

## บทที่ 2

### ความหมายของรายได้

รายได้เป็นคำที่ใช้ในศาสตร์ หรือสาขาวิชาต่าง ๆ หลายวิชา โดยในแต่ละศาสตร์ หรือสาขาวิชาจะมีความหมายที่แตกต่างกันออกไป ในบทนี้เป็นการพิจารณาถึงความหมายของรายได้ในศาสตร์หรือสาขาวิชาต่าง ๆ ดังกล่าว

#### 2.1 รายได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

คำว่า "Income" ในทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอย่างอื่นที่ได้รับมาจากการใช้ความสามารถของมนุษย์ในการประกอบกิจการต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจ อีกนัยหนึ่ง รายได้ หมายถึง รายรับที่ได้รับเข้ามาทั้งหมด ทั้งที่เป็นตัวเงินและมีตัวเงิน ซึ่งอาจพิจารณาได้ทั้งในลักษณะของส่วนรวมและส่วนย่อย รายได้ในลักษณะส่วนรวมเรียกว่ารายได้ประชาชาติ (National Income) ส่วนรายได้ในลักษณะย่อยเรียกว่ารายได้เฉลี่ยต่อหัว (Per capita Income) ซึ่งคำนวณได้โดยเอารายได้ประชาชาติหารด้วยจำนวนพลเมือง รายได้เฉลี่ยต่อหัวเป็นเครื่องมือวัดความร่ำรวยของคนอย่างหยาบ ๆ ชนิดหนึ่ง โดยทั่วไปรายได้จะมีชื่อเรียกแตกต่างกันดังนี้คือ รายได้จากที่ดินเรียกว่า "ค่าเช่า" รายได้จากแรงงานเรียกว่า "ค่าจ้าง" รายได้จากทุนเรียกว่า "ดอกเบี้ย" และรายได้จากการประกอบการเรียกว่า "กำไร" นอกจากนี้อาจมีรายได้ประเภทอื่น ๆ อีก เช่น เงินโอนต่าง ๆ (Transfer Payment) เป็นต้น<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>อุทัย หิรัญโต สารานุกรมศัพท์ทางเศรษฐศาสตร์ พิมพ์ครั้งที่ 1 2525 สำนักพิมพ์

นักเศรษฐศาสตร์มีชื่อ 2 ท่าน คือ Robert M. Haig และ Henry C. Simons ได้ให้คำนิยามคำว่ารายได้ไว้ โดย Robert M. Haig ได้กล่าวว่ารายได้คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลหนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Income is the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time)<sup>2</sup> เงินได้ประกอบด้วยเงินและสิ่งอื่น ซึ่งสามารถตีราคาได้เป็นเงิน ส่วน Henry C. Somons ได้ให้คำนิยามว่า เงินได้หมายถึงผลรวมของมูลค่าการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงค่าสุทธิในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of right exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question)<sup>3</sup>

จากคำนิยามเรื่องเงินได้ของ Robert M. Haig และ Henry C. Simons ข้างต้นนี้ ได้นำเอาหลัก Accretion Concept มาเป็นตัวกำหนดความหมายของเงินได้ โดยอะไรก็ตามที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นย่อมนับรวมถึงเป็นเงินได้ ไม่ว่าจะได้รับมาในรูปแบบลักษณะใดหรือได้รับมาในทางใด เช่น มีที่ดินอยู่ดี ๆ ก็มีค่าเพิ่มขึ้นเนื่องจากราคาที่ดินมีค่าสูงขึ้นหรือแม้แต่จะเป็นดอกผลของแม่ทรัพย์ เช่น แม่โคออกลูกมา เจ้าของก็มีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ค่าเช่า ค่าไร ค่าจ้างแรงงาน หรือเป็นเงินได้ที่ได้จากการพนันจากโคลลาก ฯลฯ ย่อมถือว่าเป็นเงินได้ทั้งสิ้น ในทำนองเดียวกันการลดความมั่งคั่งในทางเศรษฐกิจก็เท่ากับเป็นการลดเงิน

---

<sup>2</sup>Henry C. Simons, Personal Income Taxation (Chicago : University of Chicago Press, 1921), p. 50.

<sup>3</sup>Robert M. Haig, "The Concept of Income—Economic and Legal Aspects, "The Federal Income Tax (New York : Columbia University Press, 1921), p.7

ได้ ไม่ว่าการลดความมั่งคั่งนั้นจะเกิดขึ้นจากการใช้จ่าย การเสียหาย บอบสลาย การล้าสมัยทางเทคนิค การลดมูลค่าเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของราคาสินค้า หรือผลขาดทุนจากการพนัน จากเคราะห์กรรม อุบัติเหตุ หรือภัยธรรมชาติต่าง ๆ

Proferssor Harvey Brazer ได้นำแนวความคิดของทั้ง 2 ท่านมารวบรวมเสียใหม่ หรือแม้แต่นักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมัน คือ George Schanz ก็เช่นกัน ทั้งนี้เพื่อให้อยู่ในความหมายที่เข้าใจง่าย โดยกล่าวว่าเงินได้เท่ากับผลรวมของการบริโภคบวกด้วยการเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือในระยะเวลาบัญชี<sup>2</sup> จากคำนิยามดังกล่าวอาจสรุปเป็นสมการได้ดังนี้

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

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

จากสมการดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเงินได้จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับ 2 ปัจจัย คือ การบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงของค่าสุทธิในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ ยิ่งบริโภคมามากโดยมีฐานะเท่าเดิม หรือบริโภคน้อยแต่มีค่าสุทธิเพิ่มขึ้นเหล่านี้เป็นเครื่องแสดงถึงการมีรายได้เพิ่มขึ้นแต่ต้องพิจารณาในช่วงเวลานั้น ๆ ด้วย

การจัดรายได้ทางเศรษฐศาสตร์ดังกล่าวนี้ ในทางภาษีสถาปนศาสตร์สามารถครอบคลุมฐานภาษีได้กว้างขวาง มุ่งเน้นถึงภาพรวมของฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคนเป็นหลัก และมูลค่าของทรัพย์สินส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะอัตตวิสัย (Subjective) ซึ่งขึ้นอยู่กับความคิดเห็นตามความพอใจของแต่ละคนเป็นหลัก นอกจากนี้ในอีกปัญหาหนึ่งก็คือการแยกแยะรายได้เกี่ยวกับการเงินและรายได้จริง

---

<sup>4</sup>Harvey E. Brazer, "The Economics of Tax Reform," Preceeding of the Fifty-Sixth Annual Conference (1963) of The National Tax Association, p.47.

จะเห็นได้ว่าค่านิยมรายได้และลักษณะการเกิดขึ้นของรายได้ตามหลักทางเศรษฐศาสตร์นั้น มุ่งเน้นถึงภาพรวมของฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคนเป็นหลัก และการวัดมูลค่าของทรัพย์สินในการคำนวณรายได้ส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะอัตตวิสัย (Subjectivity) ซึ่งขึ้นอยู่กับ การคาดการณืตามความพอใจของแต่ละคนเป็นหลักดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ไม่ได้แจกแจงรายได้แต่ละรายการแบบนักบัญชี ไม่ได้แยกแยะรายได้เกี่ยวกับการเงินออกจากรายได้ในภาพรวมทั้งหมด ทั้งนี้เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์รายได้แตกต่างกัน นักบัญชีต้องการข้อมูลที่จะแยกแยะย่อยแต่ละรายการเพื่อสะดวกแก่ผู้ใช้ข้อมูลในการวิเคราะห์รายละเอียดเพื่อผลในการดำเนินงานหรือธุรกิจ ฯลฯ ดังจะได้กล่าวต่อไปถึงความแตกต่างของรายได้ตามหลักบัญชี

## 2.2 รายได้ตามหลักการบัญชี

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้บัญญัติศัพท์บัญชีโดยให้ความหมาย "รายได้" ไว้ดังนี้

Revenue Income - รายได้

- การเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการ อันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ
- มูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup>สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "ศัพท์บัญชี" (พิมพ์ครั้งที่ 2 มิถุนายน 2530) โรงพิมพ์ธรรมศาสตร์ 2530 หน้า 60.

ในความหมายแรกของรายได้ คือการเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิ ของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นเป็นการวัดรายได้โดยอาศัยหลักทางเศรษฐศาสตร์ซึ่งเรียกว่า Capital Maintenance Concept of Income ซึ่งวัดรายได้โดยกระทำการเปรียบเทียบระหว่างเงินทุนคงงวด กับเงินทุนปลายงวด ดังนั้น ถ้าเงินทุนปลายงวดลดลงแสดงว่ากิจการมีผลขาดทุนสุทธิ เงินทุนที่เพิ่มขึ้นก็เกิดจากสาเหตุหลายประการ เช่น กำไรจากการขายสินค้า หรือ การให้บริการ การบริจาค การเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สิน หรือจากเหตุการณ์พิเศษบางอย่าง เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่ายังอยู่ในความหมายเศรษฐศาสตร์ในแง่ของช่วงเวลา ซึ่งต้องมีเวลาเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเสมอในการวัดรายได้

การวัดรายได้ตามวิธีข้างต้นเป็นไปตามหลักทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งเมื่อจะนำมาใช้ในทางปฏิบัติสำหรับบันทึกการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ก็ประสบกับปัญหาต่างๆ เป็นอย่างมากเป็นต้นว่า การวัดมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากมาก และตัวเลขที่ได้อาจไม่เป็นที่ยอมรับของทุก ๆ คน เพราะขึ้นอยู่กับวิธีการประเมินราคา ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนบุคคล (Subjective Judgement) นอกจากนั้นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดของเงินทุนตามวิธีดังกล่าวไม่สามารถแยกออกมาได้ว่าเป็นผลมาจากปัจจัย หรือสาเหตุอะไรบ้างและเป็นจำนวนเงินอย่างละเท่าใด ดังนั้นนักบัญชีจึงนิยมบันทึกและคำนวณรายได้จากการสังเกตการณ์การดำเนินงานเพื่อหากำไรของธุรกิจ (Operational Approach)<sup>4</sup> ซึ่งเป็นลักษณะของรายได้ในอีกลักษณะหนึ่ง ทั้งนี้รายได้ค่าใช้จ่ายในทางบัญชีจะได้กล่าวไว้ในรายละเอียดดังนี้

---

<sup>6</sup>อวยพร ตันละมัย, เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีและการบัญชีภาษีอากรหน่วยที่

### 2.2.1 ลักษณะของรายได้ (The Nature of Revenue)

จากคำจำกัดความของรายได้ อาจแบ่งรายได้ ออกมาเป็น 2 ลักษณะคือ<sup>5</sup>

1. รายได้ที่พิจารณาในแง่ของการไหลเข้าของสินทรัพย์สุทธิ  
(The Inflow of Net Assets)
2. รายได้ที่พิจารณาในแง่ของการไหลออกของสินค้าและบริการ  
(Outflow of Goods and Services)

ลักษณะของรายได้ 2 ประการข้างต้นได้กล่าวไว้ในความหมาย "รายได้" ในศัพท์บัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อรายได้ตามหลักการบัญชี

ในการพิจารณาสินทรัพย์สุทธิ จะพิจารณาในรูปส่วนเกินของรายได้เหนือค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ โดยปกติแล้วแนวความคิดนี้จะมุ่งความสนใจไปยังรายได้รวม แต่สินทรัพย์อาจจะเพิ่มขึ้นได้หลายๆ ทางซึ่งอาจไม่มีผลทำให้เกิดรายได้ทั้งหมด สินทรัพย์อาจเพิ่มขึ้นในกรณีดังนี้

1. ผู้ถือหุ้นลงทุนเพิ่มหรือมีเจ้าหนี้คืนกู้
2. กำไรจากการขายสินทรัพย์ของกิจการเช่นที่ดิน, บ้าน เครื่องจักร แต่ไม่ใช่สินค้าของกิจการ

---

<sup>5</sup> เมฆากล เกียรติกระจาย, "ทฤษฎีการบัญชี." พิมพ์ครั้งที่ 4 พ.ศ. 2534 พิมพ์ที่ รพ. ชุมชนสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด, หน้า 174.

3. สินทรัพย์ที่ได้มาเปล่าโดยไม่มีค่าตอบแทน เช่น เป็นการบริจาคพิณยกรรม
4. การตีค่าเพิ่มของสินทรัพย์
5. การผลิตสินค้าหรือผลิตสินค้าเสร็จแล้ว

ในรายการทั้งหมดนี้ถือเป็นรายได้ทางเศรษฐศาสตร์เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของค่าสุทธิเนื่องจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้น แต่ในทางบัญชีแล้วถือว่ารายการสุดท้ายเพียงรายการเดียวที่ถือเป็นองค์ประกอบของรายได้ โดยถือเป็นรายได้จากกิจการที่ทำ ส่วนผลิตภัณฑ์ในที่นี้หมายถึงสินค้าหรือบริการ ส่วนคำว่ากำไรในข้อ 2 เนื่องจากว่าไม่ใช่รายได้จากกิจการที่ทำ แต่ถือเป็นรายได้ในทางบัญชี ด้วยโดยเป็นรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินงาน

จึงสรุปได้ว่ารายได้ หมายถึง ราคารวมหรือผลตอบแทนจากการขาย (ราคาต่อหน่วยคูณจำนวนหน่วยที่ขาย) การให้บริการ หรือการให้สินทรัพย์ก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ และรายได้ประเภทนี้จึงหมายถึง ผลตอบแทนดังกล่าวซึ่งเกิดขึ้นในงวดนั้น ๆ ซึ่งมักจะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อก่อให้เกิดรายได้ด้วย โดยมีการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายอย่างเหมาะสม<sup>6</sup>

เมื่อได้ทราบถึงลักษณะของรายได้แล้ว ก็มีข้อถกเถียงกันว่ารายได้หรือกำไรตามข้อ 2 กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์หรือสินทรัพย์อื่น ๆ นั้นควรจะเป็นรายได้ตามความหมายในทางบัญชี ได้อย่างเต็มที่หรือไม่ ซึ่งส่วนนี้มีแนวความคิดการบัญชีฉบับที่ 3 ส่วนประกอบของงบการเงิน ได้แยกกำไรจากรายได้ แต่การรายงานรายได้ในงบกำไรขาดทุนตาม

<sup>6</sup> เมธาคุณ เกียรติกระจาย, "ทฤษฎีการบัญชี." หน้า 175.

มาตรฐานการบัญชี<sup>7</sup> ยังคงให้แสดงกำไรภายใต้หัวข้อรายได้โดยแสดงเป็นรายได้อื่นๆ นอกเหนือจากรายได้จากการขาย ดังนั้นนักบัญชีจึงได้จำแนกรายได้ตามแหล่งที่มาเป็น 2 ประเภทใหญ่ ดังนี้<sup>8</sup>

1. รายได้จากการดำเนินงาน (Revenue) รายได้ประเภทนี้มาจากการดำเนินงานโดยตรงทางธุรกิจ เช่น การขายสินค้า และการให้บริการ ลักษณะของรายได้ประเภทนี้คือ จะเกิดขึ้นประจำ (Recurring) เป็นรายได้ตามปกติ และกิจการมีความตั้งใจที่จะให้เกิดรายได้ชนิดนี้ขึ้นมา

2. รายได้อื่นๆ และกำไร รายได้ที่ไม่ได้จากการดำเนินงาน (Non-Operating Revenue) หรือกำไร (Gain) เป็นรายได้ที่ได้เนื่องมาจากกรณีอื่น ๆ ดังนี้

- การให้บริการอื่นๆ และการให้ผู้อื่นใช้ทรัพย์สินของกิจการโดยได้รับผลตอบแทนในรูปของดอกเบี้ย ค่าเช่า ค่าลิขสิทธิ์
- การจำหน่ายทรัพยากรซึ่งมิใช่สินค้าของกิจการ เช่น โรงงาน เครื่องมือ และที่ดิน
- ผลตอบแทนจากการลงทุนในบริษัทอื่นในรูปของเงินปันผล

ลักษณะของรายได้ประเภทนี้คือ จะไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ (Non-recurring) และกิจการไม่ได้ตั้งใจให้รายได้นี้เกิดขึ้นมา (Unintentional) เป็นต้นว่า กิจการลงทุนในบริษัท

---

<sup>9</sup>สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย คณะกรรมการควบคุมประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย "มาตรฐานงบการเงิน" โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2520.

<sup>10</sup>อวยพร คันละมัย "เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีและการบัญชีภาษีอากร." หน้า 405.

อื่น โดยนำเงิน เช่น การขายหุ้นแล้วได้กำไร ขายสินทรัพย์ที่เข้าดำเนินการของกิจการ การให้บุคคลอื่น มาเช่าทรัพย์สินของกิจการลักษณะของรายได้ประเภทนี้ไม่ใช่รายได้ที่ตั้งใจให้เกิดหรือไม่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นประจำ ยกตัวอย่างให้เห็นชัดก็เช่นกิจการซื้อที่ดินเพื่อมาทำโรงงานแล้วขายไป เช่นนี้จะเห็นได้ชัดเจนว่า กำไรที่ได้ถือเป็นการขายได้อื่นๆ และกำไรหรือรายได้ที่ไม่ได้จากการดำเนินงาน

ปัจจัยสำคัญในการพิจารณาแยก รายได้จากการดำเนินงานและรายได้เนื่องจากการดำเนินงาน ก็เพื่อจะได้ให้ผู้ให้ข้อมูลหรือฝ่ายบริหารได้เห็นข้อมูลเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือบริการของกิจการโดยเฉพาะแยกย่อยออกมา เพื่อจะได้ทราบถึงจุดอ่อนจุดบกพร่อง จะได้พิจารณาแก้ไข หรือตัดสินใจทำประการใดต่อไป

นอกจากนี้การแยกประเภทของรายได้ โดยดูตามแหล่งที่มา ทำให้กิจการสามารถวิเคราะห์ถึงความสามารถของผู้บริหารและคาดการณ์แนวโน้มในปีต่อไปได้อีกด้วย

เมื่อทราบลักษณะของรายได้และรูปแบบของรายได้ตามหลักบัญชีแล้วจึงมาพิจารณาการวัดมูลค่าของรายได้ (The Measurement of Revenue) นั้นสืบเนื่องมาจากเมื่อเวลาเปลี่ยนแปลงไปมูลค่าของรายได้ก็มีการเปลี่ยนแปลงไปได้ เช่น ขายเป็นเงินสด ไป 100 บาท กับขายเงินเชื่อ 100 บาท มูลค่าของเงินที่ได้รับจะไม่เท่ากัน เงินสดในมือ 100 บาทขณะนี้อยมตึกว่า ได้รับชำระในอนาคต และการจัดมูลค่าของรายได้นั้นวัดได้ดีที่สุดในขณะที่มีการแลกเปลี่ยนผลิตภัณฑ์หรือบริการของกิจการ ทั้งนี้เพราะแม้มูลค่าของผลิตภัณฑ์จะอาจเพิ่มขึ้น ในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ อันเป็นความหมายรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ (Accretion Concept) แต่การวัดมูลค่านั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของแต่ละคนเป็นหลัก ในทางบัญชีปีนั้นถ้า 100 บาท ที่จะได้รับในอนาคตนั้นมีระยะเวลาอันสั้น เช่น 10 วัน ก็มักไม่ค่อยคำนึงถึงเพราะไม่ค่อยจะมีความแตกต่างในมูลค่า แต่ถ้าระยะเวลาขายกับเมื่อชำระเงินห่างกันมากแล้วผู้ขายมักจะบวกดอกเบี้ยเข้าไปไว้ในค่าขายแล้วและดอกเบี้ยนี้ควรจะแยกแยะออกจากค่าขายหากมีจำนวนมาก เพื่อผู้ให้ข้อมูลจะได้พิจารณาข้อมูลได้ไม่คลาดเคลื่อน

### 2.2.2 การรายงานรายได้

เห็นได้ว่ามูลค่าของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้นเพิ่มขึ้นตามขบวนการผลิต จนกระทั่งผลิตเสร็จ ขณะเดียวกันก็จะมีค่าใช้จ่ายต่างๆ เข้ามา แนวความคิดข้างต้นเป็นแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์ ดังนั้น โดยปกติแล้วการรายงานรายได้ก็จะกระทำเมื่อมีเหตุการณ์สำคัญทางเศรษฐศาสตร์(Critical Event) เกิดขึ้น เราจึงต้องมาพิจารณาว่าเหตุการณ์สำคัญทางเศรษฐศาสตร์มีอยู่ในขั้นตอนใดของกิจการขายสินค้า, ผลิตหรือแม้แต่การให้บริการ เพราะถ้าทราบถึงเหตุการณ์สำคัญทางเศรษฐศาสตร์ของกิจการใดแล้ว การรายงานรายได้ก็จะกระทำตรงจุดนั้น การขายสินค้าเหตุการณ์สำคัญจะอยู่ที่ตอนขาย จึงควรรายงานรายได้เมื่อขาย เหตุการณ์สำคัญทางเศรษฐศาสตร์นี้อาจพิจารณาในขบวนการหรือขั้นตอนที่ยากที่สุดของกิจกรรม

เมื่อก้าวถึงเมื่อใดควรรายงานรายได้แล้วก็จะผูกโยงมาถึง เรื่อง "รายได้เกิดขึ้น" (Revenue Realization) และนักบัญชีก็ได้เชื่อกันว่าโดยทั่วไปแล้วรายได้เกิดขึ้นเมื่อมีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น เป็นการขาย รายได้จะไม่เกิดจากการถือสินทรัพย์หรือเกิดจากขบวนการผลิตเพียงอย่างเดียว<sup>11</sup>

สรุปได้ว่าการรายงานรายได้                   ในงบการเงินควรจะทำภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้<sup>12</sup>

1. มีการเพิ่มมูลค่าทางเศรษฐศาสตร์เข้าไปในผลิตภัณฑ์
2. จำนวนรายได้ต้องสามารถวัดค่าได้

<sup>11</sup> เมธากุล เกียรติกระจาย ทฤษฎีการบัญชี จัดพิมพ์ครั้งที่ 4 พ.ศ. 2534 พิมพ์ที่ รพ. ชุมชุม สหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด หน้า 180.

<sup>12</sup> เมธากุล เกียรติกระจาย, ทฤษฎีการบัญชี หน้า 181

### 3. การวัดมูลค่าจะต้องสามารถพิสูจน์ได้โดยปราศจากความลำเอียง

นักบัญชีจะทำการรายงานรายได้เร็วที่สุด หลังจากวัดมูลค่าเพิ่มขึ้นได้ โดยสรุป เวลาในการรายงานรายได้มีดังนี้

1. รายได้เกิดขึ้นระหว่างผลิต เช่นสัญญาก่อสร้างระยะยาว
2. รายได้เกิดขึ้นเมื่อผลิตเสร็จ เช่นการให้บริการ โลหะมีค่า
3. รายได้เกิดขึ้นเมื่อมีการขาย เช่นการขายสินค้าทั่วไป
4. รายได้เกิดขึ้นเมื่อมีการเก็บเงิน เช่นการขายผ่อนส่ง

#### 2.2.3 ความหมายของค่าใช้จ่าย

ความหมายของค่าใช้จ่ายคือการใช้หรือบริโภคสินค้าและบริการในขบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้ขึ้น การหมดไปหรือสูญเสียไปเนื่องจากการใช้หรือบริโภคนี้อาจจะเกี่ยวข้องโดยตรงหรือโดยทางอ้อมกับจำนวนที่ก่อให้เกิดรายได้ก็ได้<sup>13</sup>

อนึ่งสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยให้ความหมายของค่าใช้จ่ายว่า ค่าใช้จ่ายคือต้นทุนส่วนที่หักออกจากรายได้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานหนึ่ง และในการพิจารณาค่าใช้จ่ายเราก็พิจารณาตนเองเดียวกับรายได้ คือ พิจารณาถึงรายการที่ควรถือเป็นค่าใช้จ่าย การวัดมูลค่าและการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายข้อแตกต่างระหว่างขาดทุนกับค่าใช้จ่ายก็คือ ค่าใช้จ่ายใช้หมดไปกันเพื่อใช้ในการหารายได้นั้น แต่ถ้าไม่ได้ใช้ในกระบวนการหารายได้แล้ว กรณีนี้ถือเป็นผลขาดทุน ซึ่งกรณีเช่นนี้จะมีผลในงบกำไรขาดทุนเหมือนรายได้กับกำไร

<sup>13</sup> เมธากุล เกียรติกระจาย, ทฤษฎีการบัญชี., หน้า 182.

ในทางบัญชีรายการที่ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย เช่น รับคืน ส่วนที่ยอมลดให้ (Sales Return and Allowances) ส่วนลดจ่าย (Sales Discounts) และหนี้สงสัยจะสูญ (Bad Debt) แต่จะนำไปหักจากยอดรายได้หรือยอดขาย เพื่อจะได้ได้ข้อมูลยอดขายที่ถูกต้องเหมาะสม สาเหตุเนื่องจากถือเป็นการปรับปรุงยอดขาย

### การวัดมูลค่าของค่าใช้จ่าย (Measurement of Expense)

วิธีการทั่วไปในการวัดค่าใช้จ่าย<sup>14</sup>

- ต้นทุนเดิม (Historical Cost)
- ราคาปัจจุบัน (Current Prices)

ต้นทุนเดิม ถือเอาการบันทึกตามจำนวนเงินที่จ่ายออกไปมาเป็นเกณฑ์ วิธีนี้เป็นวิธีที่มีหลักฐานสนับสนุนมากที่สุด วิธีนี้ไม่ได้อิงหลักในทางเศรษฐศาสตร์ คือมูลค่าไม่เปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าด้วยเหตุใดก็ตาม วิธีนี้จึงมีข้อเสียที่ไม่สามารถเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ในจำนวนที่ถูกต้องเหมาะสมสำหรับผู้ใช้งบการเงิน

ราคาปัจจุบัน (Current Prices) ใช้วิธีวัดจากมูลค่าปัจจุบันโดยที่รายได้ เราวัดจากมูลค่าปัจจุบันเป็นหลัก ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงควรวัดจากมูลค่าปัจจุบันเช่นเดียวกันสรุปก็คือเรายึดหลักว่ารายได้นั้นสำคัญ เป็นหลักไว้ก่อนแล้วจึงนำเอาค่าใช้จ่ายมา Match กัน ผลที่ออกมาก็คือจะเกิดกำไรหรือขาดทุนในมูลค่าปัจจุบัน

<sup>14</sup> เมฆาตุล เกียรติกระจาย. "ทฤษฎีการบัญชี." หน้า 185.

#### 2.2.4 การรายงานค่าใช้จ่าย

เมื่อพิจารณาถึงความหมายของคำว่ากำไรที่ได้กล่าวมาข้างต้นเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ การรายงานค่าใช้จ่ายจะทำเมื่อมูลค่าลดลงหรือปรากฏว่าไม่มีผลกำไรที่เกิดจากการใช้ประโยชน์จากสินค้าและบริการนั้นในอนาคต<sup>15</sup>

มีแนวความคิดเกี่ยวกับกำไรโดยมีทั้งกระแสเงินสดตามหลักบัญชีเงินค้ำ ซึ่งแนวความคิดเกี่ยวกับกำไรตามกระแสเงินสดเห็นว่าควรจจะรายงานค่าใช้จ่ายในค่าที่ใกล้เคียงกับเงินสดจ่าย แต่ในแนวความคิดตามหลักบัญชีเงินค้ำนั้น เห็นได้ว่า ต้นทุนหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือค่าใช้จ่าย ควรรายงานในรูปของราคาขายโดยดูว่ารายได้นั้น ๆ เกิดขึ้นในงวดใดก็เอาต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่หักไว้ก่อนนำมาหักออกในงวดนั้น ๆ ซึ่งเป็นที่มาของหลักจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching of Cost Against Revenue) ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 3 กล่าวโดยสรุปก็คือ การรายงานค่าใช้จ่าย จะทำเมื่อมีจำนวนรายได้ที่สัมพันธ์กันและมีการรายงานรายได้ที่เกี่ยวข้อง

นักบัญชีได้แบ่งแยกของค่าใช้จ่ายขึ้นมาโดยใช้เกณฑ์ในการวัดคือ เรื่องเวลาดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายโดยตรงหรือต้นทุนของผลิตภัณฑ์ (Direct Expense or Product Costs) ซึ่งค่าใช้จ่ายตัวนี้ใช้เปรียบเทียบกับรายได้โดยตรง โดยจะเปรียบเทียบเมื่อผลิตภัณฑ์ได้โอนออกจากกิจการ ซึ่งเห็นว่าทำได้อย่างสมเหตุสมผล อย่างไรก็ตามก็มีการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ที่มีรูปแบบดังนี้

<sup>15</sup> เมธากุล เกียรติกระจาย. "ทฤษฎีการบัญชี." หน้า 187.

1.1 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นพร้อมกับรายได้ที่เกิดขึ้นโดยพิจารณาถึงต้นทุนชิ้นนั้น ๆ ว่าถ้าต้นทุนชิ้นนั้นระบุได้ว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ชิ้นใด ต้นทุนนั้นเป็นต้นทุนทางตรง เช่น วัสดุคิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่สามารถแบ่งได้ว่าเพื่อประโยชน์เฉพาะตัวของผลิตภัณฑ์ และต้นทุนอีกชนิดหนึ่งก็คือต้นทุนทางอ้อม คือ ไม่สามารถระบุได้ว่า ต้นทุนนี้เป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ชิ้นใด เพื่อความสะดวกนักบัญชีมักจะจัดสรรไปเป็นต้นทุนทางอ้อมของผลิตภัณฑ์

การจัดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นพร้อมกับรายได้ที่เกิดขึ้นก็โดยเอาความจำเป็นแก่การผลิต เพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าผลิตภัณฑ์เป็นเกณฑ์ ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นแก่การผลิตหรือ ได้มาซึ่งสินค้าผลิตภัณฑ์จึงควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในขณะที่รายงานรายได้

1.2 ค่าใช้จ่ายที่มีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ที่เกิดขึ้นในอนาคต ค่าใช้จ่ายชนิดนี้จะไม่รวมเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์โดยปกติ ตัวอย่างค่าใช้จ่ายชนิดนี้เป็นค่าใช้จ่ายในการสำรวจตลาด, ค่านายหน้าพนักงาน ซึ่งค่าใช้จ่ายพวกนี้บางกรณีก็เห็นแน่นอนว่าเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดรายได้ในงวดถัดไป แต่บางกรณีก็ไม่แน่นอน กรณีที่แน่นอนตามที่ได้กล่าวคือค่านายหน้าพนักงาน อาจจะบันทึกค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการขายเกิดขึ้น สรุปแล้วการที่จะนำค่าใช้จ่ายมาเปรียบเทียบกับรายได้ในกรณีนี้ เมื่อหาส่วนสัมพันธ์กับรายได้ในอนาคตไม่ได้ และการขายสินค้าและบริการนั้นไม่ได้ให้ประโยชน์ในงวดปัจจุบัน และไม่ได้ทำให้เกิดผลขาดทุนขึ้นก็จะต้องนำมาเปรียบเทียบกับงวดต่อไป ต้นทุนชนิดนี้จึงควรเป็นค่าใช้จ่ายในงวดถัดไป

1.3 ค่าใช้จ่ายโดยตรงซึ่งเกิดขึ้นภายหลังจากรายได้ที่เกิดขึ้น เช่น ค่าใช้จ่ายบริการหลังการขาย การประกันซ่อมฟรี ถ้าเป็นไปได้ควรตั้งประมาณการไว้และนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นโดยถือว่ารายจ่ายนั้นเกิดพร้อมกับรายได้ที่เกิดขึ้น

2. ต้นทุนทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายประจำงวด (Indirect Expense or Period Costs) การรายงานค่าใช้จ่ายชนิดนี้ ควรรายงานในงวดที่มีการใช้ต้นทุนของสินค้าและบริการนั้น

ซึ่งก็คือรายงานในขณะมีรายได้นั้นๆ เกิดขึ้น แต่บางทีก็ทำไม่ได้เพราะมีสาเหตุดังนี้

2.1 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในหลายๆงวดมีความสัมพันธ์ทางอ้อมกับรายได้ในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าเช่าร้านขายปลีก ก็จะมีความสัมพันธ์กับยอดขายในงวดที่มีการเช่าร้าน

2.2 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยไม่มีความสัมพันธ์กับรายได้แต่มีความจำเป็นในการดำเนินงาน ซึ่งไม่ให้อะไรขึ้นอย่างใดในอนาคต เช่นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการรักษาความสะอาด สถานที่พักของพนักงาน เป็นต้น แต่ก็เชื่อว่าค่าใช้จ่ายนี้จำเป็นต่อธุรกิจ

2.3 ค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติของกิจการสม่ำเสมอ เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการวิจัยค้นคว้า เห็นได้ว่าอาจไม่มีผลกระทบต่อการหากำไรใดๆ นอกจากในตอนต้นหรือตอนท้ายของธุรกิจ

2.4 ต้นทุนร่วม (Joint Cost) เช่นค่าภาษีที่ดินจะเห็นได้ว่า เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นและให้ประโยชน์ร่วมกัน โดยจะจัดสรรไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ถ้าไม่อาจหาหลักเกณฑ์ได้ เช่น ค่าภาษีที่ดินตั้งที่ ยกตัวอย่าง ก็อาจจัดสรรไปตามนโยบายที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น ซึ่งอาจจะจัดสรรเป็นได้ทั้งค่าใช้จ่ายประจำงวด , ค่าใช้จ่ายที่จัดสรรไปในงวดที่มีการใช้สินค้าหรือบริการนั้น เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดจากการดำเนินงานและการขาย ซึ่งมีประโยชน์ต่อรายได้ในอนาคต แต่ไม่อาจหาเหตุผลหรือหลักฐานที่เด่นชัด หรือรายได้ที่จะได้รับในอนาคตเป็นสิ่งที่ไม่แน่นอน ค่าใช้จ่ายจำนวนนี้ควรที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด เช่น ค่าโฆษณา

โดยปกติแล้ว ถ้าหากว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ จะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของรายได้ แต่ถ้าค่าใช้จ่ายใดไม่อาจเปรียบเทียบกับรายได้ได้อย่างเหมาะสมจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเริ่มดำเนินงานหรือจัดตั้งกิจการ มักจะจัดสรรค่าใช้จ่ายนั้นไปในงวดต่าง ๆ ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดทั้งหมด แต่ถ้าหากว่าเมื่อเริ่มดำเนินงานแล้วเกิดขาดทุนจากการดำเนินงาน แล้วเกิดขาดทุนจากการดำเนินงานผล

ขาดทุนนั้นจะไม่นำไปจัดสรร

### 2.3 รายได้ในทางภาษีอากร

ตามที่กล่าวมาแล้วรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์นั้นมีลักษณะเป็นอัตตวิสัย (Subjective Characteristic) มากกว่าในทางบัญชี และรายได้ในทางภาษีอากรก็เช่นเดียวกัน รายได้ในทางภาษีนี้มีความคล้ายคลึงกับรายได้ในทางบัญชีมากกว่ารายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ ดังจะเห็นได้จากในประมวลรัษฎากรของไทย ตามมาตรา 65 วรรคแรก ตอนต้นได้บัญญัติว่า "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน....."

นอกจากนี้ยังมีแนวความคิดที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ดังนี้

2.3.1 แนวความคิดเรื่องเงินได้สัมพันธ์กับระบบบัญชี

2.3.2 แนวความคิดในการกำหนดภาวะภาษี

2.3.1 แนวความคิดในเงินได้ทางภาษีอากรสัมพันธ์กับระบบบัญชี

ได้มีแนวความคิดของ R.H Montgomery<sup>16</sup> ได้กำหนดแนวความคิดที่  
ให้เงินได้มีความสัมพันธ์อันใกล้ชิดกับระบบบัญชี คือเงินได้ลักษณะเงินสด (Cash Income) กับ

---

<sup>16</sup>R.H.Montgomery, "Accounting and the Concept of Income",  
Lecturers on Taxation (Commerce Clearing, Inc., 1932), P.14.

เงินได้ลักษณะเงินตัว (Accrued Income) ซึ่งสอดคล้องกับการจัดแยกวิธีการบันทึกหลักฐาน เป็น 2 แบบ คือ

1. ระบบบัญชีเงินสด (Cash Basis of Accounting) ซึ่งเป็นการบันทึกหลักฐานจัดลงรายการและจำนวนเงินที่ได้รับเข้ามาจริงและรายจ่ายจริง
2. ระบบบัญชีเงินค้ำ (Accrual Basis of Accounting) ซึ่งเป็นการบันทึกหลักฐานจัดลงรายการและจำนวนเงินรายรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างงวดบัญชีหนึ่ง ๆ โดยไม่คำนึงกระแสรายวันที่รับจ่ายจริงแต่ประการใด พร้อมกับสนับสนุนให้กำหนดเงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income)

แนวความคิดนี้เป็นที่ยอมรับ ในทางวิชาการบริหารงานภาษีอากรและการบัญชี<sup>17</sup>

### 2.3.2 แนวความคิดในการกำหนดภาวะภาษี

อย่างไรก็ตาม ไม่จำเป็นที่หลักการบัญชีในทางภาษีจะสอดคล้องกับทางบัญชีทุกประการ หรือเหมือนกันทุกอย่าง โดยเฉพาะในเรื่องการรับรู้รายได้ ส่วนใหญ่ของการแตกต่างในเรื่องนี้อยู่ที่เวลาในการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition) ซึ่งในเรื่องนี้ได้มีแนวความคิดของนักวิชาการในทางภาษีของสหรัฐอเมริกาได้อธิบายถึงหลักการในทางภาษีโดยเป็นสาเหตุที่ทำให้แตกต่างกัน และเป็นแนวทางในการกำหนดภาวะภาษีดังนี้<sup>18</sup>

<sup>17</sup> ขจร พรหมกลีกร การภาษีอากร กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช จำกัด หน้า 10)

<sup>18</sup> Ray M. Sommerfeld, her shel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H. Broyd, Silvia A. Madeo, G. Fred Streuling "An Introduction to Taxation" 1988 Edition Harcourt Brace Jovanovich, Publisher. P.5-18.

2.3.2.1 หลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept)

2.3.2.2 หลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ (Revenue Realization and Recognition)

2.3.2.3 หลักภาวะวิสัย (Objectivity)

2.3.2.4 หลักความง่ายและสม่ำเสมอในการบริหาร (Ease and Consistency of Administration)

2.3.2.5 จุดมุ่งหมายทางเศรษฐกิจและสังคม (Social and Economic Objective)

2.3.2.1 หลักความพร้อมในการเสียภาษี (Wherewithal to pay Concept) วลีที่ว่า "Wherewithal to pay" แสดงถึง<sup>19</sup> การเก็บภาษีว่าควรจะเก็บเมื่อผู้เสียภาษีมีความพร้อมมากที่สุดที่จะจ่ายภาษีและทางกรมสรรพากรก็มีความพร้อมที่จะเก็บภาษี แนวความคิดอันนี้อาจจะกล่าวง่าย ๆ ก็คือเก็บภาษีเมื่อผู้จ่ายภาษีมีเงินที่จะจ่าย (The Phrase "Wherewithal to pay "Suggests That the levying of the tax should occur at a time when the taxpayer can most readily pay the tax and the I.R.S. can most readily collected it. The concept may be expressed as"get the tax when the taxpayer has the money to pay it") และหลักนี้ต้องดูประกอบกับหลักการเกิดขึ้นของรายได้ (realization) และหลักการรับรู้รายได้ (Recognition) ซึ่งจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

---

<sup>19</sup>Ray M.Sommerfeld, hershel M.Anderson,Horace R.Brock,Jame H.Broyd,Silvia A. Madeo,G.Fred Streuling An Introduction to Taxation. P.3-10.

### การกำหนดเงินเรื่องหลักความพร้อมในทางภาษีอากร

โดยทั่วไป ๗ ไปรายได้ที่ยังไม่รับรู้ว่าเป็นรายได้ จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่ได้รับจริง ๗ โดยไม่คำนึงปีที่ยอมรับรู้ว่าเป็นรายได้ได้เกิดขึ้น ซึ่งอันนี้เป็นตัวอย่างของการใช้แนวความคิดในเรื่อง Wherewithal to pay ตัวอย่างเช่น ผู้ให้เช่าได้รับค่าเช่าซึ่งจ่ายล่วงหน้ามาเป็นปี ๗ จะต้องนำค่าเช่าที่เขาได้รับล่วงหน้ามาจริง ๗ นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในปีที่เขาได้รับค่าเช่ามาจริง ๗ ไม่ชำระเก็บไว้จนถึงเมื่อครบกำหนดค่าเช่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือน ค่อยนำมาคำนวณภาษี ซึ่งหลักแนวความคิดนี้ได้ให้หลักประกันอย่างมากในแง่การเก็บภาษีของรัฐบาลว่า เมื่อให้ผู้เสียภาษีมีเงินพอที่จะจ่ายรัฐบาล มิใช่ว่ารอจนถึงงวดค่าเช่าตามสัญญาแต่ละงวดแล้วจึงค่อยมาเก็บภาษีซึ่งอันนี้อาจเป็นไปได้ว่าเมื่อถึงเวลานั้นทางผู้เสียภาษีอาจจะไม่มีเงินเหลืออยู่พอที่จะจ่ายภาษีให้รัฐบาลหรืออาจเสี่ยงยกย้ายเงินออกไปหมด<sup>20</sup>

ถึงแม้ว่า วิธีการข้างต้นจะเบี่ยงเบนหนีห่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ซึ่งอาจจะถูกมองว่าไม่ยุติธรรมสำหรับผู้เสียภาษี แต่แนวความคิดในเรื่องความพร้อมที่จะเสียภาษีข้างต้นก็น่าจะให้ประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีมากกว่า ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปผู้เสียภาษีจะเลื่อนหรือผัดผ่อน การรับรู้รายได้เพื่อนำมาคำนวณภาษีจากกำไรบางส่วนหรือทั้งหมดจากการขายผ่อนชำระ จนกระทั่งเขาได้รับเงินสดก่อนแม้ว่าหลักการบัญชีการเงินจะต้องรายงานกำไรทั้งหมดในปีที่ได้ขายออกไป ผู้เสียภาษีอาจจะใช้แนวทางนี้ในการเลื่อนการรับรู้รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในหลายกรณีออกไป ได้มากมาย

---

<sup>20</sup>Ray M. Sommerfeld. Hershel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H. Broyd, Silvia A. Madeo, G. Fred Streuling An Introduction to Taxation. p. 3-10.

2.3.2.2 หลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ (Revenue Realization and Recognition)<sup>21</sup> แนวความคิดเรื่องการเกิดขึ้นของรายได้ในการเสียภาษีเงินได้นี้คล้ายคลึงแต่ก็ยังไม่เหมือนกันกับของทางบัญชีเสียทีเดียวข้อแตกต่างส่วนใหญ่นั้นสาเหตุมาจากระเบียบข้อบังคับในทางปฏิบัติ ซึ่งนักบัญชีมีความรับผิดชอบในทางกฎหมายในเรื่องความถูกต้องในงบการเงิน<sup>22</sup> และอีกนัยหนึ่งในเรื่องจุดมุ่งหมายและข้อพิจารณาในเรื่องการบริหารงานภาษีอันเกี่ยวกับภาษีเงินได้

แนวความคิดที่สำคัญเกี่ยวกับเรื่องการเกิดขึ้นของเงินได้ สามารถเห็นได้อย่างชัดเจนกรณีการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สิน แม้ว่าสามารถวัดมูลค่าเป็นเงินได้อย่างง่ายหรือมีสภาพคล่องก็ยังไม่ถูกเก็บภาษี อย่างเช่นกรณีการเพิ่มมูลค่าของหุ้น ทั้งนี้เพราะยังไม่ถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้น เนื่องจากยังไม่มีมีการแลกเปลี่ยนหรือจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินดังกล่าว จะรับรู้รายได้ก็คือเมื่อหุ้นนั้นถูกจำหน่ายจ่ายโอนและได้กำไรมาเท่านั้นจึงเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

อีกกรณีที่คล้ายคลึงกันคือ ในประเทศอเมริกาผู้เสียภาษีมีที่ดินและปรากฏว่าพนาผืนหรือก๊าซธรรมชาติในที่ดินโดยบังเอิญ ทำให้ที่ดินนั้นมีค่าสูงขึ้นมาก เช่นนี้ยังไม่ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นหรือมีการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษี จนกว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงคือการจำหน่ายจ่ายโอนที่ดินดังกล่าว

<sup>21</sup>Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H. Broyd, Silvia A. Madeo, G. Fred Streuling An Introduction to Taxation., p. 3-11.

<sup>22</sup>ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ข้อ 21-27 และข้อ และข้อ 30 เรื่องบทกำหนดโทษตามกฎหมายบัญชี (ดูภาคผนวก ก)

ในทางกลับกัน ถ้ามองในแง่ลบก็คือ กรณีลดลงของมูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งโดยทั่วไปจะยังไม่มีการบันทึกยอมรับรู้กำไรขาดทุนกัน จนมีการจำหน่ายจ่ายโอน จึงจะนำผลขาดทุนนี้มารวมคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษี

โดยทั่วไปการรับรู้รายได้ทางภาษีจะรับรู้ในเวลาเดียวกับการเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชี<sup>23</sup> ซึ่งอันนี้เป็นจุดสำคัญของเรื่องการกำหนดรายได้ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ซึ่งจะกล่าวต่อไป

หลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Realization) และหลักการรับรู้ได้ (Recognition) จะได้กล่าวในรายละเอียดอีกครั้งในบทที่ 3 โดยจะเปรียบเทียบระหว่างหลักทางบัญชีกับหลักทางกฎหมายและวิเคราะห์ถึงความแตกต่างต่อไป

2.3.2.3 หลักภาวะวิสัย (Objectivity)<sup>24</sup> ในการคำนวณภาษีและการกำหนดความรับผิดในทางภาษีนั้น ต้องการความแน่นอนและเป็นลักษณะภาวะวิสัย (Objectivity) มากเจ้าพนักงานหรือผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับด้านภาษีผูกพันกับแนวความคิดทางภาวะวิสัย (Objectivity) มากกว่านักบัญชีโดยทั่วไป ทั้งนี้เพราะหลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Realization) มีลักษณะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจจิตใจของแต่ละคนมาก (Subjective Characteristic) ทำให้การคำนวณภาษีขึ้นอยู่กับอำเภอใจหรือการตัดสินใจของแต่ละคน ซึ่งจะเกิดปัญหาข้อโต้แย้งหรือฟ้องร้องคดีกันไม่จำกัดหยดย่น

---

<sup>23</sup>Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H. Broyd, Silvia A. Madeo, G. Fred Streuling An Introduction to Taxation. p. 17-5.

<sup>24</sup>Ibid., p. 3-11.

กรณีดังกล่าวเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องพิจารณาว่า หลักหรือแนวความคิดเรื่องการเกิดขึ้นของรายได้ (Realization) จะต้องไม่กำหนดเอาตามชอบใจเช่น การชำระราคาตลาดของทรัพย์สินที่แลกเปลี่ยนทรัพย์สินนี้ไม่มีโอกาสหลีกเลี่ยงภาษีได้สูง เนื่องจากต้องใช้ดุลยพินิจในการตีราคา ซึ่งหาหลักเกณฑ์แน่นอนตายตัวยาก ซึ่งเป็นลักษณะ Subjectivity ซึ่งทางสรรพากรอาจต้องใช้วิธีกำหนดราคาตลาดขึ้นมาเองเป็นต้น เหมือนกับกรณีประกาศกรมสรรพากร เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอิงตามประกาศของธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นต้น

2.3.2.4. ความง่ายและสม่ำเสมอในการบริหาร (Ease and Consistency of Administration) การที่ต้องมีความง่ายและความสม่ำเสมอในการบริหารในทางภาษีก็น่าจะขจัดข้อโต้แย้งในขอบเขตความรับผิดชอบหรือการคำนวณภาษีต่าง ๆ ระหว่างทางกรมสรรพากรกับทางผู้เสียภาษี เป้าหมายอันนี้ได้ทำให้เกิดขึ้นขัดแย้งกันอย่างเห็นได้ชัดระหว่างสิ่งที่ถูกยอมรับโดยทั่วไป ในทางการบัญชีการเงินและสิ่งที่มุ่งหมายสำหรับจุดประสงค์ทางภาษี ข้อขัดแย้งนี้เกิดขึ้นบ่อยในเรื่องเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของกิจการมากกว่ารายการรับของกิจการ เนื่องจากรายการค่าใช้จ่ายบ่อยครั้งที่จะถูกประมาณการหรือสำรองเอาไว้ในทางการบัญชีการเงินถึงแม้ว่าสิ่งเหล่านี้ไม่อาจจะนำมาตัดเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ทั้งนี้เป็นไปตามเหตุผลที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การคาดการณ์ของอะไรไม่มีอะไรตายตัวแน่นอน 100%

ในทางองเดียวกันกฎเกณฑ์ทางด้านภาษีจะเข้มงวดกว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งก็เหมาะสมแล้ว เนื่องจากจะทำให้สะดวกต่อการบริหารมีรูปแบบที่ชัดเจน เนื่องจากผู้เสียภาษีที่จะต้องปฏิบัติตามนั้นแตกต่างกันไป หรือกล่าวอย่างสั้น ๆ ก็คือ ความสะดวกในด้านบริหารงานภาษินี้เป็นสิ่งสำคัญที่ยกมาอ้างอิงอยู่เสมอ ในการอธิบายเรื่องความแตกต่างระหว่างรายได้ทางภาษีกับรายได้สุทธิในทางบัญชี

2.3.2.5. จุดมุ่งหมายทางเศรษฐกิจและสังคม (Social and Economic Objectives) มีหลายกรณีที่ทำให้เงินได้ในทางภาษีต่างไปจากเงินได้ในทางบัญชีที่เป็นดังนั้นก็ เพราะว่า กฎหมายภาษีอากรบ่อยครั้งที่ใช้เป็นเครื่องมือให้บรรลุจุดมุ่งหมายทางเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งเป็นเรื่องของนโยบายภาษีอากร บางครั้งเงินได้บางกรณีเป็นเงินได้ในทางบัญชีและทางเศรษฐศาสตร์ แต่กลับได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี เช่น กรณียกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเป็นได้ชัดว่าเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายในทางเศรษฐกิจ หรือกรณีให้การนำเงินบริจาคการกุศลมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้บางส่วน อันเป็นจุดมุ่งหมายทางสังคมด้วยเช่นเดียวกัน

#### 2.4 ข้อเปรียบเทียบถึงความแตกต่างของความหมายคำว่ารายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ทางบัญชีและในทางภาษี

จากความหมายของรายได้ทั้งในทางเศรษฐศาสตร์ทางบัญชี และในทางภาษีข้างต้นจะเห็นได้ว่า รายได้ในทางภาษีมีความคล้ายคลึงกับรายได้ในทางบัญชีมากกว่ารายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ (The income concept common to taxation is more like the accounting concept than like the economic concept)<sup>25</sup> โดยเฉพาะในภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรใช้คำว่า "รายได้จากกิจการ" และ "รายได้เนื่องจากกิจการ" ซึ่งก็เป็นคำที่ใช้กันในทางบัญชีในแง่การแบ่งประเภทของรายได้ตามแหล่งที่มา

---

<sup>25</sup> Ray M Sommerfeld, Hershel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H, Broyd silivia A. Madeo, G. Fred Streuling "An Introduction To Taxation" p.17-2, p 3-4.

ปัจจัยสำคัญที่สุดในปัญหาความหมายของรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ก็คือ การใช้คำจำกัดความคำว่ารายได้ เพื่อใช้เป็นเป้าหมายในการเก็บภาษี ซึ่งปัญหาก็คือ การตีราคามูลค่าของทรัพย์สินหรือรายได้ต่างๆ ซึ่งมูลค่าเหล่านี้เป็นลักษณะอัตวิสัย (Subjective Characteristic) คือ ขึ้นอยู่กับการคาดการณ์ประมาณในจิตใจของแต่ละคน

และอีกปัญหาที่เกิดขึ้นจากแนวความคิดเรื่องรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์ก็คือการแยกแยะระหว่างรายได้จริงกับรายได้ที่เป็นเงิน ความแตกต่างอันนี้ได้จากปัญหาที่คุ้นเคยกันดี ซึ่งเป็นเหตุมาจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหน่วยเงินตรา ในทางบัญชีแล้วปัญหานี้เป็นเรื่องธรรมดาซึ่งเรียกกันทางบัญชีว่า "ปัญหาระดับราคา (The Price-level Problem)" การเปลี่ยนแปลงระดับราคาไม่ได้เป็นปัญหาสำคัญในการวัดมูลค่าของการบริโภค แต่มันอาจจะเป็นสิ่งสำคัญมากในการวัดการเปลี่ยนแปลงในการสะสมในมูลค่าในระหว่างปี ถ้าระดับราคาได้เปลี่ยนแปลงอย่างเด่นชัด นักเศรษฐศาสตร์ส่วนมากเน้นถึงเรื่องมูลค่าทุนสะสมที่เป็นจริงซึ่งถูกวัดโดยการเพิ่มของทรัพย์สิน วิธีนี้เป็นการวัดรายได้ตามแบบ Capital Maintenance Concept of Income

การมองภาพของรายได้ในทางเศรษฐกิจอย่างกว้าง ๆ จะรวมถึงการได้มาของทรัพย์สินต่างๆ จากทุก ๆ แหล่งรวมทั้งการให้เปล่า การรับมรดกหรือพินัยกรรม ซึ่งเป็นเรื่องส่วนตัวของแต่ละคน แต่รายได้ในทางบัญชีนั้นไม่รวมถึง โดยจะดูเฉพาะกิจการของแต่ละคนเท่านั้น ส่วนรายได้ในทางภาษีก็แล้วแต่จะว่าจะยกเว้นให้หรือไม่ในเรื่องการได้มาซึ่งทรัพย์สิน แต่ความหมายของรายได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรจะครอบคลุมหมดไม่ว่าจะเป็น เงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งน่าจะใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากกว่า และแนวการตีความของศาลฎีกานั้นถือว่าต้องได้รับมาเสียก่อนจึงจะเป็นเงินได้ซึ่งเป็นเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) โดยเฉพาะเรื่องประโยชน์ที่ได้รับนี้ก็ขึ้นอยู่กับการคาดการณ์ของแต่ละคนเป็นหลัก โดยคิดออกมาเป็นตัวเงินว่ามูลค่าเท่าไร

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นการวัดรายได้ตามหลักทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ เมื่อนำมาใช้ในทางปฏิบัติสำหรับบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ ก็ประสบกับปัญหาต่างๆ เป็นอย่างมากเป็นต้นว่า การวัดมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากมาก และตัวเลขที่ได้ อาจไม่เป็นที่ยอมรับของทุก ๆ คน เพราะขึ้นอยู่กับวิธีการประเมินราคาซึ่งจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนบุคคล (Subjective Judgement) ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว นอกจากนั้นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดของเงินทุนตามวิธีดังกล่าวไม่สามารถแยกออกมาได้ว่าเป็นผลมาจากปัจจัย หรือสาเหตุอะไรบ้างและเป็นจำนวนเงินอย่างละเท่าใด

อีกประการหนึ่งก็คือ หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปกล่าวว่า รายได้ควรจะถูกวัดโดยใช้เกณฑ์ของกิจกรรมทางธุรกิจต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นโดยสมบูรณ์แล้ว ซึ่งก็เป็นความแตกต่างที่สำคัญอีกอันหนึ่ง โดยนักเศรษฐศาสตร์จะมองค่าจำกัดความของรายได้ในรูปมูลค่า ซึ่งจำเป็นต้องขึ้นอยู่กับ การคาดการณ์เกี่ยวกับอนาคต แต่นักบัญชีจะให้ค่าจำกัดความของรายได้ในรูปอดีต ซึ่งถูกแสดงในรูปมูลค่าที่เป็นตัวเงิน สาเหตุสำคัญที่ทำให้นักบัญชีให้ความหมายของรายได้ต่างไปจากรายได้ทางเศรษฐศาสตร์ก็คือ นักบัญชีต้องการการนำไปใช้ได้ทางปฏิบัติ (Practicality) และมีหลักความระมัดระวัง (Conservatism) คำอยู่เนื่องจากนักบัญชีต้องรับผิดชอบตามกฎหมายในเรื่อง ความถูกต้องของงบการเงินที่ตนเองทำหรือรับรองขึ้นมา

ส่วนการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สินหรือหุ้นเป็นต้น ยังไม่บันทึก เป็นรายได้ในทางบัญชีทั้งนี้เนื่องจากยังไม่มีกิจกรรมทางธุรกิจเช่น ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ฯลฯ นอกจากนั้นการให้ (Gift) ทางบัญชีก็ไม่ถือเป็นรายได้ แต่ในทางเศรษฐศาสตร์ถือว่าสิ่งเหล่านี้เป็นรายได้ทั้งหมด ส่วนในทางภาษีแล้วแม้การให้ก็ถือเป็นเงินได้เช่นเดียวกัน

ส่วนเรื่องการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขาบริษัท ฯลฯ ตามมาตรา 70 ตวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ตามหลักทางบัญชีแล้วไม่ถือเป็นเงินให้ถือเป็นรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณภาษี ซึ่งเป็นตัวอย่างข้อแตกต่างอันหนึ่งระหว่าง

รายได้ทางบัญชีกับทางภาษี ส่วนในทางเศรษฐศาสตร์ก็ถืออย่างเดียวกับทางบัญชีเพราะไม่มีการเพิ่มทุนของมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ ฯลฯ แต่ประการใด

เมื่อมาพิจารณาถึงแนวความคิดเกี่ยวกับรายได้ในทางภาษีแล้ว เราจะเห็นว่าแนวความคิดของรายได้ในทางเศรษฐศาสตร์นี้เลื่อนลอยหรือขึ้นอยู่กับดุลยพินิจ (Subjective Characteristic) ของบุคคลมากกว่ารายได้ในทางบัญชี และในทางภาษียกเว้นแต่กรณีจึงไม่เหมาะในการกำหนดขอบเขตของรายได้หรือแม้แต่ความรับผิดชอบในทางภาษี โดยความหมายรายได้ในทางภาษีสักขณกว้าง โดยอิงรายได้ในทางบัญชีและมีขอบเขตครอบคลุมรายได้ เพื่อจะให้ได้มีลักษณะฐานทางภาษีที่กว้างสอดคล้องกับผลการทำงานรายได้ได้ดี (Productivity)