



## บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน ค่าเสื่อมราคา



ดร. ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร \*

**ค่าเสื่อมราคา** หมายถึง การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่ได้ประมาณไว้ เนื่องจากกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้นในหลายรอบระยะเวลาบัญชี

### **ก** ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์

ในการคิดค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ TFRS for NPAEs มีข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 137-138 ดังนี้

137. กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญ แยกต่างหากจากกัน

138. มูลค่าเสื่อมสภาพของรายการ

อาคารและอุปกรณ์ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น กิจการต้องไม่คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่มีอายุให้ประโยชน์ไม่จำกัด เช่น ที่ดิน เป็นต้น

จากข้อกำหนดข้างต้น กิจการจำเป็นต้องพิจารณาว่ารายการอาคารและอุปกรณ์ของกิจการนั้นมีส่วนประกอบใดที่มีมูลค่าสูงจนมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ารวมของอาคารและอุปกรณ์รายการนั้นๆ หรือไม่ จากนั้นให้พิจารณาต่อว่าส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญนั้นมีอายุการ

“สสพจนสาร” ปีที่ 60 ฉบับที่ 10 ตุลาคม 2556

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ให้ประโยชน์ รูปแบบการเสื่อมค่า แตกต่างจาก ส่วนประกอบอื่นหรือไม่ หากใช่ ให้กิจการ ประมาณอายุการให้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือ ของส่วนประกอบนั้นแยกต่างหากจากส่วน ประกอบอื่นแล้วเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคา อายุ การให้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือที่เหมาะสมกับ ส่วนประกอบดังกล่าวในการคิดค่าเสื่อมราคา เฉพาะส่วนประกอบนั้น แยกต่างหากจากส่วน ประกอบอื่น

ตัวอย่างเช่น กรณีของอาคารที่มีส่วน ประกอบที่เป็นลิฟท์ ระบบไฟฟ้าที่ให้แสงสว่าง ระบบแอร์ ซึ่งส่วนประกอบดังกล่าวมักมีมูลค่า ที่มียุขสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่าอาคารโดยรวม ดังนั้น กิจการอาจกำหนดมูลค่าคงเหลือ อายุ การให้ประโยชน์ที่เฉพาะเจาะจงสำหรับส่วนที่ เป็นลิฟท์ ระบบไฟฟ้าที่ให้แสงสว่าง ระบบแอร์ แล้วคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหากจากอาคารโดย รวม เนื่องจากอาคารโดยรวมอาจมีอายุการให้ ประโยชน์ที่ยาวนานกว่าส่วนประกอบทั้งสาม ดังกล่าว เป็นต้น

## 5 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ของอาคารและอุปกรณ์

TFRS for NPAEs ได้กำหนดวิธีการคิด ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ในย่อหน้าที่

145-147 ดังนี้

145. กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิด ค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมรูปแบบของ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการ คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

146. กิจการต้องทบทวนวิธีการคิด ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่า ลักษณะ รูปแบบของ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับใน อนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป อย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธี การคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะ รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ เปลี่ยนแปลงไปโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันที เป็นต้นไป

147. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลาย วิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต เป็นต้น วิธีเส้นตรงมี ผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอด อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์หากมูลค่า คงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่เปลี่ยนแปลง วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อม ราคาลดลงตลอดอายุการให้ประโยชน์ของ สินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้

ค่าเสื่อมราคาขึ้นอยู่กับประโยชน์หรือ  
ผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

การคิดค่าเสื่อมราคาต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าตามบัญชีภายหลังค่าเพื่อการลดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่กำหนดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่นั้น

จากข้อกำหนดข้างต้น จะเห็นได้ว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้มีข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงว่ากิจการต้องใช้วิธีใดในการคิดค่าเสื่อมราคา แต่ได้ให้หลักการไว้ว่าให้กิจการพิจารณาเลือกวิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่สามารถปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น ซึ่งวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่กิจการเลือกใช้อาจเป็นวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต หรือวิธีอื่นๆ ก็ได้ ตราบเท่าที่วิธีการดังกล่าวสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากกิจการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว และในลำดับต่อไปนี้จะแสดงวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาทั้ง 3 วิธี ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

## 1. วิธีเส้นตรง (Straight-Line Method: SL)

การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้มีข้อสมมติว่าสินทรัพย์จะเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลา และการเสื่อมสภาพมีอัตราคงที่ กิจการจึงคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเดียวกันทุกปี เนื่องจากสมมติว่าสินทรัพย์นั้นมีการเสื่อมสภาพเท่าๆ กันทุกปี ค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนคงที่ การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายและสะดวก แต่จะให้ผลที่ถูกต้องเหมาะสมก็ต่อเมื่อมีสถานการณ์ต่อไปนี้

- ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษามีจำนวนเท่ากันตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- สินทรัพย์ใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่ากันตลอดอายุการให้ประโยชน์
- มีการใช้สินทรัพย์เพื่อก่อให้เกิดรายได้ที่เท่ากันทุกปี
- สามารถคาดคะเนเกี่ยวกับการประมาณการในเรื่องต่างๆ รวมทั้งการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ได้ค่อนข้างแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล

## 2. วิธียอดคงเหลือลดลง (Diminishing Method)

วิธียอดคงเหลือลดลงมี 3 วิธี คือ

**2.1) วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-year digits Method: SYD)**

วิธีนี้ถือว่าประโยชน์ที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์เป็นส่วนกลับกับลำดับปีที่ใช้ เช่น หากสินทรัพย์มีอายุการให้ประโยชน์ 5 ปี ประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ 1 จะเป็น 5 เท่าของประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ 5 ดังนั้น กิจการจึงคิดค่าเสื่อมราคาของปีที่หนึ่ง 5 ส่วน และปีต่อไปลดน้อยลงตามลำดับ ค่าเสื่อมราคาสำหรั้งวดคำนวณโดยนำอัตราค่าเสื่อมราคาคูณกับราคาทุนของสินทรัพย์

**2.2) วิธีอัตราคงที่ของราคาตามบัญชีที่ลดลง (The Constant Percentage of Declining-book-value Method)**

วิธีนี้จะคำนวณหาอัตราค่าเสื่อมราคาคงที่ แล้วนำอัตรานี้คูณกับราคาตามบัญชี ณ วันต้นงวดบัญชี เพื่อให้ได้ค่าเสื่อมราคาประจำปี

**2.3) วิธียอดลดลงทวีคูณ (Double-Declining Balance Method: DDB)**

วิธีนี้ใช้อัตราค่าเสื่อมราคาเป็นสองเท่าของอัตราเส้นตรง และใช้อัตราค่าเสื่อมราคาคำนวณมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดบัญชี วิธีนี้ถือว่ามูลค่าคงเหลือจะเหลือเท่ากับมูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

**3. วิธีจำนวนผลผลิต (Productive Output Method)**

การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้มีข้อสมมติว่า ค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนผันแปรไม่ใช่ต้นทุนคงที่ และมูลค่าของสินทรัพย์จะลดลงเนื่องจากการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ไม่ใช่ลดลงเนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านไป

ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ เช่น ท่อถ่านหินในเหมืองแร่ซึ่งเสื่อมสภาพเมื่อมีการถลุงแร่ หรือเครื่องจักรในโรงงานซึ่งเสื่อมสภาพเมื่อมีการใช้งาน เครื่องถ่ายเอกสารซึ่งเสื่อมสภาพตามปริมาณการใช้งาน

วิธีคิดค่าเสื่อมราคาในจำนวนเปลี่ยนแปลงและอัตราคงที่ ได้แก่

- วิธีชั่วโมงทำงาน (Services Hours Method)
- วิธีจำนวนหน่วยของสินค้าที่ผลิต (Unit of Production Method)

กิจการจะบันทึกค่าเสื่อมราคาโดยนำอัตราค่าเสื่อมราคาคูณด้วยจำนวนชั่วโมงการทำงานหรือจำนวนผลผลิตในงวดนั้น

ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละปีตามวิธีนี้จะไม่เท่ากัน ซึ่งจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับจำนวนชั่วโมงการทำงานหรือจำนวนผลผลิตในแต่ละ

ละงวด วิธีนี้จึงเหมาะสมกับสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งานมากกว่าการเสื่อมสภาพเนื่องจากความล้าสมัย วิธีนี้ยังเป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่สอดคล้องกับเกณฑ์การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Concept) มากที่สุด แต่ข้อจำกัดของการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ มีดังนี้

- กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณจำนวนผลผลิตหรือประมาณจำนวนชั่วโมงประมาณการดังกล่าวอาจมีความไม่แน่นอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินทรัพย์ที่มีอายุการให้ประโยชน์ยาวนาน
- วิธีนี้ไม่ได้คำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาที่เพิ่มขึ้น และประสิทธิภาพการทำงานที่ลดลง หรือรายได้ที่ลดลง
- วิธีนี้อาจมีความไม่แน่นอนในประสิทธิภาพการใช้งานของสินทรัพย์ ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากความล้าสมัย

## **สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน** **ที่ถือไว้เพื่อขาย**

TFRS for NPAEs มีข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายในย่อหน้าที่ 148 ดังนี้

148. กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย หากกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้เพื่อขายโดยพิจารณาจากการที่มูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขายมิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้น

กิจการต้องแสดงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอการขายด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์นั้นเลิกใช้งาน โดยแสดงไว้เป็นรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย” ทั้งนี้ เมื่อกิจการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายแล้ว ให้กิจการแสดงรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายไว้ในงบแสดงฐานะการเงินโดยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ตลอดจนให้กิจการแสดงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายไว้ด้วยมูลค่าตามบัญชีหรือราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า หากราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีให้กิจการรับรู้ผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุน สำหรับราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธินั้น ให้คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมสุทธิจากต้นทุนในการขาย

กิจการไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และหากกิจการสามารถขายสินทรัพย์รายการดังกล่าวได้ ให้กิจการตัดรายการดังกล่าวออกจากบัญชี พร้อมกับรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าว

## **5** วิธีปฏิบัติทางภาษีอากร เกี่ยวกับการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาอาคาร และ อุปกรณ์

ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ได้แก่ มาตรา 65 ทวิ (2) พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527 ป. 58/2538 และ ป.79/2541

มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(2) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 กำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเพื่อคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ โดยให้ใช้วิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไปและอัตราที่จะหักโดยสม่ำเสมอ หากต้องการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีหรืออัตราที่จะหัก ต้องได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจจากอธิบดี และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบบัญชีที่ได้รับอนุมัติ (มาตรา 3)

ประมวลรัษฎากรให้ใช้วิธีการหักค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปสำหรับทรัพย์สินทุกประเภท แต่มีข้อกำหนดให้จำนวนปีในการคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่าจำนวนปีที่คำนวณย้อนกลับ จากตารางค่าเสื่อมราคาของพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ให้คำนวณเป็นวัน คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527) ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527) ดังนี้

## ตารางอัตราค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527

(1) อาคาร	
อาคารถาวร	ร้อยละ 5
อาคารชั่วคราว	ร้อยละ 100
(2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	ร้อยละ 5
(3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า	
● กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้อย่างต่อเนื่องไป	ร้อยละ 10
● กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน	ร้อยละ 100 ทหารด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน
(4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธีสูตร กุ๊ตวิล เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ประกอบกิจการตามใบอนุญาต ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น	
● กรณีไม่จำกัดอายุการใช้	ร้อยละ 10
● กรณีจำกัดอายุการใช้	ร้อยละ 100 ทหารด้วยจำนวนปีอายุการใช้
(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้า	ร้อยละ 20

พบกันฉบับหน้ากับประเด็น NPAEs บัญชีเงินลงทุนกับภาษี

