

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๕๐/๒๕๕๗

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)

เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๘ (๓/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๘ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ในลำดับที่ ๒.๗ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๑๗/๒๕๕๓ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง ๒๕๕๒)

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2557)

เรื่อง

สัญญาก่อสร้าง

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IAS 11: Construction Contracts (Bound volume 2013))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2552 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1
คำนิยาม	3
การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง	7
รายได้ค่าก่อสร้าง	11
ต้นทุนการก่อสร้าง	16
การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง	22
การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	36
การเปลี่ยนแปลงประมาณการ	38
การเปิดเผยข้อมูล	39
วันถือปฏิบัติ	46

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 46 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)* ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)*

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้และต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง ประเด็นหลักทางการบัญชีที่เกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างคือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้างเนื่องจากลักษณะของงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีวันที่เริ่มต้นก่อสร้างกับวันที่สิ้นสุดการก่อสร้างต่างรอบบัญชีกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้เกณฑ์การรับรู้รายการตามที่ระบุไว้ใน *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)* เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้ให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการนำเกณฑ์ดังกล่าวไปถือปฏิบัติ

ขอบเขต

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างในงบการเงินของกิจการที่รับงานก่อสร้าง
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*

คำนิยาม

- 3 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>สัญญาก่อสร้าง</i>	หมายถึง	สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย
----------------------	---------	---

สัญญาราคาคงที่ หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่หรือด้วยอัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่ตกลงกันขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา

สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุนตามที่ตกลงกันบวกส่วนเพิ่มซึ่งส่วนเพิ่มนั้นกำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าวหรือเป็นจำนวนคงที่

- 4 สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อเพลิง ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ หรืออุโมงค์ หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิดหรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย เช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้างโรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน
- 5 สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สัญญาก่อสร้างรวมถึงสัญญาต่อไปนี้
 - 5.1 สัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้างผู้จัดการโครงการ หรือสถาปนิก และ
 - 5.2 สัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรีออลอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลังการรีออลอนสินทรัพย์
- 6 สัญญาก่อสร้างทำได้ในหลายลักษณะ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงสัญญาก่อสร้าง 2 ลักษณะคือ สัญญาราคาคงที่และสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม สัญญาก่อสร้างบางสัญญาอาจมีลักษณะผสมของทั้งสองลักษณะ เช่น สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มซึ่งกำหนดราคาไว้ไม่ให้สูงเกินกว่าราคาที่ได้ตกลงกันไว้ ในสถานการณ์ดังกล่าวกิจการจำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขทุกข้อตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 23 และ 24 เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย

การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง

- 7 ตามปกติ ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้ปฏิบัติกับสัญญาก่อสร้างแต่ละสัญญาแยกจากกัน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ปฏิบัติกับส่วนประกอบต่างๆ ที่สามารถระบุแยกออกมาได้ของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาเพื่อแสดงให้เห็นถึงเนื้อหาของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาก่อสร้าง
- 8 เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์แต่ละรายการต้องถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 8.1 สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน

- 8.2 สิทธิประโยชน์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนี้ กิจการผู้รับงานก่อสร้างและลูกค้าสามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์แต่ละรายการได้
- 8.3 ต้นทุนและรายได้ของสิทธิประโยชน์แต่ละรายการสามารถระบุได้
- 9 กิจการต้องปฏิบัติต่อกลุ่มสัญญาก่อสร้างเสมือนว่าเป็นสัญญาเดี่ยว ไม่ว่ากลุ่มสัญญานั้นจะทำกับลูกค้าเพียงรายเดียวหรือหลายราย หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 9.1 สัญญาหลายสัญญามีการต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน
- 9.2 สัญญาทุกสัญญามีความสัมพันธ์กันอย่างมากจนทำให้สัญญาแต่ละสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวซึ่งมีอัตรากำไรร่วมกัน
- 9.3 การปฏิบัติตามสัญญาทุกสัญญาเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นเป็นลำดับต่อเนื่องกัน
- 10 สัญญาก่อสร้างอาจให้สิทธิเลือกแก่ลูกค้าหรืออาจมีการแก้ไขเพื่อให้ลูกค้าว่าจ้างกิจการให้ก่อสร้างสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมได้ สิทธิประโยชน์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมนี้ กิจการต้องปฏิบัติเสมือนว่าเป็นสัญญาก่อสร้างแยกต่างหาก เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 10.1 สิทธิประโยชน์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสิทธิประโยชน์ที่ระบุในสัญญาเดิม ไม่ว่าจะเป็นในด้านการออกแบบ เทคโนโลยี หรือการใช้ประโยชน์
- 10.2 การต่อรองราคาของสิทธิประโยชน์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมไม่ได้คำนึงถึงราคาตามสัญญาเดิม

รายได้ค่าก่อสร้าง

- 11 รายได้ค่าก่อสร้างต้องประกอบด้วย
- 11.1 จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และ
- 11.2 จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการตัดแปลงงาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 11.2.1 อยู่ในขอบเขตของการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้
- 11.2.2 สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 12 กิจการต้องวัดมูลค่ารายได้ค่าก่อสร้างด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือที่ค้างรับ การวัดมูลค่าของรายได้จะถูกกระทบจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับผลของเหตุการณ์ในอนาคต กิจการจึงต้องทบทวนประมาณการเมื่อมีเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือเมื่อความไม่แน่นอนนั้นหมดไป ดังนั้น จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างในแต่ละงวดอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงดังตัวอย่างต่อไปนี้
- 12.1 กิจการและลูกค้าอาจตกลงตัดแปลงงานหรือตกลงเกี่ยวกับค่าเสียหายที่ทำให้รายได้ค่าก่อสร้างในงวดต่อมาเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากที่เคยตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา
- 12.2 จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้ตามสัญญาราคาคงที่อาจเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของต้นทุน ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในสัญญา
- 12.3 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างอาจลดลงเนื่องจากค่าปรับที่เกิดจากความล่าช้าซึ่งเป็นความผิดของกิจการผู้รับงานก่อสร้างที่ไม่สามารถปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จตามสัญญา

- 12.4 สัญญาราคาคงที่กำหนดจากราคาคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นเมื่อจำนวนหน่วยของผลผลิตเพิ่มขึ้น
- 13 การตัดแปลงงานตามคำสั่งของลูกค้าจะทำให้ขอบเขตงานตามสัญญาเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งอาจทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นหรือลดลง ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงรายละเอียดหรือการออกแบบของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาของสัญญา จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดแปลงงานจะรวมเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 13.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ลูกค้าจะอนุมัติการตัดแปลงงานและจำนวนรายได้ที่เกิดจากการตัดแปลงนั้น
- 13.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 14 ค่าชดเชย หมายถึง จำนวนที่กิจการผู้รับงานก่อสร้างจะเรียกเก็บจากลูกค้าหรือบุคคลที่สามเพื่อเรียกคืนต้นทุนที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา เช่น ค่าชดเชยอาจเกิดจากลูกค้าทำให้การก่อสร้างล่าช้า ความผิดพลาดในการกำหนดรายละเอียดที่ใช้ หรือในการออกแบบ หรือเกิดจากการตัดแปลงงานที่ยังมีข้อโต้แย้งกันอยู่ การวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่เกิดขึ้นจากค่าชดเชยมีความไม่แน่นอนสูงและมักขึ้นอยู่กับผลของการเจรจา ดังนั้น กิจการจะรวมค่าชดเชยเป็นรายได้ ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 14.1 มีการเจรจาถึงขั้นตกลงซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ลูกค้าจะรับผิดชอบต่อการเรียกร้องนั้น และ
- 14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ลูกค้าจะยอมรับจำนวนเงินนั้นและเป็นจำนวนเงินที่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 15 จำนวนที่จ่ายให้เพื่อจูงใจ หมายถึง จำนวนเพิ่มเติมที่กิจการได้รับหากผลงานเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจระบุให้มีการจ่ายเงินจูงใจแก่กิจการผู้รับงานก่อสร้างหากงานก่อสร้างแล้วเสร็จก่อนสัญญา กิจการจะรวมเงินจูงใจเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 15.1 งานก่อสร้างแล้วเสร็จจนถึงขั้นที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผลงานจะเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า และ
- 15.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่จ่ายให้เพื่อจูงใจได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนการก่อสร้าง

- 16 ต้นทุนการก่อสร้างต้องประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้
- 16.1 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา
- 16.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไปซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญาและ
- 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 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญา
ก่อสร้าง
- 17.7 ประมาณการต้นทุนในการแก้ไขและประกันผลงานซึ่งรวมถึงต้นทุนในการรับประกัน
ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และ
- 17.8 ค่าชดเชยที่บุคคลที่สามเรียกร้อง
รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้ซึ่งไม่รวมอยู่ในรายได้ค่าก่อสร้างอาจนำไปลดต้นทุนข้างต้นได้
เช่น รายได้จากการขายวัสดุเหลือใช้จากการก่อสร้าง และจากการจำหน่ายอาคารและอุปกรณ์เมื่อ
สิ้นสุดสัญญาก่อสร้าง
- 18 ต้นทุนที่อาจเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างโดยทั่วไปและสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตาม
สัญญารวมถึงรายการต่อไปนี้
 - 18.1 ค่าประกันภัย
 - 18.2 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงาน
ก่อสร้างตามสัญญา และ
 - 18.3 ค่าโสหุ้ยการก่อสร้าง
กิจการต้องใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลอย่างสม่ำเสมอเพื่อปันส่วนต้นทุน
ทุกประเภทที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้องเป็นเกณฑ์ที่กำหนดจากระดับ
การดำเนินงานตามปกติของกิจกรรมการก่อสร้าง ค่าโสหุ้ยการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนในการจัดทำ
และประมวลผลค่าแรงงาน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างโดยทั่วไป และสามารถปันส่วนให้กับ
งานก่อสร้างตามสัญญาซึ่งรวมถึงต้นทุนการกู้ยืม
- 19 ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างอาจรวมถึงต้นทุนการบริหารทั่วไปและต้นทุน
ในการพัฒนา ซึ่งเป็นจำนวนที่กิจการสามารถเรียกเก็บตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา
- 20 ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือไม่สามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างได้ต้องไม่นำไปรวม
เป็นต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง ต้นทุนดังกล่าวรวมถึง
 - 20.1 ต้นทุนการบริหารทั่วไปซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา
 - 20.2 ต้นทุนในการขาย
 - 20.3 ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา และ
 - 20.4 ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่ไม่ได้ใช้งานซึ่งไม่ได้นำมาใช้ในงานก่อสร้างดังกล่าว
- 21 ต้นทุนการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่กิจการแน่ใจว่า
ได้รับงานก่อสร้างจนกระทั่งงานก่อสร้างนั้นแล้วเสร็จตามสัญญา อย่างไรก็ตามต้นทุนที่เกี่ยวข้อง
โดยตรงกับสัญญาก่อสร้างซึ่งเกิดขึ้นเพื่อประกันว่ากิจการจะได้รับงานก่อสร้างจะถือเป็นต้นทุน การ
ก่อสร้างหากสามารถระบุแยกต้นทุนดังกล่าวได้อย่างชัดเจน 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 และ
- 23.4 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้
- 24 ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 24.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง และ
- 24.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่
- 25 การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างตามสัญญาเรียกว่าวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้เป็นการจับคู่รายได้ค่าก่อสร้างกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นตามขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ซึ่งทำให้การรายงานเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ดังนั้น วิธีนี้จึงให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในขอบเขตของกิจกรรมตามสัญญาก่อสร้างและผลงานที่ได้ทำในระหว่างงวด
- 26 ภายใต้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างเป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ทำการก่อสร้าง โดยปกติ กิจการมักจะรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่าย

ในกำไรหรือขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ทำการก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาส่วนที่คาดว่าจะสูงเกินกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญา ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36

- 27 กิจการผู้รับงานก่อสร้างอาจมีต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างที่ต้องทำในอนาคต ต้นทุนการก่อสร้างดังกล่าวให้รับรู้เป็นสินทรัพย์หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนนั้นคืน จำนวนต้นทูลดังกล่าวนี้ถือเป็นจำนวนเงินที่กิจการจะได้รับจากลูกค้าและมักจัดประเภทเป็นงานระหว่างก่อสร้าง
- 28 กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างนั้น อย่างไรก็ตามเมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ซึ่งได้นำไปรวมเป็นรายได้ตามสัญญาก่อสร้างและได้รับรู้เป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุนไปแล้ว จำนวนเงินที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่ได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับรายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา
- 29 ตามปกติ กิจการสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือภายหลังการทำสัญญาที่ระบุถึงรายการทุกข้อต่อไปนี้
- 29.1 สิทธิตามกฎหมายของผู้สัญญาแต่ละฝ่ายในสินทรัพย์ที่ก่อสร้าง
 - 29.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน และ
 - 29.3 ลักษณะและเงื่อนไขการชำระเงิน
- ตามปกติ กิจการต้องมีระบบการจัดทำงบประมาณและรายงานทางการเงินภายในที่มีประสิทธิผลเมื่อมีเหตุจำเป็นกิจการต้องทบทวนและปรับปรุงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามความคืบหน้าของงานก่อสร้าง การทบทวนและปรับปรุงประมาณการนี้ไม่ถือเป็นเหตุที่แสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 30 กิจการอาจกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายลักษณะโดยใช้วิธีที่สามารถวัดผลของงานที่ทำได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีที่ใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญาซึ่งอาจรวมถึงวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- 30.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น
 - 30.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว หรือ
 - 30.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ
- ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้ามักไม่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จ
- 31 เมื่อกิจการกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จเท่านั้น ตัวอย่างของต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องไม่นำมารวมเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ได้แก่
- 31.1 ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในงานก่อสร้างแต่ยัง

ไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้นโดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น และ

- 31.2 จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญารับเหมาช่วง
- 32 เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 32.1 กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับต้นทุนนั้นคืน และ
- 32.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
- 33 ในช่วงแรกของการก่อสร้าง กิจการมักไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นคืน ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงไม่เกินจำนวนต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งต้องเป็นจำนวนที่สามารถเรียกคืนจากลูกค้าได้ เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ จะไม่มีการรับรู้กำไร ใดๆก็ตาม แม้ว่าผลของงานก่อสร้างไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาจะสูงกว่ารายได้ทั้งสิ้นตามสัญญา ในกรณีนี้ ให้กิจการรับรู้จำนวนที่สูงกว่าดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
- 34 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เป็นค่าใช้จ่ายทันที ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเรียกคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นจากลูกค้าซึ่งกิจการอาจจำเป็นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ได้แก่
- 34.1 สัญญาที่ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายอย่างสมบูรณ์เนื่องจากมีข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความถูกต้องของสัญญา
- 34.2 งานก่อสร้างตามสัญญาจะสำเร็จหรือไม่ขึ้นอยู่กับผลการตัดสินคดีหรือการตีความตามกฎหมาย
- 34.3 งานก่อสร้างเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ที่อาจถูกเวนคืนหรือยึดคืน
- 34.4 ลูกค้าไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาก่อสร้าง หรือ
- 34.5 กิจการผู้รับงานก่อสร้างไม่สามารถปฏิบัติให้เสร็จสิ้นหรือบรรลุภาระผูกพันตามสัญญาก่อสร้างได้
- 35 เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 22 แทนการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32

การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

- 36 เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
- 37 ผลขาดทุนดังกล่าวต้องพิจารณาโดยไม่คำนึงว่า
 - 37.1 งานก่อสร้างตามสัญญาได้เริ่มแล้วหรือไม่
 - 37.2 ชั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง หรือ
 - 37.3 จำนวนกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาก่อสร้างอื่น ซึ่งไม่ถือเป็นสัญญาก่อสร้างเดียวกัน ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 9

การเปลี่ยนแปลงประมาณการ

- 38 วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต้องใช้จำนวนสะสมของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้าง ในแต่ละงวดบัญชีกับประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาของงวดบัญชีปัจจุบัน ดังนั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง หรือต้นทุนการก่อสร้าง หรือผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการผลของงานก่อสร้าง ให้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ให้กิจการนำจำนวนประมาณการที่เปลี่ยนใหม่มาพิจารณากำหนดจำนวนรายได้ และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป

การเปิดเผยข้อมูล

- 39 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
 - 39.1 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
 - 39.2 วิธีที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด และ
 - 39.3 วิธีที่ใช้ในการกำหนดชั้นความสำเร็จของงานระหว่างก่อสร้าง
- 40 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับสัญญางานก่อสร้างระหว่างทำที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
 - 40.1 จำนวนรวมของต้นทุนที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน
 - 40.2 จำนวนเงินรับล่วงหน้า และ
 - 40.3 จำนวนเงินประกันผลงาน
- 41 เงินประกันผลงาน หมายถึง จำนวนเงินงวดที่เรียกเก็บที่ยังไม่ได้รับชำระ จนกว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินดังกล่าวหรือจนกว่ากิจการผู้รับงานจะแก้ไขข้อบกพร่องของงานก่อสร้างให้แล้วเสร็จ เงินงวดที่เรียกเก็บ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการผู้รับงานเรียกเก็บจากลูกค้าสำหรับงานที่ได้ทำแล้วตามสัญญาไม่ว่าจำนวนดังกล่าว ลูกค้าจะได้จ่ายแล้ว

หรือไม่ก็ตาม เงินรับล่วงหน้า หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการผู้รับงานได้รับก่อนเริ่มปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกัน

42 กิจการต้องแสดงรายการทุกข้อต่อไปนี้

42.1 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากลูกค้าสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นสินทรัพย์ของกิจการ และ

42.2 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ลูกค้ามีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นหนี้สินของกิจการ

43 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากลูกค้าสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ

43.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย

43.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ

สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) มีจำนวนเกินกว่าเงินงวดที่เรียกเก็บ

44 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ลูกค้ามีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ

44.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย

44.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ

สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญาซึ่งเงินงวดที่เรียกเก็บมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้)

45 กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอาจเกิดจากรายการต่าง ๆ เช่น ต้นทุนในการรับประกันผลงาน การเรียกร้องค่าเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

วันถือปฏิบัติ

46 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง* ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป