

บทที่ 5

สินค้าคงเหลือ-การตีราคาพิเศษ

หัวเรื่อง

- การตีราคาสินค้าด้วยวิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า
- ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า-จำกัดด้วย Ceiling และ Floor
- การกำหนดราคาตลาด
- การใช้วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า
- การบันทึกบัญชีเมื่อใช้ “ราคาตลาด” แทนราคาทุน
- การตีราคาสินค้าด้วยวิธีกำไรขั้นต้น
- การคำนวณร้อยละของกำไรขั้นต้น
- การตีราคาสินค้าด้วยวิธีราคาขายปลีก
- คำศัพท์ที่ใช้ในวิธีราคาขายปลีก
- วิธีราคาขายปลีก มี Markups และ Markdowns
- สรุปการคำนวณสินค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธีราคาขายปลีก
- รายการที่เกี่ยวข้องกับวิธีราคาขายปลีก
- การตีราคาสินค้าด้วยวิธี LIFO Retail
- วิธี LIFO Retail - ระดับราคาคงที่
- วิธี Dollar-Value LIFO Retail - ระดับราคาเปลี่ยนแปลง
- การปรับปรุงต่อมาภายใต้วิธี Dollar-value LIFO Retail

- การตีราคาสินค้าด้วยวิธีอื่น ๆ
- การเปิดเผยรายการสินค้าคงเหลือ
- สัญญาก่อสร้างระยะยาว
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับงานก่อสร้าง



การตีราคาสินค้าด้วยวิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า

ราคาทุนของสินค้า (Cost) หมายถึงราคาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ซึ่งใช้วิธีคำนวณราคาทุนโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง เช่น วิธีราคาเจาะจง วิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีหลังออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ย ราคาตลาด (Market)

ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า (Lower of cost or market or LCM) หมายถึงต้นทุนในการหาสินค้าอื่นมาทดแทนโดยการซื้อหรือผลิตขึ้นมาใหม่

ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า-จำกัดด้วย Ceiling และ Floor

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net realizable value or NRV) หมายถึงจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินค้าตามปกติหักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ (สำหรับสินค้าที่อยู่ระหว่างผลิต) และหักด้วยค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ และเมื่อนำกำไรปกติ (Normal profit margin) ไปหักออก ก็จะได้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรปกติ

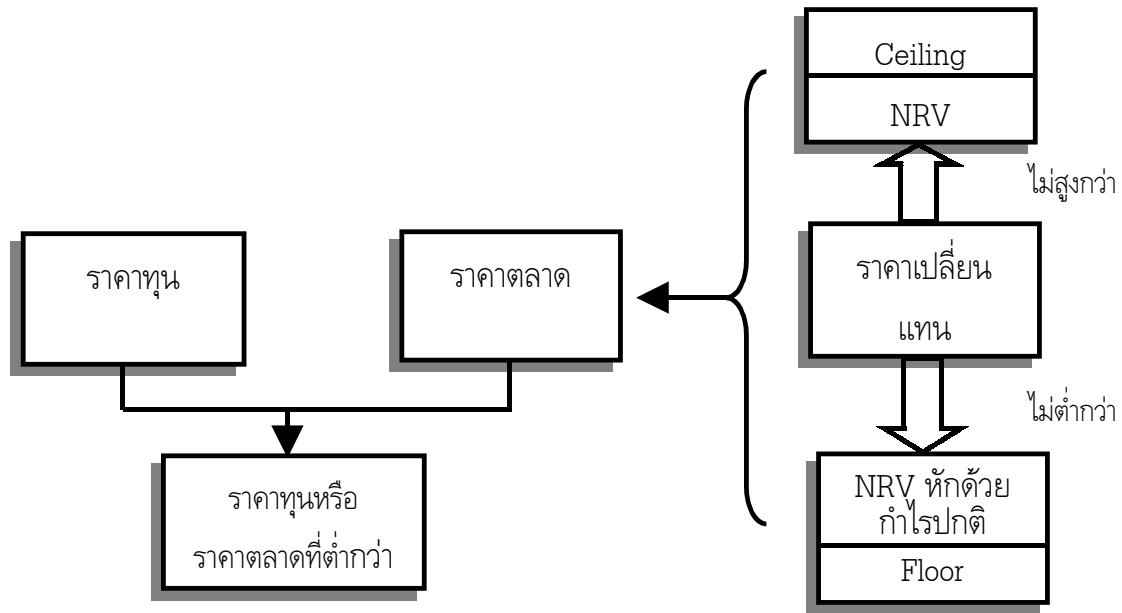
ตัวอย่างที่ 5-1 บริษัทหนนทรี จำกัด มีสินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จ ซึ่งมีราคาขายเท่ากับ 30,000 บาท ประมาณ ต้นทุนในการทำสินค้าให้เสร็จ เท่ากับ 9,000 บาท กำไรปกติของกิจการเท่ากับ 10% ของราคาขาย

การคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับและมูลค่าสิทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรปกติ มีดังนี้

สินค้า - ราคาขาย	30,000	บาท
หัก ต้นทุนในการทำต่อให้สำเร็จ	<u>9,000</u>	
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	21,000	
หัก ประมาณการกำไรจากการดำเนินงานปกติ (10% ของราคาขาย)	<u>3,000</u>	
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรปกติ	<u>18,000</u>	

หลักของการตีราคาสินค้าโดยวิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าคือ สินค้าจะถูกตีราคาในราคาที่ต่ำกว่าระหว่างราคาทุนหรือราคาตลาด โดยราคาตลาดที่นำมาเปรียบเทียบจะต้องเป็นราคาที่ไม่สูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Ceiling) และต้องไม่ต่ำกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรปกติ (Floor)





ภาพที่ 5-1 การตีราคาสินค้าตามวิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า

การกำหนดราคาตลาด

ราคาตลาดที่เลือกเพื่อจะนำไปเปรียบเทียบกับราคาทุนตามวิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า จะเป็นราคาที่อยู่ตรงกลางระหว่าง ราคาเปลี่ยนแทน มูลค่าสุทธิที่จะได้รับและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรปกติ

ตัวอย่างที่ 5-2 บริษัทนันทนาการเกษตร จำกัด มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินค้าเกษตร ดังนี้

สินค้า	ราคา เปลี่ยน แทน	มูลค่าสุทธิที่จะ ได้รับ (Ceiling)	มูลค่าสุทธิที่จะ ได้รับ หักด้วย กำไรปกติ (Floor)	ราคาตลาดที่จำกัด ด้วย Ceiling และ Floor
ข้าว	176,000	240,000	208,000	208,000
ถั่วเหลือง	180,000	200,000	140,000	180,000
มันสำปะหลัง	90,000	80,000	55,000	80,000
อ้อย	72,000	144,000	96,000	96,000
ผัก	210,000	184,000	160,000	184,000
<u>ราคาตลาดที่เลือกใช้:</u>				
ข้าว	มูลค่าสุทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรตามปกติเนื่องจากเป็นค่าที่อยู่ระหว่างกลาง			
ถั่วเหลือง	ราคาเปลี่ยนแทนเนื่องจากเป็นค่าที่อยู่ระหว่างกลาง			
มันสำปะหลัง	มูลค่าสุทธิที่จะได้รับเนื่องจากเป็นค่าที่อยู่ระหว่างกลาง			
อ้อย	มูลค่าสุทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรปกติเนื่องจากเป็นค่าที่อยู่ระหว่างกลาง			
ผัก	มูลค่าสุทธิที่จะได้รับเนื่องจากเป็นค่าที่อยู่ระหว่างกลาง			

ราคาตลาดที่เลือกใช้จะถูกนำไปเปรียบเทียบกับราคาทุนของสินค้า เพื่อหา
ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า ดังนี้

สินค้า	ราคาทุน	ราคา เปลี่ยน แทน	มูลค่าสุทธิ ที่จะได้รับ (Ceiling)	มูลค่าสุทธิ ที่จะได้รับ หักด้วย กำไรปกติ (Floor)	ราคาตลาดที่ จำกัดด้วย Ceiling และ Floor	มูลค่าสินค้า คงเหลือ (บาท)
ข้าว	160,000	176,000	240,000	208,000	208,000	160,000
ถั่วเหลือง	200,000	180,000	200,000	140,000	180,000	180,000
มัน- ลำปะหลัง	100,000	90,000	80,000	55,000	80,000	80,000
อ้อย	180,000	72,000	144,000	96,000	96,000	96,000
ผัก	190,000	210,000	184,000	160,000	184,000	<u>184,000</u>
						<u>700,000</u>

มูลค่าสินค้าคงเหลือ:

ข้าว	ราคาทุน (160,000 บาท) เนื่องจากต่ำกว่าราคาตลาดที่จำกัดด้วย Ceiling และ Floor
ถั่วเหลือง	ราคาตลาดที่จำกัดด้วย Ceiling และ Floor (ราคาเปลี่ยนแทน 180,000 บาท) เนื่องจากต่ำกว่าราคาทุน
มันลำปะหลัง	ราคาตลาดที่จำกัดด้วย Ceiling และ Floor (มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ 80,000 บาท) เนื่องจากต่ำกว่าราคาทุน
อ้อย	ราคาตลาดที่จำกัดด้วย Ceiling และ Floor (มูลค่าสุทธิที่จะได้รับหักด้วยกำไรตามปกติ 96,000 บาท) เนื่องจากต่ำกว่าราคาทุน
ผัก	ราคาตลาดที่จำกัดด้วย Ceiling และ Floor (มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ 184,000 บาท) เนื่องจากต่ำกว่าราคาทุน

การใช้วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า

วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าสามารถนำไปใช้เปรียบเทียบของสินค้า “แต่ละรายการ แต่ละประเภทหรือยอดรวม” การเพิ่มขึ้นของราคาตลาดของสินค้าชนิดหนึ่งจะชดเชยกับการลดลงของราคาตลาดของสินค้าอีกชนิดหนึ่ง หากกิจการเปรียบเทียบราคาทุนหรือราคาตลาดของสินค้าแต่ละประเภทหรือยอดรวม

ตัวอย่างที่ 5-3 บริษัทนันทนาการอาหาร จำกัด เป็นกิจการผลิตอาหารสดแช่แข็งและอาหารกระป๋องส่งออกจำหน่ายไปยังประเทศแถบยุโรปและญี่ปุ่น ต่อไปนี้เป็นข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ของปี 25+4

บริษัทนันทนาการอาหาร จำกัด

	ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า		แต่ละรายการ	แต่ละประเภท	ยอดรวม
	ราคาทุน	ราคาตลาด			
		ที่จำกัดด้วย Ceiling และ Floor			
อาหารแช่แข็ง:					
กุ้ง	160,000	208,000	160,000		
ไก่	200,000	180,000	180,000		
ปลา	<u>100,000</u>	<u>80,000</u>	80,000		
รวมอาหารแช่แข็ง	<u>460,000</u>	<u>468,000</u>		460,000	

(ต่อ)

อาหารกระป๋อง:					
ถั่ว	180,000	96,000	96,000		
ผักรวม	190,000	184,000	184,000		
รวมอาหาร					
กระป๋อง	370,000	280,000	————	280,000	————
รวม	830,000	748,000	700,000	740,000	748,000

การบันทึกบัญชีเมื่อใช้ “ราคาตลาด” แทนราคาทุน

การบันทึกสินค้าคงเหลือตามราคาตลาด มีวิธีให้เลือก 2 วิธีคือ

- 1. วิธีทางตรง (Direct Method)** จะบันทึกต้นทุนของสินค้าโดยใช้ราคาตลาดแทนราคาทุน ตามวิธีนี้จะไม่มีการแสดงขาดทุนในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากขาดทุนจะไปรวมอยู่ในต้นทุนสินค้าขาย
- 2. วิธีทางอ้อม (Indirect Method)** หรือวิธีตั้งค่าเผื่อ (Allowance Method) วิธีนี้จะไม่เปลี่ยนราคาทุนเดิม แต่จะเปิดบัญชีปรับมูลค่า (Contra account) ขึ้นใหม่เพื่อบันทึกผลขาดทุนที่เกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 5-4 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลสินค้าคงเหลือของบริษัทนนทรี จำกัด

สินค้า	ราคาทุน	ราคาตลาด
สินค้าต้นงวด	130,000 บาท	130,000 บาท
สินค้าปลายงวด	164,000 บาท	140,000 บาท

ถ้ากิจการใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic inventory) การบันทึกสินค้าปลายงวดตามราคาตลาดในสมุดรายวันทั่วไป ทำได้ดังนี้

วิธีทางตรง		วิธีทางอ้อม	
<input type="checkbox"/> ปิดสินค้าคงเหลือต้นงวด			
ต้นทุนสินค้าขาย	130,000	ต้นทุนสินค้าขาย	130,000
สินค้าคงเหลือ	130,000	สินค้าคงเหลือ	130,000
<input type="checkbox"/> บันทึกสินค้าคงเหลือปลายงวด			
สินค้าคงเหลือ	140,000	สินค้าคงเหลือ	164,000
ต้นทุนสินค้าขาย	140,000	ต้นทุนสินค้าขาย	164,000
<input type="checkbox"/> บันทึกลดราคาสินค้าให้เท่ากับราคาตลาด			
ไม่บันทึก		ผลขาดทุนจากการตีราคา	
		-สินค้าลดลง	24,000
		ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง	24,000

ถ้าบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory) การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

วิธีทางตรง		วิธีทางอ้อม	
<input type="checkbox"/> ไม่ต้องปิดสินค้าคงเหลือ เพียงแต่ลดราคาสินค้าปลายงวดให้เท่ากับราคาตลาด			
การลดราคาสินค้าจากราคาทุนเป็นราคาตลาด ทำได้โดย			
ต้นทุนสินค้าขาย	24,000	ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง	24,000
สินค้าคงเหลือ	24,000	ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง	24,000

บริษัทมหาชน จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+x		
<u>วิธีทางตรง</u>		บาท
ขาย		400,000
ต้นทุนสินค้าขาย		
สินค้าคงเหลือต้นงวด	130,000	
ซื้อ	<u>250,000</u>	
สินค้าที่มีเพื่อขาย	380,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด		
(ราคาตลาดที่ต่ำกว่า)	<u>140,000</u>	<u>240,000</u>
กำไรขั้นต้น		<u>160,000</u>
<u>วิธีทางอ้อม</u>		
ขาย		400,000
ต้นทุนสินค้าขาย		
สินค้าคงเหลือต้นงวด	130,000	
ซื้อ	<u>250,000</u>	
สินค้าที่มีเพื่อขาย	380,000	
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด (ราคาทุน)	<u>164,000</u>	<u>216,000</u>
กำไรขั้นต้น		184,000
หัก ผลขาดทุนจากการที่ราคาสินค้าลดลง		<u>24,000</u>
		<u>160,000</u>

การตีราคาสินค้าด้วยวิธีกำไรขั้นต้น

ข้อสมมติฐานในการใช้วิธีกำไรขั้นต้น มีดังนี้

1. สินค้าต้นทุนงวดบวกซื้อเท่ากับสินค้าที่มีเพื่อขาย
2. สินค้าที่ไม่ขายจะคงเหลืออยู่ในมือ
3. สินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับสินค้าต้นทุนงวดบวกซื้อหักด้วยยอดขายหลังจากปรับเป็นราคาทุนแล้ว

ตัวอย่างที่ 5-5 บริษัทนันทรี จำกัด มีสินค้าคงเหลือต้นงวด 120,000 บาท และมียอดซื้อ 400,000 บาท บริษัทขายสินค้า 560,000 บาท โดยมีอัตรากำไรขั้นต้น 30% การประมาณสินค้าคงเหลือปลายงวดโดยใช้อัตรากำไรขั้นต้น มีดังนี้

สินค้าคงเหลือต้นงวด (ราคาทุน)		120,000
บวก ซื้อ (ราคาทุน)		<u>400,000</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย (ราคาทุน)		520,000
หัก ขาย (ราคาขาย)	560,000	
หัก กำไรขั้นต้น		
(30% ของ 560,000)	168,000	
ขาย (ราคาทุน)		<u>392,000</u>
สินค้าคงเหลือปลายงวด (ราคาทุน)		<u>128,000</u>

การคำนวณร้อยละของกำไรขั้นต้น

อัตรากำไรขั้นต้นที่กิจการใช้ในการคำนวณอาจกำหนดเป็นร้อยละต่อยอดขายซึ่งนิยมใช้หรืออาจกำหนดเป็นร้อยละต่อต้นทุนสินค้าขายก็ได้

$$\begin{aligned} \text{อัตรากำไรขั้นต้น} &= \text{กำไรขั้นต้น/ราคาขายปลีก} = \dots\% \text{ ของราคาขายปลีก} \\ &= \text{กำไรขั้นต้น/ต้นทุน} = \dots\% \text{ ของต้นทุน} \end{aligned}$$

สูตรต่อไปนี้แสดงความสัมพันธ์ระหว่างอัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขายและอัตรากำไรขั้นต้นต่อต้นทุน

$$\begin{aligned} 1. \text{ อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขาย} &= \frac{\text{อัตรากำไรขั้นต้นต่อต้นทุน}}{100\% + \text{อัตรากำไรขั้นต้นต่อต้นทุน}} \\ 2. \text{ อัตรากำไรขั้นต้นต่อต้นทุน} &= \frac{\text{อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขาย}}{100\% - \text{อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขาย}} \end{aligned}$$

การตีราคาสินค้าด้วยวิธีราคาขายปลีก

การใช้ราคาขายปลีก (Retail Price) เพื่อแปลงเป็นราคาทุน ข้อมูลที่กิจการจำเป็นต้องรวบรวม คือ

1. ยอดซื้อในราคาต้นทุนรวมและราคาขายปลีก
2. ยอดสินค้าที่มีเพื่อขายทั้งราคาทุนและราคาขายปลีก
3. ยอดขายในงวด

ตัวอย่างแสดงการคำนวณสินค้าปลายงวดโดยวิธีราคาขายปลีก

บริษัทนนทรีสรรพสินค้า จำกัด		
	ต้นทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าคงเหลือต้นงวด	28,000	40,000
ซื้อ	<u>126,000</u>	<u>180,000</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	<u>154,000</u> ← →	220,000
หัก ขาย		<u>170,000</u>
สินค้าคงเหลือปลายงวด (ราคาขายปลีก)		<u>50,000</u>
อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีก		
(154,000 ÷ 220,000)		70%
สินค้าคงเหลือปลายงวดในราคาทุน		
(70% ของ 50,000)		35,000 บาท

ข้อดีของการใช้วิธีราคาขายปลีก มีดังนี้

- สามารถประมาณสินค้าปลายงวดได้โดยไม่ต้องมีการตรวจนับ
- ช่วยในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล
- ใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุม (Control device)
- ช่วยให้การตรวจนับสินค้าตอนสิ้นงวดรวดเร็วยิ่งขึ้น

วิธีราคาขายปลีกมีหลายวิธีให้เลือก กิจการจะใช้วิธีใดก็ขึ้นอยู่กับข้อสมมติการหมุนเวียนของสินค้า ได้แก่

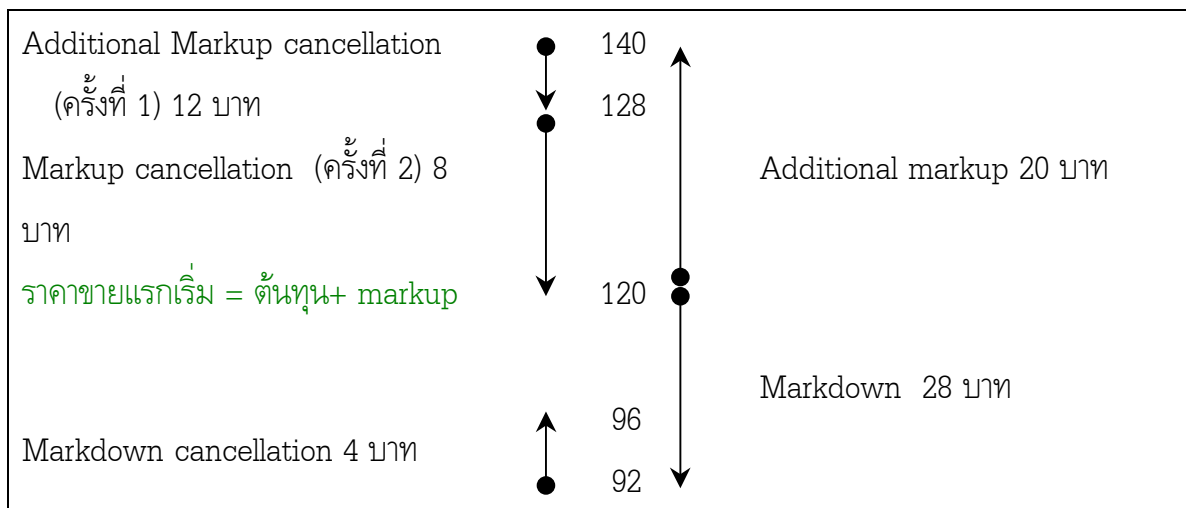
- * วิธีราคาทุนเฉลี่ยหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า หรือวิธีประเพณีนิยม
(Lower of average cost or market or Conventional)
- * วิธีราคาทุน (Cost) เช่น เข้าก่อนออกก่อน หรือ ถ้าวเฉลี่ย
- * วิธี LIFO Retail
- * วิธี Dollar-Value LIFO Retail

คำศัพท์ที่ใช้ในวิธีราคาขายปลีก

1. **Original retail price** หรือราคาขายแรกเริ่ม หมายถึงต้นทุนบวกกำไรที่ต้องการแล้ว
2. **Markup** หมายถึงส่วนเพิ่มหรือกำไรแรกเริ่มที่บวกเข้าไปกับต้นทุน คือผลต่างระหว่างต้นทุนที่ซื้อและราคาขายแรกเริ่ม Markup
3. **Additional markup** หรือส่วนเพิ่มราคา (จากราคาขาย) หมายถึงจำนวนที่นำไปบวกเพิ่มเข้ากับราคาขายเพื่อกำหนดราคาขายใหม่ให้สูงขึ้น
4. **Additional markup cancellation** หรือการยกเลิกส่วนเพิ่มราคา หมายถึงการยกเลิกราคาขายส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นไว้ก่อนแล้วลงทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน แต่ไม่ต่ำกว่าราคาขายแรกเริ่ม
5. **Net additional markup** หมายถึง Additional markup หักด้วย Additional markup cancellation

- 6. **Markdown** หรือส่วนที่ลดราคา หมายถึงการลดราคาขายจากราคาแรกเริ่มที่ตั้งไว้เนื่องจากระดับราคาสินค้าลดลง ต้องการขายสินค้าในราคาพิเศษในบางโอกาส สินค้าเสียหาย ปริมาณเกินความต้องการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการแข่งขัน เป็นต้น
- 7. **Markdown Cancellation** หรือการยกเลิกส่วนที่ลดราคา หมายถึงการยกเลิกราคาขายที่ได้ปรับลดลงไว้แต่เดิมให้กลับมามีราคาสูงขึ้น แต่ต้องไม่สูงกว่าราคาขายแรกเริ่ม
- 8. **Net markdown** หมายถึง Markdown หักด้วย Markdown Cancellation

ตัวอย่างที่ 5-7



ภาพที่ 5-2 การเปลี่ยนแปลงของราคาขายปลีก

วิธีราคาขายปลีก มี Markups และ Markdowns

ตัวอย่างที่ 5-8 ข้อมูลต่อไปนี้เป็นของบริษัทนันทริบุดิก จำกัด สินค้าคงเหลือปลายตามราคาทุนจะคำนวณภายใต้ข้อสมมติ 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1: คำนวณอัตราส่วนต้นทุนหลัง Markup แต่ก่อน Markdown

กรณีที่ 2: คำนวณอัตราส่วนต้นทุนหลัง Markup และ Markdown

	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าต้นงวด	1,000	2,000
ซื้อ (สุทธิ)	40,000	70,000
Additional markups		6,000
Additional markup cancellations		2,000
Markdowns		5,000
Markdown cancellations		4,000
ขาย (สุทธิ)		50,000

บริษัทนนทรีบุติก จำกัด		
	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าต้นงวด	1,000	2,000
ซื้อ (สุทธิ)	<u>40,000</u>	<u>70,000</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	41,000	72,000
บวก:		
Additional markups	6,000	
หัก: Additional markup cancellations	<u>(2,000)</u>	
Net additional markups	<u>4,000</u>	
	41,000	76,000
อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีก	$\frac{41,000}{76,000} = 53.9\%$	(ก)
หัก: Markdowns	5,000	
หัก: Markdown cancellation	<u>(4,000)</u>	
Net Markdowns	<u>1,000</u>	
	<u>41,000</u>	75,000
อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีก	$\frac{41,000}{75,000} = 54.7\%$	(ข)
หัก: ขาย (สุทธิ)		<u>50,000</u>
สินค้าปลายงวดในราคาขายปลีก		<u>25,000</u>

การคำนวณสินค้าคงเหลือปลายงวด:

สินค้าคงเหลือปลายงวด = สินค้าคงเหลือตามราคาขายปลีก \times อัตราส่วนต้นทุน

$$\text{กรณีที่ 1:} \quad = \quad 25,000 \times 53.9\% \quad = \quad 13,475 \text{ บาท}$$

$$\text{กรณีที่ 2:} \quad = \quad 25,000 \times 54.7\% \quad = \quad 13,675 \text{ บาท}$$

ตัวอย่างที่ 5-9

นำ Markdowns มารวมในการคำนวณอัตราราคาต้นทุนต่อราคาขายปลีก

	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
ซื้อ	20	40
หัก: Markdown		16
สินค้าคงเหลือปลายงวด		24
อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีก $20/24 = 83.3\%$		
สินค้าคงเหลือปลายงวดในราคาทุน $(24 \times 83.3\%) = 20$ บาท		

ไม่ได้นำ Markdowns มารวมในการคำนวณอัตราราคาต้นทุนต่อราคาขายปลีก

	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
ซื้อ	20	40
อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีก $20/40 = 50\%$		
หัก: Markdown		16
สินค้าคงเหลือปลายงวด ในราคาขายปลีก		24
สินค้าคงเหลือปลายงวดในราคาทุน $(24 \times 50\%) = 12$ บาท		

สรุปการคำนวณสินค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธีราคาขายปลีก

วิธีราคาขายปลีกสามารถนำไปใช้ในการประมาณต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวดได้หลายกรณีตามสมมติฐานการหมุนเวียนของต้นทุน

$$\text{ต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวด} = \text{สินค้าคงเหลือปลายงวดตามราคาขายปลีก} \times \text{อัตราส่วนต้นทุนที่เลือกใช้}$$

วิธี FIFO การคำนวณอัตราต้นทุนจะไม่นำต้นทุนสินค้าต้นงวดมารวม

$$\text{อัตราส่วนต้นทุนตามวิธี FIFO} = \frac{\text{ต้นทุนสินค้าที่ซื้อ}}{\text{ราคาขายปลีก (ซื้อสุทธิ + Net markups - Net markdowns)}}$$

วิธีถัวเฉลี่ย อัตราต้นทุนถัวเฉลี่ยคำนวณจากสินค้าที่มีเพื่อขายทั้งหมด (สินค้าคงเหลือต้นงวด + ซื้อ)

$$\text{อัตราส่วนต้นทุนตามวิธีถัวเฉลี่ย} = \frac{\text{ต้นทุนสินค้าคงเหลือต้นงวด + ซื้อสุทธิ}}{\text{ราคาขายปลีก (สินค้าต้นงวด + ซื้อสุทธิ + Net markups - Net markdowns)}}$$

วิธี Conventional หรือ วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า (LCM)

การประมาณสินค้าคงเหลือปลายงวดโดยวิธี Conventional การคำนวณอัตราต้นทุนจะไม่นำ Net markdowns มาหักออกจากตัวส่วน จึงทำให้ราคาขายปลีก (ตัวส่วน) มีมูลค่าสูง ซึ่งจะทำให้อัตราต้นทุนน้อยลงและมีผลทำให้สินค้าคงเหลือปลายงวดมีมูลค่าต่ำกว่าวิธีราคาทุน

ตัวอย่างที่ 5-10 บริษัทหนนทรี จำกัด มีข้อมูลเกี่ยวกับสินค้า ดังต่อไปนี้

	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าคงเหลือต้นงวด	1,100	1,800
ซื้อ	12,580	17,800
Additional markups		450
Additional markup cancellations		50
Markdowns		1,200
Markdown cancellations		200
ขาย		17,000

การคำนวณหาสินค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า ด้วยวิธี FIFO และวิธีถัวเฉลี่ยได้ดังนี้

บริษัทหนนทรี จำกัด		
	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าต้นงวด	1,100	1,800
ซื้อ (สุทธิ)	<u>12,580</u>	17,800
Additional markups		450
หัก: Additional markup cancellations		<u>(50)</u>
Net additional markups		<u>400</u>
Markdowns		(1,200)
หัก: Markdowns cancellations		<u>(200)</u>
Net markdowns		<u>(1,000)</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	<u>13,680</u>	19,000

(ต่อ)

หัก: ขาย (สุทธิ)		(17,000)
สินค้าปลายงวดในราคาขายปลีก		
ราคาขายปลีก		<u>2,000</u>
LCM-FIFO (2,000×0.691*)	<u>1,382</u>	
LCM-ถัวเฉลี่ย (2,000×0.684 [§])	<u>1,368</u>	
* LCM - อัตราส่วนต้นทุนตามวิธี FIFO	$= \frac{12,5}{17,800+450-50}$	= 0.691
§ LCM - อัตราส่วนต้นทุนตามวิธีถัวเฉลี่ย	$= \frac{1,100 + 12,850}{1,800+17,800+450-50}$	= 0.684

รายการที่เกี่ยวข้องกับวิธีราคาขายปลีก

- 1. ค่าขนส่งเข้า (Freight costs)** ให้นำไปรวมกับต้นทุนที่ซื้อ
- 2. จำนวนที่ส่งคืนและได้รับลดให้ (Purchase returns and allowances)** นำไปหักยอดซื้อทั้งราคาทุนและราคาขายปลีก
- 3. ส่วนลดรับ (Purchase discounts)** นำไปหักต้นทุนที่ซื้อทั้งราคาทุนและราคาขายปลีก
- 4. จำนวนที่รับคืนและยอมลดให้ (Sales returns and allowance)** นำไปหักยอดขาย
- 5. ส่วนลดจ่าย (Sales discounts)** นำไปหักยอดขาย

6. **ค่าขนส่งจากแผนกอื่น** (Transfers-in) นำไปบวกยอดต้นทุนที่ซื้อเปรียบเสมือนซื้อจากภายนอก
7. **สินค้าเสียปกติ** (Normal spoilage) หมายถึงมูลค่าของเสียภายใต้ภาวะปกติ สินค้าเสียปกติจะนำไปหักเพื่อคำนวณสินค้าคงเหลือปลายงวดในราคาขายปลีก
8. **สินค้าเสียผิดปกติ** (Abnormal casualty losses) หมายถึงสินค้าที่สูญหายเนื่องจากเหตุการณ์ไม่ปกติ จะนำไปหักจากสินค้าที่มีเพื่อขายทั้งราคาทุนและราคาขายปลีก
9. **ส่วนลดที่ให้กับพนักงาน** (Employee discounts) นำไปหักจากช่องขายปลีก

ตัวอย่างที่ 5-11

	บริษัทนนทรี จำกัด	
	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าคงเหลือต้นงวด	2,000	3,600
ซื้อ	60,000	120,000
ค่าขนส่งเข้า (1)	1,000	-
ค่าขนส่งเข้าจากแผนกอื่น (6)	200	
ส่งคืนและจำนวนที่ได้ลด (2)	(500)	(1,000)
ส่วนลดรับ (3)	(2,500)	(5,000)
รวม	60,200	117,600
Net additional markups		18,000
สินค้าเสียหายผิดปกติ (8)	(2,400)	(4,000)
รวม	<u>57,800</u>	<u>131,600</u>

(ต่อ)

หัก:

Net Markdowns		2,800
ขาย	72,000	
รับคืนและจำนวนที่ได้ลด (4)	(800)	
ส่วนลดจ่าย (5)	<u>(1,000)</u>	70,200
สินค้าเสียหายปกติ (7)		2,600
ส่วนลดที่ให้พนักงาน (9)		<u>1,600</u>
สินค้าปลายงวด - ราคาขายปลีก		<u>54,400</u>
อัตราส่วนต้นทุนตามวิธีถัวเฉลี่ย	$= 57,800 \div 131,600 = 43.9\%$	
สินค้าคงเหลือปลายงวด ตามวิธี Conventional หรือ LCM	$= 43.9\% (54,400) = 23,882 \text{ บาท}$	

การตีราคาสินค้าด้วยวิธี LIFO Retail

การนำวิธี LIFO Retail มาใช้จะทำภายใต้ข้อสมมติ 2 ประการคือ

- (1) ระดับราคาสินค้าคงที่
- (2) ระดับราคาสินค้ามีการเปลี่ยนแปลง

วิธี LIFO Retail – ระดับราคาคงที่

สมมติฐานของวิธี LIFO Retail คือ Markups และ Markdowns จะนำมาใช้สำหรับสินค้าที่ซื้อเข้ามาในระหว่างงวดเท่านั้นและจะไม่นำสินค้าต้นงวดมารวม

ตัวอย่างที่ 5-12

	ราคาทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าคงเหลือต้นงวด-25+8 (Layer ปี 25+7)	54,000	90,000
ซื้อสุทธิระหว่างงวด (ปี 25+8)	693,000	960,000
Net Markups		40,000
Net Markdowns	_____	(10,000)
รวม (ไม่รวมสินค้าต้นงวด)	693,000	↔ 990,000
รวม (รวมสินค้าต้นงวด)	<u>747,000</u>	<u>1,080,000</u>
ขายสุทธิระหว่างงวด		(968,000)
สินค้าคงเหลือปลายงวด - ราคาขายปลีก		<u>112,000</u>
อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีกภายใต้ข้อสมมติตามวิธี LIFO		
(693,000 ÷ 990,000)	<u>70%</u>	

สินค้าปลายงวด	Layer ณ ราคา	อัตราส่วน	สินค้าปลายงวด
ณ ราคาขายปลีก	ขายปลีก	ต้นทุนต่อ	ณ ราคาต้นทุน
ปี 25+8		ราคาขายปลีก	LIFO
112,000	→ ปี 25+7 90,000	× 60% ⁿ	= 54,000
	→ ปี 25+8 22,000	× 70%	= 15,400
	<u>112,000</u>		<u>69,400</u>

ⁿ 54,000 ÷ 90,000 (อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีกของปีก่อน)

สินค้าปลายงวด ณ ราคาขายปลีก	Layer ณ ราคา ขายปลีก	อัตราส่วน ต้นทุนต่อ ราคาขายปลีก	สินค้าปลายงวด ณ ราคา ต้นทุน LIFO
ปี 25+9 100,000	ปี 25+7 90,000 ปี 25+8 10,000 <u>100,000</u>	× 60% ⁿ × 70% =	54,000 <u>7,000</u> <u>61,000</u>

วิธี Dollar-Value LIFO Retail - ระดับราคาเปลี่ยนแปลง

เมื่อระดับราคาสินค้ามีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามปกติ ระดับราคาที่จะเปลี่ยนแปลงจะต้องถูกตัดออก เนื่องจากการตีราคาสินค้าด้วยวิธีราคาขายปลีกเป็นการวัดการเพิ่มขึ้นของสินค้า มิใช่การเพิ่มขึ้นของระดับราคา

สินค้าปลายงวดในราคาขายปลีก (ปรับด้วยดัชนีราคาต้นงวด)	24,000
$30,000 \div 1.25$	
สินค้าต้นงวดราคาขายปลีก	<u>20,000</u>
สินค้าเพิ่มขึ้นที่แท้จริงตามราคาขายปลีก	<u>4,000</u>
สินค้าปลายงวด ณ ราคาขายปลีกตามวิธี LIFO	
Layer แรก	20,000
Layer ที่สอง (4,000 x 1.25)	5,000
	<u>25,000</u>

	<u>ราคาทุน</u>	<u>ราคาขายปลีก</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวด - 25+8	54,000	90,000
ซื้อสุทธิระหว่างงวด	693,000	960,000
Net Markups		40,000
Net Markdowns	_____	(10,000)
รวม (ไม่รวมสินค้าต้นงวด)	693,000 ← →	990,000
รวม (รวมสินค้าต้นงวด)	<u>747,000</u>	1,080,000
ขายสุทธิระหว่างงวด		<u>(968,000)</u>
สินค้าคงเหลือปลายงวด - ราคา		<u>112,000</u>
ขายปลีก		
อัตราส่วนต้นทุนต่อราคาขายปลีกภายใต้ข้อสมมติตามวิธี LIFO		
(693,000 ÷ 990,000)	<u>70%</u>	
ก. สินค้าคงเหลือปลายงวดในราคาขายปลีกปรับตัวขึ้นราคา		
ณ วันต้นงวด 112,000 ÷ 1.12	=	100,000
ข. สินค้าคงเหลือต้นงวด (ราคาขายปลีก) ณ ระดับราคาปีฐาน		<u>90,000</u>
ค. สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น (ราคาขายปลีก) จากต้นงวด		<u>10,000</u>

การคำนวณสินค้าคงเหลือปลายงวดตามราคาทุน มีดังนี้

สินค้าปลายงวด ณ ราคาขายปลีก ปีฐาน	Layer ณ ราคา ขายปลีก	ดัชนี ราคา	อัตราส่วน ต้นทุนต่อ ราคาขายปลีก	สินค้าปลายงวด ณ ราคาต้นทุน LIFO			
100,000 →	ปี 25+7 90,000	×	100%	×	60%	=	54,000
	ปี 25+8 10,000	×	112%	×	70%	=	7,840
	<u>100,000</u>						<u>61,840</u>

การตีราคาสินค้าด้วยวิธีอื่น ๆ

วิธีราคาเปลี่ยนแทนปัจจุบัน

สินค้าที่ล้าสมัย สินค้ามีตำหนิ สินค้าที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยน (Trade-in) หรือสินค้ายึดคืน (Repossession) จะถูกตีราคาทุนใหม่ตามสภาพของสินค้านั้น เรียกว่า “ราคาเปลี่ยนแทนปัจจุบัน” (Current replacement cost) หมายถึงราคาที่สามารถซื้อสินค้าที่มีสภาพเช่นเดียวกันมาทดแทน

ตัวอย่างที่ 5-13 สมมติว่าบริษัทนนทรีมีโทรทัศน์ซึ่งเป็นสินค้ายึดคืนจากลูกค้า โทรทัศน์มีราคาทุนเมื่อเป็นสินค้าใหม่ 6,500 บาท มีราคาขายแรกเริ่ม 9,950 บาท เมื่อยึดโทรทัศน์คืน ลูกค้าเป็นหนี้บริษัทอยู่เป็นเงิน 5,000 บาท โทรทัศน์ใช้แล้วที่มีคุณภาพใกล้เคียงกันสามารถซื้อใหม่ได้ในราคา 2,400 บาท บริษัทนนทรีจะบันทึกรายการสินค้ายึดคืนสินค้าดังนี้

สินค้ายึดคืน	2,400
ขาดทุนจากสินค้ายึดคืน*	2,600
ลูกหนี้	5,000

สมมติต่อไปว่าในระหว่างปี บริษัทขายสินค้ายึดคืนเป็นเงินสด 2,700 บาท บริษัทนนทรี จะบันทึกบัญชีดังนี้

เงินสด.....	2,700
ขาย - สินค้ายึดคืน.....	2,700
ต้นทุนสินค้าขาย.....	2,400
สินค้ายึดคืน.....	2,400

วิธีมูลค่าสุทธิที่ได้รับ

หากกิจการไม่สามารถหาราคาเปลี่ยนแทนที่นำเชื่อถือได้ ก็จะใช้ “มูลค่าสุทธิที่ได้รับ” (Net Realizable Value หรือ NRV) ในการตีราคาสินค้าแทน มูลค่าสุทธิที่ได้รับเท่ากับราคาขายโดยประมาณหักด้วยค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในระหว่างเตรียมการขายสินค้า

ตัวอย่างที่ 5-14 สินค้าของบริษัทหนนทรีได้รับความเสียหายจากไฟไหม้จำนวน 100 หน่วย บริษัทไม่สามารถหาราคาทดแทนสินค้าที่เชื่อถือได้ สินค้ามีราคาทุนหน่วยละ 200 บาท บริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องในการบันทึกบัญชี บริษัทตั้งราคาสินค้าขายก่อนไฟไหม้หน่วยละ 360 บาท บริษัทประมาณว่าจะขายสินค้าหลังจากซ่อมแซมและทำความสะอาดได้ในราคาหน่วยละ 140 บาท ประมาณค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมสินค้าทั้งหมดเท่ากับ 3,000 บาทและประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย 20% ของราคาขายใหม่

จากข้อมูลข้างต้น บริษัทหนนทรีสามารถตีราคาสินค้าทั้งหมดได้ดังนี้

ประมาณยอดขาย (100 หน่วย ๆ ละ 140 บาท)	14,000	บาท
หัก: ประมาณต้นทุนในการซ่อมแซม	3,000	
ประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย (14,000×.20)	2,800	(5,800)
มูลค่าสุทธิที่ได้รับ	8,200	

หากบริษัทไม่ได้รับเงินค่าชดใช้จากบริษัทประกันภัย การบันทึกบัญชีทำได้ดังนี้

สินค้าเสียหายจากไฟไหม้ (NRV)	8,200
ขาดทุนจากสินค้าไฟไหม้	11,800
สินค้าคงเหลือ (100×200)	20,000

วิธีราคาขาย

วิธีราคาขาย (Selling price) เป็นวิธีตีราคาสินค้าที่ใช้สำหรับสินค้าประเภททอง เงิน อัญมณี แร่ธาตุที่มีค่า ผลผลิตทางการเกษตร ซึ่งล้วนแต่เป็นสินค้าที่มีราคาตลาดที่แน่นอน สินค้าดังกล่าวจะแสดงด้วยราคาขายหักด้วยค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น การตีราคาสินค้าด้วยราคาขายนี้ หากราคาขายลดลง จะบันทึกบัญชี “ขาดทุนจากการถือครองสินค้า (Holding loss)” และเมื่อราคาขายเพิ่มขึ้น ก็จะบันทึก “กำไรจากการถือครองสินค้า (Holding gain)” ดังนั้นกำไรจะประกอบด้วยกำไรขั้นต้น กำไรจากการถือครองสินค้าและขาดทุนจากการถือครองสินค้า

ตัวอย่างที่ 5-15

ปี	ยอดขาย	ซื้อในราคาทุน	สินค้าคงเหลือปลายงวด ในราคาขาย	ค่าใช้จ่าย
25+5	-0-	10,000	17,500	3,000
25+6	17,000	-0-	-0-	3,000

สินค้าคงเหลือในงบการเงินแสดงด้วยราคาขายเปรียบเทียบกับราคาทุนมีดังนี้

	ราคาทุน		ราคาขาย	
	ปี 25+5	ปี 25+6	ปี 25+5	ปี 25+6
งบดุล:				
สินค้าคงเหลือ	<u>10,000</u>	<u>-0-</u>	<u>17,500</u>	<u>-0-</u>
งบกำไรขาดทุน:				
ขาย	-0-	17,000	-0-	17,000
ต้นทุนสินค้าขาย	-0-	(10,000)	-0-	(17,500)
ค่าใช้จ่าย	(3,000)	(3,000)	(3,000)	(3,000)
กำไรจากการถือครองสินค้า	<u>-0-</u>	<u>-0-</u>	<u>7,500*</u>	<u>-0-</u>
กำไรสุทธิ (ขาดทุน)	<u>(3,000)</u>	<u>4,000</u>	<u>4,500</u>	<u>(3,500)</u>

* 17,500 – 10,000

กรณีที่ตีราคาสินค้าในราคาที่สูงกว่าราคาทุน จะต้องเปิดเผยวิธีตีราคาสินค้าไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

วิธีมูลค่าขาย

หากกิจการซื้อสินค้ามากกว่าสองชนิดด้วยยอดรวม (Lump sum) กิจการจำเป็นต้องแยกต้นทุนของสินค้าแต่ละชนิด การจัดสรรต้นทุนจะใช้มูลค่าขายของสินค้าหลาย ๆ ชนิด (Relative sales value) เป็นเกณฑ์ในการแบ่ง

ตัวอย่างที่ 5-16

เกรด	ปริมาณ (กิโลกรัม)	ราคาขายต่อ กิโลกรัม	มูลค่าขาย รวม	สัดส่วนของมูลค่า ขายรวม	สัดส่วนต้นทุน
เอ	200	50	10,000	10,000/34,500	6,000*
บี	300	40	12,000	12,000/34,500	7,200
ซี	500	25	12,500	12,500/34,500	7,500
	<u>1,000</u>		<u>34,500</u>		<u>20,700</u>

* $(10,000/34,500) \times 20,700$

การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป (สมมติว่าบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง) มีดังนี้

สินค้า - เกรดเอ	6,000
สินค้า - เกรดบี	7,200
สินค้า - เกรดซี.....	7,500
เงินสด.....	20,700

การเปิดเผยรายการสินค้าคงเหลือ

กิจการต้องเปิดเผยรายการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือที่มีนัยสำคัญหรือรายการจัดหาเงินที่นำสินค้าเข้าไปเกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ยังต้องระบุวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ดังนี้

บริษัทนนทรี จำกัด		
หมายเหตุ 1: นโยบายการบัญชีที่สำคัญ		
สินค้า ก - วิธีเข้าหลังออกก่อน ซึ่งมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด		527,400
สินค้า ข - วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า		420,250
สินค้า ค - วิธีเข้าก่อนออกก่อน ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า		337,000

สัญญาก่อสร้างระยะยาว

หลักทางบัญชีเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างคือ การบันทึกรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้าง เนื่องจากวันที่เริ่มก่อสร้างและวันที่สร้างเสร็จมักจะอยู่ต่างงวดบัญชีกัน

รายได้ค่าก่อสร้าง หมายถึงจำนวนรายได้เริ่มแรกตามที่ตกลงกันไว้ในสัญญา และจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงงานตามสัญญา การเรียกร้องค่าเสียหาย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ กิจการรับเหมาก่อสร้างจะบันทึกรายได้ค่าก่อสร้างก็ต่อเมื่อกิจการมั่นใจว่าจะได้รับเงินค่าก่อสร้างแน่นอนและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนการก่อสร้าง ประกอบไปด้วยรายการต่อไปนี้

- * ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา ได้แก่ ค่าวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง ค่าแรงงาน ค่าคุมงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือและอุปกรณ์ที่ใช้ ค่าเคลื่อนย้ายโรงงาน เครื่องจักรและวัสดุไปยังสถานที่ก่อสร้าง ต้นทุนในการเช่า ต้นทุนในการออกแบบ
- * ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไปซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญาได้ เช่น ค่าประกันภัย ค่าเสียหายการก่อสร้าง
- * ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้จ้างได้ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาก่อสร้าง เช่น ต้นทุนการบริหารทั่วไปและต้นทุนในการพัฒนาซึ่งกิจการสามารถเรียกเก็บจากผู้จ้างตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา

ลักษณะของงานก่อสร้างตามสัญญา

งานก่อสร้างตามสัญญาแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทคือ

1. **สัญญาราคาคงที่** หมายถึงสัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่หรือด้วยอัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิต เป็นสัญญาที่มีการกำหนดราคาไว้แน่นอน และอาจมีเงื่อนไขในการปรับราคาขึ้นอยู่กับระดับต้นทุนที่เพิ่มขึ้น

2. **สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม** หมายถึงสัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะ
ได้รับคืนต้นทุนตามที่ตกลงกันบวกกำไรไว้อีกจำนวนหนึ่ง ซึ่งอาจ
กำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนหรือเป็นจำนวนคงที่
3. **สัญญาที่มีลักษณะผสม** เช่นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มซึ่ง
กำหนดราคาไว้ไม่ให้สูงเกินกว่าราคาคงที่ซึ่งได้ตกลงกันไว้

วิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว

วิธีการบัญชีที่นำมาใช้สำหรับสัญญาก่อสร้างระยะยาว ขึ้นอยู่กับ
ความสามารถในการประมาณผลของงานได้อย่างน่าเชื่อถือ กล่าวคือ

- (1) หากกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้
อย่างน่าเชื่อถือ ดังเงื่อนไขต่อไปนี้

กรณีสัญญาราคาคงที่

1. กิจการสามารถวัดมูลค่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งหมดได้อย่างน่า
เชื่อถือ
2. มีเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ชัดที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิง
เศรษฐกิจ
3. กิจการสามารถวัดมูลค่า ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจน
กระทั่งสัญญาแล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือ และประมาณขั้น
ความสำเร็จของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ

4. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจน และมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดจริงกับต้นทุนที่ประมาณไว้ในงวดก่อน

กรณีสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม

1. มีเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ชัดที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
2. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจน และมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่าจะกิจการจะสามารถเรียกต้นทุนคืนจากผู้จ้างได้หรือไม่

หากสัญญาก่อสร้างเป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้น กิจการก็จะใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of completion) ในการบันทึกบัญชี

- (2) หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
1. กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งมีความเป็นไปได้ว่ากิจการจะได้รับต้นทุนนั้นคืน
 2. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

ในกรณีนี้กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันที

วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

ตามวิธีนี้กิจการจะรับรู้รายได้ ต้นทุนและกำไรขั้นต้นตามความก้าวหน้าของงานที่ทำเสร็จตลอดระยะเวลาสัญญาก่อสร้าง โดยต้นทุนการก่อสร้างบวกกับกำไรขั้นต้นจนถึงปัจจุบันจะถูกสะสมไว้ในบัญชีสินค้า (งานระหว่างก่อสร้าง หรือ Construction in process) และบิลเรียกเก็บเงินจะสะสมไว้ในบัญชีรับมูลค่าสินค้า (งานระหว่างก่อสร้างที่เรียกเก็บ หรือ Billings on construction in process)

การวัดขั้นความสำเร็จ มีหลายวิธีดังนี้

1. วัดจากสิ่งที่ป้อนเข้า (Input measures) ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้น ชั่วโมงแรงงานที่ใช้
2. วัดจากผลที่ได้รับ (Output measures) ได้แก่ จำนวนตันที่ผลิตได้ จำนวนชั้นของอาคารที่ก่อสร้างเสร็จ จำนวนกิโลเมตรที่สร้างถนนเสร็จ เป็นต้น

$$\text{อัตราร้อยละของงานที่ทำเสร็จ} = \frac{\text{ต้นทุนงานก่อสร้างจนถึงวันสิ้นปีปัจจุบัน}}{\text{ประมาณต้นทุนงานก่อสร้างทั้งสิ้นในปัจจุบัน}} \times 100$$

การคำนวณรายได้หรือกำไรขั้นต้นจากสัญญาก่อสร้าง หาได้ดังนี้

ราคาตามสัญญา (หรือกำไรขั้นต้น) ที่รับรู้จนถึงปัจจุบัน
 = อัตราร้อยละของงานที่ทำเสร็จ \times ราคาตามสัญญา (หรือกำไรขั้นต้น)

ราคาตามสัญญา (หรือกำไรขั้นต้น) ในงวดปัจจุบัน
 = ราคาตามสัญญา (หรือกำไรขั้นต้น) ที่รับรู้จนถึงปัจจุบัน \times ราคาตามสัญญา (หรือกำไรขั้นต้น) ที่รับรู้ในงวดก่อน

ตัวอย่างที่ 5-17

ราคาตามสัญญา	9,000,000 บาท			
ต้นทุนรวมที่คาดไว้ (ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25+4)	8,000,000 บาท			
รายการ	ปี 25+4	ปี 25+5	ปี 25+6	รวม
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	2,000,000	5,832,000	8,100,000	
ต้นทุนที่ประมาณว่าจะจ่ายอีกจนงานเสร็จ (ณ วันสิ้นปี)	6,000,000	2,268,000	-0-	
ค่าก่อสร้างที่ออกบิลเรียกเก็บเงิน	1,800,000	4,800,000	2,400,000	9,000,000
เงินสดที่ได้รับในแต่ละปี	1,500,000	3,500,000	4,000,000*	9,000,000

* เนื่องจากการก่อสร้างเสร็จสิ้นลงในปี 25+6 ผู้ว่าจ้างจึงจ่ายชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมด ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

จำนวนเงินตามสัญญา	9,000,000	บาท
จำนวนเงินที่ได้รับชำระ		
ปี 25+4	1,500,000	
ปี 25+5	3,500,000	5,000,000
จำนวนเงินที่คงเหลืออยู่	4,000,000	

บริษัทนันทริกก่อสร้างสามารถคำนวณอัตราร้อยละของงานที่ทำเสร็จ ดังนี้

บริษัทนันทริกการก่อสร้าง			
	ปี 25+4	ปี 25+5	ปี 25+6
ราคาตามสัญญา	9,000,000	9,000,000	9,000,000
หัก ประมาณต้นทุน			
ต้นทุนจนถึงปัจจุบัน	2,000,000	5,832,000	8,100,000
ต้นทุนที่ต้องจ่ายอีก			
เพื่อให้งานเสร็จ	6,000,000	2,268,000	-0-
ประมาณต้นทุนรวม	8,000,000	8,100,000	8,100,000
ประมาณกำไรขั้นต้น	1,000,000	900,000	900,000
อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	25%	72%	100%
	$\left(\frac{2,000,000}{8,000,000}\right)$	$\left(\frac{5,832,000}{8,100,000}\right)$	$\left(\frac{8,100,000}{8,100,000}\right)$

จากข้อมูลที่คำนวณได้ข้างต้น สามารถนำมาบันทึกรายการ

- (1) ต้นทุนของงานก่อสร้าง
- (2) การส่งบิลเรียกเก็บเงิน
- (3) การเก็บเงิน ในแต่ละปีได้ดังนี้

	ปี 25+4	ปี 25+5	ปี 25+6
<input type="checkbox"/> บันทึกต้นทุนงานก่อสร้าง			
งานระหว่างก่อสร้าง	2,000,000	3,832,000	2,268,000
วัสดุดิบ, เงินสด, เจ้าหนี้ ฯลฯ	2,000,000	3,832,000	2,268,000
<input type="checkbox"/> บันทึกการส่งบิลเรียกเก็บเงิน			
ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง	1,800,000	4,800,000	2,400,000
งานระหว่างก่อสร้างที่เรียกเก็บ	1,800,000	4,800,000	2,400,000

	ปี 25+4	ปี 25+5	ปี 25+6
□ บันทึกการเก็บเงิน			
เงินสด	1,500,000	3,500,000	4,000,000
ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง	1,500,000	3,500,000	4,000,000

บริษัทจะรับรู้รายได้และกำไรขั้นต้นในแต่ละปี ดังนี้

	ปี 25+4	ปี 25+5	ปี 25+6
การรับรู้รายได้:			
ปี 25+4 $9,000,000 \times 25\%$	<u>2,250,000</u>		
ปี 25+5 $9,000,000 \times 72\%$		6,480,000	
หัก รายได้ที่รับรู้ในปี 25+4		<u>2,250,000</u>	
รายได้ปี 25+5		<u>4,230,000</u>	
ปี 25+6 $9,000,000 \times 100\%$			9,000,000
หัก รายได้ที่รับรู้ในปี 25+4 และ 25+5			<u>6,480,000</u>
รายได้ปี 25+6			<u>2,520,000</u>
กำไรขั้นต้นที่รับรู้:			
ปี 25+4 $1,000,000 \times 25\%$	<u>250,000</u>		
ปี 25+5 $900,000 \times 72\%$		648,000	
หัก กำไรขั้นต้นที่รับรู้ในปี 25+4		<u>250,000</u>	
กำไรขั้นต้นปี 25+5		<u>398,000</u>	
ปี 25+6 $900,000 \times 100\%$			900,000
หัก กำไรขั้นต้นที่รับรู้ในปี 25+4 และปี 25+5			<u>648,000</u>
กำไรขั้นต้นปี 25+6			<u>252,000</u>

การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อรับรู้รายได้และกำไรขั้นต้นในแต่ละปีและบันทึกการเมื่อสัญญาสิ้นสุด มีดังนี้

	ปี 25+4	ปี 25+5	ปี 25+6
<input type="checkbox"/> บันทึกการรายได้และกำไรขั้นต้น			
งานระหว่างก่อสร้าง (กำไรขั้นต้น)	250,000	398,000	252,000
ต้นทุนงานก่อสร้าง	2,000,000	3,832,000	2,268,000
รายได้จากงานก่อสร้าง	2,250,000	4,230,000	2,520,000
<input type="checkbox"/> บันทึกงานที่ก่อสร้างเสร็จ			
งานระหว่างก่อสร้างที่เรียกเก็บ			9,000,000
งานระหว่างก่อสร้าง			9,000,000

ต้นทุนของงานก่อสร้างจะสะสมไว้ในบัญชีงานระหว่างก่อสร้างเพื่อบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง (รวมกำไร) จนถึงปัจจุบัน บัญชีงานระหว่างก่อสร้างจะรวมรายการดังต่อไปนี้

งานระหว่างก่อสร้าง			
25+4 ต้นทุนงานก่อสร้าง	2,000,000	31 ธันวาคม 25+6	
25+4 กำไรขั้นต้นที่รับรู้	250,000	ปิดเข้าบัญชีงานระหว่างก่อสร้าง	
25+5 ต้นทุนงานก่อสร้าง	3,832,000	สร้างที่เรียกเก็บเมื่องานเสร็จ	9,000,000
25+5 กำไรขั้นต้นที่รับรู้	398,000		
25+6 ต้นทุนงานก่อสร้าง	2,268,000		
25+6 กำไรขั้นต้นที่รับรู้	252,000		
รวม	<u>9,000,000</u>		<u>9,000,000</u>

การแสดงผลการในงบการเงิน

หากเป็นการขายสินค้าทั่วไปเมื่อกิจการบันทึกลูกหนี้เมื่อขายสินค้า กิจการก็จะบันทึกลดบัญชีสินค้าลง

แต่ในกรณีของสัญญาก่อสร้าง ทั้งบัญชีลูกหนี้และบัญชีสินค้ายังแสดงยอดคงเหลืออยู่ต่อไป การหัก**บัญชีงานระหว่างก่อสร้างที่เรียกเก็บเงิน**ออกจาก**บัญชีงานระหว่างก่อสร้าง**เป็นการหลีกเลี่ยงการบันทึกบัญชีสินค้าซ้ำ ดังนั้นระหว่างอายุของสัญญาก่อสร้าง

ผลต่างระหว่างบัญชีทั้งสองจะนำไปแสดงในงบดุลเป็น**สินทรัพย์หมุนเวียนถ้ามียอดคงเหลือทางด้านเดบิต และแสดงเป็นหนี้สินระยะสั้นถ้ามียอดคงเหลือทางด้านเครดิต**

บริษัทนันทริการก่อสร้างจะแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน ภายใต้สัญญาก่อสร้างระยะยาว ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่เสร็จ ดังนี้

	บริษัทนันทริการก่อสร้าง (บาท)		
	ปี 25+4	ปี 25+5	ปี 25+6
งบกำไรขาดทุน			
(สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธค.)			
รายได้จากงานก่อสร้าง	2,250,000	4,230,000	2,520,000
ต้นทุนงานก่อสร้าง	<u>2,000,000</u>	<u>3,832,000</u>	<u>2,268,000</u>
กำไรขั้นต้น	<u>250,000</u>	<u>398,000</u>	<u>252,000</u>

งบดุล (ณ วันที่ 31 ธค.)

สินทรัพย์หมุนเวียน:

ลูกหนี้-สัญญาก่อสร้าง	300,000	1,600,000
สินค้าคงเหลือ		
งานระหว่างก่อสร้าง	2,250,000	
หัก งานระหว่างก่อสร้างที่เรียกเก็บ	1,800,000	
ต้นทุนและกำไรขั้นต้นที่เกินบิลเรียกเก็บ	450,000	

หนี้สินระยะสั้น:

งานระหว่างก่อสร้างที่เรียกเก็บ (6,600,000 บาท)		
มากกว่าต้นทุนและกำไรขั้นต้น (6,480,000 บาท)		120,000

หมายเหตุ 1 สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

สัญญาก่อสร้างระยะยาว บริษัทรับรู้รายได้และแสดงกำไรจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว ซึ่งเป็นธุรกิจหลักของบริษัท โดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ สัญญาเหล่านี้มีอายุเกินกว่าหนึ่งปี รายได้และกำไรที่รับรู้ในแต่ละปีขึ้นอยู่กับอัตราส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นต่อต้นทุนโดยประมาณทั้งหมด ต้นทุนที่รวมอยู่ในงานระหว่างก่อสร้างประกอบด้วยวัสดุทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในโครงการอื่น ๆ ค่าใช้จ่ายในการบริหารงานทั่วไปบันทึกในงวดที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจริงและไม่ได้จัดสรรให้กับสัญญาก่อสร้าง

ขาดทุนจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว

ผลขาดทุนจากสัญญาก่อสร้างระยะยาวจะแบ่งออกเป็น 2 กรณีคือ

1. ขาดทุนในปัจจุบันแต่งานก่อสร้างยังมีกำไร (Loss in current period on a profitable contract) เหตุการณ์เช่นนี้อาจเกิดขึ้นในระหว่างการก่อสร้าง เนื่องจากต้นทุนเพิ่มสูงขึ้นแต่งานก่อสร้างก็ยังคงเป็นโครงการที่มีกำไรอยู่ กิจกรรมต้องปรับปรุงกำไรที่คิดไว้เกินในงวดก่อน โดยบันทึกเป็นขาดทุนในงวดปัจจุบันเนื่องจากถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ (Change in accounting estimate)

2. ขาดทุนเนื่องจากสัญญาก่อสร้างไม่มีกำไร (Loss on an unprofitable contract) ต้นทุนที่ประมาณขึ้น ณ วันสิ้นงวดปัจจุบันอาจเป็นสิ่งที่นำไปทราบดีถึงขาดทุนที่จะเกิดขึ้นเมื่องานก่อสร้างเสร็จ กิจกรรมต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันทันที

ขาดทุนในงวดปัจจุบัน

จากข้อมูลในตัวอย่างก่อน สมมติว่าในวันที่ 31 ธันวาคม 25+5 บริษัทนันทริการก่อสร้างประมาณต้นทุนที่จะต้องจ่ายเพื่อให้งานก่อสร้างเสร็จเท่ากับ 2,937,924 บาทแทนที่จะเป็น 2,268,000 บาท บริษัทนันทริจะต้องคำนวณอัตราร้อยละของงานที่ทำเสร็จใหม่และรับรู้ขาดทุนที่เกิดขึ้นดังนี้

ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25+5	5,832,000	บาท
ประมาณต้นทุนที่ต้องจ่ายเพิ่มเพื่อให้งานก่อสร้างเสร็จ (ปรับปรุงใหม่)	2,937,924	
ประมาณต้นทุนทั้งหมด	<u>8,769,924</u>	
อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ ($5,832,000 \div 8,769,924$)	66 $\frac{1}{2}$ %	
รายได้ที่รับรู้ในปี 25+5		
($9,000,000 \times 66 \frac{1}{2} \% - 2,250,000$)	3,735,000	
ต้นทุนที่เกิดในปี 25+5	<u>3,832,000</u>	
ขาดทุนที่รับรู้ในปี 25+5	<u>97,000</u>	

บริษัทนนทรีจะบันทึกการขาดทุนในสมุดบัญชี ดังนี้

ต้นทุนงานก่อสร้าง	3,832,000
งานระหว่างก่อสร้าง (ขาดทุน).....	97,000
รายได้จากงานก่อสร้าง	3,735,000

กิจการจะนำขาดทุน 97,000 บาทไปแสดงในงบกำไรขาดทุนสำหรับปี 25+5 เป็นผลต่างระหว่างรายได้จากงานก่อสร้าง 3,735,000 บาทและต้นทุนงานก่อสร้าง 3,832,000 บาท

ขาดทุนจากสัญญาก่อสร้างไม่มีกำไร

สมมติว่าในวันที่ 31 ธันวาคม 25+5 บริษัทนนทรีการก่อสร้างประมาณต้นทุนที่ต้องใช้เพื่อให้งานก่อสร้างสะพานเสร็จเท่ากับ 3,280,500

บาท แทนที่จะเป็น 2,268,000 บาท การประมาณต้นทุนการก่อสร้าง สะพานจะถูกแก้ไขเป็นดังนี้

	ปี 25+4	ปี 25+5
	ประมาณการเดิม	ประมาณการใหม่
ราคาตามสัญญา	9,000,000	9,000,000
ประมาณต้นทุนรวม	8,000,000	9,112,500*
ประมาณกำไรขั้นต้น	1,000,000	
ประมาณขาดทุน		(112,500)

* 5,832,000+3,280,500

การรับรู้รายได้ในปี 25+5 คำนวณได้ดังนี้

รายได้ที่รับรู้ในปี 25+5	บาท
ราคาตามสัญญา	9,000,000
อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ	64%*
รายได้ที่รับรู้จนถึงปัจจุบัน	5,760,000
หัก รายได้ที่รับรู้จนถึงปี 25+5	2,250,000
รายได้ที่รับรู้ในปี 25+5	3,510,000
* ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน (31 ธันวาคม 25+5)	5,832,000
ประมาณต้นทุนที่ต้องจ่ายเพิ่มเพื่อให้งานเสร็จ	3,280,500
ประมาณต้นทุนรวม	9,112,500

อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ $5,832,000 \div 9,112,500 = 64\%$

การคำนวณต้นทุนของงานก่อสร้างในปี 25+5 สำหรับสัญญาก่อสร้างที่ไม่มีกำไร มีดังนี้

รายได้ที่รับรู้ในปี 25+5	3,510,000 บาท
รวมขาดทุนที่รับรู้ในปี 25+5	
กลับรายการกำไรขั้นต้นในปี 25+4	250,000
ขาดทุนรวมที่คาดไว้สำหรับสัญญาก่อสร้าง	<u>112,500</u>
<u>362,500</u>	
ต้นทุนงานก่อสร้าง ในปี 25+5	<u>3,872,500</u>

บริษัทนทรีการก่อสร้างจะบันทึกรายได้จากสัญญาก่อสร้าง ต้นทุนงานก่อสร้างและขาดทุนที่เกิดขึ้นในปี 25+5 ดังนี้

ต้นทุนงานก่อสร้าง	3,872,500
งานระหว่างก่อสร้าง (ขาดทุน).....	362,500
รายได้จากงานก่อสร้าง	3,510,000

สิ้นปี 25+5 บัญชีงานระหว่างก่อสร้างมียอดคงเหลือ 5,719,500 บาท ดังนี้

งานระหว่างก่อสร้าง			
25+4 ต้นทุนงานก่อสร้าง	2,000,000		
25+4 กำไรขั้นต้นที่รับรู้	250,000		
25+5 ต้นทุนงานก่อสร้าง	3,832,000	25+5 รับรู้ขาดทุน	362,500
ยอดคงเหลือ	5,719,500		

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับงานก่อสร้าง

งานก่อสร้างเป็นธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะที่ผู้ประกอบการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีกำหนดข้อมูลทุกข้อที่ต้องเปิดเผยไว้ดังนี้คือ

- จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
- วิธีที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ในระหว่างงวด
- วิธีที่ใช้ในการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานระหว่างก่อสร้าง

นอกจากนี้กิจการยังต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับงานระหว่างก่อสร้างแต่ละสัญญาที่มีอยู่ ณ วันที่เียงบดุล

- จำนวนรวมของต้นทุนที่เกิดขึ้นปรับปรุงด้วยกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้จนถึงปัจจุบัน
- จำนวนเงินรับล่วงหน้า
- จำนวนเงินประกันผลงาน

