

ความแตกต่างในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีสำหรับกิจการอสังหาริมทรัพย์ระหว่าง  
กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(PAEs) และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)  
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวชเนตตี นิลวงศ์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2565

หัวข้อเอกัตศึกษา ความแตกต่างในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีสำหรับกิจการ  
อสังหาริมทรัพย์ระหว่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(PAEs)และกิจการ  
ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

โดย นางสาวเนตตี นิลวงศ์

รหัสประจำตัว 648 01988 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

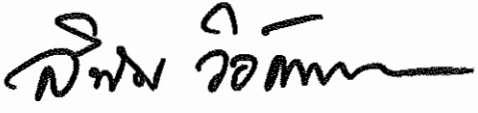
หมวดวิชา กฎหมายภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก ผศ.ดร.สิพิมพ์ วิวัฒน์วัฒนา  
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์

ปีการศึกษา 2565

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาดังนี้เป็นส่วนหนึ่งของ  
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

  
ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก  
(.....ผศ.ดร.สิพิมพ์ วิวัฒน์วัฒนา.....)

  
ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม  
(.....ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์.....)

## บทคัดย่อ

ปัจจุบันการรับรู้รายได้ของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ถือปฏิบัติจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทยที่ได้ปรับปรุงมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วนหลักๆ คือ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities : PAEs) ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ที่นำมาใช้ มีวิธีการรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน คือ สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(NPAEs) สามารถเลือกรับรู้รายได้ได้ 3 วิธี ได้แก่ 1).การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน 2).การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จและ 3).การรับรู้รายได้ตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ โดยอ้างอิงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ แต่สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(PAEs) จะสามารถเลือกรับรู้รายได้ได้เพียงวิธีเดียว คือ เมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปยังผู้ซื้อเรียบร้อยแล้ว โดยอ้างอิงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS 15

ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่เลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) มีข้อจำกัดว่าจะสามารถใช้วิธีนี้ได้เมื่อกิจการมีการโอนกรรมสิทธิ์และนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการขายนั้นเกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร และส่งผลให้เกิดความแตกต่างทางด้านบัญชีและภาษี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขเพิ่มเติม โดย ท.ป.262/2559 แต่สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ โดยที่หลักเกณฑ์ทางบัญชีและภาษีอาจไม่มีความแตกต่างกัน และไม่ข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันเหมือนกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จึงทำให้เกิดความแตกต่างกันสำหรับการเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้แบบทั้งจำนวนหรือเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ในด้านภาษีอากรแห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้นผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาผลกระทบและเปรียบเทียบการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีสำหรับทั้งสองกิจการ เพื่อให้เห็นความแตกต่างในแต่ละวิธีการรับรู้รายได้ของทั้งสองกิจการ และเพื่อเสนอแนะแนวทางสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียให้สามารถเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนหรือเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ได้ โดยที่ไม่มีเงื่อนไขในการโอนกรรมสิทธิ์ภายในระยะเวลาบัญชีเดียวกัน และเพื่อช่วยให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถชะลอการจ่ายภาษีเงินได้รวมถึงมีเงินทุนหมุนเวียนในกิจการเพียงพอ อีกทั้งการรับรู้รายได้ตามวิธีทั้งจำนวนหรือเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ยังเป็นวิธีการรับรู้รายได้ที่มีความแน่นอนมากกว่าวิธีอื่นๆ เนื่องจากกิจการจะรับรู้รายได้ตามวิธีก็ต่อเมื่อความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดได้โอนไปให้แก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาจากท่านอาจารย์ ผศ.ดร.สิทธิม วิวัฒน์วัฒนา และศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์ อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษาเล่มนี้ ที่ได้ให้ความกรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา แนะนำแนวทางในการศึกษาค้นคว้า ตรวจสอบ แก้ไข ข้อบกพร่อง รวมถึงให้แนวคิดอันเป็นประโยชน์อย่างมากแก่ผู้เขียน ทำให้เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ ผู้เขียนตระหนักถึงความตั้งใจและความเสียสละของท่านอาจารย์ทั้งสอง และขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และคณาจารย์วิทยาการพิเศษทุกท่าน ที่ได้ให้ความรู้ ความเข้าใจในด้านกฎหมายและภาษีอากร ถ่ายทอดประสบการณ์ต่างๆ ให้แก่นิสิต ตลอดจนเจ้าหน้าที่หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้กรุณาให้ความช่วยเหลือด้านข้อมูล ติดต่อประสานงานตลอดหลักสูตรการศึกษา

ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และครอบครัวที่ได้มอบกำลังใจและให้การสนับสนุนในทุกๆด้านของชีวิต ขอขอบคุณหัวหน้างานและเพื่อนร่วมงานที่คอยให้กำลังใจและให้การสนับสนุนมาโดยตลอด ขอขอบคุณเพื่อนนิสิตคณะนิติศาสตร์ หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจที่คอยเป็นกำลังใจให้แก่กันและช่วยกันผลักดันจนสำเร็จการศึกษา นอกจากนี้ยังมีผู้ให้ความร่วมมือและช่วยเหลืออีกหลายท่านซึ่งผู้เขียนไม่สามารถกล่าวนามในที่นี้ได้หมด ผู้เขียนขอขอบพระคุณทุกท่านไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจไม่มากนักน้อย และด้วยคุณค่าทั้งหมดที่ได้รับจากเอกัตศึกษานับนี้ ผู้เขียนขอมอบเป็นความกตัญญูกตเวทิตาแต่บิดา มารดา และบูรพาจารย์ที่ได้เคยสั่งสอน ตลอดจนผู้มีพระคุณทุกท่าน

ทั้งนี้ หากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ชเนตตี นิลวงค์

## สารบัญ

บทคัดย่อ .....	ก
กิตติกรรมประกาศ .....	ข
สารบัญ .....	ค
สารบัญแผนภาพ .....	ฉ
สารบัญตาราง .....	ช
<b>บทที่ 1 บทนำ.....</b>	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย .....	4
1.3 สมมติฐานของการวิจัย .....	5
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	5
1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	5
<b>บทที่ 2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามบัญชี สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์.....</b>	<b>7</b>
2.1 นิยามของอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	7
2.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี.....	9
2.2.1 การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) .....	11
2.2.2 การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ..	14
2.3 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชี .....	21
2.4 ความแตกต่างในการใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(PAEs).....	22
<b>บทที่ 3 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร สำหรับกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์.....</b>	<b>26</b>
3.1 นิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากร .....	26

3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	28
3.3 ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	30
3.4 แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	31
3.5 การรับรู้รายได้ทางภาษีตามเกณฑ์สิทธิ .....	32
3.5.1 การรับรู้รายได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร .....	33
3.5.2 การรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 .....	33
3.6 คำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์ .....	34
3.6.1 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528.....	34
3.6.2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 .....	38
<b>บทที่ 4 แนวทางการปรับปรุงคำสั่งกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ .....</b>	<b>43</b>
4.1 ความแตกต่างของการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) .....	43
4.1.1 ด้านมาตรฐานการบัญชี .....	43
4.1.2 ด้านภาษีอากร .....	44
4.2 ปัญหาการเลือกใช้นโยบายการบัญชีตามวิธีอื่นสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs).....	47
4.3 ข้อดีของการรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์หรือการรับรู้ทั้งจำนวน .....	48
4.4 เปรียบเทียบการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ .....	49
4.4.1 การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) .....	50
4.4.2 การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)...	65
4.5 ผลกระทบสำหรับผู้เกี่ยวข้องที่นำข้อมูลไปใช้.....	69
4.5.1 สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs).....	70
4.5.2 สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) .....	71

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	72
5.1 บทสรุป .....	72
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	75
5.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	75
บรรณานุกรม.....	76
ภาคผนวก .....	79

## สารบัญแผนภาพ

ภาพที่ 1: ประเภทของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในไทย.....	10
ภาพที่ 2: สรุปขั้นตอนการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15 .....	18



## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1: หลักการสำคัญ 5 ขั้นตอนการรับรู้รายได้ของกิจการตาม TFRS 15 .....	15
ตารางที่ 2: สรุปความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ที่สำคัญ .....	24
ตารางที่ 3: นิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากร .....	26
ตารางที่ 4: สรุปตารางการเปลี่ยนแปลง เรื่อง ท.ป. 1/2528 การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล .....	37
ตารางที่ 5: สรุปเปรียบเทียบการคำนวณกำไร(ขาดทุน)สุทธิระหว่างกิจการ NPAEs และ PAEs.....	74

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดทำบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงินของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทหลัก ได้แก่ การบัญชีสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities : PAEs) ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองประเภทนี้ มีวิธีการรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน โดยจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของการเกิดรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการสามารถเลือกรับรู้รายได้ได้ 3 วิธี<sup>1</sup> ได้แก่

1. การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method)
2. การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)
3. การรับรู้รายได้ตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

ซึ่งจะสามารถรับรู้รายได้ตามวิธีนี้ได้ก็ต่อเมื่อรายการขายนั้นๆ เข้าเงื่อนไขครบทั้ง 9 ข้อตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (บทที่19) และสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จะสามารถเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ได้เพียงวิธีเดียว คือ การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) เมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปยังผู้ซื้อเรียบร้อยแล้ว โดยอ้างอิงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS 15

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ที่สามารถเลือกวิธีการรับรู้รายได้ได้หลากหลายวิธี ทำให้เกิดความแตกต่างในการรับรู้รายได้ระหว่างทางบัญชีและทางภาษี ส่งผลให้รายได้ที่นำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิระหว่างบัญชีและภาษีแตกต่างกันออกไป ซึ่งอ้างอิงตามประกาศการยกเลิกของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539 และเปลี่ยนแปลงมาใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 ลงวันที่ 11 กันยายน พ.ศ. 2557 โดยคำสั่งนี้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่

---

<sup>1</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) บทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ย่อหน้า 349-357.

1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป กล่าวคือ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 (ฉบับเดิม) กำหนดให้ทั้งกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(PAEs) และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(NPAEs) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งประกอบกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์ จะต้องคำนวณรายได้และรายจ่าย แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระหรือยังไม่ได้มีการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นเงินได้สุทธิ โดยใช้หลัก “เกณฑ์สิทธิ” ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

ต่อมาได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ตามที่ ป.148/2557 (ฉบับใหม่) ได้ออกประกาศเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียน “โอนกรรมสิทธิ์” ในอสังหาริมทรัพย์ หรือกล่าวอีกนัยคือ กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) สามารถรับรู้รายได้ตามวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) แต่สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(NPAEs) ยังคงใช้ “เกณฑ์สิทธิ” ในการคำนวณเงินได้สุทธิ แม้ว่ากิจการที่จะเลือกใช้การรับรู้รายได้แบบทั้งจำนวนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ในทางภาษีอากรกิจการไม่สามารถรับรู้รายได้ได้ทั้งจำนวน แต่จะต้องทยอยรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ

การเปลี่ยนแปลงประกาศมาใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 ส่งผลให้เกิดความแตกต่างในการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ ระหว่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(PAEs) และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(NPAEs) ซึ่งจะทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(NPAEs) มีผลแตกต่างระหว่างทางบัญชีและทางภาษีเกิดขึ้น หรือกล่าวอีกนัย คือ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) จะต้องเตรียมเงินทุนสำรองเพื่อนำมาใช้ชำระภาษีเร็วกว่ากิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ซึ่งอาจจะทำให้เกิดข้อเสียเปรียบสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ไม่สามารถชะลอการจ่ายชำระภาษีในส่วนนี้ได้

อย่างไรก็ตามหากกรมสรรพากรมีประกาศเปลี่ยนแปลงคำสั่งในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียให้สามารถเลือกวิธีการรับรู้รายได้แบบทั้งจำนวนโดยที่ไม่มีข้อจำกัดในเรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน เช่นเดียวกับของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ก็จะทำให้เกิดความแตกต่างกันสำหรับการเลือกวิธีการรับรู้รายได้และยังช่วยให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถชะลอการชำระภาษีไปยังปีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้แก่ลูกค้าจริง อีกทั้งรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ตามวิธีรายได้ทั้งจำนวนยังมีความแม่นยำและถูกต้องมากกว่าการใช้วิธีตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ เช่น หากลูกค้าไม่สามารถชำระเงินงวดตามที่สัญญาระบุไว้ได้ แต่กิจการมีการรับรู้รายได้ไปแล้วตามวิธีอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ

จากการประมาณการตัวเลข ทำให้กิจการต้องรับรู้รายได้และรายจ่ายตามสัดส่วนของวิธีการนั้นเพื่อนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เป็นต้น

### สภาพของปัญหาของการศึกษาครั้งนี้

#### (1). ด้านรายได้

จากการศึกษาค้นคว้าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง พบว่ามีความแตกต่างและข้อเสนอแนะในการนำมาคำนวณปฏิบัติใช้ระหว่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ดังนี้

(1.1). แม้ว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) จะเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทางบัญชี ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) เมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อ แต่ในทางภาษีอากรไม่อนุญาตให้รับรู้รายได้ดังกล่าวได้ทั้งจำนวน โดยกิจการจะต้องทยอยรับรู้รายได้ตามเงินงวดที่ได้รับตามสัญญา ในขณะที่กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) สามารถที่จะรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้ทันที (ยกเว้น โอนกรรมสิทธิ์ภายใน 1 ปี นับจากวันทำสัญญาสามารถรับรู้ได้ทั้งจำนวนสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs))

(1.2). เนื่องจากกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) รับรู้รายได้ทั้งจำนวนในวันที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ แต่ต้องทยอยรับรู้ตามเงินงวดในสัญญา ทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่สามารถชะลอการเสียภาษีได้ และจำเป็นต้องหาแหล่งเงินทุน หรือเตรียมเงินเพื่อจ่ายชำระภาษีก่อน ซึ่งกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) มีข้อเสียเปรียบกว่ากิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ที่ส่วนใหญ่กิจการเหล่านี้มักจะอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ และมีโอกาสในการเรียกระดมทุนและการหาแหล่งเงินกู้ยืม ได้ดีกว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) เช่น การออกหุ้นเพิ่มทุน, หุ้นกู้ เป็นต้น

#### (2). ด้านต้นทุน

ต้นทุนจะสอดคล้องกับรายได้ที่กิจการเลือกรับรู้ ดังนี้

(2.1). ต้นทุนขายสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) จะรับรู้ต้นทุนขายได้สอดคล้องกับความเป็นจริงมากกว่า เนื่องจากกิจการจะรับรู้ต้นทุนขายพร้อมกับรายได้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ ดังนั้นจะทำให้กิจการบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ส่งผลให้ต้นทุนขายที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้มีความถูกต้องและสะท้อนความเป็นจริงมากกว่า

(2.2). ต้นทุนขายสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) จะรับรู้ต้นทุนขายตามประเภทของรายได้ที่กิจการเลือกใช้ ซึ่งกิจการNPAEs สามารถเลือกรับรู้รายได้ ได้ 3 วิธี ดังนั้นหากกิจการเลือกรับรู้รายได้แบบอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือแบบเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ ต้นทุนที่กิจการรับรู้จะเป็นการประมาณการต้นทุน ซึ่งอาจจะเกิดความคาดเคลื่อนกับต้นทุนที่แท้จริงได้ ส่งผลกระทบต่อการคำนวณภาษีเงินได้ เนื่องจากต้นทุนอาจจะสูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง

(2.3). อำนาจในการต่อรองตลาดของกิจการที่ส่วนได้เสียสาธารณะมีมากกว่า หากกิจการที่ส่วนได้เสียสาธารณะได้รับสิทธิชะลอการเสียภาษี สำหรับรอบปีบัญชีปัจจุบัน จะทำให้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) มีต้นทุนทางการเงินที่ต่ำกว่า เช่น ต้นทุนการในกู้ยืมเงิน เป็นต้น สำหรับกุ่มาจ่ายชำระภาษี

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- (1). เพื่อศึกษาความแตกต่างระหว่างการรับรู้รายได้ทางบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) สำหรับการเลือกวิธีรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน
- (2). เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 และ ป.148/2557 สำหรับความแตกต่างในการรับรู้รายได้ของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ตามวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนหรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์
- (3). เพื่อเสนอแนวทางให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) สามารถเลือกรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) ตามเกณฑ์ภาษีอากรได้เหมือนกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) โดยที่ไม่มีข้อจำกัดว่าจะต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น
- (4). เพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) มีสิทธิในการชะลอการจ่ายภาษีเงินได้ ไปชำระทีเดียวเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ไปให้ลูกค้าแล้ว เนื่องจากวิธีนี้จะส่งผลให้กิจการจะมีสภาพคล่องทางการเงินมากกว่า เช่นเดียวกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ที่ใช้วิธีการการรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์

### 1.3 สมมติฐานของการวิจัย

การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ควรที่จะมีสิทธิในการเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) โดยที่ไม่มีข้อจำกัดในเรื่องของระยะเวลาที่จะต้องโอนกรรมสิทธิ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายตามที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ เช่นเดียวกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เนื่องจากการรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์เป็นวิธีที่มีความแน่นอนในการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนไปให้แก่ลูกค้าได้ชัดเจนกว่าวิธีการรับรู้รายได้ด้วยวิธีอื่น

### 1.4 ขอบเขตการศึกษา

- (1). ศึกษาหลักเกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์
- (2). ศึกษาความเป็นมาของการเปลี่ยนแปลงประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ และการนำมาปรับใช้ระหว่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)
- (3). เปรียบเทียบความแตกต่างในการรับรู้รายได้ของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ทั้งกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ตามหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากร

### 1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

ศึกษาและค้นคว้าข้อมูลในลักษณะเชิงเอกสาร และเชิงเปรียบเทียบให้เห็นถึงความแตกต่าง โดยรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร เว็บไซต์ หรือมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน, ประกาศจากเว็บไซต์กรมสรรพากร และรวมถึง บทความ วิทยานิพนธ์ต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและเพียงพอต่อการศึกษา ค้นคว้า เปรียบเทียบข้อแตกต่าง และรวมถึงการวิเคราะห์แนวทางในการแก้ไขปัญหาให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) สามารถเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้ โดยที่ไม่มีข้อจำกัด เช่นเดียวกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1). เพื่อให้ทราบสาเหตุความแตกต่างในการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

- (2). เพื่อให้เข้าใจถึงปัญหาและผลกระทบที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ไม่ได้รับสิทธิในการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน
- (3). ทราบและเข้าใจหลักเกณฑ์รวมถึงวัตถุประสงค์ของคำสั่งที่กรมสรรพากรประกาศใช้และการปฏิบัติที่แตกต่างกัน
- (4). เพื่อให้สามารถหาแนวทางในการให้แก้ไขเพิ่มเติมสำหรับคำสั่งกรมสรรพากรตาม ท.ป.1/2528 และ ป.148/2557 ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้มีความเหมาะสมและเกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

## บทที่ 2

### หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามบัญชี สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ถือว่าเป็นภาคธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีความสำคัญในประเทศไทย ซึ่งปัจจุบันจะเห็นได้ว่าในส่วนของกลุ่มผู้พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ (Developer) มีการขยายตัวทางธุรกิจและเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง ด้วยจำนวนประชากรที่เพิ่มมากขึ้น ประกอบกับสภาวะการเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศไทย เกิดการขยายตัวรวมกันเป็นตัวเมืองอย่างรวดเร็ว ดังนั้นกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ถือได้ว่าเป็นรากฐานของอุตสาหกรรม เป็นแหล่งการจ้างงาน ส่งผลให้มูลค่าของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทยมีมูลค่าค่อนข้างสูง เช่น ในไตรมาส 3 ปี 2565 ดัชนีรวมตลาดอสังหาริมทรัพย์ (เฉพาะหมวดที่อยู่อาศัย) มีค่าดัชนีเท่ากับ 93.0 จุด ซึ่งปรับตัวเพิ่มขึ้นจากช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อนประมาณ 30.4% การปรับตัวดังกล่าวเป็นผลจากการโอนกรรมสิทธิ์ที่อยู่อาศัย และอาคารชุด และคาดการณ์ว่าภาพรวมของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์จะขยายตัวจากปีก่อนและอาจปรับตัวสูงขึ้นในอนาคตอีกด้วย<sup>2</sup>

นอกจากมูลค่าทางเศรษฐกิจแล้ว มูลค่าที่ต้องนำเสนอทางงบการเงินต่อผู้ลงทุนหรือบุคคลภายนอกนั้นก็มีความสำคัญเช่นกัน ปัจจุบันประเทศไทยได้นำแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ดังจะได้กล่าวต่อไปในบทนี้

#### 2.1 นิยามของอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 139<sup>3</sup> ได้บัญญัติคำนิยามของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง “ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะอันเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย” ซึ่งสามารถแบ่งประเภทของอสังหาริมทรัพย์<sup>4</sup> หลักๆ ได้ดังนี้

<sup>2</sup> ศูนย์ข้อมูลอสังหาริมทรัพย์. ดัชนีตลาดอสังหาฯ ไตรมาส 3/2565. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.reic.or.th/Activities/PressRelease/157>. [สืบค้นเมื่อ 22 พฤศจิกายน 2565]

<sup>3</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139

<sup>4</sup> อสังหาริมทรัพย์ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://www.digitalschool.club/digitalschool/social2\\_1\\_1/m4\\_1/content/more1\\_3/page\\_8.php](http://www.digitalschool.club/digitalschool/social2_1_1/m4_1/content/more1_3/page_8.php). [สืบค้นเมื่อ 22 พฤศจิกายน 2565]



## (1). ที่ดิน

คือ เนื้อที่หรือพื้นที่เป็นแปลง ไร่ ถ้าเป็นกรณีที่ไม่ใช่เนื้อที่หรือพื้นที่ก็จะไม่ใช่ที่ดิน เช่น ขุดดินจากที่ดินไปเพื่อจะนำไปขาย ดินที่ถูกขุดขึ้นมาจะไม่ใช่ที่ดิน ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์ อีกต่อไป ความหมายตามมาตรา 139 นี้ ที่ดินจะหมายความเฉพาะพื้นดินที่เหยียบย่ำและอาศัยอยู่เท่านั้น (แต่ถ้าเป็นที่ดินตามความหมายในประมวลกฎหมายที่ดินจะหมายความรวมถึง ห้วย หนอง คลอง บึง ลำน้ำ และทะเลสาบ ซึ่งจะกว้างกว่าความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

## (2). ทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินที่มีลักษณะเป็นการถาวร

คือ ทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินนั้นมีทั้งที่เกิดขึ้นเองตามธรรมชาติ และที่มนุษย์นำมาติดไว้ ซึ่งจะต้องเป็นการติดอยู่กับที่ดินที่มีลักษณะเป็นการถาวร คือ ไม่หลุดหรือแยกออกจากที่ดินได้โดยง่าย เช่น ต้นไม้(ไม่รวมถึงต้นไม้ในกระถาง ต้นไม้จะต้องมีรากชอนไชลงในพื้นดิน) อาคารบ้านเรือน ฯลฯ ในส่วนของต้นไม้ นั้น มีกฎหมายกำหนดไว้ว่าต้นไม้ที่จะเป็นอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องเป็นไม้ยืน ต้น(ตามกฎหมายคือต้นไม้ที่มีอายุเกิน 3 ปี) ถ้าเป็นไม้ล้มลุกจะไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ เช่น พืชผักต่างๆที่ใช้ในการบริโภค

## (3). ทรัพย์ซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน

คือ ทรัพย์ที่ประกอบเป็นส่วนหนึ่งส่วนใดของที่ดินตามธรรมชาติ เช่น ดิน กรวด ทราย ก้อนหิน ภูเขาหิน ทางน้ำไหล แร่โลหะต่างๆตามธรรมชาติ สิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นเองโดยธรรมชาติและประกอบรวมกันเกิดเป็น ที่ดินขึ้นมา ไม่ใช่สิ่งที่มนุษย์สร้างหรือนำมาติดไว้ แต่ก็มีบางกรณีเช่นกันที่เกิดจากมนุษย์ เช่น ซ้อดินซ้อหินมาถมที่ ดินหินที่ถมลงไปก็จะกลายเป็นส่วนประกอบของที่ดินนั้นไป สังเกตว่าทรัพย์ซึ่งประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น ถ้านำหรือเคลื่อนย้ายออกจากที่ดินก็จะไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์อีกต่อไป

## (4). ทรัพย์สิทธิต่างๆอันเกี่ยวกับที่ดิน

คือ ทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน หรือทรัพย์ที่ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น ทรัพย์สิทธิเป็นสิทธิอย่างหนึ่ง ไม่มีรูปร่างและแตะต้องสัมผัสไม่ได้ แต่มีราคา ยึดถือเป็นเจ้าของได้และต้องมีผู้ทรงสิทธิ เช่น กรรมสิทธิ์ในที่ดิน(ความเป็นเจ้าของที่ดิน) สิทธิครอบครอง(สิทธิในการครอบครองใช้ประโยชน์) สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิอาศัย ฯลฯ เหล่านี้คือ ทรัพย์สิทธิอันเกี่ยวกับที่ดิน ส่วนทรัพย์สิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินก็คือสิทธิอาศัย (สิทธิ ที่จะได้อาศัยอยู่ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน)

ดังนั้นจึงสามารถแบ่งการรับรู้รายได้สำหรับการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ตามความหมายของคำว่า อสังหาริมทรัพย์หลักๆ ได้เป็น 3 ประเภท<sup>5</sup> ดังนี้

#### 1). การขายที่ดิน

หมายถึง การขายที่ดินจัดสรร (Retail land Sales) ซึ่งโดยปกติผู้ขายที่ดินจัดสรรจะซื้อที่ดินผืนใหญ่ และแบ่งที่ดินออกเป็นผืนย่อยๆ และทำการปรับปรุงที่ดินหรืออาจจะไม่ปรับปรุงก็ได้ เช่น ระบบสาธารณูปโภค และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ เป็นต้น กิจการอาจได้รับชำระค่าขายที่ดินเป็นเงินสดหรือ วางเงินชำระครั้งแรกแล้วจ่ายสดในลักษณะผ่อนส่งเป็นรายงวด

#### 2). การขายที่อยู่อาศัย (Real Estate Sales) หรือการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

หมายถึง การขายบ้านพร้อมที่ดิน ราคาขายเป็นราคาซึ่งรวมบ้านและที่ดิน เช่น หมู่บ้านจัดสรร ทาวน์เฮาส์ โฮมออฟฟิส เป็นต้น โดยปกติผู้ขายเป็นผู้สร้างบ้านเอง หรืออาจให้ผู้รับเหมาช่วงเป็นผู้สร้างสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวบนที่ดินนั้น อย่างไรก็ตามผู้ขายจะเป็นผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติให้เป็นไปตามสัญญา ซึ่งโดยทั่วไประยะเวลาในการก่อสร้างจนถึงโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์จะใช้เวลาไม่เกินกว่า 1 ปี

#### 3). การขายอาคารชุด หรือคอนโดมิเนียม

หมายถึง การขายห้องชุด อาคารชุด หรือกลุ่มอาคารชุดเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบธุรกิจ และอาคารสำนักงานเพื่อขาย ซึ่งโดยทั่วไประยะเวลาก่อสร้าง จนกระทั่งมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะมากกว่า 1 ปี

## 2.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี

ปัจจุบันประเทศไทยได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Thai Financial Reporting Standards: TFRSs) มาปรับใช้โดยอ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRSs) ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวนำมาใช้กับนิติบุคคลในประเทศไทย ทั้งบริษัทที่จดทะเบียนที่มีการเสนอซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ หรือนิติบุคคลทั่วไปที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

<sup>5</sup> E-Learning PSRU. ความหมายและประเภทของอสังหาริมทรัพย์. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา :

<http://elearning.psu.ac.th/courses/173/ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์.pdf>. [สืบค้นเมื่อ 17 ตุลาคม 2565]



ภาพที่ 1: ประเภทของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในไทย

ที่มา: จัดทำโดยผู้เขียน

ในปี พ.ศ. 2554 สภาวิชาชีพบัญชีในพระราชูปถัมภ์แห่งประเทศไทย ได้มีปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินครั้งใหญ่ เพื่อปรับปรุงให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป ซึ่งการปรับปรุงดังกล่าวทำให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ใช้ในประเทศไทย สามารถแบ่งออกเป็น 2 ชุด ได้แก่

(1). กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) หมายถึง บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือกิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลทรัพย์สินของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม เป็นต้น

ซึ่งกิจการเหล่านี้ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จัดขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบ (TFRSs) หรือเรียกว่ามาตรฐาน “ชุดใหญ่”

(2). กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่ กิจการดังต่อไปนี้

(2.1). กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขาย

นอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน

(2.2). กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น

(2.3). บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

(2.4). กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

ซึ่งกิจการเหล่านี้ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) หรือเรียกว่ามาตรฐาน “ชุดเล็ก”

สำหรับการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในปัจจุบัน มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวมาปรับใช้ทั้งสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ดังนี้

### 2.2.1 การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จะต้องจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: TFRSs for NPAEs) บทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์<sup>6</sup> ซึ่งตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวให้ความหมายของอสังหาริมทรัพย์ คือ ที่ดินกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นรวมทั้งสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย

<sup>6</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) บทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ย่อหน้า 352.

### 2.2.1.1 ประเภทรายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAs) จะถือว่ารายได้จากการขายเกิดขึ้นเมื่อผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายและมีการชำระราคาตามสัญญา โดยผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน และผู้ซื้อต้องชำระเงินวางเริ่มแรก และเงินงวดตามแต่ละสัญญา ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา จึงจะถือว่าเป็นจำนวนมากพอ

ซึ่งสามารถแบ่งรายได้ที่จะเกิดขึ้นของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ออกเป็น 3 ประเภทหลักๆ ดังนี้

(1). การขายที่ดิน

(2). การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ระยะเวลาการก่อสร้างรวมทั้งการโอนกรรมสิทธิ์สำหรับการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างมักจะแล้วเสร็จภายในระยะเวลา 1 ปี

(3). การขายอาคารชุด ระยะเวลาการก่อสร้างรวมทั้งการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดอาจครอบคลุมระยะเวลามากกว่า 1 ปี และการขายอาคารชุด จะต้องขายให้ได้จำนวนที่มากพอเพื่อให้มั่นใจว่าอาคารชุดดังกล่าวนั้นจะไม่เปลี่ยนประเภทไปเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยมีกฎหมายและเงื่อนไขว่าจะต้องขายอาคารชุดในจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจองจึงจะถือว่าเป็นจำนวนมากพอ

### 2.2.1.2 การรับรู้รายได้สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐาน NPAs

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น ดังนี้

(1). การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method)

การรับรู้รายได้วิธีนี้เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

(2). การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)

กิจการจะรับรู้รายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ โดยสามารถเลือกปฏิบัติได้หลายรูปแบบ ได้แก่

(2.1). อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

(2.2). การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว

(2.3). การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา โดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

ข้อพึงระวัง สำหรับวิธีตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หากผู้ซื้อมีการผิณฑชำระเกินกว่า 3 งวด เป็นติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้กิจการหยุดรับรู้รายได้ทันที และต้องพิจารณาการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

(3). การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

กิจการต้องใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับจากการผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินที่เกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ ซึ่งการกำหนดอัตรากำไรขั้นต้น สามารถคำนวณได้ ดังนี้

$$\text{อัตรากำไรขั้นต้น} = \frac{\text{ราคาขาย} - \text{ต้นทุนขาย}}{\text{ราคาขาย}} \times 100$$

*ราคาขาย หมายถึง มูลค่าราคาขายรวมทั้งหมดตามที่ระบุไว้ในสัญญาของแต่ละโครงการ*

*ต้นทุนขาย หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงบวกกับต้นทุนส่วนเพิ่มที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจนกว่างานก่อสร้างนั้นๆ จะแล้วเสร็จ*

อย่างไรก็ตามหากกิจการไม่สามารถรับรู้รายได้ตาม 3 ประเภทตามที่กล่าวข้างต้น ให้กิจการเลือกบันทึกรายได้จากเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าแทน

ในกรณีที่กิจการเลือกรับรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามวิธีอัตราส่วนของงานทำเสร็จหรือตามวิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ รายการขายดังกล่าวจะต้องเข้าเงื่อนไข 9 ข้อ ดังนี้

(1). การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)

(2). ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

- (3). ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
- (4). เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา
- (5). ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
- (6). งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย
- (7). ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินที่ดี
- (8). การก่อสร้างมีความก้าวหน้าไปได้ด้วยดี
- (9). ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

## 2.2.2 การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

การรับรู้รายได้ของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะให้ยึดปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (IFRS 15) สำหรับกิจการ PAEs เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า<sup>7</sup> คือ กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า จะถือว่ามีภาระส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ซึ่งหลักๆ จะรับรู้รายได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ

### 2.2.2.1 หลักการการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอนตามมาตรฐาน IFRS 15

กิจการจะต้องรับรู้รายได้ตามขั้นตอน สำหรับการพิจารณารับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ประกอบด้วย 5 ขั้นตอน ตามตารางดังต่อไปนี้

<sup>7</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ย่อหน้า 31, สภาวิชาชีพบัญชีในพระราชบัญญัติ.

ตารางที่ 1: หลักการสำคัญ 5 ขั้นตอนการรับรู้รายได้ของกิจการตาม TFRS 15

ขั้นตอน	ประเด็นที่สำคัญ
<p><b>ขั้นตอนที่ 1:</b> ระบุสัญญากับลูกค้า</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• เป็นสัญญาที่เกิดขึ้นกับลูกค้าเท่านั้น</li> <li>• สัญญาเป็นข้อตกลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่มีผลบังคับได้</li> <li>• ระบุสัญญาที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ โดยสัญญายอมรับในข้อตกลงและภาระผูกพันอีกทั้งรับทราบสิทธิในผลตอบแทนและเงื่อนไขการชำระเงิน</li> <li>• พิจารณาสัญญาเดี่ยวหรือกลุ่มของสัญญา</li> <li>• สัญญาอาจมีการดัดแปลง</li> </ul>
<p><b>ขั้นตอนที่ 2:</b> ระบุภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (Performance obligation) คือ ข้อตกลงกับลูกค้าที่กิจการจะโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า</li> <li>• ใช้หลักความแตกต่าง (Distinct) ของสินค้าหรือบริการ (หรือกลุ่มของสินค้าหรือบริการ) ในการระบุภาระผูกพันที่แยกต่างหาก (Separate performance obligation: SPO) ออกมาทั้งหมด</li> <li>• แต่ละสัญญาอาจมีเพียงหนึ่ง SPO หรืออาจมีหลาย SPO</li> </ul>
<p><b>ขั้นตอนที่ 3:</b> กำหนดราคาของรายการค้า</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ราคาของรายการค้า คือ จำนวนผลตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการกับลูกค้า</li> <li>• ราคาของรายการค้าไม่รวมจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สามและไม่คำนึงถึงผลกระทบของความเสี่ยงด้านเครดิตของลูกค้า</li> <li>• ราคาของรายการค้ามีทั้งแบบราคาคงที่และราคาผันแปร</li> <li>• พิจารณาผลกระทบจากปัจจัยต่างๆ เช่น สิ่งตอบแทนผันแปร มูลค่าของเงินตามเวลา สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่ตัวเงิน และสิ่งตอบแทนที่กิจการต้องให้แก่ลูกค้า</li> </ul>



ขั้นตอน	ประเด็นที่สำคัญ
<p><b>ขั้นตอนที่ 4:</b> การปันส่วนราคาของรายการค้า ให้แก่ภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่แยกต่างหาก</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ปันส่วนโดยการอ้างอิงราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการเพียงรายการเดียว (Stand-alone selling price) ณ จุดเริ่มต้นของสัญญา</li> <li>• ปันส่วนราคาของรายการค้า (ผลลัพธ์จากขั้นตอนที่ 3) ส่งไป SPO ที่ถูกระบุตามสัญญา (ผลลัพธ์จากขั้นตอนที่ 2)</li> <li>• เมื่อปันส่วนเสร็จแล้ว ต่อมาเมื่อราคาของรายการค้ามีการเปลี่ยนแปลงต้องทำการปันส่วนเพิ่มเติมไปยัง SPO ด้วย</li> </ul>
<p><b>ขั้นตอนที่ 5:</b> การรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพัน</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• รับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันโดยการโอนการควบคุม (Control) ในสินค้าหรือบริการไปให้แก่ลูกค้า</li> <li>• พิจารณาการโอนการควบคุมจากคำนิยามการควบคุมหรือสังเกตข้อบ่งชี้ เช่น การครอบครองกรรมสิทธิ์ทางกฎหมาย การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในความเป็นเจ้าของ เป็นต้น</li> <li>• การโอนการควบคุมมีทั้งแบบตลอดช่วงเวลา (Over time) และ ณ จุดหนึ่งของเวลา (At a point in time)</li> <li>• พิจารณาการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์การโอนการควบคุมแบบตลอดช่วงเวลาก่อน</li> </ul>

ที่มา: การรับรู้รายได้จากสัญญากับลูกค้า: โมเดลใหม่ในการรับรู้รายได้, วารสารวิชาชีพบัญชี บทความวิชาการ, ดร.กุลยา จันทะเดช, ปีที่ 10 ฉบับที่ 27, เมษายน 2557

สำหรับขั้นตอนที่ 5 การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มีวิธีการรับรู้รายได้ 2 วิธี คือ (1) การรับรู้รายได้ตามวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) และ (2) การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time)<sup>8</sup> หมายถึง

<sup>8</sup> CPA Solution. บทที่ 2 สรุปมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า. [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ 17 ตุลาคม 2565]

(1). การรับรู้รายได้ตามวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time)

กิจการรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติโดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าเสร็จสิ้น ทำให้ลูกค้ามีอำนาจในการควบคุมสินทรัพย์ คือ ลูกค้ามีสิทธิสั่งการและได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นๆ ซึ่งรูปแบบการได้รับประโยชน์ เช่น การถือครองสินทรัพย์ การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ และการใช้สินทรัพย์เพื่อชำระหนี้สินหรือลดค่าใช้จ่าย เป็นต้น

(2). การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time)

กิจการรับรู้รายได้เมื่อได้ส่งมอบอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยต้องวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ซึ่งจะรับรู้รายได้ตามวิธีนี้ได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อหนึ่งต่อไปนี้

(2.1) ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานพร้อมกันของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ได้แก่ บริการทำความสะอาด เป็นต้น

(2.2) การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น และลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น เช่น งานระหว่างทำ เป็นต้น

(2.3) การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน เช่น คำสั่งซื้อสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยหากลูกค้ายกเลิกสัญญา ลูกค้าจะต้องชดเชยต้นทุนที่จ่ายไปแล้วบวกกำไรตามสัดส่วนที่ควรได้รับ เป็นต้น

ทั้งนี้ การรับรู้รายได้ตามวิธีตลอดช่วงเวลา (Over Time) กิจการจะต้องวัดระดับความก้าวหน้า (Progress Towards Complete Satisfaction) เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ได้แก่

(1). การวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีป้อนจ่ายนำเข้า (Input Method)

คือ ป้อนจ่ายนำเข้าที่ใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้แล้วเสร็จ เช่น ชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ ต้นทุนที่เกิดขึ้น เป็นต้น โดยเทียบป้อนจ่ายนำเข้าที่คาดว่าจะใช้ทั้งหมดเพื่อตอองปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น หรือหากมีการป้อนจ่ายนำเข้าเท่าๆกัน ตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงาน การรับรู้รายได้ตามวิธีเส้นตรงอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่า

## (2). การวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีผลผลิต (Output Method)

คือ การรับรู้รายได้โดยอ้างอิงจากการวัดมูลค่าที่ให้กับลูกค้าจากสินค้าหรือบริการที่ได้โอนให้กับลูกค้าแล้วเทียบกับสินค้าหรือบริการที่ยังคงเหลืออยู่ภายใต้สัญญาที่ต้องปฏิบัติ และรวมถึงการสำรวจผลการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน ประเมินผล ความคืบหน้า ระยะเวลาที่ใช้ และจำนวนหน่วยของงานที่ส่งมอบ เป็นต้น



ภาพที่ 2: สรุปขั้นตอนการรับรู้รายได้ตาม TFRS 15

ที่มา: จัดทำโดยผู้เขียน

### 2.2.2.2 การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจขายส่งหากริมทรัพย์ตามมาตรฐาน TFRS 15<sup>9</sup>

สำหรับธุรกิจส่งหากริมทรัพย์ที่เป็นกิจการ PAEs สามารถเลือกรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS 15 ได้ทั้ง 2 วิธี คือ การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หรือการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ซึ่งการพิจารณาการเลือกใช้นั้นขึ้นอยู่กับความสำเร็จสิ้นภาระที่ต้องปฏิบัติให้แก่ลูกค้า ดังนี้

#### (1). ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง

เป็นธุรกิจที่จะใช้ระยะเวลาในการก่อสร้างเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ส่งผลให้วันที่เริ่มต้นและสิ้นสุดสัญญาก่อสร้างอยู่ต่างวาระระยะเวลาบัญชี ดังนั้น หาก

<sup>9</sup> ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร. รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้, วารสารสภาวิชาชีพบัญชี. ปีที่ 1. ฉบับที่ 1 (มกราคม-เมษายน 2562)

พิจารณาหลักการรับรู้รายได้ตาม TFRS15 ธุรกิจรับเหมาก่อสร้างจะรับรู้รายได้โดยใช้วิธี “การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time)” โดยใช้วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งกิจการส่วนใหญ่มักเลือกใช้ตามวิธีป้อนจ่ายนำเข้า (Input Method) และบางส่วนใช้วิธีผลผลิต (Output Method) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของภาระที่ต้องปฏิบัติให้แก่ลูกค้า

## (2). ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

สำหรับธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์สามารถเลือกรับรู้รายได้ตามวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หรือเรียกว่า “การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน” ตาม TFRS15 ได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น หมายถึง กิจการจะต้องส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน บ้านพร้อมที่ดิน และห้องชุด) ให้แก่ลูกค้า ซึ่งจะถือว่าการส่งมอบสำเร็จเมื่อลูกค้ามีอำนาจในการควบคุมสินทรัพย์นั้น โดยกิจการได้โอนความเสี่ยง (Risk) และผลตอบแทน (Reward/Benefit) ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ซึ่งผู้ซื้อจะมีอำนาจควบคุมหรือมีความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์นั้น ก็ต่อเมื่อผู้ขายได้มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

ตัวอย่างเช่น กิจการได้ทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้าแล้ว โดยความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ตกอยู่ที่ผู้ซื้อเรียบร้อยแล้ว และผู้ซื้อได้เข้าใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์ดังกล่าว ถือว่ากิจการเสร็จสิ้นภาระที่ต้องปฏิบัติและผู้ซื้อมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้นแล้ว แม้ว่าจะยังไม่ได้มีการโอนจดทะเบียนกับกรมที่ดิน แต่กิจการสามารถที่จะรับรู้รายได้จากการขายดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ขายได้ทันที ตามหลักการ “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form)”

อย่างไรก็ตามสำหรับธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ จะต้องไม่รับรู้รายได้ตามวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของ TFRS 15 เช่น ลูกค้ายังไม่มีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์ หรือผู้ขายยังปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาไม่แล้วเสร็จ กิจการจะต้องพิจารณาวิธีการรับรู้รายได้วิธีอื่นแทน

นอกจากนี้ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย ยังมีส่วนที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมจากสัญญาหลักที่ทำกับลูกค้าดังที่กล่าวไว้ข้างต้น ดังต่อไปนี้<sup>10</sup>

(1). สัญญาที่มีการให้สินค้าโดยไม่คิดมูลค่า(ของแถม)

เช่น เฟอร์นิเจอร์ เครื่องใช้ไฟฟ้า เครื่องตกแต่งห้อง เป็นต้น ของแถมดังกล่าวจะต้องรับรู้เป็นต้นทุนขายอสังหาริมทรัพย์ ตาม TFRS 15 เพราะถือว่าเป็นต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือจุดใจให้เกิดรายได้จากการขายดังกล่าว

(2). ค่าใช้จ่ายที่ออกแทนลูกค้า

เช่น ค่าธรรมเนียมการโอน(บ้านหรือห้องชุด) ค่าใช้จ่ายส่วนกลางกับนิติบุคคลของบ้านหรืออาคารชุด เป็นต้น ซึ่งตาม TFRS 15 จะต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปหักออกจากรายได้ที่รับรู้จากสัญญา หรือเรียกว่า “ส่วนลดที่ออกแทนลูกค้า”

(3). ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา

เช่น ค่านายหน้า ค่าใช้จ่ายในการสร้างสำนักงานขาย เป็นต้น ตาม TFRS 15 ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเหล่านี้ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาในการขายสินค้ากับลูกค้า กิจกรรมจะต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์และทยอยตัดจ่ายให้สอดคล้องกับรายได้

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น สำหรับรูปแบบการรับรู้รายได้ทั้งหมดของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจรับเหมาก่อสร้างหรือธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย ต่างได้รับผลกระทบจากการปรับใช้ตามมาตรฐานการรายงานทางเงินฉบับที่ 15 (TFRS 15) แต่ทั้งนี้ผู้เขียนขอเลือกพิจารณาประเด็นปัญหาเฉพาะธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามวิธี ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) หรือการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน สำหรับประเภทกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับวิธีการรับรู้รายได้ของกิจการไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และรวมถึงความแตกต่างทางด้านภาษีอากร ดังจะได้ในบทถัดไป

<sup>10</sup> ดร.ปัญญา อิศระวรวานิช, ดร.สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์. ผลกระทบของ TFRS 15 ต่อรายงานทางการเงินในอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

## 2.3 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ มีการกำหนดกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินที่จัดทำและอ้างอิงมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสากล (International Financial Reporting Standards หรือ IFRS) ซึ่งเป็นการวางแนวคิดต่างๆรวมถึงได้ให้นิยามของการรับรู้รายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>11</sup> ดังนี้

ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบของกระแสออก (Outflow) หรือเป็นการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

สำหรับเกณฑ์ในการพิจารณาว่ารายการใดจะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย จะต้องเข้า 2 เงื่อนไข ดังนี้

- (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย และ
- (2) สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างมีเหตุผลน่าเชื่อถือ

ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายที่เกิดถึงไม่รวมถึงการจ่ายสำหรับการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนสำหรับสินค้าหรือบริการในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่ได้มีการจ่ายชำระจริงในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน รายการดังกล่าวจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและหนี้สินในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ส่วนการจ่ายชำระเงินซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน จะไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย แต่จะเป็นการลดลงของหนี้สิน เป็นต้น

ประเภทของค่าใช้จ่ายสามารถแบ่งประเภทหลักๆ ได้ ดังนี้

- (1) ต้นทุนขาย<sup>12</sup> คือ มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายระหว่างงวด ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินค้าที่ขายไป และค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้ปันส่วนและต้นทุนการผลิตส่วนที่สูญเสียเกินปกติของสินค้าคงเหลือ
- (2) ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร
- (3) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- (4) ค่าใช้จ่ายในการขาย

<sup>11</sup> สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุงใหม่) – สรุปการเปลี่ยนแปลง, หน้า 9. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.tfac.or.th/upload/9414/TiadgqgkP.pdf>. [สืบค้นเมื่อ 25 กันยายน 2565]

<sup>12</sup> ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 34/2562 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่องสินค้าคงเหลือ, ย่อหน้า 38 หน้า 12, สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

- (5). ค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หนี้สูญ เป็นต้น
- (6). ต้นทุนทางการเงิน
- (7). ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล
- (8). ค่าใช้จ่ายอื่นๆ

#### 2.4 ความแตกต่างในการใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(PAEs)

สำหรับมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยตามที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น ว่าประเทศไทยมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) เพียงชุดเดียว ซึ่งอ้างอิงมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards – IFRSs) เพื่อให้เป็นที่ยอมรับระดับสากล ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวบังคับใช้กับนิติบุคคลที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้แก่ กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

กิจการทั้งสองประเภทนี้ สภาวิชาชีพบัญชี กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็น 2 ชุด คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) เรียกว่า “ชุดเล็ก” และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) เรียกว่า “ชุดใหญ่” เหตุผลของการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้แตกต่างกันระหว่างกิจการ 2 ประเภท สามารถอธิบายได้ดังนี้

##### กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ใช้มาตรฐานชุดเล็ก เนื่องจาก<sup>13</sup>

(1). มาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ อ้างอิงมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศซึ่งมีความยุ่งยากและซับซ้อนในการจัดทำ เนื่องจากใช้แนวคิดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นหลักในการจัดทำรายงานทางการเงิน

(2). มีภาระต้นทุนค่อนข้างสูงหากกิจการ NPAEs เลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ เช่น ต้นทุนในการว่าจ้างผู้ประเมินอิสระในการตีมูลค่ายุติธรรมต่างๆ เป็นต้น

(3). กิจการ NPAEs มีจำนวนผู้มีส่วนได้เสียจำนวนน้อย หรือผู้ที่นำงบการเงินไปใช้เป็นเพียงกลุ่มเล็ก ได้แก่ เจ้าของกิจการ เจ้าหนี้ หน่วยงานราชการ เป็นต้น

<sup>13</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. บทที่ 1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ ย่อหน้า 1-4.

(4). การระดมทุนของกิจการ NPAEs เป็นลักษณะการระดมทุนในวงแคบ ได้แก่ เจ้าของกิจการ เจ้าหนี้ เป็นต้น ซึ่งมีจำนวนผู้ให้เงินระดมทุนจำนวนน้อยและเฉพาะเจาะจงกว่ากิจการ PAEs

(5). ความซับซ้อนของรายการค้าทางธุรกิจ มีลักษณะที่ไม่ซับซ้อน ไม่มีความหลากหลายทางธุรกิจ เป็นธุรกิจทั่วไป

(6). การใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินอย่างง่าย (TFRS for NPAEs) มีความเหมาะสมมากกว่า เนื่องจากต้นทุนในการจัดทำรายการทางการเงินต่ำ ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายมากกว่าการเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่

(7). ลักษณะของกิจการ NPAEs มักเป็นกิจการขนาดเล็กหรือขนาดกลางหรือกิจการขนาดย่อม ดังนั้น กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจึงกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีสำหรับกิจการที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ให้จัดเป็นกิจการขนาดเล็ก กำหนดให้ผู้ทำบัญชีมีวุฒิไม่ต่ำกว่าอนุปริญญาหรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชีหรือเทียบเท่า ก็เพียงพอแล้วสำหรับกิจการขนาดเล็กหรือขนาดกลาง

#### กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ใช้มาตรฐานชุดใหญ่ เนื่องจาก

(1). ผู้ใช้งบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะส่วนใหญ่เป็นนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศ ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่นๆ ที่มีกิจการขนาดใหญ่ ดังนั้นการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินที่พัฒนามาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่เป็นสากล จะช่วยให้กิจการ PAEs สามารถสะท้อนข้อมูลที่สอดคล้องกันตามหลักสากลได้ดีกว่า

(2). เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจการซื้อ ขาย หรือถือตราสารทุนและตราสารหนี้

(3). ช่วยรองรับและสะท้อนภาพธุรกรรมทางธุรกิจที่ซับซ้อนได้ดีกว่า เช่น การซื้อธุรกิจ การซื้อขายหุ้น การทำสัญญาซื้อขายที่เป็นเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เป็นต้น เนื่องจากมีมาตรฐานการบัญชีที่เฉพาะเจาะจงสำหรับเรื่องนั้นๆ

(4). ช่วยให้แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานที่สะท้อนการดำเนินงานธุรกิจมากขึ้น เช่น การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ เนื่องจากธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการสร้างบ้านเพื่อขายเปรียบเสมือนธุรกิจการผลิตสินค้าและการขายสินค้าซึ่งกิจการควรจะรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ

(5). การเปิดเผยข้อมูลมีความโปร่งใสมากขึ้น เช่น มาตรฐานชุดใหญ่บังคับให้กิจการ PAEs ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง ช่วยให้นักลงทุนแสดงธุรกรรมที่มีกับบุคคล



หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน และผู้ใช้งบการเงินภายนอกในการวิเคราะห์ข้อมูล

จากปัจจัยดังกล่าวที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น เป็นผลให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อให้สอดคล้องกับขนาดของธุรกิจ ลักษณะของธุรกิจ และวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยข้อมูลต่อผู้ใช้งบการเงิน จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้ทั้งสองกิจการเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน

**ตารางที่ 2:** สรุปความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ที่สำคัญ<sup>14</sup>

	NPAEs	PAEs
<b>รายได้จากอสังหาริมทรัพย์</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● รับรู้รายได้ทั้งจำนวน</li> <li>● รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่สร้างเสร็จ (ตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้)</li> <li>● รับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (ตามเงื่อนไขของการรับรู้รายได้)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● รับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า 5 ขั้นตอน ได้แก่               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1). ระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</li> <li>(2). ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา</li> <li>(3). กำหนดราคาของรายการ</li> <li>(4). การปันส่วนราคาของรายการที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา</li> <li>(5). การรับรู้รายได้เมื่อกิจการให้ปฏิบัติตามภาระแล้วเสร็จ</li> </ol> </li> </ul>
<b>สัญญาก่อสร้าง</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● รับรู้รายได้โดยอ้างอิงชั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยกำหนดจาก               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1). อัตราส่วนของต้นทุนที่สำเร็จกับประมาณการต้นทุน</li> <li>(2). การสำรวจเนื้องานที่ทำแล้ว</li> </ol> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ต้องปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นแก่ลูกค้า</li> </ul>

<sup>14</sup> ธรรมนิติ. วารสาร E-Magazine. สรุปความแตกต่างของมาตรฐาน NPAEs และ PAEs เฉพาะฉบับสำคัญ.

	NPAEs	PAEs
	(3). การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา	
<b>สัญญาเช่า</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ด้านผู้เช่า สัญญาเช่าการเงิน เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หักค่าเสื่อมราคา</li> <li>ด้านผู้เช่า สัญญาเช่าดำเนินงาน บันทึกเป็นค่าเช่า</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ด้านผู้เช่า สัญญาเช่า (สัญญาเช่าเงินทุน/สัญญาเช่าดำเนินงาน) เป็นสินทรัพย์สิทธิการใช้ หักด้วยค่าเสื่อมราคา</li> </ul>
<b>การนำเสนองบการเงิน</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>งบกำไรขาดทุน/งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ</li> <li>งบกระแสเงินสด</li> <li>นโยบายการบัญชี แก้ไขข้อผิดพลาด จัดประเภทรายการบัญชีใหม่</li> <li>งบกำไรขาดทุน/งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จค่าใช้จ่ายตามหน้าที่</li> </ul>	<p>ต้องจัดทำ</p> <p>ไม่กำหนดให้ต้องจัดทำ</p> <p>ไม่กำหนดให้ต้องทำงบแสดงฐานะการเงิน 3 งวดบัญชี</p> <p>ไม่กำหนดให้เปิดเผยค่าใช้จ่ายตามลักษณะ</p>	<p>ต้องจัดทำ</p> <p>ต้องจัดทำ</p> <p>กำหนดให้ต้องทำงบแสดงฐานะการเงิน 3 งวดบัญชี</p> <p>กำหนดให้ต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายตามลักษณะที่สำคัญ</p>

### บทที่ 3

## หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

สำหรับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากร จะแตกต่างจากการรับรู้รายได้ทางบัญชี เนื่องจากมีข้อกำหนดกฎหมายเกี่ยวกับการนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำภายในรอบระยะเวลาบัญชี หัก ด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ได้ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรมาพิจารณาด้วย จึงทำให้รายได้และรายจ่ายบางรายการในทางบัญชีและภาษีที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมีมูลค่าที่แตกต่างกัน ดังนั้น ผู้เขียนขอพิจารณาเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กรมสรรพากรกำหนด กล่าวคือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate income tax: CIT) มีหลักในการจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะอธิบายรายละเอียด ดังต่อไปนี้

#### 3.1 นิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากร

ในส่วนนี้ผู้เขียนขออธิบายเฉพาะนิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาที่ได้ศึกษา โดยอ้างอิงตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้ให้คำจำกัดความของศัพท์ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

##### ตารางที่ 3: นิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากร

นิยามศัพท์ของ	ความหมาย
“เงินได้พึงประเมิน”	เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ รวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ที่อาจคิดคำนวณเป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ตาม มาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ
“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน”	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังนี้  (1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวน ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็น ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

นิยามศัพท์ของ	ความหมาย
	<p>2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด</p> <p>(3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ</p> <p>(4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง</p>
“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”	<p>บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้หมายความรวมถึง</p> <p>(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ</p> <p>(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ที่มีใช้ในนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น</p>

นิยามศัพท์ของ	ความหมาย
	<p>(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)</p> <p>(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา</p>
“ขาย”	<p>ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง</p> <p>(1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา</p> <p>(2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์</p>
“ราคาขาย”	ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดตามมาตรา 49 ทวิ
“สิทธิครอบครอง”	สิทธิครอบครองในการถือครองอสังหาริมทรัพย์

### 3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>15</sup>

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และรวมถึงนิติบุคคลอื่นที่ไม่ได้จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ด้วย ดังนี้

<sup>15</sup> ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, กรมสรรพากร.

- (1). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่
  - (1.1). บริษัทจำกัด
  - (1.2). บริษัทมหาชนจำกัด
  - (1.3). ห้างหุ้นส่วนจำกัด
  - (1.4). ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน
- (2). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้
  - (2.1). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)
  - (2.2). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)
  - (2.3). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กระทำการอื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่กระทำนั้นเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศ (มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร)
  - (2.4). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)
  - (2.5). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กั้นไว้จากกำไร หรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย (มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)
  - (2.6). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยโดยตรง หากแต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)
- (3). กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้า หรือหากำไร โดย
  - (3.1). รัฐบาลต่างประเทศ

(3.2). องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ

(3.3). นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4). กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไร ระหว่างบุคคลดังต่อไปนี้คือ

(4.1). บริษัทกับบริษัท

(4.2). บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(4.3). ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(4.4). บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา

(4.5). บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

(4.6). บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ

(4.7). บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับนิติบุคคลอื่น

(5). มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล

(6). นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

### 3.3 ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากฐานเงินได้คุณด้วยอัตราภาษีที่กำหนด ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้หรือฐานภาษีที่แตกต่างกันออกไป ดังนี้

(1). จากฐานกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

(2). ยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 และมาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร

(3). เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(4). การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้จะขอกล่าวพิจารณาเฉพาะฐานเงินได้ที่คำนวณจากกำไรสุทธิ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ มีดังต่อไปนี้

## (1). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน เป็นต้น

รวมถึงสาขาทั้งในหรือนอกประเทศไทย จะต้องนำกำไรสุทธิของสาขามารวมกับสาขาสำนักงานใหญ่ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยด้วย

## (2). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ได้แก่

(2.1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าว จะต้องนำกำไรสุทธิเฉพาะ ที่ได้จากการกระทำการกิจการในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2.2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบุคคลผู้จ้างเป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และ ความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าว

## (3). กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

## (4). กิจการร่วมค้า

### 3.4 แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยทั่วไป “ภาษีเงินได้นิติบุคคล” แห่งบทบัญญัติประมวลรัษฎากร จะถูกจัดเก็บจากกำไรสุทธิที่คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการหรืออันเนื่องมาจากกิจการที่ได้กระทำภายในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและ



มาตรา 65 ตรี<sup>16</sup> และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวมีกำหนด 12 เดือน ตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 65 อย่างไรก็ตามหากรอบระยะเวลาบัญชีใดมีผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิกิจการก็ จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร สามารถแบ่งได้เป็น ดังนี้

- (1). รอบระยะเวลาบัญชีโดยทั่วไป หมายถึง รอบระยะเวลาบัญชีสำหรับใช้ในการ คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่ได้คำนึงถึงจุดเริ่มต้นและสิ้นสุดเมื่อใด แต่จะต้อง มีระยะเวลาเท่ากับ 12 เดือน
- (2). รอบระยะเวลาบัญชีที่น้อยกว่า 12 เดือน เฉพาะที่กฎหมายยินยอม เช่น นิติ บุคคลที่จัดตั้งใหม่ นิติบุคคลที่ยื่นคำร้องขอเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชี นิติบุคคลที่ จดทะเบียนยกเลิก เป็นต้น
- (3). รอบระยะเวลาบัญชีที่มากกว่า 12 เดือน เช่น นิติบุคคลนั้นๆ มีการชำระบัญชีซึ่ง ใช้ระยะเวลานานเกินกว่า 12 เดือน และได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ ขยายระยะเวลารอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรได้มีกำหนดให้ใช้ “เกณฑ์สิทธิ (Accrual basis)” คือ รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือเสมือนรายได้และ รายจ่ายได้เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ว่ากิจการจะยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงินสดออกไปก็ ตามและต้องนำรายการเหล่านี้ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการด้วย อ้างอิงตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขล่าสุดโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.262/2559 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

### 3.5 การรับรู้รายได้ทางภาษีตามเกณฑ์สิทธิ

ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และให้รวมถึงคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

<sup>16</sup> บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หมวด3 ภาษีเงินได้มาตรา 65, กรมสรรพากร.

### 3.5.1 การรับรู้รายได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

รายได้ที่กิจการต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทหลักๆ ได้ดังนี้

(1). รายได้จากกิจการ เป็นรายได้ทางตรงที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของบริษัทที่ให้ไว้ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

(2). รายได้อันเกี่ยวเนื่องมาจากกิจการ เป็นรายได้ที่ไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงตามวัตถุประสงค์หลักของบริษัท แต่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งตามงบการเงินรายได้ดังกล่าวจะถูกจัดประเภทไว้เป็น “รายได้อื่น” ซึ่งรายได้เหล่านี้ กิจการจะต้องนำรายการที่เกิดขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน ดอกเบี้ยรับ เป็นต้น

การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิเพื่อนำมาคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากกิจการและรายได้อันเนื่องมาจากกิจการไว้ให้ปฏิบัติตามเงื่อนไข รวมถึงรายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ที่ไม่ให้ถือนำรายจ่ายบางรายการมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือได้มีการกำหนดเงื่อนไขในการนำรายจ่ายมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เช่น เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มทางภาษีอากร ค่ารับรอง เงินบริจาค ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น ดังนั้น กิจการจึงต้องมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายทางบัญชีโดยการนำมาบวกกลับหรือหักออก เพื่อให้เป็นรายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรและตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 กำหนดไว้

### 3.5.2 การรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528<sup>17</sup>

จากที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น นอกจากเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ยังรวมถึงการปฏิบัติตามเงื่อนไขตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามข้อ 2 ดังนี้

“เกณฑ์สิทธิ” ตามข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 หมายความว่า การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น รวมถึงรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ มารวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน แม้ว่าจะยังไม่ได้มีการรับชำระเงินหรือยังไม่ได้มีการจ่ายเงินในรอบระยะเวลา

<sup>17</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล.

บัญชีนั้นก็ตาม หากมีรายได้และรายจ่ายที่ถึงกำหนดชำระแล้ว ให้ถือว่าเป็นรายได้ค้างรับหรือรายจ่ายค้างจ่ายในงวดที่เกิดรายการเพื่อนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย อย่างไรก็ตามหากรายได้ที่ได้ที่ได้รับล่วงหน้าหรือรายจ่ายที่จ่ายไว้ล่วงหน้าก็ตามสำหรับค่าสินค้าหรือบริการแต่ยังไม่ได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการดังกล่าว จะถือว่ารายได้และรายจ่ายยังไม่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว จึงไม่ต้องนำรายได้และรายจ่ายที่รับล่วงหน้าไปรวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

### 3.6 คำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งอ้างอิงตามคำสั่งของกรมสรรพากรได้มีการกล่าวถึงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิที่กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ต้องปฏิบัติตาม 2 คำสั่งหลักๆ คือ ท.ป.1/2528 และ ป.148/2557 ดังนี้

#### 3.6.1 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528

ปัจจุบันคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ได้มีการปรับปรุงจนถึงปัจจุบันด้วยกันทั้งหมด 4 ฉบับ ได้แก่

- (1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528
- (2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549<sup>18</sup> : ให้ยกเลิกความในข้อ 3 และข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528
- (3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.228/2557<sup>19</sup> : ให้ยกเลิกความในข้อ 3.7 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมตาม ท.ป.155/2549
- (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.262/2559<sup>20</sup> : ให้ยกเลิกความในวรรค 5 ข้อ 3.7 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมตาม ท.ป.228/2557

---

<sup>18</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล.

<sup>19</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.228/2557 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล.

<sup>20</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.262/2559 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล.

อย่างไรก็ตามผู้เขียนขอพิจารณาเฉพาะการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่ระบุได้ในข้อ 3.7 ของคำสั่งนี้เท่านั้น โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 2 และให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนี้

#### 3.6.1.1. สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

(1). ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งจำนวน เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายที่มีการจดทะเบียนโอนสิทธิ์และนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2). ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จที่รับรู้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี มารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิในรอบนั้น เช่นเดียวกัน ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)

(3). ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระด้วยวิธีอัตรากำไรขั้นต้น ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี วิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

หากกิจการเลือกใช้ตามวิธีที่ (1.2) หรือ (1.3) ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ จะต้องใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่กิจการจะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้จากอธิบดีกรมสรรพากร

#### 3.6.1.2. สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ตามวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 15 (IFRS15) ซึ่งจะรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าหรือเรียกอีกนัยหนึ่งคือ เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว ซึ่งการรับรู้รายได้ของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ทางด้านภาษีอากร ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามที่ระบุไว้ในข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม หลังจากที่กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งที่ ท.ป.1/2528 และได้มีการเปลี่ยนแปลงจนถึงปัจจุบันได้ปรับปรุงและใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 262/2559 ได้เปลี่ยนแปลงคำสั่งในข้อ 3.7 จากการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ที่ให้ใช้เกณฑ์สิทธิและคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไป (สามารถเลือกรับรู้รายได้ ได้ 3 วิธี ตามมาตรฐานการบัญชี)

โดยเปลี่ยนแปลงไปเป็นให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทย่อย ตามมาตรฐานการบัญชีและต้องมีหน้าที่จัดทำงบการเงินรวมร่วมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ให้บริษัทย่อยดังกล่าวเล็กใช้การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) และวิธีการรับรู้รายได้ตามวิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method) โดยให้เปลี่ยนมาใช้วิธีการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 15 (IFRS15) หรือชุดใหญ่ เหมือนกันกับที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ใช้ ซึ่งมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป

ตารางที่ 4: สรุปตารางการเปลี่ยนแปลง เรื่อง ท.ป. 1/2528 การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

คำสั่งกรมสรรพากร :		ที่ ท.ป. 1/2528		ที่ ท.ป. 155/2549		ที่ ท.ป. 228/2557		ที่ ท.ป. 262/2559	
เรื่องที่มีการเปลี่ยนแปลง									
1. ข้อ 3.7 ตามคำสั่งกรมสรรพากร การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าส่งหาริมทรัพย์		สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตาม มาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้สิทธิตามข้อ 2 โดยให้คำนวณรายได้และ รายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป							
		สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่ง ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ และ ต้องจัดทำการเงินร่วมกับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการ ค้าส่งหาริมทรัพย์ (บริษัทแม่) ให้ยกเลิก การใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วน ของงานที่ทำเสร็จ หรือ วิธีเงินค่างวดที่ถึง กำหนดชำระ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ เสียภาษีเงินได้ มีผลบังคับสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ.2559 เป็นต้นไป							
2. วิธีการบัญชีที่นำมาใช้รับรู้รายได้		PAEs	NPAEs	PAEs	NPAEs	PAEs	NPAEs	PAEs	NPAEs
2.1	วิธีรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2.2	วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓
2.3	วิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓

### 3.6.2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557<sup>21</sup>

นอกจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์แล้ว ยังมีคำสั่งอื่นที่เกี่ยวข้องด้วยเช่นกัน นั่นคือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งก่อนหน้านี้นี้ได้มีการยกเลิกคำสั่งดังกล่าวมาแล้ว 2 ครั้ง คือ ป.35/2536 และ ป.61/2539 และปัจจุบันได้เปลี่ยนมาใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 แทน ซึ่งมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ทั้งนี้ผู้เขียนจะขอพิจารณาและอธิบายเฉพาะคำสั่งที่นำมาใช้อ้างอิงในปัจจุบันเท่านั้น ดังความต่อไปนี้

สำหรับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เป็นแนวทางการปฏิบัติเพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรนำมาใช้ให้คำแนะนำกับผู้เสียภาษีเงินได้ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อที่จะนำไปคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไรของบุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีคำสั่งสรุปได้ดังนี้

(1). บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 โดยนำรายได้หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณ

(2). การคำนวณรายได้และรายจ่ายของกิจการซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยใช้เกณฑ์สิทธิ มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(2.1) ให้การคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวน (Full Accrual Method) เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

<sup>21</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์.

(2.2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี มารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(2.3) ให้คำนวณรายได้หรือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method) ซึ่งคำนวณโดยวิธีอัตรากำไรขั้นต้น

การรับรู้รายได้ตามวิธี (2.2) และ (2.3) จะถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และหากเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งในการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติว่าสามารถเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากอธิบดีกรมสรรพากร

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ อันได้แก่ การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด โดยให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

(3). การคำนวณรายได้ตาม ป.148/2557 ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(3.1) รายได้ ให้รวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณเป็นเงินได้ และภาษีอากร หรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ออกแทนโดยผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อ

(3.2) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นใด ตามใบจองหรือเอกสารอื่นใดก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย และมีเงื่อนไขที่จะต้องคืนเงินดังกล่าวตามระยะเวลาที่ตกลงกันแต่ต้องไม่เกินกว่า 1 ปี ให้ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ แต่กรณีที่ไม่มีการทำสัญญาใดๆ และผู้รับเงินยังมีหน้าที่ที่จะต้องจ่ายชำระเงินดังกล่าวคืนแก่ผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อ จะถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นในทำนองเดียวกันนั้นไม่ใช่รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ

(4). รายการที่สามารถนำมารวมเป็นต้นทุนต่อหน่วยของอสังหาริมทรัพย์ที่ขาย มีดังต่อไปนี้

(4.1) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ ค่าแห่งที่ดิน ค่าถมดิน ค่าก่อสร้างต่างๆ ค่าปลูกต้นไม้ จัดสวนต่างๆ ขุดหรือสร้างสระน้ำ ระบบสาธารณูปโภคต่างๆ ค่าทำถนนและทางเท้า ซึ่งต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับที่ดินที่สร้างเพื่อขาย



รวมถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ดินที่สร้างเพื่อใช้เป็นประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อ อสังหาริมทรัพย์ สำหรับโครงการนั้นๆ และค่าใช้จ่ายในการสร้างสำหรับส่วนที่พัฒนาและพร้อมจะขาย ให้รวมค่าใช้จ่ายดังกล่าว เพื่อใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ด้วย

อย่างไรก็ตามค่าแห่งที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้เพื่อสร้างส่วนกลางให้แก่ผู้ซื้อ อสังหาริมทรัพย์ หากยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปรวมเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายได้ ยกเว้นที่ดินดังกล่าวตกเป็นภาระจำยอม ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นอันมีลักษณะเดียวกัน

(4.2) ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มโครงการ ได้แก่ ค่าที่ปรึกษาต่างๆ ค่าใช้จ่ายการประเมินที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ ค่าวิเคราะห์ ค่าสำรวจ ค่าออกแบบโครงการ เป็นต้น

(4.3) ค่าใช้จ่ายที่ทำให้ได้มาซึ่งที่ดิน ได้แก่ ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

(4.4) ค่าก่อสร้างระบบสาธารณูปโภค ที่สร้างไว้เพื่อประโยชน์ส่วนกลางของผู้ซื้อ อสังหาริมทรัพย์และอยู่นอกเหนือแปลงที่ขาย และระบบสาธารณูปโภคดังกล่าวจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของหน่วยงานราชการ หรือผู้ให้บริการระบบดังกล่าว

(4.5) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ที่เกิดขึ้นจากการกู้มาเพื่อจัดสรรที่ดิน พัฒนาที่ดินเพื่อขาย เฉพาะดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่โครงการจะแล้วเสร็จ แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยตามข้อ (4.1) วรรค 3 เนื่องจากดอกเบี้ยในส่วนนี้ถือเป็นต้นทุนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นแล้ว

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตาม (4.1) ในวรรค 1 และ 2 ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันกู้ยืมจนถึงวันที่โครงการนั้นสร้างเสร็จพร้อมขาย ให้นำดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นมารวมคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ทั้งจำนวน ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น

อย่างไรก็ตามหากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ผู้ขายได้นำมารวมเป็นค่าใช้จ่ายไปทั้งจำนวน ให้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำการปรับปรุงรายการ กำไรขาดทุนใหม่ ซึ่งหากมีภาษีที่ต้องยื่นเพิ่มเติมหรือภาษีที่แจ้งไว้เกิน ต้องดำเนินการยื่นเพิ่มเติมหรือขอคืนตามที่กรมสรรพากรกำหนดต่อไป

(5). การคำนวณมูลค่าต้นทุนของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด นอกจากต้นทุนที่เกิดขึ้นในข้อ (4) แล้ว ยังให้รวมถึง ค่าก่อสร้างอาคาร ส่วนประกอบอื่นๆ รวมถึงค่า

ออกแบบ ค่าควบคุมงาน และค่าดำเนินการต่างๆเพื่อการก่อสร้างระบบสาธารณูปโภค ให้นำต้นทุนเหล่านี้มาคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของห้องชุดตามสัดส่วนพื้นที่ที่ขายหรือเฉลี่ยตามสัดส่วนรายได้ของห้องชุดนั้นๆ

(6). กรณีที่คำนวณมูลค่าของต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ ด้วยวิธีการประมาณการจากกำไรของโครงการ ต้นทุนที่นำมารวมคำนวณต้องมาจากสัญญาว่าจ้างผู้ประกอบการอื่น หรือหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการสร้างหรือพัฒนาเองทั้งหมด หรือว่าจ้างผู้ประกอบการอื่นเพียงบางส่วน จะต้องมียอดเฉลี่ยของต้นทุนที่นำมารวมคำนวณที่นำเชื่อถือ ซึ่งอาจมาจากการประเมินโดย วิศวกร หรือสถาปนิก

อย่างไรก็ตามหากต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้ มีสัดส่วนที่สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริงอย่างมีสาระสำคัญ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องทำการปรับปรุงต้นทุนดังกล่าว หากต้นทุนเกิดขึ้นสูงกว่าที่ประมาณการไว้ จะต้องถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือหากต้นทุนต่ำกว่าที่ประมาณการไว้ จะต้องถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเช่นกัน

(7). การคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ ต้องปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

(7.1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ต้องนำต้นทุนของโครงการนั้นทั้งหมด มาปันส่วนต้นทุนโดยการเฉลี่ยต้นทุนตามหน่วยหรือแปลงที่จะขาย

(7.2) ทรัพย์สินใดก็ตามที่นำไปรวมเป็นต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ตามข้อ (4) และต่อมาได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้นเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือสาธารณประโยชน์ หรืออื่นใด จะไม่สามารถนำมูลค่าของทรัพย์สินที่โอน มาถือเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนได้อีก

(7.3) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้

(8). ค่าใช้จ่ายอันเป็นลักษณะการลงทุน สำหรับทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการหรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม หรือทรัพย์สินอื่นที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของผู้ขาย ผู้ขายสามารถมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามประกาศฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามที่กรมสรรพากรกำหนดไว้

จากข้อมูลที่ได้กล่าวไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ในส่วนของรายได้และรายจ่ายที่

จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธินั้น จะเห็นได้ว่าคำสั่งดังกล่าวให้ถือปฏิบัติที่สอดคล้องกับ ท.ป. 1/2528 ตามที่ได้กล่าวไว้ก่อนหน้านี้ คือ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิและตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปในการคำนวณ เช่นกัน ซึ่งวิธีการคำนวณตามแต่ละวิธีการนั้นจะขออธิบายอย่างละเอียดในบทถัดไป

## บทที่ 4

### แนวทางการปรับปรุงคำสั่งกรมสรรพากร

#### เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 และบทที่ 3 พบว่าหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่มีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรฐานการบัญชีและการรับรู้ตามประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างกัน โดยวัตถุประสงค์ของการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชีเป็นไปเพื่อให้ทราบถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานของกิจการ และรวมถึงกระแสเงินสดของกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (General Accepted Accounting: GAAP) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards: FRS) ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและผู้บริหารในการวางแผนการลงทุนและการบริหารงานของกิจการ แต่สำหรับวัตถุประสงค์ของการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

#### 4.1 ความแตกต่างของการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

จากการที่ผู้เขียนได้รวบรวมข้อมูลและศึกษาค้นคว้าวิธีการรับรู้รายได้เพื่อใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ พบว่ามีข้อแตกต่างกันระหว่างการเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีและคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 และ 3 สำหรับวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) หรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

##### 4.1.1 ด้านมาตรฐานการบัญชี

###### 4.1.1.1 กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ได้นำหลักการบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) มาปฏิบัติใช้ ซึ่งตามหลักเกณฑ์บัญชีมีวิธีการให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ ได้ 3 วิธี ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 คือ

- (1). การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) การรับรู้รายได้วิธีนี้เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

(2). การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) ได้แก่

- 2.1. อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น
- 2.2. การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
- 2.3. การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา โดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

(3). การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

#### 4.1.1.2 กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

การรับรู้รายได้ของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะให้ยึดปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (TFRS 15) เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า คือ กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า จะถือว่ามีภาระส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ซึ่งหลักๆจะรับรู้รายได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ

#### 4.1.2 ด้านภาษีอากร

##### 4.1.2.1 กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ตามประมวลรัษฎากรซึ่งอนุญาตให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ ได้ 3 วิธีเช่นเดียวกัน แต่มีข้อกำหนดว่าหากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามวิธี “รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method)” ตามหลักเกณฑ์ภาษีอากรนั้น จะต้องมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้นเกิดขึ้น หรือกล่าวอีกนัยคือ ต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ภายในหนึ่งปี ซึ่งในทางปฏิบัตินั้นเป็นไปได้ค่อนข้างยาก เนื่องจากกระบวนการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายส่วนใหญ่จะใช้ระยะเวลาก่อสร้างนานซึ่งอาจเกินกว่าหนึ่งปี ส่งผลให้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนโดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องโอนกรรมสิทธิ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะนั้นทำได้ยากในทางปฏิบัติ

ดังนั้นหากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้แบบทั้งจำนวนตามมาตรฐานการบัญชี ทำให้ต้องมีการปรับปรุงตัวเลขก่อนที่จะนำมาคำนวณกำไรหรือ

ขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร เนื่องจากหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรกำหนดไว้ว่ากิจการจะรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ภายในระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

#### 4.1.2.2 กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) นำหลักการบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มาปฏิบัติและรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า หรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ลูกค้า ซึ่งสอดคล้องกับการรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 ท.ป. 228/2557 และ ท.ป.262/2559 ซึ่งการเปลี่ยนแปลงของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวได้มีการแก้ไขสำหรับวิธีการรับรู้รายได้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและรวมถึงบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชีที่ต้องจัดทำงบการเงินร่วมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ให้เลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้เพียงวิธีเดียว คือ การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) หรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าและบริการให้กับลูกค้า ทำให้การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีและตามประมวลรัษฎากรสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีความสอดคล้องกัน

สรุปได้ว่าหากพิจารณาการรับรู้รายได้ของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเปรียบเทียบกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะมีความแตกต่างกันเฉพาะด้านภาษีอากรเฉพาะวิธีการโอนกรรมสิทธิ์เท่านั้น คือ มีข้อจำกัดเรื่องของระยะเวลา ถ้าหากว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) เลือกใช้วิธีการโอนกรรมสิทธิ์ จะใช้ได้ต่อเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้นเกิดขึ้นเท่านั้น

#### 4.1.2.3 ปัญหาการรับรู้รายได้ตามวิธีโอนกรรมสิทธิ์ของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ด้านภาษีอากร

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นในการนำคำสั่งกรมสรรพากรมาปฏิบัติใช้ระหว่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) สามารถสรุปประเด็นปัญหาได้ดังนี้

- (1). แม้ว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) จะเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทางบัญชี ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) เมื่อ

กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ทั้งจำนวน แต่ในทางด้านภาษีอากรไม่อนุญาตให้รับรู้รายได้ดังกล่าวได้ทั้งจำนวน โดยตามหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรกิจการจะต้องทยอยรับรู้รายได้ตามเงินงวดที่ได้รับตามสัญญาหรือตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จ แต่ในขณะที่กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) สามารถที่จะรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้ทันทีเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ไปให้แก่ลูกค้า

(2). เมื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ไม่สามารถรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในวันที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ ดังนั้นจึงต้องมีการปรับปรุงรายได้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ด้านภาษีอากรโดยจะต้องทยอยรับรู้รายได้ตามเงินงวดในสัญญา ทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่สามารถวางแผนภาษีหรือชะลอการเสียภาษีออกไปได้ และจำเป็นต้องหาแหล่งเงินทุน หรือเตรียมเงินเพื่อจ่ายชำระภาษีไปก่อน ซึ่งกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) มีข้อเสียเปรียบกว่ากิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) คือ ส่วนใหญ่กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมักจะอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ และมีโอกาสในการเรียกระดมทุนและหาแหล่งเงินกู้ยืมได้ดีกว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) เช่น การออกหุ้นเพิ่มทุน, หนี้กู้ เป็นต้น

(3). อำนาจในการเจรจาต่อรองทางการตลาดของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) นั้นค่อนข้างมีมากกว่า หากกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้รับสิทธิชะลอการเสียภาษี สำหรับรอบบัญชีปัจจุบัน เนื่องจากจะรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ จะทำให้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีข้อได้เปรียบทางด้านต้นทุนที่ดีกว่า เช่น มีต้นทุนทางการเงินที่ต่ำกว่า เนื่องจากยังไม่จำเป็นต้องกู้เงินเพื่อที่จะต้องมาจ่ายชำระภาษีในปีแรก เป็นต้น

(4). หากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเลือกวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน จะเกิดความยุ่งยาก เนื่องจากต้องมีการปรับปรุงผลต่างในการรับรู้รายได้ระหว่างหลักเกณฑ์ทางบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรในแบบ ภ.ง.ด.50 เพราะมีความไม่สอดคล้องกันอันเนื่องมาจากข้อกำหนดของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยจะใช้วิธีนี้ได้เมื่อกิจการได้ขายและโอนกรรมสิทธิ์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

ซึ่งผู้เขียนจะเปรียบเทียบและวิเคราะห์สำหรับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีและหลักการภาษีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ในลำดับถัดไป

#### 4.2 ปัญหาการเลือกใช้นโยบายการบัญชีตามวิธีอื่นสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะว่าสามารถเลือกวิธีการรับรู้รายได้ ได้ 3 วิธี ได้แก่

- (1). การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method)
- (2). การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) และ
- (3). การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

ซึ่งในทางปฏิบัติกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะส่วนใหญ่จะเลือกใช้นโยบายบัญชีเกี่ยวกับวิธีการรับรู้รายได้ตามวิธีตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จและตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ<sup>22</sup> เนื่องจากจะไม่เกิดความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์ทางบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรเนื่องจากทางด้านภาษีอากรนั้นให้ยึดถือปฏิบัติตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

สำหรับวิธีการรับรู้รายได้ตามวิธีอื่น เช่น ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จอาจจะไม่สะท้อนถึงรายได้และต้นทุนที่แท้จริง เนื่องจากการรับรู้ตามวิธีดังกล่าวเกิดจากการประมาณการเป็นหลัก ซึ่งหากกิจการประมาณการผิดพลาดหรือคาดเคลื่อนจากความเป็นจริง อาจส่งผลต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีได้ หรืออาจเป็นช่องโหว่ในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีได้ เนื่องจากการประมาณการมีความไม่แน่นอน และผู้ที่ทำการประเมินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จอาจเป็นวิศวกรหรือผู้เชี่ยวชาญซึ่งเป็นบุคคลภายในกิจการเอง

กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นธุรกิจเกี่ยวกับการสร้างบ้านเพื่อขาย ดังนั้นบ้านหรือคอนโดมิเนียม หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆที่กิจการได้ขายนั้น เรียกว่า “สินค้า” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เปรียบเสมือนธุรกิจการผลิตสินค้าและการขายสินค้า ดังนั้นการรับรู้รายได้ตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีที่แท้จริง กิจการควรจะรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อซึ่งจะเหมาะสมกว่าวิธีการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จและตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ

อย่างไรก็ตามอ้างอิงบทความเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ทางสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาพูดถึงโอกาสที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย

<sup>22</sup> ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ, นางสาวกวิณทิพย์ ว่องธัญกรณ์, ปีการศึกษา 2561.



สาธารณชนมีแนวโน้มว่าจะเลิกใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระและเปลี่ยนไปใช้วิธีการโอนกรรมสิทธิ์เช่นเดียวกันกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เนื่องจากทางสภาวิชาชีพบัญชีได้พิจารณาถึงความยุ่งยากในการที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียจะต้องปรับกระหนาบยอดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 228/2557 ที่มีข้อจำกัดสำหรับวิธีการรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ว่าต้องเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน จึงได้มีการเขียนบทความเพื่อให้เห็นถึงปัญหาสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะว่าในทางปฏิบัติคงไม่มีกิจการไหนที่จะสามารถโอนกรรมสิทธิ์ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายเกิดขึ้น ทั้งนี้ เป็นเพียงข้อเสนอและความคิดเห็น เพื่อให้พิจารณาแก้ไขและปรับปรุงการรับรู้รายได้สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต<sup>23</sup>

#### 4.3 ข้อดีของการรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์หรือการรับรู้ทั้งจำนวน

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) สามารถเลือกรับรู้รายได้ตามวิธีเมื่อโอนกรรมสิทธิ์หรือการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ ซึ่งข้อดีของการรับรู้รายได้ตามวิธีดังกล่าว สามารถพิจารณาได้ดังนี้

1. การรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์มีความแน่นอนและชัดเจนมากกว่าว่าความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของทั้งหมดจะถูกโอนไปยังผู้ซื้อเรียบร้อยแล้ว
2. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้และมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ
3. ลดความยุ่งยากซับซ้อนในการจัดทำบัญชีรายได้-ต้นทุนทางบัญชี กับ รายได้-ต้นทุนทางภาษี ที่ต้องรับรู้รายได้ที่แตกต่างกันมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล
4. กิจการสามารถวางแผนภาษีและการบริหารกำไรขาดทุนได้ตามเป้าหมายของกิจการได้อย่างถูกต้องโดยยึดหลักวันที่โอนกรรมสิทธิ์ตามสัญญา
5. กรณีที่ลูกค้าไม่สามารถโอนกรรมสิทธิ์ได้ตามสัญญา ทำให้สัญญาที่ได้ทำไว้เป็นอันยกเลิกหากกิจการเลือกใช้การรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จหรือวิธีเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระนั้น การยกเลิกสัญญาของลูกค้าจะส่งผลให้กิจการที่เลือกรับรู้รายได้ตามวิธีดังกล่าวจะบันทึกรับรู้รายได้เร็วไปหรือมากกว่าที่ควรจะเป็น

<sup>23</sup> รศ.ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์ ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี. บทความ. NPAEs Real Estate และแล้ววันนี้ก็มาถึง, FAP Newsletter, Issue 38 หน้า 10-11.

#### 4.4 เปรียบเทียบการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

##### รายได้จากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์<sup>24</sup>

รายได้จากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ในการศึกษานี้จะพิจารณาเฉพาะรายได้จากการขายห้องชุด (คอนโดมิเนียม) เป็นหลัก ซึ่งความหมายและการกำหนดหลักเกณฑ์รายได้ของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ให้เป็นไปตาม ป.148/2557 ที่ได้ระบุไว้แล้วในบทที่ 3 ข้อ 3.6.2

อย่างไรก็ตามกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นห้องชุดส่วนใหญ่จะมีรายได้ที่เรียกเก็บเงินลูกค้าแบ่งเป็น 4 ส่วนได้แก่

1. เงินจองหรือเงินมัดจำ
2. เงินทำสัญญา
3. เงินดาวน์หรือเงินค่างวด
4. เงินโอนกรรมสิทธิ์หรือส่วนที่เหลือ

##### ต้นทุนขายจากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

เมื่อมีรายได้จากการขายเกิดขึ้น สิ่งที่ควบคู่กันคือ ต้นทุนขายหรือต้นทุนของโครงการ คือ ต้นทุนทั้งหมดที่จ่ายไปเพื่อให้ได้อสังหาริมทรัพย์มา รวมถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมที่จะขาย เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ ค่าระบบสาธารณูปโภคต่างๆ ดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อใช้ในโครงการ ค่าที่ปรึกษาควบคุมงานก่อสร้าง เป็นต้น และยังมีต้นทุนอื่นๆที่เกี่ยวข้อง โดยให้ถือตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของต้นทุนโครงการไว้เพิ่มเติม

##### การคำนวณรายจ่ายของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์<sup>25</sup>

สามารถปฏิบัติได้ดังนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ขายนำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของโครงการมาจัดสรรตามสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์สำหรับหน่วยหรือแปลงที่จะขาย เพื่อให้ได้ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง

<sup>24</sup> สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์, ปรับปรุงใหม่ พิมพ์ครั้งที่ 10 หน้า 838. บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2558

<sup>25</sup> สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์, ปรับปรุงใหม่ พิมพ์ครั้งที่ 10 หน้า 840. บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2558

2. กรณีที่นำทรัพย์สินไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขาย และต่อมาได้มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสินทรัพย์ไปเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อ สาธารณะประโยชน์ จะไม่สามารถนำมูลค่าของสินทรัพย์นั้นมารวมเป็นรายจ่ายหรือต้นทุนอีกไม่ได้

3. ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือ ขาดทุนสุทธิตามวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไปได้

อย่างไรก็ตามในบทนี้จะเป็นการเปรียบเทียบวิธีการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทั้งด้าน หลักเกณฑ์บัญชีและหลักเกณฑ์ภาษีอากรของกิจการ 2 ประเภท ทั้งกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่างและประเด็นปัญหา ของการศึกษาเอกัตเรื่องนี้ ดังนี้

#### 4.4.1 การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

สำหรับการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย (NPAEs) สามารถ แยกพิจารณาตามประเภทของการรับรู้รายได้ ได้ 3 วิธี ตามมาตรฐานการบัญชีและภาษีอากร ดังนี้

##### 4.4.1.1 การคำนวณตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการ NPAEs

##### (1). กรณีการรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method)

กิจการจะรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อได้มีการโอนความ เสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อสินค้าแล้ว เช่น ผู้ซื้อเข้าไปครอบครอง หรือใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์แล้ว แม้ว่าจะยังจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ไม่เรียบร้อยก็ตาม ให้ถือว่า กิจการได้มีการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว เป็นต้น

##### ตัวอย่างที่ 1 : การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) : สำหรับ NPAEs

วันที่ 1 มกราคม 2564 บริษัท กู๊ดพรีอเพอर्टี้ จำกัด ได้ดำเนินธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์โดยขายอาคารชุดสำหรับพักอาศัย 1 อาคาร เป็นจำนวน 200 ยูนิต ห้องชุด แต่ละห้องมีขนาด 64 ตารางเมตร และมีต้นทุนของโครงการและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องตลอด ทั้งโครงการสำหรับการดำเนินการ ดังนี้

ต้นทุนของโครงการ ประกอบด้วย

ค่าที่ดิน	120,000,000	บาท
ค่าถมดิน	25,500,000	บาท
ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์	25,000,000	บาท
ค่าก่อสร้างโครงการ	360,000,000	บาท
ค่าออกแบบและควบคุมงาน	19,500,000	บาท
ค่านายหน้าและค่าที่ปรึกษาเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน	15,000,000	บาท
ค่าระบบสาธารณูปโภคต่างๆ	12,000,000	บาท
ดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกี่ยวข้องกับโครงการ	23,000,000	บาท
รวมต้นทุนโครงการ	<u>600,000,000</u>	บาท

ดังนั้น ต้นทุนขายที่จะเกิดขึ้นต่อยูนิิตจะเท่ากับ

	บาท/ยูนิิต
ต้นทุนขายต่อยูนิิต (600,000,000/200 ยูนิิต)	3,000,000

และมีค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในการดำเนินงานตลอดโครงการ ประกอบด้วย

	ปี 2565	ปี 2566	ปี 2567	รวม
ค่าใช้จ่ายในการขาย	40,000,000	55,000,000	25,000,000	120,000,000
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	15,500,000	14,500,000	13,000,000	43,000,000
ต้นทุนทางการเงิน	2,500,000	1,500,000	1,000,000	5,000,000
รวมค่าใช้จ่าย	<u>58,000,000</u>	<u>71,000,000</u>	<u>39,000,000</u>	<u>168,000,000</u>

ต่อมาบริษัทฯ ได้มีการขายห้องชุดดังกล่าว โดยนำออกขายในราคาตารางเมตรละ 75,000 บาท โดยปี 2565 (ปีที่ 1) : ขายได้ 140 ยูนิิต และ ปี 2566 (ปีที่ 2) : ขายได้ 60 ยูนิิต รวมทั้งหมดเป็น 200 ยูนิิต

โดยมีกำหนดเงื่อนไขการชำระเงินต่อห้องชุด ดังนี้

	บาท (ยูนิต)
เงินที่ลูกค้าต้องจ่าย ณ วันจอง	300,000
เงินที่ลูกค้าต้องจ่าย ณ วันทำสัญญา	500,000
การผ่อนชำระ 19 งวด (งวดละ 100,000)	1,900,000
การผ่อนชำระงวดสุดท้าย (งวดที่ 20)	2,100,000
<b>รวม</b>	<b>4,800,000</b>

**วิเคราะห์ :** จากโจทย์บริษัทฯ จะรับรู้ต้นทุนจากการพัฒนาโครงการทั้งหมดภายในปี 2564 ที่มีการจ่ายชำระเงินไปจริง และจะเริ่มรับรู้รายได้ในปี 2565 จำนวน 140 ยูนิต และปี 2566 จำนวน 60 ยูนิต เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อสินค้าแล้ว โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

1. การรับรู้ต้นทุนโครงการที่เกี่ยวข้อง : วิธีรายได้ทั้งจำนวน

หน่วย:บาท			
ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2564</b>			
	สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด เงินสด <b>บันทึกต้นทุน ณ วันที่จ่ายต้นทุนที่เกี่ยวข้อง</b>	600,000,000	600,000,000

2. การรับรู้รายได้ทางบัญชี : วิธีรายได้ทั้งจำนวน

จากโจทย์บริษัทฯ เริ่มมีการขายให้แก่ลูกค้า ในปี 2565 จำนวน 140 ยูนิต จะมีวิธีการบันทึกบัญชี ดังนี้

หน่วย:บาท			
ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2565</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด (140 ยูนิต @ 300,000) เจ้าหนี้เงินจอง <b>บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าจองซื้อ</b>	42,000,000	42,000,000

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>บันทึกรับเงิน ณ วันทำสัญญาและรับรู้รายได้+ต้นทุนขาย</b> (วิธีโอนกรรมสิทธิ์ให้ถือว่าเป็นรายได้การขายทั้งจำนวนเมื่อลูกค้าทำสัญญา)			
ก.พ.	เจ้าหนี้เงินจอง เงินสด (140 ยูนิต @ 500,000) ลูกหนี้การค้า (140 ยูนิต @ 4,000,000) รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์ (140 ยูนิต @ 4,800,000) <b>บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา</b>	42,000,000 70,000,000 560,000,000	672,000,000
ก.พ.	ต้นทุนขาย (140 ยูนิต @ 3,000,000) สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด <b>บันทึกต้นทุนในการขาย</b>	420,000,000	420,000,000
<b>บันทึกรับเงินงวดดาวน์</b>			
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 140 ยูนิต @100,000) ลูกหนี้การค้า <b>บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือน</b>	140,000,000	140,000,000
<b>2566</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด (60 ยูนิต @ 300,000) เจ้าหนี้เงินจอง <b>บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าจองซื้อ</b>	18,000,000	18,000,000
<b>บันทึกรับเงิน ณ วันทำสัญญาและรับรู้รายได้+ต้นทุนขาย</b> (วิธีโอนกรรมสิทธิ์ให้ถือว่าเป็นรายได้การขายทั้งจำนวนเมื่อลูกค้าทำสัญญา)			
ก.พ.	เจ้าหนี้เงินจอง เงินสด (60 ยูนิต @ 500,000) ลูกหนี้การค้า (60 ยูนิต @ 4,000,000) รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์ (60 ยูนิต @ 4,800,000) <b>บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา</b>	18,000,000 30,000,000 240,000,000	288,000,000
ก.พ.	ต้นทุนขาย (60 ยูนิต @ 3,000,000) สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด <b>บันทึกต้นทุนในการขาย</b>	180,000,000	180,000,000

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>บันทึกรับเงินงวดดาวน์</b>			
ม.ค.-ต.ค.	เงินสด (9 เดือน 140 หน่วย @100,000) + (งวดสุดท้าย 140 หน่วย @2,100,000) ลูกหนี้การค้า บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2565 จำนวน 140 หน่วย	420,000,000	420,000,000
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 60 หน่วย @100,000) ลูกหนี้การค้า บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2566 จำนวน 60 หน่วย	60,000,000	60,000,000

3. การแสดงข้อมูลตามงบกำไรขาดทุน : วิธีรายได้ทั้งจำนวน

หน่วย:บาท

บริษัท กู๊ดพรีฟเพอร์ตี จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2566 และ 2565		
	31 ธันวาคม 2566	31 ธันวาคม 2565
รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์	288,000,000	672,000,000
ต้นทุนขาย	(180,000,000)	(420,000,000)
กำไรขั้นต้น	108,000,000	252,000,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(55,000,000)	(40,000,000)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(14,500,000)	(15,500,000)
กำไรจากกิจกรรมดำเนินงาน	38,500,000	196,500,000
ต้นทุนทางการเงิน	(1,500,000)	(2,500,000)
<b>กำไรสำหรับปีก่อนภาษีเงินได้</b>	<b>37,000,000</b>	<b>194,000,000</b>

(2). กรณีการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)

เป็นวิธีการรับรู้รายได้ที่มักจะใช้กับโครงการที่มีระยะเวลาก่อสร้างมากกว่า 1 ปี และมักใช้กับกิจการที่มีรายรับที่แน่นอน รวมถึงสามารถประมาณการต้นทุนที่เกิดขึ้นสำหรับโครงการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

**ตัวอย่างที่ 2:** การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) สำหรับ NPAEs

สมมติโจทย์ตัวอย่างเหมือนกรณีตัวอย่างที่ 1 ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่เพิ่มเติมเฉพาะความคืบหน้าของโครงการจะไม่ได้สร้างเสร็จภายในปี 2564 แต่มีรายละเอียดความคืบหน้าการก่อสร้างดังนี้

ความคืบหน้าของการก่อสร้างในแต่ละปี

ปีที่ 1 (2564)	20%
ปีที่ 2 (2565)	40%
ปีที่ 3 (2566)	40%

รายได้จากการขายตามตัวอย่างการคำนวณวิธีที่ (1) เกิดขึ้น ดังนี้

ปีที่ 1 (2565)	140 ยูนิต
ปีที่ 2 (2566)	60 ยูนิต

1. การรับรู้ต้นทุนโครงการที่เกี่ยวข้อง: วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

หน่วย:บาท			
ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2564</b>			
ธ.ค.	สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด เงินสด บันทึกต้นทุน ณ วันที่จ่ายต้นทุนที่เกี่ยวข้อง (600,000,000*20%)	120,000,000	120,000,000
<b>2565</b>			
ธ.ค.	สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด เงินสด บันทึกต้นทุน ณ วันที่จ่ายต้นทุนที่เกี่ยวข้อง (600,000,000*40%)	240,000,000	240,000,000
<b>2566</b>			
ธ.ค.	สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด เงินสด บันทึกต้นทุน ณ วันที่จ่ายต้นทุนที่เกี่ยวข้อง (600,000,000*40%)	240,000,000	240,000,000



## 2. การรับรู้รายได้ทางบัญชี: วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

จากโจทย์บริษัทจะต้องรับรู้รายได้ปี 2565 ด้วยอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จแล้ว นั่นคือ ความคืบหน้าของการก่อสร้างตั้งแต่ปี 2564 จนถึง ปี 2565 คิดเป็น 60% ของงานที่แล้วเสร็จทั้งหมด ซึ่งจะมีผลต่อการรับรู้รายได้ตามวิธีนี้ ดังนี้

หน่วย:บาท			
ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2565</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด (140 หน่วย @ 300,000) เจ้าหนี้เงินจอง บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าจองซื้อ	42,000,000	42,000,000
<b>บันทึกรับเงิน ณ วันทำสัญญา</b>			
ก.พ.	เจ้าหนี้เงินจอง เงินสด (140 หน่วย @ 500,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา	42,000,000 70,000,000	112,000,000
<b>บันทึกรับเงินงวดดาว์น</b>			
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 140 หน่วย @100,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกการผ่อนชำระเงินดาว์นแต่ละเดือน	140,000,000	140,000,000
<b>บันทึกรับรู้รายได้และต้นทุนขายตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จ</b>			
ธ.ค.	เงินรับล่วงหน้า (112,000,000+140,000,000) ลูกหนี้การค้า รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์ (140 หน่วย @4,800,000*60%) บันทึกรับรู้รายได้ตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จ 60%	252,000,000 151,200,000	403,200,000
ธ.ค.	ต้นทุนขาย (140 หน่วย @ 3,000,000*60%) สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด บันทึกต้นทุนในการขายตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จ 60%	252,000,000	252,000,000

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2566</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด (60 หน่วย @ 300,000) เจ้าหน้าที่เงินจอง บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้ายจองซื้อ	18,000,000	18,000,000
<b>บันทึกรับเงิน ณ วันทำสัญญา</b>			
ก.พ.	เจ้าหน้าที่เงินจอง เงินสด (60 หน่วย @ 500,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา	18,000,000 30,000,000	48,000,000
<b>บันทึกรับเงินงวดดาว์น</b>			
ม.ค.-ต.ค.	เงินสด (9 เดือน 140 หน่วย @100,000) + (งวดสุดท้าย 140 หน่วย @2,100,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกการผ่อนชำระเงินดาว์นแต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2565 จำนวน 140 หน่วย	420,000,000	420,000,000
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 60 หน่วย @100,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกการผ่อนชำระเงินดาว์นแต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2566 จำนวน 60 หน่วย	60,000,000	60,000,000
<b>บันทึกรับรู้รายได้และต้นทุนขายตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จ</b>			
ธ.ค.	เงินรับล่วงหน้า (9 เดือน 140 หน่วย @100,000) + (งวดสุดท้าย 140 หน่วย @2,100,000) ลูกหนี้การค้า รายได้จากการรอส่งหาร์มทรัพย์ (140 หน่วย @4,800,000*40%) บันทึกรับรู้รายได้ตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จของยอดขายในปี 2565 (ที่เหลือ 40%)	420,000,000	151,200,000 268,800,000
ธ.ค.	ต้นทุนขาย (140 หน่วย @3,000,000*40%) สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด บันทึกรับรู้ต้นทุนขายตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จของยอดขายในปี 2565 (ที่เหลือ 40%)	168,000,000	168,000,000

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
จ.ค.	เงินรับล่วงหน้า (60,000,000+48,000,000) ลูกหนี้การค้า รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์ (60 ยูนิต @4,800,000) บันทึกรับรู้รายได้ตามสัดส่วนงานที่สำเร็จของยอดขายในปี 2566 (100%)	108,000,000 180,000,000	288,000,000
จ.ค.	ต้นทุนขาย (60 @ 3,000,000) สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด บันทึกรับรู้ต้นทุนขายตามสัดส่วนงานที่สำเร็จของยอดขายในปี 2566 (100%)	180,000,000	180,000,000

## 3. การแสดงข้อมูลตามงบกำไรขาดทุน : วิธีอัตราส่วนของงานที่สำเร็จ

หน่วย:บาท

บริษัท กู๊ดพริอพเพอร์ตี จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2566 และ 2565		
	31 ธันวาคม 2566	31 ธันวาคม 2565
รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์	556,800,000	403,200,000
ต้นทุนขาย	(348,000,000)	(252,000,000)
กำไรขั้นต้น	208,800,000	151,200,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(55,000,000)	(40,000,000)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(14,500,000)	(15,500,000)
กำไรจากกิจกรรมดำเนินงาน	139,300,000	95,700,000
ต้นทุนทางการเงิน	(1,500,000)	(2,500,000)
กำไรสำหรับปีก่อนภาษีเงินได้	137,800,000	93,200,000

(3) กรณีการรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

การรับรู้รายได้ตามวิธีนี้จะพิจารณาจากรายได้ที่รับตามสัญญาการผ่อนชำระและอายุสัญญาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จะใช้เกณฑ์ตามอัตรากำไรขั้นต้น มีวิธีการคำนวณดังนี้

**ตัวอย่างที่ 3 :** การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

สำหรับ NPAEs

สมมติโจทย์ตัวอย่างเหมือนกรณีตัวอย่างที่ 1 ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่เพิ่มเติมการคำนวณหาอัตรากำไรขั้นต้น ดังนี้

- หาอัตรากำไรขั้นต้นทุนขาย

$$\text{อัตรากำไรขั้นต้น} = \frac{\text{ราคาขาย} - \text{ต้นทุนขาย}}{\text{ราคาขาย}} \times 100$$

$$\frac{960,000,000 - 600,000,000}{960,000,000} \times 100$$

$$\text{อัตรากำไรขั้นต้น} = 37.5\%$$

1. การรับรู้ต้นทุนโครงการที่เกี่ยวข้อง : วิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

ปี	รายการ	หน่วย:บาท	
		เดบิต	เครดิต
2564	สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด	600,000,000	
	เงินสด		600,000,000
	บันทึกต้นทุน ณ วันที่จ่ายต้นทุนที่เกี่ยวข้อง		

2. การรับรู้รายได้ทางบัญชี : วิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

จากโจทย์บริษัทเริ่มมีการขายให้แก่ลูกค้า ในปี 2565 และปี 2566 จะมีวิธีการบันทึกบัญชี ดังนี้

หน่วย:บาท			
ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2565</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด (140 ยูนิต @ 300,000) เจ้าหนี้เงินจอง บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าจองซื้อ	42,000,000	42,000,000
<b>บันทึกรับเงิน ณ วันทำสัญญาเป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์และต้นทุนขาย</b>			
ก.พ.	เจ้าหนี้เงินจอง เงินสด (140 @ 500,000) รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา	42,000,000 70,000,000	112,000,000
ก.พ.	ต้นทุนขาย (112,000,000*(100-37.5%)) สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด บันทึกต้นทุนในการขายตามอัตรากำไรขั้นต้น	70,000,000	70,000,000
<b>บันทึกรับเงินงวดดาวน์เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์และต้นทุนขาย</b>			
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 140 ยูนิต @100,000) รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือน	140,000,000	140,000,000
ธ.ค.	ต้นทุนขาย (140,000,000*(100-37.5%)) สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด บันทึกต้นทุนในการขายตามอัตรากำไรขั้นต้น	87,500,000	87,500,000
<b>2566</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด (60 ยูนิต @ 300,000) เจ้าหนี้เงินจอง บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าจองซื้อ	18,000,000	18,000,000

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>บันทึกได้รับเงิน ณ วันทำสัญญา</b>			
ก.พ.	เจ้าหนี้เงินจอง	18,000,000	
	เงินสด (60 ยูนิต @ 500,000)	30,000,000	
	รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์		48,000,000
<b>บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา</b>			
ก.พ.	ต้นทุนขาย (48,000,000*(100-37.5%))	30,000,000	
	สินค้าคงเหลือ - อาคารชุด		30,000,000
<b>บันทึกต้นทุนในการขายตามอัตรากำไรขั้นต้น</b>			
<b>บันทึกได้รับเงินงวดดาวน์เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์และต้นทุนขาย</b>			
ม.ค.-ต.ค.	เงินสด	420,000,000	
	(9 เดือน 140 ยูนิต @100,000) + (งวดสุดท้าย 140 ยูนิต @2,100,000)		
	รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์		420,000,000
<b>บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2565 จำนวน 140 ยูนิต</b>			
ธ.ค.	ต้นทุนขาย (420,000,000*(100-37.5%))	262,500,000	
	สินค้าคงเหลือ - อาคารชุด		262,500,000
<b>บันทึกรับรู้ต้นทุนขายของยอดขายของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2565</b>			
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 60 ยูนิต @100,000)	60,000,000	
	รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์		60,000,000
<b>บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2566 จำนวน 140 ยูนิต</b>			
ธ.ค.	ต้นทุนขาย (60,000,000*(100-37.5%))	37,500,000	
	สินค้าคงเหลือ - อาคารชุด		37,500,000
<b>บันทึกรับรู้ต้นทุนขายของยอดขายของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2566</b>			

### 3. การแสดงข้อมูลตามงบกำไรขาดทุน : วิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

หน่วย:บาท

บริษัท กู๊ดพรีอเพอร์ตี จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2566 และ 2565		
	31 ธันวาคม 2566	31 ธันวาคม 2565
รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์	528,000,000	252,000,000
ต้นทุนขาย	(330,000,000)	(157,500,000)
กำไรขั้นต้น	198,000,000	94,500,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(55,000,000)	(40,000,000)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(14,500,000)	(15,500,000)
กำไรจากกิจกรรมดำเนินงาน	128,500,000	39,000,000
ต้นทุนทางการเงิน	(1,500,000)	(2,500,000)
<b>กำไรสำหรับปีก่อนภาษีเงินได้</b>	<b>127,000,000</b>	<b>36,500,000</b>

#### 4.4.1.2 การคำนวณตามประมวลรัษฎากรสำหรับกิจการ NPAEs

การรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากรจะรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ์ คือ หากเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 3 สำหรับการรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากรของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) สามารถรับรู้ได้ 3 วิธี ดังนี้

##### (1. กรณีการรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method))

มีข้อกำหนดที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี คือ ในทางภาษีสำหรับกิจการที่เลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้ก็ต่อเมื่อ มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น ดังแสดงตัวอย่างต่อไปนี้

**ตัวอย่างที่ 4 :** การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) ตามประมวลรัษฎากรสำหรับกิจการ NPAEs

สมมติโจทย์ตัวอย่างเหมือนกรณีตัวอย่างที่ 1 คือ บริษัทฯ ก่อสร้างเสร็จในปี 2564 และมีการขายห้องชุด โดยมีระยะเวลาการจอง การทำสัญญา การจ่ายเงินดาวน์จำนวน 19 งวด และงวดโอน

กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อในงวดที่ 20 ดังนั้นระยะเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ไปยังผู้ซื้อ มีระยะเวลามากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งไม่เป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 ที่ต้องการจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายภายใน 1 ปี

ดังนั้นทางด้านภาษีอากรบริษัทฯ จะไม่สามารถรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นทั้งจำนวนในปี 2565 เหมือนวิธีการตามมาตรฐานการบัญชีในข้อ 4.2.1.1 (1)

ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ จึงต้องมีการปรับปรุงรายได้ที่ได้จากเงินจอง เงินทำสัญญา และเงินดาวน์ ให้เป็นไปตามเกณฑ์สิทธิที่ประมวลรัษฎากรกำหนด สำหรับการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่จะต้องนำไปรวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับปี ตาม ภ.ง.ด. 50 เป็นดังต่อไปนี้

รายการ	การคำนวณ	จำนวนเงิน (บาท)
<b>ปี 2565</b>		
<u>รายได้ที่รับรู้ตาม ภ.ง.ด. 50</u>		
1. การรับเงินจอง	140 ยูนิต @300,000 บาท	42,000,000
2. การรับเงิน ณ วันทำสัญญา	140 ยูนิต @500,000 บาท	70,000,000
3. การรับเงินดาวน์	10 เดือน x 140 ยูนิต @100,000 บาท	140,000,000
	รวม	252,000,000
<u>ต้นทุนที่รับรู้ตาม ภ.ง.ด. 50</u>		
ต้นทุนขาย	252,000,000 บาท *(100-37.5%)	(157,500,000)
กำไรขั้นต้น		94,500,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย		(40,000,000)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร		(15,500,000)
กำไรจากกิจกรรมดำเนินงาน		39,000,000
ต้นทุนทางการเงิน		(2,500,000)
<b>กำไรสำหรับปีก่อนภาษีเงินได้</b>		<b>36,500,000</b>



รายการ	การคำนวณ	จำนวนเงิน (บาท)
<b>ปี 2566</b>		
<u>รายได้ที่รับรู้ตาม ภ.ง.ด. 50</u>		
1. การรับเงินจอง	60 ยูนิต @300,000 บาท	18,000,000
2. การรับเงิน ณ วันทำสัญญา	60 ยูนิต @500,000 บาท	30,000,000
3. การรับเงินดาวน์		
- การขายของปี 2565	9 เดือน 140 ยูนิต @100,000 + งวดสุดท้าย 140 ยูนิต @2,100,000	420,000,000
- การขายของปี 2566	10 เดือน x 60 ยูนิต @100,000 บาท	60,000,000
	รวม	528,000,000
<u>ต้นทุนที่รับรู้ตาม ภ.ง.ด. 50</u>		
ต้นทุนขาย		
- เงินจอง+เงินดาวน์	48,000,000 บาท *(100-37.5%)	(30,000,000)
- การขายของปี 2565	420,000,000 บาท *(100-37.5%)	(262,500,000)
- การขายของปี 2566	60,000,000 บาท *(100-37.5%)	(37,500,000)
ต้นทุนขายรวม		(330,000,000)
กำไรขั้นต้น		198,000,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย		(55,000,000)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร		(14,500,000)
กำไรจากกิจกรรมดำเนินงาน		128,500,000
ต้นทุนทางการเงิน		(1,500,000)
<b>กำไรสำหรับปีก่อนภาษีเงินได้</b>		<b>127,000,000</b>

**วิเคราะห์ :** สรุปได้ว่าจำนวนรายได้สุทธิที่รับรู้ตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรและตามหลักเกณฑ์บัญชีมีผลแตกต่างกันสำหรับวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในปี 2565 และ 2566 เป็นดังนี้

หน่วย:บาท			
รายได้สุทธิ (ปี)	ทางภาษี	ทางบัญชี	ผลต่างทางภาษีสูงกว่า (ต่ำกว่า) ทางบัญชี
2565	36,500,000	194,000,000	(157,500,000)
2566	127,000,000	37,000,000	90,000,000

(2) กรณีการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) และการรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

ไม่มีความแตกต่างสำหรับหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีและตามประมวลรัษฎากร สำหรับการรับรู้รายได้ตาม 2 วิธีการข้างต้น เนื่องจากการรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากร ให้ถือปฏิบัติตามวิธีการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ดังนั้น สามารถดูวิธีการคำนวณสำหรับรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชี ได้ในข้อ 4.2.1.1 (2) และ (3)

#### 4.4.2 การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

สำหรับการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะไม่มีความแตกต่างกันสำหรับตัวเลขทางบัญชีและตัวเลขทางภาษี เนื่องจากทางบัญชีจะรับรู้รายได้เมื่อกิจการมีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (TFRS15) และสำหรับการรับรู้รายได้ทางภาษีอากรจะรับรู้เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 ที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 ข้อ 3.6.2

##### 4.4.2.1 การคำนวณตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (TFRS15) ถูกนำมาปรับใช้แทนที่มาตรฐานการบัญชีเดิมที่เกี่ยวข้องกับรายได้ทุกฉบับ ดังนั้น เกณฑ์ในการรับรู้รายได้ของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ จึงถูกปรับใช้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ โดยจะรับรู้รายได้เมื่อกิจการมีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เช่น ห้องชุด บ้าน เป็นต้น ให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สามารถคำนวณได้ ดังนี้

#### **ตัวอย่างที่ 5 :** การรับรู้เป็นรายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ตาม TFRS 15 สำหรับ PAEs

สมมติโจทย์ตัวอย่างเหมือนกรณีตัวอย่างที่ 1 ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จะมีวิธีการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ดังนี้

## 1. การรับรู้ต้นทุนโครงการที่เกี่ยวข้อง : วิธีรับรู้เป็นรายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2564</b>			
	สินค้าคงเหลือ – อาคารชุด เงินสด <b>บันทึกต้นทุน ณ วันที่จ่ายต้นทุนที่เกี่ยวข้อง</b>	600,000,000	600,000,000

## 2. การรับรู้รายได้ทางบัญชี : วิธีรับรู้เป็นรายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์

จากโจทย์บริษัทเริ่มมีการขายให้แก่ลูกค้า ในปี 2565 จำนวน 140 หน่วย จะมีวิธีการบันทึกบัญชี ดังนี้

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2565</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด เจ้าหนี้เงินจอง (140 หน่วย @ 300,000) <b>บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าจองซื้อ</b>	42,000,000	42,000,000
<b>บันทึกรับเงิน ณ วันที่ทำสัญญา</b>			
ก.พ.	เจ้าหนี้เงินจอง (140 หน่วย @ 300,000) เงินสด (140 หน่วย @ 500,000) เงินรับล่วงหน้า <b>บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา</b>	42,000,000 70,000,000	112,000,000
<b>บันทึกรับเงินงวดดาวน</b>			
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 140 หน่วย @ 100,000) เงินรับล่วงหน้า <b>บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวนแต่ละเดือน</b>	140,000,000	140,000,000

หน่วย:บาท

ปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
<b>2566</b>			
<b>บันทึกรับเงินจองซื้อ</b>			
ม.ค.	เงินสด เจ้าหน้าที่เงินจอง (60 ยูนิต @ 300,000) บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าจองซื้อ	18,000,000	18,000,000
<b>บันทึกรับเงิน ณ วันทำสัญญา</b>			
ก.พ.	เจ้าหน้าที่เงินจอง (60 ยูนิต @ 300,000) เงินสด (60 ยูนิต @ 500,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกบัญชี ณ วันที่ลูกค้าทำสัญญา	18,000,000 30,000,000	48,000,000
<b>บันทึกรับเงินงวดดาวน์</b>			
ม.ค.-ต.ค.	เงินสด (9 เดือน 140 ยูนิต @100,000) + (งวดสุดท้าย 140 ยูนิต @2,100,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2565 จำนวน 140 ยูนิต	420,000,000	420,000,000
มี.ค.-ธ.ค.	เงินสด (10 เดือน 60 ยูนิต @100,000) เงินรับล่วงหน้า บันทึกการผ่อนชำระเงินดาวน์แต่ละเดือนของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2566 จำนวน 60 ยูนิต	60,000,000	60,000,000
<b>บันทึกรับรู้รายได้และต้นทุนขาย</b>			
ต.ค.	เงินรับล่วงหน้า (112,000,000+140,000,000+420,000,000) รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (140 ยูนิต @4,800,000) บันทึกรับรู้รายได้ ณ วันโอนกรรมสิทธิ์ของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2565 จำนวน 140 ยูนิต	672,000,000	672,000,000
ต.ค.	ต้นทุนขาย (140 ยูนิต @ 3,000,000) สินค้าคงเหลือ - อาคารชุด บันทึกต้นทุนในการขายของลูกค้าที่ซื้อ ปี 2565 จำนวน 140 ยูนิต	420,000,000	420,000,000

### 3. การแสดงข้อมูลตามงบกำไรขาดทุน : วิธีรับรู้เป็นรายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์

หน่วย:บาท

บริษัท กู๊ดพรีฟเพอร์ตี จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2566 และ 2565		
	31 ธันวาคม 2566	31 ธันวาคม 2565
รายได้จากการอสังหาริมทรัพย์	672,000,000	-
ต้นทุนขาย	(420,000,000)	-
กำไรขั้นต้น	252,000,000	-
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(55,000,000)	(40,000,000)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(14,500,000)	(15,500,000)
กำไร(ขาดทุน)จากกิจกรรมดำเนินงาน	182,500,000	(55,500,000)
ต้นทุนทางการเงิน	(1,500,000)	(2,500,000)
<b>กำไร(ขาดทุน)สำหรับปีก่อนภาษีเงินได้</b>	<b>181,000,000</b>	<b>(58,000,000)</b>

\*หมายเหตุ : ในปี 2565 บริษัทฯจะยังไม่รับรู้รายได้ เนื่องจากจะมารู้รายได้ทั้งจำนวนในปี 2566 เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ คือ งวดที่ 20 (งวดสุดท้าย) และสำหรับการทำสัญญาขายในปี 2566 จะรับรู้รายได้อีกครั้งในปี 2567 เมื่อถึงวันโอนกรรมสิทธิ์

#### 4.4.2.2 การคำนวณตามประมวลรัษฎากรสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(PAEs)

ให้ยึดปฏิบัติเช่นเดียวกันกับวิธีการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) อ้างอิงตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมตาม ท.ป. 262/2559 โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ (บริษัทแม่) ให้ยกเลิกการใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หรือ วิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

ดังนั้น จึงทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ที่ใช้มาตรฐานการบัญชีชุดใหญ่ ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ สามารถเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ ได้เพียงวิธีเดียว คือ เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ไปยังผู้ซื้อเรียบร้อยแล้ว

#### 4.5 ผลกระทบสำหรับผู้เกี่ยวข้องที่นำข้อมูลไปใช้

ความต้องการข้อมูลของผู้ใช้เงิน สามารถแบ่งได้หลายประเภทตามลักษณะ และวัตถุประสงค์ความต้องการใช้ข้อมูล ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

(1). ผู้ลงทุน ผู้เป็นเจ้าของเงินทุนรวมทั้งที่ปรึกษาทางการเงินต้องการทราบถึงผลตอบแทน ความเสี่ยงจากการลงทุน ผู้ลงทุนต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาตัดสินใจซื้อ ขาย หรือ ถือเงิน ลงทุนนั้นต่อไป นอกจากนี้ผู้ลงทุนที่เป็นผู้ถือหุ้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการประเมิน ความสามารถของกิจการในรูปของการจ่ายเงินปันผล

(2). ลูกจ้าง ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงและความสามารถในการทำกำไรของนายจ้าง เพื่อนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินเดือน ค่าตอบแทน ประโยชน์อื่น และโอกาสในการจ้างงาน

(3). สถาบันการเงินหรือผู้ให้กู้ยืมเงิน ต้องการข้อมูลเพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ กู้ยืมเงิน โดยพิจารณาว่าเงินที่ให้กู้ยืมและดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนดตามสัญญา หรือไม่

(4). ผู้ขายสินค้า ผู้รับเหมา ผู้ให้บริการและเจ้าหนี้อื่น ต้องการข้อมูลในการตัดสินใจว่าหนี้สิน จะได้รับชำระเมื่อครบกำหนดหรือไม่ เจ้าหนี้การค้าอาจต้องการข้อมูลของกิจการในระยะเวลาสั้นกว่า ผู้ให้กู้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับภาระดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

(5). ลูกค้า ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยเฉพาะความ น่าเชื่อถือขององค์กร กรณีที่มีความสัมพันธ์อันยาวนานหรือต้องพึ่งพากิจการ หลังการขาย

(6). รัฐบาลและหน่วยงานราชการ ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในการ จัดสรรทรัพยากร การกำกับดูแล การพิจารณากำหนดนโยบายทางภาษี การจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อใช้ เป็นฐานในการคำนวณรายได้ประชาชาติและจัดทำสถิติ จัดทำงบประมาณแผ่นดินในด้านต่างๆ

(7). สาธารณชน ประชาชนทั่วไป ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มความสำเร็จและการ ดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากกิจการอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสาธารณชนในการจ้างงานและการ รับซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบจากผู้ผลิตในท้องถิ่นหรือในภูมิภาค

ทั้งนี้ เงินทุนที่ธุรกิจจัดทำขึ้นนั้นถือเป็นแหล่งข้อมูลสำคัญที่ช่วยทำให้ทราบถึงความสำเร็จ หรือความล้มเหลวของกิจการต่างๆ ซึ่งจะช่วยลดความเสี่ยงจากการตัดสินใจได้ ซึ่งสามารถพิจารณา ผลกระทบโดยแยกตามประเภทของกิจการได้ 2 ประเภท ดังนี้

#### 4.5.1 สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยภายในที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แก่ ทักษะของผู้บริหารด้านการวางแผนภาษีและผลการดำเนินงานตามเป้าหมาย ปัจจัยภายนอกที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แก่ เศรษฐกิจ การเมือง สังคม คู่แข่งขัน และกฎหมายระเบียบข้อบังคับ การเลือกรับรู้รายได้ตามวิธีเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระและวิธีตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีผลกระทบต่อรายได้และกำไรที่แตกต่างกัน ซึ่งส่งผลกระทบต่อข้อมูลทางการเงินอย่างมีสาระสำคัญ ทำให้มีผลต่อการตัดสินใจสำหรับการเลือกใช้นโยบายการบัญชี

สำหรับการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะช่วยให้กิจการได้วิเคราะห์งบการเงินได้ถูกต้อง ดังนั้น ผู้บริหารควรเลือกวิธีการรับรู้รายได้ให้เหมาะสมกับขนาดของกิจการและถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ส่วนหน่วยงานภาครัฐควรพัฒนาหรือส่งเสริมความรู้ด้านการวางแผนภาษีที่ถูกต้องและเหมาะสมเพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้นำไปประยุกต์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

ดังนั้น ผลกระทบจากการเลือกนโยบายบัญชี อาจไม่ใช่ตัวชี้วัดว่ามีรายได้ ต้นทุน ค่าใช้จ่าย ที่เกิดขึ้นจริง ณ เวลานั้นๆ เนื่องจากการบันทึกรายได้ ต้นทุน ค่าใช้จ่าย เป็นตัวเลขประมาณการของโครงการ ซึ่งงบการเงินได้บันทึกรายได้ ต้นทุน ค่าใช้จ่าย ตามวิธีการรับรู้รายได้ในบทก่อนหน้าที่ได้กล่าวไว้ ดังนี้

- (1). การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) แต่มีข้อจำกัดโอนกรรมสิทธิ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน หรือภายใน 1 ปี นับจากวันทำสัญญา
- (2). การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)
- (3). การรับรู้รายได้ตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

#### ข้อจำกัดในการใช้ข้อมูลงบการเงิน

(1). งบการเงินของแต่ละกิจการมีการบันทึกบัญชีตามวิธีที่แตกต่างกันคือมีการปฏิบัติทางการบัญชีตามนโยบายการบัญชีของแต่ละกิจการ ดังนั้นในการเปรียบเทียบระหว่างธุรกิจต้องมั่นใจว่าแต่ละกิจการสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ทางด้านลักษณะของการดำเนินงานและนโยบายบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน

(2). ข้อมูลแสดงในงบการเงินอาจมีความไม่เที่ยงตรง เนื่องจากอาจมีการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี เช่น ในกรณีเลือกการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ อาจมีการกำหนดเปอร์เซ็นต์งานที่แล้วเสร็จไว้เกินความเป็นจริง เพื่อใ้งบการเงินดูดีและแสดงรายการตัวเลขในทางบวก

(3). หากกิจการเลือกรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ จะทำให้กิจการต้องรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นทันทีตามหลักเกณฑ์ของทั้ง 2 วิธีดังกล่าว และนำกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับปีนั้นๆ ต่อมาหากลูกค้าไม่สามารถจ่ายชำระเงินดาวน์และเงินงวดโอนกรรมสิทธิ์ที่เหลือได้ ทำให้กิจการต้องยกเลิกสัญญาจะซื้อจะขาย ส่งผลให้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการได้ยื่นนำส่งไว้ว่าจะสูงกว่าที่ควรจะเป็น

#### 4.5.2 สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เช่น บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้ต้องการข้อมูลส่วนใหญ่มักเป็นนักลงทุนสาธารณะชนทั่วไป สถาบันการเงินผู้ให้กู้ยืม ดังนั้น การรับรู้รายได้ของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ที่ยึดปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (TFRS 15) เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กล่าวคือ กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า จะถือว่ามีภาระส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ซึ่งหลักๆ จะรับรู้รายได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ

นักลงทุนส่วนใหญ่ใช้ตัวเลขจากงบการเงินเป็นตัวชี้วัดโดยการเปรียบเทียบผลประกอบการของแต่ละบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งบริษัทเหล่านี้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดียวกันในการรับรู้รายได้ ทำให้นักลงทุนสามารถนำตัวเลขมาเปรียบเทียบเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจได้อย่างเที่ยงตรง ถูกต้องตามหลักเกณฑ์บัญชีเดียวกัน



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่าย การเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ การให้เช่าที่ดินเปล่า หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัย เช่น บ้านเดี่ยว บ้านแฝด ทาวน์เฮาส์ ทาวน์โฮม อาคารชุด (คอนโดมิเนียม) อพาร์ทเมนต์ อาคารพาณิชย์ ที่ดินจัดสรร อาคารสำนักงาน เป็นต้น ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จึงมีความสำคัญกับระบบเศรษฐกิจของประเทศและถือได้ว่าเป็นธุรกิจหลักในการขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจของไทย และนำไปสู่ธุรกิจเกี่ยวเนื่องหลายธุรกิจ เช่น ธุรกิจค้าวัสดุก่อสร้าง ธุรกิจออกแบบ ธุรกิจเฟอร์นิเจอร์ ธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้า สถาบันการเงิน (สินเชื่อที่อยู่อาศัย) และนำมาสู่การว่าจ้างแรงงานจำนวนมาก

การเป็นหน่วยธุรกิจที่มีความสำคัญทางระบบเศรษฐกิจ ย่อมทำให้มีมูลค่าโครงการที่เกิดขึ้นจากกลุ่มธุรกิจนี้จำนวนไม่น้อยเช่นกัน ดังนั้นการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินได้ที่เหมาะสมจะช่วยให้กิจการขายอสังหาริมทรัพย์สามารถสะท้อนผลการดำเนินงานได้อย่างเที่ยงธรรมและถูกต้อง สำหรับวิธีการทางบัญชีที่รายได้ทางบัญชีของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทหลัก คือ

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) สามารถเลือกรับรู้รายได้ได้ 3 วิธี คือ

- (1). การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method)
- (2). การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method) และ
- (3). การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

2. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities : PAEs) มีวิธีการรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้าหรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์

แต่สำหรับวิธีการรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรมีข้อกำหนดสำหรับวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ว่าสามารถเลือกใช้วิธีได้เมื่อกิจการมีการโอนกรรมสิทธิ์และนิติกรรมในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายหรือภายในหนึ่งปี แต่สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ไม่มีมีการกำหนดข้อกำหนดดังกล่าว

จากเหตุดังกล่าวข้างต้นสำหรับความแตกต่างที่เกิดขึ้นจึงเป็นที่มาของการศึกษาเอกัตเรื่องนี้ กล่าวคือ ความแตกต่างกันสำหรับการรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากรของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย สาธารณะและกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ จะต้องมีการปรับปรุงแบบภ.ง.ด. 50 เพราะเกิดความแตกต่างทางด้าน บัญชีและภาษีอากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดย ท.ป.262/2559 ที่ กำหนดให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะใช้วิธีรับรู้เมื่อโอนได้จะต้องเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ใน รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการขายนั้นเกิดขึ้น หรือภายในระยะเวลา 1 ปี ซึ่งในทางปฏิบัติ เป็นไปได้ยาก

อย่างไรก็ตามสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ที่ยึดปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ที่จะรับรู้รายได้จากการขายเมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า จะถือว่ามี การส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามี อำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น นั่นคือ เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ โดยไม่มีข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาในการ โอนกรรมสิทธิ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันเหมือนเช่นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จึงทำ ให้เกิดความแตกต่างกันสำหรับการเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้แบบทั้งจำนวนหรือเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ใน แห่งของประมวลรัษฎากร

ดังนั้นจึงทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจำเป็นต้องใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามวิธีอื่นๆ ซึ่งผู้เขียนคาดหวังว่าหากคำสั่งกรมสรรพากรมีการเปลี่ยนแปลงโดยให้สิทธิสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้ เสียสาธารณะสามารถเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ได้ โดยที่ไม่มีข้อจำกัดเรื่อง ระยะเวลา ก็จะทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสามารถที่จะชะลอการจ่ายภาษีไปได้ ทั้งนี้สามารถสรุป ผลกระทบสำหรับวิธีการรับรู้รายได้แต่ละวิธีของทั้งกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่มี ส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งแสดงในตารางที่ 5 ดังนี้

ตารางที่ 5: สรุปเปรียบเทียบการคำนวณกำไร(ขาดทุน)สุทธิระหว่างกิจการ NPAEs และ PAEs

หน่วย:บาท

วิธีการรับรู้รายได้	รอบระยะเวลาบัญชี	กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)			กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)		
		กำไร(ขาดทุน)สุทธิ ทางบัญชี	กำไร(ขาดทุน)สุทธิ ทางภาษี*	ผลต่างทางภาษีสูงกว่า (ต่ำกว่า)ทางบัญชี	กำไร(ขาดทุน)สุทธิ ทางบัญชี	กำไร(ขาดทุน)สุทธิ ทางภาษี*	ผลต่างทางภาษีสูงกว่า (ต่ำกว่า)ทางบัญชี
1. รายได้ทั้งจำนวน	2565	194,000,000	36,500,000	(157,500,000)	-	-	-
	2566	37,000,000	127,000,000	90,000,000	252,000,000	252,000,000	-
2. อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	2565	93,200,000	93,200,000	-	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ
	2566	137,800,000	137,800,000	-	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ
3. เงินค่างวดที่ตั้งกำหนดชำระ	2565	36,500,000	36,500,000	-	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ
	2566	127,000,000	127,000,000	-	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ	ไม่ถือปฏิบัติ

**วิเคราะห์ :** จากตารางข้างต้นผู้เขียนขอพิจารณาเพียงแค่วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน โดยเปรียบเทียบระหว่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เนื่องจากเป็นวัตถุประสงค์ในการศึกษาความแตกต่างของเอกัตเรื่องนี้ กล่าวคือ

ในปี 2565 กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) มีกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่จะต้องนำไปเสียภาษี เท่ากับ 36,500,000 บาท ซึ่งสูงกว่ากิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ที่จะไม่มีการรับรู้รายได้ในปี 2565 ทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีภาระภาษีเกิดขึ้นก่อนกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เท่ากับ

ปี 2565 (NPAEs)	หน่วย:บาท
เงินได้สุทธิ	36,500,000
อัตราภาษี	20%
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u>7,300,000</u>

\*หมายเหตุ : สมมติให้อัตรากาสิโนเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ 20% และตัวเลขรายได้สุทธิตามตารางเป็นตัวเลขหลังปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรแล้ว

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

แนวทางการแนะนำสำหรับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) สามารถเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนหรือเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ได้เช่นเดียวกันกับและกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) โดยที่ไม่มีข้อจำกัดในเรื่องของการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

จากการศึกษาผู้เขียนเล็งเห็นว่าหน่วยงานของกรมสรรพากรพยายามที่จะแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งดังกล่าวมาโดยตลอด เพื่อให้สอดคล้องกับมุมมองทางธุรกิจที่ควรจะเป็นและมีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ และผลประโยชน์ของผู้ประกอบการรวมถึงนักลงทุน ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะแนวทางสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) คือ ให้กรมสรรพากรออกแนวปฏิบัติหรือคำสั่งของกรมสรรพากรเพิ่มเติม เพื่อให้มีการเปลี่ยนแปลงสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ในการให้สิทธิการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนหรือเมื่อมีโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ โดยไม่ต้องมีข้อจำกัดในเรื่องของการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนโอนสิทธิและนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันหรือภายใน 1 ปี เช่นเดียวกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ก็จะทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถเลือกใช้วิธีรับรู้รายได้ทั้งจำนวนโดยไม่เกิดผลแตกต่างทางด้านบัญชีและทางด้านภาษีอากร

## 5.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

(1). ช่วยให้ผู้ประกอบกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) สามารถที่จะชะลอการจ่ายภาษีได้ ตามการเปรียบเทียบในตารางที่ 5

(2). หากมีการเปลี่ยนแปลงคำสั่งกรมสรรพากรจะทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ลดกระบวนการทำงานลง เช่น การคำนวณผลแตกต่างทางบัญชีและทางภาษี เฉพาะกรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน หรือเมื่อโอนกรรมสิทธิ์

(3). วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนหรือเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ เป็นวิธีที่มีความแน่นอนที่กิจการจะโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนในสินค้าไปให้แก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว ดังนั้นการรับรู้รายได้ตามวิธีนี้จะช่วยให้กิจการสามารถสะท้อนรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นได้อย่างแท้จริงและเหมาะสมกว่าการรับรู้รายได้ตามวิธีอื่น

## บรรณานุกรม

### ตัวบทกฎหมายและมาตรฐาน

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.228/2557 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.262/2559 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขาย  
อสังหาริมทรัพย์

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หมวด3 ภาษีเงินได้มาตรา 65

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 34/2562 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่องสินค้างเหลือ, ย่อ  
หน้า 38 หน้า 12, สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า. สภาวิชาชีพบัญชี  
ในพระราชูปถัมภ์.

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. สภาวิชาชีพบัญชี ในพระ  
บรมราชูปถัมภ์.

### หนังสือ

สมเดช โรจน์ศรีเสถียร. กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์.

ปรับปรุงใหม่ พิมพ์ครั้งที่ 10 : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2558

## บทความ

ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร. รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า:หลักการรับรู้รายได้, วารสารสภาวิชาชีพบัญชี. ปีที่ 1. ฉบับที่ 1 (มกราคม-เมษายน 2562)

ธรรมนิติ. วารสาร E-Magazine. สรุปความแตกต่างของมาตรฐาน NPAEs และ PAEs เฉพาะฉบับสำคัญ.

รศ.ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์. ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี. NPAEs Real Estate และแล้ววันนี้ก็มาถึง, FAP Newsletter, Issue 38 หน้า 10-11.

## งานวิจัย

ดร.ปัญญา อิศระวรวานิช, ดร.สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์. ผลกระทบของ TFRS 15 ต่อรายงานทางการเงินในอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นางสาวกวิณทิพย์ ว่องธัญกรณ์. ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. 2561.

## แหล่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/835.html> [สืบค้นเมื่อ 20 กันยายน 2565].

ศูนย์ข้อมูลอสังหาริมทรัพย์. ดัชนีตลาดอสังหาฯ ไตรมาส 3/2565. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.reic.or.th/Activities/PressRelease/157>. [สืบค้นเมื่อ 22 พฤศจิกายน 2565].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุงใหม่) – สรุปการเปลี่ยนแปลง, หน้า 9. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.tfac.or.th/upload/9414/TiadgqggkP.pdf>. [สืบค้นเมื่อ 25 กันยายน 2565].

อสังหาริมทรัพย์ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://www.digitalschool.club/digitalschool/social2\\_1\\_1/m4\\_1/content/more1\\_3/page\\_8.php](http://www.digitalschool.club/digitalschool/social2_1_1/m4_1/content/more1_3/page_8.php). [สืบค้นเมื่อ 22 พฤศจิกายน 2565].

CPA Solution. บทที่ 2 สรุปมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า. [ออนไลน์]. [สืบค้นเมื่อ 17 ตุลาคม 2565].

E-Learning PSRU. ความหมายและประเภทของสังหาริมทรัพย์. [ออนไลน์].

แหล่งที่มา : <http://elearning.psu.ac.th/courses/173/ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์.pdf>.

[สืบค้นเมื่อ 17 ตุลาคม 2565].

## ภาคผนวก



## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป. 1/2528

### เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามมาตรา 65 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 หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายใดได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่า การปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

3.1 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิติดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินสามเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต กิจการธุรกิจบัตรเครดิต หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกัน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิติดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ

(2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น

- (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
- (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี
- (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจียรมินแล้ว
- (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

3.2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

3.3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าซึ่งผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝากสินค้า (Consignor) ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขายสินค้านั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขาย สินค้าตามวรรคหนึ่งได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) เพื่อขายเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้

3.4 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่น ที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง และวรรคสองได้เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.299/2561 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมี รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2561 เป็นต้นไป

3.5 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้ออนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำกำไรที่เกิดจากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ สำหรับดอกเบี้ยเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ได้ออนไปยังผู้ซื้อทันที ให้นำรายได้จากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้า

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้เช่าซื้อหรือผู้ซื้อจากการขายผ่อนชำระตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระมาคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

คำว่า กำไรที่เกิดจากการขาย ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ผลต่างระหว่างราคาขายเงินสดกับต้นทุนของทรัพย์สินที่ให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ

คำว่า ดอกเบี้ยเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ผลต่างระหว่างจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ต้องจ่ายตามสัญญากับราคาขายเงินสด

3.6 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3.7 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

คำว่า กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.228/2557 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมี รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป )

3.8 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิกให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิกเงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งได้มีการจ่ายเงินดังกล่าวตามข้อตกลงหรือสัญญาให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายคืนเงิน

3.9 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายขอร์ต (การขายหลักทรัพย์ที่ต้องยืมหลักทรัพย์มาเพื่อการส่งมอบ) ตามประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบกิจการการยืมและให้ยืมหลักทรัพย์ และประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ว่าด้วยการขายหลักทรัพย์โดยที่บริษัทหลักทรัพย์ยังไม่มีหลักทรัพย์นั้นอยู่ในครอบครอง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายขอร์ตมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์ และเมื่อมีการซื้อหลักทรัพย์มาคืนเมื่อใด ให้คำนวณกำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันยืม) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืน (ในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่ากัน) ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืน หลักทรัพย์และธุรกรรมการยืมสิ้นสุดลง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการคืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ยืมหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3.10 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อนุญาตให้บริษัทหลักทรัพย์ประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืนหรือที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้สถาบันการเงินที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลประกอบกิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ซื้อหลักทรัพย์ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายขอร์ตมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญาซื้อหลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์ และเมื่อมีการซื้อหลักทรัพย์มาคืนเมื่อใดให้คำนวณกำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญาซื้อหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันซื้อ) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืน (ในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่ากัน) ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืนหลักทรัพย์และธุรกรรมการซื้อคืนสิ้นสุดลง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการคืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ซื้อหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3.11 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ซึ่งเกิดจากการบริหารสินทรัพย์ต่อคุณภาพที่รับซื้อหรือรับโอนจากสถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ บริษัทบริหารสินทรัพย์จะนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป)

3.12 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ทำสัญญาสัมปทานการร่วมลงทุนกับรัฐบาลเพื่อดำเนินโครงการหรือดำเนินงานร่วมกับรัฐบาล โดยได้รับเงินสนับสนุนจากรัฐบาลตามสัญญานั้น ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้นำรายได้เงินสนับสนุนจากรัฐบาลมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่เริ่มหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในสัมปทานนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร จนถึงวันที่ครบกำหนดระยะเวลาตามสัญญาหรือวันสิ้นสุดสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาที่เฉลี่ยนั้น

คำว่า รัฐบาล ตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง กระทรวง ทบวง กรม หน่วยราชการ เทศบาล องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น องค์การของรัฐบาล หรือหน่วยงานใดๆ ของรัฐบาล (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.279/2560 ใช้บังคับ 27 เมษายน พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป)

3.13 การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกองทุนรวมให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระ

ในกรณีรายได้ที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่มีการออกจำหน่ายในครั้งแรกของตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้นั้นให้นำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับโอนตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.318/2563 ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 20 สิงหาคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป)

สั่ง ณ วันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

วิทย์ ตันตยกุล

อธิบดีกรมสรรพากร

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป. ๒๖๒/๒๕๕๙

เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๖๕ วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ อธิบดีกรมสรรพากร จึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกความในวรรคห้าของข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์และต้องจัดทำงบการเงินรวมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคสี่ ให้บริษัทย่อยดังกล่าวใช้วิธีการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสี่ ทั้งนี้ ไม่ให้ใช้บังคับสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่บริษัทย่อยได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (๒) หรือ (๓) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙”

ข้อ ๒ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคหกของข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗

“คำว่า “กิจการขายอสังหาริมทรัพย์” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด”

ข้อ ๓ คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ที่ลงในคำสั่งนี้เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ ๓๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสงค์ พูนธเนศ

อธิบดีกรมสรรพากร

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 148/2557

### เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ และแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร จึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ.2539

ข้อ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละ รอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ



(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

คำว่า  กิจการขายอสังหาริมทรัพย์  ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด

ข้อ 4 ในการคำนวณรายได้ตามข้อ 3 ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน และ ภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ผลภาระให้ผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อเป็น ผู้ออกให้

(2) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน ตามใบจองหรือเอกสารทำนองเดียวกันก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งตามข้อตกลงต้องคืนเงินทั้งจำนวนนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าวโดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใด และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้คืนเงินตามข้อตกลงนั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าว มิใช่รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวนั้น

ข้อ 5 ให้ถือรายการต่อไปนี้เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ

(1) ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง ค่าปลูกต้นไม้ จัดสวนหย่อม ปูสนามหญ้า ขุดหรือสร้างสระน้ำ ระบบระบายน้ำ การประปา ไฟฟ้า โทรศัพท์ การบำบัดน้ำเสีย ค่าทำถนนและทางเท้า เป็นต้น ทั้งนี้ เฉพาะที่กระทำลงในที่ดินแปลงที่ขาย

(2) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าปรึกษาทางกฎหมาย ค่าปรึกษา การลงทุน ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ ค่าวิเคราะห์โครงการ ค่าสำรวจ ตรวจสอบ และค่าออกแบบแปลนแผนผัง เป็นต้น

(3) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

(4) ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนน ทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบการระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วยเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขาย

สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึง หรือ สระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสร สโมสรคลับ ปลุกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย จะนำไป รวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน

(5) ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้นและอยู่นอกที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งแล้วเสร็จต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือขององค์การบริหาร หรือผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

(6) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือ พัฒนาที่ดิน เพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสอง

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสองของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นปรับปรุง กำไรขาดทุน ตลอดทั้งต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

ให้นำรายการจ่ายตาม (2) (3) (4) (5) และ (6) วรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้างที่ขาย โดยให้เฉลี่ยต้นทุนตามส่วนของพื้นที่ที่ขายหรือเฉลี่ยตามส่วนของรายได้จากการขายที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้าง

(7) ในกรณีการขายอาคารพร้อมที่ดิน การคำนวณต้นทุนของอาคารให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีที่จะกล่าวในข้อ 6

ข้อ 6 ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ต้นทุนของอาคารชุด นอกจากที่กล่าวในข้อ 5 แล้ว ต้นทุนอาคารชุด เช่น ค่าก่อสร้างอาคาร และส่วนประกอบอื่น ๆ รวมทั้ง ค่าออกแบบ ค่าควบคุมงานก่อสร้าง และค่าดำเนินงานเพื่อการก่อสร้างดังกล่าว ค่าติดตั้งลิฟต์ ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์ หรือภัยอย่างอื่น ค่าติดตั้งเสาโทรทัศนรวม และงานดาวเทียมรวม เป็นต้น ไม่ว่าจะแยกทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือเป็นทรัพย์สินส่วนกลางก็ตาม

ให้นำต้นทุนตามวรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของห้องชุดตามสัดส่วนของพื้นที่ที่ขายหรือรายได้จากการขายห้องชุดนั้น ๆ

ข้อ 7 ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ โดยวิธีการประมาณการกำไรของโครงการ

(1) กรณีทำสัญญาว่าจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาทั้งหมด ให้คำนวณต้นทุนดังกล่าวจากสัญญาว่าจ้างนั้น

(2) กรณีเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาเองทั้งหมด หรือจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาบางส่วน การคำนวณต้นทุนดังกล่าวต้องมีรายละเอียดการคำนวณต้นทุนของโครงการที่น่าเชื่อถือได้ของผู้รับผิดชอบในการคำนวณต้นทุน เช่น วิศวกร หรือสถาปนิก เป็นต้น

รอบระยะเวลาบัญชีใดที่ต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นจริงสูงกว่าหรือต่ำกว่าที่ได้ประมาณการไว้ใน ส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนำต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือนำต้นทุนส่วนที่ลดลงจากต้นทุนที่ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ปรับปรุงการประมาณการต้นทุนใหม่เพื่อถือเป็นต้นทุนของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ข้อ 8 ในการคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย นำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของโครงการนั้น มาจัดสรรให้เป็นไปตามสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์สำหรับหน่วยหรือแปลงที่จะขาย เพื่อให้ได้ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง

(2) ในกรณีที่ทรัพย์สินใด ได้นำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายตามข้อ 5 หากต่อมาได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้นไปเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ หรือการอื่นใดก็ตาม จะนำมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายหรือเป็นต้นทุนซ้ำอีกไม่ได้

(3) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

ข้อ 9 ในการคำนวณรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน สำหรับทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการจากสมาชิกและหรือบุคคลทั่วไปหรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม รวมตลอดทั้งทรัพย์สินอื่นที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เช่น ค่าใช้จ่ายการสร้างสนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคารสโมสรสปอร์ตคลับ บ่อบาดาล เครื่องสูบน้ำ ระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสีย รวม ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์หรือภัยอื่น เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน รั้วรอบโครงการ ซุ้มทางเข้าออกต้นไม้ ศาลพระภูมิ ศาลาพักผ่อน บ่อน้ำ กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ข้อ 10 ให้นำความในข้อ 1 ถึงข้อ 9 มาใช้บังคับในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับการคำนวณเงินได้สุทธิในปีภาษี 2557 เป็นต้นไป ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์โดยอนุโลมด้วย

ข้อ 11 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 11 กันยายน พ.ศ. 2557

ประสงค์ พูนธเนศ

(นายประสงค์ พูนธเนศ)

อธิบดีกรมสรรพากร

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๘/๒๕๖๕

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕)

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๗๐ (๔/๒๕๖๕) เมื่อวันที่ ๙ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๕ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๐/๒๕๕๔ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕) ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๕

วรวิทย์ เจนธนากุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
(ปรับปรุง 2565)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



## **บทที่ 19**

### **การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์**

- 19.1 อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอื่นเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย
- 19.2 วิธีการบัญชี เพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้
- 19.2.1 การขายที่ดิน
  - 19.2.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง
  - 19.2.3 การขายอาคารชุด

### **เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์**

- 19.3 โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

#### **การขาย**

- 19.3.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว

การขายจะถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ (1) ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย และ (2) มีการชำระราคาตามสัญญา

สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่า อาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุดและเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดในอาคารชุดในจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

#### **ผู้ซื้อ**

- 19.3.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก จนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่จะบอกเลิกสัญญาและเรียกเงินดังกล่าวคืนไม่ได้ ซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา

- 19.3.3 ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดมีจำนวนมากพอที่แสดงว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบสัญญา

เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอที่แสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา เงินวางเริ่มแรกและค่างวดที่



## มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

ผู้ซื้อแต่ละสัญญาชำระแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ถือว่ามีจำนวนมากพอ

### ผู้ขาย

#### 19.3.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

ในการพิจารณาความสามารถของผู้ขายที่จะสามารถเก็บเงินจากผู้ซื้อได้ตามสัญญานั้น ให้ประเมินจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น ฐานะเครดิตของผู้ซื้อ หรือการที่ผู้ขายจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม

ประสบการณ์การเก็บเงินจากโครงการก่อน ๆ ของผู้ขาย อาจนำมาใช้กับโครงการใหม่ได้ หากโครงการก่อน ๆ นั้น

- (1) มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนกันกับโครงการใหม่ เช่น ชนิดของบ้าน อาคารชุดและที่ดิน สภาพแวดล้อมประเภทลูกค้า เงื่อนไขตามสัญญา และวิธีการขาย เป็นต้น
- (2) ได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนมากพอที่จะเป็นเครื่องชี้ว่าการขายในปัจจุบันของโครงการใหม่จะเก็บเงินได้ตามสัญญา

ความสามารถในการเก็บเงินได้จากผู้ซื้อแต่ละสัญญาไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาอาจถือเป็นเกณฑ์หนึ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขาย

#### 19.3.5 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการที่ถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น ได้แก่

- งานวิศวกรรมและงานออกแบบ
- การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่ หรือจ้างเหมาก่อสร้าง
- การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่
- การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปา และไฟฟ้า ฯลฯ
- การวางผัง
- การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

งานพัฒนาและงานก่อสร้างที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขายซึ่งได้รับการรับรองโดยวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

#### 19.3.6 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่าง ๆ ที่ได้ให้ไว้

ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุน หรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดินงานก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญา และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ได้ให้ไว้ ความสามารถ





มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

ดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินหรือ กระแสเงินสดในเชิงบวกจาก การดำเนินงานของผู้ขายงานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

#### 19.3.7 งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาก้าวหน้าผ่านงานขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องชี้ว่างานจะทำได้สำเร็จได้ตามแผน สิ่งที่ชี้ความก้าวหน้าบางอย่าง ได้แก่

- เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผน
- งานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว
- แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ที่ขาย
- งานที่ได้ทำสำเร็จแล้วเกี่ยวกับถนนทางเข้า ท่อระบายน้ำ ประปา ไฟฟ้า บ่อบำบัดน้ำเสีย และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ ตามสัญญา

นอกจากนี้ ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอใบอนุญาต ไม่สามารถจัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่างๆ ได้ และต้องสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวมและขึ้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จได้อย่างมีเหตุมีผล โดยพิจารณาถึงปริมาณขาย แนวโน้มราคาขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล ประสบการณ์ของผู้ขายที่ตั้งตามภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่างๆ ประกอบด้วย

#### 19.3.8 ผู้ขายได้ออนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

หากผู้ขายต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหลังจากที่ได้ขายไปแล้วในลักษณะที่ยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่ หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่ ถือว่าผิดเกณฑ์ข้อนี้ เช่น การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อเป็นการดึงดูดผู้ซื้อในแง่การขาย การขายนี้ถือว่าผู้ขายยังมีความเสี่ยงในทรัพย์สินนั้นอยู่

สำหรับการขายที่ดิน ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วและไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงต่างๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลงๆ ที่ขาย หรือ งานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่างๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลงๆ ที่ขาย

### วิธีการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

19.4 การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

19.4.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

19.4.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

19.4.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ



มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม 19.4.1-19.4.3 ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า

เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

- 19.5 กิจการที่ค้าส่งหรือค้าปลีกทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว อาจเลือกรับรู้เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ถ้ารายการขายนั้น ๆ เข้าเงื่อนไขดังนี้
- 19.5.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)
  - 19.5.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
  - 19.5.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
  - 19.5.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา
  - 19.5.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
  - 19.5.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย
  - 19.5.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี
  - 19.5.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
  - 19.5.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้ จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ
- 19.6 การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
- 19.6.1 วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีหลายวิธี ได้แก่
    - 19.6.1.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน
    - 19.6.1.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
    - 19.6.1.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ
  - 19.6.2 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที
  - 19.6.3 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม



- 19.7 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ
- 19.7.1 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น
  - 19.7.2 ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ
  - 19.7.3 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที
  - 19.7.4 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม
  - 19.7.5 ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือ สามารถหาแหล่งเงินกู้ยืมอื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

#### การบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ

- 19.8 ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 19.4 ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อจนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าใดย่อหน้าหนึ่งข้างต้น

#### การเปิดเผยข้อมูล

- 19.9 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน
- 19.9.1 วิธีการรับรู้รายได้
  - 19.9.2 ในกรณีที่ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้เปิดเผยวิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วย