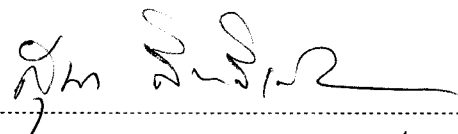
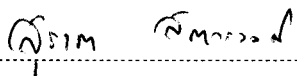


หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ ผลกระทบของค่าเสื่อมราคาต่อการบริหารต้นทุนการผลิตใน
วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร
กรณีศึกษา การผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร
ชื่อและนามสกุล นายคณิศ รังสีพราหมณกุล
แขนงวิชา บริหารธุรกิจ
สาขาวิชา วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์สุภา สิทธีเลิศประสิทธิ์

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระได้ให้ความเห็นชอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ
ฉบับนี้แล้ว


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ สุภา สิทธีเลิศประสิทธิ์)


..... กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ สุชาดา สถาวรวงศ์)

คณะกรรมการบัณฑิตศึกษา ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ อนุมัติให้รับการศึกษา
ค้นคว้าอิสระฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
แขนงวิชาบริหารธุรกิจ สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช


.....
(รองศาสตราจารย์ ดร.รังสรรค์ ประเสริฐศรี)

ประธานกรรมการประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ

วันที่ 4 เดือน มกราคม พ.ศ. 2551

ชื่อการศึกษา **ค่าน้ำอึสระ** ผลกระทบของค่าเสื่อมราคาต่อการบริหารต้นทุนการผลิตในวิสาหกิจ
ขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร กรณีศึกษา การผลิต
กระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

ผู้ศึกษา นายคณศ รั้งสิพราหมณกุล **ปริญญา** บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต (บริหารธุรกิจ)

อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์สุภา สิริทธิเลิศประสิทธิ์ **ปีการศึกษา** 2550

บทคัดย่อ

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยซึ่งมีจำนวนกว่าร้อยละ 90 ของธุรกิจทั้งหมดของประเทศ ส่วนใหญ่ประสบปัญหาเนื่องจากขาดความรู้ด้านการบริหารจัดการที่เป็นระบบ การกำหนดการตัดสินใจลงทุนและนโยบายค่าเสื่อมราคาเป็นส่วนหนึ่งของการจัดทำแผนธุรกิจที่ผู้ประกอบการ SMEs ต้องนำมาพิจารณาเนื่องจากส่งผลกระทบต่อผลการพิจารณาระยะเวลาการคืนทุน การจัดหาแหล่งเงินทุน และอัตราผลตอบแทนเงินลงทุนที่คาดว่าจะได้รับจากการลงทุนแล้ว ยังมีผลกระทบเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่กิจการต้องเสียให้แก่รัฐอีกด้วย

วัตถุประสงค์ของการศึกษาเกี่ยวกับองค์ประกอบของค่าเสื่อมราคาไว้ 3 ประการ คือ (1) เพื่อศึกษาวิธีการกำหนดค่าเสื่อมราคาของ SMEs (2) การรับรู้ราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และ (3) การประมาณการอายุการใช้ของ อาคารและอุปกรณ์ การศึกษาทำโดยนำข้อมูลทุติยภูมิจากงบการเงินปี 2548 ซึ่งผู้ประกอบการที่มีขนาดของทุนที่ชำระแล้วและมูลค่าสินทรัพย์รวมไม่เกิน 5.0 ล้านบาท และ 200.0 ล้านบาทตามลำดับในเขตกรุงเทพฯ นำส่งต่อกรมพัฒนาธุรกิจกระทรวงพาณิชย์ มาทำการจัดกลุ่มข้อมูลและประมวลผลเพื่อหาค่าความสัมพันธ์ระหว่างกัน

ผลการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการ SMEs ทั้งหมดเลือกใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง ซึ่งส่วนใหญ่ระบุระยะเวลาในการคำนวณค่าเสื่อมราคาในระยะเวลา 5 ปี และไม่มีรายใดเลยที่ระบุถึงการรวมดอกเบี้ยในการจัดหาอาคารและอุปกรณ์เป็นราคาทุน และมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวดบัญชีในปี 2548 รวมเท่ากับร้อยละ 31.5 ของมูลค่าสินทรัพย์รวม ผู้ประกอบ SMEs ควรพิจารณานำอายุการใช้งานมาเป็นเกณฑ์ในการกำหนดระยะเวลาในการคำนวณค่าเสื่อมราคาเพื่อให้การกระจายการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและการแสดงผลประกอบการสะท้อนภาพที่ถูกต้องเพิ่มขึ้นด้วย

คำสำคัญ ผู้ประกอบการ SMEs ค่าเสื่อมราคา การผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระในครั้งนี้ สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาเป็นอย่างยิ่งจากท่าน รองศาสตราจารย์ สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ อาจารย์ประจำสาขาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัย ธรรมิกราชที่ได้กรุณาสละเวลาให้คำปรึกษา คำแนะนำและติดตามการทำการศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ ด้วยความใกล้ชิดตลอดมา

นอกจากนี้ ต้องขอขอบพระคุณคณาจารย์สาขาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัย ธรรมิกราชทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ทั้งเชิงวิชาการและเชิงประสบการณ์ทำให้ผู้ทำการศึกษาค้นคว้าอิสระสามารถนำความรู้ที่ได้รับมานำมาบูรณาการกระทั่งผลงานในครั้งนี้เกิดสัมฤทธิ์ผลได้อย่างเป็น รูปธรรม พร้อมขอขอบพระคุณ บิดา มารดา คณาจารย์ท่านอื่นๆ ได้ถ่ายทอดความปัญญาและความรู้ ใดๆ เพื่อนักศึกษา และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่สนับสนุน ช่วยเหลือ และให้กำลังใจตลอดมา

กณศ รังสิพราหมณกุล

พฤศจิกายน 2550

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญตาราง	ช
สารบัญภาพ	ฉ
บทที่ 1 บทนำ	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
กรอบความคิดทางทฤษฎี	3
ขอบเขตการศึกษา	3
ข้อจำกัดของการศึกษา	4
คำนิยามศัพท์เฉพาะ	5
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
บทที่ 2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	7
แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	7
กระบวนการผลิตกระดาษ	14
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	17
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย	18
แหล่งข้อมูล	18
ประชากร	18
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	19
การเก็บรวบรวมข้อมูล	19
การวิเคราะห์ข้อมูล	20
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	21
การแบ่งกลุ่มอัตรภาคชั้นของประชากร	21
การจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงิน	21
มูลค่าสินทรัพย์รวม ยอดขาย และกำไรสุทธิ	22
มูลค่าการลงทุน และสัดส่วนของมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม	23

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
มูลค่าสุทธิเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนการผลิต	23
ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุดและค่าต่ำสุด	24
ข้อมูลอื่นๆ	25
บทที่ 5 สรุปการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	26
สรุปการศึกษา	26
อภิปรายผล	26
ข้อเสนอแนะ	27
บรรณานุกรม	28
ภาคผนวก	30
ก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและอัตราการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2547	31
ประวัติผู้ศึกษา	36

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 4.1	จำนวนผู้ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร 1
ตารางที่ 4.2	รายชื่อบริษัทจำกัด และสินค้า / บริการที่ผลิตของประชากร 4
ตารางที่ 4.3	การคำนวณค่าเสื่อมราคาเปรียบเทียบตามวิธีที่ 3.5.2 -3.5.3 14
ตารางที่ 4.4	การจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงิน (จำนวนราย) 21
ตารางที่ 4.5	มูลค่าสินทรัพย์รวม ยอดขายและกำไรสุทธิ 22
ตารางที่ 4.6	มูลค่าการลงทุน และอัตราส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม 23
ตารางที่ 4.7	มูลค่าสุทธิเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนการผลิต 24
ตารางที่ 4.8	ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุดและค่าต่ำสุดแยกตามขนาดทุนที่ชำระแล้ว 24

ณ

สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 4.1 ภาพที่ 1.1 กรอบความคิดทางทฤษฎี.....	3

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
มูลค่าสุทธิเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนการผลิต	23
ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุดและค่าต่ำสุด	24
ข้อมูลอื่นๆ	25
บทที่ 5 สรุปการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	26
สรุปการศึกษา	26
อภิปรายผล	26
ข้อเสนอแนะ	27
บรรณานุกรม	28
ภาคผนวก	30
ก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและอัตราหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2547	31
ประวัติผู้ศึกษา	36

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 4.1 จำนวนผู้ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร	1
ตารางที่ 4.2 รายชื่อบริษัทจำกัด และสินค้า / บริการที่ผลิตของประชากร	4
ตารางที่ 4.3 การคำนวณค่าเสื่อมราคาเปรียบเทียบตามวิธีที่ 3.5.2 -3.5.3	14
ตารางที่ 4.4 การจัดทํางบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงิน (จำนวนราย)	21
ตารางที่ 4.5 มูลค่าสินทรัพย์รวม ยอดขายและกำไรสุทธิ	22
ตารางที่ 4.6 มูลค่าการลงทุน และอัตราส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม	23
ตารางที่ 4.7 มูลค่าสุทธิเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนการผลิต	24
ตารางที่ 4.8 ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุดและค่าต่ำสุดแยกตามขนาดทุนที่ชำระแล้ว	24

ฉ

สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 4.1 ภาพที่ 1.1 กรอบความคิดทางทฤษฎี.....	3

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprise หรือ SMEs) ของไทยซึ่งมีจำนวนกว่าร้อยละ 90 ของธุรกิจทั้งหมดของประเทศได้ให้ความสำคัญน้อยมากในการจัดทำแผนธุรกิจที่เป็นมาตรฐานสากล จึงไม่แปลกอะไรที่มักจะเห็นธุรกิจ SMEs ต้องล้มสลายอย่างรวดเร็วและถูกองค์การต่างชาติเข้าครอบครองมากขึ้นตามลำดับ ในบริบทการค้าโลกาภิวัตน์ผู้ที่เข้มแข็งกว่าเท่านั้นที่จะอยู่รอด ผู้ที่อ่อนแอกว่าย่อมล้มสลายเป็นธรรมดา (ศ.ดร.ฐาปนา บุญหุ้ม : คำนำ : 2550) ซึ่งรัฐบาลโดยกระทรวงพาณิชย์ และสถาบันการศึกษาต่างเล็งเห็นความสำคัญของปัญหาที่ผู้ประกอบการ SMEs ประสบได้แก่การขาดความรู้ด้านการบริหารจัดการ สำหรับปัญหาด้านการเงินนั้นรัฐบาลได้จัดตั้งธนาคารเพื่อการพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และสถาบันพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (มติคณะรัฐมนตรี : 5 เมษายน 2542) เพื่อแก้ไขปัญหาข้างต้น

จากฐานข้อมูลกรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ พบว่าจำนวนนิติบุคคลผู้ประกอบการการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรในเขตกรุงเทพมหานคร ระหว่างปี พ.ศ. 2548 จำนวนทั้งสิ้น 44 รายคิดเป็นร้อยละ 45.8 ของจำนวนผู้ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรทั่วประเทศ ในจำนวนนี้เป็นผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วและสินทรัพย์รวมไม่เกิน 5.0 ล้านบาท และ 200.0 ล้านบาทตามลำดับ จำนวน 10 ราย หรือคิดเป็นร้อยละ 22.7 ของจำนวนผู้ประกอบการประเภท, ชนิด และช่วงเวลาเดียวกันในเขตกรุงเทพมหานคร

เงื่อนไขที่กำหนด ไม่เกิน (ล้านบาท)	ทั่วประเทศ ราย (ก)	กรุงเทพฯ ราย (ข)	ร้อยละ (ข / ก)
1 ทุนที่ชำระแล้ว \leq 5.0 และสินทรัพย์รวม \leq 200.0	68	10	14.7
2 ไม่กำหนดเงื่อนไข คิดเป็นร้อยละ (1 / 2)	96	44	45.8

ตารางที่ 1.1 จำนวนผู้ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

การผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรเป็นส่วนหนึ่งในการจัดทำบรรจุภัณฑ์ และ/หรือพิมพ์ป้ายสื่อข้อความให้กลุ่มเป้าหมายทราบคุณสมบัติหรือสิ่งที่เจ้าของผลิตภัณฑ์ต้องการ และกระตุ้นให้เกิดการบริโภค ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการสร้างมูลค่าเพิ่ม ดังเช่นการ ออกแบบภาชนะบรรจุให้เป็นที่ดึงดูดความสนใจของสินค้าประเภทของฝากจากประเทศญี่ปุ่นซึ่ง เน้นการออกแบบบรรจุภัณฑ์เพื่อกระตุ้นการตัดสินใจในการซื้อ แม้ว่าตัวสินค้าเองบางครั้งอาจ ไม่ได้พิจารณาถึงความคุ้มค่าของตัวสินค้า เช่นเดียวกันผู้ประกอบการ SMEs ของประเทศไทย บางส่วนก็ได้ให้ความสำคัญในประเด็นดังกล่าวเพิ่มขึ้นเช่นกัน ดังนั้น SMEs ผู้ผลิตกระดาษและ กระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรจึงมีส่วนช่วยในการส่งเสริมผู้ประกอบการผลิตในด้านการจัดทำบรรจุ ภัณฑ์และสื่อที่มีต้นทุนต่ำแต่สามารถเข้าถึงกลุ่มเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในการนี้ SMEs ผู้ผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรจำเป็นต้องพิจารณาความคุ้มค่าของการลงทุน และการกระจายเงินลงทุนเป็นค่าใช้จ่ายหรือค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ จากการลงทุนนั้น โดยก่อให้เกิดความประหยัดสูงสุด และเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย

การกำหนดการตัดสินใจลงทุนและนโยบายค่าเสื่อมราคาเป็นส่วนหนึ่งของการจัดทำ แผนธุรกิจที่ผู้ประกอบการ SMEs ต้องนำมาพิจารณาเนื่องจากส่งผลกระทบต่อการศึกษา ระยะเวลาการคืนทุน การจัดหาแหล่งเงินทุน และอัตราผลตอบแทนเงินลงทุนที่คาดว่าจะได้รับจาก การลงทุนแล้ว ยังมีผลกระทบเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่กิจการต้องเสียให้แก่อีกด้วย สำหรับการศึกษา ผลกระทบจากค่าเสื่อมราคากับการบริหารต้นทุนการผลิตในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใน เขตกรุงเทพฯ กรณีศึกษา การผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร นั้น ทำขึ้นเนื่องจาก กรุงเทพฯเป็นพื้นที่ซึ่งได้รับผลกระทบจากเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยีการผลิตอย่างรวดเร็ว และมี โอกาสเข้าถึงคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดทำแผนธุรกิจโดยง่าย

2. วัตถุประสงค์การศึกษา

ผู้ศึกษาได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการศึกษาเกี่ยวกับองค์ประกอบของค่าเสื่อมราคาไว้ 3 ประการ ดังนี้

2.1 เพื่อศึกษาวิธีการกำหนดค่าเสื่อมราคาของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใน กรุงเทพมหานคร ที่ผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

2.2 เพื่อศึกษาการรับรู้ราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

2.3 เพื่อศึกษาการประมาณการอายุการใช้ของ อาคารและอุปกรณ์ ของวิสาหกิจขนาด กลางและขนาดย่อมในกรุงเทพมหานคร ที่ผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

2.4 เพื่อศึกษาอัตราส่วนของค่าเสื่อมราคาต่อต้นทุนการผลิตของของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในกรุงเทพมหานคร ที่ผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

3. กรอบแนวคิดทางทฤษฎี

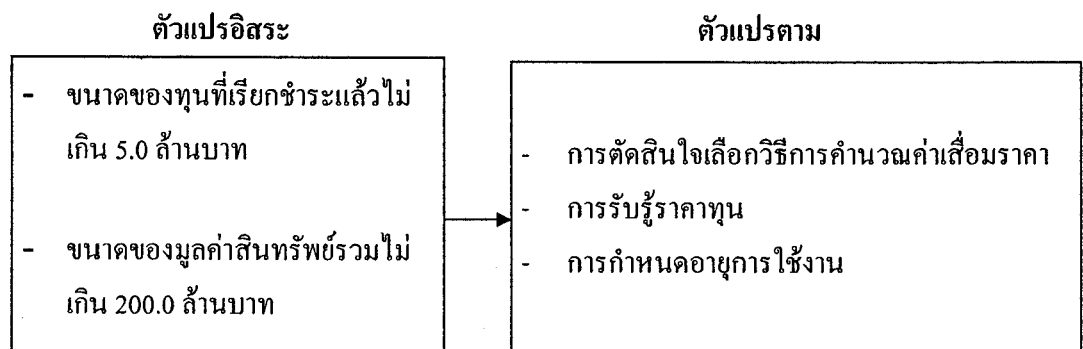
จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง พิจารณาได้ว่าตัวแปรซึ่งเป็นมูลเหตุที่มีต่อการตัดสินใจเลือกวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา การรับรู้ราคาทุน และการกำหนดอายุการใช้งาน แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

3.1 ตัวแปรอิสระ จำแนกแยกตามอัตราภาษี ประกอบด้วย

3.1.1 ขนาดของทุนที่เรียกชำระแล้วของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในกรุงเทพมหานคร ที่ผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

3.1.2 ขนาดของมูลค่าสินทรัพย์รวมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในกรุงเทพมหานคร ที่ผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร

3.2 ตัวแปรตาม คือ การตัดสินใจเลือกวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา การรับรู้ราคาทุนของอาคารและอุปกรณ์ และการกำหนดอายุการใช้งาน



ภาพที่ 1.1 กรอบความคิดทางทฤษฎี

4. ขอบเขตของการศึกษา

ผู้ศึกษาทำการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิของประชากรผู้ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรในเขตกรุงเทพ ซึ่งเป็นนิติบุคคลและนำส่งงบการเงินของตนแก่กรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ ทั้ง 10 ราย เพื่อหาความสัมพันธ์ของข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบการคำนวณค่าเสื่อมราคา และอัตราส่วนของค่าเสื่อมราคาที่มีผลต่อต้นทุนการผลิต แยกเป็น

- 4.1 การรับรู้มูลค่าของเงินลงทุนในที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
- 4.2 การกำหนดอายุการใช้งานของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
- 4.3 วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา
- 4.4 ค่าเฉลี่ยอัตราส่วนค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ต่อต้นทุนการผลิตรวม รายชื่อบริษัทที่เป็นประชากร และสินค้าและ / หรือบริการที่ประกอบการ ได้แก่

<u>ชื่อ</u>	<u>สินค้า / บริการที่ประกอบการ</u>
จี.เอส.เอ.	รับจ้างปั๊มกระดาษ
จีแอลโอ เมนโน	ผลิตและจำหน่ายสติ๊กเกอร์และบาร์โค้ด
ดีไซน์ บิซิเนสฟอรัม	ผลิตและจำหน่ายกระดาษทุกชนิดที่ใช้กับคอมพิวเตอร์
ไทย คอเรเซีย	ผลิตกระดาษอัดได้ฝา ฝาพลาสติก
ไทย มิราเคิล เซฟตี้ไซน์	ผลิตและจำหน่ายป้าย สติ๊กเกอร์
ไทย ไอโซแพค	ผลิตและจำหน่ายกระดาษและบรรจุภัณฑ์ทุกประเภท
พอล แพค	ผลิตกล่องกระดาษทุกชนิด
ยู.อาร์.พี แพคเกจจิง	รับจ้างผลิตกล่องกระดาษ
เอสเอสเอส พลาสติกส์	ผลิตและจำหน่ายกล่องพลาสติกที่ทำด้วยกระดาษ
แอ็ดวานซ์ ฟอรัม อินเตอร์เนชันแนล	กระดาษคอมพิวเตอร์

ตารางที่ 1.1 ชื่อบริษัทจำกัด และสินค้า / บริการที่ผลิตของประชากร

5. ข้อจำกัดในการศึกษา

เนื่องจากระหว่างการเก็บข้อมูลเพื่อการศึกษาี้กรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ สำหรับปี พ.ศ. 2549 ยังอยู่ระหว่างดำเนินการแยกประเภทงบการเงินเพื่อเก็บรักษาจึงยังไม่สามารถ ใช้ข้อมูลในช่วงเวลาดังกล่าวได้ นอกจากนี้ผู้ประกอบการนิติบุคคล บางส่วนมิได้ระบุประเภทของ กิจการให้ชัดเจนหรืออาจเกิดความผิดพลาดในระบบการจัดแยกประเภทธุรกิจทำให้การจัดทำข้อมูล เพื่อทำการศึกษานี้อาจไม่ครอบคลุมประชากรผู้ประกอบการ SMEs ตามขอบเขตการศึกษานี้ได้ ทั้งหมด

6. นิยามศัพท์เฉพาะ

ผู้ศึกษาได้กำหนดนิยามศัพท์ในการศึกษาที่เกี่ยวกับผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพฯ ที่ทำการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรไว้ ดังนี้

6.1 วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หมายถึง นิติบุคคลผู้ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรในเขตกรุงเทพฯ ซึ่งมีทุนที่เรียกชำระแล้วไม่เกิน 5.0 ล้านบาท มีสินทรัพย์รวม (ไม่รวมที่ดิน) ไม่เกิน 200.0 ล้านบาท และมีอัตราการจ้างงานไม่เกิน 200 คน

6.2 นโยบายการบัญชี หมายถึง การเลือกนำหลักการบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่งมาถือปฏิบัติ เช่น การเลือกใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง, การรับรู้รายได้และ / หรือค่าใช้จ่ายตามวิธีเกณฑ์คงค้าง เป็นต้น

6.3 อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง อาคาร เครื่องจักร และสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนที่มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าและ / หรือบริการ ตามที่แสดงไว้ในงบการเงิน ซึ่งบางรายมิได้แยกค่าราคาทุน ค่าเสื่อมราคา และ / หรือค่าเสื่อมราคาสะสมออกตามประเภทของทรัพย์สินนั้น การคำนวณจึงมิได้นำมาับรวมเพื่อหาค่าความสัมพันธ์สำหรับเป็นรายกรณีไป

6.4 ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การสำรองเผื่อการทดแทนสินทรัพย์เดิมที่ใช้งานอยู่ในปัจจุบัน และเป็นการปันส่วนต้นทุนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามงวดเวลาการใช้ทรัพย์สินนั้นๆ อีกด้วย

6.5 ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสด หรือเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สิน ๑ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น ประกอบด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อสินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้ตามวัตถุประสงค์ ส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าใช้จ่ายที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ต้นทุนการเตรียมสถานที่ ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา ต้นทุนการติดตั้ง ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ และ ประมาณการรายจ่ายในการรื้อหรือขนไปทิ้งและการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์ เป็นต้น

6.6 ราคาซาก หมายถึง จำนวนเงินสดสุทธิซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้งาน

6.7 ระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา หมายถึง ระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการใช้อาคาร และอุปกรณ์

6.8 มุลยุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกัน

6.9 ราคาตามบัญชี หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของทรัพย์สิน

6.10 วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา หมายถึง วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามที่จะกล่าวถึงในส่วนของวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

6.11 หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึง แม่บทการบัญชี มาตรฐานการบัญชี และการตีความมาตรฐานการบัญชี

6.12 ภาษีเงินได้ หมายถึง ภาษีเงินได้ที่บัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากร ในที่นี้ขอกล่าวถึงเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อย

6.13 ต้นทุนผลิต หมายถึง ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ในการผลิตกระดาษและกระดาษแข็ง

7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ผลจากการศึกษานี้ ผู้ศึกษาคาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อธุรกิจ SMEs ดังต่อไปนี้ คือ

7.1 ทำให้ทราบถึงแนวคิดของการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้มูลค่าของทรัพย์สิน

7.2 ทำให้ทราบถึงผลกระทบของค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่มีไว้ใช้เพื่อการผลิตต่อต้นทุนผลิต

บทที่ 2

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ผู้ศึกษาได้ค้นคว้าข้อมูล ทฤษฎีและมาตรฐานการบัญชี ภาษีอากร ขบวนการผลิต และงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร โดยแยกเป็นประเด็นได้ ดังนี้

1. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง
 - 1.1 มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - 1.2 วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา
2. กระบวนการผลิตกระดาษ
3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

1.1 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับสินทรัพย์

การรับรู้รายการสินทรัพย์ตามหลักการบัญชี เกี่ยวกับราคาทุนของทรัพย์สินและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง มีดังนี้คือ

1.1.1 แม่บทการบัญชี (กุมภาพันธุ์ 2542)

แม่บทการบัญชีได้กำหนดคำจำกัดความของการรับรู้สินทรัพย์ ดังนี้ “สินทรัพย์ควรรับรู้ในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ”

1.1.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กุมภาพันธุ์ 2542)

รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต
- 2) กิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วยราคาซื้อรวมภาษีขาเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ ส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ

เมื่อระยะเวลาการชำระค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องบันทึกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับราคาซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเงินสดและราคาที่ต้องชำระจริงให้ตัดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ เว้นแต่ดอกเบี้ยนั้นจะสามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคา สะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ หลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์แล้วเมื่อเริ่มแรก

รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากที่รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกอาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่ หมายถึงราคายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ การตีราคาใหม่ต้องทำโดยสม่ำเสมอเพื่อมิให้ราคาตามบัญชี ณ วันที่ในงบดุลแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีนัยสำคัญ แต่มูลค่ายุติธรรมของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีการเคลื่อนไหวเพียงเล็กน้อย ดังนั้นการตีราคาใหม่ทุก 3 – 5 ปีจึงถือว่าเพียงพอ หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่ง กิจการต้องตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่

มูลค่าเสื่อมสภาพของอาคารและอุปกรณ์ต้องป็นส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น

กิจการต้องทบทวนอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์อย่างสม่ำเสมอ และหากคาดว่าอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้อย่างเป็นทางการเป็นสิ่งสำคัญ กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่โดยการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป และกิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างเป็นทางการเป็นสิ่งสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเมื่อกิจการจำเป็นต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะ

รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและอนาคต โดยการเปลี่ยนทันทีเห็นต้นไป

1.1.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (กุมภาพันธุ์ 2542)

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีที่อาจเลือกปฏิบัติ โดยให้นำต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ซึ่งอาจรวมถึง

1) ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร และเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว รวมทั้งภาษีที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยดังกล่าวที่ผู้กู้ต้องรับภาระ

2) จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวกับการกู้ยืม

3) จำนวนที่ตัดบัญชีของรายจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืม

4) ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าทางการเงินที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว

1.1.4 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากเงินกู้ยืมและดอกเบี้ยจ่ายที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้ยืมหักด้วยรายได้ออกจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว

สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปแต่ได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณ โดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการตั้งขึ้นเป็นต้นทุน อัตราการตั้งขึ้นเป็นต้นทุน อัตราถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องเกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน

ในกรณีที่ราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดไว้หรือราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการต้องลดราคาตามบัญชีลงหรือราคาทุนลงในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่ายออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

1.2 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณค่าเสื่อมราคา

แนวคิดเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาประกอบด้วย 2 ส่วนหลักคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ดังนี้

1.2.1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งกำหนดวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา ซึ่งผู้ช่วยศาสตราจารย์ รวงพร อิมผล (4 – 135 : 2543) ได้สรุปแสดงไว้เป็น 5 กลุ่ม และสรุปได้ดังนี้

1) การคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนผลผลิต (Service Hours or Productive Output Method) เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานของเครื่องจักรซึ่งคิดตามประมาณการจำนวนชั่วโมงการทำงานหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้งานเครื่องจักรนั้น โดยเฉลี่ยเป็นค่าใช้จ่ายตามประมาณการอายุการทำงานหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับตลอดอายุการใช้งานของเครื่องจักรนั้นๆ โดยมีสูตรการคำนวณดังนี้คือ

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อหน่วย} = (\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}) / \text{จำนวนหน่วยที่จะผลิตสินค้าได้} \\ \text{หรือจำนวนชั่วโมงเครื่องจักร}$$

2) การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราราคาที่ ตามวิธีเส้นตรง (Straight – line Method) เป็นวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานที่คาดว่าจะสามารถใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ในอัตราที่เท่ากันในแต่ละช่วงเวลาไม่ว่าผลผลิตที่ได้รับจากการใช้เครื่องจักรนั้นจะเป็นเท่าไร โดยมีสูตรการคำนวณดังนี้คือ

$$\text{อัตราค่าเสื่อมราคาต่อปี} = (\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}) / \text{จำนวนอายุการใช้งาน (ปี)}$$

3) การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง (Decreasing Charge Method) วิธีนี้จะส่งผลให้อัตราค่าเสื่อมราคาในปีแรกมีมูลค่าสูงที่สุด

(1) วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum – of – the – years – digits Method) มีสูตรการคำนวณดังนี้คือ

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = (\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}) \times \frac{\text{ผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้ทรัพย์สิน}}{\text{ผลรวมของอายุการใช้งานคงเหลือทุกงวด}}$$

(2) วิธีอัตราราคาที่ของราคาตามบัญชีที่ลดลง (The Constant Percentage of Declining book – value Method) มีสูตรการคำนวณดังนี้คือ

$$\text{อัตราค่าเสื่อมราคา} = 100 \times (1 - \sqrt[n]{S \div C})$$

n = อายุการใช้งานของทรัพย์สิน

C = ราคาทุนของทรัพย์สิน

S = ราคาซากของทรัพย์สิน

- (3) วิธีขอลดลงทวิคูณ (Double – declining Balance Method) จะใช้อัตราค่าเสื่อมราคาสองเท่าของอัตราเส้นตรง คุณ ราคาตามบัญชีของทรัพย์สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี วิธีนี้จะไม่คำนึงถึงราคาซาก โดยถือว่าราคาซากจะเหลือเท่ากับราคาสุทธิตามบัญชี ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

ตัวอย่างที่ 1 การคำนวณค่าเสื่อมราคารายปี

ซื้อเครื่องจักรเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ราคาทุน 500,000 บาท และกำหนดมูลค่าซากเมื่อสิ้นอายุการใช้งานในปีที่ 5 หรืออายุการใช้งานเครื่องจักรเท่ากับ 15,000 ชั่วโมง หรือจำนวนหน่วยที่คาดว่าจะผลิตได้เท่ากับ 100,000 หน่วย เท่ากับ 200,000 บาท

ตัวอย่างการคำนวณตามวิธีที่ 1.1

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาต่อจำนวนหน่วยที่ผลิต} &= (500,000 - 200,000) / 100,000 \\ &= 3.00 \text{ บาทต่อหน่วยที่ทำการผลิต} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาต่อชั่วโมงเครื่องจักร} &= (500,000 - 200,000) / 15,000 \\ &= 20.00 \text{ บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร} \end{aligned}$$

ค่าเสื่อมราคารายปี (บาท)

สิ้นปีที่	ตามวิธีที่ 2	ตามวิธีที่ 3 วิธีย่อยที่		
		(1)	(2)	(3)
1	60,000.00	100,000.00	83,500.00	200,000.00
2	60,000.00	80,000.00	69,555.50	120,000.00
3	60,000.00	60,000.00	57,939.73	72,000.00
4	60,000.00	40,000.00	48,263.80	43,200.00
5	60,000.00	20,000.00	40,203.74	25,920.00
รวม	300,000.00	300,000.00	299,462.77	461,120.00

ตารางที่ 2.1 การคำนวณค่าเสื่อมราคาเปรียบเทียบตามวิธีที่ 1.5.2 - 5.3

1.2.2 พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2547

ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ มาตรา 4 ได้กำหนดอัตราเพดานขั้นสูงที่สามารถจะหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินอันสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ไว้ซึ่งเครื่องจักรในงานค้ำคว้านี้จัดเข้าเป็น “ (5) ทรัพย์สินอย่างอื่นซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินอันสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า ไม่เกินร้อยละ 20 ” ของมูลค่าต้นทุน ซึ่งการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าวให้เฉลี่ยตามระยะเวลาที่ได้มาในปีนั้นๆ ด้วย โดยวิธีการคำนวณให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ไม่รวมถึงเครื่องจักรต้นแบบเพื่อการพัฒนาและวิจัยซึ่งมีราคาทุนไม่น้อยกว่าหนึ่งแสนบาทให้หักค่าเสื่อมราคา ณ วันที่ได้มาในอัตราร้อยละ 40 ส่วนที่เหลือให้หักเป็นค่าใช้จ่ายตามอัตราของทรัพย์สินนั้นที่ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกานี้ ซึ่งคุณสมเดช โรจน์คูริ-เสถียร (678 - 696 : กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2546) การคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเป็นการตีราคามูลค่าของทรัพย์สินที่เสื่อมสภาพส่วนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานที่ประมาณการไว้ ทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพจะประกอบด้วยทรัพย์สินที่

1.3 คาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และ

1.4 มีอายุการใช้งานจำกัด และ

1.5 กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิต ในการขายสินค้าหรือบริการ ให้เช่า หรือใช้ในการบริหารงาน

โดยมีหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการศึกษานี้ ดังนี้

- การคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายวัน
- การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในกรณีเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีกิจการได้ขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชานั้นตามความในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527
- เงื่อนไขในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้ โดยให้คงเหลือมูลค่าของทรัพย์สินนั้นเป็นจำนวนเงินอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารนั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง ที่มีมูลค่าต้นทุนเกิน 1,000,000 บาท แต่ต้องหักค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุน

เฉพาะส่วนไม่เกิน 1,000,000 บาท การหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใดก็ตามจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้

- การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเช่าซื้อหรือผ่อนชำระ ต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ต้องชำระทั้งหมด (ราคาซื้อเงินสดบวกดอกเบี้ย) และค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ข้อสังเกต : มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดต้นทุนของทรัพย์สินที่เช่าซื้อหรือผ่อนชำระให้ถือเอาราคาเงินสด ส่วนต่างระหว่างราคาเงินสดกับมูลค่าทั้งหมดของสัญญาถือเป็นดอกเบี้ยจ่าย ให้ทยอยตัดออกตามค่างวดที่ถึงกำหนดในแต่ละงวด

ดร.ภาพร เอกอรรถพร (141 — 143 : มกราคม พ.ศ. 2545) บริษัทที่เลือกนำต้นทุนการกู้ยืมมาถือเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ในงบดุล จะไม่มีต้นทุนการกู้ยืมให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทำให้สินทรัพย์ในปีนั้นมีจำนวนสูง ในขณะที่ค่าใช้จ่ายมีจำนวนต่ำและกำไรสูง แต่เมื่อบริษัทเริ่มใช้สินทรัพย์ ต้นทุนการกู้ยืมที่รวมอยู่กับสินทรัพย์จะทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรูปของค่าเสื่อมราคา และตัดไปตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ (ซึ่งอาจเป็นสิบๆ ปี) ส่วนบริษัทที่เลือกนำต้นทุนการกู้ยืมมาถือเป็นค่าใช้จ่าย จะบันทึกต้นทุนการกู้ยืมในงบกำไรขาดทุนทันที ผลที่เกิดขึ้นก็คือ สินทรัพย์ของบริษัทจะมีจำนวนต่ำ ในขณะที่ค่าใช้จ่ายมีจำนวนสูงกำไรต่ำ แต่ค่าเสื่อมราคาที่ตัดจำหน่ายในปีต่อๆ มา จะมีจำนวนต่ำกว่า (ถ้าสินทรัพย์มีอายุการใช้งานเท่ากัน)

มาดูตัวอย่างกันดีกว่า เพื่อที่จะเห็นอะไรๆ ดีขึ้น สมมติต้นทุนการกู้ยืมมีจำนวน 50 ล้านบาท สินทรัพย์มีอายุ 10 ปี บริษัทที่เลือกบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายจะมีค่าใช้จ่ายที่ต้องบันทึกในงบกำไรขาดทุนทันทีจำนวน 50 ล้านบาท ทำให้กำไรน้อยลง 50 ล้านบาท และสินทรัพย์มีจำนวนต่ำลง 50 ล้านบาท แต่บริษัทที่เลือกบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นสินทรัพย์จะแสดงสินทรัพย์และกำไรสูงสูงกว่า 50 ล้านบาท แต่เมื่อบริษัทเริ่มใช้สินทรัพย์ ต้นทุนการกู้ยืมที่รวมอยู่กับสินทรัพย์จะทยอยตัดค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ในงบดุลของบริษัทจะมีจำนวนสูงไป 45 ล้านบาท ส่วนค่าใช้จ่ายจะมีจำนวนต่ำไป และยอดกำไรสูงไปด้วยจำนวนเดียวกัน

แต่ถ้านักลงทุนนักลงทุนเปรียบเทียบงบกระแสเงินสดของทั้งสองบริษัทนี้ (ที่สมมติให้เหมือนกันทุกประการ) นักลงทุนจะพบว่ากระแสเงินสดของงบกำไรขาดทุนทั้งสองไม่แตกต่างกัน เนื่องจากผลกระทบที่เกิดขึ้นกับงบดุลและงบกำไรขาดทุนนั้น เป็นผลกระทบที่เกิดจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เล่นตลกกับตัวเลขโดยไม่มีผลกระทบอะไรต่อกระแสเงินสดหรือความเป็นจริงทางธุรกิจ

ของบริษัทเลย (ซึ่งแตกต่างจาก “รายการขาดทุนจากการด้อยค่า” ที่แม้จะไม่มีผลกระทบที่เห็นว่าบริษัทอาจสูญเสีย ได้สูญเสีย หรือจะสูญเสียกระแสเงินสดในอดีต ปัจจุบัน หรืออนาคต เนื่องจากสินทรัพย์ที่ด้อยค่านั้น)

นักลงทุนจะเป็นว่า ตัวเลขในงบการเงินของบริษัทสองแห่งที่เลือกปฏิบัติกับต้นทุนการกู้ยืมไม่เหมือนกัน จะมีคุณภาพไม่เท่ากัน นักลงทุนต้องทำการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทใดบริษัทหนึ่งให้มาใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับอีกบริษัทก่อนที่จะสามารถนำงบการเงินมาเปรียบเทียบกันได้

ขอย้ำอีกครั้งว่า การวิเคราะห์งบการเงินไม่ใช่การดูแค่ตัวเลขโดยไม่รู้ว่าบริษัทเลือกใช้นโยบายการบัญชีใด เพราะว่่านโยบายการบัญชีที่เลือกใช้จะบอกให้รู้ถึงคุณภาพของตัวเลขในงบการเงินของบริษัทแต่ละแห่งที่นำมาเปรียบเทียบกัน

2. กระบวนการผลิตกระดาษ

จาก “ข้อมูลกระบวนการผลิตกระดาษของบริษัท แอ็ดวานซ์ อะโกร จำกัด (มหาชน)” พบว่า หลังจากผสมน้ำเยื่อกระดาษเรียบร้อยแล้ว (เยื่อกระดาษได้มาจากต้นไม้ หรือในบางกิจการนำมาจากกระดาษที่ใช้แล้วนำกลับมาผลิตใหม่) น้ำเยื่อกระดาษจะถูกส่งเข้าเครื่องจักรผลิตกระดาษ เพื่อทำให้เป็นแผ่นกระดาษที่ยาวต่อเนื่องเรียกว่า กระดาษม้วน โดยทั่วไปเครื่องจักรผลิตกระดาษจะประกอบด้วยส่วนต่างๆ ซึ่งมีสายการผลิตดังนี้

ถังจ่ายเยื่อ (Headbox) เป็นอุปกรณ์ชิ้นแรกของเครื่องจักรผลิตกระดาษ ทำหน้าที่จ่ายน้ำเยื่อเข้าสู่ตะแกรงลวดเดินแผ่น ทำลายกลุ่มเส้นใย (flocculated fiber) ในน้ำเยื่อ และปล่อยน้ำเยื่อลงบนตะแกรงลวดเดินแผ่นอย่างสม่ำเสมอตลอดความกว้างของเครื่องจักร เฮดบ็อกซ์ที่ใช้กันทั่วไปมีอยู่ 2 ชนิด คือ ชนิดเบาะอากาศ (Air Cushion Headbox) และชนิดไฮดรอลิก (Hydraulic headbox) นอกจากนี้ยังมีเฮดบ็อกซ์แบบเก่า เช่น แบบเปิด (Opened Headbox) ซึ่งใช้กับเครื่องจักรความเร็วต่ำประมาณ 30 – 250 เมตร/วินาที ซึ่งมีใช้น้อยมากในปัจจุบัน

1. ส่วนตะแกรงลวดเดินแผ่น (Wire section หรือ Forming) ทำหน้าที่ที่สำคัญ 2 ประการ คือ การก่อตัวเป็นแผ่นกระดาษด้วยกระบวนการกรองและแยกน้ำออก (dewatering) แผ่นเปียกที่ออกจากส่วนนี้จะมีน้ำอยู่ถึงร้อยละ 80 ส่วนตะแกรงเดินแผ่นนี้เป็นอุปกรณ์ที่สำคัญมากต่อความสม่ำเสมอของเส้นใยในเนื้อกระดาษ ถ้าน้ำเยื่อจากเฮดบ็อกซ์จะตกกระทบบตะแกรงลวดเดิน

แผ่นที่ฟอร์มมิงบอร์ด ความเร็วของลำน้ำเยื่อจะสูงหรือต่ำกว่าความเร็วของตะแกรงลวดเดินแผ่นเล็กน้อยเพื่อให้ได้ความแข็งแรงและความสม่ำเสมอของกระดาษเนื้อดี ความแตกต่างของความเร็วลำน้ำเยื่อและตะแกรงลวดเดินแผ่นร่วมกับตำแหน่งที่น้ำเยื่อตกบนฟอร์มมิงบอร์ดเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อคุณภาพของกระดาษอย่างมาก (บางครั้งเรียก อัตราส่วนของความเร็วลำน้ำเยื่อหารด้วยความเร็วของตะแกรงลวดเดินแผ่นว่า *Effuse ratio*) เมื่อน้ำเยื่อผ่านระบบมาบนตะแกรง น้ำบางส่วนของน้ำเยื่อรวมทั้งเส้นใยและสารเติมแต่งที่มีขนาดเล็กกว่าขนาดของช่องตะแกรงจะไหลผ่านตะแกรงออกไปโดยอาศัยแรงดึงดูดของโลกและดูดจากอุปกรณ์เสริมอื่นๆ ที่ติดตั้งอยู่ใต้ตะแกรง น้ำที่หายไปมีผลทำให้เส้นใยเซลลูโลสอยู่ใกล้ชิดกันและเกี่ยวประสานกันได้มากขึ้นจนเกิดลักษณะเป็นแผ่นกระดาษ แผ่นกระดาษที่ได้มีผิวหน้าสองด้านที่มีคุณสมบัติหลายประการแตกต่างกัน ทั้งนี้การเรียกด้านของกระดาษใช้การสัมผัสและไม่สัมผัสตะแกรงเป็นเกณฑ์ โดยด้านที่สัมผัสตะแกรงเรียกว่า “ด้านตะแกรง” (*wire side*) ส่วนด้านของกระดาษที่อยู่ตรงข้ามด้านตะแกรงเรียกว่า “ด้านสักขาด” (*fell side*) ซึ่งเป็นด้านที่สัมผัสกับผืนสักขาดที่ทำหน้าที่ในการส่งผ่านสายของกระดาษ (*paper web*) บนเครื่องผลิตกระดาษ ปริมาณน้ำที่อยู่ในแผ่นกระดาษหลังการแยกน้ำออกแล้วมีอยู่ประมาณ 80-85 เปอร์เซ็นต์โดยน้ำหนัก

2. ส่วนกดรีดน้ำ (*Pressing section*) สายของแผ่นกระดาษที่เกิดขึ้นหลังจากการแยกน้ำแล้วจะเคลื่อนที่เข้าไประหว่างลูกกลิ้งกดรีดน้ำ (*press rolls*) ในขั้นนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดน้ำออกจากแผ่นกระดาษให้ได้มากที่สุดก่อนที่จะส่งต่อไปยังหน่วยทำแห้ง ปริมาณน้ำที่ยังมีอยู่ในแผ่นกระดาษเปียกหลังผ่านการรีดน้ำแล้วเหลืออยู่ประมาณ 60-70 เปอร์เซ็นต์โดยน้ำหนัก ในส่วนกดรีดน้ำนี้จะมีการจัดเรียงของชุดกดรีดหลายรูปแบบขึ้นอยู่กับชนิดของกระดาษที่ผลิต สำหรับกระดาษพิมพ์ซึ่งต้องการให้ผิวสองหน้าของกระดาษเรียบเท่าๆ กัน ผิวทั้งสองของกระดาษต้องถูกกดด้วยผิวลูกกลิ้งรีดน้ำที่เรียบโดยไม่มีผ้าสักหลาดรองรับจะทำให้น้ำระบายออกจากกระดาษได้ยาก การระบายน้ำไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงมักมีผ้าสักหลาดหนึ่งหรือสองผืนเสมอๆ ในบันดา ลูกกลิ้งรีดน้ำทั้งหมดจะมีอยู่หนึ่งลูกเป็นแบบลูกกลิ้งรีดน้ำสูญญากาศ หรือลูกกลิ้งรีดน้ำที่มีผิวเป็นหรือช่องเพื่อให้น้ำระบายออกจากกระดาษได้มากขึ้น นอกจากการกดรีดน้ำออกแล้ว ลูกกลิ้งกดน้ำยังมีหน้าที่คล้ายกับลูกกลิ้งแดนดี (*dandy roll*) กล่าวคือ ช่วยกดอัดให้เส้นใยเซลลูโลสมาอยู่ใกล้กันและเกิดพันธะเคมีต่อกันมากยิ่งขึ้น ทำให้แผ่นกระดาษแข็งแรงเพิ่มขึ้น รวมทั้งช่วยเพิ่มความเรียบให้กับผิวกระดาษด้วย

3. ส่วนอบแห้งกระดาษ (*Drying section*) การทำแห้งกระดาษทำโดยอาศัยความร้อนจากไอน้ำอิมตัวความดันต่ำที่ถูกจ่ายเข้าไปข้างในลูกอบแห้ง ทำให้ผิวของลูกอบแห้งร้อนขึ้น แล้วกลั่นตัวเป็นคอนเดนเสท (*condensate*) คอนเดนเสทจะฟอร์มตัวเป็นฟิล์มอยู่ที่ผิวด้านใน

ของลูกอบแห้ง फिल्मนี้ต้องไม่หนาจนเกินไปเพราะจะทำให้การถ่ายเทความร้อนระหว่างไอน้ำและผิวลูกอบแห้งไม่ดี การระบายคอนเดนเสทออกจากลูกอบแห้งเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการอบแห้งกระดาษและรวมถึงค่าใช้จ่ายด้วย ซึ่งความร้อนนี้จะทำให้ปริมาณน้ำที่อยู่ในแผ่นกระดาษเหลืออยู่ประมาณ 2-8 เปอร์เซ็นต์โดยน้ำหนัก ในหน่วยทำแห้งนี้อาจมีการเคลื่อนสารละลายของสารเพิ่มความแข็งแรงผิวให้แก่กระดาษ การเคลื่อนสารเพิ่มความแข็งแรงผิวบนกระดาษเกิดขึ้นเมื่อสารเพิ่มความแข็งแรงผิว ซึ่งอยู่ก่อนส่วนทำแห้งส่วนสุดท้ายของหน่วยทำแห้งส่วนสุดท้าย เพื่อให้สารเพิ่มความแข็งแรงผิวบนกระดาษเกิดการแห้งตัวก่อนที่สายของกระดาษจะเคลื่อนเข้าสู่ขั้นตอนต่อไป

4. ส่วนฉาบผิวกระดาษ (Size-press section) เป็นการฉาบผิวกระดาษ (surface sizing) กระดาษที่ผ่านส่วนอบแห้งชุดแรกจะถูกฉาบด้วยน้ำแป้งต้มสุก โดยน้ำแป้งจะฉาบอยู่ที่ผิวกระดาษทั้ง 2 ข้างทำให้ผิวกระดาษแข็งแรงขึ้นและทำให้กระดาษมีความต้านทานน้ำหนักเพิ่มขึ้นด้วยเพราะน้ำแป้งจะไปอุดรูที่ผิวกระดาษ ถัดจากเครื่องฉาบผิวจะเป็นส่วนให้ความร้อนแบบลมร้อน (air foil) และส่วนอบแห้งชุดหลังเพื่อเป็นกระดาษแห้ง อาจมีการเติมสารเติมบางอย่างลงในน้ำแป้งด้วย เช่น สารฟอกขาว เป็นต้น

5. ส่วนรีดผิวกระดาษ (Calendering section) เป็นอุปกรณ์ที่อยู่ถัดจากส่วนอบแห้งชุดหลัง ประกอบด้วยลูกรีดทรงกระบอกซึ่งทำด้วยโลหะวางซ้อนกัน ผิวของลูกรีดจะแข็งและเรียบมาก กระดาษจะถูกดึงผ่านไประหว่างลูกรีด ทำให้กระดาษบางลง เรียบขึ้น และมีความหนาสม่ำเสมอขึ้นด้วย ลูกรีดเรียบลูกล่างสุดเรียกว่า king roll จะมีขนาดใหญ่และมี crown เพื่อให้ความดันสม่ำเสมอตลอดหน้ากว้างของกระดาษ การรีดผิวกระดาษนี้เป็นขั้นตอนสุดท้ายก่อนที่สายของกระดาษจะเข้าม้วน (Peeling) แล้วนำออกจากเครื่องผลิตกระดาษเพื่อนำไปตัดเป็นม้วนขนาดเล็กหรือเป็นแผ่นเพื่อจำหน่ายต่อไป

กระดาษที่ผลิตเสร็จแล้วอาจมีการปรับปรุงคุณภาพของผิวกระดาษให้มีความเรียบเพิ่มขึ้นเพื่อเพิ่มความสามารถในการพิมพ์และมีความแข็งแรงขึ้น เช่น การเคลือบกระดาษโดยการนำกระดาษที่ผลิตมาสำหรับเคลือบผิวโดยเฉพาะผ่านเข้าเครื่องเคลือบผิวกระดาษ (Coater) และการขัดมัน โดยการนำกระดาษที่ผ่านการเคลือบผิวแล้วไปผ่านเครื่องขัดมัน (Supercalender) หลังจากนั้นจึงนำกระดาษมารอบแบ่งและเปลี่ยนแกนเป็นแกนกระดาษ

นอกจากขั้นตอนต่างๆ ที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น ยังมีขั้นตอนอีก 2 ขั้นตอนที่กระดาษอาจต้องผ่านการปรับปรุงคุณภาพของผิวกระดาษก่อนออกจำหน่าย ได้แก่

1. การเคลือบผิวกระดาษ (Coating) การเคลือบผิวกระดาษเป็นขั้นตอนสำหรับเคลือบผิวกระดาษด้วยตัวเติม โดยมีสารยึดตัวเติมให้ติดบนผิวกระดาษได้ การ

เคลือบผิวเพื่อช่วยให้กระดาษมีผิวหน้าที่เรียบขึ้นทำให้สภาพพิมพ์ได้ของกระดาษดีขึ้น กระดาษที่ผ่านการเคลือบผิวมีชื่อเรียกว่า “กระดาษเคลือบผิว” (Coated paper) ซึ่งการเคลือบผิวอาจเป็นแบบ “เคลือบด้านเดียว” หรือ “เคลือบสองด้าน” ของกระดาษ และอาจ “เคลือบด้าน” หรือ “เคลือบมัน” ก็ได้ ทั้งนี้การเคลือบด้านหรือเคลือบมันขึ้นอยู่กับองค์ประกอบของสารเคลือบผิวที่ใช้ ความมันวาวของกระดาษที่นำมาเคลือบและวิธีการที่ใช้ในการเคลือบผิวเป็นสำคัญ ทั้งนี้อุปกรณ์ในการเคลือบผิวกระดาษอาจเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องผลิตกระดาษหรือแยกออกมาต่างหากก็ได้

2. การขัดผิวกระดาษ (Supercalendering) กระดาษที่ผ่านการรีดผิวและ/หรือผ่านการเคลือบผิวมาแล้วเป็นกระดาษที่มีความเรียบและความมันวาวในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตามเพื่อเพิ่มความมันวาวของกระดาษให้มีมากยิ่งขึ้น กระดาษจะรับการขัดผิวโดยใช้อุปกรณ์ที่เรียกว่า “ซูเปอร์การ์ดแลนเดอร์” (Supercalender) ซึ่งเป็นอุปกรณ์ที่ต่อแยกออกจากเครื่องผลิตกระดาษ อุปกรณ์ดังกล่าวประกอบด้วยลูกกลิ้งขัดผิวจำนวนมาก มีลักษณะเป็นกระบอกเรียงซ้อนกันในแนวตั้ง โดยมีลูกกลิ้งที่ทำจากเหล็กกล้าขัดมันเรียงสลับกับลูกกลิ้งที่หุ้มด้วยกระดาษหรือผ้าฝ้าย เมื่อสายของแผ่นกระดาษผ่านเข้าไประหว่างลูกกลิ้งแรงกดอัดระหว่างลูกกลิ้งที่กระดาษได้รับมีผลให้เส้นใยเซลลูโลสอัดตัวกันได้มากขึ้น และทำให้กระดาษมีผิวที่เรียบมากขึ้นอันเป็นผลทำให้ความมันวาวของกระดาษที่เพิ่มขึ้นตามจำนวนครั้งที่กระดาษได้รับการขัดผิว

3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ข้อเสนอแนะจากการวิจัยของ ประสูติ มุติ (86 : 2544) “พบว่าผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอำเภอเมืองระยองมีความรู้ความเข้าใจต่อภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิและรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในเรื่องการหักค่าสึกหรอราคาทรัพย์สิน การตีราคาทรัพย์สิน” ต่ำกว่าร้อยละ 50

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

1. แหล่งข้อมูล

ผู้ศึกษาทำการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิจากงบการเงินที่นิติบุคคลนำส่งต่อกรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ สำหรับงวดบัญชีสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2548 โดยกำหนดเงื่อนไขการค้นหาข้อมูลเบื้องต้นจากฐานข้อมูลใน <http://knowledgebase.dbd.go.th/dbd/Main/login.aspx> ซึ่ง ณ วันที่ทำการศึกษางบการเงินสำหรับปี 2549 ยังมิได้จัดเตรียมข้อมูลเข้าระบบเพื่อการค้นหาและให้บริการ คัดถ่ายเอกสารของกรมพัฒนาธุรกิจ

เมื่อได้รายชื่อและเลขทะเบียนนิติบุคคลจากฐานข้อมูลข้างต้นแล้วจึงขอทำการคัดสำเนางบการเงินที่เป็นประชากรเหล่านี้เพื่อทำการศึกษาความสัมพันธ์ของข้อมูลตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 1

2. ประชากร

จากฐานข้อมูลกรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ที่กล่าวถึงข้างต้นทำการผู้ทำการศึกษาได้ขอคัดสำเนาแบบนำส่งงบการเงิน (แบบ ส.บข.3) พร้อมสำเนางบการเงินที่สิ้นสุดในปี 2548 ได้จำนวนนิติบุคคลผู้ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรในเขตกรุงเทพมหานคร ที่มีทุนจดทะเบียนแล้วไม่เกิน 5.0 ล้านบาท และมีมูลค่าสินทรัพย์รวมไม่เกิน 200.0 ล้านบาท เพื่อทำการคัดแยกแล้วพบว่า มีจำนวนประชากรของการศึกษานี้มีจำนวนทั้งสิ้น 10 ราย ซึ่งพบปัญหาในการเกี่ยวรวบรวมประชากรนั้นเนื่องจากการข้อมูลประเภทชนิดของกิจการในแบบ ส.บข.3 ไม่ระบุรหัสกิจการให้ชัดเจน และ/หรือไม่ถูกต้อง ทำให้การระบุรหัสประเภทกิจการในฐานข้อมูลของกรมพัฒนาธุรกิจคลาดเคลื่อนจากที่ควรจะเป็น

สำหรับข้อมูลบางส่วนที่ไม่สมบูรณ์สำหรับการจัดประเภทข้อมูลในการศึกษา จะไม่นำมานับเพื่อหาความสัมพันธ์สำหรับกรณีนั้นๆ เช่น บางรายมิได้แยกค่าเสื่อมราคาจึงไม่สามารถหาความสัมพันธ์ระหว่างค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรต่อต้นทุนผลิตได้ หรือกรณีไม่ระบุค่าเสื่อมราคา

สำหรับเครื่องจักรทำให้ไม่สามารถหาค่ามูลค่าสุทธิของเครื่องจักร เพื่อเทียบกับมูลค่ารวมของสินทรัพย์ได้

3. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ประกอบด้วยแบบสรุปข้อมูล ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

3.1 วิธีการกำหนดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

3.2 การอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์ โดยกำหนดประมาณการอายุการใช้งาน 5 ปีจำนวน 7 ราย และ 10 ปี จำนวน 3 ราย

3.3 การรับรู้ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มูลค่าสินทรัพย์รวม ยอดขายและกำไรสุทธิ รับรู้ด้วยราคาทุนที่ได้มาไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมเพื่อให้ได้ทรัพย์สินนั้นมา

3.4 มูลค่าเงินลงทุน และสัดส่วนของมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม

3.5 มูลค่าสุทธิเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนผลิต

3.6 โปรแกรม Microsoft Excel ในการประมวลผลข้อมูลที่ได้จากงบการเงินที่ทำการศึกษา และหาค่าความสัมพันธ์ของข้อมูลเหล่านี้

4. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บข้อมูลทุติยภูมิของประชากรทำดังนี้ คือ

4.1 การค้นหารายชื่อและเลขทะเบียนนิติบุคคลของกลุ่มเป้าหมายจาก <http://knowledgebase.dbd.go.th/dbd/Main/login.aspx> พร้อมระบุเงื่อนไขดังนี้

4.1.1 ประเภทธุรกิจ ประกอบการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักร
รหัสธุรกิจ

4.1.2 กำหนดช่วงเวลางวดบัญชีปี 2548 (เนื่องจากข้อมูลงวดบัญชีปี 2549)

4.1.3 ขนาดของทุน และสินทรัพย์รวม ไม่เกิน 5.0 ล้านบาท และ 200.0 ล้านบาท
ตามลำดับ

4.1.4 กำหนดเขตพื้นที่ที่ทำการค้นหาข้อมูล คือ กรุงเทพมหานคร

ทำการชำระค่าธรรมเนียมบริการดังกล่าวผ่านระบบ KTB online ที่

https://www.ktb.co.th/ibhtdocs/th_firstpageconsumer.html

4.3 นำสำเนาวงเงินตาม 4.2 มาคัดแยกประเภทธุรกิจที่ระบุไว้ตามแบบนำส่งวงเงิน (แบบ ส.บช.3) และข้อมูลทั่วไปในหมายเหตุประกอบวงเงิน คงเหลือวงเงินที่เป็นตามเงื่อนไขที่การศึกษาจำนวน 10 ราย

5. การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้ศึกษานำข้อมูลที่ได้ตาม 4. มาประมวลผลในโปรแกรม Microsoft Excel การจัดช่วงชั้นข้อมูลตามขนาดของทุนที่ออกและชำระมูลค่าแล้ว เพื่อหาค่าความสัมพันธ์ของข้อมูล การหาผลรวม ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุด และค่าต่ำสุดของกลุ่มประชากร รวมทั้งการหาอัตราส่วนร้อยละของมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม อัตราส่วนร้อยละของค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตต่อต้นทุนการผลิตทั้งสิ้นในรอบบัญชีที่ทำการศึกษา

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจำแนกออกเป็นประเด็นต่างๆ และสำหรับรายการใดที่ข้อมูลไม่สมบูรณ์การคำนวณและการวิเคราะห์ข้อมูลจะคำนวณจากจำนวนข้อมูลที่สมบูรณ์ในแต่ละเรื่องนั้นๆ คือ

1. การแบ่งกลุ่มอัตราภาคชั้นของประชากร

เนื่องจากจำนวนประชากรมีจำนวนเพียง 10 ราย และมีขนาดของทุนที่ออกแลเรียกชำระมูลค่าแล้ว 3 ขนาดจึงแบ่งอัตราภาคชั้นตามมูลค่าของทุนที่ออกและชำระมูลค่าแล้ว ดังนี้ คือ

- 1.1 ทุน 1.0 ล้านบาท จำนวน 5 ราย
- 1.2 ทุน 3.2 ล้านบาท จำนวน 1 ราย
- 1.3 ทุน 5.0 ล้านบาท จำนวน 4 ราย

2. การจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงิน

ขนาดของทุน (ล้านบาท)	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร				การใช้บริการ ผู้ทำบัญชีอิสระ
	(ก)	(ข)	วิธีเส้นตรง	ระยะเวลา 5 ปี	
1.0	4	5	5	4	4
3.2	1	1	1	1	1
5.0	2	2	4	2	4
รวม	7	8	10	7	9

ตารางที่ 4.1 การจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงิน (จำนวนราย)

(ก) การจำแนกมูลค่าสุทธิของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในแต่ละประเภททรัพย์สินได้จากข้อมูลในงบการเงิน ในจำนวนนี้ 3 ราย ที่ทุนที่ชำระแล้ว 5.0 ล้านบาท 2 ราย และทุนที่ชำระแล้ว

1.0 ล้านบาท ซึ่งแสดงค่าเสื่อมราคาสะสมด้วยยอดรวมของสินทรัพย์ทุกประเภททำให้ไม่สามารถหามูลค่าสุทธิของเครื่องจักรได้

(ข) การจำแนกข้อมูลค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรต่อต้นทุนการผลิตได้จากข้อมูลในงบการเงิน พบว่า 2 ราย ซึ่งทุนที่ชำระแล้วเท่ากับ 5.0 ล้านบาท ซึ่งไม่สามารถหาค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนการผลิตได้เนื่องจากข้อมูลในงบการเงินไม่เพียงพอ

วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา ทั้ง 10 ราย ใช้วิธีเส้นตรงในการคำนวณค่าเสื่อมราคา การระบุระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา 5 ปี จำนวน 7 ราย ในจำนวนนี้ 2 รายที่ทุนที่ชำระแล้ว 5.0 ล้านบาทระบุระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา 5 - 20 ปี และทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท จำนวน 1 รายระบุตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แต่ส่วนที่เหลืออีก 3 รายกำหนดระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา 10 ปี ซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วจำนวน 1.0 ล้านบาท และ 5.0 ล้านบาทอย่างละ 1 ราย และ 2 รายตามลำดับ

3. มูลค่าสินทรัพย์รวม ยอดขาย และกำไรสุทธิ

มูลค่าสินทรัพย์หมุนเวียน ยอดขายสุทธิ ผลการดำเนินงานสุทธิและอัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์รวมปี 2548 เท่ากับ 134.8 ล้านบาท 231.6 ล้านบาท และ ค่าเฉลี่ยอัตราผลตอบแทนสินทรัพย์รวม (Return On Assets หรือ ROA) เท่ากับร้อยละ 2.1 โดยมีอัตรา ROA สูงสุดและต่ำสุดเท่ากับร้อยละ 22.8 (ทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท) และร้อยละ -30.2 (ทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท) ตามลำดับ

การรับรู้ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ไม่มีรายใดระบุถึงการรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทรัพย์สิน แต่ในจำนวนนี้ 1 ราย ทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท ทำการจัดหาเครื่องจักรโดยวิธีเช่าซื้อ

ขนาดของทุน (ล้านบาท)	จำนวน ราย	มูลค่ารวม (พันบาท)			คิดเป็นร้อยละ (C) / (A)
		สินทรัพย์รวม (A)	ยอดขายสุทธิ (B)	กำไรสุทธิ (C)	
1.0	5	16,893.3	29,472.8	(1.0)	0.0
3.2	1	34,442.0	47,461.9	933.0	2.7
5.0	4	83,383.0	154,675.0	1,842.9	2.2
รวม	10	134,718.3	231,609.7	2,774.9	2.1

ตารางที่ 4.3 มูลค่าสินทรัพย์รวม ยอดขาย และกำไรสุทธิ

4. มูลค่าการลงทุน และสัดส่วนของมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม

การคำนวณทำเฉพาะรายที่สามารถระบุมูลค่าสุทธิของเครื่องจักรได้ แต่ไม่รวมถึงมูลค่าสุทธิของอาคารตามข้อมูลในงบการเงินปี 2548 ของประชากรที่ทำการศึกษา

มูลค่าเงินลงทุนรวมและมูลค่าสุทธิเครื่องจักรรวมในปี 2548 เท่ากับ 16.2 ล้านบาท และ 26.3 ล้านบาท ตามลำดับ และมีมูลค่าสุทธิเครื่องจักรสูงสุดและต่ำสุดเท่ากับ 8.9 ล้านบาท (ทุนที่ชำระแล้ว 5.0 ล้านบาท ประมาณการอายุการใช้งาน 5 ปี และประกอบกรรมมาแล้วถึงปี 2548 เท่ากับ 3 ปี) และ 2.00 บาท (ทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท ประมาณอายุการใช้งาน 10 ปี และประกอบกรรมมาแล้วถึงปี 2548 เท่ากับ 19 ปี) ตามลำดับ

อัตราส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวมในปี 2548 เท่ากับร้อยละ 30.5 โดยกลุ่มที่มีทุนที่ชำระแล้ว 5.0 ล้านบาทมีอัตราส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวมเท่ากับร้อยละ 35.9 โดยมีอัตราส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวมสูงสุดและต่ำสุดเท่ากับร้อยละ 50.4 และร้อยละ 12.1 ตามลำดับ และกลุ่มที่มีทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาทมีอัตราส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวมเท่ากับร้อยละ 19.5 โดยมีอัตราส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวมสูงสุดเท่ากับร้อยละ 79.7 ขณะที่ค่าต่ำสุดเท่ากับศูนย์เนื่องจากตัดค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายเต็มจำนวนแล้วก่อนงวดบัญชีปี 2548

ขนาดของทุน (ล้านบาท)	จำนวน ราย	มูลค่ารวม (ล้านบาท)			คิดเป็นร้อยละ (A) / (B)
		เงินลงทุน	เครื่องจักรสุทธิ (A)	สินทรัพย์รวม (B)	
1.0	3	3,000.0	1,034.4	5,307.8	19.5
3.2	1	3,230.0	8,613.0	34,442.0	25.0
5.0	2	10,000.0	16,619.3	46,336.7	35.9
รวม	6	16,230.0	26,266.7	86,086.5	30.5

ตารางที่ 4.2 มูลค่าการลงทุน และสัดส่วนมูลค่าสุทธิเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวม

5. มูลค่าสุทธิเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนการผลิต

เนื่องจากข้อมูลในงบการเงินบางส่วนไม่ระบุต้นทุนการผลิต เพื่อให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้จึงคำนวณต้นทุนการผลิตจากสมการบัญชีประกอบการพิจารณาแทน โดยมีสูตรการคำนวณต้นทุนการผลิตดังนี้

ต้นทุนการผลิต = ต้นทุนสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย + งานระหว่างทำยกไป – งานระหว่างทำยกมา
 มูลค่าสุทธิ (Book Value หรือ BV) เครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนการผลิตปี 2548 รวมเท่ากับ 26.7 ล้านบาท 4.3 ล้านบาท และ 126.0 ล้านบาทตามลำดับ หรือคิดสัดส่วนค่าเสื่อมราคาต่อต้นทุนขายรวมในปี 2548 เท่าร้อยละ 3.5 โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับร้อยละ 7.1 (มีทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท อัตราผลตอบแทนสินทรัพย์รวม (ROA) เท่ากับร้อยละ 4.3 และอัตราผลตอบแทนการลงทุน (ROI) เท่ากับร้อยละ 7.0)

ขนาดของทุน (ล้านบาท)	จำนวน ราย	มูลค่า (ล้านบาท)			คิดเป็นร้อยละ (A) / (B)
		BV เครื่องจักร	ค่าเสื่อมราคา (A)	ต้นทุนผลิต (B)	
1.0	4	5,871.2	530.1	12,483.1	4.2
3.2	1	4,183.0	2,081.3	46,335.5	4.5
5.0	2	16,619.3	1,740.8	67,181.0	2.6
รวม	7	26,673.5	4,352.2	125,999.6	3.5

ตารางที่ 4.3 มูลค่าสุทธิเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาและต้นทุนผลิต

6. ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุดและค่าต่ำสุด

รายการ	มูลค่า (ล้านบาท)			
	มูลค่าสินทรัพย์รวม	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	ยอดขาย	ต้นทุนผลิต
กลุ่มทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท (4 ราย)				
รวม	10,729.6	530.0	14,765.6	12,483.1
ค่าเฉลี่ย	2,682.4	132.5	3,188.9	3,120.8
ค่าสูงสุด	5,421.8	258.3	8,187.5	7,644.0
ค่าต่ำสุด	1,509.8	0.0	1,454.8	671.4
ทุนที่ชำระแล้ว 3.2 ล้านบาท				
	34,442.0	2,081.3	47,461.9	46,335.5
กลุ่มทุนที่ชำระแล้ว 5.0 ล้านบาท (2 ราย)				
รวม	46,336.7	1,740.8	77,516.5	67,181.0
ค่าเฉลี่ย	23,168.4	870.4	33,342.3	67,181.0
ค่าสูงสุด	28,768.4	1,086.1	55,840.1	50,385.2
ค่าต่ำสุด	17,568.3	654.7	21,676.4	16,795.8

ตารางที่ 4.4 ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุดและค่าต่ำสุดแยกตามขนาดทุนที่ชำระแล้ว

ในกลุ่มทุนที่ชำระแล้ว 1.0 ล้านบาท 1 รายตัดค่าเสื่อมหมคก่อนงวดบัญชีปี 2548 ซึ่งรายดังกล่าวกำหนดนโยบายการบัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรตัดจ่าย 10 ปี และอีก 1 รายที่มีได้นำมารวมด้วยเนื่องจากไม่สามารถหามูลค่าสุทธิของเครื่องจักรจากงบการเงินของบริษัทดังกล่าวได้

ในกลุ่มทุนที่ชำระแล้ว 5.0 ล้านบาท ไม่รวม 2 รายซึ่งไม่สามารถหาข้อมูลค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักรได้จากงบการเงินสำหรับปี 2548 ของบริษัท เนื่องจากข้อมูลไม่เพียงพอ

7. ข้อมูลอื่นๆ

จากการศึกษาพบว่าอัตราส่วนค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรต่อต้นทุนการผลิตมีค่าเกินกว่าร้อยละ 5.0 ของต้นทุนขายปี 2548 จำนวน 3 รายจากจำนวนข้อมูลที่ครบสมบูรณ์จำนวน 7 รายหรือคิดเป็นร้อยละ 42.9 ของข้อมูลข้างต้น โดยรายที่มีอัตราส่วนค่าเสื่อมราคาต่อต้นทุนขายสูงสุดเท่ากับร้อยละ 7.1 ขณะที่รายที่มีมูลค่าสุทธิของเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวมสูงสุดเท่ากับร้อยละ 84.4 ซึ่งรายดังกล่าวมีอัตราส่วนค่าเสื่อมราคาต่อต้นทุนการผลิตเท่ากับร้อยละ 3.4 ในปี 2548 หรือเท่ากับ 258,253.44 บาท ขณะที่ในจำนวนนี้ 1 รายมีส่วนของเจ้าของกิจการ ซึ่งผู้ประกอบการรายนี้มีประสบการณ์การดำเนินงานจนถึงสิ้นงวดปี 2548 เท่ากับ 9 ปี

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อธิปไตยผล และข้อเสนอแนะ

1. สรุปผลการศึกษา

ในปี พ.ศ. 2548 มีผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ทำการผลิตกระดาษและกระดาษแข็งด้วยเครื่องจักรในเขตกรุงเทพ จำนวน 10 ราย มีมูลค่าสินทรัพย์ ส่วนของเจ้าของ และยอดขายรวมจำนวน 134.8 ล้านบาท 35.8 ล้านบาท และ 231.6 ล้านบาทตามลำดับ ในจำนวนนี้มีเพียงรายเดียวที่ไม่ได้ใช้บริการของสำนักงานรับทำบัญชีอิสระเป็นผู้จัดทำบัญชี ซึ่งทั้งหมดคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง และประมาณการอายุการใช้งานเครื่องจักรเท่ากับ 5 ปี ยกเว้น 2 รายที่ประมาณอายุการใช้งานเครื่องจักรเท่ากับ 10 ปี และไม่มีรายใดที่ระบุถึงการนำต้นทุนการกู้ยืมรวมรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการได้มาซึ่งทรัพย์สินถาวร แม้จะมี 1 รายที่ได้เครื่องจักรมาด้วยวิธีการเช่าซื้อก็ตาม

เมื่อพิจารณาสัดส่วนมูลค่าสุทธิของเครื่องจักรเทียบกับสินทรัพย์รวมในปี 2548 แล้วพบว่ามูลค่าสุทธิของเครื่องจักรต่อสินทรัพย์รวมเท่ากับร้อยละ 30.5 และมีอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 4.3 โดยมีค่าเฉลี่ยของค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรต่อต้นทุนการผลิตเท่ากับร้อยละ 3.5

2. อภิปรายผล

2.1 จากการวิจัยเรื่องนี้ทำให้ทราบถึงแนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้มูลค่าของทรัพย์สินในกรอบแนวคิดด้านมาตรฐานการบัญชีและประมวลรัษฎากร ดังนี้

การที่ผู้ประกอบการในกรณีศึกษานี้จำนวน 9 ใน 10 รายของจำนวนประชากรทั้งหมดใช้บริการของผู้ทำบัญชีอิสระ ซึ่งต้องให้บริการจัดทำบัญชีแก่ผู้ประกอบการเป็นจำนวนมากจึงมีได้มุ่งเน้นการเก็บรายละเอียดเกี่ยวกับการรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีเปิดช่องให้สามารถเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายการดังกล่าวได้เป็นต้นทุนการได้มาของทรัพย์สินหรือเป็นค่าใช้จ่ายได้ ซึ่งในกรณีนี้ผู้ทำบัญชีจึงมักเลือกทางที่สะดวกในการปฏิบัติ และอาจไม่สามารถถึงรายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์การกู้ยืม

เพื่อประกอบการตัดสินใจเลือกปฏิบัติตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม กำหนดไว้ โดยถือเป็นรายจ่ายและเป็นหลักฐานประกอบการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการ ต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพ เดิม ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งการเลือกปฏิบัติดังกล่าวมีผลต่อการกระจาย ต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายหรือค่าเสื่อมราคาต่อไป

2.2 จากผลการวิจัยนี้พบว่า

ผลกระทบของค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่มีไว้ใช้เพื่อผลิตต่อต้นทุนผลิต นั้น การที่ผู้ประกอบการเลือกใช้ประมาณการอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์ตามที่ระบุไว้ใน ประมวลรัษฎากร ระหว่าง 5 – 20 ปี โดยมิได้สอบทานประมาณการอายุการใช้งานที่เหมาะสมของ ทรัพย์สินจะส่งผลให้การรับรู้ต้นทุนทรัพย์สินเข้าเป็นรายจ่ายในแต่ละงวดบัญชีคลาดเคลื่อน ไปจาก ที่ควรจะเป็น (สูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็น) และไม่สนองต่อต้นทุนการดำเนินงานที่แท้จริงของ ธุรกิจอีกด้วย

3. ข้อเสนอแนะ

ดังนั้นผู้ประกอบการ SMEs จึงควรพิจารณาถึงอายุการใช้งานที่คาดว่าจะได้รับ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นๆ เป็นปัจจัยในการกำหนดนโยบายการคำนวณค่าเสื่อม ราคา และแจ้งข้อมูลดังกล่าวให้แก่ผู้ทำบัญชีของตนเพื่อให้การจัดทำบัญชีเป็นไปโดยถูกต้อง และ สะท้อนให้เห็นผลการดำเนินงานตามที่ควรจะเป็นอีกด้วย

บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง “ประมวลรัษฎากร “ www.rd.go.th พฤศจิกายน 2550
- กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง “พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยค่า
สึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527” <http://www.rd.go.th>
พฤศจิกายน 2550
- กรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ ฐานข้อมูลสถิติ
<http://knowledgebase.dbd.go.th/dbd/Main/login.aspx> กันยายน 2550
- สถาบันพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม <http://www.ismed.or.th> กันยายน 2550
- ธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม <http://www.smebank.co.th> กันยายน 2550
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กระทรวงอุตสาหกรรม <http://www.sme.go.th>
กันยายน 2550
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย แม่บทการบัญชี 2542
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ 2542
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการ
กู้ยืม 2542
- รองพร อิมผล “คู่มือประกอบการอบรม โครงการอบรมผู้ทำบัญชีเพื่อให้มีคุณสมบัติตามที่กำหนด
ในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 42 วรรคสอง” หน้า 4-135 – 4-139
สวัสดิการกรมทะเบียนการค้า 2543
- ฐานปนา บุญหล้า และพงษ์ศักดิ์ ชิวรัตน์ “คู่มือการจัดทำแผนธุรกิจสำหรับธุรกิจขนาดกลางและ
ขนาดย่อม” หน้าคำนำ บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน) พ.ศ. 2550
- สมเดช โรจน์คุรีเสถียร “กลยุทธ์ การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล 2003” หน้า 678 – 696 พิมพ์ครั้งที่
ที่ 2 บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด 2546
- ภาพร เอกอรรถพร “รู้บัญชีมีประโยชน์” หน้า 141 – 143 พิมพ์ครั้งที่ 2 บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา
จำกัด 2545
- ประสูติ มุติ “ความรู้ความเข้าใจในด้านภาษีเงิน ได้นิติบุคคลของผู้เสียภาษีในอำเภอเมือง จังหวัด
ระยอง” หน้า 86 วิทยานิพนธ์ตามหลักสูตรปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานโยบายสาธารณะ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา 2544

ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อ	นายคณศ รังสิพราหมณกุล
วัน เดือน ปี	16 ตุลาคม พ.ศ. 2502
สถานที่เกิด	พญาไท กรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	บริหารธุรกิจบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปี พ.ศ. 2528
สถานที่ทำงาน	บริษัท มิตรชุบิชิ อีเล็กทริค กันยงวัฒนา จำกัด
ตำแหน่ง	ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี