

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการดำเนินงานของธุรกิจไม่ว่าจะมีขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ และจะประกอบธุรกิจประเภทใดก็ตาม ล้วนแต่มีความจำเป็นต้องใช้สินทรัพย์ที่มีความคงทนในการดำเนินงาน โดยส่วนมากแล้วจะเรียกสินทรัพย์ประเภทนี้ว่า ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment) ซึ่งในการศึกษาบทนี้ได้ใช้แนวคิดและทฤษฎีดังต่อไปนี้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , 2543)

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน
2. กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

การรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต

กิจการต้องพิจารณาหลักฐานที่มีอยู่ตั้งแต่วันที่กิจการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกว่ามีความแน่นอนเพียงใดที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการนั้นในอนาคต ในการพิจารณาดังกล่าว กิจการต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นควบคู่ไปกับผลประโยชน์ที่ได้รับ ดังนั้นกิจการจะมั่นใจได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้รับทั้งผลประโยชน์และความเสี่ยงในสินทรัพย์แล้ว ตัวอย่างเช่น กิจการต้องไม่รับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ในงวด หากรายการนั้นเป็นเพียงข้อตกลงซื้อขายซึ่งสามารถบอกยกเลิกได้โดยไม่มีค่าปรับที่เป็นสาระสำคัญ

2. กิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

หากกิจการมีหลักฐานจากบุคคลภายนอกนอกที่ระบุนราคาซื้อหรือแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์ ในกรณีที่กิจการสร้างสินทรัพย์ขึ้นเอง ราคาทุนของสินทรัพย์จะเชื่อถือได้หากมีหลักฐานจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับการซื้อวัตถุดิบ การจ่ายค่าแรงและการจ่ายค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดจากการก่อสร้าง

ในการพิจารณาว่ารายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ควรประกอบด้วยรายการใดบ้าง กิจการต้องนำความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และการกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล มาประยุกต์ใช้ตามสภาพแวดล้อมหรือลักษณะเฉพาะของธุรกิจ ในบางกรณีอาจเป็นการเหมาะสมที่นำรายการที่ไม่เป็นสาระสำคัญหลายรายการมารวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียว ตัวอย่างเช่น กิจการอาจพิจารณารวมเข้า หลอม เครื่องมือหรือแม่พิมพ์เป็นสินทรัพย์รายการเดียว แต่บางกรณี กิจการถือว่าอะไหล่และอุปกรณ์ ในการให้บริการเป็นสินค้ำคงเหลือและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อนำมาใช้ อย่างไรก็ตาม อะไหล่และ อุปกรณ์ชิ้นใหญ่ที่สำรองไว้ใช้งานอาจถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้หากกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่ารอบระยะเวลาบัญชี กรณีที่อะไหล่และอุปกรณ์ในการให้บริการสามารถใช้ได้ เฉพาะกับสินทรัพย์ที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมีการใช้งานที่ไม่สม่ำเสมอ กิจการต้องถือว่า อะไหล่และอุปกรณ์ในการให้บริการนั้นเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และคิดค่าเสื่อมราคาภายใน ระยะเวลาไม่เกินอายุการใช้งานของสินทรัพย์หลักที่เกี่ยวข้อง

ในบางสถานการณ์ กิจการควรปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้กับทุกรายการที่รวมอยู่ในรายจ่าย นั้น และบันทึกรายการแต่ละรายการเป็นสินทรัพย์แยกจากกัน กรณีเช่นนี้เกิดขึ้นเมื่อสินทรัพย์แต่ละ รายการมีอายุการใช้งานไม่เท่ากันหรือให้ประโยชน์ต่อกิจการในรูปแบบที่ต่างกันซึ่งทำให้กิจการต้อง ใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและอัตราที่ไม่เหมือนกัน ตัวอย่างเช่น กิจการจำเป็นต้องแยกบันทึก เครื่องยนต์ออกจากเครื่องบิน และคิดค่าเสื่อมราคาแยกจากกันหากเครื่องบินกับเครื่องยนต์นั้นมีอายุ การใช้งานที่ไม่เท่ากัน

วัตถุดิบค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

เนื่องจากสินทรัพย์ถาวรแต่ละประเภทมีลักษณะไม่เหมือนกัน การจัดหาตลอดจนการเกิด ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจึงมีลักษณะไม่เหมือนกัน จึงขอกล่าวถึงต้นทุนของสินทรัพย์แต่ละประเภท ดังต่อไปนี้

ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ ตัวอย่างต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่

1. ต้นทุนการเตรียมสถานที่
2. ต้นทุนขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
3. ต้นทุนการติดตั้ง
4. ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าจ้างสถาปนิกและค่าจ้างวิศวกร
5. ประมาณการรายจ่ายในการรื้อหรือขนไปทิ้ง และการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์

กิจการต้องมีการบันทึกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องบันทึกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเงินสดและราคาที่ต้องชำระจริงให้ตัดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ เว้นแต่ดอกเบี้ยนั้นจะสามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามมาตรฐาน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่นๆ ไม่ถือเป็นราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งาน ในทำนองเดียวกัน ค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่องจักรหรือค่าใช้จ่ายในการเตรียมผลิตอื่น ไม่ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เว้นแต่กิจการจำเป็นต้องจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ส่วนผลขาดทุนเริ่มแรกจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนที่กำหนดไว้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น

นอกจากพิจารณาค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นต้นทุนแล้ว จะต้องคำนึงถึงมูลค่าที่จะบันทึกเป็นต้นทุนด้วย ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับวิธีการหรือกระบวนการได้มาของสินทรัพย์ ตามปกติสินทรัพย์จะบันทึกในราคาตลาดที่เหมาะสม (Fair Market Value) ซึ่งอาจเกิดจากการจัดหาขึ้น หรือเป็นราคาตลาดของสินทรัพย์ที่มีอยู่แล้ว โดยเทียบกับมูลค่าเงินสดหรือมูลค่าที่เทียบได้กับเงินสด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับหลักฐานประกอบ จึงได้แนวพิจารณาวิธีการจัดหาสินทรัพย์เป็นดังนี้

1. การซื้อเงินสด
2. การชำระเงินตามสัญญาระยะยาว
3. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ด้วยสินทรัพย์อื่น
4. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ด้วยการออกหุ้น

5. การซื้อด้วยจำนวนรวม

6. การรับบริจาคสินทรัพย์

ในการศึกษานี้ จะบอกกล่าวถึงวิธีการจัดหาสินทรัพย์ด้วยการซื้อเงินสดจากบริษัทเดิมมายังบริษัทใหม่ เนื่องจากวิธีการจัดหาสินทรัพย์ด้วยวิธีอื่น ไม่เกี่ยวข้องกับ การศึกษานี้

การซื้อด้วยเงินสด

ราคาสินทรัพย์ที่จ่ายไปเพื่อซื้อสินทรัพย์จะนำมาบันทึกบัญชีเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการจัดหาและเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ ให้เดบิตเพิ่มเข้าเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ด้วย ส่วนลดที่เจ้าหน้าที่ให้เมื่อชำระค่าสินทรัพย์ให้ถือเป็นรายการหักจากราคาทุนของสินทรัพย์และถ้าจะให้ถูกต้องตามทฤษฎีแล้ว ถ้ากิจการไม่อาจชำระค่าสินทรัพย์ภายในกำหนดเวลาที่จะได้ส่วนลดก็ต้องลงบัญชีเป็นส่วนลดที่สูญเสียไป หรือเป็นดอกเบี้ยจ่าย วิธีการนี้เป็นวิธีการที่นิยมกัน เพราะสินทรัพย์จะถูกแสดงในมูลค่าเทียบได้เป็นเงินสด ซึ่งเป็นต้นทุนที่แท้จริง

ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์

มูลค่าเสื่อมสภาพของอาคารและอุปกรณ์ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น

เนื่องจากกิจการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของการใช้อาคารและอุปกรณ์ อย่างไรก็ตามการที่กิจการไม่ได้นำอาคารและอุปกรณ์มาใช้งานอาจเป็นเหตุให้สินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหายจนกระทั่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นลดลง ดังนั้นในการพิจารณากำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์จึงต้องคำนึงถึงปัจจัย ดังต่อไปนี้

1. ประโยชน์ที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ โดยประเมินจากกำลังการผลิตหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น
2. การชำรุดเสียหายที่คาดว่าจะเกิดจากการใช้งานสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลมาจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น จำนวนผลิตในการผลิต แผนการซ่อมและบำรุงรักษา การดูแลและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในขณะที่ไม่มีการใช้งาน

3. ความล้มเหลวทางเทคนิคซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือการปรับปรุงการผลิต หรือเกิดจากความต้องการสินค้าหรือบริการเปลี่ยนแปลงไป

4. ข้อจำกัดหรือข้อกำหนดทางกฎหมายในการใช้สินทรัพย์ เช่น การสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า การคิดค่าเสื่อมราคาเป็นการปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ การคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลงและจำนวนผลผลิต วิธีเส้นตรงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนเท่ากันตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นลงตามผลประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ กิจการควรเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป วิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้กันอยู่ มีหลายวิธีแล้วแต่ว่ากิจการจะเลือกแบบใดที่จะเหมาะสมกับกิจการมากที่สุดและต้องเป็นวิธีที่มาตรฐานการบัญชียอมรับด้วย มีวิธีการดังนี้

1. วิธีเส้นตรง (Straight-Line Method)
2. วิธีปริมาณกิจกรรม (Activity Method)
3. วิธียอดลดลง (Decreasing Charge Method) หรือวิธีอัตราเร่ง (Accelerated Method)
4. วิธียอดเพิ่มขึ้น (Increasing Charge Method)
5. วิธีพิเศษ (Special Depreciation Method)

การวัดมูลค่าภายหลังการวัดมูลค่าเริ่มแรก

กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ หลังจากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์แล้วเมื่อเริ่มแรก ซึ่งรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากที่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกอาจแสดงด้วยราคาที่ดินใหม่ ราคาดีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ การตีราคาใหม่ต้องทำโดยสม่ำเสมอเพื่อมิให้ราคาตามบัญชี ณ วันที่ในงบดุลแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีนัยสำคัญ

ภายหลังที่สินทรัพย์ได้ติดตั้งเรียบร้อยและพร้อมที่จะใช้งานแล้ว กิจการอาจต้องจ่ายรายจ่ายเพิ่มเติมในภายหลัง เช่น การซ่อมแซมตามปกติไปจนถึงการเพิ่มเติมส่วนประกอบสำคัญ ๆ ปัญหาที่ตามมา กิจการจะจัดสรรค่าใช้จ่ายเหล่านี้ให้ถูกต้องตามงวดเวลาได้อย่างไร โดยทั่วไปหากรายจ่ายที่เพิ่มขึ้นทำให้สินทรัพย์นั้นสามารถใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้ยาวนานขึ้น ให้นำรายจ่าย

นั้นไปรวมกับต้นทุนสินทรัพย์ แต่ถ้าย่อยที่เกิดขึ้นทำให้สินทรัพย์สามารถรักษาระดับการให้บริการคงเดิมหรือซ่อมแซมให้คงประสิทธิภาพการผลิตตามปกติ ให้บันทึกรายจ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ดังนั้นรายจ่ายที่จะรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ จะต้องมิคุณสมบัติข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้ ทำให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น หรือทำให้ปริมาณผลผลิตของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น และทำให้คุณภาพการผลิตของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น

รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

หลังจากกิจการบันทึกรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์แล้ว กิจการต้องบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังเกี่ยวกับรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหากรายจ่ายนั้นจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นในภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดทันที กิจการจะบันทึกรายจ่ายเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เกิดขึ้นภายหลังเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อรายจ่ายนั้นทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิม ตัวอย่างของการปรับปรุงสินทรัพย์ซึ่งทำให้ประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นรวมถึง

1. การปรับปรุงสภาพอาคารให้มีอายุการใช้งานยาวนานขึ้นและมีประสิทธิภาพมากขึ้น
2. การยกระดับคุณภาพชิ้นส่วนของเครื่องจักร เพื่อให้ผลผลิตมีคุณภาพดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด
3. การใช้วิธีผลิตใหม่ ๆ ที่สามารถลดต้นทุนการดำเนินงานที่ประเมินไว้เดิมอย่างเห็นได้ชัด

ค่าซ่อมแซมหรือค่าบำรุงรักษาเป็นรายจ่ายที่ทำให้รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สามารถให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการตามมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิม ที่กิจการเคยประเมินไว้ ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิด ตัวอย่างเช่น รายจ่ายค่าบำรุงรักษาอาคารหรือค่ายกเครื่องอุปกรณ์ถือเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวรักษาสภาพตามมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมของสินทรัพย์โดยไม่มีเพิ่มประสิทธิภาพ

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการจะต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ ในงบการเงินตามประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

1. เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ ถ้าหากกิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดที่จัดไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน กิจการจะต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์แต่ละชนิด

2. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

3. อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา

4. ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

5. รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีระหว่างต้นงวดถึงสิ้นงวดที่แสดงถึง

5.1 จำนวนของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

5.2 จำนวนของสินทรัพย์ที่จำหน่าย

5.3 จำนวนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการควบกิจการ

5.4 การเพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวด ซึ่งเป็นผลจากการตีราคาใหม่ และจากการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยตรง ไปยังส่วนของเจ้าของตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

5.5 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

5.6 ค่าเสื่อมราคา

5.7 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ

5.8 การเปลี่ยนแปลงอื่น

การเปิดเผยรายการกระทบยอดตามข้อ 5 ไม่ต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ

นอกจากที่กล่าวในข้างต้นแล้วกิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ ในงบการเงินอีกด้วย

1. จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกัน
หนี้สิน

2. นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับประมาณการรายจ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้ที่ดิน อาคาร หรืออุปกรณ์

3. จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในการสร้างอาคารและอุปกรณ์

4. จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้ เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หากกิจการมีการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่ ให้เปิดเผยดังต่อไปนี้

1. เกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคาสินทรัพย์

2. วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

3. การตีราคาใหม่ ทำโดยผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่

4. ลักษณะของดัชนีที่ใช้กำหนดราคาเปลี่ยนแปลง

5. ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภท ซึ่งควรแสดงในงบการเงิน หากเลือกแสดงสินทรัพย์ด้วยราคาทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

6. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของ ต้นทุนดังกล่าว ในระหว่างงวดและข้อจำกัดในการแบ่งปันส่วนเกินทุนนั้น ให้กับเจ้าของ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงิน และรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่องการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว (สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , 2543)

สัญญาเช่าทางการเงิน (Financing Lease)

หมายถึง สัญญาเช่าที่โอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองสินทรัพย์ ทั้งนี้อาจจะมีหรือไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ไปจริง เป็นสัญญาเช่าที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้เช่าเมื่อสัญญาสิ้นสุดอายุการเช่า

2. ให้สิทธิผู้เช่าสามารถซื้อทรัพย์สินที่เช่าได้ในราคาต่ำกว่าท้องตลาด เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า (Bargain Purchase Option) คือ สิทธิของผู้เช่าที่สามารถซื้อสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อทรัพย์สินนั้นครบกำหนดสัญญาเช่าในราคายุติธรรมและเป็นราคาที่ต่ำกว่าในอนาคต เพื่อวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้เช่า

มั่นใจว่า เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิในการซื้อสินทรัพย์นี้ได้ ในราคาที่ต่ำหรือถูกอย่างยุติธรรม

3. อายุของสัญญาเช่าต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 80 ของอายุการใช้ทรัพย์สินที่เช่า
4. มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่านับแต่วันเริ่มทำสัญญาต้องมากกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 90 ของราคาที่สามารถขายให้กับบุคคลภายนอก (Fair Value)
5. ราคาตามบัญชี (Book Value) และราคาตลาดของทรัพย์สินมีราคาเดียวกัน
6. ไม่มีผลกำไรหรือขาดทุน ณ วันทำสัญญา

สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating Lease)

หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์สินให้แก่ผู้เช่าโดยได้รับค่าเช่าเป็นผลตอบแทนสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง เป็นสัญญาเช่าที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้

1. ผู้ให้เช่ามีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ให้เช่าและได้รับประโยชน์จากการเช่าทรัพย์สิน
2. ผู้เช่าไม่มีสิทธิซื้อสินทรัพย์เมื่อหมดสัญญาเช่า
3. สามารถบอกเลิกสัญญาเช่าได้ทั้งสองฝ่าย
4. ระยะเวลาของสัญญาเช่าจะเป็นระยะสั้น
5. ไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองทรัพย์สิน

ข้อแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าทางการเงินกับสัญญาเช่าดำเนินงาน (สมเดช โรจน์คูรีเสถียร, 2539)

สัญญาเช่าทางการเงินกับสัญญาเช่าดำเนินงานมีความแตกต่างกันในเงื่อนไขต่าง ๆ แสดงได้ในตารางที่ 1 ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงความแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าทางการเงินกับสัญญาเช่าดำเนินงาน

เงื่อนไข	สัญญาเช่าทางการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน
คุณสมบัติของผู้เช่า	นิติบุคคล	บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล
ลักษณะของทรัพย์สินที่เช่า	ทั่วไปหรือเฉพาะเจาะจง	ทั่วไป
ความจำเป็นในการมีทรัพย์สินให้เช่า	ไม่มี	มี
ระยะเวลาในการเช่า	ระยะยาว 3-5 ปี	ระยะเวลาสั้นกว่า
การคิดค่าเช่า	รวมต้นทุนทั้งหมด	ไม่รวม
ค่าเบี้ยประกันภัยทรัพย์สิน	ผู้เช่าจ่าย	ผู้ให้เช่าจ่าย
ค่าใช้จ่ายในการซ่อมบำรุงรักษาทรัพย์สิน	ผู้เช่าจ่าย	ผู้ให้เช่าจ่าย
การยกเลิกสัญญาเช่าก่อนครบกำหนดโดยผู้เช่า	ไม่ได้	ได้
มีโอกาสเป็นเจ้าของทรัพย์สินเมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง	มีสิทธิ	ไม่มีสิทธิ

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของผู้เช่า ควรกำหนดให้เปิดเผยกำหนดเวลาการชำระหนี้ และอัตราดอกเบี้ยของเงินกู้ที่ถึงกำหนดเกินกว่าหนึ่งปีสำหรับสัญญาเช่าทางการเงินและจะเป็นการสะดวกกว่า ในทำนองเดียวกันเพื่อแสดงให้เห็นถึงภาระผูกพันของกิจการ ก็ควรเปิดเผยจำนวนเงินค่าเช่าที่ต้องจ่ายในอนาคตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกสัญญาไม่ได้ที่มีอายุเกินกว่าหนึ่งปี นอกจากนี้ยังมีข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง ที่ต้องทำการเปิดเผย ได้แก่

1. สิทธิในการที่จะต่ออายุสัญญาเช่าออกไปได้อีก สิทธิที่จะเลือกซื้อ หรือส่วนขยายของข้อสัญญาต่าง ๆ
 2. ข้อจำกัดทางการเงินที่ระบุเป็นเงื่อนไขในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดในการกู้ยืมเงินเพิ่มเติม หรือการเช่าทรัพย์สินเพิ่มอีก
 3. ลักษณะของค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน เป็นต้นว่า ค่าเช่าที่ถือตามการใช้หรือการขาย
 4. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ณ วันที่สิ้นสุดสัญญาเช่า
- การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของผู้ให้เช่า ควรเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าทางการเงิน และรายได้ทางการเงินที่ยังไม่ได้รับ โดยทรัพย์สินตามสัญญาเช่า มักจะแสดงรวมในบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบดุล โดยมีการจำแนกตามประเภทหลักของทรัพย์สิน ณ แต่ละวันที่ของงบดุล และในบางครั้งจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลงตามสัญญาเช่าโดยทั่วไปของผู้ให้เช่า รายได้

ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงาน และค่าเช่าขั้นต่ำของสัญญาเช่าที่บอกเลิกสัญญาไม่ได้ที่จะได้รับในอนาคตทั้งในจำนวนรวมและในจำนวนแต่ละปีที่ระบุไว้ในช่วงเวลาหนึ่ง

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่อง สัญญาเช่าระยะยาวนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินและรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป

หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แบ่งเป็น 3 ประเภท ประกอบด้วย

1. การได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

1.1 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่มีการกำหนดไว้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

กรณีที่มีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้โดยเฉพาะโดยไม่ต้องมีการออกกฎหรือคำสั่ง เพื่อกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายต่างหาก ผู้จ่ายเงินย่อมมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดไว้ดังนี้

1.1) กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดไว้ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร

1.2) กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กำหนดไว้ตามมาตรา 69 ทวิ 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

2) การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามที่มีการกำหนดโดยกฎกระทรวง ประกอบคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร

กรณีผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในข่ายต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักไว้โดยเฉพาะ ผู้มีเงินได้อาจถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ถ้าอยู่ในข่ายที่มีกฎกระทรวงประกอบคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีนี้เป็นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามอธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และกฎกระทรวงซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรส ทั้งนี้รายละเอียดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังนี้

- 2.1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรศ
- 2.2) กฎกระทรวงที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรศ แห่งประมวลรัษฎากร
- 2.3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายกระทรวง เพื่อกำหนดประเภทเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการ (ผู้ผลิตสินค้าหรือผู้บริการหรือผู้นำเข้า) ซึ่งสามารถคำนวณรายได้ให้แก่ประเทศตามเป้าประสงค์ จึงเป็นภาษีที่ได้รับความนิยมจากหลายประเทศทั่วโลก

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

- 1.1) ผู้ประกอบการ สามารถแยกลักษณะได้ดังนี้
 - ก) บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลธรรมดา รวมทั้งกองมรดกด้วย
 - ข) คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่ไม่ใช่นิติบุคคลและหมายความรวมถึงหน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดา ตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันไม่ใช่นิติบุคคล
 - ค) นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล

1.2) ผู้นำเข้า

หมายความว่า การนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก ดังนั้นการนำเข้าไม่ว่าผู้ประกอบการก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน

1.3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

- ก) ตัวแทน ได้แก่บุคคลซึ่งทำสัญญา หรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า วัสดุค้า หรือการทำกาไรใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร
 - ข) ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิ์ในบริการ
 - ค) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร

- ง) ผู้ที่ควมเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่
- จ) ผู้โอนและผู้รับโอน
- ฉ) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร
- ช) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศ

1.3 ภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ ที่มีการกำหนดไว้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะกฎหมายกำหนดให้บุคคลซึ่งประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นผู้เสียภาษี คำว่า “บุคคล” ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าวมีความหมายเช่นเดียวกับ “บุคคล” ตามบัญญัติไว้ในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 91/1 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรประกอบมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งหมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชันิติบุคคลหรือนิติบุคคล ตามนัยเช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (2) (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

การประกอบกิจการในราชอาณาจักรที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ

- 2.1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- 2.2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- 2.3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- 2.4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ
- 2.5) การประกอบกิจการ โดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงินค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เชื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือการรับส่งเงินไปต่างประเทศ

1.4 อากรแสตมป์ (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

อากรแสตมป์ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง ซึ่งเก็บจากการกระทำตราสารประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่เสียอากร

ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสดมปีประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมปีช่องที่สาม ซึ่งผู้ที่ต้องเสียอากรซึ่งตามปกติได้แก่ ผู้ที่กระทำตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์จากตราสารนั้นระหว่างคู่กรณีที่กระทำตราสารนั้นเป็นอย่างอื่น เช่น อาจตกลงให้บุคคลอื่นที่มีชื่อผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี เป็นผู้เสียภาษีอากรแทนได้

2) วิธีเสียอากร

วิธีเสียภาษีอากรสำหรับตราสารตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีอากรแสดมปี แยกออกเป็น 3 วิธี ตามนัยมาตรา 103 ดังนี้

“ปิดแสดมปีบริบูรณ์” หมายความว่า

- 2.1) ในกรณีแสดมปีปิดทับ คือ การได้เสียอากรโดยปิดแสดมปีทับกระดาษก่อนกระทำหรือทันทีที่ตราสารเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและได้ขีดฆ่าแสดมปีนั้นแล้วหรือ
- 2.2) ในกรณีแสดมปีคูณ คือ การได้เสียอากรโดยใช้กระดาษมีแสดมปีคูณเป็นราคาที่ไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หรือโดยยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมปีและชำระเงินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้วหรือ
- 2.3) ในกรณีชำระเป็นตัวเงิน คือ การได้เสียอากรเป็นตัวเงิน เป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียตามบทบัญญัติในหมวดนี้ หรือตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

2. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ระหว่างการดำเนินงาน

2.1 ภาษีเงิน ได้นิติบุคคล (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

รายจ่ายส่วนใดที่เป็นหรือถือได้ว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนมิให้นำไปหักเป็นรายจ่าย เพราะต้องห้ามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้หักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามอัตราของแต่ละประเภทของสินทรัพย์ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีแล้วหรือไม่ก็ตาม การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145/2527 และฉบับที่ 395/2545 ดังต่อไปนี้

1) อาคาร

อาคารถาวร	ร้อยละ 5
อาคารชั่วคราว	ร้อยละ 100

2) ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ ร้อยละ 5

3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่า
ที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยมีเงื่อนไขในการ
ต่ออายุการเช่าได้ต่อไป ร้อยละ 10

กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการ
เช่าได้หรือกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลา
อันจำกัดแน่นอน ร้อยละ 100
หารด้วยจำนวนปีอายุการเช่า
และอายุที่ต่อได้รวมกัน

- 4) ต้นทุนให้ได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู๊ดวิลล์
เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต
สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น
กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 10
กรณีจำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 100
หารด้วยจำนวนปีอายุการใช้
- 5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้น
สึกหรอ หรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้า ร้อยละ 20

2.2 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภาษีอากรธุรกิจ, 2550)

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานทรัพย์สิน คือเก็บจากเจ้าของโรงเรือน
และที่ดินที่เจ้าของไม่ได้อยู่อาศัยเอง แต่ได้ประโยชน์จากโรงเรือนและที่ดิน

1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินมีอยู่ 2 ประเภทดังนี้

- ก) โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ เช่น บ้าน อาคาร สำนักงาน โรงเรียน โรงภาพยนตร์
โรงพยาบาล คอนโดมิเนียม ท่าเรือ สะพาน อ่างเก็บน้ำ เจดีย์ อนุสาวรีย์ เป็นต้น
- ข) ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง เช่น ปลูกบ้านหลังหนึ่งในที่ดิน
แปลงหนึ่ง เมื่อมีการเสียภาษีต้องเสียทั้งที่ดินและบ้านที่อยู่บนที่ดินนั้น

2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินคือเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน
ฉะนั้นถ้าผู้ใดเป็นเจ้าของที่ดินแล้วปลูกตึกให้เช่าก็มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน อ้างตาม
มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

3) อัตราภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องเสียในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

4) วิธีเสียภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องเสียภาษีปีละ 1 ครั้ง โดยเสียที่ศาลาว่าการกรุงเทพมหานคร หรือสำนักงานเขต สำนักงานเทศบาล สำนักงานองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น หรือที่ว่าการอำเภอ แล้วแต่ว่าทรัพย์สินตั้งอยู่ที่ใด

3. การจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

3.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

เมื่อมีการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีหลักเกณฑ์และหัวข้อในการพิจารณาดังนี้

1) การรับรู้รายได้รายจ่ายในการขาย

ในการบันทึกบัญชีวิธีการรับรู้รายได้รายจ่ายมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้หลายกรณีด้วยกัน เพื่อให้จะให้การประกอบกิจการแต่ละกิจการนำหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้รายจ่ายในทางบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปได้แก่ เกณฑ์เงินสด (Cash Basic) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basic) เกณฑ์การผ่อนชำระ (Installment Method) เกณฑ์สัญญาระยะยาว (Long term contract Method) เกณฑ์เฉลี่ยรายได้ (Average Method) และเกณฑ์ผสม (Hybrid Method)

ในการศึกษาเกี่ยวกับกรรับรู้รายได้รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงแยกพิจารณาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่ายได้ 2 ประเภท ดังนี้

1.1) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basic)

การคำนวณรายได้รายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น จึงเห็นได้ว่าเกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่ายดังกล่าวจะพิจารณาว่าสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้รับรู้เป็นรายได้รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น

1.2) เกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติ

อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการบางประเภท ใช้เกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่ายตามเกณฑ์ที่อนุมัติได้แก่

- ก) กิจการธนาคาร กิจการประกันภัย กิจการอื่นทำนองเดียวกัน สำหรับดอกเบี้ยผิดนัด
- ข) กิจการประกันชีวิต สำหรับดอกเบี้ยประกันชีวิต

- ค) กิจการให้เช่าซื้อทรัพย์สินหรือซื้อขายผ่อนชำระ
- ง) กิจการรับเหมาก่อสร้าง
- จ) กิจการวิชาชีพอิสระ
- ฉ) กิจการให้บริการที่ไม่มีสินค้าหรือวัสดุคงเหลือ
- ช) กิจการสนามกอล์ฟหรือการให้บริการตามสัญญาเช่าระยะยาวแก่สมาชิก
- ซ) กิจการขายชอร์ต
- ฌ) กิจการของบริษัทบริหารสินทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

เมื่อมีการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีหลักเกณฑ์และหัวข้อในการพิจารณา ดังนี้

1) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 3 ประเภท ด้วยกันคือ

1.1) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

- ก) การขายสินค้าในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการ
- ข) การให้บริการในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการ
- ค) การนำเข้าโดยผู้นำเข้า

1.2) กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 91/4

ข) กิจการได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ค) กิจการที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ง) การกระทำที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในกรณีผู้ประกอบการได้รับผลประโยชน์จากการใด ๆ ที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการตอบแทนจากการขายสินค้าหรือบริการตามประมวลรัษฎากร ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.3 ภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2550)

เมื่อมีการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีหลักเกณฑ์และหัวข้อในการพิจารณา ดังนี้

- 1) อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ แบ่งออกเป็น 3 อัตรา แยกใช้กับกิจการดังนี้

- 1.1) สำหรับกิจการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งปัจจุบันนี้ได้รับยกเว้นภาษี
- 1.2) ร้อยละ 2.5 สำหรับกิจการประกันชีวิตและกิจการโรงรับจำนำ
- 1.3) ร้อยละ 3.0 สำหรับกิจการธนาคาร กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ กิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์และกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

2) กำหนดเวลาในการเสียภาษี

ต้องชำระตามอัตราภาษีร้อยละของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายของเดือนภาษี ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไม่ยื่นรายการหรือยื่นไม่ครบ จะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับทางกฎหมาย

3.4 อาคารแสดมปี (ภาษีอาคารตามประมวลรัษฎากร, 2550)

เมื่อมีการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีหลักเกณฑ์และหัวข้อในการพิจารณาดังนี้

1) อัตราอาคารแสดมปี แบ่งออกเป็น 3 อัตรา แยกใช้กับกิจการดังนี้

- | | |
|---|---------|
| 1.1) เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ | 1 บาท |
| 1.2) โอนใบหุ้น ใบหุ้นกู้ พันธบัตร | 1 บาท |
| 1.3) เช่าซื้อสินทรัพย์ | 1 บาท |
| 1.4) จ้างทำของ | 1 บาท |
| 1.5) กู้ยืมเงิน | 1 บาท |
| 1.6) กรรมกรรมประกันภัย | 1 บาท |
| 1.7) ใบมอบอำนาจ | |
| ก) กระทำการครั้งเดียว | 10 บาท |
| ข) กระทำการหลายครั้ง | 30 บาท |
| 1.8) ใบมอบฉันทะ | |
| ก) ประชุมครั้งเดียว | 20 บาท |
| ข) ประชุมหลายครั้ง | 100 บาท |
| 1.9) ตัวแลกเงินหรือตราสารทำนองเดียวกัน | 3 บาท |
| 1.10) บิลออฟเลตติง | 2 บาท |

หลักเกณฑ์ของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

1. หลักเกณฑ์การจัดทำบัญชีของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (สมเด็จพระราชินีสุทิดา, 2539)

การดำเนินธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นมักจะเกิดปัญหาในการจัดหรือวางระบบบัญชีของธุรกิจไม่สอดคล้องกับการดำเนินของกิจการได้อย่างแท้จริงไม่ว่าจะเป็นการจัดซื้อวัตถุดิบ การควบคุมและจัดทำบัญชีวัตถุดิบ สินทรัพย์ถาวร การคิดค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ตลอดจนการรับจ่ายเงินที่เกิดจากการดำเนินกิจการในการจัดทำบัญชีของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมักจะประสบปัญหาบ่อย ๆ เกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรที่น่าสนใจดังนี้

1.1 ที่ดิน (Land)

เมื่อกิจการมีความประสงค์จะมีที่ดินไว้ในครอบครอง ในการจัดซื้อที่ดินของกิจการจะต้องประกอบไปด้วยราคาทุนบวกด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดจากการซื้อหรือได้มา เช่น

- ก) ค่ารั้งวัดที่ดิน
- ข) ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมโอน
- ค) ค่าถมดินหรือค่าปรับหน้าดิน
- ง) ค่านายหน้าในการซื้อที่ดิน
- จ) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมค่าซื้อที่ดิน

1.2 อาคาร (Building)

โดยปกติกิจการจะมีทั้งการซื้อและการก่อสร้างอาคารเป็นสำนักงานของกิจการขึ้นมาเอง สิ่งหนึ่งที่จะต้องนำไปพิจารณาด้วยก็คือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในการก่อสร้างอาคารควรมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณา คือ

ก) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมมาก่อสร้างอาคาร อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้ถือเป็นรายจ่ายลงทุนเป็นต้นทุนอาคารนำไปหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอาคารไม่เกิน 5 % ต่อปี ตามประมวลรัษฎากร

ข) ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมมาเพื่อการก่อสร้างอาคาร เมื่ออาคารเสร็จใช้งานได้ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

1.3 อุปกรณ์และเครื่องใช้ประจำสำนักงาน (Building Equipment)

อุปกรณ์ที่ติดกับตัวอาคารไม่สามารถถอนหรือเคลื่อนย้ายได้สะดวกง่ายดาย เช่น เครื่องปรับอากาศ ลิฟท์ ระบบไฟฟ้า โทรศัพท์ ค่าตกแต่งและติดตั้ง ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายลงทุนนำไปคิดค่าเสื่อมราคาได้ แต่ควรแยกบัญชีออกมาต่างหากจากอาคาร เพื่อความสะดวกในการคิดค่าเสื่อมราคาและควบคุมการใช้งานการซ่อมบำรุง

ทั้งนี้ธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์ลดหย่อนอากรในการนำเข้าเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนดังนี้

- ก) การเริ่มก่อสร้างโรงงานและการสั่งซื้อเครื่องจักร
- ข) การนำเข้าเครื่องจักร
- ค) การพิจารณาเกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์
- ง) การขอให้พิจารณาขออนุญาตจ้างนอกเครื่องจักร และการนำเครื่องจักรออกไปต่างประเทศ
- จ) การขอให้พิจารณาการขออนุญาตจ้างนอกเครื่องจักรและการนำเครื่องจักรออกไปต่างประเทศ
- ฉ) การขอปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ช) การอนุญาตโอนเครื่องจักรไปเพื่อทำสัญญาเช่าแบบลิสซิง หรือสัญญาเช่าซื้อ

หลักเกณฑ์การจัดทำภาษีของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (สมเด็จพระราชินีสุทิดา, 2539)

ข้อปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

ถึงแม้ว่ากิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับการยกเว้นภาษีตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดไว้ในแต่ละเขต แต่ก็ยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติที่จะต้องคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิให้เป็นไปตามเงื่อนไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรตามประกาศกรมสรรพากรเรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ดังต่อไปนี้

1. การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร
2. รายได้ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นต้องเป็นรายได้ดังต่อไปนี้
 - 2.1 รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตผล หรือการให้บริการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมไม่เกินปริมาณการผลิตต่อปี หรือไม่เกินขนาดของกิจการที่ให้บริการตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุน
 - 2.2 รายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และสินค้าสำเร็จรูปตามชนิดและปริมาณตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุน

2.3 รายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ที่ใช้ประกอบกิจการตามโครงการส่งเสริมการลงทุนและหมวดสภาพหรือไม่เหมาะสมที่จะใช้งานต่อไป

2.4 รายได้ประเภทดอกเบี้ยหรือรายได้จากกิจการอื่นที่เกิดจากการใด อันเป็นปกติธุรกิจในการประกอบกิจการตามที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

3. ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหากจากกัน แต่การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นำกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกัน และให้ถือปฏิบัติดังนี้

3.1 กรณีที่ผลการดำเนินงานรวมมีกำไร

- ถ้ามีกำไรสุทธิทั้งสองกิจการ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

- ถ้ากำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นจำนวนมากกว่าผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยคำนวณจากจำนวนกำไรสุทธิรวม

- ถ้ามีกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากกว่าผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเต็มจำนวนกำไรสุทธิรวม

3.2 กรณีผลการดำเนินงานรวมไม่มีกำไรสุทธิ

ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้ว่ากิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีกำไรสุทธิก็ตาม

4. การนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

4.1 ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

- ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี

- การนำผลขาดทุนประจำปีไปหักออกจากการกำไรสุทธิตามข้อแรก ผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักออกจากการกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

4.2 ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้ถือปฏิบัติดังนี้

- กรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีผลขาดทุนประจำปีและกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากการกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

- กรณีกิจการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีผลขาดทุนประจำปีและกิจการไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิสะสมจากปีก่อน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำผลขาดทุนสะสมประจำปีสะสมยกมาจากปีก่อนของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากการกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อน

- ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีคงเหลือของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไปหักออกจากการกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี

5. เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและจะได้รับการยกเว้นไม่ถือรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น จะต้องเป็นปันผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจ่ายและผู้รับเงินปันผลได้รับในระหว่างระยะเวลาที่ผู้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

6. เงินปันผลที่ผู้รับอยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องเป็นเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

7. กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมจะจ่ายเงินปันผลของกิจการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

8. กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา หรือได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินปันผล ต้องระบุในหนังสือรับรองหัก ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่า เงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

ข้อปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ยกตัวอย่าง การนำเข้าเครื่องจักร เพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินค้ำประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นการประกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระแทนการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ สำหรับวิธีการวางประกันให้ทำโดยการยื่นหนังสือค้ำประกันของธนาคารต่ออธิบดีกรมศุลกากรที่กรมศุลกากร หรือที่ด่านศุลกากรที่อธิบดีศุลกากรกำหนดพร้อมหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งแจ้งให้ผู้นำเข้าใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่ม และการถอนค้ำประกันดังกล่าวจะทำได้เมื่อสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้มีหนังสือถึงอธิบดีกรมศุลกากรรับรองว่าเครื่องจักรหรือวัตถุดิบนั้นๆ เป็นของที่ได้รับอนุมัติให้นำเข้าตามโครงการส่งเสริมการลงทุน

ข้อปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีศุลกากร

ยกตัวอย่าง การนำเข้าวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะทำติดต่อเอกสารเดินด่านกับด่านศุลกากรเพื่อใช้เสียอากรขาเข้า หรือค่าล่วงเวลาทำการที่บริษัทตั้งดำเนินงานอยู่ โดยรายละเอียดจะมีการระบุประเภท ชนิด น้ำหนักของวัตถุดิบที่นำเข้า เมื่อได้รับใบผ่านด่านศุลกากรแล้วก็มีให้นำไปแนบกับตัวในอินวอยด์ส่งให้กับบริษัทเก็บไว้เพื่อเป็นหลักฐานกรณีมีการส่งวัตถุดิบออกนอกนิคมอุตสาหกรรมบริษัทจะต้องมีการใช้เอกสารใบผ่านด่านไว้เป็นหลักฐานให้กับทางเจ้าหน้าที่ประจำด่านศุลกากร

ข้อปฏิบัติเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา

เมื่อกิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้มีการซื้อสินทรัพย์เข้ามาเพื่อมาใช้ในกิจการ โดยเฉพาะเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออกเมื่อสิ้นงวดบัญชีกิจการจะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินสำหรับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ควรจะแยกออกมาว่าสินทรัพย์ที่กิจการได้มาเพื่อใช้ในกิจการนำมาใช้ประโยชน์ของกิจการที่ส่งเสริมการลงทุนหรือไม่ โดยมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาค่าเสื่อมราคา ดังนี้

1. หากค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกิจการหนึ่งกิจการใด โดยเฉพาะ
2. สามารถแยกค่าเสื่อมราคาออกมาได้ว่าเกิดจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแยกเป็นบัญชีค่าใช้จ่าย 3 ประเภท ได้แก่
 - 2.1 ค่าเสื่อมราคารวม
 - 2.2 ค่าเสื่อมราคาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ (BOI)
 - 2.3 ค่าเสื่อมราคาที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ (NON-BOI)

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษามีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สรุปรายละเอียดต่าง ๆ ไว้ดังนี้

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2541) ได้ศึกษาการขายทรัพย์สินของกิจการอาจเป็นการขายทั้งหมดหรือบางส่วน และทรัพย์สินที่ขายอาจเป็นอสังหาริมทรัพย์ เช่น เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน หรืออาจเป็นอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน อาคาร โรงงาน การขายทรัพย์สินนี้ผู้โอนและผู้รับโอนจะต้องคำนึงถึงภาระหนี้สินเงินได้ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ค่าธรรมเนียมการโอน อากรแสตมป์ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย

1. ภาษีเงินได้ หากผู้ประกอบการขายทรัพย์สินได้ในราคาสูงกว่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการขาย ผู้ประกอบการก็มีกำไร ต้องนำกำไร (Capital Gain) นั้นมาเป็นเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ผู้ประกอบการนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีตรงกันข้ามถ้าขายได้ในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการขายแล้ว ผู้ประกอบการก็มีสิทธิขาดทุน (Capital Loss) นั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้

2. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หากทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการขายนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน อาคาร ผู้ซื้อจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(5) หรือ 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ถ้าผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้ซื้อจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(5) คือให้นำราคาประเมินของอสังหาริมทรัพย์ที่ขายมาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พศ.2529 หรือกรณีที่ผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีแล้วแต่กรณี (ประมวลรัษฎากรมาตรา 60,69 ตรี วรรคสอง)

3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม หากทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการขายให้แก่ผู้ซื้อเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ขายซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีดังกล่าวจากผู้ซื้อพร้อมออกใบกำกับภาษีให้ด้วย

4. ภาษีธุรกิจเฉพาะ หากสินทรัพย์ที่ขายนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์แล้ว ผู้ขายจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ ต้องพิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรหรือไม่ หากเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรแล้ว ผู้ขายจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีบำรุงท้องที่อัตราร้อยละ 3.3% ของราคาขาย กรณีที่จะเข้าข่ายเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหา

กำไร ได้แก่กรณีที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พศ.2544

5. ค่าธรรมเนียมการโอน การจดทะเบียนโอนขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียค่าธรรมเนียมการโอน 2% ของราคาประเมิน โดยผู้โอนและผู้รับโอนต้องแบ่งกันเสียฝ่ายละครึ่ง เว้นแต่จะตกลงให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นผู้เสียทั้งหมด

6. อาคารเสตมปี สัญญาซื้อขายไม่ต้องเสียค่าอาคารเสตมปี ไม่ว่าจะป็นสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์เพราะบัญชีอัตราอาคารเสตมปีที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดให้สัญญาซื้อขายต้องเสียค่าอาคารเสตมปี อย่างไรก็ดี ใบรับหรือใบเสร็จรับเงินต่อไปนี้ ต้องเสียค่าอาคารเสตมปีร้อยละ 0.5 ของราคาขายตามบัญชี อัตราอาคารเสตมปีลักษณะ 28 ใบรับแห่งประมวลรัษฎากร อาทิ ใบรับรองรางวัลสลากกินแบ่งของรัฐบาล ใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

7. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้าย การขายทรัพย์สินของกิจการไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย แต่ผู้ซื้อก็ต้องตรวจสอบว่าผู้ขายค้างชำระค่าภาษีดังกล่าวหรือไม่เพราะภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 45 ได้บัญญัติให้ผู้รับโอน โรงเรือนและที่ดินต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ค้างอยู่และยังไม่ได้ชำระ และภาษีบำรุงท้องที่ พศ.2508 มาตรา 39 ได้บัญญัติให้ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมเสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ค้างชำระไม่เกิน 5 ปี รวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ที่ค้างชำระเกินกว่านี้อยู่ในความรับผิดชอบในส่วนของผู้ขายที่ดิน ส่วนภาษีป้ายนั้น แม้พระราชบัญญัติภาษีป้าย พศ.2510 จะมีได้บัญญัติให้ผู้รับโอนที่ดินและหรืออาคารที่ป้ายติดตั้งหรือแสดงอยู่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีป้ายที่ค้างชำระ

จรรยาบรรณ สุนทรไพบุลย์ (2543) ได้ศึกษาแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในส่วนการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องมีการบันทึกมูลค่าเริ่มแรกตามหลักเกณฑ์การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้ราคาทุน ซึ่งราคาทุนประกอบด้วย ราคาซื้อและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ทำให้สินทรัพย์พร้อมที่จะใช้งาน โดยมี 2 แนวทางดังนี้ แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ คือ ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ คือ รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้วอาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ และจะต้องมีการทบทวนอายุการใช้งานของสินทรัพย์และทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน ได้ข้อมูลที่มีคุณภาพเชื่อถือได้ทันต่อเหตุการณ์ และมีความ

เกี่ยวข้องกับปัญหา การรายงานข้อมูลทางการเงินจึงควรเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น ซึ่งจะป้องกันไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิด และเป็นการให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควร และเพียงพอต่อการตัดสินใจ



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved