



บัญชี NPAEs กับภาษีสินค้าคงเหลือ ตอน การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

ดร. ศิลปวิธ ศรีจันทร์วิบูลย์ *

**ประเด็นบัญชีสินค้าคงเหลือ
กับภาษี** ในฉบับนี้ว่ากันต่อด้วยเรื่องการรับรู้
รายการที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือเป็นค่าใช้จ่าย

TFRS for NPAEs กำหนดว่าหากกิจการ
มีผลขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ
ด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ
แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ให้กิจการบันทึกลด
มูลค่าของสินค้าคงเหลือลงและรับรู้ผลขาดทุน
ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดย
แสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย

หากมีผลขาดทุนเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ
ที่เกิดจากสาเหตุอื่นและมีผลต่อทางกายภาพ
ของสินค้า เช่น สินค้าชำรุด เสียหาย สูญหาย
ถูกทำลาย เสื่อมสภาพ หมดอายุ ให้กิจการรับรู้
ผลต่างดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน
โดยแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการ
บริหาร

วิธีปฏิบัติทางภาษีอากร เกี่ยวกับการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

ประมวลรัษฎากรกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือไว้ดังนี้

● คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541

เรื่อง แนวทางปฏิบัติกรณีการทำลายของเสีย
สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่
หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก

คำสั่งกรมสรรพากรฯ ดังกล่าวเป็นการ
วางแนวทางต่อจากมาตรา 65 ทวิ (6) ที่ให้
คำนวณสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบ
ระยะเวลาบัญชีด้วยราคาทุนหรือราคาตลาด
แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า เมื่อกิจการกำหนด
ว่าจะทำลายสินค้าที่เสีย เสื่อมสภาพมีตำหนิ
เนื่องจากสิ้นเปลืองพื้นที่ในการจัดเก็บ และ
ไม่สามารถขายได้ โดยมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้
ดังนี้

“สสพพรสาส์น” ปีที่ 60 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2556

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 79/2541

เรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ
สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำการ
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้า
ที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1. ในคำสั่งนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(1) ของเสียตามปกติ หมายถึง ของเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตอย่างมี
ประสิทธิภาพภายใต้กรรมวิธีการผลิตซึ่งได้มีการกำหนดอัตราของเสียที่ถือว่าเป็นอัตราปกติ
ของกรรมวิธีการผลิต

(2) ของเสียเกินปกติ หมายถึง ของเสียที่เกิดขึ้นมากกว่าอัตราปกติที่ได้กำหนดไว้ใน
กระบวนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ

(3) เศษซาก หมายถึง เศษวัตถุที่เกิดจากกระบวนการผลิตบางประเภท ซึ่งมีมูลค่า
กลับคืนที่อาจวัดได้แต่มีจำนวนน้อย

ข้อ 2. การพิจารณาต้นทุนหรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผลิตภัณฑ์
หน่วยที่ดีให้ถือว่าต้นทุนของของเสียตามปกติที่เกิดขึ้นจากกระบวนการผลิตเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุน
ของผลิตภัณฑ์หน่วยที่ดีด้วย

ข้อ 3. การลงรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับของเสียเกินปกติ
ที่เกิดขึ้นจากกระบวนการผลิต สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่หมดสมัยนิยม
สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะตัดต้นทุนดังกล่าวเป็น
รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ทำलयนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ถือปฏิบัติ
ตามวิธีการเกี่ยวกับการทำลายของเสียสินค้า และเศษซากที่การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
กำหนด และให้เชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลายหรือจัดทำรายงานการทำลายให้ผู้สอบ-
บัญชีรับทราบ ทั้งนี้ ให้ผู้สอบบัญชีรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแนบบดูลไว้ด้วย

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่มีการนำเข้าวัตถุดิบจากต่างประเทศมาใช้ในการผลิตเพื่อส่งออกการควบคุมปริมาณวัตถุดิบนำเข้า ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนนั้น ในการทำลายวัตถุดิบให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด และให้เชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลาย หรือจัดทำรายงานการทำลายให้ผู้สอบบัญชีรับทราบ ทั้งนี้ ให้ผู้สอบบัญชีรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแนบบดูลไว้ด้วย สำหรับการทำลายสินค้าอื่นนอกจากวัตถุดิบดังกล่าวข้างต้น ให้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตาม (3)

(3) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น

(3.1) การทำลายของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากที่โดยสภาพไม่สามารถเก็บรักษาไว้ได้ เช่น ผลิตภัณฑ์อาหาร เวชภัณฑ์ เคมีภัณฑ์ เป็นต้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังนี้

(ก) ต้องมีการตรวจสอบสภาพสินค้าดังกล่าวว่า เสียหายตามเงื่อนไขที่แต่ละกิจการได้กำหนดไว้หรือไม่ และต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าเสียหายตามเงื่อนไขที่กำหนดดังกล่าว กรณีสินค้าที่ได้รับคืน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องมีเอกสารหลักฐานการรับคืนสินค้า ซึ่งระบุรายละเอียดของสินค้าที่รับคืน เช่น วันเดือนปี ที่รับคืน ปริมาณสินค้า ชนิดสินค้า หรือรหัสสินค้า สาเหตุที่รับคืนสินค้า เลขที่อ้างอิงของการสั่งซื้อสินค้าที่รับคืนนั้น และให้มีการลงลายมือชื่อของลูกค้ายกเลิกสินค้าพนักงานที่รับคืนสินค้าด้วย เมื่อมีการนำสินค้าที่รับคืนมาเก็บไว้เพื่อรอทำลาย ให้พนักงานฝ่ายคลังสินค้าที่เก็บรักษาสินค้าเสียหายตรวจนับและลงลายมือชื่อกำกับไว้ พร้อมทั้งแจ้งให้ฝ่ายบัญชีทราบด้วย

(ข) เมื่อได้รับอนุมัติให้ทำลายของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากจากผู้มีอำนาจอนุมัติให้ทำลายแล้ว ให้มีบุคคลอย่างน้อยประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้า ฝ่ายบัญชี ฝ่ายขาย หรือฝ่ายตรวจสอบ (ถ้ามี) ร่วมสังเกตการณ์ และลงลายมือชื่อเป็นพยานในการทำลายเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี พร้อมทั้งให้เชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลาย ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่จำเป็นต้องแจ้งให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรร่วมเป็นพยานในการทำลายก็ได้

(3.2) การทำลายของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากที่โดยสภาพสามารถเก็บรักษาและรอการทำลายพร้อมกันได้เมื่อมีปริมาณที่เหมาะสม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้อง

ปฏิบัติให้เป็นไปตาม (3.1) และให้แจ้งการทำลายให้สรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัด หรือสรรพากรจังหวัด (สาขา) ในท้องที่ที่รับผิดชอบทราบล่วงหน้าเป็นเวลา 30 วันก่อนวันทำลาย ซึ่งสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัด หรือสรรพากรจังหวัด (สาขา) อาจส่งเจ้าหน้าที่ไปดูการทำลายด้วยก็ได้ตามความเหมาะสมแล้วแต่กรณี

การทำลายสินค้าและวัตถุดิบตามคำสั่งกรมสรรพากรฯ ข้างต้น เมื่อกิจการนำไปปฏิบัติแล้วจะสามารถนำมูลค่าต้นทุนของสินค้าที่เหลืออยู่มาเป็นค่าใช้จ่ายได้และไม่ถือเป็นการขายได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

สินค้าที่นำมาทำลายเนื่องจากเป็นของเสียสินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซากกรมสรรพากรแยกเป็นของเสียปรกติ ภายใต้

กระบวนการผลิตที่มีประสิทธิภาพ ระบายหรือต้นทุน **ของเสียปรกติจะถูกรวมคำนวณในราคาทุนของสินค้าหน่วยดี** จึงไม่ต้องลงเป็นค่าใช้จ่ายอีก และ**ของเสียเกินปรกติจากการผลิตที่ไม่ได้มาตรฐานกิจการจะตัดเป็นรายจ่ายทางภาษีได้** ในรอบบัญชีที่มีการทำลายของเสียฯ ดังกล่าว ถ้ายังไม่ทำลายจะถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม นั่นคือ กิจการต้องบวกกลับในกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีเงินได้

ตัวอย่าง

บริษัท ถนนชนมมอบ จำกัด มีสูตรการผลิตขนมทองม้วน จำนวน 100 กล่อง ดังนี้

รายการ	หน่วย	จำนวนที่ใช้	ราคา	ต้นทุนการผลิตปรกติ	ต้นทุนการผลิตจริง
วัตถุดิบ	กิโลกรัม	100	100	10,000	12,000
ค่าแรง	ชั่วโมง	8	50	400	450
ค่าใช้จ่ายการผลิต	บาท/ชั่วโมงค่าแรง	8	4	32	36

สมมติให้ราคาต่อหน่วยของวัตถุดิบไม่เปลี่ยนแปลง บริษัท ถนนชนมมอบ มีของเสียเกินปรกติจำนวน 2,000 บาท มูลค่าส่วนนี้จะถือเป็นรายจ่ายในการบริหาร ไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้า กรมสรรพากรให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่กิจการทำลาย ถ้ารอบบัญชีที่ลงเป็นค่าใช้จ่ายแต่ยังไม่ทำลาย กิจการต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิ

● มาตรา 65 ตรี (12) เรื่องผลเสียหายที่อาจได้กลับคืน เกิดขึ้นในกรณีที่สินค้าหรือทรัพย์สินอื่นของกิจการเกิดเสียหาย สูญหาย โดยทั่วไปหากสินค้าหรือทรัพย์สินสูญหาย กิจการต้องดำเนินการแจ้งความไว้เป็นหลักฐานและมาพิจารณาต่อว่าผลเสียหายดังกล่าวสามารถเรียกร้องจากบุคคลหรือนิติบุคคลได้หรือไม่ เช่น หากทรัพย์สินถูกพนักงานยกยอก สามารถตามกลับมาได้หรือไม่ หรือสินค้าที่เสียหายมีการทำประกันกับบริษัทประกันภัยหรือไม่ หากไม่สามารถเรียกร้องค่าเสียหายได้ ถือว่าเป็นผลเสียหายที่ไม่อาจได้กลับคืน สามารถลงเป็นค่าใช้จ่ายได้ในรอบบัญชีที่เกิดความเสียหายไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๖ การลงเป็นค่าใช้จ่ายให้ลงในรอบบัญชีที่ความเสียหายเกิด หากไม่สามารถลงค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีนั้น ต้องพิจารณาสาเหตุเช่น หากอยู่ระหว่างฟ้องร้องข้ามปีมาทราบผลในรอบบัญชีถัดมา อาจลงเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่ทราบก็ได้ (เทียบเคียงแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/5209 ลงวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2529)¹ นอกจากนี้ สินค้าที่สูญหายถือเป็นรายการสินค้าขาดจากบัญชีตามมาตรา 77/1 (8) (จ) ถือเป็นการขาย กิจการต้องเสียภาษีขาย โดยใช้ราคาตลาดในการคำนวณ

ภาษีขาย ทั้งนี้ กิจการไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีให้คำนวณเพียงยอดภาษีเพื่อนำส่งภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่บันทึกสินค้าสูญหาย หากต่อมาสินค้าที่เสียหายหรือสูญหาย ซึ่งได้บันทึกเป็นรายจ่ายแล้วได้รับชดเชยกลับคืน กิจการต้องนำมาบันทึกเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบบัญชีที่ได้รับคืน

ข้อสังเกต ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลประมวลรัษฎากรอนุญาตให้ลงผลเสียหายที่ไม่อาจได้รับกลับคืน เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถือเป็นการขายและนำส่งภาษีขาย ผลคือยอดขายตามที่ปรากฏในแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และแบบภาษีเงินได้แตกต่างกัน ผู้อ่านต้องพิจารณาอย่างระมัดระวังระหว่างวิธีปฏิบัติสำหรับฐานรายได้ตามแบบภาษีทั้งสองประเภท และควรจัดทำรายงานการกระทบยอดรายได้ ระหว่างแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 และแบบ ภ.ง.ด.50 โดยทำกระทบยอดเป็นรายเดือน (ส่วนของรายได้จากแบบ ภ.ง.ด.50 สามารถใช้จากบัญชีรายได้ในงบทดลองรายเดือนของกิจการ)

ฉบับหน้ามาติดตามประเด็นสำคัญทางบัญชีและภาษีเกี่ยวกับเงินลงทุน



¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ (2546) ภาษีสรรพากร หน้า 2 - 144