

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

ขจร สาธุพันธุ์. คำบรรยายวิชาการภาษีอากร กรุงเทพมหานคร : คณะรัฐศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2533.

ขจร พรหมกลีกร. การภาษีอากร กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช จำกัด.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ภาษีเงินได้กับเกณฑ์เงินสด (cash Basis) และเกณฑ์สิทธิ

Accrual Basis วารสารมกค. มหาวิทยาลัยหอการค้า ปีที่ 8 ฉบับที่ 1 พ.ค. - ส.ค.
2530.

_____. ความหมายของทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หลักบัญชีและ
ประมวลรัษฎากร สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 37 ฉบับที่ 9 ก.ย. 33.

ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์ การรับรู้รายได้เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิ วารสารหอการค้าภาษีอากร
มกราคม 2529.

บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 6, พิมพ์ที่
หจก. ป.สัมพันธ์พาณิชย์, ปีที่พิมพ์ ตุลาคม 2528.

พงษ์ศรี จุฑาเวสม์ การบัญชีขั้นสูง พิมพ์ที่ ทวีการพิมพ์ กรุงเทพฯ

เมธาคุณ เกียรติกระจ่าย ทฤษฎีการบัญชี การเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด

พิมพ์ที่ รพ.ชุมนุมสหกรณ์ พิมพ์ครั้งที่ 4 พ.ศ. 2534.

มานะ พัทธยาภรณ์ คำอธิบายประมวลรัชฎาภกรภาษีเงินได้นิติบุคคล พิมพ์ครั้งที่ 8 บริษัท

กรุงสยามพรินติ้งกรุ๊ป จำกัด 2533.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ศัพท์บัญชี (พิมพ์ครั้งที่ 2 มิถุนายน

2530) โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์ 2530.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย คณะกรรมการควบคุมประกอบวิชาชีพสอบ

บัญชีและตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มาตรฐานงบการเงิน โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2520.

สุ ลิขิต รวมบทความทางบัญชี รวบรวมโดยวิษัฒธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด

พิมพ์ ครั้งที่ 1 พ.ศ. 2532.

เสนีย์ ปราโมช มรว., ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย นิติกรรม และหนี้ เล่ม 1

(ภาค 1-2) กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แสงสุทธิการพิมพ์ 2521.

สุนีย์ ชัยภิญโญ. ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวล รัชฎาภกรในการ

คำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล, วิทยานิพนธ์ ภาควิชาการบัญชีปี 2532 ปณิศจิตวิทยาสัย จุฬาลงกรณ์

หยุด แสงอุทัย. กฎหมายแพ่งลักษณะมูลหนี้ 1, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัย

ธรรมศาสตร์ 2517.

อุทัย หิรัญโต สารานุกรมศัพท์ทางเศรษฐศาสตร์ พิมพ์ครั้งที่ 1 2525 สำนักพิมพ์ไอเดียนสโตร์

อวยพร ต้นละมัย, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 10, จัดพิมพ์
โดย สาขาวิชาวิทยาการจัดการ ม.สุโขทัยฯ

เอนก เขียรถาวร, ปรีดา นาคเนาณิม, อัญชสี ก้อคงคำ คำบรรยายการภาษีอากร GM 306,
มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ภาษาอังกฤษ

Harvey E. Brager, "The Economics of Tase Reform," Proceeding of the
Fifty-Sixth Annual Conference (1963) of The National Tax
Association

Henry C. Simons, Personal Income Taxation (Chicago : University
of Chicago Press, 1921), p. 50.

John C. Chommie, Michael D. Rose, Federal Income Taxation, Pocket
Par. Hornbook Series West Publising Co. St. Paul, Minn., 1991.

Marvin A. Chirelstein, Federal Income Taxation (A Law Student's
guide to the Leading Cases and Concepts) sixth edition,
West bwey, New York Foundation Press, Inc 1991

PATON, WILLIAM ANDREW AND LITTLETON, A.C. AN INTRODUCTION TO
CORPORATE ACCOUNTING STANDARD, AAA MONOGRAPH SERIES NO.3, 1965

Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, Horace R Brock, Jame H. Broyd, Silvia A. Madeo, G. Fred Streuling An Introduction to Taxation. 1988 Edition Harcourt Brace Jovanovich, Publisher

Robert M. Haig, "The Concept of Income—Economic and Legal Aspects, "The Federal Income Tax (New York : Columbia University Press, 1921), p.7

R.H. Montgonery "Aceounting and The Concept of Income," Lecturers on Taxation (Commerce Clearing, Inc., 1932)

Mavin A. Chirelstein, Fedual Income Taxation, (A Law Student's quicle to the Leading Cases and Concepts) sixth edition. Westbury, New York Foundation Press, Inc 1991.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

สรุปบทกำหนดโทษตามกฎหมายบัญชี

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง - ปว.285 ข้อ 21 - 27, ข้อ 29 และข้อ 30

ลำดับที่	ข้อกำหนดตามกฎหมาย	บทกำหนดโทษ	บุคคลผู้ต้องรับโทษ
1	ต้องจัดทำบัญชีเงินสดและบัญชีอื่น บางประเภทเพิ่มขึ้น เช่น บัญชีรายวัน บัญชีแยกประเภท บัญชีสินค้าซึ่งอยู่ ในครอบครอง	ปรับไม่เกิน หนึ่งหมื่นบาท และ ปรับอีกไม่เกิน วันและสองร้อยบาท จนกว่าจะปฏิบัติ ให้ถูกต้อง	ผู้มีหน้าที่จัดทำ บัญชี
2	ต้องจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนด ดังนี้ 2.1 มีบัญชีรายวันหรือบัญชีแยกประเภท ตามที่กำหนด 2.2 มีข้อความและรายการในบัญชีตามที่ กำหนด 2.3 ลงรายการในบัญชีให้แล้วเสร็จ ภายในเวลาที่กำหนด	ปรับไม่เกิน สองพันบาท และ ปรับอีกไม่เกิน วันละห้าสิบบาท จนกว่าจะปฏิบัติ ให้ถูกต้อง	ผู้มีหน้าที่จัดทำ บัญชี
3	ต้องลงรายการในบัญชีด้วยหมึกหรือ ดีดพิมพ์ หรือดีดพิมพ์เป็นภาษาไทย ถ้าลง เป็นภาษาต่างประเทศ ต้องมีภาษาไทย กำกับ และในกรณีลงบัญชีด้วย เครื่องจักรทำบัญชี ต้องส่งมอบคำแปล รหัสที่เป็นภาษาไทยต่อสำนักงานกลาง บัญชีหรือสำนักงานบัญชี	ปรับไม่เกิน สองพันบาท	ผู้มีหน้าที่จัดทำ บัญชี
4	ต้องปิดบัญชีครั้งแรกภายใน สิบสองเดือน นับแต่วันที่มีหน้าที่จัดทำ บัญชี และปิดบัญชีครั้งต่อไปทุกรอบ สิบสองเดือน นับแต่วันปิดบัญชี ครั้งก่อน	ปรับไม่เกิน ห้าร้อยบาท	ผู้มีหน้าที่จัดทำ บัญชี

ลำดับที่	ข้อกำหนดตามกฎหมาย	บทกำหนดโทษ	บุคคลผู้ต้องรับโทษ
5	<p>กรณีเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ต้องจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน ยื่นต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชี</p> <p>กรณีเป็นบริษัทจำกัด ต้องจัดส่งงบดุลไปยังนายทะเบียน ภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่งบดุลนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่</p>	<p>ปรับไม่เกิน สองพันบาท</p> <p>ปรับไม่เกิน ห้าพันบาท</p>	<p>ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน และ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ</p> <p>กรรมการของบริษัทจำกัด</p>
6	<p>ต้องจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนให้มีรายการย่อตามที่กำหนด และจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบ</p>	<p>ปรับไม่เกิน สองพันบาท</p>	<p>ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี</p>
7	<p>ต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ประกอบธุรกิจ หากจะเก็บไว้สถานที่อื่น ต้องได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีก่อน</p>	<p>ปรับไม่เกิน สองพันบาท</p>	<p>ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี</p>
8	<p>ต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบปี นับแต่วันปิดบัญชี และจะขออนุญาตไม่เก็บรักษาต่อไปก็ได้ เมื่อเก็บรักษาไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีแล้ว</p>	<p>ปรับไม่เกิน สองพันบาท</p>	<p>ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี</p>

ลำดับที่	ข้อกำหนดตามกฎหมาย	บทกำหนดโทษ	บุคคลผู้ต้องรับโทษ
9	เมื่อบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชีสูญหายหรือเสียหาย ต้องแจ้งต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ทราบหรือควรทราบถึงการสูญหายหรือเสียหายนั้น	ปรับไม่เกินสองพันบาท	ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี
10	ต้องไม่ขัดขวางหรือไม่ให้ความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ในการเข้าตรวจสอบบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี ณ สถานที่ประกอบธุรกิจหรือสถานที่เก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก	จำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ	บุคคลธรรมดาที่กระทำความผิด
11	ต้องไม่ฝ่าฝืนคำสั่งของสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีในเรื่อง - สั่งให้มาให้ถ้อยคำเกี่ยวกับการบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชี - สั่งให้จัดส่งบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชีมาเพื่อตรวจสอบ	จำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ	1. ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี 2. บุคคลธรรมดาที่กระทำความผิด
12	ไม่ทำให้เสียหาย ทำลาย ซ่อนเร้น หรือทำให้สูญหายหรือไร้ประโยชน์ ซึ่งบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชี	จำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ	บุคคลธรรมดาที่กระทำความผิด
13	ไม่ลงรายการเท็จในบัญชี แก้อไขบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชีเพื่อให้เกิดความจริง หรือละเว้นการลงรายการในบัญชี	จำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกินสามหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ	บุคคลธรรมดาที่กระทำความผิด

ภาคผนวก ข

แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6

เรื่องการรับรู้รายได้

คำนำ

1. แถลงการณ์ฉบับนี้จะกล่าวถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนของกิจการ สำหรับรายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติธุรกิจจากการ :—
 - ขายสินค้า
 - ให้บริการและ
 - ให้ผู้อื่นใช้สิทธิโดยก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ยค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล
2. แถลงการณ์ฉบับนี้มีได้ครอบคลุมถึงการรับรู้รายได้ซึ่งมีลักษณะพิเศษและเป็นการเฉพาะ ดังต่อไปนี้ :—
 - เงินปันผลจากเงินลงทุนซึ่งบันทึกบัญชีโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
 - รายได้จากสัญญาก่อสร้าง
 - รายได้จากสัญญาเช่า
 - รายได้จากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และเงินชดเชยอื่นซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกัน
 - รายได้ของกิจการประกันภัยซึ่งเกิดจากกรรมธรรม์ประกันภัย
3. รายการต่อไปนี้ไม่ถือว่าอยู่ในขอบเขตของแถลงการณ์ฉบับนี้ และไม่อยู่ภายใต้นิยามของคำว่า “รายได้”

ความย่อหน้า 4

 - ก) กำไรที่ได้รับแล้วจากการจำหน่ายและกำไรที่ยังไม่ได้รับจากการถือครองสินทรัพย์อื่นที่มีใช้สิทธิประโยชน์
 - ข) กำไรที่ยังไม่ได้รับจากการถือครองสินทรัพย์หมุนเวียนซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า และการเพิ่มขึ้นโดยธรรมชาติของมูลค่า ผลผลิตทางการเกษตรและป่าไม้
 - ค) กำไรที่ได้รับแล้วและที่ยังไม่ได้รับจากการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและรายการปรับปรุงซึ่งเกิดจากการแปลงงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
 - ง) กำไรที่ได้รับแล้วจากการชำระหนี้สินในจำนวนที่น้อยกว่าจำนวนเงินที่บันทึกไว้ในบัญชี
 - จ) กำไรที่ยังไม่ได้รับจากการปรับมูลค่าใหม่สำหรับภาระหนี้สินที่บันทึกไว้ในบัญชี

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในแถลงการณ์ฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้
- | | |
|-------------------------------|---|
| รายได้ | หมายถึง จำนวนเงินสด ลูกหนี้หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้า การให้บริการและจากการให้สิทธิทรัพย์สินซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปแบบอื่น ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล จำนวนรายได้จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขายหรือบริการที่ได้ให้หรือจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าและผลตอบแทนที่เกิดจากการให้สิทธิทรัพย์สิน แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือรับแทนบุคคลอื่น เช่น ภาษีบางชนิดในกรณีที่เป็นตัวแทนรายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลัก มิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้รับมาทั้งจำนวน |
| วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา | เป็นวิธีการบัญชี ซึ่งรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อสินค้าที่ขายหรือบริการที่จะต้องทำตามสัญญาได้แล้วเสร็จหรือเสร็จเป็นส่วนใหญ่แล้ว |
| วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ | เป็นวิธีการบัญชี ซึ่งรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนตามสัดส่วนของสินค้าหรือบริการที่ทำเสร็จในช่วงต่าง ๆ |
| มูลค่ายุติธรรม | หมายถึง มูลค่าของสิทธิทรัพย์สินที่ถูกนำมาแลกเปลี่ยนกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยนโดยการแลกเปลี่ยนนั้นมีการต่อรองอย่างเต็มที่ |

ข้ออภิปราย

5. การรับรู้รายได้ ส่วนใหญ่จะเกี่ยวกับประเด็นที่ว่ากิจการควรรับรู้รายได้เมื่อใด ส่วนประเด็นของจำนวนรายได้ นั้น โดยปกติจะเป็นจำนวนที่ได้ตกลงกันระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายการขายนั้น แต่หากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายนั้นแล้ว ความไม่แน่นอนดังกล่าวอาจมีผลต่อการตัดสินใจว่าเมื่อใดจึงควรรับรู้รายได้

การขายสินค้า

6. หลักเกณฑ์ที่สำคัญในการกำหนดว่า ณ จุดใดที่กิจการควรรับรู้รายได้จากการขายสินค้า คือ
- ก) เมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญในสินค้านั้นไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ตัวอย่างของ

ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งยังคงอยู่กับผู้ขาย ได้แก่ ภาวะในความสัมพันธ์ของสินค้าหรือการใช้งานที่ไม่น่าพึงพอใจของสินค้า ความสูญเสียของสินค้า หรือภาระที่ผู้ขายยังคงต้องรับผิดชอบต่อสินค้าของตน หากสินค้านั้นใช้การไม่ได้ตามที่ได้ตกลงกันไว้ และผู้ขายมิได้รวมค่าใช้จ่ายที่ต้องรับผิดชอบเพิ่มเติมนี้ไว้ในค่าใช้จ่ายที่คิดเผื่อไว้สำหรับการประกันคุณภาพของสินค้า ซึ่งตามปกติผู้ขายจะต้องตั้งเป็นค่าใช้จ่ายก้างจ่ายไว้ หากความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญยังคงอยู่กับผู้ขายย่อมเป็นการไม่เหมาะสมที่จะรับรู้รายการนี้ว่าเป็นรายการขาย แต่หากความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของที่ไม่มีนัยสำคัญยังคงอยู่กับผู้ขายก็ไม่จำเป็นต้องชดเชยการรับรู้รายได้ในรายการนี้ ตัวอย่างเช่น กรณีที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ขายเพียงเพื่อเป็นการประกันการเก็บเงินสดในอนาคตจากผู้ซื้อ

- ข) เมื่อผู้ขายได้โอนผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญนั้นไปให้ผู้ซื้อแล้ว ตัวอย่างผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของ ได้แก่ กำไรจากการที่สินค้ามีค่าเพิ่มขึ้นหรือจากการดำเนินกิจการค้า หรือการใช้ประโยชน์สินทรัพย์นั้นเพื่อหารายได้

7. การประเมินว่าความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของได้โอนให้แก่ ผู้ซื้อแล้วหรือยังนั้น ควรพิจารณาจากสถานการณ์ของรายการนั้น ๆ โดยส่วนใหญ่แล้วการโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการโอนการครอบครอง หรือการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของไปให้ผู้ซื้อ ดังตัวอย่างเช่น การขายปลีก แต่มีบางกรณีที่การโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายอาจเกิดขึ้นในเวลาต่างจากการโอนการครอบครองหรือการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของ

8. ประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาในการตัดสินใจว่าความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญได้โอนไปยังผู้ซื้อแล้วหรือยัง ได้แก่

- ก) ยังมีงานที่มีนัยสำคัญที่จะต้องทำให้แล้วเสร็จหรือไม่
 ข) ผู้ขายยังมีส่วนเกี่ยวข้องกับด้านการจัดการหรือการควบคุมในสินค้าที่โอนไปในระดับที่เจ้าของโดยปกติวิสัยจะพึงมีหรือไม่
 ค) การชำระหนี้ค่าสินค้าของผู้ซื้อขึ้นอยู่กับรายได้ที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ซื้อหรือไม่

9. สำหรับอุตสาหกรรมบางประเภท ขั้นตอนการดำเนินการเกี่ยวกับการผลิตสินค้าที่มีสาระสำคัญอาจเสร็จสิ้นลงในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งก่อนที่จะเกิดรายได้ เช่น เมื่อได้มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตรแล้วหรือเมื่อได้ขุดดินแร่ออกมาแล้ว ในกรณีเช่นนี้ หากมีความมั่นใจว่าจะมีการขายเกิดขึ้น เช่น มีสัญญาผูกพันว่าผู้ซื้อจะต้องซื้อหรือการรับประกันโดยรัฐบาลว่าจะขายได้ หรือเป็นสินค้าที่เหมือนกันหมด (Homogeneous) ที่มีตลาดอยู่พร้อมที่จะซื้อและมีโอกาสน้อยมากที่จะขายไม่ได้ โดยทั่วไปสินค้าประเภทนี้จะตีราคาตามมูลค่าสุทธิที่จะขายได้ (Net realisable value) ถึงแม้จำนวนที่ตีราคาไว้จะไม่เข้าข่ายของนิยามของคำว่า “ รายได้ ” ตามย่อหน้า 4 นั้น แต่อาจจะถือเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนได้ในบางกรณีโดยมีการเปิดเผยข้อมูลนี้อย่างเหมาะสม

การให้บริการ

10. รายได้จากบริการ โดยทั่วไปจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว ซึ่งอาจใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา

- ก) วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ใช้ในกรณีที่การให้บริการมีขั้นตอนการดำเนินการมากกว่าหนึ่งขั้นตอน การรับรู้รายได้จึงเป็นไปตามสัดส่วนของการให้บริการที่ดำเนินการสำเร็จในแต่ละขั้นตอน รายได้ที่จะรับรู้ตามวิธีนี้ จะเป็นไปตามเกณฑ์มูลค่าของการให้บริการและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง จำนวนขั้นตอนของการดำเนินการ หรือเกณฑ์อื่นที่เหมาะสม เพื่อความสะดวกในการปฏิบัติ หากไม่ทราบได้อย่างแน่ชัดถึงจำนวนขั้นตอนของการดำเนินการในการให้บริการนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนด รายได้ก็ควรจะรับรู้โดยวิธี “เส้นตรง” ภายในระยะเวลาที่กำหนดวันแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามีวิธีการอื่นที่เหมาะสมกว่าในการสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบของการปฏิบัติงาน
- ข) วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา ใช้ในกรณีที่การให้บริการมีขั้นตอนการดำเนินการขั้นตอนเดียวหรือบางครั้งมีมากกว่าหนึ่งขั้นตอน แต่การบริการที่จะต้องให้ขึ้นขึ้นอยู่กับการดำเนินการขั้นตอนเดียวที่เป็นสาระสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับงานทั้งหมด เพราะฉะนั้น การบริการตามวิธีนี้จะไม่ถือเป็น การแล้วเสร็จจนกว่าได้มีการดำเนินการขั้นตอนที่เป็นสาระสำคัญนั้นเสียก่อน กล่าวคือ การรับรู้รายได้ตามวิธีนี้จะรับรู้รายได้เมื่อการดำเนินการขั้นตอนเดียวหรือขั้นตอนสุดท้ายที่เป็นสาระสำคัญนั้นได้แล้วเสร็จ

การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล

11. การให้ใช้สินทรัพย์ของกิจการก่อให้เกิดรายได้

- ก) ดอกเบี้ย เป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ที่เป็นเงินสดที่คิดจากจำนวนที่ค้างชำระต่อกิจการ
- ข) ค่าสิทธิ (Royalty) เป็นค่าตอบแทนการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร แบบแผนกรรมวิธีและสูตรลับ เครื่องหมายการค้า หรือสินทรัพย์อย่างอื่นที่คล้ายคลึงกัน
- ค) เงินปันผล เป็นผลตอบแทนจากการถือเงินลงทุนซึ่งไม่ได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย

12. โดยทั่วไปจะรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้ตามระยะเวลาโดยคำนวณจากจำนวนเงินต้นที่ค้างชำระและอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง สำหรับส่วนลดหรือส่วนเกินของหลักทรัพย์ที่ถืออยู่จะรับรู้เสมือนหนึ่งเป็นดอกเบี้ยตามสัดส่วนของระยะเวลาจนถึงวันที่ครบกำหนด

13. ค่าสิทธิ (Royalty) โดยทั่วไปจะถือเป็นรายได้ตามเงื่อนไขของข้อตกลงที่เกี่ยวข้องวันแต่ จะเห็นว่าไม่มีเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมกว่า
14. เงินปันผลจากการลงทุนที่มีได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) จะรับรู้เป็นรายได้ต่อเมื่อสิทธิที่จะรับเงินปันผลนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว
15. หากดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผลจากต่างประเทศ จะต้องผ่านขั้นตอนของการควบคุมปริวรรตเงินตราของประเทศนั้น ๆ และคาดคะเนว่าจะมีความล่าช้าในการได้รับอนุมัติให้นำส่งรายได้เหล่านี้แล้วก็ตามควรที่จะเลื่อนเวลาการรับรู้รายได้ในกรณีดังกล่าวออกไป

ผลจากความไม่แน่นอนในการรับรู้รายได้

16. การรับรู้รายได้จำเป็นต้องขึ้นอยู่กับความสามารถในการกำหนดจำนวนรายได้และ ณ เวลาที่ขายหรือให้บริการนั้น มีการคาดคะเนอย่างมีเหตุผลว่า กิจการจะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด การคาดคะเนอย่างมีเหตุผลว่าจะได้รับชำระหนี้ในทันทีไม่ได้เป็นการประกันว่าจะต้องเก็บเงินได้ในที่สุด
17. หาก ณ เวลาที่ขายหรือให้บริการยังไม่สามารถที่จะประเมินอย่างมีเหตุผลแน่ชัดได้ว่าจะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด ก็ไม่ควรรับรู้รายได้นั้น ในกรณีเช่นนี้ การรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินจะเหมาะสมกว่า แต่หากมั่นใจว่าจะเก็บเงินได้ในที่สุด ก็ควรรับรู้รายได้ ณ เวลาที่ขาย ถึงแม้จะเป็นการผ่อนชำระหนี้ก็ตาม
18. หากมีความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บหนี้เกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ขายหรือให้บริการแล้วสมควรที่จะตั้งประมาณการเผื่อไว้สำหรับความไม่แน่นอนนี้ต่างหากแทนที่จะไปปรับปรุงจำนวนรายได้เดิมที่ได้บันทึกไว้
19. ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้ อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีใดกรณีหนึ่งหรือหลายกรณีดังต่อไปนี้

ก) ผลประโยชน์ตอบแทน

หลักเกณฑ์สำคัญของการรับรู้รายได้ก็คือ จะต้องสามารถกำหนดจำนวนผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำที่พึงได้รับการขายสินค้า การให้บริการ และการให้สิทธิทรัพย์สินของกิจการได้อย่างสมเหตุสมผล หากไม่สามารถกำหนดจำนวนได้อย่างสมเหตุสมผลแล้ว ก็ต้องเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นออกไป

ข) ต้นทุน (รวมทั้งค่าใช้จ่ายการประกันคุณภาพของสินค้า)

โดยส่วนใหญ่แล้วต้นทุนทั้งหมด (รวมถึงต้นทุนการประกันคุณภาพของสินค้าและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้านั้น) จะมีขึ้นหลังจากการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการ) จะสามารถกำหนดหรือประมาณได้อย่างสมเหตุสมผล ด้วยเหตุนี้ จึงไม่ต้องเลื่อนการรับรู้รายได้นั้น แต่หากไม่สามารถจะกำหนดจำนวนต้นทุนที่จะเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผลก็ควรเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นออกไป

ก) การคืนสินค้า

หากกิจการมีความเสี่ยงในการที่จะต้องรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมากและกิจการสามารถจะคาดคะเนจำนวนสินค้าที่อาจจะต้องรับคืนได้ กิจการนั้นควรจะต้องประมาณการเผื่อการนี้ไว้ในบัญชี หากกิจการมีความเสี่ยงที่จะต้องรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมากแต่ไม่สามารถที่จะคาดคะเนจำนวนที่จะรับคืนได้ อาจถือได้ว่าหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้นั้นยังไม่ครบบริบูรณ์เพียงพอ ดังนั้น จึงควรเลื่อนเวลาในการรับรู้รายได้นั้นออกไป

20. หากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้ที่เกิดจากรายการใด ๆ แล้ว ปกติกิจการจะไม่รับรู้รายได้นั้นจนกว่าความไม่แน่นอนนั้นจะหมดไป ในกรณีเช่นนี้ ก็ควรจะตั้งพักต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายนั้นไว้เพื่อรอการเปรียบเทียบกับรายได้ในอนาคต หากมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่าต้นทุนดังกล่าวจะได้รับการชดเชยภายหลัง

ผลประโยชน์จากการแลกเปลี่ยนที่มีใช้เป็นตัวเงิน (Non - Monetary)

21. สำหรับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่อสินทรัพย์ (ที่มีใช้เป็นตัวเงิน) โดยปกติแล้วจำนวนรายได้จะกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือบริการที่แลกเปลี่ยนกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หนึ่งสามารถจะกำหนดได้แล้ว ก็ควรถือมูลค่านั้นเป็นจำนวนรายได้ของสินทรัพย์ที่ไม่เหมือนกันของอีกฝ่ายหนึ่งที่ได้แลกเปลี่ยนกันแล้วสำหรับสินทรัพย์หรือบริการที่เหมือนกันหากได้แลกเปลี่ยนกันแล้ว โดยทั่วไปจะไม่ถือว่ารายการแลกเปลี่ยนนี้ก่อให้เกิดรายได้ขึ้น

มาตรฐานการบัญชี การรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 ประกอบด้วยย่อหน้า 22 – 27 ของแถลงการณ์ฉบับนี้
มาตรฐานควรอ่านประกอบกับย่อหน้า 1 – 21 ของแถลงการณ์ฉบับนี้

22. การขายหรือให้บริการควรรับรู้รายได้ เมื่อได้ดำเนินการตามขั้นตอนในย่อหน้า 23 และ 24 ไปแล้ว
อย่างน่าพอใจ และ ณ เวลาที่รับรู้รายได้นั้นมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่าจะเรียกเก็บเงินได้
หาก ณ เวลาเดียวกันนั้นไม่มีเหตุผลที่จะสนับสนุนได้ว่า จะเรียกเก็บเงินได้ก็สมควรที่จะเลื่อนการรับรู้
รายได้นั้นไป

23. สำหรับรายการที่เกี่ยวกับการขายสินค้า จะถือว่าขั้นตอนการขายได้บรรลุผลสำเร็จเมื่อเป็นไปตาม
เงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ก) ผู้ขายสินค้าได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของสินค้านั้นไปให้แก่
ผู้ซื้อแล้ว กระบวนการขายที่มีนัยสำคัญได้ดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว และผู้ขายมิได้มีส่วนในด้านการ
จัดการและไม่มีสิทธิควบคุมหรือใช้สินค้าที่โอนไปในฐานะที่เจ้าของโดยปกติวิสัยจะพึงมีอีกต่อไป
และ
- ข) ปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ
 - จำนวนผลประโยชน์ตอบแทนที่จะได้รับจากการขายสินค้านั้น
 - จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้อง เกิดขึ้นแล้วหรือจะเกิดขึ้นในการผลิตหรือซื้อสินค้านั้น
 - จำนวนสินค้าที่ผู้ซื้อจะส่งคืน

24. สำหรับรายการที่เกี่ยวกับการให้บริการ การรับรู้รายได้โดย “วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา” หรือ “วิธี
อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ” ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างรายได้กับงานที่ได้กระทำไปไม่ว่าในกรณีใด
จะถือว่าขั้นตอนการก่อให้เกิดรายได้ได้บรรลุผลสำเร็จแล้วหากปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ

- ก) จำนวนผลประโยชน์ตอบแทนที่จะได้รับจากการให้บริการ และ
- ข) จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้เกิดขึ้นแล้วหรือที่จะเกิดขึ้นในการให้บริการนั้น ๆ

25. รายได้จากให้ผู้โอนใช้สิทธิทรัพย์สินของกิจการโดยก่อให้เกิดรายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และ
เงินปันผลควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อปราศจากความไม่แน่นอน อันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือ
ความสามารถในการเรียกเก็บเงิน การรับรู้รายได้เหล่านี้ให้เป็นไปตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- ก) ดอกเบี้ย : ตามสัดส่วนของระยะเวลาและคำนวณจากเงินต้นที่ค้างชำระตามอัตรา
ดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง
- ข) ค่าสิทธิ (Royalty) : ตามเกณฑ์ที่พึงจะได้รับตามเงื่อนไขของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง

ก) เงินปันผล จากการลงทุนที่มีได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย : เมื่อสิทธิในการรับเงินปันผลนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว

26. การรับรู้รายได้ตามแถลงการณ์มาตรฐานฉบับนี้ให้ใช้สำหรับรายการที่เป็นสาระสำคัญเท่านั้น

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

27. นอกเหนือจากการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดโดยแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่องนโยบายการบัญชีแล้ว กิจการควรเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงของสถานการณ์ที่ทำให้ต้องเลื่อนเวลาการรับรู้รายได้ออกไปจนกว่าความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญนั้นได้สิ้นสุดลง

วันถือปฏิบัติ

28. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ให้เริ่มถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2529 เป็นต้นไป

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ประกอบด้วย สรุปมาตรฐานโดยสังเขป ตัวอย่างการรับรู้รายได้จากธุรกิจการพาณิชย์ และ ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี เพื่อเป็นแนวทางให้ความกระจ่างแก่ผู้ใช้นั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของ แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

สรุปมาตรฐานโดยสังเขป

ขายสินค้า

- รับรู้รายได้เมื่อความเสี่ยงและผลตอบแทนในการเป็นเจ้าของได้โอนไปให้กับผู้ซื้อแล้ว แต่ต้องปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ตามราคาขาย จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้อง และจำนวนของสินค้าที่ผู้ซื้อจะส่งคืน

การให้บริการ

- ถูตามวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญาหรือตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ แล้วแต่กรณีแต่ต้องปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ ค่าบริการและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง

ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) หรือเงินปันผล — ตามสิทธิเรียกร้องแต่ต้องปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้ และการเรียกเก็บหนี้

(หมายเหตุ :— การสรุปโดยสังเขปเป็นเพียงประโยชน์ในการเข้าใจในหลักการมาตรฐานนี้เท่านั้น รายละเอียดควรจะศึกษาจากแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้)

ตัวอย่างการรับรู้รายได้จากธุรกิจการพาณิชย์

1. การขายสินค้า

1.1 การขายสินค้าแต่ยังไม่ได้ส่งเนื่องจากเป็นความต้องการของลูกค้า แต่ลูกค้าได้เป็นเจ้าของสินค้านั้นแล้ว และยอมรับชำระหนี้สินนั้น

(Bill and hold sales)

- ควรรับรู้รายได้โดยไม่คำนึงถึงการส่งมอบสินค้าว่ายังไม่เกิดขึ้น ทั้งนี้เพราะมีความหวังว่าจะนำส่งในที่สุด อย่างไรก็ตาม ผู้ขายต้องมีสินค้านั้นเจาะจงไว้ อยู่แล้วและพร้อมที่จะส่งในเวลาที่ได้รับรู้รายได้นั้น ไม่ใช่มีเพียงแต่ความตั้งใจที่จะซื้อหรือผลิตสินค้าเพื่อที่จะนำส่งสินค้านั้นต่อไป

1.2 การส่งของที่ยังมีเงื่อนไขอยู่

(Shipped subject to conditions)

ก. เงื่อนไขการคิดตั้งและการตรวจสอบ
(กล่าวคือ สินค้าได้ขายไปโดยมีเงื่อนไข
ให้ติดตั้งให้หรือรอการตรวจสอบอยู่)

ข. ขายโดยการส่งมอบ แต่ผู้ซื้อมีเงื่อนไขจะ
ยอมรับสินค้าต่อเมื่อมีความพอใจแล้ว
(Sales on approval)

ค. การขายที่มีการรับประกัน (Guaranteed
Sales) ซึ่งเป็นการขายที่มีการส่งมอบแล้ว
ให้สิทธิผู้ซื้ออย่างไม่มีขอบเขตจำกัดใน
การคืนสินค้าหากไม่พอใจ

ง. การฝากขาย (Consignment sales)
ซึ่งเป็นการส่งมอบสินค้าโดยผู้รับยอมรับ
ที่จะขายสินค้าให้แทนผู้ส่ง

จ. การขายแบบจ่ายเงินสดเมื่อส่งมอบ
(Cash on delivery sales)

— รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าลูกค้าจะยอมรับสินค้าและ
การติดตั้งและตรวจสอบได้เสร็จสิ้นสมบูรณ์แล้ว
ในบางกรณีขบวนการติดตั้งอาจจะง่ายจนเป็นการ
สมควรที่จะรับรู้การขายโดยไม่คำนึงถึงการติดตั้ง
นั้นยังไม่เรียบร้อย (เช่น การติดตั้งเครื่องรับโทร-
ทัศน์ที่มีขบวนการเพียงแกะออกจากกล่อง และนำ
เข้าต่อสายไฟและติดตั้งเสาอากาศ) หรือในบางกรณี
การตรวจสอบเพื่อกำหนดมูลค่าตามสัญญาเท่า
นั้น (เช่น การขนส่งเหล็ก, แร่, น้ำตาล, ถั่ว ฯลฯ)
และอาจที่จะรับรู้รายได้ที่ประมาณขึ้น ณ วันที่ส่ง
มอบของหรือเวลาอื่นที่เหมาะสม

— ไม่ควรรับรู้รายได้จนกว่าการส่งมอบจะได้รับ
ยอมรับอย่างเป็นทางการจากผู้ซื้อ หรือจนกว่าระยะ
เวลาที่ผู้ซื้อที่จะปฏิเสธการรับสินค้านั้นได้ผ่านพ้น
ไปแล้ว

— การรับรู้รายได้ในกรณีเช่นนี้ขึ้นอยู่กับเนื้อหาของ
สัญญาในกรณีของการขายปลีกตามปกติ (เช่น การ
ที่ร้านหรือห้างสรรพสินค้าบางแห่งคืนเงินค่าซื้อให้
ถ้าลูกค้าไม่พอใจในสินค้านั้น) อาจเป็นการเหมาะ
สมควรที่จะรับรู้รายได้ โดยมีการประมาณการเพื่อไว้
อย่างเพียงพอสำหรับสินค้าที่อาจต้องรับคืนโดย
อาศัยประสบการณ์ที่ผ่านมา ในบางกรณีเนื้อหาของ
สัญญาอาจจะแสดงให้เห็นว่าเป็นสินค้าฝากขายตาม
ข้อ ง.

— รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าสินค้านั้นจะขายออกไป
ให้บุคคลที่สาม

— รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าผู้ขายหรือตัวแทนของผู้ขาย
จะได้รับเงินสด

- 1.3 การขายซึ่งผู้ซื้อจ่ายเงินเป็นงวดให้ผู้ขายและผู้ขายจะส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อได้รับเงินงวดสุดท้ายแล้ว
- 1.4 การขายและจัดส่งสินค้าตามสั่ง ซึ่งเป็นการขายที่ได้รับการชำระเงิน (หรือได้รับการชำระเงินบางส่วน) สำหรับสินค้าที่ขณะนั้นยังไม่มีและกำลังรอการผลิตอยู่ หรือรอการจัดส่งไปให้ลูกค้าโดยตรงจากบุคคลที่สาม
- 1.5 การขายที่มีสัญญาซื้อคืน (นอกจากการแลกเปลี่ยนสินค้า) Sales/repurchase agreements (other than swap transactions) ซึ่งเป็นการขายโดยผู้ขายตกลงเห็นพ้องกับผู้ซื้อที่จะรับซื้อคืนสินค้าเดียวกันนั้นในเวลาถัดมา
- 1.6 การขายให้กับตัวกลาง (Sales to intermediate parties) เป็นการขายสินค้าให้กับผู้แทนจำหน่าย ผู้จัดจำหน่ายหรือบุคคลอื่นเพื่อการขายต่ออีกทอดหนึ่ง
- 1.7 ค่าสมาชิกในสิ่งตีพิมพ์
- 1.8 การขายอสังหาริมทรัพย์
- รายได้จากการขายประเภทนี้ไม่ควรรับรู้จนกว่าสินค้าจะส่งมอบ
- อย่างไรก็ตาม ถ้าจากประสบการณ์ชี้ให้เห็นว่าในที่สุดการขายส่วนมากจะเป็นผลสำเร็จ รายได้อาจรับรู้เมื่อได้รับเงินมัดจำส่วนใหญ่แล้ว
- รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าจะส่งมอบสินค้าไปให้ผู้ซื้อแล้ว
- รายการนี้ โดยเนื้อหาแล้วเป็นการจัดการทางด้านการกู้ยืมเงิน เงินสดที่ได้รับซึ่งไม่ถือเป็นรายได้ตามที่ได้นิยามไว้ และไม่ควรรับรู้เป็นรายได้
- รายได้ในกรณีนี้สามารถรับรู้ได้ ถ้าความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของอันมีนัยสำคัญ ได้โอนไปแล้ว ในบางกรณี ผู้ซื้อโดยเนื้อหาแล้วเป็นเพียงตัวแทนเท่านั้น การขายในกรณีนี้จึงถือเสมือนเป็นการฝากขาย
- รายได้ที่ได้รับ หรือมูลค่าตามใบแจ้งหนี้ควรตั้งพักและรับรู้เป็นรายได้เฉลี่ยเท่า ๆ กัน ตามระยะเวลา หากรายการที่ส่งมอบตามระยะเวลาที่มีมูลค่าต่างกัน รายได้ควรขึ้นอยู่กับมูลค่าของรายการที่ส่งมอบโดยเทียบกับมูลค่าสมาชิกทั้งหมด
- เมื่อสินทรัพย์ได้ขายไปควรจะต้องถือเป็นรายได้ ต่อเมื่อผู้ซื้อได้ครอบครองสินทรัพย์นั้นแล้ว อย่างไรก็ตาม เงินวางล่วงหน้าหรือข้อผูกพันอื่นที่ผู้ซื้อได้ชำระไว้ อาจจะไม่เพียงพอที่จะทำให้แน่ใจว่าจะมีการชำระเงินจนเสร็จสิ้นสมบูรณ์ ถึงแม้ว่าผู้ขายจะมีหลักประกันจากการที่ผู้ขายสามารถยึดสินทรัพย์คืนได้ หรือปกป้องผลประโยชน์ของคนในทางอื่นได้หากผู้ซื้อผิด

1.9 ส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณการซื้อ

สัญญา ก็ไม่สมควรที่จะรับรู้รายได้ทั้งจำนวน ดังนั้น เมื่อมีการขายในสถานภาพเช่นนี้ รายการนี้ก็ควรรับรู้เป็นรายได้ตามงวดที่ได้รับชำระ

— การที่ได้รับส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณการซื้อ ไม่อยู่ในคำจำกัดความของรายได้ เนื่องจากผู้ซื้อจะบันทึกต้นทุนในราคาสุทธิ และด้านผู้ขายก็จะบันทึกในราคาขายสุทธิ

2. การให้บริการ

2.1 ค่าติดตั้ง

— ในกรณีที่ค่าติดตั้งไม่เป็นส่วนหนึ่งของการขายผลิตภัณฑ์ ค่าติดตั้งนี้ควรรับรู้เป็นรายได้ ต่อเมื่ออุปกรณ์ได้ติดตั้งแล้วและยอมรับโดยลูกค้า

2.2 ค่าบริการ ซึ่งรวมอยู่ในราคาขายของผลิตภัณฑ์

— เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์รวมจำนวนที่กำหนดขึ้นสำหรับการให้บริการภายหลังจากการขายด้วย เช่น ในระยะเวลาที่รับประกันคุณภาพของสินค้า จะเป็นการเหมาะสมที่จะตั้งหักส่วนหนึ่งของราคาขายที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการและรับรู้เป็นรายได้ตามระยะเวลาที่เหมาะสม

2.3 ค่านายหน้าโฆษณา และค่านายหน้าประกันภัย

— รายได้ควรรับรู้เมื่อได้ให้บริการเสร็จสมบูรณ์แล้ว สำหรับกิจการทำโฆษณา ค่านายหน้าโฆษณาจะรับรู้เมื่อการโฆษณาที่เกี่ยวข้องปรากฏต่อสาธารณชน ซึ่งตรงกันข้ามกับค่านายหน้าเกี่ยวเนื่องกับการผลิต ซึ่งจะรับรู้ เมื่อโครงการได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว ส่วนค่านายหน้าประกันภัยควรรับรู้ ณ วันที่เริ่ม หรือวันที่ต่อประกันของกรมธรรม์นั้น ๆ ในบางกรณีอาจมีการปรับปรุงค่านายหน้าซึ่งขึ้นอยู่กับกรเรียกหรือค่าเสียหายตามประสบการณ์ของกรมธรรม์ที่เกี่ยวข้อง ในบางกรณีอาจจะต้องให้บริการสำหรับกรมธรรม์นั้นตลอดอายุของกรมธรรม์ ค่านายหน้า หรือ ส่วนของค่านายหน้าจากกรมธรรม์นี้จึงควรรับรู้โดยเฉลี่ยตามระยะเวลา

2.4 ค่านายหน้าจากการให้บริการทางการเงิน

— การบริการทางการเงินอาจจะบริการเพียงขั้นตอนเดียว หรือช่วงระยะเวลาหนึ่ง ในทำนองเดียวกันการเรียกเก็บค่าบริการนี้ ก็อาจจะเป็นจำนวนเงินครั้งเดียว หรือหลายครั้งตามอายุของการบริการที่เกี่ยวข้อง การชำระหนี้นี้อาจจะเป็นการชำระตามทีเรียกร้องมาหรือรวมอยู่กับเงินกู้หรือบัญชีอื่น และชำระเป็นตอน ๆ ไป การรับรู้รายได้ในกรณีเช่นนี้จึงควรคำนึงถึง :-

- ก) การบริการเป็นการบริการครั้งเดียว และแล้วเสร็จ หรือบริการต่อเนื่องกันไป
- ข) ภาระต้นทุนค่าใช้จ่ายในการบริการที่เกี่ยวข้องกัน
- ค) เมื่อใดจะได้รับค่าบริการนั้น โดยทั่วไปค่านายหน้าสำหรับการจัดการเพื่อให้กู้หรือการให้ใช้เครดิตอื่นจะถือเป็นรายได้เมื่อมีสัญญาผูกพันทั้งสองฝ่ายแล้วค่าธรรมเนียมผูกพันเงินกู้ หรือบริการเครดิตอื่นหรือค่าธรรมเนียมการจัดการจะถือเป็นรายได้ตามอายุเงินกู้หรือบริการเครดิต และคำนึงถึงจำนวนเงินผูกพันที่ยังค้างอยู่ ประเภทการบริการและช่วงเวลาที่ค่าใช้จ่ายเกี่ยวข้องกับการบริการนั้น

2.5 ค่าผ่านประตู

— รายได้จาก การแสดง งานเลี้ยง และรายการพิเศษอื่น ควรรับรู้เมื่อการแสดงนั้นได้เสร็จสิ้นแล้ว เมื่อค่าผ่านประตูสำหรับหลายรายการได้ขายไป การรับรู้รายได้ควรแบ่งสรรอย่างสม่ำเสมอและมีเหตุผลตามรายการที่เกิดขึ้น

2.6 ค่าเล่าเรียน

— รายได้ควรรับรู้ตามระยะเวลา

2.7 ค่านำเข้าเป็นสมาชิก ค่าเข้าเป็นสมาชิกและค่าบำรุงสมาชิก

— การรับรู้รายได้ประเภทนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของการที่จะให้ ถ้าค่าสมาชิกเป็นเพียงให้สิทธิเป็นสมาชิกเท่านั้น โดยที่ค่าบริการหรือผลิตภัณฑ์อื่นจะต้องจ่ายต่างหากหรือหากมีค่าสมาชิกต่างหากคือปีด้วยแล้ว ค่าสมาชิกขั้นต้นควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้รับ

แต่ถ้าค่าสมาชิกให้สิทธิได้รับบริการหรือสิ่งตีพิมพ์ระหว่างปีอีกด้วย ค่าสมาชิกก็ควรรับรู้อย่างสม่ำเสมอและมีเหตุผลโดยคำนึงถึงระยะเวลาและประเภทการบริการที่จะให้

2.8 ค่าสัมปทาน (Franchise fees)

- โดยทั่วไปค่าสิทธิจะครอบคลุมถึงการให้ความร่วมมือขั้นแรก และการบริการภายหลัง รวมถึงอุปกรณ์วัสดุ และความรู้ ฯลฯ บ่อยครั้งที่การกำหนดหลักการและการแปรรูปค่าสิทธิที่มีความยากลำบากและต้องใช้เวลาพิจารณาอย่างมาก เพื่อเป็นแนวทางทั่วไปหลักการการรับรู้ค่าสิทธิต่อไปนี้ควรจะถือเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด
 - ส่วนของค่าสิทธิเบื้องต้น (initial franchise fee) ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่มีตัวตน (ถ้ามี) ควรรับรู้เมื่อรายการได้ส่งมอบ
 - ส่วนของค่าสิทธิซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการในอนาคต (ถ้ามี) ควรตั้งพักและรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว
 - ถ้าค่าสิทธิซึ่งจะรับต่อเนื่องกันไปตามสัญญาไม่เพียงพอที่จะครอบคลุมต้นทุนค่าใช้จ่ายและระดับกำไรพอควร สำหรับการบริการที่จะให้ต่อเนื่องกันไป การรับรู้ค่าสิทธิเบื้องต้นบางส่วนหรือทั้งหมดควรจะรอการรับรู้ไว้ก่อนเพื่อการเปรียบเทียบรายได้กับค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมยิ่งขึ้น

ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ที่นำมาเป็นตัวอย่างนี้ได้รวบรวมและศึกษามาจากงบการเงินทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติเท่านั้น

1. การขายสินค้า

1.1 การขายสินค้าโดยทั่วไป

— บริษัทถือการขายสินค้าเป็นรายได้เมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว

1.2 การขายพืชผลทางการเกษตร

— รายได้จากการขายมันสำปะหลังจะถือเป็นรายได้เมื่อได้มีการส่งมอบ แต่ในบางกรณีต้องมีการปรับปรุงการบันทึกรายได้เมื่อมีการตกลงจำนวนสินค้าที่ได้รับและการชำระราคาสินค้า การปรับปรุงดังกล่าวซึ่งไม่มีมูลค่าอันเป็นสาระสำคัญจะบันทึกต่อเมื่อได้มีการตกลงเป็นที่เรียบร้อยแล้วโดยทางการค้าตามปกติ

1.3 การขายแร่

— ถ้าขายแร่จะถือเป็นรายได้เมื่อได้ขายและส่งมอบแร่ที่ผลิตแล้ว สำหรับแร่ที่เหลือที่ยังไม่ได้ส่งมอบก็ให้ถือเป็นรายได้เช่นกัน ความมูลค่าสุทธิที่พึงจะขายได้ซึ่งเป็นไปตามหลักปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปสำหรับอุตสาหกรรมขุดแร่ดีบุก

1.4 การขายเครื่องมือและเครื่องจักร

— บริษัทฯ บันทึกรายได้จากการขายเครื่องสมองกลเมื่อได้ติดตั้งเรียบร้อยแล้วและลูกค้าได้ยอมรับมอบแล้ว ส่วนรายได้จากการขายอุปกรณ์และส่วนประกอบอื่นถือเป็นรายได้เมื่อสินค้าได้ส่งมอบแล้ว ผลขาดทุนที่ประมาณไว้จากการที่ต้องรับคืนเครื่องสมองกลในอนาคตและผลประโยชน์ด้านภาษีที่เกี่ยวข้องเนื่องกันได้บันทึกไว้เป็นหนี้สินอัน

— บริษัทฯ ถือรายได้จากการขายและติดตั้งตามวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ตามวิธีนี้ต้นทุนถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อได้เกิดขึ้นแล้ว และรายได้จากการขายถือความอัตรส่วนของต้นทุนที่ได้จ่ายไปกับต้นทุนที่

ปัจจุบัน ที่ได้ประมาณไว้สำหรับสัญญาที่ใช้เวลาค่ำกว่าหกเดือน รายได้จากการขายและติดตั้งจะถือเป็นรายได้เมื่องานได้เสร็จตามสัญญาแล้ว

หากรายได้ที่บันทึกไว้เกินจำนวนเงินใบแจ้งหนี้ที่ส่งไปให้ลูกค้าหรือการชำระเงินตามขั้นตอนที่เกินกว่าจำนวนงานที่ทำเสร็จแล้วได้บันทึกไว้ในบัญชี “ ต้นทุนและประมาณกำไรเกินยอดใบแจ้งหนี้ สำหรับงานที่ยังไม่แล้วเสร็จ ” และบัญชี “ ยอดใบแจ้งหนี้ที่เกินต้นทุนและประมาณกำไร ” ตามลำดับ โดยตัดหักไว้เพื่อถือเป็นรายได้ในอนาคตเมื่อได้ออกใบแจ้งหนี้ไปให้กับลูกค้าแล้ว หรือได้กระทำการเพิ่มเติมให้เกิดรายได้ขึ้นแล้ว

1.5 การขายบ้านและที่ดิน

- บริษัทฯ รับรู้รายได้จากการขายบ้านเป็นรายหลังเมื่อการก่อสร้างเสร็จและขายได้ ส่วนการขายบ้านตามโครงการเป็นกลุ่มจะรับรู้รายได้ว่าเกิดขึ้นตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ
- บริษัทฯ รับรู้รายได้จากการขายที่ดินตามขั้นตอนของงานการก่อสร้างบ้านที่เสร็จ

2. การให้บริการ

2.1 ให้บริการทั่ว ๆ ไป

- รายได้จากการให้บริการ จะถือเป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว และทางบริษัทฯ ได้ออกใบแจ้งหนี้ให้แก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว
- รายได้จากการให้บริการ จะถือว่าเกิดขึ้นเมื่องานนั้นได้แล้วเสร็จ

2.2 ธุรกิจนายหน้า

- คำนายหน้า จะถือเป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการเสร็จเรียบร้อยแล้ว และเมื่อได้รับใบแจ้งยอดค่านายหน้าแล้ว
- บริษัทฯ รับรู้รายได้ค่านายหน้าเมื่อได้มีการออกใบแจ้งหนี้แล้วซึ่งเป็นเวลาที่ใกล้เคียงกับวันที่กรมธรรม์มีผลใช้บังคับ

3. การขายและการให้บริการ

ธุรกิจหลายประเภท

— รายได้ประกอบด้วยมูลค่าขายของสินค้าและบริการ
ค่าเช่าอุปกรณ์ และค่าใช้จ่ายเกี่ยวเนื่องโดยตรงที่
เรียกเก็บได้

ธุรกิจโรงแรม

— รายได้จากการขายคือราคาในใบแจ้งหนี้ สำหรับค่า
สินค้าและบริการหลังจากหักส่วนลดแล้ว

ธุรกิจขายสินค้าและบริการ
ด้านการศึกษา

— รายได้จากการขายสินค้าและให้บริการ จะถือเป็น
รายได้เมื่อได้มีการส่งมอบสินค้าและให้บริการแล้ว
รายได้จากการให้บริการตามสัญญาและการสอนพิเศษ
แก่นักเรียนประจำ จะพักรอการตัดบัญชี และถือเป็น
รายได้ตามสัดส่วนของระยะเวลาของสัญญาให้
บริการนั้น หรือตามภาคการศึกษาแล้วแต่กรณี

4. การให้ใช้สินทรัพย์

4.1 ดอกเบี้ย

— บริษัทฯ ใช้เกณฑ์คงค้างสำหรับรายได้และค่าใช้จ่าย
ที่เป็นสาระสำคัญยกเว้นดอกเบี้ยจากเงินให้กู้ยืมที่
ค้างชำระเป็นเวลานาน และคาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้
จะถือเป็นรายได้ต่อเมื่อได้รับชำระแล้ว (อันเป็นวิธี
ปฏิบัติโดยทั่วไปของธุรกิจธนาคาร)

— ดอกเบี้ยได้ถือเป็นรายได้ตามระยะเวลาของเงินให้กู้
ยืม โดยคำนวณจากยอดเงินต้นที่คงค้าง ส่วนเงินให้
กู้ยืมรายที่เห็นว่ามีปัญหาในการเรียกเก็บหนี้ บริษัทฯ
จะไม่ตั้งค้างรับสำหรับดอกเบี้ยของเงินให้กู้ยืมรายนั้น
ในกรณีที่ดอกเบี้ยหรือส่วนลดได้คิดรวมอยู่ในตัวเงิน
หรือเงินให้กู้ยืมแล้ว ดอกเบี้ยและส่วนลดดังกล่าว
จะค้างพักไว้และตัดจำหน่ายเป็นรายได้เฉลี่ยเท่า ๆ
กันตลอดอายุของตัวเงินหรือระยะเวลาของเงินให้
กู้ยืมนั้น

— ดอกเบี้ยจากการรับจ้างของคำนวณจากยอดที่ยังค้าง
ชำระและถือเป็นรายได้ของปีที่เกี่ยวข้อง

4.2 ค่าสิทธิ (Royalty)

— รายได้ค่าสิทธิจะเกิดขึ้นตามเงื่อนไขของข้อตกลงของการให้ใช้สินทรัพย์นั้น และบริษัทฯ จะรับรู้เป็นรายได้เมื่อบริษัทฯ มีสิทธิในค่าสิทธิ

4.3 เงินปันผล

- เงินปันผลจากหลักทรัพย์จดทะเบียนและรับอนุญาตบันทึกเป็นรายได้เมื่อได้ทราบข่าวสารจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือเมื่อได้มีการประกาศจ่ายส่วนเงินปันผลจากหลักทรัพย์อื่นบันทึกเป็นรายได้เมื่อได้มีการประกาศจ่ายแล้ว
- รายได้เงินปันผลจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้เมื่อได้มีการประกาศจ่ายแล้ว

ภาคผนวก ก

แถลงการณ์เกี่ยวกับ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7

เรื่อง
การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อ

คำนำ

1. การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อ มีวิธีปฏิบัติหลายวิธี จึงจำเป็นต้องกำหนดแนวทางให้เป็นมาตรฐานอย่างเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้งบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพและถูกต้องตามความเป็นจริง

คำนิยาม

2. ในแถลงการณ์นี้

“เช่าซื้อ” หมายถึง การเช่าซื้อตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“ราคาส่ง” หมายถึง ราคาที่ผู้ให้เช่าซื้ออาจขายทรัพย์สินนั้นได้เป็นเงินสด หรือราคาที่สามารถขายทรัพย์สินนั้นได้เป็นเงินสดในท้องตลาด ณ วันที่สัญญาเช่าซื้อ หรือวันตกลงทำสัญญาเช่าซื้อ

“เงินวางเริ่มแรก” (Down payment) หมายถึง เงินที่ผู้เช่าซื้อชำระแก่เจ้าของทรัพย์สินเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของราคาส่ง ณ วันที่มีการเช่าซื้อเกิดขึ้น

“ราคาส่งสุทธิ” หมายถึง ยอดสุทธิ ณ ขณะใดขณะหนึ่งของราคาส่งหักด้วยเงินวางเริ่มแรกและราคาส่งส่วนที่ได้ชำระเป็นเงินค่างวดแล้ว

“จำนวนเงินเช่าซื้อ” หมายถึง ผลรวมของเงินค่างวดที่ผู้เช่าซื้อจะต้องชำระแก่ผู้ให้เช่าซื้อตามระยะเวลาและเงื่อนไขในสัญญาเช่าซื้อ

“เงินค่างวด” (Instalment) หมายถึง เงินที่ผู้เช่าซื้อชำระแก่ผู้ให้เช่าซื้อในแต่ละงวด ซึ่งประกอบด้วยส่วนที่เป็นราคาส่งและดอกเบี้ยเช่าซื้อ

“ดอกเบี้ยเช่าซื้อ” หมายถึง เงินที่ผู้เช่าซื้อให้เป็นค่าตอบแทนการเช่าซื้อ

“ดอกเบี้ยเช่าซื้อหรือการตัดบัญชี” หมายถึง ดอกเบี้ยเช่าซื้อที่ยังไม่รับรู้เป็นรายได้

“อัตราดอกเบี้ยเช่าซื้อ” หมายถึง ดอกเบี้ยเช่าซื้อคำนวณเป็นร้อยละต่อปี กับราคาส่งสุทธิ โดยคำนวณในลักษณะเดียวกับดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินที่ต้องชำระคืนเป็นงวด ๆ

“กำไรที่เกิดจากการขาย” หมายถึง ผลต่างระหว่างราคาส่งกับต้นทุนของทรัพย์สินที่ให้เช่าซื้อ

ข้ออภิปราย

3. การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ มีประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น ประเด็นแรกเกิดจากการที่เนื้อหาทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นไม่สอดคล้องกับรูปแบบทางกฎหมาย อีกประเด็นหนึ่งเกิดจากการแบ่งสรรดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้ในแต่ละงวด

4. ในการดำเนินธุรกิจโดยทั่วไป เนื้อหาทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น มักสอดคล้องกับรูปแบบทางกฎหมาย แต่การให้เช่าซื้อ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าซื้อจะมีเจตนาที่จะซื้อและผู้ให้เช่าซื้อจะมีเจตนาที่จะขายทรัพย์สินที่เช่าซื้อ และผู้เช่าซื้อได้ครอบครองและใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นตั้งแต่วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อ ดังนั้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของการให้เช่าซื้อได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ในทางบัญชีจึงต้องถือว่าผู้ให้เช่าซื้อได้ขายทรัพย์สินนั้นแล้วตั้งแต่วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อ ถึงแม้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้อก็ตาม และกระบวนการก่อให้เกิดรายได้บรรลุผลสำเร็จแล้ว ดังนั้น กิจกรรมควรรับรู้กำไรที่เกิดจากการขายทั้งจำนวนในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อ แต่โดยที่การให้เช่าซื้อโดยทั่วไปจะมีระยะเวลาตามสัญญาเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชี กิจกรรมอาจรับรู้กำไรที่กล่าวเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้

5. ดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้ที่ผู้ให้เช่าซื้อได้รับเป็นการตอบแทนสำหรับการให้เช่าซื้อ เสมือนหนึ่งว่าผู้ให้เช่าซื้อได้ให้ผู้เช่าซื้อกู้ยืมเงินไปเพื่อซื้อทรัพย์สินนั้น ดังนั้น ผู้ให้เช่าซื้อจึงควรรับรู้ดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้ในลักษณะเดียวกันกับดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินที่ลูกหนี้ชำระคืนเป็นงวด ๆ ซึ่งคำนวณดอกเบี้ยจากเงินต้นที่ลดลงวันแต่ในกรณีที่ทำการให้เช่าซื้อนาน ๆ ครั้ง และจำนวนเงินไม่มีนัยสำคัญจะไม่ใช้หลักการนี้ก็ได้อีก

6. เนื่องจากระยะเวลาการให้เช่าซื้อสังหาริมทรัพย์ประเภทรถยนต์หรือสินค้าอุปโภคบริโภคจะมีระยะเวลาสั้นเพียง 3-4 ปี การคำนวณดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้ในแต่ละงวดจึงควรใช้วิธีผลรวมจำนวนตัวเลข (Sum of the digits) ซึ่งได้ผลลัพธ์ใกล้เคียงกับวิธีการคิดดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืม ส่วนกรณีสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีระยะเวลาเช่าซื้อนานประมาณ 10-15 ปี หากใช้วิธีดังกล่าวผลลัพธ์จะไม่ใกล้เคียงกับวิธีการคิดดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืม จึงควรใช้วิธีคำนวณจากราคาเงินสดสุทธิ ณ วันต้นงวดแต่ละงวดตามอัตราดอกผลเช่าซื้อโดยใช้ตารางเงินรายปี (ตาราง Annuity)

มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 ประกอบด้วยย่อหน้า 7 ถึง 11 ควรอ่านประกอบกับย่อหน้า 1 ถึง 6 ของแถลงการณ์ฉบับนี้

7. ในกรณีที่มีกำไรที่เกิดจากการขายให้รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้เช่าซื้อหรืออาจรับรู้กำไรที่กล่าวเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้

8. การรับรู้ดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้ควรใช้วิธีที่ได้ผลลัพธ์ใกล้เคียงกับวิธีการคิดดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืม กล่าวคือ ในกรณีที่เป็นการให้เช่าซื้อระยะยาวควรคำนวณโดยใช้ตารางเงินรายปี ส่วนกรณีที่เป็นการให้เช่าซื้อระยะสั้นอาจคำนวณตามวิธีผลรวมจำนวนตัวเลขก็ได้

ในกรณีที่ไม่ได้รับชำระเงินค่างวดตามกำหนดและไม่มีเหตุผลที่สนับสนุนได้ว่าจะเรียกเก็บเงินได้ ก็สมควรที่จะเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นออกไป ทั้งนี้ ให้เปิดแผนนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องนี้ด้วย

9. ในกรณีที่ผู้เช่าซื้อผิดสัญญาและผู้ให้เช่าซื้อเรียกทรัพย์สินนั้นคืน ควรบันทึกบัญชีโดยโอนยอดคงเหลือสุทธิของบัญชีลูกหนี้เช่าซื้อโดยหักบัญชีดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชีสำหรับผู้เช่าซื้อรายนั้นไปแสดงในบัญชีทรัพย์สินรอการขาย ทั้งนี้ เมื่อวันสิ้นรอบระยะเวลาการบัญชีให้แสดงยอดของทรัพย์สินรอการขายไว้ในราคาตลาดหรือราคาตามบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า

10. สำหรับการแสดงยอดลูกหนี้เช่าซื้อในงบดุล ให้แสดงยอดตามจำนวนเงินเช่าซื้อคงค้างเป็นยอดสุทธิโดยหักยอดคงเหลือของดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชี และแสดงรายละเอียดของรายการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

11. แดงการณ์มาตรฐานการบัญชีนี้ให้ถือเป็นหลักในการบัญชีสำหรับการขายโดยวิธีผ่อนชำระทางด้านผู้ขายด้วยโดยอนุโลม

วันที่ปฏิบัติ

12. แดงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีสำหรับการให้เช่าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่มีงวดการบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2530 เป็นต้นไป

คณะทำงาน

จรุง หนูขวัญ

สรสิทธิ์ สุนทรภาค

ชัยวัฒน์ อัครวิทรทรงกูร

วิวัฒน์ คุสกุล

บุญชู โสตาบรล

ธีระชัย ภูวนาถนรานุบาล

สมศักดิ์ เดชาติงค์ ณ อยุธยา

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นตัวอย่างประกอบเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแแดงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

วิธีการคำนวณดอกผลเช่าซื้อ ในด้านผู้ให้เช่าซื้อ

ตัวอย่างที่ 1 กิจการแห่งหนึ่งให้เช่าซื้อรถยนต์ โดยผู้เช่าซื้อต้องชำระเงินวางเริ่มแรกร้อยละ 30 ของราคาเงินสดในวันทำสัญญา ที่เหลือผ่อนชำระเดือนละเท่า ๆ กัน 36 เดือน สมมติว่า รถยนต์ราคาขายเงินสด 160,000 บาท กิจการได้ให้เช่าซื้อโดยมีการชำระเงินวางเริ่มแรก 48,000 บาท และผ่อนเดือนละ 4,500 บาท 36 เดือน รถยนต์ดังกล่าวมีราคาทุน 155,000 บาท

ราคาเงินสด	160,000 บาท
ราคาต้นทุน	155,000 บาท
กำไรที่เกิดจากการขายรถยนต์	5,000 บาท
เงินวางเริ่มแรก $(160,000 \times 30\%)$	48,000 บาท
ราคาเงินสดสุทธิ ณ วันทำสัญญา $(160,000 - 48,000)$	112,000 บาท
เงินค่างวด เดือนละ	4,500 บาท
จำนวนที่เช่าซื้อ $(4,500 \times 36 \text{ งวด})$	162,000 บาท
ดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชี $(162,000 - 112,000)$	50,000 บาท

การบันทึกบัญชี

จากตัวอย่างที่ 1 การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

ก. ณ วันทำสัญญา และได้รับเงินวางเริ่มแรก

เดบิต เงินสด	48,000.-	
เดบิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ	162,000.-	
เครดิต ขาย		160,000.-
เครดิต ดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชี		50,000.-

ข. การรับรู้รายได้ในแต่ละงวด

เดบิต ดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชี	xxx	
เครดิต ดอกผลเช่าซื้อ		xxx

ค. เมื่อได้รับชำระเงินในแต่ละงวด

เดบิต เงินสด	4,500.-	
เครดิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ		4,500.-

ง. เมื่อผู้เช่าซื้อผิดนัดชำระเงิน และผู้ให้เช่าซื้อได้ยึดทรัพย์สินคืน

สมมติมีการยึดทรัพย์สินคืนหลังจากที่ผู้เช่าซื้อได้ชำระค่างวดไปแล้ว 10 งวด โดยมียอดหนี้คงเหลือ 117,000.- บาท ดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชีคงเหลือ 26,351.35 บาท (แสดงการคำนวณไว้ในตาราง)

ตารางแสดงการคำนวณยอดหนี้คงเหลือและดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชีคงเหลือ

งวด	ดอกผลเช่าซื้อแต่ละงวด	ยอดดอกผลเช่าซื้อ รอการตัดบัญชี คงเหลือ	เงินค่างวด แต่ละงวด	ยอดลูกหนี้ คงเหลือ ตามสัญญาเช่าซื้อ
ณ วันให้เช่าซื้อ		50,000.-		162,000.-
1	$50,000 \times \frac{36}{666} = 2,702.70$	47,297.30	4,500.-	157,500.-
2	$50,000 \times \frac{35}{666} = 2,627.63$	44,669.67	4,500.-	153,000.-
3	$50,000 \times \frac{34}{666} = 2,552.55$	42,117.12	4,500.-	148,500.-
4	$50,000 \times \frac{33}{666} = 2,477.48$	39,639.64	4,500.-	144,000.-
5	$50,000 \times \frac{32}{666} = 2,402.40$	37,237.24	4,500.-	139,500.-
6	$50,000 \times \frac{31}{666} = 2,327.33$	34,909.91	4,500.-	135,000.-
7	$50,000 \times \frac{30}{666} = 2,252.25$	32,657.66	4,500.-	130,500.-
8	$50,000 \times \frac{29}{666} = 2,177.18$	30,480.48	4,500.-	126,000.-
9	$50,000 \times \frac{28}{666} = 2,102.10$	28,378.38	4,500.-	121,500.-
10	$50,000 \times \frac{27}{666} = 2,027.03$	26,351.35	4,500.-	117,000.-

วิธีการคำนวณดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้สำหรับแต่ละงวด (เดือน) ตามวิธีผลรวมจำนวนตัวเลข (Sum of the digits)

หน่วย : บาท

งวด	ดอกผลเช่าซื้อแต่ละงวด	ราคาเงินสดที่ชำระ แต่ละงวด	เงินค้ำงวด	ราคาเงินสดสุทธิ ณ วันต้นงวด
1	$50,000 \times \frac{36}{666} = 2,702.70$	1,797.30	4,500.00	112,000.00
2	$50,000 \times \frac{35}{666} = 2,627.63$	1,872.37	4,500.00	110,202.70
3	$50,000 \times \frac{34}{666} = 2,552.55$	1,947.45	4,500.00	108,330.33
	ฯลฯ	ฯลฯ	ฯลฯ	
34	$50,000 \times \frac{3}{666} = 225.23$	4,274.77	4,500.00	13,049.54
35	$50,000 \times \frac{2}{666} = 150.15$	4,349.85	4,500.00	8,774.77
36	$50,000 \times \frac{1}{666} = 75.08$	4,424.92	4,500.00	4,424.92
	รวม <u>50,000.00</u>	<u>112,000.00</u>	<u>162,000.00</u>	

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

เดบิต	ทรัพย์สินรอการขาย	90,648.65.-
เดบิต	ดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชี	26,351.35.-
	เครดิต ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ	117,000.-

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

1. หมายเหตุ

1.1 ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ แสดงด้วยยอดสุทธิของยอดของลูกหนี้ตามบัญชี หักด้วยดอกผลเช่าซื้อ
รอการตัดบัญชี

1.2 ทรัพย์สินรอการขาย (สินค้าที่ยึดคืนจากลูกหนี้เช่าซื้อ) แสดงด้วยราคาต่ำกว่าเมื่อเปรียบเทียบ
ระหว่างราคาตามบัญชีกับราคาตลาด เช่น

ถ้าทรัพย์สินรอการขายมีราคาตามบัญชี 100,000.- บาท แต่มีราคาตลาด 110,000.- บาท
การแสดงผลยอดในงบดุลให้แสดงไว้ด้วยยอด 100,000.- บาท

ถ้าทรัพย์สินรอการขายมีราคาตามบัญชี 100,000.- บาท แต่มีราคาตลาด 90,000 บาท การ
แสดงผลยอดในงบดุลให้แสดงไว้ด้วยยอด 90,000.- บาท

2. ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2.1 ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากดอกผลเช่าซื้อ

2.2 แสดงการคำนวณยอดสุทธิของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ ซึ่งอาจแสดงได้ดังนี้

ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ	xxx
หัก ดอกผลเช่าซื้อรอการตัดบัญชี	xx
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อสุทธิ (จำนวนที่แสดงในงบดุล)	xxx

ตัวอย่างที่ 2 กิจการให้เช่าซื้อบ้านอยู่อาศัย ซึ่งมีราคาขายเงินสด 450,000 บาท ผู้เช่าซื้อต้องจ่ายเงินวางเริ่มแรก ร้อยละ 10 ของราคาเงินสด ส่วนที่เหลือผ่อนชำระ 15 ปี 180 งวดเดือน งวดละ 6,000 บาท บ้านดังกล่าวมีราคาต้นทุน 430,000 บาท

ราคาเงินสด	450,000	บาท
ราคาต้นทุน	<u>430,000</u>	บาท
กำไรที่เกิดจากการขายบ้าน	<u>20,000</u>	บาท
เงินวางเริ่มแรก	45,000	บาท
ราคาเงินสดสุทธิ ณ วันทำสัญญา (450,000 - 45,000)	405,000	บาท
เงินค่างวด เดือนละ	6,000	บาท
จำนวนที่เช่าซื้อ (6,000 × 180 งวด)	1,080,000	บาท
ดอกผลเช่าซื้อหรือการตัดบัญชี (1,080,000 - 405,000)	675,000	บาท

วิธีการคำนวณดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้สำหรับแต่ละงวด (เดือน) ตามวิธีเงินรายปี
(ตาราง Annuity)

หน่วย : บาท

จากตัวอย่างข้างต้น เมื่อเปรียบเทียบตาราง ANNUITY จะพบว่า อัตราดอกผลเช่าซื้อในสัญญาเป็นร้อยละ 1.3486 ต่อเดือน (ร้อยละ 16.18 ต่อปี) โดยประมาณ

งวด	ราคาเงินสดสุทธิ ณ วันต้นงวด	ดอกผลเช่าซื้อแต่ละงวด	ราคาเงินสดที่ชำระแต่ละงวด	เงินค่างวด
1	450,000.00	$405,000.00 \times 1.3486\%$ = 5,461.83	538.17	6,000.00
2	404,461.83	$404,461.83 \times 1.3486\%$ = 5,454.57	545.43	6,000.00
3	403,916.40	$403,916.40 \times 1.3486\%$ = 5,447.22	552.78	6,000.00
4	403,363.62	$403,363.62 \times 1.3486\%$ = 5,439.76	560.24	6,000.00
5	402,803.38	$402,803.38 \times 1.3486\%$ = 5,432.21	567.79	6,000.00
6	402,235.59	$402,235.59 \times 1.3486\%$ = 5,424.55	575.45	6,000.00
7	401,660.14	$401,660.14 \times 1.3486\%$ = 5,416.79	583.21	6,000.00
8	401,076.93	$401,076.93 \times 1.3486\%$ = 5,408.92	591.08	6,000.00

งวด	ราคาเงินสดสุทธิ ณ วันต้นงวด	ดอกผลเข้าซื้อแต่ละงวด	ราคาเงินสดที่ชำระแต่ละงวด	เงินค่างวด
9	400,485.85	$400,485.85 \times 1.3486\%$ = 5,400.95	599.05	6,000.00
10	399,886.80	$399,886.80 \times 1.3486\%$ = 5,392.87	607.13	6,000.00
11	399,279.67	$399,279.67 \times 1.3486\%$ = 5,384.69	615.31	6,000.00
12	398,664.36	$398,664.36 \times 1.3486\%$ = 5,376.39	623.61	6,000.00
	ฯลฯ	ฯลฯ	ฯลฯ	ฯลฯ
178	17,525.19	$17,525.19 \times 1.3486\%$ = 236.35	5,763.65	6,000.00
179	11,761.54	$11,761.54 \times 1.3486\%$ = 158.62	5,841.38	6,000.00
180	5,920.16	$5,920.16 \times 1.3486\%$ = 79.84	5,920.16	6,000.00
	รวม	675,000.00	405,000.00	1,080,000.00

วิธีการหาอัตราดอกผลเข้าซื้อจากตารางเงินรายปี (Annuity Table) ทำได้ดังนี้

1. ทหาราคาเงินสดสุทธิหรือมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ณ วันทำสัญญา แล้วหารด้วยเงินค่างวด จะได้ราคาเงินสดสุทธิของเงิน 1.00 บาท ณ วันทำสัญญา
2. หาค่าที่เท่ากับผลลัพธ์ที่ได้จาก 1 จากตาราง Annuity ของงวดที่เท่ากัน ก็จะทราบอัตราดอกผลที่ทำให้เงิน 1.00 บาท ในระยะเวลาเดียวกันมีราคาเงินสดสุทธิเท่ากัน
3. ถ้าไม่อาจหาค่าที่เท่ากับที่คำนวณได้จากข้อ 1 ในตาราง แสดงว่าอัตราดอกผลที่แท้จริงไม่ได้แสดงไว้ในตาราง ให้คำนวณอัตราดอกผลจากการเปรียบเทียบกับค่าใกล้เคียงที่สุดจากตารางทั้งที่สูงกว่าและต่ำกว่า เพื่อปรับอัตราดอกผลให้ถูกต้อง

จากตัวอย่าง จะหาอัตราดอกผลเข้าซื้อได้ดังนี้

1. ผู้ซื้อจ่ายเงินค่างวด ๆ ละ 6,000.- บาท เป็นระยะเวลา 180 งวด และมีราคาเงินสดสุทธิ ณ วันทำสัญญาเท่ากับ 405,000.- บาท นั่นคือ ราคาเงินสดสุทธิ ณ วันทำสัญญาของเงินค่างวด ๆ ละ 1.00 บาท ระยะเวลา 180 งวดเท่าเดิม จะเท่ากับ 67.50 บาท ($405,000 \div 6,000$)

2. เพื่อที่จะทราบอัตราดอกเบี้ยที่ทำให้เงินค่างวด ๆ ละ 1.00 บาท ในระยะเวลา 180 งวด มีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (ในที่นี้คือราคาเงินสดสุทธิ) เท่ากับ 67.50 บาท พิจารณาได้จากตาราง Annuity* งวดที่ 180 ปรากฏว่าไม่มีค่าที่เท่ากับ 67.50 จึงต้องดูจากค่าใกล้เคียงทั้งสูงกว่าและต่ำกว่า จะได้อัตราดอกเบี้ยร้อยละ $1\frac{11}{32}$ หรือ 1.34375 ต่องวดเดือน (เท่ากับร้อยละ 16.125 ต่อปี) ของเงิน 1.00 บาท ในเวลา 180 งวด มีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ 67.68532 บาท และอัตราดอกเบี้ยร้อยละ $1\frac{1}{8}$ หรือ 1.37500 ต่องวดเดือน (เท่ากับร้อยละ 16.50 ต่อปี) ของเงิน 1.00 บาท ในเวลา 180 งวด มีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ 66.50225 บาท จะเห็นว่ามูลค่าปัจจุบันสุทธิต่างกัน 1.18307 บาท (จาก 67.68532 - 66.50225) ทำให้อัตราดอกเบี้ยเปลี่ยนไป .03125 (จาก 1.34375 - 1.37500)

ดังนั้น ถ้ามูลค่าปัจจุบันสุทธิเปลี่ยนไป 0.18532 (จาก 67.68532 - 67.50) จะทำให้อัตราดอกเบี้ยเปลี่ยนไป 0.00489 นั่นคืออัตราดอกเบี้ยจะทำให้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของเงินงวดละ 1.00 บาท ในระยะเวลา 180 งวด มีค่าปัจจุบันสุทธิเท่ากับ 67.50 บาท คือ อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 1.3486 (จาก 1.3750 - 0.0264) ต่องวดเดือน (เท่ากับร้อยละ 16.18 ต่อปี) โดยประมาณ

* ในการคำนวณหาอัตราดอกเบี้ย: ค่านี้ จะใช้หาคณนิยมจากตาราง Annuity เพียง 5 ตำแหน่ง

รายชื่อคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ปี 2528-2530

ศ.ทริฎ รติศรี	ประธานอนุกรรมการ
คุณจินทนา สาขากร	อนุกรรมการ
นายจรุง หนูขวัญ	อนุกรรมการ
นายบุญรอด ไบว์เสริงค์	อนุกรรมการ
คุณวรรณิ เลิศไพโรวัลย์	อนุกรรมการ
คุณรัตนา เขียววิศิษฐ์สกุล	อนุกรรมการ
ดร.เสาวนีย์ สีฉฉวัฒน์	อนุกรรมการ
อ.อรพินธุ์ ชาติอัปสร	อนุกรรมการ
ผศ.วิสาข์ หงษ์ศิริรัตน์	อนุกรรมการ
ผศ.เมธากุล เกียรติกระจาย	อนุกรรมการ
นายทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์	อนุกรรมการ
นายอรุณพร ขายมาน	อนุกรรมการ
นายสุพจน์ สิงห์เลนนท์	อนุกรรมการ
ศ.เกษรี ณรงค์เดช	อนุกรรมการ
คุณเปรมฤดี สุทธิวงศ์	อนุกรรมการ
คุณสุมนา ตั้งศักดิ์สวัสดิ์	อนุกรรมการ
นายชนินทร์ วีรวิภักขจิต	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายประสิทธิ์ มุสิกพันธ์ุ	ผู้ช่วยเลขานุการ

ภาคผนวก ง

แถลงการณ์เกี่ยวกับ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8
เรื่อง
การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา

คำนำ



1. มาตรฐานนี้เป็นแถลงการณ์เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา ในด้านผู้รับงานก่อสร้าง
2. งานก่อสร้างตามสัญญาตามมาตรฐานนี้หมายถึง งานก่อสร้างทรัพย์สิน หรืองานก่อสร้าง ส่วนประกอบต่าง ๆ ที่รวมกันเข้าเป็นหน่วยของทรัพย์สิน เช่น การสร้างสะพาน เขื่อน อาคาร เรือ และอุปกรณ์ที่ซับซ้อน ซึ่งมีระยะเวลาการก่อสร้างตามสัญญาคาบเกี่ยวระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
3. งานก่อสร้างตามสัญญาตามมาตรฐานดังกล่าว ครอบคลุมถึงงานก่อสร้างที่ผู้รับงานได้ ทำสัญญาผูกพันการให้บริการต่าง ๆ อันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการก่อสร้างทรัพย์สินนั้นด้วย เช่น บริการ ด้านบริหาร และควบคุมการก่อสร้างบริการด้านวิศวกรรม เป็นต้น

ข้ออภิปราย



4. การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญามีประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณา คือ การรับรู้ รายได้และค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดระยะเวลาการก่อสร้าง

ประเภทของงานก่อสร้างตามสัญญา

5. งานก่อสร้างตามสัญญาแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

5.1 งานก่อสร้างที่ในสัญญากำหนดราคาก่อสร้างไว้แน่นอนและอาจมีเงื่อนไขให้ปรับ ราคได้ในบางกรณี

5.2 งานก่อสร้างที่ในสัญญากำหนดราคาก่อสร้างโดยถือตามต้นทุนการก่อสร้างที่ระบุไว้ บวกอัตรากำไรอีกจำนวนหนึ่ง

วิธีปฏิบัติทางบัญชี

6. วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาที่ผู้รับงานก่อสร้างถือปฏิบัติอยู่มี 2 วิธี คือ วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ และวิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จ ตามสัญญา

7. สำหรับการบันทึกรายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ จะมีการรับรู้รายได้ ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชานั้น และนำเอาค่าใช้จ่าย ที่เกิดขึ้นไปหักจากรายได้ดังกล่าวเพื่อแสดงผลการดำเนินงานตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ

8. สำหรับการบันทึกรายได้ตามวิธีเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา จะรับรู้รายได้ต่อเมื่องานก่อสร้างเสร็จหรือขั้นตอนสุดท้ายอันสำคัญของงานก่อสร้างได้กระทำเสร็จแล้ว ค่าใช้จ่ายและรายได้ที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาการก่อสร้างจะบันทึกสะสมไว้โดยยังไม่รับรู้เป็นรายได้จนกว่างานก่อสร้างนั้นแล้วเสร็จหรือเกือบจะเสร็จสมบูรณ์เท่านั้น

9. ไม่ว่าจะใช้วิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาด้วยวิธีใด ถ้าปรากฏว่าระหว่างการก่อสร้างมีผลขาดทุนเกิดขึ้น และ/หรือคาดหมายได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างส่วนที่ยังไม่เสร็จ ให้รับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวนทันที

การบันทึกค่าใช้จ่ายงานก่อสร้างตามสัญญา

10. ค่าใช้จ่ายงานก่อสร้างตามสัญญา ให้รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาของงานก่อสร้าง ซึ่งเริ่มตั้งแต่วันที่ลงนามในสัญญาก่อสร้างจนถึงวันที่ภาระตามสัญญาสิ้นสุดลง

11. ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ลงนามในสัญญาจะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่ถ้ามีหลักฐานปรากฏชัดว่า จะมีการลงนามในสัญญาแน่ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญานั้นสามารถระบุได้อย่างแน่ชัด ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะตั้งพักไว้ในบัญชีเพื่อรวมเข้าเป็นต้นทุนของงานก่อสร้างนั้นต่อไป (อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอาจตั้งพักไว้จนกว่าจะสามารถชี้ชัดว่าผู้รับงานจะได้สัญญานั้นหรือไม่)

12. ค่าเสียหายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามข้อกำหนดแห่งสัญญาเกี่ยวกับการประกันผลงาน จะรวมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนงานก่อสร้าง หากผู้รับงานก่อสร้างสามารถประมาณค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้อย่างมีเหตุผล

13. ต้นทุนงานก่อสร้างตามสัญญาของผู้รับงานก่อสร้างประกอบด้วย

13.1 ค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์โดยตรงกับงานก่อสร้าง เช่น วัสดุอุปกรณ์ก่อสร้าง ค่าแรงงานทางตรง ค่าควบคุมคนงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้าง เป็นต้น

13.2 ค่าใช้จ่ายอื่นในการก่อสร้างที่สามารถระบุเข้ากับงานก่อสร้างได้ เช่น ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าออกแบบ ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักรอุปกรณ์ เป็นต้น

13.3 ค่าใช้จ่ายอื่นในการดำเนินงานโดยทั่วไปของกิจการ หรือที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างตามสัญญาที่สามารถระบุเข้ากับงานก่อสร้างได้โดยเฉพาะ

14. ค่าใช้จ่ายอื่นในการดำเนินงานโดยทั่วไปของกิจการ ซึ่งไม่สามารถระบุเข้ากับงานก่อสร้างได้โดยเฉพาะ เช่น ค่าใช้จ่ายการบริหาร ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายทางการเงิน ค่าใช้จ่ายการวิจัยและพัฒนา เป็นต้น จะไม่คิดรวมเข้าเป็นต้นทุนงานก่อสร้างตามสัญญา

เกณฑ์ในการบันทึกรายได้จากงานก่อสร้างตามสัญญา

วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ

15. ถ้ากิจการบันทึกรายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ จำนวนรายได้ที่จะรับรู้จะถูกกำหนดตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ข้อดีของวิธีนี้คือ มีการรับรู้รายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามผลงานที่เกิดขึ้น

16. วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จควรจะใช้ในกรณีที่เข้าใจเงื่อนไขดังนี้

16.1 สัญญาระบุไว้อย่างชัดแจ้งถึงสิทธิและภาระผูกพันที่คู่สัญญาพึงมี

16.2 คู่สัญญามีความสามารถและคาดได้ว่าจะปฏิบัติตามสัญญาทุกประการ

17. วิธีการกำหนดผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จเพื่อรับรู้รายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ มีอยู่หลายวิธี เช่น

17.1 กำหนดอัตราส่วนต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา

17.2 ดำรงและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรและสถาปนิกว่า เป็นอัตราส่วนเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา

17.3 ใช้ทั้งสองวิธีข้างต้นประกอบกัน

18. เงินค่าก่อสร้างที่ได้รับเป็นงวดตามสัญญาก่อสร้างและเงินล่วงหน้าที่ได้รับจากผู้ว่าจ้าง มักไม่มีความสัมพันธ์กับผลงานที่ทำเสร็จ จึงไม่ใช่เป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายได้จากงานก่อสร้างตามสัญญา

19. การกำหนดผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จโดยคำนวณอัตราส่วนต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญานั้น จำเป็นต้องปรับปรุงต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นเพื่อให้แสดงค่าใช้จ่ายที่เป็นของส่วนงานที่ทำไปแล้วจริง ๆ รายการที่ต้องปรับปรุง เช่น วัสดุอุปกรณ์ที่ซื้อไว้สำหรับงานก่อสร้างนั้นแต่ยังไม่ได้ใช้ ส่วนต่างของเงินที่จ่ายแก่ผู้รับงานช่วงกับมูลค่าของส่วนงานที่ทำไปแล้วจริง

20. การบันทึกรายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ อาจมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นจากการประมาณ ดังนั้น ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณผลงานที่ทำเสร็จตามสัญญาก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล ก็ไม่ควรบันทึกรายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ

21. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างกำหนดราคาไว้แน่นอน ความเชื่อถือได้ของผลของสัญญาก่อสร้างขึ้นอยู่กับเงื่อนไขต่อไปนี้

21.1 จำนวนรายได้ตามสัญญาก่อสร้างที่จะได้รับ สามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล

21.2 ต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างและขั้นตอนของงานก่อสร้างตามสัญญาที่ทำเสร็จ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี สามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล

21.3 ต้นทุนงานก่อสร้างของแต่ละสัญญาต้องระบุได้โดยแน่ชัด เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นกับต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้

22. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างกำหนดราคาตามต้นทุนที่ระบุไว้ ความเชื่อถือได้ของผลของสัญญาก่อสร้างขึ้นอยู่กับเงื่อนไขต่อไปนี้

22.1 ต้นทุนที่เป็นของงานก่อสร้างตามสัญญาต้องสามารถระบุได้โดยแน่ชัด

22.2 ต้นทุนก่อสร้างอื่นที่เบี่ยงเบนไม่ได้ตามสัญญา แต่สามารถประมาณได้อย่างสมเหตุสมผล

วิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา

23. ถ้ากิจการบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา จำนวนรายได้และต้นทุนงานก่อสร้างที่จะรับรู้จะเป็นจำนวนที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้น จึงช่วยลดความเสี่ยงในการบันทึกกำไรจากงานก่อสร้างที่ไม่ควรรับรู้

24. การบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญามีข้อเสียในแง่ที่ว่า รอบระยะเวลาบัญชีที่งานก่อสร้างยังไม่เสร็จจะไม่แสดงผลกำไร แต่จะแสดงผลกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีที่งานก่อสร้างเสร็จ ทำให้ผลกำไรที่แสดงในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ ทั้งนี้ เนื่องจากมีความเหลื่อมล้ำระหว่างงานที่ทำและรายได้ที่รับรู้

การเลือกใช้วิธีการบัญชี

25. การเลือกใช้วิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาที่ขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้รับงานในการประมาณรายได้และค่าใช้จ่ายงานก่อสร้างที่จะเกิดขึ้นว่ากระทำได้ใกล้เคียงความจริงหรือเชื่อถือได้เพียงใด ผู้รับงานอาจเลือกใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับงานก่อสร้างแต่ละสัญญาได้ แต่เมื่อเลือกใช้วิธีการบัญชีใดกับงานก่อสร้างตามสัญญาใดแล้วจะต้องใช้วิธีการบัญชีเดียวกันกับงานก่อสร้างตามสัญญาอื่นที่มีลักษณะหรือเข้าหลักเกณฑ์เดียวกัน

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

26. ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา จะต้องเปิดเผยลักษณะการเปลี่ยนแปลง รวมทั้งผลกระทบทางการเงิน ตลอดจนเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในกรณีที่ผู้รับงานเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ มาเป็นวิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา อาจไม่สามารถคำนวณผลกระทบทั้งหมดของการเปลี่ยนแปลงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในกรณีนี้ ราชการงานระหว่างก่อสร้างยกมาต้นรอบระยะเวลาบัญชีควรเปิดเผยอย่างน้อยที่สุดเกี่ยวกับจำนวนกำไรที่เกี่ยวของกับงานนั้น ซึ่งได้รับรู้ไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ

การประมาณผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

27. เมื่อประมาณการรายได้และต้นทุนงานก่อสร้างแล้วปรากฏว่ามีผลขาดทุนเกิดขึ้น ให้รับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวนทันทีโดยไม่ต้องคำนึงว่า

27.1 งานก่อสร้างตามสัญญาจะได้เริ่มทำแล้วหรือไม่

27.2 งานก่อสร้างตามสัญญาที่ทำไปแล้วอยู่ในขั้นใดหรือเสร็จไปเพียงใด

27.3 จะมีกำไรที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญาก่อสร้างอื่นหรือไม่

28. ในกรณีที่ผลขาดทุนซึ่งคาดว่าจะเกิดขึ้น มีความไม่แน่นอนค่อนข้างมาก อาจบันทึกผลขาดทุนนั้นหรือเพียงแต่เปิดเผยไว้ก็ได้

29. ถ้างานก่อสร้างตามสัญญาประมาณว่าจะใช้ทรัพยากรส่วนใหญ่ของกิจการเป็นระยะเวลาไม่นานพอควร ต้นทุนทางอ้อมที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาของงานก่อสร้าง ก็อาจถือว่าเป็นต้นทุนงานก่อสร้างตามสัญญานั้นโดยตรง และจะนำไปรวมในการประมาณผลขาดทุนจากสัญญาด้วย

สิทธิเรียกร้องและส่วนแตกต่างจากสัญญาก่อสร้าง

30. จำนวนเงินที่เป็นสิทธิเรียกร้องที่เกิดขึ้นในด้านผู้รับงานและส่วนแตกต่างที่เกินจากงานก่อสร้างที่ระบุไว้ในสัญญาซึ่งได้รับความเห็นชอบจากผู้ว่าจ้างแล้ว จะบันทึกเป็นรายได้เฉพาะเมื่อมีหลักฐานอย่างแน่ชัดถึงการยอมรับชดใช้จำนวนที่เรียกร้องนั้น

31. ค่าเสียหายหรือค่าปรับที่ผู้รับงานก่อสร้างต้องจ่าย เนื่องจากงานก่อสร้างล่าช้า ไม่เสร็จตามสัญญา หรือเนื่องจากสาเหตุอื่น จะต้องบันทึกไว้ทั้งจำนวนในงบการเงินโดยคิดเข้าเป็นต้นทุนงานก่อสร้าง ค่าเสียหายที่เข้าลักษณะเป็นผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ให้บันทึกบัญชีเป็นหนี้สินหรือเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินแล้วแต่กรณี

เงินงวด เงินล่วงหน้า และเงินประกัน

32. วิธีการแสดงบัญชีงานระหว่างก่อสร้างในงบดุลในกรณีที่บันทึกขายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา ให้นำเงินค่าก่อสร้างที่ได้รับเป็นงวดตามสัญญา และ/หรือเงินล่วงหน้าที่ได้รับจากผู้ว่าจ้างไปหักกับงานระหว่างก่อสร้าง ถ้างานระหว่างก่อสร้างสูงกว่าจะแสดงยอดคงเหลือสุทธิเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน แต่ถ้างานระหว่างก่อสร้างต่ำกว่าจะแสดงยอดคงเหลือสุทธิเป็นหนี้สินหมุนเวียน

33. เงินค่าก่อสร้างแต่ละงวดที่ถึงกำหนดรับชำระแต่ยังไม่ได้รับ และเงินประกันสัญญาก่อสร้างที่ผู้ว่าจ้างหักเอาไว้ จะแสดงไว้ในงบการเงินเป็นลูกหนี้

มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 นี้ ประกอบด้วยรายการในย่อหน้าที่ 34-42 มาตรฐานฉบับนี้ควรอ่านควบคู่กับรายการที่กล่าวมาแล้วในย่อหน้าที่ 1-33

34. วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา มี 2 วิธี คือ วิธีบันทึกขายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ และวิธีบันทึกขายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา อย่างไรก็ตามทั้งสองวิธีนี้ไม่ใช่ทางเลือกที่จะกระทำได้โดยเสรี การเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีต้องให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์และสิ่งแวดล้อมของสัญญานั้น

35. วิธีบันทึกขายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ควรจะใช้ในกรณีที่ผู้รับงานสามารถประมาณผลของสัญญาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ได้แก่ สัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ รายได้และค่าใช้จ่ายของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล

35.1 งานก่อสร้างที่ในสัญญากำหนดราคาก่อสร้างไว้แน่นอน ผู้รับงานจะสามารถประมาณผลของสัญญาได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล จะต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

(ก) รายได้ตามสัญญาก่อสร้างที่จะได้รับ สามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล

(ข) ต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างตามสัญญาและปริมาณงานที่เสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีสามารถประมาณได้มีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล

(ค) ต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นของแต่ละสัญญาต้องระบุได้โดยแน่ชัด เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นกับต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้

35.2 งานก่อสร้างที่ในสัญญากำหนดราคาก่อสร้างโดย ถ้อยตามต้นทุนการก่อสร้างที่ระบุไว้บวกกับอัตรากำไรจำนวนหนึ่ง ผู้รับงานจะสามารถประมาณผลของสัญญาได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล จะต้องเข้าเงื่อนไขดังนี้

(ก) สามารถระบุต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นในแต่ละสัญญาได้โดยแน่ชัด และ

(ข) สามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผลสำหรับต้นทุนก่อสร้างอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ระบุในสัญญาซึ่งได้ใช้ไปและให้เรียกคืนได้

36. วิธีบันทึกขายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา ควรจะใช้ในกรณีที่

(ก) สัญญาก่อสร้างนั้นเป็นสัญญาระยะสั้น (ไม่เกิน 1 ปี) หรือ

(ข) เงื่อนไขไม่ครบถ้วนที่จะสามารถใช้วิธีบันทึกขายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จได้ หรือ

(ค) ลักษณะของงานก่อสร้างตามสัญญา มีความเสี่ยงที่ไม่แน่นอนและคาดว่าสูงกว่าความเสี่ยงจากงานก่อสร้างตามปกติ

37. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานก่อสร้างประกอบด้วยค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์โดยตรงกับงานก่อสร้าง และค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างอื่น ๆ ที่สามารถระบุเข้ากับงานก่อสร้างนั้นได้

38. เมื่อผู้รับงานใช้วิธีการบัญชีใดสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาหนึ่งแล้ว งานก่อสร้างตามสัญญาอื่น ๆ ที่เข้าเงื่อนไขเหมือนกันจะต้องใช้วิธีการบัญชีเดียวกัน

39. ให้บันทึกผลขาดทุนจากงานก่อสร้างตามสัญญาทั้งจำนวนซึ่งประกอบด้วยผลขาดทุนจากงานที่แล้วเสร็จ และผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานที่ต้องทำต่อจนเสร็จสมบูรณ์ตามสัญญา

การเปิดเผยข้อมูล

40. ให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

40.1 มูลค่างานระหว่างก่อสร้าง

40.2 เงินค่าก่อสร้างที่ได้รับแล้ว และส่วนที่ยังค้างรับเงินล่วงหน้าจากผู้จ้าง และเงินประกันผลงานตามสัญญาก่อสร้างที่รวมไว้ในมูลค่างานระหว่างก่อสร้าง

40.3 เงินค่าก่อสร้างส่วนที่ยังค้างรับสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาที่กำหนดราคาก่อสร้างโดยถือตามต้นทุนการก่อสร้างที่ระบุไว้บวกอัตรากำไรจำนวนหนึ่งซึ่งยังไม่รวมไว้ในมูลค่างานระหว่างก่อสร้าง

41. ถ้าผู้รับงานปฏิบัติทางบัญชีในการบันทึกขายได้จากงานก่อสร้างตามสัญญา ทั้งวิธีบันทึกขายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จและวิธีบันทึกขายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา ให้แสดงผลค่างานระหว่างก่อสร้างที่บันทึกไว้ตามวิธีปฏิบัติบัญชีแต่ละวิธีแยกต่างหากจากกัน

42. ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 อย่างไรก็ดี ถ้าเป็นการเปลี่ยนจากวิธีบันทึกขายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จมาเป็นวิธีบันทึกขายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา สำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาซึ่งเริ่มทำมาแล้วตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ อาจไม่สามารถคำนวณผลจากการเปลี่ยนแปลงได้ ในกรณีนี้ ให้เปิดเผยจำนวนกำไรจากสัญญาที่เสนอไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ จนถึงต้นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น

วันถือปฏิบัติ

43. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2531 เป็นต้นไป

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างที่ 1 การบันทึกบัญชีงานก่อสร้างระยะยาว

กิจการแห่งหนึ่งรับงานก่อสร้างอาคารในราคา 900,000 บาท กำหนดสร้างเสร็จภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2529 การเรียกเก็บเงินค่าก่อสร้างแบ่งออกเป็น 3 งวดเท่า ๆ กัน สำหรับ 2 งวดแรกเรียกเก็บวันที่ 31 ธันวาคม 2529 และ 2530 ส่วนงวดสุดท้ายจะเรียกเก็บเมื่องานเสร็จ ผู้ว่าจ้างจะหักเงินประกันสัญญาก่อสร้างไว้เป็นจำนวนเงิน 10% ของราคาค่าก่อสร้างจากเงินที่เรียกเก็บงวดสุดท้าย

การคำนวณรายได้และกำไรโดยใช้วิธีบันทึกกำไรตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

	2529	2530	2531
ราคาตามสัญญา	900,000	900,000	900,000
หัก ราคาทุนก่อสร้าง			
ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจนถึงสิ้นปี			
ปัจจุบัน	200,000		
ค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายอีกจน		450,000	640,000
งานเสร็จโดยประมาณ	<u>420,000</u>	<u>620,000</u>	<u>640,000</u>
กำไรโดยประมาณ	<u>280,000</u>	<u>250,000</u>	260,000
อัตราร้อยละของงานที่ทำเสร็จ	(1)	(4)	(8)
รายได้ที่รับรู้	(2)	(5)	(9)
รายได้เพิ่มขึ้นจากปีก่อน		<u>290,250</u>	<u>276,930</u>
กำไรที่รับรู้	(3)	(6)	(10)
กำไรที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน		<u>90,250</u>	<u>86,930</u>

2529 (1) $200,000/620,000$ (2) $900,000 \times 32.25\%$ (3) $290,250 - 200,000$

2530 (4) $450,000/650,000$ (5) $900,000 \times 69.23\%$ (6) $623,070 - 450,000$ (7) $173,070 - 90,250$

2531 (8) $640,000/640,000$ (9) $900,000 \times 100\%$ (10) $900,000 - 640,000$ (11) $260,000 - 173,070$

รายการ	วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	วิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา
2529		
(1) โอนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการก่อสร้างเข้างานก่อสร้าง	งานระหว่างก่อสร้าง วัสดุแรงงานอื่น ๆ	รายการเหมือนกัน
(2) ส่งบิลเรียกเก็บเงินจำนวน 1/3 ของราคาตามสัญญา	ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา	รายการเหมือนกัน
(3) รับเงินจากผู้ว่าจ้างตามบิลที่เรียกเก็บ	เงินสด ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง	รายการเหมือนกัน
(4) รับรูรายได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา รายได้จากงานก่อสร้าง	ไม่มีรายการ (เว้นแต่มีขาดทุนจากงานก่อสร้าง)
(5) บันทึกต้นทุนงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	ต้นทุนงานก่อสร้าง งานระหว่างก่อสร้าง	ไม่มีรายการ
(6) บันทึกกำไรจากงานก่อสร้าง	รายได้จากงานก่อสร้าง ต้นทุนงานก่อสร้าง กำไรจากงานก่อสร้าง	ไม่มีรายการ
2530		
(7) โอนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการก่อสร้างเข้างานก่อสร้าง	งานระหว่างก่อสร้าง วัสดุแรงงานอื่น ๆ	รายการเหมือนกัน
(8) ส่งบิลเรียกเก็บเงินจำนวน 1/3 ของราคาตามสัญญา	ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา	รายการเหมือนกัน
(9) รับเงินจากผู้ว่าจ้างตามบิลที่เรียกเก็บ	เงินสด ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง	รายการเหมือนกัน
(10) รับรูรายได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา รายได้จากงานก่อสร้าง	ไม่มีรายการ (เว้นแต่มีขาดทุนจากงานก่อสร้าง)
(11) บันทึกต้นทุนงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	ต้นทุนงานก่อสร้าง งานระหว่างก่อสร้าง	ไม่มีรายการ
(12) บันทึกกำไรจากงานก่อสร้าง	รายได้จากงานก่อสร้าง ต้นทุนงานก่อสร้าง กำไรจากงานก่อสร้าง	ไม่มีรายการ

รายการ	วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	วิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา
2531		
(13) โอนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในงานระหว่างก่อสร้าง	190,000	รายการเหมือนกัน
การก่อสร้างเข้านานก่อสร้าง	วัสดุแรงงานอื่น ๆ 190,000	
(14) ส่งบิลเรียกเก็บเงินจำนวนสุดท้าย (ก่อสร้างเสร็จวันที่ 18 พ.ย. 2531)	ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง 300,000 ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา 300,000	รายการเหมือนกัน
(15) รับเงินจากผู้ว่าจ้าง 90% ของบิลที่เรียกเก็บ อีก 10% ถูกหักไว้เป็นเงินประกันสัญญาก่อสร้าง	เงินสด 210,000 ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง 210,000	รายการเหมือนกัน
(16) รับรู้รายได้เมื่องานเสร็จ	ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา 276,930 รายได้จากงานก่อสร้าง 276,930	ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา 900,000 รายได้จากงานก่อสร้าง 900,000
(17) บันทึกต้นทุนงานก่อสร้าง	ต้นทุนงานก่อสร้าง 190,000 งานระหว่างก่อสร้าง 190,000	ต้นทุนงานก่อสร้าง 640,000 งานระหว่างก่อสร้าง 640,000
(18) บันทึกกำไรจากงานก่อสร้าง	รายได้จากงานก่อสร้าง 276,930 ต้นทุนงานก่อสร้าง 190,000 กำไรจากงานก่อสร้าง 86,930	รายได้จากงานก่อสร้าง 900,000 ต้นทุนงานก่อสร้าง 640,000 กำไรจากงานก่อสร้าง 260,000
(19) รับเงินประกันสัญญาก่อสร้าง	เงินสด 90,000 ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง 90,000	รายการเหมือนกัน

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงรายการในงบดุล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

รายละเอียดบัญชีเกี่ยวกับงานก่อสร้างของกิจการแห่งหนึ่งซึ่งใช้วิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญามีดังนี้

สัญญาก่อสร้าง/บาท

ยอดคงเหลือตามบัญชี

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

งานระหว่างก่อสร้าง

ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา

	ก	ข	ค	ง	รวม
งานระหว่างก่อสร้าง	300,000	100,000	240,000	400,000	1,040,000
ค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา	420,000	80,000	200,000	450,000	1,150,000

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จะมีการเปรียบเทียบยอดคงเหลือในบัญชีงานระหว่างก่อสร้าง กับบัญชีค่าก่อสร้างที่เรียกเก็บตามสัญญา และ/หรือเงินล่วงหน้าที่ได้รับจากผู้ว่าจ้าง ถ้ามูลค่างานระหว่างก่อสร้างสูงกว่าจะแสดงยอดคงเหลือสุทธิเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน แต่ถ้ามูลค่างานระหว่างก่อสร้างต่ำกว่า จะแสดงยอดคงเหลือสุทธิเป็นหนี้สินหมุนเวียนตามตัวอย่างดังนี้

งบดุลบางส่วน

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

งานระหว่างก่อสร้าง (สัญญา ข และ ค)	340,000 บาท
หัก ค่าก่อสร้างที่เรียกเก็บแล้วเป็นงวดตามสัญญา (สัญญา ข และ ค)	<u>280,000</u>
	<u>60,000 บาท</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

ค่าก่อสร้างที่เรียกเก็บแล้วเป็นงวดตามสัญญา (สัญญา ก และ ง)	870,000 บาท
หัก งานระหว่างก่อสร้าง (สัญญา ก และ ง)	<u>700,000</u>
	<u>170,000 บาท</u>

ตัวอย่างที่ 3 การบันทึกผลขาดทุนจากงานก่อสร้าง

การคำนวณกำไรจากงานก่อสร้างของกิจการแห่งหนึ่ง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2530 ปรากฏดังนี้

ราคาตามสัญญา		500,000 บาท
หัก ต้นทุนก่อสร้างโดยประมาณ		
ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นจนถึง 31 ธันวาคม 2530	200,000	
ค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายอีกจนงานเสร็จโดยประมาณ	<u>350,000</u>	<u>550,000</u>
ขาดทุนโดยประมาณ		<u>50,000 บาท</u>

รายการบัญชี

(1) วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ		50,000 บาท
ขาดทุนโดยประมาณ		<u>20,000</u>
กำไรที่บันทึกไว้แล้วเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี 2529		<u>70,000 บาท</u>
ขาดทุนที่ต้องบันทึกในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530		70,000 บาท
เดบิต ขาดทุนจากงานก่อสร้าง		70,000 บาท
เครดิต งานระหว่างก่อสร้าง		
(2) วิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา		50,000 บาท
เดบิต ขาดทุนจากงานก่อสร้าง		50,000 บาท
เครดิต งานระหว่างก่อสร้าง		

(ร่าง)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 25

เรื่อง

การบัญชีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

	ย่อหน้า
คำนำ	1-3
คำนิยาม	4
ข้ออภิปราย	
การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	5-6
เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อผู้ขายอสังหาริมทรัพย์	7-22
การรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน	23-26
การรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง	27-30
การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด	31-33
การเปิดเผยข้อมูล	34
มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน	
การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	35
การรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน	36-39
การรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง	40-42
การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด	43-44
การเปิดเผยข้อมูล	45
ข้อปฏิบัติในระหว่างการเปลี่ยนแปลง	46
วันที่ถือปฏิบัติ	47
ภาคผนวก	

คำนำ

1. ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีความสำคัญเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ทั้งในรูปของบริการที่เสนอต่อผู้ซื้อและกลยุทธ์ทางการตลาดที่บริษัทผู้พัฒนาโครงการเลือกใช้ ทำให้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ลดลดจนการรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน เพื่อให้มีมาตรฐานการบัญชีอย่างเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงจัดทำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ขึ้น โดยส่วนใหญ่ถือเกณฑ์ตามร่างมาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีที่คณะทำงานฝ่ายบริษัทจดทะเบียนซึ่งได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ศึกษาวิธีการที่ปฏิบัติกันในอุตสาหกรรมธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ โดยขอความเห็นจากผู้ประกอบการในอุตสาหกรรม สถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอหลังจากที่ได้มีการสัมมนาในเรื่องนี้แล้ว รายงานนี้เป็นผลของการศึกษาดังกล่าว

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นแถลงการณ์เกี่ยวกับวิธีการบัญชีเพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ แบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

- 2.1 การขายที่ดิน
- 2.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง
- 2.3 การขายอาคารชุด

3. การขายที่ดินในที่นี้หมายถึงการขายที่ดินเป็นแปลง ๆ ซึ่งมีจำนวนมาก โดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่ เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป โดยตามสัญญา ผู้ขายต้องทำงานพัฒนาสร้างถนน งานสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เช่น สระว่ายน้ำ สโมสร และสนามกอล์ฟ เป็นต้น

คำนิยาม

4. คำศัพท์ต่าง ๆ ที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้มีความหมายดังนี้

"อสังหาริมทรัพย์"	หมายถึง	ที่ดินกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินนั้น หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย
"อาคารชุด"	หมายถึง	อาคารที่บุคคลสามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนๆ โดยแต่ละส่วนประกอบด้วยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคล และกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง
"ทรัพย์สินส่วนบุคคล"	หมายถึง	ห้องชุด และหมายความรวมถึงสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินที่จัดไว้ให้เป็นของเจ้าของห้องชุดแต่ละราย
"ห้องชุด"	หมายถึง	ส่วนของอาคารชุดที่แยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนเฉพาะแต่ละบุคคล
"ทรัพย์สินส่วนกลาง"	หมายถึง	ส่วนของอาคารชุดที่มีใช้ห้องชุด ได้แก่ ที่ดินที่ตั้งอาคารชุดและที่ดินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วม
"หนังสือกรรมสิทธิ์ห้องชุด"	หมายถึง	หนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคลและกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง
"เงินจอง"	หมายถึง	เงินขั้นต้นจำนวนเล็กน้อยที่ชำระแก่ผู้พัฒนาโครงการ เพื่อเป็นหลักประกันในขั้นต้นที่จะเข้าทำสัญญาจะซื้อขายในอสังหาริมทรัพย์นั้น เงินจองนี้อาจจะถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินจองเริ่มแรกก็ได้
"เงินค่างวดเนื่องในการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์"	หมายถึง	เงินที่ผู้ซื้อทำสัญญาที่จะชำระเป็นงวดๆ หรือเงินงวดสำหรับภาระหนี้ทั้งหมดที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สินตามสัญญา
"เงินลงทุนขั้นต้น"	หมายถึง	เงินที่ผู้ซื้อชำระแก่ผู้พัฒนาโครงการ ณ วันที่ทำสัญญาจะซื้อขายเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามสัญญา รวมถึงเงินจอง เงินมัดจำ และเงินวางเริ่มแรก

ข้ออภิปราย

การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

5. รายการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มีขั้นตอนดำเนินงานที่ค่อนข้างจะยุ่งยาก รูปแบบของกฎหมายและงานก่อสร้างทำให้รายการซื้อขายสลับซับซ้อนยิ่งขึ้นและใช้เวลายาวนานจึงจะเสร็จสมบูรณ์

6. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหลายวิธีคือ

6.1 วิธีรับรู้เป็นกำไรทั้งจำนวน

6.2 วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามผลงานที่ทำเสร็จอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอ เช่น วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

6.3 วิธีผ่อนชำระ

6.4 วิธีเงินมัดจำ

เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์

7. โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้ซื้อและผู้ขายต้องปฏิบัติตามดังนี้

การขาย

7.1 ถือว่าการขายเกิดขึ้นแล้ว

ด้านผู้ซื้อ

7.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

7.3 ผู้ซื้อได้ชำระเงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดจำนวนมากพอที่แสดงว่าจะผูกพันชำระค่าอสังหาริมทรัพย์
ต่อจนครบตามสัญญา

ด้านผู้ขาย

7.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

7.5 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

7.6 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่าง ๆ ที่ได้ให้ไว้

7.7 งานปรับปรุงได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

7.8 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว

เงื่อนไขตามที่กล่าวข้างต้น มีความหมายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 8 ถึงย่อหน้าที่ 21

การขายถือว่าเกิดขึ้นแล้ว

8. การขาย ถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ

8.1 ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย

8.2 มีการชำระราคาตามสัญญา

- 8.3 ผู้ขายได้ติดต่อจัดหาแหล่งเงินทุนให้แก่ผู้ซื้อในสวนที่ผู้ขายต้องรับผิดชอบ และ
 8.4 ยกเว้นเป็นการก่อสร้างที่ใช้เวลายาว ผู้ขายได้ปฏิบัติงานครบตามเงื่อนไขต่าง ๆ ก่อนปิดการขายแล้ว

โดยปกติเงื่อนไขข้อ 8.1 ถึง 8.4 ต้องเสร็จสมบูรณ์เมื่อปิดการขายหรือหลังปิดการขาย ไม่ใช่เมื่อเซ็นสัญญาซื้อขายหรือก่อนปิดการขาย

9. สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุดต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่าทรัพย์สินทั้งหมดจะไม่เปลี่ยนเป็นทรัพย์สินเพื่อการเช่า ในการกำหนดความเป็นไปตามเงื่อนไขหรือไม่ ผู้ขายต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาอาคารชุด และเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดของอาคารชุดในจำนวนที่ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ขาย (พื้นที่ที่เปิดจอง) ถือได้ว่าเป็นจำนวนที่เพียงพอ

ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

10. ผู้ซื้อได้ชำระเงินลงทุนขั้นต้น และเงินค่างวดจนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่จะบอกเลิกสัญญาพร้อมด้วยเรียกเงินคืนซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญาหรือที่กำหนดไว้ในกฎหมายแล้วแต่ช่วงเวลาใดจะยาวกว่า

เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อเพียงพอ

11. เงินลงทุนขั้นต้นรวมถึงเงินจอง เงินมัดจำ และเงินวางเริ่มแรกของผู้ซื้อได้ชำระแล้ว เช็ควางลงวันที่ล่วงหน้าไม่นับรวมเป็นเงินลงทุนขั้นต้นหากผู้ซื้อสามารถยกเลิกได้ เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอที่แสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา และต้องเป็นเครื่องชี้ถึงความเป็นไปได้ที่ผู้ขายจะเรียกเก็บเงินได้ หลักเกณฑ์การให้กู้ยืมเงินของสถาบันการเงินที่เป็นอิสระจากผู้ขายสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความสามารถที่จะเรียกเก็บเงินจากผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ได้

เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดที่ผู้ซื้อชำระแล้วเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายถือว่า มีจำนวนเพียงพอ

ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

12. ในการพิจารณาความสามารถของผู้ซื้อให้ประเมินจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น ฐานะเครดิตของผู้ซื้อหรือการที่จะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ไหม

13. ประสบการณ์การเก็บเงินจากโครงการก่อน ๆ ของผู้ขาย อาจนำมาใช้กับโครงการใหม่ได้ หากโครงการก่อน ๆ นั้น

13.1 มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนกันกับโครงการใหม่ เช่น ชนิดของบ้าน อาคารชุดและที่ดิน สภาพแวดล้อม ประเภทลูกค้า เงื่อนไขตามสัญญา และวิธีการขาย เป็นต้น

13.2 ได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนที่มากพอที่จะเป็นเครื่องชี้ว่าการขายในปัจจุบันของโครงการใหม่จะ

เก็บเงินได้ตามสัญญา

14. ความสามารถในการเก็บเงินได้ตั้งแต่ร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาอาจถือเป็นเกณฑ์หนึ่งที่ใช้วัดความสามารถในการชำระหนี้ของผู้ซื้อ

สิทธิในการรับชำระหนี้ต้องไม่เป็นรองใครในอนาคต

15. สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายต้องไม่เป็นรองเจ้าหนี้อื่นในอนาคต ทั้งนี้ ยกเว้นในกรณีที่สิทธิในการรับชำระหนี้เป็นรองเจ้าหนี้จำนองของทรัพย์สินซึ่งมีอยู่แล้ว ณ วันที่ขาย

งานพัฒนาได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

16. งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการที่ถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น ได้แก่

16.1 งานวิศวกรรมและงานออกแบบ

16.2 การเซ็นสัญญารับเหมางานปรับปรุงหรือรับเหมาก่อสร้าง

16.3 การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่

16.4 การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปา และไฟฟ้า ฯลฯ

16.5 การวางผัง

16.6 การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

งานพัฒนาที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการทั้งหมด

17. วิธีการกำหนดผลงานที่ทำเสร็จมีหลายวิธี เช่น

17.1 คำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

17.2 สำรวจและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรและสถาปนิกว่าเป็นอัตราส่วนร้อยละเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา

17.3 ใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน

ผู้ขายมีฐานะการเงินดี

18. ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนหรือหลักประกันเพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดิน ก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญาและผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ได้ให้ไว้

ความสามารถดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากเงินส่วนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินของผู้ขายหรือ กระแสเงินสดในเชิงบวกจากการดำเนินงานของผู้ขาย

งานปรับปรุงได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19. ผู้ชายได้ทำงานปรับปรุงก้าวหน้าผ่านงานขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องชี้ว่า งานจะทำสำเร็จได้ตามแผน ตัวชี้ความก้าวหน้าบางตัว ได้แก่

- 19.1 เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานปรับปรุงตามแผน
- 19.2 งานปรับปรุงที่ได้เริ่มแล้ว
- 19.3 แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับบ่อสังหาริมทรัพย์ที่ขาย
- 19.4 งานที่ได้ทำสำเร็จแล้วเกี่ยวกับถนนทางเข้าและสิ่งอำนวยความสะดวกตามสัญญา เช่น สโมสร สระว่ายน้ำ เป็นต้น

20. นอกจากนั้น ต้องไม่มีตัวชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอใบอนุญาต ไม่สามารถ จัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ และต้องสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวม และขั้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จได้อย่างมีเหตุมีผล โดยพิจารณาถึงปริมาณขาย แนวโน้มราคาขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล ประสบการณ์ของผู้ชาย ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ประกอบด้วย

ผู้ชายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว

21. หากผู้ชายต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหลังจากที่ได้ขายไปแล้วในลักษณะที่ยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่หรือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นอยู่ ถือว่าผิดเกณฑ์ข้อนี้ เช่น การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืน เพื่อเป็นการดึงดูดผู้ซื้อในแง่การขาย การขายนี้ถือว่าผู้ชายยังเก็บความเสี่ยงในทรัพย์สินนั้นอยู่

22. สำหรับการขายที่ดิน ผู้ชายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วและไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงต่าง ๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย หรืองานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย

การรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน

23. ข้อพิจารณาการรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน พิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

- 23.1 การขายได้เกิดขึ้นแล้ว
- 23.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน
- 23.3 เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค้างวัดมีจำนวนเพียงพอ คือ ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตามสัญญา
- 23.4 งานพัฒนาของผู้ชายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วจะต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานของโครงการทั้งหมด
- 23.5 ผู้ชายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ชายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้
- 23.6 ผู้ชายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้ว และไม่มีพันธะที่ต้องทำงานปรับปรุงใด ๆ อีก

24. การรับรู้รายได้จากการขายที่ดินในแต่ละวิธี พิจารณาได้ดังนี้

24.1 เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ครบทั้ง 6 ข้อ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23 ให้รับรู้กำไรทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแก่ผู้ซื้อแล้ว

24.2 เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กล่าวในย่อหน้า 23 ทุกข้อ ยกเว้นข้อ 23.1 และ 23.6 ให้รับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีผ่อนชำระ กล่าวคือ งานปรับปรุงต้องก้าวหน้า และมีเครื่องชี้ว่าผู้ขายจะทำงานสำเร็จตามแผน โดยที่ผู้ขายสามารถพัฒนาที่ดินให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ และทรัพย์สินนั้นจะเป็นประโยชน์เมื่อสิ้นสุดของงวดชำระเงินปกติโดยไม่มีอุปสรรค และงานปรับปรุงต่าง ๆ เช่น ถนนทางเข้า แหล่งน้ำและเครื่องกำจัดน้ำเสียสามารถดำเนินไปได้ภายในเวลาอันสมควร โดยผู้ขายต้องสามารถประมาณการต้นทุนและชั้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งเสร็จได้ ทั้งนี้ เงินที่ได้รับจากผู้ซื้อต้องมากกว่าต้นทุนที่ลงไป

24.3 ในกรณีที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามวิธีดังที่กล่าวในย่อหน้า 24 ข้อ 24.1 และข้อ 24.2 แล้ว ให้บันทึกเงินที่ได้รับจากผู้ซื้อทั้งหมดเป็นเงินมัดจำ ซึ่งเงินมัดจำนี้ถือเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ

25. กิจการที่ขายที่ดินควรตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม ซึ่งอาจพิจารณาได้จากประสบการณ์ของผู้ขาย ข้อมูลในอดีตที่พอถือเป็นตัวอย่างได้ คือ ข้อมูลล่าสุดของการเก็บเงินระยะเวลาที่ยาวนานพอสมควร และจำนวนเงินที่ผู้ซื้อได้ชำระแล้ว เป็นต้น

26. ในกรณีที่กิจการอสังหาริมทรัพย์เลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้จากการขายที่ดินด้วยวิธีผ่อนชำระ เพื่อความเหมาะสมและถือตามหลักความระมัดระวัง รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระนั้นต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่เกิดจากการรับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

การรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

27. การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึงการขายบ้านรวมกับที่ดิน โดยราคาขายเป็นราคาซึ่งรวมทั้งบ้านและที่ดิน เช่น หมู่บ้านจัดสรร ทาวน์เฮาส์ และโฮมออฟฟิศ เป็นต้น ซึ่งผู้ขายอาจเป็นผู้สร้างบ้านในที่ดินนั้นเอง หรือให้ผู้อื่นรับช่วงสร้างบ้านต่อ ในกรณีหลัง ผู้ขายต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติให้เป็นไปตามสัญญา โดยทั่วไปแล้วระยะเวลาการก่อสร้างและโอนกรรมสิทธิ์ของบ้านพร้อมที่ดินจะไม่เกิน 1 ปี

28. ข้อพิจารณาการรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

28.1 การขายได้เกิดขึ้นแล้ว

28.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

28.3 เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อ มีจำนวนเพียงพอ คือไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตามสัญญา

28.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามราคาขาย คือไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

28.5 สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายต้องไม่เป็นรองเจ้าหนี้อื่นในอนาคต

28.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

28.7 ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้

- 28.8 งานปรับปรุงต่าง ๆ ได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
 28.9 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว

29. การรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง พิจารณาได้ดังนี้

- 29.1 เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ครบทั้ง 9 ข้อ ตามที่กล่าวในย่อหน้า 28 ให้รับรู้กำไรทั้งจำนวนจากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์แก่ผู้ซื้อ
 29.2 เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กล่าวในย่อหน้า 28 ทุกข้อ ยกเว้นข้อ 28.9 ให้รับรู้ได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีผ่อนชำระ แต่ทั้งนี้ การจะเลือกใช้วิธีผ่อนชำระนั้น รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่เกิดจากการรับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
 29.3 ในกรณีที่มิได้เข้าหลักเกณฑ์ตามข้อ 29.1 และ 29.2 ดังกล่าวข้างต้น ให้บันทึกเงินที่ได้รับจากผู้จะซื้อทั้งหมดเป็นเงินมัดจำ

30. กิจการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างควรตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม ซึ่งอาจพิจารณาได้จากประสบการณ์ของผู้ขาย ข้อมูลในอดีตที่พอถือเป็นกลุ่มตัวอย่างได้ คือ ข้อมูลล่าสุดของการเก็บเงินในระยะเวลาที่ยาวนานพอสมควร และจำนวนเงินที่ผู้ซื้อได้ชำระแล้ว เป็นต้น

การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด

31. โครงการอาคารชุด หมายถึง อาคารชุดหนึ่งอาคาร กลุ่มอาคารที่เสนอขายเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบธุรกิจ และอาคารสำนักงานเพื่อขาย โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างและโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะเกินกว่า 1 ปี

32. ข้อพิจารณาการรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด ให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

- 32.1 ผู้ขายสามารถขายห้องชุดในอาคารชุดได้จำนวนเพียงพอไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่ขายหรือที่เปิดจอง
 32.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
 32.3 เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อ มีจำนวนเพียงพอไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตามสัญญา
 32.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามราคาขายไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา
 32.5 สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายต้องไม่เป็นรองเจ้าหนี้รายอื่นในอนาคต
 32.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว
 32.7 ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้
 32.8 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว

33. การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุดในแต่ละวิธี พิจารณาได้ดังนี้

- 33.1 เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ทั้ง 8 ข้อ ตามที่กล่าวในย่อหน้า 32 ให้รับรู้กำไรทั้งจำนวน เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์แก่ผู้ซื้อ

33.2 เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้า 32 ยกเว้นข้อ 32.8 ทั้งนี้ งานปรับปรุงต่าง ๆ ต้องก้าวหน้าไปด้วยดี และผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวมได้อย่างมีเหตุผล ให้อำนาจรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ หรือวิธีผ่อนชำระ แต่ทั้งนี้ การจะเลือกใช้วิธีผ่อนชำระนั้น รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่รับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ

33.3 ในกรณีที่มิใช่เกณฑ์การรับรู้รายได้ตามที่กล่าวในย่อหน้า 33 ข้อ 33.1 และ 33.2 ให้บันทึกเงินที่ได้รับจากผู้ซื้อทั้งหมดเป็นเงินมัดจำ ซึ่งเงินมัดจำนี้ถือเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ

การเปิดเผยข้อมูล

34. นอกจากการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องแล้ว งบการเงินของกิจการธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์จะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ด้วย

34.1 วิธีการรับรู้รายได้

34.2 มูลค่าตามสัญญาขายที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว

34.3 มูลค่าผูกพันที่จะต้องใช้ในการพัฒนาโครงการต่อ

มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 นี้ ประกอบด้วยรายการในย่อหน้าที่ 35-47 มาตรฐานฉบับนี้ควรอ่านควบคู่ไปกับรายการที่กล่าวมาแล้วในย่อหน้าที่ 1-34

การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

35. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท ตามที่กล่าวในย่อหน้า 4 มีหลายวิธี

35.1 วิธีรับรู้เป็นกำไรทั้งจำนวน

35.2 วิธีรับรู้รายได้ตามผลงานที่ทำเสร็จอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอ เช่น วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

35.3 วิธีผ่อนชำระ

35.4 วิธีเงินมัดจำ

การจะพิจารณาใช้วิธีการรับรู้รายได้ใดที่เหมาะสม ต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์เงื่อนไขสำคัญต่าง ๆ ดังนี้

การรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน

36. ข้อพิจารณาการรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน พิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

36.1 การขายได้เกิดขึ้นแล้ว

36.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

36.3 เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค้างงวดมีจำนวนเพียงพอซึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตามสัญญา

36.4 งานพัฒนาของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานของโครงการทั้งหมด

36.5 ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้

36.6 ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้ว และไม่มีพันธะที่ต้องทำงานปรับปรุงใด ๆ อีก

วิธีการบัญชีการรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน

37. การรับรู้รายได้ในแต่ละวิธี พิจารณาได้ดังนี้

37.1 เมื่อเข้าเกณฑ์ตามข้อ 36.1 ถึง 36.6 ของย่อหน้า 36 ครบทั้ง 6 ข้อแล้วให้ใช้วิธีรับรู้กำไรทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแก่ผู้ซื้อแล้ว

37.2 เมื่อเข้าเกณฑ์ตามที่กล่าวในย่อหน้า 36 ทุกข้อ ยกเว้นข้อ 36.1 และข้อ 36.6 ให้ใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หรือวิธีผ่อนชำระ ทั้งนี้ งานปรับปรุงต้องก้าวหน้า และมีเครื่องชี้ว่าผู้ขายจะทำงานสำเร็จตามแผน โดยที่ผู้ขายสามารถพัฒนาที่ดินให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ และทรัพย์สินนั้นจะเป็นประโยชน์เมื่อสิ้นสุดของงวดชำระเงินปกติโดยไม่มีอุปสรรคและงานปรับปรุงต่าง ๆ เช่น ถนนทางเข้า แหล่งน้ำ และเครื่องกำจัดน้ำเสียสามารถดำเนินไปได้ภายในเวลาอันสมควร โดยผู้ขายต้องสามารถประมาณการต้นทุนและความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งเสร็จได้

37.3 ในกรณีที่มิใช่เข้าเกณฑ์ตามที่กล่าวในข้อ 37.1 และข้อ 37.2 ของย่อหน้า 37 ข้างต้นแล้ว ให้บันทึกเงินที่ได้รับจากผู้ซื้อทั้งหมดเป็นเงินมัดจำ ซึ่งเงินมัดจำนี้ถือเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ

38. กิจการที่ขายที่ดิน ควรตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม ซึ่งอาจพิจารณาได้จากประสบการณ์ของผู้ขาย ข้อมูลในอดีตที่พอถือเป็นกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ข้อมูลล่าสุดของการเก็บเงินในระยะเวลาที่ยาวนานพอสมควร และจำนวนเงินที่ผู้ซื้อได้ชำระแล้ว เป็นต้น

39. กรณีที่กิจการขายที่ดินและรับรู้รายได้ตามวิธีผ่อนชำระดังที่กล่าวในข้อ 37.2 ของย่อหน้า 37 รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่เกิดจากการรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

การรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

40. ข้อพิจารณาการรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง พิจารณาตามเกณฑ์ต่อไปนี้

40.1 การขายได้เกิดขึ้นแล้ว

40.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

40.3 เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่มีจำนวนเพียงพอที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตาม

สัญญา

40.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามราคาขายไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

40.5 สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายต้องไม่เป็นรองเจ้าหน้าที่รายอื่นในอนาคต

40.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

40.7 ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ขายสามารถ

ปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้

40.8 งานปรับปรุงต่าง ๆ ได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

40.9 ผู้ชายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว

วิธีการรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

41. การรับรู้รายได้ในแต่ละวิธี พิจารณาได้ดังนี้

41.1 เมื่อเข้าเกณฑ์ตามที่กล่าวในข้อ 40.1 ถึง 40.9 ของย่อหน้า 40 ครบทั้ง 9 ข้อ ให้รับรู้กำไรทั้งจำนวน เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์แก่ผู้ซื้อแล้ว

41.2 เมื่อเข้าเกณฑ์ตามที่กล่าวในย่อหน้า 40 ทุกข้อ ยกเว้นข้อ 40.9 ให้รับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หรือวิธีผ่อนชำระ แต่ทั้งนี้ การจะเลือกใช้วิธีผ่อนชำระนั้น รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่จะเกิดจากการรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

41.3 ในกรณีที่มิใช่เข้าเกณฑ์ตามที่กล่าวในข้อ 41.1 และ 41.2 ของย่อหน้า 41 ข้างต้นแล้ว ให้บันทึกเงินที่ได้รับจากผู้ซื้อทั้งหมดเป็นเงินมัดจำ

42. กิจการที่ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างควรตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม ซึ่งอาจพิจารณาได้จากประสบการณ์ของผู้ขาย ข้อมูลในอดีตที่พอถือเป็นกลุ่มตัวอย่างได้ คือ ข้อมูลล่าสุดของการเก็บเงินในระยะเวลาที่ยาวนานพอสมควร และจำนวนเงินที่ผู้ซื้อได้ชำระแล้ว เป็นต้น

การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด

43. ข้อพิจารณาการรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด พิจารณาตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

43.1 ผู้ขายสามารถขายห้องชุดในอาคารชุดได้จำนวนเพียงพอไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่ขายหรือเปิดจอง

43.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

43.3 เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อ มีจำนวนเพียงพอไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตามสัญญา

43.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามราคาขาย ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาตามสัญญา

43.5 สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายต้องไม่เป็นรองเจ้าหน้าที่รายอื่นในอนาคต

43.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

43.7 ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้

43.8 ผู้ชายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว

วิธีการรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด

44. การรับรู้รายได้แต่ละวิธี พิจารณาได้ดังนี้

44.1 เมื่อเข้าเกณฑ์ตามที่กล่าวในข้อ 43.1 ถึงข้อ 43.8 ของย่อหน้า 43 ครบทั้ง 8 ข้อ ให้ใช้วิธีรับรู้กำไร

ทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์แก่ผู้ซื้อแล้ว

44.2 เมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อตามย่อหน้าที่ 43 ยกเว้นข้อ 43.8 ทั้งนี้ งานปรับปรุงต่าง ๆ ต้องก้าวหน้าไปด้วยดี และผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนขายรวมได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีผ่อนชำระ แต่ทั้งนี้ การจะเลือกใช้วิธีผ่อนชำระนั้น รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่รับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

44.3 ในกรณีที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามวิธีที่กล่าวในข้อ 44.1 และ 44.2 ของย่อหน้า 44 ให้บันทึกเงินที่ได้รับจากผู้จะซื้อทั้งหมดเป็นเงินมัดจำ ซึ่งเงินมัดจำนี้ถือเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ

การเปิดเผยข้อมูล

45. ให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

45.1 วิธีการรับรู้รายได้

45.2 มูลค่าตามสัญญาขายที่เกิดขึ้นแล้ว

45.3 มูลค่าผูกพันที่ต้องใช้ในการพัฒนาโครงการต่อไป

ข้อปฏิบัติในระยะเวลาการเปลี่ยนแปลง

46. กิจการที่ค้าส่งหรือค้าปลีกตามที่กล่าวในย่อหน้า 4 และมีรอบบัญชีเริ่มก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ธุรกิจนั้นไม่ต้องปรับปรุงตัวเลขย้อนหลังในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดก่อนวันเริ่มปีการเงินใหม่

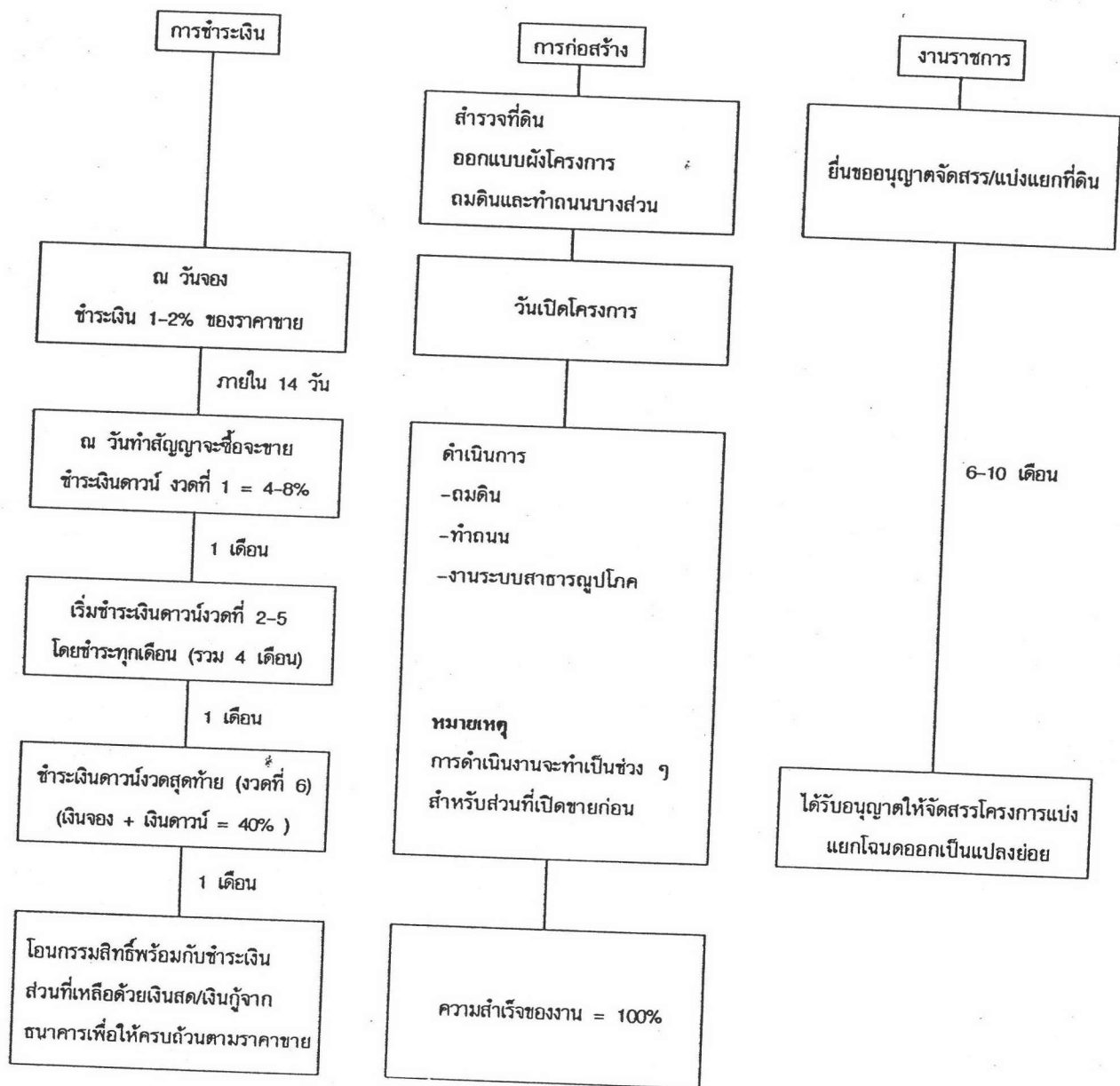
รายการการค้าส่งหรือค้าปลีกที่สัญญาซื้อขายมีผลใช้บังคับแล้ว แต่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ก่อนวันเริ่มปีการเงินใหม่ ให้ใช้วิธีการบัญชีที่ได้ปฏิบัติอยู่เดิมหากสัญญาซื้อขายนั้นจะเสร็จสมบูรณ์ภายในวันที่ 31 มีนาคม 2535

อย่างไรก็ดี เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานระหว่างปี และป้องกันข้อมูลที่อาจถูกบิดเบือนไปอย่างมาก ดังนั้น กิจการที่มีรายการซื้อขายส่งหรือค้าปลีกซึ่งมีลักษณะทำนองเดียวกันเป็นจำนวนมาก และเงื่อนไขของการซื้อขายในสาระสำคัญไม่ได้เปลี่ยนแปลง ในกรณีดังกล่าวกิจการนั้นควรทำการปรับปรุงตัวเลขย้อนหลัง

วันถือปฏิบัติ

47. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2535

แผนภูมิ ตัวอย่างการชำระเงินและการก่อสร้าง กรณีขายปลีกรที่ดิน

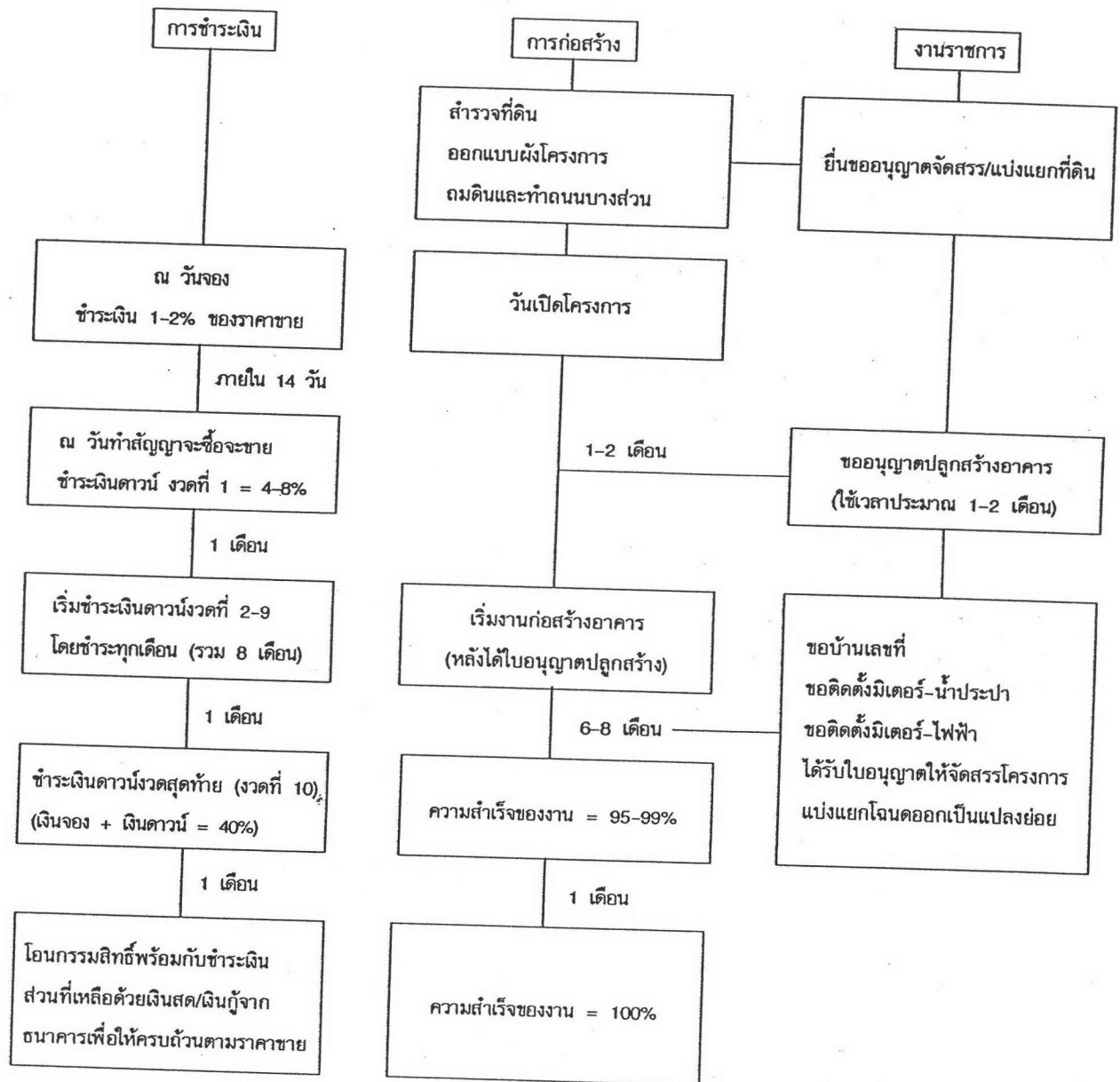


สรุป-การรับรู้กำไรสำหรับการขายที่ดิน

	วิธีรับรู้กำไร ทั้งจำนวน	วิธีอัตราส่วนของ งานที่ทำเสร็จหรือ วิธีผ่อนชำระ	วิธีเงินมัดจำ
1. การขายได้เกิดขึ้นแล้ว	X	-	-
2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน	X	X	-
3. เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อ มีจำนวนเงินเพียงพอ (ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของโครงการ)	X	X	-
4. งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว (ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของโครงการ)	X	X	-
5. ผู้ขายมีความสามารถในการหาแหล่งการเงินและสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้	X	X	-
6. ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้ว และไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงใดๆ อีก	X	-	-

หมายเหตุ : รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่สูงกว่ารายได้ที่รับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

แผนภูมิ ตัวอย่างการชำระเงินและการก่อสร้าง กรณีที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

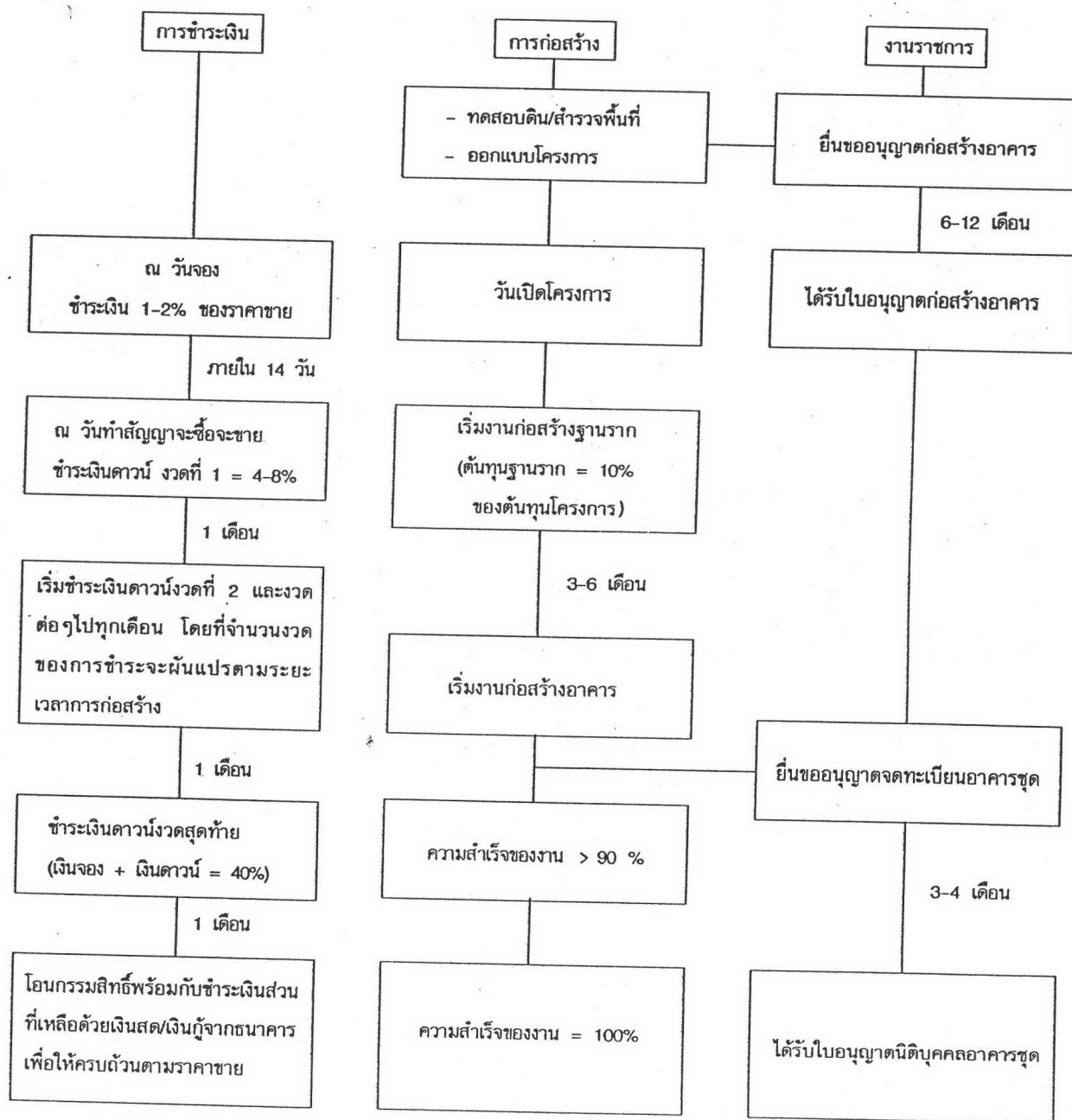


สรุป-การรับรู้กำไรสำหรับการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

	วิธีรับรู้กำไร ทั้งจำนวน	วิธีอัตราส่วนของ งานที่ทำเสร็จหรือ วิธีผ่อนชำระ	วิธีเงินมัดจำ
1. การขายได้เกิดขึ้นแล้ว	X	X	-
2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน	X	X	-
3. เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อ มีจำนวนเพียงพอ (ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขาย)	X	X	-
4. ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามราคาขาย (ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขาย)	X	X	-
5. สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายไม่เป็นรองใครในอนาคต	X	X	-
6. งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว	X	X	-
7. ผู้ขายมีความสามารถในการทางการเงินและสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่างๆ ได้	X	X	-
8. งานปรับปรุงต่างๆ ได้ก้าวหน้าไปด้วยดี	X	X	-
9. ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว	X	-	-

หมายเหตุ : รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่สูงกว่ารายได้ที่รับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

แผนภูมิ ตัวอย่างการชำระเงินและการก่อสร้าง กรณีขายอาคารชุด



สรุป-การรับรู้กำไรสำหรับโครงการขายอาคารชุด

	วิธีรับรู้กำไร ทั้งจำนวน	วิธีอัตราส่วนของ งานที่ทำเสร็จหรือ วิธีผ่อนชำระ	วิธีเงินมัดจำ
1. ผู้ขายสามารถขายห้องชุดได้จำนวนเพียงพอ (ไม่เกินกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ขายหรือเปิดจอง)	X	X	-
2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน	X	X	-
3. เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อ มีจำนวนเพียงพอ (ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขาย)	X	X	-
4. ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามราคาขาย (ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขาย)	X	X	-
5. สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายไม่เป็นรองใครในอนาคต	X	X	-
6. งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว	X	X	-
7. ผู้ขายมีความสามารถในการเงินและสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่างๆ ได้	X	X	-
8. ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว	X	-	-

หมายเหตุ : รายได้ที่รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่สูงกว่ารายได้ที่รับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป. 1/2528

เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๒๕ 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 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการที่ตามสภาพอาจมีสินค้าคงเหลือ สินค้าหรืองานระหว่างทำ หรือวัสดุคงเหลือให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2

ข้อ 4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้ตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใดไว้ถือว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

“4.1 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกัน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ย สำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้มีนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น
 - (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
 - (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปีหรือเลิกกิจการแล้วหรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี
 - (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจียหนี้แล้ว
 - (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.6/2528 ให้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2528 เป็นต้นไป)

4.2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

4.3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อ หรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์ สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะนำกำไรจากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้ และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จะใช้ วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

“ความในวรรคหนึ่ง ให้ใช้บังคับสำหรับการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง โดยอนุโลม

คำว่า “การให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง” หมายความว่า การให้เช่าทรัพย์สินที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ 53) เรื่อง กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ระยะเวลาที่ให้เช่าทรัพย์สินและเกณฑ์การคำนวณทุนของทรัพย์สินที่ให้เช่าบาง ประการ ลงวันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2534

(เพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ น.ป. 28/2534 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่ม ในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2534 เป็นต้นไป)

(ยกเลิกโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ น.ป. 32/2534 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2534 เป็นต้นไป)

4.4 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จใน แต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

4.5 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการวิชาชีพ อิสระ จะใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 หรือจะนำรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ใน รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

4.6 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้บริการ ที่ตามสภาพไม่มีสินค้าคงเหลือหรือวัสดุคงเหลือ รวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทนแต่ไม่รวมถึงกิจการตาม 4.5 ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยต้องนำรายได้จากการให้บริการ มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี ที่การให้บริการสิ้นสุดลง แต่ในกรณีที่มีการให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้นำรายได้จากการให้บริการมารวม คำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

“4.7 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการสามาร กอล์ฟ หรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิก ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการ ทั้งจำนวน ไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงิน ค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนอง เดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตาม ส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้”

(เพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ น.ป. 30/2534 ลงวันที่ 26 มิถุนายน พ.ศ. 2534)

สั่ง ณ วันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

วิทย์ ตันตยกุล

(นายวิทย์ ตันตยกุล)

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียน

นายชินทร์ ลากพิทักษ์พงษ์ เกิดเมื่อวันที่ 11 สิงหาคม 2507 ที่กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาชั้นมัธยมศึกษาตอนปลายจากโรงเรียนสาธิตมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒปทุมวัน สำเร็จปริญญาตรีศึกษาศาสตร์บัณฑิต จากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เมื่อ พ.ศ. 2529 และสำเร็จเนติบัณฑิตที่สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตสภา เมื่อ พ.ศ. 2530 ปัจจุบันเป็นทนายความอยู่ที่สำนักงานถนนอมสัคดี ทนายความและการบัญชี เลขที่ 1103/32 ซอยจากรูรัศมี (เพชรบุรี 31) ถนนเพชรบุรีตัดใหม่ แขวงมักกะสัน เขตราชเทวี กรุงเทพมหานคร

