

บทที่ 2

หลักเกณฑ์การคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ต้นทุนขายของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จะแตกต่างไปจากต้นทุนขายของธุรกิจประเภทอื่น ซึ่งต้นทุนขายของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จะมีระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกันระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี จะไม่สิ้นสุดภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการก่อสร้างโครงการ ไม่ว่าจะเป็นบ้านเดี่ยว หรือทาวน์เฮาส์ ใช้ระยะเวลาในการก่อสร้างมากกว่า 1 ปี เมื่อมียอดขายเกิดขึ้นจึงทำให้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกันในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปด้วย และวิธีการบันทึกต้นทุนขายก็ต้องสอดคล้องกับวิธีการรับรู้รายได้ด้วย ซึ่งมีทั้งหลักการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและเกณฑ์ภาษีอากรให้เลือกปฏิบัติ

หลักการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ไว้ 3 วิธี คือ

1. วิธีรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน
2. วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
3. วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

1. วิธีรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน มักจะใช้กับการขายที่ดินเปล่าหรือการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง สัญญาผ่อนชำระมีระยะสั้น (สั้นกว่า 1 ปี) จะรับรู้เป็นรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญาและมีการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว เมื่อได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้ว ไม่มีพันธะที่จะทำงานปรับปรุงต่าง ๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย หรืองานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินแต่ละแปลงที่ขาย

³ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, "มาตรฐานการบัญชีธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ผลกระทบของวิธีการรับรู้รายได้ต่องบการเงิน", จุฬาลงกรณ์วารสาร (2537) : 68 – 70.

วิธีนี้ต้นทุนขายจะยังไม่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด แต่จะสะสมไว้ในบัญชีงานระหว่างก่อสร้างจนกว่างานก่อสร้างจะเสร็จตามสัญญา เมื่องานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญา และมีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ลูกค้าแล้ว จะโอนงานระหว่างก่อสร้างและสินค้า (ต้นทุนที่ดินแปลงที่ขาย) เป็นต้นทุนขาย

2. วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จะรับรู้รายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามผลงานที่ก่อสร้างเสร็จไปในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ

วิธีนี้ต้นทุนขายจะบันทึกโดย โอนบัญชีงานระหว่างก่อสร้างเป็นต้นทุนขายตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยต้องมีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งอาจทำได้หลายวิธีดังนี้

- ก. คำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นมาแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดินและดอกเบี้ยจากการกู้ยืม
- ข. สำรวจและประเมินผลงานที่ทำเสร็จ โดยวิศวกรหรือสถาปนิกว่าเป็นอัตราส่วนร้อยละเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา
- ค. ใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน (รับรู้ไม่เกินอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ประเมินโดยวิศวกรหรือสถาปนิก)

โดยที่ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้ง หรือเมื่อประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 ได้กำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จและเงินค้างงวดที่ถึงกำหนดชำระไว้ว่า หากกิจการรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หรือตามวิธีเงินค้างงวดที่ถึงกำหนดชำระ จะต้องเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. การขายเกิดขึ้นแล้ว ซึ่งหมายความว่าผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายและมีการชำระราคาตามสัญญาจะซื้อจะขาย และมีการชำระราคาตามสัญญา ในกรณีขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขาย ทั้งนี้เพื่อให้แน่ใจว่า

- 1.1 โครงการนั้นมีแนวโน้มการขายที่ดี และได้รับการตอบรับจากลูกค้าในระดับที่น่าพอใจ
- 1.2 อาคารชุดนั้นจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อเช่า

2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน นั่นคือผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกจนกระทั่งพ้นช่วงระยะเวลาที่ผู้ซื้อจะบอกเลิกสัญญาและมีสิทธิเรียกเงินคืน ซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญาหรือที่กำหนดไว้ในกฎหมายแล้วแต่ช่วงเวลาใดจะยาวกว่า

3. ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือต้องเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

4. เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้ว ต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาเพื่อเป็นหลักประกันว่า ผู้ซื้อมีความตั้งใจจริงในการซื้อ อสังหาริมทรัพย์และผูกพันการชำระเงินค่างวดต่อจนครบสัญญา ไม่ใช่ซื้อไว้เพื่อเก็งกำไร

5. งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขาย ได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย (ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน) โดยมีวิศวกรหรือสถาปนิกให้การรับรอง อันแสดงว่าผู้ขายจะไม่หยุดการก่อสร้างโครงการนั้น งานพัฒนาและก่อสร้าง เช่น งานวิศวกรรมและงานออกแบบเห็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่หรือจ้างเหมาก่อสร้าง การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่ การสร้างสาธารณูปโภค การวางผัง การสร้างรากฐานของบ้านหรืออาคาร

6. ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี คือ สามารถจัดหาแหล่งเงินทุนหรือหลักประกันเพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดิน งานก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญา และสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ได้ให้ไว้ ซึ่งทั้งหมดนี้อาจประเมินได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินหรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจากการดำเนินงานของผู้ขาย

7. การก่อสร้างมีความก้าวหน้า ซึ่งอาจพิจารณาจากเงินทุนที่กิจการได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผนงานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ขาย งานที่ทำเสร็จแล้วในส่วนของถนน ทางเข้า ไฟฟ้า และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ตามสัญญา และต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอใบอนุญาต ไม่สามารถจัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ได้

8. ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวม และต้นทุนรวมตลอดจนความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จทั้งหมดได้อย่างมีหลักเกณฑ์ โดยพิจารณาถึงปริมาณขายแนวโน้มของการขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล ประสบการณ์ของผู้ขาย ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ

3. วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระจะรับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ทั้งนี้โดยใช้วิธีหาผลต่างระหว่างราคาขายกับต้นทุนขาย ผลลัพธ์เป็นกำไรขั้นต้นแล้วจัดสรรกำไรขั้นต้นเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนของเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาผ่อนชำระ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

สำหรับวิธีนี้จะมีการกำหนดอัตรากำไรขั้นต้น โดยใช้สูตรดังนี้

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

ราคาขาย

โดยที่ต้นทุน หมายถึง ต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นบวกกับต้นทุนที่ประมาณว่าจะเกิดเพิ่มขึ้นอีกจนกว่างานก่อสร้างนั้น ๆ จะแล้วเสร็จ

ราคาขาย หมายถึง ราคาขายรวมตามสัญญาของแต่ละโครงการ

ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาผ่อนชำระ ให้รับรู้ต้นทุนได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

หลักการบัญชีตามเกณฑ์ภาษีอากร

ตามคำสั่งที่ ป.61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ กรมสรรพากรได้กำหนดเกณฑ์การคำนวณต้นทุนขายไว้ดังนี้

ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายไปแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลงมาหักเป็นรายจ่ายนั้น ให้นำต้นทุนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายตามส่วนของจำนวนรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา โดยไม่ต้องคำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะจ่ายตรงตามงวดตามสัญญาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งก็คือวิธีรับรู้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระตามมาตรฐานการบัญชีนั่นเอง

ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ที่ว่าในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา ให้รับรู้ต้นทุนได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เช่นนี้ไว้

ส่วนประกอบของต้นทุนอสังหาริมทรัพย์

ตามคำสั่งที่ ป.61/2539 ได้มีการกำหนดต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ ว่าประกอบด้วยส่วนต่าง ๆ สรุปได้ดังต่อไปนี้

1. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากที่ดินแปลงที่ขาย
2. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ
3. รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน
4. ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภค
5. ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์
6. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม
7. ค่าโฆษณาและประชาสัมพันธ์

จากส่วนประกอบของต้นทุนขายของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ข้างต้น มีรายละเอียดในส่วนประกอบแต่ละส่วนดังต่อไปนี้

1. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากที่ดินแปลงที่ขาย

ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายในที่ดินเฉพาะส่วนที่พัฒนาขึ้นเพื่อขายให้กับลูกค้าแต่ละคน เช่น

- ก. ค่าของที่ดิน คือจำนวนเงินที่จ่ายไปเพื่อซื้อที่ดินนั้นมาทั้งหมดแล้วเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินแต่ละแปลงที่ขาย
- ข. ค่าถมดิน ค่าหักรั้วทางหญ้า
- ค. ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง เช่น ค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงานในก่อสร้าง
- ง. ค่าปลูกต้นไม้ ค่าปูสนามหญ้า และค่าจัดสวนหย่อมภายในที่ดินแปลงที่ขาย
- จ. ค่าขุดหรือสร้างสระน้ำ หรือสร้างสระว่ายน้ำภายในที่ดินแปลงที่ขาย
- ฉ. งานระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เฉพาะที่ทำภายในที่ดินแปลงที่ขาย
- ช. งานระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียภายในตัวบ้าน
- ซ. ค่าทำถนนและทางเท้า เฉพาะที่ตกลงในแปลงที่ขาย

2. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ

ได้แก่ค่าใช้จ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อใช้ในการดำเนินงานสำหรับโครงการอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ ซึ่งจะประกอบไปด้วย

- ก. ค่าศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปในการศึกษาตลาด ทำเลที่ตั้ง ขนาดพื้นที่โครงการ ขนาดและประสิทธิภาพของสิ่งอำนวยความสะดวก
- ข. ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน ที่จ่ายให้กับบริษัทประเมินในการประเมินราคาที่ดินที่จะนำมาทำเป็นโครงการเพื่อขาย
- ค. ค่าวิเคราะห์โครงการ เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายสำหรับการวิเคราะห์ระยะเวลาคืนทุน
- ง. ค่าสำรวจตรวจสอบและออกแบบแปลนแผนผังโครงการทั้งหมด

3. รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน

เป็นรายจ่ายที่โครงการได้จ่ายไปเพื่อให้ได้ที่ดินมาทำโครงการอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งประกอบไปด้วย

- ก. ค่านายหน้า (Commission) ในการจัดซื้อที่ดิน
- ข. ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเมื่อซื้อที่ดิน ในกรณีที่กิจการเป็นผู้จ่าย ค่าใช้จ่ายนี้แทนผู้ขายที่ดิน
- ค. ค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และอากรแสตมป์ ในกรณีที่กิจการเป็นผู้จ่ายค่าใช้จายนี้แทนผู้ขายที่ดิน
- ง. ค่าใช้จ่ายในการรังวัดที่ดินและค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้อง
- จ. ค่าธรรมเนียมในการจดจำนองที่ดิน ในกรณีที่กิจการกู้เงินมาเพื่อซื้อที่ดิน ตลอดจน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจดจำนองที่ดินกับสถาบันการเงิน

4. ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภค

การประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ แต่ละโครงการต้องมีการกำหนดพื้นที่สำหรับสร้างสิ่งสาธารณูปโภคเพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันของผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ภายในโครงการ โดยการนำที่ดินหรือค่าถมดินไปใช้เพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภค คือ

- ก. การทำถนน ทางเท้า
- ข. ระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์
- ค. ท่อระบายน้ำ ระบบบำบัดน้ำเสียรวม

รวมไปถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วย เฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมที่จะขาย ให้นำค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคนี้มารวมเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขาย

สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้ไปเพื่อทำ

- ก. สวนหย่อม สนามหญ้า ปลูกต้นไม้
- ข. บึง หรือสระน้ำ
- ค. สระว่ายน้ำ
- ง. สนามเทนนิส หรือสนามออกกำลังกายอื่น
- จ. อาคารสโมสร สปอร์ตคลับ

หากกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวข้างต้น ยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของกิจการซึ่งเป็นผู้ขาย กิจการจะนำค่าของที่ดิน และค่าถมดินที่ใช้เพื่อทำสิ่งต่าง ๆ นี้มารวมเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในการจ่ายออมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

5. ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์

สำหรับค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น และอยู่นอกเหนือแปลงที่ขาย แยกพิจารณาดังต่อไปนี้

1. ถือเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท วิธีปฏิบัติคือ
 - 1.1 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นรวมเป็นต้นทุนของสาธารณูปโภค ถือเป็น สินทรัพย์ถาวร
 - 1.2 คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ของสาธารณูปโภคในอัตราไม่เกิน 20% ต่อปี เฉพาะค่าก่อสร้างสาธารณูปโภคไม่รวมที่ดินที่ใช้ทำสาธารณูปโภค
2. โอนให้กับส่วนราชการ หรือกรรมการหมู่บ้าน วิธีปฏิบัติคือ ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ให้ตัดจ่ายพร้อมกับค่าที่ดิน

6. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

เมื่อกิจการได้ทำการกู้ยืมเงินมาเพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ จะพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดินเพื่อขายแต่ละโครงการ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสาธารณูปโภคที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันกับผู้ซื้อโครงการให้นำมาบันทึกรวมเป็นต้นทุนของที่ดิน

2. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินส่วนกลางและสาธารณูปโภคส่วนกลาง ที่ยังคงเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครองครองของกิจการ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

3. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมทั้งข้อ 1. และ ข้อ 2. ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในงวดบัญชีที่ถึงกำหนดชำระทั้งจำนวน

และกรมสรรพากรได้กำหนดข้อปฏิบัติเกี่ยวกับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมสำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีคือ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้จ่ายไปเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดินเพื่อขายในแต่ละโครงการ และในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสาธารณูปโภคที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันกับผู้ซื้อโครงการ ซึ่งเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จ่ายไปก่อนที่โครงการพร้อมที่จะขาย ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นดังกล่าวไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน

ส่วนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ได้กำหนดแนวทางให้ถือปฏิบัติไว้ว่า ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น และยังได้กำหนดแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติไว้ คือ ต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- ก. รายจ่ายเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
- ข. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ได้เกิดขึ้น
- ค. ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
- ง. สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวนำมาพิจารณาเพื่อแยกดอกเบี้ยที่กิจการได้จ่ายเพื่อใช้ในการ
บันทึกเป็นต้นทุนของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้ดังต่อไปนี้

1. ดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรร ที่ดินหรือ
พัฒนาที่ดินเพื่อขายแต่ละโครงการ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้น
พร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสาธารณูปโภค
ที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันกับผู้ซื้อโครงการ สามารถนำมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวด
บัญชีที่ดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้นหรือเลือกนำมาบันทึกเป็นต้นทุนของที่ดิน

2. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินส่วนกลางและสาธารณูปโภคส่วนกลาง ที่ยังคง
เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของกิจการ เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่
สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น สามารถนำมาบันทึก
เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้น หรือเลือกนำมาบันทึกเป็นต้นทุนของที่ดิน

3. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมทั้งข้อ 1. และ ข้อ 2. ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้น
พร้อมจะขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิใน
งวดบัญชีที่ถึงกำหนดชำระทั้งจำนวน

7. ค่าโฆษณาและประชาสัมพันธ์

ในการดำเนินธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ มักจะมีการทำโฆษณาและประชาสัมพันธ์ใน
แต่ละโครงการ ตามข้อกำหนดของกรมสรรพากร ค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วน
ดังนี้

1. กรณีที่กิจการได้จ่ายค่าโฆษณาและประชาสัมพันธ์ก่อนที่กิจการจะเริ่มมีรายได้
ให้ถือเป็นต้นทุนขายของโครงการ
2. หากกิจการได้จ่ายค่าโฆษณาและประชาสัมพันธ์ในวันที่เริ่มมีรายได้จากโครงการ
นั้นแล้วให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

ส่วนข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ถือว่าค่าใช้จ่ายในการโฆษณา
และประชาสัมพันธ์ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ภาษี

ตามคำสั่งที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ในการคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีไว้ดังนี้ ให้คำนวณตามรายได้ที่ถึงกำหนดชำระ โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ และไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ โดยมีการหาอัตรากำไรขั้นต้นแล้วจัดสรรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนของเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ทั้งในส่วนของที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง

นิยามศัพท์ที่ใช้ในการศึกษา

อสังหาริมทรัพย์⁴ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกันกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์⁵ หมายถึง การดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินเปล่า ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง อาคารชุดที่พักอาศัย สำนักงาน อุตสาหกรรม สนามกอล์ฟ และศูนย์กีฬา หรือสวนเกษตร

ต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์⁶ หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดที่จ่ายไปเพื่อให้ได้ อสังหาริมทรัพย์มารวมถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขายได้ เช่น ค่าซื้อที่ดิน ค่าพัฒนาและปรับปรุงที่ดิน ค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายระบบไฟฟ้า ดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อใช้ในโครงการ และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับโครงการ เช่น ค่าเขียนแบบ ค่าที่ปรึกษาควบคุมของโครงการ ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ ค่าส่งเสริมการขาย ค่าบริหารงานขายโครงการ

⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์, (กรุงเทพฯ, 2539), หน้า 3.

⁵ สมเดช วิจารณ์เสถียร, การบัญชีธุรกิจเรียลเอสเตท, (กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2539), หน้า 18.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 57-58.