

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อ เสนอแนะ

#### บทสรุป

จากการศึกษา เรื่องการกำหนดรายได้ ในบทที่ 1-4 ดังรายละเอียดที่กล่าวมาข้าง  
คั่นั้น อาจสรุปได้ดังนี้

#### 5.1 บททั่วไป

ในตอนต้นจะกล่าวถึงหลักการบัญชีในข้อสมมติฐานของการบัญชี คือ หลักการเกิดขึ้น  
ของรายได้ หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ หลักเงินค้าง หลักความระมัดระวัง หลักเนื้อหา  
สำคัญกว่ารูปแบบ

นอกจากนี้ได้กล่าวถึงหลักการภาษีอากร โดยหลักแรกคือหลักของ Adam Smith มีทั้ง  
หลักความยุติธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก  
(Convenience) หลักความประหยัด (Economy) หลักสอดคล้องกับเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม  
(Consistent with the laissez-faire) นอกจากนี้ยังมีหลักนอกเหนือจากนี้คือ หลักทำ  
รายได้ดี (Productivity) และหลักความยืดหยุ่น (Flexibility) และในหลักสุดท้ายก็คือ  
หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร ภาษีที่ดีจะต้องประกอบด้วยหลักการภาษีดังกล่าวนี้ โดย  
เฉพาะในเรื่องหลักความสามารถของผู้เสียภาษีอากร

### 5.1.2 รายได้ใน

#### 5.1.2.1 รายได้ทางเศรษฐศาสตร์

ในบทนี้กล่าวถึงความหมายของรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ สรุปก็คือ รายได้เท่ากับผลรวมของการบริโภค บวกด้วยการเปลี่ยนแปลง ค่าสุทธิของปัจเจกชนในป็นั้นๆ หรือในระยะเวลาป็นนั้น ๆ ดังสมการนี้ คือ

$$\text{รายได้} = \text{การบริโภค} + \text{การเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิ}$$

$$\text{ค่าสุทธิ} = \text{ทรัพย์สิน} - \text{หนี้สิน}$$

ดังนั้น ถ้ามีการบริโภคเพิ่มขึ้นแต่ฐานะความมั่งคั่งยังคงอยู่ไม่ลดลงก็ถือว่ามิได้ รายได้ หรือ บริโภคเท่าเดิมแต่มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นก็คือ มิได้ รายได้เช่นเดียวกัน รายได้ในทางเศรษฐศาสตร์นี้มีความหมายค่อนข้างกว้างมาก อะไรก็ตามที่ทำให้การเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สินเดิมก็ถือเป็นรายได้ทั้งหมด เช่น ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดก็คือ โคนมออกลูกโคออกมา เป็นต้น ลักษณะของรายได้ทางเศรษฐศาสตร์ที่สำคัญก็คือ มีลักษณะอัตตวิสัย (Subjective Characteristic) คือ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าที่เกิดขึ้นของแต่ละคนเป็นหลัก

#### 5.1.2.2 รายได้ทางบัญชี

นอกจากนี้ก็จะกล่าวถึงรายได้ตามหลักการบัญชี โดยอยู่ในมาตรฐานการบัญชีในเรื่องศัพท์บัญชี รายได้ (Revenue Income) คือ การเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ และมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง นอกจากนี้ยังกล่าวถึงความหมายของค่าใช้จ่าย ซึ่งผู้เขียนไม่ได้มุ่งเน้นในการวิเคราะห์

### 5.1.2.3 รายได้ทางภาษีอากร

ประการสุดท้ายก็คือ รายได้ตามหลักภาษีอากร โดยผู้เขียนได้วางแนวความคิดในเรื่องรายได้ทางภาษีอากร ว่ารายได้ในทางภาษีอากรนั้น ไม่เหมาะสมที่จะนำความหมายของรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์มาเป็นเครื่องกำหนดรายได้ในทางภาษี เนื่องจากมีลักษณะ Subjective Characteristic และยังได้กล่าวถึงหลักของ R. H. Montgomery ที่กำหนดให้เงินได้ทางภาษีมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับระบบบัญชี ส่วนที่สำคัญอีกส่วนคือ แนวความคิดในการกำหนดภาวะภาษี ซึ่งก็มีหลักความพร้อมในการเสียภาษี ที่วางแนวความคิดว่าควรเก็บภาษีเมื่อผู้เสียภาษีมีเงินพร้อมจะเสียภาษี หลักภาวะวิสัย (Objectivity) คือความแน่นอนไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของแต่ละคน หลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ (Revenue Realization and Recognition) หลักความง่ายและสม่ำเสมอในการบริหาร (Ease and Consistency Administration) ประการสุดท้ายคือ เป้าหมายทางเศรษฐกิจและสังคม (Social and Economic Objective)

### 5.1.2.4 ข้อเปรียบเทียบถึงความแตกต่างของความหมายคำว่ารายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ ทางบัญชี และในทางภาษี

หัวข้อนี้ได้กล่าวถึงความหมายรายได้ในทางภาษีว่า เหมือนทางบัญชีมากกว่าจะไปเหมือนทางเศรษฐศาสตร์ นอกจากนี้รายได้ทางเศรษฐศาสตร์ ยังมีลักษณะอัตตวิสัย (Subjective Characteristic) มาก คือ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจในใจของแต่ละคน มองภาพแบบกว้าง ๆ ไม่ได้แยกแยะแต่ละรายการเหมือนในทางบัญชี ไม่เหมาะที่จะนำมาวัดมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินซึ่งทำได้ยาก เหล่านี้เป็นข้อเปรียบเทียบแบบย่อที่สำคัญ

### 5.1.3 การกำหนดรายได้ในทางบัญชี

5.1.3.1 ความหมายและสถานะของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยกล่าวสรุปว่า มาตรฐานการบัญชีเป็นคำที่นักบัญชีไทย ใช้เรียกกันโดยทั่วไปในฐานะหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ไป (Generally Accepted Accounting principles)

#### 5.1.3.2 การเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชี

1. การเกิดขึ้นของรายได้ (Revenue Realization) คือ สามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน (Objective Determination) เป็นจำนวนที่ถาวร (Permanance) คือต้องไม่มีความเสี่ยงสูงที่จะขาดทุน

2. การรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) อันประกอบด้วย กระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้ กระทำเสร็จแล้วและมีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น

นอกจากนี้ยังกล่าวถึงเกณฑ์ต่าง ๆ ในทางบัญชี และการรับรู้รายได้โดยใช้เกณฑ์ต่าง ๆ ทั้งด้าน การจัดกระจายอยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6, 7, 8 และร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25

5.1.3.3 การกำหนดรายจ่ายตามเกณฑ์ ซึ่งกล่าวถึงหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับ รายได้ว่ามีหลักเกณฑ์อย่างไร และรายจ่ายที่ไม่แน่นอน คือต้องจ่ายแน่แต่จำนวนเงินยังไม่แน่ ต้อง ประมาณขึ้นมาและกรณีที่ไม่แน่ว่าต้องจ่ายหรือไม่กรณีนี้ยังไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชี

#### 5.1.4 การกำหนดรายได้ในทางภาษีอากร

##### 5.1.4.1 รายได้ภาษีเงินได้ในบุคคล

พิจารณาความหมายของรายได้ในภาษีเงินได้ในบุคคล ตามมาตรา 65 วรรคสอง ในประมวลรัษฎากร โดยแบ่งเป็น

1. รายได้จากกิจการ
2. รายได้เนื่องจากกิจการ

และยังมีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร เกี่ยวกับรายได้ในกรณีต่าง ๆ รายได้ที่ได้รับ ยกเว้นภาษี

5.1.4.2 การเกิดขึ้นของรายได้ในทางภาษีอากรจะคล้ายคลึงแต่ไม่เหมือนกัน เสียที่เดียวกับรายได้ในทางบัญชี แต่ในประมวลรัษฎากร ในเรื่องเกณฑ์สิทธิไม่ปรากฏว่ามีหลักการ เกิดขึ้นของรายได้ทำให้เกิดปัญหาในบางกรณี ซึ่งเป็นส่วนน้อย เช่น การรับรู้รายได้ในกิจการโคนม เป็นต้น

5.1.4.3 การรับรู้รายได้ในทางภาษีอากร โดยปกติจะรับรู้ ขณะเดียวกับการ เกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชี หมายถึงการรวมตัวรายได้นั้น ๆ เข้าไปในฐานภาษีเพื่อคำนวณเสีย ภาษีในปีนั้น ๆ ซึ่งในประมวลรัษฎากรของเราก็ได้บัญญัติการรับรู้รายได้ในทางภาษีไว้ในมาตรา 65 วรรคสอง แต่มีได้บัญญัติถึงการเกิดขึ้นของรายได้ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

5.1.4.4 การกำหนดรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้กล่าวไว้แต่ต้นว่าจะไม่เห็นปัญหาเรื่องรายจ่ายจึงกล่าวแบบ ย่อ ๆ

## 5.2 บทเสนอแนะ

จากที่ได้วิเคราะห์ในบทที่ 4 โดยใช้หลักการในบทที่ 1-4 มาพิจารณาประกอบในการ วิเคราะห์พบว่า ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง ในเรื่องเกณฑ์สิทธิ ไม่ได้บัญญัติหลักการ เกิดขึ้นของรายได้ไว้ จึงมีปัญหากการตีความการกำหนดรายจ่ายบางประการ ซึ่งในตัวของบทบัญญัติ เพียงว่า เมื่อรายได้ได้นั้น ๆ เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้น นามารวมคำนวณเป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น กรณีนี้เป็นบทบัญญัติ เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ทำให้บางกรณีก็ได้ใช้กฎหมายโดยตีความผิดไปจากหลักการและแนวความคิดในทางภาษีที่ได้กล่าวไว้ ตัวอย่างเช่น ในกิจการโคนม ซึ่งแนวคำวินิจฉัยของสรรพากรให้รับรู้ รายได้ลูกโคทันทีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ลูกโคเกิดซึ่งจากการพิจารณาถึงหลักความร่วมมือในการ

เสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) หลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ ตามที่ได้วิเคราะห์มาในบทที่ 4 รวมทั้งหลัก Objectivity แล้วเห็นว่าขัดต่อหลักดังกล่าว ที่เป็น เช่นนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากรในบทบัญญัติ เรื่องเกี่ยวกับการกำหนดรายได้ในการคำนวณภาษี สหวิมิได้มีหลักการเกิดขึ้นของรายได้ไว้

ในกรณีนำหุ้นของบริษัทมาแลกกับทรัพย์สิน เช่น นำที่ดินมาลงทุนโดยได้รับเป็นหุ้นจาก อีกบริษัทหนึ่ง ในทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ ส่วนทางเศรษฐศาสตร์แล้ว ถ้าราคาที่ดินมีราคาที่เหมาะสมเท่ากับราคาหุ้น เจ้าของที่ดินก็ไม่มีค่าสุทธิใดๆ เพิ่มขึ้นแต่อย่างใด เพียงแต่เป็นการ แลกเปลี่ยนที่ดินเป็นหุ้นของบริษัท จึงถือว่าไม่เป็นรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ แต่กรณีนี้เป็น รายได้ในทางภาษี ถือว่าเป็นรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ แต่กรณีนี้เป็นรายได้ในทางภาษี ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถ้าหากหลักการ บัญชีที่รับรองทั่วไปหรือหลักทางเศรษฐศาสตร์ โดยถือว่าไม่เป็นเงินได้ อาจจะเป็นช่องทางทำ ให้อุตสาหกรรมหลบหลีกไม่เสียภาษีอากรได้ง่ายมาก โดยแทนที่ขายที่ดินแลกกับเงินสดโดยตรง ก็ จะ นำที่ดินมาแลกกับหุ้นของบริษัท เมื่อได้หุ้นมาแล้วก็อาจยกย้ายเอาเงินค่าที่ดินคืนมาในรูปแบบอื่น ซึ่ง ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ แต่อย่างไรก็ดี หากนำหลักการบัญชีในเรื่องรายได้มาใช้เพื่อให้อุด คล้องกับแนวความคิดในการกำหนดให้เงินได้สอดคล้องกับระบบบัญชี หรือแม้แต่ว่าความหมายราย ได้ในทางเศรษฐศาสตร์ก็ตาม ก็ต้องหามาตรการควบคุมการแลกเปลี่ยนกัน โดยสุจริต มิให้เกิด การหลีกเลี่ยงภาษีกันต่อไป

อีกประการหนึ่ง คือ ในกรณีเงินดาวน์ ในธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งในหลัก การบัญชีที่รับรองกันทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ถือเป็น เงินสดจ่ายโดยได้กล่าวรายละเอียดไว้ในการวิเคราะห์เรื่องนี้ในหัวข้อ 4.3 เรื่องการรับรู้ราย ได้ในทางภาษีอากร แต่ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ทบ.1/2528 ข้อ 4.3 แล้วถือว่าเงินดาวน์นี้เป็นรายได้ของกิจการแล้ว โดยอาจจะต้องเฉลี่ยเงินได้เป็นไปตาม งวดที่ถึงกำหนดชำระ กรณีเช่นนี้ถ้าพิจารณาตามหลักการบัญชีซึ่งไม่ถือเป็นเงินได้แล้ว ก็อาจเป็น ช่องทางหลบเลี่ยงภาษี โดยไม่เป็นไปตามหลักความร่วมมือในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) ทั้งนี้ตามที่ได้อธิบายมาแล้วในหัวข้อ 4.3 การรับรู้รายได้ในทางภาษีว่า กรณี

เช่นนี้เป็นลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า (Advanced Payment) เมื่อพิจารณาหลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) แล้วกรณีนี้สมควรแล้วที่จะรับรู้เป็นรายได้เพื่อมาเสียภาษีอากรตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ทบ. 1/2528 ถึงแม้ว่าจะไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก็ตาม

ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้หลักการเกิดขึ้นของรายได้ตามหลักในบัญชีมาใช้เป็นเกณฑ์กรณีที่ไม่มียกเว้นของทางสรรพากร เช่น คำสั่งที่ ทบ. 1/2528 วางได้โดยเฉพาะ แต่โดยประการสำคัญต้องพิจารณาถึงหลักการและแนวความคิด ในทางภาษีอากรที่ได้กล่าวไว้ในวิทยานิพนธ์ประกอบด้วย ไม่ใช่จะใช้หลักการทางบัญชีมาใช้หมดทุกกรณี ที่เสนอให้ใช้หลักการเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชี ก็เพราะหลักการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting principles) ได้วางหลักการต่าง ๆ ไว้ครอบคลุมแล้ว แต่พึงพิจารณาว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนี้ไม่มีลักษณะเป็น Subjectivity จึงต้องหาทางกำหนดความแน่นอน ในการเลือกใช้วิธีการทางบัญชีในทางภาษีและเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ตัวอย่างก็เช่นในคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ทบ. 1/2528 เป็นต้น และหลักหรือแนวความคิดในทางภาษีอากร ดังเช่น แนวความคิดของ R.H. Montgomery ที่กำหนดให้เงินได้มีความสัมพันธ์กับระบบบัญชี แนวความคิดในการกำหนดภาวะภาษีในหลักความพร้อมในการเสียภาษีอากร หลัก Objectivity หลักการเกิดและการรับรู้รายได้ในทางภาษีอากร หลักความสะดวกและสม่ำเสมอในการบริหาร นโยบายทางเศรษฐกิจและสังคม และหลักการภาษีอากรที่ดีที่ได้กล่าวในบทที่ 1

นอกจากนี้ ยังมีปัญหาทางด้านเทคนิค (Technicality) คือการบัญชีตีความหมาย ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรค 3 ไม่ได้ให้อธิบายวิธีกำหนดวิธีการอื่นในเกณฑ์สิทธิ หรือเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ ได้เป็นการทั่วไป ดังเช่น ในคำสั่งที่ ทบ. 1/2528 ซึ่งเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่โดยทั่วไปแล้วเนื้อหาของเกณฑ์สิทธิตามคำสั่งฉบับนี้ก็เหมาะสมดีอยู่แล้ว ในเรื่องการรับรู้รายได้ แต่อาจจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงในเรื่องค่าใช้จ่ายให้มีหลักเกณฑ์เหมาะสมบางประการ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (matching of Cost Against Revenue) ซึ่งผู้เขียนจะไม่ขอกว่าในส่วนในเรื่องค่าใช้จ่าย จึงขอเสนอแนะการแก้ไขบทบัญญัติในวรรคสาม เป็นว่า "ในกรณีจำเป็น อธิบดีอาจออกคำสั่งเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ และวิธี

การทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลา  
บัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป" เพื่อจะได้ให้อำนาจอธิบดีในการออกหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ให้  
สอดคล้องกับหลักการและแนวความคิดในทางภาษีดังที่ได้กล่าวไว้ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้