

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

บทนี้จะกล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษาการปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งประกอบด้วย ในส่วนของ ขอบเขต การวัดมูลค่า การรับรู้รายการ และการเปิดเผยข้อมูล เรื่อง รายได้ของธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2552) ในส่วนของรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งถือปฏิบัติเดิม เพื่อศึกษาถึงความแตกต่างและผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อรายได้และกำไรสุทธิที่เปิดเผยในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการ โดยมีรายละเอียดของการศึกษาดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

2.1.1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555: ออนไลน์)

1. ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ต่อไปนี้

1.1 การขายสินค้า ซึ่งสินค้า หมายถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขาย เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีกหรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขาย ซึ่งจะกล่าวถึงในการศึกษาครั้งนี้

1.2 การให้บริการ หมายถึง การที่กิจการได้ปฏิบัติงานตามที่ตกลงไว้ในสัญญาตลอดช่วงเวลาที่ตกลงกันซึ่งอาจเป็นการให้บริการเพียงช่วงเวลาเดียวหรือหลายช่วงเวลา (ไม่รวมงานก่อสร้างตามสัญญา)

1.3 การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของ ดอกเบี้ย ซึ่งเป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากการให้ผู้อื่นใช้เงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือจำนวนค้างรับของกิจการ ค่าสิทธิ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ระยะยาวของกิจการ ตัวอย่างเช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ และ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และเงินปันผล ซึ่งเป็นส่วนแบ่งกำไรที่ผู้ถือหุ้นเงินลงทุนในตราสารทุนจะได้รับตามสัดส่วนของเงินลงทุนที่ถือ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดจาก

- 1) สัญญาเช่า เนื่องจากข้อปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องของสัญญาเช่า ศึกษาได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
- 2) เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่ถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย เนื่องจาก ข้อปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องเงินลงทุนดังกล่าว สามารถศึกษาได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
- 3) สัญญาประกันภัยที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 4) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน หรือ การจำหน่ายของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินดังกล่าว เนื่องจากศึกษาได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 5) การเปลี่ยนแปลงมูลค่าสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
- 6) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกและการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร เนื่องจาก สามารถศึกษาข้อปฏิบัติทางการบัญชี ได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 7) การรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก เนื่องจากศึกษาข้อปฏิบัติทางการบัญชีได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 8) การขุดสินแร่ เนื่องจากสามารถศึกษาข้อปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องนี้ ได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

2. คำนิยาม

รายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่ม ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ โดยที่ รายได้ หมายถึงรวมเฉพาะกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่กิจการได้รับหรือค้ำรับ ซึ่งทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เนื่องจากถือเป็นกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของกิจการเพิ่มขึ้น และจำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการ ซึ่งถือเป็นกระแสรับขั้นต้นของ

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น จึงไม่ถือเป็นรายได้ เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้น เป็นรายได้ค่านายหน้า

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันหรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

3. การวัดมูลค่าของรายได้

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรม(Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด ซึ่งมูลค่ายุติธรรม คือ จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจะอยู่ในรูปของเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หากกิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในทันที มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอาจมีมูลค่าน้อยกว่าจำนวนเงินสดรับหรือค้ำรับที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สินเชื่อแก่ผู้ซื้อโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือยอมรับตั๋วเงิน ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าดอกเบี้ยในตลาด จากผู้ซื้อเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายสินค้า ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องกำหนดโดยการนำจำนวนทั้งสิ้นที่ได้รับในอนาคตคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น ซึ่งต้องเป็นอัตราได้อัตราหนึ่งที่กำหนดให้ชัดเจนกว่าระหว่างอัตราดอกเบี้ยที่ระบุในตราสารการเงินที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งผู้ออกตราสารมีอันดับความน่าเชื่อถือใกล้เคียงกัน กับอัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดจำนวนเงินที่ระบุในตราสารการเงินที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันเท่ากับราคาเงินสดในปัจจุบันของสินค้าหรือบริการ

4. การรับรู้รายการ

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ สำหรับการขายสินค้ารับรู้รายได้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1) โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งความเสี่ยง ได้แก่ ความล้มเหลวของสินค้า หรือลักษณะการใช้งานที่ไม่น่าพึงพอใจ ความสูญเสียของสินค้า และผลตอบแทน ได้แก่ กำไรจากการที่สินค้าที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือจากการใช้สินค้านั้นเพื่อหารายได้ โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ

- 2) ไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับเจ้าของ
- 3) วัตถุประสงค์ของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 4) คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ โดยจะต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บและได้รับรายได้แล้ว ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก
- 5) วัตถุประสงค์ของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยมีเกณฑ์การรับรู้รายได้ให้ถือปฏิบัติกับรายการบัญชีแต่ละรายการ ส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการ และรายการบัญชีมากกว่าหนึ่งรายการพร้อมกันเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของรายการบัญชานั้น

กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่า เมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่สำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้ มักเกิดขึ้นกับธุรกิจค้าปลีก แต่ในบางกรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาที่ต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ แต่กิจการจะไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขายกิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ หรือเมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น หรือเมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ และเมื่อผู้ซื้อมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขายและบริการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า รายการบัญชีที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นรายการขาย ให้กิจการรับรู้รายได้ ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีดังกล่าว รายการบัญชานั้นถือเป็นการขายและให้กิจการรับรู้เป็นรายได้หากกิจการได้โอนทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่สำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว อีกตัวอย่างหนึ่งคือ กรณีที่กิจการค้าปลีกยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าโดยตกลงที่จะคืนเงินให้หากลูกค้าไม่พอใจในสินค้า ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาที่เกิดการขายหากกิจการสามารถประมาณการรับคืน

สินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือพร้อมกับรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืนโดยประมาณการรับคืน โดยประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง และกิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้วหรือจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุมัติให้ส่งเงิน ซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายนอกประเทศ กิจการสามารถรับรู้รายได้ในทันทีที่รัฐบาลต่างประเทศอนุมัติให้ส่งเงินดังกล่าวออกนอกประเทศได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ของจำนวนที่ได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ของจำนวนที่ได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน ต้องรับรู้ในงวดบัญชีเดียวกัน กระบวนการนี้ เรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการลงสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเงื่อนไขในข้ออื่นๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีนี้ ให้กิจการบันทึกสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากการขายสินค้าเป็นหนี้สิน

5. การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้

- 1) นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ รวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จของงาน
- 2) จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวด ได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปันผล
- 3) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากรายการ เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชยความเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น

6. วันถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

2.1.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555: ออนไลน์)

1. ขอบเขต

มาตรฐานทางบัญชีฉบับนี้เป็นแถลงการณ์ที่เกี่ยวกับวิธีการบัญชีเพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้

1) การขายที่ดิน หมายถึง การขายที่ดินเป็นแปลง ๆ ซึ่งมีจำนวนมากโดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป โดยผู้ขายต้องทำงานพัฒนาต่าง ๆ ตามสัญญา เช่น สร้างถนน งานสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ

2) การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง การขายที่ดินเป็นแปลง ๆ ซึ่งมีจำนวนมากโดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป โดยผู้ขายต้องทำงานพัฒนาต่าง ๆ ตามสัญญา เช่น สร้างถนน งานสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ

3) การขายอาคารชุด หมายถึง การขายห้องชุด อาคารชุดหรือกลุ่มอาคารชุดเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบธุรกิจ และอาคารสำนักงานเพื่อขาย โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างจนกระทั่งมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะมากกว่า 1 ปี

2. คำนิยาม

อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย

อาคารชุด หมายถึง อาคารที่บุคคลสามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนๆ โดยแต่ละส่วนประกอบด้วยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคล และกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง

ห้องชุด หมายถึง ส่วนของอาคารชุดที่แยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนเฉพาะแต่ละบุคคล

เงินวางเริ่มแรก หมายถึง จำนวนเงินเบื้องต้นตามสัญญาจะซื้อจะขาย ที่ผู้ซื้อจะต้องชำระแก่ผู้ขายในบางครั้ง เงินวางเริ่มแรกอาจจะแบ่งชำระเป็นหลายงวดก็ได้

เงินค่างวด หมายถึง จำนวนเงินส่วนที่เหลือของมูลค่าตามสัญญาหลังจากการจ่ายเงินวางเริ่มแรกแล้ว ซึ่งเงินค่างวดนี้จะชำระเป็นครั้งเดียวหรือผ่อนชำระเป็นหลายครั้งก็ได้

การขายที่ดิน หมายถึง การขายปลีกรที่ดินเป็นแปลงๆ ซึ่งมีจำนวนมากโดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไปโดยผู้ขายต้องทำงานพัฒนาต่างๆ ตามสัญญา เช่น สร้างถนน งานสาธารณูปโภค และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ

การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง การขายบ้านพร้อมที่ดิน โดยราคาขายเป็นราคาซึ่งรวมทั้งบ้านและที่ดิน เช่น หมู่บ้านจัดสรร ทาวน์เฮ้าส์ และโฮมออฟฟิศ เป็นต้น ซึ่งผู้ขายอาจเป็นผู้สร้างบ้านในที่ดินนั่นเอง หรือให้ผู้อื่นรับช่วงสร้างบ้านต่อ ในกรณีหลัง ผู้ขายต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติให้เป็นไปตามสัญญา โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างรวมทั้งการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะสามารถเสร็จสิ้นได้ภายในรอบระยะเวลา 1 ปี

การขายอาคารชุด หมายถึง การขายห้องชุด อาคารชุดหรือกลุ่มอาคารชุด เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบธุรกิจ และอาคารสำนักงานเพื่อขาย โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างจนกระทั่งมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะมากกว่า 1 ปี

3. การวัดมูลค่าของรายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ไม่กล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของรายได้ไว้ภายในมาตรฐานฉบับนี้ แต่สามารถอ้างอิงหลักปฏิบัติสำหรับการวัดมูลค่าภายใต้แม่บทการบัญชี(ปรับปรุง 2552) ย่อหน้าที่ 101 กำหนดไว้ดังนี้ เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ในการจัดทำงบการเงินคือ ราคาทุนเดิมโดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สิ้นค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า นอกจากนั้น กิจการบางแห่งใช้เกณฑ์ราคาทุนปัจจุบันแทนเกณฑ์ราคาทุนเดิมเนื่องจากราคาทุนเดิมไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคาของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

4. การรับรู้รายการ

รายการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มีขั้นตอนดำเนินงานที่ค่อนข้างยุ่งยาก รูปแบบของกฎหมายและงานก่อสร้างทำให้รายการซื้อขายสลับซับซ้อนยิ่งขึ้นและใช้ เวลายาวนานจึงจะเสร็จสมบูรณ์ การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหลายวิธี คือ

1) รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน เป็นการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อผู้ขายได้ โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว มักจะใช้กับการขายที่ดินเปล่าหรือการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง สัญญาผ่อนชำระมีระยะสั้น จะรับรู้เป็นรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญาและมีการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว เมื่อได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้ว ไม่มีพันธะที่จะทำงานปรับปรุงต่างๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลงๆ ที่ขาย หรืองานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่างๆ ที่

เกี่ยวกับที่ดินแต่ละแปลงที่ขาย วิธีนี้ต้นทุนขายจะยังไม่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด แต่จะสะสมไว้ในบัญชีงานระหว่างก่อสร้างจนกว่างานก่อสร้างจะเสร็จตามสัญญา เมื่องานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาและมีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ลูกค้าแล้ว จะโอนงานระหว่างก่อสร้างและสินค้าเป็นต้นทุนขาย

2) รับรู้เป็นรายได้ตามสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ คำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้ว กับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ ไม่รวมต้นทุนที่ดิน หรือสำรวจและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรหรือสถาปนิก ว่าเป็นอัตราส่วนร้อยละเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา หรือใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน ซึ่งจะรับรู้รายได้ในแต่ละรอบบัญชีตามผลงานที่ก่อสร้างเสร็จไปในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ

3) รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ โดยใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น และในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระ ตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นงานรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

สำหรับวิธีนี้จะมีการกำหนดอัตรากำไรขั้นต้น โดยใช้สูตรดังนี้

$$100\% - (\text{ต้นทุน}) \times 100$$

ราคาขาย

ต้นทุน หมายถึง ต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นบวกกับต้นทุนที่ประมาณว่าจะเกิดเพิ่มขึ้นอีกจนกว่างานก่อสร้างนั้นๆ จะแล้วเสร็จ

ราคาขาย หมายถึง ราคาขายรวมตามสัญญาของแต่ละโครงการ

ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาผ่อนชำระ ให้รับรู้ต้นทุนได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

การกำหนดเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวกับผู้ซื้อและผู้ขายขอสงวนสิทธิ์ไว้ดังนี้

- 1) การขายเกิดขึ้นแล้ว(การขายห้องชุดไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่)
- 2) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน
- 3) ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
- 4) เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้ว ต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ

ละ 20

- 5) ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
- 6) งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว ไม่น้อยกว่า

ร้อยละ 10

- 7) ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

8) งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าด้วยดี

9) ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์

5. การเปิดเผยข้อมูล

กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือบริษัทมหาชน ให้เปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้ นโยบายการบัญชีที่สำคัญ วิธีการรับรู้รายได้ ในกรณีที่ใช้วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ให้เปิดเผยวิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วย และสำหรับข้อมูลเพิ่มเติมที่ต้องเปิดเผยได้แก่ มูลค่าการซื้อขายที่ได้มีการทำสัญญาแล้วและอัตราส่วนต่อยอดขายรวมของโครงการ มูลค่าผูกพันตามสัญญาที่จะต้องใช้ในการพัฒนาโครงการต่อไปจนแล้วเสร็จ ภาระผูกพันที่สำคัญในอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเพื่อขาย เช่น การจดจำนองและภาระจำยอม ลูกหนี้ที่หยุดการรับรู้รายได้ ให้เปิดเผยจำนวนรายและจำนวนเงิน และในกรณีที่มีการก่อสร้างได้แล้วเสร็จและผู้ซื้อผ่อนชำระโดยตรงกับผู้ขาย โดยมีระยะเวลาการผ่อนชำระตามสัญญาระยะยาวตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป และผู้ขายรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้เปิดเผยจำนวนเงินที่ไม่ได้รับชำระทั้งสิ้นตามสัญญา และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินดังกล่าว พร้อมทั้งระบุอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคำนวณ

6. วันถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ที่ ทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2553 ซึ่งในกรณีที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่ เดิมก่อนที่มาตรฐานฉบับนี้จะมีผลใช้บังคับแตกต่างไปจากมาตรฐานฉบับนี้ ไม่ถือว่าการ เปลี่ยนแปลงวิธีการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี จึงไม่ จำเป็นต้องคำนวณผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือทำการปรับปรุงรายการ ย้อนหลัง แต่ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีตามวิธีเดิมควบคู่ไปกับวิธีใหม่ รวมทั้งเปิดเผยถึงสัดส่วน ของรายได้และกำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นตามวิธีเดิมที่รวมอยู่ในรายได้และกำไรขั้นต้นที่แสดงในงบ กำไรขาดทุนของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่ยังคงมีรายได้จากสัญญาจะซื้อจะขายที่ทำขึ้นก่อนวันที่ 1 เมษายน 2537

1 เมษายน 2537

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved

2.1.3 ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, 2555: ออนไลน์)

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ คือ ธุรกิจซื้อขายที่ดิน ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ห้องชุด คอนโดมิเนียมเป็นอาชีพ หรือธุรกิจที่มีที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างเป็นสินค้า แต่จะแตกต่างจากการขายสินค้าในลักษณะอื่น คือ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีลักษณะเฉพาะที่โครงการอสังหาริมทรัพย์จะใช้ระยะเวลานาน หลายรอบระยะเวลาบัญชี มีการสะสมของต้นทุนในการพัฒนาโครงการ กิจการอาจจะขายสินค้านี้ให้กับลูกค้าแล้ว โดยการทำสัญญาซื้อขาย จากนั้นจึงเริ่มพัฒนาโครงการ หรืออาจจะเตรียมสินค้าให้พร้อมที่จะขายแล้วจึงทำการขาย เช่น การขายบ้านที่สร้างเสร็จแล้วให้กับลูกค้าระหว่างที่มีการพัฒนาโครงการ หรือก่อสร้าง ซึ่งใช้ระยะเวลาหนึ่ง ความเสี่ยงที่เกิดขึ้น คือ การที่ผู้ซื้อ หรือผู้ขายไม่สามารถปฏิบัติตามสัญญาซื้อขายได้ เช่น การก่อสร้างล่าช้า หรือหยุดก่อสร้าง หรือผู้ซื้อค้างชำระค่างวดตามกำหนดเวลา การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จึงเป็นสาระสำคัญ

1. ประเภทของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สามารถแบ่งได้เป็น 3 ลักษณะ คือ

- 1.1 การขายที่ดิน หมายถึง การนำที่ดินแปลงใหญ่ มาทำการพัฒนาสิ่งต่างๆ เช่น ทำถนน ไฟฟ้า ประปา แล้วแบ่งเป็นแปลงให้กับผู้ซื้อทั่วไป
- 1.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง การขายที่ดินที่มีการสร้างบ้าน เป็นบ้านจัดสรร ทาวน์เฮาส์ โฮมออฟฟิศ ดังนั้น จึงเป็นการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน
- 1.3 การขายอาคารชุด หมายถึง การขายห้องชุด (ส่วนของอาคารชุดที่แยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนเฉพาะบุคคล) อาคารชุด หรือกลุ่มอาคารชุด เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบธุรกิจและอาคารสำนักงานเพื่อขาย โดยทั่วไปแล้วระยะเวลาการก่อสร้างจนกระทั่ง โอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดมากกว่า 1 ปี

2. กระบวนการขายอสังหาริมทรัพย์

การขายอสังหาริมทรัพย์ให้กับลูกค้าจะเรียกเก็บเงินจากลูกค้าใน 4 ขั้นตอน คือ

- 2.1 วางเงินจอง (เงินมัดจำ) หมายถึง จำนวนเงินขั้นต่ำเล็กน้อยที่ชำระแก่ผู้ขาย เพื่อเป็นหลักประกันขั้นต้น ที่จะเข้าทำสัญญาจะซื้อจะขายในอสังหาริมทรัพย์นั้น
- 2.2 ชำระเงินค่าทำสัญญาจะซื้อจะขาย
- 2.3 ผ่อนชำระค่างวดเงินค่างวด

2.4 ชำระเงินส่วนที่เหลือในวันโอนกรรมสิทธิ์ การบัญชีสำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เกี่ยวข้องกับ 2 ลักษณะ คือ การรับรู้รายได้และการรับรู้ค่าใช้จ่าย

3. การรับรู้รายได้

โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

3.1 ผู้ซื้อ

- 1) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกคืน
- 2) ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก และเงินค่างวดมีจำนวนมากพอที่แสดงว่า ผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา

เงินวางเริ่มแรก หมายถึง จำนวนเงินเบื้องต้นตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ผู้ซื้อจะต้องชำระแก่ผู้ขาย ในบางครั้ง เงินวางเริ่มแรกอาจจะแบ่งชำระเป็นหลายงวดก็ได้

เงินค่างวด หมายถึง จำนวนเงินส่วนที่เหลือของมูลค่าตามสัญญาหลังจากการจ่ายเงินวางเริ่มแรกแล้ว ซึ่งเงินค่างวดนี้จะชำระเป็นครั้งเดียว หรือผ่อนชำระหลายครั้งก็ได้

3.2 ผู้ขาย

- 1) ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
- 2) งานพัฒนา และงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว
- 3) ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่างๆ ที่ให้ไว้
- 4) งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
- 5) ผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

3.3 การขาย

การขายเกิดขึ้นแล้ว การขายถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ

- 1) ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย
- 2) มีการชำระราคาตามสัญญา

สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่า อาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุด และเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดในอาคาร จำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขาย หรือพื้นที่ที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์นั้น หากจะแยกพิจารณาถึงกลยุทธ์ในการกำหนดราคาขายแล้ว จะแยกได้เป็น 2 กลุ่ม

กลุ่มที่ 1 กลุ่มธุรกิจที่ขายที่ดินเปล่า ทาวน์เฮาส์ บ้านเดี่ยว บ้านแฝด ตึกแถว ในกลุ่มนี้มักจะเรียกเก็บเงินในการทำสัญญาและเงินค่างวดจากลูกค้าร้อยละ 20 ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 80 จะเป็นเงินโอนกรรมสิทธิ์

กลุ่มที่ 2 กลุ่มธุรกิจที่ขายอาคารชุด หรือคอนโดมิเนียม พลาซ่า สำนักงาน จะเรียกเก็บเงินในการทำสัญญาและเงินค่างวดจากลูกค้าร้อยละ 30-40 ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 60-70 จะเป็นเงินโอนกรรมสิทธิ์

2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ปิยะรัตน์ เลิศสุวรรณวินและคณะ(2547) ได้ศึกษาเรื่อง “ความเหมาะสมของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในปัจจุบัน” เป็นการศึกษารวบรวมข้อมูลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในลักษณะธุรกรรมที่เกิดขึ้นในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ทุกๆ ด้าน รวมทั้งศึกษาถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่บริษัทที่อยู่ในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เลือกปฏิบัติ โดยการใช้แบบสอบถามและการเก็บรวบรวมข้อมูลในส่วนของเงินทุนจดทะเบียน ผลที่ได้รับจากแบบสอบถามในเรื่องของความเหมาะสมของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นแยกเป็นสองฝ่าย โดยกลุ่มผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความเห็นว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมีความเหมาะสมแล้ว ในขณะที่ผู้สอบบัญชีและผู้ซึ่งบการเงินส่วนใหญ่เห็นว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไม่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน เนื่องจากไม่มีความสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งยังต้องการให้มาตรฐานมีการแก้ไข ปรับปรุง และเพิ่มเติมเนื้อหาในมาตรฐานการบัญชีให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น เพื่อให้การรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สามารถสะท้อนการดำเนินงานอันเป็นผลมาจากลักษณะธุรกรรมที่แตกต่างกันได้ดียิ่งขึ้น และจากการรวบรวมข้อมูล พบว่า บริษัทส่วนใหญ่ใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จเป็นวิธีการรับรู้รายได้ของแต่ละประเภทของการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มากที่สุด แสดงให้เห็นว่า บริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่เห็นว่ากลยุทธ์ในการขายไม่ว่าจะเป็นการสร้างบ้านเสร็จก่อนขายหรือการสร้างบ้าน ไม่มีผลกระทบต่อวิธีการในการรับรู้รายได้ของอสังหาริมทรัพย์แต่ละประเภทของบริษัท

มหาวิทยาลัยบูรพา(2553) ได้ศึกษาเรื่อง “วิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์” เป็นการศึกษาผลกระทบต่อบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ทั้งก่อนและหลังการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ของร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ โดยการศึกษารายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจำหน่ายหน่วยในอาคารชุดในปี พ.ศ.2548 – พ.ศ.2552 จำนวน 25 บริษัท พบว่า ในการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายหน่วยในอาคารชุด บริษัทส่วนใหญ่จำนวน 15 บริษัท เลือกที่จะใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และจำนวนที่เหลือ 10 บริษัท เลือกที่จะใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน ซึ่งทั้ง 10 บริษัทที่ใช้วิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนจะไม่ได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และผลกระทบต่อยางานในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มพัฒนารุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจำหน่ายหน่วยอาคารชุดภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรับรู้รายได้ตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 สำหรับบริษัทจดทะเบียนที่มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ จำนวน 8 บริษัทในปี 2548 และจำนวน 9 บริษัทในปี 2549 จนถึงปี 2552 พบว่า ผลกระทบต่อยางการในงบกำไรขาดทุน รายได้จากการจำหน่ายหน่วยในอาคารชุดลดลง ทั้งนี้ เนื่องจากการปรับปรุงรายการที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ของโครงการที่ยังก่อสร้างไม่แล้วเสร็จทำให้ไม่สามารถโอนกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินให้แก่ลูกค้าได้ ซึ่งรายการดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของร่างมาตรฐานการบัญชี