

ทฤษฎีการบัญชีสำหรับรายการที่สำคัญ ๆ

ระบบบัญชี

เนื่องจากกฎหมายประมวลรัษฎากรมีข้อกำหนดวิธีการลงบัญชี หรือการวางรูปแบบบัญชี (Uniform Method of Accounting) สำหรับผู้ประกอบการค้าไว้ ฉะนั้นผู้ประกอบการค้าจึงสามารถที่จะเลือกวางรูปแบบบัญชีและระบบบัญชีที่ตนเห็นว่าเหมาะสมที่สุดแก่ลักษณะของธุรกิจที่ตนประกอบนั้นได้ตามใจชอบ

การที่จะเลือกระบบบัญชีและวางรูปแบบบัญชีแบบใดก็ตาม ระบบบัญชีและรูปแบบบัญชีนั้น ควรจะแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง (True Income and Correct Net Profit) และในขณะที่เกี่ยวกับความสะดวกในการที่จะเก็บตัวเลขต่าง ๆ เพื่อใช้ในการคำนวณภาษีอากรได้โดยเสียค่าใช้จ่ายและประหยัดเวลาในการเก็บตัวเลขต่าง ๆ เหล่านั้นน้อยที่สุดด้วย

ฉะนั้น การใช้วิธีการบัญชีมาตรฐาน กล่าวคือ ระบบบัญชีที่ใช้นั้นจะต้องวางอยู่บนหลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป นั่นก็คือ เป็นระบบบัญชีที่บันทึกรายการต่าง ๆ โดยสมบูรณ์และปฏิบัติเช่นนั้นตลอดไป (Standard methods of accounting, based upon accepted accounting principles, reflected by complete records and consistently maintained) เมื่อระบบบัญชีแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงแล้ว งบการเงิน (Financial Statements) ที่ทำขึ้นเพื่อเปิดเผยฐานะการเงินในบัญชีบุคคลก็ย่อมแสดงถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงด้วย เจาหน้าที่ภาษีอากรย่อมไม่มีอำนาจที่จะมาเปลี่ยนระบบบัญชีได้<sup>๔๔</sup>

<sup>๔๔</sup> Lasser J.K , Handbook of Accounting Methods

ระบบบัญชีที่นิยมใช้กันมากมี ๒ ระบบ คือ

๑. ระบบเงินสด (Cash Basis)
๒. ระบบเกณฑ์ตั้งรับหักจ่าย (Accrual Basis)

#### ระบบเงินสด (Cash Basis)

ระบบนี้ถือว่า รายได้ที่จะนำมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อหาออกกำไรหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีใด จะต้องถือเอาจำนวนเงินสดที่ได้รับมาแล้วจริง ๆ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนรายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากรายได้ จะต้องเอาเฉพาะรายจ่ายที่ไ้จ่ายไปแล้วจริง ๆ เท่านั้น<sup>๕๕</sup>

#### ระบบเกณฑ์ตั้งรับหักจ่าย (Accrual Basis)

ระบบนี้ถือว่า รายได้ที่จะนำมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อหากำไรหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็คือ รายได้ของกิจการที่ไ้กระทำให้แล้วเสร็จและมีสิทธิที่จะได้รับเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับเป็นเงินสดหรือไม่ก็ตาม ส่วนรายจ่ายของกิจการที่ไ้กระทำให้แล้วเสร็จ หรือเป็นรายจ่ายที่มีภาระจะต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะต้องนำมาหักจ่ายจากรายได้ โดยไม่คำนึงว่าจะไ้มีการจ่ายเงินสดไปจริงแล้วหรือไม่ก็ตาม กล่าวคือ มีการปรับปรุงทั้งยอดรายได้และยอดรายจ่าย ให้เป็นไปตามรอบระยะเวลาบัญชีที่ไ้กระทำให้กิจการแล้วเสร็จ เป็นสำคัญ<sup>๕๖</sup>

---

<sup>๕๕</sup> นายวิโรจน์ เกาณะทัณฑ์ คำบรรยายภาษีเงินได้บุคคล (พระนคร, บริษัทประเสริฐชนกิจ จำกัด, ๒๕๐๗) หน้า ๑๗

<sup>๕๖</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า ๑๗

อนัน จึงเห็นได้ว่า เมื่อนิติบุคคลไต่ถามรูปบัญชี และใช้ระบบบัญชีที่แสดงตัวเลขเกี่ยวกับผลการดำเนินงานโดยแท้จริง กล่าวคือ ปฏิบัติตามวิธีการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปแล้ว งบการเงินที่สร้างขึ้นย่อมแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง และงบการเงินที่ขึ้นต่อกกรมสรรพากรพร้อมกับแบบ ภ.ง.ด. ๕ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็ย่อมแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงด้วย ดังนั้น รายได้ที่เสียภาษีเงินได้ก็ย่อมถูกต้อง นิติบุคคลจึงไม่ควรมีการเสียเงินเพิ่มสำหรับจำนวนภาษีที่เสียไปไม่ถูกต้อง นับเป็นการประหลาดรายจ่ายสำหรับเงินเพิ่มร้อยละ ๒๐ ของภาษีที่เสียไม่ตรงนี้

รอบระยะเวลาบัญชี

รอบระยะเวลาบัญชี ควรจะมีระยะเวลายาวนานเท่าใดนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา ๒๕ บัญญัติไว้ดังนี้.—

...รอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ไม่เกินหกสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้ จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องขออธิบดีขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ ในอธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตสุดสุดจะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านี้ ต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร

จากบทบัญญัติมาตรา ๒๕ นี้ จึงเห็นได้ว่า รอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ นั้น มีกำหนด ๑๒ เดือน ซึ่งจะเริ่มตั้งแต่วันใดและสิ้นสุด ณ วันใดก็ได้ เพราะกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ ดังนั้นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงมีสิทธิเลือกกำหนดวันเริ่ม

ต้นและวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดโดยให้รอบระยะเวลาบัญชีที่เลือกนั้นต้องมีระยะเวลา ๑๒ เดือน ตามปกติที่นิยมกันรอบระยะเวลาบัญชีมักเริ่มต้นเดือนมกราคม และสิ้นสุดในวันที่ ๓๑ ธันวาคม

อนึ่ง รอบระยะเวลาบัญชีอาจจะน้อยกว่า ๑๒ เดือนก็ได้ ในกรณีดังต่อไปนี้.-

๑. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ รอบระยะเวลาบัญชีแรกย่อมเริ่มตั้งแต่วันที่จดทะเบียนตั้งบริษัท และจะถึงวันหนึ่งวันใดเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้ ถ้าเลือกเอาวันใดที่ไม่ครบ ๑๒ เดือนเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว รอบระยะเวลาบัญชีแรกนั้นก็มิได้ถึง ๑๒ เดือน

ตัวอย่าง

บริษัทสยาม จำกัด จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลที่กองหุ้นส่วนบริษัท กระทรวงเศรษฐกิจ และได้รับอนุญาตในวันที่ ๒๐ กันยายน ๒๔๙๘ บริษัทสยาม จำกัด ต้องการจะให้รอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงตามปีประจักษ์ (Calendar Year) ดังนั้นในรอบระยะเวลาบัญชีแรก บริษัทสยาม จำกัด อาจะเปิดบัญชีของบริษัทในวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๔๙๘ ก็ได้ แล้วรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปก็จะเริ่มต้นตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๔๙๐ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๔๙๐ เช่นนี้จะเห็นได้ว่า รอบระยะเวลาบัญชีแรกของบริษัทสยาม จำกัด มีระยะเวลาไม่ถึง ๑๒ เดือน กล่าวคือ ๓ เดือนกับ ๑๐ วันเท่านั้น

๒. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรขอเปลี่ยนแปลงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีใด "ในการขออนุญาตเปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชีทุกครั้งจะต้องยื่นบัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีเดิมและของรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ไปเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย" ๕๒

ถ้าได้รับอนุญาตรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุญาตให้เปลี่ยนนั้น ก็มีไม่ถึง ๑๒ เดือน

ตัวอย่าง

บริษัทการค้าไทย จำกัด ปกติมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปกติหนึ่ง กล่าวคือ เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม และสิ้นสุดในวันที่ ๓๑ ธันวาคม โดยยื่นคำร้องขอขออนุญาต กรมสรรพากร ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเป็นวันที่ ๓๐ มิถุนายน เมื่อได้รับอนุญาตแล้ว ในรอบระยะเวลาบัญชีแรก บริษัทการค้าไทย จำกัด จะต้องปิดบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ถึง ๓๐ มิถุนายน รอบระยะเวลาบัญชีถัดไปก็เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ กรกฎาคม ถึง ๓๐ มิถุนายนของปีใหม่ จะเห็นได้ว่าในปีที่ได้รับอนุญาตใหม่เปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทการค้าไทย จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า ๑๒ เดือน กล่าวคือ รอบระยะเวลาบัญชีมีเพียง ๖ เดือนเท่านั้น

๓. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีนั้น รอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายก็มีไม่ถึง ๑๒ เดือน แต่การที่จะถือวันใดเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา ๑๒ วรรค ๒ กำหนดให้ถือ "วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี"<sup>๔๓</sup> กล่าวคือ วันที่เจ้าพนักงานกองหุ้นส่วนและบริษัท กรมทะเบียนการค้า กระทรวงเศรษฐการ รับจดทะเบียนเลิก เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

อนึ่ง สำหรับกรณีห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลนั้น ถ้าหากว่าทางมีสัญญาหุ้นส่วนตกลงว่าให้เลิกกิจการ เมื่อใด ก็ให้เป็นไปตามสัญญาหุ้นส่วนนั้น คือให้ถือวันที่บ่งให้เลิกในสัญญาหุ้นส่วนนั้นเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แต่ถ้าหากไม่มีสัญญาหุ้นส่วนตกลงวันเลิกกิจการ จึงจะถือวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

๔. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นนี้ จะถือวันที่เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ประมวลรัษฎากรมาตรา ๓๑ กำหนด "ให้อธิวาแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน"<sup>๔๔</sup> นั้นย่อมหมายความว่า ให้อธิวาที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตกลงให้ควบกันนั้น เป็นวันที่แต่ละนิติบุคคลเลิกกัน ฉะนั้นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจึงเหมือนกับข้อ ๓ ข้างบนที่ได้อธิวาแล้ว ดังนั้นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีคือวันที่ตกลงให้มีการควบกันนั้นเอง ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวมีไม่ถึง ๑๒ เดือน

#### ตัวอย่าง

บริษัท ก จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่ ๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม บริษัท ข จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ ๑ เมษายน ถึง ๓๑ มีนาคม บริษัททั้งสองตกลงที่จะควบเข้ากัน โดยตกลงจะให้ควบเข้ากันในวันที่ ๓๐ กันยายน และตั้งชื่อใหม่เป็น "บริษัท ก ข จำกัด" ในกรณีเช่นนี้ถือว่าวันที่ ๓๐ กันยายนนี้เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท ก จำกัด และบริษัท ข จำกัด จึงเห็นวารอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของบริษัท ก จำกัด จะเริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม และสิ้นสุดในวันที่ ๓๐ กันยายน มีรอบระยะเวลาบัญชีเพียง ๔ เดือน ส่วนบริษัท ข จำกัด รอบระยะเวลาบัญชีจะเริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน และสิ้นสุดในวันที่ ๓๐ กันยายน มีรอบระยะเวลาบัญชีเพียง ๖ เดือน สำหรับบริษัท ก ข จำกัด นั้น รอบระยะเวลาบัญชีจะเริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม เป็นต้นไป ถ้าหากบริษัท ก ข จำกัด มีความประสงค์ที่จะมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปกติ ก็จะต้องปิดบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีแรกนี้ในวันที่ ๓๑ ธันวาคม ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกนี้มีเพียง ๓ เดือนเท่านั้น ดังได้อธิวาแล้วในข้อ ๓ ข้างบน

การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กหรือควบเช่ากันนั้น ประมวลวิธีฎการ  
 มาตรา ๘๒ ๔๕ และมาตรา ๘๓ ๔๖ กำหนดให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการ มีหน้าที่รวม  
 กันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมิน (กรมสรรพากร) ทราบการ เลิกหรือควบเช่ากันภาย  
 ใน ๑๕ วัน นับตั้งแต่วันที่เจ้าพนักงานกองทุนส่วนและบริษัท กรมทะเบียนการค้า  
 กระทรวงเศรษฐกิจ รับจดทะเบียนเลิกหรือควบเช่ากัน ฉะนั้นผู้ชำระบัญชีและผู้  
 จัดการไม่แจ้งให้กรมสรรพากรทราบแล้ว เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้นิติบุคคล  
 ที่เลิกหรือควบเช่ากันนั้น เสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก \* เท่าของจำนวนภาษีที่คงเสียก  
 ไร นอกจากผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการยังมีหน้าที่และรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นบัญชีทำ  
 การหรือบัญชีการค้า บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุล หรือบัญชีรายรับกับหนี้กรายจ่าย  
 ไร ๆ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน ๑๕๐ วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา  
 บัญชี พร้อมทั้งชำระภาษีที่ค้างอา

แต่หาผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นบัญชีการค้า บัญชีกำไรขาด  
 ทุน และงบดุล หรือบัญชีรายรับกับหนี้กรายจ่ายไร ๆ ภายในกำหนด ๑๕๐ วัน นับ  
 ตั้งแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว และผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไ้ยื่นคำ  
 ร้องขออธิบดีกรมสรรพากรภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานกองทุนส่วนและ  
 บริษัท กระทรวงเศรษฐกิจ รับจดทะเบียนเลิก เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นสมควรแล้ว  
 จะสั่งให้ขยายระยะเวลาการยื่นบัญชีการค้า บัญชีกำไรขาดทุนและงบดุล หรือบัญชี  
 รายรับกับหนี้กรายจ่ายไร ๆ ออกไปอีกก็ได้

นอกจากนี้รอบระยะเวลาบัญชีอาจจะมีมากกว่า ๑๒ เดือนก็ได้ ซึ่งมีอยู่  
 กรณีเดียว คือ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการและมีการชำระ  
 บัญชี และผู้ชำระบัญชีพร้อมด้วยผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบร่วมกันไ้ยื่นคำร้องขออธิบดี  
 กรมสรรพากร ขอขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปใหม่มากกว่า ๑๒ เดือน เพราะ  
 เนื่องจากการชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้น (ตามมาตรา ๘๒ วรรค ๓)

ผลการวิจัยจากการตรวจสอบสมุดบัญชีและ เอกสารประกอบการลงบัญชี  
จำนวน ๒๓๔ รายของเจ้าหน้าที่กองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร ในปี พ.ศ. ๒๕๐๘  
ปรากฏว่าผู้ประกอบการค้าไม่เข้าใจประมวลรัษฎากรมาตรา ๖๕ คือ ผู้ประกอบ  
การค้าปลีกบัญชีเกินรอบระยะเวลาบัญชีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้มี ๒ รายคิด  
เป็นร้อยละ ๘.๖ กล่าวคือ ผู้ประกอบการค้าทั้ง ๒ รายนี้ดำเนินการในการรับ  
เหมาก่อสร้าง งานรับเหมาก่อสร้างบางชิ้นเสร็จสิ้นเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี  
ผู้ประกอบการค้าทั้งสองรายนี้ จึงไม่ปิดบัญชีสำหรับรายรับและรายจ่ายของงานที่ยัง  
ไม่แล้วเสร็จตามสัญญาชิ้น คงค้างรายรับและรายจ่ายไว้ในบัญชี และยกไปเป็นราย  
รับและรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไต่ถามการก่อสร้างเสร็จตามสัญญา คงปิดบัญชี  
ภายในรอบระยะเวลาบัญชี ๑๒ เดือน เฉพาะงานก่อสร้างที่แล้วเสร็จในรอบระยะเวลา  
บัญชีนั้น ๆ เท่านั้น ซึ่งการปฏิบัติเช่นนี้เป็นไปไม่ถูกต้องตามกฎหมายประมวล  
รัษฎากรและหลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ในแง่ประมวลรัษฎากรนั้น  
มาตรา ๖๕ ๔๗ ใ้กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิซึ่งได้  
จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี และรอบระยะเวลา  
บัญชีใหม่ที่กำหนด ๑๒ เดือน ส่วนในแง่ของหลักการบัญชีนั้น การที่ผู้ประกอบการ  
ค้าปฏิบัติเช่นนี้ย่อมทำให้งบการเงินไม่แสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงและยังก่อ  
ให้เกิดความไม่ยุติธรรมแก่รอบระยะเวลาบัญชีแต่ละรอบอีกด้วย กล่าวคือ ถ้าใน  
รอบระยะเวลาบัญชีใด มีงานที่รับเหมาก่อสร้างเสร็จตามสัญญามาก ทั้ง ๆ ที่ใน  
รอบระยะเวลาบัญชีนั้นมีงานก่อสร้างน้อย ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นกิจการย่อมมี  
รายได้สูง ส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใด มีงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาน้อย  
แต่มีงานก่อสร้างมาก ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นกิจการย่อมมีรายได้น้อย นอกจากนี้  
ผลการดำเนินการในงบการเงินบังจะใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการ  
ดำเนินงานของคณะกรรมการบริหารงานของกิจการไม่ได้ด้วย หรืออีกนัยหนึ่ง



ก็คือผู้บริหารงานของกิจการไม่ได้รับความเป็นธรรม เช่น สมมุติว่าบริษัทรับเหมาก่อสร้างแห่งหนึ่ง เริ่มตั้งกิจการในต้นปี ๒๕๐๕ กรรมการบริหารงานของบริษัทบุคคลหนึ่ง ๆ อยู่ในตำแหน่ง ๕ ปี สมมุติว่าบริษัทได้ไปรับเหมาก่อสร้างชิ้นใหญ่ชิ้นหนึ่งในปี พ.ศ. ๒๕๐๗ มูลค่าการรับเหมาก่อสร้าง ๑๕ ล้านบาท ซึ่งบริษัทประมาณว่าเมื่อสร้างเสร็จจะโคกกำไรประมาณ ๓ ล้านบาท งานชิ้นนี้กำหนดสร้างเสร็จในวันที่ ๓๐ เมษายน ๒๕๑๐ จะเห็นได้ว่าถ้าบริษัทปิดบัญชีเมื่องานสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาแล้ว งานรับเหมาก่อสร้างมูลค่า ๑๕ ล้านบาทนี้ ก็จะเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๑๐ ซึ่งกลายเป็นผลการบริหารงานของคณะกรรมการบริหารงานชุดใหม่ซึ่งเพิ่งเข้ามาดำเนินกิจการ ทั้ง ๆ ที่งานชิ้นนี้เป็นผลจากราคาเป็นกิจการของคณะกรรมการชุดเก่าซึ่งต้องออกไปเมื่อครบวาระ เป็นต้น

**บัญชีรายได้**

สำหรับกรณีรายได้ตามมาตรา ๗๐ ศรี ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่ตามหลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปไม่ถือเป็นรายได้นั้น ใ้กล่าวถึงหลักการลงบัญชีไว้ในบทที่ ๓ แล้ว ดังนั้น ในบทนี้จะไม่กล่าวถึงอีกเพราะจะเป็นการซ้ำ

สำหรับกรณีรายได้นั้น จากผลการวิจัยจากการตรวจสอบบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีจำนวน ๒๑๔ ราย ของเจ้าหน้าที่ของตรวจจักษุภาณีอากร กรมสรรพากรในปี พ.ศ. ๒๕๐๕ ปรากฏว่า ผู้ประกอบการกิจการค้ามีรายรับเพื่อเสียภาษีเงินได้บัญชีบุคคลไม่ครบถ้วนเป็นจำนวนถึง ๑๑๔ ราย จากจำนวนทั้งหมด ๒๑๔ ราย คิดเป็นร้อยละ ๕๔.๕๕ ซึ่งนับว่าเป็นตัวเลขที่สูงที่สุดในการวิจัยครั้งนี้

ปัญหาสำรวจหนี้สูญและหนี้สูญ

เนื่องจากมาตรา ๖๕ ตรี (๑)<sup>๔๔</sup> แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไม่ให้ถือเงิน  
 สํารองต่าง ๆ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคล  
 แยกเงินสํารองหนี้ประกันภัยในจำนวนที่ไม่เกินร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยประกันภัยที่  
 ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันค้อออกแล้ว และ  
 เงินสํารองเบี้ยประกันชีวิตในจำนวนที่ไม่เกินร้อยละ ๖๕ ของเบี้ยประกันชีวิตที่ได้รับ  
 ในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันชีวิตซึ่งเอาประกันค้อออกแล้ว ดังได้กล่าว  
 มาแล้วในบทที่ ๓ ดังนั้น สํารองหนี้สูญจึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อ  
 เสียภาษีเงินได้บุคคลไม่ได้อีก แต่ตามทฤษฎีการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปนั้น  
 นักบัญชีมักถือลัทธิความระมัดระวัง (Conservatism) เมื่อกิจการเห็นว่าลูกหนี้ที่  
 กิจการมีอยู่นั้นอาจจะได้รับชำระไม่ครบเต็มจำนวน กิจการก็จะตั้งสํารองหนี้สูญขึ้น  
 ซึ่งการสํารองหนี้สูญอาจทำไ้หลายวิธี เช่น สํารองเป็นส่วนร้อยละของยอดลูกหนี้  
 หรือสํารองเป็นส่วนร้อยละของยอดขายสุทธิ เป็นต้น สํารองหนี้สูญนี้ตามหลักวิชา  
 การบัญชีจะกันจากบัญชีกำไรขาดทุน โดยลงบัญชีกำไรขาดทุนทางานลูกหนี้ และ  
 บัญชีสํารองหนี้สูญทางานเจ้าหนี้ ซึ่งบัญชีสํารองหนี้สูญนี้จะนำไปลงงบดุลย์ โดยหัก  
 ออกจากยอดบัญชีลูกหนี้

เนื่องจากการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลไม่ให้ถือสํารอง  
 หนี้สูญนี้เป็นรายจ่าย ดังนั้น ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้จึงต้องนำ  
 ยอดเงินสํารองหนี้สูญนี้ไปปรับปรุงกับยอดกำไรสุทธิตามงบการเงิน (บัญชีกำไรขาด  
 ทุน) ของกิจการในแบบ ภ.ง.ด. ๕ โดยบวกเพิ่มยอดกำไรสุทธิตามงบการเงิน  
 ของกิจการนั่นเอง

---

<sup>๔๔</sup> ฎีกาฉบับวก หน้า ๑๑๘

สำหรับหนี้สูญที่เกิดขึ้นจริง ๆ นั้น จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้โดยถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียดำเนินเงินในบัญชีบุคคลใดคือเมื่อใดปฏิบัติการโดยสมควร เพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้ว (ตามมาตรา ๒๕ ทวิ (๕))<sup>๔๕</sup> โดยปกติถ้าได้ดำเนินการติดตามทวงถามและฟ้องร้องศาลจนถึงที่สุดแล้ว เช่น ศาลได้พิพากษาตัดสินแล้วว่า ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลาย ไม่สามารถที่จะชำระหนี้ได้ ย่อมถือได้ว่าได้ปฏิบัติการโดยสมควรแล้ว แต่ถ้าหนี้นั้นมีจำนวนน้อยจนไม่อาจที่จะทำการฟ้องศาลเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ เพราะของเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกันกับที่จะได้รับชำระหนี้ เช่นนี้ก็ไม่จำเป็นจะต้องดำเนินการจนถึงที่สุด (ฟ้องศาล) หนี้รายนั้น ๆ ย่อมถือได้ว่าเป็นหนี้สูญและถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ โดยลงจำหน่ายในบัญชีลูกหนี้ทางคานเจ้าหนี้ และบัญชีกำไรขาดทุนทางคานลูกหนี้

ปกติตามหลักการบัญชีที่นับด้วยปฏิบัติกันนั้น เนื่องจากกิจการมีบัญชีสำรองหนี้สูญ ดังนั้น เมื่อเกิดหนี้สูญขึ้น นักบัญชีก็จะจำหน่ายหนี้สูญโดยมีบัญชีลูกหนี้รายนั้นทางคานเจ้าหนี้ และเปิดบัญชีหนี้สูญขึ้นโดยลงบัญชีหนี้สูญทางคานลูกหนี้ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก็ปิดบัญชีหนี้สูญทางคานเจ้าหนี้ ไปบัญชีสำรองหนี้สูญทางคานลูกหนี้ และถ้าหากกิจการต้องการจะสำรองหนี้สูญใหม่เท่าใด ก็ลงเงินจำนวนที่ต้องการสำรองหนี้สูญใหม่นั้นทางคานลูกหนี้ในบัญชีสำรองหนี้สูญ ผลต่างระหว่างคานเจ้าหนี้และคานลูกหนี้ในบัญชีสำรองหนี้สูญนี้จะนำไปลงในบัญชีกำไรขาดทุน กล่าวคือ ถ้าคานลูกหนี้มากกว่าคานเจ้าหนี้ก็หมายความว่า จะต้องกันเงินสำรองหนี้สูญจากบัญชีกำไรขาดทุน โดยลงบัญชีสำรองหนี้สูญทางคานเจ้าหนี้ และบัญชีกำไรขาดทุนทางคานลูกหนี้ ถ้าทางคานเจ้าหนี้มากกว่าทางคานลูกหนี้ ก็หมายความว่า สำรองหนี้ใหม่ไม่คงกันออกจากบัญชีกำไรขาดทุนอีก เพราะสำรองหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนมีเหลือจำนวนมากพอสำหรับสำรองหนี้สูญใหม่ และส่วนที่เหลือหลังจากสำรองหนี้ใหม่ ละโอนไปเป็นรายได้ในบัญชีกำไรขาดทุน

ตัวอย่าง

สมมุติในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๖๔ บริษัทชาว จำกัด มีสำรองหนี้สูญยก  
มาเมื่อต้นปีเป็นเงิน ๑๐,๐๐๐.๐๐ บาท ในปี ๒๕๐๔ นี้มีหนี้สูญเกิดขึ้น ๘,๐๐๐.๐๐  
บาท เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีบริษัทต้องการให้มีสำรองหนี้สูญสำหรับรอบระยะเวลา  
เวลาบัญชีปี ๒๕๐๔ เป็นเงิน ๑๒,๐๐๐.๐๐ บาท การลงบัญชีของบริษัทชาว จำกัด  
จะเป็นดังนี้.-

สมุดรายวันทั่วไป		ด.บ.	จ.บ.
๒๕๐๔			
--	บัญชีหนี้สูญ	๘,๐๐๐ --	
	บัญชีลูกหนี้		๘,๐๐๐ --
	ลูกหนี้รายนายแดงไม่สามารถจะชำระหนี้ได้ เพราะ เป็นบุคคลล้มละลาย จึงจำหน่ายเป็นหนี้สูญ		
บ.ค.๓๑	บัญชีสำรองหนี้สูญ	๘,๐๐๐ --	
	บัญชีหนี้สูญ		๘,๐๐๐ --
	โอนปิดบัญชีหนี้สูญไปบัญชีสำรองหนี้สูญ เพื่อปิดบัญชี		
ข.ค.๓๑	บัญชีกำไรขาดทุน	๑๑,๐๐๐ --	
	บัญชีสำรองหนี้สูญ		๑๑,๐๐๐ --
	สำรองหนี้สูญใหม่ ๑๒,๐๐๐.๐๐ บาท แต่เนื่องจากมีสำรองเดิมยกมาจึงคงลงจ่ายในบัญชีกำไรขาดทุนเพียง ๑๑,๐๐๐.๐๐ บาท		

บัญชีลูกหนี้ (นายแดง)

๒๕๐๔			๒๕๐๔	
ม.ค. •	ยกมา	๕,๐๐๐ -	-----	บัญชีหนี้สูญ
				๕,๐๐๐ -

บัญชีหนี้สูญ

๒๕๐๔			๒๕๐๔	
-----	บัญชีลูกหนี้	๕,๐๐๐ -	ธ.ค.๓๑	บัญชีสำรองหนี้สูญ
				๕,๐๐๐ -

บัญชีสำรองหนี้สูญ

๒๕๐๔			๒๕๐๔	
ธ.ค.๓๑	บัญชีหนี้สูญ	๕,๐๐๐ -	ม.ค. •	ยกมา
"	สำรองใหม่		ธ.ค.๓๑	บัญชีกำไรขาดทุน
	ยกไป	๑๒,๐๐๐ -		
		๒๑,๐๐๐ -		
			๒๕๐๕	
			ม.ค. •	ยกมา
				๑๒,๐๐๐ -

จากตัวอย่างนี้จะเห็นได้ว่า ความประมวลรัษฎากรนั้น ราชจ่ายหนี้สูญนี้จะ  
 ลงจ่ายในบัญชีกำไรขาดทุนเป็นเงิน ๕,๐๐๐.๐๐ บาท ส่วนตามหลักวิชาการบัญชีนั้น  
 เนื่องจากกิจการมีรายการสำรองหนี้สูญควม จึงทำให้ยอดการจ่ายหนี้สูญในบัญชีกำไร  
 ขาดทุนของกิจการไม่เท่ากับยอดหนี้สูญที่ถือเป็นราชจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เทื่อ  
 เสียภาษีเงินได้ ดังนั้น การลงบัญชีเกี่ยวกับหนี้สูญนี้ประกอบกิจการค้าจะลงบัญชี

อย่างใดก็ได้ แก่ข้อสำคัญจำนวนหนี้สูญที่จะนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียบภาษีเงินได้นั้น จะคงเท่ากับจำนวนหนี้สูญที่เกิดขึ้นจริง ๆ เป็นไรก็ได้

นอกจากนี้ หนี้สูญจำนวนใดที่เกิดจากการไต่จำหนายเป็นหนี้สูญไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด กล่าวคือ ใดถือเป็นรายจ่ายในบัญชีกำไรขาดทุนแล้ว หากต่อมากิจการไต่รับชำระหนี้จำนวนนั้นคืนมา กิจการจะต้องนำหนี้จำนวนนั้นมารวมเป็นรายใดเพื่อคำนวณเสียบภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไต่รับคืนมาด้วย (ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔))<sup>๑๐๐</sup> โดยลงบัญชีให้ลูกหนี้ผู้นั้นกลับเป็นลูกหนี้ใหม่ โดยลงรายการในสมุดรายวันทั่วไป และบัญชีหนี้สูญรับคืน (ซึ่งเป็นบัญชีแยกประเภทย่อยประกอบบัญชีแยกประเภท ซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการทั้งใดก็ตามมาแล้วในบทที่ ๓) ทางคานเจาหนี้ เมื่อไต่รับเงินสดชำระจากลูกหนี้ ก็ลงรับในสมุดเงินสดทางคานลูกหนี้ ปิดบัญชีลูกหนี้ผู้นั้นทางคานเจาหนี้ สำหรับบัญชีแยกประเภทย่อยหนี้สูญรับคืนนี้ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก็นำไปปรับปรุงกับยอดกำไรสุทธิในงบการเงิน เพื่อคำนวณหายอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียบภาษีเงินได้ต่อไป

อนึ่ง ถ้าหากหนี้สูญจำนวนใด เจ้าพนักงาน (สรรพากร) ไม่ยอมให้ไต่จำหน่ายเป็นหนี้สูญ และไต่สามารถรวมคำนวณกลับเป็นรายใดในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียบภาษีเงินได้แล้ว ต่อมาถ้าหากกิจการไต่รับชำระหนี้จำนวนนั้น กิจการก็ไม่ต้องนำมารวมเป็นรายใดในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียบภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไต่รับคืนมานั้นอีก

### คำรับรองหรือบริการ

กิจการค้าโดยทั่วไปย่อมมีรายจ่ายคำรับรอง หรือบริการนี้เกิดขึ้นเสมอ ซึ่งคำรับรองหรือบริการที่ไต่จ่ายไปจริง ๆ แล้ว กิจการยอมถือเป็นรายจ่ายในการ

คำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ก็ แต่คง เป็นค่าบริการหรือบริการในส่วนที่ไม่เกินสมควร การที่จะพิจารณาว่าจำนวนเท่าใดจึงจะไม่เกินสมควรนั้น ประมวลรัษฎากรมีใจวางหลักเกณฑ์ไว้ มาตรา ๒๔ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร เพียงแค่วัตถุที่ไม่ให้ถือค่าบริการหรือค่าบริการในส่วนที่เกินสมควร เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้เท่านั้น ฉะนั้นเจ้าพนักงานประเมิน (กรมสรรพากร) จึงต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นราย ๆ ไป โดยคำนึงถึงขนาดของกิจการ จำนวนเงินที่จ่าย และเหตุผลที่ต้องจ่าย เป็นต้น

ความเห็นจึงเป็นการยากที่ผู้ประกอบกิจการ จะทราบได้ว่าค่าบริการหรือบริการส่วนที่เกินสมควรนั้น เป็นจำนวนเงินเท่าใด และจะไต่ลงบัญชีแยกประเภทไว้ทางใด (ตั้งใดกล่าวนำแล้วในบทที่ ๓ ข้างบน) เพื่อจะได้เก็บตัวเธอมาปรับปรุงคำนวณหาอัตรากำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ถูกต้อง

อนึ่ง ค่าบริการหรือบริการนี้ ขอบหมายถึงการเลี้ยงรับรอง ค่าโรงแรมที่พักที่จ่ายสำหรับผู้รับรอง ค่าพาหนะของเจ้าหน้าที่รับรอง ค่าน้ำมันรถในการนำเที่ยวชมสถานที่ต่าง ๆ เป็นต้น ส่วนการซื้อของที่ระลึกให้แก่ผู้ถูกรับร่อนั้น ไม่ถือเป็นการรับรอง แต่ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการให้โดยเสนหา ซึ่งรายจ่ายนี้จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ไม่ได้อีกแล้วในบทที่ ๓

### ปัญหาค่าเสื่อมราคา

ค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคา คือส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์ประจำ\* ซึ่งถูกใช้ไปในการดำเนินกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ<sup>๑๐</sup> ดังนั้น การหักค่าเสื่อมราคาก็คือ การตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายลงทุนในงบ รายได้หรือบัญชีการ ค่ากำไร

<sup>๑๐</sup>Meigs, Johnson and Kellor, Intermediate Accounting

ขาดทุนของกิจการ การยกเลิกประโยชน์ที่ได้รับจากค่าใช้จ่ายลงทุนหรือการใช้สินทรัพย์นั้น ในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ

การหักค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอของทรัพย์สินนั้น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๒๒) ลงวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๐๘ มาตรา ๕ กำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา<sup>๑๘๒</sup> ซึ่งการอนุญาตให้หักค่าเสื่อมราคาตามอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนนี้เท่ากับทำให้หักค่าเสื่อมราคาแบบวิธีเส้นตรง (Straight Line Method) นั้นเอง คือหักค่าเสื่อมราคาเท่า ๆ กันทุกปี \*แต่ถ้าตามวิธีการทางบัญชี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้ขออนุมัติหักค่าต่ำกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ก็ให้หักเพียงเท่าอัตราตามวิธีการทางบัญชี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้นั้น<sup>๑๘๓</sup> กล่าวคือถ้านิติบุคคลหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาแล้ว นิติบุคคลนั้นคงมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิได้เพียงเท่าจำนวนที่หักกันเท่านั้น จะนำส่วนที่หักต่ำกว่านี้มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ไม่ได้

ตัวอย่าง

สมมุติว่าบริษัทซื้อเครื่องจักรมาเมื่อต้นเดือนมกราคม ๒๕๐๘ เป็นเงิน ๕๐,๐๐๐.๐๐ บาท บริษัทมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ ๒๐ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๒) แต่บริษัทเห็นว่าเครื่องจักรดังกล่าวมีอายุใช้งานได้ ๖ ปี บริษัทหักค่าเสื่อมราคาปีละเท่า ๆ กัน เป็น

<sup>๑๘๒</sup> นายสนั่น เกตุทัต ประมวลรัษฎากร หน้า ๑๗๖

<sup>๑๘๓</sup> เรื่องเดียวกัน



ค่าเสื่อมราคาปีละ ๑๕,๐๐๐.๐๐ บาท ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกา บริษัทจะหักค่าเสื่อม  
ราคาไถ่ปีละ ๑๕,๐๐๐.๐๐ บาท เช่นนี้ บริษัทคงหักค่าเสื่อมราคาไถ่เพียงปีละ  
๑๕,๐๐๐.๐๐ บาทเท่านั้น จะนำส่วนที่ยังหักค่าต่ำกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนดคือ  
๓,๐๐๐.๐๐ บาท มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ไม่ได

อนึ่ง มาตรา ๕ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๒) นี้ ยังได้จัดไว้ว่า  
ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไถ่  
ใช้วิธีการทางบัญชี ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่า  
กันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
นั้นจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินกว่าอัตราที่  
กำหนดไว้ก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอ  
และค่าเสื่อมราคาของไม่ชอบกว่า ๑๐๐ หาดวยจำนวนร้อยละที่กำหนดไว้  
ในพระราชกฤษฎีกาตามประ เภพของทรัพย์สินนั้น ๆ ๑๐๕



ตัวอย่าง

สมมติว่า บริษัทชาว จำกัด ซื้อรถบรรทุกมาคันหนึ่งเมื่อวันที่ ๔ มกราคม  
๒๕๐๕ ราคา ๑๒๐,๐๐๐.๐๐ บาท ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๒) มาตรา  
๕ (๖) บริษัทมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาไถ่ในอัตราร้อยละ ๒๐ ของมูลค่าต้นทุนคือปี  
ละนั้นอายุการใช้ของรถบรรทุก =  $\frac{๑๐๐}{๕๐} = ๕$  ปี ดังนั้น บริษัทมีสิทธิหักค่า  
เสื่อมราคาไถ่ปีละ =  $๑๒๐,๐๐๐ \times \frac{๒๐}{๑๐๐} = ๒๔,๐๐๐.๐๐$  บาท หรือ  
 $\frac{๑๒๐,๐๐๐.๐๐}{๕} = ๒๔,๐๐๐.๐๐$  บาท เมื่อครบกำหนด ๕ ปี มูลค่าของรถ  
บรรทุกก็หมดพอดี แต่บริษัทชาว จำกัด เห็นว่า รถบรรทุกดังกล่าวอาจเสื่อมราคา  
มากในปีแรก ๆ บริษัทอาจเลือกใช้วิธีการหักค่าเสื่อมราคาตามวิธีการบัญชีวิธีอื่น

เช่น บริษัทเลือกใช้ชีวิต Sum of Years' Digit Method บริษัทมีสิทธิเลือกปฏิบัติได้ แต่อายุการใช้งานของรถบรรทุกจะคงไม่น้อยกว่า ๕ ปี (คือ  $\frac{๑๐๐}{๒๐} = ๕$ ) เมื่อบริษัทเลือกวิธีหักค่าเสื่อมราคาวิธีนี้แล้ว ในปีแรก ๆ ค่าเสื่อมราคาจะสูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา และในปีหลัง ๆ ค่าเสื่อมราคาจะน้อยกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ทั้งการคำนวณดังต่อไปนี้—

ปีที่ ๑	$\frac{๑๕}{๑๕}$	$\times$	๑๒๐,๐๐๐.๐๐	=	๘๐,๐๐๐.๐๐	บาท
ปีที่ ๒	$\frac{๑๔}{๑๕}$	$\times$	๑๒๐,๐๐๐.๐๐	=	๗๒,๐๐๐.๐๐	"
ปีที่ ๓	$\frac{๑๓}{๑๕}$	$\times$	๑๒๐,๐๐๐.๐๐	=	๖๔,๐๐๐.๐๐	"
ปีที่ ๔	$\frac{๑๒}{๑๕}$	$\times$	๑๒๐,๐๐๐.๐๐	=	๑๖,๐๐๐.๐๐	"
ปีที่ ๕	$\frac{๑๑}{๑๕}$	$\times$	๑๒๐,๐๐๐.๐๐	=	๘,๐๐๐.๐๐	"

จากผลการหักค่าเสื่อมราคาคงวิธี Sum of Years' Digit Method นี้ จะเห็นได้ว่า ในปีที่ ๑ บริษัทชาว จู๊วกัก หักค่าเสื่อมราคาได้ถึง ๘๐,๐๐๐.๐๐ บาท ซึ่งสูงกว่าอัตราร้อยละ ๒๐ ของต้นทุน ความที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๒) เป็นเงิน ๘๐,๐๐๐.๐๐ - ๒๔,๐๐๐.๐๐ = ๑๖,๐๐๐.๐๐ บาท ปีที่ ๒ หักค่าเสื่อมราคาได้ ๗๒,๐๐๐.๐๐ บาท ซึ่งสูงกว่าอัตราร้อยละ ๒๐ ของต้นทุน เป็นเงิน ๗๒,๐๐๐.๐๐ - ๒๔,๐๐๐.๐๐ = ๔,๐๐๐.๐๐ บาท ปีที่ ๓ เท่ากันพอดี ส่วนปีที่ ๔ บริษัทหักค่าเสื่อมราคาต่ำกว่าอัตราร้อยละ ๒๐ ของต้นทุน เป็นเงิน ๒๔,๐๐๐.๐๐ - ๑๖,๐๐๐.๐๐ = ๘,๐๐๐.๐๐ บาท และปีที่ ๕ ต่ำกว่า เป็นเงิน ๒๔,๐๐๐.๐๐ - ๘,๐๐๐.๐๐ = ๑๖,๐๐๐.๐๐ บาท เช่นนี้ บริษัทย่อมมีสิทธิทำได้

\*ตัวเศษ คือจำนวนปีที่ใช้สินทรัพย์จนครบอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น กล่าวคือในปีที่ ๑ จะใช้สินทรัพย์นั้นได้ ๕ ปี ปีที่ ๒ ใช้สินทรัพย์นั้นได้ ๔ ปี ...ปีที่ ๕ ใช้สินทรัพย์ได้ ๑ ปี เป็นต้น

\*ตัวส่วน คือผลรวมของตัวเศษทั้งหมด

การที่นิติบุคคลจะหักค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกาฉบับใหม่ (ฉบับที่ ๒๒ พ.ศ. ๒๕๐๔) นั้น ให้เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ ๑๐ และมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าเสื่อมราคานั้นจะใช้มูลค่าต้นทุนจำนวนใด ในเมื่อสินทรัพย์เก่านั้นเคยหักค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกาฉบับเก่า (ฉบับที่ ๔ พ.ศ. ๒๔๙๕) พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๒) นี้ปฏิบัติไว้ดังนี้

มาตรา ๔ การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกานี้ ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔ เป็นต้นไป ๑๐๕

มาตรา ๖ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๔๙๕ ให้ยังคงใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งสิ้นสุดลงก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔

ในกรณีทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งสิ้นสุดลงก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔ มูลค่าต้นทุนที่จะนำมาคำนวณหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกานี้ ให้ถือราคาครั้งสุดท้ายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๔๙๕ ๑๐๖

จากบทบัญญัติ ๒ มาตราดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่านิติบุคคลจะหักค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาใหม่นั้น จะต้องเป็นนิติบุคคลที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔ หรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔ เท่านั้น ส่วนนิติบุคคลที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔ เช่น สิ้นสุดลงในวันที่ ๓๐ ธันวาคม ๒๕๐๔ จะต้องหักค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกาเก่า (ฉบับที่ ๔ พ.ศ. ๒๔๙๕)

สำหรับมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่จะนำมาคำนวณค่าเสื่อมราคาตามพระราชบัญญัติฉบับใหม่ นั้น ให้ด้อยออกทรัพย์สินคงเหลือยกมาทางภาษีอากรเป็นเกณฑ์ และนิติบุคคลยังมีสิทธิจะเลือกใช้วิธีการหักค่าเสื่อมราคาโดยวิธี ก กล่าวคือ นิติบุคคลจะหักค่าเสื่อมราคาตามอัตราและวิธีที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา หรือจะหักตามวิธีการทางบัญชีวิธีใดก็ได้ แต่อาณुการไ้ของงานของสินทรัพย์นั้นจะต้องไม่น้อยกว่า ๑๐๐ นาทควยจำนวนร้อยละที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวมาแล้วข้างกน และเมื่อกิจการใดเลือกใช้วิธีใดแล้วให้เลือกใช้วิธีนั้นตลอดไปนับแทรบระยะเวลาบัญชีปีที่พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๒) พ.ศ. ๒๕๐๔ มีผลใช้บังคับ

ตัวอย่าง

สมมุติ บริษัทแดง จำกัด ซื้อเครื่องจักรมาเครื่องหนึ่งเมื่อต้นเดือนมกราคม ๒๕๐๗ เป็นเงิน ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท บริษัทได้หักค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง (Straight Line Method) ร้อยละ ๑๐ ต่อปี ฉะนั้น ยอดคงเหลือยกมาของเครื่องจักรเมื่อต้นปี ๒๕๐๘ เป็นเงิน ๘๐,๐๐๐.๐๐ บาท แต่ตามวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๔๔ นั้น บริษัทมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาโดยร้อยละ ๓๕ ของราคาครั้งสุดท้าย ฉะนั้นเครื่องจักรคงเหลือยกมาทางภาษีอากรในต้นปี ๒๕๐๘ จะเป็นเงิน ๔๕,๘๖๒.๕๐ บาท ซึ่งเป็นยอดมูลค่าของต้นทุนของเครื่องจักรที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าเสื่อมราคาในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๘ ในอัตราร้อยละ ๒๐ จะเป็นค่าเสื่อมราคาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๐๘ เป็นเงิน ๑๗,๑๑๒.๕๐ บาท ซึ่งถ้าหากทางการบัญชีบริษัทหักค่าเสื่อมราคาอัตรากตามที่พระราชกฤษฎีกาฉบับใหม่กำหนดไว้แล้ว ยอดค่าเสื่อมราคาก็จะเท่ากับพอดี จึงเป็นการสะดวกแก่บริษัทที่ไม่ต้องมาทำการปรับปรุงกับยอดกำไรสุทธิทางการบัญชี เพื่อคำนวณหายอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ใหม่อีก และในปีต่อ ๆ ไปอีก ๔ ปี ก็คงหักได้ในจำนวน ๑๗,๑๑๒.๕๐ บาทเท่า ๆ กันทุกปี เมื่อครบปีที่ ๕ มูลค่าของสินทรัพย์ก็หมดพอดี

ประเภทสินทรัพย์และอัตราราคาเสื่อมราคา

ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๒) พ.ศ. ๒๕๐๘ ได้กำหนดประเภทและอัตราราคาสีกรวมและคาเสื่อมราคาของสินทรัพย์หรือสรูปโภคดังนี้

อาคาร

ถ้าเป็นอาคารถาวร หักคาสีกรวมหรือคาเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละ ๕ ของมูลค่าต้นทุน แต่ถาเป็นอาคารชั่วคราว หักคาเสื่อมราคาไครอบละ ๑๐๐ ของมูลค่าต้นทุน กล่าวคือ กรณีเป็นอาคารชั่วคราว หักเป็นคาใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ทั้งจำนวนในปีที่จ่ายเงินสร้างอาคารนั้น

เครื่องบินและอุปกรณ์เครื่องบิน

หักคาเสื่อมราคาไครอบละ  $\frac{๑๐๐}{๓๖๕}$  ของมูลค่าต้นทุน

ต้นทุนเพื่อการไคมาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปไค

ต้นทุนเพื่อการไคมาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติก็คือสัมปทานมันเอง คาสัมปทานนี้ เป็นสินทรัพย์ที่ไม่เ้าตัวตน (Intangible Asset) ตามพระราชกฤษฎีกา กำหนดให้หักคาเสื่อมราคาหรือคาสูญสิ้นในอัตราร้อยละ ๕ ของมูลค่าต้นทุน

ต้นทุนเพื่อการไคมาซึ่งสิทธิการเช่า

ต้นทุนเพื่อการไคมาซึ่งสิทธิการเช่า หรือคาที่เรียกกันว่าเงินคินงปลา หรือปะเจียะมันเอง สิทธิการเช่านี้ เป็นสินทรัพย์ที่ไม่เ้าตัวตน พระราชกฤษฎีกา ไคแยกสินทรัพย์ประเภทนี้ไว้เป็น ๒ กรณี คือ

- ๑. กรณีที่ไม่ม่คั้งสื่อสัญญาเช่า หรือม่คั้งสื่อสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ค่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการค่ออายุนั้น เปิดโอกาสให้ค่ออายุการเช่า

กันใดต่อ ๆ ไป กล่าวคือ ในการเช่าบ้านนั้นไม่ได้ทำสัญญาเช่าขึ้น หรือมีสัญญาเช่าแต่ในสัญญาเช่านั้นมีข้อกำหนดอายุการเช่าไว้ แต่อนุญาตให้ต่ออายุการเช่าใดเรื่อย ๆ ไปโดยมิได้เรียกเงินสิทธิการเช่าใหม่ เป็นต้น ให้หักค่าเสื่อมราคาสิทธิการเช่าได้ในอัตราร้อยละ ๑๐ ของมูลค่าต้นทุน

๒. ในกรณีที่หนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าไว้ หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าไว้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน ให้หักใ้คร้อยละ ๑๐๐ เท่าของจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อไ้รวมกัน เช่น ผู้เช่าเสียเงินกับเปล่าในการเช่าอาคารหนึ่งชุดมาเป็นเงิน ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท โดยมีสัญญาเช่ากำหนดอายุการเช่า ๑๐ ปี และในสัญญานั้นได้กำหนดว่า เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าแล้วผู้เช่ามีสิทธิต่ออายุการเช่าอีก ๑๐ ปี เช่นนี้ อายุการเช่ารวมกันเป็น ๒๐ ปี อัตราในการหักค่าเสื่อมราคาในกรณีนี้จะเท่ากับ  $\frac{100}{20} =$  ร้อยละ ๕ ต่อปี จึงเป็นค่าเสื่อมราคาปีละเท่ากับ  $100,000.00 \times \frac{5}{100} = 5,000.00$  บาท

ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมสิทธิ์ สุกร ภูควิล (ค่านิยม) เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการคามิใบอนุญาตสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น

สินทรัพย์ประเภทนี้เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ตามพระราชกฤษฎีกาได้แบกอัตราค่าเสื่อมราคาเป็น ๒ กรณี คือ

- ๑. กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ หักค่าเสื่อมราคาไ้ร้อยละ ๑๐
- ๒. กรณีที่จำกัดอายุการใช้หักค่าเสื่อมราคาไ้ร้อยละ ๑๐๐ เท่าของ

จำนวนปีอายุการใช้

อนึ่ง ทรัพย์สินประเภทนี้อาจมีอายุจำกัดหรือไม่จำกัดก็ได้ ขึ้นอยู่กับกฎหมายของบ้านเมืองที่จะกำหนดอายุของทรัพย์สินดังกล่าวไว้ว่ามีสิทธิในการใช้นานเท่าใด<sup>๑๐๓</sup>

<sup>๑๐๓</sup> นายโพธิ์กร โรจนวานิช "การหักค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากร" สรรพากรสาราน ปีที่ ๑๔ เล่มที่ ๑ เดือนมกราคม ๒๕๑๐

ผู้เขียนเข้าใจว่าประเทศไทยยังมีได้มีกฎหมายกำหนดอายุการไ้ทำงานของสินทรัพย์  
เหล่านี้ แต่ในสหรัฐอเมริกาได้มีกฎหมายกำหนดอายุสิทธิเหล่านี้ไว้ เช่น สิทธิ  
มีกำหนดเวลา ๒๔ ปี และเมื่อหมดกำหนดแล้วเจ้าของลิขสิทธิ์อาจขออายุได้อีก  
๒๔ ปี รวมเป็นเวลาซึ่งกฎหมายให้ความคุ้มครองลิขสิทธิ์ทั้งสิ้น ๔๘ ปี<sup>๑๐๐</sup> เป็นต้น

ทรัพย์สินอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวข้างต้นและนอกจากที่ดินและสินค้า

กล่าวคือ สินทรัพย์ของกิจการ ถ้าไม่เข้าประเภทสินทรัพย์ ๔ ประเภทซึ่ง  
กล่าวข้างต้น ก็ถือเป็นสินทรัพย์ประเภท ๕ นี้ ซึ่งพระราชกฤษฎีกาฉบับใหม่ให้หัก  
ค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ ๒๐ แต่พระราชกฤษฎีกาฉบับเก่าให้หักค่าเสื่อม  
ราคาได้เพียงร้อยละ ๕ เท่านั้น

ข้อสังเกตุ การหักค่าเสื่อมราคากฎกระทรวงราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๒)  
พ.ศ. ๒๕๐๔ ซึ่งเป็นฉบับใหม่ กำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาเป็นอัตราร้อยละของ  
มูลค่าต้นทุนที่ได้สินทรัพย์นั้นมา คือวิธีอัตราเส้นตรง แต่ตามพระราชกฤษฎีกา  
(ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๔๘๔ ซึ่งเป็นฉบับเก่า กำหนดให้หักค่าเสื่อมราคาเป็นอัตราร้อย  
ละของราคาครั้งสุดท้าย คือวิธี Declining Balance Method ซึ่งราคา  
ครั้งสุดท้ายนี้หมายถึงราคาทรัพย์สินตามราคากลางในวันที่มีการโอนบวกด้วยค่า  
ดอกเบี้ย เปลี่ยนแปลง ขยายออกไป ซึ่งทำให้ทรัพย์สินเพิ่มขึ้น แล้วหักค่าเสื่อมราคา  
ทุกรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งการหักค่าเสื่อมราคากฎกระทรวงราชกฤษฎีกาฉบับเก่า  
สินทรัพย์นั้นย่อมมีราคากลางเหลืออยู่ในบัญชีเรื่อยๆ ไป จนกว่าสินทรัพย์นั้น  
ประโยชน์ไม่ได้แล้วจึงจะจำหน่ายราคาทรัพย์สินที่เหลืออยู่ในบัญชีทั้งหมด เป็นค่า  
เสื่อมราคาในรอบระยะเวลาบัญชีที่สินทรัพย์นั้นใช้ประโยชน์ไม่ได้แล้ว หรือ

---

<sup>๑๐๐</sup> นายสุทัศน์ สุชาธรรม และ ดร.สมบัติ สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี  
พิมพ์ครั้งที่ ๒ (พระนคร, โรงพิมพ์รุ่งเรือง ๒๕๐๒) หน้า ๒๕๐

หมคอาญการใจงตนมันเอง

การที่รัฐได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการศึกษา-ค่าเสื่อมราคา โดยปรับปรุง และ เปลี่ยนแปลงวิธีการศึกษาเสื่อมราคา และอัตราค่าเสื่อมราคาเช่นนี้ บ่มเปิด โอกาสให้ผู้ประกอบการค้าได้มีโอกาสศึกษาเสื่อมราคาที่สูงขึ้น เพื่อให้การ คำนวณค่าเสื่อมราคาถูกต้องใกล้เคียงตามความเป็นจริงและ เหมาะสมตามสถานการณ์ปัจจุบัน ทั้งยังสะดวกในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อ เสนอออกผู้ถือหุ้นและ เพื่อ เสียภาษีเงินได้ กล่าวคือเมื่อค่าเสื่อมราคามีจำนวนสูงใกล้เคียงความเป็นจริง แล้ว ผู้ประกอบการค้ายอมจะคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีและอัตราที่กำหนดไว้ ในพระราชกฤษฎีกา เพื่อจะได้เป็นการสะดวกและประหยัดเวลาในการคำนวณกำไร สุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย

อนึ่ง การที่รัฐได้ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงวิธีและอัตราค่าเสื่อมราคาให้ ผู้ประกอบการค้าได้หักค่าเสื่อมราคาที่สูงขึ้นนี้ยอมเป็นการ สอดคล้องกับนโยบาย รัฐบาลในการส่งเสริมการลงทุน เพราะการที่รัฐยอมให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตรา สูง ย่อมหมายความว่าผู้ประกอบการค้ายอมเสียภาษีเงินได้น้อยลง จึงเป็นสิ่ง จูงใจให้การลงทุนในประเภทปัจจัยการผลิตเพิ่มขึ้น เช่น ลงทุนซื้อเครื่องจักร ที่มีประสิทธิภาพในการผลิตเพิ่มขึ้น ปรับปรุงหรือขยายโรงงานให้ทันสมัย เป็นต้น ทั้งนี้ เพราะการที่รัฐยอมให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราสูงนี้ยอมทำให้ธุรกิจมีเงินทุน หมุนเวียนในกิจการเพิ่มขึ้นนั่นเอง ดังความเห็นของ Robert Eisner ซึ่ง เป็นศาสตราจารย์สอนวิชาเศรษฐศาสตร์ที่มหาวิทยาลัย Northwestern University :-

- ๑. การที่กฎหมายอนุญาตให้หักหักค่าเสื่อมราคาสูงยอมทำให้ผู้ประกอบการค้าเสียภาษีเงินได้น้อยลง (Higher depreciation allowances in themselves mean lower tax payments) ๑๐๘

๑๐๘ Eisner Robert, "Effects of Depreciation Allowances for Tax Purpose", Tax Revision Compendium, Volume 2 (Washington : U.S. Government Printing Office, 1959) หน้า ๓๘๓



๒. การที่รัฐให้หักค่าเสื่อมราคาสูงนี้จะเป็นสิ่งจูงใจให้มีการลงทุนและขยาย  
กิจการเพิ่มขึ้น (Higher depreciation allowances will encourage  
investment and growth) \*\*\*

๓. การที่รัฐให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราสูงนี้จะทำให้ผู้มีเงินทุนมากขึ้น  
เพื่อใช้ให้เป็นประโยชน์ในรายจ่ายประเภทอื่น (Higher depreciation  
charges make more funds available for capital expen-  
ditures) \*\*\*

ฉะนั้น จึงเห็นได้ว่าการที่รัฐอนุญาตให้ขูประอบการ หักค่าเสื่อมราคา  
ได้ในอัตราสูงนั้น บ่อเป็นเครื่องจูงใจในการลงทุนใน เครื่องจักรและโรงงานอัน  
ทันสมัย ทั้งนี้ บ่อหมายถึงการ เพิ่มทุนความสามารถในการผลิต เพิ่มทุนกำไรของ  
กิจการ ซึ่งในที่พูด ก็เป็นการ เพิ่มรายได้ในทางภาษีอากรให้แก่รัฐนั่นเอง กล่าวคือ  
การอนุญาตให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราสูงบ่อเป็นการ เพิ่มรายได้ให้แก่รัฐในระยะ  
ยาว (Long Run) แม้ในระยะเริ่มแรกที่ย่อมให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราสูงจะทำ  
ในรายได้อื่นประเภทอื่นเงินในบัญชีบุคคลของรัฐค่าก็ตาม

อนึ่ง ถ้าหากว่านิติบุคคลใดหักค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เกินกว่าที่กำหนด  
ไว้ในพระราชกฤษฎีกาแล้ว ก็ควรจะมีทะเบียนสินทรัพย์นั้น ๆ ไว้โดยเฉพาะ และ  
แสดงการคำนวณหักค่าเสื่อมราคาตามอัตราที่กำหนดไว้แนบติดไว้กับ ภ.ง.ด.  
๕ ในเล่มของนิติบุคคลด้วย เพื่อจะให้นำตัวเลขค่าเสื่อมราคาที่ยกไว้เกินนี้มาปรับ-  
ปรุงใน ภ.ง.ด. ๕ โทสะทวงและถูกทวง

ผลการวิจัยจากผลการตรวจสอบบัญชีและ เอกสารประกอบการลงบัญชี  
ในจำนวน ๒๑๔ ราย ซึ่งเจ้าหน้าที่กองตรวจภาษีอากรได้ทำการวิจัยในปี พ.ศ.  
๒๕๐๘ ปรากฏว่าผู้ประกอบกิจการส่วนใหญ่ไม่เข้าใจประมวลรัษฎากรก็พอ และปฏิบัติไม่

\*\*\* เรื่องเดียวกัน หน้า ๙๕

\*\*\* เรื่องเดียวกัน หน้า ๙๕

ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร เป็นเหตุให้เสียภาษีเงินได้ไม่ถูกต้องครบถ้วน และจะ  
คงรับผิดเสียเงินเพิ่ม ในประเด็นต่าง ๆ เฉพาะที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล  
ตามลำดับจากมากไปหาน้อยดังนี้.-

- ๑. ยื่นรายรับไม่ครบถ้วน ๑๑๔ ราย =  $\frac{๑๑๔ \times ๑๐๐}{๒๕๕} = ๔๔.๕๑ \%$
- ๒. ยื่นรายจ่ายของหมากตามมาตรา ๖๕ ทวิ = ๓๐ ราย = ๓๒.๑๑ %
- ๓. มีสมุดบัญชีและ เอกสารประกอบการ  
ของบัญชีไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงาน  
ประเมินจากการเทียบเคียงรายอื่น = ๓๖ ราย = ๑๖.๕๑ %
- ๔. ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีเงินได้ = ๑๖ ราย = ๓.๓๔ %
- ๕. กิริราคาสินค้าคงเหลือไม่ถูกต้อง คือกิริราคา  
ต่ำมาก จึงกิริราคาเสียใหม่ = ๖ ราย = ๒.๒๕ %
- ๖. ไม่หักภาษีเงินได้ไว้ ๗ ที่จ่าย  
(เงินได้มาตรา ๓๐) = ๔ ราย = ๑.๔๓ %
- ๗. ยื่นรายจ่ายของหมากตามมาตรา ๖๕ ทวิ = ๑ ราย = ๑.๓๔ %
- ๘. บัญชีเกินรอบระยะเวลาที่ประมวล  
รัษฎากรกำหนด = ๒ ราย = .๔๒ %
- ๙. ไม่ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้แทนบริษัท  
ต่างประเทศ = ๑ ราย = .๔๖ %
- ๑๐. ไม่หักภาษีเงินได้ ๗ ที่จ่าย (คำนวณหน้า) = ๑ ราย = .๔๖ %
- ๑๑. เสียภาษีเงินได้เกินกำหนด = ๑ ราย = .๔๖ %
- ๑๒. ยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภท (คือเป็น  
นิติบุคคล มาตรา ๗๕ แต่ไปเสียแบบนิติ  
บุคคล) = ๑ ราย = .๔๖ %