



## สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

30 กันยายน 2547

เรียน กรรมการผู้จัดการ

บริษัทจดทะเบียนทุกบริษัท

บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ขายแก่ประชาชนทุกบริษัท

ที่ กสท.ชส. (ว) ๖ /2547 เรื่อง ความเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจ  
อสังหาริมทรัพย์

ด้วยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้มีหนังสือที่  
สน. 283/2547 แจ้งความเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ภายใต้กรอบ  
มาตรฐานการบัญชี

สำนักงานจึงขอนำส่งหนังสือของสมาคมฯ ตามที่แนบมาพร้อมนี้เพื่อทราบและ  
ถือปฏิบัติ และ โดยที่ความเห็นของสมาคมฯ อยู่ภายใต้กรอบมาตรฐานการบัญชีที่มีผลใช้บังคับอยู่  
ในปัจจุบัน ดังนั้น หากบริษัทใดมีการบันทึกบัญชีไม่เป็นไปตามความเห็นดังกล่าว ขอให้ดำเนินการ  
แก้ไขในทันที เพื่อให้งบการเงินของบริษัทเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและพระราชบัญญัติหลักทรัพย์  
และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

อนึ่ง สำนักงานขอเรียนเพิ่มเติมว่า การที่บริษัทจะรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์  
ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จจะกระทำได้อีกต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 25.1 – 25.9  
ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เท่านั้น กล่าวคือ

“25. กิจการที่ค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว อาจเลือกรับรู้เป็นรายได้จากการ  
ขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขาย  
นั้น ๆ เข้าเงื่อนไขตามข้อ 25.1-25.9 ดังนี้

25.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญา  
จะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)

25.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

25.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

25.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า

ร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

25.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

25.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตาม โครงการที่เสนอขาย

25.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

25.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

25.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้ง หรือเมื่อผู้ขายประมาณ ได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ”

ทั้งนี้ กรณีการประเมินความสามารถทางการเงินตามข้อ 25.7 นั้น สำนักงานเห็นว่า หากบริษัทมีแหล่งเงินจากสถาบันการเงิน หรือเครดิตจากผู้รับเหมาก่อสร้าง หรือจากแหล่งอื่นที่เพียงพอ ที่จะสนับสนุนการก่อสร้างให้แล้วเสร็จได้ โดยไม่จำเป็นต้องพึ่งพินเงินผ่อนในอนาคตจากลูกค้า ก็จะเป็น ข้อบ่งชี้ถึงความสามารถทางการเงินและ โอกาสสำเร็จของการก่อสร้างที่ยอมรับได้ มิฉะนั้นบริษัทจะต้อง เปิดเผยข้อมูลอื่นที่สามารถยืนยัน โอกาสสำเร็จดังกล่าว

จึงเรียนมาเพื่อทราบและถือปฏิบัติ

ขอแสดงความนับถือ



(นายประสงค์ วินัยแพทย)

รองเลขาธิการ

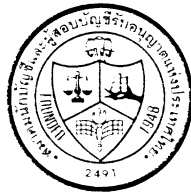
เลขาธิการ แทน

สิ่งที่ส่งมาด้วย หนังสือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย  
ที่ สน. 283/2547 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์  
ลงวันที่ 8 กันยายน 2547

ฝ่ายกำกับบัญชีตลาดทุน

โทร. 0-2252-3223 ต่อ 2014

สำเนาเรียน ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน  
ที่ปรึกษาทางการเงินที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน  
(หนังสือเวียนลักษณะนี้ปรากฏอยู่ใน website ของสำนักงานที่ [www.sec.or.th](http://www.sec.or.th)  
หัวข้อ “วิธีปฏิบัติทางบัญชี”)



## สมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

THE INSTITUTE OF CERTIFIED ACCOUNTANTS AND AUDITORS OF THAILAND

ที่ สน 283/2547

วันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2547

เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจสังหาริมทรัพย์

เรียน เลขาธิการ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

อ้างถึง หนังสือ ก.ล.ต. เลขที่ ช 5/2547 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2547

สิ่งที่ส่งมาด้วย ตัวอย่างวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจสังหาริมทรัพย์

ตามที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. มีนโยบายที่จะส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนรวมทั้งบริษัทที่ออกหลักทรัพย์แก่ประชาชนมีวิธีปฏิบัติในทางเดียวกันในการเปิดเผยข้อมูลและบันทึกบัญชีที่รอบคอบระมัดระวังและมีความชัดเจน ภายใต้กรอบมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และได้มีหนังสือขอความเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจสังหาริมทรัพย์ นั้น

สมาคมขอเรียน ดังนี้

### ● ประเด็น

ในกรณีที่บริษัทที่ประกอบธุรกิจสังหาริมทรัพย์รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ในขณะที่ได้รับเงินดาวน์เพียงบางส่วน และบางบริษัทขายบ้านก่อนเสร็จ ทำให้บริษัทยังคงมีความเสี่ยงที่อาจไม่สามารถปฏิบัติตามสัญญาจนเป็นเหตุในลูกค้าเลิกสัญญา ปัญหาดังกล่าวอาจทำให้ธุรกิจสังหาริมทรัพย์มีการรับรู้รายได้เร็วกว่าที่ควรจะเป็น

### ● แนวทางปฏิบัติ

สมาคมเห็นว่า ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สังหาริมทรัพย์ บริษัทสามารถรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหากเข้าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี โดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีการโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายให้ผู้ซื้อแล้ว อย่างไรก็ตามฝ่ายบริหารของบริษัทเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการประเมินความสามารถในการก่อสร้างให้แล้วเสร็จ และในกรณีที่มิชอบซึ่งงานก่อสร้างของบริษัทจะไม่แล้วเสร็จตามสัญญา บริษัทต้องหยุดรับรู้รายได้ทันที

ในกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้ติดต่อกันในระยะเวลา 3 งวดขึ้นไป บริษัทจดทะเบียนจะต้องหยุดรับรู้รายได้ทันที และต้องตัดรายการลูกหนี้หรือตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม (รายละเอียดตามสิ่งที่ส่งมาด้วย)

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

ขอแสดงความนับถือ

(ศาสตราจารย์เกษรี ฌรงค์เดช)

นายกสมาคม

สมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

444/1 ถนนสามเสน เขตดุสิต กรุงเทพฯ 10300

444/1 SAMSEN ROAD, DUSIT, BANGKOK 10300

TEL : 0 - 2668 - 8071 - 4, 0 - 2668 - 8535 - 8 FAX : 0 - 2243 - 7683, 0 - 2668 - 8539

Website : <http://www.icaat.or.th> E-mail Address : [icaat@icaat.or.th](mailto:icaat@icaat.or.th)

-สิ่งที่ส่งมาด้วย-

ที่ สน 191/2547 ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2547

ตัวอย่าง : บริษัท ก จำกัด ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์สร้างบ้านหลังหนึ่งในราคา 1,200,000 บาท โดยให้ลูกค้าผ่อนชำระทั้งหมด 12 งวด ๆ ละ 100,000 บาท ในไตรมาสที่ 1 ผู้ซื้อได้ชำระเงินค่างวดมาแล้ว 3 งวดรวม 300,000 บาท หลังจากนั้นลูกค้าได้ผิดนัดชำระค่างวดติดต่อกัน 3 งวด

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องของต้นทุนการก่อสร้างมีดังนี้

	ไตรมาสที่ 1	ไตรมาสที่ 2	ไตรมาส 3
ต้นทุนที่เกิดจริงจนถึงวันนี้	400,000	700,000	900,000
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก	600,000	300,000	100,000
รวมต้นทุนทั้งสิ้น	1,000,000	1,000,000	1,000,000
% ของงานที่ทำเสร็จ	40%	70%	90%
จำนวนเงินที่ได้รับจากลูกค้า	300,000	0	-

รายการบัญชีที่บันทึกในไตรมาสที่ 1

1. บันทึกงานระหว่างก่อสร้าง

เดบิต	งานระหว่างก่อสร้าง	400,000	บาท
เครดิต	วัตถุดิบ แรงงาน ค่าใช้จ่าย ฯลฯ	400,000	บาท

2. บันทึกเงินค่างวดที่รับจากลูกค้า (บันทึกตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ)

เดบิต	ลูกหนี้	300,000	บาท
เครดิต	เงินงวดที่เรียกเก็บจากลูกค้า	300,000	บาท

3. บันทึกการรับชำระเงินจากลูกหนี้

เดบิต	เงินสด	300,000	บาท
เครดิต	ลูกหนี้	300,000	บาท

4. ณ วันสิ้นงวด บันทึกรับรู้รายได้ค่าก่อสร้าง และต้นทุนค่าก่อสร้าง

เดบิต	งานระหว่างก่อสร้าง	80,000	บาท
	ต้นทุนขาย	400,000	บาท
เครดิต	รายได้จากการขาย (40% X 1,200,000 บาท)	480,000	บาท

\* งานระหว่างก่อสร้างจะมียอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 มีนาคม 25X1

$$= 400,000 + 80,000 = 480,000 \text{ บาท}$$

ในไตรมาสที่ 2 ลูกค้าผิदनัดชำระหนี้ติดต่อกัน 3 งวด ดังนั้น บริษัท ก จำกัด จะต้องหยุดรับรู้รายได้และสมมติว่าลูกค้าไม่สามารถขอเงินค่างวดที่ผ่อนชำระแล้วคืนจากบริษัทอสังหาริมทรัพย์ได้ แต่บริษัทอยู่ระหว่างการดำเนินการตามกฎหมายเพื่อริบเงินค่างวดที่ลูกค้าชำระให้แล้ว

รายการบันทึกบัญชีที่บันทึกในไตรมาสที่ 2

- บันทึกงานระหว่างก่อสร้าง

เดบิต	งานระหว่างก่อสร้าง	300,000	บาท
	เครดิต	วัตถุดิบ แรงงาน ค่าใช้จ่าย ฯลฯ	300,000 บาท
- บันทึกเงินค่างวดที่เรียกเก็บจากลูกค้า (บันทึกตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ) จำนวน 3 งวด

เดบิต	ลูกหนี้	300,000	บาท
	เครดิต	เงินงวดที่เรียกเก็บจากลูกค้า	300,000 บาท
- โอนกลับรายการเงินงวดที่เรียกเก็บจากลูกค้าและบันทึกค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ

เดบิต	เงินงวดที่เรียกเก็บจากลูกค้า	600,000	บาท
	(300,000 + 300,000 บาท)		
	เครดิต	ลูกหนี้ (หรือค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ)	300,000 บาท
		เจ้าหนี้เงินมัดจำ	300,000 บาท
- บันทึกลดราคาตามบัญชีของงานระหว่างก่อสร้างเท่ากับกำไรขั้นต้นที่รับรู้แล้ว เพื่อให้งานระหว่างก่อสร้างมียอดคงเหลือเท่ากับราคาทุน

เดบิต	ขาดทุนจากลูกหนี้ผิदनัดชำระหนี้	80,000	บาท
	เครดิต	งานระหว่างก่อสร้าง	80,000 บาท

กำไรขั้นต้นที่รับรู้แล้ว = 480,000 - 400,000 = 80,000 บาท

งานระหว่างก่อสร้างจะมียอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X1

= 480,000 + 300,000 - 80,000 = 700,000 บาท

รายการบันทึกบัญชีที่บันทึกในไตรมาสที่ 3

- เมื่อบริษัทดำเนินการตามกฎหมายเรียบร้อยแล้วและมีสิทธิริบมัดจำจากลูกค้าได้

เดบิต	เจ้าหนี้เงินมัดจำ	300,000	บาท
	เครดิต	รายได้จากการริบมัดจำ	300,000 บาท
- บันทึกงานระหว่างก่อสร้าง

เดบิต	งานระหว่างก่อสร้าง	200,000	บาท
	เครดิต	วัตถุดิบ แรงงาน ค่าใช้จ่าย ฯลฯ	200,000 บาท

ถ้าลูกค้ารายใหม่มาติดต่อบางเงินดาวและผ่อนชำระเงิน 300,000 บาท

3.	บันทึกเงินค่างวดที่เรียกเก็บจากลูกค้า (บันทึกตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ)			
	เดบิต	ลูกหนี้	300,000	บาท
		เครดิต	เงินงวดที่เรียกเก็บจากลูกค้า	300,000 บาท
4.	บันทึกการรับชำระเงินจากลูกหนี้			
	เดบิต	เงินสด	300,000	บาท
		เครดิต	ลูกหนี้	300,000 บาท
5.	เดบิต	งานระหว่างก่อสร้าง	180,000	บาท
		ต้นทุนขาย	900,000	บาท
		เครดิต	รายได้จากการขาย	1,080,000 บาท
			(1,200,000 บาท X 90%)	
			งานระหว่างก่อสร้างจะมียอดคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25X1	
			= 700,000+200,000+180,000 = 1,080,000 บาท	