

บทที่ 1

บทนำ



ที่มาของการศึกษา

ในขณะที่ประเทศกำลังเร่งรัดพัฒนางานก่อสร้างจะจำเป็นอย่างไรในการช่วยพัฒนาประเทศ กิจการก่อสร้างจึงเกิดขึ้นอย่างมากตามความต้องการของเอกชนและของทางราชการ ซึ่งจะเห็นได้จากกิจการก่อสร้างในปีหนึ่ง ๆ คิดเป็นมูลค่าหลายพันล้านบาท โดยที่ประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม งานก่อสร้างเพื่อการเกษตรกรรมจึงมีมาก งานก่อสร้างพวกนี้ได้แก่ การสร้างถนน คลองส่งน้ำ เขื่อนกั้นน้ำ เป็นต้น งานพวกนี้เป็นงานก่อสร้างขนาดใหญ่ต้องใช้ความระมัดระวังและใช้เวลาในการก่อสร้างนาน เมื่อกิจการก่อสร้างมีส่วนสำคัญในการพัฒนาประเทศ ความอุดหนุนของ รัฐบาลก่อสร้างขนาดใหญ่จึงเป็นสิ่งที่น่าสนใจ ในปัจจุบันนี้ รัฐบาลก่อสร้างเกิดขึ้นมากจึงมีการแข่งขันและการตัดราคางานก่อสร้างกันอย่างมาก มีผลให้ต้องประมูลราคางานในราคาที่ต่ำมาก ดังนั้นการดำเนินงานก่อสร้างจึงจำเป็นต้องทำไปด้วยความระมัดระวังอย่างยิ่งตั้งแต่การคำนวณราคาในการประมูลงาน การควบคุมภายในทางด้านต่าง ๆ การใช้ข้อมูลและตัวเลขทางการบัญชี และการใช้วิธีการคำนวณกำไรที่ถูกต้อง เหล่านี้ล้วนมีส่วนช่วยให้กิจการดำเนินงานไปได้ด้วยดี

ถ้าผู้บริหารไม่คำนึงถึงสิ่งเหล่านี้ให้ดีและปล่อยให้มีการรวบไหลทางด้านต่าง ๆ ทำการประมูลงานโดยไม่คำนึงถึงต้นทุนกำไรเพียงแต่ขอให้ในงานเอาไว้ก่อนยอมจะทำการกิจการต้องประสบผลขาดทุน ซึ่งวิธีการบัญชีข้างอย่างไม่สามารถแสดงผลกำไรหรือขาดทุนให้เห็นได้เท่าที่ควร รู้ตัวและป้องกันก็สายเกินไป

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อที่จะเสนอข้อมูลที่ถูกต้องและทันเวลาแก่ฝ่ายบริหาร นักบัญชีจำเป็นต้องเลือกใช้วิธีการบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพของกิจการและสิ่งแวดล้อมภายนอกเพื่อข้อมูลและผลงานที่ได้มาจะเหมาะสมและเป็นประโยชน์มากที่สุดกับทุก ๆ ฝ่าย เช่น ผู้บริหาร กรมสรรพากร และพนักงาน

ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการศึกษา คือ ศึกษาหาวิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาวที่เหมาะสมที่สุด รวมทั้งวิธปฏิบัติหรือการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้

ความหมายและขอบเขต

ลักษณะของธุรกิจ งานก่อสร้างระยะยาว หมายถึง งานก่อสร้างสินทรัพย์ถาวรหรืองานก่อสร้างส่วนประกอบต่าง ๆ ที่รวมกันเข้าเป็นหน่วยงานของสินทรัพย์ถาวรซึ่งมีระยะเวลาการก่อสร้างคาบเกี่ยวกันระหว่างงวดบัญชี กล่าวคือ การก่อสร้างจะไม่เสร็จสิ้นภายในหนึ่งงวดบัญชี

งานก่อสร้างระยะยาวดังกล่าวครอบคลุมถึงสัญญาผูกพันการให้บริการต่าง ๆ อันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ด้วย เช่น การให้บริการทางค่าบริหารและการควบคุมการก่อสร้างบริการคำนวณวิศวกรรม เป็นต้น

งานก่อสร้างระยะยาวสามารถกำหนดราคาได้ 2 แบบ คือ

1. งานก่อสร้างที่กำหนดราคาก่อสร้างแน่นอนตาย (Fixed Price Contracts) แต่อาจมีเงื่อนไขให้ปรับราคาได้ถ้าดัชนีราคาของกระทรวงพาณิชย์มีแนวโน้มสูงขึ้น วิธีนี้ใช้มากในประเทศไทยเพราะสะดวกต่อผู้วาง ในการประมาณราคาก่อสร้างทั้งหมด แต่เดิมนี้รัฐบาลไทยให้ใช้วิธีในการประมาณงานของรัฐบาลโดยผู้รับจ้างสามารถใช้ราคาของสินค้าในปัจจุบันเป็นเกณฑ์ในการคำนวณราคาประมูลและเมื่อดัชนีราคาของกระทรวงพาณิชย์มีแนวโน้มสูงขึ้นรัฐบาลก็จะคำนวณค่า K หรือ Escalation Factors* ให้กับผู้รับเหมา วิธีการนี้นับว่าดีและเป็นประโยชน์ต่อ

*ค่า K หรือ Escalation Factors หมายถึง ตัวแปรที่ใช้ในการคำนวณเพื่อปรับราคาจ้างงานที่ทำเสร็จให้สอดคล้องกับระดับราคาต้นทุนค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงและค่าน้ำมันที่เพิ่มขึ้นตามข้อตกลง

ผู้รับเหมาเพราะสามารถคำนวณราคาได้ใกล้เคียงกับความจริงและไม่ต้องเสี่ยงกับการที่สินค้าขึ้นราคา โดยเฉพาะอย่างยิ่งราคาน้ำมันซึ่งยากที่จะคาดคะเนราคาในอนาคตได้

แต่เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2524 รัฐบาลไทยได้ประกาศยกเลิกค่าเค. หรือ Escalation Factors โดยอ้างว่าผู้รับเหมาช่วงรายย่อยจะไม่ได้รับส่วนแบ่งของค่าเค. นี้ ซึ่งผู้รับเหมาส่วนใหญ่ก็ยังไม่เห็นด้วยกับวิธีที่ไม่ให้รวมค่าเค. เข้าไปในค่างานนี้เพราะเป็นการยากมากที่จะประมาณราคาค่าก่อสร้างซึ่งนับวันจะมีราคาสูงขึ้นทุกทีใหญ่ถูกต้องแต่แรก ยิ่งงานก่อสร้างที่ใช้เวลานานก็จะยิ่งคำนวณราคายากถ้าคำนวณราคาสูงไปก็จะไม่สามารถประมูลงานได้แต่ถ้าประมาณราคาต่ำไปก็จะประสบผลขาดทุน แต่อย่างไรก็ตามในที่สุดผู้รับเหมาก็ต้องยอมปฏิบัติตามประกาศดังกล่าว (รายละเอียดเกี่ยวกับค่าเค. จะกล่าวถึงในหน้า 71)

เนื่องจากยังไม่มียางตัวอย่างเกี่ยวกับการประมูลงานโดยไม่มีค่าเค. ดังนั้นผู้เขียนจึงจะยังศึกษาและใช้ตัวอย่างต่าง ๆ ตามแบบวิธีเดิม คือให้มีการคำนวณค่าเค. เมื่อดัชนีราคาของกระทรวงพาณิชย์มีแนวโน้มสูงขึ้น

2. งานก่อสร้างที่กำหนดราคาก่อสร้างโดยถือตามต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นบวกกับอัตรากำไรอีกจำนวนหนึ่ง (Cost Plus Contracts = Defined Costs +% Direct Cost or Fixed Fee) วิธีนี้ทำได้ยากและไม่สะดวกต่อผู้ว่าจ้าง โดยเฉพาะผู้ที่ไม่มีความรู้ทางการก่อสร้างเพราะจะต้องเข้าไปควบคุมดูแลการใช้จ่ายวัสดุก่อสร้างด้วยมิฉะนั้นอาจจะเปิดโอกาสให้ผู้รับเหมาทำการทุจริตได้

ประเภทของงานก่อสร้างระยะยาว ปกติงานก่อสร้างระยะยาวได้แก่

1. งานก่อสร้างอาคารขนาดใหญ่ของเอกชนและรัฐบาล
2. งานก่อสร้างขนาดใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับ ถนน คลองส่งน้ำ สะพาน และเขื่อน
3. งานก่อสร้างโรงงานอุตสาหกรรม โรงพยาบาล และโรงแรม

ความหมายของ "ผู้รับเหมา" ผู้รับเหมาก่อสร้างในที่นี้ นอกจากหมายถึงผู้รับเหมาขั้นต้นแล้วยังหมายถึงผู้รับเหมาช่วงด้วย โดยที่ผู้รับเหมาขั้นต้นจะประมาณราคางานจากผู้ว่าจ้างแล้วแบ่ง

งานให้ผู้รับ เหมาช่วงอีกต่อหนึ่งเพื่อจะได้สามารถทำงานที่ประมูลมาให้เสร็จตามสัญญา หรืออาจเป็นเพราะงานวางอย่างผู้รับ เหมาชั้นตนไม่มีความชำนาญ หรือไม่มีเครื่องมือเครื่องจักรที่เหมาะสมกับงานซึ่งงานอาจมีน้อยไม่คุ้มที่จะลงทุนซื้อ เพื่องานนั้นจึงจำเป็นต้องมีผู้รับ เหมาช่วงมารับงานต่อไป

ตัวอย่างเช่น ผู้รับ เหมาชั้นตนรับ งานสร้างถนนมาสายหนึ่งซึ่งตั้งมีการสร้างสะพานหลายแห่งแต่ผู้รับ เหมามาไม่มีความชำนาญในการสร้างสะพานจึงต้องหาผู้รับ เหมาช่วงมาสร้างสะพานแทนหรืองานก่อสร้างอาคารผู้รับ เหมาจต้องหาผู้รับ เหมาช่วงมาวางท่อประปา เดินสายไฟ ติดตั้งระบบปรับอากาศ เป็นต้น

การแบ่งช่วงงานเพื่อคำนวณรายรับ ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่างานก่อสร้างในที่นี้มักจะ ต้องใช้เวลาการก่อสร้างหลายปีจึงจะเสร็จสมบูรณ์ ดังนั้นเพื่อให้ผู้รับ เหมามีเงินทุนหมุนเวียนจึงมักจะต้องการตกลงช่วงระยะเวลาที่ผู้จ้างจะจ่ายเงินค่าก่อสร้างให้แก่ผู้รับจ้างเป็นช่วง ๆ ก่อนงานจะเสร็จสมบูรณ์ ตามปกติแล้วถ้าเป็นงานก่อสร้างที่ประมูลมาจากรัฐบาลก็มักจะทำสัญญาตกลงให้ชำระค่าก่อสร้างเป็นงวด ๆ ส่วนมากจะเป็นงวดละหนึ่งเดือน โดยนายช่างของฝ่ายผู้จ้างจะเป็นผู้ตรวจสอบผลงานที่ทำได้ในงวดหนึ่ง ๆ และทำการจ่ายค่าจ้างให้กับผู้รับ เหมามาตามปริมาณของงานที่นายช่างฝ่ายผู้จ้างได้ทำการตรวจรับรองแล้ว ถ้าเป็นของเอกชนส่วนใหญ่ก็ปฏิบัติเช่นเดียวกัน

แนวเหตุผลทฤษฎีที่สำคัญหรือสมมติฐาน

ปัญหาของการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาวที่สำคัญก็คือการจัดสรรรายรับให้สัมพันธ์กับรายจ่ายในแต่ละงวดบัญชีระหว่างการก่อสร้าง ซึ่งวิธีปฏิบัติทางการบัญชีมีอยู่ 2 วิธีคือ

1. วิธีการบันทึกกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ (The Percentage of Completion Method) วิธีนี้จะมีการรับรู้รายได้ตามผลงานก่อสร้างและนำเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากส่วนของงานที่ทำเสร็จไปหักจากรายได้ดังกล่าวเพื่อแสดงผลการดำเนินงานของงานก่อสร้างส่วนที่ทำเสร็จ

ปัญหาของวิธีนี้คือการหาต้นทุนและค่าใช้จ่ายในส่วนของงานที่ทำเสร็จ เพื่อการหาผลกำไร

และขาดทุน ซึ่งการขาดทุนใหญ่ที่ต้องนั้นทำได้ยากมากเนื่องจากงานยังไม่เสร็จสมบูรณ์ค่าใช้จ่ายบางอย่างที่คาดไม่ถึงอาจยังไม่เกิดขึ้น ดังนั้นวิธีนี้จึงเสี่ยงกับการขาดทุนในงวดหลัง ๆ เช่น ค่าปรับ ซึ่งมักจะเกิดขึ้นในงวดหลัง ๆ

2. วิธีการบันทึกกำไรเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา (The Completed Contracts Method) วิธีนี้จะรับ รายได้ต่อเมื่องานก่อสร้างส่วนใหญ่ตามสัญญาหรืองานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาเสร็จสมบูรณ์ ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาการก่อสร้างจะมีการบันทึกสะสมไว้โดยถือเป็นต้นทุนงานระหว่างก่อสร้างและจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายต่อเมื่องานเสร็จ

ปัญหาของวิธีนี้คือไม่สามารถแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้ในแต่ละงวดบัญชีใด ๆ เมื่องานก่อสร้างที่เสร็จสมบูรณ์ก็จะไม่มีรายได้และต้นทุนในงวดนั้น เท่ากับว่ากิจการมีได้ทำงานใด ๆ เลยซึ่งไม่เป็นความจริงกิจการได้ดำเนินการก่อสร้างมาตลอดปีเพียงแต่ว่ายังทำงานไม่เสร็จตามสัญญาเท่านั้น

นอกจากปัญหาเกี่ยวกับการยอมรับรายได้และค่าใช้จ่ายแล้ว ปัญหาที่สำคัญอีกเรื่องหนึ่งก็คือการควบคุมต้นทุนงานก่อสร้างให้อยู่ภายในงบประมาณหรือราคาที่เหมาะสม โดยจะต้องสามารถหาขอมูลหรือทางรั่วไหล เป็นต้น ซึ่งจะช่วยให้อาจสามารถแก้ไขสถานการณ์ได้ทันต่วงที งานก่อสร้างขนาดใหญ่ที่ควบคุมไม่ดีนั้นนอกจากจะไม่มีการทำอะไรแล้วยังอาจขาดทุนอย่างมากได้อีกด้วย

ขั้นตอนที่จะทำการศึกษา

พิจารณาได้ดังนี้ คือ

1. ค้นหาแนวทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาวทั้งหมด
2. ค้นหาและศึกษาบทความที่สนับสนุนบัญชีได้ เขียนเหตุผลสนับสนุนและคัดค้านวิธีการบัญชี

งานก่อสร้างระยะยาววิธีต่าง ๆ

3. ศึกษาวิธีการดำเนินงานและลักษณะพิเศษของการดำเนินงานในธุรกิจการก่อสร้างระยะยาวจากตำราต่าง ๆ ที่มีผู้เขียนไว้

4. สัมภาษณ์เพื่อขอข้อมูลจากบริษัทก่อสร้างขนาดใหญ่ของประเทศไทยเพื่อเปรียบเทียบ

แนวการปฏิบัติงานจริงกับทฤษฎีที่ศึกษามา

5. ยกตัวอย่างการบัญชีงานก่อสร้าง เริ่มตั้งแต่การคิดคำนวณราคาประมาณการเปรียบเทียบต้นทุน วิธีการบัญชีเพื่อกำหนดผลกำไรขาดทุน เป็นต้น
6. สรุปปัญหา และความเป็นไปได้ ตลอดจนแนวทางที่ควรจะใช้ปฏิบัติสำหรับการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาว

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาวนี้จะเป็นประโยชน์ดังนี้

1. เผยแพร่วิธีการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว
2. ชี้ให้เห็นถึงประโยชน์และปัญหาของวิธีการบัญชีของแต่ละวิธีเพื่อที่นักบัญชีและผู้บริหารจะได้เข้าใจตรงกันและร่วมมือกันหาวิธีแก้ไขปรับปรุงให้ได้วิธีการที่ดีและสมบูรณ์ต่อไป
3. เพื่อให้ฝ่ายบริหารได้เห็นประโยชน์ของข้อมูลต่าง ๆ ที่ควรจะได้จากแผนกบัญชีและใช้เป็นแนวทางในการบริหารงานและอุตสาหกรรมไว้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น