

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ของบริษัท ลำพูน ซิงเดนเกิน จำกัด เนื่องจาก บริษัท ลำพูน ซิงเดนเกิน จำกัด มีบริษัทแม่ที่ประเทศญี่ปุ่นและได้เข้ามาลงทุนในประเทศไทย เป็นธุรกิจที่เกี่ยวกับการผลิตชิ้นส่วนทางอิเล็กทรอนิกส์ ตั้งอยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมการส่งออกภาคเหนือ จังหวัดลำพูน บริษัทจำเป็นต้องมีสินทรัพย์มาดำเนินงานเป็นจำนวนมาก ด้วยเหตุนี้เอง ทางบริษัทจึงจำเป็นต้องมีวิธีการควบคุมสินทรัพย์เพื่อมาใช้ในการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพต่อบริษัทมากที่สุด ในความหมายของคำว่ามีประสิทธิภาพนั้น หมายถึง การจัดหาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มาใช้งานนั้น จะต้องไม่ทำให้การดำเนินงานตามปกติของกิจการต้องเสียไป และต้องทำให้บริษัทสามารถมีเงินทุนเพียงพอต่อการบริหารงานในบริษัทและเพียงพอต่อการดำเนินงานทางด้านธุรกิจในอนาคตได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประกอบกับทางบริษัทจะต้องมีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เพื่อให้บริษัทอยู่ในสภาพเป็นที่ยอมรับของบุคคลอื่นทั่วประเทศ การศึกษานี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงวิธีการ แนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ของบริษัท ลำพูน ซิงเดนเกิน จำกัด โดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกจากผู้บริหารและพนักงานบัญชีของบริษัท มาเพื่อใช้ประกอบเพื่อให้ได้แนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชี ประกอบด้วย นโยบายของบริษัท การรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าเริ่มแรกที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ การคิดค่าเสื่อมราคา การจำหน่าย การจัดทำรายงาน งบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ประเด็นภาษีอากรเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และประเด็นอื่นที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

สรุปผลการศึกษา

ในการศึกษาครั้งนี้ได้ศึกษาแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของบริษัท ลำพูน ซิงเจนเกิน จำกัด ซึ่งสามารถสรุปได้ 7 หัวข้อ ดังต่อไปนี้

1. นโยบายของบริษัท

บริษัทมีนโยบายเกี่ยวกับการจัดหาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการทำงาน ได้แก่ การจัดทำงบประมาณจัดซื้อและการอนุมัติการเสนอซื้อ การจัดซื้อสินทรัพย์ การจัดหมวดหมู่ของสินทรัพย์ การกำหนดเลขที่ของสินทรัพย์ การจัดทำบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การออกใบรับรองสภาพการใช้งานของสินทรัพย์ และการควบคุมการใช้สินทรัพย์

2. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเริ่มแรก

การรับรู้รายการใดจะเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ทั้ง 2 ข้อ คือ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และกิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล อาทิ บริษัทจะมีการรับรู้รายการที่ดินเมื่อได้รับโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจากการนิคมอุตสาหกรรมลำพูน ส่วนปรับปรุงที่ดินจะรับรู้เมื่อมีการรับโอนงาน และรับใบรับรองงานเสร็จสมบูรณ์เป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทกับทางบริษัทผู้รับเหมา จะมีการรับรู้อาคาร เมื่ออาคารสร้างเสร็จพร้อมใช้และเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท จะมีการรับรู้เครื่องจักรเมื่อมีการทดลองเดินเครื่องเรียบร้อยและติดตั้งพร้อมทำการผลิตสินค้า และมีการออกไปตรวจรับสภาพจากแผนกที่สั่งซื้อ และเครื่องมือเครื่องใช้ เครื่องตกแต่งและติดตั้งจะรับรู้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ถูกต้องตามรายละเอียดที่มีการสั่งซื้อและออกไปตรวจรับสภาพจากแผนกที่ทำการสั่งซื้อ เป็นต้น

ส่วนการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บริษัทจะต้องมีการบันทึกมูลค่าเริ่มแรกตามเกณฑ์ที่ได้กำหนด โดยใช้ราคาทุน ซึ่งราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบไปด้วย ราคาซื้อ รวมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานได้ อาทิ บริษัทจะมีการวัดมูลค่าเริ่มแรกที่ดิน โดยใช้ราคาทุนจากการซื้อที่ดินจากการนิคมอุตสาหกรรมลำพูน นอกจากนี้ยังรวมถึงค่าใช้จ่ายในการเตรียมที่ดินให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน ได้แก่ ค่าถมดิน ค่าปรับเปลี่ยนหน้าดิน ค่าธรรมเนียมในการโอนที่ดิน เป็นต้น จะมีการวัดมูลค่าเริ่มแรกส่วนปรับปรุงที่ดิน โดยใช้ราคาทุนจากการชำระเงินค่ารับเหมากับทางบริษัทผู้รับเหมา จะมีการวัดมูลค่าเริ่มแรกอาคาร โดยประมาณราคาทุนของอาคารตามเปอร์เซ็นต์งานเสร็จ โดยบันทึกเข้าบัญชีงานระหว่างก่อสร้างและเมื่อสร้างเสร็จพร้อมใช้ ก็จะมีการกลับรายการงานระหว่างก่อสร้างเป็นอาคาร ณ วันที่

ตรวจรับงานงวด ส่วนการวัดมูลค่าเริ่มแรกเครื่องจักรจะบันทึกบัญชีตามราคาทุนของเครื่องจักรบวกด้วยค่าขนส่งเข้า ค่าทดลองเดินเครื่อง ค่าติดตั้ง หักด้วยส่งคืนกับส่วนลดรับ และจะมีการวัดมูลค่าเริ่มแรกเครื่องมือเครื่องใช้และเครื่องตกแต่งและติดตั้งบันทึกบัญชีตามราคาทุนกรณีภายในประเทศ ส่วนการบันทึกบัญชีตามราคาทุนบวกค่าขนส่งเข้ากรณีซื้อจากต่างประเทศ เป็นต้น

3. การคิดค่าเสื่อมราคา

บริษัทมีนโยบายในการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง (Straight Line Method) เนื่องจากบริษัทมีสินทรัพย์ในปริมาณมาก เพื่อให้ง่ายต่อการคำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่าย ค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากวิธีเส้นตรงจะทำให้ค่าเสื่อมราคาเท่ากันทุกๆ ปี เพื่อให้ง่ายต่อการวางแผนด้านงบประมาณ ด้านผลการดำเนินงานในอนาคตได้ ค่าเสื่อมราคาจะคำนวณ โดยประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ 5-20 ปี ตามปกติแล้วสินทรัพย์จะไม่คิดค่าเสื่อมราคาทันที จะต้องมีการตรวจสอบสภาพการใช้งานและได้รับใบรับรองสภาพจากแผนกที่สั่งซื้อก่อนคิดค่าเสื่อมราคา

4. การจำหน่าย

วิธีการจำหน่ายสินทรัพย์ในกรณีที่บริษัทขายธุรกิจบางส่วนไปจะต้องมีการทำสัญญาซื้อขายระหว่างกันเพื่อป้องกันความรับผิดชอบทั้งสองฝ่าย โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่

4.1 ลักษณะทั่วไปและการจัดเตรียมข้อมูล ประกอบด้วย ลักษณะและคำนิยามของสินทรัพย์ รายการซื้อขายระหว่างกัน ราคาและขั้นตอนการจ่ายเงิน การโอนค่าอนุญาตและหลักฐานการรับรอง การโอนย้ายในส่วนของผู้ถือหุ้น การโอนย้ายในส่วนของกำลังคน

4.2 ขั้นตอนการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ โดยผู้ประเมินอิสระ ประกอบด้วยวัตถุประสงค์และที่ตั้งเครื่องจักร รายละเอียดเครื่องจักรและอุปกรณ์ การประเมินมูลค่าเครื่องจักรและอุปกรณ์

4.3 วิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการขายโอนกิจการ

5. การจัดทำรายงาน งบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล

การจัดทำรายงานเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ถือเป็นการสรุปข้อมูลจากบุคคลภายในบริษัท ประกอบด้วย ประเภทของรายงาน ผู้จัดทำ หน่วยงานที่ต้องนำเสนอ และความถี่หรือช่วงเวลาที่ต้องจัดทำ เป็นต้น การจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แบ่งออกเป็น 2 งบคือ ส่วนของบุคคลได้แสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยมูลค่าสุทธิจากค่าเสื่อมราคาสะสม โดยแสดงไว้ในหมวดสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ส่วนงบกำไรขาดทุน ได้แสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยส่วนค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ในส่วน โรงงานแสดงอยู่ในรายการ

ต้นทุนขายสินค้าสำเร็จรูป และค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ในส่วนสำนักงานแสดงอยู่ในรายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ได้แก่ การวัดมูลค่าและการคิดค่าเสื่อมราคาทั้งวิธีและอายุการใช้งาน โดยประมาณของสินทรัพย์ และรายได้จากการโอนกิจการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

6. ประเด็นภาษีอากรเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของบริษัท ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น โดยในการศึกษาได้แบ่งออกเป็น 3 ช่วง ได้แก่ ช่วงการจัดซื้อ ช่วงระหว่างดำเนินงาน และช่วงการจำหน่าย ซึ่งสรุปได้ดังนี้ ช่วงการจัดซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ภาษีที่มีความเกี่ยวข้อง ได้แก่ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสร้างอาคารจะต้องมีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนการซื้ออุปกรณ์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากบริษัทอยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมและได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ช่วงระหว่างการค้าดำเนินงาน ภาษีที่มีความเกี่ยวข้อง ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนของค่าเสื่อมราคาอาคาร อุปกรณ์ และภาษีโรงเรือนและที่ดินในส่วนของที่ดิน อาคารและสิ่งปลูกสร้าง

ช่วงการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ภาษีที่มีความเกี่ยวข้อง ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ในส่วนของรายได้และกำไรขาดทุนจากการจำหน่าย และภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่ตกลงขายเครื่องจักร ในอัตรากำไรมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 แต่เมื่อบริษัทผู้ขายและบริษัทผู้ซื้ออยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมและได้รับสิทธิประโยชน์จากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเหมือนกัน ทำให้ได้รับยกเว้นภาษีเป็นอัตราร้อยละ 0

7. ประเด็นอื่นที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

นอกจากประเด็นทางภาษีอากรแล้ว ยังมีประเด็นอื่นๆ เช่น การแจ้งเพิ่มหรือยกเลิกใบอนุญาตนการใช้ที่ดินและน้ำในเขตนิคมอุตสาหกรรม การแจ้งยกเลิกบัตรส่งเสริมการลงทุน การตัดมิเตอร์ไฟฟ้าของสัญญาผู้ใช้ไฟฟ้าขนาดใหญ่ และการเปลี่ยนแปลงหนังสือรับรองมาตรฐานไอเอสโอ เป็นต้น

อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาพบว่า การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเริ่มแรกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของบริษัทสอดคล้องกับทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของจิราภรณ์ สุนทรไพบุลย์ (2543) ที่กล่าวถึงการรับรู้ว่ารายการใดจะเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ ก็จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข 2 ข้อคือ มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และกิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล ส่วนการบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บริษัทจะต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์ การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้ราคาทุน ซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ทำให้สินทรัพย์พร้อมที่จะใช้งานโดยบริษัทมีความมุ่งหวังที่จะทำการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทยให้ดียิ่งขึ้นไป พร้อมกับมีการจัดทำระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมเพื่อให้บริษัทดำเนินกิจกรรมที่มีคุณภาพและลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ตามนโยบายที่ว่า เพื่อสืบสานสิ่งแวดล้อมที่ดียิ่งขึ้นต่อไปในอนาคต

ในส่วนของการขายกิจการบางส่วนที่เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัท สอดคล้องกับชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2541) ที่กล่าวถึง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งผู้ประกอบการขายสินทรัพย์ได้ในราคาที่สูงกว่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการขาย ผู้ประกอบการมีกำไร ต้องนำกำไร (Capital Gain) มาเป็นเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีตรงกันข้ามถ้าขายได้ในราคาต่ำกว่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการขายแล้ว ผู้ประกอบการก็มีสิทธินำผลขาดทุน (Capital Loss) นั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ ด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทมีการขายทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ต้องมีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 แต่บริษัทผู้ขายและบริษัทผู้ซื้ออยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมและได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงยกเว้นภาษีร้อยละ 0

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษามีข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะดังนี้

1. ทางด้านการนำโปรแกรมสินทรัพย์ (Power Builder) มาใช้แทน Excel

การคำนวณค่าเสื่อมราคาของบริษัท เริ่มแรกจะใช้ Excel มาช่วยในการคำนวณ ดังนั้นควรจะมีการปรับปรุงโดยนำโปรแกรมสินทรัพย์มาใช้แทน เพื่อความสะดวกรวดเร็วในการทำงานของพนักงานและการคำนวณค่าเสื่อมราคา

2. ทางด้านการปฏิบัติงานบัญชีของบริษัท

มีการจัดอบรมความรู้เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แก่พนักงานบัญชี เพื่อให้พนักงานมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีความสำคัญมากต่อกิจการ ทำให้สามารถแยกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับสินทรัพย์ได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนหรือค่าใช้จ่ายได้ และจะทำให้แผนกบัญชีสามารถบันทึกค่าใช้จ่ายได้ถูกประเภท นอกจากนี้บริษัทต้องมีการขอคำแนะนำจากหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องในกรณีที่มีการซื้อขายที่ผิดปรกติจากการดำเนินงานทั่วไป โดยทำการสอบถามในแต่ละขั้นตอนอย่างละเอียดเพื่อป้องกันปัญหาทางบัญชีหรือภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตได้