สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

บทที่ 20 สัญญาก่อสร้าง

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
<u>คำนิยาม</u> รายได้ค่าก่อสร้างประกอบด้วย 1. รายได้เมื่อเริ่มแรกสัญญา 2. จำนวนเงินที่เปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการดัดแปลง การเรียกร้อง การชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ ซึ่งจะต้องเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการตาม TFRS for NPAEs	<u>คำนิยาม</u> ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดไว้	
1. การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง 1.1 หากสามารถประมาณผลการก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ก. ให้รับรู้รายได้และต้นทุนตามขั้นความสำเร็จของงาน ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงาน ข. ความสำเร็จดูตามอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Percentage of Completion) หรือการสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว (Surveys of work performed) หรือการสำรวจทางกายภาพ (Completion of a physical proportion of the contract work) ค. ต้นทุนการก่อสร้างต้องเป็นต้นทุนที่ทำให้งานเสร็จ ไม่รวมเงินล่วงหน้าต้องเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือปันส่วน ไม่ใช่ต้นทุนบริหารทั่วไป หรือต้นทุนในการขาย หรือค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ไม่ได้นำมาใช้ในงานก่อสร้าง ง. ถ้าแน่นอนว่าต้นทุนสูงกว่ารายได้ต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที	1. การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3.6)	1. ตัวอย่างการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง 1.1 กรณีประมาณผลการก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ก. การรับรู้เงินงวดตามสัญญา บริษัท A ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง โดยเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 25X3 บริษัท A ตกลงทำสัญญาก่อสร้างอาคารที่พักอาศัยกับบริษัท B โดยมีมูลค่างานตามสัญญาก่อสร้างจำนวนทั้งสิ้น 140 ล้านบาท (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) มีระยะเวลาการก่อสร้างทั้งสิ้น 24 เดือน นับแต่วันที่ทำสัญญา และบริษัท B ได้จ่ายเงินค่าจ้างล่วงหน้าให้แก่บริษัท A ในวันทำสัญญาจำนวน 14 ล้านบาท (10% ของมูลค่าสัญญา) และได้บันทึกบัญชี ดังนี้ เดบิต เงินสด 14,000,000 เครดิต เงินรับล่วงหน้า 14,000,000 นอกจากนั้น ตามข้อกำหนดสัญญา บริษัท A จะเรียกเก็บเงินงวดเป็นรายเดือน โดยกำหนดวางบิลทุกวันสิ้นเดือน ในจำนวน 5% ของมูลค่าสัญญา ดังนั้น ทุกวันสิ้นเดือน เริ่มตั้งแต่เดือน 30 มิถุนายน 25x3 บริษัท A จะมีการบันทึกบัญชี ดังนี้

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
		เดบิต ลูกหนี้การค้า 7,000,000 เครดิต เงินรับล่างหน้า 7,000,000 ข. การรับรู้ต้นทุนค่าก่อสร้าง สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 บริษัท A มีต้นทุนงานที่เกิดขึ้นจริงของสัญญาก่อสร้างดังกล่าว จำนวนทั้งสิ้น 51.6 ล้านบาท บริษัทลงบัญชีต้นทุน ดังนี้ เดบิต ต้นทุนงานโครงการ 51,600,000 เครดิต เจ้าหนี้/ เงินสด 51,600,000 ค. การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้าง ทั้งนี้ บริษัท A ได้ประมาณการต้นทุนที่คาดว่าจะใช้ทำงานก่อสร้างทั้งสิ้นจำนวน 129 ล้านบาท ซึ่งบริษัท A มีความเชี่ยวชาญในการประกอบธุรกิจก่อสร้างและสามารถประมาณผลการก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ และบริษัท A เลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Percentage of Completion) ทั้งนี้ ต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นตาม 1.1(ข) ดังกล่าว คิดเป็นสัดส่วนขั้นความสำเร็จของงานตามวิธีที่ทำเสร็จที่ร้อยละ 40 ดังนั้น บริษัทรับรู้รายได้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 25x3 จำนวน 56 ล้านบาท (คำนวณจากอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่ารายได้ตามสัญญาทั้งสิ้น 140 ล้านบาท) และบันทึกบัญชี ดังนี้ เดบิต เงินรับล่วงหน้า 56,000,000 เครดิต รายได้งานก่อสร้าง 56,000,000

สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
1.2 หากไม่สามารถประมาณผลการก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ก. ให้รับรู้รายได้เป็นจำนวนไม่เกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นและจะได้คืนค่อนข้างแน่ ข. รับรู้ต้นทุนค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดต้นทุน		การคำนวณและบันทึกรายได้และต้นทุนของสัญญาก่อสร้างดังกล่าว ตามหลักการบัญชี NPAEs สอดคล้องกับวิธีการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ปรากฏในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ข้อ 3.6) แล้ว ในกรณีนี้ จึงไม่มีผลต่างระหว่างบัญชีกับภาษีแต่อย่างใด 1.2 กรณีที่ไม่สามารถประมาณผลการก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ จากกรณีตัวอย่าง 1 ข้างต้น การรับรู้ค่างวดและต้นทุนค่าก่อสร้าง จะมีการบันทึกบัญชีเช่นเดียวกันกับ ก. และ ข. อย่างไรก็ตาม หากบริษัท A ไม่สามารถประมาณผลการก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่บริษัท A สามารถเรียกคืนต้นทุนที่จ่ายไปเพื่องานก่อสร้างได้ค่อนข้างแน่ ดังนั้น บริษัท A จะสามารถรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างปีที่ได้บันทึกบัญชีไว้ใน 1.1(ข) ข้างต้น โดยจะมีการบันทึกบัญชีรับรู้รายได้ ดังนี้ เดบิต เงินรับล่วงหน้า 51,600,000 เครดิต รายได้งานก่อสร้าง 51,600,000 การรับรู้รายได้ตามกรณีนี้ เป็นวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งสอดคล้องกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ข้อ 3.6) แล้ว ดังนั้น ในกรณีนี้ จึงไม่มีผลต่างระหว่างบัญชีกับภาษีแต่อย่างใด