คำถาม – คำตอบ

"การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ในการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดเมื่อมีการยกเลิกแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด"

ความเป็นมา

สืบเนื่องจาก คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ("คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี") จะยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19/2554 เรื่อง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด ("แนวปฏิบัติทางการบัญชี") ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป โดยรับรู้รายการและวัดมูลค่าสำหรับต้นทุนของการได้มาซึ่งอาคารชุดและสินทรัพย์ประเภทเดียวกันไว้เป็นรายสินทรัพย์หน่วยเดียวกัน โดยจัดประเภทเป็นอาคารชุด เนื่องจากเป็นกรณีที่องค์ประกอบส่วนที่เป็นอาคารและที่ดินไม่สามารถแยกออกจากกันได้ อย่างไรก็ตาม กิจการอาจมีคำถามและข้อสงสัยว่าจะมีผลกระทบอย่างไรต่อกิจการหรือไม่หลังจากยกเลิกแนวปฏิบัติดังกล่าวข้างต้น

<u>คำถามข้อที่ 1</u>: เมื่อมีการยกเลิกแนวปฏิบัติทางการบัญชี กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดในการรับรู้รายการสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด

กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ในการรับรู้รายการสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด เมื่อมีการยกเลิกแนวปฏิบัติทางการบัญชี

<u>คำถามข้อที่ 2</u>: ความแตกต่างในการรับรู้รายการสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดระหว่างตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชี

แม้ว่าแนวปฏิบัติทางการบัญชีจะถูกยกเลิกไป แต่วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ไม่ได้แตกต่างจากแนวปฏิบัติทางการบัญชี ด้วยมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดขึ้นบนพื้นฐานของหลักการ (Principle-based) ซึ่งสามารถสะท้อนถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น โดยพิจารณาตามลักษณะสำคัญของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ดังนี้

- ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดนั้น ต้องนำไปจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ที่สำนักงานที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดระบุว่า ที่ดินที่จดทะเบียนนั้นเป็นทรัพย์ส่วนกลาง เมื่อมีการจดทะเบียนอาคารชุดโดยเจ้าพนักงานที่ดินแล้ว ห้ามมิให้มีการจดทะเบียนสิทธิอีกต่อไป จึงนำไปจดทะเบียนแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ไม่ได้อีก ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ดำเนินการจดทะเบียนอาคารชุดเสร็จสิ้น

จะเก็บโฉนดที่ดินเดิมไป จากนั้นจะออกเอกสารสิทธิสำหรับอาคารชุดให้ และจะไม่สามารถแบ่งแยกที่ดินออกจากอาคารได้ เพราะผู้ซื้ออาคารชุดได้สิทธิครอบครองเฉพาะพื้นที่ แต่ไม่สามารถรื้อถอนอาคาร ตลอดจนผู้ซื้ออาคารชุดมีสิทธิในการใช้ทรัพย์ส่วนกลางร่วมกัน เช่น ที่ดิน และสวน หย่อม เป็นต้น ดังนั้นผู้ซื้ออาคารชุดจึงอยู่ในฐานะเจ้าของร่วมในทรัพย์ส่วนกลาง ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกอาคารออกจากที่ดินได้

- ที่ดินที่ตั้งอาคารชุดถือเป็นทรัพย์ส่วนกลาง ผู้ซื้ออาคารชุดถือว่าเป็นเจ้าของร่วมในทรัพย์ส่วนกลาง ซึ่งการกำหนดอัตราส่วนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์ส่วนกลางหรืออัตราส่วนที่เจ้าของร่วมแต่ละห้องชุดมีสิทธิในทรัพย์ส่วนกลางตามที่ขอจดทะเบียนอาคารชุดนั้น คำนวณจากอัตราส่วนระหว่างเนื้อที่ของห้องชุดแต่ละห้องชุดกับเนื้อที่ของห้องชุดทั้งหมดในอาคารชุดในขณะที่ขอจดทะเบียนอาคารชุดนั้น เช่น กรณีกิจการได้ซื้อห้องชุดพื้นที่ 100 ตารางเมตร ในอาคารที่มีเนื้อที่ของห้องชุด ทั้งหมด 10,000 ตารางเมตร ย่อมถือว่าเจ้าของห้องชุดดังกล่าวมีอัตราส่วนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์ส่วนกลางเท่ากับ 100 ส่วนใน 10,000 ส่วน เป็นต้น ทั้งนี้จะมีเจ้าพนักงานไปตรวจสอบอาคารชุดว่าพื้นที่ส่วนใดเป็นทรัพย์ส่วนบุคคล ส่วนใดเป็นทรัพย์ส่วนกลางซึ่งจำเป็นต้องมีการบริหารจัดการตามที่ขอจดทะเบียนไว้ แต่ที่ดินอันเป็นที่ตั้งอาคารชุดไม่สามารถแบ่งแยกเป็นส่วน ๆ ได้ ทั้งนี้เอกสารสิทธิที่เจ้าพนักงานออกให้จะระบุว่าเจ้าของห้องชุดมีกรรมสิทธิ์กี่ส่วนอันเป็นพื้นที่ที่เจ้าของอาคารชุดสามารถใช้ประโยชน์ได้ในฐานะเจ้าของร่วมแต่ไม่สามารถแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ออกเป็นส่วน ๆ ได้

ดังนั้นในการรับรู้รายการและวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดนั้น ให้กิจการรับรู้ต้นทุนของการได้มาซึ่งอาคารชุดและสินทรัพย์ประเภทเดียวกันไว้เป็นรายการสินทรัพย์หน่วยเดียวกัน โดยแสดงรายการรวมในรายการรายบรรทัดเดียวกับ “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” แม้ว่าหลักการในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 กำหนดให้ต้องแยกส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญของแต่ละส่วนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์ และใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่แตกต่างกัน แต่เนื่องจากอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดนั้น ผู้ซื้ออาคารชุดได้สิทธิครอบครองเฉพาะพื้นที่ ซึ่งหมายถึงพื้นที่ที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครอง รวมถึงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ด้วย เช่น ที่ดิน พื้นที่ส่วนกลางในอาคารชุด ถนนส่วนบุคคล ที่จอดรถ ลิฟท์ ทางเดินนอกอาคาร ส่วนสันทนาการ และพื้นที่โดยรอบ ซึ่งถือว่ากิจการเป็นเจ้าของร่วมกับเจ้าของอาคารชุดหน่วยอื่น ในกรณีนี้ไม่ถือว่าผู้ซื้อแต่ละรายมีอำนาจควบคุม หรือมีความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ ดังกล่าว ดังนั้นสิทธิของความเป็นเจ้าของในพื้นที่ที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครองและสิทธิในทรัพย์สิน ส่วนกลาง ซึ่งรวมถึงที่ดิน จึงไม่สามารถแยกออกจากกันได้

<u>คำถามข้อที่ 3</u>: กิจการต้องพิจารณาคงเหลือของอาคารชุด ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 หรือย่างไร

กิจการยังต้องพิจารณามูลค่าคงเหลือของอาคารชุด จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายอาคารชุด หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายอาคารชุดนั้น หากอาคารชุดนั้น มีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ ตามคำนิยามของมูลค่าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

โดย...*คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี*
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์