



บทที่ 3

ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล

ดังที่ได้กล่าวแล้วว่า การทำบัญชีจำเป็นต้องถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องสามารถเปรียบเทียบได้และใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจของผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินรายอื่น ๆ ได้โดยปราศจากความลำเอียงหรือความเข้าใจผิด เนื่องจากงบการเงินจะทำขึ้นจากหลักเกณฑ์ที่พิสูจน์และยอมรับแล้วว่าจะให้ผลในการรายงานอย่างถูกต้องเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ ในแนวทางเดียวกัน นอกจากงบการเงินที่สร้างขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจะได้รับการยอมรับและเชื่อถือจากบุคคลภายนอกแล้ว ยังเป็นเครื่องมือสำคัญของผู้บริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจของธุรกิจอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม การคิดภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิซึ่งถือว่าเป็นฐานที่ยุติธรรมที่สุดตามวิธีการซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมีส่วนสำคัญอย่างมากต่อการบัญชีของไทยในปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบังคับเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งมีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลเพื่อเสียภาษี โดยในบางส่วนของบทบังคับดังกล่าวแม้ว่าจะยึดหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานที่ยอมรับ แต่ก็ยังมีความขัดแย้งกันอยู่ในบางเรื่องโดยสิ้นเชิง และยังหาบทสรุปไม่ได้ในบางเรื่อง

ในบทนี้ จะกล่าวถึงความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจากการค้นคว้าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง และประมวลรัษฎากรซึ่งได้รวมถึงพระราชกฤษฎีกาฯ กฎกระทรวง คำสั่ง คำวินิจฉัย คำตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกา ฯลฯ ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวมีดังต่อไปนี้

เงินลงทุนในหลักทรัพย์

1. หลักทรัพย์ประเภทหุ้นเวียดนาม

หลักการบัญชี : ผลขาดทุนเนื่องจากการตีราคาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ประมวลรัษฎากร : ผลขาดทุนเนื่องจากการตีราคาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ (ยกเว้นบริษัทหลักทรัพย์ ซึ่งถือหลักทรัพย์ประเภทหุ้นเวียดนามไว้เพื่อการค้า ผลขาดทุนเนื่องจากการตีราคาถือเป็นรายจ่ายได้ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/2181)

หลักการบัญชี

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดในร่างแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ซึ่งใช้กับเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทอื่นในจำนวนน้อยกว่า 20% ของหุ้นทุนลงคะแนนเสียงได้ และบันทึกไว้ตามราคาทุน ดังนี้

ราคาที่แสดงในงบของหลักทรัพย์หุ้นทุนในความต้องการของตลาดให้ถือราคาทุนรวมหรือราคาตลาดรวมที่ต่ำกว่า ซึ่งคำนวณขึ้น ณ วันงบดุลของทรัพย์สินนั้น หากราคาทุนรวมของหลักทรัพย์สูงกว่าราคาตลาดรวมให้ลงรายการส่วนต่างในบัญชีค่าเผื่อการลดราคาหลักทรัพย์ ทำนองเดียวกับบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ [และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ]...

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ตรี (17) "ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ"

แต่หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/2181 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2530 ได้ตอบข้อ
หารือเกี่ยวกับการนำผลขาดทุนเนื่องจากการตีราคามาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
เฉพาะกรณีบริษัทหลักทรัพย์ ดังนี้

กรณีบริษัทหลักทรัพย์ฯ ซื้อหลักทรัพย์ เช่น ซื้อหุ้นโดยลงบัญชีเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือเป็น
หลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขาย ย่อมถือได้ว่าหุ้นดังกล่าวเป็นสินค้าอย่างหนึ่ง การตีราคาหลักทรัพย์
ดังกล่าวจึงต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ(6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณ
ตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และบริษัทจะนำผลขาดทุนเนื่องจาก
การตีราคาดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะการตีราคาตลาด
ซึ่งต่ำกว่าราคาทุนนั้นเท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว

2. หลักทรัพย์ประเภทไม่หมุนเวียน

- หลักการบัญชี :
1. ตีราคาเพิ่มขึ้นไม่ได้ เว้นแต่จะเป็นการปรับราคาให้สูงขึ้นหลังจากที่ได้เคยลดราคาลงเนื่องจากราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน และการปรับราคาสูงขึ้นจะสูงกว่าราคาทุนเดิมไม่ได้
 2. ผลขาดทุนจากการตีราคาลดลงที่ไม่ใช่ชั่วคราว ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

- ประมวลรัษฎากร :
1. ตีราคาเพิ่มขึ้นได้กรณีที่เกิดการมีกำไร
 2. ผลขาดทุนจากการตีราคาลดลงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

หลักการบัญชี

ร่างแถลงการณ์ เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่อง การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดบางประเภท กำหนดว่า

ราคาที่แสดงในงบของหลักทรัพย์หมุนเวียนในความต้องการของตลาดให้ถือราคาทุนรวมหรือราคาตลาดรวมที่ต่ำกว่า ซึ่งคำนวณขึ้น ณ วันงบดุล หากราคาทุนรวมสูงกว่าราคาตลาดรวมให้ลงรายการส่วนต่างในบัญชีค่าเผื่อการลดราคาหลักทรัพย์ ทำนองเดียวกับหนี้สงสัยจะสูญ...

ในกรณีที่มีการลดราคาหลักทรัพย์หมุนเวียนในความต้องการของตลาด เพราะราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน หากในลำดับต่อมาราคาตลาดกลับสูงขึ้นให้ปรับราคาหลักทรัพย์สูงขึ้นได้ แต่ราคาที่แสดงในงบจะสูงกว่าราคาทุนเดิมไม่ได้...

...จำนวนเปลี่ยนแปลงที่สะสมไว้ในบัญชีค่าเผื่อการลดราคาหลักทรัพย์หมุนเวียนในความต้องการของตลาดที่จัดเป็นทรัพย์สินไม่หมุนเวียน ให้นำไปรวมไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นและแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก (ไม่นำไปรวมในการคำนวณกำไรสุทธิ)... หากการลดลงในราคาพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่ใช่ชั่วคราว ก็ให้ลดราคาทุนของหลักทรัพย์แต่ละชนิดลงให้เหลือเท่ากับราคาทุนใหม่ และจำนวนที่ลดลงนั้นให้ถือเป็นการขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วอย่างหนึ่ง

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) [สินค้า] ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อสินค้านั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่"

มาตรา 65 ทรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร "ค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลง" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/2181 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2530 ได้ตอบข้อหารือในเรื่องนี้ว่า

กรณีบริษัทหลักทรัพย์ซื้อหลักทรัพย์ เช่น ซื้อหุ้นโดยลงบัญชีเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเพื่อหวังประโยชน์จากเงินปันผล ย่อมถือได้ว่าหุ้นดังกล่าวเป็นทรัพย์สินของบริษัท การตีราคาหลักทรัพย์ดังกล่าวจึงต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร คือ จะต้องตีราคาหุ้นตามราคาที่พึงซื้อหุ้นนั้นไว้ตามปกติ และบริษัทจะตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ดังนี้

(1) บริษัทจะตีราคาหุ้นเพิ่มขึ้นได้ในกรณีที่บริษัทมีกำไร และเมื่อตีราคาเพิ่มขึ้นแล้วจะต้องนำราคาหุ้นส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมาถือเป็นรายได้ในในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย

(2) บริษัทจะตีราคาหุ้นลดลงเมื่อใดก็ได้ แต่เมื่อตีราคาหุ้นลดลงแล้วจะนำเอาราคาหุ้นส่วนที่ตีราคาลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี

(17) แห่งประมวลรัษฎากร

หมายเหตุ ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในเรื่องหลักทรัพย์ไม่หมุนเวียนข้างต้น ใช้ได้กับนิติบุคคลอื่นซึ่งไม่ใช่บริษัทหลักทรัพย์ด้วย

ลูกหนี้การค้า

หนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ

หลักการบัญชี : 1. หนี้สงสัยจะสูญถือเป็นค่าใช้จ่าย
2. เมื่อคาดว่าจะได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ ควรตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ

ประมวลรัษฎากร : 1. เงินสำรองต่างๆ ไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
2. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

หลักการบัญชี

ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้หนี้สงสัยจะสูญดังนี้

กิจการควรจะมีการประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และตั้งเป็นบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญนำไปลดมูลค่าของลูกหนี้ เพื่อให้แสดงมูลค่าสุทธิของลูกหนี้ตามจำนวนที่คาดว่าจะเรียกเก็บได้...

จำนวนหนี้สงสัยจะสูญที่ประมาณได้เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับจำนวนที่แสดงในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่มีอยู่แล้ว ถ้าหากจำนวนที่ประมาณได้มากกว่าก็ต้องเพิ่มให้เท่ากับจำนวนที่ประมาณได้ โดยถือเป็นหนี้สงสัยจะสูญแสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน...

ในกรณีที่คาดว่าจะได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ และยังคงตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญตามกฎหมายภาษีอากรไม่ได้ กิจการอาจจะตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญในทางบัญชีได้โดยลดจำนวนลูกหนี้ลง พร้อมกับจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "เงินสำรองต่างๆ..." ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และ มาตรา 65 ทวิ (9) "รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายเงิน..." ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (หนี้สงสัยจะสูญเป็นการสำรองอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่ไม่มีการจ่ายเงิน)

นอกจากนี้ มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิว่า "การจำหน่ายหนี้สงสัยจะสูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง..." กฎกระทรวงที่กล่าวถึงคือ กฎกระทรวงฉบับที่ 159 (พ.ศ.2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการหรือหนี้ที่ได้อรวมรวมเป็นเงินได้ในกำรคำนวณกำไรสุทธิ...

(2) ต้องเป็นหนี้ที่มีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

(3) ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถาม ให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีหรือมีการฟ้องคดีแล้ว และไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไปและไม่มีการพบศพใดๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(ค) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นคำขอเจลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้อง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(ง) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งสุดท้ายแล้ว

ในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนรวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำโดยไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ใน (ก) (ข) (ค) หรือ (ง) ก็ได้ ถ้าปรากฏว่าไม่มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชี และบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ สรุปได้ดังนี้

วิธีการบัญชีที่เลือกใช้

เหตุการณ์ในรอบระยะเวลาบัญชี	หลักการบัญชี	ประมวลรัษฎากร
1. มีหนี้สงสัยจะสูญ แต่ยังไม่สูญ	<ul style="list-style-type: none"> - บันทึกตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ - ลูกหนี้สูญที่ในงบดุลลดลง - มีค่าใช้จ่ายหนี้สงสัยจะสูญ - กำไรสุทธิตามบัญชีลดลง 	- ไม่มีการบันทึก
2. เมื่อคาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้		
2.1 จำหน่ายหนี้สูญทางบัญชี เนื่องจากยังไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง	<ul style="list-style-type: none"> - บันทึกล้างบ/ชลูกหนี้และค่าเผื่อฯ - ลูกหนี้รวมลดลง - ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลดลง - ไม่มีผลต่อกำไรสุทธิ 	- ไม่มีการบันทึก
2.2 จำหน่ายหนี้สูญเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง	<ul style="list-style-type: none"> - บันทึกหนี้สูญและล้างบ/ชลูกหนี้ - ล้างบัญชีค่าเผื่อฯและหนี้สงสัยจะสูญ - ผลกระทบต่อกำไรสุทธิเป็นศูนย์ 	<ul style="list-style-type: none"> - บันทึกหนี้สูญและล้างบ/ชลูกหนี้ - กำไรสุทธิลดลง

วิธีการบัญชีที่เลือกใช้

เหตุการณ์ในรอบระยะเวลาบัญชี	หลักการบัญชี	ประมวลรัษฎากร
3. ได้รับชำระจากลูกหนี้ที่ได้ จำหน่ายบัญชีเป็นหนี้สูญไปแล้ว		
3.1 หนี้สูญทางบัญชี	- กลับรายการที่บันทึกไว้ตอนจำหน่าย บัญชีลูกหนี้ (2.1)	- บันทึกการรับชำระ เงินตามปกติ
	- บันทึกการรับชำระเงิน	- ลูกหนี้ในงบดุลลดลง
3.2 หนี้สูญตามกฎหมาย	- บันทึกลูกหนี้และรายได้จากหนี้สูญ ได้รับคืน	- บันทึกลูกหนี้และ รายได้จากหนี้สูญ ได้รับคืน
	- บันทึกการรับชำระเงิน	- บันทึกการรับชำระ เงิน

ข้อเสนอแนะ

การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญนับว่าเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการดำเนินงานตามปกติ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการบัญชีในเรื่องความระมัดระวัง หากนิติบุคคลไม่ได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญหรือตั้งไว้ไม่เพียงพอ งบการเงินซึ่งทำขึ้นจากวิธีปฏิบัติดังกล่าวอาจแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานผิดไปอย่างมีสาระสำคัญได้ การที่ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติในเรื่องห้ามหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และข้อกำหนดต่างๆ เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สงสัยจะสูญจากบัญชี ทำให้นิติบุคคลบางส่วนไม่ถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ นอกจากนี้ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีได้นำรายได้ส่วนที่ขายหรือให้บริการไปรวมกับรายได้จากการดำเนินงานเพื่อเสียภาษีแล้ว เมื่อรายการขายหรือบริการนั้นไม่ได้รับการชำระ และโอกาสที่จะเรียกเก็บเงินได้มีน้อย ก็สมควรที่จะได้ภาษีที่เสียไปแล้วคืน

ดังนั้น จึงควรมีการปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพความเป็นจริงทางธุรกิจ เช่น หักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ เมื่อเห็นว่าเป็นหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ หรือเป็นหนี้ที่ค้างชำระ/ขาดการติดต่อเป็นเวลานาน เช่น 6 เดือน (เช่นเดียวกับการหยุดรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้เมื่อลูกหนี้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528)

ข้อสังเกต

1. ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ควรจะได้มีการตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ กิจการที่เลือกปฏิบัติตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในการบันทึกบัญชี จะแสดงจำนวนลูกหนี้สูงกว่าลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินได้จริง ทำให้จำนวนรวมทรัพย์สินในงบดุลสูงไป และทำให้รายจ่ายในงบกำไรขาดทุนแสดงยอดต่ำไป เนื่องจากไม่ได้แสดงค่าใช้จ่ายหนี้สงสัยจะสูญของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น งบการเงินจึงแสดงผลการดำเนินงานด้วยยอดกำไรสุทธิที่สูงไป ทำให้ไม่เป็นไปตามหลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่ายและหลักความระมัดระวังตามหลักการบัญชี

2. ในรอบระยะเวลาที่คาดว่าจะได้แน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ กิจการที่เลือกปฏิบัติตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในการบันทึกบัญชี

2.1 เมื่อยังไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง มูลค่าลูกหนี้ในงบการเงินยังคงแสดงจำนวนสูงกว่าสภาพความเป็นจริงที่จะเรียกเก็บได้

2.2 เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง งบการเงินจะแสดงหนี้สูญเป็นค่าใช้จ่ายทำให้กำไรสุทธิลดลงซึ่งควรจะได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายก่อนหน้านั้นแล้ว

ซึ่งความแตกต่างดังกล่าว หากมีจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญแล้วอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดต่อผู้ใช้งบการเงินได้ ถ้างบการเงินมิได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานให้ถูกต้องตามที่ควร

สินค้ำคงเหลือ

1. การตีราคาสินค้ำคงเหลือ

หลักการบัญชี : ราคาทุนหรือราคาตลาด (มูลค่าสุทธิที่จะขายได้) ที่ต่ำกว่า

ประมวลรัษฎากร : ราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

หลักการบัญชี

ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสินค้ำคงเหลือ ได้กำหนดให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าในการตีราคาสินค้ำคงเหลือ โดยราคาตลาดหมายถึง "ต้นทุนปัจจุบันที่จะหามาทดแทน (อาจจะโดยการซื้อหรือโดยการผลิตใหม่แล้วแต่กรณี) โดยมีข้อแม้ว่า ราคาตลาดจะต้องไม่สูงเกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะขายได้สุทธิ และจะต้องไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะขายได้สุทธิหักกำไรปกติที่ประมาณไว้"

International Accounting Standard ฉบับที่ 2 เรื่อง "Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System" ได้กำหนดให้ตีราคาสินค้ำคงเหลือด้วยราคาทุนในอดีตหรือมูลค่าสุทธิที่จะขายได้ แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร "ราคาสินค้ำคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้ำคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย"

หมายเหตุ

1) ประมวลรัษฎากรไม่ได้กล่าวถึงการใช้ราคาสุทธิที่คาดว่าจะขายได้มาพิจารณาในการตีราคาสินค้าคงเหลือ

2) ราคาตลาด ตามประมวลรัษฎากร หมายถึงราคาตลาดที่พิสูจน์ได้เท่านั้น ซึ่งอาจมีปัญหสำหรับสินค้าหลายชนิดซึ่งไม่ได้มีราคาตลาดตามความหมายนี้ เนื่องจากเป็นสินค้าเฉพาะที่ไม่แพร่หลาย หรือราคาตลาดในความหมายของบริษัทอาจไม่เท่ากับราคาตลาดในประมวลรัษฎากร เนื่องจากความแตกต่างในคุณภาพของสินค้า ซึ่งอาจมีปัญหาในการพิสูจน์ภายหลังได้ นอกจากนี้ราคาตลาดตามประมวลรัษฎากรยังหมายถึงราคาซื้อ ไม่ใช่ราคาที่ยขายตามหลักการบัญชี จากการตอบข้อหารือตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0804/1207 ลงวันที่ 24 มกราคม 2518 "กรณีสินค้าชนิดนั้นมิได้มีการซื้อขายในประเทศ ราคาตลาดที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณสินค้าคงเหลือตามมาตรา 65 ทวิ (6) ให้ใช้ราคาตลาดโลก บวกด้วยค่าระวาง ค่าประกัน อากรขาเข้า ภาษีการค้า ค่าขนถ่าย ค่าเก็บของและค่าขนส่งจนถึงบริษัท"

2. การเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การตราสินค้าคงเหลือ

หลักการบัญชี : การเปลี่ยนแปลงไปใช้หลักการบัญชีที่ดีกว่าสามารถทำได้
เมื่อมีเหตุผลสนับสนุน

ประมวลรัษฎากร : การคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ เมื่อได้คำนวณตาม
หลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป
เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี โดยสมาคมนักบัญชีและ
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้อธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีจากหลักการบัญชี
หนึ่ง เป็นอีกหลักการบัญชีหนึ่งว่า "ข้อสมมติที่ว่ากิจการไม่ควรเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี อาจมีข้อ
ยกเว้นได้หากกิจการสามารถยกเหตุผลสนับสนุนได้ว่า หลักการบัญชีที่เลือกอีกอย่างหนึ่งนั้นเป็นหลัก
การบัญชีที่ดีกว่า" โดยเหตุผลดังกล่าวได้แก่ "(ก) เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ใช้ทั่วไปใน
อุตสาหกรรม (ข) ทำให้มีการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ดีขึ้น และ (ค) เพื่อให้สอดคล้องกับวิธี
การบัญชีที่ใช้อยู่กับส่วนงานอื่นๆ ของกิจการ"

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดว่า

ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคา
ตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือว่าราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบ
ระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้
หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

หมายเหตุ ความแตกต่างข้างต้นจะไม่เกิดขึ้น หากการเปลี่ยนหลักเกณฑ์การตรา
สินค้าคงเหลือซึ่งเป็นไปตามหลักการบัญชีนั้น ได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรในรอบระยะเวลา
บัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง

3. การตีราคาสินค้าคงเหลือที่ส่งจากต่างประเทศ

- หลักการบัญชี : 1. ราคาทุนของสินค้าประกอบด้วยราคาตามใบกำกับสินค้า ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย อากรขาเข้า และภาษีการค้า เมื่อนำเข้า
2. สินค้าระหว่างทางถือเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือเมื่อกรรมสิทธิ์ได้โอนมายังผู้ซื้อแล้ว
3. ใช้อัตราแลกเปลี่ยนของวันที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น

- ประมวลรัษฎากร : 1. ราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้
2. ราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนอัตราทางการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางการนั้น

หลักการบัญชี

ราคาทุนของสินค้าที่ซื้อจากต่างประเทศย่อมรวมราคาตามใบกำกับสินค้า ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย อากรขาเข้า และภาษีการค้าเมื่อนำเข้า (สุพจน์ สุชาธรรม และ พยอม สิงห์เสนห์ 2524 : 10-9)

ในการซื้อขายสินค้า จะถือว่าการซื้อขายสมบูรณ์เมื่อกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายของสินค้าได้โอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อแล้ว โดยปกติจะถือจุดที่ผู้ซื้อได้รับสินค้าแล้ว แต่ในบางกรณีอาจตกลงกันว่า ให้กรรมสิทธิ์เป็นของผู้ซื้อก่อนได้รับสินค้า เช่น ในกรณีส่งสินค้าจากต่างประเทศถือว่าการซื้อสมบูรณ์เมื่อผู้ซื้อรับรองหรือจ่ายเงินตามตั๋วเงินและได้รับใบตราส่งสินค้า (bill of lading) แล้ว และถ้าในวันสิ้นปีมีสินค้าที่ซื้ออยู่ระหว่างการขนส่งมายังกิจการ ต้องถือสินค้านี้ดังกล่าวเป็นสินค้านระหว่างทาง (goods in transit) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือในงบดุลด้วย

เมื่อหลักการบัญชีถือเอาวันที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าเป็นวันที่เกิดรายการซื้อ สินค้าที่ต้องชำระเป็นเงินตราต่างประเทศโดยมีสัญญาหรือข้อตกลงในการโอนความเสี่ยงหรือกรรมสิทธิ์ก่อนที่ผู้ซื้อจะได้รับสินค้า เช่น ส่งมอบต้นทาง ผู้ซื้อจึงควรบันทึกรายการซื้อซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในวันที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ดังนี้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่สั่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

4. สินค้าเสื่อมคุณภาพ ขำรุด หรือล้าสมัย - การตั้งสำรองและการตัดออกจากบัญชี
สินค้าคงเหลือ

หลักการบัญชี : การตั้งสำรองสำหรับสินค้าคงเหลือที่เสื่อมคุณภาพ ขำรุด หรือล้าสมัย ถือเป็นผลขาดทุนอย่างหนึ่งซึ่งต้องถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ประมวลรัษฎากร : เงินสำรองต่างๆ ห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และการตัดสินค้าเสียหายออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือจะต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กรมสรรพากรกำหนด

หลักการบัญชี

เดิมศักดิ์ กฤษณามระ และ วิไล วีระปรีย (2520 : 245) อธิบายว่า

เมื่อมีการตีราคาสินค้าคงเหลือในราคาที่ต่ำกว่าทุน ส่วนที่แตกต่างระหว่างราคาทุนกับราคาที่กำหนดขึ้นใหม่นั้น อาจตั้งไว้เป็นบัญชีสำรองเพื่อลดราคาสินค้าคงเหลือ (Valuation account) การปฏิบัติเช่นนี้จะช่วยให้ได้มีการตีราคาสินค้าคงเหลือให้ลดลงตามราคาที่เหมาะสม... ส่วนขาดทุนจากการตีราคาลดลง...ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งนับกำไรขาดทุน

ในกรณีที่มีสินค้าเสียหายเนื่องจากชำรุด ล้าสมัย หรือเสื่อมสภาพ จนไม่เหลือมูลค่าสุทธิที่จะขาย มูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ตามบัญชีย่อมหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนตามปกติของกิจการ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่พบความเสียหายดังกล่าว แม้ว่าจะยังไม่มีการทำลายสินค้านั้น และเมื่อได้ทำลายสินค้านั้นแล้วก็สามารถตัดรายการสินค้าคงเหลือดังกล่าวออกจากบัญชีได้

ประมวลรัชฎาภร

มาตรา 65 (1) แห่งประมวลรัชฎาภร บัญญัติว่า "เงินสำรองต่างๆ..." ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/3121 ลงวันที่ 12 มีนาคม 2528 ได้วางแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการตัดรายการสินค้าคงเหลือออกจากบัญชีไว้ดังนี้

สินค้าเสียหายจะตัดออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือได้ ก็ต่อเมื่อสินค้านั้นได้ถูกทำลายหมดสิ้น ซึ่งการทำลายดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามการให้เป็นไปตามวิธีปฏิบัติตามทางคำอันเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป และเพื่อให้การทำลายสินค้าดังกล่าวเป็นที่เชื่อถือและเพื่อมิให้ต้องมีปัญหาโต้แย้งกับพนักงานประเมินในภายหลัง ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

- แจ้งการทำลายสินค้าให้กรมสรรพากรทราบล่วงหน้าเป็นเวลา 30 วันก่อนวันทำลาย ซึ่งกรมสรรพากรอาจส่งเจ้าหน้าที่ไปดูการทำลายด้วยก็ได้ตามความเหมาะสม แล้วแต่กรณี
- เชิญผู้สอบบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปดูเพื่อเป็นพยานในการทำลาย
- ให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแนบบดุล
- คัดจำนวนสินค้าที่ทำลายนั้นออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือ

ทรัพย์สินถาวร

ทรัพย์สินถาวรในที่นี้หมายถึง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต จำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้ผู้อื่นเช่า ใช้ในการบริหารงาน และอาจรวมถึงสิ่งที่มีไว้เพื่อใช้ในการบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าว (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ข : 2) ไม่ว่าจะได้มาหรือสร้างขึ้นเองโดยตั้งใจจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต่อ เนื่องจากตลอดไปและไม่ตั้งใจจะขายในการดำเนินงานตามปกติ ในบางครั้ง ถ้าสิทธิตามสัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว ก็อาจรวมอยู่ในทรัพย์สินถาวรได้

เนื่องจากทรัพย์สินถาวรเป็นองค์ประกอบสำคัญและเป็นส่วนใหญ่ของทรัพย์สินรวมของกิจการ จึงเป็นรายการที่มีความสำคัญต่อการแสดงฐานะการเงินของกิจการ นอกจากนี้การพิจารณาว่ารายจ่ายใดควรแสดงเป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี อาจมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อการแสดงผลการดำเนินงานของกิจการ

1. ราคาทุนของทรัพย์สินถาวร

ราคาทุนของทรัพย์สินถาวร ประกอบด้วยราคาซื้อรวมทั้งค่าภาษีนำเข้า ภาษีอื่น ๆ เกี่ยวกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายทางตรงต่างๆ ที่ทำให้ทรัพย์สินอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้การได้ตามที่ต้องการหักด้วยส่วนลดการค้าและเงินที่ได้รับคืนจากผู้ขาย เพื่อให้คงเหลือราคาซื้อที่แท้จริง

ตัวอย่างค่าใช้จ่ายทางตรงที่ควรนำมารวมเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการเตรียมทำเล ที่ตั้ง ค่าขนส่งและค่าควบคุมการขนถ่ายสินค้าครั้งแรก ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าสถาปนิก วิศวกร เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดขึ้นในโครงการก่อสร้างจนถึงวันที่งานก่อสร้างเสร็จควรนำมารวมถือเป็นราคาทุนของทรัพย์สินถาวรที่เกี่ยวข้องด้วย

ราคาทุนของทรัพย์สินถาวรควรบันทึกด้วยราคาเงินสด หรือราคาเทียบเท่าเงินสด ตามกำหนดเวลาสินเชื่อกฎตามปกติ หากมีการชำระค่าทรัพย์สินถาวรเกินกว่าระยะเวลาสินเชื่อกฎตามปกติ ควรถือส่วนต่างระหว่างราคาเงินสดหรือราคาเทียบเท่าเงินสดกับจำนวนเงินที่จ่ายไปทั้งหมดเป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นสำหรับระยะเวลาที่ขยายออกไป

1.1 การถือดอกเบีย้เป็นราคาทุนของทรัพย์สิน

- หลักการบัญชี :- โดยปกติจะถือดอกเบีย้เป็นรายจ่ายค่าเงินงานในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดค่าใช้จ่าย
- การรวมดอกเบีย้เป็นราคาทุนของทรัพย์สินจะทำได้ในกรณีที่
 - ก. เป็นทรัพย์สินที่สร้างขึ้นเองหรือว่าจ้างให้ผู้อื่นสร้างโดยชำระค่าสร้างเป็นงวดๆ หรือเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการสั่งซื้อที่ใช้ระยะเวลานาน และต้องชำระค่าทรัพย์สินล่วงหน้า
 - ข. เป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ
 - ค. ใช้เวลานานในการดำเนินการให้ได้ทรัพย์สินนั้นมา
 - ง. จำนวนดอกเบีย้สูง
 - การรวมดอกเบีย้เข้าเป็นราคาทุน เริ่มเมื่อมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินเกิดขึ้น และหยุดคิดดอกเบีย้เป็นราคาทุนเมื่อสร้างทรัพย์สินนั้นเสร็จและพร้อมที่จะใช้งานได้

- ประมวลรัษฎากร :- ดอกเบีย้ที่เกิดจากเงินกู้เพื่อการลงทุนถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องนำไปรวมกับมูลค่าทรัพย์สินที่ซื้อมา แล้วหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าดังกล่าว
- ไม่มีข้อกำหนดว่าต้องเป็นทรัพย์สินที่สร้างขึ้นเอง หรือว่าจ้างให้ผู้อื่นสร้างโดยชำระค่าสร้างเป็นงวดๆ หรือเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการสั่งซื้อที่ใช้ระยะเวลานาน และต้องชำระค่าทรัพย์สินล่วงหน้า หรือใช้เวลานานในการดำเนินการให้ได้ทรัพย์สินมา หรือมีจำนวนดอกเบีย้สูง
 - การคิดดอกเบีย้เป็นราคาทุนของทรัพย์สินต้องคำนวณกระทั่งถึงวันที่ได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น

หลักการบัญชี

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง การถือดอกเบี้ยเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน กำหนดให้ทรัพย์สินที่จะถือดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นเป็นราคาทุนจะต้องมีลักษณะดังนี้

- ก. เป็นทรัพย์สินที่สร้างขึ้นเอง หรือว่าจ้างให้บุคคลอื่นสร้างโดยชำระค่าสร้างเป็นงวดๆ หรือเป็นทรัพย์สินที่ได้จากการสั่งซื้อที่ชำระระยะเวลานาน และต้องชำระค่าทรัพย์สินล่วงหน้า
- ข. เป็นทรัพย์สินที่ได้มาเพื่อใช้ในการดำเนินงานของกิจการ ไม่ใช่เพื่อจำหน่าย
- ค. ระยะเวลาของการดำเนินการเพื่อให้ได้ทรัพย์สินนั้นมา ต้องใช้เวลานาน
- ง. ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินลงทุนที่ใช้ไปในการได้ทรัพย์สินนั้นมีจำนวนมากและมีผลกระทบกระเทือนต่อการเงินมาก

ในปัจจุบัน การดำเนินธุรกิจมีแนวโน้มที่จะอาศัยเงินทุนจากแหล่งกู้ยืมต่างๆ มากขึ้นแทนที่จะมุ่งใช้เงินทุนจากผู้ถือหุ้น การลงทุนในทรัพย์สินโดยอาศัยเงินกู้ยืมก็เป็นอีกตัวอย่างหนึ่ง ขณะที่ทรัพย์สินอยู่ระหว่างก่อสร้างและยังไม่พร้อมที่จะใช้หรือจำหน่าย โดยที่กิจการยังไม่ได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น แต่ดอกเบี้ยก็เกิดขึ้นตลอดเวลา จึงควรถือดอกเบี้ยเป็นต้นทุนของทรัพย์สินที่เกิดจากการกู้ยืม เพราะทรัพย์สินนั้นจะให้ผลประโยชน์ในภายหน้า ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจึงควรตัดจำหน่ายในภายหน้าเช่นกัน เพื่อให้เป็นไปตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ และยังแสดงต้นทุนที่กิจการใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี (International Accounting Standards) ฉบับที่ 23 เรื่อง Capitalisation of Borrowing Costs (มาตรฐานฉบับนี้ใช้กรณีที่กิจการต้องการถือดอกเบี้ยเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน) ได้กล่าวถึงการถือดอกเบี้ยเป็นต้นทุนของทรัพย์สินว่าควรเริ่มคิดดอกเบี้ยเป็นราคาทุนของทรัพย์สินเมื่อมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินเกิดขึ้นกล่าวคือช่วงระหว่างขั้นตอนการเตรียมทรัพย์สินให้ใช้งานได้และต้นทุนเงินกู้ยืม (ดอกเบี้ย) ได้เกิดขึ้นแล้ว และควรหยุดคิดดอกเบี้ยรวมเป็นต้นทุนเมื่อทรัพย์สินนั้นพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ และในช่วงหยุดการพัฒนาทรัพย์สินก็ควรหยุดคิดดอกเบี้ยเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน ถ้าบางส่วนของทรัพย์สินได้สร้างเสร็จแล้วและพร้อมที่จะใช้งานได้ในขณะที่ทรัพย์สินอื่นยังคงสร้างต่อไป การถือดอกเบี้ยเป็นต้นทุนก็ควรหยุดคิดเฉพาะส่วนที่เสร็จแล้ว ทั้งนี้ จำนวนดอกเบี้ยที่จะถือเป็นราคาทุนไม่ควรเกินจำนวนดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจริงในงวดบัญชีนั้น

ประมวลวิพากษ์

มาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร ระบุว่า "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ..." ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0802/5243 ลงวันที่ 29 เมษายน 2529 ได้ตอบข้อหารือไว้ สรุปได้ว่า การกู้เงินเพื่อนำมาซื้ออาคารแล้วนำอาคารให้ผู้อื่นเช่า ต้องพิสูจน์ได้ว่าได้นำเงินกู้มาใช้เพื่อการลงทุนซื้ออาคารนี้โดยเฉพาะ ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ดังกล่าวตั้งแต่ต้นจนถึงวันก่อนวันที่ให้เช่าอาคารนั้นถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องนำไปรวมกับมูลค่าอาคารที่ซื้อมา และหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าดังกล่าว ส่วนดอกเบี้ยเงินกู้จำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับระยะเวลาตั้งแต่วันที่ให้เช่าอาคารแล้วเป็นต้นไป ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

1.2 ราคาทุนของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อหรือผ่อนชำระ

หลักการบัญชี : ราคาทุนของทรัพย์สินควรบันทึกด้วยราคาเงินสดชำระทันที ส่วนดอกเบี้ยหรือค่าเข้าซื้อควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

ประมวลรัษฎากร : ราคาทุนของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อหรือผ่อนชำระให้ถือตามมูลค่าที่พึงชำระทั้งหมดตามสัญญาเข้าซื้อ

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ข: 4) เรื่องการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ระบุว่า

12. ควรบันทึกราคาทุนของทรัพย์สินด้วยราคาเงินสด หรือราคาเทียบเท่าเงินสดตามกำหนดเวลาสิ้นเชื่อตามปกติ หากมีการขอชำระค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เกินกว่าระยะเวลาสิ้นเชื่อตามปกตินั้น ควรถือว่าส่วนของผลต่างระหว่างราคาเงินสดหรือราคาเทียบเท่าเงินสดกับจำนวนเงินที่จ่ายไปทั้งหมดเป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นสำหรับระยะเวลาที่ขยายออกไป

โดยปกติการให้เข้าซื้อหรือผ่อนชำระทรัพย์สิน ผู้ขายย่อมขายในราคาสูงกว่าการขายเงินสด จำนวนเงินที่ต้องชำระทั้งหมดตามสัญญาเข้าซื้อหรือสัญญาผ่อนชำระจึงประกอบด้วยราคาเงินสดและดอกเบี้ย ถ้าทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อหรือผ่อนชำระสามารถนำมาใช้งานได้ทันที ก็ควรจะบันทึกทรัพย์สินนั้นด้วยราคาเงินสดโดยไม่รวมดอกเบี้ยไว้ในราคาทรัพย์สิน และถือดอกเบี้ยที่เกิดจากการเข้าซื้อหรือผ่อนชำระเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดการดำเนินงาน

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ระบุว่า "ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ต้อง

ชำระทั้งหมด..." และหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/5241 ลงวันที่ 29 เมษายน 2529 ได้ อธิบายมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อหรือโดยการซื้อขายเงินผ่อนว่าเป็นมูลค่า ทั้งหมดที่จ่ายไปเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้น ไม่ว่าจะแยกเรียกบางส่วนเป็นดอกเบี้ยหรืออย่างอื่นก็ ตาม

ดังนั้น จึงถือว่าประมวลรัษฎากรให้รวมดอกเบี้ยเป็นราคาทุนของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการ เข้าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน

ผลของความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

นิติบุคคลซึ่งปฏิบัติตามหลักการบัญชีในเรื่องนี้อาจต้องประสบกับปัญหาที่ว่าดอกเบี้ยซึ่งมิได้ นำมารวมเป็นราคาทุนของทรัพย์สินจะสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น ได้หรือไม่ ส่วนกิจการที่เลือกปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรจะมีจำนวนทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อ หรือโดยการผ่อนชำระในงบดุลสูงกว่าที่ควร

1.3 การเช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง

หลักการบัญชี : ถือเป็นทรัพย์สินในงบดุลของผู้เช่า ต้องหักค่าเสื่อมราคา เช่นเดียวกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพอื่นของกิจการ

ประมวลรัษฎากร : ยังไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง

หลักการบัญชี

International Accounting Standard ฉบับที่ 17 เรื่อง Accounting for Leases กำหนดว่า "ควรบันทึกทรัพย์สินและหนี้สินจากการเช่าทรัพย์สินแบบ finance lease ในงบดุลของผู้เช่า..." และ "นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินจากการเช่าแบบ finance lease ไม่ควรต่างไปจากนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพที่กิจการเป็นเจ้าของ..." (International Accounting Standard Committee 1987 : 196) การที่ผู้เช่าได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่แล้ว กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะโอนไปยังผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา หรือ ผู้เช่ามีสิทธิซื้อทรัพย์สินนั้นในราคาต่ำ ถ้าอายุสัญญาเช่าได้ครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของทรัพย์สิน ไม่ว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะโอนไปยังผู้เช่าในที่สุดหรือไม่ ผู้เช่าก็ควรบันทึกทรัพย์สินดังกล่าวในงบดุลของกิจการเมื่อสัญญาเช่าดังกล่าวมีผลบังคับใช้ ซึ่งเป็นไปตามหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (substance over form)

ประมวลรัษฎากร

ในประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายแม่บทเกี่ยวกับลีสซิ่งโดยเฉพาะ ประมวลรัษฎากรจึงยังไม่มีบทบัญญัติครอบคลุมเรื่องดังกล่าว

ข้อเสนอแนะ

ควรมีการร่างกฎหมายเกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง ซึ่งในปัจจุบันมีธุรกิจจำนวนมาก ทั้งขนาดเล็กและขนาดกลางที่ขาดแคลนเงินทุนได้ใช้บริการจัดหาเงินทุนในลักษณะจัดหาทรัพย์สิน

สินทรัพย์แบบลิสซิ่ง เช่น เครื่องจักร อุปกรณ์และทรัพย์สินต่างๆ เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ในการผลิตและการประกอบธุรกิจ ธุรกิจดังกล่าวบางส่วนได้บันทึกค่าเช่าซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่า กรรมสิทธิ์จะโอนให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า หรือผู้เช่ามีสิทธิซื้อได้ในราคาต่ำกว่าราคายุติธรรมของทรัพย์สิน ฯลฯ ซึ่งผู้เช่าควรจะบันทึกเป็นทรัพย์สินในงบดุลตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่สัญญาเช่าดังกล่าวมีผลบังคับใช้ ทั้งนี้การบันทึกค่าเช่าซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทันทีนั้น ผู้เช่าสามารถหลีกเลี่ยงความเสี่ยงเนื่องจากความไม่แน่นอนของภาษีอากรได้ แต่วิถีปฏิบัติดังกล่าวอาจทำให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานผิดไป

1.4 ทรัพย์สินถาวรที่มีมูลค่าต่ำ

หลักการบัญชี : บันทึกการซื้อทรัพย์สินที่ไม่มีนัยสำคัญเป็นค่าใช้จ่าย

ประมวลรัษฎากร : ใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2531 ข: 3) กล่าวถึงการพิจารณารายการที่ควรจัดเป็นทรัพย์สินถาวร ว่า "ในกรณีที่กิจการมีรายการที่ไม่มีนัยสำคัญจำนวนมาก... กิจการอาจบันทึกการซื้อทรัพย์สินดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่าย โดยถือว่าเป็นรายจ่ายที่มีจำนวนเล็กน้อย 'ไม่มีนัยสำคัญ' ซึ่งสอดคล้องกับข้อควรคำนึงในการใช้มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับหลักความมีนัยสำคัญ (Materiality) แม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีอายุการใช้งานมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้เพื่อประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการเก็บบันทึกและปรับปรุงบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด การถือทรัพย์สินที่มีมูลค่าเล็กน้อยเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้มีผลมากพอที่จะทำให้ผู้ซึ่งงบการเงินตัดสินใจผิดไปจากการใช้วิธีบันทึกเป็นทรัพย์สินได้"

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดว่า "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้อายุการใช้งานเพิ่มขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

โดยที่ได้เคยมีคำวินิจฉัยโดยกรมสรรพากรในเรื่อง ปัญหาการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (อาภรณ์ นารถดิลก 2528 : 76-77) ดังนี้

บริษัทได้ซื้อทรัพย์สินประจำสำนักงานนำเข้าบัญชีทรัพย์สินไว้ โดยถืออายุการใช้งาน 5 ปี แต่เนื่องจากบริษัทมีทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก มีมูลค่าถึง 726 ล้านบาท และมีทรัพย์สินที่มีค่าไม่เกิน 2,000 บาท ซึ่งถือว่าเป็นมูลค่าเล็กน้อย จึงมีปัญหาว่า ทรัพย์สินที่มีราคาไม่เกิน 2,000 บาทนี้จะตัดเป็นรายจ่ายทั้งหมดได้หรือไม่ หรือมีวิธีการอื่นใด

ปัญหาในเรื่องนี้ ได้มีการวินิจฉัยว่า รายจ่ายในการซื้อทรัพย์สินประจำสำนักงานเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน บริษัทจะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (5) แต่หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้...

เนื่องจากไม่มีกฎหมายบัญญัติให้บันทึกทรัพย์สินมูลค่าต่ำซึ่งถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อการลงทุนเป็นค่าใช้จ่ายได้ นิติบุคคลจึงยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) ดังกล่าวข้างต้น กล่าวคือต้องถือเป็นทรัพย์สินเพื่อหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามที่กำหนด

ผลของความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ความแตกต่างดังกล่าวอาจมีผลกระทบเป็นจำนวนเงินภาษีเงินได้เพียงเล็กน้อย แต่เมื่อพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายในการจัดการและเก็บรักษาข้อมูลทางบัญชีของทรัพย์สินซึ่งมีจำนวนรายการมาก แต่มีมูลค่าไม่มากนักเป็นเวลาอย่างน้อย 5 ปี อาจทำให้เสียเวลาและทรัพยากรของกิจการไปโดยไม่คุ้มค่ากับประโยชน์ที่ได้รับ อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวอาจมีผลให้ต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระและเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ตามมาตรา 22 และ 27 แห่งประมวลรัษฎากร ตามลำดับ

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรก็อนุโลมให้ถือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนซึ่งมีจำนวนเล็กน้อยให้เป็นรายจ่ายในการดำเนินงานได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่ทำการตรวจสอบโดยตรง ดังนั้น จึงควรประกาศคำสั่งดังกล่าวออกเผยแพร่เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินมีแนวทางปฏิบัติเดียวกัน เพื่อให้เกิดความยุติธรรมต่อนิติบุคคลโดยทั่วไป

1.5 ทรัพย์สินประเภทชิ้นส่วนประกอบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการ

หลักการบัญชี : บันทึกลงเป็นของคงคลังและถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เบิกมาใช้

ประมวลรัษฎากร : ใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้น ซึ่งทรัพย์สินไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (2531 ข: 3) ระบุว่า "ชิ้นส่วนที่สำคัญและอุปกรณ์ที่มีไว้เป็นหน่วยสำรอง จะบันทึกเป็นทรัพย์สิน สำหรับชิ้นส่วนอื่นๆ รวมทั้งอุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการ ปกติจะบันทึกเป็นของคงคลัง และถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เบิกมาใช้"

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้น ซึ่งทรัพย์สิน" ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ดังนั้น ชิ้นส่วนประกอบหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการที่มีอายุการใช้งานมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีหรือทำให้ทรัพย์สินนั้นดีขึ้น ถือเป็นทรัพย์สินที่หักเป็นรายจ่ายได้จากรูปของค่าเสื่อมราคาตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

1.6 ราคาทุนของทรัพย์สินกรณีมีการตีราคาใหม่

กรณีมีการตีราคาเพิ่มขึ้น

หลักการบัญชี : 1. ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ แต่ราคาสุทธิตามบัญชีของทรัพย์สินจะต้องไม่สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับคืน
2. ราคาที่ตีเพิ่มจะไม่ถือเป็นรายได้ แต่จะไปเพิ่มในส่วนของผู้ถือหุ้น

ประมวลรัษฎากร : 1. ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้เฉพาะกรณีที่เกิดการมีกำไรสุทธิอยู่แล้ว
2. ให้นำถือราคาที่ตีเพิ่มเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

กรณีมีการตีราคาลดลง

หลักการบัญชี :- ตีราคาลดลงได้เมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาสุทธิตามบัญชี และราคาทีลดลงถือเป็นผลขาดทุนแสดงในงบกำไรขาดทุน

ประมวลรัษฎากร :- การตีราคาทรัพย์สินต่ำลง ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

กรณีมีการตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลง

ปกติทรัพย์สินถาวรจะแสดงในราคาทุนเดิม แต่ในบางกรณี งบการเงินอาจแสดงรายการบางส่วนหรือทั้งหมดของทรัพย์สินโดยใช้ราคาอื่นที่ไม่ใช่ราคาทุนเดิมและคำนวณค่าเสื่อมราคาจากราคาดังกล่าวเพื่อแสดงให้เห็นผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะ วิธีการ

ซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปสำหรับการปรับราคาทรัพย์สินถาวร คือ วิธีประเมินราคาซึ่งปกติจะกระทำโดยผู้ชำนาญการ วิธีอื่นๆ ที่อาจใช้ได้คือ การใช้ดัชนีราคาและการอ้างอิงราคาปัจจุบัน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ข : 5)

แต่เดิมนั้น หลักการบัญชีในเรื่องข้อสมมติฐานทางการบัญชี มีหลักการราคาทุนหรือหลักต้นทุนในอดีต (Historical Cost Principle) ซึ่งระบุให้งบการเงินยึดหลักการราคาทุนเดิมหรือราคาอันเกิดจากการแลกเปลี่ยน เนื่องจากเป็นราคาที่แน่นอน พิสูจน์ได้ และไม่ขึ้นกับความคิดเห็นของแต่ละบุคคล แต่ก็มีปัญหามากในการเปรียบเทียบกับราคาหรือรายการในปัจจุบัน ดังนั้น เพื่อแสดงผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่องการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้ยอมรับการใช้ราคาอื่นแทนราคาทุนของทรัพย์สินโดยการตีราคาใหม่ (ซึ่งขัดแย้งกับข้อสมมติฐานเดิมข้างต้น) โดยกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติไว้ดังนี้

47. ทรัพย์สินที่ตีราคาใหม่ ไม่ควรมีราคาสุทธิตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับคืน
 48. การตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้สูงขึ้น จะต้องไม่ปรับปรุงบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาเพิ่มไปสู่บัญชีกำไรขาดทุน
 49. ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการตีราคา ให้เครดิตตรงไปยังบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สินโดยแสดงภายใต้หัวข้อส่วนของผู้ถือหุ้น เว้นแต่ว่าเป็นการเพิ่มราคาตามบัญชีหลังจากที่เคยตีราคาให้ลดลงในครั้งก่อนและได้บันทึกยอดที่ลดลงนั้นเป็นผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุน ให้ถือเป็นรายได้เพียงเท่าจำนวนที่จะชดเชยส่วนที่เคยถือเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว
- ราคาสุทธิตามบัญชีที่ลดลงเนื่องจากการตีราคาทรัพย์สิน ให้บันทึกเป็นผลขาดทุนแสดงในงบกำไรขาดทุน เว้นแต่ว่าราคาที่ลดลงนั้นเป็นการลดลงจากราคาที่ตีเพิ่มขึ้นในครั้งก่อน ซึ่งได้บันทึกไว้ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน ก็ให้นำราคาที่ลดลงนั้นไปลดยอดบัญชีส่วนเกินจากการตีราคาทรัพย์สิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ข : 8)

ประมวลรัชฎาภกร

กรณีมีการตีราคาเพิ่ม

มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัชฎาภกร "ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) [ราคาสินค้าคงเหลือ] ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่"

และมาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 "กรณีตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัชฎาภกร และราคาที่ตีเพิ่มขึ้นนั้นต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายใดๆ..."

นั่นคือ กฎหมายกำหนดให้ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มได้เฉพาะกรณีที่กิจการมีกำไรสุทธิอยู่แล้ว และต้องนำราคาที่ตีเพิ่มมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

กรณีมีการตีราคาลดลง

มาตรา 65 ตริ (17) แห่งประมวลรัชฎาภกร "ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาลดลง ทั้งนี้ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ผลของความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัชฎาภกร

กรณีมีการตีราคาเพิ่ม

เนื่องจากหลักการบัญชีมีวัตถุประสงค์ในการตีราคาทรัพย์สินเพิ่ม คือ เพื่อแสดงตัวเลขให้เปรียบเทียบได้ในเวลาปัจจุบันโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาหรือราคาเฉพาะของทรัพย์สิน แต่ประมวลรัชฎาภกรมุ่งที่จะจัดเก็บภาษีอากรจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่ม

ถ้ากิจการเลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีในการตีราคาทรัพย์สินเพิ่ม ก็จะทำให้ต้องเสียประโยชน์จากการที่ต้องนำมูลค่าที่ตีราคาเพิ่มไปบวกกลับเป็นรายได้ในการเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการตีราคาเพิ่ม

อย่างไรก็ดี ถ้ากิจการเลือกปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในการเสนอรายงานการเงินต่อบุคคลภายนอก อาจทำห้งบการเงินนั้นแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานดีกว่าที่ควรได้

กรณีมีการตีราคาลดลง

การตีราคาลดลงในทางบัญชีจะลดราคาสุทธิตามบัญชีลงและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที เพื่อให้เป็นไปตามหลักความระมัดระวังที่รับรู้ผลขาดทุนทันทีที่มีความไม่แน่นอนเกิดขึ้น แต่รายจ่ายดังกล่าวไม่ตรงกับหลักการเกิดขึ้น (มีการจ่าย) จริงตามประมวลรัษฎากร จึงต้องถือเป็นรายได้อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ถ้ากิจการเลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชี ก็จะต้องบวกกลับค่าใช้จ่ายจากการลดลงของทรัพย์สินเป็นรายได้อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิ

แต่ถ้ากิจการเลือกปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรในการจัดทำรายงานการเงิน ก็จะไม่มีการตีราคาทรัพย์สินต่ำลงแม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีมูลค่าลดลงอย่างมีนัยสำคัญ จนทำให้ทรัพย์สินตามบัญชีมีมูลค่าสูงกว่าที่ควรจะเป็นได้

1.7 ราคาทุนของทรัพย์สินที่ชำรุดเสียหาย เลิกใช้และถือไว้เพื่อรอการขาย

- หลักการบัญชี :
1. ทรัพย์สินที่ชำรุดเสียหายจนทำให้ประโยชน์ที่จะได้รับ น้อยกว่าราคาตามบัญชี ให้ลดราคาตามบัญชีลงและ ถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี
 2. ทรัพย์สินที่เลิกใช้และถือไว้รอการขาย ให้ถือราคา ตามบัญชีหรือราคาที่เคยคาดว่าจะขายได้สุทธิ แล้วแต่ ราคาใดจะต่ำกว่า ถ้ามีผลขาดทุนให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ในรอบระยะเวลาบัญชี

ประมวลรัษฎากร : ค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลง ให้นำถือเป็นรายจ่ายใน การคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

ตามหลักความระมัดระวัง เมื่อมีวิธีการบัญชีหลายวิธี นักบัญชีควรเลือกวิธีที่แสดงทรัพย์สิน และรายได้ในเชิงที่ต่ำกว่าไว้ก่อนเสมอเพื่อรับรู้ความไม่แน่นอนที่อาจเกิดขึ้น มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ชำรุดเสียหาย หรือเลิกใช้และถือไว้เพื่อรอการขาย ซึ่งสอดคล้องกับหลักความ ระมัดระวังไว้ดังนี้

ราคาทุนรวมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่มีการเสื่อมสภาพ ปกติถือว่าจะได้รับประโยชน์ คืนภายในอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้าประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินใด หรือกลุ่มทรัพย์สินใดลดลงอย่างถาวร เช่น ทรัพย์สินชำรุดเสียหายหรือล้าสมัยเนื่องจาก เทคโนโลยีใหม่ๆ ซึ่งทำให้จำนวนที่คิดว่าจะได้รับประโยชน์คืนน้อยกว่าราคาตามบัญชี ในกรณี เช่นนี้ ให้ลดราคาตามบัญชีในขณะนั้นลงให้เท่ากับจำนวนที่คิดว่าจะได้รับประโยชน์คืนและ จำนวนที่ลดลงนี้ให้ถือ เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทันที...

เมื่อกิจการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใด หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์ จากการใช้หรือขาย ก็ให้ตัดรายการนั้นออกจากบัญชี

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้และถือไว้รอการจำหน่าย ให้แสดงในราคาตามบัญชีหรือราคาที่เราคาดว่าจะขายได้สุทธิ แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า และแสดงแยกต่างหากในงบการเงิน ในกรณีที่เราคาดว่าจะมีผลขาดทุนเกิดขึ้น ก็ให้รับรู้ผลขาดทุนนั้นทันทีในงบกำไรขาดทุน (สมาคม นักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย 2531 ข : 5-6)

ซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้

- ทรัพย์สินที่ชำรุดเสียหาย ให้ถือราคาตามจำนวนที่คิดว่าจะได้รับประโยชน์ และจำนวนที่ลดลงให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี
- ทรัพย์สินที่เลิกใช้และถือไว้เพื่อรอการขาย ให้ถือราคาต่ำกว่าระหว่างราคาตามบัญชี และราคาที่เราคาดว่าจะขายได้สุทธิ และถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่มีผลขาดทุน

ประมวลรัษฎากร

เนื่องจากทรัพย์สินที่ชำรุดเสียหาย เลิกใช้และถือไว้เพื่อรอการขายอาจต้องลดมูลค่าลงตามประโยชน์ที่เราคาดว่าจะได้รับ หรือตามราคาที่เราคาดว่าจะขายได้ที่ต่ำกว่าราคาตามบัญชี ตามลำดับ ถือว่าเป็นการตีราคาทรัพย์สินลดลง และถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามหลักการบัญชี

อย่างไรก็ดี มาตรา 65 ตี (17) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ค่าของทรัพย์สิน (ยกเว้นสินค้า) ที่ตีราคาต่ำลง ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ นอกจากนี้ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/15153 ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2527 ได้ตอบข้อหารือ เรื่อง การหักค่าใช้จ่ายกรณีสร้างทรัพย์สินไม่แล้วเสร็จแล้วเลิกก่อสร้าง ว่า ทรัพย์สินซึ่งหยุดก่อสร้างและใช้ประโยชน์ไม่ได้เลย ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ห้ามหักเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการซื้อหรือทำลายสิ่งก่อสร้างนั้น

2. ค่าเสื่อมราคา

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2531 ค : 2) ได้ให้คำนิยามของค่าเสื่อมราคาว่าหมายถึง "ทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพส่วนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้"

วัตถุประสงค์หลักอย่างหนึ่งของบัญชีการเงิน คือ การจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้เพื่อวัดผลกำไรของกิจการในแต่ละงวดการดำเนินงาน การซื้อทรัพย์สินถาวรก็เพื่อนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์ในอนาคตกตามวัตถุประสงค์ของกิจการ ค่าเสื่อมราคาเป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินอย่างมีหลักการเพื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับซึ่งมีเหตุผลสอดคล้องกับหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

ปกติทรัพย์สินถาวร (ยกเว้นที่ดิน) จะมีอายุการใช้งานจำกัด และเสื่อมค่าไปด้วยเหตุต่างๆ เช่น การสึกหรอจากการใช้งาน การเสื่อมสภาพไปตามกาลเวลา ความเสียหายจากภัยธรรมชาติ อุบัติเหตุ การใช้ทรัพย์สินอย่างผิดวิธี หรือการเสื่อมค่าเนื่องจากมีทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพสูงกว่า จึงควรมีการเฉลี่ยราคาทุนของทรัพย์สินเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดที่ได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นโดยการคิดค่าเสื่อมราคา โดยทั่วไปทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพมักมีอยู่มากกว่าทรัพย์สินชนิดอื่นของกิจการ ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาจึงมีผลกระทบที่สำคัญต่อการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ การเลือกใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมจะช่วยยั้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องมากขึ้น

การคำนวณค่าเสื่อมราคา

ก. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ ตามวิธีเส้นตรง (Straight-line Method)

ข. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราการเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนผลผลิต (Services Hours or Productive Output Method)

ค. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง (Decreasing Charge Method)

- วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-years'-digits Method)

- วิธีอัตราคงที่ของราคาตามบัญชีที่ลดลง (The Constant Percentage of Declining-book-value Method)

- วิธียอดลดลงทวีคูณ (Double-declining Balance Method)

ง. วิธีอื่นๆ เช่น การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้น ตามวิธีเงินรายปี (Annuity Method) การคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีตีราคา (Appraisal Method) เป็นต้น

ในทางปฏิบัติ (เฉพาะในประเทศไทย) จะนิยมใช้เพียง 2 วิธีเท่านั้นคือ วิธีเส้นตรงและวิธีผลรวมจำนวนปี

การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ ตามวิธีเส้นตรง (Straight-line Method) เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ย่างและสะดวก เหมาะกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพตามระยะเวลา โดยที่ในแต่ละปีที่ใช้ทรัพย์สิน ค่าเสื่อมราคาจะถูกบันทึกส่วนไปเท่าๆ กันตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น การคำนวณที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนทำให้การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้เป็นที่นิยมใช้กันมาก แต่จะให้ผลที่ถูกต้องเหมาะสมก็ต่อเมื่อ

- (ก) มีข้อสมมติฐานที่ว่าดอกเบียหรือต้นทุนของเงินทุนมีค่าเท่ากับศูนย์
- (ข) ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษามีจำนวนเท่าๆ กันตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สิน
- (ค) ทรัพย์สินนั้นใช้งานได้โดยมีประสิทธิภาพเท่าๆ กันตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สิน
- (ง) มีการใช้ทรัพย์สินนั้นเพื่อก่อให้เกิดรายได้เท่าๆ กันทุกปี
- (จ) สามารถคาดคะเนเกี่ยวกับการประมาณการในเรื่องต่างๆ รวมทั้งการประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สินได้ค่อนข้างแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล

ข้อจำกัดของการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงคือ ไม่ได้คำนึงถึงต้นทุนของเงินทุนและไม่ได้คำนึงถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินดังกล่าว

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซากโดยประมาณ}}{\text{อายุการใช้งาน (ปี)}}$$

ตัวอย่างการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

กิจการซื้อเครื่องจักรตอนต้นปีมาในราคา 700,000 บาท อายุการใช้งาน 4 ปี และคาดว่าเมื่อใช้เครื่องจักรจนครบอายุการใช้งานแล้วจะขายซากได้ในราคา 100,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} &= \frac{700,000 - 100,000}{4 \text{ ปี}} \\ &= 150,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามวิธีเส้นตรง

ปี	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ต้นปีที่ 1			700,000
สิ้นปีที่ 1	150,000	150,000	550,000
สิ้นปีที่ 2	150,000	300,000	400,000
สิ้นปีที่ 3	150,000	450,000	250,000
สิ้นปีที่ 4	150,000	600,000	100,000
	<u>600,000</u>		

การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง (Decreasing Charge Method) เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพสูงในระยะแรก และให้ประโยชน์ไม่แน่นอนในระยะหลัง หรือทรัพย์สินที่ขึ้นอยู่กับสมมติฐาน การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายรวมที่เกิดจากการใช้ทรัพย์สินค่อนข้างสม่ำเสมอตลอดอายุการใช้งาน เนื่องจากค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาในระยะหลังมักจะสูงขึ้นขณะที่ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินลดลงตามลำดับ การเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลงควรพิจารณาทรัพย์สินว่ามีลักษณะต่อไปนี้

- (ก) มีค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาเพิ่มขึ้นทุกปี
- (ข) ประสิทธิภาพและรายได้จากการใช้ทรัพย์สินนั้นลดลงทุกปี
- (ค) ดอกเบี้ยมีส่วนเกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพย์สินนั้น
- (ง) มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับรายได้ที่จะได้รับในอนาคต เนื่องจากความล้าสมัยของทรัพย์สิน

การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ลดลงมีหลายวิธีด้วยกัน แต่วิธีที่นิยมใช้กันทั่วไปได้แก่

วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-years'-digits Method) วิธีนี้ถือว่าประโยชน์ที่ได้จากการใช้ทรัพย์สินจะเป็นส่วนกลับกับลำดับปีที่ใช้ ถ้าทรัพย์สินมีอายุการใช้งาน 4 ปี ประโยชน์ที่ได้รับในปีที่หนึ่งจะเป็น 4 เท่าของประโยชน์ที่ได้รับในปีที่สี่ ดังนั้นจึงคิดค่าเสื่อมราคาของปีที่หนึ่ง 4 ส่วน และปีต่อไปลดลงตามลำดับ ค่าเสื่อมราคาที่ลดลงจะคำนวณโดยวิธีทางคณิตศาสตร์อย่างง่ายที่เกี่ยวข้องกับการบวกเลขตามลำดับ (arithmetic progressions) เช่น เครื่องจักรมีอายุการใช้งาน 4 ปี ผลรวมจำนวนปี คือ 1+2+3+4 เท่ากับ 10 ปี หรือใช้สูตรดังต่อไปนี้

$$\text{ผลรวมจำนวนปี} = \frac{n(n+1)}{2}$$

n = อายุการดำเนินงานของสินทรัพย์รวม

ตัวอย่างการคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีผลรวมจำนวนปี

เครื่องจักรซื้อมาในราคา 220,000 บาท ประมาณว่าจะมีราคาซาก 20,000 บาท และอายุการดำเนินงาน 4 ปี

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา} &= 220,000 - 20,000 \\ &= 200,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลรวมจำนวนปี} &= \frac{4(4+1)}{2} \\ &= 10 \end{aligned}$$

ตารางค่าเสื่อมราคา - วิธีผลรวมจำนวนปี

ปี	วิธีการคำนวณ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ต้นปีที่ 1				220,000
สิ้นปีที่ 1	$4/10 \times 200,000$	80,000	80,000	140,000
สิ้นปีที่ 2	$3/10 \times 200,000$	60,000	140,000	80,000
สิ้นปีที่ 3	$2/10 \times 200,000$	40,000	180,000	40,000
สิ้นปีที่ 4	$1/10 \times 200,000$	<u>20,000</u>	200,000	20,000
		<u>200,000</u>		

การคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการไม่เหมือนกันย่อมทำให้ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้แตกต่างกันออกไป ตัวอย่างเช่นเครื่องจักรราคาทุน 1,100,000 บาท มีอายุการดำเนินงาน 5 ปี และราคาซาก 100,000 บาท

ตารางแสดงเปรียบเทียบค่าเสื่อมราคาวิธีต่างๆ

(หน่วย : บาท)

ปีที่	วิธี เส้นตรง	วิธี ผลรวมจำนวนปี	วิธีอัตราคงที่ของ ราคาตามบัญชีที่ลดลง	วิธียอดลดลง ทวีคูณ
1	200,000	333,333	419,052	440,000
2	200,000	266,667	259,411	264,000
3	200,000	200,000	160,587	158,400
4	200,000	133,333	99,410	95,040
5	200,000	66,667	61,540	57,024
รวมค่าเสื่อมราคา	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,014,464
ราคาซาก	100,000	100,000	100,000	85,536

จากตารางข้างต้น ค่าเสื่อมราคาที่คิดด้วยวิธีต่างๆ จะไม่เท่ากันในแต่ละปี โดยค่าเสื่อมราคาที่มีจำนวนจากวิธียอดลดลงทวีคูณจะมีจำนวนสูงกว่าวิธีอื่นๆ ในปีแรกๆ ทำให้ผลการดำเนินงานสุทธิหรือกำไรสุทธิต่ำ ซึ่งมีผลให้ภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในปีแรกๆ ต่ำกว่าวิธีอื่น อย่างไรก็ตามการเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาควรพิจารณาจากลักษณะการเสื่อมสภาพของทรัพย์สินและข้อจำกัดของวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีต่างๆ ให้เหมาะสมกับทรัพย์สินที่กิจการมีอยู่

หมายเหตุ

- ก. ราคาซากตามวิธียอดลดลงทวีคูณถือตามมูลค่าคงเหลือจากราคาทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม
- ข. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงทำงานหรือจำนวนผลผลิตไม่สามารถนำมาแสดงเปรียบเทียบได้ เนื่องจากเป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ยึดอยู่กับจำนวนชั่วโมงการทำงานหรือจำนวนผลผลิต
- ค. การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีอื่นๆ ต้องการข้อมูลพื้นฐานแตกต่างกันไป ทำให้ไม่สามารถแสดงเปรียบเทียบกันได้

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องพอจะสรุปได้ดังนี้

- ก. มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาควรบันทึบส่วนไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างมีหลักเกณฑ์
- ข. เมื่อเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีใดแล้ว ควรใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอ เว้นแต่จะมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพการณ์
- ค. อายุการใช้งานของทรัพย์สิน ควรประมาณโดยพิจารณาการเสื่อมและการสึกหรอของทรัพย์สินตามสภาพที่เป็นจริง การล้าสมัย และกฎหมาย ข้อจำกัดอื่นๆ ในการใช้ทรัพย์สินนั้น
- ง. สำหรับทรัพย์สินส่วนใหญ่ที่มีการเสื่อมสภาพ ควรมีการทบทวนอายุการใช้งานเป็นระยะ ถ้าประมาณอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ต่างจากที่เคยประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญก็ควรปรับปรุงอัตราค่าเสื่อมราคาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันและอนาคตให้ถูกต้อง

มีดังนี้

ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคา

2.1 การเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและการประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สิน

หลักการบัญชี :- ควรเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมกับการเสื่อมสภาพของทรัพย์สิน

- การประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สินควรพิจารณาจากประสบการณ์ในการใช้ การสึกหรอตามสภาพ ความล้าสมัย และข้อจำกัดทางกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร :- จะเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้งานจะต้องไม่น้อยกว่าจำนวนปีอายุการใช้งานจากอัตราค่าเสื่อมราคาที่กำหนดคิดตามวิธีเส้นตรง

หลักการบัญชี

การคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อถือเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินมีหลายวิธี ซึ่งแต่ละวิธีมีความเหมาะสมและข้อจำกัดแตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะการเสื่อมสภาพของทรัพย์สิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ค :

4) ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่องการบัญชีค่าเสื่อมราคาได้อธิบายไว้ดังนี้

9.1 การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการทำงานหรือตามจำนวนผลผลิต เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งาน... แต่มีข้อจำกัดที่ไม่ได้คำนึงถึงการเสื่อมค่าอันเนื่องมาจากความล้าสมัยและมักจะมีปัญหาในทางปฏิบัติในการประมาณประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินดังกล่าว

9.2 การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพตามระยะเวลา... แต่มีข้อเสียที่ไม่ได้คำนึงถึงต้นทุนของเงินทุนและไม่ได้คำนึงถึงประโยชน์ที่ได้จากการใช้ทรัพย์สินที่แท้จริง

9.3 การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพสูงในระยะแรก และประโยชน์ที่ให้นั้นในระยะหลังไม่แน่นอน หรือทรัพย์สินที่ขึ้นอยู่กับสมมติฐาน...

9.4 การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้น เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่คาดว่าจะให้ประโยชน์เพิ่มขึ้นตามระยะเวลาของการใช้ทรัพย์สินนั้น...

และการประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สินต้องใช้ดุลยพินิจโดยอาศัยประสบการณ์จากการที่เคยใช้ทรัพย์สินเดียวกันหรือทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันเป็นหลัก นอกจากการพิจารณาการสึกหรอตามสภาพ ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยที่เกี่ยวกับการดำเนินงาน เป็นต้นว่า จำนวนชั่วโมงการใช้งานทรัพย์สิน การซ่อมแซม และบำรุงรักษาแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงปัจจัยอื่นๆ ประกอบ เช่น ความล่าช้าอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การปรับปรุงขบวนการผลิต การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับความต้องการสินค้าหรือบริการซึ่งเกิดจากการใช้ทรัพย์สินนั้น และข้อจำกัดทางกฎหมาย เช่น การหมดอายุของสัญญาเช่า

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 มีรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

มาตรา 4 ...

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้งานทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้งานของทรัพย์สิน เพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หาดด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

ซึ่งหมายความว่า ถ้ากิจการเลือกการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว แม้อัตราค่าเสื่อมราคาจะไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้งาน และอัตราค่าเสื่อมราคาในบางปีจะเกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนดก็สามารถทำได้ แต่อายุการใช้งานของ

ทรัพย์สินจะต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวนร้อยละที่กฎหมายกำหนด (นั่นคือ จำนวนปีอายุ การทำงานต้องไม่ต่ำกว่าจำนวนปีอายุการทำงานตามอัตราค่าเสื่อมราคาที่กำหนดเมื่อใช้วิธีเส้น ตรงในการคิดค่าเสื่อมราคา) เช่น ทรัพย์สินประเภทอาคารถาวร อายุการทำงานที่นำมาคำนวณ ค่าเสื่อมราคาจะต้องไม่น้อยกว่า 20 ปี (100 หารด้วย 5)

ผลของความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับประมวลรัษฎากร

เมื่อการเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและการประมาณอายุการทำงานของทรัพย์สินมี ผลโดยตรงต่อจำนวนค่าเสื่อมราคา และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.3/2527 เรื่องการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินระบุว่า "ข้อ 2... ถ้าตามวิธีการบัญชี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลฯ ช้อยู่ต่ำกว่าอัตราดังกล่าวก็ให้หักเพียงเท่าอัตราตามวิธีการทางบัญชีซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลฯ ช้อยู่ใน..." ทำให้นิติบุคคลพยายามเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ให้อัตราการเสื่อม สภาพสูงในปีแรกๆ ของการทำงานและกำหนดอายุการทำงานของทรัพย์สินให้ค่าที่สุดเท่าที่กฎหมาย กำหนด จึงสามารถนำค่าเสื่อมราคาที่ได้ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายมากขึ้น เพื่อชะลอการจ่ายภาษี เงินได้นิติบุคคล (ในกรณีที่กิจการมีกำไร) โดยไม่คำนึงถึงการเสื่อมสภาพหรืออายุการทำงานที่ แท้จริงของทรัพย์สิน ทำให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะเสียประโยชน์เมื่อเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ให้เหมาะสมกับลักษณะการเสื่อมสภาพของทรัพย์สินและประมาณอายุการทำงานของทรัพย์สินอย่างมี หลักเกณฑ์แล้ว ค่าเสื่อมราคาที่น่าไปหักเป็นค่าใช้จ่ายจะต่ำกว่าวิธีการที่ประมวลรัษฎากรยอมให้ เลือกใช้

และในกรณีที่อายุการทำงานของทรัพย์สินที่ประมาณขึ้นอย่างมีเหตุผลน้อยกว่าอายุการทำงาน ค่าสุดที่กำหนดตามประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ยังคงต้องเสียเปรียบภาษี เงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่สามารถนำค่าเสื่อมราคาที่คำนวณตามอายุการทำงานที่ประมาณขึ้น อย่างมีหลักเกณฑ์ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมดในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี และในกรณีที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลือกปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ กำหนดอายุ การทำงานของทรัพย์สินตามที่กำหนดไว้ต่ำสุดในพระราชกฤษฎีกาฯ มิ่งบการเงินที่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานต่ำกว่าที่ควร

2.2 การใช้ราคาซากในการคำนวณฐานค่าเสื่อมราคา

หลักการบัญชี : เมื่อราคาซากมีจำนวนมากอย่างมีสาระสำคัญ ต้องนำมาพิจารณาในการคิดค่าเสื่อมราคา

ประมวลรัษฎากร : ไม่มีบทบัญญัติบังคับให้ใช้ราคาซากในการคิดค่าเสื่อมราคา แต่ได้กำหนดให้คงเหลือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินไว้ไม่ให้ต่ำกว่า 1 บาทสำหรับทรัพย์สินทั่วไป และไม่ต่ำกว่ามูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 500,000 บาท สำหรับรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา ได้กล่าวถึงราคาซากของทรัพย์สินไว้ดังนี้

โดยปกติราคาซากมักจะมีจำนวนไม่มากไม่มีสาระสำคัญ จึงไม่จำเป็นต้องนำมาพิจารณาในการคิดค่าเสื่อมราคา เว้นแต่ในกรณีที่เห็นว่าจำนวนเป็นสาระสำคัญก็ควรที่จะประมาณราคาซากในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา หรือเมื่อมีการตีราคาของทรัพย์สินนั้นใหม่ในเวลาต่อมา โดยใช้มูลค่าที่คาดว่าจะขายได้ของทรัพย์สินที่มีสภาพการใช้งานใกล้ เคียงกันนั้นและหมดอายุการใช้งานแล้วในขณะนั้นมา เป็นหลักในการประเมินราคาซากที่ประมาณได้ จะต้องประมาณค่าใช้จ่ายการรื้อถอนและค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นมาหักออกด้วย (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ค:3)

ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับราคาซากในการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพียงแต่ มาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 กำหนดว่า "การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของ

ทรัพย์สินนั้นไม่ได้" และมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับเดียวกัน "ทรัพย์สินประเภทรถยนต์ โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะ ส่วนที่ไม่เกินห้าแสนบาท" โดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.3/2527 ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับ เรื่องนี้ว่า

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของ ทรัพย์สินนั้นไม่ได้ โดยให้คงเหลือมูลค่าของทรัพย์สินนั้นเป็นจำนวนเงินอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่งที่มีมูลค่าต้นทุน เกิน 500,000 บาท แต่ต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่ เกิน 500,000 บาท ให้คงเหลือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน เท่ากับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 500,000 บาท

แม้ข้อกำหนดข้างต้นจะมีได้กล่าวถึงราคาซาก แต่ผลของการคงเหลือมูลค่าต้นทุนของ ทรัพย์สินก็มีสภาพคล้ายราคาซากในบัญชีที่นำไปหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอีกไม่ได้

ผลของความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัษฎากร

โดยทั่วไป ราคาซากมักจะมีมูลค่าไม่มากพอที่จะทำให้เกิดความเข้าใจผิดที่เป็นสาระ สำคัญได้ แต่ถ้าเมื่อไรที่ราคาซากมีจำนวนเป็นสาระสำคัญก็ควรที่จะประมาณราคาซากในวันที่ได้ ทรัพย์สินหรือมีการตีราคาของทรัพย์สินนั้นใหม่ตามหลักการบัญชี

แม้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับราคาซากไว้ เนื่องจากอาจเห็นว่า เป็นจำนวนเงินที่ไม่เป็นสาระสำคัญดังที่กล่าวข้างต้นและเป็นการยากที่จะตั้งกฎเกณฑ์หรือ เกณฑ์ใน การประมาณราคาซาก แต่ทั้งนี้ทำให้ผู้ที่ต้องอาศัยประมวลรัษฎากรเป็นเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน ส่วน ใหญ่จะมองข้ามการพิจารณาราคาซากของทรัพย์สินที่จะคิดค่าเสื่อมราคาไป นอกจากนี้การคิดค่า เสื่อมราคาโดยไม่คำนึงถึงราคาซากจะมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาที่จะนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายของงวด สูงกว่าเมื่อคิดค่าเสื่อมราคาโดยให้มูลค่าซากที่ประมาณขึ้น จึงเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีในขณะที่ การคำนึงถึงมูลค่าซากจะทำให้กำไรสุทธิของนิติบุคคลสูงกว่าตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินซึ่ง เป็นผลดีต่อกรมสรรพากรในแง่ที่สามารถเก็บภาษีอากรได้เร็วขึ้น ทรัพย์สินบางประเภทซึ่งเป็นที่ ต้องการของตลาดแม้จะใช้งานแล้วเป็นเวลาพอควรก็ยังสามารถขายต่อได้ราคาสูง เช่น รถยนต์

เครื่องจักรบางชนิดที่ทนทานและสามารถดัดแปลงเพื่อใช้กับงานต่างๆ ได้ อย่างไรก็ตามมูลค่าที่กำหนดให้เหลือไว้ 1 บาท สำหรับทรัพย์สินทั่วไป หรือกำหนดให้คงเหลือเท่ากับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 500,000 บาท สำหรับรถยนต์ดังกล่าว อาจต่ำหรือสูงไปเมื่อเทียบกับราคาซากที่ประมาณจากราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิ

หมายเหตุ ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่งซึ่งเดิมให้หักได้ไม่เกิน 500,000 บาท ได้เพิ่มเป็น 1,000,000 บาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มขึ้นหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2532 เป็นต้นไป

2.3 การเริ่มนับอายุการใช้งานของทรัพย์สิน

หลักการบัญชี : เริ่มนับอายุการใช้งานเมื่อทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

ประมวลรัษฎากร : เริ่มนับอายุการใช้งานเมื่อได้ทรัพย์สินนั้นมา

หลักการบัญชี

โดยทั่วไป ทรัพย์สินจะมีการเสื่อมสภาพโดยสาเหตุต่างๆ เช่น การเสื่อมสภาพตามระยะเวลา การเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งาน และการเสื่อมสภาพเนื่องจากทรัพย์สินนั้นหมดมูลค่า ซึ่งการเสื่อมสภาพตามระยะเวลา มักจะเกิดขึ้นพร้อมกับการเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งาน การคิดค่าเสื่อมราคาเป็นการบันทึบลดมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพในอนาคตจึงควรเริ่มจากวันที่ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ แต่ถ้าทรัพย์สินนั้นจะเสื่อมสภาพต่อเมื่อนำไปใช้งานแล้วเท่านั้น ก็อาจเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาเมื่อทรัพย์สินนั้นได้ถูกใช้งานแล้ว

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (2) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา" และมาตรา 4 ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 "การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี..."

ข้อสังเกต

1. การปฏิบัติตามหลักการบัญชีดังกล่าว ไม่ถือว่าขัดกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการเริ่มนับอายุการใช้งานของทรัพย์สินเมื่อทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ทำให้ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้ต่ำกว่าการเริ่มนับอายุตามประมวลรัษฎากร

2. แต่การเริ่มนับอายุการใช้งานเมื่อได้ทรัพย์สินนั้นมาตามประมวลรัษฎากร โดยที่ทรัพย์สินนั้นยังไม่พร้อมที่จะใช้งานได้และจำนวนค่าเสื่อมราคานั้นมีสาระสำคัญพอ ก็อาจทำให้งบการเงินนั้นสะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานผิดไปจากการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

2.4 การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อหรือผ่อนชำระ

- หลักการบัญชี : มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาคือราคาเงินสดหักด้วยราคาซาก (ถ้ามี) และค่าเสื่อมราคาที่สามารถได้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชี
- ประมวลรัษฎากร : มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาคือราคาทรัพย์สินที่ต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ต้องไม่เกินค่าเข้าซื้อหรือเงินที่ผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หลักการบัญชี

ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อหรือผ่อนชำระเมื่อมีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในการบันทึกราคาทุน ย่อมมีผลให้เกิดความแตกต่างในมูลค่าของทรัพย์สินที่จะนำมาคิดค่าเสื่อมราคา

ตามหลักการบัญชี ดอกเบี้ยเนื่องจากการเข้าซื้อหรือผ่อนชำระจะไม่รวมเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน ดังนั้น มูลค่าของทรัพย์สินที่จะนำมาคิดค่าเสื่อมราคาจึงเป็นราคาเงินสด หรือราคาเทียบเท่าเงินสด หักด้วยราคาซาก (ถ้ามี)

ค่าเสื่อมราคาที่สามารถได้จากมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาข้างต้นทั้งหมดถือเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งาน และดอกเบี้ยควรถือเป็นรายจ่ายต่างหากในงบกำไรขาดทุน

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 กำหนดว่า

ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้น
ให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลา
บัญชี จะต้องไม่เกินค่าเข้าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2.5 การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วน

หลักการบัญชี : ควรคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินจากส่วนที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

ประมวลรัษฎากร : ไม่ให้คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วน

หลักการบัญชี

เพื่อให้เป็นไปตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ เมื่อทรัพย์สินนั้นสามารถให้ประโยชน์กับกิจการ ก็ควรมีการบันทึบทรัพย์สินนั้นไป เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับทรัพย์สินส่วนที่สามารถใช้งานได้ถ้าราคาทุนของทรัพย์สินส่วนนั้นสามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์

ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ แต่กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยไว้ (อาภรณ์ นารตติกล 2528 : 83) ดังนี้

กิจการบางแห่งมีการก่อสร้างทรัพย์สิน ซึ่งเสร็จใช้งานไม่พร้อมกัน เช่น การก่อสร้างโรงแรม จะมีการสร้างตัวอาคาร และตกแต่งภายในเป็นห้องๆ ห้องใดเสร็จก็จะเปิดให้บริการทันที การหักค่าสึกหรอฯ ให้ถือว่าวันที่ปลูกสร้างอาคารเสร็จทั้งหมดเป็นวันที่ได้ทรัพย์สินนี้มา ต้องหักค่าสึกหรอฯทั้งหมด จะแยกหักค่าสึกหรอฯ เป็นห้องๆ ไม่ได้ แต่ทรัพย์สินอย่างอื่น เช่น ค่าตกแต่งห้อง ให้แยกกันหักค่าสึกหรอฯได้เมื่อเปิดให้บริการเป็นห้องๆ เพราะเป็นทรัพย์สินคนละประเภทกัน

จากคำวินิจฉัยข้างต้น สรุปได้ว่าแม้ทรัพย์สินบางส่วนในอาคารจะเปิดใช้งานได้แล้ว การคิดค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากรให้ถือว่าวันที่ปลูกสร้างอาคารเสร็จทั้งหมดเป็นวัน เริ่มคิดค่าเสื่อมราคา

2.6 การนับระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นรายวัน/เดือน/ปี

หลักการบัญชี : นับบ่งคับให้นับเป็นรายวันโดยยึดหลักความมีนัยสำคัญ

ประมวลรัษฎากร : ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินมาเป็นรายวัน

หลักการบัญชี

การนับระยะเวลาเพื่อวัตถุประสงค์ในการคิดค่าเสื่อมราคาอย่างถูกต้อง ก็ควรจะนับให้ละเอียด เช่น ตามชั่วโมง หรือจำนวนวันทำงาน แต่เมื่อคำนึงถึงหลักความมีนัยสำคัญ ถ้าหากการนับระยะเวลาอย่างคร่าวๆ เช่น นับเป็นเดือน โดยเริ่มจากเดือนที่ทรัพย์สินนั้นใช้งานได้ ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดไปจากการนับระยะเวลาอย่างละเอียด ก็ย่อมจะทำได้

ประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินกำหนดว่า "การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายวัน"

หมายเหตุ

แม้จะมีคำสั่งกรมสรรพากรให้คำนวณค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาเป็นรายวัน ในทางปฏิบัติการนับระยะเวลาอย่างไม่เป็นรายวัน เช่น นับเป็นเดือน โดยที่ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้ไม่สูงกว่าค่าเสื่อมราคาที่คำนวณได้จากการนับระยะเวลาเป็นรายวัน ก็อาจถือได้ว่าไม่ขัดกับคำสั่งดังกล่าว

2.7 การนับอายุการใช้งานของทรัพย์สินเพิ่มเติมจากที่มีอยู่เดิม

หลักการบัญชี : ถืออายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินหลัก

ประมวลรัษฎากร : จำนวนปีอายุการใช้งานประมาณได้โดยอิสระจากทรัพย์สินหลัก และต้องไม่น้อยกว่าที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

หลักการบัญชี

การต่อเติม การปรับปรุงและการทำให้ดีขึ้น หรือการซ่อมแซมเป็นพิเศษ ที่ให้ประโยชน์แก่กิจการเป็นเวลานานเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ควรถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditures) และควรรวมเป็นราคาทุนของทรัพย์สินเดิม (พยอม สิ่งสั้นที่ 2522 : 255) ดังนั้น ในการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินจึงควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่เป็นรายการหลัก (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ข : 3)

ตัวอย่าง เครื่องจักรราคาทุน 100,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี ไม่มีราคาซาก เมื่อใช้งานมาได้ครบ 4 ปี ได้มีการปรับปรุงให้ดีขึ้นจนทำให้อายุการใช้งานที่เหลืออยู่เพิ่มจาก 1 ปี เป็น 3 ปี ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงเป็นเงินทั้งสิ้น 15,000 บาท ก็ควรถือราคาตามบัญชีเมื่อสิ้นปีที่ 4 คือ 20,000 บาท (ตามวิธีเส้นตรง) รวมกับค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงอีก 15,000 บาท คือ 35,000 บาท เป็นหลักในการคำนวณค่าเสื่อมราคาต่อไปอีก 3 ปี

ประมวลรัษฎากร

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน ถือเป็นทรัพย์สินที่หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับระยะเวลาในการคิดค่าเสื่อมราคาก็ยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 คือจำนวนปีอายุการใช้งานของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 ชั่วโมงด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดไว้สำหรับทรัพย์สินแต่ละประเภท

2.8 การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

หลักการบัญชี : การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสามารถทำได้เมื่อ สภาวะการณ์เปลี่ยนไป ทำให้มีเหตุผลที่จะเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีอื่น

ประมวลรัษฎากร : ห้ามเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา นอกจากจะได้รับ การอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายแล้ว

หลักการบัญชี

ตามปกติ การใช้หลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีใดแล้ว ไม่ควรมีการเปลี่ยนแปลงสำหรับ เหตุการณ์และรายการธุรกิจอย่างเดียวกัน เพราะการใช้หลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ทำให้งบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ง่ายยิ่งขึ้นในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบ แต่ถ้ากิจการสามารถ ยกเหตุผลสนับสนุนได้ว่า หลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีที่เลือกอีกอย่างหนึ่งนั้นเป็นหลักการบัญชีหรือวิธี การบัญชีที่ดีกว่า ก็สามารถเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีที่ใช้อยู่เป็นหลักการบัญชีหรือวิธี การบัญชีที่ดีกว่านั้นได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา ได้วางแนวทาง ปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาดังนี้

เมื่อเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีหนึ่งวิธีใดแล้ว ควรใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอจาก รอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งไปอีกรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง เว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงสภาวะการณ์ ที่ทำให้มีเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาไปจากเดิมและในรอบระยะเวลา บัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีนั้น ควรเปิดเผยเหตุผลและผลกระทบที่เกิดจากการ เปลี่ยนแปลงด้วย

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่า สักหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 กำหนดว่า

ในการหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติ ให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

หมายเหตุ

ในกรณีที่นิติบุคคลได้เปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีแล้ว หากได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันก็จะไม่เกิดความแตกต่างดังกล่าว แต่ถ้านิติบุคคลไม่ได้รับการอนุมัติหรือได้รับการอนุมัติในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ก็จะมี ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎข้อบังคับตามประมวล รัษฎากร

2.9 การเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

หลักการบัญชี : ควรปรับปรุงอัตราค่าเสื่อมราคาเมื่อประมาณว่าอายุการใช้งานที่เหลืออยู่แตกต่างจากที่ประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญ

ประมวลรัษฎากร : ห้ามเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเสื่อมราคา นอกจากจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายแล้ว

หลักการบัญชี

การเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเนื่องจากอายุการใช้งานที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์แตกต่างจากที่ได้เคยประมาณไว้ เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอย่างหนึ่ง เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินถูกต้องและใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น เนื่องจากอายุการใช้งานเป็นเรื่องที่ประมาณขึ้นในอดีตซึ่งยังไม่สามารถรู้อนาคตได้อย่างแน่นอนว่าทรัพย์สินนั้นจะสามารถใช้งานได้เป็นระยะเวลาเท่าใด ดังนั้นเมื่อเวลาผ่านไปจนมีข้อมูล ประสบการณ์ หรือความแน่นอนมากขึ้นก็อาจทำให้มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่เคยทำไว้ได้

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีอนุญาตแห่งประเทศไทย (2531 ค : 5) ได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่องการบัญชีค่าเสื่อมราคา ดังนี้

ควรมีการสอบทานอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่สำคัญที่มีการเสื่อมสภาพทุกรอบระยะเวลาบัญชี และถ้าหากประมาณว่าอายุการใช้งานที่เหลืออยู่แตกต่างจากที่เคยประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญ ก็ควรปรับปรุงอัตราค่าเสื่อมราคาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันและอนาคตให้ถูกต้อง และควรเปิดเผยถึงผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงด้วย

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 กำหนดว่า

ในการหักค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติ ให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

หมายเหตุ

ในการที่นิติบุคคลได้เปลี่ยนแปลงอัตราการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามหลักการบัญชี แล้ว หากได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายแล้วในรอบระยะเวลาบัญชี เดียวกัน ความแตกต่างข้างต้นก็จะไม่เกิดขึ้น แต่ถ้านิติบุคคลไม่ได้รับการอนุมัติหรือได้รับการอนุมัติ ในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าวก็ยังคงมีอยู่

2.10 การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ตีราคาใหม่ - กรณีตีราคาเพิ่ม

หลักการบัญชี : ค่าเสื่อมราคาในงบกำไรขาดทุนให้คำนวณจากราคาทุนเดิม และค่าเสื่อมราคาของส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นให้นำไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สินในงบดุล

ประมวลรัษฎากร : ค่าเสื่อมราคาในงบกำไรขาดทุนให้คำนวณจากราคาที่ตีเพิ่มขึ้น

หลักการบัญชี

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2531 ข : 6) ได้วางแนวทางปฏิบัติสำหรับค่าเสื่อมราคา-กรณีมีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่ม ว่า "กรณีที่มีการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สูงกว่าราคาทุนเดิม ค่าเสื่อมราคาที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนให้คำนวณจากราคาทุนเดิม สำหรับค่าเสื่อมราคาของส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นให้นำไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน"

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 บัญญัติว่า

กรณีตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร และราคาที่เพิ่มขึ้นนั้นต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายใดๆ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้จากราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้นนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ตีราคาเพิ่มขึ้น

2.11 การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ตีราคาใหม่ - กรณีตีราคาลดลง

หลักการบัญชี : ค่าเสื่อมราคาที่แสดงในงบกำไรขาดทุนให้คำนวณจากราคาของทรัพย์สินที่ตีราคาลดลง

ประมวลรัษฎากร : ค่าเสื่อมราคาที่แสดงในงบกำไรขาดทุนให้คำนวณจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน

หลักการบัญชี

"กรณีที่มีการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้ลดลงต่ำกว่าราคาทุนเดิม ค่าเสื่อมราคา
ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนให้คำนวณจากราคาของทรัพย์สินที่ตีลดลงแล้วนั้น" (สมาคมนักบัญชีและผู้
สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ข : 6)

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่า
สึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 "การหักค่าสึกหรอและค่า
เสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา... ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละ
ของมูลค่าต้นทุน..."

เนื่องจาก มาตรา 65 ตรี (17) "ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง" ไม่ให้
ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนั้น การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินจึงต้องคำนวณ
จากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินตามอัตราและประเภทที่กำหนด

2.12 การคิดค่าเสื่อมราคาตามชั่วโมงการทำงานหรือตามจำนวนผลผลิต

หลักการบัญชี : ใช้กับทรัพย์สินที่มีราคาตกลงเนื่องจากการใช้งานมากกว่า จะลดลงตามระยะเวลา และค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบ ระยะเวลาบัญชีจะขึ้นอยู่กับจำนวนผลผลิตหรือชั่วโมงการทำงานในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

ประมวลรัษฎากร : ใช้ได้กับทรัพย์สินที่นำมาผลิตสินค้าเท่านั้น (รถยนต์ อาคาร ไม้ได้) และจำนวนปีอายุการใช้งานต้องไม่ต่ำกว่าที่กำหนด

หลักการบัญชี

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่องการบัญชีค่าเสื่อมราคา การคิดค่าเสื่อมราคาตามชั่วโมงการทำงานหรือตามจำนวนผลผลิต (service hours or productive output method) เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งานมากกว่าจะเสื่อมสภาพตามระยะเวลา และการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จะได้ค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีไม่เท่ากัน ซึ่งจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับจำนวนผลผลิตหรือชั่วโมงการทำงานในแต่ละปี (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ค : 4-8)

ประมวลรัษฎากร

ไม่มีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาตามชั่วโมงการทำงานหรือตามจำนวนผลผลิต แต่การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีตามจำนวนผลผลิตให้ใช้ได้เฉพาะทรัพย์สินที่ใช้ในการผลิตสินค้าเท่านั้น เช่น เครื่องจักร จะใช้กับทรัพย์สินอื่นๆ เช่น รถยนต์ อาคาร ไม้ได้ (อาภรณ์ นารถดิลก 2528 : 87) และหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/14111 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2529 ได้ตอบข้อหารือว่า การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยวิธีตามชั่วโมงการทำงานของทรัพย์สินซึ่งเป็นวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีหนึ่ง หากบริษัทฯ เลือกใช้โดยสม่ำเสมอ ย่อมทำได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้งานของทรัพย์สินต้องไม่น้อยกว่า 5 ปี

2.13 การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรที่เลิกใช้ หยุดใช้ ชำรุด หรือถือไว้เพื่อรอการขาย

หลักการบัญชี : ทรัพย์สินที่เลิกใช้ หยุดใช้ (เฉพาะทรัพย์สินที่เสื่อมสภาพจากการใช้งาน) ชำรุด หรือถือไว้เพื่อรอการขาย จะไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา

ประมวลรัษฎากร : มิได้มีบทบัญญัติห้ามคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินที่เลิกใช้ หยุดใช้ ชำรุด หรือถือไว้เพื่อรอการขาย

หลักการบัญชี

การใช้ทรัพย์สินในการดำเนินงานให้เกิดรายได้ในแต่ละงวดย่อมทำให้ทรัพย์สินนั้นมีประโยชน์ในอนาคตลดลง ต้นทุนของประโยชน์เหล่านี้จึงต้องนำไปหักออกจากรายได้ในการวัดผล การดำเนินงานในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของค่าเสื่อมราคา แต่เมื่อทรัพย์สินที่คาดว่าจะให้ประโยชน์ในอนาคตจะต้องหยุดใช้ เลิกใช้ ชำรุด หรือถือไว้เพื่อรอการขาย โดยที่ทรัพย์สินนั้นเสื่อมสภาพหรือเสื่อมค่าไปตามกาลเวลาเพียงเล็กน้อยหรือไม่เสื่อมเลย ทำให้ประโยชน์ที่จะได้รับสิ้นสุดลง จึงไม่ควรมีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินดังกล่าวตั้งแต่วันที่หยุดใช้

นอกจากนี้ ทรัพย์สินถาวรในงบการเงินมีความหมายว่าเป็นทรัพย์สินซึ่งมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินงานโดยมีความตั้งใจจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต่อเนื่องตลอดไป และไม่ตั้งใจที่จะขายสินค้าในการดำเนินงานตามปกติ ทรัพย์สินถาวรที่คาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้หรือขายสินค้าก็ควรตัดรายการนี้ออกจากบัญชี และควรแยกทรัพย์สินที่เลิกใช้และถือไว้รอการขายจากบัญชีทรัพย์สินถาวร โดยใช้ราคาตามบัญชีหรือราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า และรับรู้ผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันทีที่คาดว่าจะมีผลขาดทุนเกิดขึ้น (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ก : 6) ดังนั้นทรัพย์สินที่เลิกใช้หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้อีกก็จะไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อนำไปรวมคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน แต่ในกรณีที่มีการหยุดใช้งานทรัพย์สินนั้นชั่วคราวโดยกิจการจะใช้ทรัพย์สินนั้นอีกในภายหลังก็ยังคงคิดค่าเสื่อมราคาโดยหลักการเดิม และเมื่อเริ่มใช้งานทรัพย์สินนั้นใหม่ อาจจะมีการปรับปรุงเกี่ยวกับอายุการใช้งานโดยประมาณที่ยืดออกไปอีกก็ได้

ประมวลรัชฎาภกร

เนื่องจากประมวลรัชฎาภกรไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับทรัพย์สินที่เลิกใช้ หยุดใช้ ชำรุด หรือถือไว้เพื่อรอการขายแต่อย่างใด ในทางปฏิบัติจึงอาจไม่มีการหยุดคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ดังกล่าว

ผลของความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัชฎาภกร

ถ้ากิจการมิได้ใช้หลักการบัญชีในการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เลิกใช้ ชำรุด หรือถือไว้เพื่อรอการขาย อาจทำให้นักการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานต่างไปถ้าได้ใช้หลักการบัญชีและอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดต่อผู้ใช้งบการเงินหากมูลค่าของความแตกต่างมีนัยสำคัญ

2.14 การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีราคาทดแทน (Replacement Method)

หลักการบัญชี : ค่าใช้จ่ายในการหาทรัพย์สินมาทดแทนทรัพย์สินเดิมจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มา

ประมวลรัษฎากร : รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล

หลักการบัญชี

การคิดค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีโดยทั่วไปจะเป็นการวัดการเสื่อมสภาพหรือเสื่อมค่าของทรัพย์สินตามระยะเวลาหรือการใช้งาน แต่การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีราคาทดแทนจะวัดการเสื่อมสภาพหรือเสื่อมค่าเมื่อทรัพย์สินนั้นหมดสภาพการใช้งาน ซึ่งตามวิธีนี้ทรัพย์สินในบัญชีจะคงอยู่ในราคาทุนเดิม ค่าใช้จ่ายในการหาทรัพย์สินมาทดแทนทั้งหมดจะถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่ได้ทรัพย์สินใหม่มา การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีราคาทดแทนมักจะใช้กับทรัพย์สินที่เป็นสาธารณประโยชน์และเป็นชิ้นส่วนที่เกี่ยวข้องกันจำนวนมาก โดยที่แต่ละชิ้นส่วนมีมูลค่าไม่สูง ดังนั้น จึงเป็นการยากที่จะประมาณอายุการใช้งานหรือแยกประเภทค่าใช้จ่ายเหล่านี้ว่าเป็นการบำรุงรักษาให้คงสภาพเดิมหรือเป็นการซื้อมาทดแทน (Walter B. Meigs and others 1978 : 528-9)

สรุปการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีราคาทดแทน

- ราคาทรัพย์สินในบัญชี เท่ากับราคาทุนเดิม
- ค่าใช้จ่ายในการหาทรัพย์สินมาทดแทนทรัพย์สินเดิมจะถือเป็นค่าใช้จ่าย (ค่าเสื่อมราคา) ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา
- ไม่มีค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สิน

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (5) "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

แม้ว่าประมวลรัชฎาภกรจะไม่มีบทบัญญัติโดยตรงในเรื่องนี้ แต่การคิดค่าเสื่อมราคาตาม
วิธีราคาทดแทนซึ่งจะถือการซื้อทรัพย์สินใหม่มาทดแทน ย่อมถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อการลงทุนซึ่งจะ
ถือเป็นค่าใช้จ่ายในทันทีไม่ได้

2.15 การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน

หลักการบัญชี : คิดค่าเสื่อมราคาจากที่ดินได้กรณีอายุการใช้งานจำกัด, หรือ
ในกรณีการเสื่อมสภาพเนื่องจากสาเหตุต่างๆ

ประมวลรัษฎากร : ห้ามคิดค่าเสื่อมราคาจากที่ดิน

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา อธิบายไว้ว่า "โดยปกติที่ดินจะมีอายุการใช้งานไม่สิ้นสุดและไม่ถือเป็นทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ อย่างไรก็ตามในกรณีที่ที่ดินของกิจการนั้นมีอายุการใช้งานที่จำกัด ก็ให้ถือว่าที่ดินนั้นมีลักษณะเป็นทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ" ซึ่งควรบันทึงมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพหักด้วยราคาซากไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานอย่างมีหลักเกณฑ์

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขไว้ดังนี้

มาตรา 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้...

(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้าน้ำ

2.16 การคิดค่าเสื่อมราคาของชิ้นส่วนและอุปกรณ์ที่มีไว้เป็นหน่วยสำรอง

- หลักการบัญชี : 1. ชิ้นส่วนที่สำคัญหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการใช้ได้ เฉพาะกับเครื่องจักรหรืออุปกรณ์เฉพาะอย่าง ควรบันทึบส่วนต้นทุนทั้งหมดของชิ้นส่วนหรืออุปกรณ์นั้นเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่เป็นรายการหลัก
2. ชิ้นส่วนอื่นๆ รวมทั้งอุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการ ถือเป็นของคงคลัง และถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เบิกมาใช้

- ประมวลรัษฎากร : 1. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
2. รายการอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ไม่ว่าให้ออเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่องการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ข : 3) กำหนดว่า

โดยปกติแล้ว ชิ้นส่วนที่สำคัญและอุปกรณ์ที่มีไว้เป็นหน่วยสำรอง จะบันทึกเป็นทรัพย์สินสำหรับชิ้นส่วนอื่นๆ รวมทั้งอุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการ ปกติจะบันทึกเป็นของคงคลัง และถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เบิกมาใช้ อย่างไรก็ตาม ถ้าชิ้นส่วนที่สำคัญดังกล่าวหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการใช้ได้ เฉพาะกับเครื่องจักรหรืออุปกรณ์เฉพาะอย่างเท่านั้น และการใช้นั้นคาดว่าจะไม่เกิดขึ้นตามปกติ ก็อาจจะเป็นการเหมาะสมที่จะบันทึบส่วนต้นทุนทั้งหมดของชิ้นส่วนหรืออุปกรณ์นั้นอย่างเป็นระบบไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่เป็นรายการหลัก

ประมวลรัชฎาการ

มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัชฎาการ ว่าด้วยการหักค่า สีกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 บัญญัติว่า "การหักค่าสีกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี"

นอกจากนี้ มาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัชฎาการ บัญญัติว่า "รายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการลงทุน..." ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

2.17 การคิดค่าเสื่อมราคาของสัตว์ใช้งาน

หลักการบัญชี : ทรัพย์สินซึ่งคาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี โดยมีอายุการใช้งานจำกัด และมีไว้เพื่อใช้ในการผลิต ขายสินค้าและให้บริการ หรือให้บุคคลอื่นเช่าหรือใช้ในการบริหารงานย่อมถือเป็นทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ คิดมูลค่าของทรัพย์สินเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานได้

ประมวลรัษฎากร : ทรัพย์สินที่จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ จะต้องเป็นทรัพย์สินซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2531 ค : 2) ระบุว่า

"ทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ" หมายถึง ทรัพย์สินซึ่ง

- (ก) คาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และ
- (ข) มีอายุการใช้งานจำกัด และ
- (ค) กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิต ในการขายสินค้าและให้บริการ ในการให้บุคคลอื่นเช่า หรือใช้ในการบริหารงาน...

"มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้
คิดค่าเสื่อมราคา"

หมายถึง ราคาทุนเดิมของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพหรือราคาอื่นที่นำมาใช้แทนตามที่ปรากฏในงบการเงินหักด้วยราคาซากที่ประมาณไว้...

ควรบันทึกส่วนมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานอย่างมีหลักเกณฑ์

ซึ่งสัตว์ใช้งานในธุรกิจบางชนิด มีคุณสมบัติตรงกับ "ทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ" จึงควรถือเป็นทรัพย์สินถาวรประเภทหนึ่งที่จะต้องบันทึงมูลค่าของทรัพย์สินไปเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สิน

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 กำหนดว่า

มาตรา 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทำทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี... ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้...

(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้...

ดังนั้น สัตว์ใช้งานจึงต้องถือเป็นทรัพย์สินที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดเมื่อขายหรือตายไป เนื่องจากไม่ใช่ทรัพย์สินซึ่งโดยสภาพสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ตามประมวลรัษฎากร

2.18 การตัดจำหน่ายทรัพย์สินไม่มีตัวตน (Amortization of Intangible Assets)

หลักการบัญชี : ควรมีการตัดจำหน่ายอย่างมีระบบตามระยะเวลาที่จะได้รับประโยชน์ และควรจำหน่ายจากบัญชีเมื่อทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้นไม่มีค่าอีกต่อไป

ประมวลรัษฎากร :	กรณีไม่จำกัดอายุการใช้	ร้อยละ 10
	กรณีจำกัดอายุการใช้	ร้อยละ 100 หารด้วยจำนวนปีอายุการใช้

หลักการบัญชี

Accounting Principles Board (APB Opinion NO.17 1970 : 339-340 quoted in Walter B. Meigs and others 1978 : 564) ได้กล่าวถึงการตัดจำหน่ายทรัพย์สินไม่มีตัวตนว่า

มูลค่าของทรัพย์สินไม่มีตัวตนจะต้องหมดไปในวันหนึ่ง ดังนั้น มูลค่าต้นทุนที่ได้บันทึกไว้ควร
จะตัดจำหน่ายอย่างมีระบบจากรายได้ตามระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์...

ปัจจัยที่ควรคำนึงถึงในการประมาณอายุทางเศรษฐกิจของทรัพย์สินไม่มีตัวตน

1. กฎหมาย , บทบัญญัติ หรือข้อความตามสัญญาที่กำหนดอายุการใช้งานสูงสุดไว้
2. การให้ต่ออายุหรือยืดอายุสิทธิหรือสิทธิพิเศษในทรัพย์สินไม่มีตัวตนบางชนิด
3. ผลของการล้ำสมัย ความต้องการของลูกค้า การแข่งขัน อัตราการเปลี่ยนแปลงในวิทยาการและปัจจัยทางด้านเศรษฐกิจ
4. ความเป็นไปได้ที่อายุทางเศรษฐกิจของทรัพย์สินไม่มีตัวตนอาจเกี่ยวข้องกับอายุของพนักงานบางกลุ่ม
5. บทบาทของกลุ่มแข่งขัน ตัวบทกฎหมาย และอื่นๆ ที่คาดไว้
6. อายุการใช้งานที่ไม่จำกัด ในความเป็นจริงแล้วอาจเป็นอายุการใช้งานที่ไม่แน่นอน และประโยชน์ในอนาคตไม่สามารถคาดการณ์ได้อย่างมีเหตุผล

7. ทรัพย์สินไม่มีตัวตนอาจเป็นส่วนหนึ่งของปัจจัยอื่นๆ อีกมากมายที่มีอายุการใช้งานโดยประมาณแตกต่างกันไป

การพิจารณาระยะเวลาที่จะตัดจำหน่ายทรัพย์สินไม่มีตัวตนควรทบทวนอย่างรอบคอบเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะช่วยให้ประมาณการอายุการใช้งานได้อย่างมีเหตุผล ต้นทุนของทรัพย์สินไม่มีตัวตนไม่ควรจะตัดจำหน่ายทั้งหมดในงวดที่ได้มานอกจากจะมีเหตุการณ์ผิดปกติ ทำให้ทรัพย์สินไม่มีตัวตนหมดมูลค่าไป ตาม APB Opinion No.17 ระยะเวลาดำเนินการตัดจำหน่ายไม่ควรเกิน 40 ปี และถ้าคาดว่าอายุการใช้งานจะมากกว่า ระยะเวลาดำเนินการตัดจำหน่ายควรเป็น 40 ปี มากกว่าที่จะใช้ระยะเวลาที่ตั้งขึ้นเอง (Walter B. Meigs and others 1978 : 564)

นอกจากนี้ เติมศักดิ์ กฤษณามระ และ วิไล วีระปรี (2520 : 410-415) ได้กล่าวถึงการตัดจำหน่ายค่าความนิยม สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ และเครื่องหมายการค้า ดังนี้

โดยทั่วไปแล้วค่านิยมเป็นสินทรัพย์ที่มีอายุไม่จำกัด ดังนั้นจึงอาจแสดงไว้ในบัญชีได้ตลอดไป แต่เมื่อพิจารณาถึงว่าจำนวนเงินที่จ่ายไปเป็นค่านิยมนั้นก็เพื่อตอบแทนความสามารถในการหากำไรได้เหนือกว่าอัตราปกติ ดังนั้น ถ้าจำนวนกำไรที่เกินกว่าปกตินี้ไม่เกิดขึ้นอีกต่อไปแล้วก็ควรจะถือว่าอายุของค่าความนิยมนั้นสิ้นสุดลงแล้ว จึงควรจะจำหน่ายออกจากบัญชีทันที การที่จะประมาณอายุที่แน่นอนของค่านิยมนั้นเป็นสิ่งที่ทำได้โดยยากมาก อย่างไรก็ตามนักบัญชีส่วนมากมีความเห็นพ้องต้องกันว่าค่านิยมมักจะไม่มียุขยยืนยาวเท่ากับอายุของกิจการ ดังนั้นการตัดจำหน่ายออกภายในระยะเวลาอันเหมาะสมจึงเป็นสิ่งที่ควรปฏิบัติ ถึงแม้ว่า ในขณะนั้นจะยังไม่มีเหตุการณ์อันปรากฏชัดว่าประโยชน์ที่ได้รับจากค่านิยมนั้นกำลังจะหมดสิ้นไปแล้วก็ตาม...

บางกิจการอาจจะตั้งแผนวิจัยและพัฒนาขึ้นมาโดยเฉพาะ เพื่อทำการทดลองประดิษฐ์คิดค้นผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ ค่าใช้จ่ายของแผนกนี้อาจจะมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีได้หลายอย่างคืออาจจะถือเป็นต้นทุนของสิทธิบัตรที่ได้มาใหม่เฉพาะส่วนที่เห็นได้ชัดว่าช่วยให้เกิดสิทธิบัตรนั้นขึ้น ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นๆ ถือว่าเป็นรายจ่ายประจำงวดนั้นไป หรืออาจจะถือว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดขึ้น เพราะถือว่าการค้นคว้าและทดลองอยู่เสมอเป็นเรื่องจำเป็นที่จะช่วยให้กิจการสามารถรักษาสมรรถภาพในการแข่งขันกับผู้อื่นไว้ได้ และอีกประการหนึ่งย่อมเป็นการยากที่จะแยกว่ารายจ่ายส่วนใดเป็นของสิทธิบัตรอันใด...

ในประเทศไทย กฎหมายกำหนดให้ลิขสิทธิ์มีอายุตลอดชีวิตของผู้ประพันธ์และต่อไปอีก 30 ปี... โดยปกติแล้วลิขสิทธิ์มักจะให้ประโยชน์ในระยะเวลาสั้นกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ จึงควรจำหน่ายออกเป็นค่าใช้จ่ายประจำตามระยะเวลาที่ได้รับประโยชน์จริง

โดยปกติกฎหมายกำหนดให้เครื่องหมายการค้ามีอายุ 10 ปี แต่อาจจะต่ออายุได้ตลอดไป ดังนั้นจึงถือว่ามียอายุอันไม่จำกัดและไม่จำเป็นต้องจำหน่ายจากบัญชี แต่ถ้ากิจการเลิกใช้เครื่องหมายการค้าหรือเป็นที่แน่นอนว่าเครื่องหมายการค้านั้นจะไม่ให้ประโยชน์แก่กิจการอีกต่อไปแล้วก็ควรจะจำหน่ายออกจากบัญชีทันที

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ดังนี้

มาตรา 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี... ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้...

(4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู้ดวิล

เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต

สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น

กรณีไม่จำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 10

กรณีจำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 100 หักด้วยจำนวนปีอายุการใช้

2.19 การตัดค่าสูญสิ้นของทรัพย์สินสิ้นเปลือง (Depletion of Wasting Assets)

- หลักการบัญชี :
1. การคำนวณค่าสูญสิ้นและค่าใช้จ่ายในการพัฒนาจะบันทึบส่วนตามปริมาณทรัพยากรธรรมชาติที่คาดว่าจะได้รับ
 2. ควรเปลี่ยนแปลงปริมาณทรัพยากรธรรมชาติที่คาดว่าจะได้รับเมื่อจำนวนที่ประมาณไว้ไม่ถูกต้อง
 3. ถ้าปรากฏว่าไม่มีทรัพยากรธรรมชาติที่จะได้รับอีกแล้ว ก็ควรตัดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน
- ประมวลรัษฎากร :
1. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ จะต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่าต้นทุน
 2. เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย
 3. ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

ในการคำนวณมูลค่าเสื่อมสิ้น (ค่าสูญสิ้น) มักจะใช้ราคาทุนของทรัพย์สินสิ้นเปลือง (ก) หักด้วยราคาทรัพย์สินที่ประมาณว่าจะขายได้หลังจากทรัพยากรธรรมชาติหมดแล้ว (ข) แล้วหารด้วยปริมาณทรัพยากรธรรมชาติที่ประมาณว่าจะได้รับ (ค)

$$\text{ค่าสูญสิ้น} = \frac{\text{ก} - \text{ข}}{\text{ค}}$$

ถ้ามีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา (Development costs) เช่น ค่าปรับพื้นที่ ค่าจัดสรร
เหมือง ค่าขุดบ่อ ฯลฯ ก็คำนวณเช่นเดียวกัน

การประมาณจำนวนทรัพยากรธรรมชาติเป็นสิ่งที่ทำได้ยากกว่าการประมาณอายุการใช้
งานของทรัพยากรสินถาวรโดยทั่วไป เพราะแร่ที่ยังอยู่ในดิน หรือน้ำมันที่อยู่ในบ่อใต้ดินย่อมยากแก่การ
ประมาณว่าจะมีอยู่สักเท่าใด ฉะนั้นเมื่อได้ทำการประมาณไว้ครั้งหนึ่งแล้วก็ต้องคอยติดตามว่าจำนวน
ที่ประมาณไว้่นั้นใกล้เคียงความเป็นจริงหรือไม่ ถ้าต่อมามีหลักฐานที่เชื่อแน่ว่าจำนวนเดิมไม่ถูก
ต้อง ก็จะต้องมีการเปลี่ยนแปลงเสียใหม่ (เดิมศักดิ์ กฤษณามระ และ วิไล วีระปรี 2520 :
381)

ในกรณีที่กิจการจ่าย Development costs แล้วปรากฏภายหลังว่าไม่มีทรัพยากร
ธรรมชาติที่จะขุดได้ เช่น เหมืองแร่ปรากฏว่าไม่มีแร่เพียงพอที่จะคุ้มค่าใช้จ่ายในการขุดก็ควรจะ
ตัด Development costs เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน (พยอม สิ่งเสน่ห์ 2522 : 294)

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและ
ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

มาตรา 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่
ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี... ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตาม
ประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้...

(2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่ง

ทรัพยากรธรรมชาติที่สูญเสียไปได้

ร้อยละ 5...

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่
รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุ
การใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้น
ในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่า
สึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หาดด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการและอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวกำหนดไว้ในมาตรา 3 ว่า "เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น"

และมาตรา 65 ตรี (16) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ "ค่าของทรัพย์สินการธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หมายเหตุ

การตัดค่าสูญสิ้นของทรัพย์สินสิ้นเปลืองตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจะกระทำได้ในรูปของค่าเสื่อมราคา ซึ่งหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 5 ของต้นทุนเพื่อการค้าซึ่งแหล่งทรัพย์สินการธรรมชาติ ยกเว้นที่ดิน แต่หลักการบัญชีให้ถือตามจำนวนทรัพย์สินการที่คาดว่าจะได้รับ

ผลของความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ค่าสูญสิ้นของทรัพย์สินสิ้นเปลืองซึ่งคำนวณจากจำนวนทรัพย์สินการที่ได้รับตามหลักการบัญชีย่อมสะท้อนผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการได้ถูกต้องตามสภาพความเป็นจริงมากกว่าการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว นอกจากนี้การปฏิบัติตามหลักการบัญชีในกรณีที่ค่าสูญสิ้นที่คำนวณได้ต่ำกว่าร้อยละ 5 ของต้นทุนเพื่อการค้าซึ่งแหล่งทรัพย์สินการตามประมวลรัษฎากร อาจทำให้กิจการต้องเสียประโยชน์ทางภาษีอากรได้ เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 3/2527 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือแนวทางปฏิบัติว่า "ข้อ 2 การหักค่าสึกหรอฯ ให้หักได้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินที่บัญญัติไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 แต่ถ้าตามวิธีการทางบัญชี ซึ่งบริษัทฯ ใช้อยู่ต่ำกว่าอัตราดังกล่าว ก็ให้หักเพียงเท่าอัตราตามวิธีการทางบัญชีซึ่งบริษัทฯ ใช้อยู่นั้น"

การแปลงค่าหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศโดยมีการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศ
ล่วงหน้า

หลักการบัญชี : ให้อัตราแลกเปลี่ยนตามอัตราล่วงหน้าในสัญญาในการบันทึกหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ประมวลรัษฎากร : ให้อัตราแลกเปลี่ยนหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้

หลักการบัญชี

ข้อเสนอร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ดังนี้

12. ให้อัตราแลกเปลี่ยน และบันทึกรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาท โดยให้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการขึ้น ยกเว้นรายการที่ระบุไว้ในข้อ 14
13. ณ วันสิ้นงวด ให้อัตราแลกเปลี่ยนหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ณ วันนั้น ยกเว้นที่ระบุไว้ในข้อ 14
14. ให้อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า ในกรณีที่มีการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า และให้รับรู้ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าและอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันทำสัญญาเป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายตามอายุของสัญญานั้น

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "...หนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้"

ขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นภายนอก

หลักการบัญชี : ให้รับรู้การขาดทุนโดยประมาณอันเกิดจากการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นภายนอก โดยหักจากกำไร เมื่อมีข้อมูลน่าจะเป็นได้ว่าสินทรัพย์ได้รับความเสียหายหรือหนี้สินได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันงบการเงิน และจำนวนการขาดทุนสามารถประมาณได้อย่างมีเหตุผล

ประมวลรัษฎากร : เงินสำรองต่าง ๆ หรือรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายเงิน ภาษีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

ร่างแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นภายนอก และเหตุการณ์หลังวันงบการเงิน โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดให้รับรู้การขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นภายนอกไว้ดังนี้

12. ให้รับรู้การขาดทุนโดยประมาณอันเกิดจากการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นภายนอก... โดยหักจากกำไร เมื่อเข้าเงื่อนไข 2 ประการดังนี้

(ก) ข้อมูลที่มีอยู่ก่อนออกงบการเงินชี้แนะว่า น่าจะเป็นได้ว่าสินทรัพย์ได้รับการเสียหายหรือหนี้สินได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันงบการเงิน ตามเงื่อนไขนี้หมายความว่า ต้องมีเหตุการณ์ในอนาคตต่ออย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่างเกิดขึ้นยืนยันข้อเท็จจริงของการขาดทุนดังกล่าว

(ข) จำนวนการขาดทุนสามารถประมาณการได้อย่างมีเหตุผล

13. การขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นภายนอกซึ่งจะเข้าเกณฑ์ทั้ง 2 ประการข้างต้น โดยปกติจะมีผลอย่างหนึ่งอย่างใด คือ (ก) มีการลดลงในสินทรัพย์ หรือ (ข) มีหนี้สินเกิดขึ้น เมื่อเข้าเกณฑ์ทั้งสองแล้วกิจการต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายไว้ในบัญชี และต้องรายงานในงบการเงิน

ตัวอย่างการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นภายหน้า

1. การเก็บหนี้จากลูกหนี้
2. ภาวะอันเกิดจากการรับประกันคุณภาพผลิตภัณฑ์หรือการบกพร่องของผลิตภัณฑ์
3. สิทธิพิเศษหรือของขวัญพิเศษที่เสนอให้แก่ลูกค้า
4. การเสี่ยงต่อการสูญหายหรือเสียหายต่อทรัพย์สินของกิจการอันเนื่องจากอัคคีภัย การระเบิด หรือภัยอื่นๆ
5. การเสี่ยงภัยทางธุรกิจโดยทั่วไปหรือการเสี่ยงภัยที่ไม่ระบุประเภท
6. การเสี่ยงต่อการถูกเวนคืนสินทรัพย์
7. คดีที่กำลังอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลหรือที่จะเกิดขึ้น
8. การถูกฟ้องคดี การถูกเรียกร้องค่าเสียหายหรือการถูกประเมินภาษีที่เกิดขึ้นแล้ว และที่อาจเป็นได้
9. การค้าประกันหนี้ของผู้อื่น
10. ภาวะของธนาคารพาณิชย์จากการค้าประกันต่างๆ
11. ข้อผูกพันที่ต้องซื้อสินทรัพย์ที่ได้ขายไป
12. การเสี่ยงต่อการขาดทุนจากภัยต่างๆ ที่บริษัทประกันภัยหรือบริษัทรับประกันต้องรับผิดชอบ

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้รายการต่อไปนี้ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

- (1) เงินสำรองต่างๆ [นอกจากเงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยตามที่กำหนด]...
- (2) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายเงิน...

ส่วนของผู้ถือหุ้น

1. เงินปันผลจ่ายส่วนที่ผู้ถือหุ้นสะสมสิทธิที่จะรับ

หลักการบัญชี : ไม่ถือเป็นรายได้จากการดำเนินงาน

ประมวลรัษฎากร : เป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัท

หลักการบัญชี

ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นสะสมสิทธิที่จะรับเงินปันผลไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน จำนวนเงินปันผลที่บริษัทจะต้องจ่ายย่อมลดลงจากเดิม ในทางบัญชีจึงไม่บันทึกจำนวนที่ผู้ถือหุ้นสะสมสิทธิรวมในเงินปันผลจ่าย นั่นคือเงินปันผลที่จะหักจากกำไรสะสมในงบดุลจะเป็นยอดสุทธิ จึงไม่มีรายได้ที่จะต้องนำไปรวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิแต่ประการใด

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากการ หรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี..."

กรมสรรพากรเคยวินิจฉัยว่า "บริษัทจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น แต่มีผู้ถือหุ้นบางรายสมัครใจที่จะยอมรับเงินปันผลในอัตราต่ำกว่าผู้อื่น ได้ทำหนังสือยินยอมสะสมสิทธิในเงินปันผลให้ไว้กับบริษัท เงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้สะสมสิทธิให้บริษัทดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัท" (ปรีดี บุญยัง 2530 : 60)

หมายเหตุ ถ้าเงินปันผลมีจำนวนไม่มากและได้กันจากกำไรสะสมไว้แล้ว เมื่อไม่มีผู้มารับในปีต่อไป ในทางปฏิบัติ วิธีการบัญชีอาจถือเป็นรายได้ของกิจการ

2. ทรัพย์สินที่ได้มาจากการบริจาคหรือได้มาโดยไม่ได้ลงทุนหรือลงทุนเพียงเล็กน้อย

หลักการบัญชี : เป็นส่วนเพิ่มในส่วนของผู้ถือหุ้นโดยใช้ราคาตลาดที่เหมาะสมในการตีราคา

ประมวลรัษฎากร : ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี

หลักการบัญชี

เดิมศักดิ์ กฤษณามระ และ วิไล วีระปรีย (2520 : 340-341) ได้กล่าวถึงทรัพย์สินที่กิจการได้มาโดยมีผู้บริจาค ว่า

นักบัญชีจะต้องพยายามกำหนดราคาของสินทรัพย์ที่ได้มาโดยใช้ราคาตลาดที่เหมาะสม (Fair market value) เป็นเกณฑ์ และลงบัญชีโดยใช้ราคานั้น เหตุผลที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่สนับสนุนการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวนี้ก็คือการที่กิจการมีสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ก็เท่ากับว่า ส่วนของเจ้าของจะต้องเพิ่มขึ้นด้วย ฉะนั้นจึงควรจะต้องแสดงส่วนที่เพิ่มขึ้นนี้ในบัญชีด้วย... ถ้าสินทรัพย์ที่ได้รับนี้มีข้อผูกพันที่กิจการจะต้องปฏิบัติตาม... ภาระผูกพันดังกล่าวนี้จะต้องระบุไว้ในบัญชีสินทรัพย์และบัญชีทุน-ส่วนเพิ่มจากสินทรัพย์ที่ได้รับ... สินทรัพย์ที่กิจการอาจจะได้มาโดยไม่ได้ลงทุนหรือลงทุนเพียงเล็กน้อย... ในกรณีนี้ก็จะต้องมีการตีราคาสินทรัพย์ที่ค้นพบเช่นเดียวกับสินทรัพย์ที่ได้มาโดยไม่ต้องลงทุนชนิดอื่นๆ และอาจเรียกชื่อบัญชีว่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการค้นพบ และทุน-ส่วนเพิ่มจากสินทรัพย์ที่ค้นพบ

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า "...เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน..." และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกระทำในรอบระยะเวลาบัญชี..."

ฎีกาที่ 3119/2528 เป็นตัวอย่างการได้รับทรัพย์สินที่ไม่ใช่การบริจาค แต่ได้นำมาเปรียบเทียบเพื่อแสดงให้เห็นการพิพาทเกี่ยวกับรายรับที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี ดังนี้

โจทก์เป็นผู้จัดสรรที่ดินขาย โจทก์ให้ผู้ซื้อที่ดินเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายจัดทำถนนเอง โดยโจทก์รับเป็นตัวแทนหาผู้รับเหมามาจัดทำถนนในที่ดินของโจทก์และเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ แม้ถนนต้องตกอยู่ในภาวะจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ที่ดินจัดสรรแต่ก็ยังเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ ดังนั้นถนนที่ผู้ซื้อที่ดินออกค่าใช้จ่ายจัดทำ จึงเป็นทรัพย์สินที่โจทก์ได้รับเนื่องจากการระบอบการค้า... และเป็นเงินได้อันจะต้อนนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในบุคคลตามมาตรา 39 และมาตรา 65 ... และต้องถือราคาของถนนตามจำนวนเงินที่ผู้ซื้อออกค่าใช้จ่ายจัดทำเป็นรายรับของโจทก์...

รายได้

ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับประมวลรัษฎากรในเรื่องเกี่ยวกับรายได้ นับว่าเป็นเรื่องที่มีปัญหาหากอีกเรื่องหนึ่ง แม้ว่าการเก็บภาษีให้ได้สูงจะเป็นการดีต่อรัฐที่จะสามารถนำเงินภาษีอากรไปพัฒนาประเทศได้มากขึ้น แต่นั่นไม่ใช่เป้าหมายหลักในการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นประมวลรัษฎากรนอกจากจะบัญญัติควบคุมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ให้ต่ำกว่าที่ควร ประมวลรัษฎากรยังมีบทบัญญัติที่นับเป็นการช่วยเหลือ ส่งเสริมกิจการบางประเภทตามกฎหมายเฉพาะ เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน หรือเป็นการก่อให้เกิดความยุติธรรมในเรื่องเกี่ยวกับการเก็บภาษีซ้ำซ้อน อย่างไรก็ตาม ข้อบังคับหรือข้อยกเว้นเกี่ยวกับการคำนวณรายได้ในบางครั้งก็ทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัษฎากรในการคำนวณกำไรสุทธิขึ้นได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ นับว่าเป็นหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้มากที่สุด ส่วนบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในเรื่องการรับรู้รายได้คือมาตรา 65 และ 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งได้วางแนวทางปฏิบัติในการรับรู้รายได้ตามมาตรา 65 สำหรับกิจการต่างประเภทกัน

ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับประมวลรัษฎากร ในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ มีดังนี้

1. การบัญชีเกณฑ์จำนวนค้างและเกณฑ์เงินสด

หลักการบัญชี : ไม่ถือว่าเกณฑ์เงินสดเป็นวิธีการบัญชีที่ถูกต้อง

ประมวลรัษฎากร : ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ แต่อาจใช้เกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์ผสมได้
สำหรับกิจการบางประเภท

หลักการบัญชี

หลักการบัญชีให้ใช้เกณฑ์จำนวนค้าง (หรือเกณฑ์จำนวนสะสม หรือเกณฑ์สะสม หรือเกณฑ์สิทธิ์) ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายโดยถือหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ที่เกิดขึ้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระหรือรับชำระเงินแล้วหรือไม่ เพื่อให้การวัดผลการดำเนินงานมีประสิทธิภาพ และสามารถเปรียบเทียบได้

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ คำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และจะเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์และวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายได้ เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว

และได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ข้อ 4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายใด ได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้ตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่า การปฏิบัติดังกล่าว เป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว...

4.2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์... เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต... จะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้...

4.5 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบวิชาชีพอิสระจะใช้เกณฑ์สิทธิ์... หรือนำรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

2. รายได้จากดอกเบี้ยเมื่อมีความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บเงิน

หลักการบัญชี : ไม่ควรรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้เมื่อมีความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือความสามารถในการเรียกเก็บเงิน

ประมวลรัษฎากร : ไม่รับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้ หลังจากลูกหนี้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาหกเดือนแล้ว และต้องเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2530 : 6) กำหนดให้ดอกเบี้ยซึ่งเป็นรายได้จากการให้ผู้อื่นใช้ทรัพย์สินของกิจการโดยก่อให้เกิดรายได้ดอกเบี้ย "ควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือความสามารถในการเรียกเก็บเงิน"

ประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

4.1 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอื่นที่ตนเองเดียวกันให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์... เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ

เช่น

- (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
- (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว
แล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี
- (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจਲียหนี้แล้ว
- (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

3. รายได้จากดอกเบี้ยทบต้นของพันธบัตรรัฐบาลหรือองค์การรัฐบาล

หลักการบัญชี : การรับรู้รายได้จากดอกเบี้ยให้คำนวณตามสัดส่วนของระยะเวลาจากเงินต้นที่ค้างชำระตามอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง
ทุกรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายได้

ประมวลรัษฎากร : การรับรู้รายได้จากพันธบัตรชนิดทบดอกเบี้ยถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ครบกำหนดได้ก่อน

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2530 : 6) กำหนดการรับรู้รายได้จากดอกเบี้ยว่า "ควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อปราศจากความไม่แน่นอน อันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือความสามารถในการเรียกเก็บเงิน การรับรู้รายได้...ให้เป็นไปตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้... ดอกเบี้ย : ตามสัดส่วนของระยะเวลาและคำนวณจากเงินต้นที่ค้างชำระตามอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง"

แม้ว่าพันธบัตรรัฐบาลหรือองค์การรัฐบาลที่ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือผู้ครอบครองในรูปของดอกเบี้ยทบต้นและจ่ายให้เมื่อพันธบัตรนั้นครบกำหนดได้ก่อน จะมีวิธีการคำนวณรายได้ดอกเบี้ยยุ่งยากกว่าพันธบัตรซึ่งจ่ายดอกเบี้ยเป็นระยะ เช่น ทุกครึ่งปี ตลอดอายุของพันธบัตร อย่างไรก็ตามดอกเบี้ยทบต้นจากพันธบัตรรัฐบาลไม่อาจถือได้ว่าเป็นความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือความสามารถในการเรียกเก็บเงิน เพราะจำนวนรายได้จากดอกเบี้ยได้กำหนดไว้เป็นที่แน่นอนแล้ว ยิ่งกว่านั้น พันธบัตรดังกล่าวเป็นหลักทรัพย์ที่มีความมั่นคงสูง จึงไม่มีความเสี่ยงในการเรียกเก็บเงิน ดังนั้น ตามหลักการบัญชีจึงควรรับรู้ดอกเบี้ยจากพันธบัตรเป็นรายได้ในขณะที่ยังถือพันธบัตรนั้นไว้ โดยคำนวณตามระยะเวลาจากเงินต้นและดอกเบี้ยค้างรับทุกรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการวัดผลการดำเนินงาน เพื่อให้เป็นไปตามหลักเงินค้ำ

ประมวลวิพากษ์

ประมวลวิพากษ์ไม่ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้โดยตรง แต่จากการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหลายครั้ง เช่น หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/2143 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2530 ได้ตอบข้อหารือ เรื่อง ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลว่า

ในกรณีบริษัทซึ่งคำนวณรายได้ของกิจการตามเกณฑ์สิทธิได้ลงทุนซื้อพันธบัตรรัฐบาลชนิดทยอยดอกเบี้ยไว้ บริษัทไม่ต้องนำดอกเบี้ยพันธบัตรดังกล่าวที่คิดคำนวณไว้ในแต่ละปี แต่บริษัทยังไม่มีสิทธิได้รับมารวมคำนวณเป็นรายได้ของบริษัทในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี หากแต่บริษัทจะนำดอกเบี้ยที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่ครบกำหนดก่อนพันธบัตรนั้น . . . ถูกต้องแล้ว

4. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร

หลักการบัญชี : กิจการควรรับรู้เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรเป็นรายได้ ทั้งจำนวนเมื่อมีสิทธิได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร

ประมวลรัษฎากร : บริษัทจำกัดให้นำเงินปันผลจากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ฯลฯ หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจดทะเบียนไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทจดทะเบียน ฯลฯ และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

ทั้งนี้ กิจการจะต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไว้ไม่ต่ำกว่าสามเดือน ก่อนและหลังการมีเงินได้ และเงินได้ดังกล่าวรวมกันไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้ก่อนหักรายจ่าย

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กำหนดว่า "เงินปันผล ควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อปราศจากไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้ หรือความสามารถในการเรียกเก็บเงิน... เงินปันผลจากการลงทุนที่ได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้ส่วนเสีย ให้รับรู้รายได้เมื่อสิทธิในการรับเงินปันผลนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว"

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า

สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจดทะเบียนไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทจดทะเบียน หรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งของกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้ หรือเงินได้ดังกล่าวรวมกันเกินร้อยละ 15 ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี

หมายเหตุ

เมื่อบริษัทจำกัดปฏิบัติตามหลักการบัญชีในเรื่องนี้ กล่าวคือ ให้นำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรมาถือเป็นรายได้ของกิจการ บริษัทฯ สามารถนำส่วนที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ดังกล่าวมาหักออกจากกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้โดยไม่ขัดกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

ข้อเสนอแนะ

เพื่อส่งเสริมให้มีการลงทุนในกิจการที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ ควรได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในกรณีคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวน

5. หุ้นปันผล

หลักการบัญชี : ไม่ถือว่ามียรายได้เกิดขึ้นจากหุ้นปันผลที่ได้รับ

ประมวลรัษฎากร : ถือเป็นรายได้อย่างหนึ่งที่ต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษี

หลักการบัญชี

การจ่ายหุ้นปันผลนี้ Committee on Accounting Procedure ของ AICPA (เดิมศักดิ์ กฤษณามระ และ วิไล วีรปริย 2520 : 280 อ้างจาก AICPA 1961 : 51) มีความเห็นว่าการจ่ายหุ้นปันผลมิได้ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้รับ ทั้งนี้เพราะการจ่ายหุ้นปันผลไม่ได้เป็นการโอนสินทรัพย์ส่วนใดของผู้จ่ายมายังผู้รับเลย สินทรัพย์ของบริษัทผู้จ่ายหุ้นปันผลก็ยังมีเท่าเดิม และส่วนได้ส่วนเสียของผู้ถือหุ้นที่ยังมีอยู่ในบริษัทก็ยังคงมีเท่าเดิม คณะกรรมการดังกล่าวนี้ได้สรุปว่า เนื่องจากส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทหนึ่งจะยังคงที่เมื่อมีการจ่ายหุ้นปันผลหรือมีการแบ่งแยกหุ้น ยกเว้นแต่จำนวนหุ้นที่ประกอบกันเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นจะเพิ่มขึ้น ดังนั้นราคาต้นทุนของหุ้นที่ถืออยู่เดิมจึงควรรนำมาแบ่งให้กับจำนวนหุ้นทั้งหมดภายหลังที่ได้รับหุ้นปันผลหรือหลังจากการแบ่งแยกหุ้นแล้ว ต่อมาถ้าได้มีการขายหุ้นไปก็ควรจะคิดกำไรขาดทุนจากการขายหุ้นนั้นโดยใช้ราคาทุนต่อหุ้นที่ปรับปรุงแล้ว

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของ "เงินได้พึงประเมิน" ว่า "ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน..."

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี..."

ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3853/2524 วินิจฉัยว่า "หุ้นเป็นสิ่งซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้ จึงต้องถือว่าเป็นทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 99 เมื่อโจทก์ได้หุ้นปันผลมาก็ต้องถือว่าเป็นการได้มาซึ่งทรัพย์สินซึ่งจะต้องนำมารวมเป็นรายได้ของโจทก์ในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยตีราคาหุ้นนั้นตามราคาที่ยังซื้อได้ตามปกติ"

6. การรับรู้รายได้และผลขาดทุนจากเงินลงทุนโดยวิธีส่วนได้ส่วนเสีย

หลักการบัญชี : ถือผลกำไร/ขาดทุนของบริษัทย่อยตามส่วนของคุณมารับรู้
เป็นรายได้/ค่าใช้จ่ายของกิจการ

- ประมวลรัษฎากร :
1. กิจการจะถือผลกำไรของบริษัทย่อยตามส่วนของคุณมารับรู้เป็นรายได้ได้ในกรณีที่กิจการมีกำไร
 2. กิจการจะถือผลขาดทุนของบริษัทย่อยตามส่วนของคุณมารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

หลักการบัญชี

การที่กิจการมีการลงทุนในบริษัทย่อยเป็นจำนวนมาก เช่น เกิน 20% ของหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัทย่อย ทำให้กิจการมีส่วนในการควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อย เช่น กำหนดนโยบายการจ่ายเงินปันผล ดังนั้น เมื่อบริษัทย่อยมีกำไร กิจการก็ถือว่าเงินลงทุนมีค่ามากขึ้น เพราะส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น จึงถือเอาส่วนของคุณในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยมาลงบัญชี (เติมศักดิ์ กฤษณามระ 2520 : 286) เป็นรายได้และไปเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุน แต่ถ้าบริษัทย่อยมีผลการดำเนินงานขาดทุน ก็จะนำส่วนของกิจการมาถือเป็นค่าใช้จ่ายและนำไปลดเงินลงทุนเช่นกัน

เมื่อกิจการมีสิทธิในเงินปันผลก็จะนำจำนวนเงินปันผลนั้นไปหักออกจากเงินลงทุนในบริษัทย่อยในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (3) "ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) [สินค้าคงเหลือ] ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตราค่าเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่"

และมาตรา 65 ตริ (17) "ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 2802/2181 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2530 ได้ตอบข้อหารือ
ซึ่งเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวไว้ดังนี้

กรณีบริษัทหลักทรัพย์ฯ ซื้อหลักทรัพย์ เช่น ซื้อหุ้นโดยลงบัญชีเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เพื่อ
หวังประโยชน์จากเงินปันผล ย่อมถือได้ว่าหุ้นดังกล่าวเป็นทรัพย์สินของบริษัท การตีราคา
หลักทรัพย์ดังกล่าวจึงต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร คือ
จะต้องตีราคาหุ้นตามราคาที่ยังซื้อหุ้นนั้นไว้ตามปกติ และบริษัทอาจจะตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลง
ได้ ดังนี้

- (1) บริษัทจะตีราคาหุ้นเพิ่มขึ้นได้ในกรณีที่บริษัทมีกำไร และเมื่อตีราคาเพิ่มขึ้นแล้วจะต้อง
นำราคาหุ้นส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย
- (2) บริษัทจะตีราคาหุ้นลดลงเมื่อใดก็ได้ แต่เมื่อตีราคาหุ้นลดลงแล้วจะนำเอาราคาหุ้นส่วน
ที่ตีราคาลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ
(17) แห่งประมวลรัษฎากร

7. การรับรู้รายได้จากการให้บริการ

หลักการบัญชี : โดย "วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา" หรือ "วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ"

ประมวลรัษฎากร : ถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการสิ้นสุดลง แต่ถ้าเป็นการให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ถือเป็นรายได้ตามส่วนของบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กำหนดว่า

24. สำหรับรายการที่เกี่ยวกับการให้บริการ การรับรู้รายได้โดย "วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา" หรือ "วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ" ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างรายได้กับงานที่ได้กระทำไป ไม่ว่าในกรณีใด จะถือว่าขั้นตอนการก่อให้เกิดรายได้ได้บรรลุผลสำเร็จแล้วหากปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ

- ก) จำนวนผลประโยชน์ที่ตอบแทนที่จะได้รับจากการให้บริการ และ
- ข) จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้เกิดขึ้นแล้วหรือที่จะเกิดขึ้นในการให้บริการนั้นๆ

ประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ดังนี้

4.6 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้บริการที่ตามสภาพไม่มีสินค้าคงเหลือหรือวัสดุคงเหลือ รวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทน

แต่ไม่รวมถึงกิจการตาม 4.5 [กิจการวิชาชีพอิสระ] ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ 2 โดยต้องนำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการสิ้นสุดลง แต่ในกรณีที่มีการให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้นำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

8. การรับรู้อย่างได้จางงานก่อสร้างตามสัญญา

หลักการบัญชี : วิธีปฏิบัติทางบัญชีมี 2 วิธี คือ วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ก่อสร้างเสร็จ และวิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา การเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีต้องให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์และสิ่งแวดล้อมของสัญญานั้น

ประมวลรัษฎากร : ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กำหนดว่า

34. วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญามี 2 วิธีคือ วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ และวิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา อย่างไรก็ตามทั้งสองวิธีนี้ไม่ใช่ทางเลือกที่จะกระทำโดยเสรี การเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีต้องให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์และสิ่งแวดล้อมของสัญญานั้น

35. วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ควรจะใช้ในกรณีที่ผู้รับงานสามารถประมาณผลของสัญญาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีได้แก่ สัดส่วนของงานที่ทำเสร็จ รายได้ และค่าใช้จ่ายของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล

35.1 งานก่อสร้างที่ในสัญญากำหนดราคาก่อสร้างไว้แน่นอน ผู้รับงานจะสามารถประมาณผลของสัญญาได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล จะต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

(ก) รายได้ตามสัญญาก่อสร้างที่จะได้รับ สามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล

- (ข) ต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างตามสัญญาและปริมาณงานที่เสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีสามารถประมาณได้มีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล
- (ค) ต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นของแต่ละสัญญาต้องระบุได้โดยแน่ชัด เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นกับต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้

35.2 งานก่อสร้างที่ในสัญญากำหนดราคาก่อสร้างโดยถือตามต้นทุนการก่อสร้าง ที่ระบุไว้บวกกับอัตรากำไรจำนวนหนึ่ง ผู้รับงานจะสามารถประมาณผลของสัญญาได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผล จะต้องเข้าใจเงื่อนไขดังนี้

- (ก) สามารถระบุต้นทุนงานก่อสร้างที่เกิดขึ้นในแต่ละสัญญาได้โดยแน่ชัด และ
- (ข) สามารถประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์และสมเหตุสมผลสำหรับต้นทุนก่อสร้างอื่นๆ นอกเหนือจากที่ระบุในสัญญาซึ่งได้เข้าไปและให้เรียกคืนได้

36. วิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา ควรจะเข้าในกรณีที

- (ก) สัญญาก่อสร้างนั้นเป็นสัญญาระยะสั้น (ไม่เกิน 1 ปี) หรือ
- (ข) เงื่อนไขไม่ครบถ้วนที่จะสามารถเข้าวิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จได้ หรือ
- (ค) ลักษณะของงานก่อสร้างตามสัญญา มีความเสี่ยงที่ไม่แน่นอนและคาดว่าสูงกว่าความเสี่ยงจากงานก่อสร้างตามปกติ

ประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้วางแนวทางปฏิบัติดังนี้

4.4 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการก่อสร้างให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

9. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

หลักการบัญชี : ถือเป็นรายได้ทั้งจำนวน

ประมวลรัษฎากร : ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

หลักการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่อง การรับรู้รายได้ โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กำหนดว่า "การรับรู้รายได้... จำนวนรายได้นั้นโดยปกติจะเป็นจำนวนที่ได้ตกลงกันระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายการขายนั้น..." ซึ่งจำนวนที่ได้ตกลงก็คือจำนวนที่เป็นรายได้ทั้งหมดของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการก่อนหักรายจ่ายใดๆ

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว...

ต้นทุนขาย

ต้นทุนของกิจการพัฒนาที่ดิน

หลักการบัญชี : มูลค่าที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการสร้างถนน มูลค่าที่ดินสาธารณประโยชน์อื่น และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาหรือสร้างสาธารณประโยชน์อื่น ให้ถือเป็นต้นทุนเฉลี่ยตามพื้นที่ที่คาดว่าจะขายได้ทั้งโครงการ

ประมวลรัษฎากร : มูลค่าที่ดินในการทำถนนซึ่งไม่มีการจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ภาระจำยอม และมูลค่าที่ดินสาธารณประโยชน์อื่น ให้ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรประเภทที่ดิน (หักค่าเสื่อมราคาไม่ได้) ส่วนค่าใช้จ่ายในการสร้างถนนในกรณีไม่มีการจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ภาระจำยอม ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาหรือสร้างสาธารณประโยชน์อื่น ให้ถือเป็นสินทรัพย์ถาวร (หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้)

หลักการบัญชี

ค่าใช้จ่ายในการจัดทำสาธารณูปโภค ที่ดิน ถนน ระบบไฟฟ้า น้ำประปา ฯลฯ ให้ถือเป็นต้นทุนเฉลี่ยตามพื้นที่ทั้งโครงการ หรืออาจเฉลี่ยตามราคาขาย เช่น ที่ดินริมถนนราคาสูง ควรรับรู้รายจ่ายในการพัฒนาหรือค่าสาธารณูปโภคสูงตามราคาขาย

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน..." ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ให้หักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน นอกจากที่ดินห้ามหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/5784 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2529 ได้ตอบข้อหารือเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการสร้างถนน ท่อระบายน้ำ และการสาธารณูปโภคต่างๆ เช่น ประปาไฟฟ้า ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ค่าใช้จ่าย

1. เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย

หลักการบัญชี : ควรสำรองเป็นค่าใช้จ่ายโดยประมาณขึ้นจากค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการรับประกันภัย

ประมวลวิญญูการ : สำรองจากเบี้ยประกันภัยจะหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน ร้อยละ 65 สำหรับการประกันชีวิต และร้อยละ 40 สำหรับการประกันภัยอื่น จากจำนวนเบี้ยประกันภัยสุทธิ

หลักการบัญชี

เพื่อให้เป็นไปตามหลักความระมัดระวัง และหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี กิจการรับประกันภัยจึงควรสำรองค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งโดยประมาณขึ้นจากค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการรับประกันภัยนั้นๆ

สำหรับธุรกิจประกันชีวิต เงินสำรองเพื่อการเสี่ยงภัยไม่ควรต่ำกว่าจำนวนที่คำนวณโดยใช้สูตรคณิตศาสตร์ประกันชีวิต เนื่องจากเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปในกิจการประกันชีวิตว่าการพยากรณ์ตามข้อเท็จจริงอย่างมีหลักเกณฑ์ตามวิธีคณิตศาสตร์ประกันชีวิตให้ผลใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด ดังนั้น การตั้งสำรองจากเบี้ยประกันชีวิตจึงควรใช้ประโยชน์จากคณิตศาสตร์ประกันชีวิต และอาจมีการตั้งสำรองสมทบโดยพิจารณาเฉพาะรายเพิ่มเติมด้วย

การคำนวณเงินสำรองของบริษัทประกันภัยอื่นๆ อาจยึดเอาอัตราของบริษัทประกันภัยในประเทศอังกฤษมาใช้ คือ 41.33% หรือ 40% ของเบี้ยประกันภัย (Riberton G.H. 1937 : 112, 114) ตามข้อสมมติฐานว่ากรมธรรม์ประกันวินาศภัยโดยทั่วไปมักจะทำกันสำหรับระยะเวลา 1 ปี และมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องประมาณ 1 ใน 3 ของเบี้ยประกันภัย นอกจากนี้ ในกรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าเงินสำรองเพื่อการเสี่ยงภัยซึ่งคำนวณขึ้นตามวิธีการดังกล่าวมีน้อยไป บริษัทจึงควรกันเงินสำรองเพิ่มเติม เรียกว่า เงินสำรองสมทบ (additional reserve) โดยเฉพาะถ้าบริษัทประกันภัยนั้นมีกรมธรรม์อายุมากกว่า 1 ปีอยู่มาก ซึ่งอัตราเงินสำรอง 40% นี้ไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองค่าสินไหมทดแทน (claim) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (outstanding expenses) ที่เกิดขึ้น

ภายหลัง บริษัทจึงตั้งเงินสำรองสมทบนี้เพิ่มเติมจากเงินสำรองสำหรับภัยที่เสี่ยงยังไม่หมดอายุ ดังนั้นเงินสำรองสมทบจึงตั้งตามความจำเป็นและความเหมาะสมของแต่ละบริษัท ซึ่งไม่มีกฎเกณฑ์หรือกฎหมายบังคับว่าสำรองชนิดนี้จะต้องมีและมีจำนวนเท่าใด

นอกจากนี้ยังมีวิธีคิดเงินสำรองสำหรับภัยที่เสี่ยงไม่หมดอายุ แบบ 24 ส่วน (24th System) ซึ่งถือว่าเป็นวิธีคิดเงินสำรองที่ใกล้เคียงที่สุด และทางสำนักงานประกันภัยได้ออกประกาศบังคับใช้เมื่อ 9 กรกฎาคม 2520 ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 94 ตอนที่ 62 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2520 วิธีนี้มีสมมติฐานว่า กรมธรรม์ที่ออกในเดือนนั้นมีการกระจายอย่างได้สัดส่วนตลอดทั้งเดือน และกรมธรรม์ทั้งหมดมีผลบังคับ 1 ปี หรือเฉลี่ยแล้วคุ้มครอง 1 ปี ถ้ามีกรมธรรม์ใดมีผลบังคับเกินกว่า 1 ปี ก็คำนวณหาเบี้ยประกันภัยออกมาเป็นรายปีสำหรับกรมธรรม์นั้นๆ ก่อนที่จะนำมาคำนวณในระบบ 24 ส่วน

ประมวลรัชฎาภร

มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้อือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงินสำรองต่างๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว...

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว...

2. เงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพพนักงาน

หลักการบัญชี : เงินสมทบฯ รวมเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ประมวลรัษฎากร : เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ให้นำถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่อง การบัญชีเงินกองทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ กำหนดว่า "เงินที่กิจการจ่ายสมทบกองทุนเลี้ยงชีพ อาจารย์รวมอยู่ในยอดค่าใช้จ่ายประเภทเงินเดือนและค่าแรงงาน หรืออาจแยกเป็นค่าใช้จ่ายประเภทเงินสมทบทุนเลี้ยงชีพก็ได้"

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 คี (2) แห่งประมวลรัษฎากร "เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง" ให้นำถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ กฎกระทรวงดังกล่าวคือ กฎกระทรวงฉบับที่ 162 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ โดยเงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง เช่น

- ต้องมีผู้จัดการกองทุนที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการจัดการกองทุน
- ผู้จัดการกองทุนจะนำเงินในกองทุนไปฝากหรือหาผลประโยชน์ในบริษัท เจ้าของกองทุน หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในเครือเดียวกันไม่ได้
- เงินสมทบที่บริษัทจ่ายเข้ากองทุนให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่าย แต่ไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าจ้างที่บริษัทจ่ายแก่พนักงานในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ ไม่ต่ำกว่าเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสมเข้ากองทุน โดยลูกจ้างต้องจ่ายเงินสะสมเข้ากองทุน

ด้วยในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 3 ของค่าจ้าง ทั้งเงินสะสมและเงินสมทบต้องมีอัตราแน่นอนเป็นรายตัวพนักงานและต้องจ่ายเข้ากองทุนภายในสามวันนับแต่วันจ่ายค่าจ้างในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

- ค่าจัดการกองทุนซึ่งจ่ายจากกองทุนต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของผลประโยชน์ของกองทุน
- ผลประโยชน์ที่เกิดจากกองทุนไม่ว่าเงินสมทบกองทุนนั้นจะถือ เป็นรายจ่ายได้หรือไม่ ให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดผลประโยชน์นั้น และถ้าบริษัท ผลักผลประโยชน์ดังกล่าวเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ก็ถือเป็นรายจ่ายได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินผลประโยชน์จากเงินสมทบ เงินสะสมและผลประโยชน์ที่กำหนดไว้
- ต้องมีระเบียบว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามที่กำหนด และจะใช้บังคับได้หลังจากได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว

ดังนั้นกิจการใดที่มีได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวล รัชฎากรเกี่ยวกับเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ก็ทำให้กิจการต้องบวกกลับเงินสมทบที่บริษัทจ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพพนักงาน เช่น

- เงินสมทบเกินร้อยละ 15 ของค่าจ้างที่บริษัทได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
- เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนไม่ทันในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งกิจการจะต้องทำหนังสือขออนุมัติก่อน มิฉะนั้นจะนำมารวมเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีไม่ได้
- ถ้ากิจการไม่มีผู้จัดการกองทุน เงินที่จ่ายเป็นเงินทุนสำรองเลี้ยงชีพทั้งหมดจะนำมากหักเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายออกไปจริงเท่านั้น
- ผลประโยชน์จากกองทุนต้องถือเป็นรายได้ จะหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ฯลฯ

เกี่ยวกับเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2527 สรุปได้ว่า เงินทุนสำรองเลี้ยงชีพของลูกจ้างที่จะได้รับยกเว้นให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามมาตรา 65 ตรี (2) แห่งประมวล รัชฎากรนั้น จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายแก่ลูกจ้างโดยเด็ดขาด มิใช่เป็นแต่เพียงวิธีการจ่ายทางการบัญชี และยังคงอยู่ในความควบคุมของนายจ้างผู้จ่าย

ในทำนองเดียวกัน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1462/2530 ซึ่งกิจการได้จ่ายบำเหน็จพิเศษให้พนักงานโดยนำเงินเข้าบัญชีเงินฝากประจำของพนักงานฯ พนักงานฯ จะเบิกเงินในบัญชีฝากประจำไม่ได้จนกว่าจะออกจากงาน กิจการไม่มีสิทธินำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

3. ค่ารับรอง

หลักการบัญชี : ถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานธุรกิจอย่างหนึ่งซึ่งหักเป็นค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารเพื่อวัดผลการดำเนินงานของกิจการตามปกติ

ประมวลรัษฎากร : ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้เมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์และไม่เกินจำนวนที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

หลักการบัญชี

ค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน (operating expenses) เป็นค่าใช้จ่ายประเภทหนึ่งในงบกำไรขาดทุน ซึ่งประกอบด้วยค่าใช้จ่าย 2 ชนิด คือ ค่าใช้จ่ายการขายและค่าใช้จ่ายการบริหาร ค่าใช้จ่ายการขาย (selling expenses) เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขาย และ ค่าใช้จ่ายการบริหาร (administrative expenses) เป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นในการบริหารกิจการอันเป็นส่วนรวม (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2528 : 9)

ดังนั้น ค่ารับรองจึงถือได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอย่างหนึ่งและเป็นส่วนหนึ่ง (ค่าใช้จ่าย) ในงบกำไรขาดทุนเพื่อวัดผลการดำเนินงานของกิจการ

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร "ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

กฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยภาษีเงินได้ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการถือค่ารับรองหรือค่าบริการเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนี้

ข้อ 2 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการต้องมิใช่

ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการ
รับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข้อ 3 ค่ารับรองหรือค่าบริการ ต้อง

(1) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคูปองรถ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

(2) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรอง หรือรับบริการไม่เกินคนละ 500 บาท
ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ข้อ 4 จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้อง
จ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละของจำนวนเงินยอดรายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวม
คำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใด ในรอบระยะเวลาบัญชีหรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระ
แล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า ดังนี้

- (1) ร้อยละ 2.0 สำหรับจำนวนเงินไม่เกินห้าล้านบาท
- (2) ร้อยละ 1.0 สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าล้านบาท แต่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท
- (3) ร้อยละ 0.5 สำหรับจำนวนเงินที่เกินยี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท
- (4) ร้อยละ 0.3 สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท

ข้อ 5 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีการรวมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้
ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือสั่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และ
ต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือเป็นค่าบริการ เว้นแต่ใน
กรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ ฎีกาที่ 2761/2524 พิพากษาว่า รายจ่ายค่าบัตรการกุศล เช่น บัตรแสดง
คนตรี ละคร ค่าซื้อของขวัญในโอกาสต่างๆ เช่นของขวัญวันเกิด วันแต่งงาน วันขึ้นปีใหม่ ค่าช่วย
งานต่างๆ เช่น งานบวช งานเลี้ยง งานทอดกฐิน เป็นรายจ่ายมีลักษณะเป็นส่วนตัว ไม่ให้ถือเป็น
รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ในทำนองเดียวกัน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1775/2522 ระบุว่า รายจ่ายค่าเลี้ยงดู ค่า
รับรอง เช่น ช่วยซื้อบัตรชมกีฬา ชื่อของขวัญให้คนสำคัญในรัฐบาล ติดตั้งเครื่องปรับอากาศรถยนต์
ของบุคคลอื่น เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3)

ข้อเสนอแนะ

ถ้าคำรับรองได้จ่ายไปอย่างมีเหตุผล กล่าวคือ เป็นประเพณีทางธุรกิจเพื่อหวังผลทางการค้า ซึ่งเป็นไปตามกฎเกณฑ์และนโยบายของนิติบุคคล โดยมีจำนวนสมควร และมีหลักฐานชัดเจน คำรับรองดังกล่าวควรจะหักเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ทั้งหมด เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของนิติบุคคลดังกล่าว

4. ค่าบริจาคมูล

หลักการบัญชี : ถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายประเภทหนึ่งในงบกำไรขาดทุน

ประมวลรัษฎากร : ค่าการกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (administrative expenses) เป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นในการบริหารกิจการอันเป็นส่วนรวม ถือเป็นค่าใช้จ่ายการดำเนินงานซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายประเภทหนึ่งในงบกำไรขาดทุน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2528 : 9) เพื่อใช้ในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการต่างๆ ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

โดยที่ค่าบริจาคมูลเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารอย่างหนึ่ง ในทางปฏิบัติทางบัญชีจึงถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวนได้

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (3) "...การกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ดังนั้น ค่าบริจาคมูลที่จะหักเป็นค่าใช้จ่ายได้จะต้องเป็นการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะและเป็นจำนวนไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ

ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2761/2524 ที่เกี่ยวกับค่าบริจาคมูล พิพากษาว่า ค่าชว่รงานต่างๆ งานบวช งานเลี้ยง งานทอดกฐิน มิใช่เป็นการกุศลสาธารณะ จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้

เกี่ยวกับวิธีการคำนวณ กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือไว้ดังนี้

$$\text{เงินบริจาค} = \frac{\text{กำไรสุทธิ (ก่อนหักรายจ่ายการกุศลสาธารณะ)}}{1} \times 1$$

ข้อเสนอแนะ

ในเมื่อประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ค่าการกุศลที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ต้องเป็นค่าการกุศลสาธารณะ ดังนั้นค่าการกุศลสาธารณะตามข้อกำหนดดังกล่าวที่จ่ายจริงจึงควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ทั้งจำนวน เพื่อให้นิติบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือสังคมได้รับความยุติธรรมในการเสียภาษี ทั้งยังเป็นการส่งเสริมสนับสนุนให้มีการช่วยเหลือประเทศชาติโดยส่วนรวม

5. ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหารบางประเภท

- เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ในนิติบุคคล
- รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นโดยไม่มีรายการจ่ายเงิน
- รายจ่ายซึ่งพิสูจน์ผู้รับไม่ได้
- รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไร

หลักการบัญชี : ถือเป็นค่าใช้จ่ายหรือส่วนหักจากกำไรในงบกำไรขาดทุน
ของนิติบุคคลได้

ประมวลรัษฎากร : ให้นำถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

ค่าใช้จ่ายดังกล่าวข้างต้น เมื่อเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขาย หรือในการบริหารกิจการอันเป็นส่วนรวม ย่อมเป็นค่าใช้จ่ายการดำเนินงานซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายประเภทหนึ่งในงบกำไรขาดทุน เมื่อรายจ่ายใดถือเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ วิธีปฏิบัติทางบัญชีย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อวัดผลการดำเนินงานได้

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดรายการซึ่งไม่ให้นำถือเป็นรายจ่ายดังต่อไปนี้

- (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคล...
- (9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายเงิน...
- (18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ
- (19) รายจ่ายใดๆที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

ข้อเสนอแนะ

1. รายจ่ายซึ่งพิสูจน์ผู้รับไม่ได้ ถ้าเป็นที่ยอมรับกันสำหรับธุรกิจประเภทนั้นๆ จะมีรายจ่ายดังกล่าวตามปกติการค้า ก็ควรให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ โดยอาจให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราที่กำหนดขึ้นจากยอดขายหรือทุนที่เรียกชำระแล้ว เช่นเดียวกับค่ารับรอง (อัตราที่กำหนดขึ้น ควรได้ศึกษาจากสภาพความเป็นจริงทางธุรกิจ)
2. รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุทธอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ตามมาตรา 65 ตรี (19) ซึ่งห้ามไม่ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ในกรณีที่นิติบุคคลมิได้มีเจตนาจะจำหน่ายผลกำไรออกไปจากกิจการ แต่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจในบางครั้งจำเป็นต้องกำหนดขึ้นจากผลกำไร ก็ควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ เช่น ฎีกาที่ 2211/2525 ซึ่งศาลได้พิพากษาว่าเงินที่โจทก์แบ่งให้กรมโรงงานอุตสาหกรรม ในอัตราร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิซึ่งได้จากการผลิตและจำหน่ายสุราตามสัญญาเช่าเป็นผลกำไรของโจทก์ การนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นการต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (19)

6. รายจ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่หรือศูนย์ในภูมิภาค (Allocation / Regional Cost)

หลักการบัญชี : ถือเป็นรายจ่ายอย่างหนึ่งของกิจการ

ประมวลรัษฎากร : รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ
ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการบัญชี

ค่าใช้จ่ายอันเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขายหรือการบริหารธุรกิจของกิจการ ย่อมถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (operating expenses) ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายประเภทหนึ่งในงบกำไรขาดทุน ในการบริหารงานตามปกติของธุรกิจ บริษัทที่มีสาขาอยู่ในประเทศต่างๆ ย่อมมีการให้บริการกับสาขาอื่น และมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากการให้บริการนั้นๆ ซึ่งควรจะได้มีการจัดสรรไปยังสาขาที่ได้รับบริการ

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร "รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ" ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 13/2529 เรื่อง ภาษีเงินได้ กรณีรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ กำหนดให้รายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศ เพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทย ที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้น
เกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

2. รายจ่ายที่เกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง
 3. รายจ่ายใด ถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้
 4. รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่นๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ
 5. รายจ่ายดังกล่าวจะต้องมีชำระรายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน ค่าใช้ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้
- จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวข้างต้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้ จะต้องมียุทธศาสตร์หรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

ข้อเสนอแนะ

ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและพัฒนา (research and development cost) ตามวิธีการทางบัญชีอาจถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ แม้ไม่ได้รับบริการ เช่น ในการค้นคว้าและพัฒนาแล้วประสบความสำเร็จ ความล้มเหลว ก็ควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้เช่นกัน

อื่นๆ

1. ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

หลักการบัญชี : ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชี

ประมวลรัษฎากร : ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนระยะเวลาบัญชีปัจจุบันถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

หลักการบัญชี

การวัดผลการดำเนินงานเป็นการเปรียบเทียบหรือหาความสัมพันธ์ระหว่างความพยายามกับความสำเร็จ (effort and accomplishment) ของกิจการในรอบระยะเวลาหนึ่ง ผลขาดทุนสุทธิเป็นผลจากการวัดผลการดำเนินงานกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี วิธีปฏิบัติทางบัญชีจึงไม่ถือว่าผลขาดทุนสุทธิของปีก่อนๆ เป็นรายจ่ายในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (12) "...ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน" ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เช่น ฎีกาที่ 47/2510 ศาลพิพากษาว่า เมื่อกำหนดกำไรขาดทุนในระยะเวลา 5 ปี ย้อนขึ้นไปก่อนระยะเวลาบัญชีปัจจุบันแล้ว หากยังขาดทุนอยู่เท่าใดก็นำมาหักเป็นรายจ่ายในปีปัจจุบันได้

หมายเหตุ

เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรจึงมีข้อกำหนดยอมให้นำผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในปีก่อนๆ ไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีมาถือเป็นรายจ่าย

ในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ซึ่งวิธีปฏิบัติทางบัญชีในการคำนวณภาษีเงินได้ จะนำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีมาถือเป็นรายจ่ายเพื่อหักกำไรทางภาษีอากร ในกรณีที่เคยถือว่าเป็นความแตกต่างถาวรซึ่งกิจการไม่อาจคาดได้ว่าจะได้ประโยชน์ทางภาษีจาก ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ทั้งนี้ ร่างแผนการณัฎมาตฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง การบัญชีภาษีเงินได้กำหนดว่า "ถ้ากิจการไม่ได้บันทึกผลประโยชน์ทางภาษีที่จะได้รับจากผล ขาดทุนในปีที่เกิดผลขาดทุน เมื่อมีการนำผลขาดทุนมาเข้าประโยชน์ในปีต่อๆ มา ต้องนำมารวมเป็น รายได้อื่นๆ..."

ข้อเสนอแนะ

การนำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่มีกำไร ควรนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตลอดไป เพื่อให้เกิดความยุติธรรมกับผู้เสีย ภาษี (การกำหนดระยะเวลาดังกล่าวมีขึ้นตามอำนาจในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานซึ่งจะ เรียกตรวจภาษีย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปี ซึ่งควรจะอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานประเมินที่ จะเรียกตรวจสอบให้ทัน แทนที่จะยกภาระในการเสียภาษีให้แก่บุคคลเมื่อพ้นระยะเวลาการ ประเมินตามอำนาจของเจ้าพนักงาน)

2. รายการธุรกิจของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

หลักการบัญชี : รายการที่เกิดจากกิจการที่เกี่ยวข้องกันควรแยกจากรายการทางบัญชีอื่นๆ ซึ่งเกิดขึ้นกับกิจการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกัน และควรเปิดเผยรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามเนื้อหาและตามความเป็นจริงทางการเงิน

ประมวลรัษฎากร : ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

หลักการบัญชี

ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง "รายการธุรกิจของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน" โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กำหนดมาตรฐานการบัญชีและการรายงานไว้ว่า

10. รายการทางบัญชีสำหรับกิจการที่เกี่ยวข้องกันนี้ให้ใช้ตามข้อกำหนดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่เพื่อความสะดวกในการจัดทำรายงานงบการเงินจึงกำหนดให้บันทึกรายการบัญชีต่างๆ ซึ่งถือเป็นรายการบัญชีที่เกิดขึ้นจากกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามความหมายที่กล่าวไว้ในวรรคต่างๆ ข้างต้น แยกต่างหากจากรายการทางบัญชีอื่นๆ ซึ่งเกิดขึ้นกับกิจการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกัน

11. โดยปกติแล้ว งบการเงินควรแสดงซึ่งรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามเนื้อหาและตามความเป็นจริงทางการเงิน ไม่ใช่รูปแบบทางกฎหมาย (ตามแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1) ดังนั้น ในบางโอกาสกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจจะก่อให้เกิดรายการทางบัญชีซึ่งพิจารณาแล้วเป็นสาระสำคัญทางเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบของกฎหมาย เช่น

- ก. การกู้ยืมหรือให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ย แต่คิดในอัตราต่ำกว่าอัตราของตลาดเป็นอย่างมาก
- ข. การซื้อ/ขายอสังหาริมทรัพย์ในราคาที่แตกต่างกันกว่าราคาตลาดอย่างมาก
- ค. แลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันโดยไม่มีรายการทางการเงินเกิดขึ้น
- ง. การกู้ยืมเงินโดยไม่มีข้อกำหนดว่าจะชำระคืนเมื่อไรหรืออย่างไร เป็นต้น
- เหตุการณดังกล่าวแม้ว่าจะกระทำได้ในรูปแบบของกฎหมาย แต่พิจารณาทางด้านเนื้อหาแล้ว ควรเปิดเผยรายการดังกล่าวเพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้ซึ่งบการเงิน

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิว่า

ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

หมายเหตุ มาตรา 65 ทวิ (4) ดังกล่าวข้างต้นไม่ได้กล่าวเฉพาะเจาะจงว่าต้องเป็นรายการธุรกิจของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้น ถ้านิติบุคคลใดโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด ไม่ว่าจะเป็นการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่ ก็อาจจะถูกเจ้าพนักงานประเมินราคาเพิ่มสำหรับค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยได้เช่นกัน