

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๕๕/๒๕๕๓

เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕

เรื่อง สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๑๘ (๓/๒๕๕๓) เมื่อวันที่ ๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๓ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ข้อ ๒ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๕๓

ศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี ณรงค์เดช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

สารบัญ

	ย่อหน้า
อ้างอิง	
ที่มา	1-3
ขอบเขต	4-5
ประเด็น	6
มติ	7-21
การพิจารณาว่าสัญญาอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี	10-12
ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง หรือมาตรฐานการบัญชี	
ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้	
การบัญชีสำหรับรายได้จากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์	13-19
การเปิดเผยข้อมูล	20-21
การแก้ไขภาคผนวกของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552)	22-23
เรื่อง รายได้	
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	24-25
ข้อมูลคำอธิบาย	
การวิเคราะห์สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์	
ตัวอย่างประกอบคำอธิบาย	

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ เริ่มตั้งแต่ย่อหน้าที่ 1 ถึง 25 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แนบท้ายด้วย ข้อมูล คำอธิบายและ ตัวอย่าง

อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานการให้บริการ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

ที่มา

1. ในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ กิจการซึ่งพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ทั้งที่ดำเนินการโดยกิจการหรือการจ้างผู้รับเหมาช่วงอาจทำสัญญากับผู้ซื้อรายหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งรายก่อนที่การก่อสร้างจะเสร็จสิ้น สัญญาดังกล่าวมีด้วยกันหลายรูปแบบ
2. ตัวอย่างเช่น กิจการซึ่งก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่อยู่อาศัยอาจเริ่มขายหน่วยอสังหาริมทรัพย์นั้น (บ้านหรือห้องชุด) ในขณะที่การก่อสร้างยังดำเนินอยู่หรือเพียงเริ่มดำเนินการ ผู้ซื้อแต่ละรายเข้าทำสัญญากับกิจการเพื่อซื้ออสังหาริมทรัพย์หน่วยนั้นๆ เมื่ออสังหาริมทรัพย์พร้อมให้เข้าครอบครอง โดยทั่วไปผู้ซื้อชำระเงินมัดจำให้แก่กิจการ ซึ่งผู้ซื้อสามารถเรียกเงินมัดจำคืนได้ในกรณีที่กิจการไม่สามารถก่อสร้างให้แล้วเสร็จตามเงื่อนไขของสัญญาเท่านั้น ผู้ซื้อจะชำระยอดราคาซื้อที่ค้างชำระเมื่อการก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ตามสัญญา และผู้ซื้อเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้น

3. กิจการซึ่งก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์หรือเชิงอุตสาหกรรมอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพียงรายเดียว ซึ่งผู้ซื้ออาจได้รับข้อกำหนดให้ชำระค่าก่อสร้างเป็นรายงวดในระหว่างการก่อสร้างจนการก่อสร้างเสร็จสิ้น การก่อสร้างดังกล่าวอาจมีขึ้นบนที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ซื้อเองหรือที่ดินที่ได้มาจากการเช่า ก่อนที่การก่อสร้างจะเริ่มขึ้น

ขอบเขต

4. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องของกิจการที่ดำเนินการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เองหรือการจ้างผู้รับเหมาช่วง
5. สัญญาที่อยู่ในขอบเขตของการตีความฉบับนี้ คือสัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ และอาจรวมถึงสัญญาการส่งมอบสินค้าและบริการอื่นๆ

ประเด็น

การตีความฉบับนี้อภิปราย 2 ประเด็น ดังนี้

- ก) สัญญาการก่อสร้างอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาการก่อสร้าง หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
- ข) รายได้จากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ควรรับรู้เมื่อใด

มติ

7. การอภิปรายดังต่อไปนี้มีข้อสมมติว่ากิจการได้มีการวิเคราะห์สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์และสัญญาอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องและได้ข้อสรุปว่ากิจการไม่มีส่วนร่วมในการบริหารถึงระดับที่เกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ หรือไม่มีอำนาจควบคุมอสังหาริมทรัพย์ที่ก่อสร้างนั้น ที่อาจทำให้กิจการไม่สามารถรับรู้สิ่งตอบแทนบางส่วนหรือทั้งหมดเป็นรายได้ได้ หากกิจการไม่สามารถรับรู้สิ่งตอบแทนบางส่วน เป็นรายได้ การอภิปรายดังต่อไปนี้จะใช้ได้เฉพาะในส่วนของสัญญาที่สามารถรับรู้รายได้ได้เท่านั้น
8. ภายใต้ข้อกำหนดในสัญญาสัญญาหนึ่ง นอกจากการสร้างอสังหาริมทรัพย์แล้ว กิจการอาจมีสัญญาที่ต้องส่งมอบสินค้าหรือให้บริการด้วย เช่น การขายที่ดิน หรือการให้บริการที่เกี่ยวกับการบริหาร อสังหาริมทรัพย์ และตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ กำหนดว่าภายใต้สัญญา สัญญาหนึ่ง กิจการอาจต้องแยกส่วนประกอบที่สามารถระบุได้ของสัญญาดังกล่าว โดยส่วนประกอบหนึ่งในนั้นคือการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ และต้องปันส่วนมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือจะได้รับตามสัญญาให้กับส่วนประกอบแต่ละส่วนของสัญญานั้น เมื่อระบุส่วนประกอบได้อย่างชัดเจนแล้ว กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 12 ของการตีความฉบับนี้

สำหรับส่วนประกอบของการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เพื่อพิจารณาส่วนประกอบนั้นๆ อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง จะนำไปใช้กับส่วนประกอบของสัญญาที่เข้าข่ายเป็นสัญญาก่อสร้าง

9. การอภิปรายต่อไปนี้เกี่ยวข้องกับสัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ซึ่งรวมถึงส่วนประกอบที่เป็น การก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ที่ระบุได้จากสัญญาที่มีส่วนประกอบอื่นรวมอยู่ด้วย

การพิจารณาว่าสัญญาอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

10. การพิจารณาว่าสัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของสัญญานั้น รวมทั้งข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมของสัญญานั้น ซึ่งการพิจารณาดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยดุลพินิจที่เกี่ยวข้องกับสัญญาแต่ละสัญญา
11. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง จะนำมาปฏิบัติเมื่อสัญญาดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสัญญาก่อสร้างที่กำหนดในย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง “สัญญาที่สร้างขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียวหรือก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ...” ซึ่งสัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์จะเป็นไปตามนิยามของสัญญาก่อสร้างก็ต่อเมื่อผู้ซื้อสามารถกำหนดส่วนประกอบโครงสร้างหลักของการออกแบบอสังหาริมทรัพย์ก่อนที่การก่อสร้างจะเริ่มขึ้น และ/หรือสามารถกำหนดการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างหลักได้ในระหว่างที่มีการก่อสร้าง (ไม่ว่าผู้ซื้อใช้สิทธิหรือไม่ก็ตาม) เมื่อมีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มาปฏิบัติ สัญญาก่อสร้างยังรวมถึงสัญญาต่างๆ หรือส่วนประกอบต่างๆ สำหรับการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นไป ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 5 (ก) ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง และย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
12. ในทางตรงกันข้าม สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ซื้อมีอำนาจจำกัดในการกำหนดหรือออกแบบอสังหาริมทรัพย์นั้น เช่น ผู้ซื้อเลือกแบบจากทางเลือกที่กิจการเป็นผู้เสนอให้หรือผู้ซื้อสามารถขอเปลี่ยนแปลงจากแบบพื้นฐานที่กำหนดให้ได้อย่างจำกัด สัญญาดังกล่าวถือเป็นสัญญาการขายสินค้าซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

การบัญชีสำหรับรายได้จากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

สัญญาที่ถือเป็นสัญญาก่อสร้าง

13. เมื่อสัญญาดังกล่าวอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง และกิจการสามารถประเมินผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรายได้ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของกิจกรรมตามสัญญา ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
14. หากสัญญานั้นไม่เข้าค่านิยามของสัญญาก่อสร้าง สัญญาดังกล่าวจะอยู่ภายใต้ขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ซึ่งในกรณีดังกล่าว กิจการต้องพิจารณาว่าสัญญานั้นเป็นสัญญาการให้บริการหรือสัญญาการขายสินค้า

สัญญาที่ถือเป็นสัญญาการให้บริการ

15. หากกิจการไม่ต้องจัดหาและส่งมอบวัสดุก่อสร้าง สัญญาดังกล่าวอาจเป็นเพียงสัญญาการให้บริการตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ในกรณีดังกล่าวหากเป็นไปตามเกณฑ์ที่ กำหนดในย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ รายได้จาก การให้บริการจะรับรู้โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของรายการค้าโดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งวิธีดังกล่าวสามารถนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง มาปฏิบัติกับการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องของรายการลักษณะนี้ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ย่อหน้าที่ 21)

สัญญาที่ถือเป็นสัญญาการขายสินค้า

16. หากกิจการต้องให้บริการพร้อมทั้งจัดหาวัสดุก่อสร้าง เพื่อทำตามข้อตกลงในสัญญาในการส่งมอบ อสังหาริมทรัพย์ให้กับผู้ซื้อ สัญญาดังกล่าวถือเป็นสัญญาการขายสินค้า ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายได้ตาม เกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
17. กิจการอาจโอนอำนาจในการควบคุม ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของของ งานระหว่างก่อสร้างตามสถานะปัจจุบันของการก่อสร้างที่คืบหน้าให้กับผู้ซื้อ ในกรณีดังกล่าวหากเป็นไป ตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ อย่างต่อเนื่องตามการก่อสร้างที่คืบหน้า กิจการจะรับรู้รายได้โดยอ้างอิงกับขั้น ความสำเร็จ โดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งวิธีดังกล่าวสามารถนำข้อกำหนดตาม มาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มาปฏิบัติกับการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย ที่เกี่ยวข้องของรายการลักษณะนี้ไว้

18. กิจการอาจโอนอำนาจในการควบคุม ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญทั้งหมดของความเป็นเจ้าของของอสังหาริมทรัพย์ให้กับผู้ซื้อในคราวเดียว เช่น เมื่อก่อสร้างเสร็จ เมื่อส่งมอบ หรือหลังการส่งมอบ ในกรณีนี้กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ เท่านั้น
19. เมื่อกิจการได้รับมอบหมายให้ทำงานเพิ่มเติมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ส่งมอบให้กับผู้ซื้อแล้ว กิจการต้องรับรู้หนี้สินและค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นไปตามย่อหน้าที่ 19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ และต้องมีการวัดมูลค่าหนี้สินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เมื่อกิจการต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการอื่นซึ่งสามารถแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ส่งมอบให้กับผู้ซื้อแล้ว กิจการต้องระบุสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นส่วนประกอบการขายที่แยกจากกัน ดังที่กำหนดในย่อหน้าที่ 8 ของการตีความฉบับนี้

การเปิดเผยข้อมูล

20. เมื่อกิจการรับรู้รายได้โดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสำหรับสัญญาที่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ อย่างต่อเนื่องตามการก่อสร้างที่คืบหน้า (ดูย่อหน้าที่ 17 ของการตีความฉบับนี้) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
 - ก) วิธีที่กิจการพิจารณาว่าสัญญาฉบับใดเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ทั้งหมดที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ อย่างต่อเนื่องตามการก่อสร้างที่คืบหน้า
 - ข) จำนวนรายได้ที่เกิดขึ้นจากสัญญานั้นในระหว่างงวด
 - ค) วิธีที่ใช้ในการพิจารณาขั้นความสำเร็จของงานตามสัญญา
21. สำหรับสัญญาตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 20 ที่ยังอยู่ในระหว่างก่อสร้าง ณ วันที่ที่รายงาน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
 - ก) ต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งสิ้น และกำไรที่รับรู้ (หักขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน
 - ข) จำนวนเงินที่ได้รับล่วงหน้า

การแก้ไขภาคผนวกของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

- 22.-23. (การแก้ไขตามย่อหน้านี้รวมอยู่ในภาคผนวกของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้)

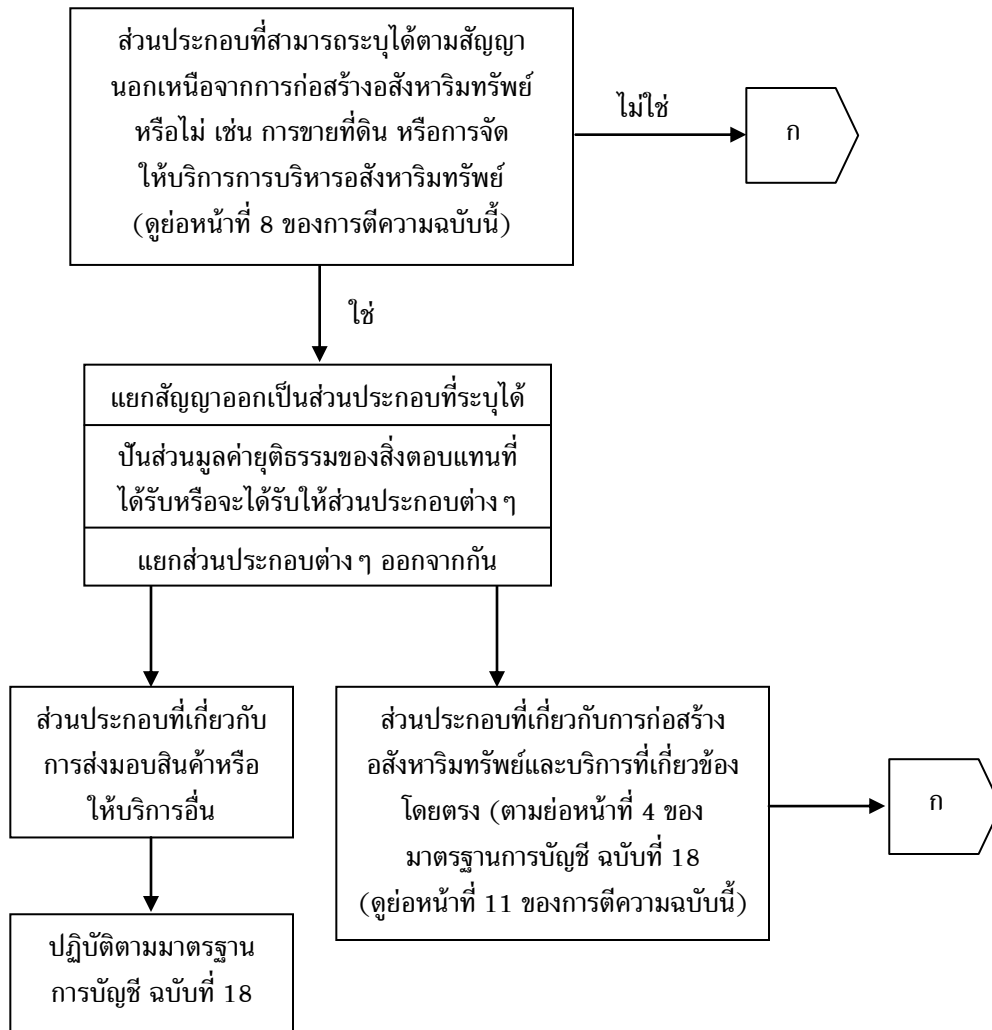
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

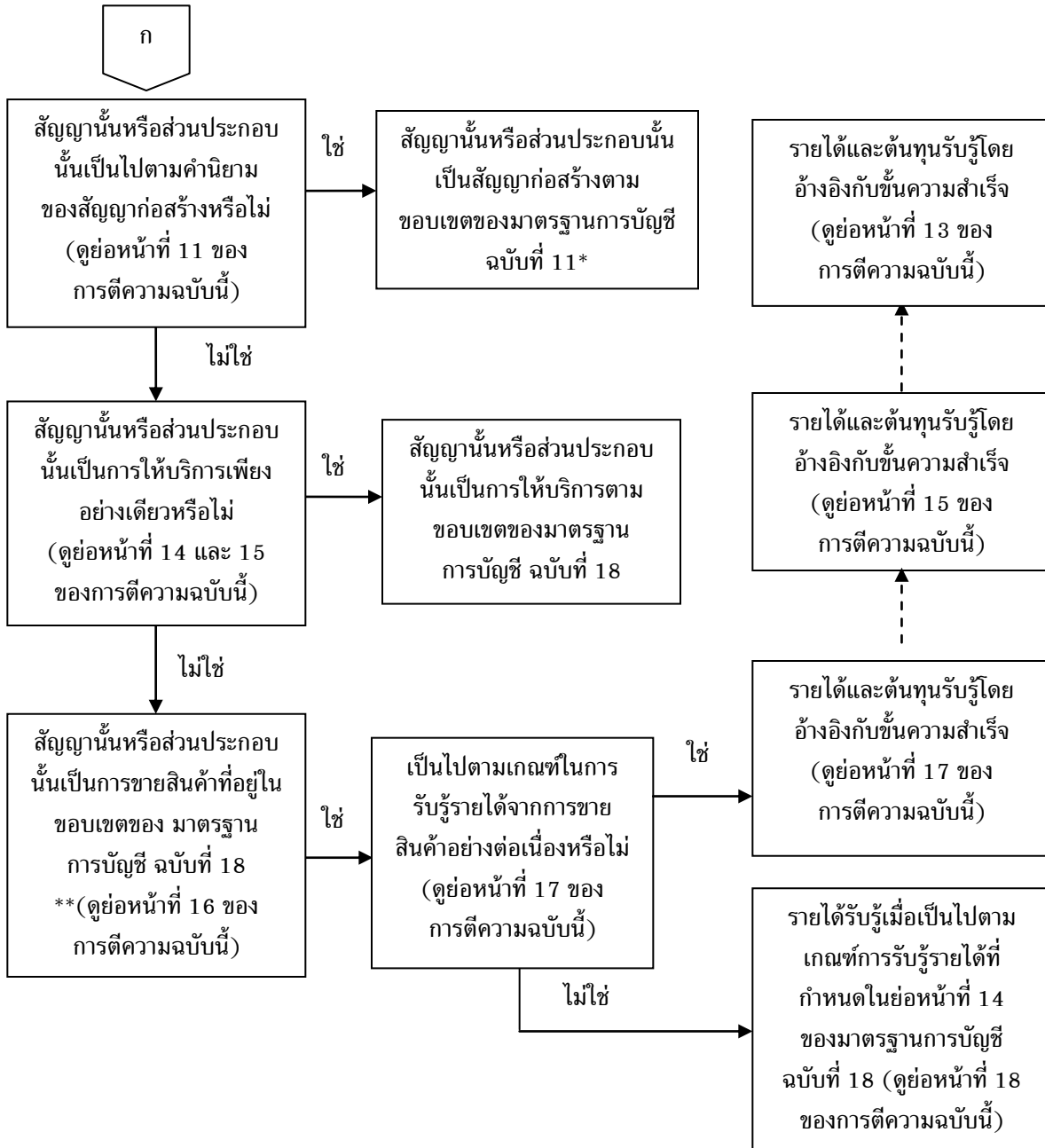
24. กิจการต้องนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 กิจการสามารถนำการตีความฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำการตีความฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 จะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
25. การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจะต้องมีการปรับย้อนหลังตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ข้อมูลคำอธิบาย

การวิเคราะห์สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

ข้อมูลคำอธิบายนี้ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15





- * สัญญาก่อสร้างอาจต้องแบ่งประเภทให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
- ** การบริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงอาจต้องมีการแยกจากกันให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

ตัวอย่างประกอบคำอธิบาย

ตัวอย่างนี้ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

ตัวอย่างที่ 1

1. กิจการซื้อที่ดินผืนหนึ่งเพื่อการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์ กิจการออกแบบอาคารสำนักงานที่จะสร้างบนที่ดินผืนดังกล่าวและเสนอแบบการก่อสร้างไปยังหน่วยงานที่มีอำนาจในการอนุมัติเพื่อขออนุญาตการสร้างอาคาร กิจการเปิดให้จองอาคารสำนักงานดังกล่าวให้กับผู้เข้าร่วมทั้งทำสัญญาเช่าที่มีเงื่อนไข และเสนอขายอาคารสำนักงานให้กับผู้ซื้อพร้อมทั้งทำสัญญาขายที่ดินและการก่อสร้างอาคารสำนักงานที่มีเงื่อนไขกับลูกค้ารายหนึ่ง โดยผู้ซื้อดังกล่าวไม่สามารถยกเลิกและคืนที่ดินรวมทั้งอาคารสำนักงานที่ยังสร้างไม่เสร็จให้กับกิจการผู้ขายได้ ต่อมากิจการได้รับใบอนุญาตการสร้างอาคารซึ่งทำให้สัญญาทุกสัญญากลายเป็นสัญญาที่ไม่มีเงื่อนไข และกิจการได้รับอนุญาตในการเข้าไปในที่ดินเพื่อจัดการการก่อสร้างและทำการก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าว
2. ในตัวอย่างนี้ สัญญาที่ทำกับผู้ซื้อดังกล่าวต้องแยกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่เป็นการขายที่ดินและส่วนที่เป็นการก่อสร้างอาคารสำนักงาน ในส่วนที่เป็นการขายที่ดินให้ถือเสมือนเป็นการขายสินค้าตามขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้
3. เนื่องจากกิจการเป็นผู้ทำการตัดสินใจโดยส่วนใหญ่ในส่วนที่เกี่ยวกับโครงสร้างอาคาร รวมทั้งได้ยื่นเสนอแบบการก่อสร้างอาคารดังกล่าวเพื่อขออนุญาตก่อสร้างไปยังหน่วยงานที่มีอำนาจอนุมัติก่อนทำสัญญาซื้อขายที่มีเงื่อนไขกับผู้ซื้อ ดังนั้นจึงสันนิษฐานได้ว่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญในแบบการก่อสร้างหลังจากการที่ก่อสร้างได้เริ่มขึ้น ดังนั้นส่วนที่เป็นการก่อสร้างอาคารสำนักงานจึงไม่ใช่สัญญาก่อสร้างแต่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ตามข้อเท็จจริงนั้น การก่อสร้างได้เกิดขึ้นบนที่ดินที่ผู้ซื้อเป็นเจ้าของก่อนที่การก่อสร้างจะเริ่มขึ้น อีกทั้งผู้ซื้อยังไม่สามารถคืนอาคารสำนักงานที่ยังสร้างไม่เสร็จสมบูรณ์ให้กับกิจการผู้ขายได้ ซึ่งเป็นการแสดงว่ากิจการได้โอนอำนาจในการควบคุม ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของของงานระหว่างก่อสร้างให้กับผู้ซื้อแล้ว ดังนั้นหากเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ทั้งหมดที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ อย่างต่อเนื่องตามการก่อสร้างที่คืบหน้า กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าวโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จ โดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
4. ในกรณีที่ได้มีการก่อสร้างอาคารสำนักงานก่อนที่กิจการทำสัญญาซื้อขายกับผู้ซื้อ กิจการต้องแบ่งสัญญาดังกล่าวออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่เป็นการขายที่ดิน ส่วนที่เป็นอาคารสำนักงานที่ก่อสร้างแล้วเสร็จบางส่วน และส่วนที่เป็นการก่อสร้างอาคารสำนักงาน กิจการต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์การรับรู้รายได้สำหรับแต่ละส่วนแยกจากกัน โดยมีข้อสมมติว่าข้อเท็จจริงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องยังเหมือนเดิม

กิจการต้องรับรู้รายได้จากส่วนที่เป็นการก่อสร้างอาคารสำนักงานโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จโดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของตัวอย่าง

- 5 สำหรับตัวอย่างนี้ การขายที่ดินกำหนดว่าเป็นส่วนประกอบที่แยกออกจากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ แต่อย่างไรก็ตามการสรุปดังกล่าวต้องขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ด้วย ซึ่งกิจการอาจมีข้อสรุปว่าในแต่ละส่วนไม่สามารถแยกออกจากกันได้อย่างชัดเจน ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ อาคารชุดตามกฎหมายคือความเป็นเจ้าของห้องชุดอย่างสมบูรณ์ที่มีนิยามตามกฎหมายซึ่งหมายถึงพื้นที่ที่อสังหาริมทรัพย์หน่วยนั้นครอบครองรวมถึงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ด้วย เช่น ที่ดิน อาคารชุดนั้น ถนนส่วนบุคคล ที่จอดรถ ลิฟท์ ทางเดินนอกอาคาร ส่วนสันตากการ และพื้นที่โดยรอบ ซึ่งถือว่าเป็นเจ้าของร่วมกับเจ้าของห้องชุดหน่วยอื่น ในกรณีนี้ไม่ถือว่าผู้ซื้อแต่ละรายมีอำนาจในการควบคุม ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของของทรัพย์สินส่วนกลางนั้น ดังนั้นสิทธิของความเป็นเจ้าของในห้องพักและสิทธิในทรัพย์สินส่วนกลางจึงไม่สามารถแยกออกจากกันได้อย่างชัดเจน

ตัวอย่างที่ 2

- 6 กิจการดำเนินการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยและได้เริ่มเปิดให้จองห้องชุดขณะที่กำลังก่อสร้าง ผู้ซื้อได้ทำสัญญาผูกมัดการซื้อขายซึ่งให้สิทธิกับผู้ซื้อในการครอบครองห้องชุดหน่วยนั้นเมื่อสร้างเสร็จพร้อมให้อยู่อาศัย ผู้ซื้อต้องชำระเงินมัดจำให้กับผู้ขาย ซึ่งผู้ซื้อจะเรียกเงินมัดจำคืนได้เฉพาะกรณีที่ผู้ขายไม่สามารถก่อสร้างให้แล้วเสร็จตามสัญญาเท่านั้น และผู้ซื้อต้องชำระเงินค่างวดในระหว่างที่เริ่มทำสัญญาจนกระทั่งการก่อสร้างเสร็จสิ้นตามสัญญา เงินค่างวดสุดท้ายจะจ่ายเมื่อการก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ตามสัญญาเท่านั้น ซึ่งคือวันที่ผู้ซื้อได้เป็นเจ้าของห้องชุดหน่วยนั้น ผู้ซื้อสามารถขอเปลี่ยนแปลงจากแบบพื้นฐานได้เล็กน้อย แต่ไม่สามารถกำหนดหรือเปลี่ยนแปลงโครงสร้างหลักของการออกแบบในห้องชุดหน่วยของตนได้ ซึ่งตามกฎหมายไม่มีการโอนสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวให้กับผู้ซื้อนอกจากการทำสัญญาเท่านั้น ดังนั้นการก่อสร้างจะยังคงดำเนินต่อไป ไม่ว่าจะมีการทำสัญญาซื้อขายหรือไม่
- 7 จากตัวอย่างข้างต้นนี้ ข้อกำหนดของสัญญา รวมทั้งข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมของสัญญานั้นได้แสดงให้เห็นว่าสัญญาดังกล่าวไม่ใช่สัญญาก่อสร้าง แต่เป็นสัญญาซื้อขายล่วงหน้าซึ่งให้ทรัพย์สินแก่ผู้ซื้อในรูปของสิทธิการซื้อ การใช้ และการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เสร็จสมบูรณ์แล้วในภายหลัง โดยมีภาระผูกพันที่จะต้องชำระราคาซื้อสินทรัพย์ตามที่ระบุไว้ในสัญญา ถึงแม้ว่าผู้ซื้อสามารถโอนผลประโยชน์ในสัญญาซื้อขายล่วงหน้าให้กับบุคคลอื่น แต่กิจการยังมีอำนาจการควบคุม มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของของงานระหว่างก่อสร้างที่สถานะ ณ ปัจจุบัน จนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์ที่สร้างเสร็จสมบูรณ์แล้วโอนไปยังผู้ซื้อ ดังนั้นการรับรู้รายได้จะเป็นไปตาม

เกณฑ์การรับรู้รายได้ทั้งหมดตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (สำหรับตัวอย่างนี้ คือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์แล้ว)

- 8 ในกรณีนี้ กฎหมายกำหนดให้กิจการต้องโอนสิทธิในการเป็นเจ้าของของอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อทันที ณ สถานะปัจจุบันที่อสังหาริมทรัพย์ การก่อสร้างที่เกิดขึ้นจะถือเป็นสินทรัพย์ของผู้ซื้อตามความคืบหน้าการก่อสร้าง กิจการต้องพิจารณาว่าข้อกำหนดในสัญญาทุกข้อ ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงจังหวะเวลาของการโอนความเป็นเจ้าของหรือไม่ซึ่งหมายถึงการโอนอำนาจในการควบคุม ความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของของสินทรัพย์ที่สถานะของงานระหว่างก่อสร้าง ณ ปัจจุบันตามความคืบหน้าการก่อสร้าง ตัวอย่างเช่น กรณีที่สัญญาก่อสร้างถูกยกเลิกก่อนที่การก่อสร้างจะเสร็จสมบูรณ์ โดยผู้ซื้อเป็นผู้รับผิดชอบงานระหว่างก่อสร้างดังกล่าว และกิจการยังมีสิทธิที่จะได้รับชำระค่าก่อสร้างสำหรับงานก่อสร้างที่แล้วเสร็จไปแล้ว ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่าการควบคุมในสินทรัพย์ได้ถูกโอนไปพร้อมกับความเป็นเจ้าของ ในกรณีนี้หากเป็นไปตามเกณฑ์ทุกข้ออย่างต่อเนื่องตามความคืบหน้าของงานก่อสร้าง ตามย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ กิจการต้องรับรู้รายได้โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จโดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยคำนึงถึงขั้นความสำเร็จของการก่อสร้างอาคารดังกล่าว รวมทั้งพิจารณาถึงสัญญาที่ทำขึ้นกับผู้ซื้อแต่ละรายด้วย

ตัวอย่างที่ 3

- 9 ในการพิจารณาว่ากิจการไม่ได้มีส่วนร่วมในการบริหารในระดับที่มักสัมพันธ์กับความเป็นเจ้าของ หรือไม่ได้มีอำนาจในการควบคุมอสังหาริมทรัพย์ที่ก่อสร้างนั้น ซึ่งอาจเป็นผลให้กิจการไม่สามารถรับรู้สิ่งตอบแทนบางส่วนหรือทั้งหมดเป็นรายได้ได้ ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของสัญญานั้นรวมทั้งข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อม การพิจารณาดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยดุลพินิจ การตีความฉบับนี้มีข้อสมมติว่ากิจการได้ข้อสรุปว่าเป็นการเหมาะสมที่กิจการจะรับรู้รายได้จากสัญญา แต่ต้องพิจารณารูปแบบการรับรู้รายได้ที่เหมาะสม
- 10 สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์อาจรวมถึงระดับของการมีส่วนร่วมในการบริหารอย่างต่อเนื่องของกิจการที่ทำการก่อสร้างนั้น โดยที่อำนาจในการควบคุม ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของของสินทรัพย์ยังไม่ได้โอนไปให้ผู้ซื้อ ถึงแม้ว่าการก่อสร้างจะเสร็จสมบูรณ์แล้ว และผู้ซื้อได้ครอบครองสินทรัพย์แล้วก็ตาม ตัวอย่างเช่น สัญญาที่กิจการยังต้องรับประกันการเข้าครอบครองอสังหาริมทรัพย์นั้นในช่วงระยะเวลาที่กำหนด หรือการที่กิจการต้องรับประกันอัตราผลตอบแทนที่ผู้ซื้อได้รับจากการลงทุนในช่วงระยะเวลาที่กำหนด ในกรณีเช่นนี้ การรับรู้รายได้ อาจต้องเลื่อนออกไป หรือยังไม่สามารถรับรู้รายได้ดังกล่าวได้

- 11 สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์อาจให้สิทธิผู้ซื้อในการเข้าไปรับช่วงต่องานระหว่างก่อสร้างที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ (ถึงแม้ว่าจะต้องจ่ายค่าปรับ) กล่าวคือ การว่าจ้างกิจการอื่นเพื่อก่อสร้างให้เสร็จสมบูรณ์ข้อเท็จจริงนี้เมื่อพิจารณาพร้อมกับประเด็นอื่นอาจเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่ากิจการได้โอนอำนาจในการควบคุมงานระหว่างก่อสร้าง ณ สถานะปัจจุบันตามความก้าวหน้าของงานก่อสร้างให้แก่ผู้ซื้อแล้ว กิจการผู้รับเหมาก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีสิทธิในการเข้าใช้ที่ดินและงานระหว่างก่อสร้างเพื่อที่จะปฏิบัติตามตามภาระผูกพันในสัญญาในการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ที่สร้างเสร็จแก่ผู้ซื้อ หากอำนาจในการควบคุมงานระหว่างก่อสร้างได้โอนไปยังผู้ซื้ออย่างต่อเนื่องแล้ว สิทธิในการเข้าใช้สินทรัพย์นั้นจึงไม่ได้แสดงว่า กิจการที่เข้ารับงานก่อสร้างยังคงมีส่วนร่วมในการบริหารอสังหาริมทรัพย์ในระดับที่แสดงถึงความเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถรับรู้รายได้บางส่วนหรือทั้งหมดได้ ซึ่งกิจการอาจมีอำนาจในการควบคุมเหนือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามตามสัญญาก่อสร้างแต่ไม่ได้มีอำนาจในการควบคุมเหนืออสังหาริมทรัพย์นั้นโดยตรง