



## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- เต็มศักดิ์ กฤษณามระ และ วิไล วีระปรีย. ทฤษฎีการบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์คุรุสภาลาดพร้าว, 2520.
- ปรีดี บุญยัง. ภาษีเงินได้ในดีบุคคลจากกำไรสุทธิ. กรุงเทพมหานคร : 2530. (ศูนย์ศึกษา  
กฎหมายภาษีอากร จัดพิมพ์เมื่อ 25 เมษายน 2530).
- พนัส สิมะเสถียร. "ความต้องการของผู้ใช้เงินและความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการ  
ทำงานการเงิน." สรรพากรสาร. 28 (มีนาคม-เมษายน 2524) : 37-44.
- พยอม สิงห์เสนห์. การบัญชีทรัพย์สิน. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2522.
- วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์. บัญชีภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษร  
สัมพันธ์, 2522.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. "แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6  
เรื่องการรับรู้รายได้." รายงานสำนักงาน ก.บช. 10 (กุมภาพันธ์ 2530) : 2-14.
- \_\_\_\_. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา. กรุงเทพมหานคร :  
2531.
- \_\_\_\_. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์. กรุงเทพมหานคร :  
2531.
- \_\_\_\_. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา. กรุงเทพมหานคร : 2531.

สุทัศน์ สุชาธรรม และ พยอม สิงห์เสนห์. การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2524.

อาภรณ์ นารถดิลก. "ปัญหาการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน." สรรพากรสารสิน. 32 (พฤษภาคม-มิถุนายน 2528) : 73-88.

### ภาษาต่างประเทศ

International Accounting Standards Committee. International Accounting Standards. Wiltshire : Dotesios (Printers) Ltd., 1987.

Meigs , w. ; Mosich , A. ; and Johnson , C. Intermediate Accounting. Tokyo : Kosaido Printing Co., Ltd., 1978.

Walqenbach , Hanson , and Dittrich. Principles of Accounting. Harcourt Brace Jovanovich , Inc. , 1987.



ภาคผนวก

## แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๖ เรื่องการรับรู้รายได้

### คำนำ

๑. แถลงการณ์ฉบับนี้จะกล่าวถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนของกิจการสำหรับรายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติธุรกิจจากการ:-

- ขายสินค้า
- ให้บริการและ
- ให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์โดยก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ยค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล

๒. แถลงการณ์ฉบับนี้มีได้ครอบคลุมถึงการรับรู้รายได้ซึ่งมีลักษณะพิเศษและเป็นการเฉพาะดังต่อไปนี้:-

- เงินปันผลจากเงินลงทุนซึ่งบันทึกบัญชีโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
- รายได้จากสัญญาก่อสร้าง
- รายได้จากสัญญาเช่า
- รายได้จากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และเงินชดเชยอื่นซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกัน
- รายได้ของกิจการประกันภัยซึ่งเกิดจากกรรมธรรม์ประกันภัย

๓. รายการต่อไปนี้ไม่ถือว่าอยู่ในขอบเขตของแถลงการณ์ฉบับนี้และไม่อยู่ภายใต้ नियามของคำว่า "รายได้" ตามย่อหน้า ๔

- ก) กำไรที่ได้รับแล้วจากการจำหน่ายและกำไรที่ยังไม่ได้รับจากการถือครองสินทรัพย์อื่นที่มีใช้สินทรัพย์หมุนเวียน
- ข) กำไรที่ยังไม่ได้รับจากการถือครองสินทรัพย์หมุนเวียนซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าและการเพิ่มขึ้นโดยธรรมชาติของปศุสัตว์ ผลิตผลทางการเกษตรและป่าไม้
- ค) กำไรที่ได้รับแล้วและที่ยังไม่ได้รับจากการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและรายการปรับปรุงซึ่งเกิดจากการแปลงงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- ง) กำไรที่ได้รับแล้วจากการชำระหนี้สินในจำนวนที่น้อยกว่าจำนวนเงินที่บันทึกไว้ในบัญชี
- จ) กำไรที่ยังไม่ได้รับจากการปรับมูลค่าใหม่สำหรับภาระหนี้สินที่บันทึกไว้ในบัญชี

### คำนิยาม

๔. คำศัพท์ที่ใช้ในแถลงการณ์ฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

"รายได้" หมายถึงจำนวนเงินสด ลูกหนี้หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้า การให้บริการและจากการให้ใช้สินทรัพย์ซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล จำนวนรายได้ จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขายหรือบริการที่ได้ให้ หรือจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้า และผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้

สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือรับแทนบุคคลอื่น เช่น ภาษีบางชนิด ในกรณีที่เป็นตัวแทน รายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลัก มิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้รับมาทั้งจำนวน

“วิธีเมืองานเสร็จตามสัญญา” เป็นวิธีการบัญชี ซึ่งรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อสินค้าที่ขายหรือบริการที่จะต้องทำตามสัญญาได้แล้วเสร็จหรือเสร็จเป็นส่วนใหญ่แล้ว

“วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ” เป็นวิธีการบัญชี ซึ่งรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนตามสัดส่วนของสินค้าหรือบริการที่ทำเสร็จในช่วงต่าง ๆ

“มูลค่ายุติธรรม” หมายถึงมูลค่าของสินทรัพย์ที่ถูกนำมาแลกเปลี่ยนกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยนโดยการแลกเปลี่ยนนั้นมีการต่อรองอย่างเต็มที่

### ข้ออภิปราย

๕. การรับรู้รายได้ ส่วนใหญ่จะเกี่ยวกับประเด็นที่ว่ากิจการควรรับรู้รายได้เมื่อใด ส่วนประเด็นของจำนวนรายได้นั้นโดยปกติจะเป็นจำนวนที่ได้ตกลงกันระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายการขายนั้น แต่หากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายนั้นแล้ว ความไม่แน่นอนดังกล่าวอาจมีผลต่อการตัดสินใจว่าเมื่อใดจึงควรรับรู้รายได้

### การขายสินค้า

๖. หลักเกณฑ์ที่สำคัญในการกำหนดว่า ณ จุดใดที่กิจการควรรับรู้รายได้จากการขายสินค้าคือ

ก) เมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญในสินค้านั้นไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ตัวอย่างของความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งยังคงอยู่กับผู้ขาย ได้แก่ ภาระในความสัมพันธ์ของสินค้าหรือการใช้งานที่ไม่น่าพึงพอใจของสินค้า ความสูญเสียของสินค้า หรือภาระที่ผู้ขายยังคงต้องรับผิดชอบต่อสินค้าของตนหากสินค้านั้นใช้การไม่ได้ตามที่ได้ตกลงกันไว้ และผู้ขายมิได้รวมค่าใช้จ่ายที่ต้องรับผิดชอบเพิ่มเติมนี้ไว้ในค่าใช้จ่ายที่คิดเพื่อไว้สำหรับการประกันคุณภาพของสินค้า ซึ่งตามปกติผู้ขายจะต้องตั้งเป็นค่าใช้จ่ายค้างจ่ายไว้ หากความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญยังคงอยู่กับผู้ขายย่อมเป็นการไม่เหมาะสมที่จะรับรู้รายการนี้ว่าเป็นรายการขาย แต่หากความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของที่ไม่มีนัยสำคัญยังคงอยู่กับผู้ขายก็ไม่จำเป็นต้องชลอการรับรู้รายได้ในรายการนี้ ตัวอย่างเช่น กรณีที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ขายเพียงเพื่อเป็นการประกันการเก็บเงินสดในอนาคตจากผู้ซื้อ

ข) เมื่อผู้ขายได้โอนผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญนั้นไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ตัวอย่างผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของได้แก่ กำไรจากการที่สินค้ามีค่าเพิ่มขึ้น หรือจากการดำเนินกิจการค้าหรือการใช้ประโยชน์สินทรัพย์นั้นเพื่อหารายได้

๗. การประเมินว่าความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของได้โอนให้แก่ ผู้ซื้อแล้วหรือยังนั้น ควรพิจารณาจากสถานการณ์ของรายการนั้น ๆ โดยส่วนใหญ่แล้วการโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการโอนการครอบครอง หรือการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของไปให้ผู้ซื้อ



ดังตัวอย่างเช่น การขายปลีก แต่มีบางกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมาย อาจเกิดขึ้นในเวลาต่างจากการโอนการครอบครองหรือการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของ

๘. ประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาในการตัดสินใจว่าความเสี่ยงและผลประโยชน์ในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญได้โอนไปยังผู้ซื้อแล้วหรือยัง ได้แก่

ก) ยังมีงานที่มีนัยสำคัญที่จะต้องทำให้แล้วเสร็จหรือไม่

ข) ผู้ขายยังคงมีส่วนเกี่ยวข้องของทางด้านการจัดการหรือการควบคุมในสินค้าที่โอนไปในระดับที่เจ้าของโดยปกติวิสัยจะพึงมีหรือไม่

ค) การชำระหนี้ค่าสินค้าของผู้ซื้อขึ้นอยู่กับรายได้ที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ซื้อหรือไม่

๙. สำหรับอุตสาหกรรมบางประเภท ขั้นตอนการดำเนินการเกี่ยวกับการผลิตสินค้าที่มีสาระสำคัญ อาจเสร็จสิ้นลงในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งก่อนที่จะเกิดรายได้ เช่น เมื่อได้มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตรแล้วหรือเมื่อได้ขุดสินแร่ออกมาแล้ว ในกรณีเช่นนี้หากมีความมั่นใจว่าจะมีการขายเกิดขึ้น เช่น มีสัญญาผูกพันว่าผู้ซื้อจะต้องซื้อ หรือการรับประกันโดยรัฐบาลว่าจะขายได้ หรือเป็นสินค้าที่เหมือนกันหมด (Homogeneous) ที่มีตลาดอยู่พร้อมที่จะซื้อและมีโอกาสน้อยมากที่จะขายไม่ได้ โดยทั่วไปสินค้าประเภทนี้จะตีราคาตามมูลค่าสุทธิที่จะขายได้ (Net realizable value) ถึงแม้จำนวนที่ตีราคาไว้จะไม่เข้าข่ายของนิยามของคำว่า "รายได้" ตามย่อหน้า ๘ นั้น แต่อาจจะถือเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนได้ในบางกรณีโดยมีการเปิดเผยข้อมูลนี้อย่างเหมาะสม

### การให้บริการ

๑๐. รายได้จากการให้บริการ โดยทั่วไปจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว ซึ่งอาจใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา

ก) "วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ" ใช้ในกรณีที่การให้บริการมีขั้นตอนการดำเนินการมากกว่าหนึ่งขั้นตอน การรับรู้รายได้จึงเป็นไปตามสัดส่วนของการให้บริการที่ดำเนินการสำเร็จในแต่ละขั้นตอน รายได้ที่จะรับรู้ตามวิธีนี้ จะเป็นไปตามเกณฑ์มูลค่าของการให้บริการและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง จำนวนขั้นตอนของการดำเนินการ หรือเกณฑ์อื่นที่เหมาะสม เพื่อความสะดวกในการปฏิบัติ หากไม่ทราบได้อย่างแน่ชัดถึงจำนวนขั้นตอนของการดำเนินการในการให้บริการนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนด รายได้ก็ควรจะรับรู้โดยวิธี "เส้นตรง" ภายในระยะเวลาที่กำหนดเว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามีวิธีการอื่นที่เหมาะสมกว่าในการสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบของการปฏิบัติงาน

ข) "วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา" ใช้ในกรณีที่การให้บริการมีขั้นตอนการดำเนินการขั้นตอนเดียวหรือบางครั้งมีมากกว่าหนึ่งขั้นตอนแต่การบริการที่จะต้องให้นั้นขึ้นอยู่กับดำเนินการขั้นตอนเดียวที่เป็นสาระสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับงานทั้งหมด เพราะฉะนั้นการบริการตามวิธีนี้จะไม่ถือเป็นการแล้วเสร็จจนกว่าได้มีการดำเนินการขั้นตอนที่เป็นสาระสำคัญนั้นเสียก่อน กล่าวคือการรับรู้รายได้ตามวิธีนี้จะรับรู้รายได้ต่อเมื่อการดำเนินการขั้นตอนเดียวหรือขั้นตอนสุดท้ายที่เป็นสาระสำคัญนั้นได้แล้วเสร็จ

## การให้ผู้อื่นใช้สิทธิทรัพย์สินของกิจการซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล

๑๑. การให้ผู้อื่นใช้สิทธิทรัพย์สินของกิจการก่อให้เกิดรายได้

ก) ดอกเบี้ยเป็นค่าตอบแทนอันเกิดจากการใช้สิทธิทรัพย์สินที่เป็นเงินสดที่คิดจากจำนวนที่ค้างชำระต่อกิจการ

ข) ค่าสิทธิ (Royalty) เป็นค่าตอบแทนการใช้ หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร แบบแผน กรรมวิธีและสูตรลับ เครื่องหมายการค้า หรือสิทธิทรัพย์สินอย่างอื่นที่คล้ายคลึงกัน

ค) เงินปันผลเป็นผลตอบแทนจากการถือเงินลงทุนซึ่งไม่ได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย

๑๒. โดยทั่วไปจะรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้ตามระยะเวลาโดยคำนวณจากจำนวนเงินต้นที่ค้างชำระและอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง สำหรับส่วนลดหรือส่วนเกินของหลักทรัพย์ที่ถืออยู่จะรับรู้เสมือนหนึ่งเป็นดอกเบี้ยตามสัดส่วนของระยะเวลาจนถึงวันที่ครบกำหนด

๑๓. ค่าสิทธิ (Royalty) โดยทั่วไปจะถือเป็นรายได้รวมเงินไขของข้อตกลงที่เกี่ยวข้องวันแต่ จะเห็นว่ามีเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมกว่า

๑๔. เงินปันผลจากการลงทุนที่มีได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) จะรับรู้เป็นรายได้ต่อเมื่อสิทธิที่จะรับเงินปันผลนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว

๑๕. หากดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผลจากต่างประเทศ จะต้องผ่านขั้นตอนของการควบคุมปริวรรตเงินตราของประเทศนั้นๆ และคาดคะเนว่าจะมีความล่าช้าในการได้รับอนุมัติให้นำส่งรายได้เหล่านั้นแล้วก็สมควรที่จะเลื่อนเวลาการรับรู้รายได้ในกรณีดังกล่าวออกไป

### ผลจากความไม่แน่นอนในการรับรู้รายได้

๑๖. การรับรู้รายได้จำต้องขึ้นอยู่กับความสามารถในการกำหนดจำนวนรายได้และ ณ เวลาที่ขายหรือให้บริการนั้น มีการคาดคะเนอย่างมีเหตุผลว่า กิจการจะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด การคาดคะเนอย่างมีเหตุผลว่าจะได้รับชำระหนี้ในที่นี้มิได้เป็นการประกันว่าจะต้องเก็บเงินได้ในที่สุด

๑๗. หาก ณ เวลาที่ขายหรือให้บริการยังไม่สามารถที่จะประเมินอย่างมีเหตุผลแน่ชัดได้ว่า จะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด ก็ไม่สมควรรับรู้รายได้นั้น ในกรณีเช่นนี้ การรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินจะเหมาะสมกว่า แต่หากมั่นใจว่าจะเก็บเงินได้ในที่สุด ก็ควรรับรู้รายได้ ณ เวลาที่ขาย ถึงแม้จะเป็นการผ่อนชำระหนี้ก็ตาม

๑๘. หากมีความไม่แน่นอนในการเรียกเก็บหนี้เกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ขายหรือให้บริการแล้ว สมควรที่จะตั้งประมาณการเผื่อไว้สำหรับความไม่แน่นอนนี้ต่างหากแทนที่จะไปปรับปรุงจำนวนรายได้เดิมที่ได้บันทึกไว้

๑๙. ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้ อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีใดกรณีหนึ่ง หรือหลายกรณีดังต่อไปนี้



### ก) ผลประโยชน์ตอบแทน

หลักเกณฑ์สำคัญของการรับรู้รายได้ก็คือ จะต้องสามารถกำหนดจำนวนผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำที่พึงได้รับจากการขายสินค้า การให้บริการ และการให้ใช้สินทรัพย์ของกิจการได้อย่างสมเหตุสมผล หากไม่สามารถกำหนดจำนวนได้อย่างสมเหตุสมผลแล้วก็ต้องเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นออกไป

#### ข) ต้นทุน (รวมทั้งค่าใช้จ่ายการประกันคุณภาพของสินค้า)

โดยส่วนใหญ่แล้วต้นทุนทั้งหมด (รวมถึงต้นทุนการประกันคุณภาพของสินค้าและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้านั้นๆ) จะมีขึ้นหลังจากการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการ) จะสามารถกำหนดหรือประมาณได้อย่างสมเหตุสมผล ด้วยเหตุนี้จึงไม่ต้องเลื่อนการรับรู้รายได้นั้น แต่หากไม่สามารถจะกำหนดจำนวนต้นทุนที่จะเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผลก็ควรเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นออกไป

#### ค) การคืนสินค้า

หากกิจการมีความเสี่ยงในการที่จะต้องรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมากและกิจการสามารถจะคาดคะเนจำนวนสินค้าที่อาจจะต้องรับคืนได้ กิจการนั้นควรจะต้องประมาณการเผื่อการนี้ไว้ในบัญชี หากกิจการมีความเสี่ยงที่จะต้องรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมากแต่ไม่สามารถที่จะคาดคะเนจำนวนที่จะรับคืนได้ อาจถือได้ว่าหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้นั้นยังไม่ครบบริบูรณ์เพียงพอ ดังนั้น จึงควรเลื่อนเวลาในการรับรู้รายได้นั้นออกไป

๒๐. หากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้ที่เกิดจากรายการใดๆ แล้ว ปกติกิจการจะไม่รับรู้รายได้นั้นจนกว่าความไม่แน่นอนนั้นจะหมดไป ในกรณีเช่นนี้ ก็ควรจะต้องหักต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการขายนั้นไว้ เพื่อรอการเปรียบเทียบกับรายได้ในในอนาคต หากมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่าต้นทุนดังกล่าวจะได้รับการชดเชยภายหลัง

### ผลประโยชน์จากการแลกเปลี่ยนที่มีไม่ใช่เป็นตัวเงิน (Non-Monetary)

๒๑. สำหรับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่อสินทรัพย์ (ที่มีไม่ใช่เป็นตัวเงิน) โดยปกติแล้วจำนวนรายได้จะกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือบริการที่แลกเปลี่ยนกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หนึ่งสามารถจะกำหนดได้แล้ว ก็ควรถือมูลค่านั้นเป็นจำนวนรายได้ของสินทรัพย์ที่ไม่เหมือนกันของอีกฝ่ายหนึ่งที่ได้แลกเปลี่ยนกันแล้ว สำหรับสินทรัพย์หรือบริการที่เหมือนกันหากได้แลกเปลี่ยนกันแล้ว โดยทั่วไปจะไม่ถือว่ารายการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ขึ้น

### มาตรฐานการบัญชี การรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๖ ประกอบด้วยย่อหน้า ๒๒-๒๖ ของแถลงการณ์ฉบับที่ ๕

มาตรฐานควรอ่านประกอบกับย่อหน้า ๑-๒๑ ของแถลงการณ์ฉบับที่ ๕

๒๒. การขายหรือให้บริการควรรับรู้รายได้ เมื่อได้ดำเนินการตามขั้นตอนในย่อหน้า ๒๓ และ ๒๔ ไปแล้วอย่างน่าพอใจ และ ณ เวลาที่รับรู้รายได้นั้นมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่า จะเรียกเก็บเงินได้

หาก ณ เวลาเดียวกันนั้นไม่มีเหตุผลที่จะสนับสนุนได้ว่า จะเรียกเก็บเงินได้ก็สมควรที่จะเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นไป



๒๓. สำหรับรายการที่เกี่ยวกับการขายสินค้า จะถือว่าขั้นตอนการขายได้บรรลุผลสำเร็จเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก) ผู้ขายสินค้าได้ออนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของสินค้านั้นไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว กระบวนการขายที่มีนัยสำคัญได้ดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว และผู้ขายมิได้มีส่วนในด้านการจัดการและไม่มีสิทธิควบคุมหรือใช้สินค้าที่โอนไปในฐานะที่เจ้าของโดยปกติวิสัยจะพึงมีอีกต่อไปและ

ข) ปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ

- จำนวนผลประโยชน์ตอบแทนที่จะได้รับจากการขายสินค้านั้น
- จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้อง เกิดขึ้นแล้วหรือจะเกิดขึ้นในการผลิตหรือซื้อสินค้านั้น
- จำนวนสินค้าที่ผู้ซื้อจะส่งคืน

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

ก) จำนวนผลประโยชน์ตอบแทนที่จะได้รับจากการให้บริการ และ

ข) จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้เกิดขึ้นแล้วหรือที่จะเกิดขึ้นในการให้บริการนั้น ๆ

๒๕. รายได้จากการให้ผู้อื่นใช้สิทธิทรัพย์สินของกิจการโดยก่อให้เกิดรายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปันผล ควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อปราศจากความไม่แน่นอน อันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้หรือความสามารถในการเรียกเก็บเงิน การรับรู้รายได้เหล่านี้ให้เป็นไปตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- ก) ดอกเบี้ย : ตามสัดส่วนของระยะเวลาและจำนวนจากเงินต้นที่ค้างชำระตามอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง
- ข) ค่าสิทธิ (Royalty) : ตามเกณฑ์ที่พึงจะได้รับตามเงื่อนไขของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง
- ค) เงินปันผลจากการลงทุนที่มีได้ : เมื่อสิทธิในการรับเงินปันผลนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย

๒๖. การรับรู้รายได้ตามแถลงการณ์มาตรฐานฉบับนี้ให้ใช้สำหรับรายการที่เป็นสาระสำคัญเท่านั้น

### การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

๒๗. นอกเหนือจากการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดโดยแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๒ เรื่องนโยบายการบัญชีแล้ว กิจการควรเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงของสถานการณ์ที่ทำให้ต้องเลื่อนเวลาการรับรู้รายได้ ออกไปจนกว่าความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญนั้นได้สิ้นสุดลง

### วันถือปฏิบัติ

๒๘. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๖ เรื่องการรับรู้รายได้ให้เริ่มถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๐ เป็นต้นไป

### ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ประกอบด้วย สรุปมาตรฐานโดยสังเขป ตัวอย่างการรับรู้รายได้จากธุรกิจการพาณิชย์ และตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี เพื่อเป็นแนวทางให้ความกระจ่างแก่ผู้ใช้นั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

#### สรุปมาตรฐานโดยสังเขป

##### ขายสินค้า

- รับรู้รายได้เมื่อความเสี่ยงและผลตอบแทนในการเป็นเจ้าของได้โอนไปให้กับผู้ซื้อแล้ว แต่ต้องปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ตามราคาขาย จำนวนต้นทุนที่เกี่ยวข้อง และจำนวนของสินค้าที่ผู้ซื้อจะส่งคืน

##### การให้บริการ

- ถือตามวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญาหรือตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ แล้วแต่กรณีแต่ต้องปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ ค่าบริการและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง

##### ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Royalty) หรือเงินปันผล

- ตามสิทธิเรียกร้องแต่ต้องปราศจากความไม่แน่นอนอันมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนรายได้ และการเรียกเก็บหนี้

(หมายเหตุ :- การสรุปโดยสังเขปเป็นเพียงประโยชน์ในการเข้าใจในหลักการมาตรฐานนี้เท่านั้น รายละเอียดควรจะศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้)

#### ตัวอย่างการรับรู้รายได้จากธุรกิจการพาณิชย์

##### ๑. การขายสินค้า

๑.๑ การขายสินค้าแต่ยังไม่ส่งเนื่องจากเป็นความต้องการของลูกค้า แต่ลูกค้าได้เป็นเจ้าของสินค้านั้นแล้ว และยอมรับชำระหนี้สินนั้น (Bill and hold sales)

- ควรรับรู้รายได้โดยไม่คำนึงถึงการส่งมอบสินค้าว่ายังไม่เกิดขึ้น ทั้งนี้เพราะมีความหวังว่าจะนำส่งในที่สุด อย่างไรก็ตาม ผู้ขายต้องมีสินค้านั้นเจาะจงไว้แล้วและพร้อมที่จะส่งในเวลาที่ได้รับรู้รายได้นั้น ไม่ใช่มีเพียงแต่ความตั้งใจที่จะซื้อหรือผลิตสินค้าเพื่อที่จะนำส่งสินค้านั้นต่อไป

๑.๒ การส่งของที่ยังมีเงื่อนไขอยู่ (Shipped subject to conditions)

ก. เงื่อนไขการติดตั้งและการตรวจสอบ (กล่าวคือ สินค้าได้ขายไปโดยมีเงื่อนไขติดตั้งให้หรือรอการตรวจสอบอยู่)

- รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าลูกค้าจะยอมรับสินค้าและการติดตั้งและตรวจสอบได้เสร็จสิ้นสมบูรณ์แล้ว ในบางกรณีขบวนการติดตั้งอาจจะง่ายจนเป็นการสมควรที่จะรับรู้



- รู้การขายโดยไม่คำนึงถึงการติดตั้งนั้นยังไม่เรียบร้อย (เช่น การติดตั้งเครื่องรับโทรทัศน์ที่มีขบวนการเพียงแกะออกจากกล่องและนำเข้าต่อสายไฟและติดตั้งเสาอากาศ) หรือในบางกรณีการตรวจสอบเพียงเพื่อกำหนดมูลค่าตามสัญญาเท่านั้น (เช่น การขนส่งเหล็กแร่, น้ำตาล, ถั่ว ฯลฯ) และอาจที่จะรับรู้รายได้ที่ประมาณขึ้น ณ วันที่ส่งมอบของหรือเวลาอื่นที่เหมาะสม
- ข. ขายโดยการส่งมอบ แต่ผู้ซื้อมีเงื่อนไขจะยอมรับสินค้าต่อเมื่อมีความพอใจแล้ว (Sales on approval)
- ไม่ควรรับรู้รายได้จนกว่าการส่งมอบจะได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการจากผู้ซื้อ หรือจนกว่าระยะเวลาที่ผู้ซื้อที่จะปฏิเสธการรับสินค้านั้นได้ผ่านพ้นไปแล้ว
- ค. การขายที่มีการรับประกัน (Guaranteed Sales) ซึ่งเป็นการขายที่มีการส่งมอบแล้ว ให้สิทธิผู้ซื้ออย่างไม่มีขอบเขตจำกัดในการคืนสินค้าหากไม่พอใจ
- การรับรู้รายได้ในกรณีเช่นนี้ขึ้นอยู่กับเนื้อหาของสัญญาในกรณีของการขายปลีกตามปกติ (เช่น การที่ร้านหรือห้างสรรพสินค้าบางแห่งคืนเงินค่าซื้อให้ถ้าลูกค้าไม่พอใจสินค้านั้น) อาจเป็นการเหมาะสมกว่าที่จะรับรู้รายได้ โดยมีการประมาณการเผื่อไว้อย่างเพียงพอสำหรับสินค้าที่อาจต้องรับคืนโดยอาศัยประสบการณ์ที่ผ่านมาในบางกรณีเนื้อหาของสัญญาอาจจะแสดงให้เห็นว่าเป็นสินค้าฝากขายตามข้อ ง.
- ง. การฝากขาย (Consignment sales) ซึ่งเป็นการส่งมอบสินค้าโดยผู้รับยอมรับที่จะขายสินค้าให้แทนผู้ส่ง
- รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าสินค้านั้นจะขายออกไปให้บุคคลที่สาม
- จ. การขายแบบจ่ายเงินสดเมื่อส่งมอบ (Cash on delivery sales)
- รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าผู้ขายหรือตัวแทนของผู้ขายจะได้รับเงินสด
- ๑.๓ การขาย ซึ่งผู้ซื้อจ่ายเงินเป็นงวดให้ผู้ขายและผู้ขายจะส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อได้รับเงินงวดสุดท้ายแล้ว
- รายได้จากการขายประเภทนี้ไม่ควรรับรู้จนกว่าสินค้าจะส่งมอบ อย่างไรก็ตาม ถ้าจากประสบการณ์ชี้ให้เห็นว่า ในที่สุดการขายส่วนมากจะเป็นผลสำเร็จ รายได้อาจรับรู้เมื่อได้รับเงินมัดจำส่วนใหญ่แล้ว
- ๑.๔ การขายและจัดส่งสินค้าตามสั่ง ซึ่งเป็นการขายที่ได้รับการชำระเงิน (หรือได้รับการชำระเงินบางส่วน) สำหรับสินค้าที่ขณะนั้นยังไม่มี และกำลังรอการผลิตอยู่ หรือรอการจัดส่งไปให้ลูกค้าโดยตรงจากบุคคลที่สาม
- รายได้ไม่ควรรับรู้จนกว่าจะส่งมอบสินค้าไปให้ผู้ซื้อแล้ว
- ๑.๕ การขายที่มีสัญญาซื้อคืน (นอกจากการแลกเปลี่ยนสินค้า) Sales/repurchase agreements (other than swap transactions) ซึ่งเป็นการขายโดยผู้ขายตกลงเห็นพ้องกับผู้ซื้อที่จะรับซื้อคืนสินค้าเดียวกันนั้นในเวลาถัดมา



- รายการนี้ โดยเนื้อหาแล้วเป็นการจัดการทางด้านการกู้ยืมเงิน เงินสดที่ได้รับซึ่งไม่ถือเป็นรายได้ตามที่ได้นิยามไว้ และไม่ควรรับรู้เป็นรายได้

๑.๖ การขายให้กับตัวกลาง (Sales to intermediate parties) เป็นการขายสินค้าให้กับผู้แทนจำหน่ายผู้จัดจำหน่ายหรือบุคคลอื่นเพื่อการขายต่ออีกทอดหนึ่ง

- รายได้ในกรณีนี้สามารถรับรู้ได้ ถ้าความเสี่ยงในการเป็นเจ้าของอันมีนัยสำคัญได้โอนไปแล้ว ในบางกรณี ผู้ซื้อโดยเนื้อหาแล้วเป็นเพียงตัวแทนเท่านั้น การขายในกรณีนี้จึงถือเสมือนเป็นการฝากขาย

๑.๗ ค่าสมาชิกในสิ่งตีพิมพ์

- รายได้ที่ได้รับ หรือมูลค่าตามใบแจ้งหนี้ควรตั้งพักและรับรู้เป็นรายได้เฉลี่ยเท่า ๆ กันตามระยะเวลา หากรายการที่ส่งมอบตามระยะเวลามีมูลค่าต่างกัน รายได้ควรขึ้นอยู่กับมูลค่าของรายการที่ส่งมอบโดยเทียบกับมูลค่าสมาชิกทั้งหมด

๑.๘ การขายอสังหาริมทรัพย์

- เมื่อสินทรัพย์ได้ขายไปควรจะเป็นรายได้ต่อเมื่อผู้ซื้อได้ครอบครองสินทรัพย์นั้นแล้ว อย่างไรก็ตามก็ดี เงินวางล่วงหน้าหรือข้อผูกพันอื่นที่ผู้ซื้อได้ชำระไว้อาจจะไม่เพียงพอที่จะทำให้แน่ใจว่าจะมีการชำระเงินจนเสร็จสิ้นสมบูรณ์ ถึงแม้ว่าผู้ขายจะมีหลักประกันจากการที่ผู้ขายสามารถยึดสินทรัพย์คืนได้ หรือปกป้องผลประโยชน์ของตนในทางอื่นได้ หากผู้ซื้อผิดสัญญา ก็ไม่สมควรที่จะรับรู้รายได้ทั้งจำนวน ดังนั้น เมื่อมีการขายในสถานภาพเช่นนี้ รายการนี้ก็ควรรับรู้เป็นรายได้ตามงวดที่ได้รับชำระ

๑.๙ ส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณการซื้อ

- การที่ได้รับส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณการซื้อ ไม่อยู่ในคำจำกัดความของรายได้ เนื่องจาก ผู้ซื้อจะบันทึกต้นทุนในราคาสุทธิ และค่านผู้ขายก็จะบันทึกในราคาขายสุทธิ

## ๒. การให้บริการ

๒.๑ ค่าติดตั้ง

- ในกรณีที่ค่าติดตั้งไม่เป็นส่วนหนึ่งของการขายผลิตภัณฑ์ ค่าติดตั้งนี้ควรรับรู้เป็นรายได้ต่อเมื่ออุปกรณ์ได้ติดตั้งแล้วและยอมรับโดยลูกค้า

๒.๒ ค่าบริการ ซึ่งรวมอยู่ในราคาขายของผลิตภัณฑ์

- เมื่อราคาขายของผลิตภัณฑ์รวมจำนวนที่กำหนดขึ้นสำหรับการให้บริการภายหลังจากการขายด้วย เช่น ในระยะเวลาที่รับประกันคุณภาพของสินค้า จะเป็นการเหมาะสมที่จะตั้งพักส่วนหนึ่งของราคาขายที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการและรับรู้เป็นรายได้ระยะเวลาที่เหมาะสม

### ๒.๓ ค่านายหน้าโฆษณา และค่านายหน้าประกันภัย

— รายได้ควรรับรู้เมื่อได้ให้บริการเสร็จสมบูรณ์แล้ว สำหรับกิจการทำโฆษณา ค่านายหน้าโฆษณาจะรับรู้เมื่อการโฆษณาที่เกี่ยวข้องปรากฏต่อสาธารณชน ซึ่งตรงกันข้ามกับค่านายหน้าเกี่ยวเนื่องกับการผลิตซึ่งจะรับรู้เมื่อโครงการได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว ส่วนค่านายหน้าประกันภัยควรรับรู้ ณ วันที่เริ่ม หรือวันที่ค่อประกันของกรมธรรม์นั้น ๆ ในบางกรณีอาจมีการ ปรับปรุงค่านายหน้าซึ่งขึ้นอยู่กับ การเรียกร้องค่าเสียหายตาม ประสิทธิภาพของกรมธรรม์ที่เกี่ยวข้อง ในบางกรณีอาจจะต้องให้บริการสำหรับ กรมธรรม์นั้นตลอดอายุของกรมธรรม์ ค่านายหน้า หรือส่วนของค่านายหน้าจาก กรมธรรม์นี้จึงควรรับรู้โดยเฉลี่ยตามระยะเวลา

### ๒.๔ ค่านายหน้าจากการให้บริการทางการเงิน

— การบริการทางการเงินอาจจะบริการเพียงขั้นตอนเดียวหรือช่วงระยะเวลาหนึ่งใน ทำนองเดียวกันการเรียกเก็บค่าบริการนี้ก็อาจจะเป็นจำนวนครั้งเดียว หรือหลายครั้ง ตามอายุของการบริการที่เกี่ยวข้องกัน การชำระหนี้นี้อาจจะเป็นการชำระตามที่ เรียกร้องมาหรือรวมอยู่กับเงินกู้หรือบัญชีอื่นและชำระเป็นตอน ๆ ไป การรับรู้รายได้ ในกรณีเช่นนี้จึงควรคำนึงถึง :-

- ก) การบริการเป็นการบริการครั้งเดียวและแล้วเสร็จหรือบริการต่อเนื่องกันไป
- ข) ภาระต้นทุนค่าใช้จ่ายในการบริการที่เกี่ยวข้องกัน
- ค) เมื่อใดจะได้รับค่าบริการนั้น

โดยทั่วไปค่านายหน้าสำหรับการจัดการเพื่อให้กู้หรือการให้ใช้เครดิตอื่นจะถือเป็นรายได้เมื่อมีสัญญาผูกพันทั้งสองฝ่ายแล้ว ค่าธรรมเนียมผูกพันเงินกู้ หรือ บริการเครดิตอื่น หรือค่าธรรมเนียมการจัดการจะถือเป็นรายได้ตามอายุเงินกู้ หรือบริการเครดิตและคำนึงถึงจำนวนเงินผูกพันที่ยังค้างอยู่ ประเภทการ บริการและเวลาที่ค่าใช้จ่ายเกี่ยวเนื่องกับการบริการนั้น

### ๒.๕ ค่าผ่านประตู

— รายได้จาก การแสดง งานเลี้ยง และรายการพิเศษอื่น ควรรับรู้เมื่อการแสดงนั้นได้มี ขึ้นแล้ว เมื่อค่าผ่านประตูสำหรับหลายรายการได้ขายไป การรับรู้รายได้ควรแบ่งสรร อย่างสม่ำเสมอและมีเหตุผลตามรายการที่เกิดขึ้น

### ๒.๖ ค่าเล่าเรียน

— รายได้ควรรับรู้ตามระยะเวลา

### ๒.๗ ค่านำเข้าเป็นสมาชิก ค่าเข้าเป็นสมาชิก และค่าบำรุงสมาชิก

— การรับรู้รายได้ประเภทนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของบริการที่จะให้ ถ้าค่าสมาชิกเป็นเพียง ให้สิทธิเป็นสมาชิกเท่านั้นโดยที่ค่าบริการหรือผลิตภัณฑ์อื่นจะต้องจ่ายต่างหาก หรือหาก



มีค่าสมาชิกต่างหากต่อบิตัวแล้ว ค่าสมาชิกขั้นต้นควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้รับแต่ถ้า  
ค่าสมาชิกให้สิทธิได้รับบริการหรือสิ่งตีพิมพ์ระหว่างปีอีกด้วย ค่าสมาชิกก็ควรรับรู้  
อย่างสม่ำเสมอและมีเหตุผลโดยคำนึงถึงระยะ เวลาและประเภทการบริการที่จะให้

#### ๒.๘ ค่าสัมปทาน (Franchise fees)

- โดยทั่วไปค่าสิทธิจะครอบคลุมถึงการให้ความร่วมมือขั้นแรก และการบริการภายหลัง รวมถึงอุปกรณ์ วัสดุ และความรู้ ฯลฯ บ่อยครั้งที่การกำหนดหลักการและการแบ่งสรรค่าสิทธินี้มีความยากลำบากและต้องใช้พิจารณาอย่างมากเพื่อเป็นแนวทางทั่วไป หลักการการรับรู้ค่าสิทธิต่อไปนี้จะถือเป็นเรื่องที่เหมาะสมที่สุด
- ส่วนของค่าสิทธิเบื้องต้น (initial franchise fee) ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับสินทรัพย์ที่มีตัวตน (ถ้ามี) ควรรับรู้เมื่อรายการได้ส่งมอบ
- ส่วนของค่าสิทธิซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการในอนาคต (ถ้ามี) ควรตั้งหักและรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว
- ถ้าค่าสิทธิซึ่งจะรับต่อเนื่องกันไปตามสัญญาไม่เพียงพอที่จะครอบคลุมต้นทุนค่าใช้จ่ายและระดับกำไรพอควร สำหรับการบริการที่จะให้ต่อเนื่องกันไปการรับรู้ค่าสิทธิเบื้องต้นบางส่วนหรือทั้งหมดควรระอการรับรู้ไว้ก่อนเพื่อการเปรียบเทียบรายได้กับค่าใช้จ่ายให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

#### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ที่นำมาเป็นตัวอย่างนี้ ได้รวบรวมและศึกษามาจากงบการเงินทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติเท่านั้น

##### ๑. การขายสินค้า

###### ๑.๑ การขายสินค้าโดยทั่วไป

- บริษัทถือการขายสินค้าเป็นรายได้เมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว

###### ๑.๒ การขายพืชผลทางการเกษตร

- รายได้จากการขายมันสำปะหลังจะถือเป็นรายได้เมื่อได้มีการส่งมอบ แต่ในบางกรณีต้องมีการปรับปรุงการบันทึกรายได้เมื่อมีการตกลงจำนวนสินค้าที่ได้รับและการชำระราคาสินค้า การปรับปรุงดังกล่าวซึ่งไม่มีมูลค่าอันเป็นสาระสำคัญจะบันทึกเมื่อได้มีการตกลงเป็นที่เรียบร้อยแล้วโดยทางการค้าตามปกติ

###### ๑.๓ การขายแร่

- ค่าขายแร่จะถือเป็นรายได้เมื่อได้ขายและส่งมอบแร่ที่ผลิตแล้ว สำหรับแร่คงเหลือที่ยังไม่ได้ส่งมอบก็ให้ถือเป็นรายได้เช่นกัน ตามมูลค่าสุทธิที่พึงจะขายได้ซึ่งเป็นไปตามหลักปฏิบัติที่ยอมรับทั่วไปสำหรับอุตสาหกรรมขุดแร่ดิบทุก



### ๑.๔ การขายเครื่องมือและเครื่องจักร

- บริษัทฯ บันทึกกำไรจากการขายเครื่องสำอางกล เมื่อได้ติดตั้งเรียบร้อยแล้วและลูกค้าได้ยอมรับมอบแล้ว ส่วนรายได้จากการขายอุปกรณ์และส่วนประกอบอื่นถือเป็นรายได้เมื่อสินค้าได้ส่งมอบแล้ว

ผลขาดทุนที่ประมาณไว้จากการที่ต้องรับคืนเครื่องสำอางกลในอนาคตและผลประโยชน์ด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกันได้บันทึกไว้เป็นหนี้สินอื่น

- บริษัทฯ ถือรายได้จากการขายและติดตั้งตามวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ตามวิธีนี้ต้นทุนถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อได้เกิดขึ้นแล้ว และรายได้จากการขายถือตามอัตราส่วนของต้นทุนที่ได้จ่ายไปกับต้นทุนที่ปัจจุบันที่ได้ประมาณไว้

สำหรับสัญญาที่ใช้เวลาต่ำกว่าหกเดือน รายได้จากการขายและติดตั้งจะถือเป็นรายได้เมื่องานได้เสร็จตามสัญญาแล้ว

หากรายได้ที่บันทึกไว้เกินจำนวนเงินใบแจ้งหนี้ที่ส่งไปให้ลูกค้าหรือการชำระเงินตามขั้นตอนที่เกินกว่าจำนวนงานที่ทำเสร็จแล้วได้บันทึกไว้ในบัญชี "ต้นทุนและประมาณกำไรเกินยอดใบแจ้งหนี้ สำหรับงานที่ยังไม่แล้วเสร็จ" และบัญชี "ยอดใบแจ้งหนี้ที่เกินต้นทุนและประมาณกำไร" ตามลำดับ โดยคงพักไว้เพื่อถือเป็นรายได้ในอนาคตเมื่อได้ออกใบแจ้งหนี้ไปให้กับลูกค้าแล้ว หรือได้กระทำการเพิ่มเติมให้เกิดรายได้ขึ้นแล้ว

### ๑.๕ การขายบ้านและที่ดิน

- บริษัทฯ รับรู้รายได้จากการขายบ้านเป็นรายหลังเมื่อการก่อสร้างเสร็จและขายได้ ส่วนการขายบ้านตามโครงการเป็นกลุ่มจะรับรู้รายได้ว่าเกิดขึ้นตามส่วน ของงานที่ทำเสร็จ

- บริษัทฯ รับรู้รายได้จากการขายที่ดินตามขั้นตอนของงานการก่อสร้างบ้านที่เสร็จ

## ๒. การให้บริการ

### ๒.๑ ให้บริการทั่วไป

- รายได้จากกรให้บริการ จะถือเป็นรายได้ต่อเมื่อได้ให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว และทางบริษัทฯ ได้ออกใบแจ้งหนี้ให้แก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้ว
- รายได้จากกรให้บริการ จะถือว่าเกิดขึ้นเมื่องานนั้นได้แล้วเสร็จ

### ๒.๒ ธุรกิจนายหน้า

- คำนายหน้า จะถือเป็นรายได้เมื่อได้ให้บริการเสร็จเรียบร้อยแล้ว และเมื่อได้รับใบแจ้งยอดค่านายหน้าแล้ว
- บริษัทฯ รับรู้รายได้ค่านายหน้าเมื่อได้มีการออกใบแจ้งหนี้แล้วซึ่งเป็นเวลาที่ใกล้เคียงกับวันที่กรรมธรรม์มีผลใช้บังคับ

### ๓. การขายและการให้บริการ

#### ธุรกิจหลายประเภท

- รายได้ประกอบด้วยมูลค่าขายของสินค้าและบริการ ค่าเช่าอุปกรณ์ และค่าใช้จ่ายเกี่ยวเนื่องโดยตรงที่เรียกเก็บได้.

#### ธุรกิจโรงแรม

- รายได้จากการขายคือราคาในใบแจ้งหนี้สำหรับค่าสินค้าและบริการหลังจากหักส่วนลดแล้ว

#### ธุรกิจขายสินค้าและบริการ

- รายได้จากการขายสินค้าและให้บริการจะถือเป็นรายได้เมื่อได้มีการส่งมอบสินค้าและให้บริการแล้ว รายได้จากการให้บริการตามสัญญาและการสอนพิเศษแก่นักเรียนประจำ จะหักรอการตัดบัญชี และถือเป็นรายได้ตามสัดส่วนของระยะเวลาของสัญญาให้บริการนั้น หรือตามภาคการศึกษาแล้วแต่กรณี.

### ๔. การให้ใช้สินทรัพย์

#### ๔.๑ ดอกเบี้ย

- บริษัทฯ ใช้เกณฑ์คงค้างสำหรับรายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นสาระสำคัญยกเว้นดอกเบี้ยจากเงินให้กู้ยืมที่ค้างชำระเป็นเวลานานและคาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ จะถือเป็นรายได้ต่อเมื่อได้รับชำระแล้ว (อันเป็นวิธีปฏิบัติโดยทั่วไปของธุรกิจธนาคาร)
- ดอกเบี้ยได้ถือเป็นรายได้ตามระยะเวลาของเงินให้กู้ยืม โดยคำนวณจากยอดเงินต้นที่คงค้าง ส่วนเงินให้กู้ยืมรายที่เห็นว่ามีปัญหาในการเรียกเก็บหนี้ บริษัทฯ จะไม่ตั้งค้างรับสำหรับดอกเบี้ยของเงินให้กู้ยืมรายนั้น ในกรณีที่ดอกเบี้ยหรือส่วนลดได้คิดรวมอยู่ในตัวเงินหรือเงินให้กู้ยืมแล้ว ดอกเบี้ยและส่วนลดดังกล่าวจะตั้งหักไว้และตัดจำหน่ายเป็นรายได้เฉลี่ยเท่า ๆ กันตลอดอายุของตัวเงินหรือระยะเวลาของเงินให้กู้ยืมนั้น
- ดอกเบี้ยจากการรับจำนองคำนวณจากยอดที่ยังค้างชำระและ ถือเป็น รายได้ของปีที่เกี่ยวข้อง

#### ๔.๒ ค่าสิทธิ (Royalty)

- รายได้ค่าสิทธิจะเกิดขึ้นตามเงื่อนไขของข้อตกลงของการให้ใช้สินทรัพย์นั้น และบริษัทฯ จะรับรู้เป็นรายได้เมื่อบริษัทฯ มีสิทธิในค่าสิทธิ

#### ๔.๓ เงินปันผล

- เงินปันผลจากหลักทรัพย์จดทะเบียนและรับอนุญาตบันทึกเป็นรายได้เมื่อได้ทราบข่าวสารจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือเมื่อได้มีการประกาศจ่าย ส่วนเงินปันผลจากหลักทรัพย์อื่นบันทึกเป็นรายได้เมื่อได้มีการประกาศจ่ายแล้ว
- รายได้เงินปันผลจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้เมื่อได้มีการประกาศจ่ายแล้ว

แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9

เรื่อง

การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์



## คำนำ

1. มาตรฐานนี้เป็นแถลงการณ์เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทั้งนี้ยกเว้นในเรื่องที่จะกล่าวต่อไปในย่อหน้าที่ 2 ถึง 5
2. แถลงการณ์ฉบับนี้ไม่เกี่ยวกับการบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ว่าด้วยเรื่องการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา
3. แถลงการณ์ฉบับนี้ไม่เกี่ยวกับการบัญชีสำหรับ
  - 3.1 ป่าไม้ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งสามารถสร้างขึ้นทดแทนได้
  - 3.2 แหล่งแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นทดแทนได้รวมถึงค่าใช้จ่ายในการสำรวจต่าง ๆ และ
  - 3.3 ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์
 สำหรับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เพื่อใช้ในการพัฒนาหรือคงไว้ซึ่งกิจกรรมใน 3.1 3.2 และ 3.3 ข้างต้น และสามารถแยกได้จากกิจกรรมดังกล่าวให้ถือว่าอยู่ภายใต้แถลงการณ์ฉบับนี้
4. แถลงการณ์นี้ไม่ครอบคลุมถึงการปันส่วนมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีการเสื่อมสภาพในอนาคต เพราะเรื่องดังกล่าวได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่องการบัญชีค่าเสื่อมราคา
5. แถลงการณ์นี้ไม่ใช้ปฏิบัติกับกรณีที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และแถลงการณ์ฉบับนี้กล่าวเพียงสังเขปสำหรับรายการต่อไปนี้
  - 5.1 การจัดจำแนกสิทธิตามสัญญาเช่าเป็นรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
  - 5.2 การคิดดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน และ
  - 5.3 ทรัพย์สินที่ได้มาเนื่องมาจากการรวมกิจการ
 เรื่องข้างต้นเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณากันอย่างละเอียดซึ่งไม่อาจจะนำมากล่าวรวมไว้ในแถลงการณ์นี้ได้ทั้งหมด

## คำนิยาม

6. คำศัพท์ที่ใช้ในแถลงการณ์ฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้
 

"ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์"	หมายถึง	ทรัพย์สินที่มีตัวตนซึ่งกิจการ
	(ก)	มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต จำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้ผู้อื่นเช่า ใช้ในการบริหารงานและ
		อาจรวมถึงสิ่งที่มีไว้เพื่อใช้ในการบำรุงรักษา หรือซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าว
	(ข)	ได้มา หรือสร้างขึ้นเอง โดยมีความตั้งใจว่าจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต่อเนื่องตลอดไป
	และ(ค)	ไม่ตั้งใจที่จะขายในการดำเนินงานตามปกติ

ขหนึ่ง สิทธิตามสัญญาเช่าทรัพย์สินที่เข้าเกณฑ์ตาม (ก) (ข) และ (ค) อาจถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ในบางสถานการณ์

"ราคายุติธรรม"	หมายถึง	ราคาที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยนโดยมีการต่อรองที่เป็นอิสระและไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกัน
"มูลค่าที่จะได้รับคืน"	หมายถึง	มูลค่าสุทธิของทรัพย์สินเฉพาะส่วนที่กิจการจะได้รับคืน เนื่องจากประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต ทั้งนี้ รวมถึงมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ของทรัพย์สินนั้นด้วย

### ข้ออภิปราย

7. เนื่องจากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นองค์ประกอบส่วนใหญ่ของสินทรัพย์รวมของกิจการ ดังนั้น จึงเป็นรายการที่มีความสำคัญในการแสดงฐานะการเงินของกิจการ นอกจากนี้การพิจารณาว่ารายจ่ายใดควรจะเป็นสินทรัพย์หรือแสดงเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี อาจมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อการแสดงผลการดำเนินงานของกิจการ

### การกำหนดว่าอะไรคือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

8. คำนิยามในย่อหน้าที่ 6 ได้ให้หลักเกณฑ์การพิจารณาว่ารายการใดควรจัดเป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่บางครั้งก็ต้องใช้ดุลยพินิจในการนำหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้มาใช้กับบางภาวะการณ์ หรือกิจการที่มีลักษณะเฉพาะอย่าง เช่น ในกรณีที่กิจการมีรายการที่ไม่มีนัยสำคัญจำนวนมาก เช่น แม่แบบ แม่พิมพ์และเครื่องมือเพื่อความเหมาะสมในการปฏิบัติควรรวมรายการเหล่านี้เข้าด้วยกันและนำหลักเกณฑ์ที่กำหนดมาใช้กับราคารวมหรืออีกวิธีหนึ่ง คือกิจการอาจบันทึกการซื้อทรัพย์สินดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายโดยถือว่าเป็นรายจ่ายที่มีจำนวนเล็กน้อย ไม่มีนัยสำคัญ

9. โดยปกติแล้ว ชิ้นส่วนที่สำคัญและอุปกรณ์ที่มีไว้เป็นหน่วยสำรอง จะบันทึกเป็นทรัพย์สิน สำหรับชิ้นส่วนอื่น ๆ รวมทั้งอุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการ ปกติจะบันทึกเป็นของคงคลัง และถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เบิกมาใช้ อย่างไรก็ตาม ถ้าชิ้นส่วนที่สำคัญดังกล่าวหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการให้บริการใช้ได้เฉพาะกับเครื่องจักรหรืออุปกรณ์เฉพาะอย่างเท่านั้น และการใช้นั้นคาดว่าจะไม่เกิดขึ้นตามปกติ ก็อาจเป็นการเหมาะสมที่จะบันทึกต้นทุนทั้งหมดของชิ้นส่วนหรืออุปกรณ์นั้นอย่างเป็นระบบไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่เป็นรายการหลัก

10. ในบางสถานการณ์ การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะมีความหมายยิ่งขึ้น ถ้ากิจการสามารถนำรายจ่ายทั้งจำนวนของทรัพย์สินหนึ่งมาแยกเป็นต้นทุนแต่ละส่วนที่เป็นขององค์ประกอบของทรัพย์สินนั้น ทั้งนี้โดยมีข้อแม้ว่าแต่ละส่วนของทรัพย์สินเหล่านั้นสามารถแยกและประมาณอายุการใช้งานต่างหากจากกันได้ เช่น การแยกลำตัวเครื่องบินและเครื่องยนต์ออกเป็นคนละส่วน ย่อมดีกว่าการคิดค่าเสื่อมราคาารวมเป็นหน่วยเดียวกัน เพราะปกติแล้วเครื่องยนต์จะมีอายุการใช้งานที่สั้นกว่าลำตัวเครื่องบิน



### องค์ประกอบของราคาทุน

11. ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วยราคาซื้อรวมทั้งค่าภาษีนำเข้า ภาษีอื่น ๆ เกี่ยวกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายทางตรงต่าง ๆ ที่ทำให้ทรัพย์สินอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้การได้ตามที่ต้องการ สำหรับส่วนลดการค้าและเงินที่ได้รับคืนจากผู้ขายจะต้องนำมาหักออกเพื่อให้คงเหลือเป็นราคาซื้อที่แท้จริง

ตัวอย่างค่าใช้จ่ายทางตรงที่ควรนำมารวมเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน ได้แก่

- ก. ค่าใช้จ่ายในการเตรียมทำเลที่ตั้ง
- ข. ค่าขนส่งและค่าควบคุมการขนถ่ายสินค้าครั้งแรก
- ค. ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง
- ง. ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าสถาปนิก วิศวกร เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดขึ้นในโครงการก่อสร้างจนถึงวันที่งานก่อสร้างเสร็จ ควรนำมารวมเข้าเป็นราคาทุนของทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องด้วย

12. ควรบันทึกราคาทุนของทรัพย์สินด้วยราคาเงินสด หรือราคาเปรียบเทียบเท่าเงินสดตามกำหนดเวลาสินเชื่อตามปกติ หากมีการขอชำระค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เกินกว่าระยะเวลาสินเชื่อตามปกตินั้น ควรถือว่าส่วนของผลต่างระหว่างราคาเงินสดหรือราคาเปรียบเทียบเท่าเงินสดกับจำนวนเงินที่จ่ายไปทั้งหมดเป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นสำหรับระยะเวลาที่ขยายออกไป

13. ค่าใช้จ่ายในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่ว่าค่าใช้จ่ายเหล่านั้นจะสามารถระบุเจาะจงได้ว่าเกี่ยวข้องกับได้ทรัพย์สินนั้นมาหรือทำให้ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

14. ค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่องและเตรียมการผลิตตามปกติ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่ว่าค่าใช้จ่ายจำนวนนั้นจำเป็นต้องใช้เพื่อให้ทรัพย์สินอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้เป็นครั้งแรก

#### ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง

15. การคิดราคาซึ่งถือเป็นราคาทุนรวมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเองนั้นให้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกับที่กล่าวในย่อหน้าที่ 11-14 ราคาดังกล่าวประกอบด้วยต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการสร้างทรัพย์สินนั้น และต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยทั่วไปซึ่งสามารถปันส่วนให้แก่ทรัพย์สินที่สร้างขึ้นได้ แต่ไม่รวมกำไรที่คิดกันเองภายในกิจการเดียวกัน

16. ต้นทุนที่เกิดจากการไม่มีประสิทธิภาพในการผลิตหรือสร้างทรัพย์สินขึ้นเอง ไม่ว่าจะเป็เพราะการปล่อยให้มีกำลังผลิตว่างเปล่าเป็นการชั่วคราว หรือมีการขัดแย้งกันในการดำเนินกิจการ หรือสาเหตุอื่น ปกติจะไม่นำมาคิดเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน กรณีเช่นนี้ควรบันทึกราคาทุนของทรัพย์สินนั้นตามราคาอันเทียบได้กับต้นทุนการซื้อทรัพย์สินที่มีสภาพอย่างเดียวกัน หรือตามต้นทุนการผลิตทรัพย์สินอย่างเดียวกันนั้นเพื่อการขายตามปกติ

#### ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน

17. ในกรณีที่ได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาโดยการแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สินอื่น ควรบันทึกราคาทุนของทรัพย์สินตามราคายุติธรรมของทรัพย์สินที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือราคายุติธรรมของทรัพย์สินที่ได้มา แล้วแต่ราคาใด



จะมีหลักฐานปรากฏชัดเจนกว่า มีการปฏิบัติทางบัญชีอีกวิธีหนึ่ง โดยเฉพาะในกรณีที่มีการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน คือบันทึกทรัพย์สินที่ได้มาด้วยราคาตามบัญชีของทรัพย์สินที่ใช้แลกเปลี่ยนนั้น และไม่ว่าจะใช้วิธีใด จะต้องปรับปรุงราคาที่ดินที่บันทึกไว้ในวันด้วยจำนวนเงินหรือสิ่งอื่นที่ได้รับหรือใช้ไปเพิ่มเติมเพื่อการแลกเปลี่ยน ดังกล่าว

18. ในกรณีที่ได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาโดยการแลกเปลี่ยนกับหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่นของกิจการ การบันทึกราคาทุนของทรัพย์สินตามราคายุติธรรมของทรัพย์สินที่ได้มาหรือตามราคายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยน แล้วแต่ราคาใดจะมีหลักฐานปรากฏชัดเจนกว่า

#### การปรับปรุงและซ่อมแซม

19. ในกรณีที่ไม่อาจจะระบุได้ว่า รายจ่ายเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นในเวลาต่อมาจะถือเป็นการปรับปรุงทรัพย์สินให้ดีขึ้นและควรรวมไว้กับราคาทุนของทรัพย์สินหรือจะถือเป็นการซ่อมแซมซึ่งควรจัดเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ

เฉพาะรายจ่ายที่ทำให้กิจการได้รับประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในอนาคตจากที่เคยประเมินไว้เดิม ควรรวมเข้าเป็นราคาทุนของทรัพย์สินนั้น ตัวอย่างประโยชน์ที่จะได้รับเพิ่มในอนาคต ได้แก่

- (ก) อายุการใช้งานของทรัพย์สินเพิ่มขึ้น
- (ข) ประสิทธิภาพการใช้งานของทรัพย์สินเพิ่มขึ้น
- (ค) คุณภาพของผลผลิตดีขึ้นอย่างมาก หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่เคยประเมินไว้ลดลง

#### การเปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับกับราคาตามบัญชี

20. ราคาทุนรวมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีอาการเสื่อมสภาพ ปกติถือว่าจะได้รับประโยชน์คืนภายในอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น อย่างไรก็ดี ถ้าประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินใดหรือกลุ่มทรัพย์สินใดลดลงอย่างถาวร เช่น ทรัพย์สินชำรุดเสียหายหรือล้าสมัยเนื่องจากเทคโนโลยีใหม่ ๆ ซึ่งทำให้จำนวนที่คิดว่าจะได้รับประโยชน์คืนน้อยกว่าราคาตามบัญชี ในกรณีเช่นนี้ ให้ลดราคาตามบัญชีในขณะนั้นลงให้เท่ากับจำนวนที่คิดว่าจะได้รับประโยชน์คืนและจำนวนที่ลดลงนี้ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทันที

#### การใช้ราคาอื่นแทนราคาทุนของทรัพย์สิน

21. งบการเงินตามปกติจะแสดงในราคาทุนเดิม แต่ในบางกรณี งบการเงินอาจแสดงรายการบางส่วนหรือทั้งหมดของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้ราคาอื่นที่มีใช้ราคาทุนเดิมและคำนวณค่าเสื่อมราคาจากราคาดังกล่าว งบการเงินเช่นนั้นจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะและจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีว่าด้วยเรื่องนั้นโดยตรง

22. วิธีการซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปสำหรับการปรับราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือวิธีประเมินราคา ซึ่งโดยปกติจะกระทำโดยผู้ชำนาญการประเมินราคา วิธีอื่นก็อาจจะใช้ได้คือการใช้ดัชนีราคา และการอ้างอิงราคาปัจจุบัน

23. วิธีการแสดงราคาที่ปรับใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบการเงินมี 2 วิธี วิธีแรกจะปรับทั้งราคาทุนของทรัพย์สินและค่าเสื่อมราคาสะสม เพื่อทำให้ราคาตามบัญชีเท่ากับราคาสุทธิของทรัพย์สินที่ปรับค่าแล้ว วิธีที่สองจะโอนเปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของทรัพย์สินออกไปและถือเอาราคาสุทธิของทรัพย์สินที่ปรับค่าแล้วเป็นราคาทุนใหม่ของทรัพย์สินนั้น

กิจการต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการปรับราคาและไม่ว่าจะใช้วิธีใดก็ตาม การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น จะไม่เป็นผลทำให้หน้าค่าเสื่อมราคาสะสมที่มีอยู่ ณ วันปรับราคาไปเพิ่มเป็นรายได้ของกิจการ

24. ในบางกรณีอาจใช้วิธีการปรับราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หลายวิธีในงบการเงินเดียวกัน โดยกิจการ อาจใช้วิธีต่างกันสำหรับรายการต่าง ๆ ของทรัพย์สินในประเภทเดียวกัน หรือของทรัพย์สินคนละประเภท ใน กรณีเช่นนี้ จำเป็นต้องเปิดเผยราคาของทรัพย์สินที่ได้จากการปรับราคาของแต่ละวิธี

25. การเลือกปรับราคาทรัพย์สินเป็นบางรายการอาจจะมีปัญหาทำให้งบการเงินไม่แสดงมูลค่าของทรัพย์สิน ในราคาที่เหมาะสม ดังนั้น เมื่อการปรับราคาของทรัพย์สินไม่สามารถกระทำได้กับทรัพย์สินหมดทั้งประเภท การ เลือกรายการทรัพย์สินที่จะทำการปรับปรุงจึงต้องทำอย่างมีระบบ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจจะหมุนเวียนการปรับ ราคาของทรัพย์สินจนครบหรืออาจจะปรับราคาของทรัพย์สินทั้งประเภทของกิจการ

26. ไม่ควรที่จะปรับราคาทรัพย์สิน โดยมีผลทำให้ราคาตามบัญชีของทรัพย์สินประเภทนั้น สูงกว่ามูลค่า ที่อาจจะได้รับคืน

27. ส่วนที่เพิ่มขึ้นของราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อันเนื่องมาจากการปรับราคาให้สูงขึ้น ตามปกติให้เครดิตบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สินโดยแสดงภายใต้หัวข้อส่วนของผู้ถือหุ้น และจำนวนนี้ จะไม่สามารถนำไปจ่ายเป็นเงินปันผล

ส่วนที่ลดลงของราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อันเนื่องมาจากการปรับราคา ให้ถือเป็น ค่าใช้จ่าย เว้นแต่ว่าส่วนที่ลดลงนี้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าที่ปรับเพิ่มขึ้นในครั้งก่อนซึ่งแสดงอยู่ในบัญชีส่วนเกิน ทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน ก็ให้นำไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินทุนนั้น

ในกรณีที่มีการปรับเพิ่มราคาตามบัญชีหลังจากที่เคยปรับราคาให้ลดลงในครั้งก่อน ให้ถือส่วนที่เพิ่ม ขึ้นนี้เป็นรายได้เพียงเท่าจำนวนที่จะชดเชยส่วนที่เคยถือเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว

28. ผลกระทบที่มีต่อภาษีเงินได้อันเนื่องมาจากการใช้ราคาอื่นเป็นราคาของทรัพย์สินแทนราคาทุน ให้ ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง "การบัญชีภาษีเงินได้"

#### ค่าเสื่อมราคา-กรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินใหม่

29. กรณีที่มีการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สูงกว่าราคาทุนเดิม ค่าเสื่อมราคาที่แสดงในงบกำไรขาดทุน ให้คำนวณจากราคาทุนเดิม สำหรับค่าเสื่อมราคาของส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นให้นำไปหักออกจากบัญชี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน

กรณีที่มีการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้ลดลงต่ำกว่าราคาทุนเดิม ค่าเสื่อมราคาที่แสดงในงบ กำไรขาดทุนให้คำนวณจากราคาของทรัพย์สินที่ลดลงแล้วนั้น

#### การเลิกใช้และจำหน่ายทรัพย์สิน

30. เมื่อกิจการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใด หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้หรือ ขาย ก็ให้ตัดรายการนั้นออกจากบัญชี

31. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่เลิกใช้และถือไว้รอการจำหน่าย ให้แสดงในราคาตามบัญชีหรือราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิ แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า และแสดงแยกต่างหากในงบการเงิน ในกรณีที่คาดว่าจะมีผลขาดทุน เกิดขึ้น ก็ให้รับรู้ผลขาดทุนนั้นทันทีในงบกำไรขาดทุน



32. งบการเงินที่แสดงตามหลักราคาทุนเดิม โดยทั่วไปจะรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น
33. เมื่อมีการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งเคยมีการตีราคาลดลง ผลต่างระหว่างเงินสดที่ได้รับจากการขาย กับราคาตามบัญชี โดยปกติจะนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุน
34. เมื่อมีการจำหน่าย ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ซึ่งเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้น ให้โอนมัดบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นที่คงเหลืออยู่ทุกรายการและบันทึกรายการจำหน่ายทรัพย์สินตามหลักราคาทุนเดิม

#### การเปิดเผยข้อมูล

35. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บางส่วนได้ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่องนโยบายการบัญชี
36. ในบางครั้งอาจมีการเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 35 ดังนี้
- 36.1 การกระทบยอดที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันเริ่มต้นและสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ โดยแสดงการเพิ่มขึ้น การลดลง การได้มาซึ่งทรัพย์สินจากการรวมกิจการและการเปลี่ยนแปลงในลักษณะอื่น
- 36.2 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายเป็นค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทั้งในกรณีที่เป็นทรัพย์สินที่สร้างขึ้นเองหรือได้มา
- 36.3 ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่หยุดใช้ประโยชน์เป็นการชั่วคราว

#### มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 นี้ประกอบด้วยรายการในย่อหน้าที่ 37-54 มาตรฐานฉบับนี้ควรอ่านควบคู่ไปกับรายการที่กล่าวมาแล้วในย่อหน้าที่ 1-36

37. รายการที่มีความหมายตามคำนิยามในย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานฉบับนี้ให้จัดเป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบการเงิน
38. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ควรบันทึกในราคาทุนเดิมของทรัพย์สินตามย่อหน้าที่ 39-45 หรือราคาตลาดใหม่ตามย่อหน้าที่ 46-52

#### การบันทึกทรัพย์สินตามราคาทุน

39. ราคาทุนของทรัพย์สิน ควรประกอบด้วยราคาซื้อและค่าใช้จ่ายโดยตรงต่าง ๆ ที่ทำให้ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้
40. ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง ควรประกอบด้วยต้นทุนโดยตรงที่เจาะจงได้กับทรัพย์สินนั้นและต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการสร้างโดยทั่วไป ซึ่งสามารถบันทึกส่วนให้แก่ทรัพย์สินที่สร้างขึ้นได้ ต้นทุนที่เกิดจากการสร้างที่ไม่มีประสิทธิภาพไม่ควรรวมเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน



41. เมื่อได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาโดยการแลกเปลี่ยน หรือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สินอื่น ราคาทุนของทรัพย์สินที่ได้มา ควรบันทึกด้วยราคายุติธรรมของทรัพย์สินที่นำไปแลกเปลี่ยนหรือทรัพย์สินที่ได้มา แล้วแต่ว่าราคาใดจะมีหลักฐานที่ชัดเจนกว่า และปรับปรุงด้วยจำนวนเงิน หรือสิ่งอื่นที่ได้รับ หรือจ่ายเพิ่มเติมในการแลกเปลี่ยนนั้น
- สำหรับกรณีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาโดยการแลกเปลี่ยนกับหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่นของกิจการ ให้บันทึกราคาทุนของทรัพย์สินตามราคายุติธรรมของทรัพย์สินที่ได้มาหรือหลักทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยน แล้วแต่ว่าราคาใดจะมีหลักฐานปรากฏชัดเจนกว่า
42. ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นในเวลาต่อมา จะนำไปเพิ่มราคาทุนของทรัพย์สินได้ก็ต่อเมื่อเป็นการทำให้กิจการได้รับประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตเพิ่มขึ้นจากที่เคยประเมินไว้แต่เดิม
43. กรณีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการหนึ่งหรือทั้งกลุ่มมีการเสื่อมสภาพอย่างถาวร จนเป็นเหตุให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงต่ำกว่าราคาสุทธิตามบัญชี ก็ให้ลดราคาตามบัญชีลงเท่าราคาที่จะขายได้สุทธิ และราคาที่ลดลงนี้ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทันที สำหรับทรัพย์สินรายการใดที่เลิกใช้และถือไว้รอการจำหน่าย ก็ควรปฏิบัติเช่นเดียวกัน และให้แยกแสดงเป็นรายการต่างหากในงบการเงิน
44. ควรตัดจำหน่ายรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ออกจากบัญชี เมื่อมีการขายหรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์อีกต่อไปจากการใช้หรือขาย
45. กำไรหรือขาดทุนจากการเลิกใช้ หรือขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ควรบันทึกเพื่อรับรู้ในงบกำไรขาดทุน การบันทึกทรัพย์สินตามราคาที่ดีใหม่
46. การตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ควรกระทำกับทรัพย์สินรวมทั้งประเภท แต่ถ้าเป็นการเลือกตีราคากับทรัพย์สินบางอย่าง ก็จะต้องกระทำตามหลักเกณฑ์อย่างมีระบบและจะต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้
47. ทรัพย์สินที่ตีราคาใหม่ ไม่ควรมีราคาสุทธิตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับคืน
48. การตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้สูงขึ้น จะต้องไม่ปรับปรุงบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ราคาเพิ่มไปสู่บัญชีกำไรขาดทุน
49. ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการตีราคา ให้เครดิตตรงไปยังบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สินโดยแสดงภายใต้หัวข้อส่วนของผู้ถือหุ้น เว้นแต่ว่าเป็นการเพิ่มราคาตามบัญชีหลังจากที่เคยตีราคาให้ลดลงในครั้งก่อนและได้บันทึกยอดที่ลดลงนั้นเป็นผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุน ให้ถือเป็นรายได้เพียงเท่าจำนวนที่จะชดเชยส่วนที่เคยถือเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว
- ราคาสุทธิตามบัญชีที่ลดลงเนื่องจากการตีราคาทรัพย์สิน ให้บันทึกเป็นผลขาดทุนแสดงในงบกำไรขาดทุน เว้นแต่ว่าราคาที่ลดลงนั้นเป็นการลดลงจากราคาที่ดีเพิ่มขึ้นในครั้งก่อน ซึ่งได้บันทึกไว้ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน ก็ให้นำราคาที่ลดลงนั้นไปลดยอดบัญชีส่วนเกินจากการตีราคาทรัพย์สิน
50. ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 42, 43, และ 44ให้นำมาใช้ในกรณีการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่ด้วย

51. กรณีการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีการตีราคาใหม่ ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33 และ 34
52. กรณีที่มีการตีราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สูงกว่าราคาทุนเดิม ค่าเสื่อมราคาที่แสดงในงบกำไรขาดทุน ให้คำนวณจากราคาทุนเดิม สำหรับค่าเสื่อมราคาของส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นให้นำไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน
- กรณีที่มีการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้ลดลงต่ำกว่าราคาทุนเดิม ค่าเสื่อมราคาที่แสดงในงบกำไรขาดทุนให้คำนวณจากราคาของทรัพย์สินที่ลดลงแล้วนั้น

### การเปิดเผยข้อมูล

53. นอกเหนือจากข้อกำหนดที่ให้เปิดเผยข้อมูลตามแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา และแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง นโยบายการบัญชีแล้ว ยังควรเปิดเผยเกี่ยวกับ
- 53.1 เกณฑ์ที่ใช้ในการบันทึกเป็นราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และในกรณีที่กิจการใช้เกณฑ์มากกว่าหนึ่งวิธี ก็ให้แสดงราคาขั้นต้นก่อนหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทของแต่ละวิธีด้วย
- 53.2 ในกรณีที่ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แสดงในราคาที่ตีใหม่ ก็ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาที่ตีใหม่ รวมถึงนโยบายเกี่ยวกับเงื่อนไขและเงื่อนไขเวลาที่กำหนดไว้ใน การตีราคาใหม่ วิธีหรือดัชนีที่ใช้ ปีที่มีการตีราคาใหม่ และในกรณีที่ผู้ประเมินราคาอิสระเป็นผู้ประเมินราคาก็ให้เปิดเผยให้ทราบด้วย

### วันถือปฏิบัติ

54. แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2532 เป็นต้นไป



### ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ ทำขึ้นเพื่อเป็นตัวอย่างประกอบเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

#### 1. ต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วย ราคาซื้อ ค่าภาษีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องตั้งแต่เริ่มจัดหาทรัพย์สินจนกระทั่งทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามที่ต้องการเช่น

- ค่าใช้จ่ายในการเตรียมทำเลที่ตั้ง
- ค่าขนส่งและค่าควบคุมการขนถ่ายสินค้าครั้งแรก
- ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง
- ค่าธรรมเนียมวิชาชีพต่าง ๆ
- ต้นทุนในการจัดหาเงิน (เช่น ดอกเบี้ย) เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นจากการจัดหาทรัพย์สิน (ซื้อหรือสร้างเอง) จนกระทั่งทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งซื้อเครื่องจักรราคา 500,000 บาท โดยผ่านนายหน้าจึงต้องเสียค่านายหน้า 10% ของราคาซื้อ แต่เนื่องจากซื้อเครื่องจักรในช่วงที่ผู้ขายกำลังแนะนำสินค้าจึงได้ส่วนลด 5% จากราคาที่ประกาศไว้ ในการซื้อสินค้านี้กิจการเสียค่าขนส่ง 10,000 บาทและค่าภาษีศุลกากรตลอดจนค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่ทำเรือเป็นเงิน 6,000 บาท ขณะที่ซื้อเครื่องจักรกิจการมีเงินสดไม่เพียงพอจึงได้ไปกู้เงินจากธนาคาร 500,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 12% ต่อปี กิจการตกลงซื้อเครื่องจักรเมื่อวันที่ 1 มกราคม และได้รับเครื่องจักรในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ กิจการใช้เวลาติดตั้งเครื่องจักรอีก 1 เดือน ในระหว่างติดตั้ง กิจการมีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังนี้ ค่าวิศวกรคุมการติดตั้ง 12,000 บาท เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน 15,000 บาท ค่าใช้จ่ายและอุปกรณ์ในการติดตั้ง 8,000 บาท ค่าวัสดุที่ใช้ทดลองผลิต 4,500 บาท ค่าใช้จ่ายในโรงงานที่ตั้งเครื่องจักร 180,000 บาท หลังจากติดตั้งเครื่องจักรแล้ว กิจการยังไม่มีเงินชำระเงินกู้จนกระทั่งสิ้นเดือนมิถุนายน

ดังนั้นต้นทุนของเครื่องจักรจึงประกอบด้วย

ราคาทุน (500,000 × .95)	475,000 บาท
ค่านายหน้า	50,000 บาท
ค่าขนส่ง	10,000 บาท
ค่าภาษีและค่าธรรมเนียม	6,000 บาท
ค่าวิศวกร	12,000 บาท
ค่าใช้จ่ายและอุปกรณ์	8,000 บาท
ค่าวัสดุที่ใช้ทดลองผลิต	4,500 บาท
ดอกเบี้ย $(500,000 \times \frac{2.5}{12} \times \frac{12}{100})$	<u>12,500 บาท</u>
รวมต้นทุนเครื่องจักรทั้งสิ้น	<u>578,000 บาท</u>



## 2. ต้นทุนของทรัพย์สินที่กิจการผลิตขึ้นเอง

ในกรณีที่กิจการผลิตหรือสร้างทรัพย์สินขึ้นใช้เอง ถ้าทรัพย์สินที่กิจการผลิตขึ้นใช้เองนั้นเป็นทรัพย์สินซึ่งมีสภาพเช่นเดียวกับสินค้าที่ขายอยู่ตามปกติ ต้นทุนของทรัพย์สินนั้นน่าจะเท่ากับต้นทุนของสินค้าที่ขาย แต่ถ้าทรัพย์สินที่ผลิตขึ้นมีลักษณะต่างกับสินค้าที่ผลิตโดยทั่วไป หรือเป็นทรัพย์สินที่ผลิตขึ้นใช้เองโดยเฉพาะ ต้นทุนของทรัพย์สินที่ผลิตขึ้นจะประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและทางอ้อมที่ได้รับการปันส่วน ต้นทุนของทรัพย์สินจะไม่รวมกำไรซึ่งเกิดจากการผลิต และค่าใช้จ่ายอื่นอันเกิดจากการหย่อนประสิทธิภาพในการผลิตหรือการบริหาร ตัวอย่างเช่น

2.1. ถ้ากิจการรับเหมาก่อสร้าง สร้างอาคารพาณิชย์ไว้ขายและได้ใช้อาคารพาณิชย์หลังหนึ่งไว้เป็นอาคารสำนักงาน ต้นทุนของอาคารสำนักงานจะเท่ากับต้นทุนของอาคารพาณิชย์ที่ขาย

2.2. ถ้ากิจการต้องการอาคารสำนักงานซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากอาคารพาณิชย์ที่ขายโดยทั่วไป ตัวอย่างของต้นทุนของอาคารสำนักงานจะเท่ากับค่าวัสดุ ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างและการบริหารอื่นที่เกิดจากการปันส่วนตามจำนวนอาคารที่สร้างขึ้น ตัวอย่างของรายการที่ไม่ควรนำมาคำนวณเป็นต้นทุนของอาคาร เช่น

ส่วนแตกต่างระหว่างราคาทุนในการก่อสร้างกับราคาตลาดของอาคารนั้น

ส่วนแตกต่างของราคาวัสดุที่ซื้อกับราคาวัสดุทั่วไป

ค่าใช้จ่ายเนื่องจากการนัดหยุดงาน

ค่าใช้จ่ายจากการขาดแคลนวัสดุ

ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเครื่องจักรเครื่องมือหยุดชะงัก

## 3. การจัดหาทรัพย์สิน ด้วยทรัพย์สินอื่นนอกเหนือจากเงินสด

ในกรณีที่กิจการจัดหาทรัพย์สินโดยนำทรัพย์สินชนิดอื่นนอกเหนือจากเงินสดไปแลกเปลี่ยนจะถือราคายุติธรรมของทรัพย์สินที่นำไปแลกเปลี่ยนหรือของทรัพย์สินที่ได้รับแลกเปลี่ยนแล้วแต่ว่าราคาไหนจะมีหลักฐานที่ชัดเจนกว่าเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน เช่น

3.1. ถ้ากิจการเอาพัดลม 10 เครื่อง มูลค่าตามบัญชี 5,000 บาทไปแลกเปลี่ยนกับเครื่องปรับอากาศซึ่งมีราคาขายโดยทั่วไป 12,000 บาท ในกรณีนี้กิจการจะต้องจ่ายเงินเพิ่มให้กับผู้ขาย 9,500 บาท ต้นทุนของเครื่องปรับอากาศจะเท่ากับ 12,000 บาท ซึ่งถือเป็นราคาที่มีหลักฐานชัดเจนและกิจการจะเกิดผลขาดทุนในการจำหน่ายทรัพย์สิน (พัดลม) 2,500 บาท

3.2. ถ้ากิจการนำรถยนต์ซึ่งมีราคาทุน 300,000 บาท และค่าเสื่อมราคาสะสม 250,000 บาท ไปแลกเปลี่ยนกับรถยนต์คันใหม่ซึ่งตั้งราคาขายไว้ 450,000 บาท บริษัทรถยนต์จะยอมรับแลกเปลี่ยนโดยให้กิจการจ่ายเงินเพิ่มเพียง 360,000 บาท อย่างไรก็ตามทางผู้จัดการของกิจการได้นำรถยนต์คันเก่าไปให้อู่ทั่วไปที่ราคาได้ 80,000 บาท ในกรณีนี้ ราคาทุนของรถยนต์คันใหม่ควรจะเท่ากับ 440,000 บาท (ซึ่งคำนวณจากราคายุติธรรมของรถยนต์เก่า 80,000 บาท บวกกับจำนวนเงินสดที่ต้องจ่ายเพิ่มอีก 360,000 บาท) ไม่ใช่ราคา 450,000 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ยังไม่ต่อรอง แต่ถ้าหลักฐานที่ผู้ขายรถยนต์ให้มามีราคาขายเป็น 450,000 บาท ถือได้ว่าราคาขาย 450,000 บาทนี้เป็นหลักฐานที่ชัดเจนกว่า ดังนั้น การบันทึกการรถยนต์ด้วยราคาทุนของรถยนต์คันใหม่จึงเป็น 450,000 บาท

3.3. กิจการนำหุ้นสามัญของบริษัทอื่นจำนวน 100 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ในราคาหุ้นหุ้นละ 140 บาท ไปแลกเปลี่ยนกับเครื่องพิมพ์ดีด ซึ่งมีราคาขายที่สั่งไว้ 13,000 บาท แต่ราคาตลาดของหุ้นในขณะนั้นหุ้นละ 125 บาท ในกรณีเช่นนี้เครื่องพิมพ์ดีดจะมีราคาทุน 12,500 บาท

4. **รายจ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินหลังจากที่ใช้งานแล้ว**

ในกรณีที่กิจการได้ลงทุนจัดหาทรัพย์สิน ต่อมาภายหลังกิจการได้จ่ายรายจ่ายเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ใช้สอยในทรัพย์สินเพิ่มขึ้น เช่น อายุการใช้งาน หรือคุณภาพ หรือประสิทธิภาพในการใช้งานเพิ่มขึ้น กิจการควรจะถือรายจ่ายเหล่านี้เป็นต้นทุนของทรัพย์สินด้วย

ตัวอย่างเช่น กิจการซื้อรถบรรทุกมาคันหนึ่งราคา 50,000 บาท โดยประมาณอายุการใช้งาน 200,000 กม. เมื่อกิจการใช้รถบรรทุกไป 50,000 กม. ก็เห็นว่าสมควรเปลี่ยนเครื่องยนต์ใหม่เพื่อให้ประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น จึงเปลี่ยนเครื่องยนต์ใหม่มูลค่า 6,000 บาท พร้อมค่าติดตั้ง ช่างผู้ชำนาญประมาณว่าเครื่องยนต์มีมูลค่า 10% ของราคาทุนของรถบรรทุก ในกรณีเช่นนี้ รายจ่าย 6,000 บาท ควรจะถือเป็นต้นทุนของรถบรรทุกด้วย ดังนั้นราคาทุนของรถบรรทุกจะเท่ากับ 51,000 บาท การบันทึกบัญชีจะทำโดย

เดบิต	รถบรรทุก	1,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสมรถบรรทุก	1,250	
	ขาดทุนจากการเปลี่ยนเครื่องยนต์	3,750	
เครดิต	เงินสด		6,000

5. **การปรับปรุงราคาทรัพย์สินใหม่**

ภายหลังจากการใช้ทรัพย์สินในระยะหนึ่งแล้ว ปรากฏว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตลดน้อยลงกว่าจำนวนที่ได้คาดไว้ ให้ลดราคาสุทธิตามบัญชีลงให้เหลือเท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและให้ถือมูลค่าที่ลดลงนี้เป็นค่าใช้จ่ายทันที เช่น อาคารหลังหนึ่งซื้อมาในราคา 800,000 บาท ประมาณว่ามีอายุใช้งาน 10 ปี ราคาซากในปีที่ 10 มีมูลค่า 50,000 บาท ในต้นปีที่ 9 พบว่าอาคารหลังนี้รั่วอย่างมากไม่ควรใช้งานอีกต่อไปในกรณีเช่นนี้ ราคาสุทธิตามบัญชีในต้นปีที่ 9 ซึ่งมีจำนวน 200,000 บาท และราคาที่จะขายได้ 50,000 บาท ขาดทุนจากการเลิกใช้อาคารจึงเท่ากับ 150,000 บาท ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายทันที

6. **การบันทึกราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่ม**

กิจการซื้อที่ดินแปลงหนึ่งในราคา 800,000 บาท ต่อมาในปีที่ 6 พบว่าที่ดินดังกล่าวมีราคาประเมิน 1,000,000 บาท

สมมติว่ากิจการจะบันทึกที่ดินในราคาตีเพิ่ม รายการบัญชีจะเป็นดังนี้

เดบิต	ที่ดิน-ราคาตีเพิ่ม	200,000	
เครดิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		200,000

7. **การจำหน่ายทรัพย์สินออกจากบัญชี**

ในกรณีที่ทรัพย์สินไม่ให้ประโยชน์แก่กิจการ หรือกิจการไม่ได้ใช้ทรัพย์สินที่มีอยู่ให้เป็นประโยชน์ ควรจะตัดจำหน่ายทรัพย์สินนั้นออกจากบัญชีหรือแยกแสดงทรัพย์สินนั้นออกจากรายการปกติหากยังไม่จำหน่ายและยอมรับส่วนที่คาดว่าจะขาดทุนเป็นค่าใช้จ่าย ตัวอย่างเช่น

7.1. กิจการแห่งหนึ่งใช้เครื่องสูบน้ำจากบ่อบาดาลเพื่อใช้ในกิจการ ปรากฏว่าต่อมากิจการได้เปลี่ยนไปใช้น้ำประปา ซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้เครื่องสูบน้ำต่อไป เครื่องสูบน้ำมีราคาทุน 30,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 20,000 บาท และกิจการคาดว่าจะขายเครื่องสูบน้ำได้ไม่เกิน 4,000 บาท ในกรณีเช่นนี้ ในขณะที่กิจการติดตั้งระบบน้ำประปาและยกเลิกการใช้บาดาล ให้กิจการยอมรับส่วนขาดทุนจากการเลิกใช้เครื่องสูบน้ำ 6,000 บาท



เป็นค่าใช้จ่าย และในงบดุล ให้แสดงเครื่องสูบน้ำในราคาสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ 4,000 บาทแยกต่างหากจากทรัพย์สินปกติ แต่ถ้าหากว่า กิจการขายเครื่องสูบน้ำไป ก็ให้บันทึกส่วนขาดทุนไว้ในบัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายเครื่องสูบน้ำ 6,000 บาท

7.2. ถ้าเครื่องสูบน้ำมีราคาสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ 12,000 บาท ให้แสดงเครื่องสูบน้ำในราคาสุทธิตามบัญชี 10,000 บาทในงบดุล จนกว่าจะขายเครื่องสูบน้ำแล้วจึงจำหน่ายเครื่องสูบน้ำออกจากบัญชี และบันทึกรายได้คือกำไรจากการจำหน่ายเครื่องสูบน้ำ 2,000 บาท

7.3. เครื่องจักรเครื่องหนึ่งซื้อเข้ามาในราคา 1,000,000 บาท ประมาณอายุการใช้งาน 10 ปี ไม่มีราคาซากต้นปีที่ 6 ตีราคาเครื่องจักรใหม่โดยผู้ประเมินราคาอิสระตีราคา 600,000 บาท ต่อมาต้นปีที่ 8 ขายเครื่องจักรได้ในราคา 500,000 บาท รายการบัญชีเป็นดังนี้

ต้นปีที่ 6 - บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่ม

เดบิต	เครื่องจักร - ราคาที่ตีเพิ่ม	200,000	
เครดิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน เครื่องจักร		100,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักรที่ตีราคาเพิ่ม		100,000

สิ้นปีที่ 6 และ 7 - คัดค่าเสื่อมราคา

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร - ทุนเดิม	100,000	
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน (เครื่องจักร)		20,000
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักร - ทุนเดิม		100,000
	- ที่ตีราคาเพิ่ม		20,000

ต้นปีที่ 8 - บันทึกการขายเครื่องจักร

ก. โอนปิดบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาทรัพย์สินเพิ่ม

เดบิต	ส่วนเกินจากการตีราคาทรัพย์สิน (เครื่องจักร)	60,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักร - ที่ตีราคาเพิ่ม	140,000	
เครดิต	เครื่องจักร - ราคาที่ตีเพิ่ม		200,000

ข. บันทึกการขายทรัพย์สินตามหลักราคาทุนเดิม

เดบิต	เงินสด	500,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักร - ทุนเดิม	700,000	
เครดิต	เครื่องจักร - ราคาทุนเดิม		1,000,000
	กำไรจากการขายทรัพย์สิน		200,000

แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10

เรื่อง

การบัญชีค่าเสื่อมราคา



### คำนำ

1. มาตรฐานนี้เป็นแถลงการณ์เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีค่าเสื่อมราคาซึ่งใช้กับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพทุกชนิด ยกเว้นรายการดังต่อไปนี้
  - 1.1 ป่าไม้ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งสามารถสร้างขึ้นทดแทนได้
  - 1.2 แหล่งแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นทดแทนได้รวมถึงค่าใช้จ่ายในการสำรวจต่าง ๆ
  - 1.3 ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้า วิจัย และพัฒนา
  - 1.4 ค่าความนิยมและค่าสิทธิต่าง ๆ

### คำนิยาม

2. คำศัพท์ที่ใช้ในแถลงการณ์ฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้
 

"ค่าเสื่อมราคา"	หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพส่วนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้
"ทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ"	หมายถึง ทรัพย์สินซึ่ง <ol style="list-style-type: none"> <li>(ก) คาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และ</li> <li>(ข) มีอายุการใช้งานจำกัด และ</li> <li>(ค) กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิต ในการขายสินค้าและบริการ ในการให้บริการอื่นเช่า หรือใช้ในการบริหารงาน</li> </ol>
"อายุการใช้งาน"	หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้คือ <ol style="list-style-type: none"> <li>(ก) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะได้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพนั้น หรือ</li> <li>(ข) จำนวนผลผลิต หรือผลตอบแทนที่คล้ายคลึงกันที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้น</li> </ol>
"มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา"	หมายถึง ราคาทุนเดิมของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพหรือราคาอื่นที่นำมาใช้แทนตามที่ปรากฏในงบการเงินหักด้วยราคาซากที่ประมาณไว้
"ราคาซาก"	หมายถึง มูลค่าที่คาดว่าจะขายทรัพย์สินนั้นได้เมื่อหมดอายุการใช้งาน หักด้วยค่ารื้อถอนและค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

### ข้ออภิปราย

3. เมื่อพิจารณาจำนวนรวมของทรัพย์สินทั้งหมดในกิจการ จะพบว่าทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพมักมีอยู่ในอัตราที่สูงกว่าทรัพย์สินชนิดอื่น ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาจึงมีผลกระทบที่สำคัญต่อการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ
4. มีผู้ให้ความเห็นว่า ถ้าทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นสูงกว่าราคาตามที่ปรากฏในงบการเงิน ก็ไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินนั้น อย่างไรก็ตาม เป็นที่ยอมรับกันว่าควรมีการคิดค่าเสื่อมราคาโดยคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาและถือเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่คำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น

### อายุการใช้งาน

5. การประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สินหรือของกลุ่มทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันที่มีการเสื่อมสภาพ ปกติจะต้องใช้ดุลยพินิจโดยอาศัยประสบการณ์จากการที่เคยใช้ทรัพย์สินเดียวกันหรือทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันเป็นหลัก สำหรับทรัพย์สินที่ใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่หรือใช้ในการผลิตสินค้าหรือการให้บริการชนิดใหม่ ซึ่งกิจการไม่เคยมีประสบการณ์มาก่อน การประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สินดังกล่าวกระทำได้ยากขึ้น แต่ก็จำเป็นต้องทำ
6. อายุการใช้งานของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพซึ่งกิจการประมาณขึ้น อาจจะสั้นกว่าอายุจริงของทรัพย์สินนั้น ดังนั้น นอกจากจะต้องพิจารณาถึงการสึกหรอตามสภาพ ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยที่เกี่ยวกับการดำเนินงาน เป็นต้นว่า จำนวนชั่วโมงการใช้ทรัพย์สิน การซ่อมแซม และบำรุงรักษาแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงปัจจัยอื่นๆ ประกอบ เช่น ความล้าสมัยอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การปรับปรุงกระบวนการผลิต การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับความต้องการสินค้าหรือบริการซึ่งเกิดจากการใช้ทรัพย์สินนั้น และข้อจำกัดทางกฎหมาย เช่น การหมดอายุของสัญญาเช่า

### ราคาซาก

7. โดยปกติราคาซากมักจะมีจำนวนไม่มากไม่มีสาระสำคัญ จึงไม่จำเป็นต้องนำมาพิจารณาในการคิดค่าเสื่อมราคา เว้นแต่ในกรณีที่เห็นว่าจำนวนเป็นสาระสำคัญก็ควรประมาณราคาซากในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา หรือเมื่อมีการตีราคาของทรัพย์สินนั้นใหม่ในเวลาต่อมา โดยใช้มูลค่าที่คาดว่าจะขายได้ของทรัพย์สินที่มีสภาพการใช้งานใกล้เคียงกันนั้นและหมดอายุการใช้งานแล้วในขณะนั้นมาเป็นหลักในการประเมินราคา ราคาซากที่ประมาณได้ จะต้องประมาณค่าใช้จ่ายการรื้อถอนและค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นมาหักออกด้วย



### วิธีคิดค่าเสื่อมราคา

8. การปันส่วนมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาเพื่อถือเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตลอดจนอายุการใช้งานนั้น มีอยู่หลายวิธีด้วยกัน ได้แก่ การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลง เช่น คิดตามชั่วโมงการทำงานหรือตามจำนวนผลผลิต การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ เช่น ตามวิธีเส้นตรง การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลงและการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้น

เมื่อได้เลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาวิธีใดแล้วก็ให้ใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอทุกรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่คำนึงถึงจำนวนผลกำไรหรือภาษีเงินได้ของกิจการ ทั้งนี้เพื่อให้สามารถนำผลการดำเนินงานในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมาเปรียบเทียบกันได้

### ความเหมาะสมและข้อจำกัดเกี่ยวกับวิธีคิดค่าเสื่อมราคา

9. การคิดค่าเสื่อมราคาในแต่ละวิธีดังกล่าวมีความเหมาะสมและข้อจำกัดแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะการเสื่อมสภาพของทรัพย์สิน ซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้

9.1. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการทำงานหรือตามจำนวนผลผลิต เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งาน วิธีนี้ เป็นวิธีการที่สอดคล้องกับข้อสมมติฐานทางการบัญชีในเรื่องการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้มากที่สุด แต่มีข้อจำกัดที่ไม่ได้คำนึงถึงการเสื่อมค่าอันเนื่องมาจากความล้าสมัยและมักจะมีปัญหาในทางปฏิบัติในการประมาณประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินดังกล่าว

9.2. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพตามระยะเวลา การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จึงง่ายและสะดวก แต่มีข้อเสียที่ไม่ได้คำนึงถึงต้นทุนของเงินทุนและไม่ได้คำนึงถึงประโยชน์ที่ได้จากการใช้ทรัพย์สินที่แท้จริง

9.3. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพสูงในระยะแรก และประโยชน์ที่ได้รับในระยะหลังไม่แน่นอน หรือทรัพย์สินที่ขึ้นอยู่กับสมัยนิยม การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการใช้ทรัพย์สินค่อนข้างสม่ำเสมอตลอดอายุการใช้งาน เนื่องจากค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาในระยะหลังมักจะสูงขึ้นขณะที่ค่าเสื่อมราคาลดลง

9.4. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้น เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับทรัพย์สินที่คาดว่าจะให้ประโยชน์เพิ่มขึ้นตามระยะเวลาของการใช้ทรัพย์สินนั้น การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จึงไม่ค่อยมีโอกาสได้ใช้เพราะทรัพย์สินที่มีคุณสมบัติดังกล่าวมีน้อย ดังนั้น ถ้าหากทรัพย์สินใดมีลักษณะที่คาดว่าจะไม่ให้ประโยชน์เพิ่มขึ้นตามระยะเวลาของการใช้ทรัพย์สินนั้นแล้ว ไม่แนะนำให้คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ เนื่องจากเป็นวิธีที่ขัดกับหลัก "ความระมัดระวัง" ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

### ที่ดินและอาคาร

10. โดยปกติ ที่ดินจะมีอายุการใช้งานไม่สิ้นสุดและไม่ถือเป็นทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ดินของกิจการนั้นมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด ก็ให้ถือว่าที่ดินนั้นมีลักษณะเป็นทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ

11. อาคาร ถือเป็นทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพเพราะเข้าหลักเกณฑ์ตามคำนิยามในย่อหน้าที่ 2
12. กิจการบางแห่งมีความเห็นว่าเมื่อรวมมูลค่าของอาคารและที่ดินที่อาคารนั้นตั้งอยู่เข้าด้วยกัน มูลค่ารวมมิได้ลดลงจึงไม่ถือว่าอาคารเป็นทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ ความเห็นดังกล่าวไม่น่าจะถูกต้องเพราะที่ดินและอาคารเป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าแยกจากกันได้ ดังนั้นกิจการจึงควรคิดค่าเสื่อมราคาของอาคารโดยไม่คำนึงถึงการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของที่ดิน

### การเปิดเผยข้อมูล

13. การเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพเป็นเรื่องการใช้ดุลยพินิจ กิจการจึงควรเปิดเผยถึงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งานโดยประมาณหรืออัตราค่าเสื่อมราคา เพื่อให้ผู้ใช้บริการเงินทราบนโยบายที่ผู้บริหารเลือกใช้และทำให้สามารถเปรียบเทียบกับงบการเงินของกิจการอื่นได้ และด้วยเหตุผลเดียวกัน กิจการควรเปิดเผยถึงจำนวนค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

### มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 ประกอบด้วยรายการในย่อหน้าที่ 14-20  
มาตรฐานฉบับนี้ควรอ่านควบคู่กับรายการที่กล่าวมาแล้วในย่อหน้าที่ 1-13

14. ควรบันทึ่มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานอย่างมีหลักเกณฑ์
15. เมื่อเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีหนึ่งวิธีใดแล้ว ควรใช้วิธีนั้นอย่างสม่ำเสมอจากรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งไปอีกรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง เว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงสภาพการณ์ที่ทำให้มีเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาไปจากเดิมและในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีบัญชีนั้น ควรเปิดเผยเหตุผลและผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงด้วย
16. อายุการใช้งานของทรัพย์สิน ควรประมาณโดยพิจารณาจากสิ่งต่อไปนี้
  - 16.1 การเสื่อมและสึกหรอของทรัพย์สินตามสภาพที่เป็นจริง
  - 16.2 การล้าสมัย
  - 16.3 กฎหมายและข้อจำกัดอื่น ๆ ในการใช้ทรัพย์สินนั้น
17. ควรมีการสอบทานอายุการใช้งานของทรัพย์สินที่สำคัญที่มีการเสื่อมสภาพทุกรอบระยะเวลาบัญชี และถ้าหากประมาณว่าอายุการใช้งานที่เหลืออยู่แตกต่างจากที่เคยประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญ ก็ควรปรับปรุงอัตราค่าเสื่อมราคาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันและอนาคตให้ถูกต้อง และควรเปิดเผยถึงผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนั้นไว้ในในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงด้วย



### การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

18. ควรเปิดเผยหลักเกณฑ์การตีราคาทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้หัวข้อนโยบายการบัญชี ดังที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง นโยบายการบัญชี
19. ควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพแต่ละประเภทที่มีความสำคัญดังต่อไปนี้
  - 19.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
  - 19.2 อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา
  - 19.3 ค่าเสื่อมราคาทั้งหมดในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
  - 19.4 ราคาทุนเดิมของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพและค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกี่ยวข้อง

### วันถือปฏิบัติ

20. แกลงการณมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคานี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 กรกฎาคม 2531 เป็นต้นไป

### ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้น เพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

#### ตัวอย่างวิธีคิดค่าเสื่อมราคา

1. การ คิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนผลผลิต (Services Hours or Productive Output Method)

วิธีนี้เหมาะสำหรับทรัพย์สินที่มีราคาลดลงเนื่องจากการใช้งานมากกว่าจะลดลงตามระยะเวลา เช่น รถยนต์ ซึ่งประมาณว่าตลอดอายุการใช้งานจะวิ่งได้ 100,000 กิโลเมตร หรือเครื่องจักรทำการผลิตสินค้าได้จำนวนหนึ่ง หรือเดินเครื่องได้คิดเป็นจำนวนชั่วโมงจำนวนหนึ่งแล้วจะหมดสภาพโดยไม่ต้องรอระยะเวลาเท่านั้นเท่านั้นปี

ตัวอย่าง เครื่องจักรเครื่องหนึ่งซื้อมาใช้งานมีราคา 130,000 บาท ประมาณว่าจะผลิตสินค้าได้ทั้งสิ้น 50,000 หน่วย และมีราคาซาก 30,000 บาท ถ้าในปีแรกเครื่องจักรสามารถผลิตได้ 13,000 หน่วย ปีที่ 2 ผลิตได้ 9,000 หน่วย การคิดค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีจะเป็นดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาต่อหน่วยผลผลิต} &= \frac{\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}}{\text{จำนวนหน่วยที่จะผลิตสินค้าได้}} \\ &= \frac{130,000 - 30,000}{50,000} \\ &= 2 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร} &= \text{จำนวนหน่วยที่ผลิตได้ในปีนั้น ๆ} \times \text{ค่าเสื่อมราคาต่อหน่วยผลผลิต} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรปีที่ 1} &= 13,000 \times 2 \\ &= 26,000 \text{ บาท} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรปีที่ 2} &= 9,000 \times 2 \\ &= 18,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$



ต่อไปนี้เป็นตัวเลขผลผลิตที่ได้รับจากการเดินเครื่องจักรในแต่ละปี ที่สมมุติขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงค่าเสื่อมราคาของแต่ละปี รวมทั้งค่าเสื่อมราคาสะสมและราคาสุทธิตามบัญชีของทรัพย์สินด้วย

ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามจำนวนผลผลิตของเครื่องจักร

ปี	ผลผลิต (หน่วย)	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ต้นปีที่ 1				130,000
สิ้นปีที่ 1	13,000	26,000	26,000	104,000
สิ้นปีที่ 2	9,000	18,000	44,000	86,000
สิ้นปีที่ 3	10,000	20,000	64,000	66,000
สิ้นปีที่ 4	15,000	30,000	94,000	36,000
สิ้นปีที่ 5	3,000	6,000	100,000	30,000
	50,000	100,000		

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่า การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จะได้ค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีไม่เท่ากัน ซึ่งจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับจำนวนผลผลิตหรือชั่วโมงการทำงานในแต่ละปี

## 2. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ ตามวิธีเส้นตรง (Straight - line Method)

วิธีนี้เหมาะสำหรับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลามากกว่าที่จะเสื่อมสภาพเพราะการใช้งาน และเป็นการเสื่อมสภาพไปเท่า ๆ กันทุกปี

การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายแต่จะให้ผลที่ถูกต้องและเหมาะสมก็ต่อเมื่อ

- (ก) มีข้อสมมุติฐานที่ว่าดอกเบียหรือต้นทุนของเงินทุนมีค่าเท่ากับศูนย์
- (ข) ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษามีจำนวนเท่า ๆ กัน ตลอดอายุของทรัพย์สิน
- (ค) ทรัพย์สินนั้นใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่า ๆ กัน ตลอดอายุการใช้งาน
- (ง) มีการใช้ทรัพย์สินนั้นเพื่อก่อให้เกิดรายได้ ได้เท่า ๆ กันทุกปี
- (จ) สามารถคาดคะเนเกี่ยวกับการประมาณการในเรื่องต่าง ๆ รวมทั้งการประมาณอายุใช้งานของทรัพย์สินได้ค่อนข้างแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล

การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ เป็นการปันส่วนมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาเป็นค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีเท่า ๆ กัน ตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สินนั้น

ตัวอย่าง กิจการซื้อเครื่องใช้สำนักงานมาเครื่องหนึ่งราคา 70,000 บาท ประมาณว่าจะใช้งานได้ 5 ปี และคาดว่าจะขายซากเมื่อใช้ได้ครบ 5 ปีแล้วในราคา 10,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาแต่ละปี} &= \frac{\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}}{\text{จำนวนอายุการใช้งาน (ปี)}} \\ &= \frac{70,000 - 10,000}{5 \text{ ปี}} \\ &= 12,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

หรือ อัตราร้อยละของค่าเสื่อมราคาต่อปี = 20% ของมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา

#### ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามวิธีเส้นตรง

ปี	การคำนวณ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ต้นปีที่ 1				70,000
สิ้นปีที่ 1	20% ของ 60,000	12,000	12,000	58,000
สิ้นปีที่ 2	20% ของ 60,000	12,000	24,000	46,000
สิ้นปีที่ 3	20% ของ 60,000	12,000	36,000	34,000
สิ้นปีที่ 4	20% ของ 60,000	12,000	48,000	22,000
สิ้นปีที่ 5	20% ของ 60,000	12,000	60,000	10,000
		60,000		

### 3. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง (Decreasing Charge Method)

การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จะมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาในปีแรกสูงและค่อย ๆ ลดลงตามลำดับจนถึงปีสุดท้ายของการใช้งาน วิธีนี้เหมาะที่จะใช้สำหรับทรัพย์สินที่มีลักษณะต่อไปนี้

- (ก) มีค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาเพิ่มขึ้นทุก ๆ ปี
  - (ข) ประสิทธิภาพและรายได้จากการใช้ทรัพย์สินนั้นลดลงทุกปี
  - (ค) ดอกเบี้ยมีส่วนเป็นปัจจัยกับการใช้ทรัพย์สินนั้น
  - (ง) มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับรายได้ที่จะได้รับในอนาคต เนื่องจากความล้าสมัยของทรัพย์สิน
- การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลงนี้มีหลายแบบด้วยกัน แบบที่เป็นที่นิยมโดยทั่วไป ได้แก่

#### 3.1 วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-years-digits Method)

วิธีนี้ถือว่าประโยชน์ที่ได้จากการใช้ทรัพย์สินจะเป็นส่วนกลับกับลำดับปีที่ใช้งาน สมมุติว่าทรัพย์สินมีอายุการใช้งาน 5 ปี ประโยชน์ที่จะได้รับในปีที่ 1 จะเป็น 5 เท่าของประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ 5 ดังนั้นจึงคิดค่าเสื่อมราคาของปีที่หนึ่ง 5 ส่วน และปีต่อไปลดน้อยลงตามลำดับ



ตัวอย่าง เครื่องจักรเครื่องหนึ่งมีราคา 150,000 บาท มีอายุการใช้งาน 5 ปี และมีราคาซากเมื่อหมดสภาพการใช้งาน 30,000 บาท

เมื่อเครื่องจักรมีอายุใช้งาน 5 ปี ส่วนที่ใช้เป็นฐานการคิดค่าเสื่อมราคาจะเท่ากับ  $5+4+3+2+1 = 15$  ส่วน

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา} &= 150,000 - 30,000 \\ &= 120,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามวิธีผลรวมจำนวนปี

ปี	การคำนวณ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ต้นปีที่ 1				150,000
สิ้นปีที่ 1	5/15 ของ 120,000	40,000	40,000	110,000
สิ้นปีที่ 2	4/15 ของ 120,000	32,000	72,000	78,000
สิ้นปีที่ 3	3/15 ของ 120,000	24,000	96,000	54,000
สิ้นปีที่ 4	2/15 ของ 120,000	16,000	112,000	38,000
สิ้นปีที่ 5	1/15 ของ 120,000	8,000	120,000	30,000
		120,000		

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

วิธีนี้จะคำนวณหาอัตราค่าเสื่อมราคาคงที่ไว้ แล้วนำอัตรานั้นมาคูณกับราคาตามบัญชี ณ วันต้นรอบระยะเวลาบัญชีของปีนั้น ๆ เพื่อให้ได้ค่าเสื่อมราคาประจำปี

ตัวอย่าง เครื่องจักรเครื่องหนึ่ง ราคาทุน 130,000 บาท ประเมินว่าจะมีอายุการใช้งาน 5 ปี และมีราคาซาก 30,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าเสื่อมราคา} &= 100 \left( 1 - \sqrt[5]{\frac{\text{ราคาซาก}}{\text{ราคาทุนของทรัพย์สิน}}} \right) \\ &= 100 \left( 1 - \sqrt[5]{\frac{30,000}{130,000}} \right) \\ &= 100 (1 - .746) \\ &= 25.4\% \end{aligned}$$

ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามวิธี  
อัตราคงที่ของราคาตามบัญชีที่ลดลง

ปี	การคำนวณ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ต้นปีที่ 1				130,000
สิ้นปีที่ 1	25.4% ของ 130,000	33,020	33,020	96,980
สิ้นปีที่ 2	25.4% ของ 96,980	24,633	57,653	72,347
สิ้นปีที่ 3	25.4% ของ 72,347	18,376	76,029	53,971
สิ้นปีที่ 4	25.4% ของ 53,971	13,709	89,738	40,262
สิ้นปีที่ 5	25.4% ของ 40,262	10,227	99,965	30,035
		99,965		

### 3.3 วิธียอดลดลงทวีคูณ (Double-declining Balance Method)

วิธีนี้ใช้อัตราค่าเสื่อมราคาสองเท่าของอัตราเส้นตรง และใช้อัตราสองเท่านี้คูณราคาตามบัญชีของทรัพย์สิน ณ วันต้นรอบระยะเวลาบัญชี อย่างไรก็ตาม วิธีนี้จะไม่คำนึงถึงราคาซากเมื่อสิ้นอายุการใช้งาน ถือว่าราคาซากจะเหลือเท่ากับราคาสุทธิตามบัญชี ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

ตัวอย่าง เครื่องจักรเครื่องหนึ่งราคาทุน 130,000 บาท ประมาณว่าจะมีอายุการใช้งาน 5 ปี การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จะเป็นดังนี้

อัตราค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

$$= \frac{100}{\text{อายุการใช้งาน}}$$

$$= \frac{100}{5 \text{ ปี}}$$

$$= 20\%$$

สองเท่าของอัตราค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรง

$$= 40\%$$



ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามวิธียอดลดลงทวีคูณ

ปี	การคำนวณ	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาสุทธิตามบัญชี
ต้นปีที่ 1				130,000
สิ้นปีที่ 1	40% ของ 130,000	52,000	52,000	78,000
สิ้นปีที่ 2	40% ของ 78,000	31,200	83,200	46,800
สิ้นปีที่ 3	40% ของ 46,800	18,720	101,920	28,080
สิ้นปีที่ 4	40% ของ 28,080	11,232	113,152	16,848
สิ้นปีที่ 5	40% ของ 16,848	6,739	119,891	10,109
		119,891		

ตามวิธีนี้เมื่อสิ้นอายุการใช้งานปีที่ 5 ราคาซากจะเหลือเท่ากับราคาสุทธิตามบัญชีคือ 10,109 บาท

4. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้น (Increasing Charge Method)

การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้คำนึงถึงต้นทุนของเงินทุนในการใช้ทรัพย์สินซึ่งจะมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนที่ต่ำในปีแรกและจะสูงขึ้นเรื่อยๆ ในปีต่อไป การคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะดังกล่าวจึงนับว่าเหมาะสมที่จะนำมาใช้เฉพาะกับทรัพย์สินซึ่งมีการจ่ายเงินประกันและค่าภาษีทรัพย์สินลดลงทุกปีตลอดอายุการใช้งาน ในขณะที่ประสิทธิภาพการใช้งาน รายได้ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาคงที่ตลอดเวลา หรือในกรณีที่คาดการณ์ว่าจะมีรายได้เพิ่มขึ้นเรื่อยๆ จากการใช้ทรัพย์สินนั้น เช่น ถนนหรือสะพานที่เก็บค่าผ่านทางที่สร้างขึ้นมารับปริมาณการจราจรที่มีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นทุกปี เป็นต้น

อย่างไรก็ดี การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้นจะคำนึงถึงต้นทุนของเงินทุนก็ตาม แต่ก็มีข้อโต้แย้งบางประการที่สำคัญคือ

1. มีทรัพย์สินน้อยชนิดที่สามารถคาดการณ์ได้ว่าจะให้ประโยชน์คงที่หรือเพิ่มขึ้นทุกปี
2. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาโดยปกติจะเพิ่มขึ้นทุกปี
3. ตามปกติทรัพย์สินจะมีประสิทธิภาพการใช้งานลดลงทุกปีตลอดอายุการใช้งาน
4. ราคาสุทธิตามบัญชีในปีหลัง ๆ ของอายุการใช้งานอาจสูงกว่าราคาที่สามารถขายได้ในขณะนั้น

จากเหตุผลข้างต้นการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้จึงไม่เหมาะสมเนื่องจากเป็นวิธีที่ขัดกับหลัก "ความระมัดระวัง" ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้นนี้สามารถทำได้ 2 วิธี คือ

4.1 วิธีเงินรายปี (Annuity Method)

วิธีนี้จะคิดค่าเสื่อมราคาประจำปีโดยนำมูลค่าปัจจุบันของทรัพย์สินที่จะมีการเสื่อมสภาพทั้งสิ้นมาหามูลค่าปัจจุบันของการเสื่อมสภาพประจำปี แล้วหักด้วยดอกเบี้ยของราคาสุทธิตามบัญชีแต่ละปี

ตัวอย่าง เครื่องจักรเครื่องหนึ่งราคา 130,000 บาท ประมาณว่าจะใช้งานได้ 5 ปี ราคาซาก 30,000 บาท และต้นทุนของเงินทุนในขณะนี้เท่ากับ 8% ต่อปี

$$\text{มูลค่าปัจจุบันของการเสื่อมสภาพประจำปี} = \frac{\text{ราคาทุน} - (\text{ราคาซาก} \times //)}{P}$$

$$// = \text{มูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาทในเวลา 5 ปีข้างหน้า ดอกเบี้ย 8% ต่อปี} \\ = 0.6806$$

$$P = \text{มูลค่าปัจจุบันของเงินออมปีละ 1 บาทในเวลา 5 ปี ดอกเบี้ย 8% ต่อปี} \\ = 3.9927$$

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าปัจจุบันของการเสื่อมสภาพประจำปี} &= \frac{130,000 - (30,000 \times 0.6806)}{3.9927} \\ &= \frac{109,582}{3.9927} \\ &= 27,446 \end{aligned}$$

ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามวิธีเงินรายปี

ปี	(1) มูลค่าปัจจุบันของการ เสื่อมสภาพประจำปี	(2) ดอกเบี้ย 8% ของ ราคาสุทธิตามบัญชี	(3) = (1)-(2) ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา สะสม	ราคาสุทธิ ตามบัญชี
ต้นปีที่ 1					130,000
สิ้นปีที่ 1	27,446	10,400	17,046	17,046	112,954
สิ้นปีที่ 2	27,446	9,036	18,410	35,456	94,544
สิ้นปีที่ 3	27,446	7,563	19,883	55,339	74,661
สิ้นปีที่ 4	27,446	5,973	21,473	76,812	53,188
สิ้นปีที่ 5	27,446	4,255	23,191	100,003	29,997
			100,003		

#### 4.2 วิธีกองทุนจม (Sinking Fund Method)

วิธีนี้ตั้งอยู่บนสมมุติฐานที่ว่ากิจการควรจะกันเงินไว้เพื่อซื้อทรัพย์สินใหม่ เมื่อทรัพย์สินนั้นสิ้นอายุการใช้งาน ในกรณีนี้จะมีการกันเงินไว้เท่า ๆ กันทุกปี เพื่อนำไปหาผลประโยชน์ ดังนั้น เมื่อนำเงินที่กันไว้รวมกับผลประโยชน์ที่ได้รับในแต่ละปี ก็จะมีค่าเท่ากับจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเพื่อหาทรัพย์สินใหม่มาแทนพอดี

ตัวอย่าง เครื่องจักรเครื่องหนึ่งมีราคาทุน 130,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานได้ 5 ปี ราคาซาก 30,000 บาท ประมาณว่าจะได้รับผลตอบแทนจากเงินทุนปีละ 8%

$$\text{จำนวนเงินที่กันไว้ในแต่ละปี} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}}{A}$$

A = ค่าของเงิน 1 บาท เมื่อสิ้นปีแต่ละปี อัตราดอกเบี้ย 8% ตลอดระยะเวลา 5 ปี

$$\begin{aligned} \text{จำนวนเงินที่กันไว้ในแต่ละปี} &= \frac{130,000 - 30,000}{5.8666} \\ &= 17,046 \end{aligned}$$

#### ตารางค่าเสื่อมราคา - ตามวิธีกองทุนจม

ปี	(1) จำนวนเงินที่กัน ไว้ในแต่ละปี	(2) ดอกเบี้ยค่าเสียโอกาส 8% ของค่าเสื่อมสะสม	(3) = (1)+(2) ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา สะสม	ราคาสุทธิ ตามบัญชี
ต้นปีที่ 1					130,000
สิ้นปีที่ 1	17,046	-	17,046	17,046	112,954
สิ้นปีที่ 2	17,046	1,364	18,410	35,456	94,544
สิ้นปีที่ 3	17,046	2,836	19,882	55,338	74,662
สิ้นปีที่ 4	17,046	4,427	21,473	76,811	53,189
สิ้นปีที่ 5	17,046	6,145	23,191	100,002	29,998
			100,002		



### “ส่วน 3

### การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

“มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป”

(พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 มาตรา 20 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2528 เป็นต้นไป)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 26/2497 ถ้าในปีปัจจุบันไม่พอกับที่ขาดทุนในปีก่อนจะเก็บภาษีเงินได้ไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 461/2497 (ประชุมใหญ่) ห้างหุ้นส่วนจำกัดได้กำไรใน พ.ศ. 2491 แต่ยังไม่พอกับที่ขาดทุนใน พ.ศ. 2490 ตามประมวลรัษฎากรที่ใช้อยู่ในเวลานั้นก่อนฉบับแก้ไข 2494 จะเก็บภาษีเงินได้ไม่ได้ เพราะไม่มีกำไรที่ได้อันเป็นหลักคำนวณภาษี แม้ตามฉบับแก้ไข ถ้าไม่มีเงินสำรองหรือกำไรชดเชยก็เก็บภาษีเงินได้ไม่ได้

กฎหมายใหม่อาจใช้อธิบายข้อความในกฎหมายเก่าที่ยังใช้บังคับอยู่ได้

กำไรหรือเงินปันผลของห้างหุ้นส่วนบริษัทจะจ่ายไม่ได้จนกว่าทุนซึ่งขาดจะไต่คืนมาเต็มจำนวน

\* ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528

เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

\* ดูคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 8/2528 เรื่อง ภาษีเงินได้และภาษีการค้า

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1274/2497 บริษัทจำกัดจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลที่กรมการค้าภายในประเทศไทย และได้ออกเบี้ยหุ้นบัตรจากต่างประเทศตามวัตถุประสงค์ ไม่ต้องเก็บภาษีเงินได้ในเงินปันผลนอกประเทศ การคืนเงินภาษีที่เรียกเก็บเกินไประหว่างนั้น ต้องเสียดอกเบี้ยด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 747/2504 ประมวลสัญญากร มาตรา 65 บัญญัติว่า ภาษีเงินได้ของนิติบุคคลเรียกเก็บจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี 12 เดือน และมาตรา 68 ที่กำหนดให้นิติบุคคลยื่นรายการตามแบบภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เป็นการชำระภาษีล่วงหน้าไปก่อนในขณะยื่นรายการโดยเจ้าพนักงานยังไม่ได้ประเมินเรียกเก็บ แต่ก็เป็นการกำหนดสำหรับคำภาษีที่นิติบุคคลได้ยื่นรายการแสดงเงินได้เท่านั้น ส่วนเงินได้ที่ยังมิได้ยื่นรายการหรือยื่นรายการไม่ครบบริบูรณ์ จะถือว่าเป็นคำภาษีถึงกำหนดชำระแล้วหาได้ไม่ เพราะเมื่อยังไม่ได้ยื่นก็ยังไม่มีความหมายที่จะต้องชำระ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 456-457/2509 บริษัทจำกัดมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และให้เช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไปเมื่อใดก็ตาม ถ้าไรนั้นต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65, 65 ตรี และ 65 ตรีด้วย เพราะถือว่าการซื้อขายทรัพย์สินดังกล่าวเป็นกิจการอุปโภคในขอบวัตถุประสงค์ของบริษัท จึงเป็นกำไรที่ได้มาเนื่องจากกิจการของบริษัท

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 47/2510 การคำนวณผลกำไรสุทธิสำหรับเก็บภาษีต้องบังคับตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาคำนวณนั้น แม้ผลกำไรหรือขาดทุนจะเกิดขึ้นในระหว่างช่วงใช้กฎหมายเดิมที่ยกเลิกไปแล้วก็ตาม ไม่เป็นการใช้กฎหมายย้อนหลัง เพราะเป็นการคำนวณตามวิธีการในกฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะคำนวณเพื่อเก็บภาษีไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 811/2519 บริษัทไทยกู้เงินจากธนาคารต่างประเทศในประเทศไทยแล้วจ่ายดอกเบี้ยให้สาขาธนาคารในไทยเพื่อส่งไปให้สาขาธนาคารในต่างประเทศถือว่าดอกเบี้ยนั้นเป็นรายได้ของสาขาธนาคารในไทย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 888/2519 หนี้ภาษีอากรของห้างนิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีพร้อมด้วยบัญชีต่าง ๆ ตามที่กฎหมายระบุไว้ นั้น ถึงกำหนดชำระแล้วตั้งแต่วันที่ห้างนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมิใช่ถึงกำหนดชำระเมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ชำระคำภาษี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535/2520 ประมวลรัษฎากร มาตรา 65, 65 ตรี และ 65 ตรี เป็นเรื่องกำหนดระยะเวลาบัญชีเงินไข การคำนวณกำไรสุทธิ และรายการที่ไม่ได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ไม่ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะคำนวณกำไรสุทธิดอกเบี้ยเงินกู้ของโจทก์ โดยวิธีเทียบเคียงกับกำไรสุทธิของสาขาในประเทศไทย การที่เจ้าพนักงานประเมินอาศัยอำนาจตาม มาตรา 71 วรรคสอง คำนวณกำไรสุทธิโดยวิธีดังกล่าวจึงไม่ถูกต้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1550/2522 โจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคลยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ ทำให้จำนวนเงินคำภาษีขาดไป ต้องถือว่าหนี้คำภาษีที่ขาดไปนี้ไม่ได้ถึงกำหนดชำระแล้ว ตั้งแต่วันที่โจทก์ผู้เสียภาษีเงินได้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65, 68 และ 69 คือภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแต่ละปี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2661/2524 โจทก์ซื้อที่ดิน 16 ส้านบาทขายกันเอง 21 ส้านบาท โดยมีได้ซื้อขายที่ดินจริงเป็นเพียงวิธีทำให้ต้นทุนสูงเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีแล้วขายต่อ 30 ส้านบาท ต้นทุนต้องถือ 16 ส้านบาท



“มาตรา ๑๕ ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้

(1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา ๑๕ ครี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 29 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่ต้องยื่นใน พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป)

“(2) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 16 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มใน หรือหลัง 1 มกราคม 2526 เป็นต้นไป)

“การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา”\*\*

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 29 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่ต้องยื่นใน พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป)

“(3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุที่ราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 29 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่ต้องยื่นใน พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1019/2524 ปัญหาเรื่องการหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินใหม่แก่ผู้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๕ ทวิ (3) บัญญัติห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในกรณีที่กิจการขาดทุนหรือไม่กำไร

เมื่อโจทก์ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นและนำลงไว้ในงบดุลซึ่งยื่นประกอบรายการเสียภาษีอย่างเป็นการ จึงจำเป็นต้องนำราคาทรัพย์สินส่วนที่โจทก์ตีราคาเพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงิน ให้นิติบุคคลด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3853/2524 เจ้าพนักงานประเมินคนหาทรัพย์สินเฉพาะส่วนที่โจทก์ได้รับเพิ่มเติมมารวมเป็นรายได้ในกรณีคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์เท่านั้น จึงเป็นการขอท้วงติงคำนวณกำไรสุทธิตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๕ ทวิ (1) (3) แล้ว

“(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันโอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

(พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 มาตรา 15 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2522 เป็นต้นไป)

\* ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ว่าด้วยกรหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

\*\* ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน



“(๕) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย ได้คำนวณไว้หรือคำนวณตามราคาทุน แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ส่วนการคำนวณค่าของหนี้สินให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย ได้คำนวณไว้”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 17 ใช้บังคับ 3 กรกฎาคม 2525 เป็นต้นไป)

“เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 29 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่ต้องยื่นใน พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป)

“(๖) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(๗) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(๘) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 29 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่ต้องยื่นใน พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป)

\* ดูประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9

ดูประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การปฏิบัติเกี่ยวกับกระคำนวณค่าวิชาลงทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากการปรับปรุงการแลกเปลี่ยนเงินตรา

ดูคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณค่าวิชาลงทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากการปรับปรุงการแลกเปลี่ยนเงินตรา

“(๑) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง\* แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 16 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2526 เป็นต้นไป)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2646-2649/2516 ธนาคารสาขาของธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทย เป็นนิติบุคคลเดียวกันกับธนาคารสำนักงานใหญ่ที่อยู่ต่างประเทศ แม้พระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 จะบังคับให้สาขาของธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศต้องมีทรัพย์สินในประเทศไทยให้เท่ากับสาขาต่างหาก ก็เป็นการบังคับไว้เพื่อให้ธนาคารดังกล่าวมีความมั่นคงในการดำเนินกิจการในประเทศไทย หาไว้รับรองให้มีสภาพบุคคลเป็นเอกเทศจากสำนักงานใหญ่ไม่

ธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศหรือสาขาของธนาคารในต่างประเทศ ส่งเงินที่รับฝากจากลูกค้ามาลงทุนในธนาคารสาขาในประเทศไทย เงินนั้นเป็นฝากกระแสรายวัน เมื่อรับฝากจากลูกค้าแล้วก็ย่อมเป็นเงินหรือทรัพย์สินของธนาคารสำนักงานใหญ่หรือสาขาถือได้ว่าสำนักงานใหญ่หรือสาขานั้นเป็นผู้ส่งมาลงทุน แม้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศมีพันธะผูกพันจะต้องจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ฝาก ดอกเบี้ยนั้นก็จึ้นรายจ่ายโดยแบ่งของสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศมิใช่จ่ายโดยตรงของธนาคารสาขาในประเทศไทย การที่ธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งดอกเบี้ยไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ จึงเป็นรายจ่ายเพื่อผ่อนภาระของสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่คำนวณขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง และถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของ ตามมาตรา 65 ทวิ (๑) (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 65 ทวิ มิได้ถือว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ จึงต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ซึ่งถือได้ว่าเป็นจำนวนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกำไรเมื่อธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งเงินดังกล่าวออกไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศก็เท่ากับเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 อีกส่วนหนึ่งด้วย

\*กฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้



“(๑๐) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจดทะเบียนไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทจดทะเบียน หรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้”

(แก้ไขโดย พรบ. (ฉบับที่ ๒๖) พ.ศ. ๒๕๒๕ มาตรา ๙ ใช้รอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลัง ๓๑ ธ.ค. ๒๕๒๕ เป็นต้นไป)

“ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งของกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้อ่อนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้ หรือเงินได้ดังกล่าวรวมกันเกินร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี”

มียกเว้นดู พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ ๑๐) มาตรา ๕ ทวิ หน้า ๕

(แก้ไขโดย พรก. (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๒๙ มาตรา ๑๗ ใช้รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง ๑ ม.ค. ๒๕๒๙ เป็นต้นไป)

“เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๖๕ ตรี (๒) ไม่ให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง”

(เพิ่มโดย พรก. (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๒๑ ใช้ ๑ ม.ค. ๒๕๒๘)

“(๑๑) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจาก ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 75ให้นำบทบัญญัติของ (10) มาใช้ บังคับโดยอนุโลม”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 24) พ.ศ. 2522 มาตรา 5 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2522 เป็นต้นไป)

“(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือ ค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดย เสนหา แล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 18 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มใน หรือหลัง 1 มกราคม 2526 เป็นต้นไป)

มาตรา 65 ตี ราชการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

“(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณ กำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องจ่ายเงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับ กรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรกจำนวน ที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลา บัญชีที่เลิกสัญญา

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณ กำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วและเงินสำรองที่กันไว้นี้จะต้องถือเป็นรายได้ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 30 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่ต้องยื่นใน พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป)



“(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”\*

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 19 ใช้บังคับรอมระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2526 เป็นต้นไป)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2527 เงินทุนสำรองเลี้ยงชีพของถูกจ้างที่จะได้รับ ยกเว้นให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (2) จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายแก่ถูกจ้างโดยเด็ดขาด มิใช่เป็นแต่เพียงวิธีการจ่ายทางบัญชีและยังคงอยู่ในความควบคุมของโจทก์ โดยพนักงานเจ้าของเงินไม่มีสิทธิใช้เงินทุนเลี้ยงชีพของตนเองจะได้รับเงินก็ต่อเมื่อออกจากงานแล้ว แต่โจทก์กลับมีสิทธิใช้โดยนำเงินดังกล่าวไปซื้อหุ้นของธนาคารโจทก์ได้ จึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ กรณีไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (2) (พิพากษาศาลฎีกาหมายเลขเดิม)

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 888/2519 ห้ามมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการสมาคม การจ่ายของขวัญมีลักษณะเป็นรายจ่ายส่วนตัวต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (3)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1775/2522 คำตอบแทนแก่เทศบาลซึ่งโจทก์กำหนดขึ้นเอง ไม่ใช่เพื่อหาภาวหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะต้องห้ามให้คำนวณเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) (13)

รายจ่ายค่าเลี้ยงดู ค่ารับรอง เช่น ช่วยซื้อบัตรชมกีฬา ชื่อของขบวนรถไฟคนสำคัญในรัฐบาล ผลิตเครื่องปรับอากาศรถยนต์ของบุคคลอื่น เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (3)

ค่ารับรองส่วนที่เกินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ไม่เป็นรายจ่ายที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2761/2524 รายจ่ายของโจทก์สำหรับค่าซื้อบัตรการกุศลต่างๆ เช่น บัตรแสดงดนตรี ละคร ค่าของขบวนรถไฟในโอกาสต่างๆ เช่นในงานวันเกิด วันแต่งงาน วันขึ้นปีใหม่ ค่าของขวัญต่างๆ เช่น งานบวช งานเลี้ยง งานทอดกฐิน มีลักษณะเป็นการส่วนตัว หากจะมีผลตอบแทนในด้านการโฆษณาชื่อเลี้ยงและสินค้าของโจทก์อยู่บ้าง ก็เป็นแต่เพียงผลพลอยได้เท่านั้น บางรายการที่เป็นการกุศลก็มิใช่การกุศลสาธารณะ จะนำมาหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

เงินค่าบำเหน็จทดแทนของพนักงานและคนงานที่โจทก์กั้นเงินได้เป็นรายจ่ายที่จะต้องจ่ายในอนาคต จึงเป็นเงินสำรองโจทก์ไม่มีสิทธิหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

เงินส่วนแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี จะนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

การที่โจทก์นำรายจ่ายซึ่งต้องห้ามให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หากก็ออกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินแจ้งจำนวนเงินภาษีที่จะต้องชำระอีก และให้โจทก์รับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นได้

\* กฎกระทรวง ฉบับที่ 162 (พ.ศ. 2526) ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 23)

เรื่อง กำหนดหลักทรัพย์อย่างอื่น

ดูคำสั่งกรมสรรพากร

เรื่อง มอบอำนาจให้ผู้รับคำขอ พิจารณา และอนุมัติระเบียบว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

คำพิพากษาฎีกาที่ 319/2527 โจทก์ดำเนินการค้ำจั้นทรัพย์สินจำนำแก่ประชาชน การที่โจทก์บริจาคที่ดินให้กรมตำรวจเพื่อสร้างสถานีตำรวจ มิใช่เพื่อประโยชน์ของโจทก์โดยเฉพาะ แต่เป็นประโยชน์แก่ประชาชนทั่วไปแก่สาธารณชน นับเป็นการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทรี (3) และมีใบรับจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะตาม (13) จึงถือเป็นการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้เพียง ไม่เกินร้อยละ 1

คำพิพากษาฎีกาที่ 2951/2527 รายจ่ายค่าเดินทางของ บ. กรรมการผู้จัดการบริษัทโจทก์ เป็นไปในเรื่องส่วนตัวของ บ. และมีใบเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ โจทก์ไม่มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทรี (3) (13)

คำรับรองไม่ไ้ระบุว่าโจทก์เป็นผู้จ่ายหรือจ่ายเพื่อรับรองผู้ใดและจ่ายในกิจการใด ถือว่าเป็นรายจ่ายในเรื่องส่วนตัวไม่มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทรี (3)

ค่าของขวัญไม่ใช่เป็นการจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ และมีใบจ่ายเพื่อเป็นคำรับรอง แต่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวและการให้โดยเสน่หา โจทก์ไม่มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทรี (3)

เมื่อเงินโบนัสโจทก์กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุกรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว จึงไม่มีสิทธินำค่าโบนัสมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทรี (19)

“(4) คำรับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”\*

(พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 มาตรา 17 ใช้นับตั้งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2522 เป็นต้นไป)

คำพิพากษาฎีกาที่ 1775/2522 ค่าตอบแทนแก่เทศบาลซึ่งโจทก์กำหนดขึ้นเอง ไม่ใช่เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ต้องห้ามมิให้คำนวณเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทรี (9) (13)

รายจ่ายค่าเลี้ยงดู คำรับรอง เช่น ช่วยซื้อบัตรชมกีฬา ชื่อของขวัญให้คนสำคัญในรัฐบาล ทัดตั้งเครื่องปรับอากาศรถยนต์ของบุคคลอื่น เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทรี (3)

คำรับรองส่วนที่เกินตามมาตรา 65 ทรี (4) ไม่เป็นรายจ่ายที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิ

\* กฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522) ว่าด้วยภาษีเงินได้



(5) ราชจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือราชจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 949/2509 ราชจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) มิใช่หมายถึงราชจ่ายที่บริษัท ได้รับความประโยชน์จากราชจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นราชจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทก็คือ เป็นทรัพย์สินของบริษัทที่ราชจ่ายที่โจทก์จ่ายไปในการสร้างท่าเรือ สร้างทางแยก และสร้างถนนที่ไม่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงไม่ใช่ราชจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ทวิ (5)

การจ่ายเงินบำเหน็จกรรมการของบริษัทที่กำหนดให้จ่ายเงินได้ไม่เกิน 1 ใน 10 ของเงินปันผล หรือไม่เกินร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิแล้วแต่อย่างไรจะน้อยกว่า และเงินรางวัลเจ้าหน้าที่ ซึ่งบริษัทจะจ่ายให้เป็นรายตัวตั้งแต่ร้อยละ 0.10 ถึง 2.00 ของกำไรสุทธินั้นเป็นเงินที่กำหนดให้จ่ายโดยคำนวณจากกำไรสุทธิ แม้ไม่ใ้ระบุว่าเป็นกำไรสุทธิที่มีผลในทางกฎหมายและในทางปฏิบัติเหมือนกับกรณีที่จะระบุให้จ่ายเงินกำไรสุทธินั้นเอง จึงเป็นเงินราชจ่ายตามความในมาตรา 65 ทวิ (19)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 168/2521 ราชจ่ายค่าติดตั้งสถานีวิทยุซึ่งตั้งขึ้นแล้วเป็นทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ และราชจ่ายให้ผู้เชี่ยวชาญในการติดตั้งเครื่องจักร และเตาเผาของบริษัทโจทก์ เป็นราชจ่ายที่บริษัทโจทก์จ่ายไปแล้วได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเกิดเป็นทุนรอน หรือทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ถือว่าเป็นราชจ่าย อันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5)

โจทก์มีหลักเกณฑ์จ่ายเงินส่วนลดให้แก่ผู้ซื้อชิ้นเมคคานิคของโจทก์ทุกรายการตามอัตราที่กำหนดเป็นรายสิ้น กรมชลประทานซื้อชิ้นเมคคานิคจากโจทก์จำนวนหนึ่ง โจทก์จึงจ่ายเงินส่วนลดตามอัตราที่กรมชลประทานจัดตั้งขึ้น เพื่อช่วยเหลือข้าราชการในกรมนั้นมิได้จ่ายให้แก่กรมชลประทานผู้ซื้อ เพราะถ้าจ่ายแก่กรมชลประทาน เงินนั้นจะต้องตกเป็นของแผ่นดิน ดังนั้น เมื่อโจทก์มิได้จ่ายให้แก่กรมชลประทานจึงมิใช่เป็นการจ่ายให้แก่ผู้ซื้อตามหลักเกณฑ์ที่โจทก์วางไว้ ราชจ่ายนี้จึงเป็นราชจ่ายซึ่งมิใช่ราชจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (13) จึงไม่อาจถือเป็นราชจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3381/2524 บริษัทโจทก์สร้างอาคารแล้วกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน โดยโจทก์ได้สิทธิการเช่าอาคารและที่กินเป็นเวลา 11 ปี เป็นสัญญาเช่าตอบแทนอันทำให้โจทก์ได้รับประโยชน์จากการได้สิทธิการเช่าอาคารและที่กินนั้น ค่าก่อสร้างอาคารจึงเป็นราชจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามมิให้ถือเป็นราชจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) โจทก์มีสิทธิเพียงหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 หักด้วยปีอายุการเช่าตามมาตรา 6 (4) วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3853/2524 การที่โจทก์ซื้อหุ้นเดิมมานานนั้นเป็นราชจ่ายที่บังเกิดผลเป็นการเพิ่มเติมทรัพย์สินของบริษัท จึงถือได้ว่าเป็นราชจ่ายอันมีลักษณะเป็นการขาดทุน ซึ่งจะนำมาเป็นราชจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ไม่ได้

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”\*

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 19 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2526 เป็นต้นไป)

(7) การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทน ของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(9) ราชจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือราชจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่มิสามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

\* ดูคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2526

เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2646-2619/2516 ธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศหรือสาขาของธนาคารในต่างประเทศ ส่งเงินที่รับฝากจากลูกค้ามาลงบัญชีในธนาคารสาขาในประเทศไทย เงินนั้นเป็นฝากประจำ เมื่อรับฝากจากลูกค้าแล้วก็ย่อมเป็นเงินหรือทรัพย์สินของธนาคารสาขาในประเทศไทยหรือสาขา ถึงได้ว่าสำนักงานใหญ่หรือสาขานั้นเป็นผู้ส่งมาลงบัญชี แต่สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศนั้นให้ระมัดระวังจะต้องจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ฝาก ดอกเบี้ยนั้นก็ควรจ่ายโดยแท้ของสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศมิใช่รายจ่ายโดยตรงของธนาคารสาขาในประเทศไทย การที่ธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งดอกเบี้ยไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ จึงเป็นรายจ่ายเพื่อถอนภาระของสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง และถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 65 ทวิ มิใช่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ จึงต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ซึ่งถือได้ว่าเป็นเงินจำนวนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกำไร เมื่อธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งเงินดังกล่าวออกไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศก็เท่ากับเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่งด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1180/2517 ดอกเบี้ยที่ธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งไปชำระให้ธนาคารสาขาอื่น ๆ นั้น ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายเงินจริงตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) (10) (11) เพราะธนาคารสำนักงานใหญ่และธนาคารสาขาอื่น ๆ เป็นนิติบุคคลเกี่ยวกับการในโลกนี้เหมือนกัน เช่นนี้ ถือการส่งดอกเบี้ยให้แก่ตนเองในต่างประเทศ และดอกเบี้ยเช่นนี้ถือค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง ทั้งค่าตอบแทนนี้ทำให้จำกัลดหย่อนค่าเข้านิติบุคคลจ่ายให้แก่ตนเองเป็นค่าตอบแทนการใช้ที่ดินของตนเองเป็นที่สำนักงานไม่

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 811/2518 สาขาธนาคารใจอกที่ต่างประเทศส่งเงินมาให้สาขากรุงเทพฯ ให้เป็นเงินกองทุนและเป็นเงินทุนหมุนเวียนของสาขากรุงเทพฯ แม้เงินที่ส่งมานั้นจะและเป็นเงินฝากของลูกค้ายของสาขาต่างประเทศที่มีความผูกพันจะหึงจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ฝากก็ตาม การที่สาขากรุงเทพฯ ต่างประเทศเหล่านี้ มีให้จ่ายโดยตรงของสาขากรุงเทพฯ ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง และเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เองทั้งเป็นดอกเบี้ยที่คิดสำหรับเงินทุนเงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเองตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) (10) (11) ซึ่งมีได้ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหักกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3726/2526 สำนักงานใหญ่หรือสาขาธนาคารพาณิชย์ในต่างประเทศส่งเงินมาให้สาขาในประเทศไทย ลงบัญชีแล้วสาขาในประเทศไทยจ่ายดอกเบี้ยให้ ดอกเบี้ยที่จ่ายนี้ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) (10) และ (11) ต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และการจ่ายดอกเบี้ยให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเช่นนี้ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่งด้วย

“(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 30 ไข้มบังคับสำหรับเงินได้ที่ต้องขึ้นใน พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 47/2510 คำว่าผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี หมายความว่าเมื่อคำนวณกำไรขาดทุนในระยะเวลา 5 ปี บอมนขึ้น ไปก่อนระยะเวลาบัญชีปัจจุบันแล้ว หากผลขาดทุนอยู่เท่าใดก็นำมาหักเป็นรายจ่ายในปีปัจจุบันได้



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๑๖๖/๒๕๒๒ บริษัทเซ็น จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย โจทก์จะนำผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๑๒ และปี ๒๕๑๔ ในเมื่อปี ๒๕๑๓ มีกำไรมาหักหักในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๑๖ ไม่ได้ แต่ต้องนำผลขาดทุนมาหักหักเป็นรอบระยะเวลาบัญชีเป็นปี ๆ ไปตามลำดับ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๙๐/๒๕๒๕ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ขาดผลให้นำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน ๕ ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เมื่อข้อเท็จจริงระหว่างโจทก์จำเลย ไม่ขัดแย้งว่า โจทก์ให้จำเลยหักผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน ๕ ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน จำเลยย่อมมีสิทธิหักผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวได้

### (๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๐๐/๒๕๒๐ เงินทุนสำรองเลี้ยงชีพถูกจ้างที่จะได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๒) จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายแก่ถูกจ้างโดยเด็ดขาดเท่านั้น เงินสมทบกองทุนเลี้ยงชีพถูกจ้างซึ่งนายจ้างจ่ายรายปี ถ้ายังไม่เป็นการจ่ายแก่ลูกจ้าง เพราะนายจ้างอาจงดไม่จ่ายแก่ถูกจ้างเมื่อออกจากงานตามระเบียบได้ ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีเงินได้

ตัวแทนบริษัทเรือต่างประเทศในราชอาณาจักร จ่ายเงินค่าจ้างคนเฝ้าเรือระหว่างอยู่ในราชอาณาจักร ต่อมาบริษัทเรือจะส่งเงินที่ออกให้ไปคืนให้ตัวแทน เงินที่ตัวแทนจ่ายมีลักษณะเป็นเงินเคอจอร์จจ่ายแทนบริษัทเรือ มิใช่ค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการของตัวแทนในราชอาณาจักร จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๑๓)

เงินที่ตัวแทนในราชอาณาจักรส่งไปส่งสำนักงานในต่างประเทศช่วยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเครื่องใช้ ค่ารถเช่า เครื่องมือเครื่องใช้และอื่น ๆ มิใช่ค่าใช้จ่ายที่คำนวณรวมในประเทศไทย แต่ก็เป็นค่าใช้จ่ายที่ไปจากประเทศไทย ถือมิใช่เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๑๔) และต่อเกี่ยวกับเงินได้ก็ตามมาตรา ๓๐ ตรี อีกส่วนหนึ่ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๘๘/๒๕๒๑ รายจ่ายค่าคิดตั้งสถานีวิทยุซึ่งตั้งขึ้นแล้วเป็นทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ และรายจ่ายให้ผู้เชี่ยวชาญในการติดตั้งเครื่องจักร และค่าเช่าของวิทยุโจทก์ เป็นรายจ่ายที่บริษัทโจทก์จ่ายไปแล้ว ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเกิดเป็นทุนรอน หรือทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ถือว่าเป็นรายจ่าย อันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๕)

โจทก์มีหลักเกณฑ์จ่ายเงินส่วนลดให้แก่ผู้ซื้อปูนซีเมนต์ของโจทก์ทุกรายการตามอัตราที่กำหนดเป็นรายคืน กรมชลประทานซื้อปูนซีเมนต์จากโจทก์จำนวนหนึ่ง โจทก์จึงจ่ายเงินส่วนลดตามอัตราที่กรมชลประทานจัดตั้งขึ้น เพื่อช่วยเหลือข้าราชการในกรมนั้น มิได้จ่ายให้แก่กรมชลประทานผู้ซื้อ เพราะถ้าจ่ายแก่กรมชลประทาน เงินนั้นจะต้องตกเป็นของแผ่นดิน ดังนี้ เมื่อโจทก์มิได้จ่ายให้แก่กรมชลประทานจึงมิใช่เป็นการจ่ายให้แก่ผู้ซื้อตามหลักเกณฑ์ที่โจทก์วางไว้ รายจ่ายนี้จึงเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) จึงไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๕๕๐/๒๕๒๒ เงินเดือนของพนักงานที่ส่งมาช่วยสอนการทำบัญชีให้แก่พนักงานสาขาประเทศไทย เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในไทยโดยเฉพาะ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๗๗๕/๒๕๒๒ ค่าตอบแทนแก่เทศบาลซึ่งโจทก์กำหนดขึ้นเอง มิใช่เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะต้องห้ามมิให้คำนวณเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๑) (๑๓)

รายจ่ายค่าเลี้ยงดู ค่ารับรอง เช่น ช่วยซื้อบัตรชมกิตติภาพ ชื่อของขบวนการให้คนสำคัญในรัฐบาล ติดตั้งเครื่องปรับอากาศบนต์ของบุคคลอื่น เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๓)

ค่ารับรองส่วนที่เกินตามมาตรา ๖๕ ตรี (๔) ไม่เป็นรายจ่ายที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๑๙/๒๕๒๗ บริษัท ส. ภาณุวิหิ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย การบริจาคมที่ดินให้สร้างสถานีตำรวจ มิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ แม้สถานีตำรวจจะสร้างขึ้นท่ามกลางที่ดินจัดสรรขายของโจทก์ก็ตาม

### (๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(16) ค่าของทรัพย์สินหรือสิทธิที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ

“(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 32 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดใน หรือหลัง 10 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2496 เป็นต้นไป)

“(19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕4๗/2509 รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) มิใช่ หมายถึงรายจ่ายที่บริษัทได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็น ทุนรอนของบริษัทก็คือ เป็นทรัพย์สินของบริษัทที่รายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปในการสร้างท่าเรือ สร้างทางแยก และสร้างถนนที่ไม่บังเกิดเป็น ทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ทวิ (5)

การจ่ายเงินบำเหน็จกรรมการของบริษัทที่กำหนดให้จ่ายเงินได้ไม่เกิน 1 ใน 10 ของเงินปันผล หรือไม่เกินร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิแล้วแต่อย่างใดนั้นจะน้อยกว่า และเงินรางวัลเจ้าหน้าที่ ซึ่งบริษัทจะจ่ายให้เป็นรายตัวตั้งแต่ร้อยละ 0.10 ถึง 2.00 ของกำไรสุทธินั้นเป็นเงินที่กำหนดจ่ายโดยคำนวณจากกำไรสุทธิ แม้ไม่ได้ระบุว่าจะจ่ายจากกำไรสุทธิก็มีผลในทางกฎหมายและ ในทางปฏิบัติเหมือนกับกรณีที่ระบุให้จ่ายเงินกำไรสุทธินั้นเอง จึงเป็นเงินรายจ่ายตามความในมาตรา 65 ทวิ (19)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 80๔/2513 โจทก์ฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลย อ้างว่ากรณีที่โจทก์จ่ายเงินค่าจ้างหรือค่าไปรษณีย์ ให้แก่ จ. เป็นการจ่ายเพื่อหากำไรมาให้อีก และโจทก์ได้จ่ายให้เป็นคราว ๆ ไม่ใช่จ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลา บัญชีแล้ว โจทก์จึงไม่ส่งเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินที่ได้จ่ายไปนี้ ขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินและคำนวณเงินได้อัตราของคณะ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อจำเลยให้การปฏิเสธข้ออ้างตามฟ้องทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย โจทก์จึงมีหน้าที่นำสืบข้อเท็จจริง ว่าเป็นคดีที่โจทก์อ้าง เพื่อนำไปสู่ข้อกฎหมายว่าโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินดังกล่าวจะถูกต้องหรือไม่ คำโจทก์ไม่พาดพิงก็ควร แห่คดี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 840/2524 โจทก์ผู้เช่าโรงงานสุราม้าชั้นมีค่าสำหรับดำเนินการในระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2515 และปี พ.ศ. 2516 โจทก์แบ่งผลกำไรร้อยละ 25 ให้แก่กรมโรงงานอุตสาหกรรมผู้ให้เช่า เงินค่าอะไรที่แบ่งให้มันจึงเป็นรายจ่ายที่กำหนด จ่ายจากรผลกำไร ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย การคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (19) แม้จะได้อำนาจ กนไว้ล่วงหน้าตามสัญญาเช่าก็ตาม ก็ไม่ยกเว้นให้กระทำได้

โจทก์ยื่นแบบรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ไม่ถูกต้อง โดยนารายจ่ายอันเป็นรายการที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายใน การคำนวณกำไรสุทธิหากเป็นรายจ่าย เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก และให้โจทก์รับ หนักเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นได้คำนวณประมวลรัษฎากร มาตรา 20 และมาตรา 22

(20) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่นี้จะได้กำหนด โดยพระราชกฤษฎีกา”

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 33 ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดใน หรือหลัง 10 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2496 เป็นต้นไป)

\* ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 79) พ.ศ. 2521 ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร  
ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 7) เรื่อง กำหนดเงินได้ส่วนที่ได้จ่ายไปเป็นรายจ่ายในต่างประเทศ ของบริษัทการค้า



## กฎกระทรวง

ฉบับที่ 169 (พ.ศ. 2528)

ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(2) ต้องเป็นหนี้ที่มีหลักฐานโดยชัดเจนที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

(3) ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี หรือมีการฟ้องคดีแล้วและ ไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนีรายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(ค) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นคำขอเจียหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนีรายอื่นฟ้องและในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(ง) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนีรายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งที่แล้ว

ในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนรวมกันไม่เกินสองหมื่นบาทการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำโดยไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใน (ก)(ข)(ค) หรือ (ง) ก็ได้ ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ข้อ 2 หนี้สูญที่เข้าลักษณะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามข้อ 1 ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2526 เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 21 เมษายน พ.ศ. 2526

สุธี สิงห์เสน่ห์

รัฐมนตรีช่วยว่าการ ๑ รักษาการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

---

หมายเหตุ เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 บัญญัติให้การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ร.จ. เล่ม 100 ตอนที่ 66 วันที่ 27 เมษายน 2526)



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

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
 ให้ไว้ ณ วันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2527  
 เป็นปีที่ 36 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า โดยที่เป็นการสมควรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 159 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่มาตรา 3 มาตรา 4 มาตรา 5 มาตรา 6 และมาตรา 7 ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป

มาตรา 3 ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้ วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไปจะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่นับรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

มาตรา 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังต่อไปนี้

(1) อาคาร

อาคารถาวร

ร้อยละ 5

อาคารชั่วคราว

ร้อยละ 100

(2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้

ร้อยละ 5

## (3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้อีก ๆ ไป

ร้อยละ 10

กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน

ร้อยละ 100 หากรด้วยจำนวนปี  
อายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน

## (4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตรกึ่งวิล เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น

กรณีไม่จำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 10

กรณีจำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 100 หากรด้วยจำนวนปี  
อายุการใช้

## (5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า

ร้อยละ 20

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สิน เพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หาดด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

มาตรา 5 ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่งให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่ายุติธรรม เฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา 6 กรณีที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร และราคาที่ตีเพิ่มขึ้นนั้นต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายใด ๆ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้จากราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้น นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ตีราคาเพิ่มขึ้น

มาตรา 7 ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน มูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

มาตรา 8 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา สำหรับทรัพย์สินไม่ว่าในกรณีใดจะหักจนหมดมูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สินนั้นไม่ได้

มาตรา 9 พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ให้ยังคงใช้ได้ต่อไป สำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2527



มาตรา 10 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้  
ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ  
พลเอก ป. ตีนสุตานนท์  
นายกรัฐมนตรี

---

หมายเหตุ เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา 65 ทวิ (2) วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 บัญญัติให้ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. เล่ม 101 ตอนที่ 24 วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2527)

เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ สำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้.

ข้อ 1 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ให้ใช้บังคับสำหรับทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ได้มาในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2527 ให้ยังคงหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้นตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ต่อไป

ข้อ 2 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินที่บัญชีไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 แต่ถ้าตามวิธีการทางบัญชี ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้อยู่หักต่ำกว่าอัตราดังกล่าวก็ให้หักเพียงเท่าอัตราตามวิธีการทางบัญชีซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้อยู่ นั้น จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

ข้อ 3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายวัน เช่น บริษัท ก. จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ได้ซื้อรถยนต์บรรทุกไว้ใช้งานของบริษัทฯ 1 คัน ราคา 500,000 บาท ในวันที่ 1 ธันวาคม 2527 ถ้าบริษัทฯ หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน โดยใช้วิธีแบบเส้นตรง (Straight Line Method) จะต้องเฉลี่ยหักตามส่วนของระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาเป็นรายวัน ดังนี้

$$\frac{31}{365} \times 500,000 \times \frac{20}{100} = 8,493.15 \text{ บาท}$$

ข้อ 4 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามตัวอย่างในข้อ 3 ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป บริษัทได้รับอนุญาตให้เปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจากวันที่ 31 ธันวาคม เป็นวันที่ 31 มีนาคม เป็นเหตุให้รอบระยะเวลาบัญชีถัดไปไม่เต็ม 12 เดือน คือมีระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 มีนาคม หรือ 90 วัน การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของรถยนต์บรรทุกในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ จะต้องเฉลี่ยหักตามส่วนของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นดังนี้

$$\frac{90}{365} \times 500,000 \times \frac{20}{100} = 24,657.53 \text{ บาท}$$

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่า 12 เดือนด้วย



ข้อ 6 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุนเฉพาะ ส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 500,000 บาท จะนำมาหักไม่ได้

ข้อ 6 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยราคาที่ตีเพิ่มขึ้นนั้นได้นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ และบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายใด ๆ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้นตามวิธีการทางบัญชีและอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้อยู่ในนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ตีราคาเพิ่มขึ้น

ในกรณีทรัพย์สินที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคาที่ตีเพิ่มขึ้นเฉพาะส่วนที่รวมกับมูลค่าต้นทุนเดิมแล้วไม่เกิน 500,000 บาท สำหรับส่วนที่เกิน 500,000 บาท จะนำมาหักไม่ได้

ข้อ 7 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือซื้อขายเงินผ่อน ให้ถือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นตามราคาที่ยังต้องชำระทั้งหมดตามสัญญาเช่าซื้อ หรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อน และให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามมูลค่าต้นทุนดังกล่าว แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อรวมกับค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่ยกไปในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ (ถ้ามี) แล้วจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อ หรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ จนถึงรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีที่ได้ชำระเงินค่าเช่าซื้อหรือราคาคตามสัญญาครบถ้วนแล้ว โดยทรัพย์สินดังกล่าว ยังคงมีมูลค่าต้นทุนหลังจากหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นเหลืออยู่ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่นั้นได้ต่อไป

ข้อ 8 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้ โดยให้คงเหลือมูลค่าของทรัพย์สินนั้นเป็นจำนวนเงินอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง ที่มีมูลค่าต้นทุนเกิน 500,000 บาท แต่ต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 500,000 บาท ให้คงเหลือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน เท่ากับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 500,000 บาท

สำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามข้อ 1 วรรคสอง ให้นำความในวรรคหนึ่ง มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ข้อ 9 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป

ตั้ง ณ วันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2527

วิทย์ ตันตยกุล  
อธิบดีกรมสรรพากร

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป.1/2528

### เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 อธิบดีกรมสรรพากร จึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท. 755/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 10 กรกฎาคม พ.ศ. 2526

ข้อ 2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการที่ตามสภาพอาจมีสินค้าคงเหลือ สินค้าหรืองานระหว่างทำ หรือวัสดุคงเหลือให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2

ข้อ 4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายใด ได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้ตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่าปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

"4.1 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกันให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ

(2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น

(ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ

(ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี

(ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจียหนี้แล้ว

(ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว"

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 6/2528 ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2528 เป็นต้นไป)

4.2 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

4.3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำกำไรจากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้ และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

4.4 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการก่อสร้างให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

4.5 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการวิชาชีพอิสระ จะใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ 2 หรือจะนำรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ .

4.6 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้บริการที่ตามสภาพไม่มีสินค้าคงเหลือหรือวัสดุคงเหลือ รวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทน แต่ไม่รวมถึงกิจการตาม 4.5 ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ 2 โดยต้องนำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการสิ้นสุดลง แต่ในกรณีที่การให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้นำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

สั่ง ณ วันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

วิทย์ ตันตยกุล  
อธิบดีกรมสรรพากร



## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ทป. ๘/2528

### เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมข้อความบางประการในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 1/2528 ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 อธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกความใน 4.1 ของข้อ 4 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ทป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“4.1 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกันให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ย สำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้มีนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น
  - (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
  - (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี
    - (ค) ได้ดำเนินคดีฟ้องหรือได้ยื่นคำขอเจ้หนี้แล้ว
    - (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว”

ข้อ 2 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2528 เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2528

วิโรจน์ เลาหะพันธุ์

อธิบดีกรมสรรพากร

## คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ที่ 13/2529

เรื่อง ภาษีเงินได้ กรณีรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพะตาม  
มาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า  
ในกรณีที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้ง  
ขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศใด ให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการแก่  
สาขาที่ตั้งอยู่ในประเทศต่าง ๆ หลายแห่งรวมทั้งในประเทศไทยด้วย และได้  
เรียกเก็บค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้จ่ายไปเพื่อการดังกล่าวไป  
ยังสาขาต่าง ๆ นั้น รายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยได้จ่ายให้สำนักงานใหญ่  
หรือสาขาอื่นตามข้อเท็จจริงดังกล่าว จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ  
กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

คณะกรรมการ ฯ ได้พิจารณาแล้วและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุม  
ครั้งที่ 17/2529 วันที่ 6 มิถุนายน 2529 ดังต่อไปนี้

รายจ่ายที่สาขาในประเทศไทยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้ง  
ขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น  
ในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่  
กิจการของสาขาในประเทศไทย ที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ  
กำไรสุทธิและไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14)  
แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนว่ารายจ่ายดัง  
กล่าวเป็นรายจ่ายที่จ่ายไป โดยเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. รายจ่ายเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือ ให้บริการ ของ สำนัก  
งานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้น เกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

2. รายงานที่เกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับบริการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนาไปใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

3. รายงานใด ถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้ว จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยอีกไม่ได้

4. รายงานที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่น ๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

5. รายงานดังกล่าวจะต้องมีใช้รายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะ เช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสีกรรและค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้

จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวข้างต้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยได้ จะต้องเป็นหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

สั่ง ณ วันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2529

พนัส สิมะเสถียร

ปลัดกระทรวงการคลัง

ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร



**กฎกระทรวง**  
ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522)  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร  
ว่าด้วยภาษีเงินได้

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 65 ตี (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ค่ารับรองหรือค่าบริการที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อ 2 ข้อ 3 ข้อ 4 และข้อ 5

ข้อ 2 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการต้องมีใบลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข้อ 3 ค่ารับรองหรือค่าบริการ ต้อง

- (1) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคูปองรถ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ
- (2) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ 500 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ข้อ 4 จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละของจำนวนเงินยอดขายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ดังนี้

- (1) ร้อยละ 2.0 สำหรับจำนวนเงินไม่เกินห้าล้านบาท
  - (2) ร้อยละ 1.0 สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าล้านบาท แต่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท
  - (3) ร้อยละ 0.5 สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท
  - (4) ร้อยละ 0.3 สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท"
- (กฎกระทรวง ฉบับที่ 150 (พ.ศ. 2523) ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2523 เป็นต้นไป)

ข้อ 5 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือสั่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือเป็นค่าบริการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกไปรับตามประมวลรัษฎากร

ข้อ ๑ กฎกระทรวงฉบับนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2522 เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 5 กันยายน พ.ศ. 2522

ชาญชัย ลีถาวร

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ รักษาราชการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

---

หมายเหตุ เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการนำค่ารับรองหรือค่าบริการมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ร.จ. เล่ม ๑๖ ตอนที่ 1๖๖ วันที่ 13 กันยายน 2522)

**กฎกระทรวง**  
**ฉบับที่ 162 (พ.ศ. 2526)**  
**ออกตามความในประมวลรัษฎากร**  
**ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ**

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 65 ตี (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในกฎกระทรวงนี้

“กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ” หมายความว่า กองทุนซึ่งลูกจ้างและนายจ้างร่วมกันจัดตั้งขึ้น ประกอบด้วยเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสมและเงินที่บริษัทซึ่งเป็นนายจ้างจ่ายสมทบและให้หมายความรวมถึงผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินดังกล่าว เพื่อจ่ายในกรณีที่ลูกจ้างออกจากงานตามระเบียบว่าด้วยกองทุนของบริษัท

“กองทุน” หมายความว่า กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

“บริษัท” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

“ธนาคาร” หมายความว่า ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร และธนาคารพาณิชย์ที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักร

“บริษัทเงินทุน” หมายความว่า บริษัทเงินทุน หรือบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์

“ค่าจ้าง” หมายความว่า เงินที่จ่ายเป็นเงินเดือนหรือค่าจ้างให้แก่ลูกจ้าง แต่ไม่รวมถึงเงินช่วยค่าครองชีพหรือเงินอื่นใด

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากรและให้หมายความรวมถึงผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

ข้อ 2 เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงนี้

ข้อ 3 กองทุนต้องมีผู้จัดการ

ผู้จัดการกองทุนได้แก่ ธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทประกันชีวิตที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักร หรือบริษัทหลักทรัพย์ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการจัดการลงทุน

อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการอื่นใด นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสองเป็นผู้จัดการกองทุนก็ได้

ข้อ 4 ห้ามมิให้ผู้จัดการกองทุนนำเงินในกองทุนไปฝากหรือหาผลประโยชน์ในบริษัทเจ้าของกองทุน หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กับบริษัทเจ้าของกองทุนนั้น



บริษัทจะเป็นผู้จัดการกองทุนของตนเองมิได้

ข้อ ๕ เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายเท่ากับเงินที่บริษัทได้จ่ายสมทบ แต่ไม่เกินอัตราร้อยละ 15 ของค่าจ้างที่บริษัทได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และไม่ต่ำกว่าเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสมเข้ากองทุน โดยลูกจ้างต้องจ่ายเงินสะสมเข้ากองทุนด้วยในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 3 ของค่าจ้าง ทั้งนี้ ต้องจ่ายเงินสะสมและเงินสมทบเข้ากองทุนภายในสามวันนับแต่วันจ่ายค่าจ้าง และต้องจ่ายเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการจ่ายค่าจ้าง

การจ่ายเงินสะสมและเงินสมทบเข้ากองทุนต้องเป็นไปตามอัตราที่แน่นอนเป็นรายตัวลูกจ้าง และเงินดังกล่าวจะต้องไม่กลับมายุ่งในความครอบครองของบริษัทอีกไม่ว่าด้วยวิธีใด เว้นแต่ที่กำหนดไว้ในข้อ 7 และข้อ 10

ข้อ 6 การจ่ายเงินจากกองทุนในส่วนที่เป็นเงินสมทบและผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินสมทบให้กระทำได้เฉพาะกรณีจ่ายให้แก่ลูกจ้างหรือบุคคลอื่นตามที่ระบุไว้ในระเบียบว่าด้วยกองทุนของบริษัท หรือในกรณีที่ลูกจ้างโอนจากบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่ง โดยวันทำงานติดต่อกันและได้มีการโอนเงินจากกองทุนเฉพาะส่วนของลูกจ้างผู้นั้นไปยังอีกบริษัทหนึ่งนั้นด้วย

การจ่ายเงินจากกองทุนเป็นค่าจัดการกองทุนให้กระทำได้แต่ต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 10 ของผลประโยชน์ของกองทุน

ข้อ 7 ในกรณีที่บริษัทไม่ได้จ่ายเงินจากกองทุนให้แก่ลูกจ้างเมื่อพ้นจากงานไม่ว่าด้วยเหตุใด หรือลูกจ้างออกจากกองทุนโดยมิได้ออกจากงาน เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนและผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินที่บริษัทจ่ายสมทบในส่วนนั้นที่ถือเป็นรายจ่ายไว้แล้ว ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่ได้จ่ายให้แก่ลูกจ้าง แต่ผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินที่บริษัทจ่ายสมทบที่ให้เป็นรายได้ของบริษัทนั้น ให้คำนวณหักค่าจัดการกองทุนตามส่วนเฉลี่ยเสียก่อน

รายได้ของบริษัทตามวรรคหนึ่งให้จ่ายออกจากกองทุนได้

ข้อ 8 บริษัทต้องมีระเบียบว่าด้วยกองทุนกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามข้อ 5 ข้อ 6 ข้อ 7 ข้อ 11 และข้อ 12 เป็นอย่างน้อย

ระเบียบตามวรรคหนึ่งให้ยื่นต่ออธิบดี และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ใช้บังคับได้

ข้อ 9 ในกรณีที่บริษัทมิได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อ 5 และข้อ 6 ในรอบระยะเวลาบัญชีใด เงินที่บริษัทจ่ายสมทบนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นต้นไป ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย แต่ถ้าบริษัทได้แก้ไขการปฏิบัติให้ถูกต้องแล้ว อธิบดีจะอนุมัติให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่แก้ไขให้ถูกต้องนั้นหรือจะอนุมัติให้ถือเป็นรายจ่ายย้อนหลังไปถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องก็ได้

ข้อ 10 ในกรณีที่บริษัทได้จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน และถือเป็นรายจ่ายไปแล้ว ถ้าบริษัทได้เงินจากกองทุนมาด้วยวิธีใด ๆ หรือได้ใช้เงินจากกองทุนเพื่อการใด ๆ นอกจากตามข้อ 6 วรรคสอง ข้อ 11 และข้อ 12 เงินจากกองทุนที่ได้มาหรือได้ใช้นั้นให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มาหรือได้ใช้

ข้อ 11 ผู้จัดการกองทุนอาจจัดการกองทุนได้ดังนี้

(1) เก็บกองทุนไว้เป็นเงินสดหรือฝากธนาคารในบัญชีที่มีชื่อประเภทเงินฝากประจำ รวมกันไม่เกิน ร้อยละ 5 ของกองทุน

(2) ลงทุนในตัวแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับรอง

(3) ฝากประจำในธนาคาร

“(4) ลงทุนในตัวแลกเปลี่ยนที่บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยรับรองไม่เกินร้อยละ 5 ของกองทุน”

(กฎกระทรวง ฉบับที่ 164 (พ.ศ. 2527) ใช้บังคับ 20 พฤศจิกายน 2527 เป็นต้นไป)

การลงทุนตาม (2) และหรือฝากประจำตาม (3) ให้กระทำได้ธนาคารละไม่เกินร้อยละ 5 ของกองทุน แต่รวมกันทั้งสิ้นต้องไม่เกินร้อยละ 30 ของกองทุน

ข้อ 12 กองทุนส่วนที่เหลือจากข้อ 11 ให้ผู้จัดการกองทุนนำไปลงทุนในหลักทรัพย์ที่เป็นพันธบัตรของรัฐบาล พันธบัตรขององค์การของรัฐบาล ตัวเงินคลัง อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันไม่ต่ำกว่า ร้อยละ 20 ของกองทุน

กองทุนส่วนที่เหลือจากการลงทุนตามวรรคหนึ่ง อาจนำไปลงทุนในหลักทรัพย์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างได้ ดังต่อไปนี้

“(1) คำสัญญาใช้เงินที่บริษัทเงินทุนเป็นผู้ออก บริษัทละไม่เกินร้อยละ 5 ของกองทุนและคำสัญญาใช้เงินที่บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยเป็นผู้ออกไม่เกินร้อยละ 5 ของกองทุน แต่รวมกันไม่เกินร้อยละ 30 ของกองทุน”

(กฎกระทรวง ฉบับที่ 164 (พ.ศ. 2527) ใช้บังคับ 20 พฤศจิกายน 2527 เป็นต้นไป)

(2) หลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากหลักทรัพย์ตามวรรคหนึ่ง และตาม (3) และหุ้นที่เกิดจากการเพิ่มทุนของบริษัทจดทะเบียน บริษัทละไม่เกินร้อยละ 2 ของกองทุน แต่รวมกันไม่เกินร้อยละ 20 ของกองทุน

คำว่า “บริษัทจดทะเบียน” หมายความว่ารวมถึงสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศ ไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(3) หน่วยลงทุนในกองทุนรวม รวมกันไม่เกินร้อยละ 5 ของกองทุน

(4) หลักทรัพย์อย่างอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา แล้ว ไม่เกินร้อยละ 10 ของกองทุน

ข้อ 13 การตีราคาหลักทรัพย์เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามข้อ 11 และข้อ 12 ให้ถือราคาทุน รวมทั้งค่านายหน้าที่จะจ่ายไปเพื่อให้ได้หลักทรัพย์นั้นมา

ข้อ 14 ในกรณีที่การจัดการกองทุนไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในข้อ 11 และข้อ 12 ต้องจัดการแก้ไข ให้เป็นไปตามนั้น ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์นั้น

ข้อ 15 ผลประโยชน์ที่เกิดจากกองทุนซึ่งเป็นรายได้ของบริษัท ไม่ว่าเงินที่บริษัทจ่ายสมทบกองทุน นั้นจะถือเป็นรายจ่ายตามข้อ 2 ได้หรือไม่ก็ตามให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดผล



ประโยชน์นั้น และถ้าบริษัทผลผลิตประโยชน์ที่เป็นรายได้ดังกล่าวเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่ได้มา ผลประโยชน์ดังกล่าวให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่ไม่เกินผลประโยชน์ที่ได้จาก

(1) เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนที่ถือเป็นรายจ่ายได้ตามข้อ 5

(2) เงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสมเข้ากองทุนตามอัตราที่กำหนดในระเบียบว่าด้วยกองทุนตามข้อ 8 และ

(3) ผลประโยชน์ทุกทอดอันสืบเนื่องจากเงินตาม (1) และ (2)

ในกรณีที่ผลประโยชน์ตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นรายจ่ายแล้ว ให้นำข้อ 10 มาใช้บังคับแก่การที่บริษัทได้ผลประโยชน์นั้นจากกองทุนด้วยวิธีใด ๆ หรือได้ใช้ผลประโยชน์นั้นในการใด ๆ ด้วย

ข้อ 16 เงินที่จ่ายจากกองทุนในกรณีต่อไปนี้มีให้ถือเป็นรายจ่ายของบริษัทอีก

(1) เงินที่จ่ายในกรณีลูกจ้างออกจากงาน

(2) เงินที่จ่ายเป็นค่าจัดการกองทุนตามข้อ 6 วรรคสอง

ข้อ 17 บริษัทใดจัดสรรหรือสำรองเงินไว้เพื่อจ่ายในกรณีลูกจ้างออกจากงานอยู่ก่อนวันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับ หากบริษัทนั้นประสงค์จะขอให้ถือเงินที่จัดสรรหรือสำรองไว้ดังกล่าวเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทได้จัดตั้งกองทุนตามกฎหมายกระทรวงนี้และได้ดำเนินการตามข้อ 8 แล้ว ให้บริษัทยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีภายใน พ.ศ. 2529

เมื่อบริษัทได้รับอนุมัติตามวรรคหนึ่งแล้ว ให้นำเงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้เพื่อจ่ายในกรณีลูกจ้างออกจากงานนั้น จ่ายสมทบเข้ากองทุนตามที่ได้ดำเนินการในวรรคหนึ่งเงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนนี้ให้ถือเป็นรายจ่ายได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

ในกรณีที่บริษัทนำเงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้เพื่อจ่ายในกรณีที่ลูกจ้างออกจากงานที่มีอยู่ตามวรรคหนึ่ง จ่ายสมทบเข้ากองทุนทั้งหมดในครั้งเดียวจำนวนเงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้ให้นั้นให้ถือเป็นรายจ่ายได้สิบลรอบระยะเวลาบัญชีรอบละเท่า ๆ กัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีอนุมัติเป็นต้นไป สำหรับผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนทั้งหมดซึ่งเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดผลประโยชน์นั้น ถ้าบริษัทผลผลิตประโยชน์ที่เป็นรายได้ดังกล่าวเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่ได้มา ผลประโยชน์ดังกล่าวให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีที่บริษัทนำเงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้เพื่อจ่ายในกรณีลูกจ้างออกจากงานตามวรรคหนึ่งจ่ายสมทบเข้ากองทุนไม่หมดในครั้งเดียว ต้องจ่ายสมทบเข้ากองทุนให้หมดภายในสิบลรอบระยะเวลาบัญชี โดยแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีต้องจ่ายสมทบเข้ากองทุนอย่างน้อยเท่ากับจำนวนเงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้ หักด้วยจำนวนปี และเงินที่จ่ายสมทบนั้นให้ถือเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนดังกล่าว

ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดบริษัทจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนเกินจำนวนที่ให้ถือเป็นรายจ่ายได้ดังกล่าวในวรรคสี่ ส่วนที่จ่ายเกินนั้น ให้ถือเป็นเงินที่จ่ายสมทบในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้ สำหรับผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินที่จ่ายสมทบไม่ว่าจะเกินจำนวนที่ให้ถือเป็นรายจ่ายได้หรือไม่ ซึ่งเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดผลประโยชน์นั้น ถ้าบริษัทผลผลิตประโยชน์ที่เป็นรายได้ดังกล่าวเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่ได้มา ผลประโยชน์ดังกล่าวให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

คำว่า "เงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้" ตามวรรคสี่ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรก หมายความว่า เงินที่บริษัทจัดสรรหรือสำรองไว้ทั้งสิ้นที่มีอยู่ในวันที่อธิบดีอนุมัติให้ถือเป็นรายจ่ายได้ และสำหรับรอบ



ระยะเวลาบัญชีที่สองเป็นต้นไป หมายความว่า จำนวนเงินที่เหลือจากที่ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน บวกด้วยเงินผลประโยชน์หักด้วยเงินที่จ่ายในกรณีลูกจ้างออกจากงาน ถ้ามี

คำว่า "จำนวนปี" ตามวรรคสี่ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรก หมายความว่าสิบปี สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีต่อ ๆ ไป ให้ลดลงรอบระยะเวลาบัญชีละหนึ่งปีตามลำดับ

บริษัทใดมิได้ปฏิบัติตามข้อนี้ ให้นำข้อ 9 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ข้อ 18 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2526

สมหมาย ฮุนตระกูล  
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา 65 ตรี (2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2526 บัญญัติให้กองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิได้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ร.จ. เล่ม 100 ๔๕๓ที่ 149 วันที่ 20 กันยายน 2526)

## คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ที่ 10/2528

เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร วินิจฉัยว่า กรณีที่บทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 บัญญัติว่า

“มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” นั้น คำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะหมายความรวมถึงเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่นนอกจากประมวลรัษฎากร ด้วยหรือไม่

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแล้วในการประชุมครั้งที่ 14/2528 วันที่ 11 มิถุนายน 2528 มีคำวินิจฉัยดังต่อไปนี้

โดยที่การห้ามนำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญามาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติดังกล่าว เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีอากร ฉะนั้น จึงต้องวินิจฉัยคำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามความหมายอย่างแคบ กล่าวคือ หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

สั่ง ณ วันที่ 17 มิถุนายน พ.ศ. 2528

พนัส สิมะเสถียร

ปลัดกระทรวงการคลัง

ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

## ตอนที่ ๑ ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการ

## ๑. ประเภทธุรกิจ

- ๑.๑  เกษตร  ป่าไม้  ประมง
- ๑.๒  เหมืองแร่
- ๑.๓  อุตสาหกรรม  หัตถกรรม
- ๑.๔  สาธารณูปโภค
- ๑.๕  ก่อสร้าง
- ๑.๖  ขายเป็นส่ง  ขายปลีก  โรงแรม  
 ร้านอาหาร
- ๑.๗  ขนส่ง  คมนาคม  คลังสินค้า
- ๑.๘  การเงิน  ประกันภัย  ธุรกิจที่อื่น  
 บริหารธุรกิจ
- ๑.๙  บริการสังคม  บริการส่วนบุคคล
- ๑.๑๐  อื่น ๆ (ระบุ) .....

## ๒. สถานภาพธุรกิจ

- ๒.๑  ผู้ผลิต  ผู้ขายปลีก
- ๒.๒  ผู้ส่งออก  บริการ
- ๒.๓  ผู้นำเข้า  อื่น ๆ (ระบุ) .....
- ๒.๔  ผู้ขายส่ง



๓. การจดทะเบียน

๓.๑ [ ] จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย เมื่อปี.....และ

๓.๒ [ ] จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

๔. การได้รับการส่งเสริมการลงทุน

๔.๑ [ ] ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล  
สำหรับเงินได้ทั้งหมด

๔.๒ [ ] ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล  
สำหรับเงินได้บางส่วน

๔.๓ [ ] ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

๕. การจัดทำรายงานการเงิน

๕.๑ [ ] ทุกสิ้นเดือน

๕.๒ [ ] ทุก ๓ เดือน

๕.๓ [ ] ทุก ๖ เดือน

๕.๔ [ ] ทุกสิ้นปี

๕.๕ [ ] อื่น ๆ (ระบุ).....

ตอนที่ ๒: ความคิดเห็นทั่วไปเกี่ยวกับหลักการบัญชีภาษีอากร

๖. ท่านเคยได้ยินหรืออ่านเกี่ยวกับความแตกต่างในการคำนวณกำไรสุทธิระหว่างหลักการบัญชีกับประมวลรัษฎากรหรือไม่

- ๖.๑  เคย
- ๖.๒  ไม่เคย กรุณาข้ามไปตอบข้อ ๕
- ๖.๓  ไม่ทราบ กรุณาข้ามไปตอบข้อ ๕

๗. ในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ท่านมักจะเลือกปฏิบัติอย่างไรในการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก

- ๗.๑  เลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชี
- ๗.๒  เลือกปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร
- ๗.๓  ไม่ทราบ
- ๗.๔  อื่น ๆ (ระบุ) .....

๘. โปรดจกัอันดับเหตุผลที่เลือกปฏิบัติในข้อ ๗ ตามความสำคัญจากมากไปน้อย  
๔ อันดับ

- ๘.๑  เป็นนโยบายของบริษัท
- ๘.๒  เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายด้านภาษีอากร หรือเพื่อชะลอการจ่าย  
ภาษีอากร
- ๘.๓  เพื่อใ้ทั้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน  
โดยถูกต้องตามควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- ๘.๔  เพื่อประหยัดเวลา และค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชี
- ๘.๕  เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาด้านภาษีอากร
- ๘.๖  อื่น ๆ (ระบุ) .....

๙. ถ้าท่านบังเอิญทราบว่า วิธีการปฏิบัติทางบัญชี ทำให้บริษัทต้องเสียเปรียบใน  
ด้านภาษีอากร ท่านคิดว่ากิจการควรจะ

- ๙.๑  เลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีในการจัดทางการเงิน
- ๙.๒  เลือกปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรในการจัดทางการเงิน

๑๐. ท่านคิดว่า หลักการบัญชีเป็นเรื่องที่ฝ่ายบริหารของบริษัทให้ความสนใจ

- ๑๐.๑  มาก
- ๑๐.๒  ปานกลาง
- ๑๐.๓  น้อย
- ๑๐.๔  ไม่ทราบ



๑๑. ท่านคิดว่า เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเรื่องที่ฝ่ายบริหารของบริษัท  
ให้ความสนใจ

๑๑.๑  มาก

๑๑.๒  ปานกลาง

๑๑.๓  น้อย

๑๑.๔  ไม่ทราบ

๑๒. โดยปกติ เมื่อท่านมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากร ท่านมักจะปรึกษา

๑๒.๑  เพื่อนร่วมอาชีพ

๑๒.๒  เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

๑๒.๓  ผู้สอบบัญชี

๑๒.๔  อื่น ๆ (ระบุ).....

๑๓. ท่านคิดว่า การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวล  
รัษฎากรในปัจจุบัน

๑๓.๑  ยุติธรรมดีแล้ว

๑๓.๒  ควรปรับปรุงเรื่อง

๑๓.๒.๑  ความสอดคล้องกับหลักการบัญชี

๑๓.๒.๒  อื่น ๆ (ระบุ).....

เหตุผล (ถ้ามี).....

๑๘. โปรดจัดอันดับความสำคัญของวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินดังต่อไปนี้

- ๑๘.๑ \_\_\_\_ วิเคราะห์เพื่อทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน
- ๑๘.๒ \_\_\_\_ กครวางแผน และการควบคุม
- ๑๘.๓ \_\_\_\_ การภาษีอากร
- ๑๘.๔ \_\_\_\_ ใ้ยื่นค่อหน่วยราชการ เช่น กระทรวงพาณิชย์
- ๑๘.๕ \_\_\_\_ อื่น ๆ (ระบุ) .....

ตอนที่ ๓ ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบ (ผู้ตอบแบบสอบถามจะเลือกไม่ตอบคำถามข้อ ๑๕. และ/หรือ ข้อ ๑๖ ได้)

๑๕. ชื่อและนามสกุลของท่าน.....

๑๖. ชื่อบริษัท (ที่ทำงาน).....

๑๗. ตำแหน่งงานของท่าน.....

๑๘. เพศ       ชาย       หญิง

๑๙. อายุ:

๑๙.๑       ต่ำกว่า ๒๕ ปี

๑๙.๒       ๒๕-๓๐ ปี

๑๙.๓       ๓๑-๔๐ ปี

๑๙.๔       ๔๑-๕๐ ปี

๑๙.๕       สูงกว่า ๕๐ ปี

๒๐. ระดับการศึกษา

๒๐.๑       ต่ำกว่าปริญญาตรี

๒๐.๒       ปริญญาตรี

๒๐.๓       ปริญญาโท

๒๐.๔       สูงกว่าปริญญาโท



๒๑. ท่านจบการศึกษาทางด้านการบัญชี

๒๑.๑  ใช่ กรุณาข้ามไปข้อ ๒๓

๒๑.๒  ไม่ใช่ โปรดระบุสาขาวิชาที่ท่านจบ.....

๒๒. ท่านได้เรียนหรือศึกษาเกี่ยวกับการบัญชี

๒๒.๑  ขณะศึกษาอยู่ในระดับต่ำกว่าปริญญาตรี

๒๒.๒  ขณะศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรี

๒๒.๓  ขณะศึกษาอยู่ในระดับสูงกว่าปริญญาตรี

๒๒.๔  จากหลักสูตร.....

๒๒.๕  อื่น ๆ (ระบุ).....

๒๓. ประสบการณ์ในงานด้านการบัญชีและการจัดทำงบการเงิน

๒๓.๑  น้อยกว่า ๕ ปี

๒๓.๒  ๕-๑๐ ปี

๒๓.๓  มากกว่า ๑๐ ปี

๒๔. ท่านเคยได้ยื่นหรืออ่านเกี่ยวกับหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชีบ้างหรือไม่

๒๔.๑  เคย

๒๔.๒  ไม่เคย

๒๔.๓  ไม่ทราบ



ประวัติผู้เขียน

นางสาว สุนีย์ ชัยภิญโญ เกิดเมื่อวันที่ 16 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2505 ที่กรุงเทพมหานคร จบการศึกษาปริญญาบริหารธุรกิจบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี จากวิทยาลัยอัสสัมชัญบริหารธุรกิจ เมื่อปี พ.ศ. 2527 สถานที่ทำงานในปัจจุบัน สำนักงานเอ็นสท์ แอนด์ วินนี่