

การบัญชีสำหรับลักษณะงานก่อสร้างระยะยาว



นางสาวศิริพันธ์ กอวัฒนา

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

ภาควิชาการบัญชี

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2525

ISBN 974-561-085-2

007495

Long - Term Construction - Type Contract Accounting

Miss Siriphan Kovathana

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Accountancy

Department of Accountancy

Graduate School

Chulalongkorn University

1982

ISBN 974-561-085-2

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การบัญชีสำหรับ ลักษณะงานก่อสร้างระยะยาว

โดย

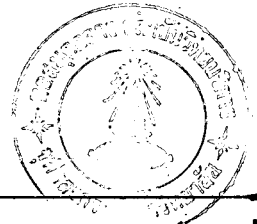
น.ส.ศิริพันธ์ กอวัฒนา

ภาควิชา

การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษา

อาจารย์อรพินธุ์ ชาติอุปสร



บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัย
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต

Sirirattana Kiatwattana

.....คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย
(รองศาสตราจารย์ ดร. สุประดิษฐ์ บุนนาค)

คณะกรรมการสอบ วิทยานิพนธ์

Prasanna

.....ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา)

W. W. W.

.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ วิไล วีระปรีย)

W. W. W.

.....กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วิรัช อภิเมธีธำรง)

Orphan Kiatwattana

.....กรรมการ
(อาจารย์ อรพินธุ์ ชาติอุปสร)

ลิขสิทธิ์ของบัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ชื่อ

อาจารย์ที่ปรึกษา

ภาควิชา

ปีการศึกษา

การบัญชีสำหรับลักษณะงานก่อสร้างระยะยาว

นางสาวศิริพันธ์ กอวัฒนา

อาจารย์อรพินธุ์ ชาติอุปสร

การบัญชี

2524



บทคัดย่อ

ในขณะที่ประเทศกำลังเร่งรัดพัฒนา งานก่อสร้างจะเป็นส่วนสำคัญในการช่วยเสริมสร้าง
ควบคู่ไปกับการพัฒนา ดังเช่นความเจริญในต่างจังหวัดที่ยอมต่อการถนน การจะเพิ่มผลผลิตทางการ
เกษตรยอมต่อการคลองส่งน้ำ เขาไรนาของชาวไรชาวนา ยิ่งกิจการก่อสร้างขยายตัวใหญ่มากเพียง
ใดความสำคัญของการบัญชีย่อมมีบทบาทเข้ามาช่วยผู้บริหารมากยิ่งขึ้น อยางไรก็ดีถึงแม้ว่าวิวัฒนาการ
ทางด้านกิจการก่อสร้างจะก้าวไปไกลแล้วแต่ก็ยังมีกิจการก่อสร้างบางแห่งหรืออาจจะเรียกว่าเป็นส่วน
ใหญ่ของประเทศไทยที่ยังไม่เห็นความสำคัญของการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว เพราะผู้บริหาร
มีความเข้าใจว่าตนสามารถควบคุมได้ด้วยตนเอง ทฤษฎีไม่สามารถนำมาใช้กับการปฏิบัติงานจริงได้
ซึ่งความคิดนี้ก็มีส่วนจริงอยู่บางเพราะกิจการก่อสร้างส่วนใหญ่แล้วจะเริ่มขึ้นมาจากกิจการขนาดเล็กๆ
เจ้าของควบคุมเองเมื่อเป็นกิจการขนาดเล็กก็สามารถควบคุมได้ทั่วถึง ทฤษฎีต่าง ๆ จึงไม่จำเป็น
ที่จะนำมาใช้ปฏิบัติ อาศัยการควบคุมอย่างใกล้ชิดก็เพียงพอแล้ว แต่เมื่อกิจการเติบโตขึ้นมากและ
ประกอบกับการแข่งขันทางด้านราคาเพิ่มมากขึ้นเรื่อง ๆ ผู้บริหารก็ยังคงมีความคิดเดิมอยู่ว่าตนสามารถ
ควบคุมได้ด้วยตนเอง ซึ่งความจริงเป็นสิ่งที่ยากมากที่ผู้บริหารเพียงไม่กี่คนจะสามารถควบคุมการทำ
งานขนาดใหญ่ให้บรรลุเป้าหมายโดยไม่ต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชีช่วยตัดสินใจและชี้ให้เห็นข้อบกพร่อง
ในขณะที่มีคู่แข่งในตลาดมากมาย

ในปัจจุบันมีวิธีการบัญชีที่เหมาะสมกับงานก่อสร้างอยู่ 2 วิธี คือ

1. วิธีคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ
2. วิธีคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จตามสัญญา

ทั้ง 2 วิธีต่างก็มีข้อดีและข้อเสียซึ่งควรจะต้องศึกษาเพื่อหาหลักการที่ดีและเหมาะสมสำหรับกิจการแต่ละกิจการ อย่างไรก็ตามก็ค้นคว้าดูซึ่งส่วนใหญ่เห็นว่าวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จนั้นจะเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาว แต่การจะใช้วิธีการบัญชีนี้ได้นั้นก็ขึ้นอยู่กับต้องอาศัยความร่วมมือของทุก ๆ ฝ่ายเริ่มตั้งแต่ผู้บริหาร วิศวกรผู้คำนวณราคางาน วิศวกรผู้ควบคุมงาน ตลอดจนพนักงานอื่น ๆ มิฉะนั้นแล้วตัวเลขหรือรายงานที่ได้มาจะผิดจากความจริงและไม่สามารถนำมาใช้เป็นประโยชน์ได้

ในการศึกษานั้นนอกจากจะศึกษาเกี่ยวกับทฤษฎีทั้ง 2 แล้วยังจำเป็นต้องศึกษาถึงระบบบัญชีการควบคุมภายใน การวางระเบียบและแบบฟอร์มการดำเนินงานด้วย เพราะสิ่งเหล่านี้ต่างก็สัมพันธ์กับการจะทำให้บัญชีสามารถดำเนินงานได้บรรลุเป้าหมายของทฤษฎีนั้น ๆ ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จจำเป็นจะต้องประมาณรายจ่ายทั้งหมดเพื่อคำนวณหารายจ่ายของงวดให้ได้ตามอัตราเปอร์เซ็นต์ของรายได้ในแต่ละงวด หรือบางแห่งก็อาจทำกลับกันคือประมาณรายได้เพื่อให้เหมาะกับรายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดก็ตามก็จะต้องสามารถประมาณและควบคุมตัวเลขให้เป็นไปตามที่ประมาณไว้ มิฉะนั้นรายงานที่คิดไปก็ผิดไปจากความเป็นจริงและนอกจากตัวเลขจะผิดไปจากความเป็นจริงแล้วถ้าควบคุมค่าใช้จ่ายไม่ได้กิจการก็จะประสบผลขาดทุน

การบัญชีที่ดีควรจะเสนอตัวเลขและรายงานต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารได้ทันเวลาเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันเวลาที่ ดังนั้นวิธีการบัญชีที่ดีและเหมาะสมกับการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาวนั้นจะเป็นวิธีการคำนวณรายรับตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ เพราะวิธีการนี้จะสามารถรายงานผลได้ตลอดเวลาระหว่างการทำงาน

สำหรับสมาคมกับบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ออกร่างแถลงการณ์เกี่ยวกับเรื่องนี้ว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาวมี 2 วิธีตามที่ได้อธิบายข้างต้นแต่ถ้าผู้รับเหมาสามารถประมาณผลการก่อสร้างได้ใกล้เคียงความเป็นจริงแล้วก็สมควรจะใช้วิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ ซึ่งเป็นความเห็นที่ตรงกันของมาตรฐานการบัญชีสากล ฉบับที่ 11

ผลการศึกษาวិธีการปฏิบัติทางบัญชีของบริษัทก่อสร้างจริงพบว่าจาก 3 บริษัทที่ให้สัมภาษณ์

มี 2 บริษัทที่ใช้วิธีการคำนวณรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ เพราะสามารถแสดงผลการทำงานได้ใกล้เคียงความเป็นจริง ส่วนอีก 1 บริษัทยังคงใช้วิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จตามสัญญา ซึ่งเป็นวิธีเก่าแก่ที่ใช้มานานแต่การศึกษาทางด้านกฎหมายภาษ้อากรแล้วจะพบว่ากฎหมายไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการคำนวณรายได้เมื่องานเสร็จตามสัญญาในการคำนวณผลกำไรขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้เมื่อสิ้นงวดระยะเวลาบัญชี

ถ้าผู้บริหารได้มีความเข้าใจและสนใจถึงวิธีการบัญชีบ้างไม่มากนักน้อยจะเป็นเครื่องช่วยนักบัญชีและตัวผู้บริหารเอง เพราะงานบัญชีสำหรับลักษณะงานก่อสร้างระยะยาวนี้จำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจากทุก ๆ ฝ่าย ถ้าผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญแล้วฝ่ายต่าง ๆ ก็ย่อมจะไม่ให้ความร่วมมือกับนักบัญชี รายงานที่ได้ย่อมไม่สมบูรณ์ ฝ่ายบริหารก็จะใช้ประโยชน์จากรายงานนั้น ๆ ไม่ได้ ในทางตรงข้ามถ้าผู้บริหารให้ความสนใจและร่วมมือกันแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ของทฤษฎีให้เหมาะสมกับวิธีการปฏิบัติจริงแล้วต่อไปภายหน้าก็อาจได้วิธีการบัญชีที่เหมาะสมและสมบูรณ์แบบรายงานที่ได้ยอมเป็นประโยชน์ต่อทุกฝ่าย

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าผลของการศึกษาในครั้งนี้จะได้ใช้เป็นแนวทางสำหรับนักบัญชีและฝ่ายบริหารจะได้อบรมมือกันทำงาน หาทางแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ เพื่อให้กิจการบรรลุเป้าหมายที่วางไว้

Thesis Title	Long-term Construction-type Contract Accounting
Name	Miss Siriphan Kovathana
Thesis Advisor	Miss Orapin Chartabsorn
Department	Accountancy
Academic Year	1981

Abstract

In developing countries, construction plays an important role, for instance; development in rural areas needs roads while expansion of agricultural products needs good irrigation. As construction business grows, accounting becomes more important as managerial tool. However, despite the growth and the advancement in construction field, there are still some construction firms which have not yet appreciated the importance of accounting as a tool for management. Managers of such firms believe that they can still effectively control the operation of their firms without any modern aids. The idea may be valid to a certain extent. But as the size of the firm enlarges, the responsibility of running such firm has to be delegated to various people, thus a system of internal control and efficient system of recording and reporting become necessary to enable management to make timely decisions.

There are at present two methods of accounting for long-term construction-type contracts; namely:

1. The Percentage of Completion Method
2. The Completed Contract Method

Both methods have certain advantages and disadvantages which are worth studying in order to find the method most suitable to each business. However the majority of accountants believe that the Percentage of Completion Method is more suitable, though to achieve effectiveness of the method, co-operation among the administrators, engineers and foremen is needed in order to ensure the accuracy of data gathered.

In addition to studying the Pros and Cons of the two above-mentioned methods of accounting, a study of the accounting system, the internal control as well as operational rules and regulations used in the

industry concerned was made, since they are all inter-related and affect accounting work. The Percentage of Completion Method would need estimation of percentages of costs incurred or revenue earned in order to determine the periodic gross profit. For either method of accounting, good estimation and control is necessary so that accounting report would present a true and fair view while at the same time an efficient control would help preventing business operating at a loss.

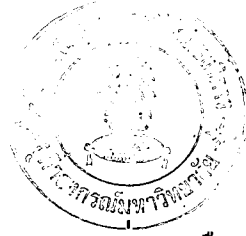
Good accounting system should present timely and useful reports to management so that immediate remedial actions could be taken. Thus the Percentage of Completion accounting method is suggested for the long-term construction-type contracts since it enables regular, periodic financial reporting.

The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand has also issued a statement recommending that the Percentage of Completion Method should be used when estimation of percentages of cost or revenue could be fairly ascertained. This statement is in agreement with International Accounting Standard No. 11.

The result of the interviews made on three Construction firms revealed that two firms use the Percentage of Completion Method since fair estimations could be made, while the third firm uses the Completion of Contract method since this practice has long been in use in the firm. However this latter practice is in contrary to the Inland Revenue Code as interpreted by the Inland Revenue Department official that only the Percentage of Completion Method should be used in the assessment of income for taxation purposes.

Good and effective financial reporting is an essential tool for management. But in order to achieve such an effective reporting, co-operation among administrators is necessary, otherwise data gathered may not present a true and fair picture of the operation. The author sincerely hopes that as a result of this study both the administrators and accountants of the industry concerned would realize the necessity of co-operating the work among themselves so that fair and timely financial recording and reporting could be achieved and used as an efficient tool for managers in their work.

กิติกรรมประกาศ



วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ได้สำเร็จลุล่วงมาได้ด้วยความกรุณาและช่วยเหลือจากผู้มีพระคุณจำนวนมาก กล่าวคือ

ศาสตราจารย์ เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา ประธานกรรมการสอบ ท่านเป็นผู้ให้คำแนะนำและสนับสนุนให้เขียนเลือกหัวข้อวิทยานิพนธ์นี้ นอกจากนี้ท่านยังได้สละเวลาอ่านวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เพื่อท่านกำหนดคสข

อาจารย์อรพินธุ์ ชาติอุปสร อาจารย์ผู้ควบคุมการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ท่านได้สละเวลาเป็นอันมากในการให้คำแนะนำ เกี่ยวกับแนวทางในการค้นคว้าและขอคิดเห็นตลอดจนได้ช่วยตรวจทานแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับร่างจนกระทั่งสำเร็จ เป็นวิทยานิพนธ์ฉบับสมบูรณ์ ซึ่งถ้าไม่ได้ความกรุณาจากอาจารย์ท่านนี้แล้ววิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะไม่สามารถสำเร็จสมบูรณ์ทันเวลา

รองศาสตราจารย์ วิไล วีระปรีย และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิรัช อภิเมธีดำรง ผู้ซึ่งเป็นกรรมการร่วมในการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ได้ให้ความกรุณาเป็นอย่างสูงที่ได้สละเวลาอ่านวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เพื่อท่านกำหนดคสข

นายบุญขึ้น ชมภูมิ่ง ผู้ให้คำปรึกษาและแนะนำทางด้านเทคนิคและวิธีการก่อสร้างขั้นตอนในการประมูผลงาน ทำให้ผู้เขียนสามารถเข้าใจและเขียนวิทยานิพนธ์นี้ได้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ยังต้องขอขอบคุณบริษัทก่อสร้างตัวอย่างและผู้ตอบข้อซักถามต่าง ๆ ทุก ๆ ท่าน ซึ่งท่านเหล่านั้นไม่ประสงค์จะให้กล่าวนามในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ คำตอบของท่านเป็นประโยชน์อย่างมากในการเขียนวิทยานิพนธ์ครั้งนี้

อนึ่ง หากมีส่วนหรือประโยชน์ใดที่จะพึงบังเกิดจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขออุทิศแด่ บิดามารดา ครูอาจารย์ สถาบันที่เคยศึกษามา ตลอดจนผู้มีพระคุณที่กล่าวมาข้างต้น ส่วนขอบพระคุณหรือขอผิดพลาดหากพึงมีผู้เขียนขอนอมนับแต่เพียงผู้เดียว

ศิริพันธ์ กอวัฒนา

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ

กิตติกรรมประกาศ

รายการตารางประกอบ

รายการรูปประกอบ

บทที่



หน้า

ง

ช

ณ

ฐ

ท

1 บทนำ

ที่มาของการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

ความหมายและขอบเขต

แนวเหตุผลทฤษฎีที่สำคัญหรือสมมุติฐาน

ขั้นตอนของการศึกษา

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

2 ระบบบัญชีทั่วไปของงานก่อสร้างระยะยาว

แผนที่สำคัญของระบบ

หลักการและจุดประสงค์ของระบบบัญชี

ผังบัญชีงานก่อสร้าง

สมุดบัญชีและเอกสารทางกำบัญชี

รายงานพิเศษของธุรกิจก่อสร้าง

ลักษณะพิเศษของการดำเนินงาน

การรายงานต่อฝ่ายจัดการ

มาตรฐานกำบัญชีและการรายงานต่อบุคคลภายนอก

1

1

2

2

4/

5

6

7

7

9

10

24

44

45

46

52/

3	การบัญชีต้นทุนงานก่อสร้าง	58
	การคิดต้นทุนเข้างานตามสัญญา	58
	การบันทึกต้นทุนย่อย	59
	ระบบการกำหนดต้นทุนของงาน	62
	การวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อจัดตั้งระบบการควบคุมการก่อสร้าง	66
	การคำนวณราคาในการประมูลงานก่อสร้าง	66
4	ระบบการควบคุมภายใน	81
	เงินสดและเงินฝากธนาคาร	82
	การจ่ายเงินค่าแรง	89
	การควบคุมสินค้าคงคลัง	93
	การควบคุมสินทรัพย์ถาวร	98
5	การบัญชีเพื่องานก่อสร้าง	108
	วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ	108
	วิธีการบันทึกกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญา	111
	ข้อดีและข้อเสียของวิธีการบัญชี	111
	การเลือกวิธีการบัญชี	114
	ตัวอย่างเปรียบเทียบ ความแตกต่างของวิธีการบัญชี	115
	การเปรียบเทียบ วิธีการบันทึกบัญชี	121
6	บทสรุปและขอเสนอแนะ	126
	สรุปผลการศึกษา	126
	ปัญหาของวิธีการบัญชี	127
	ขอเสนอแนะ	129
	บรรณานุกรม	132



ภาคผนวก

ก.	ตัวอย่างการดำเนินงานและการบัญชีของบริษัทก่อสร้างในประเทศไทย	134
ข.	ตัวอย่างสูตรการปรับ ราคาค่าที่ใช้ในการประมูลจ้างเหมา	189
ค.	คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยวิธีการบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณรายได้ รายจ่ายเพื่อหาเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิ	213
ประวัติผู้เขียน		215

รายการตารางประกอบ



ตารางที่

หน้า

3.1	ตารางแสดงประเภทดิน	69
3.2	ตารางแสดงอัตราค่าเสื่อมราคา	74
3.3	ตารางแสดงอัตราเปอร์เซ็นต์ค่าซ่อมแซมของเครื่องจักรต่อค่าเสื่อมราคา	75
3.4	อัตราการใช้น้ำมันของรถใหม่	77
3.5	อัตราการใช้น้ำมันเครื่อง	78

รายการรูปประกอบ



หน้า

รูปที่

1	ตัวอย่างบัญชีงานระหว่างทำ	18
2	ตัวอย่างบัญชีรายไ้ตามสัญญาบันทึกล่วงหน้า	21
3	แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของบัญชีต่าง ๆ ตามวิธีการคำนวณรายไ้ค้เมื่องานเสร็จ	22
4	แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของบัญชีต่าง ๆ ตามวิธีการคำนวณรายไ้ค้ตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ	23
5	สมุดรายวันขาย	26
6	สมุดรายวันซื้อ	27
7	ตัวอย่างบัญชีแยกประเภทต้นทุนย่อยของแต่ละงาน	29
8	ตัวอย่างใบ เบิกวัสดุ	31
9	ตัวอย่างบัตรค่าแรงคนงาน	32
10	ตัวอย่างรายงานการทำงานของเครื่องจักร	33
11	ตัวอย่างรายงานวัสดุคงเหลือ	34
12	ตัวอย่างบัญชีลูกหนี้และสัญญาที่ประมูลไ้ค้	35
13	ตัวอย่างใบส่งผลงาน	37
14	ตัวอย่างแบบ ของบันทึกการ เปรียบ เทียม ต้นทุนที่ประมาณไ้กับ ต้นทุนจริง	39
15	ตัวอย่างบันทึกการ เปรียบ เทียม ต้นทุนของแต่ละงาน	40
16	ตัวอย่างตารางแสดงต้นทุนงานระหว่างทำและยอดที่ส่งใบแจ้งหนี้สะสม	41
17	ตัวอย่างรายงานประวัติเครื่องจักร	43
18	ตัวอย่างรายงานผลการก่อสร้างประจำวัน	44
19	ตัวอย่างตารางแสดงต้นทุนงานระหว่างก่อสร้าง	47

20	ตัวอย่างบทกวีไรชาตุน	48
21	ตัวอย่างใบ โอนอุปกรณ์	64
22	ตัวอย่างดัชนีและราคาสินค้าบางชนิด	72๐
23	ตัวอย่างใบ เสนอซื้อ	86
24	ตัวอย่างใบ สั่งซื้อ	87
25	ตัวอย่างใบ รับ ของ	88
26	ตัวอย่างบัญชีจ่ายเงินค่าแรงรายวันและล่วงเวลา	91
27	ตัวอย่างใบ โอนวัสดุ	95
28	แผนผังระบบการสั่งซื้อและควบคุมวัสดุ	97
29	ผังแสดงการบันทึกประวัติและค่าเช่าเครื่องจักร	104
30	ตัวอย่างใบ เบิกน้ำมันประจำวัน	105
31	ตัวอย่างรายงานสรุปการใช้น้ำและชั่วโมงการทำงาน	106
32	ตัวอย่างรายงานการทำงานและการใช้น้ำมัน	107
33	ตัวอย่างรายการราคาประมูล	154
34	ตัวอย่างการแสดงตารางการใช้เครื่องจักร	170
35	ตัวอย่างใบ แจงหนี้	177