

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจของนักบัญชีธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ในอำเภอเมืองเชียงใหม่ ต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ประกอบด้วยความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับขอบเขต การวัดมูลค่า การรับรู้รายการ และการเปิดเผยข้อมูล ผู้ศึกษาได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

- 2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ
- 2.2 ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ และการรับรู้รายได้
- 2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
- 2.4 เอกสารและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ (มหาวิทยาลัยราชภัฏเทพสตรีบุรี, 2557:ออนไลน์)

ความรู้เป็นความคิดของแต่ละบุคคลที่ผ่านกระบวนการคิด วิเคราะห์และสังเคราะห์ จนเกิดความเข้าใจและนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด ในการการสรุปและตัดสินใจตามสถานการณ์ต่างๆ

ความรู้ (Knowledge) หมายถึง การเรียนรู้ที่เน้นถึงการจำ และการระลึกได้ ถึงความคิด วัตถุประสงค์ และปรากฏการณ์ต่างๆ ซึ่งเป็นความจำที่เริ่มจากสิ่งง่าย ๆ ที่เป็นอิสระแก่กัน ไปจนถึงความจำในสิ่งที่ยุ่ยากซับซ้อน และมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

ความเข้าใจ (Comprehension) หมายถึง ความสามารถทางสติปัญญาในการขยายความรู้ ความจำ ให้กว้างออกไปจากเดิม อย่างสมเหตุสมผล มีความสามารถในการแปลความหมาย การสรุป หรือการขยายความสิ่งใดสิ่งหนึ่ง

ประเภทของความรู้ (สำนักวิทยบริการและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม,2557 : ออนไลน์)

แนวคิดในการแบ่งประเภทความรู้ที่ได้รับความนิยมอย่างแพร่หลาย เป็นของ Michel Polanyi และ Ikujiro Nonaka โดยเป็นแนวคิดที่แบ่งความรู้ออกเป็น 2 ประเภท คือ

ความรู้ทั่วไป หรือ ความรู้ชัดแจ้ง (Explicit Knowledge) เป็น ความรู้ที่เห็นได้เป็นลักษณะชัดเจน เป็นรูปธรรม สามารถรวบรวมและถ่ายทอดได้ โดยผ่านวิธีต่างๆ เช่น การบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษร ทฤษฎี คู่มือต่างๆ และบางครั้ง เรียกว่าเป็นความรู้แบบรูปธรรม การจัดการความรู้เด่นชัด จะเน้นไปที่ การเข้าถึงแหล่งความรู้ ตรวจสอบ และตีความได้ เมื่อนำไปใช้แล้วเกิดความรู้ใหม่ ก็นำมาสรุปไว้เพื่อใช้อ้างอิง หรือให้ผู้อื่นเข้าถึงได้ต่อไป

ความรู้เฉพาะตัว หรือความรู้ที่ฝังอยู่ในตัวคน (Tacit Knowledge) เป็น ความรู้ที่ได้จากประสบการณ์การปฏิบัติงาน พรสวรรค์ หรือ สัญชาตญาณ ของแต่ละบุคคลในการทำความเข้าใจในสิ่งต่างๆ เป็นความรู้ที่ไม่สามารถถ่ายทอดออกมาเป็นคำพูด หรือลายลักษณ์อักษรได้โดยง่าย เป็นเทคนิคเฉพาะตัวของผู้ปฏิบัติ

ระดับของความรู้ (Knowledge) สามารถแบ่งออกเป็น 4 ระดับ (คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยศิลปากร,2555:ออนไลน์ อ้างถึงใน ปฐมชัย กรเลิศ,2555:5) คือ

1. ความรู้เชิงทฤษฎี (Know-What) เป็นความรู้เชิงข้อเท็จจริง รู้อะไร เป็นอะไร จะพบในผู้ที่สำเร็จการศึกษามาใหม่ๆ ที่มีความรู้โดยเฉพาะความรู้ที่จำมาได้จากความรู้ชัดแจ้งซึ่งได้จากการได้ เรียนมาก แต่เวลาทำงาน ก็จะไม่มั่นใจ มักจะปรึกษารุ่นพี่ก่อน
2. ความรู้เชิงทฤษฎีและเชิงบริบท (Know-How) เป็นความรู้เชื่อมโยงกับโลกของความเป็นจริง ภายใต้อสภาพความเป็นจริงที่ซับซ้อนสามารถนำเอาความรู้ชัดแจ้งที่ได้มา ประยุกต์ใช้ตามบริบทของตนเองได้ มักพบในคนที่ทำงานไปหลายๆปี จนเกิดความรู้ฝังลึกที่เป็นทักษะหรือประสบการณ์มากขึ้น
3. ความรู้ในระดับที่อธิบายเหตุผล (Know-Why) เป็นความรู้เชิงเหตุผลระหว่างเรื่องราวหรือเหตุการณ์ต่างๆ ผลของประสบการณ์แก้ปัญหาที่ซับซ้อน และนำประสบการณ์มาแลกเปลี่ยนเรียนรู้กับผู้อื่น เป็นผู้ทำงานมาระยะหนึ่งแล้วเกิดความรู้ฝังลึก สามารถอด

ความรู้ฝังลึกของตนเองมาแลกเปลี่ยนกับผู้อื่นหรือถ่ายทอดให้ผู้อื่น ได้พร้อมทั้งรับเอาความรู้จากผู้อื่นไปปรับใช้ในบริบทของตนเองได้

4. ความรู้ในระดับคุณค่า ความเชื่อ (Care-Why) เป็นความรู้ในลักษณะของความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ที่ขับเคลื่อนมาจากภายในตนเองจะเป็นผู้ที่สามารถสกัด ประมวล วิเคราะห์ความรู้ที่ตนเองมีอยู่ กับความรู้ที่ตนเองได้รับมาสร้างเป็นองค์ความรู้ใหม่ขึ้นมาได้ เช่น สร้างตัวแบบหรือทฤษฎีใหม่หรือนวัตกรรม ขึ้นมาใช้ในการทำงานได้

สำหรับการศึกษาในครั้งนี้ ความรู้ความเข้าใจ หมายถึงความรู้ความสามารถในการคิดรวบยอด และความเข้าใจในรายละเอียดของประเด็นเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ จากการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรืองรายได้

2.2 ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ (สมเดช โรจน์คูรีเสถียรและคณะ, 2547 : 21)

ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ คือ ธุรกิจซื้อขายที่ดิน ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ห้องชุด คอนโดมิเนียม เป็นอาชีพ หรือธุรกิจที่มีที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างเป็นสินค้า ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีลักษณะเฉพาะคือจะใช้ระยะเวลานานหลายรอบระยะเวลาบัญชี กิจการอาจจะขายสินค้าให้กับลูกค้าแล้ว โดยการทำสัญญาซื้อขาย จากนั้นจึงเริ่มพัฒนาโครงการหรืออาจจะเตรียมสินค้าให้พร้อมที่จะขายแล้วจึงจะทำการขาย เช่น การขายบ้านที่สร้างเสร็จแล้วให้กับลูกค้า

1) ประเภทของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

ธุรกิจการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ แบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้

- 1.1) การพัฒนาเพื่อขาย ได้แก่ บ้านจัดสรร ที่ดินจัดสรร อาคารชุดเพื่อขาย สวนเกษตร นิคมอุตสาหกรรมและอื่น ๆ
- 1.2) การพัฒนาเพื่อให้เช่า ได้แก่ อาคารชุดเพื่อเช่า อาคารสำนักงาน เซอร์วิสอพาร์ทเมนท์ โรงงานอุตสาหกรรม และอื่น ๆ
- 1.3) การพัฒนาเพื่อให้บริการ ได้แก่ ศูนย์ประชุม ศูนย์แสดงสินค้า ศูนย์กีฬา และอื่น ๆ

2) กระบวนการขายอสังหาริมทรัพย์ (มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, 2555: ออนไลน์)

การขายอสังหาริมทรัพย์ให้กับลูกค้าจะมีการเรียกเก็บเงินจากลูกค้า 4 ขั้นตอน ดังนี้

- 2.1) การวางเงินจอง (เงินมัดจำ) หมายถึง จำนวนเงินขั้นต่ำเล็กน้อยที่ชำระแก่ผู้ขายเพื่อเป็นหลักประกันขั้นต้นที่จะเข้าทำสัญญาจะซื้อจะขายในอสังหาริมทรัพย์นั้น
- 2.2) การชำระเงินค่าทำสัญญาจะซื้อจะขาย
- 2.3) การผ่อนชำระค่างวดเงินค่างวด
- 2.4) การชำระเงินส่วนที่เหลือวันโอนกรรมสิทธิ์

3) การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, 2555: ออนไลน์)

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ จะรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ โดยวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน (Full Accrual Method) กิจการจะรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว การโอนกรรมสิทธิ์ในความเป็นเจ้าของ ต้องยึดหลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจของรายการที่สำคัญกว่ารูปแบบตามกฎหมาย (Substance over form) เช่น การที่ผู้ซื้อได้เข้าไปครอบครองหรือใช้ประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์แล้วในขณะที่ยังจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ไม่เสร็จ จะถือว่ากิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว เป็นต้น

แต่หากผู้ขายยังมีภาระผูกพันต่อสินทรัพย์ที่ขายหรือมีภาระที่ต้องปรับปรุงสินทรัพย์หลังจากที่ได้ขายไปแล้ว ถือว่าผู้ขายยังคงเป็นผู้รับภาระความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ ดังนั้น ผู้ขายต้องไม่รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เช่น ขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อดึงดูดใจผู้ซื้อให้ซื้อสินค้า เป็นต้น

แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้ใช้กับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการให้ใช้ทรัพย์สินซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามกรณีทั่วไป สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ให้รับรู้รายได้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ แต่ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์หรือการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นธุรกิจที่มีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากการขายสินค้าต่างๆ ไป ทั้งในเรื่องของลักษณะของสินทรัพย์ที่เป็น

สินทรัพย์ที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์จึงมีเงื่อนไขที่สำคัญที่เกี่ยวข้องดังนี้

1. ด้านผู้ซื้อ มีเงื่อนไขสำคัญดังนี้

- 1) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกคืน หมายถึง กรณีที่ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและสิ้นสุดระยะเวลาในการบอกเลิกสัญญา ซึ่งกำหนดไว้ในสัญญาแล้ว ผู้ซื้อจึงไม่สามารถเรียกเงินดังกล่าวคืนได้
- 2) ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก และเงินค้ำประกันมีจำนวนมากพอที่แสดงว่า ผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา โดยเงินวางเริ่มแรก และค้ำประกัน มีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ถือว่ามีจำนวนมากพอสมควรแล้ว

2. ด้านผู้ขาย มีเงื่อนไขสำคัญ ดังนี้

- 1) ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา อาจประเมินได้จากปัจจัยหลายประการ เช่น ฐานะของผู้ซื้อ หรือการที่ผู้ขาย สามารถขายอสังหาริมทรัพย์ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม หรือประสบการณ์ในการเก็บเงินในโครงการก่อนของผู้ขาย หากโครงการก่อนนั้น มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือน โครงการใหม่ ได้แก่ ชนิดของบ้าน ประเภทของลูกค้า เงื่อนไขในสัญญาหรือวิธีการขายเป็นต้น และโครงการก่อนนั้น ได้รับชำระเงินค้ำประกันเป็นจำนวนมากพอที่จะบ่งชี้ได้ว่า การขายในโครงการปัจจุบันจะสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา นอกจากนี้ความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขายจากผู้ซื้อ ในแต่ละสัญญาในจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ก็อาจถือเป็นเกณฑ์ในการวัดความสามารถของผู้ขายได้ด้วย
- 2) งานพัฒนา และงานก่อสร้าง ได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว ได้แก่ งานวิศวกรรม และงานออกแบบ การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุง และเตรียมพื้นที่ หรือจ้างเหมาก่อสร้าง การปรับปรุงสภาพพื้นที่ และการจัดเตรียมพื้นที่ งานพัฒนา และงานก่อสร้าง ดังกล่าวที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องดำเนินการไปแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย ทั้งนี้ ขั้นตอนดังกล่าวต้องได้รับการรับรองจากวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

- 3) ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน สามารถจัดหาแหล่งเงินทุนหรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินการก่อสร้างตามสัญญา ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงิน หรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจากการดำเนินงานของผู้ขาย นอกจากนี้แล้ว ผู้ขายต้องสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่างๆที่ให้ไว้ได้
 - 4) งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี ความก้าวหน้าของการดำเนินการของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องบ่งชี้ว่าจะสามารถดำเนินงานได้สำเร็จตามแผน เครื่องบ่งชี้ดังกล่าว ได้แก่เงินทุนที่จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผนของโครงการ หรืองานพัฒนาที่ดินได้เริ่มต้นแล้ว เป็นต้น นอกจากนี้ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าจะมีเหตุให้งานหยุดชะงัก เช่น การไม่สามารถขอใบอนุญาต หรือไม่สามารถจัดหาผู้รับเหมาได้ เป็นต้น
 - 5) ผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว คือ หลังจากที่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์แล้ว ผู้ขายต้องไม่ได้รับภาระในความเสี่ยง ส่วนใหญ่หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่อีก กรณีที่ถือว่าผู้ขายยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่ หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่อีก เช่น ผู้ขายตกลงทำสัญญากับผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงซื้อคืนหรือประโยชน์ในแง่การส่งเสริมการขาย เป็นต้น หากเป็นการขายที่ดินเปล่าเมื่อผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วโดยไม่มีพันธะที่ต้องทำงานปรับปรุงต่างๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินแปลงดังกล่าวอีก ก็ถือว่าผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว
3. การขาย มีเงื่อนไขสำคัญดังนี้
- การขายเกิดขึ้นแล้ว การขายถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ
 - 1) ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย
 - 2) มีการชำระราคาตามสัญญา

สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่าอาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยจะต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุด และเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดในอาคาร จำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขาย หรือพื้นที่ที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์นั้น หากจะแยกพิจารณาถึงกลยุทธ์ในการกำหนดราคาขายแล้ว จะแยกได้เป็น 2 กลุ่ม

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

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

2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555: ออนไลน์)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2554 มีรายละเอียด ขอบเขต คำนิยาม การวัดมูลค่า การเปิดเผยข้อมูล และวันที่ถือปฏิบัติ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1) ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ ให้ถือปฏิบัติกับรายได้ ที่เกิดขึ้นจากรายการทางบัญชี ดังต่อไปนี้

1.1 รายได้จากการขายสินค้า

สินค้า หมายถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือซื้อมา เพื่อขาย เช่น สินค้าที่ซื้อมา โดยกิจการค้าปลีก รวมถึงที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองไว้เพื่อขาย เช่น ที่ดิน บ้าน อาคารชุด เป็นต้น

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1.1.1 กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว และการโอนความเสี่ยงเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้ผู้ซื้อ แต่บางกรณีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของอาจเกิดในเวลาต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าไปให้แก่ผู้ซื้อ เช่น การซื้อขายสินค้าโดยมีสัญญาซื้อคืน โดยที่ผู้ขายตกลงที่จะซื้อสินค้าที่ขายไปคืนในภายหลัง หรือการขายโดยมีเงื่อนไขที่ผู้ซื้อสามารถคืนสินค้าได้ภายในเวลาที่ผู้ขายกำหนด

หากกิจการยังคงรับความเสี่ยงอันเป็นสาระสำคัญ กิจการจะยังไม่รับรู้รายได้หากความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้างังคงอยู่กับกิจการ เช่น กิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงาน ไม่เป็นที่น่าพอใจของผู้ซื้อ ซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ หรือ สินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งเป็นส่วนสำคัญของสัญญาที่กิจการยังไม่ได้ดำเนินการให้เสร็จ เป็นต้น

แต่หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า รายการบัญชีที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นการขาย ให้กิจการรับรู้เป็นรายได้ เช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าเพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด รายการบัญชานั้นถือเป็นการขายและให้กิจการรับรู้เป็นรายได้

1.1.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของสินค้าพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

1.1.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ ได้อย่างน่าเชื่อถือ

1.1.4 กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้นก่อนข้างแน กล่าวคือ กิจการสามารถรับรู้รายได้ เมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีจะเข้าสู่กิจการ

และความไม่แน่นอนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะเข้าสู่กิจการอาจเกิดขึ้นได้หลายกรณี เช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุญาตให้ส่งเงินสำหรับการซื้อสินค้าออกนอกประเทศ

1.1.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่อาจจะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีให้ก็ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยเรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายได้ หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ให้รับรู้เป็นหนี้สินแทน

1.2 รายได้จากการให้บริการ

หมายถึง การที่กิจการได้ปฏิบัติงานตามที่ตกลงไว้ในสัญญา ตลอดช่วงเวลาที่เกิดร่วมกัน อาจเป็นการให้บริการเพียงอย่างเดียว หรือหลายช่วงเวลา แต่ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ตามสัญญาก่อสร้าง

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ ที่เกิดจาก

1. สัญญาเช่า สามารถศึกษาข้อปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องของสัญญาเช่าได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
2. เงินปันผล ที่เกิดจากเงินลงทุนที่ถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย ข้อปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับเงินดังกล่าวนี้ สามารถศึกษาได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม
3. สัญญาประกันภัยที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
4. การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน หรือ การจำหน่ายของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินดังกล่าว สามารถศึกษาได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
5. การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

6. การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกและการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร สามารถศึกษาได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
7. การรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก สามารถศึกษาข้อปฏิบัติทางการบัญชีได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
8. การขุดดินแร่ สามารถศึกษาข้อปฏิบัติทางการบัญชีได้จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

2) คำนิยาม

รายได้ ตามแม่บทการบัญชีให้คำนิยามไว้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี ในรูปของกระแสเข้า หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ ซึ่งสอดคล้องกับ รายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีให้คำนิยามไว้คือ กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดจากกิจกรรมปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

ทั้งนี้ รายได้ หมายถึงเฉพาะกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับ หรือ ค้ำรับ ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เนื่องจากถือเป็นกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น และในทำนองเดียวกัน จำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการ ถือเป็นกระแสรับขั้นต้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น จึงไม่ถือเป็นรายได้ เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้นเป็นรายได้ค่านายหน้า

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน หรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สิน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

3) การวัดมูลค่าของรายได้

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ ด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับสุทธิจากส่วนลดการค้า และ ส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด โดยสิ่งตอบแทนที่ได้รับ จะอยู่ในรูปของเงินสด หรือ รายการเทียบเท่าเงินสดที่รับหรือค้ำรับ

แต่ถ้ามูลค่ายุติธรรม ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ มีมูลค่าน้อยกว่าเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ระบุไว้ ถือว่ากิจการให้สินเชื่อ ดังนั้นผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับจำนวนเงินผลตอบแทน กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปของดอกเบี้ย

หากกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้องไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ ส่วนใหญ่มักจะเกิดกับสินค้าโภคภัณฑ์ เช่น นมสด หรือน้ำมัน หรือหากกิจการมีการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าไม่ใกล้เคียงกัน กิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้จากมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่ได้รับ ปรับปรุงด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

หากมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่นำไปแลกเปลี่ยนด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

4) การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังรายละเอียดต่อไปนี้

- 1) นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีการกำหนดชั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้ขาย การให้บริการ
- 2) จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ ที่รับรู้ระหว่างงวด ได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล
- 3) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ

นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ข้อมูลดังกล่าว อาจเกิดจากรายการ เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชยความเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น

5) วันถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

เนื่องจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ มีการปรับปรุงและกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการรับรู้รายได้ ให้สอดคล้องกับ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS 18 : Revenue (Bound Volume 2009) และมีการประกาศใช้ ในวันที่ 1 มกราคม 2554 ส่งผลให้ มีส่วนต่างเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากมีการยกเลิกมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ในปัจจุบันคือ TAS 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 18 ไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ เกี่ยวกับการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น ธุรกิจที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย ย่อมต้องรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์ทั่วไปที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับดังกล่าวด้วย โดยธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์จะต้องมีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้แก่ผู้ซื้อแล้วได้เพียงวิธีเดียว คือ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า ตามคำนิยามของสินค้า ภายใต้ขอบเขต และการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ในย่อหน้าที่หนึ่งว่าด้วยเรื่อง รายได้จากการขายสินค้า

2.4 เอกสาร และการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

ผุสดี ชุ่มดวง (2550) ศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชี สำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์บ้านจัดสรร ในจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่าส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจ อยู่ในระดับปานกลางของผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้ทำบัญชีต่อมาตรฐานการบัญชีทั้ง 4 ฉบับ โดย มีความรู้ความเข้าใจถูกต้องมากที่สุดได้แก่ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและ หนี้สูญ โดยอยู่ในเกณฑ์ระดับปานกลาง รองลงมาคือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้า คงเหลือ มีความรู้ความเข้าใจถูกต้องอยู่ในเกณฑ์ระดับปานกลาง ส่วนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีความรู้ความเข้าใจถูกต้องอยู่ในเกณฑ์ระดับน้อย และ มาตรฐานการบัญชีที่มีความรู้ความเข้าใจถูกต้องน้อยที่สุดคือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 สัญญา ก่อสร้าง มีความรู้ความเข้าใจถูกต้องอยู่ในเกณฑ์ระดับน้อย

ผุสรัดน์ อินทร์ตะสับ (2555) ศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจของนักลงทุนสัมพันธ์ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต่อการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่างประเทศ ในประเทศไทยจำนวน 24 ฉบับ โดยมีความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 252) เรื่องรายได้อยู่ในระดับมากที่สุด และความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการ บัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประกาศใช้เป็นมาตรฐานใหม่จำนวน 6 ฉบับ ผล การศึกษาพบว่า โดยรวมนักลงทุนสัมพันธ์มีความรู้ความเข้าใจอยู่ในเกณฑ์ระดับปานกลาง ต่อ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีการปรับให้สอดคล้องกับมาตรฐานการ รายงานทางการเงินระหว่างประเทศ และมีความรู้ความเข้าใจอยู่ในเกณฑ์ระดับน้อยที่สุดต่อ มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประกาศใช้เป็นมาตรฐานใหม่

Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved