

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชี สำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์บ้านจัดสรร ในจังหวัดเชียงใหม่ มีแนวคิด ทฤษฎี และทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องดังนี้

แนวคิดและทฤษฎี

1. มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนด โดยสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติให้ประกาศเป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี 2543 รวมจำนวน 4 ฉบับ ดังนี้

1.1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

ที่ได้กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีและการรายงานลูกหนี้ที่เรียกเก็บเงินไม่ได้หรือ ลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ โดยมีหลักการและวิธีการคำนวณหลายวิธี ที่ผู้ทำบัญชีสามารถ เลือกวิธีการบัญชีที่ถูกต้องและเหมาะสมสอดคล้องกับลักษณะของนโยบายของธุรกิจ

ข้อกำหนดทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

- (1) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการควรจะมีการประมาณจำนวนลูกหนี้ ที่ไม่สามารถจัดเก็บได้แยกเป็นแต่ละประเภท
- (2) ลูกหนี้ควรแสดงในงบการเงินด้วยมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ ซึ่งเท่ากับ ยอดลูกหนี้ทั้งหมดหักด้วยค่าเผื่อหนี้สูญ
- (3) กิจการควรประมาณจำนวนลูกหนี้ที่ไม่สามารถจัดเก็บได้ตามลักษณะของ ธุรกิจ โดยกิจการควรมีการทบทวนอัตราประมาณการลูกหนี้ที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้เป็นประจำ ถ้า มีการเปลี่ยนแปลงในประมาณการให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง ประมาณการ
- (4) ในกรณีที่จำนวนประมาณการหนี้สงสัยจะสูญมากกว่าจำนวนในบัญชีค่า เผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้บันทึกผลต่างระหว่างสองจำนวนนี้ในบัญชีหนี้สงสัยจะสูญในงบกำไร ขาดทุน ในทางตรงกันข้ามถ้าหนี้สงสัยจะสูญที่คำนวณได้น้อยกว่าจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้

ถือจำนวนค่าเพื่อหนี้สงฆ์จะสูญที่เกินกว่านั้น ลดจำนวนในบัญชีลงให้เหลือเท่ากับจำนวนที่ประมาณได้ และรายการหนี้สงฆ์จะสูญจะแสดงเป็นยอดเครดิตภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่าย ในการดำเนินงาน ในงบกำไรขาดทุน

(5) ในกรณีที่ลูกหนี้รายใดเข้าเงื่อนไขเป็นหนี้สูญตามเกณฑ์กฎหมายภาษีอากร ให้ตัดลูกหนี้รายนั้นเป็นหนี้สูญโดยตรงและกลับรายการที่บันทึกไว้เป็นหนี้สูญและค่าเพื่อหนี้สงฆ์จะสูญ ถ้าภายหลังจากตัดเป็นหนี้สูญไปแล้ว กิจการได้รับหนี้สูญนั้นคืนให้บันทึกจำนวนที่ได้รับคืนเป็นรายได้อื่น

(6) ในกรณีที่ชัดเจนว่าลูกหนี้รายใดไม่สามารถเก็บเงินได้ แต่ไม่เข้าเงื่อนไขเก็บเงินได้ได้ตามเกณฑ์กฎหมายภาษีอากรให้ตัดบัญชีลูกหนี้รายนั้นจากบัญชีค่าเพื่อหนี้สงฆ์จะสูญ ถ้าภายหลังจากตัดเป็นหนี้สูญไปแล้ว กิจการได้รับหนี้สูญนั้นคืนให้บันทึกกลับรายการตัดบัญชีหนี้สูญ

(7) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนค่าเพื่อหนี้สงฆ์จะสูญไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

1.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ที่มีการบันทึกบัญชีเพื่อรับรู้รายได้ มากกว่าหนึ่งวิธีคือ การรับรู้รายได้เต็มจำนวน การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และการรับรู้รายได้ตามการผ่อนชำระหรือเมื่อถึงงวดครบกำหนดชำระ ทั้งนี้เป็นวิธีการที่ให้เลือกปฏิบัติตามความเหมาะสม และสอดคล้องกับเงื่อนไข

มาตรฐานฉบับนี้ได้ศึกษาความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องของนักบัญชีต่อการรับรู้รายได้ ซึ่งนักบัญชีต้องมีความเข้าใจในนโยบายของธุรกิจอย่างชัดเจน เพื่อให้สามารถเลือกวิธีการปฏิบัติต่อการบันทึกบัญชีในการรับรู้รายได้ และการเปิดเผยข้อมูลได้ถูกต้อง และเหมาะสมต่อผู้ใช้งบการเงินในการวิเคราะห์ และตัดสินใจหรือการชำระภาษีที่กรมสรรพากรยอมรับได้

ข้อกำหนดการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

1. กิจการสามารถรับรู้รายการขายอสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธี ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน

- รับรู้เต็มจำนวน
- ร้อยละของงานที่ทำเสร็จ
- ผ่อนชำระ(งวดครบกำหนดชำระ)

2. รายได้จากการขายจะรับรู้เต็มจำนวนได้เฉพาะเมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของทั้งหมดในรายการซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือว่าการขายและผู้ขายไม่ต้องมีส่วนเกี่ยวข้องต่อเรื่องที่สำคัญในอสังหาริมทรัพย์ที่ขายแล้ว

3. กิจการอาจรับรู้ได้ในระหว่างการก่อสร้างโดยวิธีร้อยละของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีงวดเงินที่ครบกำหนดชำระ ถ้าเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- ผ่านพ้นระยะเวลาที่ผู้ซื้อสามารถเรียกเงินคืนได้
- ผู้ขายและผู้ซื้อมีความเป็นอิสระต่อกันหรือการขายเป็นไปตามเงื่อนไขธุรกิจปกติ
- จำนวนเงินที่ผู้ซื้อชำระครั้งแรกเงินและเงินค้างงวดมีจำนวนรวมกันอย่างน้อย 20% ของราคาขายตามสัญญา
- มีความเป็นไปได้ที่ผู้ขายสามารถเก็บเงินจากผู้ซื้อได้
- ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินที่จะดำเนินโครงการให้แล้วเสร็จ
- โครงการได้ดำเนินไปมากกว่าขั้นตอนเบื้องต้นซึ่งเท่ากับ 10% ของต้นทุนการก่อสร้างโครงการทั้งหมด (ไม่รวมต้นทุนที่ดิน)

● มีสิ่งแสดงให้เห็นว่างานก่อสร้างดำเนินไปด้วยดีตามแผนที่วางไว้

● สามารถวัดจำนวนที่ได้รับจากการขายและต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

4. ถ้าการขายไม่เข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ไม่ว่าวิธีใด : (รับรู้เต็มจำนวนรับรู้ตามร้อยละของงานที่ทำเสร็จ หรือรับรู้ตามงวดเงินที่ครบกำหนดชำระ) กิจการควรบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินล่วงหน้าหรือมัดจำจนกว่าจะเข้าเงื่อนไขของการรับรู้เป็นรายได้

5. ข้อกำหนดเพิ่มเติมในการใช้วิธีร้อยละของงานที่ทำเสร็จ

- สัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ สามารถกำหนดโดยวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
 - (1) พิจารณาจากสัดส่วนของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นเทียบกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างโครงการทั้งหมด
 - (2) การประเมินโดยวิศวกรหรือสถาปนิก
 - (3) ทั้ง 2 วิธีข้างต้นประกอบกัน
- กิจการควรหยุดรับรู้รายได้ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระหนี้ติดต่อกัน 3 งวด และสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จมากกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับจากลูกค้า
- กิจการควรมีการประมาณค่าเพื่อหนี้สูญตามความเหมาะสม

6. ข้อกำหนดเพิ่มเติมในการใช้วงเงินที่ครบกำหนดชำระ

- ควรใช้วิธีอัตรากำไรขั้นต้น
- ในกรณีที่จำนวนเงินได้รับสูงกว่าร้อยละของงานที่ทำเสร็จ กิจการไม่ควรรับรู้รายได้เกินกว่าร้อยละของงานที่ทำเสร็จ แต่ควรรับรู้ส่วนที่เกินนั้นเป็นเงินล่วงหน้าจากลูกค้า
- กิจการควรหยุดรับรู้รายได้ ถ้าลูกหนี้มีค้ำประกันหนี้ติดต่อกันตั้งแต่ 3 งวดขึ้นไป
- กิจการควรมีการประมาณค่าเผื่อหนี้สูญตามความเหมาะสม
- ในระหว่างงวดชำระเงิน หาก
 - (1) ผู้ขายได้จ่ายราคาขายตามสัญญาทั้งหมด
 - (2) โครงการเสร็จสมบูรณ์แล้ว และ
 - (3) ผู้ขายได้ออนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่สำคัญในการเป็นเจ้าของให้ผู้ซื้อกิจการสามารถใช้วิธีรับรู้รายได้เต็มจำนวนได้โดยไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชี

7. ข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับบริษัทจดทะเบียน และบริษัทมหาชน

- นโยบายบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์
- มูลค่าสัญญาซึ่งกิจการสามารถขายได้แล้วเทียบกับมูลค่าโครงการทั้งหมด
- จำนวนเงินที่ได้ผูกพันแล้วสำหรับโครงการ
- ภาระผูกพันที่สำคัญของอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเพื่อขาย
- จำนวนรายและมูลค่าของลูกค้าใหม่ที่หยุดรับรู้รายได้
- ราคาขายตามสัญญาและมูลค่าปัจจุบันรวมทั้งอัตราคิดลดที่ใช้ เมื่อ
 - (1) โครงการเสร็จสมบูรณ์
 - (2) กิจการผู้ขายเป็นผู้สนับสนุนเงินทุนในการผ่อนชำระเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป
 - (3) กิจการผู้ขายรับรู้รายได้ด้วยวิธีผ่อนชำระ

1.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

ที่ให้แนวทางในการกำหนดวิธีคำนวณต้นทุนสำหรับการกำหนดราคาทุนของสินค้าคงเหลือเนื่องจากธุรกิจนี้เป็นธุรกิจบ้านจัดสรร ซึ่งประกอบด้วยธุรกิจการขายที่ดินเปล่า หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้นการศึกษาในมาตรฐานฉบับนี้จึงเป็นการศึกษาถึงความรู้ความเข้าใจ

ในโครงสร้างองค์ประกอบของสินค้าคงเหลือและการเลือกใช้วิธีการคำนวณมูลค่าต้นทุนของสินค้าคงเหลือ เพื่อให้เหมาะสมกับมูลค่าของธุรกิจ

ข้อกำหนดการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

การวัดค่า

ที่จะได้รับ

1. กิจการควรวัดค่าสินค้าคงเหลือด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
2. ต้นทุนของสินค้าควรรวมรายการทั้งหมดต่อไปนี้
 - ต้นทุนการซื้อ(รวมภาษี ค่าขนส่ง และค่าเคลื่อนย้าย) สุทธิจากส่วนลดที่ได้รับ
 - ต้นทุนการแปลงสภาพ(รวมโซ่หักการผลิตคงที่และผันแปร)
 - ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าอยู่ในสถานที่และมีสภาพพร้อมขาย

วิธีคำนวณราคาทุน

3. สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะเฉพาะ ให้กำหนดต้นทุนที่เจาะจงสำหรับสินค้าแต่ละรายการโดยเฉพาะ
4. สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะเหมือนกัน วิธีปฏิบัติที่กำหนดให้ใช้ คือวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก โดยมีวิธีทางเลือกที่อนุญาตให้ปฏิบัติได้คือ วิธีเข้าหลังออกก่อนการรับรู้สินค้าคงเหลือเป็นค่าใช้จ่าย
5. เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือ ให้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดเดียวกับงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง
6. เมื่อมีการตัดบัญชีสินค้าคงเหลือลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้รับรู้จำนวนที่ลดลงนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการตัดบัญชีหรือเกิดผลขาดทุนขึ้น การกลับรายการตัดบัญชีให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนของงวดที่มีการบวกกลับรายการ

การเปิดเผยข้อมูล

7. มาตรฐานกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
 - นโยบายบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ
 - มูลค่าตามบัญชี จำแนกประเภทเป็นสินค้า วัสดุ วัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูปตามความเหมาะสมและลักษณะของกิจการ
 - มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

- จำนวนการกลับริบายการการตัดบัญชีลงให้เหลือเป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และ สถานการณ์ที่ทำให้เกิดการกลับริบายการนั้น
- มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันการกู้ยืม
- ต้นทุนของสินค้าที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
- ถ้ากิจการใช้วิธี เข้าหลัง-ออกก่อน ให้รายงานผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชี และ(ก)หากใช้เข้าก่อน-ออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือ (ข) ราคา

1.4 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 เรื่องสัญญาก่อสร้าง

เป็นการกำหนดวิธีการบัญชีสำหรับรายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญา ก่อสร้าง ลักษณะของธุรกิจที่บ้านจัดสรร มีนโยบายด้านการบริหารที่มุ่งเน้นด้านความสำเร็จทาง การตลาดเป็นหลัก จึงกำหนดลักษณะการขาย การผลิตบ้านตามความต้องการของลูกค้า ใน โครงสร้างการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง นักบัญชีจำเป็นต้องติดตามและเลือกการปฏิบัติในการบันทึก บัญชี เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ชัดเจนและเหมาะสมต่อการวิเคราะห์ผลประกอบการของธุรกิจ ดังนั้น การศึกษาในมาตรฐานฉบับนี้ ได้ศึกษาถึงวิธีที่นักบัญชีได้เลือกปฏิบัติด้านการบันทึกบัญชีทั้งส่วน ของการรับรู้รายได้และการบันทึกต้นทุนที่สอดคล้องกับนโยบาย พร้อมกับการเปิดเผยข้อมูล อย่าง ถูกต้องและเหมาะสมตามมาตรฐานกำหนด ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องของ นักบัญชี

ข้อกำหนดทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

รายได้ของสัญญาก่อสร้าง

รายได้ของสัญญาก่อสร้างประกอบด้วย

- จำนวนของรายได้เริ่มต้นที่มีการตกลงกันไว้ในสัญญา และ
- จำนวนที่แปรผันตามงานก่อสร้าง การเบกชดเชยหรือการจ่ายเพื่อจูงใจ ซึ่ง
 - (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเกิดรายได้ดังกล่าวขึ้น และ
 - (2) สามารถวัดจำนวนได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง

ต้นทุนของสัญญาก่อสร้างประกอบด้วย

- ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับสัญญาก่อสร้างหนึ่งๆ โดยเฉพาะ
- ต้นทุนซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างโดยรวมซึ่งสามารถปันส่วนให้กับ สัญญาก่อสร้างต่างๆได้
- ต้นทุนอื่นๆ ซึ่งสามารถคิดเข้ากับสัญญาหนึ่งๆโดยเฉพาะได้ตามเงื่อนไขของสัญญา

การรับรู้รายได้และต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง

1. เมื่อผลของงานก่อสร้างสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ควรมีการรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างนั้นๆ โดยอ้างอิงถึงขั้นตอนความสำเร็จของกิจกรรมการก่อสร้าง ณ วันที่ในงบดุล ถ้าคาดว่าจะเกิดขึ้นผลขาดทุนจากสัญญาก่อสร้างกิจการผู้รับงานควรรับรู้ ผลขาดทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทันที

2. ในกรณีของสัญญาที่มีการกำหนดราคาที่เหมาะสม ผลของงานก่อสร้างจะสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้าง
- สามารถวัดค่าทั้งต้นทุนการก่อสร้างในการทำงานก่อสร้างให้เสร็จสมบูรณ์และขั้นตอนของงานที่ทำเสร็จแล้วได้อย่างน่าเชื่อถือ

3. ในกรณีของสัญญาที่เป็นต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม ผลของสัญญาจะสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้าง
- ต้นทุนของสัญญาก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญานั้นสามารถระบุได้โดยชัดเจนและวัดค่าได้โดยน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ไม่ว่าต้นทุนนั้นจะสามารถเบี่ยงเบนได้หรือไม่ก็ตาม

4. เมื่อไม่สามารถวัดค่าผลของสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้ปฏิบัติดังนี้

- รับรู้รายได้เท่ากับต้นทุนของสัญญาที่เกิดขึ้นในส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืน และ
- รับรู้ต้นทุนของสัญญาที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดต้นทุนนั้นขึ้น

5. เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้ไม่สามารถวัดผลของสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือหมดไปควรมีการรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างตามข้อ 6 ข้างต้น

การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนทั้งหมดของสัญญาจะเกินกว่ารายได้ทั้งหมดตามสัญญา กิจการผู้รับงานต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดไว้ทันที ซึ่งการประมาณจำนวนผลขาดทุนดังกล่าวไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงเรื่องต่อไปนี้

- ได้มีการเริ่มงานแล้วหรือไม่
- ขั้นตอนของความสำเร็จของงาน

- จำนวนกำไรที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญาอื่นๆซึ่งไม่ได้จัดรวมเป็นสัญญาก่อสร้างเดียวกัน

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการควรเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- จำนวนของรายได้ตามสัญญาที่ได้มีการรับรู้รายได้ของงวด
 - วิธีการที่ใช้ในการกำหนดรายได้ตามสัญญาที่รับรู้ไว้ในงวด
 - วิธีการที่ใช้ในการกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานที่อยู่ระหว่างดำเนินการ
- กิจการควรเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับสัญญาก่อสร้างที่ยังอยู่ระหว่าง

ดำเนินการ ณ วันที่ในงบดุล

- จำนวนสะสมของต้นทุนที่เกิดขึ้น และกำไร(หักด้วยขาดทุน)ที่มีการรับรู้จนถึงวันที่ในงบดุล
- จำนวนเงินล่วงหน้าที่ได้รับ
- จำนวนเงินที่ถูกหักเป็นค่าประกันผลงาน

กิจการควรแสดงรายการดังนี้

- จำนวนเงินขั้นต้นที่กิจการสามารถเรียกเก็บจากลูกค้าได้สำหรับงานตามสัญญาเป็นสินทรัพย์
- จำนวนเงินขั้นต้นที่กิจการคงค้างลูกค้าสำหรับงานตามสัญญาเป็นหนี้สิน

2. กฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร ที่เกี่ยวข้องดังนี้

เนื่องจากในกฎหมายมาตรฐานการบัญชีและกฎหมายประมวลรัษฎากรมีบางเรื่องที่ไม่สอดคล้องกันในทางปฏิบัติ ซึ่งนักบัญชีต้องรู้และเข้าใจ พร้อมกับนำปฏิบัติในแต่ละกฎหมายอย่างถูกต้อง ในการศึกษาครั้งนี้จึงนำข้อแตกต่างหรือประเด็นสำคัญ เกี่ยวกับกฎหมายมาตรฐานการบัญชีและกฎหมายประมวลรัษฎากรที่เป็นความเสี่ยงต่อการถูกประเมินภาษีเงินได้ของธุรกิจบ้านจัดสรร หากผู้ทำบัญชีไม่มีความรู้ความเข้าใจต่อการปฏิบัติอย่างถูกต้อง ดังต่อไปนี้

2.1 มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษี

ตามความส่วนนี้ คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้ จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและ

มาตรา 65 ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้
จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็น
รอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของ
รอบระยะเวลาบัญชีในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตแต่จะ
เห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านี้ต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลา
อันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่
รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 นี้ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยนำรายได้ที่
เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวม
คำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยัง
มิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ว่าด้วย
เรื่องรายจ่ายในทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประเภทรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายจ่ายในการดำเนินกิจการ

• มาตรา 65 ทวิ ซึ่งได้กำหนดรายได้และรายจ่ายที่สามารถนำคำนวณกำไร
สุทธิได้ตามเงื่อนไข(ยกประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาครั้งนี้บางส่วน) อาทิ เช่น

-ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

-ดอกเบี้ยจ่าย

-ราคาของสินค้าคงเหลือ ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้

คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้า
คงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย การคำนวณราคาทุน เมื่อได้คำนวณตาม
หลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะ
เปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

- และรายได้หรือรายจ่ายที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมิน
เพื่อคำนวณ เช่น การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ
หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ
หรือให้กู้ยืมเงิน เป็นต้น

• มาตรา 65 ตรี ได้กำหนดค่าใช้จ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการนำคำนวณ
กำไรสุทธิ(ยกประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาครั้งนี้บางส่วน) อาทิเช่น

- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม

เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

- รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ
- รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

- ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็น

เจ้าของและใช้เอง

- ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของ

ตนเอง

- รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้

จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นเว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้ เป็นต้น

2.2 คำสั่งกรมสรรพากร

เนื่องจากมีข้อแตกต่างจากการบันทึกบัญชีรับรู้อยู่ได้และรายจ่าย ตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปและเงื่อนไขในการคำนวณภาษี แต่มีทางเลือกวิธีปฏิบัติที่สามารถสอดคล้องกันได้ สำหรับธุรกิจนี้ จึงได้มีคำสั่ง ของกรมสรรพากรขึ้นมา

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ และแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1. ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.35/2536 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร ลงวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2536

ข้อ 2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3. เนื่องจากมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีกรณีจำเป็น จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อ 2. ก็ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้วจะต้องถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นต้นไป

เพื่อให้เป็นภาระแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์และมีกรณีจำเป็นไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 ในการที่จะต้องยื่นขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเป็นรายการกรณีตามวรรคหนึ่งอธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 ขอมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์รายใด ซึ่งได้ตกลงขายอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้ซื้อในลักษณะให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ ที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และมีกรณีจำเป็นไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 มีสิทธิที่จะเลือกคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาก็ได้ และหากได้ใช้สิทธิเลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวตั้งแต่ระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว โดยจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

ข้อ 4. ในการคำนวณรายได้ตามข้อ 3 ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงินและภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ผลกภาระให้ผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อเป็นผู้ออกให้

กรณีการผลกภาระภาษีหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายตามวรรคหนึ่ง หากไม่ทราบจำนวนเงินที่แน่นอนก็ให้ประมาณขึ้นอย่างน้อยต้องเท่ากับจำนวนที่คำนวณได้จากราคาตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายนั้น

(2) ในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน ตามใบจองหรือเอกสารทำนองเดียวกัน ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายซึ่งตามข้อตกลงจะต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าว โดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใด และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้คืนเงินตามข้อตกลงนั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าว มิใช่รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวนั้น และให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันเป็นรายได้ตาม (1) ในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายแล้วแต่กรณี

(3) ในการคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาโดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่ และไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวด จะเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ

ข้อ 5. ให้ถือรายการต่อไปนี้เป็นมูลค่าต้นทุน ของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ

(1) ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขายเช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ค่าใช้จ่ายต่างๆ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง ค่าปลูกต้นไม้ จัดสวนหย่อม ปลูกสนามหญ้า ขุดหรือสร้างสระน้ำ ระบบระบายน้ำ การประปา ไฟฟ้า โทรศัพท์ การบำบัดน้ำเสีย ค่าทำถนนและทางเท้าเป็นต้น ทั้งนี้ เฉพาะที่กระทำลงบนที่ดินแปลงที่ขาย

(2) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการเช่น ค่าปรึกษาทางกฎหมาย ค่าปรึกษาการลงทุน ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ ค่าวิเคราะห์โครงการ ค่าสำรวจตรวจสอบ และค่าออกแบบแปลนแผนผัง เป็นต้น

(3) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

(4) ค่าของที่ดินค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนนทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปาโทรศัพท์ระบบการระบายน้ำ ระบบประปา ไฟฟ้าโทรศัพท์ การบำบัดน้ำเสียรวมเป็นต้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วยเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขาย สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึง หรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสร สปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย จะ

นำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน

(5) ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่ กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้นและอยู่นอกที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งเสร็จแล้วต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

(6) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดินเพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม(4)วรรคสอง ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสอง ของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขายหรือ พร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นปรับปรุงกำไรขาดทุน ตลอดทั้งต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาดก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกินก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

(7) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ กรณีที่ทำสัญญาจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการหรือที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งหมดหรือบางส่วน ที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้

ส่วนค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้จากโครงการนั้นแล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

ให้นำรายการจ่ายตาม (2) (3) (4) (5) (6) วรรคหนึ่ง และ(7) มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขาย

(8) ในกรณีการขายอาคารพร้อมที่ดิน การคำนวณต้นทุนของอาคารให้ปฏิบัติ

เช่นเดียวกับกรณีที่จะกล่าวในข้อ 6

ข้อ 6. ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ต้นทุนของอาคารชุดนอกจากที่กล่าวในข้อ 5 แล้วต้นทุนอาคารชุด ได้แก่ ค่าก่อสร้างอาคาร และส่วนประกอบอื่นๆ รวมทั้งค่าออกแบบ ค่าควบคุมงานก่อสร้าง และค่าดำเนินงานเพื่อการก่อสร้างดังกล่าว ค่าติดตั้งลิฟต์ ระบบป้องกันอัคคีภัย วินาศภัย หรือภัยอย่างอื่นค่าติดตั้งเสาโทรทัศนร์วมและงานควมเทียมรวม เป็นต้น ไม่ว่าจะแยกทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือเป็นทรัพย์สินส่วนกลางก็ตาม

ให้นำต้นทุนตามวรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของห้องชุดตามสัดส่วนของรายได้จากการขายห้องชุดนั้นๆ

ข้อ 7. ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ โดยวิธีการประมาณการกำไรของโครงการ

(1) กรณีทำสัญญาว่าจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาทั้งหมด ให้คำนวณต้นทุนดังกล่าวจากสัญญาว่าจ้างนั้น

(2) กรณีเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้าง หรือ พัฒนาเองทั้งหมด หรือจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาบางส่วน การคำนวณต้นทุนดังกล่าวต้องมีรายละเอียดการคำนวณต้นทุนของโครงการที่น่าเชื่อถือได้ของผู้รับผิดชอบในการคำนวณต้นทุน เช่น วิศวกร หรือสถาปนิก เป็นต้น

รอบระยะเวลาบัญชีใดที่ต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นจริงสูงกว่าหรือต่ำกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนำต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้มาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือนำต้นทุนส่วนที่ลดลงจากต้นทุนที่ประมาณการไว้มาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้ปรับปรุงการประมาณการต้นทุนใหม่เพื่อถือเป็นต้นทุนของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ข้อ 8. ในการคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย นำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของโครงการนั้นมาจัดสรรให้เป็นไปตามสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ หรือแปลงที่จะขาย เพื่อให้ได้ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายแต่ละหน่วย หรือแต่ละแปลง

(2) การนำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายไปแต่ละหน่วย หรือแต่ละ

แปลงมาหักเป็นรายจ่ายนั้น ให้นำต้นทุนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายตามส่วนของจำนวนรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาตามที่กล่าวไว้ในข้อ 4 (3) โดยไม่ต้องคำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะได้จ่ายตรงตามงวดตามสัญญาหรือไม่ก็ตาม

(3) ในกรณีที่ทรัพย์สินใดได้นำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของสังหาริมทรัพย์ หน่วยหรือแปลงที่จะขายตามข้อ 5. หากต่อมาได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้นไปเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์หรือการอื่นใดก็ตาม จะนำมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายหรือเป็นต้นทุนซ้ำอีกไม่ได้

ข้อ 9. สำหรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 สำหรับทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการจากสมาชิกและหรือบุคคลทั่วไปหรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม รวมตลอดทั้งทรัพย์สินอื่นที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายของสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เช่น ค่าใช้จ่ายในการสร้างสนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคารสโมสรสปอร์ตคลับ บ่อบาดาล เครื่องสูบน้ำ ระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวมระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์อื่น หรือภัยอื่น เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน รั้วรอบโครงการ ซุ้มทางเข้าออก ต้นไม้ ศาลพระภูมิ ศาลาพักผ่อนป้อมยาม กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น

ข้อ 10. บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวปฏิบัติ หรือคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

2.3 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ

สำหรับกิจการขายสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539 ตามเกณฑ์สิทธิแบบผ่อนชำระ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ และแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งประกอบกิจการขายสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1. ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.35/2536 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร ลงวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2536

ข้อ 2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3. เนื่องจากมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีกรณีจำเป็น จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อ 2. ก็ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว จะต้องถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นต้นไป

เพื่อมิให้เป็นภาระแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ และมีกรณีจำเป็นไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้ และ รายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 ในการที่จะต้องยื่นขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเป็นรายการกรณีตามวรรคหนึ่งอธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 10. บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวปฏิบัติ หรือคำวินิจฉัยใดของกรมสรรพากรที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

3. แนวคิดเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ

ได้แก่ การรับรู้ การเรียนรู้ ทักษะคิด ของ แต่ละบุคคล ที่ส่งผลต่อการตัดสินใจ (Kolter and Armstrong, 1999; Etzel, Walker and Stanton, 1997 อ้างถึงใน ศิริวรรณ เสรีรัตน์ และคณะ, 2543 : 67-79) ซึ่งได้กล่าวถึงอิทธิพลที่เป็นปัจจัยต่อการส่งผลในการตัดสินใจของบุคคลดังนี้

- การรับรู้ เป็นกระบวนการที่บุคคลคัดเลือก จัดระเบียบและตีความหมายข้อมูลเพื่อกำหนดเป็นภาพที่มีความหมายขึ้นมา, เป็นกระบวนการรับรู้ การจัดระเบียบ และการศึกษาของข้อมูลหรือสิ่งกระตุ้น โดยอาศัยประสาทสัมผัสทั้ง 5 ของมนุษย์ เมื่อบุคคลได้รับการกระตุ้นให้

ตอบสนองต่อตัวกระตุ้นแล้ว การรับรู้จะเข้ามามีบทบาท ซึ่งตัวกระตุ้นของแต่ละบุคคลจะแตกต่างกัน ขึ้นกับความรู้และประสบการณ์ในอดีต

- การเรียนรู้ เป็นการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของบุคคลซึ่งเกิดจากประสบการณ์หรือความโน้มเอียงของพฤติกรรมที่เป็นผลมาจากการสังเกตและประสบการณ์ที่ผ่านมา

- ทักษะ หมายถึง ความรู้สึกรู้คิดของบุคคล ทั้งด้านบวกและด้านลบที่มีต่อสิ่งของ บุคคล ความคิด หรือผลิตภัณฑ์ หรือ อีกหนึ่งความหมายคือ ความโน้มเอียงที่เกิดจากการเรียนรู้ในการตอบสนองต่อสิ่งกระตุ้นไปในทิศทางสม่ำเสมอทั้งด้านบวกและด้านลบ ดังนั้นทักษะเป็นสิ่งที่มีอิทธิพลต่อความเชื่อ ในขณะที่เดียวกัน ความเชื่อถือก็มีอิทธิพลต่อทักษะ ทักษะจึงเป็นปัจจัยภายในที่นักจิตวิทยาหลายคนเชื่อว่า จะเป็นตัวที่ทำให้บุคคลมีการตอบสนองที่แตกต่างกัน

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จงจิต อินแก้ว (2543) ได้ศึกษาเรื่องปัญหาการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่ จากการศึกษาพบว่าส่วนใหญ่เป็นปัญหาในการบันทึกต้นทุนที่ดิน การคำนวณดอกเบี้ยเงินกู้ยืม การคำนวณงานก่อสร้าง และสุดท้ายคือปัญหาการบันทึกค่าจัดทำสาธารณูปโภคตามลำดับ ปัญหาต่างๆ เหล่านี้ มีผลมาจากเหตุของข้อกำหนดที่แตกต่างกันระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับกรมสรรพากร ความไม่ชัดเจนของข้อกำหนดเรื่องต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ของมาตรฐานการบัญชี และการมิให้ถูกเรียกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร นอกจากนี้กิจการมีความต้องการที่จะชำระภาษีเงินได้ในจำนวนที่น้อยกว่าความเป็นจริง นั่นเอง

ดารารัตน์ ชูเกียรติ (2543) ได้กล่าวถึงการศึกษาปัญหาการปันส่วนต้นทุนเข้างานสำหรับธุรกิจรับเหมาก่อสร้างพบว่า ในการดำเนินงานในหลายโครงการในเวลาเดียวกัน วิธีการบัญชีที่กิจการใช้ปฏิบัติมีความแตกต่างจากวิธีปฏิบัติตามทฤษฎีในหลายขั้นตอน เช่นในการปันส่วนต้นทุนตามทฤษฎีจะทำการเก็บรวบรวมต้นทุนเข้าเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางก่อน และเมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงทำการปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของโครงการต่างๆ ในขณะที่แนวทางการปฏิบัติ กิจการใช้วิธีการระบุต้นทุนเข้าเป็นต้นทุนของโครงการทันทีที่เกิดต้นทุนนั้นขึ้น แต่ในกรณีที่เป็นต้นทุนที่ไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นต้นทุนของโครงการใด จึงรับรู้เป็นต้นทุนส่วนกลางก่อนแล้วจึงทำการปันส่วน โดยใช้มูลค่างานแต่ละโครงการเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน