



*ศส.วรรณวิภา ทัพวงศ์

กรณีศึกษา : ทางด้านบัญชีธุรกิจ

ตอน



จากการที่คณะกรรมการบัญชีมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตได้จัดสัมมนาเรื่อง ปัญหาการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2532 ณ โรงแรมแอมบาสซาเดอร์ โดยได้รับเกียรติจากอาจารย์โกเมน สืบวิเศษและอาจารย์วิชัย จิงรักเกียรติ ให้เกียรติมาเป็นวิทยากร มีผู้เข้าร่วมสัมมนาได้ให้ความสนใจเป็นจำนวนมาก และมีคำถามที่ถามวิทยากรมากมาย ซึ่งพอจะสรุปคำถามคำตอบที่น่าสนใจดังนี้

ธุรกิจบ้านจัดสรร

ถาม ธุรกิจบ้านจัดสรรนอกจากราคาที่ดินแล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายอะไรบ้างที่นำมารวมเป็นต้นทุนที่ดินได้ และค่าใช้จ่ายอะไรบ้างที่นำมารวมเป็นต้นทุนของที่ดินไม่ได้

ตอบ ตามมาตรา 65 ทวิ (2) ค่าสิทธิห่อและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินกล่าวว่า บริษัทจัดสรรที่ดินและบ้านสามารถนำค่าที่ดินใช้ทำถนนมาถือเป็นต้นทุนตามส่วนเฉลี่ยของอสังหาริมทรัพย์แต่ละแปลง เมื่อได้ขายอสังหาริมทรัพย์แต่ละแปลงไปในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้หักต้นทุนตามส่วนเฉลี่ยของอสังหาริมทรัพย์แต่ละแปลง มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนค่าใช้จ่ายในการสร้างถนนถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หักค่าสิทธิห่อและค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุน ยกตัวอย่างเช่น บริษัทจัดสรรบ้านและที่ดินได้ไปกู้เงินธนาคารมา 100 ล้านบาท ไปซื้อที่ดิน 100 ไร่ ไร่ละ 1 ล้านบาทเป็นเงิน 100 ล้านบาท นำที่ดิน 100 ไร่แบ่งเป็นที่ดิน 80 ไร่ ในจำนวน 80 ไร่นี้แบ่งโฉนดออกเป็นแปลงๆ แปลงละ 1 ไร่ ส่วนที่ดินอีก 20 ไร่เป็นเงิน 20 ล้านบาททำเป็นถนน ดังนั้นราคาทุนของที่ดิน 20 ไร่จำนวนเงิน 20 ล้านบาท จะต้องกระจายต้นทุนไปใน 80 โฉนด สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกิดขึ้นระหว่างที่ดินยังไม่พร้อมจะขาย สมมุติว่าดอกเบี้ยเงินกู้ปีละ 18 ล้านบาท ให้ถือเป็นต้นทุนของที่ดิน 80 โฉนด

ด้วย รวมทั้งรายจ่ายสาธารณูปโภคที่จ่ายไปให้ถือเป็นต้นทุนของที่ดินจนกว่าที่ดินแบ่งโฉนดเรียบร้อยแล้ว พร้อมทั้งจะขาย แต่ถั่วดอกเบี๋ยเงินกู้ที่เกิดจากการที่บริษัทยังผ่อนไม่หมด ซึ่งเกิดขึ้นหลังจากที่ดินพร้อมที่จะขายแล้ว ดอกเบี๋ยนั้นให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินการ สำหรับค่าใช้จ่ายในการทำถนนในที่ดิน 20 ไร่ สมมุติว่าเป็นเงิน 10 ล้านบาท โดยทำถนนเป็นถนนคอนกรีต ถนนคอนกรีตให้ถือเป็นทรัพย์สินอื่น มีสิทธิคิดค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาได้ร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุน 10 ล้านบาท คือ 2 ล้านบาท ส่วนรายจ่ายอื่น ๆ ก็ให้ถือเป็นรายจ่ายบริการ

ถาม ค่าใช้จ่ายในการสร้างถนนของบริษัท จัดสรรบ้านและที่ดิน ถ้าบริษัทได้ทำการขายบ้านไปหมดภายในระยะเวลาอันสั้น เช่น 2 ปี แล้วบริษัทได้จดทะเบียนกรรมสิทธิ์การจำยอมหรือโอนถนนแก่ราชการ บริษัทต้องการจดทะเบียนเล็ก จะมีวิธีการอย่างไรในการจัดการกับค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนส่วนนี้

ตอบ ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างถนนในโครงการกรมสรรพากรให้บันทึกเป็นมูลค่าของทรัพย์สินหักค่าสึกหรอ ค่าเสื่อมไม่เกินร้อยละ 20 แต่ปัญหาอยู่ตรงที่ว่าถ้าจะปิดโครงการแล้วบริษัทได้จดทะเบียนภาวะจำยอมให้ถึงส่วนราชการ ซึ่งถือว่าถนนนี้ยังเป็นของบริษัทอยู่ บริษัทจะต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต่อไป แต่ถ้าบริษัทได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ให้กับบุคคลอื่นหรือโอนให้ส่วนราชการ มูลค่าต้นทุนที่คงเหลือในบัญชีจะบันทึกเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด โดยที่เมื่อบริษัทจดทะเบียนเล็กบริษัท บริษัทจะต้องมีการชำระบัญชีต้องมีการคำนวณราคาของทรัพย์สินในวันที่เลิกเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งหมด ซึ่งในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะบัญชีที่มีการจดทะเบียนเล็กบริษัท ก็จะมีการหักล้างในตัวของมันเอง ซึ่งจะไม่มีปัญหาในเรื่องของค่าเสื่อมราคาสິงที่ต้องระวังในเรื่องการจดทะเบียนเล็กของบริษัทคือเป็นเพียงภาระจำยอมโดยที่กรรมสิทธิ์นั้นยังเป็นของบริษัทจะต้องหักค่าเสื่อม ค่าสึกหรอต่อไป แต่จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ไปแล้ว จึงจะเอาต้นทุนคงที่ที่เหลืออยู่ตัดเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด

ถาม บริษัทธุรกิจจัดสรรบ้านและที่ดิน ได้จัดสรรบ้านและที่ดินโดยมีสนามเด็กเล่น ซึ่งสนามเด็กเล่นนี้กรรมสิทธิ์ยังเป็นของบริษัท ต่อมาเมื่อบริษัทขายบ้านและที่ดินหมดแล้วต้องการที่จะปิดบัญชี บริษัทจึงยกสนามเด็กเล่นให้กับกรุงเทพมหานครเพื่อเป็นสาธารณประโยชน์ แต่หากกรุงเทพมหานครไม่ยอมรับเพราะไม่มีคนดูแลรักษา และทุกคนในหมู่บ้านก็ไม่มีใครยอมรับไปดูแลรักษา บริษัทจะจัดการกับสนามเด็กเล่นอย่างไร

ตอบ กรณีนี้ตามกฎหมายที่ดินได้กำหนดว่า ให้บริษัทไปที่กรมที่ดินและทำการจดทะเบียนยกสนามเด็กเล่นให้เป็นสาธารณประโยชน์ ซึ่งจะกระทำได้ทันที

ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา

ถาม บริษัทได้สั่งซื้อเครื่องจักรจากประเทศญี่ปุ่นเป็นเงินผ่อน โดยจะต้องชำระหนี้เป็นเงินเยน ต่อมาในขณะที่หนี้ยังชำระไม่หมดแต่เงินเยนมีราคาสูงขึ้น ซึ่งทำให้บริษัทจะต้องจ่ายเงินที่คิดเป็นเงินบาทสูงขึ้น เงินที่จ่ายสูงขึ้นซึ่งเกิดจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจากเงินบาทเป็นเงินเยนสูงขึ้นนี้จะถือเป็นการจ่ายลงทุนในการซื้อเครื่องจักรได้หรือไม่

ตอบ เงินที่จ่ายสูงขึ้นนี้จะถือเป็นการจ่ายลงทุนไม่ได้ ซึ่งตามมาตรา 65 ทวิ ลงเลข 5 กล่าวว่า “เงินตราทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินนั้นเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุน แล้วแต่ราคาอย่างใดจะน้อยกว่า ส่วนการคำนวณค่าของหนี้สินให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้” ซึ่งในมาตรา 65 ทวิ

ลงเล่ม 5 ไปตรงกับหลักบัญชีการเงินที่ว่า หนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศจะต้องมีการเปรียบเทียบราคาทุนของหนี้สินกับราคา ณ วันสิ้นรอบบัญชี ถ้าราคา ณ วันสิ้นรอบบัญชีของหนี้สินต่ำกว่าราคาทุน แสดงว่าหนี้ลดลง ปีนั้นจะต้องบันทึกเป็นกำไร แต่ถ้าค่าเงินเยนเปลี่ยนไปหนี้สินสูงกว่าราคาทุนก็บันทึกเป็นผลขาดทุนจะทำการบันทึกเช่นนี้ไปจนกว่าจะชำระหนี้สินหมด

ตัวอย่าง สมมติว่า ณ วันที่เราสั่งซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ ซึ่งถือว่าเป็นหนี้วันนั้น เช่น 1 ดอลลาร์สหรัฐเท่ากับ 25 บาท เมื่อถึงวันสิ้นรอบบัญชีหนี้สินยังไม่ได้ชำระปรากฏต่อมาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ซึ่งเป็นอัตราที่ธนาคารพาณิชย์ขายตกลงมาเป็น 1 ดอลลาร์สหรัฐเท่ากับ 24 บาท จะเพิ่มว่า ณ วันที่รับสินค้ามีหนี้สินราคาทุนของมูลหนี้เท่ากับ 25 บาท แต่ในวันสิ้นรอบบัญชีอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์เท่ากับ 24 บาท หนี้สินลดลง 1 บาทต่อ 1 ดอลลาร์ ดังนั้นเงิน 1 บาทที่ลดลงมานี้ ให้บันทึกเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี หลังจากนั้นหนี้สินก็ให้คิดตามราคาตลาดที่น้อยกว่าคือ 24 บาท ในทางตรงกันข้ามสมมติว่า ณ วันสิ้นรอบบัญชีค่าเงินบาทเปลี่ยนเป็น 1 ดอลลาร์สหรัฐเท่ากับ 26 บาท ซึ่งมีผลทำให้หนี้สินเพิ่มขึ้น 1 บาทต่อ 1 ดอลลาร์ โดยต้องบันทึกเป็นรายจ่าย เพราะฉะนั้นเมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเปลี่ยนจะมีการบันทึกเป็นรายได้หรือรายจ่ายตลอดเวลาแล้วแต่กรณี จะไม่เกี่ยวกับราคาต้นทุนของสินทรัพย์ ปัญหาเรื่องนี้ยังพบต่อไปอีกว่าในบางปีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรามีมาก เช่น มีบริษัทแห่งหนึ่งได้กู้เงินเยนมาประมาณ 2,000 ล้านบาท มูลค่าต้นทุนของหนี้สิน ณ วันที่กู้มาคือ 2,000 ล้านบาท ปรากฏว่า ณ วันสิ้นรอบบัญชีเงินเยนแข็งตัวขึ้น 30% ซึ่งหนี้สินจะต้องเพิ่มขึ้นอีกประมาณ 700 ล้านบาทและได้นำมาบันทึกเป็นผลขาดทุนของรอบบัญชีนั้น ทำให้งบกำไรขาดทุนของบริษัทนั้นปรากฏผลขาดทุน ซึ่งในความเป็นจริงปรากฏว่าบริษัทประกอบการมีกำไรดี แต่เมื่อปรับปรุงด้วยหนี้สินที่เพิ่มจากค่าของเงินที่เปลี่ยนไป ทำให้การดำเนินงานของบริษัทขาดทุน ย่อมจะทำให้เจ้าหน้าที่ในประเทศญี่ปุ่นไม่พอใจถึงงบกำไรขาดทุนของบริษัทนี้แสดง



ผลขาดทุน ดังนั้นทางบริษัทจะขอไม่นำผลขาดทุนทั้งหมด 700 ล้านบาทมาบันทึกเป็นรายจ่ายในปีนั้นทั้งจำนวน โดยจะขอถือเป็นรายจ่ายปีละ 70 ล้านบาทเป็นเวลา 10 ปี ซึ่งเรื่องนี้ขัดต่อประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ ลงเล่ม 5 ทางบริษัทได้นำเรื่องนี้ขออนุมัติต่อกระทรวงการคลังซึ่งปรากฏว่า รัฐมนตรีกระทรวงการคลังอนุมัติให้ โดยทยอยตัดผลขาดทุนเป็นรายปีได้ เมื่อเป็นดังนี้บัญชีการเงินจะบันทึกเป็นผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนปีละ 70 ล้านบาท ดังนั้นถ้าในปีนั้นมีการประกอบการ 200 ล้านบาท กำไรสุทธิจะแสดงเท่ากับ 130 ล้านบาท โดยนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน 70 ล้านบาทมาหักออกจากกำไรจากการประกอบการ 200 ล้านบาท

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าในปัจจุบันนี้ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนกระทำได้ 2 ทางคือ

1. บันทึกผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายในปีนั้น
2. บันทึกผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนให้ทยอยตัดเป็นรายปี โดยต้องขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเป็นราย ๆ ไป □