<u>บทที่ 19</u>

การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

19.1 อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอื่นเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย

19.2 วิธีการบัญชี เพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

19.2.1 การขายที่ดิน

19.2.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

19.2.3 การขายอาคารชุด

เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์

19.3 โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

การขาย

19.3.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว

การขายจะถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ (1) ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย และ (2) มีการชำระราคาตามสัญญา

สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่า อาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุดและเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดในอาคารชุดในจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

ผู้ซื้อ

19.3.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก จนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่จะบอกเลิกสัญญาและเรียกเงินดังกล่าวคืนไม่ได้ ซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา

19.3.3 ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดมีจำนวนมากพอที่แสดงว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบสัญญา

เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอที่แสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา เงินวางเริ่มแรกและค่างวดที่

ผู้ซื้อแต่ละสัญญาชำระแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ถือว่ามีจำนวนมากพอ

ผู้ขาย

19.3.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

ในการพิจารณาความสามารถของผู้ขายที่จะสามารถเก็บเงินจากผู้ซื้อได้ตามสัญญานั้น ให้ประเมินจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น ฐานะเครดิตของผู้ซื้อ หรือการที่ผู้ขายจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม

ประสบการณ์การเก็บเงินจากโครงการก่อน ๆ ของผู้ขาย อาจนำมาใช้กับโครงการใหม่ได้ หากโครงการก่อน ๆ นั้น

(1) มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนกันกับโครงการใหม่ เช่น ชนิดของบ้าน อาคารชุดและที่ดิน สภาพแวดล้อมประเภทลูกค้า เงื่อนไขตามสัญญา และวิธีการขาย เป็นต้น

(2) ได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนที่มากพอที่จะเป็นเครื่องชี้ว่าการขายในปัจจุบันของโครงการใหม่จะเก็บเงินได้ตามสัญญา

ความสามารถในการเก็บเงินได้จากผู้ซื้อแต่ละสัญญาไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาอาจถือเป็นเกณฑ์หนึ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขาย

19.3.5 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการที่ถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น ได้แก่

- งานวิศวกรรมและงานออกแบบ
- การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่ หรือจ้างเหมาก่อสร้าง
- การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่
- การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปา และไฟฟ้า ฯลฯ
- การวางผัง
- การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

งานพัฒนาและงานก่อสร้างที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขายซึ่งได้รับการรับรองโดยวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

19.3.6 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่าง ๆ ที่ได้ให้ไว้

ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุน หรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดินงานก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญา และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ได้ให้ไว้ ความสามารถ

ดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินหรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจาก การดำเนินงานของผู้ขายงานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19.3.7 งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาก้าวหน้าผ่านงานขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องชี้ว่างานจะทำเสร็จได้ตามแผน สิ่งที่ชี้ความก้าวหน้าบางอย่าง ได้แก่

- เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผน
- งานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว
- แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ที่ขาย
- งานที่ได้ทำสำเร็จแล้วเกี่ยวกับถนนทางเข้า ท่อระบายน้ำ ประปา ไฟฟ้า บ่อบำบัดน้ำเสีย และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ตามสัญญา

นอกจากนี้ ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอใบอนุญาต ไม่สามารถจัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ และต้องสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวมและขั้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จได้อย่างมีเหตุมีผล โดยพิจารณาถึงปริมาณขาย แนวโน้มราคาขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล ประสบการณ์ของผู้ขายที่ตั้งตามภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ประกอบด้วย

19.3.8 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

หากผู้ขายต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหลังจากที่ได้ขายไปแล้วในลักษณะที่ยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่ หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสาคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่ ถือว่าผิดเกณฑ์ข้อนี้ เช่น การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อเป็นการดึงดูดผู้ซื้อในแง่การขาย การขายนี้ถือว่าผู้ขายยังมีความเสี่ยงในทรัพย์สินนั้นอยู่

สำหรับการขายที่ดิน ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วและไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงต่าง ๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย หรือ งานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย

วิธีการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

19.4 การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

19.4.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

19.4.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

19.4.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม 19.4.1–19.4.3 ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า

เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

19.5 กิจการที่ค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว อาจเลือกรับรู้เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขายนั้น ๆ เข้าเงื่อนไขดังนี้

19.5.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)

19.5.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

19.5.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

19.5.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

19.5.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

19.5.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย

19.5.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

19.5.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19.5.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้ จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

19.6 การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

19.6.1 วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีหลายวิธี ได้แก่

19.6.1.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

19.6.1.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว

19.6.1.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

19.6.2 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที

19.6.3 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

19.7 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

19.7.1 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น

19.7.2 ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

19.7.3 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที

19.7.4 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

19.7.5 ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือ สามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

การบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ

19.8 ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 19.4 ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อจนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าใดย่อหน้าหนึ่งข้างต้น

การเปิดเผยข้อมูล

19.9 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

19.9.1 วิธีการรับรู้รายได้

19.9.2 ในกรณีที่ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้เปิดเผยวิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วย