) เป็นพ่อค้าส่งที่จะปฏิบัติหน้าที่ทางการตลาดทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมด ได้แก่ ทำหน้าที่เป็นเจ้าของสินค้า และโอนกรรมสิทธิ์จากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ มีการส่งเสริมการตลาด เจรจาทอรองในเรื่องราคาสินค้า ปริมาณ และคุณภาพสินค้า ให้เครดิตกับลูกค้า ซื้อสินค้ามาสต็อกไว้ และรับภาระความเสี่ยงในกรณีสินค้าขายไม่ได้หรือราคาลดลง
- 1.2) พ่อค้าส่งที่ให้บริการจำกัด (Limited Function or Service Wholesales) เป็นพ่อค้าส่งที่จะปฏิบัติหน้าที่ทางตลาดบางอย่างเท่านั้น

2.) ตัวแทนจำหน่าย (Agent) หมายถึง ธุรกิจที่ทำหน้าที่ซื้อหรือขายผลิตภัณฑ์หรือทั้งสองอย่างโดยไม่มีกรรมสิทธิ์ในผลิตภัณฑ์ที่ตนจำหน่ายอยู่ ตัวแทนจะได้รับผลตอบแทนในรูปค่านายหน้า หรือค่าธรรมเนียม หรือเปอร์เซ็นต์จากการขาย ตัวแทนจำหน่ายมีหลายประเภทดังนี้<sup>12</sup>

<sup>9</sup> รองศาสตราจารย์ศิริ ภู่งษ์วัฒนา (2549), การจัดการช่องทางการตลาด; ช่องทางการตลาดผ่านพ่อค้าส่งและตัวแทน, หน้า 174

<sup>10</sup> รองศาสตราจารย์ศิริ ภู่งษ์วัฒนา (2549), การจัดการช่องทางการตลาด; ช่องทางการตลาดผ่านพ่อค้าส่งและตัวแทน, หน้า 175

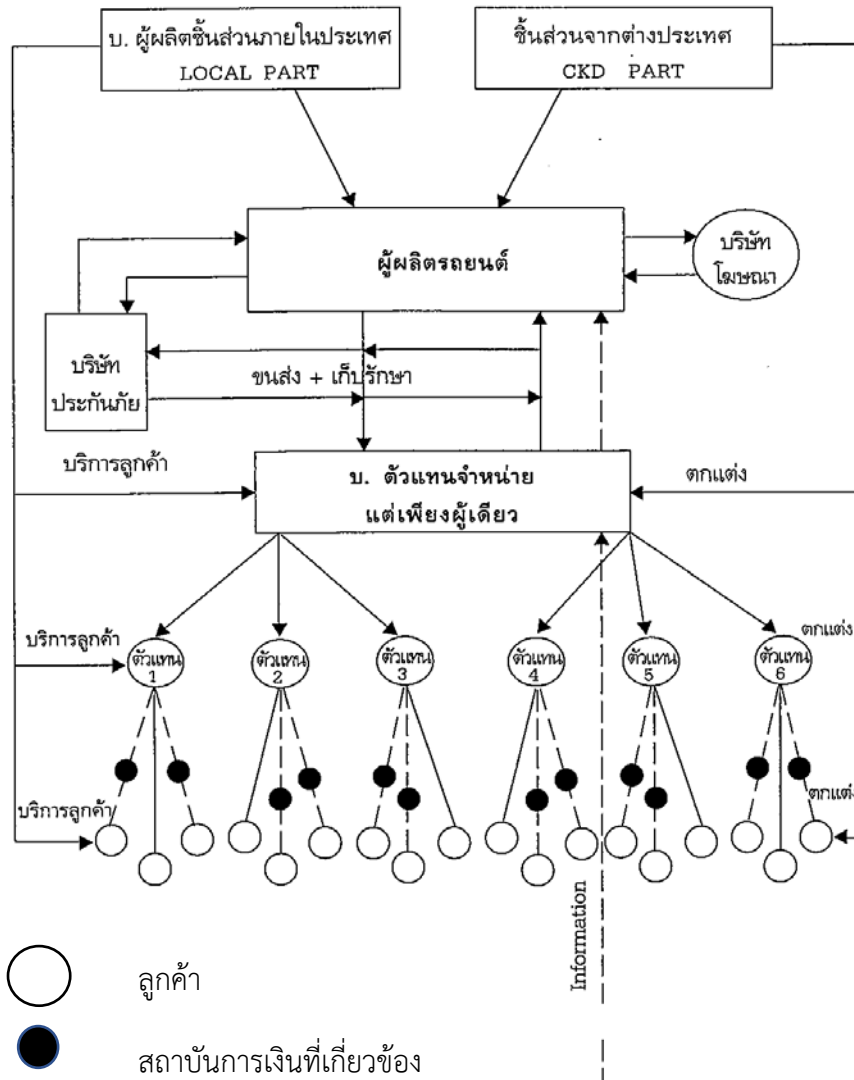
<sup>11</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>12</sup> เรื่องเดียวกัน

- 2.1) ตัวแทนขาย (Selling Agents) เป็นตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งให้ทำหน้าที่แทนบริษัทผู้ผลิตแต่ผู้เดียวในอาณาเขตหนึ่ง ลักษณะสำคัญดังนี้
- เป็นตัวแทนการขายสินค้าแต่เพียงผู้เดียว
  - มีอำนาจในการตั้งราคา กำหนดเงื่อนไขและหน้าที่อื่น ๆ ทางการตลาดแทนบริษัทผู้ผลิต
  - ไม่มีกรรมสิทธิ์ในตัวสินค้าแต่อาจถือครองสินค้าและจัดการสินค้า
  - ถูกจำกัดอาณาเขตในการขายสินค้า
  - ได้รับค่านายหน้าหรือค่าจ้างเป็นค่าตอบแทนซึ่งขึ้นอยู่กับสัญญาและข้อตกลง
- 2.2) ตัวแทนผู้ผลิต (Manufacturer's Agent) เป็นตัวแทนที่แต่งตั้งโดยผู้ผลิตให้ทำหน้าที่แต่เพียงบางส่วนหรือทั้งหมดมีลักษณะที่สำคัญดังนี้
- มีการตกลงกันในลักษณะคู่สัญญาระหว่างผู้ผลิตและตัวแทนให้ทำหน้าที่ขายผลิตภัณฑ์ของผู้ผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดจึงมีลักษณะเหมือนกับสาขาหรือสำนักงานขายของผู้ผลิต
  - ทำหน้าที่ขายสินค้าให้กับผู้ผลิตภายในขอบเขตระบุไว้ในข้อตกลง
  - ตัวแทนผู้ผลิตอาจรับสินค้าจากผู้ผลิตหลาย ๆ รายมาขายพร้อมกันได้
- 2.3) ตัวแทนซื้อ (Resident Buyers) เป็นตัวแทนคนกลางที่ทำหน้าที่เฉพาะการซื้อโดยปกติทำหน้าที่เป็นผู้ซื้อให้พ่อค้าปลีก โดยได้รับผลการตอบแทนจากการซื้อแต่ละครั้ง เนื่องจากพ่อค้าปลีกไม่มีเวลาซื้อด้วยตนเอง การทำงานของคนกลางประเภทนี้จะไม่ขึ้นอยู่กับผู้ผลิตรายใดรายหนึ่ง นิยมใช้ในการจัดซื้อระหว่างประเทศ
- 2.4) ตัวแทนส่งออก - สั่งเข้า (Export-Import Agent) ตัวแทนประเภทนี้เกี่ยวข้องกับการค้าต่างประเทศ ทำหน้าที่จัดซื้อสินค้าในประเทศ ให้แก่ผู้ซื้อที่อยู่ต่างประเทศ หรือ ทำหน้าที่เป็นตัวแทนผู้ขายที่อยู่ในต่างประเทศ

จะเห็นได้ว่าช่องทางการจัดจำหน่ายผ่านตัวกลางมีหลากหลายรูปแบบ ทั้งนี้รูปแบบการบริหารจัดการจึงต้องคำนึงถึงนโยบายการบริหารทางการตลาดด้วย สำหรับธุรกิจที่มีช่องทางการกระจายสินค้าที่ซับซ้อน การบริหารจัดการอย่างเป็นระบบย่อมมีความสำคัญ รวมไปถึงการกระตุ้นสมาชิกให้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยใช้วิถีทางการตลาด สำหรับช่องทางการกระจายสินค้าของอุตสาหกรรมรถยนต์ ผู้เขียนเห็นว่ามีคุณสมบัติสอดคล้องกับโครงสร้างของอุตสาหกรรม เพราะเกี่ยวข้องกับกลุ่มธุรกิจทั้งผู้ผลิตชิ้นส่วนจากทั้งในและต่างประเทศ ครอบคลุมไปถึงกลุ่มธุรกิจที่เป็นผู้กระจายสินค้าไปถึงผู้บริโภคทั้งในและต่างประเทศดังแสดงในภาพที่ 2 ผู้ผลิตจึงต้องใช้วิธีการสนับสนุนสมาชิก

ในช่องทางการตลาด<sup>13</sup>ที่เป็นส่วนหนึ่งของการส่งเสริมการขายสู่คนกลางที่นิยมมากที่สุด โดยการให้ส่วนลดแก่ตัวแทนจำหน่าย



ภาพที่ 2 ระบบช่องทางการตลาดรถยนต์ผ่านตัวแทน

ที่มา.รองศาสตราจารย์ศิริ ภูพงษ์วัฒนา (2549), การจัดการช่องทางการตลาด; ช่องทางการตลาดผ่านพ่อค้าส่งและตัวแทน, หน้า 187

<sup>13</sup> นาย Mc Common ได้เสนอการให้การสนับสนุนสมาชิกในช่องทางการตลาดไว้ 3 ประการ คือ

- 1.) Cooperative Approach เป็นการดำเนินการร่วมกันระหว่างผู้ผลิตกับสมาชิกในช่องทางการตลาด
- 2.) Partnership and Strategic Alliance เป็นการสร้างความร่วมมือหรือสร้างพันธมิตรทางธุรกิจ ซึ่งเป็นความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นเพียงครั้งคราว
- 3.) Distribution Programming เป็นการวางแผนกระจายสินค้าจากผู้ผลิตในลักษณะโครงการระยะยาว



### 2.1.4.3 รูปแบบการส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ในอุตสาหกรรมรถยนต์

เนื่องจากวิธีการส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดแก่ผู้ซื้อเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพ ส่งผลต่อการตัดสินใจซื้อมากที่สุด และยังเป็นกลยุทธ์ที่สามารถผลักดันสินค้าให้ถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้ายได้เร็วมากขึ้น โดยทั้งตัวแทนจำหน่ายและผู้บริโภคคนสุดท้ายสามารถได้รับผลประโยชน์จากการได้รับส่วนลดดังกล่าว การให้ส่วนลดของผู้ผลิตรถยนต์เกิดขึ้นได้ทั้งการให้ส่วนลดจากผู้ผลิตไปสู่ตัวแทนจำหน่าย การให้ส่วนลดระหว่างตัวแทนจำหน่ายด้วยกันเอง หรือการให้ส่วนลดจากตัวแทนจำหน่ายไปสู่ผู้บริโภคคนสุดท้าย ทำให้ลักษณะของการให้ส่วนลดมีหลากหลายรูปแบบและเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้า เช่น<sup>14</sup>

1.) ส่วนลด (Discount) เป็นส่วนที่ลดให้จากราคาที่กำหนดไว้ หรือราคาขายให้กับผู้บริโภค เพื่อให้คนกลางทำหน้าที่ทางการตลาดและได้ผลประโยชน์จากการทำการค้าของคนกลาง เช่น ส่วนลดการค้า ส่วนลดปริมาณ ส่วนลดเงินสด ส่วนลดตามฤดูกาล การให้ส่วนลดโดยทั่วไปจะคิดลดเป็นอัตราร้อยละจากราคาขายที่กำหนดไว้

- 1.1) ส่วนลดเงินสด (Cash discount) เป็นส่วนลดให้แก่ผู้ซื้อหรือคนกลาง ในกรณีที่นำเงินมาชำระหนี้ตามเงื่อนไข เป็นส่วนลดที่กระตุ้นให้เกิดการชำระหนี้เร็วขึ้น
- 1.2) ส่วนลดปริมาณ (Quantity discount) เป็นส่วนลดให้กับผู้ซื้อหรือคนกลาง ในกรณีที่ซื้อในปริมาณมาก มีวัตถุประสงค์เพื่อกระตุ้นให้คนกลางซื้อในปริมาณที่มากขึ้น หรือซื้อจากผู้ขายเพียงแห่งเดียว แบ่งได้ 2 ลักษณะ คือ ส่วนลดปริมาณแบบสะสม เป็นการกำหนดปริมาณการสั่งซื้อหลายครั้งภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และ ส่วนลดปริมาณแบบไม่สะสม กำหนดปริมาณจากการซื้อในแต่ละครั้ง เพื่อให้ซื้อในปริมาณมาก
- 1.3) ส่วนลดตามหน้าที่หรือส่วนลดการค้า (Function discount or trade discount) เป็นส่วนลดที่ผู้ผลิตลดให้กับคนกลางในช่องทางการตลาด มีวัตถุประสงค์เพื่อให้คนกลางทำหน้าที่การขายสินค้าแทนตน
- 1.4) ส่วนลดนอกฤดูกาล (Off-seasonal discount) เป็นส่วนลดที่ผู้ผลิตให้กับคนกลางในช่วงที่สินค้าขายไม่ดี มีวัตถุประสงค์เพื่อให้คนกลางสต็อกสินค้าและเป็นการระบายสินค้าออกจากคลังของผู้ผลิต

<sup>14</sup> รองศาสตราจารย์อองอาจ ปทะวานิช (2557), การส่งเสริมการขาย: วิธีการส่งเสริมการขายที่มุ่งสู่คนกลาง, หน้า 163

2.) ส่วนยอมให้ (Allowances) เป็นส่วนลดที่ผู้ขายลดให้แก่ผู้ซื้อทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อให้คนกลางสนับสนุนและให้ความร่วมมือช่วยเหลือผู้ผลิตในการโฆษณา ด้านกิจกรรมการส่งเสริมการขายหรือกิจกรรมอื่น ๆ เป็นการแลกเปลี่ยน

- 2.1) ส่วนยอมให้จากการซื้อ (Buying allowances) เป็นส่วนลดที่ผู้ขายยอมให้กับคนกลางจากการซื้อสินค้าในระยะเวลาและปริมาณที่กำหนดแน่นอน
- 2.2) ส่วนยอมให้จากใบกำกับสินค้า (Off-invoice discount) เป็นการลดราคาโดยตรงจากใบกำกับสินค้าในช่วงเวลาที่แน่นอนโดยไม่คำนึงถึงปริมาณการซื้อ
- 2.3) ส่วนยอมให้ตามปริมาณการขาย (Count and recount allowance) เป็นเทคนิคการส่งเสริมการขายที่ผู้ผลิตต้องการให้เกิดการเคลื่อนย้ายสินค้าจากคลังสินค้าไปยังร้านค้าส่งหรือเข้าไปในร้านค้าปลีกซึ่งเป็นจุดซื้อ
- 2.4) ส่วนยอมให้เพื่อสต็อกสินค้าในปริมาณเดิม (Buy-back allowances) เป็นการให้ส่วนลดสำหรับสินค้าที่คนกลางซื้อจากผู้ผลิตเพื่อรักษาปริมาณให้เท่ากับสินค้าคงคลังที่มีอยู่เดิม

3.) การให้คืนเป็นเงินสด เป็นการส่งเสริมการขายรูปแบบง่ายที่สุด ระหว่างผู้ผลิตและร้านค้าปลีกโดยผู้ผลิตกำหนดอัตราการให้คืนเงินเป็นเงินสดต่อกล่อง หรือร้อยละของยอดขาย เพื่อแลกกับการกระทำกิจกรรมตามผู้ผลิตกำหนด เมื่อผู้ผลิตได้พิสูจน์แล้วว่าร้านค้าปลีกได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดแล้ว ร้านค้าปลีกจึงจะได้รับส่วนลดเป็นเงินสด

จากรูปแบบการส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลด ผู้เขียนสามารถแบ่งลักษณะของการให้ส่วนลดเป็น 2 ลักษณะ คือ การให้ส่วนลดในขณะที่ขายสินค้า และ ส่วนลดที่ให้ภายหลังการขายสินค้า และในอุตสาหกรรมรถยนต์มีการส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดทั้ง 2 รูปแบบ ซึ่งเอ็กซ์คิสิกานี้ผู้เขียนได้ศึกษาการให้ส่วนลดที่เกี่ยวข้องกับปริมาณซื้อ โดยมีเงื่อนไขที่ผู้ซื้อต้องซื้อในปริมาณที่ตกลงกันไว้จึงจะได้รับส่วนลด หรือในกรณีเป็นตัวแทนจำหน่ายที่ต้องขายสินค้าไปอีกทอด โดยการได้รับส่วนลดจากผู้ผลิตจะเกี่ยวข้องกับปริมาณการซื้อของผู้ซื้อในทอดที่สองด้วย จากรูปแบบการให้ส่วนลดข้างต้นจึงไม่สามารถกำหนดค่านิยามของส่วนลดตามปริมาณซื้อได้อย่างเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่าขึ้นอยู่กับรูปแบบทางธุรกิจ และเงื่อนไขการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อนั้น แต่จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์หลักของการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ผู้ให้ส่วนลดสามารถกำหนดเงื่อนไขให้ผู้รับส่วนลดซื้อสินค้าในปริมาณที่กำหนดเป็นการกระตุ้นยอดขายและส่งผลกระทบต่อรายได้ อีกทั้งหากเป็นกรณีการออกสินค้าใหม่ และยังมีสินค้าเก่าค้างสต็อกอยู่ ผู้ผลิตสามารถกำหนดการให้ส่วนลดเพื่อให้ตัวแทนจำหน่ายผลักดันและเร่งการขายสินค้าได้อีกด้วย ผู้ผลิตสินค้าจึงนิยมใช้กลยุทธ์การส่งเสริมการขายรูปแบบนี้โดยเฉพาะกับสินค้าอุตสาหกรรมอย่างรถยนต์และชิ้นส่วนรถยนต์

## รูปแบบการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ในอุตสาหกรรมรถยนต์

ในอุตสาหกรรมรถยนต์ฝ่ายผู้ผลิตที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านการผลิตรถยนต์ มักใช้วิธีการส่งเสริมการขายผ่านตัวแทนจำหน่ายที่มีความเชี่ยวชาญด้านการทำการตลาดมากกว่า และเพื่อเป็นการลดต้นทุนในการทำการตลาด ผู้ผลิตรถยนต์จึงใช้วิธีการส่งเสริมการขายโดยให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อในลักษณะโดยอ้อมผ่านตัวแทนจำหน่าย เป็นการให้ส่วนลดโดยมีวัตถุประสงค์มุ่งเน้นที่ตัวกลางเป็นการกระตุ้นให้ตัวแทนจำหน่ายมีการผลักดันสินค้า ผู้ผลิตต้องการให้เกิดการเคลื่อนย้ายสินค้าเร็วขึ้น ตัวกลางหรือตัวแทนจำหน่ายรถยนต์แต่ละรายต้องใช้วิธีการและเทคนิคต่าง ๆ เพื่อให้รถยนต์หรือชิ้นส่วนอะไหล่รถยนต์ขายออกสู่ตลาดได้มากขึ้นจึงจะได้รับส่วนลดจากผู้ผลิต และเนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศฐานการผลิตรถยนต์ทำให้การจัดจำหน่ายมีทั้งในประเทศและต่างประเทศ การส่งเสริมการขายจึงเกิดขึ้นทั้งกับตัวแทนจำหน่ายในประเทศและต่างประเทศเช่นกัน การพิจารณาการส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดตามปริมาณการซื้อจากผู้ผลิตรถยนต์นั้น เป็นการสร้างข้อจำกัดในแนวตั้ง<sup>15</sup>ของผู้ผลิตกับตัวแทนจำหน่าย เช่น การกำหนดราคาขาย รวมถึงการกำหนดการดำเนินงานกิจการโดยเจรจาทำข้อตกลงเป็นสัญญา ซึ่งเป็นวิธีที่ผู้ผลิตในอุตสาหกรรมรถยนต์นำมาใช้ร่วมกับการกระจายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่าย

การเจรจาต่อรองระหว่างผู้ผลิตรถยนต์และตัวแทนจำหน่ายในการส่งเสริมการขายที่มีผลต่อยอดขายนั้น ในทางปฏิบัติผู้ผลิตรถยนต์มักกำหนดเงื่อนไขในการส่งเสริมการขายเพื่อจูงใจให้ตัวแทนจำหน่ายขายรถยนต์หรือชิ้นส่วนอะไหล่รถยนต์ให้ได้ตามเป้า (Volume Incentive)<sup>16</sup> ตัวแทนจำหน่ายจึงจะได้รับส่วนลดกลับคืน ดังนั้นปัจจัยสำคัญคือ การปฏิบัติตามเงื่อนไขของตัวแทนจำหน่ายเพื่อให้ได้รับส่วนลด และการตรวจสอบของผู้ผลิตเพื่อการควบคุมรายการให้ส่วนลดดังกล่าว ทั้งนี้การสร้างเงื่อนไขให้ตัวแทนจำหน่ายจะสอดคล้องตามนโยบายการบริหาร โดยเงื่อนไขที่ระบุมีความสำคัญต่อการพิจารณามีดังนี้

- 1.) ปริมาณสินค้า เป็นการกำหนดปริมาณการซื้อสินค้าเพื่อเป็นฐานในการคิดจำนวนเงินการให้ส่วนลด มีทั้งการกำหนดส่วนลดตามปริมาณซื้อจากปริมาณสินค้าทั้งหมดตามสัญญา และการกำหนดการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อแบบขั้นบันไดเพื่อให้ตัวแทนจำหน่ายขายสินค้าในปริมาณมากขึ้นตัวอย่างเช่น หากสามารถขายได้ตั้งแต่ 1-100 คัน จะได้รับส่วนลดกลับคืน 3,000 บาทต่อคัน และตั้งแต่คันที่ 101-200 ได้รับส่วนลดกลับคืน 5,000 บาทต่อคัน
- 2.) ช่วงเวลาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ เป็นการกำหนดช่วงเวลาให้ผู้ผลิตจะให้ส่วนลดโดยตัวแทนจำหน่ายต้องซื้อสินค้าภายในช่วงระยะเวลานั้น ๆ หรือช่วงเวลาให้ผู้ผลิตจะให้

<sup>15</sup> อัครวิณ วุฒิกนกวางนิษฐ์, “การกระจายสินค้าและการควบคุมตัวแทนจำหน่ายในแนวตั้งของธุรกิจจำหน่ายอะไหล่รถยนต์”, (งานวิจัยเฉพาะเรื่อง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552) หน้า 9

<sup>16</sup> อัครวิณ วุฒิกนกวางนิษฐ์, “การกระจายสินค้าและการควบคุมตัวแทนจำหน่ายในแนวตั้งของธุรกิจจำหน่ายอะไหล่รถยนต์”, (งานวิจัยเฉพาะเรื่อง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552) หน้า 42

ส่วนลดเมื่อตัวแทนจำหน่ายสามารถขายสินค้าไปอีกทอดหนึ่งตามที่กำหนด อาจกำหนดเป็นช่วงระยะเวลาตามโครงการของสินค้า หรือเป็นรายไตรมาส หรือกำหนดตามรอบการผลิต

- 3.) จำนวนเงินต่อหน่วย เป็นจำนวนเงินส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายกำหนดเมื่อตัวแทนจำหน่ายสามารถปฏิบัติได้ตามเงื่อนไข โดยกำหนดเป็นจำนวนเงินต่อหน่วยสินค้า หรือบางกรณีอาจกำหนดจำนวนเงินเป็นร้อยละของราคาขาย
- 4.) เอกสารหลักฐาน ตัวแทนจำหน่ายต้องสามารถแสดงเอกสารหลักฐานการซื้อขายสินค้าให้ได้ตามเงื่อนไข เช่น กรณีขายสินค้าในประเทศ เอกสารที่สามารถยืนยันการซื้อขายสินค้าได้อาจเป็น ใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษี กรณีขายสินค้าไปต่างประเทศ เอกสารที่ใช้อาจเป็น ใบตราส่งสินค้า Bill of lading (B/L), ใบขนสินค้าขาออก เป็นต้น เอกสารหลักฐานจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดที่จะสามารถยืนยันได้ว่าตัวแทนจำหน่ายขายสินค้าได้ตามที่กำหนดได้จริง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขทางการค้าและข้อตกลงทางธุรกิจ หากเป็นการตกลงที่ตัวแทนจำหน่ายต้องสามารถขายสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายย่อย หรือผู้บริโภคนสุดท้าย เอกสารหลักฐานจึงต้องสอดคล้องกัน เช่น ใบยืนยันแสดงการจดทะเบียนรถยนต์ตามผู้เป็นเจ้าของ เป็นต้น

จากรูปแบบการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ในอุตสาหกรรมรถยนต์ จะเห็นได้ว่า การกำหนดเงื่อนไขของผู้ให้ส่วนลดและการปฏิบัติตามเงื่อนไขของผู้ได้รับส่วนลดนั้นอาจทำให้มีรูปแบบการดำเนินธุรกิจเพื่อการได้รับส่วนลดดังกล่าวที่แตกต่างกันไป และส่งผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายของทั้งผู้ให้ส่วนลดและผู้ได้รับส่วนลด ทำให้ผู้ประกอบการต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชี และตามประมวลรัษฎากร ดังที่ผู้เขียนจะได้กล่าวในหัวข้อถัดไป

## 2.2 การรับรู้รายการเพื่อการส่งเสริมการขายตามมาตรฐานบัญชี

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้มีสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย จัดตั้งขึ้นเพื่อพัฒนา ส่งเสริมวิชาชีพบัญชี มีหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพในด้านการสอบบัญชี และการทำบัญชี เพื่อไม่ให้เกิดการประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีผลกระทบต่อประโยชน์ได้เสียของประชาชน หรือผู้มีส่วนได้เสีย และกำหนดให้แต่ละธุรกิจมีการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีทั่วไป ผู้จัดทำบัญชีจึงต้องมีความเข้าใจในหลักการต่าง ๆ โดยสภาวิชาชีพบัญชีได้มีการกำหนดแม่บทการบัญชีซึ่งเป็นแนวทางพื้นฐานสำคัญในการจัดทำงบการเงินและนำเสนองบการเงิน โดยต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินเพื่อให้เข้าใจถึงข้อมูลที่อยู่ในงบการเงิน โดยผู้เขียนได้กล่าวถึงแม่บทการบัญชี กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องไว้ในหัวข้อนี้

## 2.2.1 แม่บทการบัญชี (ฉบับปรับปรุง 2552)

แม่บทการบัญชีเป็นแนวคิดพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินให้กับผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก โดยแม่บทการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อ<sup>17</sup>

- 1.) เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการพัฒนา มาตรฐานการบัญชีในอนาคต และในการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่มีในปัจจุบัน
- 2.) เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการปรับปรุง ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอ งบการเงินให้สอดคล้องกันโดยให้หลักเกณฑ์เพื่อใช้ในการลดจำนวนทางเลือกของ วิธีการบันทึกบัญชีที่เคยอนุญาตให้ใช้
- 3.) เป็นแนวทางให้องค์กรที่จัดทำมาตรฐานบัญชีแต่ละประเทศสามารถพัฒนามาตรฐาน การบัญชีเองได้
- 4.) เป็นแนวทางสำหรับผู้จัดทำงบการเงินในการนำมาตราฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ รวมทั้งเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ
- 5.) เป็นแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำขึ้น ตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่
- 6.) ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินซึ่ง จัดทำขึ้นตามมาตรฐานบัญชี
- 7.) ให้ผู้สนใจทราบข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

กล่าวโดยสรุป แม่บทการบัญชีมีวัตถุประสงค์ในการให้ความสำคัญกับข้อมูลทางการเงิน และ การนำเสนอข้อมูลทางการเงินนั้นต่อบุคคลภายนอก และบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยเน้นแนวทางสำหรับผู้ ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินทั้งคณะกรรมการผู้กำหนดมาตรฐานบัญชี องค์กรผู้จัดทำงบการเงิน ผู้สอบ บัญชี และผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากข้อมูลในงบการเงินนั้นมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจใน อนาคต ดังนั้นการแสดงผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการจึงต้องสามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงิน เข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ

การแสดงตัวเลขเพื่อจัดทำในงบการเงินของกิจการจึงต้องคำนึงถึงข้อสมมติในการจัดทำ งบการเงิน<sup>18</sup> คือ

<sup>17</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552): วัตถุประสงค์และสถานะ หน้า 5

<sup>18</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) : ข้อสมมติ หน้า 10

- 1.) เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)      งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์คงค้างเพื่อให้บรรลូវวัตถุประสงค์ดังกล่าวมาแล้ว ภายใต้เกณฑ์คงค้าง รายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้นมิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่าง ๆ จะบันทึก และแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ดังนั้น งบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ
  
- 2.) การดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)      โดยทั่วไปงบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติที่ว่า กิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต ดังนั้น จึงสมมติว่ากิจการไม่มีเจตนา หรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการ หรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ หากกิจการมีเจตนาหรือความจำเป็นดังกล่าว งบการเงินต้องจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์อื่น และต้องเปิดเผยเกณฑ์นั้นในงบการเงิน

จากข้อสมมติในการจัดทำงบการเงิน การบันทึกรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อรับเงินหรือจ่ายเงิน ทำให้งบการเงินสามารถให้ข้อมูลรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ รวมถึงข้อมูลในอนาคตที่กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายหรือรับเงินสดในอนาคต ซึ่งในทางบัญชีมีการใช้หลักเกณฑ์คงค้างในการบันทึกรายการทั้งรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนั้นข้อมูลที่แสดงจึงมีลักษณะเป็นจำนวนเงินให้ทราบถึงสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ ทำให้การจัดทำงบการเงินเพื่อให้งบการเงินของแต่ละกิจการสามารถแสดงข้อมูลผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## 2.2.2 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง 2558)

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (คณะกรรมการฯ) ต้องการพัฒนามาตรฐานการบัญชีและกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินและนำเสนองบการเงินให้มีความสอดคล้องกันเป็นไปตามเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เนื่องด้วยปัจจัยด้านเศรษฐกิจของแต่ละประเทศทำให้ความต้องการของผู้ใช้งบการเงินของแต่ละประเทศแตกต่างกันออกไป แต่ยังคงต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์และความสำคัญของงบการเงินโดยมีกรอบแนวคิดสำหรับ

การรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง 2558) เป็นหลักการสำคัญซึ่งมีการพัฒนาปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

วัตถุประสงค์และสถานะของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินกำหนดแนวคิดที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินสำหรับผู้ใช้อย่างนอก<sup>19</sup> คือ

- 1.) เพื่อช่วยคณะกรรมการฯ พัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินในอนาคตและทบทวนมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีอยู่
- 2.) เพื่อช่วยคณะกรรมการฯ ส่งเสริมการทำให้กฎระเบียบ มาตรฐานบัญชีและกระบวนการเกี่ยวกับการนำเสนองบการเงินสอดคล้องกันโดยให้เกณฑ์เพื่อลดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นทางเลือกตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินอนุญาต
- 3.) เพื่อช่วยหน่วยงานกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศ และพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศ
- 4.) เพื่อช่วยผู้จัดทำงบการเงินปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและจัดการกับประเด็นที่ยังไม่ได้นำมาพิจารณากำหนดเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 5.) เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นว่า งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่
- 6.) เพื่อช่วยผู้ใช้งบการเงินตีความข้อมูลที่แสดงในงบการเงินซึ่งได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ
- 7.) เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้สนใจงานของคณะกรรมการฯ เกี่ยวกับแนวทางการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ถึงแม้ว่ากรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินนี้จะไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่กรอบแนวคิดก็ถือเป็นแนวทางที่ใช้ในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินในอนาคตของแต่ละประเทศที่มีการจัดทำงบการเงินตามสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและกฎหมายของประเทศนั้น อย่างไรก็ตามคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศก็มุ่งหวังให้หาแนวทางที่ดีที่สุดเพื่อให้งบการเงินสามารถให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยมีการกำหนดขอบเขตในส่วนของวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ คำนิยาม การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าองค์ประกอบของโครงสร้างงบการเงินไว้ดังนี้

<sup>19</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : วัตถุประสงค์และสถานะ หน้า 4

### 2.2.2.1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป<sup>20</sup> คือ การให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและในอนาคตเพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ การตัดสินใจเหล่านี้เกี่ยวกับการซื้อขายหรือถือตราสารทุนหรือตราสารหนี้และการให้หรือชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น

การบันทึกรายการทางบัญชีตามเกณฑ์คงค้างทำให้แสดงผลของทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ และสิทธิเรียกร้องในงวดที่ผลกระทบนั้นเกิดขึ้น ผู้ใช้งบการเงินทั้งผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นสามารถประเมินอนาคตของกิจการเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ สิทธิเรียกร้องที่เป็นผลมาจากผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ และจากเหตุการณ์หรือรายการอื่น และความสามารถของกิจการในการรับผิดชอบทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและได้ประสิทธิผลเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคต การปฏิบัติตามความรับผิดชอบของตนของฝ่ายบริหาร ซึ่งต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและปฏิบัติตามกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกัภาระผูกพันของกิจการ การทำให้ข้อมูลในงบการเงินสามารถสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้นั้นมาจากการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง โดยข้อมูลทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องของกิจการจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินทราบจุดแข็งและจุดอ่อนทางการเงินของกิจการ สิทธิเรียกร้องของกิจการจะทำให้ประเมินผลการดำเนินงานในอดีตและสามารถพยากรณ์การจัดสรรกระแสเงินสดในอนาคตได้

อย่างไรก็ดีกิจการไม่สามารถเสนอรายงานทางการเงินให้เจาะจงผู้ใช้งบการเงินเฉพาะกลุ่มได้ ดังนั้นจึงต้องเสนอรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป โดยยังคงต้องวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินประกอบกับข้อมูลในด้านอื่นทั้ง สภาพเศรษฐกิจ การเมือง และแนวโน้มของอุตสาหกรรม ทั้งนี้การรายงานทางการเงินต้องอ้างอิงกับการประมาณการ การใช้ดุลยพินิจ มากกว่าภาพที่ถูกต้องทุกรายละเอียด โดยกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินนี้มีการกำหนดแนวคิดที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการใช้ดุลยพินิจดังกล่าว

### 2.2.2.2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์

การให้ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินตามวัตถุประสงค์ที่ได้กล่าวมาข้างต้น ลักษณะของข้อมูลต้องเป็นข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

<sup>20</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป วรรค 2, หน้า 7



**1.) ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน**<sup>21</sup> คือ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

#### ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ<sup>22</sup>

ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างกันไป ข้อมูลอาจสามารถทำให้การตัดสินใจแตกต่างกันไปแม้ว่าผู้ใช้บางรายเลือกที่จะไม่ใช้ประโยชน์จากข้อมูลหรือได้รับทราบข้อมูลจากแหล่งอื่นแล้ว คุณค่าทางการพยากรณ์และคุณค่าทางการยืนยันของข้อมูลทางการเงินมีความสัมพันธ์กัน ข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์มักมีคุณค่าทางการยืนยันด้วย เช่นข้อมูลรายได้สำหรับปีปัจจุบันซึ่งสามารถใช้เป็นเกณฑ์สำหรับพยากรณ์รายได้ในปีต่อ ๆ ไปด้วย ผลของการเปรียบเทียบดังกล่าวสามารถช่วยผู้ใช้แก้ไขและปรับปรุงกระบวนการต่าง ๆ ที่ใช้ในการพยากรณ์ในอดีต

#### ความมีสาระสำคัญ<sup>23</sup>

ข้อมูลมีสาระสำคัญหากการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลข้อมูลผิดอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจโดยใช้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานกิจการใด กิจการหนึ่ง กล่าวอีกนัยหนึ่ง ความมีสาระสำคัญเป็นลักษณะเฉพาะกิจการของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่อิงกับลักษณะหรือขนาดของรายการหรือทั้งลักษณะและขนาดของรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กับข้อมูลในบริบทของรายงานทางการเงินของกิจการแต่ละแห่ง ดังนั้น คณะกรรมการฯ ไม่อาจกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำเชิงปริมาณสำหรับความมีสาระสำคัญที่เหมาะสมกับทุกกรณีหรือกำหนดได้ว่าอะไรอาจมีสาระสำคัญในสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง

#### ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม<sup>24</sup>

รายงานทางการเงินเป็นตัวแทนปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจในรูปของข้อความและตัวเลขข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต้องไม่เป็นเพียงตัวแทนปรากฏการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ แต่ต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นนำเสนอด้วย ในการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอย่างสมบูรณ์ ภาพที่แสดงควรมี 3 ลักษณะคือ ครบถ้วน เป็นกลาง

<sup>21</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 5, หน้า 14

<sup>22</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 6 และ ลค 10, หน้า 14

<sup>23</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 11, หน้า 15

<sup>24</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 12, หน้า 15

และปราศจากข้อผิดพลาด ทั้งนี้ความสมบูรณ์เกิดขึ้นได้ยากหรืออาจไม่เกิดขึ้นเลย วัตถุประสงค์ของคณะกรรมการฯ คือการทำให้ข้อมูลมีคุณภาพดังกล่าวมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

ลักษณะของข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ต้องมีคำอธิบายที่จำเป็น สามารถทำให้ผู้ใช้การเงินเข้าใจถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ความถูกต้องครบถ้วนและความเป็นกลางของข้อมูลโดยปราศจากอคตินั้น ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้การเงินสามารถประเมินได้ว่าข้อมูลทางการเงินนั้นเป็นที่น่าสนใจหรือไม่ และข้อมูลการประมาณการที่จะสามารถทำให้ข้อมูลทางการเงินมีความเที่ยงธรรมได้ต้องมีการอธิบายอย่างชัดเจนและถูกต้อง พร้อมทั้งอธิบายถึงข้อจำกัด และความไม่แน่นอนอย่างมีนัยสำคัญ

**2.) ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม<sup>25</sup>** เป็นลักษณะเชิงคุณภาพที่เสริมความมีประโยชน์ของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

#### **ความสามารถเปรียบเทียบได้<sup>26</sup>**

ความสามารถเปรียบเทียบได้เป็นลักษณะเชิงคุณภาพที่ช่วยให้ผู้ใช้สามารถระบุและเข้าใจความเหมือนหรือความแตกต่างของรายการต่าง ๆ ความสามารถเปรียบเทียบได้ไม่เหมือนลักษณะเชิงคุณภาพอื่นคือไม่สัมพันธ์กับรายการเดียว การเปรียบเทียบต้องมีอย่างน้อย 2 รายการ ความสามารถเปรียบเทียบได้ไม่ใช่ความเป็นแบบแผนเดียวกัน ในการทำให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบได้ สิ่งที่เหมือนกันต้องดูเหมือนกันและสิ่งที่แตกต่างกันต้องดูแตกต่างกัน ความสามารถเปรียบเทียบได้ของข้อมูลทางการเงินไม่ได้เพิ่มขึ้นด้วยการทำให้สิ่งที่ไม่เหมือนกันดูเหมือนกันหรือการทำให้สิ่งที่เหมือนกันดูแตกต่างกัน

#### **ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้<sup>27</sup>**

ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ช่วยให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ว่าข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการนำเสนอ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้หมายความว่า ผู้สังเกตการณ์รายต่าง ๆ ที่มีความรอบรู้และมีความเป็นอิสระสามารถได้ข้อสรุปตรงกันแต่ไม่จำเป็นต้องเป็นข้อตกลงอย่างสมบูรณ์ว่า ภาพนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ข้อมูลเชิงปริมาณที่ สามารถพิสูจน์ยืนยันได้ไม่จำเป็นต้องเป็นประมาณการ ณ จุดเดียว

<sup>25</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 19, หน้า 17

<sup>26</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 21 และ ลค 23, หน้า 17

<sup>27</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 26, หน้า 18

จำนวนเงินต่าง ๆ ที่เป็นไปได้ซึ่ง แสดงเป็นช่วงและความน่าจะเป็นที่เกี่ยวข้องเป็นข้อมูลที่ สามารถพิสูจน์ยืนยันได้เช่นกัน

### ความทันเวลา<sup>28</sup>

ความทันเวลา หมายถึง การมีข้อมูลพร้อมให้ผู้ตัดสินใจทันเวลาที่ข้อมูลสามารถมี อิทธิพลต่อการตัดสินใจ โดยทั่วไป ข้อมูลยิ่งย้อนอดีตนานขึ้น ข้อมูลยิ่งมีประโยชน์น้อยลง แต่ ข้อมูลบางอย่าง อาจยังถือว่าทันเวลาไปเป็นระยะเวลานานหลังสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ด้วยเหตุผลเช่น ผู้ใช้บางรายอาจจำเป็นต้องระบุและประเมินแนวโน้มต่าง ๆ

### ความสามารถเข้าใจได้<sup>29</sup>

การจัดประเภท การกำหนดลักษณะ และการนำเสนอข้อมูลอย่างชัดเจนและกระชับ ทำให้ข้อมูลนั้น สามารถเข้าใจได้ และปรากฏการณ์บางอย่างโดยลักษณะของปรากฏการณ์ นั้นมีความซับซ้อนและไม่สามารถทำให้ง่ายต่อความเข้าใจ การไม่รวมข้อมูลเกี่ยวกับ ปรากฏการณ์นั้นในรายงานทางการเงินอาจทำให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินง่ายต่อความ เข้าใจ แต่รายงานทางการเงินนั้นจะไม่สมบูรณ์และอาจเป็นไปได้ที่จะทำให้เกิดความเข้าใจผิด

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของข้อมูลทางการเงินจะทำให้ข้อมูลทางการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ ใช้ งบการเงินได้ ข้อมูลต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ดังนั้นการใช้ลักษณะ เชิงคุณภาพเสริมทั้ง 4 ลักษณะ ต้องพิจารณาถึงสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลที่ เกี่ยวข้องจึงมีความสำคัญต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของข้อมูลทางการเงินด้วย

#### 2.2.2.3 คำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน

การแสดงตัวเลขในงบการเงินที่ต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อสมมติ โดยกิจการมีการรับรู้รายการ ภายใต้งบดุลคงค้างเพื่อแสดงข้อมูลภาวะผูกพันของกิจการที่มีผลต่อการตัดสินใจ และกิจการมีการ ดำเนินการอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไป ดังนั้นกิจการจึงต้องมีการเปิดเผยเกณฑ์ในงบการเงินหาก มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจากกฎเกณฑ์ดังกล่าวส่งผลต่อองค์ประกอบของงบการเงิน ในการวัดฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงาน องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะทาง การเงินคือ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น และองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการวัดผลการ

<sup>28</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 29, หน้า 19

<sup>29</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ วรรค ลค 30 และ ลค 31, หน้า 19

ดำเนินงาน คือ รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งการจัดประเภทขององค์ประกอบต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับลักษณะการประกอบธุรกิจ เนื่องจากมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจ

### 1.) คำนิยามขององค์ประกอบต่าง ๆ ที่ใช้วัดฐานะทางการเงินกำหนดไว้ดังนี้<sup>30</sup>

สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต โดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ส่วนของผู้ถือหุ้น หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

การพิจารณารายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นต้องคำนึงถึงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ โดยไม่ได้คำนึงแต่เพียงรูปแบบทางกฎหมายเท่านั้น การที่กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ คือ ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อกระแสเงินสดหรือเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม อาจอยู่ในรูปการเพิ่มประโยชน์ของกิจกรรมดำเนินงานสามารถแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่นได้ นำไปชำระหนี้ได้ หรือศักยภาพในการลดกระแสเงินสดจ่ายสินทรัพย์ดังกล่าวรวมถึงสินทรัพย์ที่มีรูปแบบทางกายภาพ และไม่มีรูปแบบทางกายภาพ เช่น สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งกิจการสามารถควบคุมประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น ๆ ได้ แม้กิจการจะมีหรือไม่มีสิทธิทางกฎหมายในสินทรัพย์นั้น

สำหรับหนี้สินมีลักษณะสำคัญคือ กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องรับผิดชอบ อาจเกิดจากมีผลบังคับตามกฎหมาย เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ หรือความต้องการรักษาความสัมพันธ์เชิงธุรกิจ ซึ่งตามลักษณะการประกอบธุรกิจที่เป็นปกติกิจการต้องมีการเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันให้กับผู้อื่นที่มีสิทธิเรียกร้อง ไม่ว่าจะเป็นการจ่ายเงินสด การโอนทรัพย์สิน การให้บริการ การเปลี่ยนภาระผูกพัน หรือ การแปลงหนี้ให้เป็นทุน หนี้สินที่มีการวัดค่าจากการประมาณการจะถือเป็นหนี้สินตามคำนิยามได้หากหนี้สินนั้นเกี่ยวข้องกับภาระผูกพันที่เกิดขึ้นตามคำนิยาม

องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการวัดฐานะทางการเงินของกิจการอีกอย่างหนึ่งคือ ส่วนของผู้ถือหุ้น จากคำนิยามในส่วนของผู้ถือหุ้นว่าเป็นส่วนได้เสียคงเหลือจากสินทรัพย์หักหนี้สิน ซึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้นมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินที่ทำให้เห็นความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินให้กับผู้มีส่วนได้เสีย นอกจากนี้การจัดประเภทในส่วนของผู้ถือหุ้นยังทำให้เห็นถึงการบริหารจัดการของกิจการในการนำส่วนของทุนไปใช้

<sup>30</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.4, หน้า 22 และ 23

## 2.) คำนิยามขององค์ประกอบต่าง ๆ ที่ใช้วัดผลการดำเนินงานกำหนดไว้ดังนี้<sup>31</sup>

**รายได้** หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือ การลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือ การลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

การวัดผลการดำเนินงานของกิจการจะใช้กำไรเป็นเกณฑ์โดยองค์ประกอบของงบการเงินที่ใช้วัดคือ รายได้และค่าใช้จ่าย จากคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายที่กำหนดลักษณะสำคัญ ซึ่งแต่ละกิจการอาจมีการแสดงรายการต่าง ๆ ในลักษณะที่ให้ข้อมูลทางการเงินมีผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงลักษณะการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก

จากคำนิยามของรายได้ข้างต้น รวมถึง ผลกำไร และรายได้ทั้งที่เกิดจากกิจกรรมที่เป็นปกติและไม่ปกติของกิจการ ในส่วนของผลกำไรจะแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ตามคำนิยาม ส่วนค่าใช้จ่าย รวมถึง ผลขาดทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากกิจกรรมที่เป็นปกติและไม่ปกติของกิจการ ผลขาดทุนนั้นจะแสดงถึงการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายตามคำนิยาม ทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนหากเป็นรายการที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบจะมีการแสดงรายการแยกต่างหาก

### 2.2.2.4 การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน<sup>32</sup>

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ โดยการรับรู้รายการ คือ การแสดงรายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนด้วยข้อความและจำนวนเงิน พร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนดังกล่าว กิจการต้องรับรู้รายการที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ หากไม่ได้รับรู้รายการทั้งที่เข้าเกณฑ์ถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่อาจแก้ไขได้ด้วยการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้หรือการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

<sup>31</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.25, หน้า 27

<sup>32</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.37-4.53, หน้า 28 - 31

รายการที่เป็นไปตามค่านิยมขององค์ประกอบให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้

- 1.) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว
- 2.) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

การพิจารณาว่ารายการใดเข้าเกณฑ์การรับรู้ในงบการเงินทั้ง สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และ ค่าใช้จ่าย ต้องคำนึงถึงลักษณะของรายการนั้น ๆ ตามค่านิยม และ ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน โดยการรับรู้องค์ประกอบหนึ่งจะทำให้เกิดการรับรู้รายการของอีกองค์ประกอบหนึ่งโดยปริยาย ซึ่งการรับรู้รายการมีแนวคิดหลัก 2 ประการคือ แนวคิดความน่าจะเป็นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต โดยประเมินจากหลักฐานที่ใช้ในการจัดทำในขณะนั้น และ แนวคิดความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า หากเป็นการประมาณการต้องประมาณการอย่างสมเหตุสมผล เพื่อให้การจัดทำงบการเงินมีความน่าเชื่อถือ และต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากไม่สามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือหากรายการนั้นเข้าค่านิยมขององค์ประกอบแต่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ เนื่องจากรายการต่าง ๆ นั้นมีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

การรับรู้รายการขององค์ประกอบหนึ่งจะทำให้เกิดการรับรู้รายการของอีกองค์ประกอบหนึ่งโดยปริยาย กล่าวคือ กิจการรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น และกิจการสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือลดลงของหนี้สิน และกิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน สำหรับการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่เรียกว่า “การจับคู่ต้นทุนกับรายได้” เมื่อเกิดรายการหรือเหตุการณ์เดียวกัน

### 2.2.2.5 การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน<sup>33</sup>

การวัดมูลค่าคือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่า ซึ่งงบการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่าต่าง ๆ โดยใช้ประกอบกันในสัดส่วนที่แตกต่างกัน ได้แก่

ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายหรือด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งทีนำไปแลกสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือด้วยจำนวนเงิน

<sup>33</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) : บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เลือกจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.54, หน้า 31 - 32

สดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

**ราคาทุนปัจจุบัน** หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้นโดยไม่ต้องคิดลด

**มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย)** หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนปกติ ในการจำหน่ายสินทรัพย์และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด

**มูลค่าปัจจุบัน** หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

### 2.2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้

จากกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ที่ได้ให้คำนิยามของรายได้ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้(ปรับปรุง 2560) นี้ จึงมีการกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์บางประเภท ประเด็นหลักทางการบัญชีสำหรับรายได้ คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการรับรู้รายการเป็นรายได้ รายได้ต้องรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการและ กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามเงื่อนไขการรับรู้รายการของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) นี้ มีขอบเขตสำหรับรายการหรือเหตุการณ์ทั้ง การขายสินค้า การให้บริการ และการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ ทั้งกำหนดคำนิยาม การวัดมูลค่า การระบุรายการ ลักษณะของการขายสินค้า การให้บริการ รวมไปถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ในเอกัตศึกษาฉบับนี้ผู้เขียนศึกษาเฉพาะกรณีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของอุตสาหกรรมรถยนต์จึงศึกษาเกี่ยวกับ สินค้า การขายสินค้า คำนิยาม การวัดมูลค่าและการระบุรายการเกี่ยวกับรายได้ รายได้จากการขายสินค้าสำหรับผู้ผลิต(ผู้ให้ส่วนลด) และรายได้จากการได้รับส่วนลดของตัวแทนจำหน่าย (ผู้ได้รับส่วนลด)

สินค้า<sup>34</sup> หมายถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีก หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขายต่อ

การขายสินค้า<sup>35</sup> กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1.) กิจการได้ออนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
- 2.) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
- 3.) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 4.) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น และ
- 5.) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

รายได้<sup>36</sup> หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

มูลค่ายุติธรรม<sup>37</sup> หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

เมื่อกิจการมีการขายสินค้าและรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้นี้ กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมในขณะนั้นและรับรู้รายได้จากการขายสินค้าได้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 5 ข้อ โดยพิจารณาการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญ บางกรณีผู้ผลิตรถยนต์ขายสินค้าและเกิดการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนความครอบครองสินค้าให้ตัวแทนจำหน่ายได้ในเวลาเดียวกัน ผู้ผลิตจึงสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลานั้น และในบางกรณีสำหรับตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ที่ไม่มีความพร้อมด้านสถานที่จัดเก็บสินค้า ถึงแม้มีการตกลงซื้อขาย และการแจ้งหนี้จากผู้ผลิตแล้วแต่สินค้ายังอยู่ในความครอบครองของผู้ผลิตอยู่ เนื่องจากใช้พื้นที่ในการเก็บสินค้าของผู้ผลิต

<sup>34</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.: มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่องรายได้ , สินค้า วรรค 3, หน้า 4

<sup>35</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.: มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่องรายได้ , การขายสินค้า วรรค 14, หน้า 7

<sup>36</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.: มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่องรายได้ , คำนิยามคำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้โดยเฉพาะ, วรรค 7, หน้า 5

<sup>37</sup> เรื่องเดียวกัน



กรณีนี้ถือได้ว่าเป็นการโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้ตัวแทนจำหน่ายแล้วตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453<sup>38</sup> และเมื่อผู้ผลิตสามารถพิจารณาสถานการณ์ข้อเท็จจริงแล้วเป็นไปตามเงื่อนไขข้ออื่นครบทั้ง 5 ข้อของการรับรู้รายได้ กิจการต้องบันทึกรายการในงบการเงินโดยวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับ<sup>39</sup> ซึ่งมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวเป็นรายได้ตามที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงสิ่งตอบแทนที่ได้รับตามคำนิยามของมูลค่ายุติธรรม และกิจการต้องวัดมูลค่ารายได้จากจำนวนสุทธิหลังหักส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด

40

จากกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง 2558) เกี่ยวกับการรับรู้รายการขององค์ประกอบในงบการเงินของรายได้และค่าใช้จ่าย ที่ใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันกันโดยตรงระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายของรายการเดียวกัน ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่เรียกว่า “การจับคู่ต้นทุนกับรายได้” ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) ก็ได้กำหนดในการปฏิบัติทางบัญชีของการขายสินค้า ให้กิจการต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์เดียวกันในงวดบัญชีเดียวกัน กระบวนการนี้เรียกว่า “การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย” ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรับประกัน และค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไขข้ออื่น ๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว หากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้ ให้กิจการบันทึกสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากการขายสินค้าเป็นหนี้สิน ทั้งหลัก “การจับคู่ต้นทุนกับรายได้” และ “การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย” (Matching Concept) สอดคล้องกับข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับ เกณฑ์คงค้าง ที่รับรู้รายการที่มุ่งเน้นการเกิดขึ้นของรายได้และค่าใช้จ่ายมิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด เพื่อให้ข้อมูลแสดงภาวะผูกพันและสิทธิเรียกร้องของกิจการ ดังนั้น การรับรู้รายการรายได้ และค่าใช้จ่าย จึงมีความสำคัญเป็นไปตามคำนิยาม และเงื่อนไขการรับรู้รายการทั้ง 2 ข้อที่ได้กล่าวข้างต้น และหากกรณีรายได้รายจ่ายเกิดขึ้นโดยมีคาบเกี่ยวระหว่าง 2 รอบบัญชี ต้องมีการปรับปรุงรายการค้างรับค้างจ่ายรับล่วงหน้า และจ่ายล่วงหน้า ให้ถูกต้องตามรอบระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง

หลักการพิจารณาการรับรู้รายได้อีกประการหนึ่ง คือ การทำสัญญาตั้งตัวแทนเพื่อรับฝากขายสินค้าของผู้ผลิต โดยตัวแทนจำหน่ายได้ค่าตอบแทนเป็นค่านายหน้าเท่านั้น จากคำนิยามของรายได้ที่หมายถึงกระแสเงินสดรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการ และจะรับรู้โดยให้ความสำคัญใน

<sup>38</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 อันว่าซื้อขายนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย

<sup>39</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่องรายได้, คำนิยามคำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้โดยเฉพาะ, วรรค 9, หน้า 5

<sup>40</sup> เรื่องเดียวกัน

เงื่อนไขของการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน ดังนั้นหากตัวแทนจำหน่ายของผู้ผลิตได้รับเงินจากการขายสินค้าให้บุคคลที่สาม ตัวแทนจำหน่ายยังไม่สามารถบันทึกรายได้เนื่องจากการเรียกเก็บรายได้จากการขายสินค้าแทนผู้ผลิตซึ่งเป็นตัวการ จะรับรู้รายได้ได้เฉพาะค่านายหน้าเท่านั้น และผู้ผลิตซึ่งเป็นตัวการจะต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากขายสามารถขายสินค้าดังกล่าวให้บุคคลที่สาม เนื่องจากผู้ผลิตยังเป็นผู้รับความเสี่ยงในตัวสินค้าและมีการโอนความเสี่ยงนั้นให้กับบุคคลที่สามที่มาซื้อสินค้ากับตัวแทน



ภาพที่ 3 แผนภาพแสดงการขายสินค้ามากกว่าหนึ่งทอด

#### 2.2.4 กรณีศึกษาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อระหว่างผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายในธุรกิจรถยนต์

ในอุตสาหกรรมรถยนต์รูปแบบโครงสร้างธุรกิจแต่ละยี่ห้อที่มีความแตกต่างกันแล้วแต่นโยบายในการบริหาร สำหรับการขายสินค้าของผู้ผลิตผ่านตัวแทนจำหน่ายนั้นมีการขายสินค้าโดยตัวแทนจำหน่ายเป็นเพียงผู้รับคำสั่งซื้อจากผู้บริโภค เช่น เมื่อผู้บริโภคมีการจองรถยนต์ ตัวแทนจำหน่ายมีการออกไปจองแล้วจึงรวบรวมข้อมูลส่งให้ผู้ผลิต เป็นการผลิตตามคำสั่งซื้อ เป็นต้น ในกรณีนี้ตัวแทนจำหน่ายจึงเสมือนเป็นตัวแทนของผู้ผลิต และได้รับสิ่งตอบแทนเป็นค่านายหน้า โดยตัวแทนจำหน่ายเองไม่ได้มีการรับความเสี่ยงในการเก็บสินค้าแต่อย่างใด และกรณีการขายผ่านตัวแทนจำหน่ายโดยมีบริษัทตัวแทนจำหน่ายที่มีแหล่งเก็บสินค้าเป็นของตัวเอง รับผิดชอบในการบริหารจัดการ โดยส่วนใหญ่แล้วอาจเป็นบริษัทในเครือที่ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นธุรกิจซื้อมาขายไปเพื่อกระจายสินค้า มีทั้งที่จัดตั้งขึ้นในประเทศและต่างประเทศ ในกรณีนี้ตัวแทนจำหน่ายจะไม่ได้เป็นเพียงตัวแทนของผู้ผลิตในการรับฝากขายสินค้าที่ได้รายได้เฉพาะค่านายหน้า แต่จะได้กำไรจากการประกอบธุรกิจจากการบวกราคาเข้าไปในตัวสินค้า จากการกระจายสินค้าของผู้ผลิตในธุรกิจรถยนต์มีทั้งขายในประเทศและส่งออกต่างประเทศและมีทั้งการตั้งตัวแทน และธุรกิจที่ไม่ใช่ตัวแทนของผู้ผลิต ดังนั้นการรับรู้รายได้ของผู้ผลิตรถยนต์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ สำหรับการขายสินค้าจึงต้องเข้าเงื่อนไขทั้ง 5 ข้อ ดังที่ได้กล่าวเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

หากพิจารณากรณีที่ตัวแทนจำหน่ายได้รับการแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนของผู้ผลิต หรือเป็นเพียงตัวแทนที่รับคำสั่งซื้อจากลูกค้า และได้สิ่งตอบแทนเป็นค่านายหน้า ตัวแทนจำหน่ายนั้นไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสินค้า และไม่สามารถควบคุมและบริหารสินค้าแต่อย่างใด เมื่อผู้ผลิตขายสินค้าจึงต้องรับรู้รายได้เมื่อตัวแทนจำหน่ายที่ทำหน้าที่เป็นตัวแทนสามารถขายสินค้าให้กับผู้ซื้อได้ แต่เนื่องจากตัวแทนจำหน่ายประเภทนี้ตั้งที่ได้ยกตัวอย่างข้างต้น จะมีการออกไปจอง

ให้กับผู้ซื้อถือเป็นการตกลงซื้อขายของผู้ซื้อแล้วจึงมีการส่งคำสั่งซื้อไปยังผู้ผลิต ดังนั้น เมื่อผู้ผลิตขายสินค้าให้ตัวแทนจำหน่ายตามใบสั่งจอง จึงเป็นการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญให้กับผู้ซื้อ และสามารถวัดมูลค่าของรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ หากพิจารณาแล้วเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 5 ข้อ ผู้ผลิตจึงสามารถรับรู้รายได้ได้ทันทีที่มีการขายให้ตัวแทนจำหน่าย

กรณีตัวแทนจำหน่ายเป็นบริษัทในเครือ หรือไม่ได้เป็นเพียงตัวแทนของผู้ผลิต ซึ่งตัวแทนจำหน่ายดังกล่าวเป็นธุรกิจซื้อมาขายไป มีการบริหารและควบคุมสินค้าที่ซื้อจากผู้ผลิต เมื่อผู้ผลิตมีการขายสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่าย โดย ณ เวลาที่ผู้ผลิตมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายคือ ตัวแทนจำหน่ายมีการตรวจรับสินค้าเรียบร้อยแล้ว นั้นหมายความว่า ผู้ซื้อ (ตัวแทนจำหน่าย) เกิดความเป็นเจ้าของสินค้าโดยรับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน และสามารถวัดมูลค่าของรายได้จากราคาที่ตกลงซื้อขายกัน ดังนั้นการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าของผู้ผลิตจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อมีการขายให้ตัวแทนจำหน่าย

ตามเกณฑ์คงค้าง ของข้อสมมติทางบัญชี และหลักการจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ผู้ผลิตจึงต้องรับรู้ต้นทุนสินค้า ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่เกิดขึ้น ในรอบบัญชีเดียวกัน รวมไปถึงหากกิจการมีการให้ส่วนลดการค้า หรือส่วนลดตามปริมาณซื้อ ผู้ผลิตต้องรับรู้รายได้ในจำนวนสุทธิหลังการหักส่วนลดแล้ว แต่ในทางปฏิบัติการให้ส่วนลดตามเป้าจะเกิดขึ้นหลังจากที่ผู้ผลิตขายสินค้าไปแล้ว ซึ่งเป็นส่วนลดเพื่อการกระตุ้นให้ตัวแทนจำหน่ายขายสินค้าที่ซื้อไป ทำให้การบันทึกรายการสำหรับส่วนลดตามปริมาณซื้อเกิดขึ้นหลังจากการขาย หรือ เป็นการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ผู้ผลิตมีการกำหนดก่อนการผลิต เพื่อประโยชน์ในการบริหาร ดังกรณีศึกษาที่ผู้เขียนจะกล่าวต่อไป

#### ตัวอย่างกรณีศึกษาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่เกิดขึ้นภายหลังการขาย

- เมื่อผู้ผลิตรถยนต์ขายรถยนต์ให้ตัวแทนจำหน่าย เมื่อเดือนเมษายน 2560 ราคาคันละ 535,000 บาท จำนวน 150 คัน เป็นเงินมูลค่า (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) 80,250,000 บาท มีต้นทุนการผลิตคันละ 280,000 และออกใบกำกับภาษีดังนี้

มูลค่าสินค้า	75,000,000	บาท
บวก ภาษีมูลค่าเพิ่ม	5,250,000	บาท
รวมเงิน	80,250,000	บาท

- ต่อมาเดือนกันยายน 2560 ผู้ผลิตทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อกับตัวแทนจำหน่ายภายในช่วงเดือน ตุลาคม - ธันวาคม 2560 โดยตัวแทนจำหน่ายต้องทำการขายรถยนต์ให้กับตัวแทนจำหน่ายรายย่อยที่อยู่ต่างประเทศภายในช่วงเดือนดังกล่าว มีเงื่อนไขดังนี้

จำนวนคัน	ส่วนลดต่อคัน(บาท)
----------	-------------------

1-50	1,000
------	-------

51-150	2,000
--------	-------

- จากเงื่อนไขการให้ส่วนลดตามปริมาณ หากตัวแทนจำหน่ายขายรถได้ 1-50 คันผู้ผลิตจะให้ส่วนลดต่อคันคันละ 1,000 บาท และหากตัวแทนจำหน่ายสามารถขายรถได้ทั้งหมด 150 คัน ผู้ผลิตจะให้ส่วนลดสำหรับคันที่ 51 ถึง 150 ในจำนวนคันละ 2,000 บาท จากเงื่อนไขที่กำหนดมาข้างต้น รวมจำนวนส่วนลดมากที่สุดที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับจากผู้ผลิตเป็นเงิน 250,000 บาท
- เดือนธันวาคม 2560 ตัวแทนจำหน่ายสามารถขายรถได้ 150 คัน ราคาขายคันละ 550,000 บาทตามสัญญาที่ทำกับผู้ผลิตตามเงื่อนไขที่กำหนด

#### การรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

จากกรณีศึกษาข้างต้นการบันทึกการจ่ายส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตที่เป็นไปตามหลักการบัญชีทั่วไป เมื่อผู้ผลิตมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของสินค้าไปยังตัวแทนจำหน่าย ผู้ผลิตจึงรับรู้รายได้จากการขายสินค้า ณ เดือนเมษายน ที่มูลค่า 75,000,000 บาท(ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ต้นทุนการผลิตมูลค่า 42,000,000 บาท และ ผู้ผลิตบันทึกจำนวนส่วนลดที่ให้ภายหลังการขายโดยปรับกับรายได้จากการขาย ณ เดือนธันวาคม เมื่อมีการให้ส่วนลดตามปริมาณกับตัวแทนจำหน่ายที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขสำเร็จ และผู้ผลิตได้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานการส่งมอบที่ตัวแทนจำหน่ายส่งมอบรถให้กับตัวแทนจำหน่ายย่อย ผู้ผลิตทำการบันทึกเป็นรายการค่าใช้จ่ายที่มูลค่า 250,000 บาท

#### การรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของตัวแทนจำหน่ายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

จากที่ผู้เขียนได้กล่าวไปในหัวข้อที่ 2.2.4 เมื่อผู้ผลิตรถยนต์มีการขายสินค้าให้ตัวแทนจำหน่าย ทั้งกรณีที่ตัวแทนจำหน่ายเป็นตัวแทนและไม่ได้เป็นตัวแทนของผู้ผลิต การรับรู้รายได้ของผู้ผลิตต้องพิจารณาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ และรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญเป็นหลัก ในกรณีตัวแทนจำหน่ายเป็นเพียงตัวแทนของผู้ผลิต ไม่ได้มีการรับความเสี่ยงในการบริหารจัดการสินค้าแต่อย่างใด ดังนั้นการรับรู้รายได้จึงรับรู้เฉพาะค่านายหน้าเท่านั้น และรับรู้รายการค่าใช้จ่ายตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย แต่หากในกรณีตัวแทนจำหน่ายเป็นบริษัทในเครือหรือเป็นธุรกิจซื้อมาขายไป มีการบริหารควบคุม จัดการความเสี่ยงในตัว

สินค้า ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ต้องมีการจัดทำบัญชีสินค้าคงเหลือ และรับรู้รายได้จากผลต่างของราคาสินค้าที่ซื้อจากผู้ผลิตและราคาขายที่ขายให้กับบุคคลที่สาม อีกทั้งต้องรับรู้รายจ่าย เช่น ค่าขนส่ง ค่าใช้จ่ายบริหาร เป็นต้น ตามหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ดังนั้นจากกรณีศึกษาตัวแทนจำหน่ายจึงรับรู้รายได้จากการขาย 82,500,000 บาท (150 คัน คันละ 550,000 บาท) และต้นทุนสินค้าตามมูลค่าก่อนหักส่วนลด ณ เดือนเมษายน ที่มูลค่า 75,000,000 บาท (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) และบันทึกจำนวนส่วนลดตามปริมาณที่ได้รับ ณ เดือนธันวาคม เมื่อสามารถขายสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายรายย่อยได้ตามเงื่อนไขด้วยมูลค่า 250,000 บาท

จะเห็นได้ว่าจากกรณีศึกษาที่ผู้เขียนได้กล่าวมาเป็นการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ที่เกิดขึ้นหลังจากผู้ผลิตได้ขายสินค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายแล้ว ซึ่งอาจเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ผลิตต้องการผลักดันสินค้าเก่าที่ตัวแทนจำหน่ายซื้อไปแล้ว เพื่อให้สามารถซื้อสินค้าใหม่กับผู้ผลิตได้อีก หรือต้องการให้ตัวแทนจำหน่ายขายสินค้าล็อตเก่าที่อาจเป็นสินค้าตกรุ่น เพื่อไม่ให้สินค้านั้นเสื่อมสภาพเสียก่อน โดยกรณีนี้จะเกิดขึ้นกับผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายที่เป็นบริษัทในเครือ และต้องแสดงตัวเลขในงบการเงินรวม ผู้ผลิตจึงต้องการให้ส่วนลดต่อตัวแทนจำหน่ายเพื่อกระตุ้นให้มีการขายสินค้า และเพื่อเป็นการบริหารจัดการสินค้าคงคลังไม่ให้เกิดสินค้าเสื่อมสภาพ หรือล้าสมัย เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ซึ่งมีการกำหนดให้ กิจการต้องวัดมูลค่ารายได้จากจำนวนสุทธิหลังหักส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด แต่ไม่ได้มีการระบุวิธีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการให้ส่วนลดอย่างชัดเจน หากมีกรณีการให้ส่วนลดนั้นเกิดขึ้นภายหลังการขาย หรือเกิดขึ้นข้ามรอบบัญชี ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการแต่ละรายมีการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่แตกต่างกันไป ซึ่งอาจไม่ได้เป็นไปตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายที่ถูกต้อง

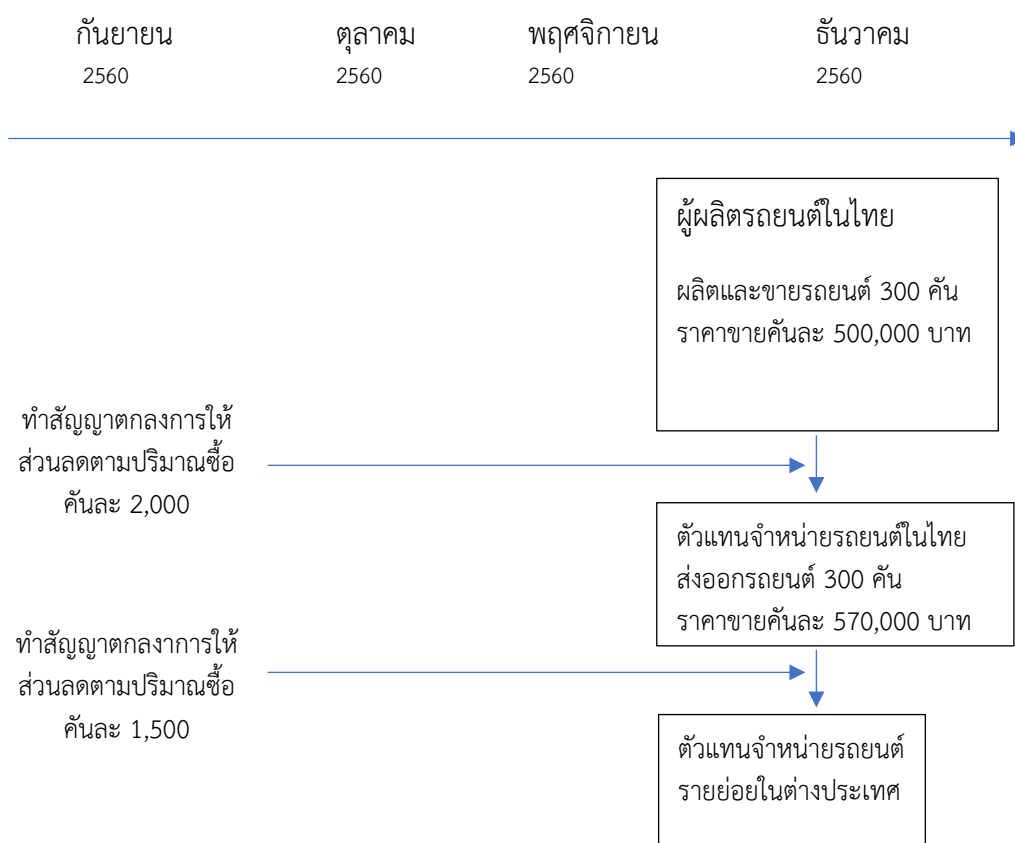
นอกจากนี้ในบางกรณีที่ผู้ผลิตต้องการเร่งยอดขายสำหรับสินค้าที่ผลิตช่วงสิ้นปี ฝ่ายบริหารมีการวางแผนกระตุ้นการขายก่อนการผลิตโดยทำสัญญากับตัวแทนจำหน่ายในการให้เงินสนับสนุนหากตัวแทนจำหน่ายสามารถขายสินค้าได้ และเพื่อการวางแผนการผลิตและป้องกันความเสี่ยง เงินสนับสนุนดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับปริมาณสินค้าที่ตัวแทนจำหน่ายสั่งซื้อ ผู้เขียนจึงได้แสดงการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกรณีนี้ในตัวอย่างถัดไป

#### ตัวอย่างกรณีศึกษาการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต

- ณ เดือนกันยายน 2560 ผู้ผลิตมีการวางแผนในการจำหน่ายรถยนต์ช่วงสิ้นปีซึ่งผลิตในเดือนธันวาคม 2560 โดยทำสัญญาจูงใจให้ตัวแทนจำหน่ายสั่งซื้อรถยนต์ที่ผลิตในเดือนธันวาคมให้ได้ 300 คัน และผู้ผลิตจะให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กำหนดคันละ 2,000 บาท (ราคาขายรถยนต์คันละ 500,000 บาท และต้นทุนในการผลิตคันละ 320,000) ดังนั้นรวมส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับเป็นมูลค่า 600,000 บาท

ในเดือนกันยายน 2560 เมื่อตัวแทนจำหน่ายต้องการจำหน่ายรถยนต์ที่ซื้อจากผู้ผลิตในเดือนธันวาคม 2560 ให้ได้ถึง 300 คัน จึงทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อกับตัวแทนจำหน่ายรายย่อยในต่างประเทศ โดยหากตัวแทนจำหน่ายรายย่อยสั่งซื้อรถยนต์ที่ผลิตในเดือนธันวาคมถึง 300 คัน ตัวแทนจำหน่ายในไทยจะให้ส่วนลดคันละ 1,500 บาท เป็นมูลค่าส่วนลด 450,000 บาท (ราคาขายที่ตัวแทนจำหน่ายขายให้ตัวแทนจำหน่ายรายย่อยคันละ 570,000 บาท )

- ณ เดือนธันวาคม 2560 ผู้ผลิตขายรถยนต์ที่ผลิตภายในเดือนให้กับตัวแทนจำหน่ายในไทย 300 คัน เนื่องจากในเดือนกันยายนตัวแทนจำหน่ายรายย่อยที่ต่างประเทศมียอดสั่งซื้อกับตัวแทนจำหน่ายในไทยถึงเป้าที่ 300 คัน และตัวแทนจำหน่ายในไทยสามารถส่งออกรถยนต์ไปถึงตัวแทนจำหน่ายรายย่อยที่ต่างประเทศครบภายในเดือนธันวาคม 2560



ภาพที่ 4 แผนภาพแสดงการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อตามตัวอย่างกรณีศึกษาการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต

ตารางที่ 1 ตารางเปรียบเทียบการคำนวณกำไร(ขาดทุน) ของผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายตามตัวอย่างกรณีศึกษาการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต

	ผู้ผลิต	ตัวแทนจำหน่ายในไทย
รายได้จากการขาย	150,000,000	171,000,000
หัก ต้นทุน	(96,000,000)	(150,000,000)
หัก ส่วนลด	(600,000)	(450,000)
ส่วนลดรับ	-	600,000
<u>กำไร (ขาดทุน)</u>	<u>53,400,000</u>	<u>21,150,000</u>

ที่มา.การคำนวณ

การรับรู้รายได้จากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

จากกรณีศึกษาข้างต้น เมื่อผู้ผลิตต้องการกระตุ้นการขายสำหรับรถยนต์ที่ผลิตช่วงสิ้นปีและทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต ผู้ผลิตรับรู้รายได้เมื่อมีการขายรถยนต์ในมูลค่า 150,000,000 บาท ณ เดือนธันวาคมที่มีการขายให้ตัวแทนจำหน่าย และในเดือนเดียวกันผู้ผลิตให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อแก่ตัวแทนจำหน่ายเนื่องจากการสั่งซื้อตามเป้าตั้งแต่เดือนกันยายน โดยการปรับมูลค่ารายได้ลงจำนวน 600,000 บาท

การรับรู้รายได้จากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของตัวแทนจำหน่ายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

ตัวแทนจำหน่ายในประเทศมีการรับคำสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่ายรายย่อยที่ต่างประเทศสำหรับรถยนต์ที่จะผลิตในเดือนธันวาคม และมีการส่งออกรถยนต์ไปต่างประเทศภายในเดือนจำนวน 300 คัน ตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยจึงรับรู้ต้นทุนจากการซื้อด้วยมูลค่า 150,000,000 บาท และสามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ได้ด้วยมูลค่า 171,000,000 บาท พร้อมกับบันทึกการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อแก่ตัวแทนจำหน่ายรายย่อยที่ต่างประเทศด้วยจำนวน 450,000 บาท และเนื่องจากได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อจากผู้ผลิตเช่นกัน ตัวแทนจำหน่ายในประเทศไทยจึงบันทึกส่วนลดรับด้วยมูลค่า 600,000 บาท

ในทางปฏิบัติเนื่องจากการกระจายสินค้าต้องผ่านตัวแทนจำหน่ายหลายทอด การทำการส่งเสริมการขายของผู้ผลิตที่ต้องการกระตุ้นยอดขาย จะเกิดการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเป็นไปตามเส้นทางการกระจายสินค้า การบันทึกการขายการส่วนลดดังกล่าวสำหรับตัวแทนจำหน่ายที่ได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อจากผู้ผลิต และมีการให้ส่วนลดกรณีเดียวกันกับตัวแทนจำหน่ายย่อย การบันทึกการขายจึงเป็นทั้งการบันทึกขายได้และค่าใช้จ่าย โดยใช้หลักเกณฑ์การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ในทำนองเดียวกัน ซึ่งการใช้ชื่อทางบัญชีสำหรับรายการดังกล่าวจึงจัดทำให้มีความสอดคล้องกัน และเป็นที่น่าสนใจเพื่อการนำไปจัดทำรายงานทางการเงินต่าง ๆ สำหรับการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร

### บทที่ 3

#### การรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณการซื้อเพื่อส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ ตามประมวลรัษฎากร และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

เนื่องจากส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ผู้ผลิตรถยนต์ให้กับตัวแทนจำหน่าย ถือเป็นรายจ่ายของผู้ให้ส่วนลดและเป็นรายได้ของผู้ได้รับส่วนลด ที่เกิดขึ้นเนื่องจากวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มปริมาณในการขายสินค้าของกิจการ ซึ่งการมีเครื่องมือทางการตลาดกระตุ้นเพื่อให้ส่งผลต่อการขายโดยตรงนั้นย่อมส่งผลต่อตัวเลขทางการเงินในส่วนจากรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นข้อมูลทางการเงินที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ ดังนั้นกิจการควรต้องทำความเข้าใจหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ที่จะมีผลบังคับใช้ในปี 2562 ซึ่งจะทำให้หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีของกิจการเปลี่ยนแปลงไป และอาจมีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร ผู้เขียนจึงได้ศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 และตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) ดังจะได้กล่าวต่อไปในบทนี้

#### 3.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามประมวลรัษฎากร

รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเป็นส่วนหนึ่งในข้อมูลทางการเงินที่นำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

##### 3.1.1 การใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้รายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหลักการจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิโดยการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อหากำไรสุทธิ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายไว้ดังนี้

ตามนัยมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่า

“เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี.....

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ใน



รอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมาคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป”

หลักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และรายจ่าย โดยรายได้และรายจ่ายที่จะนำไปคำนวณต้องเป็นรายได้และรายจ่ายเนื่องจากการประกอบกิจการ ซึ่งกระทำภายในรอบระยะเวลาบัญชีไม่ว่าจะเกิดการรับชำระหรือจ่ายภายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือไม่ และรายจ่ายที่นำมาคำนวณต้องเกี่ยวกับรายได้นั้น อีกทั้งยังต้องพิจารณาให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี สำหรับรายจ่ายที่ไม่ถือให้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี นั้นหมายถึง เมื่อกิจการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีตามงบกำไรขาดทุนแล้ว ต้องมีการคำนวณปรับปรุงรายการบางรายการที่ในทางภาษีไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดขอบเขตของรายจ่าย และทำให้การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีแตกต่างจากการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชี เช่น กรณีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือเป็นรายจ่ายที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น นอกจากนี้ตามมาตรา 65 ยังกล่าวถึงหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วเท่านั้น

จากการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้เกณฑ์สิทธิ ตามความในมาตรา 65 กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร<sup>41</sup> สำหรับธุรกรรมเฉพาะ 11 ธุรกรรม เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติให้ผู้เสียภาษี สำหรับการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการขายสินค้าและการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อระหว่างผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายรถยนต์สามารถพิจารณาจากการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกิจการฝากขายสินค้าตามคำสั่งฉบับนี้ โดยกำหนดว่า

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าซึ่งผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝากสินค้า (Consignor) ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขายสินค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า

<sup>41</sup> คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 ข้อ 3.3

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าตามวรรคหนึ่งได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) เพื่อขายเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้”

สำหรับธุรกรรมการฝากขายสินค้าตามคำสั่งกรมสรรพากร ทำให้ต้องพิจารณาจุดของการรับผิดชอบทางภาษี และการทำสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การรับรู้รายได้ของผู้ฝากขายสินค้า (ผู้ผลิตรถยนต์) เมื่อมีการทำสัญญาเพื่อขายเป็นหนังสือกับผู้รับฝากขายสินค้า (ตัวแทนจำหน่าย) ผู้ผลิตรถยนต์จะรับรู้รายได้เมื่อตัวแทนจำหน่ายขายสินค้าให้กับผู้ซื้อ หากไม่ได้มีการทำสัญญาตั้งตัวแทนฝากขายสินค้าก็สามารถรับรู้รายได้ได้ทันทีเมื่อมีการฝากขาย ซึ่งเป็นไปหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 2.2.4 ดังนั้นการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อจึงต้องสอดคล้องกับรายได้เช่นกัน

การยื่นรายการต่อกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดการยื่นรายการต่อเจ้าพนักงานพร้อมเอกสารทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

ตามนัยมาตรา 68 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65”

ตามนัยมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับรายรับ รายจ่าย กำไรสุทธิ และรายการอื่น ๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับ รายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย ที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แล้วแต่กรณี”

กรมสรรพากรได้กำหนดให้ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เพื่อการประเมินของเจ้าหน้าที่ ดังนั้นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงจำเป็นต้องใช้ข้อมูลในงบการเงินเพื่อการประเมินความถูกต้องในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้ว่าการรับรู้รายการเพื่อแสดงตัวเลขในงบการเงินจะใช้หลักเกณฑ์คงค้างโดยรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้นมิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดเพื่อสะท้อนถึงภาวะผูกพันของกิจการ และตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์สิทธิที่รับรู้รายได้และรายจ่ายเมื่อเกิดขึ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชี

นั้น ไม่ว่าจะมีการรับหรือจ่ายจริงภายในรอบเดียวกันหรือไม่ ทั้งนี้กรมสรรพากรก็ไม่ได้ระบุชัดเจนว่า เกณฑ์สิทธิ เป็นหลักเกณฑ์เดียวกับเกณฑ์คงค้างแต่อย่างไร

### การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ

การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีโดยใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งผู้เสียภาษีต้องพิจารณาจุดรับผิดทางภาษีเพื่อรับรู้รายการในแต่ละเดือน ดังนั้น การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตผู้ให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ เนื่องมาจากต้องการเพิ่มยอดขายของกิจการผ่านตัวแทนจำหน่าย เมื่อพิจารณาตามการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว คำนิยามคำว่า “ขาย” ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่า “ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่.....” และการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรวรรคหนึ่ง บัญญัติไว้ว่า “ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ.....” จากทั้งคำนิยามของคำว่าขาย ที่บัญญัติในมาตรา 77/1 และฐานภาษีตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับรายได้จากการขายสินค้า ผู้เสียภาษีจะรับรู้เมื่อมีการส่งมอบสินค้า และถือว่ามูลค่าที่ได้รับจากการขายสินค้านั้น ต้องนำมาคำนวณเป็นฐานในการคิดภาษีมูลค่าเพิ่ม และสำหรับส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ผู้ผลิตจ่ายให้แก่ตัวแทนจำหน่าย ไม่เข้าลักษณะในการคำนวณเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่สามารถออกใบลดหนี้เพื่อปรับปรุงภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการทางบัญชี ทำให้กิจการผู้ให้ส่วนลดไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้จึงตกเป็นภาระของกิจการซึ่งขัดกับหลักการพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ควรจะเป็นของผู้บริโภคชั้นสุดท้าย<sup>42</sup>

เมื่อพิจารณาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน.....” สำหรับตัวแทนจำหน่ายผู้ได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อจากผู้ผลิต เงินค่าส่วนลดดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามคำนิยาม ตัวแทนจำหน่ายจึงมีการรับรู้รายได้จากส่วนลดที่ได้รับเพื่อนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 โดยใช้เกณฑ์สิทธิเช่นเดียวกับผู้ผลิต

<sup>42</sup> อาริรัตน์ อนุธรรมเวช, “ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับส่วนลดภายหลังการขายที่ไม่ถือเป็นฐานภาษีตามประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีและหลักภาษีอากรที่ดี ศึกษาเปรียบเทียบการให้ส่วนลดภายหลังการขายของประเทศอังกฤษและประเทศสิงคโปร์”, (เอกัตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557) หน้า 50

หากพิจารณารายการจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อตามคำสั่งกรมสรรพากร<sup>43</sup> ได้กล่าวถึงกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ นิติบุคคลอื่น ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อโดยผู้ประกอบการขายปลีก หรือ ตัวแทนจำหน่าย เมื่อผู้ขายมีการจ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย เพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการหักภาษี ณ ที่จ่ายในแต่ละกรณี และได้ให้ความหมายของ รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขายไว้ว่า

“รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ตามวรรคหนึ่ง หมายถึง เงินอุดหนุน เงินสนับสนุน เงินช่วยเหลือ เงินส่วนลด หรือเงินอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันที่ผู้ขายสินค้าซึ่งเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่ายได้จ่ายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่ายที่ซื้อสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์นำไปขายต่อ ทั้งนี้ไม่ว่าเงินดังกล่าวจะคำนวณจากฐานการซื้อขาย หรือ คำนวณจากฐานอื่นใดเพื่อให้มีผลต่อการขาย การลดต้นทุน หรือลดรายจ่าย ของผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่าย”

จากความหมายข้างต้น กรณีที่ผู้ผลิตรถยนต์ต้องการส่งเสริมการขายโดยการจ่ายส่วนลดตามปริมาณซื้อให้กับตัวแทนจำหน่ายซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มยอดขาย ดังนั้นการให้ส่วนลดดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็น รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ตามความหมาย เช่น กรณีบริษัทขายยางรถยนต์ มีข้อตกลงกับบริษัทตัวแทนจำหน่ายที่ซื้อสินค้าเพื่อนำไปขายต่อ หากตัวแทนจำหน่ายสามารถขายยางรถยนต์ได้ตามเป้าที่กำหนด บริษัทจะจ่ายส่วนลดภายหลัง (Rebate) ในลักษณะออกใบลดหนี้ให้ตัวแทนจำหน่าย เพื่อนำไปชำระหนี้ในการซื้อยางครั้งต่อไป<sup>44</sup> และหากพิจารณาตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร<sup>45</sup> กรณีบริษัทผู้ผลิตและจำหน่ายอุปกรณ์ไฟฟ้า ยานยนต์ อุปกรณ์ และส่วนประกอบเครื่องปรับอากาศรถยนต์ ได้จำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการรถยนต์ทั้งในประเทศและต่างประเทศ และมีการจำหน่ายอะไหล่หลังการขายให้ตัวแทนจำหน่ายและศูนย์บริการต่าง ๆ บริษัทผู้ผลิตต้องการเพิ่มยอดขายสินค้า จึงได้จัดรายการส่งเสริมการขายโดยจ่ายเงินช่วยเหลือค่าส่งเสริมการขายแก่ตัวแทนจำหน่ายโดยกำหนดเป็นอัตราร้อยละของยอดขายสินค้า เงินช่วยเหลือที่ตัวแทนจำหน่ายได้รับจากผู้ผลิตตามร้อยละของยอดขายนั้นไม่ถือเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร<sup>46</sup> สำหรับกรณีการให้ส่วนลดเนื่องจากการส่งเสริมการขายให้ตัวแทนจำหน่ายหลังจากมีการสั่งซื้อครบตามจำนวนที่ผู้ผลิตกำหนด ส่วนลดตามปริมาณซื้อนี้เข้าลักษณะเป็นเงินค่าตอบแทนจากการขายสินค้าได้ตามเป้า มิใช่มูลค่าของฐานภาษี

<sup>43</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.118/2545.

<sup>44</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.118/2545. ข้อ 8

<sup>45</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.05191

<sup>46</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.5756

สำหรับการขายสินค้าตามมาตรา 79 จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยตัวแทนจำหน่าย ต้องขายสินค้าในราคาตลาด และเงินค่าตอบแทนในการส่งเสริมการขายที่ได้รับนั้นให้ถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ด้วย ทำให้เห็นว่ากรมสรรพากรได้ตีความตามประมวลรัษฎากรให้ส่วนลดตามปริมาณที่เกิดขึ้นภายหลังจากผู้ผลิตขายสินค้าให้ตัวแทนจำหน่ายที่นำสินค้านั้นไปขายต่อ ไม่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือค่าตอบแทนดังกล่าวเป็น รางวัล ส่วนลด หรือ ประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

### 3.1.2 การรับรู้รายการของผู้ผลิต (ผู้ให้ส่วนลด)

เมื่อพิจารณาตามกรณีศึกษาที่ได้กล่าวในบทที่ 2 เกี่ยวกับการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ภายหลังจากการขายและการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้จากการขายสินค้าซึ่งเป็นรายได้และรายจ่าย เนื่องจากการประกอบกิจการ ผู้ผลิตต้องนำรายได้จากการขายและรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น

ตารางที่ 2 : การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ผลิตกรณีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ภายหลังจากการขายและการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต

ผู้ผลิต	กรณีการให้ส่วนลดตาม ปริมาณซื้อภายหลังการขาย	กรณีการตกลงให้ส่วนลด ตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต
รายได้จากการขาย	75,000,000	150,000,000
หัก ต้นทุน	(42,000,000)	(96,000,000)
หัก ส่วนลดจ่าย	(250,000)	(600,000)
กำไร (ขาดทุน)	<u>32,750,000</u>	<u>53,400,000</u>
ภาษี 20%	<u>6,550,000</u>	<u>10,680,000</u>

ที่มา.การคำนวณ

### 3.1.3 การรับรู้รายการของตัวแทนจำหน่าย (ผู้ได้รับส่วนลด)

เมื่อพิจารณาการได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อจากผู้ผลิตของตัวแทนจำหน่ายถือเป็นเงินได้พึง ประเมินที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เช่นเดียวกับ รายได้จากการขาย โดยตัวแทนจำหน่าย รับรู้รายได้ดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการ และ ส่วนของต้นทุนในการซื้อสินค้าถือเป็น รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น อีกทั้งส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ตัวแทนจำหน่ายได้รับยังเป็น รางวัล ส่วนลด หรือ ประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขายที่ตัวแทนจำหน่ายต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

จากกรณีศึกษาทั้งการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อภายหลังการขายที่มีการให้ส่วนลดเพียงทอดเดียว และการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิตที่มีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อจากผู้ผลิตไปยังตัวแทนจำหน่ายในไทยและ การให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อจากตัวแทนจำหน่ายในไทยไปยังตัวแทนจำหน่ายรายย่อยในต่างประเทศ ตัวแทนจำหน่ายในไทยต้องรับรู้รายการและคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

ตารางที่ 3 : การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของตัวแทนจำหน่ายกรณีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อภายหลังการขายและการตกลงให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต

ตัวแทนจำหน่าย ในไทย	กรณีการให้ส่วนลดตาม ปริมาณซื้อภายหลังการขาย	กรณีการตกลงให้ส่วนลดตาม ปริมาณซื้อก่อนการผลิต
รายได้จากการขาย	82,500,000	171,000,000
หัก ต้นทุน	(75,000,000)	(150,000,000)
หัก ส่วนลดจ่าย	-	(450,000)
ส่วนลดรับ	250,000	600,000
กำไร (ขาดทุน)	<u>7,750,000</u>	<u>21,150,000</u>
ภาษี 20%	<u>1,550,000</u>	<u>4,230,000</u>
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 3%	<u>7,500</u>	<u>18,000</u>

ที่มา.การคำนวณ

### 3.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายการการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15)

การออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้ให้ความสำคัญกับรายได้ที่เป็นข้อมูลทางการเงินสำหรับการประเมินผลการดำเนินงานของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น ซึ่งข้อกำหนดในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมีความแตกต่างกับข้อกำหนดตามหลักการบัญชีทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของทั้งสองฝ่ายจึงได้เริ่มพิจารณาร่วมกันเกี่ยวกับหลักการสำหรับการรับรู้รายได้ให้เป็นแบบแผนเดียวกัน กำหนดกรอบในการพิจารณาให้ชัดเจนยิ่งขึ้น และกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่มีผลต่อความไม่แน่นอนของรายได้ให้กับผู้ใช้งบการเงิน

จากวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มุ่งเน้นการรับรู้รายได้ ทำให้กำหนดหลักการเกี่ยวกับลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้ที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ดังนั้นการรับรู้รายได้ต้องคำนึงถึงเงื่อนไขของสัญญา ข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้การสะท้อนรายได้เป็นค่าตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ

### 3.2.1 แนวคิดในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

จากหลักการสำคัญของการรับรู้รายได้ที่มุ่งเน้นให้มีการสะท้อนสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ทำให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 นี้ ออกโมเดลสำหรับการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยมีแนวคิดจากการรับรู้รายได้เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์หรือหนี้สินตามสัญญา ซึ่งแนวคิดนี้เรียกว่า Asset-Liability Approach โดยแนวคิดดังกล่าว มีการพิจารณาถึงภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาเมื่อข้อตกลงตามสัญญามีผลบังคับได้ ซึ่งทำให้กิจการมีสิทธิได้รับสิ่งตอบแทนจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ดังนั้นการวัดมูลค่าของรายการที่เกิดขึ้นจึงสำคัญทั้งการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญา การรับรู้รายได้ของกิจการจึงจะเกิดขึ้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์หรือหนี้สินตามสัญญา เป็นผลมาจากการปฏิบัติตามภาระผูกพันในการโอนสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามค่านิยมของรายได้ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)

การรับรู้รายได้เมื่อมีการปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาซึ่งส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์หรือหนี้สินทำให้มีการกำหนดสิทธิที่จะได้รับการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการตามสัญญา ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตาม 5 ขั้นตอน<sup>47</sup> ดังนี้

#### 1.) การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ทำให้คู่สัญญาตั้งแต่ 2 ฝ่าย เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้ และภาระผูกพันตามสัญญา

#### 2.) การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

ภาระที่ต้องส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้า คำสัญญาต่าง ๆ ในสัญญาถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งต้องบันทึกรายการแยกกันหากสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน

#### 3.) กำหนดราคาของรายการ

การกำหนดราคาของรายการ ถือเป็นกำหนดจำนวนสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามสัญญา ซึ่งสิ่งตอบแทนนั้นอาจเป็นจำนวนที่ระบุได้แน่นอน และเป็นสิ่งตอบแทนที่ผันแปร หรือสิ่งตอบแทนอื่นที่ไม่อยู่ในรูปของเงินสด ทำให้การกำหนดราคาของรายการต้องรวมการประมาณการสิ่งตอบแทนในกรณีมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่สูงว่าจะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของรายได้ที่รับรู้ไปแล้ว

<sup>47</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, ลักษณะที่สำคัญ, หน้า 7

- 4.) ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา  
โดยปกติกิจการต้องปันส่วนราคาไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการ หรือ กรณีราคามีสิ่งตอบแทนที่แปรผันได้เกี่ยวข้องกับราคาของรายการต้องรวมส่วนลดหรือจำนวนผันแปรได้ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสัญญา
- 5.) รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ  
เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาแล้วโดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า กิจการต้องรับรู้รายได้โดยใช้จำนวนที่มีการปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จนั้น การปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) หรือ เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) โดยวิธีในการรับรู้รายได้กิจการต้องกำหนดการวัดความก้าวหน้าของความสำเร็จในการปฏิบัติตามภาระของคู่สัญญาตามช่วงเวลาดังกล่าว

### 3.2.2 คำนิยามตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

คำนิยามตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มีดังนี้<sup>48</sup>

- 1.) สัญญา คือ ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่ทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่บังคับได้

การกำหนดคำนิยามของสัญญาตามมาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดให้สอดคล้องกับสัญญาตามกฎหมาย ซึ่งสัญญาตามกฎหมายมีสาระสำคัญตามองค์ประกอบของสัญญา<sup>49</sup> ทั้ง บุคคลผู้ทำสัญญา วัตถุประสงค์ของสัญญา เจตนาของสัญญาที่เสนอสนองต้องตรงกัน และรูปแบบหรือวิธีการในการแสดงเจตนาซึ่งเป็นวิธีใดก็ได้ไม่ว่าด้วยวาจา กิริยา อาการ หรือลายลักษณ์อักษรที่ชัดเจน

ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาดังกล่าวรวมไปถึง ข้อตกลงโดยนัยที่เป็นไปตามประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจของกิจการ นโยบายหรือคำแถลงที่เผยแพร่ ณ เวลาที่ทำสัญญา ข้อตกลงโดยนัยนั้นสร้างความคาดหวังที่ผูกพันได้แก่ลูกค้าว่ากิจการจะส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้น ไม่รวมถึง การปฏิบัติที่ไม่ได้เป็นการส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า กิจกรรมเหล่านั้นไม่ใช่ภาระที่ต้องปฏิบัติ

- 2.) ลูกค้า คือ ฝ่ายที่ทำสัญญากับกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า หรือบริการที่เป็นผลจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับ

<sup>48</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, ภาคผนวก ก คำนิยามศัพท์, หน้า 42

<sup>49</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์กรณ์ โสคติพันธ์(2559), คำอธิบายนิติกรรมสัญญา : องค์ประกอบที่เป็นสาระสำคัญของสัญญา, หน้า 299



คู่สัญญาที่ทำสัญญาระหว่างกันตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้เฉพาะคู่สัญญาที่เป็นลูกค้าเท่านั้น โดยลูกค้าเป็นไปตามคำนิยามข้างต้น

3.) สิทธิประโยชน์ที่เกิดจากสัญญา คือ สิทธิที่กิจการจะได้รับผลตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการซึ่งกิจการได้โอนให้กับลูกค้าแล้ว โดยสิทธิดังกล่าวจะเกิดขึ้นตามเงื่อนไขบางประการที่ไม่ใช่เรื่องของระยะเวลาที่ผ่านมา

4.) หนี้สินที่เกิดจากสัญญา คือ ภาระผูกพันของกิจการในการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าซึ่งกิจการได้รับ (หรือมีสิทธิเรียกร้อง) ค่าตอบแทนจากลูกค้าแล้ว

5.) รายได้ คือ การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสรับเข้าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น โดยไม่รวมถึงส่วนทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

6.) ภาระที่ต้องปฏิบัติ คือ ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า

- 6.1) สินค้าหรือบริการ (หรือ กลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ
- 6.2) ชุดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันแต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน

ทั้งนี้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ที่กล่าวถึงการรับรู้รายได้ตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งในแต่ละสัญญาได้ระบุถึงภาระที่ต้องปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบให้แก่ลูกค้า ดังนั้นสินค้าหรือบริการดังกล่าวได้รวมถึง<sup>50</sup> รายการดังต่อไปนี้

- การขายสินค้าที่กิจการผลิต
- การขายต่อสินค้าที่กิจการซื้อ
- การขายต่อสิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อ
- การปฏิบัติตามที่ตกลงในสัญญาให้กับลูกค้า
- การให้บริการในลักษณะการแสดงความพร้อมในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ หรือผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าพร้อมใช้เมื่อลูกค้าตัดสินใจจะใช้สินค้าหรือบริการ
- การให้บริการโดยการจัดการให้บุคคลอื่นเป็นผู้ส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า

<sup>50</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน, หน้า 9

- การให้สิทธิต่อสินค้าหรือบริการที่จะได้จัดหาในอนาคต ซึ่งลูกค้าสามารถนำไปขายต่อหรือมอบให้ลูกค้าของลูกค้าได้
- การสร้าง การผลิต หรือการพัฒนาสินทรัพย์ในนามของลูกค้า
- การให้ใบอนุญาต และ
- การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม

โดยสินค้าหรือบริการที่เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติต่อลูกค้านั้นจะมีความแตกต่างกันโดยมีเงื่อนไขที่กำหนดเพื่อพิจารณาแยกภาระที่ต้องปฏิบัติและกำหนดราคาของรายการเพื่อรับรู้รายได้

7.) รายได้หลัก (ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า) คือ รายได้ซึ่งเกิดจากกิจกรรมตามปกติธุรกิจของกิจการ

8.) ราคาของรายการ คือ จำนวนของสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม

### 3.2.3 แนวทางการปฏิบัติของการรับรู้รายได้

#### 3.2.3.1 แนวทางการปฏิบัติของการรับรู้รายได้

แนวทางในการปฏิบัติที่ต้องพิจารณาตาม 5 ขั้นตอนของการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ที่คำนึงถึงปัจจัยที่จะมีผลต่อการรับรู้รายได้ รวมไปถึงความไม่แน่นอนที่อาจเกิดขึ้น จึงได้กำหนดขั้นตอนการพิจารณาก่อนการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนที่ได้กล่าวข้างต้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงแนวทางที่กิจการใช้เป็นหลักในการปฏิบัติสำหรับแต่ละขั้นตอนดังนี้

#### 1.) การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การทำสัญญาซึ่งทำให้เกิดภาระผูกพันของคู่สัญญา 2 ฝ่าย โดยการระบุสัญญาจะเกิดขึ้นต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 5 ข้อ<sup>51</sup>ต่อไปนี้

- 1.1) คู่สัญญาอนุมัติและเห็นชอบในข้อตกลงทำให้เกิดภาระผูกพันตามสัญญา
- 1.2) กิจการสามารถระบุสิทธิที่คู่สัญญาจะได้รับเมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า

<sup>51</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การรับรู้รายการ, หน้า 9

- 1.3) กิจการสามารถระบุเงื่อนไขของสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบได้
- 1.4) สัญญามีเนื้อหาในเชิงพาณิชย์ และ
- 1.5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบ ทั้งนี้หากสิ่งตอบแทนมีความผันแปร กิจการต้องประเมินความสามารถในการเรียกเก็บ ซึ่งอาจน้อยกว่าที่ระบุในสัญญา เช่น กรณีกิจการอาจเสนอการลดราคาให้ลูกค้า

จากเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการระบุสัญญาจะเห็นได้ว่า ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการกำหนดความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ โดยไม่ว่ารูปแบบสัญญานั้นจะเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่

## 2.) การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

เมื่อกิจการมีการทำสัญญา ณ วันเริ่มต้นสัญญา กิจการต้องประเมินสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ และระบุเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายนั้น เป็นข้อตกลงที่สัญญาว่าจะมีการส่งมอบให้แก่กัน หากสินค้าหรือบริการที่ระบุในสัญญามีความแตกต่างกัน กิจการต้องบันทึกรายการแยกออกจากกัน โดยพิจารณาเงื่อนไขทุกข้อต่อไป<sup>52</sup>

- 2.1) สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันนั้น ลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยแยกจากกันได้ หรือได้รับประโยชน์โดยใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นได้
- 2.2) ข้อตกลงในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ สามารถแยกจากข้อตกลงอื่นในสัญญาได้ หรือมีความแตกต่างกันตามเนื้อหาของสัญญา

## 3.) กำหนดราคาของรายการ

เนื่องจากการกำหนดราคาของรายการเป็นการกำหนดจำนวนสิ่งตอบแทนตามสัญญา จึงเกี่ยวข้องกับความแน่นอนหรือไม่แน่นอนของรายได้ ทำให้ต้องคำนึงถึงลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และปัจจัยที่มีผลต่อความไม่แน่นอนของรายได้ที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยราคาของรายการ คือจำนวนสิ่งตอบแทนซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม<sup>53</sup> ทั้งนี้

<sup>52</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ, หน้า 14

<sup>53</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การวัดมูลค่า วรรค 47, หน้า 20

กิจการต้องมีข้อสมมติที่ว่า มีการโอนสินค้าหรือบริการเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงกัน สัญญาดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

สิ่งตอบแทนตามสัญญาซึ่งอาจมีทั้งจำนวนที่คงที่ และจำนวนที่ผันแปร กิจการจึงต้องมีการประมาณการราคาโดยคำนึงถึงลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และปัจจัยที่มีผลต่อความไม่แน่นอนของรายได้จากสัญญา ทั้งนี้ทำให้การกำหนดราคาของรายการจึงต้องคำนึงถึงผลดังต่อไปนี้

- 3.1) สิ่งตอบแทนผันแปร<sup>54</sup> ถ้าในสัญญาได้รวมสิ่งตอบแทนที่มีจำนวนผันแปร ซึ่งขึ้นกับเหตุการณ์ที่กำหนดหรือไม่ได้กำหนดในอนาคต สิ่งตอบแทนผันแปรนั้นเนื่องจากการให้ส่วนลด การให้ส่วนลดภายหลัง เงินคืน การหักหนี้ การลดราคา เงินจูงใจ เงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลปฏิบัติงาน ค่าปรับ หรือรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

การประมาณการสิ่งตอบแทน กิจการต้องประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการ กิจการใช้วิธีประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปรเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุสัญญา โดยใช้มูลค่าดังต่อไปนี้พิจารณาอย่างสมเหตุสมผล

- มูลค่าที่คาดไว้ คือ ผลรวมของจำนวนสิ่งตอบแทนในช่วงของจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น มูลค่าที่คาดไว้อาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร หากกิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน

- มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด คือ จำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้มากที่สุดจำนวนเดียวภายใต้สัญญานั้น มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปร

- 3.2) การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปร<sup>55</sup> กิจการรวมการประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนผันแปรบางส่วนหรือทั้งหมดเป็นส่วนหนึ่งของราคาของรายการ เฉพาะในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าจะไม่มี การกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้สะสม เมื่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนผันแปรได้หมดไปในภายหลัง กิจการต้องพิจารณาโอกาสและปัจจัย เช่น

<sup>54</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, สิ่งตอบแทนผันแปร วรรค 50, หน้า 20

<sup>55</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การจำกัดประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร วรรค 56-58, หน้า 22

- จำนวนสิ่งตอบแทนนั้นอ่อนไหวสูงกับปัจจัยที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ การใช้ดุลยพินิจหรือการดำเนินการของบุคคลที่สาม สภาพอากาศ และความเสี่ยงของความล้มสมัยของสินค้าหรือบริการ
  - ความไม่แน่นอนของจำนวนสิ่งตอบแทนอาจใช้เวลานานกว่าจะหมดได้
  - กิจการมีประสบการณ์อย่างจำกัดสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกัน หรือจากประสบการณ์ดังกล่าวไม่เพียงพอที่จะใช้ในการประมาณการมูลค่า
  - กิจการมีธรรมเนียมปฏิบัติในการเสนอให้ส่วนลดที่อยู่ในช่วงกว้างหรือเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระเงินสำหรับสัญญาที่คล้ายกันหรือในสถานการณ์ที่คล้ายกัน
  - สัญญามีจำนวนมาก และจำนวนสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ที่อยู่ในช่วงกว้าง
- 3.3) การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา<sup>56</sup> หากการจ่ายชำระตามสัญญาทำให้เกิดประโยชน์ในรูปการจัดหาเงินให้กับลูกค้า กิจการต้องปรับปรุงสิ่งตอบแทนด้วยมูลค่าของเงินตามเวลา เทียบเท่ากับกิจการได้รับชำระเป็นเงิน
- 3.4) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด<sup>57</sup> กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่โอนให้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งอาจมีความผันแปรได้ กิจการจึงต้องมีการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรและรวมในราคาของรายการด้วย
- 3.5) สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้า<sup>58</sup> รวมถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายหรือคาดว่าจะต้องจ่ายให้แก่ลูกค้า สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้ารวมถึงจำนวนเครดิตหรือสิทธิอื่น (ตัวอย่างเช่น คุปองหรือเอกสารส่วนลด) ที่ลูกค้าสามารถนำมาใช้หักกับจำนวนที่ลูกค้าค้างชำระแก่กิจการ กิจการควรบันทึกสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ลูกค้าหักจากราคาของรายการและรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หากสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้ามีลักษณะผันแปร กิจการต้องประมาณการราคาของรายการ (รวมทั้งประเมินด้วยว่ามีข้อจำกัดที่ยังไม่อนุญาตให้รับรู้หรือไม่) หากกิจการถือว่าสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ลูกค้าเป็นส่วนหักกับราคาของรายการ กิจการต้อง

<sup>56</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา วรรค 60-65, หน้า 23

<sup>57</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด วรรค 66-69, หน้า 25

<sup>58</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า วรรค 70-72, หน้า 25

บันทึกส่วนหักดังกล่าวกับรายได้ที่รับรู้เมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้นแล้วแต่ว่าเหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นช้ากว่า<sup>59</sup>

- กิจการรับรู้รายได้จากการโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า
- กิจการจ่ายชำระหรือให้ค้ำประกันว่าจะชำระสิ่งตอบแทน (ถึงแม้ว่าการจ่ายจะขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต) ทั้งนี้ ค้ำประกันว่าจะจ่ายอาจเป็นไปได้โดยนัยตามธรรมเนียมปฏิบัติของธุรกิจ)

#### 4.) ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

เมื่อกิจการสามารถกำหนดราคาของรายการตามขั้นตอนที่ 3 แล้ว กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการนั้น ๆ กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ระบุในขั้นตอนที่ 2 โดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการ นั่นคือ ราคาของสินค้าหรือบริการตามสัญญา เนื่องจากกิจการต้องรับรู้รายการด้วยจำนวนสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับ และกรณีราคาของรายการมีสิ่งตอบแทนที่แปรผันได้เกี่ยวข้องกับ ราคาของรายการต้องรวมส่วนลดหรือจำนวนผันแปรได้ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสัญญา เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้<sup>60</sup>

- 4.1) เงื่อนไขของการจ่ายสิ่งตอบแทนผันแปรเกี่ยวข้องกับภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น หรือการโอนสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน
- 4.2) การปันส่วนจำนวนเงินที่ผันแปรทั้งหมดของสิ่งตอบแทนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ นั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการปันส่วนราคาของรายการที่จำนวนของสิ่งตอบแทนตามสัญญาต้องสะท้อนถึงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับ

#### 5.) รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ

เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาแล้วโดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า และการส่งมอบนั้นทำให้ลูกค้ามีอำนาจควบคุม กิจการต้องรับรู้รายได้โดยใช้จำนวนที่มีการปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จนั้น โดยอำนาจควบคุม<sup>61</sup> หมายถึง ความสามารถในการสั่งการการใช้งาน และการได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่จากทรัพย์สิน รวมถึงความสามารถในการกีดกันกิจการอื่นจากการสั่งการการใช้งานและการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น การปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติ

<sup>59</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้กับลูกค้า วรรค 72, หน้า 28

<sup>60</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การปันส่วนสิ่งตอบแทนผันแปร วรรค 85, หน้า 29

<sup>61</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การแล้วเสร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติ วรรค 33, หน้า 16

ดังกล่าวสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) หรือ เสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) โดยวิธีในการรับรู้รายได้กิจการต้องกำหนดการวัดความก้าวหน้าของความสำเร็จในการปฏิบัติตามภาระของคู่สัญญา

- 5.1) หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ในช่วงที่ภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้<sup>62</sup>
- ลูกค้านำมาใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน
  - การปฏิบัติงานของกิจการทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น หรือลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
  - การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกในการนำไปใช้หรือมีสิทธิบังคับให้จ่ายชำระ
- 5.2) หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ในช่วงภาระที่ต้องปฏิบัติที่แล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ทำให้ทราบว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุมตามข้อบ่งชี้ต่อไปนี้<sup>63</sup>
- กิจการมีสิทธิได้รับการชำระเงิน หากลูกค้ามีภาระผูกพัน แสดงให้เห็นว่า ลูกค้าได้รับความสามารถในการสั่งการ การใช้ และการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น
  - ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ ซึ่งบ่งชี้ได้ว่าคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถสั่งการการใช้และการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ การโอนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายในสินทรัพย์อาจแสดงว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น
  - กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้ลูกค้า อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ แต่ในบางกรณีอาจเกิดขึ้นไม่พร้อมกัน ในทางปฏิบัติสามารถเกิดขึ้นได้ทั้งเมื่อผลิตภัณฑ์นั้นถูกส่งไปยังสถานที่ของลูกค้า หรือ เมื่อมีการจัดส่งผลิตภัณฑ์ตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญา แต่หากสินค้ายังไม่ได้มีการส่งมอบให้กับตัวแทนจำหน่ายในทางกายภาพโดยผู้ผลิตเป็นเพียงผู้ดูแลสินทรัพย์เท่านั้น และตัวแทนจำหน่ายสามารถควบคุมและกำหนดการได้รับประโยชน์ในตัวสินค้าได้ โดยเข้าเงื่อนไขโดย มีการระบุในข้อตกลงการซื้อขายโดยตัวแทนจำหน่ายเป็นผู้ขอให้ยังไม่มีการส่ง

<sup>62</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จในตลอดช่วงเวลาหนึ่ง วรรค 35, หน้า 19

<sup>63</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, ภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งแล้วเสร็จ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง วรรค 38, หน้า 20

มอบสินค้า, สินค้านั้นต้องระบุว่าเป็นของตัวแทนจำหน่าย, สินค้านั้นต้องอยู่ในสภาพพร้อมส่งมอบ และผู้ผลิตต้องไม่สามารถใช้ประโยชน์ในสินค้านั้นได้

- ลูกค้ำมีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ แสดงว่า ลูกค้ำสามารถสั่งการการใช้และการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ การประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนอย่างมีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของไม่รวมถึงความเสี่ยงที่เกิดขึ้นตามภาระที่ต้องปฏิบัติอื่น
- ลูกค้ำได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว แสดงว่า ลูกค้ำสามารถสั่งการการใช้และการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์

### 3.2.3.2 การโอนความควบคุมของสินค้ากับการทำสัญญาในลักษณะตัวการหรือตัวแทน

ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กล่าวถึงการพิจารณาการเป็นตัวการหรือตัวแทน<sup>64</sup>สำหรับรายการของสินค้าหรือบริการที่ระบุในสัญญาว่าจะให้กับลูกค้ำ โดยการกำหนดลักษณะของสัญญาว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน กิจการต้องระบุสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้ำ และประเมินว่ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการแต่ละรายการหรือไม่ ก่อนที่สินค้าหรือบริการนั้นจะโอนไปให้กับลูกค้ำ

การประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการควบคุมสินค้าหรือบริการหรือไม่ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กล่าวถึง อำนาจควบคุมสินทรัพย์ในลักษณะต่าง ๆ เช่น การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ การใช้สินทรัพย์เพื่อเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์อื่น การใช้สินทรัพย์เพื่อชำระหนี้สิน หรือลดค่าใช้จ่าย การขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ การใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกันเงินกู้ และการถือครองสินทรัพย์

กรณีกิจการเป็นตัวการ มีข้อบ่งชี้ว่ากิจการควบคุมสินค้าหรือบริการที่ระบุก่อนโอนไปยังลูกค้ำ ดังนี้

- 1.) กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักในการปฏิบัติตามข้อตกลงที่จะจัดหาสินค้าหรือบริการที่ระบุ
- 2.) กิจการมีความเสี่ยงจากสินค้าคงเหลือก่อนที่สินค้าหรือบริการที่ระบุจะโอนไปให้ลูกค้ำหรือหลังจากโอนการควบคุมให้ลูกค้ำ
- 3.) กิจการมีสิทธิในการกำหนดราคาสินค้า หรือบริการที่ระบุ การกำหนดราคาซึ่งลูกค้ำจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการที่ระบุ ถือว่ากิจการมีความสามารถในการสั่งการการใช้ และได้รับประโยชน์

<sup>64</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ำ, การพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน วรรค ข34, หน้า 52



### 3.2.3.3 การให้ความสำคัญต่อการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 นี้ให้ความสำคัญกับความไม่แน่นอนของรายได้ที่เกิดจากการทำสัญญากับลูกค้า ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในงบการเงินย่อมส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในการเข้าใจลักษณะ จำนวน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ และกระแสเงินที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ข้อมูลที่กิจการต้องเปิดเผยทั้งข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณดังต่อไปนี้<sup>65</sup>

- 1.) รายการสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า
- 2.) ดุลยพินิจสำคัญที่ใช้ในการพิจารณารายการสัญญาที่กิจการทำกับลูกค้าเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รวมทั้งดุลยพินิจที่เปลี่ยนแปลงไป
- 3.) สินทรัพย์ที่รับรู้มาจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การพิจารณารายละเอียดและให้ความสำคัญของข้อมูลที่เปิดเผย กิจการต้องรวมหรือแยกข้อมูลตามนัยสำคัญเพื่อไม่ให้ข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์ถูกบดบัง ทั้งนี้กิจการต้องจำแนกรายได้ที่รับรู้จากสัญญาเป็นแต่ละประเภทโดยแสดงให้เห็นลักษณะ จำนวนเงิน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้และกระแสเงินสดที่ได้รับผลกระทบจากปัจจัยทางเศรษฐกิจต่าง ๆ โดยยังยึดหลักความเพียงพอของข้อมูลเพื่อข้อมูลที่มีคุณภาพต่อผู้ใช้งบการเงิน

กิจการต้องเปิดเผยยอดคงเหลือของสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยแสดง ยอดยกมาต้นงวด และยอดคงเหลือสิ้นงวดของลูกค้าหนี้ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและหนี้สินที่เกิดจากสัญญา และจำนวนรายได้ที่รับรู้ในงวดก่อน กิจการต้องอธิบายลักษณะจังหวะเวลาในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นซึ่งสัมพันธ์กับจังหวะเวลาในการชำระเงิน

#### การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติ

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาระที่ต้องปฏิบัติดังนี้<sup>66</sup>

- 1.) กิจการถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลงเมื่อใด
- 2.) เงื่อนไขการจ่ายชำระที่สำคัญ เช่น จำนวนสิ่งตอบแทนเป็นจำนวนผันแปร ประมาณการจำนวนสิ่งตอบแทนมีข้อจำกัด

<sup>65</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, การเปิดเผยข้อมูล วรรค 110, หน้า 34

<sup>66</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า, ภาระที่ต้องปฏิบัติ วรรค 119, หน้า 36

- 3.) ลักษณะของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้ให้สัญญาว่าจะโอน และเปิดเผยหากการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติในการโอนสินค้าหรือบริการเป็นการกระทำแทนผู้อื่น
- 4.) ภาระผูกพันในการรับคืน การคืนเงิน และภาระผูกพันอื่นในลักษณะที่คล้ายกัน และ
- 5.) ประเภทของการรับประกันและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง

เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้มีการประมาณการราคาของรายการ ตามหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวมาข้างต้น ต้องพิจารณาถึงปัจจัยเชิงเศรษฐกิจต่าง ๆ ดังนั้นจึงต้องอาศัยการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารเป็นส่วนสำคัญ กิจการจึงต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและการเปลี่ยนแปลงของการใช้ดุลยพินิจที่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดรายการรายได้ จังหวะเวลาในการรับรู้รายได้โดยเฉพาะ จังหวะเวลาในการรับรู้รายได้ของภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นลง และราคาของรายการที่มีการปันส่วน

### 3.2.3.4 ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและการเปลี่ยนแปลงของการใช้ดุลยพินิจ สำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ที่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดจำนวนเงินรายได้และจังหวะเวลาในการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยเฉพาะในกรณีที่เกิดการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้

- 1.) จังหวะเวลาของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ และ
- 2.) ราคาของรายการและจำนวนเงินที่ได้ปันส่วนให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ

#### การกำหนดจังหวะเวลาของการเสร็จสิ้นของภาระที่ต้องปฏิบัติ

สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติที่กิจการปฏิบัติให้สำเร็จตลอดช่วงเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการรับรู้รายได้ (ตัวอย่างเช่น คำอธิบายว่ากิจการใช้วิธีการวัดผลจากผลลัพธ์หรือวัดผลจากปัจจัยการผลิต และมีวิธีการปฏิบัติอย่างไร) และ คำอธิบายว่าเหตุใดวิธีการที่ใช้เป็นวิธีที่เหมาะสมในการสะท้อนภาพการโอนสินค้าหรือ บริการ

สำหรับภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการต้องเปิดเผยดุลยพินิจที่สำคัญที่กิจการใช้เพื่อประเมินว่าเมื่อไรลูกค้าได้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้นแล้ว

#### การกำหนดราคาของรายการและจำนวนเงินที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธี ข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดรายการดังต่อไปนี้

- 1.) การกำหนดราคาของรายการ ซึ่งรวมถึงจำนวนประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร การปรับปรุงสิ่งตอบแทนเนื่องจากผลกระทบของมูลค่าของ เงินตามเวลา และการวัดมูลค่าของรายการสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน

- 2.) การประเมินว่าประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรมีข้อจำกัดที่ทำให้ยังไม่สามารถรับรู้เป็นรายได้ได้หรือไม่
- 3.) การปันส่วนราคาของรายการ รวมทั้งการประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้า หรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ และการปันส่วนส่วนลดและสิ่งตอบแทนผันแปรให้กับองค์ประกอบของสัญญา และ
- 4.) การวัดมูลค่าภาระผูกพันเนื่องจากการรับคืนสินค้า หรือจ่ายเงิน หรือภาระผูกพันประเภทอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน

### 3.2.4 กรณีศึกษาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อระหว่างผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

จากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ที่ต้องพิจารณาตามขั้นตอนทั้ง 5 ขั้นตอนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 สามารถพิจารณาได้ตามตัวอย่างดังนี้

ผู้ผลิตมีการวางแผนในการจำหน่ายรถยนต์สำหรับปี 2560 โดยทำสัญญาจูงใจให้ตัวแทนจำหน่ายสั่งซื้อรถยนต์ให้ได้มากกว่า 300 คัน ภายในเดือนมกราคม – ธันวาคม 2560 ราคารถยนต์คันละ 400,000 บาท และผู้ผลิตจะให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กำหนดคันละ 10,000 บาท ดังนั้นเมื่อได้รับส่วนลด ราคารถยนต์จะเป็นคันละ 390,000 บาท และตัวแทนจำหน่ายมีการสั่งซื้อรถยนต์ดังนี้

ตารางที่ 4 : ตารางการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตตามกรณีศึกษาเมื่อมีการพิจารณาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

	รายการสั่งซื้อ (คัน)		ยอดซื้อสะสม (คัน)	ราคารถยนต์ (ไม่รวมส่วนลด)	ราคารถยนต์ (หลังหักส่วนลด)
ไตรมาสที่ 1	มกราคม	30	30	12,000,000	11,700,000
	กุมภาพันธ์	40	70	16,000,000	15,600,000
	มีนาคม	50	120	20,000,000	19,500,000
ไตรมาสที่ 2	เมษายน	60	180	24,000,000	23,400,000
	พฤษภาคม	40	220	16,000,000	15,600,000
	มิถุนายน	40	260	16,000,000	15,600,000
			รวม	<u>104,000,000</u>	<u>101,400,000</u>

ที่มา. การคำนวณ

## ขั้นตอนการรับรู้รายได้ตามมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

### ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญากับลูกค้า

ผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายทำสัญญาตกลงการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต โดยทั้งสองฝ่ายมีการตกลงการค้าโดยมีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจ และทั้งผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายรับทราบสิทธิในผลตอบแทนตามสัญญา รวมทั้งเงื่อนไขในการชำระเงิน

### ขั้นตอนที่ 2: ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติ

ผู้ผลิตมีภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแยกต่างหาก 2 อย่างคือ ผลิตและส่งมอบสินค้าตามคำสั่งซื้อ และการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเมื่อตัวแทนจำหน่ายสั่งซื้อรถยนต์ตลอดทั้งปีได้มากกว่า 300 คัน

### ขั้นตอนที่ 3: กำหนดราคาของรายการค้า

ผู้ผลิตกำหนดราคาของรายการจากการขายสินค้าและการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อตามสัญญาเท่ากับ 117,000,000 บาท (300 คัน ราคาคันละ 390,000 บาท) โดยราคาดังกล่าวได้รวมการประมาณราคาของการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่เป็นสิ่งตอบแทนผันแปรสำหรับรถยนต์ที่ตัวแทนจำหน่ายสั่งซื้อแล้ว

### ขั้นตอนที่ 4: ปันส่วนราคาของรายการค้าให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

ผู้ผลิตกำหนดราคาของรายการตามสัญญาดังนี้ รายได้จากการขาย 120,000,000 บาทและส่วนลดตามปริมาณซื้อมูลค่า 3,000,000 บาท

### ขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้เมื่อปฏิบัติตามภาระผูกพัน

ณ เดือนมกราคม 2560 วันเริ่มสัญญาผู้ผลิตต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อการสั่งซื้อของตัวแทนจำหน่าย และฝ่ายบริหารต้องมีการรวบรวมข้อมูลประวัติการสั่งซื้อของตัวแทนจำหน่ายแต่ละรายโดยผู้ผลิตต้องคาดการณ์ไว้ก่อนว่าตัวแทนจำหน่ายจะยังไม่สามารถสั่งซื้อรถยนต์ได้ถึงเป้าที่ 300 คัน และจะยังไม่ได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อได้ถึง 3,000,000 บาท

ณ สิ้นเดือนมีนาคม 2560 (ไตรมาสที่ 1) ผู้ผลิตยังคงต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าในราคาที่ยังไม่มีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ราคาคันละ 400,000 บาท

ณ สิ้นเดือนมิถุนายน 2560 (ไตรมาสที่ 2) ตัวแทนจำหน่ายสามารถสั่งซื้อรถยนต์ได้ถึง 260 คัน ผู้ผลิตต้องใช้การวิเคราะห์พิจารณาจากข้อมูลในอดีตและความน่าเชื่อถือของตัวแทนจำหน่าย ซึ่ง

สามารถพิจารณาได้ว่า อีก 40 คันที่ตัวแทนจำหน่ายจะสั่งซื้อเพื่อให้ถึงเป้าที่ 300 คัน ภายในระยะเวลาอีก 6 เดือน และตัวแทนจำหน่ายจะได้รับส่วนลดคันละ 10,000 บาท ดังนั้นผู้ผลิตจึงต้องมีการรับรู้รายการส่วนลดที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับนั้น โดยมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับสูงว่า จะไม่มีกรกลับรายการที่มีนัยสำคัญ และผู้ผลิตต้องปรับปรุงรายได้จากที่เคยรับรู้เมื่อไตรมาสที่ 1 ในราคาคันละ 400,000 เป็นราคาคันละ 390,000 บาทโดยรวมคำนวณการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเพื่อปรับปรุงรายได้ให้สะท้อนสิ่งตอบแทนตามสัญญา

ไตรมาสที่ 1 รับรู้รายได้มูลค่า 48,000,000 บาท จากยอดสั่งซื้อทั้งหมด 120 คัน (ราคาคันละ 400,000 บาท)

ไตรมาสที่ 2 รับรู้รายได้มูลค่า 56,000,000 บาท จากยอดสั่งซื้อทั้งหมด 140 คัน (ราคาคันละ 400,000 บาท)

การคำนวณรายได้ของผู้ผลิตเมื่อตัวแทนจำหน่ายสามารถสั่งซื้อได้เกิน 300 คันดังนี้

การคำนวณการรับรู้รายได้ของไตรมาสที่ 1

เดิมรับรู้รายได้ของไตรมาสที่ 1	48,000,000 บาท
ปรับปรุงด้วยมูลค่า	(1,200,000) บาท**
ปรับการรับรู้รายได้ของไตรมาสที่ 1 ให้เป็น	<u>46,800,000</u> บาท

\*\* 120 คัน x (390,000 – 400,000) = -1,200,000 บาท

การคำนวณการรับรู้รายได้ของไตรมาสที่ 2

เดิมรับรู้รายได้ของไตรมาสที่ 2	56,000,000 บาท
ปรับปรุงด้วยมูลค่า	(1,400,000) บาท**
ปรับการรับรู้รายได้ของไตรมาสที่ 2 ให้เป็น	<u>54,600,000</u> บาท

\*\* 140 คัน x (390,000 – 400,000) = -1,400,000 บาท

จากตัวอย่างการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 จะเห็นได้ว่าให้ความสำคัญกับสิ่งตอบแทนที่จะได้รับตามสัญญาโดยพิจารณาทั้งลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้เมื่อมีสิ่งตอบแทนผันแปรได้รวมอยู่ด้วย กิจการต้องใช้การพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่มีผลต่อรายได้ อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งรายได้ที่รับรู้นั้นมีทั้งมูลค่าที่กิจการคาดไว้ หรือเป็นมูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุด ซึ่งต้องใช้การประมาณจำนวนสิ่งตอบแทนดังกล่าว โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้จำกัดการประมาณการสิ่งตอบแทนที่ผันแปรได้โดยพิจารณาความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับที่สูงมากกว่าจะไม่มีกรกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อความไม่แน่นอนนั้นหมดไปภายหลัง

### 3.3 แนวความคิดของผู้สอบบัญชีในการรับรู้รายการการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขาย

จากที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงความสำคัญของการจัดทำงบการเงินที่ต้องมีความน่าเชื่อถือของข้อมูล เนื่องจากมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และงบการเงินยังเป็นเอกสารที่ให้เจ้าพนักงาน ประเมินพิจารณาเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นการจัดทำงบการเงินที่น่าเชื่อถือต้องได้รับการ ตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต และให้ความเห็นต่องบการเงิน สำหรับรายการการให้ ส่วนลดตามปริมาณซื้อผู้เขียนเห็นว่ามีความสัมพันธ์กับรายได้ที่นำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติ บุคคล และตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับ ที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า ได้กล่าวถึงการรับรู้รายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ในทำนองเดียวกัน คือ กิจการต้องนำมาหักกับรายได้ เพื่อให้แสดงจำนวนสุทธิหลังหักส่วนลด โดย ผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นกับการรับรู้รายการดังกล่าวไว้ โดยหากข้อตกลงทางการค้าที่รวมถึงการคืน เงินที่ต้องจ่ายให้ลูกค้าเมื่อปริมาณการขายถึงในระดับหนึ่ง เช่น เมื่อลูกค้าซื้อสินค้าในปริมาณที่จะ ได้รับคืนเงินเป็นเปอร์เซ็นต์ ในมุมมองของผู้สอบบัญชีหากกิจการต้องคืนเงินดังกล่าวและมูลค่านั้นสามารถ วัดได้อย่างน่าเชื่อถือ การรับรู้รายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อควรรับรู้รายการเป็นส่วนปรับลด รายได้

โดยทั่วไปแล้วจำนวนเงินที่กิจการคืนให้ตามปริมาณการซื้อสามารถประมาณการได้อย่าง น่าเชื่อถือ แต่ถ้ากรณีที่ไม่สามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีเห็นว่ากิจการควรมีการ ประมาณการด้วยวิธีที่เหมาะสมในขณะที่ทำรายการขายตั้งแต่ครั้งแรกโดยพิจารณาจากความไม่ แน่นนอนของการคืนเงินในอนาคต ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าวิธีที่เหมาะสมคือ การคำนวณเงินคืนเมื่อมี ปริมาณการซื้อสูงสุด และเงินคืนในจำนวนสูงสุดนั้นปรับลดกับรายได้นับตั้งแต่เกิดรายการขายครั้ง แรก

## บทที่ 4

### ปัญหาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจ รถยนต์และการหักจ่ายตามประมวลรัษฎากร เมื่อมีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (TFRS 15)

จากลักษณะการกระจายสินค้าของธุรกิจรถยนต์ผ่านตัวแทนจำหน่ายที่มีมากกว่า 1 ทอด และการทำการส่งเสริมการขายเพื่อกระตุ้นยอดขายผ่านตัวแทนจำหน่าย การกระตุ้นยอดขายของผู้ผลิตผ่านตัวแทนจำหน่ายจึงนิยมใช้การให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อซึ่งมีประสิทธิภาพอย่างมาก ทำให้การพิจารณาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดทุกประการจึงจะรับรู้รายการให้ส่วนลดดังกล่าวได้ เนื่องจากส่งผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อนำมาคำนวณกำไรสุทธิของกิจการตามเกณฑ์คงค้าง และตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย (Matching Concept) ในทางปฏิบัติการกระตุ้นยอดขายในช่วงก่อนสิ้นรอบบัญชีของธุรกิจรถยนต์มีการส่งเสริมการขายโดยให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเป็นจำนวนมาก อาจทำให้มีการส่งมอบรถยนต์และให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อแก่ตัวแทนจำหน่ายข้ามรอบบัญชี การวิเคราะห์ในบทนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงปัญหาการตีความเกณฑ์สิทธิที่ผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายใช้ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร และปัญหาอื่น ๆ ที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของเกณฑ์สิทธิ

#### 4.1 เปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร กับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า

เนื่องจากรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเป็นรายจ่ายที่เกิดจากการมีจุดประสงค์เพื่อการกระตุ้นยอดขาย เกิดรายได้เพิ่มขึ้นแก่กิจการ การรับรู้รายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ จึงต้องสอดคล้องกับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย (Matching concept) เมื่อเกิดรายการทางการค้าที่ทำให้รายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในช่วงคาบเกี่ยวระหว่าง 2 รอบบัญชี ผู้จัดทำบัญชีจึงต้องมีการบันทึกบัญชีให้เป็นไปตามเกณฑ์คงค้างเพื่อแสดงภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายในอนาคต ซึ่งเหมาะสมสำหรับธุรกิจผลิตและธุรกิจซื้อมาขายไปที่มีเกิดรายการทางการค้าที่ไม่สัมพันธ์กับการรับจ่ายเงิน และการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรที่ให้ใช้เกณฑ์สิทธิเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้เขียนจึงแสดงการเปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรและตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า ที่เกี่ยวข้องกับการขายรถยนต์และการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อดังนี้

ตารางที่ 5 : การเปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า

	ประมวลรัษฎากร	มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15
การรับรู้รายได้	<p><u>กิจการขายสินค้า</u></p> <p>-ตามมาตรา 65 คำนวณรายได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำภายในรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระภายในรอบบัญชีนั้น</p> <p>-ตามมาตรา 77/1 (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) ขาย หมายถึง การจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่</p> <p><u>กรณีฝากขายสินค้า</u></p> <p>- คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ข้อ 3.3 ให้คำนวณรายได้ เมื่อมีการฝากขายสินค้าแก่ผู้รับฝากสินค้า (Consignee)</p> <p>- กรณีทำสัญญาตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้าเป็นหนังสือ ผู้ฝากสินค้า (Consignor) จะคำนวณรายได้เมื่อผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อได้</p>	<p><u>กิจการขายสินค้า</u></p> <p>พิจารณาตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า ตามขั้นตอน 5 ขั้นตอน</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า พิจารณาการเกิดขึ้นของสัญญาตามเงื่อนไข</li> <li>2.การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาระหว่างการรายการเมื่อเข้าเงื่อนไข</li> <li>3.กำหนดราคาของรายการโดยคำนึงถึงสิ่งตอบแทนตามสัญญา พิจารณาปัจจัยที่มีผลต่อรายได้</li> <li>4.ปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา พิจารณาการประมาณการเมื่อมีสิ่งตอบแทนผันแปร</li> <li>5.รับรู้รายได้เมื่อปฏิบัติตามภาระผูกพัน พิจารณาการโอนอำนาจการควบคุมให้ลูกค้าและสามารถเกิดการส่งการและการใช้ประโยชน์ในตัวสินทรัพย์</li> </ol> <p><u>กรณีตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้า</u></p> <p>กิจการควบคุมสินค้าหรือบริการแต่ละรายการหรือไม่ พิจารณาตามอำนาจการควบคุม</p>
การรับรู้รายจ่าย	<p>- คำนวณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่เกิดขึ้นภายในรอบบัญชี แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายภายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น</p>	
เกณฑ์การรับรู้	<p>เกณฑ์สิทธิ : คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระและยังไม่ได้จ่ายในรอบบัญชีนั้น</p>	<p>เกณฑ์คงค้าง : รับรู้เมื่อเกิดเหตุการณ์ทางการค้าขึ้น ไม่ได้รับรู้เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด</p>



จากตารางการเปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายข้างต้น จะเห็นได้ว่า การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรโดยใช้เกณฑ์สิทธิ เมื่อมีการฝากขายสินค้า ทำให้เกิดการขายสินค้ามากกว่า 1 ทอด รายได้ที่รับรู้เป็นไปตามการขายให้กับผู้ซื้อคนแรก และรับรู้รายจ่ายในรอบบัญชีเดียวกันเนื่องจากรายจ่ายนั้นเกี่ยวข้องกับรายได้ และหากมีการฝากขายสินค้า โดยทำสัญญาตั้งตัวแทนฝากขาย เมื่อพิจารณาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 จุดรับผิดชอบภาษีในการรับรู้รายได้จะเกิดเมื่อมีการส่งมอบในทอดที่ 2 ทำให้เห็นว่าการรับรู้รายได้เมื่อมีการขายสินค้ามากกว่า 1 ทอดตามคำสั่งกรมสรรพากร มีหลักการพิจารณาสิทธิและหน้าที่จากการทำสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพื่อกำหนดผู้รับฝากขายสินค้าซึ่งแสดงถึง สิทธิในทรัพย์สินของผู้รับฝากสินค้า สำหรับการพิจารณาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มีหลักการระบุลักษณะสัญญาว่ากิจการเป็นตัวการหรือตัวแทน เพื่อแสดงอำนาจในการควบคุมสินค้า และรับความเสี่ยง ทำให้เห็นว่า การรับรู้รายได้เมื่อผู้ผลิตรถยนต์มีการขายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่าย ทั้งจากการพิจารณาตามประมวลรัษฎากรและตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 สอดคล้องกันโดยให้ความสำคัญกับการมีสิทธิ และอำนาจควบคุมในตัวสินค้า ดังนั้นการรับรู้รายจ่ายเมื่อมีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อจึงต้องสอดคล้องกันตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย

การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนมากขึ้นจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ โดยให้ความสำคัญกับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า และไม่ว่าภาระที่ต้องปฏิบัติตามนั้นมีทั้งสินค้าและบริการที่ต้องส่งมอบซึ่งอาจพิจารณารวมสินค้าและบริการเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาอย่างเดียว หรือแยกเป็นต่างภาระกันขึ้นอยู่กับเงื่อนไขการพิจารณาที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 จึงมีวิธีการรับรู้รายได้ที่ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนทั้ง 5 ขั้นตอน ตั้งแต่การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า การกำหนดภาระที่ต้องปฏิบัติตาม การกำหนดราคาของรายการ การปันส่วนราคาของรายการทั้งหมดให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัดส่วน และการรับรู้รายได้ที่ค้ำประกันถึงอำนาจการควบคุม และความสามารถในการส่งการของลูกค้าในตัวสินค้าที่ส่งมอบ ทั้งนี้เพื่อการสะท้อนมูลค่าของรายได้ที่แท้จริงมากขึ้น การคำนวณราคาของรายการจึงต้องให้ความสำคัญกับการปันส่วนราคาให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติของกิจการโดยคำนึงถึงลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้ เนื่องจากรายได้จากบางสัญญาอาจมีสิ่งตอบแทนผันแปรรวมอยู่ เช่น สัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ที่ปริมาณซื้อสินค้าของผู้ซื้อส่งผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่าย

จากการเปรียบเทียบการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มีหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกันเกี่ยวกับการรับรู้รายจ่ายให้มีความสอดคล้องกันกับรายได้ที่เกิดขึ้นภายในรอบบัญชีเดียวกัน แต่หลักการพิจารณาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินจะมีขั้นตอนการรับรู้รายได้ในแต่

ละชั้นตอนที่เงาเงามากขึ้น ซึ่งในแต่ละชั้นตอนจะระบุเงื่อนไขให้พิจารณามากขึ้นโดยมีรายละเอียดของแต่ละชั้นตอนตามที่กล่าวในบทที่ 3 แล้ว จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ความสำคัญต่อปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อการรับรู้รายได้มากขึ้น ทั้งนี้เพื่อเป็นการแสดงตัวเลขในงบการเงินที่เป็นจริงและน่าเชื่อถือมากที่สุด ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงความแตกต่างระหว่างการรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรและตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 และวิเคราะห์ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายในธุรกิจรถยนต์เมื่อมีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อเป็นการกระตุ้นให้ซื้อสินค้าและส่งผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายในหัวข้อถัดไป

#### 4.2 ปัญหาการตีความการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) โดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร

ตามความในมาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีคือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี โดยการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งกรมสรรพากรได้กำหนดแต่เพียงว่า รายได้ที่นำมาคำนวณต้องเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีและรายจ่ายที่นำมาคำนวณต้องสัมพันธ์กับรายได้นั้น ตามหลักการ Matching Concept ทั้งนี้ไม่ว่ารายได้และรายจ่ายดังกล่าวจะยังไม่ได้รับชำระและยังไม่ได้จ่ายภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันก็ตาม หากพิจารณารายได้ รายจ่าย และเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการระบุการรับรู้รายได้และรายจ่ายไว้อย่างชัดเจน แต่ได้ออกแนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 สำหรับธุรกรรมบางประเภท เพื่อการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิหรือยกเว้นให้ใช้เกณฑ์อื่น ดังนั้นกรณีผู้ผลิตรถยนต์ที่มีช่องทางการกระจายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่ายจึงต้องพิจารณาตามธุรกรรมการขายฝาก ในข้อ 3.3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 สามารถตีความตามธุรกรรมดังกล่าวได้ดังนี้

ผู้รับฝากสินค้าทำหน้าที่ในการขายแทนผู้ฝากสินค้า ให้ผู้ฝากรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขาย แต่หากมีการทำสัญญาโดยตั้งตัวแทนผู้รับฝากขายสินค้าเป็นหนังสือ และผู้รับฝากได้รับค่าตอบแทนตามสัญญา ผู้ฝากขายจึงต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ และการรับรู้รายจ่ายให้รับรู้ตามการรับรู้รายได้ จากแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ทำให้ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าต้องพิจารณาจากความหมายของคำว่า “ขาย” ตามมาตรา 77/1 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อรับรู้รายได้ตามจุดรับผิดทางภาษี (Tax Point) เมื่อพิจารณาตามมาตรา 77/1 “ขาย” หมายถึงการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และตามมาตรา 77/1 (8)(ข) ที่ให้ความหมายของคำว่า “ขาย” รวมถึงการส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนขาย ซึ่งหากเทียบเคียงกับหลักการทางบัญชีทั้งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ การรับรู้รายได้ยึดตามการโอน

ความเสี่ยงและผลตอบแทนให้กับผู้ซื้อ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้ที่  
 ทำสัญญากับลูกค้า ที่จะมีผลบังคับใช้ในอนาคต การรับรู้รายได้ยึดตามการโอนอำนาจการควบคุมให้  
 ลูกค้า โดยลูกค้าสามารถเกิดการสั่งการและการใช้ประโยชน์ในตัวสินทรัพย์ จะเห็นได้ว่าการรับรู้  
 รายได้จากการขายสินค้าเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 และการพิจารณาการขาย  
 ตามมาตรา 77/1 ต้องตีความอ้างอิงถึงหลักการบัญชีโดยยึดตามการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน  
 เป็นหลัก และสำหรับรายจ่ายตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเพียงว่ารายจ่ายที่นำมา  
 คำนวณนั้นต้องเกี่ยวกับรายได้ในรอบบัญชีเดียวกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย  
 (Matching concept) แต่ในทางปฏิบัติหากพิจารณาตามสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่มีการ  
 ทำสัญญาหลังจากการขายสินค้า ซึ่งรายจ่ายนั้นถือว่าเกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้ขายสินค้าไปแล้ว ทั้งนี้ทำ  
 ให้ผู้ผลิตจึงมีการตีความการรับรู้รายจ่ายตามประมวลรัษฎากรโดยอ้างอิงกับหลักการบัญชี ตามการ  
 เกิดภาระผูกพันในการจ่ายตามสัญญา ซึ่งหากมีรูปแบบและเนื้อหาของการทำสัญญาที่แตกต่างกันทำให้  
 การรับรู้รายจ่ายแตกต่างกันไปโดยไม่มีหลักเกณฑ์ที่ยึดปฏิบัติร่วมกัน ทำให้บางกรณีหากมีภาระผูกพัน  
 ในการจ่ายตามสัญญาข้ามรอบบัญชี การรับรู้รายจ่ายจะไม่สัมพันธ์กับการรับรู้รายได้ตามมาตรา 65  
 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงในกรณีศึกษาต่อไป

#### 4.3 ปัญหาของผู้ผลิตในการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์

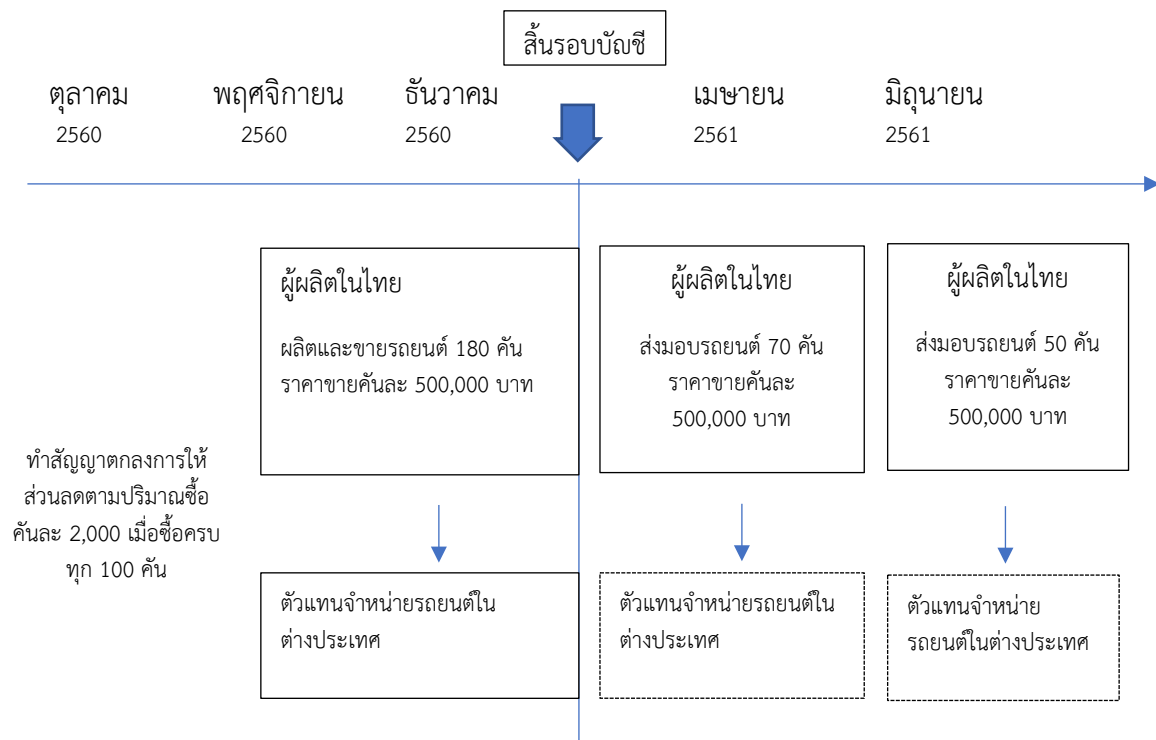
ในทางปฏิบัติการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อโดยผู้ผลิตต้องการกระตุ้นให้ตัวแทนจำหน่ายมีการ  
 ซื้อสินค้าเพื่อเพิ่มยอดขาย และมีการส่งมอบสินค้าบางส่วนในรอบบัญชีถัดไป เพื่อความเข้าใจในการ  
 วิเคราะห์ปัญหาถึงการใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรในการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสีย  
 ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้เขียนจะยกตัวอย่างการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเป็น 2 กรณีดังนี้

กรณีที่ 1 การทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อโดยผู้ผลิตมีการส่งมอบสินค้าบางส่วนให้  
 ตัวแทนจำหน่ายข้ามรอบบัญชี โดยมีการตั้งประมาณการรายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการ  
 รายงานทางการเงินฉบับที่ 15

กรณีที่ 2 การทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อโดยผู้ผลิตมีการส่งมอบสินค้าบางส่วนให้  
 ตัวแทนจำหน่ายข้ามรอบบัญชี โดยไม่มีที่ตั้งประมาณการรายได้และรายจ่าย

### ตัวอย่างปัญหาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อระหว่างผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายในธุรกิจรถยนต์กรณีผู้ผลิตส่งมอบสินค้าบางส่วนข้ามรอบบัญชี

- ณ เดือนตุลาคม 2560 ผู้ผลิตมีการวางแผนในการจำหน่ายรถยนต์ช่วงสิ้นปีซึ่งผลิตในเดือนธันวาคม 2560 โดยทำสัญญาจองใจให้ตัวแทนจำหน่ายในต่างประเทศซื้อรถยนต์ที่ผลิตในเดือนธันวาคมให้ได้ 300 คัน ภายในระยะเวลา 6 เดือนคือภายในเดือนมิถุนายน 2561 และผู้ผลิตจะให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเมื่อซื้อครบ โดยกำหนดไว้คันละ 2,000 บาท มีเงื่อนไขจะให้ส่วนลดทุก ๆ 100 คัน (ราคาขายรถยนต์คันละ 500,000 บาท ต้นทุนการผลิตคันละ 320,000 บาท)
- สำหรับรถยนต์ที่ผลิตภายในเดือนธันวาคม 2560 จำนวน 300 คัน ตัวแทนจำหน่ายซื้อรถยนต์ภายในเดือนธันวาคมได้ 180 คัน ซื้ออีก 70 คัน ในเดือนเมษายน 2561 และอีก 50 คันในเดือนมิถุนายน 2561



ภาพที่ 5 แผนภาพแสดงการกระจายสินค้าและการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตกับตัวแทนจำหน่ายในต่างประเทศตามกรณีศึกษา

### กรณีที่ 1 ผู้ผลิตตั้งประมาณการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

จากกรณีศึกษาการทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อโดยผู้ผลิตมีการส่งมอบสินค้าบางส่วนให้ตัวแทนจำหน่ายข้ามรอบบัญชี ในทางปฏิบัติผู้ผลิตบางรายมีการตั้งประมาณการส่วนลดที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับไว้ เนื่องจากผู้ผลิตมีการวิเคราะห์แล้วว่าตัวแทนจำหน่ายจะสามารถซื้อรถยนต์ได้ครบตามสัญญา 300 คัน และผู้ผลิตมีการระบุผูกพันที่ต้องให้ส่วนลดต่อตัวแทนจำหน่ายตามเงื่อนไข โดยให้ส่วนลดคันละ 2,000 บาท ทุก 100 คัน แม้ตัวแทนจำหน่ายจะซื้อรถยนต์ในเดือนธันวาคมที่ 180 คัน ผู้ผลิตจึงมีการตั้งประมาณการรายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ โดยรวมประมาณการและปันส่วนส่วนลดสำหรับรถยนต์อีก 20 คันที่เหลือเพื่อให้ครบตามที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับส่วนลดภายในปี 2560 ซึ่งส่วนลดที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้ มาจาก 1-100 คันแรก 200,000 บาท และคันที่ 101-200 อีก 200,000 บาท โดยผู้ผลิตพิจารณาแล้วว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับที่สูงแล้วว่าตัวแทนจำหน่ายจะสามารถได้รับส่วนลดสำหรับคันที่ 101-200

ตารางที่ 6 : ตารางแสดงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ผลิตที่มีการตั้งประมาณการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

	ตามมาตรฐานการรายงาน ทางการเงินฉบับที่ 15
รายได้จากการขาย (180 คัน)	90,000,000
หัก ต้นทุน	(57,600,000)
หัก การประมาณการรายการจ่าย	(400,000)
กำไร (ขาดทุน)ทางบัญชี	<u>32,000,000</u>
รายการปรับปรุง (บวกกลับ)	40,000
กำไรสุทธิทางภาษี	<u>32,040,000</u>
ภาษี 20%	<u>6,408,000</u>

ที่มา.การคำนวณ

เมื่อผู้ผลิตมีการทำสัญญาจูงใจให้ตัวแทนจำหน่ายซื้อสินค้าตามที่กำหนด ผู้ผลิตมีการใช้ดุลยพินิจประกอบกับวิเคราะห์ตามประวัติการสั่งซื้อของตัวแทนจำหน่ายแต่ละรายแล้ว สามารถวิเคราะห์ได้ว่าตัวแทนจำหน่ายจะต้องสามารถซื้อรถยนต์ได้ตามจำนวนที่กำหนด ผู้ผลิตต้องมีการประมาณการรายการจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อตามจำนวนที่ตัวแทนจำหน่ายจะได้รับ โดยการรับรู้รายการยังคงสอดคล้องกับขั้นตอนที่ 5 ของการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ที่พิจารณาการโอนอำนาจการควบคุมของสินค้าให้ตัวแทนจำหน่ายและตัวแทนจำหน่ายสามารถเกิดการใช้ประโยชน์ในตัวสินค้าได้ ผู้ผลิตจึงรับรู้รายได้โดยหักรายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อในงบการเงิน แต่หากพิจารณาและตีความตามเงื่อนไขการคำนวณรายการจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (9) ที่ให้ถือว่ารายการจ่ายที่ควรจะได้จ่ายในรอบบัญชีอื่น ไม่ถือเป็นรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

นิติบุคคล ผู้ผลิตจึงต้องบวกกลับการประมาณการรายจ่ายการให้ส่วนลดที่ 40,000 บาท ของรถยนต์ 20 คันที่ยังไม่ได้มีการขายในปี 2560 และส่งผลให้ฐานกำไรสุทธิในการเสียภาษีสูงขึ้น

### กรณีที่ 2 ผู้ผลิตไม่มีการตั้งประมาณการ

แต่สำหรับกรณีที่ผู้ผลิตไม่ได้คาดการณ์ภายในปี 2560 ว่าตัวแทนจำหน่ายจะสามารถซื้อรถยนต์ได้ครบตามจำนวน 300 คันหรือไม่ เนื่องจากระยะเวลาตามเงื่อนไขการให้ส่วนลดที่ตัวแทนจำหน่ายต้องซื้อสินค้ามีระยะเวลาข้ามรอบบัญชีไปถึงเดือนมิถุนายนปีถัดไป ผู้ผลิตจึงรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนภายในปี ที่ 180 คัน แต่ไม่ได้มีการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อไว้ ทั้งนี้เนื่องจากในทางปฏิบัติผู้ผลิตบางรายอาจได้รับข้อมูลการสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่ายในเดือนสุดท้ายของระยะเวลาตามสัญญาซึ่งเป็นการข้ามรอบบัญชี ทำให้ผู้ผลิตรับรู้รายได้เมื่อมีการขายรถยนต์ไปภายในเดือนธันวาคม 180 คันเท่ากับราคาขายโดยไม่มีหักส่วนลดตามปริมาณซื้อ

ตารางที่ 7 : ตารางแสดงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ผลิตที่ไม่มีการตั้งประมาณการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

	ผู้ผลิตไม่มีการตั้งประมาณการ รายจ่ายการให้ส่วนลด
รายได้จากการขาย	90,000,000
หัก ต้นทุน	(57,600,000)
หัก การประมาณการส่วนลดตามการส่งมอบ	-
<u>กำไร (ขาดทุน)ทางบัญชี</u>	<u>32,400,000</u>
รายการปรับปรุง (บวกกลับ)	-
<u>กำไรสุทธิทางภาษี</u>	<u>32,400,000</u>
<u>ภาษี 20%</u>	<u>6,480,000</u>

ที่มา.การคำนวณ

จะเห็นได้ว่ากรณีที่ผู้ผลิตไม่มีการตั้งประมาณการว่าตัวแทนจำหน่ายจะสามารถซื้อรถยนต์ได้ตามสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ นั้น ฐานกำไรสุทธิทางบัญชีจะแตกต่างจากการตั้งประมาณการ ซึ่งกรณีนี้แสดงถึงการรับรู้รายได้ของผู้ผลิตที่ไม่เป็นไปตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย (Matching Concept) และหากพิจารณาตามเกณฑ์สิทธิเพื่อการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้คำนวณเฉพาะรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในรอบบัญชีไม่ว่าจะได้รับชำระหรือจ่ายไปจริงในรอบบัญชีเดียวกันหรือไม่ ผู้ผลิตถือว่ารายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อยังไม่เกิดขึ้นเนื่องจากตัวแทนจำหน่ายยังซื้อรถยนต์ไม่ครบตามสัญญา และไม่ได้มีการประมาณการ

ส่วนลดนั้น ทำให้เห็นว่ากรณีนี้ผู้ผลิตไม่ได้ให้ความสำคัญกับการประมาณการซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์คงค้างของหลักการบัญชีและไม่เป็นไปตามเกณฑ์สิทธิแห่งประมวลรัษฎากร

จากกรณีศึกษาทั้งการตั้งประมาณการและไม่มีการตั้งประมาณการรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิต ผู้เขียนเห็นว่า การตั้งประมาณการและปันส่วนมูลค่าให้กับภาระที่ผู้ผลิตต้องปฏิบัติตามสัญญาเนื่องจากให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อแก่ตัวแทนจำหน่าย ตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 จะทำให้ผู้ผลิตสามารถคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เป็นไปตามเกณฑ์สิทธิที่กำหนดว่าต้องเป็นรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีเดียวกัน ไม่ว่าจะได้รับจริงหรือจ่ายจริงในรอบบัญชีเดียวกันหรือไม่ ให้ชัดเจนมากขึ้นจากการใช้หลักการประมาณการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15

#### 4.4 ปัญหาของตัวแทนจำหน่ายในการรับรู้รายได้จากส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อการส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์

จากกรณีศึกษาที่กล่าวในหัวข้อ 4.3 เมื่อมีการทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อระบุเงื่อนไขการซื้อของตัวแทนจำหน่ายครอบคลุมเกินรอบบัญชีเนื่องจากผู้ผลิตต้องการกระตุ้นยอดขายในช่วงสิ้นปี ดังนั้นผู้ผลิตจึงมีการส่งมอบสินค้าบางส่วนให้ตัวแทนจำหน่ายข้ามรอบบัญชี ตัวแทนจำหน่ายจึงได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อบางส่วนของสัญญาในรอบบัญชีถัดไป ทำให้ตัวแทนจำหน่ายต้องมีการตั้งประมาณการรายได้จากการได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อเช่นกัน ซึ่งหากในอนาคตการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ที่มีการกำหนดแนวปฏิบัติให้ประมาณการราคาของสิ่งตอบแทนในสัญญา ซึ่งการประมาณการจะจำเป็นอย่างมากเมื่อสัญญาที่ทำกับผู้ผลิตนั้นมีสิ่งตอบแทนผันแปรที่มีผลกับรายได้รวมอยู่ด้วย เช่น สัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 จึงมีหลักการการตั้งประมาณการที่ชัดเจนมากขึ้นจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ที่บังคับใช้ในปัจจุบัน เมื่อผู้ผลิตมีการตั้งประมาณการรายจ่าย ฝ่ายตัวแทนจำหน่ายก็ต้องตั้งประมาณการรายได้จากการได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อให้สอดคล้องกัน

เนื่องจากการตีความของผู้เสียภาษีในการใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรที่ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในรอบบัญชีเดียวกัน แต่เนื่องจากการทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อบางครั้งทำให้ผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายต้องมีการประมาณการการรับรู้รายได้และรายจ่ายให้สอดคล้องกัน แต่เงื่อนไขการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเกี่ยวกับรายจ่ายที่กำหนดเองไม่มีการจ่ายจริง หรือ รายจ่ายที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ให้ปรับปรุงบวกกลับไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี แต่ในทางปฏิบัติตัวแทนจำหน่ายมีการตีความ ในการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทาง

ภาษี ในส่วนของรายได้จากการได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อ โดยการหักออกจากกำไรสุทธิทางบัญชี แต่ตามเงื่อนไขการคำนวณรายได้ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการระบุการปรับปรุงรายได้ที่อาจเกิดขึ้นข้ามรอบบัญชีไว้อย่างชัดเจน ดังกรณีตัวอย่างในหัวข้อ 4.3 ที่ผู้ผลิตมีการตั้งประมาณการรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อไว้ที่ 400,000 บาท เนื่องจากพิจารณาแล้วว่าตัวแทนจำหน่ายสามารถซื้อรถยนต์ได้ถึง 200 คันจาก 300 คันตามสัญญาอย่างแน่นอน และตัวแทนจำหน่ายมีสิทธิได้รับส่วนลดแล้วที่ 200 คัน คันละ 2,000 บาท แต่เนื่องจากการส่งมอบสินค้าอีก 20 คันจะส่งมอบสำเร็จในเดือนมกราคม 2561 ทำให้ผู้ผลิตต้องมีการบวกกลับการประมาณการรายจ่ายที่ 40,000 บาท (20 คัน คันละ 2,000 บาท) เนื่องจากไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) สำหรับตัวแทนจำหน่ายผู้รับส่วนลดจึงต้องมีการประมาณการให้สอดคล้องกันตามเกณฑ์คงค้างของหลักการบัญชี ทั้งนี้เงื่อนไขการคำนวณรายได้เพื่อนำมาคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีไม่ได้มีการกำหนดเกี่ยวกับรายรับที่ควรจะได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น อย่างเช่นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (9) ซึ่งหากตัวแทนจำหน่ายมีการตั้งประมาณการรายรับ ให้สอดคล้องกันกับที่ผู้ผลิตตั้งประมาณการรายจ่าย ในทางปฏิบัติตัวแทนจำหน่ายบางรายที่มีการตั้งประมาณการรายรับไว้ จึงนำรายได้ส่วนที่พิจารณาแล้วว่าควรรับรู้ในรอบบัญชีอื่นหักออกจากการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี แต่ก็ก็เป็นเพียงการคำนวณจากการตีความของผู้ประกอบการเท่านั้น ไม่ได้มีการกำหนดเกณฑ์การคำนวณไว้อย่างชัดเจน

#### 4.5 ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เนื่องจากรูปแบบการทำสัญญา

##### กรณีการทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อก่อนการผลิต

ผู้ผลิตหากต้องการวางแผนการผลิตและจำหน่ายรถยนต์ที่จะผลิตในอนาคต จึงมีการทำสัญญารับคำสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่ายโดยกำหนดจำนวนรถยนต์ที่ตัวแทนจำหน่ายจะสั่งซื้อแล้วสามารถได้รับส่วนลดตามปริมาณซื้อจากผู้ผลิตได้ ทั้งนี้เนื่องจากผู้ผลิตต้องการจัดการกับความเสี่ยงในการผลิตและขายสินค้าไม่ได้ และยังสามารถทำให้ขายสินค้าได้เร็วขึ้น แต่เนื่องจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่มีเงื่อนไขเป็นไปตามคำสั่งซื้อจากตัวแทนจำหน่าย ซึ่งในทางปฏิบัติตัวแทนจำหน่ายต้องรับคำสั่งซื้อจากลูกค้าอีกทอดหนึ่ง ทำให้การรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตไม่เป็นที่แน่นอนเหมือนสิทธิที่จะต้องคำนวณรายได้และรายจ่ายในรอบบัญชีเดียวกันได้ เนื่องจากเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดว่ารายได้จะต้องรับรู้จากอะไร หากผู้เสียภาษีพิจารณาจากภาระผูกพันที่เกิดขึ้นตามสัญญาและรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อซึ่งเกิดก่อนการผลิตสินค้าและขาย จึงเกิดความสับสนในการรับรู้รายจ่ายดังกล่าว แม้จะมีแนวปฏิบัติตามคำสั่งที่ท.ป. 1/2528 สำหรับธุรกรรมฝากขายสินค้า แต่ก็ยังไม่มีแนวทางให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการขาย ยิ่งถ้ามีการขายสินค้าผ่านตัวกลางหรือตัวแทนจำหน่ายอีกหลายทอด การรับรู้



รายจ่ายให้สัมพันธ์กับรายได้ตามเกณฑ์สิทธิของทั้งผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายจึงต้องใช้ในการพิจารณาตีความของผู้เสียหายหรืออ้างอิงจากหลักการบัญชีเป็นหลักแทน

#### กรณีการทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อภายหลังการขาย

เมื่อผู้ผลิตต้องการกระตุ้นการขายสำหรับสินค้าที่ขายให้ตัวแทนจำหน่ายไปแล้ว โดยทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อภายหลังการขาย ซึ่งอาจถือเป็นช่องทางของผู้ผลิตในการวางแผนภาษีเนื่องจาก รถยนต์ที่ขายให้ตัวแทนจำหน่ายไปแล้วอาจมียอดการขายจำนวนมากในช่วงครึ่งปีแรก หลังจากนั้นผู้บริหารจึงต้องการลดรายได้โดยทำให้เกิดรายจ่ายเพิ่มมากขึ้นจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ทำให้เห็นว่า การรับรู้รายจ่ายจะไม่สัมพันธ์กับรายได้ที่ผู้ผลิตขายสินค้าไปแล้ว ทั้งนี้อาจมีผลกระทบกับการเสียภาษีครึ่งปีของบริษัทจดทะเบียนฯ ที่ต้องเสียภาษีครึ่งปีจากกำไรสุทธิจริงในรอบ 6 เดือนแรก

#### 4.6 ปัญหาอื่น ๆ

เนื่องจากการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี กรมสรรพากรกำหนดวิธีการชำระภาษีนิติบุคคลล่วงหน้า โดยชำระปีละ 2 ครั้ง ซึ่งคำนวณภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ หรือจากกำไรสุทธิจริงใน 6 เดือนแรกของรอบบัญชี เพื่อเป็นการบริหารการเงินของภาครัฐ และได้กำหนดบทลงโทษหากประมาณการกำไรสุทธิผิดพลาดขาดไปเกินกว่า 25 % โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ชำระขาด ทั้งนี้ไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ ไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งการใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรในการรับรู้รายได้ และรายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับธุรกิจผลิตและธุรกิจซื้อมาขายไป การรับรู้รายได้ และรายจ่ายมักมีปัญหาจากจุดความรับผิดชอบของการคำนวณรายได้และรายจ่าย การใช้วิธีการประมาณการกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีนิติบุคคลครึ่งปีจึงเสี่ยงต่อการถูกประเมินให้เสียเงินเพิ่ม ซึ่งสำหรับธุรกิจผู้ผลิตรถยนต์รายได้จากการขายรถยนต์และชิ้นส่วนรถยนต์ กับการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเพื่อกระตุ้นยอดขายผ่านตัวแทนจำหน่ายหลายทอด หากกิจการไม่มีการจัดทำระบบบัญชี และการบริหารที่ดี อาจทำให้การประมาณการกำไรสุทธิ หรือการคำนวณกำไรสุทธิจริงในรอบ 6 เดือนแรกมีความคลาดเคลื่อนและส่งผลกระทบต่อภาษีนิติบุคคลครึ่งปีที่คลาดเคลื่อนไปด้วย

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

ในอุตสาหกรรมรถยนต์ประกอบไปด้วยธุรกิจหลากหลายประเภทโดยแบ่งเป็น 2 ประเภทหลักคือ กลุ่มกิจกรรมหลักที่เป็นผู้ผลิตรถยนต์และชิ้นส่วนต่าง ๆ และ กลุ่มกิจกรรมสนับสนุนที่มีทั้งกลุ่มสถาบันการเงิน กลุ่มกระจายสินค้าและบริการหลังการขาย ซึ่งถือได้ว่าอุตสาหกรรมรถยนต์เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่สร้างการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศได้อย่างมาก การบริหารจัดการเพื่อกระจายสินค้าจากผู้ผลิตไปยังผู้บริโภคคนสุดท้ายจึงต้องอาศัยธุรกิจหลายประเภทตามความเชี่ยวชาญ และความเหมาะสม เพื่อการส่งมอบรถยนต์และบริการที่มีประสิทธิภาพ และเนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศแหล่งผลิต จึงมีกลุ่มธุรกิจตัวแทนจำหน่ายเพื่อการกระจายสินค้าที่ผลิตจากโรงงานภายในประเทศจำนวนมาก กลุ่มธุรกิจตัวแทนจำหน่ายจึงมีหลากหลายรูปแบบเช่นกันทั้งที่เป็นบริษัทในเครือและไม่ใช่อะไรก็ตามในเครือ ดังนั้นผู้ผลิตจึงเลือกการใช้กลยุทธ์ทางการตลาดช่วยในการผลักดันสินค้าของผู้ผลิต โดยการจูงใจตัวแทนจำหน่ายด้วยวิธีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) และอาจมีการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเป็นทอด ๆ ตามการกระจายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่ายจึงถือได้ว่าการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อเป็นเครื่องมือที่มีผลอย่างมากต่อการเพิ่มยอดขายและรายได้ของผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่าย

เนื่องจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของผู้ผลิตมีวัตถุประสงค์เพื่อจูงใจให้เกิดการซื้อสินค้าและกระตุ้นการขายของตัวแทนจำหน่าย ซึ่งถือเป็นรายจ่ายที่มีความเกี่ยวข้องและสำคัญต่อการเกิดรายได้เป็นอย่างมาก ดังนั้นการคำนวณกำไรสุทธิทั้งทางบัญชีและทางภาษีจึงต้องให้ความสำคัญกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ เนื่องจากการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ ที่ใช้ในปัจจุบันจะถูกยกเลิกและมีการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้าแทน ทั้งนี้เพื่อต้องการให้มาตรฐานการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 นี้ มุ่งเน้นการรับรู้รายได้ที่คำนึงถึงลักษณะ จำนวน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้ กิจการจึงต้องประมาณการเมื่อรายได้ตามสัญญาที่มีปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ถือว่ารายได้จากสัญญาดังกล่าวเป็นสิ่งตอบแทนผันแปรและใช้การพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ จากการรวบรวมข้อมูลของกิจการและวิเคราะห์อย่างสมเหตุสมผลถึงสิ่งที่มีผลกระทบต่อสิ่งตอบแทนนั้น จนกิจการมีความแน่นอนสูงมากที่จะนำมาปรับกับรายได้เพื่อให้สะท้อนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับจริงตามสัญญา

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้รับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ รายได้และรายจ่ายที่นำมาคำนวณต้องเกี่ยวเนื่องจากการประกอบกิจการและมีความสัมพันธ์กัน อีกทั้งต้องเกิดขึ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน โดยไม่ได้คำนึงถึงการรับหรือจ่ายจริงภายในรอบบัญชีนั้น การใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีความสอดคล้องและใกล้เคียงกับเกณฑ์คงค้างตามข้อสมมติในการบันทึกบัญชีที่ต้องบันทึกรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีเมื่อเกิดขึ้นมิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงิน และใช้การจับคู่รายได้และรายจ่ายเพื่อนำมาคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ นอกจากนี้กรมสรรพากรได้กำหนดแนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.1/2528 (แก้ไขโดย ทบ.155/2549) ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับธุรกรรม 11 ธุรกรรม เมื่อพิจารณาธุรกรรมระหว่างผู้ผลิตรถยนต์และตัวแทนจำหน่ายแล้ว การรับรู้รายได้และรายจ่ายสามารถยึดแนวปฏิบัติได้จาก กรณีการฝากขายสินค้า เมื่อผู้ผลิตมีการกระจายสินค้าผ่านตัวแทนจำหน่ายหลายทอด และเนื่องจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ผู้ผลิตมีการจูงใจตัวแทนจำหน่ายในการซื้อขายสินค้า ผู้เขียนเห็นว่าการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดของผู้ผลิต และการรับรู้รายได้เมื่อได้รับส่วนลดของตัวแทนจำหน่าย อาจไม่เป็นไปตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายได้ในทุกกรณี เนื่องจากรูปแบบและเงื่อนไขการให้ส่วนลดของผู้ผลิตมีความหลากหลาย ซึ่งอาจส่งผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากมีการทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่อายุสัญญาข้ามรอบบัญชี

จากที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์กรณีศึกษาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ กรณีผู้ผลิตทำสัญญาการให้ส่วนลดต่อตัวแทนจำหน่ายที่มีการสั่งซื้อสินค้าและส่งมอบสินค้าตลอดอายุสัญญาข้ามรอบบัญชี ทำให้มีผลต่อการใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร การเกิดธุรกรรมทางการค้าข้ามรอบบัญชีเช่นนี้ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปผู้ประกอบการต้องรับรู้รายการตามหลักเกณฑ์คงค้าง และหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย เพื่อแสดงภาระผูกพันของกิจการเป็นตัวเลขในงบการเงินที่ถูกต้อง และเชื่อถือได้ แต่ในทางปฏิบัติการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ผู้ผลิตได้ทำการจูงใจตัวแทนจำหน่ายเพื่อให้มีผลต่อการตัดสินใจซื้อมากขึ้น ผู้ผลิตอาจไม่ได้คำนึงถึงการประมาณการรายจ่ายการให้ส่วนลดนี้ ทำให้มีทั้งผู้ประกอบการที่มีการตั้งประมาณการ และไม่ได้ตั้งประมาณการรายจ่ายดังกล่าว ซึ่งหากพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของการให้ส่วนลดนี้ ผู้ให้ส่วนลดย่อมต้องการให้ผู้ซื้อซื้อสินค้ามากขึ้น ดังนั้นรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อจึงมีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับรายได้จากการขายสินค้าอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นเมื่อมีการทำสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ คู่สัญญาทั้ง 2 ฝ่าย ต้องให้ความสำคัญกับการประมาณการทั้งรายได้และรายจ่าย หากเป็นกรณีที่ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่เกิดขึ้นข้ามรอบบัญชีแล้ว ทั้งผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่ายยังต้องให้ความสำคัญต่อเงื่อนไขของการให้ส่วนลดเนื่องจากมีผลต่อการคำนวณส่วนลดตามสัญญา อีกทั้งยังต้องพิจารณาเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) สำหรับรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ผู้เสียภาษีต้องนำมาบวกกลับในการคำนวณภาษีเงินได้นิติ

บุคคล หากผู้ผลิตผู้ให้ส่วนลดมีการตั้งประมาณการรายจ่ายดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 กรมสรรพากรอาจมองว่าเป็นรายจ่ายที่ควรจ่ายในรอบบัญชีอื่น จึงต้องบวกกลับทั้งจำนวน แต่ในทางปฏิบัติการบวกกลับการประมาณการอาจแตกต่างกันไป ทั้งนี้ต้องพิจารณาวิธีการบันทึกบัญชีของแต่ละกิจการ ดังนั้นผู้ผลิตที่ตั้งประมาณการรายจ่ายจึงต้องชี้แจงถึงหลักการตั้งประมาณการต่อเจ้าหน้าที่ประเมินว่า การบวกกลับรายการดังกล่าวควรบวกกลับทั้งจำนวนหรือเพียงบางส่วนเท่านั้น สำหรับตัวแทนจำหน่ายผู้ได้รับส่วนลดก็ต้องมีการตั้งประมาณการรายรับจากการได้รับส่วนลดให้สอดคล้องเช่นกัน

นอกจากนี้การให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่ผู้ผลิตสามารถกำหนดเงื่อนไขการให้ส่วนลดได้หลากหลายรูปแบบ อาจทำให้ผู้ผลิตทำสัญญาการให้ส่วนลดดังกล่าวโดยมีวัตถุประสงค์ในการวางแผนภาษีเพื่อลดรายได้ออกจากการขายสินค้า ซึ่งสามารถกระทำได้จากการกำหนดรูปแบบและเงื่อนไขในสัญญา จากการศึกษาของผู้เขียนเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ที่มีการกำหนดหลักการรับรู้รายได้เป็นขั้นตอน และให้ความสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการประมาณการสิ่งตอบแทนตามสัญญา ที่มีความผันแปรได้และมีผลต่อการรับรู้รายได้ อย่างมีนัยสำคัญ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เน้นให้กิจการมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมากขึ้น เช่น สัญญาที่ทำกับลูกค้า สิ่งตอบแทนที่เกิดจากสัญญา วิธีการประมาณการเมื่อสิ่งตอบแทนตามสัญญามีความผันแปรได้ เป็นต้น ทำให้เห็นว่าวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการรับรู้รายได้ตามภาระผูกพันเป็นสำคัญ นอกจากนี้ยังให้ความสำคัญกับข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการประมาณการรายได้ โดยต้องเก็บรวบรวมข้อมูลในอดีตถึงปัจจุบัน เพื่อวิเคราะห์แนวโน้มความสามารถของคู่สัญญาในการปฏิบัติตามเงื่อนไขเพื่อให้ได้รับส่วนลด และจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ ที่มีการกำหนดให้รับรู้รายได้จากการขายสินค้าด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยเป็นมูลค่าสุทธิหลังหักส่วนลดแล้ว แต่ไม่ได้มีการกำหนดวิธีปฏิบัติอย่างชัดเจน ซึ่งหากมีการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 นี้ผู้ประกอบการสามารถพิจารณาวิธีปฏิบัติได้ชัดเจนมากขึ้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

1. จากปัญหาการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อข้ามรอบบัญชีของผู้ผลิต โดยการเปรียบเทียบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ทำให้เห็นความแตกต่างของการรับรู้รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อในเรื่องของการรับรู้รายจ่ายต่างรอบบัญชี การรับรู้รายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ที่คำนึงถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับตามสัญญา เมื่อกิจการมีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายส่วนลดตามปริมาณซื้อซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนผันแปร กิจการต้องมีการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรนั้น และใช้

การพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่จะมีผลกระทบต่อสิ่งตอบแทน จนกิจการมีความแน่นอนสูงมากที่จะนำมาปรับรายได้เพื่อให้สะท้อนสิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับจริงตามสัญญา ผู้เขียนพิจารณาได้ว่าการใช้หลักการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 นี้ ทำให้สะท้อนถึงสิ่งที่กิจการจะได้รับจริงตามภาระผูกพันที่เกิดขึ้น และแสดงถึงความเชื่อถือได้และความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินที่เจ้าพนักงานจะนำไปประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อย่างไรก็ตามแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ที่ให้ความสำคัญต่อการประมาณการเป็นแนวปฏิบัติที่ยังไม่มีความชัดเจนมากพอ เนื่องจากต้องใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารทำให้ยังไม่เป็นหลักเกณฑ์ที่สามารถยึดปฏิบัติโดยทั่วไปได้

2. จากปัญหาการมีรูปแบบสัญญาการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่หลากหลายตามกลยุทธ์ของฝ่ายบริหารซึ่งส่งผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อของทั้งผู้ผลิตและตัวแทนจำหน่าย อาจเป็นช่องทางในการให้ผู้เสียภาษีมีการวางแผนภาษีเพื่อชะลอการชำระภาษีให้ช้าลง หรือ การสร้างรายจ่ายเพื่อลดรายได้จากการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ ผู้เขียนจึงเห็นว่าเมื่อมีการก่อภาระผูกพันตามสัญญา และคู่สัญญาระหว่างกันต่างเกิดผลตอบแทน ซึ่งสัญญาทางธุรกิจถือเป็นเอกสารสำคัญในการประกอบการพิจารณาการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน กรมสรรพากรจึงควรให้ความสำคัญกับลักษณะ รูปแบบและเงื่อนไขของสัญญาทางธุรกิจ อาจกำหนดให้มีการจัดทำรายงานรวบรวมภาระผูกพันตามสัญญาต่างๆ โดยระบุผลตอบแทนจากสัญญานั้น ๆ ให้ชัดเจน ซึ่งตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มีการกำหนดให้กิจการแสดงรายการสัญญา และระบุภาระผูกพันที่ตนเองต้องปฏิบัติอยู่แล้ว

3. กรมสรรพากรควรมีการออกแนวปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายนอกเหนือจาก 11 ธุรกิจตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.1/2528 เนื่องจากค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่มีผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิของทั้งผู้ผลิต(ผู้ให้ส่วนลด) และตัวแทนจำหน่าย(ผู้ได้รับส่วนลด) ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการออกแนวปฏิบัติเพิ่มเติมในการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการขายเนื่องจากมีวัตถุประสงค์โดยตรงในการเพิ่มรายได้ของกิจการ ซึ่งหากพิจารณาตามโครงสร้างการประกอบธุรกิจในอุตสาหกรรมรถยนต์ การกระจายสินค้าที่ผ่านตัวแทนจำหน่ายหลายทอด การส่งเสริมการขายจึงต้องเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเช่นกัน ทำให้เห็นได้ว่ารายจ่ายการส่งเสริมการขายโดยการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่มีผลต่อรายได้จากการขายสินค้าในอีกหลายทอด จึงจำเป็นต้องมีการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวให้สอดคล้องกับรายได้ที่เกิดขึ้นตามมาตรา 65 นอกจากนี้ควรมีการพิจารณาเงื่อนไขการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี เกี่ยวกับรายจ่ายที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น โดยออกแนวทางปฏิบัติให้ผู้เสียภาษีเพิ่มเติมในส่วนของรายจ่ายที่มีการตั้งประมาณการไว้ เนื่องจากการตั้งประมาณการดังกล่าวเป็นการรับรู้รายได้และรายจ่ายของผู้เสียภาษีที่ใช้หลักเกณฑ์คง

ค้ำตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปและหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย เพื่อความถูกต้องของตัวเลขในงบการเงิน

4. เนื่องจากกรมสรรพากรมีการบริหารเงินการคลังในการรับเงินจากผู้เสียภาษีจึงกำหนดให้ผู้เสียภาษี เสียภาษีปีละ 2 ครั้ง โดยใช้ตัวเลขจากการประมาณการกำไรสุทธิ หรือ จากกำไรสุทธิจริงของระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบบัญชี โดยผู้เสียภาษีต้องใช้ความรู้ความชำนาญด้านการเงิน การบริหาร และการบัญชีเพื่อจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ ไม่ให้เสี่ยงต่อการถูกเก็บเงินเพิ่มจากภาษีที่จ่ายจากการประมาณการกำไรสุทธิขาดเกินไปกว่า 25 % และ การใช้วิธีกำไรสุทธิจริงถึงแม้จะมีความแน่นอนและแม่นยำกว่า แต่ก็ต้องมีระบบบัญชีที่ดีเพื่อตัวเลขในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 และ มาตรา 65 ตรี โดยใช้เกณฑ์สิทธิอย่างถูกต้อง การใช้วิธีการประมาณการกำไรสุทธิซึ่งกรมสรรพากรไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติของการประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารตามหลักเกณฑ์การประมาณการและการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่องรายได้จากการทำสัญญากับลูกค้า ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญในการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรที่มีผลต่อรายได้และยังกำหนดข้อจำกัดของการใช้การประมาณการดังกล่าว อาจเป็นแนวทางให้กรมสรรพากรประเมินการเสียภาษีครึ่งปีของผู้เสียภาษีได้

5. จากที่ผู้เขียนได้กล่าวเกี่ยวกับการใช้หลักการและแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เกี่ยวกับรายได้ตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า เนื่องจากการประกาศใช้ตามมาตรฐานฉบับนี้จะมีผลบังคับในไทยปี 2562 หากจะพิจารณาความเหมาะสมของการนำหลักการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เพื่อประโยชน์ในการประเมินผู้เสียภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร อาจต้องมีการเปรียบเทียบตัวเลขในงบการเงินจากหลายอุตสาหกรรมหลังจากที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าจึงควรมีการศึกษาต่อไปในอนาคตถึงหลักการบันทึกบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป และมีผลต่อการคำนวณการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งควรพิจารณาศึกษาในแต่ละธุรกรรมของอุตสาหกรรมต่าง ๆ เพื่อนำมาเป็นแนวทางกำหนดให้กรมสรรพากรพิจารณาการออกคำสั่งเพื่อเพิ่มแนวทางปฏิบัติในการใช้เกณฑ์สิทธิรับรู้รายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

รองศาสตราจารย์องอาจ ปทะวานิช, การส่งเสริมการขาย, กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แสงดาว, 2557

รองศาสตราจารย์ศิริ ภูพงษ์วัฒนา, การจัดการช่องทางการตลาด, กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แสงดาว, 2549

ดร.ศุภชาติ เอี่ยมรัตนกุล, หลักการตลาด, กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แสงดาว, 2557

ศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์กรณ โสทธิพันธุ์, คำอธิบายนิติกรรมสัญญา, กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559

รวีพร คุณเจริญไพศาล, การกระจายช่องทางการตลาดและลอจิสติกส์, กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดสามลดา, 2552

อาจารย์อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง, กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2555

สมเดช โรจน์ศรีเสถียร และคณะ, กลยุทธ์การวางแผนภาษีเพื่อการส่งเสริมการขาย, กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2554

### งานวิจัย

อัศวิน วุฒิกนกวานิชย์, “การกระจายสินค้าและการควบคุมตัวแทนจำหน่ายในแนวตั้งของธุรกิจจำหน่ายอะไหล่รถยนต์”, (งานวิจัยพาหะเรื่อง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ,2552)

อารีรัตน์ อนรรฆเวช, “ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับส่วนลดภายหลังการขายที่ไม่ถือเป็นฐานภาษีตามประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีและหลักภาษีอากรที่ดี ศึกษาเปรียบเทียบการให้ส่วนลดภายหลังการขายของประเทศอังกฤษและประเทศสิงคโปร์”, (เอกัตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557)

สมบัติ บุญสุทัศน์, “ปัญหาผลกระทบของความแตกต่างระหว่างด้านบัญชีและภาษีอากรในเรื่องการ  
ฝากขาย”, (เอกัตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556)

### เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. : มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้  
จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง  
2558)

สมาคมนักบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา, นาย Ken Tysiac บรรณาธิการ  
อาวุโส วารสารทางด้านบัญชี, บทความการรับรู้รายได้แบบใหม่ และ 6 ปัจจัยที่ต้องคำนึงถึง  
เกี่ยวกับการรับรู้รายได้แบบใหม่, “[ออนไลน์]” เข้าถึงเมื่อวันที่ 10 มกราคม 2561  
แหล่งที่มา : [www.dbd.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid=15373](http://www.dbd.go.th/ewt_dl_link.php?nid=15373)

ดร.กุลยา จันทะเดช,วารสารวิชาชีพบัญชี บทความวิชาการ, การรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้า  
โมเดลใหม่ในการรับรู้รายได้, “[ออนไลน์]” เข้าถึงเมื่อวันที่ 19 มีนาคม 2561  
แหล่งที่มา : <http://www.jap.tbs.tu.ac.th/files/Article/Jap27/Full/Jap27Kulaya.pdf>

ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์ และ คมทัศน์ ทศวา, วารสารปัญญาภิวัฒน์ ปีที่ 9 ฉบับที่ 1 ประจำเดือนมกราคม  
– เมษายน 2560, ภาษีอากรกับการส่งเสริมการขาย, “[ออนไลน์]” เข้าถึงเมื่อ วันที่ 7  
ธันวาคม 2560 แหล่งที่มา :  
[https://journal.pim.ac.th/uploads/content/2017/04/o\\_1bepdmg7t1sba1qrn2pk  
11of1qkca.pdf](https://journal.pim.ac.th/uploads/content/2017/04/o_1bepdmg7t1sba1qrn2pk11of1qkca.pdf)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี, คุณพรทิพย์ ตันติฤทธิศักดิ์,รายได้จาก  
สัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน, “[ออนไลน์]” เข้าถึงเมื่อ  
วันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2561 แหล่งที่มา :  
<http://www.fap.or.th/upload/9414/c72pC3NFy6.pdf>



## **ภาษาอังกฤษ**

Deloitte, IFRS 15 Revenue from Contracts with customers your questions answered,

“[ออนไลน์]” เข้าถึงเมื่อ วันที่ 18 เมษายน 2561 แหล่งที่มา :

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered\\_IFRS%2015\\_eFINAL%20FINAL-s.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf)

ภาคผนวก

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป. 1/2528

### เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.755/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 10 กรกฎาคม พ.ศ. 2528

**ข้อ 2** การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

**ข้อ 3** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายได้ได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่า การปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

3.1 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินกู้ยืม หลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี่ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินสามเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี่ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต กิจการธุรกิจบัตรเครดิต หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกัน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี่ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี่ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สิน

เพียงพอที่จะชำระ เช่น

- (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
- (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปีหรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี
- (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้แล้ว
- (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

3.2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

3.3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าซึ่งผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝากสินค้า (Consignor) ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขายสินค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขาย สินค้าตามวรรคหนึ่งได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) เพื่อขายเป็นหนังสือโดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้

3.4 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3.5 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำกำไรที่เกิดจากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ สำหรับดอกผลเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ได้โอนไปยังผู้ซื้อทันที ให้นำรายได้จากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้า

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้เช่าซื้อหรือผู้ซื้อจากการขายผ่อนชำระตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระมาคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

& คำว่า “ดอกผลเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ผลต่างระหว่างจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ต้องจ่ายตามสัญญากับราคาขายเงินสด

3.6 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3.7 “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มี ส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่ง

ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

คำว่า “กิจการขายอสังหาริมทรัพย์” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.228/2557 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมี รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป )

3.8 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิกให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งได้มีการจ่ายคืนเงินดังกล่าวตามข้อตกลงหรือสัญญาให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายคืนเงิน

3.9 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายขอร์ด (การขายหลักทรัพย์ที่ต้องยืมหลักทรัพย์มาเพื่อการส่งมอบ) ตามประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบกิจการการยืมและให้ยืมหลักทรัพย์ และประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ว่าด้วยการขายหลักทรัพย์โดยที่บริษัทหลักทรัพย์ยังไม่มีหลักทรัพย์นั้นอยู่ในครอบครอง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายขอร์ดมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์ และเมื่อมีการซื้อหลักทรัพย์มาคืนเมื่อใด ให้คำนวณกำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันยืม) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืน (ในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่ากัน) ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืน หลักทรัพย์และธุรกรรมการยืมสิ้นสุดลง ทั้งนี้ ไม่ว่าการคืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ยืมหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3.10 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อนุญาตให้บริษัท

หลักทรัพย์ประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืนหรือที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้สถาบันการเงินที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ซื้อหลักทรัพย์ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายขอร์ดมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญาซื้อหลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์ และเมื่อมีการซื้อหลักทรัพย์มาคืนเมื่อใดให้คำนวณกำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญาซื้อหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันซื้อ) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืน (ในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่ากัน) ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืนหลักทรัพย์และธุรกรรมการซื้อขายคืนสิ้นสุดลง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการคืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ซื้อหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3.11 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ซึ่งเกิดจากการบริหารสินทรัพย์ด้วยคุณภาพที่รับซื้อหรือรับโอนจากสถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ บริษัทบริหารสินทรัพย์จะนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป)

“3.12 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ทำสัญญาสัมปทานการร่วมลงทุนกับรัฐบาลเพื่อดำเนินโครงการหรือดำเนินงานร่วมกับรัฐบาล โดยได้รับเงินสนับสนุนจากรัฐบาลตามสัญญานั้น ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้นำรายได้เงินสนับสนุนจากรัฐบาลมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งระยยะเวลานับตั้งแต่วันที่เริ่มหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในสัมปทานนั้นตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร จนถึงวันที่ครบกำหนดระยะเวลาตามสัญญาหรือวันสิ้นสุดสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาที่เฉลี่ยนั้น

คำว่า “รัฐบาล” ตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง กระทรวง ทบวง กรม หน่วยราชการ เทศบาล องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น องค์การของรัฐบาล หรือหน่วยงานใดๆ ของรัฐบาล”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.279/2560 ใช้บังคับ 27 เมษายน พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป)

สั่ง ณ วันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

**วิทย์ ตันตยกุล**  
อธิบดีกรมสรรพากร

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 118/2545

### เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายรางวัล ส่วนลดหรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ตามข้อ 12/2 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.101/2544 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544 และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อซึ่งได้ซื้อสินค้าไปโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ หรือตามพฤติการณ์ผู้ซื้อได้ซื้อสินค้าไปโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ เช่น ผู้ซื้อสินค้าเป็นผู้ประกอบการขายปลีกหรือขายส่งสินค้าหรือผู้แทนจำหน่าย เมื่อผู้ขายสินค้านี้ดังกล่าวจ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ซึ่งอาจเป็นสัญญาระยะยาว ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ตามวรรคหนึ่ง หมายถึง เงินอุดหนุน เงินสนับสนุน เงินช่วยเหลือ เงินส่วนลด หรือเงินอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันที่ผู้ขายสินค้าซึ่งเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่ายได้จ่ายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่ายที่ซื้อสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินดังกล่าวจะคำนวณจากฐานการซื้อขายหรือคำนวณจากฐานอื่นใด เพื่อให้มีผลต่อการขาย การลดต้นทุน หรือลดรายจ่าย ของผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่าย

#### ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก จำกัด และบริษัทผู้แทนจำหน่าย มีข้อตกลงว่า เพื่อเป็นการส่งเสริมการขายสินค้า บริษัท ก จำกัด จะใช้คูปองติดกับตัวสินค้าเป็นส่วนลดเงินสด เมื่อลูกค้านำสินค้าพร้อมคูปองมาชำระเงิน บริษัทผู้แทนจำหน่ายจะให้ส่วนลดเงินสดตามราคาคูปองนั้น และบริษัทผู้แทนจำหน่ายจะได้รับเงินชดเชยส่วนลดเงินสดตามคูปองนั้นคืนจากบริษัท ก จำกัด เงิน ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ก จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(2) บริษัท ข จำกัด ประกอบกิจการขายสินค้าอุปโภคบริโภค บริษัท ข จำกัด ได้ขายสินค้าให้แก่ร้านค้าสะดวกซื้อซึ่งประกอบกิจการค้าปลีก มีข้อตกลงว่าร้านค้าฯ ไม่สามารถนำสินค้าจากแหล่งอื่นมาขาย จะต้องขายสินค้าของบริษัท ข จำกัด เท่านั้น โดยบริษัท ข จำกัด ต้องจ่ายค่าสิทธิประโยชน์ในการจำหน่ายสินค้าและจ่ายค่าธรรมเนียมสินค้าแรกเข้า (Entrance fee) ให้แก่ร้านค้าฯ เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ข จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย



(3) บริษัท ค จำกัด และบริษัทผู้แทนจำหน่าย มีข้อตกลงว่า เพื่อเป็น หลักประกันการชำระหนี้ค่าสินค้าที่บริษัทผู้แทนจำหน่ายซื้อจากบริษัท ค จำกัด บริษัท ค จำกัด ได้ กำหนดให้บริษัทผู้แทนจำหน่ายซึ่งชำระหนี้ด้วยตัวสัญญาใช้เงินนำตัวสัญญาใช้เงินดังกล่าวให้ธนาคาร รับรองตัว เมื่อบริษัทผู้แทนจำหน่ายชำระค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคารแล้ว บริษัท ค จำกัด จะจ่ายเงิน ช่วยเหลือค่าธรรมเนียมการรับรองตัวสัญญาใช้เงินทั้งหมดให้แก่บริษัทผู้แทนจำหน่ายในภายหลัง เงิน ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ค จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(4) บริษัท ง จำกัด และบริษัทผู้แทนจำหน่าย มีข้อตกลงว่า บริษัท ง จำกัด มีนโยบายยกเลิกคลังสินค้าทั่วประเทศและใช้สำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครเป็นศูนย์กลาง ในการติดต่อกับบริษัทผู้แทนจำหน่าย เป็นผลทำให้บริษัทผู้แทนจำหน่ายจะต้องจ่ายค่าโทรศัพท์ เพิ่มขึ้น เนื่องจากบริษัทผู้แทนจำหน่ายทั่วประเทศซึ่งต้องการติดต่อกับบริษัท ง จำกัด จะต้องโทรศัพท์ ถึงสำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานคร บริษัท ง จำกัด จึงจ่ายเงินชดเชยส่วนต่างค่าโทรศัพท์ใน ส่วนที่เกินจากค่าโทรศัพท์ในเขตพื้นที่เดียวกันให้แก่บริษัทผู้แทนจำหน่าย เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ง จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(5) บริษัท จ จำกัด ประกอบกิจการขายสินค้าอุปโภคบริโภคโดยส่งสินค้า ถึงบริษัทผู้แทนจำหน่าย ต่อมา มีข้อตกลงกับบริษัทผู้แทนจำหน่ายว่า หากบริษัทผู้แทนจำหน่ายซื้อ สินค้าจากบริษัท จ จำกัด โดยขนส่งสินค้าเอง บริษัท จ จำกัด จะจ่ายเงินช่วยเหลือค่าขนส่งให้แก่บริษัท ผู้แทนจำหน่าย หรือจะลดราคาสินค้าให้แก่บริษัทผู้แทนจำหน่าย เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท จ จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงิน ได้ ณ ที่จ่าย

(6) บริษัท ฉ จำกัด ประกอบกิจการขายกระเบื้องและเครื่องสุขภัณฑ์ มี ข้อตกลงกับบริษัทผู้แทนจำหน่ายว่า กรณีบริษัทผู้แทนจำหน่ายนำสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ฉ จำกัด ไป จัดแสดงหรือติดตั้งให้เห็นสภาพการใช้งานจริง เช่น ปูกระเบื้องและติดตั้งเครื่องสุขภัณฑ์เพื่อจัดแสดง เป็นห้องน้ำ กรณีดังกล่าว เมื่อบริษัทผู้แทนจำหน่ายจ่ายค่าก่อสร้างให้แก่ผู้รับเหมาก่อสร้างไปแล้ว บริษัท ฉ จำกัด จะจ่ายเงินช่วยเหลือค่าก่อสร้างให้แก่บริษัทผู้แทนจำหน่าย เงินดังกล่าวเข้าลักษณะ เป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ฉ จำกัด จึงมีหน้าที่ต้อง หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(7) บริษัท ช จำกัด ประกอบกิจการขายสินค้า ได้มีการจัดสัมมนาให้แก่ บริษัทผู้แทนจำหน่ายเพื่อแนะนำสินค้าใหม่หรือเพื่อเพิ่มความรู้ความเข้าใจในสินค้าที่บริษัทผู้แทน จำหน่ายซื้อจากบริษัท ช จำกัด ไปจำหน่าย และบางกรณีก็ได้จัดสัมมนาให้ความรู้ในการประกอบ ธุรกิจ ซึ่งทั้งสองกรณีบริษัท ช จำกัด มิได้เรียกเก็บค่าสัมมนาจากบริษัทผู้แทนจำหน่าย และได้จ่ายเงิน ช่วยเหลือค่าเดินทางและค่าที่พักให้แก่บริษัทผู้แทนจำหน่ายด้วย เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ช จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงิน ได้ ณ ที่จ่าย

(8) บริษัท ซ จำกัด ประกอบกิจการขายยางรถยนต์ มีข้อตกลงกับบริษัท ผู้แทนจำหน่ายว่า กรณีบริษัทผู้แทนจำหน่ายซื้อยางรถยนต์จากบริษัท ซ จำกัด ไปเพื่อขายได้ตามเป้า ที่กำหนด บริษัท ซ จำกัด จะจ่ายส่วนลดภายหลัง (Rebate) โดยจะจ่ายในลักษณะเป็นใบลดหนี้

(Credit Note) เพื่อให้บริษัทผู้แทนจำหน่ายนำมาชำระหนี้ค่าซื้ออย่างรถยนต์ในคราวต่อไป เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ช จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(9) บริษัท ฅ จำกัด เป็นผู้นำเข้ายาจากต่างประเทศ มีข้อตกลงกับบริษัทผู้แทนจำหน่ายว่า บริษัท ฅ จำกัด จะให้ส่วนลดแก่บริษัทผู้แทนจำหน่ายในอัตราร้อยละ 35 ของราคาสินค้าที่บริษัทผู้แทนจำหน่ายซื้อจากบริษัท ฅ จำกัด โดยให้บริษัทผู้แทนจำหน่ายรวบรวมยอดส่วนลดในแต่ละเดือนแล้วจัดส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงินไปยังบริษัท ฅ จำกัด เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ฅ จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(10) บริษัท ญ จำกัด ประกอบกิจการขายโทรศัพท์เคลื่อนที่ มีข้อตกลงกับบริษัทผู้แทนจำหน่ายว่า กรณีบริษัทผู้แทนจำหน่ายสามารถขายสินค้านี้เกินจากสต็อกได้ บริษัท ญ จำกัด จะจ่ายเป็นค่าอุดหนุน (Subsidize) มูลค่า 500 บาท ต่อ 1 เครื่อง เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ญ จำกัด จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

**ข้อ 2** กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นตามข้อ 1 จ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย โดยจ่ายในลักษณะเป็นสิ่งของ ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในวันที่ที่มีการส่งมอบสิ่งของ โดยคำนวณมูลค่าของสิ่งของตามราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ส่งมอบของนั้น ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อ 3** กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นตามข้อ 1 จ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย โดยจ่ายในลักษณะเป็นเงินสดที่ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามวันที่ที่ออกใบลดหนี้

**ข้อ 4** กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นตามข้อ 1 ได้ขาย สินค้าให้แก่ผู้ซื้อซึ่งซื้อสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ โดยมีการแถมสินค้าไปพร้อมกับสินค้าที่ขาย ซึ่งมูลค่าของสินค้าที่แถมไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขาย ไม่ว่าสินค้าที่แถมนั้นจะเป็นสินค้าประเภท และชนิดเดียวกับสินค้าที่ขายหรือไม่ ผู้ขายสินค้าไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับมูลค่าของสินค้าที่แถม

**ข้อ 5** กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นตามข้อ 1 ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อซึ่งซื้อสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ โดยมีข้อตกลงให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนภายหลังจากที่ขายสินค้าไปแล้วซึ่งเป็นส่วนลดเงินสด หากการให้ส่วนลดดังกล่าวเป็นการให้ส่วนลดที่เป็นปกติตามประเพณีทางการค้า และได้มีการระบุเงื่อนไขส่วนลดเงินสดไว้ในใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ หรือใบกำกับภาษีให้ชัดเจน ส่วนลดดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ผู้จ่ายเงินไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด ประกอบกิจการขายเครื่องคอมพิวเตอร์พร้อมติดตั้ง มูลค่า 350,000 บาท มีเงื่อนไขการชำระราคาค่าสินค้าว่า ถ้าชำระภายใน 2 เดือน จะลดให้

2,000 บาท หากบริษัท ก จำกัด ได้ระบุเงื่อนไขส่วนลดไว้ในใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ หรือใบกำกับภาษีให้ชัดเจน บริษัท ก จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

**ข้อ 6** กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นตามข้อ 1 ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อดังต่อไปนี้ เมื่อผู้ขายสินค้าดังกล่าวจ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใดๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ผู้จ่ายเงินไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(1) กรณีการขายสินค้าที่ผู้ขายทราบโดยชัดแจ้งว่าเป็นการขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้บริโภคโดยตรง และได้ขายในปริมาณซึ่งตามปกติวิสัยของผู้บริโภคนั้นจะนำสินค้าไปบริโภคหรือใช้สอย โดยมีได้มีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ เช่น ผู้ซื้อได้ซื้อสินค้าเพียงเล็กน้อย เป็นต้น

(2) กรณีการขายสินค้าที่ผู้ขายทราบโดยชัดแจ้งว่าเป็นการขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่นำสินค้าไปใช้ในการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง โดยมีได้มีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ เช่น การขายอาหารสัตว์ให้แก่ผู้ประกอบการเลี้ยงสัตว์ เป็นต้น

ความในวรรคหนึ่ง ไม่ใช้บังคับกับกรณีผู้ซื้อสินค้าเป็นผู้แทนจำหน่ายของผู้ขายซึ่งซื้อสินค้าเพื่อนำไปใช้ในการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง

ตัวอย่าง บริษัท ฎ จำกัด ขายสินค้าให้แก่บริษัทผู้แทนจำหน่ายซึ่งโดยปกติบริษัทผู้แทนจำหน่ายซื้อสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ แต่ในบางกรณีบริษัทผู้แทนจำหน่ายต้องการซื้อสินค้าของบริษัท ฎ จำกัด เพื่อนำไปใช้ในการประกอบกิจการของบริษัทผู้แทนจำหน่าย กรณีดังกล่าว เมื่อบริษัท ฎ จำกัด จ่ายเงินรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย บริษัท ฎ จำกัด มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

**ข้อ 7** ให้นำความในข้อ 1 ถึงข้อ 6 มาใช้บังคับสำหรับการจ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นได้ให้บริการแก่ผู้รับบริการซึ่งผู้ให้บริการทราบโดยชัดแจ้งว่าผู้รับบริการนั้นมีวัตถุประสงค์ที่จะให้บริการต่อ หรือตามพฤติการณ์ผู้รับบริการมีวัตถุประสงค์ที่จะให้บริการต่อแน่นอน

**ข้อ 8** รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขายตามข้อ 1 ไม่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับจึงไม่ต้องนำเงินรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขายดังกล่าวไปรวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร

สั่ง ณ วันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

**วิชัย จิ้งรักเกียรติ**

(นายวิชัย จิ้งรักเกียรติ)

รองอธิบดี รักษาราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

**เลขที่หนังสือ** : กค 0811/พ.05191  
**วันที่** : 2 มิถุนายน 2542  
**เรื่อง** : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายเงินช่วยเหลือส่งเสริมการขาย  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา 65, มาตรา 79  
**ข้อหารือ** : บริษัทฯ เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายอุปกรณ์ไฟฟ้ายานยนต์ อุปกรณ์และส่วนประกอบ เครื่องปรับอากาศรถยนต์ โดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน  
 บริษัทฯ ได้จำหน่ายสินค้าดังกล่าวให้แก่ผู้ประกอบการรถยนต์ทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งได้มี  
 การจำหน่ายอะไหล่หลังการขายให้กับตัวแทนจำหน่ายและศูนย์บริการต่าง ๆ และเพื่อเป็นการส่งเสริมและกระตุ้นให้ตัวแทนจำหน่ายอะไหล่ของบริษัทฯ เพิ่มยอดการจำหน่ายสินค้าของบริษัทฯ ให้เพิ่มมากขึ้น  
 บริษัทฯ จึงได้จัดรายการส่งเสริมการขายให้กับตัวแทนโดยการจ่ายเงินช่วยเหลือส่งเสริมการขายให้แก่ลูกค้าที่เป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัทฯ ในอัตราร้อยละ 5 - 10 ของยอดขายสินค้า และจะจ่ายหลังจากที่ลูกค้าได้ชำระเงินค่าสินค้าให้กับบริษัทฯ แล้วบริษัทฯ ขอทราบว่าเป็นเงินช่วยเหลือส่งเสริมการขายที่ตัวแทน  
 จำหน่ายของบริษัทฯ ได้รับนั้น ต้องนำมารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่  
**แนววินิจฉัย** : กรณีตามข้อเท็จจริง เงินช่วยเหลือส่งเสริมการขายที่ตัวแทนจำหน่ายได้รับจากบริษัทฯ เกิดจากการที่บริษัทฯ ต้องการเพิ่มยอดขายให้มากขึ้น เข้าลักษณะเป็นเงินค่าตอบแทนหรือเงินรางวัลจากการขายสินค้าได้ตามเป้า เงินดังกล่าวมิใช่รายรับที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ จึงไม่เป็น  
 มูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ตัวแทนจำหน่ายต้องขายสินค้าดังกล่าวในราคาตลาด และต้องนำเงินค่าส่งเสริมการขายไปถือเป็นรายได้ในกรณีคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย  
**เลขตู้** : 62/27871



Last update : Wednesday, March 29, 2017

Navigator : อ้างอิง >ข้อหารือภาษีอากร >2542 >มิถุนายน >0811/พ.05191

- เลขที่หนังสือ : กค 0706/863
- วันที่ : 24 มกราคม 2546
- เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการรับรู้อย่างได้เนื่องจากการส่งเสริมการขาย
- ข้อกฎหมาย : มาตรา 39, มาตรา 65, มาตรา 65 ตี, มาตรา 77/1(8)(10), มาตรา 77/1(18), มาตรา 78(1), มาตรา 78/1(1), มาตรา 79, มาตรา 82/3
- ข้อหาหรือ : บริษัทฯ ได้หารือกรมสรรพากร กรณีการรับรู้อย่างได้เนื่องจากการส่งเสริมการขาย โดยปรากฏข้อเท็จจริงดังนี้
1. บริษัทฯ เป็นบริษัทในเครือประกอบกิจการซื้อสินค้าปูนซีเมนต์และวัสดุก่อสร้างต่าง ๆ จากบริษัทผู้ผลิตของเครือเพื่อนำไปขายต่อให้แก่ผู้แทนจำหน่ายของบริษัทฯ บริษัทฯ ได้จัดรายการส่งเสริมการขายสินค้าให้แก่ผู้แทนจำหน่ายเพื่อเพิ่มยอดขายสินค้าของบริษัทฯ ในลักษณะต่าง ๆ 4 ประเภท ดังต่อไปนี้
    - (1) การกำหนดเป้าซื้อสินค้า บริษัทฯ มีข้อตกลงกับผู้แทนจำหน่ายว่า หาก ผู้แทนจำหน่ายซื้อสินค้าจากบริษัทฯ ครบจำนวนที่กำหนดไว้ ผู้แทนจำหน่ายจะได้รับของรางวัลจากบริษัทฯ เช่น หากซื้อปูนซีเมนต์ครบ 10,000 ตัน ในช่วงเดือนมกราคม 2545 ถึงเดือนมีนาคม 2545 จะได้รับโทรทัศน์สี 1 เครื่อง หรือได้รับปูนซีเมนต์ 10 ตัน หรือรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป เป็นต้น
    - (2) การสะสมคะแนนเพื่อแลกของรางวัล บริษัทฯ มีข้อตกลงกับผู้แทนจำหน่ายว่า เมื่อผู้แทนจำหน่ายซื้อสินค้าจากบริษัทฯ จะได้รับคะแนนเพื่อสะสมไว้แลกของรางวัล โดยบริษัทฯ ได้กำหนดจำนวนคะแนนที่ใช้แลกของรางวัลไว้แน่นอน เช่น ผู้แทนจำหน่ายซึ่งซื้อปูนซีเมนต์ 1 ตัน ได้รับ 1 คะแนน หรือซื้อกระเบื้องลอนคู่ 5 แผ่น ได้รับ 2 คะแนน เป็นต้น เมื่อผู้แทนจำหน่ายสะสมครบ 5 คะแนน มีสิทธิแลกปากกาได้ 1 ด้าม หรือสะสมครบ 10 คะแนน มีสิทธิแลกปูนซีเมนต์ได้ 1 ตัน หรือสะสมครบ 10,000 คะแนน มีสิทธิแลกรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป หรือสะสมครบ 1,000,000 คะแนน มีสิทธิแลกรถยนต์ได้ 1 คัน ในการแลกของรางวัลดังกล่าวผู้แทนจำหน่ายเป็นผู้ตัดสินใจใช้สิทธิว่าจะแลกสินค้าใด เมื่อใด ภายใต้หลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ กำหนด
    - (3) การประกวดแข่งขัน บริษัทฯ มีข้อตกลงกับผู้แทนจำหน่ายว่า หากผู้แทนจำหน่ายชนะเลิศการแข่งขันในหัวข้อที่บริษัทฯ กำหนด จะได้รับของรางวัล เช่น บริษัทฯ จัดแข่งขันประกวดตกแต่งหน้าร้าน ผู้ชนะเลิศจะได้รับรางวัลโทรทัศน์สี 1 เครื่อง หรือปูนซีเมนต์ 10 ตัน หรือรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป เป็นต้น
    - (4) การจับสลากชิงโชค บริษัทฯ มีข้อตกลงกับผู้แทนจำหน่ายว่า หากผู้แทนจำหน่ายปฏิบัติตามเงื่อนไขที่บริษัทฯ กำหนด ให้มีสิทธิจับสลากชิงโชค เช่น เมื่อผู้แทนจำหน่ายซื้อปูนซีเมนต์ 1 ตัน มีสิทธิได้รับคูปอง 1 ใบ เพื่อส่งมาชิงโชครางวัลจากบริษัทฯ โดยบริษัทฯ จะกำหนดประเภทและจำนวนรางวัลไว้แน่นอน เช่น สิทธิบ้าน โทรทัศน์สี หรือรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป เป็นต้น
  2. บริษัทฯ หรือดังนี้
    - 2.1 เมื่อผู้แทนจำหน่ายได้รับรางวัลเนื่องจากการส่งเสริมการขายในลักษณะใดลักษณะหนึ่งข้างต้น บริษัทฯ มีความเข้าใจว่า ผู้แทนจำหน่ายต้องนำรางวัลที่ได้รับไม่ว่าของรางวัลนั้นจะเป็นสินค้าของบริษัทฯ หรือสินค้าที่บริษัทฯ ซื้อมาเพื่อแจกรางวัลโดยเฉพาะ หรือเป็นบริการใด ๆ ไปรับรู้อย่างเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผู้แทนจำหน่ายมีสิทธิได้รับของรางวัลดังกล่าวตามหลักเกณฑ์สิทธิตามมูลค่าของรางวัลนั้น และเมื่อผู้แทนจำหน่ายได้ขายหรือให้ของรางวัลนี้แก่ลูกค้า ผู้แทนจำหน่ายต้องนำมูลค่าของรางวัลนั้นมารับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกครั้งหนึ่ง และนำมูลค่าที่ได้รับซึ่งได้บันทึกบัญชีเมื่อได้มาถือเป็นต้นทุน เช่น ผู้แทนจำหน่ายได้รับรางวัลเนื่องจากการส่งเสริมการขายเป็นปูนซีเมนต์ 1 ตัน มูลค่า 90 บาท ผู้แทนจำหน่ายต้องบันทึกบัญชีรับรู้อย่างได้ 90 บาทในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีสิทธิได้รับตามหลักเกณฑ์สิทธิ และเมื่อผู้แทนจำหน่ายได้ขายปูนซีเมนต์ดังกล่าวให้ลูกค้าในราคา 95 บาท ผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้อย่างได้จากการขาย 95 บาท หักต้นทุนมูลค่า 90 บาท เป็นกำไรจำนวน 5 บาท ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
    - 2.2 ในการจัดรายการส่งเสริมการขายดังกล่าวข้างต้น หากบริษัทฯ ขอการสนับสนุนของรางวัลจากบริษัทผู้ผลิตบางราย ซึ่งบริษัทฯ ได้ซื้อสินค้ามาขาย เช่น บริษัทฯ จัดรายการส่งเสริมการขายด้วยวิธีจับสลากชิงโชค โดยผู้แทนจำหน่ายซึ่งซื้อปูนซีเมนต์ 100 ตัน จะได้รับคูปองเพื่อส่งมาชิงโชค 1 ใบ รางวัลจากการจับสลากชิงโชค ประกอบด้วย รางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป 5 รางวัล

ปูนซีเมนต์ 1 ตัน จำนวน 100 รางวัล หรือสร้อยคอทองคำหนัก 1 บาทจำนวน 50 รางวัล โดยบริษัท ผู้ผลิตได้มอบรางวัลซึ่งเป็น Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป ปูนซีเมนต์ หรือสร้อยคอทองคำให้กับ บริษัทฯ

เพื่อนำไปเป็นของรางวัลโดยไม่คิดมูลค่าใด ๆ จากบริษัทฯ บริษัทฯ มีความเข้าใจว่า เมื่อบริษัทฯ ได้รับ ของรางวัลที่บริษัทผู้ผลิตให้การสนับสนุน บริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้จากการได้รับของรางวัลนั้นใน การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทฯ มีสิทธิได้รับรางวัล นั้น

ตามหลักเกณฑ์สิทธิ และเมื่อบริษัทฯ นำของรางวัล ดังกล่าวแจกออกไปเนื่องจากการจัดรายการส่งเสริม

การขาย บริษัทฯ ต้องถือมูลค่าของรางวัลดังกล่าวเป็นต้นทุนในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ บริษัทฯ ต้องจ่ายของรางวัลให้ผู้แทนจำหน่ายท่านอง เดียวกับข้อ 2.1

2.3 ในกรณีที่บริษัทฯ แจกของรางวัลที่เป็นสิ่งของให้ผู้แทนจำหน่าย ไม่ว่า เนื่องจากการ ส่งเสริมการขายประเภทใดประเภทหนึ่งดังที่กล่าวมาข้างต้น และไม่ว่าจ่ายของรางวัลซึ่งเป็นสินค้าของ บริษัทฯ เอง หรือของรางวัลที่บริษัทฯ ชื้อมาเพื่อเป็นของรางวัลโดยเฉพาะ หรือรางวัลประเภทบริการ เป็น Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป บริษัทฯ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากถือว่าเป็นการขายของ รางวัลดังกล่าวตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากผู้แทนจำหน่ายซึ่งได้รับรางวัลและออกไปกำกับภาษีให้กับผู้แทนจำหน่าย (โดยบริษัทฯ หักภาษีเงิน

ได้ ณ ที่จ่าย ในกรณีประกวดแข่งขัน หรือชิงโชค หรือเนื่องจากการส่งเสริมการขาย แล้วแต่กรณี) บริษัทฯ มีความเข้าใจว่า ผู้แทนจำหน่ายซึ่งได้รับรางวัลมีสิทธินำภาษีซื้อที่จ่ายเมื่อได้รับของรางวัลมาใช้เป็น เครดิตหรือขอคืนในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของ ผู้แทนจำหน่ายตามมาตรา 82/3 แห่งประมวล รัษฎากร

#### แนววินิจฉัย

: 1. กรณีผู้แทนจำหน่ายได้รับรางวัลจากบริษัทฯ เนื่องจากการส่งเสริมการขายรางวัลดังกล่าว ถือเป็นรายได้ของผู้แทนจำหน่ายในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อผู้แทนจำหน่ายขายสินค้าซึ่งเป็น รางวัล

ให้แก่ลูกค้า ต้องนำกำไรจากการขายสินค้านั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร โดยผู้แทนจำหน่ายมีสิทธินำมูลค่าของรางวัลที่ได้รับมาจากบริษัทฯ มาถือเป็นต้นทุนของสินค้า (รางวัล) ที่

จำหน่ายให้แก่ลูกค้า

2. กรณีบริษัทผู้ให้การสนับสนุนมอบรางวัลให้แก่บริษัทฯ เพื่อนำไปแจกให้แก่ ผู้แทนจำหน่าย โดยไม่คิดมูลค่า รางวัลดังกล่าวถือเป็นประโยชน์ที่บริษัทฯ ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวม

คำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อบริษัทฯ นำของรางวัลที่ได้อ

รับ มา นั้น ไปแจกให้แก่ผู้แทนจำหน่าย บริษัทฯ สามารถนำมูลค่าของรางวัลดังกล่าวมาเป็นรายจ่ายใน การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีบริษัทฯ นำสินค้าของบริษัทฯ มาแจกเป็นรางวัล หรือซื้อสินค้ามาแจกเป็นรางวัล หรือ มอบรางวัลประเภท Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรป ให้แก่ผู้แทนจำหน่ายเนื่องจากการส่งเสริมการขาย เมื่อบริษัทฯ มอบสินค้า หรือ Package ทัวร์ท่องเที่ยวยุโรปให้แก่ลูกค้า เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า หรือให้บริการตามมาตรา 77/1(8) และ (10) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 78(1) และมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมูลค่าของ ฐานภาษีที่นำมาคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ต้นทุนสินค้าหรือค่าบริการที่ได้ชื่อตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้แทนจำหน่ายจ่ายให้แก่บริษัทฯ ถือเป็นภาษีซื้อตามมาตรา 77/1(18) แห่ง

ประมวลรัษฎากร โดยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของผู้แทนจำหน่ายผู้แทน

จำหน่าย สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3

แห่ง

ประมวลรัษฎากร

#### เลขตู้

: 66/32219



Last update : Wednesday, March 29, 2017

Navigator : อ้างอิง >ข้อหาหรือภาษีอากร >2546 >มกราคม >0706/863

คำพิพากษาฎีกาที่ 8479/2540

ธนาคารกรุงเทพ จำกัด

กรมสรรพากร

โจทก์

จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4), 54 วรรคหนึ่ง, 65 ตรี (9), 70 วรรคหนึ่ง

รายจ่ายที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิจะต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงและรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ก็ให้นำไปถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป กรณีนี้โจทก์ใช้เกณฑ์สิทธิในการลงบัญชีและคำนวณกำไรสุทธิมีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม โดยโจทก์จะประมาณการรายจ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าบริหารงาน เงินเดือน และโบนัสของพนักงานไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกประมาณการตอนปลายเดือนมิถุนายนเพื่อจ่ายในระหว่างเดือนกรกฎาคมถึงเดือนธันวาคมของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนครั้งที่ 2 ประมาณการตอนปลายเดือนธันวาคมเพื่อจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป การประมาณการรายจ่ายทั้งสองครั้งนี้โจทก์ได้ลงบัญชีเป็นรายจ่ายและนำไปหักออกจากรายได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 โจทก์ ประมาณการรายจ่ายดังกล่าวครั้งแรกเมื่อปลายเดือนมิถุนายน 2520 เพื่อจ่ายในเดือนกรกฎาคมถึงเดือนธันวาคม 2520 เป็นเงิน 112,293,964.89 บาท และครั้งที่ 2 เมื่อปลายเดือนธันวาคม 2520 เพื่อจ่ายในระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน 2521 เป็นเงิน 119,213,814.44 บาท โดยโจทก์ได้ลงบัญชีเป็นรายจ่ายและนำไปหักออกจากรายได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 แล้ว เมื่อประมาณการรายจ่ายครั้งที่ 2 มีไปประมาณการรายจ่ายที่จะต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2520 รายจ่ายตามประมาณการครั้งที่ 2 จึงมิใช่รายจ่ายจริงของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 แต่เป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2521 โจทก์จึงไม่มีสิทธินำรายจ่ายตามประมาณการครั้งที่ 2 มาหักออกจากรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 เพราะเท่ากับเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริงตามมาตรา 65 ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีดังกล่าวมิใช่กรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 ได้ จึงนำมาลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2521 อันเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไป แต่เป็นเรื่องที่โจทก์เองไม่นำรายจ่ายมาหักออกจากรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิให้ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายขึ้นจริง ทั้ง ๆ ที่โจทก์สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ กรณีจึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 65 ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร

โจทก์เปิดบัญชีเงินฝากไว้กับธนาคารในต่างประเทศเพื่อดำเนินธุรกิจกับลูกค้าของโจทก์ในต่างประเทศ หากเงินที่ธนาคารต่างประเทศจ่ายออกไปมีจำนวนมากกว่าเงินที่โจทก์มีในบัญชี ธนาคารต่างประเทศจะจ่ายเงินออกไปให้ก่อนโดยคิดดอกเบี้ยจากเงินที่เบิกเกินบัญชีไป เมื่อโจทก์นำเงินเข้าบัญชี ธนาคารต่างประเทศก็จะนำยอดดอกเบี้ยนั้นมาหักถอนบัญชี การที่ธนาคารต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของได้นำยอดดอกเบี้ยมาหักถอนบัญชีนั้น ก็เท่ากับเป็นการที่โจทก์ได้จ่ายดอกเบี้ยให้แก่ธนาคารต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของแล้ว ประกอบกับโจทก์ได้นำดอกเบี้ยดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ ย่อมแสดงให้เห็นชัดว่าโจทก์ได้จ่ายดอกเบี้ยนั้นให้ธนาคารต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของ ดอกเบี้ยดังกล่าวจึงเป็นเงินที่จ่ายจากโจทก์ซึ่งอยู่ในประเทศไทยไปให้ธนาคารในต่างประเทศ ดังนั้น เมื่อธนาคารต่างประเทศเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับดอกเบี้ยอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4) ที่จ่ายจากประเทศไทย ธนาคารต่างประเทศจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยโจทก์ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากดอกเบี้ยอันเป็นเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้น ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น เมื่อโจทก์มิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง โจทก์จึงต้องรับผิดชอบร่วมกับธนาคารต่างประเทศผู้มีเงินได้ในภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง ประกอบด้วยมาตรา 70 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร



Last update : Monday, June 20, 2011

Navigator : อ้างอิง &gt;คำพิพากษาฎีกา &gt; &gt;2540/8479



# IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*

**YOUR QUESTIONS ANSWERED**

March 1, 2015

IFRS



IN COLLABORATION WITH:

**Deloitte.**



These subcontracting arrangements should still be assessed from the perspective of agency relationships (i.e., the subcontractor acting effectively as an agent). The principal/agent considerations noted in Appendix B of IFRS 15 should be considered. Appendix B, specifically notes:

*An entity that is a principal in a contract may satisfy a performance obligation by itself or it may engage another party (for example, a subcontractor) to satisfy some or all of a performance obligation on its behalf. When an entity that is a principal satisfies a performance obligation, the entity recognizes revenue in the gross amount of consideration to which it expects to be entitled in exchange for those goods or services transferred.*

Therefore, as long as the entity remains a principal,<sup>13</sup> engaging another party to transfer some goods or services, does not change the identification of performance obligations.

## Step 3—Determine the Transaction Price

### 6. Variable Consideration

#### *What is meant by variable consideration?*

Variable consideration encompasses any amount that is variable under a contract, including, for example, performance bonuses, penalties, discounts, rebates, price concessions, incentives and the customer's right to return products.

Variable consideration is considered to be a component of the transaction price. It is part of the consideration to which an entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services and therefore should be estimated and included in the transaction price for revenue recognition purposes.

When the consideration receivable is variable, the entity must estimate the amount of the consideration using either the expected value (i.e., a probability-weighted amount) or the most likely amount, depending on which method better predicts the amount of consideration.

Some or all of the estimated amount of variable consideration is included in the transaction price but only to the extent that it is highly probable a significant reversal in the amount of cumulative revenue recognized will not occur when the uncertainty associated with the variable consideration is subsequently resolved.

<sup>13</sup> Note—Not all sub-contractor relationships will result in the entity remaining the principal. An assessment of the specific facts and circumstances surrounding the particular relationships and terms will always be required.

If the consideration promised in a contract has an element of variability, whether it be explicitly stated in the contract or customers have a valid expectation (e.g., inferred from customary business practices) the entity will accept an amount lower than that stated in the contract, or there is an intention to offer a price concession to a customer, then the contract is considered to include “variable consideration” for the purposes of applying IFRS 15.

### EXAMPLE: VOLUME DISCOUNT



On January 1, 20XX, an entity (with a December 31 year end) enters into a contract with a customer for the sale of a product for total consideration of \$100/unit for a one-year period. If the customer purchases more than 75 units of this product, the total consideration will be \$80/unit retrospectively applied (i.e., all purchases will be at \$80/unit). Initially, the entity does not believe the customer will purchase more than 75 units. However, on May 20, 20XX, the entity infers from the customer’s purchasing pattern that the customer will in fact meet this target. Assume that the purchase pattern is as follows:

January	10 units
February	15 units
March	15 units
May 20	12 units

Because the total contract consideration of \$100/unit includes a fixed component (i.e., \$80/unit) and a variable component (i.e., \$20/unit), the variable component must be assessed to determine the estimated value and whether this amount should be constrained. Consider the following:

- **Contract Inception**

Based on past history (that has predictive value) with this particular product and the customer, the entity does not believe the customer will meet the target required for the consideration to drop to \$80/unit. The entity believes instead there is a high probability a significant revenue reversal will not occur because the target expected purchases will *not* exceed 75 units and therefore the entity expects to be entitled to consideration of \$100/unit rather than \$80/unit. The entity records the total consideration amount of \$100/unit.

**EXAMPLE: VOLUME DISCOUNT**

- March 31, 20XX**  
 If the conclusions reached at inception remain appropriate, revenue for the period ending March 31, 20XX will be recognized using the \$100/unit price.
- May 20, 20XX**  
 The entity now estimates that because of increased purchases the customer will likely exceed the targeted 75 units. It is now highly probable a significant revenue reversal will occur. Therefore revenue will have to be retrospectively adjusted to the \$80/unit price. This adjustment will be recorded in the current period, meaning May 20XX (i.e., in Q2).

Time Period	Amount of Revenue to Be Recognized
January – March	\$4,000 = (10+15+15 units) × \$100/unit
May 20	\$160 = (10+15+15 units) × (\$80/unit-\$100/unit) <sup>14</sup> + (12 units) × \$80/unit

***Consideration Payable to a Customer***

Another factor that must be considered when determining the transaction price is “consideration payable to a customer”.

Consideration payable to a customer may constitute a payment for distinct goods or services, or payment of a discount or refund. Some common examples include coupons, vouchers, signing bonuses, slotting and listing fees, etc. This type of consideration must be accounted for as a reduction of the transaction price (and therefore revenue), unless it is related to a distinct good or service received from the customer, in which case there is no reduction of the transaction price and the transaction would be treated as a regular purchase similar to any other external third-party purchase. Additionally, if this amount is variable when determining the transaction price, the variable consideration constraint must be assessed.

<sup>14</sup> Change in transaction price for the reduction of revenue