



บทที่ 5

การบัญชีเพื่องานก่อสร้าง

การยอมรับรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับบัญชีงานก่อสร้างมีวิธีปฏิบัติที่ผู้รับ เหนือปฏิบัติ
อยู่ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 เป็นวิธีบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ

วิธีที่ 2 เป็นวิธีบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา

ทั้ง 2 วิธีจะแสดงผลการดำเนินงานในแต่ละปีแตกต่างกัน มีข้อดีและข้อเสียที่ต่าง
กัน งานก่อสร้างระยะยาวเป็นงานที่มีรายรับและค่าใช้จ่ายสูง การคำนวณและการแสดงรายงาน
ที่ผิดพลาดเพียงเล็กน้อยก็จะแสดงผลการดำเนินงานผิดไปมาก ดังนั้นจึงจำเป็นต้องทราบถึงจุดอ่อน
ของแต่ละวิธีเพื่อจะได้ตัดสินใจ เลือกใช้วิธีการบันทึกกำไรที่เหมาะสม

วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ

เป็นวิธีการรับรู้รายได้ตามผลงานก่อสร้างและนำเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไปหักจากรายได้
ดังกล่าว โดยที่ค่าใช้จ่ายจะต้องสัมพันธ์กับรายได้เพื่อแสดงผลการดำเนินงานของงานก่อสร้างส่วน
ที่ทำเสร็จเท่านั้น

วิธีการคำนวณผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จเพื่อรับรู้รายได้ของแต่ละงวดมีอยู่ 3 วิธี คือ

1. คำนวณอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยเปรียบเทียบ ต้นทุนงานก่อสร้างทั้งสิ้นที่เกิดขึ้น
กับ ต้นทุนทั้งหมดที่ต้องการใช้ในการก่อสร้างโดยประมาณ

2. ประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรและสถาปนิก แล้วคำนวณว่าเป็นอัตราส่วนเท่า
ใดของงานทั้งสิ้น

3. ไซท์ 2 วิธีประกบกัน

ระยะ 10 ปีก่อนนี้เงินค่าก่อสร้างที่บริษัทฯ ใ้รับ ตามงวดที่ตกลงกันและเงินรับล่วงหน้าที่ได้จากผู้ว่าจ้างจะไม่ถือเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างในงวดที่ใ้รับ เงินเพราะไม่สัมพันธ์กับผลงานที่ทำเสร็จ เช่น งานสร้างถนน แต่เดิมต้องทำเสร็จสมบูรณ์ทุกอย่างจึงจะขอเบิกเงินใ้ตามจำนวนกิโลเมตรที่สร้างเสร็จ แต่ในปัจจุบันกิจการสามารถส่งงานใ้ตามงานที่ทำเสร็จเป็นขั้น ๆ เช่น งานวางป่าเปิดหน้าดินใ้ 4 กิโลเมตร งานถมลูกรัง 3 กิโลเมตร งานลาดคียง 1 กิโลเมตร เป็นต้น ดังนั้นจะเห็นว่าในปัจจุบันกิจการสามารถส่งมอบงานใ้เกือบทุกส่วนที่ทำเสร็จ ถ้าไม่มีเหตุการณ์ที่ผิดปกติกิจการก็อาจอนุมูลใ้รายรับนั้นถือเป็นรายได้ของแต่ละงวดใ้ แต่อย่างไรก็ตามจะต้องพิจารณาถึงสถานการณ์และฤดูกาลประกบควย เช่น กิจการที่ไม่สามารถหยุดค้ำเนินงานในฤดูฝน เมื่อใกล้จะเข้าฤดูฝนกิจการจะต้องเตรียมการสำหรับหน้าฝนหรือการเกิดน้ำท่วม ทำให้มีผลงานที่ไม่สามารถเบิกเงินใ้รวมอยู่ในงวดควยกิจการจะต้องตั้งเป็นงานระหว่างทำใ้ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวด หรือในกรณีที่กิจการอาจทำงานเสร็จก่อนกำหนดในสัญญาแต่ผู้ว่าจ้างยังไม่มีเงินจะจ่ายต้องรอนกว่าจะถึงกำหนดในสัญญาจึงจะเบิกเงินใ้คผลงานส่วนที่เสร็จใ้จะต้องถือเป็นรายได้ในงวดนั้นถึงแม้ว่าจะยังเก็บเงินใ้ไม่ได้ก็ตาม

การคำนวณผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จโดยเปรียบเทียบ ต้นทุนงานก่อสร้างทั้งสินที่่เกิดขึ้นกับต้นทุนทั้งหมดที่่ต้องใช้ในการก่อสร้างอาจจำเป็นต้องปรับปรุงตัวเลขเพื่อใ้ค่าใช้จ่ายแสดงถึงส่วนของงานที่่ทำไปแล้วจริง ๆ เช่น ค่าวัสดุอุปกรณ์ที่่ซื้อเก็บไว้ที่่หน่วยงานแต่ยังใ้ไม่ได้ใ้ หรือค่าจ้างเหมาที่่จ่ายใ้ผู้รับเหมาช่วงแต่ผู้รับเหมาช่วงยังทำงานใ้ไม่เสร็จ เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการไม่สามารถประมาณรายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดใ้ใ้ใกล้เคียงกับความจริงแล้วก็ไม่ควรที่่จะใ้วิธีนี้

กิจการที่่จะใ้วิธีการบันทึกใ้กำไรตามส่วนของงานที่่ทำเสร็จต้องขึ้นอยู่กับเงื่อนไขข้อใ้ต่อไปนี้

กรณีสัญญาก่อสร้างกำหนดราคาตายตัว *

1. รายได้ตามสัญญาก่อสร้างที่ได้รับสามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับความจริง
2. ต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างที่จะใช้ในการคำนวณหาอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสามารถประมาณได้ใกล้เคียงความเป็นจริง
3. ต้นทุนงานก่อสร้างเกิดขึ้นแต่ละงานต้องสามารถระบุได้โดยแน่ชัดเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบ ต้นทุนจริงกับประมาณการที่ทำไว้ว่าใกล้เคียงกันหรือไม่

กรณีงานก่อสร้างที่กำหนดราคาตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

1. ต้องสามารถระบุต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นแต่ละงานได้โดยแน่ชัด
2. ต้นทุนงานก่อสร้างอื่น ๆ ที่จะคำนวณรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามสัญญาสามารถประมาณได้ใกล้เคียงความเป็นจริง

การประมาณผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

ในการใช้วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จนั้นกิจการจะต้องประมาณค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่จะเกิดขึ้น ดังนั้นเมื่อประมาณรายได้ปรากฏว่าการประมาณรายได้และต้นทุนงานก่อสร้างแสดงว่าจะมีผลขาดทุนเกิดขึ้นกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนทั้งหมดทันที และถึงแม้ว่าจะดำเนินการก่อสร้างไปบางตาเกิดเหตุการณ์ที่จะทำให้กิจการประสพผลขาดทุน กิจการจะต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นเช่นเดียวกันโดยไม่ต้องคำนึงถึงงานก่อสร้างที่ทำไปแล้วว่าอยู่ในขั้นใดหรือเสร็จไปเพียงใด

ค่าเสียหายและค่าปรับที่ผู้รับเหมาก่อสร้างต้องจ่ายเนื่องจางานก่อสร้างล่าช้าไม่เสร็จตามสัญญาหรือเนื่องจากสาเหตุอื่นจะต้องแสดงไว้ในงบการเงินโดยคิดเข้าเป็นต้นทุนก่อสร้าง ส่วนค่าเสียหายที่เข้าลักษณะเป็นผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในขั้นที่มิใช่เป็นหนี้สินหรือหมายเหตุไว้ในงบการเงินแล้วแต่กรณี

* จาก International Accounting Standard No 11 by International Accounting Standard Committee

นอกจากความเสียหายและผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น ในทำนองเดียวกันถ้ากิจการสามารถเรียกค่าเสียหายจากผู้ว่าจ้างได้หรือมีการเปลี่ยนแปลงงานก่อสร้างให้แตกต่างไปจากที่ระบุไว้ในสัญญาก่อสร้างโดยได้รับความเห็นชอบจากผู้ว่าจ้างและมีหลักฐานแนบชี้แจงที่บันทึกเป็นรายได้แสดงไว้ในงบการเงิน

เงินค่าก่อสร้างที่รับรู้ เป็นงวดตามสัญญาและเงินล่วงหน้าที่รับรู้จากผู้ว่าจ้างจะแสดงไว้ในงบการเงินเป็นรายการหักจากงานระหว่างก่อสร้างหรือแสดงเป็นหนี้สินหมุนเวียนก็ได้ ส่วนเงินค่าก่อสร้างแต่ละงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ยังไม่ได้รับและเงินประกันสัญญาก่อสร้างจะแสดงไว้ในงบการเงินเป็นลูกหนี้และเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินถ้ามีนัยสำคัญ

วิธีบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา

วิธีการบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญาจะมีการยอมรับรายได้ต่อเมื่องานก่อสร้างส่วนใหญ่ตามสัญญาหรืองานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาเสร็จสมบูรณ์ ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาการก่อสร้างจะมีการบันทึกสะสมไว้โดยถือเป็นต้นทุนงานระหว่างก่อสร้าง

วิธีนี้จะทำให้ทราบต้นทุนการก่อสร้างที่แท้จริงทั้งหมดและรายได้ที่จะได้รับจริงจึงทำให้ข้อผิดพลาดในการบันทึกกำไรจากงานก่อสร้างลดลง แต่ก็มีข้อเสียในแง่ที่ว่าในงวดที่งานก่อสร้างยังไม่เสร็จกำไรจะมีจำนวนน้อยและมีจำนวนสูงในงวดที่งานก่อสร้างเสร็จและส่งมอบให้ผู้ว่าจ้าง ทำให้กำไรที่บันทึกไว้ในแต่ละงวดไม่ได้แสดงให้เห็นถึงผลงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างงวด กล่าวคือกำไรที่บันทึกในงวดบัญชีปัจจุบันบางส่วนเป็นของงานก่อสร้างที่ได้ดำเนินการไปแล้วในงวดบัญชีก่อน ๆ

ข้อดีและข้อเสียของวิธีการบัญชีทั้ง 2 แบบ

วิธีการบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญามีข้อเสียดังนี้

1. กิจการไม่สามารถแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้ กล่าวคือในงวดที่งานก่อสร้าง

ยังไม่เสร็จกิจการจะแสดงผลกำไรเท่าใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าในงวดนั้นไม่มีงานก่อสร้างใดเสร็จเลยกิจการจะมีแต่ค่าใช้จ่ายโดยที่ไม่มีรายรับ เพราะค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและบริหารนั้น จำเป็นต้องตัดจ่ายในปีที่จ่ายจริงทำให้งบการเงินแสดงผลขาดทุนซึ่งความเป็นจริงแล้วมิได้เป็นเช่นนั้น ส่วนในงวดใดที่มีงานก่อสร้างเสร็จพร้อม ๆ กันหลายงานในงวดนั้นกิจการจะแสดงผลกำไรสูงมากซึ่งเป็นกำไรที่ได้จากการดำเนินงานในงวดก่อน ๆ ด้วยทำให้ต้องเสียภาษีสูง ฉะนั้นถ้ากิจการใช้วิธีบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จแล้วควรจะต้องมีการตั้งสำรองเงินไว้เพื่อเสียภาษีในปีที่งานเสร็จด้วย

2. เมื่อไม่ได้แสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงฝ่ายบริหารจะไม่สามารถแก้ไขข้อผิดพลาดหรือปิดทางรั่วไหลที่ทำให้ต้นทุนจริงสูงกว่าต้นทุนที่ควรจะเป็นตามที่ประมาณไว้ได้ทันเวลา โดยจะทราบก็ต่อเมื่องานเสร็จสมบูรณ์และไม่สามารถแก้ไขอะไรได้อีก

3. สำหรับงานก่อสร้างขนาดใหญ่ซึ่งปกติจะเป็นงานของรัฐบาลเป็นส่วนใหญ่ นั้น การรับเงินค่าก่อสร้างจากรัฐบาลรัฐจะหักไว้ 1% เป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายนอกเหนือจากภาษีการค้าและภาษีบำรุงท้องถิ่น 2.2% ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 1% นี้กิจการจะต้องเป็นภาษีจ่ายล่วงหน้าและนำไปเป็นเครดิตในการเสียภาษีตอนปีงบประมาณถัดไป ถ้ากิจการใช้วิธีบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญาในงวดที่ไม่มีกำไรเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย 1% นี้ก็ควรจะต้องเรียกคืน ซึ่งวิธีการนี้กิจการทั่วไปไม่นิยมทำเพราะจะทำให้ถูกกรมสรรพากรเรียกตรวจสอบทันที ซึ่งการตรวจสอบนี้อาจมีผลให้ถูกเรียกภาษีเพิ่มมากกว่าเดิม ดังนั้นถ้ากิจการไม่เรียกคืนเงินภาษี 1% นี้ก็จะเสียเปล่า

4. ในกรณีที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่เพิ่มขึ้น (Progressive Rate) จะเห็นว่าวิธีการบันทึกกำไรได้เมื่องานเสร็จ กิจการจะต้องสะสมผลกำไรไว้เป็นจำนวนมากจนกว่างานจะเสร็จและเมื่องานเสร็จก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง ซึ่งทำให้กิจการต้องจ่ายค่าภาษีมากกว่าที่ควร

5. ถ้าศึกษาประมวลรัษฎากร มาตรา 65 จะพบว่ากฎหมายห้ามมิให้ผู้ประกอบธุรกิจปิดล้ม ระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ เกินกว่า 12 เดือน เว้นแต่กรณีเลิกประกอบกิจการ ฉะนั้นวิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญาในกรณีงานก่อสร้างระยะยาวนี้อาจจะใช้ไม่ได้สำหรับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เว้นแต่ว่าการก่อสร้างนั้นจะแล้วเสร็จภายในรอบ ระยะเวลาบัญชีเดียว (ดู

รายละเอียดในภาคผนวก ค. ประกอบ)

ส่วนข้อดีของวิธีการบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญาก็คือ การบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญาจะทำให้กิจการได้ตัวเลขต้นทุนที่แท้จริงทั้งหมดรวมทั้งรายได้ที่ได้รับจริง ช่วยให้ข้อผิดพลาดในการบันทึกกำไรจากงานก่อสร้างลดลงทั้งยังสะดวกต่อนักบัญชีในการบัญชีแต่ละงวดบัญชีโดยที่ไม่ต้องประมาณรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งในการประมาณนี้ถ้าไม่มีวิศวกรและสถาปนิกช่วยคำนวณแล้วนักบัญชีจะไม่สามารถใช้วิธีบันทึกกำไรตามส่วนที่งานเสร็จได้

วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จมีข้อเสียดังนี้

1. กิจการจะต้องสามารถประมาณผลงานและค่าใช้จ่ายทั้งหมดได้ใกล้เคียงหรือตรงณความเป็นจริง มิฉะนั้นแล้วงบกำไรขาดทุนจะแสดงผลการดำเนินงานที่ผิดพลาดทำให้ฝ่ายบริหารที่นำตัวเลขไปใช้เข้าใจผิดซึ่งอาจทำให้เกิดผลเสียหายได้

2. นอกจากจะเกิดความผิดพลาดจากการประมาณรายได้และค่าใช้จ่ายผิด ๆ แล้วยังมีค่าใช้จ่ายบางอย่างที่ไม่สามารถคาดว่าจะเป็นขึ้นหรือไม่ เช่นอาจเกิดน้ำท่วมทำความเสียหายให้กับงานที่กำลังก่อสร้าง กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายมากมายในช่วงที่น้ำท่วม

ข้อเสียทั้ง 2 ข้อดังกล่าวข้างต้นจะมีผลต่อการเสียภาษีในแต่ละงวดบัญชี เช่น ถ้างานก่อสร้างใช้เวลา 4 ปี 2 ปีแรกงานดำเนินไปด้วยดีแสดงผลกำไรเป็นที่น่าพอใจ กิจการก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลตามจำนวนกำไรที่ทำได้ แต่ในปีที่ 3 อาจเกิดน้ำท่วมหรือพบว่ามีกำไรคำนวณค่าใช้จ่ายผิดพลาดทำให้ในปีที่ 3 แสดงผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุน ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นภายหลังนี้ไม่สามารถนำไปหักกับกำไรซึ่งเสียภาษีไปแล้วได้ ซึ่งตามความจริงแล้วเป็นค่าใช้จ่ายของงานนั้น ๆ สมควรที่จะนำไปหักจากรายได้ของแต่ละงานได้ แต่อย่างไรก็ดีกฎหมายก็ได้อนุญาตให้นำผลขาดทุนไปหักจากรกำไรของปีต่อ ๆ ไปได้ไม่เกิน 5 ปี

ข้อดีของวิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จคือ

1. กิจการสามารถแสดงผลการดำเนินงานได้อย่างสม่า เสมอในแต่ละงวดบัญชีทำให้ผู้

อำนาจการเงินภายนอก เช่น เจ้าหนี้ ธนาคาร ผู้ถือหุ้น สามารถพิจารณาผลการดำเนินงานของกิจการและความสามารถของผู้บริหารได้เหมาะสมขึ้น

2. สามารถแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงในแต่ละงวดได้ ผู้บริหารสามารถเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ฝ่ายประมาณการประมาณและใช้ประมาณงาน ถ้าต้นทุนจริงสูงกว่าที่ประมาณไว้ผู้บริหารจะต้องหาสาเหตุและแก้ไขในงวดต่อไป ผิดกับวิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จจะทราบผลต่างก็ต่อเมื่องานเสร็จซึ่งไม่สามารถแก้ไขอะไรได้

3. เกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย 1% ตามที่ได้กล่าวมาแล้ววิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จจะแสดงผลการดำเนินงานที่สม่าเสมอ ดังนั้นย่อมไม่มีปัญหาเกี่ยวกับภาษีที่หัก 1% นี้เพราะจะสามารถนำมาเครดิตภาษีที่จะต้องเสียเมื่อปีงบประมาณบัญชีใดทุกงวด

การเลือกวิธีการบัญชี

ขึ้นอยู่กับธรรมชาติของผู้รับ เหมาก็จะเชื่อว่าการประมาณรายรับและค่าใช้จ่ายนั้นวิธีใดจะกระทำได้ใกล้เคียงความจริงมากน้อยเพียงใด ในบางกรณีผู้รับ เหมาก็อาจตัดสินใจว่าจะรับความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในงานอาจมีมาก แสดงว่าควรจะใช้วิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญาแต่ถ้าสามารถประมาณรายรับและค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่แล้วก็น่าที่จะใช้วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ ผู้รับ เหมาก็อาจใช้ทั้ง 2 วิธีสลับเปลี่ยนสำหรับสัญญาต่าง ๆ ที่แตกต่างกัน แต่เมื่อเลือกใช้วิธีหนึ่งกับสัญญาแบบหนึ่ง สัญญาอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในบรรทัดฐานเดียวกันก็ควรใช้วิธีการบัญชีแบบเดียวกัน

ในกรณีที่มีการพิจารณาไม่แน่นอน ผู้รับ เหมาก็อาจใช้บรรทัดฐานที่กำหนดไว้ล่วงหน้าในการเลือกวิธีการบัญชีงานก่อสร้าง ตัวอย่างเช่นสัญญาที่อาจได้รับค่าก่อสร้างต่ำกว่ามูลค่าที่กำหนดไว้หรือสัญญาที่มีระยะเวลาทำงานน้อยกว่ากำหนดเวลาที่วางไว้ อาจใช้วิธีแบบการบันทึกกำไรได้เมื่องานเสร็จตามสัญญา ถึงแม้ว่าจะสามารถประมาณผลผลงานตามสัญญาได้

เมื่อผู้รับ เหมาก็เลือกใช้วิธีการบัญชีแบบใดตาม บรรทัดฐานใดที่กำหนดไว้ใน การเลือกวิธี

การบัญชีก็ควรใช้อย่างสม่ำเสมอ ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงวิธีการหรือบรรทัดฐานที่ใช้ในงานก่อสร้าง ก็จะต้องเปิดเผยผลการเปลี่ยนแปลงและจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องพร้อมกัน เหตุผลของการเปลี่ยนแปลงในทางการเงิน

อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ไม้อนุญาตให้ใช้วิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญา ดังนั้นการทางการเงินเพื่อยืนยันเสียภาษีเงินได้กิจการจำเป็นต้องใช้วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ ถึงแม้จะมีข้อเสียตามที่ตกลงไว้แล้วข้างตน

ตัวอย่างเปรียบเทียบความแตกต่างของวิธีการบันทึกผลกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จและวิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญา

บริษัทมหาชนรับเหมาก่อสร้างจำกัด ในปี 2523 ได้รับเหมางานก่อสร้างรวม 3 สัญญา คือ สัญญาที่ 1 มีมูลค่า 10 ล้านบาท ต้องทำให้เสร็จภายในวันที่ 31 มีนาคม 2525 สัญญาที่ 2 มีมูลค่า 5.5 ล้านบาท ต้องเสร็จภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2524 สัญญาที่ 3 มีมูลค่า 15 ล้านบาท ต้องทำให้เสร็จภายในวันที่ 15 ธันวาคม 2526

แผนกประมาณการของบริษัทมหาชนรับเหมาก่อสร้างจำกัดได้ประมาณค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างตามสัญญาต่าง ๆ ดังนี้

	2523	2524	2525	2526
สัญญาที่ 1	3,000,000.-	4,500,000.-	2,600,000.-	-
2	2,300,000.-	2,450,000.-	-	-
3	3,250,000.-	3,250,000.-	3,250,000.-	2,980,000.-

ผู้วางตกลงจะชำระเงินเป็นงวด ๆ พอจะสรุป ณ วันสิ้นปีได้ดังนี้

	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
สัญญาที่ 1	2,970,000.-	4,455,000.-	2,575,000.-	-
2	2,663,100.-	2,836,900.-	-	-
3	3,829,500.-	3,829,500.-	3,831,000.-	3,510,000.-
รวม	9,462,600.-	11,121,400.-	6,406,000.-	3,510,000.-

งานทั้ง 3 สัญญานี้เป็นงานของรัฐบาล ดังนั้นทุกครั้งที่ได้รับเงินจะต้องถูกหักไว้เป็นภาษีหัก ณ ที่จ่าย 1% นอกเหนือไปจากภาษีการค้า และภาษีบำรุงดิน 2.2%

ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
สัญญาที่ 1	29,700.-	44,550.-	25,750.-	-
2	26,631.-	28,369.-	-	-
3	38,295.-	38,295.-	38,310.-	35,100.-
รวม	94,626.-	111,214.-	64,060.-	35,100.-

วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ

รายรับตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ (เท่ากับยอดที่ได้รับเงินจริงเพราะเรียกเก็บเงินตามผลงาน)

	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
สัญญาที่ 1	2,970,000.-	4,455,000.-	2,575,000.-	-
2	2,663,100.-	2,836,900.-	-	-
3	3,829,500.-	3,829,500.-	3,831,000.-	3,510,000.-

การคำนวณกำไร สัญญาที่ 1

117

เงินได้	2,970,000.-	4,455,000.-	2,575,000.-	-
ค่าใช้จ่าย	3,000,000.-	4,500,000.-	2,600,000.-	-
กำไร	(30,000.-)	(45,000.-)	(25,000.-)	-

ในกรณีที่สามสามารถประมาณค่าใช้จ่ายทั้งหมดและทราบแน่ว่าจะขาดทุน เช่นสัญญาที่ 1 กิจการอาจรับผลขาดทุนในปี 2523 ทั้งหมด 100,000.- บาทได้ แต่ในที่นี้จะขอเฉลี่ยผลขาดทุนไปทุก ๆ ปี เพื่อสะดวกในการเปรียบเทียบ

การคำนวณกำไร สัญญาที่ 2

	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
รายได้	2,663,100.-	2,836,900.-	-	-
ค่าใช้จ่าย	2,300,000.-	2,450,000.-	-	-
กำไร	363,100.-	386,900.-	-	-

การคำนวณกำไร สัญญาที่ 3

รายได้	3,829,500.-	3,829,500.-	3,831,000.-	3,510,000.-
ค่าใช้จ่าย	3,250,000.-	3,250,000.-	3,250,000.-	2,980,000.-
กำไร	579,500.-	579,500.-	581,000.-	530,000.-

สรุปกำไรในแต่ละปี รวม 3 สัญญา

สัญญาที่ 1	(30,000.-)	(45,000.-)	(25,000.-)	-
2	363,100.-	386,900.-	-	-
3	579,500.-	579,500.-	581,000.-	530,000.-
รวมกำไร	912,600.-	921,400.-	556,000.-	530,000.-

ภาษีจากกำไร 40%	365,040.-	368,560.-	222,400.-	212,000.-
หัก ภาษีจ่ายล่วงหน้า	94,626.-	111,214.-	64,060.-	35,100.-
คงเหลือภาษีที่ต้องจ่าย	270,414.-	257,346.-	158,340.-	176,900.-

รวมภาษีที่ต้องจ่ายเพิ่มขึ้น 4 ปี เท่ากับ 863,000.-

วิธีการบันทึกกำไรเมืองงานเสร็จตามสัญญา

	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
รายได้สัญญาที่ 1	-	-	10,000,000.-	-
2	-	5,500,000.-	-	-
3	-	-	-	15,000,000.-
รวมรายได้ของแต่ละปี	-	5,500,000.-	10,000,000.-	15,000,000.-
หัก ต้นทุนสะสม				
สัญญาที่ 1	-	-	10,100,000.-	-
2	-	4,750,000.-	-	-
3	-	-	-	12,730,000.-
รวมกำไรของแต่ละปี	-	750,000.-	(100,000.-)	2,270,000.-
ภาษีที่ต้องเสีย 40%	-	300,000.-	-	868,000.-
หัก ภาษี ณ ที่จ่าย	94,626.-	111,214.-	64,060.-	35,100.-
คงเหลือต้องจ่าย	-	188,786.-	-	832,900.-

รวมภาษีที่ต้องจ่าย เพิ่มขึ้น 4 ปี เท่ากับ 1,021,686.- บาท

การเปรียบเทียบผลแตกต่างของทั้ง 2 วิธี

1. การแสดงผลกำไรในแต่ละปีที่แตกต่างกัน

ยอดรวมทั้ง 3 สัญญา	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
การบันทึกกำไรตามส่วน				
ของงานที่เสร็จ	912,600.-	921,400.-	556,000.-	530,000.-
การบันทึกกำไรเมื่องาน				
เสร็จตามสัญญา	-	750,000.-	(100,000.-)	2,270,000.-

ถึงแม้ว่าผลงานของกำไรทั้ง 4 ปี ของทั้ง 2 วิธีจะเท่ากัน แต่จะเห็นว่ากำไรในแต่ละปีแตกต่างกันมาก แบบบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่เสร็จจะแสดงผลกำไรที่ใกล้เคียงความจริงมากที่สุดเพราะในปี 2523 กิจการได้ทำงานถึง 3 งานย่อมต้องมีผลงานหรือผลกำไรมากกว่าในปี 2526 ซึ่งกิจการมีงานเหลือเพียงงานเดียว การบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญากลับไม่มีกำไรในปีที่กิจการทำงานมากที่สุดแต่ไปแสดงกำไรในปีที่กิจการทำงานเพียงงานเดียว

พิจารณาผลกำไรของแต่ละสัญญาจะเห็นว่า การแสดงผลกำไรตามส่วนงานที่ทำเสร็จจะแสดงกำไรได้อย่างสม่ำเสมอ เช่น

สัญญาที่ 3	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
แบบวิธีการบันทึกกำไร				
ตามส่วนของงานที่เสร็จ	579,500.-	579,500.-	581,000.-	530,000.-
แบบวิธีการบันทึกกำไร				
เมื่องานเสร็จตามสัญญา	-	-	-	2,270,000.-

การบันทึกแบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ ถ้ากิจการมีงานสัญญาที่ 3 เพียงงานเดียวในงบการเงินจะไม่ปรากฏผลกำไรเลยตลอด 3 ปี โดยจะมีแต่รายจ่ายในการดำเนินงานและ

บริหาร ซึ่งผิดความจริงไปมากที่กิจการดำเนินงานมาถึง 3 ปีแต่มีแต่รายจ่ายไม่มีรายรับใด ๆ เลย

2. การเสียภาษีในแต่ละปีและในยอดรวมแตกต่างกัน

ยอดรวมภาษีของทั้ง 3 สัญญา

	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
การบันทึกกำไรตามส่วน				
ของงานที่เสร็จ	365,040.-	368,560.-	222,400.-	212,000.-
การบันทึกกำไรเมื่องาน				
เสร็จตามสัญญา	-	300,000.-	-	868,000.-

จะเห็นว่าวิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จจะต้องเสียภาษีก่อนวิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จ แต่วิธีที่ 1 จะมีการเสียอย่างสม่ำเสมอสามารถคาดการณ์ได้ ส่วนวิธีที่ 2 ถึงแม้กิจการจะได้นำเงินส่วนที่จะต้องเสียภาษีไปใช้ก่อนแต่ถ้าผู้บริหารมีใครสำรองเงินเอาไว้ให้เพียงพอเมื่อถึงเวลาต้องเสียภาษีก็อาจเกิดปัญหาทางการเงินได้

ในกรณีที่กิจการถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย 1% จะเห็นว่าถ้ากิจการใช้วิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จกิจการจะเสียผลประโยชน์ด้านภาษีที่ถูกหักไว้ก่อนในปีที่กิจการไม่มีกำไร เพราะกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้กิจการยกยอดภาษีที่ถูกหักไว้ไปในปีต่อ ๆ ไป กิจการจะต้องขอคืนถ้าต้องการซึ่งเป็นเรื่องยุ่งยากกิจการอาจถูกเรียกตรวจสอบกว่าจะได้เงินที่ถูกหักไว้คืนและบางครั้งถ้ากิจการมีหลักฐานไม่เพียงพออาจต้องถูกเรียกภาษีเพิ่มเติมถึงไม่คุ้มค่าที่จะเสี่ยงเรียกภาษีคืน จำนวนภาษีที่จะต้องเสียจากการบันทึกกำไรในแต่ละวิธีจะเป็นดังนี้

	<u>2523</u>	<u>2524</u>	<u>2525</u>	<u>2526</u>
แบบวิธีการยอมรับรายได้ตามส่วนของงานที่เสร็จ				
ภาษีที่ต้องเสีย	365,040.-	368,560.-	222,400.-	212,000.-
ภาษีที่ถูกหักไว้	94,626.-	111,214.-	64,060.-	35,100.-
คงเหลือต้องจ่าย	<u>270,414.-</u>	<u>257,346.-</u>	<u>158,340.-</u>	<u>176,900.-</u>

แบบ วิธีการยอมรับรายได้เมืองงานเสร็จตามสัญญา

ภาษีที่ต้องเสีย	-	300,000.-	-	868,000.-
ภาษีที่ถูกหักไว้	94,626.-	111,214.-	64,060.-	35,100.-
คงเหลือต้องจ่าย	-	188,786.-	-	832,900.-

จะเห็นว่าการบันทึกบัญชีแบบ วิธีการยอมรับรายได้เมืองงานเสร็จ เงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย 1% ในปี 2523 และ 2525 นั้นจะมีค่านำมาใช้เลย เพราะในปี 2523 ไม่มีงานใดเสร็จเลยจึงไม่มีกำไร ส่วนในปี 2525 งานสัญญาที่ 1 เสร็จแต่ที่ว่าขาดทุนจึงไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้นการคำนวณแบบบันทึกกำไรเมืองงานเสร็จจะเสียผลประโยชน์จากภาษีหัก ณ ที่จ่ายไป 158,686.- บาท (94,626.- + 64,060.-) ในขณะที่แบบบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จสามารถให้ประโยชน์จากภาษีหัก ณ ที่จ่ายนี้ได้เต็มที่ในทุก ๆ ปี

การเปรียบเทียบวิธีการบันทึกบัญชีของทั้ง 2 วิธี

จากตัวอย่างสัญญาที่ 1

รายการ	วิธีบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่เสร็จ	วิธีบันทึกกำไรเมืองงานเสร็จ
ปี 2523		
1. จ่ายค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และโอนเข้างานระหว่างทำ	งานระหว่างก่อสร้าง 3,000,000.- วัสดุ,แรงงาน ฯลฯ 3,000,000.-	รายการเหมือนกัน
2. สัมผัสเรียกเก็บเงิน	ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง 2,970,000.- ค่างก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา 2,970,000.-	รายการเหมือนกัน

3. รับเงินจากผู้ว่า จ้าง	เงินสด 2,874,960.- ภาษีการค้า 65,340.- ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 29,700.- ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง 2,970,000.-	รายการเหมือนกัน
4. รับรู้อยู่ได้ ณ วัน สิ้นงวด	ค่าก่อสร้างเรียก- - เก็บเงินตามสัญญา 2,970,000.- รายได้จากงาน- - ก่อสร้าง 2,970,000.-	ไม่มีรายการ
5. ในกรณีที่ที่สามารถ ประมาณผลขาดทุนได้	ขาดทุนจากงาน - - ก่อสร้าง 100,000.- สำรองผลขาดทุนของ- - งานระหว่างทำ 100,000.-	รายการเหมือนกัน
6. บันทึกต้นทุนงาน ก่อสร้าง	ต้นทุนงานก่อสร้าง 2,970,000.- งานระหว่างก่อสร้าง 2,970,000.-	ไม่มีรายการ
7. บันทึกกำไรจากงาน ก่อสร้าง	รายได้จากงาน- - ก่อสร้าง 2,970,000.- ต้นทุนงานก่อสร้าง 2,970,000.-	ไม่มีรายการ
ปี 2524		
8. จ่ายค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการก่อสร้างและ โอนเข้างานระหว่างทำ	งานระหว่างทำ 4,500,000.- วัสดุ, แรงงาน ฯลฯ 4,500,000.-	รายการเหมือนกัน

9. สบิลเรียกเก็บเงิน	ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง 4,455,000.- ค่าก่อสร้างเรียกเก็บ- - ตามสัญญา 4,455,000.-	รายการเหมือนกัน
10. รับเงินจากผู้ว่าจ้าง	เงินสด 4,312,440.- ภาษีการค้า 98,010.- ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 44,550.- ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง 4,455,000.-	รายการเหมือนกัน
11. รับรู้รายได้ ณ วันสิ้นงวด	ค่าก่อสร้างเรียกเก็บ- ตามสัญญา 4,455,000.- รายได้จากงานก่อสร้าง 4,455,000.-	ไม่มีรายการ
12. บันทึกต้นทุนงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นงวด	ต้นทุนงานก่อสร้าง 4,455,000.- งานระหว่างก่อสร้าง 4,455,000.-	ไม่มีรายการ
13. บันทึกกำไรจากงานก่อสร้าง	รายได้จากงานก่อสร้าง 4,455,000.- ต้นทุนงานก่อสร้าง 4,455,000.-	ไม่มีรายการ
2525		
14. จ่ายค่าใช้จ่ายต่างในการก่อสร้าง	งานระหว่างก่อสร้าง- 2,600,000.- วัสดุ,แรงงาน ฯลฯ 2,600,000.-	รายการเหมือนกัน
15. สบิลเรียกเก็บเงิน	ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง 2,575,000.- ค่าก่อสร้างเรียกเก็บ ตามสัญญา 2,575,000.-	รายการเหมือนกัน

16. รับเงินค่าก่อสร้าง	เงินสด 2,492,600.- ภาษีการค้า 56,650.- ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 25,750.- ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง 2,575,000.-	รายการเหมือนกัน
17. รับรายได้เมื่องานเสร็จ	ค่างก่อสร้างเรียกเก็บ ตามสัญญา 2,575,000.- รายได้ค่างงานก่อสร้าง 2,575,000.-	ค่างก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา 10,000,000.- รายได้ค่างงานก่อสร้าง 10,000,000.-
18. บันทึกต้นทุนงานก่อสร้าง	ต้นทุนงานก่อสร้าง 2,575,000.- งานระหว่างก่อสร้าง 2,575,000.-	ต้นทุนงานก่อสร้าง 10,000,000.- งานระหว่างก่อสร้าง 10,000,000.-
19. บันทึกกำไรจากงานก่อสร้าง	รายได้ค่างงานก่อสร้าง 2,575,000.- ต้นทุนงานก่อสร้าง 2,575,000.-	รายได้ค่างงานก่อสร้าง 10,000,000.- ต้นทุนงานก่อสร้าง 10,000,000.-

ลูกหนี้เงินประกันสัญญาและเงินจ่ายล่วงหน้า

ในกรณีที่ทำงานกับรัฐบาลตามปกติจะมีการจ่ายเงินล่วงหน้า 10% ของสัญญาก่อสร้างและในการจ่ายเงินทุกครั้งจะถูกหักเงินประกันสัญญาไว้อีก 10% ของเงินที่จ่าย การบันทึกบัญชีของแต่ละวิธีจะเป็นดังนี้

1. รับเงินล่วงหน้า	เงินสด 1,000,000.- เงินรับล่วงหน้าตามสัญญา 1,000,000.-	รายการเหมือนกัน
--------------------	---	-----------------

2. ส่งบิลเรียก- เก็บเงิน	ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง 2,400,000.- ลูกหนี้-เงินประกันสัญญา 300,000.- เงินรับล่วงหน้าตามสัญญา 300,000.- ค่าก่อสร้างเรียกเก็บ ตามสัญญา 3,000,000.-	รายการเหมือนกัน
3. ขอรับเงินประกัน- สัญญาคืนเมื่อครบ- กำหนดตามสัญญา	เงินสด 300,000.- ลูกหนี้-เงินประกัน สัญญา 300,000.-	รายการเหมือนกัน

ในกรณีที่ราคาตามสัญญาเป็นราคาที่ไม่แน่นอนเป็นเพียงราคาประมาณจะต้องมีการตรวจสอบเงินที่รับล่วงหน้าที่ถูกหักจากเงินเรียกเก็บทุกงวดว่าได้ครบถ้วนเมื่อใดเพราะถ้าถูกหักคืนเกินกว่าที่จะได้รับการจะเรียกคืนนั้นทำได้ยากมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการคิดค่าปรับราคาให้กิจการก็จะยังคงต้องถูกหักเงินรับล่วงหน้าจากเงินปรับราคาด้วย ดังนั้นกิจการจะสามารถคืนเงินล่วงหน้าได้ก่อนกำหนดหมดงาน เช่น งานก่อสร้าง ก. ราคาประมาณตามสัญญา 40 ล้านบาท ต่อมาสินค้าขึ้นราคากิจการสามารถได้ปรับราคาอีก 50% ราคาตามสัญญาก็จะปรับเป็น 60 ล้านบาท ดังนั้นเงินรับล่วงหน้า 4 ล้านบาทจะสามารถใช้คืนได้ก่อนกำหนด คือเมื่อทำงานทั้งหมดได้เพียง 66.66% ก็จะได้รับเงิน 40 ล้านบาท ซึ่งเป็นเงินค้างงานตามราคาประเมินเดิมคิดเป็นจำนวนเงิน 26.67 ล้านบาท เมื่อรวมกับค่าปรับราคาอีก 50% คือ 13.33 ล้านบาท จะได้ยอดรวมทั้งหมด 40 ล้านบาท