



บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน สินค้าคงเหลือ

ดร. ศิลปวิศ ศรีจันทร์วิบูลย์ *

สินค้านคงเหลือ เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอย่างหนึ่งของกิจการที่มีไว้เพื่อขาย หรือใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการเพื่อขาย ตามปกติธรรุสินค้านคงเหลือประกอบด้วย

- 1) สินค้าสำเร็จรูปซึ่งมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ
- 2) งานหรือสินค้าระหว่างทำ ซึ่งอยู่ระหว่างกระบวนการผลิต เพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย
- 3) วัตถุดิบหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิต ซึ่งมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

โดยทั่วไป ธุรกิจขายส่งและขายปลีก รวมทั้งธุรกิจที่ผลิตสินค้าย่อมมีสินค้านคงเหลือไว้เพื่อขายให้กับลูกค้า สินค้านคงเหลือของธุรกิจขายส่งและขายปลีก คือ สินค้านคงเหลือที่มีไว้เพื่อขาย ส่วนสินค้านคงเหลือของธุรกิจที่ผลิตสินค้า รวมถึงวัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป สำหรับธุรกิจให้บริการไม่มีสินค้าไว้

เพื่อขาย แต่อาจมีวัสดุที่ให้บริการ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการให้บริการ รวมกันเป็นต้นทุนงานให้บริการ ซึ่งถือเป็นสินค้านคงเหลือ

โดยทั่วไป สินค้านคงเหลือมักจะเปลี่ยนรูปกลับมาเป็นเงินสดได้ภายใน 1 รอบระยะเวลาดำเนินงานปกติ ซึ่งส่วนใหญ่จะถือ 1 ปีเป็นเกณฑ์ สินค้านคงเหลือจึงจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการ และเมื่อกิจการขายสินค้าออกไปก็จะเกิดต้นทุนสินค้าขาย

การวัดมูลค่าของสินค้านคงเหลือ

TFRS for NPAEs ให้วัดมูลค่าของสินค้านคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีด้วยราคาทุน (Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value) แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

กิจการอาจเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายโดยใช้วิธีราคาเจาะจง หรือวิธีเข้า

“สรรพากรสาส์น” ปีที่ 60 ฉบับที่ 2 กุมภาพันธ์ 2556

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยต้นทุนสินค้าที่ซื้อเข้ามาแต่ละงวด

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติธุรกิจหักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จ และต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจเปลี่ยนแปลงเนื่องจากความล้าสมัย เกิดความเสียหาย หรือราคาขายลดลงต่ำกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จ (กรณีสินค้าที่อยู่ระหว่างผลิต) ทั้งนี้ สินค้าคงเหลือไม่ควรแสดงยอดคงเหลือสูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับ ดังนั้น ในกรณีที่ราคาทุนสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการต้องปรับลดราคาทุนของสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

ในกรณีที่สินค้าคงเหลือมีมูลค่าลดลงต่ำกว่าราคาทุน กิจการต้องบันทึกการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับการลดราคาดังกล่าวอาจพิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ หรือพิจารณาสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือมีความเกี่ยวพันกันเข้าเป็นกลุ่ม เช่น กิจการจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง อาจพิจารณาการลดราคาของสินค้าเป็นกลุ่มปูนซีเมนต์ กลุ่มสุขภัณฑ์ เป็นต้น

5 ระเบียบปฏิบัติการภาษีอากร เกี่ยวกับราคาสินค้าคงเหลือ

ประมวลรัษฎากรได้กล่าวถึงการกำหนดราคาสินค้าคงเหลือ และการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือและราคาตลาดไว้ ในมาตรา 65 ทวิ (6) (7) (8) ดังนี้

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

มาตรา 65 ทวิ (6) วรรคแรกเป็นการกำหนดราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้นำราคาดังกล่าวเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาในรอบบัญชีถัดไป

การคำนวณราคาสินค้าคงเหลือตามมาตรา 65 ทวิ (6) เมื่อกิจการได้ถือราคาดังกล่าวเป็นราคาสินค้าคงเหลือสำหรับสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบบัญชีนั้นอีก เพราะเป็นรายจ่ายต้องห้าม เนื่องจากในการกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบบัญชี กิจการได้นำมูลค่าดังกล่าวไปคำนวณต้นทุนขายสำหรับรอบบัญชีดังกล่าวแล้ว

ราคาตลาด ได้แก่ ราคาซื้อขายสินค้าที่กิจการมีอยู่ให้กับบุคคลภายนอกที่เป็นอิสระแก่กัน โดยพิจารณาสภาพของสินค้าและอายุของสินค้าประกอบกัน เช่น สินค้าประเภทของสดที่มีราคาขึ้นลงทุกวัน แม้ราคาปัจจุบันจะมีราคาสูง แต่หากสินค้าที่กิจการมีอยู่เป็นสินค้าที่ซื้อมาหลายวัน ซึ่งโดยสภาพของสินค้านั้นเสื่อมสภาพและเน่าเสียได้ แม้จะได้มีการดูแลเป็นปรกติ การนำราคาตลาดที่มีอยู่มาใช้จึงต้องพิจารณาประกอบกับสภาพของสินค้าที่กิจการ

ครอบครองว่าเหมาะสมหรือไม่ ทั้งนี้ คำว่า “ราคาตลาด” ไม่มีการกำหนดชัดเจนว่าให้ทำอย่างไร จึงอาจมีประเด็นระหว่างกิจการและเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่ราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน

ตัวอย่างแนววินิจฉัย

แนววินิจฉัย กค 0811/01612 วันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2541: กรณีราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ ด้วย ตามข้อเท็จจริง บริษัทคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยคำนวณตามราคาตลาดที่ต่ำกว่า จึงให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ บริษัทไม่ต้องนำผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตลาดมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทแต่อย่างใด

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/11509 วันที่ 5 กรกฎาคม พ.ศ. 2537 กิจการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุน

หรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า โดยคำนวณจากความเสียหาย ล้ำสมัย เสื่อมคุณภาพ หรือราคาขายลดลง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจกรรมไม่ต้องนำผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตลาดมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัท

มาตรา 65 ทวิ (6) วรรคสอง ได้ระบุถึงการคำนวณราคาทุน โดยกำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชี (ในที่นี่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS for NPAEs) และให้ใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวโดยสม่ำเสมอ หากต้องการเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณราคาทุนต้องขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อนจึงจะสามารถดำเนินการได้

มาตรา 65 ทวิ (7) กล่าวถึงการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินราคาทุนของสินค้าคงเหลือที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ

โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ประเทศอื่นนำเข้า เพื่อป้องกันการกำหนดราคาซื้อขายระหว่างกันที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price) ทำให้กิจการที่ซื้อสินค้าจากต่างประเทศมาขายในประเทศมีกำไรต่ำ และทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเป็นในทางภาษี เรียกว่า ราคาโอน หรือ Transfer Pricing โดยกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดราคาทุนของสินค้า

มาตรา 65 ทวิ (8) กล่าวถึงหลักเกณฑ์การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่เป็นสกุลเงินต่างประเทศว่าให้คำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนของธนาคารพาณิชย์ที่กิจการใช้บริการ

ประเด็นบัญชีสินค้าคงเหลือกับภาษียังไม่จบเท่านี้ ฉบับหน้ามาต่อกันในประเด็นการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

