

ความแตกต่างของการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากร

นางสาวจินท์จุฑา ชูแก้ว

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



The Difference Calculation of Net Income between Accounting Law and Tax Law.

Miss Jinjutha Chukaew

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Law Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

รายการแก้ไข

ลำดับ	คำแนะนำของคณะกรรมการ	คำชี้แจงการแก้ไข
1.	แก้ไขการใช้คำในสมมติฐานให้เข้าใจง่ายขึ้น	ปรับคำในสมมติฐานเป็น ซึ่งทั้งความสอดคล้องกันและ ความแตกต่างกัน อาจทำให้เกิดปัญหาในการใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อการจัดเก็บภาษี
2.	ควรเพิ่มการทบทวนวรรณกรรมเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ และ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร	เพิ่มหัวข้อ 2.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร 2.4.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 2.4.2 การหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยเพิ่มเติมเนื้อหาข้างต้น และเพิ่มเติมรายการอ้างอิงตามเนื้อหา และปรับปรุงบรรณานุกรมที่เกี่ยวข้อง

หัวข้อเอกัตศึกษา	ความแตกต่างของการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายการบัญชี กับกฎหมายภาษีอากร
โดย	นางสาวจินห์จุฑา ชูแก้ว
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา	อาจารย์อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์

เอกัตศึกษานี้มุ่งศึกษาผลกระทบของความแตกต่างของการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากร โดยมีสมมติฐานของการศึกษาวิจัยว่า กฎหมายและมาตรฐานการบัญชีมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน โดยหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายหลายส่วนสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากร แต่ในขณะเดียวกันก็มีหลักเกณฑ์บางส่วนแตกต่างกับหลักเกณฑ์ในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งทั้งความสอดคล้องกันและความต่างกันอาจทำให้เกิดปัญหาในการใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อการจัดเก็บภาษี

ในการศึกษาและพิสูจน์สมมติฐานข้างต้นพบว่า การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากร มีทั้งที่สอดคล้องกัน คล้ายคลึงกัน และไม่สอดคล้องกัน ส่งผลให้กำไรสุทธิในกฎหมายการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากรนั้นไม่เท่ากัน นั้นเป็นเพราะวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่แตกต่างกัน ความสอดคล้องกันเป็นเรื่องง่ายในการปรับใช้กฎหมายสำหรับผู้ปฏิบัติงาน ความคล้ายคลึงกันนั้นเป็นเงื่อนไขหรือวิธีการที่กฎหมายภาษีอากรสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งบางครั้งก็เคร่งครัดกับผู้เสียภาษีมากเกินไปจนสร้างภาระหนัก และความไม่สอดคล้องกันนั้นย่อมส่งผลกระทบในการปรับใช้กฎหมายของผู้เสียภาษีอย่างแน่นอน แต่ไม่ใช่ว่าทุกความไม่สอดคล้องจะต้องถูกจัดเพราะวัตถุประสงค์บางอย่างของกฎหมายจึงจำเป็นที่ยังจะคงไว้ซึ่งความแตกต่าง เพราะไม่เพียงแต่ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันเท่านั้นที่เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษี แม้ความสอดคล้องเองนั้นยังไม่เหมาะสมกับกฎหมายภาษีอากรในบางกรณี ดังนั้นผู้เขียนจึงเสนอแนะให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรอง ทั้งความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันส่วนที่สร้างความไม่เป็นธรรม ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี และสร้างปัญหาในการปรับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีโดยไม่มีความจำเป็น

..... อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา
(อาจารย์อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์)
..... นิสิต
(นางสาวจินห์จุฑา ชูแก้ว)

Individualized Study Report: The Difference Calculation of Net Income
between Accounting Law and Tax Law.
By: Miss. Jinjutha Chukaew
Branch: Laws, in the Field of Finance and Taxation Law
Individualized Study Report Adviser: Adisak Suebpradit

The objective of this study is to aim at the effect of the difference calculation between accounting law and tax law. The hypothesis of the study is that accounting laws are constantly updated and most of the recognition of income and expenses are identical to tax law, but some parts are different. Both the same and differences may cause problems in applying tax laws for taxation.

Following the study, the author found that the recognition of income and expenses in accounting law and tax law are both the same, similar, and different causing the net income in accounting law and tax law to be unequal. That is because objectives of the law are different. The same one is easy to comply. The similar one occurred when additional conditions or different method applied to prevent tax avoidance leading to overburden in some cases. While the difference certainly impact implementation, not all differences need to be eliminated because some differences are necessary to achieve certain legal objectives. Tax law is, therefore, necessary to maintain such differences. Moreover, it is not just similarities and differences that cause problems in taxation but the same itself may not appropriate for tax laws in some cases. Therefore, the author suggests the amendment of the Revenue Code and the subsidiary legislation all the same, similarity and the difference that creates injustice, prompts tax evasion, and unnecessarily causes problems in applying the law to collect taxes.

..... Individualized Study Report Adviser

(Mr. Adisak Suebpradit)

..... Student's

(Miss. Jinjutha Chukaew)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงได้ ผู้เขียนได้รับความช่วยเหลือ ความร่วมมือ และความอนุเคราะห์จากบุคคลหลาย ๆ ท่าน จึงขอถือโอกาสขอบพระคุณทุก ๆ ท่าน ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ ที่ให้ความเมตตาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา และให้ความรู้ ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ยิ่งต่อผู้เขียนในการทำเอกัตศึกษา พร้อมทั้งสละเวลาให้คำปรึกษาที่ดีแก่ผู้เขียนทุกครั้ง ที่ผู้เขียนขอเข้าพบ รวมทั้ง บุคคลสำคัญ อาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ที่ได้สละเวลาให้คำแนะนำที่มีคุณค่าในการทำเอกัตศึกษา

ขอขอบพระคุณเพื่อนร่วมงานที่คอยให้ความช่วยเหลือแม้จะบ่นบ้างแต่ก็ไม่เคยทิ้งกัน ตลอดทั้งเพื่อน พี่ น้อง ๆ นิสิตปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย สาขากฎหมาย การเงินและภาษีอากร รหัส 61 อันได้แก่บุคคลซึ่ง ช่วยหาหัวข้อในวันที่เรื่องเดิมไปต่อไม่ได้ เข้าพบอาจารย์ด้วยกัน หาข้อมูลในการทำ รูปถ่ายข้อมูลทุกรูป ทุกข้อหาหรือที่เป็นประโยชน์ หนังสือทุกเล่ม ขนมนทุกชิ้น ถ้ามไถ่ถึงความคืบหน้า ให้กำลังใจกันในทุกวันที่เจอปัญหา นั่งเป็นเพื่อนในห้องสมุดในวันที่ยากจริง ๆ ความสนับสนุนในทุกอย่างจนเที่ยงคืนก็แล้วตีหนึ่งก็แล้ว ขอบคุณมาก สำหรับกรุ๊ปมี้อดึกที่ช่วยกันทุกอย่าง ขอบคุณกำลังใจในทุก ๆ วันที่เราผ่านมาด้วยกัน และที่จะไม่กล่าวถึงไม่ได้ขอบคุณบรรดาเจ้าหน้าที่หลักสูตรที่คอยช่วยเหลือ ประสานงานทุกอย่างจนเรื่องผ่านไปด้วยดี

ขอขอบพระคุณคุณแม่ที่ไม่เคยร้องขอเวลาแต่กลับขอเพียงให้ผู้เขียนได้ทำสิ่งที่ตั้งใจเสมอมา ขอบคุณบรรดาพี่ ๆ ที่ให้ความรัก ความเมตตา และให้การสนับสนุนผู้เขียนในทุก ๆ ด้าน ท้ายนี้หากเอกัตศึกษานี้มีประโยชน์แก่ผู้หนึ่งผู้ใดอยู่บ้าง ผู้เขียนขออุทิศเพื่อแทนคุณบิดา มารดาและบูรพคณาจารย์ของผู้เขียนที่ ประสทธิประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียนตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน หากพบข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียน ขออภัยไว้ ณ ที่นี้ด้วย

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ	ง
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความสำคัญและความเป็นมาของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	4
1.3 สมมติฐาน.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	5
1.6 ประโยชน์คาดว่าจะได้รับ	5
บทที่ 2 หลักเกณฑ์และแนวคิดของการรับรู้รายได้และรายจ่าย	7
2.1 หลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมายการบัญชี	9
2.1.1 รายได้ในทางกฎหมายการบัญชี.....	9
2.1.1.1 นิยามของรายได้.....	9
2.1.1.2 เกณฑ์การรับรู้รายได้.....	11
2.1.1.3 ประเภทของรายได้.....	12
2.1.2 ค่าใช้จ่ายในทางบัญชี.....	13
2.1.2.1 นิยามของค่าใช้จ่าย.....	13
2.1.2.2 เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย.....	14
2.1.2.3 ประเภทของค่าใช้จ่าย.....	15

2.2 หลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	15
2.2.1 รายได้ในทางภาษีอากร.....	16
2.2.1.1 นิยามของรายได้.....	16
2.2.1.2 เกณฑ์การรับรู้รายได้.....	18
2.2.1.3 ประเภทของรายได้.....	19
2.2.2 รายจ่ายในทางภาษีอากร	22
2.2.2.1 นิยามของรายจ่าย.....	22
2.2.2.2 เกณฑ์การรับรู้รายจ่าย.....	22
2.2.2.3 ประเภทของรายจ่าย.....	22
2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และรายจ่ายตามกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร	25
2.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	27
2.4.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	27
2.4.2 การหลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	29
บทที่ 3 ความสอดคล้องของการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายการบัญชี และกฎหมายภาษีอากร	33
3.1 แนวคิดความสอดคล้องกันของการรับรู้รายได้และรายจ่ายกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร	33
3.2 รายการที่มีความสอดคล้องกันในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร	35
3.2.1 เป็นรายได้หรือรายจ่ายทั้งทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร	35
3.2.2 ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายทั้งทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร	52
3.3 รายการที่มีความคล้ายกันในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร	59
3.3.1 เป็นรายได้หรือรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรแต่มีวิธีการหรือเงื่อนไขเพิ่มเติม	59

3.3.2	เป็นรายได้หรือรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรแต่ได้ในจำนวนเงินที่ไม่เท่ากัน	68
3.4	รายการที่มีความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร	88
3.4.1	ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายบัญชีแต่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายภาษีอากร	88
3.4.2	เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายบัญชีแต่ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายภาษีอากร	97
บทที่ 4	ผลกระทบระหว่างรายการตามกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรที่สอดคล้องกัน คล้ายคลึงกัน และไม่สอดคล้องกัน	116
4.1	ปัจจัยที่ทำให้รายการสอดคล้องกัน คล้ายคลึงกัน และไม่สอดคล้องกัน	116
4.1.1	การกำหนดเงื่อนไขขึ้นของกฎหมายเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง	116
4.1.2	การจำกัดการรับรู้รายได้หรือยอมให้หักรายจ่ายบางประเภทได้เพิ่ม	118
4.1.3	การให้รับรู้รายได้เพิ่มหรือจำกัดการรับรู้รายจ่ายในบางประเภท	118
4.1.4	การตีความรายการที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย	119
4.1.5	การไม่ยอมรับรายได้หรือรายจ่ายบางประเภท	120
4.1.6	การเปลี่ยนแปลงหลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย	121
4.2	วิเคราะห์ผลกระทบของรายการที่สอดคล้องกัน	122
4.2.1	ความสอดคล้องกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี	122
4.2.2	ความสอดคล้องกันก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร	123
4.2.3	ความสอดคล้องกันก่อให้เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย	123
4.3	วิเคราะห์ผลกระทบของรายการที่คล้ายคลึงกัน	124
4.3.1	ความคล้ายคลึงกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี	124
4.3.2	ความคล้ายคลึงกันก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร	127

4.3.3 ความคล้ายคลึงกันก่อให้เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย	128
4.4 วิเคราะห์ผลกระทบของรายการที่ไม่สอดคล้องกัน	128
4.4.1 ความไม่สอดคล้องกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร	128
4.4.2 ความไม่สอดคล้องกันก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	133
4.4.3 ความไม่สอดคล้องกันก่อให้เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย	135
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	138
5.1 บทสรุป.....	138
5.1.1 ความสอดคล้องกัน.....	139
5.1.2 ความคล้ายคลึงกัน	139
5.1.3 ความไม่สอดคล้องกัน.....	140
5.2 ข้อเสนอแนะ	142
5.2.1 การแก้ไขปัญหาที่เกิดจากความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี	142
5.2.2 การแก้ไขปัญหาที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี	144
5.2.3 การแก้ไขปัญหาในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากร.....	144
บรรณานุกรม.....	146

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญและความเป็นมาของปัญหา

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือของรัฐในการหารายได้เข้าประเทศ ประเทศไทยนั้นแบ่งการจัดเก็บภาษีอากรออกเป็นหลายประเภทภาษีด้วยกัน หนึ่งในนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีทางตรงที่รัฐจัดเก็บสร้างรายได้แก่รัฐเป็นอันดับสองรองจากภาษีมูลค่าเพิ่ม¹ ซึ่งฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลแบ่งออกเป็นหลายฐานด้วยกัน นั่นคือ ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 ฐานเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ และฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ซึ่งเป็นส่วนที่จะศึกษากันในเล่มนี้ นิติบุคคลถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในการคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิของนิติบุคคลนั้นเราจำเป็นต้องศึกษาและทราบถึงวิธีการรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางภาษีอากรตามมาตรา 65 ทวิ 65 ตริ พร้อมทั้งกฎหมายลำดับรองที่ออกภายใต้มาตราดังกล่าว โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนอกจากจะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วยัง ต้องจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนตามมาตรา 68 ทวิ บทบัญญัติตามมาตรานี้มีเจตนารมณ์ให้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร จัดทำบัญชีเพื่อให้ได้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเป็นสำคัญ² และมาตรา 3 สัตต กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อนำงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรตรวจสอบ และรับรองแล้วนั้น แนบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้ที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ต้องรักษาจรรยาบรรณและปฏิบัติงานการตรวจสอบ และรับรองบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานที่สภาวิชาชีพบัญชีและอธิบดีกรมสรรพากรกำหนด³ โดยนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ คือนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า

¹ สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, รายงานสถานการณ์ด้านการคลังปีงบประมาณ พ.ศ. 2563 ฉบับที่ 3 : ธันวาคม 2562: ข้อมูลรายปี 2562, หน้า 60.

² ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร (สมุทรสาคร: บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2560), บทที่ 1 หน้า 1-13.

³ เรื่องเดียวกัน, บทที่ 1 หน้า 14-15.

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ให้หมายรวมถึง กิจการซึ่งดำเนินการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกัน เป็นการค้าหรือหากำไร ระหว่างบริษัท กับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดาคนละบุคคลที่มีใช้ในนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสถานสาธารณกุศล ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และนิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี

ประเทศไทยมีกฎหมายว่าด้วยการบัญชีครั้งแรก เมื่อปี พ.ศ. 2482 โดยตราเป็นพระราชบัญญัติการบัญชีเพื่อให้ผู้ประกอบการธุรกิจมีการจัดทำบัญชี และได้มีการปรับปรุงแก้ไขโดยตราเป็นพระราชบัญญัติการบัญชี(ฉบับที่ 2) เมื่อปี พ.ศ.2496 ต่อมาเมื่อปี พ.ศ.2515 รัฐบาลโดยคณะปฏิวัติในขณะนั้นได้ประกาศยกเลิกบรรดาบทบัญญัติ ประกาศ และข้อบังคับต่าง ๆ ที่ออกตามความใน พ.ร.บ.การบัญชีทั้ง 2 ฉบับ เนื่องจากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและการค้าในขณะนั้นได้วิวัฒนาการไปอย่างรวดเร็ว จึงได้ออกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 (พ.ศ.2515) หรือเรียกอย่างย่อว่า ปว. 285 เพื่อให้ผู้ประกอบการธุรกิจมีการจัดทำบัญชีที่ให้อินโฟเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ประเทศไทยได้ใช้ปว.285 เป็นกฎหมายว่าด้วยการบัญชีเป็นเวลานานถึง 28 ปี ก่อนที่จะประกาศใช้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543⁴ อันเป็นกฎหมายการบัญชีที่สำคัญที่บังคับในปัจจุบัน กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด กิจการร่วมค้า ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งก็คือนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม และยังให้ผู้รับผิดชอบสถานที่ประกอบธุรกิจเป็นประจําของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี รวมทั้งผู้ประกอบการบางประเภทที่เป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามที่รัฐมนตรีประกาศ ให้เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและกำหนดหน้าที่ของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่ต้องจัดให้มีผู้ทำบัญชี ที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชีร่วมรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของธุรกิจ⁵ งบการเงินที่จัดทำนั้นต้องได้รับ

⁴ เรื่องเดียวกัน, บทที่ 1 หน้า 2.

⁵ เรื่องเดียวกัน, บทที่ 1 หน้า 3.

การตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะถูกกำกับดูแลภายใต้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 อันเป็นกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรอง อย่างกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กฎหมายการบัญชียังถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ได้แก่ รายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น รวมทั้งข้อมูล ผลการดำเนินงาน ได้แก่ รายได้ และค่าใช้จ่าย และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินที่จะนำไปประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจไม่ว่าจะเป็นผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ยืม ผู้ขายสินค้าและบริการ รัฐบาลหรือหน่วยงานราชการต่าง ๆ ตลอดจนสาธารณชนประชาชนทั่วไป โดยหลักการแล้วงบการเงินนั้นต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม เปรียบเทียบกันได้ พิสูจน์ได้ ทันท่วงที ความเข้าใจได้⁶ ซึ่งช่วยผู้ใช้ในเรื่องการตัดสินใจ ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Thai Financial Reporting Standards: TFRS) ให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards – IFRSs) เพื่อให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล ในปัจจุบันแบ่งการบังคับใช้เป็นสองระดับนั้นคือ มาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAE) และมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAE) ซึ่งในเล่มนี้จะศึกษามาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะก็สามารถเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAE) ได้เช่นเดียวกัน

ดังนั้นเมื่อกฎหมายการบัญชีมีไว้เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินอันเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน แต่กฎหมายภาษีอากรนั้นมีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีแก่รัฐ ด้วยวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันกำไรในทางบัญชีและกำไรในทางภาษี ในความเป็นจริงไม่มีทางเท่าเทียมกันได้เลย นิติบุคคลต้องมีหน้าที่จัดทำบัญชีให้เป็นตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แล้วนำกำไรทางบัญชิดังกล่าวไปปรับปรุงตามเกณฑ์และเงื่อนไขการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เราจึงควรศึกษาผลกระทบของสอดคล้อง ความคล้ายคลึงกันและความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรในรายการต่าง ๆ อาทิ การรับรู้

⁶ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน, หน้า 12-20.

รายได้จากการขาย การรับรู้รายได้เงินปันผล การรับรู้กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน และการคิดค่าเสื่อมราคา เป็นต้น เพื่อให้ทราบว่ามีการใดไม่เหมาะสมสร้างความไม่เป็นธรรม ก่อให้เกิดการหลีกเลียงภาษี หรือไม่สอดคล้องกับสถานะการณ์ในปัจจุบันที่ต้องได้รับการปรับปรุงหรือไม่ ซึ่งในการศึกษานั้นควรมีเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกัน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์พิจารณาผลของการเปรียบเทียบนั้นว่าส่งผลกระทบต่ออย่างไรในแง่มุมของกฎหมายภาษีอากร ทั้งในความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกันและความไม่สอดคล้องกัน

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ

1.2.1 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และแนวคิดในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกฎหมายการบัญชี

1.2.2 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และแนวคิดการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกฎหมายภาษีอากร

1.2.3 เพื่อศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลเปรียบเทียบถึงความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันที่เกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมาย การบัญชี และกฎหมายภาษีอากร

1.2.4 เพื่อศึกษาถึงปัญหา ผลกระทบ และเสนอแนวทางแก้ไข ความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันในหลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

1.3 สมมติฐาน

กฎหมายและมาตรฐานการบัญชีมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบัน โดยหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายหลายส่วนสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากร แต่ในขณะเดียวกันก็มีหลักเกณฑ์บางส่วนแตกต่างกับหลักเกณฑ์ในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งทั้งความสอดคล้องกันและความแตกต่างกันอาจทำให้เกิดปัญหาในการใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อการจัดเก็บภาษี

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

1.4.1 ศึกษาคุณค่าและวิเคราะห์หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายในกฎหมายการบัญชี ในส่วนของมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกรอบ แนวความคิดสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1.4.2 ศึกษาคุณค่าและวิเคราะห์หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายในกฎหมายภาษีอากร ในประมวลรัษฎากรและบทบัญญัติที่ออกภายใต้ประมวลรัษฎากร

1.4.3 ศึกษาและค้นคว้าถึงผลกระทบจากความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่ สอดคล้องกันของการรับรู้รายได้และรายจ่ายในกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

ศึกษาโดยวิธีทางเอกสาร (Documentary Research) โดยดำเนินการศึกษาค้นคว้า รวบรวม ข้อมูลจากเอกสาร ตำราวิชาการที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประมวลรัษฎากร มาตรฐานการบัญชี แนววินิจฉัย และข้อหารือของกรมสรรพากร รวมถึงบทความ วิทยานิพนธ์ เอกตศึกษา และสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่ เกี่ยวข้อง เพื่อสามารถวิเคราะห์ปัญหา และเสนอแนวทางการที่เหมาะสมกับประเทศไทย

1.6 ประโยชน์คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 เพื่อให้เข้าใจหลักเกณฑ์และแนวคิดในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกฎหมายการ บัญชี

1.6.2 เพื่อให้เข้าใจหลักเกณฑ์และแนวคิดในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกฎหมายภาษี อากร

1.6.3 เพื่อให้เข้าใจถึงสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันที่เกิดขึ้น จากหลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

1.6.4 เพื่อให้เข้าใจถึงปัญหา ผลกระทบ และเสนอแนวทางแก้ไขของความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันในหลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

บทที่ 2

หลักเกณฑ์และแนวคิดของการรับรู้รายได้และรายจ่าย

ตามหลักการบัญชีคำว่า “กำไรสุทธิ” หมายถึง ผลต่างระหว่างผลรวมของรายได้กับผลรวมของค่าใช้จ่ายทุกรายการ ซึ่งรวมถึงค่าภาษีเงินได้ด้วย กำไรสุทธิตามหลักการบัญชีจึงเป็นกำไรที่หักค่าภาษีเงินได้แล้ว ส่วนคำว่า “กำไรทางบัญชี” หมายถึงกำไรหรือขาดทุนก่อนหักค่าภาษีเงินได้ ซึ่งมีความหมายทำนองเดียวกับกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามมาตรา 65⁷ วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนี้ (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) คือ กำไรสุทธิ ที่คำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ” และเมื่อนำบทบัญญัติในมาตรา 65 ตริ (6) ที่ไม่ให้นำค่าภาษีเงินได้มาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีมาร่วมในการตีความของคำว่า “กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี” แล้วจึงเข้าใจได้ว่า “กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี” ก็คือ “กำไรที่คำนวณตามเงื่อนไขทางภาษีก่อนหักค่าภาษีเงินได้” นั้นเอง⁸

เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง กำหนดให้ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้น

⁷ มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาต หรือไม่อนุญาตแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

⁸ ญพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, บทที่ 6 หน้า 9.

ที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้ง่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จึงเห็นได้ว่าเกณฑ์การรับรู้รายได้ดังกล่าวจะพิจารณาว่าสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้รับรู้เป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้จะยังมีได้ง่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น⁹

เกณฑ์คงค้าง หมายถึง รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อรับเงินหรือจ่ายเงิน ซึ่งทำให้งบการเงินสามารถให้ข้อมูลรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ รวมถึงข้อมูลในอนาคตที่กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายหรือรับเงินสดในอนาคต ดังนั้นเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการจึงต้องมีการปรับปรุงรายการบัญชี เช่น รายได้ค้างรับ รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า¹⁰

เมื่อนำบทบัญญัติ ตามมาตรา 65 วรรคหนึ่ง และวรรคสอง ที่กำหนดให้ใช้เกณฑ์มาพิจารณา ร่วมกับความหมายของเกณฑ์คงค้าง ตามหลักการบัญชี จะพบว่า เกณฑ์สิทธิ และเกณฑ์คงค้าง มีทั้งความเหมือนและความแตกต่างกัน¹¹ อาจสรุปได้ว่า กำไร(ขาดทุน)ทางบัญชีปรับปรุงเพิ่มหรือลดด้วยรายได้และรายจ่ายตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิและ 65 ตรี เท่ากับกำไร(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี¹²

การคำนวณกำไร(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี ถูกกำหนดให้ใช้ เกณฑ์สิทธิ แต่ได้มีการผ่อนปรนการใช้เกณฑ์สิทธิในการรวบรวมรายได้สำหรับกิจการบางประเภท ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่.ป.1/2528 (แก้ไขล่าสุด โดยคำสั่งที่ ทป.299/2561) ที่มีการผ่อนปรนการใช้เกณฑ์สิทธิกับรายได้ของกิจการบางประเภท อาทิ กิจการธนาคาร ประกันภัย และสถาบันการเงิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ย ที่เป็นรายได้ของกิจการ เช่น นิติบุคคลที่ประกอบกิจการธนาคาร ธุรกิจเงินทุน เงินทุนหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ได้รับการผ่อนปรน การใช้เกณฑ์สิทธิกับรายได้ดอกเบี้ย เฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นหลังจากที่ได้ผิมนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 3 เดือน หรือกิจการประกันชีวิต ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิตจะนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เป็นต้น

⁹ ไพจิตร โรจนวานิชและคณะ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2553), บทที่ 2 หน้า 39.

¹⁰ สมเดช โรจนศิริเสถียร, ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับภาษีอากรที่ต้องปรับปรุงกำไรสุทธิ(บวกกลับ) (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติเพลส จำกัด, 2558), หน้า 132.

¹¹ ยุกดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, บทที่ 6 หน้า 9.

¹² นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, การบัญชีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพลส, 2554), บทที่ 8 หน้า 5.

2.1 หลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมายการบัญชี

งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์คงค้างเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ โดยรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้นมิใช่เมื่อการรับหรือจ่ายเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสด ซึ่งรายการต่างๆ จะบันทึกและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากการที่งบการเงินที่ได้จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนั้น จะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว รวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ดังนั้นงบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต ซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ¹³

2.1.1 รายได้ในทางกฎหมายการบัญชี

2.1.1.1 นิยามของรายได้

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้กล่าวถึงองค์ประกอบของงบการเงิน ซึ่งใช้ในการวัดผลการดำเนินงาน โดยได้กำหนดนิยามตามองค์ประกอบของงบการเงินไว้

“รายได้” (Revenue) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ¹⁴ ดังนั้น รายได้ ตามคำนิยามรวมถึง ผลกำไร และรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการรายได้ดังกล่าวรวมถึงรายได้จากการขาย รายได้ค่าธรรมเนียม ดอกเบี้ยรับ รายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ และรายได้ค่าเช่า เป็นต้น¹⁵ กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใน

¹³ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (ปรับปรุง 2558) วป.17, หน้า 10.

¹⁴ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.25.1, หน้า 27.

¹⁵ เรื่องเดียวกัน.

อนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน¹⁶

1) การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หมายถึง ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม

การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงเป็นการเพิ่มขึ้นของกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งการเพิ่มขึ้นนี้อาจมาจากกิจกรรมดำเนินงานของกิจการที่ก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดอยู่แล้วเป็นปกติ เช่น การขายสินค้า การให้บริการ เป็นต้น หรืออาจเกิดจากความสามารถในการเปลี่ยนสินทรัพย์ของกิจการเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย

2) การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์

สินทรัพย์¹⁷ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมดูแลของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต สินทรัพย์ของกิจการอาจอยู่ในรูปแบบทางกายภาพ เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น หรืออาจอยู่ในรูปแบบของนามธรรม เช่น ลิขสิทธิ์ และสิทธิบัตร

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์¹⁸ หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของการเพิ่มประโยชน์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมดำเนินงาน หรืออาจอยู่ในรูปของความสามารถในการเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย เช่น กระบวนการผลิตใหม่ที่ช่วยลดต้นทุนการผลิต อาทิ กิจการอาจใช้สินทรัพย์รายการใดรายการหนึ่งหรือใช้สินทรัพย์รายการนั้นร่วมกับสินทรัพย์รายการอื่นเพื่อผลิตสินค้า

¹⁶ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.47, หน้า 30.

¹⁷ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.4.1, หน้า 22.

¹⁸ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.48, หน้า 23.

หรือบริการที่จะนำไปขาย กิจการอาจนำสินทรัพย์ที่มีอยู่ไปแลกกับสินทรัพย์อื่น หรือกิจการอาจนำสินทรัพย์ไปชำระหนี้สิน

3) การลดลงของหนี้สิน

หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตโดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

การลดลงของหนี้สิน จึงเป็นการที่กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระหนี้ลดลง

2.1.1.2 เกณฑ์การรับรู้รายได้

การรับรู้รายได้ หมายถึง การรวมรายการรายได้เข้าเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน ซึ่งก็คือการบันทึกบัญชีรายได้เข้างบกำไรขาดทุน จุดรับรู้รายได้ (เมื่อใดที่กิจการควรบันทึกบัญชีรายได้) เป็นเรื่องสำคัญเพราะการรับรู้รายได้ผิดงวดบัญชี จะทำให้การแสดงผลการดำเนินงานผิดพลาดไปด้วย¹⁹

กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อ

1) กิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน (เช่น สินทรัพย์สุทธิเพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินจะลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้)²⁰ ตัวอย่างเช่น กิจการมีหนี้สิน 10,000.00 บาท ต่อมาเจ้าหนี้ยกหนี้ให้ทั้งหมด รายได้ที่จะรับรู้จะเท่ากับ 10,000.00 บาท ซึ่งเท่ากับหนี้สินที่ลดลง

2) กิจการต้องรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีระดับความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้น²¹ นั่นคือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น ระดับความแน่นอนจะอิงกับ

¹⁹ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีการบัญชี (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพลส, 2554), บทที่ 6 หน้า 5.

²⁰ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.47, หน้า 30.

²¹ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.48, หน้า 30.

กิจกรรมทางเศรษฐศาสตร์ หรือเหตุการณ์สำคัญส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้น เช่น เมื่อมีการส่งของ หรือเมื่อมีการเก็บเงินจากลูกค้า

2.1.1.3 ประเภทของรายได้

1) รายได้จากการขายและหรือการให้บริการ (Revenues from The Sale of Goods and The Rendering of Services) หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า สิทธิ หรือบริการ ซึ่งเป็นธุรกิจหลักของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงิน หรือสิ่งอื่นที่มูลค่าคิดเป็นเงินได้ ทั้งนี้ให้แสดงเป็นยอดสุทธิหลังหักรายการรับคืนและส่วนลดแล้ว โดยแยกแสดงเป็นรายได้แต่ละประเภท เช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ ในทางภาษีอากรมักจะเรียกว่า “รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ” ²²

2) รายได้อื่น (Other Incomes) หมายถึง รายได้จากการดำเนินงานนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในข้อที่ 1) ทั้งนี้ให้รวมกำไรอื่น เช่น กำไรจากการขายเงินลงทุน ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ และสินทรัพย์อื่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายในการขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้นำมาหักจากรายการนี้เพื่อแสดงยอดสุทธิ ซึ่งรายได้อื่นเป็นผลพลอยได้จากการประกอบธุรกิจ เป็นรายได้ทางอ้อมไม่ได้เกิดจากการประกอบกิจการโดยตรง เช่น รายได้จากการขายเศษวัสดุผลิตภัณฑ์พลอยได้ รายได้ค่าปรับหรือดอกเบี้ยผิดนัด รายได้ค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันภัย รายได้ค่าดอกเบี้ยรายได้เงินปันผล²³

²² สมเดช โรจนคุรีเสถียร และคณะ, ผ่าความแตกต่าง...มาตรฐานการบัญชี Ifrs กับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2554), หน้า 201.

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 202.

2.1.2 ค่าใช้จ่ายในทางบัญชี

2.1.2.1 นิยามของค่าใช้จ่าย

“ค่าใช้จ่าย” (Expenses) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในระยะเวลาบัญชี ในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน รวมถึงรายการขาดทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายการขาดทุนจึงเป็นรายการที่เป็นไปตามคำนิยามค่าใช้จ่าย และอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ รายการขาดทุนรวมถึงขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์

1) การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงเป็นการลดลงของกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการทั้งตรงและทางอ้อม ซึ่งการลดลงนั้นมาจากการที่กิจการต้องลดทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันให้กับผู้มีสิทธิเรียกร้อง ซึ่งอาจเกิดได้จากหลายลักษณะ อาทิเช่น การจ่ายเงินสด การโอนทรัพย์สินอื่นๆ การให้บริการ การเปลี่ยนภาระผูกพันใหม่ และการเปลี่ยนแปลงหนี้ให้เป็นทุน

2) การลดลงของสินทรัพย์

การลดลงของสินทรัพย์ เป็นการลดลงของทรัพยากรของกิจการ ซึ่งคาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรูปของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในอนาคต การลดลงของสินทรัพย์นั้นอาจอยู่ในรูปแบบของ การใช้วัตถุดิบซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ไปผลิตเป็นสินค้าเพื่อนำออกขายให้เกิดรายได้ หรือกิจการจ่ายเงินสดเพื่อชำระดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ที่ได้กู้ยืมเพื่อนำมาลงทุนในการประกอบกิจการ

3) การเพิ่มขึ้นของหนี้สิน

การเพิ่มขึ้นของหนี้สิน เป็นการเพิ่มขึ้นของภาระผูกพันในปัจจุบัน ที่เกิดจากผลของรายการหรือเหตุการณ์ในอดีตของกิจการ ที่ต้องจ่ายชำระหรือทำให้สูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

2.1.2.2 เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อ²⁴

1) กิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ เช่น การตั้งค่าแรงค้างจ่ายหรือการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์

2) กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้สิ้นสุดเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล

3) กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการต้องรับรู้หนี้สินโดยไม่มี การรับรู้สินทรัพย์ เช่น การรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับประกันสินค้า

โดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนใช้เกณฑ์ความเกี่ยวกันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นเดียวกัน เช่น กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายหลายๆ รายการเป็นต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า

เมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดในหลายรอบระยะเวลาบัญชี และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยทางอ้อมหรืออย่างกว้าง ๆ กับรายได้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและอย่างมีเหตุผล การปันส่วนเป็นสิ่งจำเป็นในการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ เช่น ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ ค่าความนิยม สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้า ค่าใช้จ่ายนี้เรียกว่า ค่าเสื่อมราคาหรือ ค่าตัดจำหน่าย ขั้นตอนในการปันส่วน

²⁴ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับกรรงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552), หน้า 31.

มุ่งที่จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หมดไป

2.1.2.3 ประเภทของค่าใช้จ่าย

ประเภทของค่าใช้จ่ายในทางบัญชีอาจจำแนกได้ตามลักษณะการแสดงรายการในงบการเงิน ซึ่งจะมีเกณฑ์การรับรู้ตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1) ต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการ (Cost of sales or cost of rendering services) หมายถึง ต้นทุนของสินค้า สิทธิ หรือบริการที่ขาย รวมถึงราคาซื้อ ต้นทุนการผลิต และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จ่ายไปเพื่อให้สินค้าอยู่ในสถานที่และสภาพพร้อมที่จะขาย โดยแยกแสดงเป็นต้นทุนตามประเภทของธุรกิจหลักของกิจการ

2) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative expenses) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขายและบริหารกิจการอันเป็นส่วนรวม

3) ค่าใช้จ่ายอื่น (Other expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายนอกจากต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการ และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร รวมถึงผลขาดทุนอื่น เช่น ผลขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน ผลขาดทุนจากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผลขาดทุนจากการหยุดงานของพนักงาน เป็นต้น ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

4) ต้นทุนทางการเงิน (Finance costs) หมายถึง ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการก่อหนี้สินของกิจการ เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ ค่าธรรมเนียมธนาคารที่เกิดจากการกู้ยืมเงิน ดอกเบี้ยที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงิน เป็นต้น

2.2 หลักเกณฑ์และแนวคิดของกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่จัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยทั่วไปจะเก็บจากฐานกำไรสุทธิ (Net profit) เว้นแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ และมูลนิธิหรือสมาคมที่มีช่องการค้าหรือสถานสาธารณกุศล จะเก็บรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้ง นอกจากนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยจะเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (With-holding Tax) เว้นแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย (Double Taxation Agreement) ก็อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หรือได้รับลดอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ๆ ²⁵ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียจากกำไรสุทธินั้น ได้จากรายได้ทางภาษีหักด้วยรายจ่ายทางภาษี

การรับรู้รายได้และรายจ่ายในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง และวรรคสาม กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หากมีความจำเป็นผู้มีเงินได้สามารถจะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่อรอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

2.2.1 รายได้ในทางภาษีอากร

2.2.1.1 นิยามของรายได้

แม้ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้นิยามคำว่า “รายได้” ในทางภาษีไว้ แต่คำว่า “รายได้” มีความหมายเป็นอย่างเดียวกับคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เพราะมาตรา 65 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร ใช้คำว่า “เงินได้” ทั้งมีการใช้คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ในหลายมาตราของภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ มาตรา 69 ทวิ, 69 ตรี, และ 70 ยิ่งเป็นข้อสนับสนุนว่า

²⁵ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, *กฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562), หน้า 194.

คำว่า “รายได้” หรือ “เงินได้” ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หมายถึง “เงินได้พึงประเมิน” ดังนั้น การได้รับเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งที่คำนวณได้เป็นเงิน จึงถือเป็นรายได้ที่จะต้อง นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเช่นเจ้าหนี้ปลดหนี้ให้กับลูกหนี้ก็ถือว่าลูกหนี้มีรายได้เกิดขึ้น²⁶

การที่คำว่า “รายได้” ในทางภาษีอากรมีความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ทำให้รายได้ในทางภาษีอากรมีความหมายกว้างกว่ารายได้ทางบัญชี เพราะในทางบัญชีจะถือว่า มีรายได้เกิดขึ้นต่อเมื่อมีการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือลดลงของหนี้สินหรือมีกระแสเงินเข้ามา นอกจากนี้รายได้ทางบัญชีต้องเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง (Real Income) แต่ในทางภาษีอากรมีรายได้ บางรายการที่แม้มีได้เกิดขึ้นจริง (Unreal Income) ก็ถือเป็นรายได้ (Deemed Income) แห่ง ประมวลรัษฎากร²⁷ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและป้องกันการหนีภาษี ได้แก่ รายได้ที่ กฎหมายและเจ้าพนักงานกำหนด ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะมีบทบัญญัติอยู่ 2 มาตรา ที่ถือเป็นรายได้ที่กฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินกำหนด คือมาตรา 70 ตรี แม้การส่ง สินค้าออกไปต่างประเทศจะไม่ได้ส่งไปขาย ไม่ได้รับเงินจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศก็ถือว่า ผู้ส่งสินค้าออกไปนั้นได้ขายสินค้าแล้ว และถือว่ามียาได้เกิดขึ้นเท่ากับราคาตลาดในวันที่ส่งสินค้านั้น ออกไปต่างประเทศ และมาตรา 65 ทวิ (4) กรณีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืม โดยไม่มี ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุสมควร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5812/2557 เงินที่ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัทโจทก์ช่วยชำระหนี้ของ บริษัทโจทก์ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 หรือรายได้เนื่องจากกิจการของ บริษัทโจทก์ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 วรรคหนึ่ง ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือ ขาดทุนสุทธิ แม้บริษัทโจทก์จะเพิ่มทุนโดยให้ผู้ถือหุ้นรายใหญ่อ้างว่าซื้อหุ้นเพิ่มทุนในราคาสูงกว่า มูลค่าหุ้นที่ตราไว้เท่ากับเงินที่ช่วยชำระหนี้ ก็ไม่ทำให้ส่วนล้ามูลค่าหุ้นนั้นไม่เป็นเงินได้พึงประเมินหรือ รายได้เนื่องจากกิจการของบริษัทโจทก์ เพราะการเพิ่มทุนดังกล่าวมีเจตนาเพื่อไม่ให้บริษัทโจทก์ต้อง นำเงินที่ช่วยชำระหนี้ขึ้นมาเสียภาษี จึงเป็นการเพิ่มทุนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 200.

²⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายบัญชีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562), หน้า 79.

2.2.1.2 เกณฑ์การรับรู้รายได้

เพื่ออำนวยความสะดวกแก่บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการที่จะขออนุมัติเกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่น ท.ป.1/2528 อนุญาตให้บางกิจการใช้เกณฑ์อื่นในการคำนวณรายได้และรายจ่าย แต่ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์ดังกล่าวโดยสม่ำเสมอ²⁸ ซึ่งอาจแบ่งได้ดังนี้²⁹

- 1) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) เป็นเกณฑ์สำหรับกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ที่โดยสภาพของกิจการอาจมีสินค้า งานระหว่างทำ หรือวัสดุคงเหลือ
- 2) เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) สำหรับรายได้บางประเภท เช่น
 - ดอกเบี้ยรับของสถาบันการเงิน กรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้ติดต่อกันเกิน 3 เดือน ในเดือนที่ 4 ให้หยุดรับรู้รายได้ดอกเบี้ยก็ได้
 - รายได้ค่าเบี้ยประกันชีวิต ของกิจการประกันชีวิต
 - รายได้จากกิจการวิชาชีพอิสระ
- 3) เกณฑ์ผ่อนชำระ (Installment Method) สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ (คำสั่งสรรพากรที่ ป.61/2539) สามารถคำนวณรายได้และรายจ่ายตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ โดยให้ใช้วิธีคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น
- 4) เกณฑ์สัญญาระยะยาว (Long-term Contract Method) สำหรับกิจการรับเหมาก่อสร้าง จะรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
- 5) เกณฑ์เฉลี่ยรายได้ (Average Income Method) สำหรับกิจการสนามกอล์ฟ หรือกิจการให้บริการสนันทนาการระยะยาวแก่สมาชิก โดยให้เฉลี่ยไม่เกิน 10 ปี
- 6) เกณฑ์ผสม (Hybrid Method) สำหรับกิจการที่มีรายได้หลายประเภทที่ไม่อาจใช้เกณฑ์รับรู้รายได้เกณฑ์รับรู้รายได้เกณฑ์เดียวกันได้ เช่น กิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ มีวิธีการให้คำนวณรายได้ ดังนี้

²⁸ วรศักดิ์ ทุมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและหลักกฎหมายภาษีอากรเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2553), หน้า 10.

²⁹ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ วาสนา ดวงดารา, การบัญชีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพลส, 2554), บทที่ 8 หน้า 7.

- กำไรที่เกิดจากการขาย (ผลต่างระหว่างราคาขายเงินสดกับราคาทุน) ให้รับรู้รายได้ทั้งจำนวน
- ดอกผลเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ ให้คำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดโดยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป)

2.2.1.3 ประเภทของรายได้

รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นตามปกติจะต้องเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง (Real Income) แต่ในบางกรณีแม้จะมีได้มีรายได้ที่เกิดขึ้นจริงก็ต้องเสียภาษีเนื่องจากเป็นสิ่งที่กฎหมายให้ถือเป็นรายได้ (Deemed Income) เช่น กรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือเป็นการขายในประเทศไทยและมีรายได้เกิดขึ้น แม้ความจริงไม่ได้ขายและไม่ได้รับเงินก็ตาม หรือกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินราคาทรัพย์สิน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยให้เป็นไปตามราคาตลาดเมื่อมีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมโดยไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือคิดแต่คิดต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรก็ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นตามการประเมินนั้น แม้ความจริงจะไม่มีรายได้ก็ตาม³⁰

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยแสดงในงบดุลว่าโจทก์มีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระ โดยโจทก์มิได้เรียกเก็บดอกเบี้ยจากบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นดังกล่าวตาม ป.พ.พ. มาตรา 1122 ดังนี้ การที่โจทก์ไม่เรียกเก็บดอกเบี้ยจากผู้ถือหุ้นที่ค้างชำระค่าหุ้นย่อมทำให้โจทก์มีกำไรสุทธิน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยจากบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นโดยถือเสมือนว่าโจทก์ให้ผู้ถือหุ้นกู้เงิน ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

1) รายได้จากกิจการ (Operating Revenue) หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งหากเป็นกรณีบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ดูได้จากหนังสือบริคณห์สนธิ ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดูได้จากสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนว่ามีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการอะไรรายได้จากการ

³⁰ ดุลยลักษณ์ ตราธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 201-202.

ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ถือเป็นรายได้จากกิจการ³¹ ในทางปฏิบัติก็สามารถดูได้จากวัตถุประสงค์ในหนังสือรับรองที่กระทรวงพาณิชย์ออกให้

2) รายได้เนื่องจากกิจการ (Non-Operating Revenue) หมายถึงรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ เช่น รายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารหรือพันธบัตรหรือหุ้นกู้ เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร เงินชดเชยค่าภาษีอากร กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา กำไรจากการขายทรัพย์สิน ค่าสินไหมทดแทน ในทางปฏิบัติคือรายได้นอกจากวัตถุประสงค์ที่ปรากฏในหนังสือรับรองที่กระทรวงพาณิชย์ออกให้³²

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 456-457/2509 บริษัทจำกัดมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แล้วได้ขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไป เมื่อได้กำไร กำไรนั้นต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65, 65 ทวิ, 65 ตรีด้วย เพราะถือการซื้อขายทรัพย์สินดังกล่าวเป็นกิจการอยู่ภายใต้ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของบริษัท จึงเป็นกำไรที่ได้มาเนื่องจากกิจการของบริษัท

จากคำพิพากษาศาลฎีกา แม้บริษัทฯ จะไม่มีวัตถุประสงค์ในการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่เมื่อมีเงินได้จากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น กำไรนั้นก็ต้องนำมาเป็นเงินได้หรือรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะถือเป็นรายได้เนื่องจากกิจการ

ปัญหาว่าการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ถือเป็นรายได้เนื่องจากกิจการด้วยหรือไม่ ในทางบัญชีนั้นไม่ถือว่ามูลค่าหรือราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นเป็นรายได้ของกิจการ แต่ถือเป็นส่วนเกินทุน (Capital Surplus) ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเพื่อแสดงกำไรสูงและนำไปจ่ายเงินปันผล เพราะราคาทรัพย์สินส่วนที่เพิ่มขึ้นมิใช่กำไรที่เกิดขึ้นจริง³³ แต่มีผู้เห็นว่ากำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด และกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ระยะยาวเพิ่มขึ้นถือเป็นรายได้เพราะส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น³⁴ และมีผู้เห็นว่ามูลค่าหรือราคาส่วนที่เพิ่มขึ้นให้ถือเป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (Capital Surplus) เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นเคยมีราคาตกลงและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นใหม่ให้รับรู้เป็นรายได้เฉพาะไม่เกินจำนวนที่เคยรับรู้เป็น

³¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายบัญชีภาษีอากร, หน้า 80.

³² ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 203.

³³ อวยพร ดันละมัย, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 6-15: สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช (กรุงเทพมหานคร: วิศดอร์, 2527), หน้า 270.

³⁴ วรศักดิ์ ทุมมานันและคณะ, เล่าสู่กันฟัง “หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย” วารสารเอกสารภาษีอากร ฉบับเดือน มีนาคม 2546.

ค่าใช้จ่ายในงวดก่อนๆ แล้ว³⁵ ซึ่งปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ย่อหน้าที่ 39 ใช้หลักการดังกล่าว ซึ่งตรงกับหลักการทางภาษีอากร ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป กิจการไม่ต้องนำราคาทรัพย์สินส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 65 ทวิ (3) โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2524 มาตรา 21 ห้ามมิให้นำราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ³⁶

3) รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี คือรายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่³⁷

รายได้ที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ตัวอย่างเช่น มาตรา 65 ทวิ (13) ได้แก่ เงินค่าลงทะเบียนหรือเงินค่าบำรุงที่มูลนิธิหรือสมาคมได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่มูลนิธิหรือสมาคมได้รับจากการบริจาคหรือจากการให้โดยเสนหา หรือ มาตรา 65 ทวิ (10) ได้แก่ เงินปันผลที่บริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยรับจากบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยด้วยกัน หากเข้าเงื่อนไขของ มาตรา 65 ทวิ (10)

รายได้ที่ได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา มาตรา 3 ของประมวลรัษฎากรได้บัญญัติอำนาจรัฐบาลออกพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรได้ เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538 มาตรา 3 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 588) พ.ศ. 2558 ได้บัญญัติให้กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเอกชนได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่ไม่รวมถึงกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชน นอกกระบบประเภททวิวิชาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

รายได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายอื่น เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 34 บัญญัติให้เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในระหว่างที่บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

³⁵ อมรศักดิ์ พงศ์ศุภมิตร, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง (กรุงเทพมหานคร: บริษัทชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2553), หน้า 3-7.

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายบัญชีภาษีอากร, หน้า 82.

³⁷ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 204-205.

2.2.2 รายจ่ายในทางภาษีอากร

2.2.2.1 นิยามของรายจ่าย

“รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย” คือ ต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ รายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจะต้องไม่เป็นรายจ่าย ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (1) ถึง (20) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง (20) ให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกากำหนดรายจ่ายต้องห้ามเพิ่มเติมได้ ซึ่งรัฐบาลได้ตราพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 315) พ.ศ. 2540 กำหนดรายจ่ายต้องห้ามเพิ่มขึ้นอีก 2 รายการ รายจ่ายต้องห้ามในปัจจุบันจึงมีอยู่ 22 รายการ ซึ่งเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้กำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามมาตรฐานบัญชี (Accounting Profit) ยังใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีไม่ได้ ต้องมีการปรับปรุง (Adjust) ให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษี (Taxable Profit) จึงจะใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีได้

2.2.2.2 เกณฑ์การรับรู้รายจ่าย

ในการรับรู้รายจ่ายทางภาษีนั้น ต้องพิจารณาเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และบทบัญญัติที่ออกภายใต้มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์กำหนดรายจ่ายต้องห้ามในทางภาษี หากรายการใดถูกระบุเงื่อนไขไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี นั้นย่อมไม่สามารถรับรู้รายจ่ายในทางภาษีได้ ในทางตรงกันข้ามหากไม่มีการระบุไว้ในมาตรา 65 ก็จาย่อมสามารถรับรู้รายจ่ายเพื่อใช้ในการหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้

2.2.2.3 ประเภทของรายจ่าย

1) รายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) เป็นค่าใช้จ่ายนำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้นได้ทั้งหมด เว้นแต่ต้นทุนสินค้าให้นำไปหักออกจากรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายและส่งมอบสินค้าตามหลักการ

จับคู่รายได้และรายจ่าย (Matching Principle)³⁸ รายจ่ายเพื่อหากำไรเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการ ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ หรือรายจ่ายต่าง ๆ ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการ พร้อมที่จะขาย ได้แก่³⁹

ต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold) หมายถึง ต้นทุนของสินค้าหรือการให้บริการ เช่น ต้นทุนผลิต (เช่นวัตถุดิบและวัสดุ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ในการซื้อวัตถุดิบและวัสดุ ค่าเชื้อเพลิงหรือพลังงาน ค่าภาชนะบรรจุค่าหีบห่อ) ค่าซื้อสินค้า ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ในการซื้อสินค้า ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการขาย และการบริหารกิจการ แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยจ่าย เช่น เงินเดือน ลูกจ้างพนักงาน ค่าตอบแทนกรรมการ ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าโทรศัพท์ ค่าพาหนะ รายจ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก ค่าระวาง ค่าขนส่ง ค่าเช่า ค่าซ่อมแซม ค่ารับรอง ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมการขาย ค่าสอบบัญชี ค่าภาษีอากร ค่าการกุศลสาธารณะ รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือการกีฬา

ดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expense) หมายถึงดอกเบี้ยหรือค่าตอบแทนที่คิดให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินทุนหรือเงินกู้ ถ้าเป็นการกู้ยืมเงินเพื่อการดำเนินงานที่เกี่ยวกับการขายหรือการบริหาร เช่น นำมาจ่ายเงินเดือน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

2) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) หมายถึงรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือทางอ้อมเป็นเวลาเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี เช่น รายจ่ายค่าก่อสร้างหรือซื้ออาคาร สำนักงาน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง รายจ่ายค่าต่อเติมอาคาร เงินกินเปล่าหรือช่วยค่าก่อสร้างเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า รายจ่ายค่าซื้อเครื่องจักร เครื่องตกแต่งและติดตั้ง เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะไว้ใช้ในกิจการ ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินที่จ่ายไปในระหว่างซื้อทรัพย์สินหรือก่อสร้างอาคารหรือสังหาริมทรัพย์ก่อนวันที่ทรัพย์สินหรืออาคาร หรือสังหาริมทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานได้⁴⁰ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหักเป็นรายจ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายไม่ได้ แต่ทยอยหักเป็นรายจ่ายในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 206.

³⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, ฎหมายบัญชีภาษีอากร, หน้า 99.

⁴⁰ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, ฎหมายภาษีอากร, หน้า 207.

65 ทวิ (2) ประกอบพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 เว้นแต่จะเป็นทรัพย์สินที่โดยสภาพ ไม่สีกหรือและเสื่อมราคา เช่น เพชรพลอย อัญมณี แร่ธาตุ ที่ดิน

หลักในการพิจารณาว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายเพื่อหากำไร มีอยู่ 3 หลักดังนี้⁴¹

หลักกรรมสิทธิ์ (Ownership Principle) คือหลักที่ว่า รายจ่ายใดหากกิจการจ่ายไปแล้วทำให้ ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน รายจ่ายนั้นถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

หลักประโยชน์ (Benefit Principle) คือหลักที่ว่า รายจ่ายใดหากกิจการจ่ายไปแล้วทำให้ กิจการได้รับประโยชน์เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี รายจ่ายนั้นถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการลงทุน ฉะนั้น ถ้ารายจ่ายใดจ่ายไปแล้วก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเฉพาะรอบระยะเวลา บัญชีปัจจุบันเท่านั้นถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร

หลักสาระสำคัญ (Materiality Principle) คือหลักที่ว่า รายจ่ายใดแม้จ่ายไปแล้วจะทำให้ กิจการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือได้รับประโยชน์เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 949/2509 ซึ่งวินิจฉัยว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (15) มิใช่หมายถึงรายจ่ายที่บริษัทได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ก็คือเป็นทรัพย์สินของบริษัท รายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปในการสร้างท่าเรือ สร้างทางแยกและสร้างถนนไม่ บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัท จึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (13)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5451/2549 เทปรายการโทรทัศน์ที่โจทก์ผลิตเองและออกอากาศไป แล้ว โจทก์ไม่ได้เก็บรักษาไว้เพื่อประโยชน์ในการหารายได้อันจะถือเป็นทรัพย์สินที่ก่อมูลค่าแก่กิจการ อีกต่อไป รายจ่ายในการผลิตรายการโทรทัศน์แต่ละครั้งจึงมิใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5)

⁴¹ เรื่องเดียวกัน.

2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

จะเห็นได้ว่าความหมายของรายได้และรายจ่ายตามกฎหมายการบัญชีโดยทั่ว ๆ ไป จะครอบคลุมถึงรายได้และรายจ่ายทุกชนิด ทั้งนี้ก็ด้วยวัตถุประสงค์ของกฎหมายการบัญชีนั้นเพื่อแสดงถึงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ แต่รายได้และรายจ่ายในกฎหมายภาษีอากรนั้น มิใช่รายได้และรายจ่ายทุกชนิดของกิจการอย่างเช่น กฎหมายการบัญชี หากแต่เป็นรายได้และรายจ่ายที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขของมาตรา 65 ที่ได้กำหนดให้ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นต้องเป็นไปตามเงื่อนไขหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ รายได้และรายจ่ายบางประการตามมาตรา 65 ทวิ และเงื่อนไขหลักเกณฑ์ของรายจ่ายต้องห้ามตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตริ ด้วยเหตุผลการคำนวณกำไรสุทธิขาดทุนสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิ ขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรจึงมีความแตกต่างกัน

อย่างไรก็ตามหลักการส่วนใหญ่ในการคำนวณกำไรสุทธินั้นก็ยังเป็นไปตามวิธีการคำนวณตาม หลักการบัญชีโดยเฉพาะเรื่องหลักการเกิดขึ้นของรายได้หรือเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) และ หลักการจับคู่ระหว่างรายได้อีกกับค่าใช้จ่าย (Matching of Cost against Revenue) ซึ่งหมายถึง การ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์เดียวกันในรอบ ระยะเวลาบัญชีเดียวกัน โดยค่าใช้จ่ายที่จะถูกรับรู้ในงบกำไรขาดทุนนั้น จะต้องพิจารณาถึงความ เกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่รับมาจากรายการเดียวกัน โดยที่หลักการดังกล่าว ก็ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีเช่นกันในคำสั่งที่ ท.ป.1/2528 กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายใน รอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวม การให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้อีกถือเป็นรายจ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายได้ แสดงให้เห็นถึงหลักการจับคู่ของรายได้กับรายจ่าย⁴² แต่หลักการ ดังกล่าวต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ใน การคำนวณกำไรสุทธิ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10773/2557 ซึ่งเมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์เรื่องการจัดคู่ของรายได้และ รายจ่ายกับวัตถุประสงค์ของมาตรการยกเว้นเกณฑ์สิทธิดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่า เมื่อมีรายได้เกิดขึ้น จากการขายโครงการทั้งโครงการโดยที่ยังสร้างไม่เสร็จ ดอกเบี่ยจ่ายที่รวมเป็นต้นทุนอสังหาริมทรัพย์

⁴² สุเทพ พงษ์พิทักษ์, เทคนิคการป้องกันการตรวจสอบภาษีย้อนหลังและประเด็นปัญหาพร้อมวิธีแก้ไข (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรม นิติเพรส จำกัด, 2559), หน้า 180.

ของโครงการดังกล่าวย่อมถูกนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายโครงการดังกล่าวเนื่องจากมีรายได้ที่จะนำรายจ่ายไปจับคู่แล้วและการจับคู่ผิดจะไม่เกิดขึ้นทางพิจารณาไม่มีพยานโจทก์เบิกความยืนยันว่าโครงการที่โจทก์อ้างว่าขายไปนั้นได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในวันใด ลำพังเพียงการทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามเอกสารหมายเลข 4 แผ่นที่ 1 ถึงแผ่นที่ 24 นั้น ไม่เพียงพอให้รับฟังว่าโจทก์ได้ขายโครงการทั้งสองดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาท ดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นจะเห็นได้ว่าศาลใช้หลักเกณฑ์เรื่องของการจับคู่รายได้และรายจ่ายมาช่วยในการพิจารณาข้อพิพาทระหว่างโจทก์และจำเลย นั่นคือการให้ความสำคัญของหลักการดังกล่าว ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นที่มาของหลักการบัญชีภาษีอากร

ความหมายของการบัญชีภาษีอากรนั้น มีผู้ให้ความหมายไว้หลายอย่าง เช่น

สภาวิชาชีพบัญชี (2550) ให้ความหมายของการบัญชีภาษีอากรไว้ว่า การจัดทำและเก็บรวบรวมเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ตามที่กฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรกำหนดและนำมาจัดบันทึก จำแนก สรุปผลเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งประกอบด้วยผู้ประกอบการธุรกิจทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยใช้หน่วยวัดมูลค่าเป็นเงินตรา เพื่อใช้คำนวณภาษีอากรที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องจ่ายชำระให้รัฐ⁴³

ศาสตราจารย์วิโรจน์ เลาหะพันธ์ (2526) ได้ให้ความหมายของการบัญชีภาษีอากรไว้ว่า การปรับปรุงข้อมูลตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปในทางธุรกิจให้ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร รวมทั้งในบางกรณีกฎหมายภาษีอากรกำหนดรูปหรือแบบบัญชีให้จัดทำเพิ่มเติม

รองศาสตราจารย์ยุพดี ศิริวรรณ (2552) กล่าวว่า การบัญชีภาษีอากร คือ การจัดทำบัญชีของธุรกิจตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี รวมทั้งการจัดทำบัญชีพิเศษและรายงานภาษีต่าง ๆ ตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีสรรพากร และภาษีอากรประเภทอื่นที่เป็นภาษีอากรประเมินที่ธุรกิจนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมถึงภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วน ตามเวลาที่กฎหมายกำหนด

⁴³ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ สิงห์ชัย อรุณวุฒิมงคล, *การบัญชีภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2558), หน้า 5.

อาจารย์สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2552) ได้กล่าวไว้ว่า การบัญชีภาษีอากร หมายถึง กระบวนการปฏิบัติในการปรับปรุงรายการทางบัญชีการเงินรวมทั้งเกณฑ์การคำนวณรายได้ รายจ่าย และรายการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางการบัญชีการเงิน ด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้ได้มาซึ่งรายการรายได้หรือรายจ่ายทางการบัญชีภาษีอากร ตลอดจนกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร โดยไม่ได้มุ่งเน้นการบันทึกรายการทางบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และให้หมายความรวมถึง การจัดทำบัญชีและเอกสารหลักฐานทางภาษีอากรในอันที่จะคำนวณภาษีอากรที่ต้องเสีย หรือนำส่ง และปฏิบัติการเกี่ยวกับหน้าที่ต่าง ๆ ในทางภาษีอากรให้ถูกต้อง ครบถ้วนตามกฎหมายกำหนด⁴⁴

จะเห็นได้ว่าจากคำนิยามข้างต้น เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายในการบัญชีและภาษีอากรเพื่อคำนวณกำไรสุทธิในทางบัญชีและเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งสิ้น

2.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2.4.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

สำคัญอย่างมากที่รัฐ ๆ หนึ่ง จะต้องใช้หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพราะไม่ใช่เพียงเพื่อการจัดเก็บภาษีให้เพียงพอต่อการบริหารประเทศเท่านั้น แต่การจัดเก็บภาษีอากรที่ดียังอำนวยความสะดวก การพัฒนาเศรษฐกิจ การยอมรับและการความเชื่อมั่นของภาคเอกชนเพื่อให้เศรษฐกิจขับเคลื่อน Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ ได้เขียนสาระสำคัญของหลักการเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ในปี ค.ศ.1776 โดยกล่าวไว้ในหนังสือชื่อ An Inquiry into the Nature and the Wealth of Nations ว่าภาษีอากรที่ดีอย่างน้อยต้องมีลักษณะสำคัญ 4 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) เป็นที่ยอมรับมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งหลักความเป็นธรรมเป็นหลักการสำคัญเพราะผู้เสียภาษีไม่ควรเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือถูกเลือกปฏิบัติ

⁴⁴ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การบัญชีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท เซอร์กราฟฟิค 1991 จำกัด, 2545), หน้า 7.

หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร⁴⁵ มีแนวคิดที่ว่า เนื่องจากประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาค หรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ แนวความคิดดังกล่าวถือหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่าง ยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี (เงินได้ ทรัพย์สิน การบริโภค) รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระ สาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควร แปรรับเสมอหน้ากัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่ เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป (Economic well-being) อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure) นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจาก การจัดเก็บภาษี⁴⁶ ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงิน จำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน ประเทศไทยเคยเก็บอากรตามความเห็นนี้ คือ ภาษีรัชชูปการ (ภาษีรัชชูปการเป็นภาษีที่เรียกเก็บ ตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ.2468 ในรัชการที่ 6 โดยเรียกเก็บจาก ชายฉกรรจ์ทุกคน อย่างสูงคนละ 6 บาทต่อปี คำว่า “ชายฉกรรจ์” หมายถึงบุคคลที่บรรลุนิติภาวะ แล้วจนถึงอายุ 60 ปี เป็นการเก็บเงินแทนแรงงานซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมืองมาช่วยใน กิจการต่าง ๆ เช่น การทำถนน เป็นต้น การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดเชยแรงงานที่ประชาชน จะต้องเสียเวลามาทำงานให้แก่รัฐและด้วยเหตุนี้ ถ้าผู้ใดไม่เสียเงินรัชชูปการจึงต้องถูกเอาตัวมาทำงาน โยธาของรัฐแทนมีกำหนด 15 วัน ความเห็นนี้จะใช้ได้ดีต่อเมื่อประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจ เท่าเทียมกัน แต่ในความเป็นจริงแล้ว ประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกันความเห็นนี้จึงไม่ อาจใช้ได้ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม⁴⁷

⁴⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), หน้า 83.

⁴⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 225 – 233.

⁴⁷ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : สถาบัน T. Training Center, 2553), หน้า 5.

2) หลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ (Modified equity principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ

- หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น เช่นการเก็บค่าธรรมเนียมการใช้ถนนหรือทางบางสาย เช่น ทางด่วน ผู้ใช้มากย่อมต้องเสียค่าธรรมเนียมมาก
- หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of unity) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด เช่น ผู้มีรายได้หรือทรัพย์สินมากย่อมจะต้องเสียภาษีมาก

อย่างไรก็ตามการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมจะโดยอาศัยหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือหลักประโยชน์ที่ได้รับต่างก็เป็นหลักความเป็นธรรมทั้งสิ้นขึ้นอยู่กับ การกำหนดนโยบายและการใช้นโยบายภาษีของรัฐว่าจะเป็นไปในแนวทางใดจึงจะเหมาะสมกับสภาพการณ์

“ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรม เพราะถ้าไม่เป็นธรรม การหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีจะมีมาก นอกจากนี้อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมถึงขั้นปฏิวัติได้”⁴⁸ ดังนั้นหลักความเป็นธรรมจึงเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง เพราะเมื่อกฎหมายภาษีอากรมีความเป็นธรรมย่อมส่งผลให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีและหนียากตามไปด้วย

2.4.2 การหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) หมายถึงการกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน และประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย

⁴⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

นอกจากนี้การวางแผนภาษีอากรยังหมายถึงการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย⁴⁹

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรคือการใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง⁵⁰ การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน⁵¹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3923/2531 เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัทดาวเคมีคอล (ยู.เอส.เอ) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นค่าบริการที่บริษัทดังกล่าวเป็นผู้ดำเนินการออกแบบแปลนและแผนผังในการสร้างโรงงานผลิตเม็ดพลาสติกให้โจทก์ รวมทั้งการติดตั้งเครื่องจักรด้วย โดยไม่ปรากฏว่าบริษัท ดังกล่าวได้ให้เทคโนโลยีอย่างใดแก่โจทก์ จึงไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) แต่ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าบริการทางวิศวกรรมอันเป็นวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)

คำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวอาจนำมาใช้ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ กล่าวคือ หากมีการทำสัญญาจ้างบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับประเทศไทย ออกแบบโรงงาน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างก็ไม่ควรมีข้อสัญญาให้บริษัทผู้รับจ้างต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่ผู้ว่าจ้าง เพราะถ้ามีข้อสัญญาเช่นนี้ เงินค่าตอบแทนที่ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่ผู้รับจ้างจะถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ (Royalty) ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้บริษัทผู้รับจ้างจะไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทยก็ตาม บริษัทผู้ว่าจ้างจึงต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าไม่มีข้อสัญญาดังกล่าวและความจริงไม่มีการถ่ายทอดเทคโนโลยี เงินค่าตอบแทนดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ประเภทค่าบริการ (Service Fee) อันเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อบริษัทผู้รับจ้างไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เงินค่าตอบแทนดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัทผู้ว่าจ้างจึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70

⁴⁹ Barry Larking, International Tax Glossary 4th edition, (Amsterdam: IBFD Publication BV, 2001), p.351.

⁵⁰ Ibid, p.27.

⁵¹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การวางแผนภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสุชมและบุตร จำกัด, 2541) หน้า 13.

จากนิยามจะเห็นว่า การวางแผนภาษีอากรมีวัตถุประสงค์เพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรให้ถูกต้องเป็นลำดับแรก และเพื่อการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง แต่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรอาจกล่าวได้ว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรกนั้นคือการมองถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นสำคัญ นิติกรรมที่มีผลทางภาษีที่เกิดขึ้นหาใช่เป็นไปตามการดำเนินงานปกติ หากเป็นการเลือกใช้ธุรกรรมดังกล่าวเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง แต่อาจกล่าวได้ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากรไม่ถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงอยู่ในความหมายของการวางแผนภาษีอากรอย่างไรก็ดี การหลีกเลี่ยงภาษีอากรในบางกรณีอาจขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย (The Spirit of Law) ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมาก⁵²

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้⁵³

1) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี ทั้งนี้ผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีดังกล่าว จะมีการกระทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษี ที่เปิดให้มีช่องโหว่หรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษี เช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี (การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้เป็นการกระทำที่ยอมรับได้ ในสายตาของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษี (ฝ่ายนิติบัญญัติ) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายภาษีแม่บท (Taxing Act) หรือเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ขององค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Body) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายภาษิลำดับรอง (Delegated Legislation)

2) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี เพื่อลดภาระภาษีซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของ

⁵² ดุลยลักษณ์ ตราธรรม, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 26.

⁵³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน การหนีภาษีและ การหลบภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี*, (สรรพากรสาส์น : พฤษภาคม 56), หน้า 100-102.

ผู้ออกกฎหมาย ที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้น ในกฎหมายภาษีเพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือ การกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิตินัย แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายหลัก คือ การหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญและเป็นการกระทำที่ผู้กระทำ ไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ

ตัวอย่างเช่น กฎหมายเดิมสามีสามีภริยาที่จดทะเบียนสมรสกันจะเสียภาษีสูงกว่าคนโสด คู่สมรส จึงจดทะเบียนหย่าแต่ยังอยู่กินร่วมกันฉันท์สามีภริยาเข้าลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะแม้การจดทะเบียนหย่าจะถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดแต่การจดทะเบียนหย่าใน ลักษณะดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายหลัก เพื่อลดภาระภาษีเป็นสำคัญ การจดทะเบียนหย่าในลักษณะ ดังกล่าว มิได้มีจุดมุ่งหมายที่แท้จริงที่สามีสามีภริยาจะแยกทางกันเพราะอยู่กินร่วมกันไม่ได้การจดทะเบียน หย่าในลักษณะดังกล่าว เป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมาย ที่กำหนดให้มีการจด ทะเบียนหย่าระหว่างคู่สมรส ก็เพื่อให้สามีสามีภริยาที่ไม่สามารถอยู่กินร่วมกันได้แยกทางกัน การกระทำ ดังกล่าวถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

บทที่ 3

ความสอดคล้องของการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายการบัญชี และกฎหมายภาษีอากร

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 ในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในทางบัญชีนั้น จะต้องเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากรายการใดอยู่ภายใต้มาตรฐานฉบับใดให้รับรู้รายการภายใต้หลักเกณฑ์ของมาตรฐานฉบับนั้น แต่หากรายการใดไม่ได้มีมาตรฐานกล่าวไว้โดยเฉพาะ เงื่อนไขการรับรู้รายการนั้นก็จะอยู่ภายใต้การรับรู้รายการตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งกรอบแนวคิดจะขัดกับมาตรฐานไม่ได้ เช่นเดียวกันหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีนั้นก็จะเป็นไปตามเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 65 ทวิ และไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ และบทบัญญัติของกฎหมายที่ออกภายใต้มาตราดังกล่าว ก็สามารถเป็นรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิได้ตามมาตรา 65 ดังนั้นเมื่อมีเงื่อนไขเข้ามากำหนด ผลของกฎหมายทั้งสองระบบจึงทำให้เกิดความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกัน ซึ่งต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขการพิจารณาว่าจะใช้เงื่อนไขใดในการแยกลักษณะดังกล่าว ดังที่จะได้กล่าวต่อไปในบทนี้

3.1 แนวคิดความสอดคล้องกันของการรับรู้รายได้และรายจ่ายกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

ในการพิจารณาความสอดคล้องกันของการรับรู้รายได้และรายจ่ายนั้นจะพิจารณาจากผลของกฎหมายทั้งสองระบบ แบ่งเกณฑ์พิจารณาดังนี้

ความสอดคล้องกัน หมายถึง ผลในทางกฎหมายทั้งกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร สามารถเป็นรายได้ หรือรายจ่ายได้จำนวนเท่ากันทั้งคู่

ความคล้ายคลึงกัน หมายถึง ผลในทางกฎหมายการบัญชีเป็นรายได้หรือรายจ่ายเต็มจำนวน แต่กฎหมายภาษีอากรเป็นรายได้หรือรายจ่ายเช่นกันแต่ได้จำนวนที่ไม่เท่ากัน หรือเป็นรายได้และรายจ่ายในทางภาษีนั้นกิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขเพิ่มเติม

ความไม่สอดคล้องกัน หมายถึง ผลในทางกฎหมายการบัญชีเป็นรายได้หรือรายจ่ายในกฎหมายภาษีอากรไม่เป็นรายได้หรือรายจ่าย หรือผลในทางกฎหมายการบัญชีไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายแต่ในกฎหมายภาษีอากรเป็นรายได้หรือรายจ่าย

ทั้งนี้ในการพิจารณาจะไม่กล่าวถึงอำนาจในการประเมินราคาตลาดของเจ้าพนักงานที่เป็นดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ และเรื่องของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วย BOI หรือกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม หากแต่เป็นการพิจารณาตามหลักเกณฑ์บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองที่ออกภายใต้ประมวลรัษฎากรเท่านั้น

3.2 รายการที่มีความสอดคล้องกันในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

3.2.1 เป็นรายได้หรือรายจ่ายทั้งทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
รายได้จากการขายสินค้า	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (2562) รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า</p> <p>การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าต้องรับรู้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นโดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าไปยังผู้ซื้อ กล่าวคือกิจการผู้ขายสินค้าส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า หากลูกค้าครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์นั้น อาจแสดงให้เห็นว่าลูกค้ามีอำนาจควบคุม ซึ่งสามารถสั่งการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสินค้า หรือก็ดกันมิให้บุคคลอื่นเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้นได้</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>ในท.ป. 1/2528 ไม่ได้กล่าวถึงการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าไว้เป็นการเฉพาะ คงเพียงหลักการทั่วไปคือการรับรู้รายได้ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง ประกอบกับการศึกษาแนวข้อหาหรือของสรรพากรให้พิจารณาวันที่ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ</p> <p>กค 0706/10573 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2550 ในการรับรู้รายได้รายจ่ายของบริษัทฯ ต้องใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2528 กล่าวคือ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		เกิดขึ้นเมื่อบริษัทฯ ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อ คือ วันที่บริษัทฯ ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ
รายได้จากการให้เช่าซื้อ	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) สัญญาเช่า</p> <p>กรณีเป็นสัญญาเช่าเงินทุนกิจการต้องถือเป็นรายได้จากการขาย โดยสัญญาเช่าซื้อเข้าเงื่อนไขข้อแรกในการจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนนั้นคือ สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/ 2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้เช่าซื้อที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกิน 1 ปี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยนำกำไรที่เกิดจากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้เช่าซื้อ</p>
รายได้จากการขายผ่อนชำระ	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (2562) รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า</p> <p>การขายผ่อนชำระถือเป็นการขายสินค้าเมื่อกิจการได้โอนการควบคุมให้กับลูกค้าแล้ว ดังนั้น กิจการจะรับรู้กำไรขั้นต้นเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดที่มีการขายเกิดขึ้นซึ่งกิจการสามารถประมาณการเก็บเงินตามสัญญาได้ค่อนข้าง</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ได้โอนไปยังผู้ซื้อทันทีและยังไม่โอนกรรมสิทธิ์ทันทีให้นำรายได้จากการขายมา</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	แน่นอนและสามารถประมาณค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดได้อย่างน่าเชื่อถือในรอบบัญชีที่มีการขายผ่อนชำระ เมื่อกิจการส่งมอบสินค้าไปแล้วให้ถือว่ารายได้เกิดขึ้นทั้งจำนวน ⁵⁴	รวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้า
ดอกเบี้ยรับจากธนาคารกรณีเงินฝากธนาคาร	กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ไม่มีมาตรฐานที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ เข้านิยามการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง ไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ จึงต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ
ดอกเบี้ยรับตาม สัญญาขายผ่อนชำระ	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 (2559) เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน กิจการต้องใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงในการรับรู้รายการดอกเบี้ยรับ	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง ดอกเบี้ยรับจากการขายผ่อนชำระให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป “ดอกเบี้ยขายผ่อนชำระ” หมายความว่า ผลต่างระหว่างจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ต้องจ่ายตามสัญญากับราคาขายเงินสด

⁵⁴ ศิลปะพร ศรีจันทร์เพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้: วารสารสภาวิชาชีพบัญชี ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 มกราคม - เมษายน 2562, หน้า 13.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
ดอกเบียรับตามสัญญาเช่าซื้อ	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) เรื่องสัญญาเช่า</p> <p>ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบียตามนัยของสัญญาเช่าเพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า</p> <p>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 (2559) เรื่องเครื่องมือทางการเงิน</p> <p>กิจการต้องใช้วิธีอัตราดอกเบียที่แท้จริงในการรับรู้รายการดอกเบียรับ</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>ดอกเบียรับจากการให้เช่าซื้อให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป “ดอกเบียให้เช่าซื้อ” หมายความว่า ผลต่างระหว่างจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ต้องจ่ายตามสัญญากับราคาขายเงินสด</p>
รายได้จากการให้เช่าตามสัญญาเช่าระยะสั้น	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่16(2562) เรื่องสัญญาเช่า</p> <p>จัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้ด้วยวิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่าถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วน</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		แห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สินหรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป
รายได้จากการขายที่ดิน บ้าน พร้อมที่ดิน และห้องชุด	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (2562) รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า</p> <p>การขายอสังหาริมทรัพย์ตามวิธีการการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง หรืออาจเรียกว่า “การรับรู้รายได้ทั้งจำนวน” กิจการจะรับรู้รายได้ตามวิธีนี้ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ให้ลูกค้า ซึ่งจะถือว่ามี การส่งมอบสินทรัพย์ดังกล่าวต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น ซึ่งลักษณะดังกล่าวกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว⁵⁵</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>กำหนดให้รับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิได้สามวิธีดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับการขายนั้น 2. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมา

⁵⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>รวมคำนวณเนรรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ</p> <p>3. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น</p> <p>การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม 2. และ 3. ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป กรณีเลือกวิธีการใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร</p> <p>กฎหมายยังกำหนดไว้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ให้ใช้ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงเหลือวิธีเดียวคือวิธีที่ 1 เพราะมาตรฐานกำหนดให้รับรู้เมื่อมีการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์</p>
รายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง	มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (2562) รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา และรับรู้รายได้ด้วยวิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง โดยอ้างอิงกับระดับความก้าวหน้าของงานที่ทำเสร็จ เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. กิจการส่งมอบอำนาจการควบคุมสินทรัพย์ให้กับลูกค้าตลอดช่วงเวลาหนึ่ง 2. สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นทันทีเมื่อกิจการเริ่มปฏิบัติงานหรือในระหว่างปฏิบัติงาน 3. การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ <p>สำหรับการวัดความก้าวหน้ามี 2 วิธี คือ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. วิธีปัจจัยนำเข้า เช่น อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จที่วัดด้วยต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหารด้วยต้นทุนประมาณการทั้งหมด 2. วิธีผลผลิต เช่น การสำรวจงานที่ทำเสร็จ หรือ สัดส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา ทั้งนี้ กิจการต้องเลือกวิธีวัดระดับความก้าวหน้าสำหรับ 	<p>กำหนดให้รับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิได้สามวิธีดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีกรจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับการขายนั้น 2. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมา รวมคำนวณเนรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ 3. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น <p>การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม 2. และ 3. ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป กรณีเลือกวิธีการใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขาย</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>รายการที่คล้ายคลึงกันด้วยวิธีเดียวกันโดยต้องสะท้อนผลการปฏิบัติงาน และในกรณีที่กิจการวัดระดับความก้าวหน้าไม่สมเหตุสมผลกิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนที่คาดว่าจะได้รับ</p>	<p>อสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร</p> <p>เมื่อการรับเหมาก่อสร้างไม่ได้สร้างบนที่ดินของตนเองแน่นอนว่าจะไม่เกิดการโอนกรรมสิทธิ์และนิติกรรม ดังนั้นวิธีการรับรู้รายได้จึงเหลือวิธีที่ 2 และ 3 อันสอดคล้องกับวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป</p>
<p>กำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ที่เกิดขึ้นจากรายการรับ/จ่ายระหว่างปี</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ</p> <p>เมื่อรายการที่เป็นตัวเงินเกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและมีการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการดังกล่าว ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินภายในงวดบัญชีเดียวกันกับงวดที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารายการดังกล่าวชำระ</p>	<p>มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาดลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	เงินในงวดบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละงวดบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชีนั้น	
กำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินหรือหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ</p> <p>เมื่อรายการที่เป็นตัวเงินเกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและมีการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการดังกล่าว ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินภายในงวดบัญชีเดียวกันกับงวดที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินในงวดบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละงวดบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชีนั้น</p>	<p>มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคแรกเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างไม่อย่างหนึ่งดังนี้</p> <p>กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่ง</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา และหากได้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้ขออนุมัติจากอธิบดีจึงจะสามารถเปลี่ยนแปลงได้</p> <p>กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้</p>
<p>กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนทั่วไป</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน</p> <p>ให้รับรู้ผลต่างระหว่างราคาซื้อกับต้นทุนของเงินลงทุนเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ</p>	<p>มาตรา 65 วรรคสอง กิจการต้องคำนวณรายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิ</p> <p>ให้นำผลต่างระหว่างราคาขายหักด้วยต้นทุนเงินลงทุนที่ซื้อมาผลต่างเท่ากับกำไร/ขาดทุน สามารถนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
เงินเดือนพนักงาน	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานที่กำหนดไว้เฉพาะ จึงต้องรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>ตามมาตรา 65 วรรคสอง กิจการต้องคำนวณรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ</p> <p>ไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้โดยเฉพาะ กิจการต้องคำนวณรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ ไม่มีเงื่อนไขยกเว้นใดๆ</p>
ค่าเบี้ยประกันชีวิตกรรมการ	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานที่กำหนดไว้เฉพาะ จึงต้องรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p> <p>หลักการบัญชีรายจ่ายที่ได้รับการอนุมัติจากที่ประชุมกรรมการหรือผู้ถือหุ้นสามารถเป็นรายจ่ายได้</p>	<p>เงินค่าเบี้ยประกันชีวิตที่บริษัทจ่ายแทนกรรมการบริษัทตามมติที่ประชุมของบริษัท หากเป็นกรณีที่บริษัทต้องจ่ายให้กรรมการทุกคนเป็นการทั่วไปตามระเบียบของบริษัทแล้ว บริษัทมีสิทธินำเบี้ยประกันชีวิตที่ออกให้ นั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร ถึงแม้ผู้รับประโยชน์ตาม</p>
ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือต่ำลง	<p>มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (2562) เรื่อง สินค้าคงเหลือ</p> <p>สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ผลขาดทุนสามารถรับรู้รายการในงบกำไรขาดทุนได้ทันที ณ วันสิ้นงวด</p>	<p>มาตรา 65 ทวิ (6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วยการคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตาม</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>วิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้</p>
<p>ผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน</p> <p>กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อค้า⁵⁶เป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนทันทีในงวดนั้น</p>	<p>เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นสินค้าคงเหลือ⁵⁷ ดังนั้นมาตรา 65 ทวิ (6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วยการคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้</p>
<p>ผลขาดทุนจากการขายเงินลงทุน</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน</p>	<p>เป็นผลขาดทุนเนื่องจากการประกอบกิจการ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบ</p>

⁵⁶ หลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้นๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง

⁵⁷ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ วาสนา ดวงดารา, การบัญชีภาษีอากร, บทที่ 8 หน้า 33.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	ผลต่างระหว่างราคาขายและราคาทุนให้บันทึกเป็นผลกำไรขาดทุนในงบกำไรขาดทุน	ระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน และ 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ แต่ต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4)
ผลเสียหายจากการถูกฉ้อโกง โดยกรรมการ พนักงาน	กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558) ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก	ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน และ 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ข้อหารือ กค 0702/4393 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2552 กรณีที่บริษัทฯ ถูกขโมยเช็คและมีการปลอมแปลงลายมือชื่อของผู้มีอำนาจสั่งจ่ายและประทับตราของบริษัทฯ แล้วนำไป ชำเงินกับธนาคาร โดยบริษัทฯ ได้ดำเนินการแจ้งความร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานสอบสวนเมื่อวันที่ 26 พฤษภาคม 2551 และอยู่ใน ระหว่างการดำเนินคดีนั้น กรณีถือได้ว่าเป็น

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>ผลเสียหายอันเนื่องจากการประกอบกิจการ ดังนั้น หากผลเสียหายดังกล่าวมีอาจได้กลับ คืนมาเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองภัยใดๆ บริษัทฯ ย่อมมีสิทธินำผลเสียหายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (12) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากภายหลังบริษัทฯ ได้รับชำระหนี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้นำจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระ มาลงเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย</p>
<p>ค่าเช่ารถยนต์นั่งในธุรกิจซื้อขายหรือให้เช่ารถยนต์ กรณีอายุสัญญาเช่าไม่เกิน 1 ปี</p>	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) สัญญาเช่า กรณีสัญญาเช่าดำเนินงาน รับรู้เป็นค่าเช่าตลอดอายุสัญญาเช่า</p>	<p>เข้าข้อยกเว้น พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 เป็นรายจ่ายได้ไม่จำกัดเพียง 36,000 บาท</p>
<p>ค่าเสื่อมราคาอาคารของผู้เช่าที่จะยกให้ผู้ให้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา</p>	<p>มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (2562) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p>	<p>พระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ออกภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) อาคารที่สร้างลงไปนั้นถือเป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิ</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ที่ดินมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่แน่นอน หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ให้ถือจำนวนที่จ่ายเพิ่มให้การเช่าระยะยาวนั้นเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าและให้ตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ เช่น บริษัทเช่าที่ดิน 1 ไร่ บนถนนสีลมเป็นเวลา 5 ปี ตกลงที่จำสร้างอาคารเนื้อที่ 5,000 ตารางเมตร บนที่ดินเช่าและจะยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อจบสัญญา บริษัทต้องจ่ายค่าเช่าเดือนละ 10,000 บาท ตลอดอายุ 5 ปี ให้ถือเป็นรายจ่ายในการสร้างอาคารบนที่ดินเช่าเป็นค่าเช่าล่วงหน้าและตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่า⁵⁸</p>	<p>การเช่า ให้ถือจำนวนที่จ่ายเพิ่มให้การเช่าระยะยาวนั้นเป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า และหักค่าสึกหรอในแต่ละรอบบัญชีได้⁵⁹ ตามอายุการเช่า</p>
<p>ค่าใช้จ่ายในการซื้อหลักทรัพย์เพื่อค้า/เพื่อขาย</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน</p>	<p>มาตรา 65 วรรคสอง กิจการต้องคำนวณรายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิ</p>

⁵⁸ วรรคที่ ๓ ทูมมานนท์และคณะ, เงาะลึกหลักบัญชีและหลักกฎหมายภาษีอากรเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 68.

⁵⁹ เรื่องเดียวกัน.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ต้นทุนของเงินลงทุนให้รวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร</p> <p>เมื่อขายสามารถนำมาเป็นต้นทุนในการขายเงินลงทุนได้ตามปกติ บันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นผลกำไรหรือขาดทุนเพื่อรับรู้รายการในงบกำไรขาดทุน</p>	<p>ราคาเงินลงทุนให้ถือตามราคาที่จะซื้อเงินลงทุนนั้นได้เมื่อขายสามารถนำมาหักรายจ่ายเป็นต้นทุนในการขายเงินลงทุนได้ (ผลต่างระหว่างราคาขายกับต้นทุนของเงินลงทุนเป็นกำไร(ขาดทุน)จากการจำหน่ายเงินลงทุน</p>
<p>ดอกเบียจ่ายที่เกิดจากการกู้ยืมเพื่อซื้อหลักทรัพย์เพื่อค้า/เผื่อขาย กรณีหลังจากวันที่ได้หลักทรัพย์นั้นมา</p>	<p>มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 105 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน</p> <p>กำหนดให้ ต้นทุนของเงินลงทุนต้องรวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากร ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึง ส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้ ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนทางการบริหารและ ต้นทุนภายในที่ ได้รับการแบ่งปันมา มาตรฐานไม่อนุญาตให้นำดอกเบียซึ่งเป็นต้นทุนทางการเงินมารู้เป็นต้นทุนของเงิน</p>	<p>อาศัยอำนาจตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 92 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินสำหรับดอกเบีย เงินกู้ยืมเพื่อซื้อหรือให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</p> <p>ดอกเบียเงินกู้ยืมเพื่อซื้อหรือให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินต้องเป็นดอกเบียที่เกิดขึ้นโดยตรงเนื่องจากการดำเนินธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพหรือเกี่ยวเนื่องโดยตรงต่อทรัพย์สินที่ก่อให้เกิด</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ลงทุน นั้นหมายถึงในทางบัญชีกิจการต้องรับรู้ดอกเบียจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด</p>	<p>รายได้ ซึ่งดอกเบียนั้นเกิดก่อนที่ทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ให้ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน</p> <p>กค 0702/10436 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2552 ดอกเบียเงินกู้ยืมที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ให้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษี โดยบริษัทฯ จะต้องไม่ต้องนำดอกเบียเงินกู้ยืมดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน และให้หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 92)ฯ ลงวันที่ 16 มีนาคม พ.ศ. 2544</p>

3.2.2 ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายทั้งทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
สินค้าฝากขายในต่างประเทศ กรณีส่งกลับมาภายใน 1 ปี	มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นโดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าไปยังผู้ซื้อ เมื่อการส่งสินค้าออกไปเป็นเพียงสินค้าฝากขายกิจการยังไม่โอนอำนาจการควบคุมจึงยังไม่เกิดรายได้	มาตรา 70 ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่ารายได้ที่ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น เว้นแต่สินค้าที่ส่งออกไปนั้นส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งออกไป
เงินรับล่วงหน้า ในกิจการ รับเหมา	ไม่เข้านิยามรายได้ ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า หลักการบัญชีคือ ยังคงรับรู้เป็นหนี้สินในงบการเงิน และกรอบแนวความคิดของ	คำสั่งกรมสรรพากรที่ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) เนื่องจากยังไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม</p>	<p>การให้บริการรับเหมาก่อสร้าง และได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้าง โดยมีข้อตกลงต้องคืนเงินดังกล่าวให้ผู้ว่าจ้าง โดยยอมให้ผู้ว่าจ้างหักเงินดังกล่าวออกจากเงินค่างานที่ผู้รับจ้างจะได้รับในแต่ละงวด เพื่อชดเชยกับเงินจ่ายล่วงหน้าที่รับไปจนกว่าจะครบถ้วน พร้อมทั้งหักเงินค่าประกันผลงานของผู้รับจ้างไว้อีกส่วนหนึ่ง และจะคืนเงินประกันผลงานให้แก่ผู้รับจ้างเมื่อหมดระยะเวลาประกันผลงาน เงินจ่ายล่วงหน้า (ADVANCE PAYMENT) ผู้รับจ้างจะต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้ามารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4.4 (ปัจจุบันคือข้อ 3.6 แต่เนื้อความยังสอดคล้องกัน) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ.2528 ซึ่งกำหนดให้รับรู้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ดอกเบียรับ กรณีรับจาก หลักทรัพย์เพื่อค้ำ/เผื่อขาย/ ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบ กำหนด ส่วนที่เกิดขึ้นของ ระยะเวลาก่อนซื้อ</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (2559) เรื่อง การบัญชี สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ไม่ให้รับรู้ดอกเบียส่วนที่เป็นของช่วงระยะเวลาก่อน ซื้อเงินลงทุนเป็นรายได้</p>	<p>ไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้โดยเฉพาะมาตรา 65 วรรค สอง กิจการต้องคำนวณรายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิ ให้นำรายได้ดอกเบียที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีใดแม้ว่าจะ ยังไม่ได้รับชำระในรอบบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ใน รอบบัญชีนั้น ในการซื้อเงินลงทุนจะมีดอกเบียที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อ เงินลงทุนต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาซื้อ ไม่ให้รับรู้เป็น รายได้</p>
<p>เงินกองทุน</p>	<p>หลักการบัญชี เงินหรือทรัพย์สินที่หน่วยงานได้กันไว้ต่างหาก เพื่อใช้ในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งตามหลักการบัญชีถือ ว่าการกันเงินเพื่อให้เป็นเงินกองทุนเป็นการเปลี่ยนแปลง รายการสินทรัพย์จากรายการหนึ่งไปเป็นสินทรัพย์อีกรายการ หนึ่งที่มีใช้รายการค่าใช้จ่ายของกิจการ⁶⁰</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (2) เงินกองทุน เว้นแต่ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดใน กฎกระทรวง</p>

⁶⁰ ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, บทที่ 7 หน้า 5.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
รายจ่ายฝ่ายทุน	หลักการบัญชี ให้บันทึกรายการจ่ายลงทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์เพราะรายจ่ายลงทุนทำให้กิจการมีสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ซึ่งคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้นในอนาคต ⁶¹ ซึ่งจะกระจายการรับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขแต่ละมาตรฐาน เช่น เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เป็นสินค้าคงเหลือ เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40	มาตรา 65 ตี (5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน รายจ่ายในส่วน ต่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้น ซึ่งทรัพย์สิน แต่มิใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม
ราคาทุนของสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ	ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือประกอบด้วย ราคาซื้อ อกรขาเข้า และภาษีอื่น รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่นๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการในการคำนวณหาต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืนและรายการที่คล้ายคลึงกันมาหักออกในการคำนวณต้นทุนในการซื้อด้วย	มาตรา 65 ทวิ (8) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา ซึ่งสอดคล้องกับหลักการบัญชี

⁶¹ เรื่องเดียวกัน.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
ถอนใช้ส่วนตัว	หลักการบัญชีให้ลงรายการเคลื่อนไหวส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งประกอบด้วยบัญชีทุนและบัญชีกระแสทุน หรือบัญชีเดินสะพัด โดยแยกเป็นบัญชีของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน สำหรับบันทึกรายการเกี่ยวกับเงินลงทุน และรายการจัดสรรกำไรตามข้อตกลงและการถอนเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนก่อนจัดสรรกำไร ⁶²	มาตรา 65 ตรี (7) การถอนเงิน โดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถอนทุนหรือถอนกำไร ซึ่งเป็นข้อห้ามของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่รวมถึงบริษัทจำกัด
รายการจ่ายของรอบบัญชีก่อน	หลักการบัญชี ต้องทำการปรับปรุงรายการทุกสิ้นรอบบัญชีเพื่อรับรู้รายการค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ในงวดบัญชีนั้นๆ ให้ครบถ้วนถูกต้อง เมื่อตรวจพบว่ารอบบัญชีนี้้นำค่าใช้จ่ายของรอบบัญชีอื่นมาบันทึก ให้ทำการปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง ⁶³ ซึ่งในการปรับปรุงรายการจะปรับปรุงกับกำไรสะสม ทำให้ไม่เกิดค่าใช้จ่ายขึ้นในรอบบัญชีปัจจุบัน	มาตรา 65 ตรี (9) รายการที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายการที่ควรจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่กรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้
ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน	หลักการบัญชี คือจ่ายให้กับทรัพย์สินของตนเองไม่มีผลประโยชน์เพิ่มจ่ายเงินตนเองให้ตนเอง	มาตรา 65 ตรี (10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

⁶² เรื่องเดียวกัน.

⁶³ เรื่องเดียวกัน, บทที่ 7 หน้า 6.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน	หลักการบัญชี ให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ของกิจการ เพราะมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับเงินชดเชยตามสัญญาประกันภัย โดยตั้งให้บริษัทรับประกันวินาศภัยเป็นลูกหนี้สำหรับผลต่างระหว่างผลเสียหายกับจำนวนเงินที่จะได้กลับคืนตามสัญญาประกันภัยให้บันทึก เป็นค่าใช้จ่ายของงวดที่เกิดการเสียหาย ⁶⁴	มาตรา 65 ตี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ
ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญ	หลักการบัญชี ให้นำมูลค่าของทรัพยากรธรรมชาติมาคิดเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนขายของงวดบัญชีได้ต่อเมื่องวดบัญชีนั้นมีการขาย ⁶⁵	มาตรา 65 ตี (16) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ
กำไร/ขาดทุนจากการตีราคาเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน	หลักทรัพย์เผื่อขายเข้าลักษณะเป็นทรัพย์สิน และห้ามนำค่าของหลักทรัพย์ที่ตีราคาเพิ่มหรือลดลงมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้

⁶⁴ เรื่องเดียวกัน.

⁶⁵ เรื่องเดียวกัน.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ราคาของสินทรัพย์เพื่อขาย⁶⁶ที่ตีราคาตามราคาตลาด ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาทุน ให้บันทึกส่วนต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้ส่วนของผู้ขาย เท่ากับไม่กระทบต่องบกำไรขาดทุน และจะถูกกลับรายการเมื่อขายหลักทรัพย์ออกไปหรือหลักทรัพย์ครบกำหนด</p>	<p>นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น</p>

⁶⁶ หลักทรัพย์เพื่อขาย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และในขณะเดียวกันไม่ถือเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม การร่วมค้า หลักทรัพย์เพื่อขายสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว

3.3 รายการที่มีความคล้ายกันในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

3.3.1 เป็นรายได้หรือรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรแต่มีวิธีการหรือเงื่อนไขเพิ่มเติม

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
รายได้จากการฝากขายสินค้า	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า</p> <p>พิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจการควบคุม ซึ่งการฝากขายถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติให้เสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง แต่มีข้อแตกต่างในการครอบครองสินค้าฝากขาย การครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์อาจไม่เกิดขึ้นพร้อมกับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ ในกรณีที่บุคคลอื่นได้ครอบครองแต่ไม่มีอำนาจควบคุมให้ถือว่าเป็น “สัญญาฝากขาย” กิจการจึงไม่สามารถรับรู้รายได้ ณ จุดส่งมอบสินค้า จนกว่าบุคคลอื่นดังกล่าวจะส่งมอบหรือขายสินค้าให้กับลูกค้า แล้วกิจการผู้ฝากขายจึงจะรับรู้รายได้</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>รายได้จากกิจการขายฝากสินค้าต้องนำรายได้จากขายสินค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้ ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายฝากสินค้า เว้นแต่กรณีได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนรับฝากสินค้าเพื่อขายเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้าได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนรับฝากขายสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>กฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ออกภายใต้มาตรา 65 ตี (2) เงินกองทุน เว้นแต่ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ</p> <p>เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิได้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ</p> <p>เป็นรายจ่ายได้เท่ากับเงินที่บริษัทได้จ่ายสมทบตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับกองทุนหรือตามอัตราที่กำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ</p> <p>ทั้งนี้ ต้องจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการจ่ายค่าจ้าง และต้องจ่ายเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการจ่ายค่าจ้าง</p> <p>ในกรณีบริษัทไม่นำส่งภายในสามวันทำการนับแต่ที่จ่ายค่าจ้าง เงินที่บริษัทจ่ายสมทบนับแต่รอบระยะเวลาบัญชี</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		นั้นเป็นต้นไปไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย เว้นแต่ได้แก้ไขให้ถูกต้องในภายหลัง
หนี้สูญ (ที่เกิดจากรายการค้า)	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 หนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ เมื่อมีการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว ลูกหนี้ก็ยังไม่ชำระหนี้กิจการสามารถตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ	กฎกระทรวงฉบับที่ 186 พ.ศ. 2534 ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ออกภายใต้มาตรา 65 ทวิ (9) ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังนี้ 1. ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่รวบรวมเป็นรายได้ในการค้าอันรวมกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นได้เกิดก่อนหรือในเวลาที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ 2. ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุและมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้ การดำเนินการตามกฎหมายเพื่อให้สามารถหักรายจ่ายได้

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>1. ลูกหนี้รายย่อย มีดังนี้</p> <p>1.1 กรณีเป็นลูกหนี้ของกิจการทั่วไป ลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 1 แสนบาทและ</p> <p>1.2 กรณีเป็นลูกหนี้ของธนาคารหรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 2 แสนบาท</p> <p>ต้องดำเนินการดังนี้</p> <p>1) ให้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และ</p> <p>2) หากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่ได้รับชำระ</p> <p>1. กรณีลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 5 แสนบาท</p> <p>ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้</p> <p>1) ได้ดำเนินการตามข้อ 1) ในกรณีที่ 1 แล้ว</p> <p>2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว หรือ</p> <p>3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้แล้ว</p> <p>ในกรณี 2) และ 3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น</p> <p>2. กรณี ลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 5 แสนบาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้</p> <p>1) ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>1.1 ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้</p> <p>1.2 ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้</p> <p>2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีอื่นๆ ได้มีคำสั่งหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้หรือได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีอื่นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคล</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		ล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกค้าหนี้ครั้งแรกแล้ว
ผลขาดทุนจากสินค้าเสื่อมสภาพ	มาตรการบัญชี ฉบับที่ 2 (2562) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ในงวดที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541เรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การทำลายนั้น 1. ของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากโดยสภาพไม่สามารถเก็บรักษาไว้ได้ ก) ต้องมีการตรวจสอบสภาพ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ ให้พนักงานฝ่ายคลังสินค้าที่เก็บรักษาสินค้าเสียหายตามตรวจนับและลงลายมือชื่อกำกับไว้ พร้อมทั้งแจ้งฝ่ายบัญชีให้ทราบ ข) เมื่อได้รับอนุมัติให้ทำลาย ให้มีบุคคลอย่างน้อยประกอบด้วย ฝ่ายคลังสินค้า ฝ่ายบัญชี ฝ่ายขาย หรือฝ่ายตรวจสอบ (ถ้ามี) ร่วมสังเกตการณ์ และลงลายมือชื่อเป็น

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>พยานในการทำลาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการประกอบการบันทึกบัญชี พร้อมทั้งเชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลาย ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนไม่จำเป็นต้องแจ้งเจ้าหน้าที่สรรพากรร่วมเป็นพยานก็ได้</p> <p>2. การทำลายของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากที่โดยสภาพสามารถเก็บรักษาและรอการทำลายพร้อมกันได้เมื่อมีปริมาณที่เหมาะสม ให้ปฏิบัติตามข้อ 1. และแจ้งการทำลายให้สรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัด หรือสรรพากรจังหวัด (สาขา) ท้องที่ที่รับผิดชอบล่วงหน้าเป็นเวลา 30 วันก่อนวันทำลาย ซึ่งสรรพากรอาจส่งเจ้าหน้าที่มาดูการทำลายได้ตามความเหมาะสมแล้วแต่กรณี</p>
ผลขาดทุนจากการตัดทรัพย์สิน	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p> <p>กิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชีเมื่อเข้าเงื่อนไข กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.58/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการตัดมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินที่สูญหายหรือชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้</p> <p>กรณีที่ทรัพย์สินชำรุดจนไม่สามารถใช้ได้ กิจการไม่สามารถนำต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้น ตัดเป็นรายจ่ายได้ เว้นแต่ได้ทำลายหรือขายไปซึ่งทรัพย์สินนั้น ซึ่งหลักเกณฑ์</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	สินทรัพย์หรือการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจกรรมต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการสินทรัพย์นั้น	ได้การทำลายเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541 เรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก

3.3.2 เป็นรายได้หรือรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรแต่ได้ในจำนวนเงินที่ไม่เท่ากัน

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
ดอกเบี้ยรับของกิจการ ธนาคารและธุรกิจประกันภัย	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 (2559) เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน</p> <p>กิจการต้องใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงในการรับรู้ รายการดอกเบี้ยรับ</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิใน การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติ บุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง</p> <p>กิจการธนาคาร รายได้ดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลา บัญชีที่ได้ผิदनัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 3 เดือนแล้ว ให้ ดอกเบี้ยส่วนนั้นมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ ได้รับชำระก็ได้</p> <p>กิจการประกันชีวิต รายได้ดอกเบี้ยที่ผิदनัดชำระ ติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 6 เดือนจะนำดอกเบี้ยมาคำนวณเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>ต้องเข้าเงื่อนไข คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้และแสดงให้เห็นชัดเจนว่าลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น⁶⁷</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ 2. ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปีหรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ในระหว่างการชำระบัญชี 3. ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้แล้ว 4. ได้ดำเนินคดีล้มละลายหรือไม่ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว <p>นั่นคือกฎหมายอนุญาตให้ใช้เกณฑ์เงินสดแทนเกณฑ์สิทธิเมื่อเกิดเงื่อนไขดังกล่าว</p>
รายได้จากการให้เช่าตามสัญญาเช่าระยะยาว รวมถึง	มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) สัญญาเช่า	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง

⁶⁷ สมเดช โรจน์ศิริเสถียร, ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับภาษีอากรที่ต้องปรับปรุงกำไรสุทธิ(บวกกลับ), หน้า 223.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
กรณีค่าเช่าไม่เท่ากันในแต่ละงวด	กรณีเป็นสัญญาเช่าเงินทุนกิจการต้องถือเป็นรายได้จากการขาย	การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สินหรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป
เงินปันผลรับ (ทั้งเงินปันผลจากเงินลงทุนเพื่อค้า เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป กรณีประกาศและจ่ายในระหว่างระยะเวลาการซื้อเงินลงทุนมา)	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ตามปกติ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้ เนื่องจากกระแสเข้าดังกล่าวเป็นผลตอบแทนจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตามบางสถานการณ์ กระแสเข้านั้นเป็นรายจ่ายกิจการได้รับคืนจากการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ตัวอย่างเช่นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้หุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ยมาซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกู้	มาตรา 65 ทวิ (10) แยกเป็นกรณีดังนี้ 1. ผู้รับเป็นบริษัทจำกัดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้กึ่งหนึ่ง 2. บริษัทจำกัดถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล ยกเว้นไม่ถือเป็นรายได้ 3. ผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นรายได้

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ดังกล่าว ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ที่กิจการมีสิทธิได้รับในเวลาต่อมา ต้องปันส่วนให้กับช่วงเวลาก่อนและหลังการซื้อหุ้นกู้ กิจการต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้สำหรับเงินปันผลที่กิจการได้จากตราสารทุนซึ่งประกาศจ่ายจากกำไรสุทธิก่อนการซื้อ กิจการต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับหุ้นกู้ที่ระบุดัตราดอกเบี้ย หากเป็นการยากที่กิจการจะปันส่วนเงินปันผลดังกล่าวกิจการต้องนำเงินปันผลทั้งจำนวนไปหักจากต้นทุนของเงินลงทุนหากเห็นชัดเจนว่าเงินปันผลนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการคืนทุน</p>	<p>4. เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและจ่ายจากกำไรที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน เงินปันผลที่ได้ได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นรายได้ โดยต้องถือหุ้นดังกล่าวไว้ก่อนและหลังจ่ายเงินปันผลเป็นเวลาสามเดือน</p>
<p>ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เกิดจากการซื้อเงินสด (ยกเว้นรถยนต์นั่งราคาทุนเกิน 1 ล้านบาท)</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ</p>	<p>พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) ให้เฉลี่ยตามส่วนของระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา แต่กำหนดจำนวนปีขั้นต่ำไว้ เช่น ทรัพย์สินอื่น อัตราไม่เกินร้อยละ 20 นั้นหมายถึงไม่ต่ำกว่า 5 ปี แม้ทรัพย์สินประเภทนั้นจะมีอายุการใช้งานจริงไม่ถึง 5 ปีก็ตาม ซึ่งส่งผลให้จำนวนค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีและภาษีอาจไม่เท่ากันในทรัพย์สินบางตัว และยังมีข้อจำกัดไม่สามารถ</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เกิดจากเช่าซื้อหรือซื้อผ่อนชำระ (ยกเว้นรถยนต์นั่งราคาทุนเกิน 1 ล้านบาท)</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจกรรมจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) สัญญาเช่า ดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่าในแต่ละรอบระยะเวลาตลอดอายุสัญญาเช่าต้องเป็นจำนวนเงินที่ทำให้อัตราดอกเบี้ยรายงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินตามสัญญาเช่าอัตราดอกเบี้ยรายงวดคืออัตราคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า</p>	<p>หักค่าเสื่อมราคาจนหมดมูลค่าทรัพย์สินนั้นได้แม้ทรัพย์สินนั้นจะไม่สามารถใช้งานได้หรือไม่มีมูลค่าแล้วก็ตาม (มาตรา 8)</p> <p>พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) ให้เฉลี่ยตามส่วนของระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา แต่กำหนดจำนวนปีขั้นต่ำไว้เช่น ทรัพย์สินอื่น อัตราไม่เกินร้อยละ 20 นั้นหมายถึงไม่ต่ำกว่า 5 ปี แม้ทรัพย์สินประเภทนั้นจะมีอายุการใช้จริงไม่ถึง 5 ปีก็ตาม ซึ่งส่งผลให้จำนวนค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีและภาษีอาจไม่เท่ากันในทรัพย์สินบางตัว</p> <p>กิจการต้องนำดอกเบี้ยรวมเป็นต้นทุนของทรัพย์สินไม่ให้ถือเป็นดอกเบี้ยจ่าย แต่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้เพราะมาตรา 7 ใช้คำว่ามูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมดดอกเบี้ยจึงถือเป็นราคาที่พึงชำระ ดังนั้นกิจการต้องบันทึกดอกเบี้ยเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทรัพย์สินและคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
ค่าเสื่อมราคารถยนต์นั่งราคา ต้นทุนเกิน 1 ล้านบาท	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิง เศรษฐกิจสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้เต็มจำนวนไม่มีข้อจำกัด	พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 ออกภายใต้มาตรา 65 ตรี (20) ในกรณีที่เป็นรถยนต์นั่ง ให้คำนวณค่าเสื่อมราคาทุน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท เท่านั้น มาตรา 4 (1)
ต้นทุนขายของรถยนต์นั่ง ราคาทุนที่เกิน 1 ล้านบาท	มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ออกจากบัญชี เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ ราคาขายจริงหักราคาตามบัญชีผลต่างเป็นกำไร (ขาดทุน)จากการจำหน่ายทรัพย์สิน	พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 ออกภายใต้มาตรา 65 ตรี (20) มูลค่ารถยนต์นั่งส่วนที่เกิน 1 ล้านบาทไม่ให้เป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ กค 0811/ก.1033 ลงวันที่ 28 กันยายน 2543 กรณี ตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ ซื้อรถยนต์นั่งมาเมื่อวันที่ 30 กันยายน 2539 มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งเฉพาะส่วน ที่เกินคันละหนึ่งล้านบาท ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิ ตามมาตรา 4(1) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยรายการที่ไม่ให้ถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ฉบับที่ 315) พ.ศ.2540 มูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหนึ่งล้านบาทนั้น บริษัทฯ หักค่าเสื่อม

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>ราคาไปแล้ว 650,000 บาท ต้นทุนทรัพย์สินที่ให้ถือเป็นรายจ่ายได้ จึงยังคงเหลืออยู่ 350,000 บาท เมื่อบริษัทฯ ขายรถยนต์นั่งไปในราคา 2,500,000 บาท บริษัทฯ จึงมีกำไรจากการขายรถยนต์ 2,150,000 บาท เมื่อบริษัทฯ บันทึกการขายรถยนต์นั่งเป็นขาดทุน 1,850,000 บาท บริษัทฯ จึงต้องนำมูลค่าต้นทุน 4,000,000 บาท ที่ต้องห้ามหักเป็นรายจ่ายไปบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ</p>
<p>ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>กิจการจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ</p>	<p>พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2)</p> <p>หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 4 ทวิ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องไม่ใช่เครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ 2. ต้องไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน และต้องใช้งานได้อย่างน้อย 2 ปี ขึ้นไป และต้องมีราคาทุนไม่ต่ำกว่า 1 แสนบาท

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ค่าเสื่อมราคาเครื่องบันทึกการเก็บเงิน</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>กิจการจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ</p>	<p>วิธีการคำนวณ ในวันที่ได้มาให้หักค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละ 40 ส่วนที่เหลือให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ปกติ</p> <p>พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2)</p> <p>หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 4 ตรี</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม 2. ต้องมีลักษณะตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ดังนี้ ตัวเครื่องบันทึกการเก็บเงินใช้สำหรับบันทึกการเก็บเงินเพื่อการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อเท่านั้น และไม่สามารถบันทึกโปรแกรมได้ด้วยแป้นพิมพ์ แต่ต้องให้ส่วนระบบควบคุมกลาง เป็นตัวสั่งงาน (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 51) 3. ต้องแจ้งการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องดังกล่าว

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา ในวันที่ได้มา คำนวณค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละ 100 หรือคำนวณค่าเสื่อมราคาในวันที่ได้มาในอัตราร้อยละ 40 ส่วนที่เหลือให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ปกติ
ค่าเสื่อมราคาของคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 4 จัตวา 1. กรณีนิติบุคคลทั่วไป การคำนวณค่าเสื่อมราคาภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชี 2. กรณีวิสาหกิจขนาดกลางและย่อม มีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดิน ไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา ในวันที่ได้มา คำนวณค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละ 40 ส่วนที่เหลือหักได้ภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชี

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ประเภทอาคารโรงงาน</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์ กิจการจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิง เศรษฐกิจ</p>	<p>พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหัก ค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 4 เบญจ กรณีของ วิสาหกิจขนาดย่อม มีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดิน ไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน วิธีการคำนวณ ค่าเสื่อมราคา ในวันที่ได้มา คำนวณค่าเสื่อมราคาได้ในอัตรา ร้อยละ 25 ส่วนที่เหลือให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ปกติ</p>
<p>ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและ อุปกรณ์ของเครื่องจักร</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์ กิจการจะต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์อย่างเป็นระบบ ตามอายุการให้ประโยชน์เชิง เศรษฐกิจ</p>	<p>พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหัก ค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 4 ฉ วิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม (มีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดิน ไม่เกิน 200 ล้าน บาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน วิธีการคำนวณค่า</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		เสื่อมราคา ในวันที่ได้มา คำนวณค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละ 40 ส่วนที่เหลือให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ปกติ
ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ชีวภาพ เช่นแม่พันธุ์สัตว์ สุกร วัว เป็ด ไก่ พืชพันธ์ ต่างๆ	มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 (2562) เรื่อง เกษตรกรรม กรณีการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเริ่มแรกซึ่งไม่มีราคา ตลาดรองรับและการประมาณมูลค่ายุติธรรมด้วยทางเลือกอื่น ไม่มีความชัดเจนและไม่น่าเชื่อถือในกรณีดังกล่าว ให้วัดมูลค่า ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า สะสม และในทันทีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพนั้น สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพนั้น ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย นั่นคือใช้ราคายุติธรรม หากไม่สามารถหาได้ ให้ใช้ ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคา ซึ่งอายุค่าเสื่อมราคาให้ใช้ตามอายุ การใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหัก ค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) ให้เฉลี่ยตามส่วนของ ระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ซึ่งเข้าเป็นทรัพย์สินอื่นไม่ต่ำกว่า 5 ปี
ค่าใช้จ่ายในการบริจาคม กุศล	กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)	มาตรา 65ตรี (3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้ โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะ รับรู้รายการตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบกระแสดอก</p>	<p>1. รายจ่ายซึ่งเป็นเงินที่บริจาคแก่พรรคการเมืองตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง ให้หักได้ไม่เกินห้าหมื่นบาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด</p> <p>2. รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ</p>
<p>ค่าใช้จ่ายการกุศลเพื่อสนับสนุนการศึกษา</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะ รับรู้รายการตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบกระแสดอก</p>	<p>พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 420 ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ประกอบมาตรา 65 ตรี (3) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับค่าใช้จ่ายในการสนับสนุนการศึกษาที่จ่ายให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ องค์การของรัฐบาล โรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>โดยสามารถนำมาคำนวณเป็นรายจ่ายได้ 2 เท่าของจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (3) ต้องเป็นค่าใช้จ่ายสนับสนุนการศึกษาที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ และเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดหาหรือสร้างอาคาร อาคารพร้อมที่ดิน หรือที่ดินให้แก่สถานศึกษาเพื่อใช้ประโยชน์ทางการศึกษา หรือจัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อการศึกษา แบบเรียน ตำราเรียน และเทคโนโลยีเพื่อการศึกษา ในกรณีที่เป็นคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์ไม่เป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการ</p> <p>ส่งผลให้รายจ่ายทางภาษีอากรน้อยกว่าหรือสูงกว่ารายจ่ายทางบัญชีก็ได้</p>
ค่ารับรอง	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะ รับรู้รายการตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>กฎกระทรวง ฉบับที่ 143 พ.ศ.2522 ว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ ออกภายใต้มาตรา 65 ตรี (4) ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังนี้</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>1. ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือบริการต้องมีชื่อลูกจ้างของกิจการ เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย</p> <p>2. ต้องเป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรอง หรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าดูมหรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือในกรณีที่เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรอง หรือรับบริการต้องไม่เกินคนละ 2 พันบาท ในแต่ละครั้งที่มีการรับรองหรือการบริการ</p> <p>3. จำนวนค่ารับรอง และค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนยอดขายได้หรือยอดขายขาดที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ หรือของจำนวนทุนจดทะเบียนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่จำนวนใดจะ</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>มากกว่าทั้งนี้รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท</p> <p>คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.56/2538 เรื่อง การกำหนดรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. เงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินจ่ายอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน เพื่อการได้มาซึ่งสิทธิเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสร การกีฬา หรือสโมสรการพักผ่อนหย่อนใจหรือสันทนาการ 2. เงินค่าเล่นกอล์ฟ ค่าเล่นกีฬา ค่าตอบแทนเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการในการใช้สิทธิตามข้อ 1. เป็นรายจ่ายจำกัดเฉพาะตัวบุคคล กรรมการ พนักงาน ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นในลักษณะตำแหน่งทำนองเดียวกัน รายจ่ายดังกล่าวเป็นลักษณะส่วนตัว เป็นรายจ่ายต้องห้าม

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>เว้นแต่เป็นไปเพื่อรับรองลูกค้า แต่กรรมการ พนักงานที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันสามารถเข้าร่วมได้</p>
ค่าอบรมพนักงาน	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558) ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ. 2548</p> <p>ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเข้ารับการศึกษหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา 2. ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>ให้ยกเว้นรายจ่ายให้แก่ผู้ดำเนินการฝึกตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการพัฒนาฝีมือแรงงานดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ร้อยละห้าสิบของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกเตรียมเข้าทำงานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ดำเนินการฝึก 2. ร้อยละร้อยของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกเตรียมเข้าทำงานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ดำเนินการฝึก
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับคนพิการ	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558) ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะ รับรู้รายการตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 519) พ.ศ.2554</p> <p>บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้เป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดให้คนพิการได้รับสิทธิเข้าถึงและใช้ประโยชน์ได้จากสิ่งอำนวยความสะดวกอันเป็นสาธารณะตลอดจนสวัสดิการและความช่วยเหลืออื่นจากรัฐตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ แต่เมื่อ</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>รวมกับรายจ่ายที่เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาสำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบและรายจ่ายที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดสร้างและการบำรุงรักษาสวนเด็กเล่น สวนสาธารณะ หรือสนามกีฬาของเอกชนที่เปิดให้ประชาชนใช้เป็นการทั่วไปโดยไม่เก็บค่าบริการใดๆ หรือสวนเด็กเล่น สวนสาธารณะหรือสนามกีฬาของทางราชการแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร</p> <p>พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 499) พ.ศ. 2553</p> <p>นายจ้างหรือเจ้าของสถานประกอบการซึ่งรับคนพิการที่มีบัตรประจำตัวคนพิการตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการเข้าทำงานสำหรับเงิน</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		ได้ เป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างคนพิการดังกล่าว ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 197)
ค่าจ้างผู้สูงอายุ	กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558) ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะ รับรู้รายการตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก	พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 639) พ.ศ. 2560 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรับผู้สูงอายุที่มีอายุหกสิบปีขึ้นไปเข้าทำงานสำหรับเงินได้เป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้สูงอายุ เฉพาะรายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้สูงอายุในส่วนที่ไม่เกินร้อยละสิบของจำนวนลูกจ้างในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 290) พ.ศ. 2560
เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน	กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)	มาตรา 65ตรี (8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะ รับรู้รายการตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบกระแสออก	
ค่าเช่ารถยนต์นั่ง (ไม่ใช่ธุรกิจซื้อขายหรือให้เช่ารถยนต์)	มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) สัญญาเช่า กรณีสัญญาเช่าดำเนินงาน รับรู้เป็นค่าเช่าตลอดอายุสัญญาเช่า	มาตรา 65 ตี (20) ประกอบ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 มาตรา 4 (2) ค่าเช่าทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มี ที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เกินคันละสาม หมื่นหกพันบาทต่อเดือนในกรณีที่เช่าเป็นรายเดือนหรือรายปี หรือค่าเช่าส่วนที่เกินคันละ หนึ่งพันสองร้อยบาทต่อวันในกรณีที่เช่าเป็นรายวัน เศษของเดือนให้คิดเป็นวัน หากเช่าไม่ถึงหนึ่งวัน ให้คำนวณค่าเช่าตามส่วนของระยะเวลาที่เช่า ทั้งนี้ โดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วย

3.4 รายการที่มีความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

3.4.1 ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายบัญชีแต่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายภาษีอากร

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>เงินประกัน เงินมัดจำ เงิน จ่ายล่วงหน้า ในธุรกิจสนาม กอล์ฟ</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558) การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบ ระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หลักการบัญชีคือ รับรู้เป็นหนี้สินไว้ในงบการเงิน เพราะไม่ใช่ประโยชน์เพิ่ม เนื่องจากต้องคืนเงินดังกล่าวใน ภายหลัง</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิใน การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติ บุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการ ให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิกให้ใช้เกณฑ์สิทธิตาม ข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่ เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทน การให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการ ผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะ เงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็น ค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมา รวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้</p> <p>กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ได้มีการจ่ายคืนเงินดังกล่าวตามข้อตกลงหรือสัญญาให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จ่ายคืนเงิน</p>
<p>เงินประกัน เงินมัดจำ ในธุรกิจให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า</p> <p>หลักการบัญชีคือ รับรู้เป็นหนี้สินไว้ในงบการเงิน เพราะไม่ใช่ประโยชน์เพิ่ม เนื่องจากต้องคืนเงินดังกล่าวในภายหลัง</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง</p> <p>ในการให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมาคำนวณเป็น</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน</p> <p>ในกรณีการให้บริการอื่นซึ่งเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่าจะรายได้นั้นจะเกิดจากการผ่อนชำระหรือจ่ายครั้งเดียว และจะไม่เรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจองหรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการหรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้ ในกรณีการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการได้กระทำในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหรือสัญญาการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการเป็นสัญญาสิ้นสุดในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้เฉลี่ยเงินรายได้ตามส่วนของเดือนหรือจำนวนวันที่ให้เช่าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>เว้นแต่</p> <p>กรณี 1 กรณีเงินประกัน หรือเงินมัดจำภานะสินค้า ซึ่งมีใช้กรณีเรียกเก็บเงินเป็นการชดใช้ความชำรุดเสียหาย หรือ สูญหายของภานะบรรจุสินค้า ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจ ได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำภานะบรรจุสินค้า และ 2. ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้ซื้อสินค้าทันทีที่มีการคืนภานะบรรจุสินค้า โดยไม่มีเงื่อนไข <p>กรณี 2 การประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์</p> <p>ซึ่ง</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ 2. ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบลบหนี้ได้ 3. เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>4. สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี ต่อเมื่อมีการคืนเงินประกันดังกล่าวให้สามารถลงเป็นรายจ่ายได้</p>
<p>เงินปันผลที่รับจาก หลักทรัพย์เพื่อค่า/เผื่อขาย / เงินลงทุนทั่วไปกรณีที่ ประกาศจ่ายก่อนมีการซื้อ ตราสารทุน</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน</p> <p>ตามปกติ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้ เนื่องจากกระแสเข้าดังกล่าวเป็นผลตอบแทนจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตามบางสถานการณ์กระแสเข้านั้นเป็นรายจ่ายกิจการได้รับคืนจากการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ตัวอย่างเช่นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้หุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ยมาซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกู้ดังกล่าว ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ที่กิจการมีสิทธิได้รับในเวลาต่อมาต้องปันส่วนให้กับช่วงเวลาก่อนและหลังการซื้อหุ้นกู้ กิจการต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้สำหรับเงินปันผลที่กิจการได้จากตราสารทุนซึ่งประกาศ</p>	<p>เข้าเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ (10) แยกเป็นกรณีดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ผู้รับเป็นบริษัทจำกัดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้กึ่งหนึ่ง 2. บริษัทจำกัดถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล ยกเว้นไม่ถือเป็นรายได้ 3. ผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นรายได้ 4. เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและจ่ายจากกำไรที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน เงินปันผลที่ได้ได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นรายได้ <p>โดยต้องถือหุ้นดังกล่าวไว้ก่อนและหลังจ่ายเงินปันผลเป็นเวลาสามเดือน</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>จ่ายจากกำไรสุทธิก่อนการซื้อ กิจการต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับหุ้นกู้ที่ระบุดัตราดอกเบี้ย หากเป็นการยากที่กิจการจะปันส่วนเงินปันผลดังกล่าวกิจการต้องนำเงินปันผลทั้งจำนวนไปหักจากต้นทุนของเงินลงทุนหากเห็นชัดเจนว่าเงินปันผลนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการคืนทุนกรณีที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลจากกำไรสุทธิก่อนซื้อตราสารทุนให้นำเงินปันผลนั้นไปหักจากต้นทุนของเงินลงทุน</p>	
<p>- ดอกเบี้ยรับจากการให้กู้ยืมที่ไม่มีการคิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยตลาด</p> <p>- การให้ใช้ให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่คิดค่าเช่าทุกชนิด หรือคิดแต่ต่ำกว่าราคาตลาด</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า</p> <p>ไม่มีประโยชน์เพิ่มจึงไม่มีการรับรู้รายได้</p>	<p>มาตรา 65 ทวิ (4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืม</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>- ผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ทุกชนิดต่ำกว่าราคาตลาด ไม่ว่าจะป็นสินค้ำคงเหลือ ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ เงินลงทุนในหลักทรัพย์ต่างๆ</p>		
<p>ดอกเบี้ยรับของลูกหนี้ที่บริษัทตั้งหนี้สงสัยจะสูญ/หนี้สูญ</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 หนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ หลักการบัญชีลูกหนี้ที่กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้อย่างแน่นอนกิจการสามารถตั้งสำรองหนี้สงสัยจะสูญและหยุดการคิดดอกเบี้ยรับได้</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง กิจการยังคงต้องตั้งดอกเบี้ยรับตลอดระยะเวลาแม้ผิดนัด ไม่อาจหยุดรับรู้รายได้ดอกเบี้ยได้ตามเกณฑ์สิทธิ</p>
<p>สินค้ำฝากขายในต่างประเทศกรณีไม่ส่งกลับภายใน 1 ปี</p>	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (2562) รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ำ กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้ำเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นโดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้ำไปยังผู้ซื้อ</p>	<p>มาตรา 70 ตรี การส่งสินค้ำออกไปต่างประเทศ ไม่ส่งกลับภายใน 1 ปี ถือเป็นการขายนับแต่วันส่งสินค้ำออกไป</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ค่าเช่าทรัพย์สินตามสัญญา ลีสซิ่งซึ่งไม่ใช่รถยนต์นั่ง</p>	<p>มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) สัญญาเช่า เข้านิยามของการรับรู้รายการซื้อสินทรัพย์หัก ค่าใช้จ่ายเป็นค่าเสื่อมราคา โดยวิธีการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย การให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง หมายความว่า สัญญา ให้เช่าทรัพย์สินซึ่งผู้ให้เช่าเป็นเจ้าของทรัพย์สิน และนำออกให้ เช่าโดยให้ค้ำประกันว่า เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะ ซื้อทรัพย์สินที่เช่าหรือส่งคืนทรัพย์สินนั้นแก่ผู้ให้เช่า การหักจ่ายจึงเป็นการหักตามสัญญาเช่าทรัพย์สิน ตลอดอายุของสัญญาเช่า</p>
<p>ผลขาดทุนสะสมยกมาไม่เกิน 5 ปี</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558) ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการตาม ไม่เกิดการลดลง ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแส ออก</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจาก การประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบ ระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน</p>
<p>เงินลงทุน</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p>	<p>ภายใต้มาตรา 65 ข้อหาหรือกค 0706/4660 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2546 บริษัท ก. เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ข วันที่ 14 กันยายน 2544 บริษัท ก. ได้รับการลงทุนของบริษัท ข. โดย</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	ไม่เข้านิยามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หลักการบัญชี จ่ายคืน ทุนคืนจ่ายคืนทุน	บริษัทข. ได้จัดทะเบียนลดทุนกับกระทรวงพาณิชย์เมื่อวันที่ 12 กันยายน 2544 นอกจากนี้บริษัท ข. ได้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลให้แก่ผู้ถือหุ้นในเดือนกุมภาพันธ์ 2544 บริษัท ก. ต้องนำเงินลดทุนที่ได้รับเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่ากำไรสะสมของบริษัท ข. รวมกับเงินสำรองที่กั้นไว้มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตามสัดส่วนของการถือหุ้นของบริษัท ก ในบริษัท ข โดยบริษัท ก สามารถนำกำไรสะสมตามงบดุลของบริษัท ข ที่ได้รับการตรวจสอบและรับรองจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตครั้งสุดท้ายก่อนการคืนเงินลดทุนหักด้วยเงินปันผลระหว่างกาลที่บริษัท ข จ่าย ให้แก่ผู้ถือหุ้นก่อนการคืนเงินมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท ก ⁶⁸

⁶⁸ ไพจิตร โรจนวานิชและคณะ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, บทที่ 2 หน้า 35.

3.4.2 เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายบัญชีแต่ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายภาษีอากร

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
กำไรจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อค้าเป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนทันทีในงวดนั้น	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นสินค้าคงเหลือ ⁶⁹ ดังนั้นมาตรา 65 ทวิ (6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วยการคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้ ซึ่งไม่สามารถตีเพิ่มเติมจึงไม่สามารถเป็นรายได้ทางภาษีได้
กำไรจากการตีราคาเพิ่มของสินทรัพย์ชีวภาพ	มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 (2562) เรื่อง เกษตรกรรม	มาตรา 65 ทวิ (3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือ ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณี

⁶⁹ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ วาสนา ดวงดารา, การบัญชีภาษีอากร, บทที่ 8 หน้า 33.

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อมีการรับรู้ครั้งแรก และ ณ ทุกวันที่ในงบดุล ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>บันทึกกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพหักประมาณค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด</p> <p>กรณีเมื่อเกิดกำไรขึ้นมาตรฐานสามารถให้รับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเพื่อรับรู้รายการได้</p>	<p>ที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น</p>
กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 104 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่ปัญหา</p> <p>ในกรณีที่ลูกหนี้โอนทรัพย์สิน โอนส่วนได้เสีย หรือจ่ายชำระหนี้ตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้แล้ว ผลต่างระหว่างรายการที่ต้องจ่ายชำระต่ำกว่าหนี้สินค้างชำระตาม</p>	<p>พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 623) พ.ศ.2559</p> <p>ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการปลดหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	สัญญาเดิมให้กิจการสามารถรับรู้ผลกำไรในงบกำไรขาดทุนได้ทันทีในรอบระยะเวลาที่มีการปรับโครงสร้างหนี้	ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด ประกอบกับ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข กรณีหนี้ ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด
กำไร/ขาดทุน ใน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กรณีใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (2562) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น	พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย หักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) ให้เฉลี่ยตามส่วนของระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ให้เฉลี่ยตามส่วนของระยะเวลาบัญชี แต่กำหนดจำนวนปีขั้นต่ำไว้ ซึ่ง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อันเป็นอาคาร หักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินได้ไม่ต่ำกว่า 20 ปี
ค่าเสื่อมราคาอาคารชุด	ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19/2554 เรื่อง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด	พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย หักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ออกภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2)

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดนั้น ให้กิจการบันทึกต้นทุนของการได้มาซึ่งอาคารชุดและสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน ไว้เป็นรายการสินทรัพย์หน่วยเดียวกัน โดยจัดประเภทเป็น “อาคารชุด” เนื่องจากเป็นกรณีที่ต้องประกอบส่วนที่เป็นอาคารและที่ดินไม่สามารถแยกออกจากกันได้ กล่าวคือ อาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดนั้น ผู้ซื้ออาคารชุดได้สิทธิครอบครองเฉพาะพื้นที่ ซึ่งหมายถึงพื้นที่ที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครอง รวมถึงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ด้วย เช่น ที่ดิน พื้นที่ส่วนกลางในอาคารชุดถนนส่วนบุคคล ที่จอดรถ ลิฟท์ ทางเดินนอกอาคาร ส่วนสันทนาการ และพื้นที่โดยรอบ ซึ่งถือว่าเป็นกิจการเป็นเจ้าของร่วมกับเจ้าของอาคารชุดหน่วยอื่น ในกรณีนี้ ไม่ถือว่าผู้ซื้อแต่ละรายมีอำนาจควบคุมหรือมีความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ดังกล่าว ดังนั้นสิทธิของความเป็น</p>	<p>ที่ดิน ห้ามคิดค่าเสื่อมราคา มูลค่าของที่ดินต้องแยกออกจากอาคาร</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	เจ้าของในพื้นที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครองและสิทธิในทรัพย์สินส่วนกลาง ซึ่งรวมถึงที่ดิน จึงไม่สามารถแยกออกจากกันได้	
ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพส่วนที่ตีราคาเพิ่ม	<p>มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 (2562) เรื่อง เกษตรกรรม</p> <p>หากไม่สามารถใช้วิธีราคายุติธรรมให้ใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม หักค่าเผื่อการด้อยค่า เช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้นำค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่ม มารวมคำนวณกำไรให้หักค่าเสื่อมราคาจากราคาทุนของทรัพย์สินเดิม ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิม ที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่ม โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น</p>	<p>มาตรา 65 ทวิ (3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น</p>
ผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพต่ำลง หรือผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<p>มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม</p> <p>หากไม่สามารถใช้วิธีราคายุติธรรมให้ใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม หักค่าเผื่อการด้อยค่า เช่นเดียวกับ</p>	<p>มาตรา 65 ตี (17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ (3) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยกำหนดให้นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาปรับใช้</p> <p>กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ก็ต่อเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น</p>	
หนี้สงสัยจะสูญ	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 หนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ</p> <p>เมื่อมีกรณีที่ลูกหนี้บางรายไม่ชำระหนี้ และในทางปฏิบัติจะไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่าลูกหนี้รายใดจะไม่ชำระหนี้จนกว่าจะถึงกำหนดชำระหรือได้มีการทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว ทำให้มูลค่าของลูกหนี้ที่จะแสดงในงบการเงินมีจำนวนสูงกว่าความเป็นจริง ดังนั้นจึงต้องมีการประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ขึ้นจำนวนหนึ่งกันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (1) เงินสำรองนอกจาก</p> <p>(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว</p> <p>ในกรณีต้องจ่ายเงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่าย</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>ไม่ได้</p> <p>ในกรณีเลิกสัญญาตามกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา</p> <p>(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กั้นไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กั้นไว้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป</p> <p>(ค) เงินสำรองที่กั้นไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ได้กั้นไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลรอบระยะเวลาบัญชีก่อน</p> <p>เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภทดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น</p>
หนี้สูญที่เกิดขึ้นจากเงินกู้ยืม กรรมการ	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 หนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ</p> <p>ในกรณีที่กิจการต้องการตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญเมื่อคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้และยังตัดจำหน่ายตามกฎหมายภาษีอากรไม่ได้ อาจจะเป็นการสมควรที่จะตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญโดยการลดจำนวนลูกหนี้ลงพร้อมกับจำนวนค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ</p>	<p>กฎกระทรวงฉบับที่ 186 พ.ศ. 2534 ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (9)</p> <p>ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้รวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ไม่ว่าหนี้นั้นได้เกิดก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		2. ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้
ประมาณการค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้า	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น</p> <p>กิจการต้องรับรู้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน (ภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान) ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต 2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ 3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือหากไม่เป็นตามเงื่อนไขดังกล่าว ต้องไม่มีการรับรู้ประมาณการหนี้สิน 	มาตรา 65ตรี (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ประมาณการค่าใช้จ่ายในการ รื้อถอน การบูรณะ</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะ สถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์ในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลา นั้น</p> <p>เมื่อรับรู้เป็นต้นทุนกิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เช่นเดียวกับสินทรัพย์นั้น</p>	<p>มาตรา 65ตรี (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้</p>
<p>ค่าเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดเฉพาะรับรู้รายการตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 เรื่อง เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กล่าวคือ เบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มภาษี</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		อากร และค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทห้ามมิให้นำมาเป็นรายจ่าย
ค่าเพื่อการด้อยค่าสินทรัพย์: สินทรัพย์ทุกชนิด ไม่ว่าจะ เป็น ที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์ เงินลงทุนเพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ก็ต่อเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น	มาตรา 65 ตรี (1) เงินสำรองต่างๆ ไม่ให้เป็นรายจ่าย เว้นแต่ 1. เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับ 2. เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับ 3. เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ได้กันไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณีเฉพาะส่วนที่ดั่งเพิ่ม

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ประมาณการรายจ่าย ผลประโยชน์พนักงาน</p>	<p>มาตรฐานการการบัญชี ฉบับที่ 19 (2562) ผลประโยชน์พนักงาน กิจการต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมผลประโยชน์พนักงานเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้</p>	<p>มาตรา 65ตรี (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้</p>
<p>รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจาก กำไร เช่น ค่าบริหารโครงการ เป็นต้น</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558) หากไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>มาตรา 65 (19) รายจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว</p>
<p>ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากการ กู้ยืมเพื่อซื้อหลักทรัพย์เพื่อ ค้า/เผื่อขาย กรณีก่อนวันที่ ได้หลักทรัพย์นั้นมา</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิต สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นซึ่งต้องเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข อันมีนิยามว่า สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมความพร้อมเพื่อให้</p>	<p>อาศัยอำนาจตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 92 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินสำหรับดอกเบี้ย เงินกู้ยืมเพื่อซื้อหรือให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
	<p>สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขายกรณีเงินลงทุนเพื่อค้า/เผื่อขาย จึงไม่สามารถบันทึกดอกเบี้ยจ่ายเป็นต้นทุนของเงินลงทุนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ ซึ่งหลักทรัพย์ไม่ใช่สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข</p> <p>มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 105 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน กำหนดให้ต้นทุนของเงินลงทุนต้องรวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากร ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึง ส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้ ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนทางการบริหารและต้นทุนภายในที่ ได้รับการแบ่งปันมา มาตรฐานไม่อนุญาตให้นำดอกเบี้ยซึ่งเป็นต้นทุนทางการเงินมารู้เป็นต้นทุนของเงินลงทุน นั้น หมายถึงในทางบัญชีกิจการต้องรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด</p>	<p>ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อหรือให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินต้องเป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นโดยตรงเนื่องจากการดำเนินธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพหรือเกี่ยวเนื่องโดยตรงต่อทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนั้นเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ให้ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน กรณีเงินกู้ยืมใช้เพื่อกิจการอื่นด้วยรวมกัน ให้นำเฉพาะดอกเบี้ยในส่วนที่เกี่ยวกับการได้มาหรือให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินมาคำนวณเท่านั้น</p> <p>กค 0702/10436 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2552 บริษัท ฯ ต้องรับรู้ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดขึ้นก่อนวันที่หลักทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ให้ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน หรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่ม</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>ให้นำค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ตีเพิ่ม มารวมคำนวณกำไรให้หักค่าเสื่อมราคาจากราคาทุนของทรัพย์สินเดิม ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิม ที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่ม โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น</p>	<p>มาตรา 65 (3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือ ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ยังราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น</p>
<p>ภาษีซื้อต้องห้าม</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแส</p> <p>ออก</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่มูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตาม มาตรา 82/16 ภาษีซื้อ ที่ต้องห้ามนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตาม</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>มาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา</p> <p>ตัวอย่างเช่นภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรอง ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อ เป็นต้น</p>
<p>ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีนิติบุคคลไม่ได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อ</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) ภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา</p>
<p>ดอกเบี้ยจ่าย กรณีคิดให้สำรองเงินทุนของตนเอง</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน(ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะรับรู้ตามการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ดอกเบียจ่าย เพื่อการซื้อที่ดิน</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (2562) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม</p> <p>กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ณ วันเริ่มต้นการรวมต้นทุน วันเริ่มต้นสำหรับการรวมต้นทุนกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หมายถึงวันแรกที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น 2. ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น และ 3. สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย <p>ในหลักการบัญชีที่ดินพร้อมใช้งานต้องหยุดการรวมดอกเบียจ่ายเป็นต้นทุนของที่ดิน</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์</p> <p>ดอกเบียเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือ พัฒนาที่ดิน เพื่อขายโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบียที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย</p> <p>แต่ไม่รวมถึงดอกเบียเงินกู้ยืมส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นค่าของที่ดิน ค่าถมที่ดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งปลูกสร้างสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนน ทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วยเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมที่จะขาย สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สยามหญ้า บึง หรือสระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>สโมสร สปอร์ตคลับ ปลุกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย จะนำไป รวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในภาวะจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ ที่ดินจัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน</p> <p>ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสองของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้น <u>พร้อมที่จะให้บริการ</u> ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น</p> <p>ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
		<p>หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นปรับปรุง กำไรขาดทุน ตลอดทั้งต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน</p> <p>ให้นำรายการจ่ายตาม (2) (3) (4) (5) และ (6) วรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้างที่ขาย โดยให้เฉลี่ยต้นทุนตามส่วนของพื้นที่ที่ขายหรือเฉลี่ยตามส่วนของรายได้จากการขายที่ดินและหรือสิ่งปลูก</p> <p>ในทางปฏิบัติสรรพากรตีความคำว่าพร้อมที่จะขายหรือให้บริการไม่ตรงกัน ดอกเบี้ยเพื่อการซื้อที่ดินต้องรวมเป็นต้นทุนของที่ดินเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ต้องห้ามนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ</p>

รายการ	กฎหมายการบัญชี	กฎหมายภาษีอากร
<p>ค่าน้ำค่าไฟของบริษัทใน เครือ (รายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับ กิจการแต่ได้รับการอนุมัติ จ่าย)</p>	<p>กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)</p> <p>ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้เฉพาะรับรู้ตาม การลดลง ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูป กระแสออก</p> <p>หลักการบัญชี ย่อมขึ้นอยู่กับธรรมเนียมประเพณีทาง ธุรกิจรวมทั้งสัญญาและข้อตกลงที่กิจการมีต่อบุคคลอื่นๆ⁷⁰</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่าย เพื่อหากำไรหรือ เพื่อกิจการโดยเฉพาะ</p> <p>มาตรา 65 ตรี (14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการใน ประเทศไทยโดยเฉพาะ</p>
<p>รายจ่ายซื้อทรัพย์สินที่ ผิดปกติ</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>หลักการบัญชี ถ้าได้รับการอนุมัติก็สามารถลงเป็น รายจ่ายได้</p>	<p>มาตรา 65 ตรี (15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการ ซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอัน สมควร</p>

⁷⁰ ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, บทที่ 7 หน้า 13.

บทที่ 4

ผลกระทบระหว่างรายการตามกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรที่สอดคล้องกัน คล้ายคลึงกัน และไม่สอดคล้องกัน

4.1 ปัจจัยที่ทำให้รายการสอดคล้องกัน คล้ายคลึงกัน และไม่สอดคล้องกัน

จากบทที่ 3 อันเป็นการแยกลักษณะความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันระหว่างกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร สามารถพิจารณาถึงสาเหตุของความสัมพันธ์ดังกล่าวเพื่อศึกษาถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น ได้ดังนี้

4.1.1 การกำหนดเงื่อนไขขึ้นของกฎหมายเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง

จากตารางเปรียบเทียบที่ 3.3.1 รายการที่มีความคล้ายกันในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เป็นรายได้หรือรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรแต่มีวิธีการหรือเงื่อนไขเพิ่มเติม นิติกรรมบางอย่างแม้มีรายการเกิดขึ้นจริงแต่กฎหมายภาษีอากรไม่ยอมรับรายการที่เกิดขึ้น หากไม่เข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะ เป็นแบบ หรือหลักฐานการพิสูจน์ต่าง ๆ แม้ว่าในทางการบัญชีนั้นจะรับรู้รายการดังกล่าวแล้วก็ตาม ตัวอย่างเช่น

รายได้การฝากขายสินค้า ต้องมีสัญญาการตั้งตัวแทนรับฝากสินค้าที่เป็นหนังสือ นั่นคือกฎหมายกำหนดแบบของสัญญาขึ้นมิเช่นนั้นแล้วจะถือเป็นการขายตั้งแต่วันที่ส่งมอบสินค้า แม้ว่ากรรมสิทธิ์ของสินค้าจะยังไม่โอนไปยังผู้รับฝากขายซึ่งในทางบัญชีจะยังไม่ถือเป็นการขายก็ตาม เพื่อป้องกันการเคลื่อนย้ายสินค้าที่อาจตรวจสอบไม่ได้ ด้วยกฎหมายภาษีอากรเข้มงวดในเรื่องของสถานที่เก็บสินค้า ข้อหาหรือ กค 0706(กม.04)/1246 ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2549 กรณีตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ ได้ใช้ ซึ่งเป็นบ้านของนายป. กรรมการผู้จัดการเป็นที่เก็บสินค้าอีกแห่งหนึ่ง แม้จะไม่ได้ใช้เป็นสถานประกอบกิจการ ซื้อขายสินค้า และไม่มีรายรับ รายจ่ายก็ตาม เมื่อบริษัทฯ ใช้เป็นสถานที่เก็บสินค้าเป็นประจำ ย่อมเข้า ลักษณะ เป็นสถานประกอบการตามมาตรา 77/1 (20) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องยื่น แบบแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.09) เปิดสถาน

ประกอบการเพิ่มเติมตามมาตรา 85/7 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรให้ความสำคัญกับสถานที่ในการจัดเก็บสินค้าเพราะการเคลื่อนย้ายสินค้ามีผลกับการตรวจสอบรายได้ของกิจการ ดังนั้น การฝากขายสินค้าซึ่งเป็นการนำสินค้าออกไปเก็บไว้ยังสถานที่อื่นเช่นเดียวกัน กฎหมายภาษีอากรจึงต้องสร้างเงื่อนไขเรื่องแบบของสัญญาตั้งตัวแทนไว้เพื่อป้องกันการเคลื่อนย้ายสินค้าที่ไม่อาจตรวจสอบได้ จึงต้องกำหนดไว้ว่าหากไม่มีสัญญาตั้งตัวแทนฝากขายการเคลื่อนย้ายสินค้าดังกล่าว ทำให้สินค้าไม่อยู่ในสถานประกอบการถือเป็นการขายแล้วตั้งแต่วันที่ขนย้ายสินค้าออกไป

การตัดผลขาดทุนจากการตัดทรัพย์สิน และผลขาดทุนจากสินค้าเสื่อมสภาพ ก็เช่นเดียวกัน ต้องทำลายตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541 เรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซากจึงจะให้เป็นรายจ่ายในทางภาษีอากรได้ แม้รายการเหล่านี้ในทางบัญชีจะสามารถรับรู้รายจ่ายเมื่อมีหลักฐานและมีการอนุมัติรายการก็ตามแต่ในทางภาษีนั้นต้องทำตามวิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเพื่อป้องกันการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินและสินค้า หรือการสร้างรายจ่ายจากการตัดทรัพย์สินหรือสินค้าที่ไม่ได้มีความเสียหายขึ้นจริง แต่อย่างไรก็ตาม ป.79/2541 เป็นเพียงคำสั่งที่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติในการตรวจสอบ ข้อหารือที่ กค 0706/5525 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2550 หากบริษัทฯ มีเอกสารและหลักฐานที่ชัดเจนสามารถพิสูจน์ได้ว่าการทำลายสินค้าดังกล่าวจริง บริษัทฯ จึงมีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) และ (14) ตัวอย่างเช่น ข้อหารือ กค 0811/09658 ลงวันที่ 14 กันยายน 2542 แม้ว่าบริษัทฯ จะไม่ได้ทำลายสินค้าตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541 แต่ได้มีหลักฐานสามารถพิสูจน์ได้ว่าการทำลายจริง นั่นคือการถ่ายวิดีโอเทปและถ่ายรูปไว้เป็นหลักฐาน พร้อมทั้งผู้สอบบัญชีของบริษัทรับรองการกระทำดังกล่าว ถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการโดยตรงไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 (13) แห่งประมวลรัษฎากร

4.1.2 การจำกัดการรับรู้รายได้หรือยอมให้หักรายจ่ายบางประเภทได้เพิ่ม

รายการเหล่านี้กฎหมายภาษีจำกัดการรับรู้รายได้หรือยอมให้หักรายจ่ายได้เพิ่ม เป็นการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ประกอบการ เพื่อส่งเสริมบางอย่าง จากตารางที่ 3.3.2 ความคล้ายคลึงกันของการรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เป็นรายได้หรือรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรแต่ได้ในจำนวนเงินที่ไม่เท่ากันได้แก่ การรับรู้เงินปันผลของบริษัทในเครือเดียวกัน เป็นการส่งเสริมการลงทุนภายในประเทศ ค่าอบรมพนักงานที่ต้องการส่งเสริมการพัฒนาฝีมือแรงงานให้มีศักยภาพที่ดีขึ้น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับคนพิการ เพื่อส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ ค่าจ้างผู้สูงอายุ ซึ่งจากสถิติปัจจุบันสังคมไทยกำลังเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุเพื่อให้ผู้สูงอายุมีงานทำและเลี้ยงดูตนเองได้

4.1.3 การให้รับรู้รายได้เพิ่มหรือจำกัดการรับรู้รายจ่ายในบางประเภท

จากความคล้ายคลึงกันของตาราง 3.3.2 ความคล้ายคลึงกันของการรับรู้รายได้และรายจ่ายในกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เป็นรายได้หรือรายจ่ายทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรแต่ได้ในจำนวนเงินที่ไม่เท่ากัน รายการเหล่านี้เข้านิยามการรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางภาษีอากรและทางการบัญชี แต่กฎหมายภาษีให้รับรู้รายได้เพิ่มหรือจำกัดการรับรู้รายจ่ายในทางกฎหมายภาษีอากร เหตุผลนั้นก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการหลีกเลี่ยงการรับรู้รายได้ โดยการสร้างนิติกรรมบางอย่าง หรือการสร้างรายจ่ายที่ไม่สมควร

การจำกัดการรับรู้รายจ่ายนั้น เพื่อป้องกันการสร้างรายจ่ายที่เกินสมควร ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาของรถยนต์นั่ง ที่กฎหมายให้เป็นรายจ่ายได้เพียงไม่เกินหนึ่งล้านบาทต่อคัน หรือการหักรายจ่ายค่าเช่ารถยนต์นั่งจำกัดเพียงไม่เกิน 36,000 บาทต่อเดือน ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 ออกภายใต้มาตรา 65 ตรี (20) โดยกฎหมายนั้นมองว่ารถยนต์นั่งอาจเป็นการนำรายจ่ายส่วนตัวมาลงโดยกิจการเพราะโดยลักษณะการใช้งานของรถยนต์นั่ง “รถยนต์นั่ง” คือ รถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการบรรทุกหรือขนส่งหรือใช้ดำเนินการใช้งานได้เช่นเดียวกับรถบรรทุก หรือรถกระบะที่โดยสภาพการใช้งานนั้นเพื่อกิจการโดยตรง จะสังเกตได้จากกฎหมายภาษีอากรนั้นจำกัดเรื่องของรถยนต์นั่งไม่ว่าต้นทุนของรถเพื่อการคิดค่าเสื่อมราคา

หรือการกำหนดให้ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ หรือรับโอนรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน และภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือการรับบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งและรถยนต์ที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กลายเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ไม่ให้นำมาหักออกจากภาษีขายในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)

4.1.4 การตีความรายการที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย

จากตารางความไม่สอดคล้องกัน 3.4.1 ความไม่สอดคล้องกันของการรับรู้รายได้และรายจ่าย ในกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายบัญชีแต่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายภาษีอากร การกำหนดผลหรือการตีความรายการตามกฎหมายนั้น ส่งผลให้เกิดความแตกต่างกับกฎหมายการบัญชีโดยสิ้นเชิง อาจแยกได้เป็น

1. รายการนั้นถูกตีความตามประมวลรัษฎากรให้แตกต่างกับหลักการบัญชี ตัวอย่างเช่น สัญญาซื้อขาย ในทางกฎหมายการบัญชีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดให้สัญญาทุกสัญญาที่อายุสัญญาเกินกว่าสิบสองเดือนผู้ซื้อต้องตีความสัญญานั้นเป็นสัญญาเช่าเงินทุน นั่นคือรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ของกิจการและตัดค่าเสื่อมราคา แต่ตามกฎหมายภาษีอากรนั้นสัญญาซื้อขายซึ่งถูกตีความเป็นการเช่าตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย คำสั่งดังกล่าวได้บัญญัติถึง “การให้เช่าทรัพย์สินแบบสัญญาเช่า” ไว้ในข้อ 6 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาเรื่อยๆ จนปัจจุบันโดยให้ความหมายไว้ว่า เป็นสัญญาให้เช่า ผลที่เกิดขึ้นคือในทางบัญชี สัญญาจะถูกบันทึกเป็นสินทรัพย์และทยอยตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจ แต่ในการทางภาษีนั้น จะรับรู้รายจ่ายเป็นค่าเช่าตลอดอายุของสัญญาเช่า

2. รายการที่กฎหมายกำหนดผลให้ต้องรับรู้รายได้และรายจ่ายแม้ในทางข้อเท็จจริงจะมีใช้รายได้และรายจ่าย รายการเหล่านี้ในทางบัญชีจะไม่มีรับรู้รายได้หรือรายจ่าย ตัวอย่างเช่น เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า ของผู้ประกอบการสนามกอล์ฟ หรือเงินประกัน เงินมัดจำ ในธุรกิจอื่นๆ นอกเหนือจากธุรกิจสนามกอล์ฟที่ไม่เข้าเงื่อนไขของการยกเว้น ที่ต้องรับรู้เป็นรายได้ ตาม ท.ป.1/2528 ซึ่งในทางบัญชีจะยังไม่สามารถรับรู้รายได้เพราะไม่ใช่ประโยชน์เพิ่มของกิจการใน

อนาคต กิจการจะต้องคืนเงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าดังกล่าว สินค้าฝากขายในต่างประเทศกรณีที่ไม่ส่งกลับมาภายใน 1 ปี มาตรา 70 ตรี ให้ถือเป็นการขายนับแต่วันที่ส่งออกสินค้า นั้นไป ซึ่งในทางบัญชีกรรมสิทธิ์นั้นยังเป็นของผู้ส่งออกจึงยังไม่รับรู้รายได้ เหตุผลของกฎหมายภาษีนี้นั้น ก็เพราะการส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศนั้นตรวจสอบได้ยากกว่ามีการขายออกไปเมื่อใด จึงกำหนด ระยะเวลา 1 ปีไว้ เพื่อป้องกันการส่งออกสินค้าโดยไม่มีการรับรู้รายได้

4.1.5 การไม่ยอมรับรายได้หรือรายจ่ายบางประเภท

จากข้อมูลตารางความไม่สอดคล้องกันที่ 3.4.2 ความไม่สอดคล้องกันของการรับรู้รายได้และ รายจ่ายในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมาย บัญชีแต่ไม่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางกฎหมายภาษีอากร จะสังเกตได้ว่า

1. รายได้หรือรายจ่ายนั้นไม่มีการรับจ่ายเงินจริง การไม่ยอมรับรายได้หรือรายจ่าย บางประเภทของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากหากมองโดยลักษณะของรายได้หรือรายจ่ายจะเป็น รายได้หรือรายจ่ายที่ไม่ได้เป็นตัวเงิน กล่าวคือไม่ได้มีการรับเงินหรือจ่ายเงินจริง ตัวอย่างเช่น ผลกำไร จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค่า กำไรจากการตีราคาเพิ่มของสินทรัพย์ชีวภาพ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ทุกชนิดส่วนที่ตีราคาเพิ่ม ผลขาดทุนจากตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพต่ำลง ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกชนิด หนี้สงสัยจะสูญ ประมาณการรายจ่ายในการ รับประกันสินค้า ประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน การบูรณะ ตลอดจนประมาณการรายจ่าย ผลประโยชน์พนักงาน

2. รายจ่ายนั้นอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ว่าจะเป็น ดอกเบี้ยจ่ายที่คิดให้กับทุนของ ตนเอง ค่าน้ำค่าไฟของบริษัทในเครือ รายจ่ายซื้อทรัพย์สินที่เกินปกติ รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากเงิน กำไร ซึ่งรายการเหล่านี้ผู้ประกอบการสามารถสร้างขึ้นเองเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีน้อยลง อันเป็นการสร้างรายจ่ายหรือโยกย้ายรายจ่ายเพิ่มลดระหว่างกิจการได้

3. รายจ่ายนั้นเกิดจากความผิดของผู้ประกอบการเอง กรณีนี้จะเกิดขึ้นกับรายจ่ายเนื่องด้วย กฎหมายมองว่ารายการนั้นไม่สมควรให้เป็นรายจ่าย เช่น ค่าเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ต้องห้ามมาตรา 65 ตรี (6) ซึ่งมีคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร หากให้หักรายจ่ายเป็นการสนับสนุนผู้กระทำผิด

ตามกฎหมายภาษี ภาษีซื้อต้องห้าม และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีผู้ประกอบการไม่ได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อ ซึ่งรายจ่ายเหล่านี้เกิดจากความผิดพลาดของผู้ประกอบการเองที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย

4. รายได้นั้นเป็นการสร้างภาระให้กับผู้ประกอบการ ตัวอย่างกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ ถึงแม้จะเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง แต่เมื่อเกิดการปรับโครงสร้างหนี้ นั้นหมายถึงผู้ประกอบการมีปัญหาสภาพคล่องในการดำเนินกิจการ จนเจ้าหนี้ต้องยอมยกหนี้ให้ เช่นนี้หากให้ผู้ประกอบการต้องแบกรับภาระภาษีจากหนี้ที่ได้รับยกเว้นให้ย่อมเป็นการซ้ำเติมผู้ประกอบการแทนที่จะดำเนินกิจการต่อไปได้

4.1.6 การเปลี่ยนแปลงหลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย

การรับรู้รายได้และรายจ่ายบางกรณีหลักบัญชีกับประมวลรัษฎากรถือปฏิบัติแตกต่างกัน เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย แต่ในทางภาษีอากร ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสาม ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ใช้เกณฑ์อื่นในการรับรู้รายได้และรายจ่ายได้ เช่น อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 ข้อ 3.2 อนุมัติให้กิจการประกันชีวิตเลือกใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในการรับรู้รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิตได้⁷¹

จากตาราง 3.3.2 รายการที่มีความคล้ายคลึงกันของการรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร รายการเหล่านี้ถูกเปลี่ยนวิธีการรับรู้เพื่อบรรเทาภาระภาษี ได้แก่ ดอกเบี้ยรับของกิจการธนาคารและธุรกิจประกันภัย ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์บางประเภทที่เข้าเงื่อนไขสามารถเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาได้ เช่น เครื่องจักรที่ใช้สำหรับวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี เครื่องบันทึกการเก็บเงิน คอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ อาคารโรงงาน เครื่องจักรและอุปกรณ์เครื่องจักร ซึ่งรายการเหล่านี้เข้านิยามการรับรู้รายได้และรายจ่ายทั้งสิ้นในทางบัญชีและภาษี แต่กฎหมายภาษีอากรกำหนดวิธีการที่แตกต่างออกไป ทำให้จำนวนรายได้และรายจ่ายนั้นไม่เท่ากับจำนวนรายได้และรายจ่ายในทางการบัญชี

⁷¹ ดุลยลักษณ์ ตราจุธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 220-223.

4.2 วิเคราะห์ผลกระทบของรายการที่สอดคล้องกัน

4.2.1 ความสอดคล้องกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

รายได้จากการขายสินค้า ในทางกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายการบัญชีนั้นการรับรู้รายได้จากการขายสอดคล้องกัน ด้วยหลักเกณฑ์ทางบัญชีการรับรู้รายได้นั้นเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าต้องรับรู้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นโดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าไปยังผู้ซื้อ กล่าวคือกิจการผู้ขายสินค้าส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า หากลูกค้าครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์นั้น อาจแสดงให้เห็นว่าลูกค้ามีอำนาจควบคุมซึ่งสามารถสั่งการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสินค้า หรือกีดกันมิให้บุคคลอื่นเข้าถึงประโยชน์เหล่านั้นได้ นั่นคือ การส่งมอบ ถือเป็น การโอนกรรมสิทธิ์และความเสี่ยงทั้งหมดในตัวสินค้าจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ

หลักกฎหมายภาษีอากรนั้นอยู่ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ออกภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง นั่นคือการรับรู้รายการตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งสรรพากรตีความเกณฑ์สิทธิในการซื้อขายสินค้าเป็นไปโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ข้อหารือ กค 0811/3490 ลงวันที่ 30 เมษายน 2545 บริษัทฯ จะต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าโดยใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กล่าวคือวันรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อบริษัทฯ ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อ คือ เมื่อบริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้า จะเห็นได้ว่าสรรพากรตีความตรงกับมาตรฐานการบัญชี ซึ่งจากการศึกษาสรรพากรใช้หลักเกณฑ์นี้หลักเกณฑ์เดียวคือการส่งมอบสินค้าเป็นการรับรู้รายได้จากการขาย

คำถามคือหลักเกณฑ์นี้เหมาะสมหรือไม่ หากเงื่อนไขแต่ละกรณีไม่เหมือนกัน

ข้อหารือที่ กค 0811/10975 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2542 กรณีนี้ ผู้ประกอบกิจการเป็นผู้จำหน่ายสินค้า เมล็ดพันธุ์พืช เคมีเกษตร และปุ๋ย บริษัทฯ ได้ออกใบแจ้งหนี้ให้ลูกค้าพร้อมตัวปุ๋ยลูกค้าชำระเงิน แต่บริษัทฯ ยังไม่ได้มีการส่งมอบปุ๋ย ลูกค้าจะสามารถนำตัวปุ๋ยมารับปุ๋ยได้ภายใน 3 เดือน ตามข้อหารือนี้ สรรพากรได้ตอบว่า บริษัทฯ จะยังไม่รับรู้รายได้จากการขาย จนกว่าจะได้ส่งมอบปุ๋ย แม้ว่าจะได้รับมาแล้วทั้งจำนวนก็ตาม

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีคือความสามารถของผู้เสียภาษีวันที่ผู้เสียภาษีรับเงินนั้น ผู้เสียภาษีมีความสามารถในการจ่ายชำระภาษีเกิดขึ้นแล้ว สิทธิเด็ดขาดในเงินค่าสินค้านั้นเป็นของผู้เสียภาษีแล้ว และตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายสินค้านั้นผู้เสียภาษีต้องทำอะไรเพิ่มเติมในสินค้าทราบมูลค่าต้นทุนของสินค้าสามารถรับรู้ต้นทุนขายของสินค้าได้อย่างถูกต้อง เพียงแต่รอผู้ซื้อมารับมอบสินค้าไป หากพิจารณาแล้วความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีรับเงินค่าสินค้านั้นมาแล้วหรือไม่ หากผู้ซื้อไม่มารับสินค้าก็ไม่ได้ทำให้ผู้เสียภาษีต้องคืนเงินแก่ผู้ซื้อ การตีความการรับรู้รายได้จากการขายเพียงดูที่การส่งมอบสินค้า อาจส่งผลเป็นการเลื่อนเวลาการรับรู้รายได้ออกไปทำให้เสียภาษีช้าลงแม้จะได้เงินไปก่อนก็ตาม

4.2.2 ความสอดคล้องกันก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

จากการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า ตามการส่งมอบสินค้าข้างต้น หากสรรพากรตีความด้วยการส่งมอบสินค้าอย่างเดียว อาจส่งผลให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างบริษัทในเครือกันได้ ตัวอย่างเช่นหากบริษัทลูกขาดสภาพคล่อง หากกู้ยืมเงินจากบริษัทแม่บริษัทแม่ย่อมต้องรับรู้รายการดอกเบี้ยรับแม้ไม่มีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกันตามมาตรา 65 ทวิ (4) และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากยอดดอกเบี้ยรับนั้น แทนที่บริษัทแม่จะให้บริษัทลูกกู้ยืมเงิน บริษัทแม่เปลี่ยนเป็นจ่ายค่าสินค้าล่วงหน้าให้กับบริษัทลูก เพราะค่าสินค้าจ่ายล่วงหน้าบริษัทแม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ บริษัทลูกบันทึกเป็นค่าสินค้านับล่วงหน้า จัดประเภทเป็นหนี้สินมาตรฐานการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรสอดคล้องกันนั้นคือบริษัทลูกยังไม่มีรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเพราะยังไม่มีการส่งมอบสินค้า แม้จะต้องออกไปกำกับภาษีนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่บริษัทแม่ก็สามารถนำใบกำกับภาษีใช้เครดิตภาษีในเดือนนั้นได้ ซึ่งสินค้าที่มีความพร้อมในการส่งมอบแล้วแม้จะยังไม่มีการส่งมอบก็ไม่ควรกินเวลายาวนานกว่าปกติ การค้าของธุรกิจ กลายเป็นช่องว่างของกฎหมายที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้

4.2.3 ความสอดคล้องกันก่อให้เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย

ในความสอดคล้องกันนั้นย่อมเกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมายได้ยาก ผู้เสียภาษีปฏิบัติเหมือนกันทั้งในการรับรู้รายการทางบัญชี และทางภาษี ย่อมส่งผลให้เกิดความผิดพลาดได้น้อย และความยุ่งยากในการจัดเตรียมเอกสารข้อมูลย่อมน้อยตามไปด้วย

4.3 วิเคราะห์ผลกระทบของรายการที่คล้ายคลึงกัน

4.3.1 ความคล้ายคลึงกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

1) หนี้สูญ ความคล้ายคลึงกันของการรับรู้รายจ่ายในกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือการทำที่เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางภาษีอากรได้นั้นต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขเพิ่มเติมในทางกฎหมายภาษีอากร การตัดหนี้สูญตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 186 พ.ศ. 2534 ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ภายใต้มาตรา 65 ทวิ กรณีลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 5 แสนบาทขึ้นไป กรณีที่ลูกหนี้ยังมีชีวิตอยู่หรือกิจการลูกหนี้ยังคงดำเนินกิจการผู้ประกอบการจะต้องดำเนินการทางคดีจนปรากฏว่าไม่สามารถมีทรัพย์สินที่จะชำระหนี้ได้ ในทางปฏิบัติเป็นที่ทราบกันดีว่าการดำเนินคดีในประเทศไทยกินระยะเวลาหลายปี เมื่อคดีสิ้นสุดกว่าจะดำเนินการบังคับคดีจนแล้วเสร็จนั้นยาวนานมากอาจใช้ระยะเวลากว่า 10 ปี นั้นหมายถึงในทางบัญชีนั้นผู้ประกอบการสามารถดำเนินการตัดหนี้สูญได้หากมีหลักฐานเชื่อถือว่าไม่อาจได้รับชำระหนี้ แต่หากยังไม่สามารถบังคับคดีแล้วเสร็จผู้ประกอบการต้องนำหนี้สูญนี้บวกกลับในการคำนวณภาษีนั้นคือผู้ประกอบการยังไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายในทางภาษีได้ ต้องแบกรับภาระภาษีจากหนี้สูญไปจนกว่าคดีจะแล้วเสร็จ

ตัวอย่างกรณีหนึ่ง โรงงานอุตสาหกรรมแปรรูปโพลีเอทิลีนชนิดหนึ่ง ซึ่งมีชาวต่างชาติสัญชาติจีนได้หวั่นเป็นเจ้าของกิจการ เริ่มประกอบกิจการค้าในเมืองไทยตั้งแต่ปี พ.ศ. 2542 ต่อมาบริษัท A ได้ทำการปิดงวดบัญชีรอบปี พ.ศ. 2549 ผลปรากฏว่า กิจการมีลูกหนี้การค้ารายใหญ่รายหนึ่งชื่อ บริษัท B เนื่องจากทำการค้าร่วมกันมาเป็นระยะเวลานาน บริษัท A จึงให้เครดิตบริษัท B เป็นจำนวนสูงมาก ณ วันสิ้นงวดบัญชีรอบปี พ.ศ. 2549 บริษัท B มีปัญหาในการชำระหนี้เป็นจำนวน 100 ล้านบาท (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) บริษัท B ได้ผัดนัดชำระหนี้ล่วงหน้าเป็นเวลาเกิน 6 เดือน บริษัท A ได้ส่งเรื่องให้ทนายความดำเนินการทวงหนี้ตามกฎหมายแล้วแต่ก็ยังไม่มีการชำระหนี้ ณ สิ้นรอบบัญชี พ.ศ. 2549 บริษัท A ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญทั้งจำนวน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 หนี้สงสัยจะสูญหนี้สูญ (ในขณะนั้น) แต่ในทางภาษีอากรบริษัท A ยื่นแบบภ.ง.ด.50 ประจำปี บริษัทได้ยึดหลักมาตรา 65 ทวิ (9) และกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) อย่างเคร่งครัด กล่าวคือบริษัทได้ทำการบวกกลับหนี้สูญทั้งจำนวน อันเป็นผลให้บริษัทมีกำไรจากการดำเนินงานและเสียภาษีตามปกติเสมือนหนึ่ง

ไม่มีหนี้สูญ บริษัท A ได้ปฏิบัติตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 ข้อ 4 กล่าวคือ บัญชีภาษีอากรงวดบัญชี รอบปี พ.ศ. 2560 บริษัท A ได้ตัดหนี้สูญในบัญชีภาษีอากรทั้งจำนวน จำนวน 100 ล้านบาท แต่เนื่องจากในระหว่างปี บริษัท A ได้ยื่นประมาณการเสียภาษีครั้งปีเป็นกำไรจำนวน 30 ล้านบาท (ประมาณการกำไรทั้งปีจำนวน 60 ล้านบาท) และได้ชำระภาษีตามแบบ ในช่วงเวลาเดียวกันนั้น มีเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องร้องบริษัท B บริษัท A จึงยื่นขอรับการชำระหนี้ในคดีที่เจ้าหนี้รายอื่นฟ้องร้องใน คดีล้มละลายอยู่ก่อนแล้ว

สรุประยะเวลาในการดำเนินคดี

พ.ศ. 2551-2553	บริษัท B ยื่นคำร้องขอฟื้นฟูกิจการ ที่สุดที่ประชุมไม่ยอมรับแผนขอฟื้นฟู กิจการ ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด เข้าสู่กระบวนการยึดทรัพย์ขายทอดตลาด
พ.ศ. 2554-2557	กรมบังคับคดีต้องยกเลิกการประมูลเพราะทรัพย์สินสูญหายไม่ตรงกับรายการ ทรัพย์สินที่ยื่นเข้าประมูล อสังหาริมทรัพย์ราคาที่คุณธรรมการได้ตั้งไว้ไม่มีผู้ ยื่นของเข้าประมูล แม้ว่ารากาทรัพย์สินจะลดลงในการประมูลครั้งถัดไป
พ.ศ. 2558-2560	กรมบังคับคดีเปลี่ยนนโยบายใหม่ ประมูลขายได้ในช่วงปลายปี 2560 บริษัท A ได้รับชำระร้อยละ 3 เนื่องจากเป็นหนี้ที่ไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน

รอบบัญชี พ.ศ. 2560 บริษัทได้ดำเนินการใช้สิทธิทางบัญชีภาษีในการตัดหนี้สูญตามประมวล รัษฎากร⁷²

จะเห็นได้ว่ามีความยุ่งยากและใช้ระยะเวลายาวนานกว่าสิบปีผู้ประกอบการจะได้รับรายจ่าย เพื่อใช้หักในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งไม่สอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการ สร้างภาระให้กับผู้ประกอบการ เพราะในการดำเนินธุรกิจที่ผู้ประกอบการไม่สามารถเรียกเก็บเงิน จากลูกค้าได้ก็ส่งผลต่อสภาพคล่องทางการเงินในการดำเนินกิจการได้ และยังคงแบกรับภาระภาษีที่ หากผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายได้ ก็จะมีบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการได้เป็นอย่างมาก

⁷² ธนากร พรหมไตรรัตน์, การตัดหนี้สูญภาคปฏิบัติงานจริง: Newsletter จดหมายข่าวสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (มีนาคม 2562), หน้า 14 -16.

ซึ่งแต่เดิมนั้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นอยู่ในอัตราร้อยละ 30 (กรณีผู้ประกอบการที่ไม่ใช่ธุรกิจ SME) ส่งผลให้หากผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายได้ในปีพ.ศ. 2549 นั้นจะประหยัดภาษีได้มากกว่าในรอบระยะเวลาบัญชี พ.ศ. 2560 ซึ่งอัตราภาษีเพียงร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิในทางภาษี จะเห็นได้ว่าเรื่องของระยะเวลาที่มีความสำคัญ การสร้างเงื่อนไขในทางภาษีที่มากเกินไปส่งผลกับผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก อีกทั้งหากเป็นกรณีที่ลูกหนี้การค้ำนั้นเป็นลูกหนี้การค้ำต่างประเทศ ย่อมเป็นเพิ่มความยากในการบังคับคดีอีกด้วย

ข้อหารือที่ กค0706/11057 ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2547 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นลูกหนี้ในประเทศ หรือต่างประเทศ จะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ดังนั้น ในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้เจ้าหนี้จึงไม่อาจใช้คำพิพากษา คำบังคับ หรือคำสั่งของศาล ต่างประเทศเป็นเอกสารหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ตามข้อ 4 (2) และ (3) ได้

2) ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีที่รอบระยะเวลาใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินที่ถูกกำหนดไว้ ในกรณีทรัพย์สินปกติที่ไม่มีเงื่อนไขพิเศษอื่นๆ กรณีที่มักเกิดความแตกต่างขึ้นกับหลักการบัญชีคือกรณีของทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า กฎหมายกำหนดให้หักได้ร้อยละ 20 นั้นหมายถึงไม่ต่ำกว่า 5 ปี ซึ่งในความเป็นจริง มีทรัพย์สินอื่นๆ ที่อาจมีอายุใช้งานไม่ถึง 5 ปี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ย่อหน้าที่ 50 กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยมาตรฐานการบัญชีได้ให้คำนิยามของคำว่าอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

“อายุการใช้ประโยชน์” หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

1. ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีทรัพย์สินไว้ใช้ หรือ

2. จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

นั้นหมายถึงมาตรฐานการบัญชี ให้อายุที่ประโยชน์ที่แท้จริงของทรัพย์สินว่าจะใช้ได้เพียงไร ย่อมส่งผลให้เกิดความแตกต่างกับกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดอายุขั้นต่ำไว้ แม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีอายุการใช้งานไม่ถึงตามอายุที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด

จากข้อหารือ กค 0706/3155 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547

แนววินิจฉัย กรณีบริษัทฯ ได้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของพ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ตามอายุการใช้งานโดยพ่อพันธุ์สุกรจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจำนวน 2 ปี แม่พันธุ์สุกรหัก 3 ปี พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ไก่และเป็ด หัก 1 ปี ซึ่งเกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภททรัพย์สินตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าวของบริษัทฯ มิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และอัตราที่กำหนดตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

จากข้อหารือจะเห็นว่าเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติว่าอายุของแม่พันธุ์สุกร ไก่ และเป็ดซึ่งเป็นไปตามอายุเฉลี่ยตามหลักสากลนั้นต่ำกว่า 5 ปี ซึ่งหากมีหลักฐานตามความเป็นจริงยืนยันเรื่องของตัวทรัพย์สินนั้น ๆ กฎหมายภาษีอากรก็ไม่เหมาะสมเพราะหลักการจัดเก็บภาษีอากรนั้นควรสะท้อนต่อความเป็นจริงของกิจการ เมื่อพันธุ์สุกรนั้นไม่ก่อให้เกิดรายได้ในปีที่สิ้นอายุ การให้หักรายจ่ายในปีต่อ ๆ มานั้นไม่เหมาะสม เป็นภาระต่อผู้เสียภาษีแทนที่จะสามารถหักรายจ่ายในปีที่เกิดรายได้ ซึ่งจะเป็นการสะท้อนผลประกอบการจริงของผู้เสียภาษีมากกว่า

4.3.2 ความคล้ายคลึงกันก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

โดยรวมแล้วรายการที่มีความคล้ายคลึงกันจะเป็นเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดขึ้นมาเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้นการเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีนั้นย่อมไม่ได้เป็นผลมาจากรายการที่มีความคล้ายคลึงกัน

ตัวอย่างเช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541 เรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซากนั้นเพื่อไม่เกิดการตัดรายจ่ายสินค้าตามอำเภอใจ ซึ่งหากปล่อยให้ทำได้ง่าย ๆ โดยขาดพยานหลักฐาน

ก็อาจก่อให้เกิดการตัดรายจ่ายผลขาดทุนจากสินค้าเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งจะส่งผลให้เกิดความเสียหายอย่างมากในการจัดเก็บภาษี

กรณีของต้นทุนรถยนต์นั่งที่เกิน 1 ล้านบาท พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 ออกภายใต้มาตรา 65 ตี (20) การที่กฎหมายภาษีกำหนดให้จำกัดต้นทุนของรถยนต์นั่งเพื่อการหักรายจ่ายนั้น เพื่อป้องกันการนำชื่อบริษัทในการซื้อรถยนต์สูงเพื่อกรรมการหรือผู้ถือหุ้นซึ่งมีได้เกี่ยวกับการใช้ดำเนินการบริหารกิจการอันเกินสมควร อันเป็นการสร้างรายจ่ายที่ไม่เหมาะสม

4.3.3 ความคล้ายคลึงกันก่อให้เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย

ในการปฏิบัติงานของผู้เสียภาษีความคล้ายคลึงกันอันเกิดจากการเพิ่มเงื่อนไขหรือวิธีการรับรู้รายการที่แตกต่างออกไป ย่อมส่งผลต่อผู้เสียภาษีในกรณีที่ต้องมีภาระงานในการศึกษาข้อมูลวิธีปฏิบัติเพื่อให้สามารถรับรู้รายการทางภาษีอากรได้ ซึ่งหากไม่มีความรู้หรือความชำนาญอาจส่งผลให้เสียภาษีไม่ถูกต้อง นำมาซึ่งเบี้ยปรับเงินเพิ่มทางภาษี ตัวอย่างเช่น กิจการมีทรัพย์สินเสื่อมสภาพจำนวนหนึ่งกิจการทำการอนุมัติตัดจ่ายทรัพย์สินออกไปเป็นรายจ่าย โดยที่มิได้ทำเรื่องทำลายทรัพย์สินตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541 เรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก หากถูกสรรพากรเข้าประเมินบวกกลับผลขาดทุนดังกล่าวเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม และยังคงดำเนินการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามราคาตลาดพร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม กรณีเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

4.4 วิเคราะห์ผลกระทบของรายการที่ไม่สอดคล้องกัน

4.4.1 ความไม่สอดคล้องกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

1) เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า ในหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายจะมีหลักการหนึ่งที่ควรให้ความสำคัญอยู่เสมอคือหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย แต่การกำหนดการรับรู้รายได้บางรายการของกฎหมายภาษีอากรนั้น ขัดกับหลักการนี้

กรณีการรับรู้เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า เป็นรายได้ของธุรกิจสนามกอล์ฟคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า โดยหลักการตามกฎหมายการบัญชีนั้นไม่สามารถรับรู้รายได้เนื่องจากมีข้อผูกพันตามสัญญาให้กิจการนั้นต้องคืนเงินประกันดังกล่าวให้แก่สมาชิกเมื่อสิ้นสุดสัญญา กิจการจึงต้องรับรู้เป็นหนี้สินเพื่อรอคืนแก่ลูกค้า แต่เมื่อท.ป. 1/2528 กำหนดให้กิจการนั้นต้องรับรู้เป็นรายได้เฉลี่ยตามอายุสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชี ต่อมาหากมีการคืนเงินประกันหรือเงินมัดจำให้แก่สมาชิก ให้นำเงินที่คืนนั้นมาถือเป็นรายจ่าย ทำให้กิจการสนามกอล์ฟมีรายได้สูงในช่วงสิบปีแรก แต่ไม่มีรายจ่ายมาหักรายได้ตัวนี้ และมีรายจ่ายที่สูงมากในรอบระยะเวลาที่สมาชิกสิ้นสภาพ

กรณีการรับรู้เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า เป็นรายได้ของธุรกิจการให้เช่าทรัพย์สินหรือการให้บริการอื่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ต้องนำเงินมัดจำ เงินล่วงหน้า เงินประกัน และเงินจอง ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และในธุรกิจให้บริการก็ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมเป็นรายได้ กรณีเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการหรือนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี นับแต่ปีที่เริ่มให้บริการ หากไม่เข้าข้อยกเว้นแม้จะมีการกำหนดให้ลงรายจ่ายได้ในรอบบัญชีที่มีการจ่ายคืน แต่โดยหลักการบัญชีแล้ว เงินมัดจำ เงินล่วงหน้า เงินประกัน เงินจอง ไม่สามารถเป็นรับรู้เป็นรายได้หรือรายจ่ายในทางบัญชีได้เลย เพราะไม่ใช่เงินที่เป็นสิทธิเด็ดขาดของกิจการอยู่บนข้อผูกพันตามสัญญาว่ากิจการจะต้องจ่ายคืนแก่ลูกค้า เว้นแต่ลูกค้าได้ปฏิบัติผิดเงื่อนไขตามสัญญาจนกิจการสามารถยึดเงินดังกล่าวจึงจะสามารถรับรู้เป็นรายได้ในรอบบัญชีที่เกิดเหตุการณ์นั้น

หากเป็นช่วงธุรกิจกำลังขาลงซึ่งในช่วงท้ายๆ รายได้น้อยลงการให้หักรายจ่ายในช่วงท้ายของธุรกิจจึงไม่เป็นประโยชน์กับผู้เสียภาษี เพราะรายได้น้อยมีภาระภาษีน้อยหรืออาจไม่มีเลย เท่ากับการให้รับรู้รายได้ก่อนกิจการต้องรับภาระภาษีสูงไปในช่วงแรกและไม่ได้ใช้ประโยชน์จากการหักรายจ่ายในช่วงหลัง ซึ่งขัดกับหลักความสะดวกในการเสียภาษีเพราะช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีจะสะดวกที่สุดคือช่วงที่มีรายได้ให้หักรายจ่ายเมื่อมีการคืนซึ่งในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการคืนนั้นผู้ประกอบการอาจไม่มีรายได้ออมไม่เกิดประโยชน์แก่ผู้ประกอบการ

2) ดอกเบี้ยรับ ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมหากมีการคิดดอกเบี้ยตามสัญญาอันเป็นรายได้เนื่องจากกิจการที่ทำ หากต่อมาคาดหมายได้แน่ชัดว่าไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ ในหลักการบัญชีเมื่อกิจการได้ตั้งหนี้สงสัยจะสูญ กิจการสามารถหยุดการรับรู้ดอกเบี้ยรับได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน แต่ในทางกฎหมายภาษีนั้นไม่สามารถหยุดการรับรู้ได้ โดยเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่องเกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ของนิติบุคคล

ข้อหารือ เลขที่หนังสือ กค 0811/1190 แนววินิจฉัย กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทฯ จะต้องใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528ฯ ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ.2528 กรมสรรพากรไม่อาจอนุมัติให้บริษัทฯ นำรายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 6 เดือนแล้ว มาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระได้ตามที่ร้องขอ

นั้นหมายถึงผู้เสียภาษีจะต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยตลอดระยะเวลาจนกว่าจะได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จตามกฎหมายกระทรวงที่ 186 (พ.ศ. 2534) ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (9) หากเป็นหนี้ที่มูลค่าเกิน 5 แสนบาท เป็นการชำระระยะเวลายาวนาน ภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับตลอดระยะเวลาที่ไม่มีรายได้เกิดขึ้นจริง หลักการจัดเก็บภาษีนั้นควรมีความยืดหยุ่นเพื่อไม่ให้เป็นการแก่ผู้ประกอบการมากเกินไป การให้รับรู้รายได้ดอกเบี้ยตลอดระยะเวลาดังกล่าวย่อมสร้างความไม่เป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษี

3) ประมวลการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน การบูรณะ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (2562) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะ สถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์ในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลา นั้น เมื่อรับรู้เป็นต้นทุนกิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เช่นเดียวกับสินทรัพย์นั้น สำหรับกฎหมายภาษีนั้นประมวลรัษฎากรมาตรา 65ตรี (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง ไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในทางบัญชีสูงกว่าค่าใช้จ่ายในทางภาษี ตลอดระยะเวลาของการคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินที่มีการประมาณการค่ารื้อถอน ซึ่งหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายนั้นสำคัญหากผู้ประกอบการ

ไม่สามารถหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายได้ ย่อมไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการ ตัวอย่างธุรกิจรับสัมปทานปิโตรเลียม ต้องใช้การลงทุนด้วยมูลค่าสูง ค่าเรือขนเครื่องจักร หรือฐานรากต่าง ๆ ที่ใช้ในการขุดเจาะ หรือค่าเรือขนทรัพย์สินตามสัญญาเช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา อันเป็นรายจ่ายที่จะต้องเกิดขึ้นอย่างแน่นอน หากผู้ประกอบการสามารถประมาณการรายจ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือสามารถรวมบันทึกเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน และคิดค่าเสื่อมราคาได้

ตัวอย่าง กิจการได้รับสัมปทานอายุ 30 ปีในที่ดิน เพื่อสร้างโรงงานผลิตสารเคมีอันตราย ตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมกำหนดให้กิจการต้องทำการรื้อถอนโรงงานดังกล่าวเมื่อสิ้นสุดอายุสัมปทานทำให้กิจการเกิดการระงับพื้นที่ที่จะต้องตั้งสำรองสำหรับการรื้อถอนโรงงานและอุปกรณ์ต่าง ๆ โดยสำรองสำหรับการรื้อถอนดังกล่าวสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ ทำให้กิจการสามารถรวมประมาณการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของอาคารของกิจการได้ กิจการมีต้นทุนก่อสร้างอาคารโรงงาน 300,000,000.00 บาท ค่ารื้อถอนขนย้ายเมื่อสิ้นสุดสัมปทาน 3,000,000.00 บาท

รายจ่ายทางบัญชี

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2-ปีที่ 28	ปีที่ 29	ปีที่ 30	รวม
อาคาร	10,000,000	27,000,000	10,000,000	10,000,000	300,000,000
ค่ารื้อถอน	100,000	2,700,000	100,000	100,000	3,000,000
รวม	10,100,000	29,700,000	10,100,000	10,100,000	303,000,000

รายจ่ายทางภาษี

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2-ปีที่ 28	ปีที่ 29	ปีที่ 30	รวม
อาคาร	10,000,000	27,000,000	10,000,000	10,000,000	300,000,000
ค่ารื้อถอน				3,000,000	3,000,000
รวม	10,000,000	27,000,000	10,000,000	13,000,000	303,000,000

จากตารางจะเห็นได้ว่ารายจ่ายทางบัญชีและทางภาษีจะแตกต่างกันในแต่ละปีด้วยค่าร้อยละ ซึ่งหากพิจารณาตัวเลขเมื่อสิ้นสุดสัญญากิจการจะสามารถหักรายจ่ายได้เท่ากัน แต่ความสำคัญของหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นอย่างเห็นได้ชัดหากกิจการขาดทุนในช่วงปีท้าย ๆ ของสัญญาไม่ว่าจะโดยสภาพเศรษฐกิจหรือปัจจัยอื่นๆ

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2-ปีที่ 28	ปีที่ 29	ปีที่ 30	รวม
ทางบัญชี	100,000	2,700,000	100,000	100,000	3,000,000
ทางภาษี				3,000,000	3,000,000
รายจ่ายที่ แตกต่างกัน	100,000	2,700,000	100,000	(2,900,000)	0

กิจการดำเนินกิจการมีผลกำไรตลอดอายุสัญญา

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2-ปีที่ 28	ปีที่ 29	ปีที่ 30	รวม
ผลของภาษี เสียภาษีเพิ่มขึ้น (ลดลง)	20,000	540,000	20,000	(580,000)	0

กิจการมีผลขาดทุนในสองปีสุดท้ายก่อนสิ้นสุดสัญญา

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2-ปีที่ 28	ปีที่ 29	ปีที่ 30	รวม
ผลของภาษี เสียภาษีเพิ่มขึ้น (ลดลง)	20,000	540,000	0	0	560,000

จากตารางเปรียบเทียบจะเห็นได้ว่าหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายมีความสำคัญอย่างมาก เพราะในกรณีที่กิจการเป็นช่วงขาดแม้ว่าค่าร้อยละจะสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ในปีที่สิ้นสุดสัญญาที่

มีรายจ่ายเกิดขึ้นจริง แต่ผู้ประกอบการก็ไม่สามารถลดภาระภาษีลงได้ในส่วนที่ได้จ่ายชำระไปแล้วในปีก่อน สร้างความไม่เป็นธรรมให้กับผู้ประกอบการ

4.4.2 ความไม่สอดคล้องกันก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ความไม่สอดคล้องกันอาจส่งผลกระทบต่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี สีสซึ่งเป็นตัวอย่างหนึ่ง เนื่องจากการตีความที่แตกต่างกันของบัญชีและภาษีซึ่งในกฎหมายภาษีของไทย กำหนดให้การหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับรถยนต์นั่งสามารถหักรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้เพียงมูลค่ารถยนต์เพียงไม่เกิน 1 ล้านบาท ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิฉบับที่ 315 พ.ศ. 2540 ออกภายใต้มาตรา 65 ตรี (20) นั้นหมายถึงส่วนของราคาไม่เกิน 1 ล้านบาทไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้เลย แต่หากเป็นการเช่ารถยนต์นั่งสามารถหักรายจ่ายได้ไม่เกินเดือนละ 36,000.00 บาท (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)

โดยที่ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 6 วรรคท้าย ให้ความหมายว่า การให้เช่าทรัพย์สินแบบีสซึ่ง คือ สัญญาให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งผู้ให้เช่าเป็นเจ้าของทรัพย์สินและนำออกให้เช่าโดยให้คำมั่นว่า เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อทรัพย์สินที่เช่าหรือส่งคืนทรัพย์สินนั้นแก่ผู้ให้เช่าก็ได้เมื่อกฎหมายภาษีกำหนดให้สัญญาีสซึ่งคือการเช่า การหักค่าเช่าสำหรับรถยนต์นั่งจะหักรายจ่ายได้ไม่เกินเดือนละ 36,000 บาท (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ซึ่งเมื่อคำนวณเป็นรายจ่ายรวมแล้วบริษัทจะหักเป็นรายจ่ายได้สูงกว่าการซื้อรถยนต์นั่งตามสัญญาเช่าซื้อ หรือการซื้อเงินสด ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงการทำธุรกรรมดังกล่าว แต่เลือกวิธีการใช้สัญญาีสซึ่งเข้ามาแทน

ตัวอย่างประกอบเพื่อเปรียบเทียบตัวเลขการหักรายจ่ายในสัญญาีสซึ่ง

เงื่อนไข: บริษัทบันทึกทรัพย์สินด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งประมาณอายุการใช้งานไว้ 5 ปี

กรณีซื้อเงินสด

รายการ	ราคาทุน	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5	ปีที่ 6	รวม
ทางบัญชี-ค่าเสื่อม	1,610,000.00	274,361.64	322,000.00	322,000.00	322,000.00	322,000.00	47,637.36	1,609,999.00
ทางบัญชี-ดอกเบี้ย	90,804.00	33,026.64	30,084.68	19,309.74	8,140.55	242.39		90,804.00
ทางภาษี	1,000,000.00	170,410.96	200,000.00	200,000.00	200,000.00	200,000.00	29,589.04	1,000,000.00
ส่วนต่าง	610,000.00	103,950.68	122,000.00	122,000.00	122,000.00	122,000.00	18,048.32	700,803.00

กรณีเช่าซื้อ

รายการ	ราคาทุน	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5	ปีที่ 6	รวม
ทางบัญชี-ค่าเสื่อม	1,610,000.00	274,361.64	322,000.00	322,000.00	322,000.00	322,000.00	47,637.36	1,609,999.00
ทางบัญชี-ดอกเบี้ย	90,804.00	33,026.64	30,084.68	19,309.74	8,140.55	242.39		90,804.00
ทางภาษี	1,000,000.00	170,410.96	200,000.00	200,000.00	200,000.00	200,000.00	29,589.04	1,000,000.00
ส่วนต่าง	610,000.00	103,950.68	122,000.00	122,000.00	122,000.00	122,000.00	18,048.32	700,803.00

กรณีลีสซิ่ง

รายการ	ราคาทุน	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5	ปีที่ 6	ปีที่ 7	ปีที่ 8	ปีที่ 9	ปีที่ 10	รวม
ทางบัญชี-ค่าเสื่อม	1,610,000.00	274,361.64	322,000.00	322,000.00	322,000.00	322,000.00	47,637.36	-	-	-	-	1,609,999.00
ทางบัญชี-ดอกเบี้ย	90,804.00	33,026.64	30,084.68	19,309.74	8,140.55	242.39						90,804.00
ทางภาษี-ค่าเช่า		243,432.00	324,576.00	324,576.00	324,576.00	81,144.00						1,298,304.00
ทางภาษี-ค่าเสื่อม						67,487.67	80,500.00	80,500.00	80,500.00	80,500.00	13,011.33	402,499.00
ส่วนต่าง	1,610,000.00	30,929.64	(2,576.00)	(2,576.00)	(2,576.00)	173,610.72	(32,862.64)	(80,500.00)	(80,500.00)	(80,500.00)	(13,011.33)	0.00

หมายเหตุ: ปีที่ 5 ค่าเช่า 3 งวด และซื้อซากในราคา 402,500 บาท

จะเห็นได้ว่าหากผู้ประกอบการเลือกวางแผนภาษีในการซื้อรถยนต์นั่งด้วยการทำสัญญาลีสซิ่ง จะสามารถหักรายจ่ายเกี่ยวกับรถยนต์นั่งได้มากกว่าการซื้อด้วยเงินสดหรือสัญญาเช่าซื้อ โดยการซื้อรถยนต์นั่งเป็นเงินสดหรือการเช่าซื้อนั้น ผู้ประกอบการจะถูกกำหนดรายจ่ายในทางภาษีไว้ได้เพียงไม่เกิน 1 ล้านบาทตามตารางที่ 1 และที่ 2 แต่หากผู้ประกอบการเลือกวิธีการซื้อรถยนต์นั่งด้วยสัญญา ลีสซิ่ง ผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายทางภาษีของรถยนต์นั่งคันนี้ที่เต็มจำนวนมูลค่าของรถยนต์ เมื่อสิ้นสุดอายุรถยนต์นั่งคันนี้จะไม่เกิดผลต่างของรายจ่ายในทางบัญชีและรายจ่ายในทางภาษีเลย ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีที่กำหนดเรื่องต้นทุนของรถยนต์นั่งไว้ไม่ให้หักรายจ่ายเกิน 1 ล้านบาท (แต่เดิม 500,000.00 บาท) เพราะอัตราดอกเบี้ยในการทำสัญญาเช่าซื้อสูงกว่าอัตราภาษีที่ต้องเสียภาษีจากรายจ่ายที่กฎหมายไม่ยอมรับ

4.4.3 ความไม่สอดคล้องกันก่อให้เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย

วิธีการจัดเก็บภาษี ต้องชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนเองต้องชำระได้ การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี แต่ในความไม่สอดคล้องกันหลายๆ เรื่องที่มีคดีขึ้นสู่ศาลเกิดขึ้นจากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย ตัวอย่างเช่นแต่เดิมผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากกิจการได้กู้ยืมเงินเป็นเงินตราต่างประเทศมาเพื่อลงทุนในทรัพย์สิน เช่น นำมาใช้ในการก่อสร้างโรงงาน หรือซื้อเครื่องจักร สรรพากรตีว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะลงทุนเป็นต้นทุนของทรัพย์สินนั้น ๆ แต่หากเป็นกรณีของผลกำไรกลับไม่ให้ตัดรายจ่ายเพื่อการลงทุนซื้อทรัพย์สินนั้น ๆ แต่ให้รับรู้เป็นกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 809/2549 ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าในส่วนที่เกี่ยวกับการซื้อที่ดินที่โจทก์ต้องจ่ายไป จึงเป็นรายจ่ายต่อเนื่องที่เป็นผลโดยตรงที่โจทก์กู้ยืมเงินตราต่างประเทศมาชำระหนี้เงินกู้ในประเทศเพื่อซื้อที่ดิน หากใช้เป็นค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการบริหารงานในการดำเนินธุรกิจการค้าหากำไรของโจทก์ไม่เมื่อโจทก์คำนวณรายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ แต่โจทก์ยังไม่สามารถพัฒนาที่ดินเพื่อขายได้ โจทก์จึงไม่อาจนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศดังกล่าวมาถือว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ เนื่องจากถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าซื้อที่ดินซึ่งเป็นต้นทุนของโจทก์ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนของต้นทุนที่ดิน อันต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายตาม ป.รัชฎาฯ มาตรา 65 ตรี (5)

ซึ่งในหลักการบัญชีจะไม่นำผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนแต่จะให้รับรู้รายการในงบกำไรขาดทุนซึ่งสอดคล้องกันทั้งรายได้และรายจ่าย แต่ในทางภาษีนั่นกลับยอมรับในผลกำไรให้เป็นรายได้ แต่ไม่รับรู้ผลขาดทุนซึ่งให้แสดงไว้ในรายจ่ายฝ่ายทุน แต่ต่อมาได้มีการกลับหลักการดังกล่าว ให้สามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4727/2561 โจทก์กู้เงินสกุลดอลลาร์สหรัฐเพื่อก่อสร้างโรงไฟฟ้า มีหนี้สินคงเหลืออยู่ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553 ซึ่งเมื่อคำนวณเป็นเงินตราไทยตาม มาตรา 65 ทวิ (5) (ก) โจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน 1,195,938,480 บาท เห็นว่า ทั้งผลกำไรและผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราสำหรับหนี้เงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกิดขึ้นจาก

การปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) เป็นผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้จากการคำนวณจำนวนหนี้เงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ได้รับเงินกู้เปรียบเทียบกับการคำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น ทั้งผลกำไรและผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) โดยหนี้สินนั้นยังไม่ถึงกำหนดชำระเงิน ย่อมนำมาคำนวณได้ทั้งกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โจทก์จึงต้องนำกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา 1,195,938,480 บาท มารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553

เรื่องเดียวกันกฎหมายเดียวกันมิได้มีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติกฎหมายใด ๆ แต่สามารถตีความได้ไปสองมุม นั้นหมายถึงกฎหมายขาดความแน่นอนชัดเจนหรือไม่ ส่งผลให้ผู้ตีความตีความไม่ตรงกัน

กรณีสัญญาเช่าซื้อพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ออกภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) กิจการต้องนำดอกเบี้ยยรวมเป็นต้นทุนของทรัพย์สินไม่ให้ถือเป็นดอกเบี้ยจ่าย แต่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ เพราะมาตรา 7 ใช้คำว่ามูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมดดอกเบี้ยยจึงถือเป็นราคาที่พึงชำระ ดังนั้นกิจการต้องบันทึกดอกเบี้ยยเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทรัพย์สินและคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด และมีเงื่อนไขเพิ่มเติมว่าการหักค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้นจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในส่วนกฎหมายการบัญชีนั้น มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) เรื่องสัญญาเช่า กำหนดให้สัญญาเช่าซื้อคือสัญญาเช่าเงินทุน เพราะเป็นสัญญาเช่าระยะยาวซึ่งผู้เช่าต้องรับรู้ดอกเบี้ยยตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตลอดอายุของสัญญาเช่านั้นทำให้เกิดความไม่สอดคล้องกันในกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรซึ่งหากลองเปรียบเทียบตัวเลข

ตัวอย่างการเปรียบเทียบสัญญาเช่าซื้อการหักจ่ายในทางการบัญชีและภาษี

กรณีการซื้อทรัพย์สินอื่นด้วยวิธีการทำสัญญาเช่าซื้อราคาทุน 500,000.00 บาท ดาวน์ 100,000.00 บาท ดอกเบี้ยตามสัญญา 32,000.00 บาท ผ่อนชำระงวดละ 7,200.00 บาท ราคาซาก 2,000.00 บาท

รายการทางบัญชี

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5	รวม
ค่าเสื่อมราคา	99,600.00	99,600.00	99,600.00	99,600.00	99,600.00	498,000.00
ดอกเบียจ่าย	11,229.67	8,888.87	6,475.18	3,986.32	1,419.96	32,000.00
รวมรายจ่าย	110,829.67	108,488.87	106,075.18	103,586.32	101,019.96	530,000.00

รายการทางภาษี

รายการ	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5	รวม
ค่าเสื่อมราคา	106,000.00	106,000.00	106,000.00	106,000.00	106,000.00	530,000.00
ค่าเสื่อมราคาสะสม	106,000.00	212,000.00	318,000.00	424,000.00	530,000.00	530,000.00
ค่างวดที่จ่ายสะสม	186,400.00	272,800.00	359,200.00	445,600.00	532,000.00	532,000.00
ส่วนที่เกินกว่าค่าเช่าซื้อ ในระยะเวลาบัญชี	-	-	-	-	-	-

จากตารางจะเห็นได้ว่า ที่สุดแล้วรายจ่ายทางบัญชีและทางภาษีจะมีจำนวนที่เท่ากันเพียงแต่วิธีการรับรู้ดอกเบียจ่ายที่แตกต่างกันส่งผลให้ตัวเลขแต่ละปีไม่เท่ากัน ซึ่งการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดผลไว้แบบนี้ย่อมเป็นการขัดกับหลักความสะดวก เพิ่มภาระงานให้กับผู้เสียภาษีที่จะต้องทำข้อมูลเปรียบเทียบไว้เพื่อการคำนวณภาษีซึ่งหากกำหนดวิธีการให้สอดคล้องกันจะเกิดประโยชน์กับผู้เสียภาษีมากกว่า หรือหากจะเป็นกรณีที่กฎหมายห้ามการหักรายจ่ายที่เกินกว่าค่างวดสะสมนั้น หมายถึงไม่ให้อกิจการสามารถหักรายจ่ายได้หมดก่อนการจ่ายชำระค่างวดเสร็จสิ้นนั้น กฎหมายเพียงกำหนดว่าห้ามหักรายจ่ายเกินกว่าค่างวดเท่านั้นก็เพียงพอแล้ว เพื่อลดภาระงานของผู้เสียภาษีที่ต้องเก็บข้อ

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จะเห็นได้ว่าการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีนั้น จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 เงื่อนไขการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ 65 ตรี และกฎหมายลำดับรองที่ออกภายใต้มาตราดังกล่าว ซึ่งประมวลรัษฎากรนั้นบัญญัติขึ้นตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมาใช้ในการบริหารประเทศย่อมต้องเป็นไปเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเหมาะสม มีความเป็นธรรม ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และเพียงพอต่อการนำมาใช้ในการบริหารประเทศ ส่วนการรับรู้รายได้รายจ่ายตามกฎหมายการบัญชีนั้นเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เมื่อวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ถูกบัญญัติขึ้นนั้นเพื่อประโยชน์คนละด้านแน่นอนว่ากำไรสุทธิทางบัญชีและทางภาษีนั้นย่อมไม่อาจเท่ากันได้ แต่หลักการหนึ่งที่ปรากฏอยู่ทั้งในแนวการตีความกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายการบัญชีนั้นคือหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย การที่วัตถุประสงค์แตกต่างกันจึงส่งผลให้เกิดความสอดคล้องกัน ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกัน จากการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร อาจสรุปความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรที่ก่อให้เกิดปัญหาในการใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรดังนี้

ลักษณะความสัมพันธ์	สร้างความไม่เป็นธรรม	การหลีกเลี่ยงภาษี	ปัญหาในการปรับใช้
ความสอดคล้องกัน	✓	✓	✗
ความคล้ายคลึงกัน	✓	✗	✓
ความไม่สอดคล้องกัน	✓	✓	✓

5.1.1 ความสอดคล้องกัน

ความสอดคล้องของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรนั้นย่อมไม่เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมายเพราะความเหมือนกันย่อมเกิดการใช้ผิดพลาดได้น้อย และภาระงานในการศึกษาข้อมูล การเก็บข้อมูลต่างๆ ย่อมน้อยกว่า ความคล้ายคลึงกัน และความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายทั้งสอง แต่นั่นไม่ได้หมายความว่าไม่เกิดปัญหาในการใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษี การรับรู้รายได้จากการขายตามเกณฑ์การส่งมอบสินค้าอย่างเดียวยังตรงกับกฎหมายการบัญชี แต่อาจไม่เหมาะสมกับกฎหมายภาษีอากร ด้วยกฎหมายภาษีอากรนั้นต้องคำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีที่ต้องเร่งรัดการจัดเก็บภาษีให้เร็วที่สุด เพราะเงินภาษีนั่นต้องนำไปใช้ในการบริหารประเทศ ดังนั้นช่วงเวลาที่เหมาะสมที่สุดอาจไม่ใช่เมื่อมีการส่งมอบสินค้า แต่เมื่อสิทธิเด็ดขาดในมูลค่าสินค้านั้นเป็นของผู้ประกอบการแล้วโดยไม่มีเงื่อนไขต้องคืนเงิน

5.1.2 ความคล้ายคลึงกัน

ความคล้ายคลึงกันของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องที่กฎหมายภาษีอากรสร้างเงื่อนไขเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น เงื่อนไขเหล่านี้จึงเป็นภาระงานให้กับผู้ประกอบการในการศึกษาข้อมูลเพื่อปฏิบัติตาม ในขณะที่เดียวกันก็เป็นหน้าที่ของหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีในการที่จะให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการเพื่อสร้างความเข้าใจการปรับใช้กฎหมาย แต่หากเงื่อนไขเหล่านี้มีมากจนเกินไปจนทำให้ผู้ประกอบการนั้นไม่มีทางเลือกจนสร้างภาระทางภาษีที่ไม่เป็นธรรม เงื่อนไขเหล่านี้สมควรได้รับการปรับปรุง

1. ปัญหาการตัดหนี้สูญ กรณีสูงกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องฟ้องคดีขึ้นสู่ศาลเป็นคดีแพ่ง จนกว่าจะมีคำพิพากษาบังคับคดีและปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินพอที่จะชำระหนี้ได้โดยไม่มีทางเลือกอื่นในคดีแพ่ง อย่างเช่นการฟ้องในคดีล้มละลายที่สามารถนำคำสั่งที่ศาลเห็นชอบในการประนอมหนี้มาใช้เพื่อตัดหนี้สูญได้ การฟ้องศาลจนกว่าจะบังคับคดีเสร็จสิ้น กินระยะเวลายาวนาน ภาระของผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีให้รัฐไปก่อนจนกว่าจะสามารถตัดหนี้สูญในทางภาษีได้อีกทั้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินการฟ้องร้องย่อมเป็นภาระแก่ผู้ประกอบการทั้งสิ้น ยิ่งหากเป็นกรณีที่ลูกหนี้อยู่ในต่างประเทศด้วยการดำเนินการฟ้องร้องบังคับคดียิ่งเป็นการยาก

2. ปัญหาการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้นไม่สะท้อนถึงประโยชน์การใช้งานจริงของทรัพย์สินนั้น ตัวอย่างเช่นตามกรณีของพ่อพันธุ์และแม่พันธุ์สัตว์ที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ถึง 5 ปี ควรแก้ไขกฎหมายภาษีอากรให้สอดคล้องกับกฎหมายการบัญชี โดยคำนึงถึงอายุการให้ประโยชน์จริงของทรัพย์สินเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายได้ตามความเป็นจริง เพื่อบรรเทาภาระภาษีจากการหักรายจ่ายนั้นสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้ประกอบการ

5.1.3 ความไม่สอดคล้องกัน

ความไม่สอดคล้องกันระหว่างกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร ย่อมก่อปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย อย่างไรก็ตามแม้ว่าความไม่สอดคล้องกันจะมีอยู่ไม่ได้หมายถึงทุกความไม่สอดคล้องจะต้องถูกกำจัด เพราะแม้แต่ความสอดคล้องกันข้างต้นยังมีความไม่เหมาะสมที่จะใช้ในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งด้วยความไม่สอดคล้องในหลายๆ ประการเกิดขึ้นเพราะวัตถุประสงค์บางอย่างของกฎหมาย เพื่อป้องกันหรือส่งเสริมนิติกรรมบางอย่าง แต่หากความสอดคล้องใดไม่เป็นธรรม ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ความสอดคล้องนั้นควรได้รับการปรับปรุง

1. ปัญหาการตีความสัญญาสิทธิซึ่ง จริ่งอยู่ที่ดูเหมือนว่ากฎหมายภาษีอากรจะตีความสัญญาสิทธิซึ่งไปตามแนวทางของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งใช้ความรับผิดชอบในลักษณะของสัญญาเข้ามาบังคับคู่สัญญา แต่ด้วยหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้⁷³ ดังนั้นหากกฎหมายภาษีอากรจะตีความสัญญาสิทธิซึ่งเป็นการซื้อทรัพย์สินแทนการเช่าทรัพย์สินให้สอดคล้องกับกฎหมายการบัญชี เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี สร้างความเป็นธรรมไม่ว่าผู้เสียภาษีได้ทรัพย์สินมาในรูปแบบนิติกรรมใดก็ได้รายจ่ายเสมอภาคกัน และยังผลให้ความแตกต่างในกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายการบัญชีน้อยลงอีกด้วย

2. ปัญหาการรับรู้เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า เป็นรายได้ของธุรกิจสนามกอล์ฟ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า และเงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า เป็นรายได้ของธุรกิจการให้เช่าทรัพย์สิน หรือการให้บริการอื่น คำสั่งกรมสรรพากรที่

⁷³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส.สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556).

ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรแก้ไขให้สอดคล้องกับกฎหมายการบัญชี นั่นคือหากมีเงื่อนไขให้ต้องคืนเงินประกันดังกล่าวเมื่อสิ้นสุดสัญญา เงินประกันเงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าดังกล่าวก็ยังไม่ควรรับรู้เป็นรายได้เพื่อเสียภาษี

3. ปัญหาการรับรู้รายได้ดอกเบีย้รับตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่องเกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ของนิติบุคคล ในลูกหนี้ซึ่งไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ อันเป็นภาระของผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีจากรายได้ที่ไม่สามารถเก็บเงินได้จริง

4. ปัญหาการรับรู้รายจ่ายในการบูรณะ รื้อถอน ซึ่งหากเป็นรายจ่ายที่มีความแน่นอน โดยที่กฎหมายการบัญชียอมรับรายจ่ายนี้ แต่กฎหมายภาษีอากรนั้นไม่ยอมรับรายจ่ายส่งผลให้ผู้ประกอบการแม้จะได้บันทึกค่าเสื่อมราคาของค่าบูรณะ รื้อถอน ไว้ในงบกำไรขาดทุน แต่ในทางภาษีนั้นก็ต้องบวกกลับ และรับรู้เป็นรายจ่ายทั้งก่อนเมื่อสิ้นสุดสัญญาและมีการจ่ายจริง อย่างไรก็ตามหากช่วงท้ายของสัญญาหากกิจการไม่มีกำไรหรือกำไรน้อยการให้หักรายจ่ายทั้งก่อนเมื่อสิ้นสุดสัญญาโดยที่ผู้ประกอบการอาจไม่มีภาระภาษีที่ต้องจ่ายจึงไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการ

5. ปัญหาความยุ่งยากที่ไม่จำเป็นที่เกิดขึ้นในกฎหมายภาษีอากร การลดความไม่สอดคล้องที่ไม่จำเป็นลงเพื่อลดภาระให้กับผู้ประกอบการ สัญญาเช่าซื้อพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ออกภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) กิจการต้องนำดอกเบีย้รวมเป็นต้นทุนของทรัพย์สินไม่ให้ถือเป็นดอกเบีย้จ่าย ควรแก้ไขให้สอดคล้องกับกฎหมายการบัญชีโดยให้รับรู้เป็นดอกเบีย้จ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าแทน เช่นเดียวกับการรับรู้ดอกเบีย้รับในฝั่งผู้ให้เช่าซึ่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน กำหนดให้ผู้ให้เช่ารับรู้ดอกเบีย้เป็นรายได้ดอกเบีย้รับตามหลักการบัญชี

5.2 ข้อเสนอแนะ

ภาษีอากรนั้นเป็นเครื่องมือของรัฐในการหารายได้เข้าประเทศ การจัดเก็บภาษีนั้นจึงต้องให้เพียงพอเพื่อใช้ในการบริหารประเทศ แต่ความเพียงพอต้องอยู่บนหลักของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี มีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีในทุก ๆ หน่วยภาษี ในขณะที่เดียวกันกฎหมายภาษีอากรนั้นต้องชัดเจน และไม่เปิดช่องว่างให้ผู้เสียภาษีสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ จากปัญหาที่เกิดขึ้นในการศึกษาจะเห็นได้ว่าไม่ใช่แต่เพียงความแตกต่างกันของกฎหมายภาษีอากรกับกฎหมายการบัญชีเท่านั้นที่ก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีแม้แต่ความสอดคล้องกันนั้นก็ยังคงเกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมและก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร คือการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย⁷⁴ ในการจัดเก็บภาษีนั้น หลักความเป็นธรรมมีความสำคัญมาก เนื่องจากประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้การปกครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ถือครองอยู่ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นการความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี⁷⁵ ดังนั้นจึงมีข้อเสนอแนะให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

5.2.1 การแก้ไขปัญหาที่เกิดจากความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

1. ปรับปรุงแนวทางการรัษฎารายได้จากการขายสินค้าเพิ่มเติม แทนที่จะยึดถือการส่งมอบสินค้าอย่างเดียว อาจเพิ่มเติมเงื่อนไขการรับรู้หากเกิดกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับเงินจากการขายสินค้าแล้วโดยไม่มีเงื่อนไขส่งคืนเป็นสิทธิเด็ดขาดของผู้ขายแล้วควรให้รัษฎารายได้จากการขายสินค้าเพื่อเร่งรัดการจัดเก็บภาษีให้เร็วขึ้น

2. ปรับปรุงกฎกระทรวงฉบับที่ 186 พ.ศ. 2534 ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใต้มาตรา 65 ทวิ เพิ่มเติมเงื่อนไขการรับรู้หนี้สูญกรณีที่เป็นมูลหนี้มูลค่ากลางมูลค่าสูง ให้มีความ

⁷⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *กฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2561), หน้า 815.

⁷⁵ ศุภลักษณ์ พินิจวาทล, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 54.

ยึดหยุ่นไม่เป็นภาระหนักแก่ผู้ประกอบการ ที่สามารถกำหนดหลักฐานอื่นๆ เพื่อการพิสูจน์การไม่สามารถชำระหนี้ของลูกหนี้ได้ เช่น หากเป็นกรณีลูกหนี้การค้าต่างประเทศ ซึ่งมีหลักฐานการฟ้องร้องหรือบังคับคดีในต่างประเทศที่ชัดเจนว่าลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ให้กับผู้ประกอบการได้ ผู้ประกอบการไม่ต้องดำเนินการฟ้องร้องเป็นคดีแพ่งในประเทศไทยอีก เพื่อบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายในการฟ้องร้องแก่ผู้ประกอบการ หรือกรณีการฟ้องคดีแพ่งลูกหนี้ในประเทศไทยควรผ่อนปรนให้สามารถนำคำพิพากษามาใช้เป็นหลักฐานในการตัดหนี้สูญได้ เพื่อเพิ่มความยืดหยุ่นให้กับผู้ประกอบการ สอดคล้องกับหลักความสะดวก และประหยัดเวลาอีกด้วย

3. ปรับปรุงพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ในส่วนของการกำหนดอายุขั้นต่ำของทรัพย์สินแต่ละประเภทไว้ให้สะท้อนอายุการให้ประโยชน์ของทรัพย์สินเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (2562) เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาที่สินทรัพย์นั้นก่อให้เกิดรายได้

4. ปรับปรุงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า โดยที่ยังไม่ต้องรับรู้รายได้จากเงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเป็นรายได้ ให้สอดคล้องกับกฎหมายการบัญชีให้ผู้ประกอบการสามารถรับรู้เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าไว้เป็นหนี้สินของกิจการต่อเมื่อรับเงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าหรือเหตุอื่นที่ทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องจ่ายคืนดังกล่าวแก่ผู้รับบริการ แต่อาจกำหนดอายุสัญญาไว้กับกรณีผู้ประกอบการหลีกเลี่ยงกฎหมายโดยกำหนดอายุสัญญาไว้เกินสมควรเช่นหากเกิน 30 ปี ซึ่งเป็นอายุสัญญาที่เกินสมควร ลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงการรับรู้รายได้เช่นนี้อาจกำหนดให้รับรู้รายได้ทั้งจำนวนตั้งแต่วันที่รับเงินเพื่อป้องกันการอาศัยช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เช่นเดียวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ของธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และธุรกิจให้บริการ

5. ปรับปรุงแนวทางการคำนวณดอกเบี้ยรับตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่องเกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ของนิติบุคคลดอกเบี้ยรับ หากเป็นกรณีที่มีหลักฐานยืนยันแน่ชัดว่าเงินต้นอันเป็นที่มาของดอกเบี้ยรับไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ แม้ยังไม่ได้ฟ้องร้องเป็นคดีกัน และมีค่าบังคับคดี ควรอนุญาตให้พักการคำนวณดอกเบี้ยรับไว้ก่อนเพื่อ

ผ่อนภาระของผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีจากการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยนั้น เช่นเดียวกับดอกเบี้ยรับที่ผิติดชำระหนี้ของธนาคาร และสอดคล้องกับหลักกฎหมายการบัญชี

6. ปรับปรุงพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 เพื่อกำหนดให้ค่ารีดออน บูรณะ เป็นต้นทุนของทรัพย์สินเพื่อคิดค่าเสื่อมราคาได้ เช่นเดียวกับกฎหมายการบัญชีเพื่อแบ่งเบาภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาที่เกิดรายได้ขึ้น

5.2.2 การแก้ไขปัญหาที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี

1. ปรับปรุงพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 กำหนดเพิ่มเติมให้การได้มาซึ่งทรัพย์สินตามสัญญาซื้อขายซึ่งถือเป็นการซื้อทรัพย์สิน และให้คำนวณค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายได้ตามเงื่อนไขของพระราชกฤษฎีกานี้ สอดคล้องกับแนวการมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562) เรื่องสัญญาเช่า เพื่อป้องกันการใช้ลักษณะนิติกรรมอันเป็นช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

2. ปรับปรุงแนวทางการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเพิ่มเติม แทนที่จะยึดถือการส่งมอบสินค้าอย่างเดียว หากกิจการมีสิทธิเด็ดขาดในรายได้นั้นเกิดขึ้นแล้วกิจการควรรับรู้รายได้นั้นเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาที่มีรายได้เกิดขึ้น เพื่อป้องกันการโยกย้ายเงินเพื่อหลีกเลี่ยงการกักเงินระหว่างกันของบริษัทในเครือต้องรับรู้รายได้การดอกเบี้ยรับแม้ไม่มีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกันตามมาตรา 65 ทวิ (4)

5.2.3 การแก้ไขปัญหาในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากร

1. ลดเงื่อนไขในการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ไม่จำเป็นเพื่อลดภาระงานให้กับผู้ประกอบการ ตัวอย่างเช่น การรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่าซื้อ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ออกภายใต้มาตรา 65 ทวิ (2) โดยยกเลิกข้อกำหนดให้รับรู้ดอกเบี้ยจ่ายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ ให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายเช่นเดียวกับมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 (2562)

เรื่องสัญญาเช่า กำหนดให้ผู้ประกอบการรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่า เพื่อให้ความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรที่ไม่จำเป็นลดลง และการปรับเปลี่ยนความไม่สอดคล้องที่ไม่เป็นธรรมหรือการหลีกเลี่ยงภาษีก็ส่งผลต่อผู้ประกอบการในการลดภาระงานในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรอีกด้วย

2. การปรับปรุงกฎหมายให้มีความชัดเจนเพื่อลดการใช้ดุลยพินิจนั้นก็มีความสำคัญจากตัวอย่างเรื่องของกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่แต่เดิมผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากเงินกู้ยืมมาลงทุนในทรัพย์สินนั้นกฎหมายภาษีอากรตีความเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนห้ามนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิแต่ในขณะเดียวกันหากเป็นกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวกฎหมายภาษีอากรกลับให้รับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณภาษีไม่ให้หักราคาทุนของทรัพย์สินซึ่งไม่สอดคล้องกับกฎหมายการบัญชีที่รับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุนเช่นเดียวกับผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวก็ให้รับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเช่นเดียวกันส่งผลให้ง่ายลักษณะความเข้าใจของผู้ประกอบการ จนมีคดีขึ้นสู่ศาลและศาลได้มีคำพิพากษากลับหลักดังกล่าวให้ตีความสอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากรในภายหลัง นั้นแสดงให้เห็นถึงความไม่ชัดเจนของกฎหมาย

3. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องนั้นคือกรมสรรพากร ควรส่งเสริม ให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการสร้างความเข้าใจกฎหมายภาษีอากร และหาแนวทางที่ง่ายขึ้นให้กับผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างเต็มที่ ซึ่งสอดคล้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรแนวใหม่ (Compliance Risk Management: CRM) ของกรมสรรพากร เพื่อลดวิธีการแนวเดิมคือการตรวจสอบหลังการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี มาเป็นการใช้วิธีกระตุ้นส่งเสริมความเข้าใจของผู้ประกอบการ เพื่อทำความเข้าใจลักษณะความคล้ายคลึงกันของกฎหมายการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากร

บรรณานุกรม

หนังสือภาษาไทย

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2561.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายบัญชีภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562.
- ดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562.
- ดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพฯ : สถาบัน T.Training Center, 2553.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, การบัญชีภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพลส, 2554.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ วาสนา ดวงดารา, การบัญชีภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพลส, 2554.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีการบัญชี, กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพลส, 2554.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์, การบัญชีภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพลส, 2558.
- ไพจิตร โรจนวานิชและคณะ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2553.
- ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, สมุทรสาคร: บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2560.
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและหลักกฎหมายภาษีอากรเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2553.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล, กฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส.สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล, กฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์, เทคนิคการป้องกันการตรวจสอบภาษีย้อนหลังและประเด็นปัญหาพร้อมวิธีแก้ไข, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2559.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การบัญชีภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: บริษัท เซอร์กราฟฟิค 1991 จำกัด, 2545.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การวางแผนภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร : บริษัทสุชุมและบุตร จำกัด, 2541.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับภาษีอากรที่ต้องปรับปรุงกำไรสุทธิ(บวกกลับ), กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2558.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, ผ่าความแตกต่าง...มาตรฐานการบัญชี IFRS กับภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2554.

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง, กรุงเทพมหานคร: บริษัทชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2553.

บทความ

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน การหนีภาษีและการหลบภาษีที่ยอมรับไม่ได้ - การกระทำที่ทำให้ลายหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี” สรรพากรสาส์น พฤษภาคม 56.

ธนากร พรหมไตรรัตน์, “การตัดหนี้สูญภาคปฏิบัติงานจริง” Newsletter จดหมายข่าวสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มีนาคม 2562.

วรศักดิ์ ทูมมานันท์และคณะ, เล่าสู่กันฟัง “หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย” วารสารเอกสารภาษีอากร, มีนาคม 2546.

ศิลปะพร ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, “รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้” วารสารสภาวิชาชีพบัญชี ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 มกราคม - เมษายน 2562.

เอกสารประกอบการบรรยาย

อวยพร ต้นละมัย, สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชา, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 6-15, กรุงเทพมหานคร: วิศตอริ, 2527.

หนังสือภาษาอังกฤษ

Barry Larking, International Tax Glossary 4th edition, Amsterdam: IBFD Publicaions BV, 2001.