

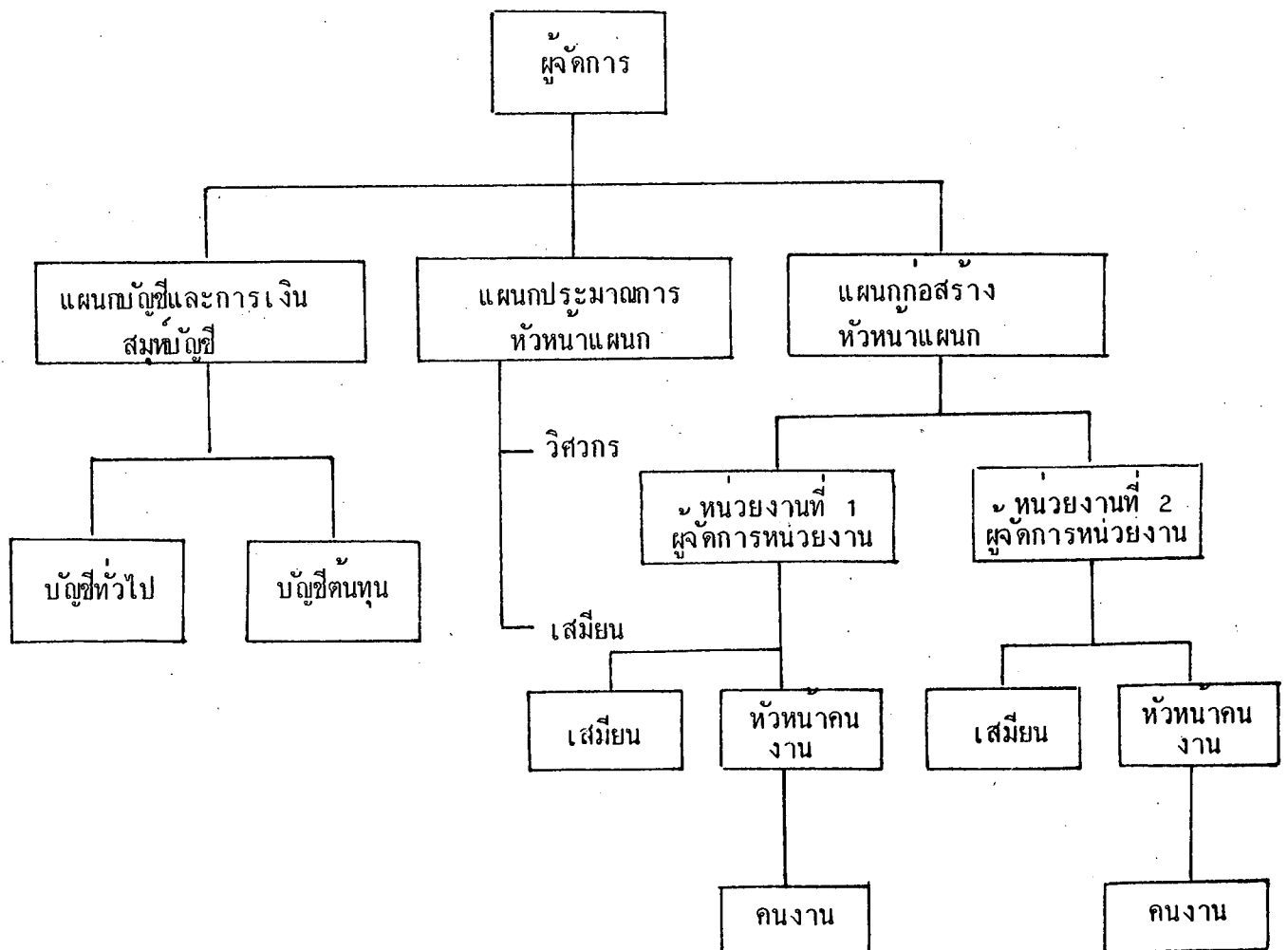


บทที่ 2

ระบบบัญชีทั่วไปของงานก่อสร้างระยะยาว

แผนกที่สำคัญของระบบ

ตามปกติ รัษัทก่อสร้างทั่วไปควรรจะต้องมีอย่างน้อย 3 แผนกใหญ่ ๆ ดังในผังการจัด
สายงานต่อไปนี้



แผนกใหญ่ ๆ ทั้ง 3 แผนกตามผังข้างต้นได้แก่

1. แผนกประมาณการ จะประกอบด้วยวิศวกรและผู้ทำงานประมาณ หน้าที่ของแผนก คือ

1.1 เตรียมงบประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของงานเพื่อคำนวณตัวเลขที่จะเอาไปใช้ประมูลงาน เมื่อได้ตัวเลขแล้วก็นำเสนอฝ่ายจัดการพิจารณาอนุมัติและส่งไปประมูลงานต่อไป

1.2 ตรวจสอบใบประกวดราคาของผู้รับเหมาช่วง คือเมื่อประมูลงานได้แล้ว แผนกนี้จะต้องพิจารณาว่างานใดที่จะต้องให้ผู้รับเหมาช่วงและประกาศให้ผู้รับเหมารายย่อย ๆ มาทำการประกวดราคา เมื่อได้ผู้ที่ให้ราคาต่ำสุดแล้วก็ส่งเรื่องต่อให้ผู้จัดการอนุมัติ

1.3 เมื่อบริษัทประมูลงานได้แผนกนี้จะต้องตระเตรียมรายละเอียดเกี่ยวกับรายการวัสดุคิบัติที่จะต้องใช้จ่าย จำนวนแรงงาน อุปกรณ์และเครื่องจักรในการก่อสร้างและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ทั้งหมดสำหรับแต่ละงานเป็นงวด ๆ และทั้งโครงการนี้ แผนกประมาณการจะส่งสำเนาให้กับแผนกบัญชีและผู้ควบคุมงานเพื่อเป็นการควบคุมการใช้จ่ายวัสดุคิบัติและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นต่อไปให้อยู่ภายในขอบเขตของรายการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้

2. แผนกก่อสร้าง ประกอบด้วย

2.1 หัวหน้าคนงานของแต่ละงาน

2.2 เสมียนที่ทำหน้าที่ต่าง ๆ เช่น บันทึกเวลา รับของ

2.3 คนงานและยาม

ทั้งหมดนี้จะขึ้นอยู่กับผู้จัดการควบคุมงานแต่ละงาน (Site Superintendent) ผู้จัดการจะทำหน้าที่เลือกหัวหน้าคนงานสำหรับแต่ละงาน หัวหน้าคนงานจะจัดสรรคนงานและดำเนินการก่อสร้าง หัวหน้าคนงานจะมีส่วนช่วยแผนกประมาณการด้วยการประมาณค่าใช้จ่ายในงานของตนในแต่ละงวดและค่าใช้จ่ายทั้งหมดจนงานเสร็จ

เสมียนผู้ทำหน้าที่บันทึกเวลาจะคำนวณค่าแรงของคนงานแต่ละงานแยกตามแผนกและหน้าที่ของคนงานแล้วนำเสนอแผนกบัญชีเพื่อตรวจสอบและจ่ายค่าแรง

ผู้รับของจะทำหน้าที่รับและตรวจนับวัสดุก่อสร้างต่าง ๆ ที่ส่งมาที่หน่วยงานและทำ

รายงานการรับของส่งให้กับแผนกบัญชี ซึ่งต้องตรงกับใบสั่งซื้อ และใบส่งของของเจ้าหน้าที่ เมื่อแผนกบัญชีตรวจถูกต้องแล้วจึงเซ็นรับและดำเนินการจ่ายเงิน

3. แผนกบัญชี จะเป็นแผนกตรวจสอบและเก็บรวบรวมตัวเลขจากแผนกต่าง ๆ เพื่อทำรายงานและงบการเงินเสนอต่อผู้บริหารและบุคคลภายนอก ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป

หลักการและจุดประสงค์ของระบบบัญชี

หลักการของระบบบัญชี ประกอบด้วย

1. หลักการที่ใช้ในการแสดงรายได้ การบันทึกบัญชีมักจะใช้เกณฑ์ทางรับค้างจ่าย (Accrual Basis) วิธีนี้จะแสดงรายได้และรายจ่ายล่วงหน้าของแต่ละงานตามสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จโดยไม่คำนึงถึงว่าจะได้รับชำระเงินครบถ้วนแล้วหรือไม่ เมื่อทราบต้นทุนของแต่ละงานก็จะสามารถทราบถึงผลกำไรและขาดทุนของแต่ละงานได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ทางรับค้างจ่ายนี้จะสามารถใช้ได้ทั้งวิธีคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ และวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ

2. หลักการที่ใช้ในการทำบัญชีต้นทุน ต้นทุนทางตรงต่าง ๆ เช่น วัสดุค้ำ ค่าแรง ค่าจ้างผู้รับเหมาช่วง เป็นต้น จะถูกบันทึกลงใบบัญชีต้นทุนของแต่ละงานใบบัญชีแยกประเภทย่อย ซึ่งจะมีความสำคัญมากในการคำนวณกำไรขั้นต้นของแต่ละงานโดยทำให้สามารถวัดผลการดำเนินงานด้วยการเปรียบเทียบต้นทุนที่ทางฝ่ายประมาณการได้ประมาณการไว้ เพื่อหาข้อบกพร่องทางวิธีไหล หรือเพื่อปรับปรุงราคาประมูลในคราวต่อไป

เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายบางอย่าง ซึ่งเป็นทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อมิให้เป็นข้อถกเถียงกัน ฝ่ายจัดการจึงควรที่จะกำหนดนโยบายให้ชัดเจนว่าจะใบบางควรเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงและใบบางควรเป็นทางอ้อม เพื่อที่จะได้เข้าใจตรงกันทั้งฝ่ายจัดการและฝ่ายปฏิบัติงาน เพื่อจะได้นำตัวเลขมาเปรียบเทียบกันได้

นอกจากนี้ยังมีค่าใช้จ่ายที่แบ่งเข้างานแต่ละงานได้ยากได้แก่ ค่าเสื่อมราคา

เครื่องจักร ค่าซ่อมแซมเครื่องมือต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งจะกล่าวถึงปัญหาและวิธีการแก้ไขในบทต่อไป

3. หลักการที่ใช้ในการทำบัญชีค่าใช้จ่ายในการบริหาร คือการบันทึกค่าใช้จ่ายอื่น ๆ นอกเหนือไปจากค่าใช้จ่ายส่วนที่เป็นต้นทุน ส่วนใหญ่จะเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นของงานใดโดยเฉพาะและเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเสมอไม่ว่าจะมีงานก่อสร้างหรือไม่ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้แก่ เงินเดือนฝ่ายบริหาร ค่าใช้จ่ายสำนักงาน เหล่านี้เป็นต้น

จุดประสงค์ของระบบบัญชีงานก่อสร้างมีดังต่อไปนี้

1. เพื่อหาต้นทุนและกำไรของแต่ละงานโดยเสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุดแต่ได้ข้อมูลมากที่สุดเท่าที่จะทำได้
2. เพื่อเปรียบเทียบต้นทุนที่ประมาณการเอาไว้เมื่อตอนประมูลงานกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง
3. เพื่อให้ผู้รับเหมาสามารถเสนอขอกำหนดเงินให้สถาบันทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้

ผังบัญชีของงานก่อสร้าง

ตามปกติผังบัญชีของงานก่อสร้างจะประกอบด้วยบัญชีดังต่อไปนี้

- 1000 สินทรัพย์
- 1100 สินทรัพย์เดินสะพัด
 - 1101 เงินฝากธนาคาร
 - 11011 ธนาคาร ก
 - 11012 ธนาคาร ข
 - 11013 ฯลฯ
 - 1102 เงินสดย่อย
 - 11021 หน่วยงาน ก
 - 11022 หน่วยงาน ข
 - 11023 ฯลฯ

1103	ลูกหนี้การค้า - เรียบแก้ไขได้
	11031
	11032
	11033
1104	ลูกหนี้การค้า - เงินประกันผลงาน
	11041
	11042
	11043
1105	ตัวเงินรับ
1106	ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
1107
1108
1109
1110
1111	วัสดุคงเหลือ
	11111 เหล็กเส้น
	11112 ปูนซีเมนต์
	11113 ปูนขาว
	11114 ไม้
	11115 อีฐ
	11116 ฯลฯ
1112	งานระหว่างทำ
	11120 สำรองผลขาดทุนของงานระหว่างทำ
1200	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
1201	ที่ดิน

- 12011 ที่ดินปลูกสร้างสำนักงาน
- 12012 ที่ดินปลูกสร้างโรงซ่อมสร้าง
- 12013 ที่ดินปลูกสร้างสิ่งอื่น ๆ
- 1202 อาคาร
- 12021 อาคารสำนักงาน
- 12022 ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคารสำนักงาน
- 12023 โรงซ่อมสร้าง
- 12024 ค่าเสื่อมราคาสะสม - โรงซ่อมสร้าง
- 1203 เครื่องมือก่อสร้าง
- 12030 ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องมือก่อสร้าง
- 1204 เครื่องมือเครื่องใช้
- 12040 ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องมือเครื่องใช้
- 1205 เครื่องใช้สำนักงาน
- 12050 ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องใช้สำนักงาน
- 1206 รถบรรทุก
- 12060 ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถบรรทุก
- 1207 ยานพาหนะอื่น ๆ
- 12070 ค่าเสื่อมราคาสะสม - ยานพาหนะอื่น ๆ
- 1300 สินทรัพย์อื่น ๆ
- 1301 เงินวางประกันรับล่วงหน้า
- 13011 ธนาคาร ก
- 13012 ธนาคาร ข
- 1302 เงินภาษีจ่ายล่วงหน้า (ถูกหัก ณ ที่จ่าย)
- 1303 เงินให้พนักงานกู้ยืม
- 1304 ค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี

	1305	เงินประกันอื่น ๆ
	13051
	13052
2000	หนี้สิน	
	2100	หนี้สินเดินสะพัด
	2101	ตัวเงินจ่าย
	2102	เจ้าหนี้การค้า - วัสดุก่อสร้าง
	2103	เจ้าหนี้ - ผู้รับเหมาช่วง
	2104	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
	2105	รายได้ตามสัญญาบันทึกล่วงหน้า
	2200	เจ้าหนี้และเงินกู้ยืมจากกรรมการและลูกจ้าง
	2300	เงินกู้ยืมระยะยาว
	2301	ทุนกู้
	2302	เจ้าหนี้เงินกู้
	2400	หนี้สินอื่น ๆ
3000	ส่วนของผู้ถือหุ้น	
	3100	ทุนเรือนหุ้น
	3101	ทุนเรือนหุ้น - ทุนสามัญ
	3102	ทุนเรือนหุ้น - ทุนปริมิสิทธิ์
	3200	ส่วนเกินมูลค่าหุ้น
	3300	กำไรสะสม
	3301	จัดสรรแล้ว

		33011	สำรองตามกฎหมาย
		33012	สำรองอื่น ๆ
		3302	ยังไม่ได้จัดสรร
4000	รายได้จากการดำเนินงาน		
	4100	รายได้รับ	เหมาก่อสร้าง
	4200	รายได้อื่น ๆ	
		4201	รายได้ค่าเช่าอุปกรณ์
		4202	รายได้เบ็ดเตล็ด
5000	รายจ่ายในการดำเนินงาน		
	5100	ต้นทุนก่อสร้าง	
		5110	วัสดุก่อสร้าง
		5120	ค่าแรงงานก่อสร้าง
		5130	สวัสดิการคนงานก่อสร้าง
		5140	ค่างานผู้รับเหมาช่วง
		5150	ค่าใช้จ่ายอุปกรณ์
		51501	น้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น
		51502	ค่าเช่าอุปกรณ์ภายนอก
		51503	ค่าขนส่งอุปกรณ์
		51504	ค่าเบี้ยประกันภัย
		51505	ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์
		51506	ค่าเครื่องมือที่ใช้ไป
	5160	ค่าใช้จ่ายหน่วยงาน	
		51601	เงินเดือนและค่างาน
		51602	ที่ทำงานของหน่วยงาน

51603	ครุภัณฑ์ของหน่วยงาน
51604	ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์
51605	ค่าเช่าโทรศัพท์
51606	ค่าไฟฟ้า
51607	ค่าน้ำประปา
51608	ที่เก็บวัสดุ
51609	ค่าใบอนุญาต
51610	ค่าภาษี
51611	ค่าประกันงานระหว่างทำ
51612	ค่าเครื่องมือเบ็ดเตล็ด
51613	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด
5200	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร
5201	เงินเดือนผู้บริหาร
5202	สวัสดิการผู้บริหาร
5203	ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์
5204	ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์
5205	ค่าพาหนะ
5206	ค่าน้ำมันของประกวตราคา
5207	ค่าธรรมเนียมธนาคาร
5208	ค่าไฟฟ้า และ น้ำประปา
5209	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา
5210	ค่ารับรอง
5211	ค่าหนังสือพิมพ์และข่าวสาร
5212	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

007495

	5213	หนี้สูญ
	5214	ค่าเสื่อมราคา
5300		ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดจากงานที่ทำเสร็จในงวดก่อน
5400		ค่าจ้างแรงงานคนงานที่ว่างงาน
5500		ดอกเบี้ยจ่าย
	5501	ดอกเบี้ยธนาคาร
	5502	ดอกเบี้ยเงินกู้

6000 บัญชีสรุปรายได้และรายจ่าย

จากฝ่ายบัญชีข้างต้น จะขออธิบายรายละเอียดบางบัญชีเฉพาะบัญชีที่สำคัญและมีลักษณะพิเศษของการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว ตามรายการต่อไปนี้

1102 เงินสดยอย การที่ระบุว่าเป็นเงินสดยอยเพราะกิจการขนาดใหญ่ควรใช้ระบบเงินสดยอยเพื่อความสะดวกและง่ายต่อการควบคุมและตรวจสอบ ดังนั้นไม่ว่าจะรับเงินสดหรือเช็คจากที่ใด หรือจากใครจะต้องนำเข้าธนาคารก่อนและจะให้มีการเบิกเงินสดมาเก็บไว้เพื่อใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดจำนวนหนึ่งตามที่กำหนด และเมื่อจ่ายหมดหรือเก็บหมดผู้รักษาเงินสดยอยจะทำการของเบิกเท่ากับจำนวนที่ใช้ไปเพื่อคืนวงเงินสดยอยเท่านั้น

1103 ลูกหนี้การค้า - เรียกเก็บได้ จะเกิดขึ้นเมื่อสิ้นงวดระยะเวลาบัญชีบริษัทมีผลงานที่ทางฝ่ายผู้วางใจได้ตรวจรับรองแล้วแต่ยังมีใบทำบิลออกไปเรียกเก็บ หรือออกบิลไปแล้วแต่อยู่ในระยะรอการอนุมัติจ่ายเงิน ดังนั้นในวันสิ้นงวดบัญชีจะต้องบันทึกบัญชีดังต่อไปนี้

เดบิต บัญชีลูกหนี้ - เรียกเก็บได้

เครดิต บัญชีลูกหนี้ - เงินประกันผลงาน

เครดิต รายรับตามสัญญาบันทึกล่วงหน้า

1104 ลูกหนี้การค้า - เงินประกันผลงาน ตามปกติเมื่อทำสัญญาก่อสร้างในสัญญา

จะระบุว่าผู้จ้างสามารถหักเงินประกันสำหรับการเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในลายหน้าหรือในกรณีที่ผู้รับเหมาไม่ปฏิบัติตามสัญญา ผู้จ้างก็จะหักเงินจากที่ยึดไว้มาเป็นเงินชดเชยค่าเสียหายของงานเงินที่ยึดไว้ปกติอยู่ในระหว่าง 5 - 10 % ของราคาตามสัญญาซึ่งจะคืนให้ต่อเมื่อพ้นกำหนดเวลาถ้าปรากฏว่าไม่มีการเสียหายเกิดขึ้น เงินนี้เรียกว่าเงินประกันผลงาน

แต่ถ้ามีการกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 1 ปี ก็ควรย้ายไปอยู่ในหมวดทรัพย์สินอื่น ๆ

1112 งานระหว่างทำ เป็นบัญชีที่ขึ้นที่ต้นทุนต่าง ๆ ของงานทั้งหมดที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี เมื่อมีงานที่ทำเสร็จหรือสิ้นงวดบัญชีก็จะมีการปิดและโอนไปบัญชีอื่น ๆ ซึ่งขึ้นกับวิธีการบัญชีตามรายละเอียดดังนี้

เดบิต	เครดิต
<p>ยอดยกมา วัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายทางตรงอื่น ๆ ของทุก ๆ งานที่เกิดขึ้นในงวด</p>	<p>1. แบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ จะเครดิตด้วยต้นทุนทางตรงทั้งหมดของงานที่ทำเสร็จสมบูรณ์ในระหว่างงวดบัญชี</p> <p>2. แบบวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จะเครดิตด้วยต้นทุนทางตรงของงานทั้งหมดไม่ว่าจะเสร็จสมบูรณ์หรือไม่ก็ตามโดยประมาณต้นทุนของงานตามอัตราส่วนของรายรับ แต่ตามปกติแล้วถ้าใช้ระบบค้างรับค้างจ่ายอย่างเคร่งครัดแล้วจะโอนไปหมด</p>

การแสดงยอดในงบดุล

1. แบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ ยอดต้นทุนสะสมของแต่ละงานที่ยังทำไม่เสร็จจะถือว่าเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล โดยที่ยังไม่ค้ำบังผลกำไรและขาดทุนจนกว่างานนั้นจะทำเสร็จ

รูปที่ 1

ตัวอย่างบัญชีงานระหว่างทำ

งานระหว่างทำ													
ว.ค.ป.	รายการ	หน้า บัญชี	ยอดรวม		วัสดุ วัตถุดิบ	ค่าแรง ทางตรง	ค่าประกัน		ภาษีหัก เงิน หักจ่าย	ค่าเช่า เครื่อง มือ	ค่าแรง ทาง อ้อม	อื่น ๆ	
			เดบิต	เครดิต			* F&B	** COMP				ซื้อบัญชี	จำนวนเงิน

* F&B หมายถึงการประกันความเสียหายที่เกิดจากอัคคีภัยและการโจรกรรม

** COMP. หมายถึงการประกันในความเสียหายทุนชนิดที่อาจเกิดขึ้น

สินทรัพย์หมุนเวียน

งานระหว่างทำ	50,000.-	
<u>หัก</u> รายการที่ส่งใบแจ้งหนี้แล้ว	40,000.-	
ต้นทุนของงานระหว่างทำที่ยังไม่ได้แจ้งหนี้		10,000.-

2. แบบวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้จะไม่มียอดงานระหว่างทำค้างอยู่ในบัญชีเพราะจะถูกโอนไปบัญชีต้นทุนงานที่ทำเสร็จทั้งหมด เพราะค่าใช้จ่ายทางตรงเหล่านี้เป็นต้นทุนของงานที่ทำเสร็จในงวดนี้ซึ่งจะนำไปเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน

บัญชีงานระหว่างทำ เป็นบัญชีคุมยอดต้นทุนของแต่ละงานซึ่งจะรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ทางตรงที่เกิดขึ้นระหว่างงวดโดยไม่รวมค่าใช้จ่ายทางอ้อม เช่น ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (ดูรูปประกอบรูปที่ 1)

5100 ต้นทุนก่อสร้าง เป็นบัญชีที่บันทึกยอดรวมของต้นทุนงานที่เกิดขึ้นแต่ละงานเมื่อทำเสร็จ หรือยอดรวมของต้นทุนงานทุก ๆ งานทั้งหมดที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี ซึ่งวิธีการบันทึกนี้จะขึ้นกับวิธีการบัญชีแต่ละแบบ ดังรายละเอียด

<u>เดบิต</u>	<u>เครดิต</u>
1. แบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ จะบันทึกด้วยต้นทุนทางตรงทั้งหมดของงานที่ทำเสร็จสมบูรณ์ระหว่างงวดบัญชี	
2. แบบวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จะบันทึกด้วยต้นทุนของงานทั้งหมดที่ทำได้ในงวดบัญชี ถึงแม้ว่างานนั้นจะยังไม่เสร็จสมบูรณ์ โดยคำนวณเพิ่มจากอัตราส่วนของรายรับ	ปิดไปบัญชีกำไรและขาดทุน

2105 รายได้ตามสัญญาบันทึกล่วงหน้า ตามปกติงานก่อสร้างระยะยาวผู้ว่าจ้างจะให้ผู้รับเหมาเบิกเงินค่างานได้เป็นงวด ๆ เงินที่ได้รับล่วงหน้านี้จะถือเป็นรายได้รับล่วงหน้า แต่การจะยอมรับ เป็นรายได้ในแต่ละงวดเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับวิธีการบัญชีแต่ละแบบดังรายละเอียด

เดบิต	เครดิต
<p>1. แบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ จะบันทึกด้วยยอดผลงานที่ทำเสร็จสมบูรณ์ และผู้ว่าจ้างเห็นรับผลงานเรียบร้อยแล้ว</p> <p>2. แบบวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วน ของงานที่ทำเสร็จ จะบันทึกด้วยยอดค่า งานที่กะประมาณว่าทำได้เสร็จในงวดนี้</p>	<p>บันทึกด้วยยอดที่ส่งไปแจ้งหนี้ไปให้ผู้ว่าจ้าง ยอดนี้จะแยกไป 2 บัญชี คือ</p> <p>1. ลูกหนี้ - เรียกเก็บเงินได้</p> <p>2. ลูกหนี้ - เงินประกันสัญญา</p>

การแสดงรายการในงบดุล

1. แบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ จะเปิดเฉพาะเมื่องานก่อสร้างงานใดงานหนึ่งเสร็จสมบูรณ์ และเครดิตไปบัญชีรายได้จากงานก่อสร้าง ดังนั้นทางด้านเครดิตของบัญชีรายได้ตามสัญญานับที่ล่วงหน้าจะค้างอยู่เป็นจำนวนเท่ากับงานที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ ซึ่งจะไปแสดงเป็นยอดหักบัญชีงานระหว่างทำในงบดุล
2. แบบวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ จะเปิดเมื่อสิ้นงวดระยะเวลาบัญชีโดยจะคำนวณราคาก่อสร้างตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วยราคาตามสัญญา และเครดิตไปบัญชีรายได้จากการก่อสร้าง ดังนั้นบัญชีรายได้ตามสัญญานับที่ล่วงหน้าจะไม่มียอดค้างอยู่ในบัญชีเพราะยอดเปิดเท่ากับ เครดิตเมื่องานเสร็จสมบูรณ์

4100 รายได้จากกรรับเหมาก่อสร้าง เมื่องานก่อสร้างใดเสร็จสมบูรณ์หรือเมื่อสิ้นงวดบัญชีจะต้องมีการบันทึกรายได้ของแต่ละงวดเพื่อนำไปคำนวณหาผลกำไรและขาดทุน แต่จะใช้วิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับวิธีการบัญชีตามรายละเอียด

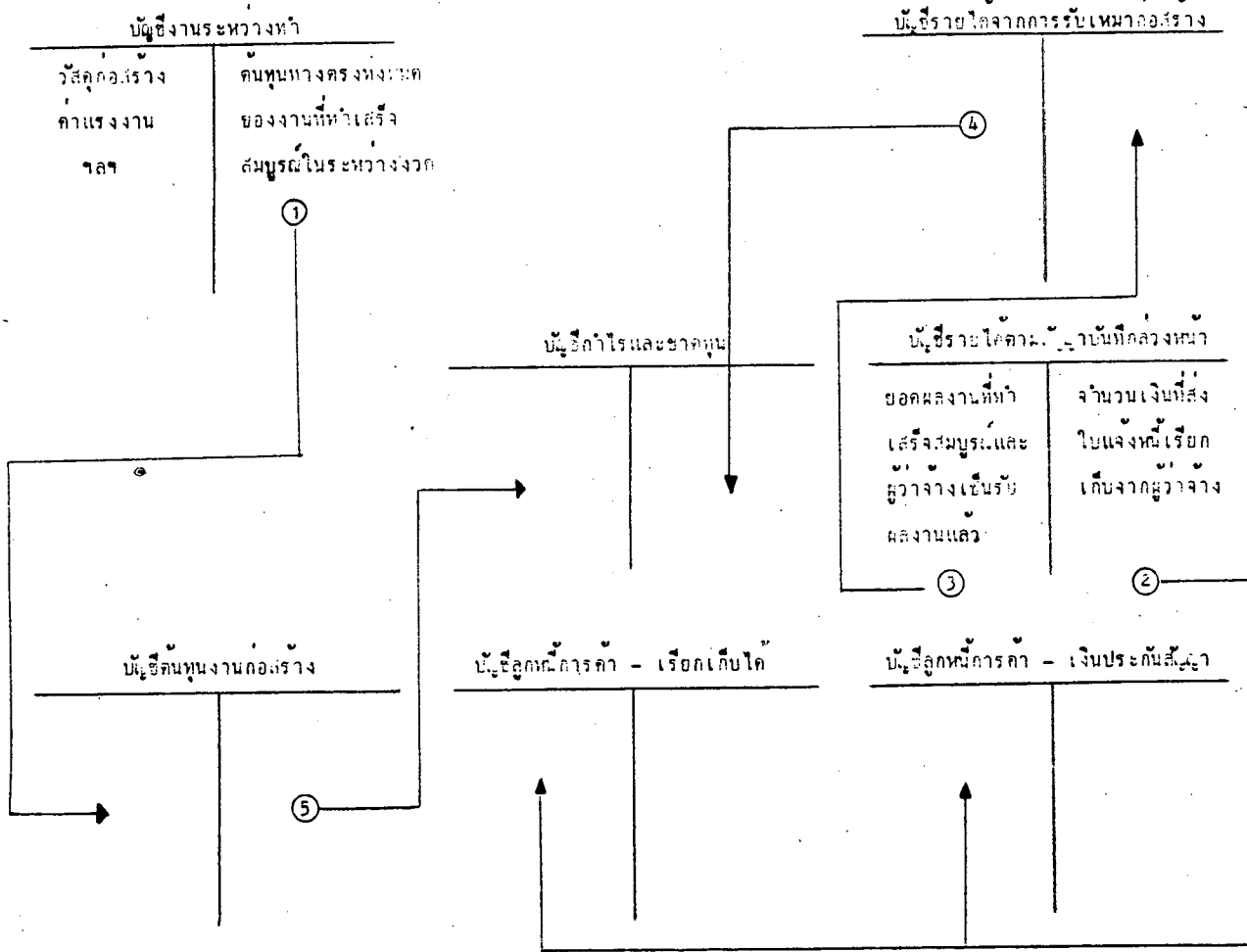
รูปที่ 2

ตัวอย่างบัญชีรายได้ตามสัญญาบันทึกล่วงหน้า

รายได้ตามสัญญาบันทึกล่วงหน้า							
ว.ค.ป.	หน้าบัญชี	เครดิต	งานเลขที่ 4	งานเลขที่ 6	งานเลขที่ 7	งานเลขที่	งานเลขที่
2522 ก.ย. 10	ร.20	30,000.-	10,000.-	10,000.-	10,000.-		

รูปที่ 3

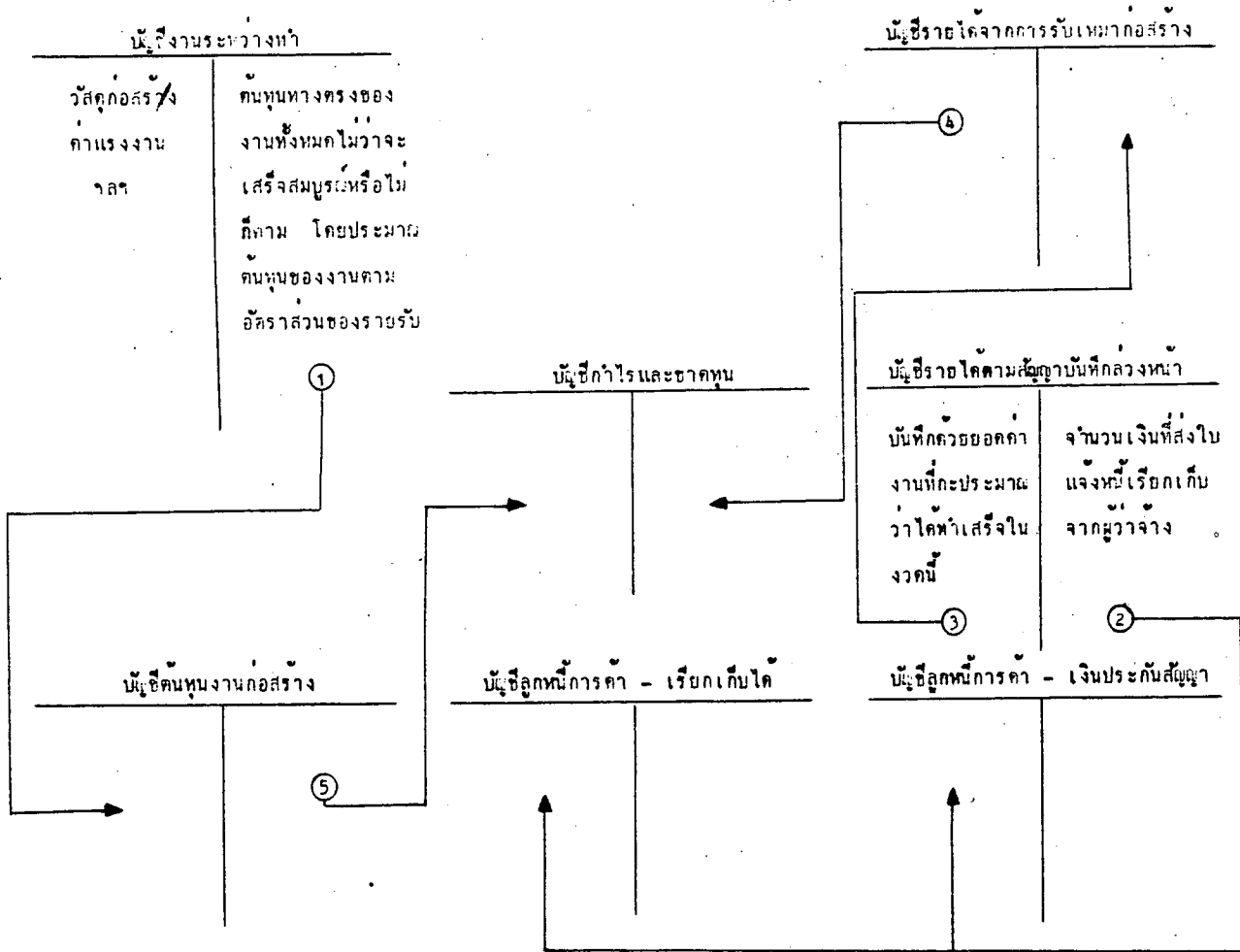
แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของบัญชีต่าง ๆ
ตามวิธีการคำนวณรายได้อ่างงานเสร็จ



1. ถ้าในงวดบัญชีมีงานก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ จะโอนต้นทุนทางตรงของงานนั้นทั้งหมดไปเข้าบัญชีต้นทุนงานก่อสร้าง
2. เมื่อทำงานเสร็จตามข้อตกลงกิจการจะส่งใบแจ้งหนี้แก่ลูกค้าบัญชีจะทำการบันทึกเข้าบัญชีรายได้ตามสัญญาบันทึกคล่องหน้า กับ บัญชีผู้ถือหุ้นการค้า โดยแยกส่วนที่เรียกเก็บได้และส่วนที่ต้องถูกหักไว้เพื่อประกันงาน
3. เมื่อพบว่าม้งานก่อสร้างใดเสร็จสมบูรณ์ จะโอนรายรับของงานนั้นไปบัญชีรายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง
4. เมื่อสิ้นงวดจะโอนยอดในบัญชีรายได้จากการรับเหมาก่อสร้างไปบัญชีกำไรขาดทุน
5. เมื่อสิ้นงวดจะโอนต้นทุนงานก่อสร้างทั้งหมดไปบัญชีกำไรและขาดทุน

รูปที่ 4

แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของบัญชีต่าง ๆ
ตามวิธีการคำนวณรายได้อัตราส่วนของงานที่เสร็จ



1. เมื่อสิ้นงวดบัญชีจะโอนต้นทุนทางตรงทั้งหมดที่ประมาณได้ตามอัตราส่วนของรายรับไปบัญชีต้นทุนงานก่อสร้าง
2. เมื่อหักงานเสร็จตามข้อตกลง กิจการจะส่งใบแจ้งหนี้ แผนกบัญชีจะทำการบันทึกเข้าบัญชีรายได้ตามสัญญาบันทึกล่วงหน้า กับ บัญชีลูกหนี้การค้า โดยแยกส่วนที่เรียกเก็บได้และส่วนที่ต้องถูกหักไว้เพื่อประกันงาน
3. เมื่อสิ้นงวดบัญชีกิจการจะทำการประมาณยอดค่างานที่ทำได้เสร็จในงวดตามราคาที่เป็นมูลค่า และโอนไปบัญชีรายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง
4. เมื่อสิ้นงวดจะโอนยอดในบัญชีรายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง ไปบัญชีกำไรและขาดทุน
5. เมื่อสิ้นงวดจะโอนยอดในบัญชีต้นทุนงานก่อสร้าง ไปบัญชีกำไรและขาดทุน

<u>เขต</u>	<u>เครดิต</u>
ปิดไปบัญชีกำไรขาดทุน	<ol style="list-style-type: none"> 1. แบบวิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ จะบันทึกด้วยยอดผลงานที่ทำเสร็จสมบูรณ์ และผู้อ้างเป็นรับผลงานแล้ว 2. แบบวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วน ของงานที่ทำเสร็จ จะบันทึกด้วยยอด ค่างานที่กะประมาณว่าทำได้เสร็จในงวด นั้นด้วยราคาตามสัญญา

111120 สำรองผลขาดทุนของงานระหว่างทำ เมื่อปรากฏว่าการประมาณการรายได้และต้นทุนงานก่อสร้างแสดงว่ามีผลขาดทุนเกิดขึ้น ให้รับรู้ผลการขาดทุนทั้งหมดโดยไม่ต้องคำนึงถึงงานก่อสร้างที่ทำไปแล้วว่าอยู่ในขั้นใดหรือว่าเสร็จไปเพียงใด

เขต ผลขาดทุนของงาน..... 30,000.-

เครดิต สำรองผลขาดทุนของงาน..... 30,000.-

ผลขาดทุนนี้จะนำไปหัก จากกำไรขั้นต้น ส่วนสำรองจะหัก จากงานระหว่างทำในงบดุล
ในบางกรณีที่มีการออกใบแจ้งหนี้เกินกว่าผลงานที่ทำได้ ส่วนที่เกินจะต้องแสดงในงบดุลเป็นยอดรายได้รับล่วงหน้า

สมุดบัญชีและเอกสารทางการบัญชี

นอกจากสมุดบัญชี 5 เล่มซึ่งตามปกติ รัษัททั่วไปจะต้องมีแล้ว ยังมีสมุดบัญชีและเอกสาร
ทางการบัญชีอื่น ๆ ที่บริษัทหรือกิจการก่อสร้างควรมีคือ

1. สมุดรายวันขาย
2. สมุดรายวันซื้อ

3. บัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงาน
4. บัญชีลูกหนี้และบันทึกสัญญาที่ประมวลได้
5. ใบส่งผลงาน หรือใบแจ้งหนี้
6. บันทึกผู้รับ เหมာช่วง
7. บันทึกการเปรียบเทียบ ต้นทุนที่ประมาณไว้กับ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง
8. บันทึกการเปรียบเทียบ ต้นทุนของแต่ละงาน
9. ตารางแสดงต้นทุนงานระหว่างทำและยอดที่ส่งใบแจ้งหนี้สะสม
10. รายงานประวัติเครื่องจักร
11. รายงานผลการก่อสร้างประจำวัน

1. สมุดรายวันขาย เป็นสมุดรายวันที่มีลักษณะพิเศษคือ การออกใบแจ้งหนี้หรือใบส่งผลงานจะแสดงยอดรายรับ รวมทั้งหมด คือรวมทั้งยอดลูกหนี้ที่สามารถเรียกเก็บได้และยอดที่ถูกผู้ว่าจ้างยึดไว้เป็นประกัน ซึ่งใบแจ้งหนี้ยอดที่ถูกยึดไว้อาจไม่ได้คืนเป็นเวลานาน ยอดรายรับนี้จะโอนไปบัญชีคุมยอดและบัญชีย่อย (ดังตัวอย่าง รูปที่ 5)

การบันทึกใบบัญชีคุมยอด

เดบิต บัญชีลูกหนี้ - เรียกเก็บได้	720,000.-
บัญชีลูกหนี้ - เงินประกันสัญญา	80,000.-
เครดิต บัญชีรายได้ตามสัญญานับที่กลางหน้า	800,000.-
และโอนยอดแต่ละบรรทัดไปบัญชีย่อยต่าง ๆ จากตัวอย่างในหน้า	ลูกหนี้กรม

ทางหลวง

เดบิต บัญชีลูกหนี้กรมทางหลวง - เรียกเก็บได้	450,000.-
บัญชีลูกหนี้กรมทางหลวง - เงินประกันสัญญา	50,000.-
เครดิต บัญชีรายได้ตามสัญญากรมทางหลวงนับที่กลางหน้า	500,000.-

2. สมุดซื้อ เชื้อ หรือสมุดรายวันซื้อ กิจการก่อสร้างรายการซื้อส่วนมากจะเป็นการซื้อวัสดุก่อสร้างซึ่งบริษัทใช้เอง หรือซื้อให้ผู้รับ เหมาช่วง ดังนั้นในสมุดซื้อทางด้านเครดิตจะ

รูปที่ 5
ตัวอย่างสมุดรายวันขาย

สมุดรายวันขาย		ประจำเดือน..... กุมภาพันธ์ 2524.....					
ว.ค.ป.	ชื่อลูกหนี้	ใบแจ้ง หนี้ เลขที่	งาน เลขที่	เดบิต		เครดิต	
				ลูกหนี้		รายได้ตาม สัญญาบันทึก ล่วงหน้า	อื่น ๆ
				เรียกเก็บได้	เรียกเก็บไม่ได้		
2524	กรมทางหลวง การเคหะแห่งชาติ	4	1	450,000.-	50,000.-	500,000.-	
ก.พ.28		5	2	270,000.-	30,000.-	300,000.-	
				720,000.-	80,000.-	800,000.-	

ตัวอย่างสมุดรายวันซื้อ

สมุดรายวันซื้อ		ประจำเดือน..... มกราคม 2524										
ว.ค.ป.	ชื่อเจ้าหนี้	บัญชีเจ้าหนี้		จำนวนระหว่างทำ				ค่าเช่าอุปกรณ์	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	ค่าใช้จ่ายในการขาย	อื่น ๆ	
		ทั่วไป	ผู้รับเหมาช่วง	งานหมายเลข	วัสดุคิปป	ค่าใช้จ่ายเตรียมที่ตั้งหน่วยงาน	ค่าเบี้ยประกันภัย				จำนวนเงิน	ชื่อบัญชี
2524												
ม.ค. 1	บ. ปูนซีเมนต์ไทย	10,000.-	2,000.-	4	12,000.-							
12	บ. ก. ประกันภัย	4,000.-	-	1			4,000.-					
20	บ. คาเหล็ก		40,000.-	2	40,000.-							
21	บ. 3 เอ็ม.	400.-		-					400.-			
	ยอดรวม	14,400.-	42,000.-		52,000.-		4,000.-		400.-			

4 12,000.- #1 4,000.-
 # 2 40,000.-

ใบที่ 6

ประกอบ ด้วยช่อง

2.1 ทั่วไป

2.2 ผู้รับ เหมาช่วง

การที่ต้องแยกช่องผู้รับ เหมาช่วงเพราะต้องการแยกค่าใช้จ่ายต่าง ที่เป็นของผู้รับ เหมาช่วง ซึ่งจะมีบัญชีคุมในสมุดแยกประเภททั่วไป ช่องผู้รับ เหมาช่วงนั้นจะทำให้ทราบหนี้สินที่แท้จริงของผู้รับ เหมาช่วงแยกต่างหากจากหนี้สินทั่วไป

ทางด้านเคดิตส่วนใหญ่จะเป็นต้นทุนทางตรง ได้แก่ งานระหว่างทำ ซึ่งจะแบ่งเป็นวัตถุดิบ ค่าเตรียมสถานที่ตั้งหน่วยงาน (หมายถึงค่าใช้จ่ายในการเตรียมที่ตั้งหน่วยงาน ซึ่งช่องนี้สามารถที่จะเปลี่ยนแปลงได้แล้วแต่ความต้องการของฝ่ายจัดการ) และค่าเบี่ยงประกันภัย

รายละเอียดของต้นทุนจะถูกโอนไป ขง ต้นทุนงานในบัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงาน และยอดรวมทั้งหมดจะ เมิตไปบัญชีงานระหว่างทำในสมุดแยกประเภททั่วไป

ช่องค่าเช่าเครื่องมือเครื่องจักร (ในบัญชีงานก่อสร้างตามหลักการแล้วจะถือว่าหน่วยใด นำ เครื่องมือเครื่องจักร จากบริษัทไปใช้จะต้องคิดค่าเช่าให้กับบริษัท จึงไม่ได้หมายความว่าต้องเช่าจากที่อื่น ซึ่งเกี่ยวกับการคิดค่าเช่านี้จะกล่าวในหน้า 100) เป็นช่องค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องมือเครื่องจักรซึ่งควรนำไปบันทึกแยกเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละเครื่อง เพื่อประโยชน์ในการควบคุมค่าใช้จ่ายของเครื่องจักรแต่ละตัว

จากตัวอย่างสมุตรายวันชื่อ รูปที่ 6 รายการในช่องอื่น ๆ จะผ่านบัญชีไปที่ละรายการ นอกนั้นจะผ่านบัญชีไปตอนสิ้นเดือนไปบัญชีแยกประเภททั่วไป นอกจากนี้จะมีการสรุปค่าใช้จ่ายแต่ละงานไป ขง ต้นทุนงานของแต่ละงาน

3. บัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงาน (ดูรูป 7) เป็นบัญชีแยกค่าใช้จ่ายของแต่ละงานย่อย ยอดต้นทุนรวมทั้งหมดของทุก ๆ งาน จะต้องเท่ากับยอดบัญชีงานระหว่างทำในบัญชีแยกประเภททั่วไป

การเก็บ ข้อมูล ในการทำงานจริงมักจะทำให้เสมือนของหน่วยงานเป็นผู้เก็บ รวบรวม

ตัวอย่างบัญชีแยกประเภทต้นทุนย่อยของแต่ละงาน

บัญชีแยกประเภทต้นทุนย่อยของแต่ละงาน

งานเลขที่..... วันที่เริ่มงาน..... วันที่ส่งมอบงาน..... ประมาณเวลาดำเนินการ.....

ว.ค.ป.	รายการ	หน้า บัญชี	ยอดรวม ทั้งหมด	งาน เตรียม พื้นที่	งานซุก	งาน ก่อ อิฐ	งาน ช่าง ไม้	งาน เบ็ดเตล็ด	งาน ทาสี	งาน วางท่อ	ติดตั้ง ปั๊มน้ำ	ติดตั้ง เครื่อง ทำความ เย็น	งาน ปรับ พื้นที่	ค่าเบี้ย ประกัน ภัย	ค่าภาษี	ค่าแรง ช่าง ออม	ค่าเช่า อุปกรณ์	ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ		
																		จำนวน	รายการ	

รูปที่ 7

ตัวเลขให้เพราะใกล้ซีกัม งานก่อสร้างมากกว่า โดยเสมียนจะเก็บรวบรวมตัวเลขและแยกประเภทของงานจากใบ เบิกวัสดุ บัตรค่าแรงคนงาน รายงานชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร ฯลฯ ซึ่งในเอกสารเหล่านี้จะระบุลักษณะงานที่ทำ (ดูเอกสารเหล่านี้ในรูป 8 , 9 , 10 ตามลำดับ) เมื่อใต้นที่ขอมูลครบถ้วนแล้วจะนำส่งให้ทางสำนักงานใหญ่พร้อมทั้งรายงานวัสดุคงเหลือของงวดนั้น (ดูรูป 11) ทางสำนักงานใหญ่ซึ่งทำบัญชีคุมยอดค่าใช้จ่ายแยกตามงานไว้จะนำวัสดุคงเหลือมาหักออก ยอดรวมต้นทุนของแต่ละงานจะต้องได้เท่ากับยอดรวมใบบัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงานที่ทางหน่วยงานส่งมา ถ้าไม่เท่ากันต้องหาเหตุผล

เมื่อได้ยอดที่ถูกต้องแล้วแผนกบัญชีจะทำการโอนบัญชีไปบัญชีต้นทุนงานที่ทำเสร็จ ซึ่งมี 2 วิธี ขึ้นกับระบบบัญชีที่ใช้อยู่ คือ

3.1 ถ้าใช้วิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จ จะโอนไปต่อเมื่องานเสร็จสมบูรณ์ และเป็นยอดที่ยอมรับของลูกค้านแล้ว

3.2 ถ้าใช้วิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ จะใช้ยอดสุดท้ายของวันปิดงานโอนไป

บัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงานนี้จะ เป็นประโยชน์ในการใช้เป็นสถิติเพื่อเปรียบเทียบที่ฝ่ายประมาณการนำไปประมุลงาน นำผลต่างไปศึกษาและใช้ให้เป็นประโยชน์ในการประมุลงานต่อไป เนื่องจากตัวเลขใบบัญชี่นี้จะนำไปกรอกในแบบฟอร์มของบันทึกการเปรียบเทียบต้นทุนที่ประมาณไว้กับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้นการแบ่งช่องรายการต้นทุนก็ควรจะต้องสัมพันธ์กันดังนี้ ดูตัวอย่างบัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงาน รูปที่ 7

4. บัญชีลูกหนี้และบันทึกสัญญาที่ประมุลได้ เป็นบัญชีย่อยของบัญชีคุมยอดลูกหนี้บันทึกค่า งานที่ผู้ว่าจ้างเป็นหนี้บริษัท บัญชีนี้เป็นสมุดรายวันสองด้าน คือ

4.1 ด้านซ้ายมือ จะบันทึกค่างานที่ทำเสร็จและบันทึกการชำระหนี้ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของบัญชีคุมยอด

4.2 ด้านขวามือ เป็นกาบันทึกความจำเกี่ยวกับรายละเอียดราคาทีประมุลได้

รูปที่ 8
ตัวอย่างใบเบิกวัสดุ

บริษัท มหาชนก่อสร้าง จำกัด ใบเบิกวัสดุ				เลขที่.....	
สัญญาเลขที่.....		หน่วยงาน.....		วันที่.....	
ข้าพเจ้านาย..... ตำแหน่ง.....		ขอเบิกวัสดุต่าง ๆ ตามรายการเพื่องาน.....		ณ.ที่.....	
ลำดับที่	ปริมาณ	รายการ	หน่วยละ	จำนวนเงิน	หมายเหตุ
อนุมัติให้เบิกของได้ ลงชื่อ.....ผู้อนุมัติ ลงชื่อ.....ผู้จ่ายของ			ลงชื่อ.....ผู้สั่งเบิก ลงชื่อ.....ผู้รับของ		

การเปลี่ยนแปลงคำสั่งและยอดสุทธิที่ส่งใบแจ้งหนี้ไปแล้ว

จุดประสงค์ของการบันทึก

1. เพื่อแสดงยอดที่ส่งใบแจ้งหนี้ไปแล้วทั้งหมด
2. เพื่อบันทึกความจำถึงยอดที่ยังไม่ได้ส่งบิลทั้งหมด

รายละเอียดและตัวอย่างบัญชีลูกหนี้และสัญญาที่ประมูลได้ ขอให้ดูตามตัวอย่างรูปที่ 12

ในประเทศไทยตามปกติถ้าประมูลงานใด ภาครัฐบาลรัฐจะจ่ายเงินให้ล่วงหน้า 10 % ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นอาจต้องเพิ่มช่องรับล่วงหน้า 10 % อีกช่องหนึ่งในช่องลูกหนี้ ช่องชำระหนี้ และช่องยอดคงเหลือ

นอกจากนี้ราคาตามสัญญานั้นเป็นเพียงราคาที่ประมาณไว้ เมื่อทำงานไปแล้วอาจพบว่าปริมาณงานมีน้อยกว่าหรือมากกว่าซึ่งจะทำให้ราคาจริงผิดไปจากราคาประมูล เช่น ในการขุดคลองส่งน้ำสายหนึ่งในแถบระยองจะต้องขุดดินทั้งหมดเป็นปริมาณ 40,000 ลูกบาศก์เมตร โดยมีราคาตายตัวต่อลูกบาศก์เมตรเท่ากับ 60 บาท ดังนั้นราคาตามสัญญาจะเท่ากับ 2,400,000.- บาท ซึ่งเมื่อไปคำนวณจากการขุดจริง ๆ อาจขุดได้เพียง 35,000 ลูกบาศก์เมตร เพราะดินบางตอนอาจต่ำกว่าในแผนที่ที่ประมาณไว้ทำให้ไม่ต้องขุดมาก ดังนั้นราคาตามใบแจ้งหนี้จะเหลือเพียง 2,100,000.- บาท เหตุที่เป็นเช่นนี้เพราะในงานก่อสร้างใหญ่ ๆ โดยเฉพาะงานขุดคลอง หรือทำถนน สถานที่ก่อสร้างใช้เนื้อที่มากผู้ว่าจ้างไม่สามารถจะสำรวจและวาดแบบได้ทุกตารางเมตรทำได้ก็เพียงประมาณให้ใกล้เคียงความจริงมากที่สุดเท่านั้น

5. ใบส่งผลงานหรือใบแจ้งหนี้ ตามปกติจะแสดงยอดผลงานที่ทำได้ทั้งสิ้นในแต่ละงวด โดยแสดงยอดสะสมของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันเปรียบเทียบกับงานทั้งหมดที่จะต้องทำ (ดูตัวอย่างใบส่งผลงาน รูปที่ 13)

6. บันทึกผู้รับ เหมาช่าง งานก่อสร้างที่มีขนาดใหญ่จำเป็นต้องหาผู้รับ เหมาช่างมารับงานที่บริษัทไม่ชำนาญที่จะทำเองหรือช่วยแบ่งงานไปทำ เพื่อให้งานเสร็จตามกำหนดเวลา ดังนั้นจึงต้องมีบันทึกผู้รับ เหมาช่างซึ่งจะมีรูปแบบเหมือนบัญชีลูกหนี้และบันทึกสัญญาที่ประมูลได้โดยจะบันทึก

ตัวอย่างใบส่งผลงาน

บริษัท..... เรือยนต์กรรมการตรวจรับงาน ผ่าน ผู้ควบคุมงาน วันที่.....			ใบส่งผลงาน		งานก่อสร้างที่..... สถานที่..... ใบส่งผลงานเลขที่..... ลงวันที่..... ผลงานระหว่างวันที่..... ถึงวันที่..... สัญญาเลขที่..... เริ่มวันที่..... สิ้นสุดวันที่.....			
ลำดับ รายการ	รายการ	หน่วยวัด	ปริมาณงานที่บริษัททำได้		ปริมาณและราคางานตามสัญญา		มูลค่างานที่ทำได้	
			ของเดือน	รวมถึงปัจจุบัน	ปริมาณ	ราคาต่อหน่วย(บาท)	ของเดือน (บาท)	รวมถึงปัจจุบัน (บาท)
ลงชื่อ..... ผู้รับจ้าง วันที่.....					รวมเป็นเงิน หัก 10 % หัก เงินรับล่วงหน้า คงเหลือขอเบิก			

การตกลงราคาที่ทำกับผู้รับเหมาช่วง แล้วยอดคงเหลือจะแสดงการเป็นหนี้สิน ดังนั้นแบบฟอร์มจะเหมือนกันเพียงแต่เปลี่ยนหัวกระดาษเท่านั้น

7. บันทึกการเปรียบเทียบต้นทุนที่ประมาณไว้กับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง บันทึกนี้ถึงแม้จะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบัญชีทั่วไปแต่ก็มีความสำคัญมาก เพราะสามารถให้ข้อมูลแก่ฝ่ายจัดการได้ โดยจะทำบันทึกงานแต่ละงานเป็นงาน ๆ ไปและจะทำให้ได้ก็ต่อเมื่องานเสร็จสมบูรณ์และผู้อาจยอมรับแล้ว ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ นี้จะทำให้ฝ่ายจัดการสามารถหาข้อผิดพลาดและเตรียมการแก้ไขในงานต่อ ๆ ไปได้ (ดูตัวอย่างรูปที่ 14)

ตามปกติรายละเอียดของงานจะขึ้นอยู่กับ รายละเอียดของการคิดราคาประมูลตามที่สัญญาระบุไว้ เพราะในปัจจุบันถ้าเป็นงานก่อสร้างใหญ่ ๆ ก็สามารถจะเบิกเงินค่างานได้ทุกเดือนโดยไม่ว่าเป็นต้องทำงานให้เสร็จสมบูรณ์ เช่นงานสร้างถนน ก็ไม่ว่าเป็นต้องทำเสร็จเป็นรูปถนนจริงจะเบิกเงินได้ โดยสามารถเบิกทีละขั้นได้ตั้งแต่งานเคลียพื้นที่ (ถางป่า) ถมที่ บดอัด ลาดยาง เป็นต้น เมื่อทำงานได้ไปเท่าใดก็เบิกได้เท่านั้นไม่ว่าเป็นต้องเป็นรูปถนนก่อนจึงจะเบิกได้

8. บันทึกการเปรียบเทียบต้นทุนของแต่ละงาน รายงานนี้จะเป็ประโยชน์มากในการวิเคราะห์ต้นทุนในขณะที่ยังไม่เสร็จ เพื่อตั้งระบบการควบคุมการผลิตหรือแก้ไขการผลิตได้ก่อนงานจะเสร็จสมบูรณ์ ต้นทุนสะสมที่แท้จริงของแต่ละงวดจะได้จากแผนกบัญชี (จากบัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงาน) ซึ่งได้แยกต้นทุนประเภทต่าง ๆ ตามวิธีการคิดราคาประมูล แล้วนำมาเปรียบเทียบ เทียบกับราคาประมูลมาซึ่งเป็นราคารวม ดังนั้นต้นทุนสะสมที่เกิดขึ้นจริง ๆ ก็จะต้องแสดงเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จ เพื่อที่จะเปรียบเทียบได้ ดังตัวอย่างบันทึกการเปรียบเทียบต้นทุน รูปที่ 15

9. ตารางแสดงต้นทุนงานระหว่างทำ และยอดที่ส่งใบแจ้งหนี้สะสม เป็นรายงานที่จะเสนอฝ่ายจัดการทุกเดือน แสดงต้นทุนแต่ละประเภทของแต่ละงานโดยจะแสดงตัวเลขต้นทุนสะสมถึงวันนั้นตามความก้าวหน้าของงาน (ตัวเลขเหล่านี้ได้จากบัญชีแยกประเภทต้นทุนแต่ละงานจากข้อ 3)

รูปที่ 14

ตัวอย่างแบบของบันทึกการเปรียบเทียบต้นทุนที่ประมาณไว้กับต้นทุนจริง

รายละเอียดของงาน	ต้นทุนของงานหมายเลข		
	ต้นทุนประมาณ	ต้นทุนจริง	ผลต่าง
งานเตรียมพื้นที่ งานขุด งานก่ออิฐ งานช่างไม้ งานเบ็คเหล็ก งานทาสี งานวางท่อ เครื่องปั้นน้ำ เครื่องทำความเย็น งานเดินสายไฟ งานปรับพื้นที่ ↓ ค่าประกันภัย ภาษี ค่าจ้างผู้ประมาณงาน เงินเดือนผู้คุมงาน ค่าเช่าอุปกรณ์ อื่น ๆ			
ยอดรวม			

รูปที่ 15

ตัวอย่างบันทึกการเปรียบเทียบต้นทุนของแต่ละงาน

บันทึกการเปรียบเทียบต้นทุน		วันที่..... 31 มกราคม 2524	
งานหมายเลข..... 101.....			
รายการ	ราคาประมาณ ตามที่ประมูล	ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง	
		จำนวนเงิน	% ของงานที่เสร็จ
งานเตรียมพื้นที่	7,000.-	7,100.-	100 %
งานชุก	6,000.-	5,800.-	100 %
งานก่ออิฐ	4,000.-	4,200.-	100 %
งานช่างไม้	3,000.-	1,500.-	30 %

แต่ถ้าใช้วิธีการคำนวณรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จแล้วจะไม่มีต้นทุนงานก่อสร้างเหลือเมื่อสิ้นงวด

รูปที่ 16

ตัวอย่างตารางแสดงต้นทุนงานระหว่างทำและยอดที่ส่งใบแจ้งหนี้สะสม

บริษัท มหาชน ก่อสร้าง จำกัด
สถิติการส่งใบแจ้งหนี้และต้นทุนงานระหว่างทำ

ณ 31 ธันวาคม 2524

(000/บาท)

งาน หมายเลข	ราคาของ สัญญา	ลูกหนี้ ทั้งหมด	ลูกหนี้เรียก เก็บไม่ได้	ลูกหนี้เรียก เก็บได้	ยอดที่รับรู้ ชำระแล้ว	คงเหลือ ลูกหนี้เรียก เก็บได้	ต้นทุนถึง ปัจจุบัน
1	10,000.-	5,000.-	1,000.-	4,000.-	3,000.-	1,000.-	4,200.-
2	8,000.-	2,000.-	500.-	1,500.-	1,300.-	200.-	1,800.-
รวม	18,000.-	7,000.-	1,500.-	5,500.-	4,300.-	1,200.-	6,000.-

10. รายงานประวัติเครื่องจักร เป็นการบันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของเครื่องมือเครื่องจักรโดยเฉพาะอุปกรณ์หนักแต่ละตัว โดยค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะผ่านมาจากสมุดรายวันซื้อ รายได้ค่าเช่าจะมาจากสมุดรายวันทั่วไปเช่นเดียวกับค่าเสื่อมราคา (เกี่ยวกับเรื่องนี้จะกล่าวอย่างละเอียดในหน้า 100)

ดูตัวอย่างรายงานประวัติเครื่องจักร รูปที่ 17 ในการทำบันทึกจะต้องทำใหม่ทุกปี โดยจะยกค่าเสื่อมราคาสะสมมาทุกครั้ง

11. รายงานผลการก่อสร้างประจำวัน นายช่างของแต่ละหน่วยงานจะต้องทำรายงานนี้เข้าสำนักงานใหญ่ทุกวัน รายงานนี้มีความสำคัญมากเพราะจะแสดงจำนวนคนงานรายวัน แสดง

รูปที่ 16 (ต่อ)

42

บริษัท.....

งานระหว่างทำ

ณ. 31 ธันวาคม 2524

(หน่วยเป็นบาท)

	งานที่ 1	งานที่ 2	ยอดรวม
งานเตรียมพื้นที่	400,000.-	250,000.-	650,000.-
งานซุก	250,000.-	220,000.-	470,000.-
งานก่ออิฐ	500,000.-	200,000.-	700,000.-
งานช่างไม้	400,000.-	250,000.-	650,000.-
งานเบ็คเหล็ก	25,000.-	10,000.-	35,000.-
งานทาสี	400,000.-	-	400,000.-
งานวางท่อ	500,000.-	333,400.-	833,400.-
เครื่องปั้นน้ำ	280,000.-	-	280,000.-
เครื่องทำความร้อน	350,000.-	-	350,000.-
งานเดินสายไฟ	80,000.-	-	80,000.-
งานปรับพื้นที่	20,000.-	-	20,000.-
ค่าเบี้ยประกัน	130,000.-	40,000.-	170,000.-
ค่าภาษี	66,000.-	28,600.-	94,600.-
เงินเดือนผู้ประมาณงาน	40,000.-	20,000.-	60,000.-
เงินเดือนผู้คุมงาน	200,000.-	100,000.-	300,000.-
ค่าเช่าอุปกรณ์	500,000.-	300,000.-	800,000.-
อื่น ๆ	59,000.-	48,000.-	107,000.-
ยอดรวม	4,200,000.-	1,800,000.-	6,000,000.-

ตัวอย่างรายงานประวัติเครื่องจักร

รายงานประวัติเครื่องจักร										เลขที่รหัส.....									
ประเภทเครื่องจักร.....										คนทุน.....									
วันที่ซื้อ.....										ชื่อจาก.....									
										ประมาณอายุการใช้งาน.....									
ว.ค.ป.	ชอกรวม ค่าใช้จ่าย	หน้า บัญชี	เชื้อเพลิง			ค่าเบี่ยง ประกัน	ค่าภาษี ทะเบียน	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา		ค่าเสื่อมราคาสะสม				รายรับค่าเช่า					
			จำนวน	หน่วยละ	จำนวนรวม			รายการ	จำนวนเงิน	ว.ค.ป.	รายการ	หน้า บัญชี	จำนวนเงิน	ว.ค.ป.	หน้า บัญชี	จำนวนเงิน			

ผลการทำงานที่ก้าวหน้าขึ้น รายงานนี้ไม่ได้เป็นบันทึกทางการบัญชีแต่ใช้เพื่อควบคุมภายใน รายงานนี้จะรวมถึงความก้าวหน้าทั่ว ๆ ไปของการทำงานแต่ละวัน

รูปที่ 18

ตัวอย่างรายงานผลการก่อสร้างประจำวัน

รายงานผลการก่อสร้าง		งานหมายเลข 123	ประจำวันที่ 2 มี.ค. 24
รายละเอียดของงาน	จำนวน คนงาน	รายงาน	สถานที่
งานเตรียมพื้นที่	10	วางท่อน้ำ ทิน	
งานขุด	5	ขุดฐานตึก	
งานก่ออิฐ	4	วางแบบ	
ฯลฯ			

ในกรณีที่เป็นงานสร้างถนนหรือคลองส่งน้ำควรระบุสถานที่ เช่น ถางป่าที่กิโลเมตร 10 หรือ ขุดดินระหว่างกิโลเมตร 3 - 5 เป็นต้น เพราะเป็นงานที่ก่อสร้างในเนื้อที่กว้าง ๆ ควรระบุให้ชัดเจนว่าที่ใด

รายงานพิเศษของธุรกิจก่อสร้าง

รายงานที่ควรตระเตรียมเป็นพิเศษสำหรับกิจการก่อสร้างเพื่อเสนอต่อฝ่ายจัดการในแต่ละงวด ควรแสดงให้เห็นถึงองค์ประกอบต่อไปนี้

1. ต้นทุนค่าแรงแบ่งตามงาน
2. ค่าเช่าเครื่องมือเครื่องจักรของแต่ละงาน
3. วัสดุค้ำที่ส่งระหว่างงาน ซึ่งรายการนี้ถ้าไม่มีการปรับทางบัญชีจะทำให้ต้นทุนของแต่ละงานผิดไปจากความจริง
4. เวลาที่คนงานไม่ได้ทำงาน เพราะถ้ามีมากเกินไปจะทำให้ต้นทุนสูง และกำไรน้อย

ลักษณะพิเศษของการดำเนินงาน

การดำเนินงานของกิจการก่อสร้างระยะยาวจะมีลักษณะพิเศษดังต่อไปนี้

1. การส่งบิลและการบันทึกรายการลูกหนี้ ตามปกติในธุรกิจอื่น ๆ กิจการจะส่งบิลต่อเมื่อได้นำส่งสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าเป็นที่เรียบร้อยแล้ว แต่ในการก่อสร้างระยะยาวถ้ารอจนงานเสร็จกิจการจะขาดเงินทุนหมุนเวียน จึงจำเป็นต้องมีการส่งใบแจ้งหนี้เป็นงวด ๆ แล้วแต่จะตกลงกันว่าเมื่อใด นอกจากนี้จะเป็นงานก่อสร้างเล็ก ๆ หรืองานก่อสร้างเบ็ดเตล็ดก็จะต้องส่งใบแจ้งหนี้เมื่องานเสร็จ

ปกติแล้วถ้าเป็นงานประมูลจากราชการจะกำหนดให้ส่งใบแจ้งหนี้เดือนละครั้งแต่ก็ขึ้นอยู่กับระยะเวลาในสัญญาด้วย

2. การรับเงินค่างานและการควบคุมเงินสด ตามปกติการรับเงินค่างานจะรับเป็นเช็ค ดังนั้นปัญหาเรื่องความปลอดภัยในการเก็บเงินสดจึงไม่มี การควบคุมภายในก็สะดวกเพราะเงินส่วนใหญ่จะอยู่ที่ธนาคาร

สำหรับการบันทึกในสมุดบัญชีในกรณีที่ได้รับเงินมาล่วงหน้าอาจมีการกำหนดให้ต้องฝากประจำไว้ส่วนหนึ่งเพื่อเป็นประกันไม่ให้สามารถเบิกมาใช้ได้ กิจการจำเป็นต้องแยกช่องออกต่างหากจากช่องปกติในสมุดเงินสดรับเพื่อเป็นที่สังเกตได้ง่าย

3. การซื้อและการจ่ายชำระเงิน ตามปกติหน้าที่สำคัญของการบัญชีและการควบคุมภายใน คือการควบคุมการซื้อและการจ่ายเงิน สำหรับกิจการก่อสร้างนอกจากจะต้องตรวจสอบความถูกต้องแล้วยังต้องระวังให้แน่ชัดว่าซื้อไปเพื่ออะไร เช่น ซื้อวัสดุเพื่อทำงานอะไร ทำที่ใด เป็นของสัญญาใด เพื่อจะได้แยกไปต้นทุนงานแต่ละงานได้ ถ้าซื้ออะไหล่ของเครื่องมือเครื่องจักรต้องระบุว่าใช้ซ่อมเครื่องจักรเครื่องใด เพื่อทราบต้นทุนที่แท้จริงและเปรียบเทียบกับค่าเช่าที่คิดกับหน่วยงานต่าง ๆ จะทำให้ทราบกำไรขาดทุนจากการใช้เครื่องจักร ซึ่งถ้าขาดทุนก็จะได้หาข้อบกพร่องและแก้ไขโดยอาจต้องขึ้นค่าเช่า หรือถ้ามีการรั่วไหลก็จะได้หาทางป้องกัน

ใบแจ้งหนี้การซื้อที่ได้รับอนุมัติจะบันทึกในสมุดซื้อซึ่งมี 2 ช่องในค่านครุติคือ

1. ช่องท่ว ๑ ไป

2. ช่องผู้รับ เหมาชวง

ช่องผู้รับ เหมาชวงจะใช้บันทึกใบแจ้งหนี้หรือใบขอซื้อจากผู้รับ เหมาชวง ซึ่งจะมีบัญชีคุมยอดโดยเฉพาะอยู่ในบัญชีแยกประเภททั่วไป ช่องนี้จะมีความสำคัญมากเพราะจะได้ทราบหนี้สินของผู้รับ เหมาชวงแยกต่างหากจากบัญชีตามปกติ

จากสมุดซื้อจะแยกต้นทุนต่าง ๆ ไปบัญชีงานระหว่างทำ ซึ่งจะแบ่งเป็นวัตถุดิบ ฯลฯ ตามความต้องการของฝ่ายบริหาร และรายละเอียดเหล่านี้จะโอนไปบันทึกต้นทุนย่อยแต่ละงานและยอดต้นทุนรวมจะไปบันทึกบัญชีงานระหว่างทำในบัญชีแยกประเภททั่วไป

การรายงานต่อฝ่ายจัดการ

เมื่อใดข้อมูลต่าง ๆ ตามที่ต้องการแล้วทางแผนกบัญชีจะต้องจัดทำรายงานเสนอต่อฝ่ายจัดการ การรายงานต่อฝ่ายจัดการมี 2 ประเภท คือ

1. รายงานทางการเงิน เป็นรายงานที่ควรทำทุกเดือนโดยควรทำให้เสร็จอย่างรวดเร็วที่สุดที่จะเร็วได้เพื่อที่จะใช้อ่านประกอบงบดุล ซึ่งจะประกอบด้วยรายงานดังต่อไปนี้

1.1 ตารางแสดงยอดลูกหนี้ ทั้งที่เรียกเก็บได้และเรียกเก็บไม่ได้

1.2 ตารางแสดงต้นทุนงานก่อสร้างระหว่างทำและยอดที่ส่งใบแจ้งหนี้ไปแล้วจนถึงวันที่ในงบดุล (ดูตัวอย่างประกอบ รูปที่ 16)

1.3 ตารางแสดงทรัพย์สิน และค่าเสื่อมราคา แยกตามความหนักเบาของเครื่อง

จักร

1.4 ตารางแสดงยอดเจ้าหนี้ ซึ่งอาจแยกให้ละเอียดตามกำหนดระยะเวลาการชำระหนี้ เพื่อประมาณการใช้จ่ายเงิน

1.5 ตารางแสดงยอดผู้รับ เหมาชวง

1.6 ถ้ากิจการใช้วิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จจะต้องมีตารางแสดงดังนี้

รูปที่ 19

ตารางแสดงต้นทุนงานระหว่างก่อสร้าง					ประจำงวด.....			
งาน เลขที่	ต้นทุน รวม	งานเคลือบ พื้นที่	งานซุก	งานก่ออิฐ		ประมาณ% ที่ทำเสร็จ	ราคาตาม สัญญา	ราคาที่ส่ง บิลแล้ว

2. รายงานเกี่ยวกับการดำเนินงาน เป็นรายงานสำหรับฝ่ายบริหารที่จะใช้พิจารณาผลการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย

2.1 รายงานการก่อสร้างประจำวัน ต้องทำส่งฝ่ายจัดการทุกวันเพราะจะแสดงจำนวนคนงานที่ใช้ในแต่ละวัน แต่ไม่ได้เป็นเอกสารเพื่อบันทึกบัญชี ใช้เพื่อการควบคุมภายในเท่านั้น ในรายงานจะแจ้งถึงความก้าวหน้าของการทำงานแต่ละวันด้วย

2.2 งบกำไรและขาดทุน ควรทำทุกเดือนซึ่งประกอบด้วย

2.2.1 ตารางต้นทุนงานที่ทำเสร็จและส่งบิลแล้ว เพื่อที่จะแสดงตัวเลขกำไรขั้นต้นของแต่ละงาน (ดูตัวอย่าง รูปที่ 20)

2.2.2 ตารางค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ของธุรกิจ (ดูตัวอย่าง รูปที่ 20)

ต้นทุนทางตรงระหว่างปีของแต่ละงานจะนำไปรวมกันในบัญชีงานระหว่างทำในบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้นทุนแต่ละประเภทในงบกำไรขั้นต้นเป็นตัวเลขที่ได้มาจากงบต้นทุนงาน

ตัวอย่างงบกำไรขาดทุน
บริษัท มหาชนก่อสร้าง จำกัด
งบกำไรขั้นต้นของงานก่อสร้าง

ประจำเดือน มกราคม 2524

(หน่วยเป็นบาท)

	งานเลขที่ 1	งานเลขที่ 2	รวม
รายได้ของงานที่ทำเสร็จ	500,000.-	1,000,000.-	1,500,000.-
<u>หัก</u> ต้นทุนของงาน			
งานเตรียมพื้นที่	20,000.-	30,000.-	50,000.-
งานขุดดิน	10,000.-	20,000.-	30,000.-
งานก่ออิฐ	40,000.-	75,000.-	115,000.-
งานช่างไม้	85,000.-	265,000.-	350,000.-
งานทาสี	60,000.-	104,000.-	164,000.-
งานเดินสายไฟ	65,000.-	100,000.-	165,000.-
งานติดตั้งเครื่องทำความเย็น	50,000.-	90,000.-	140,000.-
งานปรับพื้นที่	25,000.-	30,000.-	55,000.-
งานเบ็ดเตล็ด	5,000.-	18,000.-	23,000.-
ค่าเบี้ยประกัน	10,000.-	10,000.-	20,000.-
ค่าภาษี	11,000.-	22,000.-	33,000.-
ค่าใช้จ่ายในการประมูลงาน	4,500.-	4,500.-	9,000.-
ค่าแรงผู้ควบคุมงาน	18,000.-	20,000.-	38,000.-
ค่าเช่าอุปกรณ์	45,000.-	100,000.-	145,000.-
อื่น ๆ	1,500.-	27,500.-	29,000.-
รวมต้นทุนทางตรง	450,000.-	916,000.-	1,366,000.-
กำไรขั้นต้น	50,000.-	84,000.-	134,000.-

บริษัท มหาชนก่อสร้าง จำกัด

งบกำไรและขาดทุน

สำหรับงวด 1 เดือน สิ้นสุด 31 มกราคม 2524

(หน่วยเป็นบาท)

รายได้รับเหมาก่อสร้าง		1,500,000.-
<u>หัก</u> ต้นทุนงานก่อสร้าง		<u>1,366,000.-</u>
กำไรขั้นต้นของงานที่ทำเสร็จระหว่างงวด		134,000.-
<u>บวก</u> กำไรจากการเช่าอุปกรณ์	1,000.-	
รายรับค่าขายเศษเหล็ก	<u>2,000.-</u>	<u>3,000.-</u>
กำไรขั้นต้น		137,000.-
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	55,594.-	
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดจากงานที่ทำเสร็จในงวดก่อน	1,500.-	
ค่าจ้างแรงงานคนงานที่ว่างงาน	<u>10,500.-</u>	<u>67,594.-</u>
กำไรจากการบริหาร		69,406.-
<u>หัก</u> คอกเบี้ยจ่าย		<u>20,000.-</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษี		<u>49,406.-</u>

ต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวด		250,000.-
<u>หัก</u> ต้นทุนงานระหว่างงวด		
วัสดุก่อสร้าง	484,400.-	
ค่าแรงก่อสร้าง	270,420.-	
สวัสดิการคนงาน	20,000.-	
ค่าจ้างผู้รับเหมาช่วง	140,000.-	
ค่าเช่าอุปกรณ์	145,000.-	
ค่าใช้จ่ายหน่วยงาน		
เงินเคื่อนและค่าจ้าง	38,000.-	
ที่ทำงานของหน่วยงาน	1,000.-	
ครุภัณฑ์ของหน่วยงาน	1,500.-	
ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	500.-	
ค่าเช่าโทรศัพท์	800.-	
ค่าไฟฟ้า	1,400.-	
ค่าน้ำประปา	1,800.-	
ที่เก็บวัสดุ	500.-	
ค่าใบอนุญาต	1,000.-	
ค่าภาษี	33,000.-	
ค่าประกันงานระหว่างทำ	20,000.-	
ค่าเครื่องมือเบ็ดเตล็ด	3,000.-	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	29,758.-	
	132,258.-	1,192,078.-
รวมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง		1,442,078.-
<u>หัก</u> ต้นทุนงานระหว่างทำยกไป		76,078.-
		1,366,000.-

รูปที่ 20(ต่อ)
บริษัท มหาชนก่อสร้าง จำกัด
งบค่าใช้จ่ายในการบริหาร

สำหรับงวด 1 เดือน สิ้นสุด 31 มกราคม 2524 (หน่วยเป็นบาท)

เงินเดือนผู้บริหาร	30,000.-
สวัสดิการผู้บริหาร	2,000.-
ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์	200.-
ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	400.-
ค่าพาหนะ	1,500.-
ค่าขนส่งของประกวดราคา	500.-
ค่าธรรมเนียมธนาคาร	400.-
ค่าไฟฟ้า น้ำประปา	1,200.-
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	500.-
ค่ารับรอง	400.-
ค่านั่งรถไฟพิมพ์และข่าวสาร	240.-
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	2,000.-
หนี้สูญ	1,500.-
ค่าเสื่อมราคา	14,754.-
	55,594.-

มาตรฐานการบัญชีและการรายงานต่อบุคคลภายนอก

ตามมาตรฐานการบัญชีสากล ฉบับที่ 11 (International Accounting Standard No. 11) ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการวางมาตรฐานการบัญชีสากล ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว แบ่งออกเป็น 2 วิธี คือ

1. วิธีการบันทึกรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ คือ กิจการจะยอมรับรายได้ตามผลงานที่ก้าวหน้าและต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงต้องใกล้เคียงและสัมพันธ์กับรายรับ ผลการดำเนินงานในรายงานต้องแสดงตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จอย่างเหมาะสม

2. วิธีการบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา คือ กิจการจะยอมรับรายได้ก็ต่อเมื่องานเสร็จหรือส่วนสำคัญได้ทำเสร็จหมดแล้วเหลือแต่เพียงส่วนน้อย ต้นทุนและรายรับของงานที่ไม่เสร็จจะถูกเก็บสะสมไว้ในบัญชีงานระหว่างทำและรายรับรับล่วงหน้าตามลำดับ

การที่ผู้รับเหมาจะเลือกใช้วิธีการบันทึกและเปิดเผยงบการเงินแบบใดขึ้นอยู่กับความต้องการและความสามารถในการประมาณผลการก่อสร้างได้ใกล้เคียงความจริงเพียงใด เช่นถ้ากิจการเลือกวิธีการบันทึกรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จและประมาณงานมาโดยกำหนดราคาขายตัวกิจการ จะต้องสามารถทราบ

1. รายได้ตามสัญญาก่อสร้างที่จะได้รับตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยประมาณได้ใกล้เคียงความเป็นจริง

2. ต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างที่จะคำนวณหาอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยสามารถประมาณได้ใกล้เคียงที่สุด

3. ต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นแต่ละงานต้องสามารถระบุได้โดยแน่ชัด เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบ ต้นทุนจริงกับประมาณการที่ทำไว้ว่าใกล้เคียงกันหรือไม่

ส่วนกรณีรับ งานมาโดยกำหนดราคาตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและบวกค่า บริการจะต้องทราบ รายละเอียดดังนี้คือ

1. ต้องสามารถระบุต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นแต่ละงานได้โดยแน่ชัด

2. ต้นทุนงานก่อสร้างอื่น ๆ ที่จะคำนวณรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามสัญญา สามารถประมาณได้ใกล้เคียงความเป็นจริง

นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานก่อสร้างซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์โดยตรงกับงานก่อสร้างก็ต้องสามารถระบุเข้างานก่อสร้างแต่ละงานได้ และในกรณีที่สามารถทราบได้ว่างานใดจะเกิดผลขาดทุนกิจการสามารถจะนำผลขาดทุนนั้นบันทึกได้ทั้งจำนวนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

สำหรับประเทศไทยก็ได้มีแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาวของสมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยตามร่างแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 ซึ่งในแถลงการณ์นี้มีความเห็นเช่นเดียวกับของมาตรฐานการบัญชีสากลฉบับที่ 11*

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลงบการเงินสำหรับการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาว ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีสากล ฉบับที่ 11 กำหนดไว้ว่าควรจะต้องเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้

1. มูลค่าของงานระหว่างก่อสร้าง
2. เงินค่าก่อสร้างที่ได้รับและส่วนที่ยังค้างรับ เงินรับล่วงหน้าจากผู้จ้างและเงินประกันสัญญาก่อสร้าง
3. ถ้าใช้วิธีประเมินราคาแบบใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง วกด้วยอัตรากำไรจะต้องแสดงจำนวนที่จะได้รับภายใต้สัญญาที่ยังมิได้รวมอยู่ในต้นทุนงานระหว่างทำ
4. ในกรณีที่กิจการใช้วิธีการบัญชีทั้ง 2 แบบพร้อม ๆ กัน เพราะกิจการรับงานทุกชนิดไม่ว่างานเล็กหรืองานใหญ่ ควรมีการวิเคราะห์แสดงมูลค่างานระหว่างก่อสร้างที่บันทึกไว้ตามวิธีปฏิบัติแต่ละวิธีแยกต่างหากจากกัน

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาวให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 ของสมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย คือ กิจการ

* International Accounting Standard No. 11 by The International Standard Committee.

จะต้องสามารถแสดงเหตุผลสนับสนุนได้ว่าหลักการบัญชีที่เลือกเปลี่ยนใหม่นั้นเป็นหลักการบัญชีที่ดีกว่าของเดิม และเมื่อกิจการได้เปลี่ยนนโยบายแล้วตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 ยังได้กำหนดให้มีการรายงานในงบการเงินโดยให้มีการปรับงบการเงินงวดก่อน ๆ ที่เสนอเสียใหม่และควรเปิดเผยให้ทราบถึงลักษณะและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินสำหรับงวดที่เริ่มมีการเปลี่ยนแปลง นอกจากนี้ควรเปิดเผยสำหรับทุก ๆ งวดที่เสนอในงบการเงินงวดปัจจุบันให้ทราบถึงผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้น การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างไรก็ตามไม่จำเป็นต้องเปิดเผยผลของการเปลี่ยนแปลงซ้ำอีกในงบการเงินงวดต่อ ๆ มา

ตัวอย่างการเปิดเผยการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว

บริษัท มหาชนก่อสร้าง จำกัด ก่อน ปี 2520 บริษัทใช้วิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จตามสัญญา ต่อมาในปี 2520 บริษัท ได้เปลี่ยนไปใช้วิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ทั้งนี้เพราะบริษัท เชื่อว่าวิธีใหม่ที่ใช้จะแสดงกำไรที่ถูกต้องกว่าเดิม ข้อมูลเกี่ยวกับกำไรและการเปลี่ยนแปลงโดยสรุปปรากฏดังนี้

ปี	กำไรก่อนภาษีตามวิธี		กำไรสุทธิ	รายการพิเศษ
	เปอร์เซ็นต์งานที่เสร็จ	งานเสร็จตามสัญญา		
ก่อน 2516	1,800,000.-	1,300,000.-	-	-
2516	900,000.-	800,000.-	560,000.-	-
2517	700,000.-	1,000,000.-	700,000.-	-
2518	800,000.-	600,000.-	420,000.-	-
2519	1,000,000.-	1,100,000.-	690,000.-	(80,000.-)
รวม ณ ตอน ปี 2520	5,200,000.-	4,800,000.-	-	-
2520	1,100,000.-	900,000.-	770,000.-	-
รวม	6,300,000.-	5,700,000.-	-	-

กำไรสะสม ณ วันต้นงวดของปี 2519 และ 2520 เป็น 17,330,000.- และ 18,020,000.- บาท ตามลำดับ กำหนดให้บริษัทมีหุ้นสามัญออกอยู่ 1,000,000 หุ้น และ อัตราภาษีเท่ากับ 30% งบการเงินเปรียบเทียบสำหรับปี 2520 จะเป็นดังนี้

	2520	2519 (ปรับแล้วตามหมายเหตุ ก.)
กำไรก่อนรายการพิเศษ	770,000.-บาท	700,000.-บาท (1)
รายการพิเศษ	-	(80,000.-)
กำไรสุทธิ	<u>770,000.-บาท</u>	<u>620,000.-บาท</u>
จำนวนต่อหุ้น		
กำไรต่อหุ้น (1,000,000 หุ้น)		
กำไรก่อนรายการพิเศษ	0.77 บาท	0.70 บาท
รายการพิเศษ	-	(0.08)บาท
กำไรสุทธิ	<u>0.77 บาท</u>	<u>0.62 บาท</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสมต้นงวดตามที่รายงานไว้เดิม	18,020,000.-บาท	17,330,000.-บาท
บวก รายการปรับปรุงผลสะสมจากการใช้วิธีใหม่ในการคำนวณ	<u>280,000.- (2)</u>	<u>350,000.- (3)</u>
กำไรสะสมต้นงวดซึ่งปรับแล้ว	18,300,000.-	17,680,000.-
กำไรสุทธิ	<u>770,000.-</u>	<u>620,000.-</u>
กำไรสะสมปลายงวด	<u>19,070,000.-บาท</u>	<u>18,300,000.-บาท</u>

(1) กำไรปี 2519 ตามวิธีเปอร์เซ็นต์งานที่เสร็จ 1,000,000.- บาท หักภาษี 30 %

(2) ผลต่างของ 2 วิธีถึงต้นปี 2520 เท่ากับ 400,000.- บาท หักด้วยภาษี 30 %

(3) ผลต่างของ 2 วิธีถึงต้นปี 2519 เท่ากับ 500,000.- บาท หักด้วยภาษี 30 %

หมายเหตุ ก. บริษัทได้บันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับสัญญาก่อสร้างระยะยาวสำหรับปี 2520 ด้วยวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ส่วนในปีก่อน งบบริษัทคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายตามวิธี

เมื่องานเสร็จตามสัญญา บริษัทคิดกำไรของงานก่อสร้างระยะยาวตามวิธีใหม่เพื่อจะสามารถแสดงกำไรได้ถูกต้องกว่าเดิม ได้มีการปรับปรุงงบการเงินของปีก่อน ๆ ตามวิธีใหม่น้อยลง การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลต่อกำไรของปี 2520 และ 2519 ที่รายงานไว้เดิมดังนี้

	<u>เพิ่ม</u>	<u>ลด</u>
	2520	2519
กำไรก่อนรายการพิเศษ	140,000.-	(70,000.-)
กำไรต่อหุ้น	0.14	(0.07)

ยอดกำไรสะสมของปี 2519 และ 2520 ใ้ได้รับผลของการเปลี่ยนแปลงไปใช้วิธีใหม่น้อยลงเพื่อให้เห็นผลของการใช้วิธีใหม่แล้ว

การแสดงหมายเหตุ ก. อาจแสดงได้อีกแบบดังนี้

ในปี 2520 บริษัทได้บันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับสัญญาก่อสร้างระยะยาวด้วยวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ส่วนในปีก่อน ๆ นั้นบริษัทคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายตามวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา บริษัทคิดกำไรของงานก่อสร้างระยะยาวตามวิธีใหม่เพื่อจะสามารถแสดงกำไรได้ถูกต้องกว่าเดิม ได้มีการปรับปรุงงบการเงินของปีก่อน ๆ ตามวิธีใหม่น้อยลง การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลต่อกำไรสุทธิที่รายงานไว้เดิมของปี 2519 และ ปีก่อน ๆ ดังนี้

	<u>2519</u>	<u>2518</u>	<u>2517</u>	<u>2516</u>
กำไรสุทธิตามที่รายงานเดิม	690,000.-	420,000.-	700,000.-	560,000.-
ปรับ ผลของการเปลี่ยนหลักบัญชีถ้าหากได้มีการใช้มาแต่แรก	(70,000.-)	140,000.-	(210,000.-)	70,000.-
กำไรสุทธิที่ปรับแล้ว	<u>620,000.-</u>	<u>560,000.-</u>	<u>490,000.-</u>	<u>630,000.-</u>

จำนวนต่อหน่วย				
กำไรตามที่รายงานไว้เดิม	0.69	0.42	0.70	0.56
ปรับ ผลของการเปลี่ยนหลัก บัญชีถาวรใหม่ที่ใช้ มาแต่แรก	(0.07)	0.14	(0.21)	0.07
กำไรสุทธิที่ปรับแล้ว	<u>0.62</u>	<u>0.56</u>	<u>0.49</u>	<u>0.63</u>