

3. การหักค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

ในโครงสร้างของงบดุล (balance sheet) จะพบว่าทรัพย์สินถาวร (fixed assets) ของกิจการทั้งหลาย มักมีสัดส่วนที่สูงมาก คือ กว่า 70% - 80% ของยอดสินทรัพย์รวม ดังนั้น การรู้จักวางกลวิธีบันทึกบัญชีทรัพย์สิน และเสาะหาทางเลือกวิธีหักค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสม ย่อมส่งผลดีต่อองค์กรนั้น ๆ อย่างอเนกอนันต์ แต่ ... ประมวลรัษฎากรของไทย ได้วางหลักเกณฑ์ วิธีการในการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ไว้ค่อนข้างวิจิตรพิสดาร และยากต่อการอ่านใจ ดังนั้น ก่อนที่จะถึงขั้นวางแผนภาษีจึงจำเป็นที่เหล่าผู้กล้าทั้งหลายจะต้องเข้าใจถึงหลุมบ่วงและหลุมพรางต่าง ๆ เสียก่อน เพื่อจะได้เดินทางข้ามห้วยถึงจุดหมายอย่างปลอดภัย อาทิ

(1) ฐานในการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ (depreciation base) กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้ตรงกับมาตรฐานการบัญชี # 32 นั่นคือ มูลค่าของสินทรัพย์ที่จะนำมาหักค่าเสื่อมราคา ได้แก่ ต้นทุนซื้อ (invoice cost) รวมตลอดถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์จนถึงจุดที่สินทรัพย์ดังกล่าวพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ (ready for its intended use) เช่น ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง ค่าโกดัง ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการทดสอบเครื่องจักร และดอกเบี้ยจ่าย (เฉพาะกรณีดอกเบี้ยจ่าย พรฎ. # 375 ได้บัญญัติให้ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ซึ่งจะแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี (GAAP # 33) ซึ่งกำหนดให้บันทึกเป็นรายจ่าย โดยกิจการอาจเลือกนำบวกเข้ากับมูลค่าสินทรัพย์ เพื่อตัดค่าเสื่อมราคาก็ได้ ถ้ามีเหตุผลเพียงพอ)

ในแง่การวางแผนภาษี กิจการอาจใช้ประโยชน์จากหลักสินทรัพย์พร้อมใช้งาน เพื่อแยกฐานการคิดค่าเสื่อมออกเป็น 2 ส่วน ก็ได้ ตัวอย่างเช่น

- กรณีของรถยนต์นั่ง / รถยนต์โดยสารไม่เกิน 10 ที่นั่งซึ่ง พรฎ. # 145 กำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาจากฐานเพียงไม่เกิน 1 ล้านบาทหากกิจการซื้อรถยนต์ Benz E 240 ราคา 4 ล้าน + ค่าตกแต่ง 5 แสนบาท การแยกค่าตกแต่ง 5 แสนบาทมาหักค่าเสื่อมราคาได้เพิ่มเติมต่างหากจากรถยนต์ ดังกล่าว

(2) วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคา พรฎ. # 145 ยอมให้กิจการสามารถเลือกใช้วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามหลักการบัญชีซึ่งมีอยู่หลายวิธี อาทิ

- วิธีเส้นตรง (straight – line method) ซึ่งเป็นวิธีตัดค่าเสื่อมในอัตราคงที่เท่า ๆ กัน ตลอดอายุใช้งานของสินทรัพย์

- วิธีผลรวมจำนวนปี (sum of the years digits method) วิธีนี้จะมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาในปีแรกสูง และค่อย ๆ ลดลงตามลำดับจนถึงปีสุดท้ายของอายุใช้งาน

- วิธียอดลดลงทวีคูณ (double declining balance method) วิธีนี้ใช้อัตราค่าเสื่อมราคาสองเท่าของอัตราเส้นตรง และใช้อัตราสองเท่านี้คูณราคาตามบัญชี สุทธิของปีก่อน โดยไม่คำนึงถึงราคาซากซึ่งก็คือยอดที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นอายุใช้งานนั่นเอง ฯลฯ แต่ ... การเลือกใช้วิธีใดจะต้องสอดคล้องกับข้อเท็จจริงของการเสื่อมสภาพของสินทรัพย์แต่ละชั้นด้วย

ในรอบปีที่ผ่านมา รว.คลังได้ออกพระราชกฤษฎีกาหลายฉบับ ผ่อนปรนให้กิจการมีสิทธิเลือกหักค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์บางประเภทโดยวิธีพิเศษ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจของรัฐบาล ตัวอย่างเช่น (ตาราง)

| ประเภททรัพย์สิน | ทางเลือกในการหักค่าเสื่อมราคาตามกฎหมายภาษี |
|--|---|
| 1. อาคารถาวร ซึ่งได้กรรมสิทธิ์หรือซื้อเข้ามาในช่วง 1 ปี นับแต่ 6 ก.ย. 44 – 5 ก.ย. 45 (พรฎ. # 385) | (1) หักค่าเสื่อมราคาในวันแรกได้ 20% ส่วนยอดที่เหลืออีก 80% ให้คำนวณตามปกติ หรือ (2) เลือกคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีปกติ ทั้ง 100% ก็ได้ |
| 2. เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ (พรฎ. # 395) | (1) หักค่าเสื่อมราคาได้ภายใน 3 ปี (ทรัพย์สินทั่วไปหักเร็วกว่า 5 ปีไม่ได้) (2) กรณีเป็นกิจการ SMEs จะมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาในวันแรกได้ 40% ส่วนยอด 60% ที่เหลือให้หักตามปกติ หรือ (3) กิจการอาจเลือกคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีปกติ ดังเช่นทรัพย์สินทั่ว ๆ ไป ก็ได้ |
| 3. อาคารโรงงาน ของกิจการ SMEs (มีทรัพย์สินถาวร (ไม่รวมที่ดิน) ไม่เกิน 200 ล้านบาท และคนงานไม่เกิน 200 คน) (พรฎ. # 395) | (1) หักค่าเสื่อมราคาในวันแรกได้ 25% ส่วนยอด 75% ที่เหลือให้หักตามปกติ หรือ (2) เลือกหักค่าเสื่อมราคาตามวิธีปกติ ดังเช่นทรัพย์สินทั่ว ๆ ไปก็ได้ |
| 4. เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรของกิจการ SMEs (พรฎ. # 395) | (1) หักค่าเสื่อมราคาในวันแรกได้ 40% ส่วนยอด 60% ที่เหลือให้หักตามปกติ หรือ (2) เลือกหักค่าเสื่อมราคาตามวิธีปกติ ดังเช่นทรัพย์สินทั่ว ๆ ไปก็ได้ |

กิจการมีสิทธิที่จะเลือกวิธีหักค่าเสื่อมราคาโดยวิธีพิเศษดังกล่าวหรือจะเลือกวิธีปกติ ดังเช่น ทรัพย์สินทั่ว ๆ ไปก็ได้ สุดแต่วิธีใดจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการแต่ละรายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ดังกล่าว

(3) การประมาณอายุใช้งานของสินทรัพย์ โดยหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กิจการจะต้องทำการประมาณการอายุใช้งานของสินทรัพย์ต่าง ๆ เพื่อใช้เป็น

เกณฑ์ในการคำนวณค่าเสื่อมราคา ความยากของการปฏิบัติดังกล่าวมี 2 สถาน คือ ใครจะเป็นผู้ทำการประมาณการ เพราะโดยทฤษฎีจะต้องเป็นผู้ตีราคาอิสระ ซึ่งมีความเชี่ยวชาญ แต่ในโลกของความเป็นจริงบุคคลดังกล่าวคล้ายนางในฝัน (ไม่มีตัวตน) ดังนั้น โดยทั่วไป บริษัททั้งหลายจึงนิ่งเทียบ เอีย ประมาณการเอาเอง ซึ่งทั่วไปก็มักจะกำหนดเป็น 5 ปี และ 20 ปี สำหรับทรัพย์สินทั่วไป และ อสังหาริมทรัพย์ตามลำดับ โดยลอกมาจากตารางใน พรฎ. # 145

การปฏิบัติเช่นนั้น มองดูก็ง่ายและสะดวกดี แต่หารู้ไม่ว่าท่านอาจสูญเสียโอกาสในการวางแผนภาษี ในแง่การหักค่าเสื่อมราคา หากสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุใช้งานแตกต่างจากตารางใน พรฎ. # 145

ตัวอย่าง 3 บริษัท A จำกัด ได้รับสัมปทานอายุ 15 ปี เพื่อขุดแร่ทองคำ ณ จังหวัดพิจิตร บริษัทฯ จึงเร่งสร้างอาคารสำนักงานมูลค่า 100 ล้านบาท ณ จุดดังกล่าว เพื่อใช้เป็นฐานปฏิบัติการ หากบริษัทเลือกคำนวณอายุอาคาร 20 ปี ก็ จะหักค่าเสื่อมราคาได้ปีละ 5 ล้านบาท แต่ถ้าเลือกหักค่าเสื่อมราคา 15 ปี ตามมาตรฐานการบัญชี (ซึ่ง พรฎ. # 145 ยอมให้ใช้ได้) กรณีก็จะสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้เพิ่มขึ้น คือ หักได้ถึงปีละ 6.67 ล้านบาท

(4) สิทธิประโยชน์จากการเลือกวิธีซื้อ เช่าซื้อ หรือลิสซิ่ง กรณียอมส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนของกิจการได้แตกต่างกัน (ดูตาราง)

| ภาระภาษี ธุรกรรม | ด้านผู้ขาย / ผู้ให้เช่า (lessor) | ด้านผู้เช่า (lessee) |
|---------------------|--|---|
| การซื้อ | ต้องนำกำไรจากการขาย ทรัพย์สินมาเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล | มีสิทธิตัดค่าเสื่อมราคา ตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ พร้อมใช้งาน |
| การเช่าซื้อ | <ul style="list-style-type: none"> บันทึกรายได้ รายจ่าย ตาม GAAP # 7 ทยอยโอนกำไรขั้นต้น เป็นรายได้ตามสวน ของเงินงวดที่ถึง กำหนดชำระในแต่ละปี (ข้อ 4.3 ของ ท. ป.1/2528) | มีสิทธิตัดค่าเสื่อมได้ไม่ เกินยอดเงินค่าเช่าซื้อที่ ผ่อนชำระในแต่ละปี |
| การเช่า (ลิสซิ่ง) | <ul style="list-style-type: none"> เสียภาษีเงินได้จากราย ได้ค่าเช่า (เงินต้น + ดอกเบี้ย) Lessor เป็นผู้มีสิทธิหัก ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ | หักรายจ่ายค่าเช่าตาม ยอดเงินค่างวดที่จ่ายใน แต่ละปี |

แหล่งที่มา หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ

