

ภ.ง.ด. 50 : เทคนิคการบัญชีลงบัญชีผิดพลาด...แก้ไขอย่างไร?

5. ลงบัญชีผิดพลาด... แก้ไขอย่างไร ?

การบันทึกบัญชีผิด ย่อมมีผลให้งบการเงินบิดเบี้ยว ผิดรูป จนเป็นที่สังเกตได้ ถ้ารอยแผลนั้นกว้างและลึก (ในสาระสำคัญ)

ผลก็คือ เมื่อเหล่านายตรวจวิเคราะห์งบการเงิน / ตรวจพบ ก็อาจเป็นเหตุให้บริษัทถูกออกหมายเรียก และอาจต้องถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับ 1 เท่า และเงินเพิ่มอีก 1.5% ต่อเดือน

คำถามที่ตามมาก็คือ เมื่อบริษัทตรวจพบข้อผิดพลาดเหล่านั้นจะมีโอกาสแก้ไขปัญหาย้อนหลังได้หรือไม่ อย่างไร?

(1) ผู้สอบบัญชีคำนวณภาษีผิดพลาด

“ผู้สอบบัญชี (Accounting Auditors) เกือบทั้งหมด เป็นผู้มีความรู้ความสามารถเป็นอย่างมาก ทางด้านการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี (Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)) ซึ่งเป็นที่ทราบกันทั่วไปในวงการบัญชีว่า หลักเกณฑ์ของ GAAP มิได้เกี่ยวข้องกับโดยตรงใด ๆ กับบทบัญญัติในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี (taxable profit) รวมตลอดถึงกรณีของ VAT ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ใบเพิ่มหนี้ (Debit Note ตามมาตรา 86/9) ใบลดหนี้ (Credit Note ตามมาตรา 86/10) รายงานภาษีซื้อ, ขาย, สินค้าและวัตถุดิบ (ตามมาตรา 87) ก็หาได้ตรงกับหลักการบัญชีแต่อย่างใด

แปลกแต่จริง... ที่นักบัญชีส่วนใหญ่มักอ้างประมวลรัษฎากร เพื่อทำบัญชี... แล้วจะไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดได้อย่างไร!?”

ตัวอย่าง นาย ก ผู้สอบบัญชีมือทองสมองเพชร ได้ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของ ‘บริษัท ผู้ส่งออกพืชผลเกษตร จำกัด’ โดยคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ 2 ล้านบาท นาย ข ซึ่งเป็นนายตรวจภาษีมือฉมัง พบว่าบริษัทรายนี้ มีข้อผิดพลาดหลายจุด อาทิ ฐานการเฉลี่ยภาษีซื้อผิด ค่ารวมค่าสาธารณูปโภคผิดพลาด ค่าเสื่อมราคาที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์พรฎ. # 145 และที่สำคัญคือปัญหาการคำนวณรายได้ตามเกณฑ์สิทธิจากการส่งออกก็ผิดพลาดทั้งในแง่ tax point และเงินมัดจำ เป็นต้น... ปรากฏว่าบริษัทฯ ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 ล้านบาท นาย ข ตัดสินใจแจ้งให้บริษัทฯ ยื่น ภ.ง.ด.50 ตามยอดที่ถูกตัด (5 ล้านบาท) ซึ่งไม่ตรงกับยอดที่โชว์ในงบการเงินของผู้สอบบัญชี (ในทางตรงข้ามหากยอดที่ถูกตัดต่ำกว่า 2 ล้านบาท บริษัทฯ ควรมีรายละเอียดชี้แจงประกอบการยื่นภ.ง.ด.50 เพื่อให้เจ้าพนักงานฯ เข้าใจถึงข้อต่างดังกล่าว)

(2) ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ต่ำไป

มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรยอมให้บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 แสดงประมาณการกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปีไว้ขาดไปไม่เกินกว่า 25% ของกำไรสุทธิจริง (ตามแบบ ภ.ง.ด.50)

หลายบริษัทฯ จะมีปัญหาในการประมาณการกำไรสุทธิ เพราะมีปัจจัยที่ควบคุมไม่ได้หลายประการ เช่น ค่าเงินที่แกว่ง การได้รับคำสั่งซื้อพิเศษ หรือ

เพียงชนะประมูลโครงการตอนปลายปี เป็นต้น กรณีจึงมักทำให้การยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปีไว้ต่ำ (ขาดไปเกิน 25%)

ประเด็นก็คือในขณะที่ยื่นแบบปลายปี (ภ.ง.ด.50) บริษัทฯ ควรแนบเอกสารชี้แจงถึงความผิดพลาดของการยื่นชำระภาษีครึ่งปี (ภ.ง.ด.51) อย่างไรหรือไม่? เพื่อป้องกันการถูกออกหมายเรียกตรวจสอบภาษี

(3) คำนวณค่าเสื่อมราคาในปีก่อน ๆ ไว้ผิดพลาด

เรื่องของการหักค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขโดยพระราชกฤษฎีกา # 145, 315, 375, 385, 395 นั้น เป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่ามีความแตกต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอยู่มากมาย อาทิ

- การเข้าซื้อรถยนต์ มูลค่าทั้งหมดที่จ่ายไปเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินคือมูลค่าทั้งหมดที่จ่ายไป ไม่ว่าจะแยกเรียกมูลค่าต้นทุนบางส่วนเป็นดอกเบี้ยหรืออย่างอื่นก็ตาม โดยบริษัทจะหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกิน 20% ของมูลค่าต้นทุนแต่จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบบัญชีนั้น (กค 0802/15188 ลว. 27 ส.ค. 2533)

- กรณีบริษัทซื้อทรัพย์สินประจำสำนักงาน ในราคาไม่เกิน 2,000 บาท จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ดรี (5) (รายจ่ายฝ่ายทุน) (กค 0804/10636 ลว. 25 มิ.ย. 2519)

- ดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อซื้อทรัพย์สิน ต้องนำรวมกับทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อตัดค่าเสื่อมราคา ตามนัยแห่ง พรฎ. # 375 ซึ่งจะต่างจากแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ (benchmark) ตาม GAAP # 33

ตัวอย่าง บริษัท A จำกัด ได้วางนโยบายบัญชีไว้สวゆる ตามหลักความมีสาระสำคัญ (materiality principle) อาทิ

- ค่าซื้อสินทรัพย์มูลค่าต่ำกว่า 5,000 บาท ให้หักเป็นรายจ่าย
- กรณีซื้อสินทรัพย์ระหว่างเดือน ให้ปิดเศษเต็มจำนวน เช่น ซื้อเครื่องจักร 5 ก.พ. 43 ก็ให้คำนวณระยะเวลาด้วย 11/12 เดือน เป็นต้น

ในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ตลอดหลายปีที่ผ่านมา บริษัทฯ มิได้มีการปรับปรุงรายการดังกล่าวเลย เพราะความแตกต่างจากประมวลรัษฎากรมีจำนวนน้อย ตามหลักความมีสาระสำคัญ

ความมาแตกเอาในปี 2545 เมื่อนาย ก ที่ปรึกษาภาษีได้ comment ว่าเป็นข้อผิดพลาดที่อาจเป็นเหตุให้โดนออกหมายเรียกก็ได้ จึงเกิดคำถามแก่บริษัทว่า (1) ควรจะยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 อย่างไรในปี 2545 และ (2) จะแก้ปัญหาค่าผิดพลาดในปีก่อนๆ อย่างไร?

เฉลยว่า... (1) ในปี 2545 ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาให้ถูกต้องตามหลักกฎหมายภาษี (2) ข้อผิดพลาดปีก่อน ๆ นั้น โดยหลักการ ต้องปรับปรุงใหม่ให้ถูกต้องพร้อมยื่น ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติม (ฉบับ 2) ในแต่ละปีที่ยื่นไว้ผิด

(4) เจลี่ยภาษีข้อผิดพลาด

ประกาศอธิบดีเกี่ยวกับ VAT # 29 ได้วางหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อไว้ 2 กรณี คือ

1) การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับสินค้าและบริการทั่วไป อาทิ กรณีบริษัท ประกอบธุรกรรม 2 ประเภท เช่น 7-ELEVEN ขายสินค้าอุปโภคบริโภค (เป็น ธุรกรรมในระบบ VAT) และขายนิตยสาร / หนังสือพิมพ์ (เลือกเป็น NON-VAT)

กรณีจึงต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับรายจ่ายร่วม เช่น ภาษีซื้อสำหรับ ค่าไฟฟ้าประปา ค่าซื้อโต๊ะ / เก้าอี้ / เครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น

2) การเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคาร ซึ่งใช้ทำธุรกรรม 2 ชนิด ประปนกันคือ ธุรกรรม VAT / ธุรกรรม NON-VAT ดังที่กล่าวใน 1) ข้างต้น

ปัญหาในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่มักตรวจพบก็คือ คำนวนฐานผิดพลาด มิได้ยื่นแบบ ภพ.05.1 (แจ้งสัดส่วนประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร) แบบ ภพ.05.2 (แจ้งวันที่อาคารก่อสร้างเสร็จ) แบบ ภพ.05.3 (แจ้งวันเริ่มใช้ อาคาร) และแบบ ภพ.05.4 (แจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร) เป็นต้น

ผลจากความผิดพลาดดังกล่าว นอกจากจะทำให้ผิดพลาดในตัวภาษี ซื้อที่ยื่นขอคืนไว้แล้ว ก็ยังส่งผลให้การคำนวณรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติ บุคคล (taxable expenses) ผิดพลาดไปด้วย เพราะเป็นรายการที่เกี่ยวข้อง กัน

วิธีแก้ปัญหา เมื่อมีการตรวจพบในภายหลัง โดยหลักการ ก็คือให้ยื่น ภ. พ.30 + ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติมในเดือน / ปี ที่เกิดความผิดพลาด เพื่อปรับปรุง ยอดภาษีให้ถูกต้องตามมูลค่าความผิดที่ตรวจพบดังกล่าว

(5) เข้าใจผิดในข้อกฎหมาย

ต้องยอมรับในความโหดหิน สำหรับความสลับซับซ้อนเงื่อนไขของ ประมวลรัษฎากร ในรอบปีหนึ่ง ๆ กรมสรรพากรของเราจะเปลี่ยนแปลง กฎหมายอย่างถี่ถ้วน และมีคำวินิจฉัยออกใหม่ ล้าง ruling เดิมก็มีให้เห็นอยู่ บ่อย ๆ ... จนผู้เขียนมักพูดแซวทำนอง "กลัวชาวบ้านจะเข้าใจหรือปฏิบัติถูก ต้องหรืออย่างไร?" อาทิ

- ป.90/2542 กรณีเจ้าของอาคารเช่าได้เรียกเก็บค่าบริการพื้นที่ จอดรถเป็นปกติในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ถือเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสีย VAT (เดิมวาง แนวปฏิบัติว่า การกำหนดสถานที่จอดไว้ให้โดยเฉพาะถือเป็นการเช่า อสังหาริมทรัพย์)

- ป. 39/2537 กำหนดให้ธุรกิจสนามกอล์ฟ นำเงินค่าสมาชิก (membership fee) มาถือเป็นรายได้ทั้งจำนวนหรือเฉลี่ยตามระยะเวลาแต่ไม่ เกิน 10 ปี และในปีใดที่คืนเงินดังกล่าวแก่สมาชิกก็ให้ถือเป็นรายจ่ายได้... กรณีเป็นที่ถกกันในหมู่นักวิชาการว่า กรมสรรพากรมีอำนาจจัดเก็บภาษีจาก เงินเรียกเก็บล่วงหน้าที่มีเงื่อนไขต้องคืนแก่ลูกค้าดังกล่าวหรือไม่?

ผลของการเปลี่ยนแนวคำวินิจฉัยดังกล่าว ทำให้การปฏิบัติในอดีตผู้ ประกอบการเกิดความผิดพลาดทันควัน... ถ้ามองว่าจะแก้ไขอย่างไร คำตอบคือ ตัวใครตัวมัน !

แหล่งที่มา หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ

