

อ้างถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง สัญญามี 2 ลักษณะ คือ สัญญาราคาคงที่และสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างจะรับรู้ได้ต่อเมื่อสามารถประมาณผลของงานได้อย่างน่าเชื่อถือ

ก. 1) ถ้ากิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้และต้นทุนค่าก่อสร้างอย่างไร

2) กรณีสัญญาประเภทต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือได้อย่างไร

(5 คะแนน)

#### แนวคำตอบข้อ ก 1)

##### การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง

เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับต้นทุนนั้นคืน และ
2. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย

##### กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันที

กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เป็นค่าใช้จ่ายทันที ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเรียกคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นจากลูกค้าซึ่งกิจการอาจจำเป็นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ได้แก่

1. สัญญาที่ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายอย่างสมบูรณ์เนื่องจากมีข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความถูกต้องของสัญญา
2. งานก่อสร้างตามสัญญาจะสำเร็จหรือไม่ขึ้นอยู่กับผลการตัดสินคดีหรือการตีความกฎหมาย
3. งานก่อสร้างเกี่ยวข้องกับบอสังหาริมทรัพย์ที่อาจถูกเวนคืนหรือยึดคืน
4. ลูกค้าไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาก่อสร้าง หรือ
5. กิจการผู้รับงานก่อสร้างไม่สามารถปฏิบัติให้เสร็จสิ้นหรือบรรลุภาระผูกพันตามสัญญาก่อสร้างได้

#### แนวคำตอบข้อ ก 2)

ในกรณีที่สัญญาเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง และ
2. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่าจะกิจการสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่

ข. บริษัท คนรัก PC จำกัด ทำสัญญาก่อสร้าง มูลค่างานตามสัญญา 50 ล้านบาท ณ วันทำสัญญาได้ประมาณการต้นทุนค่าก่อสร้างเริ่มแรกไว้ทั้งสิ้น 40 ล้านบาท ระยะเวลา 3 ปี ตั้งแต่ปี 25x4-25x6 และบริษัทบันทึกต้นทุนก่อสร้าง ณ วันสิ้นปี

ข้อมูลเพิ่มเติม :

	ปีที่ 25x4	ปีที่ 25x5	ปีที่ 25x6
ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างปี	18,000,000	15,600,000	17,400,000
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจนแล้วเสร็จ	27,000,000	14,400,000	0
เงินเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง	20,000,000	15,000,000	15,000,000
เงินรับชำระจากผู้ว่าจ้าง	14,000,000	18,000,000	18,000,000

### ให้ทำ

- คำนวณกำไรของสัญญาก่อสร้างนี้พร้อมคำนวณประกอบ
- คำนวณรายได้ค่าก่อสร้าง ต้นทุน และกำไร ของปี 25x4-25x6 (แสดงวิธีคำนวณ)
- บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป บัญชี รายได้ ต้นทุนและกำไร ของแต่ละปี
- จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ของแต่ละปี
- ถ้าปี 25x5 ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจนแล้วเสร็จเปลี่ยนจาก 14,400,000 บาท เป็น 26,400,000 บาท ให้แสดงการคำนวณ รายได้ ต้นทุน และกำไรในปี 25x5

### แนวคำตอบให้ทำ 1

#### คำนวณกำไรของสัญญาก่อสร้างนี้

	(หน่วย:บาท)		
	25x4	25x5	25x6
มูลค่าตามสัญญา	50,000,000	50,000,000	50,000,000
หัก ประมาณการต้นทุนรวม (ดูการคำนวณให้ทำ 2)	45,000,000	48,000,000	51,000,000
ประมาณการกำไร	5,000,000	2,000,000	(1,000,000)

**แนวคำตอบให้ทำ 2**

**คำนวณรายได้ค่าก่อสร้าง ต้นทุน และกำไร ของปี 25x4-25x6 (แสดงวิธีคำนวณ)**

(หน่วย:บาท)

รายการ	ปี 25x4	ปี 25x5	ปี 25x6
<b>การคำนวณอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ</b>			
ต้นทุนก่อสร้างที่เกิดขึ้นถึงสิ้นปี	18,000,000	33,600,000	51,000,000
<b>บวก</b> ต้นทุนคาดว่าจ่ายเพิ่มอีก	27,000,000	14,400,000	-
<b>หัก</b> ต้นทุนที่ซื้อเพื่อใช้ปิดไป	-	-	-
ต้นทุนทั้งหมดโดยประมาณ	45,000,000	48,000,000	51,000,000
<b>อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จถึงปัจจุบัน</b>	$= 18,000,000 \times \frac{100}{45,000,000}$ = 40%	$= 33,600,000 \times \frac{100}{48,000,000}$ = 70%	$= 51,000,000 \times \frac{100}{51,000,000}$ = 100%
<b>การคำนวณรายได้ และกำไรขั้นต้น</b>			
รายได้ก่อสร้างสะสมถึงสิ้นปี	= 50,000,000 x 40% = 20,000,000	= 50,000,000 x 70% = 35,000,000	= 50,000,000 x 100% = 50,000,000
<b>หัก</b> รายได้ที่รับรู้แล้วสะสมถึงสิ้นปีก่อน	-0-	20,000,000	35,000,000
รายได้ก่อสร้างในแต่ละปี	20,000,000	15,000,000	15,000,000
<b>หัก</b> ต้นทุนก่อสร้างในแต่ละปี	18,000,000	15,600,000	17,400,000
กำไรขั้นต้นในแต่ละปี	2,000,000	(600,000)	(2,400,000)
กำไรจากการก่อสร้างโดยประมาณ	5,000,000	2,000,000	(1,000,000)

**แนวคำตอบให้ทำ 3**

**สมุดรายวันทั่วไป**

(หน่วย:บาท)

รายการ	ปี 25x4	ปี 25x5	ปี 25x6
งานระหว่างก่อสร้าง	18,000,000	15,600,000	17,400,000
,ค่าแรงงาน ,วัสดุดิบค่าใช้จ่ายก่อสร้าง	18,000,000	15,600,000	17,400,000
(บันทึกต้นทุนเกี่ยวกับงานก่อสร้าง)			
ลูกหนี้	20,000,000	15,000,000	15,000,000
เงินงวดเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง	20,000,000	15,000,000	15,000,000
(บันทึกการเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง)			
เงินสด	14,000,000	18,000,000	18,000,000
ลูกหนี้	14,000,000	18,000,000	18,000,000
(บันทึกการรับชำระเงินจากผู้ว่าจ้าง)			
ต้นทุนค่าก่อสร้าง	18,000,000	15,600,000	17,400,000
งานระหว่างก่อสร้าง	2,000,000		
รายได้ค่าก่อสร้าง	20,000,000	15,000,000	15,000,000
<b>งานระหว่างก่อสร้าง</b>		<b>600,000</b>	<b>2,400,000</b>
(บันทึกรายได้ ต้นทุน และกำไรขั้นต้น)			
เงินงวดเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง			50,00,000
งานระหว่างก่อสร้าง			50,000,000
(บันทึกการส่งมอบงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ)			

บริษัท คนรัก PC จำกัด  
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 25x5 25x6

	หมายเหตุ	25x4	25x5	25x6
รายได้ค่าก่อสร้าง	4	20,000,000	15,000,000	15,000,000
หัก ต้นทุนค่าก่อสร้าง		18,000,000	15,600,000	17,400,000
กำไรขั้นต้น		<u>2,000,000</u>	<u>(600,000)</u>	<u>(2,400,000)</u>

**แนวคำตอบให้ทำ 4**

บริษัท คนรัก PC จำกัด  
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 25x5 25x6

สินทรัพย์หมุนเวียน	หมายเหตุ	25x4	25x5	25x6
ลูกหนี้		6,000,000	3,000,000	-0-
งานระหว่างก่อสร้าง				
หัก เงินงวดเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง				
รายได้ค่าก่อสร้างที่ยังไม่ได้เรียกชำระ	4	-0-	-0-	-0-
<b>หนี้สินหมุนเวียน</b>				
เงินงวดเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง			-0-	
หัก งานระหว่างก่อสร้าง			-0-	
เงินเรียกเก็บล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้าง			-0-	-0-

หมายเหตุประกอบงบ

หมายเหตุที่ 4 บริษัทบันทึกรายได้ค่าก่อสร้างตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ คำนวณโดยเปรียบเทียบต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงวันสิ้นงวดกับต้นทุนงานก่อสร้างทั้งหมดที่คาดว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญารายได้ที่รับรู้แล้วแต่ยังไม่ถึงกำหนดเรียกชำระตามสัญญาแสดงไว้เป็นรายได้ค่าก่อสร้างที่ยังไม่ได้เรียกชำระในงบแสดงฐานะการเงิน

**แนวคำตอบให้ทำ 5**

**ปี 25x5 ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจนแล้วเสร็จเปลี่ยนจาก 14,400,000 บาท เป็น 26,400,000 บาทให้แสดงการคำนวณ รายได้ ต้นทุน และกำไรในปี 25x5**

(หน่วย:บาท)

รายการ	ปี 25x4	ปี 25x5
<b>การคำนวณอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ</b>		
ต้นทุนก่อสร้างที่เกิดขึ้นถึงสิ้นปี	18,000,000	33,600,000
<b>บวก</b> ต้นทุนคาดว่าจะจ่ายเพิ่มอีก	27,000,000	<b>26,400,000</b>
<b>หัก</b> ต้นทุนที่ซื้อเพื่อใช้ปีถัดไป	-	-
ต้นทุนทั้งหมดโดยประมาณ	45,000,000	<b>60,000,000</b>
<b>อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จถึงปัจจุบัน</b>	$= 18,000,000 \times \frac{100}{45,000,000}$ = 40%	$= 33,600,000 \times \frac{100}{60,000,000}$ = 56%
<b>การคำนวณรายได้ และกำไรขั้นต้น</b>		
รายได้ก่อสร้างสะสมถึงสิ้นปี	= 50,000,000 x 40% = 20,000,000	(18,000,000+15,600,000) <b>= 33,600,000</b>
<b>หัก</b> รายได้ที่รับรู้แล้วสะสมถึงสิ้นปีก่อน	-0-	20,000,000
รายได้ก่อสร้างในแต่ละปี	20,000,000	13,600,000
<b>หัก</b> ต้นทุนก่อสร้างในแต่ละปี	18,000,000	15,600,000
<b>หัก</b> ประมาณการหนี้สินขาดทุนจากงานก่อสร้าง		<b>10,000,000</b>
กำไรขั้นต้นในแต่ละปี	2,000,000	(12,000,000)
กำไรจากการก่อสร้างโดยประมาณ	5,000,000	(10,000,000)

จากข้างต้น จะเห็นว่าปี 25x5 มีผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น 10,000,000 บาท ซึ่งต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดทันที โดยไม่คำนึงว่าขั้นความสำเร็จของงานจะคิดเป็นร้อยละ 56 เท่านั้น