



บทที่ 6

บทสรุปและขอเสนอแนะ

สรุปผลการศึกษา

ในปัจจุบันวิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาวที่ยอมรับกันโดยทั่วไปมี 2 วิธีคือ

1. วิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จตามสัญญา วิธีนี้จะยอมรับรูรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณผลกำไรต่อเมื่องานเสร็จหรือเกือบเสร็จตามสัญญา โดยฉบับที่ต้นทุนส่วนที่ยังก่อสร้างไม่เสร็จ เป็นงานระหว่างก่อสร้างและรายรับที่รับมาก่อนเป็นรายรับรับล่วงหน้า

2. วิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้จะยอมรับรูรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณผลกำไรตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ในระหว่างงวดกิจการจะต้องทราบยอดรวมของรายรับที่จะได้รับทั้งหมดและยอดรวมของค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมด เพื่อจะได้คำนวณหารายได้หรือค่าใช้จ่ายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

ผู้รับ เหมามาหรือบริษัทก่อสร้างในประเทศไทยยังคงนิยมใช้อยู่ทั้ง 2 วิธี ดังจะเห็นจากผลการสัมภาษณ์ บริษัทก่อสร้าง 3 แห่ง 2 แห่งใช้วิธีการยอมรับรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และอีก 1 แห่งใช้วิธีการยอมรับรายได้เมื่องานเสร็จ เพราะถ้าไม่คำนึงถึงผลทางด้านกฎหมายภาษีอากรแล้วทั้ง 2 วิธีต่างก็มีทั้งข้อดีและข้อเสียจะมากหรือน้อยขึ้นกับวิธีการและความสามารถของผู้ใช้ แต่ถ้าพูดถึงทางด้านกฎหมายภาษีอากรแล้วในปัจจุบันทางกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ กิจการใดที่ใช้วิธีนี้เมื่อถูกเรียกตรวจสอบทางกรมสรรพากรจะทำการปรับรายได้และรายจ่ายของทุกปีที่ตรวจสอบให้เป็นแบบ วิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ โดยถือรายรับตามใบแจ้งหนี้ที่ผู้จ้างเซ็นรับรองแล้วและรายจ่ายตามงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงในการคำนวณผลกำไรสุทธิ

ปัญหาของวิธีการบัญชี

ในแต่ละวิธีต่างก็มีทั้งข้อดีและข้อเสีย ต่างก็มีปัญหาในวิธีการของตน ดังนี้

1. แบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ ปัญหาอยู่ที่กิจการไม่สามารถเสนอผลการดำเนินงานได้อย่างสม่ำเสมอ ถึงแม้ว่ากิจการจะดำเนินงานมาอย่างสม่ำเสมอแต่ก็มีข้อดีอยู่ที่ว่าสามารถสรุปผลกำไรขาดทุนในแต่ละงานได้อย่างถูกต้อง
2. แบบวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้สามารถแสดงผลการดำเนินงานได้ตามการดำเนินงานที่แท้จริง ถ้ากิจการดำเนินงานอย่างสม่ำเสมอการแสดงผลการดำเนินงานก็จะเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ แต่ปัญหาคืออยู่ที่การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

ส่วนใหญ่การทำงานกับหน่วยราชการจะระบุให้สามารถเบิกเงินได้เป็นงวด ๆ ตามหน่วยย่อยของงานที่ทำเสร็จ ดังนั้นจำนวนรายรับตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จมักจะไม่แตกต่างไปจากใบแจ้งหนี้เท่าใดนัก เพราะผู้รับเหมาส่วนใหญ่ต้องการเบิกเงินให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้อยู่แล้ว เมื่อมีสิทธิที่จะเบิกเท่าใดก็จะเบิกจนหมดเท่านั้น ไม่ค่อยมีงานระหว่างทำคงเหลืออยู่ ปัญหาเรื่องการจะคำนวณรายรับเพื่อการทำบัญชีก็เป็นอันหมดไปแต่อย่างไรก็ตามกับบัญชีก็ต้องคอยสังเกตดูอยู่เสมอว่าจะมีเหตุการณ์ผิดปกติหรืออาจมีปัญหาในบางงวดที่ทำงานเสร็จแล้ว แต่ผู้ว่าจ้างยังไม่ยอมรับมอบ เพราะไม่ได้มาตรฐานตามที่กำหนดไว้ทำให้ไม่สามารถเบิกเงินได้ต้องเลื่อนไปเก็บเงินในงวดหน้า จึงต้องถือเป็นงานระหว่างทำยกไปในงวดหน้า

ส่วนปัญหาทางด้านรายจ่ายนั้น ตามทฤษฎีกำหนดว่าจะต้องสามารถประมาณค่าใช้จ่ายทั้งหมดของงานให้ได้และหาค่าใช้จ่ายของแต่ละงวดคิดตามอัตราส่วนของรายรับ วิธีการนี้ในทางปฏิบัติออกจะมีปัญหาอยู่มาก ปัญหาเกิดอยู่ที่การประมาณค่าใช้จ่ายทั้งหมดเพราะกิจการสามารถหาค่าใช้จ่ายทั้งหมดได้ถ้าทราบค่าประมาณหักด้วยอัตราผลกำไรที่กิจการต้องการแต่ปัญหาส่วนใหญ่จะอยู่ที่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเพราะกิจการจะต้องสามารถควบคุมค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริงให้เป็นไปตามที่ประมาณไว้มิให้มีการรั่วไหล มิฉะนั้นแล้วผลการคำนวณจะผิดไปจากความเป็นจริง ตัวอย่าง

เช่น กิจกรรมทำงานไปได้ 50 % แต่ค่าใช้จ่ายเกินกว่าที่กะประมาณไว้ โดยที่ค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นถ้าคิดเป็นอัตราส่วนกับค่าใช้จ่ายทั้งหมดจะเท่ากับ 75 % ถ้ากำหนดตามทฤษฎีกิจกรรมจะตัดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับงานในงวดนี้เท่ากับ 50 % ซึ่งผิดไปจากความเป็นจริงถึง 25 % ขอบการเงินจะแสดงต้นทุนต่ำไปถึง 25 % และยิ่งอาจทำให้ผู้ที่ควรแสดงผลขาดทุนกลับแสดงผลกำไรแทน ทำให้ผู้บริหารและผู้ถือหุ้นขอบการเงินไม่ทราบผลการดำเนินงานที่แท้จริง และผู้บริหารไม่สามารถทราบถึงขอบการต่าง ๆ ที่ทำให้ต้นทุนสูงกว่าความเป็นจริงถึง 25 % ขอบการต่าง ๆ ที่พบมากในกิจกรรมก่อสร้างมักจะได้แก่

2.1 การควบคุมภายในไม่รัดกุมมีการรั่วไหลมากเช่นเกี่ยวกับวัสดุประเภทน้ำมันอะไหล่

2.2 ความสามารถของคนทำงานมีไม่เพียงพอ โดยเฉพาะคนงานที่ทำหน้าที่ใช้เครื่องมือเครื่องจักร เช่น คนขับรถเกรตที่มีความสามารถจะสามารถปาดถนนได้เรียบภายใน 4 เที้ยว ถ้าความสามารถไม่พอ ต้องทำถึง 8 เที้ยว ซึ่งจะทำให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มสูงขึ้นเป็น 2 เท่า

2.3 การขึ้นราคาสินค้า เมื่อรัฐบาลยกเลิกให้มีการปรับราคาตามสัญญา (ค่าเค.) จะทำให้การคำนวณหาต้นทุนที่แท้จริงไปประมูลงานทำได้ยาก ไม่อยู่บนรากฐานเดียวกัน ในกรณีการที่จะควบคุมต้นทุนให้เป็นไปตามราคาประมูลนั้นย่อมเป็นไปได้ยากเพราะเป็นสถานการณ์ภายนอกที่บริษัทไม่สามารถควบคุมและแก้ไขได้

ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายของแต่ละงวดตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จจะใช้ยอดค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นทั้งหมด ทั้งนี้โดยคำนึงถึงเกณฑ์ข้างรับข้างจ่ายอย่างเคร่งครัด

นอกจากปัญหาที่เกี่ยวข้องกับวิธีการบัญชีแล้ว กิจกรรมก่อสร้างยังประสบกับปัญหาอื่น ๆ ดังต่อไปนี้

1. การที่มีหน่วยงานอยู่ห่างไกลจากความเจริญ กิจกรรมก่อสร้างส่วนใหญ่จะประสบกับปัญหาการหาพนักงานที่มีคุณภาพไปประจำที่หน่วยงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งพนักงานที่ทำหน้าที่เสมือนทำให้การเก็บข้อมูลทำได้ลำบากและข้อมูลที่ได้อาจไม่ถูกต้องตามความต้องการของระบบบัญชีที่ดี

2. การที่ ต้องอาศัยความร่วมมือจากหลายฝ่ายที่ไม่เข้าใจในระบบบัญชี ย่อมเป็น

การยากที่จะทำให้บุคคลเหล่านั้นร่วมมือและเห็นความสำคัญของระบบบัญชี บางครั้งถ้าไม่มีภาระกระตุ้น และตรวจสอบ ขึ้นต่อมาอย่างอาจถูกมองข้ามและไม่สนใจปฏิบัติ

(3.) หลักฐานและเอกสารต่าง ๆ บางครั้งทางกรมสรรพากรไม่ยอมรับที่จะให้ถือเป็น ค่าใช้จ่าย เช่น ค่ารับรองในส่วนที่เกิดอัตราที่กรมสรรพากรกำหนด ค่าแรงคนงาน ฯลฯ งานก่อสร้างต้องขึ้นกับสภาวะดินฟ้าอากาศ ในบางช่วงสามารถทำงานได้สะดวกอาจจำเป็นต้องเร่งทำงาน เช่น เพิ่มจำนวนคนงานหรือเพิ่มเวลาทำงาน เพื่อชดเชยกับช่วงที่ไม่สามารถทำงานได้ เช่น ในหน้าฝน ดังนั้นรายจ่ายอาจสูงมากผิดปกติหรือมีจำนวนคนงานมากเกินกว่าความเป็นจริง งานบางอย่างอาจยืด แต่แรงงานคน รายจ่ายค่าแรงคนงานอาจสูงมากซึ่งทางกรมสรรพากรอาจเห็นว่าไม่สมควรให้ถือว่ามี ค่าแรงควรเป็น 30 % ของราคาประมูล เหล่านี้เป็นต้น

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาผู้เขียนเห็นว่าวิธีการบัญชีสำหรับ งานก่อสร้างระยะยาวที่เหมาะสมน่าจะเป็นวิธีการบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำ เสร็จมากกว่าวิธีการบันทึกรายได้เมื่องานเสร็จ ตามสัญญา เพราะในงานก่อสร้างที่ต้องใช้ระยะเวลาอันควรจะมีการรายงานผลการดำเนินงาน ให้ฝ่ายบริหารได้ทราบถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงบ้าง เพื่อถ้าเกิดมีข้อบกพร่องหรือทางรั่วไหลจะ ใดแก้ไขได้ทันเวลาไม่ต้องรอให้งานเสร็จก่อนจึงจะทราบผลซึ่งจะไม่สามารถแก้ไขอะไรได้ทัน

แต่อย่างไรก็ดีการที่จะใช้วิธีการบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำ เสร็จได้ กิจการจะต้องมีระบบการบัญชีและการควบคุมภายในที่ดี มีบุคลากรที่มีความสามารถและมีผู้บริหาร ที่มีความเข้าใจและเห็นความสำคัญของระบบจึงจะเกิดการประสานงานในทุกแผนกสัมพันธ์กันด้วย เองจะไม่สามารถเก็บตัวเลขหรือข้อมูลต่าง ๆ ได้เพียงพอก็จำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจาก ทุก ๆ ฝ่าย

ในกิจการก่อสร้างควรจัดให้มีการประชุมแผนกต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหน่วยงาน ต่าง ๆ ที่อยู่กระจัดกระจาย เพื่อร่วมกันวางระบบงานและระเบียบแบบแผนการทำงานของกิจการ เพราะบางครั้งแผนกบัญชีเองอาจมองไม่เห็นปัญหาต่าง ๆ ที่อยู่หน้างาน ระเบียบบางอย่างอาจปฏิบัติ

ไต่ถาม หรืออาจควรเพิ่มเติมระเบียบบางอย่างเพื่อให้การทำงานรัดกุมยิ่งขึ้น การประชุมนี้จะทำให้ทุกแผนกได้เข้าใจและเห็นความสำคัญของระบบบัญชีมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้กิจการยังจะสามารถปรับปรุงระบบบัญชีและการทำงานใหม่มีประสิทธิภาพได้ดียิ่งขึ้นอยู่ตลอดเวลาและทันต่อสถานการณ์

ขอเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาอื่น ๆ

1. ปัญหาของวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จคือไม่สามารถเสนอขอการเงินได้ อย่างสม่ำเสมอ ผู้บริหารไม่สามารถทราบผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้ วิธีนี้อาจแก้ไขได้บ้างด้วยการเสนอรายงานการทำงานอื่น ๆ ให้ฝ่ายบริหารได้ทราบบ้าง เช่น เปรียบเทียบต้นทุนการทำงานแต่ละงาน รายงานการใช้เครื่องจักร รายงานผลการก่อสร้างประจำวัน ฯลฯ ซึ่งวิธีนี้พอจะสามารถควบคุมการทำงานและควบคุมค่าใช้จ่ายสำคัญ ๆ ได้บ้างแต่ก็ไม่สามารถทราบผลกำไรหรือขาดทุนของแต่ละงวดได้ และรายงานต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้นเป็นรายงานภายในไม่สามารถรายงานให้บุคคลภายนอกได้ทราบได้

2. เกี่ยวกับนโยบายที่รัฐบาลไทยยกเลิกค่า เค. นั้น การควบคุมต้นทุนให้เป็นไปตามที่ประมาณไว้ยอมทำได้ยาก ดังนั้นถ้ากิจการไม่สามารถควบคุมทางด้านจำนวนเงินค่าใช้จ่ายได้ อย่างน้อยที่สุดก็ควรควบคุมปริมาณการใช้วัสดุให้ได้เพื่อมิให้เกิดการรั่วไหล การเก็บข้อมูลอาจต้องทำให้ละเอียดยิ่งขึ้น

การยกเลิกค่า เค. นี้จะทำให้กิจการไม่สามารถคำนวณราคาประมูลจาก ราคฐานของความเป็นจริงได้ ต้องประมาณและคาดคะเนสถานการณ์ในอนาคตว่าในอีก 3 - 4 ปีข้างหน้าราคาของวัสดุจะขึ้นไปอีกเท่าใด ซึ่งไม่มีผู้ใดที่จะสามารถล่วงรู้อถึงเหตุการณ์ในอนาคตได้ ดังนั้นแล้วความยืดยาวของกิจการก่อสร้างก็ต้องขึ้นอยู่กับ การคาดคะเนหรือการเดาของผู้คำนวณราคาประมูล ซึ่งปัญหานี้ยังไม่มีผู้ใดแก้ไขได้ นอกจากรัฐบาลจะทำการแก้ไขเสียเอง

3. เกี่ยวกับปัญหาทางด้านกรมสรรพากร รัฐบาลโดยเฉพาะทางกรมสรรพากรควรมีการกำหนดรายละเอียดถึงเอกสารหลักฐานที่ทางกรมสรรพากรต้องการ ควรมีการผ่อนผันสำหรับค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมของแต่ละกิจการ เช่น ค่ารับรอง ในกิจการก่อสร้างค่ารับรองมักจะ มีจำนวนสูงมาก รัฐบาลไม่ควรกำหนดจำนวนสูงสุดเท่ากับกิจการอื่น ๆ

นอกจากปัญหาด้านต่าง ๆ ที่กล่าวมาแล้วกิจการรับเหมาก่อสร้างยังประสบกับการถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อน คือ ผู้รับเหมานั้นจะต้องเสียภาษีการในจำนวนเต็มที่ได้รับมาทั้งหมดและเมื่อแบ่งงานบางส่วนให้ผู้รับเหมาช่างรับไปทำต่อ ผู้รับเหมาช่างก็จะต้องออกไปเสร็จและเสียภาษีการค้าอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งจำนวนรายรับนี้ได้เสียภาษีไปแล้วครั้งหนึ่งรายรับของกิจการก่อสร้างส่วนใหญ่จะเป็นเงินจำนวนมากยกดอกภาษีการค้าจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนสูงจำนวนหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2525 รัฐบาลได้ประกาศขึ้นอัตราภาษีการค้าผู้รับเหมาจากเดิม 2 % เป็น 3% (ถรรวมภาษีบำรุงท้องถิ่นด้วยจะเท่ากับ 3.3 %) ฉะนั้นรัฐบาลซึ่งขณะนี้มีนโยบายจะยกเลิกการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอยู่แล้วจึงน่าจะหันมาพิจารณาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในภาษีการค้าของผู้รับเหมาช่างด้วย