

การกำหนดรายได้ในทางบัญชี

ในประมวลรัษฎากรเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้ต้องการคำนวณกำไรสุทธิโดยใช้หลัก การบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) แต่ก็มีข้อที่ แตกต่างกันอยู่บ้างบางประการเช่น เงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และยังมีในเรื่องการกำหนดรายได้ตามประมวลรัษฎากรโดยในมาตรา 65 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติ ว่า "การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นใน ระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นราย ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น" อีกทั้งคำสั่งของกรม สรรพากรที่ทป 1/2528 และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรอันเกี่ยวกับการกำหนดราย ได้นี้ อีก

ในการพิจารณาการกำหนดรายได้ในทางบัญชี เราจะพิจารณาถึงเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ในทางบัญชี ซึ่งคำว่าเกณฑ์คงค้าง นักบัญชีเคยใช้คำนี้กันอยู่ แต่ในปัจจุบัน เปลี่ยนมาใช้คำว่าเกณฑ์คงค้างแทนและมีระบุไว้ใน "ศัพท์บัญชี" ที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้ สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยก่อนอื่นต้องพิจารณาถึงเรื่องการเกิดขึ้นและการรับรู้ราย ได้ในทางบัญชีเสียก่อนว่ามีหลักเกณฑ์อย่างไร โดยทั่วไป และมาพิจารณาถึงเกณฑ์ทางบัญชีว่ามี เกณฑ์อะไรบ้าง นอกจากเกณฑ์คงค้าง และประการสำคัญที่จะขาดไม่ได้คือ เนื้อหาในเรื่องการรับ รู้รายได้ในทางบัญชี ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 และฉบับที่สำคัญอื่น ๆ อีกทั้งการรับรู้รายได้ นอกเหนือจากนี้อีกด้วย

ในเนื้อหาของเกณฑ์คงค้างยังมีเรื่องหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching of Cost Against Revenue) ประกอบอยู่ด้วย จึงจะกล่าวถึงการกำหนดรายจ่ายตามเกณฑ์

สิทธิโดยย่อ รวมทั้งหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ด้วย แต่เนื้อหาในวิทยานิพนธ์นี้จะวิเคราะห์กำหนดรายได้ในเรื่องการเกิดขึ้นและการรับรู้รายได้เป็นสำคัญ โดยจะไม่มุ่งวิเคราะห์การเกิดขึ้นและการรับรู้รายจ่าย

เมื่อได้หลักเกณฑ์การเกิดขึ้นและการรับรู้รายได้ในทางบัญชีซึ่งรวมถึงเกณฑ์คงค้างในทางบัญชีแล้ว นำมาเปรียบเทียบกับกำหนดรายได้ตามประมวลรัษฎากร เพื่อหาจุดบกพร่อง หรือสิ่งทำให้เกิดปัญหา ในการกำหนดรายได้ตามประมวลรัษฎากรในบทที่ 4 กันต่อไป

3.1 ความหมายและสถานะของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

เมื่อได้กล่าวถึงว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลได้อิงการคำนวณกำไรสุทธิ โดยใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ควรจะมาพิจารณาถึงความหมายและสถานะของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

หลักบัญชีที่รับรองกันทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principle) เป็นคำที่มีความหมายกว้าง ในประเทศไทย คำว่า "มาตรฐานทางบัญชี" ก็ถือเป็นหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปอย่างหนึ่ง¹ ซึ่งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแห่งประเทศไทย เป็นผู้กำหนดโดยจัดทำในรูปของแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี อย่างไรก็ตาม คำว่าหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปนี้ อาจจะเป็นหลักการบัญชีที่สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแห่งประเทศไทย ไม่ได้จัดทำออกมาในรูปแถลงการณ์ แต่ก็ยังเป็นหลักการบัญชีที่มีการยอมรับและปฏิบัติตามทั่วไป

มาตรฐานบัญชีหรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนี้ หมายถึง ข้อตกลงหรือความเห็นพ้องต้องกันเกี่ยวกับหลักการบัญชีและหรือวิธีการปฏิบัติกันจนเป็นเกณฑ์หรือเป็นประเพณีนิยมในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง มาตรฐานการบัญชียิ่งมักจะเกิดจากแนวความคิดขั้นมูลฐานทางการบัญชีและได้

¹ เมฆากล เกียรติกระจาย, "ทฤษฎีการบัญชี" หน้า 113.

พัฒนาต่อไปโดยใช้หลักเหตุผล ขนบธรรมเนียมประเพณี ประสบการณ์ การใช้งานเกิดความเคยชิน และความจำเป็นทางปฏิบัติ

ระดับของมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการบัญชีแบ่งออกเป็น 3 ระดับ² คือ

1. มาตรฐานแม่บท ให้หลักเกณฑ์ขั้นพื้นฐานที่สำคัญทางการบัญชีการเงินและเป็นแนวทางสำหรับหลักอื่น ๆ
2. มาตรฐานในการปฏิบัติ ให้แนวทางในกระบวนการบันทึกบัญชี การวัดค่าและกระบวนการถ่ายทอดข้อมูลของการบัญชีการเงิน แนวทางปฏิบัติอย่างกว้าง ๆ มิได้มาจากหลักแม่บท แต่ให้แนวทางความคิดในลักษณะที่กว้างกว่าและใช้เป็นแนวทางในการประยุกต์หลักในรายละเอียด
3. มาตรฐานในรายละเอียด เป็นหลักเกณฑ์ที่ได้มาจากการประยุกต์หลักแม่บทและหลักปฏิบัติอย่างกว้าง ๆ ในทางปฏิบัติ หลักเกณฑ์เหล่านี้ค่อนข้างละเอียดและมีจำนวนมาก

3.2 การเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชี

3.2.1 การเกิดขึ้นของรายได้ตามหลักการบัญชี (Revenue Realization)

รายได้จะเกิดขึ้นแก่กิจการที่มุ่งหากำไร โดยมีกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งเกี่ยวกับการหารายได้เกิดขึ้นในกิจการนั้น ๆ เช่น การซื้อ การผลิต การขาย การส่งสินค้า ฯลฯ เรียกกันว่ากระบวนการที่รายได้เกิดขึ้น (Earning Process) ซึ่งมีผลทำให้รายได้เกิดขึ้นหรือได้มา (Earned)

นอกจากนั้น ศาสตราจารย์ Paton และ Littleton ให้ความเห็นว่ารายได้จะเกิดขึ้นเมื่อ³

² เมธากุล เกียรติกระจาย, "ทฤษฎีการบัญชี" หน้า 114.

³ PATON, WILLIAM ANDREW AND LITTLETON, A.C. AN INTRODUCTION TO CORPORATE ACCOUNTING STANDARD, AAA MONOGRAPH SERIES NO.3, 1965. หน้า 46.

1. สามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน (Objective Determination) ซึ่งหมายความว่า ทราบจำนวนรายได้นั้นอย่างแน่นอนไม่ใช่อาศัยการประมาณ ดังนั้นจำนวนเงินที่จะเป็นรายได้จึงต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนซึ่งเกิดจากการตกลงของบุคคลทั้งสองฝ่าย

2. เป็นจำนวนที่ถาวร (Permanance) แม้ว่ารายได้นั้นจะได้รับแล้วและมีมูลค่าที่แน่นอนก็ตาม แต่ถ้าสงสัยว่ามีโอกาสที่จะต้องขาดทุนหรือสูญเสียรายได้ในอัตราสูงจะยังไม่ถือว่ารายได้จำนวนที่เกิดขึ้นเป็นรายได้ดังตัวอย่าง เช่น กรณี นาย ก. ซื้อหุ้นบริษัท กขค. จากัดมา ในวันที่ซื้อมี ราคา 1,000 บาท พอปลายปีมีราคา 1,500 บาท เช่นนี้ยังไม่ถือว่ารายได้เกิดขึ้น จนกว่าจะได้มีการขายหุ้นนั้นไปจริง ๆ รายได้จึงเกิดขึ้น ณ วันที่ได้ขายไป ทั้งนี้ เพราะมีการแปลงจากหุ้นเป็นเงินสดซึ่งเข้าตามหลักเกณฑ์ข้างต้น

3.2.2 การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชี (Revenue Recognition) กระบวนการนี้มีความสำคัญมากกว่าการเกิดขึ้นของรายได้ แต่เป็นส่วนหนึ่งของหลักการเกิดขึ้นของรายได้

กล่าวโดยสรุปแล้ว แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีแบบที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชีได้วางหลักเกณฑ์ว่า โดยทั่วไปเงื่อนไขการรับรู้ของรายได้ มีเงื่อนไข 2 อย่างต่อไปนี้ คือ (1) กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ได้สำเร็จแล้วหรือถือได้ว่าสำเร็จแล้ว และ (2) การแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ รายได้เกิดขึ้นในงวด ซึ่งได้มีการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว สำหรับจำนวนเงินที่บันทึกเป็นรายได้นั้น ก็คือ จำนวนที่ได้รับหรือคาดว่าจะได้รับ อย่างไรก็ตามในบางกรณีนักบัญชีถือว่า รายได้เกิดขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์อื่นที่แตกต่างไปจากข้างต้น

ก. กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ (Earning Process) ได้สำเร็จแล้ว หรือถือได้สำเร็จแล้ว และ

ข. มีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น (Exchange Transaction)

ก. กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ (Earning Process) ได้สำเร็จแล้วหรือถือว่าได้สำเร็จแล้ว โดยที่การดำเนินการทางธุรกิจนั้นไม่มีหลายขั้นตอน ตั้งแต่การดำเนินงานจัดหาสถานที่สร้างโรงงาน ซื้อเครื่องจักร จ้างคนงาน ซื้อเครื่องมือเครื่องใช้ในการผลิต ซื้อวัตถุดิบ หรือแม้แต่ในอุตสาหกรรมการเกษตรหรือปศุสัตว์ ต้องมีการสร้างที่เลี้ยง ให้อาหารไว้คอยเลี้ยงประจำวัน ฯลฯ เมื่อมีการเดินสายการผลิต ก็จะเริ่มจากวัตถุดิบป้อนเข้ามาจนเสร็จกลายเป็นสินค้า และนำไปขาย จนถึงมีการบริการหลังการขาย ประกันการขาย เช่นนี้จะถือว่าขั้นตอนไหนที่กระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้กระทำสำเร็จแล้ว ซึ่งในทฤษฎีมีหลักที่ต้องพิจารณา คือ หลักเหตุการณ์สำคัญ (Critical Event Concept) โดยดูว่าในแต่ละธุรกิจนั้นขั้นตอนไหนที่สำคัญที่สุด ยากที่สุด หรือซับซ้อนที่สุด ตัวอย่างเช่น ธุรกิจผลิตน้ำมันขาย มีกรรมวิธีที่ซับซ้อนมากในการผลิต แต่เมื่อผลิตเสร็จแล้ว แทบจะไม่มีขั้นตอนยุ่งยาก ในเรื่องการขายแทบจะไม่มีปัญหาเลย แต่บางกิจการ เช่น การผลิตภาชนะพลาสติก เช่น ถังน้ำพลาสติก ขั้นตอนในการผลิตแทบไม่มีตรงไหนยุ่งยากซับซ้อน แต่จะมีปัญหาตอนที่ผลิตเสร็จแล้วส่งขาย ดังนั้น เหตุการณ์สำคัญใน 2 กิจการนี้จึงต่างกันโดยดูที่ขั้นตอนการผลิต เป็นเหตุการณ์สำคัญของกิจการน้ำมัน และขั้นตอนขายเป็นเหตุการณ์สำคัญของกิจการผลิตภาชนะพลาสติก

ทฤษฎีบัญชี ยอมรับให้มีการบันทึกรายได้ในทันทีที่เหตุการณ์สำคัญได้เกิดขึ้นและสิ้นสุดแล้ว เหตุผลที่สนับสนุนการบันทึกรายได้ตามหลักการนี้ เพราะกิจการทราบหรือประมาณราคาขายได้แน่นอน ทราบทั้งต้นทุนการผลิต และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขาย สามารถคำนวณกำไรจากการขายได้ทันที จึงไม่ควรที่จะรั้งรอการบันทึกรายได้ต่อไปอีก⁴

ข. มีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น (Exchange Transaction) การแลกเปลี่ยนนี้จะต้องเป็นการแลกเปลี่ยนภายนอก (External transaction) คือหมายถึง ระหว่างกิจการบุคคลภายนอก ไม่ใช่เป็นการแลกเปลี่ยนกันภายในบริษัทหรือระหว่างสาขา (Internal

⁴อวยพร ต้นละมัย, "เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีและการบัญชีภาษีอากร"

transaction) ซึ่งไม่ถือว่ารายได้เกิดขึ้น และเมื่อมีการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น ให้บริการ แก่ลูกค้า โดยลูกค้าได้รับบริการนั้นแล้ว และลูกค้าอาจจะชำระราคา

3.2.2.1 เกณฑ์ทางบัญชี

การรับรู้ข้างต้นได้รวมเอาเกณฑ์ทางบัญชีไว้หลายวิธี ซึ่งนักบัญชีได้ ทราบถึงเกณฑ์เหล่านี้โดยทั่วไป เกณฑ์ต่าง ๆ เหล่านี้มีเกณฑ์ที่ใช้กันอยู่ดังนี้

1. เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) หมายถึง การรับรู้รายได้โดย กิจการได้รับเงินหรือทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นมาแล้ว หรือรับรู้รายจ่ายเป็นเงินที่ได้จ่ายออก ไป ซึ่งตรงข้ามกับเกณฑ์สิทธิ

2. เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)

ในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) นั้น ไม่ถือว่าเกณฑ์เงินสดเป็นที่ยอมรับกันเงินทางบัญชี โดยทั่ว ๆ ไป ส่วนใหญ่แล้วจะใช้เกณฑ์คงค้างในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ ดังนั้น จึงมาพิจารณาเกณฑ์ คงค้างเงินทางบัญชี ซึ่งเงินทางบัญชีได้มีการใช้คำว่า "เกณฑ์สิทธิ" มาเป็นเวลานานจนมีการนำไปอ้าง ในศาลตามคำพิพากษาศาลฎีกาหลายเรื่อง จนปัจจุบันนี้ศัพท์บัญชีซึ่งบัญญัติโดยทางสมาคมนักบัญชี และผู้ สอบบัญชีรับรองมาตรฐานแห่งประเทศไทยได้ใช้คำว่า "เกณฑ์คงค้าง" แทน ซึ่งมาจากภาษาอังกฤษว่า Accrual Basis วิธีการที่ใช้หลักในการพิจารณาบันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายให้อยู่ในงวดเวลา ต่าง ๆ โดยคำนึงถึงรายได้ที่พึงรับ และค่าใช้จ่ายที่พึงจ่ายให้แสดงผลการดำเนินงานของแต่ละ งวดเวลานั้นอย่างเหมาะสม ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงรายรับและรายจ่ายเป็นเงินสด⁵

⁵สุณีย์ ชัยภิญโญ, "ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวล รัชฎาการ ในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล", วิทยานิพนธ์ภาควิชาการบัญชี ปี 2532 บัณฑิต วิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า 104.

เกณฑ์คงค้างในทางบัญชีนี้ต้องพิจารณาแกลงการณแนวความคิดในทางบัญชี ซึ่งออกโดยสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังนี้

44. ข้อมูลเกี่ยวกับกำไร และส่วนประกอบของกำไรของกิจการซึ่งวัดตามหลักเงินค้ำง โดยทั่วไป แสดงให้เห็นผลการดำเนินงานของกิจการได้ดีกว่าข้อมูลที่วัดตามหลักเงินสด การบัญชีตามหลักเงินค้ำงแสดงผลทางการเงินของรายการ และเหตุการณ์ที่กระทบกระเทือน กระแสเงินสดในงวดที่รายการหรือเหตุการณ์นั้นได้เกิดขึ้น แทนที่จะแสดงในงวดที่ได้รับหรือ จ่ายเงินสดไป การบัญชีเงินค้ำงที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการที่เริ่มตั้งแต่การจ่ายเงินสดไปเพื่อ จัดหาทรัพยากร และใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ ตลอดจนถึงการได้รับเงินสดกลับคืนมา ซึ่งอาจจะ มากกว่าหรือน้อยกว่าที่จ่ายออกไป มิใช่จะเกี่ยวข้องแต่เพียงการเริ่มของกระบวนการคือ การจ่ายเงินสด หรือการสิ้นสุดคือ การรับเงินสดเท่านั้น ดังนั้นการบัญชีตามหลักเงินค้ำง จึง ถือว่าการซื้อ การผลิต การขาย และการดำเนินงานอื่น ๆ ในระหว่างงวดมักจะไม่เกิด พร้อมกันกับเงินสดรับ และเงินสดจ่ายระหว่างงวด

79. ฉะนั้น การบัญชีเงินค้ำงจึงไม่ขึ้นอยู่กับรายการเงินสดเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมไป ถึงรายการเงินเชื่อ การแลกเปลี่ยนสิ่งของ (Barter Exchange) การเปลี่ยนแปลงราคา การเปลี่ยนแปลงในรูปของสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายการเหตุการณ์ และสภาวะแวดล้อมอื่น ที่มีผลสืบเนื่องต่อเงินสด แต่ไม่จำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับการเคลื่อนไหวของเงินสดไปพร้อม ๆ กัน ตามวัตถุประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินโดยธุรกิจ (แกลงการณแนวความคิดฉบับ ที่ 1 ย่อหน้าที่ 37 และ 45) การบัญชีเงินค้ำงเป็นวิธีการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน ราย ได้ ค่าใช้จ่าย กำไร ขาดทุน (ที่ไม่เป็นเงินสด) โดยจะเชื่อมโยงการดำเนินงานของธุรกิจ กับรายการ เหตุการณ์และสภาวะแวดล้อมอื่น ซึ่งมีผลต่อธุรกิจด้วยจำนวนเงินสดรับและเงิน สดจ่ายซึ่งกำหนดค่าได้ชัด

ในแกลงการณมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องข้อสมมติพื้นฐานของการบัญชี ได้ใช้ คำว่า หลักเงินค้ำง ซึ่งก็คือเกณฑ์คงค้างในทางบัญชี กล่าวโดยสรุปแล้ว หลักเงินค้ำงหรือ เกณฑ์คงค้างนี้ประกอบขึ้นด้วยหลัก 2 ประการ คือ 1) หลักการเกิดขึ้นของรายได้ และ 2)

หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ ในหลักการเกิดขึ้นของรายได้นั้น มีหลักการรับรู้รายได้ประกอบอยู่ด้วย โดยถือว่าสำคัญกว่าการเกิดขึ้นของรายได้ นอกจากนี้กฎบัญชีต้องยึดถือ ..รายได้หลักที่สำคัญอีกหลัก คือ หลักความระมัดระวัง (Conservatism) โดยมีข้อแม้ว่ารายได้ที่นำเข้ามาถือเป็นรายได้นั้น จะต้องมีความมั่นใจว่าจะสามารถเก็บได้ในที่สุด⁶

3. เกณฑ์อื่นในทางบัญชี

นอกจากนี้ยังมีเกณฑ์อื่น ๆ ซึ่งเป็นหลักทางบัญชีอีก ดังนี้ คือ

1) เกณฑ์การผ่อนชำระ (Installment Basis)

เป็นเกณฑ์การผ่อนชำระจากการขายเป็นงวด ๆ เนื่องจากระยะเวลาในการชำระหนี้ยาวนาน กิจการจึงมีความเสี่ยงสูงในเรื่องหนี้สูญ ที่กิจการต้องขายผ่อนชำระอาจจะเนื่องจาก ต้องการขายได้มาก ๆ ทั้งนี้เนื่องจากสินค้าที่นำมาขายแบบผ่อนชำระส่วนใหญ่จะมีราคาแพง จึงต้องยอมเสี่ยงขายแบบผ่อนชำระ จึงเหมาะสมที่จะรับรู้กำไรเป็นงวด ๆ หรืออาจจะรับรู้กำไรทั้งจำนวนแล้วแต่กรณีไป ทั้งนี้การรับรู้รายได้มี 2 วิธี คือ

1. การรับรู้กำไรจากการขายผ่อนชำระ
2. การรับรู้ดอกเบี้ยจากการขายผ่อนชำระ

⁶ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, "การรับรู้ได้เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิ" วารสาร เอกสารภาษีอากร ม.ค. 2529, หน้า 68.

1. การรับรู้กำไรจากการขายผ่อนชำระ มีวิธีอยู่ 3 วิธี

ก. คิดกำไรทั้งสิ้นในตอนขายทันที และให้ประมาณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในอนาคตทั้งสิ้นหักจากยอดขายที่เหลือเป็นกำไร

ข. กำไรควรคิดในเมื่อได้รับค่าขายสินค้างวดสุดท้ายแล้ว โดยตั้งสำรองสำหรับหนี้ที่จะเก็บไม่ได้และค่าใช้จ่ายไว้

ค. คิดกำไรเฉลี่ยทุกปีจากยอดรับชำระหนี้จากลูกค้าที่หักค่าใช้จ่ายประจำปีนั้น ๆ

2. การคิดดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ

การคิดดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ มี 4 วิธี

ก. ดอกเบี้ยคิดจากยอดค้างชำระของแต่ละงวด วิธีนี้จะคิดโดยกำหนดให้เงินต้นลดลงคงที่ในแต่ละงวดแล้วนำยอดที่ลดลงหรือค้างชำระนี้มาคิดดอกเบี้ยในแต่ละงวดจะได้ดอกเบี้ยลดลงในแต่ละงวด เนื่องจากยอดค้างชำระซึ่งเป็นฐานในการคิดดอกเบี้ยลดลงแต่ยอดรวมที่ผู้ซื้อต้องผ่อนชำระก็ลดลงด้วย เนื่องจากดอกเบี้ยลดลง แต่เงินต้นที่ต้องผ่อนชำระเท่ากันทุกงวด

ข. ดอกเบี้ยคิดตามหลักดอกเบี้ยทบรายปี (annuity) เพื่อให้จ่ายเงินชำระเท่ากันทุกงวดตามวิธีนี้ ดอกเบี้ยจะรวมอยู่ในจำนวนเงินที่ชำระแต่ละงวด การคำนวณจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับ annuity และหาจำนวนเงินโดยใช้สูตรในการคำนวณ⁷

ค. Add-on interest วิธีนี้คือการบวกดอกเบี้ยทั้งหมดที่ต้องเสียจากการผ่อนชำระเข้าไปในเงินต้นครั้งแรก และยอดรวมที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายในแต่ละงวดจะเท่ากัน และยอดคงเหลือค้างชำระก็จะลดลงในแต่ละงวดเท่า ๆ กัน ทั้งนี้เนื่องจากเอาจำนวนงวด

⁷ พงษ์ศรี จุฑาเวสม์ "การบัญชีขั้นสูง." พิมพ์ที่ ทวีการพิมพ์ : กรุงเทพฯ. หน้า 289.

ที่ต้องชำระไปหาลงและออกมาเป็นยอดที่ต้องชำระซึ่งเท่า ๆ กัน วิธีนี้ไม่ได้คิดดอกเบี้ยในแต่ละงวด คิดรวมมาครั้งเดียวจึงจำเป็นต้องแบ่งดอกเบี้ยทั้งหมดให้แก่การชำระแต่ละงวด อาจทำได้โดยใช้การแบ่งผลรวมของตัวเลขจำนวนปี (Sum-of-The year-digits) เช่น 5 ปี ก็เอา $5+4+3+2+1 = 15$ แล้วจึงเอาจำนวนปีเริ่มตั้งแต่ 5 ปี หาดด้วย 15 และเอามาคำนวณกับยอดรวมที่ต้องชำระในแต่ละงวดได้เป็นดอกเบี้ยในแต่ละงวด และจำนวนปีหาร 15 ก็จะลดลงมาทุกปี

ง. ดอกเบี้ยที่คิดจากยอดเงินงวดที่ชำระ วิธีนี้ลูกหนี้จะจ่ายเงินต้นงวดละเท่า ๆ กันรวมกับดอกเบี้ยที่คิดจากยอดเงินต้นที่ชำระแต่ละงวดนับจากวันเริ่มต้นสัญญาจนถึงวันจ่ายเงิน ดังนั้น ดอกเบี้ยแต่ละเดือนจะคำนวณโดยเอายอดเงินต้นที่ต้องชำระแต่ละงวดคูณด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดและคูณระยะเวลา นับแต่วันขายวันแรกจนถึงวันชำระแต่ละครั้ง การคิดแบบนี้บางครั้งเรียกว่า ดอกเบี้ยระยะเวลาสั้น (short-end interest)⁸

2) เกณฑ์สัญญาาระยะนาน (Long-term Contract Method) เป็นวิธีการคิดรายได้ในธุรกิจรับเหมาก่อสร้างเป็นส่วนใหญ่ เพราะงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีระยะเวลาทำงานนานเกินกว่า 1 ปีภาษี หรือเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี จำนวนเงินที่ได้รับมักจะแบ่งรับกันเป็นงวด ๆ ตามผลงานแต่ละขั้นตอนที่ทำเสร็จ เช่น ดอกเสาเข็ม เสาฐานรากคานคองกรีตเสร็จ จะต้องจ่ายกันเท่าใด ขึ้นขึ้นขึ้น 1 ชั้น 2 ต้องจ่ายเท่าใด เป็นต้น โดยเกณฑ์นี้มีวิธีปฏิบัติตามหลักบัญชี 2 วิธีใหญ่ แต่วิธีที่ 1 แยกเป็นวิธีย่อยได้อีก ดังนี้

1. วิธีบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) เป็นการรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดบัญชี ตามผลงานการก่อสร้างมีวิธีคำนวณผลงานการก่อสร้างอยู่ 3 วิธี คือ

1.1 คำนวณอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จโดยเปรียบเทียบต้นทุนงานก่อสร้างทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นกับต้นทุนทั้งหมดที่ต้องการใช้ในการก่อสร้างโดยประมาณ (Cost Basis Method)

⁸พงษ์ศรี จุฑาเวสม์ "การบัญชีขั้นสูง." หน้า 290.

1.2 ประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรหรือสถาปนิกแล้วคำนวณเป็นอัตราส่วนว่าเป็นเท่าใดของงานทั้งสิ้น (Completion of Work Method)

1.3 ใช้วิธีตามข้อ 1.1 และ 1.2 ประกอบกัน คือ คำนึงถึงทั้งต้นทุนของงาน และผลของงานที่ทำแล้วเสร็จ

2. วิธีบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา (Completed Contract Method) ถือเป็นรายได้ตามผลของงานก่อสร้างที่แท้จริงทั้งหมดและรายได้ที่จะได้รับจริงจะช่วยให้ข้อผิดพลาดน้อยลง แต่ก็มีส่วนเสียคือ ระหว่างก่อสร้างยังไม่เสร็จกำไรจะมีน้อยและกำไรจะสูงเมื่องานเสร็จ ไม่สามารถแสดงผลการดำเนินงานของกิจการได้ถูกต้องตรงต่อความเป็นจริงนักและถ้าระยะเวลาก่อสร้างยาวกว่า 1 ปี ก็ทำให้ไม่สามารถปิดงวดบัญชีได้ในระยะเวลา 12 เดือน ตามเงื่อนไขของกฎหมาย⁹ ทั้งสองวิธีดังกล่าวมีวิธีที่นิยมทำกันอยู่ทั้ง 2 วิธี แล้วแต่ภาวะของแต่ละบริษัท แต่เมื่อจะคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีจะต้องทำตามวิธีที่ 1 ซึ่งถือว่าเป็นเกณฑ์สิทธิ ตามประมวลรัษฎากรใหม่ (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ. 1/2528 ข้อ 4.4 และ 4.6) เว้นแต่ตามข้อ 4.6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ. 1/2528 ซึ่งการให้บริการไม่เกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

3) เกณฑ์เฉลี่ยเงินได้ (Averaging of Income Method) เป็นวิธีการคำนวณเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ในกรณีที่บุคคลผู้มีเงินได้หรือได้รับประโยชน์ได้เงินได้นั้น มาเป็นเงินก้อนครั้งเดียวคราวเดียว แต่ระยะเวลาที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น มีระยะเวลานานถึง 3 ปี 5 ปี 10 ปี เป็นต้น เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินที่รับมาครั้งเดียวได้แก่ เงินกินเปล่า เงินช่วยค่าปลูกสร้าง หรือได้รับสิทธิในอาคารหรือโรงเรียน โดยผู้ปลูกสร้างอาคารหรือโรงเรียนที่ดินยกให้

⁹สุ. ลิขิต, "รวมบทความทางบัญชี" หน้า 55.

4) เกณฑ์ผสม(Hybrid Account Method) เกณฑ์นี้ก็คือ การที่ผู้เสียภาษีอาจเลือกใช้วิธีการบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณเงินได้สุทธิหรือคำนวณกำไรสุทธิเพื่อวัดผลกำไรดำเนินงาน หรือเพื่อเสียภาษีโดยวิธีการผสมได้ ถ้าบริษัทนั้นประกอบกิจการหลาย ๆ ประเภท เช่น กิจการขายของก็ใช้เกณฑ์คงค้าง กิจการประเภทการรับจ้างทำของรับเหมาก่อสร้างก็ใช้เกณฑ์สัญญาระยะเวลา วิธีบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) เป็นต้น

3.2.2.2 การรับรู้รายได้ในมาตรฐานการบัญชี

ก. ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 ได้มีเกณฑ์ทางบัญชีที่ระบุไว้ข้างต้นบางเกณฑ์ที่กระจัดกระจายอยู่ในเรื่องการรับรู้รายได้¹⁰ โดยผู้เขียนได้สรุปหลักทั่วไปมาไว้ส่วนรายละเอียดหรือข้อยกเว้น¹⁰

1. การขายสินค้า

1.1 การขายสินค้าแต่ยังไม่ได้อัดส่ง เนื่องจากเป็นความต้องการของลูกค้า แต่ลูกค้าได้เป็นเจ้าของสินค้านั้นแล้ว และยอมรับชำระหนี้สินนั้น (Bill and hold sales) รับรู้ได้ทันที

1.2 การส่งของที่ยังมีเงื่อนไขอยู่ (Shipped Subject to Conditions)

ก. เงื่อนไขการติดตั้งตรวจสอบ รับรู้เมื่อลูกค้ายอมรับสินค้าและการติดตั้งตรวจสอบได้เสร็จสิ้นสมบูรณ์แล้ว

ข. ขายโดยการส่งมอบ ผู้ซื้อพอใจจึงยอมรับสินค้า รับรู้เป็นรายได้เมื่อ การส่งมอบนั้นผู้ซื้อพอใจหรือ เวลาปฏิเสธการรับสินค้าผ่านไปแล้ว

¹⁰โปรดดูในภาคผนวก ข.

ค. การขายที่มีการรับประกัน (Guaranteed Sales) ผู้ซื้อสินค้าได้ทุกโอกาสการรับรู้ขึ้นอยู่กับเนื้อหาของสัญญา อาจมีการประมาณการสินค้าคืน

ง. การฝากขาย (Consignment Sales) เป็นการส่งมอบโดยผู้รับยอมรับที่จะขายสินค้าแทนผู้ส่ง รับรู้รายได้เมื่อสินค้านั้นขายออกไปให้บุคคลที่สาม

จ. การขายแบบจ่ายเงินสดเมื่อส่งมอบ (Cash on Delivery Sales) รับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินสด

1.3 การขายซึ่งผู้ซื้อจ่ายเงินเป็นงวด ให้ผู้ขายและผู้ขายจะส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อได้รับเงินงวดสุดท้ายแล้ว รับรู้เมื่อสินค้าจะส่งมอบ

1.4 การขายและจัดส่งสินค้าตามสั่ง ซึ่งเป็นการขายที่ได้รับการชำระเงิน (หรือได้รับการชำระเงินบางส่วน) สำหรับสินค้าที่ขณะนั้นยังไม่มีและกำลังรอการผลิตอยู่ หรือรอการจัดส่งไปให้ลูกค้าโดยตรงจากบุคคลที่สาม รับรู้เมื่อส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว

1.5 การขายที่มีสัญญาซื้อคืน Sales/Repurchase agreements (other than swap transactions) เป็นลักษณะกู้ยืมจึงไม่ควรรับรู้เป็นรายได้

1.6 การขายให้กับตัวกลาง (Sales to intermediate parties) รับรู้เมื่อขาย

1.7 ค่าสมาชิกในสิ่งตีพิมพ์ รับรู้เฉลี่ยเท่า ๆ กัน ตามระยะเวลา

1.8 การขายอสังหาริมทรัพย์ รับรู้เมื่อขายและผู้ซื้อได้ครอบครองแล้ว ส่วนเงินวางล่วงหน้าหรือข้อผูกพันอื่นรับรู้เมื่อเป็นรายได้ตามงวดที่ได้รับชำระ

1.9 ส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณการซื้อ ไม่เป็นรายได้

2. การให้บริการ

2.1 ค่าติดตั้ง กรณีค่าติดตั้งไม่รวมในการขายผลิตภัณฑ์จะรับรู้เมื่อติดตั้งและยอมรับโดยลูกค้าแล้ว

2.2 ค่าบริการ ซึ่งรวมในราคาขายผลิตภัณฑ์ ถ้ามีการบริการหลังการขายด้วย ควรรับรู้ตามระยะเวลาที่เหมาะสม

2.3 ค่านายหน้าโฆษณา และค่านายหน้า ประกันภัย รับรู้เมื่อให้บริการเสร็จแล้ว

2.4 ค่านายหน้าจากการให้บริการทางการเงิน การรับรู้ควรคำนึงถึง

ก) การบริการเป็นการบริการครั้งเดียว และแล้วเสร็จหรือบริการต่อเนื่อง
กันไป

ข) ภาระต้นทุนค่าใช้จ่ายในการบริการที่เกี่ยวข้องกัน

ค) เมื่อใดจะได้รับค่าบริการนั้น

2.5 ค่าผ่านประตู รับรู้เมื่อการแสดงนั้นได้มีขึ้นแล้ว

2.6 ค่าเล่าเรียน รับรู้ตามระยะเวลา

2.7 ค่านำเข้าเป็นสมาชิก ค่าเข้าเป็นสมาชิก และค่าบำรุงสมาชิก ขึ้นอยู่กับลักษณะของบริการที่จะให้ ถ้าเป็นเพียงสิทธิเป็นสมาชิกและมีค่าอื่นอีก ค่าสมาชิกก็รับรู้รายได้เมื่อได้รับ แต่ถ้าสมาชิกให้สิทธิได้รับบริการหรือสิ่งตีพิมพ์ระหว่างปีอีกด้วย ค่าสมาชิกก็ควรรับรู้อย่างสม่ำเสมอ และมีเหตุผลโดยคำนึงถึงระยะเวลาและประเภทการบริการที่จะให้

2.8 ค่าสัมปทาน (Franchise Fees)

- ค่าสิทธิเบื้องต้น (initial franchise fee) ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับสินทรัพย์ที่มีตัวตน (ถ้ามี) ควรรับรู้ เมื่อรายการได้ส่งมอบ
- ส่วนของค่าสิทธิซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการในอนาคต รับรู้รายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว
- ถ้าค่าสิทธิซึ่งจะรับต่อเนื่องกันไปไม่เพียงพอ ที่จะครอบคลุมต้นทุน ค่าใช้จ่าย และระดับกำไรพอควรสำหรับการบริการที่จะให้ต่อเนื่องกันไปควรรอการรับรู้ไว้ก่อนเพื่อเปรียบเทียบรายได้ค่าใช้จ่ายให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

3. ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) หรือเงินปันผล

- ก) ดอกเบี้ย รับรู้ตามสัดส่วนของระยะเวลาและจำนวนจากต้นเงินที่ค้างชำระตามอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง
- ข) ค่าสิทธิ (Royalty) รับรู้ตามข้อตกลง
- ค) เงินปันผล รับรู้เมื่อสิทธิในการรับเงินปันผลนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว

ข. นอกจากนี้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 การบัญชีเกี่ยวกับการเข้าซื้อทางด้านผู้ให้เข้าซื้อ¹¹

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อทำสัญญาเข้าซื้อแล้วกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นก็ยังเป็นของผู้ให้เข้าซื้อ แต่ผู้เข้าซื้อมักจะได้ครอบครองและใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนับจากวันที่ทำสัญญาเข้าซื้อ ทั้งนี้ผู้เข้าซื้อก็มีเจตนาจะเป็นเจ้าของทรัพย์สิน ส่วนผู้ให้เข้าซื้อก็มีเจตนาจะขายทรัพย์สินที่ให้ผู้ให้เข้าซื้อเช่นกัน ผู้ให้เข้าซื้อจะได้ผลประโยชน์จากการให้ผู้ให้เข้าซื้อได้แก่ ดอกผลเข้าซื้อ และกำไรที่เกิดจากการขาย โดยมีรายละเอียดในการรับรู้รายได้ดังนี้

¹¹ ปรตศฎภาคผนวก ค

- ก้าวที่ เกิดจากการขายให้รับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบ
ระยะเวลาบัญชีที่มีการให้เข้าซื้อ หรืออาจจะรับรู้กำไรที่กล่าวเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลา
บัญชี ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้

- ดอกผลเข้าซื้อ รับรู้โดยเทียบเคียงวิธีการคิดดอกเบี้ยเงิน
ให้กู้ยืม กล่าวคือถ้าระยะยาว (10-15 ปี) คำนวณโดยใช้ตารางเงินรายปี ถ้าระยะสั้น (3-4
ปี) คำนวณตามวิธีผลรวมจำนวนตัวเลขก็ได้

ค. ส่วนในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่องการบัญชีสำหรับงาน
ก่อสร้างตามสัญญา มีวิธีการรับรู้รายได้¹²

1. วิธีการบันทึก รายได้ตามอัตราส่วน ของงานที่ทำเสร็จ
(Percentage of Completion Method) จะมีการรับรู้รายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
ตามผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และนำเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไปหักจาก
รายได้ดังกล่าวเพื่อแสดงผลการดำเนินงานตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ

2. วิธีเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา (Completed
contract Method) จะรับรู้รายได้ต่อเมื่องานก่อสร้างเสร็จหรือขั้นตอนสุดท้ายอันสำคัญของ
งานก่อสร้างได้กระทำเสร็จแล้ว ค่าใช้จ่ายและรายได้ที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาการก่อสร้าง จะ
บันทึกสะสมไว้ โดยยังไม่รับรู้เป็นรายได้จนกว่างานก่อสร้างนั้นแล้วเสร็จหรือเกือบจะเสร็จ
สมบูรณ์เท่านั้น

3. วิธีการบันทึกรายได้บวกต้นทุนตามสัญญา (Cost-plus
Fixed Fee Contracts) วิธีนี้ใช้ในงานก่อสร้างที่ในสัญญากำหนดราคาก่อสร้างโดยถือตามต้น
ทุนการก่อสร้างที่ระบุไว้บวกกับอัตรากำไรจำนวนหนึ่ง ผู้รับงานจะสามารถประมาณผลของสัญญา

¹²โปรดดูภาคผนวก ง

ได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุผลจะต้องเข้าเงื่อนไขดังนี้

- สามารถระบุต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นในแต่ละสัญญา

ได้โดยแนบชุด และ

- สามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุผล

สำหรับต้นทุนก่อสร้างอื่นๆ นอกเหนือจากที่ระบุในสัญญาซึ่งได้ใช้ไปและให้เรียกคืนได้

เงื่อนไขรายละเอียดอื่น ๆ โปรดดูในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ในภาคผนวก ง

ง. ส่วนในร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 25 เรื่องการบัญชีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีวิธีการรับรู้รายได้ดังนี้

- 1) วิธีรับรู้เป็นกำไรทั้งหมด
- 2) วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามผลงานที่ทำเสร็จอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอ เช่น วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
- 3) วิธีผ่อนชำระ
- 4) วิธีเงินมัดจำ

การขายอสังหาริมทรัพย์แบ่งเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้

- 1) การรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน
- 2) การรับรู้รายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง
- 3) การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด

การรับรู้รายได้ในกิจการทั้ง 3 ประเภทข้างต้นนี้ใช้วิธีรับรู้รายได้ 4 วิธี โดยมีเงื่อนไขต่าง ๆ อยู่ในร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 เรื่อง การบัญชีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์¹³

ผู้เขียนได้สรุปหลักทั่วไปไว้โดยรายละเอียดข้อยกเว้นโปรดดูในภาคผนวก จ.

1. การรับรู้รายได้จากการขายที่ดิน โดยเฉพาะกรณีเงินมัดจำนั้นทางมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดขั้นตอน คือ ถ้าไม่เข้าเงื่อนไข ก, ข ที่จะกล่าวต่อไป ดังนี้ จึงรับรู้เป็นมัดจำซึ่งเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ

- 1) การขายได้เกิดขึ้นแล้ว
- 2) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
- 3) เงินลงทุนขั้นต้นและเงินค่างวดของผู้ซื้อมีจำนวนเงินเพียงพอ (ไม่น้อยกว่า ร้อยละ 10 ของโครงการ)
- 4) งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว (ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของโครงการ)
- 5) ผู้ขายมีความสามารถในการหาแหล่งการเงินและสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้
- 6) ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้ว และไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงใด ๆ อีก

ก. จะรับรู้กำไรทั้งจำนวนเมื่อเข้าครบทั้ง 6 ข้อ และมีการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

ข. ถ้าเข้าหลักเกณฑ์ทุกข้อ ยกเว้น 1) และ 6) ให้รับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีผ่อนชำระ

¹³ดูภาคผนวก จ

อย่างไรก็ดี รายได้รับรัฐตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่เกิดจากการรับรัฐตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

2. การรับรัฐรายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

กรณีมัดจำเช่นเดียวกัน คือ ถ้าไม่เข้าหลักเกณฑ์ ก, ข ดังต่อไปนี้ให้รับรัฐรายได้เป็นมัดจำ ซึ่งถือเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ

- 1) การขายได้เกิดขึ้นแล้ว
- 2) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
- 3) เงินลงทุนขั้นต่ำและเงินค่างวดของผู้ซื้อ มีจำนวนเพียงพอ คือ ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตามสัญญา
- 4) ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามราคาขาย คือ ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา
- 5) สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายต้องไม่เป็นรองเจ้าหนี้รายอื่นในอนาคต
- 6) งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว
- 7) ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้
- 8) งานปรับปรุงต่าง ๆ ได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
- 9) ผู้ขายได้อนความเสถียรและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ให้ผู้ซื้อแล้ว

ก. จะรับรัฐกำไรทั้งจำนวนเมื่อเข้าครบทั้ง 9 ข้อ และมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้ผู้ซื้อแล้ว

ข. ถ้าเข้าหลักเกณฑ์ทุกข้อยกเว้น 9 ให้รับรัฐรายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หรือวิธีผ่อนชำระ

อย่างไรก็ดี รายได้รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่เกิดจากการรับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

3. การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด

การรับรู้รายได้จากการขายอาคารชุด โดยเฉพาะกรณีมัดจำนั้น ทางมาตรฐานการบัญชี ได้กำหนดขั้นตอน คือ ถ้าไม่เข้าเงื่อนไข ก, ข ที่จะกล่าวถัดไปนี้ทั้งหมดที่กล่าวมาดังนี้ จึงรับรู้เป็นมัดจำ ซึ่งเป็นหนี้สินหมุนเวียนของกิจการ

- 1) ผู้ขายสามารถขายห้องชุดในอาคารชุดได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ขายหรือที่เปิดจอง
- 2) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
- 3) เงินลงทุนขั้นต่ำและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่มีจำนวนเพียงพอไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของราคาขายตามสัญญา
- 4) ผู้ขายเก็บเงินราคาขายได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา
- 5) สิทธิในการรับชำระหนี้ของผู้ขายต้องไม่เป็นรองเจ้าหนี้อื่นใดในอนาคต
- 6) งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว
- 7) ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้กับงานตามโครงการ และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ได้
- 8) ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว

ก. จะรับรู้กำไรทั้งหมดจำนวนเมื่อเข้าครบทั้ง 8 ข้อ และมีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อแล้ว

ข. ถ้าเข้าหลักเกณฑ์ทุกข้อยกเว้น 8) ให้รับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หรือวิธีผ่อนชำระ

อย่างไรก็ดี รายได้รับรู้ตามวิธีผ่อนชำระต้องไม่เกินกว่ารายได้ที่เกิดจากการรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

3.2.2.3 การรับรู้รายได้จากมูลค่าหรือผลิตผลเพิ่มขึ้น (Accretion)

รายได้นี้เกิดขึ้นสำหรับผลิตภัณฑ์บางประเภทเท่านั้น คือ การที่ผลิตภัณฑ์ของกิจการมีค่าเพิ่มขึ้นตามธรรมชาติ หรือตามระยะเวลา เช่น การเลี้ยงสัตว์ การปลูกต้นไม้ การผลิตสุรา ฯลฯ โดยรายได้ที่เกิดขึ้นเกิดมาจาก ผลต่างของ มูลค่าราคาปัจจุบันและราคาในอนาคต ถ้าสามารถกำหนดมูลค่าออกมาได้ มูลค่าของสินทรัพย์นี้อาจจะกำหนดได้จากค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ที่จะขายได้ในอนาคต ผลต่างของมูลค่าราคาปัจจุบันและราคาในอนาคตก็คือรายได้จากมูลค่าหรือผลิตผลที่เพิ่มขึ้น (Accretion) รายได้ชนิดนี้ใกล้เคียงกับรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ และรายได้ลักษณะนี้จะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการประมาณ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าขึ้น และอื่น ๆ สำหรับสินทรัพย์บางประเภท เช่น การเพาะปลูก หรือการเลี้ยงสัตว์ อาจจะสามารถกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ที่มีอยู่ หักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเพาะปลูก หรือการได้มาซึ่งสัตว์เลี้ยงในตอนแรก แต่ทั้งนี้หากไม่อาจกำหนดราคาที่แน่นอนหรือไม่สามารถประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นก็ไม่ควรยอมรับรายได้ที่เกิดขึ้นก่อนการขาย เนื่องจากไม่เหมาะสม

3.2.2.4 รายได้เกิดขึ้นเมื่อผลิตเสร็จ (Revenue at the Completed of Production)

ทั้งนี้เนื่องจากเหตุการณ์สำคัญ ในการรับรู้รายได้ (Critical Event) ใดถือเอาขณะผลิตเสร็จมารับรู้รายได้ ซึ่งอาจจะเป็นเพราะขั้นตอนการผลิตซับซ้อนกว่า หรือสามารถรู้ได้แน่นอนว่าจะมีคนรับซื้อ มีความเสี่ยงน้อยในการขาย สามารถทราบราคาขายของสินค้าล่วงหน้าตั้งแต่ผลิตเสร็จ และราคาขายนั้นเป็นที่แน่นอน อีกทั้งสามารถทราบจำนวนค่าใช้จ่ายได้ เช่น กิจการที่ผลิตสินค้าทางเกษตรกรรม หรือในทางอุตสาหกรรมที่รัฐ ควบคุมราคาหรือประกันราคาสินค้าไว้แล้วนอกจากนี้ ยังมีธุรกิจที่ทำการขุดเหมืองบางประเภทโดยเฉพาะโลหะมีค่า (Precious Metals) เช่น ทองคำ มักจะมีตลาดรับซื้อทันที เห็นได้ว่ากิจการเหล่านี้สามารถทราบราคาขายได้ล่วงหน้า และถ้ากิจการเหล่านี้สามารถประมาณหรือกำหนดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังการผลิต หรือค่าใช้จ่ายนี้ไม่สำคัญแล้ว ก็รับรู้รายได้เมื่อผลิตเสร็จ สรุปลแล้ว การรับรู้รายได้ประเภทนี้จะต้องมีเงื่อนไขโดยทั่วไป 2 ประการคือ สามารถหาราคาตลาดของสินค้า

หรือกำหนดได้แน่นอนตายตัวหรือกำหนดไว้ล่วงหน้า รวมทั้งค่าใช้จ่ายหลังการผลิต มีจำนวนเล็กน้อยหรือไม่สำคัญ

3.2.2.5 รายได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์อื่น ๆ นอกจากสินค้า ซึ่งจะมิทั้งกรณีได้กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ในกรณีมีกำไรจะถือว่าเป็นรายได้หนึ่งของกิจการ โดยไม่ถือเป็นรายได้จากการดำเนินงาน เพราะกิจการไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ประเภทนี้

3.3 การกำหนดรายจ่ายตามเกณฑ์คงค้าง

จากเนื้อหาข้างต้นได้กล่าวถึงแต่รายได้ซึ่งเป็นเรื่องสำคัญของเกณฑ์คงค้างในหัวข้อนี้จะได้กล่าวถึงรายจ่ายของเกณฑ์คงค้าง เนื่องจากรายจ่ายต้องมีความสัมพันธ์กับรายได้และมีปัญหาบางประการที่เกี่ยวข้องกัน จึงได้กล่าวไว้ในหัวข้อนี้ โดยในหลักทางบัญชี

3.3.1 การจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ การบันทึกรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีจะใช้วิธีจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching of Cost Against Revenue) โดยรายจ่ายที่จะนำไปหักออกจากรายได้มีดังนี้

3.3.1.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้โดยตรง เช่น ต้นทุนของสินค้าที่ขาย ค่าใช้จ่ายในการรับจ้างทำของหรือให้บริการแก่ลูกค้า ค่าใช้จ่ายในการขาย เป็นต้น

3.3.1.2 ต้นทุนตามงวดเวลา (Period Cost) เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ไม่มีส่วนโดยตรงต่อรายได้ แต่ก็ เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในกระบวนการเพื่อหารายได้ จึงนำมาหักออกจากรายได้ เช่น ค่าเช่าสำนักงาน เงินเดือนพนักงานบัญชี ค่าสอบบัญชี เป็นต้น

3.3.1.3 ผลเสียหายและผลขาดทุน (Loss) เป็นผลเสียหายหรือผลขาดทุน ซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น รายจ่ายในลักษณะนี้ไม่มีผลต่อรายได้และไม่ได้เกิดขึ้นใน

กระบวนการหารายได้ เพราะไม่ได้ตั้งใจให้เกิดขึ้น เช่น ผลเสียหายจากไฟไหม้ โจรกรรม ผลขาดทุนจากการลดค่าเงินบาท เป็นต้น โดยปกติรายการนี้จะไม่นำมาหักออกจากรายได้โดยตรง แต่จะแสดงไว้เป็นรายการพิเศษเพื่อแสดงให้เห็นว่าไม่ใช่ผลการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

3.3.2 รายจ่ายที่ไม่แน่นอน มีอยู่ 2 ลักษณะ

3.3.2.1 ทราบว่าต้องจ่ายแต่จำนวนเงินไม่แน่นอน กรณีนี้กิจการจะต้องประมาณค่าใช้จ่ายที่จะต้องจ่ายโดยอาศัยประสบการณ์ เช่น ขายสินค้าโดยรับประกันความเสียหายจะต้องประมาณค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมหรือคืนสินค้า

3.3.2.2 ทราบจำนวนเงินที่จะจ่ายแต่ยังไม่แน่นอนว่าจะต้องจ่ายหรือไม่ กรณีนี้กิจการไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชี แต่ควรเปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุท้ายงบการเงิน

ตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 การบัญชีสำหรับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งจัดทำโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นภายหน้าไว้ดังนี้

"4. ผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นภายหน้าควมมีการกะประมาณขึ้นโดยการบันทึกบัญชีเป็นรายการประเภทค่าใช้จ่ายค้างจ่าย และถือเป็นค่าใช้จ่ายหักรายได้

ถ้าเข้าเงื่อนไข 2 ข้อดังนี้

ก. ข้อมูลที่เกิดขึ้นก่อนที่จะออกงบการเงิน ชี้ให้เห็นว่าได้มีการสูญสินทรัพย์ไปหรือหนี้สินได้เกิดขึ้นแล้ว ๗ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

ข. จำนวนผลเสียหายสามารถกะประมาณได้อย่างเหมาะสม"