

การบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง

Accounting for Construction Contracts

- ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่องที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้าง ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้และต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง ประเด็นหลักทางการบัญชีที่เกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง คือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้าง *เนื่องจากลักษณะของงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีวันที่เริ่มต้นก่อสร้างกับวันที่สิ้นสุดการก่อสร้างต่างรอบบัญชีกัน* มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้เกณฑ์การรับรู้รายการตามที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการควรรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- **สัญญาก่อสร้าง** หมายถึง สัญญาที่สร้างขึ้นโดยเฉพาะ เพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อเพลิง ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ อุโมงค์ เป็นต้น หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือพึ่งพากัน ในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย เช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้างโรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน
- **การรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้าง** ได้กล่าวถึงลักษณะของสัญญาก่อสร้างไว้ 2 ลักษณะ คือ
 1. สัญญาคงที่ (Fixed-price Contract) หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่ หรือด้วยอัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่ตกลงกัน ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา
 2. สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม (Cost-plus Contract) หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุนตามที่ ตกลงกันบวกส่วนเพิ่ม ซึ่งส่วนเพิ่มนั้นกำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าวหรือเป็นจำนวนคงที่

- เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์แต่ละ รายการต้องถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไข ทุกข้อต่อไปนี้
 1. สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน
 2. สินทรัพย์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนั้นกิจการผู้รับงาน ก่อสร้างและลูกค้าสามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ แต่ละรายการได้ และ
 3. ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์แต่ละรายการสามารถระบุได้

- รายได้ค่าก่อสร้าง (contract revenue) รายได้ค่าก่อสร้างต้องประกอบด้วย
 1. จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา (Initial price) และ
 2. จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการดัดแปลงงาน (Variations) การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้
 - 2.1 อยู่ในขอบเขตของการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้ และ
 - 2.2 สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

- ต้นทุนการก่อสร้าง (Contract costs) ต้นทุนการก่อสร้างต้องประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้
 1. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรง (related directly) กับงานก่อสร้างตามสัญญา เช่น ค่าแรงงาน ต้นทุนวัสดุ ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น
 2. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไป ซึ่งสามารถปันส่วน (allocated) ให้กับงานก่อสร้าง เช่น ค่าประกันภัย ต้นทุนการออกแบบ ต้นทุนการกู้ยืม เป็นต้น
 3. ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง (chargeable) ได้ ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาก่อสร้าง ได้แก่ ต้นทุนการบริหาร และต้นทุนในการพัฒนา
 4. ต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญา (a cost of obtaining the contract) เช่น เงินที่จ่ายให้ผู้รับเหมาช่วง ต้นทุนในการประมูลราคา ค่าเดินทางไปยื่นข้อเสนอ ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ค่านายหน้าพนักงานขาย

กิจการต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยการวัดระดับความก้าวหน้าของการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ด้วยวิธีผลลัพธ์ (Output Method) หรือ วิธีป้อนจ่ายนำเข้า(Input Method)

วิธีผลผลิต - เป็นการอ้างอิงงานที่ทำเสร็จ (ประมาณจากหน่วยของผลลัพธ์ที่ได้) เทียบกับงานที่ยังคงเหลืออยู่ภายใต้สัญญา

วิธีป้อนจ่ายนำเข้า - เป็นการวัดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุน (ประมาณจากต้นทุนที่เกิดขึ้น) หรือ ประมาณจากความพยายามที่เกิดขึ้น โดยใช้ตัววัดค่าอื่นๆ เช่น ชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร ปริมาณวัสดุดิบ

ตัวอย่างที่ 3.1 การบัญชีสัญญาก่อสร้าง – วิธีป้อนจ่ายนำเข้า

บริษัท ม.112 ก่อสร้าง จำกัด รับเหมาก่อสร้างอาคารที่จอดรถในย่านใจกลางเมืองแห่งหนึ่ง เมื่อ กรกฎาคม 25x1 กำหนดแล้วเสร็จในเดือน ธันวาคม 25x3 งานก่อสร้างถือเป็นภาระเดียวที่ต้องทำ ราคาตามสัญญาก่อสร้าง 8,400,000 บาท บริษัทประมาณไว้ในขณะรับงานว่า ต้นทุนงานก่อสร้างทั้งสิ้น 6,000,000 บาท เมื่อสิ้นปี 25x2 ได้ประมาณราคาทุนทั้งสิ้นใหม่ ปรากฏว่าต้นทุนเพิ่มขึ้นเป็น 6,400,000 บาท ข้อมูลที่เกิดขึ้นและคาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นดังนี้

รายการ / ปี	25x1	25x2	25x3
รายได้ค่าก่อสร้างที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา	8,400,000	8,400,000	8,400,000
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	3,000,000	4,400,000	6,400,000
ต้นทุนที่ต้องจ่ายเพิ่มถึงงานแล้วเสร็จ	3,000,000	2,000,000	-
กำไรที่ประมาณไว้	2,400,000	2,000,000	2,000,000
เงินงวดที่เรียกเก็บจนถึงปัจจุบัน	2,700,000	5,500,000	8,400,000
เงินสดที่ได้รับจนถึงปัจจุบัน	2,400,000	5,000,000	8,400,000

จากข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างข้างต้น สามารถแสดงตารางการคำนวณประกอบการบันทึกการการค้าเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างตามหลักการในการบันทึกบัญชีรายได้ตามอัตราส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลารายงาน ตามอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จ

หน่วย : บาท

รายการ	25x1	25x2	25x3
1. ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน			
2. ต้นทุนที่ต้องจ่ายเพิ่มจนถึงงานเสร็จ			
3. ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น			
4. การคำนวณอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จของแต่ละปี (ระดับความก้าวหน้า) = ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงสิ้นปี / ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น			
5. อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จของแต่ละปี			
6. รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา			
7. การคำนวณรายได้ค่าก่อสร้างตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละปี = รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา x อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จของแต่ละปี			
8. รายได้ค่าก่อสร้างตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละปี			
9. การคำนวณรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ในแต่ละปี = รายได้ค่าก่อสร้างตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ - รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ในปีก่อน			
10. รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ในแต่ละปี			
11. ต้นทุนก่อสร้างที่รับรู้ในแต่ละปี			
12. กำไรขั้นต้นของงานก่อสร้างที่รับรู้ในแต่ละปี			

รายการที่ 1 บันทึกการรับเงินล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างเพื่อซื้อวัสดุและค่าใช้จ่าย

	25x1	25x2	25x3
เดบิต เงินสด / เงินฝากธนาคาร	xxx	xxx	xxx
เครดิต ต้นทุนการก่อสร้าง	xxx	xxx	xxx

รายการที่ 2 บันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานก่อสร้าง

	25x1	25x2	25x3
เดบิต งานระหว่างก่อสร้าง			
เครดิต วัสดุดิบ / ค่าแรง / ค่าใช้จ่าย			

รายการที่ 3 บันทึกรายได้และต้นทุนงานก่อสร้าง

	25x1	25x2	25x3
เดบิต ต้นทุนงานก่อสร้าง			
เดบิต งานระหว่างก่อสร้าง			
เครดิต รายได้ค่าก่อสร้าง			

รายการที่ 4 บันทึกค่าก่อสร้างที่ออกบิลเรียกเก็บเงิน

	25x1	25x2	25x3
เดบิต ลูกหนี้ - ผู้จ้างเหมา			
เครดิต เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง			

รายการที่ 5 บันทึกเงินที่รับได้

	25x1	25x2	25x3
เดบิต เงินสด			
เครดิต ลูกหนี้ - ผู้จ้างเหมา (เมื่อรับชำระหนี้จากลูกหนี้การค้าโดยปกติ ลูกค้าจะหักเงินประกันผลงานไว้บางส่วน และจะคืนเงินให้กิจการเมื่อส่งมอบงานแล้ว)			

รายการที่ 6 สิ้นงวดปิดบัญชี

	25x1	25x2	25x3
เดบิต รายได้ค่าก่อสร้าง			
เครดิต ต้นทุนการก่อสร้าง			
เครดิต กำไรขั้นต้น			

รายการที่ 7 ปิดงานก่อสร้าง

	25x1	25x2	25x3
เดบิต เรียกเก็บเงินตามสัญญาก่อสร้าง			
เครดิต งานระหว่างก่อสร้าง			

การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

บริษัท ม.112 ก่อสร้าง จำกัด
 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)
 สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

	25x1	25x2	25x3
รายได้ค่าก่อสร้าง	4,200,000	1,575,000	2,625,000
ต้นทุนการก่อสร้าง	<u>3,000,000</u>	<u>1,400,000</u>	<u>2,000,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>1,200,000</u>	<u>175,000</u>	<u>625,000</u>

หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ จึงไม่มีการรับรู้กำไร (Zero Profit) วิธีนี้เรียกว่า วิธีการรับรู้รายได้โดยไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น

จากตัวอย่างที่ 3.1 กรณีไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ

	25x1	25x2	25x3
รายได้ค่าก่อสร้างที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา	8,400,000	8,400,000	8,400,000
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นถึงปัจจุบัน	3,000,000	4,400,000	6,400,000
ต้นทุนที่ต้องจ่ายเพิ่มถึงงานแล้วเสร็จ	NA	NA	NA

การคำนวณรายได้ที่รับรู้ และกำไรขั้นต้นที่รับรู้เป็นดังนี้

	25x1	25x2	25x3
ต้นทุนที่รับรู้ในปีปัจจุบัน	3,000,000	1,400,000	2,000,000
รายได้ที่รับรู้ในปีปัจจุบัน	3,000,000	1,400,000	4,000,000
∴ กำไรขั้นต้น	- 0 -	- 0 -	2,000,000

ตัวอย่างที่ 3.2 ขาดทุนในปีปัจจุบัน แต่งานก่อสร้างยังมีกำไร - วิธีปจยนำเข้า

จากตัวอย่างที่ 3.1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 บริษัทประมาณว่าต้องจ่ายค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างอีก 2,400,000 บาท แทนที่จะเป็น 2,000,000 บาท จึงจะทำให้งานก่อสร้างเสร็จสิ้นลงได้

สมมติว่าข้อมูลอื่นๆ คงเดิม บริษัทจะคำนวณระดับความก้าวหน้า เมื่อสิ้นปี 25x2 และผลขาดทุนที่จะต้องบันทึกบัญชี

	25x2
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	
ต้นทุนที่ต้องจ่ายเพิ่มถึงงานแล้วเสร็จ	
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	
ระดับความก้าวหน้า	=
รายได้ที่เกิดขึ้นจนถึงปี 25x2	=
	=
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปี 25x2	=
∴ กำไรที่เกิดขึ้นถึงปี 25x2	=
กำไรที่รับรู้แล้วในปี 25x1	=
กำไรที่รับรู้ปีก่อนสูงเกินไปถือเป็นขาดทุนในปีนี้	=

การบันทึกรายการ ของปี 25x2 เฉพาะรายการที่เปลี่ยนแปลง

รายการที่ 3 บันทึกรายได้และต้นทุนงานก่อสร้าง

เดบิต ต้นทุนงานก่อสร้าง		
เครดิต รายได้ค่าก่อสร้าง (8,400,000 × 64.70%) – 4,200,000		
เครดิต งานระหว่างก่อสร้าง (ขาดทุนขั้นต้น)		

รายการที่ 6 สิ้นงวดปิดบัญชี

เดบิต รายได้ค่าก่อสร้าง		
เดบิต ขาดทุนจากการก่อสร้าง		
เครดิต ต้นทุนการก่อสร้าง		

จากการประมาณการใหม่ ระดับความก้าวหน้าในปี 25x2 เปลี่ยนจาก 68.75% เป็น รายได้ค่าก่อสร้างของปี 25x2 จึงต้องคำนวณใหม่จะได้เท่ากับ บาท และเมื่อทำการปิดบัญชี จะทำให้เกิดขาดทุนที่ต้องรับรู้ในปีนี้ เท่ากับ บาท บันทึกปรับกับบัญชีงานระหว่างก่อสร้าง

ตัวอย่างที่ 3.3 งานก่อสร้างที่มีผลขาดทุน – วิธีปัจจุบันนำเข้า

จากตัวอย่างที่ 3.1 สมมติว่า เมื่อ 31 ธันวาคม 25x2 บริษัทประมาณว่าจะต้องจ่ายค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างจนกระทั่งงานเสร็จอีกเป็นจำนวน 4,400,000 บาท แทนที่จะเป็น 2,000,000 บาท การกะประมาณที่คิดไว้แต่เดิมจะเปลี่ยนแปลงไปดังนี้

	25x1	25x2
รายได้ค่าก่อสร้างที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา		
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น		
กำไรที่ประมาณไว้		

งานก่อสร้างมีผลขาดทุนทั้งสิ้น 400,000 บาท บริษัทต้องยกเลิกกำไรที่รับรู้ได้ในปี 25x1 จำนวน บาท รวมผลขาดทุนที่ต้องรับรู้ในปี 25x2 = บาท สามารถคำนวณผลขาดทุนของปี 25x2 และปี 25x3 ได้ดังนี้

งานก่อสร้างมีผลขาดทุนทั้งสิ้น บาท บริษัทต้องยกเลิกกำไรที่รับรู้ได้ในปี 25x1 จำนวน บาท
 รวมผลขาดทุนที่ต้องรับรู้ในปี 25x2 = บาท สามารถคำนวณผลขาดทุนของปี 25x2
 และปี 25x3 ได้ดังนี้ การคำนวณผลขาดทุนในปี 25x2 แสดงดังนี้

	25x2
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	
ต้นทุนที่ต้องจ่ายเพิ่มถึงงานแล้วเสร็จ	
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	
ระดับความก้าวหน้า =	
รายได้ที่เกิดขึ้นจนถึงปี 25x2 =	
	=
รายได้ที่รับรู้ในปี 25x1 =	
รายได้ที่รับรู้ในปีนี้ =	
ต้นทุนที่รับรู้ในปีนี้ =	
ผลขาดทุนในปีนี้ =	

การคำนวณผลขาดทุนในปี 25x3 แสดงดังนี้

	25x3
รายได้ที่รับรู้ในปี 25x3 =	
	=
ต้นทุนที่รับรู้ในปี 25x3 =	
ผลขาดทุนในปี 25x3 =	

ต้นทุนที่รับรู้ในปี 25x2 จำนวน 1,400,000 บาท ต้องบวกเพิ่มด้วย ขาดทุนของปี 25x3 จำนวน 200,000 บาท ทั้งนี้
 รวมผลขาดทุนในปี 25x2 เท่ากับ 1,600,000 บาท บันทึกแยกเป็นการยกเลิกกำไรที่รับรู้ในปี 25x1 จำนวน 1,200,000 บาท และ
 สำรองเผื่อขาดทุนงานก่อสร้าง จำนวน 400,000 บาท

การบันทึกรายการในปี 25x2 เฉพาะรายการที่เปลี่ยนแปลง

รายการที่ 3 บันทึกรายได้และต้นทุนงานก่อสร้าง

เดบิต ต้นทุนงานก่อสร้าง		
เครดิต งานระหว่างก่อสร้าง (ขาดทุนขั้นต้น)		
ประมาณการหนี้สินขาดทุนจากงานก่อสร้าง		

รายการที่ 6 สิ้นงวดปิดบัญชี

เดบิต ขาดทุนจากการก่อสร้าง		
เครดิต ต้นทุนการก่อสร้าง		

การบันทึกรายการในปี 25x3 เฉพาะรายการที่เปลี่ยนแปลง

รายการที่ 2 บันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานก่อสร้าง

เดบิต งานระหว่างก่อสร้าง		
เครดิต วัสดุดิบ / ค่าแรง / ค่าใช้จ่าย		

รายการที่ 3 บันทึกรายได้และต้นทุนงานก่อสร้าง

เดบิต ต้นทุนงานก่อสร้าง (4,400,000 - 200,000)		
เครดิต รายได้ค่าก่อสร้าง		

รายการที่ 6 สิ้นงวดปิดบัญชี

เดบิต รายได้ค่าก่อสร้าง		
เครดิต ต้นทุนงานก่อสร้าง		

รายการที่ 7 ปิดงานก่อสร้าง

เดบิต เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง		
เครดิต งานระหว่างก่อสร้าง		
เดบิต ประมาณการหนี้สินระหว่างก่อสร้าง		
เครดิต งานระหว่างก่อสร้าง		