

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

แบบสอบถาม

เรื่อง

ปัญหาการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในจังหวัดเชียงใหม่

ข้อชี้แจง : แบบสอบถามเกี่ยวกับหัวข้อนี้จัดทำขึ้นเพื่อนำข้อมูลไปประกอบการศึกษาของนักศึกษาปริญญาโท สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ข้อมูลที่ได้รับจะนำไปวิเคราะห์และเสนอใน ลักษณะโดยรวม โดยไม่ระบุหรือเจาะจงเป็นของบุคคลใด ทางผู้ศึกษาขอขอบคุณทุกท่านที่ให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

1. เพศ

() ชาย () หญิง

2. อายุ

() 21 – 30 ปี () 31 – 40 ปี
() 41 – 50 ปี () มากกว่า 50 ปี

3. ระดับการศึกษาสูงสุด

() ปวช./ปวท. () ปวส./อนุปริญญา
() ปริญญาตรี () สูงกว่าปริญญาตรี

4. ท่านเคยทำงานเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์กับโครงการอื่นมาแล้วหรือไม่

() เคย () ไม่เคย

5. ประสบการณ์ในการทำงานเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

() ต่ำกว่า 2 ปี () 2 – 3 ปี
() 4 – 5 ปี () มากกว่า 5 ปี

6. จำนวนเงินลงทุนในส่วนของเจ้าของ

() ต่ำกว่า 5 ล้านบาท () 5 – 10 ล้านบาท
() 10 – 15 ล้านบาท () 15 – 20 ล้านบาท
() 20 – 50 ล้านบาท () 50 – 100 ล้านบาท
() มากกว่า 100 ล้านบาท

7. กิจการของท่านจดทะเบียนในลักษณะใด

() บุคคลธรรมดา () ห้างหุ้นส่วนจำกัด
() บริษัทจำกัด () ห้างหุ้นส่วนสามัญ

8. การขออนุญาตจัดสรรของโครงการของท่าน
- () ได้รับอนุญาตจัดสรรตาม พ.ร.บ. แล้ว
- () อยู่ระหว่างการขออนุญาตจัดสรรตาม พ.ร.บ.
- () ไม่ได้ขออนุญาตจัดสรรตาม พ.ร.บ.
- () อื่น ๆ ระบุ.....

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวข้องกับการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

9. ท่านคิดว่ารายจ่ายดังต่อไปนี้ถือเป็นต้นทุนขายของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ใช่หรือไม่

รายจ่าย	เกณฑ์ภาษี		เกณฑ์บัญชี	
	ใช่	ไม่ใช่	ใช่	ไม่ใช่
1. ค่าซื้อที่ดิน				
2. ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดินเพื่อขาย				
3. ค่าพัฒนาและปรับปรุงที่ดินเพื่อขาย				
4. ค่าก่อสร้างสาธารณูปโภคส่วนกลาง เช่น ถนน ทางเท้า ระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ที่กรรมสิทธิ์เป็นของโครงการ				
5. ค่าที่ดินในการก่อสร้างสาธารณูปโภคส่วนกลางที่กรรมสิทธิ์เป็นของโครงการ				
6. ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าที่ปรึกษาในการลงทุน ค่าศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ				
7. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างสวนสุขภาพ				
8. ค่าโฆษณาและประชาสัมพันธ์ก่อนโครงการเริ่มมีรายได้				
9. ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ใช้ในการจัดสรรที่ดินเพื่อขายก่อนโครงการเริ่มมีรายได้				
10. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างรั้วรอบโครงการ, ชุมประตูดโครงการ				
11. ค่าแรงงานและวัสดุในการก่อสร้างบ้านในแปลงที่ขาย				
12. ค่าใช้จ่ายในการสร้างบ้านตัวอย่าง, สำนักงานขาย				
13. ค่าใช้จ่ายในการปลูกต้นไม้ จัดสวนหย่อม ปลูกนามหญ้าในโครงการ				
14. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างศาลาพักผ่อน, ป้อมยามในโครงการ				
15. ค่าออกแบบแปลนแผนผังของโครงการ				
16. ค่าใช้จ่ายในการขุดบ่อน้ำบาดาล				

10. ท่านยึดถือหลักเกณฑ์การคิดต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์วิธีใด

- ตามเกณฑ์ภาษีโดยวิธีเงินคงค้างที่ถึงกำหนดชำระ (ตอบข้อ 11, 16)
- ตามเกณฑ์บัญชีโดยวิธี (ตอบข้อ 12)
 - รับรู้ทั้งจำนวน (ตอบข้อ 13)
 - รับรู้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (ตอบข้อ 14, 15)
 - รับรู้ตามเงินคงค้างที่ถึงกำหนดชำระ (ตอบข้อ 16)

11. เหตุผลที่ท่านเลือกใช้เกณฑ์การคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ตามเกณฑ์ภาษี (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- สะดวกในการคำนวณภาษีเงินได้
- มีความชัดเจนในการแบ่งต้นทุน
- ผู้สอบบัญชีแนะนำให้เลือกใช้
- เลือกใช้ตามบริษัทแม่
- มีความเหมาะสมกับวิธีการรับรู้รายได้
- ป้องกันการถูกตรวจสอบจากสรรพากร

12. เหตุผลที่ท่านเลือกใช้เกณฑ์การคำนวณต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ตามเกณฑ์บัญชี (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- มีความชัดเจนในการแบ่งต้นทุน
- ผู้สอบบัญชีแนะนำให้เลือกใช้
- มีความเหมาะสมกับวิธีการรับรู้รายได้
- เลือกใช้ตามบริษัทแม่

13. เหตุผลที่ท่านเลือกใช้ วิธีการรับรู้ต้นทุนทั้งจำนวน ในการคำนวณต้นทุน (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- สามารถประมาณการราคาก่อสร้างได้อย่างถูกต้อง
- โครงการขายได้ดี ขายอสังหาริมทรัพย์ได้เร็ว
- การพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้ว ไม่มีพันธะที่ต้องทำงานปรับปรุงต่าง ๆ
- ระยะเวลาในการผ่อนชำระมีระยะสั้นกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี
- มีความสัมพันธ์กับวิธีการรับรู้รายได้ที่โครงการเลือกใช้

14. เหตุผลที่ท่านเลือกใช้ วิธีการรับรู้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- สามารถประมาณต้นทุนทั้งหมดได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล
- สามารถประมาณการต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการก่อสร้างต่อจนแล้วเสร็จได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล
- ระยะเวลาในการก่อสร้างมีอายุเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี
- มีความสัมพันธ์กับวิธีการรับรู้รายได้ที่โครงการเลือกใช้

15. ท่านใช้วิธีใดในการประเมินอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ

- ประเมินต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้าง
- วิศวกร/สถาปนิกเป็นผู้ประเมิน
- ใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน

16. เหตุผลที่ท่านเลือกใช้ **วิธีการรับรู้ตามเงินค่างวด**ที่ถึงกำหนดชำระ(ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)
- () เพื่อให้สอดคล้องกับเกณฑ์สิทธิตามที่กรมสรรพากรกำหนด
 - () มีความสัมพันธ์กับวิธีการรับรู้รายได้ที่โครงการใช้
 - () ระยะเวลาในการผ่อนชำระมีอายุเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี
17. ระบบสาธารณูปโภคของโครงการท่านได้โอนให้กับส่วนราชการใช่หรือไม่
- () ใช่ (ตอบข้อ 18)
 - () ไม่ใช่ (ตอบข้อ 19)
18. ท่านมีวิธีปฏิบัติอย่างไรเมื่อท่าน **โอนระบบสาธารณูปโภค** เช่น ถนน ระบบไฟฟ้า ระบบประปาให้กับส่วนราชการ หรือกรรมการหมู่บ้าน
- () ถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน ทั้งค่าที่ดินทำถนน และค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างระบบสาธารณูปโภค ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอน
 - () ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอน ส่วนค่าที่ดินเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินแต่ละแปลงที่ขาย เมื่อขายที่ดินไปในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้หักต้นทุนที่ดินทำถนนเป็นต้นทุนเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลานั้น
 - () ตัดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเฉพาะค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง
19. ท่านมีวิธีปฏิบัติอย่างไรเมื่อท่าน **ไม่โอนระบบสาธารณูปโภค** ให้กับส่วนราชการหรือกรรมการหมู่บ้าน
- () ค่าเสื่อมราคาของระบบสาธารณูปโภค ถือเป็นต้นทุนขายของโครงการ
 - () ค่าเสื่อมราคาของระบบสาธารณูปโภค ถือเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
 - () ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างระบบสาธารณูปโภคถือเป็นต้นทุนขายทั้งจำนวน
20. ท่านมีวิธีปฏิบัติอย่างไรเกี่ยวกับเงินกู้ยืม
- () กู้เงินมาสำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ เช่น ซื้อที่ดิน สร้างสาธารณูปโภค
 - () กู้เงินรวมแล้วแบ่งใช้ตามวัตถุประสงค์ต่าง ๆ
 - () กู้เงินเพื่องานทั่วไปแต่นำมาใช้ในการซื้อที่ดิน หรือสร้างสาธารณูปโภค
21. ท่านมีวิธีปฏิบัติอย่างไรเกี่ยวกับ การบันทึกดอกเบี้ยเงินกู้ยืม รวมเป็นต้นทุนอสังหาริมทรัพย์
- () ยึดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ดอกเบี้ยที่จ่ายก่อนที่โครงการพร้อมจะขายให้ถือเป็นต้นทุนของที่ดิน หรือถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน
 - () ยึดตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 ดอกเบี้ยที่จ่ายก่อนที่โครงการพร้อมจะขายให้ถือเป็นต้นทุนของที่ดิน ไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน
 - () ศึกษาทั้งมาตรฐานการบัญชี และคำสั่งของกรมสรรพากรควบคู่กัน
22. ท่านได้รับข่าวสาร/ข้อมูล เกี่ยวกับวิธีการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ใหม่ ๆ โดยวิธีใด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)
- () สรรพากรอำเภอ/สรรพากรจังหวัด
 - () หนังสือพิมพ์/สื่อสิ่งพิมพ์ต่าง ๆ
 - () การจัดอบรมของสถาบันต่าง ๆ เช่น สรรพากร สมาคมนักบัญชีฯ
 - () เอกสารที่รับประจำจากสำนักงานต่าง ๆ เช่น ธรรมนิติ
 - () ผู้สอบบัญชี/ที่ปรึกษาของบริษัท

23. เมื่อท่านพบปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ท่านปรึกษาใคร (เลือกตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- () เจ้าหน้าที่สรรพากร
 () เจ้าของโครงการ
 () ผู้สอบบัญชี/ที่ปรึกษาทางบัญชี

ส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาที่พบในการคำนวณต้นทุนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

กรุณาเขียนเครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ท่านเห็นว่าเหมาะสมที่สุด

24. ระดับปัญหาที่พบในการคำนวณต้นทุนอสังหาริมทรัพย์

ปัญหา	ระดับปัญหา				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ปัญหาด้านทุนที่ดิน					
1. ต้นทุนที่ซื้อไม่ตรงกับต้นทุนที่โอนกรรมสิทธิ์ที่สำนักงานที่ดิน					
2. การเฉลี่ยต้นทุนที่ดินทั้งหมดออกเป็นต้นทุนของแต่ละแปลงที่แบ่งขาย					
3. การบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งที่ดินเป็นต้นทุนของที่ดิน					
4. หลักฐานการจ่ายเงินสำหรับการพัฒนาที่ดินไม่ครบถ้วน					
ปัญหาการพิจารณาค่าจัดทำสาธารณูปโภคว่าเป็นต้นทุนขายหรือสินทรัพย์ส่วนกลาง					
1. ค่าใช้จ่ายระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์					
2. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างรั้วรอบโครงการ					
3. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างขุมประตูเข้า - ออกโครงการ					
4. ค่าใช้จ่ายในการปลูกต้นไม้ จัดสวนหย่อม ปูสนามหญ้าในโครงการทั้งหมด					
5. ค่าใช้จ่ายในการสร้างสวนสุขภาพ					
6. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างศาลาพักผ่อนในโครงการและป้อมยาม					

ปัญหา	ระดับปัญหา				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
7. เนื้อที่ดินสำหรับอาคารสโมสรและสปอร์ตคลับ					
8. เนื้อที่ดินสำหรับสาธารณูปโภคส่วนกลาง					
9. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างถนน ทางเท้า					
10. ค่าใช้จ่ายในการขุดบ่อน้ำบาดาล					
11. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างระบบระบายน้ำ ระบบบำบัดน้ำเสีย					
12. ค่าใช้จ่ายในการสร้างสนามเทนนิส					
13. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างสระว่ายน้ำ					
14. ค่าใช้จ่ายในการขุดสระน้ำ					
ปัญหาดอกเบี้ยเงินกู้ยืม					
1. การแบ่งสัดส่วนของดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ใช้ในการสร้างสินทรัพย์					
2. การแบ่งสัดส่วนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมสำหรับสินทรัพย์ที่ก่อสร้างแล้วเสร็จบางส่วน					
3. การบันทึกดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเป็นต้นทุนเมื่องานก่อสร้างหยุดชะงักลง					
ปัญหาการคำนวณงานก่อสร้าง					
1. ความถูกต้อง สมเหตุสมผลในการประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งหมด					
2. ความแม่นยำในการประมาณการต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการก่อสร้างต่อจนแล้วเสร็จ					
3. ความน่าเชื่อถือของบุคลากรที่ประมาณราคาก่อสร้าง					
4. ราคาวัสดุก่อสร้างเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ส่งผลต่อต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงสูงกว่าต้นทุนประมาณอย่างมีสาระสำคัญ					
5. ต้องมีการปรับปรุงต้นทุนประมาณการบ่อย ๆ					

26. ความคิดเห็นเกี่ยวกับสาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาในการคำนวณต้นทุนอสังหาริมทรัพย์

สาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาในการคำนวณ ต้นทุนอสังหาริมทรัพย์	ระดับความเห็น			
	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
1. ข้อกำหนดที่แตกต่างกันระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับกรมสรรพากร				
2. ความไม่ชัดเจนของข้อกำหนดเรื่องต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ของมาตรฐานการบัญชี				
3. ความหลากหลายของวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เลือกปฏิบัติ				
4. การป้องกันการถูกตรวจสอบจากสรรพากร				
5. ความต้องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในจำนวนที่น้อยกว่าความเป็นจริง				
6. ความเห็นของผู้บริหารที่แตกต่างกันเกี่ยวกับเรื่องวิธีการคำนวณต้นทุนอสังหาริมทรัพย์				

ภาคผนวก ข

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26

เรื่อง

การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

คำนำ

1. ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีความสำคัญเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ทั้งในรูปของบริการที่เสนอต่อผู้ซื้อ และกลยุทธ์ทางการตลาดที่บริษัทผู้พัฒนาโครงการเลือกใช้ ทำให้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ลดอคจนการรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน ดังนั้น เพื่อให้มีมาตรฐานการบัญชีอย่างเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงจัดทำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ขึ้นโดยได้หารือร่วมกับผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมสถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องพอต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นแถลงการณ์ที่เกี่ยวกับวิธีการบัญชี เพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้
 - 2.1 การขายที่ดิน
 - 2.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง
 - 2.3 การขายอาคารชุด
3. การขายที่ดินในที่นี้หมายถึงการขายปลีที่ดินเป็นแปลง ๆ ซึ่งมีจำนวนมากโดยแบ่งย่อยจากที่ดินแปลงใหญ่เพื่อขายให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป โดยผู้ขายต้องทำงานพัฒนาต่าง ๆ ตามสัญญา เช่น สร้างถนน งานสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ
4. การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึงการขายบ้านพร้อมที่ดิน โดยราคาขายเป็นราคาซึ่งรวมทั้งบ้านและที่ดิน เช่น หมู่บ้านจัดสรร ทาวน์เฮ้าส์ และโฮมออฟฟิศ เป็นต้น ซึ่งผู้ขายอาจเป็นผู้สร้างบ้านในที่ดินนั้นเอง หรือให้ผู้อื่นรับช่วงสร้างบ้านต่อ ในกรณีหลัง ผู้ขายต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติให้เป็นไปตามสัญญา โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างรวมทั้งการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะสามารถเสร็จสิ้นได้ภายในระยะเวลา 1 ปี
5. การขายอาคารชุด หมายถึง การขายห้องชุด อาคารชุดหรือกลุ่มอาคารชุดเพื่อเป็นที่อยู่อาศัยหรือเพื่อประกอบธุรกิจ และอาคารสำนักงานเพื่อขาย โดยทั่วไปแล้ว ระยะเวลาการก่อสร้างจนกระทั่งมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดจะมากกว่า 1 ปี

คำนิยาม

คำศัพท์ต่าง ๆ ที่ใช้ในมาตรฐานฉบับนี้มีความหมายดังนี้

- | | | |
|---------------------------|---------|---|
| 6.1 “อสังหาริมทรัพย์” | หมายถึง | ที่ดินกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน หรือ ประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย |
| 6.2 “อาคารชุด” | หมายถึง | อาคารที่บุคคลสามารถแยกการถือครองกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วน ๆ โดยแต่ละส่วนประกอบด้วยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคลและกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง |
| 6.3 “ห้องชุด” | หมายถึง | ส่วนของอาคารชุดที่แยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนเฉพาะของแต่ละบุคคล |
| 6.4 “ทรัพย์สินส่วนบุคคล” | หมายถึง | ห้องชุด และหมายความรวมถึงสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินที่จัดไว้ให้เป็นของเจ้าของห้องชุดแต่ละราย |
| 6.5 “ทรัพย์สินส่วนกลาง” | หมายถึง | ส่วนของอาคารชุดที่มีในห้องชุด ได้แก่ ที่ดินที่ตั้งอาคารชุดและที่ดินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของรวม |
| 6.6 “เงินจอง” | หมายถึง | เงินขั้นต้นจำนวนเล็กน้อยที่ชำระแก่ผู้ขาย เพื่อเป็นหลักประกันในขั้นต้น ที่จะเข้าทำสัญญาจะซื้อขายในอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งบางครั้งอาจเรียกว่าเงินมัดจำ เงินจองนี้มักถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินวางเริ่มแรก |
| 6.7 “เงินวางเริ่มแรก” | หมายถึง | จำนวนเงินเบื้องต้นตามสัญญาจะซื้อขาย ที่ผู้ซื้อจะต้องชำระแก่ผู้ขาย ในบางครั้งเงินวางเริ่มแรก อาจแบ่งชำระเป็นหลายงวดก็ได้ |
| 6.8 “เงินค่างวด” | หมายถึง | จำนวนเงินส่วนที่เหลือของมูลค่าตามสัญญาหลังจากการจ่ายเงินวางเริ่มแรกแล้วซึ่งเงินค่างวดนี้จะชำระเป็นครั้งเดียวหรือผ่อนชำระเป็นหลายครั้งก็ได้ |
| 6.9 “ความเป็นอิสระต่อกัน” | หมายถึง | การติดต่อทางการค้าในสภาพที่มีความเป็นอิสระ ไม่มีความเกี่ยวพันระหว่างกัน |

- 6.10 "การก่อสร้างตามสัญญา หมายถึง การก่อสร้างเฉพาะพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิด
จองของแต่ละครั้ง

ข้ออภิปราย

การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

7. รายการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มีขั้นตอนดำเนินงานที่ค่อนข้างจะยุ่งยาก รูปแบบของ
กฎหมายและงานก่อสร้างทำให้รายการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์สลับซับซ้อนยิ่งขึ้นและเวลายาว
นานจึงจะเสร็จสมบูรณ์
8. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหลายวิธีคือ
- 8.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน
 - 8.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
 - 8.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ
- กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม 8.1 – 8.3 ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า

เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์

9. โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้อง ดังนี้
- การขาย**
- 9.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว
- ผู้ซื้อ**
- 9.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
 - 9.3 ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดมีจำนวนมากพอที่แสดงว่า ผู้ซื้อจะผูกพันการ
ชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบสัญญา
- ผู้ขาย**
- 9.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
 - 9.5 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว
 - 9.6 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่างๆที่ได้ให้ไว้
 - 9.7 งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
 - 9.8 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว
- เงื่อนไขตามที่กล่าวข้างต้น มีความหมายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 10 ถึงย่อหน้าที่ 22

การขายเกิดขึ้นแล้ว

10. การขายถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ

10.1 ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย และ

10.2 มีการชำระราคาตามสัญญา

11. สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่าอาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนแปลงเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุด และเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดในอาคารชุดในจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

12. ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก จนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่จะบอกเลิกสัญญาและเรียกเงินดังกล่าวคืนไม่ได้ ซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา

เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอ

13. เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอที่แสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดที่ผู้ซื้อแต่ละสัญญาชำระแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ถือว่ามีจำนวนมากพอ

ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

14. ในการพิจารณาความสามารถของผู้ขายที่จะสามารถเก็บเงินจากผู้ซื้อได้ตามสัญญานั้น ให้ประเมินจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น ฐานะเครดิตของผู้ซื้อหรือการที่ผู้ขายจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม

15. ประสบการณ์การเก็บเงินจากโครงการก่อน ๆ ของผู้ขาย อาจนำมาใช้กับโครงการใหม่ได้ ทางโครงการก่อน ๆ นั้น

15.1 มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนกันกับโครงการใหม่ เช่น ชนิดของบ้าน อาคารชุดและที่ดิน สภาพแวดล้อม ประเภทลูกค้า เงื่อนไขตามสัญญา และวิธีการขาย เป็นต้น

15.2 ได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนที่มากพอ ที่จะป็นเครื่องชี้ว่าการขายในปัจจุบันของโครงการใหม่จะเก็บเงินได้ตามสัญญา

16. ความสามารถในการเก็บเงินได้จากผู้ซื้อแต่ละสัญญาไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา อาจถือเป็นเกณฑ์หนึ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขาย

งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

17. งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการที่ถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น ได้แก่

17.1 งานวิศวกรรมและงานออกแบบ

17.2 การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่ หรือจ้างหมาก่อสร้าง

17.3 การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่

17.4 การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปา และไฟฟ้า ฯลฯ

17.5 การวางผัง

17.6 การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

งานพัฒนาและงานก่อสร้างที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย ซึ่งได้รับการรับรองโดยวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

18. ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุน หรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดิน งานก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญา และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ได้ให้ไว้

ความสามารถดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินหรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจากการดำเนินงานของผู้ขาย

งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19. ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาก้าวหน้าผ่านงานขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องชี้ว่า งานจะทำได้สำเร็จได้ตามแผน สิ่งชี้ความก้าวหน้าบางอย่างได้แก่

19.1 เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผน

19.2 งานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว

19.3 แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับบ่อสังหาริมทรัพย์ที่ขาย

19.4 งานที่ได้ทำสำเร็จแล้วเกี่ยวกับถนน ทางเข้า ท่อระบายน้ำ ประปา ไฟฟ้า บ่อน้ำบาด

น้ำเสีย และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ตามสัญญา

20. นอกจากนี้ ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอใบอนุญาต ไม่สามารถจัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ และต้องสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวม และขึ้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จได้อย่างมีเหตุมีผล โดยพิจารณาถึงปริมาณขาย แนวโน้มราคาขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล ประสิทธิภาพของผู้ขาย ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ประกอบด้วย

ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

21. หากผู้ขายต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหลังจากที่ได้ขายไปแล้วในลักษณะที่ยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่ ถือว่าผิดเกณฑ์ข้อนี้ เช่น การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อเป็นการดึงดูดผู้ซื้อในแง่การขาย การขายนี้ถือว่าผู้ขายยังมีความเสี่ยงในทรัพย์สินนั้นอยู่

22. สำหรับการขายที่ดิน ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วและไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงต่าง ๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย หรืองานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย

มาตรฐานการบัญชีและรายงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 ประกอบด้วยรายการในย่อหน้าที่ 23 – 37 มาตรฐานฉบับนี้ให้อ่านประกอบกับรายการที่กล่าวมาแล้วในย่อหน้าที่ 1 - 22

วิธีการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

23. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

23.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

23.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

23.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

24. ให้รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

25. กิจการที่ค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว อาจเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขายนั้น ๆ เข้าเงื่อนไขตามข้อ 25.1 – 25.9 ดังนี้

25.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)

25.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

25.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

25.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

25.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

25.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามที่โครงการเสนอขาย

25.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

25.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

25.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวม และต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้ง หรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

26. วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีหลายวิธี ได้แก่

26.1 คำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้ว กับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

26.2 สํารวจและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกร หรือสถาปนิกว่าเป็นอัตราส่วนร้อยละของงานทั้งหมดตามสัญญา

26.3 ใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน

27. ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวด ติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที
28. ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

29. การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น
30. ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกิดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ
31. ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเกินกว่า 3 งวด ติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที
32. ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม
33. ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือสามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

การบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ

34. ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 24 หรือ 25 ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อจนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าใดย่อหน้าหนึ่งข้างต้น

การเปิดเผยข้อมูล

35. กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือบริษัทมหาชนจำกัด ให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

35.1 นโยบายการบัญชีที่สำคัญ

35.1.1 วิธีการรับรู้รายได้

35.1.2 ในกรณีที่ใช้วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ให้เปิดเผยวิธี

การกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วย

35.2 ข้อมูลเพิ่มเติม

35.2.1 มูลค่าการซื้อขายที่ได้มีการทำสัญญาแล้ว และอัตราส่วนต่อยอดขายรวมของโครงการ

35.2.2 มูลค่าผูกพันตามสัญญาที่จะต้องใช้ในการพัฒนาโครงการต่อไปจนแล้วเสร็จ

35.2.3 ภาวะผูกพันที่สำคัญในอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเพื่อขาย เช่น การจดจำนอง และภาระจำยอม

35.2.4 ลูกหนี้ที่หยุดการรับรู้รายได้ ให้เปิดเผยจำนวนรายและจำนวนเงิน

35.2.5 ในกรณีที่การก่อสร้างได้เสร็จและผู้ซื้อผ่อนชำระโดยตรงกับผู้ขาย โดยมีระยะเวลาการผ่อนชำระตามสัญญาระยะเวลาตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป และผู้ขายรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้เปิดเผยจำนวนเงินที่ยังไม่ได้รับชำระทั้งสิ้นตามสัญญา และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินดังกล่าวพร้อมทั้งระบุอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคำนวณ

35. กรณีที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือบริษัทมหาชนจำกัด ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีตามข้อ 35.1

วันถือปฏิบัติ

36. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ที่ทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 เป็นต้นไป ในกรณีที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่เดิมก่อนที่มาตรฐานฉบับนี้จะมีผลใช้บังคับแตกต่างไปจากมาตรฐานฉบับนี้ ไม่ถือว่าการเปลี่ยนแปลงวิธีการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี จึงไม่จำเป็นต้องคำนวณผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หรือทำการปรับปรุงรายการย้อนหลัง แต่ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีตามวิธีเดิมควบคู่ไปกับวิธีใหม่ รวมทั้งเปิดเผยถึงสัดส่วนของรายได้และกำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นตามวิธีเดิมที่รวมอยู่ในรายได้และกำไรขั้นต้นที่แสดงในงบกำไรขาดทุนของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่ยังคงมีรายได้จากสัญญาจะซื้อจะขายที่ทำขึ้นก่อนวันที่ 1 เมษายน 2537

ภาคผนวก ค

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป.61/2539

เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ และแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีนิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1. ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.35/2536 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ลงวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2536

ข้อ 2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3. เนื่องจากมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้สิทธิแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีกรณีจำเป็น จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามข้อ 2 ก็ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้วจะต้องถือปฏิบัติตั้งแต่วรอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นต้นไป

เพื่อมิให้เป็นภาระแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขาย
 อสังหาริมทรัพย์ และมีกรณีจำเป็นไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตาม
 ข้อ 2. ในการที่ต้องยื่นขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเป็นรายการ
 ตามวรรคหนึ่ง อธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร
 จึงได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ยอมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบ
 กิจการขายอสังหาริมทรัพย์รายใด ซึ่งได้ตกลงขายอสังหาริมทรัพย์ให้ผู้ซื้อในลักษณะให้เช่าซื้อหรือ
 ขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และ
 มีกรณีจำเป็น ไม่ประสงค์จะคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 มีสิทธิที่จะเลือก
 คำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาก็ได้ และหากได้
 ใช้สิทธิเลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่าการปฏิบัติ
 ดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว โดยจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้
 รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

ข้อ 4. ในการคำนวณรายได้ตามข้อ 3 ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน
 และภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ผลัดภาระให้ผู้ซื้อหรือ
 ผู้เช่าซื้อเป็นผู้ออกให้

กรณีการผลัดภาระภาษีหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตาม
 กฎหมาย ตามวรรคหนึ่ง หากไม่ทราบจำนวนเงินที่แน่นอนก็ให้ประมาณขึ้นอย่างน้อยต้องเท่ากับ
 จำนวนที่คำนวณได้จากราคาตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายนั้น

(2) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอง เงินมัดจำ
 หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน ตามใบจองหรือเอกสารทำนองเดียวกัน ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือ
 สัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งตามข้อตกลงจะต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าวโดยไม่มีเงื่อนไขภายใน
 กำหนดเวลาตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อ
 จะขายไม่ว่ากรณีใด และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้
 คืนเงินตามข้อตกลงนั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าว มิใช่
 รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวนั้น และให้ถือว่าเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนอง
 เดียวกัน เป็นรายได้ตาม (1) ในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายแล้วแต่กรณี

(3) ในการคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณรายได้ตาม
 งวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ

หรือไม่ และไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญา หรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ

ข้อ 5. ให้ถือรายการต่อไปนี้เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วย หรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ

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

(2) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าปรึกษาทางกฎหมาย ค่าปรึกษาการลงทุน ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ ค่าวิเคราะห์โครงการ ค่าสำรวจตรวจสอบ และค่าออกแบบแปลนแผนผัง เป็นต้น

(3) ใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

(4) ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนนทางเท้า หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบการระบายน้ำ ระบบประปา ไฟฟ้า โทรศัพท์ การบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วยเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขาย

สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึงหรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสรสปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย จะนำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในการจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน

(5) ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้นและอยู่นอกที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งแล้วเสร็จต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือขององค์การบริหารหรือผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

(6) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดิน หรือพัฒนาที่ดิน เพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสอง

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสอง ของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นปรับปรุงกำไรขาดทุนตลอดทั้งต้นทูลิ้นค่านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

(7) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ กรณีที่ทำสัญญาจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการ หรือที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งหมดหรือบางส่วน ที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้

ส่วนค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้จากโครงการนั้นแล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

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

ข้อ 6. ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ต้นทุนของอาคารชุด นอกจากที่กล่าวในข้อ 5 แล้ว ต้นทุนอาคารชุด ได้แก่ ค่าก่อสร้างอาคาร และส่วนประกอบอื่น ๆ รวมทั้งค่าออกแบบ ค่าควบคุมงานก่อสร้าง และค่าดำเนินงานเพื่อการก่อสร้างดังกล่าว ค่าติดตั้งลิฟท์ ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์ หรือภัยอย่างอื่น ค่าติดตั้งเสาโทรทัศน์รวม และจานดาวเทียมรวม เป็นต้น ไม่ว่าจะแยกทรัพย์สินนั้น เป็นทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือเป็นทรัพย์สินส่วนกลางก็ตาม

ให้นำต้นทุนตามวรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของห้องชุดตาม สัดส่วนของรายได้จากการขายห้องชุดนั้น ๆ

ข้อ 7. ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ โดยวิธีการประมาณการกำไร ของโครงการ

(1) กรณีทำสัญญาว่าจ้างผู้ประกอบการอื่น เป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือ พัฒนาทั้งหมด ให้คำนวณต้นทุนดังกล่าวจากสัญญาว่าจ้างนั้น

(2) กรณีเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาเองทั้งหมดหรือจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาบางส่วน การคำนวณต้นทุนดังกล่าวต้องมีรายละเอียด การคำนวณต้นทุนของโครงการที่น่าเชื่อถือได้ของผู้รับผิดชอบในการคำนวณต้นทุน เช่น โครงการ หรือสถาปนิก เป็นต้น

รอบระยะเวลาบัญชีใดที่ต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นจริงสูงกว่าหรือต่ำกว่าที่ได้ประมาณ การไว้ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนำต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นจาก ต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือนำต้นทุนส่วนที่ลดลง จากต้นทุนที่ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ปรับปรุงการ ประมาณการต้นทุนใหม่เพื่อถือเป็นต้นทุนของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ข้อ 8. ในการคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย นำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของโครงการนั้น มาจัดสรรให้เป็นไปตามสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์สำหรับหน่วยหรือแปลงที่จะขาย เพื่อให้ได้ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง

(2) การนำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายไปแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง มาหักเป็นรายจ่ายนั้น ให้นำต้นทุนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายตามส่วนของจำนวนรายได้ตามงวด ที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาตามที่กล่าวไว้ในข้อ 4 (3) โดยไม่ต้องคำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะ ได้จ่ายตรงตามงวดตามสัญญาหรือไม่ก็ตาม

(3) ในกรณีที่ทรัพย์สินใด ได้นำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ หน่วยหรือแปลงที่จะขายตามข้อ 5. หากต่อมาได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้น ไปเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ หรือการอื่นใดก็ตามจะนำมูลค่าของ ทรัพย์สินนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายหรือเป็นต้นทุนซ้ำอีกไม่ได้

ข้อ 9. สำหรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ขายมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 สำหรับทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการจากสมาชิกและหรือบุคคลทั่วไปหรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม รวมตลอดทั้งทรัพย์สินอื่นที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เช่น ค่าใช้จ่ายในการสร้างสนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคารสโมสรสปอร์ตคลับ บ่อน้ำบาดาล เครื่องสูบน้ำ ระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม ระบบป้องกันอัคคีภัย วิทยาศาสตร์อื่น หรือภัยอื่น เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน รั้วรอบโครงการ ชุมทางเข้าออก ต้นไม้ ศาลพระภูมิ ศาลาพักผ่อน กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น

ข้อ 10. ให้นำความในข้อ 1 ถึงข้อ 9 มาใช้บังคับในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับการคำนวณเงินได้สุทธิในปีภาษี ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์โดยอนุโลมด้วย

ข้อ 11. บรรดาระเบียน ข้อบังคับ คำสั่ง แนวปฏิบัติหรือคำวินิจฉัยใดๆ ของกรมสรรพากรที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

ตั้ง ณ วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539

ร้อยเอกสุชาติ เชาว์วิศิษฐ

(สุชาติ เชาว์วิศิษฐ)

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - สกุล	นางสาวจงจิต อิ่นแก้ว
วัน เดือน ปี เกิด	16 ธันวาคม 2518
ประวัติการศึกษา	- สำเร็จประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ ปีการศึกษา 2538 - สำเร็จปริญญาตรี คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ ปีการศึกษา 2540
ประวัติการทำงาน	ปี 2540 - ปัจจุบัน บริษัท เเฮือนสายคำ จำกัด