

การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยกับหลักเกณฑ์ตาม
ประมวลรัษฎากรของธุรกิจ SMEs

รัชดาภรณ์ คุณสาคร

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2563

**Comparative study of the practice of Thai Accounting Standards
with the Revenue Code of SMEs**

Ratchadaporn Loonsakorn

**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

2020

หัวข้อสารนิพนธ์	การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย กับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจ SMEs
ชื่อผู้เขียน	รัชดาภรณ์ คุณสาคร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผศ.ดร. ศิริเดช คำสุพรหม
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2562

บทคัดย่อ

การวิจัยเรื่องนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1) หลักการในการจัดทำบัญชีตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานบัญชีไทย 2) ศึกษาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขทางภาษีอากร 3) วิเคราะห์ความแตกต่างในการจัดทำบัญชีตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานบัญชีไทยและแนวปฏิบัติทางภาษี ในด้านรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สิน เพื่อให้สอดคล้องและถูกต้องตามข้อกำหนดของกฎหมาย โดยเก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิและนำข้อมูลที่ได้ศึกษามาสรุปเป็นรายงานผลการศึกษาศึกษาด้วยสถิติเชิงพรรณนา

จากการศึกษาพบว่า การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชีใช้เกณฑ์ต่าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย แต่หลักทางภาษีการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ด้านค่าใช้จ่าย รายจ่ายบางประเภทถูกจำกัดไว้โดยกฎหมายภาษีอากรให้หักจากเงินได้เฉพาะบางส่วน หรือจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่กำหนด รายจ่ายบางรายการถูกห้ามไม่ให้หักจากเงินได้ แม้ว่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจะถือเป็นค่าใช้จ่ายและหักจากรายได้ก็ตาม สำหรับความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีในด้านสินทรัพย์นั้นจะเกิดจากเงื่อนไขในการคำนวณรายได้และรายจ่ายทางภาษีซึ่งจะส่งผลกระทบต่อเนื่องมายังรายการที่อยู่ในงบแสดงฐานะการเงินด้วย ทางด้านหนี้สินตามหลักการบัญชีการตั้งประมาณการหนี้สินนั้นในงบกำไรขาดทุนและต้องรับรู้ประมาณการหนี้สิน ด้วยจำนวน ประมาณการที่ดีที่สุด ของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ในทางกฎหมายภาษีอากรได้กำหนดไว้ในเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีจริงหรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

Thematic Paper Title	Comparative study of the practice of Thai Accounting Standards with the Revenue Code of SMEs
Author	Ratchadaporn Loonsakorn
Thematic Paper Advisor	Asst. prof. Dr. Siridech Kumsuprom
Department	Accounting
Academic Year	2019

ABSTRACT

The purposes of this research were to 1) study principles for accounting preparation in accordance with the Thai Accounting Standards, 2) study the rules, procedures, and tax in terms of conditions, and 3) analyze differences in bookkeeping in accordance with Thai accounting standards and tax practices regarding income, expenses, assets, and liabilities. Secondary sources were used for data collection and descriptive statistic was used for data analysis.

The result of this study found that according to the principle of revenue recognition, the revenues were recognized by the company when it was earned. However, according to the tax principle, the recognition of income from sales of goods and services was based on the eligibility criteria.

The expense deduction on some expenditures were restricted by tax laws, rules, conditions, or methods. Some expenses were not allowed to get any deduction from the revenue, even though the accounting principles allowed it.

The difference between accounting and tax on assets was arisen from the conditions for calculating income and tax expenses. As a result, the difference affected the item lists in the financial statement. According to accounting standards, good estimation on the provision of liabilities should concern the profit, loss, and expenses on current financial leverage. Moreover, with calculation of net terms section 65 bis, estimated budget (not actual expenses), or expenses paid in other accounting periods were not deducted as the expenses in the calculation of taxable profits.


กิตติกรรมประกาศ

ในการวิจัยเรื่อง การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยกับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจ SMEs สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ด้วยความกรุณาอย่างยิ่งจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์.ดร. ศิริเดช คำสุพรหม อาจารย์ที่ปรึกษาและเจ้าหน้าที่ของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต ที่ได้สละเวลาอันมีค่า ให้คำปรึกษา แนะนำ ปรับปรุง แก้ไข ซ้อบกพร่องต่าง ๆ ในการทำวิจัยตั้งแต่ต้นตลอดจนเสร็จสมบูรณ์

ความสำเร็จในการทำงานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยขอน้อมรำลึกถึง พระคุณบิดามารดาที่ได้ส่งเสริมสนับสนุน และได้รับกำลังใจเป็นอย่างดีจากครอบครัว ตลอดจนเพื่อนร่วมรุ่นบัญชีมหาบัณฑิตโดยตลอด และขอรำลึกถึงครูอาจารย์ทุกท่านที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้ศึกษาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน

ท้ายที่สุดคุณประโยชน์ที่ได้จากงานวิจัยฉบับนี้ ผู้ศึกษาขอบอบแด่ผู้มีพระคุณทุกท่าน และขอขอบพระคุณ ผู้ที่เป็นเจ้าของแนวคิด และทฤษฎีต่างๆของวิทยานิพนธ์ งานวิจัย วารสาร และบทความ ที่ผู้ศึกษาได้นำมาอ้างอิงในการทำวิจัยฉบับนี้ไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

รัชดาภรณ์ ภูณศาคร



สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ฉ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญตาราง.....	ช
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย.....	3
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
1.4 ขอบเขตของงานวิจัย.....	3
1.5 นิยามคำศัพท์เฉพาะ.....	4
2. แนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	7
2.1 แม่บทการบัญชี ตามพ.ร.บ.การบัญชี 2543.....	7
2.2 มาตรฐานการบัญชีหรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป.....	8
2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน.....	9
2.4 แนวคิดเกี่ยวกับสินค้างเหลือ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2.....	9
2.5 แนวคิดเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11.....	12
2.6 แนวคิดเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16.....	15
2.7 แนวคิดเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18.....	21
2.8 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23.....	24
2.9 แนวคิดเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37.....	26
2.10 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร.....	32
2.11 แนวคิดเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม.....	36
2.12 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	36
2.13 กรอบแนวคิดการวิจัย.....	41

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3. วิธีการดำเนินการวิจัย.....	42
3.1 เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล.....	42
3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	43
3.3 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	43
4. ผลการศึกษา.....	46
4.1 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านรายได้.....	47
4.2 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านค่าใช้จ่าย.....	60
4.3 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านสินทรัพย์.....	63
4.4 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านสินทรัพย์.....	73
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	75
5.1 สรุปผลการศึกษา.....	75
5.2 อภิปรายผลการศึกษา.....	79
5.3 ข้อจำกัดของการวิจัย.....	86
5.4 ข้อเสนอแนะ.....	86
บรรณานุกรม.....	87
ประวัติผู้เขียน.....	91

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 กำหนดลักษณะธุรกิจ SMEs ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อม พ.ศ. 2543.....	33
2.2 ลักษณะ SMEs ที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมาย เพื่อสนับสนุนส่งเสริมให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	34
2.3 รูปแบบธุรกิจ SMEs ตามประมวลรัษฎากร.....	35
3.1 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านรายได้.....	44
3.2 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านค่าใช้จ่าย.....	44
3.3 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านสินทรัพย์.....	45
3.4 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านหนี้สิน.....	45
4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านรายได้.....	47
4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านค่าใช้จ่าย.....	60
4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านสินทรัพย์.....	63
4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ด้านหนี้สิน.....	73

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises : SMEs) เป็นธุรกิจที่มีจำนวนมากในประเทศไทย ผู้ประกอบการส่วนมากประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด หรือกิจการร่วมค้า ซึ่งจะประกอบธุรกิจขายสินค้า ผลิตภัณฑ์สินค้า หรือให้บริการ หน่วยงานต่าง ๆ ในประเทศไทยมักจะใช้กำหนดลักษณะตามกฎกระทรวงอุตสาหกรรมกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ.2545 ธุรกิจSMEs มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ของประเทศ อย่างยิ่ง อีกทั้งมีส่วนช่วยบรรเทาปัญหาความแออัดจากการเติบโตของสังคมเมืองกระจายความเจริญไปสู่ส่วนภูมิภาคและเป็นการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ในท้องถิ่นให้เกิดประโยชน์ มากยิ่งขึ้นอีกด้วย (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2560)

การประกอบธุรกิจให้ประสบความสำเร็จ ผู้ประกอบการจำเป็นต้องมีความรู้ และ นำนวัตกรรมใหม่ๆ มาใช้ในการบริหารงานด้านการผลิต การตลาด การจัดการทรัพยากรแล้ว นั้น ผู้ประกอบการต้อง มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาระหน้าที่ในการจัดทำบัญชีตามหลักการ บัญชีที่รับรองทั่วไป โดยผู้ประกอบการต้องบันทึกรายการทางบัญชีที่เกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย รวมถึงสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อสิ้นรอบระยะเวลา บัญชีจะทำการปิดบัญชีเพื่อแสดงผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและเพื่อแสดงฐานะทาง การเงินของกิจการในงบแสดงฐานะทางการเงินแล้วนั้น กิจการจะต้องมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีอากรของธุรกิจด้วย ทั้งนี้ภาระหน้าที่การจัดทำบัญชีและเสียภาษีของผู้ประกอบการจะแตกต่างกันไปตามรูปแบบ และลักษณะของการประกอบธุรกิจ ภาระหน้าที่ด้านการจัดทำบัญชีตาม หลักการบัญชีทั่วไปตามมาตรฐานบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างเดี๋ยวยังไม่เพียงพอ จะยังต้องมี ความรู้เกี่ยวกับบัญชีภาษีอากรอีกด้วยเนื่องจากกิจการในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ โดยกำไรสุทธิจากการประกอบ กิจการที่ได้จากการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ไม่สามารถนำมาคำนวณเพื่อ เสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลได้ เนื่องจากกรมสรรพากรได้มีการวางหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

ต่าง ๆ ซึ่งมีบางรายการที่แตกต่างไปจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กำไรหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรคำนวณได้จากกำไรจากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากกิจกรรมที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยเงินที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตริ มาตรา 70 ตริ โดยใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรซึ่งจะทำให้กำไรของกิจการ เพิ่มสูงขึ้น (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.58/2538) อาจจะมีบ่อยครั้งที่ผู้ประกอบการไม่มีความรู้เรื่องภาษี และจนเป็นเหตุให้ต้องมีข้อขัดแย้งกับกฎหมายภาษีอากร หากผู้ประกอบการไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำบัญชี และการเสียภาษีของธุรกิจที่ตนเองดำเนินการอยู่ อาจส่งผลให้ความผิดพลาดในการจัดทำบัญชี และการเสียภาษี ก่อให้เกิดผลเสียหายต่อการดำเนินธุรกิจ รวมถึงรายได้โดยรวมจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล (กัลย์ธีรา สุทธิญาณวิมล, 2556)

ดังนั้นธุรกิจ SMEs ที่จดทะเบียนในรูปแบบนิติบุคคลหรือบริษัทจำกัด จำเป็นต้องมีการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามมาตรฐานบัญชีและยังต้องมีความรู้เกี่ยวกับบัญชีภาษีอากรอีกด้วย นอกจากการบันทึกทางภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักเกณฑ์ในการบันทึกบางเรื่องที่แตกต่างกันแล้ว การบันทึกบัญชีต้องบันทึกตามมาตรฐานการบัญชีในบางหัวข้อยังมีความแตกต่างกับการบันทึกทางภาษีอากรด้วย ซึ่งมีอยู่บ่อยครั้งที่มักพบว่าบัญชีที่ได้จัดทำไม่ตอบสนองกับหลักเกณฑ์กับหลักเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากร ทำให้มีข้อขัดแย้ง ที่นักบัญชีจะต้องแก้ไขปรับปรุงให้เป็นที่ยอมรับและถูกต้องทั้งด้านบัญชีและปรับปรุงให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากร ซึ่งวิธีการบันทึกที่แตกต่างกันนี้เป็นสาเหตุทำให้เกิดความผิดพลาดในการจัดทำบัญชีหรือการปรับปรุงรายการเพื่อยื่นแบบแสดงต่อกรมสรรพากร

จากที่กล่าวข้างต้นผู้วิจัยจึงสนใจในการศึกษาถึงปัญหาและความแตกต่างของการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและการบันทึกบัญชีทางภาษีอากร เพื่อให้เข้าใจไปในทิศทางเดียวกันทั้งสองอย่าง เมื่อกิจการเข้าใจถึงความแตกต่างของการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรแล้วจะสามารถวางแผนการปฏิบัติงานและสามารถวางแผนภาษีได้ ทำให้การเสียภาษีถูกต้องครบถ้วนและเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมาย

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักการในการจัดทำบัญชีตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีไทยของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
2. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขทางภาษีอากรของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
3. เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างในการจัดทำบัญชีตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีไทยและแนวปฏิบัติทางภาษีเพื่อให้สอดคล้องและถูกต้องตามข้อกำหนดของกฎหมาย
 - 3.1 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านรายได้
 - 3.2 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่าย
 - 3.3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์
 - 3.4 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านหนี้สิน

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. มีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามมาตรฐานการบัญชีไทยกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร
2. ทราบถึงหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขทางภาษีอากรในการคำนวณกำไรสุทธิ
3. ทราบถึงความแตกต่างของการรับรู้รายการในการจัดทำบัญชีตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีไทยกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร
4. ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถนำข้อมูลไปปรับใช้ในการบันทึกบัญชีของกิจการเพื่อความถูกต้องและเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมาย

1.4 ขอบเขตการศึกษา

งานวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ในด้านรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน กับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี ตามประมวลรัษฎากร ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม SMEs

1.5 นิยามคำศัพท์เฉพาะ

สินทรัพย์ (Asset) หมายถึง ทรัพยากรที่มีอยู่ในความควบคุมของกิจการ ก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด แก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม เกิดประโยชน์ในการจัดหาทรัพยากรอื่น ทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้น

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่าง มีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ได้แก่ ที่ดิน อาคาร เครื่องใช้สำนักงาน รถยนต์ เครื่องจักร เป็นต้น เมื่อมีการใช้งานมีการเสื่อมสภาพและทรุดโทรมลง ดังนั้นกิจการ จะต้องมีการบันทึกค่าเสื่อมราคา และถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ ยกเว้นที่ดิน เพราะที่ดิน เป็นสินทรัพย์ที่ไม่สามารถประเมินค่าเสื่อมสภาพหรือทรุดโทรมได้อย่างชัดเจน และแนวโน้มที่ดินมักจะสูงขึ้น

หนี้สิน (Liabilities) หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ที่เกิดขึ้นในอดีตที่ ต้องรับผิดชอบโดยมีข้อตกลงกัน ในการชำระ ส่งผลต่อการสูญเสียทรัพยากรที่มีอยู่ในเชิงเศรษฐกิจ ในอนาคต

ส่วนของผู้ถือหุ้น (Owners Equity) หมายถึง ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ของกิจการหลังหักหนี้สินของกิจการแล้ว ทราบข้อจำกัดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่น ต่อความสามารถในการแบ่งกำไร หรือการนำส่วนทุนไปใช้ เมื่อมีการกั้นเงินสำรองถือเป็นการจัดสรรกำไรสะสมไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย

รายได้ (Revenue) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรอบระยะเวลาบัญชี การเพิ่มของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน รวมถึงรายได้และรายการกำไรที่เป็นนิยามศัพท์ ของรายได้ รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว หรือการไถ่ถอนของสินทรัพย์ การเพิ่ม ค่าของสินทรัพย์

ค่าใช้จ่าย (Expense) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรอบระยะเวลาบัญชี การลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน รวมถึงรายการการขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามกิจกรรมดำเนินงานปกติของกิจการ รายการขาดทุนที่เป็นนิยามศัพท์ของค่าใช้จ่าย เกิดขึ้นจากกิจกรรมดำเนินงานปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ และรวมถึงการขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ

มาตรฐานการบัญชี หมายถึง หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป ซึ่งจะแสดงถึงกฎเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งได้มีการศึกษาและพัฒนาภายใต้สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ กฎหมาย สังคมและการเมืองของแต่ละประเทศอย่างเหมาะสมและมีเหตุผล จนเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป แล้วนำมาใช้เป็นหลักในการปฏิบัติงานทางบัญชีให้เป็นไปใน

แนวทางเดียวกัน ภายในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยเฉพาะอาจมีการพัฒนาให้เหมาะสมภายใต้สภาวะแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป

งบการเงิน (Financial Statement) เป็นรายงานทางการเงินที่นำเสนอข้อมูลเพื่อแสดงฐานะทางการเงินผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรในแต่ละงวดบัญชีใดบัญชีหนึ่งหรือระหว่างงวดบัญชีก็ได้ งบการเงินจะแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอย่างเหมาะสม รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเมื่อจำเป็น งบการเงินดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และสามารถแสดงถึงผลการบริหารงานของฝ่ายบริหาร ซึ่งได้รับความไว้วางใจให้ดูแลทรัพย์สินของกิจการ งบการเงินต้องจัดทำอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง และต้องนำเสนอข้อมูลดังต่อไปนี้คือ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสด

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises : SMEs) เป็นธุรกิจที่มีจำนวนมากในประเทศไทย ผู้ประกอบการส่วนมากประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด หรือกิจการร่วมค้า ซึ่งจะประกอบธุรกิจขายสินค้า ผลิตภัณฑ์ หรือให้บริการ หน่วยงานต่าง ๆ ในประเทศไทยมักจะใช้กำหนดลักษณะตามกฎกระทรวงอุตสาหกรรมกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ.254

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาความแตกต่างระหว่างมาตรฐานทางบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยผู้ศึกษาได้นำความรู้ แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องมาศึกษาดังต่อไปนี้

1. แม่บทการบัญชี ตามพ.ร.บ.การบัญชี พ.ศ.2543
2. มาตรฐานการบัญชีหรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
3. แนวคิดเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน
4. แนวคิดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560)
5. แนวคิดเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560)
6. แนวคิดเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561)
7. แนวคิดเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560)
8. แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560)
9. แนวคิดเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560)
10. หลักการทั่วไปเกี่ยวภาษีตามประมวลรัษฎากร
11. แนวคิดของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
12. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
13. กรอบแนวคิดการวิจัย

2.1 แม่บทการบัญชี ตามพ.ร.บ.การบัญชี พ.ศ.2543

แม่บทการบัญชี (Accounting Framework) กำหนดขึ้นเพื่อวางแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการ จัดทำและนำเสนองบการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก (อังคณา นุตยกุล วิไล ศรีธนากุล และประทีนพร แรมวัลย์, 2554) ข้อมูลทางบัญชีเกิดจากการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีทั่วไปและมาตรฐานการบัญชี ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย แม่บทการบัญชีมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินนำเสนอข้อมูลทางการเงินของกิจการ เพื่อแสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ต้องจัดทำตามหลักการบัญชีที่รองรับทั่วไป อย่างน้อย ปีละ 1 ครั้ง มีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีนำมาใช้ปฏิบัติอย่างถูกต้องเหมาะสมพร้อมทั้งเปิดเผย ข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ เข้าใจได้ เป็นกลาง ปราศจากความลำเอียง มีความระมัดระวัง มีความครบถ้วน ให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย (สายหยุด มงคลทรง, 2553)

ทฤษฎีการบัญชี (Accounting Theory) หมายถึง กลุ่มแนวคิด สมมติฐาน และหลักการบัญชีต่างๆ ที่เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาและใช้ในการประเมินวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ตลอดจนการ พัฒนาวิธีการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้สามารถอธิบายและคาดคะเนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในอนาคตได้ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันทเพชร, 2552)

2.2 มาตรฐานการบัญชีหรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

มาตรฐานการบัญชี (Accounting Standard) หมายถึงข้อตกลงเกี่ยวกับหลักและหรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ข้อตกลงนี้เป็นผลมาจากพัฒนาหลักและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีให้สอดคล้องกับการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมจนเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป (สุธีรา วิเศษกุล) มาตรฐานการบัญชี แต่เดิมใช้คำว่า “ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ” (General Accepted Accounting Principle ใช้ตัวย่อว่า GAAP) หมายถึง แนวคิดหรือวิธีการที่นักบัญชีเห็นพ้องต้องกันเป็นส่วนใหญ่ในการปฏิบัติทางการบัญชีกับเหตุการณ์หรือรายการทางเศรษฐกิจ ที่เกิดขึ้นว่าจะบันทึกบัญชีเมื่อใด มูลค่าเท่าใดและเสนอรายงานในงบการเงินอย่างไร

ประกอบด้วย ประเพณีนิยม (Conventions) กฎข้อบังคับ (Rules) และวิธีปฏิบัติ (Procedures) ที่จำเป็นเพื่อกำหนดว่าสิ่งใดเป็นแนวทางปฏิบัติ (Practice) ทางการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (สภาวิชาชีพบัญชี, 2558)

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ให้ความหมายมาตรฐานการบัญชี (Accounting Standard) ว่าเป็นข้อตกลงหรือความเห็นพ้องต้องกันเกี่ยวกับหลักการบัญชี หรือวิธีปฏิบัติกันจนเป็นกฎเกณฑ์ หรือเป็นประเพณีนิยมในระยะเวลาใดเวลาหนึ่งมาตรฐานการบัญชีมักจะเกิดจากแนวคิดค้นข้อมูลฐานทางการบัญชี และได้พัฒนาต่อโดยใช้ หลักเหตุผล ขนบธรรมเนียมประเพณี ประสบการณ์ การใช้งานเกิดความเคยชินและความจำเป็นในทางปฏิบัติ

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน

การรายงานทางการเงิน เป็นสิ่งที่ได้จากระบบสารสนเทศทางการบัญชี หมายถึง งบการเงิน (Financial Statement) ซึ่งคณะกรรมการบัญชีศัพท์ของสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ให้ความหมายไว้ว่า งบการเงิน หมายถึง งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบดุล งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน หมายเหตุ งบย่อ และคำอธิบายอื่นซึ่งระบุไว้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ให้ความหมายของงบการเงินไว้ ดังนี้ “ งบการเงินเป็นรายงานผลการดำเนินงานฐานะทางการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ” งบการเงินที่จะสมบูรณ์จะประกอบด้วย งบแสดงฐานะทางการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของผู้ถือหุ้น และหมายเหตุประกอบงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560)

ในการดำเนินงานธุรกิจ ผู้ประกอบการย่อมหวังความสำเร็จจากการประกอบกิจการนั้น โดยพิจารณาจากผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินได้ดังกล่าวมาแล้วถึงแนวความคิดตลอดจนการวัดมูลค่าของรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น แต่สิ่งที่สำคัญอีกประการหนึ่ง ก็คือการที่จะนำข้อมูลทางการเงินที่ได้มานั้นไปใช้ในการตัดสินใจอันเกี่ยวกับการประกอบการนั้น ๆ ข้อมูลทางการเงินที่นักบัญชีจะจัดทำขึ้นจะอยู่ในรูปแบบที่เรียกกันว่า รายงานทางการเงิน รายงานทางการเงินถือเป็นงานของนักบัญชีที่จะนำเสนอข้อมูลทางการเงินเพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ และในการ

จัดทำรายงานทางการเงินนั้นจะต้องคำนึงถึงสถานะแวดล้อมไม่ว่าจะเป็นทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ตลอดจนกฎหมายต่าง ๆ ซึ่งจะมีผลกระทบหรือมีอิทธิพลต่อการรายงานทางการเงิน (สุธีรา วิเศษกุล 2543)

2.4 แนวคิดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560)

สินค้าคงเหลือ (Inventory) เป็นบัญชีสินทรัพย์หมุนเวียนที่มีจำนวนมากที่สุดที่ผู้จัดการทางการเงินควรจะต้องให้ความสนใจในการบริหาร เนื่องจากสินค้าคงเหลือจะมีสภาพคล่องน้อยที่สุดในบัญชีสินทรัพย์หมุนเวียนเมื่อเทียบกับเงินสด และลูกหนี้การค้า การบริหารสินค้าคงเหลือจะเป็นการศึกษาถึงวิธีการที่จะรักษาระดับสินค้าที่ธุรกิจจำเป็นต้องใช้ในการดำเนินงานซึ่งผู้จัดการจะต้องทำการตัดสินใจว่าจะต้องมีสินค้าคงเหลือเป็นจำนวนเท่าไร จะต้องดำเนินการอย่างไรที่จะสามารถรักษาระดับสินค้าคงเหลือให้อยู่ในจำนวนที่เหมาะสมที่จะทำให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงานสูงสุด (การจัดการการเงิน ในองค์กรธุรกิจ 2545, น.113) สินค้าคงเหลือประกอบด้วย 1) สินค้าสำเร็จรูป (Finished Goods) คือ สินค้าที่ผลิตสำเร็จแล้วยังจำหน่ายไม่หมด หรือเป็นของที่ทำหรือผลิตสำเร็จไว้เพื่อขาย คงเหลืออยู่ในวันปิดบัญชี 2) สินค้าระหว่างผลิต (Goods in Process) หมายถึง สินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือผลิตเสร็จบางส่วน และต้องทำการผลิตเพิ่มเติมก่อนที่จะนำออกขาย 3) วัตถุดิบ (Raw Materials) หมายถึง สิ่งที่กิจการนำมาแปรสภาพนับเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการผลิต ให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป 4) วัสดุโรงงาน (Factory Supplies) หมายถึง วัสดุสิ้นเปลืองต่าง ๆ ที่ซื้อมาเพื่อใช้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตสินค้าหรือเป็นส่วนน้อยที่ใช้ในการทำหรือผลิตสินค้าสำเร็จรูป อาจเป็นส่วนผสมหรือส่วนประกอบก็ได้

มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่องสินค้าคงเหลือได้ให้คำนิยาม สินค้าคงเหลือหมายถึง สินทรัพย์ซึ่ง มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ 2) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ 3) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ (สภาวิชาชีพ, 2560 น.4)

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน (Cost Basis of Inventory Valuation) กิจการที่มีสินค้าคงเหลือ ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือวัตถุดิบในกิจการอุตสาหกรรม ที่

เหลืออยู่เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีหรือสิ้นงวดจะต้องมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ และตีราคาคำนวณหามูลค่าของสินค้าที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดบัญชีโดยปกติแล้วการคำนวณหามูลค่าหรือราคาของสินค้าคงเหลือกิจการจะต้องมีการตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ราคาตลาด หมายถึง ราคาที่กิจการจะต้องจ่ายไปเพื่อซื้อสินค้าหรือผลิตสินค้าขึ้นมาใหม่) เมื่อสิ้นงวดบัญชีกิจการต้องมีการตีราคาสินค้าคงเหลือซึ่งจะต้องเลือกระหว่างราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ราคาตลาด) โดยนำราคาทั้ง 2 ประเภท มาเปรียบเทียบกัน ซึ่งราคาไหนต่ำจะต้องใช้ราคานั้นเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วราคาของสินค้าคงเหลือของกิจการมักจะมีราคาทุนต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นการตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีกิจการส่วนใหญ่จะตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนซึ่งมีวิธีการตีราคา (สมเดช โรจน์ศิริเสถียร และคณะ, 2554, น.102-119)

หลักเกณฑ์การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) ได้กำหนดไว้ว่า “ สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560) จากข้อกำหนดข้างต้น (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, 2559) ได้กล่าวว่า “ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการต้องตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน (Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value) แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ” การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามราคาทุน

สภาวิชาชีพบัญชี (2560) ได้กำหนดวิธีการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามราคาทุนไว้ดังนี้

ต้นทุนในการซื้อ ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือประกอบด้วย ราคาซื้อ อกรขาเข้า และภาษีอื่น(สุทธิจากจำนวนกิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่ายและต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการในการคำนวณหาต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืนและรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน มาหักออกในการคำนวณต้นทุนในการซื้อด้วย

ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ผลิตเช่น ค่าแรงงานทางตรง รวมถึงค่าใช้จ่ายการผลิตที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ ทั้งส่วนที่คงที่และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรซึ่งเกิดขึ้นเพื่อแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตด้วยจำนวนที่ค่อนข้างคงที่โดยไม่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงาน และอุปกรณ์โรงงาน และต้นทุนเกี่ยวกับ ฝ่ายจัดการ โรงงานและการบริหาร โรงงาน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปร โดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปร โดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม

ต้นทุนงานให้บริการ ในกรณีที่ผู้ให้บริการมีสินค้าคงเหลือให้วัตถุดิบค่าสินค้าดังกล่าวด้วยต้นทุนในการผลิต ต้นทุนดังกล่าวโดยส่วนใหญ่ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแล และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

การคำนวณต้นทุน ในการคำนวณต้นทุนของสินค้าเมื่อขาย กิจการอาจเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายโดยใช้วิธีราคาเจาะจง หรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยต้นทุนสินค้าที่ซื้อเข้ามาแต่ละงวด จากข้อกำหนดข้างต้น นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2556) ได้สรุปว่า ณ วันสิ้นงวดบัญชี ให้กิจการแสดงสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า การคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ แบ่งออกได้เป็น 3 วิธี คือ

1) วิธีราคาเจาะจง (Specific identification) การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีราคาเจาะจง เป็นวิธีที่ใช้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ซื้อหรือผลิตขึ้นเองซึ่งแต่ละรายการ โดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้และแยกต่างหากไว้ไว้สำหรับโครงการหนึ่ง โครงการใดโดยเฉพาะวิธีราคาเจาะจงนี้จึงไม่เหมาะสมสำหรับสินค้าคงเหลือมีรายการจำนวนมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้

2) วิธีเข้าก่อน ออกก่อน (The first-in, first-out (FIFO) การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีเข้าก่อน ออกก่อน ถือเป็นเกณฑ์สมมติว่าสินค้าคงเหลือรายการที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นก่อน จะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้รายการสินค้าคงเหลือที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในครั้งล่าสุดตามลำดับวิธีนี้นิยมถือปฏิบัติเพราะสามารถคิดราคาทุนของสินค้าคงเหลือได้ใกล้เคียงความจริงไม่ว่าราคาของสินค้าจะขึ้นหรือลง เพราะสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจะใกล้เคียงกับราคาตลาดในขณะนั้นมากที่สุด

3) วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (The weighted average cost) การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก มีข้อสมมติว่า ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะ

กำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกันที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีนี้ อาจคำนวณเป็นงวดๆ หรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

การรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย

หลักเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) กำหนดให้การรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือนั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว สินค้าคงเหลือบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น ตัวอย่างเช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง สินค้าคงเหลือที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

จากข้อกำหนดข้างต้น นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2556) ได้กล่าวว่า หากกิจการมีผลขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ให้กิจการบันทึกลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลง และรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย

2.5 แนวคิดเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560)

สัญญาก่อสร้าง สภาวิชาชีพบัญชี (2560) ได้ระบุความหมายของ สัญญาก่อสร้าง มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) “สัญญาที่สร้างขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย” สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ สัญญาราคาคงที่เป็น “สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตก

ลงด้วยราคาคงที่หรือด้วยอัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งระบุไว้ในสัญญาในบางกรณี ราคาหรืออัตราที่ตกลงกันขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงของต้นทุนตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา ” สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มเป็น “ สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุนตามที่ตกลงกันบวกส่วนเพิ่มซึ่งส่วนเพิ่มนั้นกำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าวหรือเป็นจำนวนคงที่

สัญญาก่อสร้าง (Construction Contract) เป็นข้อตกลงหรือสัญญาที่ผู้รับจ้าง (หรือกิจการรับเหมาก่อสร้าง) ตกลงที่จะก่อสร้างสินทรัพย์หรือส่วนประกอบต่าง ๆ ที่รวมกันเข้าเป็นหน่วยของสินทรัพย์ให้แก่ผู้ว่าจ้าง (หรือกิจการเจ้าของงาน) เช่น การสร้างสะพาน โรงงาน เชื้อเพลิง อาคาร เรือเดินสมุทร และอุปกรณ์ที่ซับซ้อน เป็นต้น ซึ่งมีระยะเวลาการก่อสร้างตามสัญญาที่ระบุไว้ และอาจเกิดขึ้นคาบเกี่ยวระหว่างงวดบัญชี (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันเพชร, พจนันท์ วีรสุตทากร และพิมพ์ใจ วีรสุตทากร 2556)

สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้า 6) ได้ระบุว่า สัญญาก่อสร้างทำได้ในหลายลักษณะ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “สัญญาก่อสร้าง 2 ลักษณะ คือ สัญญาราคาคงที่และสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม สัญญาก่อสร้างบางสัญญาอาจมีลักษณะผสมของทั้งสองลักษณะ เช่น สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มซึ่งกำหนดราคาไว้ไม่ให้สูงเกินกว่าราคาที่ตกลงกันไว้ในสถานการณ์ดังกล่าว” กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขของการรวบรวมและแยกสัญญาก่อสร้างดังนี้ (1) การมีข้อเสนอหรือการเกิดขึ้นของสัญญา (2) การต่อรอง (3) ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์ หรือความสัมพันธ์ของสัญญา นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันเพชร (2556, น.20-23)

กิจการจะต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามขึ้นความสำเร็จของงาน เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กรณีที่ไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น ซึ่งสามารถเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นได้ (พจนันท์ วีรสุตทากร 2556) เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี 1) กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่จะได้รับต้นทุนนั้นคืน และ 2) กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่ายกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36” เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้

อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 22 แทนการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32 (สภาวิชาชีพบัญชี 2560)

การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36” ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่ กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 1) รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง 3) ต้นทุนการก่อสร้างที่จะจ่ายจนกระทั่งงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ และ 4) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้ ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง และ 2) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่ (สภาวิชาชีพบัญชี 2560)

การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดไว้ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2556, น.20-24) และกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที (สภาวิชาชีพบัญชี 2560)

2.6 แนวคิดเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561)

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของคำว่า ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต จำหน่ายสินค้า หรือให้บริการ เพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

จากความหมายข้างต้น นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2556, น. 10-1) ได้ให้ความหมายของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ว่า เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (Tangible Assets) ซึ่งมองเห็นและจับต้องได้หรือเป็นรูปธรรม (Physical) กิจการจัดหาสินทรัพย์ถาวรมาเพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตสินค้าการจำหน่ายสินค้า การให้บริการแก่ลูกค้า การให้เช่าหรือการบริหารงาน เป็นสินทรัพย์ที่มีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหลายปี และสินทรัพย์นั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลงเมื่อมีการใช้งานหรือเมื่อเวลาผ่านไปซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้ให้คำนิยามของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ว่าเป็น “สินทรัพย์ที่มีตัวตนมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน ซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, น.6)

การรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น และ 2) กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, น.6) กิจการต้องพิจารณาหลักฐานที่มีอยู่ ณ วันที่กิจการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกว่า มีความแน่นอนอนเพียงพอที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการนั้นในอนาคต (พิมพ์ใจ วีรศุทธากร , 2556) อนึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future Benefits) หมายถึง ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของการผลิตซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมดำเนินงาน หรืออาจอยู่ในรูปของความสามารถในการแปลงเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่ายเป็นต้น

กิจการจะมั่นใจว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตก็ต่อเมื่อกิจการได้รับทั้งผลประโยชน์และความเสี่ยง ในสินทรัพย์นั้นแล้ว ส่วนราคาทุนที่กำหนดได้อย่างสมเหตุสมผลนั้นสามารถพิจารณาได้จากหลักฐานที่ระบุราคาซื้อหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ดังนั้นให้กิจการรับรู้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อรายการดังกล่าวเป็นไปตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับคำนิยามของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ข้างต้น

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้กำหนดการวัดมูลค่าของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไว้ในย่อหน้าที่ 15 ว่า “กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน”(สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, น.8)

จากข้อกำหนดข้างต้น นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร (2556, น. 10-3) ได้สรุปแนวคิดเกี่ยวกับราคาทุนเดิม (Historical Cost Concept) ซึ่งตามแนวคิดนี้กิจการจะบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไป โดยมีเหตุผลที่สนับสนุนแนวคิดนี้คือ 1) ราคาทุนเดิมเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่จัดหาสินทรัพย์นั้น 2) ราคาทุนเดิมเป็นราคาที่มีหลักฐานอันเที่ยงธรรมและสามารถตรวจสอบพิสูจน์ความถูกต้องได้ 3) ราคาทุนเดิมไม่ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนจากการถือครองสินทรัพย์ แต่จะรับรู้ผลกำไร หรือขาดทุน ณ วันที่จำหน่ายสินทรัพย์

ส่วนประกอบของราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนดส่วนประกอบของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไว้ในย่อหน้าที่ 16 ว่า “ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ประกอบด้วย 1) ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หลังหักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย 2) ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร 3) ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อการขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ซึ่งเป็นการผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลาหนึ่ง” (สภาวิชาชีพบัญชี 2560) ซึ่งสอดคล้องกับคำกล่าวของ นิพันธ์

เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2556,น.10-11) ว่า ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วย 1) ราคาซื้อ หักด้วยส่วนลดการค้าและเงินที่จะได้รับคืนจากผู้ขาย 2) ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่อให้สินทรัพย์ใช้งานได้ตามความประสงค์ (Intended Use) เช่น ภาษีอากรขาเข้า ภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ (ภาษีซื้อต้องห้าม) ต้นทุนการเตรียมสถานที่ ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา ต้นทุนการติดตั้งเป็นต้น 3) ต้นทุนการกู้ยืม (Borrowing Cost) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข (Qualifying Assets) จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์มาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย 4) ค่าใช้จ่ายในการบริหาร และ ค่าใช้จ่ายทั่วไปที่สามารถระบุเจาะจงได้ว่าเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้สินทรัพย์นั้นมา หรือทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่จะใช้ได้ตามประสงค์ 5) ค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่อง (Start up Cost) และค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต (Pre-production Cost)

ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้รายการนั้น สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนดต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไว้ในย่อหน้าที่ 12 ดังนี้ ภายใต้หลักการรับรู้รายการตามย่อหน้าที่ 7 1) กิจการไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น แต่กิจการรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น ต้นทุนในการซ่อมบำรุงที่เกิดขึ้นเป็นประจำ มีองค์ประกอบหลักเป็นต้นทุนค่าแรงงาน ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และอาจรวมถึงชิ้นส่วนอะไหล่ชิ้นเล็ก รายการดังกล่าวมักมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็น “ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา” รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ 2) กิจการอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการตามระยะเวลาที่กำหนด 3) กิจการอาจจัดให้มีการตรวจสอบครั้งใหญ่ตามระยะเวลาที่กำหนดเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น โดยไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนใดหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อยู่ในสภาพที่สามารถใช้งานได้อย่างต่อเนื่อง (เช่น กรณีของเครื่องบิน) กิจการรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแทนหากเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ กิจการพิจารณาตัดมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลือของต้นทุนการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ในครั้งก่อน (สภาวิชาชีพบัญชี 2561)

เมื่อพิจารณาจากข้อกำหนดข้างต้น (พจน์ วีรศุทธากร 2556) พบว่าสามารถแบ่งประเภทของต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังตลอดจนวิธีปฏิบัติทางบัญชี ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ 1) รายจ่ายที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นค่าซ่อมแซม ให้กิจการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน 2) รายจ่ายที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์บางรายการตามระยะเวลาที่กำหนด ให้กิจการบันทึกเป็นรายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ และตัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เดิมที่ถูกเปลี่ยนแทนออกจากบัญชี 3) รายจ่ายที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ ให้กิจการบันทึกรายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ และตัดมูลค่าตามบัญชีของรายจ่ายเพื่อการตรวจสอบสภาพครั้งก่อนออกจากบัญชี การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนดการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในย่อหน้า 29-31 ไว้ดังนี้กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 31 ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

วิธีราคาทุน ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

วิธีการตีราคาใหม่ ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ

ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนด จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคานี้ 1) กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ 2) กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปี บัญชีและหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและ

อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างกันไปจากที่ได้ประมาณไว้กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนดว่า “วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ต้องสะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ และกิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปี บัญชีและหากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ”

จากข้อกำหนดข้างต้น นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทพร (2556, น. 10-24) กล่าวว่า กิจการจำเป็นต้องพิจารณารายการอาคารและอุปกรณ์ของกิจการนั้นมีส่วนประกอบใด ที่มีมูลค่าสูงจนมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ารวมของอาคารและอุปกรณ์รายการนั้น ๆ หรือไม่ จากนั้นให้พิจารณาต่อว่าส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญนั้นมีอายุการใช้ประโยชน์ รูปแบบการเสื่อมค่าแตกต่างจากส่วนประกอบอื่นหรือไม่ หากใช่ให้กิจการประมาณอายุการใช้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือของส่วนประกอบนั้นแยกตักหากจากส่วนประกอบอื่น แล้วเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือที่เหมาะสมกับส่วนประกอบดังกล่าวในการคิดค่าเสื่อมราคาเฉพาะส่วนประกอบนั้นแยกตักหากจากส่วนประกอบอื่น เรียกว่า แนวทางส่วนประกอบ (Component Approach) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) ไม่ได้มีข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงว่ากิจการต้องใช้วิธีใดในการคิดค่าเสื่อมราคา แต่ได้ให้หลักการไว้ว่าให้กิจการพิจารณาเลือกวิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่สามารถปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายอย่างมีระบบ ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น ซึ่งวิธีคิดค่าเสื่อมราคานั้นมีหลากหลายวิธี ได้แก่ 1. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง หรือแบบคงที่ 2. วิธีขยอคงเหลือลดลง 3. วิธีจำนวนผลผลิต หรือวิธีอื่นๆก็ได้ สามารถอธิบายรายละเอียดเพิ่มเติมในการคำนวณค่าเสื่อมราคา ดังต่อไปนี้

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรงหรือแบบคงที่ (Straight-line Method : SL) การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้มีข้อสมมุติว่า สินทรัพย์จะเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลา และการเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลาและการเสื่อมสภาพมีอัตราคงที่ กิจการจึงต้องคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเดียวกันทุกปี เนื่องจากสมมุติว่าสินทรัพย์นั้นมีการเสื่อมสภาพเท่าๆกันทุกปี ค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนคงที่ การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จะง่ายและสะดวก การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงจะเป็นการปันส่วนมูลค่าสินทรัพย์ให้เป็นค่าเสื่อมราคาเท่ากันทุกปีตลอดอายุการใช้

งานของสินทรัพย์นั้น (นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันเพชร, 2556, น.10-27) ซึ่งค่าเสื่อมราคาแต่ละปีจะคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ}}{\text{อายุการให้ประโยชน์}}$$

วิธียอดคงเหลือลดลง (Diminshing Medthod) แยกพิจารณาเป็น 2 วิธี ดังนี้

1) วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-year digits Method : SYD) นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2556, น.10-28) ได้อธิบายว่า วิธีนี้ถือว่าประโยชน์ที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์เป็นส่วนกลับกับลำดับปีที่ใช้ เช่น หากสินทรัพย์มีอายุการให้ประโยชน์ 5 ปี ประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ 1 จะเป็น 5 เท่าของประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ 5 ดังนั้นกิจการจึงคิดค่าเสื่อมราคาของปีที่ 5 ส่วน และปีต่อไปลดน้อยลงตามลำดับ ค่าเสื่อมราคาสำหรับงวดคำนวณโดยนำอัตราค่าเสื่อมราคาคูณกับราคาทุนของสินทรัพย์ดังนี้

$$\text{วิธีที่ 1} \quad \text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = \text{อัตราค่าเสื่อมราคา} \times (\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ})$$

หรือ

$$\text{วิธีที่ 2} \quad \text{อัตราค่าเสื่อมราคา} = \frac{\text{อายุการให้ประโยชน์ที่เหลือ ณ วันต้นงวด}}{\text{งวด}}$$

2) วิธียอดลดลงทวิคูณ (Double – Declining Balance Method : DDB) มานิดา ปาโรจันต์ (2559) ได้อธิบายว่า วิธีนี้ใช้อัตราค่าเสื่อมราคาเป็นสองเท่าของอัตราเส้นตรง และใช้อัตราค่าเสื่อมราคานี้คูณมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดบัญชี วิธีนี้ถือว่ามูลค่าคงเหลือจะเหลือเท่ากับมูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ ค่าเสื่อมราคาสำหรับงวด คำนวณได้ดังนี้

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

วิธีคำนวณผลผลิต (Productive Output Method) การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้มีข้อสมมติว่า ค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนผันแปรไม่ใช่ต้นทุนคงที่ และมูลค่าของสินทรัพย์จะลดลงเนื่องจากการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้น บางที่เรียกว่า วิธีกิจกรรม (Activity Method) มูลค่าของสินทรัพย์ไม่ใช่ลดลงเนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านมา

	$\text{อัตราค่าเสื่อมราคา} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ}}{\text{จำนวนชั่วโมงการทำงานทั้งสิ้น หรือจำนวนหน่วยของ}}$
หรือ	$\text{ค่าเสื่อมราคาประจำงวด} = \text{อัตราค่าเสื่อมราคา} \times \text{จำนวนชั่วโมงการทำงาน}$

การตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้กำหนดว่า “กิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดินอาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชีเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์หรือ 2) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือการจำหน่ายสินทรัพย์” กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี จากข้อกำหนดข้างต้น (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ 2559) ได้กล่าวว่า เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างถาวร หรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องตัดบัญชีรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวออกจากงบแสดงฐานะการเงิน และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์โดยแสดงในงบกำไรขาดทุน

2.7 แนวคิดเกี่ยวกับรายได้ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2561)

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ ศิลปพร ศรีจันทเพชร(2556) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับรายได้ รายได้เป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน ซึ่งกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด คำนวณได้จากรายได้ทั้งสิ้นหักด้วยค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น กิจการ

อาจมีรายได้ในลักษณะต่าง ๆ เช่น รายได้จากการขายสินค้าการให้บริการและการให้ใช้สินทรัพย์(ซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ยค่าสิทธิและเงินปันผล) รายได้สำหรับธุรกิจเฉพาะ เช่น รายได้จากสัญญาก่อสร้าง สัญญาเช่าซื้อ สัญญาเช่าและการขายอสังหาริมทรัพย์การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ควรพิจารณาและศึกษาให้เข้าใจ ในขณะเดียวกัน Poton และ Littleton ตามความเห็นของ ในหนังสือ An Introduction to Corporate Accounting Standards ได้ให้ความหมายของรายได้ หมายถึงผลผลิตของกิจการ (Revenue is the product of the enterprise) ซึ่งสามารถวัดได้จากจำนวนสินทรัพย์ของกิจการที่เพิ่มขึ้นและรายได้ประจำงวดหมายถึง มูลค่ารวมที่สามารถจัดสรรให้ตามงวดรายได้จะเกิดขึ้นเมื่อจำนวนรายได้สามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน (Objective Determination) ซึ่งเกิดจากการตกลงของบุคคลทั้งสองฝ่าย และถึงแม้จำนวนรายได้จะสามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน แต่ก็ยังมีความไม่แน่นอนที่กิจการจะสูญเสียรายได้ส่วนนั้น ในกรณีนี้จะถือว่ารายได้จำนวนดังกล่าวยังไม่เกิดขึ้น และ The American Accounting Association(AAA) ให้คำจำกัดความของรายได้ไว้ใน ค.ศ.1957 ว่า “รายได้ หมายถึง จำนวนที่อธิบายได้จากราคาของสินค้าหรือบริการ ซึ่งกิจการโอนไปให้ลูกค้าภายในงวดระยะเวลาหนึ่ง”

สภาวิชาชีพบัญชี (2560, น.5) ได้ให้ความหมายของรายได้ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) หมายถึง “กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ”

จากความหมายของรายได้ สรุปได้ว่า รายได้แสดงถึงกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของและไม่รวมรายการกำไร ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ ศิลปะพร ศรีจันเพชร พจน์ วีรสุทธากร และพิมพ์ใจ วีรสุทธากร, 2556)

การรับรู้รายได้

การรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) หมายถึงการรวมรายการได้เข้าเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุนซึ่งก็คือ การบันทึกบัญชีรายได้เข้างบกำไรขาดทุน จดรับรู้รายได้ (เมื่อใดที่กิจการควรบันทึกบัญชีรายได้) เป็นเรื่องสำคัญเพราะการรับรู้รายได้ผิดงวดบัญชี จำทำให้การแสดงผลการดำเนินงานผิดพลาดไปด้วย การรับรู้รายได้ส่วนใหญ่มักเกี่ยวกับประเด็นที่ว่า

กิจการควรรับรู้รายได้เมื่อใด ส่วนประเด็นของจำนวนรายได้นั้น โดยปกติจะเป็นจำนวนที่ได้ตกลงกันระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายการรายได้นั้น แต่หากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดรายได้หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการรายได้นั้นแล้ว ความไม่แน่นอนดังกล่าวจะมีผลต่อการตัดสินใจว่าเมื่อใดกิจการควรรับรู้รายได้ นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ ศิลปะพร ศรีจันทเพชร (2556, น.18-4)

โดยปกติ รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อกิจกรรมหลักทางเศรษฐศาสตร์ หรือเหตุการณ์สำคัญส่วนใหญ่ได้เกิดขึ้น (Critical Event) เช่น เมื่อมีการส่งของ หรือเมื่อมีการเก็บเงินลูกค้า และมูลค่าของกิจกรรมนั้นสามารถกำหนดได้แน่นอน หรือประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ โดยสามารถแบ่งออกเป็น 3 กรณี ได้ดังนี้ 1) กรณีขายสินค้า 2) กรณีการให้บริการ และ 3) กรณีให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ซึ่งได้รับผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล สภาวิชาชีพบัญชี (2560)

1. กรณีขายสินค้า สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้าที่ 14) ระบุไว้ว่า “กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ 1) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว 2) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม 3) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ 4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้นและ 5) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ”

2. กรณีการให้บริการ สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้าที่ 20) ระบุไว้ว่า “เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 1) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น 3) กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ และกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ”

3. กรณีดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล สภาวิชาชีพบัญชี (2560, ย่อหน้าที่ 29) ระบุไว้ว่า “ กิจการรับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้นและ 2) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ และสภาวิชาชีพ (2560 ย่อหน้าที่ 30) ได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้ รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ดังต่อไปนี้ 1) ดอกเบี้ยต้องรับรู้ตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง 2) ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง 3) เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล”

การวัดมูลค่าของรายได้

การวัดมูลค่าของรายได้โดยปกติ จำนวนรายได้ที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้เช่าสินทรัพย์เป็นมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดตามปริมาณซื้อ กล่าวคือ รายได้นี้หักด้วยจำนวนรับคืนส่วนลดการค้า ส่วนลดเงินสด และรายการหักอื่นๆ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ ศิลปะพร ศรีจันทเพชร (2556 น.18-14) หลักเกณฑ์การวัดมูลค่าของรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ”

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) ได้กำหนดหลักเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ ในย่อหน้าที่ 35 ดังต่อไปนี้ “1) นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ 2) จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวดซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้ การขายสินค้า การให้บริการ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปันผล และ 3) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ”

2.8 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560)

สภาวิชาชีพบัญชี (2560 น.3) ได้ให้ความหมายของต้นทุนการกู้ยืมตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560) หมายถึง “ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการกู้ยืมของกิจการ โดยต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมถึงดอกเบี้ยที่คำนวณโดยวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงซึ่งเกิดจากเงินเบิกเกินบัญชีและจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว จำนวนที่ตัดบัญชี

ของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวข้องกับการกู้ยืมผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย” ดังนั้น ต้นทุนการกู้ยืมจึงมีความหมายกว้างกว่าดอกเบี้ยจ่าย และมีความหมายใกล้เคียงกับต้นทุนทางการเงิน (Finance Cost) นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร (2556)

การจำแนกต้นทุนการกู้ยืม (Borrowing Cost) นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร (2556) ได้อธิบายว่า ต้นทุนการกู้ยืมแบ่งออกเป็น 2 ประเภทตามความเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข คือ 1) ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิต เพื่อเตรียมสภาพให้สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย 2) ต้นทุนการกู้ยืมอื่น หมายถึง ต้นทุนการกู้ยืมที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หรือต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนหรือหลังการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

การรับรู้รายการต้นทุนการกู้ยืม

หลักเกณฑ์การรับรู้รายการต้นทุนการกู้ยืม ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น และต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ ”

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

หลักเกณฑ์การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ณ วันเริ่มต้นการรวมต้นทุน วันเริ่มต้นสำหรับการรวมต้นทุนกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์หมายถึงวันแรกที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้ 1) ใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น 2) ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น และ 3) สินทรัพย์อยู่ระหว่าง

การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560, ย่อหน้าที่ 17)

2.9 แนวคิดเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2561)

การประเมินหนี้สินของกิจการเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการวิเคราะห์ถึงการเติบโต และความสามารถในการอยู่รอดของกิจการ กิจการอาจก่อหนี้สินโดยมีความจำเป็นที่แตกต่างกัน กิจการบางแห่ง อาจก่อหนี้สินเพื่อนำไปใช้ ในการดำเนินงาน บางแห่งอาจก่อหนี้สินซึ่งเป็นผลมาจากการตัดสินใจในการจัดหาเงิน ซึ่งการก่อหนี้สินทั้ง 2 ประเภทนั้นเป็นหนี้สินที่ปรากฏในงบดุล (On Balance Sheet) แต่ยังมีหนี้สินบางส่วนที่ยังไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ ณ วันที่ในงบดุล ทำให้ผลกระทบของรายการนั้นยังไม่ปรากฏอยู่ในงบดุลแต่อย่างใด นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ ศิลปะพร ศรีจันเพชร (2556) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน (Provision) หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลา หรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระของประมาณการหนี้สินดังกล่าว ดังนั้น กิจการจึงต้องอาศัยการประมาณการที่สมเหตุสมผล สภาวิชาชีพบัญชี (2560 น.5) ได้ให้ความหมายของประมาณการหนี้สิน ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) หมายถึง “หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ”

การรับรู้รายการ

หลักเกณฑ์การรับรู้ประมาณการหนี้สิน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) ระบุว่า “ประมาณการหนี้สินต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 1) กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน (ภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান) ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ 3) สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือหากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าว ต้องไม่มีการรับรู้ประมาณการหนี้สิน”(สภาวิชาชีพบัญชี, 2560 น.8)

2.10 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากร

แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากร เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม (2543) ได้ให้คำจำกัดความว่า ภาษี คือสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม

โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี ลักษณะสำคัญของนิยามตามแนวนี มีประเด็นที่สำคัญ 2 ประการคือ 1) ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชานนั้น จะมีลักษณะของการบังคับภาษีที่จะเก็บนั้นอาจจะเป็นรายได้หรือสิ่งของ หรือผลประโยชน์หรือบริการจากผู้เสียภาษี 2) ภาษีที่เก็บได้นั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้เสียภาษีนั้นจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล ซึ่งต่างกับการซื้อสินค้าหรือบริการที่ผู้เสียเงินจะเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการซื้อสินค้าหรือบริการนั้น อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีจะได้รับผลประโยชน์โดยอ้อมจากรัฐบาล เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายในและสวัสดิการสังคม เป็นต้น

ภาษีอากร คือ การที่รัฐบาลบังคับเก็บเอาสิ่งของไปจากรายกรแล้วนำมาใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม โดยผู้เสียภาษีมิได้สิ่งตอบแทนโดยตรง แต่ผู้เสียภาษีจะได้รับผลตอบแทนทางอ้อม (สุรเชษฐ ชีระมณี ,2543)

ซัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์ (2558) ได้ให้ความหมายของภาษี หมายถึง ทรัพยากรที่โอนจากภาคเอกชนแบบบังคับไปสู่ภาครัฐ เพื่อใช้จ่ายในกิจกรรมตามวัตถุประสงค์ของภาครัฐ เน้นประโยชน์ส่วนรวมของประชาชน โดยผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องได้ประโยชน์ตามจำนวนเงินที่จ่ายประเภทของภาษีอากรแบ่งเป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ซึ่งกฎหมายที่รัฐบาลใช้ในการเรียกเก็บภาษี คือ ประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาความหมายของภาษีอากร สรุปได้ว่า ภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐบังคับเรียกเก็บจากประชาชน เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐที่เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม เช่น นำไปใช้ในการพัฒนาประเทศทั้งด้านเศรษฐกิจและสังคม ใช้จ่ายในด้านการป้องกันประเทศ และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและการสร้างความเป็นธรรมในสังคม แนวความคิดเกี่ยวกับหลักการภาษีอากรที่ดี

หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษี อาดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้วางหลักการเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีมีหลักการ 7 ข้อ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ,2546) ดังนี้

1. ความเท่าเทียมกัน (Equity) หรือความเป็นธรรม (Fairness) หลักการนี้ ควรจะเป็นหลักพื้นฐานในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ หรือข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรเพื่อใช้บังคับแก่ทุกคนในสังคมเดียวกันโดยทั่วไป เนื่องจากทุกคนที่อยู่ในสังคมเดียวกัน ควรถือใช้กฎระเบียบเดียวกัน และควรได้รับสิทธิต่าง ๆ อย่างเป็นธรรมในทุก ๆ ส่วน โดยเท่าเทียมกัน เพื่อเป็นการสร้างความสมัครใจให้กับทุกคนในสังคมที่จะเสียภาษีอากรอย่างถูกต้อง

2. หลักของการประหยัด ระยะเวลาการบริหารการจัด เก็บภาษีที่ดินนั้นภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดและเสียค่าใช้จ่ายในการจัด เก็บภาษีต่ำที่สุด ด้วย ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บ นั้นมิได้อะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตของประเทศหากแต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

3. หลักของความเสมอภาค การจัดเก็บภาษีที่ดินนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรม หรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคนหลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวใจสำคัญของ ระบบภาษีที่ดีการพิจารณาความเป็นธรรมนั้นเราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับ ภาษีที่จัดเก็บและความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติ การจัดเก็บภาษีนั้น

4. หลักของการยอมรับ การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทาให้จ่าย ขึ้นถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี อย่างไรก็ตามการที่ประชาชนจะยินดีให้ความ ร่วมมือในการเสียภาษีนั้น ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัด เก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจาก ประชาชนส่วนใหญ่ด้วย

5. หลักของการเป็นไปได้ ในทางปฏิบัติในระบบภาษีที่ดินนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถหาการบริหารการจัดเก็บได้ผลในทางปฏิบัติภาษีอากรบางอย่าง แม้จะมี เหตุผลดีในการทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดี ไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (retail sales taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (expenditure taxes) นั้นเป็นภาษี ที่ดีในทางทฤษฎี แต่สำหรับประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนานั้น จะไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าว อย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะขาดระบบการจดบันทึกและการ ตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ ใน กรณีเช่นนี้ภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ดี สำหรับประเทศนั้นไม่ได้

6. หลักของการทำรายได้ ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้น ควรเป็นภาษีที่สามารถทำ รายได้ ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วยกล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่และฐานของภาษีขยายตัวได้ รวดเร็วตาม ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้น ได้มาก โดยที่ไม่ต้องเพิ่มอัตรการจัดเก็บภาษีนั้น

7. หลักของความยืดหยุ่น ภาษีที่ดินนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นและ สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลง ฐานะทาง เศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใน

ระบบก้าวหน้าใน ขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัวรายได้ของประชาชนเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่า รายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะไปลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชนซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในกรณีตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่รวดเร็วกว่า รายได้ที่แสดงซึ่งจะช่วยลดความเดือนร้อนของผู้เสีย ภาษีและพอจะลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง

จากหลักการและทฤษฎีข้างต้น ได้ถูกนำมาประยุกต์เพิ่มเติมข้อคิดเห็นตามความเหมาะสมเพื่อให้ได้ความชัดเจนในการทำงาน ซึ่งกลุ่มนักวิชาการภาษี (พ.ศ. 2557) ได้ระบุว่า ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

1. มีความเป็นธรรม ควรเสียภาษีอากรโดยพิจารณาถึงความสามารถ ประกอบกับผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากกิจกรรมของรัฐ
2. มีความแน่นอนและชัดเจน สามารถเข้าใจได้ง่าย และเป็นการป้องกัน มิให้เจ้าพนักงานใช้ อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ
3. มีความสะดวก วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร
4. มีประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีอากรต้องประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือต้องทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากแต่มีต้นทุนการจัดเก็บน้อยที่สุด
5. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ การจัดเก็บภาษีอากรต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือให้มีผลกระทบน้อยที่สุด
6. อำนวยรายได้ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องช่วยให้รัฐมีรายได้ที่เพียงพอกับการใช้จ่าย
7. มีความยืดหยุ่น ต้องสามารถปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็วเพื่อให้เป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพของรัฐในการกำหนดทิศทางและเสถียรภาพทั้งทางเศรษฐกิจและสังคม

ภาษีอากรซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลนั้น จำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดการเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เหล่านี้ การจำแนกภาษีอากรประเภทต่างๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ จาก

ลักษณะการรับภาษีอากรการจำแนกประเภทภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากรนี้ แบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ ประเภทที่หนึ่ง ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ชำระภาษีตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งผู้เสียภาษี ผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ประเภทที่สอง ภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีภาระภาษีไม่แน่ว่าจะตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ง่ายเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ประเภทรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลแยกตามหน่วยงานที่จัดเก็บรายได้ มี 6 ประเภท ได้แก่ 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ 5) อากรแสตมป์ 6) ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย (กรมสรรพากร,2561)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเป็นภาษีที่มีความสำคัญ ได้มีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 68 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทขึ้นแบบแสดงรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่อธิบดีกำหนด (จุฑารัตน์ สุทธิศิริ , 2554) การขึ้นแบบแสดงรายการใช้การคำนวณภาษีตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับ รายรับ รายจ่าย กำไรสุทธิ และรายการอื่น ๆ พร้อมบัญชีงบแสดงฐานะทางการเงินบัญชีทางการบัญชีกำไรขาดทุนบัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนรายจ่ายที่มีบุคคลที่ได้รับอนุญาตตาม มาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานประเมิน

แนวคิดภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐาน “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” นั้น เป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามหลัก “ความสามารถ” ในการเสียภาษี โดยใช้ “กำไรสุทธิ” เป็นเกณฑ์ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้คำนวณกำไรสุทธิจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้และการประกอบกิจการทั้งหลายตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ โดยอาศัยหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีมาบัญญัติเป็นกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล การจัดทำบัญชีทางการเงินจึงเป็นพื้นฐานที่สำคัญของการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร

ในปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร

แล้วแต่กรณี เพื่อให้มีการสอบย้อนความถูกต้องของการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ประเด็นที่กรมสรรพากรกำหนด ด้วย

(สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2560) ได้กล่าวถึงแนวคิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลว่า มุ่ง จัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร ซึ่งวัดจาก “กำไรสุทธิ” โดยอาศัยพื้นฐานในการจัดทำบัญชีตามหลักการหรือมาตรฐานการบัญชี ทั้งนี้ หากกิจการมีผลขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ไม่ต้องคำนวณและเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปีนั้น ๆ

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำรายได้ที่ เกิดขึ้นทั่วโลกมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม “หลักถิ่นที่อยู่” บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรเสมอ ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ รวมทั้งกิจการที่ดำเนินเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ นั้น ให้คำนวณและเสียภาษีเงินได้นิติ บุคคลเฉพาะจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้นตาม “หลักแหล่ง เงินได้” บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าว ต้องเข้ามาประกอบกิจการใน ประเทศไทย จึงจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเฉพาะที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิดังกล่าว จัดเป็น “ภาษี ทางตรง” ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ต้องรับภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้เอง ไม่ สามารถผลักภาระภาษีไปยังบุคคลได้ ด้วยเหตุนี้ ในทางกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลจึง กำหนดห้ามมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำค่า “ภาษีเงินได้นิติบุคคล” ที่ต้องเสียตาม ประมวลรัษฎากร (ภ.ง.ด.50) ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร การจัดเก็บภาษี เงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิมีสองระดับ คือ ระดับที่เป็นกำไรสุทธิของบริษัทและห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งปัจจุบันกำหนดให้เสียในอัตรา 20% ของกำไรสุทธิ และระดับที่เป็นเงิน บันทผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร รวมทั้งเงินกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศ อีก 10% ของเงิน ดังกล่าว

ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้ จากกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากรายได้หรือกิจกรรมที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่ได้ กำหนดไว้ในมาตรา 65 และต้องคำนวณตามเกณฑ์สิทธิ นั่นคือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบ ระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นให้นำมารวมคำนวณเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในกรณีที่เป็นผู้มีเงินได้จะต้องขออนุมัติต่ออธิบดี กรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อคำนวณรายได้ตาม เกณฑ์อื่นได้ เมื่อได้รับอนุมัติแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่นับระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด (กรมสรรพากร, 2553, น.146)

2.11 วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

“วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม” ตามที่ปรากฏในพระราชบัญญัติส่งเสริม วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543 หมายถึงกิจการผลิตสินค้ากิจการให้บริการและ กิจการค้าส่ง และค้าปลีก หรือกิจการอื่นตามที่รัฐมนตรีประกาศ (กรมสรรพากร, 2554)

กิจการผลิตสินค้าหมายความครอบคลุมถึงการผลิตที่เป็นลักษณะของการ ประกอบการอุตสาหกรรมทุกประเภท โดยความหมายที่เป็นสากลของการผลิตก็คือการเปลี่ยน วัสดุให้เป็นผลิตภัณฑ์ชนิดใหม่ด้วยเครื่องจักรกล หรือเคมีภัณฑ์โดยไม่คำนึงว่างานนั้นทำ โดย เครื่องจักรหรือด้วยมือทั้งนี้กิจการผลิตสินค้าในที่นี้ รวมถึงการแปรรูปผลิตผลการเกษตร อย่างง่ายที่มีลักษณะเป็นการอุตสาหกรรม การผลิตที่มีลักษณะเป็นวิสาหกิจชุมชน และการ ผลิตที่เป็นการ ประกอบอุตสาหกรรมในครัวเรือนด้วย

กิจการบริการ หมายความครอบคลุมถึง การศึกษา การสุขภาพ การบันเทิง การ ขนส่ง การก่อสร้างและอสังหาริมทรัพย์ การโรงแรมและหอพัก การภัตตาคารการขายอาหาร การขายเครื่องดื่มนอกภัตตาคารและร้านอาหาร การให้บริการเช่าสิ่งบันเทิงและการพักผ่อน หย่อนใจ การให้บริการส่วนบุคคล บริการในครัวเรือน บริการที่ให้กับธุรกิจ การซ่อมแซมทุก ชนิดและการท่องเที่ยวและธุรกิจที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการท่องเที่ยว

กิจการค้าส่งและค้าปลีก หมายถึง การให้บริการเกี่ยวกับการค้า โดยที่การค้าส่ง หมายถึง การขายสินค้าใหม่และสินค้าใช้แล้วให้แก่ผู้ค้าปลีกผู้ใช้ในงานอุตสาหกรรม งาน พาณิชยกรรม สถาบันผู้ใช้ในงานวิชาชีพ และรวมทั้งการขายให้แก่ผู้ค้าส่งด้วยตนเอง ส่วน การค้าปลีก หมายถึงการขายโดยไม่มีการเปลี่ยนรูปสินค้าทั้งสินค้าใหม่และสินค้าใช้แล้วให้กับ

ประชาชนทั่วไปเพื่อการบริโภคหรือการใช้ประโยชน์เฉพาะส่วนบุคคลในครัวเรือนการค้าใน
ที่นี้มีความหมายรวมถึงการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนการซื้อขาย สถานีบริการน้ำมันและ
สหกรณ์ผู้บริโภค

กรมสรรพากร (2561) ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีคำนิยาม SMEs ไว้ว่ามีลักษณะ
อย่างไร แต่ได้อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนส่งเสริมธุรกิจ
SMEs เช่น ลดอัตราภาษีเงินได้ ยกเว้นภาษีเงินได้ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตรา
เร่ง เป็นต้น

ตารางที่ 2.1 กำหนดลักษณะธุรกิจ SMEs ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและ
ขนาดย่อม พ.ศ.2543

ตามกฎหมายกระทรวงอุตสาหกรรม 1. ลักษณะ SMEs ตามพระราชบัญญัติส่งเสริม
วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ.2543 ได้กำหนดลักษณะวิสาหกิจขนาดกลางและขนาด
ย่อม โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

ลักษณะวิสาหกิจ	จำนวนการจ้างงาน (คน)		จำนวนสินทรัพย์ถาวร (ล้านบาท)	
	ขนาดย่อม	ขนาดกลาง	ขนาดย่อม	ขนาดกลาง
กิจการผลิตสินค้า	ไม่เกิน 50	51-200	ไม่เกิน 50	51-200
กิจการค้าส่ง	ไม่เกิน 25	26-50	ไม่เกิน 50	51-100
กิจการค้าปลีก	ไม่เกิน 15	16-30	ไม่เกิน 30	31-60
กิจการให้บริการ	ไม่เกิน 50	51-200	ไม่เกิน 50	51-200

ที่มา : กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก กรมสรรพากร,2561

หมายเหตุ.* ในกรณีที่จำนวนการจ้างงานของกิจการใดเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดย่อม แต่
มูลค่าสินทรัพย์ถาวรเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางหรือมีจำนวนการจ้างงานเข้าลักษณะ
ของวิสาหกิจขนาดกลาง แต่มูลค่าสินทรัพย์ถาวรเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดย่อมให้ถือ
จำนวนการจ้างงานหรือมูลค่าสินทรัพย์ถาวรที่น้อยกว่าเป็นเกณฑ์การพิจารณา

ตารางที่ 2.2 ลักษณะ SMEs ที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมาย เพื่อสนับสนุนส่งเสริมให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ลักษณะใด ลักษณะหนึ่ง ดังนี้

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

ที่มา : กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก กรมสรรพากร, 2561

หมายเหตุ.* 1. การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจะกำหนดหลักเกณฑ์ธุรกิจ SMEs ลักษณะใด ลักษณะหนึ่ง ในการให้สิทธิประโยชน์นั้น ๆ เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อรอบระยะเวลาบัญชี จะได้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิ 300,000 บาทแรก หรือบริษัทฯ ที่มีแรงงานไม่เกิน 200 คน จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหักค่าเสียหรือ และค่าเสื่อมราคา ในอัตราเร่ง เป็นต้น 2. รายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อรอบระยะเวลาบัญชี มีผลบังคับใช้ในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2555

ทั้งนี้กรมสรรพากรได้ระบุรูปแบบธุรกิจ SMEs ว่าเป็นการประกอบธุรกิจอาจจะกระทำตั้งแต่คนเดียวขึ้นไป หรือหากมีหุ้นส่วนร่วมกันหลายคน มักจัดตั้งในรูปแบบของนิติบุคคล โดยมีรูปแบบธุรกิจที่แตกต่างกัน ปรากฏดังตารางสรุป

ตารางที่ 2.3 รูปแบบธุรกิจ SMEs ตามประมวลรัษฎากร

ลำดับที่	รูปแบบ	ลักษณะ
1	บุคคลธรรมดา	บุคคลทั่วไปที่มีชีวิตอยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15)
2	คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อการทำกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ (หน่วยภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร)
3	ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อการทำกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ(หน่วยภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร)
4	ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนนิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกันโดยหุ้นส่วนทุกคนไม่จำกัดความรับผิดชอบและต้องจดทะเบียน เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
5	ห้างหุ้นส่วนจำกัด	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปมาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกันหุ้นส่วนมีทั้งที่จำกัดความรับผิดชอบและไม่จำกัดความรับผิดชอบและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

7	วิสาหกิจชุมชน	กิจการของชุมชนที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าการให้บริการ หรือการอื่นที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพันมีวิถีชีวิตร่วมกันและรวมตัวประกอบกิจการดังกล่าวเพื่อสร้างรายได้และเพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชนและระหว่างชุมชน โดยมีการยื่นขอจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชนชุมชน 2548 กับกรมส่งเสริมการเกษตร
---	---------------	--

ที่มา : กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก กรมสรรพากร,2561

กล่าวโดยสรุปแล้ววิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ถือเป็นตัวจักรที่สำคัญในการขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจ ที่สร้างการหมุนเวียนในระบบการค้า การผลิต การแข่งขัน สร้างการเปลี่ยนแปลงให้เกิดขึ้นในระบบตลาดการค้าทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ โดยการเริ่มต้นของการดำเนินธุรกิจที่ง่ายไม่ยุ่งยากใช้ทุน และแรงงาน เครื่องจักรอุปกรณ์น้อยอันจะทำให้เกิดระบบการที่คนไทยซึ่งถือได้ว่าเป็นเพียงแต่ผู้บริโภคคือซื้อสินค้าบริการ กลับกลายมาเป็นผู้ผลิตที่ผลิตสินค้าและบริการไปยังผู้บริโภคที่เป็นคนไทยให้หันกลับมานิยมสินค้าและบริการของคนไทยลดปัญหาเงินหมุนเวียนออกนอกประเทศ และการสร้างค่านิยมของสินค้าและบริการให้กับชาวต่างประเทศให้เป็นที่รู้จัก อันเป็นการสร้างระบบการค้าระหว่างประเทศ ทำให้มีการแข่งขันได้สามารถขายสินค้าและบริการภายใต้ตราสินค้าไทย อันเป็นการ สร้างชื่อเสียงของประเทศและแสวงหาเงินตราเข้าประเทศได้อย่างยั่งยืนต่อไป

2.12 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลนี้ทำขึ้นเพื่อศึกษาหลักการบัญชีรับรองทั่วไป รวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีในประเทศไทยเปรียบเทียบกับบทบัญญัติต่างๆ ในประมวลรัษฎากร รวมทั้งศึกษาวิธีที่นักบัญชีเลือกปฏิบัติเมื่อเกิดความแตกต่าง ปัญหาที่เกิดขึ้น และแนวทางแก้ไข สุนีย์ ชัยภิญโญ (2532) ได้สรุปได้ว่า มีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในหลายเรื่องด้วยกัน อันอาจมีผลทำให้งบการเงิน

แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานต่างไปอย่างมีสาระสำคัญ ถ้านักบัญชีปฏิบัติตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแทนการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างไรก็ตาม ผลจากการวิจัยโดยใช้แบบสอบถามเพื่อพิสูจน์สมมติฐานว่านักบัญชีส่วนใหญ่จะเลือกปฏิบัติตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในการจัดทำบัญชี แทนที่จะยึดหลักการบัญชีที่รับรอง ทั่วไปในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับประมวลรัษฎากรนั้นปรากฏผลว่า นัก บัญชีส่วนใหญ่ คือร้อยละ 73 เลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เมื่อมีความแตกต่าง ดังกล่าว โดยให้เหตุผลว่าต้องการให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน โดย ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ได้พบว่าความได้เปรียบเสียเปรียบทางภาษีอากรมี ผลต่อการเลือกใช้ชีวิตปฏิบัติของนักบัญชีกล่าวคือเมื่อวิธีปฏิบัติตามหลักการบัญชีทำให้กิจการ ต้องเสียเปรียบในเรื่องภาษีอากร ร้อยละ 48 ของนักบัญชีจะเลือกปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่ง ประมวลรัษฎากร ในขณะที่ร้อยละ 44 ของนักบัญชีเลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชี

สำหรับผู้ที่เลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้น เมื่อพบว่ามิใช่ข้อแตกต่าง ระหว่างหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้การเลือก ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจะต้องเสียเปรียบแล้ว ร้อยละ 36 ของนักบัญชีจะ เปลี่ยนมาเลือกปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้น ผู้ตอบแบบสอบถาม ร้อยละ 79 มีความเห็นว่าควรมีการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้สอดคล้องกับหลักการบัญชี และมีผู้ตอบแบบสอบถามส่วนหนึ่งซึ่งมีเพียงร้อยละ 7 ไม่ทราบถึงความแตกต่างดังกล่าว จาก ผลการศึกษาได้ให้ข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไขปัญหานั้นในหลายประเด็น ซึ่งข้อเสนอแนะส่วนใหญ่ เป็นในแนวที่ให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีมากยิ่งขึ้น หรือให้ การปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปไม่ทำให้เกิดความเสียเปรียบทางภาษี นอกจากนี้ยัง ได้เสนอแนะให้มีการเผยแพร่และพัฒนาความรู้เกี่ยวกับความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยสถาบันการศึกษาหรือสถาบันวิชาชีพต่าง ๆ เพื่อยกระดับ มาตรฐานการปฏิบัติงานของนักบัญชี โดยทั่วไปยังให้ข้อมูลที่ได้จากนักบัญชีถูกต้องเป็นที่ เชื่อถือ

นอกจากนี้งานวิจัยของ สายหยุด มงคลกุล (2553) กล่าวว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหากาญ ธิเงินได้นิติบุคคล โดยมีปัญหาสูงสุดด้านสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น รองลงมาเป็น ปัญหาด้านค่าใช้จ่ายและปัญหาเรื่องการรับรัฐรายได้ ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม มีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับ ด้านการรับรัฐรายได้ที่เกิดภาษีขายและปัญหาด้านภาษีซื้อผู้ทำ บัญชี มีปัญหากาญธิเงินได้นิติ

บุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการบันทึกบัญชี หรือสงสัยเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร ควรขอคำแนะนำจากผู้ตรวจสอบบัญชี หรือหน่วยงานกรมสรรพากร ส่วนด้านกรมสรรพากรก็ควรจัดอบรมให้ความรู้แก่ผู้ทำบัญชีอย่างสม่ำเสมอ

ส่วนการจัดทำงบการเงินตามหลักบัญชีที่รับรองทั่วไป กาญจน์กนก เพิ่มสันติธรรม (2544) กล่าวว่ากิจการต้องจัดทำงบการเงินตามหลักบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งเป็นซึ่งเป็นวิธีการบัญชีที่ยอมรับโดยกฎหมายบัญชี หลักการบัญชีที่รองรับทั่วไปรับรู้และให้ความสำคัญกับการบันทึกรายการอย่างถูกต้องตามเนื้อหาความเป็นจริง เพื่อให้งบแสดงฐานะทางการเงินผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด อย่างสมเหตุสมผลตรงต่อความเป็นจริงและให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ภายใต้งื่อนใจและข้อกำหนดต่างๆ เพื่อทำการปรับปรุงรายการที่บันทึกไว้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ให้เป็นไปตามเกณฑ์ทางภาษีอากรที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

ในการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ในบัญชี ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บันทึกในราคาที่ดินสินทรัพย์นั้นได้มาโดยห้ามไม่ให้ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือปรับลดลง แต่ในทางบัญชีสามารถปรับเปลี่ยนแปลงราคาใหม่ได้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมทางธุรกิจ สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ ได้มีการกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนที่ต้องใช้ในการแปลงค่าเป็นเงินตราไทย ณ วันสิ้นสุดงวดบัญชี กรณีเงื่อนใจเกี่ยวกับรายได้นั้น กฎหมายภาษีอากรได้กำหนดให้เงินได้บางประเภทถือเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งๆ ที่ไม่ใช่รายได้ตามคานิชยามในแม่บททางบัญชี เงินได้บางประเภทกฎหมายภาษีอากรยกเว้นให้ไม่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี แต่ในทางบัญชีต้องบันทึกเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนประเด็นทางด้านค่าใช้จ่าย กฎหมายภาษีอากรได้จำกัดการหักรายจ่ายบางประเภทที่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด รายจ่ายบางประเภทถูกห้ามไม่ให้หักจากเงินได้ และรายจ่ายบางประเภทกฎหมายภาษีอากรยอมให้หักเพิ่มขึ้นได้ ซึ่งตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้เมื่อเป็นไปตามคานิชยาม และมีหลักฐานสนับสนุนการลงบัญชี

ดังนั้นถ้าไม่มีเงื่อนใจที่กำหนดเป็นพิเศษ การบันทึกรายการตามหลักเกณฑ์ภาษีอากร จะใช้หลักการเดียวกันกับการบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จะมีบางรายการเท่านั้นที่มีหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรได้กำหนดเงื่อนใจการคำนวณไว้เป็นการเฉพาะ เพื่อเป็นประโยชน์และความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ในศึกษาทัศนคติของนักบัญชีต่อการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม ธิดา สกฤตจิตจินดา (2551) พบว่านักบัญชีโดยส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการที่ประเทศไทยจะมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs โดยเฉพาะ ซึ่งเหตุผลที่สำคัญ คือผู้ใช้งบการเงินของ SMEs มีความต้องการข้อมูลในงบการเงินที่น้อยกว่าผู้ใช้งบการเงินของกิจการขนาดใหญ่ ประกอบกับ SMEs มีรายการค้าที่ไม่ซับซ้อนเท่ากิจการขนาดใหญ่ ดังนั้น การกำหนดให้ SMEs จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์จะส่งผลให้นักบัญชีต้องเสียเวลาในการจัดทำข้อมูล ซึ่งมากเกินไปจนรวมทั้งการให้นักบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีบางฉบับ ซึ่งเข้าใจยากและซับซ้อน อันอาจส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชีได้

งานวิจัยของสุภาภรณ์ กุศลศักดิ์ และ เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์ (2551) ได้ศึกษาการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมมาใช้ในประเทศไทยในมุมมองของผู้สอบบัญชีพบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นด้วยที่จะมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาใช้ในประเทศไทยโดยเหตุผลส่วนใหญ่ที่เห็นควรให้นำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาปฏิบัติในประเทศไทย ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเหมาะสมกับ SMEs โดยเฉพาะ และผู้สอบบัญชีเห็นว่ากลุ่มของผู้ใช้งบการเงิน SMEs ต่างจากกิจการขนาดใหญ่ ดังนั้น ความต้องการข้อมูลในงบการเงินของผู้ใช้งบการเงินของ SMEs ไม่มากเท่ากิจการขนาดใหญ่ ทำให้การบัญชีสำหรับ SMEs ไม่จำเป็นต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเต็มเหมือนกิจการขนาดใหญ่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์จะทำให้กิจการมีต้นทุนที่ไม่คุ้มค่ากับผลประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ

นอกจากนี้งานวิจัยของสกฤตจิตจินดา, เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์ (2551) ได้ศึกษาทัศนคติของนักบัญชีต่อการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium-sized Entities, SMEs) พบว่าผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการมีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะสำหรับ SMEs โดยเฉพาะ แต่ควรให้เป็นทางเลือกมากกว่าที่จะบังคับใช้ สำหรับ SMEs ที่มีความพร้อมควรอนุญาตให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์ได้

ในการศึกษากฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ชนกานต์ จุลาสัย (2554) กล่าวว่ากฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ แบ่งออกเป็น 5 ด้าน ได้แก่ ด้านการคำนวณกำไรสุทธิตามเกณฑ์สิทธิและเกณฑ์อื่น ด้านหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีตามมาตรา 65 ทวิ ด้าน

หลักเกณฑ์รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี ด้านเงิน ได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ นิติบุคคล และการยื่นรายการและชำระภาษี ดังนั้น เพื่อเป็นการพัฒนาความรู้ความเข้าใจของผู้ ทาบัญชี สำนักงานสรรพากรจัดให้มีการอบรมให้แก่ผู้ทาบัญชีในเรื่องความแตกต่างของ หลักเกณฑ์ตามมาตรฐานบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร และควรอบรมเกี่ยวกับกฎหมาย ภาษีอากรที่มีการปรับปรุง เปลี่ยนแปลง เพิ่มเติมอย่างสม่ำเสมอ ผู้ทาบัญชีควรศึกษาและ ทบทวนกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นประจำ เจ้าของกิจการควรให้ความสนใจเกี่ยวกับ กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดหาพนักงานบัญชีที่มีความรู้ ความชำนาญในกฎหมายภาษีเงิน ได้นิติบุคคล และให้การสนับสนุนแก่พนักงานในการอบรมพัฒนาความรู้

การศึกษาผลกระทบของการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ที่มีความสัมพันธ์ของรายได้และมูลค่าตามบัญชี ได้มีการวิจัยโดย Chebaane และ Othman (2014) ได้ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่าง ประเทศ (IFRS) ที่มีต่อความสัมพันธ์ของรายได้ และมูลค่าตามบัญชี จากการศึกษาชี้ให้เห็นว่า ผลกระทบของ IFRS เป็นไปในแง่บวกสำหรับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี ซึ่งมี ระดับของการเปิดกว้างทางเศรษฐกิจจากภายนอกสูง มีการคุ้มครองผู้ลงทุนที่เข้มแข็ง ให้ความ คุ้มครองเต็มรูปแบบต่อผู้ถือหุ้นส่วนน้อย และเป็นตลาดทุนที่มีความซับซ้อน

งานวิจัยของ Donna L. Street, Sidney J. Gray , Nancy B. Nichols (2000) ได้ศึกษา เกี่ยวกับการประเมินการยอมรับของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในสหรัฐอเมริกา กรณีศึกษา เกี่ยวกับความเป็นรูปธรรมของการกระทบยอดตามหลัก GAPP ของสหรัฐอเมริกา ของบริษัทในสหรัฐอเมริกาที่ปฏิบัติตามมาตรฐาน IASC พบว่า มีผลกระทบของความแตกต่าง ระหว่าง IASs และ Us GAAP ลดลงมาจึงทำให้สำนักคณะกรรมการกำกับดูแลหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์ พิจารณายอมรับมาตรฐาน IASC โดยไม่มีเงื่อนไข

นอกจากนี้งานวิจัยของ Amer (2013) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การนำมาตราฐานรายงาน การเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้อย่างเต็มรูปแบบในปี 2005 ของประเทศแอฟริกาใต้ สำหรับบริษัทจดทะเบียน เป็นการศึกษาผลกระทบจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทาง การเงินระหว่างประเทศ (IFRS) กับคุณภาพทางการบัญชี โดยได้นิยาม คุณภาพทางการบัญชีว่า คือคุณภาพของผลประกอบการ (earning quality) และข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ (Value relevance) โดยมีสมมติฐานว่าทั้งคุณภาพของผลประกอบการและคุณภาพของข้อมูล ทางบัญชี จะเพิ่มขึ้นหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS)

ผลการศึกษาพบว่าคุณภาพของผลประกอบการไม่ได้รับการปรับปรุงให้ดีขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ภายหลังจากใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) นอกจากนี้ยังพบว่า ค่าความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของงบแสดงฐานะการเงินที่สำคัญมีการเปลี่ยนแปลงหลังการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS)

2.13 กรอบแนวคิดการวิจัย

เพื่อศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีไทย ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 และตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 กับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร มีกรอบแนวคิดในการทำวิจัยดังนี้

แนวปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชี

สินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560)

สัญญาก่อสร้าง ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560)

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561)

การรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560)

ต้นทุนการกู้ยืม ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560)

ประมาณการหนี้สิน ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560)

แนวปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ภาษีอากรแห่งประมวลรัษฎากร

หลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคา สินทรัพย์และหนี้สินตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ตามประมวลรัษฎากร โดยแยกพิจารณาส่วนที่เกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน

บทที่ 3

วิธีการดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย ในด้านรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน กับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ตามประมวลรัษฎากร ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม SMEs โดยมีขั้นตอนการวิจัย ดังนี้

3.1 เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 38 ในด้านรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน กับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ตามประมวลรัษฎากร เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลดังกล่าว

3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

1. แหล่งข้อมูล (Source of Data) ศึกษาข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยได้ศึกษาค้นหารวบรวมข้อมูลจากเอกสารต่าง ๆ ดังนี้
 - 1.1 มาตรฐานการบัญชีที่ใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีซึ่งได้จัดทำขึ้นและใช้ปฏิบัติในขณะที่ทำการศึกษาได้แก่ มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2561) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560) และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2561)
 - 1.2 ข้อสมมติทางการบัญชีที่เป็นข้อกำหนดทางการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปและถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจัดทำงบการเงิน

- 1.3 บทบัญญัติต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร
 - 1.4 ข้อมูลในอินเทอร์เน็ตของหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการศึกษาครั้งนี้
 - 1.5 เอกสาร ตำราเรียน บทความ วารสารต่าง ๆ รวมทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประกอบการศึกษาอ้างอิง
2. การรวบรวมข้อมูล (Data Compilation) ศึกษาโดยเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิข้างต้นด้านการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและด้านหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม SMEs
 3. การวิจัยเชิงเอกสาร (documentary research) การศึกษาจากเอกสารทางวิชาการผลงานวิจัยและบทความทางวิชาการที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร ทั้งเอกสารทางวิชาการประเภท ต่าง ๆ ภายในประเทศและเอกสารทางวิชาการประเภทต่าง ๆ จากต่างประเทศ รวมทั้ง ข้อมูลทางวิชาการที่ได้จากการสืบค้นทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือทางเว็บไซต์ต่าง ๆ

3.3 การวิเคราะห์ข้อมูล

นำข้อมูลที่รวบรวมได้มาทำการศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2561) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2560) และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) กับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี ตามประมวลรัษฎากร โดยแยกพิจารณาส่วนที่เกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน และนำข้อมูลที่ได้ศึกษามาสรุปเป็นรายงานผลการศึกษาค้นคว้าเชิงพรรณนา โดยมีรายละเอียดเนื้อหาที่จะใช้เปรียบเทียบดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านรายได้

ประเภทของข้อมูล	ประเภทของข้อมูลย่อย
เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านรายได้	มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง - การรับรู้รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ - การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า - การรับรู้รายได้จากการให้บริการ - การรับรู้รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

ตารางที่ 3.2 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่าย

ประเภทของข้อมูล	ประเภทของข้อมูลย่อย
เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่าย	เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย - ค่าใช้จ่ายต้องห้ามในทางภาษี

ตารางที่ 3.3 เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีภาษีอากร ด้านสินทรัพย์

ประเภทของข้อมูล	ประเภทของข้อมูลย่อย
เปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีภาษีอากร ด้านสินทรัพย์	<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ</p> <ul style="list-style-type: none"> - เกณฑ์การรับรู้รายการสินค้าคงเหลือ <p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p> <ul style="list-style-type: none"> - อายุการใช้งานของสินทรัพย์ในการคิดค่าเสื่อมราคา - มูลค่าซากของสินทรัพย์ - การตีราคาใหม่ - กรณีเลิกใช้งานอย่างถาวร <p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม</p> <ul style="list-style-type: none"> - การรับรู้รายการ

ตารางที่ 3.4 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านหนี้สิน

ประเภทของข้อมูล	ประเภทของข้อมูลย่อย
เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านหนี้สิน	<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน</p> <p>หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น</p> <ul style="list-style-type: none"> - การวัดมูลค่า

บทที่ 4

ผลการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างในการจัดทำบัญชีตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีไทยในด้านรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน โดยได้ศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยทั้งหมด 7 ฉบับ คือ ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน และฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ตามประมวลรัษฎากร

โดยผู้วิจัยได้ศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูลด้านวิชาการจากแหล่งข้อมูลและสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ เช่น มาตรฐานการบัญชี เอกสาร ตำราเรียน บทความ วารสารต่างๆ จากข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต รวมทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประกอบการศึกษาอ้างอิงและศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตามประมวลรัษฎากร โดยผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลเป็นกระดาษทำการที่เกี่ยวกับแนวปฏิบัติหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ รายจ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน ทางการบัญชีและทางภาษีอากร จะเขียนบรรยายสิ่งที่ค้นพบอย่างละเอียดและชัดเจน พร้อมยกตัวอย่างประกอบสำคัญตามหัวข้อดังต่อไปนี้

การสรุปผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบวิธีทางบัญชีไทยและแนวปฏิบัติทางภาษีอากรตามวัตถุประสงค์ของการทำวิจัยดังนี้

4.1 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านรายได้

4.1.1 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

4.1.2 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

4.2 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่าย

4.2.1 เกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย

4.3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์

4.3.1 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

4.3.2 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

4.3.3 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

4.4 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านหนี้สิน

4.4.1 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น



ตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านรายได้

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (ปรับปรุง 2560)			
การรับรู้รายได้ตามสัญญา ก่อสร้าง	<p>กำหนดวิธีการรับรู้รายได้</p> <p>กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่าย โดยให้อ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ซึ่งทำได้ 3 วิธี</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. วิธีอัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นเทียบกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น 2. ประมาณขั้นความสำเร็จโดยการสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว 3. การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่สำเร็จกับงานก่อสร้าง <p>1. สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่</p>	<p>การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่สำเร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรอง<u>ทั่วไป</u>มารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3</p>	<p>แตกต่างเนื่องจากตามหลักบัญชีรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างเป็นรายได้โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานส่วนในทางภาษีรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ</p>

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)</p>			
<p>การรับรู้รายได้ตามสัญญา ก่อสร้าง (ต่อ)</p>	<p>กิจการต้องสามารถประมาณการต้นทุนการ ก่อสร้างทั้งสิ้นและผลงานที่ก่อสร้างไปแล้วได้ อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน ย่อหน้าที่ 23</p> <p><u>2. สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วน เพิ่ม</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - กิจการจะสามารถประมาณผลของงาน ก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน ย่อหน้าที่ 24 <p><u>3. การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - เมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่ ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่า รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นกิจการต้องรับรู้ 	<p>หากประมาณการต้นทุนก่อสร้างทั้งหมดจนงาน เสร็จแล้วพบว่างานที่ก่อสร้างตามสัญญานั้นมี ผลขาดทุนจะไม่สามารถนำผลขาดทุนนี้ไปเป็น ค่าใช้จ่ายได้ เพราะถือเป็นขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น จริง ต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรขาดทุน สุทธิ และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เมื่อต้นทุน เหล่านั้นเกิดขึ้นจริง</p>	<p>แตกต่างกันเนื่องจาก ตามหลักการบัญชี ให้รับรู้ผลขาดทุน ทันที ตามหลักภาษี ไม่สามารถนำผล ขาดทุนนี้ไปเป็น ค่าใช้จ่ายได้ เพราะถือเป็น ขาดทุนที่ยังไม่ เกิดขึ้นจริง</p>

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)			
	ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที <ul style="list-style-type: none"> - หากทำประมาณการต้นทุนจากงานเสร็จแล้วพบว่างานก่อสร้างตามสัญญานั้นมีผลขาดทุนต้องรับรู้ขาดทุนทันทีในปีที่ทราบ 		

จากการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากรมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่องสัญญาก่อสร้างพบข้อแตกต่างว่า ตามหลักบัญชีกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่าย โดยให้อ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานหากสัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาคงที่กิจการต้องสามารถประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นและผลงานที่ก่อสร้างไปแล้วได้อ่างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานหากสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มกิจการสามารถประมาณการผลงานก่อสร้างตามสัญญา การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นกิจการต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีหากงานเสร็จแล้วพบว่างานก่อสร้างตามสัญญามีผลขาดทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนทันทีในปีที่ทราบ ตามหลักภาษีหากประมาณการต้นทุนก่อสร้างทั้งหมดจนงานเสร็จแล้วพบว่างานที่ก่อสร้างตามสัญญานั้นมีผลขาดทุนจะไม่สามารถนำผลขาดทุนนี้ไปเป็นค่าใช้จ่ายได้ เพราะถือเป็นขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิ และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เมื่อต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นจริง

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)			
การรับรู้รายได้	<ul style="list-style-type: none"> - กิจการจะต้องนำรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีนั้นไปบันทึกบัญชีเป็นรายได้และนำรายได้ดังกล่าวไปคำนวณกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุน - การรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุน ทำได้เมื่อมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น จากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์การลดลงของหนี้สิน และสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้อย่างน่าเชื่อถือ 	<ul style="list-style-type: none"> - การรับรู้รายได้และรายจ่ายของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนอกจากจะใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 - ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น - บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิโดยการนำรายได้ หัก ออกจากค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี 	แตกต่างเนื่องจากตามหลักการบัญชีรับรู้รายได้ตามเกณฑ์คงค้างส่วนในทางภาษีรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)			
<ul style="list-style-type: none"> - การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า 	<p>กิจการจะรับรู้รายได้จากการขายสินค้าได้ก็ต่อเมื่อ</p> <ul style="list-style-type: none"> - กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว - กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม - สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ - มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้น 		

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)</p>			
	<ul style="list-style-type: none"> - กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นมาจากรายการบัญชีนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ <p><u>กรณีฝากขาย</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - จะรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อผู้รับฝากขายได้ขายสินค้าที่กิจการนำไปฝากขายนั้นให้แก่บุคคลที่สามแล้วเท่านั้น - ผู้ฝากขายยังคงบันทึกสินค้าที่ฝากขายเป็นสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินตลอดระยะเวลาที่ฝากขาย ส่วนผู้รับฝากขายจะรับรู้รายได้ค่านายหน้าในการขาย 	<p><u>กรณีฝากขาย</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ - ต้องนำรายได้จากการขายสินค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า <p><u>ข้อสังเกต</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - ทำสัญญาการตั้งตัวแทนฝากขายจะรับรู้รายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากขายสินค้าให้กับลูกค้าหรือผู้ซื้อได้ - ไม่ได้ทำสัญญาตั้งตัวแทนฝากขาย จะรับรู้รายได้เมื่อมีการฝากขายสินค้าหรือส่งสินค้าไปให้ตัวแทนฝากขายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น 	<p>แตกต่างกันเนื่องจากหลักการทางบัญชี ถ้าหากไม่ขายออกไปก็ยังไม่ให้รับรู้เป็นรายได้</p> <p>กฎหมายภาษีอากร ไม่คำนึงว่าจะได้มีการขายสินค้านั้นออกไปยังบุคคลที่สามหรือยัง</p>

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)			
รายได้จากการให้บริการ	<ul style="list-style-type: none"> - กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการนั้นเป็นรายได้จากการให้บริการตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ - กิจการจะรับรู้รายได้จากการให้บริการในงวดบัญชีที่ได้มีการให้บริการแล้ว - กิจการจะสามารถประมาณผลของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 	ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์โดยให้นำรายได้ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณ เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี	แตกต่างกันเนื่องจากหลักการบัญชีรับรู้ได้เท่าต้นทุนในทางภาษีให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)			
<p>รายได้จากการให้บริการ (ต่อ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ - มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น - สามารถวัดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ - สามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ 		

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)</p>			
<p>ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล</p>	<p><u>การรับรู้รายได้</u> กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ที่เกิดจากการ ให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ของรายการบัญชีนั้น 2. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ <p>เกณฑ์การรับรู้รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล มีดังต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - รายได้ดอกเบี้ย ต้องรับรู้ตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริงของสินทรัพย์ 	<p>ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นารายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา บัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น</p> <p>เกณฑ์การรับรู้รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล มีดังต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ดอกเบี้ย รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิตามเนื้อหาของสัญญาโดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่ระบุในสัญญา - ค่าสิทธิ รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิตามเนื้อหาของสัญญา 	<p>แตกต่างกันเนื่องจากหลักการบัญชีรับรู้รายได้โดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงภาษีอากรจะรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ</p>

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)</p>			
<p>ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล (ต่อ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - รายได้ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง - รายได้เงินปันผล ต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล 	<ul style="list-style-type: none"> - เงินปันผล รับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ <p>เงื่อนไข ม.65 ทวิ (10)</p> <p>ผู้จ่ายเงินปันผล</p> <ul style="list-style-type: none"> - บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย <p>ผู้รับเงินปันผล</p> <ul style="list-style-type: none"> - บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแต่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ได้รับยกเว้น 50% - บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้รับยกเว้น 100% - บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล 	<p>แตกต่างกันเนื่องจากหลักการบัญชีค่าสิทธิรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างเงินปันผลรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผลส่วนในทางภาษีรับรู้ค่าสิทธิและเงินปันผลจะรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ</p>

ตารางที่ 4.1

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ปรับปรุง 2560) (ต่อ)			
ดอกเบีย ค่าสิทธิ และเงินปันผล (ต่อ)		ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 และผู้จ่ายเงินปันผลไม่ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลได้รับยกเว้น 100%	

จากการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านรายได้มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้พบข้อแตกต่างว่าการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชีให้เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย โดยราคาขายเป็นมูลค่าปัจจุบันของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับซึ่งไม่รวมถึงดอกเบียรายได้ส่วนที่เป็นดอกเบียกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้โดยใช้อัตราที่แท้จริง รายได้ค่าบริการรับรู้ได้เท่าต้นทุน ส่วนแนวปฏิบัติทางภาษีอากรการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 วรรค สอง และคำสั่งที่ ท.ป.1/2528 โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ส่วนดอกเบีย รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิตามเนื้อหาของสัญญาโดยใช้อัตราดอกเบียที่ระบุในสัญญา ค่าสิทธิ รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิตามเนื้อหาของสัญญา และเงินปันผลรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ

จากตารางที่ 4.1 สามารถสรุปผลการศึกษเกี่ยวกับประเด็นที่แตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากรด้านรายได้ ดังนี้

หลักการทางบัญชีการรับรู้รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง รับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างและกิจการต้องสามารถประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นและผลงานที่ก่อสร้างไปแล้วได้อย่างน่าเชื่อถือ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างกิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที และหากทำประมาณการต้นทุนจนงานเสร็จแล้วพบว่างานก่อสร้างตามสัญญานั้นมีผลขาดทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนทันทีในปีที่ทราบ

ส่วนแนวปฏิบัติทางภาษีอากรจะไม่สามารถนำผลขาดทุนนี้ไปเป็นค่าใช้จ่ายได้ เพราะถือเป็นขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรขาดทุนทางภาษี เพราะจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เมื่อต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นจริง

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชีใช้เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย โดยราคาขายเป็นมูลค่าปัจจุบันของสิ่งตอบแทน ที่ได้รับหรือค้างรับ ซึ่งไม่รวมถึงดอกเบี้ยรายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยกิจการต้องรับรู้ตามวิธีอัตราที่แท้จริง รายได้ค่าสิทธิรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง และเงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล ส่วนรายได้ค่าบริการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงาน

ส่วนแนวปฏิบัติทางภาษีอากร การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 วรรคสอง และคำสั่งที่ ท.ป.1/2528 โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ ส่วนดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิเช่นเดียวกัน

ดังนั้นแนวปฏิบัติทางภาษีให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ตารางที่ 4.2 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่าย

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
เงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	บันทึกการจ่ายเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเป็นค่าใช้จ่าย รวมเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ	เงินที่จ่ายเข้ากองทุนใด ๆ เป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่เงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายเท่ากับจำนวนเงินที่บริษัทได้จ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533)	เหมือนกัน เนื่องจากสามารถถือเป็นรายจ่ายได้
ค่ารับรอง	บันทึกค่ารับรองเป็นค่าใช้จ่าย อยู่ในค่าใช้จ่ายขายและบริหาร รวมเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ	ค่ารับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี	มีข้อจำกัด หลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ตรี
เบี้ยปรับเงินเพิ่ม	บันทึกเบี้ยปรับเงินเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายรวมเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ	เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นรายจ่ายต้องห้าม	ต่างกันเนื่องจากตามหลักบัญชีบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายแต่ในทางภาษีเป็นรายจ่ายต้องห้าม

ตารางที่ 4.2

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
ผลขาดทุนยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชี ปัจจุบัน	ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ	ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกัน หรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบ ระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม <u>เว้นแต่</u> ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลา บัญชีปีปัจจุบัน	ต่างกันเนื่องจากตาม หลักบัญชีไม่ถือเป็น รายจ่ายส่วนในทาง ภาษีถือเป็นรายจ่าย ได้
ต้นทุนขาย - ผลขาดทุนจากการตี ราคาสินค้าคงเหลือ	ผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ต้อง รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นส่วนหนึ่ง ของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ ให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น	ห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินลดลงเพื่อนำมูลค่าที่ลดลง มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ	ต่างกันเนื่องจากตาม หลักบัญชีรับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายส่วนในทาง ภาษีห้ามนำมาเป็น รายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิ

จากตารางที่ 4.2 สามารถสรุปผลการศึกษาประเด็นที่แตกต่างกันระหว่างบัญชี
กับภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่าย ได้ดังนี้

หลักการทางบัญชี ค่าใช้จ่ายทางบัญชีบางรายการสามารถนำมารวมเป็น
ค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิได้ และบางรายการก็ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการ
คำนวณกำไรขาดทุนสุทธิ

หลักปฏิบัติทางภาษี ต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่บันทึกบัญชีไว้นั้น เป็นไปตาม
หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน มาตรา 65 ทวิ หรือเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตาม มาตรา 65 ตริ
หรือไม่ หากไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร กิจการไม่สามารถ
นำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิได้ กิจการจำเป็นต้องมีการปรับปรุงให้
เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ผู้ปฏิบัติมักจะเรียกกันว่า การบวกกลับ เพื่อให้กำไรสุทธิทาง
บัญชีเป็นกำไรสุทธิที่ถูกต้องตามหลักภาษี

ดังนั้นสามารถสรุปผลการศึกษาเกี่ยวกับประเด็นที่แตกต่างกันระหว่างบัญชี
ภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่าย คือรายจ่ายที่โดยปกติในทางธุรกิจรับรู้เป็นรายจ่ายในการคำนวณ
กำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ แต่ในภาษีอากรรายจ่ายบางรายการห้ามมิให้นำมาถือเป็น
รายจ่ายหรือให้หักจากเงินได้เฉพาะบางส่วน หรือจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข
และวิธีการที่กำหนด รายจ่ายบางรายการถูกห้ามไม่ให้ หักจากเงินได้ แม้ว่าตามหลักการ
บัญชีที่รับรองทั่วไปจะถือเป็นค่าใช้จ่ายและหักจากรายได้ก็ตาม

ตารางที่ 4.3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ			
การตีราคาสินค้าคงเหลือ	<p><u>การตีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี</u></p> <p>สินค้าคงเหลือวัดมูลค่าด้วยราคาทุนกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า</p> <p>กรณีที่มีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่า</p> <p>ต้องทำการปรับปรุงราคาทุนที่ลดลงโดยนำผลขาดทุนจากการลดราคาสินค้าไปหักออกจากกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย</p>	<p>ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีคำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย</p> <p>การคำนวณราคาทุนดังกล่าว เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไปเว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร</p> <p>กรณีราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนให้ถือเป็นต้นทุนสินค้าที่ขายในงบกำไรขาดทุนสำหรับการคำนวณราคาทุนนั้นให้ใช้ตามหลักการบัญชี</p>	<p>ความแตกต่างเนื่องจากเมื่อราคาทุนสูงกว่า NRV ตามหลักบัญชีหรือราคาตลาดตามหลักภาษีจะเกิดความแตกต่างขึ้นทันทีจะส่งผลกระทบต่อกำไรขาดทุนเพื่อเสียภาษีในงวดปัจจุบันและงวดถัดไป</p>

จากการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือพบข้อแตกต่างคือ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับตามหลักบัญชีคือราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะ การประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วย ประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จ และต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ กับราคาตลาด ตามหลักภาษีอากร หมายถึง ราคาที่ซื้อขายกันในขณะนั้น โดยไม่คำนึงถึงต้นทุนผลิตเมื่อใดก็ตามที่ราคาทุนของสินค้าสูงกว่า NRV ตามหลักบัญชีหรือราคาตลาดตามหลักภาษี จะเกิดความแตกต่างขึ้นทันทีซึ่งมีผลกระทบต่อกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีในงวดปัจจุบันและงวดถัดไป



ตารางที่ 4.3

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์			
ค่าเสื่อมราคา	คิดค่าเสื่อมราคาเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานและยังคงคิดค่าเสื่อมราคาต่อไปจนกว่ากิจการจะตัดสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชีและหยุดคิดค่าเสื่อมราคาเมื่อกิจการเลิกใช้งานสินทรัพย์ และถือสินทรัพย์นั้นไว้เพื่อรอจำหน่าย	เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไร้ แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไร้ แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร	ไม่มีความแตกต่าง เนื่องจากหลักทางภาษีอากรให้ใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป
อายุการใช้งานของสินทรัพย์	กิจการต้องประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ขึ้นมา เพื่อใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาว่าจะมีอายุการใช้งานประมาณกี่ปี การประมาณอายุการใช้งานไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน ขึ้นอยู่กับการตัดสินใจ ตามความเหมาะสมของกิจการ	อายุการใช้งานต้องไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด อาคาร ไม่เกินร้อยละ 5 สินทรัพย์อื่น นอกจากที่ดินและสินค้า ไม่เกินร้อยละ 20	แตกต่างกันเนื่องจากตามหลักบัญชีจะกำหนดอายุการใช้งานตามความเหมาะสมของกิจการส่วนในทางภาษีต้องไม่น้อยกว่ากฎหมายกำหนด

ตารางที่ 4.3

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ต่อ)</p>			
<p>มูลค่าซาก</p>	<p>ราคาที่สามารถขายได้เมื่อสินทรัพย์นั้นหมดอายุการใช้งาน เหลือมูลค่าซากไว้ 1 บาท</p>	<p>หักจนหมดมูลค่าไม่ต้องเหลือราคาซากไว้อย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่รถยนต์นั่งส่วนบุคคลที่มีที่นั่งไม่เกิน 7 ที่นั่งให้คิดค่าเสื่อมราคาได้เพียงราคาทุนส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาทเท่านั้น</p>	<p>แตกต่างกันเนื่องจากตามหลักบัญชีให้กำหนดมูลค่าซากไว้บาทส่วนทางภาษีไม่ต้องกำหนด</p>
<p>การตีราคาใหม่</p>	<p>ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่</p> <p>มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น</p> <ul style="list-style-type: none"> - ต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นบันทึกเป็น “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” <p>มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง</p> <ul style="list-style-type: none"> - บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงบกำไรขาดทุน 	<p>การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น</p> <ul style="list-style-type: none"> - ห้ามมิให้นำราคาที่ตีเพิ่มมารวมเป็นรายได้และยังคิดค่าเสื่อมราคาจากราคาทุนเดิมอยู่ <p>สำหรับการตีราคาลดลง</p> <ul style="list-style-type: none"> - ไม่ให้นำขาดทุนจากการตีราคานี้มาเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากยังไม่เกิดขึ้นจริง 	<p>แตกต่างกันเนื่องจากหลักการบัญชีต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือลดลงในงบกำไรขาดทุนส่วนหลักภาษี ห้ามมิให้นำมาวมเป็นรายได้และค่าใช้จ่าย</p>

ตารางที่ 4.3

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ต่อ)			
กรณีเลิกใช้งานอย่างถาวร	ต้องตัดบัญชีรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวรหรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหลังจากที่จำหน่ายสินทรัพย์ไปแล้ว กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสดที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็น รายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิด	ไม่ให้นำขาดทุนจากการเลิกใช้มาเป็นค่าใช้จ่าย เพราะยังไม่เกิดขึ้นจริง กิจการยังคงคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต่อไป จนกว่าจะขายหรือทำลาย ขาดทุนทางภาษีจะไปเกิดขึ้นจริงเมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นออกไป	แตกต่างกันเนื่องจากทางบัญชีรับรู้ผลขาดทุนทันที ส่วนทางภาษีไม่ให้นำขาดทุนมาเป็นค่าใช้จ่าย

จากการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์ มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีความแตกต่างคือมูลค่าซากของสินทรัพย์ตามหลักบัญชี คือราคาที่สามารถขายได้เมื่อสินทรัพย์นั้นหมดอายุการใช้งาน เหลือมูลค่าซากไว้ 1 บาท ส่วนทางหลักภาษีไม่ได้ต้องเหลือราคาซากไว้อย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่รถยนต์นั่งไม่เกิน 7 ที่นั่ง ให้คิดค่าเสื่อมราคาได้เพียงราคาทุนส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาทเท่านั้น ดังนั้นจะส่งผลให้ค่าเสื่อมราคาในทางภาษีลดลง ทำให้กำไรของกิจการสูงขึ้น



ตารางที่ 4.3

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม			
การรับรู้รายการ	<ul style="list-style-type: none"> - กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น - เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ว่าต้นทุนการกู้ยืมจะก่อให้เกิดประโยชน์ เศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต - กิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ - กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีต้นทุนนั้นเกิดขึ้น 	<p>ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม จะถือเป็นต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิดังนี้</p> <p>1.กิจการได้ยืมเงินมาซื้อที่ดินเพื่อใช้ปลูกสร้างที่การของบริษัท</p> <ul style="list-style-type: none"> - ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างก่อสร้างจนกระทั่งเสร็จงาน ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุน - ค่าดอกเบี้ยเงินกู้หลังจากการก่อสร้างเสร็จ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการหารายได้ <p>2.ค่าดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อซื้อทรัพย์สิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องเสียในระหว่างการซื้อทรัพย์สินจนกระทั่งทรัพย์สินนั้นใช้การได้ตาม สภาพให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุน 	<p>แตกต่างกันเนื่องจาก ตามหลักบัญชีกรณีหยุดก่อสร้างชั่วคราวจะนำต้นทุนการกู้ยืมไปเป็นค่าใช้จ่ายแต่ในทางภาษีต้องนำมารวมเป็นต้นทุน</p>

ตารางที่ 4.3

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (ต่อ)			
	<ul style="list-style-type: none"> - หากอยู่ระหว่างก่อสร้างให้ถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้แต่ต้องไม่เกินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับคืน - การหยุดก่อสร้างชั่วคราวกิจการต้องบันทึกต้นทุนการกู้ยืมนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ 	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องเสียหลังจากทรัพย์สินนั้นใช้การได้ตามสภาพแล้ว ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการหารายได้ - กรณีกู้ยืมเงินมาใช้หลายวัตถุประสงค์จะต้องเฉลี่ยดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามสัดส่วนของการใช้เงินกู้ 	

จากการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์ มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ตามหลักการบัญชี หากอยู่ระหว่างก่อสร้างให้ถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้แต่ต้องไม่เกินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับคืน หากมีการหยุดก่อสร้างชั่วคราวกิจการต้องบันทึกต้นทุนการกู้ยืมนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ส่วนในทางภาษีต้นทุนการกู้ยืมซึ่งทรัพย์สินนั้นอยู่ระหว่างการผลิตหรือประกอบ ให้ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน ต้องนำไปคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเมื่อทรัพย์สินนั้นผลิตหรือประกอบ เสร็จสมบูรณ์และพร้อมที่จะใช้งาน หากสินทรัพย์พร้อมใช้งานให้ถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล

จากตารางที่ 4.3 สามารถสรุปผลการศึกษาประเด็นที่แตกต่างกันระหว่างบัญชี กับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์ดังนี้

สำหรับสินค้าคงเหลือประเด็นที่แตกต่างคือ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ตามหลักการบัญชี คือราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจหักด้วยประมาณการ ต้นทุนในการผลิตสินค้าให้เสร็จ และต้นทุนจำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้สินค้านั้นได้ ซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าชนิดเดียวกันอาจไม่เท่ากันในแต่ละกิจการขึ้น อยู่กับนโยบายและความสามารถในการขายของแต่ละกิจการ

ตามหลักภาษีอากร คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย หากคำนวณราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนให้ถือเป็นต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนไม่ต้องนำผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตลาดมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิ

ในส่วนของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามหลักการบัญชีนั้นเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต จำหน่ายสินค้า หรือให้บริการและคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งปีจะรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสามารถกำหนดราคาทุนได้อย่างสมเหตุสมผล การคิดค่าเสื่อมราคาจะเริ่มคิดเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน ส่วนการกำหนดราคาซากของสินทรัพย์ให้กำหนดมูลค่าซากของสินทรัพย์โดยพิจารณาราคาที่คาดว่าจะขายได้เมื่อสินทรัพย์นั้นหมดอายุการใช้งาน เหลือมูลค่าซากไว้ 1 บาท สำหรับกรณีเลิกใช้งานอย่างถาวรต้องตัดออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวรหรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ ต้องรับรู้ผลต่างเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิด

ส่วนหลักทางภาษีอากรนั้นการคิดค่าเสื่อมราคาจะกำหนดระยะเวลาขั้นต่ำ โดยอายุใช้งานต้องไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนดในพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145 และการกำหนดอายุการใช้งานทางภาษีไม่มีข้อกำหนด สามารถกำหนดอายุการใช้งานต่างกันได้ใน ส่วนของมูลค่าซากของสินทรัพย์นั้นได้กำหนดไว้ว่าการคำนวณค่าเสื่อมราคาจะหักจนกว่ามูลค่าไม่ได้ต้องเหลือราคาซากไว้อย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่รถยนต์นั่งไม่เกิน 7 ที่นั่ง ให้คิดค่าเสื่อมราคาได้เพียงราคาทุนส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาทเท่านั้น เมื่อเลิกใช้งานไม่ให้นำ

ขาดทุนจากการเลิกใช้งานมาเป็นค่าใช้จ่าย เพราะยังไม่เกิดขึ้นจริงกิจการยังคงคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นต่อไปจนกว่าจะขายออกหรือทำลาย

สำหรับต้นทุนการกู้ยืมตามหลักการบัญชี หากอยู่ระหว่างก่อสร้างให้ถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้แต่ต้องไม่เกินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับคืน หากมีการหยุดก่อสร้างชั่วคราวกิจการต้องบันทึกต้นทุนการกู้ยืมนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ส่วนในทางภาษี ต้นทุนการกู้ยืมซึ่งทรัพย์สินนั้นอยู่ในระหว่างการผลิตหรือประกอบให้ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน ต้องนำไปคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเมื่อทรัพย์สินนั้นผลิตหรือประกอบเสร็จสมบูรณ์และพร้อมที่จะใช้งาน หากสินทรัพย์พร้อมใช้งานให้ถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล

ดังนั้นสามารถสรุปผลการศึกษาเกี่ยวกับประเด็นที่แตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์ได้ดังนี้ เงื่อนไขในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรบางข้ออาจส่งผลให้เกิดความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีในบัญชีสินทรัพย์ จึงทำให้เกิดประเด็นที่สำคัญซึ่งได้ทำตามหลักการบัญชีแล้วอาจจะไม่ตรงกันกับหลักภาษีอากรได้ สำหรับความแตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากรด้านสินทรัพย์นั้นจะเกิดจากเงื่อนไขในการคำนวณรายได้และรายจ่ายทางภาษีซึ่งส่งผลต่อเนื่องมายังรายการที่อยู่ในงบแสดงฐานะการเงินด้วย

ตารางที่ 4.4 ประเด็นที่แตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านหนี้สิน

รายการที่นำมาเปรียบเทียบ	หลักการทางบัญชี	หลักทางภาษีอากร	ความแตกต่าง
<p>มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น</p>			
<p>การวัดมูลค่า</p>	<p>-กิจการต้องตั้งประมาณการหนี้สินและกิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ</p> <p>-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวน <u>ประมาณการที่ดีที่สุด</u> ของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน</p> <p>-กิจการจะไม่รับรู้ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p>	<p>กำหนดไว้ว่า รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตาม เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) (9)</p>	<p>ตามหลักการบัญชีให้ตั้งประมาณการหนี้สินและรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนส่วนในทางภาษีกำหนดไว้ว่า รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายจริงห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ</p>

จากตารางที่ 4.4 สามารถสรุปผลประเด็นที่แตกต่างระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านหนี้สิน ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นได้ดังนี้

ตามหลักการบัญชีการตั้งประมาณการหนี้สินและรับรู้ค่าใช้จ่ายจากการตั้งประมาณการหนี้สินนั้นในงบกำไรขาดทุนและต้องรับรู้ประมาณการหนี้สิน ด้วยจำนวน ประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ในทางกฎหมายภาษีอากรได้กำหนดไว้ในเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) กำหนดไว้ว่า รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการตั้งประมาณการหนี้สินนี้จึงห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ต้องนำไปบวกกลับในการคำนวณภาษี แต่ถ้าเมื่อใดก็ตามกิจการได้มีการจ่ายชำระค่าใช้จ่ายตามประมาณการหนี้สินที่ตั้งไว้ออกไปจริงค่าใช้จ่ายทางภาษีก็จะเกิดขึ้นตอนนั้นซึ่งสามารถนำมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ถึงแม้ว่าจะไม่ได้บันทึกค่าใช้จ่ายนั้นไว้ในบัญชีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ผลการศึกษาศึกษาเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 ในด้านรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สิน กับหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ รายจ่าย และการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตาม มาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ตามประมวลรัษฎากร ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม SMEs ผู้วิจัยจะสรุปผลการศึกษาโดยจะนำเสนอผลการศึกษาความ แตกต่างระหว่างหลักการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานบัญชีและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม SMEs ตามวัตถุประสงค์ของ การทำวิจัยได้ดังนี้

- 5.1 สรุปผลการศึกษา
- 5.2 อภิปรายผลการศึกษา
- 5.3 ข้อจำกัดของการวิจัย
- 5.4 ข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการศึกษา

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหลักการในการจัดทำบัญชีตามแนวปฏิบัติของ มาตรฐานบัญชีของไทย ฉบับที่ 2 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 มาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 18 มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 ในด้านรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สิน กับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขทางภาษีอากรเพื่อให้สอดคล้องและถูกต้องตาม ข้อกำหนดของกฎหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ธุรกิจขนาดกลางและ ขนาดย่อม SMEs

5.1.1 สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านรายได้ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ กับ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขทางภาษีอากร ทั้งนี้สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

1. การรับรู้รายได้ตามสัญญาก่อสร้างตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ หลักการทางบัญชีการรับรู้รายได้ตามสัญญา ก่อสร้าง รับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างและกิจการต้องสามารถ ประเมินการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นและผลงานที่ก่อสร้างไปแล้วได้อย่างน่าเชื่อถือ หากมี ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างกิจการต้องรับรู้ ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที และหากทำประมาณการต้นทุนจนงานเสร็จแล้ว พบว่างานก่อสร้างตามสัญญานั้นมีผลขาดทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนทันทีในปีที่ทราบ ส่วนแนว ปฏิบัติทางภาษีอากรจะไม่สามารถนำผลขาดทุนนี้ไปเป็นค่าใช้จ่ายได้ เพราะถือเป็นขาดทุนที่ยัง ไม่เกิดขึ้นจริง ต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรขาดทุนทางภาษี เพราะจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ เมื่อต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นจริง

2. การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชีใช้เกณฑ์คง ค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้ ณ วันที่ขาย โดยราคาขายเป็นมูลค่าปัจจุบันของสิ่งตอบแทน ที่ได้รับหรือค้ำรับ ซึ่งไม่รวมถึงดอกเบี้ยรายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยกิจการต้องรับรู้ตามวิธี อัตราที่แท้จริง รายได้ค่าสิทธิรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง และเงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิ ได้รับเงินปันผล ส่วน รายได้ค่าบริการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงาน

ส่วนแนวปฏิบัติทางภาษีอากร การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการให้ใช้ เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 วรรคสอง และคำสั่งที่ ท.ป.1/2528 โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบ ระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ ส่วน ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิเช่นเดียวกัน ดังนั้นแนวปฏิบัติทางภาษีให้ นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชี นั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับ

รายได้นั้น แม้จะยังมีค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

5.1.2 สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านค่าใช้จ่ายทั้งนี้สามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้

สามารถสรุปการศึกษาได้ดังนี้ ค่าใช้จ่ายตามหลักบัญชีเป็นรายจ่ายที่โดยปกติในทางธุรกิจรับรู้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ แต่ในภาษีอากรรายจ่ายบางรายการห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายหรือให้หักจากเงินได้เฉพาะบางส่วน หรือจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่กำหนดเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ หรือเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตาม มาตรา 65 ตรี รายจ่ายบางรายการถูกห้ามมิให้หักจากเงินได้ แม้ว่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจะถือเป็นค่าใช้จ่ายและหักจากรายได้ก็ตาม

5.1.3 สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร ด้านสินทรัพย์ ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม กับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขทางภาษีอากร ทั้งนี้สามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้ทั้งนี้สามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้

1. ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

สามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้ คำว่า มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ตามหลักการบัญชี คือราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจหักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้าให้เสร็จ และต้นทุนจำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้สินค้านั้นได้ ซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าชนิดเดียวกันอาจไม่เท่ากันในแต่ละกิจการขึ้น อยู่กับนโยบายและความสามารถในการขายของแต่ละกิจการ

ส่วนทางภาษีราคาตลาดหมายถึง ราคาที่กิจการจะต้องจ่ายไปเพื่อซื้อสินค้าหรือผลิตสินค้าขึ้นมาใหม่ การคำนวณราคาทุนหรือราคาตลาดตามหลักภาษีอากร จะเปรียบเทียบราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย หากคำนวณราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนให้ถือเป็นต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน ไม่ต้องนำผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตลาดมา บวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิ

2. ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ตามหลักการบัญชียุทธศาสตร์ การคิดค่าเสื่อมราคาจะเริ่มคิดเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน ส่วนการกำหนดราคาซากของสินทรัพย์ให้กำหนดมูลค่าซากของสินทรัพย์โดยพิจารณาราคาที่คาดว่าจะขายได้เมื่อสินทรัพย์นั้นหมดอายุการใช้งาน เหลือมูลค่าซากไว้ 1 บาท สำหรับกรณีเลิกใช้งานอย่างถาวร ต้องตัดออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวรหรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ ต้องรับรู้ผลต่างเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิด

ส่วนหลักทางภาษีอากรนั้นการคิดค่าเสื่อมราคาจะกำหนดระยะเวลาขั้นต่ำโดยอายุใช้งานต้องไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด และการกำหนดอายุการใช้งานทางภาษีไม่มีข้อกำหนด สามารถกำหนดอายุการใช้งานต่างกันได้ในส่วนของมูลค่าซากของสินทรัพย์นั้นได้กำหนดไว้ว่าการคำนวณค่าเสื่อมราคาจะหักจนกว่ามูลค่าไม่ได้ต้องเหลือราคาซากไว้อย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่รถยนต์นั่งไม่เกิน 7 ที่นั่ง ให้คิดค่าเสื่อมราคาได้เพียงราคาทุนส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาทเท่านั้น เมื่อเลิกใช้งานไม่ให้นำขาดทุนจากการเลิกใช้งานมาเป็นค่าใช้จ่าย เพราะยังไม่เกิดขึ้นจริงกิจการยังคงคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นต่อไปจนกว่าจะขายออกหรือทำลาย

3. ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ ต้นทุนการกู้ยืม ตามหลักการบัญชี หากอยู่ระหว่างก่อสร้างให้ถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้แต่ต้องไม่เกินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับคืน หากมีการหยุดก่อสร้างชั่วคราวกิจการต้องบันทึกต้นทุนการกู้ยืมนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ส่วนในทางภาษีต้นทุนการกู้ยืมซึ่งทรัพย์สินนั้นอยู่ในระหว่างการผลิตหรือประกอบให้ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน ต้องนำไปคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเมื่อทรัพย์สินนั้นผลิตหรือประกอบ เสร็จสมบูรณ์และพร้อมที่จะใช้งาน หากสินทรัพย์พร้อมใช้งานให้ถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน ให้นำนิติบุคคล

5.1.4 สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีอากร หนี้สิน

ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขทางภาษีอากร ทั้งนี้สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ ตามหลักการบัญชีการตั้งประมาณการหนี้สิน และรับรู้ค่าใช้จ่ายจากการตั้งประมาณการหนี้สินนั้นในงบกำไรขาดทุนและต้องรับรู้ประมาณการหนี้สิน ด้วยจำนวน ประมาณการที่ดีที่สุด ของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ในทางกฎหมายภาษีอากรได้กำหนดไว้ในเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี(รายจ่ายต้องห้าม) (9) กำหนดไว้ว่า รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการตั้งประมาณการหนี้สินนี้จึงห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ต้องนำไปบวกกลับในการคำนวณภาษี แต่ถ้าเมื่อใดก็ตามกิจการได้มีการจ่ายชำระค่าใช้จ่ายตามประมาณการหนี้สินที่ตั้งไว้ออกไปจริง ค่าใช้จ่ายทางภาษียังจะเกิดขึ้นตอนนั้นซึ่งสามารถนำมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ถึงแม้ว่าจะไม่ได้บันทึกค่าใช้จ่ายนั้นไว้ในบัญชีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

การรับรู้รายได้ตามสัญญาก่อสร้างตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มีความแตกต่างกันคือ ทางหลักบัญชีกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่าย โดยให้อ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งสอดคล้องกับ พจน วิศวกรรม (2556) กล่าวว่า กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่กิจการจะต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามขั้นความสำเร็จของงาน เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กรณีที่ไม่สามารถประมาณผลงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น ซึ่งสามารถเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นได้ สภาวิชาชีพบัญชี (2560) ได้ระบุว่า หากกรณีสัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่ กิจการต้องสามารถประมาณการ

ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นและผลงานที่ก่อสร้างไปแล้วได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข กรณีสัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข สอดคล้องกับ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทพร (2556) กล่าวว่า สัญญาก่อสร้างบางสัญญาอาจมีลักษณะผสมของทั้งสองลักษณะ เช่น สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มซึ่งกำหนดราคาไว้ไม่ให้สูงเกินกว่าราคาที่ได้ตกลงกันไว้ในสถานการณ์ดังกล่าว” กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขของการรวบรวมและแยกสัญญาก่อสร้างดังนี้ (1) การมีข้อเสนอหรือการเกิดขึ้นของสัญญา (2) การต่อรอง (3) ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์ หรือความสัมพันธ์ สำหรับการรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที หากทำประมาณการต้นทุนจากงานเสร็จแล้วพบว่างานก่อสร้างตามสัญญานั้นมีผลขาดทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนทันทีในปีที่ทราบ ซึ่งสอดคล้องกับ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทพร (2556) กล่าวว่า การรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดไว้และกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที

ส่วนหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรนั้นได้กำหนดไว้ว่า การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 หากประมาณการต้นทุนก่อสร้างทั้งหมดจนงานเสร็จแล้วพบว่างานที่ก่อสร้างตามสัญญานั้นมีผลขาดทุนจะไม่สามารถนำผลขาดทุนนี้ไปเป็นค่าใช้จ่ายได้ เพราะถือเป็นขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิ และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เมื่อต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นจริง

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ตามมาตรฐานบัญชีรายได้คือ กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของเช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ รายได้ดอกเบี้ย รายได้ค่าสิทธิ รายได้เงินปันผล เป็นต้น ซึ่งสอดคล้องกับนิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ ศิลปพร ศรีจันทพร(2556) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับรายได้รายได้เป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน ซึ่งกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด คำนวณได้จากรายได้ทั้งสิ้น

หักด้วยค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น กิจกรรมอาจมีรายได้ในลักษณะต่าง ๆ เช่น รายได้จากการขายสินค้าการให้บริการ และการให้ใช้สินทรัพย์(ซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ยค่าสิทธิและเงินปันผล) รายได้สำหรับธุรกิจ เฉพาะเช่น รายได้จากสัญญาก่อสร้าง สัญญาเช่าซื้อ สัญญาเช่าและการขายอสังหาริมทรัพย์การรับรู้ รายได้และค่าใช้จ่ายจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ควรพิจารณาและศึกษาให้เข้าใจ

การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีกิจการจะต้องนำรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีนั้นไป บันทึกบัญชีเป็นรายได้ และนำรายได้ดังกล่าวไปคำนวณกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนและการรับรู้ รายได้ในงบกำไรขาดทุน ทำได้เมื่อมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น จากการเพิ่มขึ้นของ สินทรัพย์การลดลงของหนี้สินและสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่ง สอดคล้องกับนิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ ศิลปะพร ศรีจันทพร (2556) ได้กล่าวว่า การรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) คือการรวมรายการได้เข้าเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุนซึ่งก็คือ การบันทึกบัญชีรายได้ เข้าในงบกำไรขาดทุน จดรับรู้รายได้ (เมื่อใดที่กิจการควรบันทึกบัญชีรายได้) เป็นเรื่องสำคัญเพราะการ รับรู้รายได้ผิดงวดบัญชี จำทำให้การแสดงผลการดำเนินงานผิดพลาดไปด้วย การรับรู้รายได้ส่วนใหญ่ เกี่ยวกับประเด็นที่ว่ากิจการควรรับรู้รายได้เมื่อใด ส่วนประเด็นของจำนวนรายได้ นั้น โดยปกติจะเป็น จำนวนที่ได้ตกลงกันระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายการรายได้นั้น แต่หากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการ กำหนดรายได้หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการรายได้นั้นแล้ว ความไม่แน่นอนดังกล่าวจะมีผลต่อ การตัดสินใจว่าเมื่อใดกิจการควรรับรู้รายได้โดยปกติ รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อกิจกรรมหลักทาง เศรษฐศาสตร์ หรือเหตุการณ์สำคัญส่วนใหญ่ได้เกิดขึ้น (Critical Event) เช่น เมื่อมีการส่งของ หรือเมื่อมี การเก็บเงินลูกค้า และมูลค่าของกิจกรรมนั้นสามารถกำหนดได้แน่นอน หรือประมาณการได้อย่าง สมเหตุสมผล

มาตรฐานฉบับนี้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ โดยสามารถแบ่งออกเป็น 3 กรณี ได้ดังนี้

- 1) กรณีขายสินค้า รับรู้รายได้เมื่อกิจการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนให้กับผู้ซื้อแล้วและกิจการไม่ เกี่ยวข้องกับการบริหารสินค้านั้นทั้งทางตรงและทางอ้อม สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและมี ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- 2) กรณีการ ให้บริการ กิจการจะรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และจะรับรู้รายได้จากการให้บริการในงวดบัญชีที่ให้บริการแล้ว และ
- 3) กรณีให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ซึ่ง ได้รับผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล กิจการจะรับรู้รายได้ดอกเบี้ยตามวิธีดอกเบี้ยที่ แท้จริงของสินทรัพย์ ส่วนรายได้ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง และรายได้เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

ส่วนหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการใช้เกณฑ์สิทธิเกิดขึ้นโดยให้นำรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณ เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี ส่วน ดอกเบี้ย รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิตามเนื้อหาของสัญญา โดยใช้อัตรา ดอกเบี้ยที่ระบุในสัญญา ส่วนค่าสิทธิ รับรู้ตามเกณฑ์สิทธิตามเนื้อหาของสัญญาและเงินปันผล รับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ เงื่อนไข ม.65 ทวิ (10)

การตีราคาสินค้าคงเหลือมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ตามหลักบัญชีสินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน จากข้อกำหนดข้างต้นสอดคล้องกับนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ (2559) ได้กล่าวว่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการต้องตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน (Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value) แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ส่วนหลักเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย ตามหลักบัญชีกำหนดให้รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือนั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว สินค้าคงเหลือบางส่วนอาจถูกป็นส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์ซึ่งสอดคล้องกับ นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2556) ได้กล่าวว่า หากกิจการมีผลขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ให้กิจการบันทึกลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงและรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย

ส่วนหลักการทางภาษีอากรการตีราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีคำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย การคำนวณราคาทุนดังกล่าว เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไปเว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนให้ถือเป็น ต้นทุนสินค้าที่ขายในงบกำไรขาดทุน สำหรับการคำนวณราคาทุนนั้นให้ใช้ตามหลักการบัญชี

มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การคิดค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามหลักบัญชีกิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบ ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และกิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปี บัญชีและหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้น เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีซึ่งสอดคล้องกับ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทพร (2556) กล่าวว่า กิจการจำเป็นต้องพิจารณารายการอาคารและอุปกรณ์ของกิจการนั้นมีส่วนประกอบใด ที่มีมูลค่าสูงจนมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ารวมของอาคารและอุปกรณ์รายการนั้น ๆ หรือไม่ จากนั้นให้พิจารณาต่อว่าส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญนั้นมีอายุการใช้ประโยชน์ รูปแบบการเสื่อมค่าแตกต่างจากส่วนประกอบอื่นหรือไม่ หากใช่ให้กิจการประมาณอายุการใช้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือของส่วนประกอบนั้นแยกตากหากจากส่วนประกอบอื่น แล้วเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือที่เหมาะสมกับส่วนประกอบดังกล่าวในการคิดค่าเสื่อมราคาเฉพาะส่วนประกอบนั้นแยกตากหากจากส่วนประกอบอื่น เรียกว่า แนวทางส่วนประกอบ (Component Approach)

การตีราคาใหม่หลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ ตามหลักบัญชีหากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ดีใหม่ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานอย่างมีสาระสำคัญ ส่วนการเลิกใช้งานกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชีเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือ 2) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือการจำหน่ายสินทรัพย์กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2559) ได้กล่าวว่า เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างถาวร หรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องตัดบัญชีรายการที่ดิน อาคาร

และอุปกรณ์ดังกล่าวออกจากงบแสดงฐานะการเงิน และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์โดยแสดงในงบกำไรขาดทุน

หลักเกณฑ์ทางภาษีการคิดค่าเสื่อมราคาเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไร แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไร แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไปเว้นแต่ จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร อายุการใช้งานต้องไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด อาคาร ไม่เกินร้อยละ 5 สินทรัพย์อื่นนอกจากที่ดินและสินค้า ไม่เกินร้อยละ 20 ส่วนราคาซากจะหักจนหมดมูลค่าไม่ต้องเหลือราคาซากไว้อย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่รถยนต์นั่งส่วนบุคคลที่มีที่นั่งไม่เกิน 7 ที่นั่งให้คิดค่าเสื่อมราคาได้เพียงราคาทุนส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาทเท่านั้นการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นห้ามมิให้นำราคาที่ตีเพิ่มมารวมเป็นรายได้และยังคิดค่าเสื่อมราคาจากราคาทุนเดิมอยู่สำหรับการตีราคาลดลงมิให้นำขาดทุนจากการตีราคานี้มาเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากยังไม่เกิดขึ้นจริง และเมื่อเลิกใช้งานไม่ให้นำขาดทุนจากการเลิกใช้มาเป็นค่าใช้จ่าย เพราะยังไม่เกิดขึ้นจริง กิจการยังคงคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต่อไป จนกว่าจะขายหรือทำลาย ขาดทุนทางภาษีจะไปเกิดขึ้นจริงเมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นออกไป

การรับรู้รายการตามมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ตามหลักการบัญชีรับรู้รายการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น และต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะนำมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากอยู่ระหว่างก่อสร้างให้ถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้แต่ต้องไม่เกินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับคืน การหยุดก่อสร้างชั่วคราวกิจการต้องบันทึกต้นทุนการกู้ยืมนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งสอดคล้องกับการการจำแนกต้นทุนการกู้ยืมของนิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร (2556) ได้อธิบายว่า ต้นทุนการกู้ยืมแบ่งออกเป็น 2 ประเภทตามความเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข คือ 1) ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิต เพื่อเตรียมสภาพให้สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย 2) ต้นทุนการกู้ยืมอื่น หมายถึง ต้นทุนการ

กู้ยืมที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หรือต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนหรือหลังการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

ส่วนแนวปฏิบัติทางภาษีดอกเบี้ยเงินกู้ยืม จะถือเป็นต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิดังนี้ 1) กิจการได้ยืมเงินมาซื้อที่ดินเพื่อใช้ปลูกสร้างที่การของบริษัทค่าดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างก่อสร้างจนกระทั่งเสร็จงาน ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุนค่าดอกเบี้ยเงินกู้หลังจากการก่อสร้างเสร็จ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการหารายได้ 2) ค่าดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อซื้อทรัพย์สินค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องเสียในระหว่างการซื้อทรัพย์สินจนกระทั่งทรัพย์สิน นั้น ใช้การได้ตาม สภาพให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุนส่วนค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องเสียหลังจากทรัพย์สินนั้นใช้การได้ตามสภาพแล้ว ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการหารายได้กรณีกู้ยืมเงินมาใช้หลายวัตถุประสงค์จะต้องเฉลี่ยดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามสัดส่วนของการใช้เงินกู้ ซึ่งสอดคล้องกับการจำแนกต้นทุนการกู้ยืม

การวัดมูลค่ามาตรฐานบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามหลักการบัญชีการวัดมูลค่าการประมาณการหนี้สินกิจการต้องตั้งประมาณการหนี้สินและกิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สิน ด้วยจำนวน ประมาณการที่ดีที่สุด ของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สอดคล้องกับ อรชума มูลศรี (2558) ได้กำหนดการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินไว้ว่ากิจการพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของประมาณการหนี้สิน อย่างไรก็ตามความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลที่จะนำมาสนับสนุนการตั้งประมาณการหนี้สินที่สูงเกินควร หรือ การรับรู้หนี้สินที่สูงเกินจริงและไม่นำรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่าการจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นจะเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดประมาณการหนี้สิน

ส่วนหลักทางภาษีกำหนดไว้ว่า รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตาม เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี(รายจ่ายต้องห้าม) (9) ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการตั้งประมาณการหนี้สินนี้จึงห้ามนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีต้องนำไปบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิ

5.3 ข้อจำกัดของการวิจัย

ในขณะที่ทำงานวิจัยเรื่องนี้สภาวิชาชีพบัญชีได้มีการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หรือ TFRS 15 เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2562 ให้ใช้แทนมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง และมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป

5.4 ข้อเสนอแนะ

5.4.1 ในการคำนวณกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ต้องทำตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งเงื่อนไขในการนำรายได้และรายจ่ายมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้น มีหลายประเด็นที่ยังขัดแย้งกับการบันทึกบัญชีที่ได้จัดขึ้นตามหลักบัญชีเมื่อกิจการจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจึงต้องปรับปรุงยอดตามบัญชีให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรก่อน จึงจะนำกำไรที่ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล อยากให้กรมสรรพากรและสภาวิชาชีพบัญชีได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีให้เป็นไปตามทิศทางเดียวกัน เพื่อให้ผู้จัดทำบัญชีสะดวกแก่การจัดทำข้อมูลและทำให้การเสียภาษีถูกต้องและสมบูรณ์ไม่ตกหล่น

5.4.2 นักบัญชีทุกกิจการมีความจำเป็นอย่างยิ่งต่อการนำกฎหมายภาษีอากรมาใช้กับหลักการบัญชีและยังมีนักบัญชีอีกมากมายที่ยังขาดความรู้ความเข้าใจด้านกฎหมายเกี่ยวกับบัญชี ตลอดจนมาตรฐานการบัญชีที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ประกาศออกมาใช้อยู่เรื่อย ๆ ซึ่งนักบัญชีควรจะต้องติดตามความเคลื่อนไหวการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ เพื่อที่จะได้นำมาปรับใช้ในการทำงานได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กรมสรรพากร. (2561). *เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ*. สืบค้น 2 มกราคม 2563, จาก <https://www.rd.go.th/publish/828.0.html>

กรมสรรพากร. (2563). *คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 “การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล”* สืบค้น 15 กุมภาพันธ์ 2563, จาก <https://www.rd.go.th/publish/3480.0.html>

กรมสรรพากร. (2563). *รายรับ-รายจ่ายทางภาษี*. สืบค้น 14 พฤษภาคม 2563, จาก http://www.rd.go.th/publish/seminar/Seminar_190605_2.pdf

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2552). *แนวทางการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล*.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2555). *100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 18 มีนาคม 2563, จาก http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2560). *เกณฑ์สิทธิ และ เกณฑ์คงค้างต่างกันอย่างไร*. สืบค้น 18 เมษายน 2563, จาก <https://www.taxguruthai.com/topic/เกณฑ์สิทธิ-และ-เกณฑ์คงค้างต่างกันอย่างไร>

วิโรจน์ เฉลิมวัฒนา. (2557). *โลกบัญชี VS โลกภาษี*. สืบค้น 16 มีนาคม 2563, จาก <https://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=538703474&Ntype=134>

ธรรมนิติ. (2562). *ความเหมือนที่แตกต่าง “รายการค่าใช้จ่ายทางการบัญชี” กับ “ประมวลรัษฎากร”*. สืบค้น 14 กุมภาพันธ์ 2563, จาก <https://www.dharmniti.co.th/account-revenue-code/>

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปะพรศรีจันเพชร. (2552). *ทฤษฎี การบัญชี*. (พิมพ์ครั้งที่ 2).

กรุงเทพฯ: หจก.ทีพีเอ็น เพรส.

กาญจน์กนก เพิ่มสันติธรรม. (2544). “การเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รองรับ โดยทั่วไปกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของนิติบุคคล” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). สาขาบัญชี มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน*. สืบค้น

15 มกราคม 2563, จาก <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/94713>

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562). *สรุปหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เปรียบเทียบกับหลักการทางภาษีตามประมวล รัษฎากร*. สืบค้น 11 มกราคม 2563, จาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/EjaOovLeHF.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). “รายงานทางการเงิน ปรับปรุง”. สืบค้น

3 ตุลาคม 2558, จาก <https://www.gotoknow.org/posts/67761>

วิไล วีระปรีย, จงจิตต์ หลีกภัย และ ประจิด หาวัดร. (2551). *บัญชีและการบัญชี*. (พิมพ์ครั้งที่ 24).

กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ยุคดี ศิริวรรณ. (2552). *การบัญชีภาษีอากร (ปรับปรุงใหม่ 2552)*. นนทบุรี : ห้างหุ้นส่วนจำกัดจำปาทอง ปรินต์ติ้ง.

ปัญญา อิศระวราณิช. (2562). *การคำนวณกำไรสุทธิสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)*. สืบค้น 5 มกราคม 2563, จาก

https://www.rd.go.th/publish/seminar/Seminar_190624.pdf

สุภาพร เฟ่งพิศ. (2553). “ปัญหาในการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในกรุงเทพมหานคร”

(วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). สาขาบัญชี มหาวิทยาลัยเซนต์จอห์น

อำนวยการ ศิริสุข. (2548). *การบัญชี 1*. กรุงเทพมหานคร : บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด.

สมเดช โรจน์คูรีเสถียร และคณะ. (2550). *การบัญชีธุรกิจแนวทางสู่ความสำเร็จในวิชาชีพนักบัญชี*.

กรุงเทพมหานคร:บริษัท ชรรมนิติ เพรส จำกัด

สมเดช โรจน์คูรีเสถียร และคณะ. (2551). *รายได้และค่าใช้จ่ายความแตกต่างของหลักบัญชีกับหลักภาษี*

อากรที่ต้องปรับปรุงกำไรสุทธิ. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชรรมนิติ เพรส จำกัด

ศศิวิมล มีอำพล. (2557). *ทฤษฎีการบัญชี เล่ม 2*. (พิมพ์ครั้งที่12). กรุงเทพฯ: บจก.อิน โฟไม่นิ่ง.

ภาษาต่างประเทศ

Donna L. Street and Nancy B. Nichols. (2000). *Assessing acceptance of international accounting standards in the United States*

Mary B. Barth. (2018). *International Accounting Standards and Accounting Quality*

Hollis Ashbaugh and Morton Pincus. (2002). *Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings*.

Michell Hanlon and Terry Shevlin. (2002). *Accounting for Tax Benefits of Employee Stock Options and Implications for Research*

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล

ประวัติการศึกษา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

รัชดาภรณ์ ลูณสาคร

ปีการศึกษา 2559 ปริญญาตรี บัญชีบัณฑิต

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เชียงใหม่

เจ้าพนักงานการเงินและบัญชีปฏิบัติงาน

กองบริหารการคลัง กรมควบคุมโรค

