

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13
เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

สารบัญ

ย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13

เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

อ้างอิง

ความเป็นมา

1 - 2

ขอบเขต

3

ประเด็น

4

ข้อสรุป

5 - 9

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

10-11

ภาคผนวก - แนวทางปฏิบัติ

ตัวอย่าง

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่องโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า ได้แสดงไว้ในย่อหน้า 1 ถึง 11 และภาคผนวก การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 แนบท้ายด้วยตัวอย่าง

อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความเป็นมา

1. กิจการใช้โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเพื่อกระตุ้นลูกค้าให้สนใจที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ หากลูกค้าซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ กิจการจะให้คะแนนสะสมกับลูกค้า ส่วนใหญ่เรียกว่า “คะแนน” ลูกค้าสามารถนำคะแนนสะสมไปแลกเปลี่ยนรางวัล เช่น ได้รับสินค้าหรือบริการฟรี หรือใช้เป็นส่วนลดสินค้าหรือบริการ
2. โปรแกรมดังกล่าวดำเนินการได้หลายทาง ลูกค้าอาจจะต้องสะสมคะแนนให้ได้จำนวนขั้นต่ำตามที่กำหนด หรือตามมูลค่าของคะแนนสะสมก่อน ถึงจะใช้สิทธิแลกซื้อสินค้าหรือบริการได้ คะแนนสะสมบางครั้งเกิดจากการซื้อสินค้าแต่ละรายการหรือการซื้อเป็นรายกลุ่ม หรือการซื้ออย่างต่อเนื่องในช่วงเวลาเฉพาะ ช่วงหนึ่ง กิจการอาจทำโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเองหรือจะทำโปรแกรมร่วมกับบุคคลที่สามก็ได้ ส่วนรางวัลที่ให้แก่ลูกค้าอาจเป็นสินค้าหรือบริการที่จัดหาโดยกิจการเอง และ/หรือ สิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการจากบุคคลที่สามก็ได้

ขอบเขต

3. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ใช้กับสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าซึ่งเป็นสิทธิในการแลกของรางวัลที่เป็นไปตามทุกข้อดังนี้
 - 3.1 กิจการให้สิทธิพิเศษสำหรับลูกค้าโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการขาย ได้แก่ การขายสินค้าการให้บริการ หรือการให้ลูกค้าใช้สินทรัพย์ของกิจการ และ
 - 3.2 ลูกค้าสามารถใช้สิทธิในอนาคตเพื่อรับสินค้าหรือบริการ โดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทน หรือได้รับส่วนลด ถ้าปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นที่กำหนด
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุถึงการบัญชีของกิจการที่ให้คะแนนสะสมแก่ลูกค้า

ประเด็น

4. ประเด็นที่ระบุในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้แก่
 - 4.1 กิจการควรบันทึกและวัดมูลค่าภาระผูกพันที่กิจการต้องจัดหาสินค้าหรือบริการฟรี หรือให้ส่วนลดในสินค้าหรือบริการ ('รางวัล') ในอนาคตโดย
 - 4.1.1 บันทึกละเลยที่ควรบันทึกที่ได้รับหรือค้างรับจากรายการขายให้กับ คณะแนบสะสม และ รับรู้เป็นรายได้ออกการรับรู้ตั้งพัก (ตามย่อหน้า 13 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้) หรือ
 - 4.1.2 ให้ประมาณการต้นทุนในอนาคตของการจัดหารางวัลให้แก่ลูกค้า (ตามย่อหน้า 19 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้)
 - 4.2 หากมีการบันทึบละเลยของสิ่งตอบแทนไปยัง คณะแนบสะสม
 - 4.2.1 จำนวนเงินเท่าใดที่ควรบันทึกให้กับคณะแนบสะสม
 - 4.2.2 เมื่อใดที่ควรรับรู้รายได้
 - 4.2.3 หากบุคคลที่สามเป็นผู้จัดหารางวัลควรวัดมูลค่ารายได้ได้อย่างไร

ข้อสรุป

5. กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้า 13 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ และรับรู้คณะแนบสะสมแยกเป็นส่วนประกอบที่ระบุได้ต่างหากจากรายการขายที่กิจการให้คณะแนบสะสม (รายการขายเริ่มแรก) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากรายการขายเริ่มแรกควรต้องบันทึกระหว่างคณะแนบสะสม และส่วนประกอบอื่นๆ ของรายการขายนั้น
6. กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับซึ่งบันทึกลงไปยังคณะแนบสะสม โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคณะแนบสะสม
7. หากกิจการเป็นผู้จัดหารางวัลเอง กิจการต้องรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับซึ่งบันทึกลงไปยัง คณะแนบสะสมเป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิและกิจการได้ปฏิบัติตามสัญญาภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้จะขึ้นกับจำนวนจากจำนวนของคณะแนบสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลกเปลี่ยนรางวัล เปรียบเทียบกับจำนวนคณะแนบสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ
8. หากบุคคลที่สามเป็นผู้จัดหารางวัล กิจการจะต้องประเมินว่า กิจการเป็นผู้เรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่มีการบันทึกลงไปยังคณะแนบสะสมเพื่อกิจการเอง (เป็นตัวการในการทำรายการ) หรือ กระทำการแทนบุคคลที่สาม (เป็นตัวแทนให้กับบุคคลที่สาม)
 - 8.1 หากกิจการเรียกเก็บสิ่งตอบแทนโดยเป็นการกระทำการแทนบุคคลที่สาม กิจการจะต้อง
 - 8.1.1 วัดมูลค่ารายได้ในบัญชีของกิจการด้วยจำนวนเงินสุทธิ ซึ่งหมายถึงผลต่างระหว่างมูลค่าสิ่งตอบแทนที่บันทึกลงไปยังคณะแนบสะสมกับจำนวนเงินค้างจ่ายที่ต้องจ่ายให้กับบุคคลที่สามสำหรับการจัดหารางวัลให้ และ

- 8.1.2 รับรู้จำนวนเงินสุทธิดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อบุคคลที่สามมีภาระผูกพันในการจัดหารางวัล และได้สิทธิในการได้รับสิ่งตอบแทนนั้น ซึ่งอาจเกิดขึ้นทันทีที่มีการให้คะแนนสะสม สำหรับกรณีที่ลูกค้าสามารถเลือกที่จะใช้สิทธิรับรางวัลจากกิจการหรือบุคคลที่สามก็ได้ การรับรู้ดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อลูกค้าเลือกที่จะใช้สิทธิจากบุคคลที่สามเท่านั้น
- 8.2 หากกิจการเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่เป็นของกิจการเอง กิจการจะต้องวัดมูลค่ารายได้ด้วยจำนวนรวมของมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนไปยังคะแนนสะสมและรับรู้เป็นรายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันเกี่ยวกับรางวัลนั้นเสร็จสิ้นแล้ว
9. เมื่อใดก็ตามที่กิจการคาดว่าจะมีต้นทุนที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงในการจัดหารางวัล โดยภาระผูกพันดังกล่าวมีจำนวนเกินกว่ามูลค่าสิ่งตอบแทนที่จะได้รับและค้างรับจากคะแนนสะสมดังกล่าว (มูลค่าสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนไปยังคะแนนสะสม ณ การขายเริ่มแรกซึ่งยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้รวมกับมูลค่าสิ่งตอบแทนค้างรับซึ่งเพิ่มเติมอีกเมื่อลูกค้าใช้สิทธิตามคะแนนสะสม นั้น) ทำให้กิจการมีข้อตกลงสัญญาที่เป็นภาระ กิจการต้องบันทึกรับรู้ส่วนเกินนี้เป็นหนี้สินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ความจำเป็นในการรับรู้หนี้สินดังกล่าวจะเกิดขึ้นหากต้นทุนของการจัดหารางวัลให้แก่ลูกค้าเพิ่มขึ้น ยกตัวอย่างเช่น กิจการปรับปรุงจำนวนของคะแนนสะสมที่คาดว่าจะใช้สิทธิ เป็นต้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 10 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดปีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถนำมาใช้ปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อน วันที่ 1 มกราคม 2557 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 10ก ย่อนำนี้ไม่ใช่
- 10 ข ย่อหน้า 6 และ ข้อ 1 ถึง 3 ของภาคผนวก มีการอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่ยังมิได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ ให้กิจการเปิดเผยถึงวิธีการประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่นำมาใช้ให้ชัดเจน
- 11 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

ภาคผนวก - แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การวัดมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม

- 1 ย่อหน้าที่ 6 ของข้อสรุปกำหนดให้กิจการปันส่วนสิ่งตอบแทนที่ได้รับไปยังคะแนนสะสมโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม ในกรณีที่ไม่มีราคาตลาดอ้างอิงสำหรับคะแนนสะสมที่เหมือนกัน ต้องมีการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้เทคนิคการตีราคาอื่น
- 2 กิจการอาจประมาณการมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของรางวัลที่ให้ลูกค้าใช้สิทธิแลก มูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมให้พิจารณารายการ ดังต่อไปนี้
 - (ก) จำนวนเงินของส่วนลดหรือสิ่งจูงใจที่เสนอให้แก่ลูกค้าที่ไม่ได้รับคะแนนสะสมจากการขายแรกเริ่ม และ
 - (ข) สัดส่วนของคะแนนสะสมที่คาดว่าจะไม่มาใช้สิทธิและความเสี่ยงที่ลูกค้าไม่สามารถทำคะแนนสะสมได้ตามเงื่อนไข หากลูกค้าสามารถเลือกรางวัลได้แตกต่างกันหลายชนิด มูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมจะต้องสะท้อนมูลค่ายุติธรรมของรางวัลนั้น และถ่วงน้ำหนักด้วยสัดส่วนของความถี่ที่คาดว่าจะมีผู้เลือกรางวัลแต่ละชนิด
- 3 ในบางสถานการณ์ เทคนิคการประมาณการอื่นๆ อาจนำมาใช้ได้ ตัวอย่างเช่น บุคคลที่สามเป็นผู้จัดหารางวัลและกิจการเป็นผู้จ่ายชำระให้กับบุคคลที่สามสำหรับการใช้คะแนนสะสมแต่ละครั้ง กิจการสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมได้โดยอ้างอิงจากจำนวนเงินที่กิจการจ่ายให้กับบุคคลที่สามบวกเพิ่มด้วยกำไรส่วนเพิ่มที่สมเหตุสมผล กิจการจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้เทคนิคการประมาณการเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 6 ของข้อสรุปและเหมาะสมที่สุดในแต่ละสถานการณ์

ตัวอย่าง

ตัวอย่างเหล่านี้ใช้แนบท้ายกับการตีความและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13

ตัวอย่างที่ 1 – รางวัลที่จัดหาโดยกิจการ

1. ร้านขายปลีกแห่งหนึ่งมีโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า หากสมาชิกซื้อสินค้าในร้านครบตามจำนวนเงินที่ระบุไว้ สมาชิกจะได้รับคะแนนสะสมซึ่งเป็นไปตามโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า โดยคะแนนสะสมสามารถใช้ในการซื้อสินค้าในครั้งต่อไปได้ คะแนนสะสมนี้ไม่มีวันหมดอายุ ในงวดบัญชีหนึ่งกิจการได้ให้คะแนนสะสมแก่ลูกค้าจำนวน 100 คะแนน ผู้บริหารวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าที่ลูกค้าจะนำคะแนนสะสมมาใช้สิทธิ แต่ละคะแนนเท่ากับ 1,250 บาท ในการวัดมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว ผู้บริหารได้คำนึงถึงประมาณการส่วนลดที่ผู้มีส่วนร่วมในตลาดคาดว่าจะได้รับ โดยประมาณการส่วนลดดังกล่าวพิจารณาจากส่วนลดที่ให้กับลูกค้ารายอื่นที่ไม่ได้รับคะแนนสะสมจากรายการขายตามปกติ นอกจากนี้ผู้บริหารคาดว่าจะมีสมาชิกมาใช้สิทธิจำนวน 80 คะแนน และผู้บริหารประมาณการมูลค่ายุติธรรมของแต่ละคะแนนสะสมเท่ากับ 1,000 บาท $((80/100) \times 1,250)$ และบันทึกรายได้รอการรับรู้ จำนวน 100,000 บาท

ปีที่ 1

2. สิ้นปีที่ 1 มีลูกค้ามาใช้สิทธิเพื่อแลกซื้อสินค้าจำนวน 40 คะแนน เป็นจำนวนครึ่งหนึ่งจากจำนวนคะแนนทั้งหมดที่ผู้บริหารคาดว่าสมาชิกจะมาใช้สิทธิที่ผู้บริหารคาดว่าจะรับรู้รายได้ $(40 \text{ คะแนน} / 80 \text{ คะแนน}^1) \times 100,000 = 50,000$ บาท

ปีที่ 2

3. ในปีที่ 2 ผู้บริหารได้คาดการณ์ว่าจะมีลูกค้ามาใช้สิทธิทั้งหมดจำนวน 90 คะแนน
4. ในระหว่างปีที่ 2 มีลูกค้ามาใช้สิทธิ 41 คะแนน รวมจำนวนการใช้สิทธิทั้งหมดเท่ากับ $40^2 + 41 = 81$ คะแนน กิจการจะรับรู้รายได้สะสมจำนวน $(81 \text{ คะแนน} / 90^3 \text{ คะแนน}) \times 100,000 = 90,000$ บาท ในปีที่ 1 กิจการรับรู้รายได้ไปแล้ว 50,000 บาท ดังนั้น กิจการจะรับรู้รายได้ในปีที่ 2 จำนวน 40,000 บาท

¹จำนวนคะแนนทั้งหมดที่คาดว่าสมาชิกจะมาใช้สิทธิ

²จำนวนคะแนนที่สมาชิกลำมาใช้สิทธิในปีที่ 1

³ปรับปรุงประมาณการของคะแนนรวมที่คาดว่าสมาชิกจะมาใช้สิทธิ

ปีที่ 3

5. ในปีที่ 3 มีลูกค้ามาใช้สิทธิเพิ่ม 9 คะแนน ทำให้จำนวนการมาใช้สิทธิทั้งหมดเท่ากับ $81 + 9 = 90$ ผู้บริหารยังคงคาดการณ์ว่ามีลูกค้ามาใช้สิทธิจำนวน 90 คะแนน กล่าวคือไม่มีการใช้สิทธิเพิ่มเติมหลังจากปีที่ 3 ดังนั้น รายได้สะสมจนถึงปัจจุบันมีจำนวน $(90 \text{ คะแนน} / 90^4 \text{ คะแนน}) \times 100,000 = 100,000$ บาท กิจการรับรู้รายได้ไปแล้วจำนวน 90,000 บาท (50,000 บาทในปีที่ 1 และ 40,000 บาท ในปีที่ 2) ดังนั้น กิจการรับรู้รายได้ส่วนที่เหลือจำนวน 10,000 บาท ในปีที่ 3 รายได้รอการรับรู้จากการขายเริ่มแรกได้รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนแล้ว

ตัวอย่างที่ 2 – รางวัลที่จัดทำโดยบุคคลที่สาม

6. ร้านขายเครื่องใช้ไฟฟ้าแห่งหนึ่งเข้าร่วมในโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าของสายการบินแห่งหนึ่ง ลูกค้าของกิจการจะได้คะแนนสะสมสำหรับแลกเที่ยวบิน 1 คะแนน เมื่อซื้อเครื่องใช้ไฟฟ้า จำนวน 1,000 บาท ลูกค้าสามารถนำคะแนนสะสมไปใช้สิทธิแลกเที่ยวบินจากสายการบินได้หากเที่ยวบินมีการสำรองที่นั่งไม่เต็มจำนวน ร้านค้าจะจ่ายเงินให้สายการบินจำนวน 9 บาท สำหรับทุกคะแนนสะสม
7. ในงวดบัญชีหนึ่ง ร้านขายเครื่องใช้ไฟฟ้าขายสินค้าให้กับผู้ร่วมโปรแกรมจำนวน 10 ล้านบาท และให้คะแนนสะสมไปจำนวน 10,000 คะแนน

การบินส่วนสิ่งตอบแทนไปเป็นคะแนนสะสมสำหรับแลกเที่ยวบิน

8. ร้านค้าประมาณการว่ามูลค่ายุติธรรมของแต่ละคะแนนเท่ากับ 10 บาท ดังนั้น ร้านค้าต้องบันทึกส่วนสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการขายเครื่องใช้ไฟฟ้าไปเป็นคะแนน $10,000 \text{ คะแนน} \times 10 \text{ บาท} = 100,000$ บาท

การวัดมูลค่ารายได้

การรับรู้รายได้

9. ร้านค้าได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่มีต่อลูกค้าเมื่อมีการให้คะแนนสะสม โดยสายการบินมีหน้าที่ต้องจัดทำรางวัลและได้รับสิ่งตอบแทนจากการกระทำดังกล่าว ดังนั้นร้านค้าต้องรับรู้รายได้ ณ จุดที่มีการขายเครื่องใช้ไฟฟ้า

⁴จำนวนคะแนนทั้งหมดที่ยังคงคาดว่าจะมีสมาชิกมาใช้สิทธิ

การวัดมูลค่ารายได้

10. หากร้านค้าเรียกเก็บมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนให้กับคะแนน เพื่อเป็นของร้านค้า ร้านค้าต้องรับรู้รายได้ ด้วยยอดรวม 100,000 บาทตามที่ปันส่วนมา และแยกรับรู้การจ่ายเงิน หรือบัญชีค้างจ่ายให้กับสายการบิน จำนวน 90,000 บาทเป็นค่าใช้จ่าย แต่หากร้านค้าเรียกเก็บมูลค่าสิ่งตอบแทนแทนสายการบิน กล่าวคือ เป็นตัวแทนให้กับสายการบิน ร้านค้าจะต้องรับรู้รายได้ด้วยจำนวนสุทธิที่เหลืออยู่ในบัญชี ซึ่งมูลค่ารายได้ในกรณีนี้ จะเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ปันส่วนเป็นคะแนนจำนวน 100,000 บาท กับจำนวนที่ต้องนำส่งให้กับสายการบิน 90,000 บาท