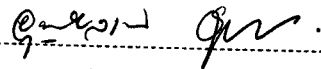
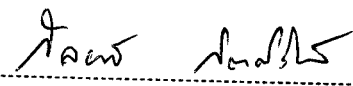



หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ การศึกษาเปรียบเทียบกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร  
ชื่อและนามสกุล นางสาวสไบนาง มิตสุวรรณ  
แขนงวิชา บริหารธุรกิจ  
สาขาวิชา วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช  
อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์อุทัยวรรณ จรุงวิภู

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระได้ให้ความเห็นชอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ  
ฉบับนี้แล้ว

  
..... ประธานกรรมการ  
(รองศาสตราจารย์อุทัยวรรณ จรุงวิภู)

  
..... กรรมการ  
(รองศาสตราจารย์กัญญาณี กิตติจิตต์)

คณะกรรมการบัณฑิตศึกษา ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการอนุมัติให้รับการศึกษา  
ค้นคว้าอิสระฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต  
แขนงวิชาบริหารธุรกิจ สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

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

ประธานกรรมการประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ  
วันที่ 21 เดือน มกราคม พ.ศ. 2551

**ชื่อการศึกษาค้นคว้าอิสระ** การศึกษาเปรียบเทียบกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร

**ผู้ศึกษา** นางสาวสไบนาง มิตสุวรรณ ปริญา บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต

**อาจารย์ที่ปรึกษา** รองศาสตราจารย์อุทัยวรรณ จรุงวิภู ปีการศึกษา 2550

### บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาเปรียบเทียบหลักการคำนวณกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร (2) วิเคราะห์ความเหมือนและความแตกต่างของกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ ศึกษาจาก คำรา มาตรฐานการบัญชี และหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งรวบรวมข้อมูลมาวิเคราะห์แนวคิดหลักการต่าง ๆ แล้วเรียบเรียงเป็นเอกสารทางวิชาการ

ผลการศึกษาพบว่า (1) การคำนวณกำไรทางบัญชีใช้เกณฑ์คงค้างและจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ส่วนการคำนวณกำไรทางภาษีอากรเพียงแต่นำกำไรทางบัญชีมาปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ วิธีการแห่งประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ครี ก็จะเป็นกำไรทางภาษีอากร (2) ความเหมือนระหว่างกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้ เกณฑ์การวัดรายได้จากการขาย เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ให้ถือปฏิบัติตามหลักการจับคู่ของค่าใช้จ่ายกับรายได้ ความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร เป็นผลมาจาก เงื่อนไข หลักเกณฑ์ วิธีการ แห่งประมวลรัษฎากร หลายประการ ที่สำคัญ คือ เงื่อนไขการรับรู้รายได้ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินรายได้เพิ่มขึ้นหากการรับรู้รายได้นั้นไม่เป็นไปตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ วิธีการแห่งประมวลรัษฎากร และมีเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ในการคำนวณกำไรทางภาษีอากร ซึ่งมีอยู่หลายประการ ที่สำคัญ คือ ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศล ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนเมื่อรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ภาษีเงินได้นิติบุคคล และเงื่อนไขในการที่จะหักค่าใช้จ่ายได้เพิ่มขึ้นเป็น 1.5 เท่าและ 2 เท่า ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในกรณีที่รายการค่าใช้นั้นเป็นรายการที่ได้รับ การส่งเสริมจากรัฐบาล

**คำสำคัญ** การเปรียบเทียบ กำไรทางบัญชี กำไรทางภาษีอากร

## กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระนี้ สำเร็จลงได้ด้วยความช่วยเหลือจากรองศาสตราจารย์ อุทัยวรรณ จรุงวิภู ผู้ซึ่งกรุณาเป็นประธานกรรมการและได้ให้ความรู้ ให้คำปรึกษาและคำแนะนำ ตลอดจนการแก้ปัญหาทุก ๆ ด้าน จนการค้นคว้าอิสระนี้สำเร็จสมบูรณ์ ผู้ทำการศึกษาขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

ผู้ทำการศึกษาขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ที่ปรึกษา และคณาจารย์ทุกท่านของ สาขาวิชาวิทยาการจัดการ แขนงวิชาบริหารธุรกิจ ที่ได้ถ่ายทอดและให้ความรู้ต่าง ๆ ในการจัดทำ เอกสารฉบับนี้ ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ของสาขาวิชาวิทยาการจัดการทุกท่านที่คอยให้ความช่วยเหลือ อีกทั้ง พี่ ๆ และเพื่อน ๆ ที่ให้ความช่วยเหลือ แนะนำ และให้กำลังใจเป็นอย่างดี

คุณค่าและประโยชน์อันพึงมีจากรายงานการศึกษาค้นคว้าฉบับนี้ ขอมอบให้แก่บิดา มารดา และคณาจารย์ผู้มีพระคุณทุกท่าน

สไบนาง มิตสุวรรณ

ตุลาคม 2550

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ง
กิตติกรรมประกาศ .....	จ
สารบัญตาราง .....	ข
บทที่ 1 บทนำ .....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
วัตถุประสงค์การศึกษา .....	2
ขอบเขตการศึกษา .....	2
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	3
บทที่ 2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีและการรับรู้รายได้ทางภาษีอากร .....	4
เกณฑ์การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชี .....	5
เงื่อนไขการรับรู้รายได้กิจการขายสินค้า .....	6
เกณฑ์การรับรู้รายได้ทางภาษีอากร .....	8
บทที่ 3 หลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายและเงื่อนไขการรับรู้ค่าใช้จ่าย .....	16
การรับรู้ค่าใช้จ่ายทางบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง .....	16
เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีอากร .....	17
เงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ .....	18
บทที่ 4 สินค้าคงเหลือและการตีราคาสินค้าคงเหลือ .....	38
สินค้าคงเหลือ .....	38
หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือทางภาษีอากร .....	41
บทที่ 5 การปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากร .....	43
ตัวอย่างการปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากร.....	47

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 6 บทสรุป และข้อเสนอแนะ .....	51
บทสรุป .....	51
ข้อเสนอแนะ .....	58
บรรณานุกรม .....	60
ประวัติผู้ศึกษา .....	61

## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 6.1 การเปรียบเทียบการรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายทางบัญชีและภาษีอากร .....	51
ตารางที่ 6.2 สรุปความแตกต่างของหลักเกณฑ์ทางบัญชีและทางภาษีอากร .....	53

**สารบัญภาพ**

ภาพที่ 6.1	แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของท่าเรือทางบัญชีและท่าเรือทางภาษีอากร .....	หน้า 57
------------	---	---------

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การดำเนินธุรกิจในประเทศไทย สามารถดำเนินการในรูปแบบของนิติบุคคลได้โดยการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งนิติบุคคล ดังกล่าวสามารถจำแนกเป็น ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัท(มหาชน) จำกัด เมื่อธุรกิจมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแล้ว จะต้อง มีหน้าที่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชี ซึ่งการจัดทำบัญชีนั้นจะต้องจัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP : Generally Accepted Accounting Principle) นิติบุคคลผู้ประกอบการธุรกิจจะต้องบันทึกรายการทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย ตลอดจนสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีทุกรายการตามมาตรฐานการบัญชี และเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก็จะต้องจัดทำรายงานทางบัญชี หรือรายงานทางการเงินในรูปของงบการเงิน (Financial Statement) เพื่อนำเสนอต่อผู้บริหารของกิจการ ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและบริหารงาน ตลอดจนนำเสนอต่อบุคคลภายนอก (External Users) ซึ่งได้แก่เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน ผู้สนใจทั่วไป และเจ้าหน้าที่ของรัฐที่จะนำข้อมูลทางบัญชีในรูปของงบการเงินไปใช้ประโยชน์ในด้านต่าง ๆ รวมทั้งการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลด้วย

ส่วนในทางภาษีอากร การคำนวณกำไรทางภาษีอากร (Taxable Profit) ผู้ประกอบการนิติบุคคลจะต้องนำกำไรทางบัญชีมาทำการปรับปรุงรายการบางรายการ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรตามประมวลรัษฎากร แล้วจึงนำกำไรที่คำนวณได้นั้น มาแสดงรายการในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ จึงอาจทำให้กำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากรมีจำนวนไม่เท่ากันซึ่งในทางปฏิบัติแล้วผู้ประกอบการมักไม่เข้าใจในหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณกำไรทางภาษีอากร จึงทำให้มีข้อโต้แย้งกับเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรมาโดยตลอด ผู้ศึกษาจึงให้ความสนใจศึกษาเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง ของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานต่อไป



## 2. วัตถุประสงค์

- 2.1 เพื่อศึกษาเปรียบเทียบหลักการคำนวณกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร
- 2.2 เพื่อวิเคราะห์ความเหมือนและความแตกต่างของกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร

## 3. ประเด็นที่ศึกษา

- 3.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และเงื่อนไขการรับรู้รายได้
- 3.2 หลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายและเงื่อนไขการรับรู้ค่าใช้จ่าย
- 3.3 หลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงเหลือ
- 3.4 การปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากร

## 4. ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาเปรียบเทียบหลักการคำนวณกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร สำหรับนิติบุคคล เฉพาะ ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัท (มหาชน) จำกัด ที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์หรือธุรกิจเกี่ยวกับการพาณิชย์ ซึ่งประกอบกิจการภายในประเทศ โดยจะทำการศึกษาประเด็นรายได้ ตามมาตรา 65 และรายจ่ายตาม มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนประเด็นการตีราคาสินค้าคงเหลือ ตามมาตรา 65 ทวิ (6)

## 5. วิธีการศึกษา

### แหล่งข้อมูล

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

โดยศึกษาค้นคว้าจาก ตำรา มาตรฐานการบัญชี และหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ข้อหารือ และแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร ซึ่งรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ มาวิเคราะห์แนวคิดและหลักการ แล้วเรียบเรียงเป็นเอกสารทางวิชาการ

## 6. นิยามศัพท์

กำไรทางบัญชี<sup>1</sup> หมายถึง ผลต่างระหว่างรายได้ทั้งหมดและค่าใช้จ่ายทั้งหมดของกิจการ ในกรณีที่รายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าย กำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง กำไรทำให้ส่วนทุนของกิจการเพิ่มขึ้น

กำไรทางภาษีอากร<sup>2</sup> หมายถึง กำไรที่คำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือ รายได้ เนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ

นิติบุคคล หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัท จำกัด บริษัท (มหาชน) จำกัด

กิจการ หมายถึง ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นนิติบุคคล ซึ่งในการศึกษานี้ให้หมายความถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด และบริษัท (มหาชน) จำกัด

## 7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

7.1 ทำให้ทราบถึงความเหมือนและความแตกต่าง ระหว่างกำไรทางบัญชี และกำไรทางภาษีอากร เพื่อที่จะสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการปรับปรุงรายการกำไรทางบัญชี เป็นกำไรทางภาษีอากร เพื่อการชำระภาษีอากรให้ถูกต้อง

7.2 ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากรเพื่อนำไปปฏิบัติให้ถูกต้อง

7.3 ผลการศึกษาสามารถนำไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสำหรับ ผู้ที่มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำบัญชีและผู้ตรวจสอบภาษีอากร

<sup>1</sup> ชารี หิรัญรัมย์ และคณะ (2547) “การบัญชีการเงิน” วิทยพัฒน์ (กรกฎาคม): 29

<sup>2</sup> สมเดช โรจนครุเสถียร และคณะ (2549) “เปลือยงบการเงินมุมมองภาษีอากร” ชรรมนิติ (กรกฎาคม): 1085

## บทที่ 2

### หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ ตามหลักการบัญชีและการรับรู้รายได้ทางภาษีอากร

นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่ทำการศึกษาในที่นี้ ประกอบด้วย ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัท (มหาชน) จำกัด ซึ่งประกอบธุรกิจประเภทพาณิชย์กรรม (Merchandising Business) ลักษณะการประกอบธุรกิจพาณิชย์กรรม คือ ซื้อสินค้ามาแล้วขายออกไป กล่าวคือ เป็นผู้ที่ทำหน้าที่ทางการตลาด ให้กับผู้ผลิต โดยการกระจายสินค้าจากผู้ผลิตในอุตสาหกรรมต่างๆ ไปสู่ผู้บริโภค รายได้หลักของธุรกิจพาณิชย์กรรม คือ รายได้จากการขายสินค้า และอาจจะมีรายได้เนื่องจากการประกอบธุรกิจ เช่น รายได้ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงิน หรือ รายได้จากการนำสินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้งานออกให้เช่า หรือรายได้จากการขายวัสดุเหลือใช้ เหล่านี้เป็นต้น

ในการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลข้างต้น ผู้ประกอบการ มีหน้าที่ในการปฏิบัติตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชี ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งต้องบันทึกรายการทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย ตลอดจนสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีทุกรายการ และเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ซึ่งปกติกำหนดให้มี 12 เดือน) จะต้องจัดทำรายงานทางบัญชีในรูปของงบการเงิน (Financial Statements) งบการเงินประกอบด้วย

1. งบดุล
2. งบกำไรขาดทุน
3. งบคงบหนึ่งดังต่อไปนี้
  - 3.1 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ หรือ
  - 3.2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
4. งบกระแสเงินสด
5. นโยบายการบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การศึกษาในที่นี้จะทำการศึกษาเปรียบเทียบกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากรจึงเป็นการศึกษาเกี่ยวกับรายการในงบกำไรขาดทุนเป็นสำคัญ

งบกำไรขาดทุน เป็นงบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใดบัญชีหนึ่ง เพื่อเปรียบเทียบระหว่างรายได้กับค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หากว่ากิจการมี

รายได้สูงกว่าค่าใช้จ่ายแสดงว่า กิจการนั้นมีกำไร ในทางตรงกันข้ามหากมีค่าใช้จ่ายสูงกว่ารายได้ แสดงว่ากิจการนั้นประสบกับผลขาดทุน

งบกำไรขาดทุน จะประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้

1. รายได้
2. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
3. ค่าใช้จ่ายทางการเงิน
4. ค่าใช้จ่ายทางภาษี
5. กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ
6. รายการพิเศษ
7. กำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

## 1. เกณฑ์การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชี

โดยปกติแล้วในการจัดทำบัญชีเพื่อการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ กิจการจะต้องนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาเปรียบเทียบกันเพื่อต้องการที่จะทราบว่าผลการดำเนินงานในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี กิจการมีกำไรหรือขาดทุน เมื่อมีรายได้ หรือค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ตามแม่บทการบัญชี กำหนดให้ใช้เกณฑ์คงค้าง

เกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) หมายถึง เมื่อกิจการมีรายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้ถือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการรับหรือจ่ายเงินสดกันแล้วหรือไม่

รายได้ (Revenue) หมายถึง รายการที่ทำให้สินทรัพย์สุทธิ (ส่วนของเจ้าของ) เพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นผลมาจากการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ซึ่งส่วนใหญ่กิจการจะได้รับเป็นเงินสดหรือสิทธิที่จะได้รับในอนาคต (ลูกหนี้)

การรับรู้รายได้ หมายถึง การที่กิจการจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมาบันทึกบัญชีเป็นรายได้และนำรายได้ดังกล่าวไปคำนวณกำไร โดยรายได้ที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ ซึ่งได้กำหนดการรับรู้รายได้ของกิจการขายสินค้าไว้ดังนี้

กิจการขายสินค้าต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข<sup>1</sup>ดังต่อไปนี้

1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว โดยทั่วไปจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการ โอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้วแต่ยังมีความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของ ในกรณีดังกล่าว กิจการยังไม่ต้องรับรู้รายได้ เช่นกิจการยังต้องรับผิดชอบในสินค้าหากผู้ซื้อไม่พอใจและส่งคืนสินค้า หรือผู้ซื้อมีสิทธิบอกเลิกการซื้อได้และกิจการไม่สามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ เป็นต้น

2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของต้องกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่น่าเชื่อถือ

4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น โดยทั่วไปความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่จะเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้วหรือเมื่อความไม่แน่นอนนั้นหมดไป

5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชี (รายได้) นั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งเรียกกระบวนการนี้ว่า “การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย” รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นต้องรับรู้ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน เช่น กิจการสามารถหาต้นทุนของสินค้าที่ขายออกไปได้

<sup>1</sup> ธารินี พงศ์พัฒน์ (2549) “การบัญชีทั่วไป” ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (กุมภาพันธ์) : 42



## 2. เกณฑ์การรับรู้รายได้ทางภาษีอากร

ประมวลรัษฎากร บัญญัติในส่วนของรายได้และการคำนวณกำไรของนิติบุคคลไว้ตาม มาตรา 65 วรรคแรก ว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีคือ กำไรซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยค่าใช้จ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน” จากข้อความข้างต้น “เงินได้” ให้ความหมายรวมถึง กรณีที่มีผู้ยกสิทธิของตนให้เป็นกรรมสิทธิ์แก่กิจการ หรือการ ที่เจ้าหน้าที่รายโดยยกหนี้ให้ หรือปลดหนี้ให้ หรือแม้แต่กรณีที่ผู้ถือหุ้นสละสิทธิเงินปันผลให้แก่ กิจการนั้น ก็ถือเป็นเงินได้ของกิจการ ซึ่งเงินได้ตามมาตรา 65 นี้มีความหมายรวมถึง “เงินได้พึง ประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงิน ได้ที่เข้าลักษณะต้องเสียภาษี ให้ความหมายรวมถึงตลอดถึงสินทรัพย์หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่ง อาจคำนวณได้เป็นเงิน เช่น เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ เป็นต้น

รายได้จากกิจการ ถือเป็นรายได้ทางตรง คือรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า อันเป็น ธุรกิจหลักของกิจการ เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสด สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินหรือสิ่งอื่นที่มีมูลค่าคิด เป็นเงินได้

รายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำ เป็นรายได้ทางอ้อม คือรายได้ในส่วนของผลพลอยได้ ที่ได้จากการประกอบธุรกิจหลัก เช่น

- (1) กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์
- (2) เงินปันผลหรือส่วนแบ่งผลกำไร
- (3) ดอกเบี้ยรับ

ตามมาตรา 65 วรรคสอง ได้บัญญัติในเรื่องของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายของ กิจการว่า “การคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายตาม ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นใน รอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชินั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชินั้น และให้นำค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายใน รอบระยะเวลาบัญชินั้นมารวมคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชินั้น” ในการรับรู้ รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ โดยเฉพาะ แต่มี เจตนารมณ์ ที่จะให้มีความหมายตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

เกณฑ์สิทธิ หมายถึง เกณฑ์การบันทึกการขายได้และค่าใช้จ่ายทางบัญชีเมื่อได้มีการขายสินค้า โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระเงินค่าสินค้าแล้วหรือไม่ ส่วนทางด้านค่าใช้จ่ายจะมีการบันทึกการขายการเป็นค่าใช้จ่ายในงวดเวลาที่ได้เกิดค่าใช้จ่ายจริง โดยไม่คำนึงว่าจะได้มีการจ่ายชำระเงินแล้วหรือไม่ การบันทึกบัญชีตามหลักคงค้างจะมีการบันทึกการขายได้ค้างรับ รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย และค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ควบคู่กันไปด้วย เมื่อรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ย่อมหมายถึงเกิดสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้เมื่อนั้น ก็ต้องถือเป็นรายได้ในทันที เช่น การขายสินค้าเมื่อมีการส่งมอบสินค้า สิทธิเรียกร้องให้ผู้ซื้อชำระค่าสินค้าย่อมเกิดขึ้น ฉะนั้นผู้ขายก็ต้องรับรู้เป็นรายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งการรับรู้รายได้ดังกล่าวจะสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 ที่ว่าการขายสินค้าตามสั่งโดยกิจการจะได้รับชำระเงินทั้งหมดหรือบางส่วนก่อนการส่งสินค้าซึ่งยังไม่ได้ครอบครอง เช่น สินค้าอยู่ระหว่างการผลิต หรือสินค้ารอส่งไปยังผู้ซื้อโดยตรงจากบุคคลที่สาม กิจการต้องรับรู้เป็นรายได้เมื่อส่งสินค้าไปยังผู้ซื้อ

ตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายข้างต้น จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร ให้ความสำคัญในความสัมพันธ์ของรายได้และค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร โดยเน้นถึงค่าใช้จ่ายที่ต้องมีความเกี่ยวข้องกับรายได้นั้นๆ ซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่ของรายได้และค่าใช้จ่าย อันสอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

## 2.1 เกณฑ์การรับรู้รายได้ ทางภาษีอากรของกิจการขายสินค้า

ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ของกิจการขายสินค้า ตามมาตรา 65 วรรคสอง ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2548 ข้อ 3 ซึ่งกำหนดว่า การคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการที่ตามสภาพอาจมีสินค้าคงเหลือหรืองานระหว่างทำ หรือวัสดุคงเหลือ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นับรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น กล่าวคือ การประกอบกิจการขายสินค้า จะต้องมีการบันทึกการขายการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เมื่อได้มีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ การส่งมอบสินค้าก็คือการส่งมอบสิทธิการครอบครองในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อ เช่นเดียวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีการรับคืนสินค้า กิจการจะมีการบันทึกการขายการหักจากยอดรายได้จากการขายสินค้าจากผู้ซื้อจริง และรายการคืนสินค้าดังกล่าวจะแสดงเป็นรายการหักจากยอดรายได้จากการขายสินค้า เพื่อที่คำนวณยอดรายได้จากการขายสินค้าสุทธิ ปรากฏในงบกำไรขาดทุนของกิจการ ในการคำนวณกำไรของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี นั้น



## 2.2 เงื่อนไขเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ทางภาษีอากร

เงื่อนไขเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ทางภาษีอากร เป็นไปตาม มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

2.2.1 รายได้จากการประกอบกิจการโดยทั่วไป เป็นรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทางภาษีอากรไว้ว่า กิจการต้องแสดงหรือรับรู้รายได้ หรือค่าตอบแทน จากการโอนสินทรัพย์ (รวมทั้งรายได้จากการขายสินค้า) เพื่อการคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีอากรตามราคาตลาด วันที่มีการโอนขายสินทรัพย์หรือสินค้าหรือให้กู้ยืมเงินนั้น ในกรณีที่ผลตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงได้ว่ามีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรมีอำนาจประเมินผลตอบแทนให้เป็นไปตามราคาตลาดในวันที่เกิดรายการรายได้นั้น โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4)

จากหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว อาจเกี่ยวข้องกับรายได้จากการประกอบกิจการ ดังต่อไปนี้

### (1) การกำหนดราคาตลาด

(ก) ราคาตลาด หมายถึง ราคาซื้อขายสินค้า ที่คู่สัญญาได้ตกลงกัน โดยสุจริตเปิดเผย และเป็นอิสระ ภายใต้เงื่อนไขความมีเหตุอันสมควร

(ข) รายได้จากการประกอบกิจการตามปกติ ต้องมีจำนวนที่สูงกว่าต้นทุน และค่าใช้จ่ายของกิจการเนื่องจากการประกอบกิจการนิติบุคคล นั้น มีวัตถุประสงค์คือการมุ่งกำไรสูงสุด โดยมีค่าใช้จ่ายต่ำสุด ดังนั้น ในกรณีที่มิใช่รายการอื่นอันจะทำให้รายได้จากการประกอบกิจการต่ำกว่าราคาตลาด ผู้ประกอบการต้องสามารถแสดงเหตุผลและหลักฐานที่น่าเชื่อถือ เช่นการให้ส่วนลดการค้า หรือส่วนลดเงินสด เป็นต้น ควรมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนกำหนดไว้เป็นการล่วงหน้า และมีหลักฐานการอนุมัติของกรรมการประกอบด้วย

(ค) กรณีการให้กู้ยืมเงิน อัตราดอกเบี้ยที่ควรจะเป็น ได้แก่ อัตราเดียวกันกับที่กิจการกู้ยืมมาจากสถาบันการเงิน หรือกู้ยืมมาจากบุคคลภายนอก หรือหากว่ากิจการนำเงินสดในมือของตนออกให้กู้ยืม โดยไม่ได้กู้ยืมเงินมาจากสถาบันการเงินอื่น ก็ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำสำหรับระยะเวลา 1 ปีเป็นเกณฑ์

(2) การจำหน่ายจ่ายโอนสินค้า หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน หรือดอกเบี้ย แต่ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ตัวอย่างเช่น กรณีโอนสินทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(ก) เครื่องจักรเก่าราคาตามบัญชี (Book Value) มีค่าเป็นศูนย์ บริษัทฯ ขายไปในราคา 50,000.00 บาท แต่ราคาตลาดมีมูลค่า 100,000.00 บาท ถือเป็นกรณีโอนสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(ข) กิจการ โอนบัญชีลูกหนี้ทางการค้า ให้กิจการอื่นโดยมีการให้ส่วนลดเข้าลักษณะการโอนสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุที่สมควร จึงให้ถือราคาตามที่ปรากฏในบัญชี ณ วันโอน เป็นราคาตลาดได้

(ค) ใบส่งของที่ไม่มีลายมือชื่อของผู้รับ จะนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรของกิจการ ไม่ได้เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนขึ้นมาได้โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะถือได้ว่าเป็นการโอนสินทรัพย์ไปโดยไม่มีค่าตอบแทนที่ไม่มีเหตุที่สมควร

(ง) กิจการซื้อหุ้น โดยลงบัญชีเป็นหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขาย ย่อมถือได้ว่าหุ้นนั้นเป็นสินค้าของกิจการ เมื่อกิจการ ขายหุ้นที่เป็นสินค้าของกิจการในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้กับผู้ถือหุ้นของกิจการเอง จะขายไปในราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าไม่ได้ เพราะกรณีดังกล่าวไม่ใช่เป็นการตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี กรณีที่กิจการขายหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดได้

(3) กรณีให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(ก) บริษัทในเครือกู้ยืมเงินกัน โดยไม่คิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืม ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

(ข) บริษัทและบริษัทในเครือเดียวกัน มีกรรมการผู้บริหารเป็นเครือญาติกันมีสำนักงานอยู่ในอาคารเดียวกันและต่างก็ถือหุ้นของกันและกันด้วย โดยบริษัททั้งสองกู้ยืมเงินกัน โดยไม่มีสัญญาการกู้ยืมไม่มีการคิดดอกเบี้ยแก่กัน ถือว่าเป็นการให้กู้ยืมดังกล่าวไม่มีเหตุอันสมควร

(ก) ห้างหุ้นส่วนจำกัดให้หุ้นส่วนผู้จัดการและผู้เป็นหุ้นส่วนนำเงินทุนไปไว้ใช้จ่ายในกิจการส่วนตัวโดยไม่มีสัญญากู้ยืมและไม่คิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ย เพื่อนำดอกเบี้ยที่ประเมินนั้นมารวมคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

(ง) การตั้งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นมาแต่ยังไม่ได้ดำเนินการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์จึงได้นำเงินลงทุนคืนผู้ถือหุ้นไปก่อนโดยมีข้อแม้ว่าหากกิจการต้องการเงินเมื่อใดผู้ถือหุ้นต้องนำเงินมาคืน ถือว่ากิจการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีเหตุที่สมควร

(จ) ในกรณีที่กิจการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ย

- ถ้าเงินนั้นเป็นเงินของกิจการที่มีอยู่ในมือไปให้กู้ยืม โดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินดอกเบี้ยที่ควรได้รับตามอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่มีการกู้ยืม

- กรณีที่นำเงินที่กู้ยืมมาจากผู้อื่น ไปให้กู้ยืมต่อ โดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินดอกเบี้ยที่ควรได้รับตามอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่มีการกู้ยืม

- การให้กู้ยืมไม่เต็มปี ให้คิดดอกเบี้ยตามส่วนของวันที่ให้กู้ยืม

(ฉ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ผู้ถือหุ้นทุกคนกู้ยืมเงินและได้มีมติไม่คิดดอกเบี้ยเช่นนี้เข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุที่สมควร

(4) การจำหน่ายจ่าย โอน สินค้า หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือดอกเบี้ย หรือค่าตอบแทน หรือดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุที่สมควร

(ก) การจำหน่ายจ่าย โอน สินค้า โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุที่สมควร ตัวอย่างเช่น

- การบริจาคสินทรัพย์ให้แก่องค์การสาธารณกุศล เช่น กิจการ ได้โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินสองโฉนดให้แก่มูลนิธิชัยพัฒนา โดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อนำไปสร้างอุทยานเฉลิมพระเกียรติสมเด็จพระศรีนครินทราบรมราชชนนี ถือเป็นการ โอนสินทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนที่มีเหตุที่สมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคาตลาดได้

- การนำสินค้าไปแจกเป็นตัวอย่าง หรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะหรือการแถมสินค้า ตัวอย่างเช่น กรณีที่บริษัทผลิตสินค้าเพื่อขายและมีการแถมสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่ง

เป็นวิธีการที่ปฏิบัติทางการค้าที่ใช้เป็นการทั่วไป เช่น ซื้อสินค้า 10 ชิ้นแถม 1 ชิ้น การแถมสินค้าเป็นการขายโดยตรง โดยรวมราคาขายอยู่ในสินค้าตามปกติแล้ว จึงไม่ต้องคำนวณมูลค่าเพิ่มเป็นเงินได้เพื่อคำนวณกำไรอีก

- การเปิดประมูลขายสินค้าหรือสินทรัพย์ของกิจการ หากได้ราคาต่ำกว่าตลาด ก็ถือเป็นเหตุที่สมควร

(ค) การให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีดอกเบี้ย หรือมีดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร

- การให้ยืมเงินตรงแก่กรรมการ หรือพนักงาน เพื่อใช้ในกิจการ

- การให้กู้ยืมเงินแก่พนักงานเพื่อเป็นสวัสดิการ โดยมีกองทุนเงินกู้ยืมของกิจการ โดยเฉพาะ เช่น การที่ธนาคาร คิดดอกเบี้ยจากการให้พนักงานของตนกู้เงินยืมเงินในอัตราต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อเป็นสวัสดิการสงเคราะห์แก่พนักงาน ถือว่ามีเหตุที่สมควร ไม่อยู่ในบังคับใช้อำนาจตามมาตรา 65 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

- บริษัทลูกหนี้เงินกู้มีเจ้าหนี้หลายราย บริษัทเจ้าหนี้จึงตกลงกันระงับการคิดดอกเบี้ยจากบริษัทลูกหนี้ เพื่อให้ลูกหนี้สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้

## 2.2.2 เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร

(ก) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร การลงทุนระยะยาวจะก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่บริษัทจำกัดที่ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย คือ การลงทุนในกิจการอื่น

(1) บริษัทจำกัดที่จะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร จะต้องเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตามเงื่อนไขต่อไปนี้

1.1 บริษัทจำกัดทั่วไป

1.2 บริษัทจดทะเบียน (ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)

1.3 บริษัท Holding Company หมายถึงบริษัทจำกัดทั่วไปตาม (1) ที่ถือหุ้นในบริษัทในเครือ (ต้องเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย) ไม่น้อยกว่า ร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มี

สิทธิออกเสียงในบริษัทในเครือ โดยบริษัทในเครืออื่น ๆ ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัท Holding Company ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม และบริษัทในเครือต้องจ่ายปันผลให้แก่บริษัท Holding Company

(ข) บริษัทดังกล่าวต้องได้รับเงินดังนี้

1. เงินปันผลจากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ไม่ว่าจะบริษัทจำกัดทั่วไป บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือบริษัทในเครือเดียวกัน

2. เงินปันผลจากการถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวม (Mutual Fund) ได้แก่ กองทุนที่จัดตั้งโดยบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เช่น กองทุนสินิทธิโย กองทุนทรัพย์ทวี ฯลฯ

3. เงินปันผลจากการถือหน่วยลงทุนในบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมขนาดย่อย และบริษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อย

(ค) เงื่อนไขแห่งการได้สิทธิประโยชน์

บริษัทจำกัดตามข้อ 1.1 จะต้องถือหุ้นในบริษัทจำกัด หรือหน่วยลงทุนในกองทุน หรือบริษัทฯ ต่างๆ ที่จ่ายเงินปันผลไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 เดือน ก่อนวันที่ได้รับเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรและถือต่อไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 เดือน หลังวันที่ได้รับเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าว

(ง) กรณีที่ครบเงื่อนไขเป็นไปตามเงื่อนไขแห่งการได้สิทธิประโยชน์

(1) สำหรับบริษัทจำกัดทั่วไปให้นำเงินปันผลมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนครึ่งหนึ่ง

(2) สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือบริษัท Holding Company ไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจะได้รับยกเว้นภาษีทั้งจำนวน

(จ) กรณีไม่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งการได้สิทธิประโยชน์

บริษัททั่วไป บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และบริษัท Holding Company จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ใดๆ จึงต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรมารวมคำนวณกำไรหรือ ขาดทุนทางภาษีอากรทั้งจำนวน

### 2.2.3 ภาษีขายไม่ให้อือเป็นรายได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นภาษีขายที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เรียกเก็บหรือมีหน้าที่ในการเรียกเก็บจากการขายสินค้าไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

### บทที่ 3

## หลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายและเงื่อนไขการรับรู้ค่าใช้จ่าย

### 1. การรับรู้ค่าใช้จ่ายทางบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง

ค่าใช้จ่าย<sup>1</sup> หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเงินสดหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของ ได้แก่ ต้นทุนขาย ค่าแรง ค่าเสื่อมราคา

นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายยังรวมถึงรายการขาดทุน เช่น ขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ ไฟไหม้ น้ำท่วม และขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว รายการขาดทุนควรแสดงในราคาสุทธิหลังจากหักรายได้ที่เกี่ยวข้อง

การรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินและทำให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลงและเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ กล่าวคือ การรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน และค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้

1. เมื่อความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะออกจากกิจการ
2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

รับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ทันทีที่ค่าใช้จ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้าเกณฑ์รับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลอีกต่อไป

---

<sup>1</sup> ธารินี พงศ์สุพัฒน์(2549) “การบัญชีทั่วไป” ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (กุมภกพันธ์): 22

## 2. เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีอากร

การคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการนิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

ค่าใช้จ่าย ได้แก่ จำนวนเงินที่กิจการนิติบุคคลนั้นได้จ่ายไปสำหรับกิจการ ไม่ว่าจะจ่ายไปในการประกอบกิจการเพื่อก่อให้เกิดรายได้โดยตรง เช่น ซื้อสินค้ามาขายหรือค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับด้านอื่น ๆ ของกิจการ เช่น ค่าใช้ทางด้านบริหารจัดการ เป็นต้น การแบ่งประเภทค่าใช้จ่ายอาจแบ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนขายสินค้า ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (ค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน) และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร

ค่าใช้จ่ายมีความสำคัญในการคำนวณกำไร เพราะจะมีผลต่อกำไรหรือขาดทุนของกิจการ ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต้องห้ามไม่ให้นำไปหักในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้หลายกรณี ซึ่งมีผลให้ค่าใช้จ่ายทางด้านบัญชีกับค่าใช้จ่ายทางด้านภาษีอากรบางกรณีจะแตกต่างกัน กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายบางอย่างในการคำนวณกำไรในทางภาษีอากรห้ามไม่ให้หักเป็นค่าใช้จ่าย แต่ทางด้านบัญชีไม่มีข้อห้ามการบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย เช่น เงินบริจาคการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไร แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อห้ามในการหักเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับเงินบริจาค และค่าใช้จ่ายบางรายการทางบัญชีสามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เท่าที่จ่ายจริงแต่ในทางภาษีอากรสามารถนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เป็น 2 เท่าของจำนวนเงินที่จ่ายจริงหรือ 1.5 เท่าของจำนวนเงินที่จ่ายไปจริง เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายในทางภาษีอากร ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเป็นหลักไว้ว่า จะต้องหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้



## 2.1 เงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้

มาตรา 65 ตรี กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีของกิจการนิติบุคคล การที่กฎหมายต้องกำหนดขอบเขตจำกัดค่าใช้จ่ายไว้ก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ว่าจะโดยการแสดงค่าใช้จ่ายผิดจากความเป็นจริงหรือเกินสมควร หรือนำค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการมาถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการเพื่อลดกำไรให้ต่ำลงหรือมีผลขาดทุนแทนกำไร เป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษี มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร

### 2.1.1. เงินกองทุน

เงินกองทุน ยกเว้นกองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง การตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ให้พนักงานลูกจ้างของกิจการ ผู้ประกอบการนิติบุคคล ซึ่งตามกฎหมาย เงินที่จ่ายเข้ากองทุนใด ๆ จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีไม่ได้ ยกเว้นเงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งกองทุนนั้นจะต้องเป็นกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530

### 2.1.2. ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล

ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล ยกเว้นค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ ตามที่อธิบดีกำหนดคอนูมัติรัฐมนตรีหักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไร และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมนตรีรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไร

(1) ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว แนวทางในการพิจารณาว่า ค่าใช้จ่ายใดจะเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับลักษณะของค่าใช้นั้น ๆ ว่ามีความสัมพันธ์กับกิจการหรือไม่และข้อเท็จจริงของความจำเป็นที่จะต้องจ่ายในแต่ละกรณี อย่างไรก็ดี ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว กล่าว คือ ค่าใช้จ่ายซึ่งควรจะเป็นเรื่องส่วนตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นหรือผู้บริหาร หรือพนักงานของกิจการมากกว่าที่จะเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการตามปกติ หรือไม่อยู่ในวิสัยที่กิจการจะต้องมีค่าใช้นั้น เช่น ค่าซื้อบัตรกีฬา ชื่อของขวัญ

อวยพรในโอกาสต่าง ๆ เช่นงานวันเกิด งานบวช งานเลี้ยง งานทอดกฐิน ค่าเดินทางกรรมการไปต่างประเทศแต่ไม่มีหลักฐานการไปทำงาน ค่าน้ำมัน ค่าซ่อมรถส่วนตัวของกรรมการ ดอกเบี้ยจ่ายของบัญชีกรรมการแต่มาเบิกเอาจากกิจการ ค่าใช้จ่ายในการช่วยพนักงานที่ไม่มีระเบียบกำหนด ค่าสมาชิก Sport club เป็นต้น

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร <sup>2</sup> ค่าใช้จ่ายต้องห้าม/ค่าสมาชิก Sport club /ส่วนตัว บริษัทสมัครเข้าเป็นสมาชิกของ Sport club เพื่อที่จะส่งกรรมการผู้บริหารงานเข้าไปใช้บริการและทำความรู้จักกับเจ้าของ Sport club เพื่อหาข้อมูลและให้ได้มาซึ่งงาน การจ่ายเงินค่าสมาชิกดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ให้นำไปถือเป็นค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การให้โดยเสน่หา การให้โดยเสน่หาจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีไม่ได้ เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา ถ้าเป็นการให้โดยไม่ใช้ด้วยความเสน่หาแต่เพื่อผลในทางธุรกิจจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ ถ้าการให้นั้นเพื่อประโยชน์ของกิจการและมีผู้รับที่พิสูจน์ตัวตนได้ ตัวอย่างเช่น กิจการซื้อของชำร่วยมอบให้แก่ลูกค้าในโอกาสต่าง ๆ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นการให้โดยเสน่หา จึงนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ แต่หากของชำร่วยนั้นจัดทำเพื่อแจกให้แก่ลูกค้า ไม่ใช่สินค้าที่กิจการเป็นผู้ขาย มีมูลค่าไม่เกินกว่ามูลค่าของชำร่วยซึ่งตามปกติให้แก่กัน โดยของชำร่วยนั้นมีชื่อซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่การโฆษณากิจการและสินค้าของกิจการ ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการโฆษณาได้ ซึ่งกิจการสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร <sup>3</sup>

ค่าใช้จ่ายต้องห้าม/ของขวัญ ของชำร่วยให้ลูกค้า/โฆษณา

บริษัทซื้อของชำร่วยมอบให้แก่ลูกค้าในโอกาสต่าง ๆ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา จึงนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าของชำร่วยที่บริษัทจัดทำเพื่อแจกให้ลูกค้า นั้น ไม่ใช่สินค้าที่บริษัทเป็นผู้ขายเอง มีมูลค่าไม่เกินกว่ามูลค่าของชำร่วยซึ่งตามปกติพึงให้แก่กัน โดยของชำร่วยนั้นมีชื่อซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่การโฆษณากิจการและสินค้าของบริษัท ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการโฆษณาซึ่งบริษัทสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงแต่ละกรณี

<sup>2</sup>ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ (2549) “ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร” (มกราคม): 2-119

<sup>3</sup>เรื่องเดียวกัน. หน้า 2-119

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการพนักงาน หากมีลักษณะเป็นการให้แก่พนักงาน โดยทั่วไป และเป็นการจ่ายตามระเบียบหรือกฎเกณฑ์ที่มีการกำหนดไว้ ก็สามารถนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีอากรได้

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการส่งเสริมการขาย หากเป็นนโยบายการส่งเสริมการขายที่ให้แก่ลูกค้าทั่วไป เช่น การลด แลก แจก แถมให้สินค้าเป็นรางวัล ให้ลูกค้าที่ทำเอาได้ไปเที่ยวต่างประเทศ หรือการให้ส่วนลด ขอมนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ แต่หากให้เฉพาะลูกค้าบางราย ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นการให้โดยเสน่หา ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้าม

(3) ค่าใช้จ่ายการกุศล ตามปกติการบริจาคเงินหรือสินทรัพย์เพื่อการกุศลจะถือเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ ยกเว้น ค่าใช้จ่ายการกุศลดังต่อไปนี้ที่สามารถนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

- ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไร

- ค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือการกีฬาตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้เป็นรายการเพิ่มอีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไร

2.1.3 จำนวนเงินบริจาคหรือจำนวนค่าใช้จ่ายที่จะนำไปถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ การนำเงินบริจาคหรือจำนวนค่าใช้จ่ายที่มีสิทธินำไปเป็นค่าใช้จ่ายได้ จะต้องเป็นการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการศึกษาหรือการกีฬา ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไร

การคำนวณเงินบริจาค แยกพิจารณาได้เป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

กรณีที่ 1 กิจการได้บริจาคเฉพาะเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการประโยชน์สาธารณะ ในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่มีรายการบริจาคเพื่อการศึกษาและเพื่อการกีฬาการคำนวณหาจำนวนเงินบริจาคที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ สามารถคำนวณโดยเอา 2/102 คูณด้วยกำไรได้ผลลัพธ์เป็นจำนวนเงินบริจาคที่หักเป็นค่าใช้จ่ายได้

**ตัวอย่าง** กิจการมีรายได้จากการขายสินค้า จำนวน 200,000 บาท รายได้จากเงินปันผล ซึ่งเข้าตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 20,000 บาท และมีต้นทุนและค่าใช้จ่ายการขายรวม 160,000บาท (รวมค่าใช้จ่ายการกุศล 8,000 บาท) กิจการ คำนวณภาษีได้ดังนี้

รายได้	200,000.00
<u>บวก</u> เงินปันผล	<u>20,000.00</u>
รวมรายได้	220,000.00
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย	<u>(160,000.00)</u>
กำไรก่อนหักภาษี	60,000.00
<u>บวก</u> ค่าการกุศล	<u>8,000.00</u>
กำไรบวกจ่ายต้องห้าม	68,000.00
<u>หัก</u> รายจ่ายเงินปันผล(20,000/2)	<u>10,000.00</u>
กำไรก่อนการคำนวณภาษี	58,000.00
คำนวณค่าการกุศล (58,000*2/102)	<u>1,137.25</u>
กำไรเพื่อคำนวณภาษี	<u>56,862.75</u>
ภาษีเงินได้นิติบุคคล 30%	<u>17,058.83</u>

**กรณีที่ 2** กิจการบริจาคเฉพาะเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการศึกษา หรือบริจาค ทั้ง 2 กรณีในรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีรายการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ด้วย การคำนวณจำนวนเงินบริจาคที่จะนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายได้มีวิธีการคำนวณ เช่นเดียวกับกรณีที่ 1

**กรณีที่ 3** กรณีที่มีการบริจาคทั้งเพื่อการกุศลสาธารณะและหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และบริจาคเพื่อการศึกษาและหรือเพื่อการศึกษาด้วยในรอบระยะเวลาบัญชี เดียวกันการคำนวณเงินบริจาคเพื่อนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นดังนี้

**ข้อ 1** กรณีค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการศึกษาซึ่งกิจการได้จ่ายไปแต่ละรายการมีจำนวนสูงกว่าหรือเท่ากับ 2/104 ของกำไรก่อนหักค่าใช้จ่ายทั้งสองรายการให้กิจการนั้นคำนวณหักค่าใช้จ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับ 2/104 ของกำไรก่อนหักค่าใช้จ่ายทั้งสองรายการ

**ตัวอย่างการคำนวณ** สมมติว่า บริษัทมีกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จำนวน 40,000 บาท โดยมีค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ จำนวน 6,000 บาท และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา จำนวน 7,000 บาท

(1) บริษัทฯ ต้องคำนวณกำไรก่อนหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา เสียก่อน คือ

$$40,000 + 6,000 + 7,000 = 53,000.00 \text{ บาท}$$

(2) กำหนดหาค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ในแต่ละรายการว่า มีจำนวนสูงกว่าหรือเท่ากับ หรือต่ำกว่า  $2/104$  ของกำไร ก่อนหักค่าใช้จ่ายทั้งสองรายการ ซึ่งก็คือ  $2/104$  ของกำไรตาม (1)

(ก) ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ คือ

$$2/104 \times 53,000 = 1,019.23 \text{ บาท}$$

(ข) ค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ  $2/104 \times 53,000 = 1,019.23$  บาท

(3) ให้บริษัทเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาที่ได้จ่ายไปจริงแต่ละรายการกับค่าใช้จ่ายที่คำนวณได้ตาม(2)(ก) หรือ (2)(ข) แล้วแต่กรณี ตามกรณีตัวอย่าง บริษัทฯ ได้จ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ ไปจริงจำนวน 6,000 บาท ซึ่งสูงกว่าค่าใช้จ่ายที่คำนวณได้ และได้จ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ไปจริงจำนวน 7,000 บาท ซึ่งสูงกว่าค่าใช้จ่ายที่คำนวณได้ ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายแต่ละรายการได้เท่ากับ  $2/104$  ของกำไรก่อนหักค่าใช้จ่ายทั้งสองรายการคือ ค่าใช้จ่ายการกุศลหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ จำนวน 1,019.23 บาท และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา จำนวน 1,019.23 บาท

(3) กำไรที่ต้องเสียภาษีหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา คือ

$$53,000 - 1,019.23 - 1,019.23 = 50,961.54 \text{ บาท}$$

#### 2.1.4 ค่ารับรอง

ค่าใช้จ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องเข้าตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ 4 ดังนี้

(1) ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับรองต้องไม่ใช่ลูกจ้างของกิจการยกเว้นลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

(2) ค่ารับรองหรือค่าบริการต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

- เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่อง โดยตรงกับการรับรองที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคุมทรัพย์สิน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

- เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรอง ไม่เกินคนละ 2,000 บาทในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

- จำนวนเงินค่ารับรองให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่ายแต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดขายได้ หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ ในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องไม่เกิน 10 ล้านบาท

- ค่ารับรองค่าบริการนั้นต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการหรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือส่งจ่ายค่ารับรองนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรอง ยกเว้นในกรณีที่ผู้รับเงิน ไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

<sup>4</sup> ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ (2549) “ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร” (มกราคม): 2-130

### 2.1.5 ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

#### - ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามหลักการบัญชี

ค่าเสื่อมราคา โดยปกติทั่วไปของการดำเนินงานกิจการ กิจการจะต้องมีสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานมากกว่า 1 ปี หรือมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ตัวอย่างเช่น อาคารและอุปกรณ์สำนักงาน เป็นต้น ฉะนั้นในวันที่ซื้อสินทรัพย์นั้นมากิจการจึงไม่สามารถที่จะบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวน เนื่องจากกิจการยังมีประโยชน์จากการใช้งานของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อีกในอนาคต เมื่อกิจการได้ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ในการดำเนินงานเพื่อก่อให้เกิดรายได้ ในระหว่างการใช้งานสินทรัพย์ก็จะเกิดการเสื่อมสภาพลงเรื่อย ๆ จึงควรที่จะทยอยรับรู้ประโยชน์ส่วนที่หมดไปเป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าว คือค่าเสื่อมราคา และการบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องเป็นไปตามหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย กล่าวคือเมื่อกิจการบันทึกรับรู้รายได้ ก็จะต้องบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้นั้นด้วยเช่นกัน

- วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ มีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรงและวิธีผลรวมจำนวนปี เป็นต้น โดยที่กิจการจะต้องเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง แต่วิธีที่นิยมใช้มากที่สุดคือ วิธีเส้นตรง เนื่องจากเป็นวิธีที่ง่ายและสะดวกต่อการคำนวณ การคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง จะต้องประมาณอายุการใช้งาน และราคาเศษซาก ที่คาดว่าจะขายได้เมื่อเลิกใช้สินทรัพย์

$$\text{ค่าเสื่อมราคา} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{ราคาเศษ}}{\text{อายุการใช้งาน (ปี)}}$$

ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้จะเป็นค่าเสื่อมราคาต่อปี ปกติแล้วกิจการจะทำการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ทุกชนิดยกเว้นที่ดินจะได้รับยกเว้นไม่ต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาเนื่องจากที่ดินไม่ได้ลดประโยชน์ลงหลังจากการใช้งานแล้ว

การบันทึกบัญชี ณ วันซื้อสินทรัพย์

เดบิต บัญชีสินทรัพย์

XX

เครดิต บัญชีเงินสด

XX





## - ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ทางภาษีอากร

### 1. ประเภทสินทรัพย์และมูลค่าของสินทรัพย์ที่นำมาหักค่าเสื่อมราคา

ในทางภาษีอากรสินทรัพย์สามารถแบ่งออกได้เป็นสองประเภท คือ สินทรัพย์ที่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ กับประเภทที่ไม่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้

สินทรัพย์ที่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ หมายถึง สินทรัพย์ถาวรทั่วไปที่โดยสภาพของสินทรัพย์อาจสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ ทั้งนี้ ไม่ว่าสินทรัพย์นั้นจะมีรูปร่างหรือมีตัวตนหรือไม่ก็ตาม เช่น

- (1) อาคาร ได้แก่ อาคารถาวรและอาคารชั่วคราว
- (2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กุ๊ตวิล เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น
- (3) สินทรัพย์อื่น เช่น รถยนต์ เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องตกแต่งสำนักงาน

สินทรัพย์ที่ไม่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ หมายถึง สินทรัพย์ถาวรที่โดยสภาพของทรัพย์สินไม่อาจสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ ได้แก่ ที่ดิน เพชร พลอย อัญมณี แร่ธาตุ รวมทั้งสินทรัพย์ถาวรที่ยังไม่พร้อมจะใช้งาน เช่น อาคารระหว่างก่อสร้าง เครื่องจักรระหว่างติดตั้ง

### 2. มูลค่าต้นทุนสินทรัพย์ที่จะหักค่าเสื่อมราคา มีหลักเกณฑ์ ดังนี้

#### 2.1 ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสินทรัพย์

- (1) ค่าซื้อสินทรัพย์
- (2) ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะสำหรับสินค้าบางประเภท เช่น รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต
- (3) ค่าขนส่ง
- (4) ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง
- (5) ค่าเสียหายต่าง ๆ

(6) คอกเบี้ย จากการกู้ยืมเงินที่ได้จ่ายไปในระหว่างซื้อสินทรัพย์ หรือก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์ จนกระทั่งสินทรัพย์ หรืออาคาร หรืออสังหาริมทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานรวมทั้ง

2.2 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังที่สินทรัพย์นั้น ๆ พร้อมทั้งจะใช้งานแล้ว ดังต่อไปนี้ โดยให้นำมูลค่าของสินทรัพย์นั้น ๆ มาหักค่าเสื่อมราคาเสมือนเป็นสินทรัพย์ใหม่

- (1) ค่าใช้จ่ายในการต่อเติมสินทรัพย์
- (2) ค่าใช้จ่ายในการเปลี่ยนแปลงสภาพของสินทรัพย์
- (3) ค่าใช้จ่ายในการขยายสินทรัพย์ออกไป
- (4) ค่าใช้จ่ายในการทำให้สภาพของสินทรัพย์ดีขึ้นไปกว่าสภาพ ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาที่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

3. สินทรัพย์ประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ให้หักค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1,000,000 บาท และสินทรัพย์ประเภทนี้ ในทางภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ยอมให้นำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขาย จึงต้องนำภาษีซื้อไม่ว่าจะเกิดจากการซื้อ เช่าซื้อหรือรับโอนรถยนต์ดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์เพื่อการหักค่าเสื่อมราคาด้วย ทั้งนี้จะต้องมีมูลค่ารวมกันแล้วไม่เกิน 1,000,000 บาทเท่านั้น

### 2.1.6 หนี้สงสัยจะสูญ

#### หลักการบัญชี

กรณีที่กิจการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ มีผลทำให้กิจการมีรายการสินทรัพย์ ในงบดุล คือ ลูกหนี้การค้า ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว มีความเป็นไปได้ที่กิจการจะไม่สามารถเก็บหนี้ได้ครบตามจำนวนหนี้ทั้งหมดที่ได้บันทึกไว้ เพื่อไม่ให้ลูกหนี้การค้ามีมูลค่าที่สูงเกินความเป็นจริง จึงได้มีการประมาณการจำนวนหนี้ที่สงสัยจะสูญ และบันทึกรายการหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนและจะปรับลดมูลค่าลูกหนี้การค้าในงบดุล



### ตัวอย่าง การคำนวณหนี้สงสัยจะสูญและการบันทึกชื่

บริษัท สามล จำกัด มียอดขายเชื่อสุทธิทั้งปี 2,000,000.00 บาท บริษัทฯ มีนโยบายคิดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นร้อยละ 2 ของยอดขายเชื่อ ฉะนั้น ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จะเท่ากับ  $2,000,000 \times 2\% = 40,000.00$  บาท

เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ 40,000.00 บาท

เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 40,000.00 บาท

ซึ่งรายการหนี้สงสัยจะสูญจะแสดงเป็นรายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนจำนวน 40,000.00 บาท และรายการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญก็จะเป็นรายการในการปรับมูลค่าสินทรัพย์ (รายการลูกหนี้) ให้ลดลงในงบดุล

### หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีอากร

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด โดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระคืนในภายหลังก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

#### วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญ<sup>5</sup>

ลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ จะต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ ดังนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้รวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรแล้ว แต่ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

<sup>5</sup> ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ (2549) “ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร” (มกราคม): 2-090

(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดเจนที่สามารถฟ้องร้องลูกหนี้ได้

- อายุความที่จะใช้ในการดำเนินการบังคับชำระหนี้ ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น อายุความตามสัญญาซื้อขายมีอายุความ 2 ปี เป็นต้น

- สำหรับหลักฐานที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้นั้น มีทั้งหลักฐานที่เป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานวัตถุ ซึ่งสามารถนำมาเป็นหลักฐานในคดีได้ แต่มีหนี้บางประเภทที่กฎหมายบังคับให้ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือจึงจะสามารถฟ้องร้องบังคับคดีได้ เช่นการเช่าอสังหาริมทรัพย์ การให้กู้ยืมเงินเกินกว่า 50 บาท ซึ่งหากหนี้เหล่านี้ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือตามที่กฎหมายกำหนดก็จะจำหน่ายหนี้สูญไม่ได้

จำนวนหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ วิธีการจำหน่ายหนี้สูญตามจำนวนเงินที่ลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้โดยกำหนดจำนวนเงินที่ลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้โดยกำหนดจำนวนเงินไว้เป็น 3 ระดับ คือ

ระดับที่ 1 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนเกิน 500,000 บาท

ระดับที่ 2 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท

ระดับที่ 3 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท

หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ

หนี้ระดับที่ 1 กรณีลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้มีจำนวนเกิน 500,000 บาท การจำหน่ายหนี้สูญ จากบัญชีลูกหนี้ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเงินเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

1. ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไปและไม่มีสินทรัพย์ใด ๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการและมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือสินทรัพย์ทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าสินทรัพย์ของลูกหนี้

การจำหน่ายหนี้สูญตามหลักเกณฑ์ข้างต้น เป็นกรณีที่ไม่ต้องดำเนินการใด ๆ ทางศาล เพียงแต่เกิดกรณีตาม (ก) (ข) ก็สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้

2. ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจดีย์ หนี้ในคดีความที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนีรายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในคดีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีสินทรัพย์ใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หลักฐานที่จะใช้ในการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ จะต้องใช้หลักฐานคือ หนังสือยืนยันจากกรมบังคับคดี หรือสำเนาการดำเนินการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี

3. ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนีรายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้ โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้นหรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งสินทรัพย์ของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

หนี้ระดับที่ 2 กรณีลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท การจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีเป็นหนี้ลูกหนี้ระดับ 2 จะต้องเข้าลักษณะตามเงื่อนไขกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้ จึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้

1. ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไปและไม่มีสินทรัพย์ใด ๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการและมีหนี้ของเจ้าหนีรายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือสินทรัพย์ทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าสินทรัพย์ของลูกหนี้

2. ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอเจดีย์หนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนีรายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว

3. เจ้าหนี้ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนีรายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้นั้นแล้ว

หนี้ระดับที่ 3 กรณีลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับหนี้ในระดับที่ 1 และระดับที่ 2 ถ้าปรากฏว่ามีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มค่ากับหนี้ที่จะได้รับชำระ

หลักฐานการติดตามทวงถามหนี้และเรื่องค่าใช้จ่ายที่ไม่คุ้มค่ากับหนี้ที่จะได้รับชำระ ได้แก่ หนังสือบอกกล่าวทวงถามลูกหนี้ของทนายความและใบตอบรับของไปรษณีย์ และรายงานการติดตามและสืบทรัพย์ลูกหนี้โดยมีผู้ใหญ่บ้านและเพื่อนบ้านข้างเคียงลงชื่อรับรองแล้ว ถือได้ว่ามีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มค่ากับหนี้ที่จะได้รับชำระ หลักฐานดังกล่าวจึงสามารถใช้เป็นหลักฐานการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้

การจำหน่ายหนี้สูญกรณีการปลดหนี้หรือประนอมหนี้ตามแผนการฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลายให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์

#### การจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีอากร

หากการจำหน่ายหนี้สูญได้ดำเนินการตามเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากรแล้ว กิจการจะต้องลงบัญชี ดังนี้

	เดบิต หนี้สูญ	XXX
	เครดิต ลูกหนี้	XXX
หรือ	เดบิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	XXX
	เครดิต หนี้สงสัยจะสูญ	XXX
	การลงบัญชีหนี้สูญได้รับคืน	
	เดบิต ลูกหนี้	XXX
	เครดิต หนี้สูญได้รับคืน	XXX

เดบิต เงินสด

XXX

เครดิต ลูกหนี้

XXX

**2.1.7 เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มภาษี ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของนิติบุคคล**  
ห้ามไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่าย

**2.1.8 เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษี ค่าปรับทางอาญา** หมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษี อากรค่าปรับทางอาญา ตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ไม่รวมไปถึงค่าปรับทางอาญาที่เกิดจากความผิดตามกฎหมายอื่น

**2.1.9 ภาษีเงินได้ของนิติบุคคล** ที่ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร ได้แก่

1. ภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ได้ชำระเมื่อครั้งรอบระยะเวลาบัญชี
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ที่กิจการ ถูกผู้จ่ายเงินหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด
3. ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการ จะต้องรับผิดชอบในกรณีที่กิจการ เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่กิจการอื่นและมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย แต่กิจการ ไม่ได้หักและนำส่งให้กรมสรรพากร ซึ่งกิจการ จะต้องรับผิดชอบโดยเงินของกิจการ เอง
4. ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ จะนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือต้องชำระและภาษีซื้อของกิจการ ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนไม่ได้ เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจะต้องชำระนั้น คำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ โดยภาษีขายผู้ประกอบการจะเรียกเก็บเอาจากผู้ซื้อสินค้า ขณะเดียวกันภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้า ซึ่งผู้ประกอบการก็มีสิทธิขอคืนหรือขอเครดิตภาษีได้



### 2.1.10 การถอนเงินของหุ้นส่วน โดยไม่มีค่าตอบแทน

การถอนเงินของผู้เป็นหุ้นส่วนตามหลักการทางบัญชี ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายอยู่แล้วจึงเป็นข้อห้ามที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ทางการบัญชีนั่นเอง

### 2.1.11 เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายเกินสมควร

เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควรหรือมากเกินไป ความเป็นจริง อย่างไรก็ตามเรียกว่าเกินสมควร ให้ใช้วิธีเทียบเคียงกับการจ้างของกิจการอื่นที่ดำเนินกิจการหรือธุรกิจการค้าประเภทและชนิดเดียวกันหรือมีลักษณะคล้ายคลึงกัน หรืออาจพิจารณาถึงความรู้ความสามารถของผู้ทำงาน ลักษณะงานที่ทำขอบเขตความรับผิดชอบ ฯลฯ การห้ามกรณีนี้ห้ามเฉพาะเงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น

### 2.1.12 ค่าใช้จ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีจริง

กิจการตั้งค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นความจริงหรือกำหนดค่าใช้จ่ายขึ้นเอง โดยไม่มีจริง โดยไม่ได้รับเงินสินทรัพย์หรือประโยชน์ใด ๆ เป็นการตอบแทนแล้วนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรไม่ได้ เช่น ค่าจ้างไม่ปรากฏหลักฐานการจ่ายค่าจ้างแรงงานให้แก่ลูกจ้าง ค่าใช้จ่ายที่ทำใบเบิกแต่ไม่มีหลักฐานว่าจ่ายให้ใคร เป็นต้น

### 2.1.13 ค่าตอบแทนแก่สินทรัพย์ซึ่งกิจการเป็นเจ้าของและใช้เอง

เป็นข้อห้ามไม่ให้กิจการกำหนดค่าใช้จ่ายขึ้นเพื่อชดเชยหรือเป็นค่าตอบแทนการใช้สินทรัพย์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการนั่นเอง ทั้งนี้เพื่อป้องกันไม่ให้กิจการสร้างค่าใช้จ่ายขึ้นหรือถ่ายเทรายได้จากสาขาหนึ่ง ไปยังอีกสาขาหนึ่งที่เป็นกิจการเดียวกันในรูปของค่าตอบแทนการใช้สินทรัพย์ของตนเอง

### 2.1.14 ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุนของตนเอง

กิจการจ่ายเงินเป็นค่าดอกเบี้ยชดเชยที่กิจการนำเงินมาใช้เป็น ทุนหมุนเวียนในการดำเนินงานของกิจการตนเอง หรือดอกเบี้ยจ่ายสำหรับเงินสำรองหรือเงินกองทุนของกิจการ มาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรไม่ได้

### 2.1.15 ผลเสียหายและผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ

ห้ามไม่ให้ นำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลเสียหายที่ได้รับชดใช้จากการประกันภัยหรือสัญญา ค้ำประกันใด ๆ มาหักเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ ส่วนผลขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ยกมาได้ ไม่เกิน 5 ปี นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลได้

### 2.1.16 ค่าใช้จ่ายซึ่งไม่ใช่ค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

ตามปกติค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้ ค่าใช้จ่ายที่จ่ายหรือจะต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ของ กิจการ ค่าใช้จ่ายใดที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับกิจการจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรไม่ได้ เช่น ค่าปรับทางอาญา หรือค่าใช้จ่ายส่วนตัว ค่าใช้จ่ายเช่นนี้ถือไม่ได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายใดจะเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการต้องขึ้นอยู่กับความจำเป็นและ สมควร ประกอบกับหลักฐาน ข้อเท็จจริงและพฤติกรรม ตลอดจนสภาพของกิจการแต่ละกรณีไป

### 2.1.17 ค่าซื้อสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อหรือขายสินทรัพย์ใน ส่วนที่ เกินปกติ

เป็นการป้องกันไม่ให้มีการจ่ายเงินค่าซื้อสินทรัพย์ และหรือมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อ หรือขายสินทรัพย์ในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

สินทรัพย์ หมายความว่า สินทรัพย์ทุกชนิดรวมทั้งสินค้าด้วย ในกรณีกิจการซื้อสินค้า ในราคาสูงเกินปกติ จะเป็นผลให้กิจการมีต้นทุนสูงและกำไรน้อยลง การที่จะเรียกว่ามีการจ่ายเกิน ปกติโดยไม่มีเหตุที่สมควรหรือไม่ ขึ้นอยู่กับหลักฐานและข้อเท็จจริงแต่ละเรื่องแต่ละรายการ หาก การดำเนินการนั้นเป็นไปตามปกติของการดำเนินการของกิจการ โดยสุจริตเปิดเผย และโดยอิสระ อย่างแท้จริง ถือได้ว่ามีเหตุที่สมควร เมื่อมีเหตุที่สมควรก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้

### 2.1.18 ค่าของสินทรัพย์นอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง

กิจการจะตีราคาสินทรัพย์ลดลง โดยที่ยังไม่มีการขายสินทรัพย์จริง ๆ นั้น รายการผล ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ลดลงเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง และเป็นการตีราคาโดย

กิจการเพียงฝ่ายเดียว ซึ่งราคาสินทรัพย์นั้นอาจจะยังไม่ได้ลดลงจริงเท่ากับเป็นการนำเอามูลค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาตกลงมาถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้ง ๆ ที่ยังไม่เกิดขึ้น จึงต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร

### 2.1.19 ค่าใช้จ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

กิจการมีค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ แล้วจะนำค่าใช้จ่ายนั้นมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรไม่ได้ กิจการจึงมีหน้าที่ในการพิสูจน์ค่าใช้จ่ายนั้น ค่าใช้จ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ เช่น ค่าซื้อสินค้า ค่าซื้อสินทรัพย์

### 2.1.20 ค่าใช้จ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไร

ห้ามไม่ให้นำค่าใช้จ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร ทั้งนี้เนื่องจากภาษีเงินได้ของกิจการมีหลักการจัดเก็บภาษีจากกำไร

## 2.2 ค่าใช้จ่ายที่หักได้ 1.5 เท่าและ 2 เท่าของค่าใช้จ่าย

ปกติค่าใช้จ่ายที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เท่าจำนวนที่จ่ายจริง แต่สำหรับค่าใช้จ่ายบางประเภทที่รัฐต้องการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการพัฒนา ก็จะกำหนดสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรให้หักจ่ายได้เพิ่มขึ้นเป็น 1.5 เท่า หรือ 2 เท่า ของค่าใช้จ่ายปกติ ปัจจุบันค่าใช้จ่ายประเภทที่ได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาล มีดังนี้

### 2.2.1 ค่าใช้จ่ายที่หักได้ 2 เท่าของค่าใช้จ่ายจริง มี ดังนี้

- (1) ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการอำนวยความสะดวกและการทำงานของคนพิการ
- (2) ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา
- (3) ค่าใช้จ่ายเพื่อการฝึกอบรม เพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน
- (4) ค่าใช้จ่ายเพื่อการฝึกอาชีพของผู้ดำเนินการฝึกตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมพัฒนาฝีมือแรงงาน
- (5) ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา
- (6) ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการจัดสร้างและบำรุงรักษาสนามเด็กเล่น สวนสาธารณะ หรือสนามกีฬา

### 2.2.2 ค่าใช้จ่ายที่หักได้ 1.5 เท่าของค่าใช้จ่ายจริง (เงินค่าครองชีพพิเศษ)

กฎหมาย กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงิน ได้มีติบคคลขงกขการ เป็นจำนวนร้อยละ 50 ของ ค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายเป็นเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษ ให้แก่ลูกจ้างของกิจการเฉพาะเงินเพิ่มค่าครองชีพ พิเศษ ดังนี้

(1) จำนวนไม่เกินเดือนละ 1,000 บาท ในกรณีที่ลูกจ้าง ได้รับเงินเดือนตั้งแต่ 7,000 บาท แต่ไม่เกิน 10,000 บาท เมื่อรวมเงินเดือนและเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษแล้วต้องไม่เกินเดือนละ 10,000 บาท

(2) จำนวนเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษที่ได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างซึ่งได้รับเงินเดือนไม่เกิน 7,000 บาท และเมื่อรวมเงินเดือนและเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษแล้วต้องไม่เกินเดือนละ 7,000 บาท

เงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษดังกล่าวต้องเป็นเงินที่กิจการจ่ายให้แก่ลูกจ้างของตน ติดต่อกันทุกเดือนนอกเหนือจากเงินเดือนก่อนเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2548 ทั้งนี้ ในเดือนที่มีการ จ่ายเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษให้แก่ลูกจ้างเงินเดือนของลูกจ้างต้อง ไม่ต่ำกว่าเงินเดือนในเดือน กรกฎาคม พ.ศ. 2548 หรือเงินเดือนเดือนแรกที่เข้าทำงานในกรณีที่ลูกจ้างนั้นเข้าทำงานในหรือ ภายหลังเดือนสิงหาคม พ.ศ.2548 แล้วแต่กรณี

## บทที่ 4

### สินค้าคงเหลือและการตีราคาสินค้าคงเหลือ

#### 1. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือทางบัญชี

##### สินค้าคงเหลือ

สินค้า คือสิ่งที่ก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการ โดยวิธีการซื้อสินค้าให้มีต้นทุนต่ำกว่าราคาที่ขายได้ เพื่อให้ได้กำไร ซึ่งเกิดจากราคาขายสินค้าหักด้วยต้นทุนสินค้าที่ขายซึ่งจะต้องให้เพียงพอหรือสูงกว่าค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารของกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ ได้ให้ความหมายของ สินค้าคงเหลือไว้ว่า หมายถึงสินทรัพย์ซึ่ง

1. มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ หรือ
2. อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ
3. มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือให้บริการ

จากความหมายข้างต้นแสดงให้เห็นว่าสินค้าคงเหลือ ไม่ได้หมายความเฉพาะสินค้าสำเร็จรูป แต่จะหมายความรวมถึงวัตถุดิบและงานระหว่างทำและยังรวมถึงสินค้าที่อยู่ในสถานประกอบการและไม่อยู่ในสถานประกอบการด้วย แต่ในที่นี้จะทำการศึกษาเฉพาะธุรกิจพาณิชย์กรรมเท่านั้นซึ่งไม่รวมถึงกิจการ การผลิตฉะนั้น สินค้าคงเหลือ ในที่นี้จะหมายถึงเฉพาะสินค้าสำเร็จรูปเท่านั้น และสินค้าคงเหลือยังหมายความรวมถึง สินค้าระหว่างทาง คือสินค้าที่เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการแต่กิจการยังไม่ได้รับหรืออยู่ระหว่างการขนส่งสินค้า และสินค้าฝากขาย ซึ่งเป็นสินค้าที่กิจการฝากผู้รับฝากขายให้ขายสินค้าให้ เมื่อผู้รับฝากขายขายสินค้าได้ก็จะได้รับผลตอบแทน และผู้ฝากขายจะรับสินค้าคืนหากขายสินค้าไม่หมด ซึ่งกรรมสิทธิ์ในสินค้าฝากขายจะเป็นของผู้ฝากขาย

การตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า สินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์ ที่ไม่ควรแสดงราคาตามบัญชีไว้สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับ ทั้งนี้เพื่อสะท้อนภาพที่แท้จริงของรายการสินค้าคงเหลือ ในงบการเงิน สินค้าคงเหลือจึงต้องแสดงมูลค่าตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

ต้นทุนสินค้าคงเหลือ จะประกอบด้วย ต้นทุนในการจัดซื้อทั้งหมด และค่าใช้จ่ายอย่างอื่น ที่เกิดขึ้นในกระบวนการจัดซื้อ เพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพพร้อมขาย เช่น ค่าขนส่ง ค่าภาษีศุลกากร เป็นต้น

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ คือ ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจ หักด้วย ค่าใช้จ่ายอื่น ที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ เช่น ค่านายหน้าในการขาย เป็นต้น

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือ อาจลดราคาต่ำกว่าราคาทุนของสินค้า เนื่องจากความเสียหาย ความล้าสมัย หรือสินค้าชำรุด หากราคาทุนของสินค้าคงเหลือสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ ในทางบัญชีกิจการสามารถบันทึกมูลค่าสินค้าที่ลดลงได้ ดังนี้

เดบิต ขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือลดลง XXX

เครดิต ค่าเผื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ XXX

จากการบันทึกรายการทางบัญชี จะเห็นได้ว่า ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงเป็นบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ส่วนค่าเผื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือเป็นบัญชีปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบดุล

ตัวอย่าง การตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่าสำหรับกิจการประเภทพาณิชย์กรรม

บริษัท อนุรักษ์การค้า จำกัด เป็นบริษัทขายเสื้อผ้าสำหรับผู้ชาย ซึ่งจะรับซื้อสินค้าจากโรงงานผู้ผลิตมาเพื่อขายส่งให้กับลูกค้าในต่างจังหวัด โดยรับเสื้อผ้ามาแล้วจะนำมาปักป้ายครายี่ห้อของบริษัท เพื่อส่งสินค้าไปขายปลีกให้กับลูกค้าอีกต่อหนึ่ง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25XX ตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าได้ดังนี้

ขนาด	สินค้า คงเหลือ	ราคาต่อ หน่วย	ราคาทุน	ราคาขาย	ค่าปีก ตราขายหือ	มูลค่าสุทธิที่ จะได้รับ	ราคาทุน หรือมูลค่า สุทธิที่จะ ได้รับ แล้วแต่ ราคาใดจะ ต่ำกว่า
S	200	250	50,000	290	35	(290-35) *200=50,000	50,000
M	300	250	75,000	300	50	(300-50) *300=75,000	75,000
L	150	250	37,500	320	60	(320-60) *150=39,000	37,500
X	100	250	25,000	350	70	(350-70) *100=28,000	25,000
XL	100	250	25,000	350	70	(350-70) *100=28,000	25,000

การตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับรวมทั้งที่ต่ำกว่าจะมีค่าเพื่อการลดมูลค่าของ  
สินค้าเท่ากับ ยอดรวมราคาทุน = 212,500 ลบ ยอดรวมมูลค่าสุทธิที่จะได้ = 220,000 = 7,500 บาท ซึ่งจะ  
บันทึกบัญชี ได้ดังนี้

**เดบิต** ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือลดลง      7,500.00 บาท

**เครดิต** ค่าเพื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ      7,500.00 บาท

ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจะแสดงเป็นรายการค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบ  
กำไรขาดทุน เพราะผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงดังกล่าวเกิดขึ้นจากการตัดสินใจและการ  
บริหารสินค้าคงเหลือที่ไม่มีประสิทธิภาพของผู้บริหาร

## 2. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือทางภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้สำหรับกิจการผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล นั้นได้กำหนดให้มีการตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า “ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า และให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป ยกเว้นจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

สรุปได้ว่ากฎหมายภาษีอากรได้กำหนดให้มีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยจะต้องคำนวณราคาทุนแล้วนำไปเปรียบเทียบกับราคาตลาดราคาใดต่ำกว่าให้ใช้ราคานั้นเป็นสินค้าคงเหลือ

### ตัวอย่างการตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า

กิจการมีสินค้า 5 ประเภท มีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า

สินค้า	ราคาทุน	ราคาตลาด	ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า
A	600	650	600
B	400	430	400
C	300	280	280
D	250	300	250
E	200	180	180
รวม	1,750	1,840	1,710

จากตัวอย่างการตีราคาสินค้าด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า จะเห็นได้ว่ามีสินค้า 5 ประเภท สามารถเปรียบเทียบราคาทุนหรือราคาตลาดได้ 2 วิธีดังนี้

1. เปรียบเทียบระหว่างราคาทุนกับราคาตลาดของสินค้าแต่ละรายการหรือแต่ละประเภท จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าราคาทุนหรือราคาตลาดของสินค้า A เท่ากับ 600 บาท สินค้า B เท่ากับ 400 บาท ผลรวมของทุกประเภทสินค้าคือ 1,710 บาท ดังนั้น สรุปได้ว่ากิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากราคาสินค้าลดลงกว่าราคาทุนเท่ากับ 40 บาท



3. เปรียบเทียบระหว่างราคาทุนกับราคาตลาดของสินค้าด้วยยอดรวมจากตัวอย่างจะเห็นว่ากิจการได้รวมราคาสินค้าตามราคาทุนของสินค้าทั้ง 5 ประเภทเท่ากับ 1,750 บาท แต่ผลรวมของราคาตลาดของสินค้าทั้ง 5 ประเภทเท่ากับ 1,840 บาท ดังนั้น กรณีนี้จึงเป็นกรณีที่ราคาสินค้าตามราคาทุนนั้นต่ำกว่าราคาตลาดอยู่แล้ว ดังนั้นกิจการจึงไม่ต้องรับรู้ผลขาดทุนจากราคาสินค้าที่ลดลงในบัญชี

นอกจากสินค้าคงเหลือแล้ว ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร สินค้าคงเหลือยังหมายความรวมถึง หลักทรัพย์เพื่อค้าด้วย

#### หลักทรัพย์ที่ซื้อเพื่อค้า

ในทางภาษีอากรถือเป็นสินค้า นิติบุคคลต้องคำนวณสินค้าคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ถ้าราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน มีผลทำให้นิติบุคคลขาดทุนอันเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร จะนำมาถือเป็นรายจ่ายซ้ำอีกไม่ได้ เพราะการตีราคาตามราคาตลาด ซึ่งต่ำกว่าทุนนั้นเท่ากับเป็นการหักค่าใช้จ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว อย่างไรก็ตาม กรณีหลักทรัพย์นั้นมีไว้เพื่อการลงทุน ถือเป็นสินทรัพย์ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจึงไม่ต้องคำนวณราคาตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนี้จึงไม่มีผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคาตลาดที่ต่ำกว่า หากนิติบุคคลจะตีราคาสินทรัพย์ให้ต่ำลง ผลต่างดังกล่าวนั้นห้ามไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรตาม มาตรา 65 ตี (17) แห่งประมวลรัษฎากร

## บทที่ 5

### การปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากร

การปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากร นั้น กิจการที่จดทะเบียนเป็น ผู้ประกอบการนิติบุคคลไม่จำเป็นต้องทำการปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงรายการต่าง ๆ ที่ได้บันทึก รายการบัญชีไว้แล้วอย่างถูกต้องและครบถ้วนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือตามมาตรฐาน การบัญชี เพียงแต่นำกำไรหรือขาดทุนทางบัญชีมาปรับปรุงด้วยเงื่อนไขทางภาษีอากรที่ละรายการ โดยการทำการกระดาษทำการ (Working Paper) สำหรับรายการที่ทำให้กำไรทางบัญชีเพิ่มขึ้นให้นำไป บวกเพิ่ม และสำหรับรายการที่ทำให้กำไรทางบัญชีลดลงให้นำไปหักออก ในทางตรงกันข้ามหาก ผลการดำเนินงานปรากฏเป็นผลขาดทุนให้นำรายการที่มีผลทำให้กำไรเพิ่มขึ้นมาหักออก แต่ถ้า รายการใดที่มีผลทำให้กำไรทางบัญชีลดลงให้นำรายการนั้นมาบวกเพิ่ม ซึ่งจะได้ยกตัวอย่าง กระดาษทำการวิธีการปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากร ให้ทราบต่อไป

#### กระดาษทำการการปรับปรุงกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษีอากร

กำไรทางบัญชี

XXXX

**บวก** รายการที่ทำให้กำไรทางบัญชีเพิ่มขึ้น

- รายได้จากการโอนสินทรัพย์หรือขายสินค้า  
ให้กู้ยืมเงินโดยไม่เป็นไปตามราคาตลาด  
โดยไม่มีเหตุที่สมควรตาม มาตรา 65 ทวิ (4) XXX  
**หัก** ต้นทุนของสินค้าที่ถือว่าขาย **XXX** **XXX**
- ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในส่วนที่เกิน  
กว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนด  
- มูลค่าต้นทุนสินทรัพย์สูงเกินไป XXX  
- อัตราค่าเสื่อมราคาสูงเกินไป XXX  
- ใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธี  
Double Declining Balance Method XXX

- เปลี่ยนวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์  
โดยไม่ได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากร XXX
- 3. หนี้สูญที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย ตาม ม.65ทวิ
- (9) กฎกระทรวง ฉบับที่ 186
- นำหนี้ที่ขาดอายุความมาถือเป็นค่าใช้จ่าย XXX
- นำหนี้สินที่ไม่มีหลักฐาน โดยชัดเจนที่จะฟ้องลูกหนี้มาถือเป็นค่าใช้จ่าย XXX
- ไม่มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี XXX
- ไม่ปฏิบัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญที่กฎหมายกำหนด XXX
- 4. ค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ครี
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 183 XXX
- ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว ให้โดยเสน่หาค่าการกุศลที่ไม่ใช่การกุศลสาธารณะ XXX
- ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์และค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการศึกษาในส่วนที่เกินกว่าร้อยละ 2 ของกำไร XXX
- ค่ารับรองหรือค่าบริการที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด กฎกระทรวงฉบับที่ 143 (พ.ศ.2522) XXX
- นำค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ค่อยเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม XXX
- เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญา และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากฐานกำไร ตามประมวลรัษฎากร XXX
- ภาษีขายที่ไม่ได้เรียกเก็บหรือออกให้บุคคลอื่น XXX
- ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือต้องชำระกรณียกภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ XXX

- ภาษีซื้อที่มีสิทธิเครดิตในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อที่ต้องห้าม	XXX
- ค่าใช้จ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น โดยชัดเจน	XXX
- ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกัน	XXX
- มูลค่าของสินทรัพย์ทั่วไปที่ตีราคาต่ำลง	XXX
- ค่าใช้จ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ	XXX
- ค่าใช้จ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี	XXX
- ค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายเพื่อการหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ	XXX
6. มูลค่าสินทรัพย์ ณ วันเลิกกิจการ ควบกิจการหรือ โอนกิจการ ในกรณีราคาตลาดมีมูลค่าสูงกว่าราคาทางบัญชี	XXX
<b>รวมเป็น</b>	<b>XXX</b>

#### **หัก** รายการที่มีผลทำให้กำไรทางบัญชีลดลง

1. รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่	
- หนี้สูญที่ได้รับกลับคืน ตามมาตรา 65 ทวิ (9)	XXX
- กรณีที่บริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีรายได้เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 65 ทวิ (10)	XXX
- รายได้จากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นตาม มาตรา 65 ทวิ (3)	XXX
- รายได้จากการตีราคาสินทรัพย์ตามราคาตลาดในวันที่ ควบกิจการ หรือ โอนกิจการตามมาตรา 74 (1)	XXX
- เงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (กองทุนปิด) ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 263) พ.ศ. 2536	XXX
- รายได้จำนวนร้อยละ 50 ของค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อ เพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 297)	XXX
- เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จาก บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการ โรงเรียนเอกชนหรือกิจการ	

สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามพระราชกฤษฎีกา(ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538		XXX	
- เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จาก บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการสถาบันฝึกอบรมเพื่อพัฒนา ฝีมือแรงงานของลูกจ้างของตนเอง หรือของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลในเครือเดียวกันตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284)		XXX	
- รายได้จำนวนร้อยละ 50 ของค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่าย ในการส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษารหรือฝึกอบรมในสถานศึกษา หรือสถาบันฝึกอบรมวิชาชีพกฎหมายกำหนดตามพระราช กฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284)		XXX	
2. ค่าใช้จ่ายที่กฎหมายยอมให้หักเพิ่มขึ้น ได้แก่			
- ผลขาดทุนทางภาษีอากรยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนปีปัจจุบัน		XXX	
- ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเครื่องมือและอุปกรณ์ในการวิจัย และพัฒนา ที่กำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาอัตราเร่ง	XXX		
3. ค่าใช้จ่ายตามพระราชบัญญัติการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ พ.ศ. 2534		XXX	XXXX
<b>กำไรก่อนหักค่าการกุศลสาธารณะและค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษาหรือ ค่าใช้จ่ายเพื่อการกีฬา</b>			XXXX
<b>หัก</b> ค่าใช้จ่ายค่าการกุศลสาธารณะหรือค่าใช้จ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ ค่าใช้จ่ายเพิ่มการศึกษาหรือค่าใช้จ่ายเพื่อการกีฬา		XXX	XXXX
<b>กำไรทางภาษีอากร</b>			XXXX

**ตัวอย่าง การปรับปรุงกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษีอากร**

บริษัท พันทางพาณิชย์ จำกัด จดทะเบียนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในประเทศไทย ประกอบกิจการจำหน่ายสินค้าทั้งปลีกและส่งให้กับลูกค้าทั่วไป โดยมีทุนจดทะเบียน เป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท บริษัทฯ มีสินทรัพย์ในการประกอบกิจการ ตามรายการดังต่อไปนี้

1. อาคารสำนักงาน 1 หลังราคา 5,000,000 บาท
2. อุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน 2,500,000 บาท
3. เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25XX ได้ซื้อรถเก๋งประจำตำแหน่งให้กรรมการผู้จัดการ 1 คัน ราคา 1,500,000 บาท
4. บริษัทฯ ได้รับเงินปันผลจากการลงทุนในบริษัทอื่น ซึ่งเข้าเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร จำนวน 1,000,000 บาท
5. บริษัทฯ มีเงินให้กรรมการกู้ยืม จำนวน 2,000,000 บาท โดยไม่มีการคิดค่าตอบแทนระหว่างกัน

และในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 25XX ปรากฏมีรายการตามงบกำไรขาดทุน ดังต่อไปนี้

บริษัท พันทางพาณิชย์ จำกัด  
งบกำไรขาดทุน  
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25XX

รายได้จากการดำเนินงาน :

รายได้จากการขายสินค้า	20,000,000.00 บาท
รายได้อื่น	<u>1,500,000.00</u>
รวมรายได้	<u>21,500,000.00</u>

ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน :

ต้นทุนขาย	10,000,000.00
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>6,000,000.00</u>
รวมค่าใช้จ่าย	<u>16,000,000.00</u>
กำไรก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้	5,500,000.00
หัก ดอกเบี้ยจ่าย	
ภาษีเงินได้เงินได้นิติบุคคล	<u>1,650,000.00</u>
<b>กำไรสุทธิ</b>	<b><u>3,850,000.00</u></b>

## รายละเอียดประกอบงบกำไรขาดทุน

## รายได้อื่นประกอบด้วย

รายได้จากเงินปันผล	1,000,000.00 บาท
รายได้จากการขายวัสดุเหลือใช้	<u>500,000.00 บาท</u>
รวม	<u>1,500,000.00 บาท</u>

## ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารประกอบด้วย

เงินเดือนและค่าจ้าง	3,050,000.00
ค่าเดินทางและยานพาหนะ	830,000.00
ค่าไฟฟ้า	250,000.00
ค่าโทรศัพท์	95,000.00
ค่าทำบัญชี	20,000.00
ค่าสอบบัญชี	50,000.00
ค่าเสื่อมราคาอาคารสำนักงาน	250,000.00
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน	125,000.00
ค่าเสื่อมราคายานพาหนะ (รถเก๋ง)	75,000.00
ค่าต่อเติมอาคารที่จอดรถ	200,000.00
ค่ารับรองลูกค้า	520,000.00
ค่าการกุศลสาธารณะ	500,000.00
ค่าทำบุญงานศพญาติพนักงาน	10,000.00
ค่ากระเช้าของขวัญให้ลูกค้า	20,000.00
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	<u>5,000.00</u>
รวม	<u>6,000,000.00</u>



กระดาษทำการการปรับปรุงกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษีอากร

<b>กำไรสุทธิทางบัญชี</b>		<b>3,850,000.00</b>
<b>บวก</b>	รายได้จากดอกเบี้ยรับ (2,000,000 x 2.61%)	52,200.00
	ค่าเสื่อมราคายานพาหนะ(1,000,000x5% - 75,000)	25,000.00
	ค่าต่อเติมอาคารที่จอดรถ	200,000.00
	ค่ารับรองลูกค้า (21,500,000+52,200x0.3% - 520,000)	455,343.40
	ค่าทำบุญงานศพญาติพนักงาน	10,000.00
	ค่ากระเช้าของขวัญให้ลูกค้า	20,000.00
	ค่าการกุศล	500,000.00
	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	<u>1,650,000.00</u>
		<u>2,912,543.40</u>
<b>รวม</b>		<b>6,762,543.40</b>
<b>หัก</b>	เงินปันผลจากการลงทุนในบริษัทอื่น(1,000,000/2)	500,000.00
	ค่าเสื่อมราคาอาคารที่ต่อเติม (200,000 x 5%)	10,000.00
	ค่าการกุศลสาธารณะ (6,762,543.40 x 2/102)	<u>132,598.89</u>
		<u>642,598.89</u>
<b>กำไรก่อนหักภาษี</b>		<b>6,119,944.51</b>
	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	<u>1,835,983.35</u>
<b>กำไรสุทธิทางภาษีอากร</b>		<b><u>4,283,961.15</u></b>

ในปี 2549 อัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำโดยเฉลี่ยของธนาคารพาณิชย์ เท่ากับร้อยละ 2.61

## บทที่ 6

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### ตารางที่ 6.1 การเปรียบเทียบการรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายทางบัญชีและภาษีอากร

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า(ทางบัญชี)	การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า(ทางภาษีอากร)
<p data-bbox="272 864 775 1081"><b>- เกณฑ์คงค้าง</b> รายได้จากการขายสินค้าใช้หลักเกณฑ์คงค้างเพื่อคำนวณกำไรในงบกำไรขาดทุน(ตามแม่บทการบัญชี)</p> <p data-bbox="272 1155 796 1435">เกณฑ์คงค้าง หมายถึง เมื่อกิจการมีรายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้ถือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีการรับหรือจ่ายเงินสดกันแล้วหรือไม่</p>	<p data-bbox="874 864 1305 1032"><b>- เกณฑ์สิทธิ</b> รายได้ตามเกณฑ์ภาษีใช้เกณฑ์สิทธิเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนทางภาษีอากร</p> <p data-bbox="874 1155 1382 1626">เกณฑ์สิทธิ หมายถึง รายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย</p>

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า(ทางบัญชี)	การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า(ทางภาษีอากร)
<p>- เกณฑ์การวัดรายได้จากการขาย</p> <p>การวัดรายได้ตามเกณฑ์คงค้าง</p> <p>โดยถือว่ารับรู้รายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. เมื่อกิจการ โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของการเป็นเจ้าของ ไปยังผู้ซื้อ</li> <li>2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม</li> <li>3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่น่าเชื่อถือ</li> <li>4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการบัญชีนั้น</li> <li>5. กิจการสามารถวัดต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องจากรายการบัญชีนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งเป็นหลักการ การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย</li> </ol>	<p>- เกณฑ์การวัดรายได้จากการขาย</p> <p>การวัดรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ</p> <p>โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระ</p> <p>ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้จะยังไม่ได้จ่าย</p> <p>ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น วันรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อบริษัทฯ ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าแล้ว</p>

ตารางที่ 6.2 สรุปความแตกต่างของหลักเกณฑ์ทางบัญชีและทางภาษีอากร

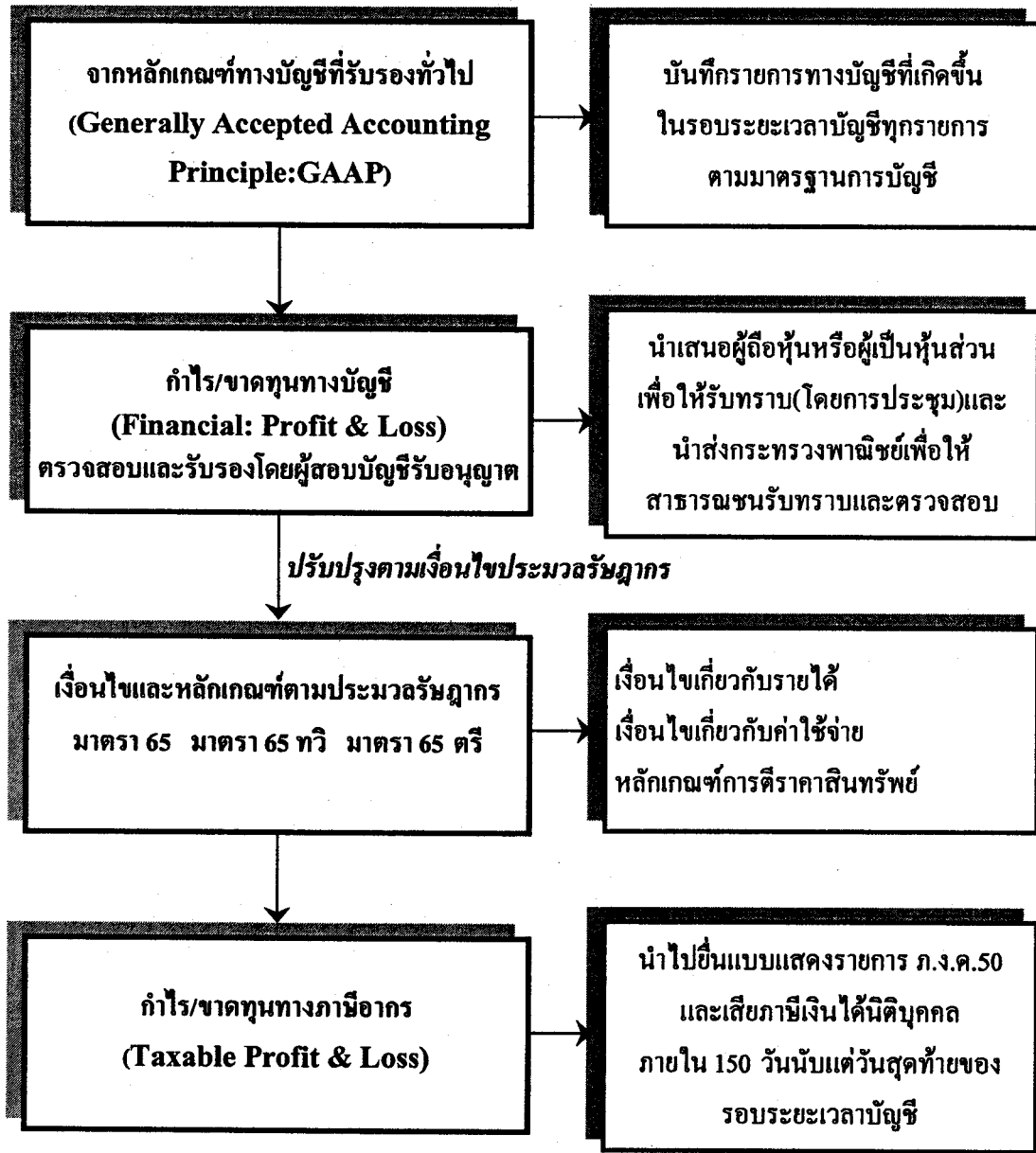
รายการ	ทางบัญชี	ทางภาษีอากร
1. เกณฑ์การรับรู้รายได้	เกณฑ์คงค้าง เมื่อกิจการมีรายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้ถือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการรับหรือจ่ายเงินสดกันแล้วหรือไม่	เกณฑ์สิทธิ เมื่อรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย
2. เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้	เป็นไปตามวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์คงค้าง	เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร เช่น ผลตอบแทนต้องเป็นไปตามราคาตลาด ตัวอย่างเช่น - รายได้จากประกอบกิจการตามปกติจะต้องมีจำนวนสูงกว่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายของกิจการ หากมีรายการใดที่ต่ำกว่าราคาต้นทุนหรือราคาตลาด จะต้องมีเหตุผลและหลักฐานที่เชื่อถือได้ - กรณีการให้กู้ยืมเงินจะต้องมีค่าตอบแทนเป็นดอกเบี้ยตามราคาตลาด ณ วันที่ให้กู้ยืมหากนำเงินสดในมือ

		<p>ของกิจการออกให้กู้ยืมอัตราดอกเบี้ยจะเป็นไปตามอัตราดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ประจำ 1 ปี หากนำเงินที่กิจการกู้ยืมจากสถาบันการเงินหรือจากบุคคลอื่นออกให้กู้ยืม อัตราดอกเบี้ยจะเป็นไปตามอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ ณ วันที่ให้กู้ยืมนั้น</p> <p>- กรณีการจำหน่ายจ่ายโอนสินค้าโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันควร เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนนั้นได้ตาม มาตรา 65 ทวิ (4)</p> <p>- เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนทั้งจำนวนหรือกึ่งหนึ่งแล้วแต่กรณี เป็นต้น</p>
<p>3.เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย</p>	<p>เกณฑ์คงค้าง ตามหลักการจับคู่ของค่าใช้จ่ายกับรายได้</p>	<p>กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ถือเป็นปฏิบัติเช่นเดียวกับเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป</p>

<p>4.เงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย</p>	<p>ทางภาษีเงินอากรมี หลักเกณฑ์เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต้องห้ามซึ่งไม่สามารถที่จะนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนได้ เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เงินกองทุนต่าง ๆ ยกเว้นเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530</li> <li>- ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศล ยกเว้นค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดอนุมัติรัฐมนตรี หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไร</li> <li>- ค่ารับรองที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนได้ เท่ากับจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันจะต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนยอดขายก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่าแต่จะต้องไม่เกิน 10 ล้านบาท</li> </ul>
--------------------------------------	---

		<p>- สินทรัพย์ ประเภท รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนให้หักค่าเสื่อมราคาจาก มูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่ เกิน 1,000,000 บาท</p> <p>- ค่าใช้จ่ายที่หักได้ 1.5 เท่าและ 2 เท่าที่จ่ายจริง เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและ พัฒนา ค่าใช้จ่ายเพื่อการ ฝึกอบรมและพัฒนาฝีมือ แรงงาน ค่าใช้จ่ายเพื่อ สนับสนุนการศึกษา ค่าใช้จ่าย ที่ได้จ่ายเป็นเงินเพิ่มค่าครอง ชีพให้กับลูกจ้าง เป็นต้น</p>
<p>5. หลักเกณฑ์การตีราคาสินค้า คงเหลือ</p>	<p>สำหรับสินค้าคงเหลือ คำนวณ ตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่ จะได้รับแล้วแต่อย่างไรจะต่ำ กว่า</p>	<p>สินค้าคงเหลือ คำนวณตาม ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า</p>

แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร





## ข้อเสนอแนะ

จากประเด็นการศึกษาเปรียบเทียบกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีอากร ทำให้ทราบถึงความเหมือนและความแตกต่างกันของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ทางบัญชีและทางภาษีอากร ทั้งทางด้านหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และเงื่อนไขการรับรู้รายได้ หลักเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย และเงื่อนไขการรับรู้ค่าใช้จ่าย และ หลักเกณฑ์การตีราคาสินค้าคงเหลือ ตลอดจน การปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากร แล้วนั้น มีข้อเสนอแนะดังนี้

1. ในการดำเนินธุรกิจขายสินค้าของกิจการที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการนิติบุคคล ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีหรือในแต่ละปีจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการนำรายได้หักออกจากค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณหากำไรหรือขาดทุน ซึ่งรายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการที่นำมาคำนวณกำไรทางบัญชีจะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขในการคำนวณกำไรทางภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และสิ่งสำคัญที่กิจการควรจะต้องคำนึงถึง คือ การวางแผนภาษี เนื่องจากรายได้และค่าใช้จ่ายนั้นมีทั้งที่ต้องเสียภาษี ยกเว้นภาษีเงินได้ และสิทธิประโยชน์เพิ่มเติม ทั้งนี้ เพื่อความประหยัดหรือลดค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากการเสียภาษีอากร ไม่ถูกต้อง ได้แก่ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาต่างๆ เนื่องจากในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะนำมาถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีอากรไม่ได้ ทั้งนี้เพื่อสนองตอบวัตถุประสงค์ของการประกอบกิจการ คือ มุ่งแสวงหากำไรสูงสุด

2. เนื่องจากผู้ประกอบการส่วนใหญ่ไม่ค่อยให้ความสำคัญต่อภาษีอากรรวมไปถึงระบบบัญชี และมักจะเข้าใจผิดคิดว่าเรื่องบัญชีและภาษีอากรเป็นเรื่องของฝ่ายบัญชีที่จะต้องทำบัญชีให้ถูกต้องและชำระภาษีให้ครบถ้วน เมื่อเกิดปัญหาทางภาษีอากรก็มักจะให้ฝ่ายบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบและแก้ปัญหาเพียงฝ่ายเดียว ทั้งนี้เพื่อให้การจัดทำบัญชีและภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้องและสอดคล้องกัน ควรให้ฝ่ายบริหารและทุกฝ่ายของกิจการมองว่าฝ่ายบัญชีเป็นผู้นำเอกสารหลักฐานทางการค้าที่เกิดขึ้นแล้วจากฝ่ายต่าง ๆ มาบันทึกรายการทางบัญชีและเสียภาษีอากร ฉะนั้นหน้าที่ดังกล่าวจึงไม่ใช่หน้าที่ของฝ่ายบัญชีเพียงฝ่ายเดียว แต่เป็นความรับผิดชอบของทุกฝ่ายและทุกคนในกิจการที่จะร่วมกันบริหารงานและกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อเป็นการลดข้อผิดพลาดของงานทางด้านบัญชีและภาษีอากร

จากข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้น หากผู้ประกอบการได้ศึกษาปัญหาและกำหนดแนวทางแก้ไขให้เป็นรูปธรรม ก็จะสามารถพัฒนาระบบงานบัญชีให้มีความสอดคล้องกับระบบงานภาษีอากรให้มีกรอบและแนวทางปฏิบัติที่จะสามารถเอื้อประโยชน์ต่อกันได้อย่างเหมาะสมและจะทำให้ทุกฝ่ายมีการมุ่ง ไปสู่เป้าหมายเดียวกัน คือ ความมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลของระบบงานบัญชีของกิจการซึ่งเป็นภาคเอกชนและระบบงานภาษีอากรของภาครัฐให้สามารถดำเนินไปได้ด้วยกันอย่างสมเหตุสมผลต่อไป

## บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง. วิชาพื้นฐานทางการบัญชี. เอกสารประกอบการอบรมเพื่อการ  
ปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในทีมกำกับดูแล ระดับ 3- 7
- ธาริณี พงศ์สุพัฒน์. การบัญชีทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: คณะบริหารธุรกิจ  
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2549
- ธาริ หิรัญรัมย์และคณะ. การบัญชีการเงิน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: บริษัททุนพิบลิชซิ่ง จำกัด, 2547
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. การบัญชีเพื่อการจัดการและการวางแผนภาษีอากร. โรงพิมพ์  
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547
- ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ. ภาษีสรรพากรคำอธิบายประมวลรัษฎากร. บริษัทสามเจริญพาณิชย์  
(กรุงเทพฯ) จำกัด, 2549
- สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, 2550
- สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. เปลี่ยนงบการเงินมุมมองภาษีอากร. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, 2550
- สรรพากรสาส์น. สรุปหลักเกณฑ์ประเด็นสำคัญการปรับปรุงกำไรสุทธิ. กรุงเทพฯ: บริษัทชวน  
พิมพ์ 50 จำกัด, 2550

## ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อ	นางสาวสไบนาง มิตสุวรรณ
วัน เดือน ปี	02 ตุลาคม 2513
สถานที่เกิด	อำเภอเมือง จังหวัดพัทลุง
ประวัติการศึกษา	ปริญญาตรี บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ปีการศึกษา 2538 ปริญญาตรี รัฐประศาสนศาสตร์บัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ปีการศึกษา 2543
สถานที่ทำงาน	สำนักงานสรรพากรพื้นที่สงขลา 2 จังหวัดสงขลา 878 ถนนกาญจนวนนิช ตำบลหาดใหญ่ อำเภอหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา โทร.074-273833-4
ตำแหน่ง	เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 6 ว.