

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ฉบับที่ ๑๙/๒๕๕๔

เรื่อง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี และกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพในการประชุม ครั้งที่ ๒๐ (๑/๒๕๕๔) เมื่อวันที่ ๑๐ มีนาคม ๒๕๕๔ จึงออกประกาศให้ใช้แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด และสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันดังนี้

ข้อ ๑ แนวปฏิบัติฉบับนี้ให้ใช้กับอาคารชุดใด ๆ ที่เป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ซึ่งมีลักษณะสำคัญดังนี้

๑.๑ ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดนั้น ต้องนำไปจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ที่สำนักงานที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดระบุว่า ที่ดินที่จดทะเบียนนั้นเป็นทรัพย์ส่วนกลาง เมื่อมีการจดทะเบียนอาคารชุดโดยเจ้าพนักงานที่ดินแล้วห้ามมิให้มีการจดทะเบียนสิทธิอื่นต่อไป จึงนำไปจดทะเบียนแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ไม่ได้อีก ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ดำเนินการจดทะเบียนอาคารชุดเสร็จสิ้นแล้ว จะเก็บโฉนดที่ดินเดิมไป จากนั้นจะออกเอกสารสิทธิสำหรับอาคารชุดให้ และจะไม่สามารถแบ่งแยกที่ดินออกจากอาคารได้ เพราะผู้ซื้ออาคารชุดได้สิทธิครอบครองเฉพาะพื้นที่ แต่ไม่สามารถรื้อถอนอาคาร ตลอดจนผู้ซื้ออาคารชุดมีสิทธิในการใช้ทรัพย์ส่วนกลางร่วมกัน เช่น ที่ดิน สวนหย่อม ดังนั้นผู้ซื้ออาคารชุดจึงอยู่ในฐานะเจ้าของร่วมในทรัพย์ส่วนกลาง ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกอาคารออกจากที่ดินได้

๑.๒ ที่ดินที่ตั้งอาคารชุดถือเป็นทรัพย์ส่วนกลาง ผู้ซื้ออาคารชุดถือว่าเป็นเจ้าของร่วมในทรัพย์ส่วนกลาง ซึ่งการกำหนดอัตราส่วนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์ส่วนกลางหรืออัตราส่วนที่เจ้าของร่วมแต่ละห้องชุดมีสิทธิในทรัพย์ส่วนกลางตามที่ขอจดทะเบียนอาคารชุดนั้น คำนวณจากอัตราส่วนระหว่าง เนื้อที่ของห้องชุดแต่ละห้องชุดกับเนื้อที่ของห้องชุดทั้งหมดในอาคารชุดในขณะที่ขอจดทะเบียนอาคารชุดนั้น เช่น กรณีกิจการได้ซื้อห้องชุดพื้นที่ ๑๐๐ ตารางเมตร ในอาคารที่มีเนื้อที่ของห้องชุดทั้งหมด ๑๐,๐๐๐ ตารางเมตร ย่อมถือว่าเจ้าของห้องชุดดังกล่าวมีอัตราส่วนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์ส่วนกลางเท่ากับ ๑๐๐ ส่วน ใน ๑๐,๐๐๐ ส่วน เป็นต้น ทั้งนี้จะมีเจ้าพนักงานไปตรวจสอบอาคารชุด

ว่าพื้นที่ส่วนใดเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคล ส่วนใดเป็นทรัพย์สินส่วนกลางซึ่งจำเป็นต้องมีการบริหารจัดการตามที่ขอจดทะเบียนไว้ แต่ที่ดินอันเป็นที่ตั้งอาคารชุดไม่สามารถแบ่งแยกเป็นส่วน ๆ ได้ ทั้งนี้เอกสารสิทธิที่เจ้าพนักงานออกให้จะระบุว่าเจ้าของห้องชุดมีกรรมสิทธิ์ในส่วนอันเป็นพื้นที่ที่เจ้าของอาคารชุดสามารถใช้ประโยชน์ได้ในฐานะเจ้าของร่วมแต่ไม่สามารถแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ออกเป็นส่วน ๆ ได้

ข้อ ๒ ในการรับรู้รายการและมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดนั้น ให้กิจการบันทึกต้นทุนของการได้มาซึ่งอาคารชุดและสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน ว่าเป็นรายการสินทรัพย์หน่วยเดียวกัน โดยจัดประเภทเป็น “อาคารชุด” เนื่องจากเป็นกรณีที่ต้องประกอบส่วนที่เป็นอาคารและที่ดินไม่สามารถแยกออกจากกันได้ กล่าวคือ อาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดนั้น ผู้ซื้ออาคารชุดได้สิทธิครอบครองเฉพาะพื้นที่ ซึ่งหมายถึงพื้นที่ที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครอง รวมถึงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ด้วย เช่น ที่ดิน พื้นที่ส่วนกลางในอาคารชุด ถนนส่วนบุคคล ที่จอดรถ ลิฟท์ ทางเดินนอกอาคาร ส่วนสันทนาการ และพื้นที่โดยรอบ ซึ่งถือว่าการเป็นเจ้าของร่วมกับเจ้าของอาคารชุดหน่วยอื่น ในกรณีนี้ ไม่ถือว่าผู้ซื้อแต่ละรายมีอำนาจควบคุมหรือมีความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ดังกล่าว ดังนั้นสิทธิของความเป็นเจ้าของในพื้นที่ที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครองและสิทธิในทรัพย์สินส่วนกลาง ซึ่งรวมถึงที่ดิน จึงไม่สามารถแยกออกจากกันได้

มูลค่าคงเหลือของอาคารชุด หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายอาคารชุด หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายอาคารชุดนั้น หากอาคารชุดนั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

ข้อ ๓ สำหรับอสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่น เช่น บ้านแถว ที่แม้ใช้โครงสร้างอาคารหรือผนังร่วมกันแต่กิจการสามารถแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ในที่ดินและผนังอาคารออกจากกันได้ เนื่องจากผู้ครอบครองอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวแต่ละรายมีหลักฐานเป็นโฉนดที่ดินที่สามารถแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ได้ ให้กิจการบันทึกต้นทุนของการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวแยกจากกันเป็นที่ดิน และอาคารแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ตามย่อหน้า ๕๘ ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง ที่ดินอาคาร และอุปกรณ์

ข้อ ๔ สำหรับวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ให้กิจการใช้วิธีปรับย้อนหลัง ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ในการบันทึกรายการอาคารชุดหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันที่ได้มาก่อนวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๔ อย่างไรก็ดี เพื่อลดภาระของผู้ปฏิบัติ หากกิจการไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังแม้กิจการจะได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุผลแล้ว ให้กิจการปฏิบัติดังนี้

๔.๑ ให้กิจการนำผลรวมของราคาทุนหรือราคาที่ดีใหม่ของ ที่ดินและอาคารชุดที่เกี่ยวข้องกัน ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๔ มาถือเป็นราคาทุนหรือราคาที่ดีใหม่ของอาคารชุด

๔.๒ ให้กิจการประมาณมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของอาคารชุดตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๔.๓ ให้กิจการนำราคาทุนหรือราคาใหม่ที่ใหม่ตาม ข้อ ๔.๑ มาหักออกด้วยมูลค่าคงเหลือตามข้อ ๔.๒ และค่าเสื่อมราคาสะสม เพื่อคำนวณจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคารชุด จากนั้นให้กิจการคำนวณค่าเสื่อมราคาของอาคารชุดด้วยการตัดจำหน่ายจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ที่คงเหลือของอาคารชุดตามข้อ ๔.๒

สำหรับกรณีการบันทึกราคาที่ดินเนื่องจากกิจการได้รับโฉนดที่แบ่งแยกได้ตามกฎหมายอาคารชุดเดิม ก็ให้กิจการบันทึกตามเดิมนั้น

ข้อ ๕ แนวปฏิบัติฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๔ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๔

ศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี ณรงค์เดช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์