

การเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางภาษี และแนวปฏิบัติทางบัญชี
ตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 16, 17 และ 18

รัศมี ผาละนัค

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2562

**A Comparative Study Between Accounting Practices and
Tax practices**

Rassamee Phalanad

**A Thematic Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy Program
College of Innovative Business and Accountancy,
Dhurakij Pundit University**

2019



ใบรับรองสารนิพนธ์

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญา บัณฑิตมหาบัณฑิต

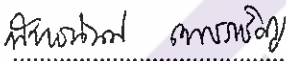
หัวข้อสารนิพนธ์ การเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางภาษีและแนวปฏิบัติทางบัญชี
ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16, 17 และ 18

เสนอโดย รัศมี ฝาละนัต

สาขาวิชา บัณฑิตมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม

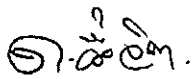
ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบสารนิพนธ์แล้ว

 ประธานกรรมการ

(ดร.พิชานันท์ เพชรเชิดชู)

 กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์

(ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

 กรรมการ

(ผศ.ดร.ดารณี เอื้อชนะจิต)

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชีรับรองแล้ว

 คณบดีวิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี

(ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

วันที่ 29 เดือน ก.ค. พ.ศ. 2562

หัวข้อสารนิพนธ์	การเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางภาษี และแนวปฏิบัติทางบัญชี ตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 16,17 และ 18
ชื่อผู้เขียน	รัศมี ผาละนัค
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.ศิริเดช คำสุพรหม
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2561

บทคัดย่อ

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแนวปฏิบัติตามหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 ปรับปรุง 2561 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ปรับปรุง 2561 เรื่อง สัญญาเช่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ปรับปรุง 2560 เรื่อง รายได้ กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ผู้วิจัยใช้สถิติเชิงพรรณนาในการอธิบายเกี่ยวกับความแตกต่างของแนวปฏิบัติของการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และปรับปรุงรายการตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาพบว่าความแตกต่างด้านค่าเสื่อมราคา ระหว่างวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 16 การคิดค่าเสื่อมตามวิธีการทางบัญชี และแนวปฏิบัติทางภาษีของรถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง ในทางบัญชีบันทึกราคาทุนเท่ากับต้นทุนที่ซื้อหรือได้มา แต่แนวปฏิบัติทางภาษีอากรให้คิดค่าเสื่อมราคาจากราคาทุนได้ไม่เกินหนึ่งล้านบาท ทำให้มีผลกระทบต่อรายจ่ายค่าเสื่อมราคาต่ำลงส่งผลให้กิจการมีกำไรสุทธิทางภาษีสูงขึ้น และความแตกต่างตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 17 การเช่าซื้อรถยนต์วิธีการทางบัญชี การบันทึกจะไม่รวมดอกเบี้ย ในแนวปฏิบัติทางภาษีจะให้รวมดอกเบี้ย มีผลกระทบต่อค่าเสื่อมราคา ถ้าคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินจากการเช่าซื้อแล้ว ให้รวมดอกเบี้ยเช่าซื้อและจะต้องไม่เกิน ค่างวดที่ชำระในงวดบัญชีนั้น ถ้าเกินให้บวก กลับทำให้มีผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายทำให้ค่าเสื่อมต่ำลงและทำให้มีผลต่อ กำไรสุทธิทางภาษี สูงขึ้น มาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 18 การบันทึกรายได้ตามวิธีการทางบัญชี จะทำให้ทราบถึงระยะเวลา บริการที่เกิดขึ้นจริงของรายได้ ในแนวปฏิบัติทางภาษีในทางปฏิบัติกิจการยังไม่ได้รับชำระค่าสินค้าหรือบริการ แต่จะต้องรับรู้รายได้จากการขายและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทำให้มีผลกระทบต่อรายได้ทางบัญชีที่สูงขึ้นและความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงิน ได้นิติบุคคลที่สูงขึ้นจากกำไรสุทธิทางภาษีที่สูงขึ้นด้วย

Thematic Paper Title A Comparative Study between Accounting Practices and Tax practices
Author Rassamee Phalanad
Thematic Paper Advisor Dr.Siridech kumsuprom
Department Accountancy
Academic Year 2018

ABSTRACT

The objective of this research is to study the problems of accounting preparation according to the accounting principles including Thai Financial Reporting Standards (TAS) No. 16 (Revised 2018) Plant, Property, and Equipment, Thai Financial Reporting Standards (TAS) No. 17 (Revised 2018) Leases, and Thai Financial Reporting Standards (TAS) No. 18 (Revised 2017) Revenue, and tax principle, specifically for small and medium size companies (SMEs). The methodology of this is research is to use descriptive statistic to describe the main difference between generally accepted accounting principal and the updated tax rules of the Revenue Code and describe how to make the adjustment from accounting principal base to tax base regarding to Revenue Code.

From the study, the researcher found that there are the differences in the recognition of depreciation and asset cost for vehicle with seats not more than 10 regarding to TAS 16 and Revenue Code. While account principal allows to capital all amount of vehicle purchase even it is over 1 million Baht, the Revenue Code does not allow to capitalize such amount. As a result, depreciation per tax base is lesser than per accounting base and taxable net income is over that of accounting base. For TAS 17, the accounting principal does not allow to recognize interest expenses as cost of capital of leasing asset whereas interest expense must be included as cost of assets and depreciated regarding to tax rules. However, the interest expenses shall exceed instalment in each period. The impact of this difference resulted to lower depreciation expenses and higher taxable net income. For TAS 18, the revenue recognition regarding to accounting standard is relevant to actual service provided period. However, in the tax practice in practice, the company must recognize revenue from sales and services eventhough they have not received the

payment. As a result, revenue recognition per accounting practice is higher, VAT liability is higher, and corporate income tax is also higher due to higher taxable net income.



กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้ด้วยความกรุณาจาก คณะกรรมการการสอบสารนิพนธ์ อาจารย์ ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู ประธานคณะกรรมการ อาจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม คณบดีวิทยาลัยบริหารธุรกิจวิศวกรรมและการบัญชีและกรรมการสอบงานสารนิพนธ์ อาจารย์ ผศ.ดร.ดารณี เอื้อชนะจิต กรรมการสอบงานสารนิพนธ์ ที่ได้กรุณาแนะนำแนวทางที่ถูกต้องในการแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ และขอขอบพระคุณความช่วยเหลือทั้งในด้านการให้คำปรึกษาจากอาจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม อาจารย์ที่ปรึกษางานสารนิพนธ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการแนะนำแนวทาง เพื่อแก้ไขปัญหา ข้อบกพร่องต่าง ๆ ด้วยความละเอียดถี่ถ้วน ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งเป็นอย่างยิ่ง จึงขอกราบขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอขอบคุณเพื่อน ๆ ร่วมรุ่นบัญชีมหาบัณฑิต รุ่นที่ 7 ที่ให้คำแนะนำและช่วยเหลือด้วยดีตลอดมา สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาขอขอบคุณสมาชิกในครอบครัวที่คอยให้กำลังใจตลอดมาจนทำให้การศึกษาครั้งนี้สมบูรณ์ทุกประการ

รัศมี ผละนัด



สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๙
สารบัญตาราง.....	๑๐
สารบัญภาพ.....	๑๑
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 นิยามศัพท์เฉพาะ.....	4
2. แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	6
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงิน.....	6
2.2 แนวความคิดของค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561).....	7
2.3 แนวคิดเกี่ยวกับสัญญาเช่า ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561).....	12
2.4 แนวคิดเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560).....	15
2.5 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร.....	19
2.6 แนวความคิดเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม.....	28
2.7 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	33
2.8 กรอบแนวคิดการวิจัย.....	35
3. ระเบียบวิธีการศึกษา.....	37
3.1 เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล.....	37
3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	37

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.3 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล.....	38
4. ผลการศึกษา.....	40
4.1 การวิเคราะห์ความแตกต่างหลักการทางบัญชีและหลักเกณฑ์ ทางภาษีอากรเกี่ยวกับรายจ่าย ค่าเสื่อมราคา ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ปรับปรุง พ.ศ. 2561.....	41
4.2 การวิเคราะห์ความแตกต่างหลักการทางบัญชีและหลักเกณฑ์ ทางภาษีอากรเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ปรับปรุง พ.ศ. 2561.....	50
4.3 การวิเคราะห์ความแตกต่างหลักการทางบัญชีและหลักเกณฑ์ ทางภาษีอากรเกี่ยวกับรายได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ปรับปรุง พ.ศ. 2560.....	54
5. สรุปผลการศึกษา.....	59
5.1 สรุปผลการศึกษา.....	59
5.2 อภิปรายผลการศึกษา.....	62
5.3 ข้อเสนอแนะ.....	62
บรรณานุกรม.....	64
ประวัติผู้เขียน.....	69

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 แสดงตัวอย่างการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรงหรือแบบคงที่ (Straight-line Method: SL).....	10
2.2 การกำหนดลักษณะธุรกิจ SMEs ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจ ขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543.....	30
2.3 ลักษณะ SMEs ที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมาย เพื่อสนับสนุนส่งเสริมให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	31
2.4 รูปแบบธุรกิจ SMEs ตามประมวลรัษฎากร.....	32
3.1 การเปรียบเทียบความแตกต่างของหลักการบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษี เกี่ยวกับรายได้.....	38
3.2 การเปรียบเทียบความแตกต่างของหลักการบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษี เกี่ยวกับสัญญาเช่า.....	39
3.3 การเปรียบเทียบความแตกต่างของหลักการบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษี การคำนวณค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินภายใต้สัญญาเช่า.....	39
4.1 ตารางแสดงความแตกต่างความแตกต่างหลักการทางบัญชีและหลักเกณฑ์ ทางภาษีอากรเกี่ยวกับรายจ่ายค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ปรับปรุง พ.ศ. 2561.....	41
4.2 ตารางแสดงความแตกต่างการคำนวณค่าเสื่อมตามหลักการบัญชีและ หลักเกณฑ์ทางภาษี.....	50
4.3 แสดงความแตกต่างของแนวปฏิบัติของสัญญาเช่าหลักการบัญชีกับ หลักการภาษีมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561).....	54
4.4 แสดงการเปรียบเทียบหลักการทางบัญชีและหลักการทางภาษีอากรสำหรับ รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18.....	57

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 ความหมายของรายได้.....	16



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ (Small and Medium Enterprises : SME) หรือรู้จักกันในนาม ธุรกิจ “เอสเอ็มอี” (SME) หรือเรียกว่า วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีจุดเริ่มต้นตั้งแต่ปี พ.ศ.2530 จนถึงปัจจุบัน ถือเป็นหน่วยธุรกิจที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย โดยทำให้เกิดการสร้างงานและการกระจายรายได้สู่ชุมชนในภูมิภาคต่าง ๆ ทั่วประเทศ ถือเป็นกำลังเสริมการกระจายความเจริญไปสู่ชุมชนต่าง ๆ และนำไปสู่เกิดการพัฒนาและขับเคลื่อนการหมุนเวียนทางเศรษฐกิจที่ดีที่สุด ยิ่งไปกว่านั้นยังเป็นหน่วยธุรกิจที่สร้างมูลค่าเพิ่มให้กับประเทศสูงที่สุดเมื่อเทียบอุตสาหกรรมการผลิตขนาดใหญ่ในประเทศไทย (สมาคมผู้ประกอบการธุรกิจผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม,2560)

แม้ว่าธุรกิจ SMEs จะมีบทบาทที่สำคัญต่อระบบเศรษฐกิจประเทศไทยมากเพียงใด แต่ข้อจำกัดและอุปสรรคในการดำเนินกิจการหลายด้านนั้น โดยเฉพาะปัญหาด้านเงินทุนนั้นถือเป็นอุปสรรคสำคัญก่อให้เกิดข้อจำกัดในลงทุนในเครื่องจักรและเทคโนโลยี จนไม่สามารถขยายกิจการให้เติบโตเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ได้ (นฤ ภาส, ชมพูนุท มนต์ชัยตระกูล, มานิตา รัตนตั้งธรรม, พรชนก บำรุงเรือน, และกฤษณ์เลิศ สัมพันธ์รักษ์, 2560) ในสภาวะเศรษฐกิจปัจจุบัน ธุรกิจ SMEs นั้นไม่ได้ต้องการการส่งเสริมเพียงการพัฒนาศักยภาพด้านการบริหารและพัฒนาสินค้าเท่านั้น อุปสรรคในด้านการระดมทุน หรือการจัดหาทุนเพื่อมาขยายธุรกิจ และเงินทุนหมุนเวียน ก็เป็นอีกหนึ่งปัจจัยที่ภาครัฐจะต้องเข้ามาให้ความช่วยเหลือ เป็นการสร้างโอกาส ส่งเสริมศักยภาพ และเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการระดมทุนที่หลากหลายให้ธุรกิจขนาดเล็กในประเทศไทย (ปฐมพร ทรงสุโรจน์, 2559) และการเตรียมความพร้อมด้านของระบบการบริหารจัดการด้านการเงินและบัญชี ก็มีความจำเป็นที่ต้องได้รับการพัฒนาศักยภาพเช่นเดียวกัน (ปรียะ เตชะมวลไวยวิทย์, 2558)

การสนับสนุนธุรกิจ SMEs ในต่างประเทศ เช่น ประเทศญี่ปุ่น นอกจากให้การสนับสนุนด้านเทคโนโลยี การให้คำปรึกษา เช่นเดียวกันประเทศไทย และยังให้ความสำคัญการสนับสนุนเกี่ยวกับการสนับสนุนด้านการเงิน คือ การสนับสนุนด้านภาษี, การสืบทอดกิจการ และการให้ความรู้ด้านบัญชีด้วย (สุชาติ อุดมโสภกิจ, 2557) หลายฝ่ายในประเทศไทยได้พยายามผลักดัน และสนับสนุนธุรกิจ SMEs เพื่อให้ประสบผลสำเร็จแต่สิ่งที่คุณประกอบการส่วนใหญ่

มองข้ามไป คือ การมีระบบข้อมูลทางบัญชีที่ถูกต้องและมีการควบคุมที่สำคัญ (ศิลาพร ศรีจันเพชร, 2559) ผู้ประกอบการ SMEs ในประเทศไทยนั้นมักขาดความรู้ในการบริหารงานอย่างมีระบบ โดยส่วนมากจะอาศัยประสบการณ์และคนในครอบครัวมาช่วยทำธุรกิจ และยังขาดการจัดระบบการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ทำให้บัญชีของกิจการนั้นไม่ถูกต้องเป็นผลให้ไม่ทราบแหล่งที่มาที่ไปของกระแสเงินที่หมุนเวียนในกิจการจนทำให้ข้อมูลทางการเงินไม่สะท้อนการดำเนินงานที่แท้จริง (อภิญา วิเศษสิงห์, 2556)

การจัดทำบัญชีนั้นเป็นเรื่องที่จะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักกฎหมาย แต่ผู้ประกอบการ SMEs บางรายอาจจะคิดไม่ถึงว่าการทำบัญชีนั้นมีประโยชน์และคุ้มค่าต่อองค์กรธุรกิจนั้น ๆ เองเท่านั้น แต่รวมไปถึงบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง และสถาบันการเงิน ซึ่งข้อมูลทางการเงินถือเป็นข้อมูลที่สำคัญที่สถาบันการเงินใช้ในการประกอบเพื่อพิจารณาฐานะทางการเงินของผู้ประกอบการว่าจะมีความสามารถในการชำระหนี้ได้หรือไม่ อีกทั้งการจัดทำบัญชีที่ถูกต้องสามารถสร้างภาพพจน์ที่ดีของกิจการนั้น ๆ อีกด้วย (Krungsri Guru, 2562) เนื่องจากข้อมูลทางบัญชียังเป็นสิ่งที่ไม่สามารถดำเนินการดำเนินงานของธุรกิจ สะท้อนสถานะทางการเงินและความเป็นไปของธุรกิจ จะช่วยให้ผู้ประกอบการเองในฐานะเจ้าของธุรกิจเข้าใจปัญหาของธุรกิจและสามารถใช้ข้อมูลเหล่านี้ไปเพื่อเป็นการวางแผนกลยุทธ์ วางนโยบาย และกำหนดทิศทางของการดำเนินงานของกิจการได้ (ปาริชาติ มณีมัย และคณะ, 2558)

ทั้งนี้กรมสรรพากร ได้ส่งเสริมให้ผู้ประกอบการจัดทำบัญชีชุดเดียวเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพข้อเท็จจริงของกิจการตามที่ควรจะเป็น เพื่อเป็นแนวปฏิบัติในจัดทำบัญชีที่ถูกต้องของผู้ประกอบการ และใช้ข้อมูลนั้นยื่นต่อกรมสรรพากรในการเสียภาษี และเพื่อเป็นการวางแผนกลยุทธ์ต่าง ๆ ด้านเศรษฐกิจของประเทศ (กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก, 2562) จัดทำบัญชีที่ถูกต้องนั้นเป็นประโยชน์ต่อ ธุรกิจ SMEs เพื่อช่วยสร้างความน่าเชื่อถือ และสะท้อนสถานะทางการเงินของธุรกิจอย่างแท้จริง เป็นการเพิ่มโอกาสในการเข้าถึงแหล่งเงินทุน ในการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน และสถาบันการเงินสามารถเห็นข้อมูลของธุรกิจที่ถูกต้องและเป็นจริงจากงบการเงินที่ธุรกิจใช้ยื่นกับกรมสรรพากร และใช้ข้อมูลดังกล่าวพิจารณาสินเชื่อที่เหมาะสมกับผู้ประกอบการด้วย (ธนาคารกสิกรไทย, 2559)

การจัดทำบัญชียังเป็นการบันทึกรายการเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย รวมถึงสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้น เพื่อแสดงผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชียุคหนึ่ง ๆ ในรูปแบบของงบการเงิน (Financial Statement) เพื่อนำเสนอข้อมูลทางการเงินในรูปแบบของ งบกำไรขาดทุน งบแสดงฐานะทางการเงิน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงของผู้ถือหุ้น โดยผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือผู้ประกอบการ จะต้องจัดทำบัญชียุคหนึ่งให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตาม

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 และตรงตามมาตรฐานการบัญชีด้วยความเป็นจริง ความถูกต้อง และคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร แต่การจัดทำงบการเงิน ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงอย่างเดียวยังไม่เพียงพอสำหรับผู้ประกอบการทั่วไป เนื่องจากผู้ประกอบการในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรสุทธิ จากการประกอบกิจการ โดยกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่มาจากการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

การบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และการบันทึกบัญชีตามหลักเกณฑ์ของภาษีอากรนั้นมีหลักเกณฑ์ และวิธีการบันทึกที่แตกต่างกันนี้เป็นสาเหตุทำให้เกิดความผิดพลาดในการจัดทำบัญชีหรือการปรับปรุงรายการเพื่อยื่นแบบแสดงต่อกรมสรรพากร ซึ่งข้อแตกต่างดังกล่าวนี้ มีหลายครั้งประเด็นที่นักบัญชีหรือผู้ประกอบการอาจหลงลืมมองความแตกต่างเหล่านี้ จนทำให้เกิดปัญหาการจัดทำบัญชีที่มีข้อผิดพลาด ดังนั้นผู้ประกอบการควรนำไปใช้ในการพิจารณา วางกระบวนการในการจัดทำบัญชีให้ถูกต้อง มีความสอดคล้องข้อกำหนดด้วย (ชนพล สุขมัน ธรรม, 2557) รวมทั้งการศึกษาความรู้ด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและการศึกษาสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐบาลที่ออกมาตรการมาเพื่อธุรกิจ SMEs นอกจากนี้จะทำให้ผู้ประกอบการทราบผลการดำเนินงาน หรือ ผลกำไรหรือที่แน่ชัด ของกิจการ แล้วยังสามารถวางแผนภาษีอากรได้อย่างเหมาะสมและเสียภาษีอย่างถูกต้องและครบถ้วนตามกฎหมาย (ธรรมนิติประโยชน์ของการทำบัญชีภาษี, 2560)

จากความสำคัญดังกล่าวผู้วิจัยสนใจในการศึกษาถึงปัญหาและความแตกต่างของการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และปรับปรุงรายการตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของประมวลรัษฎากร ที่ปรับปรุงใหม่อยู่เสมอ ๆ เพื่อให้ผู้ประกอบการได้ให้ทราบถึงข้อแตกต่างที่ชัดเจน และผู้ประกอบการสามารถนำเอาข้อแตกต่างดังกล่าวไปปรับใช้ในการจัดทำบัญชีภายในกิจการ ให้เป็นไปตามมาตรฐานที่ดีและข้อมูลที่แสดงบนงบการเงินที่มาจากการจัดทำบัญชีที่ถูกต้อง จะแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง เป็นประโยชน์ทั้งผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงิน

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาวิธีการทางบัญชี ตาม มาตรฐานรายงานทางการเงิน ของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายรายได้
2. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบ วิธีการทางบัญชี และแนวปฏิบัติทางภาษี
 - 2.1 ค่าเสื่อมราคา ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

- 2.2 ค่าเช่า ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า
 2.3 การรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีรูปแบบบริษัทตามมาตรฐานบัญชีและรูปแบบตามประมวลรัษฎากร
2. เพื่อให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมทราบความแตกต่างในการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานบัญชีและประมวลรัษฎากรและทราบรูปแบบ และหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปรับปรุงกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
3. เพื่อให้ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถนำข้อมูลไปปรับใช้ในการพัฒนาระบบการบัญชีภายในกิจการ เพื่อเป็นการพัฒนาระบบบัญชีได้อย่างถูกต้องต่อไป

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้มีจุดมุ่งหมาย ศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกับ หลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ และคิดค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 พ.ศ.2527 และ มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ ตามประมวลรัษฎากร ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม SMEs

1.5 นิยามศัพท์เฉพาะ

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises : SME) หมายถึง ธุรกิจที่มีทั้ง ส่วนราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ และองค์การ สามารถจัดแบ่งประเภทและจำกัดความหมายว่าเป็น กิจการที่ดำเนินงานเกี่ยวกับการผลิตหรือบริการ มีมูลค่าทรัพย์สินถาวรไม่เกิน สองร้อยล้านบาท มีการจ้างงานไม่เกิน สองร้อยคน กิจการค้าส่ง ที่มีทรัพย์สินถาวรไม่เกิน หนึ่งร้อยล้านบาท มีการจ้างงานไม่เกิน ห้าสิบคน กิจการค้าปลีก ที่มีมูลค่าทรัพย์สินถาวรไม่เกิน หกสิบล้านบาท มีการจ้างงานไม่เกิน สามสิบคน

ผู้ประกอบการ (Entrepreneur) หมายถึง เจ้าของกิจการ หรือผู้ที่คิดริเริ่มจัดตั้งธุรกิจขึ้นมาเป็นของตนเอง มีการวางแผนการดำเนินงานและดำเนินงานทุกด้านด้วยตนเอง โดยมองเห็น

โอกาสทางธุรกิจและยอมรับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา เพื่อหวังผลกำไรที่เกิดขึ้นจากผลการดำเนินงานของธุรกิจตนเอง

งบการเงิน (Financial Statement) หมายถึง รายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ไม่ว่าจะรายงาน โดยบุคคล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบประกอบ หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือคำอธิบายอื่นซึ่งระบุไว้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

รายได้ (Revenue) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี การเพิ่มของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน รวมถึงรายได้และรายการกำไรที่เป็นนิยามศัพท์ของรายได้ รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว หรือการได้มาของสินทรัพย์ การเพิ่มค่าของสินทรัพย์

ค่าใช้จ่าย (Expense) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี การลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน รวมถึงรายการขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามกิจกรรมดำเนินงานปกติของกิจการ รายการขาดทุนที่เป็นนิยามศัพท์ของค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากกิจกรรมดำเนินงานปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ และรวมถึงการขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ

สินทรัพย์ (Asset) หมายถึง ทรัพยากรที่มีอยู่ในความควบคุมของกิจการ ก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด แก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม เกิดประโยชน์ในการจัดหาทรัพยากรอื่น ทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการที่เพิ่มขึ้น

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้บริการของสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ ได้แก่ ที่ดิน อาคาร เครื่องใช้สำนักงาน รถยนต์ เครื่องจักร เป็นต้น เมื่อมีการใช้งานมีการเสื่อมสภาพและทรุดโทรมลง ดังนั้นกิจการจะต้องมีการบันทึกค่าเสื่อมราคาและถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ ยกเว้นที่ดิน เพราะที่ดินเป็นสินทรัพย์ที่ไม่สามารถประเมินค่าเสื่อมสภาพหรือทรุดโทรมได้อย่างชัดเจน และแนวโน้มที่ดินมักจะสูงขึ้น

หนี้สิน (Liabilities) หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ที่เกิดขึ้นในอดีตที่ต้องรับผิดชอบโดยมีข้อตกลงกันในการชำระส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรที่มีอยู่ในเชิงเศรษฐกิจในอนาคต

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การทำวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 กับแนวปฏิบัติทาง ภาษีอากร ของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และผู้วิจัยได้ทำการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และ ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

- 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงิน
- 2.2 แนวความคิดของค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561)
- 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับสัญญาเช่า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)
- 2.4 แนวคิดเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560)
- 2.5 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร
- 2.6 แนวความคิดของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
- 2.7 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
- 2.8 กรอบแนวคิดการวิจัย

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี (2558) ได้จัดทำกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน โดยมีผล บังคับใช้แทนแม่บทการบัญชี(ปรับปรุง 2552) ซึ่งเป็นไปตามหลักการภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับ การรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board (IASB)) โดยกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทาง การเงินจะกล่าวถึงแนวคิดหลักเกี่ยวกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน แต่ ไม่ถือเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เนื่องจากไม่ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการจัดทำงบการเงิน โดยเฉพาะ เนื่องจากการบัญชีนั้นมีพัฒนาการและ วิวัฒนาการตามการเปลี่ยนแปลงของสังคม ประเภทของรายการบัญชีใหม่ ๆ โดยพัฒนามาจากการ ทำธุรกิจรูปแบบใหม่ของผู้ประกอบการ ดังนั้นนักบัญชีจึงได้พัฒนา กฎและระเบียบวิธีปฏิบัติ สำหรับการบันทึกรายการบัญชีใหม่เหล่านั้น นิพันธ์์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2559) และแนวทางปฏิบัติทางบัญชีนั้นเรียกว่า หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted

Accounting Principle : GAAP) อันประกอบด้วย “ธรรมเนียมประเพณีนิยม (Convention) กฎข้อบังคับ (Rule) และวิธีปฏิบัติ (Procedure) ที่จำเป็นเพื่อกำหนดว่าสิ่งใดเป็นแนวปฏิบัติ (Practice) ทางการบัญชีที่ยอมรับและรับรองโดยทั่วไป” สภาวิชาชีพบัญชี (2558)

มาตรฐานการบัญชี (Accounting Standard) พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ให้ความหมายว่าเป็น “เป็นหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น” พงศ์พรต นัตราภรณ์, วชิระ บุญยเนตร, แพร่ กิระสุนทรพงษ์, และ ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา (2561) ได้กล่าวว่า ในอดีตจนถึงสิ้น พ.ศ.2553 ประเทศไทยมีการใช้มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยอ้างอิงมาจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่มีแนวคิดในการใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นหลักในการรายงานทางการเงิน จึงอาจกล่าวได้ว่าในปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทยในปัจจุบันเป็นแบบลูกผสมคือ เกิดจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา และมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยเอง ” (นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2559)

การจัดทำงบการเงินนั้นเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการบัญชีจึงจำเป็นต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานรายงานทางการเงิน ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้จำกัดความหมายของงบการเงิน ไว้ดังนี้ งบการเงิน เป็นรายงานผลการดำเนินงาน ฐานะทางการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน” งบการเงินที่สมบูรณ์จะประกอบด้วย งบแสดงฐานะทางการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของผู้ถือหุ้น และหมายเหตุประกอบงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560)

2.2 แนวความคิดของค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561)

แนวคิดเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา (Depreciation) เป็นแนวคิดที่สอดคล้องกับการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นการเปรียบเทียบต้นทุนของสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานหลายรอบระยะเวลาบัญชีกับรายได้ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์เหล่านั้นค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ตามความหมายของ Committee on Terminology, AICPA “Review and Resume”, Accounting Terminology Bulletin No. 1 (New York, 1953) p.25) อ้างใน นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2559, น.8-20) “เป็นวิธีการบัญชีในการกระจายต้นทุนหรือมูลค่าของสินทรัพย์ประเภททุนตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์อย่างมีระบบและสมเหตุสมผลและ American Accounting Association (AAA) ได้ให้คำนิยามของค่าเสื่อมราคาว่า เป็นการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับ ซึ่งเป็นการรักษาระดับทุน และราคาทุนปัจจุบันของบริการที่ได้รับ

และ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้ให้คำนิยามของค่าเสื่อมราคาว่าเป็น “การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น” และ “จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, น.5)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้กำหนดให้กิจการคิดค่าเสื่อมราคาและรับรู้รายการค่าเสื่อม ดังต่อไปนี้ 1) กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากจากกันเมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับ ต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น 2) กิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นกรณีที่ต้อง นำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น

จากความหมายของค่าเสื่อมราคาที่ถูกกล่าวไปแล้วข้างต้น นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2559, น.8-21) สรุปแนวความคิดเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาประกอบด้วยหลัก 2 ประการ คือ 1) การคิดค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่ลดลง และ 2) การปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ตามวิธีการวัดมูลค่า เพื่อการเปรียบเทียบกับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับ และ ค่าเสื่อมราคา (Depreciation Expense) เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากกระบวนการปันส่วนราคาทุนของราคาสินทรัพย์เป็นเป็นค่าใช้จ่ายอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น (พงศ์พรต นัตราภรณ์, วชิระ บุญเนตร, แพร กิระสุนทรพงษ์, และ ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2561, น.162)

วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาและปัจจัยที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณค่าเสื่อมราคา

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนด จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา ดังนี้ 1) กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ ประโยชน์ของสินทรัพย์และ 2) กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุด ทุกสิ้นรอบปี บัญชี และหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (Depreciation Method)

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนดว่า “วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ต้องสะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์และกิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชีและหากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจาก สินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป

อย่างมีนัยสำคัญ”วิธีการคิดค่าเสื่อมราคานั้นมีหลากหลายวิธี ได้แก่ 1. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรงหรือแบบคงที่ 2. วิธีอัตราลดลง 3. วิธีจำนวนหน่วยที่ผลิต 4. วิธีชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร เป็นต้น ซึ่งการเลือกใช้วิธีการใดนั้นขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของผู้บริหารหรือความเหมาะสมของสินทรัพย์ถาวรนั้น ๆ (พยอม สิงห์เสนห์, 2541) สามารถอธิบายรายละเอียดเพิ่มเติมในการคิดคำนวณค่าเสื่อมราคาได้ดังต่อไปนี้

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรงหรือแบบคงที่ (Straight-line Method :SL)

การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามวิธีนี้จะคิดค่าเสื่อมในอัตราเดียวกันทุกปี โดยมีแนวคิดที่สินทรัพย์จะเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลา และมีการเสื่อมสภาพด้วยอัตราคงที่ ที่จะมีจำนวนค่าเสื่อมราคาเท่ากันในทุก ๆ ปี การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ง่ายและสะดวกแต่ข้อเสียคือการคิดค่าเสื่อมวิธีนี้ไม่ได้แสดงให้เห็นประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์อย่างแท้จริงเพราะสินทรัพย์ไม่ได้มีการใช้งานอย่างมีประสิทธิภาพเท่ากันทุกปี (นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร, 2559, น.8-28) สามารถคำนวณได้จากสูตร

หรือ

$$\text{วิธีที่ 1 ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ}}{\text{อายุการใช้งาน}}$$

$$\text{วิธีที่ 2 ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = (\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}) \times \text{อัตราค่าเสื่อมราคา}$$

ปัจจัยที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้มี 3 ประเภทคือ 1) ราคาทุนของสินทรัพย์ ได้แก่ จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่ กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้ สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีที่เกี่ยวข้อง (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561) 2) ราคาซากเป็นราคาที่คาดว่าจะขายได้เมื่อสินทรัพย์นั้นหมดอายุการใช้งาน(พยอม สิงห์เสนห์, 2541) และ 3) อายุการใช้ประโยชน์กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือจำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่น ที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

ตารางที่ 2.1 แสดงตัวอย่างการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรงหรือแบบคงที่ (Straight-line Method: SL)

ปี	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าตามบัญชีสุทธิ
ต้นปีที่ 1			80,000
สิ้นปีที่ 1	14,000	14,000	66,000
สิ้นปีที่ 2	14,000	28,000	52,000
สิ้นปีที่ 3	14,000	42,000	38,000
สิ้นปีที่ 4	14,000	56,000	24,000
สิ้นปีที่ 5	14,000	70,000	10,000

ที่มา: ทฤษฎีการบัญชี, นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2559, น.8-28)

วิธีการคิดราคาเสื่อมในจำนวนเปลี่ยนแปลงและอัตราคงที่ตามชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนผลผลิต (Services Hours or Productive Output Method)

การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้มีข้อสมมติว่า ค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนผันแปร ไม่ใช่ต้นทุนคงที่ และมูลค่าสินทรัพย์จะลดลงเนื่องจากการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่ใช่เพราะลดลงจากการระยะเวลา วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในจำนวนที่เปลี่ยนแปลงและอัตราคงที่ได้แก่ 1) วิธีชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร 2) วิธีจำนวนผลผลิต โดยกิจการจะบันทึกค่าเสื่อมราคาโดยนำอัตราค่าเสื่อมราคา คูณด้วยจำนวนชั่วโมงการทำงานหรือจำนวนผลผลิตในงวดนั้น ตามสูตรสามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\text{วิธีที่ 1 อัตราค่าเสื่อมราคา} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ}}{\text{จำนวนชั่วโมงทำงานทั้งสิ้น หรือ จำนวนผลผลิตทั้งสิ้น}}$$

$$\text{วิธีที่ 2 ค่าเสื่อมราคาประจำงวด} = \text{อัตราค่าเสื่อมราคา} \times \text{จำนวนชั่วโมงทำงานทั้งสิ้น หรือ จำนวนผลผลิตทั้งสิ้น}$$

จากสูตรคำนวณดังกล่าว นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2559, น.8-30) ได้สรุปว่าค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละปีจะไม่เท่ากันและจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับชั่วโมงการทำงานหรือจำนวนผลผลิตในแต่ละงวด วิธีนี้เหมาะสมกับสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมสภาพที่เกิดจากการใช้งานมากกว่าเสื่อมสภาพด้วยความล้าสมัย และยังเป็นวิธีที่สอดคล้องกับเกณฑ์การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่ายมากที่สุด แต่ข้อจำกัดคือผู้บริหารต้องใช้เวลาพิจารณาในการประมาณจำนวนผลผลิต หรือประมาณการจำนวนชั่วโมงการทำงานให้เหมาะสมกับอายุการใช้งานสินทรัพย์ที่ยาวนานด้วย และการคิดค่าเสื่อมตามวิธีนี้เป็นการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพตามปริมาณการใช้สินทรัพย์ หรืออาจกล่าวได้ว่า สินทรัพย์มีประโยชน์มากก็จะคิดราคาค่าเสื่อมในงวดบัญชีนั้นมาก และสินทรัพย์ใดมีประโยชน์น้อยก็คิดค่าเสื่อมราคาในงวดบัญชีนั้นน้อยนั่นเอง (พงศพรต นัทรารณณ์, วชิระ บุญยเนตร, แพร กิระสุนทรพงษ์, และ ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2561, น.165) การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง (Decreasing Charge Method)

การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้ยึดตามหลักความเป็นจริงสินทรัพย์ที่ซื้อเข้ามาใหม่ย่อมมีประสิทธิภาพการใช้งานสูง ดังนั้นจึงควรปันส่วนราคาทุนของสินทรัพย์เป็นค่าเสื่อมราคาประจำงวดในปีแรก ๆ ของการใช้งานจำนวนสูงกว่าในช่วงเวลาหลัง (อัจฉราพร โชติพิฤกษ์, 2559) และสอดคล้องกับแนวคิดที่ว่า สินทรัพย์จะเสื่อมสภาพน้อยและมีค่าใช้จ่ายในการซ่อมบำรุงน้อยในช่วงปีแรกๆ แต่ปีหลัง ๆ จะมีค่าซ่อมบำรุงมากขึ้น ดังนั้นการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์วิธีนี้คือสินทรัพย์จะเสื่อมสภาพที่มีจำนวนค่าเสื่อมราคามากในปีแรกๆ แล้วค่อยๆ ลดลงตามอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น ๆ นั่นเอง (พงศพรต นัทรารณณ์, วชิระ บุญยเนตร, แพร กิระสุนทรพงษ์, และ ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2561, น.166) และสามารถใช่วิธีนี้แยกพิจารณาเป็น 2 วิธี ดังนี้

1) วิธียอดลดลงทวีคูณ 2) วิธีผลรวมจำนวนปี

1) วิธียอดลดลงทวีคูณ(Double-Declining Balance Method :DDB)นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2559, น.33-34) ได้อธิบายวิธีคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้ คิดเป็นสองเท่าของอัตราเส้นตรง และใช้อัตราค่าเสื่อมราคาคำนวณด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดบัญชี และมูลค่าคงเหลือจะเท่ากับมูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นสุดอายุการใช้งาน ค่าเสื่อมราคาสำหรับงวดคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมราคาสำหรับงวด} = (2 \times \text{อัตราร้อยละตามวิธีเส้นตรง}) \times \text{มูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวด}$$

2) วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-year digits : SYD) พยอม สิงห์แสนท์ (2541) ได้อธิบายว่า วิธีนี้กิจการจะได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์ เป็นวิธีคิดค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่ง

คือ ค่าเสื่อมราคาในปีแรก จะมากและค่อย ๆ ลดลงในปีหลัง อัตรานี้นำมาคำนวณค่าเสื่อม คือ สัดส่วนของจำนวนปีที่เหลือของอายุการใช้งานของเครื่องจักร ต่อ จำนวนปีของอายุการใช้งานที่เหลือรวมกัน มีสูตรคำนวณดังนี้

$\text{ค่าเสื่อมราคา} = \text{อัตราค่าเสื่อมราคา} \times (\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ})$
$\text{ตราค่าเสื่อมราคา} = \frac{\text{อายุการใช้งานที่เหลือ} \times \text{วันต้นงวด}}{\text{ผลรวมจำนวนปีของอายุการใช้งานที่เหลือในแต่ละปี}}$

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับสัญญาเช่า ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)

รายได้จากสัญญาเช่า สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้ระบุความหมายของ สัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) “สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ยาวนานเพื่อแลกเปลี่ยนกับ ค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวดสัญญาเช่า สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ สัญญาเช่าทางการเงิน หรือสัญญาเช่าชนิดลงทุน (Financial Lease หรือ Capital lease) เป็น “สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจาก สินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการ โอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่” สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operation Lease) เป็น “สัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน” ตามคำนิยามข้างต้น

สัญญาเช่า (Lease) เป็นเครื่องมือในการจัดหาสินทรัพย์ประเภททุน เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ในการผลิตหรือการประกอบธุรกิจต่าง ๆ แทนการซื้อ ผู้เช่าได้ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ตามความต้องการ โดยไม่ได้ลงทุนซื้อหรือเป็นเจ้าของ ผู้ให้เช่าจะเป็นตัวกลางในการจัดหาทรัพย์สินหรือเป็นเจ้าของทรัพย์สิน และผู้เช่าจะจ่ายผลตอบแทนตามระยะเวลาที่ยาวนาน และเมื่อสิ้นสุดสัญญากรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้นอาจจะเปลี่ยนไปเป็นของผู้เช่าหรือไม่ก็ได้ และผลตอบแทนที่ผู้ให้เช่าจะได้รับเป็นค่าเช่า ในกรณีสัญญาเช่าดำเนินงาน หรือดอกเบี้ยรับในกรณีสัญญาเช่าทางการเงิน (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันทพร, 2559, น.6-15) ทั้งนี้สามารถอธิบายรายละเอียดได้ดังต่อไปนี้

สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) สภาวิชาชีพบัญชี (2561, ย่อหน้า 8) ได้ระบุว่า “กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้น โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้อง

จัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยง หรือ ผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า”

จากคำนิยามข้างต้น สามารถอธิบายสัญญาเช่าทางการเงิน(Financial Lease)ได้ตาม หลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ 1) สัญญาเช่านั้น ได้โอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ไปให้ผู้เช่า ณ วันที่ สิ้นสุดสัญญาเช่า เช่น การเช่าซื้อรถยนต์ เป็นต้น และ 2) สัญญาเช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าที่จะซื้อสินทรัพย์ ที่เช่าในราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิการเลือกซื้อมีผลบังคับใช้ (Bargain Purchase Option) โดยราคาที่ต่ำกว่านั้นมีจำนวนมากเพียงพอที่จะทำให้แน่ใจ ณ วันที่ทำสัญญาเช่า ผู้เช่าจะให้ สิทธิซื้อสินทรัพย์นั้นแน่นอน (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559, น.6-15)

กิจการจะต้องบันทึกสินทรัพย์ที่เช่าทางการเงินเป็น สินทรัพย์ของกิจการแม้ว่า กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้นยังไม่ได้โอนมายังกิจการก็ตามและกิจการจะทยอยตัดค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์นั้นไปตลอดอายุสัญญาเช่า หรือ ตามระยะเวลาการผ่อนเงินงวด และกิจการจะบันทึก เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่าทางการเงิน และทยอยตัดจ่ายเมื่อครบกำหนดชำระเงินงวดแต่ละงวด เมื่อครบ อายุสัญญาเช่าทางการเงิน มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้กิจการตามกฎหมาย ในทางบัญชีไม่ ต้องบันทึกเพิ่มเติมเพราะได้เคยบันทึกสินทรัพย์ไปตั้งแต่ต้นแล้ว ส่วนเจ้าหนี้ตามสัญญาเช่าทาง การเงินก็จะถูกตัดออกไปตามการจ่ายเงินงวดจนเหลือศูนย์ (วิโรจน์ เฉลิมรัตนา ,2560)

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) การรับรู้เริ่มแรก ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ระบุว่า “ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่า การเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สิน ในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะ ต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวน เงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายคือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็น อัตราคิด ลด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ระบุว่า “จำนวน เงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไป ลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ ชำระ ค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องบันทึกส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อให้อัตรา ดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่ แต่ละงวดสำหรับค่าเช่าที่ อาจเกิดขึ้นให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ และ สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อม ราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทาง การเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการ คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่เช่าที่ เสื่อมสภาพต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของ

สินทรัพย์เสื่อมสภาพที่กิจการ เป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่ได้รับต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่มี ความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการใช้ ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operation Lease) “ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้เช่าได้รับประโยชน์ได้ดีกว่า” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561) สัญญาเช่าประเภทนี้ จะให้สิทธิผู้เช่าใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์เท่านั้นโดยผู้เช่าไม่หวังเป็นเจ้าของ กรรมสิทธิ์ ผู้เช่าจะบันทึกค่าเช่าในแต่ละเดือนที่จ่ายค่าเช่าทุกเดือนเป็นงวดๆ คล้ายกับการจ่ายเงินงวดในสัญญาเช่าทางการเงิน แต่เนื่องจากเนื้อหาในสัญญาเช่าไม่เข้าเกณฑ์สัญญาเช่าทางการเงิน กิจการจึงจ่ายค่าเช่าพร้อมบันทึกค่าใช้จ่าย ที่มีชื่อเรียกว่า “ค่าเช่า” โดยที่ไม่มีการบันทึกรับรู้สินทรัพย์ไว้ในงบการเงินของกิจการ มีลักษณะเป็นรายการนอกงบดุล(off balance sheet)คือ ไม่ปรากฏในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการในด้านสินทรัพย์ที่กิจการทำสัญญาเช่า จะเห็นเพียงรายการ “ค่าเช่า” ในงบกำไรขาดทุนเท่านั้น (วิโรจน์ เฉลิมรัตนา , 2560)

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) การรับรู้เริ่มแรก “ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วย จำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า” การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก “การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่า” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operation Lease) การรับรู้ “ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตาม ลักษณะของสินทรัพย์และผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานด้วยวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า เว้นแต่จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจาก สินทรัพย์ที่ให้เช่าที่ดีกว่า และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้น ในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงาน จะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุ สัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิด ค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณ ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

(ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561) และผู้ให้เข้าจะรับรู้ค่าเช่าจากสัญญาดำเนินงาน เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน ในแต่ละงวดตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559, น.6-17)

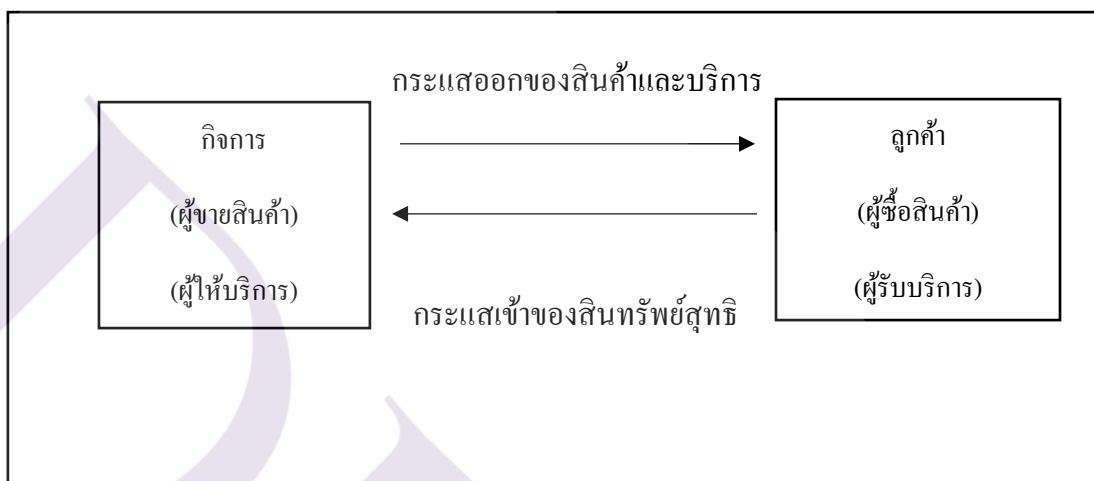
2.4 แนวคิดเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560)

รายได้ (Revenue) ถือเป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน มีการจำกัดความหมายของรายได้หลากหลายบริบท เช่น Paton และ Littleton (1940) เป็นผลผลิตของกิจการ (Revenue is the product of the enterprise) สามารถวัดได้จากจำนวนของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นของกิจการ และรายได้ประจำงวด เป็นมูลค่าที่สามารถจัดสรรให้ตามงวด รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อสามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน (Objective Determination) และ The American Accounting Standard (AAA) ได้ให้คำนิยามว่า “รายได้เป็นจำนวนที่อธิบายได้จากราคา รวมของสินค้าหรือบริการ ซึ่งกิจการโอนไปให้ลูกค้าภายในงวดระยะเวลาหนึ่ง” และ Sproude และ Moonitz “รายได้เป็นการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากการผลิตสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง” (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร 2559)

รายได้ (Income) ความหมายตามกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน “การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2558) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ปรับปรุงพ.ศ. 2560 ได้ให้คำนิยามของรายได้ “กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจาก กิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่ถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560)

การจำแนกความแตกต่างระหว่างรายได้ (Income) และ รายได้ (Revenue) นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร (2559) ได้อธิบายไว้ว่า รายได้ (Income) จะประกอบด้วย รายได้ (Revenue) เป็นรายได้สุทธิที่เกิดจากกิจกรรมปกติของกิจการ จึงแสดงยอดด้วยรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย ที่เรียกว่ายอดมูลค่าขั้นต้น (Gross Value) และรายการหรือผลกำไร (Gain) เป็นรายได้สุทธิที่เกิดจากกิจกรรมการดำเนินงานปกติแต่ไม่ใช่กิจกรรมหลักของกิจการ แสดงด้วยรายได้หลังหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง หรือที่เรียกว่า มูลค่าสุทธิ (Net Value) จากคำนิยามที่กล่าวมา

ข้างต้นอาจพิจารณารายได้เป็น 2 ลักษณะ ตามคำจำกัดความของ Paton และ Littleton (1940), Sproude และ Moonitz 1. รายได้ในรูปกระแสเข้าของสินทรัพย์สุทธิ และ 2. รายได้ในรูปกระแสออกของสินทรัพย์หรือบริการ ตามคำจำกัดความของ The American Accounting Standard (AAA) นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2559, น.6-3) สามารถอธิบายด้วยรูปภาพได้ดังนี้



ภาพที่ 2.1 ความหมายของรายได้

ที่มา: ดัดแปลงจาก ทฤษฎีการบัญชี, นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2559, น.6-3)

จากคำนิยามข้างต้น อาจสรุปความหมายของรายได้ได้ดังนี้ รายได้เป็นการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปแบบของการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ อันได้แก่ เงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนของกิจการ และรายได้เป็นการลดลงของหนี้สินและหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินส่งผลให้ก่อเกิดรายได้ เช่น เงินมัดจำรับล่วงหน้าจากการขายสินค้าที่ยังไม่ได้ส่งมอบ เป็นผลทำให้กิจการมีหนี้สินลดลง ส่งผลกระทบทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นนั่นเองจากการปิดบัญชีรายได้เข้าบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับงวด และปิดบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับงวดเข้าบัญชีกำไรสะสมซึ่งอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นเอง

การรับรู้รายได้

การรับรู้รายได้นั้นเป็นการรวบรวมรายการรายได้เข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุน นั่นคือการบันทึกรายได้เข้าไปในงบกำไรขาดทุนนั่นเอง เมื่อกิจการพิจารณาจะบันทึกรายได้แล้วกิจการจะต้องทราบจุดที่จะรับรู้รายได้ เพราะเป็นเรื่องสำคัญมากหากไม่ทราบอาจทำให้รับรู้รายได้ผิดงวดได้ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559, น.6-6) หลักเกณฑ์

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) สามารถแบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้ 1) กรณีขายสินค้า และ 2) กรณีการให้บริการ สภาวิชาชีพบัญชี (2560)

1. กรณีขายสินค้า สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้าที่ 14) ได้ระบุไว้ว่า “กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ 1) กิจการได้ออนความเสถียรและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว 2) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม 3) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ 4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น และ 5) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ”

เหตุการณ์ที่สำคัญที่สามารถอธิบายเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ คือ รายได้จะเกิดขึ้นเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งของ หรือเมื่อมีการเก็บเงินจากลูกค้า และมูลค่าของกิจกรรมนั้นสามารถกำหนดได้อย่างแน่นอนหรือที่เรียกว่าสามารถประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผล (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันทพร (2559, น.6-6) และกิจการจะบันทึกรายได้จากการขายสินค้า เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ ในสินค้าให้ผู้ซื้อหรือโอนการครอบครองสินค้าไปให้ผู้ซื้อแล้ว หรือกล่าวได้ว่า รายได้เกิดขึ้นเมื่อ ผู้ขายส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อเรียบร้อยแล้วนั่นเอง (วิไล วีระปรีช, จงจิตต์ หลีกภัย และ ประจิด หาวัตร, 2551)

2. กรณีการให้บริการ สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้าที่ 20) ได้ระบุไว้ว่า “เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 1) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น 3) กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ และ 4) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ” อาจสรุปได้ว่า รายได้จากการให้บริการ กิจการจะบันทึกรายได้จากการให้บริการตามขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้แก่ลูกค้า หรือกล่าวได้ว่า รายได้เกิดขึ้นเมื่อให้บริการแก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว (วิไล วีระปรีช, จงจิตต์ หลีกภัย และ ประจิด หาวัตร, 2551)

3. กรณี ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้าที่ 29) ได้ระบุไว้ว่า “กิจการรับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะ

ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น 2) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ และสภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้าที่ 30) ได้กำหนดหลักการ การรับรู้ รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ดังต่อไปนี้ “ 1) ดอกเบี้ยต้องรับรู้ตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง 2) ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง 3) เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล”

วัดมูลค่าของรายได้

หลักการวัดมูลค่าของรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ” และ สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้า 7) ได้ระบุว่า มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) “เป็นราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่าย เพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ ระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า โดยจะต้องอ้างอิงมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม” และมูลค่าของรายได้ อาจจะเป็นเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการได้รับ ณ วันที่ส่งมอบสินค้า หรือคาดว่าจะได้รับที่เรียกว่ารายการค้างรับ จากการเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่กำหนดจากจำนวนที่ตกลงกันระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันทพร, 2559, น.6-7)

การเปิดเผยข้อมูลรายได้

หลักการเปิดเผยข้อมูลของรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) กำหนดให้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ “ 1) นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ 2) จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวดซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้การขายสินค้า การให้บริการดอกเบี้ย ค่าสิทธิเงินปันผล และ 3) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560, ย่อหน้าที่ 35)

2.5 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร

แนวความคิดการจัดเก็บภาษีอากร

กรมสรรพากร (2556) ประมวลรัษฎากร ถูกบัญญัติขึ้นเมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2481 โดยมีมาตรา 3 แห่ง พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มีใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 โดยให้ความสำคัญ ดังนี้ “สมควรตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม” ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะภาษีอากรที่ดี ของ อัดัม สมิท (Adam Smith) (อังกาโน จุฑารัตน์ สุทธิศิริ, 2554) กำหนดหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บ

ภาษีอากร โดยเห็นว่ารัฐไม่ควรเข้าแทรกแซงในทางเศรษฐกิจ ยกเว้นกิจการบางประเภทที่ต้องใช้เงินลงทุนจำนวนมากหรือมีผลกระทบต่อประชาชนภายในรัฐจำนวนมาก และพบว่าความร่ำรวยความมั่งคั่งของรัฐเกิดการดำเนินงานของประชาชน ในรัฐ ดังนั้น ประชาชนจึงมีหน้าที่ ความรับผิดชอบ ต่อสังคม การชำระภาษีเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อประเทศชาติ จึงกำหนดหลักการภาษีที่ดี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการจัดกำหนดรูปแบบ ในการตรากฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากร และการจัดเก็บ ภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ หลักการดังกล่าวมีสาระสำคัญ 4 ประการ (Four Maxims regarding Taxes Integral)

1. หลักความเป็นธรรม มีเกณฑ์สำคัญ คือ ประชาชนต้องบริจาคหรือสละเงิน ตามสัดส่วนของรายได้ที่ได้รับ ที่มีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเสียภาษี โดยมีการกำหนดเกณฑ์ที่บังคับได้กับทุกคน ต้องชำระอย่างเท่าเทียมกัน วัตถุประสงค์รายได้ทางเศรษฐกิจ ความมั่งมี หรือการใช้จ่าย ของประชาชน พิจารณาจากหลักความยุติธรรมควบคู่กับหลักความเสมอภาค

2. หลักความแน่นอน การกำหนดฐานภาษี การประเมินภาษีและวิธีการจัดเก็บ ภาษี ต้องมีความแน่นอนและสมเหตุสมผล ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ต้องชำระได้ มีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ชัดเจน

3. หลักความสะดวก ต้องกำหนด เวลาและวิธีการ ในการชำระภาษีที่ชัดเจน ความสะดวกในการเดินทาง การแบ่งเขตการให้บริการ สามารถตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษี รูปแบบของเอกสาร ในการยื่นแบบ แสดงรายการ เพื่อเสียภาษีที่เข้าใจง่าย ปัจจุบัน กรมสรรพากรมีการบริการผ่านแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ต และการชำระภาษีผ่านธนาคาร เพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี

4. หลักความประหยัด รัฐและผู้เสียภาษี ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี น้อยที่สุด ปัจจุบัน กรมสรรพากรการบริการผ่านแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ต และการชำระภาษีผ่านธนาคาร

ซึ่งภาษีอากรนั้นถือเป็นทรัพยากรที่โอนจากภาคเอกชนแบบบังคับไปสู่ภาครัฐ เพื่อใช้จ่ายในกิจกรรมตามวัตถุประสงค์ของภาครัฐ เน้นประโยชน์ส่วนรวมของประชาชน โดยผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องได้ประโยชน์ตามจำนวนเงินที่จ่าย กฎหมายที่รัฐบาลใช้ในการเรียกเก็บภาษี คือ ประมวลรัษฎากร วัตถุประสงค์ของภาษีอากรนี้ มี 4 ประการ ได้แก่ 1. การเสริมสร้างประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากรภายในประเทศ 2. การกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม 3. การสร้างไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ 4. การพัฒนาประเทศให้มีอัตราการขยายตัวที่เหมาะสม

จากที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปเกี่ยวกับภาษีอากร ได้ดังนี้ ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลเก็บจากรายได้ในรูปแบบของเงิน สิ่งของ หรือผลประโยชน์ เพื่อให้เกิดผลประโยชน์ต่อส่วนรวม โดยไม่ได้มีไว้ตอบแทนโดยตรงให้แก่ผู้เสียภาษีอากร (พงศ์พรต ฉัตรภรณ์, วชิระ บุญยเนตร, แพร กิระสุนทรพงษ์, และ ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2561, น.196) และ ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์ (2558) ได้ระบุว่า ภาษีอากรจัดว่าเป็นรายรับสำคัญเพื่อการใช้จ่ายของประเทศและยังเป็นกฎหมายที่รัฐบาลใช้ในการบริหารควบคุมภาวะเศรษฐกิจ หรือแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจภายในประเทศ เช่น การใช้นโยบายลดอัตราภาษีสำหรับการลงทุนเพื่อเป็นแรงจูงใจในการลงทุน เป็นต้น (สมเดช โรจน์คูรีเสถียร, 2558) และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้รัฐบาลนำเงินได้จากการบังคับเก็บจากรายได้รวมทั้งผู้มีถิ่นพำนักในประเทศไทยไปใช้ประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม เพื่อหารายได้ให้พอกับรายจ่ายของรัฐบาล หรือเพื่อสนองนโยบายธุรกิจและการคลังของรัฐบาล (พงศ์พรต ฉัตรภรณ์, วชิระ บุญยเนตร, แพร กิระสุนทรพงษ์, และ ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2561, น.196)

กฎหมายที่รัฐบาลใช้ในการเรียกเก็บภาษีอากรเรียกว่า ประมวลรัษฎากร (Revenue Code) ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บโดยกรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลัง (Revenue Department Ministry of Finance) มี 6 ประเภท ได้แก่ 1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล 3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม 4. ภาษีธุรกิจเฉพาะ 5. อากรแสตมป์ และ 6. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (กรมสรรพากร, 2561) ประเภทของภาษีอากรแบ่งเป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม แต่ที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่มีความสำคัญ ได้มีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 68 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทขึ้นแบบแสดงรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่อธิบดีกำหนด การยื่นแบบแสดงรายการใช้การคำนวณภาษี ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตรี และมาตราอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับรายรับ รายจ่าย กำไรสุทธิ และรายการอื่น ๆ พร้อมบัญชีงบแสดงฐานะทางการเงิน บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนรายจ่ายที่มีบุคคลที่ได้รับอนุญาตตามมาตรา 3 สัต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ต่อเจ้าพนักงานประเมิน (จุฑารัตน์ สุทธิศิริ, 2554)

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้ คือ “ภาษีที่เก็บจากการมีเงินได้ ผู้ที่มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ถ้าผู้มีเงินได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล” (กรมสรรพากร, 2553) และภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีเงินได้ที่รัฐเก็บจากการดำเนินธุรกิจที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล อันได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด

ภาษีเงินได้ที่นิติบุคคลจะต้องชำระนั้น จำนวนตามกำไรสุทธิทางภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 ปี โดยชำระภาษีให้แก่กรมสรรพากร 2 ครั้ง โดยชำระครั้งแรก ภายใน 2 เดือน นับจากวันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี และชำระครั้งที่ 2 ภายใน 150 วัน นับจากวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี (พงศพรต ฉัตรภรณ์, วชิระ บุญยเนตร, แพร่ กิระสุนทรพงษ์, และ ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2561, น.202)

ฐานภาษี เงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปใช้ฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้มีประสิทธิภาพป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายยังมีข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อนนำไปคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติ เงื่อนไขการคำนวณเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้สอดคล้องกับเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากรเพื่อให้ได้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล(กรมสรรพากร, 2553, น.141) โดยมีฐานภาษีที่จะกล่าวดังต่อไปนี้

หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65

การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรได้ระบุว่า “ มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากกำไรสุทธิหรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้กำหนดสิบสองเดือนเว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ 1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้ และ 2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นนี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาต หรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นนี้นั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควรและในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด”

ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากรายได้หรือกิจกรรมที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 65 และต้องคำนวณตามเกณฑ์สิทธิ นั่นคือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะต้องขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อ

เปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อคำนวณรายได้ตามเกณฑ์อื่นได้ เมื่อได้รับอนุมัติแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด (กรมสรรพากร, 2553, น.146)

ความแตกต่างของเกณฑ์สิทธิและเกณฑ์คงค้าง สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2560) ได้อธิบายไว้ว่า การบังคับเกณฑ์การรับรู้รายได้ รายจ่าย ตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ให้ใช้สำหรับการรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ และเกณฑ์สิทธิใช้สำหรับรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร เนื่องจากในทางภาษีอากร ได้นำหลักเกณฑ์ทางบัญชีมาบัญญัติเป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยนำเอา “กำไรสุทธิ” มาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตาม .หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร” โดยวัดจากการ

จำนวนกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

การรับรู้รายได้ตามมาตรา 65

สถาบันการเงิน การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิदनัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 3 เดือน แล้วบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต กิจการธุรกิจบัตรเครดิต หรือกิจการอื่น ทำนองเดียวกันให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิदनัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 6 เดือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และมีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น มี หลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิก กิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือ ได้ยื่นคำขอเจ้ลี่ยหนี้แล้ว ได้ ดำเนินคดีล้มละลาย หรือ ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

กิจการประกันชีวิต การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ย ประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ใน รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

กิจการฝากขายสินค้า การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง ประกอบกิจการฝากขายสินค้าซึ่งผู้รับฝากสินค้าทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ ฝากสินค้าให้ใช้เกณฑ์ สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขาย สินค้ามารวมคำนวณเป็น รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า

กิจการให้เช่าทรัพย์สิน การคำนวณรายได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง ประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำ รายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็น รายได้ในแต่ละรอบระยะเวลา บัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สินการคำนวณรายได้ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลซึ่งเป็นผู้ให้เช่าทรัพย์สินให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องนำ รายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็น รายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลา บัญชีนั้น

กิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุ สัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้อง นำกำไรที่เกิดจากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการให้เช่า ซื้อหรือขายผ่อนชำระ สำหรับดอกเบี้ยเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระให้ นำมารวมคำนวณเป็นรายได้แต่ ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กิจการก่อสร้างการคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบ กิจการก่อสร้างให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นต้องนำรายได้ที่เกี่ยวข้อง ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป มา รวมคำนวณเป็นรายได้ใน รอบระยะเวลาบัญชีนั้น

กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ การคำนวณรายได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง ประกอบกิจการค้า อสังหาริมทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้ถือปฏิบัติ เกี่ยวกับการคำนวณรายได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้คำนวณรายได้ที่ เกี่ยวข้องเป็นรายได้ทั้งจำนวน เมื่อมีการจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจด ทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลา บัญชีเดียวกันกับการขายนั้น คำนวณรายได้ที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบ ระยะเวลาบัญชีมารวม คำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือคำนวณรายได้ที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนด ชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

กิจการสนามกอล์ฟและกิจการให้บริการระยะยาวแก่สมาชิก การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟ หรือกิจการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวแก่สมาชิกให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการ ให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่ารายได้นั้น จะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะ เรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงิน ประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงิน อื่นในทำนองเดียวกันมารวมคำนวณ เป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้มาเฉลี่ยตามจำนวน ปีตามสัญญา แต่ไม่เกิน 10 ปี และนำ มารวมคำนวณเป็นรายได้ ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตาม สัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลา บัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้

กิจการขายหลักทรัพย์ที่ต้องยืมหลักทรัพย์มาเพื่อส่งมอบ การคำนวณรายได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายชอร์ต (การขาย หลักทรัพย์ที่ต้องยืมหลักทรัพย์มา เพื่อส่งมอบ) ตามประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์ ว่าด้วยเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบกิจการการยืมและให้ยืมหลักทรัพย์ ให้ ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียก เก็บจากการขายชอร์ตมาเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืม หลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์ และเมื่อมีการซื้อ หลักทรัพย์มาคืนเมื่อใด ให้คำนวณ กำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันยืม) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืน (ในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่า) ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืนหลักทรัพย์และธุรกรรมการยืมสิ้นสุดลง ทั้งนี้ไม่ว่าการ คืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ยืมหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้น ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

กิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อ คิน การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการซื้อหรือขาย หลักทรัพย์ โดยมีสัญญาขาย หรือ ซื้อคินตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่สำนักงาน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์อนุญาตให้บริษัทหลักทรัพย์ประกอบกิจการ ซื้อหรือขายหลักทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ซื้อ หลักทรัพย์ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียก เก็บจากการขายชอร์ตมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาปิดของ หลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญาซื้อหลักทรัพย์นั้นถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์

บริษัทบริหารสินทรัพย์ การคำนวณรายได้ของบริษัทบริหารสินทรัพย์ ตามกฎหมายว่า ด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ซึ่งเกิด จากการบริหารสินทรัพย์ด้วย

คุณภาพที่รับซื้อหรือรับโอนจากสถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วย บริษัทบริหารสินทรัพย์ บริษัทบริหารสินทรัพย์จะนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ใน รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระ ก็ได้

การคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ นอกจากหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นยังมีเงื่อนไขอื่นสำคัญดังต่อไปนี้ 1.รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้าม) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย ซึ่งหมายถึงว่า รายจ่ายที่นิติบุคคลไม่สามารถนำมาหักออกจากการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร และ 2.ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (พงศ์พรต ฉัตรภรณ์, วชิระ บุญยเนตร, แพร กิระสุนทรพงษ์, และ ประภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2561) สำหรับรายละเอียดที่กล่าวถึงในต่อไปนี้ได้แก่ ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และรายจ่ายต้องห้ามอันเกิดการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้น ที่ได้คำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอตามหลักการบัญชี และค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอนั้นเป็นรายจ่ายที่ต้องตามมาตรา 65 ตริที่จะต้องปรับปรุงรายการตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร

การอธิบายรายละเอียดการหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร วิธีการ และเงื่อนไขการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 แยกตามประเภทของทรัพย์สินแต่ละประเภทดังนี้ 1.การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินอย่างอื่นตามความในวรรคหนึ่ง (5) ซึ่งมีไชรรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่ง 2.การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร และ 3. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทรถยนต์

หลักเกณฑ์ทางภาษีอากร วิธีการ และเงื่อนไขการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

หลักเกณฑ์นี้กำหนดโดย พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

ในมาตรา 3 “ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไร แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไร แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น”

ในมาตรา 4 “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะต้องไม่เกิดอัตราร้อยละของมูลค่า
ต้นทุน ตามประเภทของสินทรัพย์ดังต่อไปนี้”

ประเภททรัพย์สิน	ร้อยละ
อาคาร	
-อาคารถาวร	5
-อาคารชั่วคราว	100
ต้นทุนเพื่อการค้าซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	5
ต้นทุนเพื่อการค้าซึ่งสิทธิการเช่า	
- กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่า กันต่อ ๆ ไป	10
- กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมี ข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียง ระยะเวลาอันจำกัด	100 หากด้วยจำนวนปี อายุ การเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน
ต้นทุนเพื่อการค้าซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กุ๊ควิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น	
-กรณีไม่จำกัดอายุการใช้	10
-กรณีจำกัดอายุการใช้	100 หากด้วยจำนวนปีอายุการใช้
ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของสินทรัพย์นั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้า	20

ที่มา: ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2553, หน้า 151

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินอย่างอื่นตามความในวรรคหนึ่ง (5) ซึ่งมีใช้รถยนต์
โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่ง

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่า
เสื่อมราคาทรัพย์สิน (ฉบับที่ 359) พ.ศ. 2542 กำหนดว่า “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของ
ทรัพย์สินอย่างอื่นตามความในวรรคหนึ่ง (5) ซึ่งมีใช้รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือ
รถยนต์นั่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหัก
ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในปีแรกเป็นสองเท่าของอัตราที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง และสำหรับปี
ถัดไปให้หักตามอัตราสองเท่าดังกล่าวโดยคำนวณจากมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือในแต่ละรอบ
ระยะเวลาบัญชีก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ทั้งนี้ ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของอายุการใช้ของทรัพย์สินดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยรวมจำนวนมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลืออยู่ทั้งหมดด้วยก็ได้”

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร

“มาตรา 4 ทวิ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1) ต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรดังกล่าวได้ใช้เพื่อการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมีมุ่งหมายที่จะค้นพบความรู้ใหม่อันอาจเป็นประโยชน์แก่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการขึ้นใหม่ หรือโดยมุ่งหมายที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการที่มีอยู่เดิม และการวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึง การเปลี่ยนผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแผนงาน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบ ในการทำขึ้นมาใหม่เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุงซึ่งผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และให้หมายความรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบที่ไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์แนวคิดในการจัดทำและออกแบบผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการหรือทางเลือกอื่นการสาธิตเบื้องต้นหรือโครงการนำร่องที่ไม่สามารถตัดแปลงหรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ แต่ไม่หมายความถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กระบวนการผลิต การบริการ หรือกิจการอื่นที่ดำเนินงานอยู่ แม้ว่าการเปลี่ยนแปลง ดังกล่าวจะก่อให้เกิดความก้าวหน้าการทดสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์ และการปรับปรุงกรรมวิธีการผลิต เพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือเพิ่มผลผลิต ทั้งนี้ ไม่ว่าจะใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของตนเองหรือของผู้อื่น

2) ต้องเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน โดยเครื่องจักรและอุปกรณ์ดังกล่าวต้องสามารถนำไปใช้งานได้ตั้งแต่สองปีขึ้นไป และมีมูลค่าต้นทุนไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทรถยนต์

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทรถยนต์ ให้ยึดตาม “มาตรา 5 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนทั้งหมด 1. ทรัพย์สินซึ่งมิใช่ใช้ในกิจการให้เช่ารถยนต์ ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องไม่นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการอื่น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน 2. ทรัพย์สินที่เป็นรถยนต์ต้นแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งต้องได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป” สามารถอธิบายรายละเอียดเพิ่มเติมได้ดังนี้

1. ทรัพย์สินซึ่งมิใช่ใช้ในกิจการให้เช่ารถยนต์ ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องไม่นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการอื่น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน อาจจะ
2. ทรัพย์สินที่เป็นรถยนต์ต้นแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง

2.6 แนวความคิดเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543 ได้ให้คำนิยามของ ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises : SME) ว่าเป็นธุรกิจที่มีทั้ง ส่วนราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ และองค์กรเอกชน โดยธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ ธุรกิจ SMEs ตามที่ สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือที่เรียกกัน ส.ส.ว. ได้ให้การสนับสนุน ดูแลและส่งเสริมนั้น สามารถจัดแบ่งประเภทและจำกัดความหมายว่าเป็น 1. กิจการที่ดำเนินงานเกี่ยวกับการผลิตหรือบริการ มีมูลค่าทรัพย์สินถาวรไม่เกิน สองร้อยล้านบาท มีการจ้างงานไม่เกิน สองร้อยคน 2. กิจการค้าส่ง ที่มีทรัพย์สินถาวรไม่เกิน หนึ่งร้อยล้านบาท มีการจ้างงานไม่เกิน ห้าสิบคน 3. กิจการค้าปลีก ที่มีมูลค่าทรัพย์สินถาวรไม่เกิน หกสิบล้านบาท มีการจ้างงานไม่เกิน สามสิบคน สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (2561)

พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (2543) โดยธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ ธุรกิจ SMEs ภายใต้การดูแลและส่งเสริม ของ สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม นั้น ได้จัดแบ่งประเภทและจำกัดความหมายของธุรกิจ SMEs ได้ดังนี้

กิจการผลิตสินค้า เป็นการผลิตที่เป็นลักษณะของการประกอบการอุตสาหกรรมทุกประเภท โดย ความหมายที่เป็นสากลของการผลิตก็คือ การเปลี่ยนรูปวัตถุดิบให้เป็นผลิตภัณฑ์ชนิดใหม่ด้วยเครื่องจักรกล หรือเคมีภัณฑ์ โดยไม่คำนึงว่างานนั้นทำโดยเครื่องจักรหรือด้วยมือ ทั้งนี้ กิจการผลิตสินค้าในที่นี้ รวมถึงการแปรรูปผลิตผลการเกษตร อย่างง่ายที่มีลักษณะเป็นการอุตสาหกรรม การผลิตที่มีลักษณะเป็น วิสาหกิจชุมชน และการผลิตที่เป็น การประกอบอุตสาหกรรม ในครัวเรือน

กิจการบริการ หมายความครอบคลุมถึง การศึกษา การสุขภาพ การบันเทิง การขนส่ง การก่อสร้างและอสังหาริมทรัพย์ การโรงแรมและที่พัก การภัตตาคาร การขายอาหาร การขายเครื่องดื่มของภัตตาคารและร้านอาหาร การให้บริการเช่าสิ่ง บันเทิงและการพักผ่อนหย่อนใจ การให้บริการส่วนบุคคล บริการในครัวเรือน บริการที่ให้กับธุรกิจ การซ่อมแซมทุกชนิด และการท่องเที่ยวและธุรกิจที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการท่องเที่ยว

กิจการค้าส่งและค้าปลีก หมายถึง การให้บริการเกี่ยวกับการค้า โดยที่การค้าส่ง หมายถึง การขายสินค้าใหม่และสินค้าใช้แล้วให้แก่ ผู้ค้าปลีก ผู้ใช้ในงานอุตสาหกรรม งานพาณิชย์กรรม สถาบัน ผู้ใช้ในงานวิชาชีพ และรวมทั้งการขายให้แก่ผู้ค้าส่งด้วยตนเอง ส่วนการค้าปลีก หมายถึง การขายโดยไม่มี การเปลี่ยนรูปสินค้าทั้งสินค้าใหม่และสินค้าใช้แล้วให้กับประชาชนทั่วไป เพื่อการบริโภคหรือการใช้ประโยชน์เฉพาะส่วนบุคคลในครัวเรือน การค้าในที่นี้ มีความหมายรวมถึง การเป็นนายหน้า หรือตัวแทนการซื้อขาย สถาบันบริการน้ำมัน และสหกรณ์ผู้บริโภค

ตารางที่ 2.2 การกำหนดลักษณะธุรกิจ SMEs ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543

วิสาหกิจขนาดย่อม			วิสาหกิจขนาดกลาง		
ประเภทกิจการ	การจ้างงาน	มูลค่าสินทรัพย์ถาวร	ประเภทกิจการ	การจ้างงาน	มูลค่าสินทรัพย์ถาวร
กิจการผลิต	ไม่เกิน 50 คน	ไม่เกิน 50 ล้านบาท	กิจการผลิต	50-200 คน	เกิน 50-200 บาท
กิจการค้า			กิจการค้า		

ตารางที่ 2.2 (ต่อ)

วิสาหกิจขนาดย่อม			วิสาหกิจขนาดกลาง		
-ค้าส่ง	ไม่เกิน 25 คน	ไม่เกิน 50 ล้านบาท	-ค้าส่ง	26-50 คน	เกิน 50-100 บาท
-ค้าปลีก	ไม่เกิน 15 คน	ไม่เกิน 30 ล้านบาท	-ค้าปลีก	16-30 คน	เกิน 30-60 บาท
กิจการ บริการ	ไม่เกิน 50 คน	ไม่เกิน 50 ล้านบาท	กิจการ บริการ	51-200 คน	เกิน 50-200 บาท

ที่มา: สถาบันส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2545

หมายเหตุ: ในกรณีที่จำนวนการจ้างงานของกิจการใดเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดย่อม แต่มูลค่าทรัพย์สินถาวรเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลาง หรือมีจำนวนการจ้างงานเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลาง แต่มูลค่าสินทรัพย์ถาวรเข้าลักษณะวิสาหกิจขนาดย่อม ให้ถือจำนวนการจ้างงานหรือมูลค่าสินทรัพย์ถาวรที่น้อยกว่าเป็นเกณฑ์พิจารณา

กรมสรรพากร (2561) ได้ให้คำนิยามของ ธุรกิจ SMEs ว่าตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ได้มีไว้ว่ามีลักษณะอย่างไร แต่ได้อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนส่งเสริมธุรกิจเท่านั้น โดยคำนิยามของธุรกิจ SMEs นั้นให้ยึดตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ.2543 ตามตารางที่ 2.2 แต่ลักษณะธุรกิจ SMEs ที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมาย เพื่อสนับสนุนส่งเสริมให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ลักษณะใด ลักษณะหนึ่ง ดังนี้

ตารางที่ 2.3 ลักษณะ SMEs ที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมาย เพื่อสนับสนุนส่งเสริมให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ลำดับที่	ลักษณะ
1.	เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท
2.	เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาทและจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน
3.	เป็นกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีหรือต่อรอบระยะเวลาบัญชีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ที่มา : กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กร กรมสรรพากร, 2561

หมายเหตุ: 1. การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจะกำหนดหลักเกณฑ์ธุรกิจ SMEs ลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ในการให้สิทธิประโยชน์นั้น ๆ เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อรอบระยะเวลาบัญชี จะได้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิ 300,000 บาทแรก หรือบริษัทฯ ที่มีแรงงานไม่เกิน 200 คน จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา ในอัตราเร่ง เป็นต้น 2. รายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อรอบระยะเวลาบัญชี มีผลบังคับใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555

ทั้งนี้กรมสรรพากร (2561) ได้ระบุรูปแบบธุรกิจ SMEs ว่าเป็นการประกอบธุรกิจอาจจะกระทำตั้งแต่คนเดียวขึ้นไป หรือหากมีหุ้นส่วนร่วมกันหลายคน มักจัดตั้งในรูปแบบของนิติบุคคล โดยมีรูปแบบธุรกิจที่แตกต่างกันออกไปปรากฏดังตารางสรุป

ตารางที่ 2.4 รูปแบบธุรกิจ SMEs ตามประมวลรัษฎากร

ลำดับ ที่	รูปแบบ	ลักษณะ
1	บุคคลธรรมดา	บุคคลทั่วไปที่มีชีวิตอยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15)
2	คณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อการทำกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ (หน่วยภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร)
3	ห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่มีใช้นิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อการทำกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ (หน่วยภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร)
4	ห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่จดทะเบียนนิติ บุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกัน โดยหุ้นส่วนทุกคนไม่จำกัดความรับผิดและต้องจดทะเบียน เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
5	ห้างหุ้นส่วนจำกัด	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกันหุ้นส่วนมีทั้งที่จำกัดความรับผิดและไม่จำกัดความรับผิดและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
6	บริษัทจำกัด	บุคคลตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการ ผู้ถือหุ้นรับผิดชอบในหนี้ต่าง ๆ ไม่เกินจำนวนเงินที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคนลงทุนและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
7	วิสาหกิจชุมชน	กิจการของชุมชนที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าการให้บริการ หรือการอื่นที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพันมีวิถีชีวิตร่วมกันและรวมตัวประกอบกิจการดังกล่าวเพื่อสร้างรายได้และเพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชนและระหว่างชุมชน โดยมีการยื่นขอจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชนชุมชน 2548 กับกรมส่งเสริมการเกษตร

ที่มา: กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กร กรมสรรพากร, 2561

ในปัจจุบันหน่วยงานภาครัฐบาลได้ให้ความสำคัญในการขับเคลื่อน ธุรกิจวิสาหกิจ ขนาดและขนาดย่อม (SMEs) ให้เจริญเติบโตอย่างยั่งยืน และเป็นแรงผลักดันให้เศรษฐกิจ เจริญเติบโตอย่างเข้มแข็ง ซึ่งมียุทธศาสตร์และดำเนินการส่งเสริม SMEs อย่างอย่างเร่งด่วน ในปี พ.ศ. 2558 มีจุดประสงค์มุ่งเน้นในการปรับปรุง บริหาร จัดการ ให้ธุรกิจ SMEs มีประสิทธิภาพ สามารถดำเนินงานสอดคล้องในทิศทางเดียวกัน และมีการสร้างกลไก หรือ โครงสร้างพื้นฐานที่ จำเป็นต่อการสนับสนุนให้ SMEs ให้ สามารถเริ่มต้นธุรกิจและเติบโตได้ตามวงจรธุรกิจอย่างมี ประสิทธิภาพ (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2558) ในปี พ.ศ. 2562 ทั้งใน ภาครัฐ และเอกชน เพื่อส่งเสริมและพัฒนาผู้ประกอบการใหม่ (Start Up) และ ผู้ประกอบการธุรกิจ ขนาดกลางและขนาดย่อมรายเดิมเพื่อเป็นเตรียมความพร้อมในการพัฒนาธุรกิจของ SME ของ ประเทศไทยให้ก้าวหน้าเป็น SME 4.0 และจุดประสงค์หลักคือ เป็นส่งเสริมและยกระดับศักยภาพ ของธุรกิจ SME ของประเทศไทย ให้ผู้ประกอบการ SMEs นั้น มีความรู้ ความสามารถในการ พัฒนาสินค้า บริการ และกระบวนการผลิต รวมทั้งพัฒนาด้านทักษะฝีมือ ความคิดสร้างสรรค์ เป็น การสร้างมูลค่าเพิ่มและประโยชน์ทางเศรษฐกิจของประเทศอย่างยั่งยืน (จिरพันธุ์ สุกุณา และวีรพงศ์ มาลัย, 2556)

2.7 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในศึกษาเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีรับรองทั่วไปกับหลักเกณฑ์ ตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจทั่วไปนั้น มีงานวิจัยเกี่ยวกับเรื่องนี้มากมายหลายบริบทแตกต่างกัน ออกไป รวมทั้งจัดทำบัญชีของธุรกิจ ให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีรับรองทั่วไปกับหลักเกณฑ์ตาม ประมวลรัษฎากรนั้น ก็มีบทความและงานวิจัยต่าง ๆ ที่ออกมาศึกษาถึงความแตกต่างดังกล่าวตั้งแต่ อดีตจนถึงปัจจุบัน เพื่อเป็นแนวปฏิบัติให้กับผู้ประกอบการหรือเจ้าของในการจัดทำบัญชีให้ ถูกต้อง และครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ของทั้งสอง

ความแตกต่างหลักเกณฑ์ด้านรายได้และค่าใช้จ่าย พจน์ วีรศุทธากร (2550) ได้ศึกษา ข้อแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร พบว่า การจัดทำบัญชีและนำเสนองบ การเงินต้องอยู่ภายใต้กรอบของแม่บทแม่บัญชีและมาตรฐานการบัญชีฉบับต่าง ๆ ซึ่งเงื่อนไขใน การนำรายได้และรายจ่ายมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้นมีข้อขัดแย้งกับการบันทึกบัญชีตามหลักการ บัญชีที่รับรองทั่วไปของกิจการ ทำให้มีข้อแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีในยอดรายได้และรายจ่าย และยอดสินทรัพย์คงเหลือ ดังนั้นเมื่อจะคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องปรับปรุงรายการให้ ถูกต้องตามหลักประมวลรัษฎากร ซึ่งสอดคล้อง สายหยุด มงคลกุล (2553 อ้างอิงใน ยุวาลี นิลเปลี่ยน, 2558) ผู้ทำบัญชีมีปัญหากฎหมายเงินได้นิติบุคคล โดยเป็นปัญหาเรื่องการรับรู้รายได้ และ

มีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับด้านการรับรู้รายได้ที่เกิดภาษีขายและปัญหาด้านภาษีซื้อของผู้ทำบัญชีมีปัญหา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการบันทึกบัญชี

ความแตกต่างหลักเกณฑ์ด้านสินทรัพย์ ประภัสสร กิตติมโนรมณ์ (2558) กิจการที่ไม่มี ส่วนได้เสียสาธารณะ พบข้อแตกต่างในด้านการรับรู้รายการและการวัด มูลค่าของสินทรัพย์ หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน โดยมีปัญหาที่การทำความเข้าใจในนิยามของสินทรัพย์ หมุนเวียนแต่ละรายการและข้อพิจารณาในการตัดจำหน่ายหนี้สูญที่แตกต่างจาก เงื่อนไขและ หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรและการเลือก วิธีคำนวณราคาทุนของสินค้างเหลือ โดย ยุวดี นิล เปลี้น (2558) ได้ศึกษาเปรียบเทียบหลักการบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับ หลักเกณฑ์ประมวลรัษฎากร พบว่า มีความแตกต่างด้านการบันทึกค่าเสื่อมราคาของทั้งสอง หลักเกณฑ์ ดังนั้น กิจการควรจะมีการทบทวนอย่างสม่ำเสมอ อย่างน้อยปี ละ 1 ครั้ง เพื่อให้บริษัท ทราบถึงสินทรัพย์ที่แท้จริงของบริษัท และกรมสรรพากรยังทราบถึงสินทรัพย์ที่เป็นปัจจุบัน และสามารถนำข้อมูลเหล่านั้นมาพัฒนาการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้อง

จากที่กล่าวมาข้างต้นสรุปได้ว่า ธวัช ภูษิตโกโดย (2560) ในยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้ประกอบการหรือผู้บริหารธุรกิจ SMEs ต้องให้ความสำคัญต่อระบบบัญชี เพื่อให้เกิดความเชื่อถือ ในความโปร่งใสและเป็นมืออาชีพของผู้ประกอบการเอง เพราะการจัดทำบัญชีในความ สลับซับซ้อนของสังคมโลกนั้น จะต้องทำความเข้าใจให้ถ่องแท้เกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อ เตรียมรับมือกับการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีและแนวปฏิบัติที่ออกมาเพื่อรองรับประเด็น ทางบัญชีสมัยใหม่ในปัจจุบัน (สมชาย สุภธาดา, 2551) เพราะว่า นิธิวดี ทับทิมศรี (2558) การจัดทำ บัญชีนั้น ไม่ได้มีเพียงมาตรฐานการบัญชีเพียงอย่างเดียว แต่ยังมีแนวทางการปฏิบัติงานที่เป็น กฎเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับที่เป็นกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องที่ต้องศึกษา ทำความเข้าใจ หลักเกณฑ์วิธีการ ปฏิบัตินั้น แนวทางการปฏิบัติงานบัญชีที่มีคุณภาพตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรฐานการบัญชี และกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี ที่มีหลักเกณฑ์ระเบียบและข้อบังคับที่นัก บัญชีไทยต้องมีความรู้และทำความเข้าใจ อย่างถ่องแท้ จะส่งผลให้รายงานการเงินนั้นมีคุณภาพ และผู้ใช้งบการเงินได้ใช้ประโยชน์ในตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างถูกต้อง

เรื่องของมาตรฐานการบัญชีไม่สอดคล้องกับการบัญชีภาษีอากรและข้อกำหนดของ กรมสรรพากร มีปัญหาในการตรวจสอบและมีปัญหาในการปฏิบัติงานด้านการบัญชีต้องการให้มีการประสานงานกัน ระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อดำเนินการวางแนวทางในการปฏิบัติงานด้าน การบัญชี หรือมีหน่วยงานที่ปรึกษาให้คำตอบที่สามารถอ้างอิงได้ ในปฏิบัติงานโดยภาครัฐ ในด้าน การใช้ความรู้วิชาชีพสำหรับบัณฑิตให้จัดการเรียนมุ่งเน้นความรู้ด้านการปฏิบัติงาน การใช้

คอมพิวเตอร์ในงานบัญชี ความรู้ด้านการบัญชีภาษีอากร โดยการฝึกปฏิบัติมากกว่าทฤษฎี และยกระดับมาตรฐานวิชาชีพบัญชีอันเนื่องมาจากค่าตอบแทนในการรับทำบัญชีด้วย

ปัญหาของการจัดทำบัญชีไม่ถูกต้องนั้นอาจจะมาจากหลาย ๆ ปัจจัย ซึ่ง สุวรรณิ รุ่งจตุรงค์ (2558) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะหรือกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม พบว่า ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพทำงานด้านบัญชีมายาวนาน มีผลต่อความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้จะช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายและเกิดประโยชน์ได้เป็นอย่างดี และ อภิญญา วิเศษสิงห์ (2556) ได้ศึกษาการจัดทำบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตภาษีเจริญ กรุงเทพมหานคร พบว่า ในปัจจุบันธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้นำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ในการจัดทำและได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีทุกข้อ แต่การจัดทำบัญชีแต่ยังมีต้องการพัฒนาความรู้ทางการบัญชี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดทำบัญชีของธุรกิจขนาดย่อมต่อไป

การพัฒนาความรู้ความเข้าใจของผู้ทำบัญชี สำนักงานสรรพากรจะต้องจัดให้มีการอบรมให้แก่ผู้ทำบัญชีในเรื่องความแตกต่างของหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร และกฎหมายภาษีอากรที่มีการปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอ และผู้ทำบัญชีควรเองศึกษาและทบทวนกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นประจำ และเจ้าของกิจการควรเองก็ควรให้ความสนใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดหาพนักงานบัญชีที่มีความรู้ ความชำนาญในกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล และให้การสนับสนุนแก่พนักงานในการอบรมพัฒนาความรู้

2.8 กรอบแนวคิดการวิจัย

ศึกษาเพื่อเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรมีกรอบแนวความคิดในการทำวิจัยดังนี้

แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

การคิดค่าเสื่อมราคา ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561)

ค่าเช่า ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)

การรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560)

แนวปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ภาษีอากรแห่งประมวลรัษฎากร

การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ

การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตาม พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 พ.ศ.2527 และ
มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร



บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 ปรับปรุง 2561 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ปรับปรุง 2561 และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 ปรับปรุง 2560 กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มีรายละเอียดการดำเนินการวิจัย ดังนี้

3.1 เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้เป็นศึกษาแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เพื่อเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางภาษีอากร แห่งประมวลรัษฎากร ในการรับรู้รายได้ตามประเภทของธุรกิจ และการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 และ มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร และใช้กระดาษทำการที่พัฒนารูปแบบจาก สุรชัย เอ็มอักษร, จินตนา โสมีโสดา, และ สุกัญญา วงษ์ละคร (2556) เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลดังกล่าว

3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ผู้ศึกษาได้เก็บรวบรวมข้อมูลจาก แหล่งข้อมูลต่าง ๆ ดังนี้

3.2.1 มาตรฐานการบัญชีที่ใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีซึ่งได้จัดทำขึ้นและใช้ปฏิบัติในขณะที่ทำการศึกษา ได้แก่ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560), มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561)

3.2.2 ข้อสมมุติฐานทางการบัญชีที่เป็นข้อกำหนดทางการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปและถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจัดทำงบการเงิน

3.2.3 บทบัญญัติต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร เช่น พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 และ มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

3.2.4 หนังสือ วารสาร วิทยานิพนธ์ รายงานทาง วิชาการและบทความต่าง ๆ ที่ได้รับการยอมรับ อย่างกว้างขวางทั้งในและต่างประเทศ

3.3 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) โดยนำข้อมูลที่รวบรวมได้มา เพื่อเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากร กับ หลักเกณฑ์ทางภาษีอากร ในการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ และการคิดค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 และ มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแยกพิจารณาส่วนที่ เกี่ยวข้องกับ รายได้ ค่าเสื่อมราคา นำข้อมูลที่ได้จากกระดาษทำ มาสรุปเป็นรายงานผลการศึกษาคด้วย สถิติเชิงพรรณนา โดยมีรายละเอียดเนื้อหาที่จะใช้เปรียบเทียบดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 การเปรียบเทียบความแตกต่าง วิธีการทางบัญชี และ แนวปฏิบัติทางภาษีเกี่ยวกับรายได้

ประเภทของข้อมูล	ประเภทของข้อมูลย่อย
ความแตกต่างของวิธีการทาง บัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษี TAS 18 รายได้	<ol style="list-style-type: none"> 1. เกณฑ์การรับรู้รายได้ 2. เกณฑ์การรับผิดทางภาษี 3. การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล 4. เกณฑ์การปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด

ตารางที่ 3.2 การเปรียบเทียบความแตกต่าง วิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีเกี่ยวกับ สัญญาเช่า

ประเภทของข้อมูล	ประเภทของข้อมูลย่อย
ความแตกต่างของวิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษี TAS 17 สัญญาเช่า	<ol style="list-style-type: none"> 1. เกณฑ์การรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า 2. เกณฑ์การรับรู้ผิดทางภาษี 3. การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล 4. เกณฑ์การปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด

ตารางที่ 3.3 การเปรียบเทียบความแตกต่างวิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีการคำนวณค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินภายใต้สัญญาเช่า

ประเภทของข้อมูล	ประเภทของข้อมูลย่อย
ความแตกต่างของวิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีตาม TAS 16	<ol style="list-style-type: none"> 1. เกณฑ์การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ 2. ราคาทุนของสินทรัพย์ 3. การยกเว้นภาษี 4. เกณฑ์การรับรู้ดอกผลเช่าซื้อ

บทที่ 4

ผลการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติเกี่ยวกับรายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า และตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งการศึกษาเกณฑ์การรับรู้รายจ่าย ในส่วนของค่าเสื่อมราคา ตามแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เปรียบเทียบกับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของทรัพย์สิน

ผู้ทำการวิจัยได้ศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูลด้านวิชาการจากแหล่งข้อมูลและสิ่งพิมพ์ต่าง ๆ เช่น มาตรฐานการบัญชี บทความวิชาการ วารสาร หนังสือ ตำรา บทความและเอกสารสิ่งพิมพ์ต่าง ๆ จากข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตและศึกษาแนวปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งศึกษาข้อหารือของกรมสรรพากรประกอบกันเพื่อให้ได้มา ซึ่งหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ รายจ่าย ทางการบัญชีและทางภาษีอากรดังกล่าวที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2 ในบทที่ 4 นี้ ผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลเป็นกระดาดำทำการที่เกี่ยวกับกับแนวปฏิบัติหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ รายจ่าย ทางการบัญชีและทางภาษีอากร จะเขียนบรรยายสิ่งที่ค้นพบอย่างละเอียด และชัดเจน พร้อมยกตัวอย่างประกอบสำคัญตามหัวข้อดังต่อไปนี้

การสรุปผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบวิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีอากร ตามวัตถุประสงค์ของการทำวิจัยได้ดังนี้

4.1 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ วิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีอากรเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 ปรับปรุง พ.ศ. 2561

4.2 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ วิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีอากรเกี่ยวกับสัญญาเช่า ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ปรับปรุง พ.ศ. 2561

4.3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ วิธีการทางบัญชี และ แนวปฏิบัติทางภาษี เกี่ยวกับรายได้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ปรับปรุง พ.ศ. 2560

ตารางที่ 4.1 ตารางแสดงการเปรียบเทียบ วิธีการทางบัญชี และ แนวปฏิบัติทางภาษี เรื่องค่าเสื่อมราคา ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
อาคารถาวร/สำนักงาน	กิจการควรทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ	<ul style="list-style-type: none"> - อาคารถาวรร้อยละ 5 - อาคารชั่วคราวร้อยละ 100 	-
อุปกรณ์สำนักงาน และ เครื่องตกแต่ง	กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือ เพื่อใช้ในการบริหาร และกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา	อุปกรณ์สำนักงานคิดค่าเสื่อมร้อยละ	-
คอมพิวเตอร์และอุปกรณ์	มูลค่าของสินทรัพย์นั้น ที่มีการเสื่อมสภาพการใช้งาน และสามารถ ตัดเป็นค่าใช้จ่ายแต่ละงวดบัญชีอย่างมีหลักเกณฑ์ตามที่สินทรัพย์นั้น ได้ให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในการก่อให้เกิดรายได้ในงวดนี้	<ul style="list-style-type: none"> - หักภายใน 3 รอบ ระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา - หักภายใน 3 รอบ ระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา - หักภายใน 3 รอบ ระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา - หักร้อยละ 40 ในวันที่ได้มา ส่วนที่เหลือหักภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชี 	-

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
โปรแกรมซอฟต์แวร์	<p>โปรแกรมสำเร็จรูปถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างหนึ่งของกิจการซึ่งต้องมีการคิดค่าเสื่อมอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่ได้รับโดยพิจารณาครั้งนี้กรณีทีโปรแกรมสำเร็จรูปที่ซื้อมานั้นต้องใช้ประกอบกับเครื่องจักรใดเป็นการเฉพาะให้ประมาณการอายุการให้ประโยชน์ที่ได้รับโดยอ้างอิงตามอายุการใช้งานของเครื่องจักร นั้น</p> <p>โปรแกรมสำเร็จรูปถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างหนึ่งของกิจการซึ่งต้องมีการคิดค่าเสื่อมอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่ได้รับโดยพิจารณาดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. กรณีทีโปรแกรมสำเร็จรูปที่ซื้อมานั้นต้องใช้ประกอบกับเครื่องจักรใดเป็นการเฉพาะให้ประมาณการอายุการให้ประโยชน์ที่ได้รับโดยอ้างอิงตามอายุการใช้งานของเครื่องจักร นั้น 	<p>โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นลิขสิทธิ์ กรณีไม่จำกัด อายุการใช้งานจำนวนปีที่หักค่าเสื่อมราคา ต้องไม่ น้อยกว่า 10 รอบ ระยะเวลาบัญชี</p> <p>-</p>	-

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
โปรแกรมซอฟต์แวร์	2. กรณีที่ซื้อโปรแกรมสำเร็จรูปโดยมีการระบุไว้ในสัญญาใช้งานก็จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุที่กำหนด ถ้าไม่ระบุอายุการใช้งานให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามแนวทางปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ต้องไม่เกิน 20 ปี	โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นลิขสิทธิ์ กรณี ไม่จำกัด อายุการใช้งานจำนวนปีที่ หักค่าเสื่อมราคา ต้องไม่ น้อยกว่า 10 รอบ ระยะเวลาบัญชี	-
ยานพาหนะที่เช่าซื้อ	คิดค่าเสื่อมตามต้นทุนสินทรัพย์ทางบัญชี ซึ่งไม่รวมดอกผลจากการเช่าซื้อ	ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือโดยการซื้อขายเงินผ่อนมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น	ค่าเสื่อมราคาทางภาษี จะต้องไม่เกินค่างวดที่ผ่อนชำระในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้น ถ้าเกินบวกกลับในทางภาษี

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
รถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง	คิดค่าเสื่อมตามต้นทุนของสินทรัพย์จากมูลค่าต้นทุนของรถยนต์ทั้งหมด	ในปีแรกหักค่า สึกหรือ และค่าเสื่อมราคาเป็น 2 เท่า หรือร้อยละ 40 (อัตราเดิม กำหนด ให้หักไม่เกินร้อยละ 20) สำหรับปีถัดไปให้หัก 2 เท่าของมูลค่า ที่เหลือในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) มาตรา 4 วรรค 3	ทางบัญชีคิดค่าเสื่อมตามมูลค่าต้นทุนของรถยนต์ทั้งหมด ส่วนในทางภาษี คิดค่าเสื่อมรถยนต์ที่เกิน 1 ล้านบาท คิดค่าเสื่อมส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้าน
รถบรรทุก	คิดค่าเสื่อมตามต้นทุนของสินทรัพย์จากมูลค่าต้นทุนของรถยนต์ทั้งหมด	ในปีแรก หักค่าสึกหรือและค่าเสื่อมราคาเป็น 2 เท่าหรือร้อยละ40 (อัตราเดิม กำหนดให้หักไม่เกินร้อยละ 20) สำหรับปีถัดไปให้หัก2 เท่าของมูลค่า ที่เหลือในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) มาตรา 4 วรรค 3	-

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
รถอื่น ๆ	คิดค่าเสื่อมตามต้นทุนของสินทรัพย์จากมูลค่าต้นทุนของรถยนต์ทั้งหมด	<p>กรณีรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต</p> <ul style="list-style-type: none"> - กิจการทั่วไปให้หักได้เฉพาะมูลค่าต้นทุนส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท - กิจการให้เช่ารถยนต์ให้หักได้ทั้งหมดของมูลค่า ต้นทุน ทั้งนี้ บริษัทฯ จะต้อง ไม่นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการอื่นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน - รถยนต์คันแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ต้องได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) มาตรา 5 	-

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
ยานพาหนะที่ซื้อเงินสด	คิดค่าเสื่อมตามต้นทุนทรัพย์สินทางบัญชี ที่ซื้อมา	<p>กรณีรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต</p> <ul style="list-style-type: none"> - กิจการทั่วไป ให้หักได้เฉพาะมูลค่าต้นทุนส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท -กิจการให้เช่ารถยนต์ ให้หักได้ทั้งหมดของมูลค่า ต้นทุน ทั้งนี้ บริษัทฯ จะต้องไม่นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการอื่น ไม่ว่า ทั้งหมดหรือบางส่วน - รถยนต์คันแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะ ที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ ต้องได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2559 เป็นต้นไป พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) มาตรา 5 	-

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน			
สิทธิบัตร	1. มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต 2. สามารถวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ	ค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการเงื่อนไขและอัตราที่กำหนด โดยพระราชกฤษฎีกา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมดังกล่าวให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา กรณี ไม่จำกัดอายุ ร้อยละ 10 กรณี จำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 100 หารด้วยจำนวนปีอายุการใช้	-

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
อนุสิทธิบัตร	หนังสือสำคัญที่รัฐออกให้เพื่อคุ้มครองการประดิษฐ์ คัดค้นหรือการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะตามที่กำหนดในกฎหมาย กฎกระทรวง และระเบียบว่าด้วยสิทธิบัตร พ.ศ. 2522 เป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภท	ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา การหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมดังกล่าวให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมากรณี ไม่จำกัดอายุ ร้อย ละ 10 กรณี จำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 100 หาดด้วยจำนวนปีอายุการใช้งาน	-
สิทธิในการเช่าระยะยาว	สิทธิที่ได้รับเหนืออสังหาริมทรัพย์ที่เช่าจากเจ้าของสินทรัพย์โดยตรงตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญา ซึ่งปกติจะมีระยะเวลานาน โดยผู้ให้เช่าจะได้รับค่าตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยน	ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา การหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมดังกล่าวให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมากรณี ไม่จำกัดอายุ ร้อยละ 10 กรณี จำกัดอายุการใช้ ร้อยละ 100 หาดด้วยจำนวนปีอายุการใช้งาน	-

จากตารางที่ 4.1 สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

วิธีการทางบัญชี สินทรัพย์ที่มีตัวตน ประกอบด้วย อาคารถาวร/สำนักงานอุปกรณ์สำนักงาน และเครื่องตกแต่งคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์

ส่วนสินทรัพย์ ไม่มีตัวตนสิทธิบัตร/อนุสิทธิบัตร/สิทธิในการเช่าระยะยาว เป็นการคิดค่าเสื่อม เป็นการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ นั้นค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เป็นการยึดหลักความสม่ำเสมอในการสะท้อนภาพประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับสินทรัพย์ทุกรายระยะเวลาบัญชี

กรณีรถยนต์นั่งหรือรถโดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 หลักการบัญชี ของการซื้อรถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่งในทางบัญชีต้นทุนของสินทรัพย์รถยนต์จะบันทึกบัญชีเท่ากับต้นซื้อ และ คิดค่าเสื่อมราคาตามหลักบัญชีแล้วจะคิดได้จากยอดซื้อทรัพย์สินนั้น

แนวปฏิบัติทางภาษี สินทรัพย์ที่มีตัวตน ประกอบด้วย อาคารถาวร/สำนักงานอุปกรณ์สำนักงาน และเครื่องตกแต่งคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ให้คิดค่าเสื่อมราคาไม่เกินอัตราที่กำหนดใน มาตรา 4 วรรค 1 ของ พรฎ. (ฉบับที่ 145) และ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สิทธิบัตร/อนุสิทธิบัตร/สิทธิในการเช่าระยะยาวกรณีมีหนังสือสัญญาเช่า ได้ และไม่มีสัญญาเช่า และสิทธิบัตร และอนุสิทธิบัตร กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ และกรณีจำกัดอายุการใช้

อีกประเภทหนึ่ง ใช้วิธีการตามนโยบายพิเศษ สามารถหักค่าเสื่อมได้เร็วกว่าที่กำหนดใน มาตรา 4 วรรค 1 ของพรฎ.(ฉบับที่ 145) คอมพิวเตอร์และอุปกรณ์

กรณีรถยนต์นั่งหรือรถโดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต ต้นทุนของสินทรัพย์ที่จะนำไปคิดค่าเสื่อมราคาได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1,000,000 บาท ส่วน สินทรัพย์ที่มีการเช่าซื้อตามหลักภาษี การคิดค่าเสื่อมราคาตามต้นทุนทั้งหมดที่ต้องชำระตามสัญญาเช่าซื้อ แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่น่ามาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ดังนั้น สามารถสรุปผลการศึกษเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาได้ดังนี้ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ปรับปรุง 2561 ค่าเสื่อมราคา เป็นการกระจายราคาทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีต่าง ๆ แต่ในทางภาษีค่าเสื่อมถือเป็นค่าใช้จ่ายที่จะต้องใช้หลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามบทบัญญัติมาตรา มาตรา 65 ทวิ(2) แห่งประมวลรัษฎากร และการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิสำหรับรายจ่ายต้องห้าม 65 ตรี(5) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 จะต้องทำการปรับปรุงรายการค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี

4.2 การวิเคราะห์ความแตกต่างความแตกต่างหลักการทางบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรเกี่ยวกับ รายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ปรับปรุง พ.ศ.2561

ตารางที่ 4.2 ตารางแสดงการเปรียบเทียบ วิธีการทางบัญชีกับแนวปฏิบัติทางภาษี เรื่อง สัญญาเช่า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561)

สัญญาเช่าทางการเงิน ฝั่งผู้เช่า (FINANCE LEASE)	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
1. ทรัพย์สินที่เช่า	บันทึกเป็นทรัพย์สิน ถาวร	ไม่ถือเป็นทรัพย์สินถาวร	-
2. ค่าเสื่อมราคา	บันทึกค่าเสื่อมราคา เป็นค่าใช้จ่าย	ไม่ถือเป็นรายจ่าย	ทางภาษี บวกกลับ ค่าเสื่อมราคา
3. ดอกเบี้ยจ่าย	บันทึกตัดดอกเบี้ย เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธี ทางการบัญชี	ไม่ถือเป็นรายจ่าย	ทางภาษี บวกกลับ ดอกเบี้ย
4. ค่าเช่าทรัพย์สิน	ไม่ได้บันทึกบัญชี	ถือเป็นการเช่าทรัพย์สิน ค่า เช่าถือเป็นรายจ่ายได้	ในกรณีที่เป็นการ เช่ารถยนต์นั่งหรือ รถโดยสารที่มีที่นั่ง ไม่เกิน 10 คน ค่าเช่ารวม ภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้อง ไม่เกิน 36,000 บาท/คัน/เดือน ส่วนที่เกิน 36,000 บวกกลับในทางภาษี
5. ใช้สิทธิซื้อทรัพย์สิน เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า	บันทึกบัญชีโดยไม่ กระทบบัญชีรายได้ และค่าใช้จ่าย	ถือเป็นทรัพย์สินถาวรด้วย ราคาที่ซื้อคิดค่าเสื่อมราคา	ให้หักค่าเสื่อมเป็น ค่าใช้จ่าย

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

ผู้ให้เช่า (LESSER)	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease)	บันทึกทรัพย์สินที่ให้ เช่าเป็นที่ดินอาคาร และอุปกรณ์บันทึก ค่าเช่าเป็นรายได้ตลอด อายุสัญญาเช่าบันทึก ค่าเสื่อมราคาของ ทรัพย์สินที่ให้เช่า	บันทึกทรัพย์สินที่ให้เช่า เป็นที่ดินอาคาร และ อุปกรณ์บันทึกค่าเช่าเป็น รายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า บันทึกค่าเสื่อมราคาของ ทรัพย์สินที่ให้เช่า	-
สัญญาเช่าทางการเงิน (Finance lease)	บันทึกเป็นลูกหนี้ค่า เช่ารับแบ่งเป็น 2 ส่วน ดอกเบี้ยจ่าย ส่วนที่ไปลดเงินต้น กรณีเป็นผู้ผลิตหรือ ผู้ขายบันทึกกำไร ขาดทุนจากการขาย เช่นเดียวกับการขาย ปกติ	บันทึกค่าเช่ารับ (ดอกเบี้ย และเงินต้น) เป็นรายได้ ไม่มีกำไรขาดทุนจากการ ขายทรัพย์สินขณะเริ่ม สัญญาบันทึกค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายอาจ มีกำไรขาดทุนจากการขาย ทรัพย์สินเมื่อมีการซื้อขาย ทรัพย์สิน	-
การเช่าซื้อ (Hire purchase)	ถือเป็นการขายผ่อน ชำระรับรู้รายได้ใน แต่ละรอบระยะเวลา บัญชีตามงวดที่ถึง กำหนดชำระ	กำไรที่เกิดจากการขายต้อง นำมารวมคำนวณเป็น รายได้ทั้งจำนวนในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่มีการให้ เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ ดอกเบี้ยเช่าซื้อหรือขายผ่อน ชำระให้นำมารวมคำนวณ เป็นรายได้แต่ละงวดตาม วิธีการทางบัญชีที่รับรอง ทั่วไป	-

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

ผู้เช่า (LESSEE)	วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease)	บันทึกทรัพย์สินที่ให้ เช่าเป็นที่ดินอาคาร และอุปกรณ์บันทึก ค่าเช่าเป็นรายได้ตลอด อายุสัญญาเช่าบันทึก ค่าเสื่อมราคาของ ทรัพย์สินที่ให้เช่า	บันทึกทรัพย์สินที่ให้เช่า เป็นที่ดินอาคาร และ อุปกรณ์บันทึกค่าเช่าเป็น รายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า บันทึกค่าเสื่อมราคาของ ทรัพย์สินที่ให้เช่า	-
สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operating lease)	บันทึกค่าเช่าเป็น ค่าใช้จ่ายตามงวดเวลา การใช้ประโยชน์	บันทึกค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่าย ตามงวดเวลาการใช้ ประโยชน์	-
สัญญาเช่าทางการเงิน (Finance lease)	บันทึกเป็นทรัพย์สิน และหนี้สินค่าเช่าจ่าย แบ่งเป็น 2 ส่วน ดอกเบี้ยจ่าย ส่วนที่ ไปลดเงินต้น ตั้งค่าเสื่อมราคา ทรัพย์สิน	ไม่บันทึกทรัพย์สิน บันทึกค่าเช่า ซึ่ง ประกอบด้วยเงินต้นและ ดอกเบี้ยเป็นค่าใช้จ่าย ไม่มีค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	-
เช่าซื้อ (Hire purchase)	บันทึกเป็นทรัพย์สิน และหนี้สิน โดยมูลค่า ทรัพย์สินเท่ากับราคา เงินสดส่วนดอกเบี้ย จ่ายรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ตามงวดที่ถึงกำหนด ชำระ ตั้งค่าเสื่อมราคา ทรัพย์สิน	บันทึกเป็นทรัพย์สินและ หนี้สิน โดยมูลค่าทรัพย์สิน เท่ากับราคาที่พึงชำระ ทั้งหมด (ราคาเงินสดบวก ด้วยดอกเบี้ย) ตั้งค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	-

จากตารางที่ 4.2 สามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้ กิจการให้เช่าทรัพย์สิน

สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operation Lease) “ผู้ให้เช่า” ให้ถือเป็นการให้เช่าทรัพย์สิน จะต้องรับรู้รายได้ค่างวดที่ได้รับเป็นรายได้ค่าเช่าให้บันทึกสินทรัพย์คำนวณค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ให้เช่านั้น ฝ่าย “ผู้เช่า” ให้ถือเป็นการเช่าทรัพย์สินและรับรู้ค่างวดเป็นค่าใช้จ่ายค่าเช่าแนวปฏิบัติทั้งทางตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับ แนวปฏิบัติทางภาษีอากรไม่มีข้อแตกต่างกัน ให้ใช้แนวปฏิบัติเดียวกัน

สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) วิธีการทางหลักบัญชี “ผู้ให้เช่า” ให้ถือเป็นการขายทรัพย์สินและการให้กู้ยืมเงินและการรับรู้ค่างวดที่ได้รับแยกเป็น ส่วนชำระเงินต้นและส่วนที่เป็นดอกเบี้ยออกจากกัน “ผู้เช่า” ถือเป็นการซื้อทรัพย์สินและกู้ยืมเงินบันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน และดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชี คำนวณค่าเสื่อมราคา

ดังนั้น แนวปฏิบัติทางภาษี ด้านผู้เช่า ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรบันทึกเป็นค่าเช่าในส่วนค่าเสื่อมราคา ดอกเบี้ยไม่เป็นรายจ่าย (บวกกลับในทางภาษี)

4.3 การวิเคราะห์ความแตกต่างความแตกต่าง วิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีอากรเกี่ยวกับรายได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ปรับปรุง พ.ศ. 2560

ตารางที่ 4.3 ตารางแสดงการเปรียบเทียบ วิธีการทางบัญชีและแนวปฏิบัติทางภาษีอากรเรื่องรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18

วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
รายได้ (Revenue) หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (Inflow of Economic Benefit) ก่อนหักค่าใช้จ่ายที่กิจการได้รับหรือค้างรับในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการเมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของกิจการเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สามารถรับรู้รายได้	รายได้คือรายการกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้จะยังไม่ได้ชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น	-
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ปรับปรุง 2560 (ตัวอย่าง) รายได้จากการขายสินค้าขายสินค้าแบบเงินสด ขายผ่อนชำระ กิจการจะรับรู้เมื่อเข้ารายการเมื่อเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้		หลักบัญชี ตาม ม.ฐ.18 (37 เดิม) การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชี จะใช้เกณฑ์คงค้าง

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
<p>กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้วไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม</p> <p>1. การรับรู้รายได้ของธุรกิจขายสินค้า การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าจะต้องเข้าหลักเกณฑ์เงื่อนไขครบทุกข้อดังนี้</p> <p>1.1 กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว</p> <p>1.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม</p> <p>1.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>1.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการบัญชีนั้น</p>	<p>การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (มาตรา 65 และทป. 1/2528)</p>	<p>หลักภาษี การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ หรือเกณฑ์อื่นๆ ตาม ท.ป 1/2528 (แก้ไขล่าสุดโดยคำสั่งที่ ท.ป 155/2549)</p>

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
1.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ		
2. การรับรู้รายได้ของธุรกิจให้บริการการรับรู้รายได้จากการให้บริการจะต้องเข้าหลักเกณฑ์เงื่อนไขครบทุกข้อดังนี้	การคำนวณรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	หลักบัญชี รับรู้รายได้เท่าต้นทุน หลักภาษี ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ
2.1 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ	ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบ	-
2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้น	ระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะ	-
2.3 กิจการสามารถวัดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลได้อย่างน่าเชื่อถือ	เวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณ	-
2.4 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้น	เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น(มาตรา 65 และ	-
เพื่อให้รายการบัญชานั้นเสร็จสมบูรณ์	ทป. 1/2528	

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
3. การรับรู้รายได้ค่าดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล การรับรู้รายได้ค่าดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการจะรับรู้รายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขครบทุกข้อดังนี้	ดอกเบี้ยรับให้รับรู้ตามเกณฑ์ สิทธิ เกณฑ์ สิทธิ ของ กรมสรรพากรคือสิทธิเรียกร้อง ตามกฎหมาย ถ้ากิจการมีสิทธิ เรียกร้องในงวดไหนให้นำ ดอกเบี้ยรับในงวดนั้นมา	หลักภาษี เลือกใช้เกณฑ์เงินสด ได้เบี้ยประกันชีวิต รายได้ค่า บริหารสินทรัพย์ค้อย
3.1 มีความเป็นไปได้ ก่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของ รายการบัญชีนั้น		
3.2 กิจการสามารถวัดมูลค่า ของจำนวนรายได้ได้อย่าง น่าเชื่อถือการรับรู้รายได้ของ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล จะ ปฏิบัติ การ รับรู้ ราย ได้ ดังต่อไปนี้	ดอกเบี้ยรับให้รับรู้ตามเกณฑ์ สิทธิ เกณฑ์ สิทธิ ของ กรมสรรพากรคือสิทธิเรียกร้อง ตามกฎหมาย ถ้ากิจการมีสิทธิ เรียกร้องในงวดไหนให้นำ ดอกเบี้ยรับในงวดนั้นมา	คุณภาพ ดอกเบี้ยผัดนัดของ ธนาคารหรือสถาบันการเงิน (เกิน 3 เดือน) ดอกเบี้ยเบี้ยผัด นัดของเบี้ยประกันชีวิต/บัตร เครดิต(เกิน 6 เดือน)
3.2.1 รับรู้รายได้ค่าดอกเบี้ย รับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา โดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่ แท้จริงของสินทรัพย์ 3.2.2 รับรู้รายได้ค่าสิทธิรับรู้ ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตาม เนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง	ดอกเบี้ยรับคือสิทธิเรียกร้อง ตามกฎหมายถ้ากิจการมีสิทธิ เรียกร้องในงวดไหนให้นำ ดอกเบี้ยรับ ใน งวด นั้น มา คำนวณเป็นรายได้หากสิทธิ เรียกร้องตามกฎหมาย ยังมีอยู่ กิจการจะหยุดคำนวณดอกเบี้ย รับไม่ได้	หลักบัญชี การรับรู้เป็นรายได้ โดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

วิธีการทางบัญชี	แนวปฏิบัติทางภาษี	ความแตกต่าง
3.2.3 รับรู้รายได้เงินปันผล รับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงิน ปันผล	ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัท โดยกองทุนรวมและเงินส่วน แบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วม ค้ามาคำนวณเป็นรายได้ส่วน เงินปันผลบริษัทที่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทยหรือเป็นบริษัท จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดจะได้รับ ยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลมา รวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสีย ภาษี	เงินปันผลและ ดอกเบี้ยรับ กำไรทางบัญชี 200,000 หักเงิน ปันผล/ดอกเบี้ยรับ 40,000 กำไร ทางภาษี 160,000

จากตามตารางที่ 4.4 สามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้ การรับรู้รายได้ที่มีความแตกต่าง
วิธีการทางบัญชี และแนวปฏิบัติทางภาษี

วิธีการทางหลักบัญชี การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชี ใช้เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้
กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย โดยราคาขายเป็นมูลค่าปัจจุบัน ของสิ่งตอบแทน ที่ได้รับหรือ
ค้างรับ ซึ่งไม่รวมดอกเบี้ย รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้โดยใช้อัตราที่
แท้จริง รายได้ค่าบริการ รับรู้รายได้เท่าต้นทุน

แนวปฏิบัติทางภาษี การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ตาม
มาตรา 65 วรรคสอง และ คำสั่ง ที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 2 โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา
บัญชีใดแม้จะว่ายังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้

ดังนั้น ดอกผลขายผ่อนชำระ คำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการบัญชีกรณีให้
เลือกใช้เกณฑ์เงินสดได้ ได้แก่ เบี้ยประกันชีวิต รายได้ค่าบริหารสินทรัพย์ด้วยคุณภาพของ บ บ ส
ดอกเบี้ยผิวนัดของธนาคารหรือ สถาบันการเงิน (เกิน 3 เดือน) ดอกเบี้ยผิวนัดของกิจการประกัน
ชีวิต/บัตรเครดิต (เกิน 6 เดือน) เป็นต้น (ท.ป.155/2549)

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ผลการศึกษาคือการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติเกี่ยวกับรายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า และตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งการศึกษาเกณฑ์การรับรู้รายจ่าย ในส่วนของค่าเสื่อมราคา ตามแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เปรียบเทียบกับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของทรัพย์สินของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ผู้วิจัยจะสรุปผลการศึกษาโดยจะนำเสนอผลการศึกษาคือความแตกต่างหลักการทางบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม SMEs ตามวัตถุประสงค์ของการทำวิจัยได้ดังนี้

- 5.1 สรุปผลการศึกษา
- 5.2 อภิปรายผลการศึกษา
- 5.3 ข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการศึกษา

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีการทางบัญชี เกี่ยวกับรายจ่ายที่เกิดจากค่าเสื่อมราคา ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้ที่เกิดจากสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า และวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ ของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

5.1.1 สรุปผลการเปรียบเทียบวิธีการทางบัญชีด้านรายจ่ายของค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามหลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังต่อไปนี้

1. การคิดราคาค่าเสื่อมราคาทางบัญชีและหลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ของสินทรัพย์มีตัวตน ประเภท อาคารถาวร/สำนักงาน อุปกรณ์สำนักงาน และเครื่องตกแต่ง คอมพิวเตอร์และอุปกรณ์

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ วิธีการทางบัญชีการคิดค่าเสื่อมราคาทางบัญชี สินทรัพย์ประเภท อาคารถาวร/สำนักงาน อุปกรณ์สำนักงาน และเครื่องตกแต่งคอมพิวเตอร์และ อุปกรณ์หลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ประเภท อาคารถาวร/สำนักงาน อุปกรณ์สำนักงาน และเครื่องตกแต่งคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ให้คิดค่าเสื่อมราคาไม่เกิน อัตราที่กำหนดในมาตรา 4 วรรค 1 ของ พรฎ. (ฉบับที่ 145)

2. การคิดราคาค่าเสื่อมราคาทางบัญชีและหลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ของสินทรัพย์มีตัวตนประเภท สิทธิบัตร อนุสิทธิบัตร สิทธิในการเช่าระยะยาว

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ วิธีการทางบัญชีการคิดค่าเสื่อมราคาทางบัญชี สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประเภท สิทธิบัตร อนุสิทธิบัตร สิทธิในการเช่าระยะยาว เป็นการคิดค่าเสื่อม เป็นการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เป็นการยึดหลักความสม่ำเสมอในการสะท้อนภาพประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับสินทรัพย์ทุกรายระยะเวลาบัญชี และหลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สิทธิบัตร/อนุสิทธิบัตร/สิทธิในการเช่าระยะยาวกรณีมีหนังสือสัญญาเช่า ได้ และไม่มีสัญญาเช่า และสิทธิบัตร และอนุสิทธิบัตร กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ และกรณีจำกัดอายุการใช้

3. การคิดราคาค่าเสื่อมราคาทางบัญชีและหลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา กรณีรถยนต์นั่งหรือรถโดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ ตามวิธีการทางบัญชี การซื้อรถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่งในทางบัญชีต้นทุนของสินทรัพย์รถยนต์จะบันทึกบัญชีเท่ากับต้นทุนที่ซื้อ และคิดค่าเสื่อมราคาตามหลักบัญชีแล้วจะคิดได้จากยอดซื้อทรัพย์สินนั้น อีกประเภทหนึ่ง ใช้วิธีการตามนโยบายพิเศษสามารถหักค่าเสื่อมได้เร็วกว่าที่กำหนดในมาตรา 4 วรรค 1 ของพรฎ.(ฉบับที่ 145) คอมพิวเตอร์และ อุปกรณ์

4. การคิดราคาค่าเสื่อมราคาทางบัญชีและหลักเกณฑ์วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา กรณีรถยนต์นั่งหรือรถโดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต ต้นทุนของสินทรัพย์ที่จะนำไปคิดค่าเสื่อมราคาได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1,000,000 บาท ส่วนสินทรัพย์ที่มีการเช่าซื้อตามหลักภาษี การคิดค่าเสื่อมราคาตามต้นทุนทั้งหมดที่ต้องชำระตามสัญญาเช่าซื้อ แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้นำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ดังนั้น สามารถสรุปผลการศึกษเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาได้ดังนี้ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ปรับปรุง 2561 ค่าเสื่อมราคา เป็นการกระจายราคาทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีต่าง ๆ แต่ในทางภาษีค่าเสื่อมถือเป็นค่าใช้จ่ายที่จะต้องใช้หลักเกณฑ์วิธีการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ(2) แห่งประมวลรัษฎากร และการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิสำหรับรายจ่ายต้องห้าม 65 ตรี(5) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 จะต้องทำการปรับปรุงรายการค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี

5.1.2 สรุปผลการเปรียบเทียบวิธีการทางบัญชี เกี่ยวกับการรับรู้ด้านรายรับ และทรัพย์สินตามสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากร

สัญญาเช่าดำเนินงาน (Operation Lease) “ผู้ให้เช่า” ให้ถือเป็นการให้เช่าสินทรัพย์ จะต้องรับรู้รายได้ค้างงวดที่ได้รับเป็นรายได้ค่าเช่า ให้บันทึกสินทรัพย์คำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่านั้น ฝ่าย “ผู้เช่า” ให้ถือเป็นการเช่าสินทรัพย์และรับรู้ค้างงวดเป็นค่าใช้จ่ายค่าเช่าแนวปฏิบัติทั้งทางตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับ หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรไม่มีข้อแตกต่างกัน ให้ใช้แนวปฏิบัติเดียวกัน

สัญญาเช่าการเงิน (Financial Lease) ตามหลักบัญชี “ผู้ให้เช่า” ให้ถือเป็นการขายสินทรัพย์และให้กู้ยืมเงินและการรับรู้ค้างงวดที่ได้รับแยกเป็น ส่วน ชำระเงินต้น และส่วนที่เป็นดอกเบี้ยออกจากกัน “ผู้เช่า” ถือเป็นการซื้อสินทรัพย์และกู้ยืมเงินบันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน และดอกเบี้ยจ่ายรอดัดบัญชีและ การคำนวณค่าเสื่อมราคา

ดังนั้น ตามหลักภาษี ด้านผู้เช่า ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรบันทึกบัญชีเป็นค่าเช่า ในส่วนค่าเสื่อมราคา ดอกเบี้ยไม่เป็นรายจ่าย(บวกกลับ) ในทางภาษี

5.1.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ เกี่ยวกับด้านรายได้จากการขายสินค้า การให้บริการ

ตามหลักบัญชี การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชี ใช้เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย โดยราคาขายเป็นมูลค่าปัจจุบัน ของสิ่งตอบแทน ที่ได้รับหรือค้างรับ ซึ่งไม่รวมดอกเบี้ย รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้โดยใช้อัตราที่แท้จริงรายได้ค่าบริการ รับรู้รายได้เท่าต้นทุน

ตามหลักภาษีการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 วรรคสอง และ คำสั่ง ที่ ท.ป. 1/2528ข้อ 2 โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะว่ายังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้

ดังนั้น ดอกผลขายผ่อนชำระ คำนวณเป็นรายได้แต่ละงวดตามวิธีการบัญชีกรณีให้ เลือกใช้เกณฑ์เงินสดได้ ได้แก่ เบี้ยประกันชีวิต รายได้ค่าบริหารสินทรัพย์ด้วยคุณภาพของ บ บ ส

ดอกเบี้ยผิณฑ์ของธนาคารหรือ สถาบันการเงิน (เกิน 3 เดือน) ดอกเบี้ยผิณฑ์ของกิจการประกันชีวิต/บัตรเครดิต (เกิน 6 เดือน) เป็นต้น (ทป.155/2549)

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

การศึกษาวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา ตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ค่าเสื่อมราคา กับแนวปฏิบัติทางภาษีวิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน มีความแตกต่างที่ชัดเจนคือ ค่าเสื่อมราคาของรถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง เพราะในวิธีการทางบัญชีจะบันทึกราคาทุนของรถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง เท่ากับต้นทุนที่ซื้อหรือได้มา แต่ในแนวปฏิบัติทางภาษีให้คิดค่าเสื่อมจากราคาทุนของรถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง ได้ไม่เกินมูลค่า 1 ล้านบาท ดังนั้นผลต่างจะส่งผลกระทบต่อค่าเสื่อมราคาในทางภาษีลดลง ส่งผลให้กิจการมีกำไรสุทธิทางภาษีสูงขึ้น

การศึกษาวิธีการทางบัญชี มาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่องสัญญาเช่า การเช่าซื้อ ในวิธีการทางบัญชี การบันทึกจะไม่รวมดอกเบี้ย ในแนวปฏิบัติทางภาษีจะให้รวมดอกเบี้ย มีผลกระทบต่อค่าเสื่อมราคา ถ้าคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินจากการเช่าซื้อแล้ว ให้รวมดอกเบี้ยเช่าซื้อ และจะต้องไม่เกิน ค่างวดที่ชำระในงวดบัญชีนั้น ถ้าเกินให้บวก กลับทำให้มีผลกระทบต่อค่าใช้จ่าย ทำให้ค่าเสื่อมต่ำลงและทำให้มีผลต่อ กำไรสุทธิทางภาษี สูงขึ้น

การศึกษาวิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ การบันทึก รายได้ตามวิธีการทางบัญชี จะทำให้เราทราบถึงระยะเวลาบริการที่เกิดขึ้นจริงของรายได้ ในแนวปฏิบัติทางภาษี ในทางปฏิบัติกิจการยังไม่ได้รับเงินค่าบริการนั้น ๆ แต่กิจการจะต้องมารับรู้ได้จากการขายและบริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ดังนั้นรายการดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อรายได้ที่สูงขึ้นในทางบัญชีและเกิดความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งส่งผลกระทบต่อจากกำไรสุทธิทางภาษีที่สูงขึ้นและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สูงขึ้นด้วย

5.3 ข้อเสนอแนะ

5.3.1 ในส่วนของกรมสรรพากรและสภาวิชาชีพบัญชี ควรมีการกำหนดคกฏเกณฑ์ ในการบันทึกบัญชีไปในทางรูปแบบเดียวกัน เพื่อให้ผู้ทำบัญชีสะดวกแก่การจดจำข้อมูลและเป็นประโยชน์สำหรับกรมสรรพากร ให้ทราบเกี่ยวกับสถานะที่แท้จริงของกิจการในคราวเดียวกันการที่มีวิธีการบันทึกบัญชีวิธีเดียวกันนี้จะทำให้แก้ไขปัญหาในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรของบริษัทต่างได้

5.3.2 ผู้ทำบัญชีของแต่ละ บริษัทควรต้องพัฒนาความรู้เรื่องบัญชีอย่างต่อเนื่องตามหลักภาษี และกฎหมายที่เกิดขึ้นใหม่ ผู้ทำบัญชีของแต่ละบริษัท ต้องศึกษาและเรียนรู้ เรื่องการรับรู้รายได้

การคิดค่าเสื่อม การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับ สัญญาเช่า และการพัฒนาความรู้ เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีใหม่ ๆ ที่ปรับปรุงใหม่ ผู้ทำบัญชีของแต่ละบริษัท ต้องเข้าพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อศึกษามาตรฐานที่มีการเปลี่ยนแปลงใหม่





บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กรมสรรพากร. (2527). พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <https://www.rd.go.th/publish/2369.0.html>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2553). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553 (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์
- กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. (2562). สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับธุรกิจ SMEs. สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th/publish/47331.0.html>
- จุฑารัตน์ สุทธิศิริ (2554). การปรับปรุงแก้ไขการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี 6. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <http://cuir.car.chula.ac.th/handle/123456789/21989>
- ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. (2553). รู้เคล็ดลับ จับประเด็นปัญหา رایจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิ. วารสารสรรพากรสาส์น.
- จิตติพร พระโพธิ์. (2558). ศึกษาเปรียบเทียบหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับหลักเกณฑ์ ทางภาษีอากรของนิติบุคคลอุตสาหกรรมผลิตเฟอร์นิเจอร์การค้นคว้าอิสระมหาวิทยาลัยศรีปทุม. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <https://www.spu.ac.th/account/files/2012/07/>
- ธนาคารกสิกรไทย. (2559). SME บัญชีเล่มเดียว ช่วยธุรกิจได้เกินคาด. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก https://kasikornbank.com/th/business/sme/KSMEKnowledge/article/FinancialTips/Pages/SME_One_Account.aspx
- ธรรมนิติประโยชน์ของการทำบัญชีภาษี. (2560). รู้จักมาตรการภาษี “บัญชีชุดเดียว”. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <https://www.dharmniti.co.th/>
- นฤา วะสี, ชมพูนุท มนต์ชัยตระกูล, มานิตา รัตนสังฆธรรม, พรชนก บำรุงเรือน, และ กฤษณ์เลิศ สัมพันธ์รักษ์. (2560). มุมมองสินเชื่อบริษัทไทยจากข้อมูลรายสัญญาตอนที่ 1 เเจาะลึก สินเชื่อบริษัท SME จากข้อมูลสินเชื่อบริษัทพาณิชย์ไทย. วารสาร aBRIDEd Making Research Accessible, 60(12), 1-10.

- นิธิวดี ทับทิมศรี. (2558). *แนวทางการปฏิบัติงานบัญชีของนักบัญชีไทย*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก
http://www.western.ac.th/westernnew/admin/uploaded/journal_human/files/29.pdf
- นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2559). *ทฤษฎีบัญชี* (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส
- นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ. (2558). *กรอบแนวความคิดทางรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง 2557), วารสารสภาวิชาชีพบัญชี ปีที่ 11 ฉบับที่ 30*. สืบค้นเมื่อ 14 พฤษภาคม 2562, จาก
<http://www.jap.tbs.tu.ac.th/files/Article/Jap30/Full/Jap30Nipun.pdf>
- ประภัสสร กิตติมน โนรมณ์. (2558). *ปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้ทำ บัญชีในกรุงเทพมหานคร วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย (ส ส อ ท) ปีที่ 4 ฉบับที่ 1*, สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก
http://www.vu.ac.th/apheitvu/journal/v4n1/4_
- ปริยะ เตชะมวลไววิทย์. (2558). *โอกาสของ SMEs และ Start Up รู้ทันลงทุน*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2558/ac-post-25581223-SME-startup.pdf>
- พงศ์พรต นัฏภรณ์, วชิระ บุญเนตร, แพรว กิระสุนทรพงษ์, และประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา. (2561). *การบัญชีการเงินเบื้องต้น* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พจน์ วีระศุทธากร. (2550). *ข้อแตกต่างระหว่างหลักบัญชีกับกฎหมายภาษีอากรประเด็นสำคัญที่ควรรู้ก่อนใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56*. สืบค้น 5 มิถุนายน 2562, จาก
<https://seminardd.com/404>
- พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2543). *บทบาทของ SME ต่อเศรษฐกิจไทย*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก
https://www.sme.go.th/upload/mod_download/ch1-20171024122305.pd
- พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2543). *บทบาทของ SME ต่อเศรษฐกิจไทย*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก
https://www.sme.go.th/upload/mod_download/ch1-20171024122305.pd
- พิจักษณ์ จันทวิโรจน์. (2554). *ข้อแตกต่างระหว่าง บัญชีการเงิน และบัญชีภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สยามวิชาการ.

- พิมพ์พนา ปิตรวัชชัย, ญัฐชานนท์ โกมุตพุฒิพงษ์ และวิศรุต ศรีบุญนาค. (2562). *การบัญชีขั้นกลาง* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ยุวะดี นิลเปลี่ยน. (2558). *การศึกษาความแตกต่างการบันทึกบัญชี SME ตามมาตรฐานการบัญชีกับประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <http://ithesis-ir.su.ac.th/dspace/bitstream>
- วิโรจน์ เกลิมรัตนนา. (2560). *มาตรฐานการบัญชี เรื่อง สัญญาเช่า ฉบับใหม่*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก https://www.technologychaoban.com/featured/article_35592
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (เผยแพร่ 13 มิถุนายน 2560) *คู่มืออธิบาย TAS 16 หน้า 19*. สืบค้นเมื่อ 25 พฤษภาคม 2562, จาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/7tqSdZRPoE.pdf>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). *มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน*. สืบค้น 14 พฤษภาคม 2562, จาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/M31wUCdbVW.pdf>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <http://www.fap.or.th/>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). *กรอบแนวความคิดทางรายงานทางการเงิน*. สืบค้น 14 พฤษภาคม 2562, จาก http://en.fap.or.th/images/sub_1407934771/Framework.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <http://www.fap.or.th/>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง สัญญาเช่า*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <http://www.fap.or.th/>
- สมาคมผู้ประกอบการธุรกิจผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม. (2560). *SMEs หัวใจที่แท้จริงของเศรษฐกิจไทย*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <https://www.tasme.or.th/article/822/>
- สำนักงานมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี. *เรื่อง วิธีใช้ตารางค่าเสื่อม*. สืบค้น 13 พฤษภาคม 2562, จาก <http://econs.co.th/wp-content/2017/10/PP>
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2560). *เกณฑ์สิทธิ และ เกณฑ์คงค้างต่างกันอย่างไร*. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562 จาก <http://www.taxguruthai.com/topic>

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2559). การหักค่าเสื่อมราคารถยนต์นั่งไม่เกิน 10 ที่นั่ง. สืบค้น 18 มิถุนายน 2562, จาก <http://www.taxguruthai.com/webboard/topic/16>

สุรัชย์ เอ็มอักษร, จินตนา โสมโสภา, และสุกัญญา วงษ์ละคร. (2556). การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางบัญชีกับหลักเกณฑ์ของภาษีอากรของกิจการขายผ่อนชำระ เช่าซื้อ และ ลีสซิ่ง. (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ.

สุวรรณณี รุ่งจตุรงค์. (2558). ปัจจัยที่มีผลต่อความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. (การค้นคว้าอิสระปริญญา มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยศรีปทุมสืบ. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <http://dspace.spu.ac.th/handle/123456789/5010>

หลักบัญชีและหลักภาษี. สืบค้นเมื่อ 27 เมษายน 2562, จาก http://www.rd.go.th/fileadmin/download/pnd502_210360.pdf

อภิญา วิเศษสิงห์. (2556). การจัดทำบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตภาษีเจริญ กรุงเทพมหานคร (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา.

อังคณา นุดยกุล, วิไล ศรีชนากุล, และประทีนพร แรมวัลย์. (2554). หลักการบัญชีเบื้องต้น (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต.

Krungsri Guru. (2562). ทำบัญชี ประโยชน์ดีเกินคุ้ม. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2562, จาก <https://www.krungsri.com/bank/th/plearn-plearn/benefits-account-for-well-over.html>

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล

นางสาวรัศมี ผาละนัค

ประวัติการศึกษา

พ.ศ.2537 ปริญญาตรีบริหารธุรกิจบัณฑิต (การเงิน)

สถาบันเทคโนโลยีสังคม(เกริก)

พ.ศ.2552 ปริญญาตรี บัญชีบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี

มหาวิทยาลัยปทุมธานี

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

เจ้าของกิจการรับทำบัญชี และ กรรมการ

บริษัท ซีอาร์ อิเลคทริก แอนด์ เคมีคอล จำกัด

