สรุปความแตกต่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

บทที่ 19 การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
คำนิยาม อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอันเกี่ยวกับสิทธิในที่ดิน วิธีการบัญชีเพื่อการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ แบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้ (1) การขายที่ดิน (2) การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง (3) การขายอาคารชุด	คำนิยาม กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ หมายถึง การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 ข้อ 3.7)	
1. การวัดมูลค่าและรับรู้ราย อสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ (1) รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (2) รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (3) รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม (1) - (3) ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า	1. การวัดมูลค่าและรับรู้รายการ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ดังต่อไปนี้ (1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น	

สรุปความแตกต่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษี

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
	(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ (3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป (4) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3.7)	
2. การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน กิจการจะสามารถรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวน เมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว แม้ว่าการจดทะเบียนโอนยังไม่เสร็จเรียบร้อย เช่น ผู้ซื้อได้เข้าใช้ประโยชน์จากที่ดินแล้ว แต่การแบ่งโฉนดยังดำเนินการไม่แล้วเสร็จ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ หากกิจการยังคงมีความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สิน เช่น	2. การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน ทางภาษีจะรับรู้รายได้เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 ข้อ 3.7 (1))	2. ตัวอย่างการรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน บริษัท พ. ได้ทำการพัฒนาที่ดินเสร็จสิ้นแล้วทั้งหมดจำนวน 10,000 ตารางวา มีต้นทุนตารางวาละ 2,000 บาท ในปีปัจจุบันได้ขายและโอนกรรมสิทธิ์แล้ว จำนวน 6,000 ตารางวา ราคาขายตารางวาละ 5,000 บาท โดยมีรายการเกี่ยวข้อง ดังนี้ เงินวางมัดจำ 1,500,000 บาท เงินวางในวันทำสัญญา 4,500,000 บาท ให้ผ่อนชำระ 30 งวด ๆ ละ 800,000 บาท

**ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้*

ข้อมูล ณ มกราคม 2566

สรุปความแตกต่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษี

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
(1) กิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่อาจไม่เป็นที่พอใจ ยังต้องแก้ไข (2) กิจการไม่สามารถกำหนดรายได้ ขึ้นอยู่กับจำนวนที่ได้รับจากการขาย (3) ผู้ซื้อมีสิทธิบอกเลิกการซื้อได้และกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะบอกเลิกการซื้อ (4) การขายที่มีการทำสัญญาการซื้อคืน		การลงรายการทางบัญชี : <u>เงินมัดจำ</u> เดบิต เงินสด 1,500,000 เครดิต เงินมัดจำ 1,500,000 <u>รับรู้รายได้</u> เดบิต เงินสด 4,500,000 เงินมัดจำ 1,500,000 ลูกหนี้การค้า 24,000,000 เครดิต รายได้ 30,000,000 <u>ต้นทุนที่ดิน</u> เดบิต ต้นทุนขาย 12,000,000 เครดิต ต้นทุนพัฒนาที่ดิน 12,000,000 <u>รับชำระเงินงวด</u> เดบิต เงินสด 800,000 เครดิต ลูกหนี้การค้า 800,000 ทั้งนี้ จะต้องคำนึงถึงข้อแตกต่างระหว่างด้านบัญชีกับด้านภาษีในการรับรู้รายได้ หากเกิดข้อแตกต่าง ก็ต้องปรับปรุงรายการทางเงินให้สอดคล้องกับระเบียบข้อบังคับในแต่ละบริษัท

**ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้*

ข้อมูล ณ มกราคม 2566

สรุปความแตกต่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษี

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
3. การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ กิจการอาจเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขายนั้น ๆ เข้าเงื่อนไข ดังนี้ (1) การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด) การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง (2) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน (3) ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ (4) เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา (5) ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา (6) งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว ไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย (7) ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี (8) การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี (9) ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้ จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ	3. การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3.7 (2) (3))	

**ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้*

ข้อมูล ณ มกราคม 2566

สรุปความแตกต่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษี

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
4. การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ การกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีหลายวิธี ได้แก่ (1) อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน (2) การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว (3) การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม	4. การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3.7 (2))	
5. การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ (1) ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น (2) ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ (3) ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันทีควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม (4) ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนดหรือสามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้ง	5. การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินงวดที่ถึงกำหนดชำระ ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3.7 (3))	

**ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้*

ข้อมูล ณ มกราคม 2566

สรุปความแตกต่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษี

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
การก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น		

**ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้*

ข้อมูล ณ มกราคม 2566