



การรับรู้รายได้ทางการบัญชีของธุรกิจขนส่งและโลจิสติกส์ Revenue Recognition in Accounting of Transportation and Logistics Businesses

วชิระ บุญยเนตร,¹ สมปราชญ์ กุลนรัตน์²

^{1*}ผู้ช่วยศาสตราจารย์ และรองผู้อำนวยการ สถาบันการขนส่ง จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

E-mail: wachira@cbs.chula.ac.th

²ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

E-mail: bombshi63@hotmail.com

บทคัดย่อ

การรับรู้รายได้ทางการบัญชีของธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์เป็นสิ่งสำคัญต่อผู้บริหารและผู้ใช้ทางการเงิน เนื่องจากผลการรายงานทางการเงินที่ถูกต้องมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการ บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อชี้ให้เห็นหลักการทางการบัญชีที่สำคัญของการรับรู้รายได้ของธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์ ซึ่งประกอบด้วย 1) ความเสี่ยงได้โอนจากผู้ให้บริการไปยังผู้รับบริการแล้ว 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการดังกล่าวจะเกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ 3) ราคาการให้บริการสามารถระบุได้อย่างชัดเจน รวมทั้งสามารถระบุและประมาณการต้นทุนรวม ทั้งที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นจนงานแล้วเสร็จได้อย่างชัดเจนและน่าเชื่อถือ 4) มีความเป็นไปได้สูงที่จะได้รับเงินจากผู้รับบริการ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนำไปสู่การบันทึกบัญชีอย่างหลากหลาย นอกจากนี้บทความนี้ได้รวบรวมวิธีการรับรู้รายได้จากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในหมวดธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์ เพื่อแสดงให้เห็นแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีของบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว การรวบรวมข้อมูลสรุปได้ว่ามีความหลากหลายของวิธีการรับรู้รายได้โดยขึ้นอยู่กับลักษณะการประกอบกิจการ ซึ่งอาจส่งผลให้การเปรียบเทียบกันไม่ได้ ผู้ใช้ทางการเงินควรได้ศึกษาวิธีการรับรู้รายได้ของธุรกิจด้วยความเข้าใจ

คำสำคัญ: การรับรู้รายได้ การขนส่งและโลจิสติกส์ การบัญชี



ABSTRACT

Revenue recognition in accounting of transportation and logistics businesses is vital for management and users of financial statements. This is because such accounting reports have an effect on the entity's operation results. This article aims to review the principles of revenue recognition in accounting comprising 1) Risk is transferred from service providers to clients; 2) It is probable that future economic benefit of the transaction will flow to the entity; 3) The price is fixed or determinable and the costs (both incurred and costs to complete the transaction) are identified and can be measured reliably; and 4) Collectability is reasonably assured. These accounting principles cause various accounting records. In addition, this article lists up revenue recognition methods of listed companies in order to show the practices of these companies. The analysis points out that many revenue recognition methods have been adopted in different ways depending on business operations. These characteristics make financial statements of entities incomparable. Therefore, users of financial statements are recommended to clearly comprehend revenue recognition methods of businesses.

KEYWORDS: Revenue recognition, Transportation, Logistics

บทนำ

ธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์มีพื้นฐานมาจากความสามารถของการจัดการของกิจการของธุรกิจ โดยทั่วไปผู้ให้บริการ (ลูกค้า) จ่ายเงินสำหรับการขนส่งสินค้าระหว่างจุด 2 จุด หรือมากกว่า รวมทั้งการใช้คลังสินค้าและบริการเกี่ยวเนื่องอื่น เช่น การยกสินค้า การบรรจุสินค้า เป็นต้น ผู้ประกอบการส่วนใหญ่มีกำไรจากการดำเนินการไม่มากจากการให้บริการขนส่ง จึงมักเพิ่มรายได้โดยการให้บริการอื่นร่วมด้วย (Multiple elements) นอกจากนั้น ผู้ประกอบการหลักอาจจ้างผู้ประกอบการรายอื่นเข้าร่วมการให้บริการเพื่อให้บริการที่ครบวงจร การให้บริการด้วยโครงสร้างการดำเนินการที่มีหลายลักษณะ และการมีผู้ประกอบการหลายรายร่วมประกอบกิจการในงานเดียวกัน จึงเป็นเหตุทำให้การแบ่งรายได้ให้แก่แต่ละงาน และแต่ละผู้ประกอบการมีความสลับซับซ้อน คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standard Board: IASB) และ US Financial Accounting Standard Board (FASB) ได้กำหนดวิธีการในการรับรู้รายได้ของธุรกิจการขนส่ง และ



โลจิสติกส์ ประเทศไทยเป็นสมาชิกของสหพันธ์การบัญชีระหว่างประเทศซึ่งกำกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว เพื่อให้บริการเงินเป็นไปตามข้อกำหนด ซึ่งจะนำไปสู่การยอมรับของผู้ใช้การเงินในประเทศทั้งในและต่างประเทศ บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงให้เห็นแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีในการรับรู้รายได้ของธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์

หลักการพื้นฐานของการรับรู้รายได้

มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการการขนส่งและโลจิสติกส์สามารถรับรู้รายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขดังนี้

1. ความเสี่ยงได้โอนจากผู้ให้บริการไปยังผู้รับบริการแล้ว
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการดังกล่าวจะเกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ
3. ราคาการให้บริการสามารถระบุได้อย่างชัดเจน รวมทั้งสามารถระบุและประมาณการต้นทุนรวม ทั้งที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นจนงานแล้วเสร็จได้อย่างชัดเจนและน่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้สูงที่จะได้รับเงินจากผู้ให้บริการ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2558)

จากเงื่อนไขที่สำคัญ 4 ประการข้างต้น นำไปสู่การบันทึกรายได้หรือการรับรู้รายได้ได้หลายวิธี ได้แก่

1. การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด
2. การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงาน (Percentage of completion)
3. การรับรู้รายได้ตามวิธีเส้นตรง
4. การรับรู้รายได้เมื่องานแล้วเสร็จ (Completion method)

นอกจากจะปฏิบัติตามวิธีการบันทึกบัญชีข้างต้นแล้ว กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการรับรู้รายได้ รวมทั้งวิธีการประมาณการรับรู้รายได้ในหมายเหตุประกอบ ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด

ตัวอย่างการรับรู้รายได้

เพื่อทำให้ง่ายแก่ความเข้าใจ ตัวอย่างต่อไปนี้จะอธิบายวิธีการรับรู้รายได้แต่ละวิธี

ณ วันที่ 20 ธันวาคม 25X1 กิจการแห่งหนึ่งได้รับการว่าจ้างจากผู้ให้บริการให้บรรทุกตู้สินค้า ซึ่งรวมถึงการขนส่งตู้สินค้า การยกของจากเรือบรรทุกสินค้า การเก็บสินค้าในคลังสินค้า การ



ออกสินค้าจากด้านตุลการ และการนำส่งไปยังกิจการผู้รับบริการ รวมราคาตกลงตามสัญญา 50,000 บาท สัญญาไม่สามารถยกเลิกได้ โดยระหว่างปี 25X1 กิจการให้บริการแล้วเสร็จถึงรายการที่ 2 หลังจากนั้นให้บริการในปี 25X2 โดยใช้เวลาการให้บริการทั้งสิ้น 25 วัน กิจการประมาณต้นทุนรวมจากการให้บริการ ดังนี้

	หน่วย: บาท
1. การขนส่งผู้สินค้า	30,000
2. การยกของจากเรือบรรทุกสินค้า	3,000
3. การเก็บสินค้าในคลังสินค้า	5,000
4. การออกสินค้าจากด้านตุลการ	3,000
5. การนำส่งสินค้าไปยังกิจการผู้รับบริการ	3,000
รวม	44,000

การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด

ในปี 25X1 กิจการผู้ให้บริการสามารถรายงานรายได้เต็มจำนวน 50,000 บาท

การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงาน

ในปี 25X1 กิจการสามารถรายงานรายได้ในงบกำไรขาดทุนดังนี้ $33,000/44,000 \times 50,000 = 37,500$ บาท และในปี 25X2 เท่ากับ 12,500 บาท

การรับรู้รายได้ตามวิธีเส้นตรง

ในปี 25X1 กิจการให้บริการรวมทั้งสิ้น 11 วัน (20 – 31 ธันวาคม) กิจการสามารถรายงานรายได้ในงบกำไรขาดทุนดังนี้ $11/25 \times 50,000 = 22,000$ บาท และในปี 25X2 เท่ากับ 28,000 บาท

การรับรู้รายได้เมื่องานแล้วเสร็จ

ในปี 25X1 กิจการยังไม่เกิดรายได้ ในปี 25X2 กิจการสามารถรายงานรายได้เต็มจำนวน 50,000 บาท

จากวิธีการรับรู้รายได้ทั้ง 4 วิธีข้างต้น ชี้ให้เห็นว่ามีความแตกต่างของการรับรู้รายได้จากการให้บริการในแต่ละวิธี ดังนี้



วิธีที่ 1 รับรู้รายได้ ณ รอบระยะเวลาที่ให้บริการ อย่างไรก็ตาม หากการให้บริการครอบคลุมเกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี การแสดงรายได้ในปีที่ 1 เพียงปีเดียวอาจทำให้การรับรู้รายได้ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง เนื่องจากผู้รับบริการยังไม่รับมอบงาน ถึงแม้ว่าสัญญาจะไม่สามารถยกเลิกได้

วิธีที่ 2 มีจุดแข็งที่ว่าการรับรู้รายได้ทำตามต้นทุนที่เกิดขึ้น ซึ่งหมายความว่าต้นทุนเกิดขึ้นตามปริมาณงานที่แล้วเสร็จ จุดอ่อนที่ว่าการรับรู้รายได้ตามวิธีนี้ คือ ผู้รับบริการยังไม่รับมอบงาน ถึงแม้ว่าสัญญาจะไม่สามารถยกเลิกได้

วิธีที่ 3 รับรู้รายได้ตามระยะเวลาที่กำหนด โดยมีข้อสมมติว่างานทั้งหมดเป็น 1 ชิ้นงาน ความสำเร็จของงานเกิดขึ้นเมื่อระยะเวลาผ่านไป จุดอ่อนที่สำคัญของวิธีนี้ คือ ลักษณะการให้บริการมีความแตกต่าง ความยากง่ายในเนื้องานแต่ละชิ้น รวมทั้งผู้รับบริการยังไม่รับมอบงาน

วิธีที่ 4 มีจุดแข็ง คือ การรับรู้รายได้เมื่องานแล้วเสร็จ และกิจการได้โอนความเสี่ยงไปยังผู้รับบริการแล้ว จุดอ่อนประการสำคัญ คือ ในปีที่เริ่มให้บริการ กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้ได้เลย ถึงแม้ว่ากิจการจะให้บริการไปบางส่วนแล้ว ต้องรอจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ

หากจะยึดตามหลักการบัญชีโดยเคร่งครัด วิธีที่ 4 เป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด เนื่องจากกิจการผู้ให้บริการได้โอนความเสี่ยงไปยังผู้รับบริการเรียบร้อยแล้ว ซึ่งหมายถึงไม่มีข้อโต้แย้งของผู้รับบริการใดๆ อีกแล้ว อย่างไรก็ตามการรับรู้รายได้ของวิธีที่เหลือ ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ก่อนการส่งมอบงาน อาจมีปัญหาจากการไม่สามารถโอนความเสี่ยงหรือส่งมอบงานไปยังผู้รับบริการในท้ายที่สุด จึงอาจทำให้การรับรู้รายได้ที่ได้นั้นตกไว้ในงวดก่อนผิดจากข้อเท็จจริง

การเปิดเผยข้อมูลการรับรู้รายได้ของธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์

วิธีการรับรู้รายได้ของธุรกิจขนส่งและโลจิสติกส์ในประเทศไทยยังมีความหลากหลาย กิจการที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีส่วนใหญ่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย บทความนี้ได้รวบรวมวิธีการรับรู้รายได้ที่กิจการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 ของแต่ละกิจการในธุรกิจขนส่งและโลจิสติกส์ ดังนี้



ชื่อบริษัท	วิธีการรับรู้รายได้
บจม. กรุงเทพโสภณ	1. รายได้จากการขายสินค้า รับรู้รายได้เมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว รายได้จากการขายแสดงมูลค่าตามใบกำกับสินค้าโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าที่ได้ส่งมอบแล้ว 2. รายได้ค่าเช่า รับรู้รายได้ตามระยะเวลาของการให้เช่า 3. รายได้ค่าบริการ รับรู้รายได้ตามระยะเวลาของการให้บริการ
บจม. บางปะกง เทอร์มินอล	1. รายได้ที่รับรู้ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มและแสดงสุทธิจากส่วนลดการค้า 2. รายได้จากการให้บริการรับรู้เมื่อมีการให้บริการแล้วเสร็จ
บจม. การบินกรุงเทพ	1. รายได้จากการจำหน่ายบัตรโดยสาร รับรู้เป็นรายได้ในส่วนของกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีผู้โดยสารนำบัตรโดยสารมาใช้บริการกับสายการบิน 2. บริษัทฯ ได้จัดให้มีโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า โดยจะให้คะแนนสะสมแก่ลูกค้าที่ซื้อบัตรโดยสารกับบริษัทฯ ซึ่งสามารถนำไปแลกเป็นบัตรโดยสาร ที่พัก หรือของรางวัลตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ของบริษัทฯ บริษัทฯ ป็นส่วนมูลค่าของบัตรโดยสารและต้นทุนในการแลกของรางวัลให้กับคะแนนสะสมด้วยมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสมดังกล่าว และทยอยรับรู้เป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิและบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามสัญญาภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น 3. รายได้จากการให้บริการขนส่งผู้โดยสาร ค่าระวาง และรายได้ค่าบริการสนามบิน รับรู้ในส่วนของกำไรหรือขาดทุนเมื่อได้ให้บริการแล้ว 4. รายได้จากการให้เช่าเครื่องบิน รับรู้ในส่วนของกำไรหรือขาดทุน ตามระยะเวลาของการให้เช่า
บจม. เอเชียัน มารีน เซอร์วิสส์	บริษัทฯ รับรู้รายได้จากการให้บริการตามสัญญาด้วยวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยใช้วิธีการสำรวจและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรของบริษัทฯ และจะตั้งสำรองเพื่อผลขาดทุนสำหรับโครงการต่อเรือและการซ่อมเรือทั้งจำนวนเมื่อทราบแน่ชัด



ชื่อบริษัท	วิธีการรับรู้รายได้
	ว่าโครงการนั้นจะประสบผลขาดทุน รายได้ที่ได้รับรู้แล้วแต่ยังไม่ถึงกำหนดเรียกชำระตามสัญญาได้แสดงไว้เป็น “รายได้ที่ยังไม่ได้เรียกชำระ” ในงบแสดงฐานะการเงิน บริษัทย่อยรับรู้รายได้จากค่าเทียบท่าเรือตามเกณฑ์คงค้าง และรับรู้รายได้ค่าบริการเมื่อได้ให้บริการแล้วโดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงาน ต้นทุนในการรับจ้าง ต้นทุนในการรับจ้างตามสัญญาประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายและรับรู้เป็น ต้นทุนในการรับจ้างในงบกำไรขาดทุนตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ต้นทุนในการรับจ้างที่จัดสรรเป็นต้นทุนแล้ว แต่ยังไม่ได้ถูกเรียกเก็บได้แสดงไว้เป็น “ต้นทุนงานก่อสร้างค้างจ่าย” ในงบแสดงฐานะการเงิน กรณีต้นทุนในการรับจ้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าต้นทุนในการรับจ้างที่เกิดขึ้นได้แสดงไว้เป็น “งานระหว่างทำ” ภายใต้บัญชีสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน
บจม. จุฑานาวี	รายได้จากการให้บริการ ประกอบด้วย รายได้ค่าจ้างเหมาเรือเป็นระยะเวลา (Charter hire) ซึ่งเกิดจากการให้บริการ เรือแบบจ้างเหมาเป็นระยะเวลา (Time charter) และรายได้ค่าระวางเรือ (Freight income) ซึ่งเกิดจากการรับขนส่งเป็นรายเที่ยว (Voyage charter) บริษัทฯ รับรู้รายได้ค่าจ้างเหมาเรือเป็นระยะเวลาและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งหมายถึงเกณฑ์สิทธิที่บริษัทได้ส่งมอบการบริการให้กับผู้รับบริการแล้ว โดยไม่คำนึงการรับเงินจากการให้บริการ และรับรู้รายได้ค่าระวางเรือเมื่อการให้บริการได้สิ้นสุดลงแล้ว
บจม.ไทยชูการ์ เทอร์มิเนล	รายได้ที่รับรู้ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีขายอื่นๆ แสดงสุทธิจากส่วนลดการค้า มีนโยบายดังนี้ 1. รายได้จากการขายสินค้ารับรู้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสินค้าที่มีนัยสำคัญไปให้กับผู้ซื้อแล้ว และจะไม่รับรู้รายได้หากฝ่ายบริหาร



ชื่อบริษัท	วิธีการรับรู้รายได้
	ยังมีการควบคุมหรือบริหารสินค้าที่ขายไปแล้วนั้นหรือมีความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการขายสินค้านั้นหรือไม่อาจวัดมูลค่าของจำนวนรายได้และต้นทุนที่เกิดขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือหรือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะต้องรับคืนสินค้า 2. รายได้จากการขนถ่ายสินค้า รายได้ค่าฝากสินค้าและบริการอื่นๆ รับรู้เมื่อมีการให้บริการแล้วเสร็จ 3. รายได้ค่าเช่าและบริการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์คงค้างตามอัตราที่ระบุในสัญญาตามวิธีเส้นตรงในแต่ละสัญญาบริการ
บจม. อาร์ ซี แอล	รายได้จากการเดินเรือจะถือเป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว โดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงาน
บจม. การบินไทย	1. รายรับจากการจำหน่ายบัตรโดยสารและใบสั่งบริการ (Service Order) รับรู้เป็นรายได้เมื่อมีผู้โดยสารนำบัตรโดยสารมาใช้บริการกับสายการบินของบริษัทฯ ในส่วนที่ผู้โดยสารไปใช้บริการกับสายการบินอื่น จะรับรู้ส่วนต่างราคาขายกับยอดที่สายการบินเรียกเก็บเป็นรายได้เมื่อสายการบินนั้นเรียกเก็บเงินมา 2. บัตรโดยสารและใบสั่งบริการ (Service Order) ที่จำหน่ายแล้วแต่ยังไม่ได้ใช้บริการ รับรู้เป็นรายได้เมื่อบัตรโดยสารและใบสั่งบริการนั้นมีอายุเกินกว่า 2 ปีขึ้นไป 3. รายได้ค่าระวางขนส่ง รับรู้เมื่อได้ให้บริการขนส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ และออกไปรับส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ (Air Waybill) สำหรับพัสดุภัณฑ์ที่ขนส่งโดยสายการบินอื่น จะรับรู้ส่วนต่างราคาขายกับยอดที่สายการบินอื่นเรียกเก็บเป็นรายได้เมื่อสายการบินนั้นเรียกเก็บเงินมา 4. พสดุภัณฑ์ที่บริษัทออกไปรับส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์แล้ว แต่ขนส่งโดยสายการบินอื่นจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อสายการบินที่ทำการขนส่งไม่เรียกเก็บเงินมาภายในระยะเวลา 1 ปี 5. บริษัทฯ ได้นำโครงการสะสมระยะทาง (Royal Orchid Plus) มาใช้ส่งเสริมการขาย ตั้งแต่ปี 2536 โดยให้สิทธิพิเศษแก่



ชื่อบริษัท	วิธีการรับรู้รายได้
	สมาชิกที่เข้าโครงการนำระยะทางที่สะสมตามเกณฑ์ที่กำหนดมาใช้บริการ ในอนาคต บริษัทฯ คำนวณมูลค่ายุติธรรมต่อไมล์โดยใช้ค่าเฉลี่ยของมูลค่ายุติธรรมของการแลกรางวัลบัตรโดยสาร และมูลค่ายุติธรรมของการแลกรางวัลอื่น ๆ ถ่วงน้ำหนักด้วยจำนวนการแลกรางวัลทั้งหมด ทั้งนี้วิธีการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของการแลกรางวัลทั้งสองประเภท ใช้หลักการเดียวกัน กล่าวคือในส่วนของมูลค่ายุติธรรมของการแลกรางวัลบัตรโดยสาร ใช้ค่าโดยสารเฉลี่ยในแต่ละเส้นทางบินที่สมาชิกสามารถขอใช้สิทธิแลกบัตรโดยสาร หารด้วยจำนวนไมล์ที่จะต้องใช้ในการขอใช้สิทธิของแต่ละเขตพื้นที่การบิน ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักด้วยการใช้สิทธิในแต่ละเขตพื้นที่การบิน และในส่วนของมูลค่ายุติธรรมของการแลกรางวัลอื่น ๆ หารด้วย จำนวนไมล์ที่จะต้องใช้ในการขอใช้สิทธิแลกรางวัลอื่น ๆ ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักด้วยการใช้สิทธิแลกรางวัลอื่น ๆ เป็นมูลค่าต่อไมล์ของโครงการสะสมระยะทาง จากนั้นบันทึกบัญชีมูลค่าไมล์สะสมตามประมาณการใช้สิทธิของสมาชิก โดยนำไปลดรายได้ค่าโดยสารคู่กับรายรับด้านขนส่งที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้ (ด้านนี้สิน) เมื่อสมาชิกลำสิทธิมาใช้บริการจึงรับรู้เป็นรายได้ 6. ไมล์สะสมของสมาชิกที่ไม่นำสิทธิมาใช้บริการรับรู้เป็นรายได้เมื่อไมล์สะสมนั้นมีอายุเกินกว่า 3 ปีขึ้นไป 7. การสะสมไมล์และการใช้ไมล์สะสมขอแลกรางวัลร่วมกับกลุ่มพันธมิตรการบิน สายการบินและธุรกิจคู่สัญญาจะเรียกเก็บเงินระหว่างกันตามจำนวนไมล์สะสมที่สมาชิกได้รับหรือตามจำนวนไมล์ที่สมาชิกใช้ แลกรางวัลตามอัตราราคาต่อไมล์ ตามข้อตกลงของคู่สัญญาแต่ละรายและจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อนำสิทธิมาใช้บริการ 8. บริษัทฯ มีการขายไมล์ให้กับสมาชิกเพื่อให้สามารถขอใช้สิทธิในการแลกรางวัลเร็วขึ้น จะรับรู้รายได้ในผลต่างราคาขายกับมูลค่าต่อไมล์



ชื่อบริษัท	วิธีการรับรู้รายได้
	9. รายได้จากกิจการอื่นของหน่วยธุรกิจ ได้แก่ การบริการซ่อมบำรุงอากาศยาน การบริการลูกค้าภาคพื้น การบริการลานจอดและอุปกรณ์ภาคพื้น การบริการคลังสินค้าจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อให้บริการ ส่วนรายได้จากธุรกิจการบินจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อขาย ส่วนรายได้จากกิจการสนับสนุนการขนส่ง ได้แก่ การจำหน่ายสินค้าปลอดภาษีบนเครื่องบิน และการจำหน่ายสินค้าที่ระลึกจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อขาย ส่วนรายได้จากบริการอำนวยความสะดวกการบินจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อให้บริการ
บจม. บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์	1. รายได้จากการให้บริการจัดการรถไฟฟ้าภายใต้สัญญาสัมปทานรับรู้เมื่อได้ให้บริการแล้วโดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงาน 2. รายได้จากการให้บริการเดินรถรับรู้เมื่อได้ให้บริการแล้วโดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงาน โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นไปตามอัตราค่าบริการที่กำหนดในสัญญา
บจม. พรีเมียม ชิปปิง	รายได้จากการเดินเรือ (ประกอบด้วย รายได้ค่าเช่าเรือ (Hire income) ซึ่งเกิดจากการเช่าเป็นระยะเวลา (Time charter) และรายได้ค่าระวางเรือ (Freight income) ซึ่งเกิดจากการเช่าเป็นรายเที่ยว (Voyage charter)) และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนตามเกณฑ์คงค้าง รายได้จากการให้บริการรับรู้เมื่อได้ให้บริการแล้วโดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงาน
บจม. นามยง เทอร์มินัล	รายได้จากการให้บริการรับรู้เมื่อได้ให้บริการแล้ว รายได้ที่รับรู้แล้วแต่ยังไม่ออกใบแจ้งหนี้แสดงไว้เป็น “รายได้ที่ยังไม่เรียกชำระ” รายได้ค่าบริการแสดงมูลค่าตามใบแจ้งหนี้ โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มหลังจากหักส่วนลดแล้ว
บจม. เจดับเบิลยูดี อินโฟโลจิสติกส์	1. รายได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสินค้าที่มีนัยสำคัญไปให้กับผู้ซื้อแล้ว และจะไม่รับรู้รายได้ถ้าฝ่ายบริหารยังมีการควบคุมหรือบริหารสินค้าที่ขายไปแล้วนั้น หรือมีความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญในการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการขาย



ชื่อบริษัท	วิธีการรับรู้รายได้
	สินค้าหรือให้บริการนั้นจนไม่อาจวัดมูลค่าของจำนวนรายได้และต้นทุนที่เกิดขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่จะต้องรับคืนสินค้า รายได้จากการให้บริการรับรู้เมื่อมีการให้บริการ 2. รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือการยกระดับการบริการภายใต้ข้อตกลงสัมปทานบริการจะรับรู้ตามขั้นความสำเร็จของงาน ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของบริษัท เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง รายได้จากการดำเนินงานหรือให้บริการจะรับรู้ในงวดบัญชีที่บริษัทให้บริการ เมื่อบริษัทให้บริการตามข้อตกลงสัมปทานบริการมากกว่าหนึ่งบริการ สิ่งตอบแทนที่ได้รับจะถูกปันส่วนโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ส่งมอบ
บจม.โทริเซนไทย เอเยนซีส์	1. กลุ่มบริษัทรับรู้ค่าระวางเรือแต่ละเที่ยวเป็นรายได้เมื่อเที่ยวเรือสิ้นสุดลงและรับรู้รายได้ค่าระวางเรือของเที่ยวที่ยังอยู่ระหว่างการเดินทาง ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยกลุ่มบริษัทจะรับรู้รายได้ตามสัดส่วนของระยะเวลาที่เรือได้เดินทางไปแล้วเทียบกับระยะเวลาที่ต้องใช้ในการเดินเรือทั้งหมดของเที่ยวเรือนั้น ค่าระวางที่แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนเป็นยอดสุทธิหลังหักค่านายหน้าที่เกี่ยวข้อง 2. กลุ่มบริษัทรับรู้รายได้จากการให้บริการนอกชายฝั่งแก่ลูกค้าเมื่อได้ให้บริการโดยอ้างอิงตาม (ก) อัตราค่าบริการรายวันตามสัญญา และจำนวนวันที่ดำเนินงานในระหว่างงวด หรือ (ข) อัตราค่าบริการที่ตกลงกันตามสัญญา 3. กิจกรรมการเคลื่อนย้ายอุปกรณ์เกี่ยวกับเรือขุดเจาะ เป็นการเคลื่อนย้ายเรือขุดเจาะจากสถานที่หนึ่งไปยังอีกสถานที่หนึ่งภายใต้สัญญาบริการ สัญญาบริการบางสัญญาได้รวมค่าธรรมเนียมการเคลื่อนย้ายอุปกรณ์เกี่ยวกับเรือขุดเจาะซึ่งจะมีการจ่าย ณ วันเริ่มต้นสัญญา ในกรณีที่ค่าธรรมเนียมการเคลื่อนย้ายอุปกรณ์เรือขุดเจาะรวมถึงค่าปรับปรุงโดยทั่วไป



ชื่อบริษัท	วิธีการรับรู้รายได้
	หรือเจาะจงสำหรับเรือชุดเจาะหรืออุปกรณ์เพื่อให้เป็นไปตามที่ผู้รับบริการต้องการ ค่าธรรมเนียมดังกล่าวจะรับรู้เป็นรายได้ตามความสำเร็จของงานตลอดอายุของสัญญา ในกรณีที่ค่าธรรมเนียมการเคลื่อนย้ายอุปกรณ์เรือชุดเจาะรวมค่าใช้จ่ายในการเริ่มดำเนินงาน ณ วันเริ่มต้นของสัญญา ค่าธรรมเนียมดังกล่าวจะรับรู้เป็นรายได้ในงวดเดียวกันกับที่เกิดค่าใช้จ่าย
บจม. ไวส์เฟรทเซอร์วิสเชส (ประเทศไทย)	รายได้จากการให้บริการรับรู้เมื่อบริษัทฯ และบริษัทย่อยได้ให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว
บจม. ท่าอากาศยานไทย จำกัด (30 กันยายน 2558)	รายได้ค่าธรรมเนียมสนามบิน ค่าธรรมเนียมการใช้สนามบิน ค่าเครื่องอำนวยความสะดวก และรายได้เกี่ยวกับบริการรับรู้เป็นรายได้เมื่อมีการให้บริการ
บจม. บริษัท เอเชีย เออีเอชั่น	รายได้ค่าโดยสารและการบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการโดยสารเครื่องบิน เช่น ค่าน้ำหนักสัมภาระ ค่าธรรมเนียมการเลือกที่นั่ง ค่าธรรมเนียมการยกเลิกและการเปลี่ยนแปลงข้อมูลในบัตรโดยสารรับรู้เมื่อได้ให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว มูลค่าการขายที่นั่งซึ่งยังไม่ได้ให้บริการได้ถูกบันทึกรวมไว้ในรายได้รับล่วงหน้า

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลข้างต้นจะเห็นได้ว่าการรับรู้รายได้ของการขนส่งและโลจิสติกส์ยังมีความหลากหลาย ความแตกต่างนี้ทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการ ประกอบกับความหลากหลายของลักษณะการให้บริการของกิจการดังกล่าว จึงทำให้ผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องมีความรู้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการรับรู้รายได้ เนื่องจากรายได้เป็นปัจจัยสำคัญของความสามารถในการทำกำไรของกิจการ อย่างไรก็ตามมีแนวโน้มการรับรู้รายได้ของธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์ โดยเฉพาะธุรกิจหลักซึ่งได้แก่การขนส่งสินค้า จะต้องรับรู้รายได้เมื่องานแล้วเสร็จ มิใช่ตามขั้นความสำเร็จของงาน เนื่องจากหากผู้รับบริการไม่พึงพอใจการให้บริการในภาพรวมแล้ว และนำไปสู่ความไม่สามารถส่งมอบงานของผู้ให้บริการไปยังผู้รับบริการได้ การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงานอาจส่งผลกระทบต่อการรายงานรายได้การให้บริการในงวดบัญชีก่อนได้ (PricewaterhouseCoopers, 2014)



นอกจากปัญหาการรับรู้รายได้ของธุรกิจการขนส่งและโลจิสติกส์แล้ว ยังมีปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไปอีกว่า กิจกรรมหลักการรับรู้ค่าใช้จ่ายอย่างไร กิจกรรมควรรับรู้ค่าใช้จ่ายให้สอดคล้องกับการรับรู้รายได้ ดังตัวอย่างที่ดีของ บจก. เอเซีย นามารีน เซอร์วิส ซึ่งจากการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ทำให้ทราบว่ากิจกรรมมีการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายสอดคล้องตามหลักเกณฑ์ทางการบัญชี การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching) หลักการนี้แม้จะถูกยกเลิกในแนวความคิดทางการบัญชีแล้ว แต่ยังสามารถใช้เป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายให้อยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ซึ่งจะนำไปสู่คุณภาพของงบกำไรขาดทุนของกิจการ (KPMG, 2012) หลักเกณฑ์ทางการบัญชีการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่ายนับว่าเป็นวิธีการที่เหมาะสมอย่างยิ่งสำหรับกิจการให้บริการ เนื่องจากทำให้กิจการได้ทราบถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงว่ากิจการมีผลการดำเนินงานเป็นอย่างไร ในงวดที่มีการรายงาน หากกิจการรับรู้รายได้ในงวดบัญชีหนึ่ง แต่รับรู้ค่าใช้จ่ายในอีกงวดบัญชีหนึ่งแล้ว หรือในทางกลับกัน อาจทำให้กิจการไม่สามารถทราบผลการดำเนินงานที่แท้จริง รวมทั้งการแสดงผลข้อมูลดังกล่าวไม่แสดงถึงการมีคุณภาพของรายงานการเงิน

เอกสารอ้างอิง

- คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2558). งบการเงิน. เข้าถึงได้ที่ www.sec.or.th.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2558). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง รายได้. กรุงเทพมหานคร.
- KPMG. Logistics Insights. (2012). เข้าถึงได้ที่ <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/transport-logistics-insights.pdf>.
- PricewaterhouseCoopers. (2014). New Guidance on Recognition of Revenue – A Big Issue for the transportation & Logistics Industry. เข้าถึงได้ที่ http://pwccn.com/webmedia/doc/634304445709318435_tl_industrypack_revenue_2010.pdf.