

การบัญชีสำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ Accounting for Real Estate Business

จิรพงษ์ จันทร์งาม

Jirapong Channgam

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม วิทยาเขตชลบุรี

Faculty of Accountancy, Sripatum University Chonburi Campus

e-mail: jirapong.ch@chonburi.spu.ac.th

Received: February 16, 2023; Revised: March 29, 2023; Accepted: April 2, 2023

บทคัดย่อ

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เป็นธุรกิจประเภทที่ดำเนินงานเกี่ยวข้องกับการให้บริการในระยะเวลา ยาวนานกว่ารอบระยะเวลาบัญชีตามปกติ และวงเงินให้บริการสูงในลูกค้าแต่ละราย มีผลทำให้ การรับรู้รายการในงบการเงินจำเป็นต้องใช้วิธีการที่พิเศษกว่าธุรกิจซื้อขายทั่วไป

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ 1) การขายที่ดิน 2) การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูก สร้าง 3) การขายอาคารชุด และกำหนดวิธีการรับรู้รายได้ไว้ 2 วิธีได้แก่ วิธีรับรู้เป็นรายได้ ทั้งจำนวน และวิธีทยอยรับรู้เป็นรายได้

คำสำคัญ: ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์; การรับรู้รายได้

ABSTRACT

Real estate business is a type of business that involves providing services for a longer period than normal accounting periods. and a high service limit for each customer as a result, the recognition of items in the financial statements requires a special method than general trading business.

Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities, Chapter 19 Recognition of Revenue from the Sale of Real Estate Has established accounting guidelines for the real estate business. Which can be divided into 3 main categories: 1) Sale of land 2) Sale of land with buildings 3) Sale of condominiums and

determines two methods for revenue recognition, namely the method for recognizing the full accrual method and the method of partial recognition method.

Keywords: real estate business; revenue recognition

ความหมายของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 100 อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินนั้น ซึ่งรวมถึงสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้นด้วย

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ หมายถึง การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายอาคารชุด (คอนโดมิเนียม) เป็นต้น

ลักษณะของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

การบัญชีสำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เป็นเรื่องที่ยากกว่าการบัญชีสำหรับซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป เนื่องจากธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างไปจากธุรกิจทั่วไป ดังนี้

1. การพัฒนาหรือการก่อสร้างโครงการอสังหาริมทรัพย์มักใช้ระยะเวลานานหลายรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งต้นทุนของโครงการจะสะสมมากขึ้นในระหว่างการพัฒนา แต่กิจการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์กับลูกค้าแล้วในขณะที่มีการพัฒนาโครงการอสังหาริมทรัพย์ย่อย ส่วนการจ่ายชำระอาจทำได้ในหลายรูปแบบ เช่น ผ่อนชำระ หรือจ่ายตามผลสำเร็จของงาน ซึ่งมีระยะเวลาการจ่ายชำระเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

2. ผู้ซื้อและผู้ขายอาจมีความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญาของ

อีกฝ่ายหนึ่ง เช่น ผู้ซื้อไม่ชำระค่างวดตามกำหนด การก่อสร้างล่าช้าและไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในสัญญา เป็นต้น

ประเภทของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ บทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ 1) การขายที่ดิน 2) การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง 3) การขายอาคารชุด (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565)

1. การขายที่ดิน หมายถึง การขายที่ดินเป็นแปลง ๆ ซึ่งมีจำนวนมาก โดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป โดยผู้ขายต้องทำการพัฒนาต่าง ๆ ตามสัญญา เช่น สร้างถนน งานสาธารณูปโภค และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ

2. การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง การขายบ้านพร้อมที่ดิน เช่น หมู่บ้านจัดสรร ทาวน์เฮ้าส์ และโฮมออฟฟิศ ราคาขายตามสัญญาเป็นราคาซึ่งรวมสิ่งปลูกสร้างและที่ดินผู้ขายอาจเป็นผู้สร้างบ้านบนที่ดินนั้นเอง หรือให้ผู้อื่นรับช่วงสร้างบ้านต่อ โดยที่ผู้ขายเป็น

ผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติให้เป็นไปตามสัญญา กับผู้ซื้อ

3. การขายอาคารชุด หมายถึง การขายห้องชุด อาคารชุดหรือกลุ่มอาคารชุดเพื่อเป็นที่อยู่อาศัยหรือเพื่อประกอบธุรกิจ และอาคารสำนักงานเพื่อขาย ซึ่งโดยทั่วไปแล้วระยะเวลาในการก่อสร้างจนกระทั่งมีโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะมากกว่า 1 ปี

การรับรู้รายได้ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

การรับรู้รายได้ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีความซับซ้อนมากกว่าธุรกิจทั่วไปเนื่องจากลักษณะเฉพาะของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ดังที่ได้กล่าวแล้ว ในที่นี้จะขอกกล่าวถึงแนวปฏิบัติทางบัญชีเฉพาะกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยกิจการสามารถรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจ

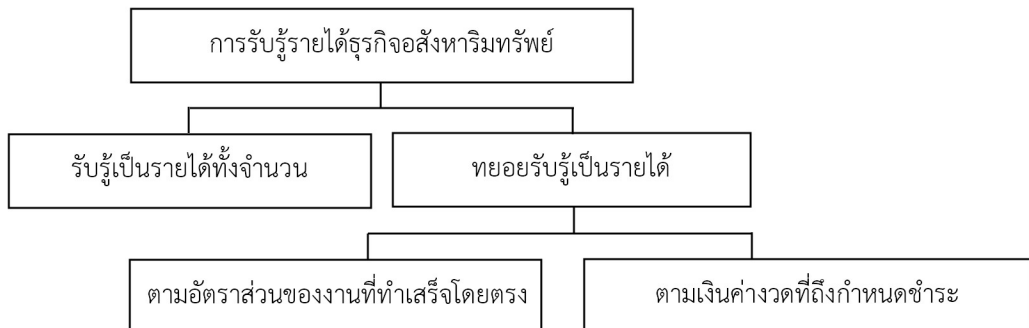
อสังหาริมทรัพย์ได้ 2 วิธี ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ บทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, (2565)

1. วิธีรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

2. วิธีทยอยรับรู้เป็นรายได้ (วิธีนี้ปัจจุบันอนุโลมให้ใช้เฉพาะกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเท่านั้น)

2.1 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

2.2 วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ



ภาพที่ 1 การรับรู้รายได้ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

1. วิธีรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (full accrual method) ตามวิธีนี้ กิจการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนครั้งเดียว ซึ่งเป็นวิธีการรับรู้รายได้เมื่อเข้าเกณฑ์การเกิดขึ้นของรายได้ ซึ่งกิจการ

สามารถรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวน เมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยง (risk) และผลตอบแทน (reward/benefit) ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ

แล้ว ซึ่งเป็นวิธีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ทั่วไป กล่าวคือ กระบวนการก่อให้เกิดรายได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว และไม่มีความไม่แน่นอนในการชำระเงิน

ในกรณีการขายที่ดิน ผู้ขายต้องดำเนินการตามพันธสัญญาที่ให้กับผู้ซื้อแล้วในส่วนเกี่ยวกับงานปรับปรุงที่ดิน เช่น ผู้ขายได้ดำเนินการพัฒนาที่ดินเสร็จสมบูรณ์แล้ว ซึ่งอาจรวมถึงงานสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เกี่ยวกับที่ดินแปลงที่ขาย

การโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ดังกล่าวอาจเป็นได้หลายลักษณะเช่น ผู้ซื้อลงลายมือชื่อรับโอนบ้านและที่ดิน หรือผู้ซื้อได้เข้าใช้ประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์แล้ว ทั้งนี้กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ

โดยทั่วไป การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้โอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งต้องพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจของรายการบัญชีนี้นั้นมากกว่ารูปแบบตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ และผู้ซื้อได้เข้าใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นแล้ว แต่การโอนจดทะเบียนสินทรัพย์ยังไม่เสร็จเรียบร้อยเนื่องจากต้องรอกรรมที่ดินแบ่งโฉนดให้ ในกรณีเช่นนี้ กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

เป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ขาย ซึ่งเป็นไปตามแนวคิด “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” (substance over form)

กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ หากกิจการผู้ขายยังคงมีความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ ตัวอย่างของสถานการณ์ดังกล่าวมีดังนี้

- กิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่อาจไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการยังคงต้องรับผิดชอบต่อภาระนั้น

- รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของกิจการ ขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ขายได้รับจากการขายสินค้านั้น

- เมื่อผู้ซื้อไม่มีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขาย และกิจการไม่สามารถประมาณความความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

- การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อเป็นการดึงดูดใจผู้ซื้อ

ตัวอย่างที่กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้ เช่น ผู้ขายเสนอขายอาคารชุดโดยที่ผู้ขายยังคงรับบริหารอาคารชุดโดยมีส่วนร่วมในการแบ่งกำไรจากการดำเนินงานนั้น นั่นคือผู้ขายยังคงมีส่วนเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ แม้ว่าได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้นไปแล้ว ซึ่งผู้ขายไม่อาจถือได้อย่างชัดเจนว่าได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ทั้งหมดในสินทรัพย์นั้นไปแล้ว ผู้ขายจึงไม่สามารถรับรู้ได้ทั้งจำนวนได้ แต่ควรใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าโดยพิจารณาถึงลักษณะและขอบเขตของการเกี่ยวข้องระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย

ตัวอย่างที่ 1 กิจการซื้อที่ดินแปลงใหญ่มาแบ่งขายเป็นที่ดินแปลงย่อย 30 แปลง ๆ ละ 150,000 บาท กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน 150,000 บาท สำหรับการขายที่ดินในแต่ละแปลงเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดที่มีการขาย เมื่อกิจการได้พัฒนาที่ดินเสร็จสมบูรณ์แล้ว และไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงต่าง ๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย จึงถือว่ากิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

2. วิธีทยอยรับรู้รายได้ (partial recognition method) แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่สำเร็จ (percentage of completion method) ตามวิธีนี้ กิจการรับรู้รายได้โดยพิจารณาจากส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จรายได้คำนวณจากประมาณการรายได้ที่ควรจะได้รับจนถึงปัจจุบันตามอัตราส่วนของงานที่สำเร็จหักด้วยจำนวนรายได้ซึ่งได้รับรู้แล้วในงวดบัญชีก่อนนั้น

วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (installment method) ตามวิธีนี้ กิจการรับรู้รายได้เท่ากับจำนวนเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระในแต่ละงวด โดยถือว่าเงินค่างวดที่ได้รับมาเป็นการคืนต้นทุนบางส่วนและกำไรบางส่วน ซึ่งคำนวณจากอัตรากำไรขั้นต้น (ประมาณการกำไรขั้นต้นหารด้วยประมาณการรายได้รวม) ทั้งนี้ต้องพิจารณาอัตราส่วนของงาน

ที่สำเร็จกับอัตราส่วนของเงินที่ได้รับจากค่างวดด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่สัดส่วนของเงินที่ได้รับชำระมาจากผู้ซื้อสูงกว่าอัตราส่วนของงานที่สำเร็จ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่สำเร็จสำหรับเงินค่างวดส่วนเกินจากงานที่สำเร็จให้แสดงเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ (เป็นบัญชีประเภทหนี้สิน)

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กำหนดว่ากิจการอาจเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่สำเร็จ หรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ เมื่อการขายนั้น ๆ เข้าเงื่อนไขทุกข้อครบทั้ง 9 ข้อดังต่อไปนี้

1. การขายเกิดขึ้นแล้ว การขายจะถือว่าเกิดขึ้นแล้ว เมื่อผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย และมีการชำระราคาตามสัญญา ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขาย ต้องมีจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่าการขายห้องชุดจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงเป็นอาคารให้เช่า นั่นคือ ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือเปิดจอง

2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก จนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่ผู้ซื้อไม่มีสิทธิที่จะเรียกเงินคืนหรือบอกเลิกสัญญา

3. ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกัน หรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีการติดต่อทางการค้าในสถานะที่มีความเป็นอิสระ ไม่มีความเกี่ยวพันระหว่างกัน หากผู้ซื้อและผู้ขายมีความเกี่ยวข้อง

หรือสัมพันธ์กันแล้ว การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่เป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

4. เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา แสดงถึงจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญ หรือมีจำนวนมากพอที่จะทำให้ผู้ซื้อปฏิบัติตามสัญญา หรือผูกพันตามสัญญาที่จะชำระเงินค่าซื้อต่อจนครบกำหนดตามสัญญา

5. ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา ความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญาพิจารณาได้จากเกณฑ์ต่อไปนี้

- เงินที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อแต่ละสัญญาไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

- ฐานะเครดิตของผู้ซื้อ
- การที่ผู้ขายจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม
- ประสบการณ์การเก็บเงินของผู้ขายในการเก็บเงินจากลูกหนี้ของโครงการก่อนๆ ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกัน

6. งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการ ซึ่งถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น เช่น

- งานวิศวกรรมและงานออกแบบ
- การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่หรือจ้างเหมาก่อสร้าง

- การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่

- การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปาและไฟฟ้า

- การวางผังโครงการ

- การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

โดยปกติ กิจการจะทำการรับรองจากสถาปนิกหรือวิศวกรมโครงการ ในการประเมินขั้นตอนของงานที่ทำ

7. ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี ความสามารถทางการเงินของผู้ขายนั้นโดยปกติจะพิจารณาจากความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุน หรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดิน งานก่อสร้าง อาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามทีระบุไว้ในสัญญา และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ตามที่ได้ให้ไว้ในสัญญา นอกจากนี้ยังอาจพิจารณาได้จากกระแสเงินสดสุทธิที่เพิ่มขึ้นจากการดำเนินงานของผู้ขาย

8. การก่อสร้างก้าวหน้าไปด้วยดี การก่อสร้างได้พัฒนาผ่านขั้นตอนเบื้องต้นไปด้วยดี และมีข้อบ่งชี้ว่างานก่อสร้างมีความก้าวหน้าและจะทำได้ตามแผนที่กำหนดไว้ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการพิจารณา เช่น

- เงินทุนที่ได้จ่ายไปในการพัฒนาตามแผนงาน

- งานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว

- การมีแผนงานวิศวกรรมและความผูกพันของงานเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ขาย

นอกจากนี้ต้องไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นถึงปัจจัยซึ่งทำให้งานหยุดชะงัก เช่น กิจการไม่สามารถขอใบอนุญาตอื่นใดที่เกี่ยวกับการก่อสร้างจากทางการได้ กิจการไม่สามารถจ้างผู้รับเหมา หรือไม่สามารถจัดหาบุคลากรหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ได้

9. ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวม และต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ผู้ขายต้องปรับปรุงต้นทุนที่ประมาณการไว้อย่างน้อยปีละครั้ง หรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้ประมาณการมีความสมเหตุสมผล

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบเงื่อนไขการรับรู้รายได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์

เงื่อนไข	รับรู้ทั้งจำนวน	วิธีรับรู้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	รับรู้ตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ
การทยอยรับรู้รายได้			
1. การขายเกิดขึ้นแล้ว		✓	✓
2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน		✓	✓
3. ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกัน		✓	✓
4. ผู้ซื้อชำระเงินงวดแรกและเงินค่างวดไม่น้อยกว่า 20%		✓	✓
5. ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา		✓	✓
6. งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่า 10%		✓	✓
7. ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี		✓	✓
8. การก่อสร้างก้าวหน้าไปด้วยดี		✓	✓
9. ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวม และต้นทุนทั้งหมดที่ใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์		✓	✓
การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน			
10. ผู้ขายโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปยังผู้ซื้อแล้ว	✓		

เมื่อการขายอสังหาริมทรัพย์เข้าเงื่อนไขข้อ 1 ถึงข้อ 9 ดังกล่าวข้างต้น กิจการสามารถเลือกรับรู้รายได้จาก 2 วิธี ดังนี้

1. การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ มีหลักเกณฑ์ดังนี้

1.1 กิจการสามารถกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ได้ดังนี้

1.1.1 วิธีอัตราส่วนต้นทุนของงานที่ทำเสร็จ (the cost - to - cost method) คำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดินสาเหตุที่ไม่รวมต้นทุนที่ดินในการคำนวณอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ เนื่องจากต้นทุนที่ดินไม่สะท้อนถึงงานที่ทำแล้วเสร็จ

1.1.2 วิธีสำรวจและประเมินผลงาน (the survey and evaluation of work performed method) สำรวจและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรหรือสถาปนิกกว่าเป็นอัตราส่วนร้อยละเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา หรือการสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาการการสำรวจทางกายภาพ

1.1.3 วิธีผสม (the combination method) ใช้ 2 วิธี ตาม 1.1.1 และ 1.1.2 ประกอบกัน

1.2 กิจการต้องหยุดรับรู้รายได้ทันทีหากผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน

1.3 กิจการควรตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเสียสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้ตามความเหมาะสม

2. การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ มีหลักเกณฑ์ ดังนี้

2.1 กิจการสามารถรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระในแต่ละงวด โดยใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้นรวม (ต้นทุนรวมและกำไรขั้นต้นรวมตามมูลค่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น) โดยถือว่าเงินค่างวดที่ได้รับมานั้นเป็นการคืนต้นทุนบางส่วนและกำไรบางส่วน

2.2 กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หากอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

2.3 กิจการต้องหยุดรับรู้รายได้ทันทีเมื่อผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวด ติดต่อกัน

2.4 กิจการควรตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเสียสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้ตามความเหมาะสม

2.5 หากผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือสามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นได้ รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์ และผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี กิจการต้องบันทึกจำนวนเงิน

ที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ หรือเงินรับล่วงหน้าจากซื้อ
จนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขที่กำหนด

การรับรู้และการบันทึกบัญชีธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

การบัญชีธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ที่จะ
กล่าวถึงต่อไปนี้รวมถึง ต้นทุนการพัฒนา
อสังหาริมทรัพย์

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา
อสังหาริมทรัพย์มีทั้งต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง และ
ต้นทุนประมาณการ ซึ่งนำมาใช้ในการกำหนด
มูลค่าของงานที่แล้วเสร็จ ตามวิธีอัตราส่วน
ต้นทุนของงานที่ทำเสร็จ (คำนวณจากอัตราส่วน
ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนประมาณการจน
งานพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เสร็จตามสัญญา)
ดังนั้น การประมาณการต้นทุนอย่างน่าเชื่อถือ
จึงเป็นสิ่งจำเป็นในการกำหนดจำนวนรายได้ที่จะ
รับรู้ในงบกำไรขาดทุน

หากประมาณการต้นทุนไม่น่าเชื่อถือ
กิจการจะไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้าง
ได้ซึ่งจะเป็นผลให้กิจการรับรู้รายได้ในจำนวน
เท่ากับต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่
เกิดขึ้น ซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับ
คืน และรับรู้ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์
เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์อาจ
จำแนกได้ 2 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ 1) ต้นทุนที่
เกิดขึ้นก่อนโครงการอสังหาริมทรัพย์ 2) ต้นทุน

โครงการ 2.1) ต้นทุนโครงการทางตรง 2.2)
ต้นทุนโครงการทางอ้อม

1. ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนโครงการ

อสังหาริมทรัพย์ (pre project cost)
หมายถึง ต้นทุนหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการ
ได้มาของอสังหาริมทรัพย์ เช่น ค่าธรรมเนียมใน
การประเมินราคา ค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย
ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง หรือรายจ่ายที่
เกี่ยวข้องกับการจัดหา หรือซื้ออสังหาริมทรัพย์
เป็นต้น

ต้นทุนหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการ
ได้มาของอสังหาริมทรัพย์ ต้องบันทึกค่าใช้จ่าย
สำหรับงวด เว้นแต่รายจ่ายเหล่านั้นสามารถที่จะ
ระบุได้อย่างชัดเจนการจัดหาอสังหาริมทรัพย์นั้น
และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่ากิจการ
จะได้ซื้ออสังหาริมทรัพย์นั้นมา ในกรณีเช่นนี้
กิจการจึงสามารถบันทึกรายจ่ายดังกล่าวเป็น
สินทรัพย์ได้ และจะโอนไปยังบัญชีต้นทุน
โครงการอสังหาริมทรัพย์เมื่อกิจการได้ซื้อ
อสังหาริมทรัพย์นั้นมาแล้ว

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท พัฒนาการ
อสังหาริมทรัพย์ จำกัด อยู่ในช่วงการจัดซื้อ
ที่ดินเพื่อพัฒนาโครงการบ้านจัดสรร บริษัทได้
จ่ายค่าธรรมเนียมในการประเมินราคาที่ดิน
450,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการศึกษาความ
เป็นไปได้ของเบื้องต้น 800,000 บาท

ในกรณีที่บริษัทคาดการณ์ได้ว่า
เจ้าของที่ดินจะขายที่ดินให้ และกิจการมี
ความสามารถในการจัดหาเงินมาซื้อที่ดินและ

เพื่อพัฒนาโครงการต่อไปจนสำเร็จ กิจกรรมสามารถบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้น 1,250,000 บาท ($450,000 + 800,000$) ก่อนการซื้อที่ดินนี้เป็นสินทรัพย์

ในการตรงข้าม หากบริษัทพบว่าผลจากการศึกษาโครงการบ้านจัดสรรไม่คุ้มกับการลงทุน และกิจการไม่มั่นใจว่าจะซื้อที่ดินมาเพื่อพัฒนาโครงการต่อหรือไม่ กิจกรรมต้องบันทึกจ่ายจำนวน 1,250,000 บาท ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

2. ต้นทุนโครงการ (project cost)

หมายถึง ต้นทุนหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากการได้ซื้อสินทรัพย์นั้นมาแล้ว เช่น ต้นทุนก่อสร้างและพัฒนาโครงการ ซึ่งอาจแบ่งออกเป็น 2 ประเภทย่อย ดังนี้

2.1 ต้นทุนโครงการทางตรง (direct project cost)

หมายถึง ต้นทุนที่สามารถกำหนดหรือระบุเฉพาะเจาะจงได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์หน่วยใดหน่วยหนึ่ง ซึ่งสามารถรวมเป็นต้นทุนสำหรับหน่วยอสังหาริมทรัพย์หน่วยที่ขายได้ทันที ตัวอย่างของต้นทุนดังกล่าว เช่น

- ต้นทุนค่าที่ดิน
- สิทธิการเช่า
- ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดินหรือสิทธิการเช่า

- ต้นทุนค่าก่อสร้าง
- ค่านายหน้า
- ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์

- การพัฒนาที่ดิน เช่น ค่าถม

ที่ดิน

- ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าออกแบบ ค่าควบคุมโครงการ

2.2 ต้นทุนโครงการทางอ้อม (indirect project cost)

หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับโครงการหลายโครงการ หรืออสังหาริมทรัพย์หลายหน่วย ตัวอย่าง เช่น

- ค่าก่อสร้างระบบสาธารณูปโภค ถนน ไฟฟ้า ประปา ท่อระบายน้ำ

- สิ่งอำนวยความสะดวก เช่น สวนสาธารณะ สโมสร ที่จอดรถยนต์สาธารณะ

- ดอกเบี้ยจ่ายที่บันทึกเป็นต้นทุน

ปัญหาการบัญชีของต้นทุนโครงการทางอ้อม คือ การคิดต้นทุนที่เกิดขึ้นเข้าเป็นต้นทุนสินค้าของแต่ละหน่วยอสังหาริมทรัพย์ โดยเฉพาะในกรณีที่มีอสังหาริมทรัพย์หลายประเภทกิจการสามารถปันส่วนต้นทุนทางอ้อมให้แก่โครงการได้โดยวิธีต่อไปนี้

1. แบ่งตามมูลค่าที่คาดว่าจะขายได้ โดยเทียบอัตราส่วนระหว่างรายได้หรือมูลค่าขายของหน่วยที่ขายกับมูลค่ารวมของโครงการ

2. แบ่งตามพื้นที่ โดยเทียบพื้นที่ของหน่วยงานที่จะขายกับพื้นที่ทั้งหมดของโครงการ

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการบันทึกบัญชีกรณีรับรู้รายได้ทั้งจำนวน

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท สบายจัดสรรที่ดิน จำกัด ประกอบธุรกิจจัดสรรที่ดิน ข้อมูลเกี่ยวกับโครงการจัดสรรที่ดินดังกล่าวมีดังนี้

1. บริษัทฯ ซื้อที่ดิน 25,000 ตารางวา ตารางวาละ 400 บาท เป็นเงิน 10,000,000 บาท

2. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับโครงการ
จัดสรรที่ดิน ประกอบด้วย

ค่าสาธารณูปโภคทั้งโครงการ	4,000,000 บาท
ค่าออกแบบและควบคุมงาน	1,000,000 บาท
ค่าใช้จ่ายอื่น	<u>2,000,000</u> บาท
รวมทั้งสิ้น	<u>7,000,000</u> บาท

3. บริษัทนำที่ดินออกขาย 400 แปลง ปีที่ 2 ขายได้ 240 แปลง เงื่อนไขการชำระเงิน
แปลงละ 50 ตารางวา ในราคาตารางวาละ ต่อแปลงเป็นดังนี้
2,400 บาท โดยปีที่ 1 ขายได้ 160 แปลง และ

ณ วันที่จอง ลูกค้าต้องจ่ายเงิน	10,000 บาท
ณ วันที่ทำสัญญา ลูกค้าต้องจ่ายเงิน	30,000 บาท
ผ่อนชำระ 20 งวด งวดละ 4,000 บาท	<u>80,000</u> บาท
รวมราคาขายต่อแปลง	<u>120,000</u> บาท

การบันทึกบัญชี เป็นดังนี้

ณ วันที่ซื้อที่ดิน

เดบิต	ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ - ที่ดิน	10,000,000
เครดิต	เงินสด / เจ้าหนี้	10,000,000
บันทึกการซื้อที่ดิน (25,000 × 400)		

ณ วันที่ลูกค้าจอง

เดบิต	เงินสด / ธนาคาร	1,600,000
เครดิต	เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า	1,600,000
บันทึกเงินรับล่วงหน้าจากการจอง (10,000 × 160)		

ณ วันที่เกิดค่าใช้จ่าย

เดบิต	ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์	
	- งานระหว่างก่อสร้าง	7,000,000
เครดิต	เงินสด / เจ้าหนี้	7,000,000

บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับโครงการจัดสรรที่ดิน

ณ วันที่ทำสัญญา

เดบิต	เงินสด (30,000 × 160)	4,800,000
	ลูกหนี้การค้า (80,000 × 160)	12,800,000
	เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า	1,600,000
เครดิต	รายได้จากการขาย	19,200,000

รับรู้รายได้จากการขายที่ดินทั้งจำนวนในงวดที่มีการขาย

เดบิต	ต้นทุนขาย	3,200,000
เครดิต	ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ - ที่ดิน	3,200,000

บันทึกต้นทุนขาย (160 × 50 × 400) สำหรับต้นทุนของที่ดิน

เดบิต	ต้นทุนขาย	2,800,000
เครดิต	ต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์	
	- งานระหว่างก่อสร้าง	2,800,000

บันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นสำหรับโครงการ

ต้นทุนที่เกิดขึ้นคำนวณโดย

$$\text{ต้นทุนที่เกิดขึ้น} = \text{ค่าใช้จ่ายทั้งหมด} \times \frac{\text{พื้นที่ของหน่วยที่ขาย}}{\text{พื้นที่ทั้งหมดของโครงการ}}$$

$$= 7,000,000 \times \frac{160}{400}$$

$$= 2,800,000 \text{ บาท}$$

ณ วันที่ลูกค้าผ่อนชำระในแต่ละงวด

เดบิต เงินสด

640,000

เครดิต ลูกหนี้การค้า

640,000

บันทึกการผ่อนชำระจากลูกค้า (160 × 4,000)

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลของ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในงบการเงิน

ดังกล่าวแล้วว่าธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีลักษณะเฉพาะ ซึ่งแตกต่างจากธุรกิจการขายสินค้าทั่วไป กล่าวคือ การทำสัญญาซื้อขายส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นก่อน หรือในระหว่างที่อสังหาริมทรัพย์อยู่ระหว่างการพัฒนา และยังมีเงื่อนไขการชำระเงิน ซึ่งโดยทั่วไปกิจการ

จะเรียกเงินมัดจำจากลูกค้า นอกจากนี้เงินผ่อนชำระค้างงวดมักจะยาวนานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี รายได้จากการขายจึงขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้ขายที่ส่งมอบ และความสามารถของผู้ซื้อที่จะรับโอนอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนด รายการบัญชีที่เกิดขึ้นจึงสะท้อนถึงลักษณะเฉพาะของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ตารางที่ 2 รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ แสดงได้ดังนี้

รายการ	ประเภทบัญชี
เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า	หนี้สินหมุนเวียน
เงินมัดจำรับจากลูกค้า	หนี้สินหมุนเวียน
เงินจ่ายล่วงหน้าให้ผู้รับเหมาก่อสร้าง	สินทรัพย์หมุนเวียน
ที่ดินรอการพัฒนา	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
มูลค่าของงานที่ทำเสร็จแต่ยังไม่ได้เรียกเก็บ	สินทรัพย์หมุนเวียน
ค้างงวดที่ยังไม่รับรู้เป็นรายได้	หนี้สินหมุนเวียน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- วิธีการรับรู้รายได้
- ในกรณีที่กิจการรับรู้รายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ ให้เปิดเผยวิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วย

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2540). *การบัญชีขั้นสูง*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: ฟองทองเอนเตอร์ไพรส์.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช. (2560). *การบัญชีขั้นสูง*. (พิมพ์ครั้งที่ 4). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช.
- รัตนา โชติเลอศักดิ์. (2561). *การบัญชีขั้นสูง*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2565). *มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ* (ออนไลน์). สืบค้นเมื่อ 1 กุมภาพันธ์ 2566 จาก https://acpro-std.tfac.or.th/test_std/uploads/files/TFRS%20for%20NPAs_Revise%202565R1.pdf.
- สุริยุ เมืองขุนรอง. (2560). *การบัญชีห้างหุ้นส่วนบริษัทและการร่วมค้า*. (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: ธนาเพรส แอนด์กราฟฟิค.