

การ เปรียบเทียบวิธีคำนวณกำไรสุทธิตามหลักการบัญชี  
และความประมวลรัษฎากร

หลักการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร

การคำนวณหายอดเงินได้สุทธิหรือกำไรหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น นอกจากจะต้องอาศัยหลักเกณฑ์การคำนวณตามหลักวิชาการบัญชีแล้ว ยังจะต้องปฏิบัติให้สอดคล้องกันและเป็นไปตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กฎหมายภาษีจากอากรกำหนดไว้อีกด้วย ทั้งนี้เพราะว่ารายได้อาจจะอย่างตามหลักวิชาการบัญชีไม่ถือเป็นรายได้อัตตามประมวลรัษฎากรบัญชีให้ถือเป็นรายได้ หรือรายได้อาจอย่างซึ่งความหลักวิชาการบัญชีถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ประมวลรัษฎากรกลับไม่คำนาร รายได้นั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และรายจ่ายบางอย่างซึ่งตามหลักวิชาการบัญชีถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะได้จ่ายไปจริง ๆ ในการดำเนินกิจการ แต่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา ๒๕ ทวิ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ดังนี้:-

ข้อ ๑. รายการที่ระบุไว้ในมาตรา ๒๕ ทวิ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย ซึ่งได้แก่รายการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้:-

(๑) "เงินสำรองต่าง ๆ"<sup>๑</sup> เงินสำรองนี้ย่อมหมายถึงเงินสำรองทุกชนิดซึ่งตามหลักวิชาการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปเข้าไปหักในบัญชีกำไร

<sup>๑</sup> นายสมัน เกตุทัต ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) (พระนคร โรงพิมพ์อักษรศาสนา • พุทธศักราช ๒๕๐๘) หน้า ๘๒

ชาคทุน เท่านั้น เพราะ เงินสำรอง เหล่านี้มีอยู่ครบครัน เหมือนถึงยอดกว่า วัตถุประสงค์ที่จะนำ  
มาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น เงินสำรองหนี้สูญ เป็นคน ส่วนเงิน  
สำรองซึ่งตามหลักวิชาการบัญชีอื่น เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแต่ในบัญชีจักรวรร  
ย่อมไม่เข้าลักษณะของห้ามมีเหลือ เช่นรายจ่ายเพราะ เงินสำรอง เหล่านี้มีได้นอก  
ครบครัน เหมือนถึงยอดกว่า วัตถุประสงค์ที่จะนำมาคำนวณเพื่อ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ส่วน เงินสำรองซึ่งอาจถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้แก่

- \* (ก) เงินสำรองจาก เบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อน  
คำนวณกำไร เพราะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๖๕ ของจำนวน เบี้ยประกัน  
ภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหัก เบี้ยประกันภัยซึ่ง เอาประกัน  
ออกแล้ว

กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการประกันชีวิต จะ  
หักเงินสำรองจากบัญชีกำไรชาคทุน เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตในอัตราร้อยละ เท่าใด  
ก็ได้ แต่อย่างสูงที่สุดของไม่เกินร้อยละ ๖๕ ของ เบี้ยประกันที่ได้รับทั้งหมดในรอบ  
ระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันซึ่ง เอาประกันก่อนแล้ว

ตัวอย่างที่ \*

บริษัทไทยประกันชีวิตจำกัด ในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๐๘ ได้รับเบี้ย  
ประกันชีวิตทั้งสิ้นเป็นเงิน ๑,๕๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท บริษัทได้นำกำไรรวมประกัน  
ชีวิตที่บริษัทรับประกันไว้ในปีประกันตลอดไว้กับบริษัท เอเชียประกันชีวิตจำกัด โดยได้  
จ่าย เบี้ยประกันชีวิตให้แก่บริษัท เอเชียประกันชีวิต จำกัดไปเป็นเงินรวมทั้งสิ้น  
๕๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ฉะนั้น เงินสำรองเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่บริษัทไทยประกัน  
ชีวิต จำกัด จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้นั้นต้องไม่เกินร้อยละ  
๖๕ ของเงิน ๑,๐๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท คือไม่เกิน ๖๕๐,๐๐๐.๐๐ บาท.

ในกรณีต้องชดใช้เงินตามจำนวนซึ่งได้รับค่าประกันภัยไว้สำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ชดใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองความคุ้มครอง (๒๕) สำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

กล่าวคือ ถ้าหากมีการชำระค่าสินไหมทดแทนตามกรรมกรรมประกันชีวิตรายใดไม่ว่าจะชำระค่าสินไหมทดแทนเต็มจำนวนหรือบางส่วน คองนำค่าสินไหมทดแทนที่จ่ายไปนั้นมาหักจากยอดเงินสำรองเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตรายนั้นก่อน หากมีส่วนเกินจากเงินสำรองสมทบทุนประกันชีวิตรายนั้นที่ใดค้างสำรองไว้แล้วจึงจะนำส่วนเกินนั้นมา เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิได้

ตัวอย่างที่ ๒

บริษัทนครไทยประกันชีวิต จำกัด ได้รับประกันชีวิตรายนายแดง เป็นเวลา ๑๐ ปี เงินเอาประกันทั้งสิ้น ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ปรากฏว่าเมื่อนายแดงส่งเบี้ยประกันให้แก่บริษัทรวมเป็นเงิน ๕๐,๐๐๐.๐๐ บาท นายแดงก็ตายเมื่อวันที่ ๒๕ ธันวาคม ๒๕๐๕ ซึ่งเงินจำนวนนี้บริษัทนครไทยประกันชีวิต จำกัดได้สำรองเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตไว้แล้วร้อยละ ๒๕ เป็นเงิน ๕๕,๕๐๐.๐๐ บาท บริษัทนครไทยประกันชีวิต จำกัด ได้จ่ายเงินแก่ทายาทนายแดงเป็นเงิน ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ในวันที่ ๓๐ ธันวาคม ๒๕๐๕ ในกรณีนี้ เงินประกันชีวิตที่บริษัทนครไทยประกันชีวิต จำกัดจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๐๕ ได้เพียง  $๑๐๐,๐๐๐.๐๐ - ๕๕,๕๐๐.๐๐ = ๔๔,๕๐๐.๐๐$  บาท เพราะเงินจำนวน ๕๕,๐๐๐.๐๐ บาทนั้น บริษัทได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีงวดก่อน ๆ แล้ว.

หนึ่ง ในกรณีตัวอย่างที่ ๒ นี้ สมมุติว่าบริษัทนครไทยประกันชีวิต จำกัด จะต้องจ่ายเงินให้แก่ทายาทนายแดงตามสัญญาเป็นเงินเทียบ ๕๐,๐๐๐.๐๐ บาท เงินจำนวน ๕๐,๐๐๐.๐๐ บาทนี้ บริษัทจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะเงินสำรองจำนวน ๔๔,๕๐๐.๐๐ บาทนี้ บริษัทได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีงวดก่อน ๆ แล้ว.

"ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ในหน้าเงินสำรองตามวรรคแรกจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นนับกลับมารวมคำนวณเป็นรายใดในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา" <sup>๕๖</sup> กล่าวคือเมื่อเลิกสัญญาหรือกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดครบกำหนดแล้วนิติบุคคลจะต้องนำจำนวนเงินสำรองซึ่งกันไว้จากบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น ๆ ที่เหลือจากจ่ายให้แก่ผู้เอาประกันแล้วกลับมาเป็นรายใด เพื่อคำนวณเสียดภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่กรมธรรม์ประกันชีวิตนั้นครบกำหนดหรือเลิกสัญญาด้วย

ตัวอย่างที่ ๓

สมมุติตัวอย่างเช่นเดียวกับตัวอย่างที่ ๒ ข้างต้น บริษัทจะกองนำเงิน ๔,๕๐๐.๐๐ บาทที่เหลือจากจ่ายให้ทายาทนายแดงกลับมาเป็นรายใดเพื่อคำนวณเสียดภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๐๕ ด้วย

(๑) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๕๐ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ไ้ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหัก เบี้ยประกันภัยซึ่ง เอาประกันค้อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้จะจะต้องถือเป็นรายใดในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียดภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป <sup>๕๗</sup>

กล่าวคือนิติบุคคลที่ประกอบกิจการประกันภัยอื่น เช่นประกันอัคคีภัย จะหักเงินสำรองจากบัญชีกำไรขาดทุนเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่น ในอัตราร้อยละเท่าใดก็ได้ แต่อย่างสูงที่สุดของไม่เกินร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยประกันภัยที่ไ้ได้รับในรอบระยะเวลา

๕๖,๕๗  
เรื่องเดียวกัน

เวลาบัญชีหลังจากหัก เบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วแล้ว เงินสำรองนี้จะ  
คงติดกลับไปเป็นรายได้ในรอบระยะ เวลาบัญชีถัดไปเพื่อรวมคำนวณกำไรสุทธิ  
เพื่อเสียบภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงเห็นได้ว่าเงินสำรองสมทบทุนประกันภัยอันนี้คง  
สำรองไว้เพียงปีเดียว และจะต้องนำเงินสำรองนี้กลับเป็นรายได้ในรอบระยะ  
เวลาบัญชีถัดไป.

(๒) เงินกองทุน ส่วนแถมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน  
นิติบุคคลที่กระทำการในประเศไทยได้จ่ายสมทบและจัดสรรไว้เพื่อ  
ประโยชน์แก่ลูกจ้างโดย เฉพาะ เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพในหัก เป็นค่าใช้จ่าย  
จ่ายได้ในรอบระยะ เวลาบัญชีที่จ่ายแก่ลูกจ้างโดย เกิดขาด ในจำนวนที่ไม่เกิน  
ร้อยละ ๑๐ ของเงินเดือนทั้งหมดของผู้นับ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
นั้นถือ เป็นหลักคำนวณเงินสมทบกองทุนสำรอง เลี้ยงชีพ

กล่าวคือ เงินกองทุนประเภทอื่น ๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กัน  
ไว้จากบัญชีกำไรขาดทุน เช่น เงินกองทุนเพื่อรักษาพยาบาลลูกจ้างที่เจ็บป่วยเนื่อง  
จากการปฏิบัติงานในหน้าที่ เงินกองทุนเพื่อสงเคราะห์ลูกจ้างที่มีบุตรมาก หรือเงิน  
กองทุนอื่นใดถึงแม้จะตั้งไว้เพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างโดย เฉพาะก็ตาม ประมวลรัษฎากร  
ไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียบภาษีเงินได้นิติ  
บุคคล เงินกองทุนที่จะนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียบภาษีเงินได้  
นิติบุคคลได้นั้นมีเพียงอย่างเดียว คือ เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ(Provident Fund)  
ซึ่ง เงินกองทุนสำรอง เลี้ยงชีพที่จะนำมาเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียบ  
ภาษีเงินได้นิติบุคคลได้นั้นจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้.

๑. จะต้องเป็นเงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทำการใน  
ประเศไทยได้จ่ายสมทบและจัดสรรไว้เพื่อประโยชน์ของลูกจ้างโดย เฉพาะ บริษัท  
จะนำเงินนี้ไปใช้จ่ายในกิจการอื่น ๆ ของบริษัทไม่ได้.

ข. เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิได้เฉพาะในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพให้แก่ลูกจ้างรับไปแล้วจริง ๆ เท่านั้น และจำนวนเงินที่จะนำมาหักจ่ายในบัญชีกำไรขาดทุนปีจะต้องไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของเงินเคียนทั้งหมดของลูกจ้างผู้รับควย แต่หากหากนิติบุคคลจ่ายเงินกองทุนเลี้ยงชีพจากบัญชีของนิติบุคคลไปเข้าบัญชีอื่น หรือนำไปลงทุนอย่างอื่นโดยที่ลูกจ้างยังรับไปไม่ไค่นหรือยังไม่ไคร์รับไป ไม่ถือว่าไคจ่ายให้ลูกจ้างไคเค็ชขาด

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้ไคโดยเสนหา หรือการกุศล เวเนแต่การกุศลสาธารณะในสวนที่ไม่เกินร้อยละ ๑ ของกำไรสุทธิ<sup>๔๔</sup>

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึงรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการค้าเนนกิจการของนิติบุคคล แต่เป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของบุคคลไคบุคคลหนึ่งไคโดยเฉพาะ เช่น บุคลากรบริษัทป่วยเนองจากถูกรถชนในการไปคาถอากาศชายทะเลในวันหยุด ของเสียบค่าไคจ่ายในการรักษาพยาบาลเป็นจำนวนมาก คารักษาพยาบาลนี้จะถือเป็นการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะเป็นการจ่ายส่วนตัวเพื่อประโยชน์ของบุคลากรไคโดยเฉพาะ

การให้ไคโดยเสนหา หมายถึงการโอนกรรมสิทธิหรือโอนสิทธิครอบครองให้แก่อุหนึ่งผู้ไคไคมิไครับสิ่งคอบแทนไค ๆ เช่น บริษัทค่าจำกัด ชื่อของชวญุให้แก่นายแดง เนองจากในการขึ้นบ้านใหม่ รายจ่ายคังกลาวนี้เป็นการให้ไคโดยเสนหา จะถือเป็นการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้.

<sup>๔๔</sup> เรื่องเคียนวัน

รายจ่ายการกุศลที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิใต้นั้นจะต้องเป็นการบริจาคเพื่อประโยชน์ของสาธารณชน มิใช่เพื่อประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ เช่นบริจาคเงินเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบทุกข์ เป็นต้น และจำนวนเงินที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิจะคงไม่เกินร้อยละ ๑ ของยอดกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะนั้น ซึ่งถ้าหากนิติบุคคลใดบริจาคเกินกว่าร้อยละ ๑ แล้วจะคงนำส่วนที่เกินนั้นบวกกลับเป็นรายได้อีกเพื่อคำนวณเสียดังภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังนั้น ถ้าหากในรอบระยะเวลาบัญชีใดมีผลขาดทุนแล้วย่อมจะนำรายจ่ายการกุศลสาธารณะนี้มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิไม่ได้

(๔) "คำรับรองหรือบริการในส่วนที่เกินสมควร"<sup>๕๐</sup> กล่าวคือ ลักษณะของคำรับรองหรือบริการนั้นควรจะเป็นไปตามปกติจารีตประเพณี เช่น การเลี้ยงรับรองคำโรงแรมที่พักที่จ่ายสำหรับผู้ถูกรับรอง คำสาบานของเจ้าหน้าที่ที่ทำการรับรองหรือบริการ คำนำฉันทในการนำเที่ยวชมสถานที่ต่าง ๆ เป็นต้น และนอกจากนี้ผู้ถูกรับรองนั้นควรจะต้องเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องในวงธุรกิจของนิติบุคคล ซึ่งจัดการรับรองหรือบริการด้วย แต่การซื้อของที่ระลึกให้แก่ผู้ถูกรับรองความไม่ถือ เป็นลักษณะคำรับรองหรือบริการ เพราะ เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการให้โดยเสนหาคงกล่าวมาแล้วข้างต้น

(๕) "รายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการก่อสร้างหรือเปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินแต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม"<sup>๕๑</sup> รายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการลงทุนนี้ ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติคำนิยามไว้ ดังนั้นจึงต้องให้หลักเกณฑ์ทางหลักการบัญชีเข้ามาช่วย กล่าวคือ หมายถึง "รายจ่ายที่ไต่เข้าไปโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ใ้คงมาซึ่งทรัพย์สินเพื่อใช้ใน

<sup>๕๐, ๕๑</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า ๔๓

การดำเนินงาน หรือประโยชน์อันมีผลต่อการดำเนินงาน ซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์  
อันมีผลประโยชน์ คอกิจการ เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี\*๕๒ เช่น ระบาย  
ค่าก่อสร้างโรงงาน สำนักงาน ซื้อเครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน ซื้อรถยนต์ไว้ใช้  
ติดต่อกิจการค่าเหล่านี้เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการลงทุน เพราะประโยชน์ที่  
รับนั้น เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

(๖) "ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล"<sup>๕๓</sup> กล่าวคือ เฉพาะ  
ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เท่านั้นที่มีให้ถือเป็น รายจ่ายในการ  
คำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้เพราะ เป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้อัตโนมัติ  
ระยะเวลาบัญชี ส่วนภาษีอื่น ๆ เช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นิติบุคคลออกให้  
แก่ลูกจ้าง ภาษีการค้า ภาษีป้าย บอมนถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุน  
สุทธิได้

อนึ่ง ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กล่าวใน (๖) นี้ หมายถึงภาษีเงินได้นิติบุคคล  
ตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ฉะนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาขาของบริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทยและประกอบกิจการในต่างประเทศ  
เมื่อครั้งชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐบาลต่างประเทศแล้ว บอมนำมาถือเป็น  
รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยได้  
ด้วย ทั้งนี้เพราะกฎหมายยอมให้ความเป็นธรรมในเมื่อจะกองนำรายได้ออกของสาขา  
มารวมกับของสำนักงานใหญ่ ก็ควรจะยอมให้หัก ระบายของสาขาซึ่งแม้จะเป็นภาษี  
เงินได้นิติบุคคลก็ตาม

---

CEBICO, WILSON AND LANOTON, Spicer and Pegler's  
Book-Keeping and Accounts, 4th ed. (London, H.F.L.  
(Publishers) Ltd., 1956) หน้า ๔



(๑) "การถอนเงินโดยปราศจากคำขอขออนุญาตจากผู้เป็นหุ้นส่วนในร่างหุ้นส่วนนิติบุคคล" กล่าวคือ ผู้เป็นหุ้นส่วนใดถอนเงินไปใช้ส่วนตัว ซึ่งตามหลักวิชาการ บัญชี เงินเบิกใช้ส่วนตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนก็จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้เช่นกัน เมื่อหุ้นส่วน เบิกใช้ส่วนตัวก็ถือว่าหุ้นส่วนผู้นั้น เป็นลูกหนี้ทางหุ้นส่วนโดย บัญชี เดิมสัทธิ หุ้นส่วนผู้นั้น และทั้งในหุ้นส่วนผู้นั้น เป็นลูกหนี้ และลงจ่ายในสมุดเงินฝากทางงาน เจ้าหนี้ เพราะถือว่าเงินที่เบิกหรือถอนไปใช้โดยปราศจากคำขออนุญาตนั้น เป็นส่วนหนึ่งของกำไรที่หุ้นส่วนผู้นั้น เบิกไปล่วงหน้า เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ปรากฏว่ากิจการมีกำไร จึงคอยแบ่งผลกำไรไปหาบัญชี เดิมสัทธิหุ้นส่วนตามส่วนแบ่งกำไรจากหุ้น โดยลงบัญชีกำไรจากหุ้นตอนจัดสรรทางงานผู้นั้น และลงบัญชี เดิมสัทธิหุ้นส่วน ทางงาน เจ้าหนี้ เพื่อลบต่าง เงิน เบิกใช้ส่วนตัวนั้น.

(๒) "เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เฉพาะส่วนที่เกิดสมควร" ๕๕  
 กล่าวคือประมวลวิชากรกำหนดความไว้ เฉพาะ เงิน เดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เท่านั้น ทั้งนี้อาจเป็นเพราะว่า ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่เขามาค้า เน้นกิจการ โดยได้รับเงินเดือนมากเกินสมควรก็เห็น เป็นการป้องกันความเสียหายโดยคงจ่าย เงิน เดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนให้สูงเกินสมควร เห็นจะได้หักผลกำไรสุทธิให้ เหลือน้อยลง อนึ่งเงิน เดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายสูงเกินสมควรก็เท่ากับ เป็นการจ่ายกำไรล่วงหน้าบางส่วนไปก่อนที่จะสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเอง

(๓) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควร จะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายใน

๕๕.๕๕๕  
 เรื่องเดียวกัน ๑๗/๑๒/๖๖

รอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้ ๔๖

กล่าวคือ ความผิดที่รับจ่ายที่ระนำมาหักจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้น จะคงเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปในการคำนวณกิจการซึ่งรับจ่ายทุก รมจะคงมีใบสำคัญ กูจ่าย หรือถ้าไม่สามารถเรียกหลักฐานการจ่ายใด เช่น คาร์ดแลกซ์ ค่าโดยสารถไฟ ( เพราะเจ้าหน้าที่รถไฟต้องเก็บกวาดตัวไป) นิติบุคคลจะต้องทำใบสำคัญจ่ายขึ้นเอง โดยใหญ่จัดการ เป็นผู้อนุมัติการจ่ายนั้น ฉะนั้นถ้าหาก รมจ่ายใดที่ไม่มีใบสำคัญจ่าย แล้วอาจจะถือได้ว่า รมจ่ายนั้นนิติบุคคลกำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง

รายจ่ายซึ่งควร จะ โดจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เช่น ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เป็นต้น ส่วนรายจ่ายที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่าย ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไป เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ซึ่งเป็นภาระใหน้าและไฟฟ้าใน เดือน ธันวาคม ๒๕๐๔ แต่เมื่อวันสิ้นงวดระยะเวลาบัญชี เจ้าหน้าที่ยังมีใมาเก็บเงิน ค่าน้ำค่าไฟฟ้า นิติบุคคลจึงไม่สามารถจะตั้งเป็นรายจ่ายค้างจ่ายใด เพราะไม่ทราบ ว่าในเดือนธันวาคม นั้นจะคงเสียค่าน้ำและค่าไฟฟ้าเป็นเงินเท่าใด ซึ่งปรากฏว่า เจ้าหน้าที่มาเก็บค่าน้ำและไฟฟ้าในเดือนกุมภาพันธ์ ๒๕๐๕ เช่นนี้ รายจ่ายค่าน้ำและ ค่าไฟฟ้านี้ย่อมถือ เป็น รมจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๐๕ ได้

(๑๐) \*ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของ และใช้เอง\* ๔๗

(๑๑) \*ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุน ของตนเอง\* ๔๘ เพราะ เท่ากับเป็นค่าตอบแทนทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนตนเอง

๔๖.๔๗.๔๘ เรื่องเดียวกัน



มูลค่า เป็นค่าคง เบี้ย เงินกู้จากบุคคลอื่นมาใช้ในการดำเนินการขอมติเป็นราย  
จ่ายใด.

(๑๒) บดเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญา  
คุ้มครองใด ๆ หรือบดขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่  
บดขาดทุนสุทธิขีบกมาไม่เกิดในปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

กล่าวคือ บดเสียหายที่จะนำมาหัก เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้นั้น  
จะต้องเป็นบดเสียหายที่ไม่สามารถรับกลับคืนมาจากที่ใด ๆ ตามวิธีหรือทางที่  
นิติบุคคลได้นำสินทรัพย์ไปประกันไว้กับบริษัทประกันภัย เมื่อสินทรัพย์นั้นเสียหาย บริษัท  
ประกันภัยขอมจะคงชำระค่าสินไหมทดแทนให้จึงคงนำค่าสินไหมทดแทนนั้นมาหักออก  
จากราคาสินทรัพย์ก่อน ส่วนบดเสียหายแท้จริงที่ยัง เหลืออยู่นี้จึงจะนำไปหัก เป็นราย  
จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิใด ในทำนองเดียวกัน ถ้าหากนิติบุคคลได้รับค่าสินไหม  
ทดแทนมากกว่าบดเสียหายที่แท้จริง ก็จะต้องนำส่วนเกินหรือกำไรที่ได้รับนี้มารวมเป็น  
รายได้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิด้วย.

ตัวอย่าง การคำนวณบดขาดทุนสุทธิ

สมมติว่าบดการดำเนินงานของบริษัทจำกัด เป็น

<u>รอบระยะเวลาบัญชี</u>	<u>ขาดทุนสุทธิ</u>	<u>กำไรสุทธิ</u>
๒๕๐๔	๕๐๐,๐๐๐.๐๐	-
๒๕๐๕	-	๕๐,๐๐๐.๐๐
๒๕๐๖	-	๕๐,๐๐๐.๐๐
๒๕๐๗	๑๐,๐๐๐.๐๐	-

เรื่องเกี่ยวกับ

<u>รอบระยะเวลาบัญชี</u>	<u>ขาดทุนสุทธิ</u>	<u>กำไรสุทธิ</u>
๒๕๐๔	-	๑๖๐,๐๐๐.๐๐
๒๕๐๕	-	๑๕๐,๐๐๐.๐๐

การคำนวณ

ปี ๒๕๐๕ กำไรสุทธิ		๕๐,๐๐๐.๐๐	บาท
หักขาดทุนสุทธิปี ๒๕๐๔ ยกมา		<u>๕๐๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
คงเหลือขาดทุนสุทธิปี ๒๕๐๔		<u>๓๕๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
ปี ๒๕๐๖ กำไรสุทธิ		๘๐,๐๐๐.๐๐	บาท
หักขาดทุนสุทธิปี ๒๕๐๖ ยกมา		<u>๓๕๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
คงเหลือขาดทุนสุทธิปี ๒๕๐๕		<u>๒๗๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
ปี ๒๕๐๗ ขาดทุนสุทธิ		<u>๑๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
ปี ๒๕๐๔ กำไรสุทธิ		๑๖๐,๐๐๐.๐๐	บาท
หักขาดทุนสุทธิปี ๒๕๐๕		<u>๒๗๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
คงเหลือขาดทุนสุทธิปี ๒๕๐๕		<u>๑๑๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
ปี ๒๕๐๕ กำไรสุทธิ		๑๕๐,๐๐๐.๐๐	บาท
หักขาดทุนสุทธิปี ๒๕๐๕	๑๑๐,๐๐๐.๐๐		
* ๒๕๐๗	<u>๑๐,๐๐๐.๐๐</u>	<u>๑๒๐,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
คงเหลือกำไรสุทธิที่จะกองนำไปเสียภาษี		๓๐,๐๐๐.๐๐	บาท
เสียภาษีเงินได้อัตรา ๑๕ % เป็นเงิน		๔,๕๐๐.๐๐	บาท

การคำนวณหักผลขาดทุนสุทธิ ถือว่าขาดทุนใดเกิดก่อนก็นำมาหักก่อน.

(๑๑) \* รายจ่ายซึ่งมีโปรแกรมจ่าย เพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ <sup>๖๐</sup>

(๑๔) \* รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ<sup>๖๑</sup>  
กล่าวคือ ถ้าหลักฐานปรากฏว่ามีรายจ่ายไปเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะแล้ว  
จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิไม่ได้

ตัวอย่าง

รายจ่ายค่าโฆษณาของบริษัทน้ำมัน ซึ่งสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเป็นผู้  
โฆษณา รายจ่ายนี้จะนำมาเฉลี่ยหักเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยไม่ได้  
เพราะรายจ่ายนี้เป็นรายจ่ายของสำนักงานใหญ่ที่สร้างขึ้นเพื่อการขายของสาขาต่าง ๆ  
ทั่วไป มิใช่ทำเพื่อสาขาในประเทศไทยแห่งเดียวโดยเฉพาะ .

(๑๕) \* ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินใน  
ส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร<sup>๖๒</sup>

ตัวอย่างที่ ๑

บริษัทเจริญการค้าจำกัด ซื้อจากผู้ถือหุ้นเพื่อนำมาขายในราคาพิเศษ  
๑,๐๐๐.๐๐ บาท แต่ราคาในตลาดของประชาชนเกี่ยวกับนี้จะซื้อได้ในราคา ๕๐๐.๐๐  
บาท ผิดต่างหรือส่วนเกินปกติ ๑๐๐.๐๐ บาทนี้ ถ้าหากไม่มีเหตุผลอันควร เชื่อถือได้  
ว่าจำเป็นต้องจ่ายไปเช่นนั้นจริง จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

ตัวอย่างที่ ๒

บริษัทค้าที่ดินจำกัด ปกติเคยจ่ายค่านายหน้าในการขายที่ดินร้อยละ ๕ เนื่องจาก  
จากผู้ถือหุ้นคนหนึ่งเป็นผู้ขายที่ดินรายนั้นได้ บริษัทจึงจ่ายค่านายหน้าในการขายที่ดินราย  
นั้นร้อยละ ๔ ส่วนที่เกินไปร้อยละ ๑ นี้ ถ้าหากไม่มีเหตุผลอันสมควรแล้วจะถือเป็นราย  
จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

<sup>๖๑</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>๖๒</sup> เรื่องเดียวกันหน้า ๔๔

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เช่นนี้ อาจจะเป็นเพื่อป้องกันภาระที่เกินสมควรแก่ความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะรายจ่ายส่วนที่เป็นปกติย่อมทำให้กำไรสุทธิลดลงไปเท่ากับรายจ่ายที่เป็นปกตินั้นทำให้รัฐได้รับรายได้น้อยลง

(๑๖) \*ค่าของทรัพย์สินถาวรที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ\*<sup>๒๓</sup> กล่าวคือ นิติบุคคลที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับทรัพยากรการทำบ่อน้ำมัน การทำป่าไม้ เป็นต้น ตามปกติในการทำเหมืองแร่ เมื่อใดที่การขุดสิ้นบริบูรณ์แล้วย่อมทำให้สินแร่ที่มีอยู่ในพื้นดินนั้นลดน้อยลงไปเรื่อย ๆ และหมดไปในที่สุด แต่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้นำค่าเสื่อมลดประโยชน์ (Depletion หรือ Amortization) ของสินดินนั้นมา เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ

อนึ่ง ในการประกอบกิจการเกี่ยวกับทรัพยากรนี้ นิติบุคคลผู้ประกอบกิจการนั้นย่อมจะต้องเสียค่าสัมปทานหรือสิทธิบัตรในกรณีที่จะมีสิทธิเข้าไปทำเหมืองแร่ในเขตสัมปทานนั้น ค่าสิทธิบัตรนี้ย่อมถือเป็นรายจ่ายของทุน ซึ่งจะหักเป็นรายจ่ายหักจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวไม่ได้ แต่มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาสิทธิบัตรในอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอหรือเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ณ วันที่ ๒๒ ของวันที่ ๘ เมษายน ๒๕๐๔ กล่าวคือ ในกรณีที่ไม่จำกัดอายุหักได้ร้อยละ ๑๐ และว่าเป็นกรณีจำกัดอายุในเวลาที่กำหนดอายุในสิทธิบัตรนั้น

(๑๗) \*ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ราคาต่ำลงทั้งหมดนับแต่ตั้งกับ\*<sup>๒๔</sup> มาตรา ๒๕ ทวิ\*<sup>๒๕</sup> กล่าวคือมูลค่าทรัพย์สินที่ราคาต่ำลงจากราคาในบัญชีต้นมีค่าเสื่อมราคา จะนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิไม่ได้ นอกจากราคาอื่นค่าคงเหลือซึ่งอาจติดตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่ากัน

<sup>๒๓</sup>, <sup>๒๔</sup> เรื่องเกี่ยวกับ

(๑๘) "รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใคร เป็นผู้รับ"<sup>๖๕</sup> กล่าวคือ ในบางครั้งที่กิจการมีความจำเป็นต้องมีรายจ่ายบางประเภท เพื่อช่วยให้กิจการสำเร็จ ตกลงไปกับคหบดีหรือเพื่อนใดคนหนึ่งซึ่งเอกสารมีบางอย่าง รายจ่ายประเภทนี้ผู้รับเงินจะไม่ยอมออกใบรับให้ไว้ เป็นหลักฐาน มีคหบดีผู้จ่ายจึงไม่สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวนี้มาลงบัญชีเป็นรายจ่ายได้ ฉะนั้น การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดตามมีให้ถือเป็น รายจ่ายนี้ จึงเป็นการป้องกันการจ่ายเงินดังกล่าวด้วย.

(๑๙) "รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว"<sup>๖๖</sup> เช่น เงินรางวัลหรือเงินบำเหน็จกรรมการ ซึ่งได้กำหนดจ่าย เป็นรอยตะของกำไรสุทธิหรือของเงินปันผล เป็นต้น ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๔๘/๒๕๐๔<sup>๖๗</sup> คดีระหว่างบริษัทปูนซีเมนต์ไทยจำกัด เป็นโจทก์ กรมสรรพากร เป็น จำเลย ศาลฎีกาได้พิพากษาวรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุด รอบระยะเวลา บัญชีนั้นนอกจากจะกำหนดจ่ายจากกำไรสุทธิแล้ว แม้จะกำหนดให้จ่าย จากเงินปันผลก็มีผลปฏิบัติเหมือนกับจ่ายจากกำไรสุทธินั้นเอง เพราะ เงินปันผล เป็นเงินที่จ่ายจากกำไรสุทธิ

(๒๐) "รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง (๑๘) ตามที่ระบุไว้โดยพระราชกฤษฎีกา"<sup>๖๘</sup>

<sup>๖๕, ๖๖</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>๖๗</sup> ประมวล วิเชียรสินธุ์ "คำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากร" สรรพากรสาสน ปีที่ ๑๓ เดิมที่ ๑๐ เดือนตุลาคม ๒๕๐๔

<sup>๖๘</sup> เรื่องเดียวกันหน้า ๔๔

ข้อ ๒. ค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคา ให้หักได้ไม่เกินกว่าอัตรากำหนดใน  
พระราชกฤษฎีกา\*\*

การหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคากังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ย  
แห่งระยะเวลาที่ทรัพย์สินนั้นมา ๒๘

ตัวอย่าง

บริษัทขี้เหล็ก จำกัด ซื้อรถบรรทุกมาคันหนึ่งในวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๐๘  
เป็นเงิน ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ตามพระราชกฤษฎีกา บริษัทมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคา  
ได้ในอัตราร้อยละ ๒๐ ค่าเสื่อมราคารถบรรทุกที่จะนำไปหักในบัญชีกำไรขาดทุน  
ในปี พ.ศ. ๒๕๐๘ เป็นเงิน  $๑๐๐,๐๐๐.๐๐ \times \frac{๒๐}{๑๐๐} \times \frac{๑}{๑๒} = ๘,๐๐๐.๐๐$  บาท  
และค่าเสื่อมราคารถบรรทุกที่จะนำไปหักในบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชี  
ปี ๒๕๑๐ เป็นเงิน  $๑๐๐,๐๐๐ \times \frac{๒๐}{๑๐๐} = ๒๐,๐๐๐.๐๐$  บาท เป็นต้น

ข้อ ๓. ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากข้อ ๒. (ที่จะได้กล่าวต่อไป) ในข้อความ  
ราคาที่ตั้งซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตราราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ใน  
กรณีที่มีเหตุจำเป็นการตราราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่ ๓๐

กล่าวคือ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีกำไรสุทธิยอมมิให้ตราราคาทรัพย์สินเพิ่ม  
ขึ้นได้ การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้อาจจะ เพื่อเป็นการป้องกันมิให้บุคคลตรา  
ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีผลขาดทุนสุทธิ เพื่อกิจการจะได้ถือเอา  
ประโยชน์ในการหักค่าเสื่อมราคาได้มากขึ้นในที่มีกำไรสุทธิ เพราะในรอบระยะเวลา

\*\* ฎีกาฉบับวทหน้า ๑๒๗



เวลาบัญชีที่มีผลจากทุนสุทธินั้น บัญชีบุคคลไม่ต้องเสียภาษีเงินได้อยู่แล้ว เมื่อที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นก็เท่ากับมีกำไร เพิ่มขึ้น เท่ากับราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้น ซึ่ง เท่ากับ เป็นการหักกลบลบส่วนจากทุนให้ลดจนขบลงหรือหมดไป

ตัวอย่าง

สมมุติในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๐๕ บริษัททำจำกัด ค่าเงินกิจการมีผลจากทุนสุทธิ ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท บริษัทจึงที่ราคาทรัพย์สิน (อาคารโรงงานฉนวน) ซึ่งเดิมมีราคาในบัญชี ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท เพิ่มขึ้นอีก ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท จึงเป็นราคาอาคารในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๐๕ เป็นเงิน ๓๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ก็เท่ากับบริษัทมีกำไรเพิ่มขึ้น ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท จากทุนในการดำเนินงาน ๒๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ฉะนั้น ในรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๐๕ บริษัทจึงไม่มีกำไรและไม่ขาดทุน แต่ในปี ๒๕๑๐ แทนที่บริษัทจะหักค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงานในบัญชีกำไรขาดทุนเป็นเงิน =  $๑๐๐,๐๐๐ \times \frac{๕}{๑๐๐} = ๕,๐๐๐.๐๐$  บาท บริษัทจะหักค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงานเป็นเงิน =  $๓๐๐,๐๐๐ \times \frac{๕}{๑๐๐} = ๑๕,๐๐๐.๐๐$  บาท ซึ่งบริษัทหักค่าเสื่อมราคาได้เพิ่มขึ้นเป็นเงิน ๑๐,๐๐๐.๐๐ บาท ซึ่งบริษัทจะประหยัดเงินภาษีเงินได้บัญชีบุคคลได้เป็นเงิน ๑,๕๐๐.๐๐ บาท ดังการคำนวณดังนี้.

สมมุติบริษัทมีกำไรสุทธิก่อนหักค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงานในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๑๐ เป็นเงิน	๓๐๐,๐๐๐.๐๐	บาท
หักค่าเสื่อมราคา (ยังมีได้ที่ราคาเพิ่มขึ้น)	<u>๕,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
. . . กำไรสุทธิ	<u>๒๙๕,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
เสียภาษีเงินได้รอบละ ๑๕ เป็นเงิน	<u>๔๔,๒๕๐.๖๐</u>	บาท
กำไรสุทธิก่อนหักค่าเสื่อมราคาอาคาร	๓๐๐,๐๐๐.๐๐	บาท
หักค่าเสื่อมราคาอาคาร (ที่ราคาเพิ่มขึ้นแล้ว)	<u>๑๕,๐๐๐.๐๐</u>	บาท
กำไรสุทธิ	<u>๒๘๕,๐๐๐.๐๐</u>	บาท

เสียดำเนินเงินโคจรยดะ ๑๕ เป็นเงิน

๘๖,๙๕๐.๐๐ บาท

๑. ประหยัดเงินดำเนินเงินโคจรรวมเป็น

๔๔,๒๕๐.๐๐-๘๖,๙๕๐.๐๐ = ๑,๕๐๐.๐๐ บาท.

ข้อ ๔. ในกรณีโอนทรัพย์สินใด ๆ ซึ่งไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินราคาทรัพย์สินนั้นตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้

การที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นนี้ อาจจะเป็นการป้องกันมิให้นักบุคคลโอนทรัพย์สิน ให้แก่บุคคลอื่นโดยปราศจากค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าที่ควร และถือเอามูลค่าของทรัพย์สินที่โอนให้ตามราคาในบัญชีหรือส่วนขาดทุนในการโอนทรัพย์สินนั้นไปเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ข้อ ๕. เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ย ที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุนแล้วยกอบบางทีจะน้อยกว่า.

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมา หรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น

๓๑,๗๒ เรื่องเดียวกันหน้า ๕๐

กล่าวคือ ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิของนิติบุคคล เพื่อ เสียภาษี  
เงินไ้คนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องคิดคำนวณเป็นเงินตราไทย ฉะนั้น  
ในวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ถ้านิติบุคคลใด มีเงินตราต่างประเทศ ทรัพย์สิน  
หนี้สิน ที่คิดเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ และยังมีได้เคยมีการชำระเป็น  
เงินตราไทย เพื่อใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อ เสียภาษีและ คิดค่าเสื่อม  
ราคาของสินทรัพย์ การคำนวณเป็นเงินตราไทยให้คำนวณในราคาตามอัตราตัว  
เฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อในวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี หรือราคาทุนแล้วแต่  
อย่างไรจะน้อยกว่า

ตัวอย่าง

บริษัทชาวจำกัด ซื้อเครื่องจักรมาในวันที่ ๒ มกราคม ๒๕๐๘หนึ่งเครื่อง  
เป็นเงิน ๒๐,๐๐๐.๐๐ เหรียญอเมริกัน ในวันที่ซื้อเครื่องจักรนั้นมาอัตราแลกเปลี่ยน  
• เหรียญอเมริกันเท่ากับ ๒๐.๒๐ บาท แต่บริษัทมิได้คิดคำนวณเป็นเงินตราไทย  
ไว้ คงลงบัญชีไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ จนถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๘ ซึ่ง  
เป็นวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท สมมติว่าอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์  
รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ • เหรียญอเมริกันเท่ากับ ๒๐.๖๐  
บาท การคำนวณเครื่องจักร เป็นเงินตราไทยจะต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยน • เหรียญ  
อเมริกันเท่ากับ ๒๐.๒๐ บาท เป็นเงิน ๔๐๘,๐๐๐.๐๐ บาท เพราะราคาทุนค่า  
กว่าราคาตัวเฉลี่ย และการคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรก็ต้องคิดจาก ๔๐๘,๐๐๐.๐๐  
บาทด้วย.

---

\* ราคาทุน หมายถึงราคาทุนในวันที่ได้ทรัพย์สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ  
นั้นมา

ข้อ ๖. ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณ ความราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานั้น เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย.

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจาก อธิบดีจึงจะ เปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้.

กล่าวคือ เนื่องจากวิธีการราคาสินค้าคงเหลือนี้มีหลายวิธี เช่น ข้อ ที่หลังใช้ก่อน (Last in First Out) ข้อก่อนใช้ก่อน (First in First Out) วิธีตัวเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Rate) เป็นต้น ฉะนั้น เมื่อนิติบุคคลใดเลือกใช้วิธีใดแล้วจะคงใช้วิธีนั้นตลอดไป จะเปลี่ยนกลับไป กลับมาตามใจชอบไม่ได้ นอกจากจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน จึงจะเปลี่ยนได้ ทั้งนี้อาจเพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงการ เสียภาษี โดยเปลี่ยนวิธีการราคาสินค้าคงเหลือ กล่าวคือ ถ้าใช้วิธีใดที่ราคาสินค้าคงเหลือ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วจะทำให้ราคาสินค้าคงเหลือต่ำสุดที่ใช้วิธีนั้น เป็นต้น เพราะเมื่อราคาสินค้าคงเหลือต่ำย่อมทำให้กำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นต่ำ ควบ นิติบุคคลอาจเลี่ยงการเสียภาษีในอัตราสูงก็ได้ ทั้งนี้เพราะอัตราภาษี เสียเงินได้มีอัตราที่ต่างกัน เป็นอัตราก้าวหน้า.

นอกจากนี้ ตามหลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปก็ไม่สนับสนุนให้ มีการ เปลี่ยนวิธีการราคาสินค้าคงเหลือบ่อย ๆ เพราะจะทำให้งบการเงินนั้นไม่ ประโยชน์ในการ เปรียบเทียบยอดการดำเนินงานไม่ได้ และนอกจากนี้การ เปลี่ยน วิธีการราคาสินค้าคงเหลือซึ่งทำให้กำไรสุทธิ เพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ควรจะต้อง รายงาน

ใหญ่ถึงทุนทรวาไว้ในงบการเงินนั้นด้วย.

ข้อ ๗. การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น  
เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้า  
ประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

กล่าวคือ นิติบุคคลอาจจะเปลี่ยนแปลง ราคาทุนของสินค้าเพื่อหลีกเลี่ยง  
การเสียภาษีเงินได้ โดยการเพิ่มต้นทุนสินค้าในสูงขึ้นเพื่อลดหยอดกำไรสุทธิให้น้อย  
ลง เช่น นิติบุคคลจดทะเบียนในต่างประเทศ และมีสาขาในประเทศไทย นิติบุคคล  
เหล่านี้อาจจะเพิ่มต้นทุนที่สูงขึ้นเมื่อขนส่งสินค้านั้นออกจากโรงงานก็ได้ ดังนั้น  
ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเทียบราคาทุนของ  
สินค้าที่ส่งเข้ามาในประเทศ กับราคาทุนของสินค้าชนิดเดียวกับที่ส่งไปขายยัง  
ประเทศอื่น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว

เนื่องจากในปัจจุบันนี้ การเสียภาษีการค้านั้นเสียในศุลกากรเข้า โดยคำนวณ  
จากราคาทุนของสินค้าในราคา C.I.F. บวกค่าขนถ่ายสินค้าในประเทศและกำไร  
มาตรฐาน ดังนั้นถ้าหากนิติบุคคลเพิ่มต้นทุนสินค้าที่นำเข้ามาสูงแล้วก็จะต้องเสียภาษี  
การค้ามากขึ้นด้วย จึงเป็นสิ่งที่น่าคิดว่าถ้าจะเพิ่มต้นทุนสินค้าเพื่อเลี่ยงการเสียภาษี  
เงินได้นั้นจะเป็นการคุ้มกันหรือไม่.

ข้อ ๘. ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงิน  
ตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่  
เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงิน  
ตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น.

ข้อ ๔. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำโดยเมื่อได้ปฏิบัติภารกิจโดยสมควร เพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้ว เว้นแต่ความผิดปกติการไม่อาจปฏิบัติภารกิจ เช่นว่าหนี้ได้โดยสมควร แต่ได้ชำระหนี้ในระยะเวลาบัญชีใด ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก (ปัญหาการจำหน่ายหนี้สูญจะใดกล่าวต่อไปในบทที่ ๔.)

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา ๗๐ ทวิ บัญญัติให้ถือกรณีดังต่อไปนี้ เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แกหรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น เครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่ากำไรที่ได้อิงสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือว่าราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปนั้น เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น เว้นแต่การส่งสินค้าไปนั้นจะมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ จึงไม่ต้องถือว่าสินค้าที่ส่งไปนั้น เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ.

- (๑) เป็นของที่ส่งไปเพื่อรับตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
  - (๒) เป็นของदानคน
  - (๓) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปใหญ่
- ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับตั้งแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

(๔) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร และส่งกลับคืนเข้ามา  
ใหญ่ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราช  
อาณาจักร<sup>๗๖</sup>

จากบทบัญญัติ ๑ มาตราที่กล่าวมานี้ จึงเห็นได้ว่า การคำนวณหยุยก  
กำไรสุทธิหรือบอกเงินได้สุทธิ เพื่อ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น นอกจากจะคง  
อาศัยหลักการคำนวณตามหลักวิชาการบัญชีแล้ว ยังจะคงปฏิบัติตามมาตรา ๖๕ ทวิ,  
มาตรา ๖๕ ทริ และมาตรา ๗๐ ทวิ อีกด้วย. ส่วนรายรับที่เป็นดอกเบี้ยพันธบัตร  
รัฐบาลไทย<sup>๗๗</sup> และเงินอุดหนุนจากรัฐบาลไทย<sup>๗๘</sup> ไม่ควรนำมารวมเป็นรายได้เพื่อ  
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.

อนึ่ง สำหรับนิติบุคคลที่จะต้อง เสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา นั้น รายรับ  
ที่ไม่ควรนำมา รวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นั้นมีหลายประ เภทด้วยกันดังได้กล่าวมา  
แล้วในบทที่ ๒ หน้า ๗๒ ถึงหน้า ๗๔.

<sup>๗๖</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า ๔๗

\* ได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาออกความความในประมวลรัษฎากร  
ฉบับที่ ๑๐ ลงวันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๐๐ มาตรา ๕.

<sup>๗๗</sup> สนธิ เกตุทัต "ปัญหาวินิจฉัย" สรรพากรสาส์น ปีที่ ๗ เล่มที่ ๑  
เดือนมีนาคม ๒๕๐๓.

### การคำนวณกำไรสุทธิตามหลักวิชาการบัญชี

การคำนวณกำไรสุทธิตามหลักวิชาการบัญชีอื่น เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป คือ การคำนวณหาผลกำไรค่าเงินกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ว่ากิจการมีกำไรหรือขาดทุนสุทธิเป็นจำนวนเงินเท่าใด โดยการทำบัญชีการค้ากำไรขาดทุน (Trading, Profit and Loss Account) หรืองบรายได้ (Income Statement) ขึ้น กล่าวคือ นำรายได้อัตโนมัติทั้งหมดของกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีตั้ง หักด้วยต้นทุนสินค้าที่ขาย\* ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานต่าง ๆ (Operation Expenses) ได้แก่ค่าใช้จ่ายอำนวยการ (Administrative Expenses) ค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling Expenses) ค่าใช้จ่ายการเงิน เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ สำรองหนี้สูญ และรายจ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็นในการดำเนินกิจการในอันที่จะก่อให้เกิดรายได้ ถรรายได้สูงกว่ารายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็หมายความว่าผลกำไรค่าเงินกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมีกำไรสุทธิ ถรรายจ่ายสูงกว่ารายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็หมายความว่าผลกำไรค่าเงินกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นขาดทุนสุทธิ

สำหรับรายได้อัตโนมัติทั้งหมดของกิจการนั้น ก็เอายอดรวมมาจากบัญชีแยกประเภท รายได้ต่าง ๆ ส่วนรายจ่ายต่าง ๆ นั้นก็เอายอดรวมมาจากบัญชีแยกประเภท รายจ่ายต่าง ๆ นั้นเอง การทำบัญชีการค้ากำไรขาดทุนหรืองบรายได้อาจทำได้ (โดยสมมุติตัวเลขต่าง ๆ) ดังนี้.-

---

\* ราคาต้นทุนของสินค้าที่ขายโดยหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ทำให้สินค้านั้นเข้าสู่สภาพที่จะขายได้.





บริษัท.....

งบรายไ้ประจำปีเพียงรับที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๐๔

รายไ้จากการขายสินค้า

ขาย		๔๓๕,๐๕๐.๐๐	บาท
หัก สินค้ารับคืน	๑๖,๒๐๐.๐๐		
เงินลดราคา	๓๓,๕๐๐.๐๐	๒๔,๖๐๐.๐๐	บาท
ขาดสุทธิ		๔๐๕,๕๐๐.๐๐	บาท

ต้นทุนสินค้าขาย:-

สินค้า คงเหลือต้นปี	๔๕,๐๐๐.๐๐		
ซื้อ	๕๕๕,๕๐๐.๐๐		
ค่าขนส่งสินค้าขาเข้า	๒๓,๓๐๐.๐๐		
ต้นทุนสินค้ารวมค่าขนส่ง	๖๐๘,๘๐๐.๐๐		
หักสินค้าคงคืน	๓๘,๐๐๐.๐๐		
เงินลดราคา	๑๖,๑๐๐.๐๐	๓๐,๕๐๐.๐๐	๕๗๕,๕๐๐.๐๐
ต้นทุนสินค้าที่มีไว้ขาย		๖๖๗,๕๐๐.๐๐	
หักสินค้าคงเหลือปลายปี (๓๑ ธ.ค. ๒๕๐๔)		๖๘,๐๐๐.๐๐	
ต้นทุนสินค้าที่ขายไ้			๕๕๕,๕๐๐.๐๐ บาท

กำไร เบื้องต้น

๓๐๖,๐๐๐.๐๐ บาท

ค่าใช้จ่ายอันรวมการ:-

เงินเคื้อน	๕๕,๐๐๐.๐๐		
ภาษีการค้าและบวรุงเทศบาล	๑๐,๕๐๐.๐๐		
ค่าเสื่อมราคาเครื่องกมท่ง ๒๐%	๕,๐๐๐.๐๐		
ค่าเสื่อมราคาอาคารตาวร ๑๐%	๕๕,๐๐๐.๐๐		
หนี้สูญ	๕,๐๐๐.๐๐		
สำรองหนี้สูญ	๑๐,๖๐๐.๐๐	๑๒๕,๐๐๐.๐๐	

ค่าใช้จ่ายในการขาย:-

ค่าโฆษณา	๒๓,๐๐๐.๐๐	
ค่าขนส่งสินค้าที่ขาย	๘,๐๐๐.๐๐	
เงินเดือนพนักงานเก็บผลผลิ	๑๒,๐๐๐.๐๐	
ค่าใช้จ่ายในการขายอื่น ๆ	<u>๘,๐๐๐.๐๐</u>	<u>๔๘,๐๐๐.๐๐</u>
ยอดเป็นเงิน	<u>๒,๕๐๐.๐๐</u>	<u>๒๑๘,๕๐๐.๐๐</u> บาท
กำไรในการดำเนินงาน		<u>๔๐,๕๐๐.๐๐</u> บาท
บวกรายได้อื่น ๆ:-		
ยอดเป็นพันธบัตรรัฐบาลไทย	๘,๕๐๐.๐๐	
เงินปันผลได้รับ	๑๐,๐๐๐.๐๐	
กำไรในการขายสินทรัพย์ (ที่ดิน)	<u>๑๐๐,๐๐๐.๐๐</u>	<u>๑๑๘,๕๐๐.๐๐</u> บาท
กำไรสุทธิก่อนเสียภาษีเงินได้		<u><u>๒๐๘,๐๐๐.๐๐</u></u> บาท

จากงบรายไต้นี้จะเห็นว่า กำไรสุทธิจำนวน ๒๐๘,๐๐๐.๐๐ บาทนี้เป็นกำไรสุทธิที่เกิดจากการดำเนินงานเป็นเงิน ๑๐๘,๐๐๐.๐๐ บาท ส่วนอีก ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาทนั้นเป็นกำไรที่เกิดจากการขายที่ดิน ซึ่งความสำคัญการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้ว กำไรที่มีใช้เกิดจากการดำเนินงานและได้เป็นเงินจำนวนมวกแล้วอาจจะนำไปลงในบัญชีกำไรสะสม (Retained Earning) โดยถือว่าเป็นรายได้พิเศษซึ่งไม่ได้เกิดจากการดำเนินงาน ฉะนั้นกำไรจากการขายสินทรัพย์คือที่ดินจำนวน ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท จึงควรนำไปลงในบัญชีกำไรสะสม แต่ตามประมวลรัษฎากรแล้ว บริษัทจะต้องนำรายได้จำนวน ๑๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท อันเป็นกำไรที่เกิดจากการขายที่ดินนั้นมา เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลควบ .

นอกจากนี้ จากงบรายไต้นี้จะเห็นได้ว่า มีรายจ่ายบางรายการที่ประมวลรัษฎากรมาตรา ๒๕ ทวิ และมาตรา ๒๕ ทริ ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งได้แก่ ค่าเสื่อมราคาอาคารถาวร และค่าเสื่อมราคาที่ดิน สำหรับค่าเสื่อมราคาอาคารถาวรนั้น บริษัทมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาไปบางส่วนสูงสุด

ไม่เกิน ๕% (ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ  
หักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ ๒๒ ลงวันที่ ๔ เมษายน  
พ.ศ. ๒๕๐๕ มาตรา ๕ (๑)<sup>๗๔</sup> ซึ่งความคืบหน้านี้จะ เป็นจำนวน  
 $๔๔๐,๐๐๐ \times \frac{๕}{๑๐๐} = ๒๒,๐๐๐.๐๐$  บาท แต่บริษัทหักค่าเสื่อมราคาร้อยละ ๑๐  
เป็นเงิน ๔๔,๐๐๐.๐๐ บาท จึงหักค่าเสื่อมราคาเกินไปเป็นเงิน ๒๒,๐๐๐.๐๐ บาท  
ดังนั้น ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงต้องนำค่าเสื่อมราคา  
ที่บริษัทหักเกินไปเป็นเงิน ๒๒,๐๐๐.๐๐ บาท และสำรองหนี้สูญ ๑๐,๖๐๐.๐๐ บาท  
มาปรับปรุงในแบบ ภ.ง.ด. ๕ เพื่อบวกเพิ่มกำไรสุทธิตามยอดงบรายได้

อนึ่ง สำหรับกรณีรายได้ จากงบรายได้จะ เห็นว่าบริษัทมีรายได้ที่เป็นดอกเบี้ย  
ที่ธนาคารรัฐบาลไทยเป็นเงิน ๔,๕๐๐.๐๐ บาท ซึ่งเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้อง  
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ ๑๐ ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๐๐ มาตรา ๕)<sup>๗๕</sup>  
บริษัทจึงควรนำรายได้นี้ไปปรับปรุงในแบบ ภ.ง.ด. ๕ เช่นเดียวกัน โดยหักออก  
จากยอดกำไรสุทธิตามที่ปรากฏในงบรายได้หรือบัญชีกำไรขาดทุน ฉะนั้นยอดกำไร  
สุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเป็นดังนี้:-

<sup>๗๔</sup> ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร หน้า ๗๖

<sup>๗๕</sup> เรื่องเดียวกันหน้า ๑๔๐

กำไรสุทธิตามงบรายใดหรือบัญชีกำไรขาดทุน	๒๐๕,๐๐๐.๐๐	บาท
บวก รายจ่ายซึ่งมีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ :		
ค่าเสื่อมราคาอาคารถาวร	๒๒,๐๐๐.๐๐	
สำรองหนี้สูญ	๑๐,๖๐๐.๐๐	<u>๓๒,๖๐๐.๐๐</u> บาท
		๒๓๗,๖๐๐.๐๐ บาท
หัก รายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษี—พันธบัตรรัฐบาลไทย	๕,๕๐๐.๐๐	บาท
กำไรสุทธิที่จะต้องนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	<u>๒๓๒,๑๐๐.๐๐</u>	บาท
เสียภาษีร้อยละ ๑๕ เป็นเงิน	<u>๓๔,๘๑๕.๐๐</u>	บาท

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่ายอดกำไรสุทธิในการดำเนินกิจการ กับยอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ไม่จำเป็นต้องตรงกันหรือเป็นยอดเดียวกัน ทั้งนี้ เพราะการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น นอกจากจะต้องคำนวณตามหลักวิชาการบัญชีแล้วยังจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๕ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น กล่าวคือจะต้องนำรายการต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๕ ทวิ, มาตรา ๒๕ ทริ, มาตรา ๓๐ ทริ และรายได้ที่ไต่รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้มาปรับปรุงกับยอดกำไรสุทธิที่เกิดจากการดำเนินกิจการ (ยอดกำไรสุทธิในบัญชีกำไรขาดทุนหรืองบรายใด) โดยนำรายการต่าง ๆ นี้มาปรับปรุงในแบบ ภ.ง.ด. ๕ เพื่อคำนวณหายอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

อนึ่ง ถ้าหากนิติบุคคลได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลไทยรายรับจากเงินอุดหนุนที่รัฐบาลจ่ายให้ นั้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะ เงินที่นิติบุคคลได้รับมานี้ ไม่ใช่เป็นรายได้เนื่องจากกิจการของนิติบุคคล

เหตุที่ทำให้คำโรสุทธิทางกรมบัญชีกับคำโรสุทธิที่นำมาเสียภาษีเงินได้ไม่เท่ากัน :-

Rufus Wixon ซึ่งเป็นนักบัญชีท่านหนึ่งได้กล่าวถึงสาเหตุที่ทำให้คำโรสุทธิทางกรมบัญชี กับคำโรสุทธิที่นำมาเสียภาษีเงินได้ไม่เท่ากันมีดังนี้ :-

- ๑. รายได้บางอย่างได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้
- ๒. รายการที่ต้องเสียภาษีเงินได้บางรายการนั้นมิใช่เป็นรายได้
- ๓. การผลักรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น
- ๔. รายจ่ายบางรายการกฎหมายห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณคำโรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้
- ๕. รายจ่ายบางอย่างกฎหมายยอมให้ถือหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณคำโรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่รายจ่ายเหล่านั้นมิใช่เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงาน
- ๖. การผลักรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ไปเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น

ฉะนั้น จึงสรุปได้ว่าเหตุที่ทำให้ยอดคำโรสุทธิ เพื่อ เสียภาษีเงินได้มีบุคคล กับยอดคำโรสุทธิซึ่งเกิดจากผลการดำเนินงานในทางกรมบัญชีไม่เท่ากันโดย สวเหตุ ๖ ประการ กล่าวคือ

- ๑. มีรายได้บางอย่างที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เช่น รายได้

---

<sup>๔๑</sup> WIXON RUFUS, Accountants' Handbook, 4th ed. (New York, The Ronald Press Company, 1960) section 27 หน้า 27

ออกเบ็ดเสร็จรัฐบาลไทย ฉะนั้นในการคำนวณเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่ตองนำรายได้อื่นประเภทนี้มารวมคำนวณเป็นเงินได้แต่ในทางการบัญชีถือเป็นรายได้อื่นที่กรายการ เพื่อแสดงฐานะของกิจการ

๒. ตองนำรายการบางรายมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้คนตในทางการบัญชีไม่ถือว่ารายการดังกล่าวเป็นเงินได้เช่น ประมวลรัษฎากรมาตรา ๒๕ ทวิ (๓) หากมิใช่ราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่ ฉะนั้นถ้าราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นก็ตองนำราคาตีเพื่อสินนี้มารวมคำนวณเป็นรายได้อื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในทางการบัญชีราคาสินทรัพย์ที่ตีเพื่อสินนี้ไม่ถือเป็นรายได้อื่นจากการดำเนินกิจการ จึงไม่นำรวมในการคำนวณกำไรสุทธิ

หรือการส่งสินค้าไปยังต่างประเทศตามมาตรา ๓๖ ครีแห่งประมวลรัษฎากรทางการบัญชีไม่ถือเป็นรายได้อื่น เพราะการที่ส่งสินค้าไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ทางการบัญชีไม่ถือเป็นรายได้อื่น เพราะการส่งสินค้าไปดังกล่าวนั้นมีใช่เป็นการขาย การลงบัญชีก็จะลงบัญชีแยกประเภทข้อหางคานเจาหนี้ในราคาต้นทุน และบัญชีสำนักงานใหญ่ หรือสาขา (คือผู้ที่รับสินค้านั้น) หางคานลูกหนี้ แต่ตามประมวลรัษฎากรให้ถือว่าการส่งสินค้าไปในกรณีดังกล่าวข้างต้นเป็นการขาย โดยให้ถือราคาตลาดของสินค้าในวันที่ส่งไปนั้นเป็นรายได้อื่นจึงตองนำราคาตลาดของสินค้าในวันที่ส่งไปนั้นเป็นรายได้อื่นมาคำนวณหากกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ซึ่งโดยปกติแล้วราคาตลาดของสินค้านั้นย่อมสูงกว่าราคาต้นทุนที่ออกมา ด้วยเหตุนี้จึงทำให้เกิดมีตัวเลขแสดงผลกำไรในการส่งสินค้าไปต่างประเทศทั้ง ๆ ที่สินค้านั้นยังมีได้มีการขายเลย

๓. การปลักรายได้อื่นที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ไปเป็นรายได้อื่นในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เช่น รอบระยะเวลาบัญชีนั้นนิติบุคคลมีกำไรมาก แต่ต้องการที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราสูง ทั้งนี้เพราะอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเป็นอัตราก้าวหน้า นิติบุคคลจึงปลักรายได้อื่นไปเป็นรายได้อื่นของรอบระยะเวลา

บัญชีถัดมา ดังเช่นคดีการสร้างทางหลวงสายสุวรรณศร ระหว่างบริษัทไทยนิยมจำกัด เป็นโจทก์ กรมสรรพากร เป็นจำเลย ศาลฎีกาได้ตัดสินให้บริษัทไทยนิยมจำกัดชนะคดี โดยศาลได้ตัดสินให้ถือว่ารายได้นั้นเป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีใหม่

๔. รายจ่ายบางอย่างตามประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ทางการบัญชีต้องนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากรายจ่ายเหล่านั้นได้จ่ายไปจริง ๆ จึงต้องนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อให้ทราบฐานะการดำเนินงานกิจการที่แท้จริง เช่น ราชการทอง ๆ ตามที่ปรากฏในมาตรา ๒๕ ทวิ และมาตรา ๒๕ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

๕. รายจ่ายบางอย่างตามประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ แต่รายจ่ายเหล่านั้นมิใช่รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานกิจการ เช่น เงินสำรองจากเบี้ย ประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตของนิติบุคคลที่ดำเนินงานประกันชีวิต เป็นต้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕ ทวิ อนุญาตให้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ประกันภัยถือเงินสำรองซึ่งได้สำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่ได้กันไว้ก่อนคำนวณกำไรสุทธิ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ทั้ง ๆ ที่รายจ่ายนี้ยังมีได้เกิดขึ้นในการดำเนินงาน ของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการประกันภัย

๖. การหลักการจะรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งไปในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น กล่าวคือ ในบางกรณีที่มีรายจ่ายเกิดขึ้นแก่กิจการแล้ว ตามหลักบัญชี หากมีได้ทั้ง เป็นรายจ่ายค้างจ่ายไว้ก็อาจจะต้องคงสำรอง เมื่อรายจ่ายจำนวน

---

ประมวล วิเชียรสินธุ์ "คำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร"  
สรรพากรสารานุกรม ปีที่ ๑๐ เล่มที่ ๔ เดือน สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๐๖

ดังกล่าวขึ้นไว้ ซึ่งเป็นหลักจารีตนิยมในทางการบัญชี ส่วนทางภาษีอากรนั้นไม่คำนึงถึง ถ้าเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นแน่นอนและมีภาระผูกพัน จะคงจ่ายจริงก็ย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายได้ ถ้าหากรายจ่ายนั้นไม่เข้าขอขอตตามมาตรา ๒๕ ทวิ และมาตรา ๒๕ ทริ แต่ถรรายจ่ายนั้นยังไม่เกิดขึ้นจริง ๆ หรือเพียงแต่ประมาณการไว้เช่นนั้นแล้ว ยังถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรไม่ได้ ซึ่งผลปฏิบัติดังกล่าวระหว่างทางการบัญชีและทางภาษีอากรนี้ จึงเป็นเหตุให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางการบัญชีกับกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากมูลเหตุต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นที่ทำให้กำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เท่ากัน จึงเกิดปัญหาในการวางรูปแบบบัญชี หรือบันทึกรายการบัญชีของนิติบุคคลต่าง ๆ ขึ้น โดยมีปัญหาว่า การวางรูปแบบบัญชีหรือการบันทึกรายการบัญชี ควรจะเป็นเช่นไร จึงจะเป็นการเหมาะสมที่สุดที่จะแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง และในขณะที่เกี่ยวข้องกันก็เป็นการประหยัดเวลาในการที่จะเก็บตัวเลขต่าง ๆ มาคำนวณหาบอกรกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.

การลงบัญชีเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ ที่ทำให้กำไรสุทธิทางการบัญชีและกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรไม่เท่ากัน.

เนื่องจากบอกรกำไรสุทธิจากงบการเงินของนิติบุคคล กับบอกรกำไรสุทธิเพื่อขึ้นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมักจะไม่เท่ากันเนื่องด้วยมูลเหตุต่าง ๆ ดังกล่าวมาแล้วข้างต้น จึงเกิดปัญหาในการวางรูปแบบบัญชีหรือบันทึกรายการในบัญชีของนิติบุคคล ขึ้นว่า การวางรูปแบบบัญชีหรือการบันทึกรายการในบัญชีควรจะเป็นอย่างไร จึงจะเป็นการเหมาะสมที่สุดที่จะแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง และในขณะที่เกี่ยวข้องกันก็เป็นการสะดวกและประหยัดเวลาในการที่จะเก็บตัวเลขต่าง ๆ มาคำนวณหาบอกรกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

อนึ่ง เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดวิธีการลงบัญชีหรือการวางรูปแบบบัญชี (Uniform Method of Accounting) สำหรับผู้ประกอบการค้าไว้ ฉะนั้น



ผู้ประกอบกิจการ คำจึงสามารถที่จะ เลือกวางรูปแบบบัญชีหรือบันทึกรายการในบัญชีตามที่  
ตนเห็นว่าเหมาะสมที่สุดแก่ลักษณะธุรกิจของตนใดก็ตามใจชอบ

สำหรับการลงบัญชีเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ ที่ทำในกำไรสุทธิทางการบัญชี  
และกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลไม่เท่ากันนั้นนักบัญชีท่านหนึ่งมีความเห็นว่า

วิธีการลงบัญชีเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ ที่ทำในกำไรสุทธิทางการบัญชี  
และกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีอากรต่างกันนั้นมี ๓ วิธี คือ:-

๑. ให้บันทึกรายการต่าง ๆ ที่ทำในยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีและ  
ยอดกำไรสุทธิ เพื่อ เสียภาษีเงินได้ต่างกันนั้นในบัญชีย่อย เพื่อประกอบบัญชี  
แยกประเภทรายไตรมาสซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการ

๒. บันทึกรายการต่าง ๆ ที่ทำในยอดกำไรสุทธิทางการบัญชี และ  
ยอดกำไรสุทธิ เพื่อ เสียภาษีเงินได้ต่างกันนั้น ในบัญชีแยกประเภทรายไตรมาส  
และรายจ่ายซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการ

๓. ทำบัญชีชั้น ๒ ชุด ชุดหนึ่งเพื่อเสียภาษีอากรอีกชุดหนึ่ง เพื่อ  
แสดงผลการดำเนินงาน

อย่างไรก็ตาม การที่นักบัญชีจะเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งนั้น ควรจะไต่  
พิจารณาให้ถ่องแท้และรอบคอบ เสียก่อน เพราะกิจการบางแห่งอาจไม่มี  
ความจำเป็นจะต้องใช้วิธีการดังกล่าวข้างต้นนี้เสียก็ได้ กิจการที่จะต้องใช้  
วิธีการลงบัญชีดังกล่าวข้างต้นนี้จะ เป็นเฉพาะกิจการที่มียอดกำไรสุทธิทาง  
การบัญชีและยอดกำไรสุทธิ เพื่อ เสียภาษีเงินได้แตกต่างกันมากเท่านั้น ใน  
กิจการเล็ก ๆ บางแห่งอาจจะพยายามปรับปรุงแก้ไขการลงบัญชีให้สอดคล้อง  
กับกฎหมายภาษีอากร (Tax Law) ดังนั้นการบันทึกรายการในบัญชีย่อย  
ต่าง ๆ (Subsidiary records) จึงไม่มีความจำเป็น

<sup>๔๓</sup> Lasser J.K., Handbook of Accounting Methods, 3rd ed.

Wixon และ Cox มีความเห็นว่า  
 ไม่เป็นที่น่าแปลกใจในการที่นักบัญชีจะหาความสะดวกโดยการบันทึกการ  
 การต่าง ๆ ในบัญชีให้สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร หรือ  
 มิฉะนั้นก็ให้ทำสมุดบัญชีที่ ๒ ชุด ชุดหนึ่งเพื่อเสียภาษีอากร อีกชุดหนึ่ง  
 เพื่อแสดงผลการดำเนินงาน

ฉะนั้น เพื่อความสะดวกและประหยัดเวลาในการคำนวณหาหย่อนค่าไรสุทธิ  
 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงเห็นควรบันทึกรายการ เกี่ยวกับรายได้อื่นและราย  
 จ่ายที่ประมวลรัษฎากรไม่ให้ออ เป็นรายได้อื่นและรายจ่ายในการคำนวณหาไรสุทธิ  
 (กรณีรายได้อื่นได้ออกแบบพันธบัตรรัฐบาลไทย กรณีรายจ่าย ได้อกรายการต่าง ๆ  
 ความที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๔ ทวิ) และรายได้อื่นที่ประมวล  
 รัษฎากรให้ออ เป็นรายได้อื่นในการคำนวณหาไรสุทธิ แต่ความหลักวิชาการบัญชีไม่ถือ  
 เป็นรายได้อื่น (ได้อกร การส่งสินค้าไปต่างประเทศตามมาตรา ๕๐ ทวิ) ไรต่าง  
 หากจากรายได้อื่นและรายจ่ายอื่น ๆ ของกิจการ โดยกิจการจะเลือกวิธีใดวิธีหนึ่ง  
 ที่เห็นว่าเหมาะสมแก่ธุรกิจของตนได้ดังนี้:-

๑. บันทึกรายการต่าง ๆ เหล่านั้นในบัญชีแยกประเภทย่อยซึ่ง เป็นบัญชี  
 ประกอบบัญชีแยกประเภทที่อยู่ในระบบบัญชีของกิจการ

๒. บันทึกรายการต่าง ๆ เหล่านั้นในบัญชีแยกประเภทซึ่ง เป็นบัญชีที่อยู่ใน  
 ในระบบบัญชีของกิจการ

๓. ถ้าหากกิจการมีรายการต่าง ๆ เหล่านี้้น้อยมาก หรือแทบจะไม่มี  
 เลย ก็ควรจะวางรูปบัญชีหรือบันทึกรายการในบัญชีให้สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่ง  
 ประมวลรัษฎากร

๘๘

สำหรับการทำบัญชีขึ้นเป็น ๒ ชุด ชุดหนึ่งบันทึกรายการต่าง ๆ ในบัญชีให้สอดคล้องกับหนังสือบัญชีแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อจะได้นำไปยื่นต่อกรมสรรพากร กำนันหรือผู้ใด เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ทันที ส่วนอีกชุดหนึ่งบันทึกรายการต่าง ๆ ความหลักวิชาการบัญชี เพื่อคำนวณหาผลกำไรค่าเงินกิจการที่แท้จริง เพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้นนั้นผู้เขียนเห็นว่าในประเทศไทยเราอาจจะนำมาใช้ไม่ได้ เพราะสมุดบัญชีที่จะใช้ลงบัญชีทุกเล่มจะต้องนำไปประทับตราที่สำนักงานกลางบัญชี ซึ่งการที่จะประทับตราสมุดบัญชีชุดนั้นผู้เขียนเข้าใจว่าสำนักงานกลางบัญชีคงไม่ยอม เพราะอาจจะ

เป็นช่องทางใหญ่ประกอบการค้าถือโอกาสทำบัญชีชุดหนึ่งเพื่อไว้ให้เจ้าหน้าที่ภาษีอากรตรวจสอบโดยเฉพาะ ซึ่งบัญชี ๒ ชุดนี้อาจจะลงรายรับและรายจ่ายไม่สัมพันธ์กันก็ได้ ถ้าหากว่ากิจการเลือกวิธีการบันทึกบัญชีหรือวางรูปแบบบัญชีตามวิธีที่ ๑ แล้วเนื่องมาบัญชีก็จะได้ออกกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ทันที แต่กิจการจะคงนำรายได้อื่นๆ และรายจ่ายที่ประมวลรัษฎากรมิให้ถือเป็นรายได้อื่นๆ และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และรายได้อื่นๆ ซึ่งประมวลรัษฎากรมิให้ถือเป็นรายได้อื่นๆ ความหลักวิชาการบัญชีไม่ถือเป็นรายได้อื่นๆ ซึ่งแทบจะไม่ค่อยมีในกิจการมาปรับปรุงกันยกออกกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร เพื่อคำนวณหาผลกำไรสุทธิในการคำนวณกิจการที่แท้จริง

ถ้าหากกิจการเลือกวิธีที่ ๑ หรือวิธีที่ ๒ ในการคำนวณหาผลกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ก็ทำใจสะดวกและรวดเร็วมาก กล่าวคือเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีและนิติบุคคลใดงบบัญชีหาผลกำไรค่าเงินกิจการเสร็จแล้วให้นำผลกำไรสุทธิตามงบรายได้อื่นๆ หรือบัญชีกำไรขาดทุนไปกรอกในแบบ ภ.ง.ด. ๕ หน้า ๒ แถวนำยอดรายได้อื่นๆ และรายจ่ายที่ประมวลรัษฎากรมิให้ถือเป็นรายได้อื่นๆ และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และรายได้อื่นๆ ซึ่งประมวลรัษฎากรมิให้ถือเป็นรายได้อื่นๆ ในการคำนวณกำไรสุทธิและความหลักวิชาการบัญชี ไม่ถือเป็นรายได้อื่นๆ มาปรับปรุงในแบบ ภ.ง.ด. ๕ กล่าวคือ นำรายได้อื่นๆ ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้มาหักออก บวกด้วยรายจ่ายที่ประมวลรัษฎากรมิให้ถือเป็นรายจ่าย และรายได้อื่นๆ ซึ่งประมวลรัษฎากรมิให้ถือเป็นรายได้อื่นๆ แต่ทางวิชาการบัญชีไม่ถือเป็นรายได้อื่นๆ ผลลัพธ์ก็คือออกกำไรสุทธิที่จะคงนำไปเสียภาษีเงินได้



ถ้าหากนิติบุคคลมีไต่แยกบัญชีรายการต่าง ๆ ที่ทำให้กำไรสุทธิทางวารบัญชี  
กับกำไรสุทธิ เพื่อเสียบัญชีอาจไม่เท่ากันไว้ต่างหากจากบัญชีรายได้อื่น ๆ  
ของกิจการแล้ว จะเป็นภาระหนักแก่กิจการในการที่จะขอยกกำไรสุทธิ เพื่อเสียบ  
บัญชีเงินได้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เพราะเนื่องจากกิจการไต่รายการต่าง ๆ  
เหล่านี้ไปรวมอยู่ในบัญชีรายได้อื่น ๆ ของกิจการ จึงเป็นการเสียเวลา  
ที่จะต้องมาเก็บยอดรายได้อื่น ๆ เหล่านี้ ถ้าหากว่ามีรายการต่าง ๆ  
เหล่านี้มากและมีเวลาในการ เก็บตัว เลขน้อย ก็อาจจะ เก็บตัวเลขโดยออกใบถูกของ  
ทำให้ยอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียบัญชีเงินได้อื่น อันเป็นผลทำให้การ เสียบบัญชีเงินได้ไม่ถูก  
ของ ซึ่งจะ เป็นผลเสียหายแก่กิจการเอง กล่าวคือ ถ้าคำนวณยอดกำไรสุทธิสูงกว่า  
ที่ควร ก็ทำให้นิติบุคคลนั้นเสียบัญชีเกินกว่าที่จะต้องเสีย ซึ่งเป็นภาระที่จะต้องมาขอ  
คืนเงินภาษีที่เสียเกินนี้ ถ้ากิจการไม่ขอคืน ก็เป็นการเสียรายจ่ายไปโดยใช่เหตุ  
อัน เป็นผล เสียแก่กิจการแทนที่จะนำ เงินจำนวนนี้ไปใช้ให้เป็นประโยชน์ในการค้า  
กิจ กลับเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปโดยไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนแก่กิจการ แต่ถ้าคำนวณ  
ยอดกำไรสุทธิต่ำกว่าที่ควร ก็ทำให้เสียบัญชีเงินได้น้อยกว่าที่จะต้องเสีย ซึ่งกิจการ  
อาจจะต้องรับผิดชอบ เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒๐ ของภาษีที่เสียไม่ตรงตามมาตรา ๒๒<sup>๔๕</sup>  
ถ้าหากนิติบุคคลนั้นถูกกรมสรรพากรออกหมาย เรียกให้นำสมุดบัญชีและ เอกสาร ประกอบ  
การลงบัญชีไปให้ทำการตรวจสอบ และ เจาหมายที่กรมสรรพากร ได้ตรวจพบว่าการ  
เสียบัญชีเงินได้ไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน

จึงเห็นได้ว่าไม่ว่านิติบุคคลจะ เสียบัญชีเงินได้ไว้จริงหรือ เกินกว่าที่จะต้องเสีย  
ย่อมเกิดผล เสียหายแก่กิจการในอันที่ก่อให้เกิดรายจ่ายโดยไม่จำเป็น คือเงินเพิ่ม  
ภาษีในกรณีที่เสียขาด และภาษีที่เสียเกินในกรณีที่เสียเกิน ซึ่งต่างหากกิจการ เสีย  
ภาษีเงินได้ถูกต้องแล้วยอมประนีประนอมรายจ่ายดังกล่าวนี้ไว้ จะไต่รายการรายจ่ายดังกล่าว  
ไปใช้ให้เป็นประโยชน์ในการค้า กิจการต่อไป

<sup>๔๕</sup> ฎีกาฉบับที่ ๑๒๖

ความจำเป็นที่จะต้องปรับยอดกำไรสุทธิ

เนื่องจากยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีกับยอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้มักต่างกันด้วยเหตุผลต่างๆ ทั้งโลกถาวรมาก่อน ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำการปรับปรุงยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีเพื่อหายอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีอากร โดยนำรายได้อื่นและรายจ่ายต่าง ๆ ที่ทำให้อัตรากำไรสุทธิต่างกันมาปรับปรุงกับยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีในแบบ ภ.ง.ด. ๕ ทั้งโลกถาวรมาก่อนทั้งสิ้น ผลลัพธ์ที่ได้ก็คือยอดกำไรสุทธิที่จะต้องนำไปคำนวณเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคล

ถ้าหากกิจการไม่ทำการปรับปรุงยอดกำไรสุทธิทางการบัญชี เพื่อหายอดกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว โดยนำยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีไปเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลแล้ว ย่อมทำให้เสียภาษีเงินได้ไม่ถูกต้อง ซึ่งถ้าหากถูกกรมสรรพากรออกหมายเรียกให้มาสมุ่บัญชีและ เอกสารประกอบการลงบัญชีไปให้ทำการตรวจสอบ และเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบว่ามีรายได้อื่นและรายจ่ายต่าง ๆ ที่จะต้องนำไปปรับปรุงกับยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีแล้ว นิติบุคคลจะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มภาษีอีกร้อยละ ๒๐ แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นความมาตรา ๒๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถ้าหากปรากฏว่านิติบุคคลจะต้องเสียภาษีเพิ่มอีกเป็นจำนวนมากแล้ว ก็ขอย้อนถามความว่านิติบุคคลจะต้องรับผิดชอบต่อเสียเงินเพิ่มเป็นจำนวนมากด้วย อันเป็นรายจ่ายที่นิติบุคคลไม่ควรจะต้องเสียถ้าหากว่าได้เสียภาษีเงินได้ไว้ถูกต้องเสียแต่ต้น นิติบุคคลจะได้นำรายจ่ายค่าเพิ่มภาษีเงินได้ร้อยละ ๒๐ นี้ ไปใช้ประโยชน์ในการคำนวณเงินงานของกิจการต่อไป

การลงบัญชี เกี่ยวกับรายได้อื่นที่ถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ๗ ที่จ่าย

ประมวลรัษฎากรมาตรา ๒๘ ทวิ บัญญัติไว้ว่า

\*ภาษีเงินได้บังคับมาตรา ๗๐\* ตรีสมุดของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล

<sup>๑</sup> ให้ดูบทบัญญัติมาตราต่าง ๆ นั้นในภาคผนวก

หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น เป็นผู้จ่ายเงินโคสิ่งประ เณินตามมาตรา ๕๐\*  
ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินโคไว้ ๓ที่จ่ายในอัตรา  
ร้อยละ ๖ ภาษีหักไว้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินโคของบริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีหักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา ๕๒\*  
มาตรา ๕๓\* มาตรา ๕๔\* มาตรา ๕๕\* และมาตรา ๕๘\* มาใช้บังคับโดยอนุโลม<sup>๔๖</sup>

เนื่องจากมาตรา ๒๕ ทวิ มีโคกำหนดวงเงินไว้ว่าในการจ่ายเงินครั้งหนึ่ง ๆ  
ต้องมีจำนวนเงินเท่าโค จึงจะหักภาษีไว้ ๓ที่จ่าย ดังนั้น จึงมีประกาศกรมสรรพากร  
ตามหนังสือควมมากที่ ๗๗๘/๒๕๖๓ ลงวันที่ ๑๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ เรื่องการ  
ปฏิบัติการตามมาตรา ๒๕ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตามหนังสือโคกำหนดวงเงินรายรับ  
ของนิติบุคคลที่โครับแต่ละครั้งว่ามีจำนวนเงินเท่าโค จึงจะหักภาษีเงินโคไว้  
๓ที่จ่ายดังนี้:-

"..."

๑. ในกรณีหน่วยราชการ องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือ  
องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น จ่ายเงินโคสิ่งประ เณินตามมาตรา ๕๐ ให้กับ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ๆ ครั้งหนึ่ง ๆ ค่ากว่า ๕๐๐ บาทลงมา ไม่ต้องหัก  
ภาษี ๓ที่จ่าย คงหักตามมัยมาตรา ๒๕ ทวิ เฉพาะคราวที่จ่ายถึง ๕๐๐ บาทขึ้นไปเท่านั้น<sup>๔๗</sup>

จากบทบัญญัติมาตรา ๒๕ ทวิ ประกอบกับประกาศกรมสรรพากรตามหนังสือ  
ควมมากที่ ๗๗๘/๒๕๖๓ ลงวันที่ ๑๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ ดังกล่าวข้างคนี้ จึงเห็นว่า  
ในการที่นิติบุคคลคิคคอกาขายกับหน่วยราชการหรือองค์การของรัฐบาลต่าง ๆ นี้ ถ้าหากว่า  
ในการรับเงินครั้งหนึ่ง ๆ ถึง ๕๐๐ บาทแล้ว นิติบุคคลจะถูกหักภาษีไว้ ๓ที่จ่ายในอัตรา

ในคอบทบัญญัติมาตราต่าง ๆ นั้นในภาคผนวก

<sup>๔๖</sup> นายสนั่น เกตุทัต ประมวลรัษฎากร หน้า ๕๖

<sup>๔๗</sup> เรื่องเดียวกันหน้า ๒๓๔

รอยละ • จึงทำให้ได้รับเงินไม่ครบตามหลักฐานใบเสร็จรับเงิน กล่าวคือ ใบเสร็จรับเงินที่นิติบุคคลออกให้แก่หน่วยราชการหรือองค์การของรัฐบาล จะต้องออกยอดเงินจำนวนเต็มตามสัญญาซื้อขายนั้น และ เมื่อถูกหักภาษีไว้ที่จ่ายเท่าใดแล้ว หน่วยราชการหรือองค์การของรัฐบาลจะออกใบเสร็จรับเงินให้ไว้เป็นหลักฐาน แสดงจำนวนเงินภาษีที่ถูกหักไว้ ซึ่งจำนวนเงินที่ถูกหักไว้ถือเป็น เครดิตให้แก่นิติบุคคลซึ่งจะนำไปหักกลบลงกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องเสียเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าหากปรากฏว่านิติบุคคลถูกหักภาษีไว้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว นิติบุคคลมีสิทธิจะยื่นคำร้องขอคืน เงินภาษีที่ถูกหักไว้เกินกว่าที่ควร เสียก็ได้

ตัวอย่าง

สมมติ บริษัทแดง จำกัด ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างได้ไปรับจ้างกรมโยธาเทศบาลทำการสร้างถนนคารับเหมาก่อสร้างเป็นเงิน ๒,๐๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท กรมโยธาได้จ่ายเงินให้ ๓ งวด งวดที่ ๑ เป็นเงิน ๖๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท งวดที่ ๒ เป็นเงิน ๖๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท และงวดสุดท้าย ๘๐๐,๐๐๐.๐๐ บาท ในงวดที่ ๑ และงวดที่ ๒ บริษัทแดงจำกัดถูกหักภาษีไว้ที่จ่ายงวดละ ๖,๐๐๐.๐๐ บาท งวดสุดท้ายถูกหักไว้ ๘,๐๐๐.๐๐ บาท รวมเงินภาษีที่ถูกหักไว้เป็นเงิน ๒๐,๐๐๐.๐๐ บาท สมมติว่าเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ปรากฏว่าบริษัทมีกำไรสุทธิ เป็นเงิน ๖๐,๐๐๐.๐๐ บาท บริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลรอยละ ๑๕ เป็นเงิน ๙,๐๐๐.๐๐ บาท แต่บริษัทถูกหักภาษีไว้ที่จ่าย เป็นเงิน ๒๐,๐๐๐.๐๐ บาท บริษัทมีสิทธิที่จะขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เป็นเงิน  $๒๐,๐๐๐.๐๐ - ๙,๐๐๐.๐๐ = ๑๑,๐๐๐.๐๐$  บาท.

ฉะนั้น ในการลงบัญชีจึงควรลงรับเงินจำนวนเต็มตามหลักฐานใบเสร็จรับเงินทางด้านลูกหนี้ในสมุดเงินสด และนำไปบัญชีรายรับ(ค่ารับเหมาก่อสร้าง)ทางด้านเจ้าหนี้ เมื่อถูกหักภาษีไว้ที่จ่ายรอยละ • เป็นเงินเท่าใด ก็ลงจ่ายในสมุดเงินสดทางด้านเจ้าหนี้ตามหลักฐานใบเสร็จที่หน่วยราชการนั้น ๆ ออกให้ แล้วนำไปบัญชีภาษีเงินได้ถูกหักที่จ่ายทางด้านลูกหนี้ เมื่อสิ้นระยะเวลาบัญชีปรากฏว่ากิจการจะต้องเสียภาษีเป็นเงินเท่าใด ซึ่งกิจการจะกันจากบัญชีกำไรขาดทุนทางด้านลูกหนี้

และบัญชีสำรองภาษีเงินได้ในบัญชีบุคคลทางบ้านเจ้าหนี้ แล้วปิดบัญชีสำรองภาษีเงินได้ในบัญชีบุคคลทางบ้านลูกหนี้ไปยังบัญชีภาษีเงินได้หักที่จ่ายทางบ้านเจ้าหนี้ ยอดคงค้างระหว่างบ้านเจ้าหนี้และบ้านลูกหนี้ในบัญชีภาษีเงินได้หักที่จ่ายก็คือจำนวนเงินภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มหรือขอคืนแล้วแต่กรณี กล่าวคือ ถ้าหากทางบ้านเจ้าหนี้มากกว่าทางบ้านลูกหนี้เท่าใดก็แสดงว่าจะต้องชำระภาษีอีกเท่าจำนวนที่ต่างกันนั้น โดยจ่ายเงินสดทางบ้านเจ้าหนี้ และบ้านบัญชีภาษีเงินได้หักที่จ่ายบ้านลูกหนี้ บัญชีก็ปิดพอดี แต่หากว่าทางบ้านลูกหนี้มากกว่าทางบ้านเจ้าหนี้ ผลต่างกันนั้นก็คือจำนวนภาษีที่บัญชีบุคคลจะขอคืน เพราะบัญชีบุคคลถูกหักภาษีไว้เกินกว่าที่จะต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เมื่อได้รับเงินคืน ก็ลงสมุดเงินสดทางบ้านลูกหนี้ และปิดบัญชีภาษีเงินได้หักที่จ่ายทางบ้านเจ้าหนี้.

ความตัวอย่าง บริษัทแห่งจำกัดข้างต้นนั้น การลงบัญชีจะเป็นดังนี้

สมุดเงินสด

รับเงินค่าสร้างถนนวงที่ ๑	๒๐๐,๐๐๐ -	ภาษีเงินได้หักที่จ่าย	๖,๐๐๐ -
รับเงินค่าสร้างถนนวงที่ ๒	๒๐๐,๐๐๐ -	ภาษีเงินได้หักที่จ่าย	๖,๐๐๐ -
รับเงินค่าสร้างถนนวงสุดท้าย	๔๐๐,๐๐๐ -	ภาษีเงินได้หักที่จ่าย	๔,๐๐๐ -
รับเงินภาษีเงินได้คืน	๑๑,๐๐๐ -		

บัญชีรายใจ (ค่าก่อสร้างถนน)

	เงินสด	๒๐๐,๐๐๐ -
	เงินสด	๒๐๐,๐๐๐ -
	เงินสด	๔๐๐,๐๐๐ -



## บัญชีภาษีเงินได้ถูกหักที่จ่าย

เงินสง	๖,๐๐๐ -	บัญชีสำรองภาษีเงินได้	๔,๐๐๐ -
เงินสง	๖,๐๐๐ -	เงินสง	๑๑,๐๐๐ -
เงินสง	๘,๐๐๐ -		
	๒๐,๐๐๐ -		๒๐,๐๐๐ -

## สมุดรายวันทั่วไป

บัญชีกำไรขาดทุน	๔,๐๐๐ -		
บัญชีสำรองภาษีเงินได้คืนที่บุคคล			๔,๐๐๐ -
สำรองภาษีเงินได้คืนที่บุคคลในอัตราร้อยละ ๑๕ ของกำไรสุทธิ			
บัญชีสำรองภาษีเงินได้ที่บุคคล	๔,๐๐๐ -		
บัญชีภาษีเงินได้ถูกหักที่จ่าย			๔,๐๐๐ -
บัญชีสำรองภาษีเงินได้คืนที่บุคคล			
บัญชีภาษีเงินได้หักที่จ่าย			

## บัญชีสำรองภาษีเงินได้คืนที่บุคคล

บัญชีภาษีเงินได้หักที่จ่าย	๔,๐๐๐ -	บัญชีกำไรขาดทุน	๔,๐๐๐ -
----------------------------	---------	-----------------	---------