

การนำวิธีเกณฑ์เงินสดมาใช้ในการบันทึกบัญชีเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมและบริษัทจำกัดคนเดียว

นางสาวพรรณณี เจริญสมบัติอมร

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา การนำวิธีเกณฑ์เงินสดมาใช้ในการบันทึกบัญชีเพื่อคำนวณภาษีเงินได้
นิติบุคคลสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมและบริษัทจำกัด
คนเดียว

โดย นางสาวพรรณณี เจริญสมบัติอมร

รหัสประจำตัว 598 62196 34

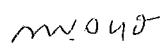
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ปรึกษา ผศ. กาญจนา นิมมานเหมินท์

ปีการศึกษา 2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานับนี้เป็นส่วนหนึ่งของ
การศึกษาตามหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ  อาจารย์ที่ปรึกษา

(ผศ. กาญจนา นิมมานเหมินท์)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาลบปีนี้ สำเร็จลุล่วงได้โดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดีจาก ผศ. กาญจนา นิมมานเหมินท์ อาจารย์ที่ปรึกษา ที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงเสนอแนวทางในการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และกระบวนการทางความคิดแก่ผู้ศึกษาตลอดระยะเวลาในการศึกษา รวมถึงชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทำให้ผู้เขียนสามารถถกแถลงและนำมาใช้ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ และใช้ในการดำเนินชีวิตต่อไป

ขอขอบพระคุณบุคคลในครอบครัว เพื่อนๆร่วมรุ่นศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้อง และให้ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังใจและเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนสามารถจัดทำเอกัตศึกษาลบปีนี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

พรรณณี เจริญสมบัติอมร

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษาเล่มนี้มุ่งเน้นศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์เงินสดของประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับกิจการขนาดเล็ก เพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์หาแนวทางเพื่อใช้แทนเกณฑ์คงค้างทางบัญชีที่ประเทศไทยใช้อยู่ในขณะนี้

จากการศึกษาพบว่า ในปัจจุบันนี้เกณฑ์ในการจัดทำบัญชีเพื่อนำส่งกรมพัฒนาธุรกิจการค้าจะต้องใช้เกณฑ์คงค้าง แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อเสียภาษีจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร ซึ่งทั้งสองเกณฑ์นี้มีความซับซ้อน มีข้อกำหนดเฉพาะเรื่องเป็นจำนวนมาก และบังคับใช้กับทั้งกิจการขนาดใหญ่และกิจการขนาดเล็ก ซึ่งได้แก่ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมและอาจรวมถึงบริษัทจำกัดคนเดียวหากมีการประกาศใช้กฎหมายในอนาคต อย่างไรก็ตามด้วยข้อจำกัดของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมและบริษัทจำกัดคนเดียวที่ผู้ประกอบการอาจไม่มีความรู้ความสามารถด้านการบัญชี และการต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายที่สูงมากขึ้นในการจัดหาผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผลให้ผู้ประกอบการไม่เข้าจดทะเบียนในรูปแบบของนิติบุคคล เนื่องจากมีภาระค่าใช้จ่ายในการจัดหาผู้ทำและผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพบว่าประเทศสหรัฐอเมริกาได้เพิ่มทางเลือกให้แก่กิจการขนาดเล็กในการนำวิธีเกณฑ์เงินสดในการจัดทำบัญชีได้ ซึ่งเป็นแนวทางที่ง่ายต่อการจัดทำ ลดอุปสรรคในด้านการศึกษาทำความเข้าใจเรื่องการบันทึกบัญชี ลดภาระค่าใช้จ่ายในการจัดหาผู้ทำและผู้สอบบัญชี ลดโอกาสที่เอกสารการบันทึกบัญชีจะสูญหายและโอกาสในการเกิดข้อพิพาทระหว่างผู้ประกอบการกับหน่วยงานของรัฐ

ด้วยเหตุนี้การนำวิธีเกณฑ์เงินสดมาใช้ในการบันทึกบัญชีจึงมีความเหมาะสมที่จะนำมาปรับใช้กับประเทศไทยเพื่อลดอุปสรรคของผู้ประกอบการขนาดเล็กในการเข้าจดทะเบียนในรูปแบบของนิติบุคคล อันจะเป็นผลให้ผู้ประกอบการของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมและบริษัทจำกัดคนเดียวได้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ทำให้ภาครัฐมีข้อมูลเกี่ยวกับผู้ประกอบการเพิ่มมากขึ้นและจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้นในท้ายที่สุด

สารบัญ

หน้า

กิตติกรรมประกาศ.....	ก
บทคัดย่อ.....	ข
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2 ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทจำกัดคนเดียวยกตามกฎหมายไทย.....	5
2.1 ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม	5
2.1.1 ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543	5
2.1.2 ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากร	7
2.2 วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชี	9
บทที่ 3 หลักการและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีของประเทศไทย	11
3.1 รายละเอียดของบัญชีที่ต้องจัดทำ.....	11
3.1.1 ชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำ	11
3.1.2 เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี.....	12
3.1.3 กำหนดระยะเวลาที่ต้องลงรายการในบัญชี.....	12
3.2 หลักการและทฤษฎีในการการบันทึบบัญชี	13

3.2.1 ความหมายของเกณฑ์คงค้าง.....	14
3.2.2 หลักการและทฤษฎีในการการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี.....	14
บทที่ 4 หลักการและทฤษฎีเกี่ยวกับเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร	22
4.1 ความหมายของเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร.....	22
4.2 หลักการและทฤษฎีในการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร.....	23
4.2.1 เกณฑ์การรับรู้รายได้ที่ต่างจากเกณฑ์สิทธิ.....	23
4.2.2 เกณฑ์การรับรู้รายจ่ายที่ต่างจากเกณฑ์สิทธิ	26
4.3 สรุปการคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อเสียภาษีซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรา 65 วรรคสองแห่ง ประมวลรัษฎากร	30
บทที่ 5 การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา	34
5.1 รูปแบบของธุรกิจที่อาจเลือกใช้วิธีเกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชี.....	36
5.2 หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสด	38
5.2.1 หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกรายการทั่วไปตามวิธีเกณฑ์เงินสด.....	39
5.2.2 หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสด.....	44
5.3 การเปลี่ยนจากวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) เป็นวิธีเกณฑ์สิทธิ (Accrual method)	60
บทที่ 6 วิเคราะห์ประเด็นปัญหาในการจัดทำบัญชีของกิจการขนาดเล็ก.....	61
บทที่ 7 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	64

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1	สรุปลักษณะของรัฐวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยอ้างอิงตามที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนส่งเสริมธุรกิจ SMEs.....	6
ตารางที่ 2	สรุปลักษณะของรัฐวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยอ้างอิงตามที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนส่งเสริมธุรกิจ SMEs.....	9
ตารางที่ 3	สรุปตัวอย่างความแตกต่างระหว่างหลักการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวง.....	32

สารบัญภาพ

หน้า

ภาพที่ 1	แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50).....	63
----------	--	----

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากในปัจจุบันการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการถูกกำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรและต้องใช้บัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชีเป็นฐานเฉพาะเท่าที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ใช้ ซึ่งเป็นอุปสรรคสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก เช่น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือบริษัทจำกัดคนเดียว เนื่องจากต้องจัดทำบัญชีพระราชบัญญัติการบัญชีและปรับปรุงตามประมวลรัษฎากรในแบบที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง การกระทำดังกล่าวจะต้องอาศัยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถด้านการบันทึกบัญชี ซึ่งในปัจจุบันบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถดังกล่าวมีอยู่อย่างจำกัด อีกทั้งการจ้างบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถยังก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายสูงเมื่อเทียบกับกำไรขั้นต้นที่กิจการจัดทำมาได้ และการจ้างบุคคลภายนอกมาบันทึกบัญชียังมีความเสี่ยงที่เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีอาจจะสูญหาย การจัดทำบัญชีด้วยตัวเจ้าของกิจการเองเพื่อลดภาระค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้ทำบัญชียังเป็นไปได้อย่างยาก เนื่องจากบัญชีที่ต้องจัดทำนั้นมีหลายชนิด ซึ่งได้แก่ บัญชีรายวัน บัญชีแยกประเภท บัญชีสินค้า บัญชีรายวัน บัญชีแยกประเภทอื่น และบัญชีแยกประเภทย่อยตามความจำเป็นแก่การทำบัญชีของธุรกิจ ซึ่งในแต่ละชนิดของบัญชีที่กล่าวมานั้นยังประกอบไปด้วยประเภทบัญชีย่อยอีกหลายประเภท นอกจากนั้นการเสียภาษียังต้องเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเกณฑ์ที่มีความซับซ้อน ทำให้เจ้าของกิจการที่ไม่มีความรู้ด้านการบัญชีประสบปัญหาในทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ดังกล่าว และมีความเสี่ยงที่การบันทึกบัญชีด้วยตัวเจ้าของกิจการเองจะเกิดข้อผิดพลาดซึ่งจะนำไปสู่กรณีพิพาทระหว่างกิจการกับหน่วยงานของรัฐซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีได้โดยง่าย นอกจากนี้บริษัทยังมีภาระค่าใช้จ่ายสูงในการจัดทำบัญชีและค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้สอบบัญชี ซึ่งกิจการขนาดเล็กส่วนใหญ่มิได้มีกำไรมาก ภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงเป็นผลทำให้กำไรลดลงอย่างมาก ด้วยเหตุนี้เองธุรกิจขนาดเล็กหลายรายจึงหลีกเลี่ยงไม่จัดทำบัญชีหรือ หลีกเลี่ยงการเสียภาษี และเป็นผลให้หน่วยงานของรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามที่ควรเป็น

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังที่กล่าวมาข้างต้น สถานักบัญชีและหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้แก่กระทรวงพาณิชย์ จึงควรมีข้อผ่อนปรนให้นำเกณฑ์เงินสดมาใช้ในการจัดทำบัญชีเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก เช่น วิชากิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือบริษัทจำกัดคนเดียว เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีนำเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจขนาดเล็กเนื่องจากเป็นเกณฑ์ที่ไม่ซับซ้อน เจ้าของกิจการสามารถจัดทำบัญชีได้ด้วยตนเอง ช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายและความเสี่ยงของกิจการในเรื่องต่างๆ นอกจากนี้ในปัจจุบันอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยนั้นต่ำกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีข้อผ่อนปรนให้สามารถใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีจะช่วยลดความซับซ้อนในการทำบัญชี เกิดแรงจูงใจให้บุคคลธรรมดาจดทะเบียนในรูปแบบของวิชากิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือบริษัทจำกัดคนเดียวเพื่อประหยัดภาษีมากยิ่งขึ้น เป็นผลให้หน่วยงานของรัฐมีข้อมูลเกี่ยวกับผู้ประกอบการเพิ่มขึ้นและทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาถึงข้อกำหนด แนวทาง หลักเกณฑ์ ปัญหาและผลกระทบของการใช้เกณฑ์คงค้าง และการคำนวณภาษีตามเกณฑ์สิทธิแห่งประมวลรัษฎากรเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิชากิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทจำกัดคนเดียว
- 2) เพื่อศึกษาถึงข้อกำหนด วัตถุประสงค์ของข้อกำหนด แนวทางและหลักเกณฑ์การทำบัญชีตามเกณฑ์เงินสดของประเทศสหรัฐอเมริกา
- 3) เพื่อศึกษาถึงแนวทางแก้ไขสำหรับปัญหาและวิเคราะห์ความเหมาะสมของการนำเกณฑ์เงินสดของประเทศสหรัฐอเมริกามาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเกณฑ์สิทธิตามประมวล รัษฎากรเป็นอุปสรรคสำหรับการดำเนินธุรกิจในรูปแบบวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัท จำกัดคนเดียว เนื่องจากเกณฑ์คงค้างและเกณฑ์สิทธิมีความซับซ้อนในการนำไปปฏิบัติ ต้องอาศัยบุคลากร ที่มีความรู้ด้านการบัญชีเพื่อลดความเสี่ยงในการเกิดข้อผิดพลาด การนำวิธีเกณฑ์เงินสดมาใช้ในการบันทึก บัญชีและเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ประกอบการสามารถทำได้เองและสามารถใช้ผู้สอบบัญชีภาษี อากรเป็นผู้ลงนามรับรองความถูกต้องของบัญชีได้ ซึ่งจะช่วยให้ลดค่าใช้จ่ายลงไปอย่างมากและจะช่วย ส่งเสริมให้เกิดการจัดตั้งวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทจำกัดคนเดียวเพิ่มมากขึ้น และ หน่วยงานของรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากยิ่งขึ้น

1.4 ขอบเขตการศึกษา

- 1) ศึกษาการทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทจำกัด คนเดียว
- 2) ศึกษากฎหมาย แนวทาง และหลักเกณฑ์ของการจัดทำบัญชีเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม เกณฑ์สิทธิแห่งประมวลรัษฎากร
- 3) ศึกษากฎหมาย แนวทาง และหลักเกณฑ์ของการทำบัญชีตามเกณฑ์เงินสดของประเทศ สหรัฐอเมริกา

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

ศึกษาโดยใช้วิธีการดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลัก โดยศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย เอกสารตำรา ข้อมูลจากเว็บไซต์ของประเทศไทยและประเทศ สหรัฐอเมริกา เพื่อวิเคราะห์และเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงและพัฒนาหลักเกณฑ์ของกฎหมาย ภาษีประเทศไทย ให้มีความเหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัท จำกัดคนเดียว ตลอดจนหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เพื่อให้ทราบถึงประเด็นปัญหาของการใช้เกณฑ์คงค้างในการทำบัญชี และเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทจำกัดคนเดียว
- 2) เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาโดยการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์เงินสดของประเทศสหรัฐอเมริกา
- 3) เพื่อให้สามารถเสนอแนะแนวทางในการออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี อนุโลมให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทจำกัดคนเดียวเลือกใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชี

บทที่ 2

ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และบริษัทจำกัดคนเดียวยุทธตามกฎหมายไทย

ในปัจจุบันประเทศไทยมีธุรกิจขนาดเล็กเป็นจำนวนมาก แม้ว่าธุรกิจขนาดเล็กจะมีรายได้แต่ละรายไม่มากนัก แต่ด้วยจำนวนที่มากดังกล่าวนี้เมื่อรวมรายได้เข้าด้วยกันแล้วได้กลายเป็นแรงขับเคลื่อนเศรษฐกิจที่สำคัญของประเทศไทย ธุรกิจขนาดเล็กในปัจจุบันนี้เรียกว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises = SMEs)

2.1 ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมี 2 ลักษณะดังนี้

2.1.1 ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises = SMEs) เป็นรูปแบบการประกอบธุรกิจที่มีเป็นจำนวนมากในประเทศไทย เป็นธุรกิจที่มีต้นทุนในการดำเนินงานต่ำ มีการจ้างงานไม่มาก มีเอกชนเป็นเจ้าของ¹ โดยวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมนี้ครอบคลุมรูปแบบของธุรกิจหลายทั้งกิจการผลิตสินค้า กิจการให้บริการ กิจการค้าส่ง กิจการค้าปลีก²

พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543 ได้ให้คำนิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ว่าเป็นวิสาหกิจที่มีจำนวนการจ้างงาน มูลค่าสินทรัพย์ถาวร หรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วตามจำนวนที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง³ ซึ่งกฎกระทรวง

¹ ดร.เลิศชัย สุธรรมนนท์, ความท้าทายของ SMEs ไทยในการบริหารคนและบริหารทีมงาน [ออนไลน์], 4 สิงหาคม 2557.

แหล่งที่มา

<http://www.cpthailand.com/%E0%B8%A3%E0%B8%A7%E0%B8%A1%E0%B8%84%E0%B8%AD%E0%B8%A5%E0%B8%A1%E0%B8%99/tabid/129/articleType/ArticleView/articleId/2719/-SMEs-.aspx>

² มาตรา 3 พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543

³ มาตรา 4 พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543

กำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไว้ดังนี้⁴

ลักษณะวิสาหกิจ	จำนวนการจ้างงาน (คน)		มูลค่าสินทรัพย์ถาวร (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

ตารางที่ 1 สรุปลักษณะของรัฐวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยอ้างอิงตามที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนส่งเสริมธุรกิจ SMEs

กรณีที่กิจการใดกิจการหนึ่งมีจำนวนการจ้างงานเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดย่อม แต่มูลค่าสินทรัพย์ถาวรเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลาง หรือในทางตรงกันข้าม มีจำนวนการจ้างงานเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลาง แต่มูลค่าสินทรัพย์ถาวรเข้าลักษณะของวิสาหกิจขนาดย่อม ให้ถือจำนวนการจ้างงานหรือมูลค่าสินทรัพย์ถาวรที่น้อยกว่าเป็นเกณฑ์การพิจารณา

นอกจากนี้การจ้างงานหรือมูลค่าสินทรัพย์ถาวรให้พิจารณาดังต่อไปนี้

- (1) จำนวนการจ้างงานให้พิจารณาจากหลักฐานแสดงจำนวนการจ้างงานที่ได้จัดทำขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด
- (2) มูลค่าสินทรัพย์ถาวรให้พิจารณาจาก
 - (ก) มูลค่าสินทรัพย์ถาวรสุทธิซึ่งไม่รวมที่ดินตามที่ปรากฏในงบการเงินล่าสุดของกิจการที่ได้จัดทำขึ้นโดยผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี หรืองบการเงินล่าสุดของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ทั้งนี้ตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี
 - (ข) มูลค่าสินทรัพย์ถาวรสุทธิซึ่งไม่รวมที่ดินตามที่ได้รับประเมินจากสถาบันการเงิน หรือบริษัทที่ปรึกษาทางการเงินที่น่าเชื่อถือ

⁴ ข้อ 1 และ ข้อ 2 กฎกระทรวงกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545

ในกรณีที่มูลค่าสินทรัพย์ถาวรสุทธิตาม (ก) และ (ข) ต่างกัน ให้ถือจำนวนที่น้อยกว่าเป็นมูลค่าสินทรัพย์ถาวร

2.1.2 ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีคำนิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไว้ว่ามีลักษณะอย่างไร แต่ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้มีการกำหนดไว้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530 มาตรา 7 โดยได้บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาทสำหรับกำไรสุทธิดังต่อไปนี้

(๑) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาทแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคมพ.ศ. ๒๕๕๕ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคมพ.ศ. ๒๕๕๕

(๒) กำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินสามแสนบาทแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคมพ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป”

ลักษณะของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากรจึงมีลักษณะตามที่กำหนดไว้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530 มาตรา 7 ดังกล่าว

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอาจจะกระทำตั้งแต่คนเดียวขึ้นไป หรือจัดตั้งในรูปแบบของนิติบุคคลเนื่องจากมีหุ้นส่วนร่วมกันหลายคน รูปแบบธุรกิจของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถสรุปได้ดังนี้

ลำดับที่	รูปแบบ	ลักษณะ
1	บุคคลธรรมดา	บุคคลทั่วไปที่มีชีวิตอยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15)
2	คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อการทำกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ (หน่วยภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร)
3	ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อการทำกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ (หน่วยภาษีตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร)
4	ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนนิติบุคคล	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกันโดยหุ้นส่วนทุกคนไม่จำกัดความรับผิดและต้องจดทะเบียน เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
5	ห้างหุ้นส่วนจำกัด	บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกันหุ้นส่วนมีทั้งที่จำกัดความรับผิดและไม่จำกัดความรับผิดและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
6	บริษัทจำกัด	บุคคลตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการผู้ถือหุ้นรับผิดในหนี้ต่าง ๆ ไม่เกินจำนวนเงินที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคนลงทุนและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
7	วิสาหกิจชุมชน	กิจการของชุมชนที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าการให้บริการหรือการอื่นที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพันมีวิถีชีวิตร่วมกันและรวมตัวประกอบกิจการดังกล่าวเพื่อสร้างรายได้และเพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัวชุมชนและระหว่างชุมชน โดยมีการยื่นขอจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชนชุมชน 2548 กับกรมส่งเสริมการเกษตร

ลำดับที่	รูปแบบ	ลักษณะ
8	บริษัทจำกัดคนเดียว ตาม ร่างพระราชบัญญัติ การจัดตั้งบริษัทจำกัด คนเดียว พ.ศ....	ในอนาคต อาจมีการจัดตั้งธุรกิจในรูปแบบบริษัทจำกัด คนเดียว รูปแบบการดำเนินธุรกิจนี้ไม่จำเป็นต้องอาศัย บุคคลอย่างน้อย 3 คนในการจัดตั้งบริษัทเหมือนเช่น บริษัทจำกัด บุคคลเพียงคนเดียวก็สามารถจัดตั้งบริษัท ได้ โดยผู้ถือหุ้นจะรับผิดชอบในหนี้ต่าง ๆ ไม่เกินจำนวนเงินที่ ผู้ถือหุ้นลงทุนและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน พระราชบัญญัติการจัดตั้งบริษัท จำกัดคนเดียว พ.ศ.... ยังเป็นเพียงร่างเท่านั้น

ตารางที่ 2 สรุปลักษณะของรัฐวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมโดยอ้างอิงตามที่กรมสรรพากรอาศัยอำนาจ
ตามประมวลรัษฎากรออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนส่งเสริมธุรกิจ SMEs

2.2 วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชี

มาตรา 8 วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน
บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่
ประกอบธุรกิจในไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการ
ทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตนโดยมีรายละเอียด หลักเกณฑ์และวิธีการตามที่บัญญัติไว้ใน
พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543⁵ ซึ่งรายละเอียดจะกล่าวต่อไปในบทที่ 3

ดังนั้นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเฉพาะที่ดำเนินธุรกิจในรูปของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน
หรือบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จะถูกกำหนดให้เป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งต้องจัดให้มีการ
ทำบัญชีนับแต่วันที่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งดำเนินธุรกิจในรูปของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน
หรือบริษัทจำกัดนั้นได้รับการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย

⁵ มาตรา 8 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

แต่หากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังกล่าวดำเนินการในรูปของบุคคลธรรมดา วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมดังกล่าวนั้นจะไม่ถูกกำหนดให้มีการจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543⁶ เป็นผลให้มีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจำนวนมากไม่จดทะเบียนเป็นบริษัท โดยในปัจจุบันประเทศไทยยังมีธุรกิจที่ปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน และพบว่าบางส่วนยังไม่อยู่ในระบบภาษี อาทิเช่น ธุรกิจเงินสด (Cash Economy) และธุรกิจออนไลน์ซึ่งมีการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง⁷ เป็นผลให้ทำให้หน่วยงานของรัฐขาดข้อมูลเกี่ยวกับผู้ประกอบการและอาจเก็บภาษีได้ไม่เต็มจำนวนเท่าที่ควร

⁶ ธรรมนิติ, [ตามมา-ตอบไป] ธุรกิจประเภทใดที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชี [ออนไลน์], 14 มีนาคม 2560. แหล่งที่มา <https://www.daa.co.th/th/ข่าวสาร/ข่าวสารทั่วไป/item/101-ธุรกิจประเภทใดที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชี.html>

⁷ โพสต์ทูเดย์, สรรพากรเอาจริงเปิดมือถือรับแจ้งคนหนีภาษี [ออนไลน์], 3 มกราคม 2561. แหล่งที่มา <https://www.posttoday.com/finance/news/533479>

บทที่ 3

หลักการและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีของประเทศไทย

ดังที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 การจัดทำบัญชีนั้นเป็นข้อกำหนดสำหรับธุรกิจขนาดใหญ่ไปจนถึงธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งการจัดทำบัญชียุคนี้มีรายละเอียดชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำเป็นจำนวนมาก มีเอกสารที่ต้องใช้ในการประกอบการบันทึกบัญชี มีกำหนดระยะเวลาที่ต้องลงรายการบัญชี และการบันทึกบัญชียุคนี้จะต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งใช้เกณฑ์คงค้าง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.1 รายละเอียดของบัญชีที่ต้องจัดทำ

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าในการกำหนดรายละเอียดของบัญชีที่ต้องจัดทำดังนี้⁸

3.1.1 ชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำ

ชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำได้แก่

(1) บัญชีรายวัน

บัญชีรายวันเป็นสมุดจดบันทึกรายการค้าขั้นต้นเพื่อรวบรวมรายการค้าไว้ที่เดียวกันตามลำดับวันที่ที่เกิดรายการค้า ก่อนที่จะนำรายการค้านั้นไปบันทึกยังบัญชีแยกประเภทต่อไป⁹

บัญชีรายวันที่ต้องจัดทำ ได้แก่

(ก) บัญชีเงินสด

(ข) บัญชีธนาคาร แยกเป็นแต่ละเลขที่บัญชีธนาคาร

(ค) บัญชีรายวันซื้อ

⁸ ประกาศกรมทะเบียนการค้า เรื่อง กำหนดชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำ ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี ระยะเวลาที่ต้องลงรายการในบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี พ.ศ. 2544

⁹ อรุณี อย่างธรา อรสา วีระประดิษฐ์ ณิชฐพร เหล่าธรรมทัศน์ วิภาดา ต้นติประภา, การบัญชีการเงิน (ปฐมธานี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549). หน้า 4-15.

- (ง) บัญชีรายวันขาย
 - (จ) บัญชีรายวันทั่วไป
- (2) บัญชีแยกประเภท

บัญชีแยกประเภท คือที่ซึ่งใช้จัดข้อมูลทางการบัญชีหรือการค้า โดยนำรายการค้าที่เหมือนกันยกมาจดไว้ในที่เดียวกัน ในแต่ละหน้าจะต้องเขียนชื่อรายการค้าที่จดลงนั้นๆ ด้วย เพื่อจะได้ทราบว่าหน้านั้นๆจดบันทึกรายการค้าอะไร¹⁰

บัญชีแยกประเภทที่ต้องจัดทำ ได้แก่

- (ก) บัญชีแยกประเภทสินทรัพย์ หนี้สินและทุน
 - (ข) บัญชีแยกประเภทรายได้และค่าใช้จ่าย
 - (ค) บัญชีแยกประเภทลูกหนี้
 - (ง) บัญชีแยกประเภทเจ้าหนี้
- (3) บัญชีสินค้า
- บัญชีสินค้า คือบัญชีที่แสดงชื่อ ชนิด จำนวน หน่วยนับ รายละเอียดการได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินค้า และจำนวนสินค้านั้น
- (4) บัญชีรายวัน บัญชีแยกประเภทอื่น และบัญชีแยกประเภทย่อยตามความจำเป็นแก่การทำบัญชีของธุรกิจ

3.1.2 เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี

เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี ได้แก่ บันทึกรับฝาก หนังสือ หรือเอกสารใดๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงรายการในบัญชี ซึ่งอาจเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นโดยบุคคลภายนอก เอกสารที่จัดทำขึ้นโดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเพื่อออกให้แก่บุคคลภายนอก หรือเอกสารที่จัดทำขึ้นโดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเพื่อใช้ในกิจการของตนเอง

3.1.3 กำหนดระยะเวลาที่ต้องลงรายการในบัญชี

รายการจะต้องนำมาลงบัญชีให้แล้วเสร็จตามกำหนดระยะเวลาดังต่อไปนี้

- (1) บัญชีรายวัน ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รายการนั้นเกิดขึ้น

¹⁰ อรุณี อย่างธรา อรสา วีระประดิษฐ์ ญัฐพร เหล่าธรรมทัศน์ วิภาดา ดันติประภา, การบัญชีการเงิน (ปทุมธานี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549). หน้า 4-1.

- (2) บัญชีแยกประเภท ต้องผ่านรายการจากบัญชีรายวันภายในสิบห้าวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รายการนั้นเกิดขึ้น และลงรายการยอดคงเหลือให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันปิดบัญชี
- (3) บัญชีสินค้าภายในสิบห้าวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รายการนั้นเกิดขึ้น และลงรายการยอดคงเหลือให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันปิดบัญชี

3.2 หลักการและทฤษฎีในการการบันทึกบัญชี

สำหรับประเทศไทยการบันทึกบัญชีจะต้องเป็นไปตาม พรบ.การบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่งกำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี¹¹

ในการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชานั้น กิจการต้องจัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วของประเทศไทย (Thai Generally Accepted Accounting Principles (Thai GAAP)) ซึ่งหมายถึงหลักการบัญชีที่ทุกคนยอมรับนำไปปฏิบัติในการทำบัญชี ฝ่ายบริหารของกิจการมีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำงบการเงินที่แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกิจการจะสามารถระบุงบการเงินที่จัดทำขึ้นเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก็ต่อเมื่องบการเงินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีที่นำมาปฏิบัติ และเป็นไปตามการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี¹²

ภายใต้ข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีและการตีความของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี กิจการจะต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำบัญชี เกณฑ์คงค้างมีความหมาย หลักการและทฤษฎีดังนี้

¹¹ มาตรา 20 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

¹² อรุณี อย่างธรา อรสา วีระประดิษฐ์ ฌรัฐพร เหล่าธรรมทัศน์ วิภาดา ดันติประภา, การบัญชีการเงิน (ปฐมธานี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549). หน้า 2-7.

3.2.1 ความหมายของเกณฑ์คงค้าง

นิยามของเกณฑ์คงค้างได้มีการกำหนดไว้ในแม่บทการบัญชีเพื่อเป็นกรอบแนวคิดในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งหมายความว่า “รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่างๆ จะบันทึก และแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ดังนั้น งบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ”¹³

3.2.2 หลักการและทฤษฎีในการการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี

ในการบันทึกบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินส่งกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ผู้ประกอบการจะต้องจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย (Thai Generally Accepted Accounting principle (Thai GAAP)) ซึ่งกิจการจะสามารถระบุว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก็ต่อเมื่องบการเงินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีที่นำมาปฏิบัติ และเป็นไปตามการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

¹³ ย่อหน้าที่ 22 แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีซึ่งอาจเรียกว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้น แบ่งออกได้เป็นสองกลุ่มตามระดับการใช้งาน ได้แก่มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (1) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (2) ดังนี้¹⁴

(1) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standard for Publicly Accountable Entities): กิจการที่ถูกระบุให้ต้องจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะเป็นกิจการที่มีการทำรายการซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับสาธารณะชน¹⁵ ซึ่งได้แก่

- (ก) กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน
- (ข) กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
- (ค) บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
- (ง) กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

¹⁴ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี, ข่าวสารเพื่อสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย [ออนไลน์], 2556. แหล่งที่มา <http://www.fap.or.th/upload/9414/BEpFk0FhIU.pdf>

¹⁵ ย่อหน้าที่ 6 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ในการจัดทำบัญชีเพื่อนำส่งงบการเงินกิจการจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินมากกว่า 60 ฉบับ และซึ่งจะมีความซับซ้อนในการจัดทำเป็นอย่างมากเนื่องด้วยมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับเกี่ยวข้องกับการประมาณการ สถิติ และสูตรคำนวณทางการเงิน ทั้งนี้เพื่อให้รายการบัญชีที่เกิดขึ้นสามารถสะท้อนผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างแท้จริงมากที่สุด

(2) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standard for Non-publicly Accountable Entities): กิจการที่ถูกกำหนดให้ต้องจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะเป็นกิจการที่ไม่มีการทำรายการที่มีความเกี่ยวข้องกับสาธารณะชน กล่าวคือไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะตามที่ได้กล่าวมาแล้วเบื้องต้น เช่น ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือ บริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร

หลักการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานชุดนี้มีหลักพื้นฐานเดียวกันกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะแต่ได้ลดระดับความซับซ้อนลงมาบางส่วน¹⁶ เพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็กสามารถนำมาปรับใช้ได้ง่ายขึ้น อย่างไรก็ตามหลักการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ก็ยังคงถือว่าซับซ้อนเกินกว่าที่ผู้ไม่มีความรู้ด้านการบัญชีจะสามารถเข้าใจได้โดยง่าย อีกทั้งยังประกอบไปด้วยรายละเอียดข้อกำหนดสำหรับการบันทึกบัญชีย่อยในแต่ละเรื่องเป็นกว่า 20 เรื่องโดยประมาณ¹⁷

¹⁶ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, มาตรฐานรายงานทางการเงินชุดเล็ก(TFRS for NPAEs) กับการพัฒนาสู่ระดับสากล [ออนไลน์], 20 ตุลาคม 2560. แหล่งที่มา <http://www.fap.or.th/Article/Detail/66977>

¹⁷ หน้า 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

หลักการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างนั้นมีรายละเอียดในแต่ละเรื่องที่แตกต่างกัน ในการศึกษาเอกตศศึกษานี้จะยกตัวอย่างหลักการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายได้จากการขายสินค้า (1) รายได้จากการให้บริการ (2) ต้นทุนและค่าใช้จ่าย (3) สำหรับทั้งกรณีทั่วไปและค่าใช้จ่ายหนี้สงสัยจะสูญตามเกณฑ์คงค้างมาโดยสังเขปดังนี้

(1) รายได้จากการขายสินค้า

ตามหลักการบัญชีกิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้¹⁸

- (1) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
- (2) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
- (3) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- (4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น
- (5) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการจะไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ¹⁹ ตัวอย่างเช่น

¹⁸ ย่อหน้าที่ 326 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

¹⁹ ย่อหน้าที่ 328 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

- (1) เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ
- (2) เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น
- (3) เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ และ
- (4) เมื่อผู้ซื้อจะมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเหตุผลที่ระบุไว้ในสัญญาซื้อขายและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

(2) รายได้จากการให้บริการ

หลักการรับรู้รายได้จากการให้บริการทางบัญชีได้ระบุว่า เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้²⁰

- (1) กิจการสามารถวัดมูลค่าของงานจนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- (2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น
- (3) กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้ อย่างน่าเชื่อถือ และ
- (4) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

²⁰ ย่อหน้าที่ 334 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการได้หลายวิธี กิจกา
เลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของบริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตาม
ลักษณะของรายการ ซึ่งอาจรวมถึง²¹

- (1) การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว
- (2) อัตราส่วนของบริการที่ให้จนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ให้
หรือ
- (3) สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุน
ทั้งสิ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการ
ที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุน
ของบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต

ในกรณีที่กิจการให้บริการก่อสร้าง รายได้ค่าก่อสร้างจะรับรู้เมื่อเมื่อ
กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ โดย
อ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน²²

(3) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย

(ก) กรณีทั่วไป

การบันทึกบัญชีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายมีหลักการรับรู้รายการที่เรียกว่า
หลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Principle) กล่าวคือ ต้นทุนหรือ
ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวพันโดยตรงกับรายได้รายการใด ให้รับรู้รายได้และ
ค่าใช้จ่ายนั้นในงวดเวลาเดียวกัน เช่นรายได้จากต้นทุนขายสินค้าหรือให้บริการ
จะรับรู้เมื่อมีการขายสินค้าหรือการให้บริการ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นที่ไม่สัมพันธ์
โดยตรงกับรายได้ เช่นค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ จะถูกรับรู้ตามงวดที่มีการใช้น้ำ

²¹ ย่อหน้าที่ 338 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

²² ย่อหน้าที่ 368 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ใช้ไฟ หรือใช้บริการโทรศัพท์ ไม่บันทึกตามงวดที่ได้รับใบแจ้งหนี้หรือมีการจ่ายชำระเงินซึ่งมักเป็นงวดถัดๆไป²³

(ข) การบันทึกค่าใช้จ่ายหนี้สงสัยจะสูญ

กิจการหลายแห่งมีเงื่อนไขการขายสินค้าหรือบริการที่ให้ลูกค้าสามารถจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการหลังจากการการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการได้ เช่น จ่ายชำระภายใน 30 วันหรือ 60 เป็นผลให้กิจการสามารถรับรู้รายได้ได้เกิดขึ้นแล้วได้ แต่ยังไม่สามารถบันทึกรายการรับเงินสดในบัญชีของกิจการได้ กิจการจึงต้องบันทึกรายการค้างรับชำระเงินจากลูกค้านี้เป็นลูกหนี้การค้า

ตามเกณฑ์คงค้างทางบัญชี ภายหลังจากมีการบันทึกบัญชีลูกหนี้การค้าแล้วผู้ประกอบการจะต้องประมาณการว่าลูกหนี้ที่มีอยู่ในบัญชีนั้นมีความเสี่ยงที่จะไม่สามารถเรียกชำระเงินได้ครบตามจำนวนที่ค้างหรือไม่ เนื่องจากตามหลักการบัญชีลูกหนี้การค้าจะต้องแสดงอยู่ในงบการเงินด้วยจำนวนเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากลูกค้า ซึ่งในทางบัญชีเรียกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยผู้ประกอบการจะต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาประมาณการจำนวนเงินที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ซึ่งการพิจารณานั้นมีอยู่หลายวิธีด้วยกัน เช่น พิจารณาจากประวัติการชำระหนี้ในอดีตประกอบกับสถานะทางการเงินของลูกหนี้แต่ละราย หรือพิจารณาลูกหนี้ตามระยะเวลาที่ผิดนัดชำระ หรือพิจารณาจากการรับชำระเงินภายหลังวันที่มีการจัดทำงบการเงิน เป็นต้น เมื่อประมาณการจำนวนเงินที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ได้แล้ว ให้ทำการบันทึกบัญชีรับรู้ประมาณการที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้นั้นเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งมีชื่อทางบัญชีว่าหนี้สงสัยจะสูญ พร้อมกับลดยอดลูกหนี้การค้าลงในทันที ค่าใช้จ่ายนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีในงวดที่มีการประมาณการขึ้น²⁴

²³ กอบแก้ว รัตนอุบล, การบัญชีขั้นกลาง 1 (กรุงเทพฯ: บริษัท อิมเมจเนชั่น เอ็ดดูเคชั่น จำกัด, 2548). หน้า 1-11 – 1-12.

²⁴ กอบแก้ว รัตนอุบล, การบัญชีขั้นกลาง 1 (กรุงเทพฯ: บริษัท อิมเมจเนชั่น เอ็ดดูเคชั่น จำกัด, 2548). หน้า 2-10 – 2-14.

จากที่กล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจัดทำบัญชีนั้นมีรายละเอียดชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำเป็นจำนวนมาก และจะต้องมีเอกสารประกอบในการบันทึกบัญชี มีกำหนดระยะเวลาที่ต้องลงรายการบัญชี และการบันทึกบัญชียังจะต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งใช้เกณฑ์คงค้าง ซึ่งเกณฑ์คงค้างก็มีรายละเอียดข้อกำหนดในการบันทึกบัญชีแต่ละบัญชีที่แตกต่างกัน ซึ่งหากผู้ทำบัญชีไม่มีความรู้พื้นฐานด้านการบัญชีก็ถือเป็นเรื่องที่ยากมากในการจัดทำ

บทที่ 4

หลักการและทฤษฎีเกี่ยวกับเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร

จากที่ได้กล่าวไปในบทที่ 3 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดให้การจัดทำบัญชีต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งเป็นการจัดทำตามเกณฑ์คงค้าง ในการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างนั้นมีรายละเอียดข้อกำหนดในแต่ละเรื่องที่แตกต่างกัน ทำให้เกิดความซับซ้อนในการจัดทำ ผู้ไม่มีความรู้พื้นฐานด้านการบัญชีจะประสบกับปัญหาในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดต่างๆของมาตรฐานการบัญชี ไม่เพียงเท่านั้นในการคำนวณภาษีเงินได้เพื่อนำส่งกรมสรรพากร ผู้ทำบัญชีจะต้องปรับปรุงการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้เป็นไปตามเกณฑ์สิทธิแห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย ซึ่งเกณฑ์สิทธินี้มีหลักการพื้นฐานตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวงหลายฉบับซึ่งมีหลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แตกต่างออกไปจากหลักการพื้นฐานตามมาตรา 65 วรรคสอง เป็นผลในการจัดทำบัญชีนั้นมีความยุ่งยากซับซ้อนมากขึ้นไปอีก หลักการของเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสองและตัวอย่างคำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวงมีรายละเอียดดังนี้

4.1 ความหมายของเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษี ซึ่งเกณฑ์สิทธิ หมายถึง การนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เกณฑ์การรับรู้รายได้ดังกล่าวจะพิจารณาว่าสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้รับรู้เป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นมาหักออกจากรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น²⁵

²⁵ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีอากร (กรุงเทพฯ: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2553). หน้า 2-039.

4.2 หลักการและทฤษฎีในการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้วางหลักการในการนำเกณฑ์สิทธิมาใช้เพื่อการคำนวณภาษีเช่นเดียวกับที่มาตรฐานการบัญชีได้วางหลักการในการนำเกณฑ์คงค้างมาใช้ในการจัดทำบัญชี ซึ่งเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรนี้มีหลักการพื้นฐานตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ตาม คำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวงหลายฉบับได้มีรายละเอียดของการคำนวณรายได้ (1) และรายจ่าย (2) หลายรายการที่แตกต่างไปจากหลักการพื้นฐานตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรอีกทั้ง ยังมีเงื่อนไขข้อกำหนดในการหักรายจ่ายซึ่งไม่สามารถตีความตามตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของเกณฑ์สิทธิได้ ตัวอย่างเช่น

4.2.1 เกณฑ์การรับรู้รายได้ที่ต่างจากเกณฑ์สิทธิ

เกณฑ์การรับรู้รายได้ที่ต่างจากเกณฑ์สิทธิ เช่น

(ก) รายได้ดอกเบี๋ย

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ข้อ 3.1วรรคหนึ่ง ได้กำหนดให้ว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2²⁶ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิคนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินสามเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้”

²⁶ เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 หมายถึง เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร

และตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 108/2545 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามข้อ 1 วรรคสอง ซึ่งแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ข้อ 3.1วรรคสอง ได้กำหนดไว้ว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต กิจการธุรกิจบัตรเครดิต หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกันที่ไม่เข้าลักษณะตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผัดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ

(2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ
เช่น

(ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ

(ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิก
กิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี

(ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้แล้ว

(ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว”

(ข) รายได้จากการให้บริการสนามกอล์ฟ

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 39/2537 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกิจการสนามกอล์ฟ ข้อ 1 (2) ได้กำหนดให้ “ผู้ประกอบการกิจการสนามกอล์ฟที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการตาม (1) มาถือเป็นรายได้เพื่อรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย โดยให้ถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการแก่สมาชิกรายนั้น ๆ หรือจะนำ

รายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาการให้บริการก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินสิบปี และให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนเฉลี่ยนั้น”

การให้บริการตาม (1) นี้หมายถึง มูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับการให้บริการ ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันทั้งที่เกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว

(ค) รายได้จากการฝากขายสินค้า

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ข้อ 3.3 ได้กำหนดให้ว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าซึ่งผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝากสินค้า (Consignor) ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขายสินค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขาย สินค้าตามวรรคหนึ่งได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) เพื่อขายเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้”

4.2.2 เกณฑ์การรับรู้รายจ่ายที่ต่างจากเกณฑ์สิทธิ

เกณฑ์การรับรู้รายจ่ายที่ต่างจากเกณฑ์สิทธิ ได้แก่

(ก) ค่าใช้จ่ายจากการให้บริการสนามกอล์ฟ

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 39/2537 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการสนามกอล์ฟ ได้กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการสนามกอล์ฟที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้นำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันทั้งที่เกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว มาถือเป็นรายได้เพื่อรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วได้ถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการแก่สมาชิก รายนั้น ๆ หรือนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาการให้บริการ แต่ไม่เกินสิบปีและให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนเฉลี่ยนั้นแล้ว หากต่อมาหากได้มีการคืนเงินประกันหรือเงินมัดจำ ฯลฯ ให้แก่สมาชิกตามข้อตกลงหรือสัญญาการเป็นสมาชิก ให้ผู้ประกอบกิจการสนามกอล์ฟนำเงินประกันที่ได้คืนให้แก่สมาชิกมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้คืนเงินประกันให้แก่สมาชิก

(ข) ค่ารับรองหรือค่าบริการ

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 56/2538 เรื่องการกำหนดรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 1 ได้กำหนดให้ “*กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายเงินดังต่อไปนี้*

(1) *เงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่จ่ายไปในลักษณะทำนองเดียวกัน เพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในการเป็นสมาชิกสนาม*

กอล์ฟ สโมสรการกีฬา (Sport Club) หรือสโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ (Member Club)

(2) เงินค่าเล่นกอล์ฟ ค่าเล่นกีฬา ค่าตอบแทนเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ ในการใช้สิทธิตาม (1) หากการจ่ายเงินตามวรรคหนึ่ง เป็นการจ่ายตามข้อกำหนดใน ลักษณะเป็นการจำกัดเฉพาะตัวบุคคลบางคนซึ่งเป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นในตำแหน่งในลักษณะทำนองเดียวกันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลให้เข้าไปใช้บริการได้ ไม่ว่าจะมีการนำบุคคลอื่นที่มีใช้กรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษา หรือบุคคลอื่นในตำแหน่งในลักษณะทำนองเดียวกันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้าไปใช้บริการด้วยหรือไม่ก็ตาม ให้ถือว่ารายจ่ายดังกล่าวเข้าลักษณะ เป็นรายจ่ายเป็นการส่วนตัว ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร”

(ค) ค่าใช้จ่ายหนี้สงสัยจะสูญ

มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดแนวทางในการการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ซึ่งเป็นผลให้ผู้ประกอบการสามารถบันทึกรายจ่ายได้ โดยจะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีดังนี้

หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ในในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยไม่รวมหนี้ที่ผู้ เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้ นั้น จะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้นั้นเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ
- (2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถ ฟ้องลูกหนี้ได้

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนตามที่กำหนด จะต้องพิจารณาตามจำนวนเงินของหนี้ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 กลุ่มคือ

กลุ่มที่ 1 ลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ผู้ประกอบการต้องดำเนินการดังต่อไปนี้ก่อนการตัดหนี้สูญ

- (1) ให้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ เนื่องจาก
 - (ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้
 - (ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้
- (2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเกลี้ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ
- (3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

กลุ่มที่ 2 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้ก่อนการตัดหนี้สูญ

- (1) ให้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี เช่นเดียวกับที่กล่าวไว้ในข้อ (1) ของลูกหนี้กลุ่มที่ 1
- (2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว และกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้มีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ
- (3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้นั้นแล้ว และกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้มีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

กลุ่มที่ 3 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการติดตามทวงถามหรือฟ้องร้องดังเช่นกรณีลูกหนี้กลุ่มที่ 1 หรือ 2 เพียงแต่มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ซึ่งหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ ก็สามารรถตัดจำหน่ายหนี้สูญได้

4.3 สรุปการคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อเสียภาษีซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างคำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวงข้างต้นสามารถแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างของหลักการคำนวณรายได้และรายจ่ายบางรายการซึ่งไม่สามารถตีความตามหลักการพื้นฐานของเกณฑ์สิทธิที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสามารถสรุปประเด็นความแตกต่างจากตัวอย่างได้ดังนี้

การบันทึกรายได้		
รายได้ดอกเบี้ย	ท.ป. 1/2528	รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และกิจการธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้มีนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินสามเดือนสามารถรวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้
	ท.ป. 108/2545	แต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้มีนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้แล้ว (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

การบันทึกรายได้		
รายได้จากการให้บริการสนามกอล์ฟ	ป. 39/2537	มูลค่าทั้งหมดที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันทั้งที่เกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียวให้ถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการแก่สมาชิกรายนั้น ๆ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาการให้บริการก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินสิบปี และให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนเฉลี่ยนั้น
รายได้จากการฝากขายสินค้า	ท.ป. 1/2528	หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) เพื่อขายเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้
การบันทึกรายจ่าย		
ค่าใช้จ่ายจากการให้บริการสนามกอล์ฟ	ป. 39/2537	หาผู้ประกอบกิจการสนามกอล์ฟได้นำเงินประกันมาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการแก่สมาชิกรายนั้น ๆ หรือได้นำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาการให้บริการแต่ไม่เกินสิบปีและให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนเฉลี่ยนั้นแล้ว เมื่อนำเงินประกันคืนให้แก่สมาชิก ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้คืนเงินประกันให้แก่สมาชิก
ค่ารับรองหรือค่าบริการ	ป. 56/2538	การจ่ายเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้า เพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่จ่ายไปในลักษณะทำนองเดียวกันเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในการเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟ สโมสรการกีฬา (Sport Club) หรือสโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ (Member Club) เงินค่าเล่นกอล์ฟ ค่าเล่นกีฬา ค่าตอบแทนเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายหากเป็นการจ่ายที่จำกัดเฉพาะตัวบุคคลบางคน

การบันทึกรายจ่าย		
ค่าใช้จ่ายหนี้ สงสัยจะสูญ	กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔)	หนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นนั้นเป็นกรรมการหรือ หุ้นส่วนผู้จัดการไม่ให้ตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ กรณีที่ต้องการตัดเป็นรายจ่าย ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ และมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้ และต้อง เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด

ตารางที่ 3 สรุปตัวอย่างความแตกต่างระหว่างหลักการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวล
รัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวง

จากตัวอย่างการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรจะเห็นได้ว่า
เกณฑ์ทั้งสองเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งเป็น
กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่มีบทบัญญัติค่อนข้างมากที่จะต้องปฏิบัติตามให้ครบถ้วน
ถูกต้อง ต้องรู้ให้ทั้งหมด²⁷ ดังนั้นผู้ประกอบการจะต้องทำความเข้าใจคำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวง
ต่างๆซึ่งมีอยู่หลายฉบับ อีกทั้งยังมีรายละเอียดที่แตกต่างไปจากหลักการพื้นฐานเรื่องเกณฑ์สิทธิตาม
มาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร มิเช่นนั้นแล้วอาจส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดโดยที่มิได้เจตนาและ
นำไปสู่กรณีพิพาทกับหน่วยงานของรัฐได้โดยง่าย

ดังนั้นจากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นการจัดทำบัญชีโดยผู้ที่ไม่มีความรู้ด้านการบัญชีนั้นจึงไม่ใช่เรื่อง
ง่าย เนื่องจากชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำนั้นมีจำนวนมาก มีข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารประกอบการบันทึก
บัญชี และมีกำหนดเวลาในการจัดทำงบการเงินเพื่อนำส่งหน่วยงานของรัฐ อีกทั้งเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี
ยังมีความยุ่งยากซับซ้อนและมีข้อกำหนดเป็นจำนวนมาก การจัดทำบัญชีของกิจการขนาดกลางและขนาด

²⁷ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, ค้นคำตอบ บอกเทคนิค พิชิตปัญหา ภาษีอากร (กรุงเทพฯ: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2560).

เล็กโดยผู้ประกอบการเอง ซึ่งเป็นผู้ไม่มีความรู้พื้นฐานด้านการบัญชีจึงอาจส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาด²⁸ และการทำบัญชีไม่ถูกต้องนี้อาจนำไปสู่ข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐและผู้ประกอบการได้²⁹

ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องการให้เกิดปัญหาด้านการบัญชีหลายรายอาศัยการจัดจ้างผู้ที่มีความรู้ด้านการบัญชีมาลงรายการบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาการลงรายการผิดพลาด และข้อพิพาทกับหน่วยงานของรัฐ อย่างไรก็ตามการจ้างผู้ทำบัญชีนี้ก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายที่สูงสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม³⁰ ตลอดจนบริษัทจำกัดคนเดียวซึ่งมักเป็นผู้ประกอบการขนาดเล็ก เนื่องด้วยวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นกิจการที่มีรายได้น้อย ไม่เกิน 30 ล้านบาท และโดยมากบริษัทจำกัดคนเดียวก็เป็นกิจการขนาดเล็ก ผลกำไรที่ทำได้ในแต่ละปีจึงไม่มากนัก การต้องจัดจ้างผู้ที่มีความรู้ด้านการบัญชีมาลงรายการบัญชีจะเป็นผลให้ผู้ประกอบการของธุรกิจทั้งสองประเภทต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายซึ่งจะส่งผลให้กำไรลดน้อยลงไปอีก เป็นผลให้ไม่เกิดแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการ ของธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กเข้าจดทะเบียนในรูปของบริษัทจำกัด ซึ่งอาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีในท้ายที่สุด

²⁸ Maneerat Saeniang, 3 ปัญหาหลักๆที่มักเจอในการทำบัญชีธุรกิจ [ออนไลน์], 26 กุมภาพันธ์ 2561. แหล่งที่มา

[https://www.pymlo.com/th/3-](https://www.pymlo.com/th/3-%E0%B8%9B%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%AB%E0%B8%B2%E0%B8%AB%E0%B8%A5%E0%B8%B1%E0%B8%81%E0%B9%86%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%A1%E0%B8%B1%E0%B8%81%E0%B9%80%E0%B8%88%E0%B8%AD%E0%B9%83%E0%B8%99%E0%B8%81/)

[%](https://www.pymlo.com/th/3-%E0%B8%9B%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%AB%E0%B8%B2%E0%B8%AB%E0%B8%A5%E0%B8%B1%E0%B8%81%E0%B9%86%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%A1%E0%B8%B1%E0%B8%81%E0%B9%80%E0%B8%88%E0%B8%AD%E0%B9%83%E0%B8%99%E0%B8%81/)

²⁹ มิตรทอง ชูเลิศวงศ์ และคณะ, คุยเฟื่องเรื่องภาษี เล่ม 4 (กรุงเทพฯ: บริษัท ส. เอเชียเพรส (1989) จำกัด, 2548). หน้า 1-3.

³⁰ SME Thailand PR News, จะทำเองหรือจ้างพนักงานบัญชี เรื่องง่ายๆ แต่ต้องคิดให้ดี [ออนไลน์], 7 พฤษภาคม 2558.

แหล่งที่มา <http://www.smethailandclub.com/startups-717-id.html>

บทที่ 5

การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

จากประเด็นปัญหาในเรื่องของหลักเกณฑ์ในการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและเกณฑ์สิทธิซึ่งมีความยุ่งยากซับซ้อนในการจัดทำ ทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่มีความรู้ด้านการบัญชีประสบปัญหาในการทำ ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการดังกล่าวและมีค่าใช้จ่ายในการจัดหาผู้ทำและผู้สอบบัญชี ซึ่งส่งผลให้กำไรที่ ทำมาหาได้ที่มีไม่มากนักต้องลดน้อยลงไปอีก ก่อให้เกิดอุปสรรคในการดำเนินธุรกิจของกิจการขนาดเล็ก ประเทศสหรัฐอเมริกาเองได้เล็งเห็นถึงประเด็นปัญหาดังกล่าว ประมวลรัฐฎการของประเทศสหรัฐอเมริกา จึงได้ให้ทางเลือกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นธุรกิจขนาดเล็ก (small business) ในการใช้วิธีเกณฑ์เงินสด (Cash Method) เพื่อบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษี เนื่องจากเป็นวิธีการที่ง่ายต่อการนำไปปฏิบัติ ทำให้ผู้ประกอบการเกิดความสะดวกในการปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎหมายได้มากกว่า

ในการจัดทำบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประมวลรัฐฎการของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกรายของประเทศสหรัฐอเมริกา (ไม่ว่าเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือ หรือผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอื่นใด) ต้องคำนวณรายได้ทางภาษีสำหรับแต่ละรอบปีบัญชี (Annual accounting period) หรือที่เรียกว่าปีภาษี (Tax year) ซึ่งโดยมากแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีมักนิยมใช้ปีภาษี ตามปีปฏิทิน (Calendar year) ซึ่งมีรอบระยะเวลา 12 เดือนต่อเนื่องสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคมในการ คำนวณภาษี ปีภาษีนอกจากจะมีการใช้ตามปีปฏิทินแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจใช้ปีงบการเงิน (Fiscal year)³¹ ในการคำนวณภาษีได้เช่นกัน นอกจากนี้ในบางกรณีปีภาษีอาจมีระยะสั้นน้อยกว่า 12 เดือน (Short tax year) ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเริ่มมีรายได้หรือเริ่มดำเนินธุรกิจเป็นปีแรก หรือมีการ เปลี่ยนรอบบัญชีซึ่งเป็นเหตุให้ปีภาษีน้อยกว่า 12 เดือน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละรายจะต้องใช้วิธีการทางบัญชี (Accounting method) ในการนำรายงาน จำนวนรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละปีภาษี ซึ่งวิธีการทางบัญชีจะเป็นหลักเกณฑ์ที่จะให้แนวทาง แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าจะต้องบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเมื่อใด และต้องบันทึกรายการอย่างไร

ประมวลรัฐฎการของประเทศสหรัฐอเมริกาได้อนุญาตให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้สามารถเลือก วิธีการทางบัญชีเพื่อแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายได้หลายวิธีการด้วยกัน ดังนี้

³¹ ปีงบการเงิน (Fiscal year) หมายถึง ปีภาษีที่มีรอบระยะเวลา 12 เดือนต่อเนื่องแต่ไม่ได้สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคมหรือวันสิ้นสุด ไม่ใช่วันสุดท้ายของเดือนในการคำนวณภาษีได้เช่นกัน

1) วิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method)

สำหรับการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะบันทึกยอดรายได้ก็ต่อเมื่อได้รับเงินสด และบันทึกค่าใช้จ่ายเมื่อได้จ่ายชำระเงินเงินออกไปตามจริง

2) วิธีเกณฑ์สิทธิ (Accrual method)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จะบันทึกรายได้เมื่อสามารถจัดหารายได้ดังกล่าวได้ โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระรายได้เมื่อใด และหักค่าใช้จ่ายเมื่อมีการชำระค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกิดขึ้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการจ่ายชำระออกไปจริงเมื่อใด

3) วิธีการเฉพาะสำหรับรายได้และค่าใช้จ่ายบางรายการ (Specific methods of accounting for certain items of income and expense)

วิธีการนี้ใช้สำหรับการบันทึกรายการในธุรกิจบางประเภทเช่น กสิกรรม (farming) ขายผ่อนชำระ (installment sales) หรือธุรกิจที่มีสัญญาระยะยาว (Long-term contract)

4) วิธีการผสม 2 หรือ 3 วิธีการตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น (Hybrid method)

โดยทั่วไปแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเลือกวิธีการบันทึกบัญชีผสมระหว่างวิธีเกณฑ์เงินสด วิธีเกณฑ์สิทธิ หรือวิธีการเฉพาะสำหรับรายได้และค่าใช้จ่ายบางรายการได้ หากการบันทึกบัญชีดังกล่าวสามารถสะท้อนรายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างชัดเจน และผู้มีหน้าที่เสียภาษีบันทึกบัญชีตามวิธีการที่เลือกดังกล่าวอยู่อย่างสม่ำเสมอ อย่างไรก็ตามไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการผสมในกรณีดังต่อไปนี้

- 4.1) หากสินค้าคงเหลือเป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี สินค้าคงเหลือจะต้องบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์สิทธิ แต่รายได้และค่าใช้จ่ายอื่นๆ สามารถบันทึกตามวิธีเกณฑ์เงินสดได้ หมายเหตุ: อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นให้สามารถบันทึกสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสดได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด
- 4.2) หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้วิธีเกณฑ์เงินสดในการบันทึกรายได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกัน
- 4.3) หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้วิธีเกณฑ์สิทธิในการบันทึกค่าใช้จ่าย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการบันทึกรายได้เช่นเดียวกัน
- 4.4) วิธีการผสมวิธีการใดก็ตามที่มีการใช้เกณฑ์เงินสด จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 448 แห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา

วิธีการทางบัญชีที่เป็นที่นิยมในทางปฏิบัตินั้นมีอยู่ด้วยกัน 2 วิธีได้แก่ การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด (Cash basis) และเกณฑ์สิทธิ (Accrual basis) ประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาไม่ได้มีข้อกำหนดหรือมีข้อบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเลือกวิธีการทางบัญชีตามวิธีใดวิธีหนึ่งวิธีเดียวเท่านั้น แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องพิจารณาเลือกวิธีการทางบัญชีที่สามารถจะสะท้อนจำนวนรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละปีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างชัดเจนมากกว่า

อย่างไรก็ตามกิจการขนาดเล็กหลายรายได้เลือกใช้วิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) ในการบัญชีเพื่อแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายเนื่องจากว่าวิธีการนี้เป็นวิธีการทางบัญชีที่ง่ายในการเก็บบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในปีภาษี³²

5.1 รูปแบบของธุรกิจที่อาจเลือกใช้วิธีเกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชี

การจัดตั้งธุรกิจในสหรัฐอเมริกามีหลายประเภทด้วยกัน เช่นกิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship) ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) หรือบริษัท (Corporation) เป็นต้น อย่างไรก็ตามรูปแบบของธุรกิจที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลดังต่อไปนี้อาจเลือกใช้วิธีเกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดดังนี้

1) ห้างหุ้นส่วน (Partnerships)

ห้างหุ้นส่วนคือธุรกิจที่มี บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปทำธุรกิจร่วมกัน โดยแต่ละรายนำเงินทรัพย์สิน ทักษะหรือแรงงาน มาร่วมลงทุนเพื่อวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันกำไรขาดทุนระหว่างกัน

ห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่ต้องนำส่งข้อมูลประจำปีซึ่งต้องนำเสนอข้อมูลรายได้ ค่าใช้จ่าย กำไร ขาดทุน เป็นต้น อย่างไรก็ตามห้างหุ้นส่วนไม่ต้องเสียภาษีจากผลการดำเนินงานในนามของห้างหุ้นส่วน เนื่องจากหุ้นส่วนแต่ละรายจะต้องนำกำไรหรือขาดทุนซึ่งเป็นส่วนแบ่งที่ได้จากการ

³² Internal Revenue Service, **Publication 334 Tax Guide for Small Business** [ออนไลน์], 27 มกราคม 2560. แหล่งที่มา <https://www.irs.gov/publications/p334>

ประกอบธุรกิจในนามห้างหุ้นส่วนดังกล่าวมารวมในการคำนวณภาษีส่วนบุคคลตามหลัก “Pass Through”

2) บริษัทประเภท C (C-Corporations)

ในการจัดตั้งบริษัทผู้ถือหุ้นจะต้องนำเงินหรือทรัพย์สินหรือทั้งสองอย่างมาแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัท โดยทั่วไปแล้วบริษัทจะสามารถหักจ่ายได้ตามที่กิจการเจ้าของคนเดียวสามารถหักได้ และมีค่าใช้จ่ายบางรายการที่สามารถหักเพิ่มเติมเป็นกรณีพิเศษ

บริษัทประเภท C (C-Corporation) ถือเป็นหน่วยภาษีที่แยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้นเมื่อบริษัทดำเนินธุรกิจและมีกำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้น บริษัทประเภท C จะเสียภาษีในนามของบริษัท และให้ผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นในรูปของเงินปันผล

การจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นในรูปของเงินปันผลจะทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double tax) บริษัทไม่ได้รับสิทธิในการลดหย่อนภาษีเมื่อมีการจ่ายเงินปันผล และผู้ถือหุ้นไม่สามารถขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการของบริษัทประเภท C มาหักกับรายได้ในการคำนวณภาษีได้

3) บริษัทประเภท S (S-Corporation)

บริษัทประเภท S (S-Corporation) คือบริษัทที่เลือกที่จะให้ผู้ถือหุ้นของบริษัทนำรายได้ผลกำไรหรือขาดทุน ค่าใช้จ่าย หรือเครดิตภาษีของบริษัท ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรกำหนดมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ถือหุ้นเอง (Flow-through) การดำเนินธุรกิจโดยจัดตั้งบริษัทประเภท S (S-Corporation) จะช่วยหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double tax) จากภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทประเภท S (S-Corporation) จะต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

- (1) เป็นบริษัทภายในประเทศ (Domestic corporation) กล่าวคือไม่เป็นบริษัทต่างดาว เป็นบริษัทที่จัดตั้งหรือบริหารจัดการภายในสหรัฐอเมริกาหรือภายใต้กฎหมายของสหรัฐอเมริกา³³

³³ Internal Revenue Service, **Foreign Persons** [ออนไลน์], 19 ธันวาคม 2560. แหล่งที่มา <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/foreign-persons>

- (2) ผู้ถือหุ้นต้องเป็นผู้ที่ได้รับอนุญาต กล่าวคือ
- (ก) เป็นบุคคลธรรมดา ผู้จัดการทรัพย์สินบางราย กองมรดก และ
 - (ข) ไม่เป็นห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่
- (3) มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 ราย
- (4) มีหุ้นประเภทเดียวเท่านั้น
- (5) ไม่เป็นนิติบุคคลที่ไม่ได้รับอนุญาต เช่น สถาบันการเงินบางราย บริษัทประกันภัย และบริษัทในประเทศซึ่งดำเนินการขายระหว่างประเทศ
- 4) บริษัทจำกัด (LLC - Limited Liability Companies)
- LLC เป็นรูปแบบโครงสร้างการดำเนินธุรกิจที่ได้รับอนุญาต ซึ่งมีข้อบังคับสำหรับการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละมลรัฐ
- ผู้เป็นเจ้าของธุรกิจประเภทนี้จะถูกเรียกว่าสมาชิก ภายใต้ข้อบังคับในหลายๆรัฐ ไม่มีข้อกำหนดของการเป็นสมาชิก ดังนั้นสมาชิกอาจเป็นบุคคลธรรมดา บริษัท หรือ LLC อื่น หรือเป็นบริษัทต่างด้าวก็ได้ นอกจากนี้ยังไม่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับจำนวนสมาชิกสูงสุด ในหลายมลรัฐอนุญาตให้บุคคลคนเดียวเป็นสมาชิกของธุรกิจประเภท LLC ได้
- สมาชิกของ LLC สามารถบริหารจัดการกิจการได้ โดยไม่ต้องรับผิดชอบต่อหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น กล่าวคือจะรับผิดชอบหนี้สินของบริษัทไม่เกินมูลค่าหุ้นที่ตนถืออยู่³⁴
- ธุรกิจส่วนมากสามารถจัดตั้งในรูปแบบ LLC ได้ ยกเว้นธุรกิจเพียงไม่กี่ประเภทที่ไม่สามารถจัดตั้งในรูปแบบ LLC ได้เช่นธนาคาร ประกัน

5.2 หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสด

ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้ทางเลือกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นธุรกิจขนาดเล็ก (small business) ในการใช้วิธีเกณฑ์เงินสด (Cash Method) เพื่อบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษี เนื่องจากเป็นวิธีการที่ง่ายต่อการนำไปปฏิบัติ หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธี

³⁴ Wolters Kluwer, 2015 U.S. Master Tax Guide (United States of America: CCH, 2557). หน้า 187.

เกณฑ์เงินสดมีการแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกรายการทั่วไปและสำหรับการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ³⁵

ในการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นรายการทั่วไปที่ไม่ใช่รายการซื้อและขายสินค้า ธุรกิจขนาดเล็ก (small business) ที่มีลักษณะตามที่กำหนด เช่นมีรายรับรวมเฉลี่ยต่อปีไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ สามารถบันทึกการบัญชีตามที่ได้รับเงินมาหรือได้จ่ายออกไปตามจริง ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวในรายละเอียดต่อไปในหัวข้อ 5.2.1

อย่างไรก็ตามหากผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผลิต ซื้อ หรือขายสินค้า ซึ่งสินค้านั้นถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องใช้วิธีเกณฑ์สิทธิ (Accrual method) ในการบันทึกการซื้อและขายสินค้า อย่างไรก็ตามประมวลกฎหมายของสหรัฐอเมริกาได้มีข้อยกเว้นให้กิจการขนาดเล็ก ที่มีรายรับไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือมีรายรับรวม (Gross receipt) เฉลี่ยต่อปีไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐแต่ไม่เกิน 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐและเป็นธุรกิจตามที่กำหนด มีทางเลือกในการบันทึกการซื้อและขายสินค้าด้วยวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) ได้ รายละเอียดจะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 5.2.2

5.2.1 หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกการทั่วไปตามวิธีเกณฑ์เงินสด

รายละเอียดของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เข้าเงื่อนไขและไม่เข้าเงื่อนไขการบันทึกบัญชีรายการทั่วไปตามวิธีเกณฑ์เงินสด และหลักการบันทึกบัญชีสำหรับรายการทั่วไปตามวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) มีดังนี้

5.2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เข้าเงื่อนไขการบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสด

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังต่อไปนี้สามารถเลือกใช้วิธีเกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีได้

³⁵ Internal Revenue Service, **Publication 538 Accounting Period and Method** [ออนไลน์], 9 กุมภาพันธ์ 2560.

แหล่งที่มา <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf>

- 1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนใดๆ ซึ่งไม่ใช่ธุรกิจที่ใช้ช่องว่างของกฎหมายในการลดหรือยกเว้นภาระภาษี (Tax shelter) ซึ่งมีรายรับรวม (Gross receipt) เฉลี่ยต่อปีไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจะมีรายรับรวมเป็นไปตามเงื่อนไข เมื่อได้ผ่านการทดสอบว่ารายรับรวมที่เกิดขึ้นต่อปีในแต่ละปีภาษีหลังปี พ. ศ. 2528 นั้นมีจำนวนเฉลี่ยน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

รายรับเฉลี่ยต่อปีของกิจการสำหรับปีภาษีสามารถคำนวณได้ดังนี้

- (1) นำรายรับของปีภาษีปัจจุบันรวมกับ ปีภาษีก่อนหน้า 2 ปีมารวมกัน
- (2) นำผลรวมจากข้อ (1) มาหาร 3

ในกรณีที่ปีภาษีมีระยะสั้นน้อยกว่า 12 เดือน (Short tax year) ให้เทียบสัดส่วนออกมากเป็น 12 เดือน

- 2) บริษัทที่ให้บริการส่วนบุคคลซึ่งคุณสมบัติเหมาะสมตามที่กำหนด (A qualified personal service corporation (PSC))

บริษัทที่ให้บริการส่วนบุคคลจะสามารถบันทึกบัญชีด้วยวิธีเกณฑ์เงินสด (cash method) ได้เมื่อมีคุณสมบัติเหมาะสมตามที่กำหนดซึ่งจะถูกนำมาพิจารณาตามลักษณะการดำเนินธุรกิจและการถือหุ้นดังนี้

2.1) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ (Function test)

บริษัทซึ่งมีการดำเนินธุรกิจการให้บริการด้านสุขภาพ รักษาสัตว์ กฎหมาย วิศวกรรม (รวมถึงการสำรวจและการทำแผนที่) สถาปัตยกรรม การบัญชี ศิลปะการแสดง หรือการให้คำปรึกษา ในสัดส่วนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 95 ของธุรกิจทั้งหมดของบริษัท

2.2) การถือหุ้น (Ownership test)

บริษัทซึ่งมีการถือหุ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมตลอดปีภาษีไม่น้อยกว่าร้อยละ 95 โดยบุคคลดังต่อไปนี้

2.2.1) พนักงานของบริษัทซึ่งได้ทำหน้าที่ให้บริการตามด้านที่กำหนดในข้อ

2.1)

- 2.2.2) พนักงานเกษียณที่ทำหน้าที่ในด้านที่กำหนดในข้อ 2.1)
- 2.2.3) กองมรดกของพนักงานตามข้อ 2.2.1) และ 2.2.2)
- 2.2.4) บุคคลอื่นที่ได้มาซึ่งหุ้นด้วยเหตุที่ถูกจ้างตามที่ระบุไว้ในข้อ 2.2.1) หรือ 2.2.2) เสียชีวิต สำหรับระยะเวลาสองปีนับแต่วันที่ถูกจ้างดังกล่าวเสียชีวิต

โดยทั่วไปแล้วการถือหุ้นทางอ้อมนี้รวมถึงกรณีที่หุ้นนั้นถูกถือทางอ้อมผ่านทางห้างหุ้นส่วน หนึ่งหรือหลายห้างหุ้นส่วน หรือผ่านทางบริษัทประเภท S (S-Corporation) หรือบริษัทที่ให้บริการส่วนบุคคลซึ่งคุณสมบัติเหมาะสมตามที่กำหนด (A qualified personal service corporation (PSC)) หนึ่งหรือหลายบริษัท หุ้นที่ถูกถือโดยกิจการเหล่านี้จะถือเสมือนว่าผู้ถือหุ้นของกิจการเหล่านี้เป็นผู้ถือหุ้นโดยตรง การถือหุ้นทางอ้อมในลักษณะอื่น เช่นหุ้นที่ถูกถือผ่านทางสมาชิกในครอบครัว โดยทั่วไปจะไม่ถูกนำมาพิจารณาทดสอบการถือหุ้น (Ownership test)

5.2.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เข้าเงื่อนไขการบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสด (Excluded entities)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังต่อไปนี้ไม่สามารถบันทึกบัญชีด้วยวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash Method) รวมถึงการใช้วิธีเกณฑ์เงินสด (Cash Method) ผสมกับวิธีอื่นๆ (Hybrid method)

- 1) บริษัทที่ไม่ใช่บริษัทประเภท S (S-Corporation) ซึ่งมีรายการรับเงินเฉลี่ยต่อปีมากกว่า 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ
- 2) ห้างหุ้นส่วนที่มีบริษัทประเภท C (C-Corporation) เป็นหุ้นส่วน
- 3) ธุรกิจที่ใช้ช่องว่างของกฎหมายในการลดหรือยกเว้นภาระภาษี (Tax shelter)

5.2.1.3 หลักการบันทึกบัญชีสำหรับรายการทั่วไปตามวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method)

หลักการพื้นฐานสำหรับการจัดทำบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสดคือการบันทึกรายการบัญชีตามที่มีหน้าที่เสียภาษีได้รับเงินมาหรือตามที่ได้จ่ายออกไปจริง รายละเอียดของการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย และค่าใช้จ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นรายการทั่วไปที่เกิดขึ้นในกิจการขนาดเล็กที่เลือกใช้วิธีเกณฑ์เงินสดมีดังต่อไปนี้

1) รายได้

การบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสดนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องบันทึกรายได้ในปีภาษีเมื่อได้รับเงินสดตามจริงหรือได้รับโดยนัย (Constructive receipt) ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับทรัพย์สินหรือบริการเป็นการตอบแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องบันทึกรายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรม³⁶ของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าว

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเป็นผู้รับรายได้ด้วยตัวเอง สามารถมอบอำนาจให้บุคคลอื่นทำหน้าที่เป็นตัวแทนและรับรายได้แทนได้โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะถือว่าได้รับรายได้เมื่อตัวแทนได้รับรายได้นั้น

2) ค่าใช้จ่าย

ตามหลักการของวิธีเกณฑ์เงินสด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายในปีที่ได้จ่ายค่าใช้จ่ายออกไปจริงได้ อย่างไรก็ตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Expense paid in advance) บางรายการมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายได้แต่จะต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นทรัพย์สินแทน

³⁶ มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

3) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Expense paid in advance)

ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีจ่ายล่วงหน้าสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เท่าที่ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกิดขึ้นในปีนั้นเท่านั้น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้จ่ายชำระค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องบันทึกค่าใช้จ่ายส่วนที่เกินกว่าที่จะเกิดขึ้นในปีนั้นเป็นทรัพย์สิน ยกเว้นแต่ว่าการจ่ายค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้านั้นดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของ กฎ 12 เดือน (12 months rule) ดังนี้

- หากค่าใช้จ่ายดังกล่าวทำให้ได้มาซึ่งสิทธิ (right) หรือประโยชน์ (benefit) ซึ่งมีระยะเวลาไม่เกิน 12 เดือนนับจากวันที่ได้รับสิทธิหรือประโยชน์ดังกล่าว
- ค่าใช้จ่ายดังกล่าวครอบคลุมระยะเวลาไม่เกินสิ้นปีภาษี ถัดจากปีภาษีที่ได้มีการจ่ายเงินออกไป

ตัวอย่าง 1

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายหนึ่ง มีปีภาษีตามปีปฏิทิน ได้จ่ายค่าเบี้ยประกันภัยเพื่อคุ้มครองธุรกิจเป็นจำนวน 30,000 บาท ซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 3 ปี (36 เดือน) นับแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2559 ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้านั้นดังกล่าวสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละปีภาษีได้เท่าที่ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกิดขึ้นในปีนั้นเท่านั้นเนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นตามที่กำหนดในกฎ 12 เดือน (12 months rule) ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักกับรายได้ในปี 2559 จึงเท่ากับ 5,000 บาท สำหรับปี 2560 และ 2561 จะหักได้ปีละ 10,000 บาท และในปี 2562 ซึ่งเป็นปีสุดท้ายจะหักได้ 5,000 บาท

ตัวอย่าง 2

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายหนึ่ง มีภาษีตามปีปฏิทิน ได้จ่ายค่าเบี้ยประกันภัยเพื่อคุ้มครองธุรกิจเป็นจำนวน 10,000 บาท ซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2559 ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎ 12 เดือน ดังนั้นค่าใช้จ่ายจำนวน 10,000 บาทสามารถหักได้ทั้งจำนวนในปี 2559

5.2.2 หลักการและเงื่อนไขสำหรับการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสด

รายละเอียดของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เข้าเงื่อนไขและไม่เข้าเงื่อนไขการบันทึกบัญชีรายการสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสด และหลักการบันทึกบัญชีสำหรับรายการสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) มีดังนี้

5.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เข้าเงื่อนไขการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสด

โดยทั่วไปแล้วในกิจการที่มีการผลิตสินค้า ซื้อ หรือขายสินค้า ซึ่งสินค้านั้นเป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดรายได้ให้แก่กิจการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์สิทธิ (Accrual method) อย่างไรก็ตามสินค้าคงเหลือ อาจบันทึกด้วยวิธีเกณฑ์เงินสดได้เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีคุณสมบัติตามที่กำหนดดังนี้

- 1) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งมีคุณสมบัติตามที่กำหนดใน Revenue Procedure 2001-10 กล่าวคือ
 - 1.1) เป็นผู้ที่มีรายรับรวม (Gross receipt) เฉลี่ยต่อปีไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ นับตั้งแต่ปีซึ่งสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2541 และ

การทดสอบรายรับรวม (Gross receipt test)

เพื่อเป็นการทดสอบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้สามารถใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จะต้องดำเนินการทดสอบรายรับรวมตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 ระบุปีภาษีที่ต้องการทดสอบรายรับรวม ซึ่งต้องเป็นปีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 17 ธันวาคม 2541

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณรายรับรวมเฉลี่ยต่อปีสำหรับแต่ละปีภาษีตามที่กำหนดในขั้นตอนที่ 1 โดยนำรายรับของปีภาษีปัจจุบันรวมกับ ปีภาษีก่อนหน้า 2 ปี และนำผลรวมที่ได้มาหาร 3

ขั้นตอนที่ 3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะสามารถใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้หากรายรับรวมเฉลี่ยต่อปีของปีภาษีตามที่ได้ระบุไว้ในขั้นตอนที่ 1 เป็นจำนวนไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

ในกรณีที่ธุรกิจเพิ่งเริ่มจัดตั้งขึ้นเป็นผลให้มีปีภาษีไม่ถึง 3 ปีซึ่งเป็นระยะเวลาที่ใช้ในการทดสอบรายรับรวมเฉลี่ยต่อปี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษ้นำปีภาษีเท่าที่มีอยู่มาคำนวณรายรับรวมเฉลี่ยต่อปี หากปีใดมีระยะเวลาสั้นกว่า 1 ปี ให้เทียบสัดส่วนเป็น 1 ปี การนับช่วงเวลาที่ธุรกิจจัดตั้ง 3 ปีดังกล่าวนี้ให้นับรวมช่วงเวลาเป็นเจ้าของคนก่อนหน้าเป็นเจ้าของด้วยไม่จำกัดเฉพาะช่วงเวลาที่มีหน้าที่เสียภาษีคนปัจจุบันเป็นเจ้าของเท่านั้น

- 1.2) ไม่ใช่ธุรกิจที่ใช้ช่องว่างของกฎหมายในการลดหรือยกเว้นภาระภาษี (Tax shelter)
- 1.3)
- 2) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เป็นธุรกิจขนาดเล็กซึ่งมีคุณสมบัติตามที่กำหนดใน Revenue Procedure 2002-28 กล่าวคือ
 - 2.1) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ซึ่งมีรายรับรวม (Gross receipt) เฉลี่ยต่อปีเกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐแต่ไม่เกิน 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ นับตั้งแต่ปีซึ่งสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2543

การทดสอบรายรับรวม (Gross receipt test)

เพื่อเป็นการทดสอบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้สามารถใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จะต้องดำเนินการทดสอบรายรับรวมตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 ระบุปีภาษีที่ต้องการทดสอบรายรับรวม ซึ่งต้องเป็นปีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2543

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณรายรับรวมเฉลี่ยต่อปีสำหรับแต่ละปีภาษีตามที่กำหนดในขั้นตอนที่ 1 โดยนำรายรับของปีภาษีปัจจุบันรวมกับ ปีภาษีก่อนหน้า 2 ปี และนำผลรวมที่ได้มาหาร 3

ขั้นตอนที่ 3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะสามารถใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้หากรายรับรวมเฉลี่ยต่อปีของปีภาษีตามที่ได้ระบุไว้ในขั้นตอนที่ 1 เป็นจำนวนเกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐแต่ไม่เกิน 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

ในกรณีที่ธุรกิจเพิ่งเริ่มจัดตั้งขึ้นเป็นผลให้มีปีภาษีไม่ถึง 3 ปี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่ใช้ในการทดสอบรายรับรวมเฉลี่ยต่อปี การทดสอบรายรับรวมจะมีหลักการเดียวกันกับที่กำหนดใน Revenue Procedure 2001-10 กล่าวคือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำปีภาษีเท่าที่มีอยู่มาคำนวณรายรับรวมเฉลี่ยต่อปี หากปีใดมีระยะเวลาสั้นกว่า 1 ปี ให้เทียบสัดส่วนเป็น 1 ปี การนับช่วงเวลาธุรกิจจัดตั้ง 3 ปีดังกล่าวนี้ให้นับรวมช่วงเวลาเป็นเจ้าของคนก่อนหน้าเป็นเจ้าของด้วยไม่จำกัดเฉพาะช่วงเวลาที่มีหน้าที่เสียภาษีคนปัจจุบันเป็นเจ้าของเท่านั้น

2.2) มีการดำเนินธุรกิจหลัก (Principal business activity) ซึ่งได้รับสิทธิให้ใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้ (Eligible business) โดยต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

2.2.1) มีการดำเนินธุรกิจหลัก (Principal business activity) ตามที่กำหนดใน North American Industry Classification System (NAICS) อย่างไรก็ตามหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีดำเนิน

ธุรกิจหลักดังต่อไปนี้ จะไม่สามารถใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้

- การขายปลีก
- การขายส่ง
- อุตสาหกรรมการผลิตซึ่งไม่ใช่การผลิตสินค้าตามสั่ง (custom manufacturing)
- สาธารณเทศ เช่น การพิมพ์ การบันทึกเสียง
- การทำเหมือง

2.2.2) การดำเนินธุรกิจหลัก (Principal business activity) เป็นการให้บริการ (service businesses) รวมทั้งการจัดการหาทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องของกับบริการเหล่านั้น

2.2.3) ดำเนินธุรกิจหลัก (Principal business activity) เป็นการผลิตหรือปรับเปลี่ยนสินทรัพย์ที่มีตัวตนส่วนบุคคลตามการออกแบบหรือข้อกำหนดที่ลูกค้าต้องการ

การดำเนินธุรกิจหลัก (Principal business activity)

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีดำเนินธุรกิจ 2 ประเภท เช่น ให้บริการทำความสะอาด และขายอุปกรณ์ทำความสะอาด ธุรกิจที่มีสัดส่วนรายรับที่มากกว่าในปีก่อนหน้า หรือมีสัดส่วนรายรับเฉลี่ยสูงสุดในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา ธุรกิจนั้นจะถือเป็นธุรกิจหลักของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ธุรกิจหลักนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นธุรกิจที่มีสัดส่วนรายรับเกินร้อยละ 50 หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีดำเนินธุรกิจมากกว่า 2 ประเภท เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีประกอบธุรกิจ 3 ประเภท ประเภทที่ 1 มีสัดส่วนรายรับร้อยละ 40 ประเภทที่ 2 มีสัดส่วนรายรับร้อยละ 35 และประเภทที่ 3 มีสัดส่วนรายรับร้อยละ 25 ธุรกิจประเภทแรกที่มีสัดส่วนรายรับร้อยละ 40 จะถือเป็นธุรกิจหลักของมีหน้าที่เสียภาษี

การบันทึกบัญชีรวมสำหรับธุรกิจแต่ละประเภท

กรณีที่เกิดกิจการประกอบธุรกิจหลายประเภท แต่บันทึกบัญชีรวม และจัดทำรายงานเล่มเดียวสำหรับทุกธุรกิจ แม้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จะมีรายรับรวม (Gross receipt) เฉลี่ยต่อปีไม่เกิน 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ แต่หากธุรกิจหลักของผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นเป็นธุรกิจที่ต้องห้ามตามที่กำหนด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ดังกล่าวจะไม่สามารถใช้วิธีเกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชีสินค้าได้

การบันทึกบัญชีแยกสำหรับธุรกิจแต่ละประเภท

กรณีที่เกิดกิจการประกอบธุรกิจหลายประเภท และได้บันทึกบัญชีแยกสำหรับธุรกิจแต่ละประเภท ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จะต้องบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์สิทธิสำหรับธุรกิจที่ต้องห้ามตามที่กำหนด สำหรับธุรกิจอื่นซึ่งไม่ใช่ธุรกิจที่ต้องห้ามตามที่กำหนด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้สามารถบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสดได้

- 3) ไม่เป็นผู้ที่ต้องห้ามตามที่กำหนดในมาตรา 448 แห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา กล่าวคือมิใช่ผู้ที่ไม่เข้าเงื่อนไขการบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสดสำหรับรายได้และค่าใช้จ่าย เช่น เป็นบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทประเภท S (S-Corporation) ซึ่งมีรายการรับเงินเฉลี่ยต่อปีมากกว่า 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็นห้างหุ้นส่วนที่มีบริษัทประเภท C (C-Corporation) เป็นหุ้นส่วน หรือเป็นธุรกิจที่ใช้ช่องว่างของกฎหมายในการลดหรือยกเว้นภาระภาษี (Tax shelter) ตามที่ได้กล่าวไปก่อนหน้านี้ในหัวข้อ 5.2.1.2
- 4) ไม่เคยเปลี่ยนหรือมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือจากวิธีเกณฑ์เงินสดไปเป็นเกณฑ์สิทธิด้วยเหตุผลที่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีกลายเป็นผู้ไม่มีสิทธิที่จะใช้เกณฑ์เงินสดตาม Revenue Procedure 2002-28

5.2.2.2 หลักการบันทึกบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method)

ในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามวิธีเกณฑ์เงินสด กรมสรรพากรของ ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้คำนิยามของสินค้าคงเหลือ วิธีการคำนวณต้นทุน การวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ วิธีการบันทึกสินค้าคงเหลือในระหว่างปีและสิ้นปี และวิธีการบันทึกบัญชีกรณีสินค้าคงเหลือสูญหาย เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกรายที่ประสงค์จะใช้วิธีเกณฑ์เงินสดมีแนวทางในการนำไปปฏิบัติและสามารถบันทึกบัญชีได้อย่างถูกต้อง ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) คำนิยามของสินค้าคงเหลือ

รายการดังต่อไปนี้ถือเป็นสินค้าคงเหลือตามคำนิยามของประมวลรัษฎากรของ ประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งสามารถบันทึกบัญชีด้วยวิธีเกณฑ์เงินสดได้

1.1) สินค้าซื้อมาขายไป

สินค้าซื้อมาขายไปให้รวมถึง

- (ก) สินค้าที่สั่งซื้อมาซึ่งกรรมสิทธิ์ได้โอนเป็นของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว แม้ว่ายังอยู่ในระหว่างการขนส่ง หรือแม้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จะยังไม่สามารถเข้าถึงสินค้าทางกายภาพได้ก็ตาม
- (ข) สินค้าที่จะขายภายใต้สัญญาซึ่งคุณยังไม่ได้คัดแยกออกมาจากกลุ่มของสินค้าและนำไปใช้ตามสัญญา
- (ค) สินค้าที่ส่งไปฝากขาย
- (ง) สินค้าที่จัดจำหน่ายในห้องแสดงสินค้า ศูนย์การค้า บูธ ซึ่งอยู่ห่างออกไปจากสถานที่ประกอบธุรกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- (จ) บรรจุภัณฑ์ เช่น ถัง ขวด และกล่อง จะต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือหากกรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ โดยทั่วไปแล้วบรรจุภัณฑ์จะไม่ต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือหากมีการโอนกรรมสิทธิ์ไปยังผู้ซื้อแล้ว

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมกรณีการขายแบบ C.O.D mail

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีขายสินค้าทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (mail) และมีความประสงค์ที่จะส่งสินค้าและให้ผู้ซื้อชำระค่าราคาในเวลาเดียวกัน กรณีสิทธิในสินค้าจะโอนไปยังผู้ซื้อเมื่อมีการชำระราคา ดังนั้นหากผู้ซื้อยังมิได้ชำระราคาให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรวมสินค้าดังกล่าวอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี

รายการดังต่อไปนี้ไม่ถือเป็นสินค้าซื้อมาขายไปตามคำนิยามของประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

- (ก) สินค้าที่ได้ขายไปให้กับลูกค้าแต่ได้โอนเพียงแค่กรรมสิทธิ์
- (ข) สินค้าที่นำมาฝากขายที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- (ค) สินค้าที่ส่งมาเพื่อส่งให้แก่ลูกค้าในอนาคตซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษียังมิได้รับโอนกรรมสิทธิ์

1.2) วัตถุประสงค์

1.3) งานระหว่างผลิต

1.4) สินค้าสำเร็จรูป

1.5) วัสดุสิ้นเปลือง ซึ่งจะกลายมาเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าซึ่งมีไว้เพื่อขาย

รายการดังต่อไปนี้ไม่ถือเป็นสินค้าคงเหลือ

- (ก) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ซึ่งใช้ในการดำเนินธุรกิจ
- (ข) ตัวเงิน ลูกหนี้การค้า และทรัพย์สินอื่นในลักษณะเดียวกัน
- (ค) อสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายโดยนายหน้าค้าอสังหาริมทรัพย์ซึ่งดำเนินการเป็นปกติธุรกิจ
- (ง) วัสดุสิ้นเปลือง ซึ่งจะไม่กลายมาเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าซึ่งมีไว้เพื่อขาย

2) วิธีการคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้ในการบันทึกต้นทุนสินค้าคงเหลือ

2.1) วิธีเฉพาะเจาะจง (Specific Identification Method)

วิธีเฉพาะเจาะจงเหมาะกับกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีสามารถระบุต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าและจับคู่กับสินค้าได้ แต่หากไม่สามารถระบุต้นทุนของสินค้าได้อย่างเฉพาะเจาะจง หรือสินค้าชนิดเดียวกันได้มีการผสมปะปนกันและไม่สามารถระบุได้ด้วยใบกำกับภาษีที่เฉพาะเจาะจง ให้ใช้วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-in, first-out method) หรือวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (Last-in, first-out method)

2.2) วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-in, first-out method หรือ FIFO Method)

วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน มีข้อสมมติที่ว่าสินค้าที่ซื้อหรือผลิตก่อนจะเป็นสินค้าที่ถูกนำไปขาย นำไปใช้ หรือทิ้งก่อนเป็นอันดับแรก สินค้าที่คงค้างอยู่ ณ วันสิ้นปีภาษีจะถูกจับคู่กับต้นทุนของสินค้าที่มีลักษณะเดียวกันที่ซื้อหรือผลิตล่าสุด

2.3) วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (Last-in, first-out method หรือ LIFO)

วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน มีข้อสมมติที่ว่าสินค้าที่ซื้อหรือผลิตล่าสุดจะเป็นสินค้าที่ถูกนำไปขาย นำไปใช้ หรือทิ้งก่อนเป็นอันดับแรก สินค้าที่คงค้างอยู่ ณ วันสิ้นปีภาษีจะถูกจับคู่กับต้นทุนของสินค้าที่มีลักษณะเดียวกันที่คงค้างอยู่ ณ วันต้นงวดตามลำดับการได้มาหรือได้รับในระหว่างปีภาษี

ความแตกต่างระหว่างวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-in, first-out method หรือ FIFO Method) วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (Last-in, first-out method หรือ LIFO)

วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน และวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน จะส่งผลให้กำไรของธุรกิจแตกต่างกันเนื่องจากราคาของสินค้าปลายงวดจะส่งผลกระทบต่อจำนวนต้นทุนขาย กล่าวคือในภาวะเงินเฟ้อราคาของสินค้าคงเหลือปลายงวดจะสูงกว่าสินค้าคงเหลือต้นงวด การใช้วิธี LIFO จะส่งผลให้สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีภาษีถูกจับคู่กับต้นทุนของสินค้า ณ วันต้นงวดหรือที่ซื้อมาในช่วงต้นปี ในขณะที่ต้นทุนขายส่วนใหญ่คำนวณมาจากต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาในช่วงปลายปีซึ่งมีต้นทุนต่อหน่วยที่สูง ส่งผลให้จำนวนต้นทุนขายสูงและกำไรของปีภาษีต่ำ อย่างไรก็ตามในภาวะเงินฝืดผลกระทบต่อต้นทุนขายและกำไรจะเป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม สำหรับประเทศไทยวิธีเข้าหลัง-ออกก่อนนี้ได้ถูกยกเลิกไปแล้วนับแต่ปี 2552³⁷

3) การวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือที่คงค้าง ณ วันสิ้นงวดของกิจการจะต้องมีการวัดมูลค่า การวัดมูลค่านี้มีความสำคัญเนื่องจากเป็นตัวแปรที่จะส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

สินค้าคงเหลืออาจวัดมูลค่าด้วยวิธีดังต่อไปนี้

3.1) วิธีต้นทุน (Cost Method)

ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยวิธีราคาทุน ต้นทุนของสินค้าจะต้องประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีหลักการดังนี้

- (1) ต้นทุนของสินค้าคงเหลือในมือ ณ วันต้นปีภาษี คือต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีของปีก่อนหน้า
- (2) สินค้าที่ซื้อมาในระหว่างปี ต้นทุนของสินค้าประกอบด้วยราคาตามใบแจ้งหนี้ หักส่วนลดที่เหมาะสม บวกต้นทุนค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า ต้นทุนสินค้านรวมถึงต้นทุนที่มีการบันทึกเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามที่กำหนด

³⁷ บทนำย่อหน้าที่ 13 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552)

(3) สินค้าที่ผลิตในระหว่างปี ต้นทุนของสินค้าประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและต้นทุนทำอ้อมที่ต้องบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าตามที่กำหนด

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมกรณีได้รับส่วนลด

ส่วนลดการค้าคือส่วนลดที่ได้รับโดยมีจำเป็นต้องพิจารณาว่า ได้มีการชำระค่าสินค้าแล้วหรือไม่ซึ่งโดยปกติแล้วจะเป็นส่วนลดปริมาณ ส่วนลดการค้าและส่วนลดปริมาณจะถูกนำรวมในการคำนวณต้นทุนของสินค้าซึ่งจะเป็นผลให้ต้นทุนของสินค้าลดลง

ส่วนลดเงินสด คือส่วนลดที่ได้รับเมื่อมีการจ่ายชำระค่าสินค้าภายในเวลาที่กำหนดซึ่งอาจบันทึกเป็นส่วนลดในต้นทุนสินค้าหรือบันทึกเป็นรายได้ แต่เมื่อเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งแล้วจะต้องปฏิบัติเช่นนั้นอย่างสม่ำเสมอ

3.2) วิธีมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างต้นทุนของสินค้าหรือราคาตลาด (Lower of Cost or Market Method)

ตามวิธีมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างต้นทุนของสินค้าหรือราคาตลาด ให้คำนวณราคาตลาดของสินค้าคงเหลือและต้นทุนของสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ เปรียบเทียบต้นทุนของสินค้ากับราคาตลาดและบันทึกมูลค่าสินค้าของสินค้าคงเหลือด้วยจำนวนที่ต่ำกว่า

วิธีการนี้สามารถใช้ได้กับ

- (1) สินค้าที่ซื้อมาและอยู่ในมือ
- (2) องค์ประกอบของต้นทุนพื้นฐาน (วัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง ต้นทุนทำอ้อมบางรายการ) ของสินค้าที่กำลังผลิตและสินค้าสำเร็จรูปในมือ

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยวิธีมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างต้นทุนของสินค้าหรือราคาตลาดนี้จะไม่สามารถใช้ได้กับกรณีดังต่อไปนี้และต้องใช้วิธีต้นทุนการในวัดมูลค่าเท่านั้น

- (ก) สินค้าที่อยู่ในมือหรือกำลังผลิตเพื่อส่งมอบให้แก่ลูกค้าซึ่งได้มีการตกลงราคากันแน่นอนแล้วเนื่องจากได้มีการยืนยันสัญญาขายเป็นที่เรียบร้อยแล้ว กล่าวคือไม่สามารถบอกเลิกได้โดยผู้ซื้อหรือผู้ขายในทางกฎหมาย
- (ข) สินค้าที่บันทึกที่มีการบันทึกต้นทุนด้วยวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (Last-in, first-out method หรือ LIFO)

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยวิธีมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างต้นทุนของสินค้าหรือราคาตลาด

กิจการแห่งหนึ่งมีสินค้า 3 รายการ โดยที่แต่ละรายการมีต้นทุนและราคาตลาดดังนี้

รายการ	หน่วย: ดอลลาร์สหรัฐ		
	ต้นทุน	ราคาตลาด	มูลค่าของสินค้า
สินค้า ก	300	500	300
สินค้า ข	200	100	100
สินค้า ค	450	200	200
รวม	950	800	600

ตามวิธีมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างต้นทุนของสินค้าหรือราคาตลาดสินค้าของกิจการในแต่ละรายการจะถูกรวบรวมด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างต้นทุนกับราคาตลาด กล่าวคือกิจการไม่สามารถวัดมูลค่าสินค้าโดยการเปรียบเทียบราคาต้นทุนรวมจำนวน 950 ดอลลาร์สหรัฐกับราคาตลาดรวม 800 ดอลลาร์สหรัฐ และวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ 800 ดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากกิจการต้องวัดมูลค่าโดยพิจารณาจำนวนที่ต่ำกว่าในแต่ละรายการ

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับราคาตลาด

โดยปกติแล้วราคาตลาดของสินค้าซึ่งอยู่ในสภาพปกติคือราคาเสนอซื้อ ณ วันที่มีการวัดมูลค่าสินค้า ซึ่งราคาตลาดของสินค้าชนิดเดียวกันไม่จำเป็นต้องเท่ากันเสมอไปอาจแตกต่างกันได้เนื่องจากราคาตลาดอาจแปรผกผันกับปริมาณการสั่งซื้อ เช่น กิจการซื้อสินค้าในจำนวนที่น้อยทำให้ราคาตลาดต่อหน่วยสูง แต่หากซื้อในจำนวนที่มากราคาตลาดต่อหน่วยจะต่ำลง อย่างไรก็ตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้อาจพบว่าในบางครั้งราคาตลาดอาจลดต่ำลงมาก หรือไม่มีราคาตลาดทำให้ไม่สามารถหารราคาตลาดได้ กรณีดังกล่าวมีข้อพิจารณาดังนี้

(1) กรณีที่ราคาตลาดต่ำลง

ในภาวะปกติของธุรกิจหากมีการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดสินค้าคงเหลือจะสามารถวัดมูลค่าด้วยราคาตลาดที่ต่ำลงดังกล่าวหักต้นทุนทางตรงในการจำหน่ายได้ ราคาตลาดตามที่กล่าวมานี้จะต้องกำหนดมาจากราคาขายที่เกิดขึ้นจริงในช่วงเวลาที่เหมาะสมก่อนและหลังวันที่มีการวัดมูลค่าสินค้า หากราคาที่ย่ำงว่าเป็นราคาตลาดมีความแตกต่างจากราคาขายที่เกิดขึ้นจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ ราคาดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นราคาที่สะท้อนถึงสถานะตลาด

(2) กรณีที่ไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่อง

หากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินค้า เป็นผลให้ไม่สามารถหารราคาตลาดได้ ให้ใช้ราคาที่มีหลักฐานสนับสนุนที่ดีที่สุดมาเป็นราคาตลาด ณ วันที่มีการวัดมูลค่าสินค้า หลักฐานดังกล่าวนี้ให้รวมถึง

- (ก) ราคาซื้อขายที่เฉพาะเจาะจง ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลอื่นจะตกลงกันในปริมาณการสั่งซื้อที่เหมาะสมและกระทำโดยสุจริต
- (ข) ค่าชดเชยที่จะต้องมีการจ่ายชำระหากมีการยกเลิกสัญญาซื้อขาย

3.3) วิธีราคาขายปลีก (Retail Method)

ราคาขายปลีกรวมของสินค้าที่มีอยู่ในมือ ณ วันสิ้นปีภาษีของแต่ละแผนกหรือของแต่ละประเภทจะถูกนำมาใช้คำนวณอัตรากำไรขั้นต้นเฉลี่ยต่อราคาขายปลีกของสินค้า เพื่อนำมาใช้ในการประมาณการต้นทุนของสินค้า

ขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือปลายปีแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอนคือ ขั้นตอนการคำนวณอัตรากำไรขั้นต้นเฉลี่ยต่อราคาขายปลีกของสินค้าและขั้นตอนการคำนวณประมาณการต้นทุนของสินค้า ซึ่งมีหลักการคำนวณดังนี้

3.3.1) ขั้นตอนการคำนวณอัตรากำไรขั้นต้นเฉลี่ยต่อราคาขายปลีกของสินค้า

3.3.1.1) นำราคาขายปลีกรวมของสินค้าคงเหลือต้นปีมารวมกับราคาขายปลีกรวมของสินค้าที่ซื้อมาในระหว่างปี ปรับปรุงด้วยส่วนเพิ่ม (markup) หรือส่วนลด (markdown) ของราคาขายปลีกทั้งหมด

3.3.1.2) นำผลรวมที่คำนวณได้ในข้อ (3.1.1) มาลบกับผลรวมของต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้นปีและต้นทุนของสินค้าที่ซื้อมาในระหว่างปี

3.3.1.3) นำผลต่างที่คำนวณได้ในข้อ (3.1.2) หารด้วยผลรวมของราคาขายปลีกในข้อ (3.1.1) ผลที่ได้คืออัตรากำไรขั้นต้นเฉลี่ยต่อราคาขายปลีกของสินค้า

3.3.2) ขั้นตอนการคำนวณประมาณการต้นทุนของสินค้ามีดังนี้

3.3.2.1) นำผลรวมของราคาขายปลีกรวม (ของสินค้าคงเหลือต้นปีและที่ซื้อมาในระหว่างปีซึ่งปรับปรุงด้วยส่วนเพิ่ม (markup) หรือส่วนลด (markdown) ของราคาขายปลีกทั้งหมดแล้ว) หักกับยอดขายปลีกในระหว่างปี ผลที่ได้คือ ราคาขายปลีกของสินค้าคงเหลือปลายปี

3.3.2.2) นำราคาขายปลีกของสินค้าคงเหลือปลายปีคูณกับอัตรากำไรขั้นต้นเฉลี่ยต่อราคาขายปลีกของสินค้า ผลที่ได้คือจำนวนกำไรขั้นต้นเฉลี่ยของสินค้าคงเหลือปลายปี

3.3.2.3) นำจำนวนกำไรที่คำนวณได้ในข้อ 3.3.2.2) ลบกับราคาขายปลีกของสินค้าคงเหลือปลายปี ผลที่ได้คือประมาณการต้นทุนของสินค้าคงเหลือปลายปี

ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือปลายปีตามวิธีราคาขายปลีก

กิจการแห่งหนึ่งต้องการคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือปลายปี และมีข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินค้าและราคาขายปลีกดังนี้

รายการ	หน่วย: ดอลลาร์สหรัฐ	
	ต้นทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าคงเหลือต้นปี	52,000	60,000
ซื้อสินค้า	53,000	78,500
ขายสินค้า		98,000
ส่วนเพิ่ม (markup)		2,000
ส่วนลด (markdown)		500

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือปลายปีคำนวณได้โดย

รายการ	หน่วย: ดอลลาร์สหรัฐ	
	ต้นทุน	ราคาขายปลีก
สินค้าคงเหลือต้นปี	52,000	60,000
บวก: ซื้อสินค้า	53,000	78,500
ส่วนเพิ่มสุทธิ (ส่วนเพิ่ม 2,000 – ส่วนลด 500 = 1,500)		1,500
รวม	105,000	140,000
ลบ: ขายสินค้า		98,000
ราคาขายปลีกของสินค้า คงเหลือปลายปี		42,000
ลบ: กำไรขั้นต้นเฉลี่ยของสินค้า คงเหลือปลายปี (25%) **		10,500
ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ปลายปี		31,500

** การคำนวณกำไรขั้นต้นเฉลี่ยของสินค้าคงเหลือปลายปี = (ราคาขายปลีกรวม 140,000 – ต้นทุนสินค้ารวม 105,000) / ราคาขายปลีกรวม 140,000 = 25%

กำไรขั้นต้นเฉลี่ยของสินค้าคงเหลือปลายปีไม่สามารถคำนวณโดยใช้อัตราร้อยละของกำไรในสินค้าที่ซื้อในระหว่างปีแทนได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องคำนวณโดยใช้วิธีการตามที่กล่าวมานี้เพื่อให้จำนวนภาษีมีความถูกต้องมากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมกรณีได้รับส่วนลด

ส่วนลดที่จะนำมารวมในการคำนวณราคาขายปลีกของสินค้าคงเหลือในมือปลายปีได้จะต้องมาจากการลดราคาของสินค้าซึ่งเป็นราคาที่เสนอขายให้กับบุคคลทั่วไป การลดราคาของสินค้าที่เกิดจากสาเหตุอื่น เช่น ส่วนลดจากการเสื่อมสภาพ หรือความล้าสมัย ไม่ถือเป็นส่วนลดที่จะนำมาใช้ในการคำนวณราคาขายปลีกของสินค้าคงเหลือในมือปลายปี

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับสินค้าที่ไม่สามารถขายได้

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีพบว่าสินค้าที่ไม่สามารถขายได้ในราคาปกติ หรือไม่สามารถใช้ได้ตามปกติตามที่ควรเนื่องจากเสียหาย มีข้อบกพร่อง มีการเปลี่ยนแปลงความนิยม เป็นสินค้าน่าที่ผิดปกติหรือแตกหัก หรือด้วยสาเหตุอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน สินค้าคงเหลือดังกล่าวควรมีการวัดมูลค่าอย่างเหมาะสมตามราคาที่สามารถขายหรือจำหน่ายได้จริงหักต้นทุนในการขายหรือจำหน่ายไม่ว่าจะใช้วิธีการวัดมูลค่าวิธีใดก็ตาม หากสินค้าคงเหลือประกอบด้วยวัตถุดิบหรือสินค้าการวัดมูลค่าจะต้องพิจารณาถึงการนำมาใช้และสภาพของสินค้าต้องประเมินด้วยความเหมาะสม และไม่ต่ำไปกว่ามูลค่าซากของสินค้า

4) วิธีการบันทึกสินค้าคงเหลือในระหว่างปีและสิ้นปี

การคำนวณต้นทุนขายสามารถใช้วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method) หรือวิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Book Inventory)

ตามวิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Book Inventory) ต้นทุนขายจะคำนวณโดยนำต้นทุนสินค้าคงเหลือต้นงวด บวกต้นทุนสินค้าคงเหลือที่ซื้อหรือผลิตในระหว่างปี หักต้นทุนสินค้าคงเหลือที่มีการขาย นำไปใช้ หรือตัดจำหน่ายในระหว่างปี โดยต้นทุนที่ใช้ในการคำนวณนี้ต้องเป็นต้นทุนจริง

นอกจากนี้สินค้าคงเหลือต้องถูกดำเนินการตรวจนับในช่วงเวลาที่เหมาะสมและจะต้องปรับปรุงยอดในบัญชีของสินค้าคงเหลือให้สอดคล้องกับสินค้าที่ตรวจนับได้จริง

5) วิธีการบันทึกบัญชีกรณีสินค้าคงเหลือสูญหาย

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้บันทึกต้นทุนสินค้าที่เสียหายหรือถูกโจรกรรม ด้วยการลดยอดสินค้าคงเหลือปลายปี อันเป็นผลให้ต้นทุนสินค้าที่เสียหายหรือถูกโจรกรรม ถูกนำมารวมอยู่ในบัญชีต้นทุนขายแล้ว หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องไม่นำต้นทุนสินค้าที่เสียหายหรือถูกโจรกรรมมาหักเป็นค่าใช้จ่ายซ้ำ และหากได้รับเงินค่าชดเชยจากผู้รับประกันภัย ให้นำเงินชดเชยดังกล่าวมาถือเป็นรายได้ทางภาษี

ในกรณีที่ต้องการนำต้นทุนสินค้าที่เสียหาย หรือถูกโจรกรรมมาหักเป็นรายจ่าย แยกต่างหาก ให้ปรับปรุงโดยหักสินค้าคงเหลือที่เสียหายหรือถูกโจรกรรมออกจากยอดคงเหลือของสินค้าต้นปีหรือที่ซื้อในระหว่างปี เพื่อให้ไม่ให้สินค้าที่เสียหายหรือถูกโจรกรรมถูกนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายซ้ำ 2 รอบ

เงินค่าชดเชยที่ได้รับหรือคาดว่าจะได้รับจะต้องนำมาลดยอดต้นทุนสินค้าที่เสียหายหรือถูกโจรกรรมที่นำมาหักเป็นรายจ่ายแยกต่างหาก อย่างไรก็ตามหากยังไม่ได้รับเงินค่าชดเชยภายในสิ้นปี ต้นทุนสินค้าที่เสียหายหรือถูกโจรกรรมจะไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายเท่ากับจำนวนที่คาดว่าจะได้รับเงินค่าชดเชยคืน

5.3 การเปลี่ยนจากวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) เป็นวิธีเกณฑ์สิทธิ (Accrual method)

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนไม่ผ่านการทดสอบรายรับรวม (Gross receipt test) ในปีภาษีใดปีภาษีหนึ่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนดังกล่าวจะไม่สามารถนำวิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) มาใช้ในการบันทึกบัญชีและจะต้องเปลี่ยนเป็นวิธีเกณฑ์สิทธิ (Accrual method) นับตั้งแต่ปีภาษีที่กิจการไม่ผ่านการทดสอบรายรับรวมเป็นต้นไป

จากหลักการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดจะเห็นว่าเกณฑ์เงินสดนั้นมีความสะดวกและง่ายในการจัดทำมากกว่าเกณฑ์ค้างค้ำและเกณฑ์สิทธิ ช่วยให้ผู้ประกอบการเกิดความสะดวกในการจัดทำบัญชีมากยิ่งขึ้น และอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการรายเล็กสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้ด้วยความสะดวกมากยิ่งขึ้น

บทที่ 6

วิเคราะห์ประเด็นปัญหาในการจัดทำบัญชีของกิจการขนาดเล็ก

ในปัจจุบันผู้ประกอบการกิจการขนาดเล็กที่เรียกว่าเรียกว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ถูกกำหนดให้มีการจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับรายละเอียดชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมาก ผู้ประกอบการยังต้องมีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี และมีข้อกำหนดเกี่ยวกับระยะเวลาที่ต้องลงรายการบัญชีอีกด้วย นอกจากนี้การบันทึกบัญชียังจะต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมหลายรายการเลือกที่จะบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เนื่องจากเป็นการบันทึกบัญชีตามหลักเกณฑ์คงค้างที่ง่ายที่สุดในปัจจุบัน อย่างไรก็ตามหลักการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวก็ยังถือว่าซับซ้อนเกินกว่าที่ผู้ไม่มีความรู้ด้านการบัญชีจะสามารถเข้าใจได้ง่าย อีกทั้งยังประกอบไปด้วยรายละเอียดข้อกำหนดสำหรับการบันทึกบัญชีย่อยในแต่ละเรื่องเป็นกว่า 20 เรื่องโดยประมาณ

ยิ่งไปกว่านั้นผู้ทำบัญชียังต้องปรับปรุงการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้เป็นไปตามเกณฑ์สิทธิแห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย ซึ่งแม้ว่าเกณฑ์สิทธินั้นจะถูกกำหนดไว้แล้วในตามมาตรา 65 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรและกฎกระทรวงอีกหลายฉบับซึ่งกำหนดให้หลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความแตกต่างไปจากหลักการพื้นฐานตามมาตรา 65 วรรคสอง เป็นผลในการจัดทำบัญชียังมีความยุ่งยากซับซ้อนมากขึ้นเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่สามารถตีความตามหลักการพื้นฐานได้อีกต่อไป

จากความซับซ้อนในการจัดทำบัญชีดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น เจ้าของกิจการขนาดเล็ก เช่น เจ้าของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ที่ไม่มีความรู้ด้านการบัญชีจึงต้องประสบปัญหาในการทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ดังกล่าว ซึ่งหากเจ้าของกิจการต้องการประหยัดค่าใช้จ่ายโดยการทำบัญชีด้วยตัวเอง ก็มีความเสี่ยงที่การบันทึกบัญชีด้วยตัวเองจะเกิดข้อผิดพลาดและอาจนำไปสู่กรณีพิพาทระหว่างกิจการกับหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีได้โดยง่าย หากบริษัทต้องการป้องกันปัญหากรณีพิพาทกับหน่วยงานของรัฐโดยว่าจ้างผู้ทำบัญชี บริษัทก็จะต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการว่าจ้างผู้จัดทำตลอดจนผู้สอบบัญชีอีกด้วย ซึ่งกิจการขนาดเล็กส่วนใหญ่มิได้มีกำไรมาก ภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงเป็นผลทำให้

กำไรลดลงอย่างมาก ด้วยเหตุนี้เองธุรกิจขนาดเล็กลหลายรายจึงหลีกเลี่ยงไม่จัดทำบัญชี ซึ่งนำไปสู่การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีและเป็นผลให้หน่วยงานของรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามที่ควรเป็น

ในปัจจุบันนี้ประเทศไทยมีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอยู่เป็นจำนวนมาก แม้ว่าธุรกิจขนาดเล็กลเหล่านี้จะมีรายได้แต่ละรายไม่มากนัก แต่ด้วยจำนวนที่มากดังกล่าวนี้ เมื่อรวมรายได้เข้าด้วยกันแล้ว ได้กลายเป็นแรงขับเคลื่อนเศรษฐกิจที่สำคัญของประเทศไทย ดังนั้นรัฐจึงควรให้ความสำคัญกับการดำเนินธุรกิจของกิจการขนาดเล็กลโดยสนับสนุนให้มีการทำบัญชี เนื่องจากบัญชีเป็นพื้นฐานในการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดซึ่งให้ตัวเลขแก่กิจการและภาครัฐซึ่งสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการวางแผนกลยุทธ์ในอนาคต การบันทึกบัญชียังมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีเพราะในทางปฏิบัติกิจการจะบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและนำมาปรับปรุงรายการให้เป็นเกณฑ์สิทธิตามแบบ ภ.ง.ด. 50 ดังจะเห็นได้จากแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ข้อ 9 และข้อ 10 ซึ่งแสดงรายละเอียดของรายการปรับปรุงจากเกณฑ์คงค้างทางบัญชีให้เป็นเกณฑ์สิทธิ

รายการที่ ๑	รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	1		2		3	
		กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้	กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้	รวม	รวม	รวม	
1.	ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล						130
2.	ค่ารับรอง						131
3.	หนี้สูญ						132
4.	เงินสำรอง						132.1
5.	รายจ่ายตามรายการที่ 8 15. ถึง 26.						133
6.	รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายฯ อื่นๆ						134
7.	รวม 1. ถึง 6.						
รายการที่ 10	รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือรายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น	1		2		3	
		กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้	กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้	รวม	รวม	รวม	
1.	รายได้ส่วนที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้						135
2.	รายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้นจากรายจ่ายที่จ่ายจริง						
2.1	รายจ่ายเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย						136
2.2	รายจ่ายเพื่อการลงทุนในทรัพย์สิน						136.1
2.3	รายจ่ายในการส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษามืออาชีพ						136.2
2.4	รายจ่ายที่ได้รับสิทธิจากการส่งเสริมการลงทุน						136.3
2.5	รายจ่ายในการจ้างคนพิการ						136.4
2.6	รายจ่ายในการจ้างคนพิการเกินกว่าร้อยละ 80 ของลูกจ้าง						136.5
2.7	รายจ่ายค่าจัดให้มีอุปกรณ์สิ่งอำนวยความสะดวกหรือบริการฯ ให้แก่คนพิการ						136.6

รายการที่ 10	รายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้หรือ รายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น (ต่อ)	1		2		3	
		กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้		รวม	
2.8	รายจ่ายในการจัดการหนังสือหรืออิเล็กทรอนิกส์ของกิจการ						138.7
2.9	รายจ่ายค่าจ้างนักศึกษาทำบัญชี						138.3
2.10	รายจ่ายเงินลงทุนในหุ้นสามัญของวิสาหกิจเพื่อสังคม						138.9
2.11	รายจ่ายค่าซื้อและค่าติดตั้งระบบกล้องโทรทัศน์วงจรปิด ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ						138.10
2.12	รายจ่ายเพื่อการลงทุนในทรัพย์สินในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ						138.11
2.13	รายจ่ายงบบุคลากรระดับบริหาร ค่าทำบัญชี และค่าสอบบัญชี						138.12
2.14	รายจ่ายในการจ้างงานผู้สูงอายุ						138.13
2.15	รายจ่ายเพื่อการลงทุนในอุปกรณ์รับชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือค่าธรรมเนียมจากการรับชำระเงินด้วยบัตรเครดิต						138.14
2.16	รายจ่ายเงินลงทุนในหุ้นหรือเงินลงทุนเพื่อจัดตั้งบริษัท ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ						138.15
2.17	รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา						138.16
2.18	รายจ่ายเพื่อสนับสนุนด้านการเรียนรู้และนันทนาการ						138.17
2.19	รายจ่ายในการจัดหาหนังสือหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อการศึกษา						138.18
2.20	รายจ่ายในการจัดให้คนพิการได้รับสิทธิประโยชน์						138.19
2.21	รายจ่ายเพื่อพัฒนาครู คณาจารย์ และบุคลากรทางการศึกษา						138.20
2.22	รายจ่ายในการจัดตั้งศูนย์พัฒนาเด็กเล็กในสังกัด อปท.						138.21
2.23	รายจ่ายเพื่อโครงการฝึกอบรมอาชีพ						138.22
2.24	รายจ่ายบริจาคให้แก่สถานศึกษา						138.23
2.25	รายจ่ายบริจาคให้แก่องค์กรกีฬา						138.24
2.26	รายจ่ายบริจาคให้แก่กองทุนส่งเสริมงานวัฒนธรรมฯลฯ						138.25
2.27	รายจ่ายเพื่อส่งเสริมการค้าเน้นกิจการของ SMEs						138.26
2.28	รายจ่ายเพื่อส่งเสริมการลงทุนในชนบท						138.27
2.29	รายจ่ายเพื่อทำกรวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม						138.28
2.30	รายจ่ายอื่นที่นอกเหนือจาก 2.1 ถึง 2.29						138.29
8.	รวม (2.1 ถึง 2.30)						137

ภาพที่ 1 แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50)

ดังนั้นหากปราศจากการบันทึกบัญชีตั้งแต่ต้นแล้ว ก็คงเป็นการยากที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้
โดยง่าย ดังนั้นเพื่อเอื้อให้กิจการขนาดเล็กสามารถจัดทำบัญชีได้โดยง่ายและรัฐสามารถจัดเก็บภาษีจาก
กิจการเหล่านี้ได้ รัฐจึงควรออกกฎหมายที่อำนวยความสะดวกให้กิจการขนาดเล็กสามารถปฏิบัติตามได้โดยง่าย

บทที่ 7

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2 และ 3 การจัดทำบัญชีนั้นไม่ใช่เรื่องง่ายสำหรับผู้ที่ไม่มีความรู้พื้นฐานด้านการบัญชีเนื่องจากชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำนั้นมีจำนวนมาก มีข้อกำหนดเกี่ยวกับข้อความต่างๆในการทำบัญชีและเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี และมีกำหนดเวลาในการจัดทำงบการเงินเพื่อนำส่งหน่วยงานของรัฐ อีกทั้งเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีทั้งตามมาตรฐานการบัญชีและประมวลรัษฎากรก็มีความยุ่งยากซับซ้อน

นอกจากนี้ตามมาตรา 7 (5) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ได้กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีรวมทั้งกำหนดช้อยกเว้นให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี หรือผู้ทำบัญชีไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือส่วนใดส่วนหนึ่ง ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าภาครัฐเองได้เล็งเห็นว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในบางเรื่องนั้นมีความซับซ้อน ซึ่งอาจเป็นอุปสรรคในการจัดทำบัญชีของกิจการ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 จึงได้ให้อำนาจแก่อธิบดีในการยกเว้นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือส่วนใดส่วนหนึ่งเอาไว้

ประเทศสหรัฐอเมริกาเองก็ได้เล็งเห็นถึงอุปสรรคในการจัดทำบัญชีของกิจการขนาดกลางและขนาดเล็กเช่นเดียวกัน จึงได้ให้ทางเลือกแก่กิจการทั่วไปที่มีรายรับไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐในการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์เงินสด ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ง่ายต่อการทำความเข้าใจละบันทึกบัญชี ไม่จำเป็นต้องอาศัยความรู้ในด้านการบัญชีก็สามารถบันทึกรายการที่เกิดขึ้นได้

ประเทศไทยเองก็สามารถนำหลักการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดของประเทศไทยมาใช้กับประเทศไทยได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากกิจการทั่วไปของประเทศไทยที่มีรายรับไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐที่สามารถเลือกวิธีการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดนี้มีขนาดเทียบเท่ากับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทยซึ่งมีรายได้ไม่เกิน 30 ล้านบาท และอาจรวมถึงบริษัทจำกัดคนเดียวที่มีรายได้ไม่เกินจำนวนดังกล่าวด้วยเช่นกัน

โดยหากประเทศไทยต้องการให้การบันทึกบัญชีนี้น่าย่างมากยิ่งขึ้น ประเทศไทยอาจปรับข้อกำหนดในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือโดยเพิ่มเติมวิธีถ่วงเฉลี่ยในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ เนื่องจากใช้วิธีเฉพาะเจาะจง (Specific Identification Method) เป็นวิธีที่ต้องมีการเก็บข้อมูลต้นทุน

สินค้าที่ซื้อแต่ละชิ้นเพื่อให้สามารถระบุต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าและจับคู่กับสินค้าได้ วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-in, first-out method หรือ FIFO Method) และวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (Last-in, first-out method หรือ LIFO) ทั้งสองวิธีนี้ก็ต้องมีการเก็บข้อมูลต้นทุนสินค้าที่ซื้อในแต่ละครั้งด้วยด้วยกัน เพราะการคำนวณต้นทุนของสินค้าจะต้องคำนวณตามลำดับของต้นทุนที่เข้ามาก่อนหลัง โดยให้ทางเลือกแก่ผู้ประกอบการในการบันทึกต้นทุนสินค้าด้วยวิธีถั่วเฉลี่ยเพิ่มเติม ซึ่งตามวิธีนี้จะใช้ราคาทุนต่อหนึ่งหน่วยของสินค้าคงเหลือต้นงวดบวกกับราคาทุนต่อหนึ่งหน่วยของการซื้อแต่ละครั้งในงวดบัญชีนั้น แล้วนำมาถัวเฉลี่ยกันเป็นราคาทุนถั่วเฉลี่ยของสินค้าคงเหลือปลายงวด ซึ่งเป็นวิธีการที่ง่ายไม่ต้องจับคู่ต้นทุนที่แท้จริงของสินค้ากับตัวสินค้า และไม่ต้องเก็บข้อมูลลำดับต้นทุนของสินค้าที่ซื้อ เพื่อให้ผู้เกิดความสะดวกรวมยิ่งขึ้น

นอกจากนี้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทยส่วนใหญ่มีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาท ซึ่งเป็นผลให้ผู้ประกอบการเหล่านี้มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีหน้าที่ต้องจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีอย่างครบถ้วนตามที่กำหนดอยู่แล้ว การเพิ่มทางเลือกให้แก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดจะทำให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถจัดทำบัญชีได้ง่ายขึ้น ภาครัฐเองก็สามารถตรวจสอบข้อมูลต่างๆ ได้ง่ายมากขึ้นเช่นเดียวกัน โดยสามารถตรวจสอบรายการรับจ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกกำหนดให้จัดทำอยู่แล้ว ดังนั้นภาครัฐจึงได้รับข้อมูลที่ถูกต้องที่สามารถตรวจสอบกับเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีของผู้ประกอบการ

กล่าวโดยสรุปการบันทึกบัญชีด้วยเกณฑ์เงินสดเป็นวิธีการที่ง่ายต่อการจัดทำซึ่งจะช่วยลดอุปสรรคในด้านการศึกษาทำความเข้าใจเรื่องการบันทึกบัญชี ลดภาระค่าใช้จ่ายในการจัดหาผู้ทำและผู้สอบบัญชี ลดโอกาสที่เอกสารการบันทึกบัญชีจะสูญหาย ลดโอกาสในการเกิดข้อพิพาทระหว่างผู้ประกอบการกับหน่วยงานของรัฐ และยังสามารถนำข้อมูลจากการบันทึกบัญชีมาใช้ในการวางแผนธุรกิจในอนาคตได้อีกด้วย นอกจากนี้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทยนั้นมีเป็นจำนวนมาก ผู้ประกอบการเหล่านี้จึงเป็นแรงขับเคลื่อนเศรษฐกิจที่สำคัญของประเทศ ดังนั้นภาครัฐจึงควรมีกฎหมายหรือข้อบังคับที่เอื้อให้เกิดความสะดวกในการดำเนินงานและทำให้ผู้ประกอบการสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้โดยง่าย การลดอุปสรรคในการทำบัญชียังทำให้เกิดแรงจูงใจให้บุคคลธรรมดาเข้าจดทะเบียนในรูปแบบของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมหรือบริษัทจำกัดคนเดียวเพิ่มมากยิ่งขึ้น เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันต่ำกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถประหยัดภาษีมากยิ่งขึ้น ซึ่งในท้ายที่สุดจะส่งผลให้หน่วยงานของรัฐมีข้อมูลเกี่ยวกับ

ผู้ประกอบการเพื่อนำมาใช้ในการวางแผนเชิงเศรษฐกิจในอนาคตและทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากยิ่งขึ้น

เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถเปลี่ยนการบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์คงค้างเป็นวิธีเกณฑ์เงินสดตามกฎหมายได้นั้น มาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี โดยหากผู้ใดพบว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้ซึ่งอาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการประกอบกิจการได้นั้น มาตรา 34 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดให้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีดำเนินการตรวจสอบและรับฟังความคิดเห็นจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีไม่ว่าตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีหรือกฎหมายอื่น เมื่อคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีได้ให้ความเห็นชอบและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว การบันทึกบัญชีตามวิธีเกณฑ์เงินสดก็สามารถใช้บังคับได้ตามกฎหมาย

ตัวอย่างร่างประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี
ฉบับที่ xx/๒๕xx
เรื่อง การใช้เกณฑ์เงินสดในการจัดทำบัญชี

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๕๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี และกฎหมายอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพในการประชุม ครั้งที่ xx (x/๒๕xx) เมื่อวันที่ วว ดดดด พ.ศ. ๒๕xx จึงออกประกาศดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งมีลักษณะตามที่กรมสรรพากรกำหนด และบริษัทจำกัดคนเดียวตามพระราชบัญญัติจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว เลือกใช้เกณฑ์เงินสดในการจัดทำบัญชีตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ วว ดดดด พ.ศ. ๒๕xx

(ระบุชื่อนายกสภาวิชาชีพบัญชี)

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

ภายหลังจากสภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมข้อความดังต่อไปนี้เพื่อให้การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามเกณฑ์เงินสดด้วย เช่นเดียวกัน

“มาตรา 65 จัตวา การคำนวณรายได้และรายจ่ายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมและบริษัทจำกัดคนเดียวตามพระราชบัญญัติจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียวซึ่งมีลักษณะตามที่กรมสรรพากร กำหนด ให้สามารถเลือกใช้เกณฑ์เงินสดในการคำนวณได้ โดยให้นำรายได้มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเมื่อได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

บรรณานุกรม

กฎหมาย

26 U.S. Code 448

26 U.S. Code 1361

กฎกระทรวงกำหนดจำนวนการจ้างงานและมูลค่าสินทรัพย์ถาวรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2545

กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญ จากบัญชีลูกหนี้

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 108/2545 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 39/2537 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการ สนามกอล์ฟ

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 56/2538 เรื่อง การกำหนดรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ประกาศกรมทะเบียนการค้า เรื่อง กำหนดชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำ ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี ระยะเวลาที่ต้องลงรายการในบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี พ.ศ. 2544

ประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

ร่าง พระราชบัญญัติการจัดตั้งบริษัทจำกัดคนเดียว พ.ศ.

หนังสือ

Wolters Kluwer. 2015 U.S. Master Tax Guide. United States of America : CCH Publication, 2015.

กาญจนา นิมมานเหมินทร์ ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล ลาวัลย์ หอนพรัตน์ และคนอื่นๆ. กฎหมายภาษีอากร 1. นนทบุรี : ฝ่ายการพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. 2527.

โกเมนทร์ สืบวิเศษ. คำอธิบายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้พร้อมแน่วินิจฉัยของศาลฎีกาและกรมสรรพากรกว่า 650 ปัญหา. 2549. กรุงเทพฯ : บริษัท ขวนพิมพ์ 50 จำกัด. 2549.

กอบแก้ว รัตนอุบล. การบัญชีชั้นกลาง 1. กรุงเทพฯ : บริษัท อิมเมจิเนชั่น เอ็ดดูเคชั่น จำกัด. 2548.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : บริษัท กรุงเทพสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด. 2556.

ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีอากร. กรุงเทพฯ : บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด. 2553.

มิตรทอง ชูติตะวงศ์ และคณะ. คุยเฟื่องเรื่องภาษี เล่ม 4. กรุงเทพฯ : บริษัท ส. เอเชียเพรส (1989) จำกัด. 2548.

วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : ศรีสมบัติการพิมพ์. 2534.

สนั่น เกตุทัต. คำบรรยายวิชา การภาษีอากร. พระนคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2513.

สมคิด บางโม. การภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ : บริษัท วิทย์พัฒน์ จำกัด. 2558.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ. ค้นคำตอบ บอกเทคนิค พิชิตปัญหา ภาษีอากร. กรุงเทพฯ : บริษัท
ธรรมนิติ เพรส จำกัด. 2560.

อรุณี อย่างธารา อรสา วีระประดิษฐ์ ญัฐพร เหล่าธรรมทัศน์ และวิภาดา ตันติประภา. การบัญชีการเงิน.
ปทุมธานี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2549.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

Internal Revenue Service. Foreign Persons. [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา
<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/foreign-persons> [1 พฤษภาคม 2561]

Internal Revenue Service. Publication 334 Tax Guide for Small Business. [ออนไลน์].
2560. แหล่งที่มา <https://www.irs.gov/publications/p334> [21 พฤศจิกายน 2560]

Internal Revenue Service. Publication 538 Accounting Period and Method. [ออนไลน์].
2560. แหล่งที่มา <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf> [21 พฤศจิกายน 2560]

Internal Revenue Service. Business Structures. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา
<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/business-structures> [20
พฤศจิกายน 2560]

Internal Revenue Service. Tax Years. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา
<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/tax-years> [18 กุมภาพันธ์
2561]

Loophole Lewy. Revenue Procedure 2002-28 and 2001-10 (Accrual Method
Exception for Small Business). [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา
[http://loopholelewy.com/loopholelewy/01-tax-basics-for-startups/accounting-methods-
02-cash-method-rev-proc-2002-28-1.htm](http://loopholelewy.com/loopholelewy/01-tax-basics-for-startups/accounting-methods-02-cash-method-rev-proc-2002-28-1.htm) [28 มกราคม 2561]

กรมสรรพากร. ลักษณะของ SMEs. [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา

<http://www.rd.go.th/publish/38056.0.html> [23 มกราคม 2561]

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี. ข่าวสารเพื่อสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย. [ออนไลน์]. 2556. แหล่งที่มา

<http://www.fap.or.th/upload/9414/BEpFk0FhIU.pdf> [25 มีนาคม 2561]

ธรรมนิติ. [ถามมา-ตอบไป] ธุรกิจประเภทใดที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชี. [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา

<https://www.daa.co.th/th/ข่าวสาร/ข่าวสารทั่วไป/item/101-ธุรกิจประเภทใดที่ไม่ต้องมีการจัดทำบัญชี.html> [1 พฤษภาคม 2561]

โพสต์ทูเดย์. สรรพากรเอาจริงเปิดมือถือรับแจ้งคนหนีภาษี. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา

<https://www.posttoday.com/finance/news/533479> [12 มีนาคม 2561]

เลิศชัย สุธรรมนนท์. ความท้าทายของ SMEs ไทยในการบริหารคนและบริหารทีมงาน. [ออนไลน์].

2557. แหล่งที่มา

<http://www.cpthailand.com/%E0%B8%A3%E0%B8%A7%E0%B8%A1%E0%B8%84%E0%B8%AD%E0%B8%A5%E0%B8%A1%E0%B8%99/tabid/129/articleType/ArticleView/articleId/2719/-SMEs-.aspx> [4 พฤษภาคม 2561]

วรศักดิ์ ทุมมานนท์. มาตรฐานรายงานทางการเงินขนาดเล็ก(TFRS for NPAEs) กับการพัฒนาสู่ระดับสากล. [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา

<http://www.fap.or.th/Article/Detail/66977> [7 กุมภาพันธ์ 2561]

Maneerat Saeniang. 3 ปัญหาหลักๆที่มักเจอในการทำบัญชีธุรกิจ. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา

<https://www.pymllo.com/th/3->

<https://www.pymllo.com/th/3-%E0%B8%9B%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%AB%E0%B8%B2%E0%B8%AB%E0%B8%A5%E0%B8%B1%E0%B8%81%E0%B9%86%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%A1%E0%B8%B1%E0%B8%81%E0%B9%80%E0%B8%88%E0%B8%AD%E0%B9%83%E0%B8%99%E0%B8%81/> [7 กุมภาพันธ์ 2561]

SME Thailand PR News. จะทำเองหรือจ้างพนักงานบัญชี เรื่องง่ายๆ แต่ต้องคิดให้ดี. [ออนไลน์].

2558. แหล่งที่มา <http://www.smethailandclub.com/startups-717-id.html> [7 กุมภาพันธ์ 2561]