

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

### สัญญาก่อสร้าง

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี. ระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No.11 Construction Contracts (Bound volume 2009))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2550)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-2
คำนิยาม	3-6
การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง	7-10
รายได้ค่าก่อสร้าง	11-15
ต้นทุนการก่อสร้าง	16-21
การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง	22-35
การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	36-37
การเปลี่ยนแปลงประมาณการ	38
การเปิดเผยข้อมูล	39-45
วันถือปฏิบัติ	46
ภาคผนวก	
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชี	
การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย	
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 46 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้ แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้และต้นทุนของ สัญญาก่อสร้าง ประเด็นหลักทางการบัญชีที่เกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างคือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้างเนื่องจากลักษณะของงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีวันที่เริ่มต้นก่อสร้างกับวันที่สิ้นสุด การก่อสร้างต่างงวดบัญชีกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้เกณฑ์การรับรู้รายการตามที่ระบุไว้ในแม่บท การบัญชีเพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นเป็นรายได้ และค่าใช้จ่ายไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้ให้แนวทางปฏิบัติ เกี่ยวกับเกณฑ์การรับรู้รายการดังกล่าว

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างในงบการเงิน ของกิจการที่รับงานก่อสร้าง
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง

### คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<b>สัญญาก่อสร้าง</b>	หมายถึง	สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์ รายการเดียว หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลาย รายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้อง พึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและ หน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ ขั้นสุดท้าย
<b>สัญญาราคาคงที่</b>	หมายถึง	สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่ หรือด้วย อัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่ง ระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่

**สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม หมายถึง**

ตกลงกันขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของต้นทุน ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุน ตามที่ตกลงกันบวกส่วนเพิ่มซึ่งส่วนเพิ่มนั้น กำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าว หรือเป็นจำนวนคงที่

4. สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อน ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ หรืออุโมงค์ หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิดหรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้าง โรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้สัญญาก่อสร้างรวมถึงสัญญาต่อไปนี้
  - 5.1 สัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้าง ผู้จัดการโครงการ หรือสถาปนิก
  - 5.2 สัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรื้อถอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลัง การรื้อถอนสินทรัพย์
6. สัญญาก่อสร้างทำได้ในหลายลักษณะ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงสัญญาก่อสร้าง 2 ลักษณะ คือ สัญญาราคาคงที่และสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม สัญญาก่อสร้างบางสัญญาอาจมีลักษณะ ผสมของทั้งสองลักษณะ เช่น สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มซึ่งกำหนดราคาไว้ไม่ให้สูงเกินกว่าราคา ที่ได้ตกลงกันไว้ ในสถานการณ์ดังกล่าวกิจการจำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขทุกข้อตามที่ระบุไว้ใน ย่อหน้าที่ 23 และ 24 เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย

#### **การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง**

7. ตามปกติ ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้ปฏิบัติกับสัญญาก่อสร้างแต่ละสัญญา แยกจากกัน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ปฏิบัติ กับส่วนประกอบต่างๆ ที่สามารถระบุแยกออกมาได้ของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาเพื่อแสดง ให้เห็นถึงเนื้อหาของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาก่อสร้าง
8. เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์แต่ละรายการ ให้ถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 8.1 สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน
  - 8.2 สินทรัพย์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนี้ กิจการและผู้ว่าจ้าง สามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์แต่ละรายการได้
  - 8.3 ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์แต่ละรายการสามารถระบุได้

9. กิจการต้องปฏิบัติต่อกลุ่มสัญญาก่อสร้างเสมือนว่าเป็นสัญญาเดี่ยว ไม่ว่าจะกลุ่มสัญญานั้นจะทำกับผู้ว่าจ้างเพียงรายเดียวหรือหลายราย หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 9.1 สัญญาหลายสัญญามีการต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน
  - 9.2 สัญญาทุกสัญญามีความสัมพันธ์กันอย่างมาจนทำให้สัญญาแต่ละสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวซึ่งมีอัตราค่าใรรวมกัน
  - 9.3 การปฏิบัติตามสัญญาทุกสัญญาเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นเป็นลำดับต่อเนื่องกัน
10. สัญญาก่อสร้างอาจให้สิทธิแก่ผู้ว่าจ้างหรืออาจมีการแก้ไขเพื่อให้ผู้ว่าจ้างว่าจ้างกิจการให้ก่อสร้างสินทรัพย์เพิ่มเติมได้ สินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมนี้ กิจการต้องปฏิบัติเสมือนว่าเป็นสัญญาก่อสร้างแยกต่างหาก เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
  - 10.1 สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสินทรัพย์ที่ระบุในสัญญาเดิม ไม่ว่าจะเป็นในด้านการออกแบบ เทคโนโลยี หรือการใช้ประโยชน์
  - 10.2 การต่อรองราคาของสินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมไม่ได้คำนึงถึงราคาตามสัญญาเดิม

## รายได้ค่าก่อสร้าง

11. รายได้ค่าก่อสร้างประกอบด้วย
  - 11.1 จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และ
  - 11.2 จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการตัดแปลงงาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
    - 11.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้
    - 11.2.2 สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
12. กิจการต้องวัดมูลค่ารายได้ค่าก่อสร้างด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือที่ดำรงรับการวัดมูลค่าของรายได้จะถูกกระทบจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับผลของเหตุการณ์ในอนาคต กิจการจึงต้องทบทวนประมาณการเมื่อมีเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือเมื่อความไม่แน่นอนนั้นหมดไป ดังนั้น จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างในแต่ละงวดอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงดังตัวอย่างต่อไปนี้
  - 12.1 กิจการและผู้ว่าจ้างอาจตกลงตัดแปลงงานหรือตกลงเกี่ยวกับค่าเสียหายที่ทำให้รายได้ค่าก่อสร้างในงวดต่อมาเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากที่เคยตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา
  - 12.2 จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้ตามสัญญาราคาคงที่อาจเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของต้นทุนซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในสัญญา
  - 12.3 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างอาจลดลงเนื่องจากค่าปรับที่เกิดจากความล่าช้าซึ่งเป็นความผิดของกิจการที่ไม่สามารถปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จตามสัญญา
  - 12.4 สัญญาราคาคงที่กำหนดจากราคาคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นเมื่อจำนวนหน่วยของผลผลิตเพิ่มขึ้น

13. การตัดแปลงงานตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างจะทำให้ขอบเขตงานตามสัญญาเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งอาจทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นหรือลดลง ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงรายละเอียดหรือการออกแบบของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาของสัญญา จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดแปลงงานจะรวมเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 13.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะอนุมัติการตัดแปลงงานและจำนวนรายได้ที่เกิดจากการตัดแปลงนั้น
  - 13.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
14. ค่าชดเชย หมายถึง จำนวนที่กิจการจะเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างหรือบุคคลที่สามเพื่อเรียกคืนต้นทุนที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา ค่าชดเชยอาจเกิดจากผู้ว่าจ้างทำให้การก่อสร้างล่าช้า ความผิดพลาดในการกำหนดรายละเอียดที่ใช้ หรือในการออกแบบ หรือเกิดจากการตัดแปลงงานที่ยังมีข้อโต้แย้งกันอยู่ การวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่เกิดขึ้นจากค่าชดเชยมีความไม่แน่นอนสูงและมักขึ้นอยู่กับผลของการเจรจา ดังนั้น กิจการจะรวมค่าชดเชยเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 14.1 มีการเจรจาถึงขั้นตกลงซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะรับผิดชอบต่อการเรียกร้องนั้น
  - 14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะยอมรับจำนวนเงินนั้นและเป็นจำนวนเงินที่สามารถวัดมูลค่าที่ผู้ว่าจ้างจะรับผิดชอบได้อย่างน่าเชื่อถือ
15. จำนวนที่จ่ายให้เพื่อจูงใจ หมายถึง จำนวนเพิ่มเติมที่กิจการได้รับหากผลงานเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจระบุให้มีการจ่ายเงินจูงใจแก่กิจการหากงานก่อสร้างแล้วเสร็จก่อนสัญญา กิจการจะรวมเงินจูงใจเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 15.1 งานก่อสร้างแล้วเสร็จจนถึงขั้นที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผลงานจะเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า
  - 15.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่จ่ายให้เพื่อจูงใจได้อย่างน่าเชื่อถือ

### ต้นทุนการก่อสร้าง

16. ต้นทุนการก่อสร้างประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้
  - 16.1 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา
  - 16.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไปซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญา
  - 16.3 ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างได้ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาก่อสร้าง
17. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญารวมถึงรายการต่อไปนี้
  - 17.1 ต้นทุนค่าแรงงานและค่าควบคุมงานที่เกิดขึ้น ณ สถานที่ก่อสร้าง
  - 17.2 ต้นทุนวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง
  - 17.3 ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้าง

- 17.4 ต้นทุนในการย้ายอาคาร เครื่องจักร และวัสดุไปหรือกลับจากสถานที่ก่อสร้าง
- 17.5 ต้นทุนในการเช่าอาคารและอุปกรณ์
- 17.6 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้าง
- 17.7 ประมาณการต้นทุนในการแก้ไขและประกันผลงานซึ่งรวมถึงต้นทุนในการรับประกันที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
- 17.8 ค่าชดเชยที่บุคคลที่สามเรียกร้อง

รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้ซึ่งไม่รวมอยู่ในรายได้ค่าก่อสร้างอาจนำไปลดต้นทุนข้างต้นได้ ตัวอย่างเช่น รายได้จากการขายวัสดุเหลือใช้จากการก่อสร้าง หรือจากการจำหน่ายอาคารและอุปกรณ์เมื่อสิ้นสุดสัญญาก่อสร้าง

- 18. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างโดยทั่วไปและสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างรวมถึงรายการต่อไปนี้
  - 18.1 ค่าประกันภัย
  - 18.2 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้าง
  - 18.3 ค่าเสียหายการก่อสร้าง

กิจการต้องใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลอย่างสม่ำเสมอเพื่อปันส่วนต้นทุนทุกประเภทที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้องเป็นเกณฑ์ที่กำหนดจากระดับการดำเนินงานตามปกติของกิจกรรมการก่อสร้าง ค่าเสียหายการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนในการจัดทำและประมวลผลค่าแรงงาน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างโดยทั่วไป และสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างยังรวมถึงต้นทุนการกู้ยืมหากกิจการถือปฏิบัติตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

- 19. ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างอาจรวมถึงต้นทุนการบริหารทั่วไปและต้นทุนในการพัฒนา ซึ่งต้องเป็นจำนวนที่กิจการสามารถเรียกเก็บตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา
- 20. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือไม่สามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างได้ต้องไม่นำไปรวมเป็นต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง ต้นทุนดังกล่าวประกอบด้วย
  - 20.1 ต้นทุนการบริหารทั่วไปซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา
  - 20.2 ต้นทุนในการขาย
  - 20.3 ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา และ
  - 20.4 ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่ไม่ได้ใช้งานซึ่งไม่ได้นำมาใช้ในงานก่อสร้างดังกล่าว
- 21. ต้นทุนการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่กิจการแน่ใจว่าได้รับงานก่อสร้างจนกระทั่งงานก่อสร้างนั้นแล้วเสร็จตามสัญญา อย่างไรก็ตาม ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้างซึ่งเกิดขึ้นเพื่อประกันว่ากิจการจะได้รับงานก่อสร้างจะถือเป็นต้นทุน

การก่อสร้างหากสามารถระบุแยกต้นทุนดังกล่าวได้อย่างชัดเจน สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับงานก่อสร้างนั้น ถ้ากิจการเคยรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อประกันว่ากิจการจะได้รับงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น หากในงวดต่อมากิจการได้รับงานก่อสร้างนั้นกิจการต้องไม่นำต้นทุนดังกล่าวกลับมารวมเป็นต้นทุนการก่อสร้าง

### การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง

22. เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
23. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่ กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 23.1 รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 23.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
  - 23.3 ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจนกระทั่งงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 23.4 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้
24. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 24.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
  - 24.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการจะสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่
25. การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างตามสัญญาเรียกว่าวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้เป็นการจับคู่รายได้ค่าก่อสร้างกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นตามขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ซึ่งทำให้การรายงานเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ดังนั้น วิธีนี้จึงให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของกิจกรรมตามสัญญาก่อสร้างและผลงานที่ได้ทำในระหว่างงวด



26. ภายใต้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างเป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุน ในงวดบัญชีที่ทำการก่อสร้าง โดยปกติ กิจการมักจะรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่ทำการก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาส่วนที่คาดว่าจะสูงเกินกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญา ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
27. กิจการอาจมีต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างที่ต้องทำในอนาคต ต้นทุนการก่อสร้างดังกล่าวให้รับรู้เป็นสินทรัพย์หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนนั้นคืน จำนวนต้นทุนดังกล่าวนี้ถือเป็นจำนวนเงินที่กิจการจะได้รับจากผู้ว่าจ้าง และมักจัดประเภทเป็นงานระหว่างก่อสร้าง
28. กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ซึ่งได้นำไปรวมเป็นรายได้ตามสัญญาก่อสร้างและได้รับรู้เป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุนไปแล้ว จำนวนเงินที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่ได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับรายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา
29. ตามปกติ กิจการสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือภายหลังการทำสัญญาที่ระบุถึงรายการทุกข้อต่อไปนี้
- 29.1 สิทธิตามกฎหมายของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในสินทรัพย์ที่ก่อสร้าง
  - 29.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน
  - 29.3 ลักษณะและเงื่อนไขการชำระเงิน
- ตามปกติ กิจการต้องมีระบบการจัดทำงบประมาณและรายงานทางการเงินภายในที่มีประสิทธิผล เมื่อมีเหตุจำเป็นกิจการต้องทบทวนและปรับปรุงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามความคืบหน้าของงานก่อสร้าง การทบทวนและปรับปรุงประมาณการนี้ไม่ถือเป็นเหตุที่แสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ
30. กิจการอาจกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายลักษณะโดยใช้วิธีที่สามารถวัดผลของงานที่ทำได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีที่ใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญาซึ่งอาจรวมถึงวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- 30.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น
  - 30.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
  - 30.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ
- ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างมักไม่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จ

31. เมื่อกิจการกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จเท่านั้น ตัวอย่างของต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องไม่นำมารวมเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ได้แก่
- 31.1 ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในงานก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้นโดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น
- 31.2 จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญาผู้รับเหมาช่วง
32. เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 32.1 กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับต้นทุนนั้นคืน
- 32.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย
- กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
33. ในช่วงแรกของการก่อสร้าง กิจการมักไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นคืน ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงไม่เกินจำนวนต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งต้องเป็นจำนวนที่สามารถเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ จะไม่มีการรับรู้กำไร อย่างไรก็ตาม แม้ว่าผลของงานก่อสร้างไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาจะสูงกว่ารายได้ทั้งสิ้นตามสัญญา ในกรณีนี้ ให้กิจการรับรู้จำนวนที่สูงกว่าดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
34. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เป็นค่าใช้จ่ายทันที ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเรียกคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นจากผู้ว่าจ้างซึ่งกิจการอาจจำเป็นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ได้แก่
- 34.1 สัญญาที่ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายอย่างสมบูรณ์เนื่องจากมีข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความถูกต้องของสัญญา
- 34.2 งานก่อสร้างตามสัญญาจะสำเร็จหรือไม่ขึ้นอยู่กับผลการตัดสินใจหรือการตีความตามกฎหมาย
- 34.3 งานก่อสร้างเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ที่อาจถูกเวนคืนหรือยึดคืน
- 34.4 ผู้ว่าจ้างไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาก่อสร้าง หรือ
- 34.5 กิจการไม่สามารถปฏิบัติให้เสร็จสิ้นหรือบรรลุภาระผูกพันตามสัญญาก่อสร้างได้

35. เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 22 แทนการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32

#### การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

36. เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
37. ขาดทุนดังกล่าวต้องพิจารณาโดยไม่คำนึงว่า
- 37.1 งานก่อสร้างตามสัญญาได้เริ่มแล้วหรือไม่
  - 37.2 ชั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง หรือ
  - 37.3 จำนวนกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาก่อสร้างอื่น ซึ่งไม่ถือเป็นสัญญาก่อสร้างเดี่ยวตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 9

#### การเปลี่ยนแปลงประมาณการ

38. วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต้องใช้จำนวนสะสมของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างในแต่ละงวดบัญชีกับประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาของงวดบัญชีปัจจุบัน ดังนั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง หรือต้นทุนการก่อสร้าง หรือผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการผลของงานก่อสร้าง ให้ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) ให้กิจการนำจำนวนประมาณการที่เปลี่ยนใหม่มาพิจารณากำหนดจำนวนรายได้ และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อไป

#### การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 39.1 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
  - 39.2 วิธีที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
  - 39.3 วิธีที่ใช้ในการกำหนดชั้นความสำเร็จของงานระหว่างก่อสร้าง
40. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับสัญญางานก่อสร้างระหว่างทำที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 40.1 จำนวนรวมของต้นทุนที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน
  - 40.2 จำนวนเงินรับล่วงหน้า
  - 40.3 จำนวนเงินประกันผลงาน

41. เงินประกันผลงาน หมายถึง จำนวนเงินงวดที่เรียกเก็บที่ยังไม่ได้รับชำระ จนกว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินดังกล่าวหรือจนกว่าผู้รับจ้างจะแก้ไขข้อบกพร่องของงานก่อสร้างให้แล้วเสร็จ เงินงวดที่เรียกเก็บ หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้รับจ้างเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานที่ได้ทำแล้วตามสัญญาไม่ว่าจำนวนดังกล่าว ผู้ว่าจ้างจะได้จ่ายแล้วหรือไม่ก็ตาม เงินรับล่วงหน้า หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้รับจ้างได้รับก่อนเริ่มปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกัน
42. กิจการต้องแสดงรายการทุกข้อต่อไปนี้
- 42.1 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นสินทรัพย์ของกิจการ
- 42.2 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นหนี้สินของกิจการ
43. จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ
- 43.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย
- 43.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ
- สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) มีจำนวนเกินกว่าเงินงวดที่เรียกเก็บ
44. จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ
- 44.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย
- 44.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ
- สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญาซึ่งเงินงวดที่เรียกเก็บมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้)
45. กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอาจเกิดจากรายการต่าง ๆ เช่น ต้นทุนในการรับประกันผลงาน การเรียกร้องค่าเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

### วันถือปฏิบัติ

46. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

## ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

### ก) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี

กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาราคาคงที่ด้วยวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยใช้อัตราส่วนของชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการชั่วโมงแรงงานทั้งสิ้นสำหรับงานก่อสร้างแต่ละงาน

กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มโดยใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับคืนบวกส่วนเพิ่มตามที่ตกลงไว้ในสัญญา โดยใช้อัตราส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น

### ข) การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงให้เห็นถึงวิธีหนึ่งในการกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างและเวลาที่ต้องรับรู้รายได้ ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย (ดูย่อหน้าที่ 22 ถึง 35)

กิจการทำสัญญาก่อสร้างสะพานแบบสัญญาราคาคงที่เป็นจำนวน 9,000 ล้านบาท ดังนั้นรายได้ที่ตกลงตามสัญญามีจำนวน 9,000 ล้านบาท กิจการประมาณต้นทุนการก่อสร้างเมื่อเริ่มทำสัญญาไว้เป็นจำนวน 8,000 ล้านบาท โดยคาดว่าจะใช้เวลาในการก่อสร้าง 3 ปี

เมื่อสิ้นปีที่ 1 ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างของกิจการได้เพิ่มขึ้นเป็น 8,050 ล้านบาท

ในปีที่ 2 ผู้ว่าจ้างตกลงตัดแปลงงานตามสัญญาและเพิ่มรายได้ค่าก่อสร้างให้อีกจำนวน 200 ล้านบาท กิจการประมาณว่าต้นทุนการก่อสร้างในส่วนที่ตัดแปลงจะมีจำนวนเพิ่มขึ้น 150 ล้านบาท

เมื่อสิ้นปีที่ 2 ต้นทุนที่เกิดขึ้นได้รวมวัสดุที่เก็บไว้ ณ สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในงานก่อสร้างในปีที่ 3 จำนวน 100 ล้านบาท

กิจการกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยคำนวณจากอัตราส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นซึ่งเป็นประมาณการครั้งสุดท้าย ตารางต่อไปนี้แสดงการสรุปผลข้อมูลทางการเงินในระหว่างงวดที่มีการก่อสร้าง

	หน่วย : ล้านบาท		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา	9,000	9,000	9,000
จำนวนรายได้จากการตัดแปลงงานก่อสร้าง	-	200	200
จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น	9,000	9,200	9,200
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	2,093	6,168	8,200
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ	5,957	2,032	-
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	8,050	8,200	8,200
ประมาณการกำไร	950	1,000	1,000
ขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง	26%	74%	100%

ขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างสำหรับปีที่ 2 (74%) กำหนดโดยการนำต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันหักด้วยต้นทุนของวัสดุซึ่งเก็บไว้ที่สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในปีที่ 3 จำนวน 100 ล้านบาท

จำนวนรายได้ ต้นทุนการก่อสร้าง และกำไรที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวดเป็นเวลา 3 ปี มีดังนี้

	หน่วย : ล้านบาท		
	จำนวนสะสม จนถึงปัจจุบัน	จำนวนที่รับรู้ ในปีก่อนๆ	จำนวนที่รับรู้ ในปีปัจจุบัน
<b>ปีที่ 1</b>			
รายได้ (9,000 x 26%)	2,340	-	2,340
ต้นทุนการก่อสร้าง (8,050 x 26%)	2,093	-	2,093
กำไร	247	-	247
<b>ปีที่ 2</b>			
รายได้ (9,200 x 74%)	6,808	2,340	4,468
ต้นทุนการก่อสร้าง (8,200 x 74%)	6,068	2,093	3,975
กำไร	740	247	493
<b>ปีที่ 3</b>			
รายได้ (9,200 x 100%)	9,200	6,808	2,392
ต้นทุนการก่อสร้าง	8,200	6,068	2,132
กำไร	1,000	740	260

**ค) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง**

บริษัทดำเนินการก่อสร้างมาจนถึงสิ้นปีที่ 1 โดยต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นชำระเป็นเงินสดและเงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างและเงินรับล่วงหน้าได้รับชำระเป็นเงินสด ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นสำหรับสัญญาก่อสร้าง ข ค และ จ ได้รวมต้นทุนของวัสดุที่ซื้อมาแต่ยังไม่ได้ใช้ในงานก่อสร้าง ผู้ว่าจ้างได้ให้เงินล่วงหน้าแก่กิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา ข ค และ จ ที่ยังไม่ได้เริ่มทำข้อมูลสำหรับงานระหว่างก่อสร้างทั้ง 5 สัญญาเมื่อสิ้นปีที่ 1 มีดังนี้

หน่วย : ล้านบาท

	สัญญา					รวม
	ก	ข	ค	ง	จ	
รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ (ย่อหน้า 22)	145	520	380	200	55	1,300
ต้นทุนการก่อสร้างที่รับรู้ (ย่อหน้า 22)	110	450	350	250	55	1,215
ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่รับรู้ (ย่อหน้า 36)	-	-	-	40	30	70
กำไรที่รับรู้หักขาดทุนที่รับรู้	35	70	30	(90)	(30)	15
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด	110	510	450	250	100	1,420
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด (ย่อหน้า 22)	110	450	350	250	55	1,215
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมในอนาคตซึ่งรับรู้เป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้า 27)	-	60	100	-	45	205
รายได้ค่าก่อสร้าง (ดูข้างต้น)	145	520	380	200	55	1,300
เงินงวดที่เรียกเก็บ (ย่อหน้า 41)	100	520	380	180	55	1,235
รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาที่ยังไม่ได้เรียกเก็บ	45	-	-	20	-	65
เงินรับล่วงหน้า (ย่อหน้า 41)	-	80	20	-	25	125

ดังนั้น จำนวนที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีดังต่อไปนี้

หน่วย : ล้านบาท

รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด (ย่อหน้า 39.1)	1,300
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน (ย่อหน้า 40.1)	1,435
เงินล่วงหน้าที่ได้รับ (ย่อหน้า 40.2)	125
จำนวนทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้า 42.1)	220
จำนวนทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างซึ่งถือเป็นหนี้สิน (ย่อหน้า 42.2)	(20)

ข้อมูลรายละเอียดการคำนวณข้างล่างนี้เป็นเพียงตัวอย่างของการคำนวณเพื่อให้เกิดความเข้าใจเท่านั้นกิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยรายละเอียดการคำนวณ ดังกล่าว

จำนวนเงินที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 40.1 42.1 และ 42.2 คำนวณดังต่อไปนี้

หน่วย : ล้านบาท

	สัญญา					รวม
	ก	ข	ค	ง	จ	
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น	110	510	450	250	100	1,420
กำไรที่รับรู้หักขาดทุนที่รับรู้	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1,435
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง	100	520	380	180	55	1,235
เงินที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้าง	45	60	100	-	15	220
เงินที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการ	-	-	-	(20)	-	(20)

จำนวนเงินที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 40.1 มีจำนวนเท่ากับจำนวนที่รับรู้ในงวดปัจจุบันเนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลของการดำเนินงานในปีแรกเท่านั้น