

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชี ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยการศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชี การศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีระหว่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ในส่วนของขอบเขตการวัดมูลค่า การรับรู้รายการ และการเปิดเผยข้อมูล ในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินประจำปี 2553 – 2554 สำหรับบริษัทในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ ที่ประกอบธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์จำนวน 54 บริษัท ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชี ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินประจำปี 2553 – 2554 สำหรับบริษัทในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ที่ประกอบธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์จำนวน 54 บริษัท ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถสรุปผลการศึกษาโดยแยกเป็น 3 ส่วน ดังต่อไปนี้

#### ส่วนที่ 1 วิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชี

การศึกษาถึงความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ โดยการวิเคราะห์ถึงความแตกต่างในส่วนต่างๆ ได้แก่ ขอบเขต การวัดมูลค่า วิธีการรับรู้รายการ เงื่อนไขในการรับรู้รายได้ และการเปิดเผยข้อมูล จากการศึกษาพบว่า มาตรฐานการบัญชีทั้ง 2 ฉบับ มีความแตกต่างกันในส่วนต่างๆ ดังนี้

1) **ขอบเขตรายการที่ครอบคลุมภายใต้มาตรฐานการบัญชี** มีความแตกต่างกันในส่วนของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) ได้มีการกำหนดขอบเขตการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจสังหาริมทรัพย์ แต่สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552) กำหนดขอบเขตครอบคลุมถึงรายได้หลายประเภท ได้แก่ การขายสินค้า หมายถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขาย เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีกหรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขาย การให้บริการ และการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ได้แก่ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ดังนั้น รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในการศึกษารั้ครั้งนี้ จึงอยู่ส่วนหนึ่งของขอบเขตของรายได้ ในส่วนของการขายสินค้า ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552)

2) **การวัดมูลค่าของรายได้** มีความแตกต่างกันในส่วนของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) ไม่มีการกำหนดวิธีการวัดมูลค่าไว้ในมาตรฐาน แต่ปฏิบัติตาม หลักปฏิบัติสำหรับการวัดมูลค่าภายใต้แม่บทการบัญชี(ปรับปรุง 2552) ย่อหน้าที่ 101 กำหนดไว้ดังนี้ เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ในการจัดทำงบการเงินคือ ราคาทุนเดิม โดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ แต่สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552) กำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ ซึ่งความแตกต่างดังกล่าว มีผลกระทบต่อกิจการสำหรับการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าของรายได้และกำไรสุทธิที่แสดงในงบการเงินของกิจการ

3) **วิธีการและเงื่อนไขในการรับรู้รายได้** มีความแตกต่างกันในส่วนของมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม TAS 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้ธุรกิจสังหาริมทรัพย์ ในส่วนของการรับรู้รายได้ธุรกิจสังหาริมทรัพย์ จากการศึกษาพบว่า หลักการรับรู้รายได้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม กำหนดให้กิจการสามารถเลือกวิธีการรับรู้รายได้ โดยเลือกปฏิบัติวิธีใดวิธีหนึ่งจากทางเลือกทั้ง 3 วิธี แต่สำหรับหลักของการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ กำหนดให้รับรู้รายได้เมื่อโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญในการเป็นเจ้าของให้แก่ผู้ซื้อแล้วเพียงวิธีเดียว ดังนั้น หากกิจการที่รับรู้รายได้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับเดิม TAS102 ซึ่งแตกต่างวิธีการรับรู้รายได้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ TAS18(ปรับปรุง 2552) ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีของกิจการ ซึ่งโดยปกติต้องปรับปรุงย้อนหลังเสมือนว่าได้ปฏิบัติวิธีนี้มาตลอด ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ารายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์และกำไรสะสม และกำไรสุทธิที่แสดงในงบการเงินของกิจการสำหรับงบการเงินในงวดปัจจุบันและงบการเงินย้อนหลัง

5) **การเปิดเผยข้อมูล** มีความแตกต่างกันในส่วนของมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม TAS 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้ธุรกิจสังหาริมทรัพย์ ในส่วนของการรับรู้รายได้ธุรกิจ

อสังหาริมทรัพย์ จากการศึกษพบว่า หลักการเปิดเผยข้อมูลภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม TAS102 กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ดังนี้

1) นโยบายบัญชีที่สำคัญ ซึ่งกิจการจะต้องเปิดเผยถึง วิธีการรับรู้รายได้ และกรณีที่ได้รับรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้เปิดเผยวิธีกำหนดอัตราส่วนด้วย

2) ข้อมูลเพิ่มเติม ได้แก่ มูลค่าการซื้อขายและอัตราส่วน ต่อยอดขาย มูลค่าผูกพันตามสัญญา ลูกหนี้ที่หยุดการรับรู้รายได้

สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ TAS18(ปรับปรุง 2552) กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูล ดังนี้

1) นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้

2) จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวดซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้ ได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

3) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ

ดังนั้น ภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ กิจการต้องเปิดเผย

กำหนดให้เปิดเผยจำนวนรายได้ เช่น จำนวนรายได้จากการขายและบริการที่มีนัยสำคัญหรือรายได้ที่รับรู้ระหว่างงวด และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เป็นต้น

## ส่วนที่ 2 การศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชี

การศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่แสดงในงบการเงินและเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการสำหรับปี พ.ศ.2553 – พ.ศ. 2554 สำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอสังหาริมทรัพย์ที่ประกอบธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ จำนวน 54 บริษัท สำหรับวิธีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แสดงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ สำหรับปี พ.ศ.2553 ซึ่งได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้กิจการสามารถเลือกปฏิบัติวิธีใดวิธีหนึ่งจาก 3 วิธี ตามรายละเอียดในบทที่ 2 และสำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ สำหรับปี พ.ศ.2554 ซึ่งได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ คือ เมื่อมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่สำคัญในการเป็นเจ้าของให้แก่ผู้ซื้อแล้ว หรือวิธีการรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเพียงวิธีเดียว

ดังนั้น การรับรู้รายได้ในปี พ.ศ.2553 ของแต่ละกิจการเลือกปฏิบัติแตกต่างกัน เมื่อมีการปรับใช้ตามหลักการรับรู้รายได้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีสำหรับปี พ.ศ.2554 อาจทำให้บาง

กิจการที่ใช้หลักการรับรู้รายได้ที่แตกต่างไปจากมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ จากการศึกษาพบว่า กิจการที่รับรู้รายได้โดยใช้วิธีที่แตกต่างไปจากการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่สำคัญในการเป็นเจ้าของให้แก่ผู้ซื้อแล้ว หรือวิธีการรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเพียงวิธีเดียว ซึ่งถือปฏิบัติในปี พ.ศ.2554 เฉพาะกิจการที่ประกอบธุรกิจประเภทขายอสังหาริมทรัพย์ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552) จำนวน 24 บริษัท (ซึ่งประกอบไปด้วยกิจการที่รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จำนวน 22 บริษัท และกิจการที่รับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ จำนวน 2 บริษัท) คิดเป็นร้อยละ 44.44 ของกิจการในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งกิจการดังกล่าวอาจจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายได้ ซึ่งถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

### ส่วนที่ 3 การศึกษาถึงผลกระทบจากการปรับใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชี

การศึกษาถึงผลกระทบจากการปรับใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับกิจการที่ปฏิบัติภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ในปี พ.ศ.2553 มีความแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ในปี พ.ศ.2554 ซึ่งจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการ และเปิดเผยผลกระทบดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการ ซึ่งได้มีการเปิดเผยถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงต่อมูลค่าของรายได้ กำไรสุทธิ กำไรต่อหุ้นและกำไรสะสมของกิจการ สำหรับกิจการที่ได้รับผลกระทบจากการปรับใช้มาตรฐานฉบับดังกล่าว จำนวน 24 บริษัท จากตารางที่ 4.8 ตารางแสดงผลสรุปจำนวนและอัตราร้อยละของกิจการสำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในการรับรู้รายได้ของปี พ.ศ.2553 สำหรับกิจการในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ จำนวน 54 บริษัท พบว่า

- 1) กิจการที่รับรู้รายได้ทั้งจำนวน จำนวน 30 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.56
- 2) กิจการที่รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 40.74
- 3) กิจการที่รับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.70

ดังนั้น ในการศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในการรับรู้รายได้สำหรับกิจการในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่เคยรับรู้รายได้แตกต่างไปจากวิธีการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ TAS18 (ปรับปรุง 2552) ซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงหลักการรับรู้รายได้ดังกล่าว จำนวน 24 บริษัท ประกอบไปด้วยกิจการที่เคยรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จำนวน 22 บริษัท และกิจการที่เคยรับรู้รายได้ตามค่าวัดที่ถึงกำหนดชำระ จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นกิจการที่ต้องศึกษาร้อยละ 44.44 ของกิจการในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ประกอบธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้งหมด และจากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลผลกระทบในงบการเงินรวม ตารางแสดงผลกระทบในทิศทางต่างๆ ที่ปรากฏในบทที่ 4 สามารถสรุป ได้ดังนี้

1) **กรณีรายได้เพิ่มขึ้น** ซึ่งจากการศึกษาพบว่ามิจากกิจการจำนวน 7 บริษัท ได้มีการเปิดเผยผลกระทบที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้านรายได้ในทิศทางที่เพิ่มขึ้น ซึ่งอาจเกิดจากกิจการรับรู้รายได้จากวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งต่ำกว่ามูลค่าของรายได้จากการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ จึงส่งผลให้รายได้ที่บันทึกไว้ต่ำไป จึงต้องดำเนินการปรับปรุงเพิ่มมูลค่าของรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของกิจการ

2) **กรณีรายได้ลดลง** ซึ่งจากการศึกษาพบว่ามิจากกิจการจำนวน 7 บริษัท ได้มีการเปิดเผยผลกระทบที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้านรายได้ในทิศทางที่ลดลง ซึ่งอาจเกิดจากกิจการรับรู้รายได้จากวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ จึงส่งผลให้รายได้ที่บันทึกไว้สูงเกินไป จึงต้องดำเนินการปรับปรุงลดมูลค่าของรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของกิจการ

3) **กรณีไม่เปิดเผยผลกระทบในหมายเหตุประกอบงบการเงิน** จากการศึกษาพบว่ามิจากกิจการจำนวน 7 บริษัท ไม่มีการเปิดเผยถึงผลกระทบด้านรายได้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อาจเนื่องมาจาก ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ

4) **กรณีเปิดเผยว่าผลกระทบไม่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ** จากการศึกษาพบว่ากิจการจำนวน 3 บริษัทเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า ไม่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากบริษัท เคนเพล ไทย พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) ชื่อย่อ KTP บริษัท เมโทรสตาร์ พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) ชื่อย่อ METRO เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าไม่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากบริษัทรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ครบทุก

โครงการและได้อิทธิพลสิทธิ์ให้แก่ลูกค้าแล้วในปี 2553 และบริษัท ยูนิ เวนเจอร์ จำกัด (มหาชน) ชื่อย่อ UV เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า การเปลี่ยนแปลงไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน เนื่องจากในปี พ.ศ.2553 และปีพ.ศ.2554 ไม่มีสัญญาการขายอาคารชุดที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ผู้ศึกษาจัดแบ่งกลุ่มการเปลี่ยนแปลงและสรุปผลกระทบจากการการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของปี พ.ศ. 2553 โดยการจัดกลุ่มแสดงอัตราการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ารายได้ของกิจการในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับกิจการที่มีการรับรู้รายได้แตกต่างไปจากการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ TAS18(ปรับปรุง 2552) ซึ่งมีผลบังคับใช้วันที่ 1 มกราคม 2554 พบว่าผลกระทบด้านรายได้จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ประมาณร้อยละ 50 ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของรายได้ไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนกิจการในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับกิจการที่มีการรับรู้รายได้แตกต่างไปจากการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ TAS18 (ปรับปรุง 2552) จำนวน 24 บริษัท

ดังนั้น อาจสรุปได้ว่าผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ต่องบการเงินของกิจการจากการปรับปรุงย้อนหลังเสมือนว่าได้ปฏิบัติวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนเมื่อโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้วมาโดยตลอด มีผลกระทบอย่างไม่มีสาระสำคัญต่อตัวเลขในงบการเงินของกิจการ

จากการศึกษาพบว่า มีกิจการที่ได้รับผลกระทบที่แตกต่างไปจากกิจการอื่น ได้แก่ บริษัท ลิฟวิ่งแลนด์ แคปปิตอล จำกัด (มหาชน) ชื่อย่อ LL ซึ่งมีอัตราการเปลี่ยนแปลงของรายได้เพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 313.15 เนื่องจากกิจการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์โครงการบ้านจัดสรรและโครงการอาคารชุด รับรู้เป็นรายได้เมื่อได้อิทธิพลความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของห้องชุดให้กับผู้ซื้อแล้ว โดยกิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารหรือควบคุมโครงการบ้านจัดสรรและอาคารชุดที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งมูลค่าที่รับรู้รายได้และต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากรายการนั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

## 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

การศึกษากาการเปิดเผยถึงวิธีการรับรู้รายได้ของบริษัทกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับปี พ.ศ.2553 พบว่า บริษัทร้อยละ 40.74 ของบริษัทกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ใช้วิธีการรับรู้รายได้ด้วยวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งไม่สอดคล้องกับการศึกษาของ ปิยะรัตน์ เลิศสุวรรณาวินและคณะ(2547) ได้ศึกษาเรื่องความเหมาะสมของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในปัจจุบัน จากการเก็บรวบรวมข้อมูลบริษัทในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ซึ่งจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ระหว่างปี พ.ศ. 2541- พ.ศ.2546 พบว่า บริษัทส่วนใหญ่ เท่ากับร้อยละ 70 ของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จเป็นวิธีการรับรู้รายได้ของแต่ละประเภทของการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มากที่สุด เนื่องจากในปัจจุบันบริษัทต่างๆ ได้มีการปรับปรุงกระบวนการขาย และวิธีการรับรู้รายได้ เพื่อเตรียมพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไว้ล่วงหน้า ดังนั้น กิจการในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์จึงได้รับผลกระทบจากการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ เมื่อวันที่เริ่มมีผลบังคับใช้ วันที่ 1 มกราคม 2554 น้อยลง

การศึกษาผลกระทบจากการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ สำหรับปี พ.ศ.2553 พบว่า ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ จำนวน 24 บริษัท มูลค่าของรายได้ในภาพรวมของกลุ่มธุรกิจเพิ่มขึ้น จำนวน 83.80 ล้านบาท คิดเป็นรายได้เพิ่มขึ้น ร้อยละ 0.21 ของมูลค่ารายได้รวมของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายได้ จำนวน 24 บริษัท ซึ่งไม่สอดคล้องกับการศึกษาของ มหาวิทยาลัยบูรพา(2553) ได้ศึกษาเรื่องวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ เป็นการศึกษาผลกระทบต่องบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ทั้งก่อนและหลังการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ของร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ โดยการศึกษารายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจำหน่ายหน่วยในอาคารชุด จำนวน 25 บริษัท พบว่า ผลกระทบต่อรายการในงบกำไรขาดทุน รายได้จากการจำหน่ายหน่วยในอาคารชุดลดลง ทั้งนี้ เนื่องจากการปรับปรุงรายการที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ของโครงการที่ยังก่อสร้างไม่แล้วเสร็จทำให้ไม่สามารถโอนกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินให้แก่ลูกค้าได้ ซึ่งรายการดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของร่างมาตรฐานการบัญชี

### 5.3 ข้อค้นพบ

5.3.1 จากการศึกษาวิธีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของกิจการในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ สำหรับปี พ.ศ.2553 จำนวน 54 บริษัท พบว่า กิจการรับรู้รายได้ด้วยวิธีรับรู้รายได้ทั้งจำนวน หรือรับรู้รายได้เมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ที่มีนัยสำคัญไปให้กับผู้ซื้อ จำนวน 30 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.56 กิจการที่รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 40.74 และกิจการที่รับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.70 ดังนั้น กิจการที่รับรู้รายได้โดยใช้วิธีที่แตกต่างไปจากการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่สำคัญในการเป็นเจ้าของให้แก่ผู้ซื้อแล้ว หรือวิธีการรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเพียงวิธีเดียว ซึ่งถือปฏิบัติภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ในปี พ.ศ.2554 จำนวน 24 บริษัท คิดเป็นกิจการที่ต้องศึกษา ร้อยละ 44.44 ของกิจการที่ประกอบธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5.3.2 ผลกระทบจากการปรับใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับกิจการในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์ จำนวน 24 บริษัท พบว่า มูลค่าของรายได้ในภาพรวมของกลุ่มธุรกิจฯ เพิ่มขึ้น จำนวน 83.80 ล้านบาท คิดเป็นรายได้เพิ่มขึ้น ร้อยละ 0.21 ของมูลค่ารายได้รวมของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายได้ จำนวน 24 บริษัท ซึ่งจากการศึกษาและข้อมูลที่ได้ สะท้อนให้เห็นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อภาพรวมของมูลค่ารายได้อย่างเป็นทางการ เนื่องจากในปัจจุบันธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ได้มีการนำข้อมูลทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18(ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ มาใช้ประโยชน์ โดยการปรับปรุงกระบวนการขายและลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อเตรียมพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไว้ล่วงหน้า ดังนั้น กิจการในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จึงได้รับผลกระทบจากการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ไม่มากนัก

### 5.4 ข้อเสนอแนะ

5.4.1 จากการศึกษา วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้ศึกษาพบว่ามีข้อเสนอแนะสำหรับธุรกิจต่างๆ ดังนี้ หากในอนาคตที่จะมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ๆ กิจการควรมีการศึกษารายละเอียดและดำเนินการเตรียมความพร้อม เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวตามแนวทางของการศึกษาผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

วิธีการรับรู้รายได้ของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเป็นการลดความรุนแรงของผลกระทบต่อการเงินของกิจการที่จะเกิดขึ้นให้ได้มากที่สุด

5.4.2 จากการศึกษา การเปิดเผยผลกระทบจากการปรับใช้วิธีปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะสำหรับผู้ใช้งบการเงิน ดังนี้ เมื่อวิธีการรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน ส่งผลต่อมูลค่าของรายได้ที่แสดงในงบการเงินของกิจการ และเมื่อต้องการนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุน นอกจากพิจารณาถึงวิธีการบัญชีของกิจการแล้ว ผู้ใช้งบการเงินควรพิจารณาถึงผลประกอบการที่แท้จริงของกิจการด้วย เนื่องจากกรณีพบว่า กิจการมีมูลค่ารายได้เปลี่ยนแปลงไปในอัตราที่สูง ก็ต้องพิจารณาต่อไปว่ามูลค่ารายได้รวมของกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีการเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันหรือไม่ เพราะถ้ากิจการมีมูลค่ารายได้เปลี่ยนแปลงแตกต่างไปจากทิศทางของกลุ่มธุรกิจฯ ผู้ใช้งบการเงินต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจประกอบการพิจารณาผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการด้วย เพื่อป้องกันความผิดพลาดในการตัดสินใจลงทุน