

## บทที่ 4

### การบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง

#### Accounting for construction contract

สัญญาก่อสร้าง (Construction contract) เป็นสัญญาการให้บริการที่ผู้รับจ้างตกลงจะก่อสร้างสินทรัพย์ต่างๆ ให้แก่ลูกค้า โดยส่วนใหญ่ลักษณะของงานก่อสร้างมีวันที่เริ่มต้นและสิ้นสุดการก่อสร้างต่างรอบบัญชีกัน จึงส่งผลให้มีประเด็นหลักทางการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง คือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้าง ซึ่งกิจการก่อสร้างสามารถนำหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน ตาม TFRS 15 มาประยุกต์ใช้ในการรับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง ได้แก่ ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า ขั้นตอนที่ 2: ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาก่อสร้าง ขั้นตอนที่ 3: การกำหนดราคาของสัญญาก่อสร้าง ขั้นตอนที่ 4: ปันส่วนราคาของสัญญาก่อสร้างให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา และขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงความหมายของสัญญาก่อสร้าง หลักการสำคัญของการรับรู้รายได้และต้นทุนจากสัญญาก่อสร้าง การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง และการแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างในรายงานทางการเงิน (บางส่วน)

#### 4.1 ความหมายของสัญญาก่อสร้าง

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 36) ให้นิยามศัพท์ของ “สัญญา” (Contract) ว่าหมายถึง “ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป ซึ่งทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่จับต้องได้”

**สัญญาก่อสร้าง** (Construction contract) หมายถึง สัญญาที่สร้างขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว หรือหลายรายการต้องมีความสัมพันธ์กัน หรืออาศัยการออกแบบ เทคโนโลยี และหน้าที่หรือเชื่อมโยงกันด้วยวัตถุประสงค์ในการใช้งานสินทรัพย์ ทั้งนี้ ผู้ว่าจ้างมีสิทธิในงานระหว่างก่อสร้าง ส่วนผู้รับจ้างมีภาระผูกพันในการก่อสร้างงานให้แล้วเสร็จตามวัตถุประสงค์

สำหรับตัวอย่างของการก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อเพลิง ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ อูโมงค์ หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย เช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้างโรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน นอกจากนี้สัญญาก่อสร้างยังรวมถึงสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้างผู้จัดการโครงการ หรือสถาปนิก และสัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรื้อถอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลังการรื้อถอนสินทรัพย์ เป็นต้น

#### 4.2 หลักการสำคัญของการรับรู้รายได้และต้นทุนจากสัญญาก่อสร้าง

หลักการสำคัญของการรับรู้รายได้และต้นทุนจากสัญญาก่อสร้าง คือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้าง เนื่องจากลักษณะของงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีวันที่เริ่มต้นและสิ้นสุดการ

ก่อสร้างต่างรอบบัญชีกัน ซึ่งกิจการต้องเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาให้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ รวมทั้งปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดไว้โดยส่วนนี้ได้สรุปหลักการบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง (ตามภาพที่ 4.1) ดังนี้



ภาพที่ 4.1 หลักการบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง

ที่มา: ศิลพร ศรีจันทเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 4-18 – 4-27; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า ค-ง

**ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า**

การระบุสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า ประกอบด้วย การรวมสัญญาก่อสร้าง (Combination of construction contract) หรือการแยกสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า และการเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้าง (Construction contract modifications) ที่ทำกับลูกค้า ดังนี้

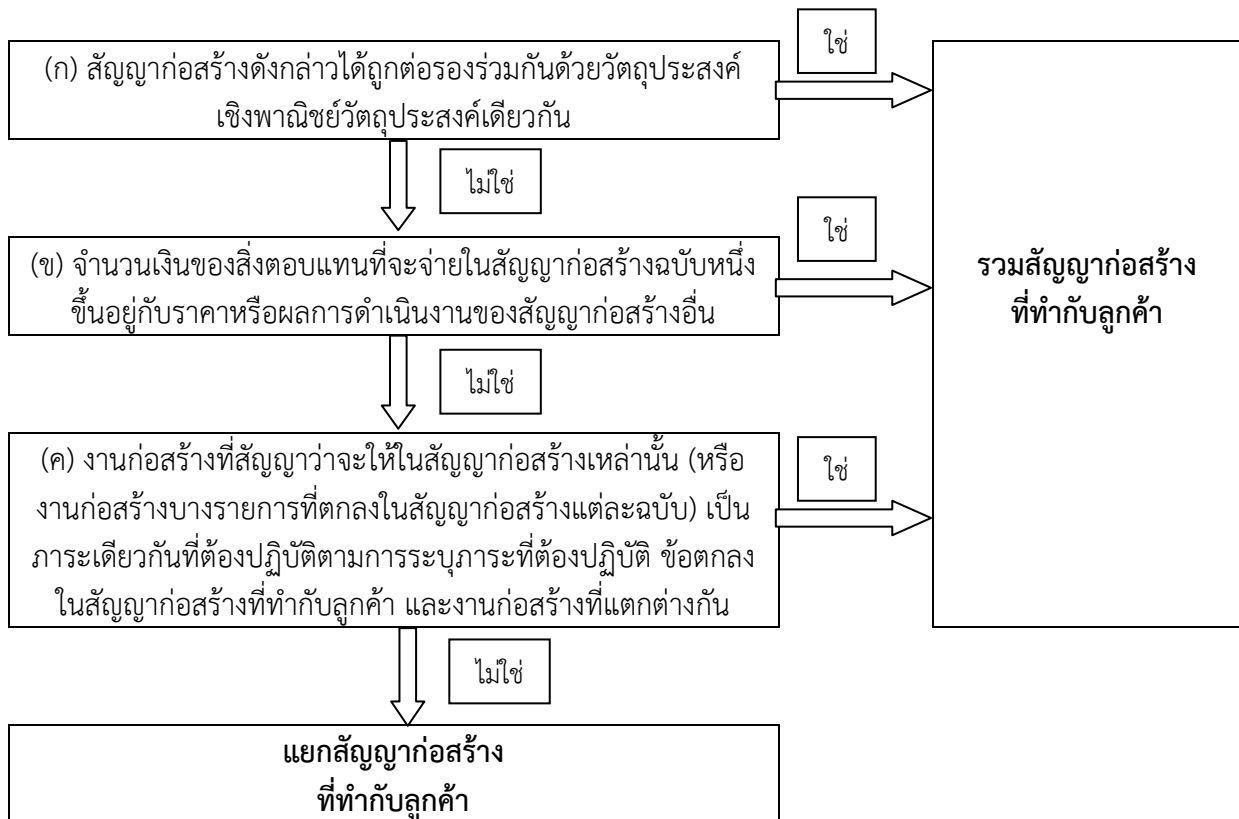
(1) การรวมสัญญาก่อสร้าง (Combination of construction contract) หรือการแยกสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า

การพิจารณาสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้าอาจมีหลายลักษณะ กิจการต้องรวมสัญญาก่อสร้าง ที่ทำกับลูกค้าตั้งแต่ 2 สัญญาขึ้นไปที่ทำกับลูกค้ารายเดียวกัน (หรือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า) ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน และบันทึกรายการสัญญาก่อสร้างเหล่านั้นเสมือนเป็นสัญญาเดียวกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างน้อย 1 ข้อ ต่อไปนี้

(ก) สัญญาก่อสร้างดังกล่าวได้ถูกต่อรองรับกันด้วยวัตถุประสงค์เชิงพาณิชย์วัตถุประสงค์เดียวกัน

(ข) จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายในสัญญาก่อสร้างฉบับหนึ่งขึ้นอยู่กับราคาหรือผลการดำเนินงานของสัญญาก่อสร้างอื่น หรือ

(ค) งานก่อสร้างที่สัญญาว่าจะให้ในสัญญาก่อสร้างเหล่านั้น (หรืองานก่อสร้างบางรายการที่ตกลงในสัญญาก่อสร้างแต่ละฉบับ) เป็นภาระเดียวกันที่ต้องปฏิบัติตามการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติ ข้อตกลงในสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า และงานก่อสร้างที่แตกต่างกัน



ภาพที่ 4.2 การรวมสัญญาก่อสร้างหรือการแยกสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 4-19; สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 7

(2) การเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้าง (Construction contract modifications) ที่ทำกับลูกค้า  
การเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้าง คือ การเปลี่ยนแปลงขอบเขตหรือราคา (หรือทั้งขอบเขตและราคา)  
ของสัญญาก่อสร้างที่คู่สัญญาตกลงกัน

การเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้างเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาในสัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิด  
สิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่  
เดิม การตกลงยินยอมเพื่อเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้างอาจจะจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจา หรือ  
โดยนัยประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ หากคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงที่จะเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้าง กิจการยังต้อง  
ใช้ TFRS 15 ฉบับนี้กับสัญญาก่อสร้างที่มีอยู่เดิมต่อไปจนกว่าการเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้างได้รับยินยอม

กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม หากเป็นไป  
ตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

(1) ขอบเขตของสัญญาก่อสร้างเพิ่มขึ้นเพราะมีงานก่อสร้างที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างกัน (Distinct)  
เพิ่มขึ้น และ

(2) จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดแปลงงานตามสัญญา (Variation) ในการก่อสร้างอาจมีการ  
ตัดแปลงตามคำสั่งของลูกค้าหลังจากลงนามในสัญญาก่อสร้างแล้ว เช่น การเปลี่ยนแปลง การเปลี่ยนวัสดุ  
ก่อสร้าง หรือการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาก่อสร้าง ในลักษณะดังกล่าวกิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญา  
เป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม และให้รับรู้เป็นรายการการปรับปรุงรายได้ (การเพิ่มขึ้นหรือการ  
ลดลงของรายได้) ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา

### ขั้นตอนที่ 2: ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาก่อสร้าง

การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาก่อสร้าง ประกอบด้วย มีภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งภาระ หรือมี  
ภาระที่ต้องปฏิบัติมากกว่าหนึ่งภาระ ดังนี้

(1) มีภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งภาระ

การก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อน ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ อุโมงค์ เป็นต้น

(2) มีภาระที่ต้องปฏิบัติมากกว่าหนึ่งภาระ

การก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ  
เทคโนโลยีและหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย เช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและ  
สัญญาก่อสร้างโรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน นอกจากนี้ สัญญาก่อสร้างยังรวมถึง  
สัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้างผู้จัดการโครงการ หรือ  
สถาปนิก และสัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรื้อถอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลังการรื้อ  
ถอนสินทรัพย์ เป็นต้น

### ขั้นตอนที่ 3: การกำหนดราคาของสัญญาก่อสร้าง

วัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาของสัญญาก่อสร้างนั้น กิจการต้องพิจารณาสิ่งตอบแทนที่ระบุใน  
สัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน จำนวนผันแปร หรือทั้งสองแบบ เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ใน  
การกำหนดราคาของสัญญาก่อสร้างดังกล่าวข้างต้น กิจการต้องสมมติว่าจะมีการโอนงานก่อสร้างเป็นไปตาม  
สัญญาที่ตกลงกับลูกค้า และสัญญาก่อสร้างดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

การกำหนดราคาของสัญญาก่อสร้าง ประกอบด้วย สัญญาราคาคงที่ หรือสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม ดังนี้

(1) สัญญาราคาคงที่ (Fixed price contract) หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่ หรือด้วยอัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตที่ระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่ตกลงกันขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา

(2) สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุนตามที่ตกลงกัน บวกส่วนเพิ่ม ซึ่งส่วนเพิ่มนั้นจะมีลักษณะเป็นสิ่งที่ตอบแทนผันแปร (Variable consideration) ซึ่ง TFRS 15 กำหนดให้กิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งที่ตอบแทนผันแปรโดยใช้วิธีการดังต่อไปนี้ โดยขึ้นอยู่กับว่าวิธีใด ที่กิจการคิดว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่าในการประมาณการจำนวนเงินของสิ่งที่ตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับ

(2.1) วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected value method)

มูลค่าที่คาดหวัง (Expected value) คือ ผลรวมของจำนวนเงินของสิ่งที่ตอบแทนในช่วงของจำนวนเงิน ของสิ่งที่ตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น มูลค่าที่คาดหวังอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสม ของจำนวนเงินของสิ่งที่ตอบแทนผันแปร หากกิจการมีสัญญาจำนวนมากที่มีคุณลักษณะเหมือนกัน

**ตัวอย่างที่ 4.1** บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อก่อสร้างห้องแสดงสินค้าภายใน 1 ปี ใน ราคา 1,000,000 บาท โดยกิจการจะได้รับค่าตอบแทนพิเศษเป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท หากบริษัท สามารถก่อสร้างห้องแสดงสินค้าเสร็จก่อนครบกำหนด 1 ปี ในทางตรงกันข้าม หากบริษัทก่อสร้างห้องแสดง สินค้าเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปี บริษัทจะต้องจ่ายค่าปรับให้กับลูกค้าเป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท โดย บริษัทประมาณการว่า มีความน่าจะเป็น 30% ที่ห้องแสดงสินค้าจะแล้วเสร็จก่อนครบกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้ นอกจากนี้ มีความน่าจะเป็น 60% ที่ห้องแสดงสินค้าจะแล้วเสร็จภายในกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้ และมีความ น่าจะเป็น 10% ที่ห้องแสดงสินค้าจะแล้วเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้

วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected value method) สามารถประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงิน ของสิ่งที่ตอบแทนผันแปรได้ดังนี้

ก่อสร้างห้องแสดงสินค้าภายใน 1 ปี	(1) สิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้		(2) ความ น่าจะเป็น	(3) สิ่งตอบแทนที่ เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนัก ด้วยความน่าจะเป็น (3) = (1) x (2) (บาท)
	ค่าก่อสร้าง (บาท)	บวกค่าตอบแทน พิเศษ/หักค่าปรับ (บาท)		
เสร็จก่อนครบกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้	1,000,000	+100,000	30%	330,000
	= 1,100,000			
เสร็จภายในกำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้	1,000,000	+0	60%	600,000
	= 1,000,000			
เสร็จล่าช้ากว่ากำหนด 1 ปีที่ตกลงไว้	1,000,000	-100,000	10%	<u>90,000</u>
	= 900,000			
<b>ราคาของรายการโดยประมาณ</b>				<u><b>1,020,000</b></u>

**สรุปผลการคำนวณ** ภายใต้วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected value method) กิจการควรกำหนดราคาของรายการก่อสร้างห้องแสดงสินค้าที่มีกำหนดเวลาก่อสร้าง 1 ปี โดยประมาณ เท่ากับ 1,020,000 บาท

(2.2) วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount method)

จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount) คือ จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจำนวนเดียวในช่วงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ (กล่าวคือ ผลลัพธ์ของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้มากที่สุดจำนวนเดียวภายใต้สัญญาณั้น) มูลค่าที่มีความเป็นไปได้สูงสุดอาจเป็นประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปร หากสัญญาณดังกล่าวมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้เพียงสองกรณี (ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการจะได้รับหรือไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษที่กำหนดจากผลการปฏิบัติงาน)

**ตัวอย่างที่ 4.2** บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญากับลูกค้าเพื่อก่อสร้างอาคารสำนักงานให้กับลูกค้าในราคา 20,000,000 บาท โดยที่บริษัทจะได้รับเงินตอบแทนพิเศษเพิ่มอีก 800,000 บาท หากบริษัทสามารถก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าวเสร็จภายในกำหนดเวลา 2 ปีที่ได้ตกลงกันไว้ แต่หากบริษัทไม่สามารถก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าวได้ทันกำหนด บริษัทจะไม่ได้รับค่าตอบแทนพิเศษ ทั้งนี้จากประสบการณ์ที่ผ่านมาอย่างยาวนานของบริษัททำให้ฝ่ายบริหารเชื่อว่า มีความน่าจะเป็น 90% ที่บริษัทจะสามารถก่อสร้างอาคารสำนักงานแล้วเสร็จสมบูรณ์ภายในกำหนดเวลาที่ได้ตกลงกันไว้

วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount method) สามารถประมาณการที่เหมาะสมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรได้ดังนี้

อาคารสำนักงานมีกำหนดเวลาก่อสร้าง 2 ปี	(1) เงินตอบแทนพิเศษ	(2) ความน่าจะเป็น	(3) ได้รับเงินตอบแทนพิเศษ มีค่าเท่ากับ 1 / ไม่ได้รับเงินตอบแทนพิเศษ มีค่าเท่ากับ 0	(4) สิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ (4) = (1) × (3)
เสร็จภายในกำหนดเวลา 2 ปี	800,000	90%	1	800,000 × 1 = 800,000
เสร็จเกินกำหนดเวลา 2 ปี	800,000	10%	0	800,000 × 0 = 0
<b>สิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้สูงสุด (เปรียบเทียบช่องที่ 4 ที่มีสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้สูงสุด)</b>				<b>800,000</b>

**สรุปผลการคำนวณ** วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount method) กิจการควรกำหนดราคาของรายการอาคารสำนักงานที่มีกำหนดเวลาก่อสร้าง 2 ปี โดยประมาณ เท่ากับ 20,800,000 บาท (ค่าก่อสร้าง จำนวนเงิน 20,000,000 + ได้รับเงินตอบแทนพิเศษจากการก่อสร้างอาคารสำนักงานดังกล่าวเสร็จภายในกำหนดเวลา 2 ปี จำนวนเงิน 800,000 บาท)

ทั้งนี้ กิจการต้องเลือกใช้วิธีการประมาณการผลกระทบของความไม่แน่นอนของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรที่กิจการจะมีสิทธิได้รับเพียงวิธีเดียวอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของสัญญา นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อมูลที่กิจการมีอยู่ทั้งหมดอย่างสมเหตุสมผล (ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลในอดีต ปัจจุบัน และการคาดการณ์

ในอนาคต) และต้องระบุจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ขึ้นมาอย่างสมเหตุสมผล ข้อมูลดังกล่าวที่  
 กิจการใช้ในการประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรโดยทั่วไปจะเหมือนกับข้อมูลที่ฝ่ายบริหารของ  
 กิจการใช้ในระหว่างการนำเสนอราคาต่อลูกค้า และข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณค่าก่อสร้างที่สัญญาว่าจะให้

#### ขั้นตอนที่ 4: ปันส่วนราคาของสัญญาก่อสร้างให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

การปันส่วนราคาของสัญญาก่อสร้างให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา กิจการสามารถนำ  
 TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 22) มาประยุกต์ใช้สำหรับการปันส่วน (Allocation objective)  
**ราคาของสัญญาก่อสร้าง** ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรืองานก่อสร้างที่แตกต่างกัน) จะไม่บังคับใช้กับ  
 กรณีที่สัญญาก่อสร้างมีภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียว อย่างไรก็ตาม อาจใช้กับกรณีที่กิจการให้คำสัญญาว่า  
 จะโอนกลุ่มของงานก่อสร้างที่แตกต่างกันที่ระบุได้โดยถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเพียงภาระเดียวและสิ่งตอบ  
 แทนที่สัญญาไว้ได้รวมจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรด้วย

#### เกณฑ์การปันส่วนราคาของรายการในสัญญาก่อสร้าง

กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการในสัญญาก่อสร้างให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้จาก  
 สัญญาก่อสร้าง โดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone selling prices) เป็นเกณฑ์ หรือในกรณีราคาขาย  
 แบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง ต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศวิธีการที่เหมาะสมวิธีเดียว  
 ได้แก่ วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด (Adjusted market assessment approach) วิธีต้นทุนที่คาดไว้  
 บวกด้วยอัตรากำไร (Expected cost plus a margin approach) หรือวิธีส่วนของราคาที่เหลือ  
 (Residual approach)

ภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว ราคาของรายการในสัญญาก่อสร้างอาจมีการเปลี่ยนแปลง  
 ด้วยสาเหตุหลายประการ รวมทั้งเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนได้หมดไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงอื่นในสถานการณ์ที่  
 ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการ  
 แลกเปลี่ยนกับงานก่อสร้างที่สัญญาว่าจะให้

กิจการควรปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการในสัญญาก่อสร้างให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติใน  
 สัญญาหนึ่งๆ โดยใช้เกณฑ์เช่นเดียวกับ ณ วันที่เริ่มต้นสัญญา ซึ่งทำให้กิจการต้องไม่ปันส่วนราคาของรายการ  
 ในสัญญาก่อสร้างใหม่เพื่อสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของราคาขายแบบเอกเทศภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผล  
 บังคับแล้ว จำนวนเงินการเปลี่ยนแปลงที่ปันส่วนให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นจะต้องรับรู้เป็นรายได้หรือ  
 ส่วนหักกับรายได้ในงวดที่ราคาของรายการมีการเปลี่ยนแปลง

**ตัวอย่างที่ 4.3** วันที่ 1 เมษายน 25x4 บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญากับลูกค้าแยกเป็น 3 ภาระ  
 แต่ละภาระมีราคาขายแบบเอกเทศ ดังต่อไปนี้

ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ระบุได้ที่มีอยู่ในสัญญา	จำนวนเงิน (บาท)
ภาระที่ 1 การต่อเติมอาคาร	5,000,000
ภาระที่ 2 การสร้างลานจอดรถ	1,000,000
ภาระที่ 3 การติดตั้งกล้องวงจรปิด	<u>500,000</u>
<b>รวมราคาของรายการ</b>	<b><u>6,500,000</u></b>

เงื่อนไขในสัญญากำหนดว่า บริษัทมีสิทธิได้รับเงินตอบแทนพิเศษ หากผลการปฏิบัติงานสำหรับการต่อเติมอาคาร เป็นดังนี้

(1) ถ้าการต่อเติมอาคารเสร็จภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา บริษัทจะได้รับเงินตอบแทนพิเศษ 500,000 บาท

(2) ถ้าการต่อเติมอาคารเสร็จภายใน 1 ปี 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา บริษัทจะได้รับเงินตอบแทนพิเศษ 250,000 บาท

(3) บริษัทจะไม่ได้เงินตอบแทนพิเศษ หากการต่อเติมอาคารเสร็จเกิน 1 ปี 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา

ข้อมูลเพิ่มเติม:-

เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x4 บริษัทคาดว่า การต่อเติมอาคารจะแล้วเสร็จภายใน 1 ปี 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา จึงปันส่วนเงินตอบแทนพิเศษ 250,000 บาท ให้กับราคาของรายการการต่อเติมอาคาร

ต่อมาวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 บริษัทมีความมั่นใจมากกว่าจะปฏิบัติภาระที่ 1 การต่อเติมอาคารได้เสร็จสิ้นภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญา บริษัทจึงเปลี่ยนประมาณการเงินตอบแทนพิเศษจาก 250,000 บาท เป็น 500,000 บาท

บริษัทรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างด้วยวิธีวัดระดับความก้าวหน้า ซึ่ง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 งานเสร็จ 80%

ดังนั้น กิจการควรรับรู้ราคาของรายการการต่อเติมอาคารเป็นรายได้จากการก่อสร้าง เท่ากับเท่าใด

**แนวทางการพิจารณา TFRS 15** (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 25) กำหนดภายหลังจากวันที่สัญญาเริ่มมีผลบังคับแล้ว ราคาของรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงด้วยสาเหตุหลายประการ รวมทั้งเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนได้หมดไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงอื่นในสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กิจการต้องปันส่วนการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงแล้ว (กล่าวคือ ภาระที่ต้องปฏิบัติที่ยังไม่เสร็จ หรือสำเร็จแต่เพียงบางส่วนที่คงเหลืออยู่ทันทีหลังจากการเปลี่ยนแปลงสัญญา)

**สรุปผลการพิจารณา** ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 กิจการควรรับรู้ราคาของรายการการต่อเติมอาคารเป็นรายได้จากการก่อสร้าง เท่ากับ 4,400,000 บาท  $[80\% \times (5,000,000 + 500,000)]$

**ขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น**

การรับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น สามารถประยุกต์หลักการเพื่อรับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้างตาม TFRS 15 ดังนี้

**(1) หลักการเพื่อรับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง**

TFRS 15 ได้กำหนดหลักการเพื่อรับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง โดยให้พิจารณาจากความน่าเชื่อถือในการประมาณผลของงานก่อสร้าง กล่าวคือ กิจการจะรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยคำนวณระดับความก้าวหน้าของงานที่ทำเสร็จ โดยใช้วิธีปัดจยนำเข้าหรือวิธีผลผลิต ซึ่งกิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีดังกล่าวให้สะท้อนเหตุการณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ



ในกรณีที่กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ เฉพาะส่วนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับชำระจากผู้ว่าจ้าง กิจการต้องรับรู้รายได้จากงานก่อสร้างได้ในจำนวนที่ไม่เกินต้นทุนของการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้ว (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 4-20)

## (2) รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา

รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา ประกอบด้วย จำนวนรายได้ที่แน่นอนหรือจำนวนรายได้เริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา จำนวนรายได้ของสิ่งตอบแทนผันแปร จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดแปลงงานตามสัญญา และการเรียกร้องค่าเสียหาย (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 4-21) ดังนี้

(ก) จำนวนรายได้ที่แน่นอน (Fixed amount) หรือ จำนวนรายได้เริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา หมายถึง จำนวนรายได้ที่ระบุไว้ในสัญญาเริ่มแรกเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน

(ข) จำนวนรายได้ของสิ่งตอบแทนผันแปร (Variable consideration) กิจการต้องประมาณจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนผันแปรด้วยวิธีที่กำหนดไว้ตาม TFRS 15 ขึ้นอยู่กับว่าวิธีใดที่กิจการคาดว่าจะเป็วิธีที่เหมาะสมกว่าในการประมาณการจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะมีสิทธิได้รับ

รายการสิ่งตอบแทนผันแปร เช่น การจ่ายเงินเพื่อจูงใจ (Incentive) หมายถึง จำนวนเงินที่จะได้รับจากผู้ว่าจ้างเพิ่มหากผลงานเป็นไปตามมาตรฐานหรือสูงกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้ในสัญญา ดังนั้น กิจการต้องประมาณการจำนวนเงินจูงใจที่จะได้รับเพื่อนำไปรวมเป็นรายได้ค่าก่อสร้าง ทั้งนี้ ในการประมาณการเงินจูงใจอาจใช้วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected value method) หรือ วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The most likely amount method) ดังกล่าวข้างต้นในขั้นตอนที่ 3: การกำหนดราคาของสัญญาก่อสร้าง

(ค) จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดแปลงงานตามสัญญา (Variation) ในการก่อสร้างอาจมีการตัดแปลงตามคำสั่งของลูกค้าหลังจากลงนามในสัญญาก่อสร้างแล้ว เช่น การเปลี่ยนแปลง การเปลี่ยนวัสดุก่อสร้าง หรือการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาก่อสร้าง ในลักษณะดังกล่าวกิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสัญญาเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากสัญญาเดิม และให้รับรู้เป็นรายการการปรับปรุงรายได้ (การเพิ่มขึ้นหรือการลดลงของรายได้) ณ วันเปลี่ยนแปลงสัญญา

(ง) การเรียกร้องค่าเสียหาย (Claim) หมายถึง การที่กิจการจะเรียกเก็บเงินจากผู้ว่าจ้าง หรือ บุคคลที่สาม เพื่อชดเชยกับต้นทุนที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา ซึ่งจำนวนค่าเสียหายมักขึ้นกับการเจรจาต่อรอง และมีความไม่แน่นอน ซึ่งเรียกว่าสิทธิในการรับชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน ดังนั้น ค่าเสียหายจะรวมเป็นรายได้ค่าก่อสร้างเมื่อผลของการเจรจาตกลงถึงขั้นที่ผู้ว่าจ้าง หรือ บุคคลที่สามจะรับผิดชอบต่อการเรียกร้องนั้น ทั้งนี้ ตาม TFRS 15 สิทธิการเรียกร้องในสัญญาก่อสร้างจะรวมเป็นรายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างสูง (Highly probable) ว่ารายการดังกล่าวจะไม่มีกรกลับรายการในอนาคต

## (3) ต้นทุนการก่อสร้าง

ต้นทุนการก่อสร้างมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้ว หรือสัญญาก่อสร้างที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยกิจการสามารถระบุต้นทุนการก่อสร้างที่มีความเกี่ยวข้องเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างได้อย่างเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ต้นทุนการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่กิจการแน่ใจว่าได้รับงานก่อสร้างไปจนกระทั่งการก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญา ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรง ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรง รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้ และประเภทของต้นทุนก่อสร้าง (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 4-21 – 4-23) ดังนี้

(ก) ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นต้นทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยต้นทุนดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า เช่น ค่านายหน้าในการขาย ค่าใช้จ่ายในการออกแบบ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนกับสัญญาก่อสร้าง เป็นต้น

(ข) ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรง

ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาหรือที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้าง ซึ่งอาจรวมถึง

(ข.1) เงินเดือน ค่าแรงงาน และค่าควบคุมงานที่เกิดขึ้นตามสัญญาก่อสร้างที่ตกลงกัน

(ข.2) วัสดุดิบทางตรง คือ ต้นทุนวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างที่สามารถระบุได้

(ข.3) ต้นทุนปันส่วนซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือกิจกรรมในสัญญา ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาของโรงงานและอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้าง ต้นทุนในการย้ายโรงงานเครื่องจักรและวัสดุไปยังหรือออกจากสถานที่ก่อสร้าง ต้นทุนในการเช่าโรงงานและอุปกรณ์ ต้นทุนเกี่ยวกับการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้าง ค่าประกันภัย ค่าเสียหายการก่อสร้าง และต้นทุนการกู้ยืม

(ข.4) ต้นทุนที่มีการระบุไว้ในสัญญาอย่างชัดเจนว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ และ

(ข.5) ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพียงเพราะกิจการได้ทำสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่จ่ายให้กับผู้รับเหมาช่วงต่อ)

(ค) ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรง

ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้าง ซึ่งอาจรวมถึง ต้นทุนเกี่ยวกับการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิค ซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้าง

(ง) รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้

รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้ ซึ่งไม่รวมอยู่ในรายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา กิจการอาจนำไปลดต้นทุนข้างต้นได้ (ตัวอย่างเช่น รายได้จากการขายวัสดุที่เหลือจากการก่อสร้าง)

(จ) ประเภทของต้นทุนการก่อสร้าง

กิจการอาจใช้อัตราส่วนของต้นทุนจริงที่ใช้ไป เพื่อเป็นเทคนิคการวัดความก้าวหน้าของภาระที่ต้องปฏิบัติตามก่อสร้างให้เสร็จสิ้น ซึ่งการคำนวณจะใช้อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงจนถึงปัจจุบัน ต่อต้นทุนประมาณการงานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา ดังนั้น จึงจัดประเภทต้นทุนการก่อสร้างได้ดังนี้

(จ.1) ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจนถึงปัจจุบัน หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการได้มาซึ่งสัญญาก่อสร้าง และต้นทุนที่เกิดขึ้นหลังจากการได้สัญญาก่อสร้าง ซึ่งรวมถึงต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างข้างต้น ทั้งนี้ ต้นทุนการก่อสร้างที่จะถือเป็นต้นเหตุที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่สะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของงานที่ทำเสร็จเท่านั้น กิจการต้องไม่รวมต้นทุนต่อไปนี้ในการคำนวณเพื่อวัดระดับความก้าวหน้า ได้แก่ ค่าใช้จ่ายทั่วไปและค่าใช้จ่ายบริหารจัดการที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้าง ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับวัสดุ ค่าแรง หรือทรัพยากรอื่นที่ไม่ได้สะท้อนอยู่ในราคาตามสัญญา

(จ.2) ต้นทุนประมาณการงานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา หมายถึง ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นที่ฝ่ายบริหารคาดการณ์ว่าจะต้องใช้ในการก่อสร้างจนกว่างานจะเสร็จตามสัญญาก่อสร้าง ทั้งนี้ กิจการควรมีระบบประมาณหรือข้อมูลที่ใช้สำหรับประมาณการที่สมเหตุสมผล เพื่อให้ต้นทุนในการประมาณการใกล้เคียงกับต้นทุนค่าก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดตามสัญญา

**(4) วิธีวัดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้าง**

สัญญาก่อสร้างเป็นลักษณะของสัญญาการส่งมอบบริการไปให้ลูกค้า ซึ่งกิจการต้องเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างของงานที่ทำในระหว่างงวดเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนของงวดเดียวกันของงานก่อสร้างที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ และ TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ด้วยวิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) โดยอ้างอิงกับระดับความก้าวหน้าของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งใช้ได้ทั้งวิธีปัจจัยนำเข้า (Input method) และวิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ (Output method) ดังนี้

**(4.1) วิธีปัจจัยนำเข้า (Input method)**

วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีปัจจัยนำเข้า คือ อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่ทำเสร็จถึงปัจจุบันกับประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Cost-to-cost-method) วิธีนี้กิจการจะคำนวณหาอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่ทำเสร็จ โดยใช้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วจนถึงปัจจุบันหารด้วยต้นทุนทั้งหมดที่คาดการณ์ว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญาทั้งหมดจนงานก่อสร้างเสร็จสิ้น แล้วจึงนำอัตราส่วนดังกล่าวไปคูณกับราคาค่าก่อสร้างตามสัญญา เพื่อรับรู้รายการเป็นรายได้ค่าก่อสร้างในแต่ละงวดบัญชี

ทั้งนี้ อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่ทำเสร็จเป็นการคำนวณโดยการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นมาแล้วในงวดก่อนๆ กิจการจึงต้องนำรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ในงวดก่อนมาหักออก เพื่อให้ได้จำนวนรายได้ของงวดปัจจุบัน และป้องกันมิให้รับรู้รายได้ซ้ำกับปีก่อน ดังนี้

$$\text{อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ} = \frac{\text{ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วถึงปัจจุบัน}}{\text{ประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น}}$$

$$\text{รายได้ค่าก่อสร้างหรือกำไรที่รับรู้ในปีปัจจุบัน} = \left[ \text{อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ} \times \text{ราคาก่อสร้างตามสัญญาหรือกำไรขั้นต้นโดยประมาณ} \right] - \text{รายได้หรือกำไรที่รับรู้แล้วในปีก่อนๆ}$$

**ตัวอย่างที่ 4.4** บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญาก่อสร้างเพื่อรับจ้างก่อสร้างอาคารสำนักงานแห่งหนึ่ง สัญญาก่อสร้างกำหนดระยะเวลาก่อสร้าง 5 ปี โดยราคาก่อสร้างตามสัญญา เท่ากับ 18,000,000 บาท ซึ่งบริษัทมีรายละเอียดของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วในปีแรก ดังนี้

รายการ	บาท
ค่าแรงคนงานก่อสร้าง	1,500,000
ค่าวัสดุก่อสร้าง	4,500,000
ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือที่ใช้ในการก่อสร้าง	750,000
ค่าใช้จ่ายทางการตลาด	<u>1,500,000</u>
รวมรายจ่ายในการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	<u>8,250,000</u>
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องจ่ายเพิ่มจนเสร็จ	8,250,000

**แนวทางการพิจารณา วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีปัจจยนำเข้า**

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 26) กำหนดให้กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา และรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ดังต่อไปนี้

**(1) ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา**

กิจการต้องบันทึกต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นสินทรัพย์หากกิจการคาดว่ากิจการสามารถได้รับคืนต้นทุนดังกล่าว

ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นต้นทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่ทำกับลูกค้าโดยต้นทุนดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้ทำสัญญากับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ค่านายหน้าในการขาย)

ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสัญญาที่เกิดขึ้นไม่ว่ากิจการจะได้ทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่ ให้กิจการรับรู้เป็นรายการค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เว้นแต่ กรณีที่กิจการสามารถเรียกเก็บต้นทุนดังกล่าวจากลูกค้าได้ ไม่ว่าจะกิจการจะทำสัญญากับลูกค้าหรือไม่

เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการอาจรับรู้ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น หากระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ในกรณีที่กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์มีระยะเวลาหนึ่งปีหรือสั้นกว่า

**(2) ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา**

ถ้าต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) กิจการจะบันทึกต้นทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

(ก) ต้นทุนมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้วหรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยกิจการสามารถระบุต้นทุนที่มีความเกี่ยวข้องกับสัญญาได้อย่างเฉพาะเจาะจง (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่จะได้จัดหาภายใต้สัญญาที่ต่อระยะเวลาออกไปจากสัญญาที่มีอยู่ในปัจจุบัน หรือต้นทุนในการออกแบบสินทรัพย์ที่รอการโอนภายใต้สัญญาที่เกี่ยวข้อง แต่กระบวนการอนุมัติสัญญายังไม่เสร็จสิ้น)

(ข) ต้นทุนที่ใช้เพื่อสร้างทรัพยากรหรือใช้ในการปรับปรุงทรัพยากรของกิจการเพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จในอนาคต (หรือเพื่อให้สำเร็จอย่างต่อเนื่องไป) และ

- (ค) กิจการคาดคิดว่าจะได้รับคืนต้นทุดังกล่าว  
 ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการปฏิบัติตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการ  
 รายงานทางการเงินฉบับอื่น กิจการต้องบันทึกรายการต้นทุดังกล่าวตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงาน  
 ทางการเงินเหล่านั้น  
 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว (หรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น) รวมถึงต้นทุน  
 ต่างๆ เหล่านี้
- (ก) ค่าแรงงานทางตรง (ตัวอย่างเช่น เงินเดือน และค่าแรงของพนักงานที่ให้บริการโดยตรงให้กับ  
 ลูกค้าตามที่ตกลงกัน)
- (ข) วัสดุที่ใช้เพื่อการให้บริการกับลูกค้าตามที่ตกลงกัน)
- (ค) ต้นทุนปันส่วนซึ่งมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาหรือกิจกรรมในสัญญา (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนใน  
 การจัดการสัญญาและการดูแล การประกันภัย และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมืออุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการ  
 ใช้ที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามสัญญา)
- (ง) ต้นทุนที่มีการระบุในสัญญาอย่างชัดเจนว่าสามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ และ
- (จ) ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพียงเพราะกิจการได้ทำสัญญาที่ทำกับลูกค้า (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่จ่ายให้กับ  
 ผู้รับเหมาช่วงต่อ)

**สรุปผลการพิจารณา** เพื่อคำนวณหาระดับความก้าวหน้าตามวิธีปจจัยนำเข้า จากการรับรู้รายได้และ  
 ต้นทุนตาม TFRS 15 มีดังต่อไปนี้

รายการ	บาท
ค่าแรงคนงานก่อสร้าง	1,500,000
ค่าวัสดุก่อสร้าง	4,500,000
ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือที่ใช้ในการก่อสร้าง	750,000
ค่าใช้จ่ายทางการตลาด	<u>-0-</u>
รวมต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วถึงปัจจุบัน	6,750,000
<b>บวก</b> ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องจ่ายเพิ่มจนเสร็จ	<u>8,250,000</u>
รวมประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	<u>15,000,000</u>

อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	=	ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วถึงปัจจุบัน	
	=	ประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	
	=	$\frac{6,750,000 \times 100}{15,000,000}$	(%)
	=		45%

รายได้ ต้นทุน และกำไรที่รับรู้สำหรับปีแรก สามารถคำนวณได้ดังนี้

ผลการดำเนินงาน	ประมาณการตลอดสัญญา	สำหรับปีแรก (45%)
รายได้ที่รับรู้สำหรับปีแรก	18,000,000	8,100,000
หัก ต้นทุนที่รับรู้สำหรับปีแรก	<u>15,000,000</u>	<u>6,750,000</u>
กำไรที่รับรู้สำหรับปีแรก	<u>3,000,000</u>	<u>1,350,000</u>

**ตัวอย่างที่ 4.5** บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญาก่อสร้างเพื่อรับจ้างก่อสร้างอาคารสำนักงานแห่งหนึ่งเป็นสัญญาก่อสร้างแบบสัญญาราคาคงที่ 36,000,000 บาท (ราคาค่าก่อสร้างที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มแรกสัญญา) กิจการประมาณต้นทุนการก่อสร้างเมื่อเริ่มแรกสัญญาไว้ 32,000,000 บาท โดยคาดว่าจะใช้เวลาในการก่อสร้างอาคาร 3 ปี

เมื่อสิ้นปีที่ 1 ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างของกิจการได้เพิ่มขึ้นเป็น 32,200,000 บาท

ในปีที่ 2 ผู้ว่าจ้างตกลงตัดแปลงงานก่อสร้างตามสัญญาและเพิ่มราคาค่าก่อสร้างให้เป็นเงิน 800,000 บาท กิจการประมาณว่าต้นทุนการก่อสร้างในส่วนที่ตัดแปลงจะมีต้นทุน เท่ากับ 600,000 บาท สิ้นปีที่ 2 ต้นทุนที่เกิดขึ้นได้รวมถึงวัสดุที่เก็บไว้ ณ สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในปีที่ 3 จนกระทั่งงานก่อสร้างเสร็จ จำนวน 400,000 บาท

กิจการกำหนดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างโดยคำนวณจากอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่ทำเสร็จถึงปัจจุบันกับประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Cost-to-cost-method) ซึ่งเป็นประมาณการครั้งล่าสุด

ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นสำหรับงานที่ทำเสร็จจนถึงสิ้นปีที่ 1 เท่ากับ 8,372,000 บาท

ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นสำหรับงานที่ทำเสร็จจนถึงสิ้นปีที่ 2 เท่ากับ 24,672,000 บาท และ

ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นสำหรับงานที่ทำเสร็จจนถึงสิ้นปีที่ 3 เท่ากับ 32,800,000 บาท

#### แนวทางการพิจารณา วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีปจจยนำเข้า

การจัดทำตารางสรุปผลการคำนวณหาระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างแต่ละปีตามวิธีปจจยนำเข้าโดยคำนวณจากอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่ทำเสร็จถึงปัจจุบันกับประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Cost-to-cost-method) มีดังต่อไปนี้

อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	=	$\frac{\text{ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วถึงปัจจุบัน}}{\text{ประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น}}$
---------------------------	---	---

ตารางสรุปผลการคำนวณหาระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างแต่ละปี

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
จำนวนราคาค่าก่อสร้างที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มแรกสัญญา	36,000,000	36,000,000	36,000,000
จำนวนราคาค่าก่อสร้างจากการดัดแปลงงานก่อสร้าง	-0-	800,000	800,000
(1) รวมจำนวนราคาค่าก่อสร้างทั้งสิ้น	<u>36,000,000</u>	<u>36,800,000</u>	<u>36,800,000</u>
(2) ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	8,372,000	24,672,000	32,800,000
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายจนเสร็จงาน	<u>23,828,000</u>	<u>8,128,000</u>	-0-
(3) ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	<u>32,200,000</u>	<u>32,800,000</u>	<u>32,800,000</u>
(4) กำไรที่ประเมินไว้ (บาท) [(1) - (3)]	<u>3,800,000</u>	<u>4,000,000</u>	<u>4,000,000</u>
ระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้าง (%)	<u>8,372,000</u>	<u>24,272,000*</u>	<u>32,800,000</u>
[(2) ÷ (3)] × 100 (%)	32,200,000	32,800,000	32,800,000
	= 26%	= 74%	= 100%

\* สิ้นปีที่ 2 (2) ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน = 24,672,000 - สิ้นปีที่ 2 ต้นทุนที่เกิดขึ้นได้รวมถึงวัสดุที่เก็บไว้ ณ สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในปีที่ 3 จนกระทั่งงานก่อสร้างเสร็จ จำนวน 400,000 บาท = 24,272,000 บาท

สรุปผลการพิจารณา เพื่อรับรู้รายได้ ต้นทุน และกำไรที่รับรู้สำหรับปีปัจจุบัน สามารถคำนวณได้ดังนี้ มีดังต่อไปนี้

=	[	อัตราส่วนของ งานที่ทำเสร็จ	×	ราคาค่าก่อสร้างตามสัญญาหรือ กำไรขั้นต้นโดยประมาณ	]	-	รายได้หรือกำไรที่รับรู้แล้ว ในปีก่อนๆ
---	---	-------------------------------	---	---	---	---	--

ตารางสรุปผลการดำเนินงานก่อสร้างเพื่อรับรู้รายได้ ต้นทุน และกำไรในปีก่อนและปีปัจจุบัน

(หน่วย : บาท)

ผลการดำเนินงาน		สะสม	จำนวนที่รับรู้	
		จนถึงปัจจุบัน	ในปีก่อน	ในปีปัจจุบัน
<b>ปีที่ 1</b>				
รายได้	(36,000,000 × 26%)	9,360,000	-0-	9,360,000
ต้นทุน	(32,200,000 × 26%)	<u>8,372,000</u>	-0-	<u>8,372,000</u>
กำไร		<u>988,000</u>	-0-	<u>988,000</u>
<b>ปีที่ 2</b>				
รายได้	(36,800,000 × 74%)	27,232,000	9,360,000	17,872,000
ต้นทุน	(32,800,000 × 74%)	<u>24,272,000</u>	<u>8,372,000</u>	<u>15,900,000</u>
กำไร		<u>2,960,000</u>	<u>988,000</u>	<u>1,972,000</u>
<b>ปีที่ 3</b>				
รายได้	(36,800,000 × 100%)	36,800,000	27,232,000	9,568,000
ต้นทุน	(32,800,000 × 100%)	<u>32,800,000</u>	<u>24,272,000</u>	<u>8,528,000</u>
กำไร		<u>4,000,000</u>	<u>2,960,000</u>	<u>1,040,000</u>

(4.2) วิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ (Output method)

วิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ ได้แก่ การสำรวจงานที่ทำเสร็จ (Survey of work performed method) และสัดส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา (Units-of-work-performed method) ดังนี้

(1) การสำรวจงานที่ทำเสร็จ (Survey of work performed method)

การสำรวจงานที่ทำเสร็จเป็นวิธีการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ ซึ่งกิจการอาจใช้ผลการประเมินงานก่อสร้างจากวิศวกรหรือสถาปนิกว่างานก่อสร้างที่ทำเสร็จคิดเป็นอัตราส่วนเท่าใดของงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา เมื่อได้จำนวนอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จแล้วนำอัตราส่วนดังกล่าวไปคูณกับราคาค่าก่อสร้างตามสัญญา เพื่อรับรู้รายการเป็นรายได้ค่าก่อสร้างในแต่ละงวดบัญชีตามส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ และกิจการจะนำไปหักด้วยจำนวนรายได้ที่รับรู้ไว้แล้วในงวดบัญชีก่อนๆ เพื่อให้เป็นรายได้ค่าก่อสร้างในงวดบัญชีปัจจุบัน

**ตัวอย่างที่ 4.6** บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญาก่อสร้างเพื่อรับจ้างก่อสร้างอาคารแสดงสินค้าแบบสัญญาราคาคงที่เป็นจำนวน 4,800,000 บาท บริษัทประมาณต้นทุนการก่อสร้างเมื่อเริ่มแรกไว้เป็นจำนวน 4,000,000 บาท สัญญามีระยะเวลา 3 ปี



เมื่อสิ้นปีที่ 1 ประมาณการของผู้บริหารงานก่อสร้างของบริษัท มีดังต่อไปนี้

รายการ	บาท
รายจ่ายในการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	1,600,000
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มจนกระทั่งงานเสร็จตามสัญญา	2,400,000
ค่าวัสดุก่อสร้างที่ซื้อระหว่างปีที่ 1 ซึ่งจะใช้ในการก่อสร้างสำหรับปีที่ 2	400,000

**สรุปผลการพิจารณา**

**ทางเลือกที่ 1** คำนวณหาระดับความก้าวหน้าตามวิธีปัจฉิมนำเข้า จากการรับรู้รายได้และต้นทุนตาม TFRS 15 มีดังต่อไปนี้

รายการ	บาท
รายจ่ายในการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	1,600,000
หัก ค่าวัสดุก่อสร้างที่ซื้อระหว่างปีที่ 1 ซึ่งจะใช้ในการก่อสร้างสำหรับปีที่ 2	<u>400,000</u>
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วถึงปัจจุบัน	<u>1,200,000</u>

อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	=	ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วถึงปัจจุบัน	
	=	ประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	
	=	$\frac{1,200,000}{4,000,000} \times 100$	(%)
	=		30%

รายได้ ต้นทุน และกำไรที่รับรู้สำหรับปีที่ 1 สามารถคำนวณได้ดังนี้

ผลการดำเนินงาน	ประมาณการตลอดสัญญา	สำหรับปีที่ 1 (30%)
รายได้ที่รับรู้สำหรับปีแรก	4,800,000	1,440,000
หัก ต้นทุนที่รับรู้สำหรับปีแรก	<u>4,000,000</u>	<u>1,200,000</u>
กำไรที่รับรู้สำหรับปีแรก	<u>800,000</u>	<u>240,000</u>

**ทางเลือกที่ 2** กำหนดระดับความก้าวหน้าวิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ ได้แก่ การสำรวจงานที่ทำเสร็จ

**จากโจทย์ตัวอย่างที่ 4.6** ถ้าผู้บริหารงานก่อสร้างของบริษัทกำหนดระดับความก้าวหน้าวิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ ได้แก่ การสำรวจงานที่ทำเสร็จ ปรากฏว่าสิ้นปีที่ 1 ระดับความก้าวหน้าจากการสำรวจประมาณว่างานก่อสร้างแล้วเสร็จไป 25%

รายได้ ต้นทุน และกำไรที่รับรู้สำหรับปีที่ 1 สามารถคำนวณได้ดังนี้

ผลการดำเนินงาน	ประมาณการตลอดสัญญา	สำหรับปีที่ 1 (25%)
รายได้ที่รับรู้สำหรับปีที่ 1	4,800,000	1,200,000
หัก ต้นทุนที่รับรู้สำหรับปีที่ 1	<u>4,000,000</u>	<u>1,000,000</u>
กำไรที่รับรู้สำหรับปีที่ 1	<u>800,000</u>	<u>200,000</u>

**สรุปผลการวิเคราะห์** ผลต่างระหว่างต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นแล้วถึงปัจจุบัน จำนวน 1,200,000 บาท กับ ต้นทุนที่รับรู้ (จากการสำรวจประมาณว่างานก่อสร้างแล้วเสร็จไป 25%) สำหรับปีที่ 1 จำนวน 1,000,000 บาท เท่ากับ 200,000 บาท กิจกรรมต้องแสดงเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับรอบระยะเวลารายงานปีที่ 1

## (2) สัดส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา (Units-of-work-performed method)

สัดส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาเป็นวิธีการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ วิธีนี้จะถือเอาผลงานก่อสร้างที่กิจการได้ทำเสร็จเป็นเกณฑ์ โดยการพิจารณาทางกายภาพ เพื่อเปรียบเทียบว่าผลงานที่ทำเสร็จไปแล้วนั้นคิดเป็นอัตราส่วนเท่าใดของงานทั้งหมด ตัวอย่างเช่น กิจการรับงานก่อสร้างถนนทั้งหมด 10 กิโลเมตร ณ วันนี้งานก่อสร้างได้ทำเสร็จไปแล้ว 2 กิโลเมตร อาจถือได้ว่างานก่อสร้างถนนมีระดับความก้าวหน้า เท่ากับ ร้อยละ 20  $[(2 \div 10) \times 100 (\%)]$  ของงานทั้งหมด หรือ กิจการรับงานก่อสร้างคอนโดมิเนียม จำนวน 5 อาคารๆ ละ 100 ห้อง รวมทั้งหมด 500 ห้อง ถ้าก่อสร้างเสร็จแล้ว 1 อาคาร จำนวน 100 ห้อง อาจถือว่างานก่อสร้างอาคารดังกล่าวมีระดับความก้าวหน้า เท่ากับ ร้อยละ 20  $[(1 \text{ อาคาร} \div 5 \text{ อาคาร}) \times 100 (\%)]$  หรือ  $[(100 \text{ ห้อง} \div 500 \text{ ห้อง}) \times 100 (\%)]$  ของงานทั้งหมด เป็นต้น

### 4.3 การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างและการแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างในรายงานทางการเงิน (บางส่วน)

TFRS 15 กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาของสัญญาก่อสร้าง โดยอ้างอิงกับระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างวิธีใดวิธีหนึ่ง ระหว่างวิธีปัจเจกนำเข้ากับวิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ อย่างไรก็ตามหากกิจการจะกำหนดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างโดยวิธีใดวิธีหนึ่งที่กล่าวมาแล้วข้างต้น หลักการบันทึกบัญชีไม่แตกต่างกัน ยกเว้นจำนวนเงินของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในแต่ละวิธีจะแตกต่างกัน

การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จดังที่แสดงในตัวอย่างที่ 4.7 เป็นการแสดงการกำหนดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างตามวิธีปัจเจกนำเข้า โดยการคำนวณอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ในกรณีปกติ นอกจากนี้ ได้แสดงการบันทึกบัญชีกรณีมีผลขาดทุน ได้แก่ ขาดทุนที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันแต่งานก่อสร้างทั้งสิ้นยังมีกำไร และขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างที่ขาดทุนโดยรวม การบันทึกบัญชีในกรณีที่ไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ รวมทั้ง การบันทึกบัญชีในกรณีที่ไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนี้

1) การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างในกรณีปกติ

ตัวอย่างที่ 4.7 บริษัท มณฑา เอ็มสวัสดิ์ รับเหมางานก่อสร้างอาคารแสดงสินค้า มีมูลค่าก่อสร้าง 600,000 บาท สัญญาก่อสร้างมีระยะเวลา 3 ปี และบริษัทได้ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น 405,000 บาท ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างมีดังต่อไปนี้

หน่วย : บาท

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นสะสม (เงินสด)	150,000	360,000	405,000
ประมาณต้นทุนที่ต้องจ่ายจนกระทั่งงานเสร็จ	300,000	40,000	-0-
วางบิลเรียกเก็บเงินค่าก่อสร้างตามสัญญาประจำปี	120,000	444,000	36,000
รับชำระเงินค่าก่อสร้างประจำปี (เงินสด)	90,000	360,000	150,000

แนวทางการพิจารณา วิธีการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีปัจจยนำเข้า

การคำนวณหาระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างแต่ละปีตามวิธีปัจจยนำเข้าโดยคำนวณจากอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่ทำเสร็จถึงปัจจุบันกับประมาณต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Cost-to-cost method) มีดังต่อไปนี้

ตารางสรุปผลการคำนวณหาระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างแต่ละปี

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
(1) ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	150,000	360,000	405,000
(2) ประมาณต้นทุนที่ต้องจ่ายจนกระทั่งงานเสร็จ	<u>300,000</u>	<u>40,000</u>	<u>-0-</u>
(3) ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น [(1) + (2)]	<u>450,000</u>	<u>400,000</u>	<u>405,000</u>
ระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้าง	<u>150,000</u>	<u>360,000</u>	<u>405,000</u>
	450,000	400,000	405,000
อัตราส่วนความก้าวหน้า [(1) ÷ (3)]	= 1/3	= 9/10	= 1/1
ร้อยละความก้าวหน้า [(1) ÷ (3)] × 100 (%)	= 33.33%	= 90%	= 100%

สรุปผลการพิจารณา เพื่อรับรู้รายได้ ต้นทุน และกำไรที่รับรู้สำหรับปีปัจจุบัน สามารถคำนวณได้ดังนี้มีดังต่อไปนี้

ตารางสรุปผลการดำเนินงานก่อสร้างเพื่อรับรู้รายได้ ต้นทุน และกำไรในปีก่อนและปีปัจจุบัน

(หน่วย : บาท)

ผลการดำเนินงาน		สะสม	จำนวนที่รับรู้	
		จนถึงปัจจุบัน	ในปีก่อน	ในปีปัจจุบัน
<b>ปีที่ 1</b>				
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	[600,000 x (1/3)]	200,000	-0-	200,000
ต้นทุนการก่อสร้าง		<u>150,000</u>	<u>-0-</u>	<u>150,000</u>
กำไรขั้นต้น		<u>50,000</u>	<u>-0-</u>	<u>50,000</u>
<b>ปีที่ 2</b>				
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	(600,000 x 90%)	540,000	200,000	340,000
ต้นทุนการก่อสร้าง		<u>360,000</u>	<u>150,000</u>	<u>210,000</u>
กำไรขั้นต้น		<u>180,000</u>	<u>50,000</u>	<u>130,000</u>
<b>ปีที่ 3</b>				
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	(600,000 x 100%)	600,000	540,000	60,000
ต้นทุนการก่อสร้าง		<u>405,000</u>	<u>360,000</u>	<u>45,000</u>
กำไรขั้นต้น		<u>195,000</u>	<u>180,000</u>	<u>15,000</u>

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปแต่ละปีเป็นดังนี้

รายการ	ปีที่ 1		ปีที่ 2		ปีที่ 3	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
<b>(1) จ่ายต้นทุนค่าก่อสร้างเป็นเงินสด</b>						
งานระหว่างก่อสร้าง	150,000		210,000		45,000	
เงินสด		150,000		210,000		45,000
<b>(2) วางบิลเรียกเก็บเงินค่าก่อสร้าง</b>						
ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง	120,000		444,000		36,000	
เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง		120,000		444,000		36,000
<b>(3) รับชำระหนี้ค่าก่อสร้างเป็นเงินสด</b>						
เงินสด	90,000		360,000		150,000	
ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง		90,000		360,000		150,000
<b>(4) บันทึกรายได้ค่าก่อสร้าง</b>						
งานระหว่างก่อสร้าง	50,000		130,000		15,000	
ต้นทุนการก่อสร้าง	150,000		210,000		45,000	
รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง		200,000		340,000		60,000
<b>(5) บันทึกส่งมอบงาน</b>						
เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง					600,000	
งานระหว่างก่อสร้าง						600,000

บัญชีงานระหว่างก่อสร้างเป็นบัญชีที่ใช้บันทึกค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสัญญา ก่อสร้างไปตลอดระยะเวลาจนกระทั่งงานเสร็จ รวมทั้งกำไรขั้นต้นที่รับรู้ในแต่ละงวด ส่งผลให้เมื่องานก่อสร้าง เสร็จสิ้น บัญชีงานระหว่างก่อสร้างจะมียอดดุลเท่ากับราคาของค่าก่อสร้างตามสัญญาเมื่อกิจการส่งมอบงาน ก่อสร้าง บัญชีงานระหว่างก่อสร้างจะถูกโอนตัดบัญชีกับเงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง ซึ่งจะมีจำนวนเท่ากับ มูลค่าก่อสร้างตามสัญญาเช่นเดียวกัน

สำหรับบัญชีต้นทุนการก่อสร้างเป็นบัญชีที่ใช้บันทึกต้นทุนของงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละงวด ส่วนบัญชีรายได้ตามสัญญาก่อสร้างจะบันทึกกำไรได้ที่รับรู้ในแต่ละงวดเช่นกัน ดังนั้น กิจการต้องโอนปิดบัญชี ต้นทุนการก่อสร้างและรายได้ตามสัญญาก่อสร้างไปยังบัญชีกำไรขาดทุนของแต่ละงวด

**การแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างในงบกำไรขาดทุน (บางส่วน) แต่ละปีเป็นดังนี้**

ผลการดำเนินงาน	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	รวม
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	200,000	340,000	60,000	600,000
ต้นทุนการก่อสร้าง	<u>150,000</u>	<u>210,000</u>	<u>45,000</u>	<u>405,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>50,000</u>	<u>130,000</u>	<u>15,000</u>	<u>195,000</u>

**การแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างในงบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) แต่ละปีเป็นดังนี้**

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>			
ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง	30,000 <sup>(ก)</sup>	114,000 <sup>(ค)</sup>	
สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง	80,000 <sup>(ข)</sup>		
<b>หนี้สินหมุนเวียน</b>			
หนี้สินที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง		24,000 <sup>(ง)</sup>	

(ก) = (2) 120,000 – (3) 90,000 = 30,000

(ข) = (1) งานระหว่างก่อสร้าง 150,000 + (4) งานระหว่างก่อสร้าง 50,000

– (2) เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง 120,000 = ยอดคงเหลืออยู่ด้านเดบิตถือเป็นสินทรัพย์ 80,000

(ค) = ยอดยกมา 30,000 + (2) 444,000 – (3) 360,000 = 114,000

(ง) = ยอดยกมา 80,000 + (1) งานระหว่างก่อสร้าง 210,000 + (4) งานระหว่างก่อสร้าง 130,000

– (2) เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง 444,000 = ยอดคงเหลืออยู่ด้านเครดิตถือเป็นหนี้สิน 24,000

**2) การบันทึกบัญชีในกรณีที่มีผลขาดทุน**

ในกรณีที่กิจการคาดว่าจะมีต้นทุนการก่อสร้างสูงกว่ารายได้ตามสัญญาก่อสร้าง กิจการต้องรับรู้ผล ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งสอดคล้องตามหลักความระมัดระวัง (Conservatism) โดยไม่คำนึงถึงระดับ ความก้าวหน้าของงานก่อสร้างว่าการก่อสร้างได้เริ่มทำตามสัญญาแล้วหรือไม่ และรายการประมาณกำไรที่คาด ว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาก่อสร้างอื่นๆ ซึ่งไม่ถือเป็นสัญญาก่อสร้างเดียวกัน

กิจการอาจแยกพิจารณาผลขาดทุนจากสัญญาก่อสร้าง ได้เป็น 2 กรณี คือ ขาดทุนที่เกิดขึ้นในงวด ปัจจุบัน แต่งานก่อสร้างทั้งหมดมีกำไรและขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างที่ขาดทุนโดยรวม

(1) กรณีขาดทุนที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันแต่งานก่อสร้างทั้งหมดมีกำไร

หากกิจการพบว่า ต้นทุนที่ประมาณการสำหรับงานก่อสร้างสูงกว่าที่คาดการณ์ไว้ในอดีต เช่น การเพิ่มขึ้นของค่าแรงงาน ค่าวัสดุดิบ และต้นทุนดังกล่าวมิได้ทำให้เกิดผลขาดทุนจากการทำสัญญาก่อสร้าง กล่าวคือ ต้นทุนทั้งหมดไม่สูงกว่าราคาตามสัญญาก่อสร้าง แต่กิจการต้องปรับปรุงจำนวนกำไรที่รับรู้ในปีก่อน โดยการบันทึกรายการขาดทุนจากการก่อสร้างในงวดปัจจุบัน

**ตัวอย่างที่ 4.8** จากตัวอย่างที่ 4.7 ณ สิ้นปีที่ 2 บริษัทประสบปัญหาเกี่ยวกับสภาพเศรษฐกิจและการปรับขึ้นค่าแรงงาน จึงประมาณการว่าต้องจ่ายต้นทุนในการก่อสร้างเพิ่มอีกจำนวน 205,500 บาท จึงจะทำให้งานก่อสร้างเสร็จสิ้นได้ (สมมติให้ข้อมูลอื่นๆ คงเดิม)

บริษัทคำนวณอัตราร้อยละของงานที่ทำเสร็จในปีที่ 2 ใหม่ ดังนี้

ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นถึงปัจจุบัน (สิ้นปีที่ 2)	360,000	บาท
ต้นทุนการก่อสร้างคาดว่าจะจ่ายอีกจนกระทั่งงานเสร็จ	<u>205,500</u>	บาท
ต้นทุนโดยประมาณ	<u>562,500</u>	บาท

อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	=	$\frac{360,000}{562,500}$	=	64%
รายได้ที่รับรู้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จถึงสิ้นปีที่ 2	=	$600,000 \times 64\%$		
		= 384,000 บาท		
กำไรที่ควรรับรู้ตั้งแต่เริ่มก่อสร้างถึงสิ้นปีที่ 2	=	$384,000 - 360,000$		
		= 24,000 บาท		
กำไรที่รับรู้แล้วในสิ้นปีที่ 1	=	50,000 บาท		
กำไรที่รับรู้ในปีที่ 2	=	$24,000 - 50,000$		
		= - 26,000		
ดังนั้น ถือเป็นผลขาดทุนในปีที่ 2	=	26,000 บาท		

ตารางสรุปผลการดำเนินงานก่อสร้างเพื่อรับรู้รายได้ ต้นทุน และกำไรในปีก่อนและปีปัจจุบัน

(หน่วย : บาท)

ผลการดำเนินงาน		สะสม	จำนวนที่รับรู้	
		จนถึงปัจจุบัน	ในปีก่อน	ในปีปัจจุบัน
<b>ปีที่ 1</b>				
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	[600,000 × (1/3)]	200,000	-0-	200,000
ต้นทุนการก่อสร้าง		<u>150,000</u>	-0-	<u>150,000</u>
กำไรขั้นต้น		<u>50,000</u>	-0-	<u>50,000</u>
<b>ปีที่ 2</b>				
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	(600,000 × 64%)	384,000	200,000	184,000
ต้นทุนการก่อสร้าง		<u>360,000</u>	<u>150,000</u>	<u>210,000</u>
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น		<u>24,000</u>	<u>50,000</u>	<u>(26,000)</u>

ในการบันทึกบัญชีรับรู้รายได้และขาดทุนของปีที่ 2 บริษัทจะรับรู้รายได้ตามประมาณการต้นทุนใหม่ การวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีปัจจัยนำเข้า เท่ากับ 64% คิดเป็น 384,000 บาท และนำไปหักด้วยต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงสิ้นปีที่ 2 จำนวน 360,000 บาท จะได้กำไรขั้นต้นที่ควรรับรู้ตั้งแต่เริ่มต้นสัญญา จนถึงวันสิ้นปีที่ 2 จำนวน 24,000 บาท แต่ในปีที่ 1 บริษัทบันทึกกำไรขั้นต้นไว้จำนวน 50,000 บาท ส่งผลให้กำไรขั้นต้นแสดงไว้สูงไปด้วย จำนวน 26,000 (24,000 - 50,000) ดังนั้น ในปีที่ 2 จึงต้องปรับปรุงลดยอดบัญชีงานระหว่างทำก่อสร้างในปีที่ 1 ด้วยจำนวนดังกล่าว สำหรับบัญชีรายได้ค่าก่อสร้างที่บริษัทจะต้องรับรู้ในปีที่ 2 เมื่อหักรายได้ที่รับรู้ในปีที่ 1 แล้ว จะรับรู้รายได้จำนวน 184,000 บาท (384,000 - 200,000) สำหรับบัญชีต้นทุนการก่อสร้างที่บริษัทจะต้องรับรู้ในปีที่ 2 เมื่อหักต้นทุนการก่อสร้างที่รับรู้ในปีที่ 1 แล้ว จะรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างจำนวน 210,000 บาท (360,000 - 150,000)

รายการบัญชีเพื่อบันทึกรายได้ ต้นทุน และขาดทุนจากงานก่อสร้างที่รับรู้ในปีที่ 2 เป็นดังนี้

ปีที่ 2		
ธ.ค.31	ต้นทุนการก่อสร้าง	210,000
	งานระหว่างก่อสร้าง	26,000
	รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง	184,000
	บันทึกรายได้ ต้นทุน และขาดทุนจากงานก่อสร้างในงวดบัญชี	

**(2) กรณีมีผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างโดยรวม**

หากกิจการพบว่าต้นทุนค่าก่อสร้างจะเพิ่มขึ้นจนส่งผลให้สัญญาก่อสร้างในภาพรวมมีผลขาดทุนกิจการต้องประมาณการผลขาดทุนดังกล่าวในปีปัจจุบัน เพื่อให้สอดคล้องตามหลักความระมัดระวังทางบัญชี (Conservatism)

**ตัวอย่างที่ 4.9** จากตัวอย่างที่ 4.7 ณ สิ้นปีที่ 2 หากบริษัทประมาณว่าต้องจ่ายต้นทุนในการก่อสร้างอีกจำนวน 360,000 บาท จึงจะทำให้การก่อสร้างเสร็จสิ้นลงได้ (สมมติให้ข้อมูลอื่นๆ คงเดิม)

บริษัทคำนวณอัตราร้อยละของงานที่ทำเสร็จในปีที่ 2 ใหม่ ดังนี้

ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นถึงปัจจุบัน (สิ้นปีที่ 2)	360,000	บาท
ต้นทุนการก่อสร้างคาดว่าจะจ่ายอีกจนกระทั่งงานเสร็จ	<u>360,000</u>	บาท
ต้นทุนโดยประมาณ	<u>720,000</u>	บาท

อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	=	<u>360,000</u>	=	50%
		720,000		

รายได้ที่รับรู้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จถึงสิ้นปีที่ 2 = 600,000 X 50%  
 = 300,000 บาท

กำไร (ขาดทุน) ที่ควรรับรู้ตั้งแต่เริ่มก่อสร้างถึงสิ้นปีที่ 2 = 300,000 - 360,000  
 = (60,000) บาท

กำไรที่รับรู้แล้วในสิ้นปีที่ 1 = 50,000 บาท

กำไรที่รับรู้ในปีที่ 2 = - 60,000 - 50,000

= - 110,000

ดังนั้น ถือเป็นผลขาดทุนในปีที่ 2 = 110,000 บาท

ตารางสรุปผลการดำเนินงานก่อสร้างเพื่อรับรู้รายได้ ต้นทุน และกำไรในปีก่อนและปีปัจจุบัน

(หน่วย : บาท)

ผลการดำเนินงาน		สะสม	จำนวนที่รับรู้	
		จนถึงปัจจุบัน	ในปีก่อน	ในปีปัจจุบัน
<b>ปีที่ 1</b>				
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	[600,000 x (1/3)]	200,000	-0-	200,000
ต้นทุนการก่อสร้าง		<u>150,000</u>	<u>-0-</u>	<u>150,000</u>
กำไรขั้นต้น		<u>50,000</u>	<u>-0-</u>	<u>50,000</u>
<b>ปีที่ 2</b>				
รายได้จากสัญญาก่อสร้าง	(600,000 x 50%)	300,000	200,000	100,000
ต้นทุนการก่อสร้าง		<u>360,000</u>	<u>150,000</u>	<u>210,000</u>
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น		<u>(60,000)</u>	<u>50,000</u>	<u>(110,000)</u>

ในปีที่ 1 บริษัทรับรู้กำไรขั้นต้นไว้แล้วเป็นเงิน 50,000 บาท แต่ในปีที่ 2 บริษัทประมาณการใหม่ทำให้มีผลขาดทุนเกิดขึ้น จำนวน 60,000 บาท ดังนั้น บริษัทจึงต้องปรับปรุงกำไรที่รับรู้ไว้แล้วในปีที่ 1 และบันทึกเป็นรายการขาดทุนทั้งสิ้นโดยประมาณที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จำนวน 110,000 บาท โดยปรับปรุงกับบัญชีงานระหว่างก่อสร้าง (กำไรที่รับรู้ไว้ปีที่ 1 จำนวน 50,000 บาท บวกกับประมาณการผลขาดทุนปีที่ 2 จำนวน 60,000 บาท)

รายการบัญชีเพื่อบันทึกรายได้ ต้นทุน และขาดทุนจากงานก่อสร้างที่รับรู้ในปีที่ 2 เป็นดังนี้

<b>ปีที่ 2</b>		
ธ.ค.31	ขาดทุนจากสัญญาก่อสร้าง	110,000
	งานระหว่างก่อสร้าง	110,000
	บันทึกปรับปรุงกำไรที่รับรู้ในปีที่ 1 จำนวน 50,000 บาท	
	และรับรู้ผลขาดทุนทั้งสิ้นโดยประมาณ จำนวน 60,000 บาท	

**3) กรณีที่ไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ**

หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่าจะป็นวิธีปัจฉินำเข้า หรือวิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น (Cost recovery) ซึ่งต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนนั้นคืน รวมทั้งรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น และรับรู้รายการขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันที

**ตัวอย่างที่ 4.10** จากตัวอย่างที่ 4.7 เมื่อสิ้นปีที่ 1 บริษัทไม่สามารถประมาณผลงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ บริษัทมีความเป็นไปได้แน่นอนที่จะได้รับต้นทุนนั้นคืน คือ จำนวน 120,000 บาท จากต้นทุนการก่อสร้างเกิดขึ้นแล้วจำนวน 150,000 บาท ซึ่งเท่ากับเงินสดที่ได้รับจากผู้ว่าจ้าง การบันทึกบัญชี ดังนี้



ปีที่ 1			
ธ.ค.31	ต้นทุนการก่อสร้าง	120,000	
	รายได้จากสัญญาก่อสร้าง		120,000
	บันทึกรายได้และต้นทุนการก่อสร้าง ณ วันสิ้นงวดบัญชี		
	เท่ากับจำนวนต้นทุนที่จะได้รับคืน		

บริษัทต้องบันทึกรับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้างไม่เกินจำนวนต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น (Cost recovery) ซึ่งต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนนั้นคืน จำนวน 120,000 บาท

#### 4.4 สรุป

สำหรับบทนี้ได้อธิบายถึงความหมายของสัญญาก่อสร้าง (Construction contract) หมายถึง สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว หรือหลายรายการต้องมีความสัมพันธ์กัน หรืออาศัยการออกแบบ เทคโนโลยี และหน้าที่ หรือเชื่อมโยงกันด้วยวัตถุประสงค์ในการใช้งานสินทรัพย์ ทั้งนี้ ผู้วางจ้างมีสิทธิในงานระหว่างก่อสร้าง ส่วนผู้รับจ้างมีภาระผูกพันในการก่อสร้างงานให้แล้วเสร็จตามวัตถุประสงค์

หลักการสำคัญของการรับรู้รายได้และต้นทุนจากสัญญาก่อสร้าง คือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้าง เนื่องจากลักษณะของงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีวันที่เริ่มต้นและสิ้นสุดการก่อสร้างต่างรอบบัญชีกัน ซึ่งกิจการต้องเลือกวิธีที่เหมาะสมสำหรับภาวะระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้างที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาให้เสร็จสิ้นสมบูรณ์

การรับรู้รายได้และต้นทุนจากสัญญาก่อสร้าง (IFRS 15) กิจการต้องปฏิบัติตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน ดังนี้ ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญาก่อสร้างที่ทำกับลูกค้า ประกอบด้วย การรวมสัญญา (สัญญาถูกรองร่วมกัน; จำนวนเงินที่จะจ่ายขึ้นอยู่กับสัญญาอื่น; หรือ รายการในสัญญาเป็นภาระเดียวกัน) การแยกสัญญา (ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการรวมสัญญาน้อยหนึ่งข้อ) และการเปลี่ยนแปลงสัญญา ขั้นตอนที่ 2: ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาก่อสร้าง ประกอบด้วย มีภาระที่ต้องปฏิบัติหนึ่งภาระ หรือมีภาระที่ต้องปฏิบัติมากกว่าหนึ่งภาระ ขั้นตอนที่ 3: การกำหนดราคาของสัญญาก่อสร้าง ประกอบด้วย สัญญาราคาคงที่ และสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม (วิธีมูลค่าที่คาดหวัง; วิธีจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด) ขั้นตอนที่ 4: ปันส่วนราคาของสัญญาก่อสร้างให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา ประกอบด้วย ปันส่วนตามสัดส่วนโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศเป็นเกณฑ์ และในกรณีราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง ต้องประมาณการราคาขายแบบเอกเทศวิธีการที่เหมาะสมวิธีเดียว (วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด; วิธีต้นทุนที่คาดว่าจะบวกด้วยอัตรากำไร; และวิธีส่วนของราคาที่เหลือ) ขั้นตอนที่ 5: รับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง เมื่อ (หรือขณะที่) กิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ประกอบด้วย หลักการเพื่อรับรู้รายได้และต้นทุนการก่อสร้าง รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา (จำนวนรายได้ที่แน่นอนหรือจำนวนรายได้เริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา; จำนวนรายได้ของสิ่งตอบแทนผันแปร; จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการดัดแปลงงานตามสัญญา; และการเรียกร้องค่าเสียหาย) ต้นทุนการก่อสร้าง (ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรง ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรง รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้ และประเภทของต้นทุนก่อสร้าง) และวิธีวัดระดับความก้าวหน้าของงานก่อสร้าง (วิธีปัจเจกนำเข้า; วิธีผลผลิต/วิธีผลลัพธ์)

การบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง และการแสดงรายการเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างในรายงานทางการเงิน (บางส่วน) ประกอบด้วย การบันทึกบัญชีในกรณีปกติ การบันทึกบัญชีในกรณีที่มีผลขาดทุน (ขาดทุนที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน แต่งานก่อสร้างโดยรวมยังมีกำไร; ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างที่ขาดทุนโดยรวม) และการบันทึกบัญชีในกรณีที่ไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ