



# NPAEs Real Estate และแล้ววันนี้ก็มาถึง..

**ก่อน** ขึ้นขอสวัสดิ์ปีใหม่ 2559 และส่งกระเช้าตกหม้ายสำคัญมายังผู้ที่อยู่ในแวดวงบัญชีทุกท่าน กลับมาพบกันใหม่ในฉบับนี้ด้วยเนื้อหาสาระเช่นเคย คราวนี้ผู้เขียนและคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีเรื่องสำคัญมาฝากหนึ่งเรื่อง เรื่องอะไร? หลายคนคงยังไม่ออก แต่ไม่ใช่เรื่องของ I apologize ที่มีการสวมมงกุฏนางงามจักรวาลพิศคนเมื่อสิ้นปีที่ผ่านมา เข้าเรื่องดีกว่า นั่นก็คือขอเน้นย้ำ (I confirm) ว่าเริ่มรอบบัญชี 2560 เป็นต้นไปสภาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีก็จะมีการเป็นมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับใหม่สำหรับกิจการ SMEs (จริงๆ แล้วก็มีคำนิยามไม่แตกต่างจาก NPAEs ที่พวกเราคุ้นเคย) ซึ่งจะนำมาใช้กับกิจการทุกแห่งที่อยู่ภายใต้คำนิยามของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเดิมที่ไม่ได้เลือกใช้มาตรฐานฯ ชุดใหญ่ มาตรฐานฯ ดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อเงินของกิจการที่ประกอบธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์อย่างเป็นทางการอย่างเป็นสาระสำคัญ

พวกเรานักบัญชีคงจำได้ว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ที่ใช้อยู่นับแต่ปี 2554 เป็นต้นมา มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ค่อนข้างจะยืดหยุ่นและถอดแบบมาจากมาตรฐานฯ ก่อนหน้าปี 2554 ที่เคยใช้กับกิจการทุกประเภท ซึ่งเรียบเรียงมาจาก US GAAP เป็นส่วนใหญ่ มาตรฐานฯ ดังกล่าวกำหนดทางเลือกในการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ 3 วิธี คือ รับรู้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ รับรู้ตามสัดส่วนของงานที่พัฒนาเสร็จ และรับรู้เมื่อมีการโอนผลประโยชน์และความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญไปยังผู้ซื้อ โดยทั่วไปก็คือรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์นั่นเอง โดยกิจการจะต้องผ่านเงื่อนไข 9 ข้อให้ได้ก่อนเป็นสำคัญ (ศึกษาตนเอง 9 ข้อว่ามีอะไรบ้าง)

ผู้เขียนและคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ เชื่อว่าในทางปฏิบัติ กิจการ NPAEs ส่วนใหญ่น่าจะเลือกรับรู้รายได้ตามวิธีเงินค่างวดฯ หรือตามวิธีสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จเป็นสำคัญ เนื่องจากหากเลือกใช้วิธีรับรู้เมื่อโอนฯ ก็ต้องหมดเวลากับการปรับกระหนบยอดในแบบ ภงด.50 เนื่องจากภายใต้ ท.ป.1/2528 ที่พวกเรานักบัญชีรู้จักกันดีได้มีการปรับปรุงข้อกำหนดเมื่อไม่นานที่ผ่านมา โดยกำหนดว่าในการยื่นเสียภาษี หากกิจการ NPAEs จะรับรู้รายได้จากการขายอสังหาฯ โดยใช้วิธีรับรู้เมื่อโอนฯ จะใช้วิธีนี้ในการยื่นเสียภาษีได้ก็ต่อเมื่อการขายโครงการกับการโอนฯ จะต้องเกิดรอบบัญชีเดียวกัน(ศึกษาเพิ่มเติมจาก ท.ป.228/2557)

ซึ่งในทางปฏิบัติ น่าจะสันนิษฐานได้ว่าคงจะไม่มีโครงการใดในโลกนี้ที่การขายโครงการกับการโอนกิจการควบคู่กันทีเดียวกันแน่ ๆ ข้อกำหนดดังกล่าวดูไปแล้วเหมือนกรรมสรรพากรไม่เต็มใจยังไงไม่ทราบที่จะให้กิจการ NPAEs มีการใช้วิธีรับรู้รายได้เมื่อโอนฯ ในทางปฏิบัติ ทั้ง ๆ ที่กิจการ PAEs สามารถใช้วิธีรับรู้รายได้จากการขายอสังหาฯ เมื่อโอนในการยื่นเสียภาษีได้ แต่อย่าไปสงสัยอะไรมากมาย คิดเสียว่ากรรมสรรพากรเองคงต้องมีเหตุผลอย่างแน่นอน

แต่เมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินใหม่สำหรับกิจการ SMEs (NPAEs) ในปี 2560 กิจการ NPAEs ที่ไม่ได้เลือกใช้มาตรฐานฯ ชุดใหญ่ จะต้องปรับเปลี่ยนการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาฯ จากวิธีเงินค่างวดหรือวิธีสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จหากเคยถือปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวมาก่อนหน้า เป็นรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนผลประโยชน์และความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญไปยังผู้ซื้อเท่านั้น เน้นย้ำว่า เมื่อมีการโอนผลประโยชน์และความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญไปยังผู้ซื้อ ซึ่งอาจเป็นคนละรอบระยะเวลาที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ก็เป็นได้ เนื่องจากมาตรฐานฯ ชุดเล็กอันใหม่มีแนวคิดว่าการขายอสังหาฯ ทรัพย์สินไม่ใช่เรื่องของการให้บริการเฉกเช่นธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง หากแต่เป็นการขายสินค้าไม่แตกต่างจากสินค้าทั่วไป คิดดูง่าย ๆ ก็คือที่ดินก็เป็นของผู้พัฒนาโครงการที่จะต้องรับผิดชอบสานต่อการพัฒนาโครงการตั้งแต่ต้นจนโครงการสร้างเสร็จพร้อมโอน แกรมแบบแปลนของโครงการตลอดจนผู้รับเหมาผู้ซื้อไม่มีโอกาสจะเข้าไปกำหนดได้เลยแม้แต่น้อย อย่างไรก็ตามหากผู้ซื้อซื้อสองยูนิตขึ้นไป ก็แค่โทรมาถามว่าจะเอาหรือไม่เอาฝากกันห้องเพื่อเดินไปมาได้ง่าย ๆ นอกนั้นผู้ซื้อแทบเข้าไปยุ่งเกี่ยวไม่ได้เลย ไม่ใช่ปลูกเรือนตามใจผู้อยู่หรือผูกคอตายผู้นอน ดังนั้น หลักการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าจึงต้องนำมาใช้กับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาฯ อย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

หากเป็นมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ที่ใช้กับกิจการ PAEs หรือกิจการ NPAEs ที่เลือกใช้มาตรฐานฯ ชุดใหญ่ในการทำบัญชีพวกเขาชินกับการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาฯ เมื่อโอนมาหลายปีแล้ว เนื่องจากภายใต้มาตรฐานฯ ชุดใหญ่ ก็มี การตีความในทำนองเดียวกันนี้ว่าการขายอสังหาฯ ทรัพย์สินเป็นเรื่องของการขายสินค้า ซึ่งก่อนหน้าที่จะมีการปรับเปลี่ยนมารับรู้รายได้จากการขายอสังหาฯ เมื่อโอน ในครั้งนั้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ ก็ได้มีการบอกกล่าวอย่างกระหน่ำซ้ำชุดตลอดจนมีการทำ Focus Group กับกิจการ PAEs ในช่วง 2-3 ปีก่อนการประกาศใช้มาตรฐานฯ ใหม่ เพื่อเป็นการตอกย้ำว่าอีกไม่นานเกินรอ กิจการที่พัฒนาอสังหาฯ เหล่านี้ก็จะหมดเวลากับการรับรู้รายได้ตามวิธีเงินค่างวดหรือวิธีสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จที่เคยใช้กันมาโดยตลอด เรียกว่าช่วงโปรโมชันกำลังจะหมดลงหากเป็น package มือถือจนกิจการเหล่านี้มีเวลาเพียงพอที่จะจัดเตรียมโครงการให้มีการเริ่มต้นและการสิ้นสุดกระจายแต่ละช่วงเวลาอย่างเหมาะสม พูดหุ ๆ ว่า เปลี่ยน Business Model มิฉะนั้นแล้วหากกรอบบัญชีใดไม่มีโครงการใดที่มีการโอนฯ รอบบัญชีนั้น



กิจการก็จะประสบผลขาดทุนอย่างไม่อาจให้อภัยตัวเองได้ เนื่องด้วยเวลาที่ใกล้เข้ามาทุกทีแล้วที่กิจการ NPAEs จะต้องเคลื่อนไปสู่การถือปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานฯ ชุดใหม่ ผู้เขียนและคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ จึงใคร่ขอแจ้งให้กิจการ NPAEs ที่ประกอบธุรกิจพัฒนาอสังหาฯ เตรียมพร้อมกับการเคลื่อนเข้าสู่การรับรู้รายได้เมื่อโอนฯ ในรอบบัญชีปี 60 โดยเสนอแนะให้ผู้ประกอบการมีการเตรียมพร้อมการจัดให้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในแต่ละโครงการให้สอดคล้องกับการปิดบัญชีในแต่ละรอบ มิเช่นนั้นแล้วกิจการอาจต้องประสบผลขาดทุนอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยง (แล้วแต่กระบวนท่าเคล็ดวิชาของสำนักงาน ย้ำไม่ได้แนะนำแต่ควรลงมือทำอย่างจริงจัง!!) และพยายามหลีกเลี่ยงการคิดค้นวิธีศรีธนญชัยที่ทำให้เกิดการรับรู้รายได้เมื่อโอนได้อยู่ดี ผ่านการขายที่ดินและโอนกรรมสิทธิ์ให้ลูกค้าก่อน จากนั้นจึงกำหนดให้ลูกค้ามาทำสัญญาว่าจ้างให้ปลูกสร้างโครงการตามแบบแปลนที่ลูกค้ากำหนด (แต่จริง ๆ แล้ว ทางเจ้าของโครงการได้ออกแบบไว้ให้เรียบร้อยแล้ว) เพื่อจะรับรู้รายได้จากการก่อสร้างตามสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ เรียกว่าเป็นได้ทั้งธุรกิจพัฒนาอสังหาฯ และรับเหมาในเวลาเดียวกัน

ทั้งนี้แนวปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงต้นปี 2560 หากกิจการสำรวจแล้วพบความเดือดร้อนกันทั้งมวลหมู่ กิจการรีบแจ้งข้อเท็จจริง ข้อมูลและหลักฐานมาให้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ ทราบแต่เนิ่น ๆ เพื่อจะพิจารณาแนวทางแก้ไขที่เหมาะสม สวัสดิ์



โดย **รศ.ดร.วรศักดิ์ กุมบานนท์**  
ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐาน  
การบัญชี