

ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

Factors Influencing the Selection of Accounting Policies Regarding
Revenue Recognition of Real Estate for Non - Publicly Accountable Entities

กวิณทิพย์ ว่องธัญกรณ์ *
(Kawinthip Wongthanyakorn)

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ผู้ให้ข้อมูลหลักของการศึกษาคือบุคลากรในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพและเก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้บริหารและผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจ จำนวน 18 คน การวิจัยครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์ประเด็นหลักโดยการเจาะจงคำถามแยกตามกลุ่มข้อมูลที่ศึกษาตามปัจจัยที่คาดว่าจะมีผลต่อการตัดสินใจเลือกนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ นอกจากนี้ยังใช้วิธีการตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล โดยใช้แหล่งข้อมูลที่ต่างกันเพื่อทำการเก็บข้อมูลจาก 1) ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (NPAEs) 2) ผู้ให้การสัมภาษณ์ และ 3) งบการเงิน

ผลการศึกษาพบว่า (1) ปัจจัยภายในที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้แก่ ทักษะคติของผู้บริหารด้านการวางแผนภาษี และผลการดำเนินงานตามเป้าหมาย (2) ปัจจัยภายนอกที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้แก่ เศรษฐกิจ การเมือง สังคม คู่แข่งขัน และกฎหมายระเบียบข้อบังคับ (3) การรับรู้รายได้ตามวิธีเลือกรับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ และวิธีเลือกรับรู้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีผลกระทบต่อรายได้และกำไรที่แตกต่างกัน ซึ่งส่งผลต่อข้อมูลทางการเงินอย่างมีสาระสำคัญจึงมีผลต่อการตัดสินใจเลือกนโยบายการบัญชี

*หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี 12110
ภายใต้การควบคุมของ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชัยมงคล ผลแก้ว
Master of Business Administration (Accounting), the Faculty of Business Administration, Rajamangala
University of Technology Thanyaburi 12110
Corresponding author: kawinthip_w@mail.rmutt.ac.th

การเลือกนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับธุรกิจจะช่วยให้ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้วิเคราะห์งบการเงินได้ถูกต้อง ดังนั้นผู้บริหารควรเลือกวิธีการรับรู้รายได้ให้เหมาะสมกับขนาดของกิจการและถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ส่วนหน่วยงานภาครัฐควรพัฒนาหรือส่งเสริมความรู้ด้านการวางแผนภาษีที่ถูกต้องและเหมาะสมเพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้นำไปประยุกต์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

คำสำคัญ: นโยบายการบัญชี การรับรู้รายได้ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ABSTRACT

This paper aims to study factors influencing the selection of accounting policies regarding revenue recognition of real estate for non-publicly accountable entities. The main informant of this study is personnel in the real estate businesses in Phra Nakhon Sri Ayutthaya Province. This study is a qualitative research. Data were collect by in-depth interviews with 18 executives and accounting managers. The theme analysis approach was use as a tool to analyze the main issues by specificity regarding the expected factor influencing the accounting policy selection. In addition, the triangulation method is used in data collection methods. By using different sources to collect data from 1) real estate (NPAEs) 2) interview providers and 3) financial statements

The results of this study revealed that (1) internal factors affecting the selection of accounting policies regarding revenue recognition of real estate for non-publicly accountable entities included the attitude of the executives towards tax planning and targeted business performance. (2) external factors affecting the selection of accounting policies regarding revenue recognition of the real estate for non-publicly accountable entities consisting of economy, politics, society, competitors, laws and regulations. (3) revenue recognition of installment amount on due, revenue recognition methods by percentage of job completion directly affecting a difference between production cost and profit. These factors significantly influenced financial information, and were involved in the decision to select the accounting policies.

Choosing an appropriate accounting policy contributes to the accuracy of financial analysis of the real estate for non-publicly accountable entities. Therefore, management

should select an appropriate revenue recognition method and apply them consistently. In addition, the government agencies should develop or promote an appropriate tax-planning notion for non-publicly accountable entities for maximizing the organization's benefits.

Keywords: Accounting Policies, Revenue Recognition, Real Estate for Non-publicly Accountable Entities

Article history: Received 2 May 2019

Revised 31 May 2019

Accepted 5 June 2019

1. บทนำ

การจัดทำและนำเสนองบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560 ก) อย่างไรก็ตามปัญหาการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีก็เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงินสร้างความเสียหายแก่องค์กร นักลงทุน ตลอดจนทุกๆ ฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องดังจะเห็นได้จากความล้มเหลวของบริษัทต่าง ๆ ซึ่งการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีมีหลายลักษณะ ได้แก่ การเร่งรับรู้รายได้ในงบการเงิน การรับรู้รายได้ปลอม การรับรู้รายได้ที่เป็นรายได้พิเศษให้มากขึ้น การเลื่อนการรับรู้ค่าใช้จ่ายออกไปอย่างไม่เหมาะสม ไม่เปิดเผยหนี้สินที่ควรเปิดเผย การเลื่อนการรับรู้รายได้ออกไป

การเร่งการรับรู้ค่าใช้จ่าย (Schilit, Perler, and Engelhart, 2018) การกระทำดังกล่าวอาจอาศัยช่องโหว่ของนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน การเลือกนโยบายการบัญชีของกิจการขึ้นอยู่กับผลทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการเลือกแต่ละนโยบาย สอดคล้องกับแนวคิดของ Holthausen and Leftwich (1983) ที่ว่ากิจการจะเลือกนโยบายการบัญชีของกิจการเมื่อผลทางเศรษฐกิจกระทบต่อตัวเลขทางการเงิน ซึ่งส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสดหรือความมั่งคั่งจากการนำข้อมูลทางการเงินไปใช้ในการตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสีย และการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันย่อมส่งผลให้งบแสดงฐานะทางการเงินหรือผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันได้ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไรเป็นสิ่งบ่งบอกถึงความมั่นคงและการอยู่รอดขององค์กรได้

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เป็นธุรกิจที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมไทย เนื่องจากมีมูลค่าการผลิตคิดเป็นร้อยละ 7 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายใน จึงมีส่วนสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจโดยรวมให้มี

เงินทุนหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจจำนวนมาก (พัชรา กลิ่นชวนชื่น, 2560) ทำให้เกิดการจ้างงานและรายได้เพิ่มขึ้น ซึ่งเชื่อมโยงกับอุตสาหกรรมอื่น ๆ ได้แก่ ธุรกิจก่อสร้าง ธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้า เพอร์นิเจอร์และเครื่องตกแต่ง ธุรกิจสถาบันการเงิน สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกประกาศและบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: TFRSs for NPAEs) ลงในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2554 มีผลให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะต้องจัดทำบัญชีตามมาตรฐานนี้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป สามารถเลือกรับรู้รายได้ตามความเหมาะสมของธุรกิจได้ถึง 3 วิธีคือ การรับรู้รายได้ทั้งจำนวนเมื่อได้โอนความเสี่ยงไปให้กับผู้ซื้อแล้ว การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของค่างวดงานที่ทำเสร็จ และการรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ซึ่งจะแตกต่างกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่รับรู้ได้วิธีเดียวคือรับรู้ทั้งจำนวนเมื่อโอนกรรมสิทธิ์ความเสี่ยงไปให้ผู้ซื้อแล้วและการรับรู้รายได้จะต้องสอดคล้องกับการคำนวณต้นทุนการก่อสร้างของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขาย ที่แต่ละโครงการต้องถือปฏิบัติด้วย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีต่อการเลือกนโยบายบัญชีวิธีการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

2. เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี หมายถึง มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดเฉพาะเรื่อง และวิธีการใช้มาตรฐานการบัญชีที่ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติทางการบัญชีให้เหมาะสมที่สุด เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร และจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องการนำเสนองบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี ปรับปรุง 2560 ก) เกี่ยวกับการกำหนดนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารจะต้องพิจารณา ได้แก่ หลักวิธีการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย ซึ่งนโยบายนั้นมีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินของรายการที่รับรู้ในงบการเงินได้แก่ งบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีและข้อผิดพลาด (สภาวิชาชีพบัญชี ปรับปรุง 2560 ข) ได้ให้หลักการและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลกระทบต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงงบการเงินของกิจการ ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความน่าเชื่อถือเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของกิจการเดียวกันและเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้

จากความหมายของนโยบายการบัญชีข้างต้นจะเห็นว่า การกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อถือปฏิบัติในการจัดทำและนำเสนองบการเงินมาจากการพิจารณาร่วมกันระหว่างผู้บริหารและฝ่ายบัญชีโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของสภาวิชาชีพและประมวลรัษฎากรที่ออกโดยกรมสรรพากร การวิจัยครั้งนี้มุ่งเน้นการอธิบายปัจจัยที่มีผลกระทบต่อทางเลือกนโยบายการบัญชีและการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

2.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้

การรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: TFRSs for NPAEs) บทที่ 19 เรื่องการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (สภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 20/2554)

1. ประเภทรายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

1.1 การขายที่ดิน หมายถึง การนำที่ดินแปลงใหญ่มาพัฒนาระบบสาธารณูปโภค และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เพื่อนำที่ดินที่พัฒนาแล้วไปแบ่งขายปลีกเป็นแปลงย่อยให้แก่ผู้ซื้อทั่วไป

1.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง การสร้างบ้านเพื่อขายพร้อมกับที่ดิน เช่น บ้านเดี่ยว ทาวน์เฮ้าส์ โอมออฟฟิศ เป็นต้น

1.3 การขายอาคารชุด หมายถึง การขายห้องชุด อาคารชุดหรือกลุ่มอาคารชุดเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือประกอบธุรกิจเป็นอาคารสำนักงาน ซึ่งระยะเวลาการก่อสร้างรวมทั้งการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคารชุดอาจครอบคลุมระยะเวลามากกว่า 1 ปี และมีการชำระราคาตามสัญญาสำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุดต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่าอาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่าในจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจอง โดยผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกคืนเงิน เมื่อผู้ซื้อได้วางเงินเริ่มแรกและเงินค่างวดไม่น้อยกว่า ร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

2. วิธีการรับรู้รายได้ สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

กิจการสามารถเลือกวิธีการรับรู้รายได้ 3 วิธีขึ้นอยู่กับเงื่อนไขการเกิดขึ้นของรายได้ ดังนี้

2.1 การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน การรับรู้รายได้วิธีนี้เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

2.2 การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จะรับรู้รายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัดส่วนงานที่ทำเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ตามอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญา ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

2.3 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับจากการผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินที่เกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับ

3. ประมวลรัษฎากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้าง

หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ตาม มาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในที่มีผลต่อการตัดสินใจ

ชญาฉินทร์ อักษรสิทธิ์ (2552) กล่าวว่า สภาพแวดล้อมที่อยู่ภายใต้การควบคุมขององค์กร ทั้งในการ จัดการจัดการผลิต การตลาด การเงิน การวิจัย ระบบข้อมูลบุคลากรการสื่อสาร การลงทุน การดำเนินงานด้าน ต่างๆ ขององค์กร อาคารและสถานที่ ในการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในขององค์กร ทำให้องค์กรทราบถึง ความได้เปรียบในการบริหารองค์กรให้มีคุณภาพ ทราบจุดแข็ง จุดอ่อน ขององค์กรเมื่อเปรียบเทียบกับคู่แข่ง ชั้น เป็นผลให้องค์กรสามารถกำหนดกลยุทธ์ให้ตรงกัน

2.4 สภาพแวดล้อมภายนอกที่มีผลต่อการตัดสินใจ

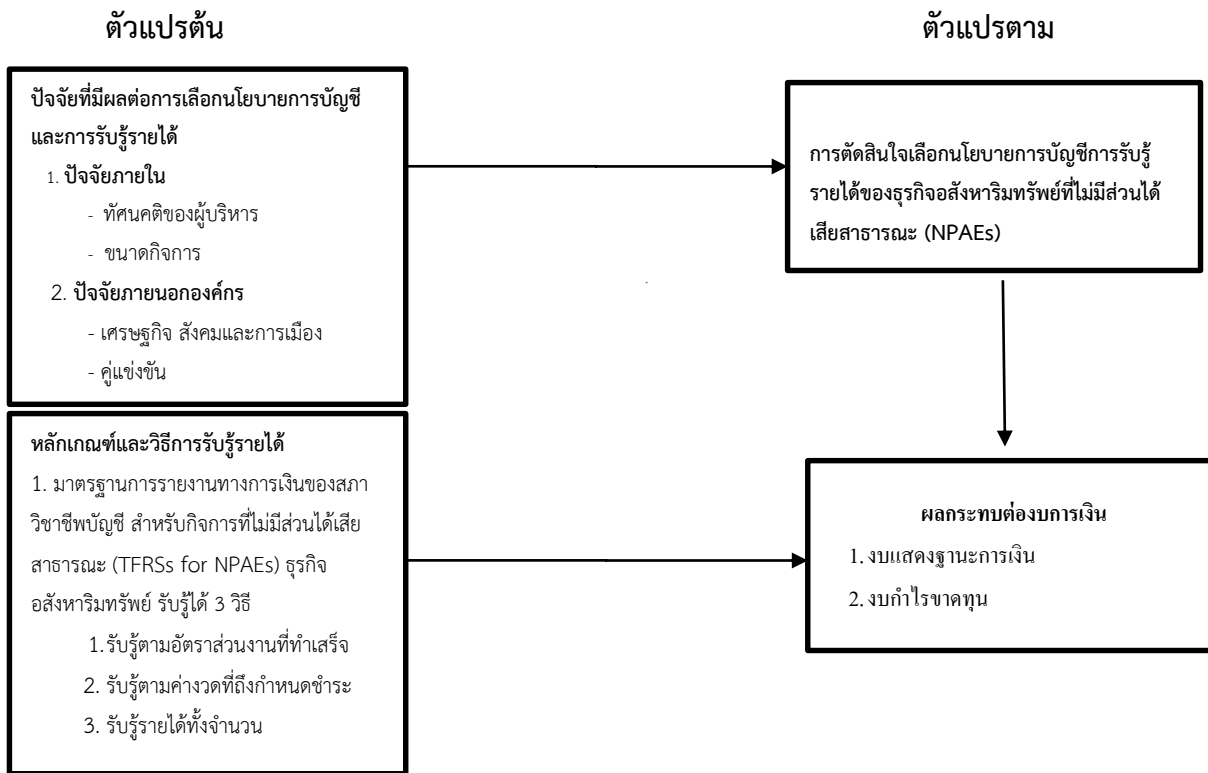
ธนพิงศ์ ไตรพัฒนพัชร (2552) ได้กล่าวว่า สภาพแวดล้อมที่องค์กรไม่สามารถควบคุมได้เป็น สภาพแวดล้อม โดยทั่วไปที่มีอิทธิพลต่อระบบทางการตลาดสร้างโอกาส หรืออุปสรรคให้แก่องค์กร ประกอบด้วยปัจจัยที่มีขอบเขตกว้างและมีผลกระทบต่อการบริหารขององค์กร ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมทาง เศรษฐกิจ (รายได้ประชาชาติ อัตราเงินเฟ้อ อัตราการจ้างงานและอัตราภาษี) ด้านสังคมและวัฒนธรรม ซึ่ง องค์กรธุรกิจจะต้องมีความรับผิดชอบต่อสังคม การเมือง รัฐบาลและกฎหมาย และด้านการเมือง เนื่องจาก เสถียรภาพทางการเมืองมีผลต่อการกำหนดระเบียบข้อบังคับใหม่ๆ ที่อาจจะกระทบการดำเนินงานของธุรกิจ

2.5 แนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนภาษี

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2549) กล่าวว่า "การวางแผนภาษีอากร หมายถึงการตัดสินใจเตรียมการ เพื่อ กำหนดแนวทางปฏิบัติในอนาคตสำหรับรายการทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับประเด็นทางภาษีอากรทั้งในระยะสั้น ระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะเสียภาษีอากรและการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นไปโดยถูกต้องครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรและต้องเสียภาษีเป็นจำนวนน้อยหรือ ประหยัดที่สุด โดยไม่อาศัยการหลีกเลี่ยงภาษี"

กรอบแนวความคิด

การศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำแนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาเป็นแนวทางในการศึกษา พร้อมทั้งศึกษาปัจจัยภายในและ ภายนอก ที่คาดว่าจะมีผลต่อการตัดสินใจเลือกนโยบายการบัญชีได้แก่ ทักษะคติของผู้บริหาร จุดอ่อน จุดแข็ง ขององค์กร เศรษฐกิจสังคมและการเมือง คู่แข่งขัน กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ มีรายละเอียดดัง แผนภาพที่ 1



แผนภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

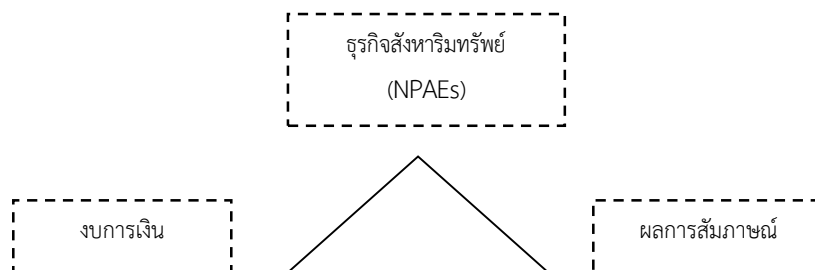
3. วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่บริษัทที่ประกอบกิจการธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ในเขตจังหวัดพระนครศรีอยุธยา จำนวน 46 บริษัท และสุ่มตัวอย่างโดยวิธีเจาะจงเพื่อให้สามารถเลือกบริษัทที่ใช้วิธีการรับรู้รายได้ครอบคลุมทั้ง 3 วิธีแต่ไม่มีบริษัทใดเลือกวิธีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน จึงเหลือเพียง 2 วิธี คือ การรับรู้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จและการรับรู้ตามค่าวัดที่ถึงกำหนดชำระ จากนั้นดำเนินการเจาะจงเลือกบริษัทกรณีศึกษาจำนวน 6 บริษัทมาเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาเป็นรูปแบบการการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก เพื่อให้ได้คำตอบที่จะอธิบายถึงปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีและการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อหาความสัมพันธ์เชิงเหตุผลและการเชื่อมโยงข้อมูลมีปฏิสัมพันธ์กันเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ เพื่อให้การวิจัยได้ข้อมูลอย่างรอบด้านและลึกซึ้งที่จะอธิบายความสัมพันธ์ของปรากฏการณ์

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ทำการศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลจาก มาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพ ประกาศและคำสั่งของกรมสรรพากร งบการเงินประจำปี ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าโดยดูจากข้อมูลออนไลน์ในเว็บไซต์ ตำรา วารสารทางการบัญชี วรรณกรรม ตลอดจนผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ส่วนข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ผู้ศึกษาได้ทำการรวบรวมข้อมูลการสัมภาษณ์ จากกลุ่มตัวอย่างในด้านปัจจัยที่มีผล

ต่อการเลือกนโยบายการบัญชีและการรับรู้รายได้ของธุรกิจสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) และใช้การวิเคราะห์ประเด็นหลัก โดยการจำแนกเจาะจงจัดกลุ่มข้อมูลตามปัจจัยที่คาดว่าจะมีผลต่อการตัดสินใจเลือกนโยบายการบัญชีในการศึกษาครั้งนี้นอกจากจะมีการตรวจสอบยืนยันระหว่างแหล่งข้อมูลซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิและปฐมภูมิแล้ว ยังได้ใช้การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล ใช้วิธีการสังเกตควบคู่กับการซักถาม พร้อมกับการศึกษาข้อมูลจากแหล่งเอกสารประกอบ นอกจากนี้ยังใช้วิธีการตรวจสอบโดยใช้แหล่งข้อมูลที่แตกต่างกัน ที่ทำการเก็บข้อมูลจาก 1) ผู้ให้สัมภาษณ์ 2) ผลการสัมภาษณ์ และ 3) งบการเงิน



แผนภาพที่ 2 การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล

4. ผลการวิจัย

บริษัทกรณีศึกษาทั้ง 6 ดำเนินธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์สร้างเพื่อขาย ส่วนใหญ่มีระยะเวลาดำเนินงานนานกว่า 10 ปี มีทุนจดทะเบียน 1 ล้านบาท 4.5 ล้านบาท 50 ล้านบาท 300 ล้านบาท และ 500 ล้านบาท จากจำนวนพนักงานยอดสิทธิ์พร้อม และทุนจดทะเบียน พบว่า แบ่งตามเกณฑ์การจ้างงาน ทั้ง 6 กิจการ มีจำนวนพนักงาน ไม่เกิน 50 คน ถือว่าเป็นกิจการขนาดย่อม และหากแบ่งตามเกณฑ์สิทธิ์พร้อม และทุนจดทะเบียน เป็นเกณฑ์วิสาหกิจขนาดกลาง 3 แห่ง คือ บริษัท ก จำกัด บริษัท ข จำกัด บริษัท ค จำกัด และวิสาหกิจขนาดย่อม 3 แห่ง คือ บริษัท ง จำกัด บริษัท จ จำกัด บริษัท ฉ (ดังตารางที่ 1)

ตารางที่ 1 สรุปข้อมูลเบื้องต้นกรณีศึกษาธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ผู้ประกอบการ	บริษัท ก จำกัด	บริษัท ข จำกัด	บริษัท ค จำกัด	บริษัท ง จำกัด	บริษัท จ จำกัด	บริษัท ฉ จำกัด
ระยะเวลาดำเนินงาน	14 ปี	22 ปี	16 ปี	16 ปี	13 ปี	13 ปี
เงินทุนจดทะเบียน	300,000,000 บาท	500,000,000 บาท	300,000,000 บาท	50,000,000 บาท	4,500,000 บาท	1,000,000 บาท
ลักษณะกิจการ	พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ สร้างเพื่อขาย	พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ สร้างเพื่อขาย	พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ สร้างเพื่อขาย	พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ สร้างเพื่อขาย	พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ สร้างเพื่อขาย	พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ สร้างเพื่อขาย
ผลิตภัณฑ์	อาคารพาณิชย์, ทาวน์เฮาส์, ทาวน์โฮมส์	อาคารพาณิชย์, ทาวน์เฮาส์, ทาวน์โฮมส์	อาคารพาณิชย์, ทาวน์เฮาส์, ทาวน์โฮมส์	อาคารพาณิชย์, ทาวน์เฮาส์, ทาวน์โฮมส์	อาคารพาณิชย์, ทาวน์เฮาส์, ทาวน์โฮมส์	อาคารพาณิชย์, ทาวน์เฮาส์, ทาวน์โฮมส์
จำนวนพนักงาน	35 คน	< 50 คน	30 คน	15-20 คน	< 15 คน	< 15 คน
ยอดสินทรัพย์รวม	ไม่เกิน 300 ล้านบาท	มากกว่า 500 ล้านบาท	350 ล้านบาท	ไม่เกิน 50 ล้านบาท	ไม่เกิน 100 ล้านบาท	ไม่เกิน 50 ล้านบาท

ตารางที่ 2 การรับรู้รายได้ของบริษัทกรณีศึกษา

การรับรู้รายได้	บริษัท ก จำกัด	บริษัท ข จำกัด	บริษัท ค จำกัด	บริษัท ง จำกัด	บริษัท จ จำกัด	บริษัท ฉ จำกัด
	รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ	✓	✓	✓		
รับรู้รายได้ตามค่างวดที่ตั้งกำหนดชำระ				✓	✓	✓

ตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่าจากกรณีศึกษาทั้ง 6 แห่ง มีการรับรู้รายได้ตามวิธีค่างวดที่ตั้งกำหนดชำระจำนวน 3 บริษัท และ ตามวิธีอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ จำนวน 3 บริษัท บริษัทที่เลือกรับรู้รายได้ตามค่างวดที่ตั้งกำหนดชำระ ส่วนใหญ่จะเป็นกิจการขนาดย่อม มีทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 100 ล้านบาท โดยผลการศึกษาพบว่า การเลือกรับรู้รายได้เมื่อถึงกำหนดชำระ จะคำนึงถึงหลักความสม่ำเสมอในการรับรู้รายได้ตามค่างวดที่ตั้งกำหนดชำระจนกว่าจะครบสัญญาเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ซื้อทุกครั้งที่มีการชำระเงินจะได้รับใบเสร็จรับเงินและผู้ซื้อสามารถรู้ยอดที่จะต้องชำระทุกงวดเป็นจำนวนเงินที่เท่ากัน ส่วนบริษัทที่เลือกรับรู้รายได้ ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลาง มีทุนจดทะเบียนมากกว่า 100 ล้านบาท โดยกลุ่มตัวอย่างให้ความเห็นว่าสอดคล้องกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง จับคู่รายได้กับค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กันทำให้การวิเคราะห์หั่งบกำไรขาดทุนมีกำไรขั้นต้นในแต่ละปีไม่แตกต่างกันหลีกเลี่ยงการตรวจสอบจากกรมสรรพากร และการขอสินเชื่อจากสถาบันการเงินจะมีความน่าเชื่อถือ

ส่วนปัจจัยภายนอกที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการรับรู้รายได้คือนโยบายการกระตุ้นเศรษฐกิจของรัฐบาลที่ออกนโยบายลดค่าธรรมเนียมนการโอนจากร้อยละ 2% เหลือร้อยละ 0.01% ค่าจดจำนองจากร้อยละ 1% เหลือร้อยละ 0.01 รวมถึงการให้ผู้ที่กู้ซื้อบ้านที่มีราคาต่ำกว่า 3 ล้านบาท สามารถนำราคาบ้าน 20% มาหักลดหย่อนภาษีเงินได้เป็นระยะ 5 ปีภาษี โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และประมวลรัษฎากร ที่กำหนด

ตารางที่ 3 เปรียบเทียบการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

การรับรู้รายได้	บริษัท	บริษัท	บริษัท	บริษัท	บริษัท	บริษัท
	ก	ข	ค	ง	จ	ฉ
	จำกัด	จำกัด	จำกัด	จำกัด	จำกัด	จำกัด
	รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ			รับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ		
ใช้หลักความสม่ำเสมอ	✓	✓	✓	✓	✓	✓
รับรู้รายได้ตามงวดของเวลาที่มีการกระจายรายได้ที่เหมาะสม				✓	✓	✓
ให้ความสำคัญกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับการรับรู้รายได้	✓	✓	✓			
อัตราส่วนของรายได้กับค่าใช้จ่ายหรืออัตรากำไรขั้นต้นในแต่ละปีจะไม่แตกต่างกันมาก	✓	✓	✓			

ตารางที่ 3 เปรียบเทียบผลกระทบของการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ วิธีตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ และวิธีตามค่างวดงานที่ถึงกำหนดชำระการรับรู้รายได้ที่ต่างกันของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ มีผลกระทบต่อการเงินและการตัดสินใจเลือกนโยบายและวิธีการรับรู้รายได้ สรุปได้ว่า การเลือกรับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ เป็นการทยอยรับรู้รายได้ตามงวดของเวลาที่มีการกระจายรายได้ที่เหมาะสม ใช้หลักความสม่ำเสมอ ส่วนการเลือกรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ ให้ความสำคัญกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับการรับรู้รายได้ ซึ่งข้อดีคืออัตราส่วนของรายได้กับค่าใช้จ่ายหรืออัตรากำไรขั้นต้นในแต่ละปีจะไม่แตกต่างกันมากและไม่สับสนต่อการเรียกตรวจเอกสารการบันทึกบัญชีจากกรมสรรพากร

5. สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปและอภิปรายผล

จากผลการวิจัย ผู้วิจัยมีประเด็นสำคัญที่จะอภิปรายผล ดังนี้

1. ผลการวิจัยพบว่าลักษณะของการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ มีการรับรู้รายได้ 3 แบบ คือ 1) แบบตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระยึดหลักความสม่ำเสมอ ทำให้ข้อมูลในงบการเงินไม่แตกต่างกันมาก นอกจากนี้การทยอยรับรู้รายได้ได้อย่างสมดุลยังแสดงถึงความระมัดระวังในการนำเสนอข้อมูลซึ่งจะมีผลกระทบต่อเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่ตามมา 2) แบบรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จให้มีความสำคัญของการเกิดรายได้และค่าใช้จ่ายให้มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากเมื่อปีใดต้นทุนสูงรายได้ก็จะสูงตาม ปีใดมีต้นทุนต่ำรายได้ก็ต่ำตามไปด้วย อัตราความสามารถในการทำกำไรไม่แตกต่างกันมาก และ 3) การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน เมื่อโอนความเสี่ยงให้ผู้ซื้อแล้ว จากกรณีศึกษา ไม่มีบริษัทได้รับรู้วิธีนี้เนื่องจากมีความยุ่งยากซับซ้อนการในบันทึกบัญชีและไม่สามารถรับรู้รายได้ที่แท้จริงได้ทำให้รายได้ที่รับรู้ขึ้นเป็นการรับรู้รายได้ก่อนที่ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้น ทำให้งบการเงินในแต่ละปีแตกต่างกันมาก ปีแรกจะมีกำไรมากจนต้องเสียภาษีมากตามรายได้ และปีต่อมาจะมีผลขาดทุน ทำให้ไม่สามารถวางแผนภาษีและการบริหารกำไรขาดทุนได้ตามเป้าหมายของกิจการ แต่วิธีนี้บริษัทที่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะต้องใช้ ซึ่งสอดคล้องการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: TFRSs for NPAEs) บทที่ 19 เรื่องการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (สภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 20/2554)

2. ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยภายในที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ได้แก่ ทักษะคิดของผู้บริหารด้านการวางแผนภาษีและการบริหารกำไรให้ดีที่สุด เนื่องจากการแสดงข้อมูลของงบแสดงฐานะทางการเงินในด้านสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกำไรขาดทุน ที่แสดงผลกำไรขาดทุนจากการประกอบกิจการที่จะต้องเปิดเผยให้บุคคลภายนอกได้เข้ามาดูข้อมูลเพื่อเป็นเกณฑ์การตรวจสอบของกรมสรรพากรหรือเป็นการวิเคราะห์อัตราผลตอบแทนของกิจการจากนักลงทุนและสถาบันการเงิน ส่วนปัจจัยภายนอกที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ได้แก่ เศรษฐกิจ สังคม การเมือง กฎหมายระเบียบข้อบังคับ คู่แข่งขันของบริษัท เพื่อให้กิจการสามารถบริหารกำไรให้บรรลุเป้าหมายและลดต้นทุนทางภาษีโดยปฏิบัติได้ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์และประมวลรัษฎากรที่ออกโดยกรมสรรพากร ซึ่งนโยบายการบัญชีต้องมีความถูกต้องเชื่อถือได้ ผลการศึกษาดังกล่าวสอดคล้องกับบทความของ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2549) และพนิต ธีรภาพวงศ์ (2550) ในเรื่องของปัจจัยภายในและภายนอกที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกนโยบายของผู้บริหาร

3. ผลวิจัยพบว่า การเปรียบเทียบการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะต่องบการเงินและการตัดสินใจเลือกนโยบายและวิธีการรับรู้รายได้ กล่าวคือ กลุ่มบริษัทที่เลือกรับรู้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จในงบกำไรขาดทุนยอดรายได้ในกรณีโครงการที่มีระยะเวลามากกว่า 1 รอบ

ระยะเวลาบัญชี อาจไม่เท่ากัน เนื่องจากความก้าวหน้าของการก่อสร้าง ถ้าปีแรกก่อสร้างได้น้อย การรับรู้รายได้ก็มีย่อยเช่นกันแต่ในส่วนของอัตราส่วนของกำไรขั้นต้นจะใกล้เคียงกัน เนื่องจากรับรู้รายได้สัมพันธ์กับค่าใช้จ่าย ไม่ว่ารายได้จะสูงหรือต่ำและอัตราส่วนกำไรขั้นต้นจะไม่แตกต่างกันการเปรียบเทียบงบการเงินแต่ละปีจะมีอัตรากำไรขั้นต้นไม่แตกต่างกัน แต่กลุ่มบริษัทที่เลือกรับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระทยอยรับรู้ตัวเลขในงบการเงิน งบกำไรขาดทุน รายได้ ค่าใช้จ่ายอยู่ในระดับที่ใกล้เคียงกัน เพราะมีการทยอยรับรู้รายได้ แต่อัตราส่วนของกำไรขั้นต้นอาจไม่สม่ำเสมอ อาจเป็นเพราะรายได้รายรับสม่ำเสมอแต่ค่าใช้จ่ายอาจเกิดขึ้นไม่สม่ำเสมอก็ได้ การเปรียบเทียบงบการเงินจะดูกำไรขั้นต้นของแต่ละปีไม่ได้ จะเน้นการดูงบกระแสเงินสดแทน ซึ่งการรับรู้รายได้ทั้งสองวิธีจะสอดคล้อง มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดเฉพาะเรื่อง เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร และจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งสอดคล้องกับคำนิยามที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องการนำเสนองบการเงินและมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และข้อผิดพลาด (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ปรับปรุง 2560) ที่ต้องเปิดเผยข้อมูลนโยบายการบัญชีและการบันทึกบัญชีของกิจการที่มีสาระสำคัญในการนำเสนองบการเงินต่อบุคคลภายนอกและผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการ

5.2 ข้อเสนอแนะเพื่อนำไปใช้ในการวิจัยครั้งนี้

1. ผู้บริหารสามารถเลือกนโยบายการบัญชี การรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้ทั้ง 3 วิธี แต่จะให้ผลการดำเนินงานที่แตกต่างกัน ไม่สามารถนำงบการเงิน มาเปรียบกำไรขั้นต้น และวิเคราะห์ Ratio ได้
2. ผู้บริหารที่เลือกการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ จะเน้นเรื่องของรายได้สัมพันธ์กับค่าใช้จ่าย เพื่อวางแผนภาษีเพื่อให้มีอัตรากำไรขั้นต้นไม่แตกต่างกัน ไม่ว่าจะมียาได้น้อยหรือรายได้มาก ส่วนกลุ่มที่เลือกการรับรู้รายได้ตามค่างวดที่ถึงกำหนดชำระจะเน้นการรับรู้รายได้ที่สม่ำเสมอเพราะมีช่วงเวลาที่แน่นอนในการเรียกเก็บเงินและสามารถวางแผนจัดการกับลูกค้าได้อย่างมีระบบมากกว่า

5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรมีการศึกษาเชิงปริมาณของปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กับกลุ่มตัวอย่างในจังหวัดภาคกลาง และภาคอื่นๆ ต่อไป
2. งานวิจัยในอนาคตอาจศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกนโยบายการบัญชีการรับรู้รายได้ของ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ในประเภทที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หรือประเภทอื่นๆ
3. งานวิจัยในอนาคตอาจศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างวิธีการรับรู้รายได้กับผลการดำเนินงานของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

เอกสารอ้างอิง

- ชญานิษฐ์ อักษรสิทธิ์. (2552). การวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์การผลิตและการส่งออกยางพาราของไทย. วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ธนิตพงศ์ ไตรพัฒน์พัชร. (2552). การวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์การผลิตและการส่งออก ยางพาราของไทย. วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยศิลปากร.
- พนิต ธีรภาพวงศ์ (2550). **ภาษีบริษัทข้ามชาติ**. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : วิญญูชน
- พัชรา กลิ่นชวนชื่น. (2560). รายงานภาวะอุตสาหกรรมรายไตรมาส ตลาดที่อยู่อาศัยกรุงเทพฯและ **ปริมณฑล ไตรมาส 2/2560** : ธนาคารกรุงศรีอยุธยา.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). **มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs)**. ประกาศราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2554. [ออนไลน์]. ค้นเมื่อ 25 ธันวาคม 2561 จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (ปรับปรุง 2560 ก). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องการนำเสนองบการเงิน**. ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับปรับปรุง 2560.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (ปรับปรุง 2560 ข). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีและข้อผิดพลาด**. ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับปรับปรุง 2560.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2549). **แนวทางการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล**. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : วิญญูชน
- Holthausen and Leftwich. (1983). The Economic Consequences of Accounting Choice, Implications of Costly Contracting and Monitoring. **Journal of Accounting and Economics**, 5 (1). 77-117.
- Schilit, Perler, and Engelhart. (2018). **Financial Shenanigans**. (4th ed.). McGraw-Hill Education.